

أولاً :- الإطار المنهجي

تمهيد: Preface

إن نجاح كل إدارة أو منشأة سواء كانت صناعية أو خدمية يعتمد الى حد كبير على ما توفره محاسبة التكاليف لها من معلومات مناسبة وملائمة ودقيقة وفي الوقت المناسب، نتيجة للتطورات والتغيرات التي ظهرت في بيئة التصنيع الحديثة حدثت تغيرات في مفاهيم وأهداف الوحدات الاقتصادية الأمر الذي أدى إلى البحث عن وسائل وأساليب حديثة تتلائم مع أهداف تلك الوحدات وبالطريقة التي تمكنها من القيام بدورها الفعال في تحقيق أهدافها.

تلعب المعايير دوراً مهماً في مجال تحقيق كل من الفعالية والدقة والكفاءة في القرارات المتخذة، وذلك من خلال الرقابة المستمرة والمستندة إلى المعايير، نظراً للترابط اللصيق بين كل من الرقابة والمعايير، ويتعاطم دور نظام محاسبة التكاليف المعيارية بصفة خاصة في ظل ظروف المنافسة التي تعتبر من أهم متغيرات البيئة الصناعية والتي تتطلب رقابة فاعلة على عناصر التكاليف وبما أن المنشآت الصناعية في السودان جزء من منشآت الاعمال تتأثر بالمنافسة الحادة في السوق الذي تعمل فيه من خلال تقديم منتجات بأقل تكلفة ممكنة وذلك عن طريق فرض الرقابة والسيطرة على التكاليف، والتكاليف المعيارية يجب أن تمثل خطة متكاملة تبدأ بإعداد المعايير ومراقبة تطبيقها على ارض الواقع وتعديلها إذا اقتضت الضرورة، ومن ثم مقارنة التكاليف الفعلية بالتكلفة المعيارية وقياس الانحرافات وتحديد انواع هذه الانحرافات و تشخيص مسبباتها ورفع تقارير للإدارة المختصة بغرض فحص تلك الانحرافات حتى يتسنى لها إتخاذ الإجراءات التصحيحية وصولاً لتحقيق الهدف الأساسي التي تتطلع إليه الإدارة العليا في أي منشأة وهي الفاعلية والكفاءة، فلإدارة المنشأة في القطاع الصناعي تبني أحد أنظمة محاسبة التكاليف بغرض التحكم والرقابة على التكاليف وذلك لضمان المنافسة والاستمرار والبقاء في السوق.

مشكلة الدراسة: Problem of Study

تتمثل مشكلة الدراسة في عدم قدرة المنشأة الصناعية على التحكم في تكلفة المنتج في ظل المتغيرات البيئية والاقتصادية الحديثة، مما يتطلب الاهتمام برقابة تكلفة المنتج ومحاولة تخفيضها حتى يمكن لهذه المنشآت ان تنافس في السوق وتستطيع الاستمرار والبقاء، إضافة إلى ضعف الوعي التكلفة بالمنشآت الصناعية مع عدم الإلمام بأهمية ودور التكاليف المعيارية في رقابة التكاليف من أجل الوصول إلى الهدف العام.

وباستقراء الدراسات السابقة المتوفرة والمتعلقة بنظام التكاليف المعيارية والرقابة على التكلفة وتقييم الأداء الإداري وجد الباحث أن هناك فجوة لم تغطيها تلك الدراسات، ففي الولايات المتحدة الأمريكية تمثلت مشكلة دراسة Sanford A. Robin (2009) في أن المنشآت تعمل في ظل بيئة معقدة وشديدة المنافسة، والنظام التقليدي للتكاليف فشل في تقديم معلومات إستراتيجية تحتاجها المنشآت في هذه البيئة المعقدة، ومديرو هذه المنشآت يطلبون معلومات سريعة ودقيقة وموثوقة لإتخاذ القرارات الرشيدة، وفي العراق تناولت دراسة كامل على و فريال كاظم (2012)

م) دور التكلفة المعيارية لعنصر المواد فى التخطيط والرقابة وتمثلت مشكلة الدراسة فى عدم وجود نظام لتحديد التكلفة المعيارية لأحد عناصر التكلفة وهو تكلفة المواد الأولية مما يؤدي الى عدم وجود تخطيط ورقابة فعالة وكفوءة لهذا العنصر، أما دراسة Justo Wani (2010) فقد تناولت أثر تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط على رقابة وتخفيض التكاليف فى المنشآت الصناعية بقطاع السكر فى السودان، وتمثلت مشكلة الدراسة فى الإختلاف بين نظام التكاليف على أساس النشاط وفلسفة النظم التعليمية وإختلاف التطبيق الفعلي والنظري بين البلدان وخاصة النامية، مما دع لأهمية وجود منهج جديد للمحاسبة الإدارية، ودراسة صالح حسب الرسول (2004) تناولت دور التكاليف المعيارية فى الرقابة والتسعير فى القطاع الصناعى حيث تمثلت مشكلة الدراسة فى عدم قيام شركات ومؤسسات القطاع الصناعى فى تطبيق نظم الرقابة المحاسبية (نظم التكاليف المعيارية) التى تستهدف الرقابة على تكاليف الأداء وبناء سياسات تسعير موضوعية تأخذ فى الاعتبار التكاليف الانتاجية، وأشارت دراسة وحيد رثعان ومنصور إبراهيم فى الأردن(2009) إلى مستوى ادراك مديرو الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية لأهمية استخدام المقاييس غير المالية لبطاقة الاهداف المتوازنة فى تقييم الأداء وتمثلت مشكلة الدراسة فى الحاجة لمعرفة مدى مواكبة الشركة الصناعية المساهمة العامة الاردنية للتطور الاخير الذى شهدتها مهنة المحاسبة فى خدمة الادارة وتحديداً حقل المحاسبة الادارية والتى من الممكن أن تساعد الادارة فى تخطيط اعمالها بنتائج وتقييم ادائها بأسلوب مناسب، وتناولت دراسة Beata & Carl (2002) الدور الذى يمكن لنظام التكاليف المعيارية أن يلعبه فى ظل التطورات التكنولوجية التى صاحبت البيئة الصناعية فى السويد وتمثلت مشكلة الدراسة فى التطورات التى صاحبت عمليات التصنيع فى السنوات الأخيرة لذلك كثرت ادوات محاسبة التكاليف لمعالجة مشاكل تكاليف الإنتاج، مثل التكلفة على اساس النشاط (ABC)، بطاقة الأداء المتوازن و التكلفة المستهدفة، كل ذلك ظهر بصورة واضحة فى شركات الأعمال (مجتمع الأعمال)، على الرغم من ذلك نجد ان إستخدام الأساليب الإدارية التقليدية فى إدارة التكلفة شائع الإستخدام، مثال على ذلك التكاليف المحددة مقدماً (التكاليف المعيارية)، بينما تناولت دراسة Marie Attiea et,al (2010) حالة تعد من أسرع اقتصاديات العالم نمواً، الا وهي امارة دبي، حيث قامت هذه الدراسة حول كيفية تطبيق التكلفة المعيارية وتحليل التباين، وذلك من خلال استخدام استمارة الأستقصاء بغرض جمع البيانات اللازمة.

فجوة الدراسة:

من العرض السابق للدراسات السابقة التى تناولت التكاليف المعيارية والرقابة على التكلفة يتضح للباحث أن الدراسات السابقة لم تتعرض الى نظام التكاليف المعيارية ودوره فى الرقابة على التكلفة وتقييم الأداء الإداري بصورة مباشرة، كما إعتمدت الدراسة على النظرية السلوكية التى تحاول تفسير ما يتم من عمليات محاسبية قابلة للتنبؤ فى الأجل القصير والطويل، بالإضافة إلى أن الدراسة الحالية إستخدمت نماذج فحص إنحرافات التكاليف لتحديد مسببات تلك الإنحرافات.

مما تقدم يمكن صياغة تساؤلات الدراسة كما يلي :-

1. هل يمكن لنظام التكاليف المعيارية أن يقدم معلومات تساعد في تحديد الانحرافات بصورة دقيقة؟
2. هل يؤثر تطبيق نظام التكاليف المعيارية في عملية الرقابة على تكاليف الإنتاج الصناعي؟
3. هل هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وتقييم الأداء الإداري بالمنشآت الصناعية ؟
4. هل تطبق منشآت المشروبات الغازية والسكر بولاية الخرطوم نظام التكاليف المعيارية في الرقابة وتقييم الأداء؟

أهداف الدراسة: Objectives of Study

هدفت الدراسة إلى تحقيق الآتي:

1. بيان دور نظام التكاليف المعيارية في تحديد الانحرافات وفحصها باستخدام نماذج فحص الانحرافات.
2. التعرف على أهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية كأداة للرقابة علي التكاليف بالمنشآت الصناعية.
3. التعرف على مدى فاعلية نظام التكاليف المعيارية في تقديم معلومات للمنشأة تساعد على كفاءة وفاعلية ادائها.
4. معرفة مدى تطبيق نظام التكاليف المعيارية بالمنشآت الصناعية وإبراز دوره في تحقيق الهدف العام للمنشأة وذلك لان المنهج الاستراتيجي يقوم على فكرة التوظيف الرشيد لإمكانيات وموارد المنشأة.
5. بيان الأسس العلمية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المعيارية بالمنشآت الصناعية.

أهمية الدراسة: Importance of Study

تمثلت أهمية الدراسة في:

1. أهمية الدراسة العلمية وذلك باعتبارها محاولة لمعرفة أثر تطبيق نظام التكاليف المعيارية بالمنشآت الصناعية وهو ما اغفلته الدراسات السابقة من خلال الدور الذي يقوم به في مجال الرقابة وتقييم الاداء بصورة مباشرة ، كذلك بعض الأساليب الحديثة لأنظمة محاسبة التكاليف لم تلق الاهتمام الكافي على الصعيد النظري في السودان، بالإضافة إلى التآصيل العلمي لنظام التكاليف المعيارية بغرض رفع الوعي التكلفة بما يساهم في الإقتناع به وتطبيقه في الدول النامية عموماً والسودان خصوصاً مما يساهم في ضبط تكلفة المنتج، كما أن هذه الدراسة استخدمت نماذج فحص إنحرافات التكاليف لتحديد مسببات تلك الإنحرافات.

2. أهمية الدراسة العملية وذلك في حاجة المنشآت الصناعية بالسودان لتطبيق أنظمة حديثة لمحاسبة التكاليف في الإنتاج تساهم بفاعلية في تحقيق الكفاءة الإنتاجية والإستخدام الأفضل للموارد، مع بيان دور نظام التكاليف المعيارية في ظل زيادة المنافسة التي تواجهها المنشآت الصناعية في الوقت الحاضر حيث أصبح استمرار هذه المنشآت يعزى على قدرتها في تقديم منتجاتها بأسعار تنافسية وجودة عالية وتكلفة أقل بهدف الاستمرار والبقاء في السوق.

منهجية الدراسة: The Study Methodology

استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي: بإستخدام أسلوب العينة العشوائية لمعرفة دور نظام التكاليف المعيارية في الرقابة وتقييم الاداء الإداري بالمنشآت الصناعية السودانية.

نظريات الدراسة: Study Theories

استندت الدراسة إلى بعض النظريات في إطار الفكر المحاسبي وجميع هذه النظريات منبثقة من نظرية المحاسبة الإيجابية (Positive Accounting Theory) والتي تسعى لتحقيق أهدافها، وذلك لمعرفة الدور المتوقع أن تقوم به في مجال المحاسبة والتعرف على نظم القياس المختلفة التي يمكن الإستعانة بها لإخضاع الظواهر والمتغيرات المتعددة التي تمكن من تكوين النظرية المحاسبية، وتتمثل هذه النظريات في:

1. النظرية السلوكية: Behaviorism Theory ساهمت النظرية بالانتقال لوظيفة المحاسبة من وظيفة مسك الدفاتر إلى نظام للمعلومات، كما ساهمت في ظهور المحاسبة الإدارية وزيادة خاصية الملائمة، إستخدمت النظرية المدخل التنبؤي الذي يعتمد على الملائمة ولكي تكون المعلومات ملائمة ينبغي أن تكون لها تغذية عكسية أو قيمة تنبؤية¹، والقدرة التنبؤية هي قدرة البيانات المالية المحاسبية على تفسير الواقع الموجود، فمن الممكن التنبؤ وعدم إتخاذ القرار ولكن ليس من الممكن اتخاذ قرار دون تنبؤ، فالمدخل التنبؤي هو مدخل لإتخاذ القرارات².

2. نظرية المسيطر: Dominant Theory

تركز النظرية على الرقابة والتحكم، وتتص النظرية على أن فكرة التحكم واسعة بما يكفي لضم جميع الأطراف المعنية دون إستثناء، ويصبح إتجاه تدفق الزيادة في الموارد مسألة غير ملائمة وبدلاً من ذلك يصبح العامل الملائم هو كيفية توزيع المسيطر للموارد لجميع الأطراف³.

3. استراتيجية قيادة التكلفة: Cost Leadership Strategy

تنص على مبدأ تخفيض تكاليف الانتاج والتوزيع والترويج لكي تتمكن من تقديم منتجات ذات اسعار منخفضة وترتكز المنشأة في البحث لتحسين خصائص المنتج أو تسعى لتخفيض تكاليف صنع المنتجات القائمة.

فرضيات الدراسة: Study Hypotheses

اختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

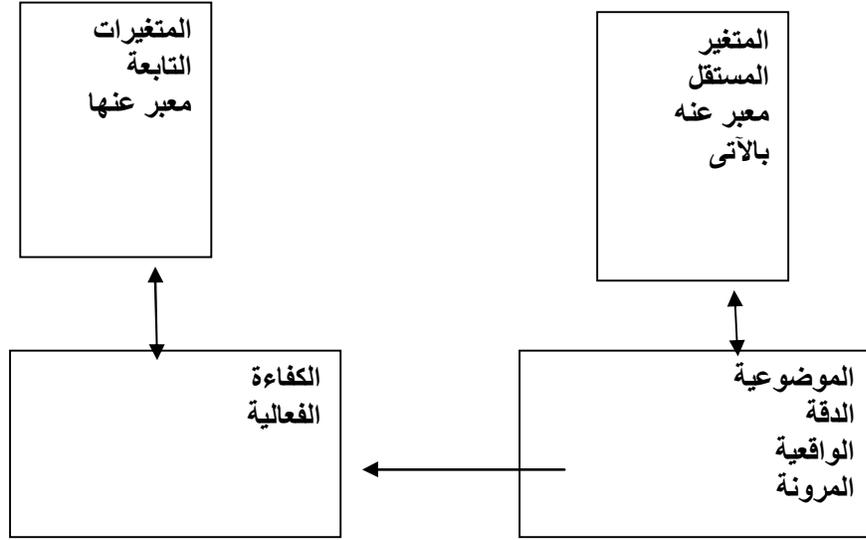
1. تطبيق نظام التكاليف المعيارية بالمنشآت الصناعية السودانية يساعد في تحديد الانحرافات بصورة دقيقة.
2. تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر في عملية الرقابة على تكاليف الإنتاج الصناعي.
3. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وتقويم الأداء الإداري بالمنشآت الصناعية.
4. تطبق منشآت إنتاج المشروبات الغازية والسكر بولاية الخرطوم نظام التكاليف المعيارية في الرقابة وتقويم الأداء الإداري.

¹ - الهادي آدم محمد، نظرية المحاسبة، (الخرطوم : دن، 2003م)، ص32.

² - فؤاد الليثي، نظرية المحاسبة، (القاهرة : دار النهضة العربية للنشر، 2010 م)، ص69.

³ - ريتشارد شرويدر وآخرون، نظرية المحاسبة، تعريب خالد على كاججي وإبراهيم ولد محمد فال، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2010م)، ص25.

النموذج التصوري لمتغيرات الدراسة الميدانية



المصدر: إعداد الباحث وفقاً لمتغيرات الدراسة 2016م.

أدوات جمع البيانات:

إعتمدت الدراسة على مجموعتين من الأدوات في جمع البيانات تتمثل في الآتي:

1. البيانات الأولية عن طريق الملاحظة والمقابلات الشخصية والإستبانة.
2. البيانات الثانوية عن طريق الكتب والدوريات والرسائل العلمية والمستندات الرسمية والتقارير والندوات.

حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة في:

1. الحدود المكانية: المنشآت الصناعية (المشروبات الغازية والسكر) ولاية الخرطوم.
2. الحدود الزمانية: 2011 / 2012م.

التعريفات الإجرائية:

1. **التكاليف المعيارية:** تكاليف مستقبلية تم تقديرها مسبقاً لتمثل الهدف الواجب التوصل إليه في ظل مستوى الأداء الجيد في فترة مقبلة وتستخدم التكاليف المعيارية كأداة للرقابة ورفع الكفاءة الإنتاجية واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة كما يمكن مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لمعرفة الانحرافات ووضع الاجراءات التصحيحية اللازمة¹.
2. **الرقابة على التكاليف:** تحقيق الكفاءة في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج وإمداد الإدارة ببيانات عن أوجه النشاط المختلفة بها، ويتم مقارنة التكلفة الفعلية بالتكلفة المعيارية في ظل الظروف المحيطة بالمنشأة².

¹ - إسماعيل حجازي، ومعاليم السيد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، (عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع، 2012م)، ص42.

² - المرجع السابق، ص45.

3. **تقويم الأداء الإداري:** نشاط مستمر يهدف إلى التعرف على مستويات التنفيذ التي قامت بها المنشأة الإقتصادية خلال فترة زمنية معينة ومقارنة النتائج المحققة مع الأهداف المرسومة سابقاً ومعرفة الإنحرافات إن وجدت وتحديد أسبابها بغرض دعم أسباب الإنحرافات الإيجابية وتلافي ومعالجة أسباب الإنحرافات السلبية مستقبلاً .

4. **كفاءة الاداء:** القدرة على استخدام الموارد البشرية والمادية المتاحة لانجاز الأداء المطلوب كما يجب .

5. **فعالية الأداء:** القدرة على تحقيق الأهداف مهما كانت الامكانيات المستخدمة فى ذلك، فهي تمثل العلاقة بين الأهداف المحققة والأهداف المحددة.

هيكلية الدراسة Structure Study :

تحقيقاً لأهداف هذه الدراسة تم تقسيمها إلى مقدمة وعدد أربعة فصول وخاتمة، فالمقدمة إشتملت علي الإطار المنهجي والدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة، أما الفصل الأول تحت عنوان (مفهوم وأهداف وأركان ومقومات نظام التكاليف المعيارية، بالإضافة الى العلاقة بين نظام التكاليف المعيارية والرقابة على التكاليف بالمنشآت الصناعية) وذلك من خلال ثلاثة مباحث، حيث تناول المبحث الأول المفهوم والأهداف، اما المبحث الثاني استعرض الأركان والمقومات واخيراً المبحث الثالث تناول العلاقة بين نظام التكاليف المعيارية والرقابة على التكاليف.

أما الفصل الثاني جاء تحت عنوان الرقابة علي التكاليف من حيث (المفهوم، الأهداف، الأهمية، الأنواع، الأساليب، المقومات، المزايا، المعوقات)، وذلك من خلال ثلاثة مباحث كالاتي: المبحث الأول استعرض المفهوم، الأهداف والأهمية والمبحث الثاني تناول الأنواع والأساليب وأخيراً المبحث الثالث تناول مقومات ومزايا ومعوقات الرقابة على التكاليف.

أما الفصل الثالث تحت عنوان (تقويم الأداء الإداري) فشمّل هذا الفصل ثلاثة مباحث على النحو التالي: المبحث الأول يتناول المفهوم، الأهداف، الأهمية، المراحل و الأسس، اما المبحث الثاني يركز على تقويم الأداء الإداري من منظور الكفاءة والفعالية، واخيراً يتناول المبحث الثالث مقاييس تقويم الاداء الملائمة لبيئة التصنيع الحديثة .

أما الفصل الرابع تحت عنوان (الدراسة التطبيقية والميدانية) حيث تمثلت فى دراسة حالة لقطاعى المشروبات الغازية والسكر - ولاية الخرطوم، فشمّل هذا الفصل ثلاثة مباحث، المبحث الأول يتناول نبذة تعريفية عن المنشآت الصناعية والمبحث الثاني يتناول الدراسة التطبيقية، والمبحث الثالث يتناول تحليل البيانات واختبار الفرضيات للدراسة الميدانية، وتشتمل الخاتمة على النتائج والتوصيات.

ثانياً: الدراسات السابقة

يمكن عرض جزء من البحوث التي تناولت موضوعات متعلقة بموضوع الدراسة في عدد من الشركات والمؤسسات على الوجه الآتي :-

دراسة عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، (2000م)¹:

تمثلت مشكلة الدراسة في محاولة تطوير فعالية البعد الوظيفي لانظمة التكاليف في القطاع الصناعي المصري من خلال مدخل التكلفة المستهدفة بغرض تحقيق الرقابة الفعالة على التكلفة بدءاً من مرحلة التقييم الأولى وانتهاءً بمرحلة ما بعد البيع مع الأخذ في الاعتبار مقومات الأداء الداخلى والخارجى للوصول الى التكاليف المستهدفة والتي تحقق استراتيجية التكلفة التنافسية، أما أهداف الدراسة فتمثلت في الآتى: بيان دراسة وتحليل مدخل التكاليف التقليدية في مجالات الرقابة وخفض التكلفة لتحديد مدى كفايتها في مجال تحقيق التكلفة التنافسية لمواجهة متغيرات البيئة الاقتصادية الحديثة، ايضاح التأصيل العلمى لمدخل التكلفة المستهدفة كأحد أساليب تدعيم الوظيفة الرقابية الشاملة على التكاليف بغرض تحقيق القدرة التنافسية التكاليفية للمنشأة، تحديد متطلبات وأسس تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات المصرية وأدوات خفض التكلفة، المناهج التي أستخدمت لهذه الدراسة هي المدخل الاستقرائى والاستنباطى بالإضافة الى المنهج الوصفى التحليلى، تمثلت فرضيات الدراسة فى الآتى: عدم ملاءمة المداخل التقليدية لتحقيق البعد الرقابى فى ظل متغيرات البيئة الحديثة، يحقق مدخل التكلفة المستهدفة البعد الحقيقى للرقابة وخفض التكلفة لمواجهة البيئة التنافسية، أثبتت نتائج الدراسة صحة جميع الفرضيات أعلاه، توصلت الدراسة الى بعض النتائج أهمها: مدخل التكلفة المستهدفة يحقق الرقابة وخفض التكلفة بغرض تدعيم القدرة التنافسية وذلك من خلال الاسترشاد بتكلفة المنافسين عند تخطيط التكلفة المستهدفة للعاملين، ضعف الاساليب التقليدية وعدم ملائمتها لتحقيق البعد الرقابى فى ظل المتغيرات الحديثة، ازدياد حدة المنافسة المحلية والعالمية أدى الى تبنى استراتيجيات حديثة أهمها الجودة الشاملة والتحسين المستمر بجانب خفض التكلفة وغيرها، اوصت ببعض التوصيات منها: إجراء المزيد من الدراسات النظرية والتطبيقية فى هذا المجال لمحاولة نقل التجربة اليابانية التي كانت وراء نجاح تلك الشركات وتحقيق القدرة التنافسية، ضرورة تبنى منهج شامل للرقابة على التكاليف يهدف الى خفض التكلفة وتحقيق التكاليف الإستراتيجية التنافسية وذلك لتمكين منشآت الاعمال فى مواجهة البيئة التنافسية. ما يميز دراسة الباحث عن هذه الدراسة السعى فى الحصول على أسلوب ملائم تستطيع المنشآت الصناعية بالسودان من خلاله توفيق الأوضاع فى ظل عدم الاستقرار الاقتصادى والسياسى أيضا البحث عن بدائل ذات تكلفة اقل من أجل ربط أهداف المنشأة (تعظيم الأرباح) وبين اهداف العاملين (المكافآت) أثناء التقييم.

¹ - عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، مدخل التكلفة المستهدفة فى مجال رقابة خفض التكلفة كهدف إستراتيجى لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة أسيوط، كلية التجارة، العدد الثامن والعشرون، 2000م، صص 1- 42.

دراسة حمدى شحدة زغرب، (2002م)¹:

تمثلت مشكلة الدراسة فى أن المنشآت الصحية بمختلفة انشطتها الخدمية تقوم بتوفير الرعاية الطبية الفنية من خلال أدائها ووسائلها وأجراءاتها التى تتميز بتنوعها وتعددتها بالإضافة الى تداخل عناصر التكلفة والإيراد للعديد من المراكز التى تقدم خدماتها بصورة مشتركة مع المراكز الأخرى الامر الذى يتطلب درجة واضحة من التحليل والتوزيع والرقابة على عناصر النفقات والإيرادات فى هذه المنشآت وتوافر المقومات اللازمة للرقابة على كافة مراكز الأنشطة وذلك بهدف تقويم اداء كل مركز منها لاغراض استخدامها فى التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، هدفت الدراسة الى توضيح الاطار العلمى لاستخدام محاسبة التكاليف فى المستشفيات ودراسة مقومات محاسبة التكاليف فى مستشفيات قطاع غزة لمساعدة الإدارة فى القيام بوظائفها الأساسية من التخطيط والرقابة وتقويم الأداء واتخاذ القرارات الإدارية وايضا بيان النموذج المناسب لإنشاء نظم محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، اختبرت الدراسة الفرضيات الآتية: ان طبيعة العمل فى المستشفيات يتطلب كغيرها من المنشآت الأخرى تحقيق الرقابة اللازمة على انشطتها باستخدام اساليب متطورة ومعاصرة لانظمة التكاليف الخاصة بها تتسم بالدقة والموضوعية والمصدقية، تفنقر مستشفيات قطاع غزة الى المقومات الأساسية لنظام محاسبة التكاليف، تعاني المستشفيات فى قطاع غزة من محددات وصعوبات جوهرية فى الجوانب التنظيمية والإدارية والمحاسبية تعيق تطبيق نظام محاسبة التكاليف، اتبع الباحث المنهج الاستدلالي لاستنباط واستخلاص مشاكل قياس التكلفة كما اتبع منهج الاستقراء بهدف جمع البيانات وتحليلها واختبار الفرضيات، قد أسفرت الدراسة عن قبول الفرضيات وخلصت الى بعض النتائج منها: أن غالبية مستشفيات قطاع غزة لا تهتم بالوظيفة المالية والإدارية كاهتمامها بالوظيفة الطبية مما يؤدي الى الكثير من الضياع والاسراف لعنصر التكلفة، تواجه مستشفيات قطاع غزة صعوبات متفاوتة عند تطبيق محاسبة التكاليف ومن أهمها نقص المهارات المدربة فى هذا المجال وكذلك نقص الوعى التكاليفى لدى الادارة، هنالك جوانب ايجابية تدعم تطبيق محاسبة التكاليف منها اعتقاد الافراد بان تكلفة التطبيق لاتقف عائقاً امام تطبيق محاسبة التكاليف، واوصت بعدة توصيات منها:- تطبيق محاسبة التكاليف المعيارية بجانب محاسبة التكاليف الفعلية، ضرورة توفير المقومات الأساسية اللازمة لبناء نظام محاسبة التكاليف فى مستشفيات قطاع غزة من خلال توفير انظمة معلومات محاسبية فعالة، واعداد موازنات تخطيطية تعتمد على أسس علمية وأستخدام الوسائل التقنية، مراعاة تطبيق محاسبة التكاليف المعيارية بجانب تطبيق محاسبة التكاليف الفعلية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت أطار محاسبى مقترح لقياس التكلفة فى المنشآت الصحية بينما تتناول الدراسة الحالية نظام التكاليف المعيارية ودوره فى الرقابة وتقويم الأداء الإدارى بالمنشآت الصناعية فى السودان.

¹ - حمدى شحدة زغرب، إطار علمى محاسبى مقترح لقياس التكلفة فى المستشفيات الصحية، الخرطوم، رسالة دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، (2002م).

دراسة Beata & Carl (2002م)¹:

تمثلت مشكلة الدراسة في التطور التي صاحبت عمليات التصنيع في السنوات الأخيرة لذلك كثرت ادوات محاسبة التكاليف لمعالجة مشاكل تكاليف الإنتاج، مثل تكلفة على اساس النشاط (ABC)، بطاقة الأداء المتوازن و التكلفة المستهدفة، كل ذلك ظهر بصورة واضحة في شركات الأعمال (مجتمع الأعمال)، على الرغم من ذلك نجد ان استخدام الأساليب الإدارية التقليدية في إدارة التكلفة شائع الاستخدام، مثال على ذلك التكاليف المحددة مقدماً "التكاليف المعيارية" كانت ولا زالت تستخدم على نطاق واسع وخاصة خلال القرن الماضي، إن هدف الدراسة تمثلت في البحث عن اثر استخدام نظام محاسبة التكاليف المعيارية بما تم تطبيقه في شركة التصنيع السويدية ثم تقديم النصح والمشورة بما يؤدي الى تطوير وتحسين نظام التكاليف المعيارية لدى الشركة السويدية، خلصت الدراسة الى إظهار و توضيح الاستخدامات المتعددة لنظام محاسبة التكاليف المعيارية وهو مظهر جليا في مجالات اخرى ذات صلة بإدارة التكاليف، بالإضافة الى ذلك ساهم نظام محاسبة التكاليف المعيارية في تحسين جوانب اخرى مثل تحسين الإتصال بين اقسام المنظمة حيث ان استخدام نظام محاسبة التكاليف المعيارية جعل العلاقة بين الأقسام مميّزاً داخل الشركة او كما تعمل الموازنات التخطيطية في الربط بين الإدارات والأقسام، ايضاً استخدمت كأساس لتخصيص التكاليف، من اهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي التأكيد على تغطية نظام محاسبة التكاليف المعيارية لأنشطة المنظمة، حتى العاملين تحقق لهم الرضا من خلال نظام التكاليف المعيارية المستخدمة، كما تأثرت نظام محاسبة التكاليف المعيارية في تسعير منتجات الشركة، وتمثل نظام محاسبة التكاليف المعيارية دليل إرشاد وتوجيه لأنشطة المنظمة، كما انه تؤثر على نظام التشغيل وتتأثر به وكذلك توقعات ونتائج المستقبل.

أوصت الدراسة بتطوير نظام محاسبة التكاليف المعيارية كي تساعد على احداث تغيير افضل ، كما أوصت بإجراء المزيد من البحوث في هذا المجال والمجالات ذات الصلة، وإنشاء دليل ارشادي يساعد في فهم واستيعاب نظام التكاليف المعيارية وتطبيقها، حيث ان اثناء اجراء هذه الدراسة نجد ان هناك العديد من مجالات ذات الصلة التي يمكن اجراء ابحاث عليها وبدرجة اكبر: تكوين فريق تدريب يتلخص مهامه في تدريب وتأهيل العاملين بنظام التكاليف المعيارية، مقترحات تتعلق بالإبحاث المستقبلية وهو يجب ان يركز على المنافع التي يمكن ان يحققها نظام التكاليف المعيارية في ظل استخدام احدث التكنولوجيا سوء كانت في مجال الصناعة او تقديم الخدمات وايضا على الإنتقادات المنصوبة ضد نظام التكاليف المعيارية في بيئة الاعمال الحديثة.

اهتمت الدراسة بالبحث عن الدور الذي يمكن لنظام محاسب التكاليف المعيارية ان يلعبه في ظل التطورات التكنولوجية التي صاحبت البيئة الصناعية آخذة في ذلك دراسة حالة الشركة الصناعية السويدية، واطهرت الدراسة

¹ - Beata Morelli & Carl-Joachim Wiberg ,The standard cost system, Accounting & Finance Journal, Graduate Business School, School of Economics and Commercial Law, Goteborg University, 2002. PP113-135.

استفادة الشركة من نظام محاسب التكاليف المعيارية فائدة قصوى وفي عدة مجالات، لكن دراسة الباحث ركزت في علاقة نظام محاسب التكاليف المعيارية بوظيفتي الرقابة وتقويم الأداء الإداري في بيئة الصناعة السودانية.

دراسة صالح حسب الرسول البدوي تاي الله، (2004)¹:

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قيام شركات ومؤسسات القطاع الصناعي في تطبيق نظم الرقابة المحاسبية (نظم التكاليف المعيارية) التي تستهدف الرقابة على تكاليف الأداء وبناء سياسات تسعير موضوعية تأخذ في الاعتبار التكاليف الانتاجية، هدفت الدراسة الى دراسة الإطار التطبيقي للمفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف المعيارية بشركة سكر كنانة المحدودة وذلك للتعرف على مدى استخدام هذا النظام في الحياة العملية لتحقيق الرقابة على التكاليف الصناعية ودوره في توفير البيانات اللازمة لتبني سياسات التسعير في إطار موجهات الدولة الرامية للنهوض بقطاع صناعة السكر، فرضيات الدراسة تمثلت في الاتي :- يساهم نظام محاسبة التكاليف المعيارية في تحقيق الرقابة على التكاليف في ضوء المعايير المحددة بصورة علمية، ترتبط تحقيق الكفاءة في استخدام عوامل الانتاج بتطبيق نظام التكاليف المعيارية، يساعد استخدام نظم التكاليف المعيارية من خلال بيانات التكاليف الفعلية في الحكم على مدى فاعلية سياسات التسعير بالقطاع الصناعي، اتبع الدارس المنهج الاستنباطي والوصفي باتباع أسلوب دراسة الحالة وأسلوب التحليل المالي لعناصر تكاليف الانتاج الصناعي، أثبتت نتائج الدراسة صحة الفرضيات أعلاه واهم النتائج هي: أن النظام المطبق يتيح للشركة قدرا من ممارسة الدور الرقابي على تكاليف الأداء، تساعد اجراءات النظام ادارة الشركة في اتخاذ الاجراءات الرقابية اللازمة لتحقيق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة، تحقيق وضع تنافسي مميز للشركة في متغيرات السياسات الاقتصادية وذلك من خلال تحقيق الرقابة على التكاليف وتوفير بيانات التكلفة اللازمة لتبني سياسات تسعير علمية تأخذ في الاعتبار تكلفة الانتاج والتصنيع، من أهم توصيات الدراسة: إعادة النظر في القواعد والاسس التي تقوم عليها عملية تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة (تكاليف أقسام الخدمات) بالقدر الذي يتيح تحديد تكلفة الانتاج على أسس علمية، ان تتبنى الشركة سياسات التسعير وفقا لمؤشرات النظم المحاسبية التي تأخذ في الاعتبار تكاليف الإنتاج في ضوء إتباع أسس تحميل تكاليف أقسام الخدمات بطريقة عادلة وبصفة خاصة ما يتعلق بتسعير السكر أو سكر السوق الداخلي وسكر الصادر، دراسة تحقيق المزاجية بين النظام المطبق (نظام التكاليف المعيارية) وربطه بنظام التكاليف على أساس الأنشطة وذلك من خلال ملامح وسمات النموذج المقترح الذي قدمته هذه الدراسة.

يتضح للباحث ان الدراسة السابقة ركزت على دور التكاليف المعيارية في الرقابة والتسعير في القطاع الصناعي بينما الدراسة الحالية تسعى إلى معرفة نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة على التكاليف وتقويم الأداء الإداري بالمنشآت الصناعية السودانية.

¹ - صالح حسب الرسول، دور التكاليف المعيارية في الرقابة والتسعير في القطاع الصناعي، الخرطوم، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية العلوم الإدارية، (2004م).

دراسة عماد الدين عوض محمد، (2007م)¹:

تمثلت مشكلة الدراسة فى أثر التكاليف الإضافية فى تقييم أداء المنشآت الصناعية بالسودان، حيث صيغت المشكلة فى السؤال التالى: ماهى العلاقة بين عناصر التكاليف الإضافية الصناعية المتغيرة وحجم النشاط فى المنشأة؟ وماهو أثر استخدام تلك العناصر على تقييم أداء المنشأة؟ هدفت الدراسة إلى: دراسة ومعرفة أثر تخفيض التكاليف الصناعية على تقييم الأداء المالى والإدارى، تسهيل مهمة حصر عناصر التكاليف الإضافية الصناعية، توفير معلومات تفصيلية عن الأنشطة المختلفة تساعد على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الرشيدة فى الوقت المناسب، إستخدام الباحث المنهج الإستنباطى والإستقرائى والتاريخى بالإضافة إلى المنهج الوصفى التحليلى، تمثلت فرضيات الدراسة فى الآتى: البيانات التى يوفرها نظام التكاليف يساعد الإدارة فى تقييم الأداء فى المنشآت الصناعية بالسودان، تحميل التكاليف الإضافية الصناعية بصورة سليمة يساعد فى تحقيق الكفاءة الإنتاجية فى المنشآت الصناعية بالسودان، هنالك علاقة مباشرة بين التكاليف الإضافية الصناعية المتغيرة وحجم النشاط فى المنشأة الصناعية، اثبتت الدراسة صحة جميع الفرضيات و توصلت الى نتائج أهمها: أن تقسيم المنشأة الى مراكز تكلفة يؤدي الى رقابة فعالة على عناصر التكاليف مما يسهل معرفة معدلات التحميل لكل مركز من مراكز الانتاج، وأن المعلومات التكاليفية التى يقدمها نظام التكاليف الجيد يفيد الإدارة فى اتخاذ القرارات الرشيدة ويسهل من مهمة تقييم أداء المنشأة، اوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها: ضرورة التركيز على تخفيض التكلفة وجعلها هدفا عاما تحاول جميع الإدارات السعى لتحقيقه بصورة دقيقة من خلال استخدام التكاليف على أساس النشاط، ضرورة الاهتمام بنظام الموازنات التخطيطية ومراجعة الاساليب التى تتبع فى إعدادها وتحديد الانحرافات ومعالجتها اول باول مما ينعكس أثره ايجابا على تقييم الأداء بالمنشأة.

تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية فى أنها تناولت أثر التكاليف الإضافية فى تقييم أداء المنشآت الصناعية بالسودان، بينما دراسة الباحث تسعى الى معرفة نظام التكاليف المعيارية ودوره فى الرقابة وتقييم الأداء بالمنشآت الصناعية بالسودان.

دراسة عمر تاج السر عمر النور، (2008م)²:

تتلخص طبيعة المشكلة فى إعتبار أن تنفيذ العقد يستغرق فترة طويلة تزيد عادة عن فترة محاسبية واحدة وهذا يتطلب ضرورة تحديد نظام معين لسداد قيمة العقد على دفعات بجانب استخدام التقدير الشخصى فى اعداد تقديرات العديد من المتغيرات التى تؤثر على عقد المقاولات كالمواد والاجور والمصروفات غير المباشرة لتقدير الارباح

¹ - عماد الدين عوض محمد، أثر التكاليف الإضافية فى تقييم أداء المنشآت الصناعية بالسودان، الخرطوم، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2007م.

² - عمر تاج السر عمر النور، اطار علمى لإدارة وقياس تكاليف اوامر العقود والمقاولات بالسودان، الخرطوم ، رسالة دكتوراه الفلسفة فى التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2008م.

المتوقعة لكل عقد وضرورة تقدير درجة الالتزام ومرحلة التقديم في الانجاز حتى يمكن تحديد النسبة من الربح الكلى والتي يمكن الاعتراف بها خلال الفتره المحاسبية، يهدف البحث الى تحقيق الاغراض الرئيسية الهادفة الى دراسة وتقييم محاسبة التكاليف ودورها في الوصول الى الأهداف المنشودة لانجاح المشاريع الاقتصادية بكفاءة عالية في ظل التطورات التكنولوجية وإمكانية محاسبة التكاليف في وضع الاطار العلمى لإدارة وقياس التكلفة فيما يخص تكاليف أوامر العقود والمقاولات والتي تتسم بشئ من الغموض في حساب الارباح، اعتمدت الدراسة على النهج الإستنباطى والإستقرائى والوصفى معتمداً على المقاييس والتحليل الكمى، فرضيات الدراسة نصت على الآتى :-
وضع التقديرات الاولية لعقود المقاولات بصورة جيدة تمكن من تحقيق أفضل الارباح، تتبع وقياس تكاليف الانتاج فى ظل نظام تكاليف عقود المقاولات يساعد فى مجال التخطيط والرقابة، تطبيق أساليب بحوث العمليات ضرورة لتخطيط تكاليف المقاولات، التقييم المستمر لنسب الإنجاز فى المشروع يعتبر من أسس محاسبة قطاع المقاولات، تعتبر معايير المحاسبة التى تعتمد على المعلومات ومدى أمانتها من أهم المعايير للحكم على جودة معايير أرباح عقود المقاولات، تأكدت الدراسة من صحة جميع فرضياتها وتوصلت إلى عدد من النتائج منها: تعتبر محاسبة التكاليف اداة هامة فى ترشيد طرق تحديد التكلفة والرقابة على عناصر التكاليف، توفير البيانات اللازمة التى تساعد ادارة شركات المقاولات فى التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، أن تطبيق نظام متكامل يشتمل على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية كادوات قياس محددة مقدما يحقق التخطيط السليم والرقابة على عقود المقاولات، لاهتم الشركات التى تعمل فى قطاع المقاولات عن الدور الكبير الذى يمكن أن يلعبه محاسب التكاليف فى المساعدة فى تقييم الانجاز من خلال تحديد الدقيق للتكاليف المباشرة ومعرفته بطرق تحميل المصروفات غير المباشرة على العقود المختلفة التى يمكن استخدامه نتيجة العام المالى بصورة أكثر دقة، ومن توصيات الدراسة ضرورة الاهتمام باستخدام الاساليب العلمية والفعالة حتى تتمكن شركات المقاولات من تنفيذ مشروعات المقاولات فى المواعيد المحددة لها بأقل قدر ممكن من التكاليف، وضرورة الاهتمام بالتنظيم المحاسبى باستخدام مؤشرات الأداء وتطبيق طريقة الجزء المنجز عند احتساب أرباح العقود.

تناولت الدراسة أسلوب محاسبة التكاليف فى تخطيط ورقابة التكاليف حتى يتم تحديد ارباح العمل المنجز بصورة دقيقة وقد ركز الباحث فى الدراسة الحالية على أهمية أسلوب التكاليف المعيارية للمنشآت الصناعية حتى تتمكن من مراقبة أنشطتها وتقييمها وبالتالي تستطيع المنشأة منافسة مثيلاتها فى السوق فى جميع أنشطتها وهو ما يميز الدراسة.

دراسة موسى فضل الله علي إدريس، (2008م)¹:

هدفت هذه الدراسة الى تسليط الضوء على أهمية استخدام الموازنات التخطيطية والرقابة وتقييم الأداء المالى والتعرف على الانواع المختلفة من الموازنات التخطيطية وكيفية اعدادها لطرق تفصيلية تحليلية تسهم فى استخدامها

¹ - موسى فضل الله علي إدريس، دور الموازنات التخطيطية فى التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالى، بالتطبيق على الشركة السودانية للاتصالات المحدودة، الخرطوم، رسالة دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، (2008).

الأسلوب الذى يوفر المعلومات المالية بطريقة واقعية سليمة لاستخدامها فى اتخاذ القرارات وتقييم الأداء الفعلى وتصحيح الانحرافات بين ما هو مخطط له ومنفذ فعليا بالشركة، تمثلت مشكلة الدراسة فى مدى وادراك ووعى الادارة بأهمية التخطيط ومزاياه وقدرتها على التخطيط باتباع الاساليب الكمية والعلمية، واستخدام الوسائل التى تعينها على ذلك مثل الموازنات التخطيطية، ومدى تفهم الادارة لأهمية الرقابة وأتباع خطواتها واجراءاتها بصورة صحيحة وتقييم الانحرافات التى تحدث بين الأداء الفعلى والأداء المخطط، اعتمدت الدراسة على الفرضيات التالية: على الادارة بأهمية التخطيط ومزاياه يساعدها فى اعداد الموازنات التخطيطية المناسبة لتحقيق اهدافها المرجوة، فهم الادارة لماهية الرقابة وأهميتها ووسائلها وانواعها يؤدى الى وجود نظام رقابى فعال، اهتمام الادارة بتقييم الأداء يذيد من فاعلية الموازنات التخطيطية كأداة تخطيطية ورقابية بالمنشأة، مشاركة الادارات والاقسام بالمنشأة فى اعداد الموازنات التخطيطية وادراكهم لاهميتها ومزاياها يؤدى الى تحقيق الاهداف المرجوه منها، استخدام الموازنات التخطيطية فى التخطيط والتنسيق والرقابة وتقييم الأداء سيساعد فى اتخاذ القرارات الادارية الرشيدة، لاختبار هذه الفرضيات اتبعت الدراسة المنهج التاريخى من خلال استعراض الدراسات السابقة التى لها علاقة بموضوع الدراسة والمنهج الاستنباطى لتحديد محاور الدراسة ووضع الفرضيات والمنهج الاستقرائى لاختبار مدى صحة الفرضيات والمنهج الوصفى التحليلى من خلال دراسة الحالة التطبيقية، من النتائج التى توصلت اليها الدراسة ما يلى: ضرورة استخدام الموازنات التخطيطية كادوات للتخطيط والتنسيق والرقابة وتقييم الأداء المالى فى المنشأة، ضرورة ايجاد التنسيق الشامل بين اجهزة الرقابة المختلفة بالمنشأة منعا للازدواجية والتضارب فى العمل من خلال استخدام الموازنات التخطيطية، ضرورة استخدام الموازنات التخطيطية كأداة رقابية على أنشطة المنشأة والاهتمام بنتائج تحليلها واتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة، ضرورة التكامل الجيد من النظام المحاسبى والتنظيم الادارى ونظم المعلومات الاخرى لضمان برمجة العمليات والانشطة وفقا لماهو مخطط له فى الموازنات التخطيطية، ومن خلال نتائج الدراسة تم التوصل الى عدة توصيات منها مايلى: تعد الموازنات التخطيطية وسيلة للتكامل وتنسيق جهود وخطط الاقسام والادارات بالمنشأة، الموازنات التخطيطية تسهم فى تطبيق الأسلوب العلمى فى مراحل عملية صنع القرار، مما يؤدى الى اتخاذ القرارات الرشيدة، تعد الموازنات التخطيطية من مكونات نظام الرقابة الداخلية الأساسية بالمنشأة، ملاءمة المعلومات المحاسبية والادارية وموثوقيتها وتوفرها فى الوقت المناسب يمكن من اعداد الموازنات التخطيطية المناسبة.

ما يميز دراسة الباحث عن هذه الدراسة هو الإعتماد على نظام التكاليف المعيارية كوسيلة رقابية فى المنشآت الصناعية وتقييم الأداء وبما أن الرقابة تساعد المديرين على تحقيق أهداف المنشأة بصورة أجمالية (تعظيم الأرباح) لذا لابد من الاعتماد على بعض النظم الرقابية والتي بمقدورها أن تساعد ادارة المنشأة فى عمليتي الرقابة وتقييم الأداء.

دراسة عادل عوض يوسف مصطفى، (2009م)¹:

تمثلت مشكلة الدراسة في ان الموانى البحرية السودانية لاتستخدم الاساليب التكاليفية الحديثة فى قياس تكلفة وتسعير خدماتها، كما أن النظام المطبق قاد الى عدم القياس الصحيح لتكلفة وتسعير خدماتها، هدفت الدراسة الى الاتى:-
لقاء الضوء على الخدمات التى تقدمها الموانى البحرية السودانية، بيان الأسس والقواعد والأساليب المحاسبية التى تمكن من تحديد تكلفة خدمة مؤداه من معايير تكاليف خدمات الموانى البحرية، توضيح مزايا تطبيق محاسبة التكاليف المعيارية فى الموانى البحرية السودانية، خلصت الدراسة الى النتائج التالية: ان الموانى البحرية السودانية لاتبنى خططها ولاتتخذ قراراتها من واقع معلومات تكاليفية معيارية تمثل مخرجات محاسبة التكاليف، عدم توفر معايير للنتاجية بالموانى البحرية السودانية يمكن استخدامها فى قياس كفاءة التشغيل او معايير علمية تكاليفية يمكن من خلالها ترجمة الاهداف الكمية المخططة الى أهداف مالية، ان أسعار الخدمات الأساسية التى تقدمها الموانى البحرية لم يتم تحديدها وفقا لمعايير محددة استنادا لاسس محاسبة التكاليف المعيارية، اوصت الدراسة بالآتى: على ادارة الموانى البحرية السودانية تحديد تكاليف خدماتها المينائية التى توفرها تحديدا معياريا باستخدام محاسبة التكاليف المعيارية، اخضاع اسعار خدمات الموانى البحرية السودانية للمقارنة مع تكاليفها المعيارية وإعادة تسعيرها وفق ما تسعر عن التكاليف المعيارية، استحداث لجنة لمساعدة الادارة فى اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها وتسعير خدماتها.

إهتمت الدراسة باستخدام التكاليف المعيارية كأسلوب علمى مقترح فى تحديد تكلفة تسعير الخدمات المينائية دون التطرق الى استخدام نظام التكاليف المعيارية فى الرقابة وتقويم الأداء بالمنشآت الصناعية السودانية وهو مايميز دراسة الباحث.

دراسة Sanford A. Robin، (2009)²:

تمثلت مشكلة الدراسة فى أن المنشآت تعمل فى ظل بيئة معقدة وشديدة المنافسة، والنظام التقليدى للتكاليف فشل فى تقديم معلومات إستراتيجية تحتاجها المنشآت فى هذه البيئة المعقدة، ومديرين هذه المنشآت يطلبون معلومات سريعة ودقيقة وموثوقة لإتخاذ القرارات الرشيدة، نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) له المقدرة على تزويد الإدارة بالمعلومات عن الموارد والأنشطة، تقليل الفاقد، تحسين الكفاءة بالإضافة إلى ربط الإستراتيجية بإتخاذ القرار، تتلخص مشكلة الدراسة فى الإجابة على السؤال هل يعمل نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) على تحسين أداء المنشأة؟.

¹ - عادل عوض يوسف مصطفى، إطار علمى مقترح لإستخدام التكاليف المعيارية فى تحديد تكلفة وتسعير الخدمات المينائية، الخرطوم، رسالة دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، (2009 م).

² - Sanford A. Robin, the Impact of Activity-Based Costing on Organizational Performance, H. Wayne Huizenga School of Business and Entrepreneurship Nova Southeastern Unpublished Doctorate of Philosophy in Business Administration, College of Graduate, Nova Southern University, USA, 2009.

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) على أداء المنشآت واختبرت الفرضيات الآتية:

1. يوجد إرتباط موجب بين إستراتيجية المنشأة والعوامل الداخلية مثل: ثقافة المنشأة، حجم المنشأة بالإضافة إلى التكنولوجيا المستخدمة.
 2. يوجد إرتباط موجب بين إستراتيجية المنشأة والعوامل الخارجية مثل البيئة الخارجية، المنافسة بالإضافة إلى الثقافة الوطنية.
 3. يوجد إرتباط موجب بين إستراتيجية المنشأة وتطبيقها لنظام التكاليف على أساس النشاط وعدم تطبيقها لنظام التكاليف على أساس النشاط.
 4. يوجد إرتباط موجب بين تطبيق المنشأة لنظام التكاليف على أساس النشاط وعدم تطبيقها لنظام التكاليف على أساس النشاط وأداء المنشأة المتمثل في معدل العائد على الإستثمار ومعدل العائد على السهم.
 5. المنشآت التي تستخدم نظام التكاليف على أساس النشاط لها معدل أداء مرتفع أكثر من المنشآت التي لا تستخدم نظام التكاليف على أساس النشاط.
 6. المنشآت التي تستخدم نظام التكاليف على أساس النشاط لديها تكلفة إستراتيجية منخفضة ومعدل أداء مرتفع أكثر من المنشآت التي لا تستخدم نظام التكاليف على أساس النشاط.
- أثبتت نتائج الدراسة أن إختبار خمسة فرضيات من سبعة أوضحت أن المنشآت التي تستخدم نظام التكاليف على أساس النشاط لها معدل دوران على الأصول من المنشآت التي لا تستخدم نظام التكاليف على أساس النشاط مما يؤكد صحة الفرضيات الخمسة أما الفرضيتين السادسة والسابعة أثبتت نتائج الإختبار بأنه لا يوجد إختلاف جوهري بين المنشآت المستخدمة لنظام التكاليف على أساس النشاط وخفض التكلفة الإستراتيجية، توصلت إلى عدد من النتائج أهمها: إن المنشآت التي تستخدم نظام التكاليف على أساس النشاط لها معدل دوران أعلى للأصول (A higher Assets Turnover) من المنشآت التي لا تستخدم نظام التكاليف على أساس النشاط، أهم عوامل لقياس الحصة السوقية هو نظام المحاسبة الإدارية ونوع التكنولوجيا المستخدمة، أهم عوامل لقياس العائد على السهم هو نظام المحاسبة الإدارية وحجم المنشأة، أهم عوامل لقياس معدل دوران الأصول هو نظام المحاسبة الإدارية وإستراتيجية المنشأة، أهم عوامل لقياس معدل العائد على الإستثمار هو حجم المنشأة للعمليات.
- يلاحظ الباحث أن الدراسة ركزت على توضيح أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط على أداء المنشآت بالولايات المتحدة الأمريكية دون إستخدام أداة أخرى من أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية، بينما تتناول دراسة الباحث نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية بإعتباره نظام يهدف إلى خفض التكلفة كهدف إستراتيجي وأداة من أدوات المحاسبة الإدارية.

دراسة وحيد رثعان ومنصور إبراهيم، (2009)¹:

تمثلت مشكلة الدراسة فى الحاجة لمعرفة مدى مواكبة الشركة الصناعية المساهمة العامة الاردنية للتطور الاخير الذى شهدتها مهنة المحاسبة فى خدمة الادارة وتحديد حقل المحاسبة الادارية والتي من الممكن أن تساعد الادارة فى تخطيط اعمالها بنتائج وتقييم ادائها بأسلوب مناسب، هدفت الدراسة الى التحقق من مستويات مديرو الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية لأهمية استخدام المقاييس غير المادية لبطاقة الأداء المتوازن فى تقييم الأداء، ولتحقيق أهداف الدراسة أختبرت الدراسة الفرضيات الآتية: لاستخدم ادارة الشركة الصناعية المساهمة العامة الاردنية أهمية استخدام مقاييس بطاقة الاهداف المتوازنة غير المالية لقياس اداء الشركة، لا تدرك ادارة الشركة الصناعية المساهمة العامة الاردنية أهمية استخدام مقاييس الأداء غير المالية لنموذج بطاقة الأهداف المتوازنة كأسلوب متكامل فى تقييم الأداء، لا توجد فروق ذات دلالة احصائية فى مستوى ادراك ادارة الشركة الصناعية المساهمة العامة الاردنية لأهمية استخدام مقاييس الأداء غير المالية لنموذج بطاقة الأهداف المتوازنة تعزى للمتغيرات الديمغرافية التالية: (العمر الخبرة) فى الشركة بشكل عام والمؤهل العلمى، إتمدت هذه الدراسة على استخدام المنهج الوصفى التحليلى لدارسة واختبار الفرضيات المتعلقة بمعرفة اساليب التقييم غير المالية المستخدمة لدى ادارة الشركة الصناعية المساهمة العامة الاردنية وادراك أهميتها لدى عينة الدراسة وتوصلت الدراسة الى النتائج التالية: يقدر مديرو الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية بدرجة عالية أهمية استخدام كل مقياس من مقاييس بطاقة الاهداف المتوازنة غير المالية (اقراريا) عند التخطيط الاستراتيجى لشركاتهم وتقييم الأداء، لا يدرك مديرو الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية أهمية استخدام بطاقة الأهداف المتوازنة كأسلوب متكامل لتقييم الأداء، لا يختلف مستوى ادراك مديرو الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية لأهمية الابعاد غير المالية لبطاقة الأهداف المتوازنة باختلاف العمر أو الخبرة أو المؤهل العلمى واستنادا الى نتائج الدراسة أعلاه فقد تم التوصل الى عدة توصيات كان أهمها ضرورة تبنى مديرو الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية لنموذج بطاقة الأهداف المتوازنة ككل والتركيز على استثمار هذا النموذج بما يفيد فى إنجاز عملية الربط بين الخطط والأهداف الاستراتيجية للشركة ومقاييس الأداء أثناء قيام الادارة بالتخطيط الاستراتيجى.

تناولت الدراسة مستوى ادراك مديرو الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية أهمية استخدام المقاييس غير المالية لبطاقة الأهداف المتوازنة فى تقييم الأداء بينما تتناول دراسة الباحث نظام التكاليف المعيارية فى الرقابة وتقييم الأداء الإدارى بالمنشآت الصناعية السودانية.

¹- وحيد رثعان الختاتنة، ومنصور ابراهيم السعيدة، مستوى ادراك مديرو الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية لأهمية استخدام المقاييس غير المالية لبطاقة الاهداف المتوازنة فى تقييم الأداء، مجلة الجامعة الأردنية فى ادارة الاعمال، المجلد رقم (5) العدد (1) كانون الثانى 2009م ص ص62-87.

دراسة محاسن أحمد محمد سلامة، (2009م)¹:

تمثلت مشكلة الدراسة فى دراسة دور الموازنة التخطيطية فى تقييم الأداء والرقابة فى القطاع الحكومى بمؤسسات التعليم العالى بالإضافة الى ان التقدير أو التخطيط للموازنة المقبلة يتم على أساس سنوات سابقة قد تؤدي الى ظهور الموازنة بشكل تقليدى نمطى وبالتالي قد لا يؤدي الى تحقيق هدفها، تهدف الدراسة الى وجود معيار لقياس الكفاءة لتقييم الأداء عن طريق الموازنات التخطيطية والتي عن طريقها تستطيع أن تنشأ بتحديد العوامل التي تساعد فى رفع كفاءة اداء الوحدات الحكومية عن طريق المقارنات بفترات سابقة مع معرفة فاعلية استخدامها وايضا التحقق من الموازنة التخطيطية تمثل عنصر رقابى على الأداء وتحقيق الرقابة الذاتية، والتوصل الى نموذج مقترح يبسط عملية التنفيذ وبالتالي يقلل من تكاليف الموازنات التخطيطية، اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي بصورة أساسية والمنهج الاستقرائي فى تقييم نتائج دراسة الحالة والمنهج الاستنباطي، افترضت الدراسة أن الموازنات التخطيطية المعدة من قبل الوحدات الحكومية يشكلها التقليدى لاتعكس الانشطة الحقيقية والفعالية التي تقوم بها الوحدات الحكومية، تقوم الموازنات التخطيطية بدور فاعل فى عملية الرقابة وتقييم الأداء بمؤسسات التعليم العالى بالقطاع العام، إستخدام الموازنات التخطيطية كأداة للتخطيط والرقابة بمؤسسات التعليم العالى فى القطاع العام يذيد من كفاءتها، التقييم المادى والمعنوى المرتبط بأعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية يعمل على التغيير الايجابى فى سلوك العاملين، حيث اثبتت الدراسة صحة جميع الفرضيات وتوصلت لعدد من النتائج أهمها: أن الموازنات التخطيطية تعد بشكلها التقليدى فى الوحدات الحكومية لاتعكس الانشطة الحقيقية والفعالية وتقوم ادارة الجامعة باشتراك المرؤسين فى إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية وهذا ما يشعرهم بل يؤكد لهم بان الادارة تعترف بادائهم لذلك يحرصون على القيام بتنفيذ الموازنة بدقة لتحقيق الأهداف، تقوم الادارة العليا بتحفيز القائمين بأعداد الموازنة التخطيطية ماديا ومعنويا مما يؤدي الى التعبير الايجابى فى سلوك العاملين، أوصت بعدة توصيات منها: تدريب العاملين باستمرار مع الاهتمام باوضاعهم المادية والوظيفية والاجتماعية وايضا متابعة الأداء المالى بالتقارير الدورية والاهتمام باساليب المراجعة الداخلية.

يرى الباحث أن الدراسة السابقة تناولت أهمية الموازنة التخطيطية كأداة رقابية ووسيلة لتقويم الأداء بمؤسسات التعليم العالى لذا جاء اختلاف الدراسة الحالية عن سابقتها بحيث تناولت نظام التكاليف المعيارية كأداة رقابية إلى جانب تقويم الأداء الإدارى.

دراسة Wegman Gregory (2010م)²:

¹ - محاسن أحمد محمد سلامة، لموازنة التخطيطية ودورها فى الرقابة وتقويم الأداء المالى بمؤسسات التعليم العلى، الخرطوم، رسالة ماجستير فى المحاسبة والتمويل غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، 2009م .

² - Gregory Wegman , Compared Activity Based Costing Case Study in The Information System Departments of Two Groups In France : A strategic Management Accounting Approach , Proceedings of Business and Information, International Conference On business and Information, 5-7July, 2010 .

تمثلت مشكلة الدراسة فى معرفة فعالية وفائدة نظام التكلفة على أساس النشاط كأداة من أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، وتحليل مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، ومعرفة إمكانية إدراج نظام التكلفة على أساس النشاط ضمن أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من خلال دراسة حالة مقارنة لمجموعتين من الشركات فى فرنسا هى مجموعة شركات الحديد والصلب ومجموعة المصارف، هدفت الدراسة إلى تحليل مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية واختبار فعالية نظام المحاسبة على أساس النشاط كأداة من أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بالإضافة إلى التعرف على فائدة نظام التكلفة على أساس النشاط فى تحسين إستراتيجيات الشركة ودعم القرارات الإدارية.

إعتمدت الدراسة على منهج دراسة الحالة فى إجراء دراسة مقارنة بين مجموعة شركات الحديد والصلب ومجموعة المصارف بفرنسا، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: تطور نظام المحاسبة الإدارية الإستراتيجية يكشف عن نظام التكلفة على أساس النشاط أداة لتحسين إستراتيجية المنشأة ودعم القرارات الإستراتيجية، يعتبر نظام التكلفة على أساس النشاط من أهم الأدوات المستخدمة فى مجموعة شركات الحديد والصلب ومجموعة المصارف بفرنسا، إختلفت الكتابات حول تعريف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة إلا أنها إتفقت فيما بينها فى عدة جوانب هى الهدف والإهتمامات والنطاق ومحور التركيز، يمثل أسلوب دورة حياة المنتج الإطار العام الذى يدور فى فلكه العديد من أدوات إدارة التكلفة تحقيقاً للعلاقة التكاملية بين أكثر من أداة من أدوات إدارة التكلفة مما يترتب عليه خفض حقيقى للتكاليف وتحسين القيمة وتدعيم الموقف التنافسى للمنشأة، على الرغم من عدم الدراية والمعرفة الكاملة والواسعة بمفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بين مفردات عينة الدراسة، إلا أن نسبة كبيرة من الشركات محل الدراسة تستخدم بعض اجراءاته وتسعى إلى تطبيق بعض الأهداف التى تتوافق مع أهدافه وتوجهاته دون تطبيق هذا المفهوم بشكل متكامل، أوصت الدراسة بالآتى: ضرورة نشر الفكر النظرى والتطبيقى لمفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة القائم على خطوات منهجية واضحة بين الشركات الصناعية المصرية حتى تتمكن من مواكبة التطورات والتغيرات السريعة المتلاحقة فى بيئة الأعمال المعاصرة وحتى تستطيع التصدى لموجات المنافسة الشديدة، ضرورة بذل الجهود لإعادة النظر فى أنظمة التكاليف التقليدية المطبقة فى بعض الشركات المصرية وتطويرها بما يتواءم مع متطلبات ومتغيرات البيئة الإقتصادية والصناعية الحديثة بإعتبار أن مدخل إدارة التكلفة هو المدخل الأكثر ملائمة خاصة من المنظور الإستراتيجى للتعامل مع خصائص البيئة التنافسية المعاصرة.

ركزت الدراسة السابقة على مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها فى تعظيم قيمة المنشأة ودعم القدرة التنافسية من خلال إجراء دراسة إستطلاعية، بينما الدراسة الحالية للباحث إختلفت عن سابقتها بالتركيز على نظام التكاليف المعيارية ودوره فى الرقابة وتقويم الأداء فى المنشآت الصناعية السودانية.

دراسة محمد سالم محمد خير، (2010م)¹:

تمثلت مشكلة الدراسة فى التساؤلات الآتية: هل أثرت المتغيرات التى طرأت على الإستراتيجيات الادارية المصاحبة لبيئة التصنيع الحديثة على فعالية الدور الرقابى للتكاليف المعيارية، هل نظام التكاليف المعيارية بصورته التقليدية ملائم كأداة للرقابة فى ظل مستجدات بيئة التصنيع الحديثة، هل نظام التكاليف المعيارية التقليدى ما زال قادراً على توفير بعض المعلومات المهمة وذات الجدوى للإدارة، هل يجب تطوير نظام التكاليف المعيارية التقليدى حتى يواكب بيئة التصنيع الحديثة، هدفت الدراسة الى تحديد مدى تأثير تقنيات التصنيع الحديثة على أدوات الرقابة على عناصر التكاليف وتحليل مدى ملاءمة اساليب التكاليف المعيارية المستخدمة فى ظل نظم التصنيع التقليدية للاستخدام كأدوات للرقابة فى نظم التصنيع الحديثة تستهدف الدراسة ايضا لتطوير وتحسين نظام التكاليف المعيارية ليصبح ملائماً لتقنيات التصنيع الحديثة، إستخدم الباحث المنهج التاريخ والإستقرائى وأخيراً المنهج الوصفى بإستخدام الأساليب الإحصائية، بنيت الدراسة على الفرضيات الآتية: نظام التكاليف المعيارية بشكله التقليدى غير ملائم كأداة للرقابة فى ظل مستجدات بيئة التصنيع الحديثة، نظام التكاليف المعيارية بشكله التقليدى ما زال قادراً على توفير بعض المعلومات المهمة وذات الجدوى للإدارة، نظام التكاليف المعيارية فى شكله التقليدى يتطلب تطويراً كبيراً حتى يواكب بيئة التصنيع الحديثة، توصلت الدراسة الى نتائج بعد التأكد من صحة الفرضيات من خلال الدراسة النظرية والميدانية منها، تخلفت محاسبة التكاليف المعيارية عن ملاحقة المتغيرات والتطورات فى تكنولوجيا التصنيع مما جعلها بشكلها الحالى غير صالحة للاستخدام فى بيئة التصنيع الحديثة وأن نظام التكاليف المعيارية التقليدى ما زال قادراً على توفير معلومات مهمة وذات جدوى للإدارة وأيضاً يجب تطوير نظام التكاليف المعيارية التقليدى حتى يواكب بيئة التصنيع الحديثة، من توصيات الدراسة أهمها كانت: حتى يتوافق التحليل التقليدى لانحرافات التكلفة مع فلسفة نظام الإنتاج فى الوقت المحدد يجب إضافة انحرافات اخرى تتعلق بالمخزون من المواد الخام وكذلك للتخلص من تكاليف الاحتفاظ بالمخزون ويجب إضافة انحرافات أخرى تتعلق بالمخزون من الإنتاج التام وحتى تتمكن المنشأة الصناعية من الكشف عن مدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية والتعرف على موقفها التنافسى بمنظور واسع لا يقتصر على الرؤية الداخلية فقط، يجب إضافة أنحراف آخر للتحليل التقليدى يتعلق بالوضع التنافسى لتلك المنشآت، وأن يتم أعداد معايير فى ضوء البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة، مع الأخذ أسعار المنافسين فى الاعتبار.

تطرقت الدراسة الى دور التكاليف المعيارية فى الرقابة فى ظل مستجدات بيئة التصنيع الحديثة فى السودان بينما تتناول الدراسة الحالية، دور التكاليف المعيارية فى الرقابة وتقويم الأداء فى المنشآت الصناعية بالسودان وهو ما يميز دراسة الباحث.

¹ - محمد سالم محمد خير سعيد، دور التكاليف المعيارية فى ظل مستجدات بيئة التصنيع الحديثة فى السودان، الخرطوم، رسالة دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2010م.

دراسة Justo Wani Lado Lado (2010)¹:

تمثلت مشكلة الدراسة في فقدان القرينة الملاءمة في الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف مما دع لأهمية وجود منهج جديد للمحاسبة الإدارية، وهدفت إلى إختبار العلاقة بين تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في مصانع السكر السودانية والتغيرات التي حدثت نتيجة المنافسة الحادة وتعقيدات الإنتاج من خلال النماذج النظرية لعملية التعليم التنظيمي.

إعتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطي والإستقرائي والوصفي التحليلي، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إختبار الفرضيات التالية: هناك تباين مهم في درجة تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في مصانع السكر السودانية التابعة للشركة السودانية للسكر، التغيرات في الأدوار الوظيفية المختلفة في المنشأة عبر المراحل المختلفة من تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط تبيان بصورة كبيرة، هناك إختلافات كبيرة بين الشركات التي طبقت نظام التكاليف على أساس النشاط وتلك التي إنصرفت عن تطبيقه لما ترى كلاً منهما من أهمية التطبيق أو عدمه، هنالك إختلاف كبير في إدراك أهمية المتغير السلوكي والتغير التنظيمي في المستويات المختلفة من نجاح تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: إن تبنى مستجدات المحاسبة الإدارية يعمل على ترقية التعليم التنظيمي في هذه المصانع، وإن نجاح المستجدات يعتمد إلى حد كبير على مستوى التعليم التنظيمي، وأوصت بعدة توصيات منها: العمل الجاد من جانب إدارة شركة السكر السودانية لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط بمصانع السكر السودانية، على الجامعات السودانية إتاحة الفرص للمهنيين والأكاديميين والمهتمين بالمحاسبة للإطلاع على الدراسات المتوفرة في مجال التكاليف على أساس النشاط حتى يتمكنوا من تطوير هذا المجال بالمعرفة والخبرات التي إكتسبوها.

تناولت الدراسة أثر تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط ABC على رقابة وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية بقطاع السكر في السودان بينما تناولت دراسة الباحث نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقييم الأداء الإداري في المنشآت الصناعية بإعتباره أحد أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية في رقابة وتخفيض التكاليف بهدف تعظيم الأرباح.

دراسة Amy J. Fredin & Roopa Venkatesh (2010م)²:

أجريت هذه الدراسة في (Chill Out's Company) التي تعمل في مجال الأطفعة الباردة وذلك لمعرفة الدور الذي يمكن أن تلعبه نظام محاسبة التكاليف المعيارية في بيئة الصناعة والبيئات الإنتاجية والخدمية الأخرى وايضاً

¹ -Justo Wani Jado Lado, The Adoption and Implementation of Activity Based Costing in Sudanese Industry, Unpublished PhD in Accounting and Finance, Dissertation College of Graduate Studies ,University Juba, School of Management Science,2010.

² - Amy J. Fredin & Roopa Venkatesh, Chill Out' Standard Costing System: Is it Working for them? , Cloud State University & University of Nebraska at Omaha, Journal of Business Cases and Applications , 2010,pp12-22.

معرفة الى أي مدى استفادت الإدارة من نظام التكاليف المعيارية المستخدمة في الشركة (Chill out Company) وذلك لأن نظام التكاليف المعيارية تساعد في ضبط التكاليف إذا ما أستخدم من قبل مستخدمين لهم الدراية والخبرة والمعرفة بنظام التكاليف المعيارية ولهم قدرة لدراسة المستقبل، هدفت الدراسة إلى معرفة الفرص والحلول المتاحة لمعالجة القصور القائم على تطبيق نظام التكاليف المعيارية على قسم المأكولات الباردة بالشركة، واتبعت الدراسة المنهج التحليلي الوصفي، ولتحسين عملية التشغيل بالشركة يرجى من المستخدمين (العاملين بالشركة) الإهتمام بالجوانب الفنية في المعالجة المسائل المتعلقة بنظام محاسبة التكاليف لتحقيق بيئة معلومات مناسبة وحقيقية تمكن من صياغة القرارات المتعددة الخاصة ببيئة أعمال الشركة، اوصت الدراسة بتطبيق مفهوم محاسبة التكاليف الفعلية او التكاليف العادية، كما اوصت الدراسة بتطبيق انظمة اخرى لمحاسبة التكاليف بالإضافة الى الأنظمة القائمة. يلاحظ مما تقدم ان الدراسة اهتمت بدور نظام محاسبة التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكلفة واستخدمت بيانات شركة (Chill out) التي تعمل في مجال الأطعمة المثلجة كمجتمع للدراسة، هذه الدراسة في جوهرها تناولت التكاليف المعيارية وعلاقتها بوظيفة الرقابة كواحدة من الوظائف الإدارية، وتختلف عن دراسة الباحث في الأهداف ومجتمع الدراسة والحدود الزمانية والمكانية لكل منهما.

دراسة Marie Attiea (2010)¹:

تناولت الدراسة مدى تطبيق أسلوب التكاليف المعيارية بالمقارنة بين المنشآت في عدة دول هي: الإمارات العربية المتحدة، والمملكة المتحدة وماليزيا، وذلك بتوزيع قوائم الاستقصاء على عينة من المحاسبين والمدراء الماليين في المنشآت الصناعية والخدمية، المكونة من 480 منشأة صناعية بنسبة استجابة 37% أي ما يعادل 178 منشأة، وباستخدام الاختبار الاحصائي (مان - وتتي) Mann - Whitney Test توصل الباحث إلى أن ظهور أساليب إدارة التكلفة لا يعنى زوال أو تقادم التكلفة المعيارية بل لا تزال الأداة المستخدمة على الرغم من ظهور أساليب إدارة التكلفة بشكل واسع، وقد بينت الدراسة أن ظهور أساليب إدارة التكلفة لا يعنى زوال أو تقادم التكلفة المعيارية بل لا تزال الأداة المستخدمة على الرغم من ظهور أساليب إدارة التكلفة بشكل واسع، وقد بينت الدراسة أن 72% من المنشآت الصناعية، و51% من المنشآت الخدمية في الإمارات العربية المتحدة ما زالت تستخدم التكلفة المعيارية، و76% من المنشآت اليابانية في ماليزيا وفي المملكة المتحدة، و70% من المنشآت المحلية في ماليزيا لا تزال تطبق التكلفة المعيارية، وتوصل الباحث إلى أن استخدام التكلفة المعيارية لا يمنع من استخدام أساليب إدارة التكلفة مثل أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة، والمخزون الصفري، وبطاقة الأداء المتوازن، وتقارير تكاليف الجودة، وفي الواقع إن المنشآت في الإمارات العربية المتحدة وماليزيا والمملكة المتحدة تستخدم التكاليف المعيارية بالترايط مع الادوات المعاصرة الأخرى، وتوصى الدراسة أيضاً بالبحث المستقبلي لتحديد العوال الكامنة وراء استمرار المنشآت بتطبيق التكلفة المعيارية.

¹ - Attiea, Marie., A Comparative Study of Standard Costing Practices; UAE, Malaysia, and UK, JRL, Faculty of Commerce for Scientific Research, Alex, UNV, Vol1, 47, No1, 2010, pp25-43.

دراسة سيد عبد الفتاح سيد، (2010م)¹:

تتلخص مشكلة الدراسة في ان نظام المحاسبة الادارية ينبغى ان يكون له دور فعال فى توفير المعلومات اللازمة للإدارة الاستراتيجية للمنشأة وتقوية مركزها التنافسى لذا بدأت العديد من المنشآت فى دراسة وتبنى تطبيق العديد من أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة إلا أنها وجدت فى تلك الأدوات والأساليب مجموعة من الثغرات وذلك يرجع لعدة أسباب أهمها إن كل منها مصمم لخدمة هدف محدد لذا بدأت المنشآت التى ترغب فى التميز عالمياً فى تطبيق التكامل بين أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، هدفت الدراسة إلى تقييم فعالية التكامل بين أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة (التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، اسلوب تحليل سلسلة القيمة) فى توفير المعلومات الملائمة للإدارة الاستراتيجية للمنشأة وتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسى، منهجية الدراسة تتمثل فى المنهج الإستقرائى والمنهج الاستنباطى مستخدماً اسلوب الدراسة النظرية المعتمدة على الكتب والرسائل والدوريات، كما يستخدم اسلوب الميدانية بهدف تقييم فعالية التكامل بين أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، اختبرت الدراسة الفرضيات الآتية: لا يوجد أثر ذا دلالة إحصائية على أهمية أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية وأساليب تقييم الأداء الإستراتيجى فى توفير معلومات ملائمة لتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسى، ولا يوجد أثر ذا دلالة إحصائية على أهمية التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء الإستراتيجية فى توفير معلومات ملائمة لتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسى، ويوجد أثر ذا دلالة إحصائية على أهمية تأثير العوامل التالية: (مساعدة الإدارة، تأييد الإدارة العليا، توفير الموارد المادية والبشرية والتكنولوجية فى تطبيق التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء الإستراتيجية)، أثبتت نتائج الدراسة رفض الفرض الأول والثانى وقبول الفرض الثالث، وتوصلت إلى عدد من النتائج أهمها: أهمية استخدام أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة (SCM) وأساليب تقييم الأداء الإستراتيجية فى توفير المعلومات الملائمة للإدارة الإستراتيجية فى تحسين أداءها ودعم مركزها التنافسى، وتطبيق التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء، وتطوير نظام التكلفة على أساس النشاط إلى منهج التكلفة على أساس النشاط الموجه الوقت، وأوصت بإجراء المزيد من الدراسات فى مجال التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء.

يلاحظ مما تقدم أن الدراسة تناولت تقييم الأداء باستخدام فعالية التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بينما تميزت دراسة الباحث بأنها تناولت تقييم الأداء باستخدام نظام التكاليف المعيارية والرقابة على التكلفة بالمنشآت الصناعية السودانية.

¹ - سيد عبد الفتاح سيد، تقييم فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء فى ترشيد قرارات الإدارة الإستراتيجية لمنظمات الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الثانى، الجزء الأول، 2010 م. ص ص 284- 315.

دراسة Marie Attiea et,al (2010)¹:

تناولت الدراسة حالة تعد من أسرع اقتصاديات العالم نمواً، الا وهي اماره دبي، حيث قامت هذه الدراسة حول كيفية تطبيق التكلفة المعيارية وتحليل التباين، وذلك من خلال استخدام استمارة الاستقصاء بغرض جمع البيانات اللازمة، حيث تم اختيار المنشآت بشكل عشوائي، وكان مجتمع الدراسة يتألف من 57 منشأة صناعية يتمثل نشاطها في (البناء، والمواد الكيميائية والبلاستيك، المواد الغذائية والورق والتعبئة وتغليف، المنسوجات والالكترونيات، النفط والغاز)، (43) منشأة تجارية وخدمية منها 42% مالية (مصارف وشركات التأمين) 58% غير مالية (العقارات والفنادق وتجارة التجزئة والاستشارات والتعليم) مقرها في دبي.

توصلت الدراسة الى استمرارية تطبيق نظام التكلفة المعيارية بغض النظر عن حجم المنشأة وموقعها الجغرافي والقطاع الذي تنتمي اليه، وذلك بسبب تميز هذا الأسلوب ببساطته ومرونته في مجال التكنولوجيا وقدرته علي التحمل، وتعتبر الطريقة المحاسبية المفضلة لدي المحاسبين والماليين، كما بينت الدراسة أن 77% من منشآت القطاع الصناعي في دبي و39% من منشآت القطاع الخدمي ما زالت تستخدم التكاليف المعيارية، وأن أساليب ادارة التكلفة المستحدثة لا تلغي التكلفة المعيارية بل توصي بإمكانية التكامل بينها، انتهت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها توخي الحرص في تعميم النتائج حيث تتم عملية المسح بارسال القوائم لجميع الشركات بغض النظر عن مجموعة الاصول او عدد الموظفين، وكانت غالبية الردود من المنشآت الصغيرة والمتوسطة كما اوصت أيضا بالبحث المستقبلي لتحديد العوامل الكامنة وراء استمرار المنشآت بتطبيق التكلفة المعيارية.

دراسة محمد مختار السمانى البشير، (2011م)²

تمثلت مشكلة الدراسة فى أن نظم التكاليف التقليدية لايمكن من قياس تكلفة الانتاج بصورة سليمة علاوة على أنها لاتساعد فى توفير معلومات تمكن من تقويم الأداء بطريقة موضوعية بالاضافة الى مشكلة تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة، لكل ذلك هى لاتتلائم مع فكرة تطبيق ادارة الجودة الشاملة التى تسعى الى تحقيق الجودة وضمان الاستثمار فى ظل المنافسة الشديدة وتحفيز التكلفة مما يعنى ضرورة استخدام نظم التكاليف الحديثة فى قياس تكاليف الجودة الشاملة بصورة أكثر دقة وملاءمة مما يسهم فى تقويم اداء المنشآت الصناعية السودانية، هدفت الدراسة الى توضيح أثر استخدام نظم التكاليف التقليدية على قياس تكاليف الجودة الشاملة فى ظل بيئة التصنيع الحديثة وبيان مدى ملاءمة النظم الحديثة للتكاليف فى قياس تكاليف الجودة الشاملة والتعرف على أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الجودة الشاملة فى تقويم اداء المنشآت الصناعية، اختبرت الدراسة الفرضيات التالية: استخدام المنشآت الصناعية السودانية نظم التكاليف الحديثة بدلا عن التقليدية يقودها للقياس الدقيق لتكلفة

¹ - Attiea, Mari., Cheffi, Walid, Louis Jean, Rosmy & Rao, Ananth. Is Standard Costing Still Relevant Evidence from Dubai, Management Accounting Quarterly, winter, Vo1. 11, No.2, 2010.PP34-55.

²- محمد مختار السمانى البشير، نموذج مقترح لاستخدام نظام تكاليف الجودة الشاملة فى تقويم أداء المنشآت الصناعية السودانية، الخرطوم، رسالة دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2011م.

الانتاج، هناك حاجة الى استخدام الاتجاهات الحديثة لقياس التكاليف فى البيئة الصناعية السودانية، تطبيق نظام التكاليف على أساس الجودة الشاملة يمكن من تقويم اداء المنشآت الصناعية السودانية بصورة موضوعية، النموذج المحاسبى المقترح يمكن المنشآت الصناعية السودانية من قياس تكاليف الجودة الشاملة لمنتجاتها، اعتمد الباحث على المنهج الاستنباطى والمنهج الاستقرائى والمنهج التاريخى والمنهج الوصفى التحليلى، توصلت الدراسة الى بعض النتائج تؤكد صحة الفرضيات أعلاه منها: تستخدم المنشآت الصناعية السودانية نظم التكاليف التقليدية مما يمكنها من القياس الدقيق لتكاليف الجودة الشاملة، استخدام المنشآت الصناعية لنظم التكاليف الحديثة يساعد فى القياس الدقيق لتكلفة الجودة الشاملة، نظم التكاليف المطبقة فى المنشآت الصناعية السودانية لاتدعم موقفها التنافسى لعدم توفيرها معلومات ملائمة تساعد فى تقويم الأداء واتخاذ القرارات الرشيدة، اوصت الدراسة ببعض التوصيات منها: على المنشآت الصناعية السودانية الاهتمام بقياس وتحليل تكاليف الجودة الشاملة حتى تتمكن من تحقيق ميزه تنافسية تضمن لها البقاء والاستمرار، حث المحاسبين الادارين ومحاسبى التكاليف بالمنشآت الصناعية السودانية بضرورة التعديل والتطوير لنماذج تكاليف الجودة الشاملة لاهميتها على عملية تقويم الأداء والتحسين المستمر، ينبغى عقد دورات تدريبية للمحاسبين عن أهمية قياس وتحليل تكاليف الجودة الشاملة حتى يسهموا فى تقويم أداء المنشآت الصناعية السودانية بصورة صحيحة.

تناولت الدراسة نموذج مقترح لاستخدام نظام تكاليف الجودة الشاملة فى تقويم أداء المنشآت الصناعية السودانية بينما تناولت دراسة الباحث نظام التكاليف المعيارية ودوره فى الرقابة وتقويم الأداء بالمنشآت الصناعية السودانية.

دراسة محمد البشير إبراهيم أحمد، (2011م)¹:

ناقشت الدراسة مشكلة ظهور الحاجة إلى تطوير أساليب التكاليف التقليدية لمواجهة احتياجات المنشآت من المعلومات اللازمة لتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وتحقيق أهداف المشروعات الحديثة القائمة وبالتالي ضرورة تطوير الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بالمنشآت الصناعية لتواكب كل التطورات، إضافة إلى ضعف الوعى التكلفة بمصنعى سكر غرب سنار وعسلاية مع عدم الإلمام بأهمية ودور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف فى تحديد تكاليف إنتاج السكر، هدفت الدراسة إلى مدى تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعى سكر غرب سنار وعسلاية وبرز دورها فى تحديد تكاليف إنتاج السكر ومعرفة أثر تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعى سكر غرب سنار وعسلاية فى الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات وتبيان دراسة وتحليل الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف من حيث مفهومها ومقوماتها وخصائصها وطرق إستخدامها وتبيان معوقات تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وكيفية التغلب عليها وكذلك هدفت إلى معرفة فاعلية الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف فى توفير معلومات ملائمة عن الأنشطة بمصنعى سكر غرب سنار وعسلاية وكيفية تحديد تكاليفها، إنتهجت الدراسة المنهج الاستنباطى والمنهج الاستقرائى والتاريخى والمنهج الوصفى التحليلى فى دراسة الحالة،

¹ - محمد البشير إبراهيم أحمد، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها فى الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية، الخرطوم، رسالة دكتوراه الفلسفة فى التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2011م.

إختبرت الدراسة وأكدت صحة الفرضيات التالية: تطبيق الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بمصنعى سكر غرب سنار وعسلاية لا يساعد الإدارة فى أداء وظائفها، تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعى سكر غرب سنار وعسلاية يساعد فى تحديد وقياس تكاليف إنتاج السكر بصورة عادلة ودقيقة، تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعى سكر غرب سنار وعسلاية يساعد فى تحقيق الرقابة على التكاليف، تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعى سكر غرب سنار وعسلاية يوفر معلومات ملائمة لإتخاذ القرارات.

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها: إن تطبيق الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بمصنعى سكر غرب سنار وعسلاية لا يساعد الإدارة فى الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية، وأن تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف يساعد فى تحديد وقياس تكاليف إنتاج السكر بصورة عادلة ودقيقة، وأوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات منها: معالجة الآثار المترتبة عن استخدام الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بمصنعى سكر غرب سنار وعسلاية فى تحديد تكاليف إنتاج السكر، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحديد وقياس هذه التكاليف.

ركزت الدراسة على ضرورة تطوير الأساليب التقليدية لتواكب التطورات الحديثة وعلى الدقة والعدالة فى قياس التكاليف ودور تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف فى الرقابة واتخاذ القرارات، بينما الدراسة الحالية تتناول نظام التكاليف المعيارية ودوره فى الرقابة على التكاليف وتقويم الأداء الإدارى.

