

# وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Université Mohamed Chérif Messadia  
Souk Ahras



جامعة محمد الشريف مساعديت  
سوق أهراس

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

السنة الدراسية: 2020/2021

قسم علوم التسيير ل م د

مذكرة □

مقدمة للحصول على شهادة الماستر

نظام التكاليف الموجهة بالوقت كآلية للتحكم في التكاليف الخفية

الشعبة

علوم التسيير

التخصص

محاسبة وتدقيق

من إعداد :

بوعيطنة نارييمان

لجنة المناقشة :

الرئيس :	د. والي صفيتة	أستاذ مساعد - أ.	جامعة : سوق أهراس
المشرف :	د. عزالدين فؤاد	أستاذ محاضر - أ.	جامعة : سوق أهراس
المتحن :	د. أيمن فريد	أستاذ محاضر - أ.	جامعة : سوق أهراس

□

دفعته 2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## شكر وعرفان

وما توفقي إلا بالله عليه توكلت  
وإليه أنيب"

سورة هود الآية 88.

الحمد لله رب العالمين والصلاة  
والسلام على أشرف وأكرم الخلق  
والمرسلين، الشكر أولاً وأخيراً  
لله سبحانه وتعالى الذي أعانني  
على إعداد هذه الدراسة.

الشكر وكل الشكر إلى أستاذي  
الموقر " عز الدين فؤاد " الذي  
أشرف على هذه الرسالة ومتابعة  
تفاصيل العمل عليها وما أبداه  
من روح علمية وخلق عالي ونبيل  
وتوجيهاته التي كان لها الأثر  
البالغ في إتمام هذه الرسالة.

# الإهداء

أهدي ثمرة جهدي :

إلى التي جعل الله الجنة تحت قدميها، التي غمرتني بعطفها  
وحنانها والتي بفضلها أخط هذه العبارات أمي العزيزة مفيدة  
أطال الله في عمرها.

إلى الذي رباني على الفضيلة والأخلاق ودفعني قدما نحو الأمام  
أبي العزيز عبد الكريم أطال الله في عمره.

إلى أعز هدية أهداني الله إياها أخواتي : أميرة صبرينة ونرجس.  
إلى كافة الأهل و الأقارب.

إلى كافة صديقاتي على رأسهم فطوم التي ساعدتني في إعداد  
هذه المذكرة، إلى: منال روان خلود خولة أميرة ريان جوجو  
وشيماء.

إلى كل طلبة وأساتذة علوم التسيير تخصص محاسبة وتدقيق

الصفحة	المحتويات
	البسمة
	الشكر والعرفان
	الإهداء
	فهرس المحتويات
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
4-1	المقدمة.....
<b>الفصل الأول: نظام التكاليف الموجهة بالوقت والتكاليف الخفية</b>	
06	تمهيد.....
07	المبحث الأول: التكاليف الخفية.....
07	المطلب الأول: ماهية التكاليف.....
09	المطلب الثاني: ماهية التكاليف الخفية.....
12	المطلب الثالث: مسببات ظهور التكاليف الخفية.....
14	المطلب الرابع: مؤشرات التكاليف الخفية.....
17	المطلب الخامس: تقييم التكاليف الخفية.....
21	المبحث الثاني: نظام التكاليف الخفية الموجهة بالوقت.....
21	المطلب الأول: ماهية نظام التكاليف الموجهة بالوقت.....
23	المطلب الثاني: مقومات نظام التكاليف الموجهة بالوقت (متطلبات النجاح).....
24	المطلب الثالث: خطوات تطبيق نظام التكاليف الموجهة.....
25	المطلب الرابع: مزايا وعيوب نظام التكاليف الموجهة بالوقت.....
27	المطلب الخامس: دراسة المقارنة بين النظام TD ABC والنظام التقليدي ABC.....
28	خلاصة الفصل.....
<b>الجانب التطبيقي</b>	
30	تمهيد.....
31	المبحث الأول: منهجية البحث الميداني والدراسة الوصفية.....
31	المطلب الأول: تحديد مجتمع الدراسة والعينة وأداة الدراسة.....
33	المطلب الثاني: إختبار الصدق والثبات.....
36	المطلب الثالث: الخصائص الديمغرافية للعينة.....
46	المطلب الرابع: الاتجاه العام لإجابات العينة.....
54	خلاصة الفصل.....

56	.....الخاتمة العامة
	.....قائمة المراجع
	.....قائمة الملاحق

## قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	اسس تصنيف التكاليف	08
02	مؤشرات التكاليف الخفية	16
03	تقييم التكاليف الخفية	17
04	خصائص تقنيات جمع المعلومات	19
05	اهداف تطبيق طريقة SOF	19
06	المقارنة بين طريقة SOF و OF من حيث الاهداف	20
07	المقارنة بين نظام TD ABC و النظام التقليدي ABC	27
08	الاستبيانات الموزعة و المستردة	31
09	درجات مقياس سلم لكارث	32
10	نتائج اختبار معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة	33
11	ألفا كرومباخ	36
12	متغير الجنس في العينة	36
13	توزيع أفراد العينة حسب السن	38
14	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	40
15	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	42
16	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	44
17	المتوسط الحسابي لإجابات المحور	46
18	متوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجابات المحور	46
19	TEST T لمتغير الجنس	49
20	ANOVA السن	50
21	ANOVA المؤهل	51
22	ANOVA الوظيفة	51
23	ANOVA الخبرة	53

## قائمة الأشكال :

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
11	تصنيفات التكاليف الخفية	1
25	خطوات تطبيق نظام التكاليف الموجهة	2
37	متغير الجنس في العينة	3
39	توزيع افراد العينة حسب السن	4
41	متغير المؤهل العلمي في العينة	5
43	متغير الوظيفة في العينة	6
45	متغير الخبرة في العينة	7

مقدمة

عامّة

إن ما يشهده العالم في العديد من المجالات في ظل العولمة من تطورات وتغيرات جذرية أصبح بقاء المؤسسة وخدمة استمراريته في ممارسة نشاطها مرهون بمدى قدرتها على التحكم وهذا ما أدى إلى نظرة المسيرين حول أهمية تكوين نظام مستقر وفعال وأعلى كفاءة، وتعتبر عملية التحكم في التكاليف من أهمية الأساليب السلمية البسيطة دون أن تتأثر بالسوق، وعليه ظهر نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت الذي يساعد في اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب وذلك من خلال قدرته على تخفيض التكاليف وتحديد وقت حدوثها والتحديد الدقيق للتكلفة وتخفيضها، وبالرغم من ظهور وقت طويل على هذا النظام وإثبات نجاعته في التحكم في التكاليف وخاصة الغير مباشرة منها في الكثير من المؤسسات فإن تطبيقه في المؤسسات الجزائرية عموماً يبدو محتشماً إن لم نقل منعدماً بالنسبة لباقي النظم الحديثة وهذا بسبب ضعف الانتشار والاستخدام المحكم لأنظمة التحكم في التكاليف بالرغم أنه تجاوز نقاط ضعف الأنظمة التقليدية والتحول من نظام معقد تقليدي إلى نظام يقدم معلومات دقيقة في مجال الرقابة على التكاليف الغير مباشرة والسيطرة عليها واتخاذ القرارات الصحيحة بأقل تكلفة ممكنة.

ومن هنا يمكن طرح الإشكالية التالية :

إلى أي مدى يمكن التحكم في التكاليف الخفية باستعمال نظام التكاليف الموجهة بالوقت؟

وانطلاقاً من هذه الإشكالية المطروحة يمكن طرح أسئلة فرعية؟

= ماذا نقصد بنظام التكاليف الموجهة بالوقت؟

= ماذا نعني بالتكاليف الخفية؟

= ماهي العلاقة التي تربط نظام التكاليف الموجهة بالوقت بالتكاليف الخفية؟

### فرضيات الدراسة :

تقوم المؤسسة على الفرضية الرئيسية : يقوم نظام التكاليف الموجهة بالوقت في المؤسسات إلى تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير الظاهرة مما يؤدي إلى التحديد الدقيق للتكاليف، وينبثق من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية :

1) نظام التكاليف الموجهة بالوقت هو نظام بديل ناشئ للتكلفة يعالج المشاكل من أجل تجاوز نقاط الضعف.

2) التكاليف الخفية على أنها مجموع العناصر التي لا يظهرها النظام المحاسبي للمؤسسة.

3) يقوم نظام التكاليف الموجهة بالوقت في إظهار والتحكم في التكاليف الخفية .

## أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها تسلط الضوء على أحد أهم الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف ألا وهو نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة للوقت TD ABC وتوضيح كيفية استخدامه لتحديد، حيث أضحى الاهتمام بالأنظمة الحديثة للتكاليف ضرورة للمؤسسة في ظل هذه التطورات العالمية وتزداد هذه الأهمية لكون الدراسة تم تدعيمها بدراسات تطبيقية كمحل الدراسة وإسقاط المفاهيم النظرية على الواقع الميداني وكذلك تتجلى أهمية الدراسة في :

= توعية المسيرين بأهمية التكاليف الخفية ومدى تأثيرها على المؤسسات.

= الدعوة من خلال هذا البحث إلى ضرورة زيادة البحوث ودراسة هذا النوع من التكاليف.

## أهداف الدراسة

= التعرف على التكاليف الخفية وأسباب ظهورها.

= البحث عن المؤشرات التي تسمح بحساب وتقييم التكاليف الخفية.

= عرض التطور التاريخي لأنظمة محاسبة التكاليف وبيان أهمية الانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية والمبررات للجوء إلى تبني الأنظمة الحديثة.

= توضيح مدى قدرة هذا النظام على توفير المعلومات التكاليفية الهامة.

= تصميم النظام ضروري وفعال لتسيير المؤسسة.

## مبررات اختيار الموضوع

توجد العديد من الأسباب التي دفعتنا لاختيار ودراسة هذا الموضوع نذكر منها :

= رغبة الباحث وميوله في التعمق في مجال الأنظمة الحديثة.

= قلة الدراسات حول الموضوع ومحاوله إثراء المكتبة الجامعية.

= قابلية الموضوع للبحث وأهميته البالغة.

= محاولة الفهم والتعمق الجيد لنظم محاسبة التكاليف وتحسينه.

= فتح الآفاق المستقبلية لمن أراد مواصلة البحث في الموضوع.

## منهج الدراسة

بغية الإلمام والإحاطة بمختلف الجوانب والإجابة عن الإشكالية المطروحة ثم استخدام المنهج الوصفي لوصف نموذج وتحديد المفاهيم الأساسية لنموذج TD ABC ومراحل تطبيقه وكذا المنهج التحليلي لتحليل النتائج المتوصل إليها، بالإضافة إلى منهج المقارنة بغرض مقارنة النتائج، كما تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي لتلخيص الدراسات والتعليق عنها، كما تم الاستعانة بالكتب، الأطروحات والرسائل لإعداد الجزء النظري بالإضافة إلى الزيارات الميدانية لإعداد الجزء التطبيقي من الدراسة.

## صعوبات الدراسة

= صعوبة التواصل مع المؤسسة محل الدراسة الميدانية نظرا للظروف الراهنة والمتمثلة في عزل عديد المؤسسات بسبب جائحة كورونا.

= تشعب الموضوع وحدائته كون أن نظام TD ABC نظام جديد غير مستخدم في المؤسسات.

= النقص الكبير في المراجع ذات صلة مباشرة بالموضوع،

= صعوبة جمع المعلومات التفصيلية من أجل تطبيق النظام نظر الغياب.

## الدراسات السابقة

- 1- دراسة بعنوان: " تقييم التكاليف الخفية "، للطالبة منيرة بن أودينة، وهي عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة، سنة 2009 / 2010 ، وقد تناولت في الفصل الأول التكاليف الخفية التحليلي الاجتماعي والاقتصادي، ثم تناولت في الفصل الثاني مؤشرات التكاليف الخفية، ثم تناولت في الفصل الثالث تقييم التكاليف الخفية، وتناولت في الفصل الرابع تقييم التكاليف الخفية في شركة سيليس الدولية للزجاج، وتوصلت الباحثة إلى عدة نتائج أهمها:
  - خسائر التشغيل تحدث بالأساس نتيجة تدهور ظروف الحياة المهنية.
  - بالرغم من اكتشاف التكاليف الخفية فإن عملية تقييمها ظلت مشكلة تحتاج إلى حل خاصة في ظل غياب أدوات القياس الملائمة.

- المؤسسة تتحمل عدة تكاليف (الأجر والوقت الزائد) لكن يجب حصرها في التكاليف الخفية.

- تطبيق مؤشرات التكاليف الخفية نظريا أمر سهل لكن في أرض الواقع ليس بالأمر السهل.

- 2- دراسة Nicolas Petit (2013) : أطروحة دكتوراه جامعة Rennes بعنوان " Le Contrôle de gestion des coûts en TD "logistique hospitalière. Pratique de performance et modélisation des ABC

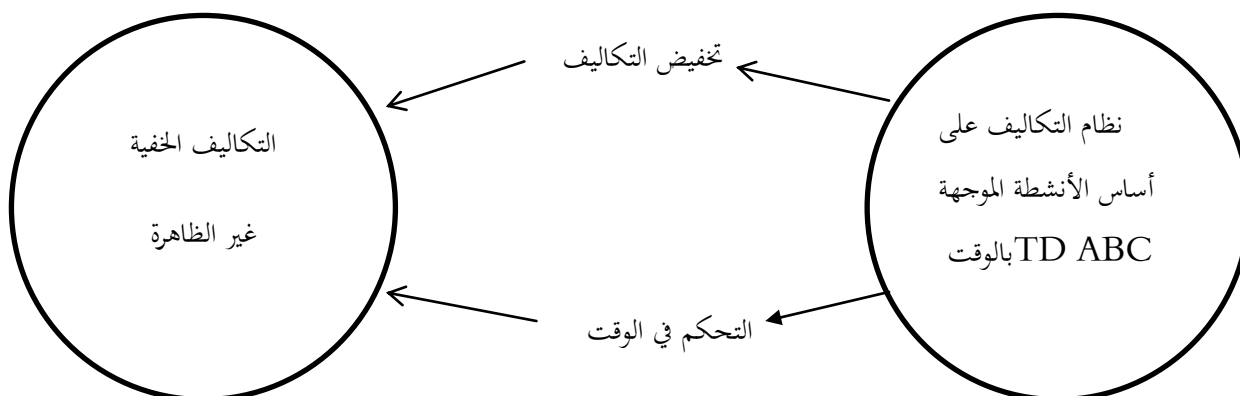
ركزت هذه الأطروحة على الم ارفق الصحية بالمستشفيات الفرنسية، وسلطت الضوء على الإدارة التشغيلية للوجستيات المستشفى، حيث درست الرقابة الإدارية وأهميتها في تحسين أداء الأنشطة اللوجستية، حيث

تهدف الدراسة إلى تمكين الإدارة من وضع طريقة للرقابة أكثر عمقا لأداء النشاط اللوجستي ويتم التركيز فيه على تقييم أوقات النشاط واستخدام طريقة التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) لحساب التكاليف في خدمة النقل.

## هيكل الدراسة

لمعالجة موضوع الدراسة تم اقتراح تقسيم الموضوع إلى فصلين إضافة إلى المقدمة والخاتمة حيث يتضمن الفصل الأول من خلال مبحثه إعطاء الجزء النظري لنظام التكاليف الموجهة بالوقت والتكاليف الخفية حيث تم التعرف لمفهوم نظام التكاليف TD ABC ومفهوم التكاليف الخفية والتطور التاريخي منذ النشأة وخطوات تطبيقه وبالإضافة إلى أسباب ظهور التكاليف الخفية وكيفية تحديدها. وبالنسبة للفصل الثاني تم التطرق من خلال هذا الفصل التطبيقي للتعريف بالمؤسسة محل الدراسة واستعراض هيكلها التنظيمي في المؤسسة وكيف تقوم بتطبيق نظام التكاليف TD ABC وتحديد التكاليف.

