



## مجلة جامعة تشرين - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: واقع نظام التكاليف في منشآت تربية الدواجن في سوريا وإمكانية تطويره

اسم الكاتب: د. نواف فخر، د. ماهر الأمين، عفراء علي

رابط ثابت: <https://political-encyclopedia.org/library/4170>

تاريخ الاسترداد: 2025/05/16 01:53 +03

الموسوعة السياسية 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 السياسية – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على [info@political-encyclopedia.org](mailto:info@political-encyclopedia.org)

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسية – 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 السياسية مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكرية ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.



## واقع نظام التكاليف في منشآت تربية الدواجن في سوريا وامكانية تطويره

الدكتور نواف فخر\*

الدكتور ماهر الأمين\*\*

عفرا علی\*\*\*

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

### □ الملخص □

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 أن هناك فجوة حقيقة بين الإطار النظري والجانب التطبيقي لنظم التكاليف حيث إن 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 تم اقتراح مجموعة من النقاط بهدف قياس تكلفة الإنتاج بشكل صحيح في منشآت تربية الدواجن في سوريا.

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

\* أستاذ- قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق- دمشق- سوريا.

\*\* أستاذ مساعد- قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة تشرين- اللاذقية- سوريا.

\*\*\* طالبة دراسات عليا (دكتوراه) - قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة تشرين- اللاذقية- سوريا.

## 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 أن الزراعة تعدّ من أقدم الأنشطة التي مارسها الإنسان إلا أن 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 وضآلّة حجمها، مما يجعل نتائج ومربود الأنشطة الزراعية يعود على ملّكها فقط، وهو 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 أساسياً لا يستهان به في اقتصاديات جميع البلدان النامية منها والمتقدمة على حد سواء، حيث تمثل في البلدان النامية مصدراً أساسياً للدخل القومي وتحقيق الأمان 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 بحوالي 12 غ يومياً، فإن الإنتاج المحلي له دون مستوى هذا الاستهلاك بكثير [2].

وعلى صعيد وظيفة المحاسبة فإن المحاسبة بما لديها من إمكانات وأساليب وأدوات إذا ما تم تطبيقها وتطبيقاتها 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 عدّة منها تربية الدواجن التي تُعرف بكونها أنواعاً من الطيور ترتبط بالأرض وتعطي إنتاجاً اقتصادياً بمجرد الاعتناء بها خلال حياتها وبعد ذبحها وتعد من المصادر الأساسية للبروتين الحيواني لتمتعها بكافأة غذائية عالية في تحويل الغذاء إلى لحم [3].

هذا وتخالف المشروعات بالإجراءات المحاسبية المتّبعة 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 الرئيسية 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 تبعه المنشأة الزراعية، ويستخدم جزء من الدواجن لإنتاج أفراخ (كتاكيت) لتحويلها إلى أمهات لاحقاً.

وحيث أنه يمكن تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المجالات والأنشطة كافة، فطالما أن هناك نشاطاً فإن هناك تكلفة، وحيثما وجدت التكلفة ظهرت الحاجة إلى قياسها وضبطها وتخفيضها [6] جاء هذا البحث ليبحث واقع تطبيق نظام التكاليف في منشآت تربية الدواجن في سوريا.

**مشكلة البحث:**

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

- أنَّ النسبة الأكبر من المنشآت الزراعية بشقيها النباتي والحيواني لم تطبق حتى الآن نظم تكاليف حقيقة، حتى وإن كانت على الأقل نظم تقليدية.
- أن المنشآت الزراعية التي تطبق نظم تكاليف تقليدية لا تطبقها بشكل متكامل وسليم ولم تحاول تطويرها بما يتتساب مع التغيرات في البيئة الإنتاجية واعتبارات السوق والمنافسة، فيما ينسجم مع واقع العمل بكل منشأة، فإنَّ 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 وتقدير الأداء واتخاذ القرارات.

**أهمية البحث وأهدافه:**

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

**منهجية البحث:**

يتبع البحث منهجاً وصفيماً 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 فرضيه.

