



مجلة العلوم الاقتصادية

Journal homepage:

<http://journals.sustech.edu/>

نظام التكاليف المعيارية ودوره فى الرقابة وتقويم الأداء الإدارى بالمنشآت الصناعية السودانية

(دراسة ميدانية على قطاعى المشروبات الغازية والسكر)

سلوى النور عبد المحمود أحمد و فتح الرحمن الحسن منصور

المملكة العربية السعودية - كلية الشريعة الإسلامية

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا- عمادة شؤون المكتبات

المستخلص:

تناولت الدراسة نظام التكاليف المعيارية ودوره فى الرقابة وتقويم الأداء الإدارى بالمنشآت الصناعية السودانية، تمثلت مشكلة الدراسة فى أن أغلبية المنشآت الصناعية السودانية تعاني من قياس واختبار أثر التكاليف المعيارية على الرقابة وتقويم الأداء الإدارى. هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق نظام التكاليف المعيارية بالمنشآت الصناعية وإيراز دوره فى كفاءة وفاعلية تقويم الأداء الإدارى، بالإضافة إلى تحديد أهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية كأداة للرقابة على التكاليف بالمنشآت الصناعية، استخدمت الدراسة المنهج الوصفى التحليلى وذلك بجمع بيانات ثانوية وأولية تتمثل فى المقابلة الشخصية وتوزيع إستبانة لعينة تتكون من (200) فرد من الأقسام المالية بقطاعى المشروبات الغازية والسكر تم تحليلها اعتماداً على برنامج (SPSS) للتحليل الإحصائى. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: التحديد الدقيق لتكلفة المنتج بالمنشآت الصناعية السودانية يسهم فى نمو المبيعات، أوصت ببعض التوصيات منها: تطبيق نظام التكاليف المعيارية على نطاق واسع فى المنشآت التى لديها القدرة الكافية.

ABSTRACT:

The study examined the standard costing system and its role in controlling and evaluating administrative performance of the Sudanese industrial firms. The problem of the study stemmed from the fact that most Sudanese industrial firms suffered from measuring and testing the impact of standard costing system on control and performance evaluation. The study aimed to explore to what extent the standard costing system is used by Sudanese industrial firms; besides highlighting its role in improving the efficiency and effectiveness of evaluating administrative performance; in addition to determine its importance as a tool for controlling the costs at industrial firms. The study adpted the descriptive analytical method; whereas both primary and secondary data were collected including interviews and questionnaires for 200 employees at the financial department at soft drinks and sugar sectors; and the study data were analysed using SPSS program. The study most important findings indicated that an accurate determination of the cost of the product at Sudanese industrial firms will increase their sales. The study most important recommendations

calls for wide application of standard costing system in the firms, which have the sufficient ability.

الكلمات المفتاحية: الواقعية ، المرونة ، الكفاءة ، الفعالية.

المقدمة :

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، 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 وتحسين جودة منتجاتها ورفع كفاءة الأداء خصوصاً بعد تزايد الإلتجاه نحو المزيد من الإبتفتاح والعولمة.

مشكلة الدراسة:

تمثلت مشكلة الدراسة في قياس واختبار أثر التكاليف المعيارية على الرقابة وتقويم الأداء الإداري ، إضافة إلى ضعف الوعي التكاليف بالمنشآت الصناعية مع عدم الإلمام بأهمية ودور التكاليف المعيارية فى رقابة التكاليف بغرض تقويم الأداء للمنشأة بكفاءة وفاعلية.

ويمكن صياغة تساؤلات الدراسة كما يلي:-

1. هل هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكاليف المعيارية و تقويم الأداء الإداري بالمنشآت الصناعية؟

2. هل تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر فى عملية الرقابة على تكاليف الإنتاج الصناعي؟

أهداف الدراسة:

هدفت الدراسة الى تحقيق الآتى:

1. معرفة مدى تطبيق نظام التكاليف المعيارية بالمنشآت الصناعية وإبراز دوره فى كفاءة وفاعلية تقويم الأداء الإداري.

2. التعرف على أهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية كأداة للرقابة على التكاليف فى المنشآت الصناعية.

3. المساهمة فى تقديم العديد من المقترحات والحلول التي تساعد فى زيادة فاعلية تطبيق نظام التكاليف المعيارية بالمنشآت الصناعية فى السودان.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة فى الآتى:

أهمية الدراسة العلمية :

وذلك باعتبارها محاولة لمعرفة الدور الذى يمكن أن يلعبه نظام التكاليف المعيارية فى تحقيق كفاءة وفاعلية تقويم الأداء الإداري للمنشأة من خلال رقابة التكلفة على العمليات الإنتاجية وبالتالي تحقيق مستويات أداء

عالية وهذا ما يتطلب من المنشآت التعرف على إحتياجات زبائنها فى السوق، كذلك بيان الأسس والعوامل المتوفرة لتطبيقه فى المنشآت الصناعية.

