

## دراسة مدى تطبيق نظم التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة (دراسة ميدانية)

حمدي شحدة محمود زعرب

عبد الله جميل ابو معيلق

### مقدمة:

تلعب المعايير دوراً مهماً في مجال تحقيق كل من الفاعلية والكفاءة في القرارات المتخذة، وذلك من خلال الرقابة المستمرة والمستندة إلى المعايير نظراً للترابط الكبير بين كل من الرقابة والمعايير، فالرقابة هي مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط (الموازنة والمعايير المنبثقة عنها)، وقد اهتمت الإدارة الحديثة بهذا المدخل كأحد الأساليب المهمة في تحديد الكمية الواجب استخدامها في صناعة وحدة الإنتاج وتكلفتها ومقارنتها لاحقاً بالتكاليف الفعلية، وهو ما ذهبت إليه إحدى الدراسات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في العام ٢٠٠٠ والتي أشارت إلى أن التكاليف المعيارية تعتبر إضافة مفيدة جداً لأنظمة المعلومات الإدارية الحديثة في مجال وضع معايير قياسية لقياس التكلفة ومقارنتها بالتكاليف الفعلية، وفي مجال تقييم المخزون عند القيام بعملية الجرد، وترى هذه الدراسة أن وضع معايير التكلفة يجب أن تستند إلى التخمينات المعقولة المبنية وفق أسس علمية أكثر من اعتمادها على التكاليف الفعلية (International Federation of Accountants, 2000)، والتكاليف المعيارية يجب أن تمثل خطة متكاملة تبدأ بإعداد المعايير ومن ثم مراقبة تطبيقها على أرض الواقع وتعديلها إذا اقتضت الضرورة، ومن ثم مقارنة التكاليف الفعلية بالتكلفة المعيارية وقياس الانحرافات وتحديد أنواع هذه الانحرافات وتشخيص مسبباتها، ورفع تقارير للإدارة المختصة عن تلك الانحرافات لكسب يتسنى لها اتخاذ الإجراءات التصحيحية وصولاً لتحقيق الهدف الأساسي التي تتطلع إليه الإدارة العليا في أي مشروع وهي الفاعلية والكفاءة، أي تحقيق أهداف المشروع والتكيف مع البيئة المحيطة وتحقيق العلاقة المثلى بين المدخلات والمخرجات.

٥٠. حمدي زعرب - رئيس قسم المحاسبة - الجامعة الإسلامية - غزة

٥١. عبد الله جميل ابو معيلق - قسم المحاسبة - غزة

**مشكلة الدراسة:**

لقد أدى تطور المحاسبة الإدارية في السنوات الأخيرة إلى انتشار مفاهيم إدارية ورقابية جديدة ومتنوعة ومن أهمها التكاليف المعيارية، ويعتبر نظام التكاليف المعيارية أحد الأساليب التي تستخدم في التخطيط والرقابة، وهذا ما تحتاج إليه أى مؤسسة لتحقيق ذلك حتى تتمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها، وتكمن مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤلات التالية:

هل الشركات الصناعية في قطاع غزة تطبق نظام التكاليف المعيارية؟ وما هي أسباب عدم تطبيقها؟

**أهداف الدراسة:**

تهدف الدراسة إلى ما يلي:

- ١- توضيح مدى أهمية وضع معايير لقياس الأداء في الشركات الصناعية في قطاع غزة.
- ٢- تحديد مدى اهتمام الشركات الصناعية في قطاع غزة بوضع معايير لقياس الأداء.
- ٣- تحديد مدى استخدام الشركات الصناعية في قطاع غزة للتكاليف المعيارية في التخطيط والرقابة على منتجاتها.

**فرضيات الدراسة:**

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها تمت صياغة الفرضيات التالية؛ التي سيجرى اختبارها، واستخلاص

النتائج والتوصيات:

- الفرضية الأولى: لا يوجد وعى بأهمية وضع معايير للتكلفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة.
- الفرضية الثانية: تستخدم الشركات الصناعية في قطاع غزة بدائل عن التكاليف المعيارية عند قيامها بالتخطيط للإنتاج والرقابة عليه.
- الفرضية الثالثة: إن الظروف السائدة في قطاع غزة تعيق استخدام أنظمة التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة.
- الفرضية الرابعة: إن طبيعة المنتجات وأسلوب الإنتاج في الشركات الصناعية في قطاع غزة ليست من العوامل المؤثرة في عدم استخدام تلك الشركات للتكاليف المعيارية.
- الفرضية الخامسة: إن نقص الكفاءات الإدارية والأسلوب الذي تدار به الشركات الصناعية في قطاع غزة تعد من العوامل الهامة في عدم قدرة تلك الشركات على إعداد وتطبيق نظام للتكاليف المعيارية.

الفرضية السادسة: إن وجود نظام محاسبي ورقابي فعال في كثير من الشركات الصناعية بقطاع غزة لا يحد من قدرتها على إعداد نظام تكاليف معيارية.

### طبيعة الدراسة ونطاقها:

قامت هذه الدراسة بتحليل العلاقة بين المتغيرات المستقلة وبين المتغير التابع (نظام التكاليف المعيارية)؛ لذلك تعتبر الدراسة تحليلية، وتم تطبيقها على كافة الشركات الصناعية في قطاع غزة التي يفوق رأسمالها نصف مليون دولار أمريكي.

### مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة من كافة الشركات الصناعية في قطاع غزة التي يفوق رأسمالها نصف مليون دولار أمريكي، والبالغ عددها إحدى وخمسون شركة، ولقد تم توزيع ٥١ استبانة على المسؤولين في تلك الشركات، ولقد تم استرداد ٤٩ استبانة أى ما نسبته ٩٦٪ من الاستبيانات الموزعة.

طرق جمع البيانات وأساليب تحليلها والبرامج المستخدمة:

تم جمع البيانات الأولية والثانوية بالأدوات التالية:

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

٢- الاستبانة التي أعدت خصيصاً لهذا الغرض، بالإضافة إلى بعض المقابلات الشخصية التي أجراها الباحثون مع المعنيين؛ بهدف الحصول على بعض البيانات غير الموثقة كتابة، وإيضاح بعض الآراء.

وتم استخدام الأساليب الإحصائية في التحليل؛ مثل المتوسط الحسابي والتكرار واختبار ذات

البحدين Binomial test، واختبار كاي تربيع، مستخدمين لذلك 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 على المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف - من خلاله - إلى معرفة مدى تطبيق الشركات الصناعية لنظم التكاليف المعيارية، وذلك باستخدام الأسلوب الميداني، من خلال جمع البيانات الأولية بواسطة استبانة؛ أعدت خصيصاً، كما واتبع الباحثان منهج الاستقراء؛ بهدف جمع البيانات وتحليلها واختبار الفرضيات.

### خطة الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تم تقسيمها إلى ثلاثة أجزاء، حيث تعرض الجزء الأول لمجموعة من الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع محل الدراسة، أما الجزء الثاني فيغطي الدراسة الميدانية والتي تم فيها اختبار الفرضيات وتحليل النتائج، أما الجزء الثالث والأخير عرض للنتائج والتوصيات.

### الدراسات السابقة:

دراسة صالح (١٩٩٤):

كان هدف الدراسة يدور حول معرفة مدى قيام الشركات في قطاع الصناعات الاستراتيجية في الرقابة على التكاليف وقد توصلت الدراسة إلى أن غالبية أفراد مجتمع الدراسة لا تستخدم التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف، وإنما تلجأ إلى استخدام بدائل أخرى من أهمها الموازنات التقديرية، حيث بينت الدراسة أن نقص المقومات الأساسية والعوامل المساعدة لاستخدام التكاليف المعيارية للرقابة على التكاليف تعد أهم أسباب عدم استخدامها، كما أنه لاحظ أن الانحرافات يتم تحديدها بمقارنة التكاليف الفعلية بتقديرات الموازنات التقديرية ويتم معالجة تلك الانحرافات محاسبيا دون التعرف على أسبابها ومكان حدوثها والمسئول عن وجودها، وأوصت الدراسة بضرورة مراعاة الشركات الصناعية للأساليب الإحصائية السليمة وإعداد الموازنات التقديرية المرنة من أجل تحقيق نظام فعال للرقابة مبني على نظام التكاليف المعيارية، وأضافت الدراسة أنه من الضروري تحديد عناصر التكاليف قبل البدء بالإنتاج وأن يتم قياس التكاليف الفعلية للإنتاج في الوقت المناسب وضرورة تحليل الانحرافات الناتجة عن اختلاف التكاليف الفعلية عن التكاليف المعيارية بشكل دقيق وواضح لتحديد الإجراءات التصحيحية بشأنها.

دراسة صبرى (١٩٧٢):

وقد تناولت الدراسة نظام التكاليف المعيارية في صناعة تكرير البترول وحددت المشاكل التي تواجه تطبيق النظام في تلك الصناعة بمجموعة من العوامل وهي:

- عدم وضوح وحدة التكلفة حيث إن اختلاف المنتجات وتعدد مواصفاتها يؤدي إلى صعوبة تحديد وحدة التكلفة.

- صعوبة تحديد الكمية المعيارية اللازمة لكل منتج.

- صعوبة تحديد الزمن المعيارى اللازم لكل منتج.

وخلصت الدراسة إلى ضرورة حل تلك المشاكل عن طريق الدراسات الكيميائية والفنية والهندسية للتوصل إلى أسس سليمة يتم على ضوئها توزيع الكمية المعيارية للمنتجات على كل منتج وتوزيع الزمن المعيارى لمراحل الإنتاج المختلفة على المنتجات المتعددة، وأوصت الدراسة بضرورة تصنيف مقومات التكاليف بما يتلاءم مع تطبيق محاسبة التكاليف بصفة عامة وتطبيق نظام التكاليف المعيارية بصفة خاصة، وإعادة تصنيف مراكز التكلفة وفق التصنيف الوظيفي وفصل المراكز الإنتاجية عن المراكز الخدمية وإعادة تصنيف وحدات التكلفة النهائية بطريقة ملائمة وكذلك الاهتمام بإنشاء قسم محاسبة التكاليف وتطبيق نظام التكاليف الفعلية كمرحلة أولى لتطبيق نظام التكاليف المعيارية.

