مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

**اسم المقال:** واقع نظام التكاليف في منشآت تربية الدواجن في سورية وإمكانية تطويره
**اسم الكاتب:** د. نواف فخر، د. ماهر الأمين، عفراء علي
**رابط ثابت:** https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4170
**تاريخ الاسترداد:** 2026/11/03 08:03 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (31) العدد (3)2009
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (31) No. (3) 2009

# واقع نظام التكاليف في منشآت تربية الدواجن في سوريه وإمكانية تطويره

**الدكتور نواف فخر***
**الدكتور ماهر الأمين****
**عفراء علي*****

**(تاريخ الإيداع 27 / 5 / 2009. قُبِل للنشر في 2009/8/27)**

## □ الملخّص □

يهدف البحث إلى تشخيص واقع محاسبة التكاليف في منشآت تربية الدواجن، وبيان مدى التطبيق، أو عدم التطبيق وأسبابه وعلاقته بجملة من العوامل منها نوع النشاط، ملكية المنشأة، وأيضاً بيان أهمية تطبيق نظم التكاليف وتطويرها انطلاقاً من خصائص المنشآت واعتبارات السوق من أجل رفع كفاءة الأداء من خلال دراسة ميدانية على منشآت الدواجن.

وقد توصل البحث إلى أنّ هناك فجوة حقيقية بين الإطار النظري والجانب التطبيقي لنظم التكاليف حيث إنّ نسبة 76% من منشآت عينة البحث لا تطبق نظم تكاليف حتى بالنسبة إلى المنشآت التي تطبق نظام تكاليفي، فإنها لا تطبق جميع مقوماته بشكل كامل. ولذلك تمّ اقتراح مجموعة من النقاط بهدف قياس تكلفة الإنتاج بشكل صحيح في منشآت تربية الدواجن في سوريه.

**الكلمات المفتاحية:** منشآت تربية الدواجن– نظام تكاليف– رقابة– قياس تكلفة– تخطيط– اتخاذ قرار– تسعير.

* أستاذ– قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد– جامعة دمشق– دمشق– سورية.
** أستاذ مساعد– قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد– جامعة تشرين– اللاذقية– سورية.
*** طالبة دراسات عليا (دكتوراه) – قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد– جامعة تشرين– اللاذقية– سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (31) العدد (3)2009
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (31) No. (3) 2009

# Cost System in Aviculture Farms in Syria and the Possibility of its Development.

**Dr. Nawaf Fakher***
**Dr. Maher Al- Ameen****
**Afraa Ali*****

**(Received 27 / 5 / 2009. Accepted 27/8/2009)**

## □ ABSTRACT □

This field research aims to diagnosis the state of cost accounting in aviculture farms and shows the extent of applying it and the reasons that prevent farms from applying it, and the relation of applying the cost system with some factors such as: activity type and farm ownership.

Another aim of this research is to clarify the importance of applying cost systems, and the necessity of their development based on farms characteristics and market's factors, to increase performance efficiency.

As 76% percent of aviculture samples do not apply cost system, and even those that apply it do not apply it completely, the research concludes that there is a real gap between theoretical frame and application for cost systems.

The research suggests some aspects to measure the costs of aviculture production accurately in Syrian aviculture farms.

**Keywords:** Aviculture farms, Costs Systems, control, cost measurement, planning, performance evaluation, pricing.

*Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, Damascus University, Damascus, Syria.
**Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.
***Postgraduate Student, Department of Accounting, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.

**مقدمة:**

على الرغم من أنّ الزراعة تعدّ من أقدم الأنشطة التي مارسها الإنسان إلا أنّ المحاسبة عن الأنشطة الزراعية جاءت متأخرة مقارنة بالمحاسبة عن الأنشطة التجارية والصناعية بسبب عدد من الاعتبارات أهمها[1]:

- عدم اقتناع المزارعين بأهمية المحاسبة والدفاتر والسجلات.
- الانخفاض النسبي للاستثمارات في المشروعات الزراعية وضآلة حجمها، مما يجعل نتائج ومردود الأنشطة الزراعية يعود على ملاّكها فقط، وهم ليسوا في حاجة إلى معلومات محاسبية.
- إن المشروعات الزراعية الصغيرة لا تتحمل تشغيل محاسب أو حتى كاتب حسابات ليقوم بالعمل المحاسبي وإمساك الدفاتر.

وبعد أن تطورت الزراعة من مجرد الإنتاج للاكتفاء الذاتي إلى الإنتاج للسوق، أصبح لها دور أساسيّ لا يستهان به في اقتصاديات جميع البلدان النامية منها والمتقدمة على حدٍّ سواء، حيث تمثل في البلدان النامية مصدراً أساسياً للدخل القومي وتحقيق الأمن الغذائي من جهة، وقطاع لاستيعاب الجانب الأكبر من العمالة من جهة أخرى. وبالنسبة إلى قطاع الإنتاج الحيواني فإنه لا زال بحاجة للكثير من الأبحاث والدراسات لرفع كفاءة الأداء فيه فعلى الرغم من انخفاض مستوى استهلاك الفرد العربي من البروتين الحيواني الذي يقدر بحوالى 12 غ يومياً، فإنّ الإنتاج المحلي له دون مستوى هذا الاستهلاك بكثير [2].

وعلى صعيد وظيفة المحاسبة فإنّ المحاسبة بما لديها من إمكانات وأساليب وأدوات إذا ما تمّ تطويعها وتطبيقها في المجالات الزراعية سوف تسهم بفاعلية في إنجاح عمليات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء بما يؤدي إلى المزيد من التطور في المجال الزراعي الذي يحتوي على مجالات متعددة ومتباينة منها نشاط الإنتاج الحيواني والداجني الذي يتضمن بدوره فروعاً عدة منها تربية الدواجن التي تُعرّف بكونها أنواعاً من الطيور ترتبط بالأرض وتعطي إنتاجاً اقتصادياً بمجرد الاعتناء بها خلال حياتها وبعد ذبحها وتعد من المصادر الأساسية للبروتين الحيواني لتمتعها بكفاءة غذائية عالية في تحويل الغذاء إلى لحم [3 ].

هذا وتختلف المشروعات بالإجراءات المحاسبية المتبعة بحسب نوعية الإنتاج وعدد المراحل الإنتاجية في كل مشروع[4]، وبالنسبة إلى نشاط تربية الدواجن، فهناك مشروعات خاصة بإنتاج لحوم الدواجن، وأخرى خاصة بإنتاج البيض [5]

1. مشروعات إنتاج دواجن اللحوم (التربية) ويكون الغرض الأساسي منها شراء أو تفريخ كتاكيت لتربيتها حتى تصل إلى مرحلة معينة من النمو وبيعها حية أو مذبوحة. وهنا تكون الإيرادات الرئيسة هي الإيرادات الناتجة عن بيع دواجن اللحوم. أما ثمن ما ينتج عنها من بيض فيعدّ إيراداً عرضياً، بالإضافة إلى ما قد ينتج من إيرادات أخرى من النشاط الرئيس كالزرق والمخلفات.
2. مشروعات لإنتاج البيض بتربية أمهات الدجاج للحصول على بيض طازج تبيعه المنشأة الزراعية، ويستخدم جزء من الدواجن لإنتاج أفراخ (كتاكيت) لتحويلها إلى أمهات لاحقاً.

وحيث إنّه يمكن تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المجالات والأنشطة كافة، فطالما أنّ هناك نشاطاً فإنّ هناك تكلفة، وحيثما وجدت التكلفة ظهرت الحاجة إلى قياسها وضبطها وتخطيطها [6] جاء هذا البحث ليبحث واقع تطبيق نظام التكاليف في منشآت تربية الدواجن في سوريه.

