



بسم الله وبعد: تم الرفع بحمد الله من طرف

بن عيسى قرمزي متخرج من جامعة المدية

تخصص: إعلام آلي

التخصص الثاني: حفظ التراث بنفس الجامعة

1983/08/28 بالمدية – الجزائر-

الجنسية الجزائر وليس لي وطن فأنا مسلم

للتواصل **وطلب المذكرات** مجاناً وبدون مقابل

هاتف : +213(0)771.08.79.69

بريدي إلكتروني: benaissa.inf@gmail.com

MSN : benaissa.inf@hotmail.com

فيس بوك: <http://www.facebook.com/benaissa.inf>

سكايب: benaissa20082

دعوة صالحة بظهر الغيب فر بما يصلك ملفي وأنا في التراب

أن يعفو عنا وأن يدخلنا جنته وأن يرزقنا الإخلاص في القول والعمل..

ملاحظة: أي طالب أو باحث يضح نسخاً لصقاً لكامل المذكرة ثم يزعم أن المذكرة له

فحسبنا الله وسوف يسأل يوم القيامة وما همدنا إلا النفع حيث كان لا أن تنبئ أعمال

الغير والله الموفق وهو نعم المولى ونعم الوكيل....

لا تنسوا الصلاة على النبي صلى الله عليه وسلم

صلى على النبي – سبحانه الله وبحمده سبحانه الله العظيم-

بن عيسى قرمزي 2012

أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) في
تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في
الجمعيات التعاونية في دولة الكويت

**The Effect of Applying Activity Based Costing to Improve
the Methods of Measuring and Allocating System of the
Indirect Costs in Kuwaiti Co-operation Societies**

إعداد الطالب

عبد العزيز الرومي

الرقم الجامعي (400920274)

إشراف

الأستاذ الدكتور / محمد مطر

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

قسم المحاسبة

كلية الأعمال

جامعة الشرق الأوسط

الفصل الدراسي الثاني 2011 - 2012

التكليف

لما عهد العريز القومي أؤتمن جامعة الشرق الأوسط بتزويد نسخ من رسائله
ورفقا إلكترونياً للمكتبات، أو مستطعات، أو إبيات، والموسسات الشعبية
بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الإسما: عهد العريز القومي

تاريخ: 26 / 5 / 2012

الوفد: 

قرار لجنة المنقحة

بوقتها هذه الرسالة وعذالها: أمر استخدام نظام التكلفة المبنى على
الأنشطة (ABC) في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير
المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت.

وقد أقرت بتاريخ 26 / 4 / 2012

الاسم	أعضاء لجنة المنقحة	المهام
الأستاذ الدكتور: محمد عطية مطر	رئيساً ومشاركاً	
الأستاذ الدكتور: عبد الصخر إبراهيم نور	مشاركاً	
الأستاذ الدكتور: أحمد حسن قاسم	مشاركاً مشاركاً	

شكر وتقدير

أحمد الله وأشكره تعالى على ما أنعم به عليّ من فضل وتوفيق فمنحني العلم والمعرفة والقدرة على إتمام هذا الجهد المتواضع، ويسّر لي أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير لأستاذي الجليل الدكتور محمد مطر الذي تكرّم مشكوراً بقبول الإشراف على هذه الرسالة حيث قدم لي النصح والإرشاد طيلة فترة إعدادها.

ويسرني أن أتقدم لكافة الأساتذة الكرام أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة الشرق الأوسط وأعضاء الهيئة التدريسية والإداريين، وأقدم خالص شكري وتقديري للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة، فلهم جميعاً كل الشكر والتقدير على تفضلهم بقراءة هذه الرسالة ومناقشتها وإبداء ملاحظاتهم القيّمة.

كما وأشكر كل من أسهم في إنجاز هذا الجهد سواء بالتشجيع أو المساندة، وخاصة أفراد عينة الدراسة لما أبدؤوه من تعاون وتسهيلات تعجز الكلمات عن تقديرها، فلا يسعني إلا أن أسأل الله عز وجل التوفيق لهم في خدمة وطننا العزيز الكويت.

الإهداء

إلى وطني العزيز: الكويت

إلى من أضاعت لي الطريق بكل عزم وإصرار صاحبة القلب الكبير أطل الله في عمرها

والدتي الغالية

إلى رجل المواقف الشامخة والكرم الذي أنار لي دروب النجاح وكان سندي ومعلمي

والذي حفظه الله

إلى من جمعتنا المسرات وعنوان الصدق والوفاء أهدبهم محبتي وإخلاصي ودعائي

أشقائي وشقيقاتي

إلى الأصدقاء وكل من قدم لي العون والمساعدة في إنجاز هذه الرسالة

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	عنوان الرسالة
ب	التفويض
ج	قرار لجنة المناقشة
د	الإهداء
هـ	الشكر والتقدير
و	قائمة المحتويات
ط	قائمة الجداول
ي	قائمة الأشكال
ك	الملخص باللغة العربية
ل	الملخص باللغة الإنجليزية
الفصل الأول: مقدمة عامة للدراسة	
2	1-1 تمهيد
4	2-1 مشكلة الدراسة وعناصرها
5	3-1 فرضيات الدراسة
6	4-1 أهداف الدراسة
8	5-1 أهمية الدراسة
9	6-1 التعريفات الإجرائية
11	7-1 حدود الدراسة
12	8-1 محددات الدراسة
13	9-3 نموذج الدراسة
الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة	
15	1-2 مقدمة
17	2-2 محاسبة التكاليف Cost Accounting
19	3-2 أهداف نظام التكاليف

20	4-2 تيوبيات التكاليف في الجمعيات التعاونية
24	5-2 الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية
25	6-2 نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)
28	7-2 مفهوم محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة
29	8-2 أسباب نشوء محاسبة تكاليف الأنشطة
32	9-2 طبيعة التكاليف المطبقة حالياً في الجمعيات التعاونية الكويتية
34	10-2 أنشطة تحليل التكلفة على أساس النشاط
37	11-2 خطوات تطبيق نظام ABC
39	12-2 مزايا وفوائد تطبيق نظام (ABC)
41	13-2 الظروف الداعمة لتطبيق نظام ABC
42	14-2 معوقات تطبيق نظام (ABC) في الجمعيات التعاونية
44	15-2 الدراسات العربية
59	16-2 الدراسات الأجنبية
65	17-2 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة
الفصل الثالث: منهجية الدراسة (الطريقة والإجراءات)	
67	1-3 منهج الدراسة المستخدم
68	2-3 مجتمع الدراسة والعينة
69	3-3 أداة الدراسة
70	4-3 صدق وثبات أداة الدراسة
71	5-3 أساليب جمع البيانات والمعلومات
72	6-3 المعالجة الإحصائية
الفصل الرابع: عرض نتائج الدراسة وتحليلها	
75	1-4 الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة
80	2-4 التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة
106	3-4 اختبار الفرضيات

الفصل الخامس: النتائج والتوصيات	
114	1-5 النتائج
116	2-5 التوصيات
المراجع والملاحق	
118	المراجع باللغة العربية
122	المراجع باللغة الإنجليزية
125	الملحق رقم (1) استبانة الدراسة
130	الملحق رقم (2) نتائج اختبار الفرضيات كما تم الحصول عليها من الحاسوب

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-2)	ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة	65
(1-3)	مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل	69
(2-3)	قيمة معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة	71
(1-4)	توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات الأكاديمية	75
(2-4)	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص	76
(3-4)	توزيع عينة الدراسة الشهادات المهنية	78
(4-4)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة التأييد للسؤال الاول (العينة الكلية)	81
(5-4)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة التأييد للسؤال الاول (المدققون الداخليون)	83
(7-4)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة التأييد للسؤال الاول (المديرون الماليون)	85
(8-4)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة التأييد للسؤال الاول (مدققو الحسابات)	87
(9-4)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة التأييد للسؤال الثاني (العينة الكلية)	89
(10-4)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة التأييد للسؤال الثاني (المدققون الداخليون)	91
(11-4)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة التأييد للسؤال الثاني (المديرون الماليون)	93
(12-4)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة التأييد للسؤال الثاني (مدققو الحسابات)	95
(13-4)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة التأييد للسؤال الثالث (العينة الكلية)	97

99	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة التأييد للسؤال الثالث (المدققون الداخليون)	(14-4)
101	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة التأييد للسؤال الثالث (المديرون الماليون)	(15-4)
103	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة التأييد للسؤال الثالث (مدققو الحسابات)	(16-4)
105	الأوساط الحسابية لنتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة	(17-4)
107	نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression) للفرضية الأولى	(18-4)
108	نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression) للفرضية الثانية	(19-4)
109	نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression) للفرضية الثالثة	(20-4)
111	نتائج تحليل التباين (One way Anova) للفروق في إجابات عينة الدراسة	(21-4)
112	نتائج اختبار شافيه Scheffe Test	(22-4)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
13	<u>نموذج الدراسة</u>	<u>الشكل (1)</u>

المخلص

أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت
إعداد: عبد العزيز الرومي

إشراف الأستاذ الدكتور محمد مطر

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت، استخدم الباحث المنهج الوصفي والتحليلي، وقد تكون مجتمع الدراسة من جميع فروع الجمعيات التعاونية والمنتشرة في دولة الكويت في المحافظات الستة والبالغ عددها (60) جمعية، واعتمد الباحث على الاستبانة في جمع المعلومات من عينة الدراسة التي تكونت من ثلاث فئات رئيسة مكونة (48) مدققاً داخلياً، (45) مديراً مالياً، (36) مدقق حسابات خارجي، وتمت الاستعانة بالأساليب الإحصائية المناسبة ضمن الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS). وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها على النحو التالي:

- 1- أن الجمعيات التعاونية في دولة الكويت تستخدم حالياً الأساليب التقليدية في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة.
- 2- أن استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يحسن من أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة.
- 3- أنه تتوفر لدى الجمعيات التعاونية في دولة الكويت المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة. وفي ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة، قدم الباحث مجموعة من التوصيات منها:
 - 1- التأكيد على الجمعيات التعاونية في دولة الكويت بأهمية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة بدلاً من الأساليب التقليدية المستخدمة حالياً.
 - 2- التأكيد على الجمعيات التعاونية في دولة الكويت بأهمية استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) لكونه يحسن من أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة.

Abstract

The Effect of Applying Activity Based Costing to Improve the Methods of Measuring and Allocating System of the Indirect Costs in Kuwaiti Co-operation Societies

Prepared By: Abed-Alazez Al- Roomy

Supervised By: Prof. Dr. Mohammad Mater

The study aimed to identify the effect of applying Activity Based Costing to improve the methods of measuring and the allocation of the indirect cost in Kuwaiti corporative societies. The researcher used both the descriptive and the analytical approaches. The society consist from the branch of Kuwaiti corporative societies that (60) corporative. The researcher depended on the questionnaire to collect the data from the sample of the study which consisted of three main categories (48) internal auditors, (45) financial managers, and (36) external auditors. The appropriate statistical methods of the (SPSS) were used.

The study arrived at several findings, the following are among the most important ones:

- 1- The Kuwaiti Corporative Societies are now using the traditional methods to measure and allocate indirect costs.
- 2- The use of the activity based costing system (ABC) improves the methods of measuring and the allocation of the indirect cost.
- 3- The necessary requirements for applying the activity based costing system (ABC) in measuring and allocating the indirect costing are available in Kuwaiti corporative societies.

In light of the findings, the researcher has the following recommendations:

- 1- It is important that the Kuwaiti corporative societies apply the activity based costing system (ABC) in measuring and the allocation of indirect costs instead of the presently used traditional ones.
- 2- It is important that the Kuwaiti corporative societies apply the activity based costing system (ABC) since it improves the methods of measuring and the allocation of indirect costing.

الفصل الأول

مقدمة عامة للدراسة

1-1 تمهيد

2-1 مشكلة الدراسة وعناصرها

3-1 فرضيات الدراسة

4-1 أهداف الدراسة

5-1 أهمية الدراسة

6-1 التعريفات الإجرائية

7-1 حدود الدراسة

8-1 محددات الدراسة

9-3 نموذج الدراسة

الفصل الأول

مقدمة عامة للدراسة

1-1 تمهيد

شهد العالم في الآونة الأخيرة نمواً كبيراً في المؤسسات المختلفة بشكل عام ولقطاع الخدمات بشكل خاص، فلم تعد نظم التكاليف التقليدية مسايرة لتلك الثورة، مما أدى إلى ظهور نظم حديثة ومتطورة توافق هذا التطور التكنولوجي، ومع زيادة التطور في أنظمة قياس، وتخصيص التكاليف غير المباشرة، فقد أدى ذلك إلى ظهور التكلفة على أساس النشاط بعدة يمثل تطوراً ملموساً لتخصيص التكاليف غير المباشرة، وطريقاً للتحديد الدقيق لتكلفة المنتجات سواء كانت سلعاً أو خدمات (النشر، 2004، ص 35).

وتعدّ مشكلة تخصيص وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات من أهم مشاكل محاسبة التكاليف التي كانت ومازالت محل العديد من البحوث نظراً لأهميتها، إذ جرى العرف المحاسبي على أن تمت عملية التخصيص على أساس التقدير الشخصي، وهو الأمر الذي يفقد بيانات التكاليف الناتجة مصداقيتها إلى حد بعيد، مما يترتب عليه صعوبة اعتماد متخذي القرارات على هذه البيانات، وقد أشارت إلى ذلك الدراسات المتعلقة بتطورات المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة، إذ طالبت بضرورة إعادة النظر في طرق تخصيص التكاليف غير المباشرة، وتجنب تحميلها على أساس ساعات العمل المباشر

أو الأجر المباشرة وذلك لعدم ملاءمة هذه الأسس لظروف البيئة الحديثة وحتى يمكن توفير معلومات أكثر دقة لتكلفة الإنتاج.

وقد بدأت الشركات الخدمية بتطبيقه لما له من مزايا عديدة في تحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات، وعملية التسعير، وتقويم الأداء، بالإضافة لما يحققه من الرقابة على التكاليف، وتخصيص لهذه التكاليف بصورة أكثر دقة ومساعدة الإدارة في عملية اتخاذ القرارات الرشيدة، إذ يُعدّ موضوع استخدام نظام (ABC) ذا أهمية كبيرة في الوقت الحاضر، وذلك بعد التغير الذي طرأ في تقسيمات عناصر التكاليف لأنه يؤيد تحميل التكاليف بوحدة المنتج، وبالتالي اختيار أنسب الوسائل المتاحة لجعل المنتج ضمن إطار المنافسة السائدة في السوق.

وإذ إن التكاليف غير المباشرة تشكل جزءاً مهماً من تكلفة الخدمة النهائية، لذا لا بد من وجود نظام يساعد على تخصيص تلك التكاليف، لإعطاء صورة واضحة عن تكلفة الخدمات النهائية، مما يساعد على تحسين نوعية القرارات الرشيدة التي تأخذها الإدارة بخصوص سعر المنتج ونوعية الخدمة المقدمة.

يمثل نظام التكلفة المبني على أساس النشاط Activity based costing أسلوباً لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات، بناء على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية بعدها هدفاً لاحتساب التكلفة الأساسية التي تنجم عنها خدمات مشتركة (التكاليف غير المباشرة) وتجمع التكاليف كل نشاط على حدة وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف Cost drivers (Hilton, 2002, p: 176).

جاءت هذه الدراسة بهدف التعرف على أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت، ومن أجل التعرف على هذا الأثر فقد قام الباحث باختيار المدققين الداخليين والمديرين الماليين ومدققي الحسابات الخارجيين في هذه الجمعيات كوحدة معاينة لعلاقتهم المباشرة بموضوع الدراسة.

1-2 مشكلة الدراسة وعناصرها

يُعدّ أسلوب نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) وما يقدمه من معلومات دقيقة وسليمة لتحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات علامة وشاهداً على تطور أنظمة التكاليف والمحاسبة الإدارية، فهو نظام إداري ومحاسبي في آن واحد يتسم بأنه يقدم نوعين من المعلومات مالية (خاصة بكلفة الأنشطة والمنتجات) وغير مالية (خاصة بتلك الأنشطة). وقد لمس الباحث من خلال عمله في الجمعيات التعاونية مشكلة تتمثل في أن هذه الجمعيات ما زالت تستخدم أنظمة تكاليف لا تعتمد أسلوب نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في احتساب التكلفة، مما لا يتيح لها إمكانية القياس الصحيحة نظراً لعدم جدوى هذا الأسلوب في خدمة الإدارة لاتخاذ أهم القرارات ومنها قرارات التسعير، وبالتالي الدخول على ضوء ذلك في مضمار المنافسة الشديدة في السوق، إضافة إلى عدم مقدرته على خدمة الإدارة في التعرف على طبيعة التأكد من قوة العلاقة التي تربط بين حجم التكلفة والسعر ومستوى المنافسة في السوق.

وبناءً على ما تقدم فإنه يمكن تحقيق الغرض من هذه الدراسة وذلك بالإجابة على

التساؤلات التالية:

السؤال الأول: هل تستخدم في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت حالياً الأساليب التقليدية

في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة؟

السؤال الثاني: هل استخدام الجمعيات التعاونية في دولة الكويت لنظام التكاليف المبني

على الأنشطة (ABC) يحسّن من أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة؟

السؤال الثالث: هل تتوفر لدى الجمعيات التعاونية في دولة الكويت المتطلبات اللازمة

لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في قياس وتخصيص التكاليف غير

المباشرة؟

السؤال الرابع: هل توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات الفئات الثلاث

المشمولة في عينة الدراسة (المدققين الداخليين والمديرين الماليين ومدققي الحسابات

الخارجيين) على الأسئلة الثلاثة المطروحة بأعلاه؟

3-1 فرضيات الدراسة

تستند هذه الدراسة على الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى HO1:

لا تستخدم الجمعيات التعاونية في دولة الكويت حالياً الأساليب التقليدية في قياس

وتخصيص التكاليف غير المباشرة.

الفرضية الثانية HO2 :

إن استخدام الجمعيات التعاونية في دولة الكويت لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) لا يحسّن من أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة.

الفرضية الثالثة HO3 :

لا تتوافر لدى الجمعيات التعاونية في دولة الكويت المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة.

الفرضية الرابعة HO4 :

لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات الفئات الثلاث المشمولة في عينة الدراسة (المدققين الداخليين والمديرين الماليين ومدققي الحسابات إخراجيين) عن الأسئلة الثلاث المطروحة بأعلاه.

4-1 أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

- 1- التعرف على أهم المفاهيم المرتبطة بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وكذلك المفاهيم المرتبطة بالتكاليف غير المباشرة وتحسين أساليب تخصيصها.
- 2- التعرف على أهم سمات وفوائد نظام (ABC) وما يتطلبه من مراجعة تحليلية للأسباب التي أدت إلى ظهوره ومتطلبات تطبيقه، وبالتالي ربط التكاليف المستخرجة وفقاً

لهذا النظام مع الأسعار وحجم الطلب ومدى إمكانية استخدام مخرجات النظام مصدر معلومات لمساعدة الإدارة في اتخاذ قرارات.

3- التعرف على إمكانية تحول الجمعيات التعاونية في دولة الكويت إلى تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وتوفير المقومات اللازمة لتطبيقها، ويندرج تحت هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:

أ- معرفة المقومات اللازم توافرها في الجمعيات التعاونية لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط.

ب- معرفة المكاسب التي قد تجنيها الجمعيات التعاونية من تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط.

4- التعرف على آراء المبحوثين من المدققين الداخليين والمديرين الماليين ومدققي الحسابات الخارجيين في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت، وذلك لتحديد الجوانب الإيجابية المساعدة على تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة، كذلك الوقوف على السلبيات التي تحد من كفاءتها.

5- أنها تسهم في توفير قاعدة بيانات حول موضوع نظام التكلفة المبني على الأنشطة والتكاليف غير المباشرة في دولة الكويت، مما يسهم في إثراء المكتبة العربية بشكل عام والمكتبة الكويتية بشكل خاص في هذا الموضوع.

6- الوصول إلى نتائج ذات دلالات يمكن من خلالها تقديم توصيات تحقق الغرض والهدف من إجرائها.

5-1 أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها تتناول موضوعاً يُعدّ ذا أهمية كبيرة في الوقت الحاضر، لأنه يؤيد استخدام نظام (ABC) في تحميل التكاليف بوحدة السلعة، وبالتالي منح الفرصة لإدارة الجمعيات التعاونية في دولة الكويت لاتخاذ أمثل القرارات في التسعير، وبالتالي اختيار أنسب الوسائل المتاحة لجعل السلع ضمن إطار المنافسة السائدة في السوق، من هنا فإن النتائج التي يمكن التوصل إليها في هذه الدراسة سوف تخدم جميع فروع الجمعيات التعاونية المنتشرة في محافظات الكويت الستة.

كما تكتسب هذه الدراسة أهميتها من كون نظام التكلفة المبني على الأنشطة يُعدّ أداة فعالة لخدمة الإدارة في هذه الجمعيات من خلال إسهامه في تحسين أساليب قياساً وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت، ويعطي قياس أكثر دقة لتلك التكاليف وبما يؤدي في النهاية إلى تخفيض التكلفة الإجمالية للسلع التي تتعامل بها، ويقدر يخدم مصالح الجمهور المتعامل معها من جهة، وكذلك تعظيم أرباح المساهمين في تلك الجمعيات من جهة أخرى.

وتظهر أهمية الدراسة في ظل التطور المستمر والسريع في هذا المجال، مما يجعل منه مجالاً خصباً يستلزم توجيه اهتمام المحاسبين وتطوير الأساليب المحاسبية والإدارية في الجمعيات التعاونية حتى يمكن الاستفادة منها في خدمة الإدارة في القيام بوظائفها كالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

1-6 التعريفات الإجرائية

قام الباحث بتبني التعريفات التالية لمتغيرات الدراسة، وذلك حسب ما يعنيه كل مصطلح في الدراسات التي أجريت في موضوعها.

التكلفة Costing: هي الموارد المستنفذة للوصول إلى إنجاز هدف معين، إذ يتحمل المنتج النهائي جميع ما يتم التضحية به من مصادر أو موارد ونفقات حتى تصبح جاهزة للاستخدام أو البيع، إذ يتحمل المنتج جميع تكاليف الإنتاج الخاصة به من مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة (Horngren, et al, 2011, p:30).

الجمعيات التعاونية الكويتية: هي عبارة عن مؤسسات تعاونية كويتية نشأت لتقديم جميع المواد الاستهلاكية في المناطق التي ينتشر فيها المواطنون وهي تبيع منتجاتها للمواطنين بأسعار تشجيعية منافسة.

النشاط Activity : هو وحدة عمل أو مهمة بهدف محدد، مثل: شراء مواد خام، فحص واختبار مواصفات منتج نهائي، إعداد الآلات وتحضيرها للبدء بإنتاج منتج معين أو طلبية خاصة أو غير ذلك (Raiborn, 2006, P: 156).

نظام التكلفة على أساس النشاط Activity based costing (ABC): هو أسلوب لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بناء على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية بعدّها هدفاً لاحتساب التكلفة الأساسية التي تتجم عنها خدمات مشتركة (التكاليف غير المباشرة) وتجمع التكاليف كل نشاط على حدة وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف، وهو يركز على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين

الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج النهائي (Hilton, 2002, p:176).

التكاليف المباشرة (Direct Cost): هي التكاليف التي يمكن ربطها بهدف الكلفة بشكل بسيط وواضح (Drury, 2005, p: 28).

التكاليف غير المباشرة (Indirect Cost): هي التكاليف المرتبطة بغرض التكلفة لكن لا يمكن تتبعها له بطريقة ممكنة اقتصادياً (Horngren, et al, 2011, p:55).

موضع التكلفة (Cost Object): هو الشيء أو النشاط أو المنتج النهائي المراد احتساب تكلفته (Atkinson, et al, 2007, p: 140).

مجمع التكلفة أو وعاء التكلفة (Cost Pool): هو مركز التكلفة الذي تجمع فيه التكاليف غير المباشرة تمهيداً لتوزيعها على أهداف الكلفة المختلفة باستخدام مسبب كلفة واحد، وتسمى أيضاً مجمعات التكلفة، وهي تتعلق بتجميع أنشطة متجانسة تخضع في مجموعها لموجه كلفة واحد، وذلك اختصاراً لعدد الأنشطة وموجهاتها فمثلاً يمكن تجميع أنشطة الصيانة وبرمجة الإنتاج في وعاء تكاليفي واحد بعد أن تكاليف هذه الأنشطة ترتبط ارتباطاً وثيقاً بموجه كلفة واحد هو ساعات عمل الآلات، أو يمكن تجميع تكاليف أنشطة اللف والحزم ومناولة وتعبئة المواد في وعاء واحد وعدّ أن المسبب الرئيسي للتكلفة هو أوزان المواد الخام (Horngren, et al, 2011, p:141).

