



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا

أثر تطبيق التكاليف المعيارية في الرقابة علي عناصر التكاليف في المنشآت
الصناعية

دراسة ميدانية علي عينة من المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم

**The Effect of Applying Standard Costs in Controlling Cost Elements in
Industrial Establishments
Afield Study in Samble of Industrial Firms Companies in khartom
Province**

بحث تكميلي مقدم لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية

اعداد الطالب:

سفيان ابراهيم الحاج ابراهيم

اشراف الدكتور :

اسماعيل عثمان محمد النجيب

استاذ التكاليف والمحاسبة الادارية المساعد

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإستهلال

قال الله تعالى: ﴿ وَنَضَعُ الْمَوَازِينَ الْقِسْطَ لِيَوْمِ الْقِيَامَةِ فَلَا تُظْلَمُ نَفْسٌ شَيْئًا وَإِنْ كَانَ
مِثْقَالَ حَبَّةٍ مِنْ خَرْدَلٍ أَتَيْنَا بِهَا وَكَفَى بِنَا حَاسِبِينَ ﴾ (47). صدق الله العظيم

سورة الأنبياء الآية (47)

الإهداء

اهدي هذا البحث الى كل من كان دعماً حقيقاً لي في الحياة واولهم امي التي كانت بدايتي في هذا الطريق وكانت دعماً لي بدعواتها الصالحة ووالدي الذي كان بجانبني في كل خطوة في طريق النجاح كما اهدي هذا البحث الى اخواني الذين كانوا سنداً لي بتشجيعي للمضي قدماً لتكملة دراستي واهديه لكل انسان وقف معي والى زملائي وزميلاتي واساتذتي في كل مراحل التعليم اليكم جميعاً اهدي هذا البحث.

الباحث

الشكر والتقدير

الحمد والشكر أولاً لله سبحانه وتعالى الذي وفقني في هذا البحث ومن ثم الصلاة والسلام على الحبيب المصطفى سيدنا محمد ﷺ وعلى آله و صحبه ومن تبعهم باحسان الى يوم الدين والشكر الى ذلك الصرح الشامخ بالعلم والمعرفة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا لمنحها لي الفرصة للتحضير لنيل درجة الماجستير .

والشكر للدكتور/ اسماعيل عثمان محمد النجيب الذي اشرف على هذا البحث ووجهني بكل صبر وعلمي فاحسن تعليمي وتابعني واحسن متابعتي حتي اكتمل هذا البحث راجياً من الله سبحانه وتعالى ان ينعم عليه بالصحة والعافية وان يجعله ذخراً للعلم ومشكاة ينير درب الباحثين. والشكر لادارة مكتبة الدراسات العليا بكلية التجارة بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، ومجموعة مصانع التيتل ، ومصنع سعيد للمواد الغذائية ، ومطاحن سيقا للغلال. والشكر موصول لكل من ساهم في اخراج هذا البحث. والشكر موصول الي كل من شملني في دعائه وتمني لي ما احب.

الباحث

المستخلص

تناول البحث أثر تطبيق التكاليف المعيارية في الرقابة علي عناصر التكاليف في المنشآت الصناعية، حيث تمثلت مشكلة البحث في عدم قيام المنشآت الصناعية بالسودان بالتحكم في عناصر التكاليف مما يؤدي ذلك الي زياده التكلفة بالنسبه للمنشآت وهذا بسبب عدم الرقابة علي المواد الخام وهدرها والاسراف في استخدامها و عدم الرقابة علي تكلفة العمل في التحديد الدقيق للاجور والاستغلال الامثل للوقت و ضياعه وايضا عدم الرقابة علي التكاليف الصناعية غير المباشرة . يهدف البحث الي احكام الرقابة علي التكاليف في المنشآت الصناعية وتوفير معلومات تساعد في الرقابة علي عناصر التكاليف عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة الحالية بتكاليف فترة او عدة فترات سابقة او مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات واتخاذ الاجراءات اللازمة لتجنب الاسراف والضياع وتقويم اداء الوحدات الفرعية في المنشأة لتحديد كفاءتها في اداء المهام المختلفة ومساعدة الادارة في القيام بوظائفها واتخاذ القرارات الملائمة . استخدم البحث المنهج الوصفي التحليلي لتحليل نتائج البحث . اختبر البحث ثلاثة فرضيات ، الفرضية الاولى : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية والرقابة علي تكلفة المواد المباشرة في المنشآت الصناعية ، الفرضية الثانية : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية والرقابة علي تكلفة العمل المباشرة في المنشآت الصناعية ، الفرضية الثالثة : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية والرقابة علي التكاليف الصناعية غيرالمباشرة في المنشآت الصناعية. توصل الي عدة نتائج منها تطبيق نظام التكاليف المعيارية يساعد في الرقابة علي تكلفة المواد المباشرة في المنشآت الصناعية ، وساعد نظام التكاليف المعيارية في عملية مراقبة اجور العاملين بالاضافة الي تحديد معايير الوقت الضائع والرقابة عليه ، ويودي نظام التكاليف المعيارية الي تحديد معايير استخدام المواد وفقا للاسس العلمية ومن ثم ضبط تكاليف المواد وتقليل الهدر ، وان تطبيق نظام التكاليف المعيارية ساعد في تحديد انحرافات معدل وحجم المصروفات الصناعية غير المباشرة. من اهم توصيات البحث ان تتبني المنشآت الصناعية تطبيق نظام التكاليف المعيارية وذلك بغرض الرقابة علي التكاليف والعمل علي تخفيضها لادني حد ممكن واقامة دورات متخصصة وورش عمل وسمنارات وبذل المزيد من الجهود للتعريف بنظام التكاليف المعيارية ومدى اهميته في الرقابة علي التكاليف, والعمل علي زيادة التعاون بين جميع الادارات والاقسام والموظفين بالمنشآت الصناعية مع قسم التكاليف والمشاركة الفعالة لتطبيق نظام التكاليف المعيارية لما لذلك من اثر بالغ في نجاح هذا النظام ,وزيادة وعي وادراك مديري ادارات

المنشآت الصناعية لمدي اهمية ومنفعة المعلومات التي تمد بها اساليب الرقابة علي التكاليف واثر ذلك علي نتائج المنشأة .

Abstract

The problem of study indicated that the industrial firms in Sudan were incapable to control elements of cost. So, this would lead to increase the firms' cost which was caused by: lack of control over raw materials and labor cost for determining the real wages, misuse of resources, waste of time in unnecessary things related to the firm and absence of control over industrial indirect cost. The significance of study was to highlight the reliable scientific means and tools for the standardized cost accounting and lack of deviation in standardized cost. The scientific significance was to identify the role of standardized cost system in control operation over the elements of cost in industrial firms in Sudan. It was also to explain the important role of control over the elements of cost in rationalization of financial decisions and how to apply it. The study aimed to determine the cost of a product or service in industrial firms in Sudan; to provide information for control over the elements of cost by comparing the actual cost in the current period with another period or other past periods; or comparing the actual cost with standardized cost; to analyze the variations; to take the necessary actions to avoid excess and waste of resources; to evaluate the performance of subsidiary units and identify their efficiency in carrying out functions; and to assist the administration to perform its functions and take reasonable decisions. The study hypothesized there was a relationship between the standardized cost and control over direct cost of materials; the relationship between the standardized cost and control over labor cost and the relationship between the standardized cost and industrial indirect cost. The deductive method, related to the understudy, as well as the analytical descriptive method for the results analysis. The application of standardized cost system help in control over direct cost of materials in the industrial firms , the application of standardized cost system help in controlling process of labor salaries and determine the idel time standared and controlling , the application of standardized costsystem help in determine defenceof rate valume exepences indirect industrid firms . It was also found the application of standardized cost system would identify the criteria for use of materials as per the scientific rules and therefore, cost control over materials and waste cut would be realized. The recommendations indicated that: the industrial firms should adopt the application of standardized cost system for cost control to realize the minimum level. Efforts should be exerted for familiarization with standardized cost system by organizing specialized trainings, seminars and workshops on the significance of cost control. The cooperation between the cost department and administrations,

departments and staffs should be enhanced in the industrial firms. Further, the effective participation in the application of standardized cost system would have a significant result in the success of this system. The increasing awareness and realization of managers for the significant of information provided by the cost control methods would have an effect on the outcome of the industrial firm.

فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الاهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
هـ	Abstract
ح	فهرس الموضوعات
ط	فهرس الجداول
ك	فهرس الاشكال
	فهرس الملاحق
المقدمة	
1	اولاً : الاطار المنهجي
4	ثانياً : الدراسات السابقة
الفصل الاول : التكاليف المعيارية	
17	المبحث الاول : مفهوم المعايير وانواعها
33	المبحث الثاني : مفهوم التكاليف المعيارية
الفصل الثاني: الرقابة علي عناصر التكاليف	
45	المبحث الاول : مفهوم الرقابة وانواعها واهميتها
57	المبحث الثاني : الرقابة علي عناصر التكاليف
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	
77	المبحث الاول : نبذة عن عينة الدراسة
87	المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات
الخاتمة	
136	اولا : النتائج
137	ثانيا: التوصيات
المصادر والمراجع	
139	قائمة المصادر والمراجع
144	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1/2/3)	الثبات والصدق الاحصائي لاجابات افراد العينة الاستطلاعية علي الاستبيان.	90
(2/2/3)	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير العمر .	91
(3/2/3)	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل الاكاديمي.	92
(4/2/3)	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي.	93
(5/2/3)	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني.	94
(6/2/3)	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير المسمي الوظيفي .	95
(7/2/3)	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة .	96
(8/2/3)	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الاولى للفرضية الاولى.	97
(9/2/3)	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الثانية للفرضية الاولى.	98
(10/2/3)	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الثالثة للفرضية الاولى.	99
(11/2/3)	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الرابعة للفرضية الاولى.	100
(12/2/3)	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الخامسة للفرضية الاولى.	101
(13/2/3)	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة السادسة للفرضية الاولى.	102
(14/2/3)	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة السابعة للفرضية الاولى.	103
(15/2/3)	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الاولى للفرضية الثانية.	104
(16/2/3)	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الثانية للفرضية الثانية.	105
(17/2/3)	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الثالثة للفرضية الثانية.	106
(18/2/3)	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الرابعة للفرضية الثانية.	107
(19/2/3)	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الخامسة للفرضية الثانية.	108
(20/2/3)	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة السادسة للفرضية الثانية.	109
(21/2/3)	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة السابعة للفرضية الثانية .	110
(22/2/3)	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الاولى للفرضية الثالثة .	111
(23/2/3)	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الثانية للفرضية الثالثة .	112
(24/2/3)	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الثالثة للفرضية الثالثة .	113

114	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الرابعة للفرضية الثالثة .	(25/2/3)
115	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الخامسة للفرضية الثالثة.	(26/2/3)
116	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة السادسة للفرضية الثالثة .	(27/2/3)
117	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة السابعة للفرضية الثالثة .	(28/2/3)
118	الوسيط لاجابات افراد عينة الدراسة علي عبارات الفرضية الاولى.	(1/3/3)
120	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق لاجابات علي عبارات الفرضية الاولى .	(2/3/3)
122	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي جميع عبارات الفرضية الاولى.	(3/3/3)
123	الوسيط لاجابات افراد عينة الدراسة علي عبارات الفرضية الثانية.	(4/3/3)
125	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للاجابات علي عبارات الفرضية الثانية .	(5/3/3)
127	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي جميع عبارات الفرضية الثانية .	(6/3/3)
128	الوسيط لاجابات افراد عينة الدراسة علي عبارات الفرضية الثالثة.	(7/3/3)
130	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للاجابات علي عبارات الفرضية الثالثة .	(8/3/3)
132	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي جميع عبارات الفرضية الثالثة .	(9/3/3)
133	ملخص نتائج اختبار مربع كاي لاجابات افراد عينة الدراسة علي جميع فرضيات الدراسة .	(10/3/3)

فهرس الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1/2/3)	التوزيع البياني لافراد عينة الدراسة وفق متغير العمر .	91
(2/2/3)	التوزيع البياني لافراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل الاكاديمي	92
(3/2/3)	التوزيع البياني لافراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	93
(4/2/3)	التوزيع البياني لافراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني .	94
(5/2/3)	التوزيع البياني لافراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي	95
(6/2/3)	التوزيع البياني لافراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة .	96
(7/2/3)	التوزيع البياني لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الاولي للفرضية الاولي	97
(8/2/3)	التوزيع البياني لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الثانية للفرضية الاولي	98
(9/2/3)	التوزيع البياني لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الثالثة للفرضية الاولي.	99
(10/2/3)	التوزيع البياني لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الرابعة للفرضية الاولي.	100
(11/2/3)	التوزيع البياني لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الخامسة للفرضية الاولي.	101
(12/2/3)	التوزيع البياني لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة السادسة للفرضية الاولي.	102
(13/2/3)	التوزيع البياني لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة السابعة للفرضية الاولي	103
(14/2/3)	التوزيع البياني لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الاولي للفرضية الثانية.	104
(15/2/3)	التوزيع البياني لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الثانية للفرضية الثانية .	105
(16/2/3)	التوزيع البياني لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الثالثة للفرضية الثانية .	106
(17/2/3)	التوزيع البياني لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الرابعة للفرضية الثانية .	107
(18/2/3)	التوزيع البياني لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الخامسة للفرضية الثانية.	108
(19/2/3)	التوزيع البياني لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة السادسة للفرضية الثانية.	109
(20/2/3)	التوزيع البياني لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة السابعة للفرضية الثانية .	110
(21/2/3)	التوزيع البياني لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الاولي للفرضية الثالثة .	111
(22/2/3)	التوزيع البياني لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الثانية للفرضية الثالثة .	112
(23/2/3)	التوزيع البياني لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الثالثة للفرضية الثالثة .	113
(24/2/3)	التوزيع البياني لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الرابعة للفرضية الثالثة .	114

115	التوزيع البياني لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة الخامسة للفرضية الثالثة.	(25/2/3)
116	التوزيع البياني لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة السادسة للفرضية الثالثة.	(26/2/3)
117	التوزيع البياني لاجابات افراد عينة الدراسة علي العبارة السابعة للفرضية الثالثة .	(27/2/3)
122	التوزيع البياني لاجابات افراد عينة الدراسة علي جميع عبارات الفرضية الاولي	(1/3/3)
127	التوزيع البياني لاجابات افراد عينة الدراسة علي جميع عبارات الفرضية الثانية .	(2/3/3)
132	التوزيع البياني لاجابات افراد عينة الدراسة علي جميع عبارات الفرضية الثالثة	(3/3/3)
134	ملخص نتائج اختبار مربع كاي لاجابات افراد عينة الدراسة علي جميع فرضيات الدراسة.	(4/3/3)

فهرس الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
154	الاستبانة	1
159	قائمة محكمي الاستبانة	2

المقدمة

تتضمن علي الآتي:

أولاً: الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

أولاً: الإطار المنهجي:

تمهيد :

يعتبر نظام التكاليف المعيارية أداة من أدوات الرقابة يهدف إلى الاستفادة المثلى من الموارد المادية والبشرية وهذا النظام يتطلب فهم واسع ومتطور من قبل المستويات الإدارية المختلفة لرفع الكفاءة الانتاجية وتحقيق الاهداف بصورة متكاملة. ان تطبيق نظام التكاليف المعيارية اصبح ضروره حتمية تفرضها الظروف المحيطة وان التطور والتقدم الذي يشهده العالم يفرض على الجميع واقعا جديدا لا بد من مواكبته ولا بد من الاشارة الى اهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية . كما ان نظام التكاليف لم يعد اداة لقياس ما وقع من تكاليف فعلية (تاريخيه) بل امتدت مهامه الى التخطيط والرقابة واتخاذ القرار . ان تطبيق نظام التكاليف المعيارية يهدف الى تخفيض تكلفة المنتج او الخدمة في المنشآت الصناعية وهذا لا يتم الا من خلال التحكم والرقابة على عناصر التكاليف من تكلفة المواد الخام وتكلفة العمل والتكاليف الصناعية غير المباشرة. وتساعد الرقابة على هذه العناصر الى تخفيض تكلفة المنتجات والخدمات مما يؤدي ذلك الى تحقيق اهداف المنشآت من زيادة ربحيتها ومنافسة منتجاتها في الاسواق بكفاءة وفعالية . يعتبر نظام التكاليف المعيارية ذو اهمية كبيرة لما يقدمه من رقابة وتحكم مباشر في العملية الانتاجية بتخفيض تكلفة المنتجات في المنشآت الصناعية من خلال التحكم والرقابة على التكلفة .

مشكلة البحث:

تمثلت مشكلة البحث في عدم تحكم المنشآت الصناعية بالسودان في عناصر التكاليف مما يؤدي الي ارتفاع تكلفة الانتاج ، مما يؤثر سلباً على قدرتها التنافسية وبالتالي يسرع من خروجها من المنافسة. حيث يحاول البحث الاجابة على تساؤل رئيسي ماهو اثر تطبيق التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف في المنشآت الصناعية وتتفرع منه الاسئلة الآتية :

1. هل هنالك علاقة بين تطبيق التكاليف المعيارية ومستوى الرقابة على تكلفة المواد الخام.
2. هل هنالك علاقة بين تطبيق التكاليف المعيارية ومستوى الرقابة على تكلفه العمل.
3. هل هنالك علاقة بين تطبيق التكاليف المعيارية ومستوى الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة.

اهداف البحث :

يهدف البحث الى تحقيق الاهداف الآتية :

1. التعريف بالتكاليف المعيارية واهدافها .
2. الوقوف على اثر التكاليف المعيارية في الرقابة على عنصر المواد الخام .
3. دراسة العلاقة بين التكاليف المعيارية والرقابة على عنصر العمل .

4. التعرف علي اثر التكاليف المعيارية في الرقابة علي عنصر المصروفات الصناعية غير المباشرة .

5.تقديم توصيات تساهم في الرقابة .

فرضيات البحث :

يختبر البحث الفرضيات الآتية:

الفرضية الاولى : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية والرقابة على تكلفة المواد المباشرة في المنشآت الصناعية .

الفرضية الثانية : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية والرقابة على تكلفة العمل المباشرة في المنشآت الصناعية .

الفرضية الثالثة : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية والرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة في المنشآت الصناعية .

اهمية البحث :

تاتي اهمية البحث من ناحيتين هما :

أولاً: الاهمية العلمية:

تتمثل الاهمية العلمية للبحث في دراسة العلاقة بين التكاليف المعيارية والرقابة على عناصر التكاليف وفتح المجال للباحثين في اجراء المزيد من الدراسات التي تساهم في تخفيض تكاليف الانتاج .

ثانياً: الاهمية العملية :

تتمثل الاهمية العملية للبحث في مساعدة المنشآت الصناعية السودانية في الرقابة على عناصر التكاليف وتخفيض تكلفة الانتاج حتي تتمكن من المنافسة والاستمرار والتطور .

منهجية البحث :

يستخدم البحث المنهج الاستنباطي المعتمد في تحديد محاور البحث ووضع الفرضيات والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات والمنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية .

مصادر جمع البيانات :

1. مصادر جمع البيانات الاولية : استمارة الاستبانة .

2. مصادر جمع البيانات الثانوية : الكتب والدوريات العلمية والرسائل الجامعية ومواقع الانترنت .

حدود البحث :

1. الحدود المكانية: عينة من المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم .

2. الحدود الزمانية: العام 2021م.

هيكـل البـحث:

يتكون البحث من مقدمة وثلاث فصول وخاتمة , اشتملت المقدمة على الاطار المنهجي للبحث والدراسات السابقة , الفصل الاول بعنوان التكاليف المعيارية يتكون من مبحثين, المبحث الاول مفهوم المعايير وانواعها , والمبحث الثاني بعنوان مفهوم التكاليف المعيارية واهدافها , والفصل الثاني بعنوان الرقابة على عناصر التكاليف , يتكون من مبحثين , المبحث الاول بعنوان معايير عناصر التكاليف , والمبحث الثاني بعنوان مفهوم عناصر التكاليف والرقابة عليها , والفصل الثالث الدراسة الميدانية من مبحثين المبحث الاول نبذة عن عينة الدراسة , والمبحث الثاني تحليل البيانات واختبار الفرضيات , الخاتمة اشتملت على النتائج والتوصيات ثم قائمة المصادر والمراجع والملاحق .

ثانيا :الدراسات السابقة:

اطلع الباحث علي العديد من الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث وفيما يلي تلخيص لاهم هذه الدراسات .

دراسة : صالح حسب الرسول ، 2004 م⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قيام شركات ومؤسسات القطاع الصناعي في تطبيق نظم الرقابة المحاسبية (نظم التكاليف المعيارية) التي تستهدف الرقابة علي تكاليف الاداء وبناء سياسات تسعير موضوعية تاخذ في الاعتبار التكاليف الانتاجية , هدفت الدراسة الي دراسة الاطار التطبيقي للمفاهيم الاساسية لمحاسبة التكاليف المعيارية بشركة سكر كنانة المحدودة وذلك للتعرف علي مدي استخدام هذا النظام في الحياة العملية لتحقيق الرقابة علي التكاليف الصناعية ودورة في توفير البيانات اللازمة لتبني سياسات التسعير في اطار موجهاة الدولة الرامية للنهوض بقطاع صناعة السكر ,اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والوصفي باتباع اسلوب دراسة الحالة واسلوب التحليل المالي لعناصر تكاليف الانتاج الصناعي , اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات هي : الفرضية الاولى : يساهم نظام التكاليف المعيارية في تحقيق الرقابة علي التكاليف في ضوء المعايير المحددة بصورة علمية , الفرضية الثانية : يرتبط تحقيق الكفاءة في استخدام عوامل الانتاج بتطبيق نظام التكاليف المعيارية , الفرضية الثالثة : يساعد استخدام نظام التكاليف المعيارية من خلال بيانات التكاليف الفعلية في الحكم علي مدي فاعلية سياسات التسعير بالقطاع الصناعي , من اهم نتائج الدراسة ان النظام المطبق يتيح للشركة قدرا من ممارسة الدور الرقابي علي تكاليف الاداء , تساعد اجراءات النظام ادارة الشركة في اتخاذ الاجراءات الرقابية اللازمة لتحقيق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة , تحقيق وضع تنافسي مميز للشركة في متغيرات السياسات الاقتصادية من خلال تحقيق الرقابة علي التكاليف وتوفير بيانات التكلفة اللازمة لتبني سياسات تسعير علمية تاخذ في الاعتبار تكلفة الانتاج والتصنيع . من اهم توصيات الدراسة اعادة النظر في القواعد والاسس التي تقوم عليها عملية تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة (تكاليف اقسام الخدمات) بالقدر الذي يتيح تحديد تكلفة الانتاج علي اسس علمية , ان تتبني الشركة سياسات التسعير وفقا لمؤشرات النظم المحاسبية التي تاخذ في الاعتبار تكاليف الانتاج في ضوء اتباع اسس تحميل تكاليف اقسام الخدمات بطريقة عادلة وبصفة خاصة فيما يتعلق بتسعير

السكر او سكر السوق الداخلي وسكر الصادر ، دراسة تحقيق المزاججة بين النظام المطبق (نظام التكاليف المعيارية) وربطه بنظام التكاليف علي اساس الانشطة من خلال ملامح وسمات النموذج المقترح الذي قدمته هذه الدراسة . تناولت هذه الدراسة دور التكاليف المعيارية في الرقابة والتسعير

¹. صالح حسب الرسول البدوي تاي الله ، دور التكاليف المعيارية في الرقابة والتسعير في القطاع الصناعي , (الخرطوم : جامعة ام درمان الاسلامية , كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة في التكاليف والمحاسبة الادارية , غير منشورة , 2004 م) .

في القطاع الصناعي ، بينما تتناول الدراسة الحالية اثر تطبيق التكاليف المعيارية في الرقابة علي عناصر التكاليف في المنشآت الصناعية .
دراسه: اسماعيل عثمان ، 2005 م⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في ان معظم الشركات الصناعية لا تتبع نظم التكاليف المعيارية في حيث ان الشركات التي تتبع نظم التكاليف المعيارية لاتضع معايير مثلى اي ما يجب ان يكون عالية الانتاج من حيث التكلفة والمواصفات والسبب هو وضع معايير دون المستوى المنشود خوفاً من المساءلة عند حدوث اي انحراف عن الاداء المطلوب مما يؤدي الى انخفاض الحصة السوقية وكذلك الارياح اذن النتيجة الحتمية هو فشل المؤسسة وخروجها من السوق . هدفت الدراسة الى الوقوف علي مدي تطبيق التكاليف المعيارية في تخفيض تكلفة المنتجات في الشركات الصناعية من خلال تحديد التكلفة اللازمة للانتاج بما يضمن تجنب الفاقد وضمان الاستخدام الامثل للموارد وعوامل الانتاج والمحافظة على الجودة والتحسين المستمر . نبعت اهمية الدراسة في ان موضوع خفض التكلفة يعتبر من اهم الموضوعات التي تهتم الادارة لتحقيق ميزة تنافسية وكذلك الحاجة الي نقل تجارب الدول في هذا المجال . اتبعت الدراسة تصميم قائمة استقصاء لاختبار جودة نظام التكاليف المعيارية بالشركة (حالة البحث) ، كما تم تصميم استبيان ، و تحليل البيانات باستخدام البرنامج الاحصائي اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات ، الفرضية الاولى : وجود علاقة بين تطبيق التكلفة المعيارية وتخفيض التكلفة وتحقيق الجودة والتحسين . الفرضية الثانية : التكلفة المعيارية للسلع تعتمد علي المواصفات والاسس المعيارية للانتاج . الفرضية الثالثة : انحرافات التكلفة الفعلية عن المعيارية تؤدي الى احكام الرقابة وتحديد المسؤولية . من اهم نتائج الدراسة ان نظام التكاليف المعيارية يحقق الجودة ويخفض التكلفة، ويعتمد على السلع التي تعتمد على المواصفات والاسس المعيارية للانتاج ، وان تحليل انحرافات التكلفة الفعلية عن المعيارية يؤدي الي احكام الرقابة وتحديد المسؤولية . من اهم توصيات الدراسة الالتزام بتطبيق نظام التكاليف المعيارية الجيد الذي يخفض التكلفة دونما الاخلال بالجودة ويحقق الرقابة الشاملة على عمليات الانتاج عبر تقارير الاداء وتحليل الانحرافات عن المعايير ومعرفة اسبابها لتتم معالجتها بصورة جذرية .

تناولت هذه الدراسة اثر تطبيق انظمة التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية على التكلفة والجودة والمسؤولية ، بينما تتناول الدراسة الحالية اثر تطبيق التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف في المنشآت الصناعية في السودان .

1. اسماعيل عثمان محمد النقيب ، اثر تطبيق التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية على التكلفة والجودة والمسؤولية - دراسة تحليلية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير في المحاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة ، 2005م) .