## نموذج الدراسة



# جانب نظري:

نظام تكاليف الموجهة بالوقت

والتكاليف الخفية

### تمهيد:

في ظل نظام التصنيع المتقدم وتشعب عمليات الإنتاج أصبحت الأنظمة التقليدية لا تلبي حاجات مستخدميها حيث وجهت لها عدو انتقادات خاصة من ناحية تحديد وتخصيص التكاليف واستجابة للمتطلبات ظهرت عدة نظم لقياس التكاليف من بينها نظام التكاليف الموجه بالوقت، حيث توصلت الدراسة إلى أنه يوجد أثر تطبيق هذا النظام إلى توفر معلومات دقيقة ذات جودة تساعد على تخفيض التكاليف فقط تجاوز نقاط ضعف الأنظمة السابقة، فالتكلفة تعتبر عنصر مهم في المؤسسة فنظام كل إدارة يعتمد على ما يوفره نظام التكاليف، فعملية تخفيض التكاليف مستمرة.

ومع التقدم والتطور العلمي تبين أن محاسبة التكاليف أغفلت جانب مهم منها أولاً هو التكاليف الخفية التي تشكل عبئاً مالياً ومن خلال مجموعة من البحوث والدراسات التي قاموا بها ليتوصلوا في الأخير إلى أن التصرفات والسلوكيات التي يظهرها الأفراد داخل المؤسسة تنجر عنها هذا النوع من التكاليف وهي ما أطلق عليها بالتكاليف الخفية، وفي هذا الفصل نتناول المفاهيم الأساسية في بحثين:

- المبحث الأول: نظام التكاليف الموجهة بالوقت

- المبحث الثاني: التكاليف الخفية

## المبحث الأول: التكاليف الخفية

### المطلب الأول: ماهية التكاليف

- تعريف التكاليف: هي القيمة الاقتصادية لأي تضحية اختيارية سواء مادية أو معنوية والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبيل الإيرادات على منفعة حاضرة أو مستقبلية.

- أو هي تلك النفقات المتعلقة بالإنتاج والتي تتقابل مع الإيرادات في الفترة التي يباع فيها هذا المنتج.

إذن فيمكن القول أن التكاليف هي مجموعة من الأعباء المتعلقة بنشاط مؤسسة (منتج أو خدمة)

والمقدمة في مرحلة معلنة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى مرحلة البيع والأداء.

-وتعد أيضا التكلفة المحور الرئيسي للعديد من القرارات الإدارية كونها ذات أثر على العديد من جوانب التخطيط والرقابة فهي تشير إلى سعر شراء بضاعة أو سعر الحصول على خدمة المستهلكة في نشأة المؤسسة.<sup>1</sup>

وتم تعريفها أيضا بأنها: قيمة الكمية المحددة من أحد عوامل الإنتاج اللازمة لتحقيق هدف معين أو قيمة الكمية التي استخدمها في عملية إنتاجية أو خدمة، وتعرف بالمميزات الآتية:

- ✓ مجال تطبيق " لحساب، طلبية، منتج، مرحلة إنتاجية".
- ✓ المحتوى: أعباء مختارة في مجموعات أو أجزاء لفترة محددة.
- ✓ توقيت الحساب: سابق أو لاحق (التكلفة التي حدثت في الفترة المعتمدة).

<sup>1</sup> - عبد الجاسم عباس عبد الله علي الله الخالدي، شبكة جامعة بابل موقع كلية نظام التعليم الإلكتروني، 2018/12/08، 52 : 16 .

## جانب نظري: نظام التكاليف الموجهة بالوقت والتكاليف الخفية

تصنيف التكاليف: يمكن تصنيف التكاليف طبقا للعديد من الأسس حيث:

### جدول رقم(1): أسس تصنيف التكاليف

أساس التبويب	نوع التكاليف
طبيعة عنصر التكلفة	- مواد. - أجور. - تكاليف مباشرة أخرى. - التكاليف غير المباشرة.
من الناحية الوظيفية	- تكاليف صناعية. - تكاليف بيعية. - تكاليف إدارية.
من ناحية وحدة القياس	- التكاليف الكلية. - تكلفة الوحدة.
من ناحية تبويب التكلفة في القوائم المالية	- تكلفة غير مستنفذة. - تكلفة مستنفذة.
تبعا لإمكانية تخصيصها	- تكلفة مباشرة. - تكلفة غير مباشرة.
تبعا لإمكانية تغيرها مع حجم الإنتاج أو مستوى النشاط	- تكلفة متغيرة. - تكاليف ثابتة. - تكاليف مختلطة. - تكاليف تدريجية.
وقت حدوث التكلفة	- تكلفة تاريخية. - تكلفة إحلال واستبدال. - تكلفة تقديرية.
تبعا لعلاقتها بالفترة	- تكاليف العمليات الجارية. - تكاليف العمليات الرأسمالية.
من ناحية توقيت تحميلها على الإيراد	- تكلفة الإنتاج. - تكلفة الفترة.
أثر التكلفة على اتخاذ القرارات	- تكاليف على أساس المسؤولية. - تكاليف التفاضلية والغارقة. - تكاليف المضافة. - التكاليف الممكن تجنبها.

<ul style="list-style-type: none"> <li>- التكاليف النقدية.</li> <li>- تكاليف الفرصة البديلة.</li> <li>- تكاليف ضمنية.</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- لأغراض قياس تكلفة الإنتاج.</li> <li>- لأغراض تخطيط وجدولة مدخلات ومخرجات العمليات الإنتاجية المختلفة.</li> <li>- لأغراض فروض الرقابة.</li> </ul>	طبقا للهدف المرجو تحقيقه من قياسها

المصدر: منتدى المحاسب العربي ، مفهوم التكاليف وأنواعها 2021/07/04 ، 04 :00

## المطلب الثاني: ماهية التكاليف الخفية

### أولا: نشأة التكاليف الخفية

التكاليف الخفية مفهوم حديث النشأة يرجع الفضل إلى الباحث الفرنسي H.Savall من خلال دراسته لظروف الحياة المهنية من منظور اجتماعي فقد تم الاكتشاف سنة 1976 (Savall&Zardet) حيث قدم تقديرات اقتصادية لبعض التكاليف الاجتماعية المرتبطة ببيئة العمل لأنها ليست محددة من طرف أدوات المحاسبة التقليدية فقد عبر "هنري سافال" عن هذا المعنى بعبارة "Perfomanances et coits caches" وهي طريقة في بناء النموذج، اكتشف "هنري سافال" أن هذه التكاليف تمثل ترجمة نقدية لحسائر التشغيل الناتجة في الأساس عن مجموعة من الظواهر كحوادث العمل، ففي الأخير تطرق "Henri Savall" في نظريته إلى السلوكات السلبية التي تنجم عن الأفراد والتي تتحمل المؤسسة المسؤولية جرائها تكاليف سميت بالتكاليف الخفية.<sup>1</sup>

ثانيا: تعريف التكاليف الخفية: تعرف على أنها تلك العناصر من التكاليف التي لا يظهرها النظام المحاسبي للمؤسسة مثل المحاسبة التحليلية لكنها موجودة فهي تكاليف لا توجد لها معلم أو تقدير في نظام المعلومات والمتمثلة في الميزانيات التقديرية، جدول حساب النتائج، لوحة قيادة أو كما تعرف أيضا على أنها التكاليف التي لا تسجل محاسبيا لكن أثرها واضح مثل تكلفة التدريب فالعامل الجديد يؤدي عمله ببطء في تعطيل السلسلة الإنتاجية.

- كما أنه لا يقصد نية المؤسسة في الحجب عن تجاهل بعض تكاليفها وإنما المعنى المراد هي عدم قدرة المؤسسة على حسابها.

حسائر تشغيل ← معالجة ← تكاليف خفية ←

<sup>1</sup> - بكطاش فتيحة، تحليل وتقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية حسب نموذج "هنري سيفال"، volume 17 number 03 décembre 2020/12 / 31 ، جامعة الجزائر، 2020 journal of économique and statistidc ص ص 2-3.

## جانب نظري: نظام التكاليف الموجهة بالوقت والتكاليف الخفية

- وتعرف أيضا تكاليف المعالجة للاختلالات الوظيفية الغير مفسرة من طرف نظام معلومات المؤسسة فهذه المعالجة تستهلك موارد من أجل تحقيق الاستراتيجية.
  - كما تعرف في قاموس الموارد البشرية بأنها تلك التكاليف الخاصة بالتصحيحات والتعديلات للاختلالات وهي لا تظهر في نظام المؤسسة فهذه التعديلات تستهلك موارد إضافية للوصول لهدف المؤسسة.
  - ويعني بها مجموعة التكاليف الغير مسجلة في نظام المعلومات المحاسبي لأنها تكاليف مرتبطة بعوامل مخلة غير جيدة.
- زمن خلال التعريفات السابقة يمكن القول أن التكاليف الخفية لا يمكن أن تظهر بأي شكل من الأشكال في النظام المحاسبي بسبب عدم وضوحها بشكل ملموس على الوثائق المحاسبية أي لا يمكن الاستعانة بنظام المعلومات على وجود تكاليف خفية أو الكشف عنها لأن رغم التطور لهذه النظم فهي لازالت غير مؤهلة لمراعاة هذه التكاليف فتحمل المؤسسة لتكاليف خفية أكثر يبعدها عن بلوغ مستوى الأداء المطلوب مثل إنفاق بعض المؤسسات لمبالغ كبيرة على أساس توفير متطلبات النشاط قد امتصته التكاليف الخفية الذي كان من المفروض أن يقابل ذلك تحسن في الأداء والاستثمارات.<sup>1</sup>

### ثالثا: خصائص التكاليف الخفية

تتميز التكاليف الخفية بمجموعة من الخصائص أهمها:

- صعوبة الكشف عنها وتقييمها.
- عدم وجود أدوات القياس الملائمة لها.
- ليس لها اسم ولا تخضع لأي ضوابط معروفة.
- تكاليف فعلية تسجل في الجانب الدائن في حساب النتائج.
- قدرة على تفسير نوعية التشغيل بالمؤسسة.
- تحملها يؤدي إلى عدم بلوغ المستوى المطلوب.
- الوجود الفعلي لها لا يظهرها النظام المحاسبي.

<sup>1</sup> - بن أودينة منيرة، تقييم التكاليف الخفية، دراسة حالة شركة سيليس الدولية للزجاج، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير إدارة مالية، قسنطينة، جامعة منتوري، 2009-2010، ص26.

## جانب نظري: نظام التكاليف الموجهة بالوقت والتكاليف الخفية

يتضح من خلال ما سبق أن للتكاليف الخفية مميزات خاصة تزيد من صعوبة الكشف عنها وتقييمها بالإضافة إلى جعل معظم مسيري المؤسسات لوجودها من جهة وعدم وجود أدوات القياس من جهة أخرى، فقد قال "هنري سافال" أن هذه التكاليف تمثل ترجمة نقدية لخسائر التشغيل الناتجة عن مجموعة من الظواهر نتيجة لتدهور الوضعية.

### رابعا: تصنيفات التكاليف الخفية:

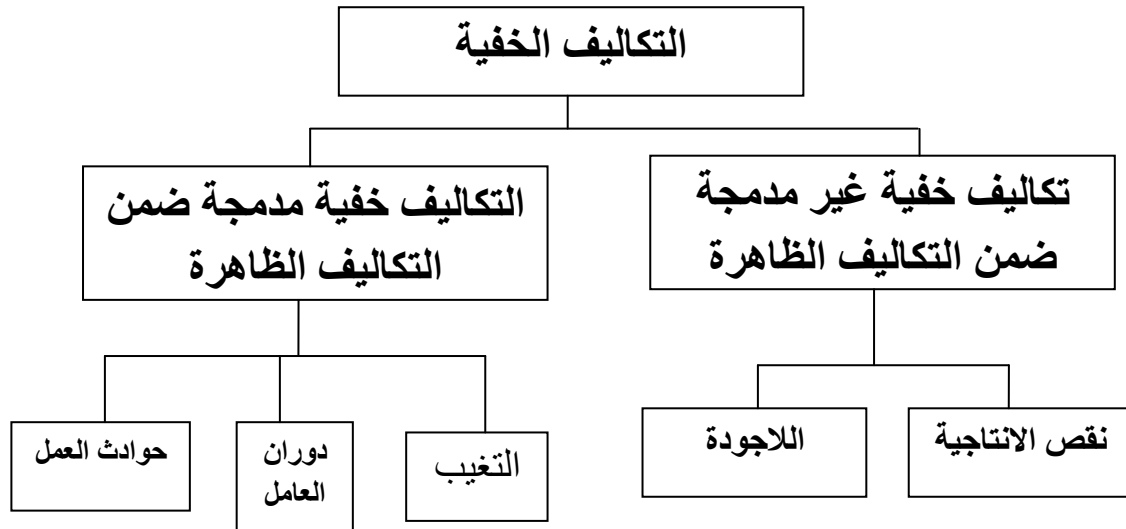
من أجل تنشيط التكاليف الخفية قام "هنري سافال" بتصنيف التكاليف الخفية إلى فئتين:

1- تكاليف خفية مدمجة ضمن التكاليف الظاهرة: وتظهر في مختلف السجلات المحاسبية للمؤسسة ولكن دون أن تحدد بوضوح أن ليس لها حسابات تميزها أو تكون مستقلة مثل: الاستخدام المفرط للمواد الأولية في العملية الإنتاجية، فهذه التكاليف تعتبر فعلية وتسجل في الجانب الدائن في حسابات النتائج.

2- تكاليف خفية غير مدمجة ضمن التكاليف الظاهرة: وهذه التكاليف لا يمكن إدراجها لعدم إمكانية تحديدها، وتكون ناجمة عن نقص الإنتاج بسبب الاختلالات، أي تكلفة الوقت بدون إنتاج.

ولكن هذه التكاليف تؤدي إلى تخفيض النتيجة المالية للمؤسسة فهي تكلفة افتراضية أو تكلفة الفرصة البديلة تتماشى مع عدم الاستغلال الجيد للطاقة المتاحة.<sup>1</sup>

### شكل رقم (1) : تصنيفات التكاليف الخفية



المصدر: مراد كواش، التكاليف الخفية وأثرها على أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير جامعة قسنطينة 2005، ص 70

<sup>1</sup> - عثمان بن سيد أحمد، التكاليف الخفية وأثرها على أداء المؤسسة، مذكرة تخرج شهادة ماجستير، قسم العلوم التجارية والمالية ومراجعة وتدقيق، المدرسة العليا للتجارة الجزائر، 2014-2015، ص ص 42-43.

### المطلب الثالث: مسببات ظهور التكاليف الخفية

حدد "هنري سافال" أسباب عديدة ومتداخلة ناجمة عن التدهور الذي تمر به المؤسسة والتي تعتبر سبب رئيسي في ظهور التكاليف الخفية، ويمكن استخلاصها فيما يلي:<sup>1</sup>

1) ظروف العمل: إن السبب الرئيسي في نشوء التكاليف الخفية هي ظروف العمل السائدة وهذا ما أكده علماء الاجتماع و الاقتصاد حينما بحثوا عن أهم العوامل المتسببة في ظهور التكاليف الخفية، فظهور العمل من أكثر المسائل حساسية وتعقيدا فإن تدهور ظروف العمل يؤثر سلبا على الأداء العام للمؤسسة مثل تعب العمال جسديا وذهنيا وأيضا نفسيا يؤثر في أداء العمل ومثلا الإضافة حيث تؤثر الإضاءة على جودة المنتجات وكذلك ظروف الأمن والوقاية وأيضا الضوضاء كونها عامل مزعج يتسبب في استياء العامل وظروف العمل المادية حيث تكون منخفضة تساهم في انخفاض الروح المعنوية للعمال ويؤدي إلى الانحراف السلبي للأداء وأيضا عدم وجود علاقات اجتماعية حيث يؤثر سلبا على استقرارهم النفسي ونشوب نزاعات والاستمرار في مثل هذه الظروف يدفع الفرد لسلوكات أخرى مثل: التغيب، دوران العمل.<sup>2</sup>

فهذا التدهور يؤثر سلبا على الأداء العام الذي يؤدي إلى تفاقم التكاليف الخفية، فتمثل هذه التكاليف في:

- تحمل المؤسسات تكلفة غياب العاملين وتركهم للعمل.
- انخفاض الدافعية وضعف الدافعية للعمل.
- انخفاض الجودة.
- معدل الحوادث والأخطاء.
- خسائر التشغيل.