موجه أو مسبب التكلفة (Cost Driver): هو الحدث أو النشاط الذي يسبب تكلفه الذي بناءً عليه يتم تحديد معدلات التحميل للتكاليف غير المباشرة، إذ تمثل موجهات أو مسببات التكلفة عوامل متغيرة تؤثر على التكاليف الكلية وترتبط معها بعلاقة سبب -

نتيجة" واضحة وقوية، وتتمثل معظم موجّهات التكلفة في قياس كمية يسهل ربطها بمنتج معين، أو خط إنتاجي معين أو فئة معينة من العملاء، مثل عدد الوحدات المنتجة - وهو مسبب التكلفة التقليدي - ساعات عمل الآلات، عدد مرات شحن المواد، عدد مرات تحضير الآلات، عدد مرات طلب المواد، عدد الفواتير المصدرة لفئة معينة من العملاء (Hilton, 2002, p:210).

أنشطة ذات قيمة مضافة (Value Added Activates): هي تلك الأنشطة التي تؤدي إلى زيادة في قيمة المنتج أو السلعة للمستهلك النهائي (Raiborn, 2006, P: 156).

1-7 حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة فيما يلي:

- 1- الحدود المكانية: اقتصر مجتمع الدراسة على الجمعيات التعاونية في دولة الكويت.
- 2- الحدود البشرية: اختار الباحث عينة من المدققين الداخليين والمديرين الماليين ومدققي الحسابات الخارجيين في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت.
- 3- الحدود الزمانية: أجريت هذه الدراسة خلال الفترة الواقعة ما بين كانون الأول 2011 وحتى شباط 2012.

8-1 محددات الدراسة

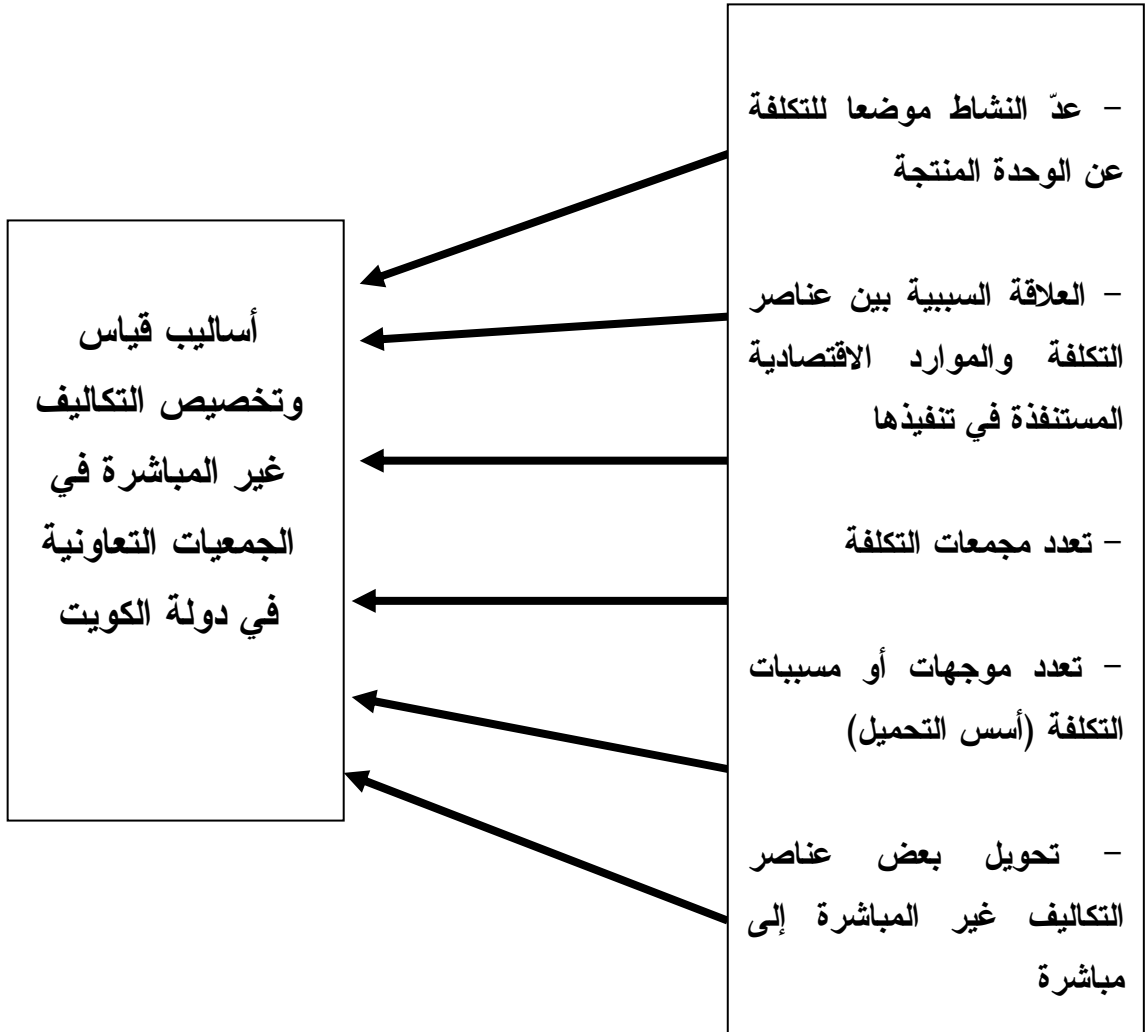
- 1- ندرة او حتى انعدام توفر الدراسات سواء المحلية أو الأجنبية (على حد علم الباحث) التي عالجت تطبيق ABC في الجمعيات التعاونية، ولكن هناك دراسات سابقة تطرقت إلى موضوع ABC في البنوك والمؤسسات المالية.
- 2- احتمال عدم توفر جميع المقومات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في بعض من الجمعيات التعاونية المشمولة في عينة الدراسة.
- 3- احتمال عدم إلمام بعض من أفراد عينة الدراسة بالمفاهيم الخاصة بنظام التكاليف المبني على الأنشطة.

3-9 نموذج الدراسة

لتحقيق غرض الدراسة والوصول إلى أهدافها المحددة فقد اعتمد الباحث النموذج التالي لدراسة علاقات متغيرات الدراسة. ويوضح الشكل (1-1) هذه العلاقات.

المتغير التابع

المتغيرات المستقلة



الشكل (1-1)

نموذج الدراسة

المصدر: النموذج من إعداد الباحث.

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

- 1-2 مقدمة
- 2-2 محاسبة التكاليف Cost Accounting
- 3-2 أهداف نظام التكاليف
- 4-2 تبويبات التكاليف في الجمعيات التعاونية:
- 5-2 الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية
- 6-2 نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)
- 7-2 مفهوم محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة
- 8-2 أسباب نشوء محاسبة تكاليف الأنشطة
- 9-2 طبيعة التكاليف المطبقة حالياً في الجمعيات التعاونية الكويتية
- 10-2 أنشطة تحليل التكلفة على أساس النشاط في الجمعيات التعاونية
- 11-2 خطوات تطبيق نظام ABC في الجمعيات التعاونية
- 12-2 مزايا وفوائد تطبيق نظام (ABC)
- 13-2 الظروف الداعمة لتطبيق نظام ABC
- 14-2 معوقات تطبيق نظام (ABC) في الجمعيات التعاونية
- 15-2 الدراسات العربية
- 16-2 الدراسات الأجنبية
- 17-2 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار النظري

1-2 مقدمة

إن دخول مضمار المنافسة تتطلب من المنشأة أيا كانت طبيعة نشاطها التمتع بالعديد من المزايا، لعل من أهمها تحديد الأسعار الملائمة لمنتجاتها، والاختيار الدقيق لمنافذ تسويق هذه المنتجات، مما يؤمن سرعة الحصول على العوائد المتأتية من عمليات البيع بأقل حد ممكن من المخاطر، وهذا يعتمد على جودة المنتج من ناحية وعلى قدرة الإدارة على اتخاذ القرار المناسب من ناحية ثانية وبالسعر المناسب لمنتجاتها في الوقت المناسب، وهذا بدوره يتطلب نظام كلفة يؤمن دقة احتساب تكلفة المنتج بأقصى قدر من الدقة، إضافة إلى تأمين كامل المعلومات المتعلقة بالمنتج في الوقت المناسب.

تغيرت أساليب وطرق واهتمامات الإدارة في الوقت الراهن، وذلك نتيجة للتقدم التقني الكبير الحاصل في جميع المجالات، وما يسمى بالثورة المعلوماتية، وبالتالي لم تعد الأساليب التكاليفية التقليدية تفي بحاجة الإدارة للمعلومات بالكم ولا بالنوعية أو بالسرعة المطلوبة بغرض اتخاذ قرارات رشيدة في عالم يسوده التغير الشديد، وتكون المعلومة من أكثر الأصول أهمية وأسرعها عرضة للتقادم (Kaplan, and Norton, 2006, p:2).

كما أن الاستمرار في استخدام الطريقة التقليدية في احتساب التكاليف في ظل التوسع في الاهتمام بالمراكز الخدمية وانخفاض نسبة استخدام التكاليف المباشرة قياساً بإجمالي التكاليف بسبب التطور الكبير في المكننة والتقدم السريع الذي شهده علم الحاسوب الذي دخل كل مجالات المصنع لم يعد يؤمن للإدارة ما تحتاجه من بيانات يمكن استخدام بفاعلية لاتخاذ قرارات المنافسة نظراً لقصوره في دقة تحميل التكاليف غير المباشرة لاعتماد كثيراً على التقدير الشخصي، هذا إضافة إلى ازدياد تعقيد تطبيق هذا النظام كلما تنوعت التكاليف غير المباشرة (Turney, and Alan, 2002, p: 67).

إن الزيادة في تنوع المنتجات لتلبية احتياجات العملاء وطلباتهم، وتحقيق رغباتهم أمام المنشآت المنافسة، اقتضت قيامها بزيادة كمية منتجاتها وتحسين نوعيتها، وأصبح المديرون بحاجة إلى معلومات دقيقة وعادلة عن المنتجات تساعدهم في اتخاذ قرارات إستراتيجية مهمة لتسعير منتجاتهم في سوق إنتاجية تنافسية (الشيخ، 2011، ص151).

كل هذا كان دافعاً بالمهتمين التحول إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) لما يوفره من دقة وسرعة في احتساب التكاليف التي تُعدّ من العوامل المهمة في مساعدة المنشأة ليس فقط بإعداد تقارير التكاليف بل وحتى في إعادة النظر بتسعير منتجاتها وربط هذه الأسعار بحجم الطلب والمنافسة.

وفي ظل هذه البيئة تمت البحث عن بديل لأنظمة التكاليف التقليدية، فبدأت جهود الباحثين منذ عقد الستينات من القرن العشرين، وقدمت حلولاً متعددة، ولكنها فشلت لكونها نظرية غير قابلة للتطبيق العملي، إلى أن قدم الباحثان Cooper and Kaplan عام 1987 نظاماً جديداً يعرف بنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) وسرعان ما

طبقت العديد من المنظمات - بكافة أنواعها الصناعية والإدارية والخدمية والتجارية - هذا النظام الجديد معلنة تلبيةه لاحتياجاتها المعلوماتية (العجمي، 2008).

2-2 محاسبة التكاليف Cost Accounting

تحتل المحاسبة مركزاً مهماً في إنجاح العديد من الشركات، إذ تقوم بتزويد الأفراد والجهات المختلفة بمعلومات مالية تساعد في اتخاذ القرارات، وتشتمل غالبية نظم المعلومات المحاسبية على فرعين هما المحاسبة المالية، والآخر يختص بالمحاسبة الإدارية.

ظهرت محاسبة التكاليف نتيجة القصور لدى المحاسبة المالية في توفير المعلومات الضرورية لمساعدته إدارة الوحدات الاقتصادية (خاصة الوحدات الصناعية) على اتخاذ القرارات السليمة المتعلقة بعملياتها المتعددة مثل عمليات الشراء أو التأجير أو الصنع، وعمليات الإنتاج والتوزيع.

إن محاسبة التكاليف هي الوسيلة الأكثر قدرة على توفير البيانات والمعلومات المتعلقة بالتكاليف وإصدار التقارير الدورية عنها، لأنها تمتد الإدارات ببيانات ومعلومات كمية وفعالة لترشيد قراراتها ورفع الكفاءة الوظيفية في تحديد الأهداف والتخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة (Hilton, 2002, p:5).

ويشير (Horngren, et al, 2011, p: 52) إلى أن نظام التكاليف يحدد التكلفة

من خلال خطوتين أساسيتين هما:

1- تبويب التكاليف بناء على نوعها، كالمواد، والعمالة، والإعلان، أو تبويبها وفق

أسس أخرى مختلفة لتحقيق أغراض مختلفة.

2- قياس هذه التكلفة لأغراض التسعير، أو لأغراض إدارية أخرى كالرقابة

والتخطيط واتخاذ القرارات.

يهتم نظام محاسبة التكاليف أساساً بقياس التكلفة لأغراض تسعير المنتجات

وتخطيط ورقابة الأنشطة المختلفة المتعلقة بعمليات الإنتاج والتوزيع، وهو يركز أساساً

على مفهوم القيمة المضافة، أي القيمة التي تضيفها عمليات الإنتاج والتشغيل في مركز

المسؤولية المعين على المواد الخام أو المواد نصف المصنوعة أو الخدمات التي يقدمها

هذا المركز، ولا يختلف هذا المفهوم سواء كان مركز المسؤولية المعين في وحدة صناعية

أو تجارية أو خدمية (الحجاج، 2009، ص 87).

وتُعدّ التكلفة المعيارية Standard Cost من النظم المهمة التي تستخدمها الإدارة

لتخطيط وتقييم أداء مركز المسؤولية المعين، فهي من ناحية تُعدّ أداة تخطيطية، لأن معايير

التكلفة توضع مقدماً قبل البدء في عمليات الإنتاج والتشغيل، إذ يمثل المعيار في هذه

الحالة، ما يجب أن تكون عليه التكلفة في ظل ظروف التشغيل العادية، ومن ناحية أخرى،

تُعدّ المعايير أداة رقابية فعالة، لأنها تُستخدم في المقارنة مع التكاليف الفعلية في تحديد

الانحرافات في تكاليف مراكز المسؤولية المعينة وتحليلها لمعرفة أسبابها، واتخاذ

الإجراءات التصحيحية المناسبة على ضوء هذه الأسباب (الأمين، 2006، ص 126).

ويرى الباحث أن نظام محاسبة التكاليف هو نظام محاسبي يوفر المعلومات اللازمة

لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وكذلك تحديد تكلفة المنتج أو النشاط

لأغراض التسعير. وترجع أهمية نظام محاسبة التكاليف في مساعدته لإدارة الوحدة الاقتصادية على اتخاذ القرارات المتعلقة بعمليات متعددة مثل عمليات الشراء أو التأجير أو الصنع، وعمليات الإنتاج والتوزيع.

3-2 أهداف نظام التكاليف

يرى (Hornngren, et al, 2011, p:158) أن هناك علاقة بين الهدف من التكلفة ونظم التكاليف المستخدمة ونوعية المعلومات المطلوب توفرها، إذ يمكن لنظم التكاليف خدمة الإدارة في المجالات الآتية:

1- تحديد تكلفة المنتج: وهي المهمة الرئيسية والتقليدية لنظم التكاليف، وتحديد تكلفة المنتج يساعد الإدارة في عملية تسعير هذه المنتجات، وإعداد الحسابات الختامية ونتيجة أعمال المشروع.

2- تخفيض التكلفة: وهذه المهمة ذات طابع صعب، إذ يجب أن تساعد نظم التكاليف في تخفيض التكلفة دون المساس بجودة المنتج، عن طريق إحكام الرقابة على التكاليف وتحديد المسؤولية في كل مرحلة إنتاجية أو كل نشاط من الأنشطة، ويمكن تحقيق ذلك عن طريق إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وضبط الإنفاق.

3- توفير المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية: تستطيع نظم التكاليف توفير الكثير من المعلومات للإدارة عن طريق التقارير الدورية لتحقيق الرقابة ومتابعة التخطيط، وهذا

الهدف ذو أهمية قصوى، ويمكن للإدارة من الاطلاع المستمر على الإنفاق ومتابعة العملية الإنتاجية.

4- المساهمة في إعداد الموازنات التخطيطية: تعد المعلومات الدقيقة ضرورية في إعداد الموازنات، وذلك لأن الموازنات تعتمد على بيانات تنبؤية في معظمها توفرها نظم التكاليف، وتستخدم الموازنات كأساس لتقييم الإنجاز ووسيلة رقابية لتحقيق أهداف مستقبلية (سفيان والشرع، 2002، ص 31).

2-4 تبويبات التكاليف في الجمعيات التعاونية:

يمكن تبويب عناصر التكاليف تبويبات مختلفة حسب وجهة النظر إليها والغرض من التبويب، ومن أهم هذه التبويبات والمستخدمه في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت ما يلي:

1- التبويب الطبيعي (الأساسي) للتكاليف: وطبقاً لهذا التبويب تقسم عناصر التكاليف أساساً إلى ثلاثة عناصر أساسية هي: (الحجاج، 2007، ص 47)

أ- مواد استهلاكية: وهي العنصر المادي الذي يدخل في جلب المنتجات من الموردين سواء بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر.

ب- أجور: وهي تكلفة العمالة التي تقوم بالتعامل مع المواد التي يتمت شراؤها من الموردين أو المواد التي يتمت بيعها داخل الجمعيات التعاونية سواء كانت أجوراً نقدية أو مزايا عينية أو تأمينات اجتماعية.

ج- أعباء إضافية (خدمات): هو ما يدخل في تكلفة شراء المواد من الموردين بخلاف المواد والأجور التي يتم جلبها إلى الجمعيات التعاونية في دولة الكويت.

2- التبويب حسب العلاقة بوحدة النشاط: وطبقا لهذا التبويب تقسم عناصر التكاليف

أساسا إلى نوعين أساسيين هما: (الأمين، 2006، ص126)

أ- تكاليف مباشرة، وهي التكاليف التي ترتبط مباشرة بشراء المواد المختلفة من الموردين، مثل تكاليف شراء المواد التموينية ومواد التنظيف المنزلية والملابس وغيرها من المواد التي تباع في أسواق الجمعيات التعاونية.

ب- تكاليف غير مباشرة، وهي التكاليف التي لا ترتبط مباشرة بشراء المواد من الموردين على اختلاف ما يتم توريده، مثل تكاليف نقل المواد التي لا تنصص عليها الاتفاقيات مع الموردين.

3- التبويب حسب العلاقة بوظائف المشروع (التبويب الوظيفي): وطبقا لهذا التبويب

تقسم عناصر التكاليف إلى ما يلي: (Horngren, et al, 2011, p: 91)

أ- تكاليف تشغيلية (إنتاجية): وهي التكاليف المباشرة المتعلقة بشراء المواد المختلفة من الموردين، وما يتبعها من مواد وأجور وأعباء، أي تكلفة تحويل المواد إلى الجمعيات التعاونية، مثل الأجور التي تدفع للعاملين في أقسام المناولة والبيع المنتشرة في أسواق الجمعيات التعاونية.

ب- تكاليف تسويقية وبيعية: وهي التكاليف المباشرة المتعلقة بشراء المواد المختلفة من الموردين من مواد وأجور وأعباء، أي تكلفة التسويق للمنتجات التي

تستخدمها الجمعيات التعاونية وبيعها وتحصيل ثمن بيعها، مثل التكاليف التي تدفع لقاء إيصال المواد إلى فروع الجمعيات التعاونية وتكاليف الترويج لبعض المواد.

ج- تكاليف إدارية وعمومية: وهي التكاليف المباشرة المتعلقة ب جلب المواد ودفع الأجور وغيرها من الأعباء، أي تكلفة التنسيق بين وظيفة جلب المواد من الموردين والوظيفة التسويقية، مثل توزيع المواد ورواتب العاملين في المناصب الإدارية والبائعين.

4- التبويب حسب إمكانية الرقابة والسيطرة والتحكم في عنصر التكلفة: وطبقا لهذا التبويب تقسم عناصر التكاليف إلى ما يلي:

أ- تكاليف يمكن التحكم فيها: وهي التكاليف التي يكون الموظف أو المحاسب العامل في الجمعيات التعاونية ومعرضا للمساءلة عنها لأنها واقعة تحت تحكمه ورقابته مثل التكاليف التي تتعرض للتلف نتيجة إهمال الموظفين أو المحاسبين.

ب- تكاليف لا يمكن التحكم فيها: وهي التكاليف التي يكون الموظف أو المحاسب العامل في الجمعيات التعاونية غير معرض للمساءلة عنها لأنها غير واقعة تحت تحكمه ورقابته، مثل التكاليف الناجمة عن بدل المواد التي تتعرض للتلف أثناء تعامل المواطنين معها.

5- التبويب حسب العلاقة بحجم النشاط: وطبقا لهذا النوع من التبويات تقسم عناصر التكاليف إلى ما يلي:

أ- تكاليف ثابتة: وهي التكاليف التي تظل ثابتة بغض النظر عن حجم النشاط الذي

تمارسه الجمعيات التعاونية، مثل تكاليف رواتب الموظفين والعاملين.

ب- تكاليف متغيرة: وهي التكاليف التي تتغير مع التغير في حجم النشاط زيادة

ونقصا الذي تمارسه الجمعيات التعاونية، مثل مصاريف المياه والكهرباء وتكاليف

زيادة شراء المواد المعروضة في أسواق الجمعيات التعاونية.

ج- تكاليف شبه ثابتة: وهي التكاليف التي تحوي الثابت والمتغير ويكون الجزء

الثابت هو الأكبر مثل التكاليف التي تدفعها الجمعيات التعاونية لصيانة الممرات

والأقسام التي يتمت فيها عرض المواد.

د- تكاليف شبه متغيرة: وهي التكاليف التي تحوي الثابت والمتغير ويكون الجزء

المتغير هو الأكبر مثل التكاليف التي تدفعها الجمعيات التعاونية زيادة مصاريف

العمل الناجمة عن تأخير أوقات الدوام.

7- التنبؤ حسب العلاقة بالقرار: وطبقا لهذا النوع من التنبؤيات تقسم عناصر التكاليف

إلى ما يلي:

أ- تكاليف مرتبطة بالقرار (ملائمة): وهي تكاليف تؤثر في القرار أو تساعد في

ترشيده مثل تكلفة الفرصة البديلة والتكلفة التفاضلية.

ب- تكاليف غير مرتبطة بالقرار (غير ملائمة): وهي تكاليف لا تؤثر في القرار

مثل التكلفة الغارقة.

2-5 الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات

التعاونية

هناك عدد من الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف ومن هذه الطرق ما يلي:

1- طريقة التخصيص المباشرة: وتعتمد هذه الطريقة على توزيع تكاليف مراكز الخدمة على مراكز البيع مباشرة، واستخدمت بشكل واسع في مجال تخصيص تكاليف دوائر الخدمات في الجمعيات التعاونية، وتعدّ طريقة بسيطة مقارنة مع الطرق الأخرى، ويتمت توزيع التكاليف في هذه الطريقة إلى مراكز التشغيل مباشرة بنسبة الخدمة المقدمة لقسم البيع، ويؤخذ عليها بأنها تهمل الخدمة المتبادلة بين مراكز الخدمة العاملة في الجمعيات التعاونية (Horngren, 2011, p:511).

2- طريقة التخصيص التنازلي: تسمح بتخصيص تكاليف قسم الخدمات إلى باقي أقسام الخدمات، وتبدأ عملية التخصيص بقسم الخدمة الذي يقدم خدمات إلى أكبر عدد من الأقسام، ثم الذي يليه في الخدمة إلى أن نصل إلى القسم الأخير، فالترتيب هو أساس تخصيص التكاليف لأقسام الخدمات، ويطلق عليها أيضا طريقة التخصيص التتابعي.

3- طريقة التخصيص المتبادل: تقوم هذه الطريقة بتخصيص التكاليف الموجودة بأقسام الخدمات على كل أقسام الخدمات الأخرى ومراكز البيع، وتمتاز هذه الطريقة بتوزيع أدق للتكاليف غير المباشرة أكثر من الطريقتين السابقتين (القباني، 2006، ص 281).