دراسة: عبد الله جميل ، 2005م (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في مدى تطبيق التكاليف المعيارية وتكمن مشكلة الدراسة في الاجابة على التساؤلات التالية : الى اي حد تستخدم الشركات الفلسطينية التكاليف المعيارية كاحد مرتكزات التخطيط الاداري ، الى اي مدى يتم حساب الانحرافات بين التكاليف الفعلية والمعيارية ، هل يتم اخذ هذه الانحرافات بعين الاعتبار عند تقييم الاداء للشركات وللعاملين فيها. نبعت اهمية الدراسة من ان استخدام نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية اصبح شرطاً ضرورياً لقياس قدرة تلك المنشآت على المنافسة في ظل وجود الكثير من المعوقات الداخلية والخارجية وفي ظل منافسة شديدة في الاسواق . نبعت اهمية الدراسة من كونها تمثل الدراسة الاولى حول هذا الموضوع في قطاع غزة كما انها تلقي الضوء علي مدي تطبيق تلك الشركات للرقابة علي تكاليف عناصر الانتاج باستخدام نظام التكاليف المعيارية. اتبعت الدراسة الميدانية في جمع البيانات بتوزيع الاستبانة وتحليلها .

اخرتبت الدراسة عدة فرضيات , الفرضية الاولى: ليس هنالك وعي باهمية وضع معايير للتكلفة في تلك الشركات . الفرضية الثانية : تلجأ تلك الشركات لاستخدام بدائل للتكاليف المعيارية عند قيامها بالتخطيط للانتاج . والفرضية الثالثة : الظروف السائدة في قطاع غزة تعيق استخدام تلك الشركات الصناعية لنظام التكاليف المعيارية. من اهم نتائج الدراسة الشركات التي لا تطبق نظام التكاليف المعيارية لا يوجد لديها فهم او اقتناع بتطبيق نظام التكاليف المعيارية واهميته , نقص الكفاءات الادارية والفنية العاملة في تلك الشركات والاسلوب التي تدار به, من العوامل الرئيسية في عدم قدرتها على اعداد وتطبيق نظام التكاليف المعيارية, عدم وجود بيانات منتظمة عن التكاليف الفعلية يجعل من عملية اعداد وتنفيذ, نظام تكاليف معيارية سليم غير قابل للتطبيق . من اهم توصيات الدراسة اطلاع الجهات المسؤولة عن الصناعة في قطاع غزة على الشركات الصناعية من خلال الدورات التدريبية.

زيادة الوعي لدى الشركات الصناعية باهمية اعداد الموازنات التخطيطية , توعية الشركات الصناعية في قطاع غزة باهمية وضع معايير للتكلفة والاداء في مجال الرقابة على العمليات الانتاجية .

تناولت هذه الدراسة التكاليف المعيارية كاداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية بينما تتناول الدراسة الحالية اثر تطبيق التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف في المنشآت الصناعية .

2.عبدالله جميل عبد الله ابومعيلق ,التكاليف المعيارية كاداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية , (غزة: الجامعة الاسلامية ، كلية الدراسات العليا , رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية , غير منشورة , 2005م).

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية: هل يتم تطبيق نظام المعيارية في المصارف السودانية؟ وما هو تأثير تطبيق نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على مصرف بنك التضامن الإسلامي؟. هدفت الدراسة الى ابراز اهمية تطبيق نظام التكاليف المعيارية في القطاع المصرفي والوقوف على دور التكاليف المعيارية في الرقابة الادارية على المصارف السودانية والتعرف على الادوات والطرق التي تعتمد عليها المصارف التجارية السودانية في تحقيق الرقابة الادارية . اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة ووضع الفروض والمنهج الاستقرائي لاختبار صحة الفروض والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة والمنهج الوصفي باستخدام اسلوب دراسة الحالة لبنك التضامن الإسلامي. اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات , الفرضية الاولى : يعود ضعف الرقابة الادارية على المصارف السودانية لعدم وجود نظام للتكاليف المعيارية , الفرضية الثانية : نظام محاسبة التكاليف المعيارية يساعد على احكام الرقابة الادارية للمصارف السودانية , الفرضية الثالثة: تعتبر المعلومات المتوفرة من التكاليف المعيارية المصدر الالهم للقيام بالرقابة الادارية في بنك التضامن الإسلامي . من اهم نتائج الدراسة ان المصارف السودانية متمثلة في (بنك التضامن) لا تطبق نظام التكاليف المعيارية وفق الاسس العلمية المعروفة . وعدم استخدام نظام التكاليف المعيارية كاداة من ادوات الرقابة الفعالة على أنشطة بنك التضامن الإسلامي يؤدي الى استبعاد عنصر التحليل الموضوعي للانحرافات والذي سينعكس على الاداء والقدرة على التخطيط . تبني بنك التضامن الإسلامي لنظام التكاليف المعيارية سيؤدي الى ترشيد التكاليف الكلية للنشاط الانتاجي عن طريق تقليل القصور والاسراف في استخدام الاموال . من اهم توصيات الدراسة لابد من تحديد التكاليف في بنك التضامن الإسلامي بصورة علمية حتي يتم تحديد التكاليف المعيارية للخدمات المصرفية , تحسين الجودة باقل التكاليف الممكنة من خلال تطبيق نظام التكاليف المعيارية , استخدام الادارة للتكاليف المعيارية للرقابة على التكاليف وتحليل الانحرافات بهدف تحديد المسؤولية واتخاذ التدابير اللازمة لعلاج اسباب الانحرافات التي تتعارض مع الاهداف , وعلى الجهاز المصرفي العمل على صياغة معايير الرقابة علي النشاط من حيث تقديم الخدمات واستخدامات الاموال في المصارف حتي يتم تحقيق الاهداف التي تسعى المصارف للوصول اليها .تناولت هذه الدراسة استخدام نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على المصارف التجارية , بينما تتناول الدراسة الحالية اثر تطبيق التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف في المنشآت الصناعية .

1. عسجد علي شرف الدين عز الدين , استخدام نظام التكاليف المعيارية في الرقابة علي المصارف التجارية , (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا , كلية الدراسات العليا , رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة 2007م) .

دراسة: عبد الله محمد نور ، 2007م (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في ان عدم استخدام النظم المالية في ترشيد عملية اتخاذ القرار الاداري يجعل من الصعوبة التحكم في الانشطة الوظيفية للشركات الصناعية الامر الذي يوتر سلباً على مستوى تحقيق الاهداف من اجل تحقيق التحليل والدراسة الموضوعية لمشكلة الدراسة. اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي من خلال التعرف على مدى استخدام نظم التكاليف بصفة عامة والتكاليف المعيارية بصفة خاصة في تحقيق واحكام الرقابة على النشاط الصناعي . افترضت الدراسة ثلاثة فرضيات , الفرضية الاولى : يساهم نظام محاسبة التكاليف المعيارية في تحقيق الرقابة على التكاليف في مصنع (س) لانتاج البولسترين . والفرضية الثانية : يرتبط تحقيق الكفاءة في استخدام عوامل الانتاج بمصنع (س) لانتاج البولسترين بتطبيق نظام التكاليف المعيارية. والفرضية الثالثة : النظام المعمول به في مصنع (س) لانتاج البولسترين لا يحقق اهداف الادارة في الرقابة على الاسعار والكميات اللازمة للانتاج. من اهم نتائج الدراسة ان استخدام التكاليف المعيارية في المشروعات الصناعية يحقق رقابة فاعلة على ادارة عوامل الانتاج لتحقيق اقصى كفاية انتاجية ممكنة , كما توجد صعوبة في تحديد ساعات العمل بالنسبة للعماله الماهرة وشبه الماهرة لان الانتاج بالمصنع يقومون به جميعاً . من اهم توصيات الدراسة ضرورة اعتماد معلومات الاداء المخطط على اسس التخطيط والتنبؤ العلمي للانتاج والمبيعات واعداد المعايير في جميع المستويات الادارية والفنية والهندسية للوصول الى معايير مثالية . ومراعاة كل الظروف المحيطة بالمنشأة اقتصادياً وسياسياً واجتماعياً عند وضع المعايير للوصول الى الرقابة الفاعلة نتيجة لتطبيق هذه المعايير .

تناولت هذه الدراسة دور التكاليف المعيارية في الرقابة على القطاع الصناعي، بينما تناولت الدراسة الحالية اثر تطبيق التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف في المنشآت الصناعية .

دراسة: علي ادريس ، 2009 (2)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قيام منشآت القطاع الخدمي بالسودان بتطبيق نظام التكاليف المعيارية التي تستهدف الرقابة على تكاليف الاداء وبناء معايير موضوعية تاخذ في الاعتبار تكاليف التشغيل.

هدفت الدراسة الى دراسة دور نظام التكاليف المعيارية لخفض تكاليف تشغيل المنشآت الخدمية وايجاد معيار سليم لتحديد تكاليف التشغيل في المنشآت الخدمية . اتبعت الدراسة جمع معلومات عن طريق الاستبيان وتوزيعه على عينه الدراسة . اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات , الفرضية الاولى: تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤدي الى خفض تكاليف التشغيل . الفرضية الثانية :

1. عبدالله محمد نور رزق محمد نور , دور نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على القطاع الصناعي , (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا, كلية الدراسات العليا , رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة , 2007م).
1. علي ادريس الصديق عثمان , دور نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على تكاليف التشغيل في المنشآت الخدمية , (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا, كلية الدراسات العليا , رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة , 2009م).

انحراف التكلفة الفعلية عن المعيارية يؤدي الى احكام الرقابة على تكاليف التشغيل وتحديد المسؤولية. والفرضية الثالثة : تعتبر المعلومات المتوفرة من تطبيق نظام التكاليف المعيارية المصدر الأهم لاتخاذ قرارات الرقابة الادارية على تكاليف التشغيل في المنشآت الخدمية . من أهم نتائج الدراسة ان التكاليف المعيارية وسيلة تساعد الادارة في تتبع تكاليف التشغيل . واستخدام نظام التكاليف المعيارية يساعد الادارة في اتخاذ القرارات الادارية المتعلقة برقابة تكاليف التشغيل بصورة سليمة والمقارنة بين الانفاق الفعلي والمعياري يساعد الادارة في تحديد انحرافات تكاليف التشغيل وبالتالي اتخاذ قرارات معالجة سليمة لاحكام الرقابة عليها وايضاً الرقابة على التكاليف الخدمية يؤدي إلى رفع كفاءة التشغيل وبالتالي الرقابة على تكاليف التشغيل ككل . كما توصل الى ان اتخاذ القرارات الادارية المتعلقة بقرارات التشغيل يعتمد بصورة اساسية على دقة وصحة المعلومات المتوفرة من تطبيق نظام التكاليف المعيارية . من اهم توصيات الدراسة الاعتماد على نظام التكاليف المعيارية كوسيلة لتتبع تكاليف التشغيل . كما اوصت باهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على تكاليف التشغيل , وضرورة تحليل الانحرافات المتعلقة بتكاليف التشغيل وتحديد اوجة القصور والاستفادة من الجوانب السلبية عند تحليل الانحرافات السابقة وتصحيح الانحرافات الحالية واستخدام نظام التكاليف المعيارية كمعيار لاتخاذ قرارات الرقابة الادارية المتعلقة بتكاليف التشغيل .

تناولت هذه الدراسة دور نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على تكاليف التشغيل في المنشآت الخدمية , بينما تتناول الدراسة الحالية اثر تطبيق التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف في المنشآت الصناعية .

دراسة : مها يوسف ، 2009 (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قيام منشآت القطاع الصناعي بتطبيق نظم رقابية ذات كفاءة فعالة بطريقة علمية تستطيع من خلالها الرقابة على تكاليفها . اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي من خلال التعرف والاطلاع على تقارير اداء مصنع المهندس لصناعة الكرتون لمعايير تكلفة المواد المباشرة والاجر المباشر لعام 2007م و2008م . اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات , الفرضية الاولى : اسلوب التكاليف المعيارية يعمل على تخفيض التكلفة من خلال استغلال موارد المنشأة بطريقة افضل , الفرضية الثانية : وضع نظام تكاليف معيارية يعطي مؤشر لادارات المنشآت بتوفير رقابة على تكاليف الانتاج , الفرضية الثالثة : افتقار المنشآت الصناعية بالسودان الى المقومات الاساسية الجيدة لاستخدام التكاليف المعيارية مما يؤدي الى وضع معايير التكلفة بطريقة غير سليمة. من اهم نتائج الدراسة ان التكاليف المعيارية تعتبر وسيلة تساعد على تقليل وضبط تكلفة التشغيل في المؤسسات الصناعية . واستخدام التكاليف المعيارية يحقق رقابة

1. مها يوسف الحسين , اثر التكاليف المعيارية في الرقابة المادية للقطاعات الصناعية بالسودان , (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا , كلية الدراسات العليا , رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة، 2009م).

على ادارة عوامل الانتاج بطريقة افضل . كما نتج عنها وضع المعايير يتم بطريقة غير مدروسة وعدم اشترك جميع المختصين عند وضع المعايير ويتم عن طريق تقديرات شخصية . من اهم توصيات الدراسة ضرورة العمل على تخفيض التكلفة لتحقيق الاهداف المنشودة . وزيادة الاهتمام من قبل ادارات المنشآت بضرورة وجود نظم رقابية تساعد في الرقابة على التكاليف . وايضاً الاعتماد على الاساليب العلمية والخبرات السابقة في وضع التكاليف المعيارية وضرورة وجود ادارة خاصة بقسم التكاليف يتم الرجوع اليها عند وضع المعايير وتحديد التكاليف . تناولت هذه الدراسة اثر التكاليف المعيارية في الرقابة المالية للقطاعات الصناعية بالسودان، بينما تناولت الدراسة الحالية اثر تطبيق التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف للقطاعات الصناعية بالسودان .

دراسة : سكينه احمد ، 2010م⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في غياب التكاليف المعيارية لبعض المنشآت الصناعية مما ادى الى فقدان كثير من الموارد وفقدان القدرة التنافسية والاستمرار في السوق لحد الخروج منه نهائياً . هدفت الدراسة لمعرفة اثر تطبيق نظام التكاليف المعيارية علي تخفيض تكاليف الانتاج بالمنشآت الصناعية من خلال تحديد التكلفة اللازمة للانتاج والاستخدام الامثل للموارد وعوامل الانتاج ودورها في التخطيط والرقابة بوضع معايير مثلى لتحديد العوامل المؤثرة في انحراف التكاليف الصناعية الفعلية عن الخطة الموضوعية وتحليلها وتقصي اسبابها ومعالجتها . اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي المعتمد على الكتب والمراجع والدوريات والرسائل العلمية التي لها صلة بموضوع الدراسة والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات والمنهج الوصفي التحليلي ويتمثل في تحليل نتائج الدراسه التطبيقية . اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات , الفرضية الاولى : يؤدي تطبيق نظام التكلفة المعيارية الى تخفيض تكلفة الانتاج . والفرضية الثانية : انحرافات التكلفة الفعلية عن المعيارية تؤدي الى احكام الرقابة على تكاليف الانتاج وتحديد المسؤولية . والفرضية الثالثة : التخطيط الجيد وتحقيق الكفاءة في استخدام عوامل الانتاج في الشركة يرتبط بتطبيق نظام التكلفة المعيارية . من اهم نتائج الدراسة ضبط وتخفيض تكاليف الانتاج يعتمد بشكل كبير على تطبيق نظام التكاليف المعيارية . ان نظام التكاليف المعيارية اداة فعالة لمساعدة الادارة في تخطيط وتتبع تكاليف الانتاج ومراقبتها بصورة سليمة. وايضاً تساعد التكاليف المعيارية الشركات الصناعية في اتخاذ العديد من القرارات الادارية المتعلقة بتكاليف الانتاج ولا يقتصر الهدف من اعدادها على تحديد سعر البيع فقط . من اهم توصيات الدراسة ضرورة نشر الوعي باهمية التكاليف المعيارية واعتماد نظام فعال للتكاليف المعيارية واستخدامه للرقابة على التكاليف . والاهتمام بتطوير قدرات المحاسبين الفنية خاصة في ظل

2.سكينه احمد ابراهيم, دور نظام التكاليف المعيارية في التخطيط والرقابة على تكاليف الانتاج بالمنشآت الصناعية ولاية الخرطوم , (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا , كلية الدراسات العليا , رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة , 2010م).

التطورات الاقتصادية والتكنولوجيا المعاصرة . وايضاً توعية الشركات الصناعية باهمية وضع معايير للتكلفة والاداء في مجال الرقابة على العمليات الانتاجية , وضرورة مشاركة العاملين في اعداد المعايير حتي لا يوتر ذلك سلباً على انتاجيتهم .

تناولت هذه الدراسة دور نظام التكاليف المعيارية في التخطيط والرقابة على تكاليف الانتاج بالمنشآت الصناعية في ولاية الخرطوم ، بينما تتناول الدراسة الحالية اثر تطبيق التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف في المنشآت الصناعية .

دراسة : A Ce mkut 2013⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في الجدول الدائر حول جدوى استخدام التكاليف المعيارية في بيئة التصنيع في الوقت الراهن , وتبرير هذا الادعاء هو ان تقدير التكاليف القياسية لا يلبي احتياجات الاعمال بسبب ادخال تقنيات التصنيع الحديث وقصر دورة حياة المنتج , وتركيز العمل على تخفيض اجمالي التكاليف الانتاجية , والمنافسة العالمية الشديدة. هدفت الدراسة الى دراسة استخدام التكاليف المعيارية في صناعة السيارات وقطاعات التصنيع في تركيا , وايضاً التحقق في ما اذا كانت التكاليف المعيارية لا تزال تستخدم على نطاق واسع في حساب التكاليف القياسية في صناعة السيارات التي لديها اكبر قطاع للتصدير في تركيا . اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي , وايضاً تم استخدام الاستبانة الالكترونية والمقابلات الشخصية في جمع بيانات الدراسة عن شركات صناعة السيارات في تركيا . اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات , الفرضية الاولى : هناك فروق ذات دلالة احصائية بين الصناعات الاولى والشركات الموردة من حيث اهمية التكاليف المعيارية , الفرضية الثانية : الشركات الموردة تلق اهمية اقل على وظيفة التكاليف المعيارية في اعداد الميزانيات التقديرية , الفرضية الثالثة: انها تعتمد في الغالب على اساليب مختلفة لوضع معايير العمالة والمواد . من اهم نتائج الدراسة ان متوسط معدل استخدام التكاليف المعيارية في الشركات , هناك فروق ذات دلالة احصائية بين الصناعات الاولى 77 صناعة للسيارات في تركيا والشركات الموردة من حيث اهمية استخدام التكاليف المعيارية , اذن الشركات الموردة هي شركات متخصصة في الانتاج وتفضل التوصل الي معايير قابلة للتحقيق ولكن من الصعب تحقيقها . من اهم توصيات الدراسة هي ضرورة وضع معايير لبيان الاهداف التي سيتم التوصل اليها بدلاً من انشاء فلسفة للتحسن داخل الشركة , ان هذه الدراسة لا تشمل جميع الشركات في تركيا ولكن تركز على صناعة السيارات حيث يمكن تقدير التكاليف المعيارية بسهولة , اجراء دراسات اخرى في المستقبل عن استخدام التكاليف المعيارية في صناعات اخرى من اجل التعرف على اوجة الشبه والاختلاف بين تلك الصناعات .

1A . cemkut b adem , et . al , **Is Standard Costing Still Used Evidence From Turkish Automotive Industry** , Canadian Center of Science and Education , International Business Research , VoL..6 . No . 7, 2013 .

تناولت هذه الدراسة دليل من صناعة السيارات التركيبية على استخدام التكاليف المعيارية ، بينما تتناول الدراسة الحالية اثر تطبيق التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف في المنشآت الصناعية.

دراسة: فيصل يوسف ، 2016 (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في قياس واختبار اثر التكاليف المعيارية على الرقابة وتقويم الاداء بالمنشآت الصناعية . هدفت الدراسة الى ابراز الدور الذي يقوم به نظام محاسبة التكاليف المعيارية في عمليتي الرقابة وتقويم الاداء بالمنشآت الصناعية . اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الوصفي التحليلي ، واعتمدت الدراسة على الاستبيان كاداة لجمع البيانات وتم تطبيق الدراسة في شركة دال للصناعات الغذائية . اختبرت الدراسة ثلاث فرضيات ، الفرضية الاولى : المنشأة الصناعية تستخدم نظام محاسبة التكاليف المعيارية وفق اسس علمية . الفرضية الثانية : لنظام محاسبة التكاليف المعيارية دور في عملية الرقابة ، الفرضية الثالثة : اكدت ان لنظام محاسبة التكاليف المعيارية دور في عملية تقويم الاداء . من اهم نتائج الدراسة اهتمام المنشآت الصناعية باستخدام نظام محاسبة التكاليف المعيارية ويراعى عند اعداد النظام وتطبيقه من خلال الظروف المتوقعة ، ويتم توثيق نظام محاسبة التكاليف المعيارية ويتم التركيز عند اعداد معايير التكلفة وبنائها على اسس علمية سليمة ، ويتم تحديد معايير تكلفة المنتج بطريقة تفصيلية ودقيقة ، كما يتم تحليل ومراجعة وتطوير التكاليف المعيارية بصورة سليمة .

من اهم توصيات الدراسة انشأ قسماً للتكاليف المعيارية بالمنشآت الصناعية يتولى عملية تحليل التكلفة وضبطها ، ووضع الانماط والمعايير وتصميم النماذج اللازمة وتطوير نظام محاسبة التكاليف وتوفير كافة البيانات والمعلومات السليمة اللازمة عن تكاليف الانتاج التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات الادارية السليمة ، والاهتمام بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المعيارية في المنشآت الصناعية والاستفادة منها في اغراض التسعير والرقابة وتقويم الاداء ، ونشر الوعي باهمية التكاليف المعيارية واستخدامه للرقابة على التكاليف .

تناولت هذه الدراسة دور التكاليف المعيارية في الرقابة وتقويم اداء المنشآت الصناعية، بينما تتناول الدراسة الحالية اثر تطبيق التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف في المنشآت الصناعية .

دراسة: سلوي النور ، 2016م (2)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قدرة المنشآت الصناعية على التحكم في تكلفة المنتج في ظل المتغيرات البيئية والاقتصادية الحديثة ، مما يتطلب الاهتمام برقابة تكلفة المنتج ومحاولة تخفيضها

1. فيصل يوسف حاج احمد ، دور التكاليف المعيارية في الرقابة وتقويم اداء المنشآت الصناعية ، (بورتسودان : جامعة البحر الاحمر . كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير محاسبة تكاليف ومحاسبه ادارية غير منشورة ، 2016م).
1. سلوى النور عبد المحمود ، نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة تقويم الاداء في المنشآت الصناعية السودانية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلاسفة في التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشورة ، 2016م)

حتى يمكن لهذه المنشآت ان تنافس في السوق وتستطيع الاستمرار والبقاء , هدفت الدراسة الى بيان دور نظام التكاليف المعيارية في تحديد الانحرافات وفحصها باستخدام نماذج فحص الانحرافات والتعرف على اهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية كاداة للرقابة على التكاليف والتعرف على مدى فاعلية نظام التكاليف المعيارية في تقديم معلومات للمنشأة تساعدها على كفاءة وفاعلية ادائها . اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي . اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات , الفرضية الاولى : تطبيق نظام التكاليف المعيارية بالمنشآت الصناعية يساعد على تحديد الانحرافات بصورة دقيقة , الفرضية الثانية : تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر في عملية الرقابة على تكاليف الانتاج الصناعي , الفرضية الثالثة : هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وتقويم الاداء الاداري . من اهم نتائج الدراسة الاستفادة من تطبيق نظام التكاليف المعيارية في المقارنة مع التكاليف الفعلية لتحديد الانحرافات بصورة دقيقة وتزويد الادارة بنتائجها لدراسة الاسباب للتطبيق الصحيح لنظام التكاليف المعيارية يحقق الرقابة على التكاليف من خلال استخدام نموذج فحص الانحرافات ومستوياتها . من اهم توصيات الدراسة انشاء قسم للتكاليف بحيث يكون منفصلاً عن قسم المحاسبة المالية ودعمه بالكوادر المؤهلة علمياً وعملياً , تحليل عناصر التكاليف وفقاً لاسس علمية وموضوعية اعتماداً على غير القائمين باعداد المعايير . تناولت هذه الدراسة نظام التكاليف ودورها في الرقابة وتقويم الاداء في المنشآت الصناعية السودانية , بينما تتناول الدراسة الحالية اثر تطبيق التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف في المنشآت الصناعية في السودان .

دراسة: زلفي عبدالله ، 2016 (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم الوعي الكافي باهمية نظام التكاليف المعيارية وعدم الادراك لما يوفره من معلومات وبيانات مفيدة للادارات المختلفة . هدفت الدراسة الى مساعدة الادارة في حصر الاحتياجات من عوامل الانتاج اللازمة لانتاج كمية معينة من المنتجات , وترشيد القرارات كنظام يمد الادارة على اختلاف مستوياتها ببيانات تساعدها في اتخاذ قراراتها الرشيدة والاختيار بين البدائل مما يؤدي الى زيادة الربح .اتبعت الدراسة المنهج التاريخي من خلال استعراض عدد من الدراسات السابقة , والمنهج الاستنباطي لتحديد طبيعة المشكلة ووضع الفروض , والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات والمنهج الوصفي لتحليل بيانات الدراسة . اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات , الفرضية الاولى: الالتزام بالتكلفة المعيارية وتطبيقاتها في المنشآت الصناعية يساعد على ترشيد القرارات التسعيرية وزيادة الربح , الفرضية الثانية: وجود التكلفة الفعلية لا يغني عن ضرورة وجود تكلفة معيارية . الفرضية الثالثة: عدم الوعي الكافي باهمية التكلفة المعيارية يؤثر سلباً على السياسات والقرارات الادارية . من اهم نتائج الدراسة ان تطبيق نظام التكاليف المعيارية

1. زلفي عبدالله طه احمد , دور التكاليف المعيارية في ترشيد القرارات التسعيرية، (الخرطوم : جامعة الامام المهدي , كلية الدراسات العليا , رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة , 2016م).

يدل على تطور الفكر الاداري, ان الكثير من الجهد والوقت يتم توفيرة من خلال توفير بيانات ومعلومات التكلفة المعيارية , ان التكلفة المعيارية لا تغني عن التكلفة الفعلية وانما يكملان بعضهما البعض . من اهم توصيات الدراسة نشر الوعي واهمية تطبيق نظام التكلفة المعيارية واشراك العاملين بجميع مستوياتهم في تحديد التكلفة المعيارية والاستفادة من معرفة الانحرافات في احكام الرقابة وتجديد العمل الاداري .

تناولت هذه الدراسة دور التكاليف المعيارية في ترشيد القرارات التسعيرية ، بينما تتناول الدراسة الحالية على اثر تطبيق التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف في المنشآت الصناعية .