2) تنظيم العمل: يرى "هنري سافال" أن تنظيم العمل من بين الأسباب المباشرة في ظهور التكاليف الخفية فوجود تنظيم معين لتقسيم العمل وتحديد المسؤوليات يدل على كفاءة التسيير والعكس صحيح فسوء التنظيم يؤدي إلى عدم التوافق بين قدرات الفرد والدور المطلوب منه وعدم الصياغة السليمة لمحتويات ومواصفات العمل أي عدم وضع الشخص المناسب في المكان المناسب مثال: هدر المواد الأولية وعدم التجانس والتوازن في توزيع المهام والمسؤوليات بين وحدات التنظيم، بطء إجراءات العمل، غياب تكامل الوظائف، عدم وجود مرونة للتنظيم حيث لا تستجيب للمتغيرات، ومثلا أيضا قد يكون بعض الأفراد مثقلين بالأعباء لأن الوحدات المساندة غير ملائمة.

-التغير الدائم في الأدوار والأهداف يؤدي إلى نقص الخبرة وضعف الأداء.

-إسناد مهام للعاملين لا توافق مستوى مهاراتهم مما يؤدي إلى ظهور فجوة في العمل والمهارة.

<sup>1</sup> - خليفني أحمد عبد الجبار، التحكم في التكاليف الخفية وأهميتها في زيادة الربحية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر في علوم التسيير إدارة مالية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017-2018، صص 12-19.

<sup>2</sup> - جوارب رشيدة، تقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر في المالية والمحاسبة وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2012-2013، صص 27-33.

## جانب نظري: نظام التكاليف الموجهة بالوقت والتكاليف الخفية

-بطء القرارات واتخاذ قرارات غير سليمة، تزايد النفقات والمصروفات خاصة في المجالات الإدارية ... إلخ فكل هذه المسببات تساعد في تفاقم التكاليف الخفية في الأداء العام للعمل فكلما زادت هذه الأخيرة تزيد التكاليف الخفية.

(3) الاتصال : تساهم فعالية الاتصال في تحقيق أهداف المؤسسة فهو أحد العوامل الأساسية لتسيير العمل فإن كان الاتصال سيء يؤثر سلبا على الأفراد في عملهم وهذا يؤدي إلى ارتفاع التكاليف الخفية، فتتعلق عملية الاتصال بالعلاقة بين المرسل والمستقبل حيث يمكن أن يتعرضوا للكثير من الخلافات مثل تضارب وجهات النظر، اختلاف التفسيرات للعبارة من فرد لآخر وصعوبة التحدث بلغة واحدة وفهمها، قد يكون مشكلة في الاتصال مثل عدم الاستغلال الأمثل للمعلومات وعشوائية اتخاذ القرارات بسبب الظروف السيئة أو ضعف جودة المعلومة فوجود مثل هذه الظروف تؤدي إلى ظهور التكاليف الخفية فعدم الاستغلال الأمثل للمعلومة في عملية الاتصال يساهم في تدهور الأداء فتنعكس سلبا على المؤسسة من خلال انخفاض درجة الثقة بين المسيرين كل هذا يتحول إلى سلوكيات سلبية أي نقص في الإنتاجية وزيادة التكاليف الخفية.

(4) إدارة الوقت: يعتبر الوقت من أهم موارد المؤسسة الذي ينتهي بسرعة وهدره يكلف خسارة لها لذلك فإن حسن التسيير يعتبر ضرورة في المؤسسات مهما كانت تعمل بدقة غير أنها تحمل دائما الوقت لذا نجد إدارة الوقت متساهلة غير جادة، فخسارة الوقت تختلف عن الخسارة المادية فالوقت لا يمكن تعويضه عند ضياعه إلى على حساب خسارة زمنية أخرى، فمثلا عندما يكون العامل غير مؤهل ومدرب سيضيع الوقت ويسبب خسارة، ضياع الوقت لبعد مكان المواد الخاصة عند العمال، تعديل الأولويات بشكل مستمر بشكل مستمر بسبب في دهر الوقت، تقادم التجهيزات تهدر الوقت فهناك أعمال كان يمكن أن تقوم بها آلات بشكل أفضل وأسرع، عدم تناسب عدد العمال، فجوة زمنية ما بين إصدار الأوامر ووصولها إلى المنفذين، التوزيع السيئ لأوقات العمل فكلما زادت كثافة الجهد انخفض رضا العمال أي نقص في جودة العمل فمن خلال هذه المسببات الوقتية تساعد في ظهور وتفاقم التكلفة الخفية.

(5) التدريب: يعد المورد البشري سلاح استراتيجي فعال واستثمار كبير فمثلا التدريب يعتبر الجهد المنظم والمخطط عن طريق معارف معينة ومهارات وسلوكيات واتجاهات حيث تؤثر بشكل إيجابي في تحسين الأداء. وأيضا اهتمام المؤسسة بالتدريب بشكل كبير يجعل العامل ذو خبرة واستعمال للتكنولوجيا الحديثة وبالمقابل ضعف البرامج التدريبية وعدم اهتمام المؤسسة بتدريب عمالها من حين إلى آخر ومسايرة التطور تجعل من العامل أقل خبرة ومهارة الأمر الذي يؤدي إلى نقص العمل وظهور مشاكل وانحرافات والتغيب والشكاوي وعدم الرغبة في البقاء داخل المؤسسة فوجود هذه المعوقات تؤثر سلبا بشكل كبير على المؤسسة مما يؤدي إلى ظهور التكاليف الخفية.

### المطلب الرابع: مؤشرات التكاليف الخفية

لقد سمح تقييم التكاليف الخفية من قبل "هنري سافال" من تجاوز النقص الذي كانت تعرفه مختلف الأنظمة المعلوماتية المحاسبية التقليدية بخصوص هذا النوع من التكاليف، كما صنف "هنري سافال" مكونات التكاليف الخفية إلى خمس مؤشرات أساسية وهي: الغياب، حوادث العمل، نقص الجودة، نقص الإنتاجية.<sup>1</sup>

**أولاً: مؤشر الغياب:** يعتبر الغياب من بين أهم المؤشرات ويمكن القول أن السبب الرئيسي في الاختلال الوظيفي فتعتبر حالات عدم تواجد العامل في مكان عمله أمر وارد لأسباب عديدة ترتبط بالظروف التي يعيشها العامل. كما يعرفه أيضا على أنه ظاهرة سلبية ينقطع فيها العامل عن العمل لأيام وأسابيع معينة دون إشعار مسبق فهو يعكس مستوى الرضا لدى العمال في مدة محددة أيضا مدى تحكم المسير في الظاهرة.

يرى "هنري سافال" أن وراء الغياب عدة أسباب أهمها:

- الغياب المتعلق بالحياة الاجتماعية

- الغياب القابل للانضغاط الذي يمكن معالجته

وأيضا يعود الغياب إلى العديد من العوامل<sup>2</sup>:

**- عامل السن:** كلما زاد سن العامل كلما زاد تغييره وهذا من خلال دراسة قام بها "Jardillier" Baudmir سنة 1975 على أكبر الشركات الفرنسية حيث أعلى نسبة غياب العاملين الذين تفوق أعمارهم 52 سنة.

**- عامل الأقدمية:** كلما زادت الأقدمية كلما زاد الغياب نظرا لشعور العامل بالملل لأدائه نفس العمل لمدة طويلة.

**- عامل الجنس:** حيث أن متوسط غياب الأثني يقدر ب 60% والرجل 40% وهذه الظاهرة أثبتتها "WillarVlassenko" في دراسة قامت بها دولة "المغرب" وذلك بسبب ازدواجية المسؤولية "مسؤولية العمل" و "مسؤولية المنزل".

**- الحالة العائلية:** لها تأثير قوي على الغياب فنجد العامل المتزوج نسبة غيابه مرتفعة بسبب أعباء المسؤولية على عكس العزاب.

وهناك عدة عوامل أخرى مثل: مستوى التكوين، البعد عن مكان العمل، الرضا عن ساعات العمل المبرمجة، نوع المؤسسة، تكلفة الغياب، تكاليف سوء التشغيل.

<sup>1</sup> - مسعود بويوان، د. مفيدة بجاوي، دور التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تحسين الميزة التنافسية، مجلة الاستراتيجية والتنمية، بسكرة، العدد 3 مكررة، الجزء الثاني، 2019/08/30، 2014-2015، ص 66.

<sup>2</sup> - بلال بن غرس الله، أهمية حساب التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية وطرق تقييمها، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية مراجعة وتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي برج بوعريش، 2014-2015، ص 66.

## جانب نظري: نظام التكاليف الموجهة بالوقت والتكاليف الخفية

**ثانياً: مؤشر حوادث العمل:** تعتبر حوادث العمل من أخطر الظواهر التي تواجهه المؤسسات لما تسببه من خسائر وتكاليف إضافية فهي أيضاً تعتبر أنها حادث غير متوقع قد يؤدي إلى إحداث ضرر أو جرح في كل ظرف من ظروف الحياة العملية وهناك من يرى أن حوادث العمل على أنها الإصابات التي تحدث له خلال فترة ذهابه للعمل وعودته منه فهذه الحوادث تؤدي إلى تعطيل النشاط المبدول وما يترتب عليه من خسائر مادية ومعنوية للعامل على حد سواء.

هناك تصنيفات عديدة لحوادث العمل فهناك الحوادث البرية والبحرية والجوية وأيضاً الحوادث التي ينتج عنها تلف في الآلات أو المنتجات وهناك المتعلقة بالأشخاص مثل الحروق أو الكسور أو فقدان الحواس أو الأعضاء وقد تؤدي إلى الوفاة .

وهناك حوادث أخرى خارجة عن سيطرة العامل أي خارجة عن إطار قدرته كحوادث العمل مثل: طبيعة آلات ومعدلات الإنتاج، نوعية المواد الأولية، عدم كفاءة عمال الصيانة...إلخ.

**ثالثاً: دوران العمل:** يعبر دوران العمل عن التغيير الحاصل في عدد الأفراد العاملين في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة لعدة أسباب منها: الاستقالة، الترقية، العجز، الفصل، الوفاة فتعتبر هذه المؤشرات من بين المؤشرات الهامة التي تستخدم في قياس مدى فعالية سياسات وبرامج نظام المؤسسة.

وينتج عن دوران العمل تحمل المؤسسة للتكاليف الخفية أهمها: تكاليف التوظيف، تكاليف التكوين الأولي، تكاليف التأهيل، تكاليف دوران العمل، تكاليف الإدماج، تكاليف الفصل والانهاء من العمل، تكاليف التعيين. ومنه نستنتج أن دوران العاملين يعكس نسبة العاملين الذين يتكون العمل في المؤسسة لأسباب مختلفة حتمية أو غير حتمية.

ونرى أيضاً أن معظم التعاقدات التي تبرمها المؤسسات هي قصيرة المدة مثل الاعتماد على وكالة التشغيل التي ترسل عمال إلى المؤسسات من دون خبرة وتقوم المؤسسة بتوظيفهم بدلا من أن تبحث عن عمال ذو خبرة من أجل المنصب الدائم والذي يساهم بصورة كبيرة جدا في خفض ومنع وجود معدل دوران العمل وهذا ما يسمح بالتخفيف من التخفيض في التكاليف الخفية.

**رابعاً: نقص الجودة:** أي اللاحودة وتعني الانحراف الإجمالي أي المصدر للأداء السيئ والسبب المباشر في تحمل المؤسسة مصاريف باهظة هذا ما يعرضها إلى احتمالات لا يحمد عقبها كإفلاس، لذا تأخذ المؤسسة هذا المؤشر بعين الاعتبار، فهي تشير منطقياً إلى وجود عيوب أو تشوهات تظهر على المنتج ويمكن رؤيتها بالعين المجردة.

فرغم أن النتيجة المتمثلة في رداءة المنتج واحدة إلا أن أسبابها عديدة بتعدد الأشكال التي يمكن أن تأخذها اللاحودة ومن أهم هذه الأسباب: الخطأ في دراسة السوق، رداءة المواد الأولية، العمال والآلات...إلخ.

فهذه هي المؤشرات الأساسية للتكاليف الخفية مثال: تكاليف اختبار المواد المشتراة، تكاليف أثناء التشغيل، تكاليف اختيار الجودة للمنتج، تكاليف المعيب...إلخ.

## جانب نظري: نظام التكاليف الموجهة بالوقت والتكاليف الخفية

خامساً: مؤشر نقص الإنتاجية: عبر الاقتصادي "سالتر" على أن كلمة الإنتاجية تحمل اليوم معاني متعددة فالبعض هي مقياس لكفاءة العامل والبعض الآخر هي مخرجات المطلوب تحقيقها، فمن خلالها يتم التعرف على الوحدات التي تستطيع أن ينتجها العامل.

فهني تعتبر مؤشرات للتكاليف الخفية وبما أنها مؤشر للكفاءة والفعالية فلقد عرفت إنتاجية العمل بأنها تربط بين فعالية الوصول إلى الأهداف والكفاءة من حيث الاستخدام فهناك العديد من العوامل التي تتسبب في نقص الإنتاجية مثل:

- عدم توافر المعرفة الإدارية، انخفاض المهارات الإدارية، عدم توافق القيم الإدارية مع قيم جماعة العمل.
- انخفاض قدرات العاملين، انخفاض الرغبة في العمل.
- صعوبات تواجهها المؤسسة في الحصول على المدخلات أو تطويرها.
- مؤشرات متعلقة بالسوق والعرض والطلب.
- التطور التقني فكلما نقص ضعفت الإنتاجية.
- التنظيمات السياسية والهياكل الحكومية تؤثر على المؤسسة

ومن خلال هذه يمكن تلخيصها في الجدول الموالي:

جدول رقم(2) : مؤشرات التكاليف الخفية

مؤشرات التكاليف الخفية	كيفية قياسها
الغياب	(الأيام الضائعة/عدد أيام العمل العادية) بالتكلفة
حوادث العمل	تكلفة إصابات العمل خلال سنة معينة
دوران العمل	(عدد العمال المغادرون/عدد المنتجات الكلية) بالتكلفة
اللاجودة	(عدد منتجات معينة/عدد المنتجات الكلية) بالتكلفة
نقص الإنتاجية	(الإنتاج الحقيقي / الإنتاج النظري) بالتكلفة

المصدر: مراد كواش، مرجع سبق ذكره ، ص76

المطلب الخامس: تقييم التكاليف الخفية

من خلال ما سبق تم إلقاء الضوء على المبادئ التي تبني عليها عملية تقييم التكاليف الخفية المقترحة من طرف الباحث "هنري سافال" ليصل إلى الطريقة العملية لتقسيم التكاليف الخفية، فإن نموذج تقييم التكاليف الخفية على ربط كل مؤشر من مؤشرات التكاليف الخفية مع المكونات الخمسة لهذه التكاليف وذلك مثلما هو في الجدول التالي:<sup>1</sup>

تقييم التكاليف الخفية

جدول رقم (3) : تقييم التكاليف الخفية

مج التكاليف الخفية	عدم خلق الطاقات	عدم الإنتاج	الاستهلاك الزائد	الوقت الزائد	الأجر الزائد	المكونات المؤشرات
/	/	/	/	/	/	حوادث العمل
/	/	/	/	/	/	دوران العمل
/	/	/	/	/	/	اللاجودة
/	/	/	/	/	/	فروق إنتاجية العمل
إجمالي التكاليف الخفية	عدم خلق لبطاقة الناجم عن المؤشرات الخمس	عدم الإنتاج الناجم عن المؤشرات الخمس	الاستهلاك الزائد الناجم عن المؤشرات الخمس	الوقت الزائد الناتج عن المؤشرات الخمس	الأجر الزائد الناتج عن المؤشرات الخمس	الإجمالي
تكلفة الفرصة الضائعة			التكاليف التاريخية		المفهوم الاقتصادي	
تضييع الإيرادات			نفقات زائدة		المفهوم الحسابي	

المصدر : المصدر :مراد كواش ،مرجع سبق ذكره ، ص79

<sup>1</sup> - جواد رشيدة، تقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص ص76-79.