2-6 نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

تُعدّ المعلومات والبيانات التي تزودنا بها أنظمة التكاليف في غاية الأهمية والتأثير، إذ تستند إليها الإدارة في اتخاذ قراراتها لتحقيق أهدافها، ومن هنا كان لا بد من أن تكون هذه المعلومات غاية في الدقة، ونتيجة للتطور السريع في بيئة الأعمال، فإنه لا بد من توفير نظام محاسبي جيد يزود المنظمات بمعلومات ذات دقة عالية لمساعدتها في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

تتكون تكلفة المنتج من التكاليف المباشرة سواء أكانت من المواد أم العمالة التي يمكن تتبعها أو تحميلها على كلفة المادة بشكل واضح، كذلك من التكاليف غير المباشرة التي يصعب توزيعها على المخرجات النهائية نظراً لارتباطها بأكثر من سلعة واحدة، ففي أنظمة التكاليف التقليدية يتم تحميل المنتج النهائي بحصته من التكاليف غير المباشرة على افتراض أن المنتج النهائي هو الذي يسبب حدوث التكلفة التي يتم توزيعها بناءً على حجم المبيعات، مما يؤدي إلى إيجاد علاقة ترابطية طردية بينهما، أما في نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) فإنه ولإنتاج السلعة لا بد لنا من ممارسة أنشطة مختلفة بدورها تؤدي إلى إحداث التكاليف (Horngren, et al, 2011, p: 96).

وقد بدأت فكرة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة عندما طور الباحثان Kaplan & Cooper في عام 1987 في الولايات المتحدة نظاماً جديداً يستخدم في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، ثم انتشر استخدامه في الكثير من الدول منها بريطانيا، أوروبا، كندا وحتى الاتحاد السوفيتي، إذ كانت هناك العديد من

الأفكار التي تتفق ومضمون نظام (ABC)، إلا أنها لم تجد رواجاً وتسويقاً، وكان اهتمام الباحثين ينصب على ضرورة الاهتمام بمسببات الكلفة (Cost Drivers). وقد عرف فيما بعد بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وأظهر هذا النظام تميزاً واضحاً بدقة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة عن النظام التقليدي وحاز على اهتمام الأكاديميين والإداريين، وأصبح شائع الاستخدام وفتح مجالاً واسعاً أمام البحث والتجديد وإجراء التغييرات في أنظمة الرقابة وتقييم الأداء (الشيخ، 2011، ص149).

إن وجود نظام محاسبي سليم وارتفاع تقنية الإنتاج، وتنوع المنتجات وازدياد حجم الأقسام الإنتاجية تعد من أهم متطلبات تطبيق نظام (ABC)، إلا أن أكثرها أهمية هو ارتفاع حدة المنافسة في السوق وعلى كافة المستويات الذي يعد من أهم مسبباتها العولمة وانتشار التجارة الإلكترونية (عمليات البيع والشراء على شبكة المعلومات "الإنترنت") واتفاقيات التجارة الدولية وغيرها كل ذلك دافعاً مهماً للإدارة لكي تستطيع المنافسة للتركيز على إعادة النظر بأنظمة التكاليف لديها، وجعلها تتناسب وحاجتها من معلومات وبالوقت المناسب، وهذا يؤمنه نظام (ABC) الذي يتطلب من إدارة الشركة قبول هذا النظام وتحمل تكاليف تطبيقه التي لو تمت إعادة تحميلها على عدة سنوات كأسلوب لإطفائها سيقبل من أثر حجم هذه التكاليف عند البدء بتطبيق هذا النظام، إضافة إلى الاهتمام بالتدريب والاستفادة من خبرات الآخرين لضمان دقة تنفيذ هذا النظام وبالتالي ضمان دقة نتائجه (Brimson, 2001, p: 76).

ويرى (Kaplan, and Atkinson, 2008. p:297) أن نظام (ABC) كلفة الأنشطة يستخدم كأساس لتخصيص التكاليف على وحدة المنتج النهائي (هدف الكلفة)، وهو

يعمل على تزويد إدارة الشركة بمعلومات أكثر شمولية لدعم الأنشطة التي يمكن أن تقدم منتجات وخدمات متنوعة لأكثر عدد من العملاء وعليه فقد أصبح نظام ABC يهتم بقياس وتسعير كل الموارد المستخدمة للنشاطات التي تدعم الإنتاج وتسليم المنتجات أو الخدمات للعملاء وتحديد ربحية الزبون.

ويرتكز نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الجمعيات التعاونية على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج، وقد تكاملت محاسبة تكاليف الأنشطة مع التقنيات الأخرى لإدارة التكلفة، مثل: (المطيري، 2008، ص 65)

1- تكلفة التحسين والتطوير المستمر.

2- التكلفة المستهدفة.

3- تخفيض التكلفة من خلال سلسلة القيمة.

4- إستراتيجية الإنتاج بدون عيوب.

5- نظام الشراء والإنتاج في الوقت المناسب.

6- تكاليف دورة حياة المنتج.

7- الجودة الشاملة.

ويرى الباحث أن نظام (ABC) هو إطار متكامل وشامل يحاول أولاً تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد، ثم تتبع مصدر التكاليف التي ارتبطت بتلك الموارد الخاصة بالأنشطة، إذ يحصل على إجمالي الكلفة لكل تلك الأنشطة، أما المرحلة اللاحقة، فهي تتبع (تخصيص) تكاليف النشاط (Activity Costs) على المنتجات من خلال تحديد موجّه

الكلفة (Cost Driver) لكل نشاط، وذلك بحساب معدل كلفة لذلك الموجّه واستخدامه كأساس لتحميل كلفة النشاط على وحدة المنتج.

7-2 مفهوم محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

تتكون كلفة المنتج من التكاليف المباشرة سواء أكانت من المواد الأولية أم العمالة التي يمكن تتبعها أو تحميلها على كلفة المنتج بشكل واضح، ومن التكاليف غير المباشرة التي يصعب توزيعها على المخرجات النهائية نظراً لارتباطها بأكثر من سلعة واحدة، ففي أنظمة التكاليف التقليدية يتم تحميل المنتج النهائي بحصته من التكاليف غير المباشرة على افتراض أن المنتج النهائي هو الذي يسبب حدوث التكلفة التي يتم توزيعها بناءً على حجم الإنتاج، مما يؤدي إلى إيجاد علاقة ترابطية طردية بينهما، أما في نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، فإنه ولإنتاج السلعة لا بد من ممارسة أنشطة مختلفة تؤدي إلى إحداث التكاليف (أبو مغلي، 2008، ص28).

يعرف نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على أنه أسلوب يتكون من مرحلتين لتوزيع الكلفة غير المباشرة، إذ يتم تجميعها في مجموعات للتكلفة ثم يتم تخصيصها على المنتجات النهائية بناءً على موجّهات الكلفة" (Hilton, 2011,) (p:97).

أما (Horngren, 2011, p:144) فقد عرّف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) بأنه ذلك النظام الذي يصحح أنظمة محاسبة التكاليف الأخرى عن طريق التركيز على الأنشطة الفردية وعدّها موقع الكلفة الأساسي.

كما يعرف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) بأنه ذلك النظام الذي يقوم أولاً بتخصيص الموارد على الأنشطة التي استفادت منها، ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة وفقاً لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة (عبداللطيف، 2006، ص 218).

ويرى الباحث أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) هو ذلك النظام الذي يقوم على أساس تجميع التكاليف غير المباشرة للمنظمة في مواضع الكلفة (Cost Centers) ليتم توزيعها بعد ذلك على المنتج النهائي بواسطة مسببات الكلفة (Cost Drivers) وذلك للوصول إلى الكلفة الحقيقية للمنتج النهائي مما يؤدي إلى دعم اتخاذ القرارات الإدارية السليمة.

2-8 أسباب نشوء محاسبة تكاليف الأنشطة

يمكن تقسيم هذه الأسباب إلى ما يلي:

أولاً: تغير بيئة الأعمال الصناعية والإدارية الخدمية

بدأت تظهر تغيرات جذرية في بيئة الأعمال الصناعية والإدارية منذ منتصف القرن العشرين، وذلك نتيجة للتطورات المتعاقبة في مجال المعالجة الآلية في الصناعة والإدارة وظهور نظم المعلومات، مما نجم عنه تطورات متسارعة في الأنظمة الإنتاجية

باتجاه استخدام أوسع للتكنولوجيا الحديثة التي تتمثل في ظاهرة الآلية (Automation) واستخدام الإنسان الآلي (Robots). إذ ترسخ هذا الاتجاه وأدى إلى ظهور ما يسمى بنظم التصنيع المتقدمة (Advanced Manufacturing Systems) التي تتصف بالمرونة في الإنتاج بإذ يمكن عن طريق إعادة إعداد وتجهيز آلات الإنتاج مجموعات مختلفة من المنتجات، بينما تتصف نظم التصنيع التقليدية بالثبات وإنتاج منتج واحد أو مجموعة صغيرة من المنتجات المتجانسة (العجمي، 2008، ص 32).

ويشير (الشناوي، 2008، ص 56) إلى أنه بدأت تتكون أسس تصنيع جديدة أضافت إلى الوظائف الإنتاجية التقليدية عدة وظائف جديدة وأهمها: تصميم أو إعادة تصميم المنتج، هندسة أو إعادة هندسة العمليات الإنتاجية والمصنع، الأبحاث والتطوير لإدخال منتجات جديدة بوتيرة سريعة، التركيز على وظيفة الفحص والاختبار، التدريب المستمر وتطوير مهارات العاملين بإذ يستطيع العامل أداء عدة مهمّات بمهارة (Multi Skilled).

إن هذه التغيرات السابقة أدت إلى تغير جذري في هيكل التكلفة فلقد ارتفعت تكلفة الأنشطة المساندة (تسمى تقليدياً تكاليف غير مباشرة) في كثير من الصناعات، وحتى في المنظمات الخدمية كالبنوك وشركات الاتصالات لتتراوح بين 40% - 50% وفي نفس الوقت تراجعت تكلفة الأجور المباشرة لتتراوح بين 5% - 10%.

وفي ظل تلك التغيرات اتضحت عيوب أنظمة التكاليف التقليدية خاصة في معالجتها الأنشطة المساندة، وأدى إخفاقها في المعالجة السليمة لتلك التكاليف إلى تشويهاات جوهرية في بيانات التكلفة المقدمة للإدارة للرقابة على التكلفة واتخاذ قرارات التسعير وقرارات المزيج الإنتاجي.

وقد أدى تطبيق أنظمة التكاليف التقليدية إلى تشويهاً جوهرياً في بيانات التكلفة، إذ تشير العديد من الدراسات إلى أن الأنظمة التقليدية تزيد من تكلفة المنتجات النمطية كبيرة الحجم بحيث تبدو وكأنها غير مربحة وتخفض تكلفة المنتجات غير النمطية الصغيرة الحجم - طلبات خاصة مثلاً - بحيث تبدو وكأنها تحقق هوامش ربح عالية ولقد أدى ذلك إلى اتخاذ قرارات إدارية خاطئة وإلى اختيار مزيج إنتاجي خاطئ، وبالتالي أدى إلى سوء توزيع في موارد المنظمة المتاحة للاستغلال وهكذا بدأت كثير من الشركات تعاني من انخفاض جوهري في ربحيتها وتراجع في حصتها السوقية، نتيجة عدم توافر المعلومات التكاليفية الدقيقة والموضوعية (Brimson, 2001, p: 79)

ثانياً: ازدياد حدة المنافسة على المستوى العالمي

أسهمت زيادة حدة المنافسة في نشوء وتطوير نظام تكاليف الأنشطة (ABC)، الأمر الذي تطلب من الإدارة التركيز على ضرورة تخفيض التكلفة واتباع سياسة إنتاجية مرنة تقوم على تعدد المنتجات وإدخال منتجات جديدة ومتطورة باستمرار وذلك بسبب قصر العمر الإنتاجي للمنتج وكذلك البحث عن أسواق جديدة عبر التوسع الجغرافي والوظيفي ولقد أدى هذا التوجه إلى جعل الأنشطة الإدارية أكثر تعقيداً، فتعددت أقسام المنظمة وفروعها، وظهرت ضرورة استحداث أدوات رقابية تقوم على اللامركزية في الإدارة والتفويض السليم لأداء المشرفين في الأقسام والفروع المختلفة، وكذلك ضرورة التسعير الداخلي الدقيق للتعاملات بين الأقسام والفروع المختلفة في المنظمة الواحدة (العجمي، 2008، ص 39).

ويرى الباحث أن حل تلك المشاكل السابقة يرتبط بشكل أو بآخر بإيجاد حل مرض لمشكلة توزيع التكاليف المشتركة بين الأقسام والفروع والمنتجات، وكذلك توزيع تكاليف الأنشطة المختلفة المساندة للإنتاج.

2-9 طبيعة التكاليف المطبقة حالياً في الجمعيات التعاونية الكويتية

تعتمد الجمعيات التعاونية حالياً على نظام مبسط لاحتساب كلفة منتجاتها، إذ يقوم على أساس التسجيل الفعلي لعناصر الكلفة من مواد وأجور مباشرة، إضافة إلى التكاليف غير المباشرة وفي أغلب الأحيان دون توظيف لهذه العناصر ولا حتى بالأسلوب التقليدي الذي يعتمده أي نظام محاسبي، إضافة إلى استخدام الأسلوب اليدوي في إدراج المعلومات في سجلات لا تصلح للتعرف على تخصيصات هذه التكاليف (العجمي، 2008، ص46).

كما أن عدم وجود قسم مستقل لمحاسبة التكاليف بل تناط الأعمال إلى قسم المالية، إذ يسهل تحميل المواد بما يخصها من تكاليف أولية وتبقى مهمة تحميل التكاليف غير المباشرة الأكثر تعقيداً في تخصيصها لمراكز العمل ومن ثم للبيع النهائي إذ يستخدم عادة أساس الوحدات المنتجة المستفيدة كأساس لتحميل تلك التكاليف ومعززاً بالتقديرات الشخصية لاختيار وقياس معدلات تحميل لا تمتد للتكلفة ومسبباتها في أغلب الأحيان بصلّة، مما يؤثر ذلك وبشكل واضح على عدالة تحميل المادة بما يخصه من تكاليف، مما سيؤثر بطبيعة الحال على قرارات لاحقة كثيرة أخرى.

إن أهم دور يجب أن يلعبه أي نظام تكاليف تقرر الإدارة اختياره يجب أن لا يقتصر على مجرد تحديد تكلفة المادة، بل من الضروري تأمين وتحديد هذه التكلفة على أعلى درجة ممكنة من الدقة، إضافة إلى جاهزية هذه المعلومة في أي وقت تحتاجه الإدارة مما سيمكنها من اتخاذ قرارات تتعلق بتسعير وترويج المادة، أي له علاقة مباشرة بوجودها.

إن أهم من يؤمن ذلك هو ضرورة تواجد قاعدة معلومات متكاملة لدى الجمعية تهتم برصد كل ما تحتاجه الجمعية من معلومات وتجميعها مروراً بمعالجتها والخروج بالنتائج المرجوة، نظاماً متكاملًا للمعلومات مثل هذا، يجب أن يتصف بدرجة عالية من الفعالية ولكي يكون كذلك يجب أن يتصف بما يلي: (الشناوي، 2008، ص56)

- 1- أن يحقق درجة عالية من الدقة والسرعة في جمع ومعالجة البيانات.
- 2- أن يزود الإدارة بما تحتاجه من معلومات لتحقيق الرقابة على الأنشطة البيعية والشرائية والخدمية التي تقدمها الجمعية.
- 3- أن يزود الإدارة بما تحتاجه من كافة أنواع التكاليف لأنشطتها في الوقت الملائم.
- 4- أن يتصف بالمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر تحديثه أو التغيير إلى نظام كلفة ترى الإدارة أنه الأنسب لها.
- 5- أن يؤمن أهم المعلومات التي يمكن للإدارة الاستعانة بها لاتخاذ قرارات منافسة تتصف بدرجة عالية من الدقة وأقل قدر ممكن من الخطأ الذي سينعكس على وجود ومستقبل الشركة نفسها إذا ما اتخذ في مجالات قرارات المنافسة.

ولغرض تأمين تحقيق كل ما ورد فإنه على الجمعية اختيار نظام المعلومات الذي يتناسب مع حجم وطبيعة أعمالها، إضافة إلى ضرورة تأمينه كافة المعلومات التي تمكنها من اتخاذ أنسب القرارات وفي الوقت المناسب.

وقد كان للتطور التكنولوجي والتقني الكبير واجتياح الحاسبات الإلكترونية كافة مجالات الحياة الأثر البالغ في تخفيض التكاليف المباشرة من خلال التخفيض الكبير في الأيدي العاملة، إضافة إلى بلوغ الفاقد من المواد أدنى مستوياته، مما أدى إلى أن تصبح التكاليف غير المباشرة الأكثر عبئاً على الجمعية وخصوصاً عندما بدأت إدارة الجمعية تهتم بفتح مراكز خدمات إضافية لزيادة رغبة العملاء باقتناء مبيعاتها.

يؤكد (Cooper, and Kaplan, 2008, p:101) بأن التطور التقني أدى إلى تغيير في هيكل التكاليف وذلك لدخول المكننة إلى مختلف المراحل، مما جعل من كلفة عنصر العمل المباشر تنخفض وتتضاءل، بينما تزداد التكاليف غير المباشرة التي تخص الأقسام المختلفة، وعليه لم يعد نظام تحميل المنتج بالتكاليف التقليدي قادراً على خدمة الإدارة مصدراً للمعلومات لمعرفة كلفة المنتج تمهيداً لاتخاذ قرارات أكثر أهمية.

2-10 أنشطة تحليل التكلفة على أساس النشاط

تعد الأنشطة العنصر الأساس من عناصر تحليل ABC، إذ تشكل جوهر هذا التحليل، إذ يتم تحديد الأنشطة الأساسية المنجزة في الجمعيات التعاونية، ويتم عرض الأنشطة في فاتورة الأنشطة Bill of Activities التي تبين قائمة بالأنشطة التي

ستخصص تكلفتها لأغراض التكلفة المختلفة، كما يمكن تصميم نظام ABC ليطبق في جزء من القطاع مثل: قسم الإدارة المالية، إذ يمكن تحديد الأنشطة الأساسية الآتية: (Adams, 2010, p: 332).

1- الأنشطة المتعلقة بحسابات النقدية في الصندوق.

2- الأنشطة المتعلقة بحسابات الموردين.

3- نشاط إعداد الموازنات التقديرية وتقويم الأداء.

4- نشاط إعداد التقارير المالية.

5- نشاط الرقابة الداخلية.

6- نشاط مراجعة العقود

7- نشاط إدارة الأصول طويلة الأجل.

إن إنجاز أي نشاط من الأنشطة السابقة يتطلب استنفاد موارد اقتصادية نادرة في المنظمة (وقت، مواد، عمل، آلات وتجهيزات)، وينشأ عنها تكاليف تسمى "تكاليف الأنشطة" ويتم إنجاز النشاط بناء على طلب منتج معين أو فئة معينة من العملاء، أو أي موضوع تكلفة آخر وهذا الطلب من المنتج أو العميل هو السبب في إنجاز النشاط، وبالتالي نشوء التكلفة أي أن العلاقة أو الربط هي علاقة سبب (منتج معين أو عميل معين) ونتيجة (تكلفة الطلب على النشاط). واستناداً إلى علاقة السبب والنتيجة في نظام تكاليف الأنشطة (ABC) يمكن تتبع التكاليف غير المباشرة أو التكاليف المساندة وتخصيصها على المنتجات أو العملاء بدقة وموضوعية دونما حاجة إلى اللجوء إلى التوزيع الاجتهادي أو التحكيمي، كما في أنظمة التكاليف التقليدية (Adams, 2010, p: 334).

إن تحليل الأنشطة في الجمعيات التعاونية يسمى أيضاً تحليل سلسلة القيمة، إذ إن مدخل تحليل أنشطة الجمعيات التعاونية قد قدم للإدارة فرصة كبيرة للتمييز بين نوعين من الأنشطة وذلك من وجهة نظر العملاء أو الزبائن:

1- أنشطة تضيف قيمة (Value – Added Activities): مثل تكاليف الجودة

وتكاليف التغليف الإضافي وتكاليف المظهر الخارجي للسلعة والتصميم.

2- أنشطة عديمة القيمة (Non Value –Added Activities): مثل إصدار

أوامر الشراء وإنشاء وحدات إدارية لا حاجة لها.

إن النشاط الذي يضيف قيمة هو ذلك النشاط الذي إذا استبعد فإنه سيؤدي في الأجل الطويل إلى تخفيض خدمة المنتج إلى العميل أو الزبون ولا يلبي توقعاته، مما سيؤثر سلباً على مبيعات المنظمة وحصتها في السوق، لذلك تسعى إدارة الجمعيات التعاونية إلى عدم استبعاد تلك الأنشطة وإنجازها بكفاءة، فمثلاً شراء مواد أولية لتصنيع المنتج هو نشاط ذو قيمة لأن الجمعيات التعاونية بدونها لن تستطيع تقديم المواد للزبائن بجودة معينة هو نشاط ذو قيمة لأن الزبائن يتوقعون ذلك ويرغبون (العجمي، 2008، ص32).

إن أي نشاط لا يمكن تصنيفه كنشاط ذي قيمة يعد نشاطاً لا يضيف قيمة، أي عديم القيمة من وجهة نظر العملاء أو الزبائن وهذا ما يقدم للإدارة فرصة كبيرة لتخفيض التكلفة بدون تخفيض طاقة خدمة المنتج إلى العميل أو الزبون. فمثلاً تخزين المواد أو المنتجات التامة الصنع يعد نشاطاً غير مهم من وجهة نظر العميل لذلك كان السعي إلى تطبيق سياسة توفير الخدمة في الوقت المناسب (JIT) (Just In Time)، وكذلك تكاليف التوافق

أو تكاليف إعادة تصنيع الوحدات المعيبة هو نشاط عديم القيمة بالنسبة للعملاء، لذلك يتوجب استبعاده (King, 2001, p:30).

ويرى الباحث أن هناك أنشطة عديمة القيمة من وجهة نظر العملاء ولكن لا يمكن للمنظمة أن تستغني عنها كاملاً، بل يمكنها أن تخفض حجمها وتتجز النشاط بكفاءة، مثل قسم المحاسبة، معالجة البيانات، تكاليف الفحص وتكاليف مناولة المواد، بينما توجد أنشطة لها قيمة من وجهة نظر العملاء مثل التغليف والتصميم والمظهر الخارجي.

2-11 خطوات تطبيق نظام ABC

يشير (Drury, 2005, p: 154-156) إلى أنه يتم تطبيق نظام تكاليف الأنشطة

على أربع مراحل متتالية هي:

1- تحليل جميع أنشطة الجمعية: يتم وضع مخطط تدفق للأنشطة المختلفة في الجمعية، بحيث تحدد الأنشطة السابقة والأنشطة اللاحقة للنشاط المعني، وتساعد تقنية التخطيط الشبكي في إعداد خريطة تدفق للأنشطة، لتوضيح ترابط الأنشطة سابقاً ولاحقاً ومرافقاً لإنجاز نشاط معين أو تقديم خدمة لفئة معينة من العملاء، مثال أنشطة برمجة العمل ومناولة المواد الأولية ومعالجتها في المراحل المختلفة والتخزين.

2- تحديد موجّهات أو مسببات التكلفة لكل نشاط أو مجموعات متجانسة من الأنشطة: استناداً إلى دراسات ومشاركات القائمين على إنجاز الأنشطة المختلفة يتم تحديد مسبب واحد أو أكثر لكل نشاط من الأنشطة، وذلك انطلاقاً من علاقة السبب والنتيجة بين تغير

موجّه أو مسبب التكلفة وبين إحداث التكلفة نتيجة ذلك التغير، وغالباً ما تكون موجّهات التكلفة مقاييس كمية عددية، مثل عدد ساعات مرات شحن المواد، عدد مرات طلب المواد، عدد ساعات الفحص واختبار الصلاحية أو تطابق المواصفات.

3- تحديد أوعية أو مجتمعات التكلفة للأنشطة المختلفة لتتراكم فيها التكاليف: إذ يخصص لكل نشاط رئيسي وعاء تكلفة تتراكم فيه تكلفة هذا النشاط، وقد يخصص لمجموعة أنشطة متجانسة تخضع لمسبب تكاليفي واحد وعاء تكاليفي واحد ويتسم نظام ABC بتعدد الأوعية التكاليفية وتعدد موجّهات التكلفة، بحيث تتحقق علاقة السبب والنتيجة بصورة دقيقة، بينما يتسم النظام التقليدي بعدد قليل من الأوعية، مما يؤدي إلى عدم الانسجام وغياب أو ضعف علاقة السبب والنتيجة، وهذا يؤدي بدوره إلى تخصيص غير دقيق للتكاليف المشتركة أو التكاليف غير المباشرة.

4- ربط تكاليف الأنشطة المترakمة أو المجموعة في أوعية التكاليف بموضوع التكلفة الذي قد يكون منتجاً معيناً أو طلبيه معينة أو فئة معينة من العملاء أو قسماً أو فرعاً: يتمت تخصيص تكاليف الأنشطة على المبيعات أو فئات العملاء استناداً إلى العلاقة السببية وفق مسببات التكلفة، وأن الجمعية تستفيد من خبرات تطبيق النظام إذ إنها تعتمد معدلاً طبيعياً لموجّه التكلفة مثل متوسط المبيعات الشهرية، وذلك استناداً إلى دراسة "طبيعية" تقديرية تحدد وفقها التكلفة الطبيعية للنشاط والعدد الطبيعي لموجّه التكلفة ثم يتم التأكيد من مدى الدقة عند المقارنة بين التقدير والفعلي، مما يسمح بتعديل معدلات موجّهات التكلفة لتصبح أكثر دقة وملاءمة، أي التعلم عن طريق الممارسة والخطأ والتأكيد على الاستفادة من التدفق العكسي أو المرتد للمعلومات.

2-12 مزايا وفوائد تطبيق نظام (ABC)

إن أهم مزايا وفوائد تطبيق نظام (ABC) هي:

1- إلغاء الإجراءات غير الضرورية أو الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة وإعادة توزيع الموارد على الأنشطة الأكثر نفعاً، وهذا بدوره سيسهم في تحسين أداء الفعاليات لدى الشركات الصناعية من ناحية وإلى تخفيض التكاليف من ناحية أخرى ما سيؤثر بالضرورة على تكلفة المواد وإظهارها بأقل مما هي عليه الآن (King, 2001, p:24).

2- يسهم نظام ABC ويدخل عاملاً رئيسياً مساعداً في تطبيق الإستراتيجية الإدارية الحديثة وهي إستراتيجية إدارة الجودة الشاملة (TQM) كونه يؤثر في مجال التحسين المستمر والتركيز على المستهلك الذي ينتظر الخدمة المتميزة من المادة إضافة إلى نوعيتها وهذا فقط سيمنحه الفرصة على البقاء والاستمرار والمنافسة، كما أن هذا النظام ينسجم مع مجموعة الأنظمة الإدارية الحديثة الأخرى، بحيث يتكامل معها في تحقيق أهداف الجمعية، مثل نظام في الوقت المناسب، وإستراتيجية توجيه العمل والتوجه كلياً نحو تلبية احتياجات العملاء أو الزبائن (Johnson, 2008, p: 27).

3- توفير مجموعة من مقاييس أداء غير مالية من خلال قياس موجّهات (مسببات) الكلفة إذ يشمل الكلفة والوقت والنوعية، والكمية وهذا سيؤدي إلى التركيز على الأنشطة التي تتصف بالإنتاجية واستبعاد تلك التي لا تحقق أي قيمة مضافة (Steimer, 2000, p: 42).

4- مساعدة الإدارة في التخطيط الاستراتيجي وإدارة الموارد، مما يساعدها لمواجهة التحديات المستقبلية والمنافسة الشديدة في أسواق العالم المفتوح، كذلك تحسين كفاءة

وفاعلية قرارات التسعير نظراً لاحتساب الكلفة بشكل دقيق الذي سينعكس أثرها إيجابياً على مختلف القرارات ومن ضمنها قرارات التسعير (Brimson, 2001, p: 182).

5- يمثل نظام ABC بديلاً قوياً للأنظمة التقليدية ويقدم حلاً أفضل لمشكلة تخصيص التكاليف المساندة وبشكل يقود إلى تجاوز عيوب النظم التقليدية، إذ قدم نظام ABC إمكانيات جديدة لربط التكاليف بموضوع التكلفة (Cost Objects)، إضافة إلى الربط التقليدي بالمادة، سمح النظام بربط تكاليف الأنشطة بالفئات المختلفة للعملاء بعدّهم هم الذين يطلبون أنشطة معينة ويتسببون بالتالي في أحداث التكلفة، وهذا ما يساعد الإدارة في الوصول إلى فهم أفضل لطريقة توليد الأرباح على مستوى المنتجات وعلى مستوى العملاء، الأمر الذي سمح بإعادة النظر في المزيج الإنتاجي وفي مزيج العملاء، ولقد أثبتت الدراسات الميدانية جدوى وفاعلية التوجّه نحو العملاء، التوجّه نحو المستهلك أو الزبون في جميع المنظمات على حد سواء وفي المنظمات المصرفية وخدمات الاتصالات والمرافق العامة من ماء وكهرباء بصوره خاصة (Horngren, et al, 2011, p:72).

6- يقوم مدخل نظام تكاليف الأنشطة أساساً على التحليل العميق لكافة الأنشطة في الجمعية مع محاولة ربط تلك الأنشطة بمسبباتها، وهذا ما يؤدي إلى فهم إداري أفضل لجميع العمليات والعلاقات المتبادلة داخل الجمعية، مما يسمح برقابة أفضل على التكلفة ويسمح باعتماد إستراتيجية تخفيض التكلفة بصوره منتظمة ومستمرة لتحقيق ميزة تنافسية مهمة في بيئة تتصف بالتنافس الشديد (King, 2001, p:25).

2-13 الظروف الداعمة لتطبيق نظام ABC

إن تطبيق نظام ABC هو عملية معقدة وشاملة تتطلب الخبرات وتستنفد الكثير من موارد الجمعية، لذلك يتطلب من إدارة الجمعية التأكد مسبقاً من أن المنافع المتوقعة أكبر من تكاليف تطبيق النظام، ويمكن عدّ الظروف والشروط التالية مشجعة لتطبيق النظام، بل قد يصبح التطبيق أمراً ضرورياً مع توافر تلك الظروف: (Esrtin, 2004, p: 42)

1- تعدد المواد وتنوع نماذجها الكبير مع اختلاف في أحجام إنتاجها، مما يجعل

العملية البيعية معقدة.

2- ازدياد الأنشطة المساندة لتصميم العمليات البيعية وبرمجة العمل والمعالجة

الآلية للبيانات بالاستخدام المكثف للحاسوب وازدياد أهمية المحاسبة نتيجة نمو

حاجات الإدارة إلى معلومات دقيقة وتحليلية.

3- ارتفاع نسبة التكاليف المساندة مع تضائل نسبة التكاليف المباشرة لليد العاملة

نتيجة لما سبق، مما يجعل مسألة التخصيص الدقيق للتكاليف المساندة مهمة

وجوهريّة في ترشيد قرارات الإدارة.

4- تزايد استخدام نظم البيع المتقدمة بإدخال الأتمتة في عمليات البيع والشراء،

الأمر الذي يخلق طاقة بيعية كبيرة ويرفع نسبة التكاليف الثابتة في هيكل الجمعية.

5- ازدياد حدة المنافسة محلياً وعالمياً بحيث يصبح تخفيض التكاليف هو

إستراتيجية الاستمرارية والمحافظة على حصة الجمعية في السوق.

6- قصر العمر الاقتصادي للمواد المباعة في الجمعية، مما يتطلب استبعاد بعض المنتجات وتطوير وإدخال منتجات جديدة باستمرار وبما ينسجم وتوقعات الزبائن الحاليين والمحتملين.

8- عدم اقتناع ورغبة مجالس الإدارة في تلك الجمعيات في تصميم وتطبيق أنظمة التكاليف ABC .

9- عدم وجود إدارة متخصصة بالتكاليف Cost Management في كل جمعية من تلك الجمعيات.

14-2 معوقات تطبيق نظام (ABC)

يشير (Hussein, 2004, p:197) إلى أنه على الرغم من مزايا نظام محاسبة تكاليف الأنشطة والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة التي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف، إلا أن هناك بعض المعوقات والانتقادات الموجهة إلى نظام التكلفة على أساس الأنشطة:

- 1- صعوبة التطبيق واختيار مسببات التكلفة، الأمر الذي يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب الكادر المحاسبي في الجمعيات التعاونية.
- 2- أن تطبيق هذا النظام ليس في جميع الأحوال ذا عائد يفوق تكلفة التطبيق، فقد تبين أنه كلما اتجه حجم الشركة إلى الصغر مثل منشآت الإنتاج الفوري، إذ تتعدد الطلبيات مع صغر حجم الطلبيات فإن تجميع البيانات اللازمة للحصول على معلومات التكلفة حسب

الأنشطة يُعدّ مكلفا للغاية بما يتعارض بنفس الوقت مع عدّ وهدف تخفيض التكلفة الذي تنتشده تلك المشروعات، وهو ما يعطي مبررا مقنعا لعدم التطبيق الكامل لهذا النظام أو قصور تطبيقه (محرم، وشحاته، 2005، ص 408).

3- إن تكلفة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مرتفعة عموما، لذلك يجب الموازنة بين التكلفة والمنافع.

4- عدم توفر الكوادر البشرية والإمكانات المادية اللازمة لتطبيق نظام ABC في الجمعيات التعاونية بدولة الكويت.

5- عدم توفر الشروط اللوجستية لتطبيق النظام مثل نظام إعادة الهندسة Reengineering ونظام الجودة (TQM) ونظام سلسلة التوريد (Supply Chain) ونظام الرقابة على المخزون (Inventory Control) في تلك الجمعيات.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

لعل من أهم الصعوبات التي واجهت الباحث هي عدم توفر دراسات محلية أو أجنبية عن تطبيق نظام (ABC) في الجمعيات التعاونية، مما أجبره على الاستفادة من مجموعة الدراسات ذات العلاقة بنظام (ABC) بشكل عام، وذلك بناء على أن المفاهيم الأساسية التي تحكم تطبيق هذا النظام هي بوجه عام متماثلة، وفيما يلي عرض لبعض هذه الدراسات:

2-15 الدراسات العربية

- دراسة (أبو الهيجاء، 2001)، بعنوان: " نظام التكاليف المبني على الأنشطة " .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام التكاليف من خلال عرض نظام التكاليف على الأنشطة من كافة جوانبه، والتعرف على المعوقات التي تقف في طريق تطبيق هذا النظام، وتمت الاعتماد على الاستبانة لجمع البيانات المتعلقة باختبار فرضيات البحث من خلال الأساليب الإحصائية ومنها أسلوب الانحدار المتعدد، وتكونت عينة الدراسة من 56 شركة من الشركات الصناعية في الأردن. وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها ما يلي:

1- تواجه الشركات المساهمة العامة صعوبات في تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، منها عدم معرفة الإدارة العليا في الشركات بذلك النظام.

2- عدم وجود الرغبة لدى تلك الإدارات بالتحول من النظام التقليدي للتكاليف.

3- إن هناك ضعفا في نظم التكاليف المستخدمة في الشركات المساهمة في الأردن.

- دراسة (صالح، 2002)، بعنوان: **مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات.**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لقياس وترشيد تكلفة الخدمات الصحية، وتوفير المعلومات للإدارة لمساعدتها على اتخاذ القرار، وتحديد أسعار الخدمات الصحية المقدمة بالمستشفيات الخاصة على أسس علمية دقيقة. وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج من أبرزها:

1- إمكانية التغلب على مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في استخراج معدلات التكلفة لكل نشاط حسب مسببات التكلفة.

2- إمكانية التغلب على مشكلة التحميل الرأسمالي وذلك من خلال قياس وتحميل تكلفة الموجودات الثابتة بالمستشفيات ضمن تكاليف الخدمات الصحية، واختيار طريقة الاستهلاك التي تتناسب مع عامل تقادم بعض الأجهزة بالمستشفيات، وكذلك نسب استغلال الطاقة المتاحة بها.

3- إن التسعير على أساس بيانات التكاليف يفيد كلاً من إدارة المستشفى والمتعاملين معها ويزيد من الوعي التكاليفي.

- دراسة (الغزاوي، 2002)، بعنوان: دور هيكلية التكاليف المبنية على أساس الأنشطة في السياسات الإنتاجية وتحسين الربحية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة".

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة في تحسين ربحية الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة وذلك عن طريق توفير المعلومات الدقيقة لتكلفة المنتجات. وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدد من النتائج من أبرزها ما يلي:

1- وجود تأثير لنظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة على السياسات الإنتاجية وعلى الربحية.

2- أن هناك إدراكاً لأهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة لدى الشركات التي تطبق هذا النظام.

3- أوصت الدراسة بضرورة اهتمام الشركات الصناعية التي تطبق نظام (ABC) لهيكل التكاليف عند المستويات المتعددة.

- دراسة (نور وعدس، 2003) بعنوان: " أهمية قياس تكلفة الخدمة باستخدام أنظمة التكاليف في المصارف الأردنية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى اعتماد المصارف التجارية في الأردن على محاسبة التكاليف في احتساب كلفة الخدمة المصرفية، ومزايا تطبيق محاسبة التكاليف في المصارف وأهم المعوقات المالية والإدارية والفنية التي تعيق تطبيق نظام محاسبة التكاليف في تلك المصارف. وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج من أهمها:

1- أن المصارف التي تطبق أنظمة محاسبة التكاليف تتمتع بقدرة تنافسية عالية وحصتها السوقية أكبر من تلك المصارف التي لا تطبق أنظمة محاسبة التكاليف بالرغم من وجود كلفة إضافية لتطبيق مثل هذه الأنظمة في تسعير الخدمات إلا أن المنفعة من تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف أكبر من الكلفة.

2- أن هناك إدراكاً لدى الإدارات العليا في تلك المصارف إلى أن تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف المبنية على أساس النشاط (ABC) يعطي معلومات أكثر دقة ومساعدة لاتخاذ القرارات.

- دراسة (الحموي والفار، 2004) بعنوان: أثر تطبيق نظام ABC على ربحية الأقسام الإنتاجية بشركات التأمين.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم سمات وقواعد وفوائد تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة مع تبيان أسباب ظهوره ومراحل تصميمه. وقد خلصت هذه الدراسة إلى ما يلي:

1- أن تطبيق استخدام النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف في شركات التأمين والقائم على أساس تحميل المصروفات الإدارية والعمومية التكاليف غير المباشرة - يعطي معلومات مشوهة ومضللة للربحية، كذلك وبطل المنافسة القائمة بين منشآت الأعمال فإنه يتوجب عليها أن تكون قادرة على تحديد ربحيتها وفهم تكاليفها ومعرفة مسببات هذه التكاليف مما يستدعي وجود نظام للتكاليف يلبي هذه الاحتياجات.

2- أن اعتماد نظام (ABC) يساعد في تقسيم أنشطة المنشأة إلى فئات متعددة وكيفية استخدام هذه الأنشطة للموارد المتاحة لغايات دراسة وتحليل وتحديد أي من هذه الأنشطة تضيف قيمة وأياها لا تضيف قيمة، إذ لا يتأتى هذا الأمر إلا من التي بدورها تساعد في اتخاذ (ABC) خلال تحليل تكاليف الأنشطة الذي يوفره نظام القرارات الإدارية المناسبة في مختلف المجالات من إذ التسعير والاستمرار في تقديم الخدمة أو عدمها.

3- أنه تزداد أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في شركات التأمين نتيجة لارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة نظرا لطبيعة نشاطها الخدمي.

- دراسة (العطارى، 2005)، بعنوان: " إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لدقة تحديد تكلفة الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة الأردنية".

هدفت الدراسة إلى البحث في إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة من أجل تحقيق عنصر الدقة في تحديد تكلفة الخدمات الصحية، وتكوّنت عينة الدراسة من عشرة مستشفيات من المستشفيات الخاصة الأردنية.

وبيّنت الدراسة أن المستشفيات الخاصة لا تطبق نظام الـ ABC ولا يوجد لديها قسم لمحاسبة التكاليف، ومع ذلك يوجد لدى أغلب المستشفيات معرفة بهذا النظام وأهميته في تحديد تكلفة الخدمات الصحية، وقد أوصت الدراسة بأن يتم توفير محاسبي تكاليف مؤهلين والتحول إلى نظام الـ ABC بدلاً من النظام الحالي، وبالتالي تحقيق عنصر المنافسة بين تلك المستشفيات، وعلى إدارات المستشفيات الخاصة العمل على توفير دورات تعريفية لموظفيها لمعرفة نظام الـ ABC، وأن تتوفر الرغبة في تطبيق هذا النظام لما له من دور مهم في تحديد تكلفة الخدمات الصحية، التي من خلالها تساعد في تسعير الخدمات الصحية كما يساعد لدى تطبيقه في تجنب الهدر في الموارد المتاحة وتخفيض التكاليف النهائية للخدمات الصحية.

- دراسة (جباري، 2005)، بعنوان: " نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)

وإمكانية تطبيقه في المستشفيات دراسة تطبيقية في المستشفى الجمهوري تعز "

هدفت الدراسة إلى تكييف وتطوير نظام (ABC) لاستخدامه في المستشفيات من خلال تحديد الأسس والمقومات اللازمة لتطبيقه، والاستفادة من المنافع التي يوفرها النظام في مجال دقة توزيع التكاليف وتحديد تكلفة المخرجات، إضافة إلى تصميم نظام تكاليفي متكامل يستطيع أن يعطي مفاهيم تكاليفية للأنشطة الأساسية في المستشفيات. اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي وذلك من خلال تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط

على بيانات فعلية تخص الخدمات المؤداة في المستشفى عينة البحث. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها:

1- أن تطبيق نظام (ABC) لتخصيص وتوزيع التكاليف يحقق أهداف محاسبة التكاليف في قياس تكاليف المنتج والتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بشكل أكثر كفاءة من الأنظمة التقليدية.

2- إن تطبيق نظام التكاليف التقليدي في المستشفيات يمتلك آلية معينة غير قاصرة في إيجاد ترابط أكثر دقة بين عناصر التكاليف غير المباشرة والمخرجات مما يؤثر على عملية احتساب التكاليف وتوفير معلومات كاملة ودقيقة يمكن الاعتماد عليها في خدمة الإدارة.

3- إن نظام (ABC) يعتمد على آلية متطورة في احتساب التكاليف تساعد في الحصول على بيانات تفصيلية ودقيقة عن تكلفة الخدمات الصحية في الأقسام الطبية وأنشطتها المختلفة تفيد في التخطيط والرقابة على التكاليف والأنشطة وترشيد القرارات الإدارية.

- دراسة (عبدالغني ، 2005)، بعنوان: " إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الأردني".

هدفت الدراسة إلى البحث في إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الأردني من خلال الوقوف على مدى ملاءمة البيئة ومدى توفر شروط تطبيق هذا النظام لدى تلك المؤسسات، كما هدفت إلى التعرف إلى أهم المعوقات التي يمكن أن تواجه تطبيقه، وتكوّنت عينة الدراسة من 37 شركة من الشركات العاملة في قطاع الخدمات الأردني.

وقد توصل الباحث إلى إمكانية تطبيق نظام الـ ABC من خلال توفر مقومات تطبيقه في المؤسسات التعليمية التي تمثل في تعدد وتطور عملية إنتاج الخدمة، ووجود المنافسة، وعدم توفر أنظمة محاسبية سليمة ، وعدم القدرة على تفسير ربحية الخدمات المنتجة ، ووجود التعدد في الخدمات والأنشطة، وعدم وجود أي معوقات تواجهه أو تحول دون تطبيق الـ ABC على الرغم من وجود معوقين إداريين أساسيين يتمثل في عدم رغبة الإدارة في تغيير النظام القائم لديها، لارتفاع تكاليف إحلال نظام الـ ABC ، والجهد المطلوب لتلك العملية ، إضافة إلى صعوبة تحديد الوقت المستغرق في كل نشاط للموظف الذي يعمل على عدة أنشطة وبشكل متفاوت، لذلك يرى الباحث أن النظام يحقق مزايا للمؤسسة المطبق عليها.

- دراسة (زريقي، 2006)، بعنوان: " إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تقييم ربحية العملاء في الشركات التجارية الأردنية العاملة في قطاع الأدوية".

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في إمكانية استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تقييم ربحية العملاء في الشركات التجارية الأردنية العاملة في قطاع الأدوية، ويمكن لنظام الـ ABC أن يلعب دوراً مهماً في تقييم ربحية العميل، وذلك من خلال تحليل أنشطة الخدمات التي تقدمها الشركة لعملائها. وتكونت عينة الدراسة من سبع شركات من الشركات التجارية العاملة في قطاع الأدوية. وأظهرت النتائج أن الشركات تمتلك الأدوات الملائمة لتطبيق نظام الـ ABC إلا أنها ليست مقتنعة بتطبيق هذا النظام ، وقد أوصى الباحث بأن تقوم الشركات العاملة في قطاع الأدوية بتطبيق الـ ABC لما

يوفره من منافع خاصة في تقييم ربحية العملاء، والعمل على توفير البنية التحتية اللازمة لتطبيق هذا النظام، والعمل على تغيير السياسة المتبعة في تصنيف العملاء في هذه الشركات من اعتمادهم على المؤشرات التقليدية التي في مقدمتها حجم مشتريات العميل إلى المؤشرات التي تعتمد على ربحية كل عميل.

- دراسة (النجار، 2007)، بعنوان: " تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في القطاع الصناعي الأردني ".

هدفت الدراسة لتطبيق نظام الـ ABC في مصنع رم علاء الدين ، وبناء نماذج لثلاثة مصانع أردنية أخرى وهي (الشركة العربية لصناعة المواسير، وشركة مصانع الزيوت النباتية، وشركة الاتحاد للصناعات المتطورة)، وتوصل الباحث إلى عدد من النتائج أبرزها:

- 1- توفر المبررات والمقومات التي تستدعي تطبيق الـ ABC في المصانع الأردنية وبدرجة موافقة تصل إلى ما نسبته 82.6 من عينة المستجيبين.
- 2- التقدم التكنولوجي وتنوع المنتجات وتعدد المزيج السلعي
- 3- المنافسة الشديدة داخليا وخارجيا وتعدد الأنشطة المساندة
- 4- توافر نظم محاسبية في المصانع الأردنية.
- 5- تطبيق الـ ABC في المصانع الأردنية محدود جدا وإذا طبق يطبق بشكل جزئي .

وقد اقترح الباحث العمل على إقناع الإدارات العليا بأهمية نظام الأنشطة والفوائد التي تعود عليهم من تطبيقه أسوة بالمصانع الأميركية والألمانية من إذ الدقة في تكلفة

المنتج، ودعوة الجامعات لزيادة الاهتمام بشرح النظام في مناهجها التعليمية ووضعه من ضمن مساقاتها الدراسية.

- دراسة (سمباوة، 2007)، بعنوان: دور المحاسبة على أساس تكلفة النشاط في إعادة هندسة العمليات: دراسة ميدانية على بعض منشآت الأعمال السعودية.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التوحيد بين نظام المحاسبة على أساس تكلفة النشاط ونظام إعادة هندسة العمليات في تخفيض تكلفة المنتجات النهائية بشكل كبير وتحسين الجودة والارتقاء بالأداء، وتحقيقاً للهدف فقد تمت تجريبه أسلوب الدمج بين ABC و BPR من خلال محاكاة الواقع على حالة افتراضية لأحد منشآت تصنيع المصابيح الخلفية للسيارات، إضافة إلى القيام بعمل دراسة ميدانية على المنشآت السعودية بكل من مدينة جدة ومكة المكرمة، إذ تمت تجميع البيانات الخاصة بهدف الدراسة باستخدام قوائم الاستقصاء مع إجراء بعض المقابلات للمسؤولين بتلك المنشآت وتقديم مواد مقروءة عن نظامي ABC و BPR وأسلوب الدمج بينهما، وقد تمت اختبار هذه البيانات باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية كالتكرار، حساب المتوسط المرجح، اختبار مقياس ليكرت الخماسي، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها:

1- أن التكاليف المستخرجة من النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف غير كافية للتعبير عن التكاليف الحقيقية للمنتج.

2- إن عملية التوحيد بين نظامي المحاسبة على أساس تكلفة النشاط وإعادة هندسة العمليات تُعدّ أسلوباً أكثر دقة، وتطوراً، لحساب التكلفة الحقيقية للمنتج، أو الخدمة، أو العمل.

3- أن السرعة في الأداء نتيجة الدمج بين ABC و BPR تُعدّ من العوامل المؤثرة في تخفيض التكاليف.

4- إن خطوات إعادة الهندسة بعد توحيدها مع خطوات المحاسبة على أساس تكلفة النشاط تؤدي إلى إحداث تحسين كبير قد يصل إلى أو يزيد على 50% من تكاليف علمية التشكيل الإجمالية، وجودة المنتجات، وسرعة الأداء بمنشآت الأعمال (الصناعية، التجارية، الخدمية) السعودية.

- دراسة باسردة، (2008) بعنوان: دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على عناصر التكاليف في المؤسسة اليمنية العامة لصناعة وتسويق الإسمنت: دراسة تطبيقية.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة النظام الرقابي المتبع في مصنع أسمنت البرج في اليمن ومدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المصنع، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بتقسيم الدراسة إلى قسمين، إذ احتوى القسم الأول على الدراسة النظرية التي تناولت التعرف على مفهوم محاسبة المسؤولية والمزايا التي يمكن أن يحققها في عملية الرقابة على موارد المصنع، وكذا الأساليب والطرق التي يمكن اتباعها لممارسة وظيفة الرقابة، كما تضمنت أيضا دراسة مقومات نظام محاسبة المسؤولية، أما القسم الثاني فقد تضمن الدراسة التطبيقية وهي دراسة تحليلية لمقومات النظام الرقابي على عناصر التكاليف المطبق في المصنع بهدف التعرف على مدى توفر السمات والخصائص التي يعتمد عليها تطبيق نظام محاسبة المسؤولية فيه، وقد توصلت إلى عدد من النتائج أهمها:

- 1- أن الرقابة في مفهومها الحديث تتجه نحو إحكام الرقابة على العنصر البشري الذي يقوم باستخدام العناصر المادية، وذلك من منطلق أنه إذا أمكن التحكم في أداء العنصر البشري أمكن بالتالي التحكم في العناصر المادية التي هي نتيجة أدائه.
- 2- أن التطبيق الجيد لنظام محاسبة المسؤولية يجعل من استخدام اللامركزية في الإدارة وسيلة ناجحة في تحقيق أهداف المنظمة، مقارنة باحتفاظ الإدارة العليا لنفسها حق اتخاذ القرارات وإدارة الأنشطة المختلفة للمنظمة بمفردها.
- 3- أن الهيكل التنظيمي للمصنع لا يساعد على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، إذ لا يهدف إلى توصيف الوظائف وتحديد المسؤوليات بشكل دقيق.
- 4- أن النظام المحاسبي الحالي للمصنع لا يعمل على توفير المعلومات وفقا للمسؤولية عنها، وأن الموازنة التخطيطية لا يمكن الاعتماد عليها في تقييم أداء مراكز المسؤولية، إذ إن تقديراتها لا تعبر عن مسؤوليات مديري هذه المراكز.
- 5- أن تقارير التكاليف لا يتم إعدادها بحيث تحقق هدف الرقابة، وإنما تُعد بهدف حصر عناصر التكاليف الخاصة بكل مركز تكلفة، بغض النظر عن خضوع هذه العناصر للرقابة والتحكم، كما أن هذه التقارير بما تتضمنه من معلومات مقارنة لا تفيد في تحديد المسؤولية عن أي انحراف في عناصر التكاليف، بسبب أن هذه المقارنة تمت وفقا لبنود حسابات النظام المحاسبي الموحد للمصنع ككل وليس لكل مركز مسؤولية.
- دراسة (المطيري ، 2008)، بعنوان: " استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تحليل تكاليف التلوث " .

هدفت هذه الدراسة لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تحليل تكاليف التلوث في قطاع البتروكيماويات في دولة الكويت، وتوصل الباحث إلى التوصيات التالية :

1- إن الأنظمة التقليدية تعتمد في تخصيص تكاليف الأنشطة المساندة (نقل الملوثات، مختبرات الفحوصات البيئية والمعالجات الطبية) على أساس يرتبط بالحجم ألا وهو عدد العمال وهذا ما يجعل كلف المنتجات غير دقيقة .

2- إن نظام ABC يعتمد على آلية عمل وهو تقسيم المنشأة إلى أنشطة فرعية وتحليلها ومعرفة كيفية استهلاكها للتكاليف ومدى إسهامها في العملية الإنتاجية مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف من خلال معرفة الأنشطة التي تضيف قيمة التي يجب الاهتمام بها أما الأنشطة التي لا تضيف قيمة فمطلوب استبعادها على أن لا تؤثر على جودة الإنتاج.

3- وجد هناك اهتمام من قبل شركات البتروكيماويات بما يتعلق بالتكاليف المتعلقة بحماية البيئة، كما أن هذه الشركات تطبق المعايير الدولية المتعلقة بهذا النشاط

- دراسة (أبو مغلي ، 2008)، بعنوان: أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية: دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية: دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، إذ تمت تحقيق هذا الهدف من خلال التعرف على مدى مساهمة نظام محاسبة تكاليف الأنشطة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية، ومدى توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة (ABC) في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة (ABC) لتطبيق

نظام محاسبة تكاليف الأنشطة العاصمة عمان لقياس تكلفة الخدمات الصحية، وكذلك فيما إذا كان هناك معوقات لتطبيق نظام في هذه المستشفيات (ABC) ، محاسبة تكاليف الأنشطة. أما عينة الدراسة وعددها 20 مستشفى تمت اختيارها بناء على عدد الأسرة، إذ تمت اختيار المستشفيات التي يساوي عدد الأسرة فيها 50 سريراً أو أكثر التي مثلت ما نسبته 51.25 من مجتمع الدراسة. وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها ما يلي:

1- 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.

2- 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.

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

4- إن نجاح المستشفى يقاس إلى حد كبير بما يحققه من أرباح وذلك عن طريق تخفيض المصاريف وتكاليف تقديم الخدمة، إذ لا يتأتى ذلك إلا من خلال اتباع وسائل علمية دقيقة لتحديد الأنشطة التي لا تؤدي إلى قيمة مضافة للخدمة المقدمة وبالتالي تجنبها وعدم هدر الموارد عليها.

- دراسة (سامي، 2010)، بعنوان: "مدى فعالية نظام تكاليف النشاط (ABC) كنظام لمعلومات التكاليف".

تناولت هذه الدراسة مشكلة محورية وهي مدى فعالية نظام (ABC) كنظام للمعلومات التكاليفية مع التركيز على الوظيفة الرقابية وذلك من خلال توضيح دور هذا النظام في التغلب على المشكلات والعقبات التي يفرزها نظام التكاليف التقليدي، وكذلك التعرف على المزايا والمنافع والحدود والمعلومات التي تتجم عن تطبيق هذا النظام. وقد اعتمد الباحث على طرح حالة افتراضية لشركة صناعية مصرية على فريقين من المديرين والأكاديميين المهتمتين للمقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام (ABC). ومن أهم نتائج الدراسة ما يلي:

- 1- يعد نظام (ABC) أكثر أنظمة التكاليف ملائمة لترشيد القرارات الإدارية الداخلية والخارجية بما يوفره من معلومات مالية وغير مالية.
- 2- مواكبة هذا النظام للأساليب الإدارية الحديثة.
- 3- توفير المعلومات التكاليفية السليمة لوضع الإستراتيجية اللازمة.
- 4- يقدم المعلومات غير المالية عن الأنشطة ومقاييس الأداء التي تساعد في تطوير الأداء.

- دراسة (الشيخ، 2011)، بعنوان: " نظام التكاليف المبني على الأنشطة"،

هدفت الدراسة إلى التعريف بأهم سمات ومزايا نظام (ABC)، وتبيان مدى اعتماد إحدى الشركات الصناعية الأردنية على هذا النظام في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالتسعير، وتحديد المنتجات التي يجب أن تستمر في إنتاجها أو التوقف عنها، كما هدفت أيضاً إلى توضيح اتساع رقعة استخدام هذا النظام لما له من استخدامات متعددة وإمكانية

تطويره. وقد تكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، إذ تمت اختيار عينة عشوائية مكونة من 54 شركة من هذه الشركات. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها ما يلي:

- 1- إن نظام التكاليف التقليدي لا يخصص التكاليف على المنتجات بصورة دقيقة في البيئة الصناعية المتقدمة.
- 2- يساعد نظام (ABC) على تخفيض التكاليف من خلال تقييم الأنشطة المختلفة حيث يتم استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج نهائياً.
- 3- يساعد النظام الجديد الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- 4- يوفر تحليل النظام الجديد مجموعة من المعلومات غير المالية تساعد في تقويم الأداء،
- 5- أن المنتج المربح تحول إلى خاسر، والمنتج الخاسر أصبح أكثر ربحية.

2-16 الدراسات الأجنبية

- دراسة (Heather and AL-Rifai , 2004)، بعنوان:

"An Application of Activity-Based Costing in the Air Conditioner Manufacturing Industry" ،

هدفت هذه الدراسة إلى إثبات نجاح نظام الـ ABC عند تطبيقه في مصنع لمكيفات الهواء، وقد أجريت هذه الدراسة في أحد المصانع الأميركية، إذ أشار الباحثان إلى أن هذه الدراسة لا تعد تطبيقاً عملياً بل هي مقترح لحث المصانع على تطبيقه وأفضليته على الطريقة التقليدية، ويفضل تطبيقه أولاً في مجموعة من أقسام الإنتاج ثم يعمم على جميع أقسام الإنتاج ليكتمل منفعة تطبيقه، وقد اتبع الباحثان المنهج الاستقرائي باستخدام الأسلوب الإحصائي من الدراسات المتعددة بهذا المجال التي دلت على أن نظام الـ ABC ساعد الشركات على مواجهة المنافسة السعرية في السوق باتخاذ القرارات المناسبة في التسعير لكل من المنتجات، لذلك فإن الربط بين التكلفة الإضافية والمنتج عن طريق الأنشطة التي تربط بين الموارد وبين المنتج بشكل مباشر أصبح أمراً ضرورياً.

وخلصت الدراسة إلى تعريف أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) بأنه أسلوب يركز على الأنشطة ويُعدّها هدف التكلفة الأساسي إذ تستخدم تكلفة هذه الأنشطة كوحدات صغيرة تتجمع مع بعضها بعضاً لتكوين تكلفة المنتج التام، وأن الأساس في تصميم نظام إنتاجي لأي منشأة يتمثل في تحديد الأنشطة وتحليلها داخل كل قسم.

كما خلصت الدراسة إلى أن مسببات التكلفة في نظام التكلفة على أساس النشاط

(ABC) تعطي نتائج أدق من أسس التوزيع التقليدية وذلك بسبب وجود مركز تكلفة مخصص لكل نشاط بعكس الأنظمة التقليدية التي تعتمد على مركز واحد.

- دراسة (Hussein and Tam , 2004) ، بعنوان:

Pligrims Manufacturing In Activity- Based Costing"

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة، كذلك بيان مقومات ومستلزمات تطبيق أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة وآلية تشغيله ومقارنته بالأنظمة السائدة بعد بيان أهم مجالات قصورها، وقد أجريت هذه الدراسة في الولايات المتحدة الأمريكية على مصنعين للحديد، ويقر الباحثان بضرورة قيام المحللين بزيارة المصنعين ومقابلة المديرين والمحاسبين لبناء تصميم لـ ABC ، وبعدها يمكن تخصيص التكاليف عن طريق فريق عمل يصف الأنشطة لكل مصنع ومن ثم إنشاء مجتمعات التكلفة، ويرى الباحثان أن هذه الدراسة تقوم بشرح طريقة الانتقال في التطبيق العملي لتخصيص التكاليف غير المباشرة من الطريقة التقليدية إلى نظام الأنشطة حسب تسلسل تدفق التكاليف من الموارد إلى الأنشطة، ومن ثم إلى المنتجات بطريقة متدرجة وسهلة دون التوسع في عدد الأنشطة.

- دراسة (Searcy, 2004)، بعنوان:

"Using Activity Based Costing to Asses Channel Customer Profitability"

هدفت الدراسة إلى استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة لتقييم ربحية العملاء، وكذلك التحقق من تطبيق قاعدة 20/80 بالنسبة لعملائها ويقصد بهذه القاعدة أن 20% من العملاء يسهمون في تحقيق 80% من إيرادات الشركة، ولقد قام الكاتب بدراسة شركة مختصة بالتوظيف لرؤوس الأموال في أمريكا. وقد توصلت الدراسة من خلال تطبيقه لنظام التكاليف المبني على النشاط على أن الإيرادات هي 15 إلى 85 وهذا يفسر انخفاض الأرباح للشركة. وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- 1- العمل على تخفيض التكاليف المحملة على الشركات الصناعية من خلال دراسة التكاليف وبالتالي دراسة كيفية التخفيف منها.
- 2- الاتفاق مع العملاء الذين يحملون الشركة تكاليف عالية نتيجة طلبهم للخدمة على غير طريقة طلبهم. وبهذا يتم التخلص من بعض هذه الطلبات على المدى طويل الأجل.

- دراسة (Irshaidat , 2005)، بعنوان:

"A Proposed Costing Model for Phosphate Industry Jordan Phosphate Mines Company as a Case Study",

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم نموذج مقترح لتطبيق التكلفة على أساس النشاط في شركة الفوسفات الأردنية، لما سوف تجنيه هذه الطريقة من منافع لوجود علاقة السبب والنتيجة في تخصيص التكاليف غير المباشرة مما يؤدي إلى نتائج أكثر دقة من نتائج

الطريقة التقليدية التي تستند على تخصيص التكاليف غير المباشرة على أقسام الإنتاج إلى الحجم، وقد خلصت الدراسة إلى :

- 1- تحليل الأنشطة عند تتبع تكاليف الموارد إلى الأنشطة عبر محركات الموارد .
- 2- تحديد عناصر التكلفة وهيكلتها وتحديد أنشطة الإنتاج وتعيين محرك لكل نشاط .
- 3- تجميع تكاليف الأنشطة لتخصيصها على المنتجات.

- دراسة (Krishnan, 2006), بعنوان: **تطبيق محاسبة تكاليف الأنشطة في منشآت التعليم العالٍ - دراسة ميدانية.**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق محاسبة تكاليف الأنشطة في

منشآت التعليم العالٍ، وقد بينت نتائج الدراسة ما يلي:

1- أن اقتصاد معظم دول العلم في الوقت الحاضر أصبح يعتمد على المنشآت الخدمية مثل خدمات التأمين، والخدمات المالية، وخدمات القطاع الصحي، والقطاع التعليمي، وان بعض المنشآت في هذه القطاعات قد عانت من الإفلاس بسبب عدم مقدرتها على السيطرة على تكاليفها.

2- أن استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يؤدي إلى إيجاد مقومات أفضل لاتخاذ القرارات في المنشآت الخدمية وخاصة في مراحل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بالإضافة إلى كونه أداة فعالة لتتبع التكاليف للمنتج وتطبيق مفاهيم الجودة الشاملة لقياس مدى القيمة المضافة للمستهلك.

- 3- أن نظام محاسبة التكاليف يوفر أساساً لفرص خفض التكاليف واستبعاد أية أنشطة لا تؤدي إلى زيادة القيمة المضافة للسلعة مما يؤدي إلى التوفير في الموارد المتاحة.
- 4- أنه وبتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يتم توفير أساس دقيق لتحديد واحتساب الكلفة الحقيقية للمنتج - كلفة الطالب الواحد - وأنه من الضروري لتطبيق هذا النظام بشكل فعال إيجاد موظفين مختصين بمحاسبة التكاليف وذلك لتحديد الأنشطة التي لا تؤدي إلى قيمة مضافة وبالتالي استبعادها دون التأثير على المخرجات النهائية.

- دراسة (Debashis, & Bruce, 2010) بعنوان:

Introduction Of Concept Of Cost Centre Management In Public Hospital In South Africa

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مراكز للتكلفة في كبرى المستشفيات الحكومية في جنوب أفريقيا، لتحديد العناصر التي تحول دون تطبيق مراكز التكلفة في هذا القطاع، وبالتالي وضع التوجيهات اللازمة التي تضمن استمرارية هذه المؤسسات من خلال تحويل المهارات اللازمة منها وإليها. وتعدّ هذه الدراسة من الدراسات الميدانية التي اختار الباحثون فيها مستشفى جوهانسبرج (Johannesburg) لتطبيق دراستهم عليه، مستخدمين ما يعرف بتحليل المحتوى للكشف عن البيئة التشغيلية داخل المستشفى وبالتالي التوصل إلى النتائج المرجوة. وتوصل الباحثون إلى ما يلي:

- 1- وجود ثلاثة أنواع من مراكز التكلفة (Overhead, Intermediate, Final).

2- أشارت نتائج تحليل المحتوى إلى وجود فوارق ما بين واضحة ما بين المستشفيات الحكومية الإيطالية والمستشفى محل الدراسة، إذ تمت تقسيم هذه الفوارق إلى ثلاث فئات رئيسية هي: خارجية (External) وداخلية (Internal) وفوارق في العمليات (Process).

3- بينت أهمية عناصر بجانب عنصر التكاليف مثل عدد المرضى، مستوياتهم المعيشية، نتائج المعالجة، الانضباط الداخلي الطبي، ثقافة المؤسسة، الاتصالات الداخلية وغيرها، لضمان توفير عناصر تعمل على تخفيض تكلفه المراكز وزيادة فاعليتها في أداء مهماتها.

2-17 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

تتضح مميزات الدراسة الحالية من خلال مقارنتها مع الدراسات السابقة وكما هو مبين بالجدول التالي رقم (2-1):

جدول (2-1)

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

المجال	الدراسات السابقة	الدراسة الحالية
الأهداف	هدفت إلى التعرف على سمات ومزايا نظام (ABC)، وإمكانية تقييم ربحية الشركات وتعظيمها، وكذلك مدى فعالية هذا النظام كنظام للمعلومات التكاليفية	هدفت الدراسة الحالية هو التعرف على أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية
الموضوعات	ركّزت على دراسة مقومات ومستلزمات تطبيق أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة وآلية تشغيله ومقارنته بالأنظمة السائدة	ركّزت على دراسة إمكانية تحول الجمعيات التعاونية في دولة الكويت إلى تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وتوفير المقومات اللازمة لتطبيقها.
مجتمع الدراسة	تكوّن المجتمع من المديرين والمحاسبين	تكون المجتمع من ثلاث فئات المدققين الداخليين والمديرين الماليين في تلك الجمعيات ومدققي حساباتها الخارجييين
نوع المنظمات المبحوثة	تمت إجراء معظم الدراسات السابقة في المنشآت الصناعية.	تمت إجراء الدراسة الحالية على الجمعيات التعاونية
بيئة الدراسة	أجريت في بيئات مختلفة شملت دولاً عربية مثل الأردن والجزائر والسعودية ودولاً غربية مثل أمريكا وبريطانيا	تمت إجراؤها في دولة الكويت وتحديداً في الجمعيات التعاونية

الفصل الثالث

منهجية الدراسة (الطريقة والإجراءات)

1-3 منهج الدراسة المستخدم

2-3 مجتمع الدراسة والعينة

3-3 أداة الدراسة

4-3 صدق وثبات أداة الدراسة

5-3 أساليب جمع البيانات والمعلومات

6-3 المعالجة الإحصائية

الفصل الثالث

منهجية الدراسة (الطريقة والإجراءات)

يتناول هذا الفصل وصفا للطريقة والإجراءات التي استخدمها الباحث في القيام بهذه الدراسة من أجل الإجابة عن الأسئلة التي تمثل مشكلة الدراسة وهدفها، إذ يتضمن وصفا لمجتمع الدراسة والعينة ووحدة التحليل ونوع الدراسة وطبيعتها، وكذلك أداة جمع البيانات وثباتها وصدقها، كما تضمن هذا الفصل بيانا للطرق المتبعة في جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليلها.

3-1 منهج الدراسة المستخدم

تعدّ هذه الدراسة من الدراسات الميدانية التي اتبع فيها الباحث الأسلوب الوصفي الارتباطي، بهدف التعرف على أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت، وذلك من خلال دراسة تطبيقية في هذه الجمعيات، إذ تمت دراسة وتحليل البيانات المستخلصة من الاستبانة الموزعة على عينة الدراسة ومقارنة متغيرات الدراسة، وذلك بهدف التعامل معها في اختبار الفرضيات وبيان نتائج وتوصيات الدراسة.

2-3 مجتمع الدراسة والعينة

تكوّن مجتمع الدراسة من جميع فروع الجمعيات التعاونية والمنتشرة في دولة الكويت في المحافظات الستة (العاصمة، حولي، الأحمدية، الفروانية، الجهراء، مبارك الكبير)، والبالغ عددها 60 فرعاً. أما مجتمع الدراسة من الأفراد المستقصين فيتكون من ثلاث فئات رئيسة هي:

1- الفئة الأولى: المدققون الداخليون وقد تمت اختيار عينة الدراسة من بين هؤلاء المدققين العاملين في مختلف فروع الجمعيات التعاونية والبالغ عددهم حوالي (60) مدققاً، إذ تمت توزيع استبانة واحدة في كل فرع.

2- الفئة الثانية: المديرون الماليون وقد تمت اختيار عينة الدراسة من بين هؤلاء المديرين الماليين في مختلف فروع الجمعيات التعاونية والبالغ عددهم حوالي (60) مديراً، إذ تمت توزيع استبانة واحدة في كل فرع.

3- الفئة الثالثة: مدققو الحسابات الخارجيون، وقد تمت اختيارهم من مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت والبالغ عددها (43) مكتب تدقيق مرخصاً ومزاوياً للمهنة، إذ تمت توزيع الاستبانات بمعدل استبانة واحدة في كل مكتب وبطريقة المسح الشامل.

أما بخصوص عينة الدراسة فقد تمت اختيار عينة ممثلة من هذه الفئات، ويوضح الجدول رقم (1-3) الإطار العام للدراسة ومجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل الإحصائي والنسب المئوية من إجمالي عدد الاستبانات الموزعة.

الجدول (1-3)

مجموع الاستبيانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

الاستبيانات الصالحة للتحليل		الاستبيانات المستردة		الاستبيانات الموزعة		الفئة
النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	
%80	48	%85	51	%100	60	المدققون الداخليون
%75	45	%81.6	49	%100	60	المديرين الماليين
%83.7	36	%88.4	38	%100	43	مدققو الحسابات
%73.9	129	%76.4	138	%100	163	المجموع

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

3-3 أداة الدراسة:

قام الباحث بتصميم استبانة بحيث غطت جميع محاور الدراسة وقد طلب من أفراد عينة الدراسة المطروحة في الاستبانة بموجب مقياس ليكرت خماسي الدرجات وعلى النحو (موافق جداً، موافق، محايد، أعارض (غير موافق)، أعارض جداً (غير موافق جداً)). وقد تكونت الاستبانة من جزأين رئيسيين هما:

1- الجزء الأول: وخصص للتعرف على العوامل الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة.

2- الجزء الثاني: وخصص للعبارات التي تغطي متغيرات الدراسة، التي تقيس أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت.

3-4 صدق وثبات أداة الدراسة

قام الباحث بإخضاع الاستبانة لعدة اختبارات هي:

أ- اختبار الصدق الظاهري: تمت عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين من ذوي الاختصاص في الجامعات الأردنية للحكم على مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، وبعد استرجاع الاستبانات قام الباحث بإجراء التعديلات المقترحة من المحكمين قبل أن يتم توزيعها على عينة الدراسة، ويبين الملحق رقم (2) أسماء محكمي الاستبانة.

ب- اختبار الثبات: وللتأكد من مدى صلاحية الاستبانة كأداة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الحالية، تمت اختبار مدى الاعتمادية عليها باستخدام معامل كرونباخ ألفا. وقد بلغت درجة اعتمادية هذه الاستبانة حسب معيار كرونباخ ألفا (92.6 %) وهي نسبة ممتازة لاعتماد نتائج هذه الدراسة، والجدول رقم (3-2) يوضح معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة.

الجدول (2-3)

قيمة معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة

معامل الثبات كرونباخ ألفا %	اسم المتغير	تسلسل الفقرات
90.17 %	استخدام الجمعيات التعاونية حالياً الأساليب التقليدية في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة	5 - 1
92.22 %	استخدام الجمعيات التعاونية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) لا يحسن من أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة	10 - 6
92.37 %	لا تتوفر لدى الجمعيات التعاونية المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة	15 - 11
92.6 %	معامل الثبات	15-1

3-5 أساليب جمع البيانات والمعلومات

تم الاعتماد في هذه الدراسة على نوعين من مصادر المعلومات هما المصادر

الأولية والمصادر الثانوية وكما يلي:

المصادر الأولية: وهي تلك البيانات التي تمت الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية.

المصادر الثانوية: وهي البيانات التي يتم الحصول عليها من المصادر المكتبية ومن

المراجعة الأدبية للدراسات السابقة من أجل وضع الأسس العلمية والإطار النظري لهذه

الدراسة مثل:

- 1- الكتب والمواد العلمية والتقارير والأبحاث المحاسبية، وخاصة التي تبحث في موضوع التكاليف وتحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة.
- 2- الدوريات المتخصصة والنشرات التي كتبت حول موضوع الدراسة الحالية.
- 3- رسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه التي تبحث في موضوع التكاليف وتحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة
- 4- المعلومات المتوفرة على الإنترنت.

3-6 المعالجة الإحصائية

بعد أن أنهى الباحث عملية جمع البيانات والمعلومات اللازمة حول متغيرات هذه الدراسة تمت ترميزها وإدخالها إلى الحاسب الآلي لاستخراج النتائج الإحصائية، إذ تمت الاستعانة بالأساليب الإحصائية ضمن البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) إذ تمت معالجة البيانات التي تمت الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية للعينة المبحوثة، باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1. اختبار ألفا كرونباخ: وذلك لاختبار ثبات أداة الدراسة وهي الاستبانة و لاختبار مدى الاعتمادية على البيانات التي توفرها في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة.
2. مقاييس النزعة المركزية: مثل الوسط الحسابي والتكرارات والنسب المئوية، وذلك لوصف آراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة ولتحديد أهمية العبارات الواردة في الاستبانة، وكذلك الانحراف المعياري لبيان مدى تشتت الإجابات عن وسطها الحسابي.

3. تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression) وذلك من أجل

اختبار تأثير كل متغير مستقل في المتغير التابع وهو تحسين أساليب قياس وتخصيص

التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت.

4. اختبار شافية (Shafieh) لتفسير الفروق التي قد تظهر بين آراء الفئات المشمولة في

عينة الدراسة حول عناصر مشكلة الدراسة.

الفصل الرابع

عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات

1-4 الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة

2-4 التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

1-2-4 نتائج التحليل الخاصة بالسؤال الأول

2-2-4 نتائج التحليل الخاصة بالسؤال الثاني

3-2-4 نتائج التحليل الخاصة بالسؤال الثالث

3-4 اختبار الفرضيات

1-3-4 اختبار الفرضية الأولى

2-3-4 اختبار الفرضية الثانية

3-3-4 اختبار الفرضية الثالثة

4-3-4 اختبار الفرضية الرابعة

4-1 الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة

تم اختيار مجموعة من المتغيرات الشخصية والوظيفية للمدققين الداخليين والمديرين الماليين ومدققي الحسابات، من أجل بيان بعض الحقائق المتعلقة بهذه الفئة، وتبين النتائج في الجداول التالية خصائص أفراد عينة الدراسة، من إذ (المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، التخصص، الشهادات المهنية).

المؤهل العلمي

الجدول (1-4)

توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات الأكاديمية

مدققو الحسابات إخارجيون		المديرون الماليون		المدققون الداخليون		الفئات والمسميات
النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	
19.4	7	17.8	8	25.0	12	دبلوم متوسط
72.2	26	57.8	26	56.2	27	بكالوريوس
8.4	3	22.2	10	18.8	9	ماجستير
-	-	2.2	1	-	-	دكتوراه
100	36	100	45	100	48	المجموع

يظهر الجدول رقم (4-1) نتائج الدراسة المتعلقة بالمؤهل العلمي، وقد تمت توزيعها إلى

خمس فئات تبدأ بشهادة الدبلوم المتوسط وتنتهي بدرجة الدكتوراه. وأظهرت النتائج ما يلي:

1- المدققون الداخليون: بلغت أعلى نسبة 56.2% لحملة درجة البكالوريوس ثم حملة

درجة الدبلوم المتوسط وبنسبة بلغت 25.0%، بعدها جاء حملة درجة الماجستير وبنسبة

بلغت 18.8 % من إجمالي حجم العينة، وخلت العينة من حملة الدكتوراه. ونستنتج مما سبق أن عينة الدراسة مؤهلة علمياً بشكل جيد مما قد ينعكس في إجاباتها بمصدقية عالية.

2- **المديرون الماليين:** بلغت أعلى نسبة 57.8% لحملة درجة البكالوريوس ثم حملة درجة الماجستير وبنسبة بلغت 22.2 %، جاء حملة درجة الدبلوم المتوسط وبنسبة بلغت 17.8%، وأخيراً جاء حملة الدكتوراه وبنسبة بلغت 2.2 من إجمالي حجم العينة. ونستنتج مما سبق أن عينة الدراسة مؤهلة تأهيلاً جيداً مما يجعل إجاباتها ذات مصداقية جيدة.

3- **مدققو الحسابات:** بلغت أعلى نسبة 19.4% لحملة درجة البكالوريوس ثم حملة درجة الدبلوم المتوسط وبنسبة بلغت 72.2 %، بعدها جاء حملة درجة الماجستير وبنسبة بلغت 8.4%، فيما خلّت العينة من حملة درجة الدكتوراه.

التخصص

الجدول (4-2)

توزيع عينة الدراسة حسب التخصص

مدققو الحسابات إخارجيون		المديرون الماليون		المدققون الداخليون		الفئات والمسميات
النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	
52.8	19	33.3	15	33.30	16	محاسبة
5.5	2	4.4	2	12.56	6	إدارة أعمال
8.4	3	17.8	8	18.75	9	علوم مالية ومصرفية
33.3	12	37.8	17	18.75	9	إدارة مالية
-	-	6.7	3	16.64	8	تخصصات مختلفة
100	36	100	45	100	48	المجموع

يظهر الجدول رقم (4- 2) نتائج الدراسة المتعلقة بالتخصص. وقد أظهرت

النتائج ما يلي:

1- المدققون الداخليون: بلغت أعلى نسبة 33.30% لتخصص المحاسبة ثم جاء

تخصص العلوم المالية والمصرفية والإدارة المالية ونسبة بلغت 18.75% لكل تخصص،

بعدها جاء تخصص إدارة الأعمال ونسبة بلغت 12.56%، فيما ظهر ما نسبته 16.64

من تخصصات مختلفة.

2- المديرون الماليون: بلغت أعلى نسبة 37.8% لتخصص الإدارة المالية ثم جاء

تخصص المحاسبة ونسبة بلغت 33.3%، بعدها جاء تخصص العلوم المالية والمصرفية

ونسبة بلغت 17.8%، ثم جاء بعدها تخصص إدارة أعمال ونسبة بلغت 4.4%، فيما

ظهر ما نسبته 6.7 من تخصصات مختلفة.

3- مدققو الحسابات: بلغت أعلى نسبة 52.8% لتخصص المحاسبة ثم جاء تخصص

الإدارة المالية ونسبة بلغت 33.3%، بعدها جاء تخصص العلوم المالية والمصرفية

ونسبة بلغت 8.4%، ثم جاء بعدها إدارة الأعمال ونسبة بلغت 5.5%.

وهذا مؤشر على أن عينة الدراسة مؤهلون من ناحية تخصص المحاسبة وهذا

يمنحهم القدرة على العمل في المجال المحاسبي، وبالتالي فإن ذلك يمنحهم ميزة إضافية في

القدرة على التعامل مع الأرقام المحاسبية التي تستند عليها الأعمال المحاسبية في الجمعيات

التعاونية.

الشهادات المهنية

الجدول (3-4)

توزيع عينة الدراسة الشهادات المهنية

مدققو الحسابات إخارجيون		المديرون الماليون		المدققون الداخليون		الفئات والمسميات
النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	
11.1	4	17.8	8	16.6	8	CFA
8.3	3	15.6	7	10.4	5	CISA
19.4	7	13.4	6	12.5	6	CMA
30.6	11	34	15	22.9	11	CPA
25	9	11.1	5	14.6	7	CIA
5.6	2	8.9	4	22.9	11	لا يحمل شهادة مهنية
100	36	100	45	100	48	المجموع

يظهر الجدول رقم (3-4) نتائج الدراسة المتعلقة بالشهادات المهنية. وقد أظهرت

النتائج ما يلي:

1- المدققون الداخليون: بلغت أعلى نسبة 22.9% لحملة الشهادة المهنية CPA، ثم

جاء حملة الشهادة المهنية CFA وبنسبة بلغت 16.6%، بعدها جاء حملة الشهادة المهنية

CIA وبنسبة بلغت 14.6%، ثم جاء بعدها حملة الشهادة المهنية CMA، وبنسبة بلغت

12.5%، وجاء بعدها حملة الشهادة المهنية CISA وبنسبة بلغت 10.4%، فيما بلغت

نسبة الذين لا يحملون شهادات مهنية 22.9% من إجمالي حجم عينة المدققين الداخليين

المبحوثة.

2- **المديرون الماليون:** بلغت أعلى نسبة 34 % لحملة الشهادة المهنية CPA، ثم جاء حملة الشهادة المهنية CFA وبنسبة بلغت 17.8 %، بعدها جاء حملة الشهادة المهنية CISA وبنسبة بلغت 15.6 %، ثم جاء بعدها حملة الشهادة المهنية CMA وبنسبة بلغت 13.4 %، فيما بلغت نسبة الذين لا يحملون شهادات مهنية 8.9% من إجمالي حجم عينة المديرين الماليين المبحوثة.

3- **مدققو الحسابات:** بلغت أعلى نسبة 30.6 % لحملة الشهادة المهنية CPA، ثم جاء حملة الشهادة المهنية CIA وبنسبة بلغت 25 %، ثم جاء بعدها حملة الشهادة المهنية CMA وبنسبة بلغت 19.4 %، ثم جاء بعدها حملة الشهادة المهنية CFA وبنسبة بلغت 11.1 %، ثم جاء بعدها حملة الشهادة المهنية CISA وبنسبة بلغت 8.3 %، فيما بلغت نسبة الذين لا يحملون شهادات مهنية 5.6 % من إجمالي حجم عينة مدققي الحسابات. وهذا يدل على أن غالبية العينة المبحوثة هم من حملة الشهادات المهنية في التدقيق، الأمر الذي يمنحهم قدرات إضافية للقيام بأعباء مهنة المحاسبة.

2-4 التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

في التحليل الوصفي استخدم الباحث المقياس النسبي لمستوى تأييد أفراد العينة للفقرات المطروحة في أسئلة الاستبانة.

أما فيما يتعلق بالأوساط الحسابية لكل مستوى درجات التأييد التي اعتمدها هذه الدراسة عند التعليق على المتوسط الحسابي للمتغيرات في نموذج الدراسة فقد حدد الباحث ثلاثة مستويات هي (عالٍ، متوسط، ضعيف) وبناءً على المعادلة الآتية:

طول الفئة = (الحد الأعلى للبدال - الحد الأدنى للبدال) / عدد المستويات

$$1.33 = 3/4 = 3 / (1-5)$$

وبذلك تكون المستويات كالتالي:

عالياً من (3.67) - (5).

متوسطاً من (2.34) - (3.66).

ضعيفاً من (1) - (2.33).

1-2-4 نتائج التحليل الخاصة بالسؤال الأول

السؤال الأول: على صلة بالفرضية الأولى ونصها: " لا تستخدم الجمعيات التعاونية في

دولة الكويت حاليا الأساليب التقليدية في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة.

الجدول (4-4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة التأييد للسؤال الأول (العينة الكلية)

ت	العبارة	العينة الكلية		
		الانحرافات المعيارية	الوسط الحسابي	درجة التأييد
الترتيب				
1	لا تستخدم المعايير المناسبة مثل: الأهمية النسبية لقياس قيمة التكاليف غير المباشرة	.79865	3.8190	عالية
2	لا تطبق أسلوب التتبع الدقيق Cost Tracing لحصر التكاليف غير المباشرة	.93119	3.7640	عالية
3	يتمت تجميع التكاليف غير المباشرة لجميع أنشطة الجمعية في وعاء واحد للتكاليف فقط Single Cost Pool دون مراعاة للعلاقة السببية في تصنيف تلك التكاليف	.90297	3.8528	عالية
4	في عملية توزيع التكاليف غير المباشرة على المراكز التشغيلية فيها تستخدم موجهها واحدا للتكلفة فقط Single Cost Driver يؤدي أيضا إلى استخدام معدل تحميل واحد فقط لتحميل الصفقات التجارية التي ننفذها بحصصها من التكاليف غير المباشرة	.93892	3.6323	متوسطة
5	تحمّل الزبائن ضمن سعر البيع تكاليف أنشطة لا تصيف قيمة أو منفعة لهؤلاء الزبائن	.94038	3.5738	متوسطة
	المتوسط الحسابي	.86312	3.72838	عالية

تمت معالجة هذا السؤال من خلال خمس عبارات حققت وسطا حسابيا عاما (3.72838) وبانحراف معياري بلغ (0.86312). وبما أن المتوسط الحسابي العام أكبر من المتوسط العام المعتمد في الدراسة وهو (3)، فيمكن القول إنه الجمعيات التعاونية في دولة الكويت تستخدم حاليا الأساليب التقليدية في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة من وجهة نظر العينة الكلية.

وقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.8528 - 3.5738) وأن العبارة رقم (3) التي تنص على أنه " يتمت تجميع التكاليف غير المباشرة لجميع أنشطة الجمعية في وعاء واحد للتكاليف فقط Single Cost Pool دون مراعاة للعلاقة السببية في تصنيف تلك التكاليف، هي الأعلى بين متوسطات الإجابات في حين أن العبارة رقم (5) التي تنص على أن " تحمل الزبائن ضمن سعر البيع تكاليف أنشطة لا تضيف قيمة أو منفعة لهؤلاء الزبائن " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تمت التوصل إليها كانت أعلى من الوسط الفرضي المستخدم وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات. وأن هذه النتيجة توجب رفض الفرضية وقبول الفرضية البديلة التي تشير إلى الجمعيات التعاونية في دولة الكويت تستخدم حاليا الأساليب التقليدية في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة من وجهة نظر العينة الكلية.

الجدول (4- 5)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة التأييد للسؤال الأول (المدققون الداخليون)

المدققون الداخليون				العبارة	ت
الترتيب	درجة التأييد	الانحرافات المعيارية	الوسط الحسابي		
4	عالية	.83524	3.7640	لا تستخدم المعايير المناسبة مثل: الأهمية النسبية لقياس قيمة التكاليف غير المباشرة	1
5	عالية	.86341	3.7573	لا تطبق أسلوب التتبع الدقيق Cost Tracing لحصر التكاليف غير المباشرة	2
1	عالية	.76963	3.8764	يتمت تجميع التكاليف غير المباشرة لجميع أنشطة الجمعية في وعاء واحد للتكاليف فقط Single Cost Pool دون مراعاة للعلاقة السببية في تصنيف تلك التكاليف	3
2	عالية	.82150	3.8090	في عملية توزيع التكاليف غير المباشرة على المراكز التشغيلية فيها تستخدم موجهًا واحدًا للتكلفة فقط Single Cost Driver يؤدي أيضا إلى استخدام معدل تحميل واحد فقط لتحميل الصفقات التجارية التي ننفذها بحصصها من التكاليف غير المباشرة	4
3	عالية	.86616	3.7641	تحمل الزبائن ضمن سعر البيع تكاليف أنشطة لا تصنف قيمة أو منفعة لهؤلاء الزبائن	5
	عالية	.85341	3.79416	المتوسط الحسابي	

تمت معالجة السؤال الأول من خلال خمس عبارات حققت وسطا حسابيا عاما (3.79416) وبانحراف معياري بلغ (0.85341). وبما أن المتوسط الحسابي العام أكبر من المتوسط العام المعتمد في الدراسة، فيمكن القول إنه الجمعيات التعاونية في دولة الكويت تستخدم حاليا الأساليب التقليدية في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة من وجهة نظر المدققين الداخليين.

وقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.8764 - 3.7573) وأن العبارة رقم (3) التي تنص على أنه " يتمت تجميع التكاليف غير المباشرة لجميع أنشطة الجمعية في وعاء واحد للتكاليف فقط Single Cost Pool دون مراعاة للعلاقة السببية في تصنيف تلك التكاليف، هي الأعلى بين متوسطات الإجابات في حين أن العبارة رقم (2) التي تنص على أنه " لا تطبق أسلوب التتبع الدقيق Cost Tracing لحصر التكاليف غير المباشرة " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من الوسط الفرضي المستخدم وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات.

وأن هذه النتيجة توجب رفض الفرضية وقبول الفرضية البديلة التي تشير إلى أن الجمعيات التعاونية في دولة الكويت تستخدم حاليا الأساليب التقليدية في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة من وجهة نظر المدققين الداخليين.

الجدول (4- 7)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة التأيد للسؤال الأول (المديرون الماليون)

المديرون الماليون				العبارة	ت
الترتيب	درجة التأيد	الانحرافات المعيارية	الوسط الحسابي		
4	عالية	.78092	3.8030	لا تستخدم المعايير المناسبة مثل: الأهمية النسبية لقياس قيمة التكاليف غير المباشرة	1
2	عالية	.89460	3.8485	لا تطبق أسلوب التتبع الدقيق Cost Tracing لحصر التكاليف غير المباشرة	2
1	عالية	.84518	3.8526	يتمت تجميع التكاليف غير المباشرة لجميع أنشطة الجمعية في وعاء واحد للتكاليف فقط Single Cost Pool دون مراعاة للعلاقة السببية في تصنيف تلك التكاليف	3
5	عالية	.91743	3.7727	في عملية توزيع التكاليف غير المباشرة على المراكز التشغيلية فيها تستخدم موجهها واحدا للتكلفة فقط Single Cost Driver يؤدي أيضا إلى استخدام معدل تحميل واحد فقط لتحميل الصفقات التجارية التي ننفذها بحصصها من التكاليف غير المباشرة	4
3	عالية	.88990	3.8090	تحمل الزبائن ضمن سعر البيع تكاليف أنشطة لا تضيف قيمة أو منفعة لهؤلاء الزبائن	5
	عالية	.86026	3.81716	المتوسط الحسابي	

تمت معالجة السؤال الأول من خلال خمس عبارات حققت وسطا حسابيا عاما (3.81716) وبانحراف معياري بلغ (0.86026). وبما أن المتوسط الحسابي العام أكبر من المتوسط العام المعتمد في الدراسة، فيمكن القول: إن الجمعيات التعاونية في دولة الكويت تستخدم حاليا الأساليب التقليدية في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة من وجهة نظر المديرين الماليين.

وقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.7727 - 3.8526) وأن العبارة رقم (3) التي تنص على أنه " يتمت تجميع التكاليف غير المباشرة لجميع أنشطة الجمعية في وعاء واحد للتكاليف فقط Single Cost Pool دون مراعاة للعلاقة السببية في تصنيف تلك التكاليف، هي الأعلى بين متوسطات الإجابات في حين أن العبارة رقم (4) التي تنص على أنه " في عملية توزيع التكاليف غير المباشرة على المراكز التشغيلية فيها تستخدم موجّها واحدا للتكلفة فقط Single Cost Driver يؤدي أيضا إلى استخدام معدل تحميل واحد فقط لتحميل الصفقات التجارية التي ننفذها بحصصها من التكاليف غير المباشرة " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تمت التوصل إليها كانت أعلى من الوسط الفرضي المستخدم وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات.

وأن هذه النتيجة توجب رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تشير إلى أن الجمعيات التعاونية في دولة الكويت تستخدم حاليا الأساليب التقليدية في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة من وجهة المديرين الماليين.

الجدول (4- 8)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة التأييد للسؤال الأول (مدقق الحسابات)

ت	العبارة	مدققو الحسابات		
		الانحرافات المعيارية	الدرجة التأييد	الترتيب
1	لا تستخدم المعايير المناسبة مثل: الأهمية النسبية لقياس قيمة التكاليف غير المباشرة	.86153	متوسطة	4
2	لا تطبق أسلوب التتبع الدقيق Cost Tracing لحصر التكاليف غير المباشرة	.78325	متوسطة	3
3	يتمت تجميع التكاليف غير المباشرة لجميع أنشطة الجمعية في وعاء واحد للتكاليف فقط Single Cost Pool دون مراعاة للعلاقة السببية في تصنيف تلك التكاليف	.85184	عالية	1
4	في عملية توزيع التكاليف غير المباشرة على المراكز التشغيلية فيها تستخدم موجهًا واحدًا للتكلفة فقط Single Cost Driver يؤدي أيضا إلى استخدام معدل تحميل واحد فقط لتحميل الصفقات التجارية التي تنفذها بحصصها من التكاليف غير المباشرة	.93424	متوسطة	5
5	تحمل الزبائن ضمن سعر البيع تكاليف أنشطة لا تضيف قيمة أو منفعة لهؤلاء الزبائن	.82192	عالية	2
	المتوسط الحسابي	.81321	عالية	
		3.6960		

تمت معالجة هذا السؤال من خلال خمس عبارات حققت وسطا حسابيا عاما (3.6960) وبانحراف معياري بلغ (81321). وبما أن المتوسط الحسابي العام أكبر من المتوسط العام المعتمد في الدراسة، فيمكن القول: إن الجمعيات التعاونية في دولة الكويت تستخدم حاليا الأساليب التقليدية في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة من وجهة نظر مدققي الحسابات.

وقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.9397 - 3.4247) وأن العبارة رقم (3) التي تنص على أنه " يتمت جميع التكاليف غير المباشرة لجميع أنشطة الجمعية في وعاء واحد للتكاليف فقط Single Cost Pool دون مراعاة للعلاقة السببية في تصنيف تلك التكاليف، هي الأعلى بين متوسطات الإجابات في حين أن العبارة رقم (4) التي تنص على أنه " في عملية توزيع التكاليف غير المباشرة على المراكز التشغيلية فيها تستخدم موجّها واحدا للتكلفة فقط Single Cost Driver يؤدي أيضا إلى استخدام معدل تحميل واحد فقط لتحميل الصفقات التجارية التي ننفذها بحصصها من التكاليف غير المباشرة " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تمت التوصل إليها كانت أعلى من الوسط الفرضي المستخدم وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات.

وأن هذه النتيجة توجب رفض الفرضية وقبول الفرضية البديلة وبالتالي قبول هذه الفرضية التي تشير إلى أن الجمعيات التعاونية في دولة الكويت تستخدم حاليا الأساليب التقليدية في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة من وجهة نظر مدققي الحسابات.

2-2-4 نتائج التحليل الخاصة بالسؤال الثاني

السؤال الثاني: على صلة بالفرضية الثانية ونصها: " إن استخدام الجمعيات التعاونية في دولة الكويت لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) لا يحسّن من أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة.

الجدول (4- 9)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة التأييد للسؤال الثاني (العينة الكلية)

الترتيب	العينة الكلية			العبارة	ت
	درجة التأييد	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		
1	عالية	.75310	3.8011	جعل النشاط Activity محلاً أو موضعاً للتكلفة عوضاً عن الوحدة المباعة يحسّن تلك الأساليب	6
5	عالية	.83134	3.7022	إنشاء مجتمعات تكلفة متعددة في Multiple Cost Pool يختص كل منها بنشاط معين مثل: نشاط الشراء، نشاط البيع، نشاط التخزين، نشاط حسابات الزبائن إلخ يحسّن تلك الأساليب	7
3	عالية	.81622	3.7442	توزيع التكاليف غير المباشرة بموجب أسس أو موجّهات متعددة Multiple Cost Pool يختص كل منها بنشاط معين في نطاق مفهوم العلاقة السببية يحسّن تلك الأساليب	8
4	عالية	.75910	3.7228	تحميل الصفقات التجارية بنصيبها من التكاليف غير المباشرة بموجب معدلات تحميل متعددة Multiple Allocation Rate يحسّن تلك الأساليب	9
2	عالية	.82451	3.7463	فرز الأنشطة ذات القيمة المضافة التي لا قيمة مضافة لها Value Added & Non Value Added يؤدي إلى تحديد السعر العادل للزبائن	10
	عالية	.81460	3.74332	المتوسط الحسابي	

تمت معالجة هذا السؤال من خلال خمس عبارات حققت وسطاً حسابياً عاماً (3.74332) وبانحراف معياري بلغ (0.81460). وبما أن المتوسط الحسابي العام أكبر من المتوسط العام المعتمد في الدراسة، فيمكن القول إن استخدام الجمعيات التعاونية في دولة الكويت لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يحسّن من أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة من وجهة نظر العينة الكلية.

وقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.8011 - 3.7022) وأن العبارة رقم (6) التي تنص على أنه " جعل النشاط Activity محلاً أو موضعاً للتكلفة عوضاً عن الوحدة المباعة يحسّن تلك الأساليب، هي الأعلى بين متوسطات الإجابات في حين أن العبارة رقم (7) التي تنص على أن " إنشاء مجتمعات تكلفة متعددة في Multiple Cost Pool يختص كل منها بنشاط معين مثل: نشاط الشراء، نشاط البيع، نشاط التخزين، نشاط حسابات الزبائن إلخ يحسّن تلك الأساليب " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تمت التوصل إليها كانت أعلى من الوسط الفرضي المستخدم وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات.

وأن هذه النتيجة توجب رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة وبالتالي قبول هذه الفرضية التي تشير إلى أن استخدام الجمعيات التعاونية في دولة الكويت لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يحسّن من أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة من وجهة نظر العينة الكلية.

الجدول (4 - 10)

المتوسطات الحسابية والاحترافات المعيارية ودرجة التأييد للسؤال الثاني (المدققون الداخليون)

ت	العبرة	المدققين الداخليين		
		الترتيب	درجة التأييد	الاحتراف المعياري
6	جعل النشاط Activity محلاً أو موضعاً للتكلفة عوضاً عن الوحدة المباعة يحسّن تلك الأساليب	1	عالية	3.8575
7	إنشاء مجتمعات تكلفة متعددة في Multiple Cost Pool يختص كل منها بنشاط معين مثل: نشاط الشراء، نشاط البيع، نشاط التخزين، نشاط حسابات الزبائن إلخ يحسّن تلك الأساليب	3	عالية	3.8030
8	توزيع التكاليف غير المباشرة بموجب أسس أو موجّهات متعددة Multiple Cost Pool يختص كل منها بنشاط معين في نطاق مفهوم العلاقة السببية يحسّن تلك الأساليب	2	عالية	3.8485
9	تحميل الصفقات التجارية بنصيبها من التكاليف غير المباشرة بموجب معدلات تحميل متعددة Multiple Allocation Rate يحسّن تلك الأساليب	4	عالية	3.7727
10	فرز الأنشطة ذات القيمة المضافة عن تلك التي لا قيمة مضافة لها Value Added & Non Value Added يؤدي إلى تحديد السعر العادل للزبائن	5	عالية	3.7527
	المتوسط الحسابي		عالية	3.81088

تمت معالجة هذا السؤال من خلال خمس عبارات حققت وسطا حسابيا عاما (3.81088) وبانحراف معياري بلغ (0.82769). وبما أن المتوسط الحسابي العام أكبر من المتوسط العام المعتمد في الدراسة، فيمكن القول إن استخدام الجمعيات التعاونية في دولة الكويت لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يحسّن من أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة من وجهة نظر المدققين الداخليين.

وقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.7527-3.8575) وأن العبارة رقم (6) التي تنص على أنه " جعل النشاط Activity محلا أو موضعا للتكلفة عوضاً عن الوحدة المباعة يحسّن تلك الأساليب، هي الأعلى بين متوسطات الإجابات في حين أن العبارة رقم (10) التي تنص على أن " فرز الأنشطة ذات القيمة المضافة التي لا قيمة مضافة لها Value Added & Non Value Added يؤدي إلى تحديد السعر العادل للزبائن " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تمت التوصل إليها كانت أعلى من الوسط الفرضي المستخدم وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات.

وأن هذه النتيجة توجب رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تشير إلى أن استخدام الجمعيات التعاونية في دولة الكويت لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يحسّن من أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة من وجهة نظر المدققين الداخليين.

الجدول (4 - 11)

المتوسطات الحسابية والاحترافات المعيارية ودرجة التأييد للسؤال الثاني (المديرون الماليون)

المديرون الماليون				العبارة	ت
الترتيب	درجة التأييد	الاحتراف المعياري	الوسط الحسابي		
2	عالية	0.9081	3.8427	جعل النشاط Activity محلاً أو موضعاً للتكلفة عوضاً عن الوحدة المباعة يحسّن تلك الأساليب	6
1	عالية	0.8543	3.8539	إنشاء مجتمعات تكلفة متعددة في Multiple Cost Pool يختص كل منها بنشاط معين مثل: نشاط الشراء، نشاط البيع، نشاط التخزين، نشاط حسابات الزبائن إلخ يحسّن تلك الأساليب	7
4	عالية	.8836	3.7151	توزيع التكاليف غير المباشرة بموجب أسس أو موجّهات متعددة Multiple Cost Pool يختص كل منها بنشاط معين في نطاق مفهوم العلاقة السببية يحسّن تلك الأساليب	8
3	عالية	.7802	3.7465	تحميل الصفقات التجارية بنصيبها من التكاليف غير المباشرة بموجب معدلات تحميل متعددة Multiple Allocation Rate يحسّن تلك الأساليب	9
5	عالية	.8126	3.6844	فرز الأنشطة ذات القيمة المضافة التي لا قيمة مضافة لها Value Added & Non Value Added يؤدي إلى تحديد السعر العادل للزبائن	10
	عالية	0.8163	3.76852	المتوسط الحسابي	

تمت معالجة هذا السؤال من خلال خمس عبارات حققت وسطا حسابيا عاما (3.76852) وبانحراف معياري بلغ (0.8163). وبما أن المتوسط الحسابي العام أكبر من المتوسط العام المعتمد في الدراسة، فيمكن القول إن استخدام الجمعيات التعاونية في دولة الكويت لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يحسّن من أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة من وجهة نظر المديرين الماليين.

وقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.6844-3.8539) وأن العبارة رقم

(7) التي تنص على أنه " إنشاء مجتمعات تكلفة متعددة في Multiple Cost Pool يختص كل منها بنشاط معين مثل: نشاط الشراء، نشاط البيع، نشاط التخزين، نشاط حسابات الزبائن إلخ يحسّن تلك الأساليب، هي الأعلى بين متوسطات الإجابات في حين أن العبارة رقم (10) التي تنص على أنه " فرز الأنشطة ذات القيمة المضافة التي لا قيمة مضافة لها Value Added & Non Value Added يؤدي إلى تحديد السعر العادل للزبائن " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تمت التوصل إليها كانت أعلى من الوسط الفرضي المستخدم وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات.

وأن هذه النتيجة توجب رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تشير إلى أن استخدام الجمعيات التعاونية في دولة الكويت لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يحسّن من أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة من وجهة نظر المديرين الماليين.

الجدول (4- 12)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة التأييد للسؤال الثاني (مدققو الحسابات)

ت	العبرة	مدققو الحسابات		
		الترتيب	درجة التأييد	الانحراف المعياري
6	جعل النشاط Activity محلاً أو موضعاً للتكلفة عوضاً عن الوحدة المباعة يحسّن تلك الأساليب	2	عالية	.8054
7	إنشاء مجتمعات تكلفة متعددة في Multiple Cost Pool يختص كل منها بنشاط معين مثل: نشاط الشراء، نشاط البيع، نشاط التخزين، نشاط حسابات الزبائن إلخ يحسّن تلك الأساليب	1	عالية	.8130
8	توزيع التكاليف غير المباشرة بموجب أسس أو موجّهات متعددة Multiple Cost Pool يختص كل منها بنشاط معين في نطاق مفهوم العلاقة السببية يحسّن تلك الأساليب	5	متوسطة	.8917
9	تحميل الصفقات التجارية بنصيبها من التكاليف غير المباشرة بموجب معدلات تحميل متعددة Multiple Allocation Rate يحسّن تلك الأساليب	4	متوسطة	.9874
10	فرز الأنشطة ذات القيمة المضافة التي لا قيمة مضافة لها Value Added & Non Value Added يؤدي إلى تحديد السعر العادل للزبائن	3	عالية	.9395
	المتوسط الحسابي		عالية	.8165
				3.72434

تمت معالجة هذا السؤال من خلال خمس عبارات حققت وسطا حسابيا عاما (3.72434) وبانحراف معياري بلغ (0.8165). وبما أن المتوسط الحسابي العام أكبر من المتوسط العام المعتمد في الدراسة، فيمكن القول إن استخدام الجمعيات التعاونية في دولة الكويت لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يحسّن من أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة من وجهة نظر مدققي الحسابات.

وقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.6544-3.7888) وأن العبارة رقم

(7) التي تنص على أنه " إنشاء مجتمعات تكلفة متعددة في Multiple Cost Pool يختص كل منها بنشاط معين مثل: نشاط الشراء، نشاط البيع، نشاط التخزين، نشاط حسابات الزبائن إلخ يحسّن تلك الأساليب، هي الأعلى بين متوسطات الإجابات في حين أن العبارة رقم (8) التي تنص على أن " توزيع التكاليف غير المباشرة بموجب أسس أو موجّهات متعددة Multiple Cost Pool يختص كل منها بنشاط معين في نطاق مفهوم العلاقة السببية يحسّن تلك الأساليب " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تمت التوصل إليها كانت أعلى من الوسط الفرضي المستخدم وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات.

وأن هذه النتيجة توجب رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تشير إلى أن استخدام الجمعيات التعاونية في دولة الكويت لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يحسّن من أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة من وجهة نظر مدققي الحسابات.

3-2-4 نتائج التحليل الخاصة بالسؤال الثالث

السؤال الثالث: على صلة بالفرضية الثالثة ونصها: " لا تتوافر لدى الجمعيات التعاونية في دولة الكويت المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة.

الجدول (4 - 13)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية درجة التأيد للسؤال الثالث (العينة الكلية)

ت	العبارة	العينة الكلية		
		الانحراف المعياري	الدرجة التأيد	الترتيب
11	لا تمتلك الجمعيات التعاونية بدولة الكويت الكوادر البشرية والإمكانات المادية اللازمة لتطبيق نظام ABC	3.7973	عالية	1
12	لا تشجع مجالس الإدارة في تلك الجمعيات على توفير الأموال اللازمة لتصميم وتطبيق أنظمة ABC	3.7291	عالية	4
13	لا يوجد في كل جمعية من تلك الجمعيات إدارة متخصصة بالتكاليف Cost Management	3.7392	عالية	2
14	لا يوجد في تلك الجمعيات نظم خاصة لتحليل الأنشطة مثل: سلسلة القيمة Value Chain، وسلسلة التوريد Supply Chain الضرورية لتطبيق نظام ABC	3.7378	عالية	3
15	لا يوجد لديها نظم خاصة بإعادة الهندسة Reengineering أو بنظام (Jit) Just in Time أو بنظام الرقابة على المخزون والجودة	3.7194	عالية	5
	المتوسط الحسابي	3.74456	عالية	

تمت معالجة هذا السؤال من خلال خمس عبارات حققت وسطا حسابيا عاما (3.74456) وبانحراف معياري بلغ (0.74974). وبما أن المتوسط الحسابي العام أكبر من المتوسط العام المعتمد في الدراسة، فيمكن القول: أنه تتوافر لدى الجمعيات التعاونية في دولة الكويت المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة من وجهة نظر العينة الكلية.

وقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.7194-3.7973) وأن العبارة رقم (11) التي تنص على أنه " لا تمتلك الجمعيات التعاونية بدولة الكويت الكوادر البشرية والإمكانات المادية اللازمة لتطبيق نظام ABC ، هي الأعلى بين متوسطات الإجابات في حين أن العبارة رقم (15) التي تنص على أنه " لا يوجد لديها نظم خاصة بإعادة الهندسة Reengineering أو بنظام (Jit) Just in Time أو بنظام الرقابة على المخزون والجودة " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تمت التوصل إليها كانت أعلى من الوسط الفرضي المستخدم وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات.

وأن هذه النتيجة توجب قبول الفرضية العدمية التي تشير إلى أنه لا تتوافر لدى الجمعيات التعاونية في دولة الكويت المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة من وجهة نظر العينة الكلية.

الجدول (4 - 14)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة التأيد للسؤال الثالث (المدققون الداخليون)

ت	العبارة	المدققون الداخليون		
		الترتيب	درجة التأيد	الانحراف المعياري
11	لا تمتلك الجمعيات التعاونية بدولة الكويت الكوادر البشرية والإمكانات المادية اللازمة لتطبيق نظام ABC	1	عالية	.79522
12	لا تشجع مجالس الإدارة في تلك الجمعيات على توفير الأموال اللازمة لتصميم وتطبيق أنظمة ABC	3	عالية	.70278
13	لا يوجد في كل جمعية من تلك الجمعيات إدارة متخصصة بالتكاليف Cost Management	4	عالية	.71009
14	لا يوجد في تلك الجمعيات نظم خاصة لتحليل الأنشطة مثل: سلسلة القيمة Value Chain، وسلسلة التوريد Supply Chain الضرورية لتطبيق نظام ABC	5	عالية	.75978
15	لا يوجد لديها نظم خاصة بإعادة الهندسة Reengineering أو بنظام (Jit) Just in Time أو بنظام الرقابة على المخزون والجودة	2	عالية	.82072
	المتوسط الحسابي		عالية	.77974
				3.82198

تمت معالجة هذا السؤال من خلال خمس عبارات حققت وسطاً حسابياً عاماً (3.82198) وبانحراف معياري بلغ (0.77974). وبما أن المتوسط الحسابي العام أكبر من المتوسط العام المعتمد في الدراسة، فيمكن القول أنه تتوافر لدى الجمعيات التعاونية في دولة الكويت المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة من وجهة نظر المدققين الداخليين.

وقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.7821-3.8933) وأن العبارة رقم (11) التي تنص على أنه " لا تمتلك الجمعيات التعاونية بدولة الكويت الكوادر البشرية والإمكانات المادية اللازمة لتطبيق نظام ABC ، هي الأعلى بين متوسطات الإجابات في حين أن العبارة رقم (14) التي تنص على أنه: " لا يوجد في تلك الجمعيات نظم خاصة لتحليل الأنشطة مثل: سلسلة القيمة Value Chain، وسلسلة التوريد Supply Chain الضرورية لتطبيق نظام ABC " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تمت التوصل إليها كانت أعلى من الوسط الفرضي المستخدم وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات.

وأن هذه النتيجة توجب قبول الفرضية العدمية التي تشير إلى أنه: لا تتوافر لدى الجمعيات التعاونية في دولة الكويت المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة من وجهة نظر المدققين الداخليين.

الجدول (4 - 15)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة التأيد للسؤال الثالث (المديرون الماليون)

ت	العبرة	المديرون الماليين		
		الترتيب	درجة التأيد	الانحراف المعياري
		الوسط الحسابي		
11	لا تمتلك الجمعيات التعاونية بدولة الكويت الكوادر البشرية والإمكانات المادية اللازمة لتطبيق نظام ABC	3.7171	.73151	عالية
12	لا تشجع مجالس الإدارة في تلك الجمعيات على توفير الأموال اللازمة لتصميم وتطبيق أنظمة ABC	3.7742	.74151	عالية
13	لا يوجد في كل جمعية من تلك الجمعيات إدارة متخصصة بالتكاليف Cost Management	3.7673	.78647	عالية
14	لا يوجد في تلك الجمعيات نظم خاصة لتحليل الأنشطة مثل: سلسلة القيمة Value Chain، وسلسلة التوريد Supply Chain الضرورية لتطبيق نظام ABC	3.7091	.81484	عالية
15	لا يوجد لديها نظم خاصة بإعادة الهندسة Reengineering أو بنظام (Jit) Just in Time أو بنظام الرقابة على المخزون والجودة	3.7313	.77700	عالية
	المتوسط الحسابي	3.7398	.78084	عالية

تمت معالجة هذا السؤال من خلال خمس عبارات حققت وسطا حسابيا عاما (3.7398) وبانحراف معياري بلغ (0.78084). وبما أن المتوسط الحسابي العام أكبر من المتوسط العام المعتمد في الدراسة، فيمكن القول أنه لا تتوافر لدى الجمعيات التعاونية في دولة الكويت المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة من وجهة نظر المديرين الماليين.

وقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.7742-3.7091) وأن العبارة رقم (12) التي تنص على أنه " لا تشجع مجالس الإدارة في تلك الجمعيات على توفير الأموال اللازمة لتصميم وتطبيق أنظمة ABC ، هي الأعلى بين متوسطات الإجابات في حين أن العبارة رقم (14) التي تنص على أنه " لا يوجد في تلك الجمعيات نظم خاصة لتحليل الأنشطة مثل: سلسلة القيمة Value Chain، وسلسلة التوريد Supply Chain الضرورية لتطبيق نظام ABC " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تمت التوصل إليها كانت أعلى من الوسط الفرضي المستخدم وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات.

وأن هذه النتيجة توجب قبول الفرضية وبالتالي قبول هذه الفرضية التي تشير إلى أنه لا تتوافر لدى الجمعيات التعاونية في دولة الكويت المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة من وجهة نظر المديرين الماليين.

الجدول (4 - 16)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة التأيد للسؤال الثالث (مدققو الحسابات)

ت	العبرة	مدققو الحسابات		
		الترتيب	درجة التأيد	الانحراف المعياري
11	لا تمتلك الجمعيات التعاونية بدولة الكويت الكوادر البشرية والإمكانات المادية اللازمة لتطبيق نظام ABC	1	عالية	3.8565
12	لا تشجع مجالس الإدارة في تلك الجمعيات على توفير الأموال اللازمة لتصميم وتطبيق أنظمة ABC	4	عالية	3.7363
13	لا يوجد في كل جمعية من تلك الجمعيات إدارة متخصصة بالتكاليف Cost Management	5	متوسطة	3.6459
14	لا يوجد في تلك الجمعيات نظم خاصة لتحليل الأنشطة مثل: سلسلة القيمة Value Chain، وسلسلة التوريد Supply Chain الضرورية لتطبيق نظام ABC	2	عالية	3.8103
15	لا يوجد لديها نظم خاصة بإعادة الهندسة Reengineering أو بنظام (Jit) Just in Time أو بنظام الرقابة على المخزون والجودة	3	عالية	3.8039
	المتوسط الحسابي		عالية	3.77058

تمت معالجة هذا السؤال من خلال خمس عبارات حققت وسطا حسابيا عاما (3.77058) وبانحراف معياري بلغ (0.76278). وبما أن المتوسط الحسابي العام أكبر من المتوسط العام المعتمد في الدراسة، فيمكن القول أنه لا تتوافر لدى الجمعيات التعاونية في دولة الكويت المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة من وجهة نظر مدققي الحسابات.

وقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.6459-3.8565) وأن العبارة رقم (11) التي تنص على أنه " لا تمتلك الجمعيات التعاونية بدولة الكويت الكوادر البشرية والإمكانات المادية اللازمة لتطبيق نظام ABC ، هي الأعلى بين متوسطات الإجابات في حين أن العبارة رقم (13) التي تنص على أنه " لا يوجد في كل جمعية من تلك الجمعيات إدارة متخصصة بالتكاليف Cost Management " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تمت التوصل إليها كانت أعلى من الوسط الفرضي المستخدم وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات.

وأن هذه النتيجة توجب قبول الفرضية العدمية التي تشير إلى أنه: لا تتوافر لدى الجمعيات التعاونية في دولة الكويت المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة من وجهة نظر مدققي الحسابات.

الجدول (4 - 17)

الأوساط الحسابية لنتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

ت	العبرة	الأوساط الحسابية		
		المدققون الداخليون	المديرون الماليون	المدققون الخارجيون
1	تستخدم الجمعيات التعاونية في دولة الكويت حالياً الأساليب التقليدية في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة	3.79	3.81	3.69
2	يحسّن استخدام الجمعيات التعاونية في دولة الكويت لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) من أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة	3.81	3.76	3.72
3	لا تتوفر لدى الجمعيات التعاونية في دولة الكويت المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة	3.82	3.73	3.77

توضح بيانات الجدول أعلاه ما يلي:

- 1- ترى العينة جميعها وحدة واحدة بأن الجمعيات التعاونية وبشكل عام تستخدم نظم تكاليف تقليدية في قياس وتخصيص تكاليفها غير المباشرة ومع ذلك تعترف بأن استخدام (ABC) يمكن أن تحسّن من أساليب قياس وتخصيص تلك التكاليف، لكن عدم امتلاكها للمتطلبات الأساسية لتطبيق نظام (ABC) من أهم المعوقات لتطبيق هذا النظام.

2- لكن على مستوى كل فئة على حدة من الفئات الثلاث المشمولة في عينة الدراسة يوجد تفاوت بسيط بين آرائها تجاه تلك المتغيرات. فالمدققون الداخليون مثلاً هم الأكثر تأييداً للرأي القائل بأن نظام (ABC) يحسّن من أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة لكنهم في الوقت نفسه هم أيضاً الأكثر تأييداً لوجود معوقات تطبيق هذا النظام.

أما المديرون الماليون فهم بحكم عملهم الأكثر تأييداً للتخصيص التي كشفت عنها الدراسة بأن الجمعيات التعاونية التي يعملون فيها ما زالت تستخدم نظم التكاليف التقليدية في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة. في حين أن المدققين الخارجيين كانت آراؤهم الأقل تأييداً.

3-4 اختبار الفرضيات

1-3-4 اختبار الفرضية الأولى

H01: لا تستخدم الجمعيات التعاونية في دولة الكويت حالياً الأساليب التقليدية في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة.

لاختبار هذه الفرضية فقد تمت استخدام الانحدار الخطي البسيط (Simple

Regression) وعند مستوى دلالة (0.05)، والجدول التالي رقم (4-18) يبين النتائج

التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

الجدول (4- 18)

نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression) للفرضية الأولى

الفئة	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	قيمة t المعنوية Sig-t	القرار الإحصائي
المدققون الداخليون	45.25	1.671	0.000	رفض العدمية
المديرون الماليون	54.15	1.671	0.000	رفض العدمية
مدققو الحسابات	7.348	1.671	0.000	رفض العدمية

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4- 18) أن قيمة t المحسوبة بالنسبة لعينة المدققين الداخليين بلغت (45.25) في حين أن قيمتها الجدولية (1.671)، كما بلغت قيمة t المحسوبة (54.15) بالنسبة لعينة المديرين الماليين وقيمتها الجدولية البالغة (1.671)، أما عينة مدققي الحسابات فقد بلغت قيمة t المحسوبة (7.348) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.671)، وبمقارنة القيم التي تمت التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن قيم t المحسوبة أكبر من القيم الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن " الجمعيات التعاونية في دولة الكويت تستخدم حالياً الأساليب التقليدية في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة" . ويؤكد ذلك قيمة Sig. المعنوية التي تساوي صفراً.

2-3-4 اختبار الفرضية الثانية

HO2: إن استخدام الجمعيات التعاونية في دولة الكويت لنظام التكاليف المبني على

الأنشطة (ABC) لا يحسن من أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة.

لاختبار هذه الفرضية فقد تمت استخدام الانحدار الخطي البسيط (Simple

Regression) وعند مستوى دلالة (0.05)، والجدول التالي رقم (4-19) يبين النتائج

التي تمت الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

الجدول (4-19)

نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression) للفرضية الثانية

القرار الإحصائي	قيمة t المعنوية Sig-t	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	الفئة
رفض العدمية	0.000	1.671	34.26	المدققون الداخليون
رفض العدمية	0.000	1.671	25.37	المديرون الماليون
رفض العدمية	0.000	1.671	6.861	مدققو الحسابات

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4-19) أن قيمة t المحسوبة

بالنسبة لعينة المدققين الداخليين بلغت (34.26) في حين تمت استخراج قيمتها الجدولية

البالغة (1.671)، كما بلغت قيمة t المحسوبة (25.37) بالنسبة لعينة المديرين الماليين

وقيمتها الجدولية البالغة (1.671)، أما عينة مدققي الحسابات فقد بلغت قيمة t المحسوبة

(6.861) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.671)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في

اختبار هذه الفرضية، يتبين أن قيم t المحسوبة أكبر من القيم الجدولية، لذلك فإنه يتم

رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على " إن استخدام الجمعيات التعاونية في دولة الكويت لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يحسّن من أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة ". ويؤكد ذلك قيمة Sig. المعنوية التي تساوي صفراً.

3-3-4 اختبار الفرضية الثالثة

H03: لا تتوافر لدى الجمعيات التعاونية في دولة الكويت المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة. لاختبار هذه الفرضية فقد تمت استخدام الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression) وعند مستوى دلالة (0.05)، والجدول التالي رقم (4-20) يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

الجدول (4 - 20)

نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression) للفرضية الثالثة

القرار الإحصائي	قيمة t المعنوية Sig-t	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	الفئة
قبول العدمية	0.192	1.671	1.29	المدققون الداخليون
قبول العدمية	0.215	1.671	1.18	المديرون الماليون
قبول العدمية	0.129	1.671	1.34	مدققو الحسابات

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4-20) أن قيمة t المحسوبة بالنسبة لعينة المدققين الداخليين بلغت (1.29) في حين تمت استخراج قيمتها الجدولية البالغة (1.671)، كما بلغت قيمة t المحسوبة (1.18) بالنسبة لعينة المديرين الماليين وقيمتها الجدولية البالغة (1.671)، أما عينة مدققي الحسابات فقد بلغت قيمة t المحسوبة (1.34) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.671)، وبمقارنة القيم التي تمت التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن قيم t المحسوبة أقل من القيم الجدولية، لذلك فإنه يتم قبول الفرضية العدمية التي تنص على أنه " لا تتوافر لدى الجمعيات التعاونية في دولة الكويت المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة. ويؤكد ذلك قيمة Sig. المعنوية التي تساوي صفرًا.