دراسة: ايمان عثمان ، 2017م⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في الاسئلة هل هنالك علاقة بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية ومستوى الرقابة على اداء المنشآت الصناعية وهل هنالك علاقة بين تطبيق التكاليف المعيارية وترشيد القرارات المالية في المنشآت الصناعية . هدفت الدراسة الى تحقيق قياس اثر تطبيق التكاليف المعيارية على عملية الرقابة بالمنشآت الصناعية, وقياس اثر تطبيق التكاليف المعيارية على عملية ترشيد القرارات المالية بالمنشآت الصناعية . نبعت اهمية الدراسة من الاهمية العلمية في ابراز الاساليب والادوات والوسائل العلمية التي يمكن الاعتماد عليها في ظل مفهوم نظام محاسبة التكاليف المعيارية وعدم حدوث انحراف في التكاليف المعيارية وايضاً التعرف على دور نظام التكاليف المعيارية في عملية الرقابة في المنشآت الصناعية , بالاضافة الى ترشيد القرارات الادارية والمالية وكيفية تطبيق ذلك. اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات , الفرضية الاولى : هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية ومستوى الرقابة على الاداء المالي بالمنشآت الصناعية , الفرضية الثانية : وهنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين نظام التكاليف المعيارية وترشيد القرارات المالية في المنشآت الصناعية. انتهجت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي لاجراء الدراسة . من اهم نتائج الدراسة ان التكلفة المعيارية عبارة عن تكاليف موضوعة مسبقاً بنيت على دراسات قائمة على اسس علمية وذلك لقياس الاداء . وان نظام التكاليف المعيارية يعمل على اتخاذ القرارات المتعلقة بالمنشأة , وتخفيض التكاليف غير المباشرة بالمنشأة . من اهم توصيات الدراسة توعية الشركات الصناعية باهمية وضع معايير للتكلفة في مجال الرقابة على العمليات الانتاجية . والحرص على تطبيق نظام التكاليف المعيارية بواسطة مسؤولي الانتاج لتعمل على زيادة مستوى الرقابة على الاداء بالمنشأة .

2. ايمان عثمان عبد الله حسين ، نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات المالية بالمنشآت الصناعية، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2017م).

تناولت هذه الدراسة نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات المالية بالمنشآت الصناعية . بينما تتناول الدراسة الحالية اثر تطبيق التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف في المنشآت الصناعية .

دراسة: علي ابراهيم : 2018م (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في الاسئلة هل هنالك تاثير ذو دلالة احصائية لبيئة التصنيع الحديثة في تطوير نظم التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة علي التكاليف لشركات الاعمال ؟ وهل يختلف هذا التأثير في ضوء الثقافة التنظيمية للشركة ؟ هدفت الدراسة الي تحقيق بيان اهم متغيرات وخصائص بيئة التصنيع الحديثة وانعكاس اثارها علي نظام التكاليف المعيارية في البيئة العراقية ، في ضوء الثقافة التنظيمية للشركة،نبعت اهمية الدراسة من توصيف ملامح بيئة التصنيع الحديثة لمعرفة مدي تاثيرها في نظام التكاليف المعيارية لتحديد مواطن الخلل والقصور وعرض مجالات التطوير المتاحة فيه لينسجم ويتماشى مع متطلباتها ،اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات، الفرضية الاولى : هنالك تاثير ذو دلالة احصائية لبيئة التصنيع الحديثة في تطوير نظام التكاليف المعيارية ،الفرضية الثانية :هنالك تاثير ذو دلالة احصائية للثقافة المحافظة للشركة في تطوير نظام التكاليف المعيارية ، الفرضية الثالثة : هنالك تاثير ذو دلالة احصائية للثقافة الابداعية في تطوير نظام التكاليف المعيارية .انتهجت الدراسة المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، من اهم نتائج الدراسة تتضمن بيئة التصنيع الحديثة العديد من الخصائص التي تميزها وتظهر تاثيرها في شركات الاعمال، شهد نظام التكاليف المعيارية تطورات كبيرة استجابة لمتغيرات وعوامل عديدة من بينها بيئة التصنيع الحديثة والثقافة التنظيمية للشركة ، تعددت التصنيفات الخاصة للثقافة التنظيمية للشركات ، الا انه يمكن ابراز نوعين اساسيين لها عبر الثقافة المحافظة والثقافة الابداعية ، من اهم توصيات الدراسة ضرورة اجراء المزيد من الدراسات حول العوامل المؤثرة في تغيير وتطوير نظام التكاليف المعيارية ،وضرورة اجراء المزيد من الدراسات عن الاثار الناتجة عن بيئة التصنيع الحديثة في الوظائف والنظم المحاسبية ، تناولت هذه الدراسة دور الثقافة التنظيمية لشركات الاعمال في تحديد العلاقة بين نظام التكاليف المعيارية وبيئة التصنيع الحديثة بينما تتناول الدراسة الحالية اثر تطبيق التكاليف المعيارية في الرقابة علي عناصر التكاليف في المنشآت الصناعية .

دراسة : د. عبد الرحمن البكري ، ود. ثريا محمدالحاج ، 2019م (2)

تمثلت مشكلة الدراسة في الكشف عما اذا كان هنالك اثر لتطبيق نظام التكاليف المعيارية للرقابة علي الفاقد علي سلوك مديري الاقسام بالمنشآت الصناعية ، هدفت الدراسة الي تحقيق الكشف عن ردود فعل مديري مراكز المسؤولية علي تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بهدف الرقابة

1.د. علي ابراهيم حسين ، وآخرون ، دور الثقافة التنظيمية لشركات الاعمال في تحديد العلاقة بين نظام التكاليف المعيارية وبيئة التصنيع الحديثة ، (جامعة تكريت: كلية الادارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصاد ، المجلد 2 ، العدد 42 ج1، 2018م).
1.د. عبد الرحمن البكري ، وآخرون ، ردود فعل مديري مراكز المسؤولية بالمنشآت الصناعية علي تطبيق التكاليف المعيارية للرقابة علي الفاقد (جامعة تكريت : كلية الادارة والاقتصاد ،مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصاد ، المجلد 15 العدد 47 ج1 ، 2019م).

علي مستوى الكفاءة التشغيلية وتقليل نسب الهدر في استخدام الموارد المتاحة ، اختبرت الدراسة فرضيتان ، الفرضية الاولى : يميل مديرو مراكز المسؤولية بالمنشآت الصناعية الي قبول تطبيق نظام التكاليف المعيارية للرقابة علي الفاقد وتسمي (فرضية العدم) ، الفرضية الثانية : لا يميل مديرو مراكز المسؤولية بالمنشآت الصناعية الي قبول تطبيق نظام التكاليف المعيارية للرقابة علي الفاقد وتسمي (فرضية البديل) ، انتهجت الدراسة المنهج التحليلي لتحليل عينة الدراسة لعينة عشوائية من المنشآت الصناعية .

الفصل الأول

التكاليف المعيارية

يتناول الباحث في هذا الإطار النظري للتكاليف المعيارية من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول : مفهوم المعايير وأنواعها

المبحث الثاني : مفهوم التكاليف المعيارية

المبحث الاول

مفهوم المعايير وانواعها

اولا : مفهوم المعيار

عرف المعيار بانه قياس او تقييم بعد القيام بدراسة فنية واقتصادية ومراعاة الظروف المحيطة يجب وضع المعيار باستمرار موضع التجربة والاختبار للتأكد من صحة المواصفات ودقتها ومطابقتها للظروف السائدة , ومتى تم اعداد المعيار يجب الالتزام به الى ان تستجد ظروف او اوضاع تستدعي تعديله.

1. وعرف بانه مجموعة من المقاييس اللازمة لتحديد مدي التقدم في الاداء الفعلي
 2. كما عرف بانه المقياس لاصدار الاحكام علي السلوك او النتائج او تقييمها
 3. وعرف ايضا بانه الخطوط المرشدة لتقنية مقبولة بالتحكيم تعدها منشأة معروفة
 4. وعرف بانه مجموعة من المقاييس والقواعد المنظمة للقيام بالاشياء
 5. وعرف بانه مجموعة مشتركة من المبادي والانظمة والخطوات والاسس والمعايير والاجراءات التي تحدد اساس سياسات المحاسبة.
- يستنتج الباحث من التعريفات اعلاه ان المعيار هو :
1. المقياس المنظم بطرق فنية للحصول علي نتائج دقيقة ومطابقتها بالانتاج الفعلي .
 2. لتقييم العملية الانتاجية في المنشأة .
 3. خطة لضبط وقياس العملية الانتاجية وتقييم نتائجها .
 4. الدليل المرشد للمنشأة لتصحيحها وتعديلها متي ما كانت الحوجة الية .
 5. القواعد والاسس المبنية علي التأكد من المسار الصحيح للانتاج الفعلي للمنشأة والنتائج المرضية لها .

بناء ا علي الاستنتاج اعلاه يعرف الباحث المعيار بانه الدراسة التي تقوم علي مقاييس محددة بطرق فنية تتلائم مع العملية الانتاجية وتقودها الي المستوي الافضل الذي يساعد في عملية الضبط والترشيد لعناصر التكاليف في المنشأة .

يري الباحث ان المفهوم العام للمعيار يساعد الاداريين في تحديد الكمية المطلوبه من المواد الخام باسعار مناسبة , وتحديد عدد العاملين والساعات المتاحة للعاملين وتحديد الاجر المناسب للعملية الانتاجية , كما يتم ايضا تحديد الاعباء الاضافية لعملية الانتاج .

ثانياً : صفات المعيار الناجح:

يتوقف نجاح المعيار على مدى النجاح في اعداد معايير واقعية دقيقة تتناسب مع

مواصفات عناصر الانتاج ومع الظروف الخاصة بالعملية الانتاجية, ومن اهم الشروط او الصفات الواجب توافرها في المعيار الناجح هي (1) :

1. **الواقعية** : اي ان يكون اقتصادياً وسهل التطبيق من ناحية, وان يراعي ظروف الانتاج والظروف المحيطة بالمنشأة اثناء تطبيقه من ناحية اخرى .(2)
2. **المشاركة والاقناع** : من الضروري اقتناع المشرفين والقائمين على التنفيذ بالمعايير الموضوعه حتي تكون هذه المعايير مقبولة منهم ومحل ثقتهم .
3. **الوضوح والفهم** : من الضروري ان تكون المعايير الموضوعه واضحة لكل من سيتولي تطبيقها ومفهومة منه , وان لا تحتمل الالتباس او التاويل والتفسير .
4. **الثبات النسبي** : من الضروري ان يكون المعيار ثابتاً لاطول مدة ممكنة حتي يمكن استخدامه كمقياس للحكم على فترات متعددة ولمقارنة اعمال هذه الفترات , لذلك يفضل عدم تعديل المعيار الا اذا حدثت ظروف جديدة واتضح ان هذه الظروف سوف تستمر لمدة طويلة . يري الباحث ان صفات المعيار تعني ما هو الشكل الذي يكون عليه المعيار , من حيث الوضوح والواقعية والاقناع والثبات , اي ان يجب ان يكون المعيار واضحاً وواقعياً وان يكون مقنعاً وثابتاً لا يتغير من حين لآخر .

ثالثاً: مصادر اعداد المعايير

تتمثل مصادر اعداد المعايير في الآتي (3):

1. **مصادر فنية** : يعتبر هذا المصدر القاعدة الاساسية للبيانات التي تمكن من اعداد المعايير حيث يقدم هذا المصدر بيانات عن المواصفات والاحتياجات من مستلزمات في ضوء مستوى اداء للطاقة البشرية , والانتاجية المتاحة وفي ضوء حجم الانتاج الذي يتم تخطيطه عن الفترة المقبلة , وكذلك التنبؤ الدقيق للاسعار التي يتوقع سريانها خلال الفترة المقبلة (3).
2. **مصادر هندسية** : يفيد هذا المصدر في اجراء الدراسات للزمن والحركة , وتحديد نوع العنصر ومواصفاته , وكذلك دراسة العمليات واجراء الدراسات المعملية لبناء المعايير الكمية في شكل وحدات فنية هندسية قياسية .
3. **مصادر محاسبية** : يفيد هذا المصدر في توفير المعلومات اللازمة من السجلات والدفاتر المحاسبية , والتي تعد بيانات اساسية للتنبؤ بالاتجاهات المستقبلية , ومن ثم عمل التوقعات واعداد المعايير , ولذلك يوفر هذا المصدر بيانات عن التلف العادي للمواد والضياع العادي للاجور , والتوقف العادي للالات, كما يقدم البيانات عن الاسعار واتجاهاتها المتوقعة .

1. Wheelmen , T , L . & . D. Hunger , Strategic Management And Business policy , 8th ed (New 'gersey , prentice Hall ,, 2002) , pp 408-409 .

2. د. جبرائيل جوزيف كحالة , محاسبة التكاليف المعيارية (رقابة واثبات) ص 37_ 38 .

3. د. احمد حلمي جمعة , محاسبة التكاليف المعيارية (التصميم_ الرقابة_ محاسبة المسؤولية) , ص 119_ 120 .

4. مصادر سلوكية : يفيد هذا المصدر في توفير بيانات عن سلوك الافراد واتجاهاتهم وذلك لان السلوك الان يعد العنصر الحاكم في العملية الانتاجية , ويمكن الحصول على هذه البيانات من سجلات اداء العاملين بالوحدة الاقتصادية .

يري الباحث ان مصادر اعداد البيانات تعتبر اهم المراحل التي يمر بها المعيار اذ انها تحدد الاساس لاعداد المعايير والزمن والحركة وتحديد العنصر ومواصفاته في شكل فني وهندسي , وتوفير المعلومات المحاسبية اللازمة لمجابهة التوقعات , وتوفير بيانات عن سلوك الافراد والعاملين .

رابعا : طرق اعداد المعايير :

من اهم طرق اعداد المعايير ما يلي : (1)

1. الطريقة التاريخية : والتي تعتمد على بيانات التكاليف التاريخية كما هي مسجلة في سجلات وقوائم التكاليف عن الفترات السابقة , بحيث تتخذ اساساً للتعبير عن الاتجاهات المتوقع سريانها خلال الفترة المقبلة .

2. الطريقة التقديرية : التي تعتمد على بيانات التكاليف التاريخية والخبرة الذاتية للمستويات المختلفة المشاركة في اعداد المعايير .

3. الطريقة الاحصائية : تعتمد هذه الطريقة على ايجاد العلاقة بين المتغيرات المختلفة من خلال البيانات التكلفة ولكن من خلال استخدام الاساليب والطرق الاحصائية . (1)

4. الطرق العلمية والمعملية : تعتمد هذه الطريقة على الاساليب العلمية النظرية من خلال وضع الفروض العلمية التي يتم على اساسها اجراء تجارب معملية لاثبات تلك الفروض بالنسبة لكل عنصر وكذلك لكل جزء من ذلك العنصر , ولذلك تقيد هذه الطريقة في تحديد الكمية الواجب ان تتخذ كمعيار عملي وممكن بغض النظر عن الاداء الماضي وكذلك تحديد الوقت اللازم كمعيار عملي لعمل معين من خلال اداء احد العمال وذلك في الاوقات المختلفة للعمل في اتباع نظام الورديات الثلاثة اما

بالنسبة للسعر المعياري فيمكن الحصول عليه عن طريق دراسة السوق , ولذلك يراعي كمبدأ عام تطبيق مبدأ المشاركة عند وضع المعايير .

ان اعداد المعايير يتطلب تداخل خبرات ادارية ومحاسبية واحصائية وهندسية لاداء العمليات التالية:

أ. مراحل التشغيل المختلفة للمنتج .

ب. دراسات الزمن والحركة .

ج. تحديد نوع عنصر التكاليف ومواصفاته .

د. تحديد حجم الانتاج .

1. د. جبرائيل جوزيف , المرجع السابق ، ص 121.

- هـ. اعداد الدراسات التاريخية .
- و. التنبؤ بالاسعار .
- ز. تحديد الانحرافات .
- ح. تحليل الانحرافات .
- ط. اتخاذ القرارات الصحيحة .

خامسا : العوامل التي يجب مراعاتها عند اعداد المعيار :

1. اتجاهات الحكومة لسياسة اجور جديدة (نقابات العمال) .
2. رفع نسب التامينات الاجتماعية (الضمان الاجتماعي) .
3. تخفيض الضرائب الجمركية وزيادة الضرائب على المبيعات (الجات) .
4. الاتجاهات الاقتصادية العالمية الجديدة وتشمل :
ا.الخصخصة.

ب.تحرير التجارة الخارجية .

ج.الجودة الشاملة .

5. تغيير الاسواق التي نحصل منها على المواد الخام .

6. احلال الآلات .

7. التقادم الفني والتقني في اساليب ونظم الانتاج .

8. تعديل اسعارالبيع للوحدات المنتجة .

9. تعديل ظروف التشغيل (مواد _ عمالة _ كمبيوتر) .

10. تحديد المعايير وتحليل القيمة لتخفيض التكاليف . (1)

لارساء خطة عامة للتكاليف المعيارية وتجنب تعديلها لابد من مراعاة الاعتبارات التالية(2) :

1.دقة المعيار لانه الاساس الذي تركز عليه الاهداف الرقابية .

2.المشاركة في وضع المعيار لكل من المسؤولين عن تنفيذه .

3.وضوح المعيار حتي يصبح اساساً للقياس .

4.ملائمة المعيار ومناسبته لظروف الوحدة الاقتصادية ولظروف العمل خلال فترة تطبيقه وفي

ضوء التنبؤ ودراسة الاتجاهات والامكانات المتاحة، يتحقق ذلك من خلال تطبيق الاساليب العلمية

خاصة اساليب الهندسة الادارية .

1.ثبات المعيار حتى يحوز على الثقة عند تنفيذه , لذلك يستخدم كمقياس من الناحية

النظرية، ولذلك يفضل اعداده في صورة مدى معياري .

2.مرونة المعيار باعتباره هدفاً لابد من تعديلته لمواجهة المتغيرات الجديدة ويكون حافزاً للتمسك به.

1. د . احمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص 121 _ 122 .
2. المرجع السابق ص ص 122_ 123 .

3. موضوعية المعيار وذلك لتحقيق ما يلي :

- ا. تحديد الانحرافات بحيث لا تتضمن اي فروق تتعلق بعدم واقعية المعيار .
- ب. تحليل الفروق وبالتالي تحديد المسببات الحقيقية للقضاء عليها او الاقلال منها .
- ج. الوصول الى الاجراءات الصحيحة السليمة ومساءلة المستويات المختلفة .
- د. التوازن بحيث لا يكون المعيار كهدف اقل مما يجب وبالتالي يؤدي الى الاسراف والضياع وعدم الكفاية , ولا يكون المعيار كهدف اكثر مما يجب وبالتالي يثبت الهمم وتكون الانحرافات سالبة بدون حق .

ا. مراعاة النواحي السيكولوجية في اداء العمليات الرقابية لضمان سلامة موقف العنصر البشري من المعيار .

ب. ان يركز المعيار على مبدأ الادارة بالاستثناء اي الاهتمام بالفروق غير العادية .

4. التوقيت المناسب للمعيار يتطلب ما تقدم نظام دقيق للقياس الفعلي للتكاليف ونظام جيد لتقارير التكاليف وذلك لتحقيق مبدأ عام وهو: التكاليف ليست تسجيل ولكنها في واقع الامر توجيهية . يري الباحث ان اهمية طرق اعداد المعايير تتمثل في انها الاساس لتصنيف التكاليف من حيث تاريخها والخبرات التي تضيفها والعلاقة بين متغيراتها , وهي تعتبر من اساسيات اعداد المعايير في المنشآت الصناعية .

سادسا : انواع المعايير :

نشأت فكرة المعايرة مع نشأة الادارة العلمية ومبادئ (تايلور) وتقتضي عملية المعايرة طبقاً لهذه (1) المبادئ القيام بالبحوث والتجارب العلمية بهدف تحديد المواصفات الفنية للسلعة وتحديد كميات المواد التي تستلزمها وزمن العمل الذي تحتاجه من خلال دراسة الوقت والحركة اثناء تنفيذ العملية الانتاجية وهذه المواصفات وعوامل الانتاج وظروفه والكميات المحددة من المواد والعمل التي تستلزمها السلعة المعايرة هي ما تسمى (المعايير) . ويعتمد اعداد المعايير على تحديد مستوى الكفاءة الذي يجب ان تعكسه معايير الاداء يعد السبب الرئيسي لتعدد انواع المعايير وفي هذا المجال انقسم الاقتصاديين والاداريين الى ثلاثة فرق هي (2) :

الفريق الاول : يهتم بمستوى الاداء النظري او المثالي ويسعى هذا الفريق الى خفض التكاليف الى ادنى حد ممكن .

الفريق الثاني: يهتم بمتوسط الاداء في الفترات الزمنية الماضية .

1. محمد راضي عبد الكاظم , تحديد الكلفة المعيارية للمواد الاولية المباشرة لنشاط استخراج النفط الخام والغاز بالتطبيق في شركة نفط الشمال , (العراق : جامعة بغداد , كلية الاقتصاد والعلوم الادارية , قسم المحاسبة) , ص 351.

2. مرجع سابق , ص 32.

الفريق الثالث : وهذا يستند الى ظروف الانتاج العادية التي تعكس حجم نشاط يمكن تحقيقه بدرجة معقولة ومقبولة من الكفاءة الانتاجية , وقد ادى هذا الاختلاف الى انواع متعددة من المعايير هي⁽¹⁾:

1. المعايير التاريخية :

تمثل المعايير التاريخية المرحلة الاولى من مراحل تطور المعايير كوسيلة للرقابة على اعمال الفترة الحالية والحكم عليها , الا ان هنالك عيوب للمعايير التاريخية وقصورها عن تقديم اداة سليمة لرقابة التكاليف وتقييم اداء كفاءة العاملين . وهي تتضمن غالباً عوامل اسراف او هدر في استخدام عناصر الانتاج , او تعكس اثار ظروف طارئة ادت الى ارتفاع هذه التكاليف ارتفاعاً غير طبيعي او غير عادي .

هي ايضاً لا تراعي التحسينات التي طرأت علي طرق الانتاج او ظروف العمل وبذلك فهي تؤدي الى نتائج غير سليمة لان ظروف الانتاج تختلف من سنة الى اخرى وان الانحرافات الايجابية لا تعتبر مؤشراً صحيحاً عن كفاءة الاداء . والمعايير التاريخية تطبق في العديد من المنشآت نسبة لسهولتها لعدم الكوادر المؤهلة لاعداد نظام التكاليف المعيارية .

2. المعايير النظرية او المثالية :

تعتبر هذه المعايير عن مستوى اداء يمكن تحقيقه في افضل الظروف الانتاجية واستمرار العملية الانتاجية وهي تعد على اساس افضل الاسعار , وتعد على اساس اكبر كمية من الانتاج باستخدام افضل التجهيزات والمعدات المتوفرة وباقصي كفاءة. (2)

3. المعايير الواقعية :

تمثل هذه المعايير هدفاً يمكن تحقيقه في ظل الانتاج في ظروف الانتاج الكفاء وهذه المعايير ليست سهلة المنال , ولكن يمكن بلوغها بشيء من الجهد ومتابعة سير العملية الانتاجية بصورة مستمرة , وينحصر الفارق الاساسي بين المعايير الواقعية والمعايير النظرية في ان الاولى تعترف بمسوحات المواد واليد العاملة والالات وتقبل بها في كل الحدود الطبيعية الموضوعه لها مقدماً .

4. المعايير العادية:

هي معايير تستند علي مفهوم الطاقة في الاجل الطويل بهدف التغلب علي اثار الذبذبات الموسمية في الانتاج او التسويق , وهي قابلة للتحقيق اذا تم القيام بالعمل وفقاً للظروف المتوفرة في المنشأة وهي تحتوي علي قدر واقعي من المسموحات العادية التي لا يمكن تجنب حدوثها في ظل التشغيل وكفاءة العمال المتوقعة . (2)

1. مرجع سابق, ص 33 _ 34 .

2. مرجع سابق ، ص 34 .

3.Fisher,Mills and Frank , Schmid ,CostAccounting Theory and Applications ,(New York – Western PublishingCo 1985) , p302 .

يري الباحث ان انواع المعايير توضح كيفية الرقابة علي العملية الانتاجية ومتابعتها من حيث استخدام المواد وضبط صرفها , والهدف منها ترشيد الصرف للمواد الخام وتخفيض تكلفة الانتاج والتحكم في عملية التشغيل , وتحقيق الكفاءة والفعالية في انتاج الوحدات في المنشآت الصناعية .

سابعا: انواع المعايير في نظام محاسبة التكاليف المعيارية وحدود استخدامها :

تعمل الادارة الرشيدة على تحقيق الكفاية القصوي وتحقيق قدر اكبر من الارباح عن طريق الرقابة على التكاليف , وتحتاج الادارة في سبيل تحقيق ذلك الى قياس الاداء الفعلي ومقارنته باي مقاييس معيارية , وذلك للتعرف على مسببات اي زيادة في التكاليف نتيجة سوء استخدام الموارد البشرية والمادية . ولذلك ورد في العديد من المراجع العربية والاجنبية تقسيمات عديدة لمعايير التكلفة حول انواع المعايير ومستوياتها , وبناءً على ما تقدم يمكن ان نوردها على النحو التالي :

1. انواع المعايير في نظام محاسبة التكاليف:

حدد انواع المعايير في نظام محاسبة التكاليف في الاتي: (1)

1. من حيث درجة الواقعية:

ا.المعيار وحيد القيمة .

ب.المعيار ذو المدي.

ج.المعيار في صورة توزيع احتمالي .

2. من حيث الاجل :

ا.معيار جاري .

ب.معيار اساسي.

3. من حيث مستوى الانجاز :

ا.معيار الاداء المثالي .

ب.معيار الاداء العادي (المتوسط) .

ج.معيار الاداء المتوقع (الممكن) .

د.معيار الاداء الجاري المتوقع .

يري الباحث ان انواع المعايير في نظام محاسبة التكاليف تهتم بالواقعية بالنسبة للمعيار وتحديد الفترة الزمنية لتنفيذه هل هي مستمرة ام محددة , وايضا تهتم بمستوي الانجاز هل هي مثالية ام عادية ام متوقعة .

ثامنا : حدود استخدام التكاليف المعيارية:

تتمثل حدود استخدام التكاليف المعيارية في الآتي (2):

1 . د. احمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص ص 123 _ 128 .

2 . د. احمد حلمي جمعة , مرجع سابق , ص ص 128 و 129 .

1. لا يصلح تطبيق نظام التكاليف المعيارية عند اتباع نظام الاوامر الانتاجية لعدم نمطية الانتاج .
2. ان نظام التكاليف المعيارية لا يمكن تطبيقه في الانشطة التي يصعب فيها اختيار وحدة التكلفة على سبيل المثال ادارة الاعلان .
3. تغطي التكاليف المعيارية جزء من سياسات التخطيط والرقابة في الوحدات الاقتصادية وبالتالي عدم خضوع كل عمليات المنشأة لهذا النظام.
4. يتطلب استخدام نظام التكاليف المعيارية مراعاة شعور الافراد بالرضاء عن هذه المعايير وهذا يمثل قيداً عند التطبيق بسبب اختلاف حاجات العاملين وتنوعها وتجدها .
5. قد يترتب على استخدام وتطبيق التكاليف المعيارية , في ظل ظروف معينة مثل التحول نحو النظم الالكترونية الى تغطية انحرافات سالبة .
6. تجاهل التكاليف المعيارية في ظل الدقة المتناهية الى تباين عنصر الخبرة بين العاملين وكذلك جودة المواد الخام البديلة .
7. اذا لم تراعى الدقة المتناهية في وضع المعيار وتحليل الفروق ومسببات الانحرافات فان القرارات المصححة قد تؤدي الى نتائج مضللة وعكسية . وعلى الرغم من هذه الحدود الا انه حتى الان لا يوجد بديل لنظام التكاليف المعيارية يمكن ان يكون افضل ولذلك فان وجود معايير بالية يشكل عقبة خطيرة امام تحقيق مزايا استخدام التكاليف المعيارية في سبيل الوصول الى ارباح اكثر عن طريق قياس الاداء وتحقيق الرقابة على التكاليف . ومع الاخذ في الاعتبار ان المعايير هي ادوات قياس للانشطة داخل الوحدة الاقتصادية بشرط ان تكون هذه الانشطة قابلة للقياس , وتقاس الانشطة اما بوحدات قياس عينية او كمية او وحدات قياس نقدية, لذلك فان المعايير عموماً , نوعان متداخلان هما :
 - ا. معايير عينية (كمية) .
 - ب. معايير سعرية .