أهمية الدراسة العملية :

وذلك فى بيان دور نظام التكاليف المعيارية فى ظل زيادة المنافسة التى تواجهها المنشآت الصناعية فى الوقت الحاضر، حيث أصبح إستمرار هذه المنشآت يعزى على قدرتها فى تقديم منتجاتها بأسعار تنافسية وجودة عالية وتكلفة أقل، إفادة المنشآت الصناعية بالسودان لتطبيق نظام التكاليف المعيارية، ويأمل الباحثان أن تسهم الدراسة فى تبنى أنظمة محاسبة تكاليف فعالة للمنشآت الصناعية السودانية.

مناهج الدراسة:

1. المنهج الوصفي التحليلي: بإستخدام أسلوب العينة العشوائية لمعرفة دور نظام التكاليف المعيارية فى الرقابة وتقويم الأداء الإداري بالمنشآت الصناعية السودانية.

فرضيات الدراسة:

إختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

1. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وتقويم الأداء الإداري بالمنشآت الصناعية.

2. تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر فى عملية الرقابة على تكاليف الإنتاج الصناعى.

أدوات جمع البيانات:

إعتمدت الدراسة على مجموعتين من الأدوات فى جمع البيانات تمثلت فى 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:

الحدود المكانية (المنشآت الصناعية - ولاية الخرطوم).

الحدود الزمانية: 2015م.

تقسيم الدراسة:

القسم الأول: الدراسة النظرية: تناول فيه الباحثان مفهوم نظام التكاليف المعيارية ومتطلبات الرقابة على التكاليف وتقويم الأداء الإداري من منظور الكفاءة والفعالية وعلاقة نظام التكاليف المعيارية بتقويم الأداء.

القسم الثانى: الدراسة الميدانية: تناول الباحثان الدراسة الميدانية للمنشآت الصناعية، وسيستعرض الدراسة الميدانية لنتائج عينة تتألف من (200) فرد من محاسبى قطاعى المشروبات الغازية والسكر.

الدراسات السابقة: يمكن عرض بعض الدراسات التى تناولت موضوعات متعلقة بموضوع الدراسة الحالية فى عدد من الشركات والمؤسسات على الوجه الآتى :-

دراسة :عاطف عبد المجيد، (2000م)

تمثلت مشكلة الدراسة فى محاولة تطوير فعالية البعد الوظيفي لانظمة التكاليف فى القطاع الصناعى المصرى من خلال مدخل التكلفة المستهدفة بغرض تحقيق الرقابة الفعالة على التكلفة بدءا من مرحلة التقويم الاولى وانتهاءا بمرحلة ما بعد البيع مع الأخذ فى الاعتبار مقومات الأداء الداخلى والخارجى للوصول الى التكاليف

المستهدفة والتي تحقق استراتيجيات التكلفة التنافسية، أما أهداف الدراسة فتمثلت في الآتي: بيان دراسة وتحليل مدخل التكاليف التقليدية في مجالات الرقابة وخفض التكلفة لتحديد مدى كفايتها في مجال تحقيق التكلفة التنافسية لمواجهة متغيرات البيئة الاقتصادية الحديثة، توصلت الى بعض النتائج منها: مدخل التكلفة المستهدفة يحقق الرقابة وخفض التكلفة بغرض تدعيم القدرة التنافسية وذلك من خلال الاسترشاد بتكلفة المنافسين عند تخطيط التكلفة المستهدفة للعاملين، أوصت ببعض التوصيات منها: إجراء المزيد من الدراسات النظرية والتطبيقية في 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 في مواجهة البيئة التنافسية.

دراسة: كامل على و فريال كاظم ، (2012 م):

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم وجود نظام لتحديد التكلفة المعيارية لأحد عناصر التكلفة وهو تكلفة المواد الأولية مما يؤدي الى عدم وجود تخطيط ورقابة فعالة وكفؤة لهذا العنصر، كما تهدف الدراسة الى تحديد الكلفة المعيارية للمواد الأولية والتي تمثل جزء من نظام الكلفة المعيارية التي تساعد في احكام الرقابة على التكاليف ، واستخدمت الدراسة فرضية واحدة هي ان وجود نظام لتحديد التكلفة المعيارية لعنصر المواد يساعد في تخطيط ورقابة التكلفة المعيارية للمواد الاولية واعتمد الباحثان على اسلوبين لجمع البيانات هي المصادر الرسمية من السجلات الشركات وتقاريرها والمقابلات الشخصية وذلك للحصول على بعض البيانات غير المتاحة في المصادر الرسمية ، وخلصت الدراسة الى اهمية استخدام التكلفة المعيارية كأداة للتخطيط والرقابة وذلك لقصور التكلفة التاريخية ، لذا فإن حساب الإنحرافات 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.

دراسة: (Rosalie C.Hallbauer , 2013)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الكثيرين من كتاب الإدارة والتكاليف يعتقدون ان الإدارة العلمية تؤثر تأثيراً مباشراً على تطوير محاسبة التكاليف المعيارية، و هدفت الى البحث عن العلاقة بين تلك المفاهيم او 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، 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 أهميته بزيادة وتطور مجالات الإدارة العلمية وتعقيدها ودقتها، هذه الدراسة عبارة عن محاولة لعرض حزمة من المعلومات للمقارنة بين نقاط الإلتقاء والتباين بين الإدارة العلمية ومحاسبة التكاليف المعيارية.