دراسة (Aharony & Others, 2003):

حول إدارة تكاليف المشروعات فى الصناعات الإسرائيلية المتقدمة، وقدمت كورقة عمل لإحدى الجامعات الإيطالية وتناولت هذه الدراسة ثلاثة محاور بخصوص أنظمة التكاليف المستخدمة فى تلك الصناعات: المحور الأول: يبحث فى المدى الذى يطبق فيه مدراء المشروعات أدوات وتقنيات إدارة تكلفة متنوعة. المحور الثانى: يبحث فى تصورات مدراء المشروعات عن مساهمة أدوات إدارة التكلفة المختلفة إلى تحسين نظام إدارة تكلفة الشركات. المحور الثالث: يتناول فهم مدراء المشروعات لفائدة أدوات إدارة تكلفة المنظمة ونظام إدارة التكلفة فى تحقيق احتياجات إداراتهم.

وقد أجريت الدراسة على عينة ممثلة للمشروعات الصناعية المتطورة فى إسرائيل وكانت النتيجة أن نظام التكاليف المعيارية يتم تطبيقه بنسبة ٨٤,٦٪ فى الشركات التى قامت بالإجابة على الاستبيان وأن ٧٦٪ من تلك الشركات تقوم بتحليل الانحرافات، وأن النسب السابقة هى الأعلى من بين جميع النسب المتعلقة بأنظمة التكاليف المستخدمة كأدوات للتخطيط والرقابة مثل هندسة القيمة وحساب تكاليف الهدف.

دراسة (Morelli & Wiberg, 2002):

هدفت الدراسة إلى مدى تطبيق نظام التكاليف المعيارية فى شركة التصنيع السويدية ( اس كى اف) لبيان أهمية نظام التكاليف المعيارية فى تحسين الأداء والنتائج، وأوضحت الدراسة أن نظام التكاليف المعيارية مستخدماً على نطاق واسع وملموس فى الشركة المذكورة، وتوصى الدراسة بتحسين نظام التكاليف المعيارية عن طريق خلق قنوات اتصال بين الأطراف ذات العلاقة فى الشركة لوضع أسس لتحديد وتوزيع التكاليف المعيارية،

كما توصى الدراسة بتوحيد أسس وضع المعايير وصياغة التعليمات المتعلقة بالنظام بمفاهيم واضحة ومفهومة بنفس الدرجة لجميع العاملين بالشركة لاسيما الأجانب منهم.

دراسة (Lamminmaki & Drury, 2002):

حول استخدام التكاليف المعيارية في كل من نيوزلندا وبريطانيا وتوصلت الدراسة إلى أن نظام التكاليف المعيارية يحظى بقبول كبير في كل من الدولتين بدرجات متفاوتة ففي بريطانيا يحظى نظام التكاليف المعيارية بقبول كبير من قبل إدارة الشركة، وأن هناك تناسقاً كبيراً بين التكاليف المعيارية المعدة مسبقاً والأداء الفعلي في معظم الأحوال، وبينت الدراسة أن هناك انحرافات أكبر في مقارنة الأداء الفعلي عن المعيارى في الشركات الأقل ثراء في نيوزلندا بسبب إخفاق المنتجين في تلك الشركات في التفرقة بين التكاليف التى يمكن التحكم بها والتكاليف غير الممكن التحكم بها وأن المنتجين في نيوزلندا أكثر ميولا لاستخدام التكاليف الفعلية التاريخية عند وضعهم للتكاليف المعيارية. ومعالجة التكاليف المباشرة كتكاليف متغيرة والتكاليف غير المباشرة كتكاليف ثابتة.

دراسة (Vergauwen, 2002):

حول ما إذا كانت أنظمة التكاليف المعيارية (التقليدية) قادرة على تقديم المعلومات التى تقدمها أنظمة التكاليف الحديثة مثل نظام تكاليف الأنشطة (ABC). وخلص إلى القول بأن نظام التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات يمكن أن تقدم نفس المعلومات التى تقدمها طرق التكاليف الحديثة، وأهمية الدراسة من وجهة نظر Vergauwen تنبع من كونها تجيب على السؤال الذى يتردد حول قدرة أنظمة التكاليف التقليدية ومن ضمنها التكاليف المعيارية على تقديم المعلومات الكافية للإدارة فى عصر التقدم التكنولوجى والمنافسة الشديدة والتطور السريع للمنتجات والوسائل التقنية، وهو ما خلاص إليه فى نهاية بحثه.

دراسة (Brown, 2000):

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور التكاليف المعيارية كأحد الأدوات الأكثر استعمالا فى المحاسبة الإدارية على الرغم من الشكوك المتزايدة فى الدور الذى يمكن أن تلعبه التكاليف المعيارية فى بيئة الأعمال المتغيرة بسبب السعى الدائم لتحسين المنتجات نتيجة التطور التقنى ومتطلبات الزبائن والمنافسة الشديدة فى السوق والحاجة للاستجابة بشكل سريع لتلك التطورات مما يؤدى إلى اختصار دورة حياة بعض المنتجات نتيجة للتغيرات التى طرأت فى الكيفية التى تدار بها الأعمال التجارية، ويشير Brown إلى أن جميع الأنظمة الحديثة تسير باتجاه أنظمة التصنيع المرنة التى تتكيف مع رغبات الزبائن وما يتطلبه ذلك من تحسين جودة المنتج باستمرار وما يتبعه من تغيير فى التكاليف عن التكاليف المعيارية الموضوعه بشكل مسبق، إلا أن هذا الأمر لا يعنى الاستغناء عن

وضع معايير مسبقة ولكن بشكل يتوافق مع المتطلبات المتغيرة فى الصناعة المعنية حيث يرى ضرورة وجود معايير لوضع موازنة للمنشأة أو لدورة التشغيل فوضع موازنة للمشتريات يتطلب معايير بمواصفات مادية تكون مرتبطة بمستوى النشاط بصورة عامة، وبالطريقة ذاتها فلا بد من وضع معايير لمقدرة الآلات الإنتاجية ولكمية العمالة المطلوبة وتكلفتها.

دراسة (Brown, 1999) :

حول استخدام نظام التكاليف المعيارية، وبينت الدراسة أن نظام التكاليف المعيارية شهد تطوراً كبيراً فى العقود الأخيرة مع تطور المحاسبة الإدارية حيث أصبح تحليل الانحرافات يشغل حيزاً مهماً فى المحاسبة الإدارية بهدف تحسين الربحية ورفع الكفاءة الإنتاجية حيث تهدف الشركات من استخدام هذا النظام إلى إنتاج سلع عالية الجودة للحصول على نصيب أكبر فى السوق مع السيطرة على التكلفة لاسيما التكاليف الإدارية، ويشير Brown إلى استطلاعات رأى تم إعدادها من قبل باحثين آخرين حيث أشار إلى الاستبيان الذى تم إعداده من قبل Puxty & Lyall فى العام ١٩٨٩ ومن خلال نتائج تبيان أن ٩٠٪ من المستبانيين أكدوا تضمين تقاريرهم الدورية تحليل انحرافات التكاليف الفعلية مقارنة بالتكاليف المعيارية، وكذلك استبيان تم إعداده من قبل Drury فى العام ١٩٩٣ و الذى توصل إلى أن ٧٦٪ من الشركات المستبناة أكدت استخدامها لنظام التكاليف المعيارية بصورة فعالة، وأن ٩٦٪ من هؤلاء أكدوا أن نظام التكاليف المعيارية له أهمية كبيرة فى السيطرة على التكلفة وفى مجال تقييم الأداء من خلال تقارير الانحرافات وتحليلها، كما تطرق Brown إلى وجهة النظر الأكثر حداثة والمتعلقة بضرورة الاهتمام بتحسين النوعية والموازنة بينها وبين الربحية وحاول فيها الإجابة على السؤال التالى: هل تعيق المعايير الموضوعية مقدماً التقدم والتطوير فى المنتجات؟ حيث أشار إلى ضرورة مراجعة المعايير باستمرار ولا يرى مانعاً فى سرعة تغيير المعايير بحثاً عن التقدم والتطوير، وخلص Brown إلى القول بأن أى مشروع لابد أن تكون له نقطة بداية تمثل خطة العمل التى سيتم تنفيذها من مرحلة لأخرى حيث تشكل نوع من المواصفات النموذجية أو المعيار الذى يتم تقييم ما سيتم إنجازه بناء عليه .

#### تحليل النتائج واختبار الفرضيات:

قام الباحثان بإعداد استبانته تضم ٣٣ فقرة، تم تقسيمها إلى ستة مجالات كما هو مبين فى الجدول رقم (١)، وكانت فقرات الاستبانة موزعة عليها بحيث خصص للمجال الأول ٥ فقرات وللمجال الثانى والثالث لكل منهما ٤ فقرات وللمجال الرابع ٣ فقرات وللمجال الخامس ١٥ فقرة وللمجال السادس فقرتين.

جدول رقم (١) المجالات المتعلقة بأسباب عدم تطبيق الشركات الصناعية في قطاع غزة لأنظمة التكاليف المعيارية

الرقم	المجال	عدد الفقرات
١	انخفاض وسوء فهم لأهمية التكاليف المعيارية	٥
٢	اعتماد أساليب بديلة للتكاليف المعيارية	٤
٣	الظروف السياسية والاقتصادية السائدة في قطاع غزة	٤
٤	طبيعة المنتجات وأسلوب الإنتاج المستخدم في الشركات الفلسطينية	٣
٥	نقص الكفاءات الإدارية والأسلوب الذي تدار به الشركات	١٥
٦	عدم وجود نظام محاسبي ورقابي فعال في الشركات الصناعية	٢
	مجموع الفقرات	٣٣

خصائص المجتمع:

أولاً: من حيث تطبيق نظام التكاليف المعيارية:

من خلال بيانات الجدول رقم (٢) يلاحظ أن ٢٤ شركة أى ما نسبته ٤٩٪ من أفراد مجتمع الدراسة لا تطبق نظام التكاليف المعيارية، فى حين أن عدد الشركات التى تطبق نظام التكاليف المعيارية ٢٥ شركة أى ما نسبته ٥١٪ من مجتمع الدراسة.