**فرضيات البحث:**

- الفرض الأول: لا تطبق منشآت تربية الدواجن في سوريا 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:**

يتتألف نظام محاسبة التكاليف من مجموعة متكاملة ومتراقبة من المفاهيم والقواعد والأسس والإجراءات التي تحكم عمليات التبويض والتخصيص والتحميس والتلخیص والتحليل لبيانات التكاليف لأغراض القياس والتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات [7].

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

وإن 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 وتقدير 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 مقتراً على تسجيل وتبسيب وتصنيص 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 ومسببها، واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

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

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

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

يكسب 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- تقدير المخزون:

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

1- صيصان فروج، صيصان بياض، ولا تقوم المنتجات 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 وإنما أنه سيكبر ليصبح فروجاً أو أمًّا بياضة وإنما سيموت.

2- مواد علفية: ولا يتم تخزين كميات كبيرة منها إذ إن لها مدة صلاحية من جهة بالإضافة لوجود خلطات علفية متعددة بحسب العمر الذي وصل إليه أفراد الفرج.  
أما المنتجات الرئيسية 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 نافراً.

2- بيض أمهات والذي يُشكل 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 منتجًا 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 الرئيسية عند بدء الإنتاج، وتصريف منتجاتها بمجرد الانتهاء من إنتاجها 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 بالوسائلتين 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 إيقائها عند المستويات المختططة 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 الإدارية 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 للتلافي مسبباً تلك الانحرافات في الفترة المقبلة. وتتشاءم الحاجة إلى الرقابة في المنشآت والأنشطة الزراعية نظراً لعدة اعتبارات منها [10]:

- عدم وجود معايير واضحة للتمييز بين الخسائر الإرادية الناتجة عن العوامل الطبيعية وتلك الناتجة عن الإهمال والتلاعيب واحتلال الأصول 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 أسباب أخرى عدّة كارتفاع درجات الحرارة أو انخفاضها، إصابة القطعان بمرض معين، كبر الأمهات عمرياً ووصولها إلى مرحلة انخفاض الإنتاج بغض النظر عن مستوى التغذية المقدم.

- صعوبات تحديد مجرد الكثير من الأصول الزراعية وسهولة التلاعيب واحتلال 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 ضمناً 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 يعرف بأنه النسبة الناتجة من تقسيم وزن العلف المستهلك على وزن الطير [11].

#### 4- المساعدة في التخطيط:

يُعد التخطيط إحدى الوظائف المهمة 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 الازمة لتحقيقه. وتقوم محاسبة التكاليف بتوفير معلومات توضح التكاليف الازمة للوصول إلى حجم النشاط المخطط، وبقتضي ذلك دراسة سلوك عناصر التكاليف وعلاقتها بحجم النشاط والتبع 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 البديل المتاحة وتحديد معايير المفضلة بينها وتقييم هذه البديل واختيار أفضلها.

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

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

تم إعداد قائمة استقصاء تهدف إلى التتحقق من مدى تطبيق نظام التكاليف في مشروعات تربية الدواجن والأهداف التي يحققها هذا النظام المطبق في حال وجوده، وشملت عينة البحث 43 منشأة من المنشآت العاملة في الساحل السوري والمنطقة الوسطى. وتم 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 للتکالیف في منشآتهم كانت النتیجة كما یأتی:

الجدول رقم (1) تطبيق المنشآت لنظام التكاليف

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

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 تم إدخال البيانات إلى الحاسب الآلي وتمت معالجتها باستخدام البرنامج

الإحصائي [14] SPSS

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	تطبيق	Count	6	4	10	
		% within	42.9%	13.8%	23.3%	
	لا تطبيق	Count	8	25	33	
		% within	57.1%	86.2%	76.7%	
Total		Count	14	29	43	
		% within	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. وللختبار الفرض احصائياً تم استخدام اختبار كا<sup>2</sup> الذي أظهر النتائج الآتية:

الجدول رقم (3) نتائج اختبار كا<sup>2</sup> للفرض الأول

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

المصدر : الدراسة الميدانية

يبين اختبار كا<sup>2</sup> 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.

