

واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية

د. أيمن طه حمد النيل النور/ أستاذ التكاليف والمحاسبة الإدارية المساعد / قسم المحاسبة - كلية إدارة الأعمال / جامعة الباحة
د. إبراهيم بن أحمد آل الشيخ مبارك/ أستاذ المحاسبة المالية المساعد / قسم المحاسبة - كلية إدارة الأعمال / جامعة الباحة

تاريخ التقديم: 2018/1/16
تاريخ القبول: 2018/2/21

المستخلص

هدفت الدراسة للتعرف على واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف بمؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية، ومدى انعكاس تطبيق هذا النظام على فاعلية وكفاءة الأداء العام لتلك المؤسسات. حيث تكون مجتمع البحث من مؤسسات المقاولات العاملة بالمملكة، ومن ثم تم اختيار عينة عشوائية ملائمة من واحد وسبعين مؤسسة، كما اعتمد الباحثان على المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة والمنهج الاستنباطي وكذلك المنهج الوصفي لإجراء الدراسة الميدانية، حيث تم تحليل بيانات الدراسة بواسطة برنامج SPSS الإحصائي.

تتلخص نتائج هذه الدراسة في أن هناك حاجة ضرورية لبيانات التكاليف بمؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية، وأن هذه المؤسسات قادرة على تحمل تكلفة وأعباء هذا النظام، إلا أن تلك المؤسسات لا تهتم بتطبيق نظام محاسبة التكاليف بطريقة منهجية وسليمة، أو بغرض مساعدتها في تسيير شؤونها الإدارية وتحقيق أهدافها ونموها وتطورها. وأن المشاكل والمعوقات التي تحول دون تطبيق هذا النظام تتمثل في عدم إدارك ملاك وإدارة تلك المؤسسات لمفهوم وطبيعة هذا النظام وفوائده التي سيحققها.

كما تمثلت أبرز التوصيات في ضرورة رفع الوعي بتطبيق نظام محاسبة التكاليف بمؤسسات المقاولات بالمملكة، وتطبيق برامج التكاليف الحديثة والحاسوبية بطريقة سليمة ومنهجية، وتحديد الهدف من تطبيق هذا النظام. كذلك يجب على الجهات ذات الصلة بمؤسسات المقاولات تقديم المساعدات والنصح بما يخدم ويعزز من فرص تطبيق نظام محاسبة التكاليف.

المصطلحات الرئيسية للبحث/ محاسبة التكاليف، محاسبة تكاليف المقاولات، مؤسسات المقاولات.



مجلة العلوم

الاقتصادية والإدارية

العدد 103 المجلد 24

الصفحات 573-594



المبحث الأول / الإطار المنهجي للبحث والدراسات السابقة:

أولاً: مدخل

شهدت بيئة الأعمال المعاصرة الكثير من التغيرات بسبب الاستخدام الواسع للتكنولوجيا وحدة التنافس فيما بينها وما ترتب على ذلك من ابتكارات تقنية أثرت كثيراً في الأساليب الإدارية المستخدمة في تلك البيئة. ولن تكون تلك الشركات قادرة على المنافسة إلا إذا انتهجت أساليب إدارية جيدة تستطيع من خلالها إدارة التكلفة وخلق قيمة مضافة للعملاء، ومن هذه الأساليب نظام محاسبة التكاليف حيث يوفر هذا النظام معلومات تكاليفية تفصيلية، كما تتميز معلومات نظام التكاليف بأنها تفصيلية مالية وغير مالية ويمكن توفيرها في الفترة المطلوبة. كما⁽¹⁾ تهتم محاسبة التكاليف بمفهومها الحديث في بيئة التصنيع الحديثة بمساعدة الإدارة على أداء وظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات، خاصة مع اتساع قطاع الخدمات وازدياد حدة المنافسة العالمية والتطورات التكنولوجية.

فمؤسسات المقاولات ليست بمعزل عن تلك البيئة التي تجتاحها ظروف اقتصادية يكتنفها الكثير من المشكلات والتحديات، وعليه فيظل مثل هذه الظروف لا بد أن تبحث هذه المؤسسات عن كيفية البقاء في السوق، ولتحقيق ذلك عليها التركيز على إرضاء المستهلكين فهم الحكم الأول لأدائها وبقائها وديمومتها، ولن يتم ذلك إلا من خلال تلبية احتياجاتهم بجودة عالية وبأسعار مناسبة مما يؤدي إلى إرضائهم وكسب ثقتهم. إلا أن هذا لن يتأتى إلا من خلال تطبيق نظام محاسبة التكاليف في هذه المؤسسات بغرض توفير البيانات والمعلومات الكمية وغير الكمية لمساعدة الإدارة في تسيير شئونها وأداء مهامها وواجباتها مثل التخطيط والرقابة واتخاذ القرار وتحديد أسعار صفقات المقاولات وغيره. وهذا ما سيسعى الباحثان في سبر أغواره من خلال هذا البحث لمعرفة مدى اهتمام مؤسسات المقاولات بالمملكة بتطبيق نظام محاسبة التكاليف.

ثانياً/ مشكلة البحث

تعاني أغلب مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية من عدم الاهتمام بتطبيق نظام محاسبة التكاليف الأمر الذي سينعكس سلباً على الأداء العام لتلك المؤسسات وخاصة الأداء المالي. إذ من الممكن أن يؤدي عدم تطبيق هذا النظام إلى خروج بعض منشآت المقاولات من حلبة المنافسة خاصة في هذا العصر الذي تتميز فيه بيئة الأعمال بالمنافسة الشديدة، والاعتماد الكبير على المعلومة الدقيقة والسليمة لتسيير نشاط المنشأة. لذا تكمن مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

- هل تهتم مؤسسات المقاولات في المملكة العربية السعودية بتطبيق نظام محاسبة التكاليف؟
- هل تعتمد مؤسسات المقاولات في المملكة العربية السعودية على نظام محاسبة التكاليف في تسيير شئونها الإدارية؟
- هل هناك معوقات وتحديات تواجهها مؤسسات المقاولات في المملكة العربية السعودية تحول دون تطبيق نظام محاسبة التكاليف؟

ثالثاً/ أهداف البحث

يهدف البحث للتعرف على واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف بمؤسسات المقاولات في المملكة العربية السعودية، ومدى انعكاس تطبيق هذا النظام على فاعلية وكفاءة الأداء العام لتلك المؤسسات. كذلك من خلال ما يتوصل إليه الباحثان من نتائج سيكون له الأثر في إرشاد وتوجيه ملاك ومدراء تلك المؤسسات وحثهم لتطبيق هذا النظام. وذلك من خلال توضيح الفائدة المرجوة من تطبيق هذا النظام والانعكاسات السلبية لعدم تطبيقه.

¹د. أحمد محمد نور و د. شحاته السيد شحاته، مدخل معاصر في مبادئ محاسبة التكاليف – لأغراض القياس والرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005م، ص5.



واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية

رابعاً/ أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في أنه يبين واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات المقاولات، نظراً لأن تطبيق هذا النظام يعد ضرورياً خاصة في بيئة الأعمال المعاصرة لمواجهة تحديات تلك البيئة، كما يعتبر تطبيق هذا النظام هاماً جداً في بناء استراتيجيات النجاح والنمو والتطور ليس على مستوى هذه المؤسسات فقط إنما على المستوى القومي. من جهة أخرى سيسهم هذا البحث في دراسة وتحليل ما إذا كانت هناك مشكلات أو معوقات واجهت تطبيق هذا النظام.

خامساً/ منهجية البحث

اعتمد الباحثان على المناهج التالية:

- 1- المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة أو صلة بموضوع البحث.
- 2- المنهج الاستنباطي للتعرف على طبيعة وحجم المشكلة وصياغتها ولتحديد محاور البحث ووضع فرضياته.
- 3- المنهج الوصفي لإجراء الدراسة الميدانية.

سادساً/ فرضيات البحث

لتحقيق أغراض البحث اختبر الباحثان الفرضيات الآتية:

1. لا تهتم مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية بتطبيق نظام محاسبة التكاليف.
2. لا تعتمد مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية على نظام محاسبة التكاليف في تسيير شؤونها الإدارية.
3. تواجه مؤسسات المقاولات بالمملكة مجموعة من المعوقات والتحديات تحول دون تطبيق نظام محاسبة التكاليف.

سابعاً/ تنظيم البحث

يشتمل البحث على ثلاثة أقسام على النحو الآتي:

- القسم الأول: الإطار المنهجي للبحث والدراسات السابقة.
- القسم الثاني: ماهية وأهمية محاسبة التكاليف في مؤسسات المقاولات.
- القسم الثالث: الدراسة الميدانية.
- أخيراً: الاستنتاجات والتوصيات.

ثامناً/ الدراسات السابقة

هناك قلة في الدراسات التي أجريت عن نظام محاسبة التكاليف لذا يزال بحاجة لإجراء العديد من البحوث حول واقع تطبيق هذا النظام ومدى فاعليته وكفاءته. وفيما يأتي نتناول بعض الدراسات على النحو الآتي:
هدفت دراسة حسني عابدين (2006م²) إلى التعرف على مدى تطبيق هذه المعايير في شركات المقاولات في فلسطين. اكتسبت هذه الدراسة أهميتها من أنها حاولت تقديم إطار مقترح لقياس أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على نتائج أعمال شركات المقاولات وفقاً للأسس العلمية لقياس التكاليف. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها تدني نسبة التزام الشركات الفلسطينية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، أو أية معايير محاسبية أخرى عند إعداد القوائم المالية، وأن هناك بعض المشاكل التي تعيق تطبيق المعايير، بعض هذه المشاكل يتعلق بالشركات نفسها، والبعض الآخر يتعلق بالبيئة التي تعمل بها هذه الشركات. وفي ضوء هذه النتائج اقترح الباحث بعض التوصيات، منها تشجيع الشركات الفلسطينية على تطبيق معايير المحاسبة الدولية نظراً لارتباطها الوثيق بتقويم أداء تلك الشركات وكذلك ضرورة إصدار قانون ملزم بفلسطين لجميع شركات المقاولات بمسك حسابات ودفاتر منتظمة تمهيداً للتطبيق الكامل والسليم لمعايير المحاسبة الدولية.

²حسني عابدين، إطار علمي لقياس أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لعقود المقاولات على نتائج أعمال شركات المقاولات فلسطين، رسالة دكتوراه، جامعة النيلين، كلية التجارة، قسم المحاسبة، 2006م.



واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية

كذلك دراسة عمر تاج السر 2008م⁽³⁾ التي بحثت دور بيانات تكاليف العقود طويلة الأجل ودورها في ترقية الأداء المالي في شركات المقاولات حيث تمثلت مشكلة هذه الدراسة في عدم اهتمام الكثير من مؤسسات المقاولات بتطبيق نظام محاسبة التكاليف بصورة متكاملة. مما ينعكس سلباً على قياس وحصر تكاليف العقود ومن ثم صعوبة قياس ربحية العقود بسهولة. ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي أهمية وجود محاسبة تكاليف لقياس تكاليف العقود بشكل دقيق وتحقيق الرقابة على عناصر تكاليف العقود المنفذة والتي يجري تنفيذها. أخيراً، أغلبية القرارات الإدارية السليمة والرشيده مبنية على معلومات مستخرجة من نظام فعال لمحاسبة التكاليف.

