

واقع تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية بمدينة مصراته - ليبيا

أ. نصر امحمد احمد الجليدي

محاضر مساعد / المعهد العالي للعلوم والتقنية - الزنتان - ليبيا
nasrshdd@yahoo.com

أ. احمد العابد محمد امقيق

محاضر مساعد / المعهد العالي للعلوم والتقنية - الزنتان - ليبيا
ahmd.alabed717171@gmail.com

أ. محمد الرماح الأمين عثمان

محاضر مساعد / المعهد العالي للعلوم والتقنية - الزنتان - ليبيا
mohaavem@gmail.com

المستخلص:

تهدف الدراسة إلى التعرف على أساليب قياس تكلفة الإنتاج، وطرق تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة، ومدى توافر مقومات نظام محاسبة التكاليف، وتحديد مجالات استخدام معلومات التكاليف في التسعير والرقابة واتخاذ القرارات، واعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت الاستبانة لجمع البيانات إلى جانب الملاحظة الميدانية المباشرة، وتم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) في عملية التحليل، وأظهرت النتائج استمرار اعتماد غالبية الشركات محل الدراسة علي الأنظمة التقليدية في قياس تكلفة وتحمل التكاليف الصناعية غير المباشرة، رغم ارتفاع نسبة هذه التكاليف إلى إجمالي التكاليف لدى أغلب الشركات. كما تبين توافر بعض المقومات الأساسية مقابل محدودية البعض الآخر، وتركز استخدام معلومات التكاليف بدرجة أكبر في تحديد تكلفة الإنتاج وتسعير المنتجات، بينما جاء استخدامها في الرقابة والتخطيط واعداد الموازنات واتخاذ القرارات وتقييم الأداء، وتوصي الدراسة بأجراء دراسات مستقبلية تبحث في إمكانية التطبيق التدريجي لأساليب

التكاليف الحديثة، ودراسة الفجوة بين أهمية معلومات التكاليف المدركة ومستوى استخدامها الفعلي في الشركات الصناعية.
الكلمات المفتاحية: نظم محاسبة التكاليف، الشركات الصناعية، التكاليف الصناعية غير المباشرة.

Assessing the Current State of Cost Accounting Systems Application in Industrial Companies in Misrata

Nasr M'hammed Ahmed Al-Jalidi
nasrshdd@yahoo.com

Ahmed Al-Abed Mohammed
ahmd.alabed717171@gmail.com

Mohammed Al-Ramah Al-Amin Otman
mohaavem@gmail.com

Higher Institute of Science and Technology- Zintan- Libya

Abstract:

This study aims to identify the methods used to measure production cost and to allocate manufacturing overhead, to assess the extent to which the essential components of a cost accounting system are available, and to determine the areas in which cost information is used for pricing, control, and decision-making. The study adopted a descriptive-analytical approach and used a questionnaire to collect data, supplemented by direct field observation. The Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) was used for data analysis. The result showed that most of the surveyed companies continue to rely on traditional systems for measuring costs and allocating manufacturing overhead despite the high proportion of these costs relative to total costs in most of the companies. The results also indicated that some of the essential components of a cost accounting system are available, while others remain limited. Cost information was used more extensively to determine production costs and to price products, whereas its use in control, planning, budgeting, decision-making, and performance evaluation was limited. The study recommends conducting future research on the feasibility of gradually adopting modern costing methods, and

examining the gap between the perceived importance of cost information and its actual level of use in industrial companies.

Keywords: Cost accounting systems; industrial companies; manufacturing overhead costs.

الإطار العام للدراسة

المقدمة:

تعد الشركات الصناعية من القطاعات المهمة في دعم النشاط الاقتصادي، ويتطلب نجاحها توافر معلومات محاسبية دقيقة وملائمة تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. ويوفر النظام المحاسبي هذه المعلومات من خلال مجموعة من الأنظمة الفرعية التي تعمل بصورة مترابطة ومتكاملة. ويعد نظام محاسبة التكاليف أحد أهم هذه الأنظمة الفرعية، الذي يهدف إلى قياس تكلفة المنتجات بدقة، وتجميع وتحليل عناصر التكاليف، وإعداد تقارير التكاليف، وتوفير المعلومات اللازمة للإدارة في مجالات التخطيط ورسم السياسات والرقابة وتقييم الأداء. وفي ضوء ذلك ظهرت الحاجة إلى دراسة نظم التكاليف، والتعرف على مدى وجود وتطبيق هذه النظم في الشركات الصناعية، ومدى تطورها وقدرتها على مواكبة التغيرات في البيئة الصناعية الحديثة. وعلى الرغم من تناول عدد من الدراسات الليبية موضوع نظم محاسبة التكاليف وتطبيقاتها في الشركات الصناعية، فإن الحاجة مازالت قائمة إلى دراسة واقع هذه النظم في مدينة مصراته، بالنظر إلى اختلاف طبيعة القطاعات الصناعية وتنوع المنتجات من منطقة إلى أخرى، كما أن دراسات أخرى ركزت على أدوات التكاليف الحديثة أو أساليب التسعير، في حين تسعى الدراسة الحالية إلى تقييم متكامل يجمع بين نظم قياس تكلفة الإنتاج، وأسس تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة، ومقومات النظام، ومجالات استخدام معلومات التكاليف في التسعير والرقابة واتخاذ القرارات.

مشكلة الدراسة: تتمثل مشكلة الدراسة في التعرف على واقع تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف المعمول بها في الشركات الصناعية بمدينة مصراته، ومدى قدرة هذه النظم على أداء دورها في توفير معلومات التكاليف بما يتناسب مع احتياجات الإدارة.

وتتحدد مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤلات الآتية:

- 1- ما هو نظام التكاليف المطبق في الشركات؟ وهل توجد حاجة إلى تطوير نظام التكاليف المطبق حالياً؟
- 2- إلى أي مدى تساهم بيانات نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة المنتج ودعم عملية اتخاذ القرارات الإدارية؟
- 3- ما مدى توافر المقومات التنظيمية والفنية لنظم محاسبة التكاليف في الشركات محل الدراسة؟
- 4- ما الأسس والمعدلات المستخدمة في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة؟
- 5- إلى أي مدى يساهم نظام محاسبة التكاليف المطبق في تعزيز الرقابة على عناصر التكاليف وترشيدها استخدامها؟

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في كونها تتناول بالتقييم نظم محاسبة التكاليف والذي يعد من اهم نظم المعلومات في الشركات الصناعية لما يوفره من معلومات تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات خاصة في ظل التطورات التي تشهدها البيئة الصناعية الحديثة ويشكل نظام محاسبة التكاليف الركيزة الأساسية الذي تعتمد عليه الإدارة في:

- 1- تحديد تكلفة للمنتجات.
- 2- اتخاذ قرارات التسعير والمفاضلة بين البدائل.
- 3- الرقابة على عناصر التكاليف.
- 4- توفير معلومات ملائمة من حيث المحتوي والتوقيت تخدم عملية اتخاذ القرار الإداري.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية بمدينة مصراته، وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

- 1- التعرف على نظم وأساليب محاسبة التكاليف المطبقة.
- 2- التعرف على الأساليب والطرق المستخدمة في قياس وتجميع وتحمل التكاليف الصناعية.
- 3- تحديد مجالات استخدام بيانات التكاليف في التسعير والرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات.
- 4- تقييم مدى توافر المقومات التنظيمية والفنية لنظم محاسبة التكاليف.
- 5- تقييم مدى مساهمة نظام محاسبة التكاليف المطبق في تعزيز الرقابة على عناصر التكاليف وترشيد استخدامها.

