

## معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (دراسة تطبيقية على قطاع صناعة المواد الغذائية في الجمهورية اليمنية)

د. عمر عيد مسلم الجمعيدي

الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية-فلسطين غزة

### الملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهم معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في بيئة التصنيع الغذائي في الجمهورية اليمنية .  
تكونت عينة الدراسة من 50 مشاهدة شملت القائمين بالعمل في قسم الإدارة المالية ، وكانت الأداة المستخدمة في الدراسة استبيان تم من خلاله قياس وجود لأثر كل من: معرفة ووعي المحاسبين، ارتفاع التكلفة، عدم توافر الأنظمة اللازمة، قناعة الإدارة وعدم توافر الخبرات الداخلية أو الخارجية على القيام بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.  
وقد توصل الباحث إلى جملة من النتائج أهمها أن الملتحقين بالعمل في الدائرة المالية لا توجد لديهم خبرة كافية في مجال نظام التكاليف على أساس الأنشطة. وأن أهم أسباب عدم تطبيقه عدم توافر الأنظمة اللازمة ، وأنه لا توجد قناعة لدى الإدارة العليا بهذا النظام والتحول إليه . إذ أن تكلفة هذا النظام بالنسبة لها عالية وليست لديها الرغبة في تحملها .  
وأوصى الباحث الجهات المختلفة بإيلاء هذا النظام اهتماما كبيرا، تمهيدا لتطبيقه وتحقيق الفوائد المرجوة منه.

### **Abstract**

The objective of this study is to identify the important obstacles in implementing the system of costs based on the activities ABC in the structure of the food production in The study samples were consisted of 50 scenes included the co workers in the ministry of finance employees .

The tools used for implementation in this study were the questionnaires for detecting the effects of:

Knowledge of the accountants awareness, the raise of the costs, lack of the necessary appliances in terms of systems, the content

Of the office m and the lack of the internal and the external as well experience availability in order to implement system of costs based on activities.

The research nonetheless researched for several of the results, the most important of which are that the co workers joining the financial department are lacking the sufficient experiences in the system if cists system as a whole based on activity.

the reasons he hind non implementing it goes to the lack of the necessary systems , besides there is no content on behalf of the upper office in this system and the transfer to .

Thus the cist for this system related is very high. Therefore there is no approach at all in the desire to turn towards.

The researcher accordingly would like to recommend the conflicting parties to pay much more attention to this system, and advise much more attention, in an aim of its implementing and to gain the expected advantages as well.

## 1-1 المقدمة

إن التطورات السريعة التي يشهدها عالمنا المعاصر الآن في شتى المجالات وكذلك مجال الصناعة والذي يتميز حالياً بالاستخدام المكثف لتكنولوجيا الإنتاج زاد من حدة المنافسة، مما حدا بالشركات الصناعية اليمنية أن تواكب هذا التطور فتضيف إلى مصانعها المعدات والآلات الإلكترونية لتلبي احتياجات السوق.

والجدير بالذكر أن هذه المنشآت الصناعية تتبع الأنظمة التقليدية للتكاليف والتي ثبت حديثاً مع إتباع التشغيل الإلكتروني في القطاع الصناعي أنها لا توزع التكاليف على وحدات الإنتاج المختلفة بصفة عادلة، مما يعوق هذه الشركات من وجهة نظرنا عن اتخاذ موقف تنافسي قوي خصوصاً مع ازدياد حدة الاستيراد للمنتجات المشابهة من خارج الدولة.

يقول ( الملحم ، 2002م ) تعيش منظمات الأعمال اليوم في عالم تسوده المنافسة الحادة، واستخدام تقنيات إنتاج حديثة، بل وثورة هائلة في مجال الاتصالات والمعلومات، وكل ذلك أدى بدوره إلى خفض التكاليف المباشرة وزيادة التكاليف غير المباشرة. ففي بعض المنشآت أصبحت تكلفة العمل تمثل ما نسبته 5% أو أقل من تكلفة الإنتاج وارتفعت التكاليف الإضافية كنسبة من إجمالي التكاليف إلى نسبة تتراوح بين 50 - 60% في معظم

معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (دراسة تطبيقية على قطاع صناعة المواد الغذائية في الجمهورية اليمنية)

الشركات الصناعية وهذا بدوره يؤكد ضرورة الرقابة عليها، بل والعمل على استخدام نظام تحميل عادل لتوزيعها.

من هنا ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي قام بإعداد أول دراسة عنه كوبر وكابلان سنة 1988م وذلك لمواجهة المشكلات الناجمة عن تطبيق أنظمة التكاليف التقليدية، وقد انتقدت هذه الدراسة بشدة الافتراضات التي تقوم عليها المحاسبة التقليدية للتكاليف وغير الملائمة لطبيعة التطورات في نظم التصنيع المتطورة. فالوظيفة الأساسية للمحاسبة هي تقديم المعلومات المناسبة لمتخذي القرارات، ولما كان عصرنا الحاضر هو عصر التطور المعلوماتي فلا بد للمحاسبة أن تواكب هذا التطور بتوفير المزيد من المعلومات والبيانات الدقيقة الواجب تقديمها كوظيفة رئيسية تقدمها الأنظمة المحاسبية.

## 1-2 المشكلة :

إن النظام التكاليفي على أساس الأنشطة يحقق ولا شك تحميلاً أدق للتكاليف غير المباشرة على وحدات الإنتاج المختلفة من الأنظمة التقليدية وبالرغم من هذه الميزة إلا أن هناك معوقات عدة تقف أمام تطبيقه كتلك المتعلقة بتحديد مسببات تكلفة تبرر وفق السبب والنتيجة أو المتعلقة بتكلفة تطبيقه والتي يجب أن تدرس وفق قاعدة التكلفة والمنفعة.

### تتلخص مشكلة الدراسة في الإجابة عن التساؤلات التالية:

هل هناك معوقات أمام تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في منشآت التصنيع الغذائي في الجمهورية اليمنية؟

وسيتم الإجابة عن هذا التساؤل من خلال التساؤلات التالية:

- هل عدم وجود معرفة ووعي بالنسبة للمحاسبين يمثل أحد الأسباب التي أدت إلى عدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)؟

- هل ارتفاع كلفة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يعتبر أحد أسباب عدم تطبيق هذا النظام؟

- هل عدم توافر أنظمة المعلومات اللازمة يعد من أسباب عدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)؟

- هل عدم قناعة الإدارة يعد أحد الأسباب الرئيسية لعدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)؟

- هل عدم توافر الخبرات الداخلية أو الخارجية يعتبر من الأسباب التي أدت إلى عدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)؟

### 1-3 أهداف الدراسة :

- التعرف على وعي ومعرفة المحاسبين بنظام التكاليف على أساس الأنشطة في المنشآت الصناعية اليمنية.
- التعرف على العلاقة بين كلفة نظام التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقه.
- التعرف على العلاقة بين تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومدى توافر أنظمة المعلومات.
- التعرف على تأثير قناعة الإدارة في تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.
- التعرف على الخبرات الداخلية والخارجية وعلاقتها بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

