المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية ص: 366-386
المجلد (7) – العدد (2)، كانون الأول 2023
ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

مقومات تطبيق نظام التكاليف ومستوياته في المنشآت الصناعية
دراسة أستطلاعية لعينة من المنشآت الصناعية في محافظة دهوك

مقداد محمد أحمد البرزنجي[1]، مازن إبراهيم أحمد الكواشي[2]، شيرزاد هادي علي الزيباري[3]
[1,2,3]قسم العلوم الإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة زاخو، زاخو، العراق
Email: miqdad.ahmed@uoz.edu.krd[1], Mazin.ahmed@uoz.edu.krd[2] , Sherzad.ali@uoz.edu.krd [3]

الملخص:

يهدف البحث الحالي الى التعرف على مستويات تطبيق النظام التكاليفي في المنشآت العاملة في القطاع الخاص في محافظة دهوك، وتم أختيار عدد من المنشآت الصناعية في محافظة دهوك كعينة للبحث والتي تكونت من (26) منشأة، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي (الاستكشافي) لإجراء الجانب الميداني ولتحليل البيانات بالاستناد على برنامج SPSSV.25 الإحصائي. حيث توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات وأهمها أفتقار المنشآت المبحوثة للكوادر المحاسبية وعدم الاهتمام على البيانات التكاليفية بطريقة منهجية وسليمة بغرض مساعدتها في تسيير شؤونها الإدارية وتحقيق أهدافها ونموها وتطورها، وأن المشاكل والمعوقات التي تحول دون وجود مقومات لتطبيق النظام التكاليفي تتمثل في عدم إدراك ملاك وإدارة تلك المنشآت لمفهوم وطبيعة هذه المقومات وفوائدها التي ستحققها، وعلى ضوء نتائج البحث الحالي تم صياغة مجموعة من المقترحات والتي من أهمها ضرورة رفع الوعي بوجود مقومات للنظام التكاليفي وتطبيق برامج التكاليف الحديثة والحاسوبية بطريقة سليمة ومنهجية، وتحديد الهدف من مقومات تطبيق هذا النظام، وكذلك يجب على الجهات ذات الصلة بالمنشآت الصناعية كالهيئات المحاسبية تقديم المساعدات والنصح بما يخدم ويعزز من فرص وجودها في المنشآت المبحوثة.

الكلمات المفتاحية: نظام التكاليف، مقومات نظام التكاليف، مراحل وخطوات نظام التكاليف .

پوختە:

ئارمانج ژ ئەڤێ ڤەکۆلینێ زانینا بنەمایێن بجهێنانا سیستەمێ د سازییێن پیشەسازیدا ل پارێزگەها دهۆکێ، ڕادەیێ ڕەنگڤەدانا ئەوێ بجهێنانێ ل سەر کارابوون و شیانا ئەنجامدانا گشتی ل ئەوان سازیان، کۆمەلگەهێ ڤەکۆلینێ سازییێن پیشەسازی ل پارێزگەها دهۆکێ بخۆڤەدگریت، پاشی ساملا ڤەکۆلینێ ب شێوەیەکێ ڕەمەکیێ گونجای هاتە هەلبژرتن کو ژ بیست و شەش سازیان پێکهاتبوو، ڤەکۆلەران ژبۆ لایەنێ تیۆرییێ ڤەکۆلینێ پشتبەستن ب پەرتووك و نامەیێن ئەکادیمی و ڤەکۆلینێن بەلاڤکرێ کریە ژبۆ دیارکرنا بنەمایێن زانستی ئەوێن کو بجهێنانا سیستەمێ خەرجیی لسەر هاتیە دانان ب ئەگەرێ ئەوێ چەندێ کو ئێك ژ سیستەمێن زانیارییێن سەرەکییە د سازییاندا. هەروەسا پرۆگرامێ وەسفی شرۆڤەکاری د پشکا ڤەکۆلینا مەیدانیدا هاتییە بکارهینان کو داتایێن ڤەکۆلینێ ب ڕێکا پرۆگرامێ SPSS یێ ئاماری هاتینە شرۆڤەکرن، دەرئەنجامێن ئەڤێ ڤەکۆلینێ ئەوێ چەندێ دیاردکەن کو هەبوونا داتایێن خەرجیی د سازییێن پیشەسازیدا دگرنگن. و ئەڤان سازیان شیان ل سەر هەلگرتنا خەرجیی و بارێ بجهێنانا سیستەمێن خەرجیی هەنە، لێ ئەو سازی گرنگییێ ب بجهێنانا سیستەمێ خەرجیی ب ڕێکەکا پەیرەوی و ساخلەم نادەن، یان ب مەرەما هاریکاریا ئەوان ژبۆ ئاسانکاریا کاروبارێن کارگێڕی و بجهێنانا ئارمانج و گەشە و پێشڤەچوونا ئەوان، ئاریشە و بەربەستێن دبنە ئەگەرێ بجهێنانا ئەڤی سیستەمی نواندنا ئەوێ چەندێ دکەن کو ستاف و کارگێریا ئەوان سازیان د چەمك و سرۆشتێ ئەڤی سیستەمی و قازانجێن کو بدەستڤە دهێن، ناگەهن، هەروەسا دیارترین پێشنیاز ل سەر پێدڤییونا بلندکرنا هەستێ هشیارییێ د بجهێنانا سیستەمێ خەرجیی د سازییێن پیشەسازیدا ل پارێزگەها دهۆکێ و بجهێنانا پرۆگرامێ خەرجییێ نوی و ئامیری ب ڕێکەکا ساخلەم و پەیرەوی، دەستنیشانکرنا ئارمانجێ ژ بجهێنانا ئەڤی پرۆگرامی پێدڤییە ل سەر جهێن پەیوەندیدار دگەل سازییێن پیشەسازی وەکو دەستەیێن ژمێریاری هاریکاری و ئاموژگارییان پێشکێشبکەن کو خزمەت و پالپشتییا دەلیڤەیێ بجهێنانا سیستەمێن خەرجیی د سازییێن ڤەکۆلین لێ هاتییە ئەنجامدان بکەن.

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/7.2.37
Distributed under the terms and conditions of the License 4.0 (CC BY-NC-ND 4.0)

المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية ص:367-386
المجلد (7) – العدد (2)، كانون الأول 2023
ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

Abstract:

The current research aims to identify the levels of application of the costing system in the establishments operating in the private sector in Dohuk Governorate. A number of industrial establishments in Dohuk Governorate were selected as a sample for the research, which consisted of (26) establishments. The descriptive (exploratory) approach was relied upon to conduct the field side and for data analysis, the SPSSV.25 statistical program was depended on. The research reached a set of conclusions, the most important of which is the lack of accounting staff in the researched establishments and the lack of interest in the cost data in a systematic and safe manner in order to help conducting their administrative affairs and achieving their goals, growth and development. Also, the problems and obstacles that prevent the presence of constituents for applying the costing system are represented in the lack of awareness of the owners and management of these facilities for the concept and nature of these constituents and their benefits that will be achieved. In the light of the results of the current research, a set of proposals were formulated, the most important of which is the need to raise awareness of the existence of the costing system elements and the application of modern computerized costing programs in a safe and systematic manner as well as to define the goal of the constituents of applying this system. Furthermore, the bodies related to industrial establishments, such as accounting bodies, must provide assistance and advice in a way that serves and enhances the chances of their presence in the researched establishments.

Keywords: costing system, constituents of the costing system, stages and steps of the costing system.

1. مقدمة البحث

إن بيئة الأعمال المعاصرة شهدت الكثير من التغيرات بسبب الاستخدام الواسع وحدة التنافس في الاسواق وكثرت نوعية المنتجات المقدمة وما ترتب على ذلك من ابتكارات أثرت كثيرا في الأساليب الصناعية المستخدمة في تلك البيئة ولن تكون تلك المنشآت قادرة على المنافسة إلا إذا تم تطبيق أساليب صناعية جيدة تستطيع من خلالها إدارة التكلفة لخلق قيمة مضافة للعملاء ومن هذه الطرق أستخدام نظام تكاليفي معتمد لتوفير بيانات تكاليفية مفصلة، كما يهتم هذا النظام بمفهومها الحديث في بيئة التصنيع الحديثة بمساعدة الإدارة على أداء وظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات فالشركات الصناعية تجتاحها ظروف اقتصادية تتعرض الى الكثير من المشكلات والتحديات فلابد أن تبحث هذه المنشآت عن كيفية البقاء في السوق ولتحقيق ذلك عليها التركيز على إرضاء الزبائن فهم الحكم الأول لأدائها وبقائها وديمومتها ولن يتم ذلك إلا من خلال تلبية احتياجاتهم بجودة عالية وبأسعار مناسبة مما يؤدي إلى إرضائهم وكسب ثقتهم ويأتي ذلك من الاعتماد على مقومات تطبيق النظام التكاليفي بغرض توفير البيانات والمعلومات الكمية وغير الكمية لمساعدة الإدارة في تسيير شئونها وأداء مهامها وواجباتها وهذا ما سيسعى الباحثين من خلال هذا البحث بيان مستويات مقومات تطبيق النظام التكاليفي في المنشآت الصناعية في محافظة دهوك، وتحقيقاً لمتطلبات البحث تم تقسيمها إلى خمسة محاور اساسية، تضمن المحور الاول مقدمة عن البحث، أما المحور الثاني فقد خصص لمنهجية البحث والدراسات السابقة، والمحور الثالث فقد خصص للإطار النظري للبحث والرابع خصص للإطار العملي (التحليلي) والمحور الاخيرة خصص لأهم الاستنتاجات والمقترحات التي تم التوصل اليها.

2. منهجية البحث

1.2. مشكلة البحث

إن أغلب المنشآت الصناعية في محافظة دهوك تعاني من عدم الاهتمام بتطبيق مقومات النظام التكاليفي الأمر الذي سينعكس بشكل سلبي على أداءها، ولهذا سعى الباحثين إلى دراسة مشكلة البحث التي تتمحور حول مستويات تطبيق النظام التكاليفي لتلك المنشآت، ومدى قدرة هذا النظام على القيام بدوره في توفير البيانات التكاليفية بما يتلائم مع أتخاذ القرارات الادارية، ولذا من الممكن أن يؤدي تدني مستويات تطبيق مقومات النظام التكاليفي إلى خروج بعض المنشآت من المنافسة في سوق الاعمال وخاصة في الفترة الحالية

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/7.2.37
Distributed under the terms and conditions of the License 4.0 (CC BY-NC-ND 4.0)

التي تتميز فيه بيئة الأعمال بالمنافسة الشديدة، لذا تكمن مشكلة البحث في التساؤل الرئيسي (مقومات تطبيق النظام التكاليفي ومستوياته في المنشآت الصناعية في محافظة دهوك) ويتفرع منه التساؤلات الفرعية التالية:

أ. هل هناك إدراك لعينة البحث عن موضوع مقومات تطبيق النظام التكاليفي في المنشآت الصناعية في محافظة دهوك؟
ب. مدى مستويات مقومات تطبيق النظام التكاليفي في المنشآت الصناعية في محافظة دهوك؟
ج. هل تهتم المنشآت الصناعية في محافظة دهوك بتطبيق مقومات نظام التكاليف؟
د. هل هناك تحديات تواجهها المنشآت الصناعية في محافظة دهوك تحول دون تطبيق مقومات نظام التكاليف؟

2.2. أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في بيان مستويات مقومات تطبيق نظام التكاليف في المنشآت الصناعية في محافظة دهوك نظراً لأن وجودها يعد ضرورياً خاصة في بيئة الأعمال المعاصرة لمواجهة تحديات البيئة، وكذلك يبين أهتمام الدولة بقطاع الصناعة وتشجيع المشروعات الصناعية بتطبيق مقومات نظام التكاليف ليوفر البيانات اللازمة للتخطيط وأتخاذ القرارات من قبل الادارة، كما يعتبر تطبيق مقومات نظام التكاليف هاما جداً في التطور على مستوى المنشآت المبحوثة، ومن جهة أخرى يساعد البحث الحالي في تشخيص المشكلات أو المعوقات التي تواجه تطبيق مقومات نظام التكاليف.