**مشكلة البحث:**

على الرغم من تأكد أهمية نظام محاسبة التكاليف في كل المجالات الاقتصادية ومنها المجال الزراعي، إلا أن الواقع العملي يُظهر أنّ واقع نظم التكاليف في المنشآت الزراعية السورية غير ما هو مأمول منه، وإن الفجوة بين النظرية والتطبيق في مجال محاسبة التكاليف الزراعية تأخذ بعدين هما:

- أنّ النسبة الأكبر من المنشآت الزراعية بشقيها النباتي والحيواني لم تطبّق حتى الآن نظم تكاليف حقيقية، حتى وإن كانت على الأقل نظم تقليدية.
- أن المنشآت الزراعية التي تطبق نظم تكاليف تقليدية لا تطبقّها بشكل متكامل وسليم ولم تحاول تطويرها بما يتناسب مع التغييرات في البيئة الإنتاجية واعتبارات السوق والمنافسة، وبما ينسجم مع واقع العمل بكل منشأة، فإنّ هذه النظم قاصرة عن تلبية المتطلبات الإدارية.

ومن هنا يأتي هذا البحث لتشخيص واقع محاسبة التكاليف في منشآت تربية الدواجن بصورة موضوعية، ومن ثم اقتراح الحلول والإجراءات والسياسات المحاسبية الملائمة لتطبيق وتطوير نظم محاسبة التكاليف بهدف توفير البيانات والمعلومات المفيدة لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

## أهمية البحث وأهدافه:

يهدف البحث لدراسة واقع تطبيق نظام التكاليف في منشآت تربية الدواجن في سوريه وبيان مدى التزام هذه المنشآت بتطبيق نظام تكاليفي متكامل يمكن الاستناد إلى نتائجه في ممارسة الوظائف الإدارية المختلفة من تخطيط ورقابة وتقييم أداء واتخاذ قرارات. ومن هنا تأتي أهمية البحث حيث إنّه يوّصف واقع نظام التكاليف في منشآت تربية الدواجن في سوريه بما يساعد على تشخيص أدق لمشاكل التطبيق في هذه المنشآت، وتقديم مقترحات أكثر واقعية، كما يساعد على تنمية وزيادة وعي القائمين على التطبيق بأهمية تطبيق نظم التكاليف.

**منهجية البحث:**

يتبع البحث منهجاً وصفياً من خلال الاعتماد على مجموعة من المصادر العلمية من كتب وبحوث ودراسات محاسبية وإدارية تناولت الموضوع المطروح من جوانب مختلفة، وأيضاً القيام بدراسة ميدانية للإجابة على تساؤلات البحث واختبار فروضه.

**فروض البحث:**

الفرض الأول: لا تطبق منشآت تربية الدواجن في سوريه نظام تكاليفي متكامل.

الفرض الثاني: لا توجد علاقة بين تطبيق المنشأة لنظام تكاليف ونوع النشاط الذي تقوم به.

الفرض الثالث: لا توجد علاقة بين تطبيق المنشأة لنظام تكاليف وملكية المنشأة.

**مخطط البحث:**

**أولاً: الإطار النظري للبحث:**

يتألف نظام محاسبة التكاليف من مجموعة متكاملة ومترابطة من المفاهيم والقواعد والأسس والإجراءات التي تحكم عمليات التبويب والتخصيص والتحميل والتلخيص والتحليل لبيانات التكاليف لأغراض القياس والتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات [7].

وإن كانت المفاهيم والأسس النظرية العامة واحدة أو متماثلة في جميع نظم التكاليف إلا أنّ تطبيقها على أرض الواقع يختلف انطلاقاً من اعتبارات متعددة منها طبيعة النشاط الاقتصادي، حجم المشروع وتركيبه الإداري والتنظيمي وتعدد وظائفه.

وإنّ الخطوة الأولى الواجب تحديدها قبل تطبيق نظام التكاليف هي تحديد أهدافه لكونها نقطة البداية التي تحدد نطاقه واتساقه. وإن أهم أهداف أنظمة التكاليف هي:

1- قياس التكلفة الفعلية والمعيارية.

2-توفير المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة وتقويم الأداء ومحاسبة المسؤولية.

3-تحليل التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية.

وتحدد منظومة الأهداف السابقة بشكلها المفرد أو بمجموعها وسائل وأدوات تنفيذ النظام واتساعه ونطاقه، فإذا كان الهدف هو قياس التكلفة الفعلية فإن نظام التكاليف سيكون مقتصراً على تسجيل وتبويب وتخصيص وتحميل التكاليف الفعلية على الأقسام والأوامر الإنتاجية وأصناف المنتجات المختلفة، أما إذا كان الهدف من النظام هو إنتاج البيانات والمعلومات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة ومحاسبة المسؤولية فإن ذلك يتطلب توفر معايير أداء وموازنات تخطيطية وبطاقات وقوائم تكاليف معيارية لتحديد التكاليف المعيارية واستخدامها في الرقابة على الأداء وكشف الانحرافات وتحليلها ومعرفة أسبابها ومسبيبها، واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

**ثانياً: أهداف نظام التكاليف في منشآت تربية الدواجن**

يسعى نظام التكاليف إلى تحقيق عدّة أهداف تشمل قياس تكاليف المنتجات، تقييم المخزون السلعي، الرقابة على التكاليف، المساعدة في التخطيط، والمساعدة في اتخاذ القرارات. وإنّ عدم توافر معلومات لتحديد تكاليف المنتجات بصورة سليمة يترتب عليها أن تكون تلك التكاليف مشوّهة، وبالتالي اتخاذ قرارات غير سليمة، سواءً أكانت متعلقة بتسعير المنتجات أم اختيار تشكيلة المنتجات.

**1-قياس التكاليف في مشروعات تربية الدواجن:**

يكتسب هدف قياس تكلفة المنتجات أهميته في مشروعات تربية الدواجن فهي تتعامل مع كائن حي قد يشبه الآلة الإنتاجية في مشروعات تربية الدواجن الخاصة بإنتاج البيض، حيث يكون المنتج النهائي منه هو المنتج المستهدف من العملية الإنتاجية، في حين أنه قد يشبه المادة الخام التي تجري عليها العملية الإنتاجية وتتحول في النهاية إلى منتج نهائي مستهدف في مشروعات إنتاج لحوم الدواجن. ولغرض قياس التكاليف في مشروعات تربية الدواجن ينبغي مراعاة نوع النشاط وطبيعة العمليات الإنتاجية التي يتطلبها كل نشاط.

**2- تقييم المخزون:**

تشمل بنود المخزون السلعي في نشاط تربية الدواجن الخامات الرئيسه والمستلزمات السلعية والمنتجات التامة [8]، ومن واقع المقابلات التي أجراها الباحث مع العاملين بهذا النشاط تبين ما يأتي:

بالنسبة إلى الخامات الرئيسة فهي تتضمن:

1- صيصان فروج، صيصان بياض، ولا تقوم المنشآت بتخزينها وإنما تدخل إلى خطوط الإنتاج فور شرائها أو إنتاجها، فهي كائن حي سينمو ويكبر وإلا سيموت أي لا يمكن حفظه بحالة صوص بعمر يوم واحد فإما أنه سيكبر ليصبح فروجاً أو أمّ بياضة وإما سيموت.

2- مواد علفية: ولا يتم تخزين كميات كبيرة منها إذ إنّ لها مدة صلاحية من جهة بالإضافة لوجود خلطات علفية متنوعة بحسب العمر الذي وصل إليه أفراد الفوج.

