



جمهورية العراق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة بابل / كلية الإدارة والاقتصاد

قسم المحاسبة

**أستخدام تقنية التكلفة على اساس النشاط في رفع مستوى الإنتاج في
الوحدات الأقتصادية**

بحث تطبيقي في الشركة العامة للسيارات / الأسكندرية

بحث مقدم من قبل الطالبة

فاطمة علي طاهر

الى مجلس قسم المحاسبة في كلية الادارة والاقتصاد جامعة بابل وهو جزء من
متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في المحاسبة

بأشراف

م. عبد المهدي عبد الحسين عيدان

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(سورة البقرة الآية : 255)

إهداء

أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع

إلى

من ترعرعت في كنفهما في الصغر....

والدي و والدي

وكانا مصدر إلهامي وطموحي في الكبر.....

العزيزين حفظهم الله.

شكر وتقدير

أتقدم بجزيل الشكر والإمتنان، وأسمى معاني العرفان الى
الأستاذ الدكتور

(**عبد المهدي عبد الحسين**) الذي تفضل بالإشراف على هذا
البحث، وأستفدت من علمه ونصائحه الثمينة وتوجيهاته
الرشيدة.

أن تلك الإرشادات أضاءت لي دروب البحث فكانت ثمرتها
هذا العمل المتواضع بين أيديكم.

والشكر الموصول إلى كل من أستزدت من معرفته أثناء
دراستي، لاسيما اساتذتي الأفاضل الذين أكن لهم كل التقدير
والعرفان ما حييت.

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	المحتويات
أ	الآية القرآنية
ب	الأهداء
ت	الشكر والتقدير
ث	فهرس المحتويات
ج	المستخلص
1	المقدمة
	الفصل الأول
3-2	المبحث الأول / منهجية البحث
5-4	المبحث الثاني / دراسات سابقة
	الفصل الثاني
13-6	المبحث الأول / تقنية التكلفة
16-14	المبحث الثاني / مستوى الإنتاج
	الفصل الثالث
24-17	المبحث الأول / الجانب التطبيقي للبحث
26-25	المبحث الثاني / الأستنتاجات والتوصيات
28-27	المصادر

المستخلص

هذا البحث في فصوله تناول مفهوم التكاليف وتصنيفها وسلوكها وأنواعها التي تشمل (التكاليف الثابتة، التكاليف المتغيرة والتكاليف المختلطة)، وبين أهميتها والانتاج والعوامل المؤثرة فيها حيث بينت فرضية البحث على ان استخدام تقنية التكلفة على اساس النشاط تساهم في رفع مستوى الانتاج في الوحدات الاقتصادية وحيث تم التوصل الى ان التكاليف تعتبر أداة هامة لرفع مستوى الانتاج بالمؤسسة الاقتصادية عن طريق خفض تكاليف الانتاج لتحقيق جاذبية لمنتجات الشركة وان تخفيض تكاليف انتاج الشركة تؤدي الى زيادة قدرتها في المنافسة للحفاظ على جودة المنتج لجذب اكبر عدد من الزبائن وزياده الحصة السوقية وتساعد في رفع مستوى الإنتاج لديها، وكذلك استخدام اسلوب التكلفة على اساس النشاط في تخصيص التكاليف يؤدي إلى توفير معلومات ملائمة تؤثر في تخفيض التكاليف الانتاج الى ان افضل الوسائل لتخفيض التكاليف هي بيان سلوكها ومعرفة الانشطة المسببة للتكلفة الخاصة بها، لذلك على الوحدة الاقتصادية الاهتمام بحاسبة التكاليف من قبل المؤسسة لزيادة الإنتاجية عن طريق تخفيض التكاليف الانتاج وتوفير معلومات ملائمة عن الانتاج وتكاليفه من اجل اتخاذ القرارات الصحيحة من قبل الادارة.

الكلمات المفتاحية: التكلفة، سلوك تكلفة، الانتاج.

المقدمة

تعتبر محاسبة التكاليف من فروع المحاسبة التي شهدت في الآونة الأخيرة العديد من التطورات والاهتمام من قبل الأكاديميين والوحدات الاقتصادية المستخدمة لهذا الفرع، فبعد أن كانت محاسبة التكاليف تستخدم بشكل أساسي من قبل قطاع الشركات الصناعية، أصبحت العديد من الشركات ومن مختلف القطاعات تستخدم هذا الفرع من المحاسبة.

فبالإضافة إلى قطاع الصناعة شاع استخدام العديد من أساليب محاسبة التكاليف لدى قطاع الخدمات والبنوك وغيرها من القطاعات المختلفة. وامتد استخدام محاسبة التكاليف لبعض منشأة القطاع العام حيث أصبحت تلك المنشأة بحاجة إلى استخدام بعض أساليب محاسبة التكاليف لغايات اتخاذ القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد المحدودة والرقابة والتخطيط.

وتقوم محاسبة التكاليف بشكل أساسي بقياس وتسجيل وعرض التكاليف المتعلقة بإنتاج سلعة أو تقديم خدمة أو قسم معين ونظراً لزيادة المنافسة العالمية بين منشأة القطاع الخاص ازداد اهتمام الإدارة بضرورة ضبط التكاليف المتعلقة بالإنتاج والرقابة عليها من أجل الوصول لأقل تكلفة ممكنة لإنتاج السلعة أو تقديم الخدمة وبالتالي تمكين المنشأة من منافسة المنشأة الأخرى التي تعمل في نفس المجال.

الفصل الاول

المبحث الأول: منهجية البحث

مشكلة البحث

تبعاً لأهمية المتزايدة لمحاسبة التكاليف في تحقيق أهداف الإدارة في التخطيط والرقابة على الانتاج لاتخاذ القرارات المناسبة، وتحديد نصيب الوحدة الواحدة من التكلفة الانتاجية لرفع مستوى الانتاج لديها بتخفيض التكاليف عن طريق تطبيق نظام التكاليف التي تقوم بالتخطيط والرقابة على عملية الانتاج وسيطرة على تكاليفها حيث تتمثل مشكلة البحث في التساؤل الآتي:

(هل استخدام الشركات سلوك تكاليف لمزيج الامثل لتكلفة تساهم في تحسين مستوى الانتاج لديها).

أهمية البحث

تتمثل اهمية البحث فيما يأتي :-

- 1- تساهم تقنية التكلفة في رفع مستوى نشاط الوحدة الاقتصادية .
- 2- دراسة امكانية تطبيق احدى تقنيات التكلفة على نشاط الوحدة الاقتصادية ،من اجل تحديد تكلفة المنتج وبأسعار مناسبة وذات جودة، وتخطيط الإنتاج والاتخاذ القرارات مناسبة وتوفير رقابة على سير التكلفة.
- 3- تساعد تقنية التكلفة على زياده منافسه الوحدة الاقتصادية و واختيار انسب طريقه لتخفيض تكاليف الإنتاج .

أهداف البحث

يهدف البحث الى:-

- 1- يوضح تعريف تقنية التكلفة (سلوك تكاليف)، و انواعها التي تشمل (التكاليف الثابتة، التكاليف المتغيرة والتكاليف المختلطة).
- 2- يوضح اهمية تحديد سلوك تكاليف (تقنية التكلفة) لرفع مستوى النشاط.
- 3- يوضح مفهوم التكلفة وانواعها.

٤- يوضح العوامل المؤثرة في رفع مستوى الإنتاج.

فرضية البحث

تتمثل فرضيات البحث الرئيسية بالآتي:

١- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بي نظام تكاليف ومتغير مستوى الإنتاج في الوحدات الاقتصادية.

٢- توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية نظام تكاليف ومتغير مستوى الإنتاج في الوحدات الاقتصادية.

ويندرج من هذه الفرضيات الرئيسية الفرضيات الفرعية الآتية:

١- توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية لتكاليف على اساس الانشطة في مستوى الانتاج في الوحدات الاقتصادية.