جدول رقم (٢) توزيع أفراد المجتمع على أساس تطبيق نظام التكاليف المعيارية

البيان	العدد	النسبة
الشركات التى لا تطبق التكاليف المعيارية	٢٤	٤٩٪
الشركات التى تطبق التكاليف المعيارية	٢٥	٥١٪
الإجمالي	٤٩	١٠٠٪

ثانياً: المسمى الوظيفى لأفراد المجتمع:

يوضح الجدول رقم (٣) توزيع أفراد المجتمع حسب مسمياتهم الوظيفية، ويتضح من خلال الجدول أن النسبة الأكبر ممن قاموا بالإجابة على الاستبانة هم من المحاسبين حيث بلغت نسبتهم ٥٥,١٪ من إجمالى أفراد المجتمع، فيما بلغت نسبة المدراء ٣٦,٧٪ وتشمل هذه النسبة مدراء ماليين لتلك الشركات أو أصحاب المصانع الذين يقومون بإدارتها فيما بلغت نسبة المهندسين ٨,٢٪، وتوضح تلك النسب أن الاستبانة تمت الإجابة عليها

من قبل متخصصين فى المحاسبة والتكاليف الأمر الذى يعطى اطمئنانا. لدى الباحثين لجهة فهم طبيعة الاستبيان من قبلهم ولجهة قدرتهم على الإجابة على أسئلة الاستبانة بموضوعية ومهنية.

جدول رقم (٣) توزيع أفراد المجتمع على أساس المسمى الوظيفى

الإجمالى		الشركات التى تستخدم نظام التكاليف المعيارية		الشركات التى لا تستخدم نظام التكاليف المعيارية		المسمى الوظيفى
%	العدد	%	العدد	%	العدد	
٨,٢%	٤	٨%	٢	٨,٣%	٢	مهندس
٥٥,١%	٢٧	٥٢%	١٣	٥٨,٣%	١٤	محاسب
٣٦,٧%	١٨	٤٠%	١٠	٣٣,٣%	٨	مدير
٠	٠	٠	٠	٠	٠	مسئول قسم
١٠٠%	٤٩	١٠٠%	٢٥	١٠٠%	٢٤	الإجمالى

### ثالثاً: المؤهل العلمى لأفراد المجتمع:

يوضح الجدول رقم (٤) توزيع أفراد المجتمع على أساس مؤهلاتهم العلمية حيث تم تصنيفهم إلى أربع فئات، ويلاحظ أن ما نسبته ٧٧% من أفراد المجتمع هم من حملة الشهادات الجامعية حيث بلغت نسبة حملة البكالوريوس ٧٣,٥%، وحملة الدراسات العليا ٤,١%، وبلغت نسبة حملة الدبلوم ٨,٢% من أفراد المجتمع، فيما بلغت نسبة الحاصلين على الثانوية العامة فأدنى ١٤,٣% وغالبيتهم حسب الإستبانة من أصحاب المصانع الذين يقومون بإدارتها.

### رابعاً: نوع الصناعة:

حرص الباحثان عند اختيار المجتمع على شموله معظم قطاعات الصناعة الموجودة فى قطاع غزة وذلك بغرض معرفة مدى تأثير نوع الصناعة على استخدام أو عدم استخدام التكاليف المعيارية ويوضح الجدول رقم (٥) توزيع الشركات فى المجتمع حسب الصناعة التى تنتمى لها الشركة.

جدول رقم (٤) توزيع أفراد المجتمع على أساس المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	الشركات التي لا تستخدم نظام التكاليف المعيارية		الشركات التي تستخدم نظام التكاليف المعيارية		الإجمالي
	العدد	%	العدد	%	
ثانوية عامة فأدنى	٥	٢٠,٨%	٢	٨%	٧
دبلوم	٠	٠%	٤	١٦%	٤
بكالوريوس	١٨	٧٥%	١٨	٧٢%	٣٦
دراسات عليا	١	٤,٢%	١	٤%	٢
الإجمالي	٢٤	١٠٠%	٢٥	١٠٠%	٤٩

جدول رقم (٥) توزيع الشركات في المجتمع على أساس الصناعة التي تنتمي إليها الشركة

قطاع الصناعة	الشركات التي لا تستخدم نظام التكاليف المعيارية		الشركات التي تستخدم نظام التكاليف المعيارية		الإجمالي
	العدد	%	العدد	%	
منتجات غذائية ومشروبات	٤	١٦,٧%	٦	٢٤%	١٠
منتجات خشبية وأثاث	٦	٢٥%	١	٤%	٧
باطون وبلاط ومواد بناء	٣	١٢,٥%	١٠	٤٠%	١٣
بلاستيك ومطاط	٦	٢٥%	٢	٨%	٨
مواد طبية ومستحضرات تجميل	٠	٠%	١	٤%	١
صناعات معدنية	٢	٨,٣%	٢	٨%	٤
كرتون	١	٤,٢%	٠	٠%	١
المنسوجات والصباغة	١	٤,٢%	٢	٨%	٣
أعلاف	١	٤,٢%	١	٤%	٢
الإجمالي	٢٤	١٠٠%	٢٥	١٠٠%	٤٩

يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (٥) عدة نقاط أهمها:

- أن الشركات التي تنتج المنتجات الخشبية لا تستخدم في غالبيتها نظام التكاليف المعيارية وبلغ عددها ٧ شركات وتمثل ١٤,٣% من حجم المجتمع الإجمالي حيث بلغت نسبة الشركات التي لا تستخدم التكاليف المعيارية منها ٨٥,٧% ويأتي في المرتبة الثانية الشركات العاملة في صناعة البلاستيك أو المطاط وبلغ عددها ٨

شركات بنسبة ١٦,٣% من إجمال أفراد المجتمع، وبلغت نسبة الشركات التي لا تستخدم نظام التكاليف المعيارية منها ٧٥%.

- أن الشركات التي تنتج مواد البناء بأنواعها أكثر ميولاً لاستخدام نظام التكاليف المعيارية وبلغ عدد تلك الشركات في المجتمع ١٣ شركة بنسبة ٢٦,٥% من الحجم الإجمالي لأفراد المجتمع، وبلغت نسبة الشركات التي تستخدم نظام التكاليف المعيارية منها ٧٦,٩%.

#### خامساً: الشكل القانوني للشركة:

يوضح الجدول رقم (٦) توزيع شركات المجتمع حسب الشكل القانوني لها، ويتبين أن غالبية أفراد المجتمع من الناحية القانونية شركات مساهمة كما اتضح من الاستبيان وبلغت نسبتها ٦٧,٣%، فيما تأتي الشركات المملوكة لأفراد في المرتبة الثانية وبنسبة ٢٢,٤% من أفراد المجتمع، وبلغت نسبة شركات التضامن ٦,١%، ونسبة شركات التوصية البسيطة ٤,١%.

جدول رقم (٦) توزيع شركات المجتمع حسب الشكل القانوني

الشكل القانوني للشركة	الشركات التي لا تستخدم نظام التكاليف المعيارية		الشركات التي تستخدم نظام التكاليف المعيارية		الإجمالي
	العدد	%	العدد	%	
شركة مساهمة	١٦	٦٦,٧%	١٧	٦٨%	٣٣
شركة توصية بسيطة	٠	٠%	٢	٨%	٢
شركة تضامن	١	٤,٢%	٢	٨%	٣
أخرى (منشأة فردية)	٧	٢٩,١%	٤	١٦%	١١
الإجمالي	٢٤	١٠٠%	٢٥	١٠٠%	٤٩

#### ثالثاً: مدى وجود نظام محاسبة للتكاليف بالشركة

حرص الباحثان على سؤال المجتمع حول مدى وجود نظام لمحاسبة التكاليف الفعلية ضمن نظامها المحاسبي وذلك لبيان العلاقة بين وجود مثل هذا النظام واستخدام الشركات للتكاليف المعيارية، ويتضح من خلال بيانات الجدول رقم (٧) أن هناك ارتباطاً وثيقاً بين وجود نظام للتكاليف الفعلية في الشركات التي تمثل أفراد المجتمع وبين استخدام تلك الشركات لنظام التكاليف المعيارية حيث تبين أن جميع الشركات التي تستخدم نظام التكاليف المعيارية يوجد بها نظام لمحاسبة التكاليف الفعلية في حين أن ٥٤,٢% من الشركات

التي لا تستخدم نظام لمحاسبة التكاليف الفعلية لا يوجد بها نظام محاسبة للتكاليف المعيارية الأمر الذى يعنى أنه ومن واقع المجتمع فان وجود نظام لمحاسبة التكاليف الفعلية يمثل عاملاً أساسياً فى تطبيق نظام التكاليف المعيارية.

جدول رقم (٧) توزيع شركات المجتمع حسب مدى وجود نظام لمحاسبة التكاليف الفعلية من عدمه

وجود نظام لمحاسبة التكاليف الفعلية		الشركات التى لا تستخدم نظام التكاليف المعيارية		الشركات التى تستخدم نظام التكاليف المعيارية		الإجمالى	
العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
١١	٤٥,٨%	٢٥	١٠٠%	٣٦	٧٣,٥%		
١٣	٥٤,٢%	٠	٠%	١٣	٢٦,٥%		
٢٤	١٠٠%	٢٥	١٠٠%	٤٩	١٠٠%		

اختبار الفرضية الأولى:

لا يوجد وعى بأهمية وضع معايير للتكلفة فى الشركات الصناعية فى قطاع غزة. ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار ذات الحدين واختبار كاي تربيع لعبارات المجال المتعلق بانخفاض وسوء فهم أهمية التكاليف المعيارية، وفيما يلى بيان لنتائج الاختبارين:

يلاحظ من بيانات الجدول رقم (٨) أن نتيجة اختبار ذات الحدين وجود فرق معنوى إحصائياً بين عدد ممن أجابوا بالحياد أو عدم الموافقة من جهة وأولئك الذين أجابوا بالموافقة من جهة أخرى حيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (Sig) ٠,٠٠٨ وهى أقل من ٠,٠٥ والفرق لصالح من أجابوا بالموافقة على أن عدم تطبيق الشركات لنظام التكاليف المعيارية يرجع إلى انخفاض وسوء فهم لأهمية هذه التكاليف حيث بلغ عدد من وافقوا على ذلك ١٨ وينسبة ٧٥% من أفراد المجتمع البالغ ٢٤ ويعزز هذه النتيجة قيمة المتوسط الحسابى حيث بلغ ٢,٤ وهى أعلى من درجة الحياد حسب المقياس المستخدم فى هذه الدراسة، أى أن هناك موافقة عامة من أفراد المجتمع على الأسباب المذكورة لعدم تطبيق الشركات لنظام التكاليف المعيارية.