3.2. أهداف البحث

نظراً لمشكلة البحث وأهميته يمكن ادراج أهداف البحث الحالي ضمن الآتي:

أ. التعرف على مستويات مقومات تطبيق النظام التكاليفي في المنشآت الصناعية في محافظة دهوك.
ب. معرفة مدى انعكاس مقومات تطبيق نظام التكاليف في المنشآت الصناعية لتحقيق أهدافها.
ج. تقديم مقترحات تساهم في زيادة الاهتمام بمقومات تطبيق النظام التكاليفي في المنشآت الصناعية.

4.2. فرضيات البحث

لتحقيق أغراض البحث اختبر الفرضية الرئيسة التالية: (ما مستويات مقومات تطبيق النظام التكاليفي في المنشآت الصناعية في محافظة دهوك). وتتفرع منها الفرضيات الفرعية الآتية:

أ. تتوافر لدى المنشآت الصناعية في محافظة دهوك المقومات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف.
ب. تهتم المنشآت الصناعية في محافظة دهوك بتطبيق مقومات نظام التكاليف.
ج. تعتمد المنشآت الصناعية في محافظة دهوك على مقومات نظام التكاليفي في ممارسة شؤونها الإدارية.
د. هناك تحديات تواجهها المنشآت الصناعية في محافظة دهوك تحول دون تطبيق مقومات النظام التكاليفي.
ه. هناك فاعلية لمقومات النظام التكاليفي في المنشآت الصناعية في محافظة دهوك تساعد على أتخاذ القرارات وزيادة الرقابة على عناصر التكاليف في المنشأة.
و. تعتمد المنشآت الصناعية في محافظة دهوك على فاعلية مقومات النظام التكاليفي في تحديد تكلفة المنتج واتخاذ قرارات التسعير.
ز. تتوفر مقومات تطبيق نظام التكاليف إجمالاً في المنشآت المبحوثة.

5.2. حدود البحث : تتمثل حدود البحث بالآتي :

أ. **الحدود الزمانية :** امتدت الفترة الزمنية للبحث في جانبيها النظري والميداني من 2022/6/1 ولغاية 2022/10/1.
ب. **الحدود المكانية :** تتمثل الحدود المكانية للبحث في المنشآت الصناعية في محافظة دهوك.
ج. **الحدود البشرية:** يتمثل الحدود البشرية للبحث مسؤولي الاقسام الادارية والمالية في المنشآت المبحوثة.

6.2. منهجية البحث: إن منهج الباحثين في تحقيق أهداف هذا البحث أعتمد على أسلوبين رئيسيين هما :

أ. أسلوب نظري يتم فيه التعرض بإيجاز إلى الأسس العلمية التي يقوم عليها مقومات تطبيق نظام التكاليف باعتباره أحد أنظمة المعلومات الرئيسية في المنشآت.
ب. أسلوب عملي ميداني يضم :

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/7.2.37
Distributed under the terms and conditions of the License 4.0 (CC BY-NC-ND 4.0)

1. اختيار مجتمع الدراسة الميدانية.
2. صياغة استمارة الاستبانة لاختبار صحة فرضيات البحث.

7.2. وصف مجتمع وعينة البحث

قام الباحثين بإجراء الدراسة الميدانية على عينة من المنشآت الصناعية في محافظة دهوك نظراً لأهمية القطاع الصناعي بالاضافة الى وجود مقومات تطبيق نظام التكاليف في هذا القطاع، وقد شملت عينة البحث (26) منشأة صناعية تم أختيارهم بشكل عشوائي تم تغطيتها عن طريق توزيع (55) استبانة على مسؤولي الاقسام الادارية والمالية في المنشآت المبحوثة عبر الزيارات الميدانية لهذه المنشآت بهدف استطلاع آرائهم فيما يتعلق بفرضيات البحث وكانت نسبة الاستجابة أكثر (87.27%)، وتم استرداد (52) استمارة وكان عدد الاستمارات الغير صالحة (4) لذلك بلغ عدد الاستمارات الصالحة للتحليل الاحصائي(48) استمارة. لذلك اختار الباحثين هذا العدد من المنشآت الصناعية لزيادة درجة الثقة للحصول على البيانات من الدراسة الميدانية بحيث تمثل الواقع الحقيقي للمنشآت الصناعية في محافظة دهوك والوصول الى الاهمية الكبيرة لمقومات تطبيق النظام التكاليفي في الانشطة الصناعية المبحوثة والاخذ بنظر الاعتبار من قبل الباحثين في أستخدام الدقة والوضوح في صياغة أسئلة الاستبيان والسهولة في عرضها والاجابة عليها. والجدول رقم(1) يبين أسماء المنشآت عينة البحث.

الجدول (1) أسماء المنشآت الصناعية عينة البحث

أسماء المنشآت الصناعية عينة البحث			
التسلسل	الاسم	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المستلمة
1	معمل قوض لإنتاج الحديد المشبك	4	4
2	معمل ماف لإنتاج الانابيب المعدنية والمقاطع	5	5
3	معمل صفافيد للأعلاف	1	1
4	معمل عطا ATA لصناعة أجود أنواع الانابيب	2	2
5	معمل زيرين لإنتاج كافة أنواع أكياس النايلون	2	2
6	معمل ALKO لإنتاج وصناعة الألمنيوم	1	1
7	معمل فرز النفايات في دهوك	5	5
8	معمل رقستن لإنتاج جميع وحدات كونكريتية جاهزة	2	2
9	معمل زنار لإنتاج الأنابيب الصناعية	1	1
10	معمل تناهي لإنتاج الحديد المشبك	1	1
11	معمل دنيا لإنتاج البلوك	1	1
12	معمل حديد ناظيَلا	3	3
13	معمل بيَسرىَ لانتاج القير والأسفلت	1	1
14	مطبعة جيهان لطباعة السليفان واللاتيكات والكراتين	3	3
15	معمل طحين المازن	2	2
16	معمل القسروك لانتاج البلوك	1	1
17	معمل مياه روفيا	4	4
18	معمل أورينت للأصباغ	1	1
19	معمل تمر لإنتاج الأكياس	1	1
20	معمل E.P.C لإنتاج الفلين	2	2
21	معمل ئايندە لصنع مستلزمات الديكورات داخلي وخارجي استربول(فلين) واصباغ	2	2
22	معمل نوروز لانتاج القير والأسفلت	1	1
23	معمل بوليكيم لإنتاج فلين الديكورات	1	1
24	معمل مصطفى لإنتاج النحاس والفافون	1	1
25	معمل ستروتر لأنتاج الطحين	3	0
26	معمل Bayt للبلاستيك	4	4
	العدد الكلي	**55**	**52**

المصدر: إعداد الباحثين

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/7.2.37
Distributed under the terms and conditions of the License 4.0 (CC BY-NC-ND 4.0)

المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية
المجلد (7) – العدد (2)، كانون الأول 2023
ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)
ص:366-386

8.2. وصف وتشخيص الافراد المبحوثين

قام الباحثين بتوزيع استمارات الاستبانة على مسؤولي الاقسام الادارية والمالية في المنشآت المبحوثة وقد تضمنت العديد من الخصائص الشخصية والوظيفية من حيث التحصيل والمؤهل العلمي، الخبرة في مجال العمل، الوظيفة الحالية الذي يشغله في المنشأة، التخصص الذي يتميز به بالاضافة الى عدد العاملين والنظام التكاليفي المعتمد في المنشأة، حيث يظهر لنا الجدول رقم(2) أن المؤهل العلمي لأفراد عينة البحث يشير إلى أن نصف العينة من حملة شهادة دبلوم فأقل وبنسبة(50%)، بينما بلغت حاملي شهادة البكالوريوس (45.8%)، أما حملة الشهادات العليا فقد كانت النسبة الاقل فقد بلغت (4.2%) من مجموع أفراد العينة المبحوثة. بالنسبة الى الخبرة في مجال العمل فقد ظهرت النتائج بأن الفئة التي لديها أكثر من (10) سنوات حصلت على(23) تكرار وهي النسبة الاعلى بين أفراد العينة المبحوثة فقد بلغت (47.9%)، بينما التي لديها خبرة في العمل لمدة خمس سنوات فأقل حصلت على(10) تكرارات وكانت النسبة الاقل حيث بلغت(20.8%)، ويشير الجدول أيضاً الى الوظيفة الحالية الذي يشغله أفراد عينة البحث حيث أظهرت أن أعلى فئات الوظائف كانت محاسب حيث بلغت نسبتهم(43.8%) من المبحوثين، تلتها مدير الشركة أي الادارة العليا بنسبة(27.1%)، تلتها غير ذلك من الوظائف بنسبة(18.8%)، والنسبة الاقل التي حصل عليها هو المدير المالي للمنشأة فقد بلغت (10.4%) من مجموع أفراد عينة البحث. بالنسبة الى الفئات المتعلقة بالتخصص الاكاديمي فقد تساوت تكرارات ونسب الفئات المتعلقة بالمحاسبة وغير ذلك من الشهادات فقد بلغت نسبة كل واحد منهم(33.3%) من الافراد المبحوثة، تلتهم تخصص الاقتصاد بنسبة(14.6%)، تلتها تخصص إدارة الاعمال بنسبة (10.4%)، وكانت النسبة الاقل ضمن الاختصاصات الاكاديمية هي المالية والمصرفية حيث بلغت نسبتهم(8.3%)، إن الفئات المتعلقة بعدد العاملين في المنشآت المبحوثة فقد حصلت المنشأت التي لديها (10-25) عاملاً على النسبة الاعلى ضمن المنشآت المبحوثة فقد بلغت(47.9%)، والنسبة الاقل كانت ضمن المنشآت التي لديها أكثر من (5) عاملين واقل من (10) وبلغت نسبتهم (2.1%)، وأخيراً بالنسبة الى النظام التكاليفي المتبع في المنشأة فإن المنشآت التي تستخدم النظام التقليدي والآلي معاً حصلت على أكثر من نصف أفراد العينة المبحوثة فقد بلغت(52.1%) تلتها المنشآت التي تستخدم النظام الآلي بالكمبوتر بنسبة (41.7%) وكانت النسبة الاقل للنظام التقليدي حيث بلغت(6.3%) من عينة المنشآت المبحوثة.

الجدول (2) إجابات الأفراد المبحوثين حسب الخصائص الشخصية والوظيفية

الخصائص	الفئات والنسب					
التحصيل العلمي	دبلوم فأقل		بكالوريوس		شهادات عليا	المجموع
	تكرارات 24		تكرارات 22		تكرارات 2	(%100)
	النسبة (50%)		النسبة (45.8%)		النسبة (4.2%)	
الخبرة في مجال العمل	س سنوات فاقل		من 6- 10 سنوات		أكثر من 11 سنوات	المجموع
	التكرارات 10		التكرارات 15		التكرارات 23	(%100)
	النسبة (20.8%)		النسبة (31.3%)		النسبة (47.9%)	
الوظيفة الحالية	مدير الشركة		المدير المالي		المحاسب	غير ذلك	المجموع
	التكرارات 13		التكرارات 5		التكرارات 21	التكرارات 9	(%100)
	النسبة (27.1%)		النسبة (10.4%)		النسبة (43.8%)	النسبة (18.8%)	
التخصص	إدارة الاعمال		محاسبة	أقتصاد	مالية ومصرفية	غير ذلك	المجموع
	التكرارات 5		التكرارات 16	التكرارات 7	التكرارات 4	التكرارات 16	(%100)
	النسبة (10.4%)		النسبة (33.3%)	النسبة(14.6%)	النسبة (8.3%)	النسبة (33.3%)	
عدد العاملين	أكثر من 5		من 10- 25	من 26-40	أكثر من 40		المجموع
	التكرارات 1		التكرارات 23	التكرارات 7	التكرارات 17		(%100)

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/7.2.37

Distributed under the terms and conditions of the License 4.0 (CC BY-NC-ND 4.0)

	النسبة (2.1%)	النسبة (47.9%)	النسبة(14.6%)	النسبة (35.4%)	
النظام التكاليفي المستخدم	نظام يدوي		نظام آلي-كمبيوتر	نظام يدوي وآلي	المجموع
	التكرارات 3		التكرارات 20	التكرارات 25	(100%)
	النسبة (6.3%)		**النسبة(41.7%)**	**النسبة (52.1%)**	

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الاحصائي التحليلي(SPSS.V25)

9.2. دراسات سابقة

1.9.2 دراسة أبوشنب(2008) بعنوان(دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة)

هدفت الدراسة الى التعرف على واقع أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة وتقييم هذه الانظمة وتطورها وبيان دور نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها ومدى اعتماد ادارة الشركة على مخرجات نظام التكاليف في اتخاذ القرارات واعتمدة الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، ومن أهم ما توصلت اليها الدراسة أن الاعتماد على بيانات التكاليف تساعد الادارة في اتخاذ القرارات المختلفة وان غالبية الشركات تستخدم نظام التكاليف المحوسب أن تحديد اسعار المنتجات وقياس تكلفة الانتاج هو الهدف الاساسي لتطبيق نظام التكاليف من وجهة نظر الادارة، واوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بنظام محاسبة التكاليف من خلال التحسين والتطوير الدائم للنظام من حيث المقومات والاسس والنظريات وكذلك تدريب الكوادر المحاسبية العاملة في الشركات لتواكب آخر التطورات المتسارعة المرتبطة ببيئة التصنيع الحديثة.

