



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة كربلاء - كلية الإدارة والاقتصاد  
المؤتمر العلمي السادس عشر 2023



## دور بيانات التكاليف في دعم وتعزيز ابعاد التنمية المستدامة

دراسة في بعض منظمات مدينة الموصل

انتصار صابر الجبوري

Intisar Saber Al-Jubouri

[intesar\\_saber@uomosul.edu.iq](mailto:intesar_saber@uomosul.edu.iq)

07701787130

أ.د. خالد غازي التمي

Khaled Ghazi Al-Tami

[khaled\\_ghazi@uomosul.edu.iq](mailto:khaled_ghazi@uomosul.edu.iq)

07740856407

قسم المحاسبة / كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل

### المستخلص

يهدف البحث الى توضيح مفهوم بيانات التكاليف وتطورها من التقليدية الى الحديثة ومفهوم التنمية المستدامة وابعادها في دراسة لدور ومساهمة بيانات التكاليف في دعم التنمية المستدامة في بعض منظمات مدينة الموصل . وتوصل البحث الى عدم تطبيق الاساليب الحديثة في محاسبة التكاليف في المنظمة المبحوثة.، والاقتصار على الاساليب التقليدية التي قد لا تتماشى مع متطلبات البيئة المعاصرة، وابتعاد المنظمات المبحوثة عن تحقيق الاستدامة وهناك فجوات حقيقة اشرت ذلك في الابعاد البيئية والاجتماعية والاقتصادية .

الكلمات المفتاحية : بيانات التكاليف ، التنمية المستدامة

### Abstract

The research aims to clarify the concept of cost data and its evolution from traditional to modern and the concept of sustainable development and its dimensions in a study of the role and contribution of cost data in supporting sustainable development in some organizations in the city of Mosul. The research concluded that modern methods of cost accounting were not applied in the researched organization, And limiting ourselves to traditional methods that may not be in line with the requirements of the contemporary environment, and the research organizations are far from achieving sustainability, and there are real gaps that I mentioned in the environmental, social and economic dimensions.

**key words:** Cost data, sustainable development

## المقدمة

تلعب بيانات التكاليف دورا هاما وواضحا في دعم ومساندة الادارات بكل مستوياتها في اتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية ، لذا كان على الادارات العليا في الوحدات ان تطور من نظم التكاليف وتعزز مخرجاتها لانجاح قراراتها في مجال التخطيط والرقابة ودعم الاسبقيات التنافسية.

ان البعد البيئي هو احد ابعاد التنمية المستدامة ويحظى باهتمام كبير اليوم عالميا ، وعلى الادارات والوحدات الاقتصادية ان تبذل جهودا واضحة في اضعاء البعد البيئي في تقاريرها الداخلية والخارجية بالقياس والافصاح لخدمة كل اصحاب المصالح .

## منهجية البحث

### مشكلة البحث

يمكن التعبير عن مشكلة البحث من خلال التساؤلات الآتية :

- هل نظم التكاليف تحدد وتقيس التكاليف لابعاد التنمية المستدامة في المنظمات ؟
- هل يتم تحديد وقياس التكاليف البيئية والافصاح عنها في مجتمع الدراسة ؟
- هل يتم قياس تكاليف المنتجات والخدمات على اساس اساليب ادارة التكلفة ؟

### اهمية البحث

تبرز اهمية البحث من تناوله دور التكاليف في دعم التنمية المستدامة من خلال الابعاد الثلاثة واستخدام اساليب ادارة التكلفة في قياس التكاليف وخاصة البيئية منها لدعم الاستدامة وصولا الى منتجات وخدمات صديقة للبيئة وتحقق الاهداف الحديثة للتكاليف والادارية .

### اهداف البحث

يهدف البحث الى

- توضيح مفهوم بيانات التكاليف وتطورها من التقليدية الى الحديثة ومفهوم التنمية المستدامة وابعادها .
- دراسة دور ومساهمة بيانات التكاليف في دعم التنمية المستدامة في بعض منظمات مدينة الموصل .

### فرضية البحث

يقوم البحث على فرضية رئيسة مفادها:

بيانات التكاليف لها دور في دعم ابعادالتنمية المستدامة .

### منهج البحث

يقوم البحث على استخدام المنهج الاستقرائي في عرض مفاهيم متغيرات البحث وبما ورد في ادبيات التكاليف والادارية والمصادر التي تناولتها ، ثم يقوم البحث في الجانب العملي باستخدام قائمة الفحص لدراسة وتوضيح بيانات التكاليف في دعم ابعاد التنمية المستدامة وتحليل الاجابات احصائيا لعينة من الادارات والعاملين في بعض منظمات مدينة الموصل.

لاعرض تحقيق اهداف البحث واثبات فرضيته تم تناول الفقرات الآتية:

- اولا : بيانات التكاليف ....المفهوم والاهمية  
ثانيا: التنمية المستدامة ...المفهوم والابعاد .  
ثالثا: الجانب العمالي  
رابعا: استنتاجات والتوصيات .