٢- توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين نظام التكاليف على اساس الانشطة الإنتاج في رفع مستوى الانتاج للوحدات الاقتصادية.

٣- توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية لنظام التكاليف على اساس الانشطة على تخفيض التكاليف في رفع مستوى الإنتاج في الوحدات الاقتصادية.

مصادر جمع البيانات

الجانب النظري:

تم الاعتماد في هذا الجانب على الكتب والمراجع فضلاً عن الرسائل والأطاريح الجامعية ذات العلاقة والتي تتضمن معلومات ذات العلاقة بموضوع البحث.

الجانب العملي:

تم جمع بيانات الجانب العملي بالأعتماد على ملحق الأستبانة والتي تضمنت (20) سؤال موزعاً على ثلاث محاور والملحق رقم (1) يوضح نموذجاً لهذه الأستبانة.

المبحث الثاني: دراسات سابقة

١- دراسة معاليم سعاد، بعنوان: المتطلبات الأساسية لتبني وتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الاقتصادية. (دراسة حالة: مجموعة من مؤسسات قطاع الطحن لولاية بسكرة)، 2014.

تهدفت الدراسة الى تسليط الضوء على طبيعة المعلومات التي توفرها نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة وتأثيره على القرارات الإدارية المتعلقة بتخصيص واستغلال الموارد الاقتصادية، وتحسين العمليات الانتاجية، فضلا عن انها تزود أيضا بالمعلومات غير المالية المتعلقة كون أن هذا النظام يعمل على شرح أكثر لآليات توزيع التكاليف غير المباشرة لرضاء الزبائن. إلى جانب غير المباشرة التي تشكل أكبر مشكلة تواجه المحاسب في توزيعها على المنتجات.

2- دراسة إيمان عثمان، بعنوان: نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات المالية في المنشآت الصناعية (دراسة ميدانية على شركة ميكا للصناعات الغذائية)، مذكرة ماجستير في المحاسبة. 2007.

حيث هدفت الدراسة إلى قياس أثر تطبيق التكاليف المعيارية على عملية الرقابة بالمنشآت الصناعية، وقياس أثر تطبيق التكاليف المعيارية على عملية ترشيد القرارات المالية في المنشآت الصناعية.

3- دراسة أحمد حابي، بعنوان: دراسة مكانية تطبيقها في مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وامكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، "دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة -" 2010/2011، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية

حيث هدف الدراسة إلى التعرف على واقع طرق التكاليف الصناعية الجزائرية ومدى الاهتمام بها وتطويرها، وابرز قصور طرق التكاليف التقليدية في تحميل التكاليف غير المباشرة، وابرز كيفية توزيع التكاليف غير المباشرة بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة .

4- "نظام التكلفة على أساس النشاط " قام بها Kaplan، Robin Robert 1988 &

تهدف هذه الدراسة إلى بيان اهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في احتسابه لتكاليف المنتجات بشكل دقيق وأثر ذلك على اتخاذ القرارات المختلفة، حيث بينت أن القياس الدقيق للتكلفة يؤدي إلى اتخاذ قرارات صحيحة. وقد توصلت الدراسة إلى أن اتخاذ القرارات الإدارية السليمة والصحيحة يعتمد بدرجة اساسيه إلى الاحتساب السليم لتكاليف الإنتاج.

5- Judson Arnolds (١٩٨٢)

أجريت هذه الدراسة للتعرف على العوامل التي تؤدي إلى زيادة الإنتاجية ووجد الباحث أن من بين العوامل التي تؤثر على الإنتاجية هي : سياسات المؤسسة، نوعية الإدارة، التجديد و الابتكار، التكنولوجيا، بيئة الأعمال المنافسة، المعلومات و أنظمة الرقابة، بنية و تنظيم العمل، أنظمة الحوافز و المكافآت، العلاقات العمالية و أخلاقيات العمل.

الفصل الثاني

المبحث الاول: تقنية التكلفة

اولاً: مفهوم التكلفة

هناك مجموعه من التعاريف للتكلفة والبعض منها هي:

تعرف بأنها مجموع التكاليف التي يتكفلها منتج معين أو خدمة ابتداء من انطلاق عمليات إنتاجها حتى وصولها إلى المرحلة النهائية ، قد تكون اما مجموعة من المنتجات أو تكون مجموعة خدمات، تجميع هذا التكاليف حتى وصولها الى مرحلة بيع المنتج او الخدمة. (دادي عدون، 1999، ص ١٤)

وتعرف أيضا هو مفهوم اقتصادي معبر عن حجم المصاريف المنفقة عند بداية عملية الشراء الى نهاية عملية البيع ، ولكل منتج مجموعة من تكاليف وتتكون هذا التكاليف من تكلفة الشراء، النتاج والتوزيع ، ويكون له سعر تكلفة واحدة، ويعبر سعر التكلفة على انتهاء عملية الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل مصاريف شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى، الى حيث اعداد المنتج و بيعه. يختلف سعر التكلفة من المؤسسة الصناعة الى المؤسسة التجارية. (علي، 1999، ص 34)

تعرف التكلفة أنها "تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية لتحقيق منفعة، قابلة للقياس المالي النقدي، وتحقيق هدف معين أو غرض معين خلال فترة زمنية معينه. (راضي، 2003، ص 18)

(استنتج من اعلاه ان التكلفة هي تضحية بالمواد الاقتصادية مقابل تحقيق منفعة سواء سلعه او خدمه وتقاس بوحدة النقد وتبدأ التكاليف في بداية النشاط من المواد الأولية الى ان يصبح انتاج تام. او عند شراء لمنتج الى حد بيعة واحتساب تكلفة المنتج لكل منها.)

ثانياً: أنواع وتصنيفات التكاليف

يمكن تصنيف التكاليف إلى العديد من الأنواع والتصنيفات على أساس الأسس والمعايير وذلك طبق الطبيعة التكاليف، وعلاقتها بحجم الإنتاج أو طبقاً لتأثيرها في عملية التخطيط واتخاذ القرارات .

١- التوبوب الطبيعي (الاساسي)

أ- عنصر تكلفة المواد أو المستلزمات السلعية: وتمثل بكل ما يتم انفاقه من التكاليف على مواد خام أو نصف مصنعة أو تامة الصنع في منشأة ، كما أنها تشمل كل المواد التي تدخل في عملية التصنيعية والعملية التسويقية وكذلك الوظيفة الإدارية، و عنصر تكلفة المواد من حيث الأهمية لنسبية تعتبر من أهم عناصر التكاليف (التكريري .، 2010 ، ص 33-34).

ب- عنصر تكلفة العمل (الاجور): هي كلفة العمل والجهد البشري المبذول لنتاج المنتج وانجاز النشاط النهائي، تمثل جميع العاملين الذين يقومون بعملية الانتاج سواء بصورة مباشرة من خلال عمل يدوي او بصورة غير مباشرة من خلال الآلات والمعدات وهي العنصر الثاني من حيث الاهمية النسبية .(الربحي .، ٢٠٠٤، ص ٥)

ج- عنصر تكلفة المصاريف: وهي كل ما تتحمله المنشأة من المصاريف الضرورية لتمام العملية الإنتاجية، ولا تقتصر فقط على المصاريف التي تقدم الى الوظيفة الانتاجية ، بل تشمل المصاريف تسويقية أم إدارية. (الربحي .، ٢٠٠٤، ص٥)

(نستنتج من اعلاه انواع تكاليف تقسم الى مجموعة من الانواع اول نوع الطبيعي الاساسي وينقسم الى ثلاث اقسام الاول هي تكلفة المواد وهي جميع التكاليف التي تخص المنتج المصنع من بداية المواد الاولية الى اخر مرحلة التي هي البيع او شراء منتج الى حد بيعة اما ثانيا تكاليف الاجور وهي تخص كافة اجور العاملين ع الانتاج او في الادارة او تسويق اما نوع الاخير تكاليف المصاريف وهي اي مصروف تصرفه منشأة الى الانتاج ليصبح تام وكذلك تشمل المصاريف الادارية والتسويقية.)