يرى الباحث ان حدود استخدام التكاليف المعيارية يهتم بالحدود التي تحد من تطبيق نظام

التكاليف المعيارية مثل الاوامر الانتاجية وتكاليف الانشطة وغير ذلك من الحدود الاخرى التي تعوق تطبيق هذا النظام .

تاسعاً: علاقة نظام التكاليف المعيارية بنظام الموازنات التخطيطية :

يعد نظام المعيارية امتداداً طبيعياً لنظام الموازنات على الرغم من ان كل منها يعد اسلوب من اساليب الرقابة على التكاليف ويهدف كل منها الى مقارنة النتائج الفعلية مع المخططة , كما ان خطط التكاليف المحددة مقدماً تعد باسلوبين مختلفين هما⁽¹⁾ :

الاسلوب الاول : تكاليف متعلقة بالفترة الزمنية .

1. د. احمد حلمي جمعة , مرجع سابق , ص 130

الاسلوب الثاني: تكاليف متعلقة بوحدة التكلفة .

يطلق على الاسلوب الاول الموازنة التخطيطية والاسلوب الثاني التكاليف المعيارية , وعلى الرغم من انهما من التكاليف المحددة مقدما الا ان التكاليف المتعلقة بالفترة الزمنية تسمى التكاليف الثابتة , بينما التكاليف المتعلقة بوحدة التكلفة تسمى التكاليف المتغيرة , وبالتالي فان نظام التكاليف المعيارية يعد لعناصر التكاليف المتغيرة . ولكن التطبيق العملي قد سمح بالتداخل بين الاسلوبين حيث ان الموازونات التخطيطية تمتد الى الرقابة على التكاليف المتغيرة بينما التكاليف المعيارية تمتد الى الرقابة على التكاليف الثابتة , وهو ما يسمى بالتكاليف المعيارية الحدية . يتشابه نظام الموازونات التخطيطية مع نظام التكاليف المعيارية , ولعل اهم اوجه التشابه هي :

1. كلاهما اسلوب رقابي يعتمد على استخدام المعايير المحددة مقدماً .
 2. كلاهما يهدف الى تحديد الانحرافات واسبابها وابلاغها للادارة .
 3. كلاهما يلتزم بالتقسيم الاداري والتنظيمي للمشروع .
 4. كلاهما يعتمد على تطبيق المبادئ التالية⁽¹⁾ :
 - أ. الرقابة بالاستثناء .
 - ب. الادارة بالاستثناء .
 - ج. اقتصاديات المعلومات .
 - د. المساءلة المحاسبية .
 5. كلاهما يعتمد على التقارير الرقابية للتكاليف .
 6. كلاهما يعتمد على المقارنة على التكاليف الفعلية .
 7. كلاهما يهتم بسلوك الافراد في الوحدة الاقتصادية .
- الا انهما قد يختلفان , ولعل اهم اوجه الاختلاف هي :
1. من ناحية العمومية :
 - أ. الموازنة عامة وشاملة وخاصة بالتكاليف والايادات
 - ب. التكاليف المعيارية تختص بجزء من عمليات الوحدة الاقتصادية (التكاليف) .
 2. من حيث المسؤولية :
 - أ. الموازنة تحدد مسؤولية المدير نحو الانحرافات المختلفة .
 - ب. التكاليف المعيارية تحدد المسؤولية حول منتج او انجاز معين .
 3. من حيث الاهتمام :
- أ. الموازنة تهتم بأنشطة الادارات والأقسام خلال فترة زمنية معينة.
 - ب. التكاليف المعيارية تهتم بوحدة التكلفة .
4. من حيث الاعداد :

1.د. احمد حلمي جمعة , مرجع سابق , ص 130 و 131

- أ. الموازنة تعد بناء على تقديرات عامة وتخطط بناء على التنبؤات.
ب. التكاليف المعيارية تعد علي ضوء مواصفات فنية هندسية , كما تدخل في تفاصيل التكاليف

5. من حيث الاولوية (1):

- أ. الموازنة يمكن ان تكون دائماً موجودة بالوحدات الاقتصادية .
ب. التكاليف المعيارية يمكن الاستغناء عنها عند التطبيق .

6. من حيث قابلية الانحرافات للدراسة والفحص :

أ. الموازنة احياناً تدرس انحرافاتنا .

ب. التكاليف المعيارية دائماً تدرس انحرافاتنا .

عليه تكون التكلفة المعيارية الواقعية اعلى من التكلفة المعيارية النظرية الا ان هذا لا يعني عدم حدوث انحرافات سالبة عند تطبيق المعايير الواقعية لان هذه المعايير تعد اساساً لمستوى لا يمكن للعاملين تحقيقه دون بذل الجهد وتحسين مستوى كفاءة ادائهم , ولذلك تبني سياسة اعداد المعايير الواقعية على انه من الافضل في حالة الشك , اختيار معايير متشددة بدل المعايير السهلة . ومع ذلك يجب ان تعد المعايير الواقعية بشكل يرضي القائمين على التنفيذ ويعتبرونها قابلة للتحقيق في شروط العمل الجدي . وعند تطبيق المعايير الواقعية تكون الانحرافات غالباً سالبة اكثر مما تكون موجبة ونتيجة لذلك فان المعايير الواقعية هي افضل المعايير لتنفيذ الرقابة المنهجية على التكاليف . ولكي تتصف المعايير بالواقعية يجب ان تتضمن المسموحات الطبيعية التالية (2):

ا.مسموحات المواد : تعبر عن كمية المواد التي يسمح بتلفها او فقدها كما تحتمها طبيعة كل من العملية الانتاجية والمواد ذاتها والعمل .

ب.مسموحات العمل البشري : وتعبر عن الزمن الذي يسمح للعاملين بضياعه , اما بسبب الظروف المحيطة بعمله او بسبب الطبيعة البشرية ذاتها , وقد تشمل هذه المسموحات ايضاً زمن الوحدات التالفة او المعيبة من وحدات الانتاج , خاصة اذا كان العامل جديداً في عمله او كانت العملية الانتاجية جديدة عليه .

ج.مسموحات العمل الآلي : تعبر عن الزمن الذي يسمح للالة بالتوقف فيه , اما لاعدادها او لصيانتها او تنظيفها او نتيجة عطل اصابها وقد تشمل هذه المسموحات ايضاً زمن الوحدات التالفة من الانتاج التي تحدث مثلاً عند البدء بتشغيل الآلة او عند ايقافها.

د.مسموحات التكلفة : تعبر عن الكميات او القيم التي يسمح باضافتها الى كميات العناصر الانتاجية غير المباشرة او قيمتها , ونشأت هذه المسموحات نتيجة اختلاف العوامل المسببة لهذه

2.د. احمد حلمي جمعة , مرجع سابق , ص ص 131 و 132 .
1. د جبرائيل جوزيف كحالة , مرجع سابق , ص 36

العناصر وتباين اثرها وتلاحظ هذه المسموحات عادة على شكل حدود هامشية تحيط بالتكلفة المعيارية لهذه العناصر .

يري الباحث ان نظام التكاليف المعيارية ونظام الموازنة التخطيطية كلاهما يعتبر من التكاليف المحددة مقدما الا انهاما يختلفان في ان نظام التكاليف المعيارية يهتم بوحدة التكلفة بينما يهتم نظام الموازونات التخطيطية بالفترات الزمنية , وهما اساليب من اساليب الرقابة علي التكاليف .

عاشرا: معايير عناصر التكاليف :

تتمثل معايير عناصر التكاليف في الاتي :

1. معيار تكلفة المواد المباشرة :

عند معايرة عنصر تكلفة المواد المباشرة يجب الاخذ في الاعتبار المتغيرات التالية التي تؤثر علي معايرة العنصر : (1)

ا.تسعير المواد الخام الواردة للمخازن .

ب.تسعير المواد المنصرفة من المخازن للانتاج .

ج.المواصفات الفنية التي يفرضها المنتج لتحقيق مستوي الجودة المطلوبة .

د.المسموحات الحتمية في ضوء ظروف التشغيل وطبيعة المواد ومستوي كفاءة العمالة .

هـ.التنبؤ باي تغيرات يمكن ان تحدث خلال فترة سريان المعيار .

تعتبر المواد المباشرة احد العناصر الرئيسية في الانتاج وفي كثير من الصناعات تمثل تكلفة المواد المباشرة اكثر من 80 % من تكلفة الانتاج , كما ان المواد المباشرة تعد المادة الخام التي يتم تحويلها لتصبح في النهاية هي المنتج النهائي المعد للبيع . لذلك نجد ان خطوات وضع معيار عنصر المواد تستلزم القيام بالاتي (2):

أ.تحديد الكمية المعيارية اللازمة :

يراعي عند تحديد الكمية المطلوبة من المادة , ظروف الانتاج وطبيعة الالات المستخدمة , حيث يؤثر ذلك على تحديد نسبة التالف المسموح به اذ انه بلا شك تكون النسبة المسموح بها اعلى في حالة استخدام الالات القديمة عنه في حالة استخدام الات حديثة . كما يؤخذ في الاعتبار عند تحديد الكمية المطلوبة مدى التوافق بين المواد الداخلة في الانتاج , فقد يكون استخدام المادة (أ) مع المادة (ب) يستلزم وحدة من (أ) مع ثلاثة وحدات من (ب) بينما يتطلب استخدام البديل (ج) من (ب) تعديل التشكيلة لتصبح وحدتان من (أ) مع وحدتان من (ب) وهكذا .

يجب ان يكون واضحاً ان هنالك فرق بين تحديد الكمية المعيارية اللازمة بهدف اعداد خطة التكاليف المعيارية , عنه في حالة تحديد الكمية المطلوبة بهدف اعداد الموازنة التخطيطية . اذ ان الحالة

1. د. صلاح بسيوني عيد , وآخرون , مرجع سابق , ص 193 .
2. ايمان عثمان عبدالله حسين , مرجع سابق ص 30 _ 31 _ 32

الاولى يراعى فيها اضافة الكمية التالفة لاسباب طبيعية , بينما في الحالة الثانية يراعى فيها الكمية التالفة لاسباب طبيعية وغير طبيعية , حيث يكون المهم هو تواجد الكميات اللازمة لانتاج حجم معين من الانتاج , بينما التكلفة المعيارية تسعى لتحديد ما يجب ان تكون عليه تكلفة الوحدة المنتجة , ويتم تحديد الكمية المعيارية على اساس مجموع الكمية الداخلة في تكوين وحدات الانتاج , مضافاً اليها الحد الاقصى المسموح به من التالف لاسباب عادية .

ب: تحديد السعر المعياري للمواد:

على الرغم من ان الاهتمام في معايرة عنصر المواد ينصب اساساً على معيار الكمية المستخدمة باعتباره يحقق الكفاية التي تسعى اليها الوحدة الصناعية , الا ان الامر يتطلب عدم تجاهل عنصر السعر , بحجة انه يخضع لعوامل خارجة عن نطاق ومجال رقابة الادارة , ولا يتحدد السعر المعياري للمواد بثمن الشراء السائد فقط في السوق وانما يتضمن السعر المعياري للمواد:

- i. شمول التكلفة على ثمن الشراء بالاضافة الى العمولة , التامين , الرسوم الجمركية وغيرها من التكاليف الاخرى اللازمة لوصول المواد الى مخازن المنشأة .
- ii. يستنزل من ثمن الشراء مقدار الخصم التجاري وخصم الكمية في حين لا يستنزل خصم تعجيل الدفع لانه ناتج عن نشاط تمويلي ولا دخل بنوع او كمية المادة المشتراة .
- iii. يتم تحديد معيار السعر في ضوء طريقة تسعير المواد المستخدمة للصرف , حيث يتم تحديده وفقاً للسعر الذي يتم به الصرف من المخازن وفقاً لطريقة التسعير المستخدمة.

2. معيار عنصر الاجور:

يتركب عنصر الاجور من كمية وسعر متمثلة في ذلك عنصر تكلفة فالاجر هو مقابل العمل يتكون من كمية العمل المبذول مضروباً في سعر الوحدة القياسية من هذه الكمية⁽¹⁾ . هنالك عمال تحسب اجورهم على اساس الانتاج فتعتبر الوحدة المنتجة او القطعة هي الوحدة التي تقاس بها كمية العمل المستحق عنه الاجر , كما ان هنالك عمال تحسب اجورهم على اساس الزمن فتعتبر الساعة او اليوم او الشهر وحدة قياس كمية العمل المستحق عنه الاجر . الاجور المباشرة هي عبارة عن عدد ساعات العمل المباشر مضروبة في معدل اجر الساعة وهي في ذلك تشبه عنصر معايرة المواد المباشرة حيث انها عبارة عن كمية مضروبة في سعر , والكمية هنا هي الساعات والسعر هو معدل اجر الساعة⁽²⁾ .

معيار الكمية لعناصر الاجور , القطعة المنتجة او الساعة او اليوم او الشهر او غير ذلك , وهو ما يتخذ بعد ذلك اساساً لحساب تكلفة العمل التي يتحمل بها الانتاج . ومن المهم ان يكون مفهوم الوحدة القياسية لكمية العمل محدداً وواضحاً , فالقطعة المنتجة تكون معروفة الاوصاف ومستوى الاتمام والجودة ومقبولة من المسؤولين والفاحصين وذلك لكي يحسب استحقاق العامل كما تحسب

1. محمد توفيق بلبع , التكاليف المعيارية لا غرض قياس وضبط التكاليف الفعلية , (القاهرة : مكتبة الشباب , 1973م) , ص ص 100 _ 102.

2. د.صلاح بسيوني عيد , واخرون , نظم محاسبة التكاليف , مرجع سابق, ص 199 .

الاجور التي تحمل على الانتاج . كما ان ساعة العمل , اذا ما تقدرت معياراً لحساب كمية العمل التي تحمل للانتاج من جهة ولحساب كمية العمل المستحق عنه الاجر من جهة اخرى فمن اللازم ان تكون مفهومة وحسابها متقناً عليه , فيكون معروفاً ما يعتبر ساعات عمل يتحمل بها الانتاج وما لا يعتبر كذلك , وخاصة فيما يتعلق بحالة (المباشرة) وما يعتبر ساعات عمل مباشرة على العملية المعنية وما يعتبر غير مباشرة عليها , كما هو الحال مع ساعات العمل كوحدة قياس كمية الزمن المستحق عنه الاجر .

اما (معياري) السعر فهو الذي يترجم عدد المعايير الكمية الى قيمة نقدية تمثل عنصر الاجور المحملة على العملية او وحدة الانتاج , فهو اذن (ثمن) المعيار الواحد من كمية العمل , اي ثمن ساعة العمل او مقابل اتمام (قطعة الانتاج) .

طبقاً للوائح العاملين وكادر الاجور والمرتبات فان العاملين مقسومين الى فئات ولكل فئة شريحة اجر تحدد بمربوط ادنى ومربوط اقصى وعند التعيين فان العامل يتقدر له الاجر في حدود شريحة الفئة التي تناسب مؤهله وخبرته , ولذلك فانه يمكن استخراج متوسط الاجر لمجموعة العاملين في مهنة واحدة ومن درجة مهام واحدة او الذين يعملون على آلة واحدة او يتخصصون في عملية واحدة كفريق متكامل واحد , وهكذا استخراج متوسط اجر الفرد سواء بالنسبة للفئة او المهنة او العملية او الآلة . بمقتضى هذا المتوسط او ذلك يستخرج اجر (ساعة عمل) لاي غرض من الاغراض السابق ذكرها , ويعتبر هذا الاجر هو (معياري) السعر للمعيار الواحد من كمية العمل وهو الساعة ويمكن ضربه في عدد الساعات المقررة والكافية لقطعة الانتاج فيستخرج اجرها (المعياري) او (معياري السعر) اذا كانت القطعة اتخذت (معياري) كمية العمل بدلاً من ساعة العمل .

يري الباحث ان الرقابة على تكلفة المواد وتكلفة الاجور , ووضع المعايير لها يؤدي الى تخفيض تكلفة المنتجات وبالتالي زيادة ارباح المنشأة .

3. معيار التكاليف الصناعية غير المباشرة :

اعداد معيار عنصر التكاليف الصناعية غير المباشرة يختلف عن معياري عنصر المواد وعنصر الاجور وذلك لعدة صعوبات عند وضع معيار عنصر التكاليف الصناعية غير المباشرة, ومن تلك الصعوبات ما يلي⁽¹⁾ :

- أ. تعددت البنود التي تنتمي الى ما يسمى بالتكاليف الصناعية غير المباشرة , فهذه التكاليف تشمل المواد غير المباشرة , والاجور غير المباشرة وايجار المصنع واهلاك الآت المصنع والتأمين على المباني واصول المصنع وغيرها من العناصر غير المباشرة .
- ب. انتفاء العلاقة المباشرة بين العناصر غير المباشرة ووحدة المنتج , فانه يكون من المتعذر او ربما من المستحيل عملية معايرة اي من تلك العناصر على مستوى وحدة الانتاج .

1. رمضان محمد غنيم , الرقابة على التكاليف , (القاهرة : دار النهضة العربية للنشر , 1999م) , ص ص 163 _ 165

ج. ان التكاليف الصناعية غير المباشرة تتضمن بنوداً مختلفة من حيث طبيعتها ومدى صلاتها بحجم الانتاج الامر الذي يتيح فرص المناقشة حول طرق تحميلها .

د. يتطلب التوصل الى المعدلات ضرورة تحديد مستوى النشاط الذي على اساسه يتم حساب المعدل ولا شك ان تحديد هذا المستوى يجد صعوبة كبرى مما جعل بعض المحاسبين يقترحون استخدام مستوى النشاط الجاري المتوقع سريانة خلال الموازنة .

يري الباحث ان التحكم في عناصر التكاليف من مواد خام , وعمالة وتكاليف صناعية غير مباشرة يعتبر حجر الاساس في عملية ضبط التكلفة والرقابة عليها , ان تحديد السعر والكمية المطلوبة بالنسبة للمواد الخام وتحديد معاييرها والرقابة عليها يوصل المنشأة للاستغلال الامثل لمعيار المواد الخام , وتحديد ساعات العمل والاجر المناسب لكل ساعة عمل يؤدي الي الرقابة علي عنصر الاجور المباشرة , وايضا الرقابة علي عنصر التكاليف الصناعية غير المباشرة من تكاليف ادارية او تسويقية او تكاليف ثابتة , كل هذه مشتملة تؤدي الي ضبط معايير عناصر التكاليف في المنشأة الصناعية .

احدي عشر: الخطوات الرئيسية لمعايرة التكاليف الصناعية غير المباشرة:

تتمثل في الآتي:

1. تقسيم المصنع الى مراكز تكلفة كافية مع تحديد مراكز الانتاج ومراكز الخدمات .
 2. تخطيط مستوى كل مركز .
 3. اعداد التكاليف الصناعية غير المباشرة المعيارية لكل مركز وفقاً لمستوى النشاط المعين .
 4. توزيع التكاليف على مراكز الانتاج .
 5. استخراج معدل التحميل المعياري الذي بمقتضاة تتحمل وحدات الانتاج التي تمر بالمركز بنصيب من تكلفته , كما يفضل استخراج معدل تحميل لكل بند تكاليف مباشرة .
 6. حساب النصيب المعياري لوحدة الانتاج وذلك بضرب معدل التحميل المعياري في عدد وحدات النشاط اللازمة لوحدة المنتج من كل مركز .
- يري الباحث ان هذه الخطوات لمعايرة التكاليف الصناعية غير المباشرة تهدف الي تحديد مهام كل مركز في تحمل النفقات التي يجب ان يتحملها في عملية الانتاج .

اثناء عشر : بطاقة التكاليف المعيارية :

بعد تحديد المعايير الكمية والسعرية لجميع عناصر التكاليف من مواد مباشرة واجور مباشرة وتكاليف غير مباشرة تعد (بطاقة تكلفة معيارية) لكل منتج من منتجات الشركة , وتوضح هذه البطاقة العمليات الانتاجية التي تمر فيها وحدة المنتج طبقاً لخط السير الفني المقرر لها , وفي كل مركز من مراكز التكلفة تحسب التكلفة المعيارية للمواد المباشرة الداخلة في هذا المنتج , والتكلفة المعيارية لزمن العمل المباشر الذي تستغرقه وحدة هذا المنتج في العملية الانتاجية , واخيراً يحدد نصيب هذه الوحدة من التكاليف غير المباشرة المعيارية وذلك بضرب عدد الساعات المعيارية

(ساعة دوران الآلات او ساعات عمل مباشر) التي تطلبها من هذا المركز في المعدل المعياري لتحميل هذه التكاليف وبذلك تستخرج التكلفة المعيارية الاجمالية لوحدة المنتج⁽¹⁾. فاذا فرض ان احدى الشركات تقوم بانتاج وتسويق قطع غيار الآلات , وان انتاج قطعة رقم (1/22) يتطلب جديدا من مواصفات معينة وتجري عليه ثلاث عمليات انتاجية متتابعة في ثلاث مراكز مختلفة هي : القص والخراطة والتسوية . ولنفترض ان نتيجة للدراسات الفنية والتجارب العملية لمهندس الانتاج ومشاركة العاملين في تحديد المعايير الكمية كما قام المحاسبون بتحديد الاسعار المعيارية , واستناداً الى ذلك تظهر بطاقة التكلفة المعيارية والجدول رقم (1/1/1) كما يلي :

جدول (1/1/1)

بطاقة التكلفة المعيارية

طرز المنتج 1|22

رقم البطاقة

مواصفات المنتج تاريخ بدء العمل بالبطاقة | | 19

رقم العملية	مركز التكلفة	عناصر التكلفة المعيارية	وحدة القياس	كمية معيارية	معدل معياري	تكلفة معيارية
1 3 2 1	1 5	حديد 30 00 1	كغم	0,5	10, _	5, _
		عامل فئة (1)	سا عمل	2	0,50	1, _
		ت. غير مباشرة متغيرة	سا الة	2	0,40	0,80
		ت. غير مباشرة ثابتة	سا الة	2	0,15	0,30
						7,10
1 3 2	2 5	عامل فئة (ج)	سا عمل	4	0,60	2,40
		ت. غير مباشرة متغيرة	سا الة	4	0,35	1,40
		ت. غير مباشرة ثابتة	سا الة	4	0,20	0,80
						4,60
1 3 2 1	2 5	عامل فئة (ب)	سا عمل	1	0,75	0,75
		ت. غير مباشرة متغيرة	سا الة	1	0,35	0,35
		ت. غير مباشرة ثابتة	سا الة	1	0,20	0,20
						13,00
صدرت بتاريخ 19		عدلت بتاريخ 19			الغيت بتاريخ 19	

1. د. جبرائيل جوزيف كحالة , مرجع سابق, ص ص 40 و 41

وكما يلاحظ تظهر بطاقة التكلفة المعيارية البيانات التالية : (1)

1. رمز المواد الاولية الداخلة في المنتج وفق دليل تصنيف المخزون السلعي , فرقم المادة المبين في البطاقة يتم تفسيره كالتالي : الرقم (1) يشير الى مخزون المواد المعدنية , والرقم (100) يشير الى حديد من نوع معين وبمواصفات فنية محددة , والرقم (30) يشير الى فئة معينة ومقاسات محددة من الحديد , ويساعد دليل تصنيف المواد على منع الخطأ والالتباس الذي قد يحدث عند التحديد الوصفي الكتابي للمواد . وبذلك يتم ايضاً تخزين وتحريك هذه المواد ادخالاً الى المخازن واخراجاً منها بموجب ارقام هذا الدليل .

2. الكمية المعيارية والسعر المعياري لكل صنف من اصناف المواد المباشرة بعد مراعاة مسموحات الهدر الطبيعي (2) .

3. رقم العملية الانتاجية اللازمة للمنتج فالرقم (3) يشير الى العملية الانتاجية الثالثة من عمليات انتاج القطعة (1|3|2) وهي عملية التسوية , كما تبين الزمن المعياري, ومعدل الاجر المعياري لكل فئة من فئات العمال الذين يتطلبهم تنفيذ هذه العملية الانتاجية .

4. نصيب وحدة المنتج من التكاليف المعيارية غير المباشرة لمركز التكلفة وذلك بتحديد كل من كمية استغلال هذه الوحدة من الحجم المخطط لنشاط المركز والمعدل المعياري لتحميل بنود هذه التكاليف فيه المتغيرة منها والثابتة , كل على حدة وكما هو معروف تستخدم الساعات المعيارية لدوران الآلات او العمل المباشر في قياس الحجم المخطط لنشاط مركز التكلفة وفي حساب معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة فيه . وهكذا تعد لكل منتج من منتجات الشركة بطاقة تكلفة معيارية يرجع اليها محاسب التكاليف عند اعداده لبيانات التكاليف المعيارية للانتاج الفعلي بغرض المقارنة وتحديد الانحرافات . ولا شك تحتاج بطاقات التكاليف المعيارية الى اعادة نظر وتعديل بشكل دوري بسبب تغير ظروف الانتاج داخل الشركة او ظروف التسويق خارجها . غالباً ما يتم تعديل المعايير سنوياً بحيث تصبح المعايير الجديدة سارية المفعول اعتباراً من مطلع الدورة المالية الجديدة.

يرى الباحث ان وضع المعايير في المنشآت الصناعية من اهم الخطوات التي يجب ان تبدأ بها المنشآت الصناعية عملها الانتاجي , لتفادي الخسائر التي تنتج من الزيادة في تكلفة المواد وضياعها هدرًا بسبب عدم وضع معايير معينة لهذه التكلفة , وايضاً الخسائر الناتجة من ضياع الزمن (الوقت الضائع) وعدم الاستفادة منه في العملية الانتاجية , كما ان وضع المعايير والرقابة على تنفيذها يقود المنشآت الصناعية الى بر الامان وبالتالي تحقيق اهدافها التي خطط لها مما يؤدي الى ازدهارها وتطورها وزيادة ارباحها السنوية .

(1) د. جبرائيل جوزيف كحالة , مرجع سابق , ص 41 و42

(2) د. جبرائيل جوزيف كحالة , مرجع سابق , ص 43

المبحث الثاني

مفهوم التكاليف المعيارية

اولا : مفهوم التكاليف المعيارية :

عرفت التكاليف المعيارية بانها تكاليف مثلية تتلخص في رقم تستنتج المنشأة من سابق خبراتها⁽¹⁾ . وعرفت بانها خطة تكاليف محددة مقدما على اساس فني وعلمي دقيق لما ينبغي ان تكون عليه وحدة التكلفة من منتج او عملية وتستخدم كاداة قياس لتحديد الفروق التي تشير الى مستوى اداء الكفاية الانتاجية لما تم تنفيذها فعليا⁽²⁾ . كما عرفت بانها تكاليف محددة مقدما لما يجب ان تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة ويتم تحديدها باستخدام الاساليب العلمية وتهدف الي مساعدة (الادارة في اغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الادارية)⁽³⁾ . وعرفت بانها حساب مقدر لكمية المصروفات التي يجب ان تكون في ظروف تشغيلية معينة , ويستلزم ذلك استخدام نظام تقديري للتكاليف , ⁽⁴⁾ كذلك عرفت بانها تكاليف محددة مقدما باستخدام اسس علمية بواسطة خبراء متخصصين , فهي تمثل التكلفة التي ينبغي ان تكون . عرفت ايضا بانها تمثل التكلفة المخططة لمنتج ما قبل البدء في الانتاج وذلك كاداة⁽⁵⁾ ادارية للتحقق من النتائج بعد المقارنة بالتكاليف الفعلية⁽⁶⁾ .

