

دراسة تحليلية لمدي فاعلية الفلسفة التي تستند عليها نظم تخصيص التكاليف في تقليل أخطاء ...

محمود محمد عبد المولي شاهين

"دراسة تحليلية لمدي فاعلية الفلسفة التي تستند عليها نظم تخصيص التكاليف في تقليل أخطاء التجميع والقياس والتخصيص"

محمود محمد عبد المولي شاهين

مدرس مساعد محاسبة

المعهد العالي للعلوم الادارية بجناكليس - البحيرة

باحث دكتوراه كلية التجارة جامعة كفر الشيخ

أ.د / على مجاهد أحمد السيد

أستاذ التكاليف والمحاسبة الادارية

عميد كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

الملخص:

يهدف هذا البحث إلى دراسة مدي فاعلية الفلسفة التي تستند عليها نظم تخصيص التكاليف المختلفة في تقليل أخطاء التجميع والقياس والتخصيص، ولتحقيق ذلك تم تقسيم البحث إلى جزئين: الجزء النظري تناول التأصيل الفكري واستطلاع الجهود السابقة في موضوع البحث وتطوير فروض البحث، والجزء التطبيقي لاختبار فروض البحث وذلك من خلال إجراء الدراسة ميدانية. وتوصلت نتائج البحث إلى عدم فاعلية الفلسفة الأساسية التي يستند عليها كل من نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تقليل أخطاء التجميع والتخصيص والقياس، كما توصلت إلى عدم فاعلية الفلسفة الأساسية التي يستند عليها نظام التكاليف الألماني في تقليل أخطاء القياس والتخصيص، كما توصلت الدراسة إلى فاعلية الفلسفة الأساسية التي تستند عليها محاسبة استهلاك الموارد في تقليل أخطاء التجميع والقياس والتخصيص.

الكلمات المفتاحية : اخطاء التجميع والتخصيص والقياس، نظام التكاليف الالمانى، نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت، نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء، محاسبة استهلاك الموارد.

Abstract:

The Purpose Of This Research Studying effectiveness of the Cost accounting system philosophy In reduce Aggregation ,Specification and Measurement Errors. In Order To Achieve This,Research Has Been Divided Into Two Parts: The Theoretical Part Which Reviewed The Literature In This Field And Development of hypotheses. And ,The Applied Part Of The Research for Tested The Hypotheses, Through A Field Study.

Results Found Are :Inefficiency of (ABC&TD-ABC&PF-ABC) philosophy in reducing Aggregation, Specification and Measurement Errors, Inefficiency of (GPK) philosophy in reducing Specification and Measurement Errors , efficiency of (RCA) philosophy in reducing Aggregation, Specification and Measurement Errors.

key words : Aggregation ,Specification and Measurement Errors, Grenzplankostenrechnung, Time-Driven Activity-Based Costing, Performance Focused Activity-Based Costing System, and Resource Consumption Accounting.

المبحث الأول : الإطار العام للمبحث

يشمل الاطار العام للمبحث على مقدمة البحث، مشكلة البحث، أهمية البحث ، أهداف البحث ، فروض البحث، منهج البحث.

مقدمة البحث :

تتسم بيئة الأعمال المعاصرة بحدوث تغيرات في هيكل التكاليف حيث انخفضت نسبة التكاليف المباشرة المتمثلة في تكلفة الأجور والمواد المباشرة وفي المقابل ارتفعت نسبة التكاليف غير المباشرة ويعتبر تخصيص التكاليف غير المباشرة

دراسة تحليلية لمدي فاعلية الفلسفة التي تستند عليها نظم تخصيص التكاليف هي تقليل أخطاء ...

محمود محمد عبد المولى شاهين

إلى موضوع القياس التكاليفي المشكلة الأساسية لمحاسبة التكاليف نظرا لعدم وجود علاقة مباشرة بينها وبين موضوع القياس التكاليفي ، ولذلك تسعى نظم التكاليف إلى حل هذه المشكلة عن طريق إيجاد مجموعة من الروابط بين التكاليف غير المباشرة وموضوع القياس التكاليفي وذلك من خلال تحديد محركات التكلفة التي تؤدي إلى شمول موضوع القياس التكاليفي لكافة التكاليف الخاصة به .
(Jaber&Saad,2022,p.3565)

وقد أثمرت جهود البحث للتوصل إلى العديد من نظم محاسبة التكاليف لتخصيص التكاليف المباشرة وغير المباشرة ومنها نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف الألماني ونظام التكاليف على أساس النشاط ونظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء وبصفه عامة يمكن ان تتعرض نظم محاسبة التكاليف في تخصيص التكاليف غير المباشرة لثلاث أنواع من الأخطاء (Vanhoucke &Labro,2008,1717) ، وهي أخطاء التجميع و أخطاء التخصيص وأخطاء القياس . وترتبط دقة تخصيص التكاليف عكسيا بمقدار الأخطاء الموجودة في النظام، من خلال ما سبق فإن الباحثان يحاول اختبار مدي فاعلية الفلسفة التي تستند عليها نظم التكاليف المختلفة في التقليل من تلك الأخطاء الثلاثة وبالتالي تحقيق المزيد من الدقة في تخصيص التكاليف.

مشكلة البحث:

يعتبر توفير معلومات دقيقة عن تكلفة المنتجات والخدمات موضوعاً رئيسياً في محاسبة التكاليف، وأسفرت الجهود البحثية عن ظهور العديد من نظم تخصيص التكاليف، إلا انه لا يوجد اتفاق حول مدي فاعلية تلك النظم في تحقيق التخصيص الدقيق للتكاليف حيث:

- تشير دراسات كلا من (Jeyaraj , 2015 , p 42; Hasan , 2017) إلى دقة نظام التكاليف على اساس النشاط في تخصيص التكاليف.

- تشير دراسات كلا من (Friedl,et al 2005; Krumwiede) إلى دقة نظام التكاليف الألماني في تخصيص التكاليف. (Suessmair,2007; Banerjee &Das ,2017; Sharman,2003)
 - تشير دراسات (Anderson& Kaplan,2007;Etges,et al, 2021) إلى دقة نظام التكاليف على اساس النشاط الموجه بالوقت في تخصيص التكاليف.
 - تشير دراسات (Namazi,2009; Amanda Whitehouse,2018;) إلى دقة نظام التكاليف على اساس النشاط من منظور الأداء في تخصيص التكاليف. (Jaber&Saad,2022; AL-Sanafawy,2013)
 - تشير دراسات (Okutmus,2015 ;Tanis & Ozyapici ,2016; Mustafa,) إلى دقة محاسبة استهلاك الموارد في تخصيص التكاليف . (et al,2022)
- ومن ثم تركز مشكلة هذا البحث في الحاجة الملحة لوجود نظام تكاليفي في الشركات الصناعية يتميز بانخفاض نسبة أخطاء التجميع والتوصيف والقياس لما يحققه من فوائد عديدة في ظل بيئة المنافسة العالمية وعدم وجود اتفاق حول مدي فاعلية نظم تخصيص التكاليف المختلفة في تقليل اخطاء التجميع والقياس والتخصيص ، ومن هنا يمكن صياغة مشكلة البحث في مجموعة من الأسئلة البحثية كما يلي :
- ١- هل الفلسفة الأساسية التي يستند عليها نظام التكاليف علي أساس النشاط تساعد في تقليل أخطاء التجميع والتخصيص والقياس ؟
 - ٢- هل الفلسفة الأساسية التي يستند عليها نظام التكاليف الألماني تساعد في تقليل أخطاء التجميع والتخصيص والقياس ؟
 - ٣- هل الفلسفة الأساسية التي تستند عليها محاسبة استهلاك الموارد تساعد في تقليل أخطاء التجميع والتخصيص والقياس ؟
 - ٤- هل الفلسفة الأساسية التي يستند عليها نظام التكاليف علي أساس النشاط الموجه بالوقت تساعد في تقليل أخطاء التجميع والتخصيص والقياس ؟
 - ٥- هل الفلسفة الأساسية التي يستند عليها نظام التكاليف علي أساس النشاط من منظور الأداء تساعد في تقليل أخطاء التجميع والتخصيص والقياس ؟

هدف البحث :

يهدف البحث إلى:

١. دراسة مدي فاعلية الفلسفة الأساسية التي يستند عليها نظام التكاليف على أساس النشاط في تقليل أخطاء التجميع والتخصيص والقياس
٢. دراسة مدي فاعلية الفلسفة الأساسية التي يستند عليها نظام التكاليف الألماني في تقليل أخطاء التجميع والتخصيص والقياس
٣. دراسة مدي فاعلية الفلسفة الأساسية التي تستند عليها محاسبة استهلاك الموارد في تقليل أخطاء التجميع والتخصيص والقياس
٤. دراسة مدي فاعلية الفلسفة الأساسية التي يستند عليها نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في تقليل أخطاء التجميع والتخصيص والقياس
٥. دراسة مدي فاعلية الفلسفة الأساسية التي يستند عليها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تقليل أخطاء التجميع والتخصيص والقياس

منهج البحث :

سوف يعتمد البحث على كلا من المنهج الاستنباطي ، وذلك من خلال استقراء وتحليل ما ورد في الفكر المحاسبي عن طريق مراجعة الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت المتغيرات الخاصة بالدراسة، بهدف التأصيل النظري لموضوع الدراسة واشتقاق فروض البحث، والمنهج الاستقرائي استخدمه الباحثان عند إجراء الدراسة الميدانية لاختبار الفروض التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة النظرية، لتحديد ما إذا كان من الممكن قبول فروض البحث أو رفضها .

فروض البحث :

يمكن صياغة فروض الدراسة في صورتها العدمية كما يلي:

- ١- لا تساعد الفلسفة التي يستند عليها نظام التكاليف على أساس النشاط في تقليل أخطاء التجميع والتخصيص والقياس
- ٢- لا تساعد الفلسفة التي يستند عليها نظام التكاليف الألماني في تقليل أخطاء التجميع والتخصيص والقياس

دراسة تحليلية لمدي فاعلية الفلسفة التي تستند عليها نظم تخصيص التكاليف هي تقليل أخطاء ...

محمود محمد عبد المولي شاهين

- ٣- لا تساعد الفلسفة التي تستند عليها محاسبة استهلاك الموارد في تقليل أخطاء التجميع والتخصيص والقياس
 - ٤- لا تساعد الفلسفة التي يستند عليها نظام التكاليف علي أساس النشاط الموجه بالوقت في تقليل أخطاء التجميع والتخصيص والقياس
 - ٥- لا تساعد الفلسفة التي يستند عليها نظام التكاليف علي أساس النشاط من منظور الأداء في تقليل أخطاء التجميع والتخصيص والقياس
- أهمية البحث :**

تتمثل الأهمية العلمية والعملية في النقاط التالية :

(أ) الأهمية العلمية

- يعتبر توفير معلومات دقيقة عن التكلفة موضوعاً رئيسياً في محاسبة التكاليف
- في حدود علم الباحثان تعتبر الدراسات التي تناولت متغيرات البحث على قدر كبير من الندرة خاصة فيما يتعلق بمقارنة مدي فاعلية فلسفة نظم التكاليف في تقليل أخطاء التكاليف ولذا فان البحث يمكن ان يقدم مساهمة علمية في هذا المجال .