جدول رقم (٨) نتيجة اختبار ذات الحدين على المجال المتعلق بسوء فهم أهمية التكاليف المعيارية:

نتيجة الاختبار sig	نسبة التكرار المتوقع	نسبة الذين أجابوا بالموافقة	نسبة الذين أجابوا بالحياد وعدم الموافقة	متوسط الاجابات	المجال
٠,٠٠٨	%٥٠	%٧٥	%٢٥	٢,٤	انخفاض وسوء فهم لأهمية التكاليف المعيارية

مستوى الدلالة الإحصائية حسب  $\alpha = 0,05$

وعند تحليل إجابات أفراد المجتمع على كل عبارة من عبارات المجال باستخدام اختبار كاي تربيع، وكما هو موضح بالجدول رقم (٩) يتبين ما يلي:

١- يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد المجتمع فيما يتعلق بالعبارة الأولى حيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية لاختبار كاي تربيع ٠,٠٠٧ وهي أقل من ٠,٠٥ والدلالة كانت لصالح من أجابوا بعدم الموافقة على ذلك حيث بلغ عددهم ١٣ وبنسبة ٥٤,٢% من أفراد المجتمع، وبلغ المتوسط الحسابي ١ والتي تشير إلى درجة عدم الموافقة حسب المقياس المستخدم في استبانة الدراسة، ونستنتج من ذلك أن أفراد المجتمع يعارضون محتوى هذه العبارة ويرون أن هناك أهمية لتخطيط الإنتاج والرقابة عليه.

٢- يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد المجتمع فيما يتعلق بباقي عبارات المجال (٢، ٣، ٤، ٥) والفروق لصالح من أجابوا بالموافقة على محتوى تلك العبارات حيث كانت الدلالة الإحصائية لقيمة كاي تربيع في كل منها أقل من ٠,٠٥، وكما يلاحظ أن المتوسط الحسابي لكل عبارة بلغ ٣ وهي تشير إلى درجة الموافقة حسب المقياس المستخدم في استبانة الدراسة.

وبناءً على النتائج السابقة يتم قبول الفرضية أي أنه لا يوجد وعى بأهمية وضع معايير للتكلفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة.

جدول رقم (٩) نتيجة اختبار كاي تربيع لكل عبارة من عبارات المجال المتعلق بأهمية التكاليف المعيارية

الدلالة الإحصائية (sig)	قيمة كاي تربيع	متوسط الإجابة	نسبة الرفض %	نسبة الحياد %	نسبة الموافقة %	الإجابة المتغير
٠,٠٠٧	٩,٧٥	١	٥٤,٢	٤,٢	٤١,٧	١- حسب رأيكم لا يوجد للتكاليف المعيارية أهمية كبيرة لتخطيط الإنتاج والرقابة عليه.
٠,٠٠٢	١٢	٣	١٦,٧	١,٦٧	٦٦,٧	٢- عدم وضع نظام للتكاليف المعيارية بسبب عدم وجود فهم لأهميته
٠,٠١٢	٩,٢٥	٣	١٦,٧	٢,٠٨	٦٢,٥	٣- لا يوجد قناعة لدى إدارة الشركة بأهمية نظام التكاليف المعيارية
٠,٠٠٢	١٢,٢٥	٣	٢٠,٨	١٢,٥	٦٦,٧	٤- عدم اعتماد المنشأة على إعداد موازنات تقديرية يحد من استخدام أنظمة التكاليف المعيارية
٠	١٩	٣	٨,٣	١٦,٧	٧٥	٥- اعتقاد الإدارة أن بإمكانها تحقيق الكفاءة الإنتاجية دون استخدام نظام التكاليف المعيارية يجمل من إعدادها وتطبيقها أمر غير مجد

مستوى الدلالة الإحصائية حسب عند  $\alpha = 0,05$

### اختبار الفرضية الثانية:

تستخدم الشركات الصناعية في قطاع غزة بدائل عن التكاليف المعيارية عند قيامها بالتخطيط للإنتاج والرقابة عليه.

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار ذات الحدين واختبار كاي تربيع عبارات المجال المتعلق باعتماد أساليب بديلة عن التكاليف المعيارية، وفيما يلي بيان لنتائج الاختبارين:

يلاحظ من بيانات الجدول رقم (١٠) أن نتيجة اختبار ذات الحدين وجود فرق معنوي إحصائياً بين عدد من أجابوا بالحياد أو عدم الموافقة من جهة وأولئك الذين أجابوا بالموافقة من جهة أخرى حيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (sig) ٠,٠٠٣ وهي أقل من ٠,٠٥ والفرق لصالح من أجابوا بالموافقة حيث بلغ عددهم ١٩ وبنسبة ٧٩٪ من أفراد المجتمع وبلغ المتوسط الحسابي ٢,٧٥ وهو قريب من درجة الموافقة حسب المقياس المستخدم في استبانة الدراسة، ويستنتج من ذلك أن هناك موافقة عامة من قبل أفراد المجتمع على استخدام أساليب بديلة عن التكاليف المعيارية في شركاتهم.

## جدول رقم (١٠)

نتيجة اختبار ذات الحدين على المجال المتعلق باعتماد أساليب بديلة للتكاليف المعيارية

نتيجة الاختبار sig	نسبة التكرار المتوقع	نسبة الذين أجابوا بالموافقة	نسبة الذين أجابوا بالحياد وعدم الموافقة	متوسط الاجابات	المجال
٠,٠٠٣	%٥٠	%٧٩	%٢١	٢,٧٥	اعتماد أساليب بديلة للتكاليف المعيارية

مستوى الدلالة الإحصائية حسبت عند  $\alpha = ٠,٠٥$ 

ولمعرفة هذه البدائل فقد تم إجراء اختبار كاي تربيع لكل بديل على حدة، ويتبين من الجدول رقم (١١) نتائج اختبار كاي تربيع لكل عبارة على حدة:

١- لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد المجتمع فيما يتعلق بالفقرة الرابعة حيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية لاختبار كاي تربيع ٠,٧٨٣، وهي أكبر من ٠,٠٥، وبلغ المتوسط الحسابي ٢ والتي تمثل درجة الحياد حسب المقياس المستخدم في استبانة الدراسة، وعلى الرغم من هذه النتيجة يلاحظ أن عدد من وافقوا على محتوى هذه العبارة ١٠ ونسبة ٤١,٦% من أفراد المجتمع في مقابل ٧ لم يوافقوا على محتواها أي أن هناك اتجاها نحو إعداد موازنة تقديرية لمجمل الإيرادات والنفقات المتوقعة ولكن هذا الاتجاه غير قوى إذ أن آراء أفراد المجتمع متباينة فيما يتعلق باستخدام هذا البديل كما يتضح من نسب الموافقين والمحايدين والرافضين.

٢- يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد المجتمع على باقي فقرات المجال (١، ٢، ٣) حيث أن قيمة الدلالة الإحصائية لاختبار كاي تربيع أقل من ٠,٠٥، والمتوسط الحسابي لكل فقرة بلغ ٣ والتي تمثل درجة الموافقة حسب المقياس المستخدم في استبانة الدراسة، ويستنتج من ذلك أن هناك موافقة جوهرية ومعنوية إحصائياً على استخدام البدائل التالية كبدائل لنظام التكاليف المعيارية من وجهة نظر أفراد المجتمع وهي حسب ترتيب أهميتها:

- ١- وضع تقديرات مناسبة لتكاليف المواد الخام المتوقع استخدامها في الإنتاج.
- ٢- استخدام مؤشر الربح في تقييم الأداء الفعلي كبديل مناسب عن تطبيق التكاليف المعيارية.
- ٣- وضع تقديرات مناسبة لتكلفة أجور العمال المتوقع تشغيلهم في فترة قادمة.

وبناءً على النتائج السابقة يتم قبول الفرضية، أي أن الشركات الصناعية في قطاع غزة تستخدم بدائل عن التكاليف المعيارية عند قيامها بالتخطيط للإنتاج والرقابة عليه.

جدول رقم (١١)

نتيجة اختبار كاي تربيع لكل عبارة من عبارات المجال المتعلق باعتماد أساليب بديلة للتكاليف المعيارية

المتغير	الإجابة	نسبة الموافقة %	نسبة الحياد %	نسبة الرفض %	متوسط الإجابة	قيمة كاي تربيع	الدلالة الإحصائية (Sig)
١- يعتبر مؤشر الربح في تقييم الأداء الفعلي بديلاً مناسباً لتطبيق التكاليف المعيارية	٧٥	١٦,٧	٨,٣	٣	١٩	٠	
٢- يتم وضع تقديرات مناسبة لتكاليف المواد الخام المتوقع استخدامها في الإنتاج	٨٣,٣	١٢,٥	٤,٢	٣	٢٧,٢٥	٠	
٣- يتم وضع تقديرات لتكلفة أجور العمال المتوقع تشغيلهم في فترة قادمة	٦٢,٥	١٦,٧	٢٠,٨	٣	٩,٢٥	٠,٠١٠	
٤- تقوم الشركة بإعداد موازنة تقديرية لمجمل الإيرادات والتنفقات المتوقعة	٤١,٧	٢٩,٢	٢٩,٢	٢	٠,٧٥	٠,٧٨٣	

مستوى الدلالة الإحصائية حسب  $\alpha = 0,05$

اختبار الفرضية الثالثة:

إن الظروف السائدة في قطاع غزة تعيق استخدام أنظمة التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية في

قطاع غزة.

