

تقييم نظم محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية

* حمدي شحدة زعرب
** شادي صبحي أبوشنب

* الجامعة الإسلامية بغزة
** الكلية الجامعية للعلوم
التطبيقية بغزة - فلسطين

الملخص

هدفت الدراسة إلى تقييم نظم محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية في قطاع غزة. ولتحقيق هذه الدراسة أجرى الباحثان دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في قطاع غزة، والتي يفوق رأسمالها نصف مليون دولار أمريكي، والبالغ عددها إحدى وخمسين شركة. ولقد تم توزيع ٥١ استبانة على المديرين الماليين والمحاسبين في تلك الشركات، وتم استرداد ٤٠ استبانة أي ما نسبته ٧٨٪ من الاستبانات الموزعة. استخدم الباحثان في تحليل نتائج الدراسة واختبار فرضياتها مؤشرات الإحصاء الوصفي، بالإضافة إلى مجموعة من الاختبارات الإحصائية منها: اختبار (T)، واختبار كاي تربيع، واختبار تحليل التباين، وقد كشفت الدراسة عن مجموعة من النتائج تتلخص في أن نظم التكاليف المطبقة حالياً في الشركات الصناعية في قطاع غزة تقدم بيانات تستخدم في تحديد تكلفة المنتج، وفي اتخاذ القرارات، وفي تعاطم القدرة التنافسية للشركة، وفي إحكام الرقابة على عناصر التكاليف.

مصطلحات علمية

أنظمة التكاليف، بيئة
التصنيع الحديثة، تكلفة
المنتج، اتخاذ القرارات،
القدرة التنافسية.

تؤثر على اتخاذ القرارات وتغيرها، زادت حاجة الإدارة إلى استخدام أساليب حديثة تمكنها من التحقق من كفاءة استخدام الموارد المتاحة في تحقيق الأهداف المنشودة على الصورة المرغوبة بأقل تكلفة ممكنة؛ لمواكبة تطورات العصر، وضمن الاستمرارية والتواصل، وكذلك

أدى التطور في مجالات الأعمال منذ الثورة الصناعية إلى الاتجاه نحو تكوين المشروعات ذات الحجم الكبير، بالإضافة إلى تنوع الأنشطة في المشروع الواحد وتعدد المنتجات فيه. وقد أدى هذا الاتجاه إلى تعقيد عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. ونظراً لتزايد العوامل التي

تم تسلم البحث في مايو ٢٠٠٨، وأجيز للنشر في نوفمبر ٢٠٠٨.

محاسبة التكاليف التقليدية. وقد حدا ذلك بالإدارة إلى البحث عن أساليب متطورة لتتواءم مع التقدم الحادث في مجال الصناعة، ويمكن صياغة مشكلة الدراسة بالأسئلة الآتية:

هل تفي نظم محاسبة التكاليف القائمة في الشركات الصناعية في قطاع غزة بالغرض؟ وهل تعتمد الإدارة على بيانات نظام محاسبة التكاليف في عملية اتخاذ القرارات؟ وهل هناك حاجة لإجراء تعديل على النظام الحالي؟

أهداف الدراسة

تتمثل أهداف الدراسة في:

- ١ - تسليط الضوء على الممارسات المختلفة لتطبيق نظم محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية في قطاع غزة.
- ٢ - التعرف على واقع تطبيق نظم محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، ومدى تطورها، ومدى اهتمام الشركات الصناعية بها.
- ٣ - مدى الاستفادة من نظم محاسبة التكاليف القائمة في المنشآت الصناعية في قطاع غزة.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في كونها من أولى الدراسات التي تتناول نظم محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، كما أنها ذات فائدة للأكاديميين في

استخدام الأساليب الحديثة في حل مشاكلها. لذلك زادت أهمية المعلومات وأنظمتها وتقنياتها، ودراسة أفضل استخدامات بأقل تكلفة لإنتاجها لأن المعلومات السليمة تؤدي إلى قرارات سليمة (جمعة وآخرون، ٢٠٠٠م: ١).

ويعد النظام المحاسبي من أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، وتمثل محاسبة التكاليف أهم النظم الفرعية لنظام المحاسبة، فهي تهدف إلى تقديم المعلومات التي تخدم الإدارة في مجالات متعددة، وبصفة أساسية في قياس تكلفة المنتج، والرقابة على عناصر التكلفة، وفي عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. ونتيجة لحدوث عدة تطورات في البيئة الصناعية وظهور نظم حديثة تعتمد على التشغيل الآلي، انعكس ذلك على نظم محاسبة التكاليف، لاسيما أن نظم محاسبة التكاليف ترتبط بالبيئة الصناعية؛ بمعنى أن التغير في البيئة الصناعية لا بد أن يواكبه تغير في نظم محاسبة التكاليف لكي تحقق الأهداف المرجوة منها. لذلك لا بد أن يكون هناك مواءمة بين نظم محاسبة التكاليف والتطورات الحاصلة في البيئة الصناعية الحديثة. (ظاهر، ٢٠٠٢م: ٣).

مشكلة الدراسة

ارتبطت محاسبة التكاليف منذ زمن بعيد بالبيئة الصناعية. ولقد حدثت مجموعة من التغيرات والتطورات على البيئة الصناعية تتمثل في استخدام أسلوب التصنيع الآلي، وهو ما أثر على نظم

ونسبة التكاليف غير المباشر منخفضة، وأما في الوقت الحاضر فقد أصبح الأمر على العكس. كذلك أوضحت نتائج الدراسة أن قصر الاعتماد على التكاليف المتغيرة فقط في اتخاذ القرارات لم تعد ملائمة؛ وذلك بسبب زيادة التكاليف الثابتة، وانخفاض التكاليف المتغيرة في بيئة التصنيع الآلية فيضاف إلى ذلك أن أساليب قياس وتقييم الأداء التقليدية غير ملائمة في البيئة الصناعية الحديثة. وأوصت الدراسة بضرورة تحسين ممارسات محاسبة التكاليف لكي تواكب مع البيئة الصناعية الحديثة.

دراسة غرايية وسعادة (١٩٨٦م):

ناقشت دراسة غرايية وسعادة واقع محاسبة التكاليف وأهميتها في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي، والبالغ عددها آنذاك ٣٥ شركة صناعية. وقد تم اختبار فرضيات الدراسة الميدانية عن طريق استبانة أعدت لتلك الغاية، وتم التوصل إلى أن بيانات نظام التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية تستخدم من أجل تحديد تكلفة المنتجات لاستعمالها في تقييم المخزون، وتحديد تكلفة البضاعة المباعة، تمهيدا لإعداد القوائم المالية، وأنها لا تستخدم استخداما علميا لممارسة أعمال الرقابة واتخاذ القرارات الإدارية. كذلك بينت الدراسة أن الشركات الصناعية الأردنية لا تولي نظم محاسبة التكاليف الأهمية اللازمة، وذلك لضعف الوعي بأهمية نظم محاسبة التكاليف.

تخصص المحاسبة في الجامعات الفلسطينية؛ حيث تقدم لهم صورة لمدى مساهمة ما هو متبع مع ما يقومون بتدريسه في مقرراتهم.

خطة الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة تم تقسيمها إلى ثلاثة أجزاء. ويعرض الجزء الأول لمجموعة من الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع محل الدراسة، ويغطي الجزء الثاني الدراسة الميدانية التي تم فيها اختبار الفرضيات، أما الجزء الثالث والأخير فيتناول نتائج الدراسة والتوصيات.

الدراسات السابقة وفرضيات البحث:

أولاً: الدراسات السابقة

دراسة (Schwarzbach 1985):

كان الهدف من إجراء الدراسة توضيح العلاقة بين ممارسات محاسبة التكاليف وبين الصناعات التي تزداد فيها درجة الآلية في التصنيع. ولقد بين Schwarzbach في دراسته أن زيادة الآلية في التصنيع أدت إلى تعاضد مشاكل محاسبة التكاليف المتعلقة بتحديد تكلفة الإنتاج وعملية اتخاذ القرارات. وخلصت الدراسة إلى أن نسبة تكلفة العمل المباشر قد انخفضت؛ حيث بلغت نسبتها ٣٪، وفي المقابل زادت نسبة التكاليف غير المباشرة، بمعنى أن هناك تحولاً في تكاليف الإنتاج عما كانت عليه في الماضي. لقد كانت نسبة تكلفة العمل المباشر مرتفعة إلى حد ما

دراسة (1989) Horngren:

استعرضت الدراسة التطورات التي حدثت منذ حقبة الخمسينيات إلى الثمانينات في مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية. وأوضحت الدراسة أن اهتمام محاسبة التكاليف في الماضي كان يركز على نظام تكاليف المراحل والأوامر والتكاليف المعيارية بهدف تقييم المخزون. أما في الوقت الحاضر فزاد التركيز على رقابة التكاليف واتخاذ القرارات. وقد خلصت الدراسة إلى أن نظم محاسبة التكاليف التقليدية لا تلائم البيئة الصناعية الحديثة، وإلى أنه من الضروري تطوير أنظمة محاسبة التكاليف لكي تتلاءم مع تلك الاتجاهات، بحيث توفر المعلومات الملائمة في التوقيت الملائم وبالتكلفة الملائمة لاتخاذ القرارات.

دراسة محمد (١٩٩١م):

هدفت الدراسة إلى وضع نموذج لورقة عمل إلكترونية تتكون من أعمدة وصفوف. ومن خلال إدخال البيانات إلى خلايا تلك الورقة وتكوين العلاقات بينها يمكن الوصول إلى تحديد تكلفة الوحدة في ظل الطرق التقليدية، ثم في ظل طريقة التكلفة على أساس النشاط. وأوضحت الدراسة عدم وجود ارتياح لدى كل من المعيين والمستخدمين لمعلومات التكاليف الناتجة عن أنظمة التكاليف المطبقة حالياً. وأشارت الدراسة أيضاً إلى أن موضوع تخصيص التكاليف غير المباشرة يعد من أوائل الميادين التي تحتاج إلى تطوير؛ إذ

تؤدي طرق التخصيص التقليدية إلى عدم دقة المعلومات الخاصة بتكلفة المنتجات؛ نظراً لعدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج وبين ما استخدمه المنتج من موارد. كذلك بينت الدراسة عدم قدرة نظم محاسبة التكاليف التقليدية على توفير المعلومات اللازمة للإدارة، حتى تقوم بتخصيص طاقتها الإنتاجية على المنتجات نتيجة لعدم كفاية المعلومات الدقيقة عن الربحية النسبية للمنتجات.