٢- تبويب التكاليف من حيث التصنيف الوظيفي

تصنف التكاليف على أساس الوظيفة ثلاث اقسام هي :

أ- **تكاليف الصناعية:** وهي تلك التكاليف التي ترتبط بشكل مباشر بعمليات إنتاج أو صنع منتج معين وتشمل المواد المباشرة الاجور المباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة، أي هي تلك العناصر التكاليف التي تصاحب عملية إنتاج المنتج حتى لحظة وضعه في صورة النهائية.

(العناتي ، 2000 ، ص 36) .

ب- **التكاليف التسويقية:** وهي مجموعة التكاليف التي يتم انفاقها من أجل عملية البيع ، التكاليف التوزيع والتسويق وتشمل عمليات تخزين المواد تامة الصنع والإعلان والترويج والبيع والنقل ومن أمثلة هذه التكاليف: مواد التغليف، عمولة وكلاء البيع، مصاريف الضيافة والنظافة في المعارض.

(عبد اللطيف ، 2008 ، ص 44)

ج- **التكاليف الادارية:** وتشمل كافة عناصر التكاليف التي تنشأ داخل الادارات مثل إدارة المشتريات المتعلقة بإدارة المؤسسة مثل الأدوات المكتبية والمطبوعات . باستثناء إدارتي التسويق والإنتاج، مثل (التأمين على مباني الإدارة، أتعاب مدققي الحسابات ومحاسبين و ايضا رواتب الموظفين في الدائرة المالية ... الخ) . (زعرور ، 2016 ، ص ٥١-٥٢)

(نستنتج من اعلاه ان النوع الثاني من انواع التكاليف هو التصنيف الوظيفي يتكون من ثلاث اقسام ،اولا هو تكاليف الصناعية وهي تختص بكافة التكاليف التي تخص المنتج المصنع من مواد واجور وتكاليف صناعية غير مباشرة من بداية الانتاج الى نهاية عملية الانتاج .اما ثانيا تكاليف تسويقية وهي تشمل كافة المصاريف الخاصة ببيع المنتج من اعلان و توزيع ونقل وتغليف الخ واخير تكاليف الادارية وهي تشمل مصاريف الادارية من ادوات مكتبية وطباعه وموظفين في الادارة والمدققين)

٣- تبويب التكاليف من حيث علاقة التكلفة المنتج

تتكون من تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة وبالشكل الاتي (حجازي و معالم ، 2013

، ص ٣٦-٣٤) :-

أ- **التكاليف المباشرة:** وهي تلك التكاليف الذي يمكن اتباعها و تخصيصها بطريقة مباشرة لوحدة الواحدة المنتجة ويظهر الارتباط بين العنصر و وحدة انتاج بشكل مباشرة اذ يرتبط حدوث عناصر التكاليف المباشرة بظهور الوحدات المنتجة .ان عناصر التكاليف المباشرة عناصر ترتبط بمنتج معين ومحدد وهي مباشرة عليه ، ولا يقتصر مفهوم عناصر التكاليف المباشرة على نوع واحد من المنتجات بل على اكثر من نوع ، وتتضمن المواد المباشرة والاجور المباشرة و المصاريف المباشرة.

ب- **التكاليف غير المباشرة:** وتشتمل جميع المصاريف غير المباشرة التي لا يمكن تتبعها وتخصيصها بطريقة مباشرة لوحدة الواحدة المنتجة ، كما لا يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة من هذه العناصر بدقة، فنجد ان هذه العناصر تنفق على القسام والمراكز بشكل عام ويصعب ربطها بوحدة إنتاج معينة أو اكثر من نوع من المنتجات ،وتنقسم الى تكاليف مواد غير مباشرة واجور الغير مباشرة ومصاريف غير مباشرة.

(نستنتج من اعلاه النوع الثالث من حيث علاقة تكلفه بالمنتج وتنقسم إلى قسمين تكاليف مباشرة وهي التي يمكن ان يتم تتبعها وتخصيصها للمنتج وتكون ارتباطها مباشر بالمنتج ويمكن تحديد نصيب الوحدة الواحدة اما نوع الثاني تكاليف الغير المباشرة وتشمل التكاليف التي لا يمكن تتبعها وتخصيصها للمنتج ولا يمكن تحديد نصيب الوحدة الواحدة ويصعب ربطها بالمنتج او اكثر من نوع من المنتجات).

٤- التوزيع بحسب سلوك التكلفة "علاقة التكلفة بحجم الانتاج

ان هذا التوزيع قد يفيد أغراض تحليل العمليات و إعداد الموازنات وبذلك يمكن تبويبها الى:

أ- **تكاليف متغيرة:** وهي تلك التكاليف التي تتغير في مجموعها مع التغييرات في حجم النشاط اي علاقة طردية بين مجموعها وحجم النشاط كل ما زاد حجم النشاط ازداد مجموعها .لكن يبقى نصيب الوحدة منها ثابتا (زعرور ، 2016 ، ص 53).

ب- **تكاليف ثابتة:** وهي تلك التكاليف التي لا تتأثر في مجموعها بتغيير حجم النشاط ان اذا زاد حجم النشاط او نقص او توقف تماما فان التكاليف الثابتة ستبقى كما هي دون تغيير ضمن المدى

الملائم ولكن نصيب الوحدة الواحدة يتغير بتغير مستوى النشاط. اي علاقة عكسية بين حجم نشاط ونصيب وحده الواحدة . (ميدة ابراهيم و عطا الله وراذ، 2011، ص 7).

ج- التكاليف المختلطة: هي التكاليف التي تجمع بين خواص التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، . إذن تتغير مع مستوى النشاط في مدى معين وتثبت لبعض الفترات . كما يطلق عليها التكاليف الشبه متغيرة والشبه ثابتة لأن تحتوي على خصائص التكاليف الثابتة والمتغيرة. ،ومن الممكن أن تظل هذه التكاليف ثابتة في مدى معين من أحجام الإنتاج ولكنها تزداد إذا زاد الإنتاج عن هذه الأحجام ،ولهذا فمن الممكن أن نسميها التكاليف شبه الثابتة ولكن لفظ شبه المتغيرة اكثر شيوعا. (عبد اللطيف، 2008، ص 51)

(نستنتج من اعلاه النوع الرابع علاقة تكلفة بحجم نشاط تنقسم الى ثلاث انواع النوع الاول تكاليف الثابتة وهي تكون ثابتة في مجموعها متغير وحده الواحد وتكون علاقتها عكسية بين نصيب الوحدة الواحدة مع حجم نشاط .اما نوع الثاني تكاليف والمتغيرة وهي متغيره للمجموع ثابتة وحده الواحد وعلاقته طردية مع حجم النشاط ومجموعها .اما نوع الثالث المختلطة وهي تكون تجمع خصائص التكاليف الثابتة والمتغيرة.)

هـ - تبويب التكاليف على وفق توقيت

أ- تكاليف المنتج (السلعة): هي تلك التكاليف التي تدخل ضمن تكلفة الانتاج وترتبط به سواء أكان هذا الارتباط مباشر كان غير مباشرة وتبقى هذه التكاليف مخزونة حتى يكتمل المنتج ويتم بيعه .

ب- تكاليف الفترة الزمنية: وهي تكاليف تتعلق بمدة زمنية معينة وتتمثل بالفترة التي أنفقت فيها، وتعد مصروفاً.

(نستنتج من اعلاه تكاليف على وفق توقيت تنقسم إلى قسمين الاول تكلفة المنتج وهي ترتبط بالمخزون الانتاج بصورة مباشرة او غير مباشرة اما نوع الثاني هو تكلفة الفترة وهي تكاليف تتعلق بمدة زمنية اقل من سنة ويمثل الفترة الذي انفق فيه ويسجل مصروفها.)