منهجية الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف، وقد تم الحصول على البيانات اللازمة من خلال الاستبانة التي أعدت خصيصاً لهذا الغرض، بالإضافة إلى أداة مساندة تمثلت في الملاحظة الميدانية المباشرة، ثم جري تفرغ البيانات ومعالجتها وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي (spss) واستخدمت الدراسة التكرارات والنسب المئوية لوصف البيانات الاسمية، والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لوصف استجابات أفراد العينة، وللتعرف على مستوى استخدام معلومات التكاليف، استخدم مقياس خماسي الأوزان (Five-point Likert Scale) وبما أن المقياس المستخدم يتكون خمس درجات، فقد حسب المدى بين أعلى وأدنى درجة في المقياس ($5 - 1 = 4$) للحصول على طول كل خلية ($4 \div 5 = 0.8$). وبالتالي تحديد بداية ونهاية الخلايا الخمس المستخدمة في تفسير المتوسطات الحسابية، للتعبير عن درجات وجود نظام التكاليف ومستوى استخدامه، كما في الجدول التالي:

جدول توصيف لإجابات المقياس المستخدم

الإجابة على المقياس	مدى الخلية	متوسط درجة التعبير
1	من 1.00 إلى 1.8	متوسط يعبر عن درجة منخفضة جداً
2	من 1.81 إلى 2.60	متوسط يعبر عن درجة منخفضة
3	من 2.61 إلى 3.40	متوسط يعبر عن درجة متوسطة
4	من 3.41 إلى 4.20	متوسط يعبر عن درجة عالية
5	من 4.21 إلى 5	متوسط يعبر عن درجة عالية جداً

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية العاملة بمدينة مصراته، وقد اعتمدت الدراسة أسلوب الحصر الشامل، حيث تم الاعتماد على الاستبانة والتي وزعت على أقسام المحاسبة بالشركات الصناعية والبالغ عددها (35) شركة صناعية، تم استرداد (30) استبانة بنسبة استرداد (85.7%) في حين لم تسترجع (5) استبانات بنسبة (14.3%).

حدود الدراسة:

- 1- الحدود المكانية: تمثلت في الشركات الصناعية العاملة بمدينة مصراته.
- 2- الحدود الزمنية: تم إجراء الدراسة في الفترة من شهر (أبريل) من العام 2026 وانتهاء بشهر (يوليو) من العام 2026، على الشركات الصناعية بمدينة مصراته.
- 3- الحدود الموضوعية: تقتصر الدراسة موضوعياً على دراسة واقع تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف من حيث النظم والأساليب المستخدمة، وطرق تحميل التكاليف الإضافية، ومقومات نظام التكاليف، ومجالات استخدام معلومات التكاليف.

الدراسات السابقة:

دراسة (محمد مفتاح الطرلى، 2014): هدفت الدراسة إلى توضيح أهم التغيرات الحديثة في بيئة الأعمال وأثرها في أنظمة التكاليف، ومدى الحاجة إلى تطوير أنظمة التكاليف،

ومدي الحاجة إلى تطوير أنظمة التكاليف الحالية، واعتمدت الدراسة على الاستبانة التي وزعت على العاملين بقسم المحاسبة بالشركة الليبية للحديد والصلب والشركة الاهلية للإسمنت، وتوصلت الدراسة إلى وجود أسباب تستدعي تطوير أنظمة التكاليف الحديثة، أبرزها الحاجة إلى معلومات ملائمة لا اتخاذ القرارات و معلومات تكاليف الجودة و تبني منهج التحسين المستمر، بالإضافة إلى عوامل تساعد على تطوير أنظمة التكاليف الحالية استجابة لخصائص ومتطلبات بيئة العمال الحديثة، ومن أهمها توفير الموارد التكنولوجية والمعلوماتية، تطوير الموارد البشرية وتوفير الموارد المالية.

دراسة (عبدالغني احمد الفطيسي واخرون، 2017): هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية الليبية، وتحديد العوامل المؤثرة فيها، واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي، واستخدمت صحيفة الاستبيان لجمع البيانات، واكتفت الدراسة عند تحليل البيانات باستخدام المتوسطات والتكرارات الحسابية والنسب المئوية، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج، أبرزها أن جميع أدوات التكاليف الحديثة معروفة لدى معظم الشركات، وبعضها تستخدم التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط إما بشكل مستمر أو تحت التجربة، وإن نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى إجمالي التكاليف في معظم الشركات تشكل حصة عالية نسبياً.

دراسة (عادل رمضان حيدر واخرون، 2018): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طرق التسعير المستخدمة والعوامل المؤثرة في تحديد أسعار المنتجات، بالإضافة إلى بيان مدي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في عملية التسعير. واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت صحيفة الاستبيان لجمع البيانات وتوصلت الدراسة إلى أن أكثر طرق التسعير استخداماً هي تحديد السعر على أساس تغطية التكاليف الكلية مضافاً إليها هامش الربح المطلوب، بينما تعد طريقة تحقيق أعلى عائد الأقل استخداماً، كما تبين أن من أهم العوامل المؤثرة في تحديد سعر المنتج هيكل التكاليف، وعدد المنافسين، وأسعار وخصائص المنتجات المنافسة.