دراسة (1991) Kerremans et al.:

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر الاتجاه نحو تطبيق الآلية في الصناعة على نظام محاسبة التكاليف. وقد أجريت الدراسة على عينة من الشركات الصناعية، وتضمنت العينة مجموعتين من الشركات: المجموعة الأولى: ذات إنتاج آلي، والمجموعة الثانية: ذات إنتاج تقليدي. وقد أجريت دراسة تحليلية مقارنة بين معلومات محاسبة التكاليف في كل من الشركات ذات الإنتاج الآلي والشركات ذات الإنتاج التقليدي. وأسفرت الدراسة عن أن نسبة تكلفة العمل المباشر إلى التكلفة الكلية في الشركات ذات الإنتاج الآلي أقل من تلك النسبة في الشركات ذات الإنتاج التقليدي، كما أن هناك تحولاً من التكاليف المباشرة نحو التكاليف غير المباشرة في الشركات ذات الإنتاج التقليدي.

دراسة (1991) Roth & Borthick:

كان الهدف الأساسي من الدراسة تقييم نظام محاسبة التكاليف. وركزت

التصنيع في بعض شركات هذه الدول على ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة فيها. وخلص مبارك إلى ما يلي:

- أن الشركات المصرية تتبنى نظم محاسبة التكاليف بهدف تسهيل إعداد القوائم المالية والموازنات التخطيطية، بينما تتبناه الشركات الأمريكية بهدف الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات. أما الشركات اليابانية فإن الهدف الأساسي يتمثل في توفير المعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية.

- أنه لا بد من ضرورة إعادة تصميم الأساليب والأنظمة في مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية لكي تتوافق مع الإستراتيجيات طويلة الأجل.

دراسة (Jones 1993):

استهدفت الدراسة الكشف عن أهم الأساليب الإدارية والمحاسبية المستخدمة في إدارة الإنتاج في الشركات اليابانية والبريطانية، كما تعرضت الدراسة إلى توضيح العلاقة بين محاسبة التكاليف وطرق التصنيع في المملكة المتحدة. وأوضحت الدراسة الانتقادات الأكاديمية لإجراءات محاسبة التكاليف المستخدمة في المملكة المتحدة والممارسة المحاسبية المستخدمة في الصناعات اليابانية. كذلك قامت الدراسة بإجراء مقارنة بين الممارسة العملية في كل من اليابان والمملكة المتحدة وفقاً للإطار التنظيمي والاجتماعي في كل منهما. وخلصت الدراسة إلى وجود تشابه بين الممارسات المحاسبية في كل من

الدراسة على الانتقادات الموجهة لنظم التكاليف المتعارف عليها، وكان من أهمها: أن تلك النظم قد تم تصميمها بهدف توفير معلومات عن التكلفة اللازمة لتقييم المخزون لإعداد القوائم المالية، ومن ثم فإنها لا تساعد على توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات أو استخدامها في إدارة التكلفة. وقد خلصت الدراسة إلى أن قيام نظام محاسبة التكاليف بتوفير المعلومات الملائمة يتطلب درجة عالية من المرونة في تلك النظم، حتى يتسنى تحليل البيانات بأساليب مختلفة، وأن تحقيق المرونة في نظام محاسبة التكاليف يعني قدرة النظام على تقديم بيانات التكلفة بأساليب متنوعة تمكن الإدارة من تقييم المخزون، وتحديد تكلفة المنتج، والمساعدة في اتخاذ القرارات، وتقدير تكلفة الجودة وتحليل الربحية. كذلك أوصت الدراسة باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط، وهو ما يؤدي إلى الحصول على تكلفة دقيقة نسبياً للمنتجات، ويساعد الإدارة في دراسة هيكل تكاليف منتجاتها والاستفادة منها عند اتخاذ القرارات الإستراتيجية.

دراسة مبارك (١٩٩٢م):

استهدفت الدراسة استعراض تجارب الممارسة العملية لنظم المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في كل من مصر واليابان والولايات المتحدة الأمريكية، بهدف إلقاء الضوء على أوجه التماثل والاختلاف بين الدول الثلاث، ودراسة تأثير التقدم التكنولوجي والتحول نحو آلية

دراسة عبد الله (٢٠٠٢م):

هدفت الدراسة إلى تقويم نظم التكاليف المطبقة في المنشآت الصناعية في مصر للتعرف على مدى توافقها مع التطور الفكري في محاسبة التكاليف من ناحية، ومدى توفيرها لاحتياجات هذه المنشآت من بيانات ومعلومات من ناحية أخرى. وقد خلصت الدراسة إلى أن نظم التكاليف المطبقة في المنشآت الصناعية في مصر تحتاج إلى إعادة تصميم وتطوير، كما أن نظم التكاليف المطبقة في المنشآت الصناعية في مصر لا تدعم إستراتيجيات الجودة الشاملة والتحسين المستمر، وتطوير نظم الإدارة البيئية.

دراسة جهماني، والعمرى (٢٠٠٣م):

تهدف الدراسة إلى تحديد مدى تطبيق نظم محاسبة التكاليف في البنوك التجارية الأردنية، وإبراز أهمية تلك النظم في اتخاذ القرارات المختلفة، لا سيما قرارات تسعير الخدمات. كذلك وتهدف الدراسة إلى معرفة الصعوبات والعقبات التي تعوق تطبيق نظم محاسبة التكاليف في البنوك التجارية في الأردن. وقد تم إعداد استبانة وتوزيعها على البنوك التجارية في الأردن. وبعد إجراء التحليل الإحصائي تبين أن نسبة قليلة من البنوك في الأردن تقوم بتطبيق نظام محاسبة التكاليف، وأن البنوك التي تطبق هذا النظام قد قامت بتطبيقه قبل عام (١٩٩٢)، وهو ما يعني أنه لم يقم أي بنك منذ عام ١٩٩٢ حتى الآن بإدخال نظام محاسبة التكاليف

اليابان والمملكة المتحدة. من ناحية أخرى أشارت الدراسة إلى أن المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية اليابانية يتم استخدامها في اتخاذ القرارات استخداماً دقيقاً بينما كانت المملكة المتحدة فإن المعلومات المحاسبية في المملكة المتحدة موضع تساؤل؛ إذ لا يتم ربطها بعملية اتخاذ القرارات.

دراسة (Lere 2001)

حاول Lere في دراسته الإجابة عن التساؤل الآتي: إذا كان نظام التكاليف يبدو غير سليم، فما الذي ينبغي علينا فعله؟ وكان هذا التساؤل موجهاً للإدارة العليا في المنشأة، فهي أول من يلاحظ أن قياس تكاليف المنتجات المختلفة المبني على البيانات والمعلومات التي يفرزها نظام التكاليف لم يعد ملائماً. وقد استخلصت هذه الدراسة قائمة من التغيرات في العمليات والبيئة المحيطة تشير في مجموعها إلى أنه قد حان أوان التغيير، ومن هذه التغيرات ما يأتي: قد تلاحظ الإدارة أنها تخسر كثيراً من المناقصات التي تتوقع الفوز بها، أو تلاحظ الإدارة أن أسعار المنافسين أقل كثيراً من الأسعار المحددة في المنشأة استناداً إلى معلومات التكاليف، أو أن هناك رغبة لدى القائمين على التصنيع لإسقاط منتجات تظهر التقارير أنها مربحة. أن يبدي المستهلكون الرغبة في قبول زيادة في أسعار منتجات الشركة، وكذلك توصلت الدراسة عدم ملائمة أسلوب معالجة التكاليف الإضافية التي يصعب تتبعها على المنتجات.

حسابات التكلفة، وأن مديري الإدارة التسويقية لا يرغبون في استخدام تكاليف الإنتاج التي تظهر في تقارير قسم حسابات التكاليف في مجال التسعير، وأن المنتجات الأكثر تعقيداً وتحتاج إلى خدمات مدعمة كثيرة ومتنوعة يتم التقرير عنها على أساس أنها أكثر ربحية، وأن كمية المبيعات في ازدياد بينما الأرباح في تناقص، وأن معدلات تحميل التكاليف الإضافية عالية جداً وتزيد بمرور الوقت، وتمثل تكاليف العمل المباشر نسبة ضئيلة من إجمالي التكاليف وعلى رغم ذلك تستخدم أساساً لتخصيص التكاليف الإضافية.

دراسة عبد الرحمن (٢٠٠٤م):

استهدف البحث القيام بدراسة وتحليل للبيئة الصناعية الحديثة على جميع أركان محاسبة التكاليف ومفاهيمها، وتحديد أوجه القصور في نظم التكاليف من خلال دراسة الأساليب والمداخل المختلفة، للتحقق من مدى توافقها مع البيئة الصناعية الحديثة. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن هناك شعوراً بالرضا عن نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية المصرية محل الدراسة. ويعد هذا الشعور بالرضا مؤشراً غير إيجابي من الناحية النظرية؛ لأن هناك الكثير من الجوانب التي تحتاج إلى تطوير في تلك النظم، ويستلزم الأمر ضرورة اقتناع القائمين على إدارة هذه الشركات بنواحي القصور في نظم التكاليف المستخدمة، وتوجيه أنظارهم نحو تطويرها وكيفية إجراء هذا التطوير. من ناحية أخرى فقد أوضحت الدراسة أن عدداً

إلى عمله، ووجود كثير من الصعوبات التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة التكاليف والتي تتمثل في عدم وجود الكفاءات والخبرات، بالإضافة إلى عدم وجود أقسام متخصصة للتكاليف وغياب التشريعات من قبل البنك المركزي، وازدياد كلفة تطبيق النظام كما يراها بعض البنوك.

دراسة (Chan & Lee 2003)

أجريت هذه الدراسة على عينة من الشركات في هونج كونج بهدف تحديد المؤشرات المتكرر حدوثها والتي تشير إلى تقادم نظام التكاليف. وقد خلص Chan & Lee في دراستهما إلى أن هناك أربعة مؤشرات هي الأكثر تكراراً وهي: أن أسعار المنافسين بالنسبة لبعض المنتجات منخفضة انخفاضاً كبيراً وغير واقعي، وأن المستهلكين لا يبدون أية مقاومة، ولا يمانعون في زيادة الأسعار، وأن قسم محاسبة التكاليف يستنفد الكثير من الوقت في إجراء دراسات خاصة، وأخيراً، أن الأقسام الوظيفية لديها دراسات تكاليفية خاصة بها.