عرفت كذلك بانها التكلفة المخطط لها مسبقاً للتحقق من النتائج بناء على اسس علمية وانه حساب مقدر لكمية المصروفات التي يجب ان تكون في ظل ظروف تشغيلية معينة وانتاج مرضي وانه اداة من ادوات الادارة والتي تساعد في الرقابة والمتابعة . وفي الادب المحاسبي يتم التعبير عن التكلفة المعيارية كمقياس معتمد او كنقطة يتم المقارنة بها او كعلاقة او مرجع او مستوي يتم المقارنة به .

كما عرفت التكاليف المعيارية علي انها تكاليف محددة مقدما علي اساس علمي ومعلمي والتي تعتبر وسيلة من وسائل الضبط والرقابة اي انها تمثل التكاليف التي يجب ان تكون بشرط ان يتم الاداء باعلي كفاية ممكنة . ⁽⁷⁾ لعل افضل هذه التعاريف هو ما جاء في المصطلحات الصادرة عن معهد محاسبي التكاليف بلندن عام 1966 الذي ينص على انها : تحضير واستخدام التكاليف المعيارية , ومقارنتها بالتكاليف الفعلية وتحليل الانحرافات وفقاً لمسبباتها والى مواقع حدوثها , او التكلفة المحددة مقدماً التي يتم حسابها من معايير الادارة للتشغيل بكفاية وكذلك النفقات الموضوعة

(1) د.جبرائيل جوزيف كحاله ، د . رضوان حلوة حنان ، مرجع سابق ، ص 27 .

(2) المرجع سابق ، ص ص 27 - 28 .

(3) سليمان سفيان ومجيد الشرع ، المحاسبة الادارية ، (عمان : دار الشروق للنشر والتوزيع ، 2002 م) ص 31 .

(4) كمال حسن جمعة واخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2008 م) ، ص 45 .

الضرورة ويمكن استخدامها كاساس لتحديد الاسعار والرقابة على التكاليف عن طريق تحليل الفروق .

يستنتج الباحث من التعريفات اعلاه ان التكاليف المعيارية هي :

1. تكاليف محددة مسبقاً بغرض الرقابة على تكلفة المنتج .
2. خطة تعد لتكلفة الانتاج مسبقاً قبل البدء في العملية الانتاجية ومقارنتها بتكلفة الانتاج الفعلية لتحديد الانحرافات ومعالجتها ان وجدت للتأكد من ضبط تكلفة الانتاج والرقابة عليها
3. تكاليف تحدد مسبقاً ويراعى فيها الجوانب العلمية والفنية لمساعدة الادارة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الادارية.
4. تكاليف مخططة مسبقاً للتوصل الى نتائج بناء على اسس علمية قبل البد في العملة الانتاجية للتحقق من النتائج بعد مقارنتها بالتكاليف الفعلية .
5. هي تكاليف يتم التخطيط لها قبل البدء في عملية الانتاج للتوصل لنتائج مرضية لمساعدة الادارة في عمليات الرقابة والتخطيط وضبط التكلفة .
6. بناء على الاستنتاج اعلاه يعرف الباحث التكاليف المعيارية بانها تكاليف محددة مسبقاً على اسس علمية وفنية وهي تخطيط للعملية الانتاجية قبل البدء في عملية الانتاج ومقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الفعلية لتحديد الانحرافات وتصحيحها ان وجدت لمساعدة الادارة في عمليتي التخطيط والرقابة على الانتاج .
7. يري الباحث ان مفهوم التكاليف المعيارية يوضح عملية التخطيط لتكلفة المنتجات قبل البدء في عملية الانتاج ووضع معايير تحكم هذه التكلفة ومقارنتها بتكلفة سابقة لتحديد الانحرافات ومعالجتها ان وجدت , وذلك لتفادي الخسائر في المنشآت الصناعية .

ثانياً: التطور التاريخي للتكاليف المعيارية :

تعد التكاليف المعيارية احدي الادوات الهامة التي تستخدمها الادارة في عملية التخطيط للمساعدة في تحقيق كفاءة العمليات من خلال العوامل التي تؤثر في عناصر التكاليف , ولكي يتحقق هذا الامر فان الادارة بحاجة الي الحصول علي خدمات اطراف عديدة في المنشأة من اداريين ومحاسبين ومهندسين للمساعدة في وضع المعايير التي تساهم في تحقيق اهداف المنشأة (1).

منذ الثورة الصناعية في اوربا عام 1840م والى الان تطور النظام المالي والاقتصادي العالمي تطوراً ادى الى ظهور العلوم التجارية والمالية المتخصصة كمحاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية ومحاسبة البيئة وغيرها لتفي بكل متطلبات الادارة الناجحة . فالمحاسبة المالية بمعناها التقليدي كانت وما زالت عاجزة عن سد احتياجات الادارة الحديثة من البيانات والمعلومات التفصيلية والتحليلية للاسعار والكميات والتي تساعد بها في اتخاذ القرارات ومتابعتها نتج عن ذلك التطور

1. عبد الله جميل عبد الله ابومعيلق , التكاليف المعيارية كاداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية , (فلسطين : الجامعة الاسلامية غزة , عمادة الدراسات العليا) , رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية , غير منشورة , 2005 م , ص 17 .

ثورة في الاتصالات وتبادل المعلومات ساعد في كبر حجم المشروعات وتنوعها وامتدادها على نطاق واسع اقليمي ودولي وظهور الشركات القابضة والتابعة ومتعددة الجنسيات ، مما ادى الى المنافسة وذلك التنافس الحر وفي ظل الموارد البشرية والمادية المتاحة ومحدوديتها . عليه كان العمل الدؤوب والدراسات الاقتصادية والفنية لتقديم السلعة او الخدمة باقل تكلفة واعلى جودة ممكنة حتي تتمكن المنشأة من الاستمرار في السوق وتدفق السيولة لها ومن ثم تحقيق الارباح التي تساعدها على النمو والتطور وسد احتياجاتها . لسد الاحتياجات المستمرة والزائدة بمرور الزمن كانت الحاجة ماسة لظهور انظمة التكاليف والرقابة عليها ، فكانت تلك الانظمة في بداياتها تقوم على مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف الفعلية عن فترة سابقة خلال نفس السنة او لفترات اخرى لسنوات سابقة كمقارنة تكاليف السنة الماضية بالحالية او الشهر الماضي بالحالي او عدة شهور حالية بمثيلاتها من الشهور في السنوات السابقة⁽¹⁾ .

يري الباحث ان التكاليف المعيارية تطورت علي مراحل متعددة وكان ذلك منذ ان بدت المحاسبة المالية وبعدها محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية الي ان وصلت الي هذا النظام الذي يعد من ادق الانظمة في عملية ضبط تكلفة المنتجات وتخطيط العملية الانتاجية في المنشآت الصناعية ، وهو يهتم بتحديد التكلفة قبل البد في العملية الانتاجية ومقارنتها بتكلفة فعلية سابقة وتحديد الانحرافات ان وجدت ومعالجتها لتصبح مسار العملية الانتاجية في المنشآت الصناعية .

ثالثا: اسس اعداد التكاليف المعيارية :

عند إعداد المعايير ينبغي الالتزام بمجموعة من المبادئ او الاسس المهمة عند حساب التكاليف المعيارية يمكن اجمالها علي النحو التالي :⁽²⁾

1. مبدا التمييز بين وحدات القياس الكمية والمالية : وذلك لتحديد اسباب الانحراف .
2. مبدا القياس الاقتصادي : والذي يعني الاخذ بعين الاعتبار اثر التغير في قيمة النقد علي اسعار المواد والاجور .
3. مبدا المنفعة : والذي يعني عدم تضمين التكاليف المعيارية او المعيار باي تكلفة ناتجة عن سوء استخدام الموارد او الاسراف او الطاقة العاطلة او غيرها من المصروفات التي لا اثر لها في تحقيق الدخل .
4. مبدا الاقتصاد في النفقة : ويقصد به ان تكون تكاليف اعداد المعايير ملائمة وان يتم مراعاة الوفرة في نفقات التخطيط التي تكون اقل عندما يتم التخطيط لفترات قصيرة نسبيا او كان حجم المشروع صغيرا .

1. ايمان عثمان عبد الله حسين، نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات المالية بالمشآت الصناعية، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية)، ص20 .
2. عبد الله جميل عبد الله ، التكاليف المعيارية كاداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية ، (فلسطين : جامعة غزة ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشورة ، 2005 م) ص ص 35 _ 36 .²

5. الوضوح: ويعني ان لا تكون الارقام المعيارية قابلة للتاويل وتتسم بالوضوح .
6. تحديد دقيق للمسؤوليات : عن طريق تقسيم العمل الي مراكز مسؤلية بحيث يسهل الربط بين الانحراف في حالة وجوده ومركز المسؤلية المتسبب به .
7. الانسانية : يقصد بها مراعاة العنصر البشري عند اعداد وضع المعايير .
8. المشاركة : وهي اشراك جميع المستويات الادارية في اعداد ومناقشة المعايير حتي يتم الاقتناع بها قبل عملية التنفيذ .
9. الايمان بالهدف : بمعني ان يكون الهدف واضح ومفهوم ويوجد اقتناع به من قبل المنفذين حتي يمكن تطبيقه .
10. متابعة تنفيذ المعايير : معالجة اي خلل يتم اكتشافه فيها اثناء التنفيذ .
11. الادارة بالاستثناء : اي التركيز والانتباه الي الاحداث الشاذة واعطاءها مزيدا من الاهتمام والتركيز عليها .
12. المرونة : بحيث تكون المعايير قابلة للتغير لمواجهة اي مستجدات وتكون قادرة علي توجيه النفقة الي مراكز بديلة في حالة حدوث امر غير متوقع .
13. التوقيت : يقصد به دراسة العلاقة بين فترات التكاليف والسنة المالية والتوزيع الزمني لبرامج الانتاج والتدفقات .
14. الواقعية : تتمثل في عدم جعل المعيار مثاليا . بحيث لا يمكن تطبيقه وان يكون واقعي قابلا للتطبيق مع عدم ادراج التكاليف الناتجة عن الاسراف وعدم الكفاءة ضمن التكاليف المعيارية .
15. الموضوعية : بحيث يقوم المعيار بناء علي اسس علمية ورياضية وعلي درجة عالية من الدقة . يري الباحث ان اسس اعداد التكاليف المعيارية تعتبر الاطار العام الذي يكون نظام التكاليف المعيارية , والدعائم التي يستند عليها هذا النظام , بما يهتم به هذا الجانب من ضبط وتدقيق ومتابعة لتكلفة المنتجات في المنشآت الصناعية .

رابعا :المفهوم العلمي للتكاليف المعيارية في الفكر المحاسبي⁽¹⁾:

علي الرقم من الاهمية التي الت لها المحاسبة المالية من حيث ما تقدمه من بيانات مهمة اهمها اعداد الحسابات الختامية التي تهدف الي بيان المركز المالي للمنشأة , ولما لهذه التقارير من اهمية للاطراف الخارجية خاصة المستثمرين والهيئات الضريبية الا ان المحاسبة المالية اصبحت قاصرة عن تلبية متطلبات الادارة من المعلومات بالاتي : (3)

1. عناصر الانتاج المستخدمة في كل مركز من مراكز التكلفة وربطة بكل امر انتاجي او مرحلة انتاجية او قسم انتاجي حيث يكون فيه المدير معرضا للمساءلة عن الكلف (محاسبة المسؤلية) .
2. كلفة الوحدة الواحدة المنتجة .

1. د. احمد حلمي جمعة , مرجع سابق , صص 134_ 135 .
 2. اسماعيل يحي التكريتي , محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق , (عمان : دار وائل للنشر , 2010 م , صص 22 .

3. تكاليف مجموعة سلسلة القيمة المتعلقة ببيع وتوزيع المنتجات .
 4. معلومات عن زيادة التكاليف المرتبطة بزيادة حجم الانتاج .
 5. تسعير الوحدة الواحدة المنتجة اعتمادا علي كلفة العناصر الداخلة في انتاجها .
 6. العوائد المتحققة من كل سلعة .
- كل البنود السابقة بمثابة مبررات ادت الي ظهور محاسبة التكاليف . كما يري البعض ان محاسبة التكاليف تطورت في مراحل مختلفة لمواجهة حاجات الادارة من بيانات التكاليف التحليلية , وقد حققت

كل مرحلة اهدفا علي النحو التالي : (1¹)

1. التكاليف الفعلية (التاريخية) .

ب. التكاليف المحددة مقدما وتنقسم الي قسمين هما: (2)

1. التكاليف التقديرية.

2. التكاليف المعيارية .

لقد تعددت وتنوعت اراء الكتاب في تحديد ماهية او طبيعة التكاليف المعيارية , ولكن اعتمد الكتاب لوصف التكاليف المعيارية على خصائصها ولذلك ظهرت لها مسميات عديدة من ناحية الشكل اما الموضوع فلا خلاف على انها تتضمن :

1 . التحديد المسبق لعناصر التكاليف قبل البدء في الاستخدام الفعلي .

2. استخدام الاساليب العلمية والخبرات الذاتية والتجارب المعملية عند اعدادها.

3. اداة من ادوات القياس فهي تستخدم في قياس الانحرافات وتحليلها.

4. تفيد الادارة في اتخاذ القرارات المصححة لرفع الكفاية الانتاجية .

5. اداة فعالة من ادوات الرقابة وتقييم الاداء .

6. خطة محددة مقدماً لوحدتك التكلفة .

لكن الكتاب اختلفوا فيما يلي :

1. تحديد مستويات المعايير .

2. طريقة اعداد المعايير .

3. امكانية تعديل المعيار .

4. مسميات التكلفة وهي : تكاليف محددة مقدماً , تكاليف هدفية , تكاليف نموذجية , تكاليف

مثالية , تكاليف مخططة , تكاليف نمطية , تكاليف قياسية , تكاليف معيارية وغيرها .

1. المرجع السابق , ص 32

2. فتح الرحمن الحسن منصور , وبابكر ابراهيم الصديق , محاسبة التكاليف 1, (الخرطوم : منشورات جامعة السودان المفتوحة , 2007 م) , ص 51 .

يري الباحث ان المفهوم العلمي للتكاليف المعيارية في الفكر المحاسبي يهتم بتحديد مراكز التكلفة وتحديد تكلفة الوحدة المنتجة وتحديد سعرها , والتخطيط لعملية الانتاج بصفة عامة , وذلك بتحديد هذه المهام والعمليات المحاسبية قبل البد في عملية الانتاج (تحديد التكاليف المعيارية) .

خامسا: تطور التكاليف المعيارية :

مع التطور المطرد الاداري والمالي والفني اصبحت مقارنة فترة التكاليف بفترة اخرى عاجزة عن تلبية احتياجات الادارة الحديثة للأسباب الآتية : (1)

1. اختلاف الظروف والاسعار خلال الفترات المتتالية مما ينتج عنه اختلاف في مستويات الاداء في تكلفة عوامل الانتاج خلال تلك الفترات , تكون معها المقارنة غير دقيقة ولا تعكس السلبيات والايجابيات بل تتكرر الاخطاء من فترة الى اخرى فلا يستفيد منها في عملية المتابعة والتخطيط.

2. قد توهي تلك المقارنة للادارة بان هذه التكاليف مترتبة على تشغيل كفاء للموارد والطاقات المتاحة , بينما قد يكون العكس فقد تتضمن تلك التكاليف عناصر ناشئة عن الاسراف في استخدام الموارد الاولية او المخالفات غير العادية او الاستخدام غير الفعال للعمال للعمالة او الاستغلال السيء للطاقة الانتاجية(2).

3. لا توفر تلك المقارنة اساس او معيار لقياس وتقويم كفاءة الاداء بالنسبة لاستخدام عناصر التكلفة من مواد وعمالة وخدمات صناعية مباشرة وغير مباشرة .

4. مقابلة التكاليف الفعلية لا يوفر المعلومات اللازمة للادارة لعمل الموازنات ووضع المعايير والخطط الانتاجية المستقبلية .

لذلك كانت الحاجة الماسة لاسلوب اخر يغطي ذلك النقص من جهة ويكون مكملاً لما قبله من جهة اخرى وفي باحتياجات الادارة ويتمشي مع التطور الاقتصادي والمعلوماتي والفني انذاك . فكان ظهور نظام وضع مقياس للتكاليف المحددة مقدماً عن طريق التنبؤ والتقدير كوسيلة للرقابة على عوامل الانتاج والسعي لتخفيض تكاليفها وذلك بوضع تلك المقاييس قبل الاقدام على عملية التشغيل . تلك المقاييس كانت البداية لنظام التكاليف المقدر مسبقاً . الا انه يعاب عليها ان انحرافات عن التكاليف الفعلية لا تعبر عن شيء ذي دلالة سوى انها فروق راجعة الى عدم الدقة في التنبؤ والتقدير ,

فهي لا تمثل اساساً صالحاً لتقويم الاداء والرقابة على تكاليف المنتجات والانشطة الخدمية لانها تقوم على وجود معايير علمية كمية وقيمة ووصفية محددة لها مقدماً .

لسد ذلك النقص تطورت التكاليف التقديرية من المقاييس الى وضع تقديرات تقرب كثيراً من التكاليف الفعلية وينظر اليها على انها تمثل التكلفة السليمة وعندما يحدث اختلاف بينها وبين

1. محمد توفيق بلنج, مرجع سابق , ص 84 .

التكاليف الفعلية يتم على ضوءها تعديل التغيرات للفترات التالية بهدف تخفيض هذا الاختلاف الى اقل حد ممكن او الغائه (1).

ثم تطور ذلك النظام الى نظام يحتط لاختفاء التنبؤ والتقدير والتنفيذ وياخذ في الحسبان الظروف والملابسات الحالية والمتوقعة وياخذ بالاساليب العلمية والفنية والمعنية مع الاستفادة من العلوم الاخرى المماثلة او المكملة كعلوم المحاسبة المالية والادارية المتخصصة وعلوم الاحصاء والرياضيات وبحوث العمليات والتمويل والاقتصاد والهندسة وصولاً الى مفهوم محاسبة التكاليف المعيارية بمعناها الحالي . يري الباحث ان تطور التكاليف المعيارية كان وليد النظريات المحاسبية والقوانين المحاسبية التي مر بها النظام المحاسبي ابتداء من نظرية القيد المزودج التي تعتبر الاساس الذي بني عليه نظام المحاسبة كل نظريات وتطبيقاته , الي ان ظهرت المحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف , حيث كان لكل منها اهتمام خاص , فجد المحاسبة الادارية كانت تهتم التخطيط والقرارات الادارية والرقابة علي التكاليف , فكانت تهتم بالجانب الاداري , بينما اهتمت محاسبة التكاليف بتحديد تكلفة الوحدة المنتجة وتخفيضها الي الحد الادني , وانتجته في هذا الجانب نظام التكاليف الفعلية , الا انه لم يفي بالغرض المطلوب لانه لا يصلح لعمليات التخطيط المستقبلي , ووضع الموازنات , ووضع المعايير , لكل ذلك القصور كانت الحوجة لظهور نظام التكاليف المعيارية للتخطيط لعمليات الانتاج , ووضع الموازنات , الرقابة علي عناصر التكاليف , ووضع المعايير في المنشآت الصناعية .

سادساً : الاساس النظري لبناء نظام التكاليف المعيارية :

يقوم نظام المعيارية على اساس استخدام معايير لكل عنصر من عناصر التكاليف , لذلك تعتبر معايير التكلفة الترجمة المالية لمعدلات الانتاج الهندسية , ولقد نشأت فكرة استخدام معدلات الانتاج الهندسية مع ظهور حركة الادارة العلمية لتحقيق الهدفين التاليين: (2)

1. تخطيط العمليات الانتاجية .

2. الحكم على مدى الكفاية الانتاجية .

لتحقيق الهدفين السابقين فان الامر يتطلب وجود نظام جيد للرقابة , لمتابعة سير العمليات في الوحدة الاقتصادية , وكذلك للتأكد من استغلال الموارد المتاحة بافضل استخدام لها وعلى اسس اقتصادية , وايضاً التحديد الواضح للاختصاصات والمسئوليات في المستويات الادارية المختلفة ومن ثم وضع النظم والقواعد التي تحكم الاجراءات التنفيذية لكشف اي حالات غير طبيعية او انحرافات في مجال الرقابة والتي ترجع الى عوامل تدخل في حدود سلطات الشخص المسئول الذي تقدم الية البيانات , او انحرافات في غير مجال الرقابة والتي ترجع الي عوامل خارجية عن حدود سلطات الشخص الذي تقدم اليه البيانات .

1 . محمد توفيق بلبغ , مرجع سابق , ص 1 _ 2.

2. د. احمد حلمي جمعه , مرجع سابق , ص 116 .

يري الباحث ان الاساس النظري لبناء نظام التكاليف المعيارية يهتم بالتخطيط للعمليات الانتاجية والكفاية الانتاجية , ولتحقيق هذه الاهداف لابد من الرقابة الفعالة , وتحديد المسؤوليات والمهام في المستويات الادارية , ووضع المعايير , وتحديد الانحرافات التي تحدث وتحديد المسئول عنها , لتصحيح مسار العمليات الانتاجية في المنشآت الصناعية .

سابعا :اهداف التكاليف المعيارية

حددت اهداف التكاليف المعيارية في الاتي : (1)

1.المساعدة في التخطيط : تهتم التكاليف المعيارية في هذا الجانب بعناصر التكاليف الانتاجية

المتغيرة منها والثابتة لفترة مستقبلية معينة ويخدم هذا اغراضاً متعددة اهمها:

- أ. المساعدة في تحديد اسعار بيع المنتجات .
- ب. المساعدة في تحديد دخل المنشأة او قياس ارباحها .
- ج. تساعد الادارة في وضع الخطط وترجمتها .
- د. تعتبر التكاليف المعيارية بديلاً متفوقاً على النظام الاحصائي للتكاليف الفعلية عن الدورات المالية السابقة .

2. المساعدة في الرقابة: تعتبر الرقابة على التكاليف وقياس كفاءة الاداء الانتاجي من الاهداف

الرئيسية لنظام التكاليف المعيارية و من خلال مقارنة التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية وتحديد الانحرافات ومن خلال تحليل هذه الانحرافات تتضح اسبابها والمسئولون عنها الامر الذي يمكن الادارة من الاجراءات التصحيحية اللازمة وبذلك يخلق نظام التكاليف المعيارية

3. وعياً تكلفياً لدى العاملين في المنشأة يدفعهم الى المحافظة على التكلفة عند مستواها المعقول بل قد يحفزهم هذا الاستخدام الى خفض هذه التكلفة خاصة اذا اقترن نظام الحوافز في المنشأة بمستوى تحقيق⁽²⁾ المعايير الموضوعية. كذلك يساعد نظام التكاليف المعيارية على قياس كفاءة الاداء للمستويات الادارية المختلفة . اذ تتطلب الرقابة الواعية تجزئة العمليات الانتاجية .

3.المساعدة في اتخاذ القرارات : تعتبر التكاليف المعيارية العامل الاساسي في التمييز بين

التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة في تحديد الحد الادنى للسعر الذي يمكن ان تقبله الادارة وتحديد مستويات الانتاج واثر استغلال الطاقة الانتاجية على التكاليف وتحديد تشكيلة الانتاج التي تحقق اكبر ربحية ممكنة بالاضافة الى اتخاذ العديد من القرارات الادارية الاخرى .(2)

4.السرعة في الحصول على بيانات التكاليف للاغراض المختلفة : ففي نظام التكاليف المعيارية

لا حاجة للانتظار الى نهاية الدورة المالية حتي تجمع التكاليف الفعلية بل تستخدم التكاليف المعيارية المحددة مقدماً وعلى اسس علمية بدلاً منها وبذلك يقدم نظام التكاليف المعيارية قاعدة بيانات يتم استخدامها بسرعة لخدمة الادارة .

1 .د. جبرائيل جوزيف كحاله ' د. رضوان حلوه حنان , مرجع سابق , ص ص 29_30 .

2. المرجع السابق ، ص 31 .

1. المساعدة في تقويم المخزون السلعي : اذ ان التكاليف المعيارية المحددة مقدماً والمبنية على اسس علمية توفر اساساً موحداً وعملياً واقتصادياً لتقويم هذا المخزون . ومن جهة ثانية يمثل تقويم المخزون السلعي على اساس التكاليف المعيارية ما يجب ان تكون عليه تكلفة هذا المخزون من حيث الاداء الكفاء والاستخدام الامثل لعناصر الانتاج .

1. يمكن تحديد عناصر التكاليف وفقاً للمعايير علي النحو التالي :

- أ. المواد اللازمة لمنتج معين من حيث التحديد الامثل للكمية والاسعار .
- ب. العمالة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الامثل والخبرة , ومعدل الاجور .
- ج. الاعباء الاضافية اللازمة لمنتج معين , بحيث يصبح نموذجاً لما يجب ان لا تتعداة التكلفة الفعلية في ظل توافر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الاداء الى درجة الجودة.

2. معايير الاداء : والتي تعبر عن ما يجب ان تكون عليه العلاقة المفضلة بين خصائص المدخلات وخصائص المخرجات .

3. معايير التكلفة : فهي التكلفة التي تحدد مقدماً على اساس علمي بحيث تصبح نموذجاً لما يجب ان لا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توافر الظروف المناسبة التي يمكن من خلالها التوصل بمستوى الاداء الى درجة الجودة , ان معايير التكلفة هي مستوى التكلفة الذي قدر ووجد انه ضروري لتحقيق غرض محدد في ظل ظروف تشغيل معينة , وبالتالي يتم وضع معيار التكلفة لعملية معينة او لكمية محدودة من سلعة معينة او لاداء عمل محدد لفترة مقبلة لاغراض تقييم الاداء وقياس كفاءته , وتحديد تكلفة الانتاج وتقييم المخزون ولذلك تتعلق المعايير بوحدة المنتج او وحدة النشاط او وحدة الانجاز اي تمثل العلاقة بين تكلفة كل عنصر من عناصر المدخلات ووحدة المنتج او الانجاز , ويتم التعبير عن معايير التكلفة في صورة مالية او عينية.

4. التكلفة المعيارية : هي التكلفة التي يتم قياسها على اساس المعايير لحجم معين من الانتاج او الانجاز الذي قد يكون وحدة واحدة .

لذلك تساوي التكلفة المعيارية لوحدة المنتج التكلفة المعيارية لكل من المواد والاجور والخدمات المستنفذة في انتاجها على اساس معايير التكلفة المحددة مقدماً . حيث تاخذ التكلفة المعيارية لوحدة المنتج المعادلة التالية :

التكلفة المعيارية = معيار عيني (الكمية او الوقت) × معيار مالي (السعر) .
يري الباحث ان اهداف التكاليف المعيارية تتمثل في الاهداف الادارية التي تخطط لها الادارة لتحقيق الاهداف من خلال تطبيق الوظائف الادارية المتمثلة في التخطيط والرقابة والتوجيه واخيرا اتخاذ القرارات الادارية في المنشآت الصناعية .