2.9.2 دراسة الفرا،(2012) بعنوان (قياس فاعلية نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية)

هدفت الدراسة الى قياس كفاءة وفاعلية نظام محاسبة التكاليف المستخدم في الشركات الصناعية ذات المسؤولية المحدودة في المملكة العربية السعودية واستطلاع آراء المختصين والمهنيين، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي كما استخدم الاستبيان والمقبلات الشخصية كوسائل رئيسية لتجميع البيانات والمعلومات، ومن أهم ماتوصلت اليها الدراسة في عدم وجود قسم أو إدارة خاصة بالتكاليف وعدم اهتمام من قبل الادارة واستخدام الطريقة الكلية في احتساب تكلفة المنتجات، وتوصلت الدراسة الى ضرورة إنشاء قسم للتكاليف في الشركات الصناعية يتولى عملية تحليل التكالفة وضبطها، وتقسيم الشركة الى مراكز تكلفة وفقاً لأساس سليم وبالصورة التي تحقق تحديد المسؤولية عن التكلفة.

3.9.2 دراسة النور ومبارك،(2018) بعنوان(واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات المقاولات):

هدفت الدراسة للتعرف على واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف بمؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية ومدى انعكاس تطبيق هذا النظام على فاعلية الاداء، وكانت مجتمع الدراسة تتكون من عينة عشوائية لشركات المقولات والتي تكونت من واحد وسبعين مؤسسة واعتمدة الدراسة على المنهج الوصفي لإجراء الدراسة الميدانية وقد تم تحليل بيانات الدراسة بواسطة برنامج SPSS الاحصائي، ومن أهم نتائج الدراسة أن هناك حاجة ضرورية لبيانات التكاليف في مؤسسات المقولات وان هذه المؤسسات قادرة على أعباء تحمل تكلفة واعباء هذا النظام، واهم ما اوصت به الدراسة هي ضرورة رفع الوعي بتطبيق نظام محاسبة التكاليف وتطبيق برامج التكاليف الحديثة والحاسوبية بطريقة سليمة ومنهجية.

4.9.2. أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية ودراسات سابقة

يمكن تحديد أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسة الحالية ودراسات سابقة كما يأتي:

1. تتشابه الدراسة الحالية مع دراسة (أبوشنب) في التعرف على واقع أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية وتقييم هذه الانظمة وتطورها، وتختلف الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة في كونها أعتمدت على تقييم مقومات نظام التكاليف في معرفة مستويات تطبيقها في الشركات الصناعية في بيئة أقليم كوردستان وبالتحديد في محافظة دهوك.

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/7.2.37
Distributed under the terms and conditions of the License 4.0 (CC BY-NC-ND 4.0)

2. تختلف الدراسة الحالية مع دراسة (الفرا) في كونها أعتمدة على مستويات المقومات التي تحقق تطبيق نظام التكاليف، بينما أعتمدت الدراسة السابقة على قياس الكفاءة والفاعلية للأنظمة التكاليفية في الشركات الصناعية بالاضافة الى البيئة المختلفة بين المنشآت الصناعية في المملكة العربية السعودية وأقليم كوردستان.
3. تتشابه الدراسة الحالية مع دراسة(النور ومبارك) في معرفة واقع تطبيق النظام التكاليفي، وتختلف من حيث اعتماد الدراسة الحالية على المقومات لمعرفة واقع المقومات ومستوياته بالاضافة الى اعتماد الدراسة السابقة على شركات المقاولات فقط بينما الدراسة الحالية اعتمدت على مجموعة متنوعة من المنشآت الصناعية في محافظة دهوك.

3. الإطار النظري

1.3تعريف نظام التكاليف

يمكن توضيح مفهوم النظام التكاليفي في المنشآت الصناعية بأنها نظام فرعي للمعلومات يقوم بمعالجة وتشغيل بيانات التكاليف من المستندات وفقاً لمجموعة من المبادئ والطرق والنظريات بهدف إنتاج معلومات تكاليفية تساعد إدارة المنشأة في الرقابة على الاداء(أبو شنب،18:2008). بينما عرفها (الرواشدة،27:2011) بأنها مجموعة من المقومات والاجزاء المترابطة والمتكاملة التي تسعى الى تحقيق أهداف محاسبة التكاليف عن طريق مجموعة من العناصر المتفاعلة والمترابطة مع بعضها البعض لتحقيق أهداف محددة للعمليات التي تقوم في المنشأة، وأشار إليها (بليغ وآخرون،2:2010) بأن نظام التكاليف لها وظيفة رئيسية وهو ترشيد استغلال الموارد المتاحة وحصر وتحليل بيانات التكاليف والرقابة على تكاليف الاداء والانفاق. ويرى(Kodar&Robane,2022:6) بأن النظام التكاليفي عبارة عن مجموعة من وثائق وقواعد التوجيه الداخلي لمحاسبة التكلفة والتخطيط والتحليل والتحكم وتقييم الكفاءة بالنسبة الى المجموعة داخل المنشأة. وعرفها (النيل وآخرون،578:2018) بأنها تقوم بتوفير البيانات والمعلومات التكاليفية للإدارة بشكل يمكنها من تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة واتخاذ العديد القرارات الخاصة بالأنشطة الإنتاجية والإدارية والمالية. وقام بتعريفها (محمد وآخرون،40:2003) بأن نظام التكاليف يقوم بقياس وتحليل وعرض التكاليف بالصور المختلفة والتي تلائم استخدامها في الاغراض المختلفة ويتم ذلك من خلال مجموعة المبادئ والمفاهيم والاجراءات والطرق. ويرى(أبو حشيش،274:2009) بأن النظام التكاليفي يتكون من مجموعة من المقومات تسعى الى تحقيق أهداف محاسبة التكاليف ويمكن تطبيق هذا النظام في كافة المنشآت سواء كانت صناعية أو تجارية أو زراعية أو خدمية ومهما اختلفت طبيعة المنتجات او الخدمات وطرق التشغيل. وأشار (العاني،69:2013) بأن النظام التكاليفي مرتبط بتجميع وتخصيص عناصر التكاليف على السلع المنتجة وفقاً لقواعد وإجراءات واسس منظمة.

ويرى الباحثون بأن التعريف الاجرائي للنظام التكاليفي في المنشآت الصناعية عبارة عن المقومات التي تخدم إدارة المنشأة في عمليات التخطيط والرقابة وأتخاذ القرارات بالإضافة الى تحديد تكلفة المنتج من خلال توفير كافة البيانات والمعلومات اللازمة والملائمة لكافة المستويات الادارية في المنشأة.

2.3. أهمية نظام التكاليف

إن أهمية أستخدام النظام التكاليفي داخل المنشأة تكمن في تأثيرها الكبير على اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتخطيط للعمليات داخل المنشأة وتوفير البيانات لتحسين كفاءة الموارد المتاحة(Thuy&Christian,2020:2). من جانب آخر فان الاهمية التي يمتلكها نظام التكاليف في المنشأة من خلال تحديد تكلفة النشاط لتحديد نتيجة أعمال المنشأة في نهاية الفترة والتي يعتبر ضرورياً لتصوير مركز مالي سليم للمنشأة، فبقدر ما يتم تحديد تكلفة النشاط بدقة بقدر ما تتحقق دقة وسلامة نتيجة الاعمال، هذا فإن نظام التكاليف بما لديها من إمكانيات على التحليل يمكنها ليس فقط حساب تكلفة النشاط بل ويمكنها دراسة كل منتج على حدى وتكلفة كل مركز من مراكز النشاط(عيد وآخرون،2:2017). إن من خلال وجود النظام التكاليفي نستطيع توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط والتي تعتبر من أهم وظائف الادارة بالاضافة الى توفير البيانات للرقابة على التكاليف وعلى الاداء بصفة عامة ومساعدة الادارة في عملية اتخاذ القرارات في مجال النشاطات المختلفة(أبوشناف وآخرون،2:2019).

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/7.2.37
Distributed under the terms and conditions of the License 4.0 (CC BY-NC-ND 4.0)

3.3. العوامل التي تؤثر على تطبيق نظام التكاليف في المنشأة

يوجد هناك العديد من العوامل التي تتأثر بها المنشأة عند إتباعها لنظام التكاليف ومن هذه العوامل نوعية المنتجات التي يطلب قياس تكلفة إنتاجها وتختلف وحدة المنتج بإختلاف الصناعة التي تعمل عليها المنشأة وأيضا اختلاف السلع والمنتجات التي ينتجها المنشأة نفسها (اللولوة،22:2016). بالاضافة الى الهيكل التنظيمي التي يعتمد عليها المنشأة الصناعية حيث يمكن إعتبارها بمثابة مراكز للنشاط تحدث فيها التكاليف وعناصر الانفاق وتحديد السلطة والمسؤولية في المنشأة(ابو شناف وآخرون،14:2019). ويعد قياس طبيعة العملية الانتاجية المطلوب قياس تكلفتها وما هو النظام المتبع والاهداف المطلوبة من تطبيق نظام التكاليف من العوامل الاساسية في تطبيق النظام التكاليفي(الفرا،258:2012). وهناك أيضاً نظرة الادارة واهتمامها بنظام التكاليف المطبق في المنشأة الصناعية والذي يعد عامل مهم لتطبيق نظام التكاليف(حبيب،152:2022). إن علاقة إدارة التكاليف بالادارات الاخرى يعد أيضاً عامل مهم فيما يحتاجه قسم التكاليف من بيانات ومعلومات من الادارات الاخرى لكي تقوم بتحليلها وترجمتها بشكل قوائم وتقارير وتقديمها الى الادارات لإتخاذ القرارات وأداء أعمالها بكفاءة عالية على أن تقدم هذه القوائم والتقارير في الوقت المناسب وعند الحاجة إليها(أبو شنب،34:2008).

ويرى الباحثين أنه عند القيام بتطبيق نظام التكاليف في منشأة صناعية يجب أن يكون هناك مستويات لمقومات النظام ويكون ملائم لطبيعة حجم ونشاط المنشأة والظروف الخاصة بها والتحديات والصعوبات التي تواجهها ولهذا يجب أن يتم دراسة تلك الظروف والاعتبارات قبل تطبيقها لنظام التكاليف.