ثالثاً: تعريف سلوك تكاليف

يقصد بسلوك تكاليف مدى أستجابته للتغير في حجم الإنتاج في حالة تغير مستوى الانتاج تبقى بعض العناصر كما هي . في حين تتغير بعض عناصر التكاليف ، اما كلياً وبنفس نسبة التغير في حجم الانتاج أو جزئياً . وتعتبر دراسة سلوك تكاليف مهمة عند اعداد المعلومات تكاليف، سوء كانت إعداد هذه البيانات لغرض تحديد تكلفة المنتج و الإدارة بحاجة للتعرف على كيفية سلوك التكاليف اتخاذ القرارات المتعلقة بالمنتجات ووضع الخطط باختلاف أنواعها سواء الإنتاجية أو التسويقية أو غيرها من أنواع الخطط وتقييم الأداء والرقابة(هيتجر و ماتولتس ، ١٩٩٨، ص١٣٤-١٤٠).

ويعرف سلوك التكاليف بأنه عبارة عن الطريقة التي تستجيب فيها التكاليف الى التغير في حجم النشاط والقرارات، ولذا ومن أجل ذلك فإن فهم سلوك التكاليف هذا أمر حاسم للإدارة والمحاسبين لتزويد الادارة بالمعلومات الملائمة واستخدام هذا المعلومات لصنع قرارات فعالة. (Maher, Stickney & Weil, 2008, ed10)

ويعرف سلوك التكاليف التقليدي :- هو تحدد و تقسيم وفصل التكاليف الى مكونين هما التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة. فالتكاليف المتغيرة هي تلك التكاليف التي تتغير متناسبة أو بشكل طردية مع التغير في حجم النشاط ، فيما ان التكاليف الثابتة هي التكاليف التي تبقى ثابتة والا تتغير مع تغير حجم النشاط خلال مدى معين وتكون العلاقة عكسية بين حجم نشاط وتكلفة الوحدة الواحدة. (Hiton, Maher & Seto, 2008, ed4).

(نستنتج من اعلاه ان من ضروري تحديد سلوك تكاليف المتبع في حال وجود تغيرات في حجم نشاط سواء كان هذه تغير كلياً او جزئياً وذلك من اجل تحديد تكلفه المنتج للوحدة الواحدة ، وتساعد في التزويد بالمعلومات اللازمة اتخاذ القرارات الصحيحة و كذلك سهوله رقابة على منتج او تكلفة الانتاج . ويمكن تقسيم التكاليف الى التكاليف متغيرة ، وتكاليف الثابتة والتكاليف المختلطة .)

اولا: اهميه تحديد سلوك تكاليف تتمثل في ثلاث اغراض رئيسية هي

١- لأغراض تحديد تكلفة: يعتبر الهدف الرئيسي للتكاليف حيث يختص بتجميع البيانات الفعلية للأنشطة ويتم تسجيل وتحليل مدخلات البيانات التي تم تجميعها بطريقه يسمح بتحديد تكلفة المخرجات من الانشطة . مثل الوحدة المنتجة في النشاط الانتاجي (الحاسوب و هاتف) او وحدة الخدمة (الرواشدة،١3 ص، 201١) .

٢- لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات: يعتمد التخطيط على التنبؤ بسلوك تكاليف المستقبلية وتقدير مستوى تلك التكاليف لكل بديل متاح وهذا بدوره يتطلب التعرف على سلوك تكاليف اتجاه عوامل عده اهمها مستوى لنشاط.

٣- لأغراض الرقابة: يعد الفصل بين التكاليف المتغيرة و الثابتة أمرا ضروريا لوضح الموازنات التخطيطية التي تفيد لأغراض الرقابة كما أن التكاليف الثابتة غالبا ما تكون غير خاضعة لسيطرة الادارة مقارنة بالتكاليف المتغيرة . وهي التي التحقق من حسن سير العمل وفقا للخطة والبرامج المحددة مسبقا، واستخراج الانحرافات وتحليل أسبابها واتخاذ الإجراءات الصحيحة اللازمة، (عبد الرزاق و عطا الله و راد ، 1999 ، ص ٩٠).

(نستنتج من اعلاه ان اهمية تحديد سلوك تكاليف اذن من الضروري للوحدة الاقتصادية اولا تحديد تكلفة المنتج الموجود لديها من خلال تجميع بيانات الداخلة للوحدة وتسجيلها وتحليلها وذلك يساعد في معرفة اذا كانت الوحدة ستحقق ربح او خسارة .وثانيا تساعد الوحدة الاقتصادية على وضع الخطط المستقبلية وتساعد ع اتخاذ القرارات المناسبة .ثالثا تساعد في سهولة الرقابة الى نشاط وعمليات وسير العمل بشكل صحيح في الوحدة الاقتصادية.)

ثانيا: تصنيف سلوك تكاليف الى ما يأتي:-

١- التكاليف الثابتة: وهي التكاليف التي لا يتغير مجموعها رغم تغير مستوى النشاط ، وما تكلفة الوحدة الواحدة تكون متغيرة ، وتكون العلاقة بين حجم النشاط وتكلفه الوحدة الواحدة علاقه عكسية . اذا التكاليف الثابتة في الاجل الطويل .اما اذا حجم النشاط الوحدة يتناقص الى الصفر وليس من المتوقع زيادتها سوف يتم تصفية الوحدة الاقتصادية . من اجل تجنب هذه التكاليف .إما

بالنسبة لنصيب الوحدة الواحدة كلما زاد حجم نشاط انخفضت تكلفه الوحدة الواحدة لان التكلفة سوف توزع على نشاط . (الكواز ، ، ص٧٤-٧٧).

(نستنتج من اعلاه ان تكاليف الثابتة تكون ثابتة في مجموعها لآكن متغير للوحدة الواحدة .وتكون العلاقة بين تكلفه المنتج وحجم النشاط علاقته عكسية . اما في حال وصل الانتاج الى حد الصفر تستمر الوحدة الاقتصادية في دفع تكاليف الثابتة مما يؤدي الى خسائر وبالتالي تصفية الوحدة الاقتصادية.)

٢- **التكاليف المتغيرة:** وهي التكاليف التي يتغير مجموعها مع تغير في مستوى النشاط .بمعنى ان التكاليف المتغيرة تتغير طرديا وبنفس نسبة التغير في حجم النشاط ،وذلك مع بقاء جميع العوامل الأخرى كما هي ، اي أن في حال زيادة حجم النشاط يؤدي ذلك على زيادة في التكاليف. ما بالنسبة لتكلفة الوحدة الواحدة تبقى ثابتة مهما تغير مستوى النشاط. وعندما تكون التكاليف المتغير عند المستوى الصفر ، و يمكن تجنب هذه التكاليف المتغيرة عندما يكون حجم النشاط صفر او عند توقف النشاط . (عدس، الخلف ، ٢٠٠٧، ص٥٢)

(نستنتج من اعلاه ان تكاليف المتغيرة تكون ثابتة للوحدة الواحدة لآكن متغيره في حجم نشاط والتكاليف . وتكون العلاقة بين حجم نشاط والتكاليف علاقة طردية اي كلما زاد نشاط تزداد تكاليف. إما عندما يكون نشاط صفر او عند توقف النشاط يمكن تجنب التكاليف وذلك دوم تصفية الوحدة الاقتصادية .)

٣- **التكاليف المختلطة:** وهي التكاليف التي تجمع فيها خصائص التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة. وبالتالي التي يتغير مجموعها مع تغير في مستوى النشاط ولكن ليس بنفس النسبة التغير في حجم النشاط . كما يطلق عليها التكاليف شبه الثابتة او التكاليف شبه متغيره ومن اهم انواعها المدرجة وهي العناصر التي لا يمكن تقسيمها بسهولة الى عناصر متغيره وعناصر ثابتة . وهي تتميز بالمرونة حيث يكون جزء منها ثابتا وجزء الاخر يكون متغيرا يتغير تبعا لتغير حجم النشاط. (عدس ،خلف ،٢٠٠٧، ص٥٥).