دراسة (Hilton 2002)

بحثت هذه الدراسة كثيراً من المؤشرات التي تبين مدى الحاجة إلى تطوير نظام التكاليف الحالي، أو تصميم نظام جديد بدلاً من نظام التكاليف المتقادم والمطبق حالياً. ومن هذه المؤشرات التي أشارت إليها هذه الدراسة: أن مديري خطوط الإنتاج لا يثقون في تكاليف الإنتاج التي يتم التقرير عنها بواسطة قسم

استبانة تم توزيعها على ٥١ شركة صناعية تعمل في مجالات مختلفة في قطاع غزة. وقد توصل أبو معيلق من خلال دراسته إلى أن حوالي ٥١٪ من أفراد العينة تستخدم نظام التكاليف المعيارية، في حين أن ٤٩٪ منها لا تستخدمه، وتبين من خلال الدراسة أن نسبة ٧٣,٥٪ من أفراد العينة تطبق نظام محاسبة التكاليف الفعلية.

دراسة المسحال (٢٠٠٥م):

هدفت الدراسة إلى التعرف على نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة؛ من حيث التعريف الشامل لهذا النوع من أنظمة إدارة التكلفة، وخطوات تطبيقه، ومدى إمكانية تطبيقه على الشركات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة. وقد قام المسحال بدراسة واقع أنظمة التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية، وأظهرت نتائج الدراسة التي أجراها المسحال أن الشركات الصناعية الفلسطينية تفتقر إلى وجود نظم تكاليف تساعد على عملية التسعير الدقيق لمنتجاتها، وأن معظمها تعتمد الأسعار التنافسية عند عملية التسعير؛ غير آخذة بعين الاعتبار ظروف الشركات الأخرى، سواء في نقل المواد الخام أو في التكنولوجيا المستخدمة في عملية التصنيع.

التعليق على الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة موضوع نظم محاسبة التكاليف من حيث تقييمها ومواكبتها بالتطورات الصناعية الحديثة التي صاحبت عملية الإنتاج ومدى ملاءمتها

قليلاً من الشركات محل الدراسة تقوم بتنظيم دورات تدريبية لمديري التكاليف؛ للوقوف على التطورات الحديثة في مجال التصنيع والإدارة.

دراسة النشار (٢٠٠٤م):

يتمثل الهدف الأساسي للدراسة في اقتراح إطار ملائم تنتظم فيه المحددات المقترح استخدامها للحكم على ملاءمة/ عدم ملاءمة نظام التكاليف المطبق في منشأة ما، والذي ينتظم فيه أيضاً العامل الحاكم المتمثل في هيكل التكاليف الإضافية المتسبب في ظهور/ عدم ظهور مؤشرات أو أعراض لعدم ملاءمة نظام التكاليف. كذلك تهدف الدراسة إلى اختبار العلاقة بين هيكل التكاليف الإضافية ومؤشرات عدم ملاءمة نظام التكاليف ميدانياً في عينة من الشركات الصناعية في جمهورية مصر العربية، ولقد بينت الدراسة وجود علاقة طردية قوية بين تكرار ظهور مؤشرات أو أعراض لعدم الملاءمة وبين نسبة التكاليف الإضافية غير المرتبطة بالأنشطة على مستوى وحدة المنتج فقط.

دراسة أبو معيلق (٢٠٠٥م):

تناولت دراسة أبو معيلق مدى تطبيق نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة والكيفية التي يتم إعدادها وتنفيذها في الشركات التي تستخدمه وطبيعة الأهداف التي تتوخاها من استخدامها له، كما تناولت معرفة المعوقات أو الأسباب التي تحول دون تطبيقه في الشركات الأخرى من خلال

الفرضية الثالثة:

"نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزز من القدرة التنافسية للشركة".

الفرضية الرابعة:

"تستخدم بيانات نظام محاسبة التكاليف في إحكام الرقابة على عناصر التكاليف في الشركة".

مجتمع الدراسة وعينتها

يتألف مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المساهمة في قطاع غزة، والتي يفوق رأسمالها نصف مليون دولار أمريكي، ويبلغ عددها إحدى وخمسين شركة. ولقد تم توزيع ٥١ استبانة على المدير المالي أو المحاسب في تلك الشركات بواقع استبانة واحدة لكل شركة، ولقد تم استرداد ٤٠ استبانة أي ما نسبته ٧٨٪ من الاستبانات الموزعة.

طرق جمع البيانات وأساليب تحليلها والبرامج المستخدمة:

تم جمع البيانات الأولية والثانوية بالأدوات الآتية:

١ - الكتب والدوريات والرسائل الجامعية؛ وذلك بهدف بناء الإطار النظري للبحث.

٢ - الاستبانة التي أعدت لهذا الغرض خاصة؛ بهدف الحصول على بعض البيانات غير الموثقة كتابة، وإيضاح بعض الآراء.

لنظم التصنيع الحديثة. وعلى رغم الجوانب المختلفة التي تناولتها الدراسات السابقة تأتي هذه الدراسة في محاولة لدراسة تقييم نظم محاسبة التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة- التي تعمل في ظل ظروف بيئية واقتصادية ذات طبيعة خاصة تختلف عن تلك التي أجريت عليها الدراسات السابقة. أما الدراسات التي أجريت في البيئة نفسها فقد تناولت نظاما دون غيره، في حين تناولت هذه الدراسة بشكل عام تقييم نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة ومدى ملاءمتها للظروف البيئية المختلفة، بغض النظر عن طبيعة النظام.

ثانياً: فرضيات الدراسة

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها تمت صياغة الفرضيات الآتية؛ التي سيجرى اختبارها، واستخلاص النتائج والتوصيات منها:

الفرضية الأولى:

"نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة توفر بيانات تسهم في تحديد تكلفة المنتجات".

الفرضية الثانية:

"نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة توفر بيانات تسهم في عملية اتخاذ القرارات".

التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات:

استخدم الباحثان معيار ليكرت الخماسي في قياس الإجابات على فقرات الاستبانة، وتنحصر الإجابات المستخدمة فيما يأتي: ٥ تعني موافق بشدة، ٤ تعني موافق، ٣ تعني محايد، ٢ تعني غير موافق، ١ تعني غير موافق بشدة. وقد استخدم الباحثان الاستبانة بغرض التعرف على مدى مواكبة نظم التكاليف المطبقة حالياً في الشركات الصناعية في قطاع غزة لتطورات الصناعة الحديثة. كذلك تم استخدام الأسلوب الإحصائي الوصفي لتحليل نتائج الدراسة، ويتمثل هذا الأسلوب في حساب النسب المئوية والمتوسطات وذلك للإجابات التي تم الحصول عليها من مفردات العينة.

صدق الاستبانة:

قام الباحثان بتقنين الاستبانة قبل توزيعها على عينة الدراسة، وذلك للتأكد من صدقها؛ حيث تم اختبار صدق الاتساق الداخلي للاستبانة، وذلك بحساب معاملات

وتم استخدام الأساليب الإحصائية الكمية في التحليل؛ مثل الوسط الحسابي والتكرار مستخدماً البرنامج الإحصائي SPSS.

منهجية الدراسة:

تتألف هذه الدراسة من جانبين: جانب نظري وآخر ميداني؛ ففي الجانب النظري جرى التطرق إلى معظم الأفكار العلمية ذات العلاقة بالموضوع، أما في الجانب الميداني فقد اعتمد الباحثان المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف - من خلاله - إلى معرفة مدى مواكبة نظم التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة مع التطورات في البيئة الصناعية الحديثة، وذلك باستخدام الأسلوب الميداني، من خلال جمع البيانات الأولية بواسطة استبانة؛ أعدت لهذا الغرض خاصة. كما اتبع الباحثان منهج الاستقراء؛ بهدف جمع المعلومات وتحليلها واختبار الفرضيات.

جدول ١

معاملات الارتباط بين معدل فقرات كل قسم

المجال	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
- المجال الأول: دور بيانات نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الإنتاج	٠,٥٠٩	٠,٠٠٩ (دال عند ٠,٠١)
- المجال الثاني: دور بيانات نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات	٠,٧٥٤	٠,٠٠٠ (دال عند ٠,٠١)
- المجال الثالث: دور بيانات نظام محاسبة التكاليف في زيادة القدرة التنافسية للشركة	٠,٨٤٣	٠,٠٠٠ (دال عند ٠,٠١)
- المجال الرابع: دور بيانات نظام محاسبة التكاليف في الرقابة على عناصر التكاليف	٠,٨١١	٠,٠٠٠ (دال عند ٠,٠١)

باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون
للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient)
حسب المعادلة الآتية:
معامل الثبات = $\frac{r}{r+1}$ حيث r
معامل الارتباط. ويبين جدول (٢) أن هناك
معامل ثبات كبيراً نسبياً لفقرات الاستبانة.

طريقة ألفا كرونباخ:

استخدم الباحثان طريقة ألفا
كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة لكل فقرة
وللمعدل الكلي للفقرات. ويبين الجدول (٣)
معاملات ألفا كرونباخ والتي تدل على
وجود معاملات ثبات معقولة ودالة
إحصائياً.

وهكذا يكون قد تم التأكد من صدق
الاستبانة وثباتها، وأصبحت في صورتها
النهائية صالحة للتطبيق على عينة الدراسة.

الارتباط بين معدل فقرات أقسام الاستبانة
والمعدل الكلي لفقرات تلك الأقسام. وقد
كانت معاملات الارتباط كما هو موضح في
الجدول (١) والذي يبين أن معاملات
الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية
(٠,٠١) وبذلك يعد المقياس صادقاً لما
وضع لقياسه.

ثبات الاستبانة Reliability:

أجرى الباحثان خطوات الثبات على
العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين: هما
طريقة التجزئة النصفية، ومعامل ألفا
كرونباخ.

طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient:

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين
معدل الأسئلة الفردية الرتبة، ومعدل الأسئلة
الزوجية الرتبة لكل محور من محاور
الاستبانة، وقد تم تصحيح معاملات الارتباط

جدول ٢
معامل اثبات (طريقة التجزئة النصفية)

محتوى المجال	معامل الارتباط	معامل الثبات	مستوى المعنوية
- المجال الأول: دور بيانات نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الإنتاج	٠,٧٢٢	٠,٨٢٨	٠,٠٠٠
- المجال الثاني: دور بيانات نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات	٠,٧٤٩	٠,٨٥٦	٠,٠٠٠
- المجال الثالث: دور بيانات نظام محاسبة التكاليف في زيادة القدرة التنافسية للشركة	٠,٦٠٩	٠,٧٥٦	٠,٠٠٠
- المجال الرابع: دور بيانات نظام محاسبة التكاليف في الرقابة على عناصر التكاليف	٠,٦٩٥	٠,٨٢٠	٠,٠٠٠

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ودرجة حرية ٢٣ تساوي ٠,٣٩٦

جدول ٣

معاملات ألفا كرونباخ لكل قسم، ولفقرات الأقسام الخمسة مجتمعة

المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
- المجال الأول: دور بيانات نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الإنتاج	٨	٠,٨٩٥
- المجال الثاني: دور بيانات نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات	٩	٠,٨٢٩
- المجال الثالث: دور بيانات نظام محاسبة التكاليف في زيادة القدرة التنافسية للشركة	٩	٠,٧٧٩
- المجال الرابع: دور بيانات نظام محاسبة التكاليف في الرقابة على عناصر التكاليف	٩	٠,٨٩٩

المعالجات الإحصائية:

T للعينه الواحدة (One Sample T test)

لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية، ومستوى المعنوية أقل من ٠,٠٥، والوزن النسبي أكبر من ٦٠٪، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية، ومستوى المعنوية أقل من ٠,٠٥، والوزن النسبي أقل من ٦٠٪، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى المعنوية أكبر من ٠,٠٥، والسبب في اعتماد ذلك أن الباحثين استخدموا معيار ليكرت المكون من خمس درجات بحيث تكون النسبة ٦٠٪ محايدة. هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن من وجهة نظر الباحثين فإن نسبة ٦٠٪ مقبولة، لاسيما في ظل ظروف كالظروف التي يعيشها قطاع غزة.

قام الباحثان بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج SPSS الإحصائي، حيث تم حساب المتوسطات الحسابية والنسب المئوية لكل فقرة ولكل مجال، وكذلك تم استخدام الاختبارات الإحصائية الآتية:

- ١ - المتوسطات الحسابية والنسب المئوية.
- ٢ - اختبار كولومجروف - سمرنوف لمعرفة نوع البيانات: هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (One Sample K-S).
- ٣ - اختبار (One Sample T- Test).
- ٤ - اختبار تحليل التباين الأحادي one way ANOVA

تحليل فقرات الاستبانة واختبار الفرضيات:

تم إيجاد النسب المئوية لكل بديل من بدائل كل فقرة والمتوسط الحسابي لها. وفي اختبار الفرضيات تم استخدام اختبار

خصائص العينة:

أولاً: المؤهل العلمي لأفراد المجتمع

يوضح الجدول (٤) أن ما نسبته ٢٧,٥٪ من أفراد المجتمع هم من حملة الدبلوم، وحملة البكالوريوس ٧٠٪، وأن حملة الدراسات العليا ٢,٥٪، وهذا يعطي مؤشراً إيجابياً بأن غالبية موظفي قسم المحاسبة في الشركات الصناعية من حملة الشهادة الجامعية الأولى (البكالوريوس) بنسبة ٧٠٪.

جدول ٤

توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

الدرجة العلمية	العدد	النسبة
دبلوم	١١	٢٧,٥٪
بكالوريوس	٢٨	٧٠٪
مؤهل عالي	١	٢,٥٪
الإجمالي	٤٠	١٠٠٪

ثانياً: مدة مزاوله الشركة لنشاطها

يشير الجدول (٥) إلى أن ٨٧,٥٪ من الشركات المساهمة كانت مدة مزاوله

نشاطها تزيد على خمس سنوات. حيث بلغت نسبة الشركات التي تتراوح مدة مزاوله نشاطها من خمس سنوات إلى عشر سنوات ٤٠٪، وبلغت نسبة الشركات التي تتراوح مدة مزاوله نشاطها من عشر سنوات إلى خمس عشرة سنة ٣٠٪، بينما كانت نسبة الشركات التي تزيد مدة مزاوله نشاطها على ١٥ سنة ١٧,٥٪. أما الشركات التي كانت مدة مزاوله نشاطها أقل من خمس سنوات فبلغت نسبتها ١٢,٥٪.

ثالثاً: الشكل القانوني للشركة

يوضح الجدول (٦) توزيع شركات المجتمع حسب الشكل القانوني لها، ويتبين أن غالبية أفراد المجتمع من الناحية القانونية شركات مساهمة كما اتضح من الاستبانة، وبلغت نسبتها ٨٢,٥٪، منها ٧٧,٥٪ شركات مساهمة خاصة، ٥٪ شركات مساهمة عامة.

جدول ٥

توزيع أفراد العينة حسب مدة مزاوله الشركة لنشاطها

السنة	العدد	النسبة
أقل من ٥ سنوات	٥	١٢,٥٪
أكثر من ٥ سنوات وأقل من ١٠ سنوات	١٦	٤٠٪
أكثر من ١٠ سنوات وأقل من ١٥ سنة	١٢	٣٠٪
أكثر من ١٥ سنة	٧	١٧,٥٪
الإجمالي	٤٠	١٠٠٪

تعمل في صناعة الأثاث ١٢,٥٪، والشركات التي تعمل في قطاعات أخرى ١٠٪.

خامساً: حجم رأس مال الشركة

يشير الجدول (٨) إلى أن ١٥٪ من الشركات المساهمة محل الدراسة يتراوح رأسمالها ما بين ٥٠٠,٠٠٠ \$ وأقل من ١,٠٠٠,٠٠٠ \$، وأن نسبة الشركات التي يتراوح رأسمالها ما بين ١,٠٠٠,٠٠٠ \$ وأقل من ١,٥٠٠,٠٠٠ \$ بلغت ٥٢,٥٪، بينما الشركات التي يتراوح رأسمالها ما بين ١,٥٠٠,٠٠٠ \$ وأقل من ٢,٠٠٠,٠٠٠ \$ بلغت نسبتها ٢٢,٥٪، وأما الشركات التي يفوق رأسمالها ٢,٠٠٠,٠٠٠ \$ فبلغت نسبتها ١٠٪.

جدول ٦
توزيع أفراد العينة حسب الشكل القانوني للشركة

الشكل القانوني	العدد	النسبة
مساهمة خاصة	٣١	٧٧,٥٪
مساهمة عامة	٢	٥٪
أشكال أخرى	٧	١٧,٥٪
الإجمالي	٤٠	١٠٠٪

رابعاً: قطاع الصناعة

يشير الجدول (٧) إلى أن ٣٥٪ من الشركات محل الدراسة تعمل في قطاع الأغذية والمشروبات، وأن الشركات التي تعمل في صناعة الباطون ٢٧,٥٪، والشركات التي تعمل في الصناعات الإلكترونية ١٥٪، والشركات التي

جدول ٧
توزيع أفراد العينة حسب قطاع الصناعة التي تنتمي لها

القطاع	العدد	النسبة
الأغذية والمشروبات	١٤	٣٥٪
صناعة الباطون	١١	٢٧,٥٪
المعدات الإلكترونية	٦	١٥٪
صناعة الأثاث	٥	١٢,٥٪
قطاعات أخرى	٤	١٠٪
الإجمالي	٤٠	١٠٠٪

جدول ٨
توزيع أفراد العينة حسب حجم رأسمال الشركة

رأس مال الشركة (بالدولار الأمريكي)	العدد	النسبة
أكبر من ٥٠٠,٠٠٠ وأقل من ١,٠٠٠,٠٠٠	٦	١٥٪
أكبر من ١,٠٠٠,٠٠٠ وأقل من ١,٥٠٠,٠٠٠	٢١	٥٢,٥٪
أكبر من ١,٥٠٠,٠٠٠ وأقل من ٢,٠٠٠,٠٠٠	٩	٢٢,٥٪
٢,٠٠٠,٠٠٠ فأكثر	٤	١٠٪
الإجمالي	٤٠	١٠٠٪

سادساً: عدد العاملين في الشركة

يبين جدول (٩) أن ١٠,٠٪ من الشركات تراوح عدد العمال ما بين ٥-٩ عمال، و ٦٠,٠٪ من الشركات تراوح عدد العمال ما بين ١٠-٢٥ عاملاً، و ٢٠,٠٪ من الشركات تراوح عدد العمال ما بين ٢٦-٤٠ عاملاً، و ١٠,٠٪ من الشركات بلغ عدد العمال أكثر من ٤٠ عاملاً.

جدول ٩

عدد العاملين في الشركة

عدد العاملين في الشركة	التكرار	النسبة المئوية
٥-٩ عمال	٤	١٠,٠
من ١٠ - ٢٥ عاملاً	٢٤	٦٠,٠
من ٢٦-٤٠ عاملاً	٨	٢٠,٠
أكثر من ٤٠ عاملاً	٤	١٠,٠
المجموع	٤٠	١٠٠,٠

اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف

- سمرنوف (1-Sample K-S))

استخدم اختبار كولمجروف- سمرنوف لمعرفة: هل البيانات تتبع التوزيع

الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات؛ لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، ويوضح الجدول (١٠) نتائج الاختبار؛ حيث إن قيمة مستوى الدلالة لكل قسم أكبر من ٠,٠٥ ($\text{sig.} > 0.05$). وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

أهمية وجود نظام تكاليف بالشركة

يبين جدول (١١) أن ٥٢,٥٪ من عينة الدراسة يوافقون على أن وجود نظام تكاليف بالشركات مهم جداً، و ٤٥,٠٪ من عينة الدراسة يوافقون على أن وجود نظام تكاليف بالشركات مهم، و ٢,٥٪ من عينة الدراسة يوافقون على أن وجود نظام تكاليف بالشركات هو متوسط الأهمية، وهذا يدل على مدى اقتناع أفراد العينة بأهمية وجود نظام التكاليف في شركاتهم.

جدول ١٠

اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المجال محتوى المجال	عدد الفقرات	قيمة Z	قيمة مستوى الدلالة
- المجال الأول: دور بيانات نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الإنتاج	٨	٠,٧٤٢	٠,٦٤١
- المجال الثاني: دور بيانات نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات	٩	٠,٦٣٠	٠,٨٢٢
- المجال الثالث: دور بيانات نظام محاسبة التكاليف في زيادة القدرة التنافسية للشركة	٩	٠,٨٦٤	٠,٤٤٤
- المجال الرابع: دور بيانات نظام محاسبة التكاليف في الرقابة على عناصر التكاليف	٩	٠,٨٥٩	٠,٤٥١
جميع الفقرات	٣٥	٠,٨٧٠	٠,٤٣٦

١٧,٥٪ من عينة الدراسة يعدون نظام المراحل هو النظام المستخدم في أنظمة قياس تكلفة الإنتاج، و ٣٧,٥٪ من عينة الدراسة يعدون أن النظام المختلط (الأوامر والمراحل) هو النظام المستخدم في أنظمة قياس تكلفة الإنتاج، و ٢٠,٠٪ من عينة الدراسة يعدون نظام التكلفة على أساس النشاط هو النظام المستخدم في أنظمة قياس تكلفة الإنتاج، و ١٢,٥٪ من عينة الدراسة يعدون نظام دورة حياة المنتج هو النظام المستخدم في أنظمة قياس تكلفة الإنتاج، و ٢,٥٪ من عينة الدراسة يعدون أن هناك أنظمة أخرى مستخدمة في أنظمة قياس تكلفة الإنتاج.