دراسة كمال أحمد يوسف، (2012م)¹:

تمثلت مشكلة الدراسة فى أن منشآت المقاولات تقوم أحياناً بتقدير تكاليف المقاولات بناءً على تقديرات غير علمية متجاهلة تماماً التكاليف المعيارية وما يمكن أن تقدمه لها فى سبيل الوصول الى قيمة تعاقدية سليمة واضحة فى الاعتبار كيفية توزيع التكاليف المباشرة الأخرى والغير مباشرة والارياح المخططة على بنود الاعمال المختلفة للمقولة والتي تساعد فى الانفاق مع مقاولى الباطن عند التعاقد معهم فى تنفيذ بعض بنود الأعمال، هدفت الدراسة الى اقام التكاليف المعيارية والاستفادة من أهدافها المتمثلة فى التخطيط والرقابة من أجل الوصول للقيمة التعاقدية للمقاولات وكذلك تحديد القيمة التعاقدية لكل بند من بنود الأعمال للمقولة، توصلت الدراسة لعدد من النتائج منها:- استطاعت نظم التكاليف المعيارية فى تحديد فئات لكل بند من بنود أعمال المقولة ويساعد ذلك فى التعاقد مع مقاولى الباطن، تعتمد غالبية شركات المقاولات السودانية على التقدير الشخصى عند حساب تكلفة العطاء، عدم استفادة شركات المقاولات السودانية من نظام التكاليف المعيارية فى تحديد القيمة التعاقدية للعطاء، قلة بيوت الخبرة المتخصصة فى التكاليف المعيارية فى السودان، اوصت الدراسة بعدة توصيات منها: ضرورة إنشاء بيوت خبرة فى مجال تعميم نظام التكاليف المعيارية فى السودان، يجب على شركات المقاولات الاستفادة القصوى من نظم التكاليف

¹- كمال احمد يوسف، دور التكاليف المعيارية فى تحديد فئات التعاقد لبنود أعمال المقاولات، القاهرة، مجلة المال والتجارة، نادى التجارة، العدد (520)، 2012م.

المعيارية في تحديد للقيمة التعاقدية لبنود الاعمال، تدريب العاملين في شركات المقاولات على استخدام الالكترونية عند دراسة القيمة التعاقدية للعطاء.

مما سبق يتضح أن الدراسة تناولت دور التكاليف المعيارية في تحديد فئات التعاقد لبنود أعمال المقاولات بينما تتميز الدراسة الحالية بأنها تتناول نظام التكاليف المعيارية في الرقابة وتقويم الأداء وأثره على ارباح المنشآت الصناعية بالسودان.

دراسة شادية داؤود سبرة قمر، (2012م)¹:

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم التزام إدارة المنشآت الصناعية السودانية بتطبيق خصائص جودة المعلومات المحاسبية المحوسبة في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء من وجهة نظر إدارة المنشآت الصناعية السودانية، وانعكاسات ذلك التطبيق على فاعلية وكفاءة نظام معلومات المحاسبة الإدارية بالتطبيق على عينة من المنشآت الصناعية السودانية، هدفت الدراسة إلى اختبار خصائص جودة المعلومات المحاسبية المحوسبة ودورها في فاعلية وكفاءة المحاسبة الإدارية كنظام للمعلومات في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية، عليه تتبع أهمية الدراسة من الأهمية التي تتمتع بها المنشآت في القطاع الصناعي في السودان ومن ندرة الدراسات التي تحدثت عن تطبيق خصائص جودة المعلومات المحاسبية المحوسبة في الدول النامية عموماً وفي دولة السودان خصوصاً ولذلك فإن هذه الدراسة تعو عن معرفة الجهود المبذولة تجاه هذه المشكلة، وتقيد هذه الدراسة في الواقع العملي من خلال ما تقدمه لإدارة المنشآت الصناعية السودانية من معلومات محاسبية محوسبة ذو خصائص الجودة المعينة تساعد في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، كما تتبع أهمية هذه الدراسة من تعدد الجهات التي تستفيد منها وهي إدارة المنشآت الصناعية السودانية ومالكي المنشآت الصناعية الخاصة والباحثين، لتحقيق الأهداف اتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي، باستخدام الأساليب الإحصائية لتحليل استمارة الاستبانة، وافترضت الدراسة أن ملائمة المعلومات المحاسبية المحوسبة تؤثر في التخطيط والرقابة وتقويم أداء إدارة المنشآت الصناعية السودانية، وأن موثوقية المعلومات المحاسبية المحوسبة تؤثر في التخطيط والرقابة وتقويم أداء إدارة المنشآت الصناعية السودانية، وأن قابلية المعلومات المحاسبية المحوسبة للمقارنة تؤثر في التخطيط والرقابة وتقويم أداء المنشآت الصناعية السودانية، ثم توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن المعلومات المحاسبية المحوسبة ذات خصائص الجودة المعينة تعتبر عنصراً من عناصر الإنتاج وتؤثر بشكل إيجابي في فاعلية وكفاءة نظام معلومات المحاسبة الإدارية ولها دوراً مهماً في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء مما جعل المنشآت تتجه نحو أتمتة نظمها، وتؤثر خصائص جودة المعلومات المحاسبية المحوسبة في فاعلية وكفاءة نظام معلومات المحاسبة الإدارية في ظل التغيرات المتلاحقة في المعلومات وتنافس منشآت الأعمال، مما أدى إلى إحداث تغييرات على الأسس والمفاهيم المحاسبية

¹ - شادية داؤود سبرة قمر، خصائص جودة المعلومات المحاسبية المحوسبة ودورها في فاعلية وكفاءة المحاسبة الإدارية كنظام للمعلومات في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، الخرطوم، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات العليا، 2012م.

داخل المنشأة يساعد في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، وأيضاً خلصت الدراسة إلى أن المعلومات المحاسبية المحوسبة ذات خصائص الجودة المعينة تؤثر في فاعلية وكفاءة نظام معلومات المحاسبة الإدارية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء والاتصال بالموردين والعملاء وتبادل المعلومات معهم، أوصت الدراسة بتطبيق خصائص جودة المعلومات المحاسبية المحوسبة في نظام معلومات المحاسبة الإدارية لتوفير المعلومات والتقارير المحاسبية فوراً وأتوماتيكياً ومراقبة الأنشطة وتقييم الأداء بشكل مستمر من خلال تخطيط إستراتيجي متكامل، إضافة إلى الالتزام بتطبيق خصائص جودة المعلومات المحاسبية المحوسبة في نظام معلومات المحاسبة الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية إلى مستوى دائم يحسن من التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

يلاحظ الباحث أن الدراسة تناولت خصائص جودة المعلومات المحاسبية المحوسبة ودورها في فاعلية وكفاءة المحاسبة الإدارية كنظام للمعلومات في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء و ذهبت إلى أن المحاسبة الإدارية كنظام للتخطيط والرقابة تتأثر بخصائص جودة المعلومات المحاسبية المحوسبة وهي بدورها تؤثر على التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، وتميّزت دراسة الباحث عنها في أن الباحث حاول أن يبرز العلاقة المباشرة بين نظام التكاليف المعيارية والرقابة على التكلفة وتقييم الأداء الإداري للمنشآت الصناعية السودانية.

دراسة إسماعيل عثمان محمد النجيب، (2012م)¹:

تناولت الدراسة أثر تطبيق نظام المعلومات التكلفة على جودة الإنتاج ومعايير التكلفة، تمثلت مشكلة الدراسة في أن بعض المنشآت الصناعية تركز على الاهتمام بجودة الإنتاج دون قياس لتكاليف الجودة التي قد تزيد عن المطلوب وتؤثر على المركز التنافسي فضلاً من أن الجودة والتكلفة تؤثران على رضا العميل، إضافة إلى أن بعض المنشآت تركز على خفض التكلفة إلى الحد الذي يخل بالجودة مما يؤثر سلباً على المركز التنافسي، وأن بعض المنشآت تواجه مشكلة كيفية الموازنة بين تحقيق الجودة وخفض التكلفة، كما أن بعض المنشآت الصناعية ينقصها الوعي والإدراك بأهمية نظام المعلومات التكلفة للتخطيط والرقابة بتوفير المعلومات لإدارة المنشأة لأداء وظائفها بكفاءة، هدفت الدراسة إلى تحقيق أهداف المنشأة من خلال وضع معايير الجودة والتحسين المستمر وقياس هذه المعايير ومراقبة تكاليف الجودة، ووضع معايير التكلفة ومراقبة تكاليف المنتجات، والعمل على تخفيضها بتفادي التكاليف التي لا تضيف قيمة مما يمكن المنشآت الصناعية من المحافظة على الحصة السوقية الحالية والعمل على زيادتها، وهدفت إلى زيادة الوعي والإدراك للمنشآت الصناعية بأهمية نظام معلومات التكلفة للتخطيط والرقابة والمساهمة في تحقيق الازدهار الاقتصادي من خلال ازدهار المنشآت التي تشكل دعائم الاقتصاد القومي، اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة، والمنهج الاستنباطي لصياغة فرضيات البحث والاستقرائي لاختبار الفرضيات والمنهج الوصفي التحليلي كأدوات إحصائية في جمع وتحليل البيانات، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن نظام المعلومات التكلفة من خلال أسلوب التكاليف المعيارية يساعد في وضع المواصفات القياسية

¹ - إسماعيل عثمان محمد النجيب، تطبيق نظام المعلومات التكلفة وأثره على جودة الإنتاج ومعايير التكلفة، الخرطوم، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2012م.

للمواد الخام ويحدد انحراف الاستخدام الذي يوضح مدى الالتزام بالمواصفات القياسية المطلوبة للمواد الإنتاجية مما يمكن من ضبط جودت المدخلات، وان نظام المعلومات التكلفة يحقق جودة الإنتاج من خلال وضع معايير الجودة والرقابة عليها، وان نظام المعلومات التكلفة يوفر المعلومات اللازمة لوضع معايير عناصر التكلفة ويؤدي إلى استبعاد التكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج بما يحقق تخفيض التكلفة، أوصت الدراسة بتطبيق نظام المعلومات التكلفة الذي يساعد على أزال التعارض بين مبدأ تحقيق الجودة ومبدأ تخفيض التكلفة وتحقيق التحسين المستمر والحرص على وضع معايير التكلفة وفقاً للمواصفات القياسية لجودة المنتجات حتى لا تخفض التكلفة على حساب جودة المنتج.

يلاحظ الباحث أن هذه الدراسة اهتمت بتطبيق نظام المعلومات التكلفة وجودة الإنتاج ومعايير التكلفة وتناولت معايير عناصر التكلفة حيث أشار فيها إلى الدور الذي يمكن أن تلعبه معايير التكلفة في استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتحقيق التوازن بين الجودة وتخفيض التكلفة فضلاً عن أثر نظم المعلومات التكلفة ومعايير التكلفة في تحقيق الرقابة وتتميز دراسة الباحث عنها في أن الباحث ركز على استخدام نظام التكاليف المعيارية في تحقيق الرقابة على التكلفة وتقويم الأداء الإداري.

دراسة كامل على وفريال كاظم، (2012 م)¹:

تناولت الدراسة دور التكلفة المعيارية والموازنات التخطيطية في عملية التخطيط والرقابة، تمثلت مشكلة الدراسة في عدم وجود نظام لتحديد التكلفة المعيارية لأحد عناصر التكلفة وهو تكلفة المواد الأولية مما يؤدي إلى عدم وجود تخطيط ورقابة فعالة لهذا العنصر، كما تهدف الدراسة إلى تحديد التكلفة المعيارية للمواد الأولية والتي تمثل جزء من نظام التكلفة المعيارية التي تساعد في احكام الرقابة على التكاليف، ويستمد البحث اهميته من ان اغلب الشركات الصناعية العراقية لا تطبق نظام التكلفة المعيارية كأداة للتخطيط والرقابة، واستخدمت الدراسة فرضية واحدة هي ان وجود نظام لتحديد التكلفة المعيارية لعنصر المواد يساعد في تخطيط ورقابة التكلفة المعيارية للمواد الأولية، وخلصت الدراسة إلى أهمية استخدام التكلفة المعيارية كأداة للتخطيط والرقابة وذلك لقصور التكلفة التاريخية، وان نجاح نظام التكلفة المعيارية يعتمد على قدرة الإدارة في تحديد الانحرافات وتشخيص مسبباتها في الوقت المناسب لإتخاذ القرار التصحيحي السليم، لذا فإن حساب الانحرافات ومن ثم تحليلها تعتبر من الخطوات المهمة في هذا النظام، اوصت دراسة الباحثان بدراسة التكلفة المعيارية من قبل المسؤولين في الشركة العامة للصناعات الكهربائية من اجل مساعدتهم في فهم ودراسة القرار واتخاذها، اجريت الدراسة في الجمهورية العراقية واهتمت بدور التكلفة المعيارية لعنصر المواد لغرض التخطيط والرقابة، هناك تشابه بين دراسة الباحثان ودراسة الباحث الا ان الباحث ركز على نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة على عناصر التكاليف وتقويم الأداء الإداري في المنشآت الصناعية السودانية و هو مايميز دراسة الباحث عن هذه الدراسة.

¹ - كامل على ابراهيم وفريال كاظم عبد الغني، دور التكلفة المعيارية لعنصر المواد في التخطيط والرقابة، معهد الإدارة، الرصافة - العراق، مجلة الجامعة، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد التاسع والعشرون، 2012 م.

دراسة عزت كمال عبد الله موسى، (2013م):¹

تمثلت مشكلة الدراسة في قصور محاسبة التكاليف التقليدي في مواكبة التغيرات الحديثة مما أدى الى عدم قدرة المنشآت الصناعية في التحكم في تكلفة وجودة المنتجات وعدم تحديد تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة، هدفت الدراسة الى توضيح الدور الأساسى لأسلوب التكلفة على أساس النشاط في تخصيص التكلفة الإضافية في القياس لتكلفة المنتج بصورة صحيحة وتقويم أداء الأنشطة الإنتاجية وبيان دور تكاليف الجودة في تقويم أداء الوحدات الإنتاجية، انتهج الباحث في هذه الدراسة عدة مناهج منها المنهج الاستنباطى والاستقرائى والتاريخى والوصفى، لقد بنيت الدراسة على ثلاثة فرضيات صاغها الباحث كالاتى : تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤثر في رفع كفاءة وفاعلية الأنشطة الإنتاجية، قياس تكاليف الجودة يؤثر على تكلفة وأداء الوحدات الإنتاجية، استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يؤثر على عملية تقويم وتكلفة أداء المنتج المرغوب فيه، توصل الباحث لعدة نتائج أهمها: يعمل أسلوب التكلفة على أساس النشاط الى تحسين فاعلية أداء الأنشطة الإنتاجية من خلال مسببات وأوعية التكاليف، تساعد المعلومات الناتجة عن الوحدات الإنتاجية لتكاليف الجودة في رقابة ومتابعة ضبط العمليات الإنتاجية في زيادة كفاءة وفاعلية أداء الوحدات الإنتاجية، اثبتت الدراسة أن أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على التركيز على الأنشطة الإنتاجية المطلوبة وتحديد معايير الأداء والسعر المناسب في رفع كفاءة عملية تقويم الوحدات الإنتاجية، اوصى الباحث بعدة توصيات أهمها: يعمل تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط الذى يعتمد على معدلات تحميل تختلف عن أنظمة التكاليف التقليدية مما يساعد في سهولة عملية التقويم، يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في زيادة الفعالية كما يشترط تطبيق هندسة القيمة لمعرفة الوظائف والخصائص المختلفة لمكونات المنتج، العمل على إنشاء وحدات وأقسام خاصة بتطبيق تخصيص تكاليف الجودة من خلال تأهيل العاملين، تناولت الدراسة اساليب التكاليف الحديثة ودورها في تقويم أداء القطاع الصناعى بالسودان بينما تتميز الدراسة الحالية بأنها تتناول نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقويم الأداء الإدارى فى المنشآت الصناعية السودانية.

دراسة Rosalie C.Hallbauer (2013)²

تتمثل مشكلة الدراسة في ان الكثيرين من كتاب الإدارة والتكاليف يعتقدون ان الإدارة العلمية تؤثر تأثيراً مباشراً على تطوير محاسبة التكاليف المعيارية، هذه الورقة البحثية هدفت الى البحث عن العلاقة بين تلك المفاهيم او

¹ - عزت كمال عبدالله موسى ، أساليب التكاليف الحديثة ودورها في تقويم أداء القطاع الصناعى بالسودان، الخرطوم، رسالة دكتوراه الفلسفة فى التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2013م.

² -Rosalie C . Hallbauer ,Standard Costing & Scientific Management, Accounting Historian Journal ,Florida International University, CopyrightVo1.7,Issus 8, 2013 © AccountingIn.com, PP320-330.

المصطلحات سالفة الذكر، وافترضت الدراسة وجود علاقة مباشرة بين محاسبة التكاليف المعيارية والإدارة العلمية الا ان الدراسة خلصت الى عدم وجود علاقة مباشرة بين الإدارة العلمية من جانب ومحاسبة التكاليف المعيارية من جانب آخر، لكن ثبتت ان هناك علاقة غير مباشرة موجودة (قائمة) بين الإدارة العلمية ومحاسبة التكاليف المعيارية، الإدارة العلمية لا تتطلب وجود عملية إدارية معينة في المنظمة وذلك يعني متى ما كانت هناك تقارير تؤكد تطور اداري علمي لمشروع معين يجب ان تضاف وتكف كي تتماشى مع طبيعة نظام التكاليف المعيارية أو تعدل نظام التكاليف المعيارية كي تلبي حاجة التقويم والرقابة للإدارة العلمية التي تستخدم فيها التكاليف المعيارية توجد عدة نقاط يمكن من خلالها تطوير التكاليف المعيارية ويتمثل في: التكاليف المعيارية تعتبر تطبيق للإدارة العلمية في جوهرها ويظهر ذلك جلياً في إدارة الأعمال وإدارة المصانع، التكاليف المعيارية نشأت من خلال عملية مقارنة التكاليف الفعلية لغرض التقويم والتقييم والتي تتزايد اهميته بزيادة وتطور مجالات الإدارة العلمية وتعقيدها ودقتها، هذه الورقة البحثية عبارة عن محاولة لعرض عدد من المعلومات للمقارنة بين نقاط الالتقاء والتباين بين الإدارة العلمية محاسبة التكاليف المعيارية.

هذه الدراسة تناولت جوانب مهمة لها صلة بدراسة الباحث وذلك لأن كليهما تناولوا التكاليف المعيارية، لكن هذه الدراسة ركزت في البحث عن العلاقة بين التكاليف المعيارية والإدارة العلمية بينما إهتمت دراسة الباحث بربط التكاليف المعيارية بوظيفتي الرقابة وتقويم الأداء لعناصر التكاليف.

دراسة مهدي مفتاح السريتي، (2013م)¹:

تمثلت مشكلة الدراسة في أن مقاييس الأداء التقليدية أصبحت غير قادرة علي إعطاء صورة متكاملة من الأداء، كما أن المعلومات المالية المتولدة من مؤشرات الأداء التقليدية قد تعطي مؤشرات مضللة عن الأداء تؤدي إلي إتخاذ قرارات غير رشيدة مما تطلب ضرورة إستحداث مؤشرات أداء غير مالية تقيس الأداء بشكل متكامل وتعكس مدى النجاح في تحقيق الأهداف مثل الجودة الشاملة والتطوير والإبتكار والمرونة الإنتاجية وتخفيض التكلفة، هدفت الدراسة إلي دراسة إمكانية الإعتماد علي المؤشرات المستخدمة في بيئة التصنيع الحديثة في البيئة الليبية، لتحقيق أهداف الدراسة تم إختبارالفرض الرئيسالآتي: هنالك إمكانية لتطبيق مؤشرات تقييم الأداء المستخدمة في بيئة التصنيع الحديثة في البيئة الليبية، توصلت الدراسة إلي هناك إجماع تام بين المشاركين في الدراسة بأن استخدام مؤشرات غير مالية بجانب المؤشرات المالية من شأنه أن يحقق فعالية عملية تقييم الأداء ومن ثم يساعد في ترشيد عملية إتخاذ القرارات، من أهم المؤشرات المتعلقة بتخفيض التكلفة استخدام منهج التكلفة المستهدفة، وحصر تكلفة الفاقد والضياع وتكاليف إصلاح الوحدات المعيبة.

¹ - مهدي مفتاح السريتي، مدى إمكانية استخدام مؤشرات تقييم الأداء في بيئة التصنيع الحديثة في القطاع الصناعي الليبي، مصراتة، جامعة مصراتة، مجلة الجامعة، المجلد الثالث، العدد الخامس عشر، 2013م، صص 125- 130.

ركزت الدراسة علي إمكانية استخدام مؤشرات تقييم الأداء في بيئة التصنيع الحديثة بينما الدراسة الحالية تناولت نظام التكاليف المعيارية في الرقابة وتقويم الأداء مبنية علي المؤشرات غير المالية للمنشآت الصناعية في البيئة السودانية.

دراسة مرتضى محمد علي الصديق، (2014)¹:

تمثلت مشكلة الدراسة في أن نتائج الدراسات السابقة أوضحت أن تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط ينحصر في الدول الصناعية المتقدمة وبعض الدول النامية على المستوى الإفريقي، أما المنشآت الصناعية السودانية فهي بعيدة كل البعد عن تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والبعض منها يطبق أسلوب التكاليف التقليدي الذي يعطى معلومات عن تكلفة المنتجات تتصف بعدم الدقة في التخصيص، مما يعتبر من المعوقات الأساسية التي تحد من عملية الرقابة على عناصر تكلفة المنتجات ومن ثم فقد المقدر على تقويم الأداء الإنتاجي، هدفت الدراسة إلى معرفة إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة وتقويم الأداء الإنتاجي في المنشآت الصناعية السودانية من خلال تحليل الأنشطة كما هدفت إلى تحديد الصعوبات والمشاكل التي تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية ووضع الحلول والمقترحات التي تساعد من عملية تطبيق الأسلوب، إتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي باستخدام أسلوب العينة العشوائية لمعرفة إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية.

تمثلت فرضيات الدراسة في: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافر المقومات الأساسية لتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية وهنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج وهنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وتقويم الأداء الإنتاجي في المنشآت الصناعية، وبناءً على الدراسة الميدانية واختبار فرضياتها إتضح صحة وقبول كل فرضيات الدراسة، توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: المنشآت الصناعية السودانية لا تطبق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والبعض منها يطبق الأسلوب التقليدي للتكلفة، وأن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يحدد تكلفة الإنتاج بصورة دقيقة الأمر الذي يساعد في عملية الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية بالإضافة إلى ذلك فهو يقدم معلومات تفصيلية عن الأنشطة مما يمكن من عملية تقويم الأداء الإنتاجي، وأن قلة الموارد البشرية أهلياً علمياً وعملياً على تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وعدم وجود البرامج الحاسوبية للأسلوب من أهم المشاكل والصعوبات التي تحول دون تطبيقه بالمنشآت موضوع الدراسة، كما أوصت بعدة توصيات منها: ضرورة تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية للحصول على بيانات دقيقة عن تكلفة الإنتاج ومعلومات تفصيلية عن الأنشطة الإنتاجية من أجل فرض الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية وتقويم الأداء

¹ -مرتضى محمد علي الصديق، إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية، الخرطوم ، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مارس 2014 م.

الإنتاجي، التدريب العلمي والعمل للموارد البشرية على تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط، القيام بالبرمجة الحاسوبية لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط مما يسهل من عملية تطبيقه.

تناولت الدراسة إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة وتقييم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية بينما الدراسة الحالية تتناول نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقييم الأداء الإداري بالمنشآت الصناعية السودانية.

دراسة صديق آدم محمد أبكر، (2014)¹:

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم مقدرة أساليب التكاليف التقليدية المستخدمة في صناعة السكر في السودان في إنتاج معلومات تكلفية تساعد الإدارة في القيام بوظائف الرقابة وتخفيض التكلفة في ظل المنافسة التي يشهدها عالم اليوم بين منشآت الأعمال محلياً وعالمياً، هدفت الدراسة إلى تحديد مدى تأثير الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على الرقابة وتخفيض التكلفة في قطاع صناعة السكر بالسودان، ومعرفة أهم التطورات وأساليب محاسبة التكاليف التي بموجبها يتم اختيار الطرق المناسبة لقطاع صناعة السكر في السودان لمساعدتها في رقابة وتخفيض التكلفة، وتوضيح أهمية تطبيق أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي في مشروعات الإنتاج في الوقت المحدد في تخفيض التكلفة الإنتاجية في قطاع صناعة السكر بالسودان، ودراسة مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأثره على تخفيض تكاليف الإنتاج في قطاع صناعة السكر في السودان، وبيان أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة في رقابة وتخفيض التكلفة وتدعيم القدرة التنافسية لقطاع صناعة السكر بالسودان ودراسة مدى إمكانية تطبيق أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد في قطاع صناعة السكر وأثره على تخفيض التكلفة، استخدمت الدراسة المنهج التاريخ والاستنباطي والاستقرائي والوصفي والتحليلي والأساليب الإحصائية، وتوصلت الدراسة بعد اختبار الفرضيات إلى النتائج عديدة أهمها: إن معرفة الأنشطة المساهمة في تكوين المنتج بشكل تفصيلي يزيد من كفاءة أداء الأنشطة، مما يساهم في تخفيض تكاليف المنتج، إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في قطاع صناعة السكر بالسودان يتفادى حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج وهذا يؤدي إلى كفاءة وفعالية استخدام الموارد المتاحة، أهمية استخدام معلومات التكلفة المتوقعة (المعيارية) أو المقدرة أثناء مراحل تصميم المنتج والعمليات وذلك للمساعدة في ضبط التكلفة الفعلية حتى لا تتجاوز التكلفة المخططة، أوصت الدراسة بتدريب العاملين بقطاع صناعة السكر بالسودان في كيفية تحليل الأنشطة وكيفية تجميع الأنشطة لتكوين مجتمعات التكلفة وكذلك كيفية تمييز الطاقة العاطلة عن الطاقة المستغلة، وأيضاً أوصت الإدارات بقطاع صناعة السكر بالسودان بالتخطيط الأمثل لمواردها بالشكل الذي يتيح لها الاستخدام الكفء للموارد الإنتاجية، ووضع إستراتيجية واضحة لاستغلال الطاقات العاطلة بقطاع صناعة السكر بالسودان حتى يتم الاستفادة القصوى منها وعلى إدارات

¹ - صديق آدم محمد أبكر، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية، الخرطوم، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2014م.

قطاع صناعة السكر في السودان العمل على السيطرة على تكاليف التشغيل من خلال تطبيق الأساليب الحديثة للتكاليف.

يري الباحث أن الدراسة تناولت الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية، حيث طبقت الدراسة في قطاع صناعة السكر بالسودان واهتمت بالأساليب الحديثة مبيناً دورها في التحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية بالسودان في إشارة إلى تخطيط وضبط ورقابة التكاليف لغرض تخفيضها، وما يميز دراسة الباحث عن هذه الدراسة استخدام الباحث نظام التكلفة المعيارية لتحقيق الرقابة وتقويم الأداء الإداري.

دراسة مناهل احمد يوسف أحمد، (2015م)¹:

تمثلت مشكلة الدراسة في أن المؤسسات السودانية العاملة في قطاع الكهرباء بصفة عامة ليس لها منهج إداري واضح وأن ثقة التغيير التنظيمي لديها غير مفعلة، مما أدى إلي الفشل في تحقيق معدلات نم عالية، هدفت الدراسة إلي تناول أثر التغيير التنظيمي علي تحسين الأداء الإداري بالمؤسسات الخدمية، تم إختبار الفرض الرئيس والتحقق من صحته ثم جميع الفرضيات الفرعية باستخدام البرنامج الإحصائي (spss) في تحليل البيانات، وتوصلت لبعض النتائج منها: مشاركة العاملين في التخطيط للتغيير التنظيمي يؤدي إلي نجاحه ويقلل من مقاومة العاملين له، والتزام القيادة العليا بعملية التغيير التنظيمي وإدخاله علي مراحل أداء العاملين نحو الأفضل بالشركة، كذلك أن التغيير التنظيمي يمثل خطة إيجابية لتحسين الأداء الإداري.

أوصت الدراسة بعدة توصيات منها: إتاحة الفرص للعاملين بالشركة للمشاركة في تطبيق مناهج التغيير التنظيمي، وضع هياكل تنظيمية فاعلة تساعد في عملية التغير التغيير التنظيمي، بالإضافة إلي تدريب العاملين بالشركة لإرساء قواعد التغيير التنظيمي بفاعلية وكفاءة عالية وذلك للوصول إلي التحسين الإداري المستمر ليسهم في رفع جودة الخدمات المقدمة للعملاء.

يلاحظ الباحث أن الدراسة تناولت أثر التغيير التنظيمي علي تحسين الأداء الإداري بالمؤسسات الخدمية السودانية، بينما دراسة الباحث ركزت علي تكامل الرقابة وتقويم الأداء الإداري بتطبيق نظام التكاليف المعيارية في المنشآت الصناعية السودانية.

¹ - مناهل أحمد يوسف أحمد، أثر التغيير التنظيمي علي تحسين الأداء الإداري بالمؤسسات الخدمية، الخرطوم، رسالة دكتوراه الفلسفة في إدارة الأعمال غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2015م.

المبحث الأول

مفهوم وأهداف وأهمية وخصائص التكاليف المعيارية

يتناول الباحث في هذا المبحث مفهوم وأهمية وأهداف نظام التكاليف المعيارية إلى جانب الخصائص التي يتصف بها النظام وذلك على النحو التالي:

أولاً: مفهوم نظام التكاليف المعيارية:

على الرغم من الأهمية الكبيرة التي أولتها المحاسبة المالية من حيث ما تقدمه من بيانات مهمة أهمها إعداد الحسابات الختامية التي تهدف إلى بيان المركز المالي للمنشأة، ولما لهذه التقارير من أهمية للأطراف الخارجية خاصة المستثمرين والهيئات الضريبية إلا ان المحاسبة المالية أصبحت قاصرة عن تلبية متطلبات الإدارة من المعلومات بالآتي¹:

1. عناصر الإنتاج المستخدمة في كل مركز من مراكز التكلفة وربطه بكل أمر إنتاجي أو مرحلة إنتاجية أو قسم إنتاجي حيث يكون فيه المدير معرضاً للمساءلة عن الكلف (محاسبة المسؤولية).
2. كلفة الوحدة الواحدة المنتجة.
3. تكاليف مجموعة سلسلة القيمة Value Chain المتعلقة ببيع وتوزيع المنتجات.
4. معلومات عن زيادة التكاليف المرتبطة بزيادة حجم الإنتاج.
5. تسعير الوحدة الواحدة المنتجة اعتماداً على كلفة العناصر الداخلة في إنتاجها.
6. العوائد المتحققة من كل سلعة.

فالبنود السابقة أعلاه هي بمثابة مبررات أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف.

كما يري البعض أن محاسبة التكاليف تطورت في مراحل مختلفة لمواجهة حاجات الإدارة من بيانات التكاليف التحليلية، وقد حققت كل مرحلة أهدافاً على النحو التالي²:

1. محاسبة التكاليف الفعلية (التاريخية): Actual (Historical) Cost Accounting

ظهرت محاسبة التكاليف الفعلية لتحديد التكاليف الفعلية للمنتجات عن فترة مالية مضت، بدلاً من تحديد التكلفة الإجمالية للمنشأة كوحدة واحدة، وهو ما تقدمه المحاسبة المالية، وبذلك أصبح من الممكن تحليل التكاليف الإجمالية وربطها بالمنتجات أو مراكز الإنتاج، لتحديد تكلفة وحدة الإنتاج أو تكلفة كل مركز على حدة مما يساعد في عمليات التسعير وإيجاد ربحية كل صنف ورسم سياسة سعرية سليمة، إلا ان محاسبة التكاليف التاريخية لا تقدم للإدارة وسيلة الرقابة على عناصر التكاليف لأنها تقدم بيانات عن التكلفة فقط، وبالتالي فهي لا تساعد في الرقابة

¹ - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، (عمان: دار وائل للنشر، 2010م)، ص22.

² - المرجع السابق، ص32.

وتقويم الاداء لذلك ظهرت الحاجة إلى وسائل أو نظريات أخرى فى التكاليف تساعد فى تخطيط عناصر التكاليف والرقابة عليها.

2. التكاليف المحددة مقدما وتنقسم إلى قسمين هما¹:

أ. التكاليف التقديرية: Estimated Costs

تستند محاسبة التكاليف التقديرية على تقدير عناصر التكاليف لفترة قادمة بتعديل التكاليف الفعلية للفترة السابقة فى ضوء ما هو متوقع للفترة التالية، ويتم تحقيق الرقابة على التكاليف بالمقارنة بين التكاليف الفعلية والتقديرية وتحديد الاختلافات بينها وتحديد أسبابها والتقرير بذلك للإدارة لإتخاذ الإجراءات التصحيحية أو العلاجية، ويعاب على التكاليف التقديرية أنها تقوم بتعديل تكاليف حدثت فعلاً فى ضوء ما هو متوقع مستقبلاً وقد تكون تلك التكاليف غير سليمة أو بها إسراف مما ينعكس بالتالى على سلامة التكاليف التقديرية، لكنها وفرت مقياساً تقاس عليه التكاليف الفعلية لإعطاء مؤشرات للإدارة عن مدى إنحراف التكلفة الفعلية عن التكلفة التقديرية، بالتالى تحقق نوع من الرقابة على عناصر التكاليف.

ب. التكاليف المعيارية: Standard Costs

تستند محاسبة التكاليف المعيارية على تحديد عناصر التكاليف مقدماً لفترة قادمة بطرق أكثر دقة مما هو عليه فى التكاليف التقديرية، حيث يتم وضع معايير للتكلفة بطرق علمية وعملية تحدد عناصر التكلفة بدقة كبيرة، وتمارس الرقابة فى هذه الحالة بقارنة التكلفة الفعلية بالمعيارية لإستخراج الإنحرافات السلبية وتحليل أسبابها وإتخاذ الإجراءات الضرورية لمنع حدوثها أو تكرارها فى المستقبل، وبذلك يتضح ان هناك إرتباط بين محاسبة التكاليف الفعلية ومحاسبة التكاليف المعيارية.

يرى الباحث إلى أن التوسع فى مفهوم محاسبة التكاليف نتج عن قيام الثورة التكنولوجية وما صاحبه من تقدم فى المجال الصناعى (ظهور شركات المساهمة العامة، إنفصال الملكية عن الإدارة، المنافسة الشديدة بين المنشآت)، وأن قصور المحاسبة المالية فى تقديم معلومات للإدارة أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف بعدها تطورت عبر ثلاثة مستويات هى مستوى التكاليف الفعلية والتقديرية والمعيارية ، كما أن التكاليف المقدره مقدماً هى تكاليف يتم تحديدها من واقع التحليل والتنبؤ لفترة أو فترات فى المستقبل وهذا التحديد يتم قبل حدوث الوقائع أو الأحداث الفعلية بمنى أنها تمثل ما يتوقع أن يحدث مستقبلاً ولذلك فإنها تعتبر توقعات وليست حقائق واقعية وإن قياسها ما هو إلا تقدير ولكن على الرغم من ذلك تعتبر مهمة لإدارة المنشأة باعتبارها وسيلة لتحقيق الرقابة حيث تعتبر عنصراً مهماً من عناصر الموازنات التخطيطية، وتزداد عملية الإنحرافات ومعرفة أسبابها وإتخاذ اللوازم لعلاجها قبل إنشائها واختفائها، ومن ثم إمكانية مساءلة المتسببين عن الإنحرافات بعدالة².

¹ - فتح الرحمن الحسن منصور، وبابكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف 1، (الخرطوم: منشورات جامعة السودان المفتوحة، 2007م)، ص51.

² - سامى محمد الوقاد، الأصول المحاسبية والأسس العلمية فى محاسبة التكاليف - المدخل النظرى والتطبيقي، (عمان : دار الإعصار العلمى للنشر والتوزيع، 2011م)، ص ص77-78.

حيث تعتمد فكرة التكاليف المحددة مقدماً على فكرة المعايرة أى تحديد التكاليف مقدماً بطريقة علمية قبل بداية الفترة المراد إستخدامها فيها لأغراض التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، تعرف كلمة معيار فى القاموس كقياس للمقارنة Measure of Comparison أو كمعيار للتميز of Excellence Criterion، أو كنموذج Norm أو مثال للمقارنة ، وفى الأدب المحاسبى يتم التعبير عن التكلفة المعيارية كقياس معتمد أو كنقطة يتم المقارنة بها أو كعلاقة أو مرجع Benchmark أو مستوى يتم المقارنة به¹ .

أيضاً يمكن النظر إلى المعيار أو المعايير على أنها مجموعة من المقاييس اللازمة لتحديد مدى التقدم فى الاداء الفعلى ، ويمكن تعريف التكاليف المعيارية على أنها تكاليف محددة مقدماً على أساس علمى ومعملى والتي تعتبر وسيلة من وسائل الضبط والرقابة أى أنها تمثل التكاليف التي يجب أن تكون بشرط أن يتم الاداء بأعلى كفاية ممكنة².

كما يمكن تعريفه كذلك بأنه ترجمة العلاقة المباشرة القائمة بين خدمات عناصر المدخلات والمخرجات فى صورة معايير فنية، ويعتمد فى ذلك على دراسة علمية وتجريبية لتحديد أفضل علاقة بين وحدة المنتج واحتياجاتها من كمية المواد وزمن العمل فى ضوء العوامل المؤثرة فى هذه العلاقة على مر الزمن، وبالتالي فإنه يفترض أن رقم التكلفة الذى يتحدد يوضح ما يجب أن تكون عليه تكلفة الاداء بالفعل³ .

Standard Costs are Used As Target Costs (On Bases For Compassion With The Actual Costs)Developed From Historical Data Analysis Or From Time and Motion Studies They Almost Always Very From Actual Costs Because Every Situation Has Its Share Of Unpredictable Factors Also Called Normal Cost⁴ .

كما أن المعايير تمثل الحالات المثلى للنشاط الإنتاجى: وفى هذه الحالة ينصب التركيز على الظروف الفنية والإقتصادية التى يتم خلالها تحقيق الخطة الإنتاجية للمنشأة ، أى يحقق المشروع أفضل حجم ممكن من الإنتاج وباستخدام أساليب تشغيل إقتصادية، والحصول على أنسب الأسعار للحصول على عوامل الإنتاج⁵ .

كما أن المعايير هى تنبؤ بما يجب أن تكون عليه التكاليف وذلك فى ظل ظروف التشغيل العادية: وعليه فإن معايير التكلفة يجب ان تكون خالية من الإسراف أو الضياع الحتمى، والتي يمكن تحقيقها عن طريق العاملين فى حدود كفايتهم الإنتاجية التى لا بد وان يعرفها جيداً من يقوم باعداد تلك المعايير .

كذلك المعايير تمثل الحالات التى يكون عليها متوسط تكلفة المنتج: أى أن المعيار يوضح لوحدة معينة وعلى اساس المتوسط الملائم لتلك الوحدة ، ووفقاً للإحتياجات الضرورية لوحدة المنتج، وأيضاً الحالة التى تكون عليها

¹ - عبد الحى مرعى، التكاليف فى مجال التخطيط والرقابة (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة، 1999م) ، ص 198.

² - كمال حسن جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة ، (عمان: دار وائل للنشر ، 2008م)، ص45.

³ - أبو زيد كمال خليفة وآخرون، محاسبة التكاليف 1، (الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2001م) ، ص60.

⁴ - مصعب علي إبراهيم محمد، دور الأساليب الكمية فى تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة فى القطاع الصناعى وأثرها على اتخاذ القرارات الإدارية ،

الخرطوم، رسالة دكتوراه الفلسفة فى التكاليف والمحاسبة الإدارية ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2016م، ص88.

⁵ - محمد أحمد إبراهيم، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدماً، (عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2001م) ، ص 138- 139.

الإنتاج خلال تشغيله، والمعايير تمثل تكاليف محددة مقدماً ولذلك فهي تعتبر تنبؤات الموازنة التخطيطية لكل من حجم الإنتاج والتكاليف المتوقعة، والمعايير تمثل توقع معقول يمكن تحقيقه لكافة الحالات المتوقعة للتشغيل بالمنشأة وهذا التعريف يوصى بتوخى الدقة والمعايشة العملية لواقع التشغيل بالمشروع، والبعد عن التخيل أو الوهم لدى إعداد المعايير، وللتعرف بدقة على مستويات العاملين بالمشروع، وإعداد معايير يمكن التوصل إليها وليس معايير نظرية بعيدة عن إمكانيات التطبيق والممارسة ، كذلك المعايير تمثل تكاليف إستبدالية يتم إحتسابها على أساس الأسعار النهائية الحالية بالسوق أو على أساس القيمة الإستبدالية ، وهذا التعريف يخلق أساساً لتقييم المعايير العينية لتحويلها إلى معايير مالية يمكن استخدامها في التعرف على انحرافات التكاليف ، وكذلك فإن هذا التعريف يركز على جانب السعر لعوامل الإنتاج وذلك حتى لا تبعد الأسعار المعيارية عن الأسعار الفعلية والتي سيتم إقتناء عوامل الإنتاج عند تنفيذ خطة الإنتاج وفقاً لها.

يقصد بالمعايير أيضاً Standard أداة قياس التي يقاس عليها الأداء الفعلي للتعرف على أية فروق بين المعيار والفعلي، أو مؤشراً واحياناً Benchmark يسمى Norm ويستخدم في قياس الاداء، والمعايير موجودة دائماً في الحياة اليومية ، فلكل ما معايره ومبادئه التي لا يحيد عنها عند تعامله مع الامور الحياتية فالطعام الذي تناوله يعد طبقاً لمواصفات فنية ومعايير دقيقة كالنظافة، القيمة الغذائية المتوفرة به، وقد تتسع عملية استخدام المعايير الهندسية الدقيقة في مجال المحاسبة الإدارية¹.

كما عرفت بأنها علاقة أو نمط لقياس الأداء، وتتوافر في العديد من أوجه الحياة اليومية فطالب الدراسات العليا الذي يرغب في الإلتحاق ببعثة في الخارج يطلب منه في الغالب أن يؤدي إختبار في اللغة يحقق فيه مستوى نمطي معين كشرط لإبتعائه والسيارات يتم تصنيعها في ظل معايير هندسية دقيقة، كما يخضع الطعام المحفوظ لمعايير دقيقة من النظافة والمكونات الطبيعية، كما تستخدم المعايير على نطاق واسع في محاسبة التكاليف، حيث تتعلق المعايير في هذه الحالة بأسعار المدخلات المستخدمة في تصنيع السلع أو توفير الخدمات².

كما أن المعايير تعتبر دليلاً للعمل المحاسبي توطده وتضبطه حيث يستخدم فيها الاستنباطي، وهناك تباين بين المعيار ومعايير التكاليف والتكاليف المعيارية Difference Meaning Of Standard, Standard Cost, & (Standard) Costing³ فالمعيار يقصد بها نموذج أو قاعدة، هذه النموذج أو القاعدة تعد مسبقاً لتقدير الكميات ومنها يمكن تعريف المعيار بأنها تحديد مسبقاً لكميات الأشياء يمكن قياسه بعد تحققها في المستقبل (حدوثها في المستقبل) ثم مقارنة ما هو محدد مسبقاً بما تم حدوثه لأغراض مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وتحدث ذلك عادةً في قياس عناصر العمل، العمليات والأنشطة المختلفة، عندما يكون المعيار مؤكد وموثوق ومتفق عليه تؤخذ كقانون أو حقيقة يتم التعامل به مع ذلك يمكن ان يعترضه نقصان أو قصور، عليه المعيار هو اي شيء يتخذ كأساس للمقارنة وتعود عن العلاقة.

¹ - مكرم عبد المسيح باسيلي، نظم التكاليف المعيارية في بيئة التصنيع الحديثة - رؤية استراتيجية، (المنصورة: المكتبة العصرية، 2007م)، ص41.

² - صلاح الدين عبد المنعم مبارك، محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية - مدخل إدارة التكلفة (الإسكندرية : مكتبة الوفاء القانونية للنشر، 2013م)، ص20.

3- V.Rrajasekarran&R.Lalitha, Cost Accounting, Dorling Kindersley ,Delhi India,2011,p605.

يرى الباحث ان نظام التكاليف المعيارية هو نظام يقوم على إعداد وحساب التكاليف المستقبلية التي تتجم نتيجة لممارسة المنشأة لنشاطاتها في الظروف المتوقعة ومقارنتها مع التكاليف الفعلية من أجل حساب الإنحرافات وتحليلها وانتاج معلومات لصالح متخذى القرارات، وبالتالي يعتبر وسيلة من وسائل الرقابة على عمليات الانتاج. لقد وردت عدة تعريفات للتكاليف المعيارية منها:-

التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مقدماً تبين ما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج ، لذلك ينظر إليها على انها مقياس، أو نمط أو أداء قياس لمدى كفاءة وفعالية الأداء الفعلى ، لذلك لا تعتبر هذه التكاليف بديلاً عن التكاليف الفعلية، لانها تستخدم كأساس لمقارنة التكلفة الفعلية لتحديد الإنحراف بينهما، ومعرفة أسبابه وتقديمه للإدارة، وبالتالي تستخدم فى الحكم على كفاءة وفعالية الأداء، ويقصد بالفعالية تحقيق الأهداف المحددة، ويقصد بالكفاءة النسبة بين المدخلات والمخرجات، وتعتبر تقارير الإنحرافات الوسيلة التي تستخدم لتوصيل المعلومات عن كفاءة وفعالية الأداء الى الإدارة¹.

التكاليف المعيارية هي حساب مقدر لكمية المصروفات التي يجب أن تكون فى ظروف تشغيلية معينة، ويستلزم ذلك استخدام نظام تقديرى للتكاليف²، كذلك عرفت بأنها تكاليف محددة مقدماً بإستخدام أسس علمية بواسطة خبراء متخصصين، فهي تمثل التكلفة التي ينبغى أن تكون، وهي تساعد على³:

1. بناء الموازنات التخطيطية.
2. تقييم ومتابعة الأداء.
3. إيجاد وعى تكاليفى.
4. تحديد تكلفة الإنتاج وقرارت التسعير.
5. الرقابة على التكاليف.
6. كيفية تنفيذ المهام المختلفة وما ينبغى أن تكون عليه التكلفة.

هي تكاليف محددة مقدماً مبنية على أسس علمية وتمتد إدارة المنشأة بأهداف يتم قياس الأداء الفعلى عليها، بمعنى أنها تعبر تعبيراً مالياً عن برنامج سيتم تنفيذه مستقبلا وفى حدود سياسة معينة متفق عليها، يعمل المشروع على تنفيذها وبحث أسباب الإنحراف عنها (مقارنة فعلى بمعيارى)⁴.

يلاحظ الباحث أن التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مقدماً مبنية على دراسات علمية وفنية تهدف إلى مد الإدارة بالمعلومات اللازمة عن الإنحرافات وأسباب حدوثها والبحث عن الحلول لتلك الأسباب ومن ثم معالجتها لعدم وقوعها مستقبلاً .

1 - محمد توفيق بلبع، التكاليف المعيارية (القاهرة: مكتبة الشباب، 1997م) ص 18.

2- سليمان سفيان ومجيد الشرع، المحاسبة الإدارية، (عمان : دار الشروق للنشر والتوزيع، 2002م) ص31.

3- صلاح الدين عبد المنعم مبارك، مرجع سابق، ص18.

4 - Horongren Charles T and Others, Cost Accounting Managerial Emphasis (New Jersey; Pearson Prentice Hall, Upper; 2006), p4.

كما عرفت بأنها (تكاليف محددة مقدماً لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة، ويتم تحديدها عادة باستخدام الأساليب العلمية، تهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وحتى تستطيع التكاليف المعيارية خدمة أغراضها لابد أن تكون المعايير مسايرة لظروف المنشأة في الحاضر والمستقبل)، وبدون ذلك تكون هذه المعايير غير مناسبة وكأنها معايير منشأة أخرى¹، والتكاليف المعيارية توضح التكلفة المتوقعة لكل وحدة من وحدات النشاط بينما تكاليف الموازنة توضح التكلفة المتوقعة للنشاط ككل². كذلك عرفت على أنها التكاليف المقدرة لإنتاج منتج أو تقديم خدمة معينة، ويتم بناء البطاقات المعيارية لكل عنصر من عناصر التكاليف من خلال تحديد قيمة الكميات المعيارية عند السعر المعياري، ويتم تحديدها بواسطة الإدارة من خلال التقديرات كما يلي³:

1. السعر المتوقع للمواد الأولية والعمل المباشر والمصروفات الإضافية.

2. مستوى كفاءة استخدام المواد والعمل المباشر.

3. تقدير تكاليف الصنع الإضافية وتقدير مستوى أو حجم النشاط.

كما أضاف كاتب آخر أن التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة بصورة مسبقة تبين ما يجب أن تكون عليه التكلفة أثناء سريانها وتعد إستناداً إلى دراسات مشتركة من مهندسين واقتصاديين وإداريين محاسبين لكل عملية إنتاجية أو مرحلة من مراحل الصنع على حده، وذلك تحت ظروف الكفاية الإنتاجية الواقعية والممكنة، بغية تحديد نوع وحجم الانحرافات عن الهدف المعياري حتى تتمكن الإدارة من إتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة⁴.

ثانياً: أهداف نظام التكاليف المعيارية

يساعد استخدام التكاليف المعيارية الإدارة في الحكم على كفاءة وفعالية الأداء الفعلي للمنشأة، ويتحقق ذلك عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحديد الانحراف بينهما، ويمكن أن يؤدي استخدام التكاليف المعيارية إلى تحقيق الأهداف التالية⁵:

1. المساعدة في التخطيط: ويتم ذلك عن طريق تقديم البيانات اللازمة لإعداد جداول الموازنة التخطيطية، فالموازنة هي تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها، وتحتوي على تقدير للإيرادات و المصروفات والمركز المالي للمنشأة خلال فترة الموازنة، فهذه البيانات يكون قد تم إعدادها على مستوى وحدة المنتج ولإعداد الموازنة يلزم فقط تحويلها من مستوى وحدة المنتج إلى مستوى النشاط المتوقع في الموازنة وذلك بضرب تكلفة الوحدة في عدد الوحدات المتوقعة في الموازنة.

¹ - جبرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية - رقابة وإثبات، (عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1432هـ-2011م)، ص27.

² - بديع الدين ريشو، إدارة التكاليف (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2010 م)، ص276.

³ - زهير عمر، ودردر سعيد، محاسبة التكاليف المعيارية - مدخل إتخاذ القرارات، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2013م)، ص191- 192.

⁴ - مهدي مفتاح السريتي، مرجع سابق، ص193.

⁵ - محمد تيسير الرجبي، محاسبة التكاليف، (القاهرة : الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2008 م)، ص296.

2. المساعدة فى الرقابة: ويتم ذلك عن طريق تقديم الاساس اللازم لمقارنة التكلفة الفعلية وكشف ما بينهما من انحراف ودراسة اسباب حدوث الانحرافات وتبسيط الضوء على الانحرافات الهامة، وبهذا تسهل التكاليف المعيارية تطبيق مبدأ الادارة بالاستثناء، فتقارير الانحرافات تعتبر تغذية عكسية ضرورية للادارة للتأكد من أن أنشطة المنشأة تسير حسب الخطط المرسومة.

3. المساعدة فى مجال التسعير: يجب على الادارة القيام بدراسة بنود التكاليف التى يجب تحميلها على وحدة المنتج لى يكون السعر عادلاً من وجهة نظر المستهلك والمنتج، أى ان التكاليف المعيارية تساعد على تحقيق العدالة بين المنتج والمستهلك من خلال عدم تحميل أى خطأ يقع فيه المنتج - نتيجة القصور فى اداء العملية الانتاجية - على المستهلك، وفى نفس الوقت يجب ان يغطى السعر كافة التكاليف مع تحقيق هامش مناسب من الربح للمنتج. ولكى تستطيع المنشأة الاستمرار فى السوق يجب ان تحافظ على تكاليف الانتاج ضمن الاطار العام للأسعار السائدة من خلال تخفيض التكاليف الى أدنى حد ممكن ويتحقق ذلك عن طريق¹:

أ. اما تغيير مواصفات المنتج .
ب. او تحقيق رقابة فعالة على تكلفة التشغيل.

2. يؤدى وضع المعايير الى اكتشاف مناطق عدم الكفاية فى استخدام التكاليف ومعالجة اسباب وجودها وبالتالي تحقق التكاليف المعيارية أهداف برامج خفض التكاليف.

3. يؤدى الى تحقيق فى الاعمال الكتابية، فعند مسك بطاقات مخزون المواد الخام على سبيل المثال بالتكلفة المعيارية يتم مسك هذه البطاقات بالكمية فقط بدلاً من الكميات والقيم كما فى حالة التكلفة الفعلية².

4. إعداد الموازنات: توفر معايير التكلفة تقديرات يمكن الإعتماد عليها فى إعداد الموازنات³.
حيث تؤدى الى دعم الموازنة وزيادة فعاليتها لأن المعايير الخاصة بالتكاليف تبنى على أساس علمى وعملى وهذا يؤدى الى الوصول الى معايير التكلفة مع الموازنات فى ان كل منهما يتضمن وضع خطط أو معايير تفيد فى قياس وتحديد الانحرافات وأسبابها وتحديد الإجراءات المصححة للأداء⁴.

5. تساعد التكاليف المعيارية الإدارة فى تخطيط وتقدير كمية وقيمة التلّف التي لا يمكن تجنبه، حيث ان هذا التلّف فى حالة عدم تقدير قيمته يؤثر بشكل سلبي على ارباح الشركة عند اتخاذ قرارات التسعير وذلك لأن التلّف العادي (تلّف مسموح به) يحمل على حساب الأرباح والخسائر، ترتبط محاسبة التكاليف المعيارية ارتباط وثيق بعملية تخطيط الإنتاج وبدون التخطيط السليم للإنتاج تصبح نظام محاسب التكاليف المعيارية بلا فائدة تذكر، ويتضمن تخطيط الإنتاج هندسة المنتج، وهندسة العمليات الإنتاجية، وتخطيط وجدولة وتحديد مسارات الإنتاج⁵.

¹ - محمد أحمد إبراهيم وآخرون، مرجع سابق، صص 128-129.

² - Batty, J Standard Costing, (Macdonald and Evans Ltd, 1968), p. 10.

³ - على مجدى السفوري، التكاليف المعيارية - مدخل إدارى، (المنصورة : دار شافعى للطباعة والنشر، 1998م) ص10.

⁴ - Hopper T. & Powell, A., Making Sense Of Research Into The Organizational And Social Of Management Accounting: A review Of tts Underlying Assumptions (journal Of Management Studies , No22 , 1985) Pp465-466.

⁵ - احمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف لأغراض القياس فى بيئة التصنيع المعاصرة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005م)، صص 162-163.

كما أضاف أحد الكتاب أن نظام التكاليف المعيارية هو أحد أنظمة التكاليف في ظلّه تتحدد التكاليف للإستخدامات المختلفة تحديداً مسبقاً يقوم على دراسات علمية وهندسية بحيث يمكن الإعتماد على مخرجات هذا النظام لتوفير قياس علمي دقيق لتكلفة المنتجات، وأهدافه المهمة تتمثل في الآتي¹ :

1. إنتاج المعلومات اللازمة للإستخدامات القرارية: لعل من أهم أهداف نظام التكاليف المعيارية توليد البيانات والمعلومات التوقعية (المعدة مسبقاً) على أسس علمية تمثل ما يجب أن يكون عليه الأداء في ظل الظروف المتوقعة. ويتيح الإعتماد على مثل هذه البيانات والمعلومات إمكان إستخدام النماذج التوقعية لإختيار القرارات كمنشآت قرارية يتم عمل نموذج للواقع يهدف إلى المفاضلة بين البدائل ثم إتخاذ القرار على نموذج الواقع ذاته، ويمكن الإعتماد على نظام التكاليف المعيارية تطبيق مبدأ الإدارة بالإستثناء by exception Management يؤدي إلى تركيز إهتمام الإدارة في القضايا الجوهرية.

2. ضبط ورقابة كفاءة الأداء: فإذا كانت الكفاءة تعنى إنجاز أو تشغيل الأنشطة للحصول على قدر محدد من المخرجات بخصائص أو مواصفات معينة بأقل قدر ممكن من الموارد، فإنه ليس هنالك ما يفضل نظام التكاليف المعيارية في ضبط العلاقة بين المدخلات والمخرجات ووضعها في صورة معايير أو أنماط أو مقننات حكمية كنسبة بين كل منهما، وفي هذا يتيح تطبيق نظام التكاليف المعيارية الإستخدامات الآتية: -

أ. مراجعة العلاقة التي سبق تقنينها بين المدخلات والعمليات والمخرجات وإعادة النظر فيها على ضوء التغيرات التي تؤثر على متغيرات المعايير الثلاثة (مدخلات - عمليات - مخرجات) فقد يمكن مثلاً تعديل مزيج المدخلات وقياس أثر ذلك على خصائص المدخلات والعكس .

ب. إتاحة إمكانية تخفيض التكاليف: حيث يتيح نظام التكاليف المعيارية لمتخذ القرارات معلومات تجيب على تساؤلات عديدة مثل ماذا يحدث لو يتم إستخدام خامات أرخص وماذا لو يتم إستخدام عمالة أكثر مهارة.

ج. تقويم أداء العاملين: يوفر نظام التكاليف المعيارية أنماطاً للأداء يقاس عليه وتنسب إليه نتائج التنفيذ أو الأداء الفعلي فإذا توافرت لهذه المعايير مجموعة من الخصائص صارت أساساً ملائماً ومرضياً لتقويم أداء العاملين وحفزهم نحو تحقيق مستويات مرضية للإنجاز.

د. تتيح عملية تحليل الإنحرافات إمكان تحديد أسبابها وما إذا كانت ترجع إلى تقلبات الأسعار أم إختلاف مستوى الكفاءة أو تقلبات الإنتاج بما يساعد على التحديد الدقيق للمسئولية من ناحية وإتخاذ القرارات الرقابية الملائمة من ناحية أخرى في التوقيت المناسب نتيجة للتتابع الزمني السريع في إعداد تقارير الإنحرافات كل فترة التكاليف.

أيضاً هناك أهداف أخرى لنظام التكاليف المعيارية من وجهات نظر مختلفة تتمثل في الآتي²:

1. من وجهة النظر التقنية: وتتمثل في:

¹- رشيد الجمال، ومحمد عبد الغنى، محاسبة التكاليف المتقدمة، (الإسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية، 2012 م)، ص ص148- 149.

²- Boisselier Patrick, Controlee de Getion Cours et Applications , Vuibert, Paris , 1999, p25.

- أ. حساب التكاليف المعيارية يسمح بإعداد الموزونات بسرعة وبأكثر شفافية فيما يتعلق بإطلاق منتج جديد، وفي حالة الإنتاج بالطلبية أو من أجل تحديد أرقام خاصة بمشروع معين.
- ب. يساعد في تحديد الأسعار وتقييم المخزونات عن طريق توفير المعلومات اللازمة في الوقت المناسب.
- ج. يسمح للمؤسسة من تتبع تطورات حسابات النتائج طوال الأسابيع أو الأشهر.
- د. يوفر المعايير المطلوبة التي تتلائم مع الحاجة إلى تقييم الأداء بما يؤدي إلى خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على نفس مستوى الجودة.
- هـ. تحليل الانحراف يسهل اتخاذ القرارات التصحيحية، فتكلفة الجودة الرديئة للمادة الأولية المقيمة عن طريق انحراف المردود يمكن مقارنتها مع تكلفة المادة الأولية التي تعوضها¹.
- و. المعايير تمثل أهدافاً مرجعية وأى انحراف يمثل ربحاً أو خسارة.
2. من وجهة النظر التنظيمية:

- أ. يسمح نظام التكاليف المعيارية بتطبيق الإدارة بالإستثناء، لأن الانحراف البسيط يمكن إهماله، أما إذا كان الانحراف معتبراً فهو بمثابة صفارة إنذار تعلن عن ضرورة القيام بالحركات التصحيحية.
- ب. بالنسبة للمؤسسة التي تحتوى في هيكلها على مراكز الربح يمكن أن تشكل فيها نظام التكاليف المعيارية عنصراً أساسياً في تحديد أسعار التنازل الداخلية، لأنه لا يسمح بتحويل تكاليف الأداء السلبى أو الربح الناتج عن التسيير الصارم من مركز إلى مركز، لأن الخدمات التي يتحصل عليها مركز معين تقيم على أساس التكاليف المحتملة فعلاً.

- ج. نظام التكاليف المعيارية من أهم دعائم نظام محاسبة المسؤولية فهو يساعد في تحديد المسئول عن الانحراف سواء كان وحدة مديرية أو عاملاً.

3. من وجهة النظر الاجتماعية داخل المؤسسة:

- أ. إن تحديد العتبة التي يمكن أن تتخذ القرارات عندها في مركز معين يسهل تفويض المسؤولية وبالتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- ب. يعطى هذا استقلالية أكثر إلى المسئولين ومرونة في تطبيق الرقابة والثقافة الضرورية للاندماج الجيد في المؤسسة، خصوصاً إذا حددت الأهداف بصفة جماعية.
- يرى الباحث إن تحديد المسؤولية عن الانحراف يخلق نوعاً من الطمأنينة لدى العمال ذوى الأداء العالى مما يكسبهم حافزاً نفسياً للعمل بأكثر إرادة ويشعرهم بانتمائهم إلى المؤسسة وبالولاء لها، أما العمال ذوى الأداء المنخفض فإنهم سيخشون من تطبيق العقوبة عليهم في حالة إنحراف سلبى مما يدفعهم إلى تحسين أدائهم لضمان بقائهم كأعضاء في المؤسسة لأجل معين.

¹ - Joun D. Staffs, Strategic Issues Management a(1) Comprehensive Guid to Enviroment Scanning the Planning Froum U.S.A, 1994,pp51-52.

لقد تم التمييز بين المعايير والتقدير فى الآتى¹ :-

1. المعايير تبنى على أسس علمية، فى حين ان التقديرات لا يشترط لها أسس علمية.
2. المعايير دقيقة محكمة تتضمن المسموحات الحتمية فقط، فى حين ان التقديرات أقل إحكاماً وتتضمن مسموحات فضفاضة على سبيل الإحتياط.
3. المعايير هى الحدود التى يجب أن تحدث بالدقة فى حين تمثل التقديرات حدوداً قصوى يسمح بوصول التكاليف إليها.
4. المعايير تستخدم فقط فى الرقابة وتقويم الأداء، بينما تستخدم التقديرات فى أغراض التخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية.

يرى الباحث أن نظام التكاليف المعيارية هو أحد مرتكزات المحاسبة الادارية يساهم فى تحديد حجم عناصر الانتاج المطلوبة لمنتج مابدقة وموضوعية ويساعد أيضاً فى قياس أرباح المنشأة مقدماً كما أنه يساهم فى تحديد هامش المساهمة لكل منتج من المنتجات بصورة مفصلة قائمة على أسس علمية وموضوعية تعبر عن خطة المنشأة وتكون أساساً لتوجيه نشاط المنشأة خلال فترة مقبلة، ومن الاهداف المهمة أيضاً المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات نتيجة لحدة المنافسة فى بيئة التصنيع الحديثة، تبرز الحاجة لتخفيض التكاليف وفى نفس الوقت المحافظة على الجودة، مما جعل نظام التكاليف المعيارية مسئول عن توفير المعلومات التى تساعد على إتخاذ القرارات الإستراتيجية خاصة عن التكلفة والجودة، حيث يعتبر قياس الجودة والتقرير عنها والرقابة عليها من أهداف النظام المذكور².

مما سبق يستخلص الباحث أن نظام التكاليف المعيارية يسعى إلى تحقيق مجموعة من الأغراض تتمثل فى مجملها إلى خفض التكاليف كهدف إستراتيجى فى بيئة التصنيع الحديثة والتى تتطلب توفير معلومات ضرورية تساعد فى عملية الرقابة على التكاليف من أجل تخفيضها ومن ثم زيادة أرباح المنشأة.

ثالثاً: صفات المعايير الناجحة

يتوقف نجاح نظام التكاليف المعيارية على مدى النجاح فى إعداد معايير واقعية دقيقة تتناسب مع مواصفات عناصر الإنتاج ومع الظروف الخاصة بالعملية الإنتاجية ولعل أهم الصفات الواجب توافرها فى المعيار الناجح هى³:

1. الواقعية: وهى ان يتصف المعيار بالواقعية، أى ان يكون إقتصادياً وسهل التطبيق من ناحية وأن يراعى ظروف الإنتاج والظروف المحيطة بالمنشأة أثناء تطبيقه من ناحية أخرى. ولا ينبغى أن يعبر المعيار عن مثل أعلى

¹ - Wheelmen , T. L. & J.D.Hunger , Strategic Management And Business Policy , 8 Th ed (New jersey; Prentice Hall ,, 2002) ,Pp408-409.

² - صالح عبد الرحمن محمود، ومحمود عبد الفتاح إبراهيم، مداخل إدارة التكلفة لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية فى ظل متغيرات النظام العالمى الجديد، مجلة العلوم الإنسانية والإدارية لجامعة الملك فيصل، المجلد السادس، العدد الثانى، 1426هـ/2005م، ص31.

³ - جبرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص ص38-39.

بافتراض ظروف خالية من التوقف والأعطال العادية والوحدات التالفة بل يجب أن يأخذ بالإعتبار إمكانية وقابلية تحقيقه، وهذا لايتأتى إلا إذا تضمن المعيار أوجه الضياع الطبيعي فى المواد واليد العاملة والتجهيزات الآلية والطاقة الإنتاجية ، وبصورة عامة يجب أن يراعى المعيار كافة مظاهر الضياع الحتمى اللارادى ، هكذا فإن صفة الواقعية فى إعداد المعايير تعد بحق أهم صفة تساعد على قبول ونجاح نظام التكاليف المعيارية.ولكى تتصف المعايير بالواقعية يجب أن تتضمن المسموحات الطبيعية التالية:

أ. مسموحات المواد: وتعتبر عن كمية المواد التى يسمح بتلفها أو فقدها كما تحتمها طبيعة كل من العملية الإنتاجية والمواد ذاتها والعمل.

ب. مسموحات العمل البشرى: وتعتبر عن الزمن الذى يسمح به للعامل بضياعه، إما بسبب الظروف المحيطة بعمله أو بسبب الطبيعة البشرية ذاتها، وقد تشمل هذه المسموحات أيضاً زمن الوحدات التالفة أو المعيبة من وحدات الإنتاج، خاصة إذا كان العامل جديداً فى عمله أو كانت العملية الإنتاجية جديدة عليه.

ج. مسموحات التكلفة: وتعتبر عن الكميات أو القيم التى يسمح بإضافتها إلى كميات العناصر الإنتاجية غير المباشرة أو قيمتها وتتأثر هذه المسموحات نتيجة إختلاف العوامل المسببة لهذه العناصر وتباين أثرها، وتكون هذه المسموحات عادة على شكل حدود هامشية تحيط بالتكلفة المعيارية لهذه العناصر.

2. المشاركة والإقتناع: من الضرورى إقتناع المشرفين والقائمين على التنفيذ بالمعايير الموضوعه حتى تكون هذه المعايير مقبولة منهم ومحل ثقتهم لأنهم سيكونون المسؤولين عن تقيدهم بهذه المعايير وعن إنحرافات أدائهم عنها، لذلك فمن الضرورى مشاركة جميع المستويات الإدارية المعنية (العمال، رؤساء الورش، المشرفون على التنفيذ ورؤساء الأقسام الإنتاجية) فى إعداد المعايير وإبداء الرأى حولها قبل صدورها كأوامر إدارية ملزمة.

3. الوضوح والفهم: من الضرورى أن تكون المعايير الموضوعه واضحة لكل من سيتولى تطبيقها ومفهومة منه، وأن لا تحتل الإلتباس أو التأويل والتفسير، فعند تحديد المواصفات المعيارية للمواد المستخدمة لا يكتفى مثلاً بذكر ان يكون المعدن قاسياً، بل يجب تحديد درجة المساواة حسب المواصفات الفنية الهندسية المعروفة فى علم خواص المواد، ويلجأ الفنيون والمحاسبون إلى تصنيف جميع مواد المخزون السلعى وفق دليل رقمى معين، فعطى رقم معين لكل صنف من أصناف هذه المواد بحيث يتم تحريك هذه الأصناف إدخالاً إلى المخزن وإخراجاً منه وفق الرقم المحدد، وبذلك يزول أى إلتباس أو غموض ويقل احتمال الخطأ، وبالمقابل يتعين ذكر أرقام الأصناف على لائحة المواصفات المعيارية لجميع المواد المستخدمة فى إنتاج منتج معين حتى يسهل سحبها من المخزن حين الحاجة إليها.

4. الثبات النسبى: ضرورياً ان يكون المعيار ثابتاً لأطول مدة ممكنة حتى يمكن إستخدامه كمقياس للحكم على فترات متعددة ولمقارنة أعمال هذه الفترات، لذلك يفضل عدم تعديل المعايير إلا إذا حدثت ظروف جديدة واتضح أن

هذه الظروف سوف تستمر لمدة طويلة كإستخدام نوع جديد من الآلات يؤدي إلى خفض كميات المواد المستخدمة في الإنتاج أو خفض تكلفة العمل أو صدور تشريعات جديدة بزيادة الأجور أو خفض ساعات العمل.

كما يرى أحد الكتاب أن المعايير والانحرافات المبلغ عنها يجب أن يكون لها الخصائص الآتية¹:

1. الإبلاغ عن الانحرافات ينبغي ان يسمح للإدارة بمعرفة متى تبدأ التكاليف في الخروج عن نطاق السيطرة في وقت مبكر قدر الإمكان، يمكن للإدارة عندئذ أن تتخذ خطوات لمواجهة المشكلة والسيطرة عليها في أسرع وقت ممكن، والإبلاغ عن الانحرافات مرة واحدة في الشهر قد لا يكون إجراءً سريعاً بما يكفي، فمدة شهر طويلة يمكن أن تؤدي إلى فوات أو أن معرفة المشاكل المحتملة واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

2. الانحرافات المبلغ عنها ينبغي تحليلها إلى بنود ومفردات بحيث لا تلغى الانحرافات الفردية بعضها بعضاً أو تعويضها وحتى يكون بالإمكان تحديد مصدر أو مصادر الانحرافات بسهولة أكبر.

3. يجب ان تقوم المعايير على بيئة العمل الحالية وليس على الأرقام التاريخية وحدها. فالعاملون ربما يكونون قد إكتسبوا خبرة أكبر والمواد ربما تكون أكثر تقدماً، وعوامل مثل هذه يمكن أن تجعل المعايير قديمة.

4. يجب إعدادها كجهد تعاوني بين كل الأطراف المعنية (مثل المهندسين وادارات المشتريات والمحاسبين وكذلك أفراد الإنتاج)، وعملية وضع المعيار ينبغي أن تتضمن أيضاً كل العاملين التنفيذيين ذوى الصلة المباشرة، ودور المحاسبة هو ترجمة المعايير إلى دولارات والإبلاغ عن الانحرافات، وأولئك الذين يتأثرون بالمعايير يحتتمل بدرجة أكبر أن يحاولو الوفاء بها إذا تم إشراكهم في وضعها.

5. الإبلاغ المرتبط بالمعايير ينبغي أن يكون ذا تكاليف فعالة، وينبغي أن لاتكون موارد القيام به أكثر مما سيوفره.

6. التقارير ينبغي أن تكون وثيقة الصلة وقابلة للفهم وبلغة يمكن للمستويات المختلفة داخل المنشأة أن تفهمها، وفي أغلب الأحيان تكون موصوفة بلغة متعلقة بالمحاسبين فقط.

كذلك يرى كاتب آخر أن تحقيق الأهداف السابقة لنظام التكاليف المعيارية يتطلب توافر عدة خصائص في النموذج وهي²:

1. التحديد الواضح للأهداف الوظيفية المتبغى تحقيقها بإستخدام مخرجات نموذج التكاليف الجيد من المعلومات المعيارية.

2. أن يكون نموذج التكاليف المعيارية مفتوحاً Open، ومتلائماً Adaptive لإمكانية التأثير والتأثر بظروف البيئة المحيطة والتأقلم معها، بما يحقق أهدافه المرجوة منه بأقصى فعالية وكفاءة حيث يتميز النموذج المقترح بتبادل العلاقات مع ما يحيط به من متغيرات بيئية. وتعد هذه المتغيرات البيئية بمثابة القيود التي يعمل في ظلها النموذج، ومن ثم فهي تؤثر على أدائه ونتائجه، وبالتالي في قدرته على التوصل إلى الأهداف المطلوبة بالكفاءة المرغوبة بما يوفره من معلومات معيارية.

¹ - طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية - نظرة متكاملة، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2010م)، صص 18-19.

² - عبد الحى عبد الحى مرعى وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002م)، صص 72-73.

3 . أن يكون النموذج متوازناً Equilibrium ومستقرًا Stable ويرتبط إستقرار نموذج التكاليف المعيارية أساساً بحالة التوازن التي يكون عليها. حيث يتميز النموذج المستمر بخاصيتين: الأولى تتمثل في قدرته على تحقيق الإحتفاظ بالعلاقات القائمة بين المدخلات المادية المباشرة والمخرجات في حالة ثابتة طالما لم تحدث تغيرات في العوامل المحددة لهذه العلاقات، ومن ثم تكون القيم المقدره للمعايير الديناميكية مستقرة، والثانية تتمثل في قدرة النموذج على العودة التلقائية لحالة توازن جديدة بين العلاقات عندما تحدث تغيرات في العوامل المحددة لها، ويترتب على ذلك إختلاف القيم المقدره للمعايير الديناميكية عما كانت عليه قبل حدوث هذه التغيرات .

4. أن يتوافر في هذا النموذج القدرة والكفاءة على ترجمة العلاقات الدالية القائمة بين عناصر المدخلات والمخرجات في صورة رياضية واضحة، ذلك لإرتباط كفاءة المعايير الديناميكية في تحقيق هدف الرقابة الفعالة على الأداء بمدى إمكانية التعبير عن هذه العلاقات في صورة كمية.

5. يجب أن يراعى في تصميم نموذج التكاليف المعيارية الجيد القدرة على التنبؤ بما ينبغي أن تكون عليه هذه العلاقات خلال فترة صلاحية تطبيق المعايير الديناميكية كاداة للقياس والمقارنة، وتتوقف القدرة التنبؤية للنموذج على مدى العناية المبذولة والمسئولة عن تجميع الحقائق العلمية والتجريبية لأغراض صياغة المعايير الديناميكية في صورة دالية ملائمة لمثل هذه الظروف.

يلاحظ الباحث أن لنظام التكاليف المعيارية خصائص محددة يجب أن يتصف به من واقع المعايير أو التقديرات الهندسية فيجب أن يتصف بالمرونة والواقعية وأيضاً الشمولية أى مشاركة جميع الأطراف داخل المنشأة مع إكتسابهم للقدرة التنبؤية وأن يتصف بالقدرة على التنبؤ ومساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، هذه الخصائص تجعله في مقام مراكز التكلفة التي تضيف قيمة للمنشأة الصناعية بالإعتماد على الكادر المؤهل ذوى الخبرة ثم تعاون كل الإدارات والأقسام المختلفة لمد نظام التكاليف بالمعلومات المطلوبة مايزيد من قدرة النظام على تحقيق أهدافه.

كذلك إن أهداف نظام التكاليف المعيارية تتمركز حول دائرة مساعدة إدارة المنشأة في تحقيق أهدافها المختلفة أهمها تخطيط ورقابة التكلفة ومن ثم إتخاذ القرارات المتعلقة بتصميم وتطوير المنتجات، ويعتبر تحديد تكلفة الوحدة من المنتجات تحديداً دقيقاً من خلال السيطرة على عناصر التكاليف من أهداف نظام التكاليف المعيارية من خلال وضع معايير إستخدام عناصر التكاليف المتمثلة في المواد والأجور والخدمات وتحليل الإنحرافات لمعرفة مسبباتها بغرض تلافيها مستقبلاً، لذلك فقد تم تصميم هذا النظام لتوفير معلومات أكثر دقة عن الإنتاج وتكاليف المنتجات والرقابة عليها ويمكن للإدارة التركيز على أكثر الأقسام فاعلية من خلال تقييم أداء الأنشطة والتخلص من الأقل فاعلية، والقاعدة الأساسية لهذا النظام هي تحديد معايير التكلفة حتى يسهل ربط التكلفة بالمنتج حتى تستطيع المنشأة رقباتها ومن ثم تخفيضها.

المبحث الثاني

أنواع وأسس وشروط ومزايا تطبيق نظام التكاليف المعيارية

يتناول الباحث في هذا المبحث أنواع نظام التكاليف المعيارية وأسس يتم الإسترشاد بها عند تطبيق النظام المقترح بالإضافة إلى الشروط الأساسية عند البدء في مرحلة التطبيق ومحاسن التطبيق وذلك على النحو التالي:

أولاً: أنواع نظام التكاليف المعيارية

منذ نشأة الإدارة العلمية، ومبادئ (فيدريك تايلور) المشهورة ظهر تطبيق فكرة المعايرة التي إعتمدت على القيام بالبحوث والدراسات والتجارب العلمية، وصولاً الى تحديد تكلفة المواد وتكلفة العمل وخدمات انتاج السلع المعيارية، بهدف تحديد معايير فنية لاغراض قياس ورقابة كفاءة الأداء¹، كذلك يجب تحديد مستوى الأداء الذي يمثل المعيار، فهل يجب أن يمثل الاداء المثالي او الكامل أو على النقيض الأداء السهل تحقيقه او الممكن تحقيقه بأقل مجهود؟ وعادة يتم تقسيم المعايير من قبل المحاسبين كالتالي¹:

1. المعايير التاريخية: في هذه الحالة يتم وضع المعايير للتكاليف على أساس بيانات التكاليف التاريخية التي حدثت في الماضي لعدة دورات مالية، منها يحدد المتوقع للتكاليف في المستقبل ويتوقف نجاح هذه الطريقة على توافر خبرات عالية تتمكن من تحليل (سلوك عناصر التكاليف) بطريقة تساعد على القيام بعملية التنبؤ وتعديلها لكي تعكس أى تغيرات حدثت مثل التغيرات في الفن الإنتاجي او مستوى الأسعار أو التحسينات التي حدثت في طرق الإنتاج أو ظروف العمل حتى ترتفع علاقة الإرتباطية بين التكاليف التاريخية والتكاليف في المستقبل.

ما يمكن قوله أنه على الرغم من ملائمتها (مدخل المعايير التاريخية) الى حد ما لتحديد التكلفة في المستقبل الا ان هذه المعايير لا تضمن توفير اداة كافية للحكم على كفاءة الاداء في المستقبل باعتبار ان متوسط الاداء في الماضي يعتبر أقل المقاييس احكاماً لاغراض الرقابة الفعالة عل كفاءة الاداء، ومن ناحية أخرى لا يصلح مدخل المعايير التاريخية في حالة وضع معايير تكلفة للمنتجات الجديدة حيث لا يوجد بيانات تاريخية لدى الوحدة يمكن الإستناد إليها.

يرى الباحث ان هذا النوع من المعايير يستخدم في بعض الوحدات الإقتصادية (صغيرة الحجم) مع الثبات في مستويات الاسعار وتكنولوجيا الانتاج لكن بطبيعة الحال المنشأة الاقتصادية جزء من المجتمع تتأثر بعوامل البيئة من تغيرات تكنولوجية وثقافية لذلك يصعب تطبيقه على نطاق واسع.

2. التكاليف المعيارية الجارية أو المتوقع: Current Standard Costs

توضع هذه المعايير كهدف، وتمثل مايجب ان تكون عليه التكاليف الفعلية (الكميات، الأسعار، مستوى التشغيل) ظروف معينة وتحت التكاليف المعيارية الجارية تحتسب الإنحرافات القيمية (الإنحرافات معبراً عنها بوحدات النقد الجارية) وتستخدم في الحكم على الاداء، فالإنحرافات المدينة (غير الملائمة) تعبر عن زيادة التكاليف الفعلية

¹ - لوى محمد وديان، محاسبة التكاليف المعيارية (عمان: دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، 2009م)، ص22.

عن المعيارية والانحرافات الدائنة (الملائمة) تعبر عن وفر في التكاليف المعيارية، فالمعايير الجارية تعكس الأداء الذى تضعه الإدارة كهدف جارى أو هدف تسعى للوصول إليه فى الوقت الحاضر، وتتغير هذه المعايير من وقت لآخر لتعكس التغيرات فى ظروف التشغيل وفى الأسعار أن تسود خلال الفترة وفى الأسعار المنتظر أن تسود خلال الفترة القادمة، وكأساس لقياس الأداء¹.

التكاليف الجارية للمواد والعمل والمصروفات يمكن تصنيفها كآلاتى²:

أ. معايير كمية المواد وهى تتمثل فى :

i. نظرية أو مثالية أو الحد الأقصى للكفاية .

ii. أداء جيد يمكن الوصول إليه . Attainable Good Performance.

iii. متوسط الاداء فى الماضى .

ب. معايير الأسعار وتصنف كآلاتى :

i. الأسعار الفعلية المتوقعة

ii. الأسعار العادية المتوقعة Expected Normal Price

ج. المعايير الجارية للمصروفات وتتمثل فى

i. الطاقة العملية Practical Capacity

ii. الطاقة المتوسطة أو طاقة المبيعات Average Or Sale Capacity

iii. الطاقة الفعلية المتوقعة Expected Actual Capacity

تتميز المعايير العملية للتكاليف بالسماح لعدد مقبول من خسائر التشغيل الطبيعية، حيث تأخذ هذه المعايير عند إحتسابها (توقفات الإنتاج) العادية بسبب الصيانة الدورية وانقطاع الطاقة فى الحدود المسموح بها وكذلك الفقد الطبيعى فى المواد الخام وهى فى ذلك تعكس المعايير المثالية³.

يرى الباحث ان إستخدام المعايير الواقعية أو الجارية يحقق الرقابة الفعالة لأغراض ضبط عناصر التكاليف وقياس كفاءة الأداء للمنشأة الإقتصادية مع مراعاة الجوانب السلوكية للعاملين وتحفيزهم وتعظيم درجة رضائهم عن بيئة العمل، ويتطلب ذلك توافر إمكانيات ومقومات لتدعيم فعالية التطبيق من أجل تحقيق الأهداف المرغوبة من قبل الإدارة.

3. المعايير المثالية أو (معايير الكفاءة القصوى):

تمثل المعايير المثالية احسن أداء يمكن للأفراد والمعدات الموجودة فى المصنع تحقيقه أو الوصول إليها عندما تكون كل الظروف مثالية أو كاملة طوال الوقت وعندما يصل مستوى الإنتاج إلى الحد الأقصى . وهذه المعايير لا تشمل أى نوع من المسموحات الصناع سواء كان حتمى طبيعى، او غير طبيعى فهذه المعايير تفترض أقصى كفاءة

¹- محمد احمد خليل، وعمر حسنين، التكاليف فى المجال الإدارى، (الإسكندرية : دار الجامعات المصرية 1976م)، ص 350-351.

²- المرجع السابق ص 352.

³- لوى محمد وديان، مرجع سابق، ص 24.

للتشغيل بدون وجود أعطال أو أخطاء من جانب العاملين، والمعايير المثالية معدة على أسس هندسية وفنية ويندر تعديلها أو تغييرها إلا لو حدثت تغيرات أساسية في المنتج أو عمليات الإنتاج أو الآلات لذلك يمكن إستخدامها لفترات طويلة نسبياً دون تعديل¹.

إختلفت الآراء حول تطبيق هذه المعايير حيث هناك فريقان²:

الفريق الأول: يرى ويعتقد ان المعايير المثالية تمثل تحدياً يحاول المنفذون الإقترب من تحقيقه، مما يحثهم ويحفزهم على بذل أقصى جهد فى سبيل رفع إنتاجيتهم رغم إدراك هذه الفريق يتعذر تحقيق هذا المستوى المعيارى . فى حقيقة الأمر أن مقتضيات توافر (المثالية والكمال) من المستحيل تحقيقها، ولإستخدام المعايير المثالية يترتب عليه :

1. عدم إقتناع الموظفين لهذه المعايير وإهمال تنفيذها.
 2. يترتب على تطبيقها ظهور إنحرافات غير ملائمة حتى لو كان الأداء رفيع المستوى.
 3. تؤدي إلى إحباط الروح المعنوية، مما يترتب عليه عدم إهتمام العاملين بجودة الإنتاج وإرتفاع نسب الفاقد والتالف وزيادة تكاليف الإنتاج بدلاً عن تخفيضه.
 4. إستخدام المعايير المثالية لا يعتبر ملائم لاغراض قياس ورقابة كفاءة الأداء خاصة فى الأجل القصير.
- أما الفريق الثانى وهو الفريق الذى يهتم بالنواحي السلوكية حيث يؤيد تطبيق المعايير المثالية ويعارض الإنتقادات الموجهة لتلك المعايير .

يرى الباحث ان هذا النوع من المعايير غير واقعى من ناحية تطبيقية وغير موضوعى فى حالة خطة المنشأة للأجل القصير بحيث ان المسموحات الحتمية تخضع لطبيعة العملية الإنتاجية ولجميع عناصر الإنتاج المتمثلة فى (المواد، الاجور، المصروفات).

4. المعايير العادية: Normal Standards

هى معايير تستند على مفهوم الطاقة فى الأجل الطويل بهدف التغلب على آثار الذبذبات الموسمية فى الإنتاج والتسويق، وهى قابلة للتحقيق إذا تم القيام بالعمل وفقاً للظروف المتوافرة فى المنشأة وهى تحتوى على قدر واقعى من المسموحات العادية التى لا يمكن تجنب حدوثها فى ظل التشغيل وكفاءة العمال المتوقعة³.

بناءً على ماتقدم يستنتج الباحث بان المعيار العادى او الطبيعى يمكن الإستعانة به فى كل الظروف المؤكدة فى مجال التخطيط لتكاليف المواد والعمل والمصروفات ، ومن ثم مقارنتها بالتكاليف الفعلية لكل عنصر من عناصر التكاليف، مع ربطها بالمسئولية الناجمة عن سلطة الأفراد المسؤولين عن أداء مراكزهم التى تقع فى داخلها تلك التكاليف ،

¹ - محمد أحمد وآخرون، مرجع سابق، ص140.

² - المرجع السابق ص25.

³ - Fisher, Mills & Frank, Schmid, Cost Accounting Theory and Applications, (New York South- Western Publishing Co 1985), P302.

ثالثاً: طرق وضع المعايير

يمكن استخدام أربعة أساليب مختلفة لتحديد معايير التكاليف وهذه الأساليب هي¹:

1. تقدير المشرفين: في هذه الحالة يمكن الوصول إلى تقريب لدالة التكلفة في قسم معين عن طريق قيام المشرف على هذا القسم بتوزيع تكلفة مقسمة على العناصر المختلفة من واقع خبرته السابقة، وتعتبر هذه أسهل وأرخص طريقة للوصول إلى تقدير للتكاليف إلا أنها أقل دقة، وعلى الرغم من هذا فإنها قد تكون مقبولة في العديد من الأغراض ومن ثم فإنه لا يجب رفضها دون تقييم تكاليف الطرق الأخرى ودرجة الدقة المطلوبة والإستخدامات التي ستوجه إليها البيانات المطلوبة.

2. المعايير الهندسية: تمثل معايير علمية يتم إعدادها بعناية ودقة متناهية للمدخلات المطلوبة لكل وظيفة. وتعتبر هذه الطريقة أكثر الطرق المستخدمة حالياً لإعداد معايير الزمن المحددة مقدماً، وهي طريقة فنية ولكنها تتطلب أساساً أن يتم تحليل كل عملية إلى العناصر المكونة لها أو مزيج من تلك العناصر، ثم يتم بعد ذلك تحديد الأزمنة المعيارية لتلك العناصر وتجميع هذه الأزمنة معاً للحصول على الزمن المعيارى للعملية .

3. تحليل النتائج السابقة من السجلات: يرى بعض المحاسبين والإداريين أن من الطرق المناسبة لإيجاد تكلفة الوظائف المختلفة هي تحليل النتائج السابقة من السجلات المختلفة التي توضح بالتفصيل تكلفة كل مهمة بإستخدام نظام الأומר وهي طريقة يمكن ان تنتج أرقاماً أكثر تفصيلاً وأكثر دقة للتكاليف الوظيفية بالمقارنة بأية طريقة أخرى لتحديد التكاليف.

تمثل الخبرة المكتسبة التي يتم الحصول عليها من تحليل النتائج السابقة من السجلات بمثابة عاملاً أساسياً أيضاً في تحديد معايير التكلفة، إلا انه ينبغي توخي الحذر في إستخدام الخبرة السابقة عند وضع المعايير حتى لا تعكس عدم الكفاءة في الأداء الماضي على الأداء الحالى أو الاداء المستقبل، بمعنى آخر يجب أن يجرى للمعيار في هذه الحالة تعديل معين بحيث يعكس ما يتوقع حدوثه في الفترة المقبلة.

4. الأساليب الإحصائية (العينات): يعتمد الأسلوب الرابع لوضع المعايير على مشاهدة الأداء أيضاً، ولكن يتم الحصول على تلك المشاهدات عن طريق العينات وليس بواسطة الإحصاء الشامل، ولحدى أشكال العينات هي تجميع بيانات التكلفة خلال الفترة الإختبارية ثم وضع المعايير على أساس المتوسطات الدورية بعد ذلك وهو أسلوب يكون قابلاً للتطبيق عندما يمكن التعرف على المدخلات بالنسبة لكل منتج على حدة، ويلاحظ على هذا الأسلوب ما يلي:

أ. يمكن تطبيق هذا الأسلوب مبدئياً أو كلياً على تكاليف العمل للحصول على معايير تكلفة العمل.

ب. الغرض الرئيسى لهذا الأسلوب هو زيادة الكفاءة في إستخدام الزمن بواسطة تخفيض حالات التأخير والزمن العاطل، ولكنها يمكن أن توفر أساساً للأزمنة المعيارية من خلال المعلومات التي تم الحصول عليها من أزمنة تأدية الأنشطة المختلفة.

¹ - صلاح الدين عبد المنعم، مرجع سابق، صص 24- 27.

ج. من المتطلبات المهمة لإستخدام هذا الأسلوب هي تنفيذ الإنتاج بطريقة نمطية، أما إذا كانت المنتجات تختلف من فترة لأخرى فإن إستخدام هذا الأسلوب لن يكون مناسباً، وعلى ذلك فإن معاينة العمل هي الطريقة المناسبة فقط بالنسبة للأنشطة الإنتاجية المتكررة التي تتسم بالتجانس نسبياً .

د. يرتبط تحديد عدد المشاهدات اللازمة لكل نشاط بالأسلوب الإحصائي المناسب.
هـ. يمكن إستخدام المعلومات التي يتم الحصول عليها من أسلوب معاينة العمل لتحقيق العديد من الاهداف لعل أهمها:

أ. تحديد الزمن الإنتاجي والزمن غير الإنتاجي.

ب. تحديد معدلات الزمن المنقضى على المهام أو أنواع العمل المختلفة.

ج. تخطيط الإحتياجات من القوى العاملة فى الأنشطة المختلفة .

د. تحديد التكلفة المباشرة لوحدة العمل.

ثانياً: أسس نظام التكاليف المعيارية

عند إعداد المعايير ينبغى الإلتزام بمجموعة من المبادئ أو الأسس المهمة عند حساب التكاليف المعيارية يمكن إجمالها على النحو التالى¹:-

1. مبدأ التميز بين وحدات القياس الكمية والمالية وذلك لتحديد أسباب الإنحراف.
2. مبدأ القياس الإقتصادي والذي يعنى الأخذ بعين الاعتبار أثر التغير فى قيمة النقد على أسعار المواد والأجور.
3. مبدأ المنفعة والذي يعنى عدم تضمين التكاليف المعيارية أو المعيار بأى تكلفة ناتجة عن سوء إستخدام الموارد أو الإسراف أو الطاقة العاطلة أو غيرها من المصروفات التي لا أثر لها فى تحقيق الدخل.
4. مبدأ الإقتصاد فى النفقة ويقصد به أن تكون تكاليف إعداد المعايير ملائمة وان يتم مراعاة الوفرة فى نفقات التخطيط التي تكون أقل عندما يتم التخطيط لفترات قصيرة نسبياً او كان حجم المشروع صغيراً .
5. الوضوح ويعنى ان تكون الأرقام المعيارية تقبل التأويل وتتسم بالوضوح.
6. تحديد دقيق للمسؤوليات عن طريق تقسيم العمل إلى مراكز مسؤلية بحيث يسهل الربط بين الإنحراف فى حالة وجوده ومركز المسؤلية المتسبب به .
7. الإنسانية ويقصد بها مراعاة العنصر البشرى عند إعداد وضع المعايير .
8. المشاركة: وهى إشراك جميع المستويات الإدارية فى إعداد ومناقشة المعايير حتى يتم الإقتناع بها قبل عملية التنفيذ.

9. الإيمان بالهدف: بمعنى ان يكون الهدف واضح ومفهوم ويوجد إقتناع به من قبل المنفذين حتى يمكن تطبيقه.

10. متابعة تنفيذ المعايير ومالجة اى خلل يتم إكتشافه فيها أثناء التنفيذ.

¹ - عبد الله جميل عبد الله، التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة فى الشركات الصناعية، رسالة ماجستير محاسبة وتمويل غير منشورة، جامعة غزة، كلية الدراسات العليا، 2005، ص ص 35-36.

11. الإدارة بالاستثناء: أى التركيز والانتباه إلى الأحداث الشاذة وإعطائها مزيداً من الإهتمام والتركيز عليها.
12. المرونة: بيث تكون المعايير قابلة للتغير لمواجهة أى مستجدات وتكون قادرة على توجيه النفقة إلى مراكز بديلة فى حالة حدوث أمر غير متوقع.
13. التوقيت: يقصد به دراسة العلاقة بين فترات التكاليف والسنة المالية والتوزيع الزمنى لبرامج الإنتاج والتدفقات.
14. الواقعية: وتتمثل فى عدم جعل المعيار مثالياً. بحيث لا يمكن تطبيقه وان يكون واقعيًا قابلاً للتطبيق مع عدم إدراج التكاليف الناتجة عن الإسراف وعدم الكفاءة ضمن التكاليف المعيارية.
15. الموضوعية بحيث يقوم المعيار بناءً على أسس علمية ورياضية وعلى درجة عالية من الدقة.

ثالثاً: شروط تطبيق نظام التكاليف المعيارية

إن التكاليف المعيارية هى التنبؤ أو التحديد المقدم لما ينبغى أن تكون عليه التكاليف فى ظل ظروف التشغيل المتاحة، وأنها تستخدم كاساس لرقابة التكاليف ولقياس كفاءة الأداء، يقود ذلك إلى القول بان هناك شروط يجب توافرها فى المعيار، واهم هذه تتمثل فى الآتى¹ :-

1. المناسبة: بمعنى ان يكون المعيار مناسب للغرض من إستخدامه، فالمعايير أداة من أدوات القياس تستخدم للحكم على مدى سلامة الأداء الفعلى وكفاية إنجاز العاملين، يجب ان توضع فى هذه الحالة بشكل يمكن القياس عليه ومن ثم مراعاة إمكانات العمل وظروفه ومستوى الكفاية والمتغيرات الأخرى ويجب أن تتصف الأهداف بالواقعية، أى يمكن التوصل إليها فى ضوء التوقعات والظروف الجارية، وهذا يستلزم تضمينها المسموحات اللازمة لجعله فى الإمكان وفى الإستطاعة.

2. الموثوقية: أى ان يوثق فى المعيار عند إستخدامه للقياس ويحقق الشعور بالعدالة. فالمعايير تحدد وتوضع بناءً على دراسة وتجارب علمية متوفرة فيها صفات معينة وبمجرد إعتماها فإنها تصبح ملزمة أى أن إعتما المعيار والموافقة عليه يجعله مقياساً للأداء، ومن ثم يجب ان مراعاة الدقة فى تحديده والتأكد من أخذ المتغيرات المؤثرة فيه من كفاية وإمكانات وطاقة فى الحسبان، فإن ذلك يخلق شعوراً بالعدالة لدى القائمين بالتنفيذ .

3. الموضوعية: يقصد بها خلو المعيار من التحيز وتوافر إمكانية التحقق منه، والخلو من التحيز لا يعنى خلواً مطلقاً وإنما خلواً نسبياً بقصد تخفيض حجم التحيز، وذلك لان العامل البشرى والإنسانى ومن ثم العوامل السلوكية يصعب التحكم فيها بصورة كاملة، كذلك تتطلب الموضوعية ضرورة أن يكون المعيار واضحاً ومفهوماً بما لا يترك مجالاً للتخمين لدى القائمين بالتنفيذ.

4. الثبات: يقصد به متى ما تم وضع المعيار وتحديده وجب الإلتزام به الى ان يستجد من المتغيرات والظروف ما يدعو إلى تغييره أو تعديله، بمعنى آخر ينبغى ان تبغى المعايير ثابتة مادام ان الإعتبارات والمتغيرات التى وضعت على ضوءها لم تتغير.

¹ - عبد الرحمن عليان، التكاليف المعيارية رقابة - تصحيح أداء، (القاهرة: البيان للطباعة، 2007م)، ص ص15-16.

5. الشمول: يقصد به معايرة كل القيم المالية فى المنشأة ما أمكن، وليس الإقتصار على عناصر التكاليف فقط، وبالتالي فالمعايير يجب ان توضع لبنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالى، حيث يساهم ذلك فى تحقيق الترابط الكامل بين كل القيم المالية بالمنشأة بما يحقق الوصول للأهداف المرغوبة، وقد يعنى الشمول ضرورة تطبيق نظم المعايرة لكل أنواع الأنشطة، صناعية وخدمية وزراعية وتجارية وليس إقتصارها على النشاط الصناعى فقط، كما قد يتبادر إلى أذهان البعض.

6. المرونة: بمعنى تحديد معايير لأكثر من مستوى من مستويات النشاط، حتى يمكن مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لنفس حجم للنشاط الذى تحقق فعلاً خاصة فيما يتعلق بعناصر التكاليف المرتبطة بحجم النشاط. يرى الباحث أن المعايير يجب أن توضع فى حدود الإمكانيات المتاحة لدى المنشأة حتى تستطيع المنشأة الاستفادة منها لتحقيق أهدافها المنشودة وأيضاً عند إعدادها يجب على القائمين بها مراعاة المستجدات التى تحدث فى البيئة سواء كانت داخلية أو خارجية حتى تتسنى لها عملية التغيير بغرض ان تتماشى مع متطلبات البيئة التنافسية . كما يمكن إضافة بعض المتطلبات عند البدء فى مرحلة التطبيق تتمثل فى الآتى¹:

1. البدء بتحليل الوحدة الإقتصادية إلى مراكز متميزة المسئولية تأخذ نسقاً متدرجاً قمته مراكز الإستثمار، فمراكز الربحية ثم مراكز الإنفاق أو التكلفة بهدف الحصول على خريطة تشريحية للوحدة الإقتصادية كنظام كلى يتكون من مجموعة من الوحدات أو الأنظمة الفرعية لكل منها هدف يتحقق من خلال ممارسة نشاط متميز بذاته وتستخدم فى تنفيذ هذا النشاط مجموعة من الموارد الإنتاجية المتميزة ويتدرج نسق التحليل على هذا النحو التالى:

أ. مستوى مراكز الإستثمار: فى المؤسسات الضخمة والتى تنتوع أنشطتها قد يفوض المسئول عن نوع معين من النشاط بسلطة التوسع فى الإستثمارات، وعندئذ تنتسح دائرة مسئوليته لتتعدى مجرد تحقيق الأرباح الجارية إلى أهداف المشروع الإستراتيجية المتعلقة ببقاء واستقرار الوحدة الإقتصادية.

ب. مستوى مراكز الربحية: ويوصف مركز المسئولية بأنه مركز ربحية إزاء أتيحت لرئيسه المسئول سلطات التحكم فى جناحى المقابلة فى عملية قياس الأرباح وهما التكاليف والمبيعات ومن ثم يمكن تقويم أدائه على أساس الأرباح المحققة.

ج. مستوى مراكز التكلفة: حيث مركز التكلفة هو عبارة عن دائرة نشاط إنتاجى أو خدمى متجانس يستخدم مجموعة من المدخلات أو عوامل الإنتاج غالباً ما تكون متجانسة ليعطى مخرجات متميزة قابلة للقياس، ويمثل مركز التكلفة وحدة تنظيمية فرعية فى إطار المنظمة أو الوحدة الإقتصادية وتتحدد مسئولية مدير مركز التكلفة بمجرد تحقيق المعايير المقبولة أو المرضية للعلاقة بين المدخلات والمخرجات ولذا فإنه يكتفى بالقياس الكمى للمخرجات بينما يتعين قياس المدخلات لتحديد تكلفة المخرجات.

¹ - رشيد الجمال، ومحمد عبد الغنى، مرجع سابق، ص ص150-151.

كذلك فإن تطبيق نظام التكاليف المعيارية يتطلب توافر مجموعة من الأركان اللازمة لتنفيذ النظام بشكل جدى، وهى تتمثل فيما يلى¹:-

1. وجود نظام للتكاليف الفعلية: وذلك للحصول على المعلومات المتعلقة بالتكاليف الفعلية، ويجب ان يبنى هذا النظام على مجموعة من الإجراءات المستندية، بجانب الإرتكاز على مجموعة مفاهيم التكاليف اللازمة لتحقيق أهدافه، وكذلك تحديد التقارير المطلوبة بجانب الأسس العلمية المستخدمة فى النظام (نظريات، طرق، سياسات وغيرها) .

2. وجود مجموعة من الأساليب الملائمة للمعايرة والتقدير، تحدد من إدارة المنشأة، وتشمل أساليب هندسية وفنية وإحصائية ومحاسبية وتكليفية وغيرها من الأساليب التى تراها إدارة المنشأة ضرورية ومناسبة .

3. وجود سجل كامل عن تكاليف المنشأة فى الفترات الماضية وذلك بهدف ترشيد عملية معايرة عناصر التكاليف.

4. وجود سجل كامل بالطاقات الانتاجية والآلية والبشرية، مع وصف كامل لحالة هذه الطاقات فى فترة سريان المعايير .

5. وضع تقديرات للظروف المحيطة بالمنشأة خلال فترة تنفيذ خطة الإنتاج المعيارية، مع بيان الأسلوب الملائم لإعادة النظر فى الخطة فى حالة تغير تلك الظروف.

يستطيع الباحث إضافة بعض متطلبات التطبيق لتطبيق النظام المعيارى بنجاح كالاتي:

1. مجموعة من الأدوات العلمية الملائمة لتطبيق نظام التكاليف المعيارية.

2. جمع الدفاتر والسجلات عن الفترات السابقة وذلك للإسترشاد بها فى تحديد المدخلات والمخرجات للفترة الجارية.

3. نموذج التكاليف المعيارية (القدرة والكفاءة) على ترجمة العلاقات الدالية فى صورة رياضية واضحة (كمية) لتحقيق أهداف الرقابة بفعالية.

4. تقسيم المنشأة إلى مراكز مسئولية وأقسام بشكل موافق لتسلسل العملية التكنولوجية للإنتاج والهيكل التنظيمى والإدارى لها.

5. توفير إمكانية قياس الإنتاج أو الخدمات بالنسبة إلى كل عامل أو مجموعة من العاملين فى كل مركز تكلفة على حدة.

6. وضع معايير كمية وزمنية ومالية على أساس منهج علمى فى انشائها، بحيث تغطى أداء كافة مراكز التكاليف وأصناف المنتجات وتكون شاملة لجميع عناصر وبنود التكاليف، ولا بد من التعديل المنهجي للمعايير واختبارها دورياً وتقييمها لكى تتمكن من كشف الانحرافات وعدم خلط انحرافات التشغيل مع انحرافات تعديل المعايير وتحليل انحرافات التشغيل إلى أسبابها ومسببها بدقة.

¹ - رمضان محمد غنيم، الرقابة على التكاليف، (القاهرة : دار النهضة العربية للنشر، د . ت) ، ص ص 57- 58.

7. وضع دليل واضح لمراكز التكاليف، وعناصر التكاليف، والمعايير المقامة عليها، وللأصناف المنتجة ولوحدات التكاليف والانتاج مع ترميزها بشكل مناسب وملائم.
 8. تصميم المستندات والدفاتر والسجلات والخرائط والبطاقات المعيارية بشكل سليم وملائم، وتحديد وتنظيم آلية كشف الانحرافات أثناء عملية الإنتاج بشكل مناسب وفعال، وتصميم نماذج التقارير لقياس كفاءة الأداء بشكل يقدم إفصاحاً شاملاً ومفيداً في تقييم الأداء الإنتاجي واتخاذ القرارات.
 9. توفر كوادر خبرة فنية واقتصادية ومحاسبية، بحيث تمتلك تأهيل علمي وخبرات كافية في مجال هندسة الإنتاج والتكاليف المعيارية، وتوصيف الأعمال وتحديد الأهداف بشكل معايير ومعدلات معيارية.
 10. استخدام الحاسوب بشكل كامل في تحديد المعايير وتعديلها وحساب التكاليف المعيارية والانحرافات وتحليلها ومعالجتها واعداد التقارير اللازمة بهذا الخصوص.
 11. التنظيم والتخطيط والرقابة المركزية على معايرة الاقتصاد الوطني، لانها توفر الامكانيات والوسائل التقنية والمالية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المعيارية، وتعطى الصفة الرسمية والإلزامية لتنفيذ هذه المهمة الاقتصادية والإدارية الكبيرة.
- يرى الباحث إن توفير الشروط السابقة يهيء الأرضية المناسبة لإقامة القاعدة المعيارية الشاملة لعناصر التكاليف، وهذا ما يرفع من كفاءة عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

رابعاً: مزايا تطبيق نظام التكاليف المعيارية Advantages Of standard Cost

تتمثل محاسن تطبيق نظام التكاليف المعيارية في الآتي¹ :-

1. استخدام نظام التكاليف المعيارية يمكن من تطبيق فكرة الإدارة بالإستثناء، فطالما أن التكاليف في حدود المعايير فلا حاجة لتدخل الإدارة . ولكن حينما تقع التكاليف خارج هذه المعايير فإن ذلك يجب إنتباه الإدارة فوراً باعتبار ذلك إستثناءً، والإدارة بالإستثناء تمكن من حسن استخدام وقت الإدارة .
2. يمكن ان يساعد نظام التكاليف المعيارية على تطبيق محاسبة المسؤولية، حيث تحدد المسؤولية عند رقابة التكاليف كما يمكن تقديم ذلك من خلال إعداد تقارير الأداء.
3. عند قياس الدخل يعتبر نظام التكاليف المعيارية أكثر إقتصاداً وأسهل تشغيلاً عن نظام التكاليف التاريخية، حيث يمكن الإحتفاظ ببطاقة التكاليف المعيارية لكل منتج او عملية، وتحمل تكاليف المواد والعمل والتكاليف الإضافية طبقاً للمعايير، وهذا يسهل عملية التسجيل المحاسبى.
4. تسهيل التكاليف المعيارية لتخطيط النقدية والمخزون.
5. وضع المعايير العملية يؤدي إلى تحقيق المزيد من إقتصاديات التشغيل في الكفاءة بين العاملين، بالإضافة إلى ذلك فإنه يمكن ربط نظم حوافز الأجر بنظام التكاليف المعيارية بمجرد وضع المعايير.

¹- رى اتش جاريسون، واريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حامد حجاج، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1422هـ - 2002 م)، ص491.

كما أن الهدف الأساسي من استخدام نظام التكاليف المعيارية يتمثل في الرقابة على عناصر الإنتاج لتحقيق أعلى مستوى ممكن من الكفاءة في استخدام هذه العناصر سعياً إلى خفض تكاليف الإنتاج إلى أقصى حد ممكن، وتجنّب المنشأة نتيجة لهذا الاستخدام مزايا متعددة منها¹:

1. يوفر نظام التكاليف المعيارية معايير أو مقاييس لجميع عناصر الإنتاج مبنية على دراسات فنية وبحوث متخصصة ومحققة بتجارب ميدانية ومعملية، وتعطى عملية إعداد المعايير بحد ذاتها إمكانية عظيمة التعرف على دقائق العملية الإنتاجية والظروف المحيطة بها، وبذلك تضع أمام الإدارة حقائق لم تكن لتعرفها أو توجه إليها الإنباه مثلاً أن يكلف العمال القائمون على التنفيذ بأعمال تتناسب مؤهلاتهم وإختصاصاتهم ومستوى أجورهم، كما يجب استخدام الآلات والتجهيزات بكفاءة ومراعاة تطبيق برامج الصيانة الفنية بحيث يقل توقف هذه الآلات عن العمل إلى أدنى حد ممكن.

2. يتطلب نظام التكاليف المعيارية تقديم تقارير دورية وإستثنائية للإدارة تحدد فيها الإنحرافات عن الأهداف الموضوعية وتحلل أسبابها، مما يؤدي إلى تركيز إهتمام الإدارة عن مواطن الضعف والخلل دون غيرها.

3. يتطلب إنشاء نظام التكاليف المعيارية إعادة النظر في الهيكل الإداري وتوزيع السلطات بين مختلف المستويات الإدارية وتحديد مسؤولياتها بهدف ربط عناصر التكاليف وبنودها بمراكز المسؤولية لتحديد الجهة المسؤولة عن الإنحرافات في التنفيذ الفعلي عن المعايير الموضوعية له.

4. يساعد وجود نظام التكاليف المعيارية الإدارة على إتخاذ القرارات عند المفاضلة والإختيار بين السياسات البديلة للإنتاج أو البيع، فيمكن للإدارة التعرف على التغيرات التي تحصل في بنية التكلفة نتيجة تغير هذه السياسات، خاصة إذا كان هذا النظام معداً على أساس فصل عناصر التكاليف المتغيرة عن العناصر الثابتة المرتبطة بالطاقة الإنتاجية.

5. يساعد نظام التكاليف المعيارية الإدارة على إتباع سياسة مرنة وذكية في تسعير منتجاتها، لأنه يمكنها وبسهولة التعرف على الحد الأدنى لسعر البيع الذي يمكن أن تقبل به، كما يسهل هذا النظام عملية تقويم المخزون السلعي في آخر المدة.

6. يتطلب تطبيق نظام التكاليف المعيارية ضرورة التعديل في بداية كل سنة مالية، ويستوجب هذا التعديل تخطيطاً مسبقاً ونظرة إلى الأمام في معالجة أمر المنشأة ويجلب هذا التخطيط في حد ذاته كثيراً من الفوائد والمزايا لهذه المنشأة.

7. يؤدي تطبيق نظام التكاليف المعيارية إلى تخفيف الضغط عن رؤساء الورش والأقسام في المستويات الإدارية الدنيا، إذ لن يقضى هولاء بعد ذلك معظم أوقاتهم في تعريف المرؤسين بعملهم بل سيولون معظم إهتمامهم إلى متابعة التنفيذ الفعلي وإلى التحقق من أسباب الإنحرافات عن المعايير وإلى معالجتها، ومن جهة ثانية سوف يعتاد

¹ - جبرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 43-44.

العمال على أعمالهم ومهامهم ويكتسبون مهارات من تكرر تنفيذها تؤدي إلى زيادة كفاءتهم وإلى التطابق أكثر فأكثر مع المعايير الموضوعية وبالتالي إلى زيادة الإنتاج وتخفيض التكاليف.

8. يؤدي نظام التكاليف المعيارية وظيفية مهمة عند تدريب العمال الجدد، إذ تمثل عملية إعداد المعايير بحد ذاتها برنامجاً كاملاً للتدريب الأمر الذي يسهل مهمة المدرب والعامل الجديد معاً.

9 . يؤدي تطبيق نظام التكاليف المعيارية إلى الإقلال من الأعمال الكتابية والحسابية، ففي نظام التكاليف الفعلية يجب تسعير المواد مثلاً في كل مرة تخرج فيها من المخازن إلى مواقع العمل والإنتاج سواء استخدمت طريقة الوارد أولاً أو أولاً الصادر أو طريقة الوارد أخيراً الصادر أولاً أو غيرها من طرق التسعير المعروفة، وتمثل عملية التسعير هذه في المنشآت الكبيرة التي تعدد فيها الإخراجات يومياً عملاً كتابياً ضخماً وجهوداً حسابية مضمّنة، أما عند استخدام أسلوب التسعير المعياري فلا حاجة لتسعير المواد في كل مرة تخرج فيها من المخازن، بل يتم تسعير هذه المواد في نهاية فترات دورية معينة بسعر معياري واحد وبعملية حسابية واحدة، وبذلك يتيح نظام التكاليف المعيارية إمكانية مسك بطاقات المواد بالكميات فقط دون السعر ويحقق وفراً كبيراً في الأعمال الكتابية والحسابية.

كما أضاف كتاب آخرون أن نظام التكاليف المعيارية يقوم بتوفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بعناصر التكلفة ومن خلال دقة هذه المعلومات تتحقق مجموعة من المزايا أهمها¹:

1. تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم تجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم، ويساعد ذلك الإدارة على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الأداء.

2. يعمل على قياس الأداء بفاعلية وبصورة أدق، وتحديد مواطن الإسراف وكذلك يمثل آلية للرقابة على التكاليف وإدارتها على المدى الطويل أيضاً، ويتم ذلك من خلال تركيز الإدارة على عناصر التكلفة بناءً على المعايير الموضوعية، كذلك فإن هذا النظام يساهم في إدارة التكلفة وتقييم الأداء.

يلاحظ الباحث ان لنظام التكاليف المعيارية محاسن متعددة أهمها تتمثل في رقابة وتخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن كهدف إستراتيجي مما تستطيع المنشأة في النهاية تقوية المركز التنافسي عن طريق السيطرة على السوق من خلال توفير المنتج بأقل تكلفة مقارنة بالمنافسين.

على الرغم من أهمية تطبيق نظام التكاليف المعيارية في قياس الانحرافات إلا ان هنالك بعض الصعوبات قد لا تشجع المديرين على تطبيقه إضافة إلى ذلك فإن سوء تطبيق نظام التكاليف المعيارية ومبدأ الإدارة بالإستثناء قد يؤدي إلى نتائج عكسية للمنشأة، ويمكن إبراز أهم المعوقات الرئيسية لإستخدام نظام التكاليف المعيارية في الآتي:

1. تواجه الإدارة صعوبات عند تحديد أي من الانحرافات تعتبر مهمة من ناحية القيمة.

¹ - أحمد كلبونة وآخرون، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف - المدخل النظري والتطبيقي، (عمان: دار وائل للنشر، 2011م)، ص 311-312.

2. قد يؤدي استخدام أسلوب الإدارة بالإستثناء على المشرفين بطريقة سيئة، فقد يشعرون بأنهم لم يحصلوا على فحص كامل للعمليات لأنهم دائماً مشغولون بالمشاكل الأخرى، بالإضافة إلى شعورهم بأنهم منتقدون من رؤسائهم بأن أداءهم منخفض، وقد يكون لذلك آثار سلبية على معنويات المشرفين.

3. قد يؤدي التركيز فقط على الإنحرافات بعد مستوى معين (مثل الإنحرافات التي تعتبر مهمة من حيث قيمتها) قد يؤدي ذلك إلى ملاحظة معلومات مهمة أخرى مثل الإتجاهات.

4. إذا كان تقييم الأداء مرتبطاً بمبدأ الإدارة بالإستثناء قد يؤدي إلى إتجاه المستويات الإدارية الأقل إلى إخفاء الإستثناءات السالبة أي عدم التقرير عنها كلياً، بالإضافة إلى ذلك فقد لا يحصل العاملين على تشجيع عن الأعمال الإيجابية مثل التحكم أو تخفيض التكاليف في دائرة إختصاصهم ولكنهم يتعرضون للتوبيخ عن البنود التي تتجاوز معايير التكاليف الموضوعية، وهو ما قد يؤدي معنويات هؤلاء العاملين بسبب عدم وجود التشجيع عن الأعمال الإيجابية.

كذلك يرى كاتب آخر أن هنالك محددات لتطبيق نظام التكاليف المعيارية تتمثل في الآتي¹:

1. لا يصلح تطبيق نظام التكاليف المعيارية عند إتباع نظام الأوامر الإنتاجية لعدم نمطية الإنتاج.
2. إن نظام التكاليف المعيارية لا يمكن تطبيقه في الأنشطة التي يصعب فيها إختيار وحدة التكلفة على سبيل المثال إدارة الإعلان.

3. تغطي التكاليف المعيارية جزء من سياسات التخطيط والرقابة في الوحدات الإقتصادية وبالتالي عدم خضوع كل عمليات المنشأة لهذا النظام.

4. يتطلب استخدام نظام التكاليف المعيارية مراعاة شعور الأفراد بالرضاعن هذه المعايير وهذا يمثل قيداً عند التطبيق بسبب إختلاف حاجات العاملين وتنوعها وتجديدها.

5. قد يترتب على استخدام وتطبيق التكاليف المعيارية وفي ظل ظروف معينة مثل التحول نحو النظم الإلكترونية إلى تغطية إنحرافات سالبة.

6. تجاهل التكاليف المعيارية في ظل الدقة المتناهية إلى تباين عنصر الخبرة بين العاملين وكذلك جودة المواد الخام البديلة.

7. إذا لم تراعى الدقة المتناهية في وضع المعيار وتحليل الفروق ومسببات الإنحرافات فإن القرارات المصححة قد تؤدي إلى نتائج مضللة وعكسية.

يستنتج الباحث ان تطبيق نظام التكاليف المعيارية يسهم في خفض التكاليف والرقابة عليها مما يجعل المنشآت الصناعية بالسودان في مركز تنافسي ونوعاً من الإستقرار والإستمرار وذلك في حالة هناك نوعاً من التحكم في التكلفة والرقابة عليها بمهارة عالية من قبل إدارة المنشأة بينما هنالك معوقات تتمثل في أن النظام يحتاج لمزيد من

¹ - أحمد حلمي جمعة، محاسبة التكاليف المعيارية - التصميم، الرقابة، محاسبة المسؤولية، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2011م)، صص 128-129.

التطوير لذا يمكن للفائمين بأمر المعايير ان يتحلوا بالخبرة الفائقة عند تطبيقهم لهذا النظام من حيث مواكبتهم للمستجدات وتحليل الانحرافات تحليلاً دقيقاً من أجل الوصول الى الهدف العام .

كما يرى الباحث أن نظام التكاليف المعيارية أحد الأنظمة الفرعية لنظام محاسبة التكاليف وتتمثل أهمية أركان نظام التكاليف في تحديد أهداف النظام المتمثلة في رقابة وتخفيض التكاليف ومساعدة الإدارة في تقويم الأداء وهي تمثل كافة مكونات نظام المعلومات المتمثلة في المدخلات والتي تبدأ بمعايير التكلفة المحددة مقدماً وعمليات التشغيل التي تتمثل في التكلفة الفعلية ومقارنتها مع المعيارية وتحديد تكلفة الوحدة لإستخراج الإنحرافات المتمثلة في المخرجات بالإضافة إلى التقارير التكلفة والتي تعتبر هدفاً للنظام يسعى إلى تحقيقه بغرض مساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات الرشيدة، كما أن الشعور بالرضا من قبل العاملين لتطبيق المعايير يعتبر أهم عامل من عوامل نجاح التطبيق.

المبحث الثالث

طبيعة العلاقة بين نظام التكاليف المعيارية والرقابة على التكاليف فى المنشآت الصناعية

يتناول الباحث فى هذا المبحث طبيعة العلاقة بين نظام التكاليف المعيارية والرقابة على عناصر التكاليف فى المنشآت الصناعية من خلال التكامل لنظام التكاليف المعيارية والرقابة على التكاليف وذلك كما يلى:

يعتبر نموذج التكاليف المعيارية أحد الأساليب الرقابية المهمة فى المنشآت الصناعية وذلك لان هذا النموذج يمكن أن يكون إنعكاساً وتعبيراً عن السلوك الإقتصادى الرشيد فى تلك الوحدات إذا صمم وطبق على أساس محاسبة المسئولية وأسس علمية وعملية سليمة، ولتحقيق الرقابة الفعالة على كفاءة الأداء من خلال هذا النموذج فإنه يستلزم وجود أنماط Norms أو معايير Standards واقعية مرنة، وترجع أهمية التحديد الواضح لمجموعة المفاهيم والخصائص فى بلورة مجموعة من الإفتراضات التى تمثل مدركات ذهنية يعمل فى إطارها القائمون بتصميم وبناء نموذج التكاليف المعيارية الجيد والعاملون على تشغيله وكذلك المستفيدون من مخرجاته.

تمثل جودة نموذج التكاليف المعيارية فى قدرته على توليد معلومات معيارية ملائمة للهدف من إستخدامها فى ظل ظروف واقعية، ولما كان الهدف هو تحقيق الرقابة الفعالة على كفاءة إستخدام وإستغلال خدمات عوامل الإنتاج فى مختلف الصناعات، لذا ينبغى تحديد ما يجب أن تكون عليه المفاهيم التى تحكم سلوك القائمين بتصميم وصياغة وتشغيل نموذج التكاليف المعيارية بما يجعل منه أسلوباً فعالاً فى تحقيق هذا الهدف¹.

كما تعد الرقابة على التكاليف من أهم أهداف محاسبة التكاليف ولقد تطور مفهوم الرقابة على التكاليف بتطور مفهوم وظيفة الرقابة، فقد كان يقصد بالرقابة بصفة عامة التحقق من أن العمل تم طبقاً لما هو مخططاً له من قبل والرقابة على التكلفة بهذا المفهوم تعتبر لاحقة على الأحداث، وبتطبيق هذا المفهوم فى مجال محاسبة التكاليف فإننا نلاحظ أن الرقابة على التكاليف كانت تعنى التحقق من تطابق التكاليف التى حدثت فعلاً مع التكاليف التى كان ينبغى أن تحدث وهى التكاليف المعيارية، ولكن الرقابة بالمفهوم السابق لم تحقق أهدافها حيث أنها رقابة لاحقة على التنفيذ لا تساعد على إكتشاف الإنحرافات والأخطاء فى توقيت حدوثها للعمل على تلافيتها ومعالجة أسبابها فوراً وبظهور المفهوم الحديث للرقابة والذى يهتم بتحقيق التتابع بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية، وبذلك إرتقى دور محاسبة التكاليف فى هذا المجال وأصبح أكثر إيجابية حيث تعدى حد الإكتفاء بالتسجيل الفعلى للتكاليف ثم حصر الأخطاء وتحليلها وتبليغها إلى القيام أول بأول بمطابقة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية ومساعدة على الإحتفاظ بالتكاليف الفعلية فى حدود المدى المعيارى المسموح به للتكاليف، والرقابة بهذا المفهوم الحديث تمكن من تحقيق رقابة على المعايير ذاتها وترشد الإدارة إلى الوقت الملائم الذى تحتاج فيه المعايير إلى تعديل، وهذا المفهوم

¹ - عبد الحى عبد الحى مرعى وآخرون، مرجع سابق، صص 51-52.

الحديث للرقابة يساهم فى خفض التكلفة بدراسة العمليات وتطوير أسلوب تنفيذها لزيادة مخرجات النشاط مع ثبات المدخلات أو ثبات مخرجات النشاط مع تخفيض المدخلات مما يؤدي لإرتفاع الكفاءة¹.

يتحدد نطاق مفهوم الرقابة عموماً بجموعه الأنشطة التي تمارسها المستويات الإدارية المختلفة فى وحدة إقتصادية معينة للتأكد من توافق الأداء المخطط طبقاً للمعايير الموضوعه لهذا الغرض وتحديد الفروق وأسبابها والمسئول عنها، وكيفية تصحيحها ويعتبر تطبيق مبادئ محاسبة المسئولية من اهم مقومات الأساليب الرقابية الناجحة فى إحكام عملية الرقابة على كفاءة الأداء سواء كان هذا الأداء مرتبطاً بالأنشطة الصناعية أو غيرها من الأنشطة التي تمارسها الوحدات الإقتصادية.

يرى الباحث أن علاقة نظام التكاليف المعيارية بنظام الرقابة على التكاليف هى علاقة مباشرة من خلال حاجة كل منهما للآخر فالرقابة تتضمن مراجعة الأداء للتحقق من توافقه مع الخطط الموضوعه وتتطابقه مع معايير الأداء المحددة فى شأن تنفيذها أو تحقيقها وأساس الرقابة على التكلفة هو التخطيط الذى منه يتم إستنباط معايير مناسبة للتأكد من سلامة تنفيذ الخطط بالطريقة المحددة لها وبذلك فلا وجود للرقابة بدون تخطيط مسبق والذى بموجبه تتم الرقابة حتى ولو لم يكن هذا التخطيط (المعايير المسبقة) فى صورة صريحة مكتوبة، كذلك للرقابة على التكلفة دوراً مهماً فى المساهمة وتمكين الإدارة من التأكد من أن الموارد والجهود المتاحة موظفة ومستخدمة بكفاءة وفاعلية فى تحقيق أهداف المنشأة وهو ما يقوم به نظام التكاليف المعيارية أيضاً من تحقيق ذلك.

ومع ذلك فإن إختيار الوسيلة الملائمة للرقابة سوف يختلف تبعاً للهدف منها، وطبيعة النشاط، ولما كان إهتمام الرقابة فى مجال الأنشطة الصناعية ينصب بصفة أساسية على التكلفة بما يحقق أقصى إنتاجية لعناصرها، فإن نموذج التكاليف المعيارية الجيد يعد من أهم الأساليب الرقابية التي يمكن إستخدامها فى مثل هذه الظروف، ويتحقق ذلك بإختيار المعايير الفنية والمالية الملائمة لطبيعة العمليات الصناعية وعناصر التكلفة وظروف التشغيل، وفى ضوء التطبيق الجيد لمحاسبة المسئولية يمكن إستخدام هذه المعايير كأداة فعالة فى تحقيق هدفين: يمثل أولهما فى قياس وتقييم الأداء الفعلى أما الهدف الثانى فهو تحسين مستوى كفاءة الأداء والدافعية للعمل المرضى فى الحاضر والمستقبل.

كذلك تحدد فعالية أى نموذج رقابى بمدى قدرة مخرجاته على منع الإنحرافات التي يمكن تجنبها قبل حدوثها، أو تلافى ما يحدث منها فور وقوعه، ولا يمكن لنموذج التكاليف المعيارية أن يكون على هذا النحو ما تكن المعايير التي يقوم عليها معدة فى شكل ديناميكى يجعلها فى حالة توافق مستمر مع ظروف الواقع الحركى التي لا يمكن التحكم فيها، الأمر الذى يجعل عملية التخطيط مستمرة ومتحركة بحيث تمنع الإنحرافات التي تترتب على عدم إستمرار سلامتها وملاءمتها لظروف هذا الواقع، ويتم تفسير ذلك أن مالم يقم نموذج التكاليف المعيارية على إفتراضات واقعية بشأن صياغة معايير التكلفة المستخدمة كأساس للرقابة، فإن الإنحرافات الناتجة لن تكون معبرة بصدق عن كفاءة الاداء، ومن ثم ملاءمة المعايير لظروف تطبيقها والهدف منها أن يتم تقدير العلاقات المعيارية

¹ - جمال الدين عوض، وأمال محمد كمال، دراسات تطبيقية فى التكاليف، (القاهرة: مركز التعليم عن بعد، د. ت)، ص ص 2-3.

السابقة فى ضوء العوامل المحددة لها، والتغيرات المتوقعة فيها أثناء فترة التنفيذ الفعلى، بالإضافة إلى ذلك ينبغى أن تقدر هذه العلاقات المعيارية على أساس علمى وتجريبي يتحقق من خلاله أقصى إنتاجية للمدخلات، وأفضل مستوى من الجودة فى المخرجات.

مما تقدم يرى الباحث أن الرقابة هى تمثل أهم الدعائم الأساسية فى المنشآت الإقتصادية فهى عملية ديناميكية مستمرة تتطلب إجراءات مدروسة من أجل ضمان التماشي مع الخطط والسياسات التى تعتمد عليها المنشآت فى سير أعمالها، فهى التى تحافظ على التوازن بين الوسائل والأهداف أو بين الجهود والنتائج بقصد التأكد والتحقق بأن هناك توافق بين الأداء الفعلى والأداء المقصود والمخطط له.

من خلال ما تم عرضه حول مفهوم الرقابة و ما تتضمنه من أنواع و مجالات مختلفة يمكن القول بأنها عملية أساسية فى المؤسسة فإذا كانت المعايير تمثل الفكرة والتنظيم يمثل التجربة من خلال التطبيق العملي للخطة للمعيارية فإن الرقابة هى التى تقيم الصلة بين الفكرة و التجربة، و إذا كانت المعايير هى التى تبين لنا ماذا يجب أن يتم و كيف يجب أن يتم و متى يجب أن يتم فإن الرقابة هى التى تمكننا من مقارنة الجزء المنفذ مع ما خطط لتنفيذه.

كذلك تتعدد الحالات والمواقف التى تحتم تعاون كل محاسب تكاليف مع الوظائف الإدارية المختلفة فى سبيل مساعدة الإدارة ومساندتها فى تحقيق وظيفة هامة من وظائفها ألا وهى الرقابة على التكاليف، حيث تقوم بتحديد التكاليف التى تخضع للرقابة فى كل وظيفة ثم تقارن الفعلى منها بالمعيارى ويتم التعرف على الخسائر لحظة حدوثها أو وقوعها مثل التلف فى المواد والضياع فى الوقت ثم تقارن الفعلى بالمعيارى وتحدد الإنحرافات ويتم تحليلها إلى مسبباتها تمهيداً لإتخاذ الإجراءات العلاجية المناسبة وتتم الدراسة والرقابة بمعرفة إدارة الإنتاج وإدارة التكاليف، وحتى تكون الرقابة فعالة وأكيدة وتحقق الأهداف تحقيقاً مؤكداً يجب أن تتضمن المراحل الآتية¹:

أولاً: تحقيق الأهداف المطلوب تحقيقها ووضع الطرق المثلى لتنفيذها وذلك فى صورة جداول تفصيلية زمنية هذا مع التأكد من توافر مستلزمات الإنتاج فى الوقت أو المكان المناسبين منعاً لحدوث الإختناقات ليتمكن تنفيذ الخطة بمعنى وجود خطة تترجم الأهداف فى صورة كمية قابلة للقياس.

ثانياً: وضع المعايير الرقابية وهى تتضمن تحديد العلاقة بين الجهد المبذول والنتائج التى تعتبر أداء مرضياً أى وجود مجموعة من المعايير التى تمثل الأهداف المخططة تعتبر أداة قياس للأداء الفعلى .

ثالثاً: تتبع الأعمال عن طريق التوجيه والإشراف للتأكد من أنها أنجزت طبقاً للخطط المرسومة وفى ضوء المعايير الموضوعية وذلك بقصد إكتشاف كل إنحراف عن المخطط فى كل خطوة من خطواته فور حدوثه بقدر الإمكان مع تحديد نوعه وكميته بمعنى توافر نظام فرعى لمتابعة الأداء الفعلى أولاً بأول.

¹ - محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف فى المنظمات الصناعية والصحية - تحليل - قياس - رقابة، (القاهرة: المكتبة العصرية، 2008 م)، ص31.

رابعاً: دراسة وتحليل الانحرافات بقصد الوصول إلى حقائق الظروف التي أحاطت بحدوثها ومسبباتها وتحديد المسؤولين عنها حتى يمكن الحكم على كفاية التنفيذ ومدى النجاح في وضع الخطط وتنفيذها مع وجود نظام فرعى لتحليل الانحرافات.

خامساً: إتخاذ الإجراء المصحح الوقتي لمعالجة الظروف القائمة للانحراف السالب ثم الإقتراح في ضوء هذه التجربة بما يلزم لمنع تكراره وحدوثه في المستقبل سواء كان ذلك يمس المنهج ذاته أو ظروفًا لعمل فضلاً عن إتخاذ كافة الإجراءات اللازمة لتنمية الانحرافات الموجبة، وهذا يتطلب نظام فرعى يتضمن إجراءات معالجة الانحرافات. كذلك فإن نظام التكاليف المعيارية من النظم المهمة التي تستخدمها إدارات المنشآت لتخطيط وتقييم أداء مراكز المسؤولية المعين، فهي من ناحية تعتبر المعايير أداة رقابية فعالة لأنها تستخدم في المقارنة مع التكاليف الفعلية في تحديد الانحرافات في تكاليف مراكز المسؤولية المعينة، وتحليلها لمعرفة أسبابها، وإتخاذ الإجراءات المناسبة على ضوء هذه الأسباب، والجانب المهم في الوظيفة الرقابية هو مقارنة بيانات الموازنة (المعايير) بنتائج التنفيذ الفعلي، هذه المقارنة تقوم دورياً من خلال ما يسمى بتقارير الأداء PERFORMANCE RPORTS هذه التقارير غالباً ما تعد حسب رغبة الإدارة لكن لكون إعداد هذه التقارير كأي معلومات أخرى يتطلب الكثير من الوقت والجهد والتكلفة، فإنه يجب فقط إعداد هذه التقارير عندما تكون المنفعة أو الحاجة إلى ما تتضمنه من معلومات تفوق ما تحمله من تكاليف في سبيل إعدادها¹.

يرى الباحث أن الأسلوب الرقابي يمكن أن يتم تطبيقه بسهولة في حالة وجود خطة معيارية لعناصر التكاليف مع ظهور إنحراف بين الخطة المعيارية والنتائج الفعلية، وأن ربط الأسلوب الرقابي بالأسلوب المعياري يساعد في تحديد الإنحراف والشخص المسئول عن الإنحراف مما يساهم في عملية معالجة الانحرافات.

كما يبدأ العمل في نظام التكاليف المعيارية بعملية وضع وإعداد المعايير، والمعايير تتعلق أساساً بوحدة المنتج، بمعنى أنها تمثل العلاقة بين تكلفة كل عنصر من عناصر المدخلات ووحدة المنتج، وحتى تكون المعايير المستخدمة جيدة ينبغي مراعاة أنها وضعت من خلال تقديرات هندسية وتجارب عملية تأخذ في الإعتبار خصائص المخرجات المطلوبة ونوعية المدخلات المطلوبة، وأنها تستند إلى دراسة وتحليل الأداء في الفترات السابقة وما يترتب على ذلك من أو تنقيح لعملية المعايرة الهندسية، كما أنها تقوم على دراسة الإتجاهات المتوقعة في المستقبل والتنبؤ الجيد بالأحداث التي يمكن أن تحدث، وأخذها في الحسبان عند القيام بعملية المعايرة، وفي جميع الحالات ينبغي أخذ الجوانب السلوكية في الحسبان وإستخدام مبدأ المشاركة حتى تكون المعايير مقبولة من كل الأطراف في مختلف المستويات الإدارية داخل المنشأة الإقتصادية².

يستهدف نظام التكاليف المعيارية تحديد وتحليل الانحرافات في مختلف عناصر التكاليف بهدف توفير المعلومات اللازمة لقياس الكفاءة وتحسين الأداء، ويتحقق ذلك من خلال عدة خطوات هي³:

¹ - مصطفى نجم البشارى وآخرون، المحاسبة الإدارية، (الخرطوم: جامعة أفريقيا العالمية للنشر، 2008م)، ص59.
² - ناصر نور الدين، وعلاء الدميرى، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، (الإسكندرية: دار الجامعية، 2006م)، ص244.
³ - المرجع السابق، ص245.

1. وضع معايير الأداء المستهدف.

2. وجيه النشاط الفعلى أثناء التنفيذ.

3. قياس النتائج الفعلية.

4. مقارنة النتائج الفعلية بالمعايير وتحديد الإنحرافات.

5. فحص الإنحرافات الجوهرية وتحليلها لمعرفة أسبابها.

6. التقارير عن الإنحرافات لأغراض التخطيط المستقبلى، وتقييم الأداء.

7. إتخاذ الإجراء التصحيحي الملائم.

كما أن عملية الرقابة تشتمل على أربعة خطوات أساسية وهى¹:

1. بناء وإعداد المعايير أو الخطط المسبقة ويتضمن ذلك تحديد ما هو مراد تحقيقه: فالخطط تعتبر بمثابة هذه المعايير التى على أساسها تتم عملية المقارنة بينها وبين مستويات الأداء الفعلية لإتخاذ الإجراءات التصحيحية لأى إنحرافات إذ يجب تحيد الأداء المستهدف مقدماً عن طريق وضع أهداف للأداء ثم بناء معايير للتكاليف وموازنات ويجب بناء المعايير بصورة مستقلة لكل مركز مسئولية على حده، ومن أمثلة هذه المعايير:

أ. معايير الربحية.

ب. معايير الإنتاجية.

ج. معايير القيادة بالنسبة للمنتجات التى تنتجها المنشأة.

د. المعايير الخاصة بالعاملين.

هـ. معايير المسئولية الإجتماعية.

2. قياس الأداء الفعلى: وتتمثل الرقابة فى أضيق حدودها فى قياس الأداء الفعلى لمعرفة مدى تحقيق الأهداف والمعايير المرجوة ويستلزم قياس الأداء مقارنة نتائج التنفيذ الفعلى بالأهداف والمقاييس المحددة مقدماً وتحديد الإنحرافات والتغيرات عليها، كما أن قياس الأداء طبقاً للمعايير يجب أن يبنعلى أساس مستقبلى حتى يمكن إكتشاف الإنحرافات مسبقاً لذلك فإن درجة صعوبة قياس الأنواع المختلفة للأداء التنظيمى تتحدد بشكل مبدئى من نوعية النشاط الذى يتم قياس الأداء بالنسبة له، فعلى سبيل المثال من الصعب قياس أداء عامل صيانة الطرق السريعة بالمقارنة لقياس مستوى تحصيل أى طالب داخل الجامعة بالنسبة لمقرر معين يقوم بدراسته.

3. مقارنة الأداء الفعلى بالمعايير المحددة: بعد قياس الأداء الفعلى يجب على المدير أن يقارن هذا الأداء بالمعايير المحددة لهذا الأداء، والمعايير عبارة عن مستويات النشاط المحددة والمعدة التى تخدم تقويم الأداء التنظيمى، فعملية تقويم الأداء قد تتم بالنسبة للمنشأة ككل أو لبعض الأفراد العاملين داخل المنشأة، والمعايير عادة ما يتم تحديدها ووضعها سواء كان الأداء التنظيمى مناسباً أو غير مناسب.

¹ - السيد عبد المقصود وآخرون، محاسبة التكاليف فى مجال القياس والرقابة، (الإسكندرية: دار المعرفة الجامعية، 1999م)، ص287.

4. إتخاذ الإجراءات التصحيحية: إن الخطوة التالية فى عملية الرقابة بعد مقارنة الأداء الفعلى بالمعايير المحددة تتمثل فى إتخاذ الإجراءات التصحيحية، والإجراءات التصحيحية عبارة عن نشاط إدارى يهدف إلى الوصول بمستوى أداء المنشأة إلى مستوى الأداء المعيارى، بمعنى أن الإجراءات التصحيحية تركز على تصحيح الإنحرافات التى تعيق تأدية العمل بالصورة المطلوبة.

يلاحظ الباحث أن متطلبات تطبيق الرقابة على التكاليف تتمثل فى جميع عناصر التكاليف المتعلقة بالهيكل التنظيمى الكفاء (إدارة ناجحة عن طريق الخبرة والكفاءة العالية فى التشغيل)، فعملية الرقابة تتطلب تخطيط مسبق لأنشطة ومراكز المنشأة حتى يمكن تحديد معايير لعناصر التكاليف تحديداً دقيقاً، ولا بد من أن تعدد المعايير بصورة مفصلة على مستوى مراكز المسئولية والأنشطة.

كما يعتبر نظام الرقابة على التكاليف من أكثر الأساليب الرقابية مسابرة لمتطلبات الإدارة العلمية الحديثة كونه من أعدل الأساليب الرقابية التى يعتمد عليها فى تحقيق الرقابة الفعالة على تكاليف الإنتاج حيث تعنى رقابة التكاليف إتخاذ مجموعة من الإجراءات والقرارات التى من شأنها محاولة الإحتفاظ بالتكاليف الفعلية قريبة بقدر الإمكان من التكاليف المعيارية وتستخدم معايير التكلفة فى أغراض الرقابة وتقييم أداء العاملين عن طريق مقارنة أداءهم الفعلى بالأداء المعيارى المحدد مقدماً ومساءلة كل شخص عن الإنحرافات التى تسبب فيها مما يؤدى إلى الإلتزام بالمعايير المحددة مقدماً وبالتالي زيادة الكفاءة وتخفيض التكاليف، كما أن إستخدام معايير التكلفة يؤدى إلى تعاون المهندسين والإداريين والمحاسبين فى تمييط وزيادة الجودة وتحسين التصميم وطرق التصنيع المختلفة، حيث تحقق معايير التكلفة الرقابة المانعة عند إعداد المعايير إذ أن المعيار المتخذ كهدف لا يتضمن إلا القدر العادل من عوامل الإنتاج اللازمة لإنتاج وحدة الإنتاج، وكذلك تحقق الرقابة المانعة أيضاً عند طلب مستلزمات الإنتاج وصرفها من المخازن حيث تحقق الرقابة عند المنبع بعدم صرف كمية تزيد عن الكمية المحددة فى بطاقة المعايير¹.

كما أن وظيفة الرقابة فى شكلها المعقول تتصل عموماً بعمل المؤسسة ككل كما تركز على كل العناصر التى لها صلة بعناصر الإنتاج، فهذه الوظيفة هى أداء لإكتشاف الأخطاء والإنحرافات ومواطن الضعف فى التنفيذ والعمل على تصحيحها أو السيطرة عليها لخدمة الخطط الموضوعية، إلى جانب هذا ترتبط وظيفة الرقابة بالتخطيط وإن فاعليتها لا يتم إلا من خلال قرارات تخطيطية دقيقة، ونظراً لكون ان المعايير لها علاقة بالمستقبل فالوظيفة الرقابية هى الأخرى تابعة للمستقبل، مثلاً كشف الأخطاء قبل وقوعها وإتخاذ إجراءات تصحيحية، وفى هذا الصدد هناك خطوات بديهية لوظيفة الرقابة هي²:

أولاً: إن نطاق الرقابة يشمل كافة الأعمال والتصرفات فى المؤسسة وتشمل كافة المستويات التنظيمية فهي لا تختصر على مستوى دون آخر.

¹ - على عبدالعليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، (القاهرة: مطبعة الإشعاع الفنية، 2004م)، ص236.

² - محمد فريد الصحن وآخرون، مبادئ الإدارة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2001م)، ص 338 – 339.

ثانياً: يشمل الرقابة تحديد مراكز المسؤولية عند حدوث هذه الأخطاء والانحرافات ومحاولة إتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

ثالثاً: تنطوي وظيفة الرقابة على عملية مقارنة التصرفات الفعلية بالخطط الموضوعة ومن النادر جداً أن نجد توافق بين ما تم تحقيقه وما خطط له مسبقاً .

بناءً على ما تقدم يرى الباحث أن للرقابة وظيفة أساسية وحساسة داخل المنشأة وفي جميع النواحي والمجالات، وبالتالي فهي تساهم في تحسين أداء المنشأة من تقويمها للعمليات الإنتاجية ومن ثم تساهم في التقدم والنمو . لقد تعددت نماذج فحص انحرافات التكاليف التي تتناول كيفية اتخاذ قرار فحص تلك الانحرافات، وقد اتخذت نماذج معالجة الانحرافات اتجاهين أساسيين¹:

الاتجاه الأول: ويعتمد على الحنكة الشخصية للمدير المسئول، ومدى خبراته العملية في فحص كافة الانحرافات الناتجة سواء كانت في صالح المنشأة أو في غير صالحها، ثم تطورت إلى فحص جزئي للانحرافات الشاذة تطبيقاً لمبدأ الإدارة بالاستثناء، حيث يركز الفحص على الانحرافات التي تخرج عن نطاق حدود معينة من المعيار، وتجاهل الانحرافات التي داخل نطاق تلك الحدود.

الاتجاه الثاني: يعتمد على بعض الأساليب الإحصائية المتطورة للتحقق من معنوية انحرافات التكاليف كالخرائط الرقابية والبرامج الخطية والبرامج الديناميكية وتحليل السلاسل الزمنية، وأيضاً لتحديد ما إذا كانت الانحرافات تستحق الفحص أم لا، كما اعتمدوا على نظرية القرارات الاحصائية، ونظرية الرقابة وغيرها في عملية صنع القرار الخاص بفحص الانحرافات.

تحديد معنوية الانحرافات:

يوجد اتجاهين أساسيين في الفكر المحاسبي المتطور لتحديد مدى معنوية الانحرافات، وما إذا كانت تستحق الفحص أم لا ويمكن تبسيط عرضهما على النحو التالي:

الاتجاه الأول: معيار التكلفة قيمة وحيدة

حيث ينظر إلى معيار التكلفة كقيمة وحيدة باعتباره متوسطاً لعدد من القيم كانت تمثل وجهات نظر لما يجب أن تكون عليه تكاليف مستوى النشاط الفعلي، كما أنه من الطبيعي أن يحدث أختلاف بين المعيار بصفته قيمة وحيدة وبين القيمة الفعلية لمستوى النشاط الفعلي، ثم تحليل هذه الاختلافات لمعرفة أسبابها والمسئولين عنها سواء كانت في صالح المنشأة أو في غير صالحها، والعمل على تنمية النوع الأول من الاختلافات، وتلافي النوع الثاني منها قد انتقد هذا الاتجاه لأنه يعتمد على فحص كل الانحرافات وبطبيعة الحال لا يستطيع أحد أن يدافع عن قرار فحص

¹ - مكرم عبد المسيح باسيلي، الأساليب الكمية في المحاسبة، (القاهرة: المكتبة العصرية، 2014 م)، ص 241.

كل الانحرافات كل فترة معينة، خاصة عندما يتضح للمديرين أن كثير من الانحرافات تعتبر غير معنوية، ويمكن تجاهلها عندما تحدث عشوائياً ولا تخضع للرقابة.

الإتجاه الثانى: معيار التكلفة كمدى للقيم

أصبح ينظر للمعيار كمدى للقيم وليس كقيمة وحيدة، وأن وقوع القيم الفعلية فى حدود نطاق هذا المدى يدل على أن تكلفة الأداء الفعلى ما زالت تقع داخل نطاق الرقابة، ولايستدعى الأمر إجراء الفحص لمعرفة أسبابها ما لم تخرج عن حدى هذا المدى أى أنها ما زالت تقع داخل منطقة القبول ولا تستوجب الفحص.

لقد تطور هذا الاتجاه ذاتياً فى نظريته للمعيار كمدى للقيم من اعتماده على تقدير شخصى محض لهذا المدى إلى تحديد نسبة مئوية جزافية كحدود له، إلى استخدام بعض الأساليب الإحصائية كالخرائط الرقابية فى تحديد الحدود الدنيا للرقابة والعليا، والتي يمكن قياسها بثلاث وحدات انحراف معيارى التي تبعد عن المعيار بصفته متوسط المتوسطات س، ولا يخلو هذا الاتجاه المتطور من الانتقاد لأنه يعتمد على مجموعة من الفروض يمكن عرضها فى ايجاز غير مخل على النحو التالى:

1. يفترض أن المعايير الموضوعة واقعياً وتتناسب مع مستوى الأداء المرضى فى ظل ظروف الأداء السائدة أثناء التشغيل.

2. يفترض وجود حالتين من حالات النشاط، حالة وقوع التكلفة الفعلية داخل نطاق الرقابة، وحالة وقوعها خارج نطاق الرقابة، وأن وقوع التكلفة الفعلية داخل النطاق الرقابى رغم ابتعادها عن المتوسط الحسابى يمكن تجاهلها لأنه انحراف مسموح به وغير معنوى ولا يستحق الفحص، لأنه يرجع إلى التغلبات العشوائية المحدودة، أما إذا وقعت خارج هذا المنطق أو المدى يعد إنحرافاً غير مسموح به ويستحق الفحص لمعرفة أسبابه لأنه يرجع إلى تقلبات غير عشوائية فى مستوى الأداء الفعلى.

3. يقتصر قرار الفحص على الانحرافات التي فى غير صالح المنشأة، والناجمة عن أسباب عشوائية وتكون غير خاضعة لرقابة الشخص المسئول فى مستوى إدارى معين، ويضيف أحد الكتاب قوله أن اتخاذ قرار الفحص ينبغى أن يكون مشروطاً بأن المنافع المتوقعة من الفحص تكون أكبر من تكاليف تقصى أسبابها سواء كانت العملية تقع داخل أو خارج نطاق الرقابة.

4. يقتصر قرار الفحص على الانحرافات المعنوية وحدها، والتي تقع خارج نطاق الرقابة دون الانحرافات غير المعنوية لأنها لا تستحق أن يبذل فيها من الجهد ومن تكاليف الفحص ما يفوق الفائدة المرجاة منها، ويضيف كاتب آخر أن معنوية انحراف معين لا تتوقف على مقداره فقط بل إلى علاقته بالقرار الإدارى الذى يحتسب عنه، وجدير بالذكر أنه قد تعددت نماذج فحص الانحرافات التي تهدف إلى قياس مستوى المعنوية.

كما يعتبر استخدام التكاليف المعيارية للحكم على أرقام تكاليف الفترة الجارية أفضل من استخدام التكاليف الفعلية للفترة السابقة للحكم على أرقام التكلفة الفعلية للفترة الجارية، لأن التكلفة المعيارية

تعكس توقعات الإدارة حول كفاءة وفعالية أداء الفترة الجارية، اما عند استخدام التكلفة الفعلية للفترة السابقة فإن ذلك يؤدي الى استخدام أهداف إدارية قديمة، لأن التكلفة الفعلية للفترة السابقة تعكس الأداء التي حدث في الفترة السابقة، وبالتالي قد تحتوي التكلفة الفعلية لتلك السنة على اسراف فعلي، مما يجعل هذه الأرقام غير قادرة للتعبير عن الأداء المرغوب فيه للفترة الجارية، ولذلك فإن مقارنة التكلفة الفعلية للفترة الجارية مع التكلفة الفعلية للفترة السابقة لايقدم معلومات مفيدة عن أداء الفترة الجارية وكل ما يقدمه هو معرفة اتجاه او التغير الذي لحق بتكاليف الفترة الجارية بالمقارنة مع تكاليف الفترة السابقة، وكذلك تفشل مقارنة التكاليف الفعلية مع بعضها في إعطاء معلومات مفيدة خصوصاً إذا تغيرت أنشطة المنشأة من فترة إلى أخرى¹.

كذلك عند استخدام أنظمة التكاليف المعيارية تقوم المنشأة بتحديد تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة، والمصروفات الصناعية غير المباشرة مقدماً، اي قبل بدء فترة التكاليف، ولهذا يمكن تعريف التكاليف المعيارية على انها تكاليف محددة مقدماً لما يجب ان تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال فترة العمل المقبلة، ويتم تحديدها باستخدام بعض الأساليب العلمية والعملية وتهدف الى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة، واتخاذ القرارات، وحتى تستطيع التكاليف المعيارية خدمة أغراضها لا بد من ان تكون المعايير مسايرة لظروف العمل في المنشأة في الحاضر والمستقبل ودون ذلك تكون هذه المعايير غير مناسبة وكأنها معايير منشأة أخرى².

يستنتج الباحث أن التكاليف المعيارية ينظر إليها من قبل المديرين في المنشآت الصناعية على أنها أداء لمقارنة التكاليف الفعلية لمعرفة مدى كفاءة وفعالية الأداء الفعلي، ولاتعتبر هذه التكاليف بديلاً عن التكاليف الفعلية، لأنها تستخدم لمقارنة التكاليف الفعلية لتحديد الفرق (الإنحراف) بينهما، ومعرفة أسبابه وتقديمه للإدارة، وتستخدم نتيجة هذا التحليل في الحكم على كفاءة وفعالية الأداء، ويقصد بالفعالية تحقيق الأهداف المحددة، ويقصد بالكفاءة العلاقة بين المدخلات والمخرجات، وتعتبر تقارير الإنحرافات الوسيلة التي تستخدم لتوصيل المعلومات عن كفاءة وفعالية الأداء، وبهذا المفهوم تعتبر التكاليف المعيارية أداء لتوصيل الأهداف الى رؤساء الوحدات الإدارية ومرووسيتها، وبالتالي يصبح هؤلاء في موضع يعرفون به توقعات الإدارة منهم، ويحاولون قدر استطاعتهم تحقيق هذه التوقعات بأقل قدر من الموارد عن طريق فرض السيطرة على عناصر التكاليف.

¹ - محمد توفيق بليغ، مرجع سابق، ص44.

² - المرجع السابق، ص45.

كما أن مفهوم الضبط المنهجي للتكاليف يعنى وضع معايير (مؤشرات أداء) مبرهنة ومعلة علمياً وفنياً واقتصادياً تكون أدوات فعالة لقياس الأداء، والرقابة على التنفيذ، والحكم عليه، وإعطاء العلاج المناسب للانحرافات الحاصلة وهذه الوظائف أو الآلية للضبط المنهجي تفسر على النحو التالي¹:

أولاً: إن المستويات المعيارية المحددة مقدماً هي عبارة عن أهداف يلزم تنفيذها ويعبر عنها بشكل علمي وتحليلي مدروس بما يتناسب مع المستوى الفني والتكنولوجي للمنشأة وظروفها الإنتاجية وطبيعة عملها، وهذا الأسلوب العلمي في تحديد الأهداف (المعايير والمعدلات المعيارية) يسمى أسلوب وضع المنهج.

ثانياً: يجرى تتبع تنفيذ العمل ومراقبته عن طريق التغذية العكسية للمعلومات، أي بمقارنة التكاليف الفعلية للعمل المنجز أو لحجم الإنتاج الفعلي مع التكاليف المعيارية المحتسبة وتحديد الانحرافات المعيارية، وهذه الخطوة هي خطوة المراقبة والتتبع.

ثالثاً: بعد الخطوات السابقة تتم دراسة الانحرافات وتحليلها وتحديد أسبابها ومسببها ومكان حدوثها، وهذه العملية التحليلية تبين طبيعة الانحرافات - ملائمة أو غير ملائمة، وبالتالي اعطاء الحكم على كفاءة التشغيل من جوانبه المختلفة.

رابعاً: تكتمل حلقات الضبط المنهجي للتكاليف بإتخاذ الاجراءات الفنية أو التنظيمية أو الإقتصادية المناسبة لإزالة أسباب الانحرافات غير الملائمة وتكريس أسباب الانحرافات الإيجابية، وقد يقتضى الأمر تعديل مستويات المعايير (الأهداف) بما يتناسب مع ظروف المنشأة المختلفة، وهذه الخطوة الأخيرة هي العلاج أو تقديم الحل المناسب.

يستنتج الباحث أن الوظيفة الرقابية هي تحقق بشكل فعال في كامل مراحل العملية الانتاجية في ظل استخدام نظام التكاليف المعيارية، فقد تكون الرقابة واقعية قبل وقوع الانحراف، وقد تكون اثناء عملية الإنتاج في الفترة الجارية وقد تكون لاحقة بعد إنجاز العمل، فالرقابة تتحقق أثناء عملية المعايرة والتخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية، وتتحقق أيضاً أثناء الإنتاج عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية والمعيارية بشكل مسير لتتابع العملية الإنتاجية وتدفق الإنتاج ويتم كشف الانحرافات وإثباتها وتحليلها وتحديد أسبابها واعلام الإدارة بذلك لكي تعالج ظواهر الإسراف وعدم الكفاءة.

يري الباحث أن الرقابة تعتمد على وجود ميزانية تقديرية سليمة تكون الأساس في العمل وفي قياس الأداء، فبدون هذه الموازنة السليمة والدقيقة والواقعية في نفس الوقت لن يكون من الممكن مباشرة وظيفة الرقابة، ويجب أن تعتمد الموازنة التقديرية المعيارية على مجموعة من الأهداف المحددة بعناية وعلى مجموعة من الخطط التشغيلية الدقيقة، فبدون مقياس (معياري) يقاس الاداء الفعلي لا يمكن ممارسة عملية الرقابة ولا يمكن دفع النشاط الفعلي ليسير وفقاً للخطة وهو أحد أهداف عملية الرقابة، وتعتبر المعايير أحد هذه المقاييس، كما يمكن أن يكون هناك معايير للأداء في مناطق أخرى من المنشأة.

¹ - نواف فخر، وخبيل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية - الجزء الثاني، (عمان: الدار الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، 2003م)، صص 233- 234.

كما يستند نظام التكاليف المعيارية على قاعدة عريضة وشاملة من المعايير المحددة بشكل علمي ومدرس تكون مقياساً دقيقاً لكفاية الأداء واستخدام عوامل الإنتاج في كافة مراكز التكلفة والمستويات الإدارية للمنشأة وهذه المعايير تحدد على أساس العلاقة النموذجية بين المدخلات والمخرجات مع أخذ ظروف المنشأة وطبيعة عملها ومستوى تجهيزها الفني والتكنولوجي ومواصفات منتجاتها وكفاءة عاملها بعين الاعتبار، ونظام التكاليف المعيارية أداة فعالة لقياس كفاءة الأداء وكشف الانحرافات وتحديدها وتحليلها بحسب أسبابها ومسببها ومكان نشوئها مما يتيح للإدارة إمكانية اتخاذ الإجراءات الفنية والتنظيمية والإقتصادية اللازمة لتلافي أسباب الانحرافات السلبية وتكريس النتائج الايجابية.

المبحث الأول

مفهوم وأهداف وأهمية وفوائد الرقابة على التكاليف

سيتناول الباحث في هذا المبحث الرقابة على التكاليف من خلال مفهومها وأهميتها وأهدافها بجانب فوائد وجوده وخصائص الرقابة على التكلفة بالإضافة إلى خطوات تطبيق النظام الرقابي الجيد وذلك على النحو التالي:

أولاً: مفهوم الرقابة على التكاليف:-

تعتبر الوظيفة الرقابية من أهم وظائف نظام محاسبة التكاليف حيث يتم قياس التكاليف الفعلية لمقارنتها بمعايير التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية مع تطبيق مبدأ محاسبة المسؤولية، فتحدد الإنحرافات ومسبباتها والمسئول عنها، مما يساعد الإدارة في إتخاذ القرار الصائب وتحقيق تقويم الأداء، كما أن الرقابة تقيد في الحفاظ على موارد المنشآت من الإسراف والضياع بحسن إستخدامها وبالتالي تقيد في خفض تكاليف الإنتاج¹.

لقد قيل بأن الرقابة هي الإدارة بعينها (كذا في الأصل)، فلا إدارة بدون رقابة، وتباينت آراء كتاب الإدارة في نظرتهم للرقابة، فمنهم من يرى الرقابة على أنها إستخدام السلطة والنفوذ لإجبار الأفراد على تنفيذ الأوامر والتعليمات ومحاسبتهم وتوقيع العقاب عليهم في حالة خطئهم أو إهمالهم، ومنهم من ينظر للرقابة على أنها سلوكية ومن ثم يرى أن الرقابة تشكل أسلوباً وطريقاً مهماً للتأثير على سلوك الافراد ويضيف أصحاب هذا الرأي ضرورة تنمية إتجاهات وعادات وأساليب تفكير بطريقة تحقق الأهداف وذلك من خلال مناخ تنظيمي مناسب مقنع للأفراد داعماً بولائهم لها².

عرفت الرقابة بأنها مجموعة من الإجراءات التي تتبعها الإدارة للتأكد من صحة أداء الأنشطة المختلفة من قبل الموظفين والعاملين طبقاً للخطط والبرامج المحددة مسبقاً بما يكفل تحقيق أهداف المنشأة بأعلى كفاءة إقتصادية ممكنة وتحديد الانحرافات التي حدثت واتخاذ الإجراءات العلاجية اللازمة والمانعة لحدوثها مستقبلاً³، وعرفت الرقابة Control من قبل المحاسبين فعرفها البعض بأنها: هي إخضاع الأحداث لتطابق ما هو مخطط لها⁴.

يرى الباحث ان الرقابة هي طريقة تتبعها المنشأة عبر مراكز الإنتاج بغرض الوصول إلى الهدف المحدد مسبقاً وتشجيع الإلتزام بالسياسات الموضوعية بواسطة الإدارة، كما عرفت بأنها: عملية مستمرة تتضمن الوسائل والإجراءات ما يمكن المسؤولين بالمنشأة من التحقق من حسن سير العمل طبقاً لما مخطط وقياس الفروق وتحليلها والتقرير عنها لمحاسبة المسؤولين واتخاذ الإجراءات المصححة المناسبة⁵.

¹ - عمر حسنين وآخرون، محاسبة التكاليف في المجال الإداري (الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر، 1996م) ص61.

² - سنان الموسى، الإدارة المعاصرة، الأصول والتطبيقات، (عمان : دار المجدلاوى للنشر والتوزيع، 2004م)، ص235.

³ - مهدي الرشيد، مدى صلاحية البيانات المحاسبية لأغراض الرقابة وتقييم الأداء في مشاريع صناعية مختارة، مجلة أبحاث البرموك للعلوم الإنسانية والاجتماعية، الرياض، المجلد (9)، العدد(1)، 1993م، ص48.

⁴ - محمد محمد الجزار، الرقابة على التكاليف، (القاهرة : مطابع سجل العرب، 1990م)، ص 17.

⁵ - أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية، الجزء الثاني، (الرياض: دن، 2000م)، ص535.

يلاحظ من هذا التعريف أن الرقابة هي مجموعة من التدابير التي تمكن المنشأة من متابعة سير العملية الإنتاجية بغرض إكتشاف الأخطاء وتصحيحها مبكراً وأن لا تكرر مستقبلاً حتى لا تعيق سير العمل في المستقبل. عرفت أيضاً بأنها تلك العملية التي بمقتضاها يؤثر المراقب (أو رئيس الوحدة التنظيمية) على سلوك المرؤسين بحيث يدفعهم إلى العمل على تحقيق أهداف معينة بأقل قدر من الموارد الإقتصادية وذلك من خلال حماية تلك الموارد وتحقيق أفضل إستخدام لها¹.

العملية التي تشمل قياس الأداء الفعلي لأنشطة المشروع ومقارنته بالمعايير أو بالخطط المستهدفة للكشف عن إنحرافات الأداء لإتخاذ الإجراء التصحيحي لتلافيها مستقبلاً²، الرقابة هي العملية التي يتم بموجبها التأكد من الأهداف المحددة والسياسات المرسومة والخطط والتعليمات الموجهة تنفذ بدقة وعناية³، أيضاً هي تتمثل في المتابعة الدائمة والمستمرة التي تقوم بها الجهة الرقابية للتأكد من ان ما يجرى عليه العمل يتم وفقاً للخطط والسياسات الموضوعية⁴.

يرى الباحث من خلال إستعراضه للتعريفات السابقة ان نظام الرقابة يتضمن النقاط الأساسية الآتية:-

1. تحديد الأهداف المراد تحقيقها بدقة وموضوعية.
 2. تحديد التكاليف بناءً على أسس علمية وتوزيعها على مراكز المسؤولية.
 3. توضيح السلطات والمسئوليات للجهات الإدارية عند البدء في عملية التنفيذ.
 4. تجميع البيانات الفعلية عن التنفيذ الفعلي للخطة الموضوعية .
- كذلك عرفها معجم اكسفورت بأنها (القوة للتأثير) أو توجيه سلوك الأفراد أو مجرى الأحداث، أو هي معيار أو مجموعة معايير تستخدم للمقارنة لفحص نتائج إختبار المسح أو العرض⁵، وعرفت بأنها: التأكد من توافق الاداء المحقق مع الأداء المخطط طبقاً للمعايير التي وضعتها المنشأة لهذا الغرض، وتحديد الفروقات وأسبابها والمسئول عنها، وكيفية تصحيحها⁶، وعرفت بأنها ملاحظة القدم في تحقيق الأهداف وإعادة تنظيم الأعمال إذا تغيرت الاهداف نتيجة التغير في الظروف والأحوال، وتصحيح الإنحرافات إذا لم تتحقق الأهداف المنشودة⁷.
- مما سبق يستنتج الباحث أن الرقابة تعتبر عملية شاملة للإشراف والمتابعة وتحديد المعايير اللازمة للقياس عليها، فعملية الرقابة تستوجب أن تكون هناك معايير محددة مقدماً لمقارنة الأداء الفعلي بها وتكون هذه المعايير بمثابة خطة توضع للوصول إلى الأهداف الموضوعية والتي تعتبر مقاييس للأداء، وهذا بدوره يؤدي إلى إكتشاف الأخطاء والإنحرافات أثناء حدوثها تمهيداً لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة ومن ثم التأكد من كفاءة إستخدام الموارد في العمل .

¹ - الغريب محمد بيومي، نظم محاسبة التكاليف، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1989م)، ص294.

² - أحمد رجب عبد العال، قياس ورقابة التكاليف في المشروعات الصناعية (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة، 1995 م) ص309.

³ - علي عباس، الرقابة الإدارية على المال والأعمال، (عمان : مكتبة تلاح العلي، 1995م)، ص2.

⁴ - صالح الرزق، وعطا الله خليل بن وارد، مبادئ محاسبة التكاليف - الإطار النظري والعملي، (عمان : دار زهران للنشر والتوزيع، 1997م) ص32.

⁵ - The New Dictionary Of English, (Oxford University Press , 2001), P400.

⁶ - عبد الحى مرعى وآخرون، مرجع سابق، ص52.

⁷ - دفيد راتشمان وآخرون، الإدارة المعاصرة، ترجمة ومراجعة رفاعي محمد رفاعي و محمد سيد أحمد عبد العال، (الرياض: دار المريخ للنشر 1421هـ، 2001م)، ص187.

يعتبر مفهوم الرقابة على التكاليف من أهم جوانب نظام الرقابة الشامل في أى مشروع، سواء كان صناعياً أو خديماً أو تجارياً وذلك لما تهدف إليه هذه الرقابة من تحقيق أهداف المشروع بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية. فإذا كان الهدف من نظام التكاليف الفعلية هو حصر عناصر التكاليف التي يتحملها المشروع جراء الإنتاج، فهذه التكاليف لابد أن تخضع للتقييم لمعرفة ما إذا كانت هذه التكاليف هي التي ينبغي ان تحدث أم هناك إنحرافات يجب معالجتها والى اى مدى يمكن تلافيها مستقبلاً. وعبر ذلك نشأت فكرة الرقابة على التكاليف¹.

لقد عرفت الرقابة على التكاليف بأنها: المحافظة على التكاليف فى الحدود المحددة مقدماً²، كذلك عرفت بأنها: مجموعة الأنشطة التي تزاولها المستويات الإدارية المختلفة فى المنشآت للتأكد من توافق الأداء الفعلى مع الأداء المخطط فى شتى المجالات وتقييم الإنحرافات وتقصى أسبابها ومحاولة تصحيحها فى حالة وجودها، ويتم ذلك عن طريق إيجاد مجموعة مناسبة من المعايير التي تمكن من متابعة الاداء وقياس كفاءته، ويشترط فيها أن تمثل مستوى الاداء الجيد فى ظل ظروف التنفيذ والاداء المحيطة، وتتطوى الأنشطة الرقابية على مقارنة الأداء الفعلى للمعايير المحددة وتحديد الإنحرافات عنها وتقييمها وتصحيحها³، وعرفها (كابلن) بأن: عمليات الرقابة تتضمن تحديد هدف الأداء، قياس الأداء، مقابلة الأداء بالهدف ومن ثم حساب الإنحرافات وتصحيحها⁴.

يرى الباحث من خلال التعريفات السابقة أن عملية الرقابة على التكاليف تتمثل فى الحفاظ على التكاليف وذلك عن طريق تحديد التكاليف المسبقة لعملية التنفيذ بغرض ضبط التكلفة. كما عرف أحد الكتا ب الرقابة على التكاليف بأنها: إتخاذ مجموعة من الإجراءات أو القرارات التي من شأنها محاولة الإحتفاظ بالتكاليف الفعلية قريبة من التكاليف المعيارية أو المحددة مقدماً⁵.

يتضح من خلال هذا التعريف أن الرقابة هى سلسلة من الإجراءات والقرارات التي يمكن للإدارة إتخاذها للحفاظ على التكاليف الفعلية .

كذلك عرفت الرقابة على التكاليف بأنها: التأكد من التكاليف المحققة أو الفعلية تتمشى مع التكاليف المتوقعة طبقاً للأهداف المحددة مقدماً⁶، وعرفت بأنها: ملاحظة التقدم فى تحقيق الأهداف وإعادة تنظيم الأعمال إذا تغيرت الأهداف نتيجة التغير فى الظروف والأحوال، وتصحيح الإنحرافات إذا لم تتحقق الأهداف المنشودة⁷.

يستنتج الباحث مما تقدم أن تنفيذ عملية الرقابة على التكاليف تتطلب وجود أهداف محددة مقدماً من قبل إدارة المنشأة هذا بالإضافة إلى وجود تكاليف محددة مقدماً تكون مبنية على أسس علمية والتي تمثل ما يجب أن تكون عليه التكاليف عند تنفيذ أعمال المنشأة، كما تتطلب وجود التدابير والإجراءات والطرق المناسبة لمقارنة التكاليف

1- محمد البشير إبراهيم ، مرجع سابق، ص125.

2- كمال خليفة أبو زيد، الرقابة على عناصر التكاليف، (الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر، د.ت)، ص 5 .

3- عبد الحى عبد الحى مرعى، معايير التكلفة والرقابة على عناصر الاستخدامات المباشرة، (الإسكندرية : الدار الجامعية، 2002م)، ص426.

4- إسماعيل يحيى التكريتي، المحاسبة الإدارية، قضايا معاصرة، (عمان : دار الحامد، 2007م)، ص22.

5- عبد المنعم عوض الله، المحاسبة الإدارية فى مجالات الرقابة والتخطيط (القاهرة : دار الفكر العربى 1988م) ، ص35.

6- إبراهيم محمد السباعي، دراسات وبحوث فى التكاليف، (القاهرة : مكتبة الشباب للنشر، 1990م)، ص37.

7- ديفد راتشمان وآخرون، مرجع سابق، ص187.

الفعلية مع التكاليف المحددة مقدماً والعمل على إتخاذ الإجراءات المصححة فى الوقت المناسب حتى يناسب الأداء المخطط، بحيث يكون من شأنه تحقيق تكاليف فعلية تتماشى مع التكاليف المخططة.

كما تتمثل الرقابة على التكاليف فى تحقيق الكفاءة فى إستخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج ولمداد الإدارة بيانات عن أوجه النشاط المختلفة بها، وقد تحقق الرقابة على التكاليف عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة الحالية بتكاليف فترة أو عدة فترات سابقة، ونتيجة لفشل هذه المقارنة لعدة أسباب فإنه يتم الإعتماد على المقارنة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية فى ظل الظروف المحيطة بالمنشأة¹.

مما تقدم يمكن الباحث أن يعرف الرقابة على التكاليف بأنها عملية التأكد من أن التكاليف الفعلية مع التكاليف المحددة مقدماً (معايير) متطابقة وذلك من خلال إتخاذ مجموعة من الإجراءات والتدابير التى من شأنها المحافظة على هذه التكاليف فى ظل الأهداف المحددة مسبقاً وفى ضوء الظروف التى تحيط بالمنشأة الصناعية .

كذلك يرى البعض الآخر أن المفاهيم الحديثة للرقابة على التكاليف تتمثل فى الآتى² :

1. مفهوم الإنتاجية

يقصد بها كفاءة المنشأة فى تحويل المدخلات إلى المخرجات وتعتبر أحد المفاهيم الأساسية التى يمكن الإستناد إليها فى بناء المعايير الفنية وتحليل إنحرافات الأداء الفعلى لكونها تعبيراً عن علاقات دالية بين المخرجات المحققة ومقدار المدخلات المستخدمة لهذا الغرض، ويمكن إستخدامها كمقياس لقدرة المنشأة على الإنتاج أو كمقياس لعلاقة الإنتاج بالعناصر المستخدمة بينما الإنتاج هو الناتج أو المحصلة النهائية لتضافر عوامل الإنتاج مجتمعة، ويكون الإنتاج متناقصاً على الرغم من تزايد الإنتاجية والعكس صحيح، إلا ان زيادة إنتاجية الموارد تؤدي إلى إنخفاض تكلفة الإنتاج، وعلى العكس من ذلك فإن نقص إنتاجية الموارد تؤدي إلى إرتفاع تكلفة الإنتاج، وهناك نوعان من مقاييس الإنتاجية هما:

أ. إنتاجية الأداء: يتم قياسها بقسمة المخرجات المادية على كمية المدخلات التى ساهمت فى تحقيقها، وفى ظل ثبات العوامل الأخرى يؤدي إنخفاض كمية الإنتاج الفعلى عما كان مخططاً له إلى إنخفاض الإنتاجية الفعلية مستوى كفاءة إستخدام عناصر تكلفة الإنتاج والعكس صحيح .

ب. الإنتاجية المالية: هى ترجمة نقدية لإنتاجية الأداء وتقيس قيمة المخرجات المحققة من تكلفة ما تم إستنفاده من خدمات عناصر المدخلات، وذلك لأن الإنتاجية تتأثر بالعديد من العوامل منها سعر البيع الفعلى والمخطط ومعدل الأجر الفعلى والمخطط مما ينعكس على قياس كفاءة الإنتاجية المالية لعناصر مدخلات الإنتاج .

2 . مفهوم جودة التماثل :

¹ - عبد الناصر نور ، وعليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية ،(عمان: دار المسيرة، 2006م)، ص29.

² -Thobadian , A. &Husband .T. ,Measuring Total Productivity Using Production Function , International Journal of Production Researches', Voi.28 no8, 1990, P435.

جودة التماثل تعنى درجة التماثل مع مواصفات وتوقعات العملاء، ونتيجة لإرتباط مستوى الجودة بعلاقة طردية مع درجة التماثل فإن هذه العلاقة يمكن تفسيرها بعدد من الخطوات هي¹ :

أ. تحديد التوقعات الوصفية للعملاء، التي ترتبط بالفروق الوظيفية للمنتجات وتحقيق رغبة معينة بمستوى جودة معين .

ب. ترجمة التوقعات الوصفية إلى محددات وظيفية في صورة قوائم كمية بإمكانيات الإنتاج .

ج. تصميم المنتج بصورة تفي بالخصائص المادية والرسومات الهندسية التي تقابل المحددات الوظيفية وتوقعات العملاء.

د. تصنيع المنتج طبقاً لمحددات تفصيلية عن الكيفية التي تم بها التشغيل في كل مرحلة من المراحل اللازمة حتى يصبح منتجاً تاماً، ونتيجة لعدم إمكانية التعبير عن توقعات العملاء إلا في صورة وصفية باستخدام مواصفات التصميم ك معايير لتحديد جودة الإنتاج، وبناءً عليه فإن الإنخفاض في مستوى الجودة يرجع إلى أحد عاملين أو كلاهما²:

أ. الفرق بين توقعات العملاء ومواصفات التصميم، ويطلق عليه إنحراف جودة التصميم الذي يشير إلى درجة التماثل القائمة توقعات العملاء للمنتج ومواصفات التصميم.

أ. الفرق بين مواصفات التصميم والنتائج الفعلية، ويطلق إنحراف جودة التماثل ويشير إلى درجة تماثل مع مواصفات التصميم، ويعد كل من إنحراف جودة التماثل من المؤشرات الهامة لفعالية تحقيق الأهداف المخططة بأقل تكلفة.