دراسة (غيث المبروك الطبال، 2019): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الاقتصادية، سواء في ظل بيئة الاعمال التقليدية أو بيئة الاعمال الحديثة، والدور الذي يقوم محاسب التكاليف في ترويض الإدارة بالبيانات والمعلومات اللازمة لإداء وظائفها المختلفة وتحقيق أهدافها واعتمدت على الدراسة النظرية، لجمع البيانات والمعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج، أبرزها ضرورة تطوير محاسبة التكاليف، وذلك من خلال تبني أدوات وأساليب حديثة التي تتلاءم مع التغيرات المستمرة في بيئة الاعمال الحديثة التكاليف. من استعراض الدراسات السابقة يتضح اتفاقها على أهمية نظام محاسبة التكاليف كمصدر رئيسي للمعلومات التي تخدم الإدارة، وكذلك اتفقت معظمها على استمرار الاعتماد على أساليب وأنظمة تكاليف تقليدية، مع محدودية التوسع في الأساليب الحديثة كالتكلفة المستهدفة أو التكلفة على أساس النشاط. غير أن هذه الدراسات ركزت بشكل منفصل إما على أدوات التكاليف الحديثة أو أساليب التسعير أو واقع التكاليف بشكل عام، دون تناول متكامل يجمع بين قياس التكلفة وأسس تحميل التكاليف غير المباشرة ومقومات النظام ومجالات استخدام معلوماته، وهذه الفجوة التي تسعى الدراسة الحالية إلى الإسهام في المعالجة من خلال تناول واقع تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية بمدينة مصراته، مع التركيز على أساليب قياس التكلفة، وطرق تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة، ومقومات النظام، ومجالات استخدام معلومات التكاليف.

الإطار النظري للدراسة

أولاً: مفهوم محاسبة التكاليف ونظام محاسبة التكاليف:

تعد محاسبة التكاليف أحد فروع المحاسبة التي تهتم بتجميع وقياس وتحليل بيانات التكاليف المرتبطة بالأنشطة والمنتجات، بهدف تحديد تكلفة المنتجات، وتوفير المعلومات التي تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. وقد عرفت محاسبة التكاليف بأنها مجموعة المبادئ والمفاهيم والطرق والأساليب والنظريات التي تبحث في متابعة عناصر

الانفاق في أي مشروع بغرض قياس تكلفة النشاط والرقابة عليها وترشيد قرارات الإدارة بشأنها (الرزق و خليل، 1999.ص9). ويقصد بنظام محاسبة التكاليف عملية تجميع وتخصيص عناصر التكاليف على السلع المنتجة أو الخدمات المقدمة وفقاً لقواعد وإجراءات وأسس منظمة لمساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة (العاني، 2013.ص69)، ويعمل النظام من خلال مجموعة مترابطة من السجلات والمستندات ومراكز التكاليف وأسس التحميل وأساليب القياس، بما يضمن تحويل بيانات التكاليف إلى معلومات يمكن الاستفادة منها في المجالات الإدارية المختلفة، ويمكن التمييز بين محاسبة التكاليف وبين نظام محاسبة التكاليف باعتباره الإطار التنظيمي والفني الذي يتم من خلاله جمع ومعالجة بيانات التكاليف وإنتاج المعلومات اللازمة للإدارة. ويكتسب هذا التمييز أهمية خاصة في الدراسة الحالية، التي تركز على واقع تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية بمدينة مصراته.

ثانياً: أهداف نظام محاسبة التكاليف:

يهدف نظام محاسبة التكاليف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المرتبطة بطبيعة النشاط الصناعي واحتياجات الإدارة من المعلومات، ومن أهمها ما يأتي:

- 1- قياس تكلفة الإنتاج من خلال تحديد تكلفة كل عنصر من عوامل الإنتاج (مواد، عمالة، خدمات، والتكاليف الصناعية الأخرى).
- 2- تحديد أسعار المنتجات، توفير معلومات عن تكلفة المنتجات تساهم في تحديد الأسعار، مع مراعاة الظروف السوقية والمنافسة.
- 3- الرقابة على عناصر التكاليف، الكشف عن أوجه الانحراف أو الاستخدام غير الملائم للمورد، ويعد هذا الهدف أحدث أهداف محاسبة التكاليف وفي ظل الظروف المعاصرة أهم أهداف محاسبة ونظم التكاليف (عبدالرحمن، 2021. ص17).
- 4- التخطيط وإعداد الموازنات، توفير بيانات تاريخية وتقديرية تساعد الإدارة في إعداد الخطط والموازنات المستقبلية.

5- تقييم المخزون، توفير البيانات اللازمة لتحديد تكلفة المخزون من المنتجات التامة وتحت التشغيل، بما يساعد في إعداد القوائم المالية.

6- تقييم الأداء، المساهمة في تقييم أداء الوحدات والأقسام والأنشطة من خلال المعلومات المتعلقة بالتكاليف والنتائج المتحققة.

ثالثاً: أهمية نظام محاسبة التكاليف:

في بيئة صناعية تتسم بتعدد عناصر التكاليف وتشعب العمليات الإنتاجية وتعدد وتنوع المنتجات واختلاف مستويات استهلاك الموارد وارتفاع الاعتماد على الآلات والتكنولوجيا وزيادة أهمية التكاليف الصناعية غير المباشرة تزداد أهمية نظام محاسبة التكاليف حيث تحتاج الإدارة في هذه البيئة إلى معلومات دقيقة وملائمة تساعد على تحديد تكلفة المنتجات، والرقابة على الموارد، والتخطيط، واتخاذ القرارات.

رابعاً: المقومات الرئيسية لنظام محاسبة التكاليف:

يشتمل نظام التكاليف على عدة أركان أو مقومات حتى يتمكن من تقديم المعلومات المطلوبة منه بشكل سليم وهذه المقومات يجب توافرها في أي نظام تكاليف ولكن يختلف مضمون تلك المقومات حسب طبيعة وظروف التشغيل بالمنشأة محل التطبيق (عبد الرحمن، 2021، ص 19) وأهم هذه المقومات:

1- دليل عناصر التكاليف، تبويب عناصر التكاليف حسب نوعها إلى ثلاث مجموعات هي (تكلفة المواد، تكلفة العمالة، تكلفة الخدمات) لغرض حصر وتحديد العناصر التي تتحملها الشركة لتأدية أنشطتها ثم لسهولة التمييز بين العناصر الرئيسية والفرعية عند تسجيل وتحميل التكاليف.