أما المنتجات الرئيسة لهذا النشاط فهي:

1- بيض مائدة، فروج حي، فروج مذبوح، ولا يتم الاحتفاظ به كمخزون وإنما يتم العمل على تسويقه بشكل مباشر حتى لا يفسد ويصبح تالفاً.

2- بيض أمهات والذي يُشّكل مستلزمات سلعية لمشروعات إنتاج البيض، ولا يتم الاحتفاظ به إذ يتم نقله فوراً إلى مرحلة التحضين والفقس وإلا أصبح إنتاجاً تالفاً.

3- صيصان فروج والتي تُعدّ مستلزمات سلعية لمشروعات تربية الفروج وقد سبق الإشارة إلى ضرورة نقلها لمرحلة التربية والتسمين لتصبح منتجاً تاماً إذ لا يمكن الاحتفاظ بها بحالتها الراهنة كصيصان بعمر يوم واحد.

ومما سبق يتضح عدم أهمية بند المخزون السلعي بالنسبة للمنشآت الناجحة التي تستطيع تأمين خاماتها الرئيسة عند بدء الإنتاج، وتصريف منتجاتها بمجرد الانتهاء من إنتاجه لتكون الأهمية الأكبر لهدف قياس تكلفة الإنتاج وهو ما سيتم تفصيله بفقرة مستقلة.

**3- الرقابة على التكاليف:**

يهدف أي مشروع إلى الاستمرار والنمو. ويسعى المشروع إلى تحقيق ربح لضمان هذا الاستمرار والنمو، ويتم ذلك من خلال زيادة الموارد أو تخفيض الاستخدامات إلى أقل حد ممكن أو بالوسيلتين معاً وفي حال عدم قدرة المشروع على التحكم بالإيرادات سواء بزيادة السعر أو كمية المبيعات يظل الخيار الوحيد أمامه هو محاولة تخفيض التكاليف أو على الأقل إبقائها عند المستويات المخططة لها دون زيادة. وهذا على أساس أن جزءاً كبيراً من التكاليف يتوقف على عوامل داخلية يمكن للمشروع التحكم فيها [9]. ومن هنا نجد أن نظام محاسبة التكاليف يمد الإدارة بتقارير دورية تتم فيها مقارنة التكاليف الفعلية لحجم النشاط بما يجب أن تكون عليه وفقاً للمعايير المحددة مقدماً، وإيجاد الانحرافات بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية، واقتراح الوسائل الكفيلة لتلافي مسببات تلك الانحرافات في الفترة المقبلة. وتنشأ الحاجة إلى الرقابة في المنشآت والأنشطة الزراعية نظراً لعدّة اعتبارات منها[10]:

- عدم وجود معايير واضحة للتمييز بين الخسائر اللاإرادية الناتجة عن العوامل الطبيعية وتلك الناتجة عن الإهمال والتلاعب واختلاس أصول زراعية.
- عدم وضوح العلاقة بين المدخلات والمخرجات في الأنشطة الزراعية المختلفة فانخفاض إنتاج البيض قد لا يكون سببه الوحيد انخفاض مستوى تغذية الدجاج، بل قد يكون هناك أسبابٌ أخرى عدّة كارتفاع درجات الحرارة أو انخفاضها، إصابة القطعان بمرض معين، كبر الأمهات عمرياً ووصولها إلى مرحلة انخفاض الإنتاج بغض النظر عن مستوى التغذية المقدّم.
- صعوبات تحيط بجرد الكثير من الأصول الزراعية وسهولة التلاعب واختلاس هذه الأصول.

يستلزم تحقيق هدف الرقابة على التكاليف ضرورة توافر أدوات الرقابة (المعايير والموازنات) ومعلومات ملائمة لعملية الرقابة، وبما يحقق تغذية راجعة عن مستوى أداء مراكز المسؤولية بالمنشأة. ولتطوير هدف الرقابة على التكاليف في نشاط تربية الدواجن من الضروري تحديد وفصل كل من التكاليف المتغيرة والثابتة، وذلك ضماناً لدقة المعلومات، حتى يمكن إعداد موازنات مرنة يمكن من خلالها ضبط التكلفة عند مستويات نشاط مختلفة، بالإضافة إلى إمكانية تحديد الطاقة غير المستغلة ومحاسبة المسؤولين عنها. بالإضافة لتضمين تقارير الرقابة عدّة مقاييس غير مالية مثل

كمية الإنتاج، معامل التحويل الغذائي الذي يعرّف بأنه النسبة الناتجة من تقسيم وزن العلف المستهلك على وزن الطير [11].

**4-المساعدة في التخطيط:**

يُعّد التخطيط إحدى الوظائف المهمّة لإدارة المنشأة، ويساعد وجود نظام محاسبة التكاليف على إمداد الإدارة بالبيانات التي تساعدها في أداء وظيفة التخطيط، وإجراء المقارنات الدورية، وإعداد الموازنات التخطيطية لتحقيق أهداف المشروع، حيث تعد هذه الموازنات الترجمة الرقمية لخطط الإدارة [12]. ويستلزم إعداد الموازنات التخطيطية ضرورة تحديد حجم النشاط المراد تحقيقه في الفترة المقبلة، ليتم في ضوءه تحديد الإيرادات المتوقعة، والتكاليف اللازمة لتحقيقه. وتقوم محاسبة التكاليف بتوفير معلومات توضح التكاليف اللازمة للوصول إلى حجم النشاط المخطط، ويقتضي ذلك دراسة سلوك عناصر التكاليف وعلاقتها بحجم النشاط والتنبؤ بها في ضوء حجم النشاط المخطط مع مراعاة كل من مستوى الأسعار وكفاءة العاملين.

**5- المساعدة في اتخاذ القرارات:**

تستلزم عملية اتخاذ القرارات ضرورة توافر المعلومات الملائمة التي تمكّن من القيام بحصر البدائل المتاحة وتحديد معايير المفاضلة بينها وتقييم هذه البدائل واختيار أفضلها.

وتسهم محاسبة التكاليف بما توفره من معلومات في عملية اتخاذ القرارات بصورة كبيرة، وذلك للحد الذي جعل (Zimmeriman, 1994)[13] يحدد أغراض محاسبة التكاليف في غرضين هما المساعدة في اتخاذ القرارات، وتقييم الأداء. ويظهر دور محاسبة التكاليف في عملية اتخاذ القرارات في مرحلة تقييم البدائل المتاحة لحل المشكلة، حيث يتم توفير معلومات عن كل بديل من البدائل المتاحة على حدة، الأمر الذي يستلزم ضرورة التنبؤ بتكاليف وعوائد كل بديل من هذه البدائل. ولا شك أن نظام التكاليف يوفر معلومات فعلية وأخرى تتعلق بالمستقبل تصلح لتقييم كل بديل من هذه البدائل المتاحة.

**ثالثاً: التحليل الوصفي لعينة البحث ومدى تطبيق نظام التكاليف:**

تمّ إعداد قائمة استقصاء تهدف إلى التحقق من مدى تطبيق نظام التكاليف في مشروعات تربية الدواجن والأهداف التي يُحققّها هذا النظام المطبق في حال وجوده، وشملت عينة البحث 43 منشأة من المنشآت العاملة في الساحل السوري والمنطقة الوسطى. وتمّ اعتماد المقابلات كأسلوب لإملاء الاستبيان والتحقق من فروض البحث الميداني، وقد تضمنت عينة البحث 43 منشأة انقسمت بحسب نوع النشاط إلى 14 منشأة مختصة بنشاط إنتاج البيض، و29 منشأة مختصة بإنتاج لحم الفروج. وانقسمت بحسب الملكية إلى 30 منشأة ملكيتها فردية وعائلية، و9 منشآت شركات أشخاص و 4 منشآت قطاع عام.

