

## أسلوب التكلفة على اساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف

-دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الحكومية-

### Activity -based method of cost and its role in cost control An applied study on some governmental institutions

من إعداد

د.محمد البشير ابراهيم احمد<sup>1</sup>

كليات بريدة الاهلية

Mbashir351@gmail.com

تاريخ القبول: 2019/04/07

تاريخ الاستلام: 2019/02/28

#### الملخص:

تهدف الدراسة إلى معرفة مدى أثر أسلوب التكلفة على اساس النشاط في الرقابة على التكاليف بالتطبيق على بعض المؤسسات الحكومية وذلك من وجهة نظر المبحوثين، وكذلك معرفة مدى توجه المبحوثين نحو التحكم في التكاليف بالمؤسسات الحكومية. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي أن استخدام أسلوب التكلفة على اساس النشاط في المؤسسات يساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف، هذا بالإضافة الى أن مشاركة المستويات الإدارية المختلفة بالمؤسسة في تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحديد التكاليف بصورة عادلة ودقيقة.

**الكلمات المفتاحية:** أسلوب التكلفة على اساس النشاط، الرقابة على التكاليف.

#### Abstract

The study aims to determine the impact of the activity -based method of cost on cost control by applying it to some governmental institutions from the point of view of respondents, as well as to know the extent of the respondents' tendency to control costs in government institutions. One of the most important findings of the study is that the use of activity -based method of cost in the institutions helps to achieve cost control. In addition, the participation of the different administrative levels in the application of the activity -based method of cost helps to determine costs in a fair and accurate manner.

**Keywords:** Activity -based method, Cost Control.

<sup>1</sup> د. محمد البشير ابراهيم احمد ، Mbashir351@gmail.com.

## المقدمة:

أسلوب التكلفة على أساس النشاط هو إفرازات التسابق نحو التطور والتقدم الصناعي في المجتمع الأوربي والأمريكي لملاحقة التقدم الصناعي الذي ساد البيئة اليابانية والتي اتسمت بتطبيق ما يسمى بأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد، فظهرت نتائج ذلك في المنافسة العالمية وتحول كل الطلب الأمريكي نحو المنتجات اليابانية التي تميزت بالجودة العالية والتكلفة المنخفضة، الامر الذي حدا بالأمريكيين لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط لمقابلة التكنولوجيا اليابانية الحديثة والحفاظ علي منتجاتهم في السوقين العالمي والمحلي، ظهر أسلوب التكلفة على أساس النشاط لمعالجة أوجه القصور في الطرق التقليدية والممثل في تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة ومن ثم دعم القرارات الإدارية، وأجمعت كل الشركات التي قامت بتطبيقه على أنه يسهم في تخفيض التكلفة وتحسين الإنتاجية.

**إشكالية الدراسة :** تمثلت مشكلة الدراسة في أن العديد من المؤسسات تعاني من التحكم في التكاليف مما يؤثر في ادائها، وأخذت الدراسة في الاعتبار مدي التأثير المتوقع لأسلوب التكلفة على اساس النشاط في الرقابة على التكاليف وبناءً على ذلك وضع الباحث التساؤل التالي:

- إلى مدى يؤثر اسلوب التكلفة على اساس النشاط في الرقابة على التكاليف بالمؤسسات؟

- ما هو دور اسلوب التكلفة على اساس النشاط في الرقابة على التكاليف؟

**أهمية وأهداف الدراسة :** تنبع أهمية الدراسة على المستوى العلمي باعتبارها تناقش مدي تأثير اسلوب التكلفة على أساس النشاط في الرقابة على التكاليف وذلك من خلال معرفة أثره في التحكم في التكاليف، وكذلك تشكل الدراسة محاولة للتعرف علي درجة تأثير اسلوب التكلفة على اساس النشاط ومنها يظهر هدف الدراسة المتمثل في الاتي:

❖ معرفة مدي أثر اسلوب التكلفة على اساس النشاط في الرقابة على التكاليف بالتطبيق على بعض

المؤسسات الحكومية وذلك من وجهة نظر المبحوثين بالمؤسسات الحكومية.

❖ معرفة مدى توجه المبحوثين نحو التحكم في التكاليف بالمؤسسات الحكومية.

❖ معرفة الأسباب التي تؤدي الي تخفيض التكاليف بالمؤسسات الحكومية.