بـ. 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 لنظام تكاليف

		نظام تكاليف * ملكية المنشأة					
		ملكية المنشأة			Total		
		Count	قطاع عام	منشآت فردية وعائلية	شركة أشخاص	قطاع عام	Total
نظام تكاليف	تطبيق	Count	2	4	4	4	10
	تطبيق	% within	6.7%	44.4%	100.0%	23.3%	
	لا تطبق	Count	28	5	0	0	33
	لا تطبق	% within	93.3%	55.6%	.0%	.0%	76.7%
Total		Count	30	9	4	4	43
		% within	100.0%	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 إنها 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 تأس بها إذا ما قورنت بنسبة المنشآت الفردية التي تطبق نظام تكاليف والتي تبلغ 6.7% ولاختبار الفرض الذي ينص على (لا توجد علاقة بين تطبيق المنشأة لنظام تكاليف وملكية المنشأة)، تم استخدام اختبار كا<sup>2</sup> الذي أظهر النتائج التي بينها الجدول رقم (5) :

الجدول رقم (5) نتائج اختبار  $\chi^2$  للفرض الثاني

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

المصدر: الدراسة الميدانية

يبين اختبار  $\chi^2$  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 وملكيّة 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. وإن هذا الواقع السلبي تجاه تطبيق نظام التكاليف يعني أن تلك المنشآت تتفق وتحتمل تكاليف إجمالية ولا تدرى إن كانت مرتفعة أم منخفضة بالمقارنة بغيرها من المنشآت، كما أنها لا تدرى إن كان بها إسراف أم وفر وما إذا كانت منتجاتها مربحة أم غير مربحة، وما إذا كان سعر المنتج يغطي تكلفة الحقيقة 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 حواجز مادية، والتوجه نحو أعمال مربحة أكثر من العمل الزراعي.

كما تُظهر النتائج أن نسبة 23.3% من المنشآت محل الدراسة تطبق نظام تكاليف بتكرار قدره 7 منشآت تطبق نظام تكاليف فعلية و 3 منشآت تطبق نظام تكاليف فعلية ومعيارية، وهي منشآت القطاع العام حيث إنها 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 حد 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 تعد المنشأة مركزاً تكاليفياً واحداً، كما أنها تعتمد على النظام المؤتمت أكثر من اعتمادها على السجلات والدفاتر التكاليفية.

وهذا يعني أنه لا يوجد تطبيق كامل لجميع مقومات نظام التكاليف، حيث إن المنشآت تستعين ببعض المقومات وتهمل بعضها الآخر، وهذا ما يعمق الفجوة بين النظرية والتطبيق لنظم التكاليف. أما بالنسبة إلى طريقة تحويل التكاليف الفعلية على الإنتاج فقد اتفق العاملين ب المجال المحاسبة في المنشآت عينة الدراسة على اعتماد الطريقة الإجمالية لتحويل التكاليف الفعلية على الإنتاج، بمعنى أنه إذا كان هناك معدلات نفوق عالية فإن تكلفة أفراد القطبيع النافق تُحمل على الإنتاج الحي والمبايع بغض النظر عن المعدلات المعيارية المسموح بها، وهذا لا يتفق مع الأصول العلمية لمعالجة الإنتاج التاليف والفالق من المواد التي تتص على ضرورة تحويل تكلفة العجز لأحد الأغراض التكاليفية داخل نظام التكلفة باعتبارها تكلفة غير مباشرة وليس تكلفة مباشرة، نظراً لأن هذه التكلفة لم تصل بالفعل إلى مراكز الإنتاج. مع ضرورة التفريغ بين ما يعاد في حدود النسب المسموح بها

(ال 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 تكفة غير مباشرة، بينما يعالج الفاقد والتالف غير الطبيعي بتحميله للشخص المسؤول أو اعتباره خسائر تحمل 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 حدد 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 وتقطيس بيض التفريخ لإنتاج صيصان التربية.
- قسم ذبح وتوضيب الفروج.