## المبحث الاول

### بيانات التكاليف (المفهوم والاهمية)

#### 1- المفهوم

تعد التكاليف الركيزة الاساسية لتحقيق ابعاد الميزة التنافسية ( التكلفة ، الجودة ، المرونة ، التسليم ) للوحدات الصناعية واساسا لبقاء واستمرار الوحدات في ظل بيئة الاعمال الحالية التي تتصف بالتطور والتغير السريع وشدة المنافسة فأصبحت حاجات ورغبات الزبائن في السلع والخدمات المطلوبة كثيرة ومتعددة من بينها الحصول على منتجات متعددة الخصائص وذات جودة عالية بسعر منخفض، وحيث أن تحقيق السعر المنخفض يتطلب تخفيض التكاليف وذلك من منظور الزبون ،( الجيوشي ، 2019 ، 60) فإن تخفيض التكاليف أصبح من أهم الاهداف التي تسعى الوحدات إلى تحقيقها مع عدم الاخلال بمواصفات المنتج والابقاء على مستوى الجودة المطلوبة من قبل الزبون.وان تخفيض التكاليف هي عملية تحقيق الوفورات في تكاليف الانشطة من خلال تخفيض الوقت والجهد اللازم لاتمامها، أو من خلال إستبعاد بعض الانشطة المتداخلة والتي لا تضيف أي قيمة للمنتجات بشرط أن يكون إستبعادها غير مؤثر على جودة وخصائص المنتج، وعليه ظهرت عدة اساليب لادارة التكاليف منها التكلفة على اساس النشاط، الموازنة على اساس النشاط، الادارة على اساس النشاط، سلسة القيمة، التحسين المستمر، بطاقة الاداء المتوازن، التكلفة على اساس الانشطة باعتماد المواصفات ،التكلفة على اساس النشاط المرتكز على الاداء تكاليف الانشطة على اساس العمليات، الجودة، الحيدود السداسي، المقارنة المرجعية، اعادة هندسة العمليات، دورة حياة المنتج،الانتاج في الوقت المحدد، نظرية القيود ، هندسة القيمة، التكلفة على اساس الانشطة باعتماد الوقت، التكلفة المستهدفة، لتقديم معلومات ذات الجودة وفاعلية للعمل على تقليل الهدر في الكلفة والوقت .

ويرى الباحثان ان بيانات التكاليف الحديثة الناتجة عن الاساليب السابقة تستخدم الى جانب البيانات التقليدية

لأغراض تحقيق الاهداف الحديثة لمحاسبة التكاليف والادارية واهمها :

- تخفيض التكاليف
- رضا الزبون
- زيادة المبيعات
- توليد الربحية
- زيادة الحصة السوقية

## 2- دور بيانات التكاليف في الوحدات الصناعية

ان توفير بيانات تفصيلية عن كل نشاط من أنشطة الوحدة لمساعدة الادارة لغرض تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية باتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية بصورة اكثر كفاءة واكثر فعالية .

فيمكن اجمال دور بيانات التكاليف في الوحدات الصناعية بالآتي: ( اسيا ، 2020 ، 19-62)

(1) توفير نظام جيد للتكاليف يستطيع توفير ما يستلزم من معلومات لوضع الاجراءات والنظم الصحيحة التي من شأنها تسهيل الاسباب الخاصة بالعمل وعدم تعطيله بحيث يكون هذا النظام متمشياً مع التطورات التي تطرأ على البيئة الصناعية الحديثة، لاستيعاب اهداف الوحدة الاقتصادية .

(2) تحليل الانحرافات عن الخطط سواء الخارجية أو الداخلية التي تساعد في إحكام الرقابة ومراجعة تلك الانحرافات للقضاء عليها وتلافيها.

(3) تساعد المعلومات على ترشيد التكاليف من خلال تكاليف المنتجات دون المساس بجودتها ، وذلك من خلال دراسة كل الافكار المطروحة لترشيد التكاليف أثناء مراحل مبكرة من عمر المنتج وابتداءً من مرحلة تخطيط وتصميم المنتج .

(4) تعمل على تطبيق منهجي لأساليب محددة يتم من خلالها تحديد وظائف المنتج، وقيمة كل وظيفة كمحاولة للتوصل إلى أفضل أداء وظيفي بأقل تكلفة فمن خلال معلومات التكاليف يتم التعرف على الوظائف التي لا تضيف قيمة لدى الزبائن والتخلص ،مع ارضاء الزبائن ودعم الميزة التنافسية.

(5) انها تعمل على ترشيد وتخفيض التكاليف والاستخدام الامثل للموارد المتاحة وبدون اسراف فهي تأخذ بعدا اوسع من خلال تحليل الأنشطة وتوفير معلومات تفصيلية حول الأنشطة والتكلفة ومسبباتها واستبعاد الأنشطة عديمة القيمة مع استبعاد التلف والهدر وخفض المخزون الى ادنى مستوى .

(6) تخفيض زمن الانتاج مما يؤدي إلى الاستغلال الامثل للطاقة الانتاجية دون الهدر في الموارد .

## 3-تقارير التكاليف كمدخل لتحقيق الاستدامة

تعد تقارير التكاليف عامل مهم لتحقيق الاستدامة اذ ان المعلومات التي تتضمنها تقارير التكاليف هي اداة اساسية وفاعلة في البيئة الصناعية ، لذا اصبح الاعتماد عليها بتحديد مدى ملائمتها وموثوقيتها وبما يعزز قدرتها على تلبية احتياجات المستفيدين وكل ذوي المصالح امر مهم في اعطاء صورة واضحة ودقيقة لشمولها التكاليف والاحداث والواقع الذي تمثله التكاليف المرافقة للإنتاج بدءا من مرحلة التصميم وصولا الى ما بعد استلام الزبون للمنتج ويمكن تحديد اهم اهداف تقارير التكاليف بالآتي : ( العركي ، 2017 ، 18-19)

1- تعد تقارير التكاليف من اهم مصادر المعلومات لمستخدميها.

2- اعطاء المعلومات عن الوقت والتكاليف وتجنب الانحرافات والقيود في العمل.