**فرضية الدراسة:** تحاول الدراسة اختبار الفرضيات التالية:

❖ استخدام اسلوب التكلفة على اساس النشاط في المؤسسات يساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف.

❖ اسلوب التكلفة على اساس النشاط في المؤسسات يساعد في تحديد التكاليف بصورة عادلة ودقيقة.

❖ استخدام اسلوب التكلفة على اساس النشاط بالمؤسسات يحقق الكفاءة الانتاجية.

❖ تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بالمؤسسات يساهم في اتخاذ القرارات.

**منهج الدراسة:** اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي والذي يتضمن مسحاً مكتيبياً وذلك بالرجوع إلى المراجع والمصادر الجاهزة لبناء الإطار النظري للبحث. وكذلك الاستطلاع الميداني لجمع البيانات بواسطة أداة الدراسة وتحليلها إحصائياً للإجابة على الأسئلة واختبار صحة الفرضيات.

**أدوات ووسائل جمع البيانات:**

أ- البيانات الأولية : تم الحصول عليها من خلال الاستبانات التي وزعت على عينة عشوائية من العاملين بالمؤسسات الحكومية.

ب- البيانات الثانوية : تم الحصول عليها من الكتب والمراجع والدوريات والرسائل الجامعية ذات الصلة. **خطة الدراسة:** من أجل الالمام بجميع جوانبها والاجابة علي الاشكالية المطروحة ثم تقسيمها الي ما يلي:

I- أسلوب التكلفة على أساس النشاط

II- مقومات أسلوب التكلفة على أساس النشاط

III- تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط

IV- الرقابة على التكاليف

V- أساليب الرقابة على التكاليف

VI- دراسة ميدانية

I- التكلفة على أساس النشاط:

ظهر أسلوب التكلفة على أساس النشاط لمعالجة أوجه القصور في الطرق التقليدية والممثل في تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة ومن ثم دعم القرارات الإدارية.

عُرف أسلوب التكلفة على أساس النشاط بأنه: ذلك النظام الذي يهتم بتجميع وتحليل التكاليف غير المباشرة بناءً على أداء كل نشاط من أنشطة الشركة في اوعية التكلفة (cost pools) ومن ثم توزيع هذه التكاليف على المنتجات، أو المنتج النهائي، أو الخدمة المقدمة بموجب قياس يعكس السبب الرئيسي في تكوين عنصر التكلفة داخل النشاط معتمداً بذلك على العلاقة السببية<sup>1</sup>، أشار هذا التعريف إلى أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يهتم بتجميع وتحليل التكاليف وتوزيعها مع بيان السبب الرئيسي في تكوين عناصر التكاليف بداخله، يسعى أسلوب التكلفة على أساس النشاط لتحقيق الأهداف التالية<sup>2</sup> :

❖ معالجة أوجه القصور في الطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة والعمل على تطوير مجالات توزيع وتخصيص الموارد المتاحة، وإضفاء مزيد من الدقة في تحميلها على وحدات النشاط.

❖ مساعدة ادارة المنشأة في اعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الانشطة المسببة للتكاليف.

❖ القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وكذلك لوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات.

❖ ترشيد القرارات الادارية والتي من اهمها قرارات التسعير لمواجهة ظروف المنافسة العالمية.

❖ الرقابة على التكاليف وذلك من خلال تحديد الأنشطة وتجميع التكاليف على أساس الأنشطة المستهلكة للموارد وتحميلها على المنتجات على أساس مسببات التكلفة والعمل على التخلص من الأنشطة غير المضيئة للقيمة، ومنع الإسراف والضياع والتأكد من سلامة استغلال الموارد المتاحة بالصورة المثلى، مما سبق يتضح الدور الكبير لأسلوب التكلفة على اساس النشاط في تحقيق فاعلية وكفاءة ودقة قياس التكاليف وترشيد القرارات الادارية.

## II - مقومات أسلوب التكلفة على أساس النشاط

تتمثل أهم المقومات التي يقوم عليها أسلوب التكلفة على أساس النشاط فيما يلي<sup>3</sup>:

(1) **الموارد:** هي عبارة عن العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء النشاط وتعتبر مصدر للتكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد، فهي تعتبر من عوامل الإنتاج التي يتم استخدامها بواسطة النشاط لتوليد مخرجات النشاط.

(2) **الأنشطة:** هي عبارة عن الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين ومن أمثلتها شراء المواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الموبيليا.

(3) **المخرجات:** المخرجات تعبر عن وحدات التكلفة التي تستهلك خدمات الأنشطة المختلفة، وهذه الوحدات تشمل المنتجات والخدمات، ويتم الربط بين تكاليف الأنشطة والمخرجات المختلفة من خلال استخدام مسببات تكاليف الأنشطة.

(4) **مسببات تكلفة الأنشطة:** مسبب التكلفة هو: العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة. ويمثل السبب الأساسي لمستوى النشاط فتحليل مسببات التكلفة للأنشطة يتناول تحديد سبب حدوث التكلفة. ويعتبر مسبب التكلفة وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط.

(5) مجتمعات تكلفة النشاط: يقصد بمجمعات التكلفة: "مجموعة الأعمال التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد، وهي حلقة وصل بين موارد المنظمة والمنتجات النهائية". حيث أن هذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد المنظمة من أجل إنجاز المنتج النهائي من سلع وخدمات، ويتم تجميع عناصر التكاليف غير المباشرة للأنشطة بكل مجمع تكلفة للنشاط حسب الدور الذي يؤديه بحيث تكون التكاليف بكل مجمع تكلفة نتيجة أعمال متجانسة<sup>4</sup>، فأسلوب التكلفة على أساس النشاط يقوم على أساس أن الأنشطة هي المسببة للتكاليف وأن المنتجات تخلق الطلب على الأنشطة، فتطبيق هذا الأسلوب يتطلب تجميع التكاليف المقترنة بكل نشاط أو التي ترتبط بمجموعة متجانسة من الأنشطة في مجمع تكاليف واحد، مما سبق يتضح أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يلعب دوراً فعالاً في مجال الرقابة على التكاليف، حيث يتم ممارسة هذه الرقابة على مستوى الأنشطة.

### III- تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط

(1) خطوات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط: أجمعت العديد من الدراسات على أهمية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط من حيث كونه أسلوباً متكاملًا يأخذ نفس الشكل والإجراءات التي يقوم عليها تصميم أي نظام تكلفة آخر. تتمثل خطوات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في الآتي<sup>5</sup>:

**المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة:** يتم تحديد الأنشطة بتجميع الأعمال في شكل أنشطة، ثم تجميع الأعمال المتشابهة في نشاط واحد والتأكد من أنها متجانسة وذلك لتوفير إمكانية متابعة تكلفة هذا النشاط المفترض على الوحدات المنتجة.

**المرحلة الثانية: تحديد "قياس" تكلفة الأنشطة:** بعد الانتهاء من تحديد الأنشطة يتم التعبير عن تلك الأنشطة بمقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم ذلك النشاط معبراً عنه بوحدات القياس ويطلق على هذا المقياس مسبب التكلفة. ثم يتم بعد ذلك تحديد مدى الفترة الزمنية التي تخص بيانات التكلفة.

**المرحلة الثالثة: تحديد مراكز الأنشطة:** يقصد بمراكز النشاط: "ذلك الجزء من العملية الإنتاجية والذي ترغب الإدارة في الحصول على تقرير منفصل عن تكاليف الأنشطة التي تؤدي فيه.

يتم تحديد مراكز الأنشطة بالاعتماد على مجموعة من العوامل منها: مكان وجود الآلات والمعدات، مقدار تكلفة المنتج، مراكز المسؤولية بالمنشأة، درجة تعقيد عمليات المنشأة

**المرحلة الرابعة: تحديد مسببات التكلفة:** يقصد بموجه التكلفة: "هو العامل الذي يسبب حدوث تكاليف النشاط". ويتم تحديد مسببات التكلفة من خلال تحديد مسببات تكلفة تتلاءم مع تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ويتم ذلك بناءً على العوامل التالية: تكلفة عملية القياس، معامل

الارتباط بين محفزات التكلفة والاستهلاك الفعلي للأنشطة، الآثار السلوكية المترتبة على اختيار تلك المحفزات، فأسلوب التكلفة على أساس النشاط يقوم بتحليل سلوك التكاليف بناءً على المقاييس "الموجهات" التي تمثل السبب وراء حدوث التكاليف.

**المرحلة الخامسة: تحديد تكلفة المنتجات** "تحميل المنتجات بما يخصها من تكاليف الأنشطة": بعد تحديد الأنشطة وتكلفتها ومراكزها والعوامل التي تسببت في حدوث تكاليف كل نشاط يتم تحميل الوحدات المنتجة بتكاليف الأنشطة. ويتم ذلك من خلال تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من موجهات التكلفة وذلك بقسمة إجمالي التكاليف على عدد الوحدات، وبتحديد تكلفة الوحدة الواحدة يتم تحديد نصيب الوحدات المنتجة من التكاليف. ويتم تحميل المنتجات بالتكاليف بتتبع الطلب على موارد كل نشاط على حده باستخدام مسبب تكلفة النشاط كأساس للتحميل<sup>6</sup>.

**(2) مجالات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط:** تنتشر مجالات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط، وعادة ما يتم النظر إلى مجالات التطبيق من منظور الوظائف داخل الوحدات، خاصة وأن بداية تطبيق هذا الأسلوب كان منصباً على التكاليف الصناعية في وحدات إنتاج السلع. يرى بعض الكتاب ضرورة توسيع نطاق أسلوب التكلفة على أساس النشاط ليشمل أنشطة أخرى بخلاف الصناعية كالتسويقية والإدارية وفق مسبباتها بدلاً من اقتصرها حالياً على معالجة التكاليف غير المباشرة إضافة إلى ضرورة امتداد هذا الأسلوب ليشمل الجوانب المؤدية إلى تحسين الجودة وضبط ورقابة التكاليف وذلك من خلال الوسائل الملائمة لخفض زمن الإنتاج<sup>7</sup>، فمجالات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يجب أن تمتد لتشمل التطبيق في الوحدات الخدمية كالفنادق والمستشفيات وشركات التأمين والبنوك، هذا بالإضافة ضرورة امتداده ليشمل الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح كالوحدات الحكومية والجمعيات الخيرية، مما سبق يمكن أن يمتد أسلوب التكلفة على أساس النشاط في كافة المجالات بما فيها من صناعية وخدمية وغيرها، وهذا بدوره يؤدي إلى تفعيل هذا الأسلوب وإبراز دوره كأحد الأساليب في الرقابة على التكاليف .

#### IV-الرقابة على التكاليف

تعتبر عملية الرقابة على التكاليف جزءاً رئيسياً من وظيفة الرقابة الإدارية بالمنشآت. وتعتبر الرقابة على التكاليف من أهم جوانب نظام الرقابة الشامل في أي مشروع - سواء كان صناعياً أو خدمياً أو تجارياً، عرفت الرقابة على التكاليف بأنها: "نظام لضبط التكلفة الفعلية لتشغيل منشأة معينة عند وجود نظام فعال لمحاسبة التكاليف بالمنشأة"، يتضح مما سبق أن فعالية الرقابة على التكاليف تتوقف على فعالية نظام

محاسبة التكاليف بالمنشأة<sup>8</sup>، تعتبر الرقابة على التكاليف أحد الوسائل الهامة في المؤسسات لتحقيق مجموعة من الأهداف والتي تتمثل في الآتي<sup>9</sup>:

- (1) الحد من أو إزالة الضياع أو الإسراف في استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة بالمشروع.
- (2) العمل على خلق روح الابتكار والتجديد لدى الأفراد العاملين بعنابر التشغيل أو بالخدمات الفنية بالمنشأة.
- (3) إيجاد نظام لحوافز العاملين مرتبطاً بنظام رقابة التكاليف.
- (4) تخفيض تكاليف الإنتاج والتشغيل إلى المستوى الذي يحقق ذات الحجم المستهدف من الإنتاج.
- (5) تحقيق سيطرة الإدارة على العوامل التي تؤدي إلى زيادة أو تخفيض معدلات التكاليف بها.
- (6) إجراء الدراسات التشخيصية المستمرة على التكاليف بالمنشأة.

#### V-أساليب الرقابة على التكاليف

يعتبر تحديد الأسلوب الملائم لتحقيق الرقابة على التكاليف من أهم المشاكل التي تواجهها المنشآت بمستوياتها الإدارية المختلفة. يمكن تحديد أهم أساليب الرقابة على التكاليف في الآتي<sup>10</sup>:

- (1) أسلوب المقارنة التاريخية: يقوم هذا الأسلوب على مقارنة تكاليف الفترة الحالية بتكاليف الفترة الماضية، وقد تكون المقارنة على أساس متوسط عدة فترات ماضية بدلاً من الاعتماد على فترة واحدة.
- (2) الأساليب الفنية "الهندسية": هي مجموعة الأساليب التي وضعها المهندسون تهدف في نتائجها إلى محو الإسراف والضياع وتحفيز العمال على زيادة الإنتاجية. من أهم الأساليب الفنية التي تحقق الرقابة على التكاليف أسلوب الرقابة على عنصر العمل واسلوب الرقابة على عنصر المواد.
- (3) أسلوب التكاليف التقديرية: كان الهدف من تقدير التكاليف هو الدخول في المناقصات وتقدير الأسعار، لذا أطلق عليها تكلفة المقاييسات. وقد تم استخدام هذا الأسلوب في الصناعات التي تقوم على الأوامر الإنتاجية. يعتمد هذا الأسلوب على تقدير التكاليف بالاعتماد على بيانات وخبرة التجارب الماضية مع الأخذ في الحسبان التنبؤ عن الأحوال المستقبلية، فهي تقوم على وضع مقاييس للتكاليف قبل الإقدام على التشغيل، بحيث تعبر على وجه التقريب عما يجب أن تكون عليه هذه التكاليف خلال التشغيل.
- (4) أسلوب التكاليف المعيارية: كان لابد من تطوير الأساليب المستخدمة والبحث عن أسلوب يكون حكماً عادلاً عن مدى صحة أرقام التكاليف الفعلية، بحيث يتوافر فيه الدقة والكفاية والفعالية وأن يتناسب مع مبادئ الرقابة. في بداية الأمر تدخل المهندسين الفنيين في البحث عن معدلات معيارية للأداء، ثم تدخل محاسبو التكاليف بعد ذلك بهدف التوصل إلى معدلات معيارية سليمة تتخذ كأساس للرقابة بهدف



تخفيض التكاليف الفعلية، فظهرت التكاليف المعيارية كأسلوب لتحقيق رقابة أدق في سبيل التوصل إلى الكفاية الإنتاجية. وتعتبر التكاليف المعيارية الأسلوب العلمي للتكاليف المحددة مقدماً والذي يتيح فرصة تقويم الأداء والرقابة على التكاليف.

(5) أسلوب محاسبة المسؤولية: ظهر أسلوب محاسبة المسؤولية قديماً، فمنهم من أرجعه إلى سنوات بعيدة على الرغم من أنه يمثل أسلوباً حديثاً في الفكر المحاسبي، كما أن البعض أرجعه إلى الحرب العالمية الثانية حيث تشكلت فكرة محاسبة المسؤولية بشكلها العلمي ووضعت نظم التقارير الخاصة بها، عُرِفَت محاسبة المسؤولية بأنها: "تقوم على فرض رئيسي وهو أن الأفراد لا بد وأن يخضعوا للمحاسبة عن أدايمهم وأيضاً عن أداء معاونيهم، ويهدف تطبيق ذلك المفهوم إلى تجميع والتقارير عن نتائج التشغيل وفقاً لمراكز المسؤولية"<sup>11</sup>، مما سبق يتضح أن أسلوب محاسبة المسؤولية يمثل أداة لتحديد السلطات والمسئوليات وكيفية الرقابة.

## VI-الدراسة الميدانية

مجتمع وعينة الدراسة: تم تحديد حجم عينة الدراسة (109) مفردة من بين العاملين في بعض المؤسسات الحكومية بالسودان. تم اختيار مفردات هذه العينة باستخدام الطريقة العشوائية وهي عينة (جزء من المجتمع) يتم اختيار مفرداتها عشوائياً مع مراعاة تمثيلها لجميع المستويات بتلك المؤسسات الحكومية وبقدر يتناسب مع متغيرات الدراسة.

أسلوب جمع بيانات الدراسة: يتكون المجتمع الأساسي للدراسة من العاملين في بعض المؤسسات الحكومية. وتم اختيار مفردات عينة البحث بطريقة عشوائية بسيطة للحصول على بيانات الدراسة، فطبيعة مشكلة وفرضيات هذا البحث يوجد لها اهتماماً مقدراً وسط مجتمع البحث، وتم توزيع عدد (109) استبانة على أن يشمل التوزيع جميع المستويات في مجتمع البحث وتم استرجاع (109) استبانة سليمة تم استخدامها في التحليل. وهي نسبة تعتبر مقبولة في البحوث التي تعتمد على قوائم الأسئلة أو الاستبانات وتعكس مدى استجابة المبحوثين ومدى وضوح عبارات الاستبانة المستخدمة في جمع بيانات الدراسة الميدانية.

الأساليب الإحصائية المستخدمة: قام الباحث بترميز أسئلة الاستبيان ومن ثمّ تفرغ البيانات التي تمّ جمعها من خلال الاستبيانات وذلك باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية ( SPSS Statistical Package for Social Sciences<sup>12</sup> ) ومن ثمّ تحليلها من خلال مجموعة من الأساليب



الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات ونوع متغيرات الدراسة، لتحقيق أهداف البحث واختبار فروض الدراسة، ولقد تمّ استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1- إجراء اختبار الثبات (Reliability Test) لعبارات الاستبيان المكونة من جميع البيانات باستخدام "معامل الفا كرونباخ" (Cronbach,s Alpha). وتم استخدامه للتحقق من صدق الأداء. وأن قيم الثبات لمحاور الدراسة تراوحت بين (79%-64%) وقيم الصدق لمحاور الدراسة تراوحت بين (89%-80%) عليه محاور الاستبيان تتمتع بدرجة عالية من الصدق والثبات.

2- أساليب الإحصاء الوصفي: وذلك لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة من خلال عمل جداول تكرارية تشمل التكرارات والنسب المئوية والرسومات البيانية لمتغيرات الدراسة، للتعرف على الاتجاه العام لمفردات العينة بالنسبة المئوية لكل متغير على حدا، والانحراف المعياري لتحديد مقدار التشتت في إجابات المبحوثين لكل عبارة عن المتوسط الحسابي. كذلك حساب المتوسط المرجح لإجابات العينة باستخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس اتجاه آراء المبحوثين.

3- تم استخدام اختبار مربع كاي ( $\chi^2$ ) لمعرفة الفروق بين إجابات المبحوثين.

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحاور الدراسة (فرضيات):

جدول رقم (1) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحاور الدراسة (فرضيات) - حجم العينة (109)

الانحراف العياري	الوسط الحسابي	المحور
0.695	4.28	تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بالمؤسسة يساهم في اتخاذ القرارات
0.787	4.26	استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط بالمؤسسات يحقق الكفاءة الإنتاجية
0.790	4.10	أسلوب التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات يساعد في تحديد التكاليف بصورة عادلة و دقيقة
0.860	4.09	استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات يساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، (2019).

من الجدول رقم (1) نستنتج أن المؤسسات الحكومية في السودان تركز على محور تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بالمؤسسة في اتخاذ القرارات، ويليه في الأهمية محور استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط بالمؤسسات لتحقيق الكفاءة الإنتاجية ثم محور أسلوب التكلفة على أساس النشاط

في المؤسسات لتحديد التكاليف بصورة عادلة ودقيقة، ثم محور استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات لتحقيق الرقابة على التكاليف.

#### مناقشة واختبار الفرضيات:

جدول رقم (2): يوضح الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات المحور الأول (استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات يساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف) .

رقم العبارة	العبارة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج	التفسير
1	استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات يساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف	75.541	4	0.00	4.07	.900	4.00	دالة	أوافق
2	أسلوب التكلفة على أساس النشاط يمكن المنظمة من الرقابة على تكاليف العمل	142.881	4	0.00	4.22	.725	4.00	دالة	أوافق بشدة
3	أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساهم في تخفيض التكاليف الانتاجية	79.394	4	0.00	4.07	.889	4.00	دالة	أوافق
4	أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساهم في تخفيض التكاليف التسويقية والبيعية	59.578	4	0.00	3.88	.940	4.00	دالة	أوافق
5	استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يزيد من فعالية الرقابة على التكاليف الإدارية والمالية	65.055	3	0.00	4.22	.798	4.00	دالة	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2019م.

من الجدول أعلاه نجد أن جميع القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين تجاه عبارات المحور الأول، وبالنظر لقيم

الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3) ،عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على عبارات المحور الأول.

(1) العلاقة الاولى : من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض عدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.

(2) العلاقة الثانية: من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض عدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.

(3) العلاقة الثالثة: من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض عدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.

(4)العلاقة الرابعة: من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض عدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.

(5) العلاقة الخامسة: من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض عدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.