وبسؤال أفراد عينة البحث عن تطبيق نظام للتكاليف في منشآتهم كانت النتيجة كما يأتي:

**الجدول رقم (1) تطبيق المنشآت لنظام التكاليف**

| منشآت تطبق نظام تكاليف | | منشآت لا تطبق نظام تكاليف | | إجمالي المنشآت | |
|---|---|---|---|---|---|
| عدد | نسبة | عدد | نسبة | عدد | نسبة |
| 10 | %23.3 | 33 | %76.7 | 43 | %100 |

المصدر: الدراسة الميدانية

وعلى أساس وجود علاقات بين المتغيرات المستقلة (نوع النشاط، مدة ممارسة النشاط، ملكية المنشأة) والمتغير التابع وهو تطبيق نظام للتكاليف. تم وضع فرضيتين:

- لا توجد علاقة بين تطبيق المنشأة لنظام تكاليف ونوع النشاط الذي تقوم به.
- لا توجد علاقة بين تطبيق المنشأة لنظام تكاليف وملكية المنشأة.

ولاختبار صحة الفرضيات أو نفيها تمّ إدخال البيانات إلى الحاسب الآلي وتمت معالجتها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS [14]

**أ. بالنسبة إلى نوع النشاط الذي تقوم به منشآت تربية الدواجن** فهو إما إنتاج فروج أو إنتاج بيض وباختبار مدى ارتباط نوع النشاط الذي تقوم به المنشأة مع تطبيقها لنظام تكاليف حصلنا على الجدول (2)

**الجدول رقم (2) نشاط المنشأة (فروج، بيض) وتطبيق نظام للتكاليف**

| نظام تكاليف * نشاط المنشأة | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | نشاط المنشأة | | الإجمالي |
| | | | إنتاج بيض | إنتاج فروج | |
| نظام تكاليف | تطبق | Count | 6 | 4 | 10 |
| | | % within نشاط المنشأة | 42.9% | 13.8% | 23.3% |
| | لا تطبق | Count | 8 | 25 | 33 |
| | | % within نشاط المنشأة | 57.1% | 86.2% | 76.7% |
| Total | | Count | 14 | 29 | 43 |
| | | % within نشاط المنشأة | 100.0% | 100.0% | 100.0% |

المصدر: الدراسة الميدانية

يوضح الجدول رقم (2) أن نسبة المنشآت التي تطبق نظام التكاليف هي 23.3%، ونسبة المنشآت التي لا تطبق نظام للتكاليف 76.7%. وبحسب النشاط فإن نسبة 42.9% من المنشآت المنتجة للبيض تطبق نظام للتكاليف في حين أن نسبة 57.1% من هذه المنشآت لا تطبق نظام للتكاليف، وبالنسبة إلى المنشآت المنتجة للفروج فإن نسبة 13.8% فقط منها تطبق نظام للتكاليف في حين أن نسبة 86.2% منها لا تطبق نظام للتكاليف. ولاختبار الفرض احصائياً تمّ استخدام اختبار كا$^2$ الذي أظهر النتائج الآتية:

**الجدول رقم (3) نتائج اختبار كا$^2$ للفرض الأول**

| | Value | df | Asymp. Sig. (2-sided) |
|---|---|---|---|
| Pearson Chi-Square | 4.469 | 1 | .035 |

المصدر: الدراسة الميدانية

يبين اختبار كا$^2$ أن قيمة مؤشر الاحتمالية 0.035 وهو أقل من 0.05 وبالتالي نرفض الفرضية الابتدائية ونقبل الفرضية البديلة التي تقول بوجود علاقة بين تطبيق المنشأة لنظام تكاليف ونوع النشاط الذي تقوم به.

**ب. ملكية المنشأة:** تقسم الشركات الداخلة في عينة البحث من حيث الملكية إلى قطاع عام وقطاع خاص والتي تقسم بدورها إلى شركات أشخاص وشركات ملكية فردية، وباختبار مدى ارتباط ملكية المنشأة مع تطبيقها لنظام تكاليف حصلنا على الجدول (4)

**الجدول رقم (4) ملكية المنشأة (عام، خاص) ومدى تطبيقها نظام تكاليف**

| نظام تكاليف * ملكية المنشأة | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | ملكية المنشأة | | | Total |
| | | | منشآت فردية وعائلية | شركة أشخاص | قطاع عام | |
| نظام تكاليف | تطبق | Count | 2 | 4 | 4 | 10 |
| | | % within ملكية المنشأة | 6.7% | 44.4% | 100.0% | 23.3% |
| | لا تطبق | Count | 28 | 5 | 0 | 33 |
| | | % within ملكية المنشأة | 93.3% | 55.6% | .0% | 76.7% |
| Total | | Count | 30 | 9 | 4 | 43 |
| | | % within ملكية المنشأة | 100.0% | 100.0% | 100.0% | 100.0% |

المصدر: الدراسة الميدانية

يوضح الجدول رقم (4) أن نسبة منشآت القطاع العام التي تطبق نظام التكاليف هي 100%، حيث إنّها ملزمة بموجب النظام المحاسبي الموحد بمسك حسابات تكاليفية إلى جانب الحسابات المالية وإن كانت هذه الإلزامية لا تعني وجود حسابات تكاليفية صحيحة أو تطبيق هذا النظام التكاليفي بشكل متكامل، وهذا ما سيتم بحثه بشكل مفصل في فقرة مستقلة. في حين أن نسبة المنشآت ذات الملكية الخاصة التي تأخذ شكل شركة أشخاص وتطبق نظام تكاليف هي 44.4%، وهي نسبة لا بأس بها إذا ما قورنت بنسبة المنشآت الفردية التي تُطبّق نظام تكاليف والتي تبلغ 6.7% ولاختبار الفرض الذي ينص على (لا توجد علاقة بين تطبيق المنشأة لنظام تكاليف وملكية المنشأة)، تمّ استخدام اختبار كا$^2$ الذي أظهر النتائج التي يبينها الجدول رقم (5):

**الجدول رقم (5) نتائج اختبار كا$^2$ للفرض الثاني**

| Chi-Square Tests | | | |
|---|---|---|---|
| | Value | df | Asymp. Sig. (2-sided) |
| Pearson Chi-Square | 20.090 | 1 | .000 |

المصدر: الدراسة الميدانية

يبين اختبار كا$^2$ أن قيمة مؤشر الاحتمالية 0.00 وهو أقل من 0.05 وبالتالي نرفض الفرضية الابتدائية ونقبل الفرضية البديلة التي تقول بوجود علاقة بين تطبيق المنشأة لنظام تكاليف وملكية المنشأة.

## النتائج والمناقشة:

تُظهر النتائج الموضحة بالجدول رقم (1) أن نسبة 76.7% من منشآت عينة البحث لا تطبق نظم التكاليف وتعد هذه النسبة مؤشراً واضحاً لنقص الوعي بخصوص أهمية تطبيق نظام التكاليف. وإنّ هذا الواقع السلبي تجاه تطبيق نظام التكاليف يعني أن تلك المنشآت تنفق وتتحمل تكاليف إجمالية ولا تدري إن كانت مرتفعة أم منخفضة بالمقارنة بغيرها من المنشآت، كما أنها لا تدري إن كان بها إسراف أم وفر وما إذا كانت منتجاتها مربحة أم غير مربحة، وما إذا كان سعر المنتج يغطي تكلفته الحقيقية أم لا؟.