### 1-4 أهمية الدراسة :

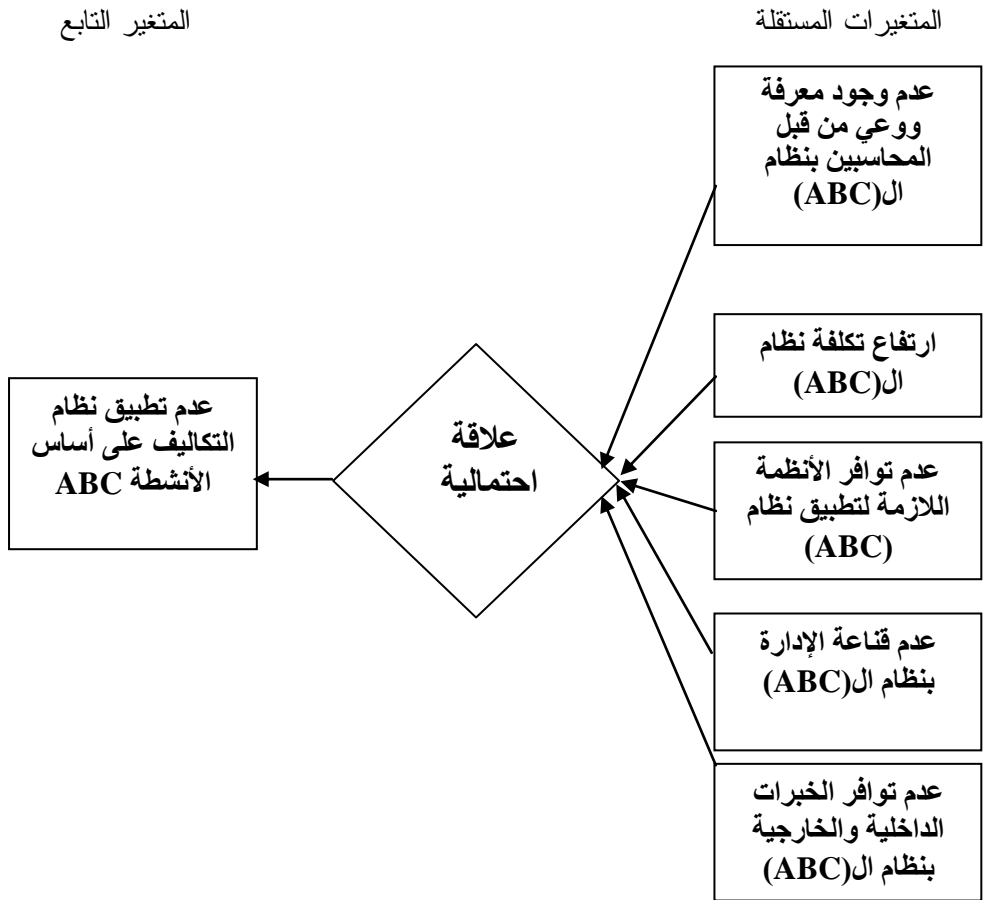
تأتي أهمية الدراسة من كونها تبحث في أحدث وأهم أنظمة التكاليف الذي قد يسهم استخدامه من قبل المصانع في رفع كفاءتها الإنتاجية وزيادة قدرتها التنافسية من خلال تقديمه لبيانات تكلفة أكثر ملائمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة.

كما سيقدم في البحث أهم عوائق تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المنشآت الصناعية في الجمهورية اليمنية للتمكن من تخطيطها لاحقاً بمعالجتها بالشكل المناسب ، وجذب الانتباه إلى أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة والتعرف إلى إمكانية تطبيقه، مما يساعد على توفير معلومات يمكن الاعتماد عليها عند محاولة بناء هذا النظام ، إذ لا توجد منشأة واحدة في الجمهورية اليمنية تقوم بتطبيق هذا النظام على حد علم الباحث.

معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (دراسة تطبيقية على قطاع صناعة المواد الغذائية في الجمهورية اليمنية)

كما تبرز أهمية الدراسة أيضا من خلال النتائج التي سيتم التوصل إليها من خلال الدراسة ، مما يفتح آفاقا جديدة أمام المختصين للبحث العلمي في مجال محاسبة التكاليف في الجمهورية اليمنية مما يعزز من مستواها المهني والأكاديمي.

1-5 نموذج الدراسة:



## 1-6 فرضيات الدراسة:

ما هي معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المنشآت الصناعية؟

وبالتالي يمكن صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: عدم وجود معرفة ووعي بالنسبة للمحاسبين هو أحد الأسباب التي أدت إلى عدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

الفرضية الثانية: ارتفاع تكلفة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يعتبر أحد أسباب عدم تطبيق هذا النظام .

الفرضية الثالثة: من أسباب عدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC عدم توافر أنظمة المعلومات اللازمة.

الفرضية الرابعة: عدم قناعة الإدارة يعتبر أحد الأسباب الرئيسية لعدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

الفرضية الخامسة: عدم توافر الخبرات الداخلية أو الخارجية من الأسباب التي أدت إلى عدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC .

## 1-7 مصطلحات الدراسة:

إن معرفة ووعي المحاسبين بأهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة تتبع من معرفتهم بماهية هذا النظام ومصطلحاته، وكيفية تعامل النظام مع التكاليف غير المباشرة، وكيفية تجميع التكاليف غير المباشرة في مجموعات متجانسة، وطريقة تخصيصها وفق مسببات التكلفة وفقاً لعلاقة السبب والنتيجة، ثم إن ارتفاع تكلفة نظام ABC تتحدد من خلال مقارنته بتكاليف الأنظمة التقليدية، ومن المعروف أن نظام ABC يتطلب أنظمة معلومات قادرة على استيعاب عملية تطبيق هذا النظام من حيث، وذلك بتوافر أجهزة حاسوب- شبكات وأدوات اتصالات مختلفة تمكن من الاعتماد على تقارير آلية تبين عملية سير الأنشطة وكيفية استنفادها، ثم إن قناعة الإدارة تحقق مسيرة رضاها بمخرجات نظام ABC وما سيحققه لها من فائدة في ترشيد العملية الإدارية للمنشأة وذلك مقارنة بالتكاليف التي سوف تكبدها المنشأة في سبيل الحصول عليه بحيث تفوق المنفعة التكلفة.

- نظام التكاليف على أساس الأنشطة ( ABC )

ينقل (درغام ، 2005 ) عن ( Coober 1990 ) أن نظام التكاليف المستند للأنشطة Activity Based Costing (ABC) هو " نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المنشأة ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدة، حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقوم بها المنشأة أولاً ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو العملاء وذلك بحسب الاستفادة منها.

- الأنشطة (Activities) يقول (عطية 1998) أن الأنشطة:

" مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المنظمة "

- التكاليف المباشرة لغرض التكلفة Direct Costs of accost object هي التكاليف المرتبطة بغرض التكلفة والتي يمكن تتبعها له بطريقة ممكنة اقتصادياً.

- التكاليف غير المباشرة لغرض التكلفة Direct Costs of accost هي التكاليف المرتبطة بغرض التكلفة لكن لا يمكن تتبعها له بطريقة ممكنة اقتصادياً.

- مسبب (محرك) التكلفة Cast Driver يقول (درغام، 2005م) " أن مسبب التكلفة هو أي حدث يتسبب في تغيير مجموع تكلفة النشاط " .

- مجتمعات التكلفة cost Pools يقول (درغام، 2005م) نقلاً عن Garrison and Noreen (2003) أن مجتمعات التكلفة عبارة عن " أوعية يتم تجميع تكلفة الأنشطة فيها، بحيث يخصص لكل مجموعة من التكاليف المتجانسة وعاء خاص بها، ويحتوي كل وعاء على مجموعة من عناصر التكاليف اللازمة لأداء مجموعة من الأعمال أو الأنشطة الفرعية المتجانسة. وشرط تجميع الأنشطة المتجانسة ضروري لإنجاح عملية تطبيق نظام التكاليف المستند للأنشطة " .

## 1-8 حدود الدراسة:

الحدود المكانية : الجمهورية اليمنية.