3- تسهم في نجاح واستمرارية أي وحدة اقتصادية تزيد من الرقابة والتقليل من الفساد بكل اشكاله .

4- المساعدة في اتخاذ القرارات ودعم القدرة على مساءلة الادارة .

5- تعطي وصف عن أداء الإدارة في تحقيق أهدافها من حيث الكفاءة والفاعلية والانتاجية . ويرى الباحثان ان اضافة البعد البيئي الى الفقرات السابقة يدعم ويعزز الاستدامة ويسهل تحقيقها.

## المبحث الثاني

### التنمية المستدامة (المفهوم والابعاد )

#### 1- مفهوم التنمية المستدامة

الاستدامة هي حسن استغلال الموارد المتاحة والاستفادة منها ، فهي مصطلح بيئي يصف كيف تبقى الانظمة الحيوية متنوعة ومنتجة مع مرور الوقت.لذا أصبح مصطلح الاستدامة واسع النطاق ويمكن تطبيقه تقريبا في كل مجالات الحياة وعلى المستويين المحلي والعالمي وعلى مدى فترات زمنية مختلفة . وقد اكتسب مصطلح التنمية المستدامة اهتماما عالميا كبيرا بعد ظهور تقرير لجنة ( Brudtland ) مستقبنا المشترك الذي اعدته اللجنة العالمية للبيئة والتنمية عام 1987 حيث صيغ اول تعريف للتنمية المستدامة في هذا التقرير على انها "التنمية التي تلبي الاحتياجات الحالية الراهنة دون المساومة على قدرة الاجيال المقبلة في تلبية حاجاتهم" (البعاج ، 2018 ، 3 )

كما عرفت من قبل البنك المركزي الدولي بانها العملية التي تهتم بتحقيق التكافؤ المتصل الذي يضمن اتاحة الفرص التنموية للأجيال القادمة وذلك بضمان ثبات راس المال الشامل او زيادته المستمرة عبر الزمن ( احمد واخرون ، 2018 ، 472 )

#### 2- ابعاد البيئة المستدامة

يقصد بأبعاد الاستدامة "هي الانشطة التي تؤدي إلى الارتقاء بالرفاهية الاجتماعية بأكبر قدر ممكن، مع الحرص على الموارد الطبيعية المتاحة وبأقل قدر ممكن من الاضرار و الاساءة إلى البيئة، ويوضح ذلك بأن التنمية المستدامة تختلف عن التنمية في كونها اكثر تعقيدا وتداخلا فيما هو اقتصادي واجتماعي وبيئي .(العقل ، 2020 ، 904)

ويعرض الباحثان دور بيانات التكاليف ومجالات دعمها للتنمية المستدامة واهم ابعادها يمكن ان تتلور في :

- استخدام اساليب ادارة التكلفة في تحديد قياس التكاليف والتي ينتج عنها بيانات ومعلومات ذات ابعاد منها البعد الاستراتيجي والبيئي وبعد الجودة وهنا يمكن الاشارة الى ان اهم اساليب المحاسبة الادارية البيئة هي:

محاسبة تكاليف تدفق المواد : تعد احدى ادوات المحاسبة الادارية من منظور بيئي وتفحص تكاليف المنتج بطريقة متكاملة ، وقياس تكاليف المنتج والخسائر معا من الناحية المادية والمالية وهي طريقة جديدة لحساب التكاليف والاستمرار بالتحسين (سالم، سرور ، 2022، 472) فاستخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد تساعد الادارة على الارتقاء بمستوى الوحدة الاقتصادية من الناحية البيئية لأنه يحدد مواقع التلف في الانتاج والطاقة بصورة دقيقة.

تقييم دورة الحياة وتكاليف دورة الحياة الكلية : هو مفهوم يتجسد في تحليل تكلفة دورة الحياة إذ إن تكاليف دورة حياة المنتج هو دراسة لمدى التأثير البيئي للمنتج من منظور طويل الاجل . فهو ينظر إلى الملامح البيئية للمنتج من مرحلة الفكرة الاولية (استخراج المواد الخام) إلى نقطة التخلص (إدارة نهاية العمر)، وعادة ما تستخدمه الوحدات

الاقتصادية في جهودها للامتثال لقواعد البيئة والسلامة، المشتريات، المبادئ التوجيهية للهيئات التنظيمية الحكومية فيما يتعلق بالنفايات والانبعاثات والملوثات وما إلى ذلك (Ibeh, 2011: 591) ،  
تعد تقنية تقييم الدورة اداة بيئية يمكن استعمالها لتقييم تأثيرات البيئية لمنتج او لعملية او لخدمة او اي نظام معقد اخر خلال جميع مراحل دورة حياته اذ تراعى تقنية تقييم دورة الحياة جميع تدفقات المواد والطاقة من المهد الى اللحد. ( Flynn, 2011)

التكاليف على اساس الانشطة البيئية ان تحليل التكاليف البيئية قد تطورت استجابة للضغوطات القانونية والبيئية التي فرضت على الوحدة الاقتصادية والتي تجبرها في الافصاح عن طبيعة مساهمتها في معالجات التلوث البيئي فهذه التكاليف في كثير من الاحيان تتمثل في استثمارات مالية كبيرة. فيتم تخصيص التكاليف البيئية التي يستهلكها كل نشاط خلال مدة معينة وبشكل منفصل والهدف من هذه العملية هو لتحديد مقدار التكاليف البيئية التي تتفقهها الوحدة الاقتصادية على كل هذه الانشطة (الزاملي ، والاعاجيبي ، 2021، 191)

تكاليف الجودة البيئية : تكاليف الجودة البيئية هي التكاليف التي تتحملها الوحدة الاقتصادية في سبيل المحافظة على البيئة الموجودة فيها الوحدة حيث ينبغي ان تساهم في القضاء على التلوث البيئي والعمل على حماية البيئة المحيطة بالوحدة وكما ان الاعتراف بأهمية تكاليف الجودة البيئية تعمل على تحفيز الادارة العليا على تطبيق وتنفيذ مفهوم تكاليف الجودة البيئي و امكانية تخفيض التكاليف الاجمالية للخدمة او المنتج ومعرفة فرص التحسين وزيادة الارباح .، وتحسين وتطوير التصميم والانتاج والاداء ورفع الكفاءة و تحقيق التنافس والسمعة الحسنة و الاستفادة من الامكانيات والموارد الطبيعية والبشرية عن طريق تقليل الاخطاء(حمدان ، شحاذة ، 2020، 68)  
ان مخرجات هذه الاساليب من البيانات يمكن ان تساهم بشكل فاعل وبشكل كبي في مساندة ادارات المنظمات في التخطيط والرقابة على أنشطة ابعاد التنمية المستدامة وتخدم عملية اتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية بشكل عام .  
-التركيز على ابعاد التنمية المستدامة وبشكل خاص البعد البيئي.

فالاستدامة هي ترابط وتكامل لثلاثة ابعاد هي ( الاقتصادية ، البيئية والاجتماعية ) وتسعى الوحدات الاقتصادية الى دمجها في كل انشطتها لتستطيع الاستمرار بتحقيق قيمة مستدامة لها ولجميع اصحاب المصالح .

ومن وجهة النظر المحاسبية تعني الاستدامة امكانية الوحدة الاقتصادية في الاستمرار بممارسة اعمالها على المدى البعيد على تحقق معدلات نمو مستمرة كمؤشر لبقائها وهذه الابعاد تترايط وتتكامل مع بعضها ،وفي اعمال اليوم لا يمكن للوحدات الاقتصادية الاستمرار باعمالها بكفاءة وفاعلية دون مراعاتها وتحمل مسؤولياتها تجاه مجتمعاتها لتكسب دعمها ( عبد الله ،وادي ،2018، 586)

يعد هذا المدخل من ابرز المداخل الحديثة التي مرت بالعديد من التطورات الفكرية، التي تستحق توجيه الاهتمام لها لا من منظور جمع الافكار وترتيبها، بل من منظور الكشف عن المقومات والادوات الفاعلة والعلاقات التي تجعل من هذا المدخل محدد المعالم من ناحية اخرى، وذو علاقة واضحة من ناحية ثانية، وقابل للتطبيق من ناحية ثالثة

ويقصد بالاستدامة هي ترابط وتكامل لثلاثة ابعاد هي ( الاقتصادية ، البيئية والاجتماعية )

التي تركز على فكرة تعظيم القيمة للزبائن والقضاء على الفاقد، من خلال التخفيض المنظم لكل أنواع الفاقد ويشمل أنواع الفاقد المال المستثمر ( المخزون )، فقد بالمواد الأولية (التلف والهدر)، فقد الوقت ( زمن التشغيل) فقد بالجهد البشري (ضعف الكفاءة وإعادة التشغيل ، وفقد الطاقة ضعف كفاءة استخدام الطاقة المتاحة ، وفقد الموارد البيئية) التلوث). (Womack&,Jones2005.13)

### 3- خصائص الاستدامة

تتمتع التنمية المستدامة بمجموعة من المميزات والخصائص متمثلة بالاتي (الحيالي ، الحديدي ، 2022، 184)

1- الاستمرارية .

2- تنظيم استخدام المواد الطبيعية.

3- تحقيق التوازن البيئي.

4- التكامل بين الاقتصاد والمجتمع والبيئة.

كما يمكن قياس الاستدامة بمؤشرات وفقا لكل بعد من تلك الابعاد .

ان التطبيق الناجح للتنمية المستدامة يحقق مجموعة من الاهداف اهمها: (الطويل ، الطالبي ، 2018، 181) تحقيق مستوى معقول من الرفاهية الاقتصادية والتي تكون موزعة توزيعاً عادلاً لضمان استمرار الاجيال في المستقبل. وتحقيق الاستفادة من الموارد المتاحة من اجل جودة الحياة.

1- التقليل من استنزاف الموارد والتدهور البيئي والاضطراب الثقافي وعدم الاستقرار الاجتماعي.

2- تطوير العمليات الصناعية بحيث لا تشكل خطر على النظم الطبيعية التي تدعم الحياة على الارض ، التقليل من النفايات والتلوث.

### المبحث الثالث

#### دور ومساهمة بيانات التكلفة في توفير متطلبات دعم التنمية المستدامة

تلعب البيانات التي توفرها محاسبة التكاليف دورا هاما في دعم عمليات تحسين الجودة وتخفيض المخلفات ، اذ تعمل على توفير البيانات لإدارة الوحدة الاقتصادية عن تدفقات المواد والطاقة وحصر الفاقد والمعيب في المنتجات التي تساعد في اتخاذ القرارات من أجل الحد منها ،مما يخدم أهداف تحسين الجودة وتخفيض التكلفة الذي يعد من الاهداف الاساسية للوحدات الاقتصادية والذي سيسهم في زيادة الطلب على منتجاتها ، وإما إذا لم تعمل الوحدة الاقتصادية على تخفيض تكلفة منتجاتها فان ذلك سيؤدي الى انخفاض هامش الربح لديها .

ينطلب تطبيق المحاسبة الادارية البيئية توفير بيانات ليس فقط على المستوى النقدي، وإنما على المستوى المادي ايضا البيئية من اجل قياس التكاليف البيئية وتحديد فرص تخفيض المخاطر والاثار البيئية، للحد من النفايات والانبعاثات، واستهلاك الموارد والطاقة بكفاءة، مما يحقق وفورات في التكاليف، وبالتالي تحقيق استدامة المنتجات .( سرور ، كنوع،

(2020، 120)

فتكمن أهمية تحقيق التنمية المستدامة بمدى توفير متطلبات نجاحها التي تتمثل بـ ((Abdul-Kadhim,2022, 521)

- أ- الاستفادة من برامج العمل على تطوير النظام الإداري والمالي وتنظيم الإجراءات الحكومية في عملية الشروع بتطبيق أسس واهداف التنمية المستدامة
- ب- التأهيل والاستثمار الامثل للطاقة البديلة والموارد المائية والبيئية والعمل على تحسين متطلبات الطاقات النظيفة.
- ج- إعداد رأس المال البشري والمالي كبنى تحتية تسهم في تحقيق التنمية المستدامة .
- د- الدعوة إلى تشكيل نظام قادر على تحقيق التفاعلية المباشرة مع المجتمع بغية تحقيق اهداف التنمية المستدامة.

### ثالثاً: الجانب العملي

تم استخدام قائمة فحص وزعت على مدرء ومعاوني المحاسبين والمدققين والانتاج والتخطيط والمهندسين لمجتمع البحث المنظمات الصناعية وهي : شركة جابر بن حيان، مصنع البان الموصل ، الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود / معمل الالبسة الجاهزة في الموصل ، معمل المحاليل الوريدية في محافظة نينوى .

وقد تم توزيع 62 استمارة واعيدت منها 50 استمارة وبنسبة استجابة تعادل (80.6%)

فقرة المقياس (الاوزان )

ت	فقرة المقياس	وزن الفقرة (الدرجة )
1	نعم	2
2	لا	1

بعد تحديد الدرجات لكل محور في ضوء الاجابات على قوائم الفحص يتم اعتماد المعادلات الاتية لاستخراج النسب المئوية لمدى المطابقة وكما يأتي:

1- احتساب المعدل التقريبي لمدى المطابقة مع المتطلبات لاستخراج الوسط الحسابي المرجح من خلال احتساب قيم التكرارات لكل قائمة من قوائم الفحص وحسب المعادلة الآتية :

$$\frac{\text{مجموع الاوزان} \times \text{تكرارها}}{\text{مجموع التكرارات}} = \text{الوسط الحسابي المرجح}$$

ب- احتساب النسبة المئوية لمدى مطابقة التنفيذ الفعلي باستخدام المعادلة الاتية

$$\frac{\text{الوسط الحسابي المرجح}}{\text{اعلى درجة في المقياس}} = \text{النسبة المئوية لمدى المطابقة}$$

ت- احتساب حجم الفجوة من خلال طرح النسب المئوية لمدى المطابقة من الرقم (1) وكما يأتي:

حجم الفجوة لكل قائمة فحص = 1- النسبة المئوية لمدى المطابقة

ت		التكرارات
1	نعم	35
2	لا	15
	المجموع	50



النتيجة = التكرارات × الأوزان

ت		التكرار	الوزن	النتيجة
1	نعم	35	2	70
2	لا	15	1	15
	المجموع	50		85

$$\frac{3 \times 35}{50} = \text{الوسط الحسابي المرجح}$$

الوسط الحسابي المرجح = 2.1

**1- محور بيانات التكاليف (التقليدية والحديثة)**

بهدف التوصل الى حجم الفجوة على المستوى الاول وعلى المستوى الكلي للمنظمات الصناعية في مجال بيانات التكاليف (التقليدية والحديثة) فقد تم استخدام قائمة الفحص لتحليل الفجوة باستخدام المعادلات الواردة ذكرها في منهجية الدراسة وتم تثبيت النتائج المستخرجة على قوائم الفحص

جدول (1) اجابات محور 1/

المحور 1/		نعم		لا	
التكاليف التقليدية والحديثة		%	ت	%	ت
1	هل يتم قياس تكاليف المنتجات والخدمات في منطمتك	46	4	92	8
2	هل لديكم مدير للتكاليف وكادر محاسبة تكاليف في منطمتك	23	27	45	55
3	هل لديكم مدير للتكاليف وكادر يعمل بأسلوب تقليدي (بيانات تقليدية للتكاليف)	23	27	45	55
4	هل لدى المنظمة اطلاق او معرفة بأساليب محاسبة التكاليف الحديثة	11	39	22	78
5	هل يتم قياس تكاليف الجودة واطهارها	23	27	46	54
6	هل لديك اطلاق على اهداف محاسبة التكاليف الحديثة ومنها	29	21	57	43
المعدل		51%		49%	

تحليل اجابات محور 1/ التكاليف التقليدية والحديثة

كان متوسط النسب المئوية لاجابات اسئلة المحور 1/ لاجابات اسئلة المحور هو (51% لاجابة نعم)

و(49% لاجابة لا) وكما في جدول (1)

وذلك يدل على ان بيانات التكاليف التقليدية والحديثة كانت متوفرة لدى المنظمات مجتمع البحث ولكن بنسبة ليست عالية وهي فوق الوسط بقليل ، وهي لا تحقق اهداف محاسبة التكاليف بشكل عام والحديثة منها بشكل خاص . ان اعلى نسبة اجابة في المحور كانت (92% نعم في السؤال 1/) وهو يدل على ان هناك قياس لتكاليف المنتجات والخدمات ،ويليه (57% نعم في السؤال 6/) وهو اطلاق عينة المبحث على اهداف التكاليف الحديثة .

اما اقل نسبة اجابه كانت (22% نعم في السؤال 4/) وهو يدل على ضعف وقلة اطلاق العينة على اساليب التكاليف الحديثة .

## جدول (2) اجابات محور 2/

المحور 2/		نعم		لا
البعد البيئي		ت	%	ت
1	هل يتم تحديد الانشطة البيئية وتخطيط انجازها	17	35	33
2	هل يتم تحديد وقياس التكاليف البيئية	15	33	35
3	هل يتم الافصاح عن التكاليف البيئية	16	32	34
4	هل تتحمل منظمتك عقوبات غرامات حول البعد البيئي	19	37	31
5	هل تهتم الادارات في منظمتك بالبعد البيئي	40	80	10
6	هل لديك اطلاع على انواع التكاليف البيئية.	18	36	32
7	هل تحصل منظمتك على دعم واعانات لتعزيز البعد البيئي.	40	80	10
المعدل		48%		52%

## جدول (3) اجابات البعد الاجتماعي

ت		الفقرات		لا
البعد الاجتماعي		ت	%	ت
1	هل يتم قياس التكاليف المرتبطة بالعاملين والمزايا الاجتماعية.	35	70	15
2	هل تحصل منظمتك على دعم واعانات لتعزيز البعد الاجتماعي.	38	75	12
3	هل تهتم الادارات في منظمتك بالبعد الاجتماعي.	28	55	22
المعدل		67%		33%

## جدول (4) اجابات البعد الاقتصادي

ت		الفقرات		لا
البعد الاقتصادي		ت	%	ت
1	هل تهتم ادارة التكاليف بقياس وتحليل تكاليف المنتج لغرض تخفيضها	26	51	24
2	هل تهتم ادارة الحسابات بقياس وتحليل تكاليف المنتج لغرض تخفيضها	39	77	11
3	يتأثر اداء المنظمة الاقتصادي بتقلبات سعر الصرف في السوق	35	69	15
4	تتابع المنظمة باستمرار اسعار المنتجات المنافسة في السوق	43	85	7
المعدل		71%		29%

تحليل اجابات محور 2/ البعد البيئي :

كان متوسط النسب المئوية لاجابات اسئلة المحور 2/ وكما تظهر في جدول (2) (نعم 48% و) 52%) وهو يدل ان الاهتمام بالبعد البيئي ولكن دون الوسط وكانت اعلى اجابة (نعم 80%) في السؤالين (5،7) وهو يدل على ان عينة البحث تهتم بالبعد البيئي ودعمه وتعزيزه . اما اقل نسبة اجابه كانت (32% نعم في السؤال /3) وهو يدل على عدم اهتمام عينة البحث بالافصاح عن تكاليف البيئة.

كذلك نسبة اجابه (33% نعم في السؤال /2) مما يدل على عدم اهتمام عينة البحث على تحديد وقياس التكاليف البيئية ويظهر جدول (3) ان متوسط اجابات اسئلة المحور هي (نعم 67%) و(لا 33%) وهو يدل على اهتمام المنظمات مجتمع البحث بالبعد الاجتماعي

وكانت اعلى نسبة اجابة (نعم 75% في السؤال /2) وهو اعلى من المتوسط الحسابي مما يدل على ان المنظمات تحصل على دعم واعانات خاصة بالبعد الاجتماعي .

اما اقل نسبة اجابة كانت (نعم 55% في السؤال /3) مما يدل على اهتمام الادارات في المنظمات البعد الاجتماعي. اما البعد الاقتصادي فيظهر جدول (4) متوسط الاجابات (نعم 71%) و(لا 29%) وهو يدل على اهتمام المنظمات بالبعد الاقتصادي لان الاجابات كانت جيدة .  
 قد بلغت اعلى نسبة اجابة (نعم 85% السؤال / 4) وهي اعلى من المتوسط الحسابي مما يدل على ان المنظمات تتابع و باستمرار اسعار المنتجات المنافسة في السوق.  
 واقل نسبة اجابة بلغت (51% السؤال /1) مما يدل على اهتمام ادارة التكاليف بقياس وتحليل تكاليف المنتج لغرض تخفيضها.

## 2- قياس الفجوات

### جدول (5) بيانات التكاليف (التقليدية والحديثة)

ت	الفقرات	نعم	لا
1	هل يتم قياس تكاليف المنتجات والخدمات في منطمتك	46	4
2	هل لديك مدير للتكاليف وكادر محاسبة تكاليف في منطمتك	23	27
3	هل لديك مدير للتكاليف وكادر يعمل بأسلوب تقليدي (بيانات تقليدية للتكاليف)	23	27
4	هل لدى المنظمة اطلاع او معرفة بأساليب محاسبة التكاليف	11	39
5	هل يتم قياس تكاليف الجودة واطهارها	23	27
6	هل لديك اطلاع على اهداف محاسبة التكاليف الحديثة ومنها	29	21
<b>الاوزان</b>		<b>2</b>	<b>1</b>
<b>التكرارات</b>		<b>155</b>	<b>145</b>
<b>النتيجة</b>		<b>310</b>	<b>145</b>
<b>الوسط الحسابي المرجح</b>		<b>9.1</b>	
<b>النسبة المئوية لمدى المطابقة</b>		<b>4.55</b>	
<b>الفجوة</b>		<b>-3.55</b>	

تؤشر القيم الاحصائية الواردة في الجدول (5) وجود فجوة سلبية ترتبط بتبني الاساليب التقليدية والحديثة في محاسبة التكاليف ، وهذا الأمر يبين لنا اعتماد المنظمات المبحوثة على استخدام الاساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف ، وقلة توجهها نحو تطوير تلك الاساليب أو استخدام أساليب معاصرة وحديثة .  
 وسيتم تناول الابعاد الثلاثة للتنمية المستدامة (تحديد الفجوة)

### جدول (6) البعد البيئي

ت	الفقرات	نعم	لا
1	هل يتم تحديد وقياس التكاليف البيئية	17	33
2	هل يتم الافصاح عن التكاليف البيئية	15	35
3	هل تتحمل منطمتك عقوبات غرامات حول البعد البيئي	16	34
4	هل تهتم الادارات في منطمتك بالبعد البيئي	19	31
5	هل لديك اطلاع على انواع التكاليف البيئية.	40	10
6	هل تحصل منطمتك على دعم واعانات لتعزيز البعد البيئي.	18	32
7	هل يتم تحديد الانشطة البيئية وتخطيط انجازها	40	10
<b>الاوزان</b>		<b>2</b>	<b>1</b>

185	165	التكرارات
185	330	النتيجة
10.3		الوسط الحسابي المرجح
5.15		النسبة المئوية لمدى المطابقة
- 4.15		الفجوة

تعكس المؤشرات الاحصائية المبينة في الجدول (6) وجود فجوة سلبية في البعد البيئي للتنمية وهو أمر يؤشر تدني تركيز المنظمات المبحوثة على الاهتمام بالمجالات البيئية ودعم الانشطة التنظيمية الموجهة للحفاظ على البيئة ومواردها وربما يكون هذا ناجم عن عدم ادراك اهمية الانشطة الداعمة للبيئة وعدم معرفة ادارات المنظمات المبحوثة بوجود أنشطة تكاليف تعزز الاداء البيئي وبالتالي عدم تبنيها وتطبيقها.

#### جدول (7) البعد الاجتماعي

ت	الفقرات	نعم	لا
1	هل يتم قياس التكاليف المرتبطة بالعاملين والمزايا الاجتماعية.	35	15
2	هل تحصل منظمتك على دعم واعانات لتعزيز البعد الاجتماعي.	38	12
3	هل تهتم الادارات في منظمتك بالبعد الاجتماعي.	28	22
		2	1
		101	49
		202	49
		5.02	
		2.51	
		-1.15	

تصح معطيات الجدول (7) وجود فجوة سلبية في البعد الاجتماعي للتنمية وهو أمر يؤشر محدودية اهتمام المنظمات المبحوثة بالبعد الاجتماعي وما يتضمنه إذ يتضح عدم وجود أنشطة تتبناها المنظمات ترتبط بالمسؤولية الاجتماعية فضلاً عن ضعف اهتمامها بالعاملين والمزايا الاجتماعية التي تحققها لهم .

#### جدول (8) البعد الاقتصادي

ت	الفقرات	نعم	لا
1	هل تهتم ادارة التكاليف بقياس وتحليل تكاليف المنتج لغرض تخفيضها	26	24
2	هل تهتم ادارة الحسابات بقياس وتحليل تكاليف المنتج لغرض تخفيضها	39	11
3	يتأثر اداء المنظمة الاقتصادي بتقلبات سعر الصرف في السوق	35	15
4	تتابع المنظمة باستمرار اسعار المنتجات المنافسة في السوق	43	7
		2	1
		143	57
		286	57
		6.86	
		3.34	
		- 2.43	

تؤشر معطيات الجدول(8) وجود فجوة سلبية تعكس عدم الاهتمام بالبعد الاقتصادي المرتبط بتحقيق التنمية في المنظمات المبحوثة وهي تفسر عدم قدرة إدارة المنظمات المبحوثة في دعم المؤشرات الاقتصادية للتنمية في البلاد ، أو تركيز اهتمامها على المجالات الأخرى أكثر من المجال الاقتصادي.

رابعاً: الاستنتاجات والتوصيات

### 1- الاستنتاجات

كانت أهم استنتاجات البحث هي:

- (1) عدم تطبيق الأساليب الحديثة في محاسبة التكاليف في المنظمات المبحوثة، والاقتصار على الأساليب التقليدية التي قد لا تتماشى مع متطلبات البيئة المعاصرة.
- (2) عدم الاهتمام بأنشطة الجودة وتكاليها في المنظمات المبحوثة .
- (3) عدم امتلاك الكادر المحاسبي في المنظمات المبحوثة لمهارات متخصصة في محاسبة التكاليف الحديثة ، وعدم معرفته بأهداف محاسبة الكلفة .
- (4) ابتعدت المنظمات المبحوثة عن تحقيق الاستدامة وهناك فجوات حقيقة اشترت ذلك في الأبعاد البيئية والاجتماعية والاقتصادية نتج عن ذلك الأمور الآتية :

- ضعف اهتمام الإدارة في المنظمات المبحوثة بالتوجه البيئي وبالتكاليف البيئية وغياب الأنشطة التي تخطط للاهتمام بها .
- محدودية اهتمام الإدارة في المنظمات المبحوثة بالبعد الاجتماعي الذي يحقق الاستدامة.
- كانت نسب التركيز على البعد الاقتصادي الذي يساهم في تحقيق الاستدامة متوسطة .