(نستنتج من اعلاه ان التكاليف المختلطة يطلق عليها التكاليف شبه متغير او التكاليف شبه ثابتة وهي تكون متغيرها في مجموعها ومستوى نشاط وتجمع خصائص التكاليف الثابتة ومتغيره ومن اهم انواعها المدرجة التي تتميز بالمرونة ولا يمكن تقسيمها الى تكاليف المتغيرة وتكاليف ثابتة حيث يكون جزء منها متغير وجزء الاخر ثابت).

المبحث الثاني: مستوى الإنتاج

أولاً: مفهوم الإنتاج

يتضمن الإنتاج الكثير من التعاريف والدراسات ، سيتم تناول البعض من هذا التعاريف وهي:-

١- تعريف الإنتاج وهو مجموعة من العمليات التي تهدف الى حسن الاستغلال وذلك للحصول على مواد منتجة لإشباع الحاجات والرغبات المستهلك . اي بتحويل المواد الخام ومرورها بعدة مراحل من العمل للحصول على منتج او سلعة تساهم في اشباع حاجيات الإنسان . وتحديد التكلفة المنتج الذي تم تصنيف باقل تكلفه من اجل تخفيض تكلفة الإنتاج وزيادة الإنتاج بتكلفه اقل.(Center,1983,p.8).

٢- الإنتاجية هي مقياس لكفاءة و فعالية العنصر البشري و الجهد المبذول للعامل في تحقيق كمية الإنتاج وحسن استخدام الموارد والإمكانيات الأخرى المتاحة للوصول إلى الأهداف المرجوة في أوقات محددة و بكميات محددة و الجودة المطلوبة ، معبرا عنها بنسبة المخرجات إلى المدخلات . (Lawlor,1985,p.36).

٣- الإنتاج هي العلاقة بين الموارد المستخدمة في العملية الإنتاجية (لإنتاج سلعة أو خدمة). و بين الناتج outputs من تلك العملية و بالتالي ترتفع الإنتاجية كلما ارتفعت نسبة الناتج إلى الموارد المستخدمة ،أي أن تحسين الإنتاجية يتحقق عند الحصول على أقصى ناتج ممكن من الموارد المستخدمة. (السامي ،١٩٩٤،ص٢٠).

(نستنتج من اعلاه ان الإنتاج هو مجموعه من العمليات تهدف الى استغلال الموارد لإنتاج سلعة او خدمه لتشبع حاجات المستهلك . حيث ان الإنتاج هو تحويل المواد الاولية ومرورها بعدد مراحل لتكوين منتج او خدمه ذات جودة و باقل تكلفة . او هو تقيس كفاءة وفعالية العنصر البشري من خلال القيام بعمله لإنتاج المنتج من بداية العمل الى ان يصبح سلعة او خدمه قابلة للاستخدام وبالكميات والجودة المطلوبة).

ثانياً: اهداف الانتاج

على الرغم ان الهدف الرئيسي للمشروع (النشاط) هو تحقيق الارباح، إلا أن هنالك اهداف فرعية لعملية الانتاج وتكون قريبة من طبيعة و وظيفة الانتاج وتنقسم الى نوعين (محمود و فاخوري، ٢٠٠١، ص ١٨٧) :

١- ارضاء المستهلك:- تقوم الوحدة الاقتصادية بالانتاج منتج معين او تقديم خدمات التي يطلبها او يحتاجها المستهلك . وتكون تكلفة المنتج أو الخدمة بتكلفة معقولة ومناسبة وذات جودة المرغوبة وان يتم تقدم المنتج أو الخدمة بالوقت المناسب للمستهلك .(محمود، فاخوري، ٢٠٠١، ص ١٨٧)

٢- زيادة الإنتاج :- هي قدرة على الإنتاج المزيد من المنتجات والخدمات في فترة زمنية محددة يمكن تحقيق زيادة في الانتاج من خلال تحفيز العاملين و تدريب العاملين و توفير الآلات والمعدات او من خلال العمل الاضافي . (دادي، ١٩٩٨، ص ٣٢٥- ٣٢٦)

(نستنتج من اعلاه ان اهداف الانتاج تنقسم إلى قسمين :القسم الاول ارضاء المستهلك اي تقوم الوحدة الاقتصادية بتقديم وإنتاج منتجات الذي يحتاجها المستهلك وفق متطلباته وبأسعار مناسبة اما القسم الثاني زيادة الانتاج تسعى الوحدة الاقتصادية على زيادة الانتاج لديها من خلال تحفيز وتدريب العاملين وتوفير الآلات و المعدات)

ثالثاً: العوامل التي تؤثر على زيادة في الانتاج

هنالك عدد من العوامل التي تؤثر على الانتاج ومنها :-

١- نسبة رأس المال الى العمل: وتمثل نسبة رأس المال مقياساً لمعرفة اذا تم الاستثمار بمبلغ كاف في المصنع والآلات والمعدات وذلك لجعل استخدام ساعات العمل اكثر فعالية.

٢- ندرة بعض المصادر كالطاقة والمياه والمعادن: والتي تسبب مشاكل في الانتاج، مثلاً في حال ارتفاع تكاليف الطاقة سيؤثر على العلاقة بين التكاليف والحجم النشاط الذي يؤدي الى جعلها غير اقتصادية .

٣- التغيرات في قوة العمل: سواء كان ذلك داخل المنشأة الواحدة او بين المنشأة المختلفة داخل وخارج قطرها ، مثلاً النقل او الترقية، ان التغيرات في العمل تتطلب من المنشأة تخصيص مبالغ كبير و للتدريب وتعليم العاملين، من اجل التعامل مع المتغيرات التكنولوجية في العمل.

٤- **الابداع والتكنولوجيا:** حيث يمثلان السبب الرئيسي في تحسين الانتاج، تعد التكنولوجيا تساهم في نصف ما تحقق من تحسين الانتاج و زيادة البحوث والتطوير لها تأثير الايجابي ع الانتاج.

٥- **الانظمة والقوانين او التشريعات:** تكون الانظمة والقوانين او التشريعات قيود على بعض المنظمات ،الانظمة المتعلقة بالسلامة العامة وصحتهم وتلوث والاحتياجات قد ادت الى تخفيض الانتاج .

٦- **القوة المتساوية للقوة العاملة المنظمة:** تسبب هذه الى زيادة اجور العمل دون أي زيادة في الانتاج. تأثر بشكل واضح على الانتاج .

٧- **العوامل الإدارية:** تمثل المدراء التي تستفاد منهم المنظمة من خلال تميزهم بالكفاءة الادارية العالية ويتقاضون رواتب ومخصصات عالية بسبب المؤهلات العلمية العالية التي لديهم وخبراتهم، فالمنظمة تتوقع من المدراء ان يتخذوا القرارات الصحيحة و ان اي ضعف في تخطيط والتنظيم وعدم اتخاذ القرارات صحيحه سيؤدي الى نتائج عكسية تسبب في انخفاض الإنتاج.

٨- **نوعية الحياة العمل:** تمثل ثقافة المنظمة من خلال تحفيز العاملين وان تخلق لديهم حالة الرضا وهذا يحسن بيئة العمل مثلا (أعضاء وتهوية وتأمين الصحي واحترام العاملين وتشجيعهم لتقديم رأيهم ..الخ) . هذا سيؤدي الى خلق حالة الرضا لدى العاملين وارتفاع روحهم المعنوية وبالتالي زيادة الانتاج وعكس ذلك الى تخفيض الانتاج .

٩- **الطلب والعرض:** وهو يعني طلب على كمية السلع والخدمات التي يرغب المستهلكون الحصول عليها وبسعار مناسبة خلال فتره زمنية لتحقيق قدر تكبر من الاشباع أما العرض هو زيادة في عرض الكميات المنتجة من خلال طلب عليها من قبل المستهلكين ويأثر على طلب والعرض التكاليف في حال زيادة في تكاليف يقلل الطلب ع المنتجات ويؤدي الى انخفاض الانتاج.