2- دليل مراكز التكاليف، يعرف بأنه دائرة نشاط تتعاون فيها وتتفاعل عوامل الإنتاج (عناصر التكاليف) مع بعضها البعض لإنتاج منتج أو تقديم خدمة أو للقيام باختصاص معين (عبد الرحمن 2021، ص 20) ويتم إعداد دليل للمراكز الرئيسية منها والفرعية على أساس رقمي لسهولة التمييز والتحميل بالتكاليف التي استقادت منها بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

- 3- دليل وحدات النشاط، وحدة النشاط هي الوحدة التي قامت المنشأة من أجل إنتاجها أو تقديمها كخدمة، دليل رقمي لكل منتج رئيسي ولكل مجموعة فرعية، وتزداد الحاجة لهذا الدليل عندما يكون عدد المنتجات كبيراً ويشتمل كل منتج على تشكيلة من الأحجام أو الأشكال أو الألوان حيث يسهل الدليل التمييز بين المنتجات ويسهل تحميل كل منتج بالتكاليف التي استقادت منها مباشرة أو غير مباشرة من خلال مروره بمراكز الإنتاج التي استقادت منها.
- 4- المجموعة المستندية، تتمثل في مجموعة المستندات التي تستخدم لتسجيل وتتبع عناصر التكلفة وتحديداتها وتحميلها على المنتجات أو مراكز التكلفة، وتعتبر من ناحية إثباتاً لحدوث وحركة عنصر التكلفة ومن ناحية أخرى بمثابة رقابة على العنصر.
- 5- المجموعة الدفترية، تشمل السجلات والدفاتر التي تستخدم لتبويب وتسجيل ومعالجة بيانات التكاليف من واقع المجموعة المستندية.
- 6- تقارير التكاليف، تمثل المخرجات التي يقدمها نظام محاسبة التكاليف للإدارة، وتختلف دوريتها ومحتوياتها باختلاف احتياجات الإدارة وطبيعة النشاط.

خامساً: نظم محاسبة التكاليف وفق طبيعة الإنتاج:

يشتمل نظام التكاليف على أهداف بعضها يعتمد على التسجيل الفعلي وبعضها يعتمد على التحديد المسبق للتكاليف وبعضها يعتمد على كل من الفعلي والمحدد مسبقاً، وفيما يخص نظم التكاليف الفعلية فإن الفكر المحاسبي يشتمل على نوعين من نظم التكاليف الفعلية، نظام تكاليف المراحل الإنتاجية ونظام تكاليف الأوامر الإنتاجية وإن تطبيق أي نظام منهما يتوقف على طبيعة وطريقة الإنتاج إذا كان الإنتاج مستمر ومتجانس فيكون النظام الملائم هو نظام تكاليف المراحل الإنتاجية أما إذا كان التصنيع يتم بشكل متقطع أو حسب الطلب فيكون النظام الملائم هو نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية، وأحياناً يمكن أن يكون نظاماً مختلطاً من المراحل والأوامر وفقاً لطبيعة عملياتها الإنتاجية.

سادساً: نظريات التكاليف المستخدمة في تحديد تكلفة المنتج:

تعد نظريات التكاليف الأساس الذي يحدد قياس تكلفة الإنتاج، إذ تحدد أسلوب تحميل عناصر التكاليف على المنتجات، كما توضح طبيعة التكاليف التي ينبغي أخذها في الاعتبار عند تحديد تكلفة المنتج، وقد تعددت نظريات التكاليف تبعاً لاختلاف أهداف القياس والاستخدامات الإدارية لمعلومات التكاليف، ومن أهمها:

- 1- نظرية التكاليف الكلية، تقوم على تحميل الوحدات المنتجة بجميع عناصر التكاليف الصناعية (مواد مباشرة، أجور مباشرة، تكاليف صناعية غير مباشرة)، وتعتبر من أكثر نظريات التحميل استخداماً في الحياة العملية والتي تحقق أقل مجمل ربح إذا ما قورنت بالنظريات الأخرى (العاني، 2013، ص111)، وأهم ما يعاب عليها صعوبة احتساب نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف غير المباشرة في حالة تعدد المنتجات.
- 2- نظرية التكاليف المتغيرة، تقوم على أساس تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة المتغيرة، أما التكاليف الثابتة فتعتبر تكاليف فترة.
- 3- نظرية التكاليف المستغلة، تحميل الوحدات المنتجة بكافة عناصر التكاليف الصناعية المتغيرة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وبإجزاء المستغل من عناصر التكاليف الثابتة بناءً على نسب استغلال الطاقة واعتبار الجزء الباقي من التكاليف تكاليف فترة.
- 4- نظرية التكاليف المباشرة، تقوم على أساس تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المباشرة فقط باعتبارها تكاليف قابلة للتخزين أما التكاليف غير المباشرة فتعتبر تكاليف غير قابلة للتخزين يتم اعتبارها تكاليف فترة.

سابعاً: التكاليف الصناعية غير المباشرة وطرق تحميلها:

تشمل التكاليف الصناعية غير المباشرة كافة المصروفات الصناعية عدا المواد المباشرة والأجور المباشرة اللازمة لا نجاز عمليات التصنيع والتي يصعب تتبعها أو تحميلها مباشرة على وحدة منتج معين، ولقد ازدادت أهمية التكاليف الصناعية غير المباشرة في السنوات الأخيرة نتيجة للتقدم العلمي والتكنولوجي والتطور الصناعي حيث أصبحت تشكل نسبة كبيرة من تكلفة المنتج (العاني، 2013، ص291)، ومن ثم فإن اختيار الأساس المناسب لتحميلها

يعد من العوامل المؤثرة في دقة تحديد تكلفة المنتجات، وبالتالي في جودة المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف للإدارة، ويتم تحميل التكاليف الصناعية على المنتجات من خلال استخدام معدل تحميل وتختلف أسس المستخدمة باختلاف طبيعة النشاط والمنتجات ونظام التكاليف المطبق، ومن الأساليب التقليدية في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة استخدام معدل تحميل واحد على مستوى الشركة، أو معدلات متعددة حسب الأقسام أو الآلات، ثم استخدام أساس معين لتوزيع التكاليف، وفي ظل زيادة أهمية التكاليف الصناعية غير المباشرة وتنوع الأنشطة الإنتاجية أسهم في ظهور مداخل وأساليب حديثة تهدف الي تحقيق قدر أكبر من الدقة في قياس تكلفة المنتجات.

تحليل البيانات: الجداول التالية تبين خصائص وسمات عينة الدراسة كالتالي:

يبين جدول رقم (1) أن 23.33% مؤهلهم العلمي دبلوم عالي، و60% مؤهلهم العلمي بكالوريوس، و16.67% مؤهلهم العلمي ماجستير، وهذا يعطي مؤشر إيجابي بأن غالبية موظفي قسم المحاسبة في الشركات الصناعية هم أصحاب مؤهلات علمية مناسبة، أما فيما يتعلق بسنوات الخبرة، بلغت نسبة العاملين اللذين لديهم خبرة 10 سنوات فأكثر 83.34% من إجمالي العينة في حين بلغت نسبة من تتراوح خبرتهم بين 5 وأقل من 10 سنوات 16.67% ولم تسجل العينة أي مفردة تقل خبرتها عن خمس سنوات، وتدل هذه النتائج على ان غالبية افراد العينة يتمتعون بخبرة مهنية طويلة نسبياً الامر الذي يعزز قدرتهم على تقديم إجابات قائمة على المعرفة والممارسة العلمية في مجال المحاسبة داخل الشركات الصناعية.