4.3. مقومات نظام التكاليف

إن النظام التكاليفي يتكون من مقومات في تقديم المعلومات المطلوبة منها بحيث يكون بشكل فعال وهذه المقومات موجودة حسب طبيعة وظروف التشغيل في المنشأة الصناعية التي تطبق نظام التكاليف وتتفاعل هذه المقومات لإنتاج بيانات تكاليفية تساعد الادارة في إتخاذ القرارات ومن أهم المقومات والاكثر شيوعاً المقومات الخمسة التالية:

1.4.3. عناصر نظام التكاليف

يتطلب القيام بالانشطة المختلفة في المنشأة وتحديد تكلفة المنتجات ضرورة القيام بحصر عناصر نظام التكاليف منذ إحداثها حتى استخدامها وتحديد مايعتبر منها تكلفة وذلك من خلال تحديد الحسابات التي سوف تفتح في دفتر الاستاذ ولهذا يجب ان يكون هناك دليل للحسابات تقوم بتجميع التكاليف المتعلقة بكل عنصر من عناصر التكاليف (بليغ وآخرون،21:1998). إن عنصر التكلفة عبارة عن القيمة المرتبطة بكمية عوامل الانتاج التي يستلزمها التشغيل وتم استخدامها والاستفادة منها لما هو مخطط لها ويتم تقسيمها حسب نوعها في الى ثلاثة أنواع رئيسية يمكن توضيحها كما يأتي:

1.1.4.3. تكلفة المواد

والتي تشمل كلفة كل ما هو مادي وملموس(عيد وآخرون،13:2017). والتي يتم أستخدامها في عملية الانتاج وبشكل مباشر كتكلفة المواد الخام(الاولية) ومواد التعبئة والتغليف المرتبطة بتكلفة المنتج بشكل مباشر والتي تبقى ثابتة على مستوى الوحدة الواحدة(الفرا،258:2012). ويعد تكلفة المواد من التكاليف المتغيرة التي تتغير بتغير حجم الانتاج بشكل طردي(الوافي وضافري،64:2022). يعد أستخدام نظام التكاليف من أقوى الطرق في الحد من استهلاك المواد وزيادة الانتاجية من خلال الترويج لأستخدام الشفافية في استعمال المواد والموارد(Hakimi,2021:2). إن المواد الخام التي تشكل الاساس المادي للمواد المصنعة سواء كانت على طبيعتها أو نصف مصنعة، الخامات والزيوت والقوى المحركة اللازمة للتشغيل وقطع الغيار والعدد والادوات الصغيرة، ومن الجدير بالذكر أنه عندما يتم استخدام المواد في أوجه النشاطات المختلفة في المشروعات تقسم المواد الى مواد صناعية ومواد تسويقية ومواد إدارية(أبو حشيش،75:2009).

ويرى الباحثون بأن تكلفة المواد في نظام التكاليف تعد الهيكل والاساس في عملية تصنيع المنتج والتي تظهر بشكل واضح في المنتج النهائي.

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/7.2.37
Distributed under the terms and conditions of the License 4.0 (CC BY-NC-ND 4.0)

المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية ص:366-386
المجلد (7) – العدد (2)، كانون الأول 2023
ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

2.1.4.3. تكلفة العمالة

والتي تشمل التكلفة المرتبطة بالجهد البشري والتي تتحمله المنشأة عن اجور العاملين المرتبطين بعقد عمل مع المنشأة (عيد وآخرون،2017،13). بالاضافة الى أنها تتمثل كافة العمالة التي تعد جزءاً من غرض التكلفة والتي يمكن تتبعها(مهنا،2022:111). حيث يقوم العمال في أي مشروع صناعي وبمساعدة الآلات والمعدات الانتاجية بتحويل المادة الخام الى سلع تامة الصنع وتعتبر تكلفة العمل والتي تعبر عن مساهمة العنصر البشري في عملية الانتاج من أهم عناصر التكاليف التي تحتاج الى رقابة وقياس وتحليل مستمر وبالتالي فإن طرق حث العامل على الانتاج والرقابة على عنصر العمل وحساب تكلفته تعتبر من أهم المشاكل التي تواجه إدارة أي مشروع(أبو حشيش،2009:144).

3.1.4.3. التكاليف الصناعية غير المباشرة

والتي تشمل على التكاليف الاخرى الغير مرتبطة بعنصر المواد والعمل في نظام التكاليف ويطلق عليها التكاليف الغير مباشرة او التكاليف الاخرى والهدف منها تقديم خدمات فنية أو بشرية (الفرا،2012:259). ويعد أيضا جزءاً من غرض التكلفة ولكن لا يمكن تتبعها لهذا الغرض(مهنا،2022:112). يتم توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات التامة وبأستخدام أساس تحميل وتوزيع مستخدم في المنشأة (يونس وإسلام،2022:16) وتتضمن التكاليف الصناعية غير المباشرة التكلفة التي تتحملها المنشأة لمزاولة نشاطها مثل قيمة قطع الغيار المستخدمة في صيانة الآلات وقيمة الزيوت والشحوم، قيمة لوازم نظافة المصنع، إيجار المصنع، مصاريف الكهرباء، تأمين المصنع، رواتب وأجور ومزايا مدير الإنتاج ومشرفي وملاحظي الإنتاج والصيانة، الأجر الإضافي، ملابس العمال..... الخ، والتي يتم توزيعها على المنتجات تامة الصنع التي تم إنتاجها باستخدام أساس التحميل والتوزيع المستخدم بالمنشأة. ويطلق على تكاليف المواد المباشرة والأجور المباشرة التكاليف الأولية لأنها تشكل أساس عملية التصنيع بينما يطلق على تكاليف الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة تكاليف تحويل لأنها تشكل الوسيلة التي تعمل على تحويل المواد الخام إلى سلعة مصنعة أو شبه مصنعة(عيد وآخرون،2017:240)

ويرى الباحثون بأن التكاليف الصناعية غير المباشرة تعتبر أحد الوسائل التي من خلالها نقوم بتحويل المواد الخام الى منتج مصنع أو شبه مصنع ويعد جزء لا يتجزأ من تطبيق نظام التكاليف في المنشأة.

2.4.3. مراكز التكلفة في نظام التكاليف

إن عناصر التكاليف تتفاعل وتتعاون فيما بينها لإنتاج منتج معين وتتكون من مراكز إنتاج حسب الهيكل التنظيمي للمنشأة وطبيعة نشاطها بحيث يمكن التوسع في عدد المراكز أو تقليلها وبشكل عام يقسم مراكز التكلفة في المنشآت الصناعية الى:

1.2.4.3.مراكز الإنتاج

وهي المراكز التي تحقق هدف المنشأة الرئيسي متمثلا في تصنيع المنتج الذي قامت المنشأة من أجل إنتاجه(عمارة،2020:40). حيث يتم تخصيص مركز إنتاج لكل منتج لغرض تجميع عناصر التكلفة للمنتج وحصرها حتى يكتمل إنتاجها(الفرا،2012:260). إن وجود دليل حسابات لمراكز الانتاج تساعد تقسيم المنتجات الى مجموعات بالاضافة الى عمل مركز إنتاج فرعي لكل صنف من المنتجات في المجموعة الرئيسية(الصرايرة،2019:39). إن نظام التكاليف الرئيسي المطبق في المنشأة يخدم أغراضاً مختلفة مثل دعم المديرين في اتخاذ القرارات على المدى القصير وتقدم معلومات للتخطيط والانتاج على المدى القصير بالاضافة الى قبول الطلبات الاضافية وقرارات الشراء وتسعير المنتجات(Friedl,etal,2015:40). يتم تقسيم مراكز الإنتاج حسب المنتجات التي يتم إنتاجها بالمنشأة بحيث يتم تخصيص مركز إنتاج لكل منتج بغرض حصر عناصر تكلفة هذا المنتج حتى يكتمل إنتاجه وأن وجود دليل حسابات لمراكز الإنتاج ضروري لإظهار تكلفة كل منتج بشكل واضح وسليم وإن ضرورة وجود دليل حسابات لمراكز الإنتاج يتم من خلاله تقسيم المنتجات إلى مجموعات رئيسية متجانسة ثم عمل مركز إنتاج فرعي لكل صنف فرعي في المجموعة الرئيسية(أبوشناف وآخرون،2019:255).

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/7.2.37
Distributed under the terms and conditions of the License 4.0 (CC BY-NC-ND 4.0)

2.2.4.3. مراكز التسويق

وهي المراكز التي تتولى بيع وتوزيع المنتج الذي قامت المنشأة من أجل تصنيعه وبيعه(النور ومبارك،581:2018). أو هي المراكز التي تعمل على ترويج منتجات المنشأة وتوصيلها للمستهلك حسب المكان الذي هو يقوم بإختياره، وعلى هذا الاساس فإن النشاط التسويقي لا يقتصر على مجرد نشاط البيع والتوزيع وإنما هو نشاط تقوم بإثارة الرغبة لدى الزبائن في الحصول على منتجات المنشأة وتقوم بالدعاية والاعلان واقامة المعارض وبحوث السوق وعملية تسهيل الحصول على المنتج من قبل الزبائن في المكان المناسب والتوقيت الملائم ونقل المبيعات ونشاطات التخزين للمنتجات تامة الصنع والتعبئة والتغليف(بليغ وآخرون،27:1998). ومن جانب آخر فإن بالاضافة الى مركز وإدارة الانتاج فإدارة التسويق والتوزيع تكون مسؤولة مباشرة عن تحقيق أهداف المنشأة (هورنجرن وآخرون،40:2009).

ويرى الباحثون بان النشاط التسويقي هو نشاط متكامل لنظام التكاليف تتكون في داخله من عدة أنشطة فرعية وأن كل نشاط تستلزم تكاليفاً وتخدم عدة منتجات اخرى تقاس تكاليفها على أساس النشاط التسويقي.

3.2.4.3. مراكز الإدارة والتمويل

وهي المراكز التي تتولى إدارة وتمويل عمليات وأنشطة المنشأة والتي تتضمن كافة المستويات الإدارية المختلفة والإدارات المالية بالاضافة الى الحسابات والتكاليف ومن هذه المراكز مراكز خدمات الشؤون المالية مثل إدارة الحسابات والتكاليف والمراجعة والميزانية وكذلك مراكز الشؤون الادارية والعلاقات العامة ومجلس الادارة والمكاتب والشؤو القانونية والامن والحراسات والسكرتارية (عيد وآخرون،15:2017). إن المراكز الادارية في تطبيقها لنظام التكاليف يؤثر في توفير أساس معلومات التكلفة الفعالة وتوجيه مديري المراكز في اتخاذ القرارات العلمية والمناسبة(Hexiao,etal,2022:11676). ويضيف (هورنجرن وآخرون،40:2009) بأن المراكز الادارية مهمتها تقديم النصح والمساعدة للإدارة التنفيذية من خلال إعداد مقارنة تفصيلية لتكاليف تشغيل البدائل المختلفة للمعدات.

4.2.4.3. مراكز الخدمات العامة

وهي المراكز التي يتم إنشاؤها لتقدم خدمات عامة للمراكز الأخرى (إنتاج، تسويق، إدارة، عمليات رأسمالية).ومن هذه الخدمات العامة ورشة الصيانة والمخازن والنقل والعيادة الطبية والمطعم التي تقدم خدماتها لكل العاملين في المراكز الأخرى المذكورة(عيد وآخرون،15:2017). يتم حصر تكاليف كل مركز عن المراكز الاخرى من خلال التحميل المباشر على المركز ومن ثم يتم تحميل مراكز الخدمات المختلفة وبأستخدام طرق التوزيع في المنشأة الصناعية(الفرا،260:2012).

5.2.4.3. مراكز العمليات الرأسمالية

وهي المراكز التي تتولى اقتناء أو انشاء أو تركيب الأصول الثابتة كالمباني والآلات والمعدات، وبشكل خاص تعتبر كل تكاليف هذه المراكز تكاليف رأسمالية عندما يتم إنشاء أو تركيب الأصل الثابت ويبدأ العمل ويتم إعداد دليل لتلك المراكز الرئيسية منها والفرعية على أساس رقمي وذلك لسهولة التمييز بين تلك المراكز ولسهولة تحميلها بالتكاليف التي استفادت منها بصورة مباشرة أو غير مباشرة(عيد وآخرون،15:2017).

ويرى الباحثون أن وجود المراكز الانتاجية والخدمية في المنشأة تساعد على تطبيق نظام التكاليف بشكل فعال من خلال فاعلية الرقابة على عوامل وعناصر التكلفة المستخدمة وإمكانية عمل حوافز تشجيعية للمراكز الانتاجية والخدمية لتشجيعها على تشديد الرقابة والوصول الى الكفاءة والفاعلية الانتاجية.