ثامناً: فوائد استخدام التكاليف المعيارية:

ان الهدف الاساسي من استخدام التكاليف المعيارية يتمثل في الرقابة على عناصر الانتاج لتحقيق اعلى مستوى ممكن من الكفاءة في استخدام هذه العناصر سعياً الى خفض تكاليف الانتاج الى اقصى حد ممكن وتجني المنشأة نتيجة لهذا الاستخدام . هنالك فوائد ومزايا متعددة اهمها⁽¹⁾:

1. يوفر نظام التكاليف المعيارية معايير او مقاييس اداء لجميع عناصر الانتاج مبنية على دراسات فنية وبحوث متخصصة ومحقة بتجارب ميدانية ومعملية .
2. يتطلب نظام التكاليف المعيارية تقديم تقارير دورية واستثنائية للإدارة تحدد فيها الانحرافات عن الاهداف الموضوعية وتحليل اسبابها .
3. يتطلب انشاء نظام التكاليف المعيارية اعادة النظر في الهيكل الاداري وتوزيع السلطات بين مختلف المستويات الادارية وتحديد مسؤولياتها بهدف ربط عناصر التكاليف وبنودها بمراكز المسؤولية لتحديد الجهة المسؤولة عن الانحرافات في التنفيذ الفعلي عن المعايير الموضوعية لها.
4. يساعد وجود نظام التكاليف المعيارية الادارة على اتخاذ القرارات عند المفاضلة والاختيار بين السياسات البديلة للانتاج او البيع .
5. يساعد نظام التكاليف المعيارية الادارة على اتباع سياسة مرنة وذكية في تسعير منتجاتها ,لانه يمكنها وبسهولة التعرف على الحد الأدنى لسعر البيع الذي يمكن ان تقبل به . كما يسهل هذا النظام عملية تقويم المخزون السلعي في اخر المدة .
6. يتطلب تطبيق نظام التكاليف المعيارية ضرورة التعديل في بداية كل سنة مالية . ويستوجب هذا التعديل تخطيطاً مسبقاً ونظرة الى الامام في معالجة امور المنشأة ويجلب هذا التخطيط في حد ذاته كثيراً من الفوائد والمزايا لهذه المنشأة .
7. يؤدي تطبيق نظام التكاليف المعيارية الى تحقيق الضغط عن رؤساء الورش والاقسام في المستويات الادارية الدنيا , الى التفرغ الى متابعة التنفيذ الفعلي والى التحقيق في اسباب الانحرافات عن المعايير والى معالجتها . ومن جهة اخرى يعتاد العمال على عملهم ومهامهم ويكتسبون مهارات من تكرار تنفيذها تؤدي الى زيادة كفاءتهم والتطابق اكثر مع المعايير الموضوعية⁽²⁾.
8. يؤدي نظام التكاليف المعيارية وظيفة مهمة عند تدريب العمال الجدد .اذ تمثل عملية اعداد المعايير بحد ذاتها برنامجاً كاملاً للتدريب الامر الذي يسهل مهمة المدرب والعامل الجديد معاً.

1 .د. جبرائيل جوزيف كحاله , د. رضوان حلوه حنان , مرجع سابق , ص ص 43_44 .
1 .د. جبرائيل جوزيف كحاله , د. رضوان حلوه حنان , مرجع سابق ص 45

9. يؤدي تطبيق نظام التكاليف المعيارية الى الاقلال من الاعمال الكتابية والحسابية .
يري الباحث ان فوائد استخدام التكاليف المعيارية يتيح للمنشات الصناعية فرصة تخفيض
تكلفة المنتجات الصناعية وتحديد اسعارها , مما يؤدي الي ترشيد تكلفة الوحدة المنتجة الي
ادني حد ممكن , وتقادي الهدر في استخدام المواد الخام , والاستغلال الامثل لكل عناصر
التكاليف لتحقيق اهداف المنشاة الصناعية .

تاسعا: مزايا وفوائد التكاليف المعيارية:

يحقق استخدام التكاليف المعيارية مزايا عديدة ولعل اهمها ماييلي⁽¹⁾:

1. تساهم التكاليف المعيارية المساهمة بدور فعال في عملية التخطيط عند استخدام الموازنات
التخطيطية للمنشاة وذلك باعتبار انها تكاليف محددة مقدماً على اساس علمي فني دقيق .
2. تساعد التكاليف المعيارية في تقويم المخزون السلعي من المنتجات تحت التصنيع حيث لا
يتطلب الامر الانتظار حتى نهاية الفترة المالية لمعرفة التكاليف الفعلية للانتاج ولاجراء
التسويات المتعلقة بانحرافات التكاليف وذلك نتيجة لاختلاف التكاليف الفعلية عن التكاليف
المعيارية .⁽²⁾
3. تساعد في اتخاذ القرارات الادارية في التوقيت المناسب بدون الحاجة الى الانتظار حتى
نهاية الفترة المالية او المحاسبية لتحديد التكاليف الفعلية ومن امثلة تلك القرارات ما يتعلق
بتسعير المنتجات وتحليل ربحية المنتجات وتقويم الاداء لاقسام مختلفة داخل المنشاة .
4. يؤدي تطبيق نظام التكاليف المعيارية الى زيادة درجة الوعي التكلفة لدى العاملين بالمنشاة
والاهتمام بتاثيرها على عملياتهم .
5. تساعد التكاليف المعيارية في تقويم الاداء والرقابة على التكاليف الصناعية وذلك باعتبارها
اهداف تسعى ادارة المنشاة الى تحقيقها ومقاييس للاداء الفعلي والرقابة على التكاليف عن
طريق تطبيق الادارة بالاستثناء ويقصد بذلك اهتمام ادارة المنشاة بتحليل الانحرافات المهمة
فقط .

يري الباحث ان كل هذه الفوائد والمزايا جميعها تهدف الي تتبع العمليات الانتاجية , ابتداء
من عملية التخطيط للانتاج الي الرقابة علي عناصر التكاليف , وذلك لضمان نجاح العملية
الانتاجية كما خططت لها ادارة المنشاة الصناعية , وذلك لتحقيق الاهداف التي تم التخطيط لها
من قبل ادارة المنشاة الصناعية .

1. جورج دافال غالي , المحاسبة الادارية , (: كلية تجارة جامعة عين شمس، 2006م).
2. المرجع السابق، ص 39_30_31.

الفصل الثاني

الرقابة على عناصر التكاليف

يتناول الباحث في هذا الإطار النظري للرقابة على عناصر التكاليف من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول : مفهوم الرقابة وأنواعها وأهميتها

المبحث الثاني : الرقابة على عناصر التكاليف

المبحث الاول

مفهوم الرقابة وانواعها

اولاً: مفهوم الرقابة:

عرفت الرقابة بانها العمل المكرس لتحقيق تطابق العمليات مع الاهداف والغايات التي سبق تحديدها , هذا بالاضافة الى ان الرقابة تشتمل على عمليات قياس اداء المرؤسين والمنظمة وتصميمها للتأكد من ان الاهداف والخطط المرسومة قد نفذت بشكل سليم (1) , و عرفت بانها اجراءات بمقتضاها يتم التأكد من ان الاهداف المخططة والسياسات الموضوعية والاجراءات المتعلقة بها يتم تنفيذها وان نتائج ذلك التنفيذ في الحدود المخطط لها (2) . (1) وُعرفت بانها عبارة عن جهد منتظم لوضع معايير للاداء بناء على الاهداف المخططة وتصميم نظم للتغذية العكسية للمعلومات ومقارنة الاداء الفعلي مقابل المعايير الموضوعية مسبقاً وتحديد ما اذا كانت هناك انحرافات وقياس اهميتها واتخاذ اي اجراء لضمان ان موارد المنشأة يتم استخدامها باعلى كفاءة وفعالية ممكنة لتحقيق اهدافها الكلية (3) , وعرفت بانها العمل المستمر على تحقيق التكامل المنشود بين الاداء الفعلي والاداء المخطط (4) وُعرفت ايضا بانها التحقق من الاداء الفعلي تحقق وفق ماهو موضوع او مخطط له من قبل (5) . من التعريفات السابقة يستنتج الباحث ان الرقابة هي :

- 1.هي الجهد المبذول من قبل الاداريين لتنفيذ الخطط الموضوعية للعمليات الانتاجية لتحقيق الاهداف وقياس الاداء من قبل المرؤسين والمنشأة .
 - 2.هي الاجراءات التي تقوم بها المنشآت الصناعية للتأكد من ان الخطط والاهداف التي وضعت تسير علي الوجهة المطلوب وان النتائج هي وفق الخطط الموضوعية .
 3. هي عملية المتابعة للمعايير الموضوعية للعمليات الانتاجية , وتنفيذها وفقاً لما هو مطلوب للتأكد من ان النتائج تطابق للمعايير الموضوعية .
 4. هي عملية الترجمة الادارية للخطط في المنشأة والاداء الفعلي بغرض تحقيق الاهداف .
 5. هي عملية التأكد من ان الخطط الموضوعية تنفذ كما خطت لها المنشأة .
- بناءً علي الاستنتاج اعلاه يعرف الباحث الرقابة بانها الاجراءات المستمرة والعملية المتكاملة للتأكد من ان الخطط التي وضعت في المنشأة تنفذ علي الوجهة المطلوب ومطابقة للاداء الفعلي للوصول الي الاهداف المخطط لها في المنشأة الصناعية .
- يري الباحث ان مفهوم الرقابة هو تتبع الخطوات الانتاجية التي خطت لها المنشأة وفق معايير وضعتها مسبقاً , لتحقيق الخطة الانتاجية علي الوجهة المطلوب .

1 . ايمان عثمان عبد الله حسين , مرجع سابق , ص 45 .

ثانياً: أهمية الرقابة على التكاليف :

لا تستطيع اي منشأة ان تعمل بصورة خالية تماماً من الرقابة على تكاليفها لذلك تظهر أهمية الرقابة في صلتها الوثيقة بوظيفة التخطيط .

فهي وسيلة المدير للتأكد من تحقيق الاهداف ووضع الخطط موضع التنفيذ بالنمط المرسوم كما ان الرقابة على التكاليف تتيح للمدير امكانية الكشف عن العوائق التي تقف ازاء تنفيذ الخطط , وتشعره في الوقت المناسب بضرورة تعديلها بشكل كلي او الاخذ باحدى الخطط البديلة كما ان شان الرقابة هو شان التخطيط فهي تنظر الى الامام اذ ان افضل انواع الرقابة هي القدرة على تصحيح الاخطاء ومعالجة الانحرافات بعد وقوعها.

يري الباحث ان أهمية الرقابة علي التكاليف تتمثل في انها المدخلات الادارية التي تتبعها الادارة للحصول علي مخرجات متمثلة في وحدات انتاجية ذات تكلفة منخفضة , وترشيد صرف المواد الخام , والاستخدام الامثل للزمن المستغرق في العملية الانتاجية , وبالتالي نجاح الخطة الانتاجية بالنسبة للمنشأة الصناعية .

ثالثاً: اهداف الرقابة على التكاليف :

تعد الرقابة على التكاليف احد الوسائل الهامة لتحقيق مجموعة من الاهداف والتي تتمثل في الاتي:(1)

1. الحد من او ازالة الضياع والاسراف والترشيد في استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة بالمشروع .
2. العمل على خلق روح الابتكار والتجديد لدى الافراد العاملين بعنابر التشغيل او الخدمة الفنية للمنشأة .
3. ايجاد نظام للحوافز للعاملين مرتبطاً بنظام الرقابة على التكاليف .
4. تخفيض تكاليف الانتاج والتشغيل الى المستوى الذي يحقق الحجم المستهدف من الانتاج .
5. تحقيق سيطرة الادارة على العوامل التي تؤدي الى زيادة او تخفيض معدلات التكاليف بها .
6. اجراء الدراسات الشخصية .
7. تزويد ادارة المنشأة بالمعلومات اللازمة لاجراء التعديلات المراد ادخالها على اساليب الانتاج , او مصادر المواد الخام , او منافذ البيع والتوزيع , او تكوين هيكل العمالة بالمنشأة.

الرقابة علي التكاليف :

1. مفهوم الرقابة على التكاليف:

عرفت من قبل معهد المحاسبين الاداريين ومحاسبي التكاليف بانجلترا بانها نظام لضبط التكلفة لتشغيل منشأة معينة , وذلك من خلال نظام محاسبة التكاليف بالمنشأة . كما عرفها كاتب بقوله الرقابة على التكاليف : هي المقدرة على اخضاع التكاليف لسلوك مخطط .(2)

1. رمضان محمد غنيم ، مرجع سابق ، ص 18 .

كذلك عرفها اخر بانها تحقيق اهداف المنشاة باقل تكاليف ممكنة .

2. مقومات الرقابة على التكاليف :

من خلال المفاهيم السابقة يتبين ان الرقابة على التكاليف تقوم على الاتي⁽²⁾ :

- أ. وضع خطة للتكلفة .
- ب. تجميع البيانات الفعلية عن تكاليف التشغيل : ويتم ذلك في داخل الوحدة الاقتصادية والتي تم وضع خطة التكلفة لها .
- ج. يقوم نظام التكاليف بالوحدة الاقتصادية بتنفيذ نظام الرقابة على التكاليف وخاصة :
 - i. تبويب التكاليف الفعلية بالطريقة التي تساعد في تحديد البيانات الفعلية للانتاج .
 - ii. تحديد الفرق بين التكاليف الفعلية والتكاليف المخططة بهدف تحليل الانحرافات .
 - iii. التعرف على مسببات الانحرافات وذلك بمساعدة وتعاون جميع المستويات الادارية.
 - iv. تقديم التقارير اللازمة بادارة الوحدة , لاتخاذ القرارات المناسبة المتعلقة باجراءات تصحيح الانحرافات .

يري الباحث ان اهداف الرقابة علي التكاليف هو تتبع تطبيق المعايير التي وضعت من اجل تخفيض تكلفة الانتاج بصفة عامة , وتتبع الاستخدام الامثل للمواد الخام , وتجنب الخسائر التي تنتج من الاسراف الزائد في استغلال تلك المواد , وايضا تتبع العاملين لاداء اعمالهم في الزمن المحدد لها وتوجيه الزمن فقط لعملية الانتاج , لتنفيذ الخطط والمعايير التي وضعتها الادارة متمثلة في قراراتها تجاه العملية الانتاجية , وذلك لتحقيق الاهداف الادارية التي تم التخطيط لها من قبل ادارة المنشاة الصناعية .

رابعاً : مداخل الرقابة :

هنالك عدة مداخل للرقابة اهمها⁽³⁾ :

1. الرقابة التنفيذية :

هي التي تستخدم في عمليات الاشراف المتتابع على مواقع العمل المختلفة داخل المصنع.

تستخدم في ذلك عدة اساليب اهمها⁽⁴⁾:

- أ. تخطيط المصنع .
- ب. استخدام وتحديد مواصفات الانتاج .
- ج. تحديد اساليب الرقابة على جودة الانتاج .
- د. وضع جدولة الانتاج .

1. المرجع السابق , ص 46.

2. شوقي ناجي جودا , ادارة اعمال , منظور كلي , (عمان : دار حامد للنشر , 2000م) , ص 384.

3. رمضان محمد غنيم , مرجع سابق , ص 18

4. مرجع سابق , ص 14.

2. الرقابة الادارية التنظيمية :

هي الرقابة التي تركز على الاداء التنظيمي في مواقع العمل داخل المصنع وتتم الرقابة الادارية التنظيمية من خلال اساليب كثيرة منها (1)

- أ. التنظيم الاداري الذي بموجبه تتحدد اختصاصات السلطة والمسؤولية في ارجاء المشروع , كما يحدد لتنظيم العلاقات التنظيمية بين الوحدات الادارية الفرعية بالمشروع.
- ب. نظم الحوافز والجزاءات .
- ج. الرقابة المباشرة في مواقع العمل بواسطة المشرفين والملاحظين ورؤساء الاقسام والمديرين التنفيذيين.

3. الرقابة المالية:

تعد من اهم مداخل الرقابة, وتستخدم الرقابة المالية لتدعيم جوانب الرقابة الاخرى فجميع أنشطة المشروع تترجم في النهاية الى قيم مالية يستوجب الامر الرقابة عليها , ويعتبر التنظيم المحاسبي هو الادارة الرئيسية للرقابة المالية , وهذا التنظيم المحاسبي يتضمن الاساليب التي تهدف في النهاية الى تحقيق الرقابة المالية وهي :

- أ. تصميم المستندات وتحديد الدورات المستندية لها .
- ب. اجراءات الرقابة الداخلية .
- ج. محاسبة المسؤولية .
- د. المراجعة الداخلية .
- هـ. اجراءات قياس التكلفة والتقرير عنها .
- و. نظم واجراءات تقييم الاداء .
- ز. التكاليف الفعلية .

تتم عملية الرقابة المالية عن طريق مقارنة القيم الخاصة بالخطط والاهداف الموضوعة بالقيم الخاصة بالتنفيذ الفعلي لهذه الخطط ثم يجري بعد ذلك حصر وتحليل الفروق ومعرفة مسبباتها وتحديد المسؤولية عنها .

يري الباحث ان مداخل الرقابة تهتم بتتبع العمليات التنفيذية للعمليات الانتاجية من بد العملية الانتاجية الي ان تتم هذه العملية الانتاجية متمثلة في وحدات منتجة مكتملة الصنع وهذه المرحلة من الرقابة تسمى بالرقابة التنفيذية , والمرحلة الثانية تتمثل في العمليات الادارية المباشرة بتتبع العملية الانتاجية داخل المصنع , ويكون ذلك عبر التنظيم الاداري من خلال الاختصاصات والمسؤوليات , والحوافز والجزاءات , والرقابة المباشرة بواسطة المشرفين والملاحظين . والمرحلة الثالثة هي الرقابة المالية التي تتمثل في تتبع وفرض الرقابة علي الجوانب التي تتعلق بدفع الاموال علي مراحل العملية الانتاجية الي ان يصل المنتج اخر مرحلة في شكل منتجات مكتملة الصنع .

1. المرجع السابق ، ص 17 .

خامسا : انواع اساليب الرقابة :

ان معظم اساليب الرقابة يمكن تجميعها في واحدة من ثلاث انواع رئيسية هي (1) :

1. ادوات الرقابة التوجيهية .

2. ادوات الرقابة التفحصية .

3. ادوات الرقابة الدورية .

فيما يلي نتناول كل واحدة من الانواع الثلاثة بشيء من التفصيل :

1: ادوات الرقابة التوجيهية:

يطلق عليها في بعض الاحيان التنفيذية الامامية , وهي عكس التنفيذية العكسية , والتي يتم تصميمها بصورة تسمح بالتعرف على الانحرافات من استخدام بعض المعايير او تحديد الاهداف وعمل الاجراءات التصحيحية قبل اكمال سلسلة محددة من الافعال , فالسائق مثلاً يوجه السيارة للحيلولة دون خروجها من الطريق او انحرافها من الطريق او انحرافها عن الاتجاه السليم حتى يتمكن من الوصول الى المكان المنشود .

2: ادوات الرقابة التفحصية :

يطلق على هذا النوع من اساليب الرقابة ما يسمى الرقابة القائمة على نعم او لا , ويشتمل هذا النوع من الرقابة على عملية تفحصية تتطلب الموافقة على بعض جوانب الاجراءات المحددة او استيفاء شروط محددة قبل مواصلة العمليات ونسبة لان ادوات الرقابة التوجيهية توفر الوسائل اللازمة لاتخاذ الاجراءات التصحيحية، بينما يكون البرنامج جارياً فانها غالباً ما تعد اكثر اهمية واكثر انتشاراً من انواع الرقابة الاخرى , الا ان الرقابة التوجيهية نادراً ما تكون مكتملة ولذا فان ادوات الرقابة القائمة على نعم او لا تصبح ذات قيمة خاصة لوسائل الفحص المزدوج , وعندما تكون السلامة احد العوامل الرئيسية في العملية كما هو الحال في برنامج الانشاءات فان ادوات الرقابة القائمة نعم او لا تزود المديرين بهامش امان اضافة .

3 : ادوات الرقابة الدورية :

هذا النوع يدل من تسميته على انه يقوم بقياس النتائج التي تتمخض عن العملية بعد اكمالها , وفي هذه الحالة يتم تحديد اسباب الانحرافات من الخطة او المعايير الموضوعية ويتم تطبيق ما تم التوصل اليه على الانشطة المستقبلية المشابهة , هذا النوع من الرقابة يستخدم كاساس لمكافاة او تشجيع العاملين (قد يؤدي استيفاء المعيار الى حصول العامل على حافز مالي محدد) . يري الباحث ان للرقابة اساليب متعددة منها مايقوم علي توجيه العاملين وحثهم علي اداء اعمالهم الواجب عليهم عملها في المنشأة , ومنها مايقوم علي استجواب العاملين علي بعض الاسئلة واجابتهم عليها بلا اونعم لمعرفة لاستيفاء بعض الشروط قبل المواصلة في العملية الانتاجية , وايضا منها مايقوم علي قياس العملية الانتاجية بعد اكمالها .

1. ايمان عثمان عبد الله حسين , مرجع سابق , ص52.

سادسا: مبادئ الرقابة على التكاليف (1):

ان عملية الرقابة على التكاليف تستند الى مجموعة من المبادئ اللازمة لها تتمثل في الاتي :

1. مبدأ المعيارية .

2. مبدأ الضبط عند المنبع.

3. مبدأ محاسبة المسؤولية .

1: مبدأ المعيارية :

يقوم مبدأ المعيارية على اساس القيام بالبحوث العلمية والتجارب ووضع المواصفات والشروط والكميات الواجبة من عوامل الانتاج للشيء المراد معايرته هذه المواصفات والشروط والكميات هي ما تسمى بالمعايير وبعد الوصول الى هذه المعايير تقوم الادارة باصدار قرارات ملزمة للمسؤولين المختصين بضرورة يقصد بالمعايير طريقة انتاج معينة وكذلك تكلفة الانتاج بمنتهج معين وكذلك جودة معينة او ما تسمى بالمواصفات المعيارية .

2 : مبدأ الضبط عند المنبع :

يستند مبدأ الضبط عند المنبع الى اعتبار ان الرقابة على عنصر التكلفة يجب ان تبدأ من عنصر منبعه , فربط عنصر التكلفة بمنبع معين ومراقبة هذا العنصر عند ذلك المنبع لحظة حدوثه والتأكد من متابعة حدوث التكلفة مع المعيار المقرر له كماً ونوعاً يجعل من الممكن اكتشاف الانحراف وعدم استمرار حدوثه , مع تحديد المسؤولية عنه , غير ان الدقة في تطبيق مبدأ الضبط عند المنبع يرتكز الى ضرورة صحة تعين المنبع فتحديد منبع مخالف للعنصر يجعل الرقابة بغير ذي فائدة حيث تتشابك المسؤولية وتتعكس الامور ويصعب العلاج .

3 .مبدأ محاسبة المسؤولية :

يقوم هذا المبدأ على اساس ربط كل تكلفة بشخص معين , وان اي بند من بنود التكاليف يحدث في هذه المنشاه الا وهناك شخص مسؤول عن حدوثه .

تهدف محاسبة المسؤولية بصفة اساسية الى الرقابة وتقييم الاداء عن طريق تحديد مسؤولية العاملين بالمشروع ومستوياتهم المختلفة عن الاداء الفعلي في حدود السلطة والمسؤولية المخصصة لكل فرد عن احداث الاداء وبناءً على ذلك نجد ان محاسبة المسؤولية عن الاستخدامات والموارد , فمن المعروف ان الرقابة لا يمكن ان تتم الا عن طريق (الافراد) ومن ثم توجه التكاليف بحيث تصبح العلاقة واضحة ومفهومة بين:

أ. العمليات والانشطة وتكاليفها .

ب. تصرفات الافراد والمسؤولية عنها .

ان تطبيق هذا المبدأ يسهل عمليه المسالة المحاسبية التي تظهر من مواطن الضعف والقوة والمسؤولية عنها , وذلك من تلاقي الاسراف والضياع في المستقبل.

1. رمضان محمد غنيم، الرقابة على التكاليف ، مرجع سابق ، ص41.

يري الباحث ان هذه المبادي هي الاساس لكل العمليات الانتاجية فنجد ان مبداء المعايرة يقوم علي عمل البحوث والتجارب ووضع المواصفات والشروط والكميات للشئ المراد معايرته , ويوضح مبداء الضبط عند المصنع ان الرقابة علي التكلفة تبدأ من منع العنصر , وايضا يوضح مبداء المسؤولية ان كل تكلفة ترتبط بشخص معين ويكون مسؤول عنها .

سابعا : معايير اعداد النظام الرقابي :

ان اعداد نظام رقابي ما وتطبيقه لا يعني هدف في حد ذاته بل هو اسلوب تحقيق اهداف معينة تحدد, ادارة المشروع كما انها تحدد مجال تطبيق وعلى ادارة المشروع مراعاة مجموعة من المعايير في اعداد وتطبيق اي اسلوب رقابي داخل النظام الرقابي وتتمثل تلك المعايير في الاتي:⁽¹⁾

1. معيار الوضوح:

يجب ان يكون الاسلوب الرقابي المقترح واضح وسهل الفهم لمعرفة الافراد واقتناعهم به , وكلما كان الاسلوب واضحا ومفهوماً , كلما كان التطبيق للاسلوب على درجة عالية من الفاعلية.

2. معيار مراعاة الهيكل التنظيمي:

ان ارتباط الاسلوب الرقابي بمراكز المسؤولية وبالهيكل التنظيمي يوضح الدور المطلوب من كل فرد في كل مستوى سواء في مرحلة التخطيط والمتابعة او تحديد المسؤولية عن الانحرافات.⁽²⁾

3. معيار ميكانيكية النظام :

هنالك خطوات مطلوبة لاتمام ميكانيكية النظام هي :

أ. وضع الخطة وما تتطلبه من اهداف وطرق ومعدلات .

ب. قياس الاداء الفعلي بالسرعة والدقة المناسبة .

ج. مقارنة الاداء الفعلي بالمخطط مع تحليل الفروق وتفسير سلوكها والتقرير عنها الى المستويات الادارية المسؤولة .

د. الاجراءات المصححة بما في ذلك اعادة وضع الخطة وبدون هذه الخطة لا تكتمل الحلقة الرقابية للتحكم في التكاليف .

4. معيار ديناميكية النظام :

ان الرقابة هي عملية حركية مستمرة تتطلب دائماً التوصل الى تحسين المعايير بهدف تنمية الكفاية , وعلى ذلك فان النظام يجب ان يتصف بالحركية ايضاً ويوجه الادارة بالاستمرار نحو الاداء الافضل والتفكير الدائم في المستقبل .

5. معيار الاسلوب المناسب للنشاط المناسب :

يجب ان يتناسب الاسلوب الرقابي المختار مع طبيعة احتياجات الانشطة فالنشاط وطبيعته واهميته ودوره في تحقيق الهدف العام للمشروع تحدد درجة الرقابة المطلوبة.

¹ محمد محمد الجزار , الرقابة علي التكاليف , (القاهرة : مكتبة عين شمس , 1991م) , ص 21 .

² المرجع السابق . ص 21 .

يرى الباحث ان الرقابة الفعالة على تكلفة المنتج ووضع معايير لهذه التكلفة يؤدي الى تحقيق الاهداف التي تم التخطيط لها من قبل المنشأة الصناعية . و معايير النظام الرقابي تتمثل في ان يكون المعيار واضحا وسهل الفهم و غير قابل للتاويل , ويجب ان يراعي المعيار الهيكل التنظيمي للمنشأة , ومنها ما يهدف الي تحسين المعايير بغرض تنمية الكفاية , ومنها ما يهتم بالانشطة المناسبة في المجال المناسب بالنسبة لتحقيق اهداف المنشأة .