(نستنتج من اعلاه ،يوجد الكثير من العوامل التي تؤثر على رفع الانتاج ومن هذا العوامل نشبة راس المال الى العمل ،ندرة بعض المصادر مثل الطاقة ومياه والمعادن ،التغيرات في قوة العمل، الابداع و التكنولوجيا، الانظمة والقوانين والتشريعات ،العوامل الادارية ، نوعية الحياة العمل، الطلب و العرض).

الفصل الثالث

المبحث الأول: الجانب التطبيقي للبحث

أولاً: توصيف متغيرات البحث وتشخيصها

تهدف هذه الفقرة الى عرض وتحليل وتفسير نتائج إجابات افراد عينة البحث بخصوص الفقرات الواردة في استمارة الاستبيان من خلال استعراض قيم الأوساط الحسابية الموزونة وشدة الاجابة والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف لكل فقرة من فقرات متغيرات البحث. وقد حدد البحث مستوى الإجابات في ضوء المتوسطات الحسابية من خلال تحديد انتماءها لأي فئة، ولأن استمارة البحث تعتمد على مقياس ليكرت الخماسي (اتفق تماماً-لا اتفق تماماً) فإن هنالك خمس فئات تنتمي لها المتوسطات الحسابية، وتحدد الفئة من خلال أيجاد طول المدى (5-1 = 4)، ومن ثم قسمة المدى على عدد الفئات (5) $(4 \div 5 = 0.80)$. وبعد ذلك يضاف (0.80) إلى الحد الأدنى للمقياس (1) أو يطرح من الحد الأعلى للمقياس (5).

وتكون الفئات:-

1 - 1.80 : منخفض جداً

1.81 - 2.60 : منخفض

2.61 - 3.40 : معتدل

3.41 - 4.20 : مرتفع

4.21 - 5.0 : مرتفع جداً

وسيتم تناول هذا الجانب وفق الفقرات الآتية :

1. عرض وتحليل وتفسير استجابات افراد عينة البحث بخصوص استخدام نظام التكاليف سيتم تناول فقرات هذا المتغير من خلال قيم الأوساط الحسابية الموزونة وقيم شدة الاجابة وقيم الانحرافات المعيارية المحسوبة سواء على المستوى الجزئي او الكليو كما مبين في الآتي:

جدول (1) الإحصاءات الوصفية لمتغير نظام تكاليف

عناصر	الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري	شدة الإجابة %
تكاليف على اساس أنشطة	3.51	1.06	70%
نظام التكاليف على اساس الأنشطة الإنتاج	3.51	1.12	70%
نظام التكاليف على اساس الأنشطة على تخفيض التكاليف	3.50	1.06	70%
نظام تكاليف	3.62	1.08	73%

المصدر : مخرجات برنامج (SPSS V.26)

يتضح من البيانات الواردة في الجدول (1) ان متغير (نظام التكاليف) حقق وسطا حسابيا موزونا بلغ (3.62) بانحراف معياري عام بلغ (1.08) فيما بلغت شدة الاجابة لإجابات افراد العينة حول هذا المتغير (73%)، ان النتائج المذكورة تدعم النتائج التي تم التوصل لها على مستوى الابعاد الفرعية من ادراك عينة الدراسة لتوافر انشطة متغير نظام التكاليف في رفع مستوى الإنتاج في الوحدات الاقتصادية.

عند ملاحظة النتائج الواردة في الجدول (1) نلاحظ الاتي :

أ. أستخدم نظام التكاليف على أساس الأنشطة. حقق نظام التكاليف على اساس الانشطة وسطاً حسابياً موزوناً بلغ (3.51) بمعنى انه يقع ضمن فئة (معتدل)، فيما بلغت قيمة شدة الاجابة (70%)، اما قيمة الانحراف المعياري فكانت (1.12)، مما تقدم يتضح هناك اهمية لنظام التكلفة على اساس النشاط في المنشأة التي تكون فيها التكاليف بنسبة كبيرة من اجمالي تكلفة الوحدة.

ب. تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة الإنتاج.

حقق نظام تكاليف على اساس الانشطة الإنتاج وسطا حسابيا موزونا بلغ (3.51) بمعنى انه يقع ضمن فئة (معتدل)، فيما بلغت شدة الاجابة (70%)، اما قيمة الانحراف المعياري فكانت (1.06)، مما تقدم يتضح تسعى الشركة الى خفض تكاليف منتجاتها عن طريق العمل بالسرعة والدقة المطلوبة وبما يحقق الكفاءة الانتاجية .

ج. استخدام نظام التكاليف على اساس الانشطة على تخفيض التكاليف.

حقق استخدام نظام التكاليف على اساس الانشطة على تخفيض التكاليف. وسطا حسابيا موزونا بلغ (3.50) بمعنى انه يقع ضمن فئة (معتدل)، فيما بلغت شدة الاجابة (70%)، اما قيمة الانحراف المعياري فكانت (1.06)، استخدام اسلوب التكلفة على اساس النشاط في تخصيص التكاليف يؤدي إلى استخراج معلومات ملائمة تؤثر في تخفيض التكاليف المنتج.

2. عرض وتحليل وتفسير استجابات افراد عينة البحث بخصوص رفع مستوى الإنتاج في الوحدات الاقتصادية

سيتم تناول فقرات هذا المتغير من خلال قيم الأوساط الحسابية الموزونة وقيم شدة الاجابة وقيم الانحرافات المعيارية المحسوبة سواء على المستوى الجزئي او الكلي وكما مبين في الاتي جدول (2) الإحصاءات الوصفية لمتغير مستوى الإنتاج في الوحدات الاقتصادية

لمتغير التابع	الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري	شدة الإجابة %
مستوى الإنتاج في الوحدات الاقتصادية	3.41	1.04	68

المصدر : مخرجات برنامج (SPSS V.26)

يتضح من البيانات الواردة في الجدول (2) ان متغير مستوى الإنتاج في الوحدات الاقتصادية حقق وسطا حسابيا موزونا بلغ (3.41) بمعنى انه يقع ضمن فئة (مرتفع)، فيما بلغت شدة الإجابة نحو (68%)، اما قيمة الانحراف المعياري فكانت (1.04)، ان النتائج المذكورة تدعم النتائج التي تم التوصل لها على مستوى معين من ادراك عينة الدراسة لتوافر متغي مستوى الإنتاج في الوحدات الاقتصادية.

ثانياً: اختبار فرضيات الارتباط والتأثير بين متغيرات الدراسة

يهدف الى اختبار علاقات الارتباط والتأثير بين متغيرات البحث، حيث سيتم اختبار علاقات الارتباط والتأثير على مستوى الفرضيات الفرعية التي انبثقت عن الفرضيات الرئيسية وكذلك اختبار علاقات الارتباط والتأثير على المستوى الكلي من خلال استخدام معامل الارتباط البسيط (Pearson) ومعامل الانحدار الخطي البسيط.

اختبار الفرضية الرئيسية الاولى المتعلقة بالارتباط بين نظام تكاليف في متغير مستوى الإنتاج في الوحدات الاقتصادية (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين نظام تكاليف في متغير مستوى الإنتاج في الوحدات الاقتصادية)

ولقد تفرع عنها ثلاث فرضيات فرعية وكما هو مبين ادناه:

- 1- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين تكاليف على اساس أنشطة في متغير مستوى الإنتاج في الوحدات الاقتصادية.
- 2- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين نظام تكاليف على اساس أنشطة الإنتاج في متغير مستوى الإنتاج في الوحدات الاقتصادية.
- 3- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين نظام تكاليف على اساس الأنشطة على تخفيض التكاليف في متغير مستوى الإنتاج في الوحدات الاقتصادية.