دراسة: عزت كمال(2013م):

تمثلت مشكلة الدراسة في قصور محاسبة التكاليف التقليدي في مواكبة التغيرات الحديثة مما أدى الى عدم قدرة المنشآت في التحكم في تكلفة وجودة المنتجات وعدم تحديد تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة، هدفت الدراسة

الى توضيح الدور الأساسى لأسلوب التكلفة على أساس النشاط فى تخصيص التكلفة الإضافية فى القياس لتكلفة المنتج بصورة صحيحة وتقويم أداء الأنشطة الانتاجية وبيان دور تكاليف الجودة فى تقويم أداء الوحدات الانتاجية، انتهجت عدة مناهج منها التاريخى والوصفى، اثبتت الدراسة أن أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على التركيز على الأنشطة الانتاجية المطلوبة وتحديد معايير الأداء والسعر المناسب فى رفع كفاءة عملية تقويم الوحدات الانتاجية، اوصى الباحث بعدة توصيات أهمها: يعمل تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط الذى يعتمد على معدلات تحميل تختلف عن أنظمة التكاليف التقليدية مما يساعد فى سهولة عملية التقويم، يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة فى 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.

دراسة: محمد مختار، (2011م):

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، هدفت الدراسة الى توضيح أثر استخدام نظم التكاليف التقليدية على قياس تكاليف الجودة الشاملة فى ظل بيئة التصنيع الحديثة وبيان مدى ملائمة النظم الحديثة للتكاليف فى قياس تكاليف الجودة الشاملة، إعتمدت الدراسة على المنهج التاريخى والمنهج الوصفى التحليلى، توصلت الدراسة الى بعض النتائج تؤكد صحة الفرضيات 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، أوصت ببعض التوصيات منها: على المنشآت الصناعية السودانية الإهتمام بقياس وتحليل تكاليف الجودة الشاملة حتى تتمكن من تحقيق ميزة تنافسية تضمن لها البقاء والإستمرار.

دراسة: عادل عوض، (2009 م) :

تمثلت مشكلة الدراسة فى 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:- القاء الضوء على الخدمات التى تقدمها الموانى البحرية السودانية، بيان الأسس والقواعد والاساليب 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: أن الموانى البحرية السودانية لاتبنى خططها ولاتتخذ قراراتها من واقع معلومات تكاليفية معيارية تمثل مخرجات محاسبة التكاليف، عدم توفر معايير للانتاجية بالموانى البحرية السودانية يمكن استخدامها فى قياس كفاءة التشغيل او معايير علمية تكاليفية يمكن من خلالها ترجمة الاهداف الكمية المخططة الى أهداف مالية، أوصت الدراسة بالآتى: على إدارة الموانى البحرية السودانية تحديد تكاليف خدماتها المينائية التى توفرها تحديدا معياريا بإستخدام محاسبة التكاليف المعيارية.

يتضح للباحثان أن الدراسات السابقة ركزت على تطبيق نظام التكاليف المعيارية بواسطة الرقابة والبعض الآخر فى قياس التكلفة وتسعير المنتجات والخدمات لكن الدراسة الحالية تركز على نظام التكاليف المعيارية ودوره فى الرقابة وتقويم الأداء الإدارى بالمنشآت الصناعية السودانية.

مفهوم نظام نظام التكاليف المعيارية:

برزت تعاريف متعددة، فعرف جبرائيل جوزيف ورضوان حلوة، 2011 م، ص 27 بأنه 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 وإتخاذ 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 أخرى، وأضاف المهدي مفتاح، 2013 م، ص 193 أن التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة بصورة مسبقة تبين مايجب أن تكون عليه التكلفة أثناء سريانها وتعد إستناداً إلى دراسات مشتركة من مهندسين وإقتصاديين 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 المعيارى حتى تتمكن الإدارة من إتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة، و يتوقف نجاح نظام التكاليف المعيارية على مدى النجاح فى إعداد معايير واقعية دقيقة تتناسب مع مواصفات عناصر الإنتاج ومع الظروف الخاصة بالعملية الإنتاجية ومن أهم الصفات الواجب توافرها فى المعيار الناجح هي:

1. الواقعية: وهى ان يتصف المعيار بالواقعية، اى ان يكون إقتصادياً وسهل التطبيق من ناحية وأن يراعى ظروف الإنتاج والظروف المحيطة بالمنشأة أثناء تطبيقه من ناحية أخرى، ولا ينبغي أن يعبر المعيار عن مثل أعلى بإفتراض ظروف خالية من التوقف والأعطال العادية والوحدات التالفة بل يجب أن يأخذ بالإعتبار إمكانية قابلية تحقيقه، وهناك شروط يجب توافرها فى المعيار أهم هذه كما ذكر عبد الرحمن عليان، 2007 م، ص 16:-

