



عمادة البحث العلمي
DEANSHIP OF SCIENTIFIC RESEARCH

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
مجلة العلوم الاقتصادية



Journal homepage: <http://journals.sustech.edu/>

تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط وأثره على قياس تكلفة المنتجات (دراسة ميدانية على مصانع شركة السكر السودانية)

فيصل القاسم سنين على

فتح الرحمن الحسن منصور

-جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا- كلية الدراسات التجارية

المستخلص :

تناولت الدراسة تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط وأثره على قياس تكلفة المنتجات بمصانع شركة السكر السودانية ، حيث تتمثل مشكلة الدراسة في قصور الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة المتبعة في قياس تكلفة المنتجات بمصانع شركة السكر السودانية، وقد هدفت الدراسة لتوضيح مفهوم ومقومات أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط والصعوبات التي تواجه تطبيقها بمصانع شركة السكر السودانية، لقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وذلك بجمع بيانات ثانوية وأولية تتمثل في المقابلة الشخصية وتوزيع إستبيان لعينة تتكون من "125" فرد من الأقسام المالية بشركة السكر السودانية تم تحليلها اعتماداً على برنامج (SPSS) للتحليل الإحصائي. لقد إختبرت الدراسة الفرضيات التالية: مكن تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط من قياس تكلفة المنتجات بصورة موضوعية. لا تعتمد مصانع شركة السكر السودانية في قياس تكلفة المنتجات على أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط، تتوفر المقومات الأساسية لتطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في مصانع شركة السكر السودانية، يواجه تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط بمصانع شركة السكر السودانية محددات فنية وإدارية. وقد تم اثبات جميع هذه الفرضيات. ومن أهم توصيات الدراسة الحاجة إلى تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط بمصانع شركة السكر السودانية ، دعوة الجامعات لنشر ثقافة النظم الحديثة للتكاليف .

Abstract:

The study examined the Implementation of Activity Based Costing Method (ABC) and its impact on Products cost measuring in the factories of Sudanese Sugar Company. The main problem of this study is the inability of traditional costing method in providing accurate cost of the products in the factories of Sudanese Sugar Company. The study aimed to investigate the impact of applying "ABC" method on measuring the product cost in the factories of Sudanese Sugar Company, as well as investigating the obstacles preventing the application of the "ABC" method in the factories of Sudanese Sugar Company. The study adopted the descriptive method through using secondary and primary sources, which depended on interviews, as well as designing a questionnaire that distributed for a sample of 125 employees at the financial departments in Sudanese Sugar Company. To achieve the study objectives the following hypotheses were examined: H1: The application of (ABC) method can help in measuring the cost of product in accurate ways. H2: Sudanese Sugar factories do not apply (ABC) method in measuring the cost product. H3: There is a basic foundation for applying (ABC) method in Sudanese Sugar factories. H4: There are technical and administrative problems and difficulties facing the application of (ABC) method in Sudanese Sugar factories, where all these hypotheses had been verified. The study main recommendations include the need for adopting and implementing (ABC) method in factories of Sudanese Sugar Company; and the call for universities and

higher education institutes to disseminate the culture of modern costing systems and techniques.

الكلمات المفتاحية: أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط - تكلفة المنتجات - مصانع شركة السكر السودانية .

المقدمة :

لقد ظلت نظم محاسبة التكاليف غير قادرة على مسايرة التطورات التقنية الهائلة التي حدثت في نظم الإنتاج، لذا تعرضت لإنقادات حادة، خاصةً فيما يتعلق بمدى ملائمة مفاهيم وأساليب تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، مما دفع العديد من الباحثين والكتاب للسعي نحو إستحداث مفاهيم وأساليب تواكب هذه المتغيرات، وبالفعل طُوِّر كوبر وكابلان في عام "1988" أسلوباً لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة يسمى "بأسلوب التكاليف وفقاً للنشاط". لقد عرف (جمال الشرايري- 2007م- ص76) إن أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة ماهي إلا أنظمة تكلفة متطورة بإتجاه تنقية إجراءات إحتساب تكلفة المنتجات وتهدف إلى إنتاج مقاييس بدرجة عالية من القبول لإستهلاك الموارد غير المباشرة، ويرى الدارس بأن أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط ليس نظاماً لتحديد التكلفة بديلاً لتحديد تكلفة الأوامر وتحديد تكلفة المراحل، وهو ليس إلا أسلوب لتطوير وتحسين قيم التكلفة المُتخدمة في نُظُم تكاليف الأوامر أو المراحل الإنتاجية، ولعل السمة المميّزة لأسلوب التكاليف وفقاً للنشاط هو تركيزه على الأنشطة كأغراض تكلفة أساسية مع تركيزه على مُحركات التكلفة إعتياداً على معيار السبب - النتيجة، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية بصفة عامة ومحاسبة التكاليف بصفة خاصة. فالهدف الأساسي لهذه الدراسة هو تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط بمصانع شركة السكر السودانية للتعرف على أثره في قياس تكلفة المنتجات، لما لهذه الصناعة من أهمية إقتصادية وإجتماعية آنية ومستقبلية.

أولاً: سُكُلة الدراسة: تتمثل سُكُلة الدراسة في قصور الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة المتبعة في قياس تكلفة المنتجات بمصانع شركة السكر السودانية، وتسعى هذه الدراسة لمعرفة مدى دقة الطُرق التقليدية المتبعة بمصانع شركة السكر السودانية في قياس تكلفة المنتجات، وهل يُمكن لأسلوب التكاليف وفقاً للنشاط تحديد تكلفة منتجات هذه المصانع بصورة موضوعية، وهل هنالك مقومات لتطبيق هذا الأسلوب بهذه المصانع، وماهي المحددات التي تعيق تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط بهذه المصانع .

ثانياً: أهداف الدراسة:- تتمثل أهداف الدراسة في توضيح مفهوم ومقومات وميزات أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط، ومن ثم تطبيقه بمصانع شركة السكر السودانية وتحديد أثره في قياس تكلفة المنتجات لرفع كفاءة الأداء المالي .

ثالثاً: أهمية الدراسة:- يستمد الدراسة أهميته من الآتى :-

- ندرة الأبحاث المحاسبية في تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط لقطاع صناعة السكر بالسودان.

- المساهمة في مجال تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط .

- حاجة المنشآت الصناعية الى أساليب تكاليف حديثة لتوفير معلومات أكثر دقة لترشيد القرارات الإدارية.

رابعاً: فرضيات الدراسة :-

1- الفرضية الأولى يُمكن تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط من قياس تكلفة المنتجات بصورة موضوعية

2- الفرضية الثانية: لاتعتمد مصانع شركة السكر السودانية في قياس تكلفة المنتجات على أسلوب التكاليف وفقاً

للنشاط

3-الفرضية الثالثة: تتوافر المقومات الأساسية لتطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في مصانع شركة السكر السودانية.

4-الفرضية الرابعة: يواجه تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط بمصانع شركة السكر السودانية محددات فنية وإدارية

خامساً: **مناهج الدراسة** : استخدمت الدراسة المنهج الوصفي وذلك بجمع بيانات نوعية بالمقابلة الشخصية وتوزيع إستبانة لعينة مكونة من "125" فرد من محاسبى كل مصانع شركة السكر السودانية .