3.4.3. وحدات النشاط في نظام التكاليف

وحدة النشاط هي الوحدة التي قامت المنشأة الصناعية من أجل إنتاجها وهذه الوحدة بهذا المعنى إنما تعنى وحدة النشاط الرئيسية على مستوى المنشأة ككل أو هي تمثل أخر وحدة نشاط في سلسلة وحدات النشاط الفرعية التي تشتمل عليها الأنشطة الفرعية التي تنتج في أخر السلسلة لوحدة النشاط الرئيسية التي يتم بيعها أو تقديمها للمستهلك النهائي(النور ومبارك،580:2018). إن هذا الدليل يكون مطلب عندما تتعدد وتتنوع منتجات المنشأة فقد يكون عدد المنتجات كبيرا ويشتمل كل منتج على تشكيلة من الأحجام أو الأشكال

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/7.2.37
Distributed under the terms and conditions of the License 4.0 (CC BY-NC-ND 4.0)

أو الألوان مما قد يجعل من الصعوبة على المنشأة أن تحصرها أو تميز بينها بسهولة بدون دليل رقمي لكل منتج رئيسي ولكل مجموعة فرعية(الرزي،31:2007). إن الدليل الرقمي يسهل عملية تحميل كل منتج بالتكاليف التي استفاد منها مباشرة مثل المواد الخام أو بطريقة غير المباشرة من خلال مروره بمراكز الإنتاج التي استفاد منها ووحدة النشاط تختلف من منشأة لاخرى فقد تكون أمر التشغيل في نظام تكاليف الأوامر وقد تكون المقاولة أو العقد في صناعة المقاولات وقد تكون الإنتاج في نظام المراحل ذات الانتاج المستمر(عيد وآخرون،16:2017).

ويرى الباحثون أن أهمية تحديد وحدات التكلفة في نظام التكاليف هي من خلال ضرورة التعرف على تكلفة وحدة المنتج لتحديد سعرها وتقييم المخزون وقياس أرباح الفترة والاستفادة منها للجوانب الرقابية.

4.4.3. مستندات نظام التكاليف

يقصد بالمستندات النماذج التي تعدها المنشأة لتجميع بيانات الانتاج والتكاليف بهدف تبويبها وتسجيلها في البطاقات والدفاتر الخاصة بها(أبو حشيش،274:2009). حيث تعتمد المحاسبة بصفة عامة على مبدأ الموضوعية عند إثبات العمليات المالية فلا يتم تسجيل أي عملية مالية إلا بناء على مستند يؤيدها وكذا الحال أيضا في النظام التكاليفي فإنه يثبت أيضا العمليات المالية الخاصة بالتكاليف ولكن بشكل تحليلي وأيضا بناء على مستند يؤيد حدوث التكلفة وهذه المستندات قد تكون فاتورة شراء المواد أو إذن صرفها أو كشف الأجور أو فاتورة كهرباء وهذه المستندات في الغالب يعتمد عليها نظام الحسابات المالية فيثبت العملية بشكل إجمالي كما تنتقل للنظام التكاليفي بطريقة أو بأخرى ليثبتها أيضا نظام التكاليف بصورة تحليلية ويمر أي مستند بخط سير محدد وفقا لنوعية وكمية البيانات التي يشتمل عليها والجهات التي تستفيد منه (أبو شناف، 25:2019). وباعتبار أن كل عنصر تكلفة يختلف عن غيره في طبيعته وكيفية ومنبع حدوثه لذلك تختلف الدورة المستندية من عنصر لأخر وتختلف أيضا النسخ التي يتم إعدادها من المستند حسب طبيعة العنصر والجهات المستفيدة منه(سمارة،19:2015). ومن ناحية اخرى يجب مراعاة الدقة عند إعداد تلك الدورات المستندية لأنها تعتبر من ناحية إثباتاً لحدوث وحركة عنصر التكلفة داخل المنشأة كما تعتبر من ناحية أخرى بمثابة رقابة على العنصر حيث يراقب كل إجراء على الإجراء السابق له ولهذا يجب ضرورة مراعاة الدقة عند إعداد المستند وعند تصميم الدورة التي يتحرك فيها المستند(الرواشدة،29:2011). وهي بذلك تكون المصدر الاول التي تحدد البيانات التي ستكون كمدخلات للنظام التكاليفي بالاضافة الى تحديد نوعية المخرجات وطبيعتها وجودتها، ويتم بواسطتها أيضاً تحديد العمل اليومي وتعتمد عليها نظام الضبط الداخلي وتخطيط دورتها ومسؤولية إعدادها لأنها تعتبر مجموعة من النماذج والاشعارات والاذونات والبطاقات المنتشرة في المنشأة طبقاً لطرق أستخدام محددة وتقوم هذه المستندات بتجميع البيانات عن التكاليف واستخدامها في المجموعة الدفترية(أبو شنب،37:2008). وتنقسم المستندات الى مستندات خارجية تصدر من جهات خارجية مثل المستندات الخاصة بشراء المواد، والمستندات الداخلية التي تصدر عن الاقسام داخل المنشأة مثل المستندات المتعلقة بصرف المواد ووصولات البيع(يونس وإسلام،16:2022).

ويرى الباحثون ان تطبيق نظام التكاليف في المنشأة الصناعية تحتاج الى ان تكون لديها دورة مستندية تتسم بالوضوح والبساطة عند تصميم المستند ويجب أن تتوفر الوعي لدى الجهات المصدرة والمستفيدة بالدور الذي تلعبه هذه المستندات بالاضافة الى عدم كثرة المستندات عن العدد الضروري بالاضافة الى ان المستندات تعتبر بمثابة الاساس التي تبني عليها النظام التكاليفي بالكامل.

5.4.3. دفاتر وسجلات نظام التكاليف

التسجيل في نظام التكاليف يقوم على أساس تحليلي لذلك تصبح المجموعة الدفترية أساسية في نظام التكاليف لأن المجموعة الدفترية هي التي تعمل على ربط عناصر التكاليف بمراكز التكاليف بوحدات النشاط (وحدات الإنتاج) اعتمادا على المجموعة المستندية التي تثبت حدوث هذا العنصر وتثبت اختصاصه بمركز التكلفة وبوحدة (عيد وآخرون،24:2017). وتشتمل المجموعة الدفترية على سجلات نوعية وسجلات وظيفية وسجلات لأوامر التشغيل وتشتمل السجلات النوعية على سجل إثبات حركة المواد (دفتر أستاذ المخازن) وسجل المواد وسجل الأجور وسجل التكاليف الأخرى (منصور،30:2012). أما السجلات الوظيفية فتشتمل على السجلات الخاصة بالوظائف (المراكز) الرئيسية في المنشأة (إنتاج، تسويق، خدمات، إدارة وتمويل) وتشتمل سجلات أوامر التشغيل على صفحات يتم تخصيص صفحة أو أكثر لكل أمر تشغيل تحمل عليه مباشرة العناصر المختصة به والمباشرة عليه وتحمل عليه البنود غيرالمباشرة طبقا لمعدلات التحميل، ليتم التوصل إلى جملة تكلفة الأوامر(أبو شناف وآخرون،19:2019).

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/7.2.37

Distributed under the terms and conditions of the License 4.0 (CC BY-NC-ND 4.0)

ويرى الباحثون أن المجموعة الدفترية في نظام التكاليف لا تقل أهمية عن المجموعة المستندية في كونها تمثل خارطة النظام لأنها تحتوي على الحالات الفعلية وتقوم بتسجيلها بشكل منتظم بالاضافة الى العمليات التحليلية والاستنتاجية والتي تستند على البيانات الواردة من تلك السجلات.

5.3. مراحل وخطوات تطبيق نظام التكاليف في المنشآت الصناعية:

بعد تحديد مقومات نظام التكاليف في المنشآت الصناعية فإن الخطوة التالية هو معرفة مراحل وخطوات تطبيق نظام التكاليف بحيث تتناسب طبيعة المنشأة لأن طرق تطبيقها تختلف من مشروع لآخر، ولتطبيق نظام التكاليف يمكن بيان ذلك كما يأتي:

1.5.3. تحديد الأهداف

يعد أول خطوة من خطوات تطبيق نظام التكاليف في المنشأة والتي يتم بموجبها تحديد نطاق النظام وادوات تنفيذ النظام ويجب أن يكون تركيز الهدف على تحديد تكلفة السلع المنتجة أو الخدمات المقدمة بالاضافة الى الرقابة على عناصر التكاليف المختلفة عن طريق مقارنة الاداء الفعلي بالاداء المخطط وكشف الانحرافات ومعرفة أسبابها ومحاسبة المسؤولين عنها وإتخاذ اللازمة لمعالجتها (العاني،71:2013). بالاضافة الى تقديم البيانات والمعلومات الضرورية لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات الادارية المختلفة(يونس وإسلام،15:2022).

2.5.3. إجراءات تطبيق النظام التكاليفي

من خلال دراسة الهيكل التنظيمي للمنشأة ودراسة الواقع العملي للمشروع لتوفير المعلومات اللازمة لتطبيق النظام وبعد ذلك أختيار نظام التكاليف المناسب لقياس تكلفة المنتجات بواسطة تقسيم المشروع الى مراكز تكلفة ومراكز مسؤولية(أبو شنب،46:2008).

3.5.3. تنفيذ النظام التكاليف

وذلك بواسطة التخطيط للتنفيذ والتنسيق بين المراحل والانشطة زمنياً بالاضافة الى تدريب القائمين بالتنفيذ على أفضل الاساليب ووضع برامج تشغيل البيانات والتوثيق والتعليمات المرتبطة به وأيضاً الاجراءات الرقابية عليها(عيد وآخرون،21:2017).

3.5.3. تقييم نظام التكاليف

في هذه الخطوة نقوم بدراسة تقارير وقوائم ومقومات النظام وبالاعتماد على الخبرات السابقة لنفس المشروع أو المشروعات المشابهة بالاضافة الى تحليل التكلفة بالاعتماد على العائد من تطبيق نظام التكاليف في المنشأة وتقيم النظام بدلالة تحقيقه أو عدم تحقيقه للأهداف المطلوبة منها (مهنا،111:2022).

ويرى الباحثون أن قبل البدء بخطوات تطبيق نظام التكاليف يجب أن نقوم بدراسة المنشأة بشكل مفصل وإجراء المقابلات الضرورية مع الادارة والعاملين في المنشأة بالاضافة الى تجميع كافة البيانات والملاحظة الفعلية لعمل المنشأة لتطبيق نظام التكاليف بحيث تناسب طبيعة المنشأة.

4. الإطار العملي(التحليلي)

1.4. وصف وتشخيص فرضيات البحث

يتكون هذا المحور من العبارات التي تتعلق بأسئلة كل فرضية من فرضيات البحث وقد استخدم في ذلك التوزيعات التكرارية والمتوسطات الحسابية بالاضافة الى الاوزان النسبية والانحرافات المعيارية وبأستخدام البرنامج الاحصائي (Statistical Package for social Sciences) لمعالجة البيانات التي قمنا بتجميعها عن طريق استمارة الاستبانة لأختبار مدى صحة فرضيات البحث من عدم صحتها والوصول الى تحقيق أهداف البحث ثم قمنا بتحديد أوزان الاستبانة وفق مقياس ليكرت الخماسي ليتم بها قياسات الاوزان والاهمية النسبية لإجابات الافراد المبحوثين والاعتماد على الوسط الحسابي الفرضي وهو (3) درجات(1+2+3+4+5)/5 والذي في

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/7.2.37
Distributed under the terms and conditions of the License 4.0 (CC BY-NC-ND 4.0)

ضوئه تقارن الاوساط الحسابية لكل فرضية من فرضيات البحث ويعني أن إجابات المبحوثين للعبارة إيجابي وتمت الموافقة على العبارة. ويمكن تحليل بيانات العبارات كما يأتي:

1.2.4: وصف وتشخيص مقومات نظام التكاليف

تشير معطيات الجدول (3) إلى التوزيعات التكرارية والنسب المئوية وقيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري من خلال مؤشراته (Q1-Q6)، إذ تشير النسب إلى إن (23.95%) من الأفراد المبحوثين متفقون مع مؤشرات المقومات الاساسية لتطبيق نظام التكاليف في المنشآت الصناعية في محافظة دهوك، والتي تدل هذه النسبة الى تدني توافر تطبيق هذا النظام. وفي حين بلغت نسبة عدم الاتفاق على المؤشرات بنسبة (64.95%) وهذا يدل على ان عدم توافر المقومات الاساسية لتطبيق نظام التكاليف لدى المنشآت الصناعية في محافظة دهوك، و(11.1%) محايدون حول المؤشرات، وبذلك تثبت لنا قيمة الوسط الحسابي الكلي والتي بلغت (2.499) وبانحراف معياري (1.102).