المرونة: بمعنى تحديد معايير لأكثر من مستوى من مستويات النشاط ، حتى يمكن مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لنفس حجم النشاط الذى تحقق فعلاً خاصة فيما يتعلق بعناصر التكاليف المرتبطة بحجم النشاط، ويرى أحمد كلبونة، 2011 م، ص 311 - 312 أن نظام التكاليف المعيارية يقوم بتوفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التى تستخدم بها الموارد المرتبطة بعناصر التكلفة ومن خلال دقة هذه المعلومات تتحقق مجموعة من المزايا أهمها:

1. تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم تجاه أساليب إستخدام الموارد المتاحة لهم، ويساعد ذلك الإدارة على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية فى 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 فى إدارة التكلفة وتقييم الأداء، أيضاً هناك بعض متطلبات الرقابة على التكاليف:

ذكر عمر الجوهري، 1984م، ص 221 متطلبات الرقابة على التكاليف تتمثل فى الآتى:

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 في كشف الإنحرافات: يقصد بها كلما كان النظام الرقابي قادراً على تحقيق السرعة في إكتشاف الإنحرافات مبكراً ، كلما كان النظام ذو كفاية في تلافى أكبر قدر ممكن من آثار تلك الإنحرافات، ولاشك أن النظام الرقابي الأمثل هو الذي يكشف الأخطاء ليس فور وقوعها فحسب ، بل قبل وقوعها إذا أمكن ذلك.
4. المرونة: يجب أن يكون نظام الرقابة مرناً، كي يظل محتفظاً بفعاليته لمواجهة الخطط المتغيرة أو في الظروف غير المتوقعة أو في حالات الفشل التام، حيث ينبغي أن تتبني الرقابة إلى الفشل قبل حدوثه وان تحافظ الرقابة على سير العمليات بالرغم من وقوع الفشل.
5. الإتفاق مع البنين التنظيمي: وذلك لأنه لايجوز أن يمارس الرقابة إلا من كانت سلطته تسمح بذلك، فالتنظيم باعتباره الأداة الرئيسية للتنسيق يعتبر الأساس الذي تقوم عليه الرقابة.

يتفق الباحثان مع ما أورده الكاتب وذلك لشمولية ما أورده وإلمامه بكافة الشروط اللازمة ومواكبته لشروط وإحتياجات الإدارة ومراعاته للجوانب التنظيمية التي تجعل من الرقابة أداة فعالة في تحقيق أهداف إدارة المنشأة.

كذلك يرى الباحثان أن جودة وفعالية الرقابة على التكلفة يتطلب قدرأ مناسباً من الجهد والوعي والحكمة إلى جانب الإهتمام بالنواحي النفسية والسلوكية للعاملين والإفراط في عملية الرقابة على التكلفة يؤدي إلى النتائج السلبية ويمنع الجانب التحفيزي لدى العاملين.

تقويم الأداء الإداري من منظور الكفاءة والفعالية:

يرى محمد على، 1997م، ص254 أن تقويم الأداء هو الركيزة الأساسية لتحسين الأداء وكفاءته لانه جوهر الرقابة من أجل تحليل الإنحرافات المترتبة على عملية التقويم بالإضافة إلى إتخاذ الإجراءات التصحيحية لضبط سلوك التخطيط والنتائج من تنفيذ الاداء الفعلى وإجراء الفحص الدقيق والتحليل المنتظم لكل إتجاهات التنظيم داخل العمل، كالأجراءات والقواعد وإختيار الأفراد لتحقيق الأهداف بأقل جهد وتكلفة وزمن لتحقيق العائد المطلوب وذكر خالد محمد، 2006م، ص564 أن هناك معايير لتقويم أى برنامج من الأهمية بمكان حال الحكم على برنامج تقويم إنتاجي وهما معيار الفاعلية Effectiveness والكفاءة Efficiency وتشير معظم مراجع الإدارة إلى ان الفاعلية تعنى الوصول إلى الأهداف أو النتائج المرغوبة، أو عمل الشيء الصحيح، أى أن الفاعلية تعنى مدى نجاح البرنامج في تحقيق أهدافه، وهذا يعنى 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 فتعنى الإقتصاد أو خفض التكاليف عند محاولة تحقيق الأهداف، إنها تعنى بشكل آخر عمل الأشياء بطريقة صحيحة دون أخطاء لخفض التكلفة في المال أو الجهد أو الوقت أى انها 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.

فكفاءة وفعالية العمل التجاري يحدده النظام والتقسيم الداخلى وطبيعة الاداء والإنجاز المحقق من الدوائر والأقسام وطرق تفاعل مع بعضها البعض الذى تبرز أهمية في سرعة الإجراءات وتبادل المعلومات

والمراسلات فيما بينها مما يضمن جودة في الإنتاج وإتخاذ القرارات في وقتها المناسب وهذا الإنسياب والتناسق الذي عادة ما يقود إلى مواجهة أى طارى قد يعترض العمل ويساعد على تطوير وتوسيعه وإضافة خطوط إنتاج جديدة وبالتالي نجاح العمل وإستمراره.