جدول ١٣
أنظمة قياس تكلفة الإنتاج

النسبة المئوية	التكرار	أنظمة قياس تكلفة الإنتاج
١٠,٠	٤	نظام الأوامر
١٧,٥	٧	نظام المراحل
٣٧,٥	١٥	النظام المختلط (أوامر ومراحل)
٢٠,٠	٨	نظام التكلفة على أساس النشاط
١٢,٥	٥	دورة حياة المنتج
٢,٥	١	أنظمة أخرى
١٠٠,٠	٤٠	المجموع

طرق التكاليف المستخدمة في تحديد تكلفة وحدة المنتج:

يبين جدول (١٤) أن ٧٠٪ من عينة الدراسة تستخدم الطريقة الكلية في تحديد تكلفة وحدة المنتج، و ٢٥٪ تستخدم الطريقة المتغيرة، و ٥٪ تستخدم الطريقة المستغلة، وتعد هذه النتيجة منطقية،

جدول ١١
أهمية وجود نظام التكاليف في الشركات

النسبة المئوية	التكرار	أهمية وجود نظام تكاليف بالشركة
٥٢,٥	٢١	مهم جدا
٤٥,٠	١٨	مهم
٢,٥	١	متوسطة الأهمية
٠,٠	٠	غير مهم
١٠٠,٠	٤٠	المجموع

نظام التكاليف المستخدم في الشركة

يبين جدول (١٢) أن ما نسبته ١٠,٠٪ من عينة الدراسة يعدون نظام التكاليف المستخدم في الشركات هو نظام يدوي، وأن ما نسبته ٦٧,٥٪ من عينة الدراسة يعدون نظام التكاليف المستخدم في الشركات هو نظام آلي (حاسوبي)، و ٢٢,٥٪ من عينة الدراسة يعدون أن نظام التكاليف المستخدم في الشركات هو نظام يدوي وآلي.

جدول ١٢
نظام التكاليف المستخدم في الشركات

النسبة المئوية	التكرار	نظام التكاليف المستخدم في الشركة
١٠,٠	٤	نظام يدوي
٦٧,٥	٢٧	نظام آلي (حاسوبي)
٢٢,٥	٩	يدوي وآلي
١٠٠,٠	٤٠	المجموع

النظام المستخدم لقياس تكلفة الإنتاج في الشركة

يبين جدول (١٣) أن ١٠٪ من عينة الدراسة يعدون نظام الأوامر هو النظام المستخدم في أنظمة قياس تكلفة الإنتاج، و

أساس تحميل التكاليف غير المباشرة (الإضافية)

يبين جدول (١٦) أن ١٢,٥٪ من الشركات يكون أساس تحميل التكاليف غير المباشرة هو ساعات العمل المباشر، و ١٧,٥٪ من الشركات يكون أساس التحميل هو ساعات عمل الآلات، و ٣٧,٥٪ من الشركات يكون أساس التحميل هو الوحدات المنتجة، و ١٥,٠٪ من الشركات يكون أساس التحميل هو تكلفة المواد المباشرة، و ١٧,٥٪ من الشركات يكون أساس تحميل التكاليف غير المباشرة هو التكلفة الأولية (مواد، وأجور).

جدول ١٦

أساس تحميل التكاليف غير المباشرة (الإضافية)

النسبة المئوية	التكرار	معدل تحميل التكاليف غير المباشرة (الإضافية)
١٢,٥٪	٥	ساعات عمل مباشر
١٧,٥٪	٧	ساعات عمل الآلات
٣٧,٥٪	١٥	عدد الوحدات المنتجة
١٥٪	٦	تكلفة المواد المباشرة
١٧,٥٪	٧	التكلفة الأولية (مواد، وأجور)
١٠٠,٠	٤٠	المجموع

فترة إعداد تقارير التكاليف

يبين جدول (١٧) أن ٢٢,٥٪ من الشركات يكون إعداد التكاليف في الشركات أسبوعياً، وأن ٤٥,٠٪ من الشركات يكون إعداد التكاليف في الشركات شهرياً، و ٢,٥٪ من الشركات يكون إعداد التكاليف في الشركات ربع سنوي، و ٢,٥٪ من الشركات يكون إعداد التكاليف في الشركات

لأسيما وأن القوائم المنشورة تستخدم بيانات طريقة التكاليف الكلية.

جدول ١٤

طرق التكاليف المستخدمة في تحديد تكلفة وحدة المنتج

طريقة التكاليف	التكرار	النسبة
الطريقة الكلية	٢٨	٧٠٪
الطريقة المتغيرة	١٠	٢٥٪
الطريقة المستغلة	٢	٥٪
المجموع	٤٠	١٠٠,٠

معدل تحميل التكاليف غير المباشرة (الإضافية)

يبين جدول (١٥) أن ٣٧,٥٪ من الشركات تعتمد على معدل واحد على مستوى الشركة ككل عند تحميل التكاليف غير المباشرة، و ١٧,٥٪ من الشركات تعتمد على معدل لكل مركز تكلفة. و ٣٧,٥٪ من الشركات تعتمد على معدل لكل آلة، و ٧,٥٪ من الشركات تعتمد على معدلات أخرى.

جدول ١٥

معدل تحميل التكاليف غير المباشرة (الإضافية)

النسبة المئوية	التكرار	معدل تحميل التكاليف غير المباشرة (الإضافية)
٣٧,٥	١٥	معدل واحد على مستوى الشركة ككل
١٧,٥	٧	معدل لكل مركز تكلفة
٣٧,٥	١٥	معدل لكل آلة
٧,٥	٣	معدلات أخرى
١٠٠,٠	٤٠	المجموع

اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى:

"نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة توفر بيانات تسهم في تحديد تكلفة المنتجات"

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة، والنتائج مبينة في جدول (١٩)، ويبين الجدول أن آراء أفراد العينة في جميع الفقرات إيجابية، حيث إنه لكل فقرة وجد أن قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية، ومستوى الدلالة أقل من ٠,٠٥ والوزن النسبي أكبر من الوزن النسبي المحايد ٠,٦٠. ويعني ذلك أن أفراد عينة الدراسة يتفقون على أنه يتم استخدام بيانات التكاليف في قياس تكلفة منتجات الشركة بوزن نسبي ٨٦,٢٪، وعلى أن نظام التكاليف المطبق يقدم بيانات سريعة عن الأداء وفي الوقت المناسب بوزن نسبي ٨٤,٥٪، وعلى أن وجود نظام التكاليف يسهم في تقييم تكلفة منتجات الشركة تقييما واقعيًا بوزن نسبي ٨٢,٧٪، وعلى أن بيانات نظام التكاليف تساعد على تحسين أساليب احتساب تكلفة المنتجات بوزن نسبي ٨٢,٦٪، وعلى أن نظام التكاليف المطبق بالشركة يؤدي إلى قياس فعلي لعناصر الإنتاج بوزن نسبي ٨٢,٥٪، وعلى أن نظام التكاليف المطبق بالشركة يساعد على تقييم تكلفة المخزون وتسعيه بصورة دقيقة بوزن نسبي ٨١,٥٪، وعلى أن بيانات نظام التكاليف تسهم في إعداد

نصف سنوي، و ٥,٠٪ من الشركات يكون إعداد التكاليف في الشركات سنوياً، و ٢٢,٥٪ من الشركات يكون إعداد التكاليف في الشركات حسب طلب الإدارة.

جدول ١٧

فترة إعداد تقارير التكاليف

النسبة المئوية	التكرار	فترة إعداد تقارير التكاليف
٢٢,٥	٩	كل أسبوع
٤٥,٠	١٨	كل شهر
٢,٥	١	كل ربع سنة
٢,٥	١	كل نصف سنة
٥,٠	٢	كل سنة
٢٢,٥	٩	حسب طلب الإدارة
١٠٠,٠	٤٠	المجموع

آلية العملية الإنتاجية:

يبين جدول (١٨) أن ٥,٦٦٪ من الشركات توجد آلية بدرجة محدودة للعملية الإنتاجية، و ٢٠,٧٥٪ من الشركات توجد آلية بدرجة متوسطة للعملية الإنتاجية، و ٢٨,٣٠٪ من الشركات توجد آلية بدرجة مرتفعة للعملية الإنتاجية، و ٢٠,٧٥٪ من الشركات توجد آلية كاملة محدودة للعملية الإنتاجية.

جدول ١٨

آلية العملية الإنتاجية

النسبة المئوية	التكرار	آلية العملية الإنتاجية
٠,٠٠	٠	لا توجد آلية على الإطلاق
٥,٦٦	٣	توجد آلية بدرجة محدودة
٢٠,٧٥	١١	توجد آلية بدرجة متوسطة
٢٨,٣٠	١٥	توجد آلية بدرجة مرتفعة
٢٠,٧٥	١١	توجد آلية كاملة
٧٥,٤٧	٤٠	المجموع

الموازنات التقديرية للتكاليف المتوقعة في الشركة بوزن نسبي ٨٠,٠٪، وعلى أن وجود نظام تكاليف يساعد على تقليل تكاليف التخزين عند حدها الأدنى بوزن نسبي ٧٤,٤٪.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الأول ٤,١، والوزن النسبي يساوي ٨١,٧٪ وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد ٦٠٪، وقيمة t المحسوبة تساوي ١٦,٦٣ وهي أكبر من

جدول ١٩
تحليل فقرات المجال الأول
(دور بيانات نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الإنتاج)