جدول رقم (3): يوضح الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات المحور الثاني (أسلوب التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات يساعد في تحديد التكاليف بصورة عادلة و دقيقة).

رقم العبارة	العبارة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج	التفسير
1	يوجد نظام لتحديد التكاليف بصورة عادلة ودقيقة داخل المؤسسة	48.11	4	0.00	3.74	.976	4.00	دالة	أوافق
2	اسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحديد التكاليف بصورة عادلة ودقيقة.	170.771	4	0.00	4.13	.668	4.00	دالة	أوافق
3	تطبيق اسلوب التكلفة على أساس النشاط بالمؤسسة يساهم في	86.706	3	0.00	4.22	.658	4.00	دالة	أوافق بشدة

								سهولة قياس التكاليف	
أوافق	غير دالة	4.00	.748	4.16	0.00	4	118.11	استخدام مسبب التكلفة يساهم في دقة قياس تكلفة الوحدة	4
أوافق بشدة	دالة	4.00	.769	4.24	0.00	4	129.303	مشاركة المستويات الإدارية المختلفة بالمؤسسة في تطبيق اسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحديد التكاليف بصورة عادلة ودقيقة	5

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2019م.

من الجدول أعلاه نجد أن جميع القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين تجاه عبارات المحور الثاني، وبالنظر لقيم الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3)، عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على عبارات المحور الثاني.

(1) العلاقة الأولى: من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض عدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.

(2) العلاقة الثانية: من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض عدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح. وتوافق هذه النتيجة دراسة سعيد محمد فخري ابو وردة.

(3) العلاقة الثالثة: من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض عدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.

(4)العلاقة الرابعة: من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اكبر من 0.05 انها تقبل فرض عدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة غير صحيح. وتتفق هذه التوصية مع توصية دراسة سعيد محمد فخري ابو وردة.

(5) العلاقة الخامسة: من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض عدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.  
جدول رقم (4): يوضح الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات المحور الثالث (استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط بالمؤسسات يحقق الكفاءة الإنتاجية) .

رقم العبارة	العبارة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج	التفسير
1	تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بالمؤسسة يحقق الكفاءة الإنتاجية	102.055	4	0.00	4.06	.808	4.00	دالة	أوافق
2	تحديد التكاليف بصورة علمية يحقق الكفاءة الإنتاجية	85.45	4	0.00	4.13	.904	4.00	دالة	أوافق
3	قياس تكلفة الوحدة بشكل دقيق يساهم في تحقيق الكفاءة الإنتاجية	63.514	3	0.00	4.25	.807	4.00	غير دالة	أوافق بشدة
4	التدريب المستمر حسب الأنشطة للعاملين بالمؤسسة يزيد من الكفاءة الإنتاجية	107.771	3	0.00	4.55	.569	5.00	دالة	أوافق بشدة
5	اتباع الأساليب التشجيعية في استخدام اسلوب التكلفة على أساس النشاط يزيد من تحقيق الكفاءة الإنتاجية.	76.651	3	0.00	4.31	.729	4.00	دالة	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2019م.

من الجدول أعلاه نجد أن جميع القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين تجاه عبارات المحور الثالث، وبالنظر لقيم الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3)، عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على عبارات المحور الثالث.

(1) العلاقة الاولى : من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض عدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.

(2) العلاقة الثانية: من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض عدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.

(3) العلاقة الثالثة: من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اكبر من 0.05 انها تقبل فرض عدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة غير صحيح.

(4) العلاقة الرابعة: من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض عدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.

(5) العلاقة الخامسة: من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض عدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.

جدول رقم (5): يوضح الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات المحور الرابع (تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بالمؤسسة يساهم في اتخاذ القرارات) .

رقم العبارة	العبارة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج	التفسير
1	تطبيق اسلوب التكلفة على أساس النشاط بالمؤسسة يساهم في اتخاذ القرارات	80.028	3	0.00	4.29	.671	4.00	دالة	أوافق بشدة
2	تصميم تقارير رقابية وفق اسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في التخطيط واتخاذ القرارات.	92.798	3	0.00	4.24	.665	4.00	دالة	أوافق بشدة

أوافق بشدة	دالة	4.00	.701	4.30	0.00	3	65.495	تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساهم في اتخاذ قرارات تسعيرية سليمة.	3
أوافق بشدة	دالة	4.00	.756	4.32	0.00	3	76.064	مشاركة المستويات الإدارية المختلفة في اعداد التقارير يساهم في اتخاذ القرارات	4
أوافق بشدة	غير دالة	4.00	.689	4.27	0.00	4	149.303	تحديد المسئوليات الإدارية والمالية وفق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في اتخاذ القرارات	5

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2019م.