جدول رقم (1) المؤهل العلمي وسنوات الخبرة للعاملين في الشركات

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	دبلوم عالي	7	23.33
	بكالوريوس	18	60.0
	ماجستير	5	16.67
	دكتوراه	0	0
	المجموع	30	100.0
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	0	0.0

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	5	16.67
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	14	46.67
	15 سنة فأكثر	11	36.67
	المجموع	30	100.0

يبين الجدول رقم (2) أن 56.67 % من الشركات متخصصة في إنتاج الأغذية والمشروبات، و13.33 % من الشركات متخصصة في إنتاج الالبان ومشتقاتها، و6.67 % متخصصة في إنتاج الطلاء، 13.33 % متخصصة في إنتاج منتجات أخرى مختلفة، حيث أن هناك تنوع في عينة الدراسة بحيث تغطي غالبية فروع الصناعة. وفيما يتعلق بفترة ممارسة النشاط، نسبة 93.33 % من الشركات محل الدراسة تزيد فترة ممارسة نشاطها على 5 سنوات والذي يعطي مؤشر إيجابي من الاستقرار والخبرة العملية التي قد تسهم في تطوير وتحسين الأنظمة المحاسبية المطبقة.

جدول رقم (2) قطاع الصناعة التي تنتمي له الشركة ومدة مزاوله النشاط

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
قطاع الصناعة التي تنتمي له الشركة	الأغذية والمشروبات	17	56.67
	الالبان ومشتقاتها	4	13.33
	الطلاء	2	6.67
	اللدائن	3	10.0
	أخرى	4	13.33
	المجموع	30	100.0
مدة مزاوله الشركة لنشاطها	أقل من 5 سنوات	2	6.67
	5 وأقل من 10 سنوات	6	20.0
	10 وأقل من 15 سنة	9	30.0
	15 سنة فأكثر	13	43.33
	المجموع	30	100

**تحليل فقرات الدراسة: معلومات عن نظام التكاليف المطبق في الشركات الصناعية:
أهمية وجود نظام التكاليف:**

يبين جدول رقم (3) ان غالبية عينة الدراسة يجمعون على أهمية وجود نظام محاسبة التكاليف في الشركة بنسبة 93% في حين 7% يوافقون على ان وجود نظام تكاليف قليل الأهمية، ويرى الباحثين ان هذه النتائج تؤكد مدي أهمية نظام محاسبة التكاليف لما له من دور في المساهمة في دعم الإدارة لأداء وظائفها.

جدول رقم (3) أهمية وجود نظام التكاليف في الشركات

أهمية وجود نظام التكاليف	التكرار	النسبة المئوية
مهم جداً	15	50.0
مهم	13	43.0
قليل الأهمية	2	7.0
غير مهم	0	0.0
المجموع	30	100.0

الهدف من تطبيق نظام التكاليف:

يبين جدول رقم (4) أن اهم أهداف الشركات محل الدراسة التي تسعى إلى تحقيقها من نظام محاسبة التكاليف طبقاً للأهمية بالترتيب كالتالي: قياس تكلفة الإنتاج في المرتبة الأولى، والمساعدة في تحديد أسعار المنتجات في المرتبة الثانية، ومساعدة الادارة في اتخاذ القرارات في المرتبة الثالثة، وتقييم المخزون لأغراض إعداد القوائم المالية في المرتبة الرابعة، والرقابة على عناصر التكاليف في المرتبة الخامسة، بينما جاء التخطيط وتقييم الأداء في المرتبة السادسة، وتتفق هذه النتائج بصورة عامة مع الإطار النظري لمحاسبة التكاليف، الذي يؤكد أهمية نظام محاسبة التكاليف في تحديد وقياس تكلفة المنتجات وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية، ومن بينها قرارات التسعير، فضلاً عن دوره في تقييم المخزون والرقابة والتخطيط وتقييم الأداء.

جدول رقم (4) الهدف من تطبيق النظام

الترتيب	الهدف من تطبيق النظام
5	الرقابة على عناصر التكاليف
2	المساعدة في تحديد أسعار المنتجات
6	التخطيط وتقييم الأداء
4	تقييم المخزون لأغراض إعداد القوائم المالية
1	قياس تكلفة الإنتاج
3	مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات

نظام التكاليف المستخدم في تحديد تكلفة الإنتاج:

يبين جدول رقم (5) أن نظام تكاليف المراحل هو أكثر الأنظمة استخداماً بنسبة 76.67% وتتفق هذه النتيجة مع القطاعات الصناعية التي شملتها الدراسة حيث ان نسبة 70% من عينة الدراسة هي شركات أغذية ومشروبات والالبان ومشتقاتها ويناسب نظام المراحل هذا القطاع من الصناعة التي تتميز بالإنتاج المتكرر والمتجانس نسبياً.

جدول رقم (5) نظم التكاليف المستخدمة لقياس تكلفة الإنتاج

النسبة المئوية	التكرار	نظم التكاليف المستخدمة لقياس تكلفة الإنتاج
13.33	4	نظام الاوامر
76.67	23	نظام المراحل
10	3	النظام المختلط (أوامر ومراحل)
100.0	30	المجموع

نظرية التكاليف المستخدمة في تحديد تكلفة وحدة المنتج:

يبين الجدول رقم (6) ان نظرية التكاليف الكلية تعد الأكثر استخداماً في الشركات الصناعية محل الدراسة حيث تعتمد عليها 90% من الشركات، بينما تستخدم نظرية التكاليف المتغيرة بنسبة 10% ولم يسجل استخدام لنظرية التكاليف المستغلة والنظرية المباشرة ويعزى انتشار التكاليف الكلية إلى سهولة تطبيقها وملاءمتها لطبيعة الأنشطة الصناعية. وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة الطبال (2019) التي اشارت إلى ان معظم الشركات

الصناعية الليبية مازالت تعتمد على نظام التكاليف الكلية نظراً لبساطته، رغم انه قد لا يوفر دقة كافية لاتخاذ قرارات قصيرة الاجل.