ومن أبرز المؤشرات التي أسهمت في إغناء الفرضية الأولى هو المؤشر (Q2) الذي ينص على أنه يوجد في المنشأة تحديد لمراكز النشاط والتكلفة بحيث يتميز كل مركز عن غيره من المراكز، وجاء ذلك باتفاق (31.3%) من اجابات الأفراد المبحوثين، ويدعم ذلك وسط حسابي (2.791)، وانحراف معياري (1.051). وكذلك المؤشر (Q1) وجاء باتفاق وبنسبة (31.2%) من اجابات المبحوثين وبوسط حسابي (2.625)، وانحراف معياري (1.298). والتي تبين بأنه يوجد هيكل تنظيمي واضح في المنشأة يحدد فيه أتجاهات السلطة والمسؤولية لجميع الأفراد.

وتبين ان المؤشر (Q3) جاء ضعيف نسبياً وبنسبة (20.8%) من اجابات المبحوثين وبوسط حسابي (2.375)، وانحراف معياري (1.141). الذي ينص على أن هناك توصيف واضح لوحدات التكلفة والمنتج في المنشأة والتي يعبر عنها بالحجم او الطول او الوزن او العدد.

اما اقل نسبة اتفاق فكانت على المؤشر (Q5) جاء بأقل اتفاق من بين إجابات المبحوثين وبنسبة (10.4%)، وبوسط حسابي (2.020)، وانحراف معياري (0.910). والذي يشير إلى أنه يوجد مجموعة مستندية ودفترية سليمة في المنشأة تعتمدها الادارة في تجميع البيانات المتعلقة بالتكاليف. وتبين من إجابات المبحوثين حول هذا المؤشر بأن المنشأة تفتقر الى سجلات تعتمدها الإدارة في جمع البيانات من أجل الاستفادة منها لتحقيق ما تصبوا اليه المنشأة.

واستناداً إلى نسب الاتفاق من قبل عينة البحث حول مؤشرات المقومات الاساسية لتطبيق نظام التكاليف في المنشآت الصناعية في محافظة دهوك، والمشار إليها أعلاه وبما أن الوسط الحسابي أقل من الوسط الفرضي(3) نتوصل إلى رفض الفرضية وفي حدود مجتمعنا الدراسي. وعليه ترفض الفرضية الأولى والتي تنص على أنه "تتوافر لدى المنشآت الصناعية في محافظة دهوك المقومات الاساسية لتطبيق نظام التكاليف". وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على أنه "لا تتوافر لدى المنشآت الصناعية في محافظة دهوك المقومات الاساسية لتطبيق نظام التكاليف".

وعليه تكمن الاهمية هنا من اجل اتخاذ اجراءات تصحيحية لذلك. ومن خلال نسب اتفاق اجابات المبحوثين على المؤشرات وبالنسب المدنية من الاتفاق يجب اعادة النظر فيما يخص موضوع المقومات الاساسية لتطبيق نظام التكاليف ومعالجة الخلل.

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/7.2.37
Distributed under the terms and conditions of the License 4.0 (CC BY-NC-ND 4.0)

المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية ص:367-386
المجلد (7) – العدد (2)، كانون الأول 2023
ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

الجدول (3) التكرارات والنسب والوسط الحسابي والانحراف المعياري لمقومات نظام التكاليف

التسلسل	رقم المؤشر	أتفق تماماً		أتفق		محايد		لا أتفق		لا أتفق تماماً		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		العدد	نسبة %	العدد	نسبة %	العدد	نسبة %	العدد	نسبة %	العدد	نسبة %		
1	Q1	5	10.4	10	20.8	4	8.3	20	41.7	9	18.8	2.625	1.298
2	Q2	1	2.1	14	29.2	12	25.0	16	33.3	5	10.4	2.791	1.051
3	Q3	4	8.3	6	12.5	1	2.1	30	62.5	7	14.6	2.375	1.141
4	Q4	4	8.3	7	14.6	6	12.5	28	58.3	3	6.3	2.604	1.086
5	Q5	0	0	5	10.4	5	10.4	24	50.0	14	29.2	2.020	0.910
6	Q6	3	6.3	10	20.8	4	8.3	26	54.2	5	10.4	2.583	1.126
المستوى الكلي		23.95				11.1		64.95				2.499	1.102

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الاحصائي التحليلي(SPSS.V25)

2.2.4. وصف وتشخيص الاهتمامات بمقومات تطبيق نظام التكاليف

من الجدول (4) يتوضح لنا تكرارات الفرضية الثانية والوزن النسبي والاوساط الحسابية بالاضافة الى الانحرافات المعيارية من خلال مؤشراته (Q13-Q7)، حيث أن نسبة الاتفاق لأفراد العينة المبحوثة (62.24) وهي تمثل النسبة التي أتفقت على مؤشرات أهتمام المنشآت الصناعية في محافظة دهوك بمقومات تطبيق نظام التكاليف، والتي تدل هذه النسبة الى التبني والاهتمام لتوافر تطبيق النظام. وفي حين بلغت نسبة عدم الاتفاق على المؤشرات بنسبة (23.95%)، وهذا يدل على ان هناك عدد قليل من المنشآت لا تهتم بمقومات تطبيق نظام التكاليف في منشآتهم، وإن نسبة المحايدون لمؤشرات الفرضية بلغت(13.96%)، وبذلك ثبتت لنا قيمة الوسط الحسابي الكلي والتي بلغت (3.627) وأنحرافها المعياري التي بلغت (1.102).

ومن الفقرات الجيدة التي أسهمت في إغناء الفرضية الثانية هي الفقرة (Q8) الذي ينص على أن تطبيق نظام التكاليف في المنشأة يعد ضرورياً، حيث جاءت هذه الفقرة باتفاق (89.6%) من اجابات العينة المبحوثة، ويدعم ذلك وسطها الحسابي (4.416)، وانحرافها المعياري (0.738). وتبين ان الفقرة (Q7) جاءت ضعيفة نسبياً حيث بلغت (35.5%) من اجابات عينة البحث وبوسط حسابي ضعيف (2.895)، وانحراف معياري (1.324). والذي كانت تنص على أن المنشآت الصناعية في دهوك تطبق نظام التكاليف بطريقة منهجية وعلمية.

واستناداً إلى نسب الاتفاق والوسط الحسابي من قبل عينة البحث حول أهتمام المنشآت الصناعية في محافظة دهوك بمقومات تطبيق نظام التكاليف وبما أن الوسط الحسابي أكبر من الوسط الفرضي(3) يدل على وجود أهتمام واضح من قبل المنشآت المبحوثة وعليه يتم قبول الفرضية الثانية وضمن حدود عينة البحث.

الجدول (4) التكرارات التوزيعية والاوزان النسبية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للإهتمامات بمقومات نظام التكاليف

التسلسل	رقم المؤشر	أتفق تماماً		أتفق		محايد		لا أتفق		لا أتفق تماماً		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		العدد	نسبة %	العدد	نسبة %	العدد	نسبة %	العدد	نسبة %	العدد	نسبة %		
7	Q7	9	18.8	8	16.7	4	8.3	23	47.9	4	8.3	2.895	1.324
8	Q8	26	54.2	17	35.4	4	8.3	1	2.1	0	0	4.416	0.738
9	Q9	6	12.5	15	31.3	13	27.1	14	29.2	0	0	3.270	1.026
10	Q10	16	33.3	19	39.6	9	18.8	4	8.3	0	0	3.979	0.933
11	Q11	15	31.3	19	39.6	7	14.6	3	6.3	4	8.3	3.791	1.202
12	Q12	12	25	13	27.1	4	8.3	14	29.2	5	10.4	3.270	1.395
13	Q13	13	27.1	21	43.8	6	12.5	6	12.5	2	4.2	3.770	1.115
المستوى الكلي		62.24				13.96		23.8				3.627	1.102

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الاحصائي التحليلي(SPSS.V25)

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/7.2.37
Distributed under the terms and conditions of the License 4.0 (CC BY-NC-ND 4.0)

المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية
المجلد (7) – العدد (2)، كانون الأول 2023
ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)
ص:366-386

3.2.4. وصف وتشخيص مقومات نظام التكاليف في الشؤون الادارية

يوضح الجدول (5) تكرارات الفرضية الثالثة والوزن النسبي والاوساط الحسابية بالاضافة الى الانحرافات المعيارية من خلال مؤشراته (Q14 -Q22)، حيث أن نسبة الاتفاق لأفراد العينة المبحوثة (28.26%) متفقون مع مؤشرات مقومات نظام التكاليف في الشؤون الادارية للمنشآت الصناعية في محافظة دهوك، وتدل هذه النسبة الى أنخفاض الاعتماد على تطبيق مقومات النظام في الشؤون والقرارات الادارية. وفي حين قدرت نسبة عدم الاتفاق بين أفراد العينة المبحوثة على المؤشرات بنسبة (54.61%) بمعنى أكثر من نصف الافراد المبحوثين وهذا يدل على ان عدم توافر الاعتماد على مقومات نظام التكاليف في الامور الادارية في المنشآت المبحوثة التي تقع في محافظة دهوك، و(17.13%) محايدون حول المؤشرات، وبذلك تثبت لنا قيمة الوسط الحسابي الكلي والتي قدرت (2.68) والانحراف المعياري للمؤشرات بلغت(1.167).

ومن المؤشرات الجيدة في الفرضية الثالثة والتي اسهمت في تعزيزها المؤشر (Q14) الذي ينص معناه على أنه يعتمد المنشأت الصناعية في محافظة دهوك على نظام التكاليف عند احتساب تكلفة المنتج، وجاء ذلك بنسبة اتفاق (43.8%) من اجابات أفراد عينة البحث، ويدعم اتفاق المبحوثين وسطها الحسابي التي بلغت (3.166)، وانحرافها المعياري (1.136). وتبين ان المؤشر (Q19) حصلت على النسبة الاقل من التكرارات التوزيعية وبنسبة اتفاق (14.6) من اجابات المبحوثين وبوسط حسابي (2.250)، وانحراف معياري (1.176). والذي كانت تنص على أن قرار التوسع في المنشأة تعتمد على البيانات التكاليفية. وتبين من اجابات افراد عينة البحث بان المنشأة لا تعتمد على البيانات التكاليفية عندما تريد التوسع في نشاطها بحيث تستفيد من هذه المعلومات التي تقدمها نظام التكاليف. وعليه تكمن الاهمية هنا من اجل اتخاذ الاجراءات التصحيحية لذلك ومن خلال نسب اتفاق اجابات الافراد المبحوثين على المؤشرات اعلاه يجب اعادة النظر فيما يخص الفرضية الثالثة بالاعتماد على مقومات نظام التكاليف في تسيير شؤونها الادارية.

واستناداً إلى نسب الاتفاق من قبل الافراد المبحوثين حول المؤشرات المرتبطة بأعتماد المنشآت الصناعية في محافظة دهوك على نظام التكاليف في شؤونها الادارية وبما أن الوسط الحسابي أقل من الوسط الفرضي(3) تم التوصل إلى رفض الفرضية الثالثة للبحث وفي حدود مجتمعنا الدراسي. وعليه ترفض الفرضية والتي تنص على أنه "تعتمد المنشآت الصناعية في محافظة دهوك على مقومات نظام التكاليف في ممارسة شؤونها الادارية". وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على أنه " لا تعتمد المنشآت الصناعية في محافظة دهوك على مقومات نظام التكاليف في ممارسة شؤونها الادارية ".