الحدود الموضوعية : لقد تم التركيز في هذه الدراسة على الجزء الأهم من عوائق تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في قطاع صناعة المواد الغذائية، والمكونة من ( عدم معرفة ووعي المحاسبين بنظام التكاليف على أساس الأنشطة وارتفاع تكلفته، وتوافر

الأنظمة اللازمة لتطبيقه، عدم قناعة الإدارة به، توافر الخبرات الداخلية أو الخارجية)، ومدى تأثيرها على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

## 2-1 الدراسات السابقة:

هدفت دراسة (عطية وأبو مغلي، 2008) بعنوان (اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية إلى:

تبيان أثر تطبيق التكاليف المبنية على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية كدراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، حيث تم تحقيق هذا الهدف من خلال التعرف على مدى مساهمة نظام محاسبة تكاليف الأنشطة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية، ومدى توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازم في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان لقياس تكلفة الخدمات الصحية، وكذلك فيما إذا كان هناك معوقات لتطبيق نظام (ABC) في هذه المستشفيات.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج وأهمها ما يلي

نتيجة للتطور في قطاع الخدمات الصحية، وأهمية هذا القطاع سواء من الناحية الإنسانية أو الاقتصادية، فإنه لا بد لهذه المستشفيات من الحفاظ على عنصر المنافسة وذلك لتقديم خدمات الرعاية الصحية بأسعار ملائمة لتعزيز قدرتها على إدارة إيراداتها والاستمرار بتقديم هذه الخدمات.

إن أنظمة التكاليف هي من الركائز الأساسية لضمان ثبات النظام المالي لدى هذه المستشفيات، وذلك لدورها بتزويد الإدارة وصانعي القرار بالمعلومات المالية وغير المالية لتمكنها من اتخاذ القرارات الإستراتيجية.

إن التنوع والتداخل في مزيج الخدمات الصحية المقدمة من قبل هذه المستشفيات أظهر قصور أنظمة التكاليف التقليدية على مواكبة التطورات الحالية في قطاع المستشفيات.

- هدفت دراسة (الملحم، 2002م) بعنوان (نظام التكاليف المبنى على أساس النشاط) إلى دراسة نظام التكاليف المبنى على الأنشطة من ناحيتين:

(من الناحية النظرية) العرض التحليلي والانتقاد لأنظمة التكاليف التقليدية.



(من الناحية التطبيقية) دراسة مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المنشآت الصناعية السعودية، واقتصرت الدراسة على أهم المنشآت الصناعية في المملكة العربية السعودية.

ووجدت الدراسة أن نسبة المنشآت الصناعية المطبقة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة كانت أقل مما هو متوقع حيث وصلت النسبة إلى 14% فقط من منشآت العينة، ووجدت الدراسة أن نسبة عالية من منشآت عينة الدراسة تدرس وبجدية حالياً إمكانية إدخال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في منشآتها.

- وفي دراسة أخرى حول تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة قام (العلاوي، 2004م) بإجراء دراسة بعنوان (تقييم آثار ومعوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في البنوك التجارية الأردنية).

هدفت الدراسة إلى دراسة مدى تطبيق هذا النظام لدى البنوك المختلفة والوقوف على أسباب عدم تطبيقه، وأثر تطبيق هذا النظام على كفاءة وفاعلية البنوك التي قامت بتطبيقه والتعرف على كيفية بناء نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومتطلباته.

تضمنت الدراسة مدخلا نظريا تم التطرق من خلاله إلى المشاكل التي واجهت الأسلوب التقليدي في توزيع التكاليف، ثم شرحا مفصلا لمفهوم نظام الـ ABC ومراحل تطبيقه، أما الجانب العملي فقد تم من خلاله دراسة عرض وتحليل البيانات التي تم جمعها من عينة الدراسة باستخدام أسلوب الاستبيان والمقابلة الشخصية.

وقد توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى أهم أسباب عدم تطبيق هذا النظام لدى

البنوك، ومنها:

عدم توافر أنظمة معلومات مناسبة، كلفة النظام قياسا بالمنافع، وعدم قناعة الإدارة بجدوى تطبيقه، وعدم توافر الخبرات المناسبة.

- بينما هدفت دراسة (درغام، 2006م)، بعنوان (تقويم إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة، ومدى توافر المقومات اللازمة لتطبيق هذا النظام من ناحية ثانية وخلصت الدراسة إلى توافر المقومات الأساسية

لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لدى المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة.

— أما دراسة (نصر والكخن، 1997م) فقد هدفت إلى تحقيق غرضين رئيسيين:  
الأول: التعريف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة من حيث مفهومه، خصائصه واستخداماته وتقديمه لمتخذي القرارات في الشركات الفلسطينية والمهتمين من الأكاديميين لإتاحة الفرصة أمامهم للاستفادة من تطبيقاته.  
الثاني: البحث في إمكانية استخدام هذا النظام كبديل عن أنظمة التكاليف غير المتطورة والمستخدم حالياً من قبل الشركات الفلسطينية في محاولة لمساعدتها على مواجهة التحديات.

وقد أشارت نتائج المسح الميداني للدراسة إلى الآتي:  
على البنية الإدارية والتنظيمية: أشارت النتائج إلى أن جميع شركات العينة قد طرأ على بنيتها الإدارية والتنظيمية تغييرات جوهرية.  
على أنماط الإنتاج: أشارت النتائج التي حصل عليها الباحثان أن جميع شركات العينة تنتج بشكل أسرع نحو مكننة الإنتاج بدلاً عن الإنتاج اليدوي مما يلعب دوراً بارزاً في إعادة هيكلة التكاليف واتجاهها نحو التكاليف غير المباشرة.  
على درجة المنافسة: أجمعت جميع شركات العينة على أن حدة المنافسة أمام منتجاتها قد ازدادت على اثر التطورات السياسية والاقتصادية الجارية.  
وقد أشارت التغييرات السالفة الذكر على حد قول الباحثين إضافة إلى الرضا الذي أبدته إدارات هذه الشركات عن أداء نظمها المعلوماتية ولا سيما أنظمة التكاليف لديها إلى انه يتطلب من هذه الإدارات إعادة النظر بتلك الأنظمة، والاعتماد على أنظمة معلوماتية تقيس بدقة التكاليف وتخصصها بدقة على إغراض التكلفة.  
كما أشار الباحثان إلى أن أي تغيير جوهري في أسلوب تشغيل أو إدارة أي مشروع اقتصادي، يستدعي الوقوف مطولاً عند المنافع والتكاليف والمخاطر المرتبطة بإحداث ذلك التغيير.

— وهدفت دراسة (الشقحين، 2007م) إلى التعرف إلى المشاكل والصعوبات التي تواجه الشركات الصناعية الأردنية في تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC.

وبينت الدراسة أن الشركات الصناعية الأردنية تواجه مجموعة من الصعوبات في تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة فيها وبدرجة متوسطة وبصورة عامة، كما بينت الدراسة أن بعض الصعوبات كانت بدرجة مرتفعة كما هو الحال في عدم وجود تشريعات ملزمة، وعدم وجود دور إرشادي أو توجيهي من مدققي الحسابات في توعية إدارة الشركات بأهمية ومزايا النظام، كما أن درجة وجود بعض الصعوبات كانت متوسطة كما هو الحال في عدم تبني معايير وقواعد محاسبية تخص البيئة الأردنية، وارتفاع تكلفة تطبيق النظام وعدم وجود خبراء وعدم وجود برامج كمبيوتر في الأسواق لاستخدامها في تشغيل النظام، وان إدارة الشركات تعتقد أن مخرجات الأنظمة التقليدية سليمة ودقيقة وان إدارة الشركات لا يوجد لديها معرفة بأهمية نظام ABC ومزاياه، ولا توجد لديها رغبة في تطوير أنظمتها التكاليفية.

وقد تميزت دراستنا هذه، بأنها الأولى في دراسة معلومات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المنشآت الصناعية في الجمهورية اليمنية، وقد تناولت عدة متغيرات لم يتم التطرق إليها مسبقاً.

## 2-2 الخلفية النظرية

### أنظمة التكاليف التقليدية:

يقول (هورنجرن وآخرون، 1996م)، عادة ما تستخدم المنشأة نظاماً من نظامين أساسيين لتحديد تكلفة السلع والخدمات:

- نظام تحديد تكلفة الأوامر:

وطبقاً لهذا النظام فإن تكلفة السلع أو الخدمات يتم تحديدها عن طريق تعيين التكاليف لسلعة أو خدمة مميزة ويمكن تحديد هويتها.