العلاقة بين نظام التكاليف المعيارية وتقويم الاداء :

التكاليف المعيارية هي أحد أنظمة المحاسبة الإدارية الحديثة تساعد إدارة المنشأة في الرقابة وتقويم الاداء من خلال التحديد المسبق لتكلفة الوحدة قبل البدء في 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 وتقارن مع تكلفتها الفعلية في نهاية العملية الإنتاجية وبالتالي يتحدد الإنحراف بعد إتمام العملية الإنتاجية في منتجات القسم بشكل عام كما يتحدد الإنحراف على مستوى كل عنصر من عناصر التكلفة في ذلك القسم.

الدراسة الميدانية:

1. الملامح العامة للواقع المحاسبي والتكاليفى لقطاع الصناعات الغذائية:-

يأتى قطاع الصناعات الغذائية في مقدمة القطاعات الصناعية في البلاد لإرتباطه بمفهوم وإستراتيجية تحقيق الأمن الغذائى الذى يشكل عنصراً أساسياً للإستقرار الإقتصادى والإجتماعى والسياسى، ومن أبرز الملامح العامة لقطاع الصناعات الغذائية:-

أ. كبر عنصر تكلفة المواد فى هيكل تكلفة الإنتاج مقارنة مع باقى عنصر التكلفة الأخرى حيث يمثل وزنه النسبى فى المتوسط 60.73 %.

ب. 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 .

2. الدراسة الميدانية:-

يشتمل هذا المحور على الإجراءات التي أتبعها الباحثان في الدراسة الميدانية من حيث تحديد مجتمع الدراسة الميدانية وإختيار مفردات العينة الممثلة لهذا المجتمع ووصفها، مع بيان الأداة المستخدمة لجمع البيانات وكيفية التوصل إليها، وإجراء إختبارات الثبات والصدق لهذه الأداة للتأكد من صلاحيتها للدراسة، كما يتم توضيح المقاييس والأساليب الإحصائية التي تستخدم لدراسة وتحليل البيانات وذلك على النحو التالي:

أ. مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من موظفين الإدارة المالية للمنشآت الصناعية محل الدراسة (قطاعى المشروبات الغازية والسكر)، البالغ عددهم (400) ليمثل حجم مجتمع الدراسة ، لقد تم إختيار عدد (200) فرداً لتمثل عينة الدراسة وقد بلغت نسبتهما (50%) إستبانة على عينة من مجتمع الدراسة الموضح أعلاه وتم استرجاع (160) إستبانة تم إستخدامها فى التحليل.

من أجل الحصول على المعلومات والبيانات الأولية لهذه الدراسة إعتد الباحثان بتصميم إستبانة كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة، وتم عرض الإستبانة على عدد من الأساتذة الأكاديمين بغرض تحكيمها وقد أخذت ملاحظاتهم بعين الإعتبار و لتحقيق أهداف الدراسة تم إستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1. الأشكال البيانية.

ii. التوزيع التكراري للإجابات، والنسبة المئوية.
iii. التحليل الوصفي لإجابات الوحدة المبحوثة وفحص فرضيات الدراسة وذلك باستخدام (الوسط الحسابي والانحراف المعياري).

iv. إختبار مربع كاي (Chai Square) لدلالة الفروق الإحصائية.

ب. تحليل البيانات ومناقشة الفرضيات

يستعرض الباحثان مناقشة كل فرضية على حده وبيان النتائج التي توصل إليها من خلال التحليل، وذلك بعد إختبار صدق وثبات أسئلة الإستبانة: يقصد به مدى التوافق والإتساق في نتائج الإستبانة إذا طبقت أكثر من مرة في ظروف مماثلة.

هناك العديد من الإختبارات والمقاييس الإحصائية التي يمكن أن تستخدم ومن أكثرها إستخداماً هو إختبار (ألفا كرنباخ) (Alpha Cronbach)، فهي تقيس مدى صدق الإستبانة من خلال إختبار أسئلة كل فرضية بصورة منفصلة عن الأخرى، وتكون أصغر قيمة مقبولة لإختبار قيمة (ألفا كرنباخ) هي (0.6)، وأفضل قيمة مقبولة عندما تكون بين (0.7 - 0.9)، وكلما زادت تكون أفضل ومن خلال نتائج بيانات الدراسة وضح أن قيمة الفا تساوى (0.6583) وبالتالي هناك ثقة بإجابات الوحدات المبحوثة .

كما قام الباحثان بوضع أوزان لإجابات المبحوثين حيث جاءت على النحو التالي: (5= أوافق بشدة)، (4 = أوافق)، (3= محايد)، (2= لا أوافق)، و(1= لا أوافق بشدة).

إختبار عبارات الفرضية الأولى والثانية : حيث إشتملت الفرضية الأولى على عدد (10) عبارات، والثانية أيضاً وكانت نتائج التحليل يوضح الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات فرضيات الدراسة على النحو التالي:

التحليل الإحصائي لعبارات الدراسة: ويتم عن طريق:

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:

من خلال تقدير المتوسط والانحراف المعياري لجميع محاور الدراسة لمعرفة إتجاه عينة الدراسة وترتيب العبارات حسب أهميتها النسبية.