فضلا عن الدراسات العربية هناك بعض الدراسات الأجنبية، حيث هدفت دراسة Marchesan and Formoso 2001م⁽⁴⁾ إلى تطوير نظام محاسبة تكاليف قادر على توفير معلومات مفيدة للإدارة في تقدير وتقييم عقودها. أشارت النتائج الرئيسية لهذا البحث إلى أن معلومات التكلفة التي يوفرها نظام المحاسبة الإدارية المقترح تجعل عمليات الإنتاج أكثر شفافية، فضلا عن أنه يساعد على تحديد أوجه القصور في الإنتاج ويشجع المديرين على اتخاذ إجراءات صحيحة. أشارت الدراسة أيضاً إلى أن النموذج المقترح يسمح بتقييم الإجراءات التصحيحية التي يتعين اتخاذها، ويسهم في وضع إجراءات منهجية لمراقبة الإنتاج لا تتعلق فقط بإدارة الوقت بل أيضاً بإدارة التكاليف.

هدفت دراسة JouniKeisala 2009م⁽⁵⁾ إلى تطوير محاسبة التكاليف لمشاريع المقاولات في شمال غرب روسيا. ومن أساليب التطوير التي ذكرتها الدراسة هي دقة نظام محاسبة التكاليف ودراسته بعد كل عقد لسد الثغرات ومراجعة الأخطاء التي وقعت في عقود سابقة وتفادي وقوعها في العقود اللاحقة. كما احتوت الرسالة على مقترحات لتنظيم عمليات محاسبة التكاليف، مما يشكل قاعدة عمل لنظام محاسبة التكاليف في مؤسسات المقاولات. كذلك بحثت الدراسة التجاوز في تكاليف المشروعات وضبط نظام محاسبة التكاليف له ومساعدتها على المراجعة المنضبطة لهذا التجاوز. وأيضاً دراسة EvansMushonga 2015م⁽⁶⁾ وهي درست مشكلة تقدير وضبط تكاليف العقود الإنشائية والمقارنة بين أنظمة التكاليف التقديرية وأنظمة التكاليف القائمة على التشغيل في جنوب أفريقيا. حيث خلصت الدراسة إلى أن أنظمة التكاليف القائمة على النشاط من شأنها تقليل تشوهات تقدير التكلفة في عقود المقاولات. فضلا عن أن توظيف هذه الأنظمة تزيد من فعالية نظام محاسبة التكاليف ككل وتعود على الإدارة بمعلومات أكثر دقة تساعد في اتخاذ القرارات ومن ثم تعظيم الأرباح.

من خلال الدراسات التي تم استعراضها تبين ما يأتي:

- مدى أهمية تطبيق النظام المحاسبي في المؤسسات بشكل عام وفي مؤسسات المقاولات بشكل خاص.
- تدني نسبة التزام الشركات الفلسطينية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية الخاصة بعقود المقاولات.
- أهمية وجود نظام محاسبة تكاليف المقاولات لقياس تكاليف العقود بشكل دقيق وتحقيق الرقابة على عناصر تكاليف العقود.
- ضرورة تطوير نظام محاسبة تكاليف المقاولات لتوفير معلومات مفيدة للإدارة في تقدير وتقييم عقودها.

³عمر تاج السر النور، إطار علمي لإدارة وقياس تكاليف وأمر العقود والمقاولات، رسالة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2008م.

⁴Marchesan, P.R.C. and Formoso, C.T. Cost Management and Production Control for Construction Companies, Proceedings of the 9th annual conference of the International Group for Lean Construction, Singapore, 2001.

⁵JouniKeisala, Cost Accounting methods for construction projects in North-West Russia Case study Pöyry CM Oy, University of Kuopio, Faculty of Business and Information Technology, Department of Business and Management, Accounting and Finance, Master's thesis, 2009.

⁶Evans Mushonga, A Costing System for The Construction Industry in Southern Africa, University of South Africa, Department of Accounting, Commerce, Master's thesis, 2015.



واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية

هذه هي النقاط الرئيسية التي تناولتها تلك الدراسات، ومن الملاحظ أن دراسة الباحثان تتفق معها في أهمية تطبيق نظام محاسبة تكاليف المقاولات لمساعدة إدارة المؤسسة في أداء مهامها. وكذلك في أن هناك تدني في مستوى التزام مؤسسات المقاولات بتطبيق هذا النظام وتطويره بحيث يكون قادر على توفير المعلومات اللازمة. وتتميز دراسة الباحثين عن تلك الدراسات في أنها كذلك درست المشكلات والمعوقات التي حالت دون تطبيق هذا النظام في بيئة الأعمال السعودية.

المبحث الثاني / الإطار النظري:

أولاً/ ماهية وأهمية مؤسسات المقاولات

لقد تجددت الروح المقاولاتية في الكثير من بلدان العالم، نظراً لكثرة التحديات التي أصبحت تميز بيئة الأعمال الراهنة والتميز بالتعقيد وعدم التأكد، كما مست العديد من المجالات الاقتصادية كدور المقاول في التنمية المحلية والتشغيل ومحاربة البطالة⁽⁷⁾. فالمملكة العربية السعودية كواحدة من دول العالم شهدت في السنوات الأخيرة طفرة كبيرة في عالم البناء والتعمير في المنشآت العامة والمباني الشاهقة، وذلك بفضل التقدم العلمي في مجال الهندسة والبناء حيث تسند مهمة التنفيذ لشركات مقاولات كبيرة وذات خبرة كبيرة في هذا المجال، حيث تمتلك السعودية أكبر سوق للمقاولات في الشرق الأوسط⁽⁸⁾.

للمقاول العديد من التعريفات فقد عرفها Timmons بأنها: "عملية خلق أو انتهاز فرصة ومتابعتها، بغض النظر عن الموارد المتوفرة حالياً"⁽⁹⁾. أما في المملكة العربية السعودية وحسب معيار محاسبة عقود الإنشاءات والخدمات السعودي يعرف عقد الإنشاءات (المقولة) بأنه: "عقد ميرم بين طرفين، هما المقاول المنفذ للمقولة والعمل المستفيد من المقولة لإنشاء أصل واحد مثل جسر، مبنى، خزان، خط أنابيب، طريق، سفينة أو نفق. وقد يتعلق العقد بإنشاء عدد من الأصول ذات العلاقة المتبادلة أو التي يتوقف بعضها على بعض في التصميم، والتقنية والوظيفة، أو من حيث غرضها أو استخدامها النهائي"⁽¹⁰⁾. كما تصنف أنواع المقاولات بأنها:

1. العقد محدد السعر: هو عقد الإنشاءات الذي يوافق المقاول بموجبه على سعر إجمالي محدد للعقد ككل أو على سعر محدد لكل وحدة من وحدات الأعمال المنفذة وقد يتضمن أحياناً نصاً يعطي للمقاول الحق في زيادة الأسعار بنسبة معينة نتيجة لارتفاع التكلفة.
 2. عقد بالتكلفة زائد نسبة: هو عقد الإنشاءات الذي يقوم المقاول بموجبه باسترداد التكاليف المسموح بها أو المحددة بالعقد بالإضافة إلى نسبة مئوية من هذه التكاليف أو مبلغ أتعاب محدد (المعايير السعودية، المعيار الخاص بعقود الإنشاء).
- أما حسب المعيار الدولي رقم (11) المعدل في عام 1993م تعرف المقولة بأنها: "هي عقد يتم التفاوض فيه خصيصاً لتشييد أو بناء أصل أو مجموعة من الموجودات ذات العلاقات المرتبطة أو المتداخلة من حيث التصميم أو التكنولوجيا والوظيفة أو الغرض النهائي أو الاستخدام"⁽¹¹⁾. فمن خلال هذه التعريفات يستنتج أن عقد المقولة هو اتفاق يبرم بين طرفين لأداء عمل معين سواء كان إنتاج منتج أو تقديم خدمة يتعهد به المقاول على أن يدفع الطرف الآخر المستفيد من المقولة مقابل ذلك مبلغ محدد ومتفق عليه بين الطرفين، كما يشترط في هذا العقد توضيح كافة المسائل الفنية والمالية والقانونية (الشروط الجزائية والمكافآت إن وجدت).

⁷ يوسف بودلة و. أ. عبد الحق بن تفات، مداخلة بعنوان "دور المقولة المصغرة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية و التحديات التي تواجهها"، 2012م.

⁸<https://www.almrsl.com/category/saudi-arabia-news>

⁹ يوسف بودلة و. أ. عبد الحق بن تفات، مرجع سابق.

¹⁰ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معيار محاسبة عقود الإنشاءات والخدمات، الفقرة

142. <http://www.socpa.org.sa/Socpa/Technical-Resources/Accounting-Standards/AS-022.aspx>.

¹¹ المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) المعدل في عام 1993م، ص 4، <http://www.q8control.com/1.pdf>.



ثانياً/ مفهوم نظام محاسبة التكاليف

لا شك أن كل جزء من أجزاء المجتمع سواء أكان فرداً أو صناعة بأكملها أو فرعاً من الحكومة يواجه عملية اتخاذ قرارات بشأن استخدام موارده. فالمحاسبة هي الوسيلة التي تساعد في اتخاذ هذه القرارات عن طريق التسجيل والتبويب والتلخيص وأخيراً التقرير عن العمليات المالية للمشروع وتفسير آثارها على كيان المشروع⁽¹²⁾. لذا فإن عالم التجارة والأعمال يستخدم لغة الأرقام كثيراً ويعتمد عليها اعتماداً كبيراً في اتخاذ القرارات في جميع مجالات العمل⁽¹³⁾. فالمحاسبة في بيئة الأعمال هي أرقام من أجل التواصل، فإذا لم تعرف كيف تقرأ القوائم المالية، فلا يمكنك معرفة حقيقة أعمالك. من جهة أخرى نشأت المحاسبة وتطورت نتيجة لعوامل اقتصادية واجتماعية وقانونية أدت جميعها إلى ظهور الحاجة إليها لبيان النتائج المالية للعمليات والأحداث الاقتصادية التي قامت بها المنشأة خلال فترة زمنية معينة⁽¹⁴⁾. كما أن الواقع المعاصر في بيئة الأعمال فرض على المحاسبة كنظام معلومات ضرورة توفير البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية بغرض مساعدة إدارة المنشأة في تادية مهامها وتحقيق أهدافها ونموها وتطورها. لذا نجد أن المحاسبة كنظام للمعلومات يتكون من مجموعة أنظمة معلوماتية فرعية يسعى كل منها إلى تحقيق ذات الغرض إلا أن الاختلاف فقط في نوع وطبيعة المعلومات المطلوب أن يوفرها أي فرع من تلك الفروع⁽¹⁵⁾.