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار ذات الحدين واختبار كاي تربيع لعبارات المجال المتعلق

بالظروف السياسية والاقتصادية السائدة في قطاع غزة، وفيما يلي بيان لنتائج الاختبارين:

يلاحظ من بيانات الجدول رقم (١٢) وجود فرق معنوي إحصائي بين عدد من أجابوا بالحياد أو عدم

الموافقة من جهة وأولئك الذين أجابوا بالموافقة من جهة أخرى حيث بلغت الدلالة الإحصائية (Sig) صفر وهي

أصغر من ٠,٠٥ والفرق لصالح من أجابوا بالموافقة على أن الظروف السياسية والاقتصادية السائدة في قطاع غزة

تمثل عائقاً أمام تطبيق هذه الشركات لنظام التكاليف المعيارية حيث بلغ عددهم ٢١ وبنسبة مئوية ٨٧٪ من

أفراد المجتمع، ومن جهة أخرى بلغ المتوسط الحسابي ٢,٨٨ وهي قريبة جداً من درجة الموافقة حسب المقياس

المستخدم في استبانة الدراسة ، ويستنتج من ذلك أن الظروف السياسية والاقتصادية السائدة في قطاع غزة بشكل عام تعتبر من أسباب عدم تطبيق الشركات لنظام التكاليف المعيارية.

جدول رقم (١٢)

نتيجة اختبار ذات الحدين على المجال المتعلق بالظروف السياسية والاقتصادية في قطاع غزة

نتيجة الاختبار sig	نسبة التكرار المتوقع	نسبة الذين أجابوا بالموافقة	نسبة الذين أجابوا بالحياد وعدم الموافقة	متوسط الاجابات	المجال
٠	%٥٠	%٨٧	%١٣	٢,٨٨	الظروف السياسية والاقتصادية السائدة في قطاع غزة

مستوى الدلالة الإحصائية حسب عند  $\alpha = 0,05$

ولتحليل الأسباب التي تقف وراء عدم تطبيق الشركات لنظام التكاليف المعيارية فقد تم إجراء اختبار كاي تربيع لكل سبب على حدة، ويلاحظ من بيانات الجدول رقم (١٣) أنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد المجتمع في جميع عبارات المجال المتعلق بالظروف السياسية والاقتصادية في غزة، حيث إن قيمة الدلالة الإحصائية لاختبار كاي تربيع صفر وهي أقل من  $0,05$ ، كما أن المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات المجال بلغ ٣ والتي تمثل درجة الموافقة حسب المقياس المستخدم في استبانة الدراسة. ويستنتج من ذلك أن الأسباب التالية كانت وراء عدم تطبيق الشركات لنظام التكاليف المعيارية وهي على الترتيب كما يلي:

- التقلبات في أسعار المواد.
- عدم انتظام وصول المواد الخام في الوقت المناسب.
- الظروف السياسية السائدة في قطاع غزة.
- غياب الجهات المسؤولة عن رقابة الجودة في السلطة الفلسطينية.
- وبناءً على النتائج السابقة، يتم قبول الفرضية، أي أن الظروف السائدة في قطاع غزة تعيق استخدام أنظمة التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية.

## جدول رقم (١٣) نتيجة اختبار كاي تربيع لكل عبارة من عبارات المجال المتعلق

## بالظروف السياسية والاقتصادية في غزة

المتغير	الإجابة	نسبة الموافقة %	نسبة الحياد %	نسبة الرفض %	متوسط الإجابة	قيمة كاي تربيع	الدلالة الإحصائية (sig)
الظروف السياسية السائدة في قطاع غزة تمثل عائقا في سبيل تطبيق التكاليف المعيارية	٧٥	٤,٢	٢٠,٨	٣	١٩,٧٥	٠	
التقلبات في أسعار المواد تجعل من الصعوبة الاعتماد على أنظمة التكاليف المعيارية	٨٣,٣		١٦,٧	٣	١٠,٦٧	٠	
عدم انتظام وصول المواد في الوقت المناسب بسبب الظروف الراهنة يمثل عائقا في سبيل تطبيق أنظمة التكاليف المعيارية	٨٧,٥	٨,٣	٤,٢	٣	٣١,٧٥	٠	
غياب الجهات المسؤولة عن رقابة الجودة في السلطة الوطنية يشجع على عدم الاعتماد على أنظمة التكاليف المعيارية	٦٦,٧	٢٥	٨,٣	٣	١٣	٠	

مستوى الدلالة الإحصائية حسب عند  $\alpha = ٠,٠٥$

## اختبار الفرضية الرابعة:

إن طبيعة المنتجات وأسلوب الإنتاج في الشركات الصناعية في قطاع غزة يعدان عاملاً مؤثراً في عدم استخدام تلك الشركات للتكاليف المعيارية.

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار ذات الحدين واختبار كاي تربيع لعبارات المجال المتعلق بطبيعة المنتجات وأسلوب الإنتاج، ومن بيانات الجدول رقم (١٤) يلاحظ أن نتيجة اختبار ذات الحدين عدم وجود فرق معنوي إحصائياً بين عدد من أجابوا بالحياد أو عدم الموافقة من جهة وأولئك الذين أجابوا بالموافقة من جهة أخرى، حيث بلغت الدلالة الإحصائية ٠,١٦ وهي أكبر من ٠,٠٥، ويلاحظ أن نسبة الموافقين تساوت مع نسبة المحايدين والمعارضين حيث بلغت نسبة كل منهما ٥٠% من أفراد المجتمع، كما أن المتوسط الحسابي بلغ ٢,٢ وهو قريب من درجة الحياد ٢ حسب المقياس المستخدم في استبانته الدراسة.

جدول رقم (١٤) نتيجة اختبار ذات الحدين على المجال المتعلق بطبيعة المنتجات وأسلوب الإنتاج

نتيجة الاختبار sig	نسبة التكرار المتوقع	نسبة الذين أجابوا بالموافقة	نسبة الذين أجابوا بالحياد وعدم الموافقة	متوسط الاجابات	المجال
٠,١٦	%٥٠	%٥٠	%٥٠	٢,٢	طبيعة المنتجات وأسلوب الإنتاج المستخدم في الشركات الفلسطينية

مستوى الدلالة الإحصائية حسب  $\alpha = 0,05$

ونستنتج من ذلك أن آراء أفراد المجتمع فيما يتعلق بطبيعة المنتجات وأسلوب الإنتاج المستخدم في شركاتهم متباينة بين موافق ومحيد ومعترض أى لا يوجد اتجاه واضح في الآراء نحو الموافقة أو عدمها، وهذه النتيجة نتيجة عامة، وللوقوف على أى الأسباب تحديدا من الأسباب المتضمنة بالمجال المتعلق بهذه الفرضية فقد تم احتساب اختبار "كاي" تربيع لكل فقرة من فقرات هذا المجال على حدة، ومن خلال بيانات الجدول رقم (١٥) يتضح ما يلي:

١- يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد المجتمع على العبارة الثانية حيث بلغت الدلالة الإحصائية لقيمة كاي تربيع ٠,٠٠٨ وهى أقل من ٠,٠٠٥ وبشكل جوهري وهذا يشير إلى اتجاه واضح فى أفراد المجتمع على محتوى هذه العبارة، وهذه الفروق لصالح الموافقين، ونستنتج من ذلك أن عدم وجود نمطية فى الإنتاج يعتبر من أسباب عدم الاعتماد على أنظمة التكاليف المعيارية فى الشركات حيث بلغت نسبة الموافقين على ذلك ٦٢,٥% مقابل ٢٥% من أفراد المجتمع اعترضوا على ذلك فى حين بلغت نسبة المحايدين ١٢,٥%.

٢- لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد المجتمع على العبارتين الأولى والثالثة حيث بلغت الدلالة الإحصائية لقيمة كاي تربيع على العبارة الأولى ٠,١٥١ وهى أكبر من ٠,٠٥ بشكل جوهري فى حين بلغت الدلالة الإحصائية للعبارة الثالثة ٠,٠٥٢ وهى أكبر من ٠,٠٥ ولكن بشكل محدود جدا أى أن العنوية هنا ليست كبيرة، ونستنتج من ذلك وجود تباين فى آراء أفراد المجتمع على هاتين العبارتين وبالتالي لا يوجد اتجاه واضح وقوى بالموافقة أو عدم الموافقة على السببين التاليين كأسباب لعدم الاعتماد على أنظمة التكاليف المعيارية وهما:

- عدم إمكانية إخضاع المنتجات لمعايير تكلفة موضوعة مقدما. - تعدد أنواع المنتجات بصورة كبيرة.  
وبناءً على النتائج السابقة يمكن استنتاج ما يلي:

أولاً: بالنسبة لأسلوب الإنتاج أو نمطية الإنتاج فقد كان هناك موافقة قوية ومعنوية إحصائياً على أن أسلوب الإنتاج المستخدم في الشركات الفلسطينية يعيق فعلاً تطبيق نظام التكاليف المعيارية.

ثانياً: بالنسبة لطبيعة المنتجات لم يكن هناك اتجاه واضحاً وحاسماً في الآراء بالموافقة أو عدمها حيث تباينت آراء أفراد المجتمع بين موافق ومحايدين وغير موافق على أن طبيعة المنتجات تعرقل إمكانية تطبيق نظام التكاليف المعيارية، وتتعلق طبيعة المنتجات بأمرين وهما:

- مدى خضوع المنتجات لمعايير تكلفة موضوعة مقدما.

- تعدد أنواع المنتجات بصورة كبيرة.

وبالتالي يمكن تجزئة الفرضية محل الاختبار إلى فرضيتين:

الأولى: إن طبيعة المنتجات في الشركات الفلسطينية تعتبر عاملاً مؤثراً في عدم استخدام تلك الشركات للتكاليف المعيارية، ووفق النتائج السابقة يتم رفض هذه الفرضية.