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
١- يتم استخدام بيانات التكاليف في قياس تكلفة منتجات الشركة	٣٣,٣	٦٤,١	٢,٦	٠,٠	٠,٠	٤,٣	٨٦,٢	١٥,٦٨	٠,٠٠
٢- نظام التكاليف المطبق بالشركة يؤدي إلى قياس فعلي لعناصر الإنتاج	٣٠,٠	٥٥,٠	١٢,٥	٢,٥	٠,٠	٤,١	٨٢,٥	٩,٨٤	٠,٠٠
٣- نظام التكاليف المطبق يقدم بيانات سريعة عن الأداء وفي الوقت المناسب	٣٥,٠	٥٢,٥	١٢,٥	٠,٠	٠,٠	٤,٢	٨٤,٥	١١,٧٤	٠,٠٠
٤- تسهم بيانات نظام التكاليف في إعداد الموازنات التقديرية للتكاليف المتوقعة في الشركة.	٢١,١	٥٧,٩	٢١,١	٠,٠	٠,٠	٤,٠	٨٠,٠	٩,٣٧	٠,٠٠
٥- تساعد بيانات نظام التكاليف على تحسين أساليب احتساب تكلفة المنتجات	٢٥,٦	٦١,٥	١٢,٨	٠,٠	٠,٠	٤,١	٨٢,٦	١١,٤٦	٠,٠٠
٦- يسهم وجود نظام التكاليف في تقييم تكلفة منتجات الشركة بشكل واقعي.	٣٥,١	٤٨,٦	١٣,٥	٢,٧	٠,٠	٤,١	٨٢,٧	٨,٠٧	٠,٠٠
٧- نظام التكاليف المطبق بالشركة يساعد على تقييم تكلفة المخزون وتسعيه بصورة دقيقة.	٣٧,٥	٤٠,٠	١٥,٠	٧,٥	٠,٠	٤,١	٨١,٥	٧,٤٢	٠,٠٠
٨- وجود نظام تكاليف يساعد على تقليل تكاليف التخزين عند حدها الأدنى	١٠,٣	٥٩,٠	٢٣,١	٧,٧	٠,٠	٣,٧	٧٤,٤	٥,٩١	٠,٠٠
جميع فقرات المجال									
						٤,١	٨١,٧	١٦,٦٣	٠,٠٠

قيمة t الجدولية عند درجة حرية " ٣٩ " ومستوى دلالة ٠,٠٥ تساوي ٢,٠٢

قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٢، ومستوى الدلالة تساوي ٠,٠٠٠ وهي أقل من ٠,٠٥ وبناءً على ما سبق يتم قبول الفرضية أي أن نظم التكاليف توفر بيانات تسهم في تحديد تكلفة المنتجات.

الفرضية الثانية:

"نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة توفر بيانات تسهم في عملية اتخاذ القرارات"

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة. والنتائج مبينة في جدول (٢٠) ويبين الجدول أن آراء أفراد العينة في جميع الفقرات إيجابية، حيث إنه لكل فقرة وجد أن قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية، ومستوى الدلالة أقل من ٠,٠٥ والوزن النسبي أكبر من الوزن النسبي المحاييد ٠,٦٠. ويعني ذلك أن أفراد عينة الدراسة يتفقون على أن نظام التكاليف المطبق يقدم بيانات تساعد في اتخاذ قرار قبول أو رفض صفقة معينة بوزن نسبي ٨٥,٥٪، وعلى أن بيانات التكاليف يتم استخدامها في تسعير منتجات الشركة بوزن نسبي ٨٤,٠٪، وعلى أن نظام التكاليف المطبق يقدم بيانات تساعد على اتخاذ قرار الدخول في أسواق جديدة بوزن نسبي ٨٢,٥٪، وعلى أن بيانات التكاليف يتم استخدامها في مراجعة أسعار المنتجات وتقييمها من فترة لأخرى بوزن

نسبي ٨١,٠٪، وعلى أن نظام التكاليف المطبق يقدم بيانات تساعد على اتخاذ قرار إضافة منتج جديد بوزن نسبي ٨٠,٥٪، وعلى أن نظام التكاليف المطبق يقدم بيانات تساعد على اتخاذ قرار بشراء المواد الخام أو تصنيعها داخل الشركة بوزن نسبي ٧٨٪، وعلى أن نظام التكاليف المطبق يقدم بيانات تساعد على اتخاذ قرار تغيير تصميم المنتج بوزن نسبي ٧٨,٠٪، وعلى أن نظام التكاليف المطبق يقدم بيانات تساعد على اتخاذ قرار بحذف منتج أو خط إنتاجي بوزن نسبي ٧٤,٩٪، وعلى أن نظام التكاليف المطبق يقدم بيانات تساعد على اتخاذ قرار تعديل عمليات ومراحل الإنتاج بوزن نسبي ٧٣,٣٪.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثاني ٤، والوزن النسبي يساوي ٧٩,٨٪ وهي أكبر من الوزن النسبي المحاييد ٠,٦٠؛ وقيمة t المحسوبة تساوي ١٥,٦١ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٢، ومستوى الدلالة تساوي ٠,٠٠٠ وهي أقل من ٠,٠٥ وبناءً على ما سبق يتم قبول الفرضية أي أن نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة توفر بيانات تسهم في عملية اتخاذ القرارات.

جدول ٢٠
تحليل فقرات المجال الثاني
(دور بيانات نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات)

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
١- يتم استخدام بيانات التكاليف في تسعير منتجات الشركة.	٣٠,٠	٦٠,٠	١٠,٠	٠,٠	٠,٠	٤,٢	٨٤,٠	١٢,٤٩	٠,٠٠
٢- يتم استخدام بيانات التكاليف في مراجعة أسعار المنتجات وتقييمها من فترة لأخرى.	٣٠,٠	٥٠,٠	١٧,٥	٢,٥	٠,٠	٤,١	٨١,٠	٧,٨٥	٠,٠٠
٣- نظام التكاليف المطبق يقدم بيانات تساعد على اتخاذ قرار قبول أو رفض صفقة معينة.	٤٠,٠	٥٢,٥	٥,٠	٢,٥	٠,٠	٤,٣	٨٥,٥	١٠,٢٨	٠,٠٠
٤- نظام التكاليف المطبق يقدم بيانات تساعد على اتخاذ قرار بشراء المواد الخام أو تصنيعها داخل الشركة.	٢٢,٥	٤٥,٠	٣٢,٥	٠,٠	٠,٠	٣,٩	٧٨,٠	٧,٦٥	٠,٠٠
٥- نظام التكاليف المطبق يقدم بيانات تساعد على اتخاذ قرار حذف منتج أو خط إنتاجي.	٢٣,١	٣٣,٣	٣٨,٥	٥,١	٠,٠	٣,٧	٧٤,٩	٥,٢٨	٠,٠٠
٦- نظام التكاليف المطبق يقدم بيانات تساعد على اتخاذ قرار إضافة منتج جديد.	٢٥,٠	٥٥,٠	١٧,٥	٢,٥	٠,٠	٤,٠	٨٠,٥	٨,٨٤	٠,٠٠
٧- نظام التكاليف المطبق يقدم بيانات تساعد على اتخاذ قرار الدخول في أسواق جديدة.	٣٢,٥	٥٠,٠	١٥,٠	٢,٥	٠,٠	٤,١	٨٢,٥	٩,٣٩	٠,٠٠
٨- نظام التكاليف المطبق يقدم بيانات تساعد على اتخاذ قرار تغيير تصميم المنتج.	٢٧,٥	٥٠,٠	١٢,٥	٥,٠	٥,٠	٣,٩	٧٨,٠	٥,٥١	٠,٠٠
٩- نظام التكاليف المطبق يقدم بيانات تساعد على اتخاذ قرار تعديل عمليات ومراحل الإنتاج.	٢٣,١	٣٣,٣	٣٣,٣	٧,٧	٢,٦	٣,٧	٧٣,٣	٤,١٣	٠,٠٠
جميع فقرات المجال									٠,٠٠
									١٥,٦١
									٧٩,٨
									٤,٠

قيمة t الجدولية عند درجة حرية " ٣٩ " ومستوى دلالة ٠,٠٥ تساوي ٢,٠٢

الفرضية الثالثة:

"نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزز من القدرة التنافسية للشركة".

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة، والنتائج مبينة في جدول (٢١). ويبين الجدول أن آراء أفراد العينة في جميع الفقرات إيجابية، حيث إنه لكل فقرة وجد أن قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية، ومستوى الدلالة أقل من ٠,٠٥ والوزن النسبي أكبر من الوزن النسبي المحايد ٠,٦٠ ويعني ذلك أن أفراد عينة الدراسة يتفقون على أن نظام التكاليف المطبق بالشركة، يساعد على إنتاج منتجات بأسعار أقل من الأسعار التي يقدمها المنافسون بوزن نسبي ٨٤,٥٪، وعلى أن المنافسة الشديدة في السوق المحلي والخارجي تزيد الحاجة إلى ضرورة تطوير نظام محاسبة التكاليف بوزن نسبي ٨٤,٠٪، وعلى أن نظام التكاليف المطبق بالشركة يقدم بيانات دقيقة عن الموردين، وهو ما يساعد في الحصول على مواد خام بأسعار مناسبة بوزن نسبي ٨٤,٠٪، وعلى أن بيانات نظام محاسبة التكاليف يتم الاعتماد عليها عند تحديد وتقدير قيمة المناقصات وعروض الأسعار بوزن نسبي ٨٤,٠٪، وعلى أن المنافسة الشديدة في

السوق المحلي والخارجي تزيد الحاجة إلى الاعتماد على بيانات التكاليف في تسعير المنتجات بوزن نسبي ٨٢,٥٪، وعلى أن نظام محاسبة التكاليف المطبق بالشركة يساعد على إنتاج منتجات ذات جودة مرتفعة مع ثبات التكلفة بوزن نسبي ٧٧,٥٪، وعلى أن نظام التكاليف بالشركة يحقق توفيراً في تكاليف الإنتاج، مما يزيد من قدرة الشركة على المنافسة في السوق بوزن نسبي ٧٣,٥٪، وعلى أن نظام التكاليف المطبق بالشركة يقدم بيانات دقيقة عن العملاء بوزن نسبي ٧٣,٠٪، وعلى أن نظام التكاليف المطبق بالشركة يقدم بيانات دقيقة عن المنافسين بوزن نسبي ٧١,٠٪.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثالث ٣,٩، والوزن النسبي يساوي ٧٧,٥٪ وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد ٠,٦٠، وقيمة t المحسوبة تساوي ١١,٧٧ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٢، ومستوى الدلالة تساوي ٠,٠٠٠ وهي أقل من ٠,٠٥ وبناءً على ما سبق يتم قبول الفرضية بمعنى أن نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزز من القدرة التنافسية للشركة.