والأمر: عمل تستهلك من أجله الموارد وينتج عنه تقديم سلعة أو خدمة مميزة ومحددة الهوية للسوق وعادة ما يصنع الأمر حسب طلب العميل.

- نظام تحديد تكلفة المراحل:

وطبقاً لهذا النظام فإن تكلفة السلع أو الخدمات يتم تحديدها على أساس تعيين التكاليف لأحجام ضخمة من الوحدات المثيلة ومن ثم تحديد تكلفة الوحدة كمتوسط. وعادة ما

يتم إنتاج هذه الوحدات المثيلة (كالمسامير) لتصريفها بالسوق بصفة عامة لا لعميل معين.

ويتم تحديد تكلفة الأوامر كما يشير (هورنجرن و آخرون, 1996) من خلال مدخل الخطوات الخمس لتحديد تكلفة الأوامر.

الخطوة الأولى : تحديد الأمر الذي يعد غرضاً للتكلفة.

الخطوة الثانية : تحديد مجموعات التكلفة المباشرة لهذا الأمر.

الخطوة الثالثة : تحديد مجموعات التكلفة غير المباشرة المرتبطة بالأمر.

الخطوة الرابعة: اختيار أسس تخصيص التكلفة لاستخدامها في تعيين كل مجموعة تكلفة غير مباشرة للأمر.

الخطوة الخامسة : تحديد معدل وحدة أساس تخصيص التكلفة الذي يستخدم في تخصيص التكاليف غير المباشرة للأمر.

كما أن هناك أيضا خمس خطوات أساسية لتحديد تكلفة المرحلة (هورنجرن وآخرون, 1996)

- الخطوة الأولى : لخص تدفق الوحدات المادية للمنتجات أو المخرجات.

- الخطوة الثانية : أحسب المخرجات في صورة وحدات متجانسة.

- الخطوة الثالثة : لخص التكاليف الإجمالية التي سيتم المحاسبة عنها والتي تمثل إجمالي التكاليف التي حملت على الإنتاج تحت التشغيل.

- الخطوة الرابعة : أحسب تكاليف الوحدة المتجانسة.

- الخطوة الخامسة : عين تكاليف الوحدات التامة والوحدات تحت التشغيل في نهاية الفترة.

#### عيوب الأنظمة التكاليفية التقليدية:

- إن أهم العيوب للأنظمة التكاليفية التقليدية كما يشير إلى ذلك (نصر والكخن, 1997) أنها:

- تستخدم الأنظمة التقليدية علاقات مبسطة في توزيع التكاليف بحيث يتم تجاهل تعقيدات الأنشطة الإنتاجية الحديثة وينجم عن ذلك وبشكل كبير تشويه تكلفه المنتج وخاصة في الشركات متعددة المنتجات.

معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (دراسة تطبيقية على قطاع صناعة المواد الغذائية في الجمهورية اليمنية)

- تستند الأنظمة التقليدية في معظمها إلى متغيرات مالية ( كالتكاليف العمل والمواد ) مع أن متطلبات العملية الإنتاجية الحديثة تعتمد أساسا على عناصر التكاليف الإضافية التي تكون في معظمها ثابتة.

- كما يشير (هورنجرن وآخرون, 1996م) إلى أنه من عيوب الأنظمة التقليدية أنها تقوم على افتراض وجود عدد محدود من مجتمعات التكلفة للشركة على اختلاف أنشطتها مما يبرز عدم انسجام وغياب في العلاقة المسببة بين مراكز التكلفة الإضافية وأسس تحميل تلك التكاليف مما قد يؤدي بالإدارة إلى اتخاذ قرارات خاطئة خاصة بالأنشطة أو المنتجات.

- ويضيف (درغام, 2005 م) أن من عيوب الأنظمة التقليدية للتكاليف هو أنها تقوم على افتراض أن المنتجات أو الخدمات تستهلك الموارد وفقا لحجم الإنتاج ، أي ارتباط العديد من عناصر التكاليف غير المباشرة بالحجم ، مما قد ينشأ عنه قيم غير دقيقة لعناصر التكاليف غير المباشرة التي تدخل ضمن تكلفة المنتجات النهائية.

وأنها تفترض أن تكلفة العمل المباشر تشكل جزءا كبيرا من تكلفة المنتج الإجمالية. إن هذا الفرض لم يعد قائما الآن إذا أن تكلفة العمل المباشر لم تعد تشكل إلا نسبة قليلة في هيكل التكلفة، وإلى درجة أن العديد من الشركات الصناعية الإلكترونية أخذت تصنف هذه التكاليف على أنها صناعية إضافية وليست مباشرة نظرا لضآلة حجمها نسبيا.

- كما يضيف درغام نقلا عن (Nelson 1992)

أن إدارة المنشآت ركزت في الآونة الأخيرة على عملية تخفيض التكاليف غير المباشرة والتي تعد النشاط الأساسي في الظروف الاقتصادية السائدة الآن.

### 3-1 أداة الدراسة:

لقد أعتد الباحث وكما ذكر سابقا على الاستبيان كمصدر أولي للدراسة، وقد تم تحكيم الاستبيان من قبل نخبة من الأكاديميين والأخذ بأرائهم وملاحظاتهم، ثم أجريت التعديلات عليه مع الأخذ بنظر الاعتبار تلك الآراء والملاحظات حتى ظهر كما هو عليه في ملحق الدراسة، وقد تم اعتماد مقياس ليكرت الخماسي للإجابة عن الأسئلة الخاصة بمتغيرات الدراسة.

وقد تكونت أداة الدراسة وكما موضح في ملحق الدراسة من قسمين:

القسم الأول: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة من حيث المؤهل، والتخصص العلمي، وعدد سنوات الخبرة في مجال المحاسبة عموما وفي مجال محاسبة التكاليف وخصوصا محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

القسم الثاني: وقد احتوى على خمسة أجزاء رئيسية تمثلت في التالي:

أولا : سعى الاستبيان للتعرف على وجود أثر لوعي و معرفة المحاسبين بنظام التكاليف على أساس الأنشطة على تطبيقه وذلك من خلال فقرات الاستبيان 1-8 والموضح في مرفق الدراسة.

ثانيا : التعرف على وجود أثر لارتفاع تكلفة نظام التكاليف على أساس الأنشطة على إمكانية تطبيقه وذلك من خلال فقرات الاستبيان 9-13.

ثالثا : التعرف على وجود أثر لتوافر أنظمة المعلومات على القيام بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وذلك من خلال فقرات الاستبيان 14-19.

رابعا : التعرف على وجود أثر لقناعة الإدارة على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وذلك من خلال فقرات الاستبيان 20-24.

خامسا: التعرف على وجود أثر لتوافر الخبرات الداخلية أو الخارجية على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وذلك من خلال فقرات الاستبيان 24-29.

### 3-2 منهجية الدراسة

مجتمع وعينة الدراسة:

شملت الدراسة المحاسبين العاملين في منشآت تصنيع المواد الغذائية في الجمهورية اليمنية، وتم أخذ عينات محافظتي تعز والحديدة إذ تعتبران من مناطق تركيز التصنيع الغذائي، حيث تم اختيار العينة بشكل عشوائي بالتساوي ما بين المحافظتين.