(ب) الأهمية العملية

- لعل التخصيص الدقيق للتكاليف من شأنه ان يدعم القدرة التنافسية لتلك الشركات بما يضمن الاستمرارية والنجاح في ظل البيئة التنافسية العالمية المعاصر.
 - لعل توجيه انتباه الشركات الصناعية نحو تبنى نظم التكاليف الحديثة التي تفيد في التخصيص الدقيق للتكاليف يمكن أن يعد مساهمة عملية لهذا البحث.
- المبحث الثاني : دراسة مقارنة لمدي فاعلية نظم التكاليف المختلفة في تقليل أخطاء**

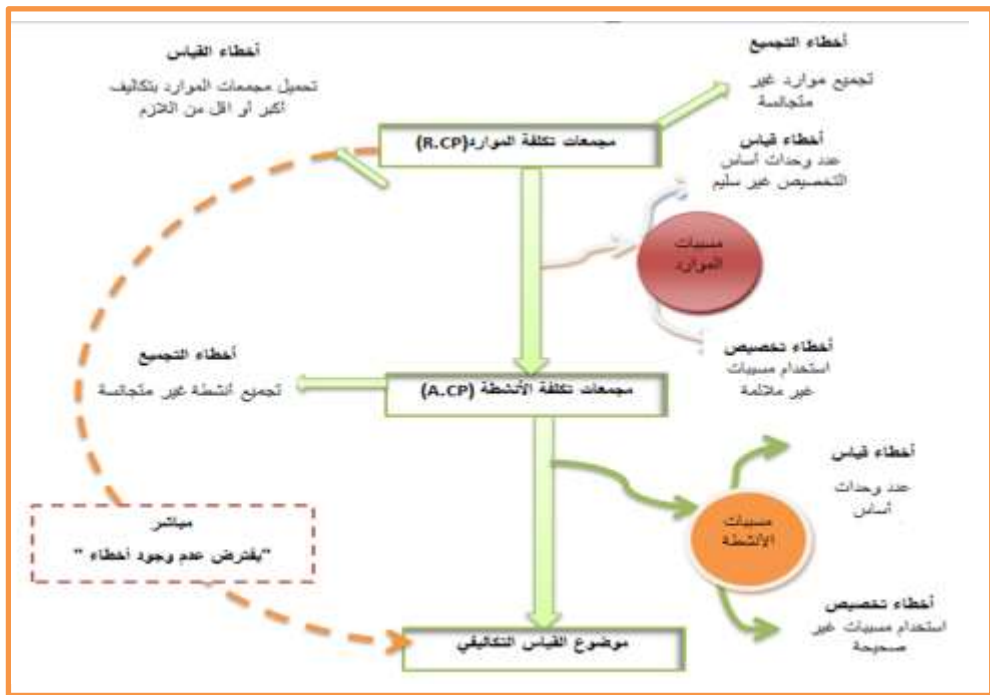
تخصيص التكاليف

تشير الدراسات (خطاب ، ٢٠١٣ ، Vanhoucke&Labro,2008 ؛ Zong,et al 2011) إلي وجود ثلاث أخطاء في نظم تخصيص التكاليف وهي: أخطاء التجميع (Aggregation Errors) تعتمد على التجانس الموارد داخل مجتمعات ومراكز التكلفة ، ويمكن ان تحدث في مكانين مختلفين في نظام التكاليف وهما مجتمعات تكلفة الأنشطة ومجمعات تكلفة الموارد،و أخطاء التخصيص

دراسة تحليلية لمديي فالعملية الفلسفة التي تستند عليها نظم تخصيص التكاليف هي تقليل أخطاء ...

محمود محمد عبد المولي شاهين

(التوصيف) Specification Errors : تتعلق باختيار محركات تكلفة خطأ "لا تتعكس علاقة السبب والنتيجة"، وأخطاء القياس Measurement Errors وتتعلق بتقديرات التكاليف وتحديد المعدلات ويمكن ان تحدث في ثلاث مناطق تخصيص مجتمعات تكلفة أكثر أو اقل من اللازم ، في مسببات الموارد عندما يتم تخصيص عدد غير دقيق كأساس لتخصيص تكلفة الموارد للأنشطة ، في مسببات الأنشطة ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي :



الفلسفة التي تستند إليها نظم التكاليف التقليدية ومدى فعاليتها في التقليل من أخطاء تخصيص التكاليف:

تعتمد النظم التقليدية لمحااسبة التكاليف في طريقها لتخصيص التكاليف غير المباشرة على فرض أساسي وهو أن جميع عناصر التكاليف ترتبط بالحجم وبالتالي يتم تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على المنتجات باستخدام أسس تحميل تعتمد على حجم الإنتاج مثل عدد ساعات تشغيل الآلات / عدد ساعات العمل المباشرة وغيرها من الأسس المرتبطة بحجم الإنتاج، كما تعتمد في طريقها لتقليل التباين بين عناصر التكاليف على تقسيمها إلى مجموعات فرعية تسمى مراكز التكلفة وذلك بالاعتماد على التقسيم الإداري (أبو الفضل ، ٢٠١٨ ، ص ٢٤٩)

وتعتمد نظم التكاليف التقليدية على توزيع أجمالي تكلفة الطاقة على الوحدات المنتجة، ومن ثم يتم تخصيص التكاليف المرتبطة بالطاقة غير المستغلة إلى موضوعات القياس التكاليفي، مما ينعكس علي تضخيم تكاليف المنتجات بمقدار الطاقة العاطلة غير المستغلة (عبد الحليم، ٢٠١٤، ص ٧٦؛ Tse & Gong, 2009). ويرى الباحثان أن الفلسفة التي تستند على نظم التكاليف التقليدية تتعرض لأخطاء :

١- **التجميع**: نظرا لاعتماد على التقسيم الإداري في أعداد مراكز التكاليف وما ينتج عن ذلك من تجميع التكاليف في مجموعات فرعية بحسب الوظيفة التي يؤديها القسم /مركز المسؤولية، ومن المتعارف عليه أن تأدية الوظيفة يحتاج العديد من الأنشطة المختلفة التي تستهلك موارد قد لا تربطها علاقة ببعضها البعض، كما تعتمد الفلسفة الأساسية لنظم التكاليف التقليدية علي استخدام عدد محدود من مراكز التكاليف مما ينتج عنه تجميع تكاليف غير متجانسة داخل مراكز التكلفة الواحد . (Jeyaraj,2015,P.40؛ manesh et al,2016 , P. 188؛ بتصرف من الباحثان)

٢- **التخصيص**: نظرا لتجميع عناصر التكاليف غير المباشرة على مستوي المركز أو القسم الانتاجي، وتحميلها على مسبب وحيد أو مسببات قليلة ترتبط بالحجم فقط، وهذه الاسس في الغالب لا تعكس درجة استفادة المنتجات من التكاليف غير المباشرة، وبالتالي لا يوجد تجانس بين التكاليف داخل مركز التكلفة ومسبب التكلفة الذي تم

دراسة تحليلية لمديي فالعملية الفلسفة التي تستند عليها نظم تخصيص التكاليف هي تقليل أخطاء ...

محمود محمد عبد المولي شاهين

اختياراً مرتبطة بسبب استخدام مسببات غير صحيحة (Chan ؛ IFAC,2009,P.20) ؛ Lee,2003,p.82 & ؛ بتصرف من الباحثان)
٣-القياس: تعتمد على افتراض الاستغلال الكامل للموارد وبالتالي تحميل المنتجات
بتكلفة الطاقة غير المستغلة (Tanis&Ozyapici,2016,P.6450 ؛ شاهين
٢٠٠٦، ص ١٨٩) ، كما تعتمد نظم التكاليف التقليدية على التكلفة التاريخية في
تخصيص تكاليف الإهلاك (Thomson & Gurowkaj,2005,P32)
الفلسفة التي يستند إليها نظم التكاليف على أساس النشاط ومدى فعاليتها في التقليل
من أخطاء تخصيص التكاليف :

نظراً للانتقادات التي تتعرض لها نظم التكاليف التقليدية وعدم قدرتها على
تلبية الاحتياجات المتطورة لبيئة التصنيع الحديثة ، قدم كلاً من (Cooper &
Kaplan) نظام التكلفة على أساس النشاط كبديل ملائم لتخصيص التكاليف على نحو
أكثر دقة ، عن طريق الربط بين الأنشطة والموارد (Reswanda&Angaa,2019,P.3)
وتستند الفلسفة الأساسية لنظام التكاليف على
أساس النشاط على منطوق أساسي وهو أن الأنشطة تستهلك الموارد ، وأن موضوع
القياس التكاليفي يستهلك الأنشطة، وبالتالي يجب التخلي عن مفهوم مراكز الإنتاج
كمركز لتجميع عناصر التكاليف غير المتجانسة، والتعامل المباشر مع السبب الحقيقي
والفعلي للتكاليف وهو النشاط (المشهوراوي ، ٢٠١٥، ص.٣٠٨ ؛ أبو العزم ، ٢٠١٥ ،
ص. ٢٢٦ ؛ Jeyaraj , 2015 , p 42)

ويري الباحثان ان نقاط الضعف الأولى في نظام التكاليف على أساس النشاط
مستمد من المنطق الأساسي الذي يستند إليه ، حيث يقف عند حدود - إدارة الأنشطة -
ولا يمتد ليشمل إدارة الطاقة فهو ينظر إلى الأنشطة على أنها سبب حدوث التكلفة ،
كما يتجاهل العلاقات التبادلية بين الموارد .

وتشير الدراسات (merwe2009,p.2 ؛ White ,2009,p61) إلى ان
نظام التكاليف على أساس النشاط يعتمد على ثلاث مبادئ أساسية وهي :

دراسة تحليلية لمديي فالعملية الفلسفة التي تستند عليهما نظم تخصيص التكاليف هي تقليل أخطاء ...

محمود محمد عبد المولي شاهين

وتستند فلسفة نظام التكاليف على اساس النشاط على مجموعة من الفروض أهمها: أن المنتجات تستهلك أنشطة، والأنشطة تستهلك موارد، ضرورة وجود العديد من مسببات التكلفة التي تسبب استهلاك الموارد، نموذج قائم على الاستهلاك وليس الانفاق، التكاليف داخل مجمع التكلفة بمثابة تكلفة متغيرة (Soekardan,2016, p335). ويرى الباحثان ان تلك الفروض تنسجم بالبساطة وعدم الواقعية، حيث يفترض ان الموارد تستهلك من قبل الأنشطة فقط وهذا يعنى عدم الاعتراف بالعلاقات التبادلية بين الموارد، كما يفترض ان جميع عناصر التكاليف داخل مجمع التكلفة متغيرة وهذا الافتراض غير واقعي بسبب ارتفاع نسبه التكاليف الثابتة ، كما يفترض عدم وجود طاقة غير مستغلة ، الا انه في الظروف العادية قد توجد طاقة غير مستغلة.