وتزداد حدة هذه المشكلة في ضوء الظروف الحالية التي تتميز بنقص الموارد الطبيعية وعجز الإنتاج لتلبية متطلبات كل المستهلكين، وتراجع مستويات الإنتاج بسبب إحجام المنتجين عن الإنتاج بسبب انعدام وجود حوافز مادية، والتوجه نحو أعمال مربحة أكثر من العمل الزراعي.

كما تظهر النتائج أنّ نسبة 23.3% من المنشآت محل الدراسة تطبّق نظم تكاليف بتكرار قدره 7 منشآت تطبق نظام تكاليف فعلية و3 منشآت تطبق نظام تكاليف فعلية ومعيارية، وهي منشآت القطاع العام حيث إنّها ملزمة بموجب النظام المحاسبي الموحد بتطبيق هذه النظم. ومن واقع البحث الميداني تبين للباحث اختلاف المنشآت فيما بينها في مدى أخذها بمقومات نظام التكاليف، فشركات القطاع العام لديها نظام تكاليفي متكامل إلى حدٍ كبير، في حين أن شركات القطاع الخاص لا تهتم بوجود جميع المقومات، إذ لا يوجد في هذه المنشآت أدلة لعناصر التكاليف أو وحدات النشاط، ولا تهتم هذه المنشآت الخاصة بفتح مراكز تكلفة حيث تعدّ المنشأة مركزاً تكاليفياً واحداً، كما أنّها تعتمد على النظام المؤتمت أكثر من اعتمادها على السجلات والدفاتر التكاليفية.

وهذا يعني أنه لا يوجد تطبيق كامل لجميع مقومات نظام التكاليف، حيث إنّ المنشآت تستعين ببعض المقومات وتهمل بعضها الآخر، وهذا ما يُعمّق الفجوة بين النظرية والتطبيق لنظم التكاليف. أما بالنسبة إلى طريقة تحميل التكاليف الفعلية على الإنتاج فقد اتفق العاملين بمجال المحاسبة في المنشآت عينة الدراسة على اعتماد الطريقة الإجمالية لتحميل التكاليف الفعلية على الإنتاج، بمعنى أنّه إذا كان هناك معدلات نفوق عالية فإن تكلفة أفراد القطيع النافق تُحمّل على الإنتاج الحي والمباع بغض النظر عن المعدلات المعيارية المسموح بها، وهذا لا يتفق مع الأصول العلمية لمعالجة الإنتاج التالف والفاقد من المواد التي تنص على ضرورة تحميل تكلفة العجز لأحد الأغراض التكاليفية داخل نظام التكلفة باعتبارها تكلفة غير مباشرة وليست تكلفة مباشرة، نظراً لأن هذه التكلفة لم تصل بالفعل إلى مراكز الإنتاج. مع ضرورة التفريق بين ما يعدّ في حدود النسب المسموح بها

(الطبيعي والذي يرجع لأسباب طبيعية) وما يزيد عن النسب المسموح بها (غير الطبيعي الذي يرجع لأسباب غير طبيعية)، ليتم بعدها معالجة الفقد والتلف الطبيعي بعد استبعاد أي متحصلات ناتجة عن بيع المواد التالفة باعتباره تكلفة غير مباشرة، بينما يعالج الفاقد والتالف غير الطبيعي بتحميله للشخص المسؤول أو اعتباره خسائر تحمّل على الأرباح إذا لم يكن ممكناً تحديد المسؤول [15].

وبالنسبة إلى واقع تطبيق نظام التكاليف في المنشآت العامة، فإن هذه المنشآت ملزمة بتطبيق نظام محاسبة التكاليف للمؤسسة العامة للدواجن والذي جاء منسجماً مع المرسوم 287 لعام 1978 المتضمن النظام المحاسبي الموحد، وقد حدّد هذا النظام الأقسام الإنتاجية في قطاع الدواجن إلى:

- قسم تربية صيصان البياض لإنتاج بيض المائدة.
- قسم تربية صيصان الفروج لإنتاج اللحم.
- قسم تربية صيصان الأمهات لإنتاج بيض التفريخ.
- قسم تحضين وتفقيس بيض التفريخ لإنتاج صيصان التربية.
- قسم ذبح وتوضيب الفروج.

وفصّل هذا النظام بإجراءات المحاسبة عن كل عنصر من عناصر التكاليف وألزم المنشآت بالكثير من المستندات والسجلات التي شكلت في الوقت الحالي بالنسبة إلى هذه المنشآت عبئاً ولم تحقق الغرض المرجو منها، ومن هنا كان لا بد من إعادة النظر بهذه الإجراءات والدورات المستندية، إذ لا يوجد نظام وحيد وفريد للتكاليف يناسب كل المنشآت، فطالما أن المنشآت مختلفة في نوعية وعدد منتجاتها وفي تكنولوجيا الإنتاج وفي طريقة التسويق وفي إدارة كل هذه الجوانب لذلك لن يكون هناك نظام واحد يناسبها كلها. فقد يصلح نظام تقليدي مبسط للتكاليف لمنشأة تعتمد أكثر على التشغيل اليدوي وتتعامل بنوع واحد من المنتجات، ولا تتعرض لتغيرات في الإنتاج. في حين تتطلب منشأة أخرى نظاماً متطوراً مثل نظام التكلفة حسب الأنشطة عندما تكون عمليات التشغيل متعددة ونسبة التكاليف الإضافية مرتفعة، ويقع بين هذه الأنظمة بدائل أخرى عدّة. ولكن الباحث يرى أن هناك إطاراً عاماً يجب أن يتم الاختيار طبقاً له ويشتمل على:

- أن يحقق النظام الأهداف التي ترغب إدارة المنشأة في إنجازها سواء اعتمدت على بيانات فعلية أم معيارية.
- أن يقدم النظام المعلومات المناسبة من حيث الكمية والنوعية والتحليل والدقة وفي التوقيت المناسب.
- أن تكون تكلفة تصميم وتشغيل النظام أقل من (أو على الأقل مساوية) العائد منه متمثلاً في قيمة المعلومات التي يقدمها.

مع ضرورة أن تتم مراجعة النظام باستمرار للتحقق من مدى الاستفادة منه خاصّةً في مراحل تطبيقه الأولى والعمل على إجراء أي تعديلات أو تحسينات عليه إن اقتضت ظروف التطبيق ذلك.

أما بالنسبة إلى استخدام مخرجات نظام التكاليف لاتخاذ قرار التسعير، فإنّ هذا لا يتم على أرض الواقع إذ تتحدد الأسعار في السوق بناء على العرض والطلب وبناء على تسعيرة إرشادية تفرضها وزارة الاقتصاد والتجارة – مديرية التموين بناء على دراسات تقوم بها مصلحة الاقتصاد الزراعي والاستثمار التابعة لمديريات الزراعة، حيث يُشكل فريق دارس يقوم باختيار عينات عشوائية من المنشآت العاملة في مجالي إنتاج الفروج، وبيض المائدة ويتم إعداد تكاليف تقديرية يستند عليها في تسعير هذا المنتج، وفيما يأتي نموذج عن التكاليف المحتسبة لإنتاج البيضة في شهري آذار ونيسان لعام 2008، كمثال على ما يجري في الواقع العملي [16].