سادساً: **حدود ونطاق الدراسة**

1/الحدود المكانية:- مصانع شركة السكر السودانية

2/الحدود الزمانية:- بيانات العام 2013م

سابعاً: **تقسيم الدراسة**: قسمت الدراسة إلى قسمين هما :-

القسم الأول: **الدراسة النظرية**:

تناول فيه الدارس مفهوم ومقومات ومزايا ومحددات وخطوط تطبيق وتاريخ أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط، وبعض الدراسات المحاسبية التي تناولت تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط، ومفهوم وأهداف نظام تكاليف المراحل الإنتاجية ومفهوم المنتجات المشتركة والفرعية .

القسم الثانى: **الدراسة الميدانية** :-

تناول الدارس الدراسة الميدانية بمصانع شركة السكر السودانية ، وسيستعرض الدراسة الميدانية لنتائج عينة تتألف من "125" فرد من محاسبى شركة السكر السودانية.

ثامناً: **محتويات الدراسة** : تحتوى الدراسة على الأقسام التالية:-

القسم الأول :- أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط المفهوم ومراحل التطور والمقومات وخطوات التطبيق .

القسم الثانى: مدخل نظام تكاليف المراحل ومفهوم المنتجات المشتركة والفرعية .

القسم الأول :- أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط المفهوم ومراحل التطور والمقومات وخطوات التطبيق . سيتناوله الدارس على النحو التالى:-

الدراسات السابقة التى تطرقت لأسلوب التكاليف وفقاً للنشاط:-

لقد خصص الدارس هذا الجزء للتعرف على أهم الدراسات التى أعدت عن تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط فى عدد من المنشآت فى دول مختلفة للتعرف على ما توصلت إليه من نتائج، ومن أبرزها دراسة (Kaplan 1984)، التى تناولت مشكلة عدم توفر المعلومات الدقيقة التى تتناسب التطور الذى ساد بيئة التصنيع الحديثة ووجهت إنتقاداً لأساس ساعات العمل التى تُستخدم فى تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة وأوصت الدراسة بالبحث عن طرق جديدة غير مالية لقياس التكلفة، ولقد أكدت دراسة (Roth and Bo thick, 1989) ما أوردهته الدراسة السابقة وأمنت على النتائج التى توصلت إليها، وترى الدراسة أن هذا الأسلوب يجب أن يشتمل على أنواع مختلفة من البيانات أهمها ما يتصل بالأنشطة المسببة للتكاليف. وترى دراسة (عبد العال أبو خشبة، 1999م) أن من أهم الدعائم الأساسية لأسلوب التكاليف وفقاً للنشاط هو تحديد مسببات التكلفة، وأن أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط الأساس الأكثر ملاءمة لمعالجة وتخصيص التكاليف غير المباشرة. وتوصلت دراسة (عصام فرج، 2010م) بأن هنالك صعوبات يمكن أن تحد من تطوير نظم التكاليف فى الشركات الصناعية منها عدم وجود إقتناع ودراك من قبل الإدارة العليا فى كثير من الشركات الصناعية بأهمية تطوير نظم التكاليف وإعتقادها بأن مخرجات النظم المطبقة حالياً سليمة. وإن الإدارة العليا ليس لديها معرفة بالمداخل المستحدثة

المقترحة لتطوير نظم التكاليف. كما توصلت دراسة (فاطمة عامر، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2013م) إلى أن تطبيق نظام (ABC) يحدد تكلفة الانتاج بصورة دقيقة. ويخلص الدارس بأن الدراسات السابقة توضح مدى دقة أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في قياس تكلفة المنتجات وتوفير المعلومات المفيدة عنها، وأن أغلب الشركات لا تطبق هذا الأسلوب لعدم إدراكها لأهمية وفوائد أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط. ما يميز الدراسة الحالية تركيزها على تحديد أثر تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط على تكلفة المنتجات الرئيسية والفرعية، ومن أهم نتائجها إن أسلوب وفقاً للنشاط يحدد تكلفة المنتجات بصورة موضوعية ويساهم في تحديد تكلفة المنتجات الفرعية وخفض تكلفة المنتجات الرئيسية. وتوصلت لوجود مقومات لتطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط بمصانع شركة السكر السودانية ومحددات في إدارية .

مفهوم أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط.:

نظراً لحدثة أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط لقد برزت تعاريف متعددة، لقد عرّف (الشرابي، 2007م - ص 75-76) بقوله إن أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة ما هي إلا أنظمة تكلفة متطورة بإتجاه تنقية إجراءات احتساب تكلفة المنتجات وتهدف إلى إنتاج مقاييس بدرجة عالية من القبول لإستهلاك الموارد غير المباشرة. كما أوضح (العبادي والتكريتي، 2008م- ص 374) بقولهم أن نظام (ABC) يعتبر نظاماً متكاملًا فهو ليس مجرد أسلوب أو طريقة لتوزيع التكاليف الغير مباشرة يخلص الدارس بأن هنالك إختلاف في تحديد مفهوم أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط. ويرى الدارس يمكن تعريف أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط بأنه أسلوب حديث بمفاهيم منطقية لتخصيص التكاليف الصناعية الغير مباشرة مبنى على إفتراض إستهلاك الأنشطة لعناصر التكاليف الغير مباشرة وليس المنتجات، ومن ثم إستهلاك هذه الأنشطة بواسطة المنتجات إعتياداً على معيار السبب - النتيجة.

دوافع ظهور أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط

لقد أشار (فليج، 1994م: 229-230) بقوله لقد ساعد على التحول إلى محاسبة النشاط مجموعة من العوامل أهمها:-

- أ- ضغط المنافسة على الشركات .
 - ب- تغيير هيكل التكاليف لمعظم الشركات الصناعية حيث لم تعد الشركات الصناعية تركز على عدد محدود من المنتجات ولا على نموزج واحد من كل منتج.
 - ج- توفر نظم المعلومات الإلكترونية .
- كما ذكر (وائل مصطفى- 1999م- ص 27) بقوله أن نظم التكاليف إذا كان قد صمم في ظل الظروف التالية:-

- أ/ تكلفة قياس مرتفعة.
 - ب/ ضعف المنافسة.
 - ج/ تشكيلة محدودة من المنتجات لدى الشركة .
- فإنه يفضل تطبيق مدخل قياس التكلفة على أساس النشاط لأن الظروف السابقة قد تغيرت إلى مايلي:
- أ/ إنخفاض تكلفة القياس.
 - ب/ شدة المنافسة.
 - ج/ زيادة تشكيلة المنتجات لدى الشركة.

تاريخ ومراحل تطور أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط :

لقد ذكر (نصر والكخن، 1997 م - ص 625-626) بقولهم أن جهود البحث عن بديل لأنظمة التكاليف التقليدية قد بدأت في عقد الستينات وخلال الفترة السابقة قدم العديد من الباحثين مشاريع حلول لمشكلة توزيع التكاليف الإضافية إلا أن جميعها تعرضت لانتقادات، وبقيت أنظمة التكاليف التقليدية شائعة الاستخدام حتى عام (1987م) حين قدم الباحثان (Robin Cooper & Robert Kaplan) أسلوباً جديداً للتخصيص والذي أصبح يعرف بأسلوب التكاليف وفقاً للنشاط، وبدأ يشيع استخدامه خصوصاً في الشركات الصناعية الكبرى في أمريكا وأوروبا.