وفصل 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 تتحقق 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 وتعامل بنوع واحد من المنتجات، ولا تتعرض لتغيرات في الإنتاج. في حين تتطلب منشأة أخرى نظاماً متطوراً مثل نظام التكلفة حسب الأشطة 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 التقويم 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 خاصةً 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، فإن هذا لا يتم على أرض الواقع إذ تحدد 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 لمديرية الزراعة، حيث يُشكل فريق دارس يقوم باختيار عينات عشوائية من المنشآت العاملة في مجال إنتاج الفروج، وبطبيعة المائدة ويتم إعداد تكاليف تقديرية يستند إليها في تسعير هذا المنتج، وفيما يأتي نموذج عن التكاليف المحاسبة لإنتاج البيضة في شهر آذار ونisan 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
اهلاك الحظيرة	2.5	(مساحة الحظيرة × قيمة المتر المربع ÷ 2.5×5000) ÷(العمر الاقتصادي للحظيرة <sup>(1)</sup> )	$40 \div \{ (2.5 \times 5000) \div (2500 \times 500) \}$
اهلاك المستودعات	0.75	(مساحة المستودع × قيمة المتر المربع ÷ 2.5×5000) ÷(العمر الاقتصادي للمستودع)	$40 \div \{ (2.5 \times 5000) \div (2500 \times 150) \}$
اهلاك عدد وأدوات	2.4	(قيمة العدد ولأدوات ÷ 5000 ÷ 2.5) ÷ العمر الاقتصادي للعدد والأدوات	$5 \div \{ (2.5 \times 5000) \div 150000 \}$
قطع تبديل وصيانة	2.82	50% من مجموع الاهلاكات	$100 \div (5.65 \times 50)$
نفقات تهيئة	0.84	15% من مجموع الاهلاكات	$100 \div (5.65 \times 15)$
قيمة الصوص البياض	38	من المداجن المنتجة	
قيمة نشرة الخشب	3	(عدد أكياس النشرة للدورة الواحدة × قيمة الشوال) ÷ 5000	$5000 \div (100 \times 100)$
قيمة علف جاهز	120	6 كغ × ثمن الكغ	$20 \times 6$
تدفئة وإنارة ومياه شرب	15.2	40% من قيمة الصوص	$100 \div 38 \times 40$
لقالحات وأنوبية	19	50% من قيمة الصوص	$100 \div 38 \times 50$
أجور يد عاملة مع مشرف	12	(أجرا العامل بالشهر × 5 أشهر) ÷ 5000	$5000 \div ((5 \times (6000+6000))$
نفقات نثرية	7.6	20% من قيمة الصوص	$100 \div (38 \times 20)$
مجموع الكلفة	224.11		
نفوق وإصابات طرائحة	15.69	7% من مجموع الكلفة	$100 \div (224.11 \times 7)$
كلفة إنتاج البدرية	239.80	مجموع الكلفة + النفوق والإصابات	$15.69 + 224.11$

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

<sup>1</sup> 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
اهلاك الحطيرة	7.81	(مساحة الحطيرة × قيمة المتر المربع) ÷ (العمر الاقتصادي للحطيرة <sup>(2)</sup> 4000)	$40 \div \{ 4000 \div (2500 \times 500) \}$
اهلاك المستودعات	3.12	(مساحة المستودع × قيمة المتر المربع 4000) ÷ العمر الاقتصادي للمستودع	$40 \div \{ 4000 \div (2500 \times 200) \}$
اهلاك عدد أدوات	5	(قيمة العدد والأدوات ÷ 4000) ÷ العمر الاقتصادي للعدد والأدوات	$15 \div (4000 \div 300000)$
قطع تبديل وصيانة	7.96	50% من مجموع الاهلاكات	$100 \div (15.93 \times 50)$
نفقات تهيئة	2.38	15% من مجموع الاهلاكات	$100 \div (15.93 \times 15)$
قيمة البدرية	239.80	تؤخذ من تكاليف إنتاج البدرية (مرحلة الرعاية)	
قيمة إلارة ومياه شرب	7.19	3% من تكلفة البدرية	$100 \div (239.80 \times 3)$
ثمن كهرباء التشغيل المعالف	7.19	3% من تكلفة البدرية	$100 \div (239.80 \times 3)$
قيمة علف	800	40 كغ × ثمن الكغ	$20 \times 40$
لقاحات وأدوية	71.94	30% من تكلفة البدرية	$100 \div (239.80 \times 30)$
أجور يد عاملة	36	(أجر العامل الشهري × 12) ÷ 4000	$4000 \div (12 \times 6000 + 6000)$
أجور قص مناقير وحقن	4.80	2% من تكلفة البدرية	$100 \div (239.80 \times 2)$
مجموع الكلفة	1193.19		
نفوق وإصابات طارئة	83.52	7% من مجموع الكلفة	$100 \div (7 \times 1193.19)$
إجمالي الكلفة	1276.71	مجموع الكلفة + النفوق والإصابات الطارئة	$83.52 + 1193.19$