**الجدول رقم (6): تكاليف مرحلة الرعاية**

| البيان | القيمة ل.س | طريقة حساب عنصر الكلفة | احتساب عنصر الكلفة |
|---|---|---|---|
| اهتلاك الحظيرة | 2.5 | (مساحة الحظيرة × قيمة المتر المربع ÷ 5000×2.5 )[1]÷ العمر الاقتصادي للحظيرة | {( 500× 2500 ) ÷ (5000× 2.5 )}÷ 40 |
| اهتلاك المستودعات | 0.75 | (مساحة المستودع × قيمة المتر المربع÷5000×2.5)÷ العمر الاقتصادي للمستودع | {( 150 × 2500 ) ÷ (5000 × 2.5 )}÷40 |
| اهتلاك عدد وأدوات | 2.4 | (قيمة العدد ولأدوات ÷5000 ×2.5)÷ العمر الاقتصادي للعدد والأدوات | { 150000 ÷ ( 5000 × 2.5 ) } ÷ 5 |
| قطع تبديل وصيانة | 2.82 | 50%من مجموع الاهتلاكات | 100÷(5.65×50) |
| نفقات تهيئة | 0.84 | 15%من مجموع الاهتلاكات | 100÷(5.65×15) |
| قيمة الصوص البياض | 38 | من المداجن المنتجة | |
| قيمة نشارة الخشب | 3 | (عدد أكياس النشارة للدورة الواحدة × قيمة الشوال)÷ 5000 | 5000 ÷ ( 100 × 100) |
| قيمة علف جاهز | 120 | 6 كغ × ثمن الكغ | 20 × 6 |
| تدفئة وإنارة ومياه شرب | 15.2 | 40% من قيمة الصوص | 100÷38×40) |
| لقاحات وأدوية | 19 | 50%من قيمة الصوص | 100÷38×50) |
| أجور يد عاملة مع مشرف | 12 | (أجرة العامل بالشهر×5 أشهر)÷5000 | 5000 ÷( 5 × (6000+6000)) |
| نفقات نثرية | 7.6 | 20%من قيمة الصوص | 100÷(38×20) |
| مجموع الكلفة | 224.11 | | |
| نفوق وإصابات طارئة | 15.69 | 7%من مجموع الكلفة | 100÷(224.11×7) |
| كلفة إنتاج البدرية | 239.80 | مجموع الكلفة + النفوق والإصابات | 15.69+224.11 |

المصدر: دائرة الاقتصاد الزراعي والاستثمار–مديرية الزراعة والإصلاح الزراعي باللاذقية

[1] . يشير الرقم/ 5000 / إلى عدد البداري التي تربى بالحظيرة النظامية بمعدل /10 / طيور في المتر المربع والرقم /2.5/ لعدد الدورات التي تربى بها البداري في السنة أي بمعدل 5 أشهر للدورة الواحدة.

**الجدول رقم (7): تكاليف مرحلة الإنتاج (البيض)**

| البيان | القيمة ل س | طريقة حساب عنصر الكلفة | احتساب عنصر الكلفة |
|---|---|---|---|
| اهتلاك الحظيرة | 7.81 | (مساحة الحظيرة × قيمة المتر المربع /4000[2])÷العمر الاقتصادي للحظيرة | {( 500 × 2500 )÷4000 } ÷ 40 |
| اهتلاك المستودعات | 3.12 | (مساحة المستودع × قيمة المتر المربع/4000) ÷ العمر الاقتصادي للمستودع | {( 200 × 2500 ) ÷ 4000 } ÷ 40 |
| اهتلاك عدد وأدوات | 5 | (قيمة العدد والأدوات÷4000) ÷ العمر الاقتصادي للعدد والأدوات | ( 300000 ÷ 4000 ) ÷ 15 |
| قطع تبديل وصيانة | 7.96 | 50%من مجموع الاهتلاكات | (50× 15.93)÷ 100 |
| نفقات تهيئة | 2.38 | 15%من مجموع الاهتلاكات | (15×15.93)÷ 100 |
| قيمة البدرية | 239.80 | تؤخذ من تكاليف إنتاج البدرية (مرحلة الرعاية ) | |
| قيمة إنارة ومياه شرب | 7.19 | 3% من تكلفة البدرية | (3×239.80)÷ 100 |
| ثمن كهرباء لتشغيل المعالف | 7.19 | 3% من تكلفة البدرية | (3×239.80)÷ 100 |
| قيمة علف | 800 | 40 كغ × ثمن الكغ | 40× 20 |
| لقاحات وأدوية | 71.94 | 30% من تكلفة البدرية | (30×239.80)÷100 |
| أجور يد عاملة | 36 | ( أجرة العامل الشهرية ×12)÷ 4000 | (( 6000+6000 × 12 ) ÷ 4000 |
| أجور قص مناقير وحقن | 4.80 | 2% من تكلفة البدرية | (2×239.80)÷100 |
| مجموع الكلفة | 1193.19 | | |
| نفوق وإصابات طارئة | 83.52 | 7 % من مجموع الكلفة | (7×1193.19)÷100 |
| إجمالي الكلفة | 1276.71 | مجموع الكلفة + التفوق والإصابات الطارئة | (1193.19 +83.52 |

المصدر: دائرة الاقتصاد الزراعي والاستثمار–مديرية الزراعة والإصلاح الزراعي باللاذقية

ويتم تخفيض هذه التكلفة بمقدار الإيرادات العرضية في تربية الدواجن بغرض إنتاج البيض والتي هي:

| البيان | القيمة ل س | طريقة حساب عنصر الإيرادات | احتساب عنصر الإيرادات |
|---|---|---|---|
| قيمة لحم منسق للدجاج | 100 | وزن الطير المنسق× ثمن كغ | 2×50 |
| زرق | 7.19 | 3% من كلفة إنتاج البدرية | (3×239.80)÷100 |
| مجموع الإيرادات | 107.19 | قيمة لحم منسق + زرق | 100+7.19 |

فتكون التكلفة النهائية = إجمالي الكلفة– مجموع الإيرادات= 1276.71-107.19= 1169.52 ل.س

عدد البيوض المنتجة خلال مدة إنتاج البيض المقدرة بـ12 شهر= 300 بيضة.

وسطي تكلفة إنتاج البيضة= التكلفة النهائية ÷300عدد البيوض المنتجة في الموسم)=(1169.52÷300)= 3.86 ل.س.

[2] . يشير الرقم 4000 إلى عدد الأمهات التي تربى بالحظيرة بمعدل 8 طير/ المتر المربع.

من قوائم التكاليف السابقة يمكننا استنتاج عدم صلاحيتها كأساس للقياس الصحيح للتكلفة للأسباب الآتية:

1. الاعتماد على مؤشرات تقديرية تبتعد عن الواقع الفعلي لحساب التكلفة في كل منشأة ما يجعل التكلفة المحتسبة لا تصلح لأي من الأغراض الإدارية كالتسعير أو الرقابة أو اتخاذ القرارات، فهي تعتمد مبدأ متوسطات التكلفة، تخلط بين تكلفة منشأة رائدة ومنشأة لديها عدم كفاءة وفعالية باستغلال الموارد الموضوعة تحت تصرفها، كما أنها قد تعتمد في بعض البنود على تقديرات القائم بتنظيم هذه القائمة والتي تبتعد عن الأصول العلمية لتنظيم قائمة تكاليف.

2. تمّ أخذ سعر الصوص في بداية دخوله خط الإنتاج، وتكلفة البدرية المحتسبة بشكل خاطئ كأساس لاحتساب نفقات التدفئة والإنارة ومياه الشرب، واللقاحات، والنفقات النثرية وهذا يُعدّ أساساً خاطئاً، فهي نفقات تختلف بحسب موسم التربية، ومنطقة التربية، ونوع الفصيلة المرباة، والأمراض التي قد يتعرض لها الفوج. تم تحديد نسبة 7% من مجموع التكلفة لاحتساب تكلفة النفوق والإصابات، وهذا أساس خاطئ أيضاً فمن الواجب أن يُحدّد هذه النسبة متخصّص زراعي بناء على الظروف المعيارية الجيدة للتربية.