## جانب نظري: نظام التكاليف الموجهة بالوقت والتكاليف الخفية

بدأ تطبيق تقييم التكاليف الخفية بالضبط سنة 1979م وفق ثلاثة مقاييس تتمثل في: المقياس الاجتماعي، التنظيمي، المالي أو ما يعرف بطريقة SOF وهي اختصار للعبارة التالية Social, Organisme, Financier: أما باللغة العربية تعني ثلاثة المقاييس:<sup>1</sup>

F : المقياس المالي Le module financier

O : المقياس التنظيمي Le module organisation

S : المقياس الاجتماعي Le module social

### 1- المقياس الاجتماعي

يعتمد هذا المقياس على إجراء مقابلات مع العاملين، المشرفين، الإطارات... الخ والقيام بتحليل المعلومات الناتجة عن جرد الإحصاءات، التغيب، حوادث العمل، دوران العاملين بالإضافة إلى الاعتماد على الملاحظة المباشرة لبعض الظواهر التي تحدث داخل الورشة وهذا من أجل تأكيد

المعلومات المتحصل عليها، فالمقياس الاجتماعي يتناول في هذه الدراسة الظروف الاجتماعية النفسية السائدة داخل المؤسسة ومدى تقبل الأفراد لها، لذا فإن هذا المقياس يرتبط بالأحداث الاقتصادية

### 2- المقياس التنظيمي

ويعتبر مرحلة أساسية لكونه يشكل المصدر الرئيسي للمعلومات التي يعتمد عليها المقياس المالي، ويقوم هذا المقياس بإجراء جرد شامل لخسائر التشغيل ومختلف الآثار الناتجة عنها، كما يسمح باختيار أسلوب المعالجة الذي يتوافق مع الهدف الاقتصادي.

### 3- المقياس المالي

في هذه المرحلة يتم الاستعانة بالوثائق المحاسبية للمؤسسة للتعرف على عناصر التكاليف والأسعار وهذا بهدف التقييم المالي لكمية الوقت والمواد المستهلكة أثناء عملية معالجة الخسائر، أما حالة عدم إمكانية تقييم بعض العناصر يتم اعتبارها كيفية أو كمية مكتملة للمعلومات التالية.

ومختلف هذه المقاييس تستدعي معالجة معينة ومعلومات خاصة بها كما أنها تعد تحضير للمقياس الموالي والمقاييس الثلاثة لكل واحدة شكل مختلف<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> - بن أودية منيرة، تقييم التكاليف الخفية، مرجع سبق ذكره، ص 96-97.

<sup>2</sup> - بلال بن غرس الله، أهمية حساب التكاليف الخفية في مؤسسة اقتصاديو وطريقة تقييمها، ص 94-98.

## جانب نظري: نظام التكاليف الموجهة بالوقت والتكاليف الخفية

- ظاهرة أو موضوعية: المعلومات المستخلصة كيفية تصف الظاهرة وتساهم في التعرف عليها.
- قابلة للقياس الكمي: المعلومات المستخلصة كمية مثل: معدل دوران العمل.
- المعلومات المالية: ترجمة نقدية لإجراءات قامت بها المؤسسة مثل: الدفع، التحصيل وهذه المعلومات المطلوبة عن كل مقياس يسعون لجمعها بتقنيات خاصة.

نوضح خصائصها في الجدول التالي:

### جدول رقم (4): خصائص تقنيات جمع المعلومات

المقياس	تقنيات جمع الأصول		أشكال المعطيات المحصلة	
	الأكثر أهمية	الأقل أهمية	كيفية	كمية
إجتماعي	المقابلة ، الوثائق	الملاحظة المباشرة	نعم	نعم
تنظيمي	الملاحظة المباشرة ، المقابلة	الوثائق	نعم	نعم
مالي	الوثائق	المقابلة	نعم	نعم

المصدر: مراد كواش، مرجع سبق ذكره ، ص78

ويمكن تحليل أهداف هذه المقاييس من خلال الجدول التالي:

### جدول رقم (5): أهداف تطبيق طريقة SOF

المقاييس	الأهداف
الاجتماعي	- كشف الخسائر للتشغيل وذلك بقيام عملية الجرد لخسائر التشغيل. - البحث عن الأسباب والروابط المفسرة لخسائر التشغيل من خلال العلاقة التالية: (هياكل ↔ سلوكيات) ← خسائر التشغيل - تنظيم وتصنيف خسائر التشغيل في فئات.
التنظيمي	- جرد أساليب معالجة خسائر التشغيل. - إجراء جرد للآثار الاقتصادية لأساليب المعالجة: كمية الوقت، كمية الاستهلاك، ضياع المنتجات.
المالي	- البحث عن الأسعار والتكاليف المحورية لمكونات المعالجة. - التقييم المالي للآثار الاقتصادية للمعالجات.

المصدر: مراد كواش، مرجع سبق ذكره ، الصفحة نفسها

## جانب نظري: نظام التكاليف الموجهة بالوقت والتكاليف الخفية

كما اقترح "هنري سافال" بناء على طريقة أخرى تدعى (OF) وذلك باستبعاد المقياس الاجتماعي وذلك في حالة المؤسسة لديها الدراية والمعرفة الكافية بالبيانات الاجتماعية عن ظروف العمل وكذا القناعة التامة بصحة العلاقة السببية (ظروف العمل ≠ السلوك) لا تساوي خسائر التشغيل.

لذا سنقدم في الجدول الموالي مقارنة بين الطريقتين SOF و OF:

### جدول رقم(6) : المقارنة بين طريقة SOF و OF من حيث الأهداف

الطريقة	الأهداف الأساسية (حالات الاستعمال)
الجزئية	- تحديد قيمة التكاليف الخفية. - تقييم التكاليف الخفية في العديد من المؤسسات من أجل القيام بدراسة المقارنة بين المؤسسات.
الكلية	- تحديد مدى إمكانية ضغط التكاليف الخفية والخسائر التشغيلية. - التدخل في المؤسسة بهدف تحسين: ظروف العمل، تنظيم العمل، الاتصال، إدارة الوقت، التدريس.

المصدر: مراد كواش، مرجع سبق ذكره، ص73

ولكن مهما كانت الطريقة المطبقة يجب عند التطبيق أخذ الاحتياطات الكافية لتفادي التكرار لحساب التكاليف الخفية أو الوقوع فيما يسمى بالازدواج المحاسبي مثلا: عند حساب التكاليف الخفية المتعلقة بمؤشري التغيب وحوادث العمل يجب الانتباه جيدا إلى تلك التغيبات الناجمة حيث يتم حسابها مرة واحدة وتحميلها إما لمؤشر حوادث العمل أو مؤشر التغيب.

كما أن سهولة وسرعة تقييم التكاليف الخفية تتوقف على مدى إمكانية الحصول على المعلومات اللازمة لكل مقياس من المقاييس الثلاثة لطريقة SOF الشيء الذي لا يتحقق إلا ن خلال جمع المعلومات الأكثر دقة والتطور أو ملائمة لنشاط المؤسسة وظروفها.

## المبحث الثاني: نظام التكاليف الخفية الموجهة بالوقت

### المطلب الأول: ماهية نظام التكاليف الموجهة بالوقت

#### أولاً: نشأة نظام التكاليف الموجهة بالوقت

قدم الفكر المحاسبي خلال الثمانينات من القرن المنصرم العديد من الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف التقليدي، وقد استوجبت هذه الانتقادات البحث عن ممارسات وأدوات معاصرة لإدارة التكلفة قادرة على التكيف مع التغيرات في الفكر الإداري، فإن السبب الرئيسي لظهور نظام التكاليف الموجهة بالوقت يرجع إلى عدول كثير من المؤسسات عن نظام ABC الأصلي ومن بينهم "أندرسون" الذي رفض برنامج ABC (أندرسون عالم اجتماع وأستاذ جامعي ولد في 1947 بالدنمرك) وقدم مفاهيم للتكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في عام 1997 ثم ممارسته في شركة acornsystems<sup>1</sup>.

وفي عام 2001 عمل "كابلان أندرسون" لتحسين هذا المنهج (كابلان: روبرت كابلان اقتصادي وأستاذ جامعي أمريكي ولد في نيويورك سنة 1940 توظف في كليف هارفارد للأعمال)، ثم أخذت الفكرة تنتشر بنجاح أكثر من 200 شركة عالمية وفي سنة 2004 تم اعتماد نظام TD ABC كمرتكز وكنظام جديد في حساب التكاليف حيث عمل التعاون بين كابلان وأندرسون إلى تكامل نهج تقدير تكلفة القدرة الإنتاجية والقيام بوصف نظام التكاليف الموجهة بالوقت TD ABC في مقال (Hanvardbusniessrevien) (هارفرد بنس ريفيو مجلة الأعمال الرائدة في العالم مقرها ماساتشوستس صدر عددها الأول عام 1922) وقد اتفقا على نشر كتاب لشر نظرية (TD ABC) وتقدم أمثلة عن تنفيذه بنجاح مع دراسات متعددة.<sup>2</sup>

#### ثانياً: تعريف التكاليف الموجهة بالوقت

يعرف النظام التكاليف الموجهة بالوقت بأنه نظام تكاليف يعتمد على مبدأ السحب، حيث يبدأ بتقدير عاملين مقياسهما: عدد الوحدات للوقت اللازمة لإنجاز نشاط وتكلفة الوحدة من الوقت ثم يحسب تكلفة المنتج اعتماداً على هاذين العاملين: فقد صمم نظام (TD ABC) بشكل خاص لتبسيط تطبيق وصاية أنظمة إدارة أنظمة التكاليف فقد ركز على التخلص من الصعوبات التي واجهت الإدارة في تطبيق نظام ABC من خلال استبدال محركات التكلفة (الأنشطة-الموارد) المبنية على الأساس الكمي بمحركات تكلفة مبنية على استهلاك الوقت.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - بنو مجيد، استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لمراقبة التسيير في المؤسسة، رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم علوم المالية والمحاسبة، جامعة أحمد دراية، أدرار الجزائر، 2019-2020، ص168

<sup>2</sup> - د. محمد عبد الله أبو رحمة، أثر تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت على جودة القرارات، دراسة حالة، مجلة اقتصاد المال وأعمال، العدد 02، فلسطين، 2019/06/01، ص131

<sup>3</sup> - أمير كاظم العرداوي، التكاليف على أساس المواصفات الموجهة بالوقت المحدد أثرها في تعظيم ربحية الوحدة، مجلد 2 عدد 3، العراق، 2020/06/21، ص99

## جانب نظري: نظام التكاليف الموجهة بالوقت والتكاليف الخفية

-ويمكننا القول أيضا أنه نظام بديل ناشئ للتكلفة يعالج معظم المشاكل وأوجه القصور في النظام ABC حيث أن ظهور نظام الزمن الأمثل للتكلفة مع نظام التكلفة على أساس النشاط أدى إلى التغلب على العيوب والانتقادات الموجهة لنظام التكاليف القديمة.

- كما يعرف أيضا بأنه "نظام يقوم على أساس النظام التقليدي ABC مع تخفيض التكاليف وسرعة البناء والتنفيذ، إضافة إلى أنه يعتمد على محركات التكلفة الزمنية، وأيضا يمكننا القول أنه تقنية محسنة ومطورة لنظام التكلفة على أساس الأنشطة لتقديم معلومات حول التكلفة والربحية بطريقة أرخص وأسرع باستخدام الطاقة العملية وموجهات الوقت، وعليه مما سبق يمكن القول أن نظام التكاليف الموجهة بالوقت يركز على خطوتين أساسيتين:

الخطوة 01: تحديد القدرة الفعلية للموارد للموارد وتكلفة كل منها كأساس لحساب التكلفة تجنباً للمبالغات في التكلفة نتيجة تحميل الطاقة الغير مستغلة.

الخطوة 02: تقدير الزمن اللازم لتأدية كل نشاط أي أن نظام التكاليف الموجهة بالوقت يعتمد على تقدير الوقت المطلوب لكل عملية أو حدث من عمليات النشاط الواحد.

- ويعرف أيضا بأنه "نموذج ينطلق من القاعدة إلى مبادئ محاسبة تكاليف فهو يوضح استخدام معدلات الوقت وشرح التكاليف على أساس الخدمة مما يساعد الإدارة على تطوير سياسة التسعير".

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت يعتبر من الأنظمة الحديثة التي يتم تبنيها من قبل الإدارات من أجل تجاوز نقاط ضعف نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتعزيز إيجابيته فهو نظام يعتمد على الوقت حيث أن دقة واحدة مهمة جدا في هذا النظام فهو يزيل معظم القيود الناجمة عن ABC التقليدية.

حيث تتمثل الخصائص الرئيسية لنظام التكاليف الموجهة بالوقت فيما يلي:<sup>1</sup>

- ☒ سرعة تقديم وتركيب متغيرات النظام.
- ☒ يكشف العمليات التي لا تضيف قيمة خلال تتبع التكاليف وإحداث التغيير في الإنتاج.
- ☒ يمكن بسهولة تطوير وتحديث النظام ليعكس التغيرات التي تحدث على العمليات التشغيلية وتنوع طلبات العملاء وتكاليف الموارد.
- ☒ إن البيانات التي يحتاج إليها النظام يمكن أن تستمد من كل نظام لتخطيط موارد المنشأة ونظم إدارة العلاقات العملاء.
- ☒ يمكن التحقق من صحة هذا النظام عن طريق الملاحظة المباشرة لتقديرات النموذج والمتمثلة في وحدات الزمن.
- ☒ يمكن لهذا النظام التعامل بسهولة مع حجم كبير من المعاملات يحقق حركة كبيرة في زمن التشغيل وتقارير الوقت الحقيقي.
- ☒ يعمل على استغلال معدلات الوقت التي تتضمن الاختلالات في أوامر وطلبات العملاء وسلوكهم دون تعقد من النموذج.

<sup>1</sup> - مرجع سبق ذكره، ص 100

## جانب نظري: نظام التكاليف الموجهة بالوقت والتكاليف الخفية

- ❑ يتكامل نظام التكاليف الموجهة بالوقت بشكل مع البيانات المتاحة من تخطيط موارد المؤسسة وأنظمة إدارة علاقة العملاء وهذا يجعل النظام أكثر ديناميكية وأقل اعتماد على الأشخاص.
- ❑ يتنبأ نظام التكاليف الموجهة بالوقت بالموارد اللازمة سماحا بذلك للمؤسسة بموازنة الطاقة اللازمة للتعامل مع الطلب المقدر على الموارد وحجم الإنتاج ضمن الخطط.

### المطلب الثاني: مقومات نظام التكاليف الموجهة بالوقت (متطلبات النجاح)

كغيره من النظم يحتاج نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لنجاح تطبيقه ما سيأتي:

- حددت الدراسات اعتبارين أساسيين يلزم توفرهما الضمان نجاح تطبيق النظام وهما:

\* تحديد الوقت الدقيق المطلوب لتنفيذ المعاملة أو النشاط

\* التحديد الدقيق لمقدار توفير طاقة الموارد لكل عملية في المؤسسة

- ويضاف أيضا أنه ولتنفيذ نظام التكاليف الموجهة بالوقت بنجاح واستخدام المعلومات الناتجة منه بفعالية، فمن الضروري تكامله مع نظم تزويد البيانات التشغيلية الأخرى كنظم تخطيط الموارد للمؤسسة "ERP" و *Entreprise Ressources Planning* ونظم إدارة علاقات الزبائن "SRM" *Customer Relation Management* حيث أن تطبيق هذا النظام في المؤسسات التي لا تمتلك نظم معلومات متكاملة ومخزون بيانات ربما تواجه مشاكل في النظام حيث لا يكون النظام كفئا وفعالاً.<sup>1</sup>

- وجود جهاز محاسبي مستقل ضمن المنشأة يمتلك العاملون فيه مؤهلات علمية تمكنهم من فهم التطبيق للنظام واستعماله بصفة خبيرة.