وقد تم توزيع 80 استبيان، وبلغت عدد الاستبيانات المستردة 50 استبيان بنسبة 80% من الاستبيانات الموزعة، وقد تبين أن الاستبيانات الموزعة والمستردة من الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة كانت كالتالي:

1 - نوع المؤهل العلمي:

جدول رقم (1) التكرار والنسبة لنوع المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
4.0%	2	دبلوم
92.0%	46	بكالوريوس
2.0%	1	ماجستير
2.0%	1	أخرى

2 - التخصص العلمي :

جدول رقم (2) التكرار والنسبة للتخصص العلمي

النسبة	التكرار	التخصص
86%	43	محاسبة
8.0%	4	إدارة أعمال
2.0%	1	اقتصاد
4%	2	أخرى

3 - سنوات الخبرة في مجال المحاسبة :

جدول رقم (3) التكرار والنسبة لسنوات الخبرة في المحاسبة

النسبة	التكرار	سنوات الخبرة
40%	20	أقل من خمس سنوات
26%	13	من خمس الى عشر سنوات
34%	17	أكثر من عشر سنوات

4 - الخبرة في مجال التكاليف:

جدول رقم (4) التكرار والنسبة للخبرة في مجال التكاليف

النسبة	التكرار	سنوات الخبرة
32%	16	أقل من خمس سنوات
22%	11	من خمس إلى عشر سنوات
46%	23	أكثر من عشر سنوات

5 - تطبيق نظام تكاليف في المنشأة :

جدول رقم (5) التكرار والنسبة لتطبيق نظام التكاليف في المنشآت

لا	نعم	
9	41	التكرار
18%	82%	النسبة

6 - تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المنشأة :

جدول رقم (6) التكرار والنسبة لتطبيق نظام ABC في المنشآت

لا	نعم	
45	5	التكرار
90%	10%	النسبة

7 - حضور دورات تدريبية في نظام التكاليف على أساس الأنشطة :



معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (دراسة تطبيقية على قطاع صناعة المواد الغذائية في الجمهورية اليمنية)

جدول رقم (7) التكرار والنسبة لحضور دورات تدريب في نظام ABC

لا	نعم	
45	5	التكرار
90%	10%	النسبة

ب- مصادر جمع البيانات:

المصادر الثانوية: تم الرجوع إلى المراجع المختلفة التي تحدثت عن موضوع نظام التكاليف على أساس الأنشطة، بالإضافة إلى الدوريات المتوفرة للحصول على المعلومات المطلوبة للخلفية النظرية للدراسة.

المصادر الأولية: لجمع البيانات حول معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة التي سيتطرق إليها البحث، تم استخدام الاستبيان الذي تم تطويره من قبل الباحث مع أخذ الأدبيات والدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث بنظر الاعتبار عند تصميم الاستبيان.

3-3 تحليل البيانات:

الفرضية الأولى: عدم معرفة ووعي المحاسبين أحد الأسباب التي أدى إلى عدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

جدول رقم (8) الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الأولى

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
0.69	3.1	الفرضية الأولى

بالرجوع إلى الجدول رقم (8) يبين التحليل الإحصائي أن الوسط الحسابي 3.1 بانحراف معياري 0.69 ويشير ذلك إلى حيادية أفراد العينة فيما يتعلق بالمعرفة والوعي لدى المحاسبين كونهما أحد الأسباب التي أدت إلى عدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وقد تم قياس الفرضية الأولى من خلال الأسئلة الموضحة في الجدول رقم (9) والذي يبين الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة.

## جدول رقم (9) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأسئلة الفرضية الأولى

رقم الفقرة	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1-	نظام التكاليف المتبع لديكم يحدد بدقة تكلفة السلع المنتجة.	3.48	0.97
2-	المقياس الذي يعكس السبب الجوهري في تكوين عنصر التكلفة في النظام المحاسبي المتبع لديكم أدق من مقاييس نظام التكلفة على أساس النشاط.	2.88	0.80
3-	النظام المتبع لديكم يقوم بتجميع التكاليف المتجانسة بدقة تمهيداً لتخصيصها للمنتجات، وبشكل أفضل من نظام	3.08	0.92
4-	بسبب تزايد الخدمات الإدارية المساندة لا نحتاج إلى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.	2.92	1.03
5-	الأنشطة التي لا تضيف قيمة قليلة في المنشأة (مثل الأنشطة الخدمية) وبالتالي لا داعي إلى استبعادها أو	2.84	1.15
6-	إن الهيكل المتبعة في معالجة الأنشطة يجعل النظام الحالي نظاماً كفوفاً على خلاف غيره.	3.48	0.95
7-	إن النظام التكاليفي المتبع لديكم مناسب مع وضع	3.52	1.03
8-	إن النظام التكاليفي المتبع لديكم مناسب مع وضع	2.62	0.95

الفرضية الثانية: ارتفاع تكلفة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر أحد أسباب عدم تطبيقه.

معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (دراسة تطبيقية على قطاع صناعة المواد الغذائية في الجمهورية اليمنية)

جدول رقم (10) الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الأولى .

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفرضية الثانية
0.66	3.30	

- بالرجوع إلى الجدول رقم (10) وفيما يتعلق بارتفاع نظام التكاليف على أساس الأنشطة كونه أحد أسباب عدم تطبيقه. نجد حيادية أفراد العينة حول ذلك الفرض دليل أن قيمة الوسط الحسابي 3.3 بانحراف معياري 0.67، وقد تم قياس الفرضية الثانية من خلال الأسئلة الموضحة في الجدول رقم (11) والذي يبين الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة.

جدول رقم ( 11 ) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأسئلة الفرضية الأولى.

رقم الفقرة:	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
9-	إن نظام التكاليف المتبع حالياً يتميز بالتكلفة المعقولة للمنشأة ولا داعي للتحويل إلى أنظمة تكاليف أكثر تكلفة.	3.08	1.08
10-	ارتفاع تكاليف الاستعانة بخبراء ومحاسبين من خارج المنشأة يشكل عائقاً أمام التبديل إلى نظام التكاليف	3.20	1.07
11-	إن الإدارة لا ترغب في تغيير النظام القائم لديها لزيادة تكاليف النظام المطور البديل.	3.56	1.11
12-	ترى الإدارة المسؤولة أن تكلفة تطبيق أنظمة تكاليفية	3.48	0.95
13-	ترى الإدارة المسؤولة في المنشأة أن تكلفة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة تفوق المنافع المتوقعة من تطبيقه.	3.20	0.78

الفرضية الثالثة: من أسباب عدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة عدم توافر أنظمة المعلومات اللازمة.

جدول رقم (12) الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثالثة.

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
0.76	3.56	الفرضية الثالثة

-فيما يتعلق بعدم توافر أنظمة المعلومات اللازمة كونه أحد أسباب تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ، نجد أن هناك حيادية في آراء أفراد العينة، ويتضح ذلك من الوسط الحسابي 3.56 بانحراف معياري 0.76، كما يتضح ذلك من الجدول رقم (12) 0 وقد تم قياس الفرضية الثالثة من خلال الأسئلة الموضحة في الجدول رقم (13) والذي يبين الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة.

الجدول رقم (13) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأسئلة الفرضية الثالثة

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
14-	إن المنشأة تعتمد بشكل رئيسي على الحاسوب والمعالجة الآلية للبيانات.	3.96	0.92
15-	إن التقارير الآلية تشكل الرافد الأول في عملية تقديم المعلومات المحاسبية في منشأتكم.	3.70	1.16
16-	إن التقنية المساعدة المستخدمة في العملية الإنتاجية تحدد بدقة الأنشطة التي يتم استنفادها وعدد ونوع المحركات التي تزيد من التكاليف .	3.24	1.00
17-	إن التقنية المستخدمة تقوم بالتنسيق والمراقبة للتدفقات المختلفة من الخامات والعمالة والأنشطة الإضافية الأخرى	3.48	1.01
18-	إن أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة متوافرة في حال أرادت المنشأة استخدامها.	3.10	1.07
19-	تتوفر في المنشأة لديك المعدات التقنية ( أجهزة حاسوب - شبكات - أدوات اتصال ) اللازمة لتطبيق أنظمة تكاليفية متطورة.	3.88	1.04

معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (دراسة تطبيقية على قطاع صناعة المواد الغذائية في الجمهورية اليمنية)

الفرضية الرابعة: عدم قناعة الإدارة أحد الأسباب التي أدت إلى عدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

جدول رقم (14) الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الرابعة.