كما أشار (العبدى والتكريتي، 2008م: 372-373) بقولهم قبل أكثر من خمسين عاماً فقد دافع (Goetz) عن مبادئ نظام (ABC) ويشير (Johnson) إلى أن محاسبى (General Electric) وهى شركة أمريكية قد يكونوا أول من إستعمل مصطلح نشاط لوصف العمل الذى يسبب التكاليف. وبالرغم من أن الألمان قد يكونوا فعلاً أول من بحثوا هذه التقنيات إلا أن البدايات الحقيقية قد بدأت فى الثمانينات كما يؤكد ذلك (Kaplan). يتضح من خلال العرض السابق بأن محاسبى (General Electric) هم أول من إستعمل مصطلح نشاط لوصف العمل الذى يسبب التكاليف. لكن إتفق أغلب الباحثين بأن أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط ظهر فى الثمانينات بواسطة العالمان (Cooper & Robert Kaplan).

2/ مقومات أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط:

مفهوم الأنشطة وتصنيفاتها:

بناءً على التعريفات السابقة لمفهوم أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط لابد من توافر مقومات أساسية تكفل له القدرة على تحقيق أهدافه، لذلك فالأسلوب التكاليف وفقاً للنشاط مقومات ترتكز عليها وهى:-

1/ النشاط:- لقد ذكر (عاشور - 2008م - ص 152) بقوله يتأسس الإطار الفكرى لأسلوب التكاليف وفقاً للنشاط من عدد من الأطر الفكرية لمقوماته من بينها الأنشطة، ويعرف النشاط بأنه كيان مادي ملموس داخل الوحدة الاقتصادية لتأدية عمليات، من خلال ما يتوافر من مقومات مادية وبشرية، و ذكر (أوليفر، 2011م - ص 290) بقوله يعتبر "النشاط" توصيفاً للعمل الذى يتم القيام به فى مؤسسة ما؛ حيث يشير فى مجمله إلى العاملين والتقنيات والخدمات والعمليات وبيئة العمل التى يتم من خلالها تصنيع منتج أو تقديم خدمة معينة. كما ذكر (منصور - 2000م - ص 102) بقوله يقصد بالنشاط ذلك الجزء من العملية الإنتاجية الذى يؤدي عملاً متكرراً لأداء وظيفة معينة من وظائف المنشأة. و يخلص الدارس بأن النشاط هو أى عمل ملموس تقوم به المنظمة سواءً بماكبنة أو أشخاص أو الإثنان معاً لتحقيق هدف محدد، وقد يكون ملازماً ومتربطاً مع أنشطة أخرى، كما قد يؤدي داخل أو خارج المنشأة بغرض تحويل الموارد إلى منتجات وخدمات يُمكّن قياسها كمياً ومالياً .

2/ الموارد (Resources).

تعتبر الموارد المدخلات التى تستهلكها الأنشطة بغرض تحقيق إستراتيجية المنظمة، ونظراً لأهمية الموارد المطلوبة لتنفيذ الأنشطة يستعرض الدارس بعضاً من مفاهيمها على النحو التالى :-

لقد عرف (رضا صالح، 2002م - ص 382) الموارد بأنها العناصر الاقتصادية التى يتم توجيهها لأداء النشاط لتوليد مخرجات النشاط وتتضمن كل من المواد، العمل، التكنولوجيا، والخدمات المستخدمة فى دعم النشاط. كما عرّفه (هاشم عطية، 2000م - ص 317) . بقوله "يقصد بالموارد المدخلات اللازمة لتنفيذ النشاط داخل المنشأة"، و يخلص الدارس بأنَّ الموارد تمثل الوقود اللازم لتحريك أنشطة المنظمة حيث تختلف من منشأة لأخرى وذلك وفقاً لطبيعة مخرجات كل منظمة .

3/ محركات التكلفة ومعايير تحديد المسببات (Cost Drivers)

لقد عرف (أوبكر يوسف، 2004م- ص 24) بأنَّ مسبب التكلفة هو الأساس في تتبع التكلفة في ظل منهجية التكلفة على أساس النشاط لقد عرف بمفاهيم متعددة، فهو ببساطة أى نشاط يتسبب في حدوث التكلفة، ويرى الدارس بأنَّ حجم النشاط هو المحرك الأول في إستهلاك الموارد فبالتالى هو المسبب الأول في نشوء التكلفة و تقاس بالطاقة المطلوبة من النشاط، وأنَّ المحرك الثاني هو المنتج أو الخدمة المقدمة .

4/ المُخرجات

يرى البعض بأنَّ المُخرجات تعبّر عن وحدات التكلفة التي تستهلك الموارد وهي تشمل المُنتجات والخدمات حيث يتم الربط بين تكاليف الأنشطة والمُخرجات المُختلفة من خلال مُسببات أو مُحركات تكاليف الأنشطة. والبعض يرى بأنَّ المخرجات هي التقارير القطاعية التي تبرزها أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط لغايات تحقيق أهداف نظم التكاليف. وفي إعتقاد الدارس إن مخرجات أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط تتمثل في التقارير التي تقدمها والتي تساعد بصفة قاطعة في إتخاذ القرارات الرشيدة .

3/ خطوات تطبيق ومزايا ومحددات أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط:**خطوات تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط.**

هنالك الكثير من الطرق والخطوات التي تتم بها تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط، فالبعض يرى بأن يتم تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في مرحلتين، في حين يرى البعض يتم التطبيق في أربعة مراحل، كما يرى بعضهم يتم تطبيقه في خمس مراحل.

ويرى الدارس بأنَّ تطبيق أسلوب التكاليف يتم في خمس مراحل تبدأ بتحليل الأنشطة و تبويبها في مجموعات متجانسة وفقاً لأسس علمية، تحديد التكاليف المرتبطة بهذه الأنشطة، تحديد معدل تحميل كل مجمع أنشطة و تحميل تكاليف مجمعات الأنشطة على المنتجات بقدر إستهلاكها من هذه المجمعات.

مميزات أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط.

يرى (ظاهر، 2002م- ص 189) تتجه المنشآت الحديثة إلى إستخدام أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط للمزايا العديدة ومنها التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات المُختلفة و تحسين الرقابة على التكاليف غيرالمباشرة و إتخاذ القرارات الإدارية المناسبة كالتسعير. كما خلص (جمال المطلق رسالة ماجستير غير منشورة، 1998م، 301) بأن أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط يساعد في التحديد السليم لتكاليف الإنتاج، بالإضافة إلى إمكانية الرقابة على التكاليف حيث أن أفضل طريقة للرقابة على التكاليف هي الرقابة على الأنشطة التي تحدث التكاليف.

و يخلص الدارس بأنَّ أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط يوفر المعلومات اللازمة لإعداد الموازنات حسب إستهلاك الأنشطة للموارد لذلك يصبح هذا الأسلوب أداةً مميزة في عملية القياس و التخطيط مما يحقق إستراتيجية أفضل للمنشأة .

محددات أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط.