الجدول (5) التكرارات والنسب والوسط الحسابي والانحراف المعياري لمقومات نظام التكاليف في الشؤون الادارية

التسلسل	رقم المؤشر	أتفق تماماً		أتفق		محايد		لا أتفق		لا أتفق تماماً		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		العدد	نسبة %	العدد	نسبة %	العدد	نسبة %	العدد	نسبة %	العدد	نسبة %		
14	Q14	7	14.6	14	29.2	7	14.6	20	41.7	0	0	3.166	1.136
15	Q15	3	6.3	10	20.8	11	22.9	11	22.9	13	27.1	2.562	1.270
16	Q16	5	10.4	11	22.9	7	14.6	17	35.4	8	16.7	2.750	1.279
17	Q17	2	4.2	14	29.2	7	14.6	23	47.9	2	4.2	2.812	1.044
18	Q18	3	6.3	10	20.8	11	22.9	16	33.3	8	16.7	2.666	1.172
19	Q19	3	6.3	4	8.3	10	20.8	16	33.3	15	31.3	2.250	1.176
20	Q20	4	8.3	9	18.8	5	10.4	25	52.1	5	10.4	2.625	1.160
21	Q21	6	12.5	6	12.5	9	18.8	25	52.1	2	4.2	2.770	1.134
22	Q22	2	4.2	9	18.8	7	14.6	24	50	6	12.5	2.520	1.134
المستوى الكلي				3.26		17.3		54.6				68	167

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الاحصائي التحليلي(SPSS.V25)

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/7.2.37
Distributed under the terms and conditions of the License 4.0 (CC BY-NC-ND 4.0)

4.2.4. وصف وتشخيص تحديات وصعوبات مقومات تطبيق نظام التكاليف:

تم أختبار هذه الفرضية في الجدول (6) من خلال فقراتها من(Q23-Q29)، حيث أن نسبة الاتفاق لأفراد العينة المبحوثة (58.01%) وهي تمثل نسبة أتفاق على فقرات الفرضية الرابعة والتي تؤكد على وجود تحديات تواجهها المنشآت الصناعية في محافظة دهوك لا تسمح بمقومات تطبيق نظام التكاليف فيها والتي تدل على أنه فعلاً هناك صعوبات وتحديات. في حين بلغت نسبة عدم الاتفاق على الفقرات (24%)، وهذا يدل على ان هناك عدد من المنشآت الصناعية ليس لديها صعوبات تؤثر على ايجاد مقومات لتطبيق نظام التكاليف، وإن النسبة المحايدة للفقرات قدرت(18.04%)، وعلى ضوء ذلك فإن قيمة الوسط الحسابي الكلي للفرضية الرابعة قدرت (3.484) وأنحرافها المعياري التي قدرت (1.12).

من الفقرات والعبارات التي ساهمت في إستقواء الفرضية الرابعة هي الفقرة (Q23) والتي تنص على أن المنشآت الصناعية لا تدرك طبيعة ومفهوم نظام التكاليف وليس لديها رغبة في تطبيقه، حيث جاءت هذه العبارة بنسبة أتفاق (70.9) من اجابات الافراد المبحوثين، ويؤكد ذلك الوسط الحسابي للفقرة والتي قدرت (3.854)، وانحرافها المعياري (1.271). وتبين ان الفقرة (Q25) جاءت ضعيفة نسبياً حيث قدرت (35.4%) من اجابات العينة المبحوثة وبوسط حسابي ضعيف نسبياً بلغت (2.895)، وانحراف معياري (1.224). والذي كانت تنص على أن الجهات المسؤولة لا ترشد وتنصح بتطبيق نظام التكاليف.

واستناداً إلى ذلك ومن نسب الاتفاق وقيمة الوسط الحسابي من قبل الافراد المبحوثين ضمن عينة البحث حول مواجهة المنشآت الصناعية في دهوك للتحديات والصعوبات في ايجاد مقومات لتطبيق نظام التكاليف وبما أن قيمة الوسط الحسابي أكبر من قيمة الوسط الفرضي(3) وعليه يتم قبول الفرضية الرابعة وضمن حدود عينة البحث.

الجدول (6) التكرارات والنسب والوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحديات وصعوبات مقومات نظام التكاليف

التسلسل	رقم المؤشر	أتفق تماماً		أتفق		محايد		لا أتفق		لا أتفق تماماً		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		العدد	نسبة %	العدد	نسبة %	العدد	نسبة %	العدد	نسبة %	العدد	نسبة %		
23	Q23	19	39.6	15	31.3	6	12.5	4	8.3	4	8.3	3.854	1.271
24	Q24	3	6.3	18	37.5	10	20.8	13	27.1	4	8.3	3.062	1.118
25	Q25	5	10.4	12	25	10	20.8	15	31.3	6	12.5	2.895	1.224
26	Q26	10	20.8	20	41.78	5	10.4	10	28.8	3	6.3	3.500	1.220
27	Q27	10	20.8	22	45.8	7	14.6	7	14.6	2	4.2	3.645	1.101
28	Q28	10	20.8	24	50	9	18.8	5	10.4	0	0	3.812	0.891
29	Q29	9	18.8	19	39.6	16	33.3	1	2.1	3	6.3	3.625	1.023
	المستوى الكلي	58.01				18.04		24				3.484	1.12

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الاحصائي التحليلي(SPSS.V25)

5.2.4. وصف وتشخيص زيادة الرقابة واتخاذ القرارات

إن أختبار عبارات الفرضية الخامسة كما هو موضح من الجدول (7) من خلال المؤشرات من(Q30-Q39)، حيث أظهرت لنا هذه المؤشرات أن نسبة الاتفاق للأفراد المبحوثة (49.18%) للفرضية الخامسة والتي تنص على أن هناك فاعلية لمقومات نظام التكاليف في منشآت دهوك تساعد على أتخاذ القرارات وزيادة الرقابة على عناصر التكاليف في المنشأة، وتدل هذه النسبة التي تقارب نصف تكرارات عينة البحث بأن هناك عدد مناسب بين الافراد المبحوثين يعتمدون على أتخاذ قراراتهم والمراقبة على عناصر المنتج من خلال الاعتماد على مستوى من مقومات نظام التكاليف. ويظهر لنا المؤشرات نفسها نسبة عدم الاتفاق على الفقرات والتي بلغت (38.1%)، ويدل هذه النسبة على ان الكثير من المنشآت ليس لديها فاعلية لمقومات نظام التكاليف على الرقابة واتخاذ القرارات في المنشأة، وإن نسبة المحايدون للمؤشرات بلغت (12.72%)، وعلى ضوء ذلك فإن قيمة الوسط الحسابي الكلي للفرضية الخامسة بلغت (3.193) وأنحرافها المعياري (1.266).

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/7.2.37
Distributed under the terms and conditions of the License 4.0 (CC BY-NC-ND 4.0)

المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية ص:366-386
المجلد (7) – العدد (2)، كانون الأول 2023
ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

من العبارات التي ساهمت في إغناء الفرضية الخامسة هي الفقرة (Q34) والتي نصت على أن وجود بيانات دقيقة عن التكاليف يساعد في الدخول الى أسواق جديدة بنسبة أتفاق (64.6%) من اجابات عينة البحث، ويؤكد ذلك الوسط الحسابي للعبارة والتي بلغت (3.604)، وانحرافها المعياري (1.425). وتوضح لنا ان العبارة (Q38) جاءت النسب ضعيفة حيث بلغت (33.3%) من اجابات أفراد المنشآت المبحوثة وبوسط حسابي ضعيف بلغت (2.791)، وانحراف معياري (1.219). والذي نصت على وجود بيانات التكاليف عن العمالة الموجودة في المنشأة من خلال بطاقة العامل لمتابعة أيام العمل والرقابة عليها.

واستناداً إلى ذلك ومن نسب الاتفاق وقيمة الوسط الحسابي من قبل العينة المبحوثة حول القرارات التي تؤخذ بتطبيق مقومات نظام التكاليف وبما أن قيمة الوسط الحسابي أكبر من قيمة الوسط الفرضي(3) يدل ذلك على وجود مستوى للمقومات في تطبيق نظام التكاليف من قبل العديد من المنشآت وعليه يتم قبول الفرضية الخامسة وضمن حدود عينة البحث.

الجدول (7) التكرارات والنسب والوسط الحسابي والانحراف المعياري لزيادة الرقابة واتخاذ القرارات

التسلسل	رقم المؤشر	أتفق تماماً		أتفق		محايد		لا أتفق		لا أتفق تماماً		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		العدد	نسبة %	العدد	نسبة %	العدد	نسبة %	العدد	نسبة %	العدد	نسبة %		
30	Q30	5	10.4	16	33.3	6	12.5	20	41.7	1	2.1	3.083	1.126
31	Q31	3	6.3	14	29.2	9	18.8	18	37.5	4	8.3	2.875	1.122
32	Q32	9	18.8	15	31.3	7	14.6	9	18.8	8	16.7	3.166	1.388
33	Q33	11	22.9	17	35.4	3	6.3	9	18.8	8	16.7	3.291	1.443
34	Q34	17	35.4	14	29.2	4	8.3	7	14.6	6	12.5	3.604	1.425
35	Q35	10	20.8	14	29.2	9	18.8	13	27.1	2	4.2	3.354	1.211
36	Q36	11	22.9	17	35.4	8	16.7	10	20.8	2	4.2	3.520	1.184
37	Q37	7	14.6	14	29.2	4	8.3	18	37.5	5	10.4	3	1.304
38	Q38	5	10.4	11	22.9	6	12.5	21	43.8	5	10.4	2.791	1.219
39	Q39	7	14.6	19	39.6	5	10.4	13	27.1	4	8.3	3.250	1.246
المستوى الكلي		49.18				12.72		38.1				3.193	1.266

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الاحصائي التحليلي(SPSS.V25)

6.2.4.وصف وتشخيص مقومات نظام التكاليف في تحديد تكلفة المنتج واتخاذ قرارات التسعير:

إن أختبار فقرات الفرضية السادسة كما هو موضح من الجدول (8) من خلال المؤشرات من(Q40-Q46)، حيث أظهرت لنا هذه المؤشرات أن نسبة الاتفاق للأفراد المبحوثين (39.88%) للفرضية السادسة والتي تنص على أن المنشآت الصناعية في دهوك تعتمد على مقومات نظام التكاليف في تحديد تكلفة المنتج واتخاذ قرارات التسعير، وتدل هذه النسبة بأن هناك عدد مناسب بين الافراد المبحوثين يعتمدون على استخدام مقومات نظام التكاليف في اتخاذ قرارات التسعير وتحديد تكلفة المنتج. ويظهر لنا الفقرات نفسها نسبة عدم الاتفاق الكلي على المؤشرات والتي بلغت (40.5%)، ويدل هذه النسبة على ان الكثير من المنشآت لا تعتمد في تحديد وتسعير المنتج على البيانات التكاليفية، ونسبة المحايدون أيضاً كانت كبيرة بلغت (19.62%)، وعلى ضوء ذلك فإن قيمة الوسط الحسابي الكلي للفرضية السادسة بلغت (3.05) وأنحرافها المعياري (1.20).

من العبارات التي ساهمت في إغناء الفرضية السادسة هي الفقرة (Q43) والتي نصت على أن وجود نظام التكاليف في المنشأة يساعد في تقييم تكلفة المنتجات بشكل واقعي وبنسبة أتفاق (56.2%) من اجابات الافراد المبحوثين، ويؤكد ذلك وسطها الحسابي والتي بلغت (3.520)، وانحرافها المعياري (1.166). والمؤشرات نفسها توضح لنا ان العبارة (Q40) جاءت بنسب ضعيفة حيث

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/7.2.37
Distributed under the terms and conditions of the License 4.0 (CC BY-NC-ND 4.0)

بلغت (35.4%) من اجابات أفراد العينة المبحوثة وبوسط حسابي ضعيف بلغت (2.645)، وانحراف معياري (1.360). والذي نصت على اعتماد المنشآت على البيانات التكاليفية في اتخاذ قرارات التسعير وتحديد تكلفة المنتجات.

واستناداً إلى ذلك ومن نسب الاتفاق وقيمة الوسط الحسابي من قبل العينة المبحوثة حول تحديد تكلفة المنتج وقرارات التسعير بالاعتماد على البيانات التكاليفية وبما أن قيمة الوسط الحسابي أكبر من قيمة الوسط الفرضي(3) يدل ذلك على وجود الفاعلية في تطبيقها من قبل العديد من المنشآت وعليه يتم قبول الفرضية السادسة وضمن حدود عينة البحث.