3. العلاقة بين مفهوم الإنتاجية وجودة التماثل وتكلفة الإنتاج

تحدد العلاقة بين الإنتاجية والجودة وتكلفة الإنتاج في الآتي³:

أ. إرتفاع مستوى جودة التماثل، يعنى رفض درجات الجودة المنخفضة .

ب. رفض درجات الجودة المنخفضة يعنى إنخفاض تكلفة الضياع في الموارد الإقتصادية المتاحة على إختلاف أنواعها.

ج. إنخفاض تكلفة الضياع في الموارد يترتب عليها زيادة الإنتاجية لأي مستوى من المدخلات.

د. زيادة الإنتاجية لأي مستوى من المدخلات يترتب عليه إنخفاض التكلفة العينية للوحدة من المخرجات.

يستنتج الباحث أن المفاهيم الحديثة للرقابة في المنشآت تتمثل في الآتي:

¹-Morse W.J,Roth, H.P. & Rostoon K .M. Measuring Planning & Controing Quality Costs National Association of Accountants,(New Jersey ; Pearson Prentice Hall,1997) P11.

² - شادية داوود سبرة قمر، مرجع سابق، ص157.

³ - Dominiak , K.F. &Joseph. G.L., Managerial Accounting, 6th ed., (Boston Kentpub. Co., 1991) .P485.

1. أغلبية المنشآت الصناعية تهدف في المقام الأول إلى تحقيق أكبر قدر من الأرباح، فإن التمسك بمستوى مرتفع من جودة التماثل يعمل على زيادة الإنتاجية للموارد المتاحة وانخفاض التكلفة ومن ثم ارتفاع مستوى الأرباح المحقق بصرف النظر عن التغييرات التي تطرأ على سعر بيع المنتجات.

2. تتمثل أنشطة وظيفة الرقابة وضع المعايير وإعداد الموازنات بصورة جيدة وتحديد قوائم تقويم الأداء وتحتاج هذه الوظائف إلى التقارير والمعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المعيارية .

ثانياً: أهمية الرقابة على التكاليف:-

تتبع أهمية الرقابة من كونها الوظيفة الإدارية التي عن طريقها تتحقق إدارة المنشأة من أن الأهداف قد تم تحقيقها، وأن التنظيم مناسب، وأن الأفراد تتوافر لديهم القدرات والمهارات المطلوبة، وأن قيادة المنشأة فعالة، فالرقابة ذات صلة وثيقة بالمعايير إذ إن الرقابة لا تقوم إلا إذا وجدت أهداف ومعايير، ولا يمكن إجراء الرقابة إلا بعد إقرار الخطط وإعلانها، فإذا تم ذلك فإن المهمة الأساسية للرقابة هي التحقق من أن الخطة تسير وفقاً لمسارها المحدد، والعمل على تصحيح ذلك المسار إذا حدث إنحراف عنه، والجانب الهام من الوظيفة الرقابية هو مقارنة بيانات (المعايير) بنتائج التنفيذ الفعلي، هذه المقارنة تقدم دورياً من خلال ما يسمى بتقارير الأداء، هذه التقارير غالباً ما تعد حسب رغبة الإدارة، لكن إعداد هذه التقارير يتطلب الكثير من الوقت والجهد والتكلفة، فإنه يجب فقط إعداد هذه التقارير عندما تكون المنفعة أو الحاجة إلى ما تتضمنه من معلومات تفوق ما نحتمله من تكاليف وجهد في سبيل إعدادها، ويجب أن تكون هذه التقارير مفصلة بحيث تبين الأداء المالي والإداري لكل مركز مسئولية (تكلفة) في المنشأة بما يفيد الإدارة ويبين مناطق القوة والضعف لدى المنشأة التي تستطيع إتخاذ القرارات المناسبة لإصلاح أي خلل في حالة الضعف أو تدعيم نقاط القوة¹.

تتمثل أهمية الرقابة أيضاً في التأكد من التزام الإدارات والأفراد العاملين بالأهداف والسياسات والإجراءات التي وضعتها المنشأة، وتحديد المشكلات والمعوقات التي تعترض تنفيذ الخطة وإيجاد الحلول الصحيحة لها، وتخفيض تكاليف أنشطة وعمليات المنشأة، وتحديد الإنحرافات في الأداء الفعلي عن الأداء المخطط والمرغوب فيه واتخاذ الإجراءات المصححة، وضمان أن عمل الأفراد العاملين موجه أساساً نحو تحقيق الأهداف العامة للمنشأة².

إن الغرض الأساسي من القيام بالرقابة هو التأكد من الإستخدام الامثل لموارد المنشأة لتحقيق أهداف معينة . ولذلك يلاحظ أن الرقابة الفعالة عادة ما تصاحب الأداء الفعلي لإكتشاف أي إنحرافات عن المعايير أو نتائج معينة، الإنحرافات عن الاداء الفعلي تحدث لعدة أسباب مما يعكس أهمية الرقابة منها³:-

1. الخطأ في إعداد المعايير: -

¹ - سالم عبد الله حلس، دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والاجتماعية، (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الرابع عشر، العدد الأول، يناير 2006م، ص139.

² - محمد رسلان الجبوسى، وجميلة جاد الله، الإدارة علم وتطبيق، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2000م)، ص172.

³ - السيد عبده ناجي، الرقابة على الأداء من الناحية العلمية والعملية، (القاهرة: دن، 1979م)، ص ص20-18.

فقد يخطئ الفرد أو المنشأة في تحديد أهداف الخطة أو في ترجمة هذه الأهداف إلى معايير واضحة ومحددة أو في إختيار أنسب الطرق الواجب اتباعها لتحقيق الأهداف ، فعند القيام بالرقابة يتضح للقائمين بها أن معايير الخطة لا تتماشى مع واقع التنفيذ، الامر الذي يستدعى معه تعديل هذه المعايير، وقد يتضح أن المعايير موضوعة بشكل سليم ولكن الطرق المتبعة في الاداء لن تحقق هذه المعايير .

2. الخطأ في التنفيذ: -

يعمل القائمون بالمعايير على وضع خطة متكاملة تحقق الأهداف المرجوة عنها ويفرض انه قد تم وضع هذه المعايير بدون أى أخطاء فهناك احتمالات للخطأ عند تنفيذ المعايير ، فقد يخطئ القائمون بالتنفيذ نظراً لعدم فهمهم الخطة ومعاييرها، وقد يحدث الخطأ نتيجة لانخفاض مستوى الاداء الفعلى للعاملين عن المستوى المتوقع في الخطة ، وقد يحدث الخطأ نتيجة لوضع الخطة بشكل جامد لا يحقق المرونة الكافية للقائمين بالتنفيذ ، بمعنى آخر قد يؤدي جمود الموازنة وعدم موازنتها إلى تقييد قدرة الخلق والإبتكار والتطوير لدى الأفراد مما يؤدي إلى عدم إستخدامهم لمهاراتهم وكفاءاتهم إلى أقصى درجة فتحدث الأخطاء، ولهذا تجب مراعاة المرونة الكافية للتخطيط عند وضع المعايير .

3. تغير الظروف الخارجية للمنشأة: -

إذا تم وضع الخطة بشكل سليم وسارت عمليات التنفيذ بالصورة المتوقعة بدون أية أخطاء، فهناك دائماً خطر ثالث وهو إحتمال تغير الظروف الخارجية المحيطة بالمنشأة والتي تؤثر على درجة تنفيذ الأهداف.

فالمنافسة والحالة الإقتصادية العامة ، للبلاد، والتدخل الحكومى والتكنولوجيا تعتبر أمثلة للعوامل الخارجية التي يؤدي تغييرها بشكل غير متوقع إلى حدوث أخطاء، أهمية الرقابة تظهر في توقع حدوث الإنحرافات عن الخطة بسبب التغير في الظروف الخارجية، وفي التوصل إلى أنسب القرارات العلاجية أو التصحيحية الواجب إتخاذها لمعالجة الموقف والقضاء على الخطورة المتوقعة أو التقليل من آثارها.

إن عملية الرقابة تمثل المحصلة النهائية لأنشطة المنشأة ومن خلالها يمكن قياس كفاءة الأهداف الموضوعه، وكفاءة المنفذين، وكفاءة الإدارة العليا في إختيارها لأفضل البدائل الممكنة وفي هذه اللحظات تظهر اهمية الرقابة الحاجة إليها في المنشآت .

يرى الباحث ان إدارة المنشأة تقوم بوضع الأهداف لكنها تحتاج إلى وسيلة لكي تتحقق من أن الأداء الفعلى مع ماهو مخطط، أى حدوث انحرافات لأسباب معيارية او عوامل تتعلق بالتنفيذ فإن الأمر يتطلب إجراء تصحيحي من اجل إعادة مسار الأهداف أو التنفيذ حسب طبيعة الإنحراف واسبابه، لذا من الأفضل لإدارة المنشأة إتباع أسلوب الرقابة للتحقق من الأداء .

ثالثاً: أهداف الرقابة على التكاليف

يرى البعض ان تحقيق هدف الرقابة يتم عبر سعى نظام التكاليف الى تصميم الوسائل المناسبة لامداد الإدارة بالبيانات المقارنة عن تكاليف العمليات، وأوجه النشاط المختلفة بحيث تظهر مواطن الضعف في التنفيذ، وذلك

بإظهار مراكز الإشراف والضياع سواء في استخدام المواد الخام أو في تشغيل القوى العاملة والإستغلال السليم للجهد الإنساني، كما يجب أن يتمكن نظام التكاليف من إمداد الإدارة ببيانات مماثلة عن مراكز الكفاية، سواء في الأنشطة الرئيسية أو العمليات الفرعية والمساعدة حتى تتمكن الإدارة من تقوية مواطن الضعف وتنمية مراكز الكفاية الإنتاجية¹، فعملية الرقابة تتضمن الأنشطة اللازمة لدفع النشاط الفعلى ليسيير وفقاً للخطة الموضوعة، ومن أجل إحكام عملية الرقابة على تنفيذ المخططات وقياس أى إنحراف عنها، تحتاج الإدارة إلى توفير مجموعة كبيرة من المعلومات عن النتائج الفعلية ليتهاج لها فرصة الدراسة وتشجيعها وتمييزها، وتعتبر محاسبة التكاليف رانداً فى هذا المجال بحيث تقوم بتحديد تكاليف كل وظيفة من تلك الوظائف ثم مقارنة الفعلى مع المخطط².

تمثل الرقابة الوجه الإدارى من أوجه الرقابة الداخلية فى المنشأة وعنصراً رئيسياً من عناصرها، وتتضمن جميع الإجراءات اللازمة للتحقق من كفاءة استخدام موارد وممتلكات المشروع ومدى التزام المنشأة والعاملين فيها بالسياسات والقوانين واللوائح الداخلية والخارجية على السواء والمنظمة لأعمال وأنشطة المنشأة من ناحية أخرى³. كما تتحقق الرقابة من خلال تطبيق عدة وسائل منها⁴ :

1. الموازنات التخطيطية.

2. التكاليف المعيارية.

3. الرسوم البيانية والكشوف الإحصائية.

4. تقارير الكفاية الدورية.

5. دراسات الحركة والزمن.

6. الرقابة على الجودة.

7. نظام محاسبة المسئولية.

8. نظام تقويم الأداء .

9. البرامج التدريبية .

كما تهدف الرقابة إلى تحقيق الآتى⁵ :

1. إخضاع المنشأة للنظم واللوائح والقوانين التى تنظم عمل الأفراد مرتبباً بنظام الرقابة على التكاليف⁶.

2. مراقبة ممارسات المدير ورؤساء الأقسام فى التوجيه والإشراف على الأفراد، وعلى الطريقة التى تتخذ فيها القرارات المتعلقة بصرف الأموال ومدى التقيد بالموصفات الكمية والنوعية التى يجب توفرها فى السلعة أو الخدمة التى تنتجها المنشأة .

¹ - إبراهيم محمد السباعى، تصميم نظام التكاليف، (القاهرة : دار الثقافة العربية، 1994م)، ص 8.

² - حسين حريم وآخرون، أساسيات الإدارة، (عمان : دار حامد للنشر، 2001م)، ص 187.

³ - عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، (الإسكندرية : دار الجامعية، 2005م)، ص 148.

⁴ - خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة فى البنوك، (عمان : دار وائل للنشر، 1998م)، ص 163.

⁵ - على عباس، مرجع سابق، ص ص 22-23.

⁶ - حمدى مصطفى المعاد، أنظمة الرقابة الحديثة فى منشآت الأعمال، (القاهرة : دار النهضة العربية، د.ت)، ص 99 .

3. تقلل من تكرار المشكلات الناتجة عن الإنحرافات السلبية .
 3. التأكد من ان الموارد المادية والبشرية تستخدم بطريقة مثلى ولا تهدر بدون مقابل.
 4. تكشف عن المدراء والأفراد المبدعين وتكافؤهم.
 5. تعمل الرقابة على رفع كفاءة الأفراد والآلات والمواد الخام وتتأكد من أنها تستخدم وفق المعايير المحددة مقدماً لها.
 6. تكشف عن مدى ولاء ورضا الموظفين والعمال ورؤسائهم على المنشأة التي يعملون فيها .
 7. تزويد إدارة المنشأة بالمعلومات اللازمة لإجراء التعديلات المراد إدخالها على أساليب الإنتاج أو مصادر المواد الخام او منافذ البيع والتوزيع¹.
 8. وجود إتصال موثق ومتين بين مختلف المستويات الإدارية.
 9. طبيعة وأهداف مستخدميها مع خفض تكلفة الحصول عليها، ووصولها فى الوقت المناسب².
- يستنتج الباحث أن عملية الرقابة تهدف إلى وجود رقابة سليمة تعمل وفق معايير محددة مسبقاً من اجل الوصول إلى الأهداف المخططة .
- يرى أحد الكتاب أن غرض الرقابة على التكاليف هو تحقيق أهداف المنشأة للوصول إلى أدنى تكلفة ممكنة، فعلى سبيل المثال: لتحقيق أعلى صافى ربح، فإنه من الضروري أن تزيد المنشأة حملاتها الإعلانية وبالتالي تزيد مصروفات الإعلان، وبالمثل تزيد المنشأة نصيبها من السوق الذى تعمل فيه، فإنه من الضروري ان ترفع من جودة المنتجات، وقد يؤدي ذلك إلى زيادة التكاليف أكثر من الربح الصافى الذى تحققه المبيعات، (فهل حققت المنشأة الهدف وزادت من أرباحها؟)، بالطبع لا، وبنفس الطريقة قد يؤدي استخدام مواد رخيصة إلى تخفيض التكاليف، ولكنه يؤثر من ناحية أخرى على أهداف المنشأة فى تقديم سلعة ذات جودة عالية، وبالتالي تنخفض المبيعات وتقل الأرباح، لذلك يجب تطبيق رقابة التكاليف مع أخذ أهداف الشركة الأخرى كلها فى الإعتبار، ويجب أن لا تقتصر أهداف رقابة التكاليف على المدى القصير فقط وإنما يجب ان تأخذ الأحداث النتائج المتوقعة فى المدى الطويل فى الإعتبار أيضاً³.

يرى البعض ان هناك أهداف أخرى للرقابة على التكاليف أهمها تتمثل في⁴:

1. المساهمة فى تحديد الإجراءات اللازمة لوضع الأمور فى نصابها قبل أن تنتسج دائرة الإنحرافات بالشكل الذى يتعذر معه إتخاذ الإجراءات المصححة.
- أ. إنارة الطريق أو الترشيح المستمر الواعى لمستويات الإدارة والأجهزة المسؤولة عن الرقابة الامر الذى يمكنهم من المطالبة بتحسين مستوى أداء التنفيذ بإستمرار .

¹ - محمد أحمد إبراهيم وآخرون، مرجع سابق، ص ص 13 - 14 .

² - عبد العزيز محمود الإمام، الموازنة التخطيطية كأداة للرقابة على حسابات الشركات العامة، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1403هـ - 1973)، ص 7.

³ - كمال خليفة ابو زيد، مرجع سابق ، ص 4.

⁴ - أحمد محمد المصرى، التخطيط والمراقبة الإدارية، (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة، 2004م)، ص152.

ب. المساهمة في تحقيق نوع من عدالة المعاملة وتقرير الحوافز بين العاملين أو محاسبة المقصرين، مما يؤدي إلى المحافظة على مستويات الأداء أو العمل على زيادتها الأمر الذي يدفع العاملين إلى بذل أقصى جهد في تأدية الأعمال الموكلة إليهم تنفيذها مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق إنتاجية عالية بأقل تكلفة ممكنة.

ج. تمكين الأجهزة المسؤولة من الوقوف على مدى ما تحققة الوحدات الإقتصادية أو القطاعات النوعية من أهداف إقتصادية أو إجتماعية على المستويين القومي والقطاعي.

يرى الباحث ان الرقابة على التكاليف هي عملية ضرورية وذلك بغرض التأكد من الأداء الفعلي مع المخطط واكتشاف الانحرافات وقت حدوثها ومعالجتها وتجنبها مستقبلاً ويتم ذلك عن طريق أساليب الرقابة المختلفة، أيضاً بالضرورة معرفة أسس قياس الرقابة التي تقوم على ثلاثة متغيرات أساسية المدخلات وكمية المخرجات والتكاليف المدفوعة لإستيراد هذه المدخلات وذلك من أجل تحقيق أهداف المنشأة المتمثلة في تقليل التكاليف من خلال إستخدام مواردها المتاحة من مواد وآلات وقوى بشرية وربط نظام الرقابة بالحوافز التي تمنح للعاملين بالمنشأة ومقدرة الإدارة في التحكم على العوامل التي تؤدي إلى زيادة معدلات التكاليف واهتمام الإدارة بالمعلومات التي تساعد في تحسين أساليب الإنتاج .

رابعاً: فوائد الرقابة على التكاليف

تتمثل فوائد الرقابة في المنشآت الصناعية في الآتي¹:

1. الرقابة بالتغذية العكسية

تعتمد الرقابة على نظام معلومات المحاسبة الإدارية، وذلك لأن سرعة وملائمة الإجراء المصحح تعتمد على نوع المعلومات المستلمة، وتختلف المعلومات المطلوبة لإتمام عملية الرقابة من حيث نوعها وخصائصها عن المعلومات المطلوبة للتخطيط، وإعادة التغذية العكسية للمعلومات تعد مطلباً أساسياً للرقابة، وان كانت معظم نظم الرقابة الموجودة تعتمد على التغذية بعد حدوث الإنحراف عن الأداء المرغوب فيه على ذلك تكتشف الإدارة متأخراً ان الإنجازات الفعلية تبعد عن الأهداف المرغوبة وتعتمد على البيانات والمعلومات المحاسبية ونظم المعلومات التي تكون تاريخية في طبيعتها .

2. الرقابة بالتغذية القبلية

هذا النظام يتوقع الفترات الفاصلة Lags، في نظم إعادة التغذية وذلك بتنظيم المدخلات وتوقع آثارها على متغيرات المخرجات، ويمكن تغيير المدخلات بدرجة تسمح بان تكون المخرجات متوازنة (متعادلة) مع النتائج المرغوبة قبل أن يظهر قياس المخرجات أي إنحراف تاريخي عن المعيار .

يتضح للباحث ان فوائد الرقابة على التكاليف تتمثل في الآتي:

أ. متابعة العملية التنفيذية، ومن ثم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط، لمعرفة ما إذا كان الأداء الفعلي يتم وفقاً للخطة والسياسات المرسومة.

¹ - جبرائيل جوزيف كحالة وآخرون، المحاسبة الإدارية، (عمان: الدار العلمية الدولية، 2000م)، ص 27.

ب. إكتشاف الإنحرافات وتحليلها، والوقوف على أسباب حدوثها والمسؤولين عنها، ثم تجهيز التقارير عنها إلى الجهات الإدارية المختلفة، بغرض إتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتلك الإنحرافات.

خامساً: جودة الرقابة على التكاليف

تتمثل جودة الرقابة فى الآتى¹:

1. تغيير مفهوم الرقابة من المفهوم التقليدى الذى يتمثل فى تصحيح الأخطاء من أجل محاسبة ومعاقبة المسؤولين من الأخطاء إلى هدف يخدم أغراض الجودة، وهو مفهوم يخدم أغراض الجودة، ويقصد به تقديم المساعدة المناسبة لحل المشاكل وعلاج الإنحرافات، تحقيقاً لغايات التطوير والتحسين المستمرين.
 2. أن تتصف الرقابة بالشمولية وذلك لان المنشأة نظام كلى مكون من انظمة فرعية متكاملة يتأثر أداؤها ببعضها بعضاً فأى إنحراف فى نظام فرعى ستتأثر به باقى الأنشطة الفرعية الأخرى وتتأثر بالتالى جودة العمل الكلية فى المنشأة التى تنعكس سلباً على رضا العميل.
 3. أن تكون الرقابة مستمرة تماشياً لأهداف الرقابة الوقائية وتحتاج إلى جمع معلومات وفيرة عن كل شىء يعمل داخل المنشأة، فهذه الوفرة تعطى وضوحاً وسهولة أكثر لعملية التقييم ونتائجها.
 4. تحتاج عملية الرقابة إلى توخى الدقة والموضوعية، فنتائجها سيبنى عليها قرارات تصحيحية هامة.
 5. تحتاج عملية الرقابة إلى وضع معايير مدروسة تبين وتوضح الإنجاز الذى تم تحقيقه، ونقاط الضعف التى تحتاج إلى علاج ونقاط القوة للعمل على تدعيمها، أهم معيار للتقويم هو رضا العميل .
 6. نوعية العاملين وتوضيح أهمية التقويم الذاتى لأدائهم وإنجازاتهم فهذا يشعرهم بالمسئولية الذاتية .
- يستنتج الباحث ان جودة الرقابة تتمثل فى الآتى:

- أ. معلومات تعكس جودة الرقابة فى عمليات المنشأة تؤدى إلى تغييرات شاملة فى هذه العمليات، وإلى تخفيضات فى تكاليف الإنتاج، نتيجة لزيادة جودة الإنتاج ونقص العيوب، وإلى توفير بيانات مالية تعطى المبررات الكاملة للإستثمارات فى التجهيزات الحديثة التى تساعد على إرتفاع جودة المنتجات.
- ب. يتطلب تطبيق الجودة فى الرقابة تبنى أسلوب المتابعة والتقويم المستمرين لأداء العمل لنجاح المنشأة وتسير نحو معايير الجودة التى وضعتها من أجل تحقيق رضا العميل وتلبية توقعاته، فالشمولية والإستمرارية تساعدانها على كشف أى إنحراف والتدخل الفورى لتصحيحها فى الوقت المناسب.
- ج. عملية الرقابة هى متكاملة مكونة من متابعة وجمع معلومات ومن ثم التقويم الذى فى ضوءه تتم معالجة الإنحرافات، وإدخال التحسينات وهى تشمل كافة مجالات العمل بإعتبارها عملية مستمرة.

سادساً: خصائص الرقابة الجيدة

خصائص الرقابة الجيدة تتمثل فى الآتى²:

¹ - عمر وصفى عقيلي، المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة، (عمان : دار وائل للنشر، 2001م)، ص117.
² - على عباس ، الإدارة المالية، (عمان : دار زهران للطباعة، 1994م)، ص67.

1. إتباع الخطط والمسارات التنظيمية

تعنى رفع المعلومات الرقابية إلى الإدارة المسؤولة وبطريقة منظمة، وإتباع المسارات التنظيمية لزيادة فعالية الممارسة الرقابية الجيدة عند أدنى المستويات الإدارية وأعلىها في الهيكل التنظيمي في المنشأة.

2 . الرقابة الإستراتيجية: تتمثل الرقابة الإستراتيجية في وضع نقاط رقابية في المراحل الإستراتيجية للإنجاز .

3. التركيز على الإستثناء:

في النظم الرقابية الحديثة والفعالة تركز الإدارة على مبدأ الإستثناء للأسباب الآتية¹:

أ. أن ضخامة حجم المعلومات وسرعة تدفقها في العمل يصعب معه تحديد أهمية المعلومة ومراجعة عمل رؤساء الأقسام والمشرفين ومناقشتهم عن تنفيذه يستنفذ جزءاً كبيراً من وقت وجهد الإدارة .

ب. عند عرض المعلومات الإستثنائية للإدارة فإن إهتمامها يتجه للمسائل التي تحتاج إلى معالجة عاجلة .

4. التوقيت الأمثل:

تحتوى الدفاتر والسجلات والوثائق المحفوظ بها على كثير من المعلومات الدقيقة والبيانات المفصلة عن نشاطات المنشأة خلال فترة زمنية محددة في عملية الرقابة والتخطيط ولكنها غير كافية كتقارير رقابية لأن توقيتها أصبح غير مناسب، وأن التوقيت الأمثل للمعلومات يساعد على التنبؤ بالإنحرافات السلبية عن المعايير خلال الوقت الذي يكون فيه العمل لا يزال قيد الإنجاز².

ثامناً: خطوات تطبيق عملية الرقابة على التكاليف

للقيام بعملية الرقابة يجب إتباع الخطوات الآتية³:

1. تحديد وحدة النشاط وتحديد الهدف المطلوب أن تقوم وحدة النشاط بتحقيقه، ويفضل أن تكون الأهداف المطلوب تحقيقها في صورة كمية كما يجب أن يكون محدداً تحديداً واضحاً للجهة المسؤولة عن تحقيقه ولا يمنع أن يكون مركز المسؤولية أو مركز إتخاذ القرارات التخطيطية أو قرارات رقابية أو كليهما .

2. تحديد المعايير الملائمة التي توضح كيفية أداء الأنشطة اللازمة لتحقيق الأهداف المرغوبة من النشاط المعين، أى أن المنشأة تستطيع ان تترجم هذه في شكل معايير كمية او وصفية تستطيع من خلالها قياس تحقيق هذه الأهداف، والمعايير توضع لأى نشاط داخل المنشأة، على أن تعكس كمية الإنجاز جودة الأداء والوقت بإعتباره مورد هام في المنشأة والتكاليف، أن دقة ووضع المعايير أمر مهم لنجاح عملية الرقابة ويفضل ان تكون هذه المعايير كمية رقمية⁴.

3. إبلاغ الجهة المسؤولة عن النشاط المعين بالمعايير الواجب الإلتزام بها في أداء العمليات المختلفة، كما يفضل مشاركة هذه الجهة في تحديد المعايير والأهداف كلما أمكن ذلك.

1 - كامل المغربي، الإدارة المعاصرة، (الرياض: مطابع لنا للنشر، د. ت)، ص479.

2 - عبد الرحمن الصباح، الرقابة الإدارية بين النظرية والتطبيق، (عمان: مكتبة الأقصى، 1993م)، ص116.

3 - عبد الحي عبد الحي مرعي، مرجع سابق، ص ص 427- 428.

4 - أمين عبد العزيز حسن، إدارة الأعمال وتحديات القرن الحادى والعشرين، (القاهرة : دار قباء للطباعة والنشر والتوزيع، 2001م)، ص195.

4. أداء الأنشطة والعمليات التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف المرغوبة.

5. تسجيل الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير المحددة له وتحديد الانحرافات وإعداد تقارير الأداء الملائمة .

6 . إبلاغ الجهات التي يخصصها الأمر بالنتائج عن طريق تقارير الأداء وإجراء ما يلزم من تصحيحات أو تعديلات على الخطط وأساليب الأداء إذا توفرت إمكانية ذلك.

يرى الباحث بالإضافة الى خصائص الرقابة الجيدة عملية الممارسة وذلك فى حالة تتبع المنشأة وسيلة من وسائل العملية الرقابية لابد لها من رقابة العمليات بطريقة مثلى حتى تستطيع إستخدام مواردها المتاحة والتي تمتاز بالندرة بشكل فعال وتحسن من كفاءة أداءها مع إرتباط ذلك بنظام الحوافز من أجل تشجيع الأفراد فى سبيل تحقيق تلك الأهداف.

مما تقدم يلاحظ الباحث أن درجة فعالية نظام الرقابة تتوقف على مدى قبول العاملين لمعايير الأداء كأهداف يبذلون قصارى جهدهم لتحقيقها، ويصبح على المحاسبين ان يعنوا بتفضيل نظام الرقابة الذى يضمن أفضل أداء من قبل الأفراد أن ذلك يتطلب على المحاسبين تفهم مجموعة الإعتبارات والجوانب السلوكية التي ترتبط بالمعايير وتجعل من الممكن قبولها من جانب العاملين.

كذلك حتى يعمل الأفراد فى تنسيق جيد فيجب أن تكون خطوط السلطة والمسئولية واضحة تماماً حتى يمكن تحديد الشخص المسئول عن كل عامل، ولتحقيق ذلك يجب أن يسمح للأشخاص المرتبطين بعمل معين بالإشتراك فى وضع المعايير حتى يمكن قبولها، وأن يتم تحفيزهم على الرقابة وإعطائهم التوجيهات والإرشادات اللازمة من رؤسائهم وأن يتمكن الأشخاص المسئولون من فهم عملية خطة المعايير وتبويب التكاليف، وإعداد وفهم نماذج التقارير والعناصر التي تتضمنها.

المبحث الثانى

أنواع وأساليب الرقابة على التكاليف

يتناول الباحث فى هذا المبحث أنواع الرقابة على التكاليف، بجانب تناول الأساليب المختلفة للرقابة على التكاليف وذلك على النحو التالى :

أولاً: أنواع الرقابة على التكاليف

تتعدد أنواع الرقابة حسب الأنشطة المختلفة التى تمارسها المنشآت، إلا أنه يمكن تقسيمها فى منشآت الأعمال كما يلى:

1. الرقابة حسب المستويات الإدارية تنقسم الرقابة حسب المستويات الإدارية والتنظيمية المختلفة فى المنشأة إلى¹:
أ. الرقابة حسب حدودها:

هى رقابة تقويم الاداء الكلى للمنشأة أو أجزاء مهمة منها خلال فترة زمنية معينة لتحديد مدى تحقق الأهداف الموضوعية مقدماً ، وتعالج الانحرافات التى تظهر بإعادة وضع الخطط والمعايير، وإجراء تغيير الهيكل التنظيمى الوظيفى، وتحسين الإتصالات الأفقية والراسية، وزيادة دافعية ورضا الأفراد العاملين بالمنشأة.
ب. الرقابة على مستوى العمليات:

هذا النوع من الرقابة يقيس الاداء اليومي لأنشطة وعمليات المنشأة، بتحديد الانحرافات المهمة عن المعايير الموضوعية بمقارنة الأداء الفعلى مع الأداء المخطط واتخاذ الإجراءات المصححة لكى يتجه الأداء نحو تحقيق الاهداف المرسومة.

ج. الرقابة على مستوى الافراد:

هى رقابة تختص بتقويم أداء العاملين ورقابة نتائج أعمالهم وسلوك أداءهم بإستخدام معايير رقابية متعددة منها، تقارير الأداء التى تعدها إدارة المنشأة عن أداء مرؤوسيهها بصفة دورية ومنظمة .
2. الرقابة حسب توقيت حدوثها:

توقيت تنفيذ الرقابة مهم فى تصميم نظام رقابى فاعل، وهى تنقسم إلى الآتى²:

أ. الرقابة المسبقة: هى الرقابة التى تستهدف التصرف المالى والإدارى قبل تنفيذ أنشطة المنشأة وقبل نشوء الإلتزام عليها، وهى تمنع وقوع الأخطاء وتبديد الموارد والجهود وتساعد على الدقة فى تنفيذ الخطة المرسومة، وهى تتخذ عدة أشكال منها إعداد ومراجعة واعتماد الموازنات التخطيطية.

ب. الرقابة الملازمة:

¹ - محمد فريد الصحن، و سعيد محمد المصرى، إدارة الأعمال، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 1997 م)، ص309.
² - سيد عليوة، حسابات التكاليف، (القاهرة: دار الأمين للطباعة والنشر والتوزيع، 2002م)، ص60.

هي رقابة تهدف إلى تجنب الإستمرار أو التماذى فى الخطا أثناء تنفيذ أنشطة وعمليات المنشأة عندما لا يسير التنفيذ حسب الخطة نحو الأهداف المحددة، وذلك بمقارنة الأداء الفعلى مع المخطط واكتشاف الإنحرافات المهمة وتحديد مسبباتها والمتسبب فيها لإتخاذ الإجراءات والقرارات الضرورية لضمان سير التنفيذ نحو تحقيق الاهداف بالكفاءة المطلوبة، ومنع تكرار حدوثها مستقبلاً.

ج. الرقابة اللاحقة:

هى مراجعة وفحص كامل للأنشطة والعمليات المالية والإدارية التى تم تنفيذها للكشف عن الأخطاء التى يتعذر إكتشافها فى الرقابة السابقة والملازمة بإجراء المقارنات بين فترات أو جهات مختلفة فى فترة واحدة، لذلك تساعد على صحة ودقة أداء العاملين لعلمهم بوجود رقابة لاحقة لأعمالهم، ويجب ان يتم تصميم الرقابة وفقاً للآتى¹:

أ. الخطط والمواعى التنظيمية .

أ.أ. المديرين كأفراد ووفقاً لمستوياتهم .

أ.أ.أ. الحاجة إلى تحقيق الفعالية والكفاءة .

3. الرقابة حسب الهدف

تصنف الرقابة من حيث الهدف إلى الآتى:

أ. الرقابة الوقائية:

هى تمارس قبل بداية النشاط، وذلك للتأكد من أن العمل يسير بإتجاه تنفيذه وحسبما خطط له، وأن الموارد المطلوبة للتنفيذ قد تم تخصيصها قبل بداية النشاط لمنع حدوث الأخطاء أثناء التنفيذ ، إذ يسميها البعض بالرقابة الإيجابية لأنها تؤدى إلى إكتشاف الأخطاء قبل وقوعها وكذلك معالجتها قبل إستفحالها²، ويتم ذلك من خلال وضع الخطط التفصيلية والمتابعة المستمرة لأعمال المرؤوسين أثناء تأديتهم للعمل .

ب. الرقابة العلاجية:

يتم هذا النوع من الرقابة بعد تنفيذ النشاط وانتهاء المهمات، وسميت بالرقابة العلاجية لأنها تهتم بمعالجة الأخطاء بعد حدوثها . يسميها البعض بالرقابة السلبية، لأنها تبدأ بعد وقوع الأخطاء ثم تبدأ فى معالجتها. فهذا النوع غير مفضل لأن وقوع الأخطاء سوف يؤدى إلى إرتفاع التكلفة وبالتالي تزداد تكاليف السلعة، فإذا تم تسعيرها على هذه التكاليف فانها سوف تكون غير منافسة من حيث السعر، كما ان الخطأ يؤدى إلى تأخير الإنجاز وبالتالي يؤدى إلى تأخير ذلك إلى عدم نجاح المنشأة فى تحقيق أهدافها³.

4. الرقابة حسب الزمن:

تقسم الرقابة حسب الزمن إلى الآتى⁴:

¹ - كامل على متولى، التخطيط والرقابة، (القاهرة: مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث فى العلوم الإنسانية، 2007م)، ص31.

² - فايز الزغبى، ومحمد إبراهيم عبيدات، أساسيات الإدارة الحديثة، (عمان: دار المستقبل للنشر والتوزيع، 1997م)، ص ص175-178.

³ - المرجع السابق، ص 177.

⁴ - فالح محمد حسن، الرقابة الإدارية، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، العدد الأول، 1984م، ص47.

أ. الرقابة المؤقتة:

تستخدم في معظم المنشآت خاصة على مستوى الإدارات العليا، حيث تكون هذه الرقابة لفترة محددة وتنتهي بعدها، يهدف هذا النوع من الرقابة إلى إكتشاف الأخطاء والتعرف على واقع العمل ومدى إلتزام المرؤوسين بالخطط والسياسات المحددة مسبقاً، وقد تكون الرقابة المؤقتة معلنة أو سرية.

ب. الرقابة المستمرة:

هي تكون مستمرة طوال ساعات العمل، فلا تنقطع مادام العمل مستمر وتهدف هذه الرقابة إلى ضبط الأداء والتزام العاملين بتنفيذ سياسات وخطط المنشأة، تعتمد الرقابة المستمرة في إجراءاتها على ثلاثة أساليب هي¹:

أ. الرقابة الذاتية للعاملين: يقصد بها رقابة الفرد على نفسه أو رقابة الضمير والأخلاق، فمن الصعب على أي منشأة أن تستمر إذا لم يقوم موظفيها بمراقبة أنفسهم لإنجاز الأعمال الموكلة إليهم، فغياب الرقابة الذاتية يتطلب من المنشأة الإعتماد طرق أخرى لإستخدامها في مجال الرقابة، وهذا يعنى تحميل المنشأة بتكاليف وأعباء مالية إضافية.

أ. الرقابة الجماعية: تسمى أيضاً برقابة التنظيم غير الرسمي، ويتمثل التنظيم غير الرسمي في الجماعات التي يتم تشكيلها داخل الوحدة الإقتصادية بصورة غير رسمية، وتهدف إلى التأكد من الإلتزام بمبادئ وأفكار وعادات الجماعة دون معارضة، وتتضح مؤشرات الأداء في هذه الرقابة في مدى الإلتزام والولاء لمبادئ الجماعة وأفكارها، تتمثل التغذية في وجود أي أفكار أو إتجاهات أو سلوك مغاير لمبادئ وأفكار الجماعة، وتتمثل الحوافز الإيجابية في الشعور بالرضاء من أفراد الجماعة ومن قيادة التنظيم .

أ. الرقابة الدورية: السياسات والإجراءات والقوانين: تسمى برقابة الوحدة الإقتصادية، وتتضمن هذه الرقابة مجموعة القواعد والإجراءات والمعايير الرسمية وغير الرسمية التي تنظم حركة الإتصال بين المستويات الإدارية المختلفة في الهيكل التنظيمي للوحدة الإقتصادية، وتهدف هذه الرقابة إلى التأكد من تحقيق الأرباح المستهدفة، والعمل على تحسين جودة المنتج أو الخدمة وغيره، وفي هذا النوع من الرقابة تعكس السياسات والإجراءات والقوانين خبرات المدراء السابق، وكيفية صنع القرارات، والتعامل مع العاملين السلبيين وهكذا، إن تطبيق السياسات والإجراءات والقوانين بشكل دقيق، يساعد وبشكل كبير على تحقيق الرقابة الذاتية والجماعية من خلال قنوات الإتصال الممكنة والمتاحة.

ج. الرقابة الدورية:

تتم ممارستها في أوقات زمنية منتظمة، كل اسبوع أو كل شهر أو كل سنة وغيرها مثل تقييم أداء المرؤوسين التي يكتبها الرؤساء في نهاية العام، وتهدف هذه الرقابة إلى بيان مدى تحقيق بعض الأهداف التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها، والتزام العاملين بالسياسات والخطط وأنظمة العمل الموجودة في المنشأة.

5. الرقابة حسب الجهة التي تتولها:

¹ - كمال عبيد، تأثير نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تحليل انحرافات التكاليف، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ندوة بعنوان أساليب الرقابة الإدارية والمالية، الدوحة، قطر، خلال الفترة من 10- 14 / فبراير / 2008م، ص13.

تتقسم الرقابة من حيث الجهة التي تقوم بها إلى الآتي¹:

أ. الرقابة الداخلية: هي نوع من أنواع الرقابة التي تتم في المنشأة بواسطة إدارتها، وتشمل التنظيم الكفاء، وجميع الطرق والمقاييس التي تتبناها الإدارة بغرض حماية الأصول، وضبط دقة وصحة العمليات والمعلومات والتقارير المالية والإدارية، وزيادة الكفاءة الإنتاجية، ورفع كفاءة الأفراد العاملين بتشجيعهم على الإلتزام بالخطط والسياسات والإجراءات الإدارية والمالية المحددة مقدماً.

ب. الرقابة الخارجية: هي رقابة تقوم بها جهة خارجية مستقلة عن المنشأة للتأكد من مدى صحة ودقة المعلومات المالية المسجلة بدفاترها وسجلاتها، ودرجة إلتزام المنشأة بالقوانين واللوائح التي تحكمها، ومدى المحافظة على أصول المنشأة من الضياع بكافة أشكاله، وقياس كفاءة الاداء المالى والإدارى للمنشأة والعاملين، أمثلة هذا النوع كثيرة ومتعددة منها الرقابة التشريعية وبياشرها المجلس النيابى بماله من سلطة وحق دستورى يمنحه الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية والتحقق من أنها تنفذ السياسة المرسومة لها، كما يباشر المجلس الرقابة على الأموال العامة بما يقوم به من مناقشة واعتماد الموازنة العامة للدولة، كما تمثل الرقابة القضائية أحد هذه الأنواع وذلك من خلال تنفيذ الرقابة على القضايا بواسطة النيابة العامة للدولة والفصل فيها².

6 . الرقابة حسب المكان

يمكن تصنيف الرقابة حسب المكان إلى عدة أنواع منها³:

أ. الرقابة العامة: وتكون على المستوى الإدارى الأعلى .

ب. الرقابة المستندية: ومحلها المستندات .

ج. الرقابة المتخصصة: وتمارس على نشاط محدد .

د. الرقابة الشخصية: وتمارس على الفرد لمعرفة أداء عمله وإنجازاته .

هـ. الرقابة المفاجئة: وهى عبارة عن جولات تفتيشية تتم بشكل مفاجيء وبدون إنذار، ويعتبر الهدف الأساسى من الرقابة المفاجئة هو إكتشاف الأخطاء وتقييم إنجاز العاملين .

يستنتج الباحث أن تعدد أنواع الرقابة تمكن المنشأة من إختيار النوع أو الأنواع التي تساعد على ممارسة أنشطتها المالية منها والإدارية، إلا أن هناك عوامل تحكم المنشأة فى عملية الإختيار مثل حجم المنشأة وطبيعة الأنشطة والبيئة التي تحيط بها، بالإضافة إلى مدى إدراك ومعرفة الإدارة بأنواع الرقابة ومزايا وعيوب كل نوع، ومدى توفر الخبرات الإدارية والفنية لتطبيق الانواع الموجودة بالطريقة التي تضمن الإستخدام الأمثل للموارد فى حدود الإمكانيات المتاحة لتنفيذ الخطة التي تحقق الأهداف العامة بمستوى عالى من النجاح .

¹ - سعد محمد الهويل، و عبد الله على الحسين، المحاسبة فى الأجهزة الحكومية فى المملكة العربية السعودية، (الرياض: معهد الإدارة العامة، 2005م)، ص469.

² - وليم توماس، و أمرسون هنكى، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج، (الرياض : دار المريخ للنشر، 1409هـ - 1989م)، ص365.

³ - بشير العلق، أسس الإدارة الحديثة، (عمان : دار اليازورى للنشر والتوزيع، 1999م)، ص339 .

يلاحظ الباحث أيضاً أنه مهما إزدادت أنواع الرقابة من حيث أسس تقسيمها فيبقى جوهر الرقابة واحد فقط والذي يتمثل في وضع المعايير بالنسبة للمنشأة والقيام بعملية المقارنة الدورية مع هذه المعايير واتخاذ الإجراءات التصحيحية والتوجيهية.

ثانياً: أساليب الرقابة على التكاليف

يعتبر تحديد الأسلوب الملائم لتحقيق الرقابة على التكاليف من أهم المشاكل التي تواجهها المنشآت بمستوياتها الإدارية المختلفة، لذا تكون المهمة الرئيسية لإدارة المنشأة هي كيفية تحديد الأسلوب الملائم لتحقيق الرقابة على التكاليف، فتطورت الأساليب الرقابية على التكاليف نتيجة لعدة عوامل من أهمها: كبر حجم المشروعات الصناعية والتطور التكنولوجي في الصناعة .

يمكن إبراز أهم أساليب الرقابة على التكاليف في الآتي¹:

1. أسلوب المقارنة التاريخية:

يقوم هذا الأسلوب على مقارنة تكاليف الفترة الحالية بتكاليف الفترة السابقة، وقد تكون المقارنة على أساس متوسط عدة فترات سابقة بدلاً من الإعتماد على فترة واحدة .

يرى بعض الكتاب ان أسلوب المقارنة التاريخية ليس أداة رقابة مجدية وذلك نظراً للآتي :

أ. قد تكون التكاليف التي وقعت خلال الفترة التي تتخذها كأساس للمقارنة غير معبرة عن الأداء الأمثل ومن ثم تتم المقارنة مع تكاليف لا تصلح كمقياس يساعد في التوصل إلى الإنحرافات التي تحدد.

ب. قد تختلف الأسعار من فترة إلى أخرى نتيجة للتسعير الجبري او التعديل في الرسوم الجمركية، مما يجعل المقارنة غير مطمئنة .

ج . قد يتضمن الاداء التاريخي أخطاء فنية أو أوجه إسراف، ومن ثم المقارنة بين أداء تاريخي وقع مع أداء تاريخي لا تكشف لنا الأخطاء أو أوجه الإسراف التي تتكرر من مدة إلى أخرى ، فالعامل الذي يمارس سياسة بطيئة في الإنتاج في الفترات المتلاحقة نتيجة عدم الرضاء لوضع معين، مثل هذه السياسة لا تكتشفها المقارنة التاريخية لانها لا تعبر عن الأداء الواقعي المفروض أن يؤديه العامل .

د. إن المقارنة بين تكلفة فترة ماضية بتكلفة فترة ماضية أخرى لا توضح لماذا تغيرت التكاليف في الفترة المقارنة عن الفترة المقارن عليها، لذا لا توضح أيضاً القدر الذي يجب ان تتغير إليه التكاليف وبالتالي لا يمكن تحليل إنحراف عناصر التكاليف والتي تعتبر من الأركان الرئيسية لنظام الرقابة على التكاليف².

هـ. من النادر أن تظل الظروف التي تسود فترتين أو أكثر واحدة وثابتة، حتى يمكن القول ان بيانات الإنتاج والتكلفة في هذه الفترات نشأت متأثرة بعوامل واحدة فتكون بذلك صالحة للمقارنة فيما بينها.

¹ - رمضان محمد غنيم، مرجع سابق، ص24.

² - أحمد فرغلي محمد حسن، مرجع سابق، ص26.

و. وجود الأخطاء المتكررة من فترة لأخرى، مثل الأخطاء فى الطرق المتبعة فى الإنتاج أو الإدارة، وهذا يؤدى إلى صعوبة التعرف على هذه الأخطاء ومعرفة أسبابها والعمل على تلافيتها¹.

يرى الباحث أن أسلوب المقارنة التاريخية لايمثل معياراً لتقويم الاداء وقياسه بين فترة وأخرى بحيث أن الاهداف والخطط تتغير فى الغالب لاتكون ثابتة لذلك من الصعوبة أن يصلح هذا الأسلوب كوسيلة للرقابة على التكاليف لأنه لايمكن استخدام اسلوب لفترة ماضية لها ظروفها ومتطلباتها كأساس للمقارنة مع فترة حالية لها ظروف ومتطلبات مختلفة عن تلك الفترة، فعامل الثبات للظروف يعتبر من أهم العوامل التى يجب أخذها فى الإعتبار عند إستخدام أسلوب المقارنة.

2. الأساليب الفنية الهندسية:

هى مجموعة الأساليب التى وضعها المهندسون تهدف فى نتائجها إلى محو الإسراف والضياع وتحفيز العمال على زيادة الإنتاجية، ويعتبر فردريك تايلور أول من وضع مجموعة من الأساليب الفنية التى تحقق الرقابة على التكاليف. تتمثل مجموعة الأساليب الفنية التى تحقق الرقابة على التكاليف فى الآتى²:

أ. أسلوب الرقابة على عنصر العمل: عن طريق وضع حوافز إنتاجية للعمال ذوى الإنتاجية العالية ومنحهم حوافز لا يحصل عليها العمال غير المنتجين .

ب. أسلوب الرقابة على عنصر المواد: وذلك من خلال مجموعة التقارير التى توضح الإنتاج وعوادم الإنتاج وجودة الإنتاج.

مما تقدم يلاحظ الباحث ان هذين الاسلوبين لا يهدفان بطريقة مباشرة إلى تحقيق الرقابة على التكاليف، بل أن الرقابة تتمحور من خلالهما فى الجوانب الكمية سواء ساعات العمل أو عدد وحدات الإنتاج وجودتها أو مقدار العوادم الناتجة فى المواد، لكن رغم ذلك يمكن أن يحقق رقابة جيدة على التكاليف بناءً على ماسبق يتفق الباحث مع هذا الأسلوب مع إضافة عنصر الخدمات.

3. أسلوب التكاليف التقديرية:

يعتبر الهدف من تقدير التكاليف سابقاً هو الدخول فى المناقصات وتقدير الأسعار، لذا أطلق عليها تكلفة المقاييسات ، وقد تم إستخدام هذا الأسلوب فى الصناعات التى تقوم على الأوامر الإنتاجية³.

كما يعتمد هذا الأسلوب على تقدير التكاليف بالإعتماد على بيانات وخبرة التجارب الماضية مع الأخذ فى الحسبان التنبؤ عن الأحوال المستقبلية، فهى تقوم على وضع مقاييسة للتكاليف قبل القيام بعملية التشغيل، بحيث تعبر على وجه التقريب عما يجب أن تكون عليه هذه التكاليف خلال فترة التشغيل.

¹ - اباد عبد الموجود أحمد، إستخدام محاسبة التكاليف فى التخطيط والرقابة والتقويم فى الأجهزة الحكومية، مجلة الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، 2008م، ص139.

² - رمضان محمد غنيم، مرجع سابق، ص 23.

³ - المرجع السابق، ص23

عرفت التكاليف التقديرية بأنها: هي التي تعبر عن الحدود القصوى التي يسمح بالإففاق لغايتها، وليست الحدود التي تعبر عن التكاليف واجبة الحدوث لا أكثر منها ولا أقل طبقاً للحساب العلمى الدقيق¹، يقوم هذا الأسلوب على مجموعة من المبادئ منها²:

أ. يعتمد أسلوب التكاليف على مجموعة من معلومات نظام التكاليف التاريخية وذلك لأغراض المقارنة مع معلومات هذا النظام، مما يحقق أهداف الرقابة الإدارية على التكاليف.

ب. يهدف أسلوب التكاليف التقديرية إلى تحديد تكلفة محددة مقدماً لكل منتج من المنتجات والتي يمكن أن تعتمد عليها إدارة المنشأة كأساس لتسعير المنتجات وتحقيق الرقابة على التكاليف .

ج. تعتبر نتائج المقارنة بين معلومات التكاليف التقديرية والتكاليف التاريخية أساساً لمراجعة تقديرات التكاليف وإعادة النظر فيها دورياً .

يتضح للباحث أن هذه المبادئ يمكن الإسترشاد بها في حالة إعداد التكاليف التقديرية وهي مستندة إلى معلومات التكاليف التاريخية تحمل نفس الظروف والمتغيرات التي تطرأ على البيئة المحيطة.

أسلوب التكاليف التقديرية واجهته بعض الإنتقادات منها³:

أ. إن أسلوب التكاليف التقديرية يعتمد فى الأساس على معلومات نظام التكاليف التاريخية وذلك لأغراض المقارنة، وبالتالي فإن عيوب إستخدام أسلوب التكاليف التاريخية تسرى على هذا الأسلوب.

أ.ii. مثل نظام التكاليف التقديرية نظاماً رقابياً يمكن أن يستخدم لأغراض الرقابة على تكاليف الأداء الفعلى بالمنشأة، وذلك لشعور العاملين بعدم دقة هذه التقديرات .

أ.iii. لا يناسب هذا النظام مع التطور الهائل الذى يحدث فى نظام الإدارة الحديثة مثل إستخدام الأساليب فى الرقابة وتقويم الأداء وأساليب بحوث العمليات.

أ.iv. إنها لم تتدخل بصفة تفصيلية فى تقدير التكاليف على أسس هندسية فنية، ومن ثم لم تتخذ كمقياس يتم على أساسه تحديد الإنحرافات وبالتالي لا تعبر عن مقياس للأداء يتم وضعه على أسس علمية مدروسة.

مما سبق يتضح للباحث أن هذه الإنتقادات هي بمثابة عيوباً لأسلوب التكاليف التقديرية، حيث أن الإعتماد على البيانات التاريخية لا يخدم أغراض الرقابة على التكاليف لأنها مبنية على تقديرات حدثت فى الماضى، والتي من المحتمل أن تكون محو الإسراف والضياع للموارد، وحتما لا ينعكس ذلك على التقديرات الحالية والانحرافات أيضاً لا تمثل مقياساً لكفاءة وفعالية التشغيل وهو يتفق مع رأى الباحث.

4. أسلوب محاسبة المسؤولية:

إن الرقابة على عناصر التكاليف أو الإيرادات أو الأصول أو الخصوم، تعتبر مفهوماً تقليدياً للرقابة لان السبب الرئيسى فى تحقيق الأهداف المرجوة هو العنصر الإنسانى الذى يعتبر المحرك الأساسى لتلك العناصر، ولذلك فمن

¹- المرجع السابق، ص30.

²- أحمد فرغلى محمد حسن، مرجع سابق، ص29.

³- رمضان محمد غنيم، مرجع سابق، ص31.

المنطقي أن تتولى محاسبة المسؤولية السبب في حدوث الشيء، وليس النتيجة النهائية للشيء نفسه، لذلك فإن التطور الحديث للمفهوم الرقابي لمحاسبة المسؤولية، يستلزم معرفة مدى إمكانية التحكم في أداء الأشخاص المسؤولين الذي بدوره يعنى التحكم في نتيجة أدائهم وهو الأنشطة المنفذة، فالرقابة تعنى قياس أداء الأشخاص وليس رقابة نتيجة الأداء، ومن ثم يصبح معرفة الشخص الذي أحدث الإنحراف عن الأداء المخطط أكثر أهمية من أن تعرف الأشياء التي حدث فيها الإنحراف ولتحقيق هذا الهدف ينبغي ربط الأداء الفعلى للنشاط بشخص معين يعتبر مسئولاً في نطاق مجال مسؤولية معين، وهو الذى يتولى استخدام عوامل الإنتاج والإشراف على كيفية تنفيذها في حدود الأداء المخطط المحدد مقدماً، وبذلك يسهل تحديد الشخص المسئول عن حدوث الإنحراف، لذلك يتبر نقطة البدء في نظام محاسبة المسؤولية هو تحديد مراكز النشاط¹.

يطبق نظام محاسبة المسؤولية من خلال ثلاث مداخل هي² :

أ. مركز تكلفة Cost Center

ب. مركز إيراد Revenue Center

ج. مركز ربحية Profit Center

د . مركز استثمار Investment Center

مما تقدم يتضح للباحث أن أسلوب محاسب المسؤولية يؤثر في الهيكل التنظيمى للمنشأة فكما يرتفع المستوى الإدارى للمدير كلما إتسع نطاق مركز المسؤولية الذى يديره وكلما زاد عدد التقارير التى ترفع له من رؤسيه، لذا فإن هذا الأسلوب يمثل أداة رئيسية هامة للرقابة من خلال إعداد التقارير عن أداء مراكز المسؤولية المختلفة بالمنشأة والعمل على معالجة الإنحرافات الناتجة عن أداء هذه المراكز .

5. أسلوب الإدارة بالإستثناء:

الإدارة بالإستثناء تمثل أحد الأساليب لتبسيط عملية الإدارة وإيجاد علاقة توازن بين مختلف عناصر الإدارة، فالمفهوم العام للإدارة بالإستثناء فى ظل العملية الرقابية هو أن العلاقة بين المستويات الإدارية فى الهيكل التنظيمى يجب أن يحكمها تحديد دقيق للسلطات والمسئوليات .وبذلك تتحدد وظائف كل مستوى إدارى معين ويترك لممارسة النشاط بدون تدخل من المستوى الإدارى الأعلى إلا فى حالة حدوث إنحرافات هامة عن الطريق المؤدى إلى تحقيق الأهداف المخططة ، وبذلك يحتاج المديرون إلى إخبارهم بأن الأداء يسير طبقاً لماهو مخطط³ ، فالإدارة العليا مهمتها الأساسية التخطيط ورسم السياسات العامة، أما العمليات والقرارات الروتينية المبرمجة فتقوم بها الإدارة الدنيا ولا تتدخل الإدارة العليا إلا فى حالات إستثنائية.

¹ - كمال خليفة أبو زيد، و كمال الدين مصطفى الدهراوى، مرجع سابق، ص ص237- 241.

² - عبد الحى مرعى وآخرون، مرجع سابق، ص31.

³ - بكرى طه، الإدارة بالإستثناء كمدخل لتطوير الإدارة فى مصر، مجلة الإدارة، إتحاد جمعيات التنمية الإدارية، القاهرة، المجلد الحادى عشر، العدد الأول، 1996م، ص57.

كما يقضى مبدأ الإدارة بالإستثناء بضرورة التركيز على تلك الإنحرافات التي ترى الإدارة أنها ذات أهمية خاصة من ناحية القيمة أو التأثير على الأنشطة المختلفة للوحدة الإقتصادية ، وتعتبر أهمية الإنحراف Materiality Of The Variance هي الأساس فى إتخاذ قرار بتقصى أسبابه ومحاولة تصحيحه، ويعتبر تكرار حدوث إنحراف معين مؤشراً لوجود خطأ ما يتعين تحديد أسبابه، وقد يؤدي تكرار حدوث إنحراف معين إلى ضرورة إعادة النظر فى الخطط أو المعايير الموضوعية والتي قد لا تعكس واقع النشاط ، يعتبر مبدأ الإدارة بالإستثناء هو تطبيق لمبدأ التكلفة والمنفعة Cost- benefit حيث تقوم الإدارة عادة بتقصى أسباب الإنحراف إذا كان مهماً أو جوهرياً وفى نفس الوقت إذا زادت المنفعة المترتبة على تصحيحه عن تكلفة تقصى وتصحيح الإنحراف¹.

مما تقدم يرى الباحث أن أسلوب الرقابة بالإستثناء يتطلب العناية الكاملة مع التركيز المستمر من قبل الإدارات التنفيذية أثناء سير العملية الإنتاجية والإدارة العليا لا تتدخل إلا فى الحالات النادرة.

6. أسلوب الإدارة بالأهداف:

أسلوب الإدارة بالأهداف يمكن تعريفه بأنه: طريقة يقوم بموجبها كل من الرئيس ومروؤسيه معاً بتحديد الأهداف العامة للمنشأة، وتحديد مجالات المسؤولية الرئيسية فى شكل نتائج متوقعة واستخدام تلك المقاييس كموجهات فى تشغيل الإدارات وفى تقويم إسهامات أفرادها².

يلاحظ من خلال هذا التعريف التركيز على إشتراك كل من الرئيس والمروؤسين فى وضع الأهداف معاً وتحديد المسؤولية فى شكل نتائج واستخدام تلك النتائج كمقاييس لأداء الافراد ، فهو أسلوب ومنهج فى الإدارة والغاية منه التركيز على الاهداف والنتائج المتوقعة، كما يركز على زيادة الإنتاجية وبذلك يسهل العملية الإدارية لتصبح عملية مشتركة بين الإدارة والعاملين، فهو منهج يبدأ بالتفكير بالأهداف من قبل المدير، ثم باستدعاء المدير للموظف المعنى لتنفيذ هذه الأهداف ثم التخطيط واتخاذ القرار والمشاركة فى صنعه .

يمكن عرض بعض المزايا والفوائد التى يمكن تحقيقها من تطبيق أسلوب الإدارة بالأهداف فى النقاط الآتية³:

أ. يساعد فى فاعلية الأداء الإدارى لأن أساس العمل فى هذا الأسلوب هو تركيز العاملين على النشاطات التى تساهم فى بلوغ الاهداف.

ب. خلق الرغبة لدى الموظف داخل التنظيم الإدارى نحو الإبداع والتغيير ، حيث يركز أسلوب الإدارة بالأهداف على نتائج العمل الإدارى وغاياته داخل التنظيم الإدارى.

ج. زيادة وعى وفهم الموظف للأهداف العامة والمرحلية للمنشأة.

د. تحسين الرقابة من خلال الخطط الموضوعية والمسئوليات المفصلة ومراقبة مناطق الرقابة الحساسة فى الإنجاز، وهذا يعنى العلم بالمشاكل فى وقتها ومن ثم التعامل معها.

¹ - إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف مدخل إدارى، (الإسكندرية : دار الجامعية للطباعة والنشر، دت) صص 476-477.

² - سيد الهوارى، الإدارة بالأهداف والنتائج: أسلوب فعال للإدارة ومنهج التطوير التنظيمى (القاهرة : دار الجيل للطباعة، 1996م)، صص 63.

² - حمزة محمود الشمخى، الإدارة بالأهداف: مفاهيم ونماذج للتطبيقات، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، المجلد التاسع، العدد الثالث، 1985م ، صص 97.

هـ. زيادة إرتباط والتزام الموظفين بالأهداف وبالتالي تكامل أهداف الموظف مع أهداف المنشأة .
مما تقدم يرى الباحث أن أسلوب الإدارة بالأهداف يمثل أداة رقابية فعالة وذلك من خلال وضع الإستراتيجيات والأهداف ومتابعة تنفيذها عن طريق التأكد من إنجازها بالصورة المطلوبة والعمل على تشجيع إشتراك جميع العاملين بالمنشأة فى وضع الخطط والوصول لتلك الاهداف.

كما يرى البعض ان الرقابة تتم عن طريق القيام بعمل إيجابى ذات طبيعة خاصة يكفل الإستفادة من أخطاء الماضى، ومنع حدوث ما أمكن من هذه الأخطاء فى المستقبل عن طريق إستمرار كفاءة أنشطة التخطيط والتنفيذ بما يتفق مع ما يستجد من متغيرات كانت غير منظورة فى الماضى، وتتطوى أساليب الرقابة على الوسائل التى يمكن إتباعها لإظهار الحاجة إلى القيام بهذا العمل الإيجابى، والطرق البديلة المتاحة للقيام به، ومن ثم يتم إختيار أفضل هذه الطرق للقيام بالعمل المرغوب فى الوقت المطلوب .

إستناداً على ما تقدم قام Gorgon Shillinglow بالتمييز بين أربعة أساليب رقابية وهى ¹:

1. الرقابة عن طريق التخطيط واتخاذ القرارات.
2. الرقابة عن طريق الجدولة والتوجيه والإشراف.
3. الرقابة عن طريق المتابعة بإستخدام تقارير الأداء.
4. الرقابة عن طريق التدبير الهادف Purposive Manipulation.

يعتبر التخطيط من ضروريات إمكانية مزولة الرقابة، بما ينطوى عليه من أنشطة: سواء أكانت هذه الانشطة مرتبطة بالتحديد الواضح للأهداف أو بوسائل وأساليب وطرق المفاضلة والإختيار بين البدائل بما يؤدى إلى كفاءة وفعالية إستخدام الموارد الإقتصادية المتاحة أو المنتظرة فى تحقيق الأهداف المنشودة على الصورة المرغوبة، أو مرتبطة بأنشطة التوجيه والمتابعة .

وتحقق الرقابة عن طريق الجدولة والتوجيه والإشراف بوضع جداول فنية وزمنية تفصيلية لاداء مختلف المهام المطلوبة لتحقيق الاهداف المنشودة على الصورة المرغوبة، وضمان توافر الموارد المالية والمادية والبشرية اللازمة للتنفيذ بالقدر الكافى وفى الوقت المناسب، وتتم مزولة الرقابة بعد ذلك عن طريق الإشراف على تنفيذ المهام وفقاً للجدول الفنية والزمنية المحددة لها وإبلاغ المسؤولين عن التنفيذ بالإنحرافات أول بأول، وتختلف الرقابة عن طريق التخطيط والرقابة عن طريق الجدولة فى ان الأولى تكون شاملة لكافة أوجه النشاط، كما أنها تعد رقابة سابقة على بدء التنفيذ بهدف منع حدوث الأخطاء فى ظل الظروف المتوقعة عند القيام بالتخطيط، فى حين تكون الثانية محدودة النطاق ومفصلة بحسب المهام المطلوبة لكل نشاط، كما أنها تعتبر فى شق منها توجيهية وفى شقها الاكبر تصحيحية وهى من الدعامات الرئيسية لأى نظام رقابى فعال ولا شك، إذا ما أمكن التعرف على أسباب إنحرافات الأداء الفعلى عن المعايير المحددة مقدماً، وتستخدم تقارير الاداء لإبلاغ المسؤولين بها ومتابعتها والقيام بإتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية ملائمة.

¹ - عبد الحى عبد الحى مرعى وآخرون، مرجع سابق، صص 39-40.

لا شك أن أى نظام رقابى فعال لابد وأن يشمل على خليط متناسق من الأساليب الثلاثة السابقة، فالنخطيط هو أساس الرقابة يتحدد من خلاله الأهداف المرغوب تحقيقها والإمكانات المتاحة لذلك، وتعد جدولة المهام فنياً وزمنياً من الأركان الرئيسية لربط المعايير الموضوعية فى مرحلة النخطيط بمستويات التنفيذ بصورة تفصيلية بما يمكن من إرجاع الإنحرافات إلى أسبابها، كما تعتبر تقارير الاداء من الوسائل الإخبارية التى تمكن المسؤولين عن الرقابة من التعرف على مجريات الأمور فى مجال التنفيذ.

تختلف الرقابة عن طريق التدبير الهادف إختلافاً جوهرياً عن الأساليب الثلاثة السابقة، إذ أنه يعمل على إستثارة الدوافع السلوكية على مستوى الإدارات التنفيذية عن طريق التلاعب بأوزان المتغيرات الخاضعة لرقابة هذه الإدارات بما يكفل تحقيق الأهداف المنشودة على الصورة المرغوبة، وتكمن خطورة هذا الأسلوب فى إمكانية تحقيق نتائج عكسية إذا كان التلاعب بأوزان المتغيرات بلا هدف.

يرى الباحث ان تطبيق الرقابة عن طريق المتابعة بإستخدام تقارير الاداء لما له من دور مهم للمنشأة فى إتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة فى حالة التعرف على أسباب الإنحرافات، ومن أفضل الأساليب هى تطوير روح التعاون المشترك والإحساس بالمسئولية والمراقبة الذاتية وضبط النفس والسلوك مما يترتب عنه الرضاء ولحساس الموظف بالجدية فى العمل وقيامه بالأداء الفعال، كما يرى الباحث إن من أهم عناصر نجاح الرقابة هو وضع معيار يقاس عليه الأداء الفعلى، أى تحديد تكلفة معيارية تقارن بالتكلفة الفعلية وبما أن نظام التكاليف المعيارية يقوم بتحديد تكلفة المنتج عند مرحلة النخطيط وقبل البدء فى الإنتاج، فإن ذلك يساعد فى ضبط التكلفة الفعلية فى كل مرحلة بحيث لا تتجاوز المحددة مسبقاً، كذلك يرى الباحث أيضاً أن رفع التقرير كل فترة زمنية يساهم فى معالجة الانحرافات التى تحدث أول بأول دون الإنتظار حتى نهاية الفترة المحاسبية.

المبحث الثالث

مقومات ومزايا ومعوقات الرقابة على التكاليف

يتناول الباحث في هذا المبحث مقومات الرقابة على التكاليف بجانب مزايا ومعوقات الرقابة على التكاليف وذلك على النحو التالي:

أولاً: مقومات الرقابة على التكاليف

بما ان الرقابة على التكاليف تمثل الحلقة الأخيرة من العملية الإدارية والمكمل للوظائف الإدارية الأخرى، لذا يتطلب ذلك توافر شروط ومقومات معينة وهي كما ذكرها بعض الكتاب¹:

1. الهيكل التنظيمي للمنشأة:

يتطلب الأمر وجود هيكل تنظيمي واضح تحدد فيه اتجاهات انسياب السلطة والمسئولية لجميع العاملين في المنشأة ابتداءً من الإدارة العليا وحتى أصغر وحدة إدارية، يحدد إختصاصاتهم وأنشطتهم الوظيفية والإنتاجية بشكل سليم وواضح .

2. الموارد: تمثل العناصر الإقتصادية التي يتم توجيهها لاداء الوحدة، وهي تعتبر مصدر للتكلفة التي تحدث عند إستخدام هذه الموارد، فهي تعتبر من عوامل الإنتاج التي يتم إستخدامها بواسطة المنشأة لتوليد مخرجات الوحدة، وتتضمن الموارد بما فيها المواد، العنصر البشري، التكنولوجيا والتسهيلات أو الخدمات الأخرى المستخدمة في دعم الأقسام والتي تشتمل على الموارد أو الخدمات المشتراة من خارج المنشأة مثل الإعلان والخدمات المحاسبية والقانونية².

3. مراكز التكلفة:

من الجوانب التنظيمية المهمة في رقابة التكاليف تحديد مراكز التكلفة ويمثل مركز التكلفة الإطار الذي يتم في حدوده تجميع التكاليف ويكون مسئولية فرد معين، الخاصية الرئيسية لمركز التكلفة أنه يعتبر بمثابة المحور لبداية التكلفة وايضاً تدفق المنتج (فهو نظام فرعي من نظام الإنتاج) له مدخلاته من عوامل الإنتاج وله مخرجاته سواء كانت منتجات وسطية (الإنتاج تحت التشغيل) أو منتجات نهائية، يخضع مركز التكلفة لمسئولية مدير يتخذ القرارات في نطاق مسئوليته، يعتبر المدير مسئولاً عن الإستخدام الفعال للموارد البشرية وإستهلاك المواد واستخدام المعدات وقرارات الإنفاق التي يترتب عليها الحصول على هذه الموارد³.

4. تبويب التكاليف:

¹ - نايف راجي العميان، الرقابة الإدارية وأثرها على كفاءة العمل الإداري في أجهزة الإدارة العامة الأردنية، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، يوليو، 2001م .
² - رياض مصلح ضيف الله الشقابين، الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة في الشركات الأردنية، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، 2005م، ص125.
³ - كمال خليفة أبو زيد، و كمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، (الإسكندرية : المكتب الجامعي الحديث للنشر، 2007م)، ص9.

يهدف هذا التبويب إلى إخضاع عناصر التكاليف إلى لرقابة خلال عمليات الإنتاج حيث يتم مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية أو مقارنة الأداء الفعلى مع المعايير الموضوعية سلفاً لهذه التكاليف والتعرف على الإنحرافات فى العمل والتكاليف والعمل على تصحيح الإنحرافات فى الوقت الملائم وتقسيم التكاليف على أساس الأغراض الرقابية إلى قسمين هي¹:

أ. تكاليف خاضعة للرقابة: وهى التكاليف التى يمكن التحكم فيها قبل البدء بعملية الإنتاج وبالتالي يمكن تعديلها قبل وقوعها.

ب. تكاليف غير خاضعة للرقابة: وهى التكاليف التى لا يمكن التحكم فيها بسبب تعاقد الإدارة عليها ولا بد من تنفيذها بالكمية والسعر المتفق عليه .

5. وحدات المخرجات: يقصد به بناء وحدة مخرجات نمطية قياسية تعكس جميع المعاملات الفنية لمواصفات وحدات المخرجات المؤثرة فيما تستهلكها هذه المنشأة من موارد.

6. التلازم فى الطلب على مخرجات الأقسام: يشير هذا المعيار إلى طبيعة الطلب على مخرجات القسم من جانب الأقسام الأخرى أو المنتجات فقد يكون من الممكن تقسيم بعض العمليات إلى عدد من الأقسام وفقاً للمعايير السابقة إلا أن ذلك يتطلب أن يكون هناك طلب تحدثه الأقسام الأخرى أو المنتجات على مخرجات كل قسم بشكل منفرد، ومع ذلك إذا كان هناك تلازم فى الطلب على منتجات بعض العمليات التى تصلح كل منها أن تتخذ كقسم وجب فى هذه الحالة دمجها كلها فى قسم واحد تجسيدها لعلاقة ربط الأثر (مجموعة الموارد التى تستهلكها تلك الأقسام مجتمعة) بالسبب (الحصول على نواتج تلك الأنشطة مجتمعة).

7. الأهداف التى يفترض أن تقود الرقابة إلى تحقيقها، وهنا ينبغى التنويه إلى الاختلاف والتفاوض الطبيعى، أى المتوقع بين الأهداف أو الأغراض الشخصية للقائمين على التنفيذ وبين أهداف الوحدة الإقتصادية لذا فإنه يجب على الإدارة العمل على تحقيق التوافق بين هاتين المجموعتين من الأهداف، أى أهداف الوحدة وأهداف العاملين أو على الأقل تخفيض درجة التناقض والتعارض بينهما، وأن نجاح الإدارة فى تحقيق ذلك يعد من أولى وأهم مقومات الرقابة الناجحة.

8. تحديد البدائل المتاحة لتحقيق تلك الأهداف وتحديد أدوار ومسئوليات المرؤوسين فى تنفيذ تلك البدائل، وفى نفس الوقت تحديد نواتج أو آثار كل من تلك البدائل على المرؤوسين، وذلك فى إطار واضح للمكافآت والجزاءات، هذا ما يعبر عنه بمعايير أو مقاييس الأداء التى تحدد أسس محاسبة كل فرد وتحديد نائج تلك المحاسبة بالنسبة له.

9. خطط تنفيذ البدائل المختارة (أى خطة التكلفة) وذلك وفقاً لأسلوبين:

أ. ربط التكاليف بوحدة التكلفة بتطبيق أسلوب المعيارية .

ب. ربط التكاليف لفترة زمنية بتطبيق الموازنات التخطيطية .

¹ - عبد الناصر إبراهيم، وعلبان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، (عمان: دار الميسرة للنشر، 2006م)، ص32.

10. إعلان كل من معايير تقييم الأداء وخطط التنفيذ على كل من له ارتباط بها سواء القائمين على التنفيذ أو المسؤولين عن الإشراف والتوجيه والرقابة والتقييم.
 11. قياس الأداء الفعلي بالمقارنة (أو بالقياس إلى الأهداف والمعايير المحددة سلفاً) .
 12. التقرير عن (أى توصيل أو إبلاغ) نتائج القياس والمقارنة إلى المسؤولين عن التنفيذ سواء كانوا رؤساء أو رؤوسين مشاركين فى تنفيذ تلك النتائج .
 13. تحليل الإختلافات بين التنفيذ الفعلى والمعايير أو (المقاييس) الموضوعه مقدماً .
 14. بحث أسباب الإختلافات ووضع الإجراءات التصحيحية الملائمة .
 15. متابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية وآثارها فى علاج الأخطاء والإنحرافات بما يحقق الأهداف المحددة سلفاً .
- مما تقدم يستخلص الباحث ان متطلبات الرقابة على التكاليف تتمثل فى تحديد العمل المطلوب للقيام به لضمان تنفيذ الأعمال المطلوبة فى المواعيد المحددة، إلا ان تحديد الأعمال فى حد ذاته لا يكفى لوجود الرقابة إذ لابد أن يشعر كل فرد بنطاق مسؤوليته فى سبيل تحقيق الأهداف الموضوعه على أكمل وجه .
- أيضاً هناك بعض المتطلبات التى يجب أن تتوفر فى أى نظام رقابى ما يلى¹ :
1. الإتفاق مع طبيعة النشاط الذى تتم الرقابة عليه .
 2. المنشأة أو المنظمة الكبيرة الحجم تحتاج إلى جهاز رقابى أكبر حجماً من ذلك الذى يمارس الرقابة على منشأة صغيرة أو منشأة محدودة.
 3. السرعة فى كشف الإنحرافات : يقصد بها كلما كان النظام الرقابى قادراً على تحقيق السرعة فى إكتشاف الإنحرافات مبكراً، كلما كان النظام ذا كفاية فى تلافى أكبر قدر ممكن من آثار تلك الإنحرافات، ولاشك أن النظام الرقابى الأمثل هو الذى يكشف الأخطاء ليس فور وقوعها فحسب، بل قبل وقوعها إذا أمكن ذلك.
 4. المرونة:
- يجب أن يكون نظام الرقابة مرثاً، كى يظل محتفظاً بفعاليته لمواجهة الخطط المتغيرة أو فى الظروف غير المتوقعة أو فى حالات الفشل التام، حيث ينبغى أن تنبه الرقابة إلى الفشل قبل حدوثه وان تحافظ الرقابة على سير العمليات بالرغم من وقوع الفشل.
5. الإتفاق مع البنيان التنظيمى: وذلك لأنه لايجوز ان يمارس الرقابة إلا من كانت سلطته تسمح بذلك، فالتنظيم بإعتباره الأداة الرئيسة للتنسيق يعتبر الأساس الذى تقوم عليه الرقابة.
 6. الإقتصاد فى التكاليف: إن الهدف من إجراء الرقابة هو التثبت من سلامة إنجاز الأعمال وفقاً لما هو مقرر لها . وفى سبيل ذلك لا ينبغى للرقابة أن تؤدى إلى زيادة التكاليف عما هو مقرر والا صارت الرقابة فى حد ذاتها إنحرافاً عن الخطة لهذا يجب أن يتحقق التوازن بين أهمية العمليات الرقابية فى ضبط الأعمال وبين ما تتكلفه هذه العمليات من نفقات .

¹ - عمر الجوهري، التمويل والإدارة المالية، (القاهرة : شركة دار الإشعاع للطباعة والنشر، 1984م)، ص221.

1. الوضوح وسهولة الفهم: يجب أن يكون النظام الرقابي واضحاً ومفهوماً من أولئك الذين سوف يطبقونه خاصة إذا استخدمت في هذا النظام معادلات رياضية أو خرائط رقابية أو تحاليل إحصائية مما تيسر فهمه بواسطة الكثيرين.

2. إمكانية تصحيح الأخطاء: إن النظام الرقابي الذى يكشف عن وجود الأخطاء فقط، لا يعد نظاماً كاملاً فهدف الرقابة التصحيح فى الأمر، لهذا يجب أن يكون النظام بناء، بمعنى يقرن نواحي الفشل التى يكتشفها بالأسباب التى أدت إليها، والشخص المسئول عنها، وما ينبغى إجراءه لتصحيحها.

يتفق الباحث مع ما أورده الكاتب وذلك لشمولية ما أورده ولإلمامه بكافة الشروط اللازمة ومواكبته لشروط واحتياجات الإدارة ومراعاته للجوانب التنظيمية التى تجعل من الرقابة أداة فعالة فى تحقيق أهداف إدارة المنشأة .

كما يرى الباحث ان جودة وفعالية الرقابة على التكلفة يتطلب قدراً مناسباً من الجهد والوعى والحكمة إلى جانب الإهتمام بالنواحي النفسية والسلوكية للعاملين والإفراط فى عملية الرقابة على التكلفة يؤدى إلى النتائج السلبية ويمنع الجانب التحفيزى لدى العاملين .

ثانياً: مزايا الرقابة على التكاليف

مما تقدم يتضح تطور مفهوم الرقابة على التكاليف وكان هذا التطور نتيجة لتطور وظيفة الرقابة ذاتها وزيادة الإهتمام بعملية الرقابة على التكاليف، مما أدى إلى تفعيل دور محاسبة التكاليف بصورة أكثر إيجابية حيث تعدى حد الإكتفاء بالتسجيل الفعلى لهذه التكاليف إلى القيام أولاً بأول بمطابقة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية وتمكين الإدارة من العمل على الإحتفاظ بالتكاليف الفعلية فى حدود المدى المعيارى المسموح به للتكاليف .

المفهوم المتطور للرقابة على التكاليف يحقق العديد من المزايا يمكن إيجازها فى الآتى¹:

1. تحقيق رقابة المعايير ذاتها وترشيد الإدارة فى إتخاذ قرار تعديلها فى اللحظة التى تعتبر المعايير فى حاجة إلى تعديل مع ظروف الحال .
 2. تمكين الإدارة من تطبيق أسلوب الإدارة بالإستثناء، حيث لا تقم الإدارة نفسها فى الإنحرافات التى لا تستحق دراسة وتحليل والتركيز على تلك التى لا يكون لها تأثير عميق على نجاح الأعمال ولستمرار المنشأة.
 3. المساهمة فى مجال خفض التكلفة وذلك بدراسة العمليات وتطوير أساليب تنفيذها بما يعمل على تعظيم الفارق بين المدخلات (وسائل الإنتاج) والمخرجات (المنتجات) أو الأنشطة وبالتالي رفع مستوى الكفاءة.
- كما يضيف بعض الكتاب أن النظام الرقابي كى يتصف بالجودة لا بد له من أن يتميز ببعض الخصائص وهى² :
- 4 . توافق النظام الرقابي وطبيعة الأنشطة التى تمارسها المنشأة وحجم المنشأة: فالنظام الرقابي الخاص بالشراء يختلف عن ذلك النظام الذى يتعلق بالبيع رغم كون النشاطين من الأنشطة التسويقية، كما ان النظام الرقابي الذى

¹ - محمد البشير إبراهيم أحمد، مرجع سابق، ص 175.

² - كمال خليفة أبوزيد، مرجع سابق، ص 237.

يناسب المنشآت الكبرى قد لا يمكن إعماده للمنشآت الصغيرة، حيث تختلف النظم الرقابية حتى بين الإدارات أو المنشآت التي تعمل فى حقل واحد من حقول الأعمال .

5. ملائمة النظام الرقابى لنظام المنشأة:

إذ لايكفى تطابق الرقابة مع طبيعة الأعمال بل ملائمته لنظام المنشأة والذي يمثل الإطار الذى يضم مسؤوليات وصلاحيات الأفراد الذين يقومون بأداء الأعمال والوصول إلى الأهداف .

وكذلك تماشياً مع فلسفة الإدارة فى الميل للمركزية أو اللامركزية فى تنظيم السلطة والى إيمانها بنوع وشكل القيادة التى تميل إليها . إذ كل تلك الوسائل التنظيمية تؤثر على شكل النظام الرقابى الذى ترتضيه المنشأة .

6 . الإيجابية:

إيجابية النظام الرقابى كونه نظاماً لا يقصد من وراء رقابة الأداء فرض العقاب، كما أن إيجابية النظام الرقابى أن لا تكون الرقابة بعد الإنتهاء من تنفيذ الأعمال، أو أثناء التنفيذ بل تمتد إلى إكتشاف ما سيحدث من أخطاء مستقبلاً لتجنبها واتخاذ ما يلزم لضمان عدم تكرارها إن وقعت، والإدارة بنظرتها الموضوعية تبتعد عن السلبية فى الرقابة التى هدفها تصحيح الأخطاء والهفوات لكى تتلافى وقوعها، ومن ثم معالجتها إن حدثت بغرض عدم تكرارها.

7. قدرة النظام الرقابى على سرعة إكتشاف الإنحرافات:

إن النظام الرقابى الجيد هو ذلك النظام الذى له القدرة على إكتشاف الأخطاء وتلافيها بالسرعة الممكنة، فكلما كان تلافى الأخطاء ميسوراً كلما أمكن إيقاف الخطأ قبل أن يتسع ويتحول إلى مخاطر.

8. الوضوح والمرونة:

الرقابة لا بد أن تكون واضحة وسهلة الإدراك من قبل من سيلتزم فى تطبيقها والذين يتأثرون بها من تفسيرها ومعرفتها وتطبيقها بالصورة الصحيحة، وإلا عدت ضرباً من العبث، كما يتصف النظام الرقابى بالمرونة التى تجنبه الكثير من الجهود وتزيد من قدرته على مواجهة التغيرات فى الظروف وكيفية التأقلم معها إلى جانب مواجهته لتغيير الخطط ، بالإضافة إلى أن البيئة التى تعمل فيها المنشأة والعوامل المؤثرة على أنشطتها تتغير باستمرار وعدم تشابه أسباب الإنحرافات، لذلك مرونة نظام الرقابة تمكن الإدارة من كشف وتحديد الإنحرافات بسهولة¹.

9. إقتصادية النظام الرقابى:

إذ يجب أن لا يكون النظام الرقابى مصدر تكلفة إضافية بل تتناسب تكلفته مع طبيعة العمل الذى أوجد من أجله ، ففى بعض الأحيان ان الحكم على النظام الرقابى من الزاوية الإقتصادية أمر عسير أحياناً ولكن هنالك من الحالات التى تبين بوضوح عدم وجود المبرر الإقتصادى لنظام رقابى معين، وأن نتوائم الرقابة مع الموقف المعين، لأن الإقتصاد فى الإنفاق على الرقابة مسألة نسبية .

10. إمكانية النظام الرقابى على تصحيح الأخطاء:

¹ - على شريف وآخرون، الإدارة المعاصرة، (الإسكندرية : المكتب الجامعى الحديث للنشر، 2007 م)، ص286.

إذ لا يكفي أن يكون النظام الرقابي قادراً على تحديد الأخطاء والإنحرافات بل تصحيح تلك الأخطاء وتقويمها بما يساعد على رفع الأداء ولهذا لابد للنظام الرقابي ان يؤدي العمليات التالية:

أ. تحديد الأخطاء والإنحرافات وبيان مواقع حدوثها.

ب. تحديد الجهة المسؤولة عن وقوع تلك الأخطاء والإنحرافات .

ج. تحديد الإجراءات الواجبة الإتباع لتصحيح تلك الأخطاء والإنحرافات .

د. إتخاذ التدابير اللازمة للحيلولة دون وقوعها مستقبلاً.

مما تقدم يتضح الدور المتعاضم لمفهوم الرقابة على التكاليف من حيث مساهمته فى تفعيل الدور الإيجابى للمنشآت وذلك من خلال تمكين المستويات الإدارية من تطبيق كافة الأساليب الإدارية التى تساهم فى تحقيق أكبر عائد ممكن بالإضافة إلى إستمرارية هذه المنشآت.

يرى الباحث ان عملية لرقابة على التكاليف تمثل مفهوماً شاملاً يعكس التفعيل الإدارى للمنشآت فى تحقيق أهدافها من خلال مساهمتها فى تطوير الأساليب الإدارية التى بدورها تمكن من تحقيق أهداف عملية الرقابة على التكاليف وإبراز دورها فى ضبط التكاليف والتحكم فيها.

هناك بعض الوصايا(العشر) أشار إليها بعض الكتاب لنظام الرقابة الفعال منها ¹:

1. إن الرقابة هى نشاط بحثى بالدرجة الأولى، أى أن الهدف ليس العقاب أو منح الثواب بقدر ما تستهدف التعرف على أسباب الإنحرافات وكيفية علاجها إذا لزم الأمر، أو انها تهدف إلى تحقيق الرسمة الجيدة على الأداء الحالى وضمان إستمراريته بالمستوى المرضى.

2. إن الرقابة قد يؤدي إلى شعور العاملين بالإحباط إذ لم يتم توضيح أهميتها والهدف منها وشرح جداولها للعاملين.

3. تنمية الرقابة الذاتية تساهم بدرجة كبيرة فى تخفيض عبء العمل المرتبط بأنواع الرقابة الأخرى .

4. إن الرقابة وسيلة وليست غاية، والمشكلة تختلف عن مظاهر المشكلة.

5. ضرورة ان تتواءم الانشطة والأساليب الرقابية مع طبيعة الموقف وكلما أمكن حاول أن تستخدم (إدارة المنشأة) مزيج من أنواع الرقابة المختلفة (المتزامنة، السابقة واللحقة مثلاً) .

6. ضرورة محاولة إستخدام الرقابة لتحقيق أكثر غاية من غاية واحدة.

7. إن توافر المعلومات أساس الرقابة الجيدة، وإن النظام الرقابي الجيد هو الذى يوفر ويبلغ عن الإنحرافات بسرعة قبل تفاقم المشكلة.

8. عوائد النظام الرقابي الجيد يجب ان تزيد عن كلفته.

9. إن النظام الرقابي الجيد يجب أن يكون مفهوماً.

¹ - شبكة المحاسبين العرب، المنتديات العامة للعلوم المالية والمحاسبية، محاسبة التكاليف، (المحاسبة والرقابة على عنصر المستلزمات السلعية)، تاريخ الإتاحة http://WWW.Acc4arab.com/acc/showthread.php?t=1894، متاح فى: (2014 / 4 / 15)،

10. إن الحصول على تأييد الأفراد وكذلك الإدارة العليا لنظام وأسلوب الرقابة المطبق يعتبر ضرورة لنجاحه. يرى الباحث ان عملية الرقابة يجب ان تتضمن جميع أوجه النشاط المختلفة حتى تتمكن المنشأة من تحقيق مستوى عالى من الكفاءة والفعالية، بالإضافة الى التشاور بين المستويات الإدارية و(التقدير) يعنى إحترام الذات وذلك بالتفانى فى العمل والدقة والإخلاص والثقة والسمعة الطيبة والدافعية أثناء قيام العمل بأكمل وجه ، وجميع العوامل السابقة تساعد فى نجاح العملية الرقابية .

ثالثاً: معوقات الرقابة على التكاليف:

نتيجة لتطور مفهوم الرقابة على التكاليف ظهرت العديد من المشاكل التى تواجه المنشآت بسبب الفهم الخاطيء للرقابة والدور الذى تقوم به، فهذه المشاكل ناتجة عن أسباب متعددة وهى تعتبر من معوقات الرقابة على التكاليف يمكن إيجازها فيما يلى¹:

1. مشكلة الرقابة على أداء العمالة:

إن الرقابة على أداء الأفراد من أكثر المهام صعوبة، خاصة فى ظل فقدان هيبة المشرف ورئيس العمل، ولكن مجرد شعور الفرد بان من سيراجع عمله ويكشف ما قد يقع فيه من أخطاء يجعله أكثر حرصاً فى الاداء وفى تحقيق المطلوب منه، ففقدان القدرة فى العمل يجعل الفرد يتمادى فى إتيان الخطاء ومحاولة تبريره، فهذه المشاكل ناتجة عن عدم الحزم من جانب الإدارة وعدم الإحساس بالمسئولية والواجب من جانب الفرد.

2. مشكلة الرقابة على المنتجات والخدمات:

فى كثير من الوحدات الإقتصادية والخدمية لا يوجد الإهتمام الكافى بالإتقان وتميع دور الرقابة فى الجودة، خاصة عندما تكون هذه الرقابة تحت سيطرة رجال الإنتاج أنفسهم، فكثيراً ما تصدر تقارير الرقابة فى صالحهم، ولا تشير صراحة إلى الأخطاء والعيوب فى ستار المسموحات فى المواصفات .

3. مشكلة التخطيط والرقابة على الخطط:

بالرغم من التركيز على ضرورة الإلتزام بالخطط الموضوعة والرقابة على تنفيذها، خصوصاً فى القطاع العام إلا أن هذا الأسلوب الذى يعتمد على خطط محددة مقدما ومعتمدة من الإدارة العليا لم يجد النجاح المنشود، فأصبح وسيلة سهلة لوضع خطط ظاهرها الطموح وباطنها أقل من الواقع أو الممكن، إعتماًداً على ان البيانات لدى المراقب قليلة ومضللة ولن يسهل عليه إكتشاف كل الحقيقة .

4. مشكلة الخلط بين مفهوم الرقابة وغيرها من المفاهيم:

إن تعدد أجهزة الرقابة دون تنسيق وتحديد سليم لدور كل منها فهذا يعنى الإزدواجية والخلط وضياح الهدف، وكذلك التعبير عن الرقابة بأنها متابعة فى بعض الأوقات، ثم إستخدام العكس فى أوقات أخرى أدى إلى خلق عدم ثقة فى أساليب الرقابة والإستهانة بالمراقبين ومحاولة تضليلهم.

5. مشكلة الإنضباط داخل مكان العمل:

¹ - أحمد محمد المصرى، مرجع سابق، ص ص159 - 164.

من المشاكل التي تؤثر على فاعلية نظام الرقابة على التكاليف عدم وجود إنضباط في مكان العمل، وفي سلوكيات الأفراد القائمين بالعمل، وليس من السهل على الفرد أو المتعامل مع المنشأة الوصول إلى ما يبتغيه في يسر وسهولة، وهذا ما يجعل من الصعب عليهم إنجاز معاملاتهم في الوقت الملائم، مما يجعلهم يتجهون إلى المنشآت التي لديها نظام رقابي محكم .

6. مشكلة عدم إدراك الضياع والفاقد:

يمثل الضياع والفاقد جزءاً كبيراً من الطاقة الضائعة في مختلف المنشآت، ويرجع ذلك إلى عدم المبالاة أو عدم إدراك تأثير هذا الضياع على التكاليف، وضياع الجهود البشرية والخدمات المستخدمة في غير الغرض المخصص لها، فكلما زاد حجم الضائع أو المفقود كلما كان ذلك دليلاً على ضعف الرقابة وعدم فعاليتها.

7. مشكلة التحفيز الخاطيء:

لجأت بعض المنشآت إلى تطبيق نظم للحوافز لا تستند إلى قواعد سليمة مما أدى إلى نتائج غير مرغوبة مثل زيادة الإنتاج على حساب الجودة أو زيادة الإنتاج مع زيادة كبيرة في الأجور لا تتعادل مع النسب الملائمة للزيادة في التكاليف الصناعية، فإذا لم يتحقق التكامل بين مكونات نظام الحوافز والنظام الرقابي المفروض عليه فلن تؤدي الحوافز أهدافها في زيادة الإنتاج ورفع مستوى الجودة.

أيضاً هناك العديد من المعوقات التي تواجه الرقابة الناجحة من بينها¹:

1. إن أنشطة الرقابة قد تؤدي إلى التركيز المتزايد وغير المرغوب على الإنتاج في الأجل القصير وليس في الأجل الطويل .

2. إن أنشطة الرقابة قد تؤدي إلى زيادة إحباط العاملين إزاء وظائفهم الامر الذي قد يؤدي إلى تخفيض مستوى روحهم المعنوية، وهذا عادة ما يحدث عندما يفرط المديرون في الرقابة.

3. إن أنشطة الرقابة قد تؤدي إلى زيادة الميل إلى تزييف التقارير.

4. إن أنشطة الرقابة قد تؤدي إلى تضيق أفق أعضاء المنشأة، نظراً لتركيزهم فقط على ما يعتبر مبدأ للمنشأة .

5. إن أنشطة الرقابة قد يتم إدراكها على أنها الأهداف المرجوة من عملية الرقابة، بدلاً إدراكها على أنها وسيلة لإتخاذ الإجراءات التصحيحية.

مما سبق يتضح ان هذه المشكلات تمثل عقبات تواجه عملية الرقابة على التكاليف وتؤثر على عدم فعاليتها وعدم الإستفادة منها في المنشآت التجارية، بالإضافة إلى ذلك عدم تقبل العاملين للخطط الموضوعية بسبب التوجيهات والأوامر الصادرة من الرؤساء غير المباشرين تعتبر من أهم المعوقات التي تواجه عملية الرقابة على التكاليف وتؤثر على كفاءتها وفعاليتها والدور المنوط بها.

¹ - Mehdi Alinzehead and Akbar Rihimipoor, Studying The Obstacles of Applying A Target Costing System in Tehran Stock Exchange, Journal of Economics and International Finance, Vo1 5 Issue1,2013,p13.

يرى الباحث أن التغلب على هذه المعوقات يتم عن طريق وضع نظام سليم يقوم على ضرورة الإلتزام بالخطط والسياسات المرسومة وكيفية الرقابة عليها وإقناع الأفراد العاملين بالمنشأة بالأهداف والإجراءات الرقابية والأمر يتطلب إقناعهم عن طريق التعليم والتدريب باستمرار لأن نجاح العملية الرقابية فى تحقيق الأهداف يتوقف على درجة تعاون جميع الأفراد العاملين والقائمين على تنفيذه، هذا بالإضافة إلى تطبيق نظام فعال للحوافز يستند إلى قواعد سليمة وممتينة مما يؤدي إلى فعالية عملية الرقابة على التكاليف وبالتالي تحقق الأهداف التى وجدت من أجلها الرقابة.

مما تقدم تناول الباحث من خلال هذا الفصل مقومات الرقابة على التكاليف ومزاياها بجانب معوقات الرقابة، يخلص الباحث إلى أن عملية الرقابة تحتاج إلى آلية أفضل من خلال تحديد مواطن الأخطاء مبكراً مع بيان الإجراءات الواجبة لتصحيح تلك الأخطاء، وعملية الرقابة على التكاليف الخاصة بالمنتجات تتم بالتبادل، بحيث أن الشخص المسئول عن شراء المواد الخام يقوم بالرقابة على شراء الأجزاء المصنعة خارجياً.

كذلك يرى الباحث أنه يجب على المنشآت استخدام التقنيات الإدارية الحديثة مثل تقنية هندسة القيمة والتحسين المستمر وتحسين طرق تقويم أداء العمليات وإدارة الجودة الشاملة لإزالة الفجوة فى نظام التكاليف المعيارية، كما يمكن أن يتم تحقيق التكامل بين نظام التكاليف المعيارية وأسلوب التكلفة المستهدفة بهدف تحقيق أداء أفضل.

المبحث الأول

المفهوم والأهداف والمباني الأساسية لتقويم الأداء الإداري

يتناول الباحث في هذا المبحث تقويم الأداء من حيث المفهوم والأهمية والأهداف إلى جانب المبادئ الأساسية للتقويم وعلاقته بالنظام المقترح تطبيقه وذلك على النحو الآتي:

أولاً : مفهوم تقويم الأداء Performance Evaluation Concept

يحظى مفهوم الأداء بأهمية كبرى في المؤسسات، لذا نال ولا يزال الاهتمام المتزايد من طرف الباحثين والمفكرين والممارسين في مجال الإدارة، وهذا من منطلق أن الاداء يمثل الدافع الاساسى لجودة أية منشأة من عدمه، كما يعتبر العامل الأكثر إسهاماً في تحقيق هدفها الرئيس الا وهو البقاء والإستمرارية، ويتصف الأداء بكونه مفهوماً واسعاً ومتطوراً، كما أن محتوياته تتميز بالديناميكية نظراً لتغير وتطور مواقف وظروف المؤسسات بسبب تغير وظروف وعوامل بيئتها الداخلية والخارجية على حد سواء ومن جهة أخرى فقد أسهمت هذه الديناميكية في عدم وجود اتفاق بين الكتاب والدارسين فيما يخص المحتوى التعريفى لمفهوم الأداء رغم كثرة البحوث والدراسات التي تناولت هذا المفهوم ويرجع ذلك إلى إختلاف المعايير والمقاييس المعتمدة في دراسة الأداء وقياسه، وقد برزت الحاجة إلى تقييم الاداء نتيجة التقدم التكنولوجى وما تبع ذلك من الرغبة فى قياس الكفاية الإنتاجية والإدارية للمنشأة ، ويتضمن قياس الاداء نتائج التخطيط وذلك يستدعى فرض رقابة على النتائج التي حققها المنشأة ومقارنتها بالأنماط الموضوعية من قبل أو إظهار الإنحرافات وتحليل أسبابها والعمل على تلافيها مستقبلاً¹.

كذلك مع تطور تكنولوجيا الإنتاج، وازدياد حدة المنافسة بين المنشآت كان لزاماً على المنشآت الصناعية أن تتبنى سياسات التحسين والتطور والنمو ويشمل ذلك التطور ضرورة تصميم نظم لتقويم الأداء تتفق مع بيئة الأعمال الحديثة وتحقيق التوازن والترابط بين أوجه الأداء المختلفة سواء كانت مالية أو غير مالية، قصيرة الأجل أو طويلة الأجل، وعدم التركيز على نتائج الأداء فقط، بل والإهتمام بمسببات الأداء منها ما تتحمله المنشآت من تكاليف في مجال الخدمات العامة في مجال المساهمة في عملية التنمية الإقتصادية والإجتماعية للمجتمع بصفتها عضواً فيه هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن التكاليف تؤثر تأثيراً مباشراً على أرباح المنشآت، كل ذلك يتطلب ضرورة استخدام مقاييس متعددة ومتنوعة تمكن من تحقيق الإعتبارات الواجب توافرها في نظام التقويم الموضوعى للأداء والذي يعطى صورة معبرة وموضوعية عن الأداء بالمنشآت ومعرفة مدى إلتزامها ومساهمتها لتحقيق أقصى الأرباح بأقل تكلفة ممكنة².

يشير مفهوم الأداء إلى ذلك الفعل الذى يقود إلى إنجاز الأعمال كما يجب أن تنجز، والذي يتصف بالشمولية والإستمرارية، ومن ثم فهو بهذا المعنى يعتبر المحدد لنجاح المنشأة وبقيائها فى الأسواق، كما يعكس فى الوقت نفسه

¹ - مناهل أحمد يوسف، مرجع سابق، ص162.

² - عزت كمال عبد الله موسى، مرجع سابق، ص221.

مدى قدرة المؤسسة على التكيف مع بيئتها، أو فشلها في تحقيق التأقلم المطلوب، كما تجدر الإشارة إلى مفهوم الأداء يقتزن بمصطلحين مهمين هما الكفاءة والفعالية.

قدمت عدة تعريفات لمصطلح تقييم الأداء، لأن تقييم الأداء يعتبر من المفاهيم المهمة في المؤسسة وذلك لأنه يعتبر العامل المشترك بين جميع الجهود المبذولة من طرف الإدارة والعاملين بمختلف إطاراتهم¹.

لا يوجد إتفاق بين الباحثين بالنسبة لتعريف مصطلح تقييم الاداء، ويرجع هذا الإختلاف إلى تباين وجهات المفكرين والكتاب في هذا المجال، ففريق من الكتاب إعتد على الجوانب الكمية (أى تفضيل الوسائل التقنية في التحليل) في صياغة تعريف تقييم الاداء، بينما ذهب فريق آخر إلى إعتبار تقييم الأداء مصطلح يتضمن أبعاد تنظيمية واجتماعية فضلاً عن الجوانب الإقتصادية، ومن ثم لا يجب الإختصار على إستخدام النسب والأرقام فقط في التعبير عن هذا المصطلح.

فيرى بعض الباحثين أن تقييم الأداء هو عملية تهدف إلى قياس ما تم إنجازه من قبل المنظمة خلال فترة زمنية محددة بمقارنة بما تم التخطيط له كماً ونوعاً بإستخدام مجموعة من المعايير والمؤشرات ومن ثم تقييمها².

كما يرى البعض الآخر أن مفهوم تقييم الأداء هو عنصر أساسى من عناصر العملية الإدارية، إذ يساهم في تقييم المعلومات التى تستخدم فى قياس مدى تحقق أهداف المنظمة، والبتالى التعرف على إتجاهات الأداء السابقة واللاحقة لأنشطتها، وبما يمكنها فى إتخاذ القرارات اللازمة لتحديد أهدافها الإستراتيجية، كما أنه عملية منظمة ومرتبطة تهتم بجمع المعلومات لغرض تحديد درجة تحقق الأهداف وإتخاذ القرارات اللازمة بشأنها لمعالجة جوانب الضعف وتحقيق النمو السليم³.

كما عرف تقييم الأداء بأنه هو عملية قياس الأعمال المنجزة مع مقارنتها وفقاً لما خطط له سابقاً، التى تؤدى كشف نقاط القوة والضعف والانحرافات⁴، أيضاً تم تعريف تقييم الأداء من قبل الباحثين التاكيد من كفاية إستخدام الموارد المتاحة والتحقق من تنفيذ الاهداف المخططة⁵.

يستنتج الباحث من التعريفات السابقة ان تقييم الاداء يرتكز على مفهومي الكفاءة والفعالية باعتبارهما عناصر تقييم الأداء الرئيسية وذلك من خلال تحقيق أكبر قدر ممكن من المخرجات بإستخدام كمية محددة من الموارد وتحقيق الأهداف المحددة مسبقاً بأعلى مستوى ما يمكن مع الحفاظ على الجودة.

¹ - نور الدين علي، وعبد الحق بن تفات، مداخلة بعنوان : مؤشرات قياس الاداء من المنظور التقليدي إلى المنظور الحديث ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثانى حول الاداء المتميز للمنظمات والحكومات بجامعة ورقلة، 22 و 23 نوفمبر 2011 م، ص 240 .

² - أمل إبراهيم محمد، تقييم أداء الوحدات الإدارية الحكومية، المجلة العلمية، جامعة الأزهر، كلية التجارة، العدد إثنان وعشرون، 2007 م، ص 716.

³ - سناء عبد الرحيم سعيد، تصميم نظام تقييم الأداء الإستراتيجى للجامعات باعتماد تقنية الدرجات المتوازنة، رسالة دكتوراة الفلسفة إدارة الأعمال غير منشورة، جامعة بغداد، كلية الإدارة والإقتصاد، 2005، ص 43 .

⁴ - حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالى وتقييم الأداء والتنبؤ بالفشل (عمان: مؤسسة الوراق، 2000م)، ص 69.

⁵ - حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالى لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل (عمان: دار الوراق للنشر والتوزيع، 2011م)، ص 89 .

يرى الباحث ان عملية تقويم الأداء هي فحص المخرجات والتأكد من انها تحققت وفق الأهداف المخططة التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها، لذلك هو مفهوم يعكس كلا من الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقه، أى أنه مفهوم يربط بين أوجه النشاط وبين الأهداف التي تسعى هذه الأنشطة إلى تحقيقها داخل المنشأة.

كذلك يرى البعض الآخر أن تقويم الأداء هو الركيزة الأساسية لتحسين الأداء وكفاءته لانه جوهر الرقابة من أجل تحليل الانحرافات المترتبة على عملية التقويم بالإضافة إلى إتخاذ الإجراءات التصحيحية لضبط سلوك التخطيط والنتائج من تنفيذ الاداء الفعلى ولجراء الفحص الدقيق والتحليل المنتظم لكل إتجاهات التنظيم داخل العمل، كالأجراءات والقواعد واختيار الأفراد لتحقيق الأهداف بأقل جهد وتكلفة وزمن لتحقيق العائد المطلوب¹.

كما يمكن النظر إلى العوامل التراكمية (ذاتية أو موضوعية) لتحديد المؤشر التمثيلي أو تقييم للفرد أو وحدة نشاط أو أداء على مدى فترة من الزمن، وتتضمن تلك العوامل درجة بلوغ الهدف وكيف تقاس العناصر (البنود) وما هي المعايير التي ينبغي تطبيقها.

كما يرى البعض الآخر أن هناك عدة تعريفات للأداء يتم من خلالها المداخل المرتبطة الآتية²:

1. مدخل الاهداف: هذا المدخل يفترض أن المنشأة تسعى إلى تحقيق اهداف أولية متماثلة وتعتبر وجهة نظر هذه الاداء أنه بلوغ المنشأة لهدفها.

2. مدخل موارد المنشأة: يؤكد هذا المدخل العلاقة بين المنشأة وبيئاتها يعتبر الاداء بأنه قدرة المنشأة فى الحصول على مواردها.

3. مدخل العملية: هذا المدخل يعتبر أن الأداء ما هو إلا الإنعكاسات لسلوك المساهمين فى المنشأة.

4. مدخل المقدم: هذا المدخل يميز الاداء بكونه مفهوماً متعدد الأبعاد فى التقييم والتقويم أو فى كل تقويم يكون خالصاً بمتطلبات المقدم مستوى محدد من الطموح.

يستنتج الباحث من التعريفات السابقة أن تقويم الاداء هو نشاط مستمر يهدف إلى التعرف على مستويات التنفيذ التي قامت بها المنشأة الإقتصادية خلال فترة زمنية معينة ومقارنة النتائج المحققة مع الأهداف المرسومة سابقاً ومعرفة الانحرافات إن وجدت وتحديد أسبابها بغرض دعم أسباب الانحرافات الإيجابية وتلافى ومعالجة أسباب الانحرافات السلبية مستقبلاً .

على ضوء ما تقدم من تعريفات يمكن الباحث إستخلاص عدد من المرتكزات الرئيسية التي توضح مفهوم تقويم الأداء:

1 - محمد على الطويل، الإدارة المعاصرة (القاهرة: دار الفرجاني، 1997م)، ص 254 .
2- فلاح حسن حسين، إدارة البنوك مدخل كمي وإستراتيجية معاصرة، (عمان : دار وائل للنشر، 2002م)، ص 22.

1. إن عملية تقويم الأداء تمثل مدخلاً مهماً لتحديد الإحتياجات التدريبية للمنشأة مما يؤثر في تطوير الأداء الكلى للمنشأة من خلال تكامل المدخلات والعمليات والمخرجات.
 2. أن هذه العملية مستمرة لا تتوقف حيث تمارسها بعض المنشآت الصناعية شهرياً وبعضها يجرى تقييمها ربع سنوى وأخرى نصف سنوى وفى الحدود الدنيا تمارس بشكل سنوى.
 3. هي عملية قياسية مهمة تساهم فى التعرف على واقع الأداء لأهم مكون فى المنشأة الصناعية وهو العنصر البشرى.
 4. إنها عملية تعمل على تحسين أداء الموظفين وتطويره من خلال الوقوف على نقاط القوة والضعف لديهم.
 5. إن عملية تقويم الأداء تساهم فى إتاحة الفرصة للموظفين للترقية والتنافس بغرض الحصول على حوافز معنوية ومادية تزيد من إنتاجيتهم وكفاءتهم.
 6. هي عملية تتطلب توفير معايير للاداء وهي تمثل أنماط للاداء المستهدف (المخطط) حتى يمكن الحكم على مدى كفاءة وفعالية إدارة المنشأة فى إستغلال مواردها وتحقيق أهدافها.
- كذلك يرى أحد الباحثين أن تقويم الأداء هو (عملية إصدار حكم عن أداء وسلوك العاملين فى العمل ويترتب على إصدار الحكم وقرارات الإحتفاظ بالعاملين أو ترقيتهم أو نقلهم إلى أى عمل آخر داخل المنشأة أو خارجها أو تدريبهم وتنمية قدراتهم أو تأديبهم أو فصلهم والإستغناء عنهم¹ .
- يستنتج الباحث من هذا التعريف أن تقويم الأداء يتمثل فى سلوك الفرد داخل المنشأة الإقتصادية، ثم إتخاذ قرارات تجاه العاملين داخل التنظيم والعمل على محاسبتهم سواء كانت إيجابية أم سلبية دون مراعاة المؤثرات السلوكية والنفسية لهؤلاء العاملين وتحديدتها ثم العمل على تشجيعهم بدلاً من تخويفهم واتباع سلوك الضغط النفسى على العاملين.
- أيضاً يعبر بعض الباحثين إلى عملية تقويم الأداء تعنى تقييم نشاط الوحدة الإقتصادية فى ضوء ما توصلت إليه من نتائج فى نهاية فترة مالية معينة، وهى سنة مالية فى العادة وتتم عن طريق² :
1. تحديد إلى مدى إستطاعت الإدارة تحقيق المهام المحددة لها.
 2. معرفة أسباب الإنحرافات عن مقياس الأداء المحددة.
 3. إقتراح أساليب معالجة النواحي الخارجة عن نطاق تحكم الإدارة .
 4. وضع أسس للمقارنة بين مختلف الأنشطة فى الوحدة الإقتصادية.
 5. تحديد أهداف المشروع ووحداته الوظيفية ووضع كل فرد فيه.
 6. تحديد المستويات المقبولة لتحقيق الأهداف، او بمعنى آخر معايير الأداء.

¹ - حسين خشارمة، و عودة سليمان، تقارير الأداء فى عملية الرقابة فى البنوك التجارية، مجلة أبحاث اليرموك، المجلد (16)، العدد الرابع، كانون الأول، 2000م، ص119.

² - أمل يوسف محمد جاه الرسول، تقويم الأداء المالى بالتطبيق على شركة سكر كنانة المحدودة، مجلة العلوم الإدارية للبحوث العلمية، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية العلوم الإدارية، العدد الاول، 2010م، ص ص48-49.

- 7 . إختيار النظام الذى يتم إستخدامه لقياس الأداء وتطبيقه .
 - 8 . مقارنة نتائج قياس الأداء بالمعايير السابق تحديدها .
 - 9 . تحديد الإختلافات الجوهرية بين النتائج الفعلية المحددة لها، بهدف تطوير مراحل العمل أو المعايير.
- مما تقدم يشير الباحث إلى أن تقييم الأداء يعنى: مجموعة الدراسات التى ترمى إلى التعرف على مدى قدرة وكفاءة الوحدة الإقتصادية من إدارة أنشطتها فى مختلف جوانبه الإدارية والإنتاجية والتقنية والتسويقية والتخطيطية، خلال فترة زمنية محددة ومدى مهاراتها فى تحويل المدخلات أو الموارد إلى مخرجات بالنوعية والكمية والجودة المطلوبة وبيان مدى قدراتها فى تطوير كفاءة الوحدة الإقتصادية سنة بعد أخرى إضافة إلى درجة نجاحها فى التقدم على الصناعات المثيلة عن طريق تغلبها على الصعوبات التى تعترضها وإتباع الأساليب الأكثر إنتاجاً وتطوراً فى مجال عملها .

ثانياً: أهمية تقييم الأداء The Importance Performance Evaluation

- تتبع أهمية تقييم الأداء من خلال طبيعته كوظيفة تستهدف دراسة درجة التناسق والإئتلاف بين عوامل الإنتاج للتعرف على مدى كفاءة إستخدامها، وتطور تلك الكفاءة فى فترات زمنية متتابعة وذلك من خلال مقارنة ما تحقق منها بالهدف، وترجع أهمية تقييم الأداء إلى الأسباب الآتية¹:
1. تساعد على توجيه نظر الإدارة العليا إلى مراكز المسئولية التى تكون أكثر حاجة إلى الإشراف وحيث يكون الإشراف أكثر إنتاجية.
 2. تعمل على ترشيد الطاقة البشرية فى المنشأة فى المستقبل حيث يتم إبراز العناصر الناجحة وتتميتها، وكذلك العناصر غير المنتجة التى يتطلب الأمر الإستغناء عنها ، أو محاولة إصلاحها لزيادة كفاءتها حيث أن تقييم الأداء يمثل أثاثاً موضوعياً لوضع نظم الحوافز والمكافآت التشجيعية.
 3. تساعد مديرى الأقسام على إتخاذ القرارات التى تحقق الأهداف من خلال توجيه نشاطهم نحو المجالات التى ستخضع للقياس والحكم.
 - 4 . المساعدة على وجود نوع من الإقتناع الوظيفى بتعرف المدير لكيفية أداء العمل الذى سيتولى مهامه مقدماً ، وكذلك توفير الأساس السليم لإقامة نظام سليم وفعال للحوافز ، كما أنها تساعد على تحديد المدى الذى يتحقق عنده تحمل المسئوليات الإدارية.
 5. تمد مؤشرات تقييم الأداء بالأساس الذى يتم بمقتضاه إجراء مقارنات بين القطاعات المختلفة داخل المنشأة، وكذلك بين منشآت الأعمال وبعضها البعض.
 6. تساعد مؤشرات تقييم الاداء المستويات الإدارية على التعرف على أسباب الإنحرافات التى تم إكتشافها حتى يمكن إتخاذ الإجراءات اللازمة لتلافيها.

¹ - سمير محمد فريد، منهج إستراتيجى مقترح لتطوير أساليب قياس وتقييم الأداء فى البنوك، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، المجلد الخامس والعشرون، العدد الأول والثانى، 2003 م، صص 123- 124 .

فيما يرى البعض الآخر أن أهمية تقويم الأداء تتمثل في الآتي¹ :

1. تقوم عملية تقويم الأداء المؤسسي على معايير ومؤشرات تستطيع الإدارة إستخدامها لقياس أنشطتها الأساسية على مستويات المنظمة كافة، وان عدم إستخدام هذه المعايير يؤدي إلى صعوبة الحكم على كفاءة المنشأة وفعاليتها.

2. يتمثل التوجه الحديث في إستخدام وتقييم الاداء المؤسسي بالتركيز على تطوير الأداء أكثر من محاسبة الأداء، لهذا فإن الضرورة تقتضى التعرض على عناصر تقييم الأداء المؤسسي وتشخيص عناصر الأداء وجوانبه المختلفة وبالتالي تحديد نقاط قوته والعمل على تطويرها، وجوانب الضعف والعمل على معالجتها.

3. يتزايد الإهتمام بموضوع تقويم الأداء المؤسسي فى دول العالم الثالث لمحدودية مواردها وقلة إمكانياتها، الأمر الذى يحتم على غدارات مؤسساتها الحرص على ترشيد إستغلال وإستخدام الموارد، وهذا يعتبر من ضمن المعايير اللازمة لقياس مدى كفاءة هذه المؤسسات والتأكد من أنها حققت أهدافها بإستخدام أقل الموارد وبأقل التكاليف.

فيما أبرز البعض الآخر أهمية تقويم الأداء فى النقاط الآتية²:

1. ترشيد أداء العاملين للعمل بأفضل الطرق.

2. التحقق من مطابقة الأداء وفقاً لمعايير الجودة المطلوبة.

3. التأكد من أداء عمل أقسام وفروع المنشأة بالصورة المخطط لها.

4. معرفة نقاط القوة والضعف لقياس مدى التقدم والتأخر فى تحقيق الأهداف المنشودة. ويذهب البعض الآخر إلى القول بان أهمية تقويم الأداء تتلخص فى النقاط الآتية³:

1. إكتشاف الإنحرافات ومعرفة أسبابها، لكى تتخذ الإجراءات التصحيحية منعاً لتكرارها ويتم إكتشاف الإنحرافات لكل نشاط من أنشطة المنشأة حيث يساعد ذلك المستويات الإدارية المختلفة على ممارسة الوظيفة الرقابية عن طريق مبدأ الإدارة بالإستثناء، إذ يركز المديرين على الإنحرافات المكتشفة وفى الوقت نفسه يستطيعون التفرغ لمهامهم الأخرى.

2. ترشيد الإنفاق عن طريق متابعة كيفية إستخدام المنشأة لمواردها المتاحة، وهل كان هذا الإستخدام بدون هدر أو ضياع أو عطل، وهل للمنشأة طموح لتحقيق ما هو أعلى وأكثر إتساعاً، ومدى الأهداف المرسومة من خلال الإستغلال الأمثل والأفضل للموارد الإقتصادية المتاحة.

3. التأكد من تحقيق التنسيق بين مختلف أوجه نشاط المشروع المتمثلة فى الإنتاج والتسويق والتمويل والأفراد، وذلك ضماناً لتحقيق الوفورات الإقتصادية ولتلافى الضياع الإقتصادى والإسراف المالى.

يرى الباحث أن أهمية تقويم الأداء تتمثل فى الآتى:

¹ - سمير خليل، إدارة الإنتاج والعمليات، (عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع، 2010 م) ص ص162-163.

² - أروى عبد الحميد محمد نور، إدارة الجودة الشاملة، (الخرطوم : د.ن، 2008م)، ص300.

³ - علا تعيم عبد القادر وآخرون، مفاهيم حديثة فى إدارة البنوك، (عمان: دار البداية ناشرون وموزعون، 1433هـ -2012م)، ص ص249-250.

1. تساعد في التحقق من ان الأداء يسير طبقاً للخطة الموضوعية، وان الموارد الاقتصادية تستخدم على النحو الأمثل.
 2. يساعد تقويم الاداء المستويات الإدارية المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية عن الإنحرافات التي يقتضى الأمر تحليلها للوقوف على أسبابها وتحديد المسؤولين عنها ووضع الوسائل الكفيلة بمنعها مستقبلاً.
 3. يساعد على توجيه العاملين في الوحدة لاداء أعمالهم بصورة صحيحة وذلك عن طريق تكليف كل منهم بواجبات محددة يجب إنجازها في مواعيد محددة مما يساعد على إنجاز الاعمال المطلوبة بصورة دقيقة وصحيحة.
 4. تضع عملية تقويم الأداء المركز الإستراتيجي للمنشآت ضمن إطار البيئة القطاعية التي تعمل فيها، وبالتالي تحدد الآليات وحالات التغيير المطلوبة لتحسين المركز الإستراتيجي لها.
- كما ينبغي لزيادة فاعلية تقويم الأداء ودعمه أن تكون عملية التقويم مستمرة، وذلك عن طريق تقسيم خطوات العمل في ضوء الأهداف الرئيسية، ووضع النماذج الخاصة بالتقويم في كل خطوة أسلوب التقويم المستمر في التعرف على الصعوبات والمشاكل في كل مرحلة من المراحل المختلفة .

ثالثاً: أهداف تقويم الأداء Performance Evaluation Objectives

يرى أحد الكتاب أن أهداف تقويم الأداء تتمثل في عدة نقاط هي¹:

1. عملية تقويم الاداء وسيلة يمكن ان تساعد الإدارة في حسن الإلتزام الأمثل بالموارد المتاحة، فإذا كانت هنالك رغبة في إختيار مشروع إستثماري مثلاً فلا بد أن يخضع هذا المشروع إلى دراسة علمية وعملية وان يتم إختياره من بين عدة مشروعات مقترحة حتى يكون المشروع الذي وقع عليه الإختيار ناجحاً وذلك بعد إجراء عدة إختبارات وسائل تقويم له، أما المشروعات الفردية التي يتم إختيارها بدون دراسة علمية وبدون مفاضلة وتقويم تعد فاشلة وهو ما يؤدي إلى خسارة المشروع بمجرد الدخول فيه.
 2. تعتبر عملية تقويم الأداء أيضا وسيلة تساعد في التقليل من درجة المخاطرة وإختيار البديل المناسب من بين عدة بدائل مختلفة. فكلما كانت الأموال المستثمرة قليلة كلما كان عنصر المخاطرة أقل ، إن مؤسسات التمويل الدولية صلاتعطي القروض للدول النامية وذلك لإرتفاع نسبة ودرجة المخاطرة فيها إلا بعد دراسة وافية وعملية مثل المجال الذي يستخدم فيه القرض وضمان الحصول على أموال القرض من الفوائد.
 3. كما تساعد عملية تقويم الاداء على توجيه الاموال في المشروعات التي تحدد الاهداف المحددة، فإذا لم يتم المفاضلة بين المشروعات وإختيار البديل المناسب لتحقيق الأهداف المرسومة للمشروع فإن هذه الأموال سوف توجه إلى مشروعات فاشلة لا تحقق تلك الأهداف المحددة للمشروع .
- كما يضيف البعض الآخر ان أهداف تقويم الأداء تتمثل في²:
1. القيام بعمليات تخطيط الموارد البشرية في الشكل الصحيح.

¹ - كاظم جاسم العيساوي، دراسات الجدوى الاقتصادية وتقويم المشروعات، (عمان : دار المناهج، 2000م) ص ص99- 100.
² - رفاعي ممدوح عبد العزيز، إدارة المعرفة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة، جامعة الزقازيق فرع بنها، العدد الثاني ، 2002م، ص18.

2. تقويم سياسة الإختيار والإنتقاء.

3. تقويم سياسة النقل والتعيين والترقية الإدارية.

4. تقويم سياسة التدريب والتطوير.

5. تقويم سياسة الحوافز والأجور .

6. تخطيط سياسات وبرامج الترقية والتدرج والمسار الوظيفي .

7. كشف نقاط الضعف والقصور فى مهارات الإتصال.

8. مساعدة الموارد البشرية فى التعرف على نقاط الضعف ومجالات التقدم فى أداءها.

بينما يضيف بعض الكتاب أن عملية تقويم الأداء تستهدف ما يلي¹:

1. معرفة مستوى إنجاز الوحدة الإقتصادية للوظائف المكلفة بأدائها مقارنة بتلك الوظائف المدرجة فى خطتها.

2. الكشف عن أماكن الخلل والضعف فى نشاط الوحدة الإقتصادية وإجراء تحليل شامل لها وبيان مسبباتها وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها وإرشاد المنفذين إلى وسائل تلافيها مستقبلاً .

3. تحديد مسؤولية كل مركز أو قسم فى الوحدة الإقتصادية عن مواطن الخلل والضعف فى النشاط الذى يضلع به وذلك من خلال قياس إنتاجية كل قسم من أقسام العملية الإنتاجية وتحديد إنجازاته سلباً أو إيجاباً الأمر الذى من شأنه خلق منافسة بين الأقسام بإتجاه رفع مستوى أداء الوحدة.

4. الوقوف على مدى كفاءة إستخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة تحقق عائداً أكبر بتكاليف أقل وبنوعية أجود.

5. تحقيق تقويم شامل للاداء على مستوى الإقتصاد الوطنى وذلك بالإعتماد على نتائج تقويم الأداء إبتداءً بالمشروع ثم الصناعة ثم القطاع وصولاً للتقويم الشامل.

6. تصحيح الموازنات التخطيطية ووضع مؤشراتهما فى المسار الذى يوازن بين الطموح والإمكانيات المتاحة حيث تشكل نتائج تقويم الاداء قاعدة معلوماتية كبيرة فى رسم السياسات والخطط العلمية البعيدة عن المزاجية والتقديرية غير الواقعية.

7. تقديم تصوراً عاماً للإدارة العليا فى البلاد عن أداء الانشطة المختلفة فى الإقتصاد الوطنى وهذا ما يمكنه من إجراء مراجعة تقييمية شاملة تساعد على الإرتقاء بالإدارة الإقتصادية نحو الأفضل.

8. تنشيط الاجهزة الرقابية على أداء عملها عن طريق المعلومات التى يقدمها تقويم الأداء فىكون بمقدورها التحقق من قيام الشركات العامة بنشاطها بكفاءة عالية وإنجازها لأهدافها المرسومة كما هو مطلوب، حيث تقدم تقارير الاداء لأفضل المعلومات التى يمكن أن تستخدم فى متابعة وتطوير المتطلبات الإدارية والإقتصادية والمالية لمختلف الوحدات الإقتصادية.

مما تقدم يستنتج الباحث أن أهداف تقويم الأداء تتمثل فى الآتى :

¹- عبد الله الركوى منوى العنزى، تحليل الرفع المالى لأغراض تقويم الأداء دراسة تطبيقية على شركة خزف السعودية، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، المجلد الثالث والثلاثون، العدد الاول، يناير 2011م، ص256.

1. يوفر تقييم الأداء مقياساً لمدى نجاح المنشأة من خلال سعيها لمواصلة نشاطها بغية تحقيق أهدافها، لان النجاح مقياس مركب يجمع بين الفاعلية والكفاءة وبالتالي فهو أشمل من أى منهما وفى كلتا الحالتين تستطيع المنشأة أن تواصل البقاء والإستمرار فى العمل.
2. يوفر نظام تقييم الأداء معلومات لمختلف المستويات الإدارية فى المنشأة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المستندة على حقائق علمية وموضوعية.
3. يظهر تقييم الأداء التطور الذى حققته المنشأة فى مسيرتها نحو الأفضل أو نحو الأسوء وذلك عن طريق نتائج التنفيذ الفعلى للأداء زمانياً ومكانياً بالنسبة للمنشآت المماثلة.
4. يساعد على إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام والإدارات والمنشآت المختلفة وهذا بدوره يدفع المنشأة لتحسن مستوى أداءها.
5. يؤدى إلى الكشف عن العناصر الكفوءة وتحديد العناصر التى تحتاج إلى مساعدة من أجل النهوض بأدائها.
6. إن تقييم الأداء يؤدى إلى تحقيق الأهداف المحددة.

رابعاً: المبادي الأساسية لتقييم الأداء Performance evaluation Basic Principles

إن المبادي الأساسية لتقييم الأداء تتمثل فى الآتى¹:

1. تحديد الأهداف:
- لغرض تقييم كفاءة الأداء للوحدة الإقتصادية يتطلب التعرف على الأهداف التى تريد تحقيقها والتى يتعين تحديدها بشكل واضح ودقيق، مستعينين بالأرقام والنسب والتوصيف الملائم كالربحية والقيمة المضافة المطلوب تحقيقها وحجم ونوع السلعة والخدمات التى تنتجها وغير ذلك، فالوحدة الإقتصادية عندما ترسم السياسات على الهدف العام لنشاطها يجب ان تتوسع لتشمل جميع الأهداف التفصيلية لها.
2. وضع برنامج لإنجاز الأعمال:
- حيث يتم فى ضوء الأهداف المحددة وضع خطة متكاملة لإنجاز الأعمال بشكل تفصيلى ولكل مجال من مجالات النشاط فى الوحدة الإقتصادية، توضح فيها الموارد المالية والبشرية المتاحة للوحدة، وتحديد مصادرها وكيفية الحصول عليها والأساليب الفنية والإدارية والتنظيمية التى تتبعها فى إدارة واستخدام هذه الموارد وطبيعة الإنتاج وكيفية التسويق ونوع التقنية المستخدمة وأساليب اعداد القوى العاملة وتدريبهم.
3. تحديد مراكز المسؤولية:
- يقصد بمراكز المسؤولية كل وحدة تنظيمية مختصة بأداء عمل معين ولها سلطة إتخاذ القرارات التى من شأنها إدارة جزء من نشاط الوحدة الإقتصادية وتحديد النتائج التى سوف تحصل عليها ، لذلك يجب أن تعرف مسؤولية كل مركز من العملية الإنتاجية لغرض المساءلة وبيان أسباب الإنحرافات التى تقع خلال عملية التنفيذ .
4. تحديد معايير الأداء:

¹- المرجع السابق، ص257.

تتطلب إجراءات تقويم الأداء وضع معايير لغرض المقارنة مع النتائج المتحققة، والمعايير هي مجموعة المقاييس والنسب والأسس التي تقاس بها الإنجازات التي حققتها الوحدة الإقتصادية .

5. توفر جهاز مناسب لتنفيذ عملية تقويم الأداء

كما أن الأساسى لعملية تقويم الأداء يفترض وجوده قبل بدء العملية إذ يفترض وجود جهاز للرقابة وجمع المعلومات والمتابعة يقوم بتسجيل النتائج التي يتمخض عنها التنفيذ باستخدامها فى الأغراض المحددة التي تراها الإدارة حيث تعتمد نتائج تقويم الاداء على مدى الدقة فى جمع وتسجيل البيانات، لذلك وضع برامج التدريب المتخصصة لاستفيد منها كافة المستويات التنفيذية والرقابية .

خامساً: العلاقة بين نظام التكاليف المعيارية وتقييم الاداء Relationship Between the Standard Cost System and Performance evaluation

إن التكاليف المعيارية تساعد الإدارة فى الرقابة وتقييم الأداء من خلال التحديد المسبق لتكلفة الوحدة قبل البدء فى العملية الإنتاجية ومقارنتها مع التكاليف الفعلية لها بعد الإنتهاء من العملية الإنتاجية ويمكن أن يتم ذلك على مستوى العملية كما يمكن أن يتم على مستوى كل قسم من الأقسام ، فيمكن تحديد التكلفة لكل قسم قبل البدء على مستوى القسم وتقرن مع تكلفتها الفعلية فى نهاية العملية الإنتاجية وبالتالي يتحدد الإنحراف بعد إتمام العملية الإنتاجية فى منتجات القسم بشكل عام كما يتحدد الإنحراف على مستوى كل عنصر من عناصر التكلفة فى ذلك القسم¹.

كذلك تقويم الأداء فى كل مركز من مراكز المسئولية بعد تقسيم الوحدة الإقتصادية إلى مراكز المسئولية يتم وضع الانماط أو المعايير للأداء المستقبلى وذلك بالنسبة لكل عنصر من عناصر التكاليف والإيرادات فى كل مركز من مراكز المسئولية وبمقارنة الأداء الفعلى بالأداء المخطط أولاً بأول وبمعرفة المشرف على مركز المسئولية يمكن التعرف على إنحرافات عن الأداء المخطط مما يمكن من إتخاذ الإجراءات المصححة أولاً بأول ويتم وضع معدلات الأداء بصورة تكاليف معيارية وبهذا يمكن تحقيق الرقابة على الأداء، ويلى عملية وضع المعايير عملية القيام بتقويم الأداء وتتم عبر ثلاث خطوات رئيسية هي²:

2. تفسير الإنحرافات الناتجة عن التنفيذ الفعلى بالمقارنة مع الأهداف والخطط ويعتبر تفسير الإنحرافات ركناً أساسياً لعملية التقويم لأنه يؤدي إلى تتبع العلاقات السببية لهذه الإنحرافات حتى مصادرها الفعلية.

3. التحديد الواضح لمراكز المسئولية أى المراكز التي تسببت قراراتها وأنشطتها فى حدوث إنحرافات فى النتائج .
مما تقدم يتضح للباحث أن المعايير يمكن الإهتمام بها فى شأن تقويم الأداء وقياس كفاءته ومن الأهمية بمكان محاولة الإقترب من الموضوعية بقدر الإمكان عند وضعها وعلى المنشأة إختيار أفضل المعايير للمقارنة من واقع البيانات المتوفرة والتي يمكن الحصول عليها بتكلفة معقولة فى ظل الظروف المحيطة.

¹ - مدحت أبو النصر، الأداء الإداري المميز، (القاهرة: المجموعة العربية للتدريب والنشر، 2008م)، ص139.
² - هندواي محمد حافظ، إدارة الجودة الشاملة وإعادة هندة العمليات، (القاهرة: هبة النيل العربية للنشر، 2009م)، ص51.

يرى الباحث ان التقويم عملية إدارية تنجز من قبل المديرين بالوسائل الإدارية المختلفة المتعارف عليها وهو وسيلة وليس غاية فمن خلال التقويم يتم الحصول على المعلومات التي تفيد في إتخاذ القرارات منها ما يتعلق بالأفراد وذلك بتحديد قدرات كل فرد وإحتياجاته للتطوير والتدريب باعتبار نتائج عملية التقويم مدخلات لتلك البرامج التي تضطلع بها إدارة الموارد البشرية في المنشأة لرفع كفاءة أداء الافراد وزيادة وتحسين إنتاجية المنشأة، وفي إطار الرقابة الإدارية يمثل تقويم الأداء تطبيقاً شاملاً وعملياً لكونه مركزاً على قياس الكفاءة الإنتاجية في الأعمال الإستراتيجية وعلى ضوء المعايير المحددة للأداء وخاصة الجانب التكلفة يجب الإنتباه الى ان منشآت الأعمال غالباً ما تعتمد مقاييس الكفاءة بناءً على توفر المعلومات اللازمة لها وليس لأنها مهمة أو مفيدة جداً لها لذلك لابد من التركيز على ما هو مفيد للمنشأة وليس ما هو سهل قياسه ومتوفرة بياناته .

المبحث الثانى

تقويم الأداء الإدارى من منظور الكفاءة والفعالية

يتناول الباحث فى هذا المبحث تقويم الاداء من منظور الكفاءة والفعالية من خلال تقويم المدخل غير المالى كإطار مقترح بالإضافة إلى الإنتاجية والكفاءة وبعض أساليب وطرق رفع الكفاءة الإنتاجية وذلك على النحو التالى:

أولاً : مفهوم الكفاءة والفعالية

يعتبر تقويم أداء المنشأة معياراً إستراتيجياً إن كان ذلك إيجابياً أو سلبياً ويرجع هذا التقويم لأداء المنشأة وفقاً للمعايير وطرق تقويم المنشأة التى تستخدمها، وبذلك ينظر إلى المنشأة على أساس عناصرها التى تخضع دائماً وبصورة مستمرة لتقويم أدائها على المستوى الكلى (الشامل) فإن العناصر التى تخضع لتقويم الاداء على المستوى الكلى هى الكفاءة : يقصد بها العائد على الاموال المستثمرة والإنتاج ومعدل دوران المخزون والمبيعات، الفاعلية: يقصد بها نوعية المخرجات وكميتها والوقت المحدد للإنجاز والدخل والأرباح ورضاء العملاء والعاملين¹.

إن أداء المورد البشرى وان كان يمثل جزءاً لا يتجزأ من أداء المؤسسة ككل فهو فى حقيقة الأمر لايعبر عنه كوحدة دون إدراج أداء المورد الأخرى ما دامت المنشأة تحقق أهدافاً من خلال تفاعل مختلف مواردها، ومن منطلق المعالجة الشمولية للمنشأة يربط الباحثون الأداء بمدى بلوغ المنشأة أهدافها أحياناً وأحياناً أخرى بمدى الإقتصاد فى استخدام مواردها المتميزة بالندرة النسبية وبعبارة أخرى يستخدم للتعبير عن مستويات الكفاءة والفعالية التى تحققها المنشأة².

كما يقصد بالكفاءة مدى تحقيق الأهداف وبالتالي فهى تقاس بالعلاقة بين النتائج المحققة والأهداف المرسومة، فى حين يقصد بالفعالية القدرة على تدنية مستويات استخدام الموارد دون المساس بالأهداف المسطرة التى تقاس بالعلاقة بين النتائج وعوامله أو النتائج والموارد المستخدمة، بالإضافة الى الإختلاف فى تعريف الكفاءة والفعالية يحصر بعض الباحثين الأداء فى أخذ بعديه يجعله مرادفاً أما الكفاءة أو الفعالية فمنهم من يرى أن مفهوم الإنتاجية (الفعالية) يتساوى مع مفهوم الأداء الشامل وعلى هذا الأساس فقد عرف تقويم الأداء على أنه (قياس العلاقة بين الموارد المخصصة والنتائج المحققة ومنهم من يرى أنه يمثل (الكيفية التى تستخدم بها الوحدة الواحدة الإنتاجية مواردها المادية والبشرية فى سبيل تحقيق الأهداف المحددة من واقع القياس)، وعلى خلاف هؤلاء الذين ركزوا على الفعالية فقط، فقد ذهب آخرون إلى التركيز على الكفاءة لوحدها، حيث عرفها بعضهم بانها (مقارنة الأهداف أو المخرجات التى يسعى النظام إلى تحقيقها مع النتائج المتحصل عليها)، وفى الواقع الكفاءة والفعالية هما وجهان متلازمان عندما يتعلق الأمر بقياس الإنجازات كما يعكس ذلك التوجه الذى يعرف تقويم الأداء إنطلاقاً من البعدين معاً، حيث عرفه بأنه (معرفة العلاقة بين النتيجة والمجهود وهو أيضاً معلومة كمية فى أغلب الأحيان تبين حالة

¹ - B.Dervaux A.coulaud.Dictionnaires Management et De Controlees Gestion2ene Edition Dunod Paris 1999, p68.

² - هنداوي محمد حافظ، مرجع سابق،ص62.

أو درجة بلوغ الغايات والأهداف والمعايير والخطط المتبعة من طرف المنشأة¹، عملية التقييم نفسها عرضة للتقويم بدورها بمعنى أن هناك معايير يمكن أن يقوم من خلالها أسلوب التقييم نفسه، وهو الأسلوب التقويمي المستخدم يؤدي ما هو مستخدم لأجله على نحو مطمئن أم لا؟ ومن أشهر معايير التقييم الإنتاجي والتي يمكن إستعراضها بشكل عام كالآتي²:

1. معايير المنفعة: تهدف معاييرها إلى أن التأكد من التقييم سيخدم احتياج جميع المستخدمين لتلك المعلومات.
2. معايير الجدوى: تهدف إلى التأكد من أن التقييم واقعي، دبلوماسي.
3. المعايير القانونية: يقصد بها التأكد من أن التقييم سينفذ مراعيًا الجوانب القانونية والأخلاقية مع الأخذ في الاعتبار مصلحة المشاركين فيه إضافة إلى المتأثرين بنتائجه.
4. معايير الدقة: تهدف إلى التأكد من أن التقييم سيكشف ويقدم معلومات كافية تقنيا عن المزايا الخاصة بالموضوع المقدم وتقدر قيمته وجدارته.

وهناك معايير أخرى لتقويم أي برنامج إلا أن هناك معيارين هما من الأهمية بمكان حال الحكم على برنامج تقويم إنتاجي وهما معيار الفاعلية Effectiveness والكفاءة Efficiency وتشير معظم مراجع الإدارة إلى أن الفاعلية تعني الوصول إلى الأهداف أو النتائج المرغوبة، أو عمل الشيء الصحيح، أي أن الفاعلية تعني مدى نجاح البرنامج في تحقيق أهدافه، وهذا يعني أن درجة فعالية البرنامج إنما تقاس بمدى تحقق الأهداف المحددة له والتي وجد أصلاً لتحقيقها، وتلك الأهداف بالطبع عبر عن رغبات المجتمع وتطلعاته مع إختيار أفضل البدائل للوصول إلى تلك الأهداف.

أما الكفاءة فتعني الإقتصاد أو خفض التكاليف عند محاولة تحقيق الأهداف، إنها تعني بشكل آخر عمل الأشياء بطريقة صحيحة دون أخطاء لخفض التكلفة في المال أو الجهد أو الوقت أي أنها بتعبير ثالث محاولة الوصول إلى أكبر عائد ممكن بأقل جهد ومال وفي أفضل وقت أو بمنظور النظم محاولة الوصول على أكبر قدر من المخرجات مع أكبر إقتصاد في المدخلات، أو الحصول على مقدار معين من المخرجات بإستخدام أدنى حد من المدخلات، فالكفاءة في حقيقتها درجة الإقتصاد في إستخدام المدخلات للحصول على نفس النتائج أو درجة الزيادة في المخرجات بنفس المدخلات، وقد خلط بعض الباحثين والدارسين في مجال الإدارة بين مفهومى الكفاءة والفاعلية، إلا أن هناك شبه إجماع بين علماء الإدارة على التمييز بين هذين المفهومين، فبينما يركز مفهوم الفاعلية على أسلوب تحقيق المخرجات والمدخلات (تكلفة الحصول على هذه المخرجات) وعليه يمكن القول بان الكفاءة هي منظور إقتصادي للفاعلية.

¹ - عبد المليك مزهوده، الأداء بين الكفاءة والفاعلية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الأول، 2001، ص87.

² - هنداوي محمد حافظ، مرجع سابق، ص64.

كذلك يتم التمييز بين الكفاءة والفاعلية لارتباطهما مع بعضهما إلا ان الكفاءة تعنى محاولة الوصول إلى الهدف بأقل تكلفة ووقت وجهد أما الفاعلية فتعنى الوصول إلى الهدف المطلوب¹.

فكفاءة وفعالية العمل التجارى يحدده النظام والتقسيم الداخلى وطبيعة الاداء والإنجاز المحقق من الدوائر والأقسام وطرق تفاعل مع بعضها البعض الذى تبرز أهمية فى سرعة الإجراءات وتبادل المعلومات والمراسلات فيما بينها مما يضمن جودة فى الإنتاج واتخاذ القرارات فى وقتها المناسب وهذا الإنسياب والتناسق الذى عادة ما يقود إلى مواجهة أى طارى قد يعترض العمل ويساعد على تطوير وتوسيعه وإضافة خطوط إنتاج جديدة وبالتالي نجاح العمل واستمراره، هناك معايير أخرى أشار إليها بعض الكتاب يمكن النظر إليها من خلال أكثر من زاوية واحدة كما يلي²:

1. معايير كمية: تعتبر من أهم المؤشرات التى يمكن الإهتمام بها للحكم على مدى كفاية أداء المنشآت إذ أنها تعكس مدى تحقيق الوحدة للأهداف التى من أجلها قامت الدولة أو الأفراد بإنشاءها، وهناك مؤشرات كمية رئيسية تستطيع الوحدات التقييمية إستخدامها للحكم على العمليات الكمية للمنشأة وأهم هذه المؤشرات مايلي³:

أ. معدل العائد

ب. نسبة إسترداد الديون

ج. زيادة معدلات التوظيف

د. زيادة معدلات المخرجات

هـ. عدد المعاملات المالية المنجزة

و. مدى إعادة تمويل المشاريع التنموية

أيضاً هناك مقاييس مباشرة لهيكل الكفاءة (كفاءة التكلفة وكفاءة الربح المعيارى والبدل)، التى يفترض أن تكون علاقتها إيجابية مع الأداء التى يشترط لصحتها أيضاً ان تكون العلاقة إيجابية بين متغيرات هيكل الكفاءة ومتغيرات قوة المنافسة (مقياس التركيز والحصة السوقية) بحيث تكون الحصة السوقية والتركز نتاجاً لعلاقة إيجابية مع متغيرات هيكل الكفاءة، وهو ما يعرف (بعلاقة الهيكل - الربح الموجبة) وهى تتمثل فى الآتى⁴.

i. كفاءة التكلفة: Cost Efficiency

تتميز بها المنشآت الكفوءة إدارياً ، وذلك من خلال قيامها بممارسة رقابة على التكاليف وإستخدامها لمدخلات بأسعار تعمل على خفض التكاليف، وبكميات تتناسب مع القدر اللازم للتشغيل الأمثل للمنشأة، كما أن كفاءة التكلفة يمكن أن تنتج من إعتقاد إدارة المنشأة على تقنيات وتكنولوجيا إنتاجية تحقق تكاليف عند حدها الأدنى .

¹- خالد محمد الحياصات، معايير قياس كفاءة وفاعلية إستراتيجية إدارة الموارد البشرية وعلاقتها بالأداء المؤسسى فى المؤسسات الصحفية الأردنية من وجهة نظر الموظفين، المجلة الأردنية فى إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، المجلد (2) العدد (4)، تشرين الاول 2006م، ص564.

² - المرجع السابق، ص566.

³ - زاهد محمد ديري ، الرقابة الإدارية، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2012م)، ص106.

⁴ - عز الدين مصطفى، ونضال أحمد، أثر قوة السوق وهيكل الكفاءة على أداء البنوك التجارية - دراسة تطبيقية على البنوك التجارية المدرجة فى بورصة عمان، المجلة الأردنية فى إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، المجلد(3)، العدد (3) تموز 2007م، ص256.

وعملياً تقيس كفاءة التكلفة درجة إقتراب المنشأة من تكاليف أفضل ممارسة وبمنحنى تكاليف عند حده الأدنى، أو مدى إقتراب المنشآت الصناعية من المنشأة الأقل تكلفة والأفضل ممارسة ضمن العينة، وذلك لنفس المتغيرات ووفق نفس الظروف .

ii. كفاءة الربح Profit Efficiency

وهي تعبر عن المدى الذى تقع فيه أرباح المنشآت دون أفضل وأقصى ربح محقق من قبل أفضل منشأة داخل عينة الدراسة، حيث تقيس كفاءة الربح مدى إقتراب المنشأة من تحقيق أقصى ربح ممكن عند مستوى معين من المدخلات والمخرجات والمتغيرات الأخرى .

وتعتبر كفاءة الربح (المعيارى والبديل) من أكثر مفاهيم الكفاءة الإقتصادية شمولية، فبمقارنتها مع كفاءة التكلفة يلاحظ أن كفاءة الربح تعتمد فى نتائجها على من التكاليف والإيرادات، والبتالى توفر معلومات أشمل تفيد فى تحليل كفاءة المنشأة ، فالدراسات التى لاتأخذ مفهوم كفاءة الربح بعين الإعتبار يمكن تكون نتائجها خادعة، ذلك ان النظر بشكل جزئى لنتائج كفاءة التكلفة يمكن ان يشير إلى عدم كفاءة التكاليف، وذلك بسبب زيادة تكاليف منشأة معينة عبر الزمن دون الأخذ فى الحسبان إحصائية الزيادة فى الإيرادات بنسبة أكبر من الزيادة فى التكاليف .

2.معايير الكفاءة الإنتاجية: يتطلب هذا المعيار ضرورة التحديد الكمي لعناصر المدخلات وفقاً لطبيعة كل عنصر فيها، بالإضافة إلى التحديد الكمي لعناصر المخرجات سواء كانت فى صورة سلع أو خدمات وفقاً لطبيعة كل عنصر فيها أيضاً ، وطالما أن الإنتاجية تقاس كنسبة بين عناصر المخرجات والمدخلات فإن قياسها يعتمد بدرجة كبيرة على الأساليب الكمية من ناحية، وان زمة هذا القياس تعتمد على مدى توفر البيانات والمعلومات عن كل من المدخلات والمخرجات من ناحية أخرى ويتم التعبير عن معايير الكفاءة الإنتاجية بنسبة المخرجات وتشير إنتاجية كل وحدة من المدخلات .

3. معايير الفعالية والنوعية: يعتبر هذا المعيار من المعايير التى تعبر عن مدى الفاعلية فى إستخدام الموارد المختلفة، كما ويرتبط هذا المعيار بالنتائج النهائية لتنفيذ البرامج المعين وتحديد علاقة هذه النتائج بالأهداف العامة المتوقعة للبرنامج والمحددة من قبل، كما أن هذه المعايير تشير إلى الآثار المترتبة على إنجاز الخدمة المعنية ومدى مقابلتها للإحتياجات المشتركة لأفراد المجتمع، لذلك تعتبر معايير الفاعلية من المعايير التى تحتاج إلى بيانات دقيقة عن آثار تقديم الخدمة ونوعيتها، ومعيار الفاعلية الجيد هو الذى يحدد درجة النجاح فى تحقيق أهداف البرامج، ولايظهر الآثار الإيجابية الناتجة عن تحقيقها فحسب بل يجب أن يظهر الآثار السلبية المترتبة على عدم تحقيق هذه الأهداف .

4. المعايير الخاصة بالبحث والتطوير والنمو الذاتى: لقد تزايد الإهتمام فى الوقت الحاضر بمجال البحث والتطوير والنمو الذاتى الذى يعتبر معياراً مهماً فى المدى البعيد لتحسين أداء المنشآت من خلال الإهتمام بنوعية الخدمات المقدمة وليس كمية الخدمات، وهذا يتحقق فعلياً من خلال الإهتمام بالمؤشرات العديدة التالية:

أ. كمية الإنتاج

ب. فرص العمل

ج. الصادرات

د. تنوع الإنتاج

هـ. تحسين نوعية الإنتاج

و. التدريب والإعداد الجيد

ي. نوعية البحوث المرتبطة بالعمل .

كذلك ينظر الكثير من الباحثين إلى عملية تقييم الاداء على أنها مرحلة أو جزء من عملية الرقابة، باعتبارها تنصب على الإنجازات المحققة فى المنشأة وتتمارس من أجل الإجابة: على ماذا تحقق مما يجب أن يتحقق ؟ أما لماذا لم يتحقق الذى كان يجب أن يتحقق ؟ فالإجابة عليه هى مرحلة أخرى من مراحل الرقابة ولا يدخل فى عملية إطار تقييم الاداء أن هذه الأخيرة تتوقف عند مقارنة النتائج الفعلية مع المؤشرات المرجعية ثم إصدار حكم بشأن أداء المنشأة أما الرقابة فهى بالإضافة إلى عملية تقييم الاداء فى حد ذاتها تتضمن أيضا دراسة الانحرافات إن وجدت لتحديد أسبابها وكذا التدابير الواجب إتخاذها، وفى هذا الشأن هناك من يرى أن تقييم الاداء هو جزء من عملية الرقابة، فإذا كانت الرقابة هى عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لى يصل إلى هدف محدد فإن تقييم الأداء هو إستقراء دلالات ومؤشرات المعلومات الرقابية.

وعلى هذا الأساس فإن تقييم الاداء هو عملية قياس إنجازات المنشأة المحققة فعلاً بإستخدام مؤشرات أغلبها كمية ليصبح لدى المسير، بالإضافة إلى المعلومات المعيارية معلومات حقيقية تعبر عن النتائج الفعلية للمنشأة أو إحدى وظائفها (الأنظمة الفرعية)¹.

مما تقدم يتضح للباحث أن تقييم أداء المنشأة الصناعية من العمليات الإدارية التى يحتاج لها جميع الأفراد فى التنظيمات الإدارية الخاصة منها والحكومية، فهى جزء أساسى من العمل الإدارى يهدف إلى معرفة كيفية تنفيذ النشاطات المختلفة وكيفية تحقيقها للأهداف المرسومة وبذلك فإن عملية تقييم الأداء يجب أن تتضمن الأبعاد التالية: (مدى الفاعلية)، (مدى الكفاءة)، (إمكانية التطوير والنمو)، ولتحقيق ذلك لابد من تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية لعملية التقييم بالإضافة إلى الأهداف الكمية والنوعية لإمكانية قياسها ومقارنة نتائجها مع ما تم تحديده فى السابق ، أيضاً وضع المعايير بصورة علمية ودقيقة والعمل على ضرورة مقارنة الأداء مع هذه المعايير لى تتعرف الإدارة على طبيعة عملياتها الإنتاجية وجدواها الإقتصادية، ومن ثم على المنشأة الصناعية تقييم التطبيق العملى لهذه العملية بكل أبعادها وتحليل المعلومات كمرحلة أخيرة والبيانات بمشاركة جميع الأطراف فى هذه العملية من أجل تصحيح الانحرافات .

ثانياً: تقييم المدخل غير المالى

¹ - عبد الملوك مزهوده، مرجع سابق، ص ص95-96.

ان الهدف الكلى لهذا التقييم هو الوصول الى ترتيب نسبي لبدائل عناصر التكلفة المؤثرة على الاداء غير المالى فى المنشآت والتي تتمثل فى معايير مسببات الرضاء والاحتفاظ بالعملاء ورضاء العاملين بشكل أساسى ويتم تطبيق المدخل المقترح كما يلى¹:

1. تحديد الاهمية النسبية لمعايير قياس الاداء غير المالى فى المنشآت من خلال إقتراح قائمة بالمقاييس المستخدمة مثل:

- أ. درجة رضاء العملاء .
- ب. عوامل جذب عملاء جدد .
- ج . درجة رضاء العاملين .
- د. معدل نمو العملاء .
- و. معدل تقديم خدمات ومنتجات متطورة .

2. تتضمن هذه الخطوة تقويم أثر كل بديل من بدائل عناصر التكلفة على الاداء غير المالى حيث تتم المقارنة المزدوجة لكل بديلين معاً كما يلى:

- أ. ماهو عناصر التكلفة الأكثر أهمية بالنسبة للهدف غير المالى (رضاء العميل).
 - ب. هل عناصر التكلفة (أقل تكلفة للمنتج) أم (الأكثر سرعة) ولاى مدى (1-9) .
 - ج. هل عناصر التكلفة (الدقة فى المنتج) أم (الملائمة) ولاى مدى (1 - 9) .
- ويتم ذلك بالنسبة لكافة معايير القياس للأهداف غير المالية بالمنشأة الصناعية .
3. تركيب وبناء نتائج التقييم لكل أوزان مقاييس المخرجات، وأيضاً بدائل عناصر التكلفة ن حتى يتم دمجها معاً لإيجاد قائمة نهائية من أوزان بدائل عناصر التكلفة للوصول إلى الأهمية النسبية لعناصر التكلفة وأثرها على الأداء غير المالى بالمنشأة.

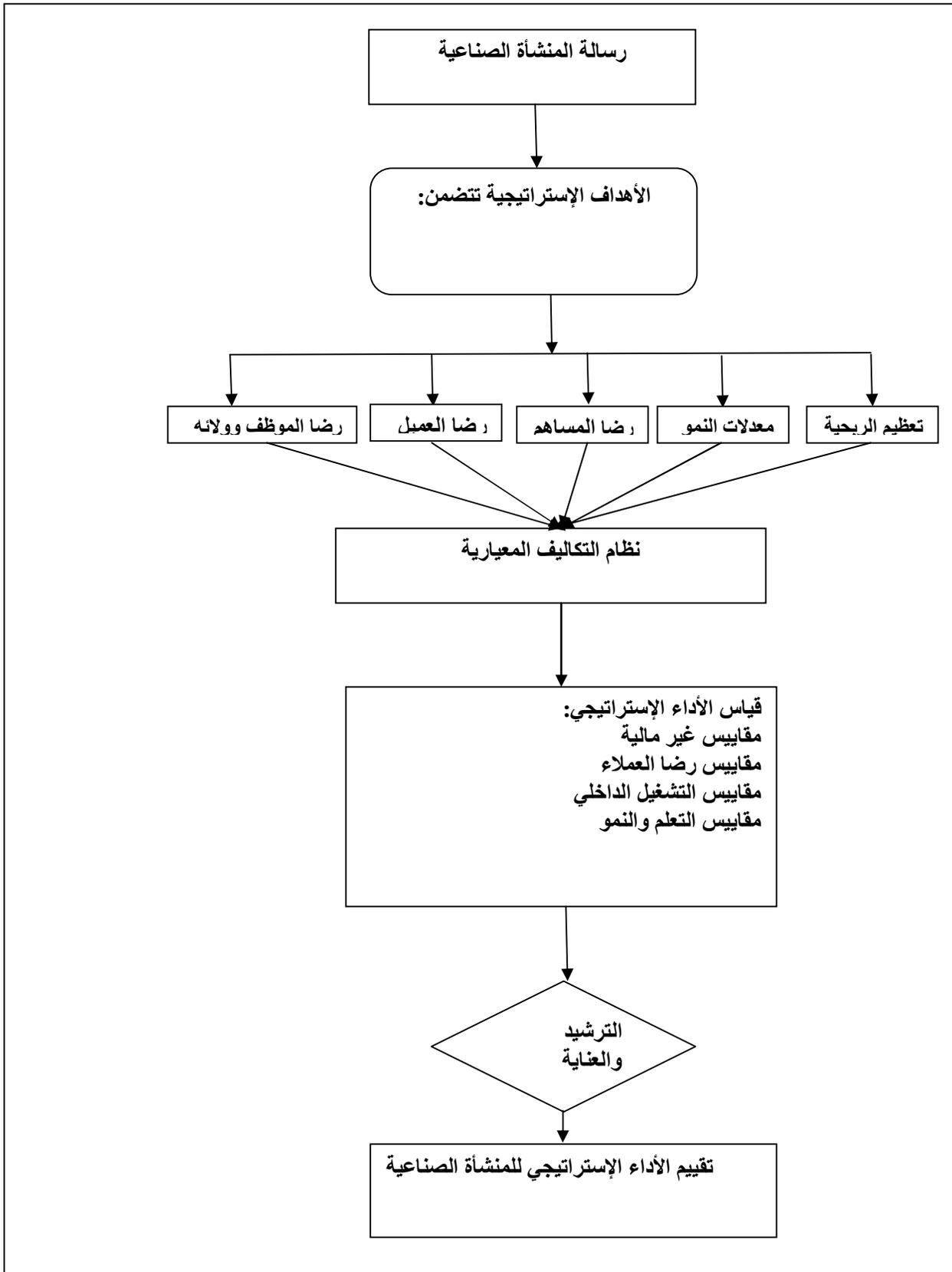
لذلك فإن هذا النظام يساعد متخذى القرارات على التقييم المستمر للإستراتيجية المنفذة من خلال تقويم الإدارات والأقسام المختلفة داخل المنشأة لكافة أبعادها المالية وغير المالية بشكل مستمر مع التركيز على الابعاد غير المالية وفى نفس الوقت مما يحقق فاعلية القياس وتقييم الأداء للمنشأة .

يمكن تلخيص النموذج المقترح من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1/2/3)

قياس وتقييم الأداء الإستراتيجي للمنشأة الصناعية

² - سعد صادق بحيرى، منهج استراتيجي مقترح لتطوير اساليب قياس وتقييم الأداء فى البنوك، مجلة البحوث التجارية جامعة الزقازيق، كلية التجارة ، المجلد الخامس والعشرون، العددان الأول والثانى، يانير ويوليو 2003م، ص ص247-248.



المصدر: إعداد الباحث، 2016 م

الشكل رقم (1/ 2/3) يوضح قياس وتقويم الأداء الإستراتيجي للمنشأة الصناعية من خلال الإهتمام بالمقاييس غير المالية فى المقام الأول ومن ثم التدرج للمقاييس المالية حتى تستطيع المنشأة الصناعية تحقيق أهدافها فى الأجل القصير والطويل.

كذلك إذا ارادت المنشأة تطوير هذا النموذج ضمن الابعاد السابقة أعلاه يتطلب التركيز على ما هو ملائم للتصنيع ويجعلها أكثر إنسجاماً مع واقع بيئتها الداخلية والخارجية والجدير بالذكر ان النموذج يتصف بالمرونة حيث أن الأهداف يمكن ان تتغير بمرور الزمن وفق أولوياتها وبين المنشآت الخاصة بإعتبار لكل منشأة صناعية مقاييسها الخاصة بها وحسب إستراتيجتها ولكن لا بد من تحديد إطار عام للمعايير المذكورة سابقاً.

ثالثاً: الإنتاجية والكفاءة

من بين المفاهيم الإقتصادية التى تعبر عن مدى الإهتمام بالبعد الإقتصادى للمنشآت، مفهومى الإنتاجية والكفاءة ، عرفت الموسوعة العربية مصطلح الإنتاجية فى الإقتصاد بأنه معدل ما يمكن الحصول عليه من الإنتاج، ويأخذ هذا المعدل صيغة تناسب بين مجموع المخرجات التى يتم الحصول عليها من سلع وغيرها ومجموع المدخلات التى يتم إدخالها فى سبيل إنتاج هذه السلع من عمل وآلات ومواد أولية، وقد وردت الإنتاجية لدى بعض الكتاب على أنها الإختيار الأفضل والإستخدام الأمثل للمدخلات من أجل الحصول على مخرجات معينة، أو التوازن الذى يمكن تحقيقه بين عوامل الإنتاج المختلفة للحصول على أكبر إنتاج بأقل قدر من التكاليف، وتتجلى العلاقة بين الإنتاجية والكفاءة فى كون الإنتاجية تعنى مقدار الوحدة من المخرجات بالنسبة للوحدة من المدخلات، بينما الكفاءة ترتبط بدرجة الإستخدام الأمثل للإمكانات المتاحة (المدخلات بأقل تكلفة ممكنة) للحصول على أكبر قدر من المخرجات¹.

تتطلب فاعلية الإنتاج توافر عدة مقومات أهمها²:

1. حجم طلب كبير يؤدي إلى إنتاج كبير والبتالى ينتج تكلفة منخفضة.
2. درجة إستغلال عالية للطاقة الإنتاجية تسهم فى تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة.
3. سعر مناسب يقوى على المنافسة لان المشترين لمنتجات هذا النمط يهتمون بشكل عام بالسعر بينما يهتم مشترو نمط إنتاج الطلبيات والدفعات بالجودة والمواصفات المتميزة قبل السعر .
4. جهود تسويقية فعالة تهىء طلب كبير لتصرف الإنتاج وتغطية التكاليف العالية لاسيما للتجهيزات الآلية المتخصصة.
5. تخطيط مالى فعال لشراء وإحلال دورى للآلات.

¹ - سحر عبد الرشيد، ادارة الجودة الشاملة، المؤتمر العلمى الرابع لجامعة عدن تحت عنوان جودة التعليم العالى نحو تحقيق التنمية المستدامة، (تقويم برامج كليات جامعة عدن) 11- 13، أكتوبر 2010م، ص 25.

² - أحمد سيد مصطفى، التنافسية فى القرن الحادى والعشرين (مدخل إنتاجى) ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العربى السنوى الخامس فى الإدارة، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية تحت عنوان: دور المدير العربى فى الابداع والتميز، جمهورية مصر العربية، شرم الشيخ، 2 - 9 نوفمبر، 2004 م)، صص 112- 113.

6. توازن مراحل خط الإنتاج بمعنى تساوى عبء العمل ووقته بين المراحل الإنتاجية بقدر الإمكان لأن إستقالة زمن إحداها عن التي قبلها يعنى فترات إنتظار ووقت عاطل.

7. إمداد سريع ومستمر لمواضع الأداء بالإحتياجات من المخزون لدرء إحتتمالات التوقف.

8. متابعة مستمرة بشرية أو آلية (بالحاسب) لضمان إستمرارية وعدم توقف خط أخطوط الإنتاج للآلات وتوصيلات الطاقة المحركة والتهوية لتجنب توقف مفاجيء لإحدى آلات أو مراحل الإنتاج.

9. صيانة مستمرة وفاعلة.

10. سياسات فعالة للأفراد تهىء حافزاً مناسباً للعمالة ورفع درجة الرضاء عن العمل لدرء او تجنب الملل والسأم الناتج عن تكرارية ومحدودية الإختصاصات.

إن جوهر تحقيق الكفاءة الإنتاجية يتمثل فى توجيه الموارد نحو أفضل الإستخدامات الممكنة، ويعنى ذلك حسن إستخدام الموارد المتاحة للمشروع بهدف تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بأقل تكلفة ممكنة مع مراعاة البعد الزمنى (الوقت المناسب) كما تعنى الكفاءة الإنتاجية العلاقة النموذجية بين المدخلات inputs وبين المخرجات outputs وحتى تحقق الكفاءة الإنتاجية فلا بد من إستخدام أدوات رقابية أهمها ما يلى¹ :

أ. إستخدام الموازنات التخطيطية .

ب. إستخدام النموذج المقترح تطبيقه .

ج. الرقابة على الجودة .

حيث تعتبر الأدوات سالفة الذكر من أهم الأساليب التى تمثل أحد أهم أركان ومقومات نظام الرقابة الداخلية ويكون مؤشر الكفاءة إيجابياً إذا ما كانت المخرجات إلى المدخلات أكبر ما يمكن، أو عندما تكون المدخلات إلى المخرجات أقل ما يمكن.

كما يحكم الكفاءة الإنتاجية مجموعة من المبادئ والقواعد التى تحكم الكفاءة الجزئية والكفاءة الكلية والكفاءة الهندسية فى المنشأة وذلك من خلال تحديد أهداف كمية وقيمة تحقق العلاقة المثلى بين المدخلات والمخرجات، وتحديد الأهداف الكمية يتطلب إستخدام الأساليب الإحصائية وتحديث البيانات أولاً بأول وفقاً لمعدلات التنفيذ الفعلية وصياغة ذلك فى تقارير دورية توازن بين ما هو محدد مقدماً بالموازنات التخطيطية أو التكاليف المعيارية وبيان الإنحرافات السلبية أو الإيجابية حيث تمل الاخيرة مؤشراً للكفاءة الإنتاجية، وعلى ذلك فإن بناء نظام النموذج المقترح يكون مستندا على قاعدة غنية للمعرفة تستند على تبادل الخبرات والتعاون المشترك بين المهندسين لتقديم الخبرة الفنية والهندسية والمحاسبين لتقديم الخبرة المحاسبية والمالية وهو ما يتحقق من وضع معايير للتكلفة تكون أساساً لقياس الأداء، هذه الأدوات كلما تم إعدادها وفقاً لقاعدة معرفة متكاملة فإنها سوف تسهم فى تحقيق الكفاءة الإنتاجية المنشودة.

رابعاً: أساليب وطرق رفع الكفاية الإنتاجية

¹ - سمير أبو الفتوح صالح، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، (المنصورة: المكتبة العصرية، 2004م)، ص756.

تتمثل أساليب وطرق رفع الكفاية الإنتاجية فى الآتى¹:

1. **دراسة العمل:** يقصد به أسلوب دراسة طرق الاداء وقياس الزمن بهدف تبسيط الاعمال والإقلال من الضياع والفاقد والجهد والوقت.
2. **ظروف العمل:** وهو أسلوب دراسة كل ما يحيط بالعامل من ظروف طبيعية وصناعية وتحسينها للقضاء على الإجهاد الذى يتعرض له العامل أثناء عمله نتيجة لهذه الظروف وبالتالي رفع كفاءته.
3. **تحليل القيمة:** وهو أحد الأساليب الغير مباشرة لخفض التكلفة عن طريق دراسة عناصر التكاليف المطلوب توفرها فى المنتج ثم محاولة إنتاجه فى صورة يمكنها تحقيق الوظائف المطلوبة وبأقل تكلفة.
4. **تخطيط ومتابعة الإنتاج:** يهدف هذا الاسلوب إلى الانتفاع بجميع إمكانيات الانتاج المتاحة، بصورة منظمة لضمان إستمرار الإنتاج بدون توقف وتحديد الحجم الأمثل للإنتاج والشراء ومراقبة المخزون والإقلال من الوقت الضائع نتيجة سوء التخطيط وعدم إنسياب مقومات الإنتاج فى الوقت والمكان المناسبين.
5. **مراقبة جودة الإنتاج:** تهدف إلى ضمان الحصول على منتجات ذات جودة عالية وبأقل قدر ممكن من التكلفة عن طريق الإقلال من المنتجات الهالكة والمرفوضة وذلك بإنتهاج أسلوب التفتيش على المادة الخام قبل إستخدامها وبيدأ ذلك من مرحلة طلب عينة من المورد ومطابقتها بالفحص للمواصفات التى يطلبها المستورد شريطة أن تكون كل الكمية المستوردة مطابقة للمواصفات المتفق عليها، يلى ذلك تحديد نقاط فحص وتفتيش معينة أثناء التشغيل ثم فحص المنتجات النهائية قبل طرحها للتداول.
6. **تخطيط المصانع ومناولة المواد:** هو أسلوب تحديد أماكن الورش داخل المصنع وما تحويه من ماكينات وآلات وذلك لضمان الإنسياب السلس لحركة المواد والقوى العاملة بالمصنع لضمان الحصول على إنتاج مستمر دون أى أعطال بإستخدام قواعد ونظم التخطيط طبقاً لبرنامج زمنى محدد يؤدى لضمان إستمرار الإنتاج.
7. **الصيانة الوقائية:** إن وضع برنامج زمنى للكشف والفحص على الماكينات والمعدات واتخاذ إجراء مناسب وكذلك إعداد برنامج محدد لعمليات التشحيم والتزيت للمعدات يؤدى إلى ضمان إستمرار الإنتاج.
8. **التكاليف الصناعية:** إن إدخال نظام لمحاسبة التكاليف بالمنشأة خاصة نظام التكاليف المقترح وهو نظام يحد عناصر تكاليف المنتجات مقدماً لفترة زمنية مستقلة عن طريق وضع المعايير بالطرق العلمية والمعملية وبمقارنة الاداء الفعلى مع هذه المعايير تتضح الإنحرافات إن كانت سالبة أو موجبة، وبالتالي يعرف الفقد والضياع فى الوقت والمستلزمات الإنتاجية ويقيم كمياً ومالياً ويعمل على تقليله أو تفاديه مستقبلاً الامر الذى يخفض معدلات تكاليف الإنتاج ويرفع من كفاءة التشغيل.

¹ - بابكر الفاضل حسن، الكفاية الإنتاجية : المفهوم و الهدف والاسلوب، مجلة مركز تطوير الإدارة، الخرطوم، العدد الرابع، نوفمبر 2011م، ص82.

9. الأجر والمكافآت التشجيعية: يمكن هذا الأسلوب من تحديد طريقة دفع أجر العامل إما على أساس زمني أو إنتاجي أو الوقت الذي يستغرق أثناء التشغيل وهذا يحفز العاملين ويدفعهم لزيادة الإنتاج ورفع الجودة ويساعد على خفض العوادم والمرفوضات.

10. هناك أساليب أخرى عديدة تساعد بصورة فعالة على دفع معدلات الإنتاج والجودة وزيادة الحصة السوقية للمنتجات ورفع مهارة العاملين والحصول على تعاون التيم العامل Team Work منها على سبيل المثال التسويق، الامن الصناعي، تقييم الوظائف .

11. قيام الإدارات المتخصصة في كل منشأة بإجراء دراسة متأنية وعميقة ومستبصرة لكل العوامل المحيطة بالمنشأة وكذلك المحددات والمؤثرات على الكفاءة الإنتاجية، شريطة ان تكون نتائج هذه الدراسة كمرشد عملي.

هنالك بعض العوامل الأساسية المؤثرة في الإنتاجية تتمثل في الآتي:

أ. الأفراد وأهم خصائصهم المؤثرة في الإنتاجية مايلي: العدد، مستوى المهارة، المستوى العلمي الثقافي، المهارات والقدرات ، الإهتمامات والدوافع، التركيب المهني والإجتماعي لقوى العمل .

ب. رأس المال واهم خصائصه ما يلي : رأس المال الثابت (آلات، معدات، مباني) من حيث الحجم والمستوى التكنولوجي ومدى تطور البحوث، حجم وتركيب المواد الخام المستخدمة.

ج. المعلومات المرتدة Feed Back: يقصد بها المعلومات التي تصف العلاقات التبادلية بين المدخلات والمخرجات في نظام الإنتاج في منشأة معينة، وكذا معلومات عن العلاقات التبادلية بين المنشأة وغيرها من المنشآت أو بينها وبين عناصر المناخ الدولي أو الإقليمي ، وبذلك أنه يمكن إعتبار المعلومات المرتدة بمثابة مقياس للإنتاجية بوضع كفايات العمليات الإنتاجية من خلال الحكم على العلاقة بين تكلفة المدخلات والمخرجات . مما تقدم يلاحظ الباحث ان الإنتاجية تعبر عن المقدرة على خلق الناتج (القيمة المضافة) بإستخدام عوامل إنتاج محددة خلال فترة زمنية معينة والكفاية الإنتاجية هي التي تختص في الإنتاج وتبعاً لذلك فالمستوى الأمثل للإنتاجية هو الحصول على أقصى كمية من الإنتاج من قدر معين من الموارد، وعلى هذا الاساس فإن على المنشأة الصناعية دراسة المستلزمات والتكاليف المادية المترتبة على الكفاءة الإنتاجية من خلال تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية لعملية التقييم وتحديد أهداف كمية ونوعية لإمكانية قياسها ومقارنة نتائجها مع ما تم تحديده من أهداف في السابق، كذلك وضع المعايير بصورة موضوعية والعمل على مقارنتها مع الاداء المحقق فعلاً من أجل تحقيق معدلات النمو في المبيعات ومن ثم البقاء والاستمرارية.

يستنتج الباحث أن جودة الإنتاج والسعر المنخفض وعدم وجود آثار ضارة على المجتمع تعتبر من أهم المتغيرات بصدد قياس كفاءة وفاعلية الاداء، خاصة في الدول النامية التي تتجه إلى التصنيع كوسيلة للتخلص من إستمرارية التخلف التي تلاحقها، فعادة سوق هذه الدول غير قادرة على إستيعاب إنتاجها الصناعي بالحجم اللازم لتحقيق معدل مناسب من النمو من ناحية، كما تفنقر إلى رأس المال اللازم من ناحية أخرى وحتى يصبح برنامج التصنيع ناجحاً فلا بد لإنتاج هذه الدول من أن يكون قادراً على غزو الأسواق الأجنبية للتغلب على ضيق السوق المحلي من

ناحية، ولتوفير النقد الأجنبي اللازم لبرنامج التنمية من ناحية أخرى، ولا يتأتى ذلك إلا إذا كانت منتجات هذه الدول قادرة على التنافس مع المنتجات المحلية والأجنبية من حيث الجودة والسعر وحماية البيئة، وهذا يوضح مدى أهمية معايير جودة الأداء بصدد قياس كفاءة وفعالية التشغيل.

المبحث الثالث

مقاييس تقويم الأداء في إطار متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة

يتناول الباحث في هذا المبحث مقاييس تقويم الأداء في إطار متغيرات بيئة الأعمال الحديثة وذلك من خلال وصف بيئة الأعمال المعاصرة وتقويم الأداء التقليدي وأسباب الحاجة إلى استخدام مقاييس أداء غير مالية ومؤشرات تقويم الأداء إلى جانب مقاييس الأداء الملائمة لبيئة التصنيع الحديثة وذلك على النحو التالي:

أولاً: وصف بيئة الأعمال المعاصرة

تعرضت بيئة الأعمال داخل وخارج الوحدات الاقتصادية إلى مجموعة من المتغيرات التي أثرت على مختلف نواحي الأداء في تلك الوحدات، فبينما إتصفت بيئة الأعمال في السابق بالسكون والاستقرار والتغير البطيء وعلى فترات زمنية طويلة، فإن بيئة الأعمال المعاصرة إتصفت بالحركة والتغيرات السريعة والمتلاحقة وعلى فترات زمنية قصيرة نسبياً، وتبدو مظاهر تلك المتغيرات واضحة على مكونات هذه البيئة من أسواق ومنافسين ومنتجات وزبائن والتكنولوجية المستخدمة وغيرها، ومن أبرز هذه المتغيرات تتمثل في الآتي¹:

1. زيادة حدة المنافسة على المستويين المحلي والدولي وأثر ظهور التكتلات الاقتصادية الدولية واندماج الوحدات الاقتصادية في كيانات كبيرة والتطبيق الفعلي لإتفاقية تحرير التجارة (الجات) وإزالة الحواجز والقيود الجمركية، حيث أن تغير البيئة التنافسية لم يعد مقتصرًا على الوحدات الاقتصادية العاملة في القطاع الصناعي فحسب، وإنما إمتد ليشمل تلك العاملة في قطاع الخدمات الموجودة في الدول الغربية، فقد كانت الوحدات الاقتصادية العاملة في قطاع الخدمات قبل عقد الثمانينيات إما إحتكارات مملوكة من قبل الدولة أو مملوكة من قبل القطاع الخاص وتعمل في بيئة عالية الحماية فضلاً عن الكثير من القيود المفروضة على أداء نشاطها، وفي نهاية عقد الثمانينيات رات الحكومات ضرورة العودة إلى آلية السوق المتبعة في قطاعات أخرى في الإقتصاد بسبب عدم كفاية الدولة في إدارة هذه القطاعات على ان العودة إلى آلية السوق في هذه القطاعات تمت بإحدى الطريقتين الآتيتين²:

أ. خصخصة الوحدات الاقتصادية التي تملكها الدولة وإزالة القيود المفروضة على نشاط تلك الوحدات .
ب. ترك الوحدات الاقتصادية التي تملكها الدولة تتنافس مع وحدات القطاع الخاص بعد إزالة القيود على الأخيرة .
مما تقدم يتضح للباحث أن إتجاه الدولة نحو خصخصة الوحدات الاقتصادية التي تملكها وإزالة القيود التي تفرضها الدولة على عمل وحدات القطاع الخاص مع إزالة الحماية بإزالة التعريفات الجمركية كل هذه الأسباب جعلت الأسواق المحلية عبارة عن أسواق عالمية شديدة المنافسة .

¹ - محمد طلال إبراهيم، تقويم اداء الوحدات الاقتصادية باستخدام بطاقة الاداء المتوازن، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العدد الخامس والثلاثون، 2013م، صص 349-350.

² - بابكر الفاضل حسن، مرجع سابق، ص 91.

كما ينتج عن إعادة هيكلة الإقتصاد، تحرير للأسعار ونقل الملكية العامة إلى القطاع الخاص، وتحرير التبادل التجارى مع التحول نحو التصدير، وفتح الأبواب للإستثمار الأجنبى المباشر والتخلص من سياسات الدعم للسلع وتحديد الحد الأدنى للأجور، بإعتبارها جميعاً تحد من مرونة الأسواق وكفاءتها فى تخفيض الموارد¹.

2. ظهور ثورة تكنولوجية فى مجال الإنتاج وأنظمة المعلومات التى ترتب عليها إستخدام الكمبيوتر فى مختلف نواحي الانشطة داخل الوحدة الإقتصادية إبتداءً من تصميم المنتج مروراً بمرحلة التخطيط للإحتياجات ثم مرحلة التنفيذ وتطبيق أنظمة التصنيع المرنة وأنظمة التخزين والإسترجاع الأوتوماتيكي ثم مرحلة الرقابة بالإضافة إلى إستخدام أساليب قواعد البيانات فى تشغيل البيانات الداخلية والخارجية وإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات بسرعة ودقة فائقة.

3. ظهور تغيرات جذرية فى نظام وفلسفة الإدارة ومداخل إتخاذ القرارات وأساليب الإنتاج ترتب عليها تطبيق الإدارة الإستراتيجية وظهور فلسفة التوقيت المنضبط فى المخزون ونظام الإنتاج فى الوقت المحدد ونظام الإنتاج المرن والجودة الشاملة وتحويل الإهتمام برقابة الجودة إلى إنتهاج سياسة التحسين المستمر وإستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب تحليل سلسلة القيمة واسلوب هندسة القيمة وقد نتج عن ذلك كله مزايا تنافسية .

4. التركيز على الزبون، إذ أصبحت رغبات وتوقعات الزبائن المستفيدين من السلع والخدمات وما تمثله من قيمة من وجهة نظرهم هى العامل الرئيسى والمؤثر الذى يجب على الوحدة الإقتصادية ان تسعى إلى تلبيةه، والتى يطلق عليها عوامل النجاح الأساسية هى:

أ. التكلفة: لم تعد الوحدات تستطيع نقل أعباء التكاليف إلى الزبائن كالسابق إذ يفعل المنافسة الشديدة وما يقدمه المنافسون من أسعار منخفضة أصبحت الوحدات الإقتصادية الآن تحت ضغط مستمر لتخفيض تكلفة ما تقدمه من سلعة أوخدمة.

ب. الجودة: يقصد بالجودة مطابقة السلعة أو الخدمة للمواصفات المحددة مسبقاً، ونتيجة للمنافسة أصبح الزبائن الآن يتوقعون مستويات أعلى من جانب الجودة، كما أصبح أقل قدرة على قبول جودة منخفضة عن ذى قبل. كذلك يتم إستخدام ثقافة الأداء وهى تقييم الأداء الفردى والتنظيمى وتكافح من أجل تحقيق الكفاءة والفاعلية بغرض التميز فى جودة المنتج والاداء².

ج . الوقت: يعد الوقت متغيراً تنافسياً مهماً تسعى الوحدات من خلاله لزيادة رضاء الزبون بواسطة سرعة الإستجابة لرغبات الزبائن، سرعة تسليم المنتج بوقته وتخفيض الوقت المبدول لتطوير وتقديم منتجات جديدة للسوق .

د. الإبتكار: إن نجاح الوحدات الإقتصادية فى بيئة اليوم يتطلب منها تطوير منتجات مبتكرة، وإن تملك المرونة الكافية لتبنى التغيير فى رغبات الزبائن من خلال معلومات تغذية راجعة عن رضاء الزبون حول خصائص

¹ - نانلة حداد، دور القطاع الخاص العربى تجاه برامج الإصلاح الإقتصادى، مجلة الممارسة الإدارية : المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، العدد الاول، السنة الأولى، مايو2000، ص47.

² - منصور محمد العريقى، الثقافة التنظيمية ومدى تأثيرها فى الرضى الوظيفى للعاملين: دراسة ميدانية لعينة من شركات التأمين فى الجمهورية اليمنية، المجلة الأردنية فى إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، المجلد (5)، العدد (2)، 2009م، ص143.

المنتجات التي يتم تقديمها، لأن أى تأخير من جانب الوحدة الاقتصادية عما يقدمه المنافسون يؤدي إلى تأخير فى ربحية المنتجات.

5. الأداء الإجتماعى: حيث أن كل ما سبق ذكره يكاد يكون معروفاً لما تواجهه الوحدات الاقتصادية من تحديات حتى أصبحت جزءاً من إستراتيجيتها ولكن ما حصل من تغير إجتماعى الزم الوحدات الاقتصادية اليوم فى ان تنظر الى تحقيق الحياة النوعية للأفراد بشكل يوازى ان لم يكن أكثر من سعيها لتقديم منتج ناجح للأسواق، فالنظرة الحديثة للمدراء تنصب على كون وحداتهم الاقتصادية تمتد وظائفها إلى ارجاع المجتمع كافة ولا تقتصر على حدود السلعة او الخدمة وسبب هذا يكمن فى:

أ. التغير فى مفهوم العقد الإجتماعى للوحدات الاقتصادية وذلك لكون المجتمع يتوقع اليوم المزيد من العطاء لهذه الوحدات كما كانت عليه فى السابق.

ب. هناك ضغط كبير على الوحدات الاقتصادية من أطراف ومجاميع متعددة نحو تحمل المزيد من المسؤوليات تجاه المجتمع وتمثل هذه الأطراف بشكل خاص المستهلكين، المحليين، العاملين، المستثمرين، الحكومة وغيرها من الأطراف.

ج. الضغط الإجتماعى على الوحدات الاقتصادية يجب ان ينمى ويزداد على وفق تحسين أدائها وتحقيق فائدة أفضل للمجتمع ويتعزز ذلك بشكل خاص عندما تمارس تلك الضغوط وبشكل إيجابى نحو بقاء واستمرار الوحدات الاقتصادية.

مما تقدم يتضح للباحث ان التغيرات فى ظل بيئة التصنيع الحديثة أصبح لزاماً على المنشآت الصناعية البحث عن مقاييس جديدة للأداء ومن الضرورى تطوير مقاييس جديدة لتقويم الاداء تقوم على تحقيق أهداف المنشأة ككل، على سبيل المثال مقاييس الجودة الشاملة والمرونة والإبتكار ومواعيد الإنتاج والتسليم وتخفيض المخزون لتحل محل التركيز الحالى على مقاييس الاداء المالية، وهذه التغيرات فرضت ضرورة القيام بتطوير مقاييس الأداء حتى يمكن للمنشأة أن تحقق أهدافها بحيث تتكامل هذه المقاييس الحديثة مع المقاييس المالية فى قياس مدى فشل أو نجاح إدارة المنشأة فى تحسين المركز التنافسى ومن ثم تحقيق أهدافها الكلية، هذا بالإضافة الى ذلك على المنشأة الصناعية مراعاة الجوانب الإجتماعية وهى بمثابة محدد أساسى فى ظل البيئة التنافسية العالية .

ثانياً: الإنتقادات الموجهة لتقويم الاداء التقليدى

ترتب على تلك المتغيرات فى بيئة الاعمال المعاصرة والتي تم الإشارة إليها سابقاً ظهور إنتقادات كثيرة لنظم تقويم الأداء التقليدية التى أصبحت اداء غير مناسبة لتحديد مدى سلامة الاداء وغير فاعلة فى توجيه نظر الإدارة إلى مواطن الخلل وإرشادها لكيفية تحسين الوضع التنافسى للوحدة الاقتصادية بما يضمن لها البقاء والنمو والإستمرار، واصبح من المعروف أن مقاييس تقويم الاداء التقليدية التى تركز على المنظور المالى غير كافية لبيئة الاعمال المعاصرة إذ ان الاهتمام بمجموعة واسعة من المقاييس التى ترتبط بالجودة وحجم السوق ورضاء الزبائن والعاملين يمكن أن يؤدي الى تبصر اكبر بالعوامل التى تسوق الاداء المالى وان القصور فيها يوفر إنذاراً مبكراً بوجود قصور

فى الاداء المالى وىجعل من الممكن إتخاذ الإجراء العلاجى لتخفيض الضرر فى النتائج المالىة، ومن أهم الإنتقادات الموجهة إلى تقويم الاداء التقليدى نتيجة تبنى الوحدة الإقتصادية مقاييس تركز على الاداء المالى فقط فى الآتى¹:-

1. مقاييس الاداء التقليدية تعد مقاييس ذات طبيعة مالية تاريخية وبالتالي فإن القرارات التى تبنى عليها ربما تكون غير رشيدة لأنها تعتمد على معلومات غير ملائمة.
2. تتميز مقاييس تقويم الاداء التقليدية عن الاداء فى الماضى إذ ان المؤشرات التى ساد إستخدامها واستهدفها الإدارة العليا مثل القيمة المضافة الإقتصادية وصافى الربح والعائد على الإستثمار تعكس أحداث ماضية ومن ثم فهى لا ترتبط كثيراً بالأحداث الحالية التى يتوقع أن تؤثر فى تطوير الاداء فى المستقبل.
3. تتميز مقاييس تقويم الاداء التقليدية بالبطء الشديد فى مواجهة الوحدات والوحدات المنافسة تجاه الحركة السريعة والمتقلبة لأسواق المنتجات.
4. إستخدام مقاييس الاداء التقليدية يؤدى الى التركيز على تحقيق النتائج فى الأجل القصير على حساب تحقيق النتائج فى الأجل الطويل.
5. الاعتماد على مقاييس تقويم الاداء التقليدية يؤدى الى النقص فى المعلومات التى يمكن الإعتماد عليها فى إتخاذ القرارات الإستراتيجية أى قد تقوم بتوفير معلومات مضللة عن مستوى الاداء والذى يؤدى إلى إتخاذ قرارات خاطئة.
6. إستخدام مقاييس الأداء التقليدية يعد نظام أحادى البعد وليس متعدد الأبعاد وذلك من خلال التركيز على بعد الاداء المالى فقط دون التركيز على العديد من الأبعاد الأخرى مثل العلاقات مع الزبائن والعمليات الداخية وعمليات التعلم والنمو .
7. تؤدى مقاييس تقويم الاداء التقليدية إلى عدم وضوح العلاقة بين الاداء ومسببات نتائج الأداء.
8. وجود إنتقادات موجهة إلى المعايير المالية لقياس كفاءة الاداء من وجهة نظر الأطراف الخارجية (المستثمرين الحاليين والمرتبين) حيث تشير إلى عدم رضاها عن إصدار تقارير مالية تقليدية تمثل بحقيقتها أداء ماضياً فمتطلباتهم تمثل فى معلومات مالية وغير مالية تساعدهم فى التنبؤ بالأداء المستقبلى للوحدات الإقتصادية - المستثمر بها والمتعلقة بدرجة رضا الزبائن عن منتجاتها وخدماتها - سرعة إنتقال المنتجات الجديدة من مرحلة التطوير الى الإنتاج الفعلى والتسويق التى ستكون أكثر مساعدة للمحللين والمستثمرين عن رسم صورة عن الاداء الحالى والمستقبلى والتى تخفض من مخاطر الإستثمار².

¹ - محمد طلال إبراهيم، مرجع سابق، ص352.

² - مصطفى راشد العبادى، إطار مقترح لتقييم إدارة المنشآت الصناعية فى ضوء بيئة التصنيع الحديثة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، فرع بنها، السنة الثانية والعشرين، العدد الثانى، 2002م، ص50.

يرى كاتب آخر أن أوجه القصور لنظام تقويم الاداء التقليدى تمثلت فى الآتى:

1. ديناميكية النظام: وتتمثل فى:

أ. ان اهداف المقاييس وتوجيهات النظام التقليدى قد تم تحديدها فى ظل ظروف تتسم بالثبات والإستقرار سواء فيما يتعلق بالأسواق أو نمطية المنتجات وعدم تنوعها أو بأذواق المستهلك التى تتقيد بظهور محفزات التغيير التى لم تكن موجودة من قبل، أو بيئة التصنيع التى لم تتعرض لثورة تكنولوجية شاملة لتغيراتها اليومية أثر من ثوابتها مما جعل مقاييس الأداء ترتبط بالأجل القصير وتتسم بالثبات وعدم المرونة .

ب. ان النظام الإدارى كان ينتهج فلسفات وتوجيهات وأساليب ومداخل إدارية ترتبط بظروف البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة مما جعلها ترتبط بالأجل القصير وتبتعد عن الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل .

2. الاطراف التى يخدمها النظام: يهتم النظام التقليدى لتقييم الأداء بخدمة فئة واحدة من بين الفئات العديدة المهمة بنشاط المنشأة وهى فئة رأس المال، حيث تهتم أهدافه ومقاييسه وإجراءاته بتعبئة الموارد والإمكانيات المتاحة لتحقيق أكبر ربح ممكن لأصحاب المنشأة، مما يعنى أن النظام التقليدى لتقييم الاداء يهمل الفئات الاخرى المهمة بنشاط المنشأة فى حين أصبحت الاهمية النسبية لتحقيق رغبات واحتياجات هذه الفئات لا تغفل عن فئة أصحاب رأس المال خاصة فى ظل التغيرات والتطورات المحيطة حالياً بمنشآت الأعمال حيث أصبح الإهتمام برغبات واحتياجات ومتطلبات الفئات الأخرى مثل العملاء، العاملين، المجتمع، فى الأجل القصير يتحقق عنه تلبية رغبات واحتياجات أصحاب راس المال فى الأجل الطويل.

مما تقدم يلاحظ الباحث أن الإنتقادات التى وجهت للمقاييس المالية بسبب إتمادها على المحاسبة المالية وقياس الاداء فى الأجل القصير فقط، فهناك فجوة بين تطوير الإستراتيجيات وتطبيقها، حيث انه غير قادرة على إظهار أنشطة القيمة للأصول غير الملموسة لاي منشأة ويصعب قياس الأصول غير الملموسة بواسطة قيم مالية، فالتركيز على جانب واحد عند قياس وتقويم الاداء ربما يؤدي إلى نتائج قليلة لا تمكن المنشأة من الاستمرار والنمو لذا يعمل الباحث على إعطاء صورة متكاملة عن أنشطة أداء المنشأة فى تقويم الأداء حتى تتمكن المنشأة من منافسة مثيلاتها وتضمن عملية الإستمرار والنمو والإبتكار .

ثالثاً: أسباب الحاجة إلى إستخدام مقاييس أداء غير مالية

لقد كانت المنشآت فى العصر الصناعى تخلق القيمة من خلال تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة الصنع والنظام الإقتصادى يركز على الموجودات الملموسة كمبانى المصنع والمخزون والآلات وخلافه، كما كانت تعبر عن إستراتيجية أعمالها بإستخدام الأدوات المالية لكشف الدخل والميزانية أما فى عصر المعلومات فينبغى على المنشآت أن تخلق وتطور موجوداتها غير الملموسة أيضاً كالعلاقات مع الزبائن ومهارات العاملين ومعرفتهم وتكنولوجيا المعلومات والثقة الشاملة التى تشجع الإبداع وحل المشاكل والتحسينات التى يمكن إدخالها على التنظيم، وعلى الرغم من هذه الموجودات غير الملموسة أصبحت مصادر أساسية للمنافسة، إلا انه لا توجد وسائل لوصف هذه الموجودات والقيمة التى يمكن أن تخلفها ، وتكمن الصعوبة الرئيسية فى أن الموجودات غير الملموسة تعتمد

بالدرجة الأولى على السياقات التنظيمية وإستراتيجية المنشأة فمثلاً قد تتطلب إستراتيجية نمو المبيعات معرفة عن الزبائن وتدريباً إضافياً لموظفي البيع وقواعد بيانات جديدة ونظم معلومات وهيكل تنظيمياً مختلفاً، وبرنامجاً موسعاً للحوافز إلا أن التركيز على إحدى الفقرات السابقة أو على عدد قليل منها وترك الباقي سيؤدي إلى فشل تلك الإستراتيجية، وهذا يعنى أنه على المنشأة أن تأخذ بنظر الإعتبار جميع الفقرات الملموسة وغير الملموسة والإستراتيجية التي تربط هذه الفقرات معاً¹.

قد أدى القصور في مقاييس الاداء المالية إلى الإهتمام بتوسيع النموذج المالى المحاسبى بحيث يتضمن تقييم الأصول غير الملموسة (أوما يسمى برأس المال الفكرى) بالإضافة إلى الأصول غير الملموسة، ويتم قياس رأس المال الفكرى للمنشأة عن طريق قياس الجودة العالية للمنتجات ومهارات وقدرات العاملين من خلال قياس رأس المال البشرى، والعمليات الداخلية الحالية والمتوقعة، وولاء العملاء، وإشباع متطلبات العملاء، وذلك كله حتى يمكن تحديد الأصول والقدرات الضرورية لتحقيق نجاح المنشأة فى البيئة التنافسية الحالية والمستقبلية، ويطلق على مثل هذه الأنواع من مقاييس الاداء بالمؤشرات غير المالية، كذلك يرى بعض المحللين أن إنخفاض الاداء فى الشركات الامريكية مقارنة بالشركات اليابانية قد خلق الحاجة إلى مؤشرات غير مالية تحقق رضاء العملاء وتحسن العلاقات مع الموردين، وتدعم الإستثمار فى تكنولوجيا التصنيع الحديثة²، ويرجع زيادة الاعتماد على المؤشرات غير المالية إلى العديد من العوامل، حيث يرى البعض أن مؤشرات القياس غير المالية هى أفضل مؤشر يمكن إستخدامه للتعبير عن عملية تقويم الأداء الإدارى، ويرى آخرون أن مؤشرات القياس غير المالية هى أفضل مؤشر للتنبؤ بالأداء طويل الأجل، ولذلك يمكن الإعتماد عليها فى تحقيق الاهداف طويلة الأجل، فيرى بعض المحللين أن مؤشرات القياس غير المالية تعبر بصورة ما عن علاقة التأثير والسبب بين المؤشرات الأخرى، مثلاً مؤشرات الربحية والمؤشرات المالية الأخرى التى تحدث نتيجة تأثير إنجازات الانشطة الأخرى غير المالية، ومؤشرات التغيير التى تعبر عن إشباع متطلبات العملاء وكفاءة العمليات الداخلية والإبتكار والتطوير التنظيمى هى المسؤولة عن تحسين الأداء المالى المستقبلى، توجد العديد من المؤشرات غير المالية الأخرى التى تؤثر على نتائج الاداء المالى مثل عدد الأوامر المستلمة من العملاء وعدد الأوامر غير المنفذة وأزمة الشحن والتوريد ولذلك فإن السبب القهرى لزيادة الإعتماد على المؤشرات غير المالية لقياس الاداء يرجع إلى طبيعة التغيير التكنولوجى السريع وأحتياج المنشآت لرفع قدراتها الأساسية فى مناخ العمل لتحقيق المزايا التنافسية، كما يعتبر نظام قياس وتقويم الاداء الجيد الركن الاساسى لنجاح المنشأة فى تحقيق إستراتيجيتها وأهدافها المنشودة لذا يرى البعض أن نظام تقويم الاداء الجيد يجب أن تتوافر فيه المواصفات التالية³:

¹ - إنعام محسن حسن عبد الناصر نور، إستخدام بطاقة العلامات المتوازنة فى تقويم الاداء : دراسة تطبيقية على عينة من المصارف الأردنية، المجلة الأردنية فى إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، المجلد (1) العدد (2) تشرين الأول، 2005م، ص25.

² - نبيل عبد المنعم محمد، إطار مقترح لإستخدام مدخل بطاقات القياس المتوازن لتقييم الأداء بالبنوك المصرية : دراسة تطبيقية على عينة من البنوك المصرية، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الأول، يناير 2010م، ص ص30-31.

³ - Kutucuoglu, K.Y; A framework for Mangingmaintenance Using Performance Measurement System, International Journal of Operation and Production Management Val (1) 21, No(1)/2,2001, p178.

1. ربط مقاييس الأداء بالأهداف الأساسية للمنشأة.
 2. تعدد الأبعاد التي يتم تصنيف المقاييس تبعاً لها.
 3. ربط مقاييس الاداء بالإستراتيجية للمنشأة.
 4. إشراك العاملين فى المنشأة فى عملية وضع المقاييس.
 5. إستخدام المقاييس الشخصية إلى جانب المقاييس الموضوعية.
- كما يضيف الباحث أن مواصفات تقييم الاداء الجيد يجب أن تكون واضحة ومفهومة من قبل العاملين وان تعكس اداء الانشطة الاساسية و أن تكون عملية وواقعية للجميع داخل المنشأة وأن تتصف بالمرونة بالإضافة إلى تأكيد مؤشرات الاداء على مفاهيم التعاون والتوجيه والتحسين المستمر بدلاً من مجرد المتابعة (الرقابة) .

رابعاً: مؤشرات الأداء Performances Indicators

مؤشرات الأداء عبارة عن مقاييس لمدخلات وإجراءات ونواتج آثار منشآت أو برامج أو سياسات أو إستراتيجيات التنمية والإصلاح ، فعندما تساندها عمليات سليمة لجمع البيانات والتحليلات والتقارير، فإن مؤشرات الأداء تمكن المعنيين من المديرين من تتبع مدى التقدم المحرز، وبيان النتائج المحققة واتخاذ الإجراءات التصحيحية لتحسين تقديم المنتج أو تعديل البرنامج أو السياسة أو المشروع¹.

فمؤشرات الاداء تشبه علامات المرور التي توضح الشوارع والاتجاهات، أين انت الآن ؟ كم تبقى لك للوصول الى الهدف، وهل تسير فى الإتجاه الصحيح ؟

فعند صياغة المؤشرات يجب البدء بالأسئلة الآتية²:

1. كيف يمكن قياس مدى تحقيق النتائج المتوقعة ؟
2. ماهى نوع المعلومات التي يمكن أن تبرهن حدوث تغييرات إيجابية ؟
3. ما الذى يمكن رصده فى ظل محدودية الموارد ؟
4. هل ستتوفر المعلومات فى الوقت المحدد ؟
- 5 . ماهو طبيعة نظام جمع المعلومات وماهى الجهة المسئولة ؟
6. هل سيتم وضع نظام قومى لجمع المعلومات ؟

يلاحظ الباحث من خلال مؤشرات الأداء وهي تتمثل في الكفاءة والفعالية تأدية الأعمال الصحيحة بطريقة صحيحة وذلك من خلال وجود مجموعة من الطرق التي تؤدي إلى زيادة الإنتاجية عند العمال بشكل يؤدي تحقيق الأهداف بشكل أفضل، من هذه الطرق أن يكون لكل مهمة زمن قياسي لإنجازها، مع عدم معاملتهم بوحشية وعدم إجهادهم

¹- عبد الله عبد الرحيم، وسلمى سيد أحمد، رصد وتقييم أداء الخدمة المدنية فى السودان : الجانب المفقود، مجلة مكر تطوير الإدارة، الخرطوم، العدد الخامس، مايو 2012 م، ص150.

²-Handbook on Planning , MonitOring & Evaluating for Development Results,UNDP,2009, pp-63-64.

في العمل، كما لا يجب إنفاص العاملين أجورهم ، حيث أن هذا كله يؤدي في النهاية إلي رضا العاملين مما سيزيد من إنتاجيتهم وزيادة الإنتاج وهذا بدوره سيعود بالربح على المنشأة وتتحق الفعالية.

كما تنقسم المؤشرات إلى مؤشرات كمية ونوعية، فالمؤشرات الكمية عبارة عن مقاييس إحصائية تقيس النتائج في صيغة:

أ. أرقام Numbers

ب. نسب مئوية Percentages

ج. معدلات Rates

د. نسب Ratios

أما المؤشرات النوعية تعكس تقييم المجتمع، وجهات نظرهم، تصوراتهم، إدراكهم وسلوكهم نحو وضع معين أو برنامج أو منشأة أو سياسة ، وهذه المؤشرات يمكن أن تتضمن التغييرات في درجة الحساسية تجاه موضوع ما، الرضا، التأثير، الوعي، الإدراك أو السلوك، الجودة، أو الاحساس بالتحسن الذي طرأ في الأوضاع وتقيس النتائج في صيغة:

أ. الإلتزام.

ب. جودة.

ج. مدى.

د. مستوى.

كما أضاف بعض الباحثين أن مؤشرات قياس الأداء تتمثل في اربعة مجموعات أساسية هي¹:

1. مؤشرات تتعلق بفاعلية تحقيق الأهداف التي تعمل المنشآت الصناعية على تطويرها وتتوقف تلك المجموعة من المؤشرات على طبيعة نشاط وأهداف كل وحدة.

2. مؤشرات تتعلق بكفاءة إستخدام الموارد المستخدمة في كل منشأة صناعية حيث تتضمن هذه المجموعة نسبة التكاليف الإجمالية الى بعض المخرجات المحددة التي تقدمها المنشأة ويعبر ذلك بشكل اساسي عن تكلفة المنتج التي تقدمها هذه المنشأة.

3. مؤشرات تتعلق بإنتاجية وحدات المنشآت الصناعية ويكون ذلك عن طريق العلاقة النسبية بين مخرجات ومدخلات تلك الوحدات ويتفق ذلك مع كل من الإنتاجية الإجمالية والإنتاجية الجزئية للعناصر.

4. مؤشرات تتعلق بمستوى جودة المنتجات المقدمة بواسطة تلك المنشآت ويتضمن ذلك تحليلاً للأبعاد الأساسية التي تتكون منها جودة المنتجات عامة وجودة منتجات المنشآت الصناعية خاصة.

¹ - عبد الله كريم الفرس، مقاييس ومعايير الأداء وأثرها على كفاءة المنظمات، مجلة المال والتجارة، نادى التجارة، العدد (517) ، مايو 2012م، صص 15-16.

أيضاً ذكر كاتب آخر أن هناك مؤشرات مهمة تستخدم في عملية تقييم الأداء من بينها التكاليف المعيارية وهي تكاليف محددة بصورة مسبقة، تبين ما يجب أن تكون عليه التكلفة أثناء سريانها وتعد إستناداً على دراسات مشتركة من مهندسين واقتصاديين وإداريين ومحاسبين لكل عملية إنتاجية أو مرحلة من مراحل الصنع على حده، وذلك تحت ظروف الكفاية الإنتاجية الواقعية والممكنة، بغية تحديد نوع وحجم الإنحرافات عن الهدف المعياري حتى تتمكن الإدارة من إتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة¹.

خامساً: مصفوفة مؤشرات الأداء Performance Indicators Matrix

يعد هذا الأسلوب في قياس منشآت الاعمال من أكثر المؤشرات تكاملاً وشمولاً ويقوم على أساس تحديد أبعاد المنافسة الرئيسية التي تعتمدها المنشأة في السوق ومن ثم تحديد مجموعة من المعايير الفرعية لكل بعد رئيسي، وعلى سبيل المثال يشير أحد الباحثين عند تقييمه لاداء إحدى منشآت الاعمال الى أن هناك ستة أبعاد رئيسية للمنافسة هي²:

1. الجودة: وتقاس من خلال نسبة المعيب، عدد ونوع الشكاوى من الزبائن، رضا الزبائن والإقتراحات المقدمة من العاملين.

كما تعرف بكونها مستوى التميز أو الإضافة المتوفرة في المنتج أو الخدمة والناجمة على كفاءة عمليات التصنيع وأنشطة الأعمال الأخرى، وطبقاً للمنظور التكنولوجي تشتمل تطبيقات الجودة على سلسلة عمليات تقوم على تحليل بيانات عمليات التصنيع أو المبيعات بغرض تنميط بيانات الإنتاج وبالتالي ضمان تنفيذ نفس مستويات الجودة وبغض النظر عن إختلاف مواقع التصنيع³.

2. الكلفة: ويمكن قياسها من خلال كلفة المنتج، مستوى المخزون، الكلفة الكلية للمواد.

3. الاعتمادية: في تلك الأحوال تستخدم معايير الدقة في التسليم وجاهزية المكائن وعدد التغييرات في جدولة العمليات.

4. الخدمة: وتقاس من خلال الوقت اللازم للاستجابة لطلب الزبون ونوع الخدمات المقدمة وكذلك عدد شكاوى الزبائن ومدى سهولة الإتصال بهم.

5. التوقيت Timeliness: ومؤشراتها الرئيسية هي الوقت الكلي للإنجاز ونسبة وقت التشغيل الفعلي الى الوقت الكلي للإنجاز وأوقات تهيئة المكائن والتجهيزات Setup time.

6. المرونة Flexibility: وتقاس من خلال حجم الوجبة المنتجة وتوقيتها وكذلك العطلات الحاصلة ومدى القدرة على الإستجابة للتغييرات الحاصلة في حجم الطلب وأذواق المستهلكين.

¹ - مهدي مفتاح السريتي، مرجع سابق، ص193.

² - صالح مهدي محسن، وظاهر محسن منصور، بطاقة القياس المتوازن للأداء كنظام لتقييم اداء منشآت الأعمال في عصر المعلومات: نموذج مقترح للتطبيق في الجامعات الخاصة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد السابع والعشرون، العدد الثاني، 2003 م، ص138.

³ - أحمد على محمد وآخرون، أثر استخدام برامج تخطيط موارد المشروع في تحقيق أمثلية خلق القيمة في المنشآت الصناعية الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، المجلد (7)، العدد (1)، كانون الثاني، 2011م، ص4.

إن هذه الأبعاد الستة ومؤشراتها الفرعية يتم توحيدها في مقياس واحد من خلال ترجيح كل منهما (الأبعاد الرئيسية والمؤشرات الفرعية) بوزن نسبي يعكس أهميته للمنشأة: إن الناتج النهائي سيكون رقماً واحداً يتراوح بين صفر و10 نقاط، وميزة هذا الأسلوب هو إعطاء صورة واضحة وصادقة عن أداء المنشأة على إختلاف تخصصاتها فضلاً عن مرونته بحيث يمكن إضافة أو حذف معايير وفق إحتياجات وأهداف المنشأة .

يستنتج الباحث في إطار مفهوم مؤشرات الاداء فى الاتى :

1. يعتبر تقريراً إدارياً موحداً ودقيقاً لوصف الاداء العملياتي وفق الابعاد السابقة الذكر.
2. ان الروابط السببية بين المقاييس تساعد فى إضافة معنى وملاءمة أكثر للمقاييس وتسهل عملية تحديد الاهداف.
3. أن الجمع بين المقاييس وفق الأبعاد السابقة المكونة لنظام تقويم الاداء يمكن من نقل أثر المبادرة فى ترقية الاداء ومن ثم الى جميع العمليات فى المنشأة ككل.
4. ان مناقشة التوقعات الخاصة بالأداء والجوانب الاخرى التى تعتبر جزء من النظام عند تصميمه يزيد من مستوى الفهم والوعى لدى فريق الادارة.

5. تشجيع عملية الحوار داخل المنشأة حول الاهداف والتوقعات المتعلقة بالاداء مستقبلاً.

خامساً: مقاييس الأداء الملائمة لبيئة التصنيع الحديثة

تأخذ مقاييس الاداء أشكالاً مختلفة، بعضها تقليدى مثل المقاييس المالية التى تستخدمها المنشآت منذ عقود طويلة مثل العائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية وبعضها غير تقليدية كالمقاييس غير المالية مثل : مقاييس رضا العملاء ومقاييس رضا العاملين وهذه الانواع الاخيرة من المقاييس اى غير التقليدية لايمكن القول على أنها حديثة الإستخدام ولكن التركيز عليها واطهار أهميتها وإستخدامها بدأً يزداد منذ سنوات قليلة، بالإضافة إلى أن هناك تطوراً فى طرق الإستفادة إستخدام هذه الأنواع من المقاييس، ستقوم الدراسة بإستعراض المقاييس الأكثر إستخداماً فى تقويم الأداء كما يلي¹:

1. بعد الزبائن Customer Perspective

في هذا الجزء يحدد المديرون شرائح الزبائن والاسواق التى تقوم وحدة العمل بالمنافسة فيها، ويحددون كذلك قياسات أداء العمل مع هذه الشرائح المستهدفة، وتشمل هذه المقاييس بشكل عام على رضا الزبائن، وتحديد حصة الشركة فى السوق من الشرائح المستهدفة .

أ. رضا الزبائن Customer Satisfaction

إن رضا الزبائن من أهم المقاييس التى تضعها المنشآت، حيث أن هذا المقياس يحدد ويعبر عن نتائج الأعمال التى تقوم بها المنشأة، لأنه ويشكل منفرد لا يعتبر كافياً للتعبير عن الزبائن وقياسه، لأن من الممكن أن تجعل المنشأة الزبائن راضين بأساليب متعددة، لكن تحقيق رضا الزبائن وحده لا يؤكد قيام الزبون بتكرار الشراء من سلع

¹- وحيد رثعان الختاتنة، ومنصور إبراهيم السعيدة، مرجع سابق، ص6.

المنشأة أو خدماتها، ولذلك فإن هذا القياس يجب ان يستخدم إل جانب مقاييس أخرى، وبشكل عام فإن رضا الزبائن يحقق منافع متعددة منها :

i. يحافظ على إستمرار تعامل الزبائن مع المنشأة .

ii. يعتبر مدخلاً لتعميق علاقة الزبائن بالمنشأة.

iii. يقلل من حساسية الزبائن إتجاه أسعار السلع والخدمات التي تقدمها المنشأة.

ب. الإحتفاظ بالزبائن Customer Retention

يتم قياس الإحتفاظ بالزبائن من خلال مراقبة عدد المرات التي يكرر بها الزبون عملية شراء سلع المنشأة أو إستخدام خدماتها، ويتم ذلك من خلال مراقبة المنشأة لسلوك زبائنها، ويمكن لهذا المقياس أن يكون دقيقاً في المنشآت التي تقدم سلعاً وخدمات لزبائن يرتبطون مع المنشأة ويسهل التعرف عليهم من خلال سجلات أو قوائم .

ج. إكتساب زبائن Customer Acquisition

يعطى هذا الجانب مدلولاً عن الزبائن الذين تم إكتسابهم من خلال منظورين، الأول: من حيث أنواع وأعداد الزبائن الذين تم إكتسابهم والثاني من حيث أسواق الزبائن الجديدة التي تم الوصول إليها وتغطيتها يحدد النجاح في تبنى إستراتيجية إكتساب الزبائن حجم ونوع برامج التسويق التي تقوم بها المنشأة، ويرتبط هدف الإكتساب بعملية المقارنة بين المنافع والتكاليف التي ستتحملها هذه السياسة .

د. رحية الزبون Customer Profitability

يعتبر مقياس رحية الزبون، محدداً لمدى تحقق النجاح في إستراتيجيات المنشأة المختلفة، وذلك لأن هدف إدارة المنشأة في النهاية لايتوقف عند القيام بأعمال ونشاطات مختلفة تؤدي إلى تحقيق رضا الزبائن وكتساب زبائن جدد والإحتفاظ بهم، وإنما تحقيق رحية من هذه الأعمال والأنشطة، وذلك من خلال مفهوم تبادل المنافع، بحيث تقدم المنشأة منتجات وخدمات تشبع رغبات الزبائن والذين بدورهم يقومون بدفع أثمان هذه السلع والخدمات .

2. بعد العمليات الداخلية Internal Business Process Perspective

في هذا البعد يحدد المديرون التنفيذيون العمليات الداخلية الحاسمة التي يجب على المنشأة أن تتفوق فيها، وتمثل العمليات الداخلية مجموعة النشاطات التي تعطي المنشأة ميزة تنافسية في السوق، وتشمل الإبتكار والتجديد والعمليات التشغيلية وخدمات ما بعد البيع .

إن العمليات الداخلية التي تحددها الإدارة تنطلق من بعد المستهلك بشكل رئيسي، وذلك لان إيصال القيمة إلى المستهلك والبتالي الحصول على رضاه وولائه والإحتفاظ به يحتاج إلى تقديم المنشأة للسلعة أو الخدمة حسب المواصفات التي تحقق الإشباع للمستهلك، وبالتالي يتحقق لديه قيمة نتيجة التعامل مع المنشأة، لذلك فإن البراعة في أداء العمليات الداخلية ستتحول إلى المستهلك .

تركز مقاييس الأعمال الداخلية التي تحددها الإدارة على العمليات الداخلية التي ستخلق قيمة، ويكون لها تأثير على رضا المستهلك وبالتالي تحقيق أهداف المنشأة المالية ومن الأعمال التي تقوم بها إدارة المنشأة في هذا الصدد

محاولة خفض كل من تكلفة المنتج وطول الفترة الإنتاجية، وزيادة كل من الكفاءة الإنتاجية ومعدل الجودة، يمكن تفصيلها على النحو التالي:

أ. الابتكار أو التجديد Innovation

في عملية الابتكار تقوم وحدة العمل بإجراء دراسات وأبحاث للكشف عن حاجات المستهلك المستترة أو إنشاء حاجات جديدة، ومن ثم إيجاد منتجات أو خدمات تلبى وتشبع هذه الاحتياجات، وتتألف عملية الابتكار من مكونين هما¹:

i. قيام الإدارة بإجراء أبحاث على السوق المستهدف، وذلك للحصول على معلومات تفيد في عملية التخطيط واتخاذ القرارات التي تحدد مستويات الأعمال التي ستقوم بها إدارة المنشأة في هذه الأسواق .

ii. قيام الإدارة بتوظيف عملياتها الداخلية لتلبية احتياجات المستهلك التي تم تحديدها، لتصبح المعلومات التي تم جمعها نتيجة الخطوة الأولى حول السوق ومعرفة تفضيلات المستهلك أمراً حيوياً وفاعلاً .

ب. العمليات Operations

تمكن العمليات التشغيلية إدارة المنشأة من إيجاد القيمة حيث تقوم المنشأة بإتمام صنع المنتج بأعلى كفاءة وفاعلية ممكنة لتقوم بتسليم المنتجات والخدمات المقدمة للمستهلكين ، وتعتبر العمليات الخطوة الرئيسية التالية في سلسلة القيمة الداخلية المتجانسة حيث تنتج الخدمات والسلع وتسلم للمستهلكين، وتمكن خطوة العمليات من إيجاد القيمة في المؤسسات، ويمكن لخطوة العمليات أن تبدأ باستقبال طلب المستهلك، وتنتهي بتسليم المنتج أو الخدمة للمستهلك .

ج. خدمات ما بعد البيع Post Sales service

المرحلة الثالثة والأخيرة في سلسلة القيمة الداخلية هي قيام إدارة المنشأة بتقديم الخدمة للمستهلك بعد إتمام عملية البيع الأصلية أو تسليم الخدمة، وتشتمل خدمة ما بعد البيع على الكفالة، أنشطة الصيانة، التصليح، معالجة النواقص وكذلك معالجة إدارة المدفوعات .

3. بعد التعلم والنمو: Learning & Growth Perspective هذا البعد يحدد البنية التحتية التي يتوجب على المنشأة بناؤها لتحقيق نمو وتحسن طويل الأمد، إن جوانب بعد العمليات الداخلية، وبعد المستهلك تحدد العوامل التنافسية الأكثر حسماً بالنسبة لنجاح المنشأة الحالي والمستقبلي وإن إمكانيات المنشأة الحالية مثل التكنولوجيا المستخدمة وكفاءات النظم والأعمال يحتمل أن تكون قادرة على تلبية الأهداف طويلة الأجل المستمرة والمحددة في بعد المستهلك وبعد العمليات الداخلية وتتطلب المنافسة العالمية الشديدة من المنشآت مواصلة التحسين المستمر لقدراتها لتسليم القيمة أو المنفعة للمستهلكين والمساهمين.

4. بعد المقاييس المرجعية (BA) Benchmarking Approach

¹- بهاء الدين حسين منصور، المداخل المقترحة لتقويم الأداء المالي والتشغيلي والإستراتيجي في منشآت الأعمال الحديثة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد التاسع والثلاثون، العدد الأول، مارس 2002م، ص305.

قام المركز الأمريكي للإنتاجية والجودة (APQC) American Productivity Quality Council بتعريف المقاييس المرجعية على أنها عملية منتظمة ومستمرة تتطلب التقييم المتواصل والمقارنة المستمرة لعمليات ونشاطات الوحدة مع الوحدات الرائدة المتميزة والحصول على المعلومات الضرورية التي تساعد الوحدة على إتخاذ الخطوات والإجراءات اللازمة لتحسين وتطوير أدائها¹.

بالإضافة إلى هذه الأبعاد قدم البعض إقتراحات حول مقاييس الاداء الملائمة فى بيئة التصنيع الحديثة بغرض تحسين الجودة والاداء يمكن تبويب هذه المقاييس الجديدة فى مجموعات خمس رئيسية على النحو التالى² :

1. مقاييس ضبط الجودة Quality control measures

2. مقاييس رقابة المواد Material control measures

3. مقاييس رقابة المخزون Inventory control measures

4. مقاييس الاداء الآلي Machine performance measures

5. مقاييس أداء التسليم Delivery performance measures

بناءً على ما تقدم يتضح أن مقاييس الاداء الجديدة يجب أن تشمل الآتى:

أ. تحتسب على أساس الخط الإنتاجي، حتى تكون إدارة المنشأة قادرة على رقابة الانشطة باستمرار، حيث تؤدي رقابة الخط الإنتاجي إلى توفير البيانات الدقيقة عن المشاكل التي تعترض العملية الإنتاجية وتصحيحها على أرض الواقع داخل المصنع بدلاً من الإنتظار عدة أيام لحين الإنتهاء من إعداد تقرير عنها، وهذا المدخل الرقابي المستحدث يتطلب أن يستعين المديرين بشكل منظم بحاسباتهم الشخصية Personal Computer فى عملهم .

ب. تحتسب على مستوى المصنع حتى تركز على مفهوم العملية الإنتاجية المتكاملة والمستهلكة وبالرغم ان الأداء يقاس على مستوى الكلية وعلى مستوى المصنع ككل فهو يعتبر أمراً ذات أهمية كبيرة فى بيئة التصنيع الحديثة.

ج. يركز المديرين بطريقة أكثر مباشرة على إتجاهات الوقت الإضافي أكثر من التركيز على أى تغير خاص أثناء الفترة الحالية، حيث تتمثل أهدافهم فى التقدم Progress والتحسين Improvement progress أكثر من مجرد مقابلة الاداء الفعلى بالمعايير الخاصة.

يلاحظ الباحث لما سبق أن المقاييس غير المالية أصبحت محل إهتمام كبير فى قياس التكلفة والرقابة عليها عن طريق إدارة التكلفة فى الأجل الطويل، وفى ظل بيئة التصنيع الحديثة يتم التركيز على رقابة التكلفة والتحكم فيها مما زاد من دور المقاييس غير المالية لإهتمامها بهذه الجوانب ، لذلك على المنشآت الصناعية إعطاء أهمية كبيرة للمقاييس غير المالية حتى تتمكن إداراتهم من إجراء عمليات التقويم بصورة فيها نوع من الكفاءة والفعالية.

كما يرى الباحث أن مقاييس الأداء غير المالية تحقق الآتى للمنشآت الصناعية بولاية الخرطوم:

1. تعمل على إستمرارية المنشأة وزيادة ربحيتها من خلال النمو على المبيعات.

¹- المهدي مفتاح السريتي، مرجع سابق، ص195.

²- مكرم عبد المسيح باسيلي، مرجع سابق، ص14.

2. تعمل على سرعة إبتكار منتجات جديدة والتقصير فى زمن الإنتاج بما يحقق الإستجابة السريعة لمتطلبات ورغبات العملاء.

3. تركز على إدارة التكلفة كهدف إستراتيجى وهى بمثابة الرقابة والتحكم فى عناصر التكاليف أو تخفيضها.

4. تعمل على تكامل المقاييس المالية مع مقاييس تكاليف الجودة مما يمكن من البقاء والإستمرار للمنشأة الصناعية.

5. تقوم بجذب عملاء جدد والاحتفاظ بهم فى ظل البيئة التنافسية الحديثة مما تتمكن المنشأة من تحسين الخدمة وزيادة منتجاتها.

يرى الباحث أن الهدف الأساسى من وجود إدارة فى أى منشأة إقتصادية أو مؤسسة هو ضمان وتأكيد تحقيق الأهداف التى نشأت المنشأة من أجلها والسبيل الأساسى لضمان وتأكيد تحقيق الأهداف هو تخطيط الأداء (الأنشطة) الموصلة إلى هذه الأهداف ولكى يتم الأداء على الوجه الأفضل حسب التخطيط على المنشأة توفير المستلزمات المادية والبشرية والعمل على تهيئة الظروف والأوضاع التنظيمية والإدارية وتوفير المعلومات والإرشادات والمعايير الموجهة لتقويم الأداء أى تهيئة وتوجيه الظروف لإمكانات تقويم الأداء ولا تنتظر المنشأة إلى نهاية الاداء لتكتشف عما إذا كانت الأهداف قد تحققت أم لا بل يجب متابعة ومراجعة الأداء وتبيين إحتتمالات النجاح المستهدفة، حيث تتغير الأوضاع والظروف وتتبدل الأساليب والتكنولوجيا المستخدمة وتختلف كفاءة العناصر المستخدمة فى الأداء من فترة لأخرى وتحدث أهداف وتطلعات متجددة فإن الأمر يقتضى التطوير فى عملية تقويم الأداء وفقاً لتطور الظروف والإمكانات المتغيرة بإستمرار.

كذلك نظراً لإنتتاح الأسواق وإستداد المنافسة تصبح المحافظة على المركز التنافسى النسبى أمراً فى غاية الصعوبة للمنشأة الصناعية إن لم تعمل على تحسين أداءها وتميز منتجاتها للتفوق على المنافسين وإشباع رغبات المستهلكين بشكل يتفوق تماماً على المنافسين.

يلحظ الباحث إن مفهوم الأداء هو وسيلة لتقويم عمل المنشأة من جهة التكاليف التى تعبر عن الكفاءة عن طريق النسبة بين الوسائل المستخدمة والنتائج المحققة، حيث يقدم للمنشأة نظام متكامل مدخلاتها تتمثل فى الفعالية والكفاءة ومخرجاتها تتمثل فى تحقيق الأهداف، وتقويم أداء المنشأة يتمثل فى تقييم الأنشطة على ضوء ما توصلت إليه من نتائج فى فترة من الزمن.

كما لا يمكن للمنشأة استغلال مواردها مهما توفرت إليها من تلك الموارد المختلفة إلا عن طريق إدارة رشيدة ومتطورة، وبالتالي فإن الإدارة لا يمكنها معرفة ما حققتها من نتائج وأهداف وما ضيعتها من فرص ومن أجل تحديد خططها المستقبلية إلا عن طريق تقويم أداءها خاصة المؤشرات غير المالية، وهى ما إهتمت بها الدراسة الحالية فى تقويم الأداء غير المالى كأحدى أهم المعايير المستخدمة.

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن المنشآت الصناعية فى السودان

أولاً: التعريف بالمنشأة الصناعية

عرفت المنشأة الصناعية بأنها تقوم بتحويل المواد الخام إلى منتجات نهائية ولتحقيق ذلك تقوم بشراء المواد الخام وتخضعها لعملية التصنيع، ومن ثم تحويلها إلى منتجات نهائية، وتحتاج عملية تحويل المواد الخام إلى إستخدام جهودات العمال المؤهلين والمدربين الذين يعملون بصورة مباشرة على الإنتاج، بالإضافة إلى ذلك يتم إستخدام خدمات صناعية أخرى للقيام بالإنتاج، تتم إدارة المنشأة الصناعية السودانية من قبل وزارة الصناعة الإتحادية بالتزامن مع إتحاد الغرف الصناعية، حيث تقوم وزارة الصناعة بتقديم خدمات مستلزمات الإنتاج لقطاع الصناعة بغرض تخفيض التكلفة الكلية للمنتج ورفع قدرته التنافسية وزيادة القيمة المضافة له، لذلك إهتمت الدولة بترقية التخصيص للموارد، وحدث الترابط بين مراكز البحوث ومواقع الإنتاج، وأولت البرامج المرحلية الإهتمام الأكبر لتوسيع قاعدة التصنيع ودعم الصناعات التقليدية¹.

ثانياً: تطور القطاع الصناعى السودانى

السودان كواحد من دول العالم الثالث ظل متخصصاً فى إنتاج المواد الأولية الزراعية، لذا فإن الصناعة ظلت حبيسة فى أطوار أولية، ولقد كانت هناك عدة عوامل لإستمرار هذا التخلف الصناعى بالبلاد تسببت فى التشوه الهيكلى لهذا القطاع مما أعاقه عن الإنطلاق، ومرت بعدة مراحل تطورت خلالها أنواع وطرق وأساليب الصناعة حيث كانت فى العهد التركى عبارة عن صناعات صغيرة وحرفية الغرض منها توفير الإحتياجات الضرورية، ومع دخول الحكم الثنائى فى نهاية القرن قبل الماضى إنتشرت بعض الحرف والمهن الصناعية ممثلة فى ورش السكة حديد والنقل النهري والبريد والبرق والأشغال والمخازن والمهمات .

فى عام (1925م) وبعد إكتمال خزان سناروقيام مشروع الجزيرة وزراعة القطن حدث تطور جديد فى الصناعة بالسودان حيث أصبح القطن يوفر المادة الخام لصناعة الغزل والنسيج التقليدى وكذلك توفير الحبوب لإنتاج الزيوت والصابون².

شهدت فترة الحرب العالمية (1945- 1949م) صعوبات كبيرة فى إستيراد السلع بسبب مخاطر الحرب مما دعا الدولة إلى خلق بدائل خاصة ، حيث عملت على تشجيع الصناعات الغذائية من مطاحن صغيرة وزيوت ومشروبات غازية وحلويات وكذلك صناعة الغزل والنسيج التقليدية والمداغ والأحذية والصناعات الهندسية الصغيرة مثل الورش والمسبك لإنتاج الأثاث وقطع الغيار المختلفة.

فى عام (1956م) بلغة مساهمة القطاع الصناعى فى الناتج المحلى الإجمالى (2%) فقط مقارنة بالقطاع الزراعى (76%) والقطاع التجارى (22%) مما دفع الدولة إلى إحداث التنمية الإقتصادية والإجتماعية المتوازنة إلى إصدار

¹- محمد سعيد على، واقع الصناعة فى السودان (المشاكل والحلول)، (الخرطوم: المؤتمر القومى للصناعة السودانية، فبراير 2010م).

²- جمهورية السودان، وزارة الصناعة، ستة عشر عاماً من مسيرة الإنقاذ، يونيو 2005م، صص 1-7.

قانون الميزات الممنوحة كأول قانون للإستثمار لتشجيع الصناعة وتنظيم الإستثمار بهدف توفير فرص العمل داخل القطاع الصناعى بدلاً من تكديسها فى القطاع الزراعى التقليدى.

فى الفترة من عام (1960م - 1970م) شهدت ما يعرف بالخطة العشرية حيث يتم التركيز على إنشاء قاعدة تصنيعية من خلال تصنيع المنتجات الزراعية بهدف تحقيق أكبر قدر من القيمة المضافة لها وتحقيق الإكتفاء الذاتى من السلع الأساسية وتخفيض العبء عن ميزان المدفوعات، كما أنه خلال هذه الفترة وفى عام (1966م) أنشئت وزارة الصناعة والتعدين للإشراف على الصناعة فى السودان، ومن ثم قامت العديد من الصناعات الأساسية المهمة والتي شكلت نواة للقاعدة التصنيعية السودانية مما أدى إلى إرتفاع مساهمة الصناعة فى الناتج المحلى من نسبة (2%) إلى (8%) حيث شملت مجالات صناعة حديثة تمثلت فيما يلى:-

1. صناعة السكر حيث تم إنشاء مصنعين للسكر هما (الجنيد وحلفا).
2. صناعة الغزل والنسيج (مصانع النسيج السودانى وشركة الخرطوم للغزل والنسيج).
3. صناعة الدباغة والجلود والمنتجات الجلدية.
5. الصناعة الكيماوية وصناعة الطباعة والتغليف.
6. الصناعات الهندسية كالمسابك والأثاث وقطع الغيار.

وفى عام (1976م) صدر قانون ثانٍ لتشجيع الإستثمار، ثم تبع ذلك إجراء أول مسح صناعى شامل، ساهم فى توفير قاعدة أساسية للمعلومات مما ساعد فى التخطيط الإستراتيجى للصناعة فى السودان. خلال الفترة من عام (1969م إلى 1985م) شهدت قيام العديد من الصناعات الإستراتيجية والأساسية والتي تتمثل فيما يلى:-

1. مصانع السكر الكبرى (كنانة، سنار، عسالية).
2. صناعة الغزل والنسيج كقطاع عام وخاص، القطاع العام يتكون من (الصدائة والحاج عبد الله ومصانع النسيج الستة، والقطاع الخاص يتكون من شرف للغزل والنسيج ومصنع الغزل الدولى بورتسودان، مصنع غزل ونسيج سنار ومصنع إتحاد مزارعى الجزيرة والمناقل.
3. مسبك الخرطوم المركزى .
4. مصنع روما للكرتون وبابنوسة للألبان وتعليب الفاكهة فى واو وكريمة.
5. عدد(30) مصنعاً للثياب الشعبية.
6. عدد(6) مصانع للأدوية.

فى الفترة من عام (1986 - 1989م) تميزت بإستقرار السياسات الصناعية، ولكن الإضرابات العمالية والتوقف عن الإنتاج ساهم فى تدنى الإنتاجية فى معظم الصناعات .

فى عام (1999م) تم إصدار قانون تشجيع الإستثمار كقانون محفز للإستثمار المحلى والأجنى بالبلاد، وفى عام (2001م) تم إجراء مسح صناعى شامل بغرض توفير معلومات تفصيلية عن حجم وتوزيعات القطاعات الصناعية المختلفة داخل السودان .

فى الوقت الراهن شهدت وزارة الصناعة تبنى وتنفيذ مجموعة من السياسات أدت إلى تحريك قطاع الصناعات التحويلية وتنوع المنتجات الصناعية والإهتمام بجودتها .

ثالثاً: القطاع الصناعى ودوره فى التنمية الإقتصادية والإجتماعية فى السودان:-

يستمد القطاع الصناعى دوره الأئمانى والإستراتيجى من خلال الدور الذى يقوم به والذى يتمثل فى الآتى¹:-

1. توفر السلع الصناعية المستهدفة للتصدير مصدراً مجزياً للنقد الأجنبى الذى تحتاجه كثير من الدول النامية لتمويل مشاريعها التتموية وسد إحتياجاتها من السلع الإستهلاكية والإنتاجية المستوردة.
2. تتميز الصناعة بإمكانات تنوع منتجاتها وازدياد عددها بتقدم الوقت وظهور حاجات جديدة للمستهلكين وتطور تقنية الإنتاج وإبتكار سلع جديدة متفرعة من مجموعات سلع سابقة.

رابعاً: مفهوم الصناعات الغذائية

يقصد بها جميع العمليات والأنشطة اللازمة والضرورية لتحويل المواد من حيث الشكل أو المظهر أو التركيب أو الجوهر تحت أنسب الظروف التشغيلية والصحية وإستخدام الوسائط والتقنيات الملائمة والمستلزمات الإنتاجية والخدمية الأخرى لإنتاج منتج نهائى ذو قيمة غذائية وإقتصادية.

يعرف الباحث الصناعات الغذائية بأنها عمليات تحويل المواد الخام اللازمة لإنتاج السلع الوسيط أو النهائى عن طريق تكامل عوامل الإنتاج وإستخدام أحدث الوسائل الفنية والإدارية مع التضحية بقليل من الموارد الإقتصادية والحفاظ على جودة المنتج، وينبغى أن تكون المنتجات الغذائية ذات فائدة للمجتمع.

خامساً: الأهمية الإقتصادية والإجتماعية لقطاع الصناعات الغذائية:-

تعتبر مشكلة توفير الغذاء الأمن كماً ونوعاً من أعقد المشاكل التى يواجهها العالم لعدد من العوامل²:

1. النمو السكانى المضطرد.
2. تغير النمط الإستهلاكى.
3. هجرة الذكور من الريف إلى المدينة أو الخارج بحثاً عن العمل.
4. النزاعات والحروب الأهلية والكوارث الطبيعية.

¹ - حاتم محمد مكى، أفاق التصنيع الزراعى بولاية الخرطوم، ولاية الخرطوم، وزارة الزراعة والثروة الحيوانية والرى، الإدارة العامة للتخطيط والدراسات والبحوث، إدارة الدراسات والبحوث، فبراير 2006 م، ص ص 1-2.

² - إسماعيل درار صبار، إعدالجنة مؤتمر القطاع، دراسة تشخيصية لقطاع الصناعات الغذائية، المؤتمر النوعى لقطاع الصناعات الغذائية، إتحاد الغرف الصناعية السودانى، (2010م)، ص ص 3-4 .

الإنتاج الزراعي الغذائي بشقيه النباتي والحيواني هو المصدر الرئيسي لتوفير المواد الخام سواء بالإستهلاك المباشر أو التصنيع لإسراع وتيرة التنمية المستدامة لابد من ربط السياسات الصناعية بالسياسات الزراعية وإحداث التنسيق والتكامل المؤسسي المفنن مابينهما.

الصناعات الغذائية هي حلقة الوصل وعجلة التوازن بين السياسات القومية للتنمية الزراعية والصناعية وتكمن أهمية التصنيع الغذائي في المحاور الآتية:-

- أ. تشجيع التوسع الأفقى والرأسى فى الإنتاج الزراعى عن طريق إستيعاب الفائض وتقليل الفاقد.
- ب. تحقيق الأمن الغذائى والإستقرار الإجتماعى والإقتصادى عن طريق توفير الغذاء عند الحاجة وأوقات الندرة والكوارث وتوفير الغذاء فى المناطق النائية والغير زراعية والمتأثرة بالحروب أيضاً.
- ج. تغذية المجموعات الخاصة (القوات المسلحة، مرضى السكر) على سبيل المثال لالحرص.
- د. دعم الإقتصاد القومى وزيادة حجم العائد من القيمة المضافة عن طريق تصدير المنتجات شبه المصنعة والمصنعة والحد من الإستيراد وخلق فرص عمل جديدة بالإضافة إلى إقامة صناعات تكميلية، وأهم ما يميز السودان عن بقية الدول العربية والأفريقية هو إتساع رقعته الجغرافية مع تنوع المناخ والتربة بين منطقة وأخرى مما يتيح فرصاً أوسع لإنتاج أنواع مختلفة ومتباينة من المحاصيل الزراعية وتنمية الثروة الحيوانية لذا فإن التنمية الصناعية ترتبط إرتباطاً وثيقاً بمدى التطور الزراعى خاصة وأنه لا زالت هناك إمكانيات زراعية هائلة لم تستغل بعد، لذا لابد أن تكون الزراعة هى المركز الأساسى لأى خطة إنمائية بالبلاد ويجب أن يصاحب ذلك خطة لإستغلال ذلك الناتج الزراعى وهذا لن يتحقق إلا عن طريق الإهتمام بالصناعات الغذائية والدور الذى يمكن أن تؤديه وبما أن صناعة السكر والمشروبات تقوم بتحويل المنتجات الزراعية الغذائية إلى منتجات صناعية فترة الصلاحية طويلة وعالية القيمة المضافة وذات إمكانيات تسويقية داخلياً وخارجياً لذا تعتبر من أهم وسائل تحقيق الأمن الغذائى وتحقيق الطلب المستدام على المنتجات الزراعية وبالتالي إرتباط المزارع بالأرض والحد من الهجرة إلى المدن¹.

لكل الإعترابات أعلاه فإن الإستثمار فى قطاع الصناعات الغذائية يمثل هدفاً إستراتيجياً للدولة بإعتباره الأداة الفاعلة لتحقيق الأمن الغذائى وترسيخ دعائم السلام والإستقرار الإقتصادى والإجتماعى، ويعتبر هذا القطاع هو الأكبر فى هيكل قطاع الصناعات التحويلية السودانية من حيث رؤوس الأموال المستثمرة ونوعية وعدد المنشآت الصناعية العاملة، فقد أشارت النتائج النهائية لمشروع المسح الصناعى الشامل الصادر من وزارة الصناعة الإتحادية فى مارس(2005م) بأن قطاع الصناعات الغذائية يمثل (70%) من جملة عدد الأنشطة الصناعية بالسودان وإن (50%) من العمالة الصناعية تتركز فى هذا القطاع ويساهم فى الناتج المحلى الإجمالى بنسبة مقدره مقارنة مع باقى القطاعات الصناعية حيث تصل إلى (55%)، كما يساهم هذا القطاع على رفع القيمة الغذائية والإقتصادية

¹- سيف الدين داؤد المدنى، واقع الصناعات التحويلية فى السودان وتحديات السياسات الإقتصادية، وزارة الصناعة، 2009م، ص ص8-9.

للمنتجات الغذائية مما يجعلها أكثر قبولاً وتفضيلاً لدى المستهلك علاوة على الاستفادة من منتجاتها الثانوية ومخلفات مصانعها في إيجاد فرص استثمارية جديدة.

سادساً: الملامح العامة للواقع المحاسبي والتكاليفى لقطاع الصناعات الغذائية:-

يأتى قطاع الصناعات الغذائية فى مقدمة القطاعات الصناعية فى البلاد لإرتباطه بمفهوم واستراتيجية تحقيق الأمن الغذائى الذى يشكل عنصراً أساسياً للإستقرار الإقتصادى والإجتماعى والسياسى، ومن أبرز الملامح العامة لقطاع الصناعات الغذائية¹:-

1. كبر عنصر تكلفة المواد فى هيكل تكلفة الإنتاج مقارنة مع باقى عنصر التكلفة الأخرى حيث يمثل وزنه النسبى فى المتوسط (60.73 %).
2. يصنف قطاع الصناعات الغذائية بصفة عامة وقطاع منتجات البسكويت والمخابز والمياه الغازية وصناعة اللحوم والحلويات والطحنية والمرببات والمياه المعباه والتلج والصلصة من القطاعات ذات الكثافة العمالية حيث يمثل وزنه النسبى (13.46%) من إجمالى التكاليف الكلية .
3. تعتبر طبيعة العلاقة بين أسعار الطاقة الكهربائية وتكلفة إنتاج التلج علاقة طردية حيث أن أى زيادة فى أسعار الطاقة الكهربائية يترتب عليها فى نفس الوقت زيادة فى تكلفة إنتاج التلج.
4. التباين الكبير فى تكلفة عنصر العمالة فى داخل بعض القطاعات الفرعية كصناعة البسكويت وصناعة الحلويات والطحنية ويعزى هذا للفارق فى التكنولوجيا المستخدمة فى العمليات الإنتاجية بين المنشآت داخل تلك القطاعات.
5. تضخم تكلفة عنصر الخدمات فى قطاع صناعة رقائق البطاطس والمياه الغازية عن تكلفة عنصر المواد يعتبر وضعاً إستثنائياً لهيكل تكلفة هذا القطاع حيث الأصل كبر تكلفة المواد ويعزى ذلك للإرتفاع الكبير فى التكلفة الرأسمالية للأصول الثابتة (التدنى فى مستوى الطاقة المستغلة مما إنعكس ذلك على تركيبة مفردات هيكل تكلفة الإنتاج).

كذلك يتمتع قطاع الصناعات الغذائية بعدة سمات أهمها²:-

1. سلاح الغذاء أصبح من أهم الأسلحة التى تستخدم اليوم فى فرض السياسات العامة ومن هذا المنطلق جاءت المقولة المشهورة (من لا يملك قوته لا يملك قراره).
3. الإعتماد على مجموعة من مستلزمات الانتاج الصناعى وتختلف مكونات هذه المستلزمات حسب طبيعة الإشتراطات الفنية للوحدات المنتجة.
4. تستخدم أفضل الطرق الفنية والهندسية فى عمليات الإنتاج.

¹ - إسماعيل درار صبار، مرجع سابق، ص10.

² - جمهورية السودان، وزارة الصناعة الإتحادية: الدراسات التشخيصية للقطاع الصناعى، (الخرطوم: دراسة الصناعات الغذائية، 2006م)، ص 29-30.

كذلك يعتبر تطبيق محاسبة التكاليف فى قطاعى المشروبات الغازية والسكر من الممارسات الحديثة على هذه المنشآت على وجه الخصوص وأغلبية هذه المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم لا يوجد نظام تكاليفى واضح يحدد تكلفة الوحدة الواحدة بدقة ففى الغالب تعتمد على تحديد تكلفة الوحدة عن طريق تكاليف المراحل الإنتاجية والأوامر والمقاولات، ومع ذلك هنالك منشآت داخل هذين القطاعين تطبق نظام التكاليف مندمج مع نظام المحاسبة المالية بحيث لا يوجد نظام تكاليف منفصل للمنشأة لكن هذه المنشآت فى محاولة لمواكبة التطورات والمستجدات فى البيئة الصناعية من خلال اعتماد عدد كبير منها على العمالة الأجنبية والتي بدورها نقلت الممارسات الحديثة فى المحاسبة والتكاليف من منشآتها الصناعية إلى المنشآت محل الدراسة حتى تتسنى لها فرصة الإستمرارية والبقاء فى السوق بالإضافة إلى النمو والإبتكار ومع ذلك هنالك مشكلة كبيرة تواجه هذه المنشآت هى عدم ثبات الأسعار بسبب التضخم الإقتصادى¹.

سابعاً: دواعى ومبررات الدراسة بقطاعى المشروبات الغازية والسكر

يأخذ قطاع المشروبات الغازية تنوعاً كبيراً ليس فقط من حيث نوع النشاط بل من حيث الطاقات الإنتاجية كما ان هذه الصناعة تستوعب أعداد كبيرة من العمالة (مسح صناعى عبر وزارة الصناعة)، كذلك فإن هذا القطاع يستخدم التقنيات الحديثة مما اثر على كفاءة الأداء وإن الغذاء عنصر أساسى فى حياة الإنسان وتوفيره يتصدر أمام كافة الحكومات والمنظمات الدولية، ومن الأمور المساندة أيضاً لإختيار هذا القطاع التنوع الكبير فى الموارد الطبيعية بالإضافة إلى التوسع الكبير فى خطوط الإنتاج فى بعض المصانع وحجم الإستثمارات.

كذلك سلعة السكر تعتبر سلعة ذات طلب عالمى يمكن الدخول إلى إستثمارات توجه للصادر فضلاً عن أن صناعة السكر تعتبر صناعة قاطرة تقوم عليها العديد من الصناعات كصناعة البسكويت والحلويات والمعجنات، كما أن مخلفات الصناعة تستخدم لإنتاج العديد من المنتجات مثل الأعلاف والخشب المضغوط والكحول بالإضافة إلى أنه يمكن إستغلال البقاس وهو من مخلفات هذه الصناعة فى توليد الطاقة الكهربائية فضلاً عن إستخدام أعداد مقدرة من العمالة الوطنية ويجب الإشارة فى هذا الإتجاه إلى أن ما يميز صناعة السكر فى السودان هو اعتماد زراعة القصب على الرى الطبيعى والإستفادة من فوائد إضافية مثل خصوبة الأرض مما يقلل إستخدام الأسمدة والكيماويات.

ثامناً: مشاكل ومعوقات قطاع الصناعات الغذائية

من خلال الفحص لواقع قطاع الصناعات التحويلية بالبلاد يلاحظ أنه يواجه العديد من المشاكل والمعوقات والتي أثرت سلباً على إنطلاقته بالصورة المرجوه للمساهمة بفاعلية فى تحقيق أهداف التنمية الصناعية المنشودة ويمكن تصنيف تلك المشاكل والمعوقات إلى محورين رئيسيين هما: المشاكل ذات الطبيعة الكلية وهى تتمثل فى المشاكل العامة التى تواجه كل القطاعات الصناعية والمشاكل الخاصة والنوعية والمرتبطة بقطاع صناعى دون الآخر ويتم تناول تلك المشاكل بشيء من التفصيل.

¹ - مقابلة مع د. مصطفى محمد صالح، وزارة المالية الولائية، إدارة الصناعية، ولاية الخرطوم، 18 / 11 / 2014.

تتمثل أهم المشاكل العامة فى جملة النقاط الآتية:

1. عدم توفر أو ضعف البنىات الأساسية فى المناطق الصناعية خاصة الكهربائية والمياه والطرق والدفاع المدنى والامن والصرف الصحى مما يؤدى إلى إرتفاع تكلفة الوحدات المنتجة وبالتالي إضعاف المقدرة التنافسية لها أمام المستورد.

2. عدم الإتساق والترابط التشريعى بين القوانين ذات الصيغة الإقتصادية والإتحادية والولائية والمحلية مما أثر سلباً على المناخ العام للإستثمار.

3. غياب الفلسفة الإقتصادية والإجتماعية لفرض الرسوم والضرائب الولائية.

4. تحصيل ضريبة على القيمة المضافة مقدماً عند وصول المدخلات الصناعية المستوردة هذا يشكل عبئاً إضافياً على المنشآت الصناعية وقد تضطر بعض المنشآت للإستدانة لسداد هذه الضريبة.

5. عدم إعتراف سلطات الجمارك بالأسعار المقدمة فى الفواتير بالنسبة للواردات ويتم التقييم على أساس تقديرى بالإضافة إعتراضها على تطبيق الإمتيازات على بعض والتي منحت بموجب قانون تشجيع الإستثمار مما يوجد تضارب بين دور وزارة الإستثمار والوزارات الفنية ودور سلطات الجمارك كجهة تنفيذية.

6. غياب الوعى التكاليفى لدى بعض المستثمرين وإدارات المنشآت الصناعية والإعتماد بصفة رئيسة على نظام المحاسبة المالية كنظام وحيد للمعلومات والبيانات المحاسبية.

7. المنافسة الخارجية الجائرة وإغراق السوق المحلى بالمنتجات المستوردة المماثلة للإنتاج المحلى مع عدم كفاية الإجراءات التى تحقق نوعاً من المنافسة العادلة وتحمى الصناعة الوطنية دون المساس بجوهر وفلسفة سياسة التحرير المتبعة.

8. أغلبية المنتجات الصناعية لم تتجح فى أن تجد لها مكاناً فى الأسواق العالمية وذلك للأسباب الآتية:-

أ. المتطلبات العالمية والمتغيرة من حيث الجودة والاسعار.

ب. عدم توفر معلومات قتصادية خاصة بالأسواق العالمية.

ج. عدم مواكبة أو إقتناع بعض المستثمرين بالصرف فى مجال ترقية الجودة وتطوير المنتج لتأهله للمنافسة العالمية.

كما أن هنالك مشاكل ومعوقات أخرى تواجه هذين القطاعين تتمثل فى الآتى¹:-

1. تشبع السوق المحلى بالكثير من السلع المثيلة للإنتاج الوطنى وعدم تمكن المصانع المحلية من فتح أسواق جديدة مما أدى لتدنى الإنتاج وارتفاع التكلفة.

2. المنافسة الجائرة وإغراق الأسواق بالسلع المثيلة المستوردة بالإضافة لدخول السلع بجمارك مخفضة أو صفرية عبر إتفاقية التجارة الحرة العربية الكبرى والكوميسا وتجارة الحدود.

¹- سيف الدين داؤد المدنى، مرجع سابق، ص23.

3. ضعف البنيات الأساسية المتمثلة فى الكهرباء والمياه والصرف الصحى ومطالبة المصانع الجديدة بتحمل التكلفة الرأسمالية.
 4. التدخل المستمر من الأجهزة الحكومية المتعددة مما يعوق عمليات الإنتاج والتسويق.
 5. عدم تطبيق الإمتيازات الممنوحة بموجب قانون تشجيع الإستثمار والتعديلات الخاصة بسحب العديد من الإمتيازات خاصة المرتبطة بالإعفاء الضريبي والقرارات الوزارية مما يؤدى لتحمل المصانع لتكلفة إضافية وخلق منافسة غير عادلة بين المصانع العاملة فى نفس المجال.
 6. التقدير الجزافى لضريبة أرباح الأعمال وعدم إعتداد الحسابات الختامية المراجعة الامر الذى يضعف الأثر الإيجابى لخفض ضريبة أرباح الأعمال على هذا القطاع من (35%) إلى (10%).
 7. عدم توفر التمويل اللازم للتحديث والتأهيل وارتفاع تكلفته.
 8. ضعف التمويل التشغيلى المتاح آخذين فى الإعتبار أن المدخلات من الإنتاج الزراعى تدخل للأسواق فى وقت واحد (قطن، حبوب زيتية).
 9. إغراق الأسواق: أصبحت المنتجات الصناعية الواردة من خارج البلاد تشكل مهدداً حقيقياً للمنتجات الوطنية خاصة المنسوجات والملبوسات التريكو والجوارب والشاش الطبي والمنتجات الجلدية والحلويات والمطبوعات الكرتون والكراسات وغيرها ولا شك أن ذلك قد يؤدي إلى إغراق الأسواق المحلية بفوائض المنتجات الصناعية من الأسواق الأجنبية مما يكون له أثر سالب على الصناعة الوطنية وهذا ما يستوجب سياسات دقيقة ومدروسة للإستيراد ووضع التشريعات التى تنظمه وتضبطه.
 10. التقنيات الصناعية: تعتبر معظم الماكينات والآليات والمعدات المستخدمة فى الصناعة فى السودان غير مواكبة للتقنيات العالمية الحديثة، إذ ان أكثر التقنيات استجلبت منذ السبعينات ولم يتم إحداث أى تطوير أو تجديد لها، وضعف القدرات الإدارية فى مجالات الإدارة العامة وإدارة الإنتاج والإدارة المالية، وتعتمد جل تلك المصانع على الإدارات الأسرية مما أثر سلباً على قدرات تلك المصانع.
- يرى الباحث أن المشاكل والمعوقات التى تعترض التنمية الصناعية بالمنشآت الصناعية محل الدراسة تتمثل فى إرتفاع التكلفة الإنتاجية للوحدة المنتجة، والسبب الأساسى هو عدم الدقة فى تحديد تكلفة الوحدة المنتجة والرقابة عليها، لأن أغلبية المنشآت الصناعية محل الدراسة تستخدم أساليب غير ملائمة مع التطورات التكنولوجية، إذاً لابد من إتباع أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة بدقة مع تدخل الأجهزة الحكومية لحماية السلعة المنتجة محلياً، بالإضافة إلى تطبيق الإمتيازات الممنوحة خاصة الإعفاءات الضريبية.
- مما تقدم يمكن القول بأن الصناعة هى العمود الفقرى للتنمية الإقتصادية والإجتماعية لما تحققه من قيمة مضافة ولما توفره من فرص العمل المستدامة ولما تساهم به فى ميادين التنمية الإجتماعية أينما توطنت.
- تتنوع المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم والتى تتوزع على ثلاثة مناطق صناعية (بحري، الخرطوم، أم درمان)، هذه المنشآت تعاني من العديد من المشاكل أهمها النقص فى التمويل وارتفاع تكلفته إلي عدم إستقرار السياسات

الإقتصادية بالسودان، ولا يوجد للمنشآت الصناعية بولاية الخرطوم نظام تكاليف واضح ومنفصل يمكن استخدامه فى قياس تكلفة الوحدة المنتجة بدقة، لذا تحتاج هذه المنشآت إلى تطبيق نظام التكاليف بصورة واضحة وإستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لرقابة التكلفة ومن ثم تخفيض التكاليف.

إن القطاع الصناعى السودانى سيواجه منافسة شديدة خصوصاً بعد إنضمام السودان لمنظمة التجارة العالمية ولا بد من تطبيق السياسات الصناعية والتكليفية التى تمكن القطاع الصناعى من فتح إستراتيجيات جديدة للأسواق وتقوية قدراته وكفاءته والإرتقاء بالصناعة.

كذلك تطبيق متطلبات الجودة الشاملة للإرتقاء بجودة الإنتاج الصناعى ووضع معايير قياسية لجميع المنتجات الصناعية السودانية كذلك، وضع القوانين واللوائح المنظمة لعلاقة الصناعة بالقطاعات الإقتصادية المختلفة وذلك من أجل خلق قاعدة عريضة من الصناعات .

إن إجازة قانون تنمية وتنظيم الصناعة والقوانين الأخرى مثل قانون الوقاية، مكافحة الإغراق، الدعم والمساندة للقطاع الصناعى وقانون تنظيم التجارة يمكن القطاع الصناعى من تأدية دوره بكفاءة عالية فى ظل التحولات العالمية وتطوير قدراتها التنافسية للدخول إلى الأسواق العلمية وتطوير قدراتها التنافسية لمواجهة التحديات فى السوقين الداخلى والعالمى.

المبحث الثانى

الدراسة التطبيقية

يتناول الباحث فى هذا المبحث الدراسة التطبيقية من خلال جودة نموذج التكاليف المعيارية وهى تمثل القدرة على توليد معلومات معيارية ملائمة للهدف من إستخدامها فى ظروف واقعية، والهدف الأساسى هو تحقيق الرقابة الفعالة على كفاءة استخدام واستغلال خدمات عوامل الإنتاج فى مختلف الصناعات، لذا ينبغى تحديد ما يجب أن تكون عليه المفاهيم التى تحكم سلوك القائمين بتصميم وصياغة وتشغيل نموذج التكاليف المعيارية بما يجعل منه أسلوباً فعالاً فى تحقيق هذا الهدف.

بعد التعرف على البيانات المخططة والفعالية بالمنشأة محل الدراسة اتبع الباحث فى تحديد تكاليف الإنتاج الصناعى أساليب المحاسبة الإدارية وذلك باستخدام نظام التكاليف المعيارية نسبة لما لهذا النظام من مزايا تمكن من خلال استخدامه من مراقبة التكاليف بصورة دقيقة فهو يمتاز بالبساطة فى تطبيقه وسهولة فهمه بالإضافة إلى انخفاض تكاليف تطبيقه.

لتحقيق الرقابة بواسطة التكاليف المعيارية فإنه يجب اجراء الآتى:

أولاً : تحديد المعايير .

ثانياً : حصر الأداء الفعلى .

ثالثاً : مقارنة الأداء الفعلى مع المعيارى وكشف الانحرافات .

رابعاً : تحليل الانحرافات .

خامساً : تقصى أسباب الانحرافات .

سادساً : اتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة الانحرافات .

تعتبر هذه الخطوات اساس متفق عليه لتطبيق أى نظام للرقابة على الأداء، وتتودى عملية الرقابة على التكاليف عادة إلى اكتشاف انحرافات فى الأداء عن ما هو مخطط ولا يعتبر إكتشاف الانحرافات فى حد ذاته هدفاً ينبغى تحقيقه وإنما هو خطوة يتعين اتخاذها للرجوع بالأداء إلى المسار المرغوب، ويعتبر نظام التكاليف المعيارية حجر الأساس فى نظام الرقابة والمتابعة عن طريق الموازنات التخطيطية، وهى بمثابة تكاليف محددة مقدماً باستخدام أسس علمية بواسطة خبراء متخصصين فهى تمثل التكلفة التى ينبغى أن تكون.

لتحديد المعايير فإنه يجب تحديد الفترة التى تشملها التكلفة ثم تحديد مستوى الأداء، وهناك عدة أنواع أو مستويات للمعايير منها المعايير المثالية والمعايير المتوقعة والمعايير الجارية والمعايير الفعلية والمعايير العادية ويقترح الباحث عند التطبيق المعايير الواقعية لأنها أكثر استخداماً وتميل لظروف المنشأة العادية والخطوة الأخيرة هى تبويب المصروفات إلى مواد مباشرة وأجور مباشرة ومصروفات غير مباشرة متغيرة ومصروفات غير مباشرة ثابتة، ووضع المعايير حسب هذه العناصر ولكل عنصر معياران معيار السعر ومعيار الكمية، ويستعرض الباحث مبررات استخدام نظام التكاليف المعيارية فى شركة السكر السودانية بالتطبيق على بيانات فرع عسلاية وذلك كالاتى:

1. يتيح نظام التكاليف المعيارية فرصة المشاركة لجميع العاملين بالمنشأة القيام بإعداد التكلفة لكل عنصر من عناصر التكاليف منذ مرحلة التخطيط وحتى البدء في العملية الإنتاجية مما يحفز العاملين لتقليل التكلفة عن طريق الرقابة والسيطرة على تكلفة المنتج.

2. إن نظام التكاليف المعيارية يمكن تطبيقه على المنتجات القائمة وهذا ما يسهل مقارنة التكلفة المعيارية مع التكلفة الفعلية لنفس العام في ظل الظروف الواقعية للمنشأة مما يؤدي إلى رقابة التكلفة للمنتج بصورة فعالة مع الحفاظ على جودته ومن ثم تخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن.

3. تناولت الدراسات والبحوث العلمية أن المنشأة في ظل بيئة التصنيع الحديثة لا تستطيع تحقيق مزايا تنافسية إلا في حالة اتباع أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، لذا كان محور اهتمام الباحث في إيجاد وسيلة مناسبة يمكن تطبيقها بسهولة ويسر لتحقيق عملية الرقابة وتقويم الأداء وهي ماجاءت إليه أهداف الدراسة.

سوف يستعرض الباحث نبذة تعريفية عن مصنع سكر عسلاية ومن ثم عرض التكلفة المعيارية والفعلية لتحديد انحرافات عناصر التكاليف، و فيما يلي بعض المعلومات المتعلقة بمصنع سكر عسلاية التابع لشركة السكر السودانية¹:

1. يقع مصنع سكر عسلاية بولاية النيل الأبيض محافظة الجبلين على بعد (280) كلم جنوب الخرطوم ويبعد خمسة كلم شمال مدينة ريك.

2. قامت بتنفيذ المشروع شركة فلتشر آند أستيووات الإنجليزية.

3. بداية أول موسم للتشغيل 15 يناير (1980م).

4. الطاقة التصميمية القصى (110) ألف طن سكر في العام بمعدل (6500) طن قصب في اليوم.

5. المساحة الكلية لمزرعة القصب (35200) فدان وقد تم إمداد المزرعة لرفع الطاقة الإنتاجية إلى (110) ألف طن سكر.

6. يروى بمحطة رئيسية على النيل الأبيض وأربعة محطات رى أخرى لرفع الماء لكل المزرعة.

7. تزرع العينات CO 6806 و CO 527.

8. القوى العاملة بالخدمة المستديمة 1455 وحوالى 2129 عمالة موسمية.

9. بالمشروع خدمات متكاملة من المدارس بمختلف مراحلها ومركز صحى وصيدلية إضافة إلى دور الترفيه من مسرح وأندية اجتماعية وثقافية.

في الجدول رقم (1/2/4) يستعرض الباحث تكلفة التصنيع المعيارية والفعلية لإنتاج السكر بمصنع سكر عسلاية وفقاً لمراكز التكلفة.

¹ - www.ssc.sd (11/10/2015).

جدول رقم (1/2/4)

التكلفة المخططة للعام 2011 / 2012م

البيان	الوحدة	2012 / 2011م
المساحة	فدان	24,506.00
إنتاجية الفدان	طن	43
القصب المطحون	طن	877,448.68
نسبة الإستخلاص	%	1169.00%
السكر	طن	89,550.80
أيام الموسم	يوم	188
التكلفة التشغيلية	بالجنيه	152,094,432.91
تكلفة طن السكر	بالجنيه	1,980.90
تكلفة طن القصب	بالجنيه	115.98

المصدر: إعداد الباحث من بيانات سجلات التكاليف لمصنع سكر عسلاية 2012 / 2011م

جدول رقم (2/2/4) يوضح التكلفة الفعلية لنفس العام

من التكلفة الكلية لتصنيع السكر يرى الباحث أنه يمكن عرض تكلفة الطن من السكر المنتج وذلك بعد إضافة تكلفة السكر المنتج إلى تكاليف التجفيف والتعبئة ومن ثم قسمة اجمالى التكلفة على كمية السكر المنتج للعام 2011 / 2012م للحصول على تكلفة الطن من السكر المنتج وذلك فى

الجدول رقم (2/2/4)

تكلفة الطن من السكر

البيان	مفردات	الجملة
تكلفة مستلمة من مرحلة النفض	142,357,344.11	142,357,344.11
مواد مباشرة	3,954,053.27	
أجور مباشرة	325,850.53	
مصروفات مباشرة	18,755.26	4,298,659.06
مصروفات غير مباشرة		
المعمل	66,082.26	

	1,095,008.10	الإشراف
	1,944,008.51	الورش والتأمين والإهلاك
	6,164.67	تكلفة التخزين
4,534,619.32	<u>1,423,355.78</u>	القيزانات والديزل
151,190,352.49		جملة تكلفة نشاط المركز
<u>428,924.78</u>		تكلفة التخزين
151,619,547.27		جملة تكلفة إنتاج وتعبئة السكر

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على سجلات التكاليف لمصنع سكر عسلاية للعام 2012/2011م
يلاحظ الباحث أن الجدول رقم (2/2/4) يشير إلى قائمة تكلفة المرحلة الأخيرة وتكلفة السكر المستلمة من المرحلة السابقة وعناصر تشكيل المرحلة الأخيرة وتكلفة التخزين من بيانات القسم المالي وقد بلغت جملة التكلفة بناءً على الأداء الفعلي (151,619,277.27) ولتحديد تكلفة طن السكر سيتم قسمة جملة التكلفة على كمية إنتاج السكر والتي بلغت (89,550.8) لإنتاج السكر للعام 2012 /2011م.

سوف يستعرض الباحث تحديد تكلفة الطن الواحد من السكر من خلال الجدول التالي

الجدول رقم (3/2/4)

تحديد تكلفة الطن:

البيان	الكمية بالطن	التكلفة	تكلفة الطن
التكلفة	89,550.80	151,619,547.27	1,693.11
الجملة	89,550.80	151,619,547.27	1,693.11

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على سجلات التكاليف لمصنع سكر عسلاية للعام 2012 /2011 م
يلاحظ الباحث أن الجدول رقم (3/2/4) يوضح جملة تكلفة السكر المنتج وتكلفة الطن بناءً على الأداء الفعلي للأنشطة فقد بلغت تكلفة طن السكر (1,693.11) جنيه/ طن .
يرى الباحث أنه يمكن تحديد تكلفة الجوال (وزن 50) كيلو من السكر وذلك من خلال قسمة تكلفة الطن من السكر على عدد الجوال بالطن (20) جوال وذلك في:

الجدول رقم (4/2/4)

تكلفة طن السكر الواحد

البيان	التكلفة بالجنيه
تكلفة الطن	1,693.11
عدد جوانات الطن	20
84.66	تكلفة الجوال وزن (50) كيلو جرام

المصدر: إعداد الباحث وفقاً للتقرير الختامي لمصنع سكر عسلاية للعام 2012/2011
الجدول رقم (4/2/4) يوضح تكلفة جوال السكر الفعلية وزن (50) كيلو جرام وذلك من خلال قسمة تكلفة الطن من السكر على عدد جوانات الطن، ويلاحظ الباحث دقة تحديد وقياس تكلفة جوال السكر يؤدي إلى ضبط التكلفة والرقابة عليها.

يرى الباحث أن قيمة الانحرافات هي الفرق أو الناتج بين التكلفة الفعلية والتكاليف المعيارية، و في حالة النتائج الفعلية أقل من النتائج المعيارية يكون الانحراف ايجابياً أى عندما تكون التكلفة الفعلية أقل من التكلفة المعيارية، ويكون الانحراف سلبياً عندما تكون التكاليف الفعلية أكبر من التكاليف المعيارية، وإن تحليل الانحرافات هو عبارة عن التقييم والدراسة المنهجية للانحرافات والتي يكون من شأنها توفير المعلومات اللازمة لقياس كفاءة وتحسين الأداء، كما أن هذا التحليل للانحرافات يسعى إلى الإجابة على السؤالين التاليين:

1. ما قيمة الفرق بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية (تحديد الانحراف) ؟.

2. لماذا حدث هذا الفرق (تقصى أسباب الانحراف) ؟.

يرى الباحث أن تحليل الانحرافات للتكاليف المعيارية هو تحديد الفروق والاختلافات بين معايير التكاليف والبيانات الفعلية عن نفس الفترة والتعرف على حساب هذه الانحرافات واتخاذ الاجراءات التخصصية أولاً بأول، سوف يستعرض الباحث تحديد انحرافات عناصر التكلفة من مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف غير مباشرة متغيرة وغير مباشرة ثابتة.

أ. انحراف المواد المباشرة:

انحراف المواد المباشرة هو الفرق بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية ويتكون من انحراف سعر المواد وانحراف استخدام المواد.

انحراف سعر المواد ينتج عن الفرق بين التكلفة الفعلية للكميات الفعلية والتكلفة المعيارية للكميات الفعلية.

أما انحراف استخدام المواد فينتج عن الفرق بين التكلفة المعيارية للكميات الفعلية والتكلفة المعيارية للكميات المعيارية.

الجدول رقم (5/2/4)

تحميل عناصر التكاليف بنصيبها من مرحلة النفذ

البيان	تكاليف التجفيف والتعبئة	تكاليف النفذ	اجمالي التكلفة
مواد مباشرة	3,954,053.27	63,723,625.33	67,677,678.60
اجور مباشرة	325,850.53	5,251,415.62	5,577,266.15
مصروفات غير مباشرة	18,755.26	302,260.26	321,015.52
متغيرة			
مصروفات غير مباشرة	4,963,544.10	73,080,042.90	78,043,587
ثابتة			
اجمالي التكلفة	9,262,203.16	142,357,344.11	151,619,547.27

المصدر: إعداد الباحث وفقاً لسجلات التكاليف لمصنع سكر عسلاية للعام 2012/2011 م
الجدول رقم (4/2/4) يشير إلى تحميل عناصر التكاليف بنصيبها من مرحلة النفذ عن طريق تكلفة العنصر من مرحلة التجفيف والتعبئة إلى اجمالي التكلفة لنفس المرحلة مضروبة في جملة تكاليف مرحلة النفذ، مع العلم أن التوزيع تم قبل اضافة تكاليف التخزين وذلك لأن هذه التكاليف تم استلامها من قبل الإدارة المالية فقط يضاف للمصروفات غير المباشرة، يستطيع الباحث بعد ذلك ايجاد الانحراف الكلي ومن ثم الانحرافات بصورة تفصيلية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (6/2/4)

الانحراف الكلي لعناصر المصروفات

الانحراف	التكلفة الفعلية	التكلفة المعيارية
475,155.64	151,619,277.27	152,094,432.91
475,155.64	151,619,277.27	152,094,432.91

المصدر: إعداد الباحث وفقاً لسجلات التكاليف لمصنع سكر عسلاية للعام 2012/2011 م
الجدول رقم (6/2/4) يوضح انحراف عناصر المصروفات بصورة اجمالية وهو انحراف ايجابي لصالح المنشأة لان التكلفة المعيارية أكبر من التكلفة الفعلية التي حصلت خلال الفترة، ويمكن تحديد الانحرافات بصورة تفصيلية كالتالي:

الجدول رقم (7/2/4)

انحراف تكلفة المواد لمصنع سكر عسلاية

البيان	التكلفة المعيارية	التكلفة الفعلية	الانحراف
مواد مباشرة	67,889,652.33	67,677,678.60	211,973.73
الجملة	67,889,652.33	67,677,678.60	211,973.73

المصدر: إعداد الباحث وفقاً لسجلات التكاليف لمصنع سكر عسلاية للعام 2012/2011

الجدول رقم (7/2/4) يشير إلى انحراف تكلفة المواد المباشرة بصورة اجمالية، تم توزيع التكلفة المعيارية اعتماداً على البيانات الفعلية وذلك عن طريق تكلفة المواد الفعلية مقسومة على اجمالي التكلفة الفعلية مضروبة في اجمالي التكلفة المعيارية وهكذا لبقية العناصر، ويلاحظ ناتج الانحراف ايجابي وهو لصالح المنشأة لأن التكلفة المعيارية أكبر من التكلفة الفعلية، وتحليل الانحرافين أمر ضروري لأغراض فرض رقابة فعالة على كمية المستخدم من المواد، لذلك فإن إدارة المشتريات يقع عليها في الغالب مسئولية اختلاف الاسعار الفعلية عن تلك المحددة عن طريق المعايير وإدارة الإنتاج يقع عليها مسئولية انحراف استخدام المواد، رغم التسليم بمصادقية من قبل إدارة المشتريات عدم إمكانية فرض الرقابة الداخلية على كافة المتغيرات المؤثرة في هذه الأسعار بصفة كلية أو جزئية، وينشأ اختلاف الأسعار المعيارية نتيجة عاملين هما:

أ. عدم الدقة في التوقعات بالمستقبل نتيجة عدم القدرة على حصر كافة المتغيرات التي يحتمل أن يكون لها تأثير على أسعار المستقبل في المعايير المعدة في الحاضر، وإذا كان ذلك راجع إلى تقصير إدارة المشتريات فإن اختلاف الأسعار يكون مقياساً ملائماً لكفاءتها في هذا الشأن.

أ. عدم كفاءة إدارة المشتريات في تحديد مصادر التوريد المتوافرة واختيار أفضل الطرق وأنسب أساليب الشراء، ففي هذه الحالة يقع عبء مسئولية اختلاف الأسعار الفعلية عن المعايير المحددة مقدماً عليها ولا شك بشرط ألا تكون مدفوعة في ذلك بعوامل خارج نطاق سريان سيطرتها.

ب. انحراف الاجور المباشرة:

إن حساب انحرافات العمل المباشر تتشابه مع حساب انحرافات المواد وتتكون من انحراف معدل الأجر وانحراف كفاءة العمل.

يستطيع الباحث من خلال الجدول التالي تحديد انحراف الاجور المباشرة ومن واقع البيانات الخاصة بالمصنع من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (8/2/4)

انحراف تكلفة الأجور لمصنع سكر عسلاية

البيان	التكلفة المعيارية	التكلفة الفعلية	الانحراف
أجور مباشرة	5,594,734.63	5,577,266.15	17,468.48
اجمالي التكلفة	5,594,734.63	5,577,266.15	17,468.48

المصدر: إعداد الباحث وفقاً لسجلات التكاليف لمصنع سكر عسلاية للعام 2012/2011 م
الجدول رقم (8/2/4) يشير إلى انحراف تكلفة الأجور المباشرة بصورة اجمالية ويلاحظ ناتج الانحراف ايجابي وهو لصالح المنشأة لأن التكلفة المعيارية أكثر من التكلفة الفعلية.

الجدول رقم (9/2/4)

انحراف تكلفة المصروفات غير المباشرة المتغيرة لمصنع سكر عسلاية

البيان	التكلفة المعيارية	التكلفة الفعلية	الانحراف
مصروفات مباشرة	322,020.97	321,015.52	1,005.45
اجمالي التكلفة	322,020.97	321,015.52	1,005.45

المصدر: إعداد الباحث وفقاً لسجلات التكاليف لمصنع سكر عسلاية للعام 2012/2011 م
الجدول رقم (9/2/4) يشير إلى انحراف تكلفة المصروفات المباشرة بصورة اجمالية ويلاحظ ناتج الانحراف ايجابي وهو لصالح المنشأة لأن التكلفة المعيارية أكثر من التكلفة الفعلية.

الجدول رقم (10/2/4)

انحراف تكلفة المصروفات غير المباشرة الثابتة لمصنع سكر عسلاية

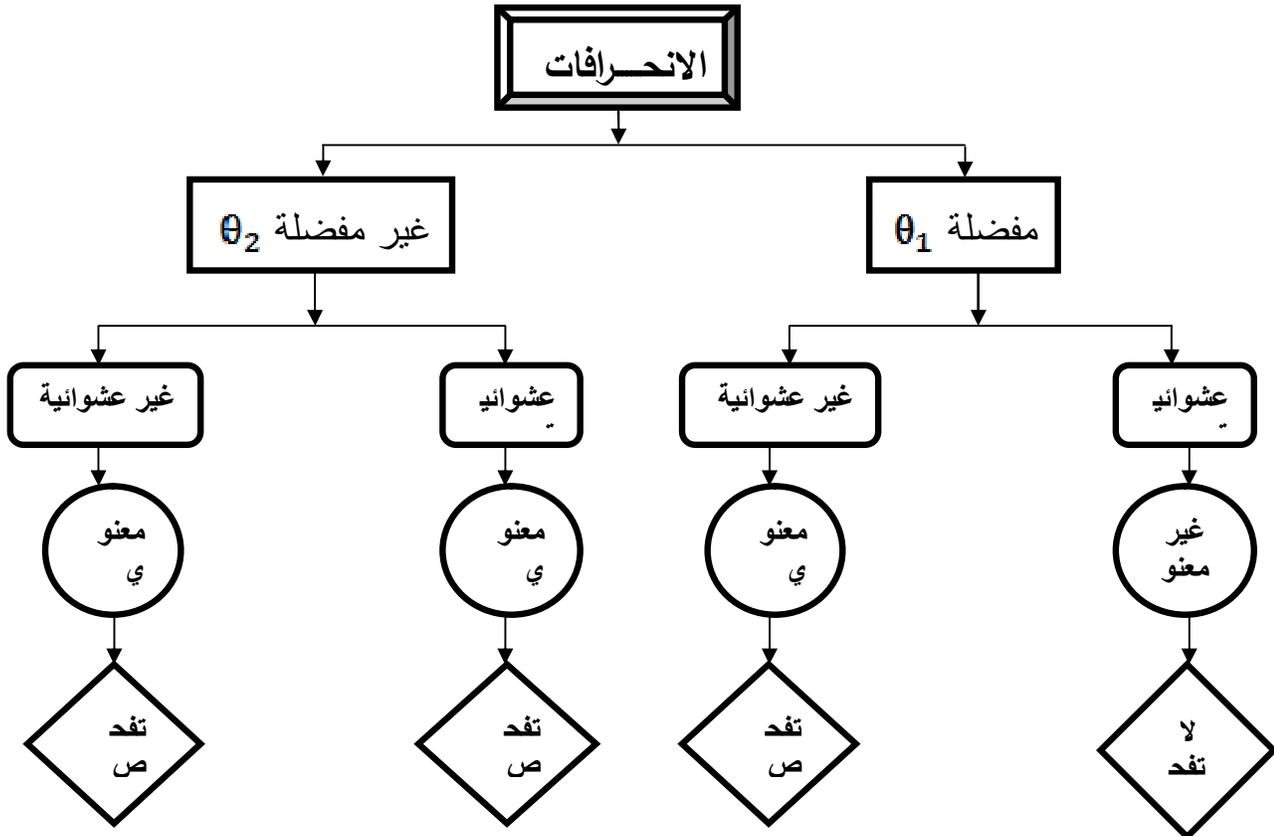
البيان	التكلفة المعيارية	التكلفة الفعلية	الانحراف
مصروفات غير مباشرة ثابتة	78,288,026.32	78,043,587	244,439.32
اجمالي التكلفة	78,288,026.32	78,043,587	244,439.32

المصدر: إعداد الباحث وفقاً لسجلات التكاليف لمصنع سكر عسلاية للعام 2012/2011 م
الجدول رقم (10/2/4) يشير إلى انحراف تكلفة المصروفات غير المباشرة الثابتة بصورة اجمالية، ويلاحظ ناتج الانحراف ايجابي وهو لصالح المنشأة لأن التكلفة المعيارية أكثر من التكلفة الفعلية.

بعد تحديد الانحرافات بصورة تفصيلية تأتي مرحلة تحليل وفحص الانحرافات عن التكاليف المعيارية وهى من أهم عناصر عملية الرقابة والتي تظهرها التقارير المحاسبية، ويبين الشكل التوضيحي التالى العلاقات بين الانحرافات التى تقع داخل أو خارج نطاق الرقابة وقرار الفحص.

الشكل رقم (1/2 /4)

معنوية الانحرافات



المصدر: مكرم عبد المسيح باسيلي، الأساليب الكمية فى المحاسبة (القاهرة: المكتبة العصرية، 2014م)، ص 241.

نماذج فحص الانحرافات:

توجد مجموعتين من النماذج هما:

1. نماذج يترتب عليها عدم وجود تكلفة الفحص.
2. نماذج يترتب عليها وجود تكلفة الفحص والتصحيح: يمكن توضيح كل واحد منهما مع التطبيق بالرجوع إلى بيانات المصنع.

أ. نماذج يترتب عليها عدم وجود تكلفة الفحص: تعتبر الخرائط الرقابية من الأساليب الإحصائية التى تستخدم فى رقابة الجودة للإنتاج، بهدف منع العيوب والالتزام بتحقيق المواصفات الفنية المطلوبة والتى طورت لى تستخدم فى فحص الانحرافات والتعرف على أسبابها، ويمكن استخدام التكاليف المتوقعة فى تحديد أفضل قرار بفحص أو عدم فحص الانحرافات.

بالرجوع إلى بيانات المصنع لتطبيق نموذج عدم وجود تكلفة الفحص وبافتراض أن الانحراف كان مفضلاً (إيجابياً)، حيث بلغت قيمة الانحراف بصورة إجمالية 475,155.64 فترته ستة شهور حسب الخطة، تكاليف الفحص = صفر، احتمال عدم تصحيح الانحراف 80% حتى بعد الفحص ومعرفة أسبابه.

$$\text{التكلفة المتوقعة لقرار عدم الفحص} = 475,155.64 \times 100\% = 475,155.64$$

$$\text{التكلفة المتوقعة لقرار الفحص} =$$

$$\text{صفر} \times 20\% = \text{صفر}$$

$$\text{لن يصحح الانحراف} = 475,155.64 \times 80\% = 380,124.51$$

$$380,124.51$$

يرى الباحث أن قرار الفحص هو الأفضل لجميع الانحرافات لأن التكلفة المتوقعة لقرار عدم الفحص أكبر من التكلفة المتوقعة للفحص والتصحيح، وبما أن الانحراف الإجمالي في صالح المنشأة ينبغي معرفة الذين تسببوا في هذا الانحراف لتنميته بغرض تشجيعهم للمحافظة عليه أو زيادته وعلى العكس في حالة الانحراف لغير صالح المنشأة ينبغي فحصه بغرض إزالته.

ب. نماذج يترتب عليها وجود تكلفة الفحص والتصحيح:

تهدف تلك النماذج ليس فقط إلى تحديد مستوى معنوية الانحراف بل أيضاً إلى إجراء المقارنات بين تكلفة الفحص والمنافع الناتجة عن الفحص، سواء كانت العملية تقع داخل أو خارج نطاق الرقابة. يعتبر نموذج الرقابة (الماركوفى) من أهم الأساليب الاحصائية التي تستخدم في رقابة الانحرافات وتحديد مستوى معنويتها، فضلاً عن تحديد مدى صحة قرار الفحص المتخذ ويعتمد النموذج على مجموعة من الفرضيات هي:

أ. تتخذ العملية التي تخضع للرقابة أحد حالتين:

الحالة الأولى: تقع داخل الرقابة In Control، ويرمز لها θ_1 .

الحالة الثانية: تقع خارج نطاق الرقابة Out of Control، ويرمز لها θ_2 .

إن احتمال التحول من حالة إلى أخرى خلال فترتين متتاليتين هو احتمال ثابت ومحدد، وتعتمد على فرض أن الأداء قد يتحرك من حالة داخل الرقابة إلى خارجها (θ_1 إلى θ_2)، وتستبعد في نفس الوقت التحرك العكسى، حيث أن التحرك العكسى لن يحدث ما لم تتخذ إجراءات الفحص والتصحيح ويمكن توضيح العلاقة في الجدول التالي:

جدول رقم (11/2/4)

العلاقة للأداء الفعلى داخل نطاق الرقابة وخارج نطاق الرقابة

حالات الطبيعة حالات القرار	داخل المدى θ_1	خارج المدى θ_2
الفحص	ت	ت + ص
عدم الفحص	صفر	ل
الاحتمال	ح	(1 - ح)

المصدر: مكرم عبد المسيح باسيلي، الأساليب الكمية فى المحاسبة (القاهرة: المكتبة العصرية، 2014)، ص 243.
يمكن التعبير عن ذلك رياضياً كما يلي: ل (1 - ح) < ت + ص (1 - ح).

حيث ترمز ل إلى التكاليف الزائدة لتحويل العملية الإنتاجية من الحالة θ_2 إلى θ_1 .

ح يشير إلى احتمال أن العملية تقع داخل نطاق الرقابة (60%)، وفقاً لنظرية بيز لتقدير الاحتمالات.

1 - ح يشير إلى احتمال أن العملية تقع خارج نطاق الرقابة (40%)، وفقاً لنظرية بيز لتقدير الاحتمالات.
ت : يشير إلى تكلفة الفحص.

ص: يشير إلى تكلفة التصحيح إذا كانت العملية تقع خارج نطاق الرقابة.

أ. تفترض أن تكاليف التشغيل تعتبر متغيراً عشوائياً تحكمه عوامل الصدفة، أى عوامل لا يمكن التحكم فيها.

يتخذ قرار الفحص فى هذه الحالة عندما تكون التكلفة المتوقعة لعدم الفحص أكبر من التكلفة المتوقعة للفحص والتصحيح، وتكاليف التصحيح ترجع للحكمة المهنية للمدير المشرف وتتم المعالجة كالتالى:

بافتراض أن إدارة المنشأة قررت بنسبة 10% من قيمة الانحراف عبارة عن تكاليف الفحص والتصحيح، يمكن تحديد الآتى:

$$\text{تكاليف الفحص والتصحيح} = 475,155.64 \times 10\% = 47,515.57$$

$$\text{التكلفة المتوقعة لعدم الفحص} = \text{ل} = (1 - \text{ح}) \times 475,155.64 = 189,954.26$$

$$\text{التكلفة المتوقعة للفحص والتصحيح} = \text{ت} + \text{ص} (1 - \text{ح})$$

$$\text{بالتطبيق} = 47,515.57 \times 40\% = 19,006.23$$

بما أن التكلفة المتوقعة لعدم الفحص أكبر من التكلفة المتوقعة للفحص والتصحيح، إذاً فى هذه الحالة يرى الباحث أن قرار الفحص هو الأفضل لمعرفة من الذى تسبب فى هذا الانحراف (لصالح المنشأة) من أجل دعمهم لاجراء المزيد من تقليل التكلفة الفعلية إلى أدنى حد ممكن.

أيضاً هنالك إجراءات أخرى لتسهيل عملية الفحص عن طريق تحديد الحدود العليا والدنيا الرقابية أو ما يسمى ب (خريطة المدى) كمايلي:

الحد الأعلى للرقابة = (د 4 ى) جدول معاملات تصحيح حدى رقابة المدى ى.
الحد الأدنى للرقابة = (د3 ى) جدول معاملات تصحيح حدى رقابة المدى ى.
بالتطبيق =

متوسط المديات = 4/475,155.64 (عناصر التكاليف) = (118,788.91) ما يعادل متوسط المتوسطات
729. من جداول معاملات تصحيح خرائط رقابة المتوسط الحسابى س وخرائط رقابة المدى ى، ملحق.
 $118,788.91 \times 0.729 = 86,597.12$ (متوسط المديات)
الحد الأعلى = $86,597.12 \times 2,282 = 197,614,627.84$ جنيهه.
الحد الأدنى = $86,597.12 \times \text{صفر} = \text{صفر}$.

مما تقدم يستنتج الباحث أنه إذا كان الأداء الفعلى يتحرك صعوداً وهبوطاً حول المتوسط الحسابى، وفى حدود
مدى معين من القيم، يعتبر هذا التحرك عشوائى لا يستحق الفحص، إلا إذا تجاوز الأداء الفعلى أحد حدى الرقابة،
فيعتبر أن الانحراف يتخذ إتجاهاً معيناً وليس تحركاً عشوائياً، ومن ثم يلزم التدخل للفحص والاستقصاء لأسباب
هذا الانحراف، كذلك يرى الباحث إجراء الفحص من واقع النتيجة لحدى الرقابة المتمثل فى الدنيا والعليا لان
الانحراف يتحرك صعوداً مشيراً إلى الإتجاه الإيجابى.

من ناحية تطبيقية يرى الباحث استخدام النماذج فى تقصى الانحرافات لانها أكثر واقعية وأن تلك الانحرافات لها
مصادر يستطيع الباحث ذكرها:

1. تقلبات عشوائية Random Fluctuations تعبر عن مدى كفاءة العمليات الإنتاجية.
2. أخطاء القياس Measurement Errors الناجمة عن تراكم بيانات الإنتاج.
3. المعايير غير الملائمة لتكلفة الإنتاج >Inappropriate Standards.
4. أخطاء التشغيل Operating Errors.

اختبار فرضية الدراسة التطبيقية التي تنص على ان تطبيق نظام التكاليف المعيارية يساعد في تحديد الانحرافات
بصورة دقيقة

الجدول رقم (12/2/4)

نتيجة الانحرافات وهل تخضع للفحص أم لا

البيان	قيمة الانحراف	طبيعة الانحراف	نسبة الانحراف	القرار
مواد مباشرة	211,973.73	ايجابي	44 %	يفحص
أجور مباشرة	17,468.48	ايجابي	3 %	يفحص
م. غير. متغيرة	1,005.45	ايجابي	1 %	يفحص
م. غير. ثابتة	244,439.32	ايجابي	52 %	يفحص

المصدر: إعداد الباحث وفقاً لسجلات التكاليف لمصنع سكر عسلاية للعام 2012/2011م

الجدول رقم (12/2/4) يشير إلى نتائج الانحرافات بمصنع عسلاية وهي نتائج إيجابية للانحرافات، حيث أعلى انحراف يتمثل في انحراف المصروفات غير المباشرة الثابتة بنسبة بلغت (52%) يليه انحراف المواد المباشرة بنسبة بلغت (44%) في المرتبة الثانية، وفي المرتبة الثالثة انحراف الأجور المباشرة بنسبة بلغت (3%)، وفي المرتبة الأخيرة انحراف المصروفات غير المباشرة المتغيرة بنسبة بلغت (1%)، ويعتقد الباحث أسباب هذه الانحرافات ترجع لواقعية معايير التكلفة والخبرة الشخصية للمديرين من خلال تراكم بيانات الإنتاج وإشراك المستويات الإدارية في إعداد تكاليف الإنتاج المعيارية، الأمر الذي يؤكد صحة الفرضية الأولى والتي نصت: (تطبيق نظام التكاليف المعيارية بالمنشآت الصناعية السودانية يساعد في تحديد الانحرافات بصورة دقيقة).

المبحث الثالث

إجراءات الدراسة الميدانية

يشتمل هذا المبحث على الخطوات والإجراءات التي تم إتباعها في تنفيذ الدراسة الميدانية، ويشمل ذلك تصميم أداة الدراسة، وصفاً لمجتمع وعينة الدراسة، وإجراء اختبارات الثبات والصدق لهذه الأداة للتأكد من صلاحيتها والأساليب الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج، وذلك على النحو التالي:

أولاً: تصميم أداة الدراسة

أداة الدراسة هي الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، وهنالك العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات، وقد إعتمدت الدراسة على وسيلة الاستبانة كأداة رئيسة للحصول على البيانات والمعلومات اللازمة، وتعرف الاستبانة بأنها (أداة من أدوات البحث تتألف من مجموعة من المفردات مصحوبةً بجميع الإجابات الممكنة عنها، أو بفرغ للإجابة عندما تتطلب إجابة مكتوبة، وعلى الفرد أن يحدد ما يراه أو ينطبق عليه فيها، أو يعتقد أنه الإجابة الصحيحة على كل مفردة من المفردات، أو أن يكتب في الفراغ المحدد ما يعتقد أو يراه أو يشعر به تجاه ما تقيسه هذه المفردات¹. هذا وجاء إعتقاد الدراسة على الاستبانة لمزاياها المتعددة المتمثلة في الآتي²:

1. إمكانية تطبيقها للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.
 2. قلة تكلفتها وسهولة تطبيقها.
 3. سهولة وضع الأسئلة وترسي ألفاظها وعباراتها.
 4. توفر وقت المستجيب وتعطيه فرصة التفكير.
 5. يشعر المجيبون عنها بالحرية في التعبير عن آراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها.
- وتحقيقاً لهذا الهدف تم تصميم استمارة تهدف إلى معرفة رأي أفراد العينة حول موضوع البحث (دور نظام التكاليف المعيارية في الرقابة وتقييم الأداء الإداري للمنشآت الصناعية)، وتتكون الإستمارة من قسمين:
- القسم الأول: ويشتمل على البيانات الخاصة بأفراد عينة الدراسة: وهي البيانات الشخصية المتعلقة بوصف عينة الدراسة وهي:

1. العمر.
2. المؤهل العلمي.
3. التخصص العلمي.
4. المؤهل المهني.

¹ - علي ماهر خطاب: القياس والتقويم في العلوم النفسية والتربوية والاجتماعية، ط7 (القاهرة: الانجلو المصرية، 2008م) ص 399.

² - أحمد حسين الرفاعي، مناهج البحث العلمي، (عمان: دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، 1999م) ص 192.

5. المركز الوظيفي.

6. سنوات الخبرة

القسم الثاني: وشمل عبارات الدراسة الأساسية: وهي المحاور التي من خلالها يتم التعرف على فرضيات الدراسة، ويشتمل هذا القسم على عدد (31) عبارة تمثل محاور الدراسة وفقاً لما يلي:

المحور الأول: يقيس فرضية الدراسة الثانية (تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر في عملية الرقابة على تكاليف الإنتاج الصناعي) وتم قياسها بعدد (11 عبارة).

المحور الثاني: يقيس فرضية الدراسة الثالثة (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وتقييم الأداء الإداري بالمنشآت الصناعية) وتم قياسها بعدد (10 عبارات).

المحور الثالث: يقيس فرضية الدراسة الرابعة: (تطبق منشآت إنتاج المشروبات الغازية والسكر بولاية الخرطوم نظام التكاليف المعيارية في الرقابة وتقييم الأداء الإداري) وتم قياسها بعدد (10 عبارات).

ثانياً: مقياس الدراسة

تم تفريق البيانات في الجداول التي أعدها الباحث لهذا الغرض، حيث تم التوزيع إلى تدرج خماسي حسب مقياس ليكرت الخماسي (Likart Scale)، في توزيع اوزان إجابات أفراد العينة والذي يتوزع من اعلى وزن له والذي اعطيت له (5) درجات والذي يمثل في حقل الاجابة (أوافق بشدة) الى أدنى وزن له والذي اعطى له (1) درجة واحدة وتمثل في حقل الإجابة (لأوافق بشدة)، وبينهما ثلاثة اوزان ، وقد كان الغرض من ذلك هو اتاحة المجال أمام أفراد العينة لاختيار الإجابة الدقيقة حسب تقدير أفراد العينة، كما هو موضح في الجدول رقم (1/3/4).

الجدول رقم (1/3/4)

مقياس درجة الموافقة

درجة الموافقة	الوزن النسبي	النسبة المئوية	الدلالة الإحصائية
أوافق بشدة	5	أكبر من 80 %	درجة موافقة عالية جداً
أوافق	4	70 - 80 %	درجة موافقة عالية
محايد	3	50 - 69 %	درجة موافقة متوسطة
لأوافق	2	20 - 49 %	درجة موافقة منخفضة
لأوافق بشدة	1	أقل من 20 %	درجة موافقة منخفضة جداً

المصدر: إعداد الباحث 2015م

فإن الوسط الفرضي للدراسة يصبح على النحو التالي: الدرجة الكلية للمقياس هي مجموع درجات المفردة على العبارات $(3 = (5/15) = 15 / (1+2+3+4+5)$ ، وهو يمثل الوسط الفرضي للدراسة وعليه إذا زادت متوسط العبارة عن الوسط الفرضي (3) دل ذلك على موافقة أفراد العينة على العبارة .

ثالثاً: تقييم أدوات القياس:

يقصد بصدق أو صلاحية أداة القياس أنها قدرة الأداء على قياس ما صممت من أجله وبناء على نظرية القياس الصحيح تعنى الصلاحية التامة خلو الأداة من أخطاء القياس سواء كانت عشوائية أو منتظمة، وقد إعتمدت الدراسة في المرحلة الأولى على تقييم مدى ملائمة المقاييس المستخدمة في قياس عبارات الدراسة بإستخدام إختبارات الثبات والصدق لإستبعاد العبارات غير المعنوية من مقاييس الدراسة والتحقق من أن العبارات التي أستخدمت لقياس مفهوماً معيناً تقيس بالفعل هذا المفهوم ولا تعطي أبعاد أخرى وتتميز هذه الإختبارات بقدرتها على توفير مجموعة من المقاييس التي تحدد مدى انطباق البيانات للنموذج الذي تم الكشف عنه وإستبعاد أى نماذج أخرى بديلة يمكن أن تفسر العلاقة بين عبارات المقياس بناء على إستجابة مفردات عينة الدراسة ، وفيما يلي يعرض الباحث نتائج التحليل للمقاييس المستخدمة في الدراسة:

1. إختبار صدق محتوى المقياس

تم إجراء إختبار صدق المحتوى لعبارات المقاييس من خلال تقييم صلاحية المفهوم التي قد ترجع إما إلى اختلاف المعاني وفقاً لثقافة المجتمع أو نتيجة لترجمة المقاييس من لغة إلى أخرى، و لتحقيق ذلك تم أخذ المقاييس من دراسات سابقة وتم إعادة صياغتها لتتناسب عباراتها مع لغة مفردات عينة الدراسة المقاييس، في المرحلة الأولى تم عرض عبارات المقاييس على عدد (6) من المحكمين المختصين في الدراسة لتحليل مضامين عبارات المقاييس وتحديد مدى التوافق بين عبارات كل مقياس والهدف منه وفقاً لرأيهم تم قبول وتعديل بعض عبارات المقاييس، لصعوبة فهمها لها، و الصدق الظاهري: تم إجراء إختبار الإستبانة قبل صياغتها النهائية للتأكد من ملائمتها لقياس أهداف الدراسة، والتأكد من صياغة العبارات الواردة فيها ومدى وضوحها لعينة الدراسة، وذلك عن طريق تحكيمها من قبل أساتذة متمرسين في مجال مناهج البحث العلمى وإعداد البحوث، حيث أبدوا ملاحظاتهم على فقرات الإستبانة وتمت دراسة هذه الملاحظات وأخذت بعين الإعتبار لإستخراج الإستبانة بصورتها النهائية، بعد إستعادة الاستبانة من المحكمين ثم إجراء التعديلات التي اقترحت عليه، وبذلك تم تصميم الإستبانة في صورتها النهائية (ملحق 1).

2. إختبار الإتساق والثبات الداخلي للمقاييس المستخدمة في الدراسة

يقصد بالثبات (إستقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساو لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة)¹، وبالتالي يؤدي إلى الحصول على نفس النتائج أو نتائج متوافقة في كل مرة يتم فيها إعادة القياس، وكلما زادت درجة الثبات واستقرار الأداة كلما زادت الثقة فيه، وهناك عدة طرق للتحقق من ثبات المقياس منها طريقة التجزئة النصفية وطريقة الفا كرونباخ للتأكد من الإتساق الداخلي للمقاييس، وقد تم استخدام معامل الفا كرونباخ (Cronbach,s Alpha)، والذي يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا

¹ عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، ص 560.

لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد صحيح، وتكون مقبولة إحصائياً إذا زادت عن (0.6) فعندها يكون ثبات الأداء جيداً ويمكن تعميم النتائج .

الجدول توضح نتائج تحليل الثبات لمقاييس الدراسة مبيناً قيم معامل الفا كرونباخ لعبارات الدراسة:
الفرضية الثانية: تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر في عملية الرقابة على تكاليف الإنتاج الصناعي.

الجدول رقم (2/3/4)

نتائج الفا كرونباخ لعبارات الفرضية الثانية

الرقم	العبارات	الفا كرونباخ
1	تطبيق نظام التكاليف المعيارية يزيد كفاءة الإجراءات الرقابية على عنصر المواد.	0.85
2	وجود معايير للتكلفة تأخذ ظروف البيئة المحيطة في الاعتبار يسهم في عملية السيطرة على تكلفة المنتج .	0.86
3	إشراك المستويات الإدارية في إعداد التكاليف المعيارية يؤدي إلى تكامل الجهود بين الإدارات المختلفة في المنشأة .	0.84
4	وضع المعايير وفق الأسس العلمية الدقيقة يسهم في دفع المرؤوسين لتحقيق الأهداف بأقل قدر من الموارد الإقتصادية.	0.84
5	مرونة معايير قياس تكلفة المنتج يحقق عملية الجودة على المنتجات .	0.83
6	إعداد تقارير عن إنحرافات التكاليف يؤدي إلى ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين عن الأداء	0.85
7	إعداد معايير التكلفة بصورة موضوعية يساعد في عملية التقييم.	0.85
8	تحديد عناصر التكلفة بدقة يجعل عملية الرقابة أكثر سهولة ويقلل من أوجه الإسراف والضياع.	0.86
9	نظام التكاليف المعيارية يساعد في توفير بيانات تسهم في قياس تكلفة المنتجات بصورة دقيقة.	0.85
10	تحليل الإنحرافات وفق الأهداف الإستراتيجية يؤدي إلى خفض تكاليف المنتج	0.84
11	نظام التكاليف المعيارية يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في عناصر التكلفة الأمر الذي يزيد من إمكانية تلافي أى إنحرافات.	0.86
	إجمالي العبارات	0.86

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول رقم (2/3/4)، يلاحظ الباحث أن نتائج إختبار الثبات لقيم الفا كرونباخ لجميع عبارات الفرضية الثانية أكبر من (60%)، وتعنى هذه القيم توافر درجة عالية جداً من الثبات الداخلي لجميع العبارات سواء كان ذلك لكل عبارة على حدا أو على مستوى جميع عبارات المقياس حيث بلغت قيمة الفا كرونباخ للمقياس الكلى (0.86) وهو ثبات مرتفع ومن ثم يمكن القول بأن المقاييس التي إعتمدت عليها الدراسة لقياس عبارات الفرضية الثانية تتمتع بالثبات الداخلي لعباراتها مما يمكننا من الإعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها. الفرضية الثالثة: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وتقويم الأداء الإدارى بالمنشآت الصناعية.

الجدول رقم (3/3/4)

نتائج الفا كرونباخ لعبارات الفرضية الثالثة

الرقم	العبارة	الفا كرونباخ
1	تعدد أنواع المنتجات بصورة كبيرة يؤدي إلى تحقيق مركزاً في السوق للمنشأة الصناعية.	0.87
2	إعداد معايير التكلفة وفق الأسس العلمية الدقيقة يسهم في خفض مستمر في التالف أثناء العملية الإنتاجية.	0.88
3	إشراك المستويات الإدارية في إعداد التكاليف المعيارية يعمل على خفض مستمر لتاركى العمل.	0.87
4	التحديد الدقيق لتكلفة المنتج يسهم في نمو المبيعات للمنشأة الصناعية.	0.87
5	الإفصاح عن الموقف التنافسي للمنشأة من الناحية التكاليفية يحقق عملية الناتج في الحصة السوقية.	0.85
6	إعداد تقارير عن إنحرافات التكاليف يعمل على خفض مستمر لشكاوى العاملين.	0.88
7	واقعية معايير التكلفة تساعد في طرح برامج ومنتجات جديدة بإستمرار	0.86
8	إعداد المعايير لجميع عناصر التكلفة يعمل على خفض مستمر في وقت إنجاز العمل.	0.86
9	تطبيق نظام التكاليف المعيارية يساعد في فعالية تقويم الأداء من خلال تقديم برامج جديدة لتحسين ولاء الزبائن.	0.86
10	تحليل الإنحرافات وفق الأهداف الإستراتيجية يسهم في جعل العاملون يعملون بحماسة وإندفاع كبيرين.	0.87
	اجمالي العبارات	0.88

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول رقم (3/3/4)، يلاحظ الباحث أن نتائج إختبار الثبات لقيم الفا كرونباخ لجميع عبارات الفرضية الثالثة أكبر من (60%) وتعنى هذه القيم توافر درجة عالية جداً من الثبات الداخلي لجميع العبارات سواء كان ذلك لكل عبارة على حدا أو على مستوى جميع عبارات المقياس حيث بلغت قيمة الفا كرونباخ للمقياس الكلى (0.88) وهو ثبات مرتفع ومن ثم يمكن القول بأن المقاييس التي إعتمدت عليها الدراسة لقياس عبارات الفرضية الثالثة تتمتع بالثبات الداخلي لعباراتها مما يمكننا من الإعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

1. الفرضية الرابعة: تطبق منشآت إنتاج المشروبات الغازية والسكر بولاية الخرطوم نظام التكاليف المعيارية في الرقابة وتقويم الأداء الإدارى.

الجدول رقم (4/3/4)

نتائج الفا كرونباخ لعبارات الفرضية الرابعة

الرقم	العبارة	الفا كرونباخ
1	هناك رغبة لدى الإدارة فى تطبيق نظام محاسبى مرن لقياس التكلفة يساعد فى تحقيق الأهداف بأقل تكلفة من الموارد الإقتصادية .	0.85
2	يساعد نظام التكاليف المعيارية فى الرقابة على عناصر التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحليل الإنحرافات.	0.85
3	تطبق المنشأة الصناعية نظام التكاليف المعيارية بغرض السيطرة على تكلفة المنتج بصورة دقيقة.	0.84
4	تكامل الرقابة وتقويم الأداء فى ظل تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر على تفعيل جودة المنتج بالمنشأة الصناعية.	0.87
5	تعتمد الإدارة على الرقابة فى ظل تطبيق نظام التكاليف المعيارية بمنع الوقوع فى الإنحرافات التى تحدث فى تكاليف الإنتاج.	0.84
6	إعداد تقارير عن إنحرافات التكاليف يعمل على خفض التكاليف إلى أدنى حد ممكن.	0.85
7	يحقق تفادى حدوث الزيادة فى التكاليف منذ مرحلة التخطيط وقبل البدء فى الإنتاج الفعالية فى إستخدام الموارد المتاحة.	0.86
8	قدرة الإدارة على التحكم فى ظروف الإنتاج خلال الفترة التى يتم إعداد معايير التكلفة يزيد من إعتمادها على نظام التكاليف المعيارية.	0.85
9	عدم إلترام المنشأة بمعايير التكلفة الموضوعه مسبقاً يسهم فى زيادة الإنحرافات السالبة.	0.86
10	إستخدام معلومات التكلفة المتوقعة أو المقدره أثناء مراحل تخطيط المنتج يساعد فى مقارنة الأداء الفعلى بالمخطط.	0.87
	اجمالي العبارات	0.87

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2015 .

من الجدول الجدول رقم (4/3/4)، يلاحظ الباحث أن نتائج إختبار الثبات لقيم الفا كرونباخ لجميع عبارات الفرضية الرابعة اكبر من (60%) وتعنى هذه القيم توافر درجة عالية جداً من الثبات الداخلي لجميع العبارات سواء كان ذلك لكل عبارة على حدا أو على مستوى جميع عبارات المقياس حيث بلغت قيمة الفا كرونباخ للمقياس الكلى (0.87) وهو ثبات مرتفع ومن ثم يمكن القول بأن المقاييس التي إعتمدت عليها الدراسة لقياس عبارات الفرضية الرابعة تتمتع بالثبات الداخلي لعباراتها مما يمكننا من الإعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

خامساً: مجتمع وعينة الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بموضوع الدراسة، ويتكون المجتمع الأساسي للدراسة من العاملين بالإدارات المالية ببعض منشآت قطاعي (المشروبات الغازية، والسكر) والبالغ عددهم (400) ليمثل حجم مجتمع الدراسة، وتم اختيار مفردات عينة البحث بطريقة العينة (العشوائية) وهي إحدى العينات غير الاحتمالية التي يختارها الباحث للحصول على آراء أو معلومات محددة من أفراد مجتمع الدراسة، لقد تم إختيار عدد (200) فرداً لتمثل عينة الدراسة، حيث وزع عليها الإستبانة، وتم استرجاع (160) إستبانة سليمة تم استخدامها في التحليل بنسبة استرجاع بلغت (80%)، وتم اختيار المفردات بعناية حتى تصبح عينة تمثل مجتمعها تمثيلاً يرقى للثقة بمعلوماتها وتعميم نتائجها، بيانها كآتي:

الجدول رقم (5/3/4)

الإستبانات الموزعة والمعادة

النسبة	العدد	البيان
100%	200	الإستبانات الموزعة
85%	170	إستبانات تم إعادتها بعد تعبئتها
15%	30	إستبانات لم يتم إعادتها
5%	10	إستبانات تالفة
80%	160	الإستبانات الصالحة للتحليل

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2015 م

الجدول رقم (5/3/4)، يشير إلي إجمالي الإستبانات الموزعة والمعادة من قبل عينة الدراسة الميدانية.

خامساً: أسلوب التحليل الإحصائي المستخدم في الدراسة:

تم ترميز أسئلة الاستبانة ومن ثم تفريغ البيانات التي تم جمعها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) "Statistical Package for Social Sciences" ومن ثم تحليلها من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات ونوع متغيرات الدراسة، لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضيات الدراسة، ولقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1. إجراء اختبار الثبات (Reliability Test) لأسئلة الاستبانة المكونة من جميع البيانات باستخدام كل من:
أ. اختبار الصدق الظاهري.

للتحقق من أن العبارات التي أستخدمت لقياس مفهوماً معيناً تقيس بالفعل هذا المفهوم ولا تقيس أبعاد أخرى ويتميز هذا التحليل بقدرته على توفير مجموعة من المقاييس التي تحدد مدى إنطباق البيانات للنموذج الذي تم الكشف عنه ولستبعاد أى نماذج أخرى بديلة يمكن أن تفسر العلاقة بين عبارات المقياس بناء على إستجابة مفردات عينة الدراسة.

ب. معامل الفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، وتم استخدامه لقياس الاتساق الداخلي لعبارات الدراسة للتحقق من صدق الأداء .

2. أساليب الإحصاء الوصفي: وذلك لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة من خلال :

أ. التوزيع التكراري لعبارات فقرات الإستبانة: وذلك للتعرف على الإتجاه العام لمفردات العينة بالنسبة لكل فرضية على حده.

ب. الإنحراف المعياري: لتحديد مقدار التشتت في إجابات المبحوثين لكل عبارة عن المتوسط الحسابي.

3. إختبار (كاى تربيع): تم استخدام هذا الاختبار لاختبار الدلالة الإحصائية لفرضيات الدراسة عند مستوى معنوية 5% ويعنى ذلك أنه إذا كانت قيمة (كاى تربيع) المحسوبة عند مستوى معنوية اقل من القيمة الجدولية 5% يرفض فرض العدم وهذا يعنى (وجود فروق ذات دلالة معنوية وتكون الفقرة ايجابية)، إما إذا كانت قيمة (كاى تربيع) المحسوبة عند مستوى معنوية أكبر من القيمة المعنوية 5% فذلك معناه قبول فرض العدم وبالتالي عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية وتكون الفقرة سلبية.

فيما يلي تحليل بيانات الدراسة الأولية والأساسية وذلك النحو التالي:

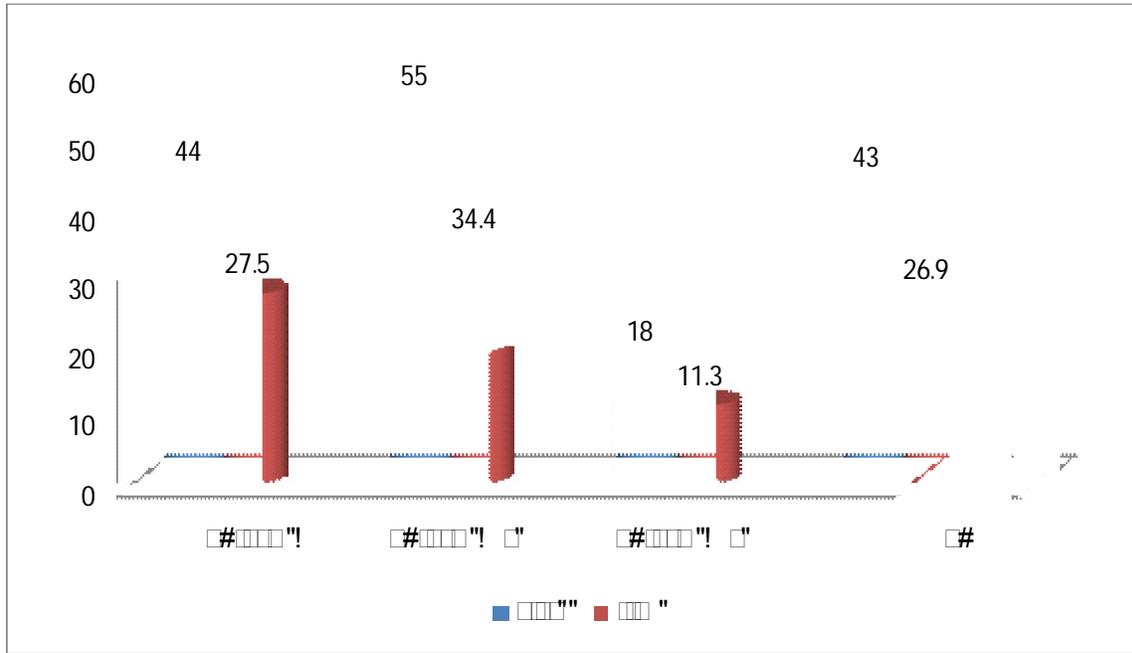
الجدول رقم (6/3/4)

التكرارات والنسب المئوية لمتغير العمر

البيان	التكرارات	النسبة المئوية %
أقل من 30 عاماً	44	27.5
30 وأقل من 35	55	34.4
35 وأقل من 40	18	11.3
40 عاماً فأكثر	43	26.9
مجموع التكرارات	160	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2015م

الشكل رقم (1/3/4)
التكرارات والنسب المئوية لمتغير العمر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2015م

يتضح من الجدول رقم (6/3/4)، والشكل رقم (1/3/4)، أعلاه أن عدد (55) من أفراد عينة الدراسة كانت أعمارهم في المدى (30 وأقل من 35) سنة ونسبة (34.4%)، يليهم عدد (44) فرداً أعمارهم تقل عن 30 عاماً ونسبة (27.5%)، وعدد (43) فرداً أعمارهم أكثر من 40 ونسبة (26.9%)، ثم عدد (18) فرداً ونسبة (11.3%) في المدى (35 وأقل من 40)، و منه يتضح أن غالبية أفراد عينة الدراسة تتجاوز أعمارهم عن 30 عاماً، ونسبة (72.5%) مما يدل على جودة العينة وقدرة أفرادها على فهم عبارات الإستبانة والإجابة عليها.

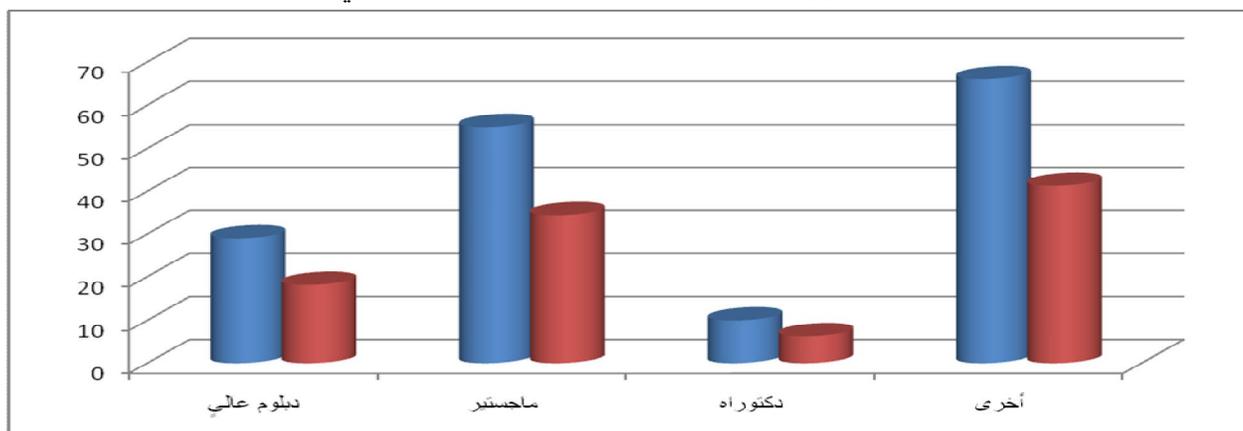
الجدول رقم (7/3/4)

التكرارات والنسب المئوية لمتغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية %	التكرارات	البيان
18.1	29	دبلوم عالي
34.4	55	ماجستير
6.3	10	دكتوراه
41.3	66	أخرى
100.0	160	المجموع

الشكل رقم (2/3/4)

التكرارات والنسب المئوية لمتغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2015م

يتضح من الجدول رقم (7/3/4)، والشكل رقم (2/3/4)، أن عدد (66) بنسبة (41.3%) من حملة المستويات التعليمية الأخرى، وعدد (55) بنسبة (34.4%) من حملة الماجستير، وعدد (28) بنسبة (18.1%) من حملة الدبلوم العالي، وعدد (10) بنسبة (6.3%) من حملة الدكتوراه، ومنه يتضح أن (58.7%) يحملون درجة الدبلوم العالي فما فوق، مما يدل على جودة التأهيل العلمي لأفراد العينة وبالتالي قدرتهم على فهم عبارات الإستبانة بشكل جيد والإجابة عليها بدقة.

الجدول رقم (8/3/4)

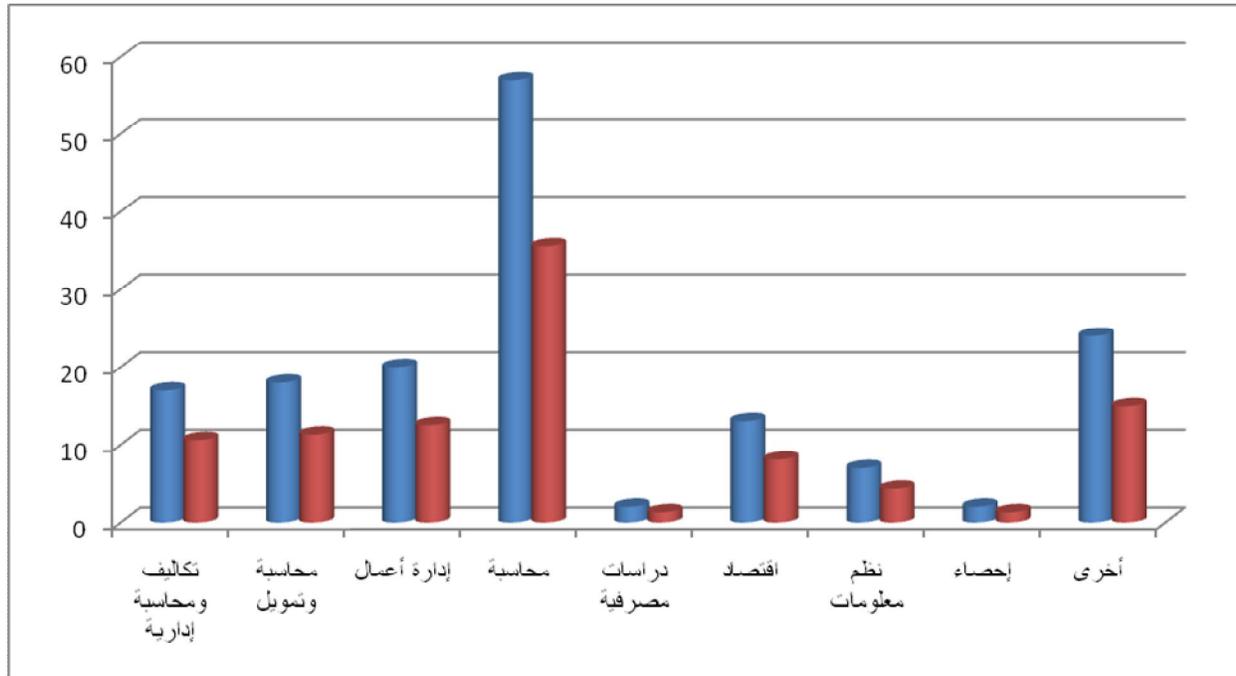
التكرارات والنسب المئوية لمتغير التخصص العلمي

النسبة المئوية %	التكرارات	البيان
10.6	17	تكاليف ومحاسبة إدارية
11.3	18	محاسبة وتمويل
12.5	20	إدارة أعمال
35.6	57	محاسبة
1.3	2	دراسات مصرفية
8.1	13	اقتصاد
4.4	7	نظم معلومات
1.3	2	إحصاء
15.0	24	أخرى
100.0	160	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2015م

الشكل رقم (3/3/4)

التكرارات والنسب المئوية لمتغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2015م

يتضح من الجدول رقم (8/3/4)، والشكل رقم (3/3/4)، أن غالبية أفراد عينة الدراسة تخصصهم محاسبة وعددهم (57) بنسبة (35.6%) ويليهم بند أخرى وعددهم (24) بنسبة (15.0%)، إدارة أعمال وعددهم (20) بنسبة (12.5%)، محاسبة وتمويل وعددهم (18) بنسبة (11.3%)، تكاليف ومحاسبة إدارية وعددهم (17) بنسبة (10.6%)، إقتصاد وعددهم (13) بنسبة (8.1%)، نظم معلومات وعددهم (7) بنسبة (4.4%) وأخيراً دراسات مصرفية وإحصاء بواقع (2) فرد لكل تخصص بنسبة (1.3%)، ومنه يتضح أن (57.5%) منهم لهم علاقة بموضوع الدراسة من خلال دراستهم الجامعية وهذه دلالة على مدى إلمام أفراد العينة المبحوثة بطبيعة تخصص موضوع الدراسة الأمر الذي يساعدهم في الإجابة بشكل علمي على محاور أسئلة الاستبانة.

الجدول رقم (9/3/4)

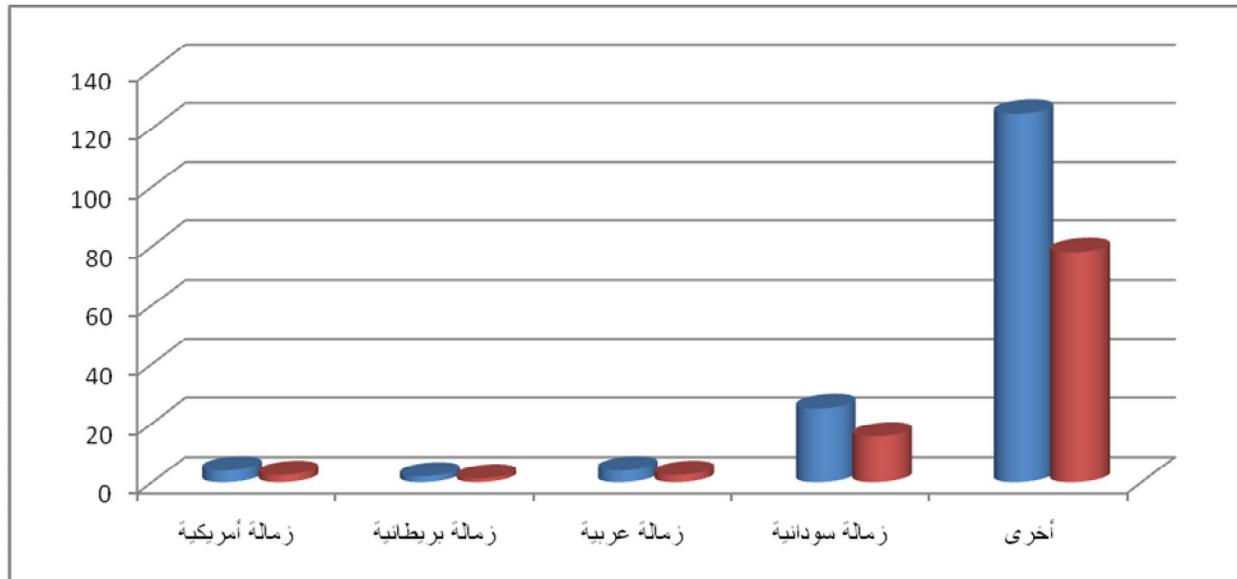
التكرارات والنسب المئوية لمتغير المؤهل المهني

النسبة المئوية %	التكرارات	البيان
2.5	4	زمالة أمريكية
1.3	2	زمالة بريطانية
2.5	4	زمالة عربية
15.6	25	زمالة سودانية
78.1	125	لا يحمل مؤهل مهني
100.0	160	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2015م

الشكل رقم (4/3/4)

التكرارات والنسب المئوية لمتغير المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2015م

يبين الجدول رقم (9/3/4)، والشكل رقم (4/3/4)، أن غالبية أفراد العينة ليست من حملة الزمالات المهنية حيث بلغ عددهم (125) فرد بنسبة (78.1%)، وحملة الزمالات السودانية عددهم (25) بنسبة (15.6%)، وحملة الزمالات الأمريكية والعربية وعددهم (4) بنسبة (2.5%) بنفس العدد والنسبة وعدد (2) فرد من حملة الزمالات البريطانية بنسبة (1.3%)، ويتضح من ذلك أن هنالك تمثيل لحملة الزمالة المهنية في عينة الدراسة مما يساعد على الإجابة بشكل مهني على عبارات محاور الدراسة .

الجدول رقم (10/3/4)

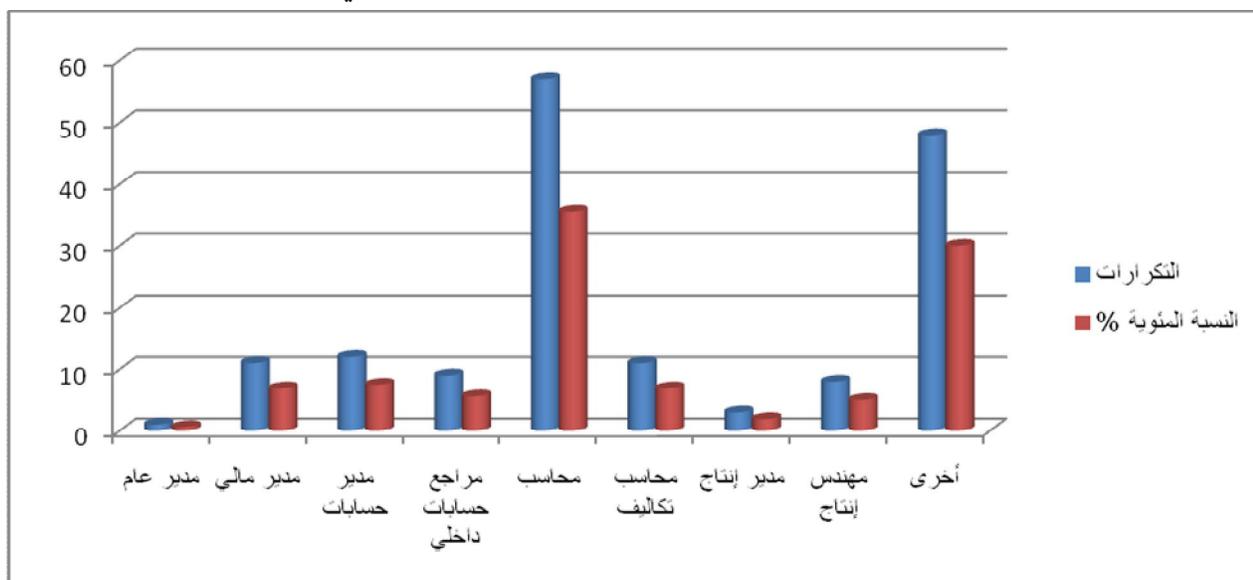
التكرارات والنسب المئوية لمتغير المركز الوظيفي

البيان	التكرارات	النسبة المئوية %
مدير عام	1	.6
مدير مالي	11	6.9
مدير حسابات	12	7.5
مراجع حسابات داخلي	9	5.6
محاسب	57	35.6
محاسب تكاليف	11	6.9
مدير إنتاج	3	1.9
مهندس إنتاج	8	5.0
أخرى	48	30.0
المجموع	160	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2015م

الشكل رقم (5/3/4)

التكرارات والنسب المئوية لمتغير المركز الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2015م

يتضح من الجدول رقم (10/3/4)، والشكل رقم (5/3/4)، أن (57) من أفراد عينة الدراسة ما نسبته (35.6%) مركزهم الوظيفي محاسب وعدد (48) من أفراد العينة يشغلون وظائف أخرى بنسبة (30.0%) غير التي ذكرت في الإستبانة، وعدد (12) من أفراد عينة الدراسة مركزهم الوظيفي مدراء حسابات بنسبة (7.5%) وعدد (11) من أفراد العينة مدراء ماليون بنسبة (6.6%)، كما أن نفس العدد وبنفس النسبة مركزهم الوظيفي محاسبين تكاليف، وعدد (9) من أفراد العينة وبنسبة (5.6%) مراجعون داخليون وعدد (8) فرد مركزهم الوظيفي مهندسين إنتاج بنسبة (5.0%)، وعدد (3) من أفراد العينة مركزهم الوظيفي مدراء إنتاج بنسبة (1.9%)، وأن من بين أفراد العينة فرداً واحداً وبنسبة (0.6%) مدير مالي، ومنه يتضح أن (63.1%) من أفراد العينة لهم علاقة بموضوع الدراسة من خلال مراكزهم الوظيفية وبعد هذا من المؤشرات الإيجابية لنجاح ممارسة نظام التكاليف المعيارية في رقابة التكاليف وتقويم الأداء.

الجدول رقم (11/3/4)

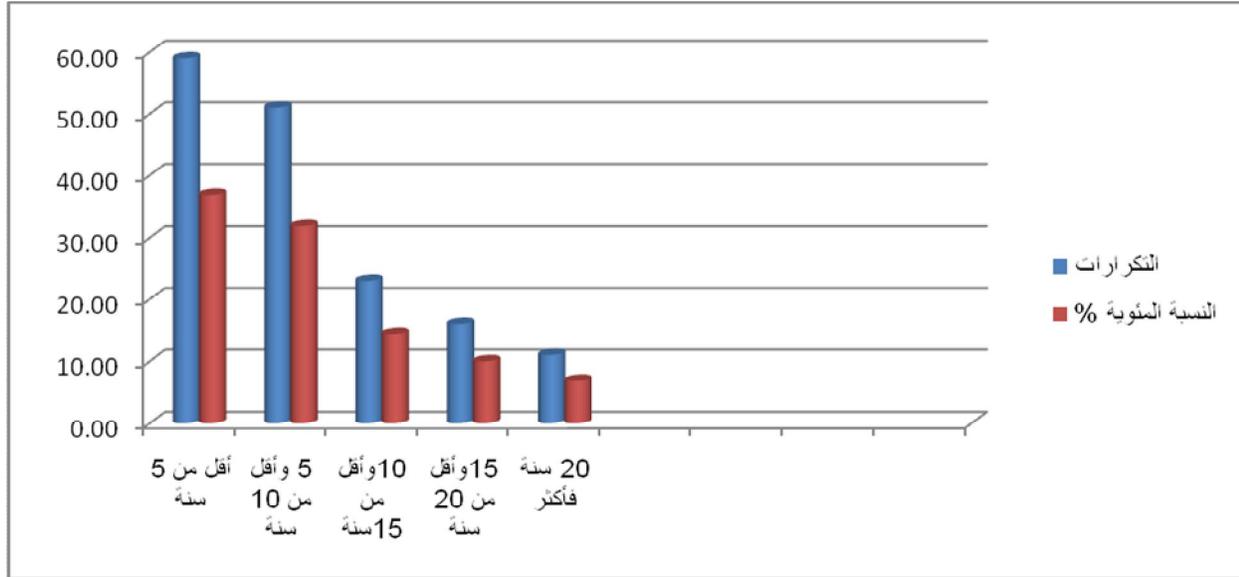
التكرارات والنسب المئوية لمتغير سنوات الخبرة

النسبة المئوية %	التكرارات	البيان
36.9	59	أقل من 5 سنة
31.9	51	5 وأقل من 10 سنة
14.4	23	10 وأقل من 15 سنة
10.0	16	15 وأقل من 20 سنة
6.9	11	20 سنة فأكثر
100.0	160	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2015م

الشكل رقم (6/3/4)

التكرارات والنسب المئوية لمتغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2015م

يوضح الجدول (11/3/4) والشكل رقم (6/3/4) من أفراد عينة الدراسة كانت خبرتهم في المدى (أقل من 5 سنة) وبنسبة بلغت (36.9%)، ويليه (51) فرداً في المدى (5 وأقل من 10 سنة) بنسبة بلغت (31.9%)، وعدد (23) فرداً بنسبة (14.4%) كانت خبرتهم في المدى (10 وأقل من 15 سنة)، وعدد (16) في المدى (15 وأقل من 20 سنة) بنسبة بلغت (10.0%)، وعدد (11) فرداً كانت خبرتهم 20 سنة فأكثر بنسبة بلغت (6.9%)، ومنه يتضح أن (63.1%) من أفراد العينة تجاوزت خبرتهم 5 سنوات مما يدل على وجود خبرة مناسبة في مجال عملهم وبالتالي إجاباتهم على أسئلة الاستبانة تعول على وجود هذه الخبرة.

التحليل الإحصائي بغرض مناقشة الفرضيات:

يشتمل هذا الجزء على تحليل عبارات الفرضيات للدراسة، وذلك من أجل التمكن من مناقشة فرضيات الدراسة وذلك وفقاً للخطوات التالية:

1. التوزيع التكراري لإجابات الوحدات المبحوثة على عبارات الدراسة: وذلك من خلال تلخيص البيانات في جداول والتي توضح قيم كل متغير لتوضيح أهم المميزات الأساسية للعينة في شكل أرقام ونسب مئوية لعبارات الدراسة.
 2. التحليل الإحصائي لعبارات الدراسة: وذلك من خلال تقدير المتوسط والانحراف المعياري لجميع محاور الدراسة لمعرفة إتجاه عينة الدراسة وترتيب العبارات حسب أهميتها النسبية.
- تحليل عبارات الفرضية الثانية (تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر في عملية الرقابة على تكاليف الإنتاج الصناعي).

فيما يلي التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس رأى أفراد العينة حول نظام التكاليف المعيارية وعملية الرقابة على التكاليف من خلال:

الجدول رقم (12/3/4)

التوزيع التكراري لعبارات محور (الفرضية الثانية)

لا بشدة	لا أوافق	محايد		أوافق		أوافق بشدة		العبرة			
		عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة			عدد	نسبة
0	0	2	1.3	1	.6	89	55.6	68	42.5	1	تطبيق نظام التكاليف المعيارية يزيد كفاءة الإجراءات الرقابية على عنصر المواد.
1	.6	4	2.5	10	6.3	72	45.0	73	45.6	2	وجود معايير للتكلفة تأخذ ظروف البيئة المحيطة في الاعتبار يسهم في عملية السيطرة على تكلفة المنتج
0	0	3	1.9	16	10.0	75	46.9	67	41.9	3	إشراك المستويات الإدارية في إعداد التكاليف المعيارية يؤدي إلى تكامل الجهود بين الإدارات المختلفة في المنشأة.
4	2.5	6	3.8	21	13.1	68	42.5	61	38.1	4	وضع المعايير وفق الأسس العلمية الدقيقة يسهم في دفع المرؤوسين لتحقيق الأهداف بأقل قدر من الموارد الإقتصادية.
1	0.6	13	8.1	23	14.4	74	46.3	49	30.6	5	مرونة معايير قياس تكلفة المنتج يحقق عملية الجودة على المنتجات .
0	0	5	3.1	13	8.1	67	41.9	73	45.6	6	إعداد تقارير عن إنحرافات التكاليف يؤدي إلى ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين عن

										الأداء.	
0	0	0.6	1	10.0	16	43.8	70	45.6	73	7	إعداد معايير التكلفة بصورة موضوعية يساعد في عملية التقييم.
0	0	1.9	3	10.0	16	43.1	69	45.0	72	8	تحديد عناصر التكلفة بدقة يجعل عملية الرقابة أكثر سهولة ويقلل من أوجه الإسراف والضياع.
0	0	2.5	4	13.8	22	45.6	73	38.1	61	9	نظام التكاليف المعيارية يساعد في توفير بيانات تسهم في قياس تكلفة المنتجات بصورة دقيقة.
0	0	6.9	11	21.9	35	41.3	66	30.0	48	10	تحليل الانحرافات وفق الأهداف الإستراتيجية يؤدي إلى خفض تكاليف المنتج.
0.6	1	3.1	5	13.8	22	51.9	83	30.6	49	11	نظام التكاليف المعيارية يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في عناصر التكلفة الأمر الذي يزيد من إمكانية تلافى أى إنحرافات.
.4	7	3.31	57	11.1	195	45.81	806	39.42	694	مجموع العبارات	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2015م

يتضح من الجدول رقم (12/3/4) ما يلي:

1. غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (تطبيق نظام التكاليف المعيارية يزيد كفاءة الإجراءات الرقابية على عنصر المواد) حيث بلغت نسبتهم (98.1%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (1.3%). إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (0.6%).
2. غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (وجود معايير للتكلفة تأخذ ظروف البيئة المحيطة في الاعتبار يسهم في عملية السيطرة على تكلفة المنتج) حيث بلغت نسبتهم (90.6%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (3.1%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (6.3%).

3. غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (إشراك المستويات الإدارية فى إعداد التكاليف المعيارية يؤدي إلى تكامل الجهود بين الإدارات المختلفة فى المنشأة) حيث بلغت نسبتهم (88.8%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (1.9%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (10.0%).
 4. غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (وضع المعايير وفق الأسس العلمية الدقيقة يسهم فى دفع المرؤوسين لتحقيق الأهداف بأقل قدر من الموارد الإقتصادية) حيث بلغت نسبتهم (80.6%)، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (6.3%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (13.1%).
 5. غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (مرونة معايير قياس تكلفة المنتج يحقق عملية الجودة على المنتجات) حيث بلغت نسبتهم (76.9%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (8.7%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (14.4%).
 6. غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (إعداد تقارير عن إنحرافات التكاليف يؤدي إلى ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين عن الأداء) حيث بلغت نسبتهم (87.5%)، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (3.1%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (8.1%).
 7. غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة أن (إعداد معايير التكلفة بصورة موضوعية يساعد فى عملية التقييم) حيث بلغت نسبتهم (89.4%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (6%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (10.0%).
 8. غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (تحديد عناصر التكلفة بدقة يجعل عملية الرقابة أكثر سهولة ويقلل من أوجه الإسراف والضياع) حيث بلغت نسبتهم (89.4%)، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (6%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (10.0%).
 9. غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (نظام التكاليف المعيارية يساعد فى توفير بيانات تسهم فى قياس تكلفة المنتجات بصورة دقيقة) حيث بلغت نسبتهم (83.7%)، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (2.5%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (13.8%).
 10. غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (تحليل الإنحرافات وفق الأهداف الإستراتيجية يؤدي إلى خفض تكاليف المنتج) حيث بلغت نسبتهم (71.3%)، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (6.9%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (21.9%).
 11. غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (نظام التكاليف المعيارية يأخذ فى الحسبان التوقيت المبكر للتحكم فى عناصر التكلفة الأمر الذى يزيد من إمكانية تلافى أى إنحرافات) حيث بلغت نسبتهم (82.5%)، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (3.7%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (13.8%).
- أولاً" التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس (الفرضية الثالثة).

جدول رقم (13/3/4)

التوزيع التكراري لعبارات محور (الفرضية الثالثة)

الرقم	العبارة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا بشدة أوافق	
		عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
1	تعدد أنواع المنتجات بصورة كبيرة يؤدي إلى تحقيق مركزاً جيداً في السوق للمنشأة الصناعية.	61	38.1	64	40.0	19	11.9	16	10.0	0	0
2	إعداد معايير التكلفة وفق الأسس العلمية الدقيقة يسهم في خفض مستمر في التالف أثناء العملية الإنتاجية.	43	26.9	69	43.1	33	20.6	14	8.8	1	0.6
3	إشراك المستويات الإدارية في إعداد التكاليف المعيارية يعمل على خفض مستمر لتاركي العمل.	43	26.9	69	43.1	33	20.6	14	8.8	1	0.6
4	التحديد الدقيق لتكلفة المنتج يسهم في نمو المبيعات للمنشأة الصناعية.	63	39.4	74	46.3	13	8.1	10	6.3	0	0
5	الإفصاح عن الموقف التنافسي للمنشأة من الناحية التكاليفية يحقق عملية الناتج في الحصة السوقية.	39	24.4	72	45.0	33	20.6	14	8.8	2	1.3
6	إعداد تقارير عن إنحرافات التكاليف يعمل على خفض مستمر لشكاوى العاملين.	44	27.5	61	38.1	42	26.3	13	8.1	0	0
7	واقعية معايير التكلفة تساعد	51	31.9	82	50.3	22	13.8	5	3.1	0	0

										في طرح برامج ومنتجات جديدة بإستمرار.	
0	0	5.6	9	16.3	26	46.3	74	31.9	51	إعداد المعايير لجميع عناصر التكلفة يعمل على خفض مستمر في وقت إنجاز العمل.	8
0.6	1	3.8	6	15.0	24	46.9	75	33.8	54	تطبيق نظام التكاليف المعيارية يساعد في فعالية تقويم الأداء من خلال تقديم برامج جديدة لتحسين ولاء الزبائن.	9
0.6	1	5.6	9	22.5	36	41.3	66	30.0	48	تحليل الإنحرافات وفق الأهداف الإستراتيجية يسهم في جعل العاملون يعملون بحماسة واندفاع كبيرين.	10
.37	6	6.89	110	17.57	281	44.01	706	31.35	479	مجموع العبارات	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2015م.

يتضح من الجدول رقم (13/3/4) ما يلي:

1. غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (تعدد أنواع المنتجات بصورة كبيرة يؤدي إلى تحقيق مركزاً جيداً في السوق للمنشأة الصناعية)، حيث بلغت نسبتهم (78.1%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (10.0%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (11.9%).
2. غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (إعداد معايير التكلفة وفق الأسس العلمية الدقيقة يسهم في خفض مستمر في التالف أثناء العملية الإنتاجية)، حيث بلغت نسبتهم (70.0%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (9.4%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (20.6%).
3. غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (إشراك المستويات الإدارية في إعداد التكاليف المعيارية يعمل على خفض مستمر لتاركي العمل)، حيث بلغت نسبتهم (70.0%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (9.4%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (20.6%).
4. غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (التحديد الدقيق لتكلفة المنتج يسهم في نمو المبيعات للمنشأة الصناعية)، حيث بلغت نسبتهم (85.7%)، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (6.3%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (8.1%).

5. غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (الإفصاح عن الموقف التنافسي للمنشأة من الناحية التكاليفية يحقق عملية الناتج فى الحصة السوقية)، حيث بلغت نسبتهم (69.4 %) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (10.1%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (20.6%).
6. غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (إعداد تقارير عن إنحرافات التكاليف يعمل على خفض مستمر لشكاوى العاملين)، حيث بلغت نسبتهم (65.6%)، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (8.1%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (26.3%).
7. غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة أن (واقعية معايير التكلفة تساعد فى طرح برامج ومنتجات جديدة باستمرار)، حيث بلغت نسبتهم (82.2%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (3.1%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (13.8%).
8. غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (إعداد المعايير لجميع عناصر التكلفة يعمل على خفض مستمر فى وقت إنجاز العمل)، حيث بلغت نسبتهم (78.2%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (5.6%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (16.3%).
9. غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (تطبيق نظام التكاليف المعيارية يساعد فى فعالية تقويم الأداء من خلال تقديم برامج جديدة لتحسين ولاء الزبائن)، حيث بلغت نسبتهم (80.7%)، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (4.4%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (15.0%).
10. غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (تحليل الإنحرافات وفق الأهداف الإستراتيجية يسهم فى جعل العاملون يعملون بحماسة واندفاع كبيرين)، حيث بلغت نسبتهم (71.3%)، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (6.2%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (22.5%).

الجدول رقم (14/3/4)

التوزيع التكراري لعبارات محور (الفرضية الرابعة)

الرقم	العبارة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا بشدة	
		عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
1	هناك رغبة لدى الإدارة في تطبيق نظام محاسبي مرن لقياس التكلفة يساعد في تحقيق الأهداف بأقل تكلفة من الموارد الإقتصادية.	60	37.5	69	43.1	23	14.4	7	4.4	1	0.6
2	يساعد نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحليل الإنحرافات .	69	36.9	80	50.0	20	12.5	0	0	1	0.6
3	تطبق المنشأة الصناعية نظام التكاليف المعيارية بغرض السيطرة على تكلفة المنتج بصورة دقيقة.	50	31.3	88	55.0	18	11.3	4	2.5	0	0
4	تكامل الرقابة وتقييم الأداء في ظل تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر على تفعيل جودة المنتج بالمنشأة الصناعية.	51	31.9	75	46.9	25	15.6	9	5.6	0	0
5	تعتمد الإدارة على الرقابة في	42	26.3	89	55.6	26	16.3	3	1.9	0	0

										ظل تطبيق نظام التكاليف المعيارية يمنع الوقوع فى الإنحرافات التى تحدث فى تكاليف الإنتاج.	
0	0	4.4	7	13.8	22	48.1	77	33.8	54	إعداد تقارير عن إنحرافات التكاليف يعمل على خفض التكاليف إلى أدنى حد ممكن.	6
1.3	2	5.6	9	13.8	22	48.8	78	30.6	49	يحقق تقادى حدوث الزيادة فى التكاليف منذ مرحلة التخطيط وقبل البدء فى الإنتاج الفعالية فى إستخدام الموارد المتاحة.	7
.6	1	.6	1	19.4	31	56.3	90	23.1	37	قدرة الإدارة على التحكم فى ظروف الإنتاج خلال الفترة التى يتم إعداد معايير التكلفة يزيد من اعتمادها على نظام التكاليف المعيارية.	8
0	0	2.5	4	9.4	15	40.6	65	47.5	76	عدم إلزام المنشأة بمعايير التكلفة الموضوعة مسبقاً يسهم فى زيادة الإنحرافات السالبة.	9
1.9	3	.6	1	13.8	22	43.8	70	40.0	64	إستخدام معلومات التكلفة المتوقعة أو المقدرة أثناء مراحل تخطيط المنتج يساعد فى مقارنة الأداء الفعلى	10

										بالمخطط.
.5	8	2.81	45	14.03	247	44.01	781	33.89	552	مجموع العبارات

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2015 م.

يتضح من الجدول رقم (14/3/4) ما يلي:

1. غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (هناك رغبة لدى الإدارة في تطبيق نظام محاسبي مرن لقياس التكلفة يساعد في تحقيق الأهداف بأقل تكلفة من الموارد الإقتصادية)، حيث بلغت نسبتهم (80.6%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (5.0%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (14.4%).
2. غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (يساعد نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحليل الإنحرافات)، حيث بلغت نسبتهم (86.9%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (0.6%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (12.5%).
3. غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (تطبق المنشأة الصناعية نظام التكاليف المعيارية بغرض السيطرة على تكلفة المنتج بصورة دقيقة)، حيث بلغت نسبتهم (86.3%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (2.5%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (11.3%).
4. غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (تكامل الرقابة وتقييم الأداء في ظل تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر على تفعيل جودة المنتج بالمنشأة الصناعية)، حيث بلغت نسبتهم (78.8%)، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (5.6%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (15.6%).
5. غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (تعتمد الإدارة على الرقابة في ظل تطبيق نظام التكاليف المعيارية بمنع الوقوع في الإنحرافات التي تحدث في تكاليف الإنتاج)، حيث بلغت نسبتهم (81.8%)، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (1.9%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (16.3%).
6. غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (إعداد تقارير عن إنحرافات التكاليف يعمل على خفض التكاليف إلى أدنى حد ممكن)، حيث بلغت نسبتهم (81.9%)، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (4.4%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (13.8%).
7. غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة (يحقق تفادى حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التخطيط وقبل البدء في الإنتاج الفعالية في إستخدام الموارد المتاحة)، حيث بلغت نسبتهم (79.4%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (6.9%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (13.8%).

8. غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (قدرة الإدارة على التحكم في ظروف الإنتاج خلال الفترة التي يتم إعداد معايير التكلفة يزيد من اعتمادها على نظام التكاليف المعيارية)، حيث بلغت نسبتهم (79.4%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (1.2 %)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (19.4 %).
9. غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (عدم التزام المنشأة بمعايير التكلفة الموضوعة مسبقاً يسهم في زيادة الانحرافات السالبة)، حيث بلغت نسبتهم (88.1 %)، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (2.5%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (9.4%).
10. غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (إستخدام معلومات التكلفة المتوقعة أو المقدرة أثناء مراحل تخطيط المنتج يساعد في مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط)، حيث بلغت نسبتهم (83.8 %)، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (2.5 %)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (13.8 %).

تحليل بيانات الدراسة

يشتمل هذا الجزء على تحليل عبارات الفرضيات بغرض لتمكن من مناقشة فرضيات الدراسة وذلك وفقاً للخطوات التالية:

1. التوزيع التكراري لإجابات الوحدات المبحوثة على عبارات الدراسة: وذلك من خلال تلخيص البيانات في جداول والتي توضح قيم كل متغير لتوضيح أهم المميزات الأساسية للعينة في شكل أرقام ونسب مئوية لعبارات الدراسة .
2. التحليل الاحصائي لعبارات الدراسة:

ثانياً: الإحصاء الوصفي لعبارات محاور الدراسة: حيث يتم حساب كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارات الدراسة ويتم مقارنة الوسط الحسابي للعبارة بالوسط الفرضي للدراسة (3) حيث تتحقق الموافقة على الفقرات إذا كان الوسط الحسابي للعبارة اكبر من الوسط الفرضي (3)، وتتحقق عدم الموافقة إذا كان الوسط الحسابي أقل من الوسط الفرضي، وفيما يلي جدول يوضح المتوسط والانحراف المعياري والأهمية النسبية للعبارات وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم، وذلك على النحو التالي:

وذلك من خلال تقدير المتوسط والانحراف المعياري لجميع محاور الدراسة لمعرفة إتجاه عينة الدراسة وترتيب العبارات حسب أهميتها النسبية.

تحليل بيانات الفرضية الثانية (تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر على رقابة التكاليف بالمنشآت الصناعية).
فيما يلي التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس رأى أفراد العينة حول التكلفة المعيارية والرقابة على التكاليف

الجدول رقم (15/3/4)

قيمة الانحراف المعياري والأهمية النسبية لعبارات (الفرضية الثانية)

الترتيب	درجة الموافقة	الأهمية النسبية	المتوسط	الانحراف المعياري	العبارات
1	عالية جداً	%87.8	4.39	.573	تطبيق نظام التكاليف المعيارية يزيد كفاءة الإجراءات الرقابية علي عنصر المواد.
3	عالية جداً	%86.4	4.32	.757	وجود معايير للتكلفة تأخذ ظروف البيئة المحيطة في الاعتبار يسهم في عملية السيطرة على تكلفة المنتج.
5	عالية جداً	%85.8	4.29	.697	إشراك المستويات الإدارية في إعداد التكاليف المعيارية يؤدي إلى تكامل الجهود بين الإدارات المختلفة في المنشأة.
7	عالية جداً	%82.0	4.10	.940	وضع المعايير وفق الأسس العلمية الدقيقة يسهم في دفع المرؤوسين لتحقيق الأهداف بأقل قدر من الموارد الإقتصادية.
9	عالية	%79.6	3.98	.914	مرونة معايير قياس تكلفة المنتج يحقق عملية الجودة على المنتجات.
3	عالية جداً	%86.4	4.32	.757	إعداد تقارير عن إنحرافات التكاليف يؤدي إلى ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين عن الأداء.
2	عالية جداً	%86.8	4.34	.683	إعداد معايير التكلفة بصورة موضوعية يساعد في عملية التقييم.
4	عالية جداً	%86.2	4.31	.728	تحديد عناصر التكلفة بدقة يجعل عملية الرقابة أكثر سهولة ويقلل من أوجه الإسراف والضياع.
6	عالية جداً	%83.8	4.19	.765	نظام التكاليف المعيارية يساعد في توفير بيانات تسهم في قياس تكلفة المنتجات بصورة دقيقة.
10	عالية	%78.8	3.94	.892	تحليل الإنحرافات وفق الأهداف الإستراتيجية يؤدي إلى خفض تكاليف المنتج.
8	عالية جداً	%81.8	4.09	.788	نظام التكاليف المعيارية يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في عناصر التكلفة الأمر الذي يزيد من إمكانية تلافي أي إنحرافات.
	عالية جداً	%84.1	4.21	.689	المتوسط العام

المصدر: إعداد الباحث من بيانات التحليل الإحصائي، 2015 م

يتضح من الجدول رقم (15/3/4) ما يلي:

1. جميع العبارات التي تعبر عن محور (الفرضية الثانية) يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على جميع عبارات محور الفرضية الثانية.
2. أهم عبارة من عبارات محور (الفرضية الثانية) هي العبارة (تطبيق نظام التكاليف المعيارية يزيد كفاءة الإجراءات الرقابية علي عنصر المواد) حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (4.39) بانحراف معياري (0.573) وأهمية نسبية (87.8 %)، تليها في المرتبة الثانية العبارة (إعداد معايير التكلفة بصورة موضوعية يساعد في عملية التقييم) حيث بلغ متوسط العبارة (4.34) بانحراف معياري (0.683) وأهمية نسبية (86.8%).
3. أقل عبارة من حيث الموافقة هي العبارة (تحليل الانحرافات وفق الأهداف الإستراتيجية يؤدي إلى خفض تكاليف المنتج) حيث بلغ متوسط العبارة (3.94) بانحراف معياري (0.892) وأهمية نسبية (78.8) وتليها العبارة (مرونة معايير قياس تكلفة المنتج يحقق عملية الجودة على المنتجات) حيث بلغ متوسط العبارة (3.98) بانحراف معياري (0.914) وأهمية نسبية (79.6%).
4. كما بلغ متوسط جميع العبارات (4.21) بانحراف معياري (0.689) وأهمية نسبية (84.1 %) وهذا يدل على أن غالبية أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية جداً على جميع العبارات التي تقيس محور الفرضية الثانية (تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر على رقابة التكاليف في المنشآت الصناعية).