فنظام محاسبة التكاليف هو فرع من فروع علم المحاسبة ولمعرفة تعريفه لا بد بدأ أن نعرف التكلفة، وهي "التضحية بمورد أو التنازل عنه لتحقيق هدف معين⁽¹⁶⁾". كما أن التكاليف مرتبطة بجميع أنواع منظمات الأعمال الربحية وغير الربحية، الصناعية والتجارية والخدمية⁽¹⁷⁾. أما محاسبة التكاليف فهي تهتم بتحديد تكاليف نشاط الوحدة الاقتصادية وتسعير منتجاتها، وتلعب دوراً هاماً في المنشآت الصناعية، كما تقوم بتوفير البيانات اللازمة لتخطيط تكاليف العمليات المستقبلية وراقبتها عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية بالمخططة وبيان الانحرافات والعمل على تجنب مسبباتها⁽¹⁸⁾. كما يعد تحديد تكلفة الإنتاج أو النشاط بشكل عام من أقدم الأهداف التي يسعى نظام محاسبة التكاليف لتحقيقها. وليس ثمة خلاف حول ضرورة تحديد تكلفة النشاط وأنه الأساس في تحديد أعمال المنشأة في نهاية الفترة. فبقدر ما يتم تحديد تكلفة النشاط بدقة وموضوعية بقدر ما تتحدد سلامة ودقة نتيجة الأعمال وقائمة المركز المالي للمنشأة. ومحاسبة التكاليف بما لديها من إمكانيات يمكنها أيضاً دراسة وتحديد تكلفة كل منتج على حدة وتكلفة كل مركز من مراكز النشاط على حدة، ويمكنها أيضاً إعداد قوائم التكاليف لكل وجه من أوجه نشاط المنشأة ودراسة كفاءة استخدام عوامل الإنتاج المختلفة⁽¹⁹⁾. بهذه الإمكانيات يستطيع نظام محاسبة التكاليف خدمة مؤسسات المقاولات خاصة إذا نظرنا لطبيعة هذه المنشأة التي تتسم بالتعقيد وتداخل الأعمال والأوامر الإنتاجية (أي المقاولات). ففي بعض الأحوال قد تتداخل تكاليف المواد المستخدمة في مقاوله ما مع مواد مقاوله أخرى وكذلك الحال في تكلفة العمل وتكاليف الخدمات. إلا أن نظام محاسبة التكاليف قادر على قياس هذه التكاليف مهما تشعبت وتداخلت، لذا فهذا الواقع يتطلب تطبيق نظام تكاليف كفاء وفعال في نفس الوقت ليكون له القدرة على إنتاج البيانات والمعلومات اللازمة لتحقيق إدارة المنشأة من تطبيقه.

¹² جيمس أ. كاشين، جويل ج. لينر، ترجمة أ.د. إبراهيم محمد السباعي- دار المريخ الرياض، دار ماجروهيل للنشر- نيويورك، ط2، 1978م.

¹³ د. وليد بن محمد الشباني، مبادئ المحاسبة والتقرير المالي، العيبان للنشر، الرياض، 2014م.

¹⁴ John Wiley & sons (2013), Inc. Financial accounting , 2ed, printed in China.

¹⁵ أ.د. نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر، ط2، عمان، 2004م.

¹⁶ Charles T. Horngren, (2015), cost accounting- a managerial emphasis, 15ed, pearson education limited, Harlow- Essex CM20 2Je- England, p51.

¹⁷ Will Seal & Sons, (2015), Management Accounting, McGraw-Hill Education- shoppenhangers Road- Maidenhead- Berkshire- SL6 2QL.

¹⁸ أ.د. زكريا فريد عبد الفتاح وآخرون، أسس المحاسبة بين النظرية والتطبيق، خوارزم العلمية، جدة، 2013م.

¹⁹ صلاح بسيوني عيد وآخرون، محاسبة التكاليف، 2017م.



واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية

كما يقوم نظام محاسبة التكاليف بتوفير البيانات والمعلومات التكاليفية للإدارة بشكل يمكنها من تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة واتخاذ العديد القرارات الخاصة بالأنشطة الإنتاجية والإدارية والمالية. وتعتبر محاسبة التكاليف من أهم نظم المعلومات الذي تفيد الفكر الإداري في مجالات حيازة الموارد وتخصيصها تخصيصاً أمثل بما يحقق للمنشأة نموها واستقرارها ولإدارة أعلامها وطموحاتها وللمجتمع تقدمه وازدهاره⁽²⁰⁾. بالطبع إن مسألة تخصيص التكاليف وتحميلها على المنتجات أمر في غاية الصعوبة لوجود بعض العناصر التي يصعب قياسها بدقة متناهية مثل تكلفة عنصر العمل وكيفية المساواة بين كافة العاملين في الأجر المستحق والمكافآت، إلا أن الفكر التكاليفي قدم الكثير من الحلول في مسألة التخصيص الأمثل للتكلفة ومن أحدث تلك الجهود نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC)⁽²¹⁾.

ثالثاً: أهداف نظام محاسبة التكاليف:

تتمثل أهداف محاسبة التكاليف في قياس تكلفة وحدة النشاط ومساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء وفي اتخاذ القرارات. كما تهدف محاسبة التكاليف كنظام معلومات إلى إنتاج البيانات والمعلومات التي تتطلبها إدارة المنشأة وتشتمل هذه المعلومات على المعلومات اللازمة لتمكين إدارة الوحدة الاقتصادية من اتخاذ القرارات لحل مشاكل العمل اليومية وقياس تكلفة الإنتاج ولأغراض التسعير وإمكانية الرقابة والمتابعة لعناصر التكاليف⁽²²⁾. كذلك تهدف محاسبة التكاليف لإجراء المقارنات الدورية لتكلفة المواد والأجور والمصروفات لكل منتج أو قسم، وتساعد هذه المقارنات الإدارة في اتخاذ القرارات الخاصة بالاستمرار في إنتاج وحدات معينة وشرائها من الغير وكذلك في قرار إضافة منتج أو خط إنتاج جديد أو الاستغناء عنه. أيضاً تهدف لتحديد المسؤوليات من خلال التقارير التي تعد عن المفقود من المواد ومخلفات التشغيل والوقت الضائع وكفاءة العاملين والطاقة غير المستغلة⁽²³⁾.

فنظام محاسبة التكاليف بما يوفره من بيانات ومعلومات تكاليفية يساعد إدارة مؤسسات المقاولات في التخطيط للمقابلة من خلال معرفة ثمنها وعاندها، كما يعتبر تحديد ثمن المقابلة من أهم العوامل المؤثرة في قرار قبول المقابلة من عدم قبولها، وتحديد ثمن المقابلة لا يتم إلا من خلال معرفة تكلفة المواد والعمل والخدمات الخاصة بالمقابلة ومن ثم تحديد هامش ربح مقبول للمقاول والعمل وكذلك النظر بعين الاعتبار للمخاطر الفنية أو المالية إن وجدت في المقاول⁽²⁴⁾.

رابعاً/ مجالات تطبيق نظام محاسبة التكاليف

ارتبط ظهور محاسبة التكاليف بنشأة المشروعات الصناعية وظهور الحاجة إلى قياس تكلفة وتقييم المخزون السلعي بغرض التحديد الصحيح لنتائج الأعمال والتصوير السليم للمركز المالي للمشروع. إلا أنه لم يعد تطبيق محاسبة التكاليف حبيس النشاط الصناعي إنما امتد تطبيقها إلى نشاطات أخرى. فأصبح نظام محاسبة التكاليف يطبق في المنشآت الاقتصادية بلا استثناء كالمنشآت التجارية والخدمية والزراعية ومنشآت المقاولات وغيرها⁽²⁵⁾.

²⁰ د. أحمد محمد نور و د. شحاتة السيد شحاتة، مدخل معاصر في مبادئ محاسبة التكاليف لأغراض القياس والرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005م.

²¹ د. محمد توفيق بليغ وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، دن، القاهرة، دت.

²² د. فتح الرحمن الحسن منصور و د. بابكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف، منشورات جامعة السودان المفتوحة، ط1، الخرطوم، 2007م، ص 8.

²³ د. حسام الدين حسين، محاسبة التكاليف - نظم معلومات محاسبية، مكتبة نانسى دمياط، الإسكندرية، 2007م، ص 19.

²⁴ د. يونس حسن عقل، و د. جمال علي محمد، أساسيات محاسبة التكاليف، دن، جامعة حلوان، دت، ص 14.

²⁵ د. محمد توفيق بليغ وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، دن، القاهرة، دت، ص 30.



خامساً/ الحاجة إلى نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات المقاولات

لقد أصبحت المعلومة في الوقت الحاضر سلعة ذات قيمة وفائدة للعديد من الأطراف، داخل وخارج المنشأة، حتى أن نجاح أو فشل بعض المؤسسات يتحدد بناءً على طبيعة المعلومات المتوفرة ودقة هذه المعلومات. كما أصبح هناك مؤسسات متخصصة في توفير بيانات ومعلومات لذوي العلاقة، كما تطورت وسائل نقل المعلومات وتوصيلها لمستخدميه⁽²⁶⁾. ويذكر Hugh أن المتطلب الأساسي في إدارة عمليات الأعمال هو توفير المعلومات لأغراض صنع القرار. فإن طبيعة هذه القرارات تتوقف على طبيعة المهمة المتاحة⁽²⁷⁾. من جهة أخرى يعد نظام محاسبة التكاليف من أهم نظم المعلومات التي تعتمد عليها إدارة المنشأة في اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية، ومع تعقد العمليات وكبر حجمها وتنوعها في بيئة الأعمال الحديثة التي تتسم بالتغير السريع تزايدت الحاجة إلى معلومات التكاليف باعتبارها مرشداً وموجهاً للنظام المالي في المنشأة ومراقباً عليه في نفس الوقت. ولقد أثبتت هذه الظروف أنه لكي يكون نظام المعلومات متكاملًا فإنه لا بد من تدعيمه بنظام فرعي لمحاسبة التكاليف يضاف إلى النظام الفرعي للمحاسبة المالية⁽²⁸⁾. ونظراً للتطورات الحاصلة الآن في بيئة الأعمال المعاصرة يمكن القول أن هذا التغير والتطور في بيئة الأعمال سيشهد تطوراً هائلاً في كافة المجالات بسبب التقدم والتطور التكنولوجي الأمر الذي يتطلب من نظام محاسبة التكاليف ضرورة المواكبة والتطور خطوة بخطوة حتى يكون نظاماً فعالاً وحتى يستطيع أن يحقق أهدافه وغايات التي يطبق من أجلها⁽²⁹⁾.