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

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

البيان	القيمة ل س	طريقة حساب عنصر الإيرادات	احتساب عنصر الإيرادات
قيمة لحم منسق للدواجن	100	وزن الطير المنسق × ثمن كغ	$50 \times 2$
زرق	7.19	3% من كلفة إنتاج البدرية	$100 \div (239.80 \times 3)$
مجموع الإيرادات	107.19	قيمة لحم منسق + زرق	$7.19 + 100$

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

عدد البيوض المنتجة خلال مدة إنتاج البيض المقدرة بـ 12 شهر = 300 بيضة.

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

<sup>2</sup>. يشير الرقم 4000 إلى عدد الأمهات التي تربى بالحطيرة بمعدل 8 طير / المتر المربع.

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

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

2. تمأخذ سعر الصوص في بداية دخوله خط الإنتاج، وتكلفة البدرية المحاسبة بشكل خاطئ كأساس لاحتساب نفقات التدفئة والإنارة ومياه الشرب، واللقالات، والنفقات التثوية وهذا يُعد 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 النفق والإصابات، وهذا أساس خاطئ أيضاً فمن الواجب أن يُحدد هذه النسبة متخصص زراعي بناء على الظروف المعيارية الجيدة للتربية.

3. لم تتم مراعاة احتساب أقساط اهلاك لقطع الأهمات 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 وتقدير الأداء.

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

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

وطالما أن الهدف الأول لنظام التكاليف هو احتساب تكلفة إنتاجية صحيحة وواقعية ليتم على أساسها التخطيط والرقابة وتقدير الأداء فإن 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 بافتتاح سلالات معينة من الكتاكيت عمر يوم واحد تتصف بخاصية غزاره إنتاج البيض. وباعتبار أن متوسط العمر المتوقع بصفة عامة عبارة عن 65 أسبوع [17] نقسم دورة الإنتاج إلى فترتين على النحو الآتي:

1. فترة التشغيل: 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 عدة حظائر، وبذلك يمكن التغلب على المشاكل المحاسبية الناجمة عن اختلاف أعمار الدواجن خلال الفترة المالية المعد عنها تقرير التكاليف.

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

1. تكاليف اقتداء الكتاكيت عمر يوم واحد، وتشمل ثمن الشراء ومصروفاته والمصروفات الأخرى الازمة كافة لتهيئة الكتاكيت ووضعها في الحظائر المخصصة لها.

2. التكاليف المباشرة المخصصة للقطبيع.
3. التكاليف غير المباشرة المحمولة على القطبيع.

وتعد إجمالي التكاليف المحمولة على حساب القطبيع 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 يعد رصيد حساب القطبيع عند إجراء أي قياس خلال فترة التنشئة أو في نهايتها بمنزلة إجمالي تكاليف القطبيع. يمكن قياس تكلفة الدجاجة الواحدة كالتالي:

رصيد حساب القطبيع في نهاية فترة التنشئة

$\text{تكلفة الدجاجة} =$

عدد الدواجن الحية في القطبيع في نهاية فترة التنشئة

**فترة الإنتاج**

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

رصيد حساب القطبيع في بداية فترة الإنتاج

$\text{متوسط أو معدل الإهلاك اليومي} =$

315 يوماً

ويفرض 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 كالتالي:

$\text{تكلفة الإهلاك خلال الفترة المالية} = 90 \text{ يوماً} * \text{معدل الإهلاك اليومي.}$

أما بالنسبة إلى باقي التكاليف الواجب تحديدها على الإنتاج من البيض خلال الفترة المالية فيتمثل في التكاليف المباشرة كافة وغير المباشرة المخصصة والمحمولة على حساب القطبيع خلال الفترة المالية. وتคำس تكلفة البيضة الواحدة خلال الفترة المالية (3 شهور) كما يأتي:

$\text{تكلفة الإهلاك للفترة المالية} + \text{إجمالي التكاليف المرحلة لحساب القطبيع خلال تلك الفترة}$

$= \text{تكلفة البيض}$

عدد البيض السليم المنتج خلال الفترة المالية

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

<b>قائمة تكاليف مرحلة التنشئة</b>		<b>المبالغ</b>	
<b>البيان</b>	<b>قطيع 1 الإجمالي</b>	<b>البيان</b>	<b>المبالغ</b>
<b>النفقات المباشرة</b>			
أجور			
مواد مباشرة			
مصاريف مباشرة			
مجموع التكاليف المباشرة	<u>XXX</u>		
مصاريف غير مباشرة			
نصيب المركز من تكاليف المراكز الخدمية المرتبطة بخط البياض			
تكلفة الإنتاج	<u>XXX</u>		
نصيب المركز من تكاليف المراكز التسويقية المرتبطة بخط البياض			
تكلفة البيع	<u>XXX</u>		
+ نصيب المركز من المصاريف الإدارية والمالية			
التكلفة الإجمالية	<u>XXX</u>		
<b>قائمة تكاليف مرحلة إنتاج البيض</b>			
<b>البيان</b>	<b>قطيع 1 الإجمالي</b>	<b>البيان</b>	<b>المبالغ</b>
نصيب المركز من تكاليف مركز الرعاية			
<b>النفقات المباشرة</b>			
أجور			
مواد مباشرة			
مصاريف مباشرة			
مجموع التكاليف المباشرة	<u>XXX</u>		
مصاريف غير مباشرة			
نصيب المركز من تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية المرتبطة بخط البياض			
تكلفة الإنتاج	<u>XXX</u>		
نصيب المركز من تكاليف المراكز التسويقية المرتبطة بخط البياض			
تكلفة البيع	<u>XXX</u>		
+ نصيب المركز من المصاريف الإدارية والمالية			
التكلفة الإجمالية	<u>XXX</u>		

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

## الاستنتاجات والتوصيات:

### الاستنتاجات:

1. إن نسبة 76% من منشآت العينة لا تطبق نظم تكاليف، وهذا يدل على فجوة حقيقة بين الإطار النظري والجانب التطبيقي، كما يدل على نقص الوعي لدى تلك المنشآت بأهمية وجود نظم تكاليف.
2. إن الاختلافات المعنوية بين المنشآت التي تطبق (أو تلك التي لا تطبق) نظم التكاليف إنما ترجع إلى المتغيرات المستقلة الخاصة بالمنشأة ببعضها أو كلها والتي تم 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. إن 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 إن المنشآت تستعين ببعض المقومات 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 تحدها مديرية التموين بناء على مؤشرات تقديرية تبتعد عن الواقع الفعلي لحساب التكلفة في كل منشأة، وقد تم بيان ذلك بالتفصيل في متن البحث.
7. تعد الطريقة الإجمالية هي الطريقة الوحيدة التي يتم تحويل التكاليف الفعلية بموجبها على الإنتاج. بمعنى أنه إذا كان هناك معدلات نفوق عالية فإن تكلفة أفراد القطبيع النافق تُحمل على الإنتاج الحي والمبايع 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 ببيان كيفية احتسابها بالنسبة لنشاط إنتاج البيض.

### التوصيات:

1. ضرورة إدخال نظم التكاليف إلى المنشآت الزراعية كافة وتصميمها على أساس علمية وفنية من أجل رفع كفاءة الأداء وتخفيض التكاليف. مع الأخذ بعين الاعتبار ألا تتجاوز تكلفة تكاليف 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، سوريا، 386، 2007.
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، 475، 1997.
6. شيخ محمد، حسين؛ فرحات، منى، مبادئ محاسبة التكاليف، منشورات جامعة تشرين - مركز التعليم المفتوح، 480، 2007.
7. فخر، نواف؛ زكي، حسن، محاسبة التكاليف 2، منشورات جامعة دمشق، 559، 2005.
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 مقترن 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 وتقدير كفاءة الأداء، ط5، منشأة الشنهابي للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2004، 414.
13. ZIMMERMAN, J. I. *Accounting for Decision Making and Control*, Homewood, IL. Irwin, 1994, 285.
14. لجنة التأليف والترجمة، الإحصاء باستخدام SPSS، دار شعاع للنشر والعلوم، ط1، حلب، سوريا، 805، 2007.
15. عاشور، عصافيت 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.