تحليل بيانات فرضية الدراسة الأولى (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وتقويم الأداء الإداري بالمنشآت الصناعية)

فيما يلي التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس رأى أفراد العينة حول التكلفة المعيارية وتقويم الأداء الإداري من منظور الكفاءة والفعالية.

جدول رقم (1) الإحصاء الوصفي لعبارات (الفرضية الأولى)

الترتيب	درجة الموافقة	الأهمية النسبية	المتوسط	الانحراف المعياري	العبارات
5	عالية جدا	81.2%	4.06	.950	تعدد أنواع المنتجات بصورة كبيرة يؤدي إلى تحقيق مركزاً جيداً

الترتيب	درجة الموافقة	الأهمية النسبية	المتوسط	الانحراف المعياري	العبارات
1	عالية جداً	85.6%	4.28	.709	في السوق للمنشأة الصناعية. إعداد معايير التكلفة وفق الأسس العلمية الدقيقة يسهم في خفض مستمر في التالف أثناء العملية الإنتاجية.
9	عالية	77.4%	3.87	.932	إشراك المستويات الإدارية في إعداد التكاليف المعيارية يعمل على خفض مستمر لتأريكي
2	عالية	83.8%	4.19	.833	التحديد الدقيق لتكلفة المنتج يسهم في نمو المبيعات للمنشأة الصناعية.
8	عالية	76.6%	3.83	.942	الإفصاح عن الموقف التنافسي للمنشأة الصناعية من الناحية التكاليفية يحقق عملية الناتج في الحصة السوقية.
10	عالية	77.0%	3.85	.919	إعداد تقارير عن إنحرافات التكاليف يعمل على خفض مستمر لشكاوى العاملين.
3	عالية جداً	82.4%	4.12	.755	واقعية معايير التكلفة تساعد في طرح برامج ومنتجات جديدة باستمرار.
6	عالية جداً	80.8%	4.04	.842	إعداد المعايير لجميع عناصر التكلفة يعمل على خفض مستمر في وقت إنجاز العمل.
4	عالية جداً	81.8%	4.09	.830	تطبيق نظام التكاليف المعيارية يساعد في فعالية تقويم الأداء من خلال تقديم برامج جديدة لتحسين ولاء الزبائن
7	عالية	78.8%	3.94	.899	تحليل الإنحرافات وفق الأهداف الإستراتيجية يسهم في جعل العاملون يعملون بحماسة وإنذاف كبيرين
	عالية جداً	80.5%	4.01	.861	المتوسط العام

المصدر: إعداد الباحثان من نتائج التحليل الإحصائي 2015م.

يتضح من الجدول أعلاه مايلي:

1. أن جميع العبارات التي تعبر عن عبارات محور (الفرضية الأولى) يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على جميع عبارات محور الفرضية الأولى.
2. أهم عبارة من عبارات محور (الفرضية الأولى) هي العبارة (إعداد معايير التكلفة وفق الأسس العلمية الدقيقة يسهم في خفض مستمر في التالف أثناء العملية الإنتاجية) ، حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (4.28) بانحراف معياري (0.907) وأهمية نسبية (85.6 %)، تليها في المرتبة الثانية العبارة (التحديد الدقيق لتكلفة المنتج يسهم في 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. 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 وتقويم الأداء الإداري بالمنشآت الصناعية).

جدول رقم (2) الإحصاء الوصفي 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 الإعتبار 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 دفاء المرؤوسين لتحقيق الأهداف بأقل قدر من الموارد الاقتصادية.
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 الباحثان من نتائج التحليل الإحصائي 2015 م.

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

1. أن جميع العبارات التي تعبر عن عبارات 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 الإنحرافات 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) بإنحراف 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 بالمنشآت الصناعية).

جدول (3) إختبار كاي تربيع لدلالة الفروق لعبارات الفرضية الأولى

عبارات الفرضية	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	القيمة الجدولية	مستوى الدلالة المعنوية	قبول
تعدد أنواع المنتجات بصورة كبيرة يؤدي إلى تحقيق مركزاً جيداً في السوق للمنشأة الصناعية.	50.850	3	9.48	0.000	قبول
إعداد معايير التكلفة وفق الأسس العلمية الدقيقة يسهم في خفض مستمر في التالف أثناء العملية الإنتاجية.	114.100	3	9.48	0.000	قبول
إشراك المستويات الإدارية في إعداد التكاليف المعيارية يعمل على خفض مستمر لتاركي العمل.	86.750	4	11.14	0.000	قبول
التحديد الدقيق لتكلفة المنتج يسهم في نمو المبيعات للمنشأة الصناعية.	82.850	3	9.48	0.000	قبول
الإفصاح عن الموقف التنافسي للمنشأة الصناعية من الناحية التكاليفية يحقق عملية الناتج في الحصة السوقية.	89.813	4	11.14	0.000	قبول
إعداد تقارير عن إنحرافات التكاليف يعمل على خفض مستمر لشكاوى العاملين.	29.750	3	9.48	0.000	قبول
واقعية معايير التكلفة تساعد في طرح برامج ومنتجات جديدة بإستمرار.	85.850	3	9.48	0.000	قبول
إعداد المعايير لجميع عناصر التكلفة يعمل على خفض مستمر في وقت إنجاز العمل.	60.850	3	9.48	0.000	قبول
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
تحليل الإنحرافات وفق الأهداف الإستراتيجية يسهم في جعل العاملون يعملون بحماسة وإندفاع كبيرين.	91.188	4	11.14	0.000	قبول
المتوسط العام	81.806	3	9.48	0.000	قبول

المصدر: إعداد الباحثان باستخدام مخرجات نتائج التحليل الإحصائي 2015م.