الجدول رقم(16/3/4)

قيمة الانحراف المعياري والأهمية النسبية كمايلي:

الرقم	العبارات	الانحراف المعياري	المتوسط	الأهمية النسبية	درجة الموافقة	الترتيب
1	تعدد أنواع المنتجات بصورة كبيرة يؤدي إلى تحقيق مركزاً جيداً في السوق للمنشأة الصناعية.	.950	4.06	%81.2	عالية جداً	5
2	إعداد معايير التكلفة وفق الأسس العلمية الدقيقة يسهم في خفض مستمر في التالف أثناء العملية الإنتاجية.	.709	4.28	%85.6	عالية جداً	1
3	إشراك المستويات الإدارية في إعداد التكاليف المعيارية يعمل على خفض مستمر لتاركي	.932	3.87	%77.4	عالية	9
4	التحديد الدقيق لتكلفة المنتج يسهم في نمو المبيعات للمنشأة الصناعية.	.833	4.19	%83.8	عالية	2
5	الإفصاح عن الموقف التنافسي للمنشأة الصناعية من الناحية التكاليفية يحقق عملية الناتج في الحصة السوقية.	.942	3.83	%76.6	عالية	8

6	إعداد تقارير عن إنحرافات التكاليف يعمل على خفض مستمر لشكاوى العاملين.	.919	3.85	77.0%	عالية	10
7	واقعية معايير التكلفة تساعد فى طرح برامج ومنتجات جديدة باستمرار.	.755	4.12	82.4%	عالية جداً	3
8	إعداد المعايير لجميع عناصر التكلفة يعمل على خفض مستمر فى وقت إنجاز العمل.	.842	4.04	80.8%	عالية جداً	6
9	تطبيق نظام التكاليف المعيارية يساعد فى فعالية تقويم الأداء من خلال تقديم برامج جديدة لتحسين ولاء الزبائن	.830	4.09	81.8%	عالية جداً	4
10	تحليل الإنحرافات وفق الأهداف الإستراتيجية يسهم فى جعل العاملون يعملون بحماسة واندفاع كبيرين	.899	3.94	78.8%	عالية	7
	المتوسط العام	.861	4.01	80.5%	عالية جداً	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات التحليل الإحصائى 2015م

يتضح من الجدول أعلاه مايلى:

1. أن جميع العبارات التي تعبر عن عبارات محور (الفرضية الثالثة) يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على جميع عبارات محور الفرضية الثالثة.
 2. أهم عبارة من عبارات محور (الفرضية الثالثة) هي العبارة (إعداد معايير التكلفة وفق الأسس العلمية الدقيقة يسهم فى خفض مستمر فى التالف أثناء العملية الإنتاجية)، حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (4.28) بانحراف معياري (0.907) وأهمية نسبية (85.6%)، تليها فى المرتبة الثانية العبارة (التحديد الدقيق لتكلفة المنتج يسهم فى نمو المبيعات للمنشأة الصناعية) حيث بلغ متوسط العبارة (4.19) بانحراف معياري (0.833) وأهمية نسبية (83.8%).
 3. أقل عبارة من حيث الموافقة هي العبارة (تحليل الإنحرافات وفق الأهداف الإستراتيجية يؤدي إلى خفض تكاليف المنتج) حيث بلغ متوسط العبارة (3.83) بانحراف معياري (0.942) وأهمية نسبية (76.6%).
 4. كما بلغ متوسط جميع العبارات (4.01) بانحراف معياري (0.861) وأهمية نسبية (80.5%) وهذا يدل على أن غالبية أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية جداً على جميع العبارات التي تقيس محور (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وتقييم الأداء الإدارى بالمنشآت الصناعية).
- الفرضية الرابعة

الجدول رقم (17/3/4)

قيمة الانحراف المعياري والأهمية النسبية لعبارات الفرضية الرابعة

الترتيب	درجة الموافقة	لأهمية النسبية	المتوسط	الانحراف المعياري	العبارات	الرقم
5	عالية جداً	%82.6	4.13	.860	هناك رغبة لدى الإدارة في تطبيق نظام محاسبي مرن لقياس التكلفة يساعد في تحقيق الأهداف بأقل قدر من الموارد الإقتصادية.	1
2	عالية جداً	%84.6	4.23	.709	يساعد نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحليل الإنحرافات.	2
4	عالية جداً	%83.0	4.15	.711	تطبق المنشأة الصناعية نظام التكاليف المعيارية بغرض السيطرة على تكلفة المنتج بصورة دقيقة.	3
8	عالية جداً	%81.0	4.05	.838	تكامل الرقابة وتقويم الأداء في ظل تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر على تفعيل جودة المنتج بالمنشأة الصناعية.	4
7	عالية جداً	81.2	4.06	.707	تعتمد الإدارة على الرقابة في ظل تطبيق نظام التكاليف المعيارية بمنع الوقوع في الإنحرافات التي تحدث في تكاليف الإنتاج.	5
6	عالية جداً	%82.2	4.11	.801	إعداد تقارير عن إنحرافات التكاليف يعمل على خفض التكاليف إلى أدنى حد ممكن.	6
9	عالية جداً	%80.4	4.02	.886	يحقق تفادى حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التخطيط وقبل البدء في الإنتاج الفعالية في استخدام الموارد المتاحة.	7
10	عالية جداً	%80.2	4.01	.714	قدرة الإدارة على التحكم في ظروف الإنتاج خلال الفترة التي يتم إعداد معايير التكلفة يزيد من اعتمادها على نظام التكاليف المعيارية.	8
1	عالية جداً	%86.6	4.33	.750	عدم التزام المنشأة بمعايير التكلفة الموضوعه مسبقاً يسهم في زيادة الإنحرافات السالبة.	9
3	عالية جداً	%83.8	4.19	.836	إستخدام معلومات التكلفة الموقعة أو المقدره أثناء مراحل تخطيط المنتج يساعد في مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط.	10
	عالية جداً	%82.6	4.13	.781	متوسط العبارات	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات التحليل الإحصائي 2015م

يتضح من الجدول أعلاه مايلي:

1. أن جميع العبارات التي تعبر عن عبارات محور (الفرضية الرابعة) يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على جميع عبارات محور الفرضية الرابعة.
2. أهم عبارة من عبارات محور (الفرضية الرابعة) هي العبارة (عدم إلتزام المنشأة بمعايير التكلفة الموضوعة مسبقاً يسهم في زيادة الإنحرافات السالبة)، حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (4.33) بإنحراف معياري (0.750) وأهمية نسبية (86.6%)، تليها في المرتبة الثانية العبارة (يساعد نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحليل الإنحرافات) حيث بلغ متوسط العبارة (4.23) بانحراف معياري (0.709) وأهمية نسبية (84.6%).
3. أقل عبارة من حيث الموافقة هي العبارة (قدرة الإدارة على التحكم في ظروف الإنتاج خلال الفترة التي يتم إعداد معايير التكلفة يزيد من إتمادها على نظام التكاليف المعيارية)، حيث بلغ متوسط العبارة (4.01) بانحراف معياري (0.714) وأهمية نسبية (80.2%).
4. كما بلغ متوسط جميع العبارات (4.13) بإنحراف معياري (0.781) وأهمية نسبية (82.6%) وهذا يدل على أن غالبية أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية جداً على جميع العبارات التي تقيس محور (تطبيق منشآت إنتاج المشروبات الغازية والسكر بولاية الخرطوم نظام التكاليف المعيارية في الرقابة وتقويم الأداء الإداري).

إختبار فرضيات الدراسة

يتناول الباحث في هذا الجزء اختبار فرضيات الدراسة الميدانية وذلك من خلال المعلومات التي استخرجت من جداول تحليل البيانات الإحصائية وكذلك نتائج التحليل الاحصائي لإختبار الفرضيات، وفرضيات الدراسة هي: الفرضية الثانية: تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر في عملية الرقابة علي تكاليف الإنتاج الصناعي. وفيما يلي نتائج اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق لعبارات محور الفرضية الثانية:

الجدول رقم (18/3/4)

اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق لعبارات المحور الأول: الفرضية الثانية

الرقم	عبارات الفرضية	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	القيمة الجدولية	مستوى المعنوية	الدلالة
1	تطبيق نظام التكاليف المعيارية يزيد كفاءة الإجراءات الرقابية علي عنصر المواد.	153.750	3	9.48	0.000	قبول
2	وجود معايير للتكلفة تأخذ ظروف البيئة المحيطة في الإعتبار يسهم في عملية السيطرة على تكلفة المنتج.	172.188	4	11.14	0.000	قبول
3	إشراك المستويات الإدارية في إعداد التكاليف المعيارية يؤدي إلى تكامل الجهود بين الإدارات المختلفة في المنشأة.	99.350	3	9.48	0.000	قبول
4	وضع المعايير وفق الأسس العلمية الدقيقة يسهم في دفع المرؤوسين لتحقيق الأهداف بأقل قدر من الموارد الإقتصادية.	116.188	4	11.14	0.000	قبول
5	مرونة معايير قياس تكلفة المنتج يحقق عملية الجودة على المنتجات.	108.000	4	11.14	0.000	قبول
6	إعداد تقارير عن إنحرافات التكاليف يؤدي إلى ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين عن الأداء.	97.700	3	9.48	0.000	قبول
7	إعداد معايير التكلفة بصورة موضوعية يساعد في عملية التقييم.	102.150	3	9.48	0.000	قبول
8	تحديد عناصر التكلفة بدقة يجعل عملية	95.250	3	9.48	0.000	قبول

					الرقابة أكثر سهولة ويقلل من أوجه الإسراف والضياع.	
9	قبول	0.000	9.48	3	78.750	نظام التكاليف المعيارية يساعد فى توفير بيانات تسهم فى قياس تكلفة المنتجات بصورة دقيقة.
10	قبول	0.000	9.48	3	40.150	تحليل الانحرافات وفق الأهداف الإستراتيجية يؤدي إلى خفض تكاليف المنتج.
11	قبول	0.000	11.14	4	146.250	نظام التكاليف المعيارية يأخذ فى الحسبان التوقيت المبكر للتحكم فى عناصر التكلفة الأمر الذى يزيد من إمكانية تلافى أى انحرافات.
	قبول	0.000	11.14	4	109.975	المتوسط العام

المصدر: إعداد الباحث باستخدام مخرجات بيانات التحليل الإحصائى، 2015م

يتضح من الجدول رقم (18/3/4) ما يلي:

1. بلغت قيمة (كأى تربيع) للعبارة الأولى (153.750) أكبر من القيمة الجدولية (9.48) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.39) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جداً على العبارة (تطبيق نظام التكاليف المعيارية يزيد كفاءة الإجراءات الرقابية على عنصر المواد).
2. بلغت قيمة (كأى تربيع) للعبارة الثانية (172.188) وهى قيمة أكبر من القيمة الجدولية (11.14) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.32) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جداً على العبارة (وجود معايير للتكلفة تأخذ ظروف البيئة المحيطة فى الاعتبار يسهم فى عملية السيطرة على تكلفة المنتج).
3. بلغت قيمة (كأى تربيع) للعبارة الثالثة (99.350) وهى قيمة أكبر من القيمة الجدولية (9.48) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.29) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جداً على العبارة (إشراك المستويات الإدارية فى إعداد التكاليف المعيارية يؤدي إلى تكامل الجهود بين الإدارات المختلفة فى المنشأة).
4. بلغت قيمة (كأى تربيع) للعبارة الرابعة (116.188) وهى قيمة أكبر من القيمة الجدولية (11.14) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.10) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جداً على العبارة (وضع المعايير وفق الأسس العلمية الدقيقة يسهم فى دفع المرؤوسين لتحقيق الأهداف بأقل قدر من الموارد الإقتصادية).

5. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الخامسة (108.000) وهى قيمة أكبر من القيمة الجدولية (11.14) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.98) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جدا على العبارة (مرونة معايير قياس تكلفة المنتج يحقق عملية الجودة على المنتجات).

6. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة السادسة (97.700) وهى قيمة أكبر من القيمة الجدولية (9.48) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.32) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جدا على العبارة (إعداد تقارير عن إنحرافات التكاليف يؤدي إلى ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين عن الأداء).

7. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة السابعة (102.150) وهى قيمة أكبر من القيمة الجدولية (9.48) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.34) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جدا على العبارة (إعداد معايير التكلفة بصورة موضوعية يساعد في عملية التقييم).

8. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الثامنة (95.250) وهى قيمة أكبر من القيمة الجدولية (9.48) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.31) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية على العبارة (تحديد عناصر التكلفة بدقة يجعل عملية الرقابة أكثر سهولة ويقلل من أوجه الإسراف والضياع).

9. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة التاسعة (78.750) وهى قيمة أكبر من القيمة الجدولية (9.48) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.19) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية على العبارة (نظام التكاليف المعيارية يساعد في توفير بيانات تسهم في قياس تكلفة المنتجات بصورة دقيقة).

10. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة العاشرة (40.150) وهى قيمة أكبر من القيمة الجدولية (9.48) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.94) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جداً على العبارة (تحليل الإنحرافات وفق الأهداف الإستراتيجية يؤدي إلى خفض تكاليف المنتج).

11. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الحادية عشر (146.250) وهى قيمة أكبر من القيمة الجدولية (11.14) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.09) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جداً على العبارة (نظام التكاليف المعيارية يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في عناصر التكلفة الأمر الذي يزيد من إمكانية تلافي أى إنحرافات).

12. بلغت قيمة (كاي تربيع) لجميع عبارات محورا لفرضية الأولى (109.975) بمستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أكبر من القيمة الجدولية (11.14) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط

العبارات (4.21) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جداً على جميع عبارات محور (الفرضية الثانية).

ملخص الفرضية:

يتضح للباحث من نتائج التحليل أن غالبية أفراد العينة المبحوثة يوافقون على جميع العبارات التي تقيس الفرضية الأولى حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على جميع العبارات (4.21) وهو أكبر من الوسط الفرضي للدراسة بأهمية نسبية بلغت (84.1%) بالإضافة إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية لجميع عبارات الفرضية حيث بلغت قيمة مربع كاي لجميع عبارات الفرضية (109.975) ومستوى معنوية (0.000) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جداً على اجمالي عبارات الفرضية.

مما تقدم يخلص الباحث أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت علي أن: (تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر على رقابة التكاليف في المنشآت الصناعية) قد تم قبولها في جميع العبارات التي تقيس الفرضية. الفرضية الثالثة: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وتقويم الأداء الإداري بالمنشآت الصناعية.

الجدول(19/3/4)

اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق لعبارات المحور الثاني: الفرضية الثالثة

الرقم	عبارات الفرضية	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	القيمة الجدولية	مستوى المعنوية	الدلالة
1	تعدد أنواع المنتجات بصورة كبيرة يؤدي إلى تحقيق مركزاً جيداً في السوق للمنشأة الصناعية.	50.850	3	9.48	0.000	قبول
2	إعداد معايير التكلفة وفق الأسس العلمية الدقيقة يسهم في خفض مستمر في التالف أثناء العملية الإنتاجية.	114.100	3	9.48	0.000	قبول
3	إشراك المستويات الإدارية في إعداد التكاليف المعيارية يعمل على خفض مستمر لتاركي العمل.	86.750	4	11.14	0.000	قبول
4	التحديد الدقيق لتكلفة المنتج يسهم في نمو المبيعات للمنشأة الصناعية.	82.850	3	9.48	0.000	قبول
5	الإفصاح عن الموقف التنافسي للمنشأة الصناعية من الناحية التكاليفية يحقق عملية الناتج في الحصة السوقية.	89.813	4	11.14	0.000	قبول

6	إعداد تقارير عن إنحرافات التكاليف يعمل على خفض مستمر لشكاوى العاملين.	29.750	3	9.48	0.000	قبول
7	واقعية معايير التكلفة تساعد في طرح برامج ومنتجات جديدة باستمرار.	85.850	3	9.48	0.000	قبول
8	إعداد المعايير لجميع عناصر التكلفة يعمل على خفض مستمر في وقت إنجاز العمل.	60.850	3	9.48	0.000	قبول
9	تطبيق نظام التكاليف المعيارية يساعد في فعالية تقويم الأداء من خلال تقديم برامج جديدة لتحسين ولاء الزبائن.	126.063	4	11.14	0.000	قبول
10	تحليل الإنحرافات وفق الأهداف الإستراتيجية يسهم في جعل العاملون يعملون بحماسة واندفاع كبيرين.	91.188	4	11.14	0.000	قبول
	المتوسط العام	81.806	3	9.48	0.000	قبول

المصدر: إعداد الباحث باستخدام مخرجات بيانات التحليل الإحصائي، 2015 م

يتضح من الجدول رقم (19/3/4) ما يلي:

1. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الأولى (50.850) أكبر من القيمة الجدولية (9.48) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.06) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جداً على العبارة (تعدد أنواع المنتجات بصورة كبيرة يؤدي إلى تحقيق مركزاً جيداً في السوق للمنشأة الصناعية).

2. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الثانية (114.100) وهي قيمة أكبر من القيمة الجدولية (9.48) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.28) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جداً على العبارة (إعداد معايير التكلفة وفق الأسس العلمية الدقيقة يسهم في خفض مستمر في التالف أثناء العملية الإنتاجية).

3. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الثالثة (86.750) وهي قيمة أكبر من القيمة الجدولية (11.14) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.87) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جداً على العبارة (إشراك المستويات الإدارية في إعداد التكاليف المعيارية يعمل على خفض مستمر لتاركي العمل).

4. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الرابعة (82.850) وهي قيمة أكبر من القيمة الجدولية (9.48) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.19) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جداً على العبارة (التحديد الدقيق لتكلفة المنتج يسهم في نمو المبيعات للمنشأة الصناعية).

5. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الخامسة (89.813) وهى قيمة أكبر من القيمة الجدولية (11.14) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.83) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جدا على العبارة (الإفصاح عن الموقف التنافسى للمنشأة الصناعية من الناحية التكاليفية يحقق عملية الناتج فى الحصة السوقية).

6. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة السادسة (29.750) وهى قيمة أكبر من القيمة الجدولية (9.48) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.85) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جدا على العبارة (إعداد تقارير عن إنحرافات التكاليف يعمل على خفض مستمر لشكاوى العاملين).

7. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة السابعة (85.850) وهى قيمة أكبر من القيمة الجدولية (9.48) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.12) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جدا على العبارة (واقعية معايير التكلفة تساعد فى طرح برامج ومنتجات جديدة باستمرار).

8. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الثامنة (60.850) وهى قيمة أكبر من القيمة الجدولية (9.48) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.04) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية على العبارة (إعداد المعايير لجميع عناصر التكلفة يعمل على خفض مستمر فى وقت إنجاز العمل).

9. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة التاسعة (126.063) وهى قيمة أكبر من القيمة الجدولية (11.14) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.09) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية على العبارة (تطبيق نظام التكاليف المعيارية يساعد فى فعالية تقويم الأداء من خلال تقديم برامج جديدة لتحسين ولاء الزبائن).

10. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة العاشرة (91.188) وهى قيمة أكبر من القيمة الجدولية (11.14) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.94) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جداً على العبارة (تحليل الإنحرافات وفق الأهداف الإستراتيجية يساهم فى جعل العاملون يعملون بحماسة واندفاع كبيرين).

11. بلغت قيمة (كاي تربيع) لجميع عبارات محورا لفرضية الثانية (81.806) بمستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أكبر من القيمة الجدولية (9.48) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارات (4.01) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جداً على جميع عبارات محور (الفرضية الثانية).

ملخص الفرضية:

يتضح للباحث من نتائج التحليل أن غالبية أفراد العينة المبحوثة يوافقون على جميع العبارات التي تقيس الفرضية الثانية حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على جميع العبارات (4.01) وهو أكبر من الوسط الفرضي للدراسة بأهمية نسبية بلغت (80.5%) بالإضافة إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية لجميع عبارات الفرضية حيث بلغت قيمة مربع كاي لجميع عبارات الفرضية (81.806) ومستوى معنوية (0.000) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جداً على اجمالى عبارات الفرضية.

مما تقدم يخلص الباحث أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وتقويم الأداء الإدارى بالمنشآت الصناعية) قد تم قبولها في جميع العبارات التي تقيس الفرضية.

الفرضية الرابعة: تطبق منشآت إنتاج المشروبات الغازية والسكر بولاية الخرطوم نظام التكاليف المعيارية فى الرقابة وتقويم الأداء الإدارى.

الجدول رقم (20/3/4)

اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق لعبارات المحور الثالث: الفرضية الرابعة

الرقم	عبارات الفرضية	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	القيمة الجدولية	مستوى المعنوية	الدلالة
1	هناك رغبة لدى الإدارة فى تطبيق نظام محاسبى مرن لقياس التكلفة يساعد فى تحقيق الأهداف بأقل قدر من الموارد الإقتصادية.	119.375	4	11.14	0.000	قبول
2	يساعد نظام التكاليف المعيارية فى الرقابة على عناصر التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحليل الإنحرافات.	97.050	3	9.48	0.000	قبول
3	3.تطبق المنشأة الصناعية نظام التكاليف المعيارية بغرض السيطرة على تكلفة المنتج بصورة دقيقة.	104.600	3	9.48	0.000	قبول
4	تكامل الرقابة وتقويم الأداء فى ظل تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر على تفعيل جودة المنتج بالمنشأة الصناعية.	63.300	3	9.48	0.000	قبول
5	تعتمد الإدارة على الرقابة فى ظل تطبيق نظام	99.250	3	9.48	0.000	قبول

					التكاليف المعيارية بمنع الوقوع فى الإنحرافات التى تحدث فى تكاليف الإنتاج.	
6	إعداد تقارير عن إنحرافات التكاليف يعمل على خفض التكاليف إلى أدنى حد ممكن.	74.450	3	9.48	0.000	قبول
7	يحقق تفادى حدوث الزيادة فى التكاليف منذ مرحلة التخطيط وقبل البدء فى الإنتاج الفعالية فى إستخدام الموارد المتاحة.	122.938	4	11.14	0.000	قبول
8	قدرة الإدارة على التحكم فى ظروف الإنتاج خلال الفترة التى يتم إعداد معايير التكلفة يزيد من إتمادها على نظام التكاليف المعيارية.	166.000	4	11.14	0.000	قبول
9	عدم إلتزام المنشأة بمعايير التكلفة الموضوعة مسبقاً يسهم فى زيادة الإنحرافات السالبة.	96.050	3	9.48	0.000	قبول
10	إستخدام معلومات التكلفة الموقعة أو المقدرة أثناء مراحل تخطيط المنتج يساعد فى مقارنة الأداء الفعلى بالمخطط.	136.563	4	11.14	0.000	قبول
	المتوسط العام	107.958	3	9.48	0.000	قبول

المصدر: إعداد الباحث باستخدام مخرجات بيانات التحليل الاحصائى، 2015م

يتضح من الجدول رقم (20/3/4) ما يلى:

1. بلغت قيمة (كأى تربيع) للعبارة الأولى (119.375) أكبر من القيمة الجدولية (11.14) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.13) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جداً على العبارة (هناك رغبة لدى الإدارة فى تطبيق نظام محاسبى مرن لقياس التكلفة يساعد فى تحقيق الأهداف بأقل قدر من الموارد الإقتصادية).
2. بلغت قيمة (كأى تربيع) للعبارة الثانية (97.050) وهى قيمة أكبر من القيمة الجدولية (9.48) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.23) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جداً على العبارة (يساعد نظام التكاليف المعيارية فى الرقابة على عناصر التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحليل الإنحرافات).
3. بلغت قيمة (كأى تربيع) للعبارة الثالثة (104.600) وهى قيمة أكبر من القيمة الجدولية (11.14) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.15) والوسط الفرضي للدراسة (3)

ولصالح الموافقين بدرجة عالية جدا على العبارة (تطبق المنشأة الصناعية نظام التكاليف المعيارية بغرض السيطرة على تكلفة المنتج بصورة دقيقة).

4. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الرابعة (63.300) وهى قيمة أكبر من القيمة الجدولية (9.48) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.05) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جدا على العبارة (تكامل الرقابة وتقويم الأداء فى ظل تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر على تفعيل جودة المنتج بالمنشأة الصناعية).

5. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الخامسة (99.250) وهى قيمة أكبر من القيمة الجدولية (11.14) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.06) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جدا على العبارة (تعتمد الإدارة على الرقابة فى ظل تطبيق نظام التكاليف المعيارية بمنع الوقوع فى الإنحرافات التى تحدث فى تكاليف الإنتاج).

6. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة السادسة (74.450) وهى قيمة أكبر من القيمة الجدولية (9.48) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.11) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جدا على العبارة (إعداد تقارير عن إنحرافات التكاليف يعمل على خفض التكاليف إلى أدنى حد ممكن).

7. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة السابعة (122.938)، وهى قيمة أكبر من القيمة الجدولية (11.14)، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.02)، والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جدا على العبارة (يحقق تقادى حدوث الزيادة فى التكاليف منذ مرحلة التخطيط وقبل البدء فى الإنتاج الفعالية فى استخدام الموارد المتاحة).

8. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الثامنة (166.000) وهى قيمة أكبر من القيمة الجدولية (11.14) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.01) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية على العبارة (قدرة الإدارة على التحكم فى ظروف الإنتاج خلال الفترة التى يتم إعداد معايير التكلفة يزيد من اعتمادها على نظام التكاليف المعيارية).

9. بلغت قيمة (كاي تربيع)، للعبارة التاسعة (96.050) وهى قيمة أكبر من القيمة الجدولية (9.48) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.33) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية على العبارة (عدم التزام المنشأة بمعايير التكلفة الموضوعة مسبقاً يسهم فى زيادة الإنحرافات السالبة).

10. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة العاشرة (136.563) وهى قيمة أكبر من القيمة الجدولية (11.14) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.19) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح

الموافقين بدرجة عالية جداً على العبارة (استخدام معلومات التكلفة المتوقعة أو المقدرة أثناء مراحل تخطيط المنتج يساعد في مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط).

11. بلغت قيمة (كاي تربيع) لجميع عبارات محورا لفرضية الرابعة (81.806) بمستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أكبر من القيمة الجدولية (9.48) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارات (4.13) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جداً على جميع عبارات محور (الفرضية الرابعة).

ملخص الفرضية:

يتضح من نتائج التحليل أن غالبية أفراد العينة المبحوثة يوافقون على جميع العبارات التي تقيس الفرضية الرابعة حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على جميع العبارات (4.13) وهو أكبر من الوسط الفرضي للدراسة بأهمية نسبية بلغت (82.6 %) بالإضافة إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية لجميع عبارات الفرضية حيث بلغت قيمة مربع كاي لجميع عبارات الفرضية (107.958) ومستوى معنوية (0.000) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جداً على إجمالي عبارات الفرضية.

مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الرابعة والتي نصت على أن: (تطبق منشآت إنتاج المشروبات الغازية والسكر بولاية الخرطوم نظام التكاليف المعيارية في الرقابة وتقويم الأداء الإداري) قد تم قبولها في جميع العبارات التي تقيس الفرضية.

يمكن تلخيص تحقق فرضيات الدراسة الميدانية كما يلي:

الجدول رقم (21/3/4)

ملخص إختبار كاي تربيع لآراء أفراد عينة الدراسة على جميع فرضيات الدراسة الميدانية:

الرقم	الفرضية	قيمة كاي تربيع	الترتيب
1	تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر على رقابة التكاليف بالمنشآت الصناعية.	109.975	الثانية
2	تطبق منشآت إنتاج المشروبات الغازية والسكر بولاية الخرطوم نظام التكاليف المعيارية في الرقابة وتقويم الأداء الإداري.	107.958	الرابعة
3	هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وتقويم الأداء الإداري بالمنشآت الصناعية.	81.806	الثالثة

المصدر: إعداد الباحث باستخدام مخرجات بيانات التحليل الإحصائي 2015م

يتضح من الجدول (21/3/4) وبحسب قيمة إختبار كاي لدلالة الفروق بين آراء أفراد عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بجميع عبارات فرضيات الدراسة، أن الفرضية الثانية تحققت بالمرتبة الأولى اعتماداً أكبر قيمة لكاي تربيع

البالغة (109.975) تليها تحقق الفرضية الرابعة بالمرتبة الثانية اعتماداً على ثانی أكبر قيمة لكای تربيع البالغة (107.958) وأخيراً تحقق الفرضية الثالثة بالمرتبة الثالثة اعتماداً على أصغر قيمة لكای تربيع البالغة (81.806).
مناقشة النتائج:

مناقشة نتائج الفرضية الأولى:

يتمثل الهدف الأول من أهداف الدراسة معرفة دور نظام التكاليف المعيارية في تحديد الانحرافات وقد افترضت الدراسة تطبيق نظام التكاليف المعيارية بالمنشآت الصناعية السودانية يساعد في تحديد الانحرافات بصورة دقيقة ومن خلال ما توصل إليه الباحث من نتائج بيانات التكلفة الفعلية للعام 2012/2011م، وبمقارنة تلك البيانات بالتكلفة المعيارية التي تم التوصل إليها من بيانات التكلفة التقديرية والموازنة التشغيلية لنفس الأعوام يلاحظ الباحث من خلال الجدول رقم (11/2/4) ظهور انحرافات ايجابية لجميع عناصر التكلفة وأكبر قيمة للانحرافات يوجد في عنصر المواد المباشرة فعلى المصنع متابعة المسؤولين من هذا العنصر لأجل المحافظة والزيادة، أما بقية العنصر يلاحظ أيضاً أن قيمة الانحرافات كانت موجبة لذا على المصنع تشجيع وتحفيز العاملين مادياً ومعنوياً من خلال مراقبتهم للعمليات الإنتاجية بصورة جيدة وهي ما تساعد في تقليل التكلفة والدقة في العمليات الإنتاجية، وفيما يخص فحص الانحرافات ومعرفة مسبباتها وما اذا كانت معنوية وغير معنوية يوصى الباحث لإدارة المصنع باستخدام النماذج الآتية:

1. نماذج يترتب عليها عدم وجود تكاليف الفحص والتصحيح.

2. نماذج يترتب عليها وجود تكاليف الفحص والتصحيح.

يرى الباحث مراعاة توزيع التكلفة التشغيلية المعيارية لعناصرها وتقسيم العمال إلى عمالة ممتازة ومتوسطة وعادية أثناء فحص الانحرافات بوضع العمالة الماهرة في موضعها الصحيح.

يستنتج الباحث من خلال تطبيق نظام التكاليف المعيارية أنه يمكن الاستفادة من خصائصه مما يؤثر في تحديد انحرافات التكاليف وهذا ما يؤكد قبول الفرضية الأولى التي تنص على (تطبيق نظام التكاليف المعيارية بالمنشآت الصناعية السودانية يساعد في تحديد الانحرافات بصورة دقيقة).

مناقشة نتائج الفرضية الثانية:

مما تقدم وبعد ان توصل الباحث من الدراسة الميدانية إلى تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر على رقابة التكاليف بالمنشآت الصناعية وضحت نتائج التحليل (وجود معايير للتكلفة تأخذ ظروف البيئة المحيطة في الاعتبار يسهم في عملية السيطرة على تكلفة المنتج ووضع المعايير وفق الأسس العلمية الدقيقة يسهم في دفع المرؤوسين لتحقيق الأهداف بأقل قدر من الموارد الإقتصادية)، يبرر الباحث تطبيق نظام التكاليف المعيارية على نطاق واسع بحيث البنية التحتية متوفرة لدى المصنع، بالإضافة إلى الإهتمام بالعوامل البيئية أكثر لأن نجاح المنشأة يتوقف على مراعاة الجوانب البيئية.

مناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

مما تقدم يستنتج الباحث أن هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين نظام التكاليف المعيارية وتقويم الاداء الادارى ويرجع ذلك إلى قوة الارتباط بين العبارات والأهمية النسبية لها تتمثل في إشراك المستويات الإدارية في إعداد التكاليف المعيارية يعمل على خفض مستمر لتاركي العمل وتحليل الانحرافات وفق الأهداف الاستراتيجية يسهم في جعل العاملون يعملون بحماسة واندفاع كبيرين، لذا على المصنع تطبيق نتائج الدراسة التي توصل إليها الباحث في تفعيل دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ووضعها في الأولوية ثم العمل على توفير كافة الاحتياجات والمعينات لتطبيقها حتى يتحقق الوعي التكلفة مما يزيد في قيمة المنشأة بأقل تكلفة ممكنة.

مناقشة نتائج الفرضية الرابعة:

تشير نتائج الفرضية الرابعة إلى أن هناك رغبة لدى الإدارة في تطبيق نظام محاسبي مرن لقياس التكلفة يساعد في تحقيق الأهداف بأقل قدر من الموارد الاقتصادية لكن هنالك عوامل تعيق عملية التطبيق بشكل فعال (على حد علم الباحث) ومن بين هذه العوامل: التضخم، العوامل السياسية، الوعي التكلفة، ومن بين هذه النتائج أيضاً استخدام معلومات التكلفة الموقعة أو المقدره أثناء مراحل تخطيط المنتج يساعد في مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط، هذه النتيجة تدعم نظرية المسيطر في أن ادارة المنشأة وعلاقتها بأداء العاملين فلسفة إدارية اذا تم تطبيقها سيتحقق النجاح للمنشأة وتتميز في أداءها مع عملائها وولائهم لها من خلال جودة المنتج.

مناقشة نتائج الدراسة مع نتائج الدراسات السابقة

تم تحليل دور المتغير المستقل على المتغيرات التابعة حيث تم قبول جميع الفرضيات وقد أيدها النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة كالآتي:

1. نصت الفرضية الثانية على (تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر على رقابة التكاليف بالمنشآت الصناعية) قد تم إثبات الفرضية، وقد أيدت ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة مثل دراسة (عاطف عبد المجيد، 2000م) والتي توصلت إلى أن مدخل التكلفة المستهدفة يحقق الرقابة وخفض التكلفة بغرض تدعيم القدرة التنافسية وذلك من خلال الاسترشاد بتكلفة المنافسين عند تخطيط التكلفة المستهدفة للعاملين، ودراسة (عماد الدين عوض، 2007 م) والتي توصلت إلى أن تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة يؤدي إلى رقابة فعالة على عناصر التكاليف مما يسهل معرفة معدلات التحميل لكل مركز من مراكز الإنتاج، كما أيدت أيضاً هذه النتيجة دراسة (عمر تاج السر، 2008م) والتي توصلت إلى أن تطبيق نظام متكامل يشتمل على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية كادوات قياس محددة مقدما يحقق التخطيط السليم والرقابة على عقود المقاولات.

2. نصت الفرضية الثالثة على أن (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وتقويم الأداء الإدارى بالمنشآت الصناعية) قد تم إثباتها وهذه النتيجة أيدت ما توصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة مثل دراسة (وحيد رثعان، 2009م) والتي توصلت إلى أن يقدر مديرو الشركات الصناعية

المساهمة العامة الاردنية بدرجة عالية أهمية استخدام كل مقياس من مقاييس بطاقة الاهداف المتوازنة غير المالية (اقراريا) عند التخطيط الاستراتيجي لشركاتهم وتقييم الأداء، كما أيدت أيضاً هذه النتيجة دراسة (عزت كمال، 2013م) والتي توصلت إلي أن أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على التركيز على الانشطة الانتاجية المطلوبة وتحديد معايير الأداء والسعر المناسب في رفع كفاءة عملية تقويم الوحدات الانتاجية، كما أيدت أيضاً هذه النتيجة دراسة (Rosalie C.Hallbauer 2013م) والتي توصلت إلي أن التكاليف المعيارية نشأت من خلال عملية مقارنة التكاليف الفعلية لغرض التقويم والتقييم والتي تتزايد اهميته بزيادة وتطور مجالات الإدارة العلمية وتعقيدها ودقتها، كما أيدت أيضاً هذه النتيجة دراسة (كامل على وفريد كاظم، 2012م) والتي توصلت إلي أن نجاح نظام التكلفة المعيارية يعتمد على قدرة الإدارة في تحديد الإنحرافات وتشخيص مسبباتها في الوقت المناسب لإتخاذ القرار التصحيحي السليم.

3. الفرضية التي تنص على (تطبق منشآت إنتاج المشروبات الغازية والسكر بولاية الخرطوم نظام التكاليف المعيارية في الرقابة وتقويم الأداء الإداري)، قد تم إثباتها وقد أيدت ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة مثل دراسة (مرتضى محمد، 2014م) حيث توصلت إلي أن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يحدد تكلفة الإنتاج بصورة دقيقة الأمر الذي يساعد في عملية الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية بالإضافة إلى ذلك فهو يقدم معلومات تفصيلية عن الأنشطة مما يمكن من عملية تقويم الأداء الإنتاجي، كما أيدت هذه النتيجة دراسة (شادية داؤود، 2012م) والتي توصلت إلى أن تؤثر خصائص جودة المعلومات المحاسبية المحوسبة في فاعلية وكفاءة نظام معلومات المحاسبة الإدارية في ظل التغيرات المتلاحقة في المعلومات وتنافس منشآت الأعمال، مما أدى إلى إحداث تغييرات على الأسس والمفاهيم المحاسبية داخل المنشأة يساعد في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء.

أولاً: النتائج

من خلال تحليل بيانات الدراسة التطبيقية والدراسة الميدانية تم التوصل إلى النتائج التالية:

1. تطبيق نظام التكاليف المعيارية يساعد في المقارنة مع التكاليف الفعلية لتحديد الانحرافات بصورة دقيقة وتزويد الإدارة بنتائجها لدراسة الأسباب واتخاذ الإجراءات اللازمة مما يحقق كفاءة وفعالية استخدام الموارد المتاحة.
2. التطبيق الصحيح لنظام التكاليف المعيارية يحقق الرقابة على التكاليف وذلك من خلال استخدام نماذج فحص الانحرافات ومعنويتها وما اذا كانت الانحرافات عشوائية وغير عشوائية.
3. يمكن تطبيق نظام التكاليف المعيارية في البيئة الصناعية السودانية لأنه يتسم بالبساطة وسهولة الفهم بالإضافة إلى انخفاض تكاليف تطبيقه.
4. ملخص الانحرافات يعكس الإتجاه الإيجابي مما يشير إلى مسؤولية إدارة الإنتاج والمشتريات من خلال مراقبتهم للعمليات الإنتاجية بصورة أكثر دقة وهي ما ساعد في تقليل التكلفة والدقة في العمليات الإنتاجية.
- النتائج من (1-4) تثبت قبول الفرضية الأولى وهي: (تطبيق نظام التكاليف المعيارية بالمنشآت الصناعية السودانية يساعد في تحديد الانحرافات بصورة دقيقة).
5. وجود معايير للتكلفة تأخذ ظروف البيئة المحيطة في الاعتبار يسهم في عملية السيطرة على تكلفة المنتج وهذا يؤدي إلى تحقيق الاهداف بأقل قدر من الموارد الإقتصادية.
6. تطبيق نظام التكاليف المعيارية يزيد كفاءة الإجراءات الرقابية علي عنصر المواد، وبالتالي بقية العناصر مما يحقق عملية الجودة المطلوبة في المنتجات.
7. إعداد معايير التكلفة بصورة موضوعية يساعد في عملية التقييم بالمنشآت الصناعية السودانية، مما يؤدي إلى وضع أساس يقاس عليه الأداء الفعلي بالمخطط.
- النتائج من (5-7) تؤكد قبول الفرضية الثانية القائلة (تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر على رقابة التكاليف بالمنشآت الصناعية السودانية).
8. إعداد معايير التكلفة وفق الأسس العلمية الدقيقة يسهم في خفض مستمر في التالف أثناء العملية الإنتاجية مما يؤدي إلى تقليل نسبة الضياع.
9. التحديد الدقيق لتكلفة المنتج يسهم في نمو المبيعات للمنشأة الصناعية وهذا يؤدي إلى الاستخدام الأمثل لموارد المنشأة الصناعية.
10. تحليل الانحرافات وفق الاهداف الإستراتيجية يسهم في جعل العاملون يعملون بحماسة واندفاع كبيرين مما يؤدي إلى كفاءة وفعالية استخدام الموارد المتاحة.
11. إشراك المستويات الإدارية في إعداد التكاليف المعيارية يعمل على خفض مستمر لتاركي العمل ويدفع العاملين لتحقيق الأهداف بأدنى حد لعناصر التكاليف.

النتائج من (8-11) تثبت قبول الفرضية الثالثة وهى: (هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكاليف المعيارية وتقويم الاداء الإدارى).

12. هناك رغبة لدى الإدارة فى تطبيق نظام محاسبى مرن لقياس التكلفة يساعد فى تحقيق الأهداف بأقل قدر من الموارد الإقتصادية.

13. يحقق تفادى حدوث الزيادة فى التكاليف منذ مرحلة التخطيط وقبل البدء فى الإنتاج الفعالية فى إستخدام الموارد المتاحة.

14. تكامل الرقابة وتقويم الأداء فى ظل تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر على على تفعيل جودة المنتج بالمنشأة الصناعية لما له أثر أهداف المنشأة .

النتائج من (12-14) تثبت قبول الفرضية الرابعة وهى: (تطبق منشآت المشروبات الغازية والسكر نظام التكاليف المعيارية فى الرقابة وتقويم الأداء).

15. إن استخدام نظام التكاليف المعيارية يوفر للعاملين بالمنشأة أهداف واضحة عن الإجراءات التشغيلية، ويتم ذلك من خلال تركيز إهتمام الإدارة على عناصر التكلفة، فالمساهمات المحتملة لهذا النظام تتركز فى الموازنات التخطيطية والرقابة وتقويم الأداء وزيادة الوعى التكلفى للمديرين.

ثانياً: التوصيات

بناءً على النتائج التي تم الوصول إليها توصي الدراسة بالآتي:

1. إنشاء قسم التكاليف بحيث يكون منفصلاً عن قسم المحاسبة المالية ودعمه بالكوادر المؤهلة علمياً وعملياً والبقدر الكافي حيث أوضحت الدراسة الميدانية من خلال المسح الميداني إفتقار أغلبية المنشآت الصناعية محل الدراسة إلى الكوادر المدربة علمياً في مجال التكاليف والمحاسبة الإدارية.
2. الفصل التام بين عناصر التكاليف عند وضع المعايير لها حتى يتم معرفة الانحرافات بصورة دقيقة بغرض تلافيتها أو تتميتها.
3. تطبيق نظام التكاليف المعيارية خاصة في المنشآت الصناعية التي يتميز فيها الإنتاج بأنه نمطي وتستخدم بيانات التكاليف المجمعة عبر مراكز التكلفة لغايات التخطيط والرقابة والوعي التكلفة.
4. العمل على توعية متخذي القرار بأهمية تطوير نظم التكاليف باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
5. تحليل عناصر التكاليف وفقاً لأسس علمية وموضوعية إعتماًداً على خبرة القائمين بإعداد المعايير عند تطبيق نظام التكاليف المعيارية بالمنشآت الصناعية السودانية.
6. الإعتماذ على نماذج عدم وجود تكاليف الفحص والتصحيح ونماذج وجود تكاليف الفحص والتصحيح في حالة فحص الانحرافات ومعرفة مسبباتها.
7. رقابة المنشآت الصناعية السودانية عملياتها الإنتاجية وتقويم أدائها نسبة لإرتفاع تكاليف الإنتاج خاصة المواد الخام المستوردة، وزيادة حدة المنافسة في السوق.
8. مشاركة كافة المستويات الإدارية أثناء وضع الخطة المعيارية حيث لا يختصر تخطيط وتصميم المنتج في نظام التكاليف المعيارية على المحاسبين فقط، بل لابد من تداخل كافة الهياكل الإدارية بما فيها مديري الإنتاج والتسويق بالإضافة للإدارة المالية وفروعها المختلفة.
9. إجراء المزيد من الدراسات في مجال المحاسبة الإدارية الحديثة خصوصاً نظام التكاليف المعيارية لإيضاح الجانب النظري والتطبيقي لما له من أثر إيجابي في رفع كفاءة وفاعلية أداء المنشأة الصناعية من خلال الرقابة وتقويم الأداء.
10. تحليل الانحرافات تحليلاً دقيقاً إعتماًداً على الأهداف الإستراتيجية من خلال تطبيق النظام الرقابي الجيد الذي يوفر ويبلغ عن الانحرافات بسرعة قبل تفاقم المشكلة.

التوصية بدراسات مستقبلية:

1. التكامل بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المعيارية فى رقابة وتخفيض التكاليف.
2. قياس التكلفة وفقاً لنظام التكاليف المعيارية ودوره فى اتخاذ قرارات التسعير.
3. نظام التكاليف المعيارية ومدى مواكبته للتطورات التكنولوجية.

قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم

أولاً: المراجع باللغة العربية

(1) الكتب:

- أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية، الجزء الثانى، (الرياض: د ن، 2000 م).
- ريتشارد شرويدر وآخرون، نظرية المحاسبة، تعريب خالد على كاجيجى وإبراهيم ولد محمد فال، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2010م).
- زهير عمر، ودردر سعيد، محاسبة التكاليف المعيارية - مدخل إتخاذ القرارات، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2013م).
- سليمان سفيان، ومجيد الشرع، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار الشروق للنشر والتوزيع، 2002م).
- سنان الموسيقى، الإدارة المعاصرة، الأصول والتطبيقات، (عمان: دار المجدلاوى للنشر والتوزيع، 2004 م).
- فلاح حسن حسين، إدارة البنوك مدخل كمى وإستراتيجية معاصرة، (عمان: دار وائل للنشر، 2002 م).
- فؤاد الليثى، نظرية المحاسبة، (القاهرة : دار النهضة العربية للنشر، 2010 م).
- محمد فريد الصحن وآخرون، مبادئ الإدارة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2001 م).
- محمد محمد الجزار، الرقابة على التكاليف، (القاهرة : مطابع سجل العرب، 1990 م).
- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف فى المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، (عمان: دار وائل حامد للنشر، 2010م) .
- _____، المحاسبة الإدارية، قضايا معاصرة، (عمان: دار الحامد، 2007 م).
- إبراهيم محمد السباعى، تصميم نظام التكاليف، (القاهرة : دار الثقافة العربية، 1994 م) .
- _____، دراسات وبحوث فى التكاليف، (القاهرة : مكتبة الشباب للنشر، 1990 م).
- أحمد حسين الرافعي، مناهج البحث العلمي، (عمان: دار وائل للنشر، 1999م).
- أحمد رجب عبد العال، قياس ورقابة التكاليف فى المشروعات الصناعية، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1995م).
- أحمد حلمي جمعة، محاسبة التكاليف المعيارية - التصميم، الرقابة، ومحاسبة المسؤولية، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2011م).
- أحمد كلبونة وآخرون، الأصول المحاسبية والأسس العلمية فى محاسبة التكاليف - المدخل النظرى والتطبيقي، (عمان: دار وائل للنشر، 2011م).
- أحمد محمد المصرى، التخطيط والمراقبة الإدارية، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 2004م).

- احمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف لأغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005م).
- أروى عبد الحميد محمد نور، إدارة الجودة الشاملة، (الخرطوم : د.ت، 2008م).
- إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف مدخل إداري، (الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر، د.ت.).
- إسماعيل حجازي ومعاليم السيد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، (عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع، 2012م).
- السيد عبد المقصود وآخرون، محاسبة التكاليف في مجال القياس والرقابة، (الإسكندرية: دار المعرفة الجامعية، 1999م).
- السيد عبده ناجي، الرقابة على الأداء من الناحية العلمية والعملية، (القاهرة : د.ن، 1979م).
- الغريب محمد بيومي، نظم محاسبة التكاليف، (القاهرة : دار النهضة العربية، 1989م).
- الهادي آدم محمد، نظرية المحاسبة، (الخرطوم: د.ن، 2003م).
- أمين عبد العزيز حسن، إدارة الأعمال وتحديات القرن الحادي والعشرين، (القاهرة : دار قباء للطباعة والنشر والتوزيع، 2001م).
- بديع الدين ريشو، إدارة التكاليف، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2010م).
- بشير العلاق، أسس الإدارة الحديثة، (عمان: دار اليازوري للنشر والتوزيع، 1999م).
- جبرائيل جوزيف كحالة، ورضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية - رقابة وإثبات، (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1432هـ-2011م).
- جبرائيل جوزيف كحالة وآخرون، المحاسبة الإدارية، (عمان: الدار العلمية الدولية، 2000م).
- جمال الدين عوض، وأمال محمد كمال، دراسات تطبيقية في التكاليف، (القاهرة: مركز التعليم عن بعد، د.ت).
- حسين حريم وآخرون، أساسيات الإدارة، (عمان: دار حامد للنشر، 2001م).
- حمدي مصطفى المعاذ، أنظمة الرقابة الحديثة في منشآت الأعمال، (القاهرة : دار النهضة العربية، د.ت).
- حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، (عمان: دار الوراق للنشر والتوزيع، 2011م).
- حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي وتقييم الأداء والتنبؤ بالفشل (عمان: مؤسسة الوراق، 2000م).
- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، (عمان : دار وائل للنشر، 1998م).
- دفيد راتشمان وآخرون، الإدارة المعاصرة، ترجمة ومراجعة رفاعي محمد رفاعي، و محمد سيد أحمد عبدالعال، (الرياض: دار الميخ للنشر، 1421هـ، 2001م).

- رشيد الجمال، ومحمد عبد الغنى، محاسبة التكاليف المتقدمة، (الإسكندرية : مكتبة الوفاء القانونية، 2012 م).
- رمضان محمد غنيم، الرقابة على التكاليف، (القاهرة : دار النهضة العربية للنشر، د. ت).
- رى اتش جاريسون، واريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حامد حجاج، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1422هـ - 2002 م).
- سامى محمد الوقاد، الأصول المحاسبية والأسس العلمية فى محاسبة التكاليف - المدخل النظرى والتطبيقي، (عمان: دار الإعصار العلمى للنشر والتوزيع، 2011م).
- سعد محمد الهويل، و عبد الله على الحسين، المحاسبة فى الأجهزة الحكومية فى المملكة العربية السعودية، (الرياض: معهد الإدارة العامة، 2005م).
- سمير أبو الفتوح صالح، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، (المنصورة: جامعة المنصورة، 2004م).
- سمير خليل، إدارة الإنتاج والعمليات، (عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع، 2010 م).
- سيد الهوارى، الإدارة بالأهداف والنتائج - أسلوب فعال للإدارة ومنهج التطوير التنظيمى، (القاهرة: دار الجيل للطباعة، 1996م).
- سيد عليوة، حسابات التكاليف، (القاهرة: دار الأمين للطباعة والنشر والتوزيع، 2002 م).
- صالح الرزق، وعطا الله خليل بن وارد، مبادئ محاسبة التكاليف - الإطار النظرى والعملى، (عمان : دار زهران للنشر والتوزيع، 1997 م).
- صلاح الدين عبد المنعم مبارك، محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية - مدخل إدارة التكلفة، (الإسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية للنشر، 2013م).
- طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية - نظرة متكاملة، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2010م).
- عبد الحى عبد الحى مرعى وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002م).
- عبد الحى عبد الحى مرعى ، التكاليف فى مجال التخطيط والرقابة، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1999م).
- _____، معايير التكلفة والرقابة على عناصر الإستخدامات المباشرة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002 م).
- عبد الرحمن الصباح، الرقابة الإدارية بين النظرية والتطبيق، (عمان: مكتبة الأقصى، 1993م).
- عبد الرحمن عليان، التكاليف المعيارية رقابة - تصحيح أداء، (القاهرة : البيان للطباعة، 2007 م).
- عبد العزيز محمود الإمام، الموازنة التخطيطية كأداة للرقابة على حسابات الشركات العامة، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1403هـ، 1973م).
- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005م).

- عبد المنعم عوض الله، المحاسبة الإدارية فى مجالات الرقابة والتخطيط، (القاهرة: دار الفكر العربى، 1988م).
- عبد الناصر إبراهيم، وعليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، (عمان: دار الميسرة للنشر، 2006م).
- عبد الناصر نور ، وعليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، (عمان: دار الميسرة، 2006م).
- عز عبد الفتاح، مقدمة فى الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS.
- علا تعيم عبد القادر وآخرون، مفاهيم حديثة فى إدارة البنوك، (عمان: دار البداية ناشرون وموزعون، 1433هـ - 2012م).
- على شريف وآخرون، الإدارة المعاصرة، (الإسكندرية: المكتب الجامعى الحديث للنشر، 2007م).
- على عباس، الإدارة المالية، (عمان: دار زهران للطباعة، 1994م).
- _____، الرقابة الإدارية على المال والأعمال، (عمان: مكتبة تلاح العلى، 1995م).
- على عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، (القاهرة: مطبعة الإشعاع الفنية، 2004م).
- على مجدى السفورى، التكاليف المعيارية - مدخل إدارى، (المنصورة: دار شافعى للطباعة والنشر، 1998م).
- علي ماهر خطاب، القياس والتقويم فى العلوم النفسية والتربوية والاجتماعية، (القاهرة: لأنجلو المصرية، 2008م).
- عمر الجوهري، التمويل والإدارة المالية، (القاهرة: شركة دار الإشعاع للطباعة والنشر، 1984م).
- عمر حسنين وآخرون، محاسبة التكاليف فى المجال الإدارى، (الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر، 1996م).
- عمر وصفى عقيلى، المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة، (عمان: دار وائل للنشر، 2001م).
- فايز الزغبى، ومحمد إبراهيم عبيدات، أساسيات الإدارة الحديثة، (عمان: دار المستقبل للنشر والتوزيع، 1997م).
- فتح الرحمن الحسن منصور، وبابكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف، (الخرطوم: منشورات جامعة السودان المفتوحة، 2007م).
- كاظم جاسم العيساوى، دراسات الجدوى الإقتصادية وتقويم المشروعات، (عمان: دار المناهج، 2000م).
- كامل المغربى، الإدارة المعاصرة، (الرياض: مطابع لنا للنشر، د.ت).
- كامل على متولى، التخطيط والرقابة، (القاهرة: مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث فى العلوم الإنسانية، 2007م).
- كمال خليفة أبو زيد، الرقابة على عناصر التكاليف، (الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر، د.ت).
- _____، و كمال الدين مصطفى الدهراوى، دراسات متقدمة فى محاسبة التكاليف، (الإسكندرية: المكتب الجامعى الحديث للنشر، 2007م).
- كمال خليفة أبو زيد وآخرون، محاسبة التكاليف 1، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2001م).
- كمال حسن جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، (عمان: دار وائل للنشر، 2008م).

- لؤى محمد وديان، محاسبة التكاليف المعيارية، (عمان: دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، 2009م).
- محمد أحمد إبراهيم، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدماً، (عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2001م).
- محمد احمد خليل، وعمر حسنين، التكاليف فى المجال الإدارى، (الإسكندرية: دار الجامعات المصرية، 1976م).
- محمد توفيق بلبع، التكاليف المعيارية، (القاهرة: مكتبة الشباب، 1997م).
- محمد تيسير الرجبى، محاسبة التكاليف، (القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2008م).
- محمد رسلان الجبوسى، وجميلة جاد الله، الإدارة علم وتطبيق، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2000م).
- محمد على الطويل، الإدارة المعاصرة، (القاهرة: دار الفرجاني، 1997م).
- محمد فريد الصحن، و سعيد محمد المصرى، إدارة الأعمال، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 1997م).
- محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف فى المنظمات الصناعية والصحية - تحليل - قياس - رقابة، (القاهرة: المكتبة العصرية، 2008م).
- مصطفى نجم البشارى وآخرون، المحاسبة الإدارية، (الخرطوم: جامعة أفريقيا العالمية للنشر، 2008م).
- مكرم عبد المسيح باسيلي، الأساليب الكمية فى المحاسبة، (القاهرة: المكتبة العصرية، 2014م).
- _____، نظم التكاليف المعيارية فى بيئة التصنيع الحديثة - رؤية استراتيجية، (المنصورة: المكتبة العصرية، 2007م).
- مدحت أبو النصر، الأداء الإداري المميز، (القاهرة: المجموعة العربية للتدريب والنشر، 2008م).
- ناصر نور الدين، وعلاء الدميرى، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006م).
- نواف فخر، و خليل الدليمى، محاسبة التكاليف الصناعية - الجزء الثانى، (عمان: الدار الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، 2003م).
- وليم توماس، و أمرسون هنكى، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1409هـ - 1989م).
- هنداوي محمد حافظ، إدارة الجودة الشاملة وإعادة هندة العمليات، (القاهرة: هبة النيل العربية للنشر، 2009م).
- زاهد محمد ديري، الرقابة الإدارية، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2012م).

(2) الدوريات:

- أحمد على محمد وآخرون، أثر استخدام برامجيات تخطيط موارد المشروع فى تحقيق أمثلية خلق القيمة فى المنشآت الصناعية الأردنية، المجلة الأردنية فى إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، المجلد (7)، العدد (1)، كانون الثانى، 2011م.

- مهدي مفتاح السريتي، مدى إمكانية استخدام تقييم الأداء في بيئة التصنيع الحديثة في القطاع الصناعي الليبي، مجلة الجامعة، جامعة مصراتة، المجلد الثالث، العدد الخامس عشر، 2013م.
- أمل إبراهيم محمد، تقويم أداء الوحدات الإدارية الحكومية، المجلة العلمية، جامعة الأزهر، كلية التجارة، العدد إثتان وعشرون، 2007م.
- أمل يوسف محمد جاه الرسول، تقويم الأداء المالي بالتطبيق على شركة سكر كنانة المحدودة، مجلة العلوم الإدارية للبحوث العلمية، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية العلوم الإدارية، العدد الاول، 2010 م.
- إنعام محسن حسن عبد الناصر نور، استخدام بطاقة العلامات المتوازنة في تقويم الاداء: دراسة تطبيقية على عينة من المصارف الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، المجلد (1) العدد(2)، 2005 م.
- اياد عبد الموجود أحمد، استخدام محاسبة التكاليف في التخطيط والرقابة والتقويم في الأجهزة الحكومية، مجلة الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، 2008م.
- بابكر الفاضل حسن، الكفاية الإنتاجية : المفهوم و الهدف والأسلوب، مجلة مركز تطوير الإدارة، الخرطوم، العدد الرابع، نوفمبر 2011م.
- بكرى طه، الإدارة بالإستثناء كمدخل لتطوير الإدارة في مصر، مجلة الإدارة، إتحاد جمعيات التنمية الإدارية، القاهرة، المجلد الحادي عشر، العدد الأول، 1996م.
- بهاء الدين حسين منصور، المداخل المقترحة لتقويم الاداء المالي والتشغلي والإستراتيجي في منشآت الأعمال الحديثة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد التاسع والثلاثون، العدد الأول، مارس 2002 م .
- حسين خشارمة، و عودة سليمان، تقارير الأداء في عملية الرقابة في البنوك التجارية، مجلة أبحاث اليرموك، المجلد (16)، العدد الرابع، كانون الأول، 2000م.
- حمزة محمود الشمخي، الإدارة بالأهداف: مفاهيم ونماذج للتطبيقات، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، المجلد التاسع، العدد الثالث، 1985م.
- خالد محمد الحياصات، معايير قياس كفاءة وفاعلية إستراتيجية إدارة الموارد البشرية وعلاقتها بالاداء المؤسسي في المؤسسات الصحفية الأردنية من وجهة نظر الموظفين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، المجلد (2) العدد (4)، 2006م.
- رياض مصلح ضيف الله الشقاحين، الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الأردنية، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، 2005م.
- رفاعي ممدوح عبد العزيز، إدارة المعرفة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة، جامعة الزقازيق فرع بنها، العدد الثاني ، 2002م.

- سالم عبد الله حلس، دور الموازنة كاداة للتخطيط والرقابة فى مؤسسات المجتمع المدنى الفلسطينية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإقتصادية والإجتماعية، (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الرابع عشر، العدد الأول، يناير 2006م.
- سعد صادق بحيرى، منهج استراتيجى مقترح لتطوير اساليب قياس وتقييم الاداء فى البنوك، مجلة البحوث التجارية جامعة الزقازيق، كلية التجارة ، المجلد الخامس والعشرون، العددان الأول والثانى، يناير ويوليو 2003م.
- سمير محمد فريد، منهج إستراتيجى مقترح لتطوير أساليب قياس وتقييم الأداء فى البنوك، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، المجلد الخامس والعشرون، العدد الأول والثانى، 2003 م .
- سناء عبد الرحيم سعيد، تصميم نظام تقويم الأداء الإستراتيجى للجامعات باعتماد تقنية الدرجات المتوازنة، رسالة دكتوراة فى فلسفة إدارة الأعمال غير منشورة، جامعة بغداد، كلية الإدارة والإقتصاد، 2005م .
- سيد عبد الفتاح سيد، تقييم فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء فى ترشيد قرارات الإدارة الإستراتيجية لمنظمات الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الثانى الجزء الأول، 2010 م.
- صالح عبد الرحمن محمود، ومحمود عبد الفتاح إبراهيم، مداخل إدارة التكلفة لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية فى ظل متغيرات النظام العالمى الجديد، مجلة العلوم الإنسانية والإدارية لجامعة الملك فيصل، المجلد السادس، العدد الثانى، 1426هـ - 2005م.
- صالح مهدى محسن، و طاهر محسن منصور، بطاقة القياس المتوازن للأداء كنظام لتقييم اداء منشآت الأعمال فى عصر المعلومات: نموذج مقترح للتطبيق فى الجامعات الخاصة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد السابع والعشرون، العدد الثانى، 2003م.
- عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، مدخل التكلفة المستهدفة فى مجال ورقابة خفض التكلفة كهدف إستراتيجى لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة أسيوط، كلية التجارة، العدد الثامن والعشرون، 2000م.
- عبد الله الركوى منوى العنزى، تحليل الرفع المالى لأغراض تقويم الأداء دراسة تطبيقية على شركة خزف السعودية، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، المجلد الثالث والثلاثون، العدد الاول، يناير 2011م.
- عبد الله عبد الرحيم، وسلمى سيد أحمد، رصد وتقييم أداء الخدمة المدنية فى السودان: الجانب المفقود، مجلة مكر تطوير الإدارة، الخرطوم، العدد الخامس، مايو 2012 م.
- عبد الله كريم الفرس، مقاييس ومعايير الأداء وأثرها على كفاءة المنظمات، مجلة المال والتجارة، نادى التجارة، العدد (517) مايو 2012م.

- عبد المليك مزهوده، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الأول، 2001م.
- عز الدين مصطفى، ونضال أحمد، أثر قوة السوق وهيكل الكفاءة على أداء البنوك التجارية - دراسة تطبيقية على البنوك التجارية المدرجة في بورصة عمان، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، المجلد (3)، العدد (3) تموز 2007م.
- فالح محمد حسن، الرقابة الإدارية، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، العدد الأول، 1984م.
- كامل على ابراهيم، و فريال كاظم عبد الغني، دور التكلفة المعيارية لعنصر المواد في التخطيط والرقابة، معهد الإدارة، الرصافة العراق، مجلة الجامعة، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد التاسع والعشرون، 2012م.
- كمال احمد يوسف، دور التكاليف المعيارية في تحديد فئات التعاقد لبند أعمال المقاولات، القاهرة، مجلة المال والتجارة، نادى التجارة، العدد (520)، 2012م.
- محمد طلال إبراهيم، تقويم اداء الوحدات الإقتصادية باستخدام بطاقة الاداء المتوازن، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، جامعة بغداد، العدد الخامس والثلاثون، 2013م.
- مصطفى راشد العبادي، إطار مقترح لتقييم إدارة المنشآت الصناعية في ضوء بيئة التصنيع الحديثة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، فرع بنها، السنة الثانية والعشرين، العدد الثاني، 2002م.
- منصور محمد العريفي، الثقافة التنظيمية ومدى تأثيرها في الرضى الوظيفي للعاملين: دراسة ميدانية لعينة من شركات التأمين في الجمهورية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، المجلد (5)، العدد (2) 2009م.
- مهدي الرشيد، مدى صلاحية البيانات المحاسبية لأغراض الرقابة وتقييم الأداء في مشاريع صناعية مختارة، مجلة أبحاث اليرموك للعلوم الإنسانية والاجتماعية، الرياض، المجلد (9)، العدد(1)، 1993م.
- نايف راجي العميان، الرقابة الإدارية وأثرها على كفاءة العمل الإداري في أجهزة الإدارة العامة الأردنية، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، يوليو، 2001م.
- نائلة حداد، دور القطاع الخاص العربي تجاه برامج الإصلاح الإقتصادي، مجلة الممارسة الإدارية : المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، العدد الاول، السنة الأولى، مايو 2000.
- نبيل عبد المنعم محمد، إطار مقترح لإستخدام مدخل بطاقات القياس المتوازن لتقييم الأداء بالبنوك المصرية: دراسة تطبيقية على عينة من البنوك المصرية، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الأول، يناير 2010م.

- وحيد رثعان الختاتنة ومنصور ابراهيم السعايدة، مستوى ادراك مديرو الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية لأهمية استخدام المقاييس غير المالية لبطاقة الاهداف المتوازنة فى تقييم الأداء، مجلة الجامعة الأردنية فى ادارة الاعمال، المجلد رقم (5)، العدد (1)، 2009م.

(3) الرسائل الجامعية:

- محمد البشير إبراهيم أحمد، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها فى الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية، الخرطوم، رسالة دكتوراه الفلسفة فى التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2011م.

- محمد سالم محمد خير سعيد، دور التكاليف المعيارية فى ظل مستجدات بيئة التصنيع الحديثة فى السودان، الخرطوم، رسالة دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2010م.

- مناهل أحمد يوسف أحمد، أثر التغيير التنظيمي علي تحسين الأداء الإداري بالمؤسسات الخدمية، الخرطوم، رسالة دكتوراه الفلسفة فى إدارة الأعمال غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2015م.

- مصعب علي إبراهيم محمد، دور الأساليب الكمية فى تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة فى القطاع الصناعي وأثرها علي اتخاذ القرارات الإدارية ، الخرطوم، رسالة دكتوراه الفلسفة فى التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2016م.

- إسماعيل عثمان محمد النجيب، تطبيق نظام المعلومات التكلفة وأثره على جودة الإنتاج ومعايير التكلفة، الخرطوم، رسالة دكتوراه الفلسفة فى التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا ، 2012م.

- حمدى شحدة زغرب، أطار علمى محاسبى مقترح لقياس التكلفة فى المستشفيات الصحية، الخرطوم، رسالة دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2002م.

- شادية داؤود سبره قمر، خصائص جودة المعلومات المحاسبية المحوسبة ودورها فى فاعلية وكفاءة المحاسبة الإدارية كنظام للمعلومات فى التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، الخرطوم، رسالة دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة والتمويل غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، 2012م.

- صالح حسب الرسول، دور التكاليف المعيارية فى الرقابة والتسعير فى القطاع الصناعى، الخرطوم، رسالة دكتوراه فى المحاسبة غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية العلوم الإدارية، 2004م.

- صديق آدم محمد أبكر، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها فى تحكم وتخفيض التكاليف فى المنشآت الصناعية، الخرطوم، رسالة دكتوراه الفلسفة فى التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2014م.

- عادل عوض يوسف مصطفى، إطار علمي مقترح لإستخدام التكاليف المعيارية في تحديد تكلفة وتسعير الخدمات الميائية، الخرطوم، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2009م.

- عبد الله جميل عبد الله، التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية، رسالة ماجستير محاسبة وتمويل غير منشورة، جامعة غزة، كلية الدراسات العليا، 2005م.

- عزت كمال عبدالله موسى ، أساليب التكاليف الحديثة ودورها في تقييم أداء القطاع الصناعي بالسودان، الخرطوم، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2013م.

- عماد الدين عوض محمد، أثر التكاليف الاضافية في تقييم أداء المنشآت الصناعية بالسودان، الخرطوم، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2007م.

- عمر تاج السر عمر النور، اطار علمي لادارة وقياس تكاليف اوامر العقود والمقاولات بالسودان، الخرطوم، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2008م .

- محاسن أحمد محمد سلامة ، الموازنة التخطيطية ودورها في الرقابة وتقييم الأداء المالى بمؤسسات التعليم العلى، الخرطوم ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2009م .

- محمد مختار السمانى البشير، نموذج مقترح لاستخدام نظام تكاليف الجودة الشاملة في تقييم اداء المنشآت الصناعية السودانية، الخرطوم، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2011م.

- مرتضى محمد على الصديق، إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة وتقييم الاداء في المنشآت الصناعية السودانية، الخرطوم ، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، مارس 2014.

- موسى فضل الله على إدريس، دور الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالى، بالتطبيق على الشركة السودانية للاتصالات المحدودة، الخرطوم، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2008م .

(4) المؤتمرات:

- أحمد سيد مصطفى، التنافسية في القرن الحادى والعشرين (مدخل إنتاجي)، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العربى السنوى الخامس فى الإدارة، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية تحت عنوان: دور المدير العربى فى الابداع والتميز، جمهورية مصر العربية، شرم الشيخ، 2- 9 نوفمبر، 2004 م .

- سحر عبد الرشيد، ادارة الجودة الشاملة، المؤتمر العلمى الرابع لجامعة عدن تحت عنوان جودة التعليم العالى نحو تحقيق التنمية المستدامة، (تقويم برامج كليات جامعة عدن) 11- 13، أكتوبر، 2010م.
- كمال عبيد، تأثير نظام الإنتاج فى الوقت المحدد على تحليل انحرافات التكاليف، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ندوة بعنوان أساليب الرقابة الإدارية والمالية، الدوحة، قطر، خلال الفترة من 10 - 14 / فبراير، 2008 م.
- إسماعيل درار صبار، إعداد لجنة مؤتمر القطاع، دراسة تشخيصية لقطاع الصناعات الغذائية، المؤتمر النوعى لقطاع الصناعات الغذائية، إتحاد الغرف الصناعية السودانى، 8- 11 مارس، 2010م.
- محمد سعيد على، واقع الصناعة فى السودان (المشاكل والحلول)، (الخرطوم: المؤتمر القومى للصناعة السودانية، 6-10 فبراير، 2010م).
- نور الدين، وعبد الحق بن تقات، مداخلة بعنوان: مؤشرات قياس الاداء من المنظور التقليدى إلى المنظور الحديث ضمن فعاليات الملتقى الدولى الثانى حول الاداء المتميز للمنظمات والحكومات بجامعة ورقلة، 22 و 23 نوفمبر 2011 م.

(5) التقارير واللجان:

- جمهورية السودان، وزارة الصناعة، ستة عشر عاماً من مسيرة الإنقاذ، يونيو 2005م.
- جمهورية السودان، وزارة الصناعة الإتحادية: الدراسات التشخيصية للقطاع الصناعى، (الخرطوم: دراسة الصناعات الغذائية، 2006م).
- حاتم محمد مكي، آفاق التصنيع الزراعى بولاية الخرطوم، ولاية الخرطوم، وزارة الزراعة والثروة الحيوانية والرى، الإدارة العامة للتخطيط والدراسات والبحوث، إدارة الدراسات والبحوث، فبراير 2006 م.
- سيف الدين داؤد المدنى، واقع الصناعات التحويلية فى السودان وتحديات السياسات الإقتصادية، وزارة الصناعة، 2009م.

(6) المقابلات الشخصية:

- د. مصطفى محمد صالح، وزارة المالية ولاية الخرطوم، إدارة الصناعية، 18 / 11 / 2014.
- فيصل القاسم سنين على، مدير الدفعيات بمصنع سكر حلفا الجديدة، مقابلة عبر الهاتف، الخرطوم، 2015/9/2م.
- محمد عبد الرحيم النظيف، مهندس كيمياء بمصنع سكر عسلاية، مقابلة هاتفية، الخرطوم، 12 / 9 / 2015 م.
- مكي عبد الحي يوسف، الإحصاء والمعلومات بمصنع سكر عسلاية، مقابلة هاتفية، الخرطوم، 15 / 9 / 2015م.

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية

(1) BOOKS :

- Joun D. Staffls, Strategic Issues Management a(1) Comprehensive Guid to Enviroment Scanning the Planning Froum U.S.A, 1994..

- Boisse Lier Patrick, Controlee de getion Cours et Applications , Vuibert, Paris , 1999.-
- Burlaud Alin Saad Toufik, Simon CLaude, Comptabilite Analytique et Control de Gestation, Vuibert, Paris, 1995.
- Dominick, K.F. & Joseph. G.L., Managerial Accounting, 6th ed., (Boston Kent pub. Co., 1991).
- Fisher mills and Frank schmid, Cost Accounting Theory and Applications, (New York South- Western Publishing Co 1985).
- Horongren Charles T and Others, Cost Accounting Managerial Emphasis ,New Jersey: Pearson Prentice Hall, Upper; 2006.
- Wheelmen , T. L. & J.D.Hunger , Strategic Management And Business Policy , 8 Th ed, New jersey: Prentice Hall ,, 2002.
- Batty, J Standard Costing, Macdonald and Evans Ltd, 1968 .
- Handbook on Planning , MonitOring & Evaluating for Development Results, UNDP, 2009.
- Morse W.J, Roth, H.P. & Rostoon K .M. Measuring Planning & Controlling Quality Costs National Association of Accountants, (New Jersey: Pearson Prentice Hall, 1997).
- The New Dictionary of English, (Oxford University Press, 2001).
- V. Rrajase karran & R. Lalitha, Cost Accounting, Dorling Kindersley , Delhi India, 2011.

:(2) PERIODICALS

- Amy J. Fred in& Roopa Venkatesh, Chill Out' Standard Costing System: Is it working for them? , Cloud State University& University of Nebraska at Omaha, Journal of Business Cases and Applications , Vo1. 9, No.2, 2010.
- Attiea, Mari., Cheffi, Walid, Louis Jean, Rosmy & Rao, Ananth. Is Standard Costing Still Relevant Evidence from Dubai, Management Accounting Quarterly, winter, Vo1. 11, No.2, 2010.
- Mehdi Alinzehad and Akbar Rihimipoor, Studying The Obstacles of Applying A Target Costing System in Tehran Stock Exchange, Journal of Economics and International Finance, Vo1 5 Issue1, 2013.
- Rosalie C . Hallbauer ,Standard Costing & Scientific Management, Accounting - Historian Journal ,Florida International University, Copyright, Vo1 5 Issue2, 2013. © AccountingIn.com
- Beata Morelli & Carl-Joachim Wiberg ,The standard cost system, Accounting & Finance Journal, Graduate Business School, School of Economics and Commercial Law, Goteborg University, 2002.
- Gregory Wegman , Compared Activity Based Costing Case Study in The Information System Departments of Two Groups In France : A strategic Management Accounting Approach , Proceedings of Business and Information, International Conference On business and Information, 5-7July, 2010 .

- Hopper T. & Powell, A., Making Sense Of Research Into The Organizational And Social Of Management Accounting: A review Of its Underlying Assumptions , journal Of Management Studies , No22 , 1985.
- Kutucuoglu, K.Y: A framework for Mangingmaintenance Using Performance Measurement System, International Journal of Operation and Production Management Val (1) 21, No (1) /2,2001.
- Thobadian, A. &Husband .T.Measuring Total Productivity Using Production Function, International Journal of Production Researches, Vo1.28 No8, 1990.
- Sanford A. Robin, the Impact of Activity-Based Costing on Organizational Performance,H.wayne Huizenga School of Business and Entrepreneurship Nova Southeastern Unpublished Doctorate of Philosophy in Business Administration, College of Graduate,Nnova Southern University, USA, 2009.
- Attia, Marie., A Comparative Study of Standard Costing Practices: UAE, Malaysia, and UK,JRL, Faculty of Commerce for Scientific Research, Alex, UNV,Vol1, 47,No1, 2010.
- Justo Wani Jado Lado, The Adoption and Implementation of Activity Based Costing in Sudanese Industry, Unpublished PhD Dissertation College of Graduate Studies University Juba,2010.

ثالثاً: المواقع الإلكترونية

www.ssc.sd (11/10/2015).

[http://WWW. Acc4arab.com/acc/showthread.php?t=1894:](http://WWW.Acc4arab.com/acc/showthread.php?t=1894)

ملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا

السيد / -----

المحترم،،

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع: استمارة إستبانة

أتوجه إليكم بوافر الشكر وعظيم الإمتنان، راجياً تعاونكم من أجل المشاركة فى إنجاز هذه الدراسة من واقع الإستبانة والى تمثّل جزءاً من الدراسة الميدانية التى يجريها الباحث بغرض الحصول على درجة دكتوراه الفلسفة فى التكاليف والمحاسبة الإدارية بعنوان (نظام التكاليف المعيارية ودوره فى الرقابة وتقويم الاداء من منظور إداري) دراسة ميدانية على قطاعى المشروبات الغازية والسكر - ولاية الخرطوم.

إن مشاركتكم الفعالة والإجابة على أسئلة الإستبانة المرفقة بدقة وموضوعية من أهم عوامل نجاح هذه الدراسة، وصدق نتائجها . علماً بأن الدراسة تأخذ طابع البحث العلمى فقط، وان جميع البيانات سوف تعامل بسرية تامة . احيطكم علماً أن نتائج الدراسة ستكون متاحة لكم متى مارغبتم فى ذلك .

مع خالص شكرى وتقديرى

الباحث/ سلوى النور عبد المحمود

تلفون: 0915522838-0129609200

القسم الأول: البيانات الشخصية

أرجو التكرم بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب فيما يلي:-

1- العمر:-

أقل من 30 عاماً 30 وأقل من 35 35 وأقل من 40 40 عاماً فأكثر

2- المؤهل العلمي:-

دبلوم عالي ماجستير دكتوراة أخرى .

3- التخصص العلمي:-

تكاليف ومحاسبة إدارية محاسبة وتمويل إدارة أعمال محاسبة دراسات
مصرفية إقتصاد نظم معلومات إحصاء أخرى .

4- المؤهل المهني:-

زمالة أمريكية زمالة بريطانية زمالة عربية زمالة سودانية أخرى .

5- المركز الوظيفي:-

مدير عام مدير مالي مدير حسابات مراجع حسابات داخلي محاسب
 محاسب تكاليف مدير إنتاج مهندس إنتاج أخرى .

6- سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنة 5 وأقل من 10 سنة 10 وأقل من 15 سنة 15 وأقل من 20 سنة
20 سنة فأكثر

القسم الثانى :محاوَر الإستبانة : أرجو التكرم بوضع علامة (√) أمام مستوى الموافقة المناسب
المحور الأول : تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر فى عملية الرقابة على تكاليف الإنتاج الصناعى.

الرقم	العبارات	مستوي الموافقة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
1	تطبيق نظام التكاليف المعيارية يزيد كفاءة الإجراءات الرقابية على عنصر المواد.				
2	وجود معايير للتكلفة تأخذ ظروف البيئة المحيطة فى الاعتبار يسهم فى عملية السيطرة على تكلفة المنتج .				
3	إشراك المستويات الإدارية فى إعداد التكاليف المعيارية يؤدي إلى تكامل الجهود بين الإدارات المختلفة فى المنشأة.				
4	وضع المعايير وفق الأسس العلمية الدقيقة يسهم فى دفع المرؤسين لتحقيق الأهداف بأقل قدر من الموارد الإقتصادية .				
5	مرونة معايير قياس تكلفة المنتج يحقق عملية الجودة على المنتجات .				
6	إعداد تقارير عن إنحرافات التكاليف يؤدي إلى ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين عن الأداء .				
7	إعداد معايير التكلفة بصورة موضوعية يساعد فى عملية التقييم.				
8	تحديد عناصر التكلفة بدقة يجعل عملية الرقابة أكثر سهولة ويقلل من أوجه الإسراف والضياع .				
9	نظام التكاليف المعيارية يساعد فى توفير بيانات تسهم فى قياس تكلفة المنتجات بصورة دقيقة.				
10	تحليل الإنحرافات وفق الأهداف الإستراتيجية يؤدي إلى خفض تكاليف المنتج .				
11	نظام التكاليف المعيارية يأخذ فى الحسبان التوقيت				

المبكر للتحكم فى عناصر التكلفة الأمر الذى يزيد
من إمكانية تلافى أى إنحرافات.

المحورالثانى : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وتقويم الاداء الإدارى بالمنشآت
الصناعية

الرقم	العبارات	مستوي الموافقة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق
1	تعدد أنواع المنتجات بصورة كبيرة يؤدي إلى تحقيق بركزاً جيداً فى السوق للمنشأة الصناعية .				
2	إعداد معايير التكلفة وفق الأسس العلمية الدقيقة يسهم فى خفض مستمر فى التالف أثناء العملية الإنتاجية.				
3	إشراك المستويات الإدارية فى إعداد التكاليف المعيارية يعمل على خفض مستمر لتاركي العمل.				
4	التحديد الدقيق لتكلفة المنتج يسهم فى نمو المبيعات للمنشأة الصناعية.				
5	الإفصاح عن الموقف التنافسى للمنشأة من الناحية التكاليفية يحقق عملية الناتج فى الحصة السوقية.				
6	إعداد تقارير عن إنحرافات التكاليف يعمل على خفض مستمر لشكاوى العاملين .				
7	واقعية معايير التكلفة تساعد فى طرح برامج ومنتجات جديدة باستمرار .				
8	إعداد المعايير لجميع عناصر التكلفة يعمل على خفض مستمر فى وقت إنجاز العمل.				
9	تطبيق نظام التكاليف المعيارية يساعد فى فعالية تقويم الأداء من خلال تقديم برامج جديدة لتحسين ولاء الزبائن .				
10	تحليل الإنحرافات وفق الأهداف الإستراتيجية يسهم فى جعل العاملون يعملون بحماسة واندفاع كبيرين.				

المحور الثالث: تطبيق منشآت إنتاج المشروبات الغازية والسكر بولاية الخرطوم نظام التكاليف المعيارية فى الرقابة وتقويم الاداء.

الرقم	العبارات	مستوي الموافقة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
1	هناك رغبة لدى الإدارة فى تطبيق نظام محاسبى مرن لقياس التكلفة يساعد فى تحقيق الأهداف بأقل تكلفة من الموارد الإقتصادية.				
2	يساعد نظام التكاليف المعيارية فى الرقابة على عناصر التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحليل الإنحرافات.				
3	تطبق المنشأة الصناعية نظام التكاليف المعيارية بغرض السيطرة على تكفة المنتج بصورة دقيقة.				
4	تكامل الرقابة وتقويم الاداء فى ظل تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر على تفعيل جودة المنتج بالمنشأة الصناعية.				
5	تعتمد الإدارة على الرقابة فى ظل تطبيق نظام التكاليف المعيارية بمنع الوقوع فى الإنحرافات التى تحدث فى تكاليف الإنتاج.				
6	إعداد تقارير عن إنحرافات التكاليف يعمل على خفض التكاليف إلى أدنى حد ممكن.				
7	يحقق تفادى حدوث الزيادة فى التكاليف منذ مرحلة التخطيط وقبل البدء فى الإنتاج الفعالية فى إستخدام الموارد المتاحة.				
8	قدرة الإدارة على التحكم فى ظروف الإنتاج خلال الفترة التى يتم إعداد معايير التكلفة يزيد من إعتماها على نظام التكاليف المعيارية.				
9	عدم إلتزام المنشأة بمعايير التكلفة الموضوعه مسبقاً يسهم فى زيادة الإنحرافات السالبة.				
10	إستخدام معلومات التكلفة المتوقعة أو المقدره أثناء مراحل تخطيط المنتج يساعد فى مقارنة الأداء الفعلى بالمخطط.				

ملحق رقم (2)

محكمو الإستبانة

الاسم	الدرجة العلمية	العنوان
د. الهادي آدم محمد	أستاذ المحاسبة المشارك	جامعة النيلين، كلية التجارة
د. بابكر إبراهيم الصديق	أستاذ المحاسبة المشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات التجارية
د. عبد الله عبد الرحمن عبد الله	أستاذ المحاسبة المساعد	جامعة النيلين - كلية التجارة
د. عبد الرحمن البكري المنصوري	أستاذ المحاسبة المشارك	جامعة النيلين - كلية التجارة
د. عمر السر الحسن محمد	أستاذ المحاسبة المساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات التجارية
د. صديق آدم محمد	أستاذ المحاسبة المساعد	جامعة نيالا - كلية الإقتصاد والدراسات التجارية

ملحق رقم (3)

مصنع سكر عسلاية

خطة الإنتاج لموسم 2012/2011 م

البيان	الوحدة	2012 /2011م
المساحة	فدان	24,506.00
إنتاجية الفدان	طن	43
القصب المطحون	طن	877,448.68
نسبة الإستخلاص	%	1169.00%
السكر	طن	89,550.80
أيام الموسم	يوم	188
التكلفة التشغيلية	بالجنيه	152,094,432.91
تكلفة طن السكر	بالجنيه	1,980.90
تكلفة طن القصب	بالجنيه	115.98

ملحق رقم (4)

تقرير تكاليف أنشطة إنتاج القصب وصناعة السكر بمصنع عسلاية للعام 2011م/ 2012م

النشاط	التكلفة بالجنيه
قلع العريش	295,665.95
الخلخال	264480
طراد الغرس	273600
الحراثة العميقة	711330
التكشير	44297.4
التزحيف	101445.06
التسريب	-
فتح أبو عشرين	37350.2
فتح أبو سنات	64428.58
رفع التقاتن	51466.98
طرح الشوارع	51466.98
تجهيز ورص ودفن التقاوي	882,573.3
نظافة الحشائش	2,436,292.4
العزيق	130,431
التسميد	245,460.6
الرقاعة	36,082.2
التجفيف	51,725.1
تأسيس الخلفة	71,274
رش المبيدات	213,719.1
نظافة أبو سنات	73,407.6
سماد البوريا	15,165,035
سماد الفوسفيت	1,487,965.5
مبيدات الحشائش	3,401,128.5
خراطيش الري	26,880
مواد مستهلكة ومعدات زراعية	78,943.2
الأجور المباشرة للزراعة	25,803,474.9
أجور الخدمات الزراعية	275,000.6
الإشراف الإداري	3,452,122
تكلفة خدمات الخيط	-
ترحيل المواد الأولية والمنتجات الزراعية	133,386.84
المشتريات وحسابات المخازن	255,942.54
تكلفة خدمات التخزين	1,108,006.76
ترحيل العاملين	2,004,133.68
الأنشطة الإدارية للورش الزراعية	1,416,850.74
خدمات الصيانة للورش الزراعية	20,566,187.1
تكلفة مياه الري	6,581,372.77
تكلفة الإدارة العامة لتسهيل خدمات العاملين	7,390,855.7

7,713,205.34	تكلفة الحصاد اليدوي والآلي
11,956,827.78	تكاليف تصنيع السكر ومراحلها
10,057,153.41	تكاليف الإشراف الإداري علي إنتاج السكر
5,112,164.57	تكاليف توليد البخار
357,827.76	تكلفة المعمل
4,915,531.8	تكلفة أنشطة الورش الصناعية
2,296,724.94	تكلفة أنشطة الهندسة المدنية