يظهر الجدول (3) مصفوفة معاملات الارتباط البسيط (Pearson) بين هذه المتغيرات وانشطة. وقبل الدخول في اختبار هذه الفرضية فإن الجدول (3) يشير أيضاً إلى حجم العينة (30) ونوع الاختبار (2-tailed). ومختصر (Sig.) في الجدول يشير إلى اختبار معنوية معامل الارتباط. فإذا ظهر وجود علامة (*) على معامل الارتباط فإن هذا يعني بأن الارتباط معنوي عند مستوى (5%)، أما في حال وجود علامة (**) على معامل الارتباط فإن ذلك يعني بأن الارتباط معنوي عند مستوى (1%). ويتم الحكم على مقدار قوة معامل الارتباط في ضوء قاعدة (Cohen, 1977:79-81)، وكالاتي:

- ✓ علاقة الارتباط منخفضة: إذا كانت قيمة معامل الارتباط يتراوح بين (0.10 الى 0.29).
- ✓ علاقة الارتباط متوسطة: إذا كانت قيمة معامل الارتباط يتراوح بين (0.30 الى 0.49).
- ✓ علاقة الارتباط قوية: إذا كانت قيمة معامل الارتباط يتراوح بين (0.5 الى 1).

جدول (3) اختبار الفرضية الرئيسية الأولى (فرضية الارتباط)

نظام تكاليف	تكاليف على اساس أنشطة	نظام التكاليف على اساس الانشطة الإنتاج	نظام التكاليف على اساس الانشطة على اساس أنشطة	نظام تكاليف
مستوى الأنتاج في الوحدات الاقتصادية	Pearson Correlation	**0.541	**0.389	*0.426 *
	Sig. (2-tailed)	0.000	0.000	0.000
	N	30	30	30

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الحاسبة الالكترونية باستخدام برنامج (SPSS V.26)

يظهر جدول (3) مصفوفة الارتباط الذي اختبر الفرضية الرئيسية الأولى وما تفرع عنها من فرضيات بأن هناك علاقات ارتباط موجبة قوية (لأن قيمتها أكبر 0.50) وذات دلالة معنوية عند مستوى (1%) بين نظام تكاليف ومتغير مستوى الأنتاج في الوحدات الاقتصادية، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط بين نظام تكاليف في متغير مستوى الأنتاج في الوحدات الاقتصادية بلغت قيمته (0.557) عند مستوى دلالة (1%) وتعد علاقة قوية بضوء قاعدة (Cohen). وعلى مستوى الانشطة كانت اقوى علاقة ارتباط بين كل من أنشطة نظام تكاليف ومتغير مستوى الأنتاج في الوحدات الاقتصادية، إذ بلغت قيمة علاقة الارتباط بينهما (0.541) عند مستوى دلالة (1%) وتعد علاقة طردية قوية بضوء قاعدة (Cohen). فيما كانت اضعف علاقة

ارتباط بين نظام تكاليف ومتغير مستوى الإنتاج في الوحدات الاقتصادية، إذ بلغت قيمة علاقة الارتباط بينهما (0.389) عند مستوى دلالة (1%) و تعد علاقة ارتباط قوية بضوء قاعدة (Cohen).

وتدل النتائج المستحصلة من الجدول (3) قبول فرضية الوجود بالنسبة للفرضية الرئيسية الأولى وفرضياتها الفرعية، والتي تنص على انه ((توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بي نظام تكاليف ومتغير مستوى الإنتاج في الوحدات الاقتصادية))

1- اختبار الفرضية الرئيسية الثانية المتعلقة بعلاقة التأثير نظام تكاليف ومتغير مستوى الإنتاج في الوحدات الاقتصادية (توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوي نظام تكاليف ومتغير مستوى الإنتاج في الوحدات الاقتصادية).

ولقد تفرع عنها ثلاث فرضيات فرعية وكما هو مبين ادناه :

1. توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية تكاليف على اساس أنشطة في مستوى الإنتاج للوحدات الاقتصادية.

2. توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية نظام التكاليف على اساس الأنشطة الإنتاج في رفع مستوى الإنتاج للوحدات الاقتصادية.

3. توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية نظام التكاليف على اساس الأنشطة على تخفيض التكاليف في مستوى الإنتاج في الوحدات الاقتصادية.

جدول (4) تقدير علاقة الانحدار الخطي البسيط بين نظام تكاليف في متغير مستوى الإنتاج في الوحدات الاقتصادية

مستوى الإنتاج في الوحدات الاقتصادية				المتغير المعتمد
قيمة (F)	قيمة (T)	معامل التحديد (R ²)	معامل الانحدار (β)	
24.82	5.26	0.29	0.54	ابعاد المتغير المستقل
17.47	4.18	0.15	0.38	تكاليف على اساس أنشطة
21.77	4.66	0.18	0.42	نظام التكاليف على اساس الأنشطة الإنتاج
44.17	6.64	0.31	0.55	نظام التكاليف على اساس الأنشطة على تخفيض التكاليف
2.63	قيمة الجدولية عند مستوى (1%)		6.96	قيمة (F) الجدولية عند مستوى (1%)

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الحاسبة الالكترونية باستخدام برنامج (SPSS V.26)

يتضح من نتائج الجدول (4) بلغ معامل انحدار متغير نظام تكاليف على متغير مستوى الإنتاج في الوحدات الاقتصادية (0.55) وهذا يعني انه اذا تغير نظام تكاليف بمقدار وحدة واحدة فإن متغير متغير مستوى الإنتاج في الوحدات الاقتصادية سيزداد بمقدار (55%)، علماً ان التأثير معنوياً وذلك لان قيمة (t) المحسوبة وبالبالغة (6.64) اكبر من نظيرتها الجدولية البالغة (2.63) عند مستوى معنوية (1%).

كما يلاحظ ان نظم تكاليف يفسر ما نسبته (31%) من التغيرات الحاصلة فيمتغير مستوى الإنتاج في الوحدات الاقتصادية واما النسبة المتبقية وبالبالغة (69%) تعود الى متغيرات أخرى خارج النموذج البحث الحالي . علماً ان النموذج المقدر معنوي اجمالاً وذلك لان قيمة (f) المحسوبة اكبر وبالبالغة (44.17) من نظيرتها الجدولية وبالبالغة (6.96) عند مستوى معنوية (1%).

وعليه وبناءً على ما تقدم يتم قبول الفرضية الرئيسية الثانية والتي تنص على (توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية للتدريب في متغير مستوى الإنتاج في الوحدات الاقتصادية).

وعند الرجوع الى الجدول (4) ولإثبات صحة الفرضيات الفرعية المنبثقة عن الفرضية الرئيسية الثانية يتضح الاتي:

الفرضية الفرعية الاولى : توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية لتكاليف على اساس الانشطة في مستوى الإنتاج في الوحدات الاقتصادية.

يتبين من الجدول (4) ما يأتي :

أ. بلغ معامل الانحدار (0.54) وهذا يعني اذا تغير البعد بمقدار وحدة واحدة فان متغير مستوى الإنتاج في الوحدات الاقتصادية سيزداد بمقدار (54%) ، علماً ان التأثير كان معنوي وذلك لان قيمة (t) المحسوبة وبالبالغة (5.26) اعلى من مثلتها الجدولية عند مستوى معنوية (1%) وبالبالغة (2.63).

ب. بلغت قيمة معامل تحديد (R^2) حوالي (0.29) وهذا يعني ان البعد يفسر ما نسبته (29%) من التغيرات التي تطرأ علمستوى الإنتاج في الوحدات الاقتصادية ، اما النسبة المتبقية وبالبالغة (71%) فتعود لعوامل أخرى غير داخله في الانموذج الحالي.

ج. نجد ان قيمة (F) المحسوبة وبالبالغة (24.82) اعلى من مثلتها الجدولية وبالبالغة (6.96) عند مستوى معنوية (1%) وعليه نلاحظ ان النموذج المقدر معنوي اجمالاً.