جدول رقم (6) نظرية التكاليف المستخدمة في تحديد تكلفة وحدة المنتج

النسبة المئوية	التكرار	نظرية التكاليف المستخدمة في تحديد تكلفة وحدة المنتج
90.0	27	النظرية الكلية
10.0	3	النظرية المتغيرة
0.0	0.0	نظرية التكاليف المستغلة
0.0	0.0	النظرية المباشرة
100.0	30	المجموع

التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى إجمالي التكاليف:

يبين الجدول رقم (7) أن نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى إجمالي التكاليف تتركز بشكل أكبر في الفئة من 60% إلى أقل من 80%، حيث بلغ عدد الشركات (16) شركة بنسبة (53.33%) من إجمالي عدد الشركات. تليها الفئة من 40% إلى أقل من 60% بعدد (8) شركات وبنسبة (26.67%)، ثم الفئة من 20% إلى أقل من 40% بعدد (6) شركات وبنسبة (20%). في حين لم تسجل أي شركة نسبة تقل عن 20% أو نسبة تتراوح بين 80% إلى 100%، ويشير ذلك إلى أن التكاليف الصناعية غير المباشرة تمثل نسبة عالية نسبياً من إجمالي التكاليف لدى معظم الشركات محل الدراسة، الأمر الذي يؤكد أهمية الاهتمام بأساليب توزيع وتحميل هذه التكاليف وضرورة اختيار أسس تحميل مناسبة، لما لذلك من أثر في دقة قياس تكلفة المنتجات واتخاذ القرارات الإدارية.

جدول رقم (7) نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى إجمالي التكاليف

النسبة المئوية	التكرار	نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى إجمالي التكاليف
0.0	0	من 0% إلى أقل من 20%
20.0	6	من 20% إلى أقل من 40%
26.67	8	من 40% إلى أقل من 60%
53.33	16	من 60% إلى أقل من 80%
0.0	0	من 80% إلى 100%
100	30	المجموع

معدلات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة (الإضافية):

يبين الجدول رقم (8) أن 73.33 % من الشركات تعتمد على معدل واحد على مستوى الشركة ككل لتحميل التكاليف الصناعية الغير مباشرة، في حين 16.67 % من الشركات تستخدم معدل تحميل لكل آلة، بينما تعتمد 10% منها معدل تحميل لكل مركز تكلفة، ولم يتم تسجيل استخدام معدلات أخرى. وتشير هذه النتائج الي أن غالبية الشركات محل الدراسة تعتمد على أسلوب معدل التحميل الواحد على مستوى الشركة في توزيع التكاليف الصناعية الغير مباشرة، مع محدودية استخدام معدلات التحميل الأكثر تفصيلاً على مستوى الآلات أو مراكز التكلفة.

جدول رقم (8) معدل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة (الإضافية)

النسبة المئوية	التكرار	معدل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة
73.33	22	معدل واحد على مستوى الشركة ككل
16.67	5	معدل لكل آلة
10.0	3	معدل لكل مركز تكلفة
0	0	معدلات اخرى
100.0	30	المجموع

أساس تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة (الإضافية):

يبين جدول (9) أن أكثر الأسس استخداماً في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة هو ساعات العمل المباشرة، حيث تعتمد عليها 53.33% من الشركات محل الدراسة، تليها عدد الوحدات المنتجة بنسبة 23.33%، ثم ساعات تشغيل الآلات بنسبة 16.67%، وجاءت تكلفة المواد المباشرة في المرتبة الأخيرة بنسبة 6.67%. وتشير هذه النتائج إلى الاعتماد بدرجة كبيرة على أسس التحميل البسيطة التي تعتمد على مؤشر واحد كمي لتوزيع التكاليف دون الأخذ في الاعتبار لاختلاف طبيعة الأنشطة ومستوي استهلاك الموارد بين المنتجات.

جدول رقم (9) أساس تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة (الإضافية)

النسبة المئوية	التكرار	أساس تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة
53.33	16	ساعات العمل المباشرة
16.67	5	ساعات تشغيل الآلة
23.33	7	عدد الوحدات المنتجة
6.67	2	تكلفة المواد المباشرة
100.0	30	المجموع

مقومات نظام محاسبة التكاليف:

يبين جدول رقم (10) توافر لمعظم مقومات نظام التكاليف في الشركات محل الدراسة، حيث تجاوزت نسبة توافر ثلاثة من هذه المقومات 73%، حيث دليل عناصر التكاليف بنسبة 86.67%، والمجموعة الدفترية 76.67%، وتدل هذه النتيجة على اعتماد غالبية الشركات على المستندات المؤيدة للعمليات المتعلقة بالتكاليف، ثم المجموعة الدفترية بنسبة 76.67% وهو ما قد يشير الى اهتمام غالبية الشركات بتسجيل ومعالجة بيانات التكاليف في السجلات والدفاتر المحاسبية، وفي المقابل جاءت نسبة الشركات التي تستخدم دليل وحدات النشاط بنسبة 33.33%، ودليل مراكز التكاليف 26.67% منخفضة نسبياً، وقد يدل ذلك على تركيز الشركات محل الدراسة على الجوانب التسجيلية والإثباتية لنظام التكاليف أكثر من الجوانب التحليلية لقياس تكلفة الأنشطة ومراكز المسؤولية.

جدول رقم (10) مقومات نظام محاسبة التكاليف

النسبة المئوية	التكرار	مقومات نظام محاسبة التكاليف
86.67	26	دليل عناصر التكاليف
26.67	8	دليل مراكز التكاليف
33.33	10	دليل وحدات النشاط
86.67	26	المجموعة المستندية
76.67	23	المجموعة الدفترية

ملاحظة: السؤال يسمح باختيار أكثر من إجابة، عليه لا تمثل النسبة المئوية مجموعاً كلياً 100%

فترات إعداد تقارير التكاليف:

يبين جدول (11) أن أكثر فترات إعداد تقارير التكاليف للشركات محل الدراسة هي الفترة الشهرية بنسبة (40%)، وتقارير التكاليف حسب طلب الادارة بنسبة (30%)، وتقارير التكاليف كل أسبوع بنسبة (20%)، في حين بلغت نسبة الشركات التي تعد تقارير التكاليف سنوياً بنسبة (10%) كما يتضح عدم وجود شركات تعد تقارير التكاليف على أساس ربع سنة أو نصف سنة، حيث تعطي هذه النتائج مؤشر إيجابي إلى الحاجة إلى معلومات التكاليف.

جدول رقم (11) فترات إعداد تقارير التكاليف

النسبة المئوية	التكرار	فترات إعداد تقارير التكاليف
20	6	كل أسبوع
40	12	كل شهر
0	0	كل ربع سنة
0	0	كل نصف سنة
10	3	كل سنة
30	9	حسب طلب الادارة
100.0	30	المجموع

مستوي الإلية في العملية الإنتاجية:

يبين جدول رقم (12) أن هناك اتجاه متزايد في الشركات محل الدراسة نحو التوسع في تطبيق الأنظمة الإلية في العملية الإنتاجية. وقد أظهرت إجابات مفردات العينة أن (63.33) من الشركات تعتمد على الإلية بدرجة مرتفعة، وهي النسبة الأعلى ضمن فئات العينة. كما بينت النتائج أن (16.67) من الشركات تستخدم الإلية بشكل كامل في عملياتها الإنتاجية، في حين بلغت نسبة الشركات التي تعتمد على الإلية بدرجة متوسطة (13.33) أما الشركات التي تطبق الإلية بدرجة محدودة فقد شكلت نسبة (6.67)، بينما لم تسجل أي شركة عدم استخدام الإلية بشكل كامل.

جدول رقم (12) آلية العملية الإنتاجية

النسبة المئوية	التكرار	مستوي الاعتماد على الآلية في العملية الإنتاجية
0.00	0	لا توجد آلية
6.67	2	توجد آلية بدرجة محدودة
13.33	4	توجد آلية بدرجة متوسطة
63.33	19	توجد آلية بدرجة مرتفعة
16.67	5	توجد آلية كاملة
100.0	30	المجموع

تطوير نظام محاسبة التكاليف:

يبين جدول رقم (13) أن ما نسبته 73.33% يرون أن نظام محاسبة التكاليف المطبق في شركاتهم يحتاج إلى التطوير، مقابل 26.67% يرون عدم حاجة النظام المحاسبي المطبق في شركاتهم إلى التطوير، وتشير هذه النتيجة إلى وجود إدراك لدى غالبية الشركات الصناعية بأهمية تطوير أنظمة محاسبة التكاليف لتحسين قدرته على توفير معلومات أكثر ملاءمة.

جدول رقم (13) تطوير نظام محاسبة التكاليف

النسبة المئوية	التكرار	هل يحتاج نظام محاسبة التكاليف المطبق بشركتكم التطوير؟
73.33	22	نعم
26.67	8	لا
100.0	30	المجموع

التكلفة على أساس النشاط (ABC):

يبين جدول رقم (14) أن غالبية الشركات محل الدراسة تطبق النظام التقليدي، بنسبة (90%)، في حين لم تسجل أي شركة تطبيقاً كاملاً للتكلفة على أساس النشاط بنسبة (0%)، في حين ما نسبته (10%) تستخدم نظام التكلفة على أساس النشاط على جزء من الأقسام أو المنتجات فقط حيث تقوم بتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة ذات التعقيد العالي باستخدام مسببات النشاط Cost Drivers بدلاً من أساس واحد.

جدول رقم (14) نظام التكلفة المستخدم

النسبة المئوية	التكرار	نظام التكلفة المستخدم
90.0	27	النظام التقليدي
0.0	0	التكلفة على أساس النشاط
10.0	3	نظام مختلط (التقليدي والتكلفة على أساس النشاط)
100.0	30	المجموع

مستوي استخدام معلومات نظام محاسبة التكاليف:

يبين جدول رقم (15) أن جميع الاستخدامات لمعلومات نظام محاسبة التكاليف بالشركات الصناعية محل الدراسة التي تم السؤال عنها مستخدمة وبدرجات متفاوتة، فقد جاء استخدام معلومات التكاليف في تحديد وقياس تكلفة الإنتاج في درجة استخدام مرتفعة بمتوسط حسابي 4.13 ووزن نسبي 82.67% وجاء استخدام معلومات التكاليف في تسعير المنتجات بدرجة مرتفعة بمتوسط حسابي 3.67 ووزن نسبي 73.33% وهو ما يتوافق مع كون تكلفة الإنتاج يمثل أحد الاستخدامات الأساسية لمعلومات نظام محاسبة التكاليف الذي تبني عليه باقي الاستخدامات (التسعير، الرقابة، التخطيط، اتخاذ القرارات، تقييم الأداء) في المقابل انخفاض مستوى استخدام معلومات التكاليف في الرقابة علي التكاليف بمتوسط حسابي 2.53 ووزن نسبي 50.67% وكذلك في التخطيط وإعداد الموازنات بمتوسط حسابي 2.13 ووزن نسبي 42.67% مما يدل علي محدودية استخدام معلومات التكاليف في المجالات الرقابية والتخطيطية، اما استخدام معلومات التكاليف في اتخاذ القرارات الإدارية فقد جاء بدرجة متوسطة بمتوسط حسابي 2.67 ووزن نسبي 53.33% مما يعكس استخداما محدودا نسبياً لمعلومات التكاليف في دعم القرارات الإدارية، وبمقارنة هذه النتائج مع نتائج جدول (5) تبين أنه رغم إعطاء الشركات أهمية لأهداف نظام محاسبة التكاليف المتعلقة بالرقابة واتخاذ القرارات والتخطيط، فإن مستوى الاستخدام الفعلي لمعلومات التكاليف جاء بدرجات متوسطة أو منخفضة، وهذا يشير إلى وجود تفاوت بين أهمية معلومات التكاليف وبين استخدامها الفعلي، وبصفة عامة مستوى استخدام معلومات التكاليف بمتوسط

تم الاستلام في : 2026/09/17 تم القبول في: 2026/09/30 تم النشر في : 2026/10/04

www.doi.org/10.62341/HCSJ

عام 2.89 ووزن نسبي 57.89% بدرجة استخدام متوسطة مع تركيز الاستخدام في تحديد تكلفة الإنتاج وتسعير المنتجات وضعف استخدامه في المجالات الإدارية والرقابية والتخطيطية.

جدول رقم (15) مستوى استخدام معلومات نظام محاسبة التكاليف

استخدامات معلومات التكاليف	لا تستخدم	تستخدم بدرجة منخفضة	تستخدم بدرجة متوسطة	تستخدم بدرجة مرتفعة	تستخدم بدرجة مرتفعة جدا	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الاستخدام
تحديد وقياس تكلفة الإنتاج	-	-	2	22	6	4.13	0.51	82.67%	مرتفعة
تسعير المنتجات	-	4	4	20	2	3.67	0.80	73.33%	مرتفعة
الرقابة على التكاليف	5	9	11	5	-	2.53	0.97	50.67%	منخفضة
التخطيط وأعداد الموازنات	9	11	7	3	-	2.13	0.96	42.67%	منخفضة
القرارات الإدارية (تقديم منتج جديد، قبول طلبات بسعر منخفض عن السعر العادي، اختيار تشكيلة مثلى من المنتجات)	4	9	12	3	2	2.67	1.06	53.33%	متوسطة
تقييم الأداء	7	12	8	3	-	2.23	0.94	44.67%	منخفضة
الإجمالي العام									
						2.89	1.16	57.89%	متوسطة

الاستنتاجات:

- 1- أظهرت النتائج أن الشركات محل الدراسة تدرك أهمية وجود نظام لمحاسبة التكاليف، كما تبين أن معظمها يرى حاجة نظام محاسبة التكاليف المطبق إلى التطوير، في حين ترى نسبة محدودة عدم الحاجة إلى تطوير النظام المطبق.
- 2- تعتمد غالبية الشركات محل الدراسة على نظرية التكاليف الكلية في تحديد تكلفة وحدة المنتج، بينما يقتصر تطبيق نظرية التكاليف المتغيرة على عدد محدود، ولم يسجل أي استخدام سواء لنظرية التكاليف المستغلة أو لنظرية التكاليف المباشرة.