الجدول (8)

التكرارات والنسب والوسط الحسابي والانحراف المعياري لمقومات نظام التكاليف تحديد تكلفة المنتج واتخاذ قرارات التسعير

التسلسل	رقم المؤشر	أتفق تماماً		أتفق		محايد		لا أتفق		لا أتفق تماماً		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		العدد	نسبة %	العدد	نسبة %	العدد	نسبة %	العدد	نسبة %	العدد	نسبة %		
40	Q40	5	10.4	12	25	3	6.3	17	35.4	11	22.9	2.645	1.360
41	Q41	10	20.8	13	27.1	13	27.1	9	18.8	3	6.3	3.375	1.196
42	Q42	5	10.4	9	18.8	8	16.7	19	39.6	7	14.6	2.708	1.236
43	Q43	11	22.9	16	33.3	10	20.8	9	18.8	2	4.2	3.520	1.166
44	Q44	6	12.5	8	16.7	11	22.9	19	39.6	4	8.3	2.854	1.184
45	Q45	7	14.6	11	22.9	11	22.9	17	35.4	2	4.2	3.083	1.163
46	Q46	6	12.5	15	31.3	10	20.8	15	31.3	2	4.2	3.166	1.136
المستوى الكلي		0.88				19.0		40				05	20

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الاحصائي التحليلي(SPSS.V25)

7.2.4. الاهمية الترتيبية لمقومات تطبيق نظام التكاليف

تأسيساً على ما تقدم من نتائج الوصف والتشخيص لفرضيات البحث تبين الاهمية الترتيبية على المستوى الكلي لمقومات تطبيق نظام التكاليف، والمشار اليها في الجدول رقم (9) والذي يبين الى أن الاهتمام بمقومات تطبيق نظام التكاليف في المنشآت الصناعية المبحوثة جاءت في المرتبة الاولى للأهمية الترتيبية، في حين جاء التحديات والصعوبات التي تواجهها المنشآت في الدرجة الثانية للأهمية الترتيبية، أما الترتيب الثالث والرابع للفرضيات التي ركزت على زيادة الرقابة واتخاذ القرارات من قبل الافراد المبحوثين في المنشآت المبحوثة بالاضافة الى تحديد تكلفة المنتجات والقرارات التي تتخذ لتسعير المنتج بالاعتماد على مقومات نظام التكاليف، وفي الاهمية الترتيبية الاخيرة تم رفض فرضيتين من فرضيات البحث حول وجود المقومات الاساسية لتطبيق نظام التكاليف في المنشآت وعدم الاعتماد عليها في الشؤون الادارية داخل المنشآت المبحوثة. من جانب آخر وعلى المستوى الكلي للأهمية الترتيبية لفرضيات البحث نجد أن نسبة الاتفاق الكلي بلغت(43.58%) وبوسط حسابي(3.08) وانحراف معياري(1.159).

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/7.2.37
Distributed under the terms and conditions of the License 4.0 (CC BY-NC-ND 4.0)

الجدول(9) الاهمية الترتيبية لفرضيات البحث

تسلسل	فرضيات البحث	نسبة الاتفاق%	Min	STD
1	المقومات الاساسية	23.95	2.499	1.102
2	الاهتمام بنظام التكاليف	62.24	3.627	1.102
3	الشؤون الادارية	28.26	2.68	1.167
4	التحديات والصعوبات	58.01	3.484	1.12
5	زيادة الرقابة واتخاذ القرارات	49.18	3.193	1.266
6	حديد تكلفة المنتج واتخاذ قرارات التسعير	39.88	3.05	1.20
	المستوى الكلي	43.58	3.08	1.159

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الاحصائي التحليلي(SPSS.V25)

5. الاستنتاجات والمقترحات

1.5.الاستنتاجات: تمكن الباحثين من الوصول الى الاستنتاجات التالية:

1. أتضح من البيانات المتعلقة بالمتغيرات الشخصية والوظيفية أن أغلب الافراد المبحوثين يمتلكون شهادة الدبلوم فأقل من ذلك وهذا سوف يؤثر على إيجاد مقومات نظام التكاليف في المنشآت المبحوثة لأنها تحتاج الى متخصصين لتطبيقها، وعلى الرغم من أن معظم الافراد المستجيبين لديهم خبرة في مجال عملهم ولكنهم يفتقرون الى المؤهلات العلمية الداعمة للعمل المحاسبي في مجال أختصاصهم وعدم التركيز على أختصاص المحاسبة سيؤثر سلباً على معرفة العمليات المتعلقة بتوفير مقومات تطبيق نظام التكاليف في المنشأة.
2. تبين من نتائج البحث أن جميع المنشآت المبحوثة لا يوجد فيها قسم خاص لإدارة التكاليف وعدم أهتمام كامل من قبل المسؤولين بوجود قسم متخصص للتكاليف.
3. دلت نتائج البحث أن أفراد المنشآت المبحوثة ليس لها دراية بنظام التكاليف إذ جاءت النتائج بنسب متوسطة وضعيفة.
4. تبين من نتائج جداول الوصف والتشخيص لمقومات تطبيق نظام التكاليف بنسب إتفاق على ضوء الوسط الحسابي الكلي والبالغة (2.499)،(3.627)،(2.68)،(3.484)،(3.193)،(3.05) وعلى التوالي.
5. استنتج من نتائج وصف الفرضيات أن الفرضية الثانية التي تنص على أهتمام المنشآت الصناعية في محافظة دهوك في تطبيق مقومات نظام التكاليف حيث جاءت بنسب مرتفعة وكانت في المرتبة الاولى والبالغة (3.627)، في حين أن أقل نسبة حصلت عليها من بين فرضيات البحث كانت الفرضية الاولى والتي كانت تنص على أنه تتوافر لدى المنشآت الصناعية في محافظة دهوك المقومات الاساسية لتطبيق نظام التكاليف والبالغة (2.499).

2.5.المقترحات: في ضوء الاستنتاجات يقترح الباحثين ما يلي:

1. إنشاء قسم خاص تهتم بتوفير مقومات تطبيق نظام التكاليف في المنشأة لتوفير كافة البيانات والمعلومات اللازمة عن تكاليف الانتاج والتي سيعتمد عليها الادارة في أتخاذ القرارات الفعالة.
2. ضرورة الاهتمام بالعنصر البشري في المنشآت الصناعية من خلال توفير البرامج التدريبية في كيفية تطبيق مقومات نظام التكاليف.
3. ضرورة الاهتمام من قبل المنشآت الصناعية في محافظة دهوك بمقومات تطبيق نظام التكاليف كوجود هيكل تنظيمي وتقسيم المنشأة الى مراكز تكلفة ودليل كامل لعناصر التكاليف وتنظيم قوائم صناعية في المنشأة.
4. الاعتماد على مقومات تطبيق نظام التكاليف في الشؤون الادارية من حيث قبول أو رفض طلبية معينة ولأغراض الرقابة وإعداد الموازنات التقديرية بالاضافة الى التخفيض من تكلفة المنتج.

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/7.2.37
Distributed under the terms and conditions of the License 4.0 (CC BY-NC-ND 4.0)

5. على الجامعات والهيئات المحاسبية في محافظة دهوك الاهتمام بتوفير الكوادر المتخصصة في مجال محاسبة التكاليف للحاجة الضرورية في سوق العمل بشكل عام والمنشآت الصناعية على وجه الخصوص وإلزام هذه المنشآت بضرورة التبني والتي سيساعدها في توفير مقومات لتطبيق نظام التكاليف.

6. المصادر

1. أيمن طه حمد النيل النور، وابراهيم بن أحمد آل الشيخ مبارك، (2018): **واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية**، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 24، العدد 103.
2. تشالز هورنجرن، سريكانت داتار، جورج فوستر،(2009): **محاسبة التكاليف مدخل إداري**، دار المريخ للنشر، القاهرة،مصر.
3. حنفي زكي عيد محمد، سعيد يحيى ضو، عادل ابراهيم عزب(2003): **أساسيات محاسبة التكاليف** مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة.
4. خليل عواد أبوحشيش،(2009): **محاسبة التكاليف قياس وتحليل**، دار وائل للنشر والتوزيع،عمان، الاردن.
5. ديالا جميل الرزي،(2007): **مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة،دراسة تطبيقية**، رسالة ماجستير،الجامعة الاسلامية،غزة.
6. زايد سالم أبوشناف، عماد سعيد الزمر، سيف الاسلام محمود، ومراد السيد حسن،(2019): **أساسيات التكاليف**، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
7. سالم محمد عمارة،(2020): **مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المصارف التجارية الليبية**، مجلة جامعة صبراتة العلمية، ليبيا.
8. سمر حبيب،(2022): **مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المصارف الحكومية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والسياسية، المجلد 38 العدد 1.
9. شادي صبحي أبو شنب،(2008): **دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير،الجامعة الاسلامية، غزة.
10. شهرزاد الوافي، ريمة ضافري،(2022): **دور تطبيق نظام التكاليف المعيارية في ترشيد النفقات**، المجلة الانسانية والاجتماعية، المجلد 8 العدد 2.
11. صلاح بسيوني عيد،عبدالمنعم فليح عبدالله، زايد سالم أبوشناف،وعماد سعيد الزمر،،(2017): **نظم محاسبة التكاليف**، جامعة القاهرة، كلية التجارة.
12. عبدالشكور عبدالرحمن الفرا،(2012): **قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية**، مجلة جامعة الازهر بغزة، المجلد 14، العدد 2.
13. عيسى عبدالعزيز الرواشدة،(2011): **محاسبة التكاليف**: دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
14. غربي يونس، وشيكوش حمينة إسلام،(2022): **دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار، محاسبة تحليلية بسيطة، دراسة حالة- مصنع النسيج والمسيلية**، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، الجزائر.
15. فاطمة محمد الصرايرة،(2019): **مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية التعدينية الاردنية المدرجة في بورصة عمان**، رسالة ماجستير، جامعة مؤتة، الاردن.
16. فتح الرحمن حسن منصور،بابكر إبراهيم الصديق(2012): **محاسبة التكاليف**، دار الكتاب الجامعي، صنعاء،اليمن.
17. لبنى هاشم نعمان العاني،(2013): **محاسبة التكاليف منهاج علمي وتطبيقي**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/7.2.37
Distributed under the terms and conditions of the License 4.0 (CC BY-NC-ND 4.0)

18. محمد توفيق بليغ، محمد ابو العلا الطحان، وثناء عطية فراج،(1998): **مبادئ محاسبة التكاليف**، المكتبة المركزية، جامعة صنعاء.

19. محمد توفيق بليغ، محمد أبوالعلا الطحان، وثناء عطية فراج،(2010): **مبادئ محاسبة التكاليف**، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

20. محمد فتحي مهنا،(2022): **دور تطبيق محاسبة الانجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية**، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد6 العدد 16.

21. محمود عبدالحميد محمود سمارة،(2015)، **أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الاداء والرقابة، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية**، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط.

22. يحيى جمال اللولو،(2016): **مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، دراسة ميدانية تحليلية**، رسالة ماجستير،الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين.

23. Asghar Hakimi, Zahra Abedi & Fateme Dadashian (**2021**): **Increasing Energy and material consumption efficiency by application system-case stady**, Sustainability Jornal, VOL.(13), NO(4832), Pp 1-15.
24. Gunther Fried, Carola Hammer, A.Kupper & Burkhard Pedell (**2015**): **How do German Companies Run their cost Accounting systems**, management Accounting Quarterly Jornal, VOL.(10), NO(2), Pp 38-52.
25. Hexiao Hu, Yalian Zhang, Chen Yao, Xin Guo and Zhijing Yang, (**2022**): **Research on cost Accounting of enterprise carbon emission- in china**-, Mathematical Biosciences and Engineering Jornal, VOL.(19). NO (11), Pp 11675-11692.
26. Kodar, Merilin, Rebane,Mare,(**2022**): **Improvement of the uniform cost Accounting system in the manufacturing company ramivent modular factory**, Estonian University of life sciences Library.
27. Thuy Thanh Tran & Christian Hezig,(**2020**): **Material flow Cost Accounting in Developing Countries A system**, Sustainability Jornal, VOL.(12), NO(5413), Pp 1-18.

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/7.2.37

Distributed under the terms and conditions of the License 4.0 (CC BY-NC-ND 4.0)