4-3-4 اختبار الفرضية الرابعة

HO4 : لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات الفئات الثلاث المشمولة في عينة الدراسة (المدققون الداخليون والمديرون الماليين ومدققو الحسابات الخارجيون) على الأسئلة الثلاثة المطروحة.

تمت استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One way Anova) لاختبار هذه الفرضية، وتنص قاعدة القرار على قبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة إذا كانت قيمة F المحسوبة أقل من قيمة F الجدولية والعكس بالعكس.

الجدول رقم (4 - 21)

نتائج تحليل التباين (One way Anova) للفروق في إجابات عينة الدراسة

البيان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية df	قيمة F المحسوبة	قيمة F الجدولية	مستوى المعنوية Sig	النتيجة
الأسئلة الثلاث المطروحة	بين المجموعات	15.214	1	1.210	3.92	.271	لا يوجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية
	داخل المجموعات	8.852	59				
	التباين الكلي	24.066	60				

يتبين من البيانات الواردة بالجدول (4 - 21) أن قيمة F المحسوبة بلغت (1.210)

وهي أقل من القيمة الجدولية البالغة (3.92)، ووفقاً لقاعدة القرار التي تنص على أنه إذا

كانت قيمة F المحسوبة أقل من قيمة F الجدولية، فإن هذا يعني قبول الفرضية العدمية

التي تنص على " عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة على

الأسئلة الثلاث المطروحة"، وهذا ما تؤكد مستوى المعنوية التي بلغت (.271) وهي أكبر

من 5%.

وقد أكد استخدام اختبار شافيه Scheffe Test فإنه يتبين من الجدول رقم (4-

18) أنه لا توجد فروق بين نتائج إجابات الفئات الثلاث المشمولة في عينة الدراسة

(المدققون الداخليون والمديرون الماليون ومدققو الحسابات الخارجيين) على الأسئلة الثلاثة

المطروحة.

الجدول (4-22)

نتائج اختبار شافيه Scheffe Test

المتوسط الحسابي	المدققون الخارجيون	المديرون الماليون	المدققون الداخليون	الفئة
3.794			—	المدققون الداخليون
3.817		—		المديرون الماليون
3.696	—			المدققون الخارجيون

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

1-5 النتائج

2-5 التوصيات

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

في ضوء التحليل الذي تمت في الفصل الرابع لإجابات عينة الدراسة المؤلفة من (المدققين الداخليين والمديرين الماليين ومدققي الحسابات الخارجيين) على الأسئلة الثلاثة المطروحة، فإن هذا الفصل يتناول عرضاً لمجمل النتائج التي توصل إليها الباحث، وعلى ضوء هذه النتائج التي تمت التوصل إليها في الدراسة الحالية قدم الباحث عدداً من التوصيات.

1-5 النتائج

يمكن تلخيص أهم نتائج الدراسة بالآتي:

1-1-5 مدى استخدام الأساليب التقليدية في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة

أشارت نتائج الدراسة إلى أن الجمعيات التعاونية في دولة الكويت تستخدم حالياً وبشكل عام الأساليب التقليدية في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة، إذ بينت النتائج أنه يتم تجميع التكاليف غير المباشرة لجميع أنشطة الجمعية في وعاء واحد للتكاليف فقط Single Cost Pool دون مراعاة للعلاقة السببية في تصنيف تلك التكاليف، وأنه لا تستخدم المعايير المناسبة مثل: الأهمية النسبية لقياس قيمة التكاليف غير المباشرة.

5-1-2 مدى إسهام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تحسين من أساليب

قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة

تؤيد عينة الدراسة بفئاتها الثلاث وبشكل عام أن استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يحسّن من أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية الكويتية، إذ بينت النتائج أن جعل النشاط Activity محلاً أو موضعاً للتكلفة عوضاً عن الوحدة المباعية من شأنه أن يحسّن تلك الأساليب، وأن فرز الأنشطة ذات القيمة المضافة التي لا قيمة مضافة لها Value Added & Non Value Added يؤدي إلى تحديد السعر العادل للزبائن.

5-1-3 مدى توافر المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة

(ABC)

ومع اعتراف الفئات المشمولة بالدراسة بأن استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في صالح الجمعيات التعاونية الكويتية إلا أن تلك الفئات تعترف في الوقت نفسه بأن تلك الجمعيات ليس لديها حالياً الأدوات اللازمة لتطبيق هذا النظام مثل:

أ- عدم توفر الكوادر المؤهلة لتطبيق النظام

ب- عدم توفر البنية التحتية لتطبيق النظام مثل إدارات متخصصة للتكاليف، وسلسلة القيمة وسلسلة التوريد، ونظم إعادة الهندسة، ونظم الرقابة على المخزون والجودة، هذا بالإضافة إلى أن مجالس الإدارة في تلك الجمعيات ليست مقتنعة بتطبيق تلك النظم كونها مرتفعة التكاليف.

5-1-4 الفروق في إجابات عينة الدراسة من المدققين والمديرين الماليين ومدققو

الحسابات

مع وجود فروقات بسيطة في هذا المجال إلا أن نتائج الدراسة كشفت عن أن تلك الفروقات ليست دالة إحصائياً وقد أُيد ذلك استخدام اختبار شافيه Scheffe Test هذه النتيجة.

5-2 التوصيات

يوصي الباحث بما يلي:

أولاً: التأكيد على الجمعيات التعاونية في دولة الكويت بأهمية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة بدلاً من الأساليب التقليدية المستخدمة حالياً، وذلك لكونه يراعي العلاقة السببية في تصنيف التكاليف، وأنه يستخدم المعايير المناسبة مثل: الأهمية النسبية لقياس قيمة التكاليف غير المباشرة.

ثانياً: التأكيد على الجمعيات التعاونية في دولة الكويت بأهمية استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) لكونه يحسّن من أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة، ومن شأنه أن يجعل النشاط محلاً أو موضعاً للتكلفة عوضاً عن الوحدة المباعية، ولأن استخدام هذا النظام يسهم في تحسين عملية اتخاذ القرارات خصوصاً في مجالات التسعير.

ثالثاً: أن تسعى مجالس الإدارة في تلك الجمعيات إلى توفير الشروط اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة وذلك سواء من إذ تدريب كوادرها على استخدام هذا النظام، أو من إذ توفير الأدوات اللازمة لتطبيقه مثل:

أ- إنشاء أقسام متخصصة فيها لإدارة التكاليف.

ب- استخدام الأساليب الحديثة التي تهيئ البيئة التحتية المناسبة لتطبيق النظام مثل هندسة القيمة، وسلسلة القيمة، وإعادة الهندسة، وإدارة الجودة الشاملة.

رابعاً: التأكيد على مجالس الإدارة الجمعيات التعاونية في دولة الكويت بأهمية تشجيعها على توفير الأموال اللازمة لتصميم وتطبيق أنظمة ABC .

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

الكتب

- الأمين، بدر، (2006)، **محاسبة التكاليف**، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي، حلوان، مصر.
- الحجاج، أحمد حامد، (2007)، **محاسبة التكاليف: مدخل إداري حديث**، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية.
- الحجاج، أحمد حامد، (2009)، **المحاسبة الإدارية**، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية.
- سفيان، سليمان، والشرع، مجيد (2002)، **المحاسبة الإدارية اتخاذ قرارات ورقابة**، دار الشروق، عمان، الأردن.
- الشناوي، محمد، (2008)، **محاسبة التكاليف**، دار النهضة العربية، القاهرة: مصر.
- عبداللطيف، ناصر نور الدين، (2006)، **الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات**، الإسكندرية : الدار الجامعية.
- القباني، ثناء (2006). **مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية**، الدار الجامعية، الإسكندرية.

- محرم، زينات وشحاته، عبد الوهاب، (2005)، أصول محاسبة التكاليف، الإسكندرية، الدار الجامعية .

- الوابل، وابل بن علي (2006)، محاسبة التكاليف، الجزء الأول، دار وابل للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية.

الرسائل الجامعية

- أبو مغلي، اشرف (2008)، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية: دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

- أبو الهيجا، خالد صبحي (2001)، نظام التكاليف المبني على الأنشطة: حالة الشركات الصناعية في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، عمان، الأردن.

- باسردة، على محسن محسون، (2008). دور نظام المالية المسئولة في الرقابة على عناصر التكاليف في المؤسسة اليمنية العامة لصناعة وتسويق الإسمنت: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عدن، اليمن.

- جباري، (2005)، نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) وإمكانية تطبيقه في المستشفيات دراسة تطبيقية في المستشفى الجمهوري تعز، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة صنعاء، اليمن.

- زريقي ، رامي (2006)، إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تقييم ربحية العملاء في الشركات التجارية الأردنية العاملة في قطاع الأدوية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.
- سبباوة، (2007)، دور المحاسبة على أساس تكلفة النشاط في إعادة هندسة العمليات: دراسة ميدانية على بعض منشآت الأعمال السعودية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، السعودية.
- عبدالغني، عامر (2005) إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الأردني، أطروحة دكتوراه غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن.
- العجمي، خالد هادي حمد، (2008)، ملائمة استخدام أسلوب إدارة التكلفة على أساس الأنشطة في البنوك التجارية الكويتية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.
- العطاري ، عاصم (2005) إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لدقة تحديد تكلفة الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.
- الغزاوي، علي محمد، (2003)، دور هيكلية التكاليف المبنية على أساس الأنشطة ABC في السياسات الإنتاجية وتحسين الربحية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن.

- المطيري، نايف (2008)، استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تحليل تكاليف التلوث، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.
- النجار، يوسف، (2007) تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في القطاع الأردني، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.

المجلات والمؤتمرات

- الحموي، سعيد بن محمد، والفار، عبد المجيد الطيب، (2004)، أثر تطبيق نظام ABC على ربحية الأقسام الإنتاجية بشركات التأمين، ورقة مقدمة بمؤتمر المحاسبة في عصر المعلوماتية : واقع وتحديات، المنعقد خلال الفترة 12-13-10-2004 في جامعة مؤتة- الكرك - الأردن.
- سامي، مجدي محمد (2010)، مدى فعالية نظام تكاليف النشاط ABC كنظام لمعلومات التكاليف، مجلة البحوث التجارية، المجلد 22، العدد 2، ص ص 373-421.
- الشيخ، عماد يوسف (2011)، نظام التكاليف المبني على الأنشطة، مجلة الإداري، المجلد 23، العدد 6، ص ص 149-189.
- صالح، رضا إبراهيم، (2002)، مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات"، مجلة الإدارة العامة، المجلد 42، العدد الأول، ص ص 43-98.

- النشار، تهاني (2004)، العلاقة بين هيكل التكاليف الإضافية ومؤشرات عدم ملائمة نظام التكاليف: إطار مقترح، دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، القاهرة، المجلد 41، العدد 1، ص ص 283-335.

- نور، عبد الناصر إبراهيم، وعدس، نائل، (2003)، أهمية قياس تكلفة الخدمة باستخدام أنظمة التكاليف في المصارف الأردنية، ورقة مقدمة في مؤتمر واقع منظمات الأعمال العربية فرص وتحديات، المنعقد في الفترة الواقعة ما بين 22-24-4-2003، في جامعة اربد الأهلية - الأردن.

المراجع باللغة الانجليزية

- Adams, Steven J. Pryor, Leroy J. Keller, Donald E, and Harston, Mary E. (2010). **Management Accounting Information** South-Western College Publishing, U.S.A.
- Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., and Young S. M., (2007). **Management Accounting**, 5th. ed., Upper Saddle River : New Jersey, Prentice Hall.
- Brimson . J. (2001), **Activity Accounting : An Activity - Based Costing Approach"** . New York, John Wiley.
- Cooper, R., and Kaplan, R., (2008) " How Cost Accounting Distorts Product Cost " **Management Accounting**. (U.S.), Vol, 3, No, 6. pp: 101-112..

- Cooper, R, and Slagmulder, (2004)." Cost Analysis Outside the Organization , **Cost Management** , May / June , Inform Global , pp: 44-46.
- Debashis Basu, & David Bruce, (2010), **Introduction Of Concept Of Cost Centre Management In Public Hospital In South Africa**, Aspen Publisher, pp 88-92.
- Drury, Colin, (2005), **Management Accounting For Business**, 3rd. ed., Bath : UK, Patrick Bond.
- Esrtrin T., Kantar J., Albers D., (2004) Is ABC Suitable For Your Company?, **Management Accounting**, Vol, 32, No, 7. P: 42.
- Heather , N , and AL-Rifai , M ,(2004) " **An Application of Activity- Based Costing in The Air Conditioner Manufacturing Industry**" , Department of Industrial Engineering , University of Arkansas : USA , PP 221-236 ,.
- Hilton, Ronald W, (2002) **Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment**, 5 Edition, McGraw-Hill.
- Horngren, Charles T. Datar, Srikant M, and Foster George , (2011). **"Cost Accounting: A Managerial Emphasis"**, 14 Edition Prentice-Hall.
- Hussein , M , and Tam,(2004). " Pilgrims Manufacturing In Activity-Based Costing" , **Issues in Accounting Education**. Vol. 3, No. 1, p: 81-97.
- Irshaidat , M, (2005) " **Activity- Based Costing : "A Proposed Costing Model for Phosphate Industry Jordan Phosphate Mines Company as a Case Study"** , Unpublished Dissertation , PhD in Arab Academy , Amman , Jordan.

- Johnson, H. (2008), Activity - Based Information, **Management Accounting**, Vol.2, No.3. p: 27-41.
- Kaplan, R., and Atkinson, A.,(2008), **Advanced Management Accounting**. Prentice Hall International Inc.
- Kaplan, Robert, & Norton, David, (2006), **Translating Strategy into Action: The Balanced Scorecard**, Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press.
- King, A., (2001), **The Current Status of Activity Based Costing Management Accounting**, 2 Edition, Thomson Learning.
- Krishnan, Anbalagan, (2006) "An Application Of Activity Based Costing In Higher Learning Institution: A Local Case Study", **Contemporary Management Research**, , Vol. 2, No .2. P: 75-90.
- Raiborn, C. A., Kinney, M. R., Kinsey, J. P., (2006) "**Cost Accounting**", 6th ed, Thomson South-Western : Singapore, Thousmson,.
- Searcy L .D , (2004) , "**Using Activity Based Costing to Asses Channel \ Customer Profitability**", **Management Accounting Quarterly** , Vol.5 , No.2. (on line). Available : EBSCO Host.htm.
- Steimer , T., (2000), **Activity - Based Accounting For Total Quality Management**, Accounting, Englewood Cliffs: New Jersey, Prentice Hall.
- Turney, P., and Alan, S.J., (2002)," Using ABC to Support Continuos Improvement, **Management Accounting**, Vol.5 , No.2. p: 67-78.

الملحق رقم (1)

نموذج الاستبانة

جامعة الشرق الأوسط-عمان

كلية الأعمال / قسم المحاسبة

بسم الله الرحمن الرحيم

أختي المستجيبة:

أخي المستجيب:

تحية احترام وتقدير,,,

تهدف هذه الاستبانة وهي جزء من دراسة بعنوان: " أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت " يعدها الباحث استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة الشرق الأوسط، إلى التعرف على أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت. ولأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة، يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة بكل دقة وموضوعية علماً بأنه سيتم التعامل مع هذه البيانات بسرية تامة ولإغراض البحث العلمي فقط.

وشكراً لتعاونكم

الباحث

عبد العزيز الرومي

القسم الأول: البيانات الشخصية

الخاصية	توزيع الخاصية
1- المؤهل العلمي	دبلوم متوسط <input type="checkbox"/> بكالوريوس <input type="checkbox"/> ماجستير <input type="checkbox"/> دكتوراه <input type="checkbox"/>
2- التخصص	محاسبة <input type="checkbox"/> إدارة أعمال <input type="checkbox"/> مالية ومصرفية <input type="checkbox"/> إدارة مالية <input type="checkbox"/> أخرى <input type="checkbox"/>
3- الشهادات المهنية	CFA <input type="checkbox"/> CMA <input type="checkbox"/> CPA <input type="checkbox"/> CIA <input type="checkbox"/> أخرى <input type="checkbox"/>

القسم الثاني: أسئلة الدراسة.

السؤال الأول: على صلة بالفرضية الأولى ونصها: " لا تستخدم الجمعيات التعاونية في دولة الكويت حالياً الأساليب التقليدية في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة. فيما يلي بعض الأساليب التي تستخدمها الجمعيات التعاونية في دولة الكويت في مجالات قياس وتبويب التكاليف غير المباشرة فيها . يرجى إبداء رأيك حول مدى موافقتك عليها، وذلك بوضع علامة (√) في الخانة المناسبة.

التسلسل	العبارة	موافقاً	موافق	محايد	أعارض	أعارض بشدة
1	لا تستخدم المعايير المناسبة مثل: الأهمية النسبية لقياس قيمة التكاليف غير المباشرة					
2	لا تطبق أسلوب التتبع الدقيق Cost Tracing لحصر التكاليف غير المباشرة					
3	يتمت تجميع التكاليف غير المباشرة لجميع أنشطة الجمعية في وعاء واحد للتكاليف فقط Single Cost Pool دون مراعاة للعلاقة السببية في تصنيف تلك التكاليف					

					4	في عملية توزيع التكاليف غير المباشرة على المراكز التشغيلية فيها تستخدم موجّهاً واحداً للتكلفة فقط Single Cost Driver يؤدي أيضاً إلى استخدام معدل تحميل واحد فقط لتحميل الصفقات التجارية التي ننفذها بحصصها من التكاليف غير المباشرة
					5	تُحمّل الزبائن ضمن سعر البيع تكاليف أنشطة لا تضيف قيمة أو منفعة لهؤلاء الزبائن

السؤال الثاني: على صلة بالفرضية الثانية ونصها: " إن استخدام الجمعيات التعاونية في دولة الكويت لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يحسّن من أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة.

فيما يلي بعض الأدوات والأساليب الخاصة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) التي في حال تطبيق هذا النظام في الجمعيات التعاونية بدولة الكويت يمكن أن تؤدي إلى تحسين أساليب قياس وتصنيف وتخصيص تكاليفها غير المباشرة. يرجى إبداء رأيك حول مدى موافقتك عليها، وذلك بوضع علامة (√) في الخانة المناسبة.

التسلسل	العبارة	3-4	3-5	م	أعارض جداً	أعارض
6	جعل النشاط Activity محلاً أو موضعاً للتكلفة عوضاً عن الوحدة المباعية يحسّن تلك الأساليب					
7	إنشاء مجتمعات تكلفة متعددة في Multiple Cost Pool يختص كل منها بنشاط معين مثل: نشاط الشراء، نشاط البيع، نشاط التخزين، نشاط حسابات الزبائن إلخ يحسّن تلك الأساليب					
8	توزيع التكاليف غير المباشرة بموجب أسس أو موجّهات متعددة Multiple Cost Pool يختص كل منها بنشاط معين في نطاق مفهوم العلاقة السببية يحسّن تلك الأساليب					
9	تحميل الصفقات التجارية بنصيبها من التكاليف غير المباشرة بموجب معدلات تحميل متعددة Multiple Allocation Rate يحسّن تلك الأساليب					

					10	فرز الأنشطة ذات القيمة المضافة التي لا قيمة مضافة لها Value Added & Non Value Added يؤدي إلى تحديد السعر العادل للزبائن
--	--	--	--	--	----	---

السؤال الثالث: على صلة بالفرضية الثالثة ونصها: " لا تتوافر لدى الجمعيات التعاونية في دولة الكويت المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة. فيما يلي بعض تلك المتطلبات اللازمة لتطبيق هذا النظام في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت. يرجى إبداء مدى موافقتك على كل العبارات التالية، وذلك بوضع علامة (√) في الخانة المناسبة.

التسلسل	العبارة	موافق جداً	موافق	محايد	أعارض	أعارض جداً
11	لا تمتلك الجمعيات التعاونية بدولة الكويت الكوادر البشرية والإمكانات المادية اللازمة لتطبيق نظام ABC					
12	لا تشجع مجالس الإدارة في تلك الجمعيات على توفير الأموال اللازمة لتصميم وتطبيق أنظمة ABC					
13	لا يوجد في كل جمعية من تلك الجمعيات إدارة متخصصة بالتكاليف Cost Management					
14	لا يوجد في تلك الجمعيات نظم خاصة لتحليل الأنشطة مثل: سلسلة القيمة Value Chain، وسلسلة التوريد Supply Chain الضرورية لتطبيق نظام ABC					
15	لا يوجد لديها نظم خاصة بإعادة الهندسة Reengineering أو بنظام Just in Time (Jit) أو بنظام الرقابة على المخزون والجودة					

الملحق رقم (2)

نتائج اختبار الفرضيات كما تم الحصول عليها من الحاسوب

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q1	60	3.00	5.00	3.8190	.79865
Q2	60	2.00	5.00	3.7640	.93119
Q3	60	3.00	5.00	3.8528	.90297
Q4	60	2.00	5.00	3.6323	.93892
Q5	60	1.00	5.00	3.5738	.94038
Q6	60	3.00	5.00	3.8011	.75310
Q7	60	2.00	5.00	3.7022	.83134
Q8	60	3.00	5.00	3.7442	.81622
Q9	60	1.00	5.00	3.7228	.75910
Q10	60	1.00	5.00	3.7463	.82451
Q11	60	3.00	5.00	3.7973	.78706
Q12	60	2.00	5.00	3.7291	.71151
Q13	60	3.00	5.00	3.7392	.50765
Q14	60	2.00	5.00	3.7378	.62417
Q15	60	1.00	5.00	3.7194	.77157
Valid N (listwise)	60				

Variables Entered/Removed(b)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.05825	.83415	3.611455	127	T

Coefficients(a)

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	T
Upper	Lower					
3.8764	3.2022	3.4697	.000	126	45.25	T

a Dependent Variable: TOTALP

Variables Entered/Removed(b)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.05825	.86026	3.683265	135	T

Coefficients(a)

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	T
Upper	Lower					
3.8526	3.2890	3.2022	.000	134	54.15	T

a Dependent Variable: TOTALP

Variables Entered/Removed(b)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.04867	.81321	3.77267	36	T

Coefficients(a)

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	T
Upper	Lower					
3.9545	3.2738	3.8500	.000	34	7.348	T

a Dependent Variable: TOTALP

ANOVA

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	
.338	1.736	.016	8	20.211	Between Groups
		.223	290	8.193	Within Groups
			298	28.404	Total

a Dependent Variable: TOTALP

Variables Entered/Removed(b)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.05094	.82769	3.6497	127	P

Coefficients(a)

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
3.2697	3.8575	3.7919	.000	126	34.26	P

a Dependent Variable: TOTALP

Variables Entered/Removed(b)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.55721	.8163	3.7074	135	TO

Coefficients(a)

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	TO
Upper	Lower					
3.8539	3.5056	3.7690	.000	134	25.37	TO

a Dependent Variable: TOTALP

Variables Entered/Removed(b)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.65721	.8165	3.5526	36	TA

Coefficients(a)

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	TA
Upper	Lower					
3.7888	3.1818	3.9447	.000	35	6.861	TA

a Dependent Variable: TOTALP

ANOVA

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	
.283	1.196	.590	6	13.965	Between Groups
		.257	292	8.216	Within Groups
			298	22.181	Total

Variables Entered/Removed(b)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.05721	.77974	3.7257	127	ALI

Coefficients(a)

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
3.8933	3.4622	3.9447	.192	126	1.29	AL

a Dependent Variable: TOTALP

Variables Entered/Removed(b)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.05490	.78084	3.6773	135	AL

Coefficients(a)

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
3.7742	3.6021	3.9854	.215	134	1.18	AL

a Dependent Variable: TOTALP

Variables Entered/Removed(b)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.05214	.76278	3.7097	36	AL

Coefficients (a)

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
3.8565	3.5527	3.8609	.129	35	1.348	AL

a. Dependent Variable: TOTALP

ANOVA

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	
.271	1.210	1.816	1	15.214	Between Groups
		.321	59	8.852	Within Groups
			60	24.066	Total