3. لم تتم مراعاة احتساب أقساط اهتلاك لقطيع الأمهات المنتجات فالدجاجة البياضة كائن حي تزداد قيمته الرأسمالية حتى عمر معين ومن ثم تبدأ هذه القيمة بالتناقص بسرعة، لينتهي عمرها الافتراضي بعد 17 شهراً ، حيث يكون إنتاجها للبيض غير اقتصادي.

4. لم يتم التمييز في قوائم التكاليف السابقة بين عناصر التكاليف بحسب طبيعة عناصر التكلفة (مواد، أجور، مصروفات أخرى)، أو بحسب الوظيفة (إنتاجية، تسويقية)، أو بحسب علاقتها بوحدة النشاط (مباشرة، غير مباشرة)، أو بحسب علاقتها بحجم الإنتاج (متغيرة، ثابتة)، وهي معلومات أساسية في الرقابة وتقييم الأداء.

5. لم يتم التمييز بين عناصر التكلفة ذات الأهمية النسبية الكبيرة ( قيمة مدخلات عملية الإنتاج، الأعلاف والأدوية)، وبين عناصر تشكّل تكلفة نسبية ضئيلة كنشارة الخشب.

6. لم يتم التمييز بين نوعي التربية (تربية أرضية، التربية ضمن أقفاص)، وكون المنشأة تعتمد على العمالة أم على آلات آلية للتغذية ولجمع البيض وباقي العمليات الإنتاجية.

وطالما أن الهدف الأول لنظام التكاليف هو احتساب تكلفة إنتاجية صحيحة وواقعية ليتم على أساسها التخطيط والرقابة وتقييم الأداء فإنّ تحقيق ذلك يمكن أن يتم في ضوء الفهم الكامل للمراحل الإنتاجية التي يمر بها النشاط الإنتاجي، فمثلاً بالنسبة إلى نشاط إنتاج البيض تبدأ الدورة الإنتاجية لهذه المشروعات باقتناء سلالات معينة من الكتاكيت عمر يوم واحد تتصف بخاصية غزارة إنتاج البيض. وباعتبار أن متوسط العمر المتوقع بصفة عامة عبارة عن 65 أسبوع [17] تقسم دورة الإنتاج إلى فترتين على النحو الآتي:

1.فترة التنشئة: وهي عشرون أسبوعاً الأولى.

2.فترة الإنتاج وهي الخمسة والأربعون أسبوعاً التالية والأخيرة.

وإن القياس المحاسبي في تلك المشروعات يستلزم تقسيم الدواجن إلى قطعان متجانسة زمنياً، حيث يتم وضع القطيع الواحد في حظيرة أو عدّة حظائر، وبذلك يمكن التغلب على المشاكل المحاسبية الناجمة عن اختلاف أعمار الدواجن خلال الفترة المالية المعد عنها تقرير التكاليف.

يفتح حساب لكل قطيع على حدة سواء تم وضع القطيع في حظيرة واحدة أو في عدة حظائر، ويعد هذا الحساب بمنزلة مركز تكلفة يحدد له رقم معين ليسهل تمييزه عن غيره. ويتم تحميل ذلك الحساب بعناصر التكاليف الآتية:

1. تكاليف اقتناء الكتاكيت عمر يوم واحد، وتشمل ثمن الشراء ومصروفاته والمصروفات الأخرى اللازمة كافّة لتهيئة الكتاكيت ووضعها في الحظائر المخصصة لها.
2. التكاليف المباشرة المخصصة للقطيع.
3. التكاليف غير المباشرة المحملة على القطيع.

وتعدّ إجمالي التكاليف المحملة على حساب القطيع بعناصرها الثلاثة خلال فترة التنشئة بمنزلة تكاليف رأسمالية قيمتها في تزايد مستمر خلال فترة التنشئة حتى تصل إلى أقصاها في نهاية الفترة (الأسبوع العشرين)، وبالتالي يعدّ رصيد حساب القطيع عند إجراء أي قياس خلال فترة التنشئة أو في نهايتها بمنزلة إجمالي تكاليف القطيع. يمكن قياس تكلفة الدجاجة الواحدة كالآتي:

$$\text{تكلفة الدجاجة} = \frac{\text{رصيد حساب القطيع في نهاية فترة التنشئة}}{\text{عدد الدواجن الحية في القطيع في نهاية فترة التنشئة}}$$

**فترة الإنتاج**

تستغرق تلك الفترة 45 أسبوعاً (315 يوماً) تبدأ ببداية الأسبوع الحادي والعشرين وتنتهي بنهاية الأسبوع الخامس والستين. ويعد رصيد حساب القطيع في بداية تلك الفترة هو نفسه رصيد ذلك الحساب في نهاية فترة التنشئة والذي يمثل التكلفة الرأسمالية للدواجن كأصول ثابتة حية والتي يجب اهتلاكها وتوزيعها على فترة الإنتاج، ليتحمل بها الإنتاج خلال تلك الفترة، وذلك على أساس يومي باستخدام معدل الاهتلاك اليومي، مع افتراض أن قيمة الدواجن في نهاية العمر الإنتاجي المقدر لها تساوي صفر.

$$\text{متوسط أو معدل الإهلاك اليومي} = \frac{\text{رصيد حساب القطيع في بداية فترة الإنتاج}}{315 \text{ يوماً}}$$

وبفرض أن الفترة المالية التي يعد عنها تقرير التكاليف هي ثلاثة شهور (90 يوماً) فإن ما يحمل على الإنتاج من البيض من تكلفة الدواجن كأصول ثابتة حية (تكلفة الإهلاك) خلال الفترة المالية يحسب كالآتي:

تكلفة الاهلاك خلال الفترة المالية= 90 يوماً * معدل الاهلاك اليومي.

أما بالنسبة إلى باقي التكاليف الواجب تحميلها على الإنتاج من البيض خلال الفترة المالية فيتمثل في التكاليف المباشرة كافة وغير المباشرة المخصصة والمحملة على حساب القطيع خلال الفترة المالية. وتقاس تكلفة البيضة الواحدة خلال الفترة المالية (3 شهور) كما يأتي:

$$\text{تكلفة البيض} = \frac{\text{تكلفة الاهلاك للفترة المالية+ إجمالي التكاليف المرحلة لحساب القطيع خلال تلك الفترة}}{\text{عدد البيض السليم المنتج خلال الفترة المالية}}$$

ومن ثم يتم إعداد قوائم التكاليف لإنتاج البيض لكل مرحلة على حدة على الشكل الآتي:

**قائمة تكاليف مرحلة التنشئة**

| البيان | المبالغ |
|---|---|
| | قطيع 1 الإجمالي |
| النفقات المباشرة | |
| أجور | |
| مواد مباشرة | |
| مصاريف مباشرة | |
| مجموع التكاليف المباشرة | xxx |
| مصاريف غير مباشرة | |
| نصيب المركز من تكاليف المراكز الخدمية المرتبطة بخط البياض | |
| تكلفة الإنتاج | xxx |
| نصيب المركز من تكاليف المراكز التسويقية المرتبطة بخط البياض | |
| تكلفة البيع | xxx |
| + نصيب المركز من المصاريف الإدارية والمالية | |
| التكلفة الإجمالية | xxx |

**قائمة تكاليف مرحلة إنتاج البيض**

| البيان | المبالغ |
|---|---|
| | قطيع 1 الإجمالي |
| نصيب المركز من تكاليف مركز الرعاية | |
| النفقات المباشرة | |
| أجور | |
| مواد مباشرة | |
| مصاريف مباشرة | |
| مجموع التكاليف المباشرة | xxx |
| مصاريف غير مباشرة | |
| نصيب المركز من تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية المرتبطة بخط البياض | |
| تكلفة الإنتاج | xxx |
| نصيب المركز من تكاليف المراكز التسويقية المرتبطة بخط البياض | |
| تكلفة البيع | xxx |
| + نصيب المركز من المصاريف الإدارية والمالية | |
| التكلفة الإجمالية | xxx |

وبتقسيم التكلفة الإجمالية على كمية الإنتاج الفعلي من البيض نستخرج ثمن تكلفة البيضة الواحدة ومن كل قطيع على حدة.