فمؤسسات المقاولات كغيرها من المؤسسات العاملة في بيئة الأعمال تحتاج للعديد من البيانات والمعلومات التكاليفية وذلك بغرض اتخاذ العديد من القرارات المتعلقة بتسيير شؤونها وتحقيق أهدافها سواء كانت قصيرة الأجل أو طويلة الأجل. ومن هذه القرارات ما هو متعلق بدراسة جدوى المقاوله وتوفير موادها وبتكلفة عملها (المصنعية). وكذلك مسألة تحديد ثمن المقاوله أي تسعيرها وتحديد هامش الربح من المقاوله. كما أن نظام محاسبة التكاليف يمكنه توفير معلومات تكاليفية تفصيلية عن المقاوله يمكن من خلالها تساعد إدارة المنشأة في التفاوض مع العميل بشأن المقاوله.

سادساً/ طرق تحديد ثمن عقد المقاوله

تتعدد طرق تحديد ثمن أو سعر المقاوله فمنها:

- 1- طريقة الأجرة أو الثمن الشامل: عادة ما تطبق هذه الطريقة في عقود تسليم المفتاح، حيث يلتزم المقاول تنفيذ كل الأعمال المتعاقد عليها في الرسومات المحددة بدقة مقابل ثمن شامل وثابت.
- 2- طريقة التكلفة الفعلية: فيها يحدد الثمن على أساس تكلفة الإنتاج ويضاف إليها هامش ربح وهذه الطريقة تحتاج إلى إحصاء كافة النفقات إحصاءً دقيقاً ونظام تكاليف عالي الجودة.
- 3- طريقة الثمن على أساس الوحدة: حيث يتم عمل مقاييس على أساس ثمن الوحدة في المتوسط (مواد+ مصنعيه+ هامش ربح) وتشمل كافة وحدات البناء وهذه الأثمان تخضع لمفوضات طبقاً لكراسة شروط المواصفات وهذه الطريقة مفيدة في حالة عدم وجود أساس لحصر التكاليف بدقة.
- 4- طريقة الثمن على أساس مقاييس تحدد ثمن الوحدة والكمية: وفيها تحدد الكميات والوحدات بمتوسط ثمن الوحدة ويكون الثمن التعاقدية الإجمالي مجموع حاصل ضرب القيم⁽³⁰⁾.

²⁶أ.د محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، ط3، دن، عمان، 2012م، ص 3.

²⁷ Hugh Coombs & sons, (2005), management accounting – principle and applications, SAGE publications Ltd – 1 Oliver's yard – 55 City Road, London EC1Y 1sp, p22.

²⁸ د. يونس حسن عقل، ود. جمال علي محمد، أساسيات محاسبة التكاليف، دن، جامعة حلوان. دت، ص 5.

²⁹ د. حنفي زكي عيد، الأصول العلمية والعملية لمحاسبة التكاليف الفعلية، درا الجامعة للطباعة والنشر، القاهرة، 1985م، ص 13.

³⁰ د. صلاح جودة، موسوعة جودة المحاسبية، الجزء الخامس، المقاولات، الكتاب الأول، دار السعادة، 2017م، ص 35.



واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية

تمثل تكلفة الإنتاج عاملاً مهماً من عوامل تحديد أسعار السلع والخدمات. لذا فإن إغفال أي جزء من تلك التكلفة أو استبعاده يؤدي إلى أخطاء في قرارات تسعير المقاوله وذلك بخفض تكلفتها الحقيقية. فالتكلفة تلعب دوراً كبيراً في تحديد ثمن المقاوله فهناك العديد من التوقعات والأمور التي تحتاج لمعاملة خاصة، أو اتخاذ قرار معين، كما أن بعض المقاولات قد تتعرض لبعض الخسائر والمخاطر، ففي سبيل تجنب هذه المخاطر والخسائر يتبع المقاولون عادة أساليب مختلفة لرفع احتمال وقوع الخطر وأعبائه على كواهلهم فيضيف بعضهم إلى قيمة العقد الأصلية ما يعتقد انه سيغطي الخسارة الناجمة عن الخطر في حال وقوعه. ومنهم من لا يضيف تلك المبالغ وذلك حتى يبدو عرضه مغرياً للعميل إذا قورن بغيره من العروض، ولكنه يحتاط لنفسه بوضع شروط محددة مصاحبة لعرضه تسمى في لغة المهنة "تحفظات المقاولين" ويجد المالك عندئذ نفسه مضطراً للتفاوض مع عدد من المقاولين. وقلما يخلو عرض من تحفظات معينة. ونتيجة لذلك يصعب تقويم العروض تقويماً دقيقاً⁽³¹⁾. ووفقاً للمعايير السعودية إذا ما تعلق العقد بتنفيذ عدة عمليات فيجب معاملة كل عملية على أنها عقد مستقل عندما:

أ. يكون هناك عروض منفصلة قد قدمت لكل عملية على حدة.
ب. يكون قد تم الاتفاق والتفاوض لكل عملية على حدة وأنه كان من حق كل طرف من أطراف التعاقد (العميل والمقاول) أن يقبل أو يرفض هذا الجزء من العقد المرتبط بكل عملية على حدة.
ج. يكون من الممكن تحديد تكاليف وإيرادات تنفيذ كل عملية على حدة.
كما يجب أن تعامل مجموعة العقود سواء كانت مع عميل واحد أو مع عدد من العملاء على أنها عقد واحد عندما:

أ. يكون قد تم التفاوض على مجموعة العقود وكأنها وحدة واحدة.
ب. تكون العقود مرتبطة ومتداخلة وكأنها في حقيقتها عملية واحدة لها هامش ربح إجمالي.
ج. يتم تنفيذ العقود المختلفة في ذات الوقت على التوازي (أو في تتابع زمني مستمر) الواحد تلو الآخر⁽³²⁾.

المبحث الثالث/ الدراسة الميدانية

تناول الباحثان في هذا القسم (الدراسة الميدانية) وصفاً للطريقة التي اتبعها في تنفيذ وإجراء البحث، وكذلك لكيفية تصميم أداة جمع بيانات الدراسة (الاستبيان) والأسلوب الإحصائي الذي استخدم في تحليل تلك الأداة، وكيفية اختبار فرضيات الدراسة وأخيراً استخلاص النتائج والتوصيات، وذلك على النحو الآتي:

أولاً: مصادر جمع البيانات:

تمثلت أداة الدراسة التي استخدمها الباحثان لجمع البيانات الأولية للدراسة في الآتي:

- 1- المصادر الثانوية: التي تتمثل في الكتب والمراجع والدوريات والرسائل المنشورة وغير المنشورة والوثائق والسجلات الرسمية، حيث قام الباحثان بالاقتراب من تلك المصادر واستخلاص النتائج اللازمة لبحثهما، كما قاما بالتعليق على ما اقتبساه واستخلصاه من آراء وأفكار بما يخدم ويحقق هدف البحث.
- 2- المصادر الأولية: هي عبارة عن المصادر التي توجد فيها البيانات الأولية بصورة واقعية وحقيقية فلقد استخدم الباحثان أداة الاستبيان بغرض جمع البيانات الأولية للدراسة.

³¹د. الهادي آدم محمد، نظرية المحاسبة، ط3، دن، الخرطوم، 2006م، ص 83.

³²الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معيار محاسبة عقود الإنشاءات والخدمات، الفقرة 132 - 133،

<http://www.socpa.org.sa/Socpa/Technical-Resources/Accounting-Standards/AS-022.aspx>.



ثانياً/ مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مؤسسات المقاولات العاملة بالمملكة العربية السعودية حيث يبلغ تعدادها 2880 مؤسسة مقاولات تقريبا وذلك بحسب تجميع الباحثين من الموقع الرسمي لوزارة الشؤون البلدية والقروية⁽³³⁾. ونظراً لكثرت تلك المؤسسات وتوزيعها الجغرافي وانتشارها في كل بقاع المملكة وانعكاس ذلك على عظم الجهد المطلوب لإجراء الدراسة وارتفاع تكلفته، لذا كان لا بد من اختيار عينة عشوائية ملائمة من واحد وسبعون مؤسسة راعى فيها الباحثان تنوع عينة الدراسة من حيث الحجم والتوزيع الجغرافي.

ثالثاً/ تصميم أداة جمع البيانات (الاستبيان)

قام الباحثان بتصميم أداة الاستبيان لاستقصاء آراء عينة البحث، حيث اشتملت على قسمين، القسم الأول تضمن بيانات ديمغرافية شخصية للعينة المبحوثة توضح خبرة المؤسسة، ورأس مال المؤسسة، الشكل القانوني للمؤسسة، عدد العاملين بالمؤسسة ثم معلومات عن نظام التكاليف المطبق في المؤسسات محل الدراسة. أما القسم الثاني فتضمن عبارات المحاور حيث مثل كل محور فرضية من فرضيات الدراسة.

رابعاً/ الأسلوب الإحصائي الذي تم استخدامه

لقد اعتمد الباحثان في جمع البيانات الأولية للدراسة على حزمة الـ (SPSS) statistical package for social sciences الإحصائية، لمعالجة البيانات التي تم جمعها بواسطة أداة الاستبيان، وذلك بغرض تحقيق أهداف البحث واختبار مدى صحة فرضياته من عدم صحتها. كما تم تحديد أوزان الاستبيان حسب مقياس ليكرت الخماسي لتعكس قياسات الأوزان مدى الأهمية النسبية لإجابات العينة المبحوثة، حيث تم استخدام التكرارات والنسب المئوية لإجابات المبحوثين فضلا عن الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المبحوثين.

فالوسط الحسابي استخدم لوصف البيانات أي لوصف اتجاه المبحوثين نحو العبارة هل هو سلبي أم إيجابي للعبارة، علماً بأنه إذا زاد الوسط الحسابي الفعلي عن الوسط الحسابي الفرضي وهو (3) فهذا يعني أن اتجاه إجابات المبحوثين للعبارة إيجابي أي أن هذا يعني الموافقة على العبارة. كما استخدمت القيمة الاحتمالية فهي تحدد ما إذا كان هنالك فروق ذات دلالة إحصائية بين التكرارات المتوقعة والتكرارات المشاهدة، وذلك بمقارنة القيمة الاحتمالية بمستوى معنوية (0.05) فإذا كانت أقل من (0.05). فهذا يدل على وجود فروق بين التكرارات المشاهدة والتكرارات المتوقعة. وفي هذه الحالة نقارن الوسط الحسابي الفعلي للعبارة بالوسط الفرضي، فإذا كان أقل من الوسط الفرضي فهو دليل كافي على عدم موافقة المبحوثين على العبارة، أما إذا كان أكبر من الوسط الفرضي فهذا دليل على موافقة المبحوثين على العبارة.

خامساً/ طباعة وتحكيم الاستبانة

للتأكد من صياغة ووضوح عبارات الاستبانة قام الباحثان بعرضها على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال المحاسبة والإحصاء، وبعد استعادتها منهم تم إجراء بعض التعديلات المقترحة. من ثم قام الباحثان بطباعتها ونسخ عدد مائة نسخة تم توزيعها على عينة البحث فتم جمع عدد سبعة وسبعين نسخة كما تم استبعاد ستة نسخ منها ليصبح العدد الكلي لعينة الدراسة واحداً وسبعين مؤسسة مقاولات.