من الجدول أعلاه نجد أن جميع القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين تجاه عبارات المحور الرابع ، وبالنظر لقيم الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3) ، عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على عبارات المحور الرابع .

(1) العلاقة الاولى : من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح. وتوافق هذه النتيجة دراسة ابراهيم محمد الحاج دلوم.

(2) العلاقة الثانية: من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.

(3) العلاقة الثالثة: من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.



(4) **العلاقة الرابعة:** من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض عدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.

(5) **العلاقة الخامسة:** من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اكبر من 0.05 انها تقبل فرض عدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة غير صحيح.

**الخاتمة:**

**النتائج:**

1- أكدت الدراسة بأن استخدام اسلوب التكلفة على اساس النشاط في المؤسسات يساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف.

2- أكدت الدراسة بأن اسلوب التكلفة على أساس النشاط يساهم في تخفيض التكاليف الانتاجية.

3- أكدت الدراسة بأن اسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحديد التكاليف بصورة عادلة ودقيقة.

4- أكدت الدراسة بأن مشاركة المستويات الإدارية المختلفة بالمؤسسة في تطبيق اسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحديد التكاليف بصورة عادلة ودقيقة.

5- أكدت الدراسة أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بالمؤسسة يحقق الكفاءة الإنتاجية.

6- أكدت الدراسة بأن التدريب المستمر حسب الأنشطة للعاملين بالمؤسسة يزيد من الكفاءة الانتاجية.

7- أكدت الدراسة أن تطبيق اسلوب التكلفة على أساس النشاط بالمؤسسة يساهم في اتخاذ القرارات.

**التوصيات:**

1- ضرورة أن تقيس المؤسسات الحكومية تكلفة الوحدة بشكل دقيق لتحقيق الكفاءة الإنتاجية.

2- ضرورة أن تستخدم المؤسسات الحكومية مسبب التكلفة لقياس تكلفة الوحدة بدقة.

3- ضرورة أن تحدد المؤسسات الحكومية المسؤوليات الإدارية والمالية وفق اسلوب التكلفة على أساس النشاط لاتخاذ القرارات.

4- ضرورة توعية العاملين بأهمية استخدام الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف.

**المراجع:**

<sup>1</sup> Drury C., Management Accounting For Business,(3rd Ed.).Bath: UK, Patrick Bond,2012.

<sup>2</sup> محمد عبدالفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف- المنظور بين التقليدي والحديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع  
عمان، 2011م

<sup>3</sup> خليل عواد ابو حشيش ، محاسبة التكاليف تخطيط ورقابة، دار وائل للنشر ،عمان ،2012م

<sup>4</sup> محمد عبدالفتاح العشماوي، مرجع سبق ذكره

<sup>5</sup> Levin, Karlemil, Sallbring, Sebastian, Implementation of Activity Based Costing, Master's Thesis, Lund University, Sweden,2011.

<sup>6</sup> Noreen,Eric W.,Brewer, Peter C., Garrison, Ray H., Managerial Accounting For Manager, second Edition ,Mc Graw- Hill, Irwin, New York, Usa,2011.

<sup>7</sup> Braun, Karen Tietz, Wendy M., Harrison Jr.,Walter T., Managerial Accounting, Second Edition, Prentice Hall,Usa,2010.

<sup>8</sup> رمضان محمد غنيم، الرقابة على التكاليف، دار النهضة العربية ،القاهرة ، د.ت.

<sup>9</sup> اياد عبد الموجود احمد، استخدام محاسبة التكاليف في التخطيط والرقابة والتقويم في الاجهزة الحكومية، مجلة الادارة العامة: معهد الادارة العامة،الرياض،2008م.

<sup>10</sup> مصطفى يوسف كافي وآخرون، المحاسبة الادارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ،عمان ،2012م

<sup>11</sup> حارس كريم العاني، المحاسبة الادارية-النظرية والتطبيق، دار الراجحة للنشر ،عمان ،2011م.