

أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي وأثر تطبيقه على نظام محاسبة التكاليف، دراسة ميدانية في

المؤسسة الوطنية الاقتصادية للتزويد بالمواد الكيماوية وتوزيعها DIPROCHIM

## Back Flush Costing and its impact on the cost accounting system: case study in national economic entity for the supply and distribution of chemical product DIPROCHIM

ط.د. فروخي وافية

جامعة البلدية 2، الجزائر

مخبر تسيير الجماعات المحلية و دورها في تحقيق التنمية

wafia.ferroukhi25@outlook.fr

د. العرابي حمزة

جامعة البلدية 2، الجزائر

elorabihmz@yahoo.com

تاريخ القبول: 2019/05/30

تاريخ الاستلام: 2018/11/27

**الملخص:** يعد أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي من أكثر الأساليب شيوعا في الاستخدام مع الانظمة الإنتاجية الحديثة فهو يقوم على فلسفة التركيز على المخرجات ثم يعمل بالعودة الى الخلف لتطبيق واحتساب تكاليف الإنتاج على الوحدات المباعة والمخزنة وهنا يظهر تأثير هذا الأسلوب على النظام التكاليفي من خلال تحسين اداءه وجودة مخرجاته، ونظرا للمزايا التي يتمتع بها هذا الأسلوب وما ينتج عنه من أمور ايجابية قمنا بدراسة ميدانية على مستوى المؤسسة الوطنية الاقتصادية DIPROCHIM من اجل اظهار تأثير تطبيق أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي على نظام محاسبة التكاليف حيث اثبتت الدراسة انه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي على نظام محاسبة التكاليف عند مستوى معنوي 0.05 وهذا ما يحفز المؤسسة على تبني هذا الأسلوب.

**الكلمات المفتاحية:** أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي، قياس التكلفة، محاسبة التكاليف، مؤسسة DIPROCHIM، نظام محاسبة التكاليف.

**Abstract:** Back Flush Costing is one of the most common methods used with modern production systems. It's based on the philosophy of focusing on outputs and then works backwards to apply and calculate the production costs on the units sold and stored. This shows the effect of this method on the costing system by improving its performance and the quality of its outputs. In view of the advantages of this method and the resulting positive things, we conducted a field study in the National Economic entity DIPROCHIM in order to show the effect of applying the method back flush costing to the cost accounting system. The study proved that there is a statistically significant effect of applying the back-flush costing method in Cost accounting system at a significant level of 0.05 and this motivates the entity to adopt this method.

**Keywords:** Back Flush Costing, calculate cost, cost accounting, DIPROCHIM entity, Cost Accounting System.

**JEL Classification:** L3, M40, M41

\*مرسل المقال: فروخي وافية (wafia.ferroukhi25outlook.fr)

**المقدمة:**

ان التطورات التي حدثت في بيئة التصنيع ألزمت الاهتمام بإيجاد نظام انتاجي جديد يعمل على ضبط وتهيئة الأساليب التصنيعية بمهدف خفض المخزون الى اقل مستوى ورفع الجودة الى اعلى درجة وقد عرف هذا النظام الإنتاجي الحديث بنظام الإنتاج في الوقت المحدد (Just in time) JIT، حيث صاحب ظهوره الحاجة الى أسلوب حديث لقياس تكاليف المخرجات من منتجات وخدمات والمتمثل في اسلوب التكلفة بالتدفق العكسي.

عرف نظام محاسبة التكاليف ومخرجاته من معلومات وتقارير نقائص كثيرة خاصتنا في ظل بيئة الإنتاج الحديثة الامر الذي لزم إيجاد أساليب حديثة، حيث عملت الكثير من الدراسات على إيجاد الأساليب الملائمة والتي اوجدت أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي والذي يبقى تأثيره على مخرجات نظام محاسبة التكاليف عائق امام تطبيقه في الكثير من المؤسسات وعلى هذا الأساس تتشكل لدينا الإشكالية التالية: هل يؤثر تطبيق أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي باعتباره أسلوب حديث لقياس التكاليف على نظام محاسبة التكاليف وجودة مخرجاته؟

**أهمية الدراسة:**

تستمد هذه الدراسة أهميتها من كون استخدام أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي في المنشآت من الموضوعات الحديثة نسبياً، والتي يمكن ان تكون لها إضافة علمية من خلال التطرق الى أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي وأثر تطبيقه من طرف المؤسسة على نظامها التكاليفي وما يترتب على ذلك من تخفيض للتكاليف.

**أهداف الدراسة:**

تسعى هذه الدراسة الى تحقيق اهداف رئيسية اهمها:

- تسليط الضوء على أسلوب حديث لقياس التكلفة وهو التكلفة بالتدفق العكسي.
- تسليط الضوء على نظام محاسبة التكاليف أهدافه، أهميته وخصائصه.
- الإشارة الى اهم نقاط تأثير تطبيق أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي على نظام محاسبة التكاليف.
- التحقق من صحة الفرضية المطروحة من خلال القيام بدراسة ميدانية في مؤسسة اقتصادية جزائرية.

**فرضية الدراسة:**

لتحقيق اهداف الدراسة قمنا بطرح فرضية واختبار صحتها احصائياً. حيث تتمثل هذه الفرضية في:  
الفرضية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب التكلفة بالتدفق العكسي على نظام محاسبة التكاليف عند مستوى معنوية 0.05.

**منهج الدراسة:**

من اجل بلوغ اهداف الدراسة وبغية الإجابة على المشكلة المطروحة واختبار صحة الفرضية، قمنا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي وهذا من خلال وصف الظاهرة المراد دراستها وتحليل النتائج المتوصل اليها وتفسيرها للوصول الى

توصيات ذات فائدة خاصة وان أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي من المواضيع الحديثة التي تحتاج الى الدراسة واطافة  
رصيد معرفي حوله.

### خطة الدراسة:

قمنا بتقسيم البحث الى ما يلي:

1. أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي.
2. نظام محاسبة التكاليف.
3. أثر أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي على نظام محاسبة التكاليف.
4. دراسة ميدانية في مؤسسة DIPROCHIM.

## 1. أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي

### 1.1 تعريف أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي

عرف Stratton أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي على انه " أسلوب محاسبة تكاليف مبسط، يسرع ويوضح ويخفض الجهد المحاسبي في البيئة التي تنخفض فيها أرصدة المخزون وتتطلب عمليات تخصيص قليلة وتستخدم التكاليف المعيارية حيث تكون الانحرافات عن المعايير في أدنى مستوى". (Chales, william, dave, jeff, 1999, 549)

كما عرف على انه "قياس التكلفة الذي يتم فيه تأجيل ما يطرأ على حالة المنتج الى ان يصبح منتجا تاما او الى ان يتم بيع المنتجات، أي عدم تسجيل تغير المواد الخام وتحويلها الى انتاج تحت التشغيل" (محمد رشيد، 2000، 70)

### 2.1 شروط تطبيق أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي

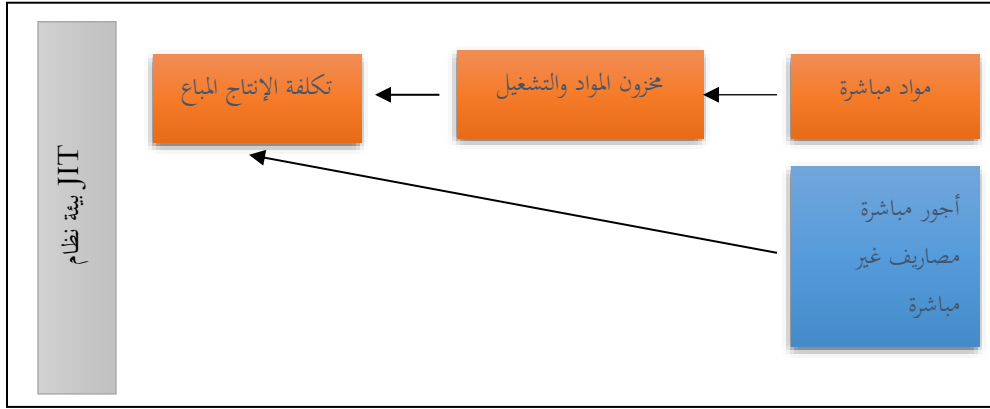
إن تطبيق أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي يتطلب بعض الشروط الواجب توافرها والتي تتمثل أهمها في:

- عمل المنشأة وفق نظام JIT الانتاجي الذي يكون حجم الطلبيات فيه صغير وعددها كبير مما يتطلب معلومات سريعة واختصار للإجراءات وهذا لتحقيق اهداف المنشأة.
- الرغبة في تطبيق أسلوب بسيط للمحاسبة عن التكاليف لعدم الحاجة لتتبع تفاصيل التكاليف الفعلية للمواد المباشرة او غير المباشرة في المراحل المختلفة.
- وضع موازنة أو تكاليف معيارية لكل منتج أو كما يرى آخرون وضع تكلفة مستهدفة.
- ان تكون النتائج التي يتم التوصل اليها عن طريق استخدام مدخل التدفق العكسي للتكاليف قريبة أو مساوية من تلك التي يمكن الحصول عليها من التتبع العادي لتدفق التكلفة.
- انخفاض حجم المخزون او ثبات مستواه من فترة الى أخرى. (زينات ومحمد رشيد، 2009، 354)
- فترة تسليم الإنتاج قصيرة.
- تكلفة مخزون المواد المباشرة وتكلفة مخزون تحت التشغيل منخفضة او ثابتة.
- قيام المنشأة بمراقبة التكاليف باستمرار وتنقيح المعايير كلما تطلب الأمر. (ثناء، 2010، 46)

### 3.1 آلية عمل أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي

من اجل تحديد تكلفة المنتج يقوم أسلوب التدفق العكسي للتكلفة بتأجيل اثبات التغيرات التي تحدث على المنتج الذي تقوم المنشأة بإنتاجه الى ان يصبح منتجا تاما حيث يتم استخدام التكاليف المقدرة في الموازنة او التكلفة المعيارية وتتبع التكلفة عكسيا بغرض تحميلها على الوحدات المنتجة مما يعني عدم الحاجة لاستخدام أسلوب الإنتاج تحت التشغيل ويوضح الشكل الموالي كيفية تدفق التكاليف في ظل أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي.

الشكل رقم 1: تدفق التكاليف في أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي



**Source:** Illhan Dalci, Tanis Veyis Naci, The Effect and Implementation of JUST-IN-TIME System from Cost Accounting Perspective, Review of Social, Economic & Business Studies, Vol. 4, 2004, p: 46-47.

من خلال الشكل السابق تظهر لنا آلية عمل الأسلوب من خلال تركيزه على حدثين أساسيين وهما حدث شراء المواد وحدث بيع المنتجات، فبالنسبة لتكلفة التشغيل تكون معالجتها في كافة طرق تطبيق أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي على النحو التالي: (Davidson, 1994, 324)

- يقوم هذا الأسلوب بدمج الأجور المباشرة والتكاليف الغير مباشرة في حساب واحد منفصل عن المواد الأولية تحت مسمى حساب تكلفة التحويل وبواسطة موجه تكلفة مناسب يتم تحميلها على الإنتاج مع تخصيص حسابين مستقلين أحدهما لتكلفة التحويل الفعلية وخر لتكلفة التحويل المحملة (الموزعة).
- تسجيل تكلفة التشغيل الفعلية عند حدوثها في حساب مراقبة تكلفة التشغيل الفعلية ويتبع ذلك في الطرق الثلاثة للتسجيل العكسي.
- الغاء حساب مخزون المواد الأولية حيث لا يتم اجراء اية قيود محاسبية للمواد عند ورودها او صرفها انما يتم تسجيل القيود عند الانتهاء من الإنتاج وفق أساس معياري.

- تسجل تكاليف التحويل الفعلية في حسابها وذلك حسب نقاط الاستهداف او البدء (نقطة الاستهداف هي النقطة التي تتخذ أساسا لقياس وتسجيل التكاليف)، اما تكاليف التحويل المحملة فتسجل عند الانتهاء من الإنتاج في حسابها الخاص.
- في حال ظهور اية فروقات بين تكاليف التحويل الفعلية والمحملة فتخصم من تكلفة الإنتاج المباع.

#### 4.1 طرق قياس التكلفة على أساس التدفق العكسي للتكاليف

##### أ- الطريقة المختصرة

نقطة بدء وحيدة وهي تمام الإنتاج، حيث تمثل هذه الطريقة ترجمة بسيطة لأسلوب التسجيل العكسي وتعد أكثر الطرق توافقا معه بالنظر إلى التزامها الصارم بتأجيل قياس تكلفة الإنتاج والتي تبدأ فقط عند نقطة تمامه، ويتم اثبات تكلفة الإنتاج عند حدوث إنفاق فعلي أين يتم الغاء حساب مراقبة مخازن المواد فلا تسجل عند ورودها او حتى عند صرفها للإنتاج ولكن تسجل فقط عند تمام الإنتاج وعلى أساس تقديري او معياري، كما يتم الغاء حساب مراقبة الإنتاج تحت التشغيل لان التكاليف تحمل فقط على الإنتاج التام ويكون ذلك على أساس معياري ويعني ذلك عدم وجود انتاج تحت التشغيل . (محمد رشيد، 2007، 77)

##### ب- طريقة التتبع الثنائي العكسي (شراء المواد-تمام الإنتاج)

في هذه الطريقة يوجد نقطتي بدء وهي شراء المواد الأولية وتمام الإنتاج وتحويله الى مخازن الإنتاج التام أو تسليمه إلى العميل عندما يتم التصنيع لطلبية معينة من المنتجات أو دفعة محددة. الفرق بينها وبين الطريقة السابقة يكمن في وجود نقطة بدء إضافية حيث يتم تسجيل المواد الواردة في حساب المخزون، اما صرف المواد وتحميل تكلفة التشغيل يبقى مؤجلا حتى نقطة البدء الثانية وهي تمام الانتاج لذلك لا يمكن فتح حساب خاص للإنتاج تحت التشغيل، عادة يتم دمج مخزون المواد ومخزون الإنتاج تحت التشغيل في حساب واحد يطلق عليه حساب المواد والإنتاج تحت التشغيل باعتبار الأخيرة مواد الى ان تصبح منتجا تاما وهنا تبدأ نقطة البدء الثانية (محمد رشيد، 2007، 79)

##### ت- طريقة التتبع الثنائي العكسي (شراء المواد-بيع الإنتاج)

وتتمثل نقطتي البداية في هذه الطريقة في شراء المواد وبيع المنتج النهائي، وهي بهذا تتفق مع الطريقة الثانية في شراء المواد كنقطة بداية التسجيل، إلا أن حساب الإنتاج التام ألغي وأن نقطة الاستهداف الثانية هي بيع المنتجات.

#### 2. نظام محاسبة التكاليف

عرف نظام محاسبة التكاليف على انه وسيلة منتظمة لتسجيل وتحليل البيانات الخاصة بالمؤسسة طبقا لأسس ومبادئ علمية، وعرض هذه البيانات بطريقة منتظمة ومحددة وذلك لتحقيق اهداف محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الإنتاج بغرض التسعير، التخطيط والرقابة. (محمد كمال، 1985، 09).

## 1.2 اهداف نظام محاسبة التكاليف

تمثل الاهداف الأساسية والحديثة لنظام محاسبة التكاليف في: (Guedje,1998, 132)

- اعداد مجموعة من التقارير الدورية.
- معالجة البيانات المتعلقة بتكاليف المنتج ومراحل انتاجه.
- تقييم الأداء

## 2.2 خصائص نظام محاسبة التكاليف:

يتميز نظام محاسبة التكاليف بمجموعة من الخصائص نذكرها كما يلي: (محمد توفيق، 1999، 34)

- المرونة.
- عملية الأسلوب.
- الخدمات على المستويات المختلفة.
- الكفاءة الرقابية والتخطيطية.
- المحاسبة الكمية.

## 3. تأثير أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي على نظام محاسبة التكاليف

ان تطبيق أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي كطريقة لقياس التكاليف له تأثير على نظام محاسبة التكاليف ويظهر هذا التأثير في:

- التخلص من القيود المحاسبية الخاصة بتسجيل خروج الخامات، ارجاع المتبقي منها مرة أخرى الى المخازن، تسجيل الأجور وتخصيص التكاليف الغير مباشرة وهي كلها قيود كانت تستغرق الكثير من الوقت بالإضافة الى انها تشغل جزء كبير من تكلفة القياس المحاسبي للتكلفة. وعليه يؤثر أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي في نظام التكاليف من خلال خفض القيود والإجراءات التكاليفية.
- تجنب الدخول في الكثير من التفاصيل الخاصة بتتبع عناصر التكلفة اثناء عملية الإنتاج.
- انخفاض عدد التقارير من ناحية (تقارير الانحرافات، الأداء، الجودة...) والتركيز على محتواها من ناحية أخرى، حيث اعطى هذا الأسلوب المجال للإدارة للتفرغ لأمر أكثر أهمية وذات بعد استراتيجي.
- أدى اتباع هذا الأسلوب الى تحويل العديد من عناصر التكاليف الى ان تصبح عناصر تكاليف مباشرة مما ساعد بدوره على علاج مشكل تخصيص التكاليف الغير مباشرة مما دعم التوجه نحو تخفيض الإجراءات المحاسبية ويتفق ذلك مع طبيعة وجوهر أسلوب تحديد التكلفة بالتدفق العكسي والذي يركز على اختصار الإجراءات والخطوات الخاصة بالقياس والتسجيل المحاسبي الى اقل قدر ممكن وبالتالي تخفيض تكلفة القياس في نهاية الامر. (محمد عبد الله، 1994، 195)

- قياس تكلفة مخرجات العملية الإنتاجية بالتكلفة المعيارية ومدخلاتها بالتكلفة الفعلية هذا ما يضيف ثقة أكبر في التقارير المتولدة عن نظام محاسبة التكاليف، وذلك بسبب: (عبد الغفور، 2013، 65)
  - أ- انخفاض درجة التباين في انحرافات المواد:
  - ❖ انحراف سعر المواد: ان من أهم أسباب انحراف سعر المواد هي عدم الدقة في التخطيط والتنبؤ بأسعار المواد، تغيرات في الضرائب والرسوم، زيادة في معدلات التلف والضياع، عدم واقعية المعيار، أما لدى تطبيق أسلوب التدفق العكسي للتكاليف فإن انحراف سعر المواد منخفض جدا نتيجة وجود عقود طويلة الأجل مع الموردين بأسعار محددة مسبقا.
  - ❖ انحراف كمية المواد: من أهم أسباب هذا الانحراف سوء استخدام الموارد في الأقسام الإنتاجية، ضعف كفاءة ومهارة العاملين، كثرة أعطال الآلات، عدم واقعية المعيار، أما لدى تطبيق أسلوب التدفق العكسي للتكاليف فإن انحراف الكمية أيضا منخفض جدا نتيجة تطبيق مفهوم الجودة الشاملة.
  - ب- اقتصار التكلفة المباشرة على عنصر المواد الأولية المباشرة ودمج تكلفة العمل والتكاليف الغير مباشرة في حساب واحد تحت اسم تكلفة التحويل، وبالتالي التخلص من انحراف تكلفة العمل المباشر.
  - ت- انخفاض انحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة بسبب العمل على إزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.
- من الملاحظ ان مشروعات الإنتاج الفوري تتميز بكثرة الطلبات مع صغر حجمها الامر الذي يؤدي الى ان تطبيق واستخدام معايير التكلفة يكون بمثابة عقبة في سبيل سرعة توفير بيانات التكاليف وتطبيق الإجراءات المحاسبية وفي ظل أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي وبدلا من وضع معايير التكلفة لإنجاز عملية الرقابة يتم التركيز على وضع تكلفة مستهدفة يتم الإنتاج في ضوئها مما يؤدي في نهاية الامر الى تخفيض التكلفة واختصار الإجراءات والخطوات اللازمة لعملية الرقابة في ظل نظام محاسبة التكاليف.
- ان أسلوب الرقابة المطبق في الطرق التقليدية لا يصلح بدرجة كبيرة للتطبيق في مشروعات الإنتاج الفوري. (عبد المنعم، 2008، 119)

#### 4. دراسة ميدانية في مؤسسة DIPROCHIM

انشأت المؤسسة الوطنية الاقتصادية DIPROCHIM سنة 1986 م وهي مؤسسة ذات أسهم براس مال يقدر بـ 100.000.000 دج. تعتبر مؤسسة ديبروشيم من المؤسسات الوطنية الكبيرة نظرا لتواجدها في جميع ولايات القطر الوطني من خلال المنتجات الكيماوية التي تنتجها وتوزعها، حيث تتمثل مهام المؤسسة في تزويد السوق الجزائرية بالمنتجات الكيماوية وسد حاجياته منها، كما تقوم بإنتاج مختلف المواد الكيماوية الموجهة لمعالجة المياه الصالحة للشرب والمياه الصناعية اضافة الى ادماج مواد كيماوية خاصة بتحلية مياه البحر وتنقيتها.

ركزنا في دراستنا هذه على مديرية المالية والمحاسبة في الفرعين الموجودين في ولاية الجزائر (فرع المحمدية، فرع خروبة)، حيث تتولى هذه المديرية جميع الاعمال المتعلقة بتنفيذ الخطة المالية للمؤسسة، اعداد البيانات والدراسات المالية ومحاسبة التكاليف والقروض وامور التخزين والمستودعات وهذا وفقا لأحكام النظام المحاسبي المالي.

#### 1.4 أسلوب الدراسة

سنتناول في هذا الجزء وصفا للطريقة والإجراءات التي اتبعتها الباحثة في تنفيذ هذه الدراسة، حيث سنقوم بوصف عينة الدراسة، الأداة المستخدمة في جمع المعلومات والطريقة التي اتبعت في معالجة البيانات وهذا من خلال تصميم استبانة بهدف التوصل الى إجابات عن الفرضية المطروحة، اين يتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي.

#### 2.4 مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من موظفي مديرية المالية والمحاسبة في مؤسسة DIPROCHIM بفرعيها، حيث تضمنت عينة الدراسة الاجمالية 33 موظفا تم اختيارهم بطريقة غير عشوائية، اين تم توزيع 40 استبانة الا انه تم استرجاع 33 استبانة وهو ما يدل على حجم عينة الدراسة وهو 33 موظفا.

#### 3.4 خصائص الاستبانة

تم اعداد الاستبانة وفق معايير اعداد الاستبيانات اين تم اختبار ثبات اسئلتها عن طريق معامل Alpha cronbach وقد اثبت الاختبار نتيجة (0.80) وهذا دليل على الثبات الداخلي لعبارات الاستبانة مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق اهداف الدراسة وتحليل نتائجها. حيث تم تقسيم الاستبانة الى:

- الجزء الأول: يتضمن معلومات عن الخصائص الديموغرافية للعينة (الجنس، العمر، المسمى الوظيفي، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، عدد سنوات الخبرة المهنية).
- الجزء الثاني: أسئلة الدراسة حيث احتوت الاستبانة على 16 سؤالاً وعلى كل فرد من العينة الإجابة بجواب واحد عن السؤال وفق مقياس ليكرت الخماسي (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) حيث تهدف هذه الاستبانة الى قياس رأي افراد العينة حول موضوع " أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي كمفهوم حديث لقياس التكلفة وأثر تطبيقه على نظام محاسبة التكاليف وجودة مخرجاته"

#### 4.4 الأساليب الإحصائية

لتحقيق اهداف الدراسة وللتأكد من صحة الفرضيات، استخدمت مجموعة من الطرق والأساليب الإحصائية على البيانات باستخدام البرنامج التحليلي الاحصائي (SPSS).

#### 5.4 تطبيق أداة الدراسة

وزعت الاستبانة على عينة الدراسة وتم تفرغ البيانات في جداول من اعداد الباحثة حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (موافق بشدة، موافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) الى متغيرات كمية (1,2,3,4,5). واعدت الباحثة الجداول اللازمة لكل سؤال في الاستبانة.



## 6.4 تحليل البيانات الشخصية والوظيفية لأفراد العينة

تم في هذا الجزء عرض البيانات المتعلقة بالخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة وتشمل:

## أ- الجنس

## الجدول رقم 1: التوزيع التكراري للجنس ونسبته

النوع	التكرار	النسبة
ذكر	14	42,42%
انثى	19	57,58%
مجموع	33	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS

يتضح من الجدول رقم 01 ان عينة الدراسة تتكون من 14 ذكر بنسبة 42,42%، اما الإناث فعددهم 19 بنسبة 57,58%.

## ب- العمر

## الجدول رقم 2: التوزيع التكراري للفئة العمرية ونسبتها

النوع	التكرار	النسبة
اقل من 30 سنة	8	24,24%
30-40 سنة	15	45,45%
41-50 سنة	7	21,21%
أكثر من 50 سنة	3	9,1%
المجموع	33	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS

يتضح من الجدول رقم 02 ان 15 من افراد العينة تتراوح أعمارهم بين 30 و 40 سنة بنسبة تقدر بـ 45,45% اضافة الى 7 افراد تتراوح أعمارهم بين 41 و 50 سنة بنسبة 21,21%. كما هناك 8 افراد من العينة عمرهم اقل من 30 سنة وهذا بنسبة تقدر بـ 24,24%. اما بالنسبة للفئة العمرية أكثر من 50 سنة فيوجد 3 افراد من عينة الدراسة.

## ت- المستوى الدراسي

الجدول رقم 3: التوزيع التكراري للمؤهل العلمي ونسبته

النسبة	التكرار	النوع
18,18%	6	غير جامعي
54,55%	18	جامعي
27,27%	9	دراسات عليا
100%	33	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS

يتضح من الجدول رقم 03 ان 6 افراد من عينة الدراسة لديهم مستوى غير جامعي بنسبة تقدر بـ 18,18% اما المتحصلين على شهادات جامعية فهم 27 فرد منهم 9 افراد لهم شهادة دراسات عليا بنسبة 27,27%.

## ث- التخصص الأكاديمي

الجدول رقم 4: التوزيع التكراري للتخصص الأكاديمي ونسبته

النسبة	التكرار	النوع
57,57%	19	محاسبة
9,1%	3	إدارة اعمال
21,21%	7	مالية
12,12%	4	اخرى
100%	33	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS

يتضح من الجدول رقم 4، ان 19 فرد تخصصهم الجامعي محاسبة بنسبة تقدر بـ 57,57%. اما 14 فرد المتبقين فمنهم 3 افراد تخصصهم إدارة اعمال و 7 افراد تخصصهم مالية بنسب 9,1% و 21,21% على التوالي اما النسبة المتبقية فتخص الفئة التي ليس لها مستوى جامعي حيث قاموا بتكوينات خارج الجامعة وكذا تخصصات خارج المحاسبة والمالية.

## ج- المسمى الوظيفي

الجدول رقم 5: التوزيع التكراري للمسمى الوظيفي ونسبته

النسبة	التكرار	النوع
6,06%	2	رئيس مديرية المحاسبة والمالية
9,1%	3	محاسبي التكاليف
6,06%	2	مدير الإنتاج
78,78%	26	عمال قسم المحاسبة والمالية
100%	33	المجموع

يتضح من الجدول رقم 05 ان هناك فردين من العينة مساهم الوظيفي رئيس مديرية المحاسبة والمالية نسبتهم 6,06%. وان هناك 3 افراد من العينة مساهم الوظيفي محاسبي التكاليف بنسبة تقدر بـ 9,1%. وهناك فردين من العينة وظيفتهم مدراء الإنتاج بنسبة 6,06% و 26 فرد يشتغلون موظفين عاديين في اقسام المحاسبة بنسبة تقدر بـ 78,78%.

### ح - الخبرة المهنية (الاقدمية)

الجدول رقم 06: التوزيع التكراري للخبرة المهنية ونسبتها

النوع	التكرار	النسبة
اقل من 5 سنوات	2	6,06%
5-10 سنة	8	24,24%
10-15 سنة	10	30,30%
15 سنة فما فوق	13	39,40%
المجموع	33	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS

يتضح من الجدول رقم 06 انه فردين من العينة له خبرة اقل من 5 سنوات وهذا بنسبة تقدر بـ 6,06%. كما هناك 8 افراد لديهم خبرة تتراوح بين 5 و 10 سنوات بنسبة 24.24%، اما بالنسبة للأفراد الذين تتراوح خبرتهم المهنية بين 10 و 15 سنة فهم 10 افراد ونسبتهم 30,30%. اضافة الى وجود 13 فرد من العينة يملك خبرة أكثر من 15 سنة بنسبة 39,40% من اجمالي العينة.

### 7.4 عرض ومناقشة نتائج الفرضية

قمنا في هذا الجزء بمناقشة نتائج فرضية الدراسة، بحيث اخترنا فروق الإجابات الخاصة بعبارات الفرضية عند المستوى المعنوي المختار 0,05 أي 5% وهذا باستخدام اختبار مربع كاي في البرنامج الاحصائي SPSS.

ولاختبار صحة الفرضية فرضنا ما يلي:

فرض العدم: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية (الفقرة سلبية)

فرض البديل: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية (الفقرة إيجابية)

ففي حالة ما إذا كانت القيمة المحصل عليها اقل من المستوى المعنوي 5% يرفض فرض العدم ويقبل الفرض البديل، اما إذا كانت القيمة المحصل عليها أكثر من 5% فانه يتم قبول فرض العدم أي لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية. ولاختبار صحة الفرضية المطروحة والتي تنص على انه: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب التكلفة بالتدفق العكسي على نظام محاسبة التكاليف عند مستوى معنوية 0,05، قمنا بطرح استبانة بمجموعة من الأسئلة بما جزئين جزء خاص بالمتغير المستقل وهو أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي وجزء خاص بالمتغير التابع وهو نظام محاسبة

التكاليف وهذا ليظهر لنا تأثير تبني أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي لقياس تكاليف منتجات الشركة على نظامها التكاليفي حيث أوضحت النتائج ما يلي:

### • الفصل الأول: أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي

#### الجدول رقم 07: نتائج مربع كاي لدلالة فروق إجابات عبارات المتغير المستقل

مستوى الدلالة	قيمة مربع كاي	السؤال
0.00	2,246	1 تفضل المنشأة الاحتفاظ بأي نوع من أنواع المخزون حيث يتم الإنتاج حسب الطلب
0,88	1,558	2 تفضل المنشأة دمج حساب مخزون المواد الأولية ومخزون تحت التشغيل في حساب المواد تحت التشغيل
0,000	1,5	3 تفضل المنشأة دمج حساب تكلفة العمل وتكاليف الغير مباشرة في حساب تكاليف التحويل
0.000	10,03	4 تفضل المنشأة لتحديد تكلفة الإنتاج تسجيل تكلفة المدخلات بالتكلفة الفعلية والمخرجات بالتكلفة المعيارية
0,000	5,228	5 يختصر أسلوب تحديد التكلفة الكثير من الإجراءات والمراحل المحاسبية
0.00	9.48	6 يساعد أسلوب تحديد التكلفة في الرقابة على عناصر التكاليف ويقلل الانحرافات
0.0003	120	7 يسهم أسلوب تحديد التكلفة في تقليص الوقت اللازم لأداء الأنشطة والمهام المحاسبية

#### المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS

**العبرة الأولى:** قيمة مربع كاي تساوي 2,246 بمستوى دلالة 0,00 وهو اقل من المستوى المعنوي 0,05 نتيجة وجود 5 خلايا تحتوي على تكرارات متوقعة اقل من 0,05 وبالتالي يوجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينة عن العبارة فهي إيجابية ومنه نقبل الفرض البديل.

**العبرة الثانية:** قيمة مربع كاي تساوي 1,558 بمستوى دلالة 0,88 وهو أكثر من المستوى المعنوي 0,05 نتيجة وجود 4 خلايا تحتوي على تكرارات متوقعة أكثر من 0,05 وبالتالي لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينة عن العبارة فهي سلبية ومنه نقبل فرض العدم.

**العبرة الثالثة:** قيمة مربع كاي تساوي 1,5 بمستوى دلالة 0,000 وهو اقل من المستوى المعنوي 0,05 نتيجة وجود 5 خلايا تحتوي على تكرارات متوقعة أقل من 0,05 وبالتالي يوجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينة عن العبارة فهي إيجابية ومنه نقبل فرض البديل.

**العبرة الرابعة:** قيمة مربع كاي تساوي 10,03 بمستوى دلالة 0,000 وهو اقل من المستوى المعنوي 0,05 نتيجة وجود 5 خلايا تحتوي على تكرارات متوقعة اقل من 0,05 وبالتالي يوجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينة عن العبارة فهي إيجابية.

العبارة الخامسة: قيمة مربع كاي تساوي 5,228 بمستوى دلالة 0,000 وهو أقل من المستوى المعنوي 0,05 نتيجة وجود 5 خلايا تحتوي على تكرارات متوقعة أقل من 0,05 وبالتالي توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينة عن العبارة فهي ايجابية.

العبارة السادسة: قيمة مربع كاي تساوي 9.48 بمستوى دلالة 0,00 وهو أقل من المستوى المعنوي 0,05 نتيجة وجود 4 خلايا تحتوي على تكرارات متوقعة أقل من 0,05 وبالتالي توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينة عن العبارة فهي ايجابية.

العبارة الخامسة: قيمة مربع كاي تساوي 120 بمستوى دلالة 0,0003 وهو أقل من المستوى المعنوي 0,05 نتيجة وجود 2 خلايا تحتوي على تكرارات متوقعة أقل من 0,05 وبالتالي توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينة عن العبارة فهي ايجابية.

#### الجدول رقم 08: التوزيع التكراري لإجابات افراد العينة عن جميع عبارات المتغير المستقل

الرقم	الإجابة	العدد	النسبة
1	موافق بشدة	101	44%
2	موافق	51	22%
3	محايد	37	16%
4	لا أوافق	26	11%
5	لا أوافق بشدة	16	7%
	المجموع	231	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS

يوضح الجدول رقم 08 ان عدد اجابات الافراد الموافقين بشدة على عبارات الفصل الأول حيث بلغ عددها 101 إجابة بنسبة تقدر بـ 44% وإجابات الموافقين بدون شدة بلغ عددها كذلك 51 إجابة بنسبة 22%، إجابات المحايدین بلغت 37 إجابة بنسبة 16%، اما إجابات الغير موافقين بلغت 26 إجابة بنسبة 11% فيما سجلت 16 إجابة بعدم الموافقة بشدة بنسبة 7%.

• الفصل الثاني: نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة

الجدول رقم 09: نتائج مربع كاي لدلالة فروق إجابات عبارات المتغير التابع

مستوى الدلالة	قيمة مربع كاي	السؤال	
0.00	7	يساعد نظام م.ت على تسلم المنتجات للعملاء في الوقت المحدد للتسليم ووفق المواصفات المطلوبة	1
0.000	10,88	يتصف نظام محاسبة التكاليف بالمرونة وسرعة الاستجابة لأي تعديل	2
0.000	32,10	تساعد إجراءات نظام محاسبة التكاليف في تخفيض التكاليف	3
0.000	9,66	تتنصف أنشطة نظام محاسبة التكاليف المطبقة بالوضوح والسهولة وعدم التقيد	4
0.00	98,02	يخفض نظام محاسبة التكاليف عدد التقارير ويزيد من جودتها ونفعيتها	5
0.000	106.32	يساعد على تحسين الأداء ويزيد من كفاءته	6
0.003	0.33	يساعد في تحديد التكاليف بدقة	7
0.00	95.88	تعتمد المنشأة على نظام تكاليفي فعال وكفء	8
0.000	39	تمتلك المنشأة نظام تكاليفي متطور	9

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS

**العبارة الأولى:** قيمة مربع كاي تساوي 7 بمستوى دلالة 0,00 وهو أقل من المستوى المعنوي 0,05 نتيجة وجود 6 خلايا تحتوي على تكرارات متوقعة اقل من 0,05 وبالتالي توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينة عن العبارة وبالتالي فهي إيجابية.

**العبارة الثانية:** قيمة مربع كاي تساوي 10,88 بمستوى دلالة 0,000 وهو أقل من المستوى المعنوي 0,05 نتيجة وجود 5 خلايا تحتوي على تكرارات متوقعة اقل من 0,05 وبالتالي توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين العينة عن العبارة وبالتالي فهي إيجابية.

**العبارة الثالثة:** قيمة مربع كاي تساوي 32,10 بمستوى دلالة 0,000 وهو أقل من المستوى المعنوي 0,05 نتيجة وجود 4 خلايا تحتوي على تكرارات متوقعة اقل من 0,05 وبالتالي توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينة عن العبارة فهي إيجابية.

**العبارة الرابعة:** قيمة مربع كاي تساوي 9,66 بمستوى دلالة 0,000 وهو أقل من المستوى المعنوي 0,05 نتيجة وجود 5 خلايا تحتوي على تكرارات متوقعة اقل من 0,05 وبالتالي توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينة عن العبارة وبالتالي فهي إيجابية.

**العبارة الخامسة:** قيمة مربع كاي تساوي 98,02 بمستوى دلالة 0,00 وهو أقل من المستوى المعنوي 0,05 نتيجة وجود 5 خلايا تحتوي على تكرارات متوقعة اقل من 0,05 وبالتالي توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينة عن العبارة فهي إيجابية.

**العبرة السادسة:** قيمة مربع كاي تساوي 106.32 بمستوى دلالة 0,00 وهو أقل من المستوى المعنوي 0,05 نتيجة وجود 6 خلايا تحتوي على تكرارات متوقعة أقل من 0,05 وبالتالي توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينة عن العبارة فهي إيجابية.

**العبرة السابعة:** قيمة مربع كاي تساوي 0.33 بمستوى دلالة 0,00 وهو أقل من المستوى المعنوي 0,05 نتيجة وجود 5 خلايا تحتوي على تكرارات متوقعة أقل من 0,05 وبالتالي توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينة عن العبارة فهي إيجابية.

**العبرة الثامنة:** قيمة مربع كاي تساوي 95.88 بمستوى دلالة 0,00 وهو أقل من المستوى المعنوي 0,05 نتيجة وجود 5 خلايا تحتوي على تكرارات متوقعة أقل من 0,05 وبالتالي توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينة عن العبارة فهي إيجابية.

**العبرة التاسعة:** قيمة مربع كاي تساوي 39 بمستوى دلالة 0,00 وهو أقل من المستوى المعنوي 0,05 نتيجة وجود 4 خلايا تحتوي على تكرارات متوقعة أقل من 0,05 وبالتالي توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينة عن العبارة فهي إيجابية.

#### الجدول رقم 10: التوزيع التكراري لإجابات افراد العينة عن جميع عبارات المتغير التابع

الاجابات	العدد	النسبة
1 موافق بشدة	160	54%
2 موافق	92	31%
3 محايد	36	12%
4 لا أوافق	6	2%
5 لا أوافق بشدة	3	1%
المجموع	297	100%

يوضح الجدول رقم 10 ان عدد اجابات الافراد الموافقين بشدة على عبارات المتغير التابع بلغت 160 إجابة بنسبة تقدر بـ 54% وإجابات الموافقين بدون شدة بلغ عددها 92 إجابة بنسبة 31%، إجابات المحايد بلغ 36 إجابة بنسبة 12%، اما إجابات الغير موافقين بلغت 6 إجابات بنسبة 2% فيما سجلت 3 إجابات بعدم الموافقة بشدة بنسبة 1%.

كما أظهرت نتائج نظام SPSS ارتباط المتغير التابع بالمتغير المستقل بمعدل يقدر بـ 0.59 وبمستوى دلالة أقل من 0.05 وعليه نستنتج ان العلاقة بين أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي ونظام محاسبة التكاليف علاقة إيجابية خاصة وان كل العبارات كانت إيجابية وهو ما يؤكد عن الانعكاس الإيجابي لتطبيق أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي على نظام محاسبة التكاليف. وعليه ومن خلال هذه النتائج نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل الذي يؤكد على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب التكلفة بالتدفق العكسي على نظام محاسبة التكاليف وجودة مخرجاته.

## الخلاصة:

لقد كانت الغاية من القيام بالدراسة هو تسليط الضوء على أسلوب حديث لقياس تكاليف المنتجات والمتمثل في أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي الذي يتلائم وبيئة العمل الإنتاجي الحديث والذي يؤدي تطبيقه في المؤسسة الى التأثير الإيجابي على نظام محاسبة التكاليف وتحسينه وزيادة مرونته وهذا من خلال خفض التكاليف نتيجة اختصار القيود المحاسبية المتعلقة بالمخزون من جهة ومن جهة أخرى دمج الحسابات المتعلقة بها اضافتا الى تقليل عدد التقارير المتعلقة بالإنتاج والتكاليف وزيادة جودة المعلومات التي تحتويها.

وبناء على مختلف النقاط التي تم مناقشتها في هذه الدراسة تم التوصل الى النتائج التالية:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب التكلفة بالتدفق العكسي على نظام محاسبة التكاليف.
- السمة الأساسية التي يتميز بها أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي هي عدم وجود حسابات للمخزون وهو مؤشر جيد عن جودة التسيير والإدارة الكفأة.
- ان تطبيق أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي يؤدي الى خفض التكاليف خاصتا المتعلقة بتخزين المخزون وكذا تخفيض تكلفة الأنشطة المحاسبية نتيجة الغاء الكثير منها بتطبيق أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي.
- ان تطبيق أسلوب التكلفة يؤدي الى خفض الإجراءات المحاسبية في اعداد تقارير التكاليف.
- يترتب على تطبيق الأسلوب الحديث وفرات في التكلفة أهمها تكلفة نظام محاسبة التكاليف وتكلفة القائمين على تشغيل النظام.

اما التوصيات فممكن ان نذكر البعض منها والتي يمكن للمؤسسة والجهات المعنية التقيد بها والتي تلخص في:

- ضرورة قيام مؤسسة DIPROCHIM بتطبيق أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي خاصتا وأنها تعمل على انتهاج نظام الإنتاج في الوقت المحدد والذي يحتم عليها تبني هذا الأسلوب الحديث.
- لا بد على مؤسسة DIPROCHIM تأهيل وتكوين العامل البشري فيما يخص الأساليب الحديثة لقياس التكاليف، باعتبار العامل البشري العنصر الأساسي لنجاح تطبيق أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي ابتداء من قبولهم أولا ثم تأهيلهم.
- لا بد على المؤسسة توفير المناخ والعوامل التي تسمح بالتطبيق الجيد للأسلوب وهذا ما ينعكس على جودة مخرجات نظام محاسبة التكاليف ككل.
- لا بد على الجامعات من توفير تكوين جامعي للطلبة فيما يخص الأساليب الحديثة لقياس التكاليف كأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، أسلوب التكلفة المستهدفة وأهمها أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي وهذا ما يوفر يد عاملة مؤهلة في المجال ويوفر على المؤسسات مصاريف تأهيلها مستقبلا.



## قائمة المراجع:

- اخرس عبد الغفور ، (2013)، أسلوب التكلفة الراجعة في الهيكل المعلوماتي المحاسبي لتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة -دراسة ميدانية على عدد من المنشآت الصناعية في سوريا-، رسالة ماجستير محاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب.
- بلبع محمد توفيق ، (1999)، محاسبة التكاليف، مكتبة الشباب القاهرة، مصر.
- الجمال محمد رشيد ، (2007)، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة: إدارة الوقت - التكلفة - الجودة، دار الجامعية الإسكندرية، مصر.
- طعيمة ثناء محمد، (2010)، إدارة التكلفة في التقنيات الحديثة، مركز التعليم المفتوح، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر.
- عبد المنعم احمد محمد عبد الله، (2008)، نموذج محاسبي لاستخدام التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان، أطروحة دكتوراه محاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.
- عطية محمد كمال ، (1985)، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، مصر.
- مجاهد محمد عبد الله ، (1994)، مدى فعالية الدور المحاسبي في تطوير معلومات قياس الأداء في ظل تقنية ضبط الوقت، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، مصر، العدد 9.
- محرم زينبات محمد، محمد رشيد جمال، (2004)، نظم قياس التكاليف، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر.
- محمد رشيد جمال، (2000)، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، لبنان.

## • المراجع باللغة الفرنسية

- Dalci Illhan, Tanis Veyis Naci, (2004), The Effect and Implementation of JUST-IN-TIME System from Cost Accounting Perspective, Review of Social, Economic & Business Studies, Vol 4.
- Davidson Sidney, (1994), Managerial Accounting: An Introduction to Concepts Methods and Uses, Dryden Press, 5th ed.
- Guedj Norbert, (1998), Le Contrôle de gestion Pour améliorer la performance de l'entreprise, édition d'organisations paris, 2 ème édition, France.
- Horngren Charles, Stratton William, Gray Sundem, Dave Burgstahler, Jeff Shatzberg, (1999), Introduction To Management Accounting, Prentice - Hall International, 7 th editions, USA.