- تمتع كل من رؤساء الأقسام الخدمية والقائمين على آلية تقديم الخدمة بدرجة جيدة من الخبرة والكفاءة وقابليتهم للتواصل والتعاون مع القسم المالي في المنشأة.

إن توفر نظام البيانات (ERP) أو أي نظام مبسط لدى المنشأة يهل عملية تطبيق النظام بشكل كبير وذلك نتيجة لوجود تخطيط مسبق للعمليات يؤمنه نظام (ERP) ضمن تلك المنشأة.<sup>2</sup>

- وجود نظام معلومات محاسبي جيد في المؤسسة فهو الجزء الأساسي والأهم في مجال الأعمال الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية من مصادر خارج وداخل الوحدة الاقتصادية ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل الوحدة فهي تساعد في عملية اتخاذ القرارات ذات الطبيعة الإدارية، فهي أنظمة مسؤولة عن التقارير المالية الخاصة بأطراف العمل وتختلف هذه النظم لعدد من العوامل مثل حجم الأعمال، طبيعة النشاط التجاري، كمية البيانات... الخ، فهي تزود الإدارة بالمعلومات

<sup>1</sup> - محمود خضر، تعريف نظم المعلومات المحاسبية، 2017، 45:15.

<sup>2</sup> - أحمد موسى يوسف، الموارد البشرية، 2014، 02، 20.

## جانب نظري: نظام التكاليف الموجهة بالوقت والتكاليف الخفية

الضرورة في الوقت المناسب وأيضاً من أجل تنفيذ الرقابة على النشاطات، توفير درجة كافية من المرونة في هذه النظم مما يساعد في تطويرها والتعديل عليها لتواكب الحاجات والتغيرات المتتالية.

- تعتبر إدارة الموارد البشرية من أهم وظائف الإدارة لتركيزها على العنصر البشري والذي يعتبر أئمن مورد والأكثر تأثيراً في الإنتاجية حيث تهدف إلى تعزيز القدرات التنظيمية حيث كلما كانت هناك موارد بشرية مؤهلة كلما كان النظام فعال.

ولكي تكون هناك إدارة موارد بشرية ناجحة يجب أن تتبنى هذه الأسس مثلاً: التخطيط والاختيار والتدريب والحوافز، لذا يجب تحديد احتياجات المنظمة من القوى العاملة وتوفيرها بالإعداد والتنسيق والاستفادة من هذه الثروة بأعلى كفاءة ممكنة، لذا كل ما كان هناك موارد بشرية مؤهلة ساعد في كفاءة النظام ونجاحه

-توفر تقسيمات واضحة للتكاليف يسهل عملية تحقيق النظام بأعلى كفاءة، وتصنيف التكاليف هو عملية جمع التكاليف وفقاً لخصائصها المشتركة يعتبر التصنيف المباشر للتكاليف ذو أهمية حيوية من أجل تحديد التكلفة.

يتم تقسيم التكاليف إلى ثلاثة فئات (الموارد والعمالة والمصاريف) ويؤدي هذا التصنيف إلى تجميع التكاليف حسب التقسيمات أو المهام الواسعة.

### المطلب الثالث: خطوات تطبيق نظام (TD.ABC)

إن عملية تطبيق نظام المحاسبة للتكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت تمر بالخطوات التالية<sup>1</sup>:

- تحديد المجموعات المختلفة من الموارد التي تنفذ التكلفة.
- تقدير تكلفة كل مجموعة من الموارد.
- تحديد وقت الطاقة العملية لكل مجموعة من مجموعات الموارد (ساعات العمل المتاحة)
- حساب التكلفة للوحدة لكل مجموعة وذلك بقسمة إجمالي تكاليف الموارد على حجم الطاقة العملية.
- تحديد الوقت المطلوب لكل حدث من أحداث النشاط بناء على مسببات الوقت باستخدام معدلات الوقت.
- حساب التكلفة الكلية لموضوع القياس وذلك بضرب تكلفة الوحدة في الوقت المطلوب.

<sup>1</sup> - علي مجاهد أحمد السيد، ياسر زكريا الشافعي وغيرهم، استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لتحسين قياس التكلفة للخدمات الصحية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، مصر، 7 يونيو 2019، ص 15-17



## جانب نظري: نظام التكاليف الموجهة بالوقت والتكاليف الخفية

وهنا تكمن مزايا النظام في النقاط التالية<sup>1</sup>:

- يقدم النظام تقديرا أكثر دقة للتكلفة من الأنظمة التقليدية.
- يدمج بشكل واضح طاقة الموارد وأيضا طاقة الموارد الغير مستغلة.
- سهولة التطوير والدقة في تقدير التكلفة والعمليات المختلفة.
- يتميز بالصلاحيه والاستمرار.
- يتماشى تطبيق النظام مع نظرية القيود نظرا لاعتماده على قياس استهلاك الوقت الداخلي.
- يشرح بسهولة آلية عمل التكاليف فيعطي صورة جلية لإدارة المنشأة عن التكاليف من خلال إظهار الجهد اللازم وإظهار الروابط بين التكاليف والأنشطة.
- يحترم النظام التفاعل بين محركات الوقت ويكشف العمليات التي لا تضيف قيمة من خلال تتبع التكاليف.
- يتكامل النظام بشكل جيد مع البيانات المتاحة مع أنظمة إدارة موارد المشروع وإدارة علاقات الزبائن وهذا يجعل النظام ديناميكي وأقل اعتمادا على الأشخاص.
- يمكن تطوير النظام شهريا لتغطية أحدث العمليات التشغيلية فهو يستطيع بسهولة احتواء تغيرات الطلب المؤقتة التي تنشأ نتيجة أنواع جديدة من خلال تقديرات وقت بسيطة للأنشطة الجديدة ولا يتطلب إعادة هيكلة النظام بأكمله وتزداد بسهولة تحديث وصيانة هذا النظام.

### ثانيا: عيوب نظام التكاليف الموجهة بالوقت

على الرغم من المزايا التي حققها النظام إلا أن هناك العديد من العيوب التي لازمت هذا النظام وتمثل في:<sup>2</sup>

- اعتماد هذا النظام على دقة تقديرات الوقت وكذلك محاولة تحديد هذه التقديرات تستغرق وقتا طويلا ومكلفا حيث توجد أنشطة لا يوجهها الوقت فيتم الاعتماد على تكلفة الموارد وليس تكلفة الوقت.
- يعالج جميع التكاليف التشغيلية على أنها متغيرة و يهمل الطبيعة الثابتة للمصاريف المخصصة والحاجة لتوزيع تلك التكاليف على إجمالي الوقت
- توجد مشاكل في معالجة الوقت خصوصا لأنشطة الخدمة في النموذج المبني على الوقت بسبب أن أوقات نشاط الخدمة غير منتظمة وغير ثابتة وقد تتضمن مشكلة القياس.
- نظام TD.ABC نظام غير ملائم لأعمال التفكير الإبداعي.

<sup>1</sup>- د. محمد عبد الله أبو رحمة، مرجع سبق ذكره، ص 219-220

<sup>2</sup>- د. نبو مجيد، مرجع سبق ذكره، ص 237

## جانب نظري: نظام التكاليف الموجهة بالوقت والتكاليف الخفية

- يعمل نظام TD.ABC على تجميع الموارد القابلة للتوجيه والغير قابلة لذلك في مجموعات واحدة وهذا يتسبب في مشكلة عدم الدقة في تحديد التكاليف.
- التقسيم الدقيق لاستهلاك الوقت هي خاصية ليست قوية في الحديد من الحالات بإضافة إلى تقدير الوقت يعتمد على الاجتهاد الشخصي.
- تتطلب عملية التقدير الكثير من التحفظ فالخلل في دقيقة واحدة مضروب بآلاف العمليات يؤدي إلى انحرافات في النتائج ومعلومات غير دقيقة.
- التكرار والتجانس الذي ينبغي مراعاتهم لأن النظام يعمل على أنشطة محددة مسبقا.

### المطلب الخامس: دراسة المقارنة بين نظام (TD.ABC) والنظام التقليدي (ABC)

خصص نظام التكاليف الموجهة بالوقت لتفادي نظام التكاليف على أساس الأنشطة مما أنتج فروقات كثيرة منها:<sup>1</sup>

#### جدول رقم(7) : المقارنة بين نظام TD ABC والنظام التقليدي ABC

المقارنة	نظام ABC	نظام TD.ABC
تخصيص التكلفة	-محركات التكلفة -يعمل على عدد من الأنشطة المنفذة مثل: عدد مرات إعداد الآلات	-مسيبات الوقت -يعمل على وقت فترة التشغيل التي هي ناتجة من العوامل التي لا تأثير مثل: الوقت اللازم لإعداد الآلات
عدد العوامل	لكل نشاط يمكن استخدام عامل واحد فقط	لكل نشاط عدد غير محدد من العوامل
دقة الطريقة أو المنهج	لا يتمكن من السيطرة بالتحديد على النشاط الذي يؤثر على التكلفة	يمكن من تحديد تخصيص التكاليف على أنشطة بطريقة مناسبة وبأكثر دقة من ABC
الشمولية في تخصيص التكلفة	كاختلاف وتغيير لإنجاز النشاط يحتاج إلى تطبيق نشاط جديد مفصل	النشاط بحاجة فقط معادلة الوقت والتي تحتوي على تحدييدات واختلافات النشاط
الوقت المستنفذ لتحسين النظام	النظام يتوسع بدرجة كبيرة في تحقيق معادلة التكلفة على النشاط يؤثر على التكلفة	بالمقارنة أقل من نظام ABC لأن معادلة التكاليف تحدد على أساس وحدة الوقت وبالتالي أكثر دقة من نظام ABC

المصدر: عواق العربي، د. قدوري عمار، مساهمة نظام التكاليف الموجهة بالوقت، مجلد 11، عدد 1، جوان 2020، ص 241

بعدما تمت المقارنة بين النظام التقليدي ABC ونظام التكاليف الموجهة بالوقت نستطيع القول أن هذا النظام الأخير جاء لمعالجة مشاكل النظام القديم فهي تقنية سريعة ومبسطة لتحليل التكاليف

<sup>1</sup> - د. عواق العربي، د. قدوري عمار، مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD.ABC في تحسين أداء المؤسسة ودعمها وموقفها التنافسي، دراسة حالة فندق ومطعم الربيع، سطيف، مجلة وحدة البحث في تنمية الموارد البشرية، المجلد 11، العدد 01 جوان 2020، المدرسة العليا للتجارة، القليعة، ص 241

### خلاصة الفصل

بناء على ما تم دراسته في هذا الفصل يتضح أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD.ABC) ذو أهمية بالغة للمؤسسة من خلال إسهامه في التحكم في التكاليف الخفية وما يحققه من أهداف يعجز عن تحقيقها الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف خاصة في التقدم السريع في التكنولوجيا، إلا أنه تعرض للعديد من الانتقادات لكن هذا النظام أثبت فعاليته في التحديد الدقيق للتكاليف.

وبعد ما توصل "هنري سافال" من خلال دراسته أن التكاليف الخفية هي التكاليف الغير مفسرة من طرف النظم المحاسبية التقليدية، حيث جاء بنظام للتقييم (SOF) الخاص بالتكاليف الخفية لتجاوز النقص الذي تطرأ في النظام القديم من أجل معالجة الاختلالات الوظيفية والكشف عنها.

جانب تطيقي

---

تمهيد:

سنحاول في بداية هذا الفصل إبراز منهجية دراسة الحالة بتحديد مجالات الدراسة و المتمثلة في الإطار المكاني للدراسة، إبراز أدوات الدراسة و المتمثلة في العينة الاستمارة و المقابلة و كذلك إبراز أهم المعلومات الخاصة بالمؤسسات التي رأينا أنهم يساعدونا في تحليل و دراسة ما مدى إمكانية التحكم في التكاليف الخفية بإستعمال نظام التكاليف الموجهة بالوقت TD.ABC .

## الجانب التطبيقي

المبحث الأول : منهجية البحث الميداني و الدراسة الوصفية

المطلب الأول : تحديد مجتمع الدراسة و العينة و أداة الدراسة :<sup>(1)</sup>

الفرع الأول : تحديد مجتمع الدراسة

تمثل مجتمع الدراسة في مسيري بعض المؤسسات الإقتصادية في ولاية سوق أهراس ، حيث تم اختيار هذه المؤسسات لعدد العمال الملائم لموضوعنا، لذلك لوجود شهادة الإيزو التي تخدم موضوعنا .

الفرع الثاني : تحديد عينة الدراسة

لتحقيق هدف الدراسة تم اختيار عينة من

بحيث قمنا بتوزيع 50 استمارة ، ليتم فيما بعد استرداد 39 استمارة معبأة

الجدول رقم (08): الاستبيانات الموزعة والمستردة

البيان	العدد	النسبة
الاستبيانات الموزعة	50	100%
الاستبيانات المستردة	39	78%
الاستبيانات لم المستردة	11	22%

المصدر : من إعداد الطلبة بعد استرداد الإستمارات

الفرع الثالث: أداة جمع المعلومات للدراسة

يشمل هذا المطلب الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات المساعدة في تحليل الدراسة.

لجمع البيانات اللازمة للدراسة فقد تم الاعتماد على أسلوب الاستقصاء ، حيث تم تصميم استبانة موجهة لمسيري بعض المؤسسات الإقتصادية لولاية سوق أهراس.

-الإستبيان :تعد إستمارة الإستبيان من أهم و أحد الأدوات الرئيسية في جمع المعلومات والبيانات إستخداما في البحوث التربوية والإقتصادية والإجتماعية، وذلك نظرا لقلة تكلفة إستخدامها من جهة، و لسهولة معالجة البيانات والنتائج المتحصل عليها من جهة أخرى فهي قائمة أسئلة توجه لعينة الدراسة من أجل الحصول على معلومات حول ظاهرة وموضوع معين، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم تصميم هذه الإستمارة بحيث وزعت على عينة من عمال للإجابة على الأسئلة المطروحة

<sup>1</sup> - ازعر علي

### تصميم الإستبانة:

تم تصميم إستبانة مكونة من جزء واحد ،بالإضافة إلى توطئة بسيطة موجهة إلى المستجوبين توضح الفكرة الأساسية التي تدور حولها أسئلة الإستبانة ،فيما يلي شرح موجز للإستبانة التي شملت (21) سؤالاً:

الجزء الأول :احتوى على البيانات الشخصية للمستجوبين ،(4) أسئلة مثل : الجنس، العمر ، المؤهل العلمي والخبرة المهنية .

الجزء الثاني : اشتمل على 21 عبارة لقياس ما مدى تحكم نظام التحكم في التكاليف الخفية بإستعمال نظام التكاليف الموجهة بالوقت TD.ABC مع اعتبار تكاليف الجودة كأداة لاتخاذ القرارات التسعيرية في المؤسسة وكانت موزعة على مدى محور وحيد.

المحور :يشمل على 21 عبارة حول نظام TD.ABC.

- وقد تما اعتماد مقياس ليكرت ذو الخمس درجات لتقييم إجابات أفراد العينة ، وقد احتسبت العلامات على أساس إعطاء :

- العلامة 1 :بالإجابة على موافق جدا
- العلامة 2: موافق
- العلامة 3: محايد
- العلامة 4: غير موافق
- العلامة 5: غير موافق على الإطلاق

جدول رقم 09 : درجات مقياس سلم لكارن

موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
1	2	3	4	5

المصدر : بالاعتماد على برنامج spss

المطلب الثاني : اختبار الصدق و الثبات

الفرع الأول: صدق الإستبانة

يقصد بصدق الإستبانة أن تقيس أسئلة الإستبانة لما وضعت لقياسه ، وتم التأكد من صدق الإستبانة بعرضها على عدة محكمين والذين هم أساتذة من كلية العلوم الإقتصادية وهذا من أجل معرفة مدى دقة صياغة عبارات الإستبانة ودرجة ملائمتها لأهداف الدراسة ، وقد تم النظر في بعض عبارات الإستبانة على ضوء التعديلات المقترحة من المحكمين و الأستاذ المشرف على الدراسة .

الفرع الثاني : ثبات الإستبانة :

يقصد بثبات الإستبانة أنها تغطي هذه الإستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الإستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط أو بعبارة أخرى أن ثبات الإستبانة يعني الاستقرار في نتائج الإستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيها لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

جدول رقم 10 :يوضح نتائج اختبار معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة.

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل كرونباخ ألفا
01	نظام TD.ABC	21	.....

المصدر : من إعداد الطلبة

الفرع الثالث: أسلوب تحليل البيانات

أولا : إجراءات تطبيق أداة الدراسة

- 1- قام الطالب بإعداد إستبانة نظام التحكم في التكاليف الخفية بإستعمال نظام التكاليف الموجهة بالوقت TD.ABC.دراسة ميدانية على مستوى بعض المؤسسات الإقتصادية لولاية سوق أهراس .
- 2- تم الحصول على طلب تربص ميداني قصير المدى من كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير لتسهيل مهمة الطالب في توزيع الإستبانات وإجراء الدراسة على أفراد العينة.
- 3- قام الطالب بعدة زيارات ميدانية لمؤسسة "الدهن ،مطاحن الهلال ،مؤسسة النسيج "بسوق أهراس لجمع المعلومات ،والاتصال مع الجهات المختصة لترتيب و توزيع أداء الدراسة وحجمها .

4- تم توزيع الاستبيانات على أفراد عينات الدراسة وتابع الطالب بعض الإجابات عن أسئلة أفراد عينة الدراسة مباشرة، والرد على استفساراتهم حيث وزعت الإستبانة على عد من الإداريين و رؤساء الأقسام وكذا المحاسبين الإداريين، وطلب منهم الإجابة بوضع علامة ( X) أمام كل فقرة عن البديل الذي يروونه ملائما.

5- تم جمع الاستبيانات من أفراد العينة، (39) إستبانة .

6- قام الطالب بإدخال بيانات الاستبيانات التي استعادها من المستجوبين في الحاسب الآلي وتم تفرغها ، ثم قام بعملية تحليل البيانات إحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS VF20) الإصدار 20.

### ثانيا :أسلوب تحليل البيانات

تم تحليل الإستبانات موضع الدراسة باستخدام أسلوب التحليل الإحصائي ، وهذا بعد تفرغ وتحليل الإستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي ( SPSS )

## SPSS Statistical Package for Sciences–V 20

حيث أن هذا البرنامج يعد برنامج من أكثر البرامج الإحصائية إستخداما منها البحث العلمي ،فقد اعتمد في الكثير من الدراسات الميدانية لمعظم البحوث الحديثة ،حيث استخدم أسلوب تحليل المتوسطات و استخدام الاختبارات الإحصائية

### ثالثا: الأدوات الإحصائية المستعملة

لتحقيق أهداف الدراسة تحليل البيانات التي تم تجميعها ،فقد استخدم العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية ( SPSS ) وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات :

• تم ترميز و إدخال البيانات إلى الحاسب الآلي ،حسب مقياس لكرت الخماسي ،(1) موافق جدا ،(2) موافق ،(3) محايد ،(4) غير موافق ،(5) غير موافق على الإطلاق . \* ثم حساب التكرارات والنسب المئوية ،للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها تجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة .

• المتوسط الحسابي ( Meany): ذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية ،مع العلم بأنه يفيد في ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي .

\* تم استخدام الانحراف المعياري ( Standard déviation): للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة و لكل محور من المحاور الرئيسية ،حيث أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من

## الجانب التطبيقي

عبارات متغيرات الدراسة إلى جانب المحاور الرئيسية ، فكلما اقتربي قيمة من الصفر كلما تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقياس أي إذا كان الانحراف المعياري واحد صحيحا فأكثر فينبغي عدم تركيز الاستجابات وتشتتها .

- ومن الأساليب الإحصائية المستعملة :
  - النسب المئوية .
  - التكرارات .
  - المتوسط الحسابي .
  - الانحراف المعياري .
  - اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة .
  - اختبار ( t ) لمتوسط عينة واحد One samle T لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة .
  - تحليل التباين الأحادي ( ANOVA )

الفرع الرابع : ألفا كرومباخ<sup>1</sup>

يختبر ثبات الاستمارة بقيمة معامل ألفا كرومباخ الذي يكون دوما محصورا بين الصفر و الواحد. إذا كانت قيمة هذا المعامل أكبر من 0.6 يمكن القول أنه إذا تم إعادة توزيع نفس عدد الإستمارات على نفس العينة أو عينة مماثلة من المجتمع فإن نسبة التطابق في الإجابات تكون أكبر من 60% أي أن الاستمارة تمتاز بالثبات.

الجدول رقم(11):يوضح ألفا كرومباخ

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,80	21

المصدر : مخرجات برنامج spss

يظهر معامل ألفا كرونباخ الذي قيمته 0.80 أكبر من 0.6 و بالتالي فقيمة معامل الصدق أو صدق المحك تكون أيضا محصورة بين الصفر و الواحد و كلما كانت أقرب من الواحد كانت الاستمارة تمتاز بالصدق و الثبات.

المطلب الثالث : الخصائص الديموغرافية للعينة<sup>2</sup>

الفرع الأول : الجنس

الجدول رقم (12): يوضح متغير الجنس في العينة

جنس أفراد العينة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ذكر	20	51,3	51,3	51,3
أنثى	19	48,7	48,7	100,0
Total	39	100,0	100,0	

المصدر : مخرجات برنامج spss

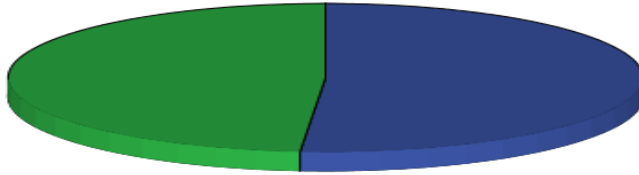
<sup>1</sup> - من دليل برنامج spss

<sup>2</sup> - مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم ( 03 ): يوضح متغير الجنس في العينة

العينة أفراد جنس

ذكر  
أنثى



المصدر : مخرجات برنامج spss

التحليل :

في العينة 39 فرد كان 20 فرد منهم ذكور أي بنسبة (51,3%) و 19 إناث أي بنسبة (48,7%) كما هو مبين في الجدول و الشكل السابقين.

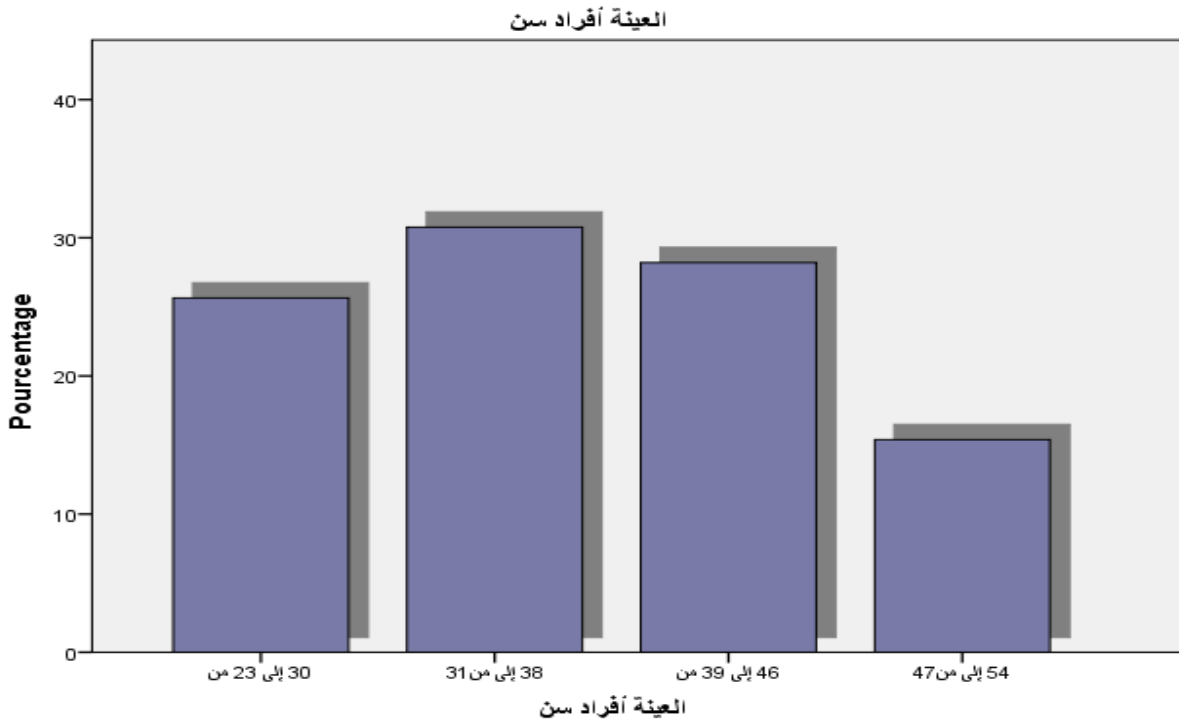
الجدول رقم (13): يوضح توزيع أفراد العينة حسب السن

سن أفراد العينة

	Fréquenc e	Pourcenta ge	Pourcentag e valide	Pourcentage cumulé
من 23 إلى 30 Valide	10	25,0	25,6	25,6
من 31 إلى 38	12	30,0	30,8	56,4
من 39 إلى 46	11	27,5	28,2	84,6
من 47 إلى 54	6	15,0	15,4	100,0
<b>Total</b>	<b>39</b>	<b>97,5</b>	<b>100,0</b>	
Manquant Système	1	2,5		
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100,0</b>		

المصدر : بالاعتماد على مخرجات spss

الشكل رقم (04): يوضح توزيع أفراد العينة حسب السن



المصدر : بالاعتماد على برنامج spss

### التحليل :

تشير معطيات الجدول رقم (,,,) إلى أن معظم مفردات العينة تتراوح أعمارهم ما بين 31 و 38 سنة و عددهم 12 موظف أي بنسبة 30% من إجمالي عينة الدراسة ،تليها مباشرة الفئة الثانية التي تتراوح أعمارهم ما بين 39 و 46 سنة و التي تقدر نسبتها 27,5%، أما باقي مفردات العينة تتوزع بين الفئة الثالثة التي تتراوح أعمارهم 23 و 30 سنة و التي تقدر نسبتها 25%، و الفئة الرابعة التي يتراوح أعمارهم ما بين 47 و 54 سنة احتلت المرتبة الأخيرة بنسبة 15%

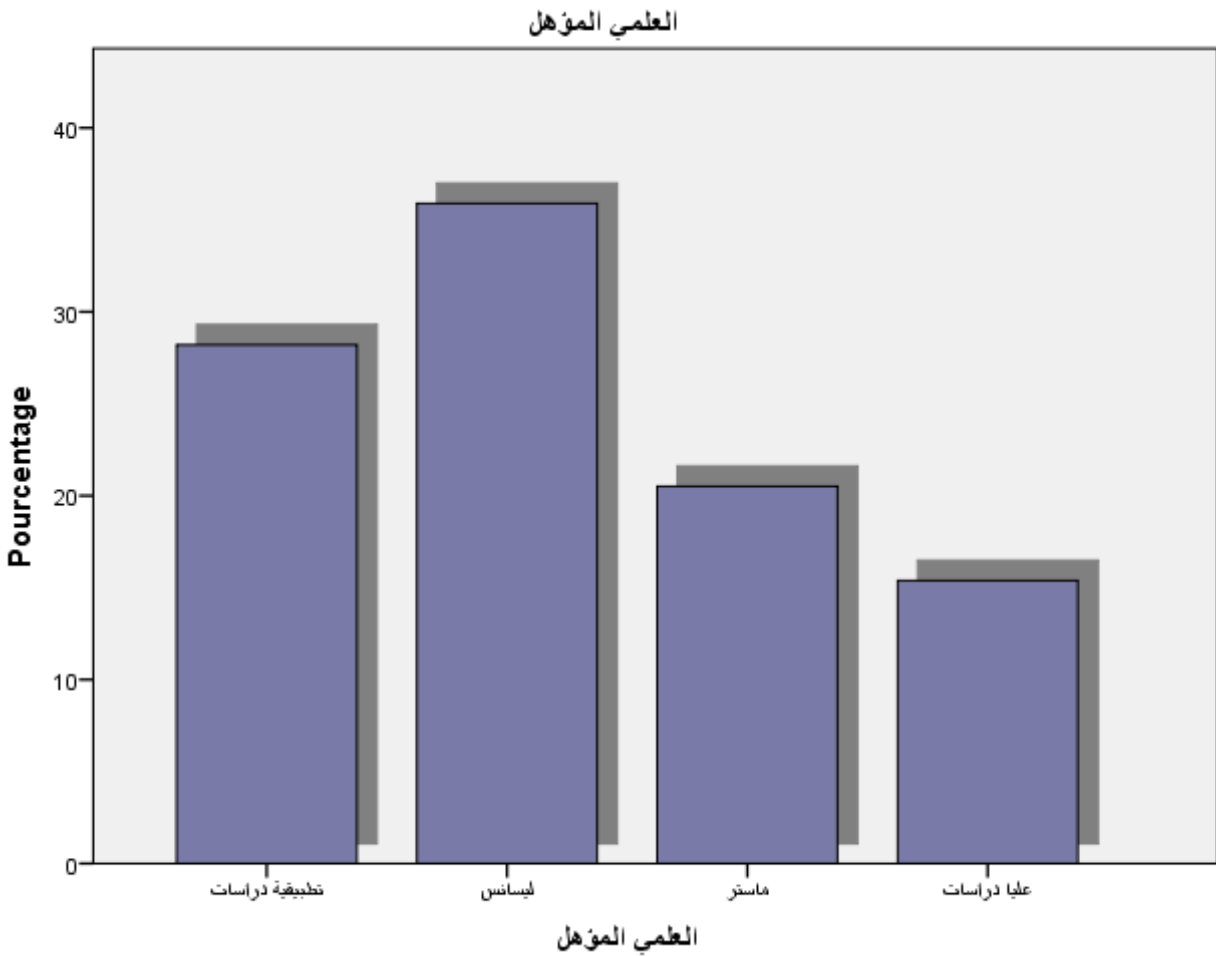
الجدول رقم (14): يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
دراسات تطبيقية	11	27,5	28,2	28,2
ليسانس	14	35,0	35,9	64,1
ماستر	8	20,0	20,5	84,6
دراسات عليا	6	15,0	15,4	100,0
<b>Total</b>	<b>39</b>	<b>97,5</b>	<b>100,0</b>	
Manquant Système	1	2,5		
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100,0</b>		

المصدر : بالاعتماد على مخرجات spss

الشكل رقم (05): يوضح متغير المؤهل في العينة



المصدر : بالاعتماد على مخرجات spss

#### التحليل :

يتضح من خلال معطيات الجدول رقم (,,,) أن أغلبية مفردات العينة متحصلين على شهادة المستوى الجامعي بحيث عدد الموظفين 28 و التي تقدر نسبتهم 70 % و هذا يعكس أن المستوى العلمي مرتفع بالنسبة للموظفين المستوجبين مما وفر قابلية و استجابة كبيرة نحو الإستبانة من حيث فهم و استيعاب مضمون الأسئلة و التحكم في الاجابة . اما بالنسبة لباقي مفردات العينة فكانت بنسبة 27,5 % بحيث عدد العمال 11 لهم مستوى التعليم الثانوي و أيضا فئة الدراسات التطبيقية .

الجدول رقم(15): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

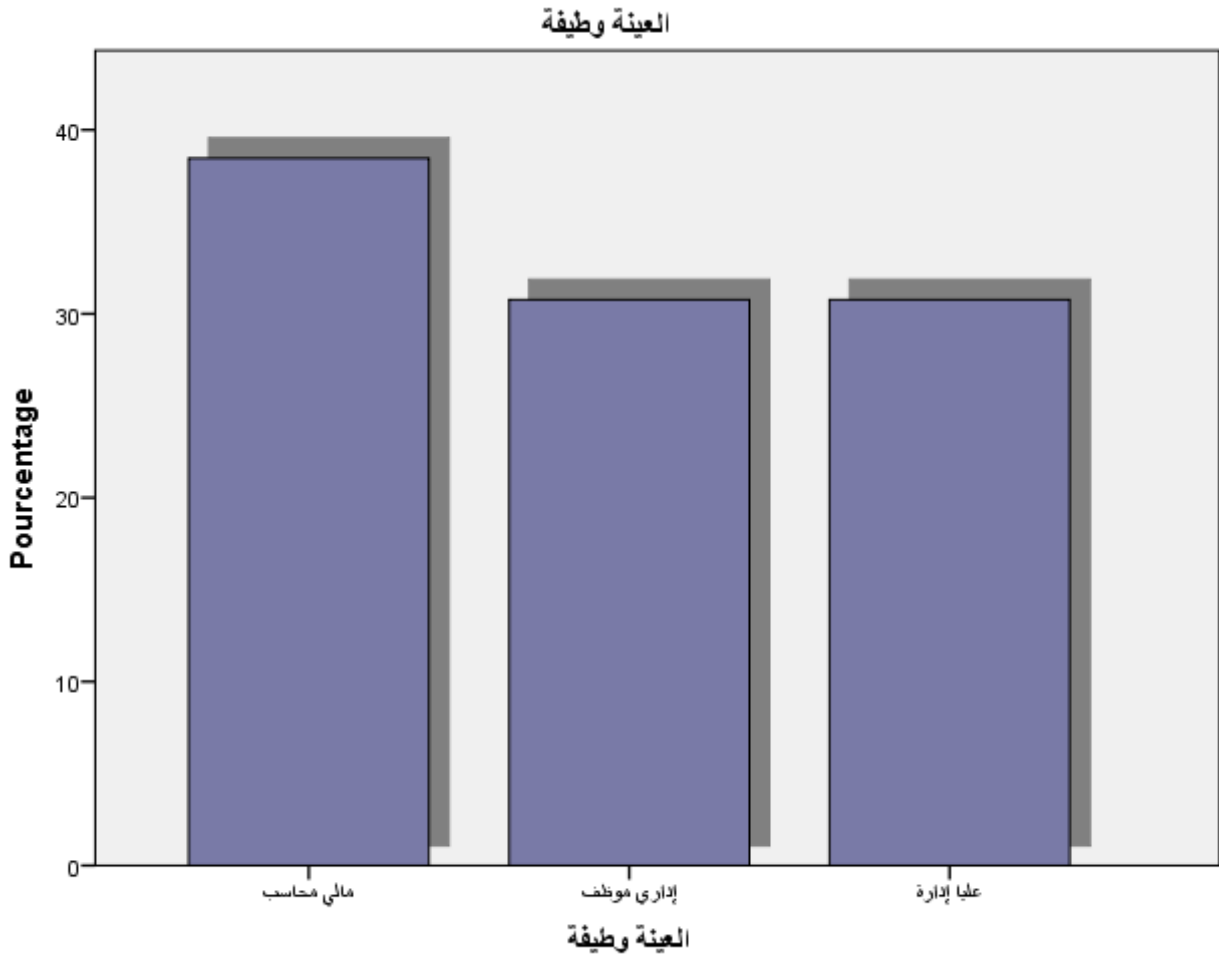
وظيفة العينة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide محاسب مالي	15	37,5	38,5	38,5
موظف إداري	12	30,0	30,8	69,2
إدارة عليا	12	30,0	30,8	100,0
Total	39	97,5	100,0	
Manqua Systement	1	2,5		
Total	40	100,0		

المصدر : بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

## الجانب التطبيقي

الشكل رقم (06): يوضح متغير الوظيفة في العينة



المصدر: مخرجات برنامج spss

التحليل :

نلاحظ من خلال الجدول أن معظم الإجابات كانت من خلال المحاسبين الماليين بعدد عمال يقدر ب 15 عامل و بنسبة % 37,5، أما الإجابات الأخرى كانت من قبل الموظفين الإداريين و رؤساء الإدارة العليا بعدد عمال بشكل متساوي لكل منهما 12 عامل بنسبة % 30.

الجدول رقم (16) : يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية

	Fréquences	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide من 1 إلى 8	12	30,0	30,8	30,8
من 9 إلى 16	6	15,0	15,4	46,2
من 17 إلى 24	12	30,0	30,8	76,9
من 25 إلى 32	9	22,5	23,1	100,0
Total	39	97,5	100,0	
Manquant	1	2,5		
Total	40	100,0		

المصدر : مخرجات برنامج spss

الشكل رقم (07): يوضح متغير الخبرة في العينة



المصدر : بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

التحليل :

يلاحظ من خلال الجدول أن عدد العمال الذي لديهم خبرة من 1 إلى 8 سنة ومن 17 إلى 24 سنة يقدر عددهم 12 عامل لكل من الفئتين أي بنسبة 30 %، أما العمال الذي لديهم خبرة من 9 إلى 16 سنوات يقدر عددهم ب 06 عمال أي بنسبة 15%، أما العمال الذي لديهم خبرة من 25 إلى 32 سنة فيقدر عددهم 9 عمال بنسبة 22,5 % حيث يمكن أن نقول أن عمال المؤسسات لديهم خبرة مكنتهم من الإجابة على الأسئلة الخاصة بالإستبان .

## الجانب التطبيقي

المطلب الرابع: الاتجاه العام لإجابات العينة حول المحور

الجدول رقم (17): يوضح المتوسط الحسابي لإجابات المحور

موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
1 - 1.79	1.8 - 2.59	2.6 - 3.39	3.4 - 4.19	4.20 - 5

المصدر: من برنامج spss

المتوسط الحسابي = 1.97

الجدول رقم (18): يوضح متوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجابات المحور:

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاختبار
1- نظام ABC بصدد لقياس تكلفة على أساس الأنشطة و يمكن تطبيقه في كل مؤسسة	1.51	0.5	موافق جدا
2- نظام التكاليف حسب الأنشطة يوفر بيانات تكاليفية أكثر دقة من الانظمة التقليدية	1.71	0.55	موافق جدا
3- نظام ABC يمكن المؤسسة من التحكم في أنشطتها و اتباع التحكم في اداءها و قراراتها	1.97	0.77	موافق
4- تسعى المؤسسة لتحسين أداءها من خلال التحكم في الوقت المستغرق في عملية الإنتاج (السلع و الخدمات) باتباعها أساليب مختلفة (تقليدية و حديثة)	1.88	0.64	موافق
5- تحديد الموارد الفعلية للمؤسسة (كما و تكلفة) تمكنها من استغلال هذه الموارد بما يناسب قدراتها	2.2	0.76	موافق
6- تربط المؤسسة كل أنشطتها بالوقت المستغرق و تحدد	2.41	0.78	موافق

## الجانب التطبيقي

			الحد المسموح به و الغير مسموح تجاوزه
موافق	0.8	2.07	7- تستعمل المؤسسة نظام لتحديد تكاليفها وفقا لمعايير مختلفة أهمها معيار الوقت المستغرق
موافق	0.68	2	8- تتغير مفاتيح الوقت المستغرق لكل نشاط من فترة الى أخرى و منم عما الى اخرين وفقا للظروف المحيطة
موافق	0.89	2.3	9- يغطي نظام التكلفة الموجه بالوقت الحضور المسجل في نظام ABC و يكمله من ناحية
موافق	0.72	1.74	10- يمكن لكل المؤسسات مهما تختلف نشاطاتها أن تطبق نظام التكاليف الموجهة بالوقت (يتكيف مع كل المؤسسات و المستويات الادارية)
موافق	0.87	2.02	11- يعطي نظام TDABC كل انواع التكاليف سواء الظاهرة أو غي الظاهرة
موافق	0.78	1.82	12- تفرق المؤسسة بين مختلف مصاريفها و نفقاتها و تقوم حسابها و تقييمها بطرق علمية موثوقة
موافق	0.71	1.87	13- تتحكم المؤسسة في طرق حساب التكاليف سواء كانت تقليدية او حديثة بنسب مختلفة
موافق جدا	0.92	1.92	14- تمسك المؤسسة محاسبة تكاليف داخلية يمكنها من تحديد قيمة منتجاتها و تقييم قيمة مخزوناتها
موافق	0.78	1.99	15- أداء المورد البشري له أهمية بالغة و وزن و مساهمة هامة في تكاليف المنتج او الخدمة
موافق	0.75	1.74	16- يعمل المورد البشري في ظل أفواج تغطي بعضها بعض و يصعب الفصل بين الأداء الجزئي لكل منها من الأداء الكلي
موافق	0.5	1.89	17- التسيير الجيد للمورد البشري يساهم في تدارك الفوارق الفردية بينه و بالتالي يساهم في تلاقي التباين في

## الجانب التطبيقي

			التكاليف خلال الدورة الإنتاجية
موافق	0.88	1.79	18- نظام المعلومات المحاسبي ينقل في بعض جوانبه أنواع من التكاليف و المصاريف التي لا يمكنه التحكم بها
موافق	0.82	1.82	19- عدم التحكم الجيد في طرق الإنتاج و التكوين للمورد البشري ينشئ عنه تكاليف إضافية مدمجة في التكاليف المقابلة لها
موافق جدا	0.85	1.89	20- التكاليف الناجمة عن عدم التحكم و السيطرة في وسائل الإنتاج أثر سلبي على التكاليف ككل
موافق	0.66	1.75	21- للمؤسسة طرق و وسائل لكشف التكاليف غير الظاهرة و التحكم بها و أهمها TDABC
موافق	0.74	1.91	R

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج spss

### التحليل :

احتلت الفقرة رقم (6) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يساوي ( 2,41 ) و إنحراف معياري يساوي ( 0,78 ) لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ( 0.05 ) مما يدل على أن إستجابات أفراد عينة الدراسة تركزت في فئة استجابة واحدة على الأقل و هي درجة (موافق) مما يدل على أن هناك موافق بدرجة متوسط من قبل أفراد العينة على هذه العبارة " تربط المؤسسة كل أنشطتها بالوقت المستغرق و تحدد الحد المسموح به و الغير مسموح تجاوزه "

كما احتلت الفقرة رقم (1) المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي يساوي (1,51) و إنحراف معياري يساوي (0,5) لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على أن إستجابات أفراد عينة الدراسة تركزت في فئة استجابة واحدة و هي درجة (موافق إلى حد ما) مما يدل على أن هناك موافق بدرجة جدا من قبل أفراد العينة على هذه العبارة " نظام ABC بصدد لقياس تكلفة على أساس الأنشطة و يمكن تطبيقه في كل مؤسسة ".  
كما كان المتوسط الحسابي لإجابات العينة حول المحور R بقيمة 1.97 و بانحراف معياري 0,74 و هي القيمة الواقعة في المجال 1.80 - 2.59 بمعنى أن إجابات أفراد العينة حول عبارات المحور عموما كان " موافق "

الجدول رقم (19): يمثل T-TEST للمتغير الجنس

Statistiques de groupe					
	الجنس	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
R	ذكر	20	2.0000	.51302	.11195
	انثى	19	1.9537	.41639	.09815

المصدر : بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

أولاً نفرض الفرضيتين<sup>1</sup>:

- **فرضية العدم (H0)**: لا توجد فروق بين متوسطي إجابات العينة على محاور الدراسة (R) تبعاً لمتغير الجنس أو لا يوجد تأثير لمتغير الجنس على إجابات العينة على محاور الدراسة (R)، بحيث تقبل الفرضية عندما يكون مستوى المعنوية (p-Value) أكبر من القيمة 0.05.

- **فرضية البديل (H1)**: توجد فروق بين متوسطي إجابات العينة على محور الدراسة (R) بحيث تقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى المعنوية (p-Value) أقل من القيمة 0.05

**التحليل :**

بلغ مستوى دلالة الخاص بالذكور 0,11 وهو مستوى أكبر من 0.05 بما معناه قبول الفرضية الصفرية H0 ورفض الفرضية البديلة H1، أي أنه لا توجد فروق في هذا الجزء.

بلغ مستوى دلالة الخاص بالإناث 0,09 وهو مستوى أكبر من 0.05 بما معناه قبول الفرضية الصفرية H0 ورفض الفرضية البديلة H1، أي أنه لا توجد فروق في هذا الجزء.

**النتيجة:**

- نقبل H0 و نرفض H1

نستنتج أن موضوعنا ان متغير الجنس لا يؤثر على اجابات العينة على محور الدراسة R .

<sup>1</sup> - من دليل برنامج SPSS

الجدول رقم(20): يوضح ANOVA السن

		Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
<b>R</b>	Inter- groupes	.156	3	.052	.225	.878
	Intra- groupes	8.076	35	.231		
	Total	8.232	38			

المصدر : بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

أولا نفرض الفرضيتين<sup>1</sup>:

- فرضية العدم(**H0**): لا توجد فروق بين متوسطي إجابات العينة على محور الدراسة ( R ) تبعا لمتغير السن .
- فرضية البديل ( **H1** ) :توجد فروق بين متوسطي إجابات العينة على محور الدراسة ( R ) .

التحليل :

بلغ مستوى دلالة الخاص بسن **0.878** وهو مستوى أكبر من 0.05 بما معناه قبول الفرضية الصفرية H0 ورفض الفرضية البديلة H1 ، أي أنه لا توجد فروق في هذا الجزء.

بمعنى:

- نقبل الفرضية H0 و نرفض الفرضية H1 لان مستوى المعنوية للمحور R أكبر من 0.05 و هذا يعني أن إجابات الموضوع لا تتأثر بمتغير السن في العينة.

<sup>1</sup>-مرجع سبق الذكر

الجدول رقم (21): يوضح ANOVA المؤهل

		Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Significa tion
R1	Inter- groupes	.407	2	.204	.936	.401
	Intra- groupes	7.825	36	.217		
	Total	8.232	38			

المصدر : بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

أولا نفرض الفرضيتين :

-فرضية العدم ( $H_0$ ): لا توجد فروق بين متوسطي إجابات العينة على محور الدراسة ( R1 ) تبعا لمتغير المؤهل أو لا يوجد تأثير لمتغير المؤهل على إجابات العينة على محاور الدراسة ( R1 )، بحيث تقبل الفرضية عندما يكون مستوى المعنوية (p-Value) أكبر من القيمة 0,05.

- فرضية البديل (  $H_1$  ): توجد فروق بين متوسطي إجابات العينة على محاور الدراسة ( R1 ) بحيث تقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى المعنوية ( p-Value ) أقل من القيمة 0,05.

التحليل :

- نقبل الفرضية  $H_0$  و نرفض الفرضية  $H_1$  لان مستوى المعنوية للمحور R اكبر من 0.05 بقيمة 0.41 و هذا يعني أن إجابات الموضوع لا تتأثر بمتغير المؤهل في العينة.

الجدول رقم (22): يوضح ANOVA الوظيفة

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Significatio n
R Inter- groupes	1.261	1	1.261	6.691	.014
Intra- groupes	6.971	37	.188		
Total	8.232	38			

المصدر : بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

أولا نفرض الفرضيتين : <sup>1</sup>

- **فرضية العدم (H0)**: لا توجد فروق بين متوسطي إجابات العينة على محاور الدراسة (R) تبعا لمتغير الوظيفة أو لا يوجد تأثير لمتغير الوظيفة على إجابات العينة على محاور الدراسة (R)، بحيث تقبل الفرضية عندما يكون مستوى المعنوية (p-Value) أكبر من القيمة 0,05.

- **فرضية البديل (H1)**: توجد فروق بين متوسطي إجابات العينة على محاور الدراسة (R) 'بحيث تقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى المعنوية (p-Value) أقل من القيمة 0,05.

التحليل :

- نقبل الفرضية H1 و نرفض الفرضية H0 لان مستوى المعنوية للمحور R 0.014 اصغر من 0.05 و هذا يعني أن إجابات الموضوع تتأثر بمتغير الوظيفة في العينة.

<sup>1</sup> - مرجع سبق ذكره

		Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
R	Inter-groupes	.879	4	.220	1.016	.413
	Intra-groupes	7.353	34	.216		
	Total	8.232	38			

المصدر : بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

أولا نفرض الفرضيتين<sup>1</sup>

-فرضية العدم ( $H_0$ ): لا توجد فروق بين متوسطي إجابات العينة على محاور الدراسة (R) تبعا لمتغير الخبرة و لا يوجد تأثير لمتغير الخبرة على إجابات العينة على محاور الدراسة (R) ، بحيث تقبل الفرضية عندما يكون مستوى المعنوية (p-Value) أكبر من القيمة 0,05.

- فرضية البديل ( $H_1$ ): توجد فروق بين متوسطي إجابات العينة على محاور الدراسة (R) 'بحيث تقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى المعنوية (p-Value) أقل من القيمة 0,05.

التحليل:

- نقبل الفرضية  $H_0$  و نرفض الفرضية  $H_1$  لان مستوى المعنوية للمحور R وذلك لأن القيمة الناتجة لنا هي 0,413 و هي اكبر من 0.05 و هذا يعني أن إجابات الموضوع لا تتأثر بمتغير الخبرة في العينة.

<sup>1</sup> - مرجع سبق ذكره

### خلاصة الفصل

من خلال دراستنا للجانب التطبيقي المتمثل في الاستبيان الذي قمنا بتقسيمه إلى الجانب الأول الذي كان محتواه البيانات الشخصية للعينة المدروسة، و الجانب الثاني ينقسم إلى محور تناولنا فيه أسئلة تخص,,,,,,,,,,,,,,,,,بحيث توصلنا إلى النتائج التالية:

- أن معظم إجابات المحور الأول كانت تتمركز في مجال موافق و هذا يدل على صدق الاستبيان.
- كذلك أغلبية إجابات المحور الثاني كانت كذلك في مجال موافق و كذلك يدل على صحة و ثبات عبارات ذلك المحور.

كما أكدت الدراسة عن مدى حاجة الإدارة الملحة لتقرير تكاليف الجودة لتحسين استمرارية الإدارة في الرقابة وبيان ارتفاع تكاليف الفشل الداخلي والخارجي في حالة وجودها مما يجدر انتباه الإدارة لها والعمل على تخفيضها عن طريق تحديد وتشخيص مشاكل الجودة وتخفيض تكاليفها من أجل تحسين جودة المنتجات والحصول على رضا المستهلك ، وتوفير رؤية أعمق للإدارة خاصة عندما تتم مقارنة اتجاهات هذه التكاليف.

# الخاتمة العامة

---

من خلال هذه الدراسة التي تمت المحاولة فيها تسليط الضوء على نظام التكاليف الموجهة بالوقت كآلية للتحكم في التكاليف الخفية فحاولنا بقدر الإمكان الإلمام بهذا الموضوع من مختلف جوانبه الكثيرة والمتشعبة، حيث ركزنا على أهمية نظام التكاليف الموجهة بالوقت ودوره في تحديد التكاليف الغير مباشرة، كونه يقوم بالتحديد الدقيق للأنشطة والأوقات التي تستغرقها، فالتكاليف الخفية تعبر عن نتائج الظروف المهنية فالسيطرة عليها رهان علم وهدف رئيسي تتسابق المؤسسات لتحقيقه.

### اختبار الفرضيات

-اثبات الفرضية الأولى والتي مفادها كالتالي :

ثبتت صحة الفرضية الأولى أي أن نظام التكاليف الموجهة بالوقت نظام بديل ناشئ للتكلفة يعالج معظم المشاكل من أجل تجاوز نقاط الضعف.

-اثبات الفرضية الثانية والتي مفادها كالتالي :

ثبتت صحة الفرضية الثانية أي أن التكاليف الخفية تعرف على انها تلك العناصر من التكاليف التي لا يظهرها النظام المحاسبي للمؤسسة.

-اثبات الفرضية الثالثة والتي مفادها كالتالي :

ثبتت صحة الفرضية الثالثة أي أن نظام التكاليف الموجهة بالوقت يقوم في إظهار التكاليف الخفية.

### نتائج الدراسة

من خلال الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج نوجزها فيما يلي :

- عالج نظام التكاليف الموجهة خلل الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف والمتمثلة في عناصر التكاليف الخفية أو الطاقة الغير مستغلة.
- عمل نظام التكاليف الموجهة بالوقت على استبعاد الأنشطة والأوقات التي لا تضيف قيمة للمنتوج مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف.
- أظهرت الدراسات أن الزمن يعد محركا أساسيا في قياس تكاليف المنتجات وتخصيص التكاليف الخفية.
- بالرغم من وجود مزايا عديدة لاستخدام نظام المحاسبة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت كبديل للأنظمة التقليدية، إلا أنه يواجه بعض الصعوبات عند استخدامه.
- تمثل سلوكيات العمال وثقافة المؤسسة السائدة بين الأفراد من أهم مسببات التكاليف الخفية نظرا للتدهور الذي تعاني منه المؤسسة على مستوى تنظيم العمل.

## الاقتراحات

- ✓ ضرورة الاهتمام بالعنصر البشري من خلال التركيز على تحفيز العمال وخلق جو مناسب لهم حيث يزيد من الرضا الوظيفي وبالتالي الزيادة في الإنتاج والتخفيض في التكاليف.
- ✓ إعادة تكوين للعمال خاصة في ظل التطور التكنولوجي الذي سمح بظهور آلات متطورة لتجنب حوادث العمل.
- ✓ الاهتمام بالأفراد ودراساتهم من حيث مؤهلاتهم حيث يمكن وضع كل شخص في المكان المناسب.
- ✓ يُنصح بتبني نظام التكاليف الموجهة بالوقت نظرا لسهولة تطبيقه ودقة تخصيصه للتكاليف الخفية.
- ✓ توعية الإدارات العليا للمؤسسات سواء كانت التعليمية أو الخدماتية بأهمية تبني وتطبيق أساليب نظام التكاليف الموجهة بالوقت وذلك استجابة للمتغيرات البيئية السريعة.
- ✓ ضرورة اهتمام الجامعات أو أساتذة الجامعات بأساليب المحاسبة وخاصة نظام الموجه بالوقت وذلك من خلال عقد ورش عمل لمديري بعض المؤسسات لتعريفهم بمدى أهمية تطبيق هذا النظام.

## آفاق الدراسة

يعتبر الموضوع الذي عالجه من خلال الدراسة الحالية من المواضيع الواسعة، ومن هذا المنطلق نقترح بعض المواضيع والإشكاليات التي قد تكون انطلاقة لأبحاث جديدة تدعم وتطور ما توصلت إليه هذه الدراسة.

- دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD ABC) في التحكم في التكاليف الخفية.
- أثر استخدام نظام محاسبة التكاليف على التكاليف الخفية.
- التحكم في التكاليف الخفية باستعمال نظام التكاليف الموجهة بالوقت.

# قائمة المراجع

---

## قائمة المراجع

### I - المذكرات :

- 1- بن أوزينة منيرة ، تقييم التكاليف الخفية ، دراسة حالة شركة سيليس الدولية للزجاج ، مذكرة ماجستير قسم علوم التسيير إدارة مالية ، قسنطينة ، جامعة منتوري ، 2010/2009 .
- 2- بلال بن غرس الله : أهمية حساب التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية وطرق تقييمها ، مذكرة ماجستير ، قسم العلوم التجارية ، مراجعة وتدقيق ، برج بوعريريج ، جامعة العربي بن مهيدي ، 2015/2014
- 3- حوارب رشيدة : تقييم التكاليف الخفية في المؤسسات الاقتصادية ، مذكرة ماستر في المالية والمحاسبة علوم التسيير بأم البواقي ، جامعة العربي بن مهيدي ، 2013/2012
- 4- خليفي احمد عبد الجبار ، التحكم في التكاليف الخفية وأهميتها في زيادة الربحية للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، إدارة مالية بالمسيلة ، جامعة محمد بوضياف 2018-2017
- 5- نبو مجيد : استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لمراقبة التسيير في المؤسسة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، قسم العلوم المالية والمحاسبة بأدرار ، جامعة أحمد دراية 2020/2019.

### II - المجلات :

- 6 - بن عواق العربي العربي ، قديوي عمار ، مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في تحسين أداء المؤسسة ودعم موقفها التنافسي ، دراسة حالة فندق ومطعم الربيع ، سطيف ، مجلة وحدة البحث في تنمية الموارد البشرية ، المجلد 11 ، العدد 01 ، 2020 ، المدرسة العليا للتجارة القليعة.
- 7- أمير عقيد كاظم العرداوي ، التكاليف الموجهة بالوقت المحدد أثرها في تعظيم ربحية الوحدة مجلد 2 عدد 03 2020، العراق 2020/06/21:
- 8- محمد عبد الله أبو رحمة، أثر تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت على جودة القرارات دراسة حالة، مجلة إقتصاد المال والأعمال المجلد 03 العدد 02 : جوان 2019 فلسطين
- 9- مسعود بويباون، مفيدة يجاوي، دور التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تحسين الميزة التنافسية، مجلة الإستراتيجية والتنمية العدد 03 بسكرة 2019.
- بكطاش فتيحة، تحليل وتقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية حسب نموذج هنري سفال، مجلد 07 رقم 03 ديسمبر 2020 جامعة الجزائر.

### المواقع الإلكترونية :

- 1- عبد الجاسم عباس ، عبد الله علي الخالدي شبكة جامعة بلبل موقع كلية نظام التعليم الإلكتروني : 2018/12/08

الملاحق





وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد الشريف مساعدي سوق اهراس  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم العلوم التجارية



تخصص : محاسبة وتدقيق

إستمارة في إطار التحضير لإعداد مذكرة ماستر

أختي الفاضلة ، أخي الفاضل تحية طيبة و بعد:

يسرنا و يشرفنا مشاركتكم في هذه الدراسة التي تخص إجراء دراسة بعنوان : " نظام التكاليف الموجهة بالوقت كآلية للتحكم في التكاليف الخفية من منظور طلبة ماستر 02".

فيرجى التكرم بالإجابة بدقة و موضوعية على جملة الاسئلة الموجودة بهذا الاستمارة ، لما لذلك من أثر كبير على صحة النتائج التي سوف يتوصل إليها البحث، مؤكدا لكم أن جميع البيانات الواردة منكم سوف تحظى بالسرية التامة ، و سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

نشكركم على حسن استجابتكم مع تمنياتي لكم بالنجاح الدائم في أداء أعمالكم .

تفضلوا منا فائق الاحترام و التقدير

الطالبة : بوعيطة نريمان

السنة الجامعية : 2020-2021

أولاً: المتغيرات الشخصية:

هذا القسم للتعرف على بعض الخصائص الشخصية، يرجى التكرم بوضع إشارة (X) في المربع المناسب.

1. الجنس:  ذكر  أنثى
2. العمر:  من 23 إلى 30 سنة  من 31 إلى 38 سنة  من 39 إلى 46 سنة  من 47 إلى 54 سنة
3. المؤهل العلمي:  دراسات تطبيقية  ليسانس  ماجستير  دراسات عليا
4. الوظيفة:  مالي محاسبي  إداري موظف  إدارة عليا

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	العبارات
					1- نظام ABC يصدد لقياس تكلفة على أساس الأنشطة و يمكن تطبيقه في كل مؤسسة
					2- نظام التكاليف حسب الأنشطة يوفر بيانات تكاليفية أكثر دقة من الأنظمة التقليدية
					3- نظام ABC يمكن المؤسسة من التحكم في أنشطتها و اتباع التحكم في أداءها و قراراتها
					4- تسعى المؤسسة لتحسين أداءها من خلال التحكم في الوقت المستغرق في عملية الإنتاج (السلع و الخدمات) باتباعها أساليب مختلفة (تقليدية و حديثة)
					5- تحديد الموارد الفعلية للمؤسسة (كما و تكلفة) تمكنها من استغلال هذه الموارد بما يناسب قدراتها
					6- تربط المؤسسة كل أنشطتها بالوقت المستغرق و تحدد الحد المسموح به و الغير مسموح تجاوزه
					7- تستعمل المؤسسة نظام لتحديد تكاليفها وفقا لمعايير مختلفة أهمها معيار الوقت المستغرق
					8- تتغير مفاتيح الوقت المستغرق لكل نشاط من فترة الى أخرى و من عم الى آخرين وفقا للظروف المحيطة
					9- يغطي نظام التكلفة الموجه بالوقت الحضور المسجل في نظام ABC و يكمله من ناحية
					10- يمكن لكل المؤسسات مهما تختلف نشاطاتها أن تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت (يتكيف مع كل المؤسسات و المستويات الادارية)
					11- يعطي نظام TDABC كل انواع التكاليف سواء الظاهرة أو غي الظاهرة
					12- تفرق المؤسسة بين مختلف مصاريفها و نفقاتها و تقوم حسابها و تقييمها بطرق علمية موثوقة
					13- تتحكم المؤسسة في طرق حساب التكاليف سواء كانت تقليدية او حديثة بنسب مختلفة
					14- تمسك المؤسسة محاسبة تكاليف داخلية يمكنها من تحديد قيمة منتجاتها و تقييم قيمة مخزوناتها
					15- أداء المورد البشري له أهمية بالغة و وزن و مساهمة هامة في تكاليف المنتج او الخدمة
					16- يعمل المورد البشري في ظل أفواج تغطي بعضها بعض و يصعب الفصل بين الأداء الجزئي لكل منها من الأداء الكلي
					17- التسيير الجيد للمورد البشري يساهم في تدارك الفوارق الفردية بينه و بالتالي يساهم في تلاقي التباين في التكاليف خلال الدورة الإنتاجية
					18- نظام المعلومات المحاسبي ينقل في بعض جوانبه أمواع من التكاليف و المصاريف التي لا يمكنه التحكم بها

					19- عدم التحكم الجيد في طرق الإنتاج و التكوين للمورد البشري ينشئ عنه تكاليف إضافية مدمجة في التكاليف المقابلة لها
					20- التكاليف الناجمة عن عدم التحكم و السيطرة في وسائل الإنتاج أثر سلبي على التكاليف ككل
					21 للمؤسسة طرق و وسائل لكشف التكاليف غير الظاهرة و التحكم بها و أهمها TDABC

## ملخص الدراسة:

تهدف الدراسة التي تم القيام بها إلى تقديم الإطار العملي لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في بعض المؤسسات في ظل عمز الأنظمة التقليدية للتكاليف من خلال إبراز دور التخصيص الدقيق للتكاليف الخفية حيث أستخدم هذا النظام لتحديد هذه التكاليف غير المباشرة، فاتبعت الدراسة المنهج الوصفي لاختبار الفرضيات حيث ختمت الدراسة بعدة نتائج أهمها نجاح تطبيق نظام التكاليف الموجهة بالوقت في المؤسسات.

الكلمات المفتاحية: التكاليف، التكاليف الخفية، نظام TD ABC، النظام المحاسبي.

## Abstract :

The purpose of the study that was carried out aims to provide a practical Framework for the implementation of the activity based costing system on time oriented activities in some institutions in light of the deficit of traditional systems of costs by highlighting the role of accurate allocation of hidden costs where this system was used to determine these indirect costs ; so the study followed the descriptive approach to test hypotheses the study concluded with several results the most important of which is the application of the time oriented costing system in institutions.

**Key words :** system ,costs ,hidden costs ,accounting system, TD ABC system .