جدول ٢١

تحليل فقرات المجال الثالث (دور بيانات نظام محاسبة التكاليف في تعاضم القدرة التنافسية للشركة)

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدالة
١- المنافسة الشديدة في السوق المحلي والخارجي تزيد الحاجة إلى ضرورة تطوير نظام محاسبة التكاليف.	٣٥,٠	٥٥,٠	٧,٥	٢,٥	٠,٠	٤,٢	٨٤,٠	٩,٦٠	٠,٠٠
٢- نظام التكاليف المطبق بالشركة يقدم بيانات دقيقة عن المنافسين.	١٥,٠	٣٢,٥	٤٥,٠	٧,٥	٠,٠	٣,٦	٧١,٠	٤,١١	٠,٠٠
٣- المنافسة الشديدة في السوق المحلي والخارجي تزيد الحاجة إلى الاعتماد على بيانات التكاليف في تسعير المنتجات.	٢٧,٥	٦٠,٠	١٠,٠	٢,٥	٠,٠	٤,١	٨٢,٥	١٠,٣٧	٠,٠٠
٤- نظام التكاليف المطبق بالشركة يساعد على إنتاج منتجات بأسعار أقل من الأسعار التي يقدمها المنافسون.	٥٠,٠	٣٢,٥	١٠,٠	٥,٠	٢,٥	٤,٢	٨٤,٥	٧,٧٥	٠,٠٠
٥- نظام التكاليف المطبق بالشركة يقدم بيانات دقيقة عن العملاء.	٧,٥	٦٥,٠	١٢,٥	١٥,٠	٠,٠	٣,٧	٧٣,٠	٤,٩٣	٠,٠٠
٦- نظام التكاليف المطبق بالشركة يقدم بيانات دقيقة عن الموردين، وهو ما يساعد على الحصول على مواد خام بأسعار مناسبة.	٤٢,٥	٤٥,٠	٥,٠	٥,٠	٢,٥	٤,٢	٨٤,٠	٨,٠٨	٠,٠٠
٧- نظام التكاليف بالشركة يحقق توفيراً في تكاليف الإنتاج، وهو ما يزيد من قدرة الشركة على المنافسة في السوق.	١٢,٥	٥٢,٥	٢٧,٥	٥,٠	٢,٥	٣,٧	٧٣,٥	٤,٩٧	٠,٠٠
٨- رفضت الشركة قبول صفقة بسبب عدم الدقة في احتساب تكاليف الصفقة وتقديرها.	٧,٥	٢٥,٠	٤٢,٥	١٥,٠	١٠,٠	٣,١	٦١,٠	٠,٣٠	٠,٠٠
٩- يتم الاعتماد على بيانات نظام محاسبة التكاليف عند تحديد وتقدير قيمة المناقصات وعروض الأسعار	٣٢,٥	٥٥,٠	١٢,٥	٠,٠	٠,٠	٤,٢	٨٤,٠	١١,٧٠	٠,٠٠
جميع فقرات المجال									
٣,٩ ٧٧,٥ ١١,٧٧ ٠,٠٠									

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "٣٩" ومستوى دلالة ٠,٠٥ تساوي ٢,٠٢

الفرضية الرابعة:

"تستخدم بيانات نظام محاسبة التكاليف في إحكام الرقابة على عناصر التكاليف في الشركة".

تم استخدام اختبار t للعينات الواحدة، والنتائج مبينة في جدول (٢٢). ويبين الجدول أن آراء أفراد العينة في جميع الفقرات إيجابية، حيث إنه لكل فقرة وجد أن قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية، ومستوى الدلالة أقل من ٠,٠٥ والوزن النسبي أكبر من الوزن النسبي المحايد ٠,٦٠، ويعني ذلك أن أفراد عينة الدراسة يتفقون على أنه يتم إجراء جرد فعلي للمخزون خلال السنة لتحديد العجز أو الفائض، وكذلك التالف والفاقد ومعالجته بوزن نسبي ٩٣,٠٪، وعلى أنه يوجد لكل صنف من المواد بطاقة صنف تظهر فيها حركة الصنف الواردة والصادرة، والرصيد بوزن نسبي ٩٢,٠٪، وعلى أنه توجد بطاقة لكل موظف لمتابعة أيام العمل والرقابة عليها بوزن نسبي ٨٧,٥٪، وعلى أن الشركة تقوم بتطبيق دورة مستندية كاملة تحقق الرقابة اللازمة عند شراء عنصر المواد بوزن نسبي ٨٥,٠٪، وعلى أن الشركة تقوم بمراجعة التكاليف غير المباشرة كل فترة وتعمل على ضبطها بشكل دقيق بوزن نسبي ٧٧,٠٪، وعلى أن العاملين المقصرين في أداء أعمالهم يتم تنبيههم وإنذارهم بناءً على بيانات التكاليف بوزن نسبي ٧٥,٥٪، وعلى أن الشركة تتبع نظام حوافز لتشجيع العاملين على تحسين الأداء واستغلال ساعات العمل

بوزن نسبي ٧٥,٠٪، وعلى أن الرقابة تتم على عناصر التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحديد الانحرافات بوزن نسبي ٧٣,٠٪، وعلى أن معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة يتم مراجعتها وتعديلها بناءً على بيانات التكاليف بوزن نسبي ٧١,٥٪.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الرابع ٤,١، والوزن النسبي يساوي ٨١,١٪ وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد ٠,٦٠، وقيمة t المحسوبة تساوي ١٧,٤٩ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٢، ومستوى الدلالة تساوي ٠,٠٠٠ وهي أقل من ٠,٠٥ وبناءً على ما سبق يتم قبول الفرضية بمعنى أن الشركة تستخدم بيانات نظام محاسبة التكاليف في إحكام الرقابة على عناصر التكاليف فيها.

النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج

توصل الباحثان إلى مجموعة من النتائج من خلال تحليل استبانة الدراسة الميدانية التي تم توزيعها على عينة الدراسة، وتتمثل في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، حيث هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية وتقييمه.

وخلص الباحثان إلى مجموعة من النتائج تتلخص في النقاط الآتية:

حمدي زعرب و شادي أبوشنب

جدول ٢٢

تحليل فقرات المجال الرابع (دور بيانات نظام محاسبة التكاليف في الرقابة على عناصر التكاليف)

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
١- تتم الرقابة على عناصر التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحديد الانحرافات.	١٠,٠	٥٠,٠	٣٥,٠	٥,٠	٠,٠	٣,٧	٧٣,٠	٥,٥٩	٠,٠٠
٢- تقوم الشركة بتطبيق دورة مستندية كاملة تحقق الرقابة اللازمة عند شراء عنصر المواد.	٣٢,٥	٦٠,٠	٧,٥	٠,٠	٠,٠	٤,٣	٨٥,٠	١٣,٤٤	٠,٠٠
٣- يتم إجراء جرد فعلي للمخزون، خلال السنة لتحديد العجز أو الفائض وكذلك التالف والفاقد ومعالجته.	٧٠,٠	٢٥,٠	٥,٠	٠,٠	٠,٠	٤,٧	٩٣,٠	١٨,٠١	٠,٠٠
٤- يوجد لكل صنف من المواد بطاقة صنف، تظهر فيها حركة الصنف الواردة والصادرة، والرصيد.	٦٧,٥	٢٧,٥	٢,٥	٢,٥	٠,٠	٤,٦	٩٢,٠	١٥,٠٦	٠,٠٠
٥- وجد بطاقة لكل موظف متابعة أيام العمل والرقابة عليها.	٥٢,٥	٣٧,٥	٥,٠	٥,٠	٠,٠	٤,٤	٨٧,٥	١٠,٧٨	٠,٠٠
٦- تتبع الشركة نظام حوافز لتشجيع العاملين على تحسين الأداء، واستغلال ساعات العمل.	١٧,٥	٥٥,٠	١٧,٥	٥,٠	٥,٠	٣,٨	٧٥,٠	٤,٨٤	٠,٠٠
٧- يتم تنبيه العاملين المقصرين في أداء أعمالهم وإنذارهم بناءً على بيانات التكاليف.	١٧,٥	٤٢,٥	٤٠,٠	٠,٠	٠,٠	٣,٨	٧٥,٥	٦,٦٨	٠,٠٠
٨- تقوم الشركة بمراجعة التكاليف غير المباشرة كل فترة وتعمل على ضبطها ضبطاً دقيقاً.	١٧,٥	٥٠,٠	٣٢,٥	٠,٠	٠,٠	٣,٩	٧٧,٠	٧,٦٨	٠,٠٠
٩- تتم مراجعة معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة وتعديلها بناءً على بيانات التكاليف.	٧,٥	٤٧,٥	٤٠,٠	٥,٠	٠,٠	٣,٦	٧١,٥	٥,١١	٠,٠٠
جميع فقرات المجال									
٤,١ ٨١,١ ١٧,٤٩ ٠,٠٠									

قيمة t الجدولية عند درجة حرية " ٣٩ " ومستوى دلالة ٠,٠٥ تساوي ٢,٠٢

- ١ - إن غالبية الشركات الصناعية في قطاع غزة تستخدم نظام معلومات التكاليف المحوسب، وتعتمد على البرامج المحاسبية المختلفة لتلبية احتياجات الإدارة المتزايدة من المعلومات ولتواكب بيئة التصنيع الحديثة.
- ٢ - أظهرت نتائج الدراسة الميدانية اعتماد الشركات الصناعية على نظام محاسبة التكاليف التقليدي في تحميل وتخصيص تكاليف الصنع الإضافية على وحدات الإنتاج، حيث تستخدم معظم الشركات معدلات وأساساً واحدة على مستوى الشركة ككل لتحديد نصيب وحدة الإنتاج من التكاليف الإضافية. وينتج عن ذلك عدم الدقة في تحديد تكلفة المنتج، ومن ثم عدم قدرة إدارة الشركة على اتخاذ قرار التسعير المناسب لوحدة الإنتاج.
- ٣ - تعتمد إدارات الشركات الصناعية في قطاع غزة على معلومات نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة المنتجات وحسابها، حيث يوفر نظام محاسبة التكاليف المعلومات التكاليفية المطلوبة في الوقت المناسب.
- ٤ - تعتمد الشركات الصناعية على معلومات التكاليف عند إعداد الموازنات التخطيطية، كما يتم الاعتماد على هذه المعلومات في عملية تقييم المخزون السلعي وتسعيه في آخر العام بهدف تحديد قيمته الحقيقية.
- ٥ - يتم اتخاذ قرار تسعير المنتجات بالاعتماد على مخرجات نظام التكاليف من معلومات، حيث تعد هذه المعلومات هي حجر الأساس في تحديد السعر المناسب والمنافس لوحدة الإنتاج.
- ٦ - تتجه معظم الشركات الصناعية إلى إدخال الحوسبة والنظم الآلية في عمليات التصنيع، وهذا ما يفرضه التطور الصناعي والبيئة التنافسية، وضرورة أن تكون المنتجات ذات جودة مرتفعة وبأسعار منافسة محليا وعالميا.
- ٧ - أظهرت الدراسة الميدانية مدى أهمية معلومات التكاليف ودورها في مساعدة إدارة الشركة على اتخاذ القرارات المتعلقة بعمليات التصنيع والإنتاج والدخول إلى أسواق جديدة.
- ٨ - يتم الاعتماد على معلومات نظام التكاليف في إحكام الرقابة على عناصر التكاليف في الشركات الصناعية من خلال ضبط المواد الخام واستغلالها الاستغلال الأمثل، ومتابعة وضبط العمل المباشر والمصروفات الصناعية والإدارية والتسويقية الأخرى، وفقاً لمجموعة من الإجراءات تضبط هذه المصاريف، وتحافظ على موارد الشركة من الإسراف وسوء الاستغلال.