لقد ذكر (الجبالي، 1997م- ص 176) بقوله بالرغم من وجهة التحليل حسب الأنشطة إلا أنَّه مازال يتسم بالقصور، وتضح جانب القصور في عدم شمول التحليل كافة العناصر التي تمر بها عملية تحليل القيمة، فأحياناً يقتصر التحليل على الأنشطة الإنتاجية فقط، وأحياناً يتضمن بالإضافة إلى ذلك الأنشطة التسويقية، وهذا يشير إلى أن التحليل قصيراً لأجل، كما أوضح (أبو خشبة، 1999م- ص 307) على الرغم من أن مدخل التكلفة على أساس النشاط يتمتع بالعديد من المزايا ومن تشجيع كثير من الباحثين والكتاب لإلأنَّه توجد مجموعه من المحددات المتمثلة في النقاط التالية:-

أ/ يعتمد هذا المدخل على أسس حكمية في تخصيص بعض التكاليف على الأقسام والمنتجات .
 ب/ يتطلب تطبيق هذا المدخل ضرورة تجميع عدد من الأعمال في نشاط واحد متجانس ويؤدي تزايد الأعمال المجمعة في نشاط واحد إلى تناقص قدرة مسبب التكلفة .
 ج/ المعلومات الناتجة عن مدخل التكلفة على أساس النشاط تعتبر معلومات داخلية .
 د/ توجد بعض المشكلات العملية لتطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط دون حل مثل إختيار بعض محركات التكلفة والمحرك العام لمجموعه من المنتجات .
 يخلص الدارس بأن منافع إستخدام أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط كثيرة ، وفي مقدمتها الدقة في قياس تكلفة المنتج، كما يمكن هذا الأسلوب من رقابة الموارد على قدر حاجة المنتجات، وفي تقديرالدارس إن منتقدي أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط لم يجانبهم الصواب فما لا يدرك كله لا يترك كله
 القسم الثاني:- مدخل نظام تكاليف المراحل ومفهوم المنتجات المشتركة والفرعية .
 لقد خصص هذا القسم للتعرف على مفهوم نظام تكاليف المراحل المنتجات المشتركة والفرعية، وسيتناول الدارس تلك المفاهيم على النحو التالي:-

1/ مفهوم وأهداف نظام تكاليف المراحل

مفهوم نظام تكاليف المراحل الإنتاجية:

لقد ذكر (الجبالي والسامرائي، 2000م- ص 11) أن نظام تكاليف المراحل الإنتاجية هو أحد أنظمة التكاليف التي يتم تطبيقها بالمنشآت الصناعية. حيث يظهر هذا النوع من الأنظمة في المنشآت الصناعية التي يتميز إنتاجها بالتجانس والنمطية من حيث الشكل أو الحجم ويكون الإنتاج بانتظار طلب متوقع عليه، وتتميزالعمليات الصناعية في هذه المنشآت بالإستمرارية والتتابع بصورة متلاحقة. كما أوضح (الغندور، 1977م- ص 7) بقوله يسمى نظام تكاليف المراحل الإنتاجية بنظام التكاليف المستمر (Continuous Cost) نظراً لأن هذا النظام يطبق في المشروعات التي تنتج إنتاجاً مستمراً (Continuous Processing) أو إنتاجاً كبيراً (Mass Production) كما أن الإنتاج في تلك المشروعات لايتوقف على طلبات العملاء، كما يسمى هذا النظام بنظام التكاليف المتوسطة (Average Costing) نظراً لأن تكلفة وحدة الإنتاج لاتحدد لكل كمية معينة من الإنتاج (كما في أوامر الإنتاج) بل تحدد عن طريق قسمة تكاليف المرحلة على عدد الوحدات المنتجة. يخلص الدارس بأن نظام تكاليف المراحل الإنتاجية هو إحدى نظم تحديد التكلفة المتبعة في المنظمات التي تنتج منتجات بشكل مستمر وغير مرتبط بعمل أو سوق محدد اعتماداً على طاقتها الإنتاجية .

أهداف نظام تكاليف المراحل الإنتاجية.

لقد ذكر (الغندور ، 1977، 7) بقوله يعتبر نظام تكاليف المراحل من الأنظمة التي تعمل على تحقيق أهداف محددة تتمثل في:-

- أ- تحديد تكلفة الإنتاج المباع والإنتاج المتبقى آخر المدة. والمساهمة في تحديد أسعار المنتجات .
 - ب- الرقابة على عناصر التكاليف .
 - ج- إعداد تقارير تساعد في إتخاذ قرارات على أسس علمية تساهم في التخطيط وتقييم نتائج الأعمال .
- يخلص الدارس بأن أهداف نظام تكاليف المراحل الإنتاجية تتركز في مساعدة الإدارة في تحديد أسعار المنتجات من خلال تحديد تكلفة المنتجات وبالتالي المحافظة على أرباح المنشآت واستمراريتها.

أنواع نظام تكاليف المراحل الإنتاجية.

لقد أفاد (الرزق وخليل ، 1997م : 344-345) تنقسم صناعات المراحل إلى الأنواع الرئيسية الآتية:

أ/ الصناعات ذات الإنتاج المنتظم والثابت .

ب/ الصناعات ذات الإنتاج المتعدد والمتوازي .

د/ الصناعات ذات الإنتاج المتلازم أو المتصل .

هـ/ الصناعات ذات الإنتاج الفرعى .

يخلص الدارس بأن المراحل الإنتاجية تتشابه فى طبيعتها بإعتبارها عمليات متعاقبة متصلة، إلا أنه تختلف فيما بينها باختلاف طبيعة المنتجات التى يتم إنتاجها .

مفهوم المنتجات المشتركة

لقد عرف (الكسم، 2001م: 88) المنتجات المشتركة بأنها هى تلك المنتجات المختلفة الناتجة عن عملية التصنيع وذات الأهمية المقاربة من حيث الحجم والقيمة. كما أفاد (صالح وخليل، 1997م - ص 398) بقولهم تنتج بعض المؤسسات الصناعية سلعتين غير متماثلين أو أكثر من سلعة واحدة فى نفس الوقت إعتباراً من مادة خام وتسمى السلع فى هذه الحالة بالمنتجات المشتركة .

كما ذكر (حجاج - 2012م - ص 267-268) بقوله عندما يشترك منتجان أو أكثر فى مرحلة إنتاجية واحدة أو حتى فى مادة خام معينة، فإننا نكون أمام ما يعرف بالمنتجات المشتركة أو الفرعية.

مفهوم المنتجات الفرعية.

لقد ذكر (عبد اللطيف والبابلي، دت: 187) بقولهم يطلق على المنتجات الثانوية عادة مصطلح المنتجات الفرعية، ونقصد بها المنتجات العاوضة التى يتم الحصول عليها عند إنتاج المنتجات الرئيسية، وهى عادةً منتجات لها أهمية إقتصادية محدودة. كما عرفه (عرموش، 2008م - ص 309) بأنه تلك المنتجات قليلة الأهمية والتى تظهر عرضاً أثناء إنتاج المنتجات الرئيسية. كما ذكر (عبد الغنى، 2012م - ص 285) بقوله تمثل المنتجات الرئيسية تلك المنتجات التى تم إنشاء العملية الصناعية بهدف الحصول عليها، وذلك خلافاً للمنتجات الفرعية التى يتم إنتاجها دون قصد.

ويخلص الدارس إن مسألة التمييز بين المنتجات المشتركة والفرعية مسألة نسبية تعتمد على الحكم الشخصى . فما يعتبر عرضياً بالنسبة لإحدى المشروعات قد يعتبر رئيسياً بالنسبة لمشروع آخر، كذلك ما يعتبر عرضياً بالنسبة لمشروع ما خلال فترة زمنية معينة قد يعتبر أساسياً لنفس المشروع فى فترة أخرى .

القسم الثالث: الدراسة الميدانية

سيطرق الدارس للدراسة الميدانية على النحو التالى :-

1/ تعريف شركة السكر السودانية:-

تضم شركة السكر السودانية أربعة مصانع هي (مصنع سكر الجنيد، مصنع سكر حلفا الجديدة مصنع سكر سنار ومصنع سكر عسلاية). كما تضم وحدات مساعدة تتمثل في مسبك الخرطوم المركزي وحدة خدمات السكر وتصدير المولاص بورتسودان ، مصنع جوالات البلاستيك بعسلاية ، المركز القومي لتدريب العاملين في مجال السكر بسنار ووحدة أبحاث قصب السكر بالجنيد. ويستوعب قطاع السكر الحكومى حوالي ثمانية ألف مستخدم بالخدمة الثابتة وضعفهم للأعمال الموسمية.

2/ المنتجات الفرعية بصناعة السكر من القصب.

سيطرق الدارس للمنتجات الفرعية فى صناعة السكر من القصب وفوائدها واستخداماتها لأهميتها الاقتصادية وأهميته فى تخفيض السلعة الرئيسية (السكر) وذلك على النحو التالى :-

1/ المولاص واستخداماته :-

لقد أفاد (النذير، 2001م: 105) بأن المولاص هو منتج فرعى في إنتاج السكر، وهو عبارة عن سائل أسود لزج يبقى بعد استخراج السكر. في مراحل صناعة السكر الأولى كان يلقي بعيداً، ولكن بالإمكان تحويله إلى ما لا يقل عن عشرون منتجاً مختلفاً وإن نجاح معظم مصانع السكر في العالم يعتمد على الدخل الإضافي الذي يرد من إستعماله. ويعتمد تكوين المولاص على نوعية الأرض والطقس و القصب ودرجة نضجه زائداً العمليات الصناعية. وأفاد (الرشيد، 2005م ص-7). يستعمل المولاص كمادة خام لإنتاج مخصبات التربة المركبات الكحولية، الخمائر المختلفة، غذاء للحيوانات، إنتاج الكحول الإيثيلي، ثاني أكسيد الكربون، الخميرة الجافة والطازجة، المذيبات العضوية، المواد اللاصقة وفي صناعة الأدوية وغيرها.

2/ البقاس واستخداماته:-

ذكر (النظيف، مقابلة شخصية، 2010م-ص6). بأن البقاس هو الناتج من القصب بعد عصره، والألياف الموجودة بقصب السكر تتراوح عالمياً بين (12 - 15%) من القصب لكن في مصانع شركة السكر السودانية تتراوح بين (16 - 22%) يستعمل البقاس وقوداً للقيزانات لتوليد الكهرباء، والصناعات الورقية والأبلكاش والموسنايت، و كمادة خام متميزة في الورق (ورق الكتابة، ورق التغليف وأكياس الأسمت ورق طباعة الصحف والأخشاب الصناعية) وفي صناعة العلف وإنتاج المشتقات السليلوزية.

3- الدراسة الميدانية:-

لقد إعتد الدارس علي أداة الإستبانة كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة. لقد تم عرض الاستبانة علي عدد من الأساتذة الأكاديمين بغرض تحكيمها وقد أخذت ملاحظاتهم بعين الاعتبار. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:-

- الأشكال البيانية.
- التوزيع التكراري للإجابات، والنسبة المئوية.
- التحليل الوصفي لإجابات الوحدة المبحوثة وفحص فرضيات الدراسة وذلك باستخدام (الوسط الحسابي والانحراف المعياري والأخطاء المعياري).
- إختبار مربع كاي (Chai Square) لدلالة الفروق.
- للحصول علي نتائج دقيقة قدر الإمكان تم استخدام البرنامج الاحصائي (SPSS) والذي يشير إختصاراً إلي الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية (Statistical Package of Social Sciences) لتحليل الإستبانة .
- لقد قام الدارس بتحديد الأقسام المالية بمصانع شركة السكر السودانية البالغ عددهم (300) ليمثل حجم مجتمع الدراسة لقد تم إختيار عدد (125) فرداً لتمثل عينة الدراسة، وقد بلغت نسبتها (42%)، لقد تم اختيار المفردات بعناية حتي تصبح عينة تمثل مجتمعها تمثيلاً يرقى للثقة بمعلوماتها وتعميم نتائجها، وقد تم إسترداد (110) إستبانة أي بنسبة (95%) .

تحليل البيانات ومناقشة الفرضيات:

سيستعرض الدارس مناقشة كل فرضية علي حدة وبيان النتائج التي توصل إليها من خلال التحليل، وذلك بعد إختيار

صدق وثبات أسئلة الإستبانة، ويقصد بثبات الإستبانة مدي التوافق والإتساق في نتائج الإستبانة إذا طبقت أكثر من مرة في ظروف مماثلة .

هنالك العديد من الإختبارات والمقاييس الإحصائية التي يمكن أن تستخدم ونجد من أكثرها استخداماً هو إختبار "ألفا كرنياخ" (Alpha Cronbach)، فهي تقيس مدى صدق الاستبانة من خلال إختبار اسئلة كل فرضية بصورة منفصلة عن الأخرى. وتكون أصغر قيمة مقبولة لإختبار قيمة "الفا كرنياخ" هي (0.6) وأفضل قيمة مقبولة عندما تكون بين (0.7 - 0.9) وكلما زادت تكون أفضل ومن خلال نتائج بيانات الدراسة تجلى أن قيمة الفا تساوي (0.6583) وبالتالي هناك ثقة بإجابات الوحدات المبحوثة.

كما قام الدارس بوضع اختصارات لإجابات المبحوثين حيث جاءت علي النحو التالي : (5 = اوافق بشدة) ، (4 = اوافق) ، (3 = محايد) ، (2 = لا اوافق) و (1 = لا اوافق بشدة) .
1-1-3 إختبارالفرضيةالأولى : يُمكّن تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط من قياس تكلفة المنتجات بصورة موضوعية.

تم إختبار عبارات الفرضية الأولى ، حيث اشتملت الفرضية الأولى علي عدد(10)عبارة. وكانت نتائج التحليل يوضح الأوساط الحسابية والإنحرافات المعيارية لعبارات الفرضية الأولى للدراسة على النحوالتالي:-

جدول رقم (1) الأوساط الحسابية والإنحرافات المعيارية لعبارات الفرضية الأولى للدراسة

الإنحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	العبارات
0.826	4.15	110	يساعد تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط علي تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بدقة
0.927	4.05	110	يساعد تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط علي تخصيص التكاليف المشتركة بدقة
0.826	4.18	110	يساعد تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط علي قياس المنتجات الفرعية بعدالة
0.921	4.20	109	يؤدي تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط الي تخفيض تكلفة المنتجات الرئيسية
0.942	4.10	109	يساعد تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في اتخاذ القرارات الخاصة بالمنتجات الفرعية
0.887	3.99	109	يساعد تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط رقابة المنتجات الفرعية
0.810	4.20	110	يساعد تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط الي تقديم معلومات مفيدة عن المنتجات الفرعية
0.972	3.97	110	يؤدي تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط الي تحديد مخزونات المنتجات الفرعية بصورة دقيقة
0.911	3.91	105	يساعد تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط علي الإستفادة من المنتجات الفرعية
0.670	4.43	110	يساعد تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في توفير معلومات تفصيلية عن أنشطة إنتاج السكر
		102	Valid N (list wise)

المصدر : إعداد الدارس من بيانات الإستبانة2013م

أ- المتوسطات الحسابية:- يتضح من الجدول رقم (1) أعلاه أنّ المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين علي عبارات الفرضية الأولى تتمركز ما بين (3.97 و4.43) وهذا يعني أنّ غالبية المبحوثين في عينة الدراسة موافقون بشدة أو موافقون علي عبارات الفرضية الأولى.

- ii- الانحرافات المعيارية :- جميع الانحرافات المعيارية أقل من الواحد وهذه القيمة تشير إلى التجانس وعدم التباين في إجابات الباحثين علي هذه العبارات أي أنهم متفقون علي صحتها .
- iii- إختبار مربع كاي لإجابات عبارات الفرضية الأولى للدراسة: سيستعرض الدارس الجدول (2) لإختبار مربع كاي لإجابات عبارات الفرضية الأولى للدراسة وذلك على النحو التالي:
- جدول رقم (2) إختبار مربع كاي للأراء تجاه عبارات الفرضية الأولى للدراسة

الرقم	العبارات	درجة حرية الإختبار	احتمال الخطأ
1	يساعد تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط علي تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بدقة	4	0.000
2	يساعد تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط علي تخصيص التكاليف المشتركة بدقة	4	0.000
3	يساعد تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط علي قياس المنتجات الفرعية بعدالة	3	0.000
4	يؤدي تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط الي تخفيض تكلفة المنتجات الرئيسية	4	0.000
5	يساعد تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في اتخاذ القرارات الخاصة بالمنتجات الفرعية	3	0.000
6	يساعد تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط رقابة المنتجات الفرعية	3	0.000
7	يساعد تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط الي تقديم معلومات مفيدة عن المنتجات الفرعية	3	0.000
8	يؤدي تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط الي تحديد مخزونات المنتجات الفرعية بصورة دقيقة	4	0.000
9	يساعد تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط علي الإستفادة من المنتجات الفرعية	4	0.000
10	يساعد تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في توفير معلومات تفصيلية عن أنشطة إنتاج السكر	3	0.000

المصدر: إعداد الدارس من بيانات الإستبانة 2013م .

يتبين من الجدول رقم (2) وبحسب قيم إختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين اجابات أفراد عينة الدراسة علي العبارات المتعلقة بفرضية الدراسة الأولى إعتماًداً علي قيمة (SIG) لمربع كاي ودرجة حرية إختيار تتراوح ما بين (3 - 4) أن جميع اجابات الفرضية الأولى علي قدر كبير من الثقة وغير متحيزة بحجة أن قيم (SIG) كانت أقل من (0.05) وهو يمثل عامل الخطأ الذي يمكن أن يقبل في اجابات المبحوثين وذلك لأن نسبة الثقة يجب أن تكون (0.95). وهذا يدل على صحة الفرضية الأولى للدراسة.

الفرضية الثانية: لا تعتمد مصانع شركة السكر السودانية في قياس تكلفة المنتجات علي أسلوب التكاليف وفقاً

للنشاط

نتائج التحليل يوضح الأوساط الحسابية والإنحرافات المعيارية لعبارات الفرضية الثانية للدراسة علي النحو التالي:-

جدول رقم (3) الأوساط الحسابية والإنحرافات المعيارية لعبارات الفرضية الثانية للدراسة

العبارات	العدد	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري
نظام التكاليف الحالي لايساعد على تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بدقة	110	4.00	1.109
نظام التكاليف الحالي لايساعد على تخصيص التكاليف المشتركة بدقة	110	3.97	0.981
نظام التكاليف الحالي لا يساعد في قياس تكلفة المنتجات الفرعية بصورة عادلة	108	3.85	1.040
نظام التكاليف الحالي لا يؤدي الي تخفيض تكلفة المنتجات الرئيسية	109	3.59	1.196
نظام التكاليف الحالي لايساعد في اتخاذالقرارات الخاصة بالمنتجات الفرعية	109	3.66	1.172
نظام التكاليف الحالي لا يساعد على رقابة المنتجات الفرعية	108	4.16	5.063
نظام التكاليف الحالي لا يساعدعلي تقديم معلومات مفيدة عن المنتجات الفرعية	108	3.56	1.225
نظام التكاليف الحالي لا يساعد على تحديد كمية المنتجات الفرعية بصورة دقيقة.	108	4.00	4.067
نظام التكاليف الحالي لا يساعد علي الإستفادة من المنتجات الفرعية	110	3.55	1.201
نظام التكاليف الحالي لا يساعد في توفير معلومات تفصيلية عن أنشطة إنتاج السكر	110	3.43	1.337
Valid N (list wise)	104		

المصدر: إعداد الدارس من بياناتالإستبانة2013م

i- الأوساط الحسابية:- يتضح من الجدول رقم (3) أعلاه أن المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين علي عبارات الفرضية الثانية تتمركز ما بين (3.43 و 4.00) وهذا يعني أن غالبية المبحوثين في عينة الدراسة موافقون بشدة أو موافقون علي عبارات الفرضية الثانية.

- ii- الانحرافات المعيارية :- جميع الانحرافات المعيارية أكبر من الواحد وهذه القيمة تشير إلي التباين وعدم التجانس في إجابات المبحوثين علي هذه العبارات أي أنهم متفقون علي صحتها .
- iii- إختبار مربع كاي لإجابات عبارات الفرضية الثانية للدراسة : سيستعرض الدارس الجدول رقم(4) لإختبار مربع كاي لإجابات عبارات الفرضية الثانية للدراسة وذلك على النحو التالي:

جدول رقم(4) إختبار مربع كاي للآراء تجاه عبارات الفرضية الثانية للدراسة

الرقم	العبارات	درجة حرية الإختيار	احتمال الخطأ
1	نظام التكاليف الحالي لا يساعد علي تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بدقة	4	0.000
2	نظام التكاليف الحالي لا يساعد علي تخصيص التكاليف المشتركة بدقة	4	0.000
3	نظام التكاليف الحالي لا يساعد في قياس تكلفة المنتجات الفرعية بصورة عادلة	3	0.000
4	نظام التكاليف الحالي لا يؤدي الي تخفيض تكلفة المنتجات الرئيسية	4	0.000
5	نظام التكاليف الحالي لا يساعد في اتخاذ القرارات الخاصة بالمنتجات الفرعية	4	0.000
6	نظام التكاليف الحالي لا يساعد علي رقابة المنتجات الفرعية	5	0.000
7	نظام التكاليف الحالي لا يساعد علي تقديم معلومات مفيدة عن المنتجات الفرعية	4	0.000
8	نظام التكاليف الحالي لا يساعد على تحديد كمية المنتجات الفرعية بصورة دقيقة	4	0.000
9	نظام التكاليف الحالي لا يساعد علي الإستفادة من المنتجات الفرعية	4	0.000
10	نظام التكاليف الحالي لا يساعد في توفير معلومات تفصيلية عن أنشطة إنتاج السكر	4	0.000

المصدر: إعداد الدارس من بيانات الإستبانة 2013م .

يتبين من الجدول رقم (4) وبحسب قيم إختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين اجابات أفراد عينة الدراسة علي العبارات المتعلقة بفرضية الدراسة الثانية اعتماداً علي قيمة (SIG) لمربع كاي ودرجة حرية اختيار تتراوح ما بين (3-5) أن جميع اجابات الفرضية الثانية علي قدر كبير من الثقة غير متحيزة بحجة أن قيم (SIG) كانت أقل من (0.05) وهو يمثل عامل الخطأ الذي يمكن أن يقبل في اجابات المبحوثين وذلك لأن نسبة الثقة يجب أن تكون (0.95) .

الفرضية الثالثة: تتوفر المقومات الأساسية لتطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في مصانع شركة السكر السودانية

نتائج التحليل يوضح الأوساط الحسابية والإنحرافات المعيارية لعبارات الفرضية الثالثة للدراسة على النحو التالي:-

جدول رقم (5) الأوساط الحسابية والإنحرافات المعيارية لعبارات الفرضية الثالثة للدراسة

الإنحراف المعيارى	الوسط الحسابى	العدد	العبارات
0.996	3.92	108	من السهل تحديد أنشطة إنتاج السكر
0.991	3.71	107	يمكن تحديد واختيار محركات التكاليف في أنشطة إنتاج السكر بسهولة
1.063	3.67	109	يمكن فصل وتحديد التكاليف غير المباشرة وتحديدتها في مجتمعات متجانسة بسهولة في مصانع شركة السكر
1.248	3.54	108	تنتج مصانع السكر منتجات متعددة من صناعة السكر من القصب
1.188	3.50	108	تعتمد مصانع شركة السكر السودانية اعتماداً كلياً على نظام التكاليف الحالي في قياس ورقابة المنتجات وفي التخطيط واتخاذ القرارات المهمة
1.201	3.24	109	هناك رضا تام من الإدارة العليا وقناعة بأهمية تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في مصانع شركة السكر السودانية
		105	Valid N (list wise)

المصدر: إعداد الدارس من بيانات الإستبانة 2013م

i- المتوسطات الحسابية: - يتضح من الجدول رقم (5) أعلاه أن المتوسطات الحسابية لإجابات الباحثين على عبارات الفرضية الثالثة تتمركز ما بين (3.24 و 3.92) وهذا يعني أن غالبية الباحثين في عينة الدراسة موافقون بشدة أو موافقون على عبارات الفرضية الثالثة.

ii- الانحرافات المعيارية: غالبية الإنحرافات المعيارية أكبر من الواحد وهذه القيمة تشير إلى التباين وعدم التجانس في إجابات الباحثين على هذه العبارات أي أنهم متفقون على صحة الفرضية الثالثة.

iii- إختبار مربع كاي لإجابات عبارات الفرضية الثالثة للدراسة: سيستعرض الدارس الجدول رقم (6) لإختبار مربع كاي لإجابات عبارات الفرضية الثالثة للدراسة وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (6) إختبار مربع كاي للآراء تجاه عبارات الفرضية الثالثة للدراسة

الرقم	العبرة	درجة حرية الإختيار	احتمال الخطأ
1	من السهل تحديد أنشطة إنتاج السكر	4	0.000
2	يمكن تحديد وإختيار محركات التكاليف في أنشطة إنتاج السكر بسهولة	3	0.004
3	يمكن فصل وتحديد التكاليف غير المباشرة وتحديدتها في مجتمعات متجانسة بسهولة في مصانع شركة السكر	4	0.000
4	تنتج مصانع السكر منتجات متعددة من صناعة السكر من القصب	4	0.000
5	تعتمد مصانع شركة السكر السودانية إعتياداً كلياً علي نظام التكاليف الحالي في قياس ورقابة المنتجات وفي التخطيط واتخاذ القرارات المهمة	4	0.000
6	هناك رضاء تام من الإدارة العليا وقناعة بأهمية تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في مصانع شركة السكر السودانية	4	0.006

المصدر: إعداد الدارس من بيانات الإستبانة 2013م .

يتبين من الجدول رقم (6) وبحسب قيم إختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين اجابات أفراد عينة الدراسة علي العبارات المتعلقة بفرضية الدراسة الثالثة إعتياداً علي قيمة (SIG) لمربع كاي ودرجة حرية إختيار (4) أنّ جميع اجابات الفرضية الثالثة علي قدر كبير من الثقة غير متحيزة بحجة أنّ قيم (SIG) كانت أقل من (0.05) وهو يمثل عامل الخطأ الذي يمكن أن يُقبل في اجابات المبحوثين وذلك لأن نسبة الثقة يجب أن تكون (0.95) .
الفرضية الرابعة : تواجه تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط بمصانع شركة السكر السودانية محددات فنية وأخرى إدارية

نتائج التحليل يوضح الأوساط الحسابية والإنحرافات المعيارية لعبارات الفرضية الرابعة للدراسة على النحوالتالي:-

جدول رقم (7) الأوساط الحسابية والإنحرافات المعيارية لعبارات الفرضية الرابعة للدراسة

الإتحراف المعيارى	الوسط الحسابى	العدد	العبارات
1.172	3.25	106	توجد صعوبات في تحديد تكلفة أنشطة إنتاج السكر .
1.109	3.38	104	توجد صعوبات في تحديد ولختيار محركات التكلفة المناسبة.
1.166	3.31	106	توجد صعوبات في تحديد وفصل التكاليف المباشرة وغير المباشرة في إنتاج السكر .
1.080	3.52	106	ارتفاع التكلفة يحول دون تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في مصانع شركة السكر السودانية.
1.178	3.58	106	قلة الكوادر المدربة في التكاليف يحول دون تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في مصانع السكر السودانية.
1.285	3.51	104	عدم المام الكوادر بأهمية أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط يحول دون تطبيقها في مصانع شركة السكر السودانية.
1.158	3.41	105	رضاء الإدارة العليا وقناعتها بنتائج النظام القائم يحول دون تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في مصانع شركة السكر السودانية.
1.165	3.49	106	عدم قناعة الإدارة بجدوى وميزات أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط يحول دون تطبيقها في مصانع شركة السكر السودانية.
1.063	3.69	106	عدم الدعم المادي من الإدارة العليا يحول دون تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في مصانع شركة السكر السودانية.
1.132	3.77	106	عدم المعرفة الكافية للإدارة بمزايا أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط يحول دون تطبيقها في مصانع شركة السكر السودانية.
		102	Valid N (list wise)

المصدر: إعداد الدارس من بيانات الإستبانة 2013م

i- المتوسطات الحسابية: - يتضح من الجدول رقم (7) أعلاه أن المتوسطات الحسابية لإجابات الباحثين على عبارات الفرضية الرابعة تتمركز ما بين (3.25 و 3.69) وهذا يعني أن غالبية الباحثين في عينة الدراسة موافقون على عبارات الفرضية الرابعة.

ii- الانحرافات المعيارية:- غالبية الإنحرافات المعيارية أكبر من الواحد وهذه القيمة تشير إلى التباين وعدم التجانس في إجابات الباحثين على هذه العبارات أي أنهم متفقون على صحة الفرضية الرابعة.

d- إختبار مربع كاي لإجابات عبارات الفرضية الرابعة للدراسة : سيستعرض الدارس الجدول رقم (8) لإختبار مربع كاي لإجابات عبارات الفرضية الرابعة للدراسة وذلك على النحوالتالى:

جدول رقم (8) إختبار مربع كاي للأرتعجاه عبارات الفرضية الرابعة للدراسة

الرقم	العبارة	درجة حرية الإختبار	احتمال الخطأ
1	عدم المعرفة الكافية للإدارة بمزايا أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط يحول دون تطبيقها في مصانع شركة السكر السودانية	4	0.000
2	عدم الدعم المادي من الإدارة العليا يحول دون تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في مصانع شركة السكر السودانية	4	0.000
3	عدم قناعة الإدارة بجدوى وميزات أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط يحول دون تطبيقها في مصانع شركة السكر السودانية	4	0.000
4	رضاء الإدارة العليا وقناعتها بنتائج النظام القائم يحول دون تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في مصانع شركة السكر السودانية	4	0.000
5	عدم المام الكوادر بأهمية أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط يحول دون تطبيقها في مصانع شركة السكر السودانية	4	0.000
6	قلة الكوادر المدربة في التكاليف يحول دون تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في مصانع شركة السكر السودانية	4	0.000
7	إرتفاع التكلفة يحول دون تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في مصانع شركة السكر السودانية	4	0.000
8	توجد صعوبات في تحديد وفصل التكاليف المباشرة وغير المباشرة في إنتاج السكر	4	0.000
9	توجد صعوبات في تحديد وإختيار محركات التكلفة المناسبة.	4	0.000
10	توجد صعوبات في تحديد تكلفة أنشطة إنتاج السكر	4	0.000

المصدر: إعداد الدارس من بيانات الإستبانة 2013م .

يتبين من الجدول رقم (8) وبحسب قيم إختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين اجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بفرضية الدراسة الرابعة اعتماداً على قيمة (SIG) لمربع كاي ودرجة حرية إختيار (4) أن جميع اجابات الفرضية الرابعة على قدر كبير من الثقة غير متحيزة بحجة أن قيمة (SIG) كانت أقل من (0.05) وهو يمثل عامل الخطأ الذي يمكن أن يقبل في اجابات المبحوثين ذلك لأن نسبة الثقة يجب أن تكون (0.95) وهذا يدل على صحة الفرضية الرابعة للدراسة.

النتائج والتوصيات:-

أولاً :- النتائج

- 1/ يؤدي تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط إلى توزيع التكاليف الغير مباشرة بعدالة، وبالتالي تحديد تكاليف المنتجات المشتركة بصورة دقيقة على بمصانع شركة السكر السودانية.
- 2/ يساعد أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط على تحديد تكلفة المنتجات بصورة دقيقة وتساهم في الرقابة من خلال ربط الموارد بالأنشطة المستهلكة بمصانع شركة السكر السودانية.

3/ يصعب تحديد تكلفة المنتجات المختلفة بدقة بإتباع الطرق التقليدية مما يؤثر سلباً على تحديد أسعارها بمصانع شركة السكر السودانية.

4/ يواجه تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط بمصانع شركة السكر السودانية محددات فنية وأخرى إدارية .

ثانياً :- التوصيات .

إستناداً على النتائج السابقة يوصى الدارس بالآتى:-

1/ دراسة مُحركَات التكلفة وفقاً لأسس علمية للتعرف على إرتباطها بالأنشطة عند تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط بمصانع شركة السكر السودانية .

2/ إعتب ار مُجمعات الأنشطة مراكز مسؤلية وإسناد إدارتها لأفراد مختصين لاحكام الرقابة على الأنشطة بمصانع شركة السكر السودانية .

3/ حوسبة النظام بمصانع شركة السكر السودانية يزيل كثيراً من التعقيدات ويُساعد على تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط .

4/ دعوة الدولة بتفعيل دور أقسام التكاليف وإنشاء هيآت مُختصة بالتكاليف وتقديم التسهيلات اللازمة للتدريب على الأساليب الحديثة لتخصيص التكاليف وتطبيقها.

المراجع:-

1- جمال الشرايري- 2007م، "إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الأردنية والمعوقات التي تعترض تطبيقه"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، جامعة المنصورة ، المجلد الحادي والعشرون، العدد الثاني.

2- Kaplan Roberts. Yesterday Accounting Undermines Production, Harvard Business Review July.August, 1984, pp19-25.

3- Roth.P.H. and Bothick.F" Getting Closer to Real Product Cost Management Accounting: May.1989 .PP-.28-33.

4 - عبد العال بن هاشم محمد أبو خشبة، 1999م ، "دراسة وتقييم مدخل التكلفة على أساس النشاط، مع إمكانية التطبيق في المملكة العربية السعودية"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة ، المجلد الثالث والعشرون، العدد الأول.

5- عصام على فرج بدر، 2010م ، "مدى تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في المنشآت الصناعية المصرية "دراسة تطبيقية " ، *المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة* ، جامعه الأزهر، العدد السادس.

6- هيثم ممدوح العبادى ولسماعيل التكريتى، 2008م ، "أثر مدخل الأنشطة في تحقيق إستراتيجية المنظمة " *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين*، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الواحد وسبعون، الجزء الثانى.

7- عبد المنعم فليح عبد الله، 1999م، " محاسبة النشاط كمدخل لتطوير نظم المحاسبة عن تكاليف المنتجات في ظل بيئة الصناعة المتقدمة " ، *مجلة الدراسات المالية والتجارية*، كلية التجارة ببنى سويف، جامعة القاهرة ، العدد التاسع .

- 8- نصر عبد الكريم محمد ،ود.رشيد فائق ،1997م ،"مستلزمات تطبيق نظام التكاليف وفقاً للأنشطة في بعض الشركات الصناعية الفلسطينية" مجلة الإدارة العامة،معهد الإدارة العامة - الرياض،المجلد36-العدد4.
- 9- عصافت سيد أحمد عاشور،2008م ،"نحو إكمال الإطار الفكري لنودج قياس تكاليف الأنشطة نموذج مفاهيمي مقترح لمخطط الأنشطة "،، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة كلية التجارة، جامعه عين شمس ، العددالأول،الجزء الأول .
- 10- ليانابيل أوليفر،2011م ،"إدارة التكاليف،دليل المديرين لمراقبة التكاليف وزيادة الأرباح"، دار الفاروق للاستثمارات الثقافية .
- 11-محمد محمد إبراهيم منصور،2000م ، "دراسة تحليلية لنظم التكاليف حسب الأنشطة في ظل التغيرات البيئية للصناعة الحديثة"مجلة الفكر المحاسبي ،جامعه عين شمس ملحق العددالثاني.
- 12-رضا إبراهيم صالح ، 2002م، مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات ، مجلة الإدارة العامة ، المجلد(42) العدد(1) .
- 13- هاشم احمد عطية - 2000م محاسبة التكاليف فى المجالات التطبيقية ،القاهرة:الدار الجامعية. 13- أحمد حسن ظاهر،2002م، المحاسبة الإدارية، عمان: دار وائل للنشر .
- 14 محمد مصطفى أحمد الجبالي،1997م ،"دراسة تطوير منهج تحديد التكلفة حسب الأنشطة خلال دورة حياة المنتج تحقيقاً لأهداف التخطيط الإستراتيجى والتطور المستمر للمشروعات المتقدمة تكنولوجياً "، مجلة الدراسات المالية والتجارية والعلوم الإدارية، كلية التجارة بنى سويف، جامعة القاهرة ، العددالثانى .
- 15- محمود على الجبالي، د. قصى السامرائى ، 2000م ، محاسبة التكاليف ،عمان: دار وائل للطباعة والنشر .
- 16- فاروق عبد الحليم الغندور ،1977م، محاسبة تكاليف المراحل والأوامر الإنتاجية، القاهرة :دار الإتحاد العربى للطباعة.
- 17- صالح رزق ، عطا الله خليل بن وارد، 1997م ، مبادئ محاسبة التكاليف الإطار النظرى والعملى، دار زهران للنشر والتوزيع .
- 18- عبد الرحيم الكسم ، 2001م محاسبة التكاليف وتطبيقاتها فى إدارة الشركات، دمشق ، دار الرضا للنشر.
- 19- أحمد حامد حجاج،2012م.نظم المحاسبة عن التكاليف مدخل معاصر،دن.
- 20- ناصر نور الدين عبد اللطيف،ود.محمد محمود حسن البابلى، نظم محاسبة التكاليف لقياس تكلفة الإنتاج والخدمات، (الإسكندرية:دن،دت.)
- 21- أحمد سيد عرموش،2008م، محاسبة تكاليف المراحل الإنتاجية والمنتجات المشتركة ط(2) ، دارالإشعاع للطباعة.

- 22- محمد عبد الغنى ، أنظمة قياس التكاليف ، الإسكندرية :جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة 2012م .
- 23- عثمان عبد الله النزير، 2001م ، وكينغ بول ، كنانة مملكة الذهب الأخضر ، ترجمة د.محمد محمد نورى الأمين، دن.
- 24- علاء عبد الرشيد محمد، 2005م، المنتجات الثانوية لصناعة السكر ، القاهرة : مكتبة أوزريس .