الثانية: إن أسلوب الإنتاج المستخدم في الشركات الفلسطينية يعتبر عاملاً مؤثراً في عدم استخدام تلك الشركات للتكاليف المعيارية، ووفق النتائج السابقة يتم قبول هذه الفرضية إذ أظهر اختبار كاي تربيع أن الأسلوب الإنتاجي المستخدم يعتبر سبباً من أسباب عدم الاعتماد على أنظمة التكاليف المعيارية.

جدول رقم (١٥)

نتيجة اختبار كاي تربيع لكل عبارة من عبارات المجال المتعلق بطبيعة المنتجات وأسلوب الإنتاج على حدة

الدرجة الإحصائية (sig)	قيمة كاي تربيع	متوسط الإجابة	نسبة الرفض %	نسبية الحياد %	نسبة الموافقة %	الإجابة المتغير
٠,١٥١	٤	٢,٥	٣٣,٣	١٦,٧	٥٠	١- لا يمكن إخضاع منتجاتكم لمعايير تكلفة تم وضعها مقدما
٠,٠٠٨	٩,٧	٣	٢٥	١٢,٥	٦٢,٥	٢- عدم وجود نمطية في الإنتاج يمثل سبب من أسباب عدم اعتمادكم لأنظمة التكاليف المعيارية
٠,٠٥٢	٦,٣	١	٥٤,٢	١٢,٥	٣٣,٣	٣- تعدد أنواع المنتجات بصورة كبيرة في منشآتكم يجعل من إعداد نظام للمعايير مكلفاً وغير مجد من الناحية الاقتصادية

مستوى الدلالة الإحصائية حسب  $\alpha = ٠,٠٥$

## اختبار الفرضية الخامسة:

إن نقص الكفاءات الإدارية والأسلوب الذى تدار به الشركات الصناعية فى قطاع غزة يعدان عاملاً هاماً فى عدم قدرة تلك الشركات على إعداد وتطبيق نظام التكاليف المعيارية.

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار ذات الحدين واختبار كاي تربيع لعبارات المجال المتعلقة بنقص الكفاءات الإدارية والأسلوب الذى تدار به الشركات المشمولة فى المجتمع، ومن بيانات الجدول رقم (١٦) يلاحظ أن نتيجة اختبار ذات الحدين وجود فرق معنوى إحصائياً بين عدد من أجابوا بالحياد أو عدم الموافقة من جهة وأولئك الذين أجابوا بالموافقة من جهة أخرى حيث بلغت الدلالة الإحصائية (Sig.) ٠,٠٠٣ % وهى أصغر من ٠,٠٥، والفرق لصالح الموافقين على عبارات المجال المتعلق بنقص الكفاءات الإدارية والأسلوب الذى تدار به الشركات بشكل عام، كما يلاحظ أن المتوسط الحسابى بلغ ٢,٢٣ وهو أعلى من درجة الحياد حسب المقياس المستخدم فى استبانة الدراسة، ونستنتج من ذلك أن هناك موافقة بشكل عام على أن نقص الكفاءات الإدارية والأسلوب الذى تدار به الشركات تعتبر من عوامل عدم مقدرة تلك الشركات على إعداد وتطبيق نظام للتكاليف المعيارية وهذا يتفق مع فرضية الدراسة محل الاختبار.

## جدول رقم (١٦)

نتيجة اختبار ذات الحدين على المجال المتعلق بنقص الكفاءات الإدارية والأسلوب الذى تدار به الشركات

المجال	متوسط الاجابات	نسبة الذين أجابوا بالحياد وعدم الموافقة	نسبة الذين أجابوا بالموافقة	نسبة التكرار المتوقع	نتيجة الاختبار sig
نقص الكفاءات الإدارية والأسلوب الذى تدار به الشركات	٢,٤٣	٪٢١	٪٧٩	٠,٥٠	٠,٠٠٣

مستوى الدلالة الإحصائية حسب  $\alpha = 0,05$

ولمعرفة أى الأسباب المتعلقة بكفاءة الإدارة والأسلوب الذى تدار به الشركات، وما هى العوامل التى تقف حائلاً أمام تلك الشركات فى حال تطبيقها لنظم التكاليف المعيارية تم استخدام اختبار كاي تربيع لكل فقرة على حدة من الفقرات المتضمنة فى المجال المتعلق بنقص الكفاءات الإدارية والأسلوب الذى تدار به الشركات، ومن خلال بيانات الجدول رقم (١٧) وتحليل نتائج اختبار كاي تربيع لكل عبارة على حدة يتضح ما يلى:

١- لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد المجتمع على الفقرة (٨) حيث بلغت الدلالة الإحصائية لقيمة كاي تربيع ٠,١١٣ وهى أكبر من ٠,٠٥ وهذا يشير إلى وجود تباين في آراء أفراد المجتمع فيما يتعلق بعدم رغبة الإدارة فى فرض قيود ملزمة على العاملين باعتباره أهم سبب من أسباب عدم الاعتماد على التكاليف المعيارية، حيث بلغت نسبة الموافقين على ذلك ٤٥,٨٪ وهى قريبة جداً من نسبة الراضين والتي بلغت ٤١,٧٪ وبالتالي لا يوجد حسم فى الآراء باتجاه معين.

٢- لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد المجتمع على الفقرة (١٠) حيث بلغت الدلالة الإحصائية لقيمة "كاي" تربيع ٠,٠٧٤ وهى أكبر من ٠,٠٥ ولكن ليس بكثير وبالتالي فإن عدم المعنوية هنا ضعيف نسبياً، ويستنتج من ذلك عدم وجود اتجاه واضح وجوهري فى الرأى على هذه العبارة والتي تتعلق بتوقع الإدارة زيادة تكاليف إعداد وتطبيق نظام تكاليف معيارية عن العائد المتوقع يحد من الاعتماد عليها حيث بلغت نسبة الموافقين على محتوى هذه الفقرة ٥٤,٢٪ مقابل ١٦,٧٪ فقط اعترضوا على محتواها، إلا أن نسبة المحايدون كانت مرتفعة حيث بلغت ٢٩,٢٪ من عدد أفراد المجتمع مما أدى إلى أن تكون نتيجة اختبار كاي تربيع غير معنوية إحصائياً، وبالتالي إذا تجاهلنا نسبة المحايدون نلاحظ وجود موافقة واضحة مقارنة مع الراضين على أن توقع الإدارة بارتفاع تكاليف إعداد وتطبيق نظام تكاليف معيارية عن العائد المتوقع يعتبر ضمن أسباب عدم الاعتماد على نظام التكاليف المعيارية فى شركاتهم.

٣- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد المجتمع على الفقرة (١١) حيث بلغت الدلالة الإحصائية لقيمة كاي تربيع ٠,٥٢٢ وهى أكبر من ٠,٠٥ وبشكل جوهري، مما يعنى وجود تباين فى آراء أفراد المجتمع على هذه العبارة وعدم الحسم بالموافقة أو عدمها، ونستنتج من ذلك أن عدم معالجة البيانات آلياً لا يعتبر سبباً جوهرياً من أسباب عدم تطبيق نظام التكاليف المعيارية فى الشركات، حيث بلغت نسبة الموافقين على محتوى هذه الفقرة ٤٥,٨٪ مقابل ٥٤,٢٪ اعترضوا أو كانوا محايدون.

٤- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد المجتمع على الفقرة (١٤) حيث بلغت الدلالة الإحصائية لقيمة كاي تربيع ٠,١٤٠ وهى أكبر من ٠,٠٥ وهذا يشير إلى تباين آراء أفراد المجتمع على محتوى هذه الفقرة، ونستنتج من ذلك أن عدم مقدرة الإدارة على التحكم فى ظروف الإنتاج فى فترة الموازنة لا يعتبر سبباً هاماً من أسباب عدم الاعتماد على نظام التكاليف المعيارية حيث بلغت نسبة الموافقين على محتوى هذه الفقرة ٥٠٪ مقابل ٣٣,٣٪ اعترضوا عليه فى حين بلغت نسبة المحايدون ١٦,٧٪.

٥- لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد المجتمع على الفقرة (١٥) حيث بلغت الدلالة الإحصائية لقيمة كاي تربيع ٠,١١٣، وهى أكبر من ٠,٠٥ وبشكل جوهري مما يشير إلى تباين آراء أفراد المجتمع على هذه العبارة، ونستنتج من ذلك أن عدم مقدرة الإدارة على التنبؤ بالظروف التى يمكن أن تحدث فى فترة الموازنة لا يعتبر سبباً جوهرياً فى عدم الاعتماد على نظام التكاليف المعيارية.

٦- أما بالنسبة لباقي فترات المجال (١، ٢، ٣، ٤، ٥، ٦، ٧، ٩، ١٢، ١٣) فقد كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد المجتمع حيث إن الدلالة الإحصائية لقيمة كاي تربيع كانت فى هذه العبارات أقل من ٠,٠٥، وهذه الفروق لصالح الموافقين على الأسباب التالية كأسباب لعدم الاعتماد على نظام التكاليف المعيارية وهى حسب ترتيب أهميتها من وجهة نظر الباحثين:

١. عدم تطبيق الأساليب الإحصائية وغيرها من أدوات الإدارة الحديثة فى الشركة.
  ٢. نقص الخبرات الضرورية القادرة على أعداد معايير تكلفة دقيقة.
  ٣. عدم تطبيق محاسبة المسئولية.
  ٤. صعوبة وضع المعايير والرقابة عليها.
  ٥. الإشراف العائلى على جميع مراحل العمليات الإنتاجية.
  ٦. عدم وجود بيانات فعلية منتظمة عن التكاليف فى الفترات السابقة.
  ٧. تدخل الإدارة العليا فى تفاصيل العمليات الإنتاجية وإشرافها المباشر عليها.
- وبناءً على نتائج اختبارات ذات الحدين وكاي تربيع يتم قبول الفرضية أى أن نقص الكفاءات الإدارية والأسلوب الذى تدار به الشركات الصناعية فى قطاع غزة يعتبر عاملاً هاماً فى عدم مقدرة تلك الشركات على إعداد وتطبيق نظام للتكاليف المعيارية.