ثامنا : مجالات استخدام الرقابة :

- تمارس الادارة وظيفة الرقابة على جميع الانشطة , واهم المجالات التي تستخدم فيها هي⁽¹⁾ :
1. الرقابة على الاهداف لضمان تحقيق الاهداف المرجوة والتأكد من ان الاهداف واضحة لجميع العاملين .
 2. الرقابة على السياسات وتهدف الى التأكد من ان الاعمال تسير وفقا للسياسات المقررة والقواعد التي تحكمها .
 3. الرقابة على الاجراءات وتهدف الى التأكد من ان الالتزام باجراءات العمل المقرره , مدى الحاجة الى تعديل هذه الاجراءات بغرض سير العمل .
 4. الرقابة على التنظيم وتهدف الى مراقبة الالتزامات بالتخطيط التنظيمي المحدد لوجه النشاط والتقسيمات التنظيمية ومواصفات الوظائف وخرائط العمل واجراءته والدور المحدد للوحدات الاستثمارية وغيرها .
 5. الرقابة على تطوير القوى العاملة , ومدى الالتزام بسياسات الاختيار وبرامج التدريب وتقدير الكفاءة وسياسات الاجور .
 6. الرقابة على التكلفة وتهدف لتلافي ظواهر الاسراف وهدر الاموال والوقوف على اسبابها واتخاذ ما يلزم من اجراءات علاجية.
 7. الرقابة على المصروفات الراسمالية تعتمد على موازنة المصروفات الراسمالية في ضوء سياسات الاستثمار .
 8. الرقابة على خط الانتاج وتهدف الى التأكد من ان المنتجات تتطابق اذواق المستهلكين , وانها تدعم المركز التنافسي في المنشأة بالنسبة للنوع والجودة والسعر والخدمة وبحث طريقة التوزيع.
 9. الرقابة على الاسعار وتهدف الى النظر في مدى ملائمة الاسعار المحددة في ظل تكاليف الانتاج.
 10. الرقابة المالية وتشمل الرقابة على تكاليف العمليات والمركز النقدي في التأكد من قدر المنشأة علي الوفاء بالتزاماتها في مواعيدها , ومقارنة الوضع الفعلي مع المقدر.

1.د. بشير العلق , اسس الادارة الحديثة , (عمان : دار البازوري للنشر والتوزيع , 1999م), ص 349_351.

11. الرقابة على الأرباح والخسائر , وذلك بمراقبة تحقيق الأرباح والخسائر سوى بالنسبة لوحدات المنشأة او لمنتجاتها , للوقوف على مدى امكانية تلافي الخسائر ان وجدت .

12. الرقابة على العلاقات الخارجية سواء ان كانت مع الجمهور او العملاء او النقابات او الحكومة .

13. الرقابة على الكفاءة الادارية بمراقبة مدى فاعلية ادارة المنشأة في مختلف المستويات الادارية .

14. الرقابة الشاملة او الرقابة على الاداء الكمي للمنشأة وتشمل الرقابة على جميع اوجه النشاط بالمنشأة في جميع اقسامها وعلى مستويات كل الادارات والعاملين فيها , وتهدف الى تقييم الاداء الكمي للمنشأة .

يري الباحث ان مجالات استخدام الرقابة متعددة الاغراض لكن من اهمها الرقابة التي تهتم بعناصر التكاليف من مواد خام مباشرة وعمالة مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة , او الرقابة على التكاليف الخاصة بالانتاج .

تاسعا : معوقات الرقابة :

هناك عدة مشاكل رقابية تواجه المنشأة نتيجة لفهم الخاطئ للرقابة والدور الذي تقوم به وهذه المشاكل ناتجة عن اسباب متعددة , وتعتبر من معوقات العمل الرقابي وهي كالآتي⁽¹⁾ :

1. مشكلة الرقابة على اداء العمالة :

ان الرقابة على اداء الافراد من اكثر المهام صعوبة خاصة في ظل فقدان هيبة المشرف ورئيس العمل , ولكن بمجرد شعور الفرد بان هناك من سيراجع عمله ويكتشف ما قد يقع فيه من اخطاء يجعله اكثر حرصاً في الاداء , وفي تحقيق ومحاولة تبريره , وهذه المشاكل منشأها عدم الحزم من جانب الادارة , وعدم الاحساس بالمسؤولية والواجب من جانب الافراد .

2. مشكلة الرقابة على المنتجات والخدمات :

في كثير من الوحدات الاقتصادية والخدمية لا يوجد الاهتمام الكافي بالالتقان , ويمبع دور الرقابة في الجوده , خاصه عندما تكون هذه الرقابة تحت سيطره رجال الانتاج انفسهم , فكثيرا ما تصدر تقارير الرقابة في صالحهم , ولا تشير صراحة الي الاخطاء او العيوب تحت ستار المسموحات في المواصفات .(2)

3. مشكله التخطيط والرقابة علي الخطط :

بالرغم من التركيز علي ضروره الالتزام بالخطط الموضوعه والرقابة علي تنفيذها خصوصا في القطاع العام , الا ان هذا الاسلوب الذي يعتمد على خطط محدده مقدماً . ومعتمدة من الادارة العليا لم يلق

1. احمد محمد المصري , التخطيط والمراقبة الادارية , (الاسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة , 2004م) , ص 4 .
1. المرجع السابق , ص 4 .

النجاح المنشود واصبح وسيلة سهلة لوضع خطط ظاهرها الطموح وباطنها اقل من الواقع او من الممكن ، اعتماداً على ان البيانات لدى المراقب قليلة ومضللة ولن يسهل عليه اكتشاف كل الحقيقة.

4. مشكله الرقابة على الانتاجية :

اذا كانت الانتاجية احد المؤشرات الهامة التي توضح مدى تقدم المنشأة في تحقيق اكبر المخرجات من المدخلات المحددة والمعلومة مقدماً ، فالواقع ان عدم فهم طبيعة هذا المؤشر والاتجاهات العكسية فيه التي قد لا يظهرها مباشرة امام المراقب يجعل من هذا المؤشر في بعض الاوقات وسيلة مضللة للرقابة .

5. مشكلة الخلط بين مفهوم الرقابة وغيرها من المفاهيم :

ان تعدد اجهزة الرقابة دون تنسيق وتحديد سليم لدور كل منها معناه الازدواجية والخلط وضياح الهدف وكذلك التعبير عن الرقابة بانها متابعة في بعض الاوقات ثم استخدام العكس قي اوقات اخرى الى خلق عدم ثقة في اساليب الرقابة والاستهانة بالمراقبين ومحاولة تضليلهم .

6. مشكلة الاحساس والالتزام بالوقت الملائم للاداء :

نظراً لعدم وجود مسؤوليات زمنية قياسية تستخدمها الوحدات الاقتصادية داخل العمل ، فالاحساس والالتزام بالوقت الملائم اصبح من الامور النادرة الوجود في القطاع العام والخاص وكثيراً من التعاقدات لا توفي بالتزاماتها في الوقت المحدد لها ، يترتب على ذلك الكثير من المشاكل التي تجعل من عملية الرقابة على الوقت صعبة وربما مستحيلة . ان بعض الوحدات الاقتصادية تزيد من ساعات العمل في شكل عمل اضافي لانجاز العمل ، وهذا معناه زيادة في التكاليف وتعويق لاعمال الرقابة على الاداء والوقت والتكلفة .

7. مشكله الامام بالتكلفه والتقييد بمستويات ملائمه⁽¹⁾:

لا بد للفرد الذي يعمل في الانتاج او خدمه للجمهور ان يدرك اهمية التكلفة ، وتقديم السلعة او الخدمة باقل تكلفة ممكنة ، ومن هنا تتم عملية رقابة ذاتية على التكلفة ، وهذا يساعد على تمكن الرقابة في التحكم في الاسراف المالي الذي قد يشيع في كثير من المواقع نتيجة لفقدان السيطرة على عناصر التكاليف المختلفة .

8. مشاكل الانضباط داخل مكان العمل :

من المشاكل التي تؤثر على فاعلية نظام الرقابة عدم وجود انضباط في مكان العمل ، وفي سلوكيات الافراد القائمين بالعمل ، وليس من السهل على الفرد او المتعامل مع المنشأة الوصول الى ما يبغيه في يسر وسهولة ، وهذا يجعل من الصعب عليه انجاز معاملاتهم في الوقت الملائم ، مما يجعلهم يتجهون الى المنشآت التي لديها نظام رقابي محكم .

2. المرجع سابق، ص 5 .

9. مشكلة عدم ادراك الضياع والفاقد :

يمثل الضياع جزءاً كبيراً من الطاقة الضائعة في مختلف المنشآت , ومرجع ذلك عدم المبالاة او عدم ادراك مدى تأثير هذا الضياع على التكاليف , وضياع الجهود البشرية والخدمات المستخدمة في غير الغرض المخصص لها , وكلما زاد حجم الضائع او المفقود كلما كان ذلك دليلاً على ضعف الرقابة وعدم فاعليتها .

10. مشكلة التحفيز الخاطيء :

لجأت بعض المنشآت الى تطبيق نظم للحوافز لا تستند الى قواعد سليمة , مما ادى الى نتائج غير مرغوبة كزيادة الانتاج على حساب جودة المنتج او زيادة الانتاج مع زيادة كبيرة في الاجور لا تتعادل مع النسب الملائمة للزيادة في التكاليف الصناعية . واذا لم يتحقق التكامل بين مكونات نظام للحوافز والنظام الرقابي المفروض عليه فلن تؤدي الحوافز اهدافها في زيادة الانتاج ورفع مستوى الجودة⁽¹⁾ .

11. مشكلة التسعير للسلع :

تشكي بعض الادارات من نظام التسعير الجبري والذي لا يراعي التكاليف الصناعية للمنتج مما يدفعها الى محاولة المواصفات او استخدام خامات اقل جودة وارخص ثمناً . لمحاولة تخفيض التكاليف وتحقيق هامش ربح .

هذا معناه ان سياسة التسعير الجبري تمثل عائقاً في تحقيق رقابة فعالة على التكلفة , وعلى المواصفات السليمة للمنتج .

11. مشكلة الحماية من المنافسة:

ان انصراف المستهلك المحلي عن السلع المحلية سببة انخفاض الجودة للسلع او عدم توفرها في الوقت الذي يحتاج اليها الناس , وفي حالة فرض حماية للسلع المحلية وعدم استيراد مثيلاتها الاجنبية بدعوي حماية الصناعة المحلية فان ذلك يؤدي الى عدم اتقان العمل والانتاج المحلي , وهذه من احدى مشاكل النظام الرقابي .

يرى الباحث ان الرقابة المستمرة في المنشآت الصناعية تساعد الادارة في القيام بوظائفها الادارية في السيطرة التامة على المنشأة وممتلكاتها التي تدخل في صناعة المنتجات من مواد خام مباشرة والمتابعة الدورية للعاملين بهذه المنشأة للقيام بواجبهم على الوجه الاكمل ويؤدي ذلك إلى الحفاظ على مسار المنشأة الانتاجي وتحقيق اهدافها التي تم التخطيط لها وفقاً للخطة السنوية .

كما ان الرقابة على المنشآت الصناعية تؤدي إلى تحقيق أهداف المنشأة برغم من المشاكل والمعوقات التي تعوق الرقابة الا انها تحقق الغرض المطلوب لدى المنشآت الصناعية.

1. الرجع السابق . ص 4 .

المبحث الثاني

الرقابة على عناصر التكاليف

اولا : الرقابة علي تكاليف المواد :

تشكل المواد الاولية نسبة عالية من تكلفة الكثير من المنتجات (قد تصل الى نسبة تعادل 53 في المائة الى 85 في المائة) وتتعكس الوفرات في تكاليف المواد على الارياح التي تتحقق من المنتج . واذا كان ربح منتج ما 10 جنية وتكلفة المواد 50 جنية فان تخفيضاً بنسبة 5 في المائة في تكلفة المواد يؤدي الى لزيادة الربح بنسبة 25 في المائة . وتستثمر المنشآت الصناعية مبالغ كبيرة في مخزون المواد لضمان تدفق الانتاج وللاعتبارات الاقتصادية الاخرى .

تعتبر الرقابة المحكمة على المواد وتكلفتها ضرورية . ولا تقتصر هذه الضرورة لحمايتها فقط , ولكن ايضاً لتخفيض الضياع الى ادنى حد ممكن . ويمكن تحقيق استغلال افضل للموارد , او القضاء على احتمالات الاحداث التالية⁽¹⁾ :

1. ان تتاح المواد بالجودة المطلوبة وفي وقت الحاجة اليها .
2. تشتري المواد عند الحاجه اليها فقط , وبالكمية الاقتصادية .
3. شراء المواد الاولية بافضل الاسعار المتاحة , وبما يضمن الحصول على الخصوم .
4. ان يكون تدفق المعلومات والمستندات خلال نظام شراء المواد الاولية في اطار رسمي ومحكم .

5. ان تتم المحافظة على المواد الاولية حتى لا تتعرض المنشاة لخسارة , وذلك للرقابة على كميات المخزون وتداوله بأسلوب صحيح وملائم .
6. تصرف المواد وفقاً لاجراءات محددة وبناء على اعتماد الشخص المسئول , كما تتم المحاسبة عنها وفقاً لتطلبات نظام محاسبة التكاليف المطبق .

7. يجب ان تكون جميع المواد وفي جميع الاوقات في اطار مسؤوليات افراد معينين .
- يري الباحث ان الرقابة علي تكلفة المواد يقصد به تتبع المواد الخام التي تدخل في عملية الانتاج , مثلاً ماهي الكمية التي تحتاج اليها هذه الكمية من المنتجات وكم تكلف قيمتها , وما سعر الشراء الافضل بحيث ننتج المنتج باقل تكلفة ممكنة .

تتمثل في تكلفة المواد والمستلزمات السلعية المستخدمة في الانتاج والتي تتضمن المواد الخام والمواد المصنعة والزيوت والشحوم ومواد النظافة⁽²⁾ وغيرها . ان التمييز بين المواد والانتاج يتوقف على طبيعة العمليات الصناعية حيث تعتبر المنتجات النهائية لبعض الصناعات مواد بالنسبة لمشروعات اخرى فالقطن المحلوج يعتبر منتجاً نهائياً لمعالج الاقطان بينما هو مواد خام لمصانع الغزل .

1. د. كمال خليفة ابوزيد , الرقابة على عناصر التكاليف , ص ص 17 - 18 .
2. د. كمال خليفة ابو زيد . الرقابة على عناصر التكاليف . ص ص 17_ 18 .

ثانياً: اهمية الرقابة على التكاليف :

لا تستطيع اي منشأة ان تعمل بصورة خالية تماماً من الرقابة على تكاليفها لذلك تظهر اهمية الرقابة في صلتها الوثيقة بوظيفة التخطيط .

فهي وسيلة المدير للتأكد من تحقيق الاهداف ووضع الخطط موضع التنفيذ بالنمط المرسوم كما ان الرقابة على التكاليف تتيح للمدير امكانية الكشف عن العوائق التي تقف ازاء تنفيذ الخطط , وتشعره في الوقت المناسب بضرورة تعديلها بشكل كلي او الاخذ باحدى الخطط البديلة كما ان شان الرقابة هو شان التخطيط فهي تنظر الى الامام اذ ان افضل انواع الرقابة هي القدرة على تصحيح الاخطاء ومعالجة الانحرافات بعد وقوعها.

يري الباحث ان للرقابة علي التكاليف اهمية كبيرة تتمثل في الرقابة علي المواد المباشرة ووضع المعايير لها ومتابعة اسعارها وصرفها بالطريقة المثلي من غير اسراف وهدر يؤدي الي فقدان بعضها او تلفها , وللرقابة ايضا اهمية علي العمالة المباشرة وذلك بالتحكم في زمن العملية الانتاجية بان لا يضيع في شؤون اخر لاتعود علي المنشأة بفائدة , ومتابعة العاملين وتحديد ساعات العمل اليومية وتحديد اجر كل عامل للساعات التي بذلها في العملية الانتاجية , ولها دورو اهمية في التكاليف الصناعية غير المباشرة في متابعة النفقات الادارية من ايجار المنشأة ومصاريف الاعلان والتسويق .

ثالثا: اهداف الرقابة على التكاليف:

تعد الرقابة على التكاليف احد الوسائل الهامة لتحقيق مجموعة من الاهداف والتي تتمثل في الاتي: (1)

1. الحد من او ازالة الضياع والاسراف والترشيد في استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة بالمشروع .
2. العمل على خلق روح الابتكار والتجديد لدى الافراد العاملين بعنابر التشغيل او الخدمة الفنية للمنشأة .
3. ايجاد نظام للحوافز للعاملين مرتبطاً بنظام الرقابة على التكاليف .
4. تخفيض تكاليف الانتاج والتشغيل الى المستوى الذي يحقق الحجم المستهدف من الانتاج .
5. تحقيق سيطرة الادارة على العوامل التي تؤدي الى زيادة او تخفيض معدلات التكاليف بها .
6. اجراء الدراسات الشخصية .
7. تزويد ادارة المنشأة بالمعلومات اللازمة لاجراء التعديلات المراد ادخالها على اساليب الانتاج , او مصادر المواد الخام , او منافذ البيع والتوزيع , او تكوين هيكل العمالة بالمنشأة.

1. رمضان محمد غنيم . مرجع سابق . ص 18 .

8. يري الباحث ان للرقابة اهداف متعددة من اهمها زيادة ارباح المنشأة وتخفيض تكلفة المنتجات , والترشيد في استخدام المواد المباشرة والعمالة المباشرة بالمنشأة , وايجاد نظام للحواجز وخلق روح الابتكار , وتحقيق السيطرة الادارية علي المنشأة .

رابعاً : مداخل الرقابة:

هنالك عدة مداخل للرقابة اهمها :

1. الرقابة التنفيذية :

هي التي تستخدم في عمليات الاشراف المتتابع على مواقع العمل المختلفة داخل المصنع . تستخدم في ذلك عدة اساليب اهمها (1):

أ . تخطيط المصنع .

يقدم نظام المخزون المستمر اسلوباً رقابياً أفضل مما يقدمه نظام المخزون الدوري حيث يقدم الاول معلومات فورية افضل , وتساعد هذه المعلومات الادارة على ممارسة رقابة فعالة على مخزون المواد , وربما لا تطبق بعض الشركات الصناعية انظمة المخزون المستمر لان تكلفة استخدامها اعلى من تكلفة استخدام طريقة المخزون الدوري . وقد يكون من الافضل تحليل التكاليف والمنافع المترتبة على اي من النظامين ثم تطبيق افضلها .

تتحقق الرقابة على المواد عن طريق العديد من الاساليب , ونذكر اهمها فيما يلي (2) :

1. التنظيم : حيث يمارس الافراد الرقابة , ولذلك فان التنظيم السليم واختيار الافراد ذوي الكفاءة والقدرة لهما الاولوية لتحقيق رقابة فعالة على تكلفة(3)المواد الاولية .

2. الرقابة المادية : وتتناول عمليات الاستلام والصرف والمحافظة على المخزون ويتم حصر المخزون على اساس العدد والوزن واتباع الطرق السليمة في سبيل ذلك , ويجب فرض الرقابة على الخسائر المحتملة في المواد ومحاولة استرداد قيم المواد الراكدة والتخلص منها كما يجب ان تحاول المنشأة الوصول بالخسائر الى ادنى ما يمكن , وان تحاول استرداد اقصى ما يمكن من المخلفات الناتجة عن العمليات الصناعية .

3. السياسات الادارية : تشمل اعداد السياسات اللازمة للشراء بحيث يتم وفقاً لاقبل الاسعار المتاحة, وان تطبق الخطط اللازمة للحصول على الكميات اللازمة من المخزون التي تصل بتكلفة المواد الى الوضع الامثل .

4. الانظمة المستخدمة : يجب تصميم نظام الاحتياجات من المواد الأولية بطريقة جيدة تمكن الادارة من تقدير احتياجاتها وتخطيط مخزون المواد بطريقة سليمة بحيث تفي باحتياجات المواد . وسوف يساعد مثل هذا الاجراء على تفادي تكديس المخزون وعدم اللجوء الى اجراءات الشراء السريع .

1. المرجع سابق، ص14.

2. د. كمال خليفة ابوزيد , المرجع سابق , ص ص 18 _ 19 .

5. الرقابة خلال اعداد المعايير والموازنات التقديرية : لاغراض الرقابة الفعالة بملي تكلفة المواد الاولية , يجب اعداد المعايير والموازنات الخاصة باستهلاك المواد واسعار الشراء وكميات المخزون من المواد كما يجب تحديد نسب للفاقد المسموح به (العادي) والمخلفات الناتجة من الانتاج .

6. يعتبر اعداد المعايير والموازنات بمثابة الخطوة الاولى في الرقابة وتتطلب الخطوات الاخرى ما يلي⁽¹⁾:

- أ. قياس الاستخدام الفعلي من المواد , والاسعار الفعلية التي يتم بها الشراء .
 - ب. مقارنة البيانات الفعلية بالمقادير التي توضحها المعايير والموازنات التقديرية وتحديد الاختلافات بينها (ويطلق عليها عادة انحرافات التكاليف) .
 - ج. اعداد التقارير التي توضح البيانات الفعلية والانحرافات .
 - د. البحث عن اسباب الانحرافات , وتعيين المسؤولين عنها .
 - هـ. القيام بالتصرفات اللازمة لتصحيح الاوضاع ومنع حدوث الانحرافات .
 - و. تقديم التقارير الى الادارة عن نتائج تصحيح الاخطاء .
- يري الباحث ان للرقابة مداخل منها الرقابة التنفيذية التي تهتم بالاشراف للعملية الانتاجية والتخطيط والتنظيم والسياسات الادارية وتصميم الانظمة ووضع الموازنات داخل المنشاة الصناعية .

خامسا : الفرق بين الرقابة باستخدام التكاليف المعيارية وتخفيض التكاليف:

تتطلب عملية الرقابة على التكاليف القدرة على اخضاع التكاليف لسلوك مخطط يهدف الى الوصول بالتكاليف الى المستوى المعياري الذي تم وضعة تحت ظروف محددة . لذلك فان احكام الرقابة على التكاليف يؤدي الى تخفيض التكاليف اذا ما ارتكزت على اساليب التحليل الكمي , وبحوث العمليات واساليب الهندسة الادارية , وضبط الانتاج وكذلك اساليب التحليل السلوكي مثل تنمية الحوافز , وتنشيط البحوث وتنمية روح الابتكار , وتقديم الاختراعات الخاصة بتسهيل الانتاج ومحاربة الضياع .

فالمعيار الذي تم وضعة يعتبر هدف تسعى الوحدات الاقتصادية الى تحقيقه ومقياساً لرقابة عناصر التكاليف . اما تخفيض التكاليف فانها عملية تتطلب اجراءات واساليب الرقابة على التكاليف , كما انها تتطلب دائما تحديد المعايير وعلى جميع المستويات الادارية باساليب مختلفة سواء كانت كمية او سلوكية.⁽²⁾

لذلك فان اسلوب تخفيض التكاليف لا ينظر الى المعيار على انه هدف بل هدف يمكن ادخال تحسينات عليه على اساس ان الوحدة الاقتصادية في حركة مستمرة , والظروف المحيطة به في

1 . علي محمد علي , محاسبة التكاليف , (الخرطوم : جامعة النيلين . كلية التجارة , 2017) .
2 . د. احمد حلمي جمعه , محاسبه التكاليف المعيارية , مرجع سابق , ص ص 133 _ 134

تغير مستمر حيث تتوقع منه امكانية تخفيض التكاليف , وعلى ذلك فتخفيض التكاليف يعني الانتقال من مستوى التكلفة الحالي الى مستوى اقل منه , ويتطلب ذلك تغير في الظروف التي تحسب على اساسها التكاليف بحيث يمكن الوحدة الاقتصادية من انتاج نفس المنتج بتكلفة اقل . وما هو جدير بالذكر ان الهدف النهائي لكل من الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف هو تحقيق الكفاية في استخدام الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية بالاضافة الى ان تخفيض التكاليف يساهم بقدر اكبر في الرقابة على التكاليف عن طريق البحث المستمر وتنمية روح الابتكار للوصول الى افضل استغلال للموارد المتاحة.

يري الباحث ان الرقابة باستخدام التكاليف المعيارية يهدف بالوصول بالتكاليف الى المستوى المعياري بينما يهدف تخفيض التكاليف الى ادخال تحسينات في العملية الانتاجية .

سادسا : تخطيط ورقابة مخزون المواد :

يتكون المخزون من ثلاثة عناصر رئيسية:

1_ المواد والمهمات : تشمل المواد الاولية اللازمة للعملية الصناعية , وكذلك المهمات التي تلزم لتشغيل المصانع التي تستخدم بشكل مباشر في العمليات الصناعية . وتعمل المواد بتكلفة المواد الاولية المباشرة , كما تحمل المهمات بتكلفة اقتنائها .

2_ الإنتاج تحت التشغيل: يقصد به الانتاج في المراحل الوسيطة , ويحمل بتكلفة المواد الاولية وتكلفة العمل والتكلفة الصناعية غير المباشرة التي استخدمت او ساهمت في عمليات انتاجه حتى المرحلة التي وصل إليها.

تعتبر تلك الملفات احد اهم وسائل تحقيق الرقابة في دورة الانفاق حيث تساعد على التغلب على المخاطر والاطء التي يمكن حدوثها في هذه الحالة ولعل من اهمها ما يلي⁽¹⁾ :

1. طلب شراء واستلام اصناف غير مطلوبة او اكثر من اللازم بما يؤدي الى وجود اموال مجمدة وزيادة في تكلفة الاحتفاظ بالمخزون .

ب. التعامل مع موردين غير مصرح لهم بما قد يؤدي الى وجود تلاعب معهم .

ج. اخطاء في تحديد قيمة المشتريات بالفاتورة بما قد يؤدي الى زيادة او نقص في قيمة المبالغ المسددة مقابل تلك المشتريات.

د. اخطاء في ترحيل عمليات المشتريات بما قد يؤدي الى زيادة او نقص في ارصدة حسابات الموردين . او المصروفات او الاصول او المشتريات , وبالتالي التأثير بالسلب او بالايجاب على نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي .

5. عدم السداد للموردين خلال فترة تعجيل الدفع , وبالتالي عدم الاستفادة من الخصومات المتاحة , وبالتالي زيادة تكلفة المشتريات .

1. المرجع السابق . ص 225 .

6. السداد للموردين عن مشتريات لم يتم استلامها بعد , وبالتالي فقدان مبالغ نقدية , وزيادة تكلفة المشتريات .

وللتغلب على تلك المخاطر يلزم تحقيق رقابة فعالة على كافة عمليات دورة الانفاق الامر الذي يتطلب ضرورة تحديد نقاط الرقابة المتمثلة في النقاط الست التالية . الحاجة للشراء ثم اعداد امر الشراء وارسالة للمورد ثم الاستلام ثم الارسال للمخازن ثم استلام فاتورة المورد واخيراً سداد قيمة المشتريات :

ولذلك ينبغي وضع مجموعة من الاجراءات الرقابية المناسبة لتلك النقاط الست السابقة, والتي يمكن تصورها من خلال ما يلي : (1)

أ. ضرورة اجراء تصميم عملي ملائم لكافة المستندات المستخدمة في دورة الانفاق مثل طلب الشراء و امر الشراء وغيرها من المستندات السابق الاشارة اليها من قبل .

ب. ضرورة التحقق من دقة كافة البيانات الواردة بتلك المستندات المستخدمة وخصوصاً البيانات الواردة في اوامر الشراء وتقارير الاستلام وفواتير الشراء الواردة من الموردين.