ثانياً: التوصيات

بناءً على النتائج التي توصل إليها الباحثان فإنهما يوصيان بما يأتي:

١ - ضرورة العمل على تصميم نظم متطورة للتكاليف الفعلية لكل الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة ضمن إطار المبادئ والأسس العلمية التي تقوم عليها محاسبة التكاليف لغرض التوحد في إجراءات قياس التكلفة، مع مراعاة السمات الخاصة لكل قطاع من القطاعات الصناعية وخصائص منتجاتها.

٢ - التوسع في استخدام الحاسب الإلكتروني، من خلال استخدام الحاسوب والبرامج المحاسبية المختلفة، لتشغيل البيانات ومعالجتها، وضبط عناصر الإنفاق وتوزيعها وتحميلها وتوزيعها على وحدات النشاط بالسرعة والدقة المطلوبة.

٣ - ضرورة قيام الشركات الصناعية في قطاع غزة بإعادة صياغة أهداف نظام محاسبة التكاليف المطبق لديها، وترتيب هذه الأهداف من خلال إعادة الصياغة والتصميم لنظام محاسبي للتكاليف يتلاءم مع التغيرات الاقتصادية، مع ضرورة تبني أهداف إستراتيجية جديدة تتلاءم مع متغيرات البيئة الصناعية الحديثة مثل تحسين الجودة، وزيادة خدمة العملاء، وخفض التكلفة والتحسين المستمر لعمليات

الإنتاج، عملاً على زيادة قدرة الشركة على الاستمرار والمنافسة.

٤ - يوصي الباحثان بضرورة قيام الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة بالعمل على تطوير وتنمية القدرات الفنية والمحاسبية للقائمين على نظام محاسبة التكاليف، وذلك من خلال الحصول على البرامج والدورات التدريبية والتعرف على نظم التكاليف الحديثة.

٥ - ضرورة التعاون بين الشركات الصناعية وأقسام المحاسبة في الجامعات الفلسطينية بهدف تنمية قدرات القائمين على نظم التكاليف بهذه الشركات، ومساعدتهم على الاستعانة بالمداخل والأساليب الحديثة في مجال تحسين نظام التكاليف وتطويره فيما يتعلق بقياس التكاليف، والرقابة، وتقييم الأداء، وتحديد تكلفة المنتجات.

٦ - يقترح الباحثان ضرورة العمل الجاد والحثيث على إنشاء برنامج حاسوب خاص بمحاسبة التكاليف، بحيث يتم تصميم البرنامج وبرمجته باستخدام أحدث لغات البرمجة، وبالاعتماد على نظريات وأساليب وقواعد محاسبة التكاليف، إذ إن البرنامج سيمكن محاسبي التكاليف من تلبية احتياجات إدارة الشركة من المعلومات التكاليفية في الوقت والشكل المناسب.

٧ - يرى الباحثان أن يكون للنقابات والجمعيات المهنية - وبخاصة جمعية المحاسبين والمراجعين

- دراسة تقييم نظم التكاليف ومدى ملائمتها لنظم إنتاج الخدمة في المنشآت الخدمية.
- دراسة المشكلات والمعوقات التي تحد من تطوير النظم في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية.
- دراسة تختص بكل نظام من نظم التكاليف وسبل تطويره في الوحدات الاقتصادية.

الفلسطينية بالتعاون مع أقسام المحاسبة في الجامعات الفلسطينية واتحاد الصناعات والغرق التجارية - دور في عملية التعليم المستمر في مجال المستجدات والتطورات ذات الصلة بمحاسبة التكاليف.

الدراسات المستقبلية

ينصح الباحثان بإجراء الدراسات الآتية في المستقبل:

المراجع

تهاني محمود عبده النشار، ٢٠٠٤، العلاقة بين هيكل التكاليف الإضافية ومؤشرات عدم ملائمة نظام التكاليف: إطار مقترح دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد الأول، العدد الحادي والأربعين: ٢٨٣ - ٣٣٤.

صلاح الدين عبد المنعم مبارك، ١٩٩٢، دراسة ميدانية لنظم المعلومات المحاسبية الداخلية في الشركات الصناعية المصرية مع المقارنة باليابان والولايات المتحدة الأمريكية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني عشر، مجلد ٢٩: ٦١ - ١٠٨.

عبد الله جميل أبو معيلق، ٢٠٠٥، التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، ص ٥.

عبد المنعم فليح عبد الله، ٢٠٠٢، دراسة ميدانية لتقويم فعالية نظم التكاليف في دعم

إبراهيم إسماعيل جمعة؛ محمد زينات محرم؛ صبحي محمود الخطيب، ٢٠٠٠، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، الدار الجامعية- الاسكندرية، ص ١.

أحمد حسن ظاهر، ٢٠٠٢، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر- عمان، ص ٣.

أحمد يوسف محمود عبد الرحمن، ٢٠٠٤، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في ظل نظم التصنيع الحديثة، رسالة ماجستير، جامعة الإسكندرية، ص ١٣٧ - ١٤٧.

أمير إبراهيم المسحال، ٢٠٠٥، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية - دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، ص ٤.

المساهمة العامة الصناعية الأردنية-
دراسة ميدانية، مجلة دراسات، المجلد
الثالث عشر، العدد الثالث: ٩-٤١.

محمد الفيومي محمد، ١٩٩١، تقييم نموذج
تخصيص التكاليف غير المباشرة على
أساس النشاط مع استخدام نموذج ورقة
عمل اليكترونية، مجلة كلية التجارة
للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد
الثاني، سبتمبر: ٦٣-١٠٧.

استراتيجية الجودة الشاملة وتحسين الأداء
البيئي للمنشأة، مجلة الدراسات والبحوث
التجارية، كلية التجارة بينها، السنة الثانية
والعشرون، العدد الثاني: ١٥٩-١٩٥.

عمر جهماني؛ أحمد العمري، ٢٠٠٣،
تطبيق نظم محاسبة التكاليف في البنوك
التجارية العاملة في الأردن - دراسة
ميدانية، مجلة أبحاث اليرموك، العدد ٢،
المجلد ١٩: ٦٨٣-٧١٠.

فوزي غرايبة، يوسف سعادة، ١٩٨٦، مدى
اتباع نظم محاسبة التكاليف في الشركات

Chan, Siu Y. and Dominica Suk- Yee
Lee. 2003. An Empirical Investiga-
tion of Symptoms of Obsolete Cost-
ing Systems and Overhead Cost
Structure. *Managerial Auditing
Journal*, 18 (2): 81-89.

Hansen, Don R. and Mowen, Mar-
yanne M., 2000. *Management Ac-
counting*, 5th Edition, South-
Western Collage Publishing.

Hilton, Ronald W. 2002. *Managerial
Accounting: Creating Value in a dy-
namic Business Environment*, fifth
Edition, New York: McGraw- Hill,
Irwin Companies, Inc.

Horngren, T. Charles. 1989. Cost and
Management Accounting: Yesterday
and Today. *Journal of Management
Accounting Research*, (1): 21-32.

Jones, F. C. 1993. Accounting Technology
in Britain and Japan, *Management Ac-
counting Research*, 4(2): 109-137.

Kerremans, M.; Theunisse, H., and
Van Overloops, G. 1991. Impact of
Automation on Cost Accounting,
Accounting and Business Research,
21(82): 147-155.

Lere, John C. 2001. Your Product-
Costing System Seems to be Broken
Now What?, *Industrial Marketing
Management* 30(7): 587-598.

Roth, P., Harold and Borthick, Faye. 1989.
Getting Closer to Real Product Costs,
Management Accounting, 70(May): 28-33.

Schwarzbach, Henry R. 1985. The Im-
pact of Automation an Accounting
for Indirect Cost, *Management Ac-
counting*, (December): 45- 50.

Wayne J.M and Haroid P.R. 1991.
Costing Accounting, 10th Edition,
South- Western Publishing Com-
pany- Cincinnati Ohio.

ABSTRACT

**EVALUATION OF COST ACCOUNTING SYSTEM
AT MANUFACTURING FIRMS IN THE GAZA
STRIP - FIELD STUDY**

HAMDI SH. ZOURB

Islamic University

SHADI S. ABO-SHANB

University College for Applied Education

This study aims to evaluate the cost accounting system at manufacturing firm in the Gaza strip. To fulfill this objective the two researchers conducted a field study in manufacturing firms in the Gaza Strip with a capital of more than 500.000 USD. Such firms came out to be 51, whereby the researchers distributed 51 questionnaires to financial managers and accountants at these firms. Only 31 questionnaires were responded to and returned, which is 61% of the distributed questionnaires. To analyze the results of the study, the researchers used descriptive statistics indicators, in addition to statistic test groups such as: (T) test, Chi-square test and variance analysis test. The study represented that; implementing cost accounting system at manufacturing firms in the Gaza strip provide data that is used to determine product cost, help in decision making, maximize the competitive ability of a firm, and help control cost items.

حمدي شحدة زعرب (الدكتورة في محاسبة التكاليف، جامعة
النيلين، السودان، ٢٠٠٢) أستاذ مشارك، قسم المحاسبة، كلية
التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة، له اهتمامات بحثية في مجال
المحاسبة الإدارية، ومحاسبة التكاليف.

شادي صبحي أبوشنب (ماجستير المحاسبة والتمويل، الجامعة
الإسلامية بغزة - فلسطين، ٢٠٠٨) محاضر، قسم العلوم الإدارية
المالية، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية بغزة، له اهتمامات بحثية في
مجال نظم المعلومات المحاسبية، وجودة المعلومات المحاسبية،
والبرامج المحاسبية، وأساليب تدريس المحاسبة التطبيقية.