عليه يستدل الباحثة من تحليل نتائج الجدول (4) قبول الفرضية البديلة التي تنص ((وجود علاقة تأثير ذات دلالة معنوية لنظام التكاليف على اساس الانشطة في رفع مستوى الانتاج في الوحدات الاقتصادية))

الفرضية الفرعية الثانية : توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين نظام التكاليف على اساس الانشطة الانتاج في رفع مستوى الانتاج في الوحدات الاقتصادية

يتبين من الجدول (4) ما يأتي :

أ. بلغ معامل الانحدار (0.38) وهذا يعني اذا تغير البعد بمقدار وحدة واحدة فان متغير رفع مستوى الانتاج في الوحدات الاقتصادية سيزداد بمقدار (38%) , علماً ان التأثير كان معنوي وذلك لان قيمة (t) المحسوبة والبالغة (4.18) اعلى من مثلتها الجدولية عند مستوى معنوية (1%) والبالغة (2.63).

ب. بلغت قيمة معامل تحديد (R^2) حوالي (0.15) وهذا يعني ان البعد يفسر ما نسبته (15%) من التغيرات التي تطرأ على رفع مستوى الانتاج في الوحدات الاقتصادية، اما النسبة المتبقية والبالغة (85%) فتعود لعوامل أخرى غير داخله في الانموذج الحالي.

ج. نجد ان قيمة (F) المحسوبة والبالغة (17.47) اعلى من مثلتها الجدولية والبالغة (6.96) عند مستوى معنوية (1%) وعليه نلاحظ ان النموذج المقدر معنوي اجمالاً.

عليه يستدل الباحثة من تحليل نتائج الجدول () قبول الفرضية البديلة التي تنص ((وجود علاقة تأثير ذات دلالة معنوية لنظام التكاليف على اساس الانشطة الانتاج في رفع مستوى الانتاج في الوحدات الاقتصادية)).

الفرضية الفرعية الثالثة : توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية لنظام التكاليف على اساس الانشطة على تحفيض التكاليف في رفع مستوى الانتاج في الوحدات الاقتصادية

يتبين من الجدول () ما يأتي :

أ. بلغ معامل الانحدار (0.42) وهذا يعني اذا تغير النشاط بمقدار وحدة واحدة فان متغير رفع مستوى الانتاج في الوحدات الاقتصادية سيزداد بمقدار (42%) , علماً ان التأثير كان معنوي وذلك لان قيمة (t) المحسوبة والبالغة (4.66) اعلى من مثلتها الجدولية عند مستوى معنوية (1%) والبالغة (2.63).

ب. بلغت قيمة معامل تحديد (R^2) حوالي (0.18) وهذا يعني ان البُعد يفسر ما نسبته (18%) من التغيرات التي تطرأ على رفع مستوى الانتاج في الوحدات الاقتصادية، اما النسبة المتبقية والبالغة (82%) فتعود لعوامل أخرى غير داخله في الانموذج الحالي.

ج. نجد ان قيمة (F) المحتسبة والبالغة (21.77) اعلى من مثيلتها الجدولية والبالغة (6.96) عند مستوى معنوية (1%) وعليه نلاحظ ان النموذج المقدر معنوي اجمالاً.

عليه يستدل الباحثة من تحليل نتائج الجدول (4) قبول الفرضية البديلة التي تنص **((وجود علاقة تأثير ذات دلالة معنوية لنظام التكاليف على اساس الانشطة على تحفيض التكاليف في رفع مستوى الانتاج في الوحدات الاقتصادية))**

المبحث الثاني

الأستنتاجات والتوصيات

أولاً: الأستنتاجات

- ١- إن التكاليف تعتبر أداة هامة لرفع مستوى الانتاج بالمؤسسة الاقتصادية من خلال تخفيض التكاليف الانتاج وتحقيق جاذبية لمنتجات الشركة.
- ٢- تخفيض التكاليف الانتاج الشركة تؤدي الى تحسين منتجاتها لجذب اكبر عدد من الزبائن وزياده الحصة السوقية وتساعد في رفع مستوى الإنتاج لديها.
- ٣- ان إستخدام اسلوب التكلفة على اساس النشاط في تخصيص التكاليف يؤدي إلى استخراج معلومات ملائمة تؤثر في تخفيض التكاليف الانتاج.
- ٤- افضل الوسائل لتخفيض التكاليف هي بيان سلوكها ومعرفة الانشطة المسببة للتكلفة الخاصة بها.
- ٥- عند خفض التكاليف سيؤدي ذلك الى تقليل نسبة الهدر والضياع اثناء العملية الانتاجية.
- ٦- ان تطبيق نظام التكاليف الى العمليات ومراقبتها يساعد على تحديد الانحرافات ومعالجتها.
- ٧- مراقبة سلوك التكلفة على اساس النشاط هو الاساس المناسب لتخصيص وتخفيض التكاليف الانتاجية.
- ٨- مراقبة سلوك التكلفة على اساس النشاط اثناء تطبيق سياسة نظام التحسين المستمر يؤدي الى تخفيض التكلفة المنتج.

ثانياً: التوصيات

- ١- ضرورة الاهتمام بحاسبة التكاليف من قبل المؤسسة لزيادة الإنتاجية عن طريق خفض التكاليف الانتاج .
- ٢- ينبغي توفير معلومات ملائمة عن الانتاج وتكاليفه من اجل اتخاذ القرارات الصحيحة في تخفيض التكاليف الانتاج.
- ٣- ضرورة معرفه الانشطة المسببة للتكلفة ومراقبتها.
- ٤- ضرورة تقليل الهدر والضياع عن طريق استخدام محاسبة التكاليف المعيارية لمراقبة عناصر التكاليف اثناء الانتاج .
- ٥- ينبغي زياده رضا المستهلك وزيادة الحصة السوقية في السوق لتنافسية مع الشركات .
- ٦- ينبغي اتباع نظام التكاليف لتحسين كفاءة و استغلال الموارد وتحسين كفاءة العملية الانتاجية.

المصادر

أولاً: المصادر العربية

1. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان. (٢٠١٠).
2. ابراهيم ميده، خليل عطا الله وراذ، محاسبة التكاليف، منشورات جامعة دمشق، دمشق. (٢٠١١).
3. إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، (٢٠١٣).
4. تشارلز هيتجر وآخرون، ترجمة أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف مدخل إداري الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض. (٢٠٠٩).
5. خضير كاظم حمود، هايل يعقوب فاخوري، إدارة الإنتاج الطبعة الاولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، (٢٠٠١).
6. رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف (مفاهيم، مبادئ، تطبيقات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، (٢٠٠٠).
7. صالح عبد الرزاق، عطا الله وراذ خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار الزهران للنشر والتوزيع، عمان. (١٩٩٩).
8. علي السلمي، إدارة الإنتاجية، مكتبة الإدارة الجديدة، القاهرة، (١٩٩٤).
9. علي رجال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعة، الجزائر. (١٩٩٩).
10. عيسى عبدالعزيز الرواشدة، محاسبة التكاليف، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، (٢٠١١).
11. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعة، الاسكندرية، (٢٠٠٣).

12. ناصر دادي عدون، (تقنيات مراقبة التسيير المحاسبة التحليلية)، دار المحمدية العامة، الجزائر، (١٩٩٩).

13. ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة الطبعة الأولى ، دار المحمدية العامة، جزائر (١٩٩٨).

14. ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعة، الاسكندرية (٢٠٠٨).

15. نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف (مدخل حديث)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، (٢٠٠٧).

16. نعيمة زعرور، محاسبة التكاليف في المؤسسات العامة، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان. (٢٠١٦).

ثانياً: المصادر الاجنبية

1. Alan lawlor , " productivity improvement manual " ,united king don grower ,1985
2. Japon Productivity Center, The Basic Concept of Productivity .International productivity. Japon.p8 ,1983