يتضح من الجدول رقم (3) ما يلي:

1. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارات الأولى (50.850) أكبر من القيمة الجدولية (9.48) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارات (4.06) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جداً على العبارات (تعدد أنواع المنتجات بصورة كبيرة يؤدي إلى تحقيق مركزاً جيداً في السوق للمنشأة الصناعية).
2. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارات الثانية (114.100) وهي قيمة أكبر من القيمة الجدولية (9.48) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارات (4.28) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جداً على العبارات (إعداد معايير التكلفة وفق الأسس العلمية الدقيقة يسهم في خفض مستمر في التالف أثناء العملية الإنتاجية).

3. بلغت قيمة (كاى تربيع) للعبارة الثالثة (86.750) وهى قيمة أكبر من القيمة الجدولية (11.14) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.87) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جدا على العبارة (إشراك المستويات الإدارية فى إعداد التكاليف المعيارية يعمل على خفض مستمر لتاركى العمل).
4. بلغت قيمة (كاى تربيع) للعبارة الرابعة (82.850) 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 جدا على العبارة (التحديد الدقيق لتكلفة المنتج يسهم فى نمو المبيعات للمنشأة الصناعية).
5. بلغت قيمة (كاى 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 (كاى 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 (كاى 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 (كاى 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 (كاى 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 تفويم الأداء من خلال تقديم برامج جديدة لتحسين ولاء الزبائن).
10. بلغت قيمة (كاى 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 يسهم فى جعل العاملون يعملون بحماسة وإندفاع كبيرين).

11. بلغت قيمة (كاي تربيع) لجميع عبارات محورا لفرضية الأولى (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 الأولى).

ملخص الفرضية:

يتضح 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 (4.01) 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 اجمالي عبارات الفرضية.

مما تقدم يخلص الباحثان أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت: (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وتقويم الأداء الإداري بالمنشآت الصناعية) تم التحقق من صحتها في جميع العبارات التي تقيس الفرضية.

الفرضية الثانية:

جدول رقم (4) إختبار كاي تربيع لدلالة الفروق لعبارات الفرضية الثانية

عبارات الفرضية	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	القيمة الجدولية	مستوى المعنوية	الدلالة
تطبيق نظام التكاليف المعيارية يزيد كفاءة الإجراءات الرقابية علي عنصر المواد.	153.750	3	9.48	0.000	قبول
وجود معايير للتكلفة تأخذ ظروف البيئة المحيطة في الإعتبار يسهم في عملية السيطرة على تكلفة المنتج.	172.188	4	11.14	0.000	قبول
إشراك المستويات الإدارية في إعداد التكاليف المعيارية يؤدي إلى تكامل الجهود بين الإدارات المختلفة في المنشأة.	99.350	3	9.48	0.000	قبول
وضع المعايير وفق الأسس العلمية الدقيقة يسهم في دفع المرؤوسين لتحقيق الأهداف بأقل قدر من الموارد الاقتصادية.	116.188	4	11.14	0.000	قبول
مرونة معايير قياس تكلفة المنتج يحقق عملية الجودة على المنتجات.	108.000	4	11.14	0.000	قبول
إعداد تقارير عن إنحرافات التكاليف يؤدي إلى ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين عن الأداء.	97.700	3	9.48	0.000	قبول
إعداد معايير التكلفة بصورة موضوعية يساعد في عملية التقييم.	102.150	3	9.48	0.000	قبول
تحديد عناصر التكلفة بدقة يجعل عملية الرقابة أكثر سهولة ويقلل من أوجه الإسراف والضياع.	95.250	3	9.48	0.000	قبول
نظام التكاليف المعيارية يساعد في توفير بيانات تسهم في قياس تكلفة المنتجات بصورة دقيقة.	78.750	3	9.48	0.000	قبول
تحليل الإنحرافات وفق الأهداف الإستراتيجية يؤدي إلى خفض تكاليف المنتج.	40.150	3	9.48	0.000	قبول

قبول	0.000	11.14	4	146.250	نظام التكاليف المعيارية يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في عناصر التكلفة الأمر الذي يزيد من إمكانية تلافي أى إنحرافات.
قبول	0.000	11.14	4	109.975	المتوسط العام