من خلال العرض السابق يمكن للباحث القول ان نظام التكاليف على اساس النشاط يحقق تخصيص دقيق للتكاليف مقارنة بنظام التكاليف التقليدي من خلال ربط التكاليف بالانشطة المسببة لها بدلا من الاقسام حيث يعترف بان الانشطة وليس المنتجات هي المسببة للتكاليف مما يعنى محاولة تنفيذ جزئي لمبدأ السببية ، كما يحاول تخفيض عدم تجانس التكاليف في مجتمعات التكاليف من خلال زيادة عدد مجتمعات التكاليف وتجميع التكاليف على اساس الأنشطة ، كما يعتمد على استخدام مسببات تكلفة متنوعة بعضها مرتبط بالحجم واخري غير مرتبطة بالحجم ؛ الا انه تعرض لانتقادات عديدة في مجال التخصيص الدقيق للتكاليف بصورة افضل وليس مقارنة بنظام اصبحى من البديهي غير دقيق (نظام التكاليف التقليدي) .

ومن هذا المنطلق يرى الباحثان أن الفلسفة الأساسية التي يستند عليها نظام التكاليف على أساس النشاط تتعرض لأخطاء :

١- التجميع: بسبب عدم وجود تجانس ما بين عناصر التكاليف داخل مجمع التكلفة الواحد حيث أن المجمع الواحد قد يحتوي علي بيانات لتكاليف المواد والأجور والمصروفات فضلا عن عدم التميز نظم المستويات المختلفة من القابلية للرقابة في عناصر التكلفة (شاهين ، ٢٠٠٦ ، ص ١٩٠ ؛ Balakrishnan ,et al,2012,P.32 ؛ بتصرف من الباحثان)

دراسة تحليلية لمديي فالعملية الفلسفة التي تستند عليهما نظم تخصيص التكاليف هي تقليل أخطاء ...

محمود محمد عبد المولي شاهين

٢- **التخصيص** : بسبب استخدام مسبب تكلفة وحيد لكل نشاط وبالتالي تجاهل درجة تعقد النشاط وحاجته إلى أكثر من مسبب مما ينعكس على عدم وجود تجانس وعلاقة ارتباطيه قوية ما بين عناصر التكاليف داخل مجمع التكلفة وما بين مسبب التكلفة الذي يتم اختياره، الاعتماد على مبدأ التنوع وافتراس العلاقة خطية بين الحجم الاجمالي والتكلفة الكلية، بالاضافة إلى عدم التطبيق السليم لمبدأ السببية (درغام، ٢٠٠٧، ص ٧٣٥؛ عبد الحليم، ٢٠١٤، ص ٧٦؛ بتصريف من الباحثان)

٣- **القياس**: حيث يبدأ نظام التكاليف على اساس النشاط من نقطة الاستغلال الكامل للطاقة بما يعني أنه لا توجد طاقة غير مستغلة وبالتالي تحميل المنتجات بتكاليف الطاقة غير المستغلة، كما يعتمد على التكلفة التاريخية في تخصيص تكاليف الإهلاك والتي لا تعكس الواقع الاقتصادي، كما يتجاهل العلاقات التبادلية بين الموارد. (Abbeele et al 2013,P.38; Thomson ,&Gurowkaj ,2005, P.32 بتصريف من الباحثان)

الفلسفة التي يستند إليها نظام التكاليف الألماني ومدى فعاليتها في التقليل من أخطاء تخصيص التكاليف:

نتيجة للانتقادات التي تعرض لها نظام التكاليف على أساس النشاط، ووجود درجة من الإحباط لدي مديري الشركات الامريكية ناتجة عن عدم ملائمة المعلومات التكاليفية في شركاتهم حيث تمثلت درجة رضاهم عن أساليب إدارة التكلفة (٢٤%)، وفي المقابل وجود درجة عالية من الرضا لدي مديري الشركات الألمانية عن نوعية المعلومات التكاليفية في شركاتهم حيث تمثلت درجة رضاهم عن أساليب إدارة التكلفة (٧٧%) مما أظهر عدم الرغبة في التغيير لدي مديري الشركات الألمانية، أصبح من الضروري على الشركات بالدول الأخرى التعرف على نظام التكاليف الألماني للوقوف على خصائصه وخطواته ودراسة إمكانية تطبيقها سواء بصورة منفردة كبديل لنظام التكاليف على أساس النشاط كما اقترح (Sharman,2003,p31، او بالدمج مع نظام التكاليف على أساس النشاط كما اقترح كلا من Keys&merwe,2001a,p.2 (Jinkens ,2010,P121 ; Banerjee & Das 2017, P. 89؛).

دراسة تحليلية لمديي فالعملية الفلسفة التي تستند عليها نظم تخصيص التكاليف هي تقليل أخطاء ...

محمود محمد عبد المولي شاهين

وظهرت *Grenzplankostenrechnung** بعد الحرب العالمية الثانية وتترجم إلى التحليل المرن لتخطيط التكاليف والمحاسبة عنها، وتتمثل الفلسفة الأساسية لنظام التكاليف الألماني في عدم تحميل التكاليف الثابتة على المنتجات علي اعتبار ان تحميلها يؤدي إلي اتخاذ قرارات غير صحيحه على المدي القصير، والتركيز على موارد المنظمة باعتبارها سبب التكلفة وليس الأنشطة، والاعتماد على مركزية الموارد وبالتالي التوسع في عدد مراكز التكلفة مقارنة بنظام التكاليف على أساس النشاط، ويساعد نظام التكاليف الألماني في توفير المعلومات اللازمة لصناعة القرارات قصيرة الأجل ومنها علي سبيل المثال قرار التصنيع أو الشراء ، القرارات المتعلقة بالطاقة ، تحقيق رقابة أفضل للتكاليف. (Banerjee&Das,2017,P.89;) (Jinkens,2010 ,P122;Polejewski,2012,p.4) ويرى الباحثان من خلال العرض السابق ان الفلسفة التي يستند عليها نظام التكاليف الألماني تحاول التقليل من خطأ التجميع من خلال الاعتماد على مركزية الموارد، وبالتالي استخدام عدد كبير من مراكز التكلفة مما ينعكس علي تحقيق التجانس ما بين عناصر التكاليف داخل مجمع التكلفة الواحد؛ إلا انها تتعرض لانتقاد اساسي فيما يتعلق :

- **بخطأ القياس** : وذلك بسبب عدم اهتمامه بالتكاليف الثابتة واعتبارها تكاليف فترة بالرغم من تغير الهيكل النسبي لعناصر تكلفة المنتج "ارتفاع نسبة التكاليف ثابتة "
 - **بخطأ التخصيص** : وذلك بسبب أهمال ما يميز نظام التكاليف علي أساس النشاط والمتعلقة بتوسيط الأنشطة بين الموارد وموضوع القياس التكاليفي ، وبالتالي تجاهل التعرف على الأنشطة الأساسية بالمنشأة وأعداد مراكز ومسببات الأنشطة .
- ومن هنا يمكن للباحث القول انه لا يتفق مع وجه نظر Sharman 2003 وما تم اقتراحه من تطبيق نظام التكاليف الألماني بصورة منفردة كبديل لنظام التكاليف على أساس النشاط .

* نظام التكاليف الأكثر انتشار في ألمانيا والدول الناطقة باللغة الألمانية

دراسة تحليلية لمديي فالعملية الفلسفة التي تستند عليها نظم تخصيص التكاليف هي تقليل أخطاء ...

محمود محمد عبد المولي شاهين

الفلسفة التي تستند إليها محاسبة استهلاك الموارد ومدى فعاليتها في التقليل من أخطاء تخصيص التكاليف:

يرجع بداية التفكير في محاسبة استهلاك الموارد عن طريق البحث عن منهج متكامل يجمع بين المزايا الخاصة بكل من نظام التكاليف الألماني ونظام التكاليف على أساس النشاط ، وتستند فلسفتها على منطق أساسي وهو ان الموارد السبب الأساسي لحدوث التكاليف وليس الأنشطة، ويجب ان تكون تلك الموارد منظمة في مجموعات موارد متجانسة نسبيا. (Mustafa,et al .2022,P.7؛white ,2009 ,P.64) وتعترف محاسبة استهلاك الموارد بالعلاقات التبادلية بين مجموعات الموارد وذلك على أساس ان بعض مجموعات الموارد قد تتواجد لخدمة مجموعات موارد أخرى ، وبالتالي يجب تخصيص تكاليفها على تلك الموارد وهو ما أطلق عليه تحميل الموارد بكامل تكلفتها (Wang ,et.al ,2009,p.84 ؛ Karaca&Kucuk ,2017 ،P.354؛محاريق ،٢٠١٧، ص٥١٢) .

كما تقسم مجموعات الموارد إلى مجموعات الموارد الأولية وهي التي تؤدي الأنشطة التي تنتج سلع وخدمات قابلة للبيع أو تساهم بشكل مباشر في السلع والخدمات القابلة للبيع، ومجموعات الموارد الثانوية وهي التي تقدم الدعم إلى مجموعات الموارد الأولية أو الثانوية الأخرى.