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
0.55	3.58	الفرضية الرابعة

- بالرجوع إلى الجدول (14) يبين التحليل الإحصائي أن الوسط الحسابي 3.58 بانحراف معياري 0.55، مما يشير إلى حيادية أفراد العينة فيما يتعلق بعدم قناعة الإدارة كونه أحد الأسباب التي أدت إلى عدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

وقد تم قياس الفرضية الرابعة من خلال الأسئلة الموضحة في الجدول رقم (15) والذي يبين الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة.

جدول رقم (15) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأسئلة الفرضية الرابعة

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة	رقم الفقرة
0.81	4.04	يعد مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية المسؤولة.	20-
0.92	3.36	ترى الإدارة المسؤولة في منشأتكم أن مخرجات نظام التكاليف المستخدم لديكم سليم ولا داعي للتحويل إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة.	21-
1.01	3.40	لا يوجد دعم وتشجيع من قبل الإدارة العليا بأهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.	22-
0.91	3.30	لا يوجد استعداد لدى الإدارة العليا على الإنفاق في سبيل الحصول على معدات حديثة تساعد على تطبيق أنظمة تكاليفية حديثة.	23-
0.83	3.82	ترى الإدارة العليا أن نظام التكاليف المتبع يقدم لها جميع المعلومات التكاليفية اللازمة لاتخاذ القرارات.	24-

الفرضية الخامسة: عدم توافر الخبرات الداخلية يمثل أحد الأسباب التي أدت إلى عدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

جدول رقم (16) الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الخامسة

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
0.66	3.68	الفرضية الخامسة

- فيما يتعلق بعدم توافر الخبرات الداخلية والخارجية كونه أحد الأسباب التي أدت إلى عدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يشير التحليل الإحصائي الموضح في الجدول رقم(16) إلى أن الوسط الحسابي 3.68 بانحراف معياري 0.66 وهذا يبين حيادية أفراد العينة.

وقد تم قياس الفرضية الخامسة من خلال الأسئلة الموضحة في الجدول رقم(17) والذي يبين الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة.

جدول رقم (17) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأسئلة الفرضية الخامسة

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
25	لا تقوم الجامعات والمعاهد بالدور المطلوب في عقد دورات تدريبية وبرامج توعوية حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة .	4.00	1.07
26	عدم وجود مراكز استشارية ومعلوماتية متخصصة لتطوير أنظمة التكاليف أدى إلى عدم إدراك أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة	4.00	0.95
27	لا يوجد دور إرشادي أو توجيهي من قبل مدققي الحسابات بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة	3.74	0.83
28	ليس هناك خبراء في مجال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يمكن الاستعانة بهم في هذا المجال .	3.70	0.89
29	لا يوجد محاسبون مؤهلون في المنشأة لتصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة	2.92	1.21

### 3-4 اختبار الفرضيات

- الفرضية الأولى: تنص هذه الفرضية على "عدم وجود معرفة ووعي بالنسبة للمحاسبين تعتبر أحد الأسباب التي أدت إلى عدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة".

جدول رقم (18)

مستوى المعنوية (Sig)	قيمة t	الفرضية
0.311	1.024	الفرضية الأولى

من نتائج تحليل الإحصائي يتبين أن قيمة T المحتسبة كانت 1.024 وهي قيمة موجبة ، كما تبين مستوى دلالة T (القيمة المعنوية) 0.311 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وعليه يتم رفض الفرضية القائلة بعدم وجود معرفة ووعي بالنسبة للمحاسبين هي أحد الأسباب التي أدت إلى عدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

- الفرضية الثانية: تنص هذه الفرضية على "ارتفاع تكلفة نظام التكاليف على أساس الأنشطة مقارنة مع نتائجه المتوقعة يعتبر أحد الأسباب التي أدت إلى عدم تطبيقه".

جدول رقم (19)

مستوى المعنوية (Sig)	قيمة t	الفرضية
0.002	3.215	الفرضية الثانية

من خلال القراءة لنتائج التحليل الإحصائي نجد أن قيمة T المحتسبة كانت مرتفعة حيث بلغت 3.218 وهي قيمة موجبة تشير إلى التأييد للفرضية، وبما أن مستوى دلالتها كانت 0.002 أقل من 0.05، وعليه يتم قبول الفرضية القائلة بأن ارتفاع تكلفة نظام التكاليف على أساس الأنشطة مقارنة مع نتائجه المتوقعة يعتبر أحد أسباب عدم تطبيق هذا النظام. وهذا ما توصل إليه (العلكاوي ، 2004م) عند دراسة معوقات تطبيق هذا النظام في البنوك الأردنية.

-الفرضية الثالثة: تنص هذه الفرضية على "عدم توافر أنظمة المعلومات اللازمة من أسباب عدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة".

جدول رقم (20)

مستوى المعنوية (Sig)	قيمة t	الفرضية
0.000	5.234	الفرضية الثالثة

ومن خلال القراءة للنتائج نجد أن قيمة T المحتسبة كانت مرتفعة حيث بلغت 5.234 وهي قيمة موجبة تشير إلى اتجاه التأييد للفرضية وبما أن مستوى دلالتها 0.000 أقل من مستوى الدلالة 0.05، وعليه يتم قبول الفرضية القائلة بأن ارتفاع تكلفة نظام التكاليف على أساس الأنشطة مقارنة مع النتائج المتوقعة منه يعتبر أحد الأسباب التي أدت إلى عدم تطبيقه.

الفرضية الرابعة: تنص هذه الفرضية على "عدم قناعة الإدارة أحد الأسباب الرئيسية لعدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة".

جدول رقم (21)

مستوى المعنوية (Sig)	قيمة t	الفرضية
0.000	7.538	الفرضية الرابعة

من خلال القراءة لنتائج التحليل الإحصائي يتبين أن قيمة T المحتسبة 7.538 وهي قيمة موجبة، كما يتبين مستوى دلالة T بـ 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة 0.05، وعليه يتم قبول الفرضية القائلة بعدم قناعة الإدارة أحد الأسباب الرئيسية لعدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وهذا ما توصل إليه (العكاوي، 2004م) عند دراسة معوقات تطبيق هذا النظام في البنوك الأردنية.

الفرضية الخامسة: تنص هذه الفرضية على "عدم توافر الخبرات الداخلية أو الخارجية من الأسباب التي أدت إلى عدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة".



جدول رقم (22)

مستوى المعنوية (Sig)	قيمة t	الفرضية
0.000	7.215	الفرضية الخامسة

من خلال القراءة لنتائج التحليل الإحصائي تبين أن قيمة T المحتسبة 7.215 وهي قيمة موجبة ، كما أن مستوى دلالة T 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة 0.05، وعليه يتم قبول الفرضية الفائلة بعدم توافر الخبرات الداخلية أو الخارجية من الأسباب التي أدت إلى عدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة. وهذا ما توصل إليه أيضا (العلكاوي، 2004م) عند دراسة معوقات تطبيق هذا النظام في البنوك الأردنية.

#### 1-4 النتائج :

بعد أن انتهينا من مرحلة الدراسة الميدانية وحصلنا على البيانات والمعلومات المطلوبة ، قمنا بتجميع هذه البيانات المعلومات وتصنيفها وتبويبها وتحليلها وتقييمها خرجنا بالنتائج التالية:

1- من خلال الدراسة الميدانية تبين أن ما نسبته 90% من العينة لم يحصلوا على دورات تدريبية على نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وهذا يدل على عدم الوعي الكافي بهذا النظام، إلا أن الواضح من خلال النتائج أن عدم وجود المعرفة والوعي بهذا النظام لا تقف عائقا أمام تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وهذا يشير إلى قابلية تعلم المحاسبين لهذا النظام، وعدم وجود مقاومة تنظيمية فيما يخص العاملين بالدائرة المالية في شركات التصنيع الغذائي.