- 3- يعد نظام تكاليف المراحل أكثر نظم التكاليف استخداما لقياس تكلفة الإنتاج في الشركات محل الدراسة، ويقتصر تطبيق نظام الأوامر الإنتاجية أو النظام المختلط على عدد محدود من الشركات.
- 4- تمثل التكاليف الصناعية غير المباشرة نسبة عالية نسبيا من إجمالي التكاليف لدى أغلب الشركات محل الدراسة.
- 5- تعتمد أغلبية الشركات محل الدراسة على أساليب تقليدية، في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على وحدات الإنتاج تتمثل في معدل تحميل واحد على مستوى الشركة، بينما تستخدم شركات أقل معدلات تحميل على مستوى الآلات أو مراكز التكلفة، كما يغلب الاعتماد على أساس ساعات العمل المباشر كأساس للتحميل، يليه عدد الوحدات المنتجة، ثم ساعات تشغيل الآلات، في حين يقل استخدام تكلفة المواد المباشرة أساسا للتحميل.
- 6- توافر بعض المقومات الأساسية لنظام محاسبة التكاليف، متمثلة في دليل عناصر التكاليف، والمجموعة المستندية، والمجموعة الدفترية، في المقابل توافر دليل مراكز التكاليف ودليل وحدات النشاط محدودا.
- 7- تعتمد غالبية الشركات محل الدراسة على النظام التقليدي لتحميل التكاليف، فيما يقتصر تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط على جزء من الأقسام أو المنتجات في عدد محدود من الشركات، دون تسجيل أي حالة تطبيق كامل له.
- 8- أظهرت النتائج أن استخدام معلومات التكاليف يتركز بدرجة أكبر في تحديد تكلفة الإنتاج وتسعير المنتجات، بينما استخدامها في اتخاذ القرارات الإدارية بدرجة متوسطة، وفي الرقابة على التكاليف والتخطيط وإعداد الموازنات وتقييم الأداء بدرجة منخفضة.

التوصيات:

- 1- العمل على تطوير أنظمة محاسبة التكاليف المطبقة في الشركات محل الدراسة، لزيادة قدرتها على توفير معلومات أكثر دقة وملائمة لاحتياجات الإدارة، خاصة كما تبين أن معظم الشركات ترى حاجة نظام محاسبة التكاليف الى التطوير.
- 2- تطوير أساليب المتبعة في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، خاصة في الشركات التي تمثل فيها هذه التكاليف نسبة مرتفعة من إجمالي التكاليف، والعمل على اختيار أسس تحميل تتناسب مع طبيعة الأنشطة ومسببات التكلفة.
- 3- استكمال المقومات التحليلية لنظام محاسبة التكاليف، وبخاصة دليل مراكز التكاليف ودليل وحدات النشاط، بما يدعم قياس تكلفة الأنشطة ومراكز المسؤولية بدقة أكبر.
- 4- توسيع نطاق استخدام معلومات نظام محاسبة التكاليف لتشمل بدرجة أكبر الرقابة على التكاليف، والتخطيط وإعداد الموازنات، واتخاذ القرارات، وتقييم الأداء.
- 5- النظر في إمكانية تطبيق نظرية التكاليف المستغلة بشكل تجريبي في الشركات ذات الطاقة الإنتاجية غير المستغلة بالكامل، نظراً لما توفره من إمكانية الكشف عن تكلفة الطاقة العاطلة، بما يسهم في تعزيز الرقابة على كفاءة استخدام الموارد الإنتاجية.
- 6- إجراء دراسات مستقبلية تتناول الفجوة بين إدراك الشركات لأهمية نظام محاسبة التكاليف وحاجته إلي التطوير، ومستوى التطبيق الفعلي للأنظمة الحديثة.
- 7- الاهتمام بتدريب وتأهيل العاملين في مجال المحاسبة والتكاليف، وربط تطوير نظم التكاليف بالتطورات في نظم التصنيع الحديثة، مع تشجيع الجهات ذات العلاقة على تنظيم برامج وندوات متخصصة في هذا المجال.

المراجع والمصادر:

- 1- العاني، لبنى هاشم نعمان (2013). محاسبة التكاليف منهاج علمي وتطبيقي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.

- 2- العماري، حنان سليمان محمد (2016). مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية الليبية، مدرسة العلوم الإدارية، قسم المحاسبة، مصراته.
- 3- الطبال، غيث المبروك. (2019) *(محاسبة التكاليف وبيئة الأعمال الحديثة)*. مجلة دراسات محاسبية، ع(3)، ص (355-388).
- 4- الطرلي، محمد مفتاح (2014). مدي تأثير التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة في أنظمة التكاليف الحالية، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، ع(3)، ص(251-285).
- 5- الرزق، صالح عبدالله، عطاء الله وارد خليل (1999)، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن
- 6- عبد اللطيف، ناصر نور الدين (2015)، نظم محاسبة التكاليف لقياس تكلفة الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال المعاصرة، الإسكندرية، دار التعليم الجامعي.
- 7- الفطيسي، عبد الغني أحمد، حيدر، عادل رمضان (2017) *تطبيقات محاسبة التكاليف في ليبيا "الواقع وآفاق الدراسات المستقبلية"* دراسة استكشافية على الشركات الصناعية الليبية، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، ع(9)، ص(282-299).
- 8- حيدر، عادل رمضان، والفطيسي، عبد الغني أحمد، والرشاح، محمود محمد (2018). تسعير المنتجات ومدي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية - دراسة استكشافية، مجلة البحوث الأكاديمية، ع (11)، ص (282-298).
- 9- محمد حسين عبد الرحمن، تهاني سامي محمد، فاطمة عبد الخالق مغازي، شيرين عاطف سيد، ولاء علي شعبان، 2021، محاسبة التكاليف في المنشآت المتخصصة، الطبعة الأولى، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- 10- صلاح بسيوني عيد، عبدالمعزم فليح عبدالله، زايد سالم أبوشناف، عماد سعيد الزمر، 2017، نظم محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- 11- AI- Ghabbana، Faiza Ibrahim Mahmoud، (2021). Contemporary Cost Management Techniques: The Appropriate Alternative to the

تم النشر في : 2026/10/04

تم القبول في: 2026/09/30

تم الاستلام في : 2026/09/17

www.doi.org/10.62341/HCSJ

Traditional Cost Accounting Systems Applied in the Iraqi Industrial Units – (An Applied Case. Muthanna Journal of Administrative and Economic Sciences, volume 11, Issue 3.