## الاستنتاجات والتوصيات:

### الاستنتاجات:

1. إنّ نسبة 76% من منشآت العينة لا تطبق نظم تكاليف، وهذا يدل على فجوة حقيقية بين الإطار النظري والجانب التطبيقي، كما يدل على نقص الوعي لدى تلك المنشآت بأهمية وجود نظم تكاليف.
2. إنّ الاختلافات المعنوية بين المنشآت التي تطبق (أو تلك التي لا تطبق) نظم التكاليف إنما ترجع إلى المتغيرات المستقلة الخاصة بالمنشأة بعضها أو كلها والتي تمّ مناقشتها في متن البحث.
3. هناك علاقة بين تطبيق المنشأة لنظام تكاليف ونوع النشاط الذي تقوم به (إنتاج بيض، إنتاج فروج).
4. هناك علاقة بين تطبيق المنشأة لنظام تكاليف وملكية المنشأة.
5. إنّ نسبة 70% من أصل المنشآت التي تطبق نظم تكاليف في عينة البحث تطبق نظم تكاليف فعلية، ونسبة 30% من المنشآت تطبق نظم فعلية ومعيارية، مع الإشارة إلى أنه لا يوجد تطبيق كامل لجميع مقومات نظام التكاليف، حيث إنّ المنشآت تستعين ببعض المقّومات وتترك بعضها الآخر، مما يعمق الفجوة بين النظرية والتطبيق لنظم التكاليف.
6. فيما يتعلق بقرار التسعير تتحدد الأسعار في السوق بناء على قوى العرض والطلب وبناءً على تسعيرة إرشادية تحددها مديرية التموين بناء على مؤشرات تقديرية تبتعد عن الواقع الفعلي لحساب التكلفة في كل منشأة، وقد تمّ بيان ذلك بالتفصيل في متن البحث.
7. تعد الطريقة الإجمالية هي الطريقة الوحيدة التي يتم تحميل التكاليف الفعلية بموجبها على الإنتاج. بمعنى أنّه إذا كان هناك معدلات نفوق عالية فإن تكلفة أفراد القطيع النافق تُحمّل على الإنتاج الحي والمباع بغض النظر عن المعدلات المعيارية المسموح بها، وهذا لا يتفق مع الأصول العلمية لمعالجة الإنتاج التالف والفاقد من المواد.
8. طالما أن الهدف الأول لنظام التكاليف هو احتساب تكلفة إنتاجية صحيحة تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء لذلك كان لا بدّ من قياسها بطريقة صحيحة في ضوء الفهم الكامل للمراحل الإنتاجية التي يمر بها النشاط الإنتاجي، وقد قام الباحث بمتن البحث ببيان كيفية احتسابها بالنسبة لنشاط إنتاج البيض.

### التوصيات:

1. ضرورة إدخال نظم التكاليف إلى المنشآت الزراعية كافة وتصميمها على أسس علمية وفنية من أجل رفع كفاءة الأداء وتخفيض التكاليف. مع الأخذ بعين الاعتبار ألا تتجاوز تكلفة تصميم وتشغيل النظام قيمة المعلومات التي يقدمها، وأن تتم مراجعته باستمرار للتحقق من مدى الاستفادة منه والعمل على إجراء أي تعديلات أو تحسينات عليه إن اقتضت ظروف التطبيق ذلك.
2. أخذ اعتبارات السوق بعين الاعتبار وتطوير نوعية الإنتاج وتحقيق الرقابة الشاملة على الأداء بحيث لا تتجاوز تكاليف المنشأة التكاليف المستهدفة التي يفرضها السوق.
3. تزويد المنشآت الزراعية بالكوادر المتخصصة في مجال محاسبة التكاليف ورفع درجة الوعي بدور محاسبة التكاليف في زيادة كفاءة العمل الإداري والقيام بوظائف الإدارة على أكمل وجه.

**المراجع:**


1. الصباغ، أحمد عبد المولى أحمد؛ السحيري، الهادي محمد، *دراسات في المحاسبة الزراعية*، منشورات كلية المحاسبة/ غريان، ليبيا، ط1،1992، 392.
2. عبد القادر عطيه، عبد القادر محمد، *دراسات الجدوى الاقتصادية والاجتماعية – مشروعات تربية الدواجن*، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2000، 403.
3. قيطيم، حسان؛ شيخ محمد، حسين، *محاسبة التكاليف الزراعية*، منشورات جامعة تشرين،ط1، اللاذقية، سوريه، 2007، 386.
4. GARRISON, R. H. *Managerial Accounting Concepts For Planning, Control, Decision Making*, Sixth Edition, Irwin, Homewood, New York, 1991, 650
5. زكي، حسن، *محاسبة التكاليف الزراعية (الأصول العلمية والعملية)*، دار زهران للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 1997، 475.
6. شيخ محمد، حسين؛ فرحات، منى، *مبادئ محاسبة التكاليف*، منشورات جامعة تشرين– مركز التعليم المفتوح، 2007، 480.
7. فخر، نواف؛ زكي، حسن، *محاسبة التكاليف 2*، منشورات جامعة دمشق، 2005، 559.
8. نظام محاسبة التكاليف للمؤسسة العامة للدواجن، منشورات المؤسسة العامة للدواجن التابعة لوزارة الزراعة والإصلاح الزراعي.
9. محمد عيد، صلاح بسيوني، (1999)، *مسببات التكلفة: مدخل مقترح لزيادة فاعلية نظم التكاليف التقليدية*، مجلة التكاليف، ع3، س28، سبتمبر، ص5–51.
10. الصباغ، أحمد عبد المولى أحمد؛ السحيري، الهادي محمد، مرجع سبق ذكره.
11. زرنه جي، محمد نذير، *علم الدواجن وتطبيقاته العملية*، مكتبة دار الشرق، بيروت، 1999، 695.
12. مرعي، عطيه عبد الحي، *المحاسبة الإدارية لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات وتقييم كفاءة الأداء*، ط5، منشأة الشنهابي للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2004، 414.
13. ZIMMERMAN, J. l. *Accounting for Decision Making and Control*, Homewood, IL. Irwin, 1994, 285
14. لجنة التأليف والترجمة، *الإحصاء باستخدام SPSS*، دار شعاع للنشر والعلوم، ط1، حلب، سوريه، 2007، 805.
15. عاشور، عصافت سيد أحمد، (2007)، المحاسبة عن تكلفة المواد ودورة تدفق التكاليف، حقوق النشر للمؤلف، مصر، 120.
16. منشورات دائرة الاقتصاد الزراعي والاستثمار– مديرية الزراعة والإصلاح الزراعي باللاذقية.
17. زرنه جي، محمد نذير، مرجع سبق ذكره.