2- إن الباحثين يرون أن نظام التكاليف المتبع حاليا يتميز بالتكلفة المعقولة ولا داعي للتحويل إلى أنظمة أخرى. ومن المعروف أن تكلفة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة عالية مقارنة بالأنظمة التكاليفية التقليدية و كما يرى (الشقاحين، 2007م)، وهذا ما جعل أفراد العينة يرون أن من عوائق تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ارتفاع تكلفته مقارنة مع النتائج المتوقعة منه، والجدير بالذكر أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتطلب بناء قاعدة بيانات ضخمة لبيان آلية عمل الأنشطة لهذه

الشركات، وأنها ستتكدت تكلفة عالية إذا تمت الاستعانة بخبراء ومحاسبين من خارج المنشأة.

3- من أسباب عدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة عدم توافر أنظمة المعلومات اللازمة لعملية تطبيقه، وان تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لدى شركات التصنيع الغذائي يتطلب بناء قاعدة بيانات ضخمة حول تفاصيل العمليات والأنشطة التي تؤديها هذه الشركات.

ونظرا لعدم توافر هذه القاعدة لدى أغلب شركات التصنيع الغذائي فقد أدى ذلك إلى عدم تطبيق هذا النظام.

كذلك في حال أرادت المنشآت الحصول على هذا النظام لاستخدامه فإنه لا يتوافر بشكل جيد بالنسبة لهذه المنشآت.

4- يتضح من خلال إجابات الاستبيان وتحليلها أن مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية المسؤولة، كما ترى الكثير من هذه الإدارات أن مخرجات نظام التكاليف المستخدم لديها سليم ولا داعي للتحويل إلى هذا النظام، وأن الكثير من هذه الإدارات لا تبدي الدعم والتشجيع بأهمية تطبيقه.

إن ذلك نتيجة قناعة الإدارات في شركات التصنيع الغذائي في الجمهورية اليمنية بأن الأنظمة التقليدية المتبعة لديها تقدم لها جميع المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار. وبما أن من أهم عوامل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو قناعة الإدارة العليا بجدوى تطبيق هذا النظام، فإن عدم وجود هذه القناعة لدى إدارات شركات التصنيع الغذائي في الجمهورية اليمنية يشكل عائقا مهما يحول دون تطبيقه.

5- إن من أسباب عدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة عدم توافر الخبرات الداخلية أو الخارجية، ونلاحظ أن الوسط الحسابي وعند دراسة هذه الفرضية هو 3.68 وهي نسبة متدنية جدا وغير واقعية. إن سبب تدني هذه النسبة هو خجل الموظفين في الدائرة المالية من الإقرار بعدم توافر الخبرة اللازمة لعملية التطبيق، و ما يعزز ما سبق هو أن الكثير من المنشآت في دول العالم لم تقم بعد بتطبيقه، ناهيك عن المنشآت في الدول العربية فمثلا في المملكة العربية السعودية تبلغ نسبة المنشآت التي تقوم

بتطبيق ذلك النظام ما نسبته 14.5% في أحدث مجتمع صناعي في المملكة تم إجراء الدراسة عليه وذلك وفق الدراسة التي قام بها ( الملحم، 2002م).

#### 4-2 التوصيات :

في ضوء النتائج التي خرجت بها الدراسة، والتعرف على المعوقات التي تكمن وراء عدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في منشآت التصنيع في الجمهورية اليمنية، يمكننا الخروج بالتوصيات التالية:

- 1 - نقترح على المحاسبين العاملين في شركات التصنيع الغذائي العمل على إثراء معلوماتهم وخبراتهم عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة، والتواصل بمن لهم معرفة ووعي بهذا النظام، وذلك لمعرفة ماهيته وفوائده وكيفية تطبيقه، ولما كبت التغييرات المحلية والعالمية في بيئة الأعمال التجارية، وبما يمكن من تقديم تقارير محاسبية تحقق الكفاءة والفاعلية في الأداء المحاسبي والإداري.
- 2 - نقترح على الغرفة التجارية والصناعية في الجمهورية اليمنية بجميع فروعها في المحافظات توعية إدارة الشركات الصناعية بأهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة، ومزاياه والمنافع المتوقعة من هذا النظام والتي قد تزيد عن التكاليف التي تنفق عليه.
- 3 - نقترح على الجامعات أن تولي نظام التكاليف على أساس الأنشطة اهتمامها الأكبر من حيث إدراجه في مناهجها والعمل على جعل خريجها أكثر إلماماً به كونه أحدث أنظمة التكاليف الحالية.
- 4 - نقترح أن تقوم المعاهد والجامعات بعقد دورات تدريبية وبرامج توعية حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة وأهميته للشركات، بحيث يمكن الإدارات من الاستفادة من الميزة التنافسية وتفسير الربحية أو الخسارة. وان تعمل كمراكز استشارية ومعلوماتية متخصصة لتطوير أنظمة التكاليف ، وأن تقوم بتطوير نظم تكاليف على أساس الأنشطة وبرامج الكمبيوتر اللازمة والمطلوبة لاستخدامها في تشغيل نظم التكاليف على أساس الأنشطة، على أن تكون ذات تكلفة تتناسب مع مقدرة الشركات الصناعية اليمنية، بمختلف أحجامها.

وان تهتم وتركز في التعليم المحاسبي على تدريس هذا النظام بشكل مفصل وبما يواكب التغيير في المحاسبة على المستوى المحلي والعالمي.

5 - نقترح أن تتم دراسات وأبحاث تهتم بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لدى كافة القطاعات في الجمهورية اليمنية، للوقوف على عوائق وفوائد تطبيقه، لما لهذه الدراسات والأبحاث من أثر كبير على قناعة الأفراد بنظام التكاليف على أساس الأنشطة والتحول إلى تطبيقه.

### المراجع باللغة العربية :

- 1 - الشقاحين، رياض مصلح ضيف الله: الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الأردنية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد الثامن والستون، 2007م، جامعة القاهرة.
- 2 - درغام، ماهر موسى: تقويم إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستند للأنشطة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة (دراسة تطبيقية) ، عمان - الأردن ، حزيران 2005م.
- 3 - عبدالغني، عامر ياسين: إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الأردني، عمان - الأردن، 2005م.
- 4 - طرموم، عبدالعزيز وآخرون: مدخل لدراسة نظم التكاليف ، مركز الأمين للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2005م.
- 5 - العلكاوي، طلال جيجان: تقييم آثار ومعوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في البنوك التجارية الأردنية، مجلة البصائر ، العدد1، المجلد36، مارس 2004 .
- 6 - الملحم، عدنان عبدالله: نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)، دراسة تحليلية وتطبيقية على المنشآت الصناعية السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، العدد الثاني، المجلد السادس، سبتمبر 2002م، الجمعية السعودية للمحاسبة.

- 7 - نصر عبد الكريم ، و محمد الكخن، رشيد: مستلزمات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في بعض الشركات الفلسطينية ، دراسة نظرية ميدانية، مجلة الإدارة العامة، العدد4، مجلد36، مارس 1997، جامعة البتراء الأردنية.
- 8 -هورنجرن، تشارلز وفوستر وداتر: محاسبة التكاليف، الجزء الأول، دارا لمريخ للنشر، الطبعة العربية الأولى، 1998م.
- 9 -هورنجرن، تشارلز وفوستر وداتر: محاسبة التكاليف، الجزء الثاني، دار المريخ للنشر، الطبعة العربية الأولى، 1998م.
- 10 -جاريسون ري اتش ونورين إريك، المحاسبة الإدارية، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض ، 2005م.
- 11 عطية، محمد وأبو مغلي، مسعود، (اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف على الأنشطة على تعظيم الربحية)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات، عمان، 2008.