ج. ضرورة تحديد نقاط الربط والاتصال الملائمة بين مختلف النظم التطبيقية الفرعية المكونة لدورة الانفاق والتي تشمل كل ما سبق .

د. ضرورة الاستخدام الجيد لنقاط الربط والاتصال المحددة لتحقيق التزواج او لتقادي التزواج بين مختلف النظم التطبيقية الفرعية المكونة لدورة الانفاق وبما يتناسب مع مجموعة الاجراءات الرقابية الملائمة .

هـ. ضرورة اعداد المستندات المستخدمة في دورة الانفاق من عدة نسخ وتبادلها بين الاقسام والوظائف المختصة الامر الذي يساهم بالضرورة في تحقيق الاستخدام الامثل لنقاط الربط والاتصال المحددة .

و. ضرورة تصحيح الاخطاء المكتشفة اثناء التنفيذ اولاً باول .

ز. ضرورة حفظ كافة المستندات الخاصة بعمليات الشراء والسداد للموردين سلسلة حتي يسهل مراجعتها فترياً .

لتحقيق الفعالية المرجوة في مجال ضبط ورقابة تكلفة المواد من خلال دورة الانفاق يقتضي الامر اعداد عدة تقارير لعل من اهمها :

1. تقرير يضم كافة طلبات الشراء المقدمة من الاقسام المختلفة بالشركة .
2. تقرير يضم كافة اوامر الشراء المرسله للموردين (2) .
3. تقرير يضم اوامر الشراء المرسله للموردين والتي لم يتم استلامها بعد , واسباب ذلك , وتأثيره.
4. تقرير يوضح حالة المخزون .

1. السيد عبد المقصود ديبان , المرجع السابق , ص 225 .
2. د. السيد عبد المقصود ديبان , مرجع سابق ص 226.

5. تقرير يختص بالفواتير المستلمة من الموردين .

6. تقرير يختص بالشيكات المحررة للموردين .

7. تقرير يختص بتحليل المشتريات | الموردين والاصناف الخاصة بكل منهم .

8. تقرير يختص باعمار حسابات الموردين وشروط الشراء من كل منهم .

9. تقرير يختص بالفواتير مستحقة السداد للموردين

يري الباحث ان التخطيط والرقابة علي مخزون المواد الخام يعتبر من اهم الخطوات التي تبدا بها المنشآت الصناعية لا المخزون هو اساس العملية الانتاجية لولاة لما وجدت بضاعة مكتملة الصنع , فنجد ان للرقابة دور هام في الحفاظ علي مخزون المواد الخام , والانتاج تحت التشغيل, والبضاعة مكتملة الصنع , في الحفاظ علي هذا المخزون من التلف والهدر في صرف المواد الخام , والحفاظ علي البضاعة المكتملة الصنع الي ان يتم تسليمها الي وكلاء المصنع .

سابعا : التبويب النوعي لعناصر التكاليف :

1. تكلفة العمل :

تتمثل هذه التكلفة في كل ما تدفعا او تتحملة المصانع في سبيل الحصول على خدمات العمل الانساني سواء كانت خدمات ذهنية او عضلية او غيرها .

2. تكلفة الخدمات :

تتمثل هذه في تكلفة الخدمات اللازمة لاكمال دورة الانتاج والبيع بخلاف تكلفة المواد وتكلفة العمل , ومن ذلك تكلفة الصيانة والابحاث والاهلاكات والايجازات وغيرها . يري الباحث ان تصنيف التكاليف في المنشأة الصناعية جا معبرا عن ماهي تكلفة العمل , فهي التكلفة المدفوعة للحصول علي خدمات العمل الانساني اذا كانت ذهنية او عضلية .

ثامنا: التبويب الوظيفي لعناصر التكاليف :

وفقاً للتبويب الوظيفي تصنف عناصر التكاليف بحسب الوظائف الرئيسية للمشروع , وذلك على النحو التالي :

عناصر تكاليف الانتاج :

تتمثل عناصر تكاليف الانتاج في كافة التكاليف المرتبطة بتحويل المواد الخام الي منتجات تامة والتي تتضمن⁽¹⁾ :

1. مواد انتاجية :

تشمل المواد الانتاجية المواد الخام , والمواد شبة المصنعة والتي تدخل في انتاج المنتج اضافة الي المواد الاخرى التي تساعد في الانتاج كالزيوت , والشحوم , ومواد التنظيف .

1. علي محمد علي , مرجع سابق , صص 15_ 16

2. اجور انتاجية :

تتمثل في تكلفة العمل الانساني والخاص بالانتاج سواء بشكل مباشر كما في حالة اجور العمال الذين يباشرون العمل على المايكنات , او بشكل غير مباشر كما في حالة عمال الخدمات .

3.خدمات انتاجية :

تشمل كل التكاليف اللازمة لاتمام العمليات الانتاجية بخلاف المواد والاجور الانتاجية , وهذه الخدمات قد يتم الحصول عليها من داخل المصنع , كما في حالة وجود قسم للصيانة او للبحوث وغيرها , كما يتم الحصول عليها من الغير خارج المصنع .

عناصر تكاليف التسويق :

تتمثل تكاليف التسويق في التكاليف التي تتحملها بهدف وصول السلعة او الخدمة الى المستهلك والتي تتضمن تكاليف التخزين والاعلان والترويج والبيع والنقل والشحن وابحاث التسويق , وتتضمن تكاليف التسويق العناصر الاتية :

1. مواد تسويقية :

هي المواد المستخدمة لاتمام عمليات البيع والتوزيع , والتي تشمل مواد اللف والحزم والتعبئة والتغليف , ومواد تشغيل سيارات البيع من وقود وزيوت وشحوم , وكذلك الادوات الكتابية اللازمة لاتمام عمليات التسويق .

2. اجور تسويقية :

تشمل الاجور والمرتببات والمزايا النقدية والعينية المرتبطة بالعاملين في الوظيفة التسويقية , ومن ذلك مرتببات وعمولات مندوبي البيع وعمولات وكلاء البيع ومرتببات سائقي سيارات التسويق وغيرها.

3. خدمات تسويقية :

هي عناصر تكاليف التسويق بخلاف المواد والاجور التسويقية . ومن ذلك ايجارات معارض البيع وتكاليف الدعاية والاعلان والتخزين وصيانة سيارات التسويق.

عناصر تكاليف ادارية وتمويلية :

تتمثل التكاليف الادارية في تكاليف التنسيق بين وظيفتي الانتاج والتسويق اما التكاليف التمويلية فهي تكاليف ادارة وتدبير الموارد المالية اللازمة لقيام المشروعات بوظائفها , وتتضمن التكاليف الادارية والتمويلية العناصر الاتية : (1)

1. مواد ادارية :

تشمل تكلفة المواد المستخدمة لانجاز الوظيفة الادارية , مثل الادوات الكتابية , والمطبوعات , ومواد النظافة , ومواد تشغيل سيارات الادارة .

2. اجور ادارية:

1 . علي محمد علي , مرجع سابق , ص ص 15 _ 16 .

تشمل الاجور والمرتببات والمزايا النقدية والعينية للعاملين في الادارة .

3. خدمات ادارية :

تشمل كل التكاليف الادارية عدا المواد والاجور الادارية , ومن ذلك ايجار مباني الادارة وتكاليف الصيانة لمباني الادارة والتدفئة والاضاءة والتلفون والاتصالات واهلاك مباني الادارة واهلاك الاثاثات الادارية والرسوم القضائية واتعاب مراجعي الحسابات وعمولات وفوائد البنوك .
يري الباحث ان التبيوب الوظيفي لعناصر التكاليف يوضح في اي موضع تكون هذه التكلفة , واي قسم تنتمي اليه , فنجد ان هنالك تكلفة مباشرة ترتبط بقسم الانتاج , واخري ترتبط بقسم التسويق والمبيعات , وايضا هنالك تكلفة ترتبط بقسم الادارة , وبعضها يرتبط بقسم الخدمات .

تاسعا: تبويب عناصر التكاليف وفقا لعلاقتها بوحدة الانتاج:

يستند هذا التبويب على اساس مدى امكانية تتبع عنصر التكلفة وسهولة نسبية الى وحدة الانتاج , حيث تصنف عناصر التكاليف الى الاتي : (1)

1. عناصر التكاليف المباشرة :

تشمل تلك العناصر التي يمكن تتبعها وتخصيصها لوحدة الانتاج بسهولة ويسر لوجود علاقة مباشرة وارتباط قوي بين هذه العناصر ووحدة الانتاج .

2. عناصر التكاليف غير المباشرة :

تشمل تلك العناصر التي يصعب تتبعها وتخصيصها بسهولة ويسر لعدم وجود علاقة مباشرة بينها وبين وحدة النشاط .

للتمييز بين عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة يمكن الاستهداء ببعض المبادئ والتي اهمها:
ا. مبدأ التمييز العيني :

فعنصر التكلفة الداخل بصفة اساسية ومباشرة في انتاج وحدة النشاط ويمكن تمييزه عينياً وبصورة ملموسة يعتبر عنصراً مباشراً كالقطن في صناعة الغزل , والاخشاب في صناعة الاثاث .

ب. مبدأ السببية :

فوجود علاقة سببية مباشرة بين وحدة النشاط واستنفاد عنصر التكلفة يجعل عنصر التكلفة عنصر تكلفة مباشرة ومن ذلك تكاليف الخرط والرسوم والتصميمات الهندسية .

ج. مبدأ سهولة التوجيه المحاسبي :

ان مدى سهولة او صعوبة التوجيه المحاسبي لعنصر التكلفة بتخصيصه الى وحدة النشاط يعتبر من اسس هذا التصنيف , فالعنصر الذي يسهل تخصيصه والربط بينه وبين وحدة النشاط يعتبر عنصراً مباشراً , فعلي سبيل المثال فان اجور عمال الانتاج تعتبر اجور مباشرة , اما اجور حراسة المصنع فتعتبر اجور غير مباشرة .

د. مبدأ الاهمية النسبية:

1. المرجع السابق ، ص ص 18_19_24 .

هنالك بعض بنود التكاليف التي تعتبر عناصر تكاليف مباشرة ولكن لضالة قيمتها او لارتفاع اعباء تحميلها لوحدات النشاط , تعد عناصر تكاليف غير مباشرة ومن ذلك تكاليف المسامير والغراء في صناعة الاثاث , وتكاليف الدبابيس او الغراء والخيوط في تجليد الكتب .

عاشرا : تبويب عناصر التكاليف وفقاً لعلاقتها بحجم النشاط:

يقوم هذا التبويب على تتبع مدى التغيير في اجمالي عنصر التكلفة وفقا لتغيير في حجم النشاط او ما يعرف بسلوك التكاليف , حيث تصنف عناصر التكاليف وفقاً لذلك الى:(1)

1. عناصر تكاليف متغيرة :

تشمل عناصر التكاليف التي يتغير اجماليها مع التغير في حجم النشاط سوا كان انتاج او مبيعات , وبنفس نسبة التغيير هذه زيادة او نقصاً , مع ملاحظة ان نصيب الوحدة منها قد يكون ثابتاً .

2. عناصر تكاليف ثابتة :

تشمل عناصر التكاليف التي لا يتغير اجماليها مع التغير في حجم النشاط وذلك في حدود طاقة معينة, مع ملاحظة ان نصيب الوحدة المنتجة من الثابتة يتغير بتغير حجم النشاط.(2)

3. عناصر تكاليف مختلطة :

هي عناصر تكاليف تتضمن جزء ثابتاً و آخر متغير , ومن امثلة ذلك تكاليف الصيانة والتي يمثل الجزء الثابت منها مرتبات العاملين بقسم الصيانة وترحيلهم وغيرها من التكاليف الثابتة , اما الجزء المتغير فيرتبط بعملية الصيانة التي تتم لماكينات الانتاج حيث يلاحظ ان هذه التكلفة تزداد مع زيادة الانتاج ولكنها ليست بهذه النسبة .

ان التكاليف المختلطة تصنف الى الاتي :

أ. تكاليف شبة متغيرة :

تمثل عناصر التكاليف المختلطة والتي تكون التكاليف المتغيرة الجزء الاعظم منها .

ب. تكاليف شبة ثابتة :

تمثل عناصر التكاليف المختلطة والتي تكون التكاليف الثابتة الجزء الاعظم منها ويعود ذلك الى عدم قابلية بعض عناصر التكاليف للتجزئة الى دفعات صغيرة تتناسب مع التغير في حجم النشاط مما يتسبب في قفزات مثل هذا النوع من عناصر التكاليف مما ادى الى تسميتها بالتكاليف الدرجية او السلمية.

ج. الانتاج التام :

هو السلع التي وصلت الى مرحلة الاكتمال . ويحمل بالتكاليف الصناعية التي بذلت في تحقيقه حتى اصبح جاهزاً للبيع.(3)

1 . المرجع السابق , ص 19.

2 . المرجع السابق , ص 24_ 25 .

1 . المرجع السابق , ص 24_ 25 .

يعتبر تخطيط ورقابة المخزون جزءاً هاماً لنظام الرقابة على تكلفة المواد , فيجب ان لا يترك تحديد مستويات المخزون وهو السلع التي وصلت الى مرحلة الاكتمال . ويحمل بالتكاليف الصناعية التي بذلت في تحقيقه حتى اصبح جاهزاً للبيع .

يعتبر تخطيط ورقابة المخزون جزءاً هاماً لنظام الرقابة على تكلفة المواد , فيجب ان لا يترك تحديد مستويات المخزون للظروف , وان يخطط لها بعناية سواء بالنسبة لرصيد اول الفترة او الرصيد المفروض وجودة اخر الفترة , وعلينا ان نجيب على اسئلة متنوعة , لعل من بينها :

- كيف يمكن تحديد المستوى الصحيح لحجم المخزون.
- ما هو الحجم المناسب لامر الشراء .
- ماهي النقطة التي يتم عندها اصدار امر الشراء .
- ماهي العوامل التي تؤثر في اختلاف هذا المستوى بين منشأة واخرى.

يري الباحث ان تبويب التكاليف وفقاً لعلاقتها بحجم النشاط الي تكاليف متغيرة وهي التي تتغير مع حجم النشاط مع ثبات تكلفة الوحدة الواحدة , وتكاليف ثابتة وهي التي تظل ثابتة ولا يطرأ لها تغير مع حجم النشاط , وتكاليف مختلطة وهي تتضمن جزءاً متغيراً واخر ثابت مثل تكاليف الصيانة وهي تصنف الي شبة متغيرة وشبة ثابتة ونتاج تام .

احد عشر : الرقابة على تكلفة العمل :

يعبر العمل من وجهه نظر التكاليف الصناعية عن الجهد المادي او العقلي الذي يمارسه الافراد في صناعة منتج معين . ويمكن النظر الى تكلفة العمل على انها الثمن المدفوع مقابل استخدام الموارد البشرية . ويعبر التعويض الذي يحصل على العاملون عن تكلفة العاملون عن تكلفة العمل . والعمال الذين يقدمون العمل المباشر هم هؤلاء الذين يعملون في انتاج المنتج بصورة مباشرة سواء يدوياً او باستخدام الالات . ويعرف العمل المباشر على انه ذلك العمل الذي يدخل مباشرة في انتاج المنتج النهائي ويسهل تحويله الى هذا المنتج (رابطة السببية او العلاقة القوية بينهما) , كما انه يعبر عن معظم تكلفة العمل الذي بذل في انتاج المنتج . ومن الامثلة على ذلك ما يقوم به العمال الذين يعملون في خطوط التجميع في مصنع للسيارات , او الذين يقومون بعمليات الحياكة في مصنع للملابس الجاهزة وتعتبر تكلفة العمل المباشر تكلفة اولية كما تعتبر ايضاً تكلفة تحويل . لا يسهل تحويل او نسبة العمل غير المباشر لوحداث الانتاج كما انه ليس من السهل والمفيد ان توجد علاقة مباشرة واضحة بين تكلفة هذا العمل من ناحية وتكاليف الانتاج من الناحية الاخرى . ويعتبر المشرفون والمفتشون على الانتاج من العاملين الذين ترتبط خدماتهم بعلاقة غير مباشرة مع الانتاج . ويعتبر العمل غير من عناصر التكلفة الصناعية غير المباشرة للمصنع .

1. عناصر تكاليف العمل:

يلحظ ان المكاسب الاجمالية للعاملين (او المدفوعات الاجمالية) تعادل الاجور الاصلية (المكاسب المنتظمة) بالاضافة الى علاوة الوقت الاضافي , وتطبق على العمل المباشر والعمل

غير المباشر (1) وتنعكس الاجور الاصلية تكلفة الساعات الاجمالية للعمل (متضمنة ساعات العمل غير المباشر) مضروبة في معدل اجر الساعة (المعدل النظامي او العادي) . وتعتبر علاوة الوقت الاضافي عن الساعات الاضافية مضروبة في معدل علاوة ساعة العمل الاضافية . ولذلك يدفع في مقابل ساعات العمل الاضافية المعدل المنتظم للاجر زائداً علاوة تمثل نسبة معينة من الاجور الاصلية .

وتعتبر الاجور المباشرة بمثابة التكاليف الاساسية للعمل المباشر وهي التي تدفع للعمال الذين يقومون بالانتاج . ومن حيث المبدأ ، فان الاجور تمثل المدفوعات التي تتم على اساس الساعات او الايام او وحدات عمل معينة (ربما تقاس بوحدات منتج ، او وحدات عمليات نمطية او غير ذلك) ، وتعتبر المرتبات عن المدفوعات الثابتة التي تسدد الى الاداريين والخدمات الكتابية.

2. مفاهيم تكلفة العمل:

يجب التمييز بين ثلاثة عناصر من تكلف العمل (2):

أ. تكلفة العمل المباشر .

ب. تكلفة العمل غير المباشر .

ج. تكلفة العناصر المرتبطة بالعمل .

تعتبر هذه التفرقة مهمة لامرين : اولها قياس تكلفة المنتج ، وثانيها قياس كفاءة العمل.

3. رقابة تكلفة العمل : يجب تنظيم العمليات الصناعية بطريقة صحيحة ، وان يقوم بكل عمل الفرد الملائم لهذا العمل بعد حصوله على التدريب الكافي ، وتعرض الرقابة اليومية على قوة العمل المتاحة من حيث توقيت وجودها والاستفادة منها وحركتها ، ويعتبر هذا مطلوباً من يوم الى يوم ومن ساعة الى ساعة . وتساعد السياسات الادارية على تخطيط تحويل قوة العمل الزائدة في موقع معين الى غيره الذي يحتاج الى هذه الطاقة العمالية . وعندما يوجد نظام جيد التصميم لتخطيط الاحتياجات من القوي العاملة ، فانه سوف يساعد الادارة على اعداد التقديرات الصحيحة لاحتياجات العمالة اللازمة للانتاج . ولتحقيق الرقابة الفعالة على تكلفة العمل فمن المرغوب فيه وضع معايير للزمن حتي يكون اعداد الموازنات التقديرية .

يشارك في الرقابة على تكلفه العمل كل من الاقسام الاتية(2) :

ا. قسم الهندسة الصناعية :

الذي يكون مسئولاً عن وضع معايير العمل المباشر .

ب. قسم الافراد:

ويعتبر مسئولاً عن ادارة العمل المباشر والعمل غير المباشر والى حد ما عن استخدام الافراد او الاستغناء عنهم .

1. د . كمال خليفة ابو زيد ، مرجع سابق ، ص ص 157 _ 160 .

2 . د . كمال خليفة ابو زيد ، مرجع سابق ، ص 171 .

ج. اقسام الانتاج:

تعتبر مسئولة عن كفاءة وفاعلية استخدام العمل المباشر , وفي بعض الحالات عن استئجار وتدريب افراد العمل المباشر .

د. قسم الفحص:

الذي يكون مسئولاً عن رقابة الجودة للعمل المنجز بواسطة العمل المباشر .
يمكن تقسيم العمل المباشر وفقاً لعدة اسس :

- طبيعة العمل : عمال التجميع , عمال اللحام .
- مراكز تكلفه الانتاج , او العمليات , او مراحل الانتاج .
- على اسس نوع نظام الاجور (معدل الساعة , معدل القطعة) .

1. دورة الرقابة على تكلفة العمل :

نتناول في هذه النقطة الدور الرقابي على تكلفه العمل ويشمل هذا الفصل تغطيه الموضوعات التالية :الرقابة على تكلفه العمل , الرقابة اللاحقه على تكلفه العمل , الدور المحاسبيه لتسجيل تكلفه العمل .

ا : الرقابة السابقه على تكلفه العمل :

تم هذه الرقابة عن طريق تحديد الاحتياجات اللازمة من الزمن مقدماً , اي قبل عمليات الانتاج ويمكن القول انها تشتمل على العناصر التالية :

1_ تصميم المنتج : حيث يقوم قسم هندسة الانتاج بتحديد مواصفات المنتج والعمليات اللازمة لتصنيعه ومتطلبات كل عملية من انواع العمل المختلفة والزمن اللازم من نوع منها , وقد تقوم هندسة الانتاج بتحديد تتابع عمليات الانتاج وكيفية تدفق المواد ثم المنتجات حتى تصل الى مرحله الانتاج التام.

وعلى ضوء معلومات تصميم المنتج والعمليات اللازمه تحدد معايير الزمن اللازم لانتاج كل وحدة من وحدات الانتاج .

يمكن اعداد مستندات تتضمن مواصفات العمليات , وايضاً قوائم بالزمن المعياري .

11_ جدولة الانتاج :

يقوم قسم الانتاج باعداد جداول العمل اللازم لانجاز العمليات واتمام تصميم المنتجات . ويترتب على هذه الجداول تجهيز المواد وتخطيط الاحتياجات اللازمة من العمل (1).

يمكن ان تعد الموازنة التقديرية للعمل اللازم للانتاج خلال فترة زمنية معينة حيث تبين وحدات الانتاج (او العمليات) التي تتم خلال فترة زمنية معينة ومتطلباتها من العمل .

وإذا حددت ساعات العمل اللازمة لتنفيذ النشاط المخطط خلال فتره معينه فيمكن اعتبارها اساساً لتحديد عدد العمال اللازمين .

1. د. كمال خليفة ابوزيد، مرجع سابق، ص 171

ب : الرقابة اللاحقة على تكلفة العمل :

بعد ان تناولنا مراحل الرقابة على تكلفة العمل التي تسبق بذل الجهود وتنفيذ المهام , فاننا ننتقل الان لاستعراض عناصر الرقابة على تكلفة العمل بعد بذل الجهود , والتي راينا ان نطلق عليها الرقابة اللاحقة . وسوف نستعرض النماذج المختلفة للمستندات والتقارير اللازمة في هذا المجال (1).

1. تسجيل الزمن :

تشتمل وظيفة تسجيل الزمن على نشاطين رئيسيين في اطار رقابة وتحديد تكلفة العمل وهما :
ا_ تجميع عدد الساعات الاجمالية التي قام بها كل عامل حتى يمكن حساب مستحقته .
ب_ تحديد كيفية استخدام ساعات العمل حتى يمكن اعداد التوزيع السليم في سجلات التكاليف .

1.1 سداد الاجور :

تعتبر قائمة الاجور اساساً لاعداد اوزان صرف الاجور , حيث تعتبر ترخيصاً بدفع صافي القيمة الى العمال , ويتوقف نظام المدفوعات الى العمال على حجم المنشأة , ويجب ان تتوفر عناصر الرقابة الفعالة على صرف الاجور (على سبيل المثال : استخدام شيكات منفصلة لكل عامل واستخدام ميزان مراجعة للانشطة المرتبطة بتكلفة العمل) .

يصرف المقدار الذي يغطي الاجور من الحساب الجاري الرئيسي بالبنك ويودع في حساب خاص حتى يمكن صرف شيكات الاجور منه , وبذلك يقل عدد الشيكات المستخدمة في الحساب الرئيسي.

ومن المظاهر الهامة للرقابة صرف الاجور للعمال انفسهم بعد التحقق من اشخاصهم عند الصرف والحصول على توقعاتهم , ولا تسلم الاجور الخاصة بالعمال الى مشرفيهم او الملاحظين . فمن المحتمل ان يكون هؤلاء من المشاركين في عمليات تجميع ساعات العمل . بيهذا نقول ايضاً بانه يجب ان لا يشارك في عملية صرف الاجور اي شخص اخر تكون له علاقة بالوظائف المرتبطة باعداد الاجور او المحاسبة عنها .

يري الباحث ان الرقابة علي تكلفة العمل هي صمام الامان بالنسبة للعملية الانتاجية فهي تبدأ بتوجيه العاملين الي اداء اعمالهم في جميع الاقسام الانتاجية وتحديد ساعات العمل لهم ومتابعتهم وفقاً للمعايير الموضوعه للعملية الانتاجية .

اثنا عشر: المحاسبة عن تكاليف العمل :

يمكن تقسيم وظيفة المحاسبة عن الاجور: الى جزئين رئيسيين , اولهما الجانب المرتبط بالمحاسبة المالية , والثاني توزيع وتحليل التكاليف , ويعالج الجانب المالي في حسابات الاستاذ العام , ويختص محاسب تكاليف المصنع بتحليل وتوزيع التكاليف (1).

تهتم الحسابات العامة بمدفوعات الاجور , بما فيها الالتزامات المختلفة التي تترتب على او ترتبط مع سداد الاجور , مثل الضرائب , الخصومات التامينات وغيرها . ولا تهتم الحسابات العامة بما تم انجازه مقابل انفاق الاجور , حيث لا يعتبر من مشاكلها او اهتماماتها .

اما الاهتمام الرئيسي لمحاسبة تكاليف المصنع فانه يركز على قياس ما حقته تكلفة العمل من انجازات مقارنة بالاداء المخطط . ويجب ان يفرق محاسب تكاليف المصنع بين : التكاليف والخسائر , تحويل التكاليف الى العمليات او الى الاقسام , تسجيل التكاليف غير المباشرة الناتجة من الابعاء العرضية للعمل , ثم عليه ان يقرر عن النتائج , ويجب ان يعين محاسب التكاليف المقدار الكلي لتكاليف العمل (المباشر وغير المباشر) الذي يحمل على تكاليف الانتاج وبالتالي على تكلفة المخزون وتكلفة المبيعات . ويقدم هذا المحاسب للادارة بيانات مفيدة عن تكاليف العمل تفيد في التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة .

1. تقرير العمل المباشر:

يوجد نوعان من تقارير العمل المباشر وهما تقارير الرقابة التشغيلية , وتقارير الرقابة الادارية , وفي ما يلي مجموعة من تقارير تكلفة العمل : (1)

أ. تقرير تكلفة العمل : يعد على اساس المصنع كوحدة او على اساس كل قسم على حدة ويتضمن العمليات او الانتاج ومقارنة التكلفة الفعلية بالمتوقعة والانحرافات واسبابها .

ب. تقارير يومية وشهرية عن اداء العمل المباشر وكفاءته ونعرض من هذه التقارير التقرير اليومي لمعدل كفاءة العمل المباشر والتقرير الشهري لمعدل كفاءة العمل المباشر .

ج. تقرير يومي عن زمن العمل المباشر العامل , وتقارير زمن اصلاح عيوب الانتاج التي تظهر زمن الاصلاح المعياري والفعلي واسبابها وانحرافاتهما عن المعايير , ويمكن اعداد هذه التقارير على اساس المنتجات او الاجزاء او اقسام الانتاج او اوامر الانتاج , وبالإضافة الى ذلك يعد تقرير اