

ثانياً: الدراسات السابقة:

حظى نظام محاسبة التكاليف بالعديد من الكتابات والدراسات على مستوى صفوف الاكاديميين والمهنيين ومن هذه الدراسات :

دراسة (1982 Suchat Gorpinpaitoon م)¹:

تمت هذه الدراسة فى منشآت صناعية تقوم بصناعة السفن فى تايلاند حيث تمثلت مشكلة هذه الدراسة فى ان نظام التكاليف الذى يعتمد على طريقة الاوامر الانتاجية المطبق بها لايعتمد على مقومات محاسبة التكاليف ولايتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على أسس سليمة مما ادى لظهار تكلفة السفن على غير حقيقتها.

هدفت الدراسة الى تأسيس نظام تكاليف مؤسس على مبادئ محاسبة التكاليف بالتركيز على كيفية المعالجة السليمة للتكاليف الصناعية غير المباشرة.

استخدمت الدراسة المنهج الوصفى والدراسة التطبيقية حيث قدم الباحث تصميم نظام تكاليف ليشمل كل حركة عمليات عناصر التكاليف الاساسية اثناء العملية الانتاجية .

قامت الدراسة على عدد من الفرضيات اهمها تعتمد منشآت صناعة السفن فى تايلاند على

نظام تكاليف غير سليم وبالتالي فان تكلفة المنتج غير حقيقية، نتيجة للتطور الذى طرأ على هذه الصناعة يحتاج لنظام تكاليف يواكب التقنية الحديثة.

أهم النتائج التى توصلت اليها الدراسة ان تتبنى هذه الشركات نظام تكاليف يراعى فيه المقومات الاساسية ومبادئ محاسبة التكاليف والاهتمام بمعالجة عناصر التكاليف خاصة التكاليف غير المباشرة وان يكون هنالك كادر محاسبى مؤهل لادارة النظام.

يلاحظ ان هذه الدراسة اهتمت فقط بتطبيق طريقة تكاليف الاوامر الانتاجية حسب ما تتطلبه العملية الانتاجية لصناعة السفن ولم تحدد الدراسة

¹-Suchat Gorpinpaitoon “Job Order Cost System for Ship Building Industry”
,Unpublished Msc of Accounting Thesis ,1982 Copyright@1997 Transportation
Institute , <http://www.tri.chula.ac.th/library>

اي مقومات او محددات لكيفية انشاء وتأسيس نظام لمحاسبة التكاليف حيث ان اختيار الطريقة تعتبر احدى مقومات النظام بجانب المقومات الاخرى مثل مراكز التكلفة والمجموعة المستندية والدفترية ووحدة التكلفة ودليلها ولم تبين الدراسة كيفية حفظ وادارة حسابات التكاليف مع الحسابات المالية كما لم تحدد الدراسة كيفية المخرجات والتقارير وتقويم الاداء ، لذلك فان اي نظام محاسبة التكاليف لايقوم على المقومات الاساسية ولايفرق بين طرق التكاليف وأساليبها ومبادئها لايعتبر نظام .

تختلف دراسة الباحث عن هذه الدراسة فى انها تساعد فى تأسيس نظام محاسبة تكاليف يهتم بكل الجوانب الضرورية من المقومات والمحددات التى يتطلبها نظام محاسبة التكاليف.

دراسة (Robert Kaplan.S. (1984 م)¹

تمثلت مشكلة هذه الدراسة فى ان نظام التكاليف المطبق حالياً لا يوفر المعلومات التكاليفية المطلوبة فى مساعدة الادارة ولايتناسب مع التطور فى البيئة الصناعية فهو صمم فقط لمساعدة الادارة المالية فى تقويم المخزون للتقارير الخارجية مثل تقرير الضرائب ولايهتم بتكلفة الانتاج كما انه يفتقر لكثير من المقومات الاساسية.

ناقشت الدراسة عدد من الفرضيات أهمها لا يوجد نظام تكاليف فعال بمقوماته ومبادئه يساعد الادارة فى عملية التخطيط ودراسة اساليب تخفيض التكلفة وكسب المنافسة ، ايضاً يحتاج نظام التكاليف المطبق فى بعض الشركات الى تطوير لمساعدة الادارة لقياس الكفاءة الانتاجية ، تعتمد معالجة التكاليف غير المباشرة فى نظام التكاليف المطبق فى بعض الشركات على اسلوب التكلفة المعيارية .

اهمية هذه الدراسة فى انها تهتم بتعريف الادارات باهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف السليم فى خدمة الوظائف الثلاثة وهى التقييم السليم للمخزون بكل انواعه ورقابة العمليات الانتاجية والقياس السليم لتكلفة المنتجات.

¹ - Kaplan.S. Robert "Yesterday Accounting Undermines Production", Harvard Business Review , July –August ,1984

استخدم الباحث أسلوب الدراسة الميدانية بعد التعرف على مشكلة البحث لعدد من الشركات الكيميائية فى الولايات المتحدة حيث تمت مقارنة بين النظام الذى أنشأه الباحث وبين النظم الموجودة فى الشركات محل الدراسة.

خلصت الدراسة الى عدد من النتائج والتوصيات أهمها :ان نظام التكاليف المطبق فى الشركات أنشأ فقط لقياس تقييم المخزون وليس لقياس تكلفة الانتاج بصورة سليمة ، ايضا زيادة وعى المدراء وترسيخ فهم محاسبة التكاليف فى هذه الشركات، يتيح تأسيس نظام تكاليف سليم مقاييس كفاءة انتاجية دقيقة ، كما خلصت الدراسة ايضا الى خطورة تحريف تكلفة المنتجات نتيجة لعدم تطبيق نظام تكاليف سليم وعليه تلجأ الادارة الى اساليب زيادة او نقصان الاسعا عشوائياً لتتماشى مع المنافسة فى حين واقعها غير ذلك .

تميزت دراسة الباحث عن هذه الدراسة فى ان نظام محاسبة التكاليف المقترح يعتمد علمياً على مقومات ومحددات ضرورية وهو بذلك يخدم كل اغراض المستويات الادارية من خلال تقارير التكاليف المقترحة وتقارير تقويم الاداء وزيادة الوعى التكاليف لاولئك الذين سيستفيدون من النظام ، فهو يقدم معلومات سليمة حسب ما تقتضيه محاسبة التكاليف وهو بالتالى يغطى كل الجوانب التى عجزت عنها الدراسة السابقة .

دراسة (1986 Hendricks م)¹

هدفت الدراسة الى كيفية تطبيق مقومات نظم محاسبة التكاليف فى ظل اتوماتيكية الانتاج واجريت الدراسة على سبعة انواع من الصناعات التى تغلب عليها التطورات الحديثة وتفترض الدراسة انه اذا كانت محاسبة التكاليف تقدم معلومات غير دقيقة ، فان المنافع المحتملة لاتوماتيكية المصنع يمكن الا تتحقق وتوصلت الدراسة الى ان النظم المطبقة لاتواكب هذا التطور ويجب الاهتمام بمقومات نظام التكاليف التى تهتم بشكل متزامن مع اتوماتيكية الانتاج .

¹ - Hendricks "Applying Cost System to Face Automation Management Accounting ,1986

تختلف دراسة الباحث فى ان النموذج المقترح لنظام محاسبة التكاليف يتناول كل المقومات الاساسية والعوامل المؤثرة فى تصميم النظام بجانب الاعتبارات اللازمة وتختلف الدراسة فى تفاصيل المقومات وتصميم المجموعات المستندية والدفترية التى يتم بها جمع البيانات وكيفية حصول قسم التكاليف على المعلومات اللازمة وقيود اليومية اللازمة لربط نظام محاسبة التكاليف بنظام المحاسبة المالية وكل الاجراءات والخطوات التى يتم بها اعداد تقارير التكاليف وتقويم الاداء والتغذية العكسية ، كما تميزت دراسة الباحث ايضاً بالتعرف على المحددات والمشاكل التى تعوق تطبيق مقومات نظام محاسبة التكاليف وذلك من خلال نموذج مقترح لنظام محاسبة التكاليف يتم فيه التغلب على المحددات.

دراسة (1989 Cooper & Kaplan م)¹

ناقشت هذه الدراسة مشكلة عدم توفر مقومات نظام تكاليف ملائمة خاصة فى بيئة التصنيع الحديثة وكيفية المعالجة السليمة للتكاليف الصناعية غير المباشرة والاسس المستخدمة فى تخصيصها ، كما ان نظام التكاليف المستخدم يؤدى الى تحريف تكلفة المنتجات وبالتالي وجد مديرو الشركات التى تعتمد على معلومات تكاليفية قائمة على نظام تكاليف غير سليم صعوبة فى اتخاذ قرارات تكاليف المنتجات والقرارات الخاصة بقرارات خطوط الانتاج .

هدفت الدراسة الى تصميم نظام تكاليف مبنى على أسس ومقومات سليمة بحيث يشمل معالجة التكاليف الصناعية غير المباشرة وكيفية تخصيصها خاصة فى ظل البيئة الحديثة وتحديد نظرية التكلفة الواجب اتباعها .

استخدمت الدراسة منهج دراسة الحالة وتم ذلك على عدد عشرون شركة فى الولايات المتحدة الامريكية وتمتاز هذه الشركات بانها تستخدم احداث انواع التكنولوجيا فى الانتاج وتختلف أنشطتها من شركة لآخرى.

²¹ - Cooper & Kaplan "How Cost Accounting Distorts Product Cost Management Accounting , April 1989

قامت الدراسة على عدد من الفرضيات اهمها لاتوجد مقومات نظام تكاليف سليمة وواضحة ، ان نظام التكاليف الذى يجهل المعالجة السليمة للتكاليف الصناعية غير المباشرة وتخصصها على المنتجات يؤدي لتحريف المنتجات وتضليل الادارة ،ايضاً عدم وجود معايير لاستخدام نظرية التكاليف التى يجب استخدامها.

توصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها ضرورة وجود نظام تكاليف شامل يحدث تغيرات جوهرية فى تكلفة المنتجات وسلوكها ويركز على الاهتمام بالتركيز على مراكز التكلفة الانتاجية والخدمية والادارية من ثم الاهتمام بالتخصيص السليم للتكاليف غير المباشرة والاسس المناسبة ، كما على الشركات ان تنبنى نظام تكاليف شامل يتيح للادارة فرصة اتخاذ قرارات تسويقية وانتاجية واستثمارية طويلة وقصيرة الاجل بمعنى انه يمكن ان يساهم نظام التكاليف فى التخطيط الاستراتيجى.

تميزت دراسة الباحث عن هذه الدراسة فى ان النموذج المقترح لنظام محاسبة التكاليف يراعى بجانب المقومات الاساسية والمحددات الضرورية ، اهتمامه بالتطورات فى البيئة الصناعية الحديثة والمعالجة السليمة للتكاليف الصناعية غير المباشرة من خلال استخدام طريقة التخصيص عن طريق الانشطة (ABC) ويستخدم ايضاً معدلات تحميل لهذه التكاليف مبنية على اسس سليمة.

دراسة (1991 Thomas David Goodwin م)¹

تمت هذه الدراسة فى شركة Navy الامريكية التى تهتم بالصناعات الالكترونية حيث تمثلت مشكلة الدراسة فى عدم وجود نظام محاسبة تكاليف سليم واصبحت النتائج التى تعتمد عليها الادارة من تطبيق النظام الموجود غير دقيقة. هدفت الدراسة تصميم نظام محاسبة التكاليف يتضمن كل المقومات بما فيها المداخل والطرق والاساليب الحديثة ليتم مقارنة النتائج .

¹ - Thomas David Goodwin "An Implementation Study of an Accounting System Design for the Naval Avionics Center" (Master Thesis in Science in management , Louisiana University,1991

استخدمت الدراسة المنهج التاريخى لتسلسل الاحداث والمنهج التجريبي والمنهج التحليلي لتحليل البيانات من خلال الدراسة التطبيقية .

خلصت الدراسة الى عدد من النتائج اهمها : استخدام نظام محاسبة تكاليف سليم بمقوماته يساعد فى تحديد تكاليف المنتجات تحديداً سليماً ، وضرورة وجود النظام السليم خاصة فى بيئة التصنيع الحديثة ، ضرورة الوعى التكميلى لكل افراد الشركة بما فيها الادارة العليا .

تميزت الدراسة الحالية بانها البنية التحتية التى يجب الاهتمام بها وبذل كل الجهد فيها حتى يخرخ النظام بالصورة العلمية السليمة وهذا لايتأتى الا بالاهتمام بكل المقومات والمحددات الاساسية لنظام محاسبة التكاليف والعوامل المؤثرة فيه والاعتبارات الهامة ، اى ان وجود نظام محاسبة تكاليف وتقويمه من حيث الفعالية والعلمية والواقعية هو الاساس الذى يجب ان يتم حوسبته .

دراسة (1995 Katarina Karstila م)¹¹

تمت هذه الدراسة فى احدى الشركات الصناعية الخاصة بالاتصالات وهدفت الى ايجاد نظام تكاليف يساعد الادارة لزيادة حصتها السوقية من خلال تخفيض تكلفة الوحدة .

شملت الدراسة على جانبين احدهما نظرى حيث تطرق الى دراسة كل الجوانب النظرية والفكرية ذات الصلة بالموضوع خاصة دراسة استراتيجية تطبيق نظام محاسبة التكاليف مع الاخذ فى الاعتبار مواكبة العولمة وتحسين فرص الاعمال من خلال الاعتماد على تبنى نظام محاسبة تكاليف سليم. اما فى الجانب التطبيقى فقد اعتمدت على تحليل البيانات من خلال المقابلات الشخصية مع مدراء المشروعات والوثائق والمستندات بالشركة بالاضافة الى اقتراح نموذج مبنى لنظام محاسبة التكاليف متطور يقوم على المقومات الاساسية.

من النتائج التى توصلت اليها الدراسة انها ساعدت الادارة على معرفة وتحديد الهامش الذى يمكن على ضوءه تحديد سعر البيع المناسب كما ساعد

¹¹ - Katarina Karstila "A Case Study with a Cost Accounting Perspective"
(Master Thesis in Accounting , Aalto University, School of Economic, 1995

الادارة على وظائفها باعتباره جهة استشارية وجسر ليعبر من خلاله الى بر الامان.

تميزت دراسة الباحث عن هذه الدراسة فى انها تناولت كل المقومات الاساسية للنظام مما يعتقد انها يسرت الطريق امام كل من يريد انشاء نظام محاسبة تكاليف

دراسة احمد هاشم احمد يوسف (1998م)⁽¹⁾

تمت هذه الدراسة فى احدى المنشآت الصناعية السودانية وهدفت الى اقتراح نظام للمحاسبة عن الانجاز كاحد الانظمة المطورة لنظام التكاليف المطبق حالياً ، حيث يقوم النظام على مجموعة من المبادئ العلمية والمقومات والاجراءات واقترحت الدراسة اساليب للتعامل مع مجموعة من المشاكل باستخدام قيمة الوقت المستنفذ فى الانجاز كأساس لتحميل الانتاج بنصيب من التكاليف ومشكلة التخطيط للانتاج باستخدام نسبة المحاسبة عن الانجاز كبديل لهامش المساهمة لترتيب المنتجات العديدة .

كما خلصت الدراسة الى امكانية تطبيق النظام المقترح فى الواقع الصناعى السودانى وان النظام المقترح يمثل تطويرا لنظم التكاليف لتواكب تكنولوجيا الانتاج المتقدمة وظروف المنافسة السائدة حالياً.

يلاحظ ان هذه الدراسة اهتمت بتطوير نظام محاسبة التكاليف فى القطاع الصناعى واقترحت الوقت المستنفذ فى الانتاج احد الاسس لتحميل التكاليف وتعتبر حدود هذه الدراسة وجود نظام تكاليف اصلاً حتى يتم تطويره وحددت الدراسة بعض المقومات والمحددات وركزت على معالجة مشكلة التكاليف الصناعية غير المباشرة .

تختلف دراسة الباحث فى ان النموذج المقترح لنظام محاسبة التكاليف يتناول كل المقومات الاساسية والعوامل المؤثرة فى تصميم النظام بجانب الاعتبارات اللازمة وتختلف الدراسة فى تفاصيل المقومات وتصميم المجموعات المستندية والدفترية التى يتم بها جمع البيانات وكيفية حصول قسم التكاليف على المعلومات اللازمة وقيود اليومية اللازمة لربط نظام

¹- أحمد هاشم أحمد يوسف : "المحاسبة عن الانجاز: دراسة تحليلية تطبيقية على القطاع الصناعى السودانى" (رسالة دكتوراة محاسبة غير منشورة ، جامعة ام درمان الاسلامية ، كلية العلوم الادارية، 1998م) .

محاسبة التكاليف بنظام المحاسبة المالية وكل الاجراءات والخطوات التي يتم بها اعداد تقارير التكاليف وتقويم الاداء والتغذية العكسية.

دراسة محمد مصطفى الجبالى ونبیه عبد الرحمن الجبر (1998م)

(1)

هدفت هذه الدراسة الى تطوير نظام محاسبة التكاليف من خلال تطبيق نظام الانتاج فى الوقت المحدد وذلك بالتأکید على ضرورة استخدام اسلوب تحديد التكلفة بالتدفق العكسى الذى يعتمد على اختصار الاجراءات والخطوات الخاصة بالقياس والتسجيل المحاسبى الى أقل قدر ممكن.

خلص الباحثان الى اهمية ضرورة تنويع نظم التكاليف المطبقة حالياً وازافة بعض المبادئ الاخرى الى المبادئ الحالية خاصة فيما يتعلق بتخصيص التكلفة والتقويم وتدفق إجراءات المحاسبة .

يلاحظ ان هذه الدراسة ركزت على تقليل التكاليف من خلال الاجراءات والخطوات الخاصة بالتسجيل المحاسبى فقط ولم تهتم بكيفية تاسيس نظام محاسبة تكاليف يعتمد على مبادئ ومقومات ومحددات واضحة ولم تهتم ايضاً بكيفية سير عمل النظام وعلاقته بالنظم الاخرى ولاسيما النظام المالى .

تمتاز الدراسة من خلال النموذج المقترح الى دور التقنية والاساليب الحديثة والتي قد تدخل فى بعض المقومات الاساسية مثل اعداد الدفاتر واوراق العمل والمستندات والدورة المستندية والاجرائية حيث ظهرت بعض البرامج المحاسبية التى تفيد فى تقليل التكلفة من خلال تجهيز الشاشات الجاهزة وبالتالى فان النظام المقترح وضع كل المقومات والمحددات التى يمكن ان تستخدم فيها التقنية.

دراسة فتح الرحمن الحسن منصور(2000م)⁽²⁾

²¹- محمد مصطفى الجبالى ونبیه عبد الرحمن الجبر: "تطوير نظام التكاليف من خلال اسلوب تحديد التكلفة بالتدفق العكسى والفائض المحاسبى" (مجلة الادارة العامة ، معهد الادارة العامة ، الرياض: مجلد 37، العدد 4 شوال 1418هـ).

¹²- فتح الرحمن الحسن منصور: "اطار علمى لقياس تكلفة الطاقة الكهربائية فى السودان:دراسة تحليلية تطبيقية"(رسالة دكتوراة محاسبة غير منشورة ،جامعة ام درمان الاسلامية ،كلية الدراسات العليا 2000م).

ناقشت هذه الدراسة قياس تكاليف وتسعير خدمات الطاقة الكهربائية بالسودان من خلال تحديد اطار علمى لقياس تكاليف هذه الخدمة الحيوية ، كما هدفت الى ايجاد الحلول الملائمة التى يمكن ان يساهم بها الفكر المحاسبى فى هذا المجال.

قامت الدراسة على عدد من الفرضيات اهمها :ان نظرية التكاليف المستغلة هى الاساس الواجب اتباعه عند قياس التكاليف فى الصناعات الخدمية ، ان النظام المطبق لقياس تكلفة الطاقة الكهربائية فى السودان لايعتمد على الاصول العلمية لمحاسبة التكاليف ، تؤثر تكاليف حماية البيئة فى مجال التوليد الحرارى الكهربائى على قياس التكلفة الفعلية للانتاج ويجب ان تؤخذ فى الاعتبار عند اتخاذ قرار التسعير ، النموذج المقترح يعتمد على نظرية التكاليف المستغلة فى مراحل انتاج التوليد والنقل والتوزيع وفى قياس التكاليف التسويقية.

اعتمدت الدراسة على عدد من المناهج : منها المنهج الاستنباطى للتعرف على مشكلة البحث الاساسية والمنهج الوصفى من خلال اسلوب دراسة الحالة بهدف التعرف على الاسس والقواعد التى تعتمد عليها الهيئة القومية فى قياس تكلفة نشاطها والمنهج التاريخى لمتابعة التطورات التاريخية للهيئة.

خلصت الدراسة الى عدد من النتائج والتوصيات : من اهم النتائج ان نظام محاسبة التكاليف باهدافه ومقوماته قابل للتطبيق فى كل الانشطة والتى من ضمنها أنشطة الصناعات الخدمية ، ان قرارات التسعير تعتبر من اهم القرارات التى تتخذ فى الهيئة ويجب ان يعتمد على التكلفة التى هى اساس التسعير ، ان نظرية التكاليف المستغلة هى النظرية الانسب لقياس تكاليف الطاقة الكهربائية فى السودان فى الوقت الحالى ، تفتقر الهيئة القومية للكهرباء الى نظام محاسبة تكاليف يحدد تكلفة نشاطها بل تعتمد على الاجراءات المالية المحاسبية الحكومية فقط ، تعتمد التقارير المالية السنوية على المحاسبة المالية فقط كما يعتمد تحديد الاسعار على وزارة المالية ، النموذج المقترح يقسم الهيئة القومية للكهرباء الى مراكز انتاج صناعية ومراكز تسويقية.

أوصت الدراسة بأن تعتمد الهيئة القومية للكهرباء على نظام محاسبة تكاليف على طريقة تكاليف المراحل الانتاجية ونظرية التكاليف المستغلة ، ان يتبع قسم التكاليف الى الادارة العليا حتى تتحقق خصوصيته ويقوم بوظيفة مساعدة الادارة فى الوظيفة الادارية ، ايضا ان تحدد وزارة المالية والاقتصاد دعمها للهيئة القومية للكهرباء بناء على البيانات الفعلية المستخلصة من نظام محاسبة التكاليف.

تختلف دراسة الباحث عن هذه الدراسة فى ان الاولى تعتمد على توضيح نظام محاسبة التكاليف بكل مقوماته محدثاته وتفصيله مع توضيح العلاقة بين النظام المقترح والانظمة الاخرى المساعدة خاصة نظام المحاسبة المالية كما اقترح النموذج المقترح تقارير تكلفة واضحة وحساب ارباح وخسائر وتقارير رقابة على اساس نظرية التكاليف المستغلة .

اتفقت الدراسة مع دراسة الباحث فى ان نظام التكاليف يجب ان يقدم معلومات فعلية ودقيقة تعتمد عليها الادارة فى اتخاذ القرار ، كما ان يجب ان يهتم بقسم التكاليف وزيادة الوعى التكاليفى وان ينص الهيكل التنظيمى على قسم التكاليف ويكون تابع للمدير العام حتى يكون حراً فى تقاريره والحصول على المعلومات اللازمة لتجهيز تقارير التكاليف من غير اى قيود او شروط تحول دون ذلك.

دراسة عوض يوسف مصطفى (2003م)⁽¹⁾

هذه الدراسة بعنوان تصميم نظام تكاليف لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات على المراكز الانتاجية لتحديد اسعار الخدمات وتمت على ميناء بورتسودان وقامت الدراسة على عدة فروض اهمها:

- ان الاسعار التى تقدمها هيئة الموانئ البحرية لم تحدد على اساس التكلفة الفعلية .
- تطبيق نظام التكاليف يوفر معلومات تكاليفية تفصيلية وتحليلية لادارة الموانئ .

¹- عوض يوسف مصطفى: "تصميم نظام تكاليف لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات على المراكز الانتاجية:دراسة تحليلية تطبيقية" (بحث تكميلى ماجستيرمحاسبة وتمويل غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ،2003م

وقد تم اثبات هذه صحة هذه الفروض وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها على الادارة تطبيق نظام محاسبة تكاليف واخضاع اسعار خدماته للمقارنة مع تكاليفها الفعلية وحتى يكون النظام قادر على توفير معلومات للادارة يجب ان يقوم على المقومات والمحددات الاساسية التى تقرها محاسبة التكاليف. يلاحظ ان هذه الدراسة اهتمت بجانب واحد وهو كيفية توزيع مراكز الخدمات على الخدمات الانتاجية وهو يمثل احد مقومات نظام محاسبة التكاليف من ضمن مقومات اخرى لم تهتم بها الدراسة باعتبار ان المشكلة فقط تمكن فى معالجة مشكلة التكاليف غيرالمباشرة .

تختلف دراسة الباحث عن هذه الدراسة فى ان نظام التكاليف المقترح بمقوماته ومحدداته يساعد فى حل مشكلة التكاليف غير المباشرة تخصيصاً وتوزيعاً وتحميلاً ويواكب التطورات الحديثة فى الانتاج او الخدمات .

دراسة عبد الإله نعمة جعفر (2004م)⁽¹⁾:

تمت هذه الدراسة في المنشآت الصناعية الأردنية وهدفت إلى معرفة قابلية هذه المنشآت لتطبيق نظام محاسبة التكاليف، وهل وتتوافر لديها المقومات الأساسية لنظام التكاليف والعوامل المساعدة لتطبيقه وحدد الباحث فى هذه الدراسة مجموعة من المحددات والمقومات التى تؤدي لنجاح نظام التكاليف ، كما هدفت الدراسة الى معرفة الاسس التى يتم بموجبها معالجة حسابات التكاليف . وقد خلصت الدراسة إلى مدى الحاجة إلى تصميم أنظمة متطورة للتكاليف تكون أساساً لبناء قاعدة بيانات ومعلومات تقوم على أسس ومفاهيم موحدة عن تكاليف جميع مراكز النشاط تتميز بالدقة والسرعة والمرونة وصولاً إلى الأسس العلمية الصحيحة في التسعير واستغلال الموارد المتاحة.

كما خلصت الدراسة أيضاً إلى أن تطبيق نظام التكاليف وفقاً للأسس العلمية المتعارف عليها ، يؤدي بالنتيجة إلى تحسين المستوى المهني لموظفي الحسابات بالإضافة إلى إيجاد مناخ للمنافسة فيما بينهم لتقديم

¹- عبد الإله نعمة جعفر: "مدى تطبيق نظام التكاليف فى المنشآت الصناعية الأردنية، ، (بحث منشور، الجمعية العلمية الملكية ، المجلد الرابع ، الأردن ، عمان) 2000م.

أفضل المخرجات شكلا ومضمونا عن تكاليف كافة مراحل النشاط الانتاجى ،
سواء للإدارة العليا للمنشآت الصناعية أو الأطراف الخارجية الأخرى.
واوصت الدراسة الى ضرورة العمل على تصميم نظم متطورة
للتكاليف الفعلية لعموم المنشآت الصناعة الاردنية ضمن اطار المبادئ
والاسس العلمية التى تقوم عليها محاسبة التكاليف لغرض التوحد فى
اجراءات قياس التكلفة مع مراعاة السمات الخاصة لكل قطاع من القطاع
الصناعية وخصائص منتجاتها .

تميزت دراسة الباحث عن هذه الدراسة فى ان نظام محاسبة
التكاليف المقترح وفق المقومات والمحددات الاساسية قابل للتطبيق فى
المنشآت الصناعية السودانية بينما الدراسة السابقة تعرفت على مشكلة
مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف فى المنشآت الاردنية وان هنالك صعوبة
فى تحديد المقومات والمحددات الاساسية ، وبعد تطبيق النموذج المقترح
يكون هنالك اجراءات وخطوات واضحة لتأسيس نظام محاسبة تكاليف يعتمد
على الاسس العملية لمحاسبة التكاليف

دراسة محمد محمود بلال (2005م)⁽¹⁾

تمت هذه الدراسة في احدى المنشآت الصناعية السودانية ذات الطبيعة
الصناعية المعقدة وهدفت الدراسة الى أهمية حوسبة نظام محاسبة
التكاليف فى هذه المنشآت حيث خلصت الدراسة الى :أهمية نظام محاسبة
التكاليف المحوسب فى مثل هذه المجمعات المعقدة ، تأكيد تفوق نظام
محاسبة التكاليف المحوسب على النظم اليدوية، حوسبة نظام محاسبة
التكاليف رافقتها حوسبة كل النظم اللصيقة بنظام محاسبة التكاليف ، أهمية
التدريب المبكر للعمال ، ان تعتمد الادارة بالمصانع على محاسبة التكاليف
فى دعم القرارات ، ضرورة التقارب بين المهندسين وموظفى الادارات
الاخرى ومحاسبى التكاليف فى المنشآت الصناعية.

يلاحظ من خلال النتائج التى توصلت اليها الدراسة السابقة انها اعتمدت
على حوسبة النظام اليدوى والاهتمام بالكادر المؤهل وتدريبه وبث ثقافة

¹- محمد محمود بلال: "أهمية حوسبة نظام محاسبة تكاليف المجمعات الصناعية المعقدة:
دراسة تحليلية تطبيقية" ، بحث تكميلى ماجستير تكاليف ومحاسبة ادارية غير منشور، جامعة
السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ، 2005 م .

التكاليف بين كل الموظفين خاصة الذين يعتمد عليهم النظام ولم تتطرق الدراسة الى المقومات الاساسية لنظام محاسبة التكاليف غير الحوسبة ومقارنتها بالنظام اليدوى اى كانما حددت ضرورة ان يكون هنالك نظام تكاليف فعال ومبنى على اساس علمى ثم يتم حوسبته .

تميزت الدراسة الحالية بانها البنية التحتية التى يجب الاهتمام بها وبذل كل الجهد فيها حتى يخرج النظام بالصورة العلمية السليمة وهذا لايتأتى الا بالاهتمام بكل المقومات والمحددات الاساسية لنظام محاسبة التكاليف والعوامل المؤثرة فيه والاعتبارات الهامة ، اى ان وجود نظام محاسبة تكاليف وتقويمه من حيث الفعالية والعلمية والواقعية هو الاساس الذى يجب ان يتم حوسبته.

دراسة محمد ابراهيم محمد درار (2005م)⁽¹⁾

تمت هذه الدراسة فى قطاع البلاستيك وتحديدًا فى شركة الخرطوم للبتروكيماويات وهدفت الى اظهار اهمية وجود نظام محاسبة تكاليف سليم داخل المنشأة حتى تتمكن من مواجهة المنافسة وتمثلت مشكلة الدراسة فى ان معظم المؤسسات الصناعية فى قطاع البلاستيك تفتقر الى نظام محاسبة التكاليف يمددها بالمعلومات الكافية للعملية الانتاجية وافترضت الدراسة ان نظام المحاسبة المالية بالشركة وحده لا يكفى لدعم القرار الادارى الداخلى وقاصرا على الاطراف الخارجية فقط .

اثبتت الدراسة صحة فرضياتها من خلال الدراسة الميدانية والتقييم بواسطة الاستبانات واقترحت الدراسة نموذجا لنظام تكاليف يمكن تطبيقه فى المنشأة محل الدراسة كما توصلت الدراسة الى عدة نتائج وتوصيات جمعها اهمية وجود نظام محاسبة تكاليف متكامل وضرورة اقناع الادارة باهمية المعلومات المقدمة من قبل النظام والاعتماد عليها كعنصر اساسى فى الوظيفة الادارية.

دراسة عبد الله النور الماحى (2005م)⁽²⁾

¹ - محمد ابراهيم محمد درار: نموذج مقترح لقياس تكلفة الانتاج فى قطاع البلاستيك :دراسة تحليلية تطبيقية " ، بحث تكميلى ماجستير تكاليف ومحاسبة ادارية غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ، 2005م

² - عبد الله النور الماحى: نموذج مقترح لقياس تكلفة الخدمات :دراسة تحليلية تطبيقية " ، بحث تكميلى ماجستير تكاليف ومحاسبة ادارية ، غير منشور ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية

تمت هذه الدراسة فى الشركة السودانية لخطوط انابيب البترول وهدفت لمعالجة مشكلة عدم معرفة التكلفة الحقيقية لتشغيل خط انابيب البترول من خلال نموذج مقترح لنظام التكاليف لايجاد معيار سليم لتحديد تكلفة الخدمة وناقشت الدراسة عدة فروض منها :نظام التكاليف الجيد يكون قادرا على توفير البيانات والمعلومات التى تفيد الادارة فى التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات،

غياب نظام التكاليف لاي منشأة يؤدى الى تضليل متخذ القرار لتكون النتائج اهدار الموارد ، نظام التكاليف المقترح يحدد تكلفة خدمة النقل بخطوط انابيب البترول بصورة افضل ويمد الادارة بالمعلومات الملائمة.

استندت الدراسة على البيانات الفعلية والتى تم جمعها وتحليلها وتطبيق النموذج المقترح عليها ومن ثم تم اثبات صحة الفروض من خلال نتائج الدراسة.

يلاحظ ان هذه الدراسة تحدثت عن نموذج مقترح لنظام تكاليف من خلال الاطار العام للنظام ولم توضح اى مقوم او محدد يعتمد عليه النظام ولم تحدد كيفية الاجراءات والخطوات اللازمة لاعداد التكلفة ، كما اشارت نتائج الدراسة الى وجود نظام تكاليف جيد حتى يوفر معلومات تفيد الادارة وبالتالي فان جودة النظام تكمن فى الالتزام التام بالمقومات والمبادئ العلمية وتكامل النظام مع الانظمة الاخرى وهذا ما تميزت به دراسة الباحث.

دراسة (2006) Sandra Bengtsson¹¹

تمت هذه الدراسة فى شركة VOLVO لتصنيع الشاحنات والسيارات ، حيث تمثلت مشكلة الدراسة فى عدم وجود رقابة للمواد الخام ومناولتها للانتاج بواسطة ادارة الانتاج خاصة وان هذه المواد كثيرة ومتعددة يتم تجميعها لتكوين المنتج التام ، تعمل ادارة الانتاج الحالية على بعض الحسابات لعمل الاجراءات لتسلسل عملية مناولة المواد ولكن كما اشارت الدراسة ان هذه الاجراءات والحسابات تعتمد على بيانات غير دقيقة وقديمة ، فى حين

الدراسات العليا ، 2005م .

¹ Sandra Bengtsson "A Flow Cost Model"(Unpublished Msc.Business Administration Thesis Lulea University of Technology ,Depts. Business Administration , September 2006

ان الشركة تريد ان تعتمد على بيانات مواكبة وحالية من واقع نموذج تكلفة سليم .

هدفت الدراسة الى عمل اجراءات ومخطط واضح لمناولة المواد لتشمل كل الانشطة مع امكانية دراسة ومعرفة كل خيارات الطرق التى تساعد فى مناولة المواد وتقليل تكلفتها ، كما هدفت الدراسة الى انشاء نموذج تكلفة لمناولة المواد.

قامت الدراسة على عدد من المفروض اهـما : عدم وجود نظام تكلفة سليم يكفل مراقبة المواد ولم تكن هنالك اجراءات ومستندات ودورة تخطيطية واضحة ، ايضا افترضت الدراسة ان معلومات نظام التكاليف يجب ان تكون حالية وحديثة.

اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطى لتحديد مشكلة البحث واستخدمت المنهج الاستقرائى لاختبار الفروض من خلال عدة اجراءات وعمليات لجمع البيانات وتحليلها من خلال طريقة التحليل الكمى الكيفى للبيانات ومنهج التحقق والواقعية .

توصلت الدراسة الى عدد من النتائج والتوصيات اهـما : ان يتم انشاء نظام تكاليف يتم من خلاله مراقبة المواد الخام لانها تمثل النسبة الاعلى لعناصر التكلفة الاخرى وان تكون البيانات التى يتم الاعتماد عليها حالية ، كما استنتجت الدراسة ان عنصر الزمن له دور فى انجاح نموذج التكلفة المقترح حتى لو اضطرت الشركة لاعادة تصميم ماكينات المصنع ، خلصت الدراسة ايضا الى ان النموذج المقترح يعتبر نظام للتكلفة لمراقبة المواد.

تميزت دراسة الباحث على هذه الدراسة فى ان دراسة الباحث حددت المقومات الاساسية لنظام محاسبة التكاليف والذى بدوره يهدف الى مراقبة عناصر التكاليف والتى من ضمنها عنصر المواد من خلال اجراءات واضحة ودروة مستندية سليمة مع مراعاة الصلاحيات والمسئوليات ، كما تميزت دراسة الباحث على هذه الدراسة فى ان مسئولية ادارة حسابات التكاليف ولاسيما اجراءات مراقبة المواد من صلاحيات محاسب التكاليف وليس من صلاحيات ادارة الانتاج كما ذكر فى الدراسة .

دراسة حمدي شحدة محمود زعرب (2006م)⁽¹⁾:

هدفت هذه الدراسة الى معالجة مشكلة أساسية تتعلق بنظام محاسبة التكاليف فى الجامعات والكليات فى قطاع غزة وتوضيح الاطار العلمى لاستخدام محاسبة التكاليف فى الجامعات واهداف محاسبة التكاليف ودراسة مقومات نظام محاسبة التكاليف فى الجامعات كما هدفت ايضا الى المتطلبات اللازمة لانشاء نظام محاسبة التكاليف.

اعتمدت الدراسة على مجموعة من الفرضيات أهمها لا يوجد نظام لمحاسبة التكاليف فى جامعات قطاع غزة ، وتفتقر الجامعات فى قطاع غزة الى المقومات الاساسية لنظام محاسبة التكاليف وهنالك عدة مشاكل متواجه تطبيق نظام محاسبة التكاليف.

تألفت الدراسة من جانبين احدهما نظرى تطرق فيه الباحث الى الافكار العلمية ذات العلاقة بالموضوع ، وجانب ميدانى اعتمد على المنهج الوصفى التحليلى والمنهج الاستقرائى كما تم استخدام الاستبانات لجمع البيانات وتحليلها.

اهم النتائج التى توصلت اليها الدراسة ان الجامعة منشأة خدمية فى حاجة لنظام محاسبة التكاليف فهو بالتالى قابلة للتطبيق فى جميع الانشطة ، ان لكل نظام مقوماته الاساسية ولا تختلف هذه المقومات باختلاف طبيعة نشاط المنشأة ، ايضا تواجه جامعات قطاع غزة صعوبات متفاوتة عند تطبيق نظام محاسبة التكاليف كما ان كل جامعات قطاع غزة لاتطبق نظام محاسبة التكاليف.

من اهم التوصيات التى وصت بها الدراسة ايجاد نظام محاسبى فعال ، وان يراعى عند تصميم نظام محاسبة التكاليف الخصائص المميزة لطبيعة النشاط ، ان يستخدم الحاسب الالى لتشغيل البيانات ومعالجتها ، ان يصاحب عند تطبيق نظام محاسبة التكاليف كوادى مدربة ذات خبرة .

يلاحظ ان هذه الدراسة اهتمت بنظام التكاليف فى المنشآت الخدمية واشارات نتائجها الى ان اى منشأة وان اختلف نشاطها فهى تحتاج الى نظام

¹ -حمدي شحدة محمود زعرب "مدى توافر انظمة تكاليف ملائمة فى الجامعات والكليات المتوسطة فى قطاع غزة" (المجلة العربية للإدارة ، المنظمة العربية للتنمية الادارية ، عمان ، مجلد (26) ، العدد(1) ، يونيو 2006م .

محاسبة تكاليف جيد ولم تحدد الدراسة كل المقومات والمحددات الاساسية التى يجب ان تتوفر فى النظام .

تميزت دراسة الباحث عن هذه الدراسة فى انها تناولت كل المقومات الاساسية للنظام مما يعتقد انها يسرت الطريق امام كل من يريد انشاء نظام محاسبة تكاليف.

دراسة على احمد السيد احمد (2007م)⁽¹⁾

تمت هذه الدراسة فى شركة الخرطوم للمياه والخدمات حيث هدفت لمعرفة مشكلة استخدام انظمة محاسبة التكاليف فى قياس تكلفة الخدمات وبيان الاسس والقواعد المحاسبية لقياس تكلفة الخدمات واقتراح نظام لقياس التكلفة يعتمد على مجموعة من الاسس والمبادئ المتعارف عليها .

ختمت الدراسة بنتائج وتوصيات اهمها ان النظام المطبق حاليا فى الشركة لايعتمد على المبادئ والمقومات الاساسية المتعارف عليها فى محاسبة التكاليف ، كما ان اعتماد الادارة فى دعم قراراتها يعتمد فى اغلب الاحيان على معلومات المحاسبة المالية مما يعنى الغياب التام لتكاليف النشاط ،كم اكدت الدراسة ايضا الاهمية القصوى لمحاسبة التكاليف فى عملية اتخاذ القرارات .

ايضا من التوصيات الهامة لهذه الدراسة ضرورة التكامل بين نظام المحاسبة المالية ونظام محاسبة التكاليف للوصول الى بيانات ومعلومات تعكس تكاليف النشاط وتقلل تكلفة الحصول على المعلومة ، ايضا ضرورة تقسيم المنشاة الى مراكز تكلفة انتاجية وخدمية حسب طبيعة النشاط .