### 3- التوصيات

4- كانت أهم التوصيات البحث هي:

- (1) ضرورة تدريب جميع العاملين بالإدارات المختلفة بغرض زيادة الوعي بأهمية بيانات التكاليف والنتيجة عن أساليب التكاليف الحديثة والتي تنعكس تأثيرها في تحقيق الأهداف الحديثة لمحاسبة التكاليف .
- (2) ضرورة العمل على تحسين وتطوير نظم محاسبة التكاليف والإدارية وبما يساعد على خلق وعي مستدام لدى جميع العاملين وهذا الوعي يساعد في حل المشاكل البيئية ، الاقتصادية والاجتماعية ومن ثم تحصل المنظمات على تحسين شامل للعملية الإنتاجية والاهتمام بكل أبعاد التنمية المستدامة .
- (3) ضرورة تحديد معلومات عن تكاليف الجودة البيئية لمساعدة الأداء البيئي للمنظمات ودوره في تقييم الأداء البيئي بشكل خاص والمستدام بشكل عام .

المصادر

- 1- احمد ، خليفة مسعود ، خليفة ، محمد عبد العزيز ، سلام ، صلاح حسن ، 2018، اطار محاسبي مقترح لترشيد التنمية المستدامة دراسة مقارنة بين مصانع الاسمنت ومصانع الطوب الاحمر العاملة في ليبيا ، مجلة العلوم البيئية ، معاهدة الدراسات والبحوث البيئية ، عين شمس ، المجلد الرابع والأربعون ، الجزء الثاني .

- 2- حمدان خولة حسين حمدان ، شحاذة ، نور فاضل ، 2020، دور أنشطة سلسلة التجهيز الخضراء في ادارة تكاليف الجودة البيئية بحث تطبيقي في شركة تعبئة الغاز 2020 ، مجلة كلية العلم ، المجلد 12 العدد 1 .
- 3- البعاج ، الوليد خالد ، 2018، اثر معايير الاستدامة العمرانية في تصميم البيئة السكنية للمدينة العراقية ، مجلة الهندسة والتنمية المستدامة ،المجلد 22 ،العدد2(الجزء-1).
- 4- الحيايالي ، علي سمير علي الحديدي ، احمد علي عزيز 2022، توظيف ابعاد الحوكمة الالكترونية في دعم التنمية المستدامة دراسة استطلاعية لاراء عينة من موظفي بلدية الموصل ، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية المجلد 18 العدد 99
- 5- الجيوشي ، اميمة رزق علي ،2019،دراسة انتقادية لأساليب التكاليفية المستخدمة في تخفيض التكاليف بالمنظمات الصناعية،[www. st.journals.ekb.eg](http://www.st.journals.ekb.eg)
- 6- اسيا، بعضي ، 2020، مساهمة تسيير القيمة في التحكم في تكاليف الانتاج في المؤسسة الصناعية الجزائرية دراسة حالة : مؤسسة رغوة الجنوب بتقرت ، اطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير ،جامعة محمد خيضر بسكرة
- 7- الطويل ، اكرم احمد الطويل ، الطالب ، احمد عبد الستار عبد المحسن ، 2018، أنشطة ادارة اللوجستك الاخضر واثرها في تحقيق ابعاد التنمية المستدامة دراسة استطلاعية في الشركة العامة لصناعة الالبسة الجاهزة في الموصل مجلة كركوك الجامعة للعلوم الادارية والاقتصادية العدد 8 المجلد 3
- 8- الزاملي ،علي عبد المحسن ، الاعاجبيي ، حسين محمد هرفيل ، 2021، تحليل التكاليف البيئية على اساس الأنشطة ودوره في تحسين الاداء البيئي للوحدات الاقتصادية (دراسة تطبيقية على معمل سمنت الكوفة) مجلة المثني للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد 11 العدد2
- 9- العركي ، ياسمين الريح الطيب ، 2017، دور نظام محاسبة التكاليف في اتخاذالقرارات الادارية في الشركات الصناعية السودانية دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير ، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي ، جامعة شندي /السودان
- 10- عبد الله ، سلمان حسين ، وادي ، سكنة سوادي ، 2018، مؤشرات محاسبة الاستدامة وعلاقتها بخلق قيمة للشركة -دراسة تحليلية في بعض الوحدات الاقتصادية العربية ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، العدد109 المجلد 24
- 9-العقل ، عقل بن عبد العزيز ،2020، ابعاد التنمية المستدامة ومصادرها وتطبيقاتها في ضوء التربية الاسلامية ،جامعة سوهاج ،كلية التربية / المجلة التربوية عدد فبراير -ج2-(82)
- 10-سرور ،منال جبار ، كنوع ،محمد عليوي 2020, استعمال تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد لتحقيق استدامة المنتج ، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد 16، العدد 52، ج1/2020
- 11-عباس سعود سالم، منال جبار سرور ، 2022، دور محاسبة تكاليف تدفق المواد في تحسين الاداء البيئي ( المجاة العراقية للبحوث الانسانية والاجتماعية العلمية ، العدد7 لسنة 2022

12- Jamemp. Womack and Joner, (2005): " Lean thinking: Banish waste and create wealth in your corporation", New York, Second Edition

13- Raed Abdul-Kadhim Abdul-Hussein Al-Waeli,2022, Utilizing Digital Public Relations Programs to Meet Sustainable Development Goals a survey study of the UNAMI's FACEBOOK Page in Iraq

مجلة لارك / (وقائع المؤتمر العلمي السنوي الدولي السادس لكلية الاداب ) التنوع الثقافي أساس الوحدة والتكامل الوطني

14-Ibeh C., Thermoplastic2011 Materials Properties, Manufacturing Methods, and Applications, CRC Press Taylor & Francis Group,

15- Flynn, Kevin Martin, (2011), "Evaluation of Green Infrastructure Practices Using Life Cycle Assessment", Master Thesis, Villanova University, College of Engineering.