كما تقسم محاسبة استهلاك الموارد التكاليف من حيث علاقتها بمجمع الموارد إلى: تكاليف أولية Primary costs: وهي التكاليف التي تحدث وبصفة أساسية داخل مجمع تكلفة الموارد نفسها وبالتالي يستطيع المسئول عن مجمع التكلفة السيطرة والرقابة عليها. وتكاليف ثانوية Secondary costs : وهي التكاليف التي يكبدها مجمع الموارد بسبب استهلاك مخرجات مجموعات الموارد أخرى وتكون لإدارة مجمع الموارد رقابة محدودة على كمية الموارد التي يستهلكها هذا المجمع من باقي المجموعات الأخرى.(جرد،٢٠١٦، ص٧٣؛ Clinton ,2004a) وتهتم فلسفة محاسبة استهلاك الموارد بتحديد طبيعة تكلفة عناصر الموارد فهي تميز بين التكاليف الثابتة والتناسبية وذلك من خلال بعدين أساسيين وهما : البعد الأول الطبيعة الأولية للتكلفة،

والبعد الثاني وهو الطبيعة المحتملة للتكاليف التناسبية ، حيث يتم صياغة معدلات تخصيص التكلفة الثابتة على أساس الطاقة النظرية في حين يتم تخصيص التكاليف التناسبية على أساس مخرجات الموارد في الموازنات.. ؛ Okutmus ,2015,P.49؛ طولان ، ٢٠١٨ ، ص١٨). وتستند فلسفة محاسبة استهلاك الموارد على استخدام المنهج كمي في تخصيص التكاليف بدلا من طريقة التخصيص على أساس قيمي ، حيث يتم قياس مخرجات الموارد في شكل وحدات كمية بغض النظر عن الصورة المالية لتلك المخرجات على أساس ان استخدام هدف لتحقيق هدف آخر يعتمد على مجموعة كمية من المدخلات تتمثل في ساعات العمل المباشرة وعدد كيلو وات الكهرباء وعدد ساعات دوران الآلات، مما يساعد علي توفير نظرة ثاقبة على الاستخدام الفعلي للموارد في الكائن المتلقي . (Wang,et.al,2009)

كما تعتمد فلسفة محاسبة استهلاك الموارد على تبسيط تحليل تكلفة الموارد من خلال الانتقال من التحليل الإجمالي للموارد إلى القيام بالتحليل الجزئي على مستوى كل مورد من الموارد على حده ، والاعتراف باحتمالية وجود طاقة غير مستخدمة في الوضع العادي بالمنظمة وان الموارد الملزمة قد لا تستخدم بالكامل ، ويتم تحديد كميات الموارد التي تم استهلاكها بواسطة مجتمعات التكلفة بشكل فردي لكل مجمع موارد ولا يمكن للإدارة إخفاء كميات الموارد العاطلة في التحليل الفردي للموارد عن طريق التلاعب في المعدلات تخصيص تكلفة الموارد (IFAC,2009 ,P.23;Tse & Gong,2009,P.43; -ابوشعشع واخرون ، ٢٠٢٢) وتستند فلسفة محاسبة استهلاك الموارد على استخدام التكلفة الاستبدالية لحساب الاستهلاك وليس التكلفة التاريخية او الدفترية كما يتبع وفقا (GAPP) بغرض توفير معلومات التكاليف لدعم اتخاذ القرارات؛ ؛ Okutmus ,2015 ,P.48) وترتكز محاسبة استهلاك الموارد على ثلاث مبادئ أساسية تتمثل في : السببية والاستجابة والعمل.(النافع وجمعة ٢٠١٧ ص ٢٩٦) ويرى الباحثان من خلال العرض السابق ان الفلسفة التي تستند عليها محاسبة استهلاك الموارد تحاول التقليل من أخطاء:

١. **التجميع** : التركيز على الموارد وتجميع الموارد المتجانسة في مجموعات الموارد ، والتوسع في عدد مراكز التكلفة ، مما يحقق مزيد من التجانس بين عناصر التكاليف داخل المجمع الواحد .

٢. **التخصيص** : حيث تقدم محاسبة استهلاك الموارد خطوة إضافية في سبيل التقليل من خطأ التخصيص وذلك من خلال توفير رؤية متجانسة لقياس الطاقة عن طريق استخدام مجموعات الموارد والتي تحقق التجانس بين عناصر التكاليف وبين مسبب التكلفة حيث يوجد تجانس بين عناصر التكاليف في مجمع الموارد وبالتالي تجانس مع مقياس المخرجات لكل مجمع موارد ، كما تعتمد علي استخدام مسببات موارد متعددة ، فضلا عن الدمج بين منظور الطاقة ومنظور الأنشطة والتعرف على الأنشطة الاساسية بالمنشأة ، كما تعتمد على التحليل الفردي لكل مورد على حدة ، بالاضافة إلى الاهتمام بسلوك التكلفة ومن ثم التطبيق الصحيح لمبدأ السببية .

٣. **القياس** : من خلال استبعاد تكاليف الطاقة غير المستغلة من تكلفة المنتج/ الخدمة ، كما تعترف بالعلاقات التبادلية بين مجموعات الموارد ، فضلا عن استخدام التخصيص الكمي، كما تعتمد على التكلفة الاستبدالية في حساب الإهلاك مما يساعد في القضاء على التخصيص غير المتكافئ لتكاليف المنتجات المتماثلة والتي تستهلك موارد وأنشطة داعمة متماثلة .

ومن هذا المنطلق يتفق الباحثان مع وجه نظر Merwe&Keys وما تم اقتراحه من الدمج بين نظام التكاليف الألماني ونظام التكاليف على أساس النشاط واستخدام نظام التكاليف الألماني كمكمل لنظام التكاليف على أساس النشاط (RCA) الفلسفة التي يستند إليها نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ومدي فعاليتها في التقليل من أخطاء تخصيص التكاليف :

في اتجاه آخر ونتيجة للمشاكل والصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط والتي من أهمها الحاجة لأجراء مقابلات مع مسؤولي الإدارات بالشركة وإجراء الدراسات المسحية والاعتماد على افتراض الاستغلال الكامل لطاقة الموارد وجمود النموذج وغياب القدرة علي تحديثه بسهولة ، قدم كل من

دراسة تحليلية لمديى فالعلىة الفللسفة اللىى ءسءءء علفها نظم ءلصص الءكاللفه فىء ءقلبل أءلاء ...

معموء معمء عبء المولى شاهففن

(Anderson & Kaplan) فى عام ٢٠٠٤ الءبل الءانى لنظام الءكاللف على أساس النسل والنسل الذى فطلق علىة نظام الءكاللف على أساس النسل الموءه بالوقت (المشهر اوى، ٢٠١٥، ص ٣١٠ ؛ Etges,et al, 2021 ,p.121) وفعءمء نظام الءكاللف على أساس النسل الموءه بالوقت على اسءءءام إءار بسفء لءلصص ءكاللف الموارء إلى موءوع القفاس الءكالففى ءفء فءءلء ءقءفران فقط هما : ءءفء معء ءكفة الطاقه وءقءفر طلب موءوع القفاس الءكالففى على طاقه الموارء المءءلفة وفى سبل ءءقق ذلك فءرء (Kaplan& Anderson) سؤالفن رففسفن فءب على المنسلأ أءهما فى الاعءبار قبل ءطفبق نظام الءكفة على أساس النسل الموءه بالوقت وهما: ما هى ءكفة ءوفر طاقه الموارء لكل عملفة فى المنسلأ؟ وما هو مءءار الوقت المءلوب لءنففء صفقة (معاملة) أو نسل مءفن ؟ (Dewi,et al , 2019)

وءسءءء الفللسفة الأساسية لنظام الءكاللف على أساس النسل الموءه بالوقت على الاعءرف بوءوء طاقه عفر مسءءة ءفء فرفض الافءراض القانم على أن الموارء المءاءة مسءءة بنسبة (١٠٠%) مما فساعء فى إءهار الطاقه عفر المسءءة ، كما فعءمء على الأءء فى الاعءبار اءءلاف ءصائص وءرءة ءعءء النسل ءفء فرفض الافءراض القائل بان الأنسلءه المءءلفة ءأءء نفس الفءرة الزمنية لءنففءها وفسمء باءءلاف المءركاء الزمنية لكل نسل باءءلاف مواصفاء النسل ذاءه وذلء من ءلال اسءءءام معءلاء الوقت اللى ءءءل وءءبلان باءءلاف ءصائص النسل

وفءءلء نظام الءكاللف على أساس النسل الموءه بالوقت عن نظام الءكاللف على أساس النسل باءءبار الوقت هو المسبب الأساسي للءكفة ، كما فءءاهل الءوءة الأولى من ءطواء ءطفبق نظام الءكاللف على أساس النسل واللى ءءمءل فى ءءفء الأنسلءه المءءلفة وبالءالى إلغاء الءاءة إلى مقابلاء مع العاملفن وإءراء المسء المفءانى لءلصص ءكاللف الموارء على الأنسلءه ، فضلا عن الاعءرف بوءوء طاقه عفر مسءءة Etges,et al,2021 ,p.121

وعلى الرءم من المزايا المءءلة بنظام الءكاللف على أساس النسل الموءه بالوقت ؛ إلا أنه فعانى من مشءلة أساسفة ءءلق بكفففة ءساب معء ءكفة وءءه الطاقه

دراسة تحليلية لمديى فالعملية الفلسفة اللى تستند عليها نظم تخصيص التكاليف هيا تقليل أخطاء ...

محمود محمد عبد المولى شاهين

من الموارد وكيفية تقدير الطاقة العملية وذلك نظرا لعدم تحديد الأنشطة ومشكلة تقدير معدلات تكلفة وحدات الطاقة العملية وتطبيق معدل وحيد لتكلفة وحدة الطاقة ، كما ان قياس الوقت يعتمد في الغالب على التقديرات التي يدلى بها الموظفين عند مقابلتهم والتي لا تخلو من أخطاء التحديد وأخطاء التقدير بالزيادة أو النقص لوقت النشاط . (Namazi,2009,P.35; Jaber&Saad,2022) وبصفة عامة توجد أربع قضايا مهمة حول هذا النظام تتمثل في التردد حول استخدام التكاليف المعيارية أم التكاليف الفعلية لتحديد تكلفة الوحدة لمجموعات الموارد و كيفية حساب الطاقة غير المستغلة ومشكلة التجانس ومشكلة قياس الوقت. (خطاب ، ٢٠١٣ ، ص ٥٧)

ويرى الباحثان من خلال العرض السابق ان الفلسفة التي يستند عليها نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت تتعرض لإخطاء :

- **التجميع** : حيث لا تعتمد علي انشاء مجتمعات الموارد ، فضلا عن استخدام عدد محدود من مراكز التكاليف مراكز التكلفة الواحد، كما لا يميز بين المستويات المختلفة من القابلية للرقابة في عناصر التكلفة داخل مجمع التكلفة الواحد .
- **التخصيص** : بسبب اعتماده على الوقت كمسبب وحيد للتكلفة (وقت العمل) لجميع أقسام الشركة أو المنظمة وبالتالي التطبيق الخاطيء لمبدأ السببية
- **القياس** : نظرا للاستخدام الواسع لتقديرات وقت الموظفين لأغراض حساب التكلفة والتي لا تخلو من أخطاء التحديد وأخطاء التقدير بالزيادة أو النقص لوقت النشاط ، وبالتالي فهي عرضة لخطأ القياس ، كما تعتمد على افتراض ان الطاقة العملية تتراوح بين ٨٠ - ٨٥% .

ومن هذا المنطلق يتفق الباحثان مع دراسة (بيومي ، ٢٠١٤ ، ص ٣٠) في قولة عن نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت بانه "الاختراع الذي يفشل في أن يكون بديل ABC ، بل ولنعتبره عودة إلى ما هو أسوأ من حقبة ما قبله "

الفلسفة التي تستند إليها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء ومدى فعاليتها في التقليل من أخطاء تخصيص التكاليف:

نتيجة للانتقادات التي تعرض لها نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ظهر نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء Performance Focused Activity Based Costing (PF-ABC) ويستند إلى فلسفة أساسية تعتمد على توفير نظام لقياس التكاليف وتقييم الأداء بغرض تعزيز القدرة التنافسية للمنظمة . (AL-Sanafawy,2013,P.55؛Namazi,2009)

وتركز الفلسفة الأساسية لنظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تخصيص التكاليف على تطبيق علاقة السبب والنتيجة وذلك من خلال التعرف على الأنشطة وتتبع تكاليف الموارد للأنشطة بناء على مسببات موارد مختلفة والتي يمكن ان تكون الوقت أو كمية الموارد الأولية أو أي مقياس اخر مناسب بشرط ان يعكس علاقة السبب والنتيجة ، ثم تتبع تكاليف الأنشطة لموضوع القياس التكاليفي ويكون ذلك على أساس مسببات الأنشطة . (خطاب، ٢٠١٣ ، ص ٦٧ Namazi,2009,P.37) وتمتد فلسفة نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تخصيص التكاليف إلى تحديد سلوك الموارد الفعلية وتكلفتها وفقا لموضوع القياس التكاليفي في نوعين أساسيين من الموارد وهي الموارد المرنة والموارد الملزمة . (Kowsari, 2013,P.2497). وتستند الفلسفة الأساسية التي يستند عليها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تقييم الأداء على التركيز في تحليل الانحرافات على المرحلة الأولى لتخصيص التكاليف Frist – Stage Allocation أي من الموارد إلى الأنشطة ، وبالتالي سينشأ نوعين من الانحرافات هما الانحرافات الناتجة من الموارد المرنة وتشمل انحراف السعر ، الكمية ، الكفاءة ، والفاعلية، وأخرى ناتجة من الموارد الملزمة وتشمل انحراف الموازنة والطاقة (Namazi,2009,P.40)

وتتمثل خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في (٩) خطوات رئيسية وهي : التعرف على الأنشطة الرئيسية، تحديد الموارد الفعلية

دراسة تحليلية لمديي فالعملية الفلسفة التي تستند عليها نظم تخصيص التكاليف هي تقليل أخطاء ...

محمود محمد عبد المولي شاهين

المستخدمة في كل نشاط، تحديد معدل فعلى لكل نشاط من الموارد، تحديد التكلفة لكل نشاط حساب المعدل المعياري للنشاط، حساب انحراف السعر للأنشطة، حساب التكلفة المحملة للأنشطة ، حساب انحراف الكمية ، حساب إنتاجية النشاط (Namazi Sarokolaei ,et,al,2013,P. 36؛ 2009,P.36).

ويري الباحثان من خلال العرض السابق ان الفلسفة التي يستند عليها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الاداء تحاول تقليل الإخطاء وذلك عند المقارنة بالجيل الأول والثاني لنظام التكاليف على أساس النشاط ولكن اذا تمت المقارنه بفلسفة محاسبة استهلاك الموارد يتضح انها تتعرض لاختاء:

١- التجميع : حيث تعتمد على الأنشطة فى أعداد مراكز التكلفة ، كما انها لا تستخدم مجمعات الموارد وهو ما ينتج عنه انخفاض عدد مراكز التكلفة مقارنة بنظام التكاليف الألماني ومحاسبة استهلاك الموارد وبالتالي انخفاض درجة التجانس بين عناصر التكاليف .

٢- التخصيص : حيث يتجاهل الطبيعة المحتملة للتكلفة التناسبية ، كما يعتمد على منظور الأنشطة ويهمل منظور الموارد ، كما يتجاهل العلاقات التبادلية بين الموارد ومن ينتج عنه من التطبيق الخاطيء لمبدأ السببية .

٣- القياس : حيث يتجه العلاقات التبادلية بين مجمعات الموارد وبالتالي عدم تحميل الموارد بكامل تكلفتها .

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار فروض الدراسة فى البيئة المصرية:

مجتمع وعينة الدراسة :

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة المهنيين فى الشركات الصناعية المصرية ومجموعة من الاكاديميين بالجامعات المصرية. ونظراً لأنه لا يمكن إجراء المسح الشامل لمجتمع الدراسة فقد تم الاقتصار على عينة ممثلة لهذا المجتمع، حيث تم توزيع عدد ٢٠٠ استمارة استقصاء وبعد المتابعة تم تجميع عدد ١٥٠ استمارة استقصاء ؛ ومن ثم فإن معدل الردود المبدئي يمثل ٧٥% من إجمالي عدد استمارات الاستقصاء

دراسة تحليلية لمديي فالعملية الفلسفة التي تستند عليها نظم تخصيص التكاليف هي تقليل أخطاء ...

محمود محمد عبد المولي شاهين

التي تم توزيعها. وبعد استبعاد استمارات الاستقصاء غير الصالحة للتحليل فقد تم الحصول على عدد ١٢٤ قائمة استقصاء صالحة للتحليل.

قياس مدي الثبات لإستمارة الاستبيان :

تم إجراء اختبار ألفا كورنباخ Cronbach's Alpha وذلك بهدف قياس مدى الثبات أو الاتساق الداخلي لأسئلة إستمارة الإستقصاء. ومن خلال نتائج التحليل الإحصائي وجد أن قيمة معامل ألفا كرونباخ هي (٧٤.٨ %) ، أي أنه يمكن الاعتماد على نتائج إستمارة الإستقصاء والاطمئنان إلى مصداقيتها في تحقيق أهداف الدراسة الأساليب الإحصائية المستخدمة :

لتحديد الأساليب الإحصائية المناسبة قد اعتمد الباحثان في تحديد ذلك على اختبار (Kolmogorov-Smirnov Test) ويستخدم هذا الاختبار في اختبار هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ام لا؟. وقد قام الباحثان بإجراء هذا الاختبار على عينة الدراسة حيث نجد ان قيمة (Sig=0) أقل من مستوي المعنوية (٠.٠٥) مما يعني رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل بان البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي ولذلك يتم الاعتماد على الأساليب الإحصائية للاختبارات اللامعلمية .

بعد تحديد طبيعة البيانات المستخدمة في الدراسة الميدانية والتأكد من استخدام الأساليب الإحصائية للاختبارات اللامعلمية ومناسبتها لطبيعة البيانات فقد قام الباحثان باختبار فروض الدراسة من خلال الأساليب الأتية : التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي لكل فقرة من فقرات الاستبيان ، اختبار التوزيع ثنائي الحدين Binoml ، اختبار مان ويتني Mann Whitney U ، ولقد قام الباحثان بإجراء التحليل الوصفي Descriptive Analysis للبيانات التي تم تجميعها للتعرف على الخصائص الأساسية لعينة البحث ومتغيرات الدراسة . وسوف يتناول البحث في الأقسام التالية التحليل الوصفي Descriptive Analysis لخصائص عينة الدراسة، ونتائج الاختبارات الإحصائية لفروض الدراسة.

التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة :

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث الوظيفة التي يعمل بها المستجوبون وكذلك من حيث ومؤهلاتهم و خبراتهم العملية من خلال الجدول رقم (١):

جدول رقم (١)

النسبة	العدد	الخصائص الديموغرافية	
66.9%	83	مهني	الوظيفة
33.1%	41	اكاديمي	
٢٩.٨%	٣٧	أقل من خمس سنوات	الخبرة
٢٩.١%	٣٦	من خمس سنوات وحتى عشر سنوات	
٤١.١%	٥١	أكثر من عشر سنوات	
٥٩.٧%	٧٤	بكالوريوس	المؤهلات العلمية
٢١.٧%	٢٧	ماجستير	
١٨.٦%	٢٣	دكتوراه	

اعداد الباحثان وفقا لنتائج SPSS

يتضح من الجدول السابق :

- أن حوالي ٦٦.٩% من الافراد المشاركة فى الاستقصاء مهنيين بينما يمثل الاكاديميين حوالي ٣٣.١% . ويتضح مما سبق أن عينة البحث على درجة كبيرة من التنوع في وظيفة المستجوبون بما يجعل عينة البحث ممثلة لمجتمع الأعمال و يجعل النتائج المستخلصة منها قابلة للتعميم.
- أن معظم أفراد العينة من أصحاب الخبرة العالية (اكثر من عشر سنوات) حيث بلغت نسبتهم (٤١%). وهو ما يشير إلى إمكانية الاعتماد على إجابات أفراد العينة حيث يتوافر لديهم عامل الخبرة الذي يساعدهم في فهم أسئلة قوائم الاستبيان.
- أن عينة البحث على درجة كبيرة من الخبرة و التنوع فى مجال العمل و طبيعة نشاط الشركات التى يعملون فيها بما يجعل عينة البحث ممثلة لمجتمع الأعمال و يجعل النتائج المستخلصة منها قابلة للتعميم.

دراسة تحليلية لمديي فالعملية الفلسفة التي تستند عليها نظم تخصيص التكاليف هي تقليل أخطاء ...

محمود محمد عبد المولي شاهين

اختبار فروض الدراسة الميدانية :

سيتم استخدام الاساليب الاحصائية التي سبق الإشارة لها في التحليل الإحصائي كما يلي :

نتائج اختبارات التحليل الإحصائي للفرض الاول :

قد تم تطبيق الاختبارات الإحصائية السالفة الذكر كما يلي :

أولاً: التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي للفرض الاول

جدول رقم (٢) يوضح نتائج اختبار التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي

للفرض الاول

الوسط الحسابي	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق تماماً		كود
	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	
١.٩٠	٢.٤	٣	٣.٢	٤	١١.٣	١٤	٤٧.٦	٥٩	٣٥.٥	٤٤	X1.1
٢.٢٢	٣.٢	٤	٦.٥	٨	٢٥	٣١	٣٩.٥	٤٩	٢٥.٨	٣٢	X1.2
١.٨٥	٠.٨	١	٤.٠	٥	٨.٩	١١	٥١.٦	٦٤	٣٤.٧	٤٣	X1.3
٤.٣٢	٤٦	٥٧	٤٢.٧	٥٣	٩.٧	١٢	٠.٨	١	٠.٨	١	X1.4
١.٧٩	٠.٨	١	٤.٠	٥	١١.٣	١٤	٤١.١	٥١	٤٢.٧	٥٣	X1.5
١.٦٥	٠.٨	١	١.٦	٢	٦.٥	٨	٤٤.٤	٥٥	٤٦.٨	٥٨	X1.6
١.٨٣	١.٦	٢	٤.٠	٥	١٥.٣	١٩	٣٣.٩	٤٢	٤٥.٢	٥٦	X1.7
١.٥٨	----	---	----	---	١٩.٧	١٢	٣٨.٧	٤٨	٥١.٦	٦٤	X1.8
١.٨٢	٢.٤	٣	٣.٢	٤	٩.٧	١٢	٤٣.٥	٥٤	٤١.١	٥١	X1.9

يتضح من الجدول السابق:

- عدم موافقة معظم أفراد عينة الدراسة علي العبارات الخاصة بفاعلية الفلسفة التي يستند عليها نظام التكاليف على أساس النشاط في تقليل أخطاء التجميع والتخصيص والقياس حيث تقع في فئة غير موافق حيث ان المتوسط أقل من (٣) لمعظم العبارات .
- موافقة معظم أفراد عينة الدراسة علي أهمية استخدام مسببات تكلفة متنوعه بعضها يكون مرتبط بالحجم والبعض الآخر يكون مرتبط بالصفقة او بدفعة الانتاج يساعد في تقليل خطأ التخصيص حيث تقع في فئة موافق بشدة حيث ان المتوسط اكبر من (٣) .

دراسة تحليلية لمديى فالملية الفلسفة اللى تستند عليها نظم تخصيص التكاليفه هيا تقليل أخطاء ...

محمود محمد عبد المولى شاهين

ثانيا: التوزيع ثنائى الحدين Binoml للفرض الأول

يوضح الجدول التالى نتائج اختبار تحليل التباين Binoml للعبارات الخاصة بالفرض الأول:

جدول رقم (٣) يوضح نتائج اختبار تحليل التباين Binoml للفرض الأول

العبارة	المجموعات	العدد	النسبة	مستوى المعنوية
X1.1	غير الموافقين ≤ 3	١١٧	٩٤	٠.٠٠٠
	الموافقين > 3	٧	٦	٠.٠٠٠
X1.2	غير الموافقين ≤ 3	١١٢	٩٠	٠.٠٠٠
	الموافقين > 3	١٢	١٠	٠.٠٠٠
X1.3	غير الموافقين ≤ 3	١١٨	٩٥	٠.٠٠٠
	الموافقين > 3	٦	٥	٠.٠٠٠
X1.4	غير الموافقين ≤ 3	١٤	١١	٠.٠٠٠
	الموافقين > 3	١١٠	٨٩	٠.٠٠٠
X1.5	غير الموافقين ≤ 3	١١٨	٩٥	٠.٠٠٠
	الموافقين > 3	٦	٥	٠.٠٠٠
X1.6	غير الموافقين ≤ 3	١٢١	٩٨	٠.٠٠٠
	الموافقين > 3	٣	٢	٠.٠٠٠
X1.7	غير الموافقين ≤ 3	١١٧	٩٤	٠.٠٠٠
	الموافقين > 3	٧	٦	٠.٠٠٠
X1.8	غير الموافقين ≤ 3	١٢٤	١٠٠	٠.٠٠٠
	الموافقين > 3	-	-	٠.٠٠٠
X1.9	غير الموافقين ≤ 3	١١٧	١١٧	٠.٠٠٠
	الموافقين > 3	١٧	٧	٠.٠٠٠

يتضح من الجدول السابق:

- ان نسبة (غير الموافقين) أكثر بكثير من نسبة الموافقين وذلك بالنسبة لجميع العبارات الخاصة بفاعلية الفلسفة اللى يستند عليها نظام التكاليف الألماني فى تقليل أخطاء التجميع والقياس وأن الفرق بين النسبتين جوهرى وتختلف اختلافا جوهريا .

دراسة تحليلية لمديي فاعلية الفلسفة التي تستند عليها نظم تخصيص التكاليف هي تقليل أخطاء ...

محمود محمد عبد المولي شاهين

- ان نسبة (الموافقين) أكثر بكثير من نسبة غير الموافقين وذلك بالنسبة لأهمية استخدام مسببات تكلفة متنوعه بعضها يكون مرتبط بالحجم والبعض الآخر يكون مرتبط بالصفقة او بدفعة الانتاج في تقليل خطأ التخصيص وأن الفرق بين النسبتين جوهري وتختلف اختلافا جوهريا .

- تشير النتائج إلى ان الفلسفة التي يستند عليها نظام التكاليف علي أساس النشاط لا تساعد في تقليل أخطاء التجميع والتخصيص والقياس

نتائج اختبارات التحليل الإحصائي للفرض الثاني :

قد تم تطبيق الاختبارات الإحصائية السالفة الذكر كما يلي :

أولاً: التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي للفرض الثاني

جدول رقم (٤) يوضح نتائج اختبار التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي

للفرض الثاني

العبارة	غير موافق تماماً		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		الوسط الحسابي
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	
X2.1			٢	١.٦	١٦	١٢.٩	٤٤	٣٥.٥	٦٢	٥٠	٤.٣٣٨
X2.2			١	٨	٩	٧.٣	٥٩	٤٧.٦	٥٥	٤٤.٤	٤.٣٥٤
X2.3	١	٠.٨	٤	٣.٢	٨	٦.٥	٥٨	٤٦.٨	٥٣	٤٢.٧	٤.٢٧٤
X2.4	٤٧	٣٧.٩	٦٦	٥٣.٢	٦	٤.٨	١	٠.٨	٤	٣.٢	١.٧٨٢
X2.5	٤٦	٣٧.١	٦١	٤٩.٢	١٥	١٢.١	٢	١.٦			١.٧٨٢
X2.6	٥١	٤١.١	٥٣	٤٢.٧	١١	٨.٩	٧	٥.٦	٢	١.٦	١.٨٣٨

يتضح من الجدول السابق :

- موافقة معظم أفراد عينة الدراسة علي فاعلية الفلسفة التي يستند عليها نظام التكاليف الألماني في تقليل خطأ التجميع حيث تقع في فئة موافق بشدة حيث ان المتوسط اكبر من (٣) .

دراسة تحليلية لمديي فاعلية الفلسفة التي تستند عليها نظم تخصيص التكاليف في تقليل أخطاء ...

محمود محمد عبد المولي شاهين

- عدم موافقة معظم أفراد عينة الدراسة علي العبارات الخاصة بفاعلية الفلسفة التي يستند عليها نظام التكاليف الألماني في تقليل أخطاء التخصيص والقياس حيث تقع في فئة غير موافق حيث ان المتوسط أقل من (3) لمعظم العبارات .

ثانيا: التوزيع ثنائي الحدين Binoml للفرض الثاني:

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار تحليل التباين Binoml للعبارات الخاصة

بالفرض الثاني:

جدول رقم (5) يوضح نتائج اختبار تحليل التباين Binoml للفرض الثاني

العبارة	المجموعات	العدد	النسبة	مستوي المعنوية
X2.1	غير الموافقين ≤ 3	18	15	0.000
	الموافقين > 3	106	85	0.000
X2.2	غير الموافقين ≤ 3	10	8	0.000
	الموافقين > 3	114	92	0.000
X2.3	غير الموافقين ≤ 3	13	10	0.000
	الموافقين > 3	111	90	0.000
X2.4	غير الموافقين ≤ 3	119	96	0.000
	الموافقين > 3	5	4	0.000
X2.5	غير الموافقين ≤ 3	112	98	0.000
	الموافقين > 3	2	2	0.000
X2.6	غير الموافقين ≤ 3	115	93	0.000
	الموافقين > 3	9	7	0.000

يتضح من الجدول السابق :

- ان نسبة (الموافقين) أكثر بكثير من نسبة غير الموافقين وذلك بالنسبة لجميع العبارات الخاصة بفاعلية الفلسفة التي يستند عليها نظام التكاليف الألماني في تقليل أخطاء التجميع وأن الفرق بين النسبتين جوهري وتختلف اختلافا جوهريا .

- ان نسبة (غير الموافقين) أكثر بكثير من نسبة الموافقين وذلك بالنسبة لجميع العبارات الخاصة بفاعلية الفلسفة التي يستند عليها الألماني في تقليل أخطاء القياس والتخصيص وأن الفرق بين النسبتين جوهري وتختلف اختلافا جوهريا .

دراسة تحليلية لمديي فالعملية الفلسفة التي تستند عليها نظم تخصيص التكاليف هي تقليل أخطاء ...

محمود محمد عبد المولي شاهين

- الفلسفة التي يستند عليها نظام التكاليف الألماني في تساعد في تقليل أخطاء التجميع ولكنها لا تساعد في تقليل اخطاء التخصيص والقياس
نتائج اختبارات التحليل الإحصائي للفرض الثالث:

قد تم تطبيق الاختبارات الإحصائية السالفة الذكر كما يلي :

أولاً: التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي للفرض الثالث
جدول رقم (٦) يوضح نتائج اختبار التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي للفرض الثالث

الوسط الحسابي	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق تماماً		العبارة
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	
٤.٤٠٣	٥٩	٤٧.٥	٥٦	٤٥.٢	٩	٧.٣					X3.1
٤.٣٠٦	٦٩	٥٥.٦	٣١	٢٥	١٩	١٥.٣	٣	٢.٤	٢	١.٦	X3.2
٤.٥٤٠	٨٠	٦٤.٥	٣٣	٢٦.٦	١٠	٨.١			١	٠.٨	X3.3
٤.٣٩٥	٦٦	٥٣.٢	٤٥	٣٦.٣	١٠	٨.١	٢	١.٦	١	٠.٨	X3.4
٤.٣٦٢	٦٥	٥٣.٢	٤٤	٣٥.٥	١١	٨.٩	٣	٢.٤	١	٠.٨	X3.5
٤.٣٨٧	٦٦	٥٣.٢	٤٤	٣٥.٥	١١	٨.٩	٢	١.٦	١	٠.٨	X3.6
٤.٤٥٢	٦٩	٥٥.٦	٤٥	٣٦.٣	٨	٦.٥	١	٠.٨	١	٠.٨	X3.7
٤.٤٥٢	٧٠	٥٦.٥	٤٣	٣٤.٧	٨	٦.٥	٣	٢.٤	-	-	X3.8
٤.٣٩٥	٦٩	٥٥.٦	٤٣	٣٤.٧	٦	٤.٨	٤	٣.٢	٢	١.٦	X3.9
٤.٤٩٢	٧٧	٦٢.١	٣٧	٢٩.٨	٥	٤.٠	٤	٣.٢	١	٠.٨	X3.10
٤.٤٠٣	٦٣	٥٠.٨	٥٠	٤٠.٣	٩	٧.٣	٢	١.٦	-	-	X3.11
٤.٣٣١	٦٤	٥١.٦	٤٣	٣٤.٧	١٢	٩.٧	٤	٣.٢	١	٠.٨	X3.12
٤.٥١٦	٧٦	٦١.٣	٤١	٣٣.١	٣	٢.٤	٣	٢.٤	١	٠.٨	X3.13

يتضح من الجدول السابق:

- موافقة معظم أفراد عينة الدراسة علي العبارات الخاصة بفاعلية الفلسفة التي تستند عليها محاسبة استهلاك الموارد في تقليل أخطاء التجميع والتخصيص والقياس حيث تقع في فئة موافق بشدة حيث ان المتوسط اكبر من (٣) .

دراسة تحليلية لمديي فالعملية الفلسفة التي تستند عليها نظم تخصيص التكاليف هي تقليل أخطاء ...

محمود محمد عبد المولي شاهين

ثانيا: التوزيع ثنائي الحد Binoml للفرض الثالث

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار تحليل التباين Binoml للعبارات الخاصة بالفرض الثالث:

جدول رقم (٧) يوضح نتائج اختبار تحليل التباين Binoml للفرض الثالث

العبارة	المجموعات	العدد	النسبة	مستوي المعنوية
X3.1	غير الموافقين ≤ 3	٩	٧	٠.٠٠٠
	الموافقين > 3	١١٥	٩٣	٠.٠٠٠
X3.2	غير الموافقين ≤ 3	٢٤	١٩	٠.٠٠٠
	الموافقين > 3	١٠٠	٨١	٠.٠٠٠
X3.3	غير الموافقين ≤ 3	١١	٩	٠.٠٠٠
	الموافقين > 3	١١٣	٩١	٠.٠٠٠
X3.4	غير الموافقين ≤ 3	١١	٩	٠.٠٠٠
	الموافقين > 3	١١٣	٩١	٠.٠٠٠
X3.5	غير الموافقين ≤ 3	١٥	١٢	٠.٠٠٠
	الموافقين > 3	١٠٩	٨٨	٠.٠٠٠
X3.6	غير الموافقين ≤ 3	١٤	١١	٠.٠٠٠
	الموافقين > 3	١١٠	٨٩	٠.٠٠٠
X3.7	غير الموافقين ≤ 3	١٠	٨	٠.٠٠٠
	الموافقين > 3	١١٤	٩٢	٠.٠٠٠
X3.8	غير الموافقين ≤ 3	١١	٩	٠.٠٠٠
	الموافقين > 3	١١٣	٩١	٠.٠٠٠
X3.9	غير الموافقين ≤ 3	١٢	١٠	٠.٠٠٠
	الموافقين > 3	١١٢	٩٠	٠.٠٠٠

دراسة تحليلية لمديي فاعلية الفلسفة التي تستند عليهما نظم تخصيص التكاليف هي تقليل أخطاء ...

محمود محمد عبد المولي شاهين

٠.٠٠٠	٨	١٠	غير الموافقين ≤ 3	X3.10
٠.٠٠٠	٩٢	١١٤	الموافقين > 3	
٠.٠٠٠	٩	١١	غير الموافقين ≤ 3	X3.11
٠.٠٠٠	٩١	١١٣	الموافقين > 3	
٠.٠٠٠	١٤	١٧	غير الموافقين ≤ 3	X3.12
٠.٠٠٠	٨٦	١٠٧	الموافقين > 3	
٠.٠٠٠	٦	٧	غير الموافقين ≤ 3	X3.13
٠.٠٠٠	٩٤	١١٧	الموافقين > 3	

يتضح من الجدول السابق:

- ان نسبة (الموافقين) أكثر بكثير من نسبة غير الموافقين وذلك بالنسبة لجميع العبارات الخاصة بفاعلية الفلسفة التي تستند عليها محاسبه استهلاك الموارد في تقليل أخطاء التجميع القياس والتخصيص وأن الفرق بين النسبتين جوهرى وتختلف اختلافا جوهريا .
- الفلسفة التي تستند عليها محاسبة استهلاك الموارد في تساعد تقليل أخطاء التجميع والتخصيص والقياس

نتائج اختبارات التحليل الإحصائي للفرض الرابع :

قد تم تطبيق الاختبارات الإحصائية السالفة الذكر كما يلي :

أولاً: التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي للفرض الرابع

جدول رقم (٨) يوضح نتائج اختبار التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي

للفرض الرابع

العبارة	غير موافق تماما		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		الوسط الحسابي
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	
X4.1	٤٧	٣٧.٩	٥٣	٤٢.٧	١٧	١٣.٧	٥	٤.٠	٢	١.٦	١.٨٨٨
X4.2	٤٢	٣٣.٩	٥٧	٤٦.٠	١٤	١١.٣	٥	٤	٦	٤.٨	٢.٠٠٠
X4.3	٥١	٤١.١	٥٠	٤٠.٣	١٢	٩.٧	٦	٤.٨	٥	٤.٠	١.٩٠٣
X4.4	١٢٠	٩٦.٨	٤	٣.٢							١.٠٣٢
X4.5	٥١	٤١.١	٤٥	٣٦.٣	١٦	١٢.٩	٦	٤.٨	٦	٤.٨	١.٩٦٠
X4.6	٤٩	٣٩.٥	٥١	٤١.١	١٠	٨.١	٩	٧.٣	٥	٤.٠	١.٩٥٢

دراسة تحليلية لمديي فاعلية الفلسفة التي تستند عليها نظم تخصيص التكاليف هي تقليل أخطاء ...

محمود محمد عبد المولي شاهين

يتضح من الجدول السابق:

- عدم موافقة معظم أفراد عينة الدراسة علي العبارات الخاصة بفاعلية الفلسفة التي يستند عليها نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في تقليل أخطاء التجميع والتخصيص والقياس حيث تقع في فئة غير موافق حيث ان المتوسط أقل من (٣) لمعظم العبارات .

ثانيا: التوزيع ثنائي الحدين Binoml للفرض الرابع

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار تحليل التباين Binoml للعبارات الخاصة

بالفرض الرابع :

جدول رقم (٩) يوضح نتائج اختبار تحليل التباين Binoml للفرض الرابع

العبارة	المجموعات	العدد	النسبة	مستوي المعنوية
X4.1	غير الموافقين ≤ 3	١١٧	٩٤	٠.٠٠٠
	الموافقين > 3	١٧	٦	٠.٠٠٠
X4.2	غير الموافقين ≤ 3	١١٣	٩١١	٠.٠٠٠
	الموافقين > 3	١١	٩	٠.٠٠٠
X4.3	غير الموافقين ≤ 3	١١٣	٩١١	٠.٠٠٠
	الموافقين > 3	١١	٩	٠.٠٠٠
X4.4	غير الموافقين ≤ 3	١٢٧	١٠٠	٠.٠٠٠
	الموافقين > 3	-	-	٠.٠٠٠
X4.5	غير الموافقين ≤ 3	١١٢	٩٠	٠.٠٠٠
	الموافقين > 3	١٢	١٠	٠.٠٠٠
X4.6	غير الموافقين ≤ 3	١١٠	٨٩	٠.٠٠٠
	الموافقين > 3	١٤	١١	٠.٠٠٠

يتضح من الجدول السابق:

- ان نسبة (غير الموافقين) أكثر بكثير من نسبة الموافقين وذلك بالنسبة لجميع العبارات الخاصة بفاعلية الفلسفة التي يستند عليها نظام التكاليف على أساس النشاط

دراسة تحليلية لمديي فالعملية الفلسفة التي تستند عليها نظم تخصيص التكاليف هي تقليل أخطاء ...

محمود محمد عبد المولي شاهين

الموجه بالوقت في تقليل أخطاء التجميع والقياس والتخصيص وأن الفرق بين النسبتين جوهرية وتختلف اختلافا جوهريا .

- الفلسفة التي يستند عليها نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت لا تساعد في تقليل أخطاء التجميع والتخصيص والقياس

نتائج اختبارات التحليل الإحصائي للفرض الخامس :

قد تم تطبيق الاختبارات الإحصائية السالفة الذكر كما يلي :

أولاً: التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي للفرض الخامس

جدول رقم (١٠) يوضح نتائج اختبار التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي

للفرض الخامس

الوسط الحسابي	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق تماما		العبارة
	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	
١.٨٤٧	٤.٠	٥	٣.٢	٤	٧.٣	٩	٤٤.٤	٥٥	٤٤.١	٥١	X5.1
١.٦٦١	٢.٤	٣	١.٦	٢	١.٦	٢	٤٨.٤	٦٠	٤٦	٥٧	X5.2
١.٨٠٠	٣.٢	٤	٤	٥	٤	٥	٤٦.٨	٥٨	٤١.٩	٥٢	X5.3
١.٦٤٥	١.٦	٢	٣.٢	٤	٧.٣	٩	٣٣.٩	٤٢	٥٤	٦٧	X5.4
١.٥٧٣	٠.٨	١	١.٦	٢	٥.٦	٧	٣٧.٩	٤٧	٥٤	٦٧	X5.5
١.٨٢٢	٢.٤	٣	٢.٤	٣	١١.٣	١٤	٤٢.٧	٥٣	٤١.١	٥١	X5.6

يتضح من الجدول السابق

- عدم موافقة معظم أفراد عينة الدراسة علي العبارات الخاصة بفاعلية الفلسفة التي يستند عليها نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تقليل أخطاء التجميع والتخصيص والقياس حيث تقع في فئة غير موافق حيث ان المتوسط أقل من (٣) لمعظم العبارات.

دراسة تحليلية لمديي فاعلية الفلسفة التي تستند عليها نظم تخصيص التكاليف هي تقليل أخطاء ...

محمود محمد عبد المولي شاهين

ثانيا: التوزيع ثنائي الحدين Binoml للفرض الخامس

جدول رقم (١١) يوضح نتائج اختبار تحليل التباين Binoml للفرض الخامس

العبارة	المجموعات	العدد	النسبة	مستوي المعنوية
X5.1	غير الموافقين ≤ 3	١١٥	٩٣	٠.٠٠٠٠
	الموافقين > 3	٩	٧	٠.٠٠٠٠
X5.2	غير الموافقين ≤ 3	١١٩	٩٦	٠.٠٠٠٠
	الموافقين > 3	٥	٤	٠.٠٠٠٠
X5.3	غير الموافقين ≤ 3	١١٥	٩٣	٠.٠٠٠٠
	الموافقين > 3	٩	٧	٠.٠٠٠٠
X5.4	غير الموافقين ≤ 3	١١٨	٩٥	٠.٠٠٠٠
	الموافقين > 3	٦	٥	٠.٠٠٠٠
X5.5	غير الموافقين ≤ 3	١٢١	٩٨	٠.٠٠٠٠
	الموافقين > 3	٣	٢	٠.٠٠٠٠
X5.6	غير الموافقين ≤ 3	١١٨	٩٥	٠.٠٠٠٠
	الموافقين > 3	٦	٥	٠.٠٠٠٠

يتضح من الجدول السابق:

- ان نسبة (غير الموافقين) أكثر بكثير من نسبة الموافقين وذلك بالنسبة لجميع العبارات الخاصة بفاعلية الفلسفة التي يستند عليها نظام التكاليف على أساس النشاط منظور الأداء في تقليل أخطاء التجميع والقياس والتخصيص وأن الفرق بين النسبتين جوهري وتختلف اختلافا جوهريا .
- عدم فاعلية الفلسفة التي يستند عليها نظام التكاليف على أساس النشاط منظور الأداء في تقليل أخطاء التجميع والقياس والتخصيص

المبحث الرابع : نتائج وتوصيات البحث

يستعرض الباحثان في هذا الجزء اهم ما توصل اليه البحث من نتائج ، وتقديم التوصيات، وكذلك للبحوث مستقبلية

نتائج البحث: اثبتت التحليلات الاحصائية للبيانات الخاصة بالدراسة الميدانية :

● غالبية المستجوبين لا يوافقون تماما على فاعلية الفلسفة التي يستند عليها نظام التكاليف علي أساس النشاط في تقليل أخطاء التجميع والتخصيص والقياس

● غالبية المستجوبين لا يوافقون تماما على فاعلية الفلسفة التي يستند عليها نظام التكاليف الألماني في تقليل أخطاء التخصيص والقياس

● غالبية المستجوبين يوافقون تماما على فاعلية الفلسفة التي تستند عليها محاسبة استهلاك الموارد في تقليل أخطاء التجميع والتخصيص والقياس

● غالبية المستجوبين لا يوافقون تماما على فاعلية الفلسفة التي يستند عليها نظام التكاليف علي أساس النشاط الموجه بالوقت في تقليل أخطاء التجميع والتخصيص والقياس

● غالبية المستجوبين لا يوافقون تماما على فاعلية الفلسفة التي يستند عليها نظام التكاليف علي أساس النشاط من منظور الأداء في تقليل أخطاء التجميع والتخصيص والقياس

مما سبق يمكن القول بأن البيانات الخاصة بالدراسة الميدانية تثبت فاعلية فلسفة محاسبة استهلاك الموارد مقارنة بكل من (نظام التكاليف علي أساس النشاط – نظام التكاليف الألماني – نظام التكاليف علي أساس النشاط الموجه بالوقت – نظام التكاليف علي أساس النشاط من منظور الأداء) في تقليل أخطاء التجميع والتخصيص والقياس.

توصيات البحث : في ضوء هدف البحث وأهميته ونتائجه يوصى بالاتي:

(١) يوصي الباحثان بتضمين المناهج الدراسية في كليات التجارة في مادة محاسبة

التكاليف دراسة نظم التكاليف الحديثة نظريا مع أمثلة عملية بقدر المستطاع .

(٢) يوصي الباحثان بعقد ندوات ودورات تدريبية للمحاسبين في الشركات على

نظام محاسبة استهلاك الموارد.

دراسة تحليلية لمديي فالعملية الفلسفة التي تستند عليها نظم تخصيص التكاليف هي تقليل أخطاء ...

محمود محمد عبد المولي شاهين

المجالات المقترحة لأبحاث مستقبلية :

- (١) اطار مقترح لتطبيق محاسبة استهلاك الموارد بغرض إدارة الأداء البيئي في الشركات الصناعية المصرية .
- (٢) مدي فاعلية نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تطوير الأداء المستدام في الشركات الصناعية المصرية .

قائمة المراجع

أولا : المراجع العربية

- أبو العزم، فهد محمد، (٢٠١٥) " استخدام مدخل التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في تحسين كفاءة استخدام موارد المستشفيات الحكومية: دراسة حالة"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد (٢)، ص ٢٢١ - ٢٥٥.
- أبو الفضل، عبد العال مصطفى (٢٠١٨) ، "استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في قياس تكاليف الأنشطة المصرفية لتحسين مركزها التنافسي" مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، مج ١١، ع ٢٤، ص ص ٢٤٥-٢٩٨
- ابوشعيش، مختار؛ توفيق عبدالعال، منصور، حسين، (٢٠٢٢) ،"انعكاسات التكامل بين نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد وتكاليف مسار تدفق القيمة علي المراجعة الخارجية"، مجلة البحوث الإدارية والمالية والكمية، ٢(٤)، ١٠٠-١٢٨.
- المشهراوي، زاهر، (٢٠١٥)"تقييم نظام تكاليف الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) ونظام تكاليف الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية: دراسة مقارنة" ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (٢)
- بيومي ، الغريب محمد (٢٠١٠) ،"محاسبة تكلفة النشاط وبدائلها في الميزان" <https://kantakji.com/media/175570>، ص ١-٣٦
- جرد، ميعاد عبد الكاظم ، (٢٠١٦) " قياس الطاقة غير المستغلة في المداخل الحديثة لإدارة التكلفة: دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة
- حسين، منال؛ يعقوب، ابتهاج؛ سعد، سلمي، (٢٠١٦) " دراسة تحليلية لاستجابة محاسبة التكاليف لمنطلقات البيئة : نظام (ABC) دراسة حالة "، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد (٤٧) ، ص ١٤٩-١٧٠.

دراسة تحليلية لمديي فالعملية الفلسفة التي تستند عليها نظم تخصيص التكاليف هي تقليل أخطاء ...

محمود محمد عبد المولي شاهين

- خطاب، محمد شحاتة (٢٠١٣) "تحسين جودة المعلومات التكاليفية بالتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء: دراسة حالة"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد (٣)، ص ٩٤-٣٦.
- شاهين، محمد أحمد، (٢٠٠٦) "استخدام مدخل إدارة تكاليف الطاقة لتعظيم منفعة الموارد المتاحة في الوحدات المتكاملة أفقياً (دراسة تطبيقية)" رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- طولان، هند ماهر، (٢٠١٨) "قياس الطاقة غير المستخدمة في نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظام محاسبة استهلاك الموارد وأثر ذلك على التقارير المالية" رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة طنطا.
- قحطان، منير على (٢٠١٨)، "قياس الطاقة غير المستغلة باستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بغرض تحسين جودة المعلومات التكاليفية: دراسة تطبيقية" مجلة الدراسات الاجتماعية، مج ٢٤، ٢٤، ص ٨٥-٦١

ثانياً : المراجع الأجنبية :

- Abbeele, Van; et al,(2013) "Recent Evolutions In Costing Systems: A Literature Review Of Time Driven Activity-Based Costing", **Review Of Business And Economic**,Vol(58) , No. (1).
- Al-Sanafawy,Dina,(2013)" Improving Performance Measurement Using TD-ABC / FPABC: Gross Model Approach :Case Study", **Master Thesis, Faculty Of Commerce, Tanta University.**
- Anderson,Stevan;Kaplan,Robert,(2007) **Time-Driven Activity-Based Costing**, Boston, Harvard Business School Press.
- Balakrishnan, Ramji ;et al ,(2012) " Product Costs As Decision Aids: An Analysis Of Alternative Approaches" **Accounting Horizons American Accounting Association**,Vol. (26), No. (1),
- Banerjee, bhabatosh ; Das , Ujjwal (2017) , " cost accounting standard", **The Journal For CMAS** , VOL 52, NO. 2 ,pp. 85-94
- Chan, Siu ;Lee, Dominica, (2003)"An Empirical Investigation Of Symptoms Of Obsolete Costing Systems And Overhead Cost Structure",**Managerial Auditing Journal**,Vol.(18),No.(2)

- Etges,et al,(2021)," Time-driven activity-based costing as a strategy to increase efficiency: An analyses of interventional coronary procedures", **The International Journal of Health Planning and Management**, 37(1), 189-201
- Friedl,Gunther,et al (2005)" Relevance Added:Combining German ABC With Cost Accounting", **Strategic**,PP. 56-61
- IFAC,(2009)" **Evaluating And Improving Costing In Organizations** files. fasab.gov /pdf files/ifac
- Jaber, Reda; Saad, S,(2022),"Evaluating The Banking Performance Via Using The Performance Focused Activity-Based Costing System (PFABC): An Applied Study On Al-Rasheed Bank/Electricity Department Branch", **Journal of Positive School Psychology**, 3564-3575.
- Jeyaraj ,S, (2015) " Activity Based Costing V.s Volume Based Costing Relevance And Applicability " , **The International Journal Of Management** , Vol .(4), No .(2), PP .39-46
- Karaca,Nevran; Kucuk, Huseyin,(2017)" Determiration Of Product Costs Based On Resource Consumption Accounting:A Comparative Application", **Journal Of Business research truk** ,Vol.(9),No.(2),PP.353
- Keys,David ;Merwe ,Van,(2001,a)"The Case For RCA: Excess And Idle Capacity",**Journal Of Cost Management**,PP 1-12.
- Kowsari,Fatemeh, (2013) " Changing In Costing Models From Traditional To Performance Focused Activity Based Costing (PFABC)" **European Online Journal Of Natural And Social Sciences** ,Vol.(2),No.(3),PP.2479-2508.
- Krumwiede,Kip.(2005)," rewards and realities of German Cost Accounting" **Strategic Finance**,PP27-34
- ; Suessmair, Augustin.,(2007,) " Getting Down To Specifics On RCA " **Strategic Finance**,PP.50-55.

- Merwe, Anton Vander.,(2009) " Debating The Principles: ABC And Its Dominant Principle Of Work ", **Journal Of Cost Management** ,Vol .(23),PP1-9
- Mustafa, et al . (2022),"The Role of Resource Consumption Accounting in Achieving Competitive Prices and Sustainable Profitability". **Energies**, 15(11), 4155.
- Namazi, Mohammad , (2009) " Performance Focused ABC A Third Generation Of Activity Based Cost System ",**Cost Management** ,PP.34-46
- Okutmus, Ercument.,(2015) " Resource Consumption Accounting With Cost Dimension And An Application In A Glass Factory", **International Journal Of Academic Research In Accounting Finance And Management**,Vol. 5,No.1
- Polejewski,A,Shirley.,(2012)"German Cost Accounting V.s Activity-Based Costing", **Strategic Finance** ,PP.1-8.
- Sharman, Pual ., (2003) " Bring On German Cost Accounting ". **Strategic Finance**,PP.1-9
- Soekardan, Daban , (2016) " An Analysis Of Activity Based Costing: Between Benefit And Cost For Its Implementation " , **International Journal Of Scientific & Technology Research** ,Vol.(5) , No.(6) , PP. 334-336
- Tanis ,V; Ozyapici H , (2016) " Improving Health Care Costing With Resource Consumption Accounting ", **International Journal Of Health Care Quality Assurance**, Vol.(29),
- Tse, Michael ; Gong, Maleen , (2009) " Recognition Of Idle Resources In Time-Driven Activity-Based Costing And Resource Consumption Accounting Models", **Journal of Applied Management Accounting Research** ,Vol.(7),No.(2).PP.41-54

دراسة تحليلية لمديي فالعملية الفلسفة التي تستند عليها نظم تخصيص التكاليفه في تقليل أخطاء ...

محمود محمد عبد المولي شاهين

- Vanhoucke,Mario;Labro,Eva.,(2008) " Diversity In Resource Consumption Patterns And Robustness Of Costing Systems To Errors ", **SSRN Electronic Journal**, Vol. (54), No.(10)
- White,Larry , (2004) " Why Look At German Cost ", **Strategic Finance**, September ,PP6-8.
- Whitehouse, Amanda, (2018)"**Hospital Cost Accounting: Saving Lives And Saving On Costs**". Honors Projects In Accounting Faculty Sponsor,PP1-18
- Zong , jia; et al (2011)" Modeling and error analysis of Time-Driven Activity-Based Costing" **2011 IEEE 18th International Conference on Industrial Engineering and Engineering Management**