#### المراجع باللغة الإنجليزية:

- 1) Kaplan, R., and Cooper Robin Activity – Based Cost Systems For manufacturing Expenses: In The Design of Cost management Systems, Prentice Hall International inc, New jersey.1990, p385.
- ) Kaplan, R., and Cooper Robin " Measure Cost Right; Make the 2 Right Decision " Harvard Business Review, Oct. 1988, P20-27.
- 3) Steimer ,T.E. (1990) Activity based accounting for total quality, management accounting . October p22.

## الملاحق

الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية  
كلية العلوم المالية والمصرفية  
فرع صنعاء

## إستبيان

السادة الأفاضل

المدرء الماليون - رؤساء أقسام الحسابات- المحاسبون  
المحترمون  
تحية طيبة وبعد،،،،

الاستبيان الذي بين أيديكم هو جزء من متطلبات البحث التكميلي لنيل درجة الماجستير بعنوان ( معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة - دراسة تطبيقية على قطاع الصناعة "المواد الغذائية" في الجمهورية اليمنية ).

ونظرا لما تتمتعون به من دراية وخبرة علمية وعملية بحكم موقعكم في منشأتكم التي تعملون بها ، فإنكم قادرون ولا شك على المساهمة في إثراء هذا البحث من خلال إجاباتكم على الأسئلة المرفقة ، وبما يمكن الباحث من الحصول على البيانات الضرورية لتحقيق أهداف البحث والوصول إلى النتائج الحقيقية .

راجيا تفضلكم بالإجابة عليها و ايلائها الاهتمام المناسب علما بأن الإجابة ستعامل بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط ، وبصورة إجمالية مع بقية المنشآت .  
وتفضلوا بقبول فائق الاحترام ...،

المشرف

الدكتور/ عمر الجعدي

الباحث

أحمد عبد الله الأهدل

أولا :تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) :

هو ذلك النظام الذي يركز على الأنشطة (مثل فحص الجودة -طبيبات الشراء -مناولة الأجزاء - ساعات العمل) كأساس لتعيين تكاليف أغراض التكلفة (المنتجات ) ، ويقوم على أساس أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد ، وان أغراض التكلفة ( المنتجات ) هي التي تستهلك الأنشطة.

ثانيا :أسئلة الاستبيان:

1) نوع المؤهل العلمي:

- أ- دبلوم (كليات مجتمع ومعاهد فما دون).  
ب- بكالوريوس .  
ج- ماجستير .  
د- أخرى (اذكرها).....
- (2) التخصص العلمي:  
أ- محاسبة.  
ب- إدارة أعمال.  
ج- اقتصاد.  
د- أخرى (أذكرها).....

(3) عدد سنوات الخبرة في مهنة المحاسبة.

- أ- أقل من خمس سنوات.  
ب- من خمس سنوات إلى عشر سنوات.  
ج- أكثر من عشر سنوات.

(4) الخبرة في مجال التكاليف:-

- أ- أقل من خمس سنوات.  
ب- من خمس سنوات إلى عشر سنوات.  
ج- أكثر من عشر سنوات.

(5) هل يطبق في المنشأة التي تعملون بها نظام لحسابات التكاليف؟

- نعم ( ) لا ( )

(6) هل يطبق في المنشأة التي تعملون بها نظام التكاليف على أساس الأنشطة؟

- نعم ( ) لا ( )

(7) هل حضرت دورات تدريبية في نظام التكاليف على أساس الأنشطة؟

- نعم ( ) لا ( )



معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (دراسة تطبيقية على قطاع صناعة المواد الغذائية في الجمهورية اليمنية)

م	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1	نظام التكاليف المتبع لديكم يحدد بدقة تكلفة السلع المنتجة .					
2	المقياس الذي يعكس السبب الجوهري في تكوين عنصر التكلفة في النظام المحاسبي المتبع لديكم أدق من مقاييس نظام التكلفة على أساس النشاط .					
3	النظام المتبع لديكم يقوم بتجميع التكاليف المتجانسة بدقة تمهيداً لتخصيصها للمنتجات، وبشكل أفضل من نظام التكاليف على أساس الأنشطة .					
4	بسبب تزايد الخدمات الإدارية المساندة لا نحتاج إلى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة .					
5	الأنشطة التي لا تضيف قيمة قليلة في المنشأة (مثل الأنشطة الخدمية ) وبالتالي لا داعي إلى استبعادها أو التخفيض منها					
6	إن الهيكل المتبعة في معالجة الأنشطة يجعل النظام الحالي نظاماً كفوءاً على خلاف غير ه .					
7	إن النظام التكاليفي المتبع لديكم مناسب مع وضع المنشأة التنافسي المحلي .					
8	إن نظام التكاليف المتبع لديكم مناسب مع وضع المنشأة التنافسي العالمي .					
9	إن نظام التكاليف المتبع حالياً يتميز بالتكلفة المعقولة للمنشأة ولا داعي للتحويل إلى أنظمة تكاليفية أكثر تكلفة .					
10	ارتفاع تكاليف الاستعانة بخبراء ومحاسبين من خارج المنشأة يشكل عائقاً أمام التبديل إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة .					

م	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
11	إن الإدارة لا ترغب في تغيير النظام القائم لديها لزيادة تكاليف النظام المطور البديل .					
12	ترى الإدارة المسؤولة أن تكلفة تطبيق أنظمة تكاليفية أخرى عالية جدا.					
13	ترى الإدارة المسؤولة في المنشأة أن تكلفة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة تفوق المنافع المتوقعة من تطبيقه.					
14	إن المنشأة تعتمد بشكل رئيسي على الحاسوب والمعالجة الآلية للبيانات .					

معلومات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (دراسة تطبيقية على قطاع صناعة المواد الغذائية في الجمهورية اليمنية)

					15	إن التقارير الآلية تشكل الرافد الأول في عملية تقديم المعلومات المحاسبية في منشآتكم .
					16	إن التقنية المساعدة المستخدمة في العملية الإنتاجية تحدد بدقة الأنشطة التي يتم استنفادها وعدد ونوع المحركات التي تزيد من التكاليف .
					17	إن التقنية المستخدمة تقوم بالتنسيق والمراقبة للتدفقات المختلفة من الخامات والعمالة والأنشطة الإضافية الأخرى
					18	إن أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة متوافرة في حال أرادت المنشأة استخدامها .
					19	تتوفر في المنشأة لديكم المعدات التقنية ( أجهزة حاسوب - شبكات - أدوات اتصال ) اللازمة لتطبيق أنظمة تكاليفية متطورة .

م	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
20	يعد مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية المسؤولة .					
21	ترى الإدارة المسؤولة في منشأتكم أن مخرجات نظام التكاليف المستخدم لديكم سليم ولا داعي للتحويل إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة					
22	لا يوجد دعم وتشجيع من قبل الإدارة العليا بأهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة					
23	لا يوجد استعداد لدى الإدارة العليا على الإنفاق في سبيل الحصول على معدات حديثة تساعد على تطبيق أنظمة تكاليفية حديثة .					
24	ترى الإدارة العليا أن نظام التكاليف المتبع يقدم لها جميع المعلومات التكاليفية اللازمة لاتخاذ القرارات .					
25	لا تقوم الجامعات والمعاهد بالقيام بالدور المطلوب في عقد دورات تدريبية وبرامج توعوية حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة .					
26	عدم وجود مراكز استشارية ومعلوماتية متخصصة لتطوير أنظمة التكاليف أدى إلى					

معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (دراسة تطبيقية على قطاع صناعة المواد الغذائية في الجمهورية اليمنية)

					عدم إدراك أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة	
					لا يوجد دور إرشادي أو توجيهي من قبل مدققي الحسابات بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة	27
					ليس هناك خبراء في مجال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يمكن الاستعانة بهم في هذا المجال .	28
					لا يوجد محاسبين مؤهلين في المنشأة لتصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة	29