³³ موقع وزارة الشؤون البلدية والقروية، وكالة تصنيف المقاولين، 21-8-2018،



سادساً/ تحليل بيانات وعبارات الاستبانة

1- تحليل البيانات الديمغرافية :

كما ذكر سابقاً أن تحليل بيانات الدراسة تم بالاعتماد على الحزمة الإحصائية (SPSS) statistical sciences package for social sciences وقد تم استخدام النسب المئوية في تحليل ومناقشة البيانات الخاصة بالمنشأة وتحليل العبارات المرتبطة بالفرضيات، كل عبارة على حدة وتم ذلك على النحو الآتي:
أ. خبرة المؤسسة (فترة عملها):

من خلال التحليل الإحصائي مثلت كل من المؤسسات التي خبرتها أي فترة عملها (5 سنوات فأقل) والمؤسسات التي خبرتها (6-10 سنوات) أعلى تكرار بـ (21) تكرار ونسبة 29.6%، ثم تلتها المؤسسات التي خبرتها (16 سنة فأكثر) بـ (19) تكرار ونسبة 26.7%، وكانت أقل نسبة للمؤسسات التي خبرتها من (11-15 سنة) بـ (10) تكرارات ونسبة 14.1% أي أن المؤسسات ذات الخبرة الأقل تأتي أولاً تليها المؤسسات صاحبة الخبرة الأعلى وتأتي المؤسسات متوسطة الخبرة أخيراً. يلاحظ أن هناك تباين في خبرة المؤسسات محل الدراسة وهذا التباين سينعكس على جودة البيانات المتحصل عليها من تلك المؤسسات.
ب - رأسمال المؤسسة (المبالغ بالريال السعودي):

من خلال التحليل الإحصائي يتضح أن المؤسسات التي يبلغ رأس مالها مليون ريال فأقل استحوذت على أعلى تكرارات بلغت (36) تكرار ونسبة 50.7%، أما المؤسسات التي تراوح رأس مالها ما بين (2-5 مليون) جاءت في المرتبة الثانية بـ (24) تكرار و33.8%، وبلغ تكرار المؤسسات التي تراوح رأس مالها (6-10 مليون) بـ (8) تكرارات بنسبة 11.3%، والمؤسسات التي يزيد رأسمالها عن الـ 11 مليون نالت (3) تكرارات ونسبة 4.2%، وذلك يبين أن الشركات ذات رأس المال الأقل هي الأكثر عدداً وتليها الشركات ذات رأس المال الأكثر ثم الأكثر.

ج- الشكل القانوني للمؤسسة:

يتضح من خلال التحليل الإحصائي أن بيانات المؤسسات ذات الملكية الفردية هي الأكثر تكراراً حيث بلغت تكراراتها 35 تكراراً وبنسبة 49.3%، تلتها المؤسسات ذات الملكية بالشراكة بـ 25 تكراراً وبنسبة 35.2% ثم المؤسسات ذات الملكية العائلية بـ 6 تكرارات وبنسبة 8.5% وأخيراً المؤسسات ذات الملكية من الأنواع الأخرى بـ 5 تكرارات وبنسبة 7%.
د- عدد العاملين في المؤسسة:

من خلال التحليل الإحصائي يتضح أن أعلى عدد عاملين كان لفئة المؤسسات التي بها عدد عاملين (51-100) بتكرارات بلغت 25 بنسبة 35.2% وهي تمثل المؤسسات متوسطة الحجم، تلتها فئة (50) عامل فأقل بـ 24 تكرار وبنسبة 33.8% وهي تمثل المؤسسات صغيرة الحجم، ثم الفئة 151 عامل فأكثر بـ 15 تكراراً وبنسبة 21.1%، وأخيراً الفئة (101 - 150) عامل بـ 7 تكرارات وبنسبة 9.9% وهاتين الفئتين الأخيرتين تمثلان المؤسسات كبيرة الحجم.

2- معلومات عن نظام التكاليف المطبق في المؤسسة:

أ- نظام التكاليف المطبق بمؤسستكم:

من خلال التحليل الإحصائي يلاحظ أن نظام التكاليف اليدوي هو الأكثر تطبيقاً من بين أنظمة التكاليف حيث بلغت تكراراته 54 تكراراً وبنسبة 76%، تلاه النظام اليدوي الآلي بـ 10 تكرارات وبنسبة 14.1%، وأخيراً النظام الحاسوبي بـ 7 تكرارات وبنسبة 9.9%. هذه النتيجة تفسر أنه مازالت أنظمة التكاليف المطبقة في مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية تقليدية.

ب- نظريات التكاليف المتبعة في المؤسسة:

من خلال التحليل الإحصائي يتضح أن النظرية التكاليفية الأكثر استخداماً في مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية هي النظرية المباشرة حيث بلغت تكراراتها 49 تكراراً وبنسبة 69%، تلتها النظرية الكلية بـ 10 تكرارات وبنسبة 14.1%، ثم النظرية المستغلة بـ 8 تكرارات وبنسبة 11.3%، وأخيراً النظرية المتغيرة بـ 4 تكرارات وبنسبة 5.6%. ومن المعلوم أن كلا من هذه النظريات لها إيجابياتها وسلبياتها فيما يتعلق بمدى السلامة والدقة في تحميل التكاليف، ومن ثم فكل مؤسسة تختار ما يناسب طبيعة نشاطها وبيئتها الاقتصادية



واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية

من هذه النظريات أو الطرق. الجدير بالذكر أنه يمكن استخدام أكثر من نظرية في مؤسسات المقاولات نظراً لطبيعة وحجم المقاولات.

ج- مدة إعداد تقارير التكاليف:

من خلال التحليل الإحصائي يتضح أن مؤسسات المقاولات بالمملكة تطلب تقاريرها التكاليفية بحسب الحاجة إليها حيث بلغت هذه الفئة من عينة البحث 39 تكراراً وبنسبة 54.9%، وهذه النتيجة دليل على الحاجة الضرورية لبيانات التكاليف في بيئة الأعمال السعودية بشكل عام ومؤسسات المقاولات بشكل خاص. تلتها المؤسسات التي تطلب تقارير التكاليف كل نصف سنة حيث بلغت تكراراتها 19 تكراراً وبنسبة 26.8%، تلتها الربع سنوية بـ 8 تكرارات وبنسبة 11.3%، ثم الشهرية بـ 5 تكرارات وبنسبة 7%، هذه النتيجة توضح أن الطلب والحاجة إلى بيانات ومعلومات التكاليف في مؤسسات المملكة يمثل ضرورة ملحة إذ تطلب في أكثر الأحيان حسب الحاجة إليها.

سابعاً/ تحليل بيانات المآور

المحور الأول: الفرضية الأولى التي نصها: "لا تهتم مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية بتطبيق نظام محاسبة التكاليف".

جدول رقم (1) نسب وتكرارات العبارات المرتبطة بالفرضية الأولى

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	لا تطبق مؤسستكم نظام محاسبة التكاليف بطريقة منهجية علمية	45	20	3	3	0
		63.4%	28.2%	4.2%	4.2%	0%
2	يعتبر تطبيق نظام محاسبة التكاليف بمؤسستكم ضرورياً	31	28	2	6	4
		43.7%	39.4%	2.8%	8.5%	5.6%
3	لا يعتمد في تطبيق نظام محاسبة التكاليف بمؤسستكم على محاسب تكاليف متخصص	48	17	0	4	2
		67.6%	24%	0%	5.6%	2.8%
4	تستطيع مؤسستكم تحمل أعباء وتكلفة تطبيق نظام محاسبة التكاليف	37	28	0	4	2
		52.2%	39.4%	0%	5.6%	2.8%
5	نظراً لطبيعة نشاط مؤسستكم يتوقع أن تستفيد بصورة كبيرة من تطبيق نظام محاسبة التكاليف	45	23	0	2	1
		63.4%	32.4%	0%	2.8%	1.4%
6	ليس لملاك وإدارة مؤسستكم الوعي التام بمفهوم وطبيعة نظام محاسبة التكاليف	35	19	6	8	3
		49.3%	26.8%	8.5%	11.2%	4.2%
7	ليس لملاك وإدارة مؤسستكم المعرفة التامة بفوائد تطبيق نظام محاسبة التكاليف	39	19	5	5	3
		54.9%	26.8%	7%	7%	4.2%
8	يعتبر نظام محاسبة التكاليف بمؤسستكم تقليدياً يحتاج إلى تطوير	39	18	0	10	4
		54.9%	25.4%	0%	14.1%	5.6%
9	إن التطور والتوسع الذي حدث بمؤسستكم كان لنظام التكاليف أثراً كبيراً في حدوثه	15	26	10	15	5
		21.1%	36.6%	14.1%	21.1%	7%
10	ساهم نظام محاسبة التكاليف المطبق بمؤسستكم كثيراً في مواجهة تحديات بيئة العمل المعاصرة	19	25	7	13	7
		26.8%	35.2%	9.9%	18.2%	9.9%

المصدر: إعداد الباحثين من واقع التحليل الإحصائي للاستبيان، 2017م.

من خلال بيانات التحليل الإحصائي من الجدول (1) أعلاه تبين:

1. أن 63.4% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن مؤسساتهم لا تهتم بتطبيق نظام محاسبة التكاليف بشكل منهجي وسليم، و 28.2% منهم موافقون، بينما 4.2% غير موافقين، و 4.2% محايدين، عليه فإن نسبة الموافقة على العبارة 91.6% وهذه النتيجة تؤكد صحة هذه العبارة.
2. أن 43.7% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على اعتبار أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف بمؤسساتهم ضرورياً و 39.4% منهم موافقون، بينما 8.5% غير موافقين و 5.6% غير موافقين بشدة و 2.8% محايدين، عليه فإن نسبة الموافقة على العبارة 83.1% وهذه النتيجة تؤكد صحة هذه العبارة.



واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية

3. أن 67.6% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على اعتبار أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف بمؤسساتهم ضرورياً و24% منهم موافقون، بينما 5.6% غير موافقين، و2.8% غير موافقين بشدة، عليه فإن نسبة الموافقة على العبارة 91.6% وهذه النتيجة تؤكد صحة العبارة.
4. أن 52.2% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن مؤسساتهم لا تستطيع تحمل أعباء وتكلفة تطبيق نظام محاسبة التكاليف و39.4% منهم موافقون، بينما 5.6% غير موافقين و2.8% غير موافقين بشدة، عليه فإن نسبة الموافقة على العبارة 91.6% وهذه النتيجة تؤكد صحة هذه العبارة.
5. أن 63.4% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أنه نظراً لطبيعة نشاط مؤسساتهم يتوقعون أن تستفيد مؤسساتهم بصورة كبيرة من تطبيق نظام محاسبة التكاليف و32.4% منهم موافقون، بينما 2.8% غير موافقين، و1.4% غير موافق بشدة، عليه فإن نسبة الموافقة على العبارة 95.8% وهذه النتيجة تؤكد صحة هذه العبارة.
6. أن 49.3% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن ليس لملاك وإدارة مؤسساتهم الوعي التام بمفهوم وطبيعة نظام محاسبة التكاليف و26.8% منهم موافقون، بينما 11.2% غير موافقين و4.2% غير موافقين بشدة، و8.5% محايدون، عليه فإن نسبة الموافقة على العبارة 76.1% وهذه النتيجة تؤكد صحة هذه العبارة.
7. أن 54.9% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن ليس لملاك وإدارة مؤسساتهم المعرفة التامة بفوائد تطبيق نظام محاسبة التكاليف و26.8% منهم موافقون، بينما 7% غير موافقين، و4.2% غير موافقين بشدة، و7% محايدون، عليه فإن نسبة الموافقة على العبارة 81.7% وهذه النتيجة تؤكد صحة هذه العبارة.
8. أن 54.9% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على اعتبار أن نظام محاسبة التكاليف بمؤسساتهم تقليدياً يحتاج إلى تطوير و25.4% منهم موافقون، بينما 14.1% غير موافقين، و5.6% غير موافقين بشدة، عليه فإن نسبة الموافقة على العبارة 80.3% وهذه النتيجة تؤكد صحة هذه العبارة.
9. أن 21.1% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على إن التطور والتوسع الذي حدث بمؤسساتهم كان لنظام التكاليف أثراً كبيراً في حدوثه و36.6% منهم موافقون، بينما 21.1% غير موافقين، و7% غير موافقين بشدة، و14.1% محايدون، عليه فإن نسبة الموافقة على العبارة 57.7% وهذه النتيجة تؤكد صحة هذه العبارة.
- 10- أن 26.8% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن نظام محاسبة التكاليف المطبق بمؤسساتهم قد ساهم كثيراً في مواجهة تحديات بيئة العمل المعاصرة و35.2% منهم موافقون، بينما 18.2% غير موافقين، و9.9% غير موافقين بشدة، وكذلك 9.9% محايدون، عليه فإن نسبة الموافقة على العبارة 62% وهذه النتيجة تؤكد صحة هذه العبارة.
- المحور الثاني: الفرضية الثانية التي نصها: " لا تعتمد مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية على نظام محاسبة التكاليف بغرض تسيير شؤونها الإدارية ونموها وتطورها".



واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية

جدول رقم (2) نسب تكرارات العبارات المرتبطة بالفرضية الثانية

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
1	لا يتم تحديد تكلفة المقاولات من خلال نظام التكاليف	32	15	6	12	6
		%44.9	%21.1	%8.5	%17	%8.5
2	لا يتم تحديد سعر المقاولات من خلال نظام محاسبة التكاليف	36	10	3	13	9
		%50.7	%14.1	%4.2	%18.3	%12.7
3	لا يتم قبول أو رفض المقاولات بناءً على معلومات نظام تكاليف المقاولات.	25	32	2	9	3
		%35.2	%45.1	%2.8	%12.7	%4.2
4	لا يتم التقرير عن إنجاز المقاولات بناءً على بيانات التكاليف التي يوفرها نظام التكاليف.	19	42	0	.	10
		%26.8	%59.2	0%	0%	%14
5	لا يتم الاستفادة من نظام التكاليف بمنشآتكم في الرقابة على عناصر تكاليف المقاولات.	26	13	5	18	9
		%36.6	%18.3	%7	%25.4	%12.7
6	لا يتم الاعتماد على معلومات التكاليف في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بالمنشأة.	31	8	6	14	12
		%43.6	%11.3	%8.5	%19.7	%16.9
7	لا يتم الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف بمؤسساتكم في اتخاذ قرار التوسع في النشاط.	38	18	4	8	3
		%53.5	%25.4	%5.6	%11.3	%4.2
8	لا يتم الاعتماد على نظام التكاليف بمؤسساتكم في قرار شراء المواد الخام.	28	36	0	5	2
		%39.4	%50.7	0%	%7	%2.8
9	لا تساهم بيانات التكاليف بمؤسساتكم في إعداد الموازنات التقديرية للتكاليف المتوقعة مستقبلاً.	26	25	1	7	12
		%36.6	%35.2	%1.4	%9.9	%16.9
10	لا يساعد نظام التكاليف بمؤسساتكم على تقليل تكلفة المقاولات.	32	28	2	5	4
		%45.1	%39.5	%2.8	%7	%5.6

المصدر: إعداد الباحثين من واقع التحليل الإحصائي للاستبيان، 2017م.

من خلال الجدول رقم (2) أعلاه يتضح:

1. أن 44.9% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أنه لا يتم تحديد تكلفة المقاولات من خلال نظام التكاليف و 21.1% منهم موافقون، بينما 17% غير موافقين و 8.5% غير موافقين بشدة، و 8.5% محايدون، عليه فإن نسبة الموافقة على العبارة 66% وهذه النتيجة تؤكد صحة هذه العبارة.
2. أن 50.7% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أنه لا يتم تحديد سعر المقاولات من خلال نظام التكاليف، و 14.1% منهم موافقون، بينما 18.3% غير موافقين، و 12.7% غير موافقين بشدة، و 4.2% محايدون، عليه فإن نسبة الموافقة على العبارة 64.8% وهذه النتيجة تؤكد صحة هذه العبارة.
3. أن 35.2% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أنه لا يتم قبول أو رفض المقاولات بناءً على معلومات نظام تكاليف المقاولات الموجود في مؤسساتهم و 45.1% منهم موافقون، بينما 12.7% غير موافقين، و 4.2% غير موافقين بشدة، و 2.8% محايدون، عليه فإن نسبة الموافقة على العبارة 80.3% وهذه النتيجة تؤكد صحة هذه العبارة.
4. أن 26.8% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أنه لا يتم التقرير عن إنجاز المقاولات بناءً على بيانات التكاليف التي يوفرها نظام التكاليف الموجود في مؤسساتهم و 59.2% منهم موافقون، بينما 14% غير موافقين بشدة، عليه فإن نسبة الموافقة على العبارة 86% وهذه النتيجة تؤكد صحة هذه العبارة.
5. أن 36.6% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أنه لا يتم الاستفادة من نظام التكاليف بمنشآتكم في الرقابة على عناصر تكاليف المقاولات و 18.3% منهم موافقون، بينما 25.4% غير موافقين، و 12.7% منهم غير موافقين بشدة، و 7% محايدون، عليه فإن نسبة الموافقة على العبارة 54.9% وهذه النتيجة تؤكد صحة العبارة



واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية

6. أن 43.6% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أنه لا يتم الاعتماد على معلومات التكاليف في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بمنشأتهم و 11.3% منهم موافقون، بينما 19.7% غير موافقين، و 16.9% غير موافقين بشدة، و 8.5% محايدون، عليه فإن نسبة الموافقة على العبارة 54.9% وهذه النتيجة تؤكد صحة هذه العبارة.
7. أن 53.5% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أنه لا يتم الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف بمؤسساتهم في اتخاذ قرار التوسع في النشاط و 25.4% منهم موافقون، بينما 11.3% غير موافقين، و 4.2% غير موافقين بشدة، و 5.6% محايدون، عليه فإن نسبة الموافقة على العبارة 78.9% وهذه النتيجة تؤكد صحة هذه العبارة.
8. أن 39.4% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أنه لا يتم الاعتماد على نظام التكاليف بمؤسساتهم في قرار شراء المواد الخام و 50.7% منهم موافقون، بينما 7% غير موافقين، و 2.8% غير موافقين بشدة، عليه فإن نسبة الموافقة على العبارة 90.1% وهذه النتيجة تؤكد صحة هذه العبارة.
9. أن 36.6% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أنه لا تسهم بيانات التكاليف بمؤسساتهم في إعداد الموازنات التقديرية للتكاليف المتوقعة مستقبلاً و 35.2% منهم موافقون، بينما 9.9% غير موافقين و 16.9% غير موافقين بشدة، و 1.4% محايدون، عليه فإن نسبة الموافقة على العبارة 71.8% وهذه النتيجة تؤكد صحة هذه العبارة.
10. أن 45.1% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أنه لا يساعد نظام التكاليف بمؤسساتهم على تقليل تكلفة المقاولات و 39.5% منهم موافقون، بينما 7% غير موافقين، و 16.9% منهم غير موافقين بشدة، و 2.8% محايدون، عليه فإن نسبة الموافقة على العبارة 84.6% وهذه النتيجة تؤكد صحة هذه العبارة.

المحور الثالث: الفرضية الثالثة التي نصها: "تواجه مؤسسات المقاولات بالمملكة

مجموعة من المعوقات والتحديات تحول دون تطبيق نظام محاسبة التكاليف".

جدول رقم (3) نسب وتكرارات العبارات المرتبطة بالفرضية الثالثة

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	لا تدرك مؤسساتكم مفهوم وطبيعة نظام محاسبة التكاليف، ومن ثم لا ترغب في تطبيقه.	36	24	0	6	5
		50.7%	33.8%	0%	8.5%	7%
2	لا تدرك مؤسساتكم فوائد ومنافع تطبيق نظام محاسبة التكاليف، ومن ثم لا ترغب في تطبيقه.	45	18	4	4	0
		63.4%	25.4%	5.6%	5.6%	0%
3	تستطيع مؤسساتكم تحمل تكلفة تطبيق نظام محاسبة التكاليف، ولكنها لا ترغب في تطبيقه.	24	27	5	8	7
		33.8%	38%	7%	11.3%	9.9%
4	تستطيع مؤسساتكم تحمل الأعباء والجهد المطلوب لتطبيق نظام محاسبة التكاليف، ولكنها لا ترغب في تطبيقه.	24	35	2	4	6
		33.8%	49.3%	2.8%	5.6%	8.5%
5	لا تتوفر الكوادر المحاسبية المتخصصة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف، ومن ثم لا ترغب في تطبيقه.	37	24	0	7	3
		52.1%	33.8%	0%	9.9%	4.2%
6	الجهات المسنولة لا ترشد ولا تنصح بتطبيق نظام محاسبة التكاليف.	36	25	0	7	3
		50.7%	35.2%	0%	9.9%	4.2%
7	الجهات المسنولة لا تقدم المساعدات في سبيل تطبيق نظام محاسبة التكاليف.	37	28	3	2	1
		52.2%	39.4%	4.2%	2.8%	1.4%

المصدر: إعداد الباحثين من واقع التحليل الإحصائي للاستبيان، 2017م.



واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية

من خلال الجدول رقم (3) يتضح:

1. أن 50.7% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن مؤسساتهم لا تدرك مفهوم وطبيعة نظام محاسبة التكاليف، ومن ثم لا ترغب في تطبيقه و33.8% منهم موافقون، بينما 8.5% غير موافقين، و7% منهم غير موافقين بشدة، عليه فإن نسبة الموافقة على العبارة 84.5% وهذه النتيجة تؤكد صحة هذه العبارة.
2. أن 63.4% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن مؤسساتهم لا تدرك فوائد ومنافع تطبيق نظام محاسبة التكاليف ومن ثم لا ترغب في تطبيقه و25.4% منهم موافقون، بينما 5.6% غير موافقين، و5.6% محايدون، عليه فإن نسبة الموافقة على العبارة 88.8% وهذه النتيجة تؤكد صحة هذه العبارة.
3. أن 33.8% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن مؤسساتهم تستطيع تحمل تكلفة تطبيق نظام محاسبة التكاليف، ولكنها لا ترغب في تطبيقه و38% منهم موافقون، بينما 11.3% غير موافقين، و9.9% غير موافقين بشدة، و7% محايدون، عليه فإن نسبة الموافقة على العبارة 71.8% وهذه النتيجة تؤكد صحة هذه العبارة.
4. أن 33.8% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن مؤسساتهم تستطيع تحمل الأعباء والجهد المطلوب لتطبيق نظام محاسبة التكاليف ولكنها لا ترغب في تطبيقه و49.3% منهم موافقون، بينما 5.6% غير موافقين، و8.5% منهم غير موافقين بشدة، و2.8% على الحياد، عليه فإن نسبة الموافقة على العبارة 83.1% وهذه النتيجة تؤكد صحة هذه العبارة.
5. أن 52.1% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أنه لا تتوفر الكوادر المحاسبية المتخصصة في مؤسساتهم لتطبيق نظام محاسبة التكاليف، ومن ثم لا ترغب في تطبيقه و33.8% منهم موافقون، بينما 9.9% غير موافقين، و4.2% منهم غير موافقين بشدة، عليه فإن نسبة الموافقة على العبارة 85.9% وهذه النتيجة تؤكد صحة هذه العبارة.
6. أن 50.7% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن الجهات المسؤولة في مؤسساتهم لا ترشد ولا تنصح بتطبيق نظام محاسبة التكاليف و35.2% منهم موافقون، بينما 9.9% غير موافقين، و4.2% منهم غير موافقين بشدة، عليه فإن نسبة الموافقة على العبارة 85.9% وهذه النتيجة تؤكد صحة هذه العبارة.
7. أن 52.2% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن الجهات المسؤولة في مؤسساتهم لا تقدم المساعدات في سبيل تطبيق نظام محاسبة التكاليف و39.4% منهم موافقون، بينما 2.8% غير موافقين، و1.4% منهم غير موافقين بشدة، و4.2% محايدون، عليه فإن نسبة الموافقة على العبارة 91.6% وهذه النتيجة تؤكد صحة هذه العبارة.

ثامناً/ اختبار الفرضيات

تم اختبار الفرضيات كلاً على حدا من خلال استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة (T-test) ومستوى الدلالة والاستنتاج الإحصائي لإجابات عينة الدراسة عن كل عبارة، وذلك على النحو الآتي:
أولاً: اختبار الفرضية الأولى التي نصها: "لا تهتم مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية بتطبيق نظام محاسبة التكاليف".

جدول رقم (4) الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة T-test ومستوى الدلالة لاختبار الفرضية الأولى

الرقم	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T-test)	مستوى الدلالة	الاستنتاج الإحصائي
1	لا تطبق مؤسساتكم نظام محاسبة التكاليف بطريقة منهجية علمية	4.5	0.77	-5.38	0.00	دالة إحصائياً
2	يعتبر تطبيق نظام محاسبة التكاليف بمؤسساتكم ضرورياً	4.1	1.2	-6.81	0.00	دالة إحصائياً
3	لا يعتمد في تطبيق نظام محاسبة التكاليف بمؤسساتكم على محاسب تكاليف متخصص	4.5	0.97	-4.53	0.00	دالة إحصائياً
4	تستطيع مؤسساتكم تحمل أعباء وتكلفة تطبيق نظام محاسبة التكاليف	4.3	0.95	-5.98	0.00	دالة إحصائياً
5	نظراً لطبيعة نشاط مؤسساتكم يتوقع أن تستفيد بصورة كبيرة من تطبيق نظام محاسبة التكاليف	4.5	0.77	-5.08	0.00	دالة إحصائياً
6	ليس لملك وإدارة مؤسساتكم الوعي التام بمفهوم وطبيعة نظام محاسبة التكاليف	4.0	1.2	-6.66	0.00	دالة إحصائياً



واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية

7	ليس لملك وإدارة مؤسستكم المعرفة التامة بفوائد تطبيق نظام محاسبة التكاليف	4.2	1.2	-5.93	0.00	دالة إحصائياً
8	يعتبر نظام محاسبة التكاليف بمؤسستكم تقليدياً يحتاج إلى تطوير	4.1	1.3	-5.94	0.00	دالة إحصائياً
9	إن التطور والتوسع الذي حدث بمؤسستكم كان لنظام التكاليف أثراً كبيراً في حدوثه	3.4	1.3	-10.63	0.00	دالة إحصائياً
10	ساهم نظام محاسبة التكاليف المطبق بمؤسستكم كثيراً في مواجهة تحديات بيئة العمل المعاصرة	3.5	1.2	-9.46	0.00	دالة إحصائياً

المصدر: إعداد الباحثين من واقع التحليل الإحصائي للاستبيان، 2017م.

من خلال الجدول رقم (4) أعلاه يستنتج أن:

- الوسط الحسابي العام للمحور يساوي (4.11) وهي أكبر من الوسط الحسابي الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين نحو هذه العبارات تسير في الاتجاه الإيجابي أي موافقتهم عليه.
- الانحراف المعياري للعبارات (2 ، 6 ، 7 ، 8 ، 9 ، 10) أكبر من الواحد الصحيح وهي تدل على تشتت إجابات المبحوثين حول الوسط الحسابي.
- الانحراف المعياري للعبارات (1 ، 3 ، 4 ، 5) أقل من الواحد الصحيح وهي تدل على ثبات إجابات المبحوثين حول الوسط الحسابي.
- كل قيم (T-test) لعبارات المحور الأول قيم ذات مستوى دلالة إحصائية أقل من القيمة المحددة مسبقاً من قبل الباحث وهي (0.05) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة (أي أنها تتحيز لإجابة دون غيرها) لصالح الموافقين على العبارات.
- بناءً على هذه النتيجة نتأكد صحة الفرضية الأولى التي نصها: " لا تهتم مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية بتطبيق نظام محاسبة التكاليف".
- ثانياً: اختبار الفرضية الثانية والتي نصها: " لا تعتمد مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية على نظام محاسبة التكاليف في تسيير شؤونها الإدارية".

جدول رقم (5) الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة T-test ومستوى الدلالة لاختبار الفرضية الثانية

الرقم	العبرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t)	مستوى الدلالة	الاستنتاج الإحصائي
1	لا يتم تحديد تكلفة المقاولات من خلال نظام التكاليف	3.8	1.4	-7.40	0.00	دالة إحصائياً
2	لا يتم تحديد سعر المقاولات من خلال نظام محاسبة التكاليف	3.7	1.5	-7.01	0.00	دالة إحصائياً
3	لا يتم قبول أو رفض المقاولات بناءً على معلومات نظام تكاليف المقاولات.	3.9	1.1	-7.86	0.00	دالة إحصائياً
4	لا يتم التقرير عن إنجاز المقاولات بناءً على بيانات التكاليف التي يوفرها نظام التكاليف.	3.8	1.2	-7.86	0.00	دالة إحصائياً
5	لا يتم الاستفادة من نظام التكاليف بمنشآتكم في الرقابة على عناصر تكاليف المقاولات.	3.4	1.5	-8.89	0.00	دالة إحصائياً
6	لا يتم الاعتماد على معلومات التكاليف في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بالمنشأة.	3.5	1.6	-8.15	0.00	دالة إحصائياً
7	لا يتم الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف بمؤسساتكم في اتخاذ قرار التوسع في النشاط.	4.1	1.2	-6.16	0.00	دالة إحصائياً
8	لا يتم الاعتماد على نظام التكاليف بمؤسساتكم في قرار شراء المواد الخام.	4.2	0.96	-7.32	0.00	دالة إحصائياً
9	لا تسهم بيانات التكاليف بمؤسساتكم في إعداد الموازنات التقديرية للتكاليف المتوقعة مستقبلاً.	3.6	1.5	-7.86	0.00	دالة إحصائياً
10	لا يساعد نظام التكاليف بمؤسساتكم على تقليل تكلفة المقاولات.	4.1	1.1	-6.63	0.00	دالة إحصائياً

المصدر: إعداد الباحثين من واقع التحليل الإحصائي للاستبيان، 2017م.



واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية

من خلال الجدول رقم (5) أعلاه يستنتج أن:

- الوسط الحسابي العام للمحور يساوي (3.81) وهي أكبر من الوسط الحسابي الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين نحو هذه العبارات تسير في الاتجاه الإيجابي أي موافقتهم عليه.
- الانحراف المعياري لكل العبارات (عدا عبارة واحدة) أكبر من الواحد الصحيح وهي تدل على تشتت إجابات المبحوثين حول الوسط الحسابي.

- كل قيم (T-test) لعبارات المحور الثاني قيم ذات مستوى دلالة إحصائية أقل من القيمة المحددة مسبقاً من قبل الباحث وهي (0.05) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة (أي أنها تتحيز لإجابة دون غيرها) لصالح الموافقين على العبارات.
بناءً على هذه النتيجة تتأكد صحة الفرضية الثانية التي نصها: "لا تعتمد مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية على نظام محاسبة التكاليف في تسيير شؤونها الإدارية".
ثالثاً: اختبار الفرضية الثالثة التي نصها: "تواجه مؤسسات المقاولات بالمملكة مجموعة من المعوقات والتحديات تحول دون تطبيق نظام محاسبة التكاليف".

جدول رقم (6) الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة T-test ومستوى الدلالة لاختبار الفرضية الثالثة

الرقم	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t)	مستوى الدلالة	الاستنتاج الإحصائي
1	لا تدرك مؤسستكم مفهوم وطبيعة نظام محاسبة التكاليف، ومن ثم لا ترغب في تطبيقه.	4.1	1.2	-6.04	0.00	دالة إحصائياً
2	لا تدرك مؤسستكم فوائد ومنافع تطبيق نظام محاسبة التكاليف، ومن ثم لا ترغب في تطبيقه.	4.5	0.84	-5.35	0.00	دالة إحصائياً
3	لا تستطيع مؤسستكم تحمل تكلفة تطبيق نظام محاسبة التكاليف، ومن ثم لا ترغب في تطبيقه.	3.8	1.4	-17.26	0.00	دالة إحصائياً
4	لا تستطيع مؤسستكم تحمل الأعباء والجهد المطلوب لتطبيق نظام محاسبة التكاليف، ومن ثم لا ترغب في تطبيقه.	4.1	1.2	-21.38	0.00	دالة إحصائياً
5	لا تتوفر الكوادر المحاسبية المتخصصة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف، ومن ثم لا ترغب في تطبيقه.	4.2	1.1	-5.99	0.00	دالة إحصائياً
6	الجهات المسؤولة لا ترشد ولا تنصح بتطبيق نظام محاسبة التكاليف.	4.2	1.1	-6.12	0.00	دالة إحصائياً
7	الجهات المسؤولة لا تقدم المساعدات في سبيل تطبيق نظام محاسبة التكاليف.	4.4	0.82	-6.39	0.00	دالة إحصائياً

المصدر: إعداد الباحثين من واقع التحليل الإحصائي للاستبيان، 2017م.