يلاحظ ان نتائج هذه الدراسة اشارت ضرورة التكامل بين النظام المحاسبى المالى ونظام محاسبة التكاليف وتحديد مراكز التكلفة وهاتان التوصيتان من المحددات الاساسية لنظام محاسبة التكاليف ، فاعلى المشاكل التى تواجه النظام المحاسبى المالى فى اعداد التقارير هو علاقته بنظام محاسبة التكاليف من حيث الاندماج او الانفصال ، فكل نظام محاسبة

¹- على احمد السيد احمد: "نظام مقترح لقياس تكلفة الخدمات:دراسة تحليلية تطبيقية" ، بحث تكميلى ماجستير غير منشور تكاليف ومحاسبة ادارية ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2007م .

تكاليف يعمل بمنعزل عن النظام المالى يعتبر غير جيد ولذلك ركزت دراسة الباحث من خلال المقومات الاساسية الى كيفية تحديد العلاقة بين النظامين بجانب المقومات الاخرى .

دراسة ماهر موسى درغام⁽¹⁾(2007)

تناولت هذه الدراسة مدى توافر المقومات الاساسية لنظام تكاليف الانشطة فى الشركات الصناعية فى قطاع غزة ، وهدفت بشكل رئيسى الى دراسة المقومات الاساسية لنظام تكاليف الانشطة والمعوقات التى تحول دون تطبيقه ، وبما ان هذه الدراسة تبنت نظام التكاليف على اساس النشاط ، الا ان احد المحددات الضرورية لتطبيق النظام وجود نظام تكاليف سليم يعتمد على المقومات الاساسية الضرورية .

خلصت الدراسة الى عدة نتائج اهمها : ان المقومات الاساسية والتى تمثل بنية تحتية لتطبيق النظام متوفرة ، وان توافر الموارد البشرية المؤهلة، وأنظمة المحاسبة الخيرة فى بيئة الشركات الصناعية فى قطاع غزة، يعطى مؤشراً إيجابياً على وجود بنية تحتية لتطبيق أنظمة محاسبية متقدمة لدالشركات الصناعية فى قطاع غزة، وهذا بدوره يساعد فى تطبيق نظام الانشطة ، كما اوصت الدراسة بانشاء اقسام مختلفة للتكاليف وتدعيمها بالكوادر البشرية والعلمية المؤهلة وهى من اهم التوصيات لنجاح النظام.

يلاحظ الباحث ان بالرغم ان هذه الدراسة لتطبيق نظام التكاليف على اساس النشاط الا ان نتائجها كانت توافر المحددات الاساسية وبالتالي فان دراسة الباحث تختلف عن الدراسة السابقة فى توضيح وتحديد المقومات الضرورية تفصيلاً لنظام محاسبة التكاليف كما يرى الباحث ان التكلفة على اساس النشاط لاتعتبر نظاماً بل نظام محاسبة التكاليف واحد وتختلف الطرق والاساليب والنظريات التى يتضمنها النظام ، كما يلاحظ ايضاً ان اختيار طريقة معالجة التكاليف غير المباشرة لاتخرج من كونها اما احد المقومات او الاعتبارات الواجب اخذها فى الاعتبار فاذا كان نظام التكلفة

¹ - ماهر درغام : " مدى توافر المقومات الاساسية لنظام تكاليف الانشطة فى الشركات الصناعية ، قطاع غزة " (مجلة الجامعة الاسلامية ، سلسلة الدراسات الانسانية ، المجلد الخامس عشر ، العدد الثانى ، يونيو 2007 ، ISSN 1726-6807 ، <http://www.iugaza.edu.ps/ara/research>)

على اساس النشاط من الطرق التى يعتمد عليها فى معالجة التكاليف غير المباشرة فلايصح ان يطلق عليه نظام.

دراسة عمر تاج السر عمر (2008)⁽¹⁾

تناولت هذه الدراسة الاطار العلمى لادارة وقياس تكاليف اوامر العقود والمقاولات على قطاع المقاولات فى السودان ، وهدفت الى تدعيم وتطوير الاساليب الادارية فى المنشآت الصناعية عامة والمقاولات خاصة ، كما هدفت الى تحقيق الاغراض الرئيسية الهادفة الى دراسة وتقييم محاسبة التكاليف ودورها فى الوصول الى الاهداف المنشودة لانجاح مشاريع الانشاءات بكفاءة عالية ووضع اطار علمى لادارة وقياس التكاليف فى هذا القطاع .

اشتملت الدراسة على اطار نظرى حوى الجوانب والابعاد الفكرية المهمة بنظام محاسبة تكاليف العقود واطار اخر علمى اهتم بالجانب التطبيقى والدراسة الميدانية لقطاع المقاولات فى السودان وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج مهمة منها : يعتبر نظام محاسبة التكاليف المؤسس على المقومات العلمية السليمة اداة هامة فى ترشيد طرق تحديد التكلفة والرقابة على عناصر التكاليف وتوفير البيانات اللازمة التى تساعد شركات المقاولات فى التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، ايضاً ان تطبيق نظام تكاليف متكامل يشمل التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية كادوات قياس محددة مسبقاً يحقق التخطيط السليم .

يلاحظ ان هذه الدراسة تمت فى مجال مختلف يتطلب تكاليف العقود والمقاولات مما يؤكد اهمية نظام محاسبة التكاليف وثباته من حيث المقومات والمحددات الا ان هذه الدراسة لم تحدد المقومات الضرورية التى يتطلبها تأسيس النظام ، كما اشارت الدراسة الى ضرورة ان يكون نظام التكاليف يشتمل على اساليب محاسبة التكاليف كالموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية كادوات لتحقيق الرقابة.

¹- عمر تاج السر عمر النور: " اطار علمى لادارة وقياس تكاليف أوامر العقود والمقاولات " ، رسالة دكتوراة تكاليف ومحاسبة ادارية غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا 2008 م .

تميزت دراسة الباحث عن هذه الدراسة فى ان النموذج المقترح شمل كل المقومات الاساسية بالاضافة الى اساليب محاسبة التكاليف ، فاستخدم النموذج التكاليف المعيارية من خلال خطوات الرقابة على التكلفة ، بل تم تصميم استمارة تملأ قبل البدء فى الانتاج لتحديد المعايير اللازمة للانتاج .

دراسة عمر محمد هديب (2009)⁽¹⁾

تناولت هذه الدراسة نظام محاسبة التكاليف على اساس النشاط فى الشركات الصناعية فى الاردن وشاهد الباحث ان هذه الدراسة ناقشت مقومات نظام محاسبة التكاليف عامة وافترضت الدراسة انه لابد من وجود نظام لمحاسبة التكاليف ومن المقومات التى ناقشتها الدراسة وجود هيكل تنظيمى واضح ، وتحديد لوحدات التكلفة ، وتحديد لمراكز التكلفة ، تحديد فترة تكلفية ، ومجموعة مستندية ودفترية.