المصدر: إعداد الباحثان باستخدام مخرجات نتائج التحليل الإحصائي 2015

1. بلغت قيمة (كاي 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 (كاي تربيع) للعبارة الثانية (172.188) وهي 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 في الاعتبار يسهم في عملية السيطرة على تكلفة المنتج).
3. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الثالثة (99.350) وهي 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 في إعداد التكاليف المعيارية يؤدي إلى تكامل الجهود بين الإدارات المختلفة في المنشأة).
4. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الرابعة (116.188) وهي 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 في دفع المرؤوسين لتحقيق الأهداف بأقل قدر من الموارد الاقتصادية).
5. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الخامسة (108.000) وهي قيمة أكبر من القيمة الجدولية (11.14) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.98) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جداً على العبارة (مرونة معايير قياس تكلفة المنتج يحقق عملية الجودة على المنتجات).
6. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة السادسة (97.700) وهي قيمة أكبر من القيمة الجدولية (9.48) 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 (إعداد تقارير عن إنحرافات التكاليف يؤدي إلى ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين عن الأداء).
7. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة السابعة (102.150) وهي قيمة أكبر من القيمة الجدولية (9.48) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.34) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بدرجة عالية جداً على العبارة (إعداد معايير التكلفة بصورة موضوعية يساعد في عملية التقييم).

8. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الثامنة (95.250) وهي 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) وهي 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 تساهم في قياس تكلفة المنتجات بصورة دقيقة).

10. بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة العاشرة (40.150) وهي 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) وهي 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 أي إنحرافات).

12. بلغت قيمة (كاي تربيع) لجميع عبارات محورا لفرضية الثانية (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 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 (4.21) 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 إجمالي عبارات الفرضية.

مما تقدم يخلص الباحثان أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت: (تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر على رقابة التكاليف بالمنشآت الصناعية) تم التحقق من صحتها في جميع العبارات التي تقيس الفرضية.

النتائج:

1. التحديد الدقيق لتكلفة المنتج بالمنشآت الصناعية السودانية يساهم في نمو المبيعات للمنشأة الصناعية.
2. إعداد معايير التكلفة وفق الأسس العلمية الدقيقة بالمنشآت الصناعية السودانية يساهم في خفض مستمر في التالف أثناء العملية الإنتاجية.
3. إعداد تقارير عن إنحرافات التكاليف بالمنشآت الصناعية السودانية يعمل على خفض مستمر لشكاوى العاملين.

4. تطبيق نظام التكاليف المعيارية يساعد في عملية الرقابة على عناصر التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع المعيارية وتحليل الإنحرافات.

5. عدم التزام المنشأة الصناعية بمعايير التكلفة الموضوعية مسبقاً يسهم في زيادة الإنحرافات السالبة.

التوصيات:

1. تطبيق نظام التكاليف المعيارية على نطاق واسع في المنشآت التي لديها القدرة على ذلك لما يتمتع به من مزايا عديدة.

2. تدريب ذوى الإختصاص بتطبيق نظم الإنتاج الحديثة لتحديد تكلفة الإنتاج بدقة.

3. نشر الوعي لدى الإداريين والمحاسبين بالمنشآت الصناعية بأن تطبق أياً من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لن يؤثر على وظيفة أى شخص بالمنشأة.

4. العمل على نشر الوعي لدى محاسبين التكاليف بأهمية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والمنافع المرتقبة من تطبيق أى أسلوب.

المراجع :

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

2. إسماعيل درار صبار، (2010م) ، إعداد لجنة مؤتمر القطاع: دراسة تشخيصية لقطاع الصناعات الغذائية ، المؤتمر النوعى لقطاع الصناعات الغذائية ، إتحاد الغرف الصناعية السودانية.

3. جبرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنانه، (2011م) محاسبة التكاليف المعيارية - رقابة وإثبات، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع.

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

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

6. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن (2000م) ، مدخل التكلفة المستهدفة فى مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف إستراتيجى لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية ، المجلة العلمية لكلية التجارة ، جامعة أسيوط ، كلية التجارة ، العدد الثامن والعشرون.

7. عبد الرحمن عليان (2007م) ، التكاليف المعيارية رقابة - تصحيح أداء ، القاهرة: البيان للطباعة.

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

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

10. محمد على الطويل (1997م) ، الإدارة المعاصرة ، القاهرة: دار الفرجاني.

11. محمد مختار السمانى البشير (2011م) ، نموذج مقترح لاستخدام نظام تكاليف الجودة الشاملة فى تقويم اداء المنشآت الصناعية السودانية، رسالة دكتوراه فى المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.
12. 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، 2012م.
13. المهدي مفتاح السريتي (2013م)، مدى استخدام تقييم الأداء فى بيئة التصنيع الحديثة فى القطاع الصناعى الليبي ، مجلة الجامعة ، جامعة مصراته، المجلد الثالث، العدد الخامس عشر.
14. Rosalie C . Hallbauer (2013) ,Standard Costing & Scientific Management, Accounting Historian Journal ,Florida International University, Copyright © AccountingIn.com.
15. WWW. Hrdiscussion – com/ hr 65454- htm / المنتدى العربى لإدارة الموارد البشرية / الأربعماء4/30/2014.
16. WWW.R .Sivakumar,Standard Cost &Variance Analysis.
17. www. ip s-dir. Com /forum/forum-Posts. As p.? TID=1019 الإثنين12/5/2014.