من خلال الجدول رقم (6) أعلاه يستنتج أن:

- الوسط الحسابي العام للمحور يساوي (4.19) وهي أكبر من الوسط الحسابي الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين نحو هذه العبارات تسير في الاتجاه الإيجابي أي موافقتهم عليه.
- الانحراف المعياري لأغلب العبارات (أكبر من الواحد الصحيح) وهي تدل على تشتت إجابات المبحوثين حول الوسط الحسابي.

- كل قيم (t) لعبارات المحور الثالث قيم ذات مستوى دلالة إحصائية أقل من القيمة المحددة مسبقاً من قبل الباحث وهي (0.05) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة (تتحيز لإجابة دون غيرها) لصالح الموافقين على العبارات.
بناءً على هذه النتيجة تتأكد صحة الفرضية الثالثة التي نصها: "تواجه مؤسسات المقاولات بالمملكة مجموعة من المعوقات والتحديات تحول دون تطبيق نظام محاسبة التكاليف".



واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية

تاسعاً/ الاستنتاجات

- من خلال الإطار النظري والمفاهيمي للبحث والتحليل الإحصائي لبيانات الدراسة يمكن استخلاص النتائج الآتية:
- 1- أن معظم مؤسسات المقاولات بالمملكة تطبق نظام التكاليف اليدوي.
 2. أن نظرية التكاليف الأكثر استخداماً في مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية هي النظرية (الطريقة) المباشرة.
 3. أن هناك حاجة ضرورية لبيانات التكاليف بمؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية.
 4. أن غالبية مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية لا تهتم بتطبيق نظام محاسبة التكاليف بطريقة منهجية وسليمة.
 5. أن معظم مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية لا تهتم بتطبيق نظام محاسبة التكاليف بغرض مساعدتها في تسيير شؤونها الإدارية وتحقيق أهدافها ونموها وتطويرها.
 6. أن من المشاكل التي تواجه معظم ملاك ومدراء مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية فيما يتعلق بعدم رغبتهم في تطبيق نظام محاسبة التكاليف ما يلي:
 - أ. عدم إدراكهم لمفهوم وطبيعة نظام محاسبة التكاليف والفائدة من تطبيقه.
 - ب. أن الجهات المسؤولة عن مؤسسات المقاولات بالمملكة لا تقدم مساعدات ولا تنصح بتطبيق نظام محاسبة التكاليف.
 - ت. عدم توفر الكوادر المتخصصة في مجال محاسبة التكاليف للمساعدة في تطبيق نظام محاسبة التكاليف.
 7. أن معظم مؤسسات المقاولات بالمملكة تستطيع تحمل تكلفة وأعباء وجهد تطبيق نظام محاسبة التكاليف، إلا أنها لا ترغب في تطبيقه نظراً للمشاكل والمعوقات المذكورة في الفقرة (6).

عاشراً/ التوصيات

- من خلال ما توصل إليه الباحثان من نتائج يوصيان بالتوصيات الآتية:
1. رفع الوعي بأهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف بمؤسسات المقاولات بالمملكة وذلك بعقد المؤتمرات والندوات واستخدام الوسائل الإعلامية كالصحف والمجلات واللقاءات التلفزيونية والإذاعية وغيرها.
 2. حث مؤسسات المقاولات بالمملكة على تطبيق برامج التكاليف الحديثة والحاسوبية وبطريقة سليمة ومنهجية من أجل تحقيق أعلى مستوى كفاءة وفعالية لتلك النظم والاستفادة منها بدرجة قصوى.
 3. يجب على مؤسسات المقاولات بالمملكة تحديد الهدف من تطبيق نظام محاسبة التكاليف بكل دقة ومنهجية، على أن يتم استخدام بيانات ومعلومات التكاليف في التخطيط للمؤسسة ولكل مقولة على حده وكذلك فر الرقابة على الأداء العام وعلى عناصر التكاليف وتقييم الأداء ومتابعته.
 4. على الجهات الرسمية وغير الرسمية المسنولة عن مؤسسات المقاولات تقديم المساعدات والنصح بما يخدم ويعزز من فرص تطبيق نظام محاسبة التكاليف.
 5. على الجامعات والهيئات المهنية المحاسبية بالمملكة الاهتمام بتوفير كوادر متخصصة في مجال محاسبة التكاليف لسد الحاجة الضرورية لهذا التخصص في سوق العمل عموماً ومؤسسات المقاولات بوجه الخصوص.



المراجع

أولاً/ المراجع العربية

- د. أحمد محمد نور و د. شحاته السيد شحاته، مدخل معاصر في مبادئ محاسبة التكاليف – لأغراض القياس والرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005م، ص5.
- جيمس أ. كاشين، جويل ج. لينر، ترجمة أ.د إبراهيم محمد السباعي- دار المريخ الرياض، دار ماكجروهيل للنشر- نيويورك، ط2، 1978م.
- د. حسام الدين حسين، محاسبة التكاليف – نظم معلومات محاسبية، مكتبة نانسى دمياط، الإسكندرية، 2007م.
- حسني عابدين، إطار علمي لقياس أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لعقود المقاولات على نتائج أعمال شركات المقاولات بفلسطين، رسالة دكتوراه، جامعة النيلين، كلية التجارة، قسم المحاسبة، 2006م.
- د. حنفي زكي عيد، الأصول العلمية والعملية لمحاسبة التكاليف الفعلية، درا الجامعة للطباعة والنشر، القاهرة، 1985م.
- أ.د زكريا فريد عبد الفتاح وآخرون، أسس المحاسبة بين النظرية والتطبيق، خوارزم العلمية، جدة، 2013م.
- د. صلاح بسيوني عيد وآخرون، محاسبة التكاليف، 2017م.
- د. صلاح جودة، موسوعة جودة المحاسبية، الجزء الخامس، المقاولات، الكتاب الأول، دار السعادة، 2017م.
- عمر تاج السر النور، إطار علمي لإدارة وقياس تكاليف وأمر العقود والمقاولات، رسالة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2008م.
- د. فتح الرحمن الحسن منصور ود. بابكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف1، منشورات جامعة السودان المفتوحة، ط1، الخرطوم، 2007م، ص 8.
- د. محمد توفيق بلبع وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، دن، القاهرة، د.ت.
- أ.د محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، ط3، دن، عمان، 2012م، ص 3.
- أ.د نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر، ط2، عمان، 2004م.
- د. الهادي آدم محمد، نظرية المحاسبة، ط3، دن، الخرطوم، 2006م.
- د. وليد بن محمد الشباني، مبادئ المحاسبة والتقرير المالي، العبيكان للنشر، الرياض، 2014م.
- أ. يوسف يودلة و أ. عبد الحق بن تفات، مداخلة بعنوان "دور المقاول المصغرة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية والتحديات التي تواجهها"، 2012م.
- د. يونس حسن عقل، ود. جمال علي محمد، أساسيات محاسبة التكاليف، دن، جامعة حلوان. د.ت، ص 5.

ثانياً/ المراجع الإنجليزية

- Charles T. Horngren, (2015), cost accounting- a managerial emphasis, 15ed, pearson education limited, Harlow- Essex CM20 2Je- England.
- Evans Mushonga, A Costing System for The Construction Industry in Southern Africa, University of South Africa, Department of Accounting, Commerce, Master's thesis, 2015.
- Hugh Coombs & sons, (2005), management accounting – principle and applications, SAGE publications Ltd – 1 Oliver's yard – 55 City Road, London ECIY 1sp.
- John Wiley & sons (2013), Inc. Financial accounting , 2ed, printed in China.
- Jouni Keisala, Cost Accounting methods for construction projects in North-West Russia Case study Pöyry CM Oy, University of Kuopio, Faculty of Business and Information Technology, Department of Business and Management, Accounting and Finance, Master's thesis, 2009.



واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات المقاولات
بالمملكة العربية السعودية

- Marchesan, P.R.C. and Formoso, C.T. Cost Management and Production Control for Construction Companies, Proceedings of the 9th annual conference of the International Group for Lean Construction, Singapore, 2001.
- Will Seal & Sons, (2015), Management Accounting, McGraw-Hill Education-shoppenhangers Road- Maidenhead- Berkshire- SL6 2QL.

ثالثاً/ المواقع الإلكترونية

- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معيار محاسبة عقود الإنشاءات والخدمات، الفقرة 132 - 133،
<http://www.socpa.org.sa/Socpa/Technical-Resources/Accounting-Standards/AS-022.aspx>.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معيار محاسبة عقود الإنشاءات والخدمات، الفقرة 142،
<http://www.socpa.org.sa/Socpa/Technical-Resources/Accounting-Standards/AS-022.aspx>.
- المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) المعدل في عام 1993م، ص 4، <http://www.q8control.com/1.pdf>.
- موقع المرسال، أفضل شركات المقاولات السعودية، <https://www.almrsal.com/category/saudi-arabia-news>، 1/11/2017.
- موقع وزارة الشؤون البلدية والقروية، وكالة تصنيف المقاولين، 21-8-2018، https://contractors.momra.gov.sa/ListOfClassifiedResultDefaultNewAJ.aspx?SearchDetails=100_0_0



The reality of the application of cost accounting system in the contracting institutions in the kingdom of Saudi Arabia

Abstract

The study aimed to identify the reality of the application of cost accounting system in the contracting institutions in Saudi Arabia, and the extent of the reflection of the application of this system on the effectiveness and efficiency of the general performance of these institutions. Where the research community consists of the contracting institutions operating in the Saudi Arabia, and then a suitable random sample was selected from seventy one institutions. The researchers used the historical method to track the previous studies as well as the descriptive approach to conducting the field study. The study data were analyzed by SPSS statistical program.

The results of this study conclude that there is a need for cost data in the contracting institutions in Saudi Arabia, and these institutions are able to bear the cost and burdens of this system, but these institutions do not care to implement the cost accounting system in a systematic and sound manner, or for the purpose of helping them in the management of their administrative and achievement goals, growth and development. Remarkably, the problems and obstacles that prevent the implementation of this system is the failure to recognize the concept and nature of this system and the benefits that will be achieved by its application by the owners and management of these institutions.

The main recommendations were to raise awareness of the application of cost accounting system in the Kingdom's contracting institutions, to implement modern and computerized cost programs in a sound and systematic manner and to define the objective of implementing this system. Also, the relevant bodies of the contracting institutions should provide assistance and advice to serve and enhance the chances of applying the cost accounting system.

Key word: cost accounting , contracting institutions.