توصلت الدراسة الى عدد من النتائج الهامة منها :ارتفاع نسبة الاداء المالى للشركات الصناعية بعد تطبيقها لنظام محاسبة التكاليف ، ايضاً خلصت الدراسة الى انه يمكن التغلب على كل الصعوبات التى تحول دون تطبيق مقومات نظام محاسبة التكاليف.

لم تتناول الدراسة كل المقومات الاساسية والمبادئ العلمية لمعروفة لمحاسبة التكاليف ، كما اعتبرت الدراسة طريقة تكاليف الانشطة نظام محاسبة وهو من الطرق الحديثة فى معالجة التكاليف غير المباشرة وذلك لانه يتم فقط بهذا المقوم ، فاذا كان كيفية معالجة التكاليف غير المباشرة احد مقومات نظام محاسبة التكاليف فكيف يطلق على طريقة الانشطة لفظ نظام ، فنظام التكاليف واحد وانما تتعدد الطرق والاساليب والنظريات.

تميزت دراسة الباحث عن هذه الدراسة فى انها تناولت كل المقومات الاساسية لنظام محاسبة التكاليف وتميز النموذج المقترح للتطبيق بالشمول والمرونة حيث اوضح كيفية ربط نظام محاسبة التكاليف بنظام المحاسبة المالية والانسجام التام بين الادارات وقسم التكاليف وكيفية تغلغل القسم

¹- عمر محمد هديب: "نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة فى الشركات الصناعية فى الاردن وعلاقته بالاداء المالى" (رسالة دكتوراة محاسبة غير منشورة ، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، كلية العلوم المالية والمصرفية) عمان ، الاردن 2009م.

فى الادارات الاخرى كما تميزت دراسة الباحث ايضاً بانشاء نموذج مقترح لنظام محاسبة التكاليف تغلب على المشاكل والمحددات.

دراسة عماد زودة (2010)⁽¹⁾

هدفت هذه الدراسة الاسس والخطوات لتأسيس نظام محاسبة تكاليف سليم وابرار اهميته للمنشات فى الجزائر وافترض عدد من الفرضيات اهمها انه لايمكن ان تنجح المؤسسة اذا كان تنظيمها لايعتمد على طرق علمية صحيحة ، ايضا افترضت الدراسة ان نظام التكاليف تختلف طرقه من منشاة لآخرى مع ثبات المبادئ والمقومات المتعارف عليها وابرزت الدراسة عدد من الصعوبات والمحددات عند تطبيق مقومات نظام محاسبة التكاليف .

خلصت الدراسة الى عدد من النتائج اهمها ان نظام محاسبة التكاليف السليم المؤسس على المقومات الاساسية والذى تحكمه قوانين مرنة تكون مخرجاته ضرورية لاتخاذ القرارات الادارية.

يرى الباحث ان هذه الدراسة بالرغم من اهميتها فى المساهمة فى تصميم نظام محاسبة التكاليف وانها مست بعض الجوانب اللازمة والضرورية لنظام التكاليف ، الا انها لم تحدد المقومات الاساسية لتطبيق نظام التكاليف وانما تناولت مراحل تصميم النظام .

تميزت دراسة الباحث عن هذه الدراسة بانها تناولت كل المقومات والاسس والمراحل التى يتطلبها تطبيق نظام محاسبة التكاليف وتم تطبيق ذلك من خلال عدد من الفترات التكلفة خلال نموذج مقترح .

دراسة (Long Ho Kwan 2011)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة فى ان العولمة والتنافس ادت لضرورة وجود نظام محاسبة تكاليف يساعد على الاستفادة من المعلومات التى يوفرها مخرجات النظام حتى تستطيع الشركات من المحافظة على سيادتها وميزاتها التنافسية والاستقرار .

¹ - عماد زودة "مساهمة فى تصميم نظام محاسبة التكاليف" ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الحاج الخضر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، الجزائر ، باتنة ، 2010م .

² - Kwan, Long Ho, "Competing Globally with Cost Accounting" University of Tennessee Honors Thesis Projects http://trace.tennessee.edu/utk_chanhonoproj/2011

هدفت الدراسة الى ضرورة تصميم نظام محاسبة تكاليف سليم يعتمد على المقومات الاساسية ويستصحب كل الاساليب والطرق الحديثة ويمكن تطبيقه فى الشركات الاوربية الكبرى مثل شركة GE وشركة تويوتا .

خلصت الدراسة الى ظهور بعض الفرص والاستثمارات بعد تصميم وتطبيق نظام محاسبة التكاليف مما جعل الادارات تتفهم اهمية وجود النظام خاصة فى دراسة وتحديد تكلفة الوحدة واسعار البيع والسعر التنافسى الامثل ، كما ساعد تلك الادارات على القيام بوظائفها من التخطيط والرقابة ومواكبة العولمة والمنافسة.

تميزت دراسة الباحث على هذه الدراسة فى انها اوضحت المقومات الاساسية لنظام محاسبة التكاليف وظهرت المخرجات والتقارير فى صورة واضحة كما تمت الاستعانة بالنماذج والفورمات التى تساعد الادارة على الحصول على المعلومة.

دراسة (Ruben Kroes 2012)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة هذه الدراسة عدم وجود نظام محاسبة تكاليف وبالتالى كانت هنالك صعوبة فى كيفية معالجة التكاليف غير المباشرة تخصيصها وتوزيعها وتحميلها فى شركة وافين للمنتجات البلاستيكية كما تعاني ايضاً من صعوبة فى تحديد تكلفة المنتجات والتى تعتمد على اسعار تاريخية تعتمد على البيانات المالية فقط ليست لها علاقة بواقع الشركة .

هدفت هذه الدراسة الى تطبيق نظام محاسبة التكاليف فى ليساعد الشركة فى وضع سياساتها التكاليفية والبيعية حتى تستطيع المنافسة وان يتكامل النظام المالى مع نظام محاسبة التكاليف.

قامت الدراسة على جانبين احدهما نظرى شمل كل الجوانب النظرية والفكرية باستخدام المنهج الاستقرائى والجانب الاخر تم اقتراح نموذج لنظام محاسبة تكاليف بحيث يشتمل على كل المقومات التى تكفل تطبيق النظام بصورة سليمة وذلك من خلال تطبيقه على أنشطة الشركة .

من النتائج التى توصلت اليه الدراسة الى تطبيق نظام محاسبة تكاليف بمقوماته الاساسية يؤدى الى تحديد سليم لتكلفة الانتاج ومن ثم سعر البيع ،

¹ - Ruben Kroes "Creating harmonization in cost accounting practices at Wavin", Published Master Thesis , Business Administration,(University of Twente :2012 (URL: <http://www.csg.unizh>

كما خلصت الدراسة ايضاً الى ان تطبيق نظام محاسبة التكاليف يؤدي الى زيادة الوعي والثقافة التكاليفية الى مستويات الادارة المختلفة خاصة العاملين بالانتاج.

تميزت دراسة الباحث عن هذه الدراسة فى اشتمالها على عدد من المقومات والاهداف وعالجت الدراسة الصعوبات التى كانت تعيق تطبيق نظام محاسبة التكاليف خاصة فى عملية التخطيط والرقابة وقياس التكلفة.