## جدول رقم (١٧)

نتيجة اختبار كاي تربيع لكل عبارة على حدة من عبارات المجال المتعلق بنقص الكفاءات الإدارية

والأسلوب الذى تدار به الشركات

الدلالة الإحصائية (sig)	قيمة كاي تربيع	متوسط الإجابة	نسبة الرفض %	نسبة الحياد %	نسبة الموافقة %	الإجابة المتغير
٠,٠٠٢	١٣	٣	٢٥	٨,٣	٦٦,٧	١- يمثل نقص الخبرات القادرة على إعداد معايير تكلفة دقيقة من أسباب عدم اعتمادكم على أنظمة التكاليف المعيارية
٠,٠٣٢	٧	١,٥	٥٠	٨,٣	٤١,٧	٢- الرقابة الإدارية الصارمة على العملية الإنتاجية تجعل الشركة لا تعتمد التكاليف المعيارية
٠,٠١٣	٩	٣	٣٣,٣	٨,٣	٥٨,٣	٣- الإشراف العائلى على جميع مراحل العمليات الإنتاجية يجعل الاعتماد على التكاليف المعيارية أمر غير مرغوب فيه
٠,٠٠٨	٩,٧	٣	١٢,٥	٢٥	٦٢,٥	٤- صعوبة وضع المعايير والرقابة عليها تعيق تطبيق أنظمة التكاليف بالشركة
٠,٠٣٨	٦,٧	٣	٢٠,٨	٢٠,٨	٥٨,٣	٥- عدم وجود بيانات فعلية منتظمة عن التكاليف فى الفترات السابقة يعد عاملاً رئيسياً من عوامل عدم اعتماد أنظمة التكاليف المعيارية
٠,٠٠٢	١٣	٣	٢٥	٨,٣	٦٦,٧	٦- عدم تطبيق محاسبة المسئولية من عوامل عدم وضع معايير للتكلفة والأداء
٠,٠٠٠	٢٧,٣	٣	١٢,٥	٤,٢	٨٣,٣	٧- عدم تطبيق الأساليب الإحصائية وغيرها من أدوات الإدارة الحديثة يحد من الاعتماد على نظام التكاليف المعيارية
٠,١١٣	٤,٧	٢	٤١,٧	١٢,٥	٤٥,٨	٨- عدم رغبة فى فرض قيود ملزمة على العاملين من أسباب عدم تطبيق التكاليف المعيارية

تابع جدول رقم (١٧)

٠,٠١٩	٧,٧	١	٥٤,٢	٨,٣	٣٧,٥	٩- رفض العاملين تقبل فكرة وجود معايير للأداء والتكلفة لا يشجعان على استخدامها
٠,٠٧٤	٥,٣	٣	١٦,٧	٢٩,٢	٥٤,٢	١٠- توقع الإدارة زيادة تكاليف إعداد وتطبيق نظام تكاليف المعيارية عن العائد المتوقع يحد من الاعتماد عليها
٠,٥٢٢	١,٨	٢	٢٥	٢٩,٢	٤٥,٨	١١- عدم معالجة البيانات آلياً يحد أحد أسباب عدم تطبيق نظام التكاليف المعيارية بالشركة
٠,٠١٣	٩	٣	٣٣,٣	٨,٣	٥٨,٣	١٢- تدخل الإدارة العليا في تفاصيل العملية الإنتاجية وإشرافها المباشر عليه يحدد من اعتمادها على أنظمة التكاليف المعيارية
٠,٠٣٢	٧	١	٥٨,٣	١٦,٧	٢٥	١٣- عدم رغبة الإدارة في إظهار أية انحرافات سلبية للظهور بمظهر حسن أمام الملاك يحد من أسباب عدم اعتماد نظام التكاليف المعيارية
٠,١٤٠	٤	٢,٥	٣٣,٣	١٦,٧	٥٠	١٤- عدم قدرة الإدارة على التحكم في ظروف الإنتاج في فترة الموازنة يحد من اعتمادها على أنظمة التكاليف المعيارية
٠,١١٣	٤,٧	٣	٢٥	٢٠,٨	٤٥,٢	١٥- عدم قدرة الإدارة على التنبؤ بالظروف التي يمكن أن تحدث في فترة الموازنة يجعل من غير الممكن إعداد معايير أداء وتكلفة بشكل مناسب

مستوى الدلالة الإحصائية حسب  $\alpha = 0,05$

### اختبار الفرضية السادسة:

إن وجود نظام محاسبي ورقابي فعال في الشركات الصناعية في قطاع غزة لا يحد من قدرتها على إعداد نظام تكاليف معيارية.

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار ذات الحدين كاي تربيع لعبارات المجال المتعلقة بعدم وجود نظام محاسبي ورقابي فعال في الشركات الصناعية، ويلاحظ من بيانات الجدول رقم (١٨) أن نتيجة اختبار ذات الحدين وجود فرق معنوي إحصائياً بين عدد من أجابوا بالحياد أو عدم الموافقة من جهة وأولئك الذين أجابوا بالموافقة من جهة أخرى حيث بلغت الدلالة الإحصائية ٠,٠٠٨ وهي أقل من ٠,٠٥ ، الفرق لصالح الموافقين، كما أن المتوسط الحسابي بلغ ٣ وتمثل هذه الدرجة درجة الموافقين حسب المقياس المستخدم في استبانة الدراسة.

جدول رقم (١٨) نتيجة اختبار ذات الحدين على المجال المتعلق بعدم وجود نظام محاسبي

ورقابي فعال في الشركات الصناعية

المجال	متوسط الاجابات	نسبة الذين أجابوا بالحياد وعدم الموافقة	نسبة الذين أجابوا بالموافقة	نسبة التكرار المتوقع	نتيجة الاختبار sig
وجود نظام محاسبي ورقابي فعال في الشركات الصناعية	٣	%٢٥	%٧٥	٠,٥٠	٠,٠٠٨

مستوى الدلالة الإحصائية حسبت عند  $\alpha = ٠,٠٥$

ويستنتج من ذلك أن أفراد المجتمع يرون أن شركاتهم يوجد بها نظام محاسبي ورقابي فعال، وهذا ما تأكده نتائج اختبار كاي تربيع لكل عبارة على حدة حيث أظهرت النتائج كما يوضحه جدول رقم (١٩) أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد المجتمع في العبارتين اللتين يتكون منهما المجال حيث بلغت الدلالة الإحصائية لقيمة كاي تربيع لكل عبارة صفر، أي أن هناك فروق جوهرية وكبيرة جداً بين آراء أفراد المجتمع، وبلغ المتوسط الحسابي لكل عبارة ٣ وهي تمثل درجة الموافقة حسب المقياس المستخدم في استبانة الدراسة ويستنتج من ذلك ما يلي:

١- يوجد نظام محاسبي فعال في الشركات المشمولة في مجتمع الدراسة حيث بلغت نسبة الموافقين على ذلك ٧٥% من أفراد المجتمع .

٢- يوجد نظام رقابة جيد وفعال في الشركات المشمولة في مجتمع الدراسة حيث بلغت نسبة الموافقين على ذلك ٧١% تقريباً .

وبناءً على نتائج الاختبارات السابقة يتم قبول الفرضية أن وجود نظام محاسبي ورقابي فعال في الشركات الصناعية في قطاع غزة لا يحد من قدرتها على إعداد نظام تكاليف معيارية.

## جدول رقم (١٩)

نتيجة اختبار كاي تربيع لكل عبارة على حدة من عبارات المجال المتعلق بالنظام المحاسبى والرقابى

المتغير	الإجابة	نسبة الموافقة %	نسبة الحياد %	نسبة الرفض %	متوسط الإجابة	قيمة كاي تربيع	الدلالة الإحصائية (sig)
تستخدم الشركة نظام محاسبى فعال	٧٥	١٢,٥	١٢,٥	١٢,٥	٣	١٨,٧٥	٠
يوجد فى الشركة نظام جيد للرقابة	٧٠,٨	٨,٣	٢٠,٨	٢٠,٨	٣	١٥,٧٥	٠

مستوى الدلالة الإحصائية حسب عند  $\alpha = 0,05$ 

## النتائج والتوصيات:

## أولاً: نتائج:

لقد حاول الباحثان من خلال الدراسة الميدانية التعرف على واقع استخدام التكاليف المعيارية فى الشركات الصناعية فى قطاع غزة، وعلى المشاكل التى تحول دون تطبيق التكاليف المعيارية، ولقد أسفرت الدراسة عن النتائج التالية:

- ١- بلغت نسبة الشركات التى تطبق التكاليف المعيارية ٥١% من إجمالى أفراد المجتمع الدراسة، فى حين بلغت نسبة الشركات التى لا تطبق هذا النظام ٤٩%.
- ٢- لا يوجد فهم أو اقتناع عند إدارة الشركات التى لا تطبق نظام التكاليف المعيارية بأهمية أو المزايا التى يمكن تحقيقها من خلال تطبيقه وهو سبب رئيسى فى عدم قيامها بتطبيقه.
- ٣- لا تقوم غالبية الشركات التى لا تطبق نظام التكاليف المعيارية باعداد موازنة تقديرية لمجمل الإيرادات والنفقات المتوقعة عن الفترة المالية القادمة.
- ٤- تقوم الشركات التى لا تطبق نظام التكاليف المعيارية بوضع تقديرات اجمالية لتكلفة المواد المباشرة المتوقع استخدامها فى الفترة القادمة، وكذلك الأمر فيما يتعلق بالأجور المباشرة المتوقعة دون أن يتم استخدام تلك التقديرات فى مراقبة الانتاج أو تقييم الأداء.
- ٥- تعتمد الشركات التى لا تطبق نظام التكاليف المعيارية على مؤشر الربح والخسارة كأساس فى تحديد كفاءة او عدم كفاءة العمليات الانتاجية.
- ٦- تعتبر الظروف السياسية والاقتصادية السائدة فى قطاع غزة والمتمثلة فى عدم الاستقرار السياسى والاقتصادى من العوامل المعيقة لتطبيق نظام التكاليف المعيارية.

- ٧- يمثل اسلوب الانتاج الصناعى فى الشركات التى لا تطبق نظام التكاليف المعيارية والمتمثل فى عدم وجود نمطية فى المنتجات فى كثير من الأحيان أحد العوامل التى تعيق اعداد وتطبيق نظام التكاليف المعيارية بها.
- ٨- نقص الكفاءات الادارية والفنية العاملة فى الشركات التى لا تطبق نظام التكاليف المعيارية والأسلوب الذى تدار به من العوامل الرئيسية فى عدم قدرتها على اعداد وتطبيق نظام التكاليف المعيارية بصورة سليمة.
- ٩- تدخل الإدارة العليا فى تفاصيل العملية الانتاجية لا يساعد فى تحديد دقيق للمسئوليات والصلاحيات الممنوحة للأقسام الإدارية المختلفة ويجعل عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالانتاج والبيع ضمن المهام التى تمارسها تلك الادارة بشكل يومية مما يجعل من عملية تقييم أداء المستويات الادارية المختلفة أمر غير مرغوب به.
- ١٠- الاشراف العائلى المباشر على جميع مراحل العملية الانتاجية أو معظمها يجعل من اعداد معايير مسبقة للتكلفة أمر غير مرغوب فى الشركات التى لا تطبق نظام التكاليف المعيارية.
- ١١- عدم وجود بيانات منتظمة عن التكاليف الفعلية يجعل من عملية اعداد وتنفيذ نظام تكاليف معيارية سليم غير قابلة للتطبيق.

١٢- لا يتم تطبيق محاسبة المسؤولية فى غالبية الشركات التى لا تطبق نظام التكاليف المعيارية وذلك يرجع الى عوامل متعددة، و تتمثل فى عدم وجود معايير مسبقة لتقييم الأداء، وكذلك بسبب الاشراف العائلى المباشر على مراحل الانتاج المختلفة، أو بسبب تدخل الادارة العليا فى القرارات المتعلقة بالانتاج والبيع، و غياب الرقابة المستندة الى معايير.

### ثانياً: التوصيات:

بناءً على النتائج التى توصل اليها الباحثان فإنهم يوصون بما يلى:

- ١- اطلاع الجهات المسؤولة عن الصناعة فى قطاع غزة والمتمثلة فى وزارة الإقتصاد الوطنى وجمعيات الصناعيين بمسئولياتها فى مجال تطوير ورفع القدرات الادارية للقائمين على الشركات الصناعية فى قطاع غزة، وذلك من خلال عقد الدورات التدريبية وورش العمل فى مجالات التخطيط ومحاسبة التكاليف الصناعية وذلك بالتنسيق مع الكفاءات الأكاديمية والإدارية المعنية بتلك التخصصات فى الجامعات الفلسطينية وخارجها، وكذلك العمل على تبادل الخبرات مع الشركات الصناعية التى تطبق الأنظمة الحديثة فى الإدارة والمحاسبة وذلك لمواكبة آخر التطورات الحاصلة فى تلك المجالات.
- ٢- زيادة الوعي لدى إدارة الشركات التى لا تطبق نظام التكاليف المعيارية بأهمية اعداد الموازنات التخطيطية، وايضاح المزايا التى تحققها فى مجالى التخطيط والرقابة.

٣- توعية الإدارة فى الشركات الصناعية فى قطاع غزة بأهمية وضع معايير للتكلفة والآداء فى مجال الرقابة على العمليات الانتاجية.

٤- قيام الجهات المختصة بواجباتها فى مجال رقابة الجودة والأسعار.

٥- زيادة الوعى لدى إدارة الشركات الصناعية بقطاع غزة بأهمية استقطاب الكفاءات فى مجالى محاسبة التكاليف والادارة الحديثة.

٦- توعية ملاك الشركات الصناعية بأهمية فصل الإدارة عن الملكية من خلال استخدام ادارة محترفة وكفوة للإشراف على ادارة تلك الشركات بما يحقق أفضل استخدام للموارد وترشيد الإنفاق وزيادة القدرة التنافسية لشركاتهم.

٧- ضرورة وضع توصيف دقيق لحدود السلطة والمسئولية فى جميع المستويات الادارية بالشركات الصناعية فى قطاع غزة كنقطة انطلاق ضرورية لتطبيق محاسبة المسئولية وتقييم الأداء بشكل واقعى من خلال معايير مسبقة.

٨- العمل على ايجاد وتفعيل نظم محاسبة التكاليف الفعلية كشرط ضرورى لتفعيل أنظمة الرقابة على التكاليف ومن بينها نظام التكاليف المعيارية.

٩- زيادة الوعى بأهمية مشاركة العاملين فى ورش الانتاج فى اعداد معايير التكلفة لزيادة شعور هؤلاء العاملين بتلك المعايير.

١٠- عقد دورات تدريبية فى مجال استخدام الأساليب الاحصائية فى مجال التخطيط.

١١- الاهتمام بتعيين الحاصلين على المؤهلات الجامعية فى مجال المحاسبة وإنشاء أقسام خاصة للتكاليف فى الشركات التى لا يوجد بها مثل تلك الأقسام.

١٢- ضرورة نشر الوعى بأهمية التكاليف واعتماد نظام فعال للتكاليف المعيارية واستخدامه للرقابة على التكاليف.

١٣- مراعاة الشركات الصناعية للأساليب الإحصائية السليمة وإعداد الموازنات المرنة من أجل تحقيق نظام فعال للرقابة مبنى على نظام التكاليف المعيارية.

١٤- ضرورة رفع تقارير أداء منتظمة للإدارة العليا للعمل على اتخاذ الاجراءات التصحيحية فى الوقت المناسب.

## المراجع

### أولاً: المراجع العربية:

• أبو الحسن، على أحمد؛ الدهراوى، كمال الدين، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة ، الدار الجامعية-

## الإسكندرية ١٩٩٧

- أبو زيد، كمال خليفة؛ الدهراوى، كمال الدين، محاسبة التكاليف، لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية- الإسكندرية ١٩٩٩
- جمعة، أحمد حلمي؛ خليل، عطا الله، الطراونة، خالد إبراهيم، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء للنشر والتوزيع- عمان- الأردن، ١٩٩٩
- جمعة، إسماعيل إبراهيم، محرم، زينات محمد؛ العتر، عمرو عباس، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الدار الجامعية- الإسكندرية، ٢٠٠٠
- حسنين، عمر؛ مبارك، صلاح؛ الخطيب، صبحي، محاسبة التكاليف، فى المجال الإداري، الدار الجامعية- الإسكندرية ١٩٩١
- حسين، أحمد حسين على، المحاسبة الإدارية المتقدمة، مكتبة الإشعاع الفنية- الإسكندرية، ١٩٩٧
- الرجبي، محمد تيسير عبد الحكيم، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع عمان، الأردن، ٢٠٠٤
- السيدية، محمد على، محاسبة التكاليف - دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، دار زهران- عمان، الأردن ٢٠٠٢
- صالح، مصطفى محمد، الرقابة على التكاليف باستخدام التكاليف المعيارية- دراسة تطبيقية على الشركات التابعة لقطاع الصناعات الاستراتيجية، رسالة ماجستير، جامعة قار يونس -بنغازى، ليبيا ١٩٩٤
- صبرى، نضال رشيد حسين، التكاليف المعيارية كأداة رقابة على تكاليف المنتجات الرئيسية والعرضية فى صناعة تكرير البترول- تطبيق على مصفاة البترول الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، القاهرة ١٩٧٣
- عشاوى، فكرى عبد الحميد، محاسبة المسئولية كأداة للرقابة على وحدات القطاع العام، دراسة نظرية تطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس-القاهرة ١٩٧١
- كحالة، جبرائيل جوزيف؛ حنان، رضوان حلوة، المحاسبة الإدارية، مدخل محاسبة المسئولية وتقييم الأداء، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان -الأردن ٢٠٠٢
- كحالة، جبرائيل جوزيف؛ حنان، رضوان حلوة، محاسبة التكاليف المعيارية، رقابة واثبات، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان -الأردن، ١٩٩٨

- مبارك، صلاح الدين عبد المنعم؛ عثمان، الأميرة إبراهيم؛ مصطفى، محمد مراد، محاسبة التكاليف-مدخل إداري، دار الجامعة الجديدة - الإسكندرية، ٢٠٠٢
  - مبارك، صلاح الدين عبد المنعم ومحرم، زينات محمد وعثمان، الأميرة إبراهيم، محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الرقابية، دار الجامعة الجديدة للنشر- الإسكندرية، ٢٠٠٣
  - مرعى، عبد الحى عبد الحى، محاسبة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج، مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع- الإسكندرية، ١٩٩٧
- ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Aharony, Joseph; Elnathan, Dan & Raz, Tzvi, **Project Cost Management in the Israeli High-Tech Industry: State of the Practice and Perceived Needs**, Free University of Bozen - Bolzano School of Economics and Management Bolzano, Italy 2003.
- Brown, George , **Standard costs - an effective tool for business**, 2000
- Brown, George, **Standard costing - a status check**,1999.
- Garrison, R. H. and Eric W. Noreen, **Managerial. Accounting**, Mc Graw- Hill, Ninth Edition, USA, 2000
- Garrison, Ray H., **Managerial Accounting**, IRWIN, Sixth Edition, USA, 1991.
- Horngren, Charles T. and Gary L. Sundem, **Introduction to Management Accounting**, Prentice-Hall, Inc., USA, 1990.
- International Federation of Accountants, United States of America, **Perspectives on Cost Accounting for Government International- Public Sector Study**, 2000.
- Morelli, Beata & Wiberg, Carl-Joachim, **The Standard Costing System At SKF, A Case Study Of A Swedish Manufacturing Company**, Master Thesis No 2002:4-Graduate Business School, School of Economics and Commercial Law, Göteborg University. 9 December 2002.
- Vergauwen, Philip Universiteit Maastricht, **Costing Systems & Variance, Analyses at the Carpenter & Millbridge Ltd. Welding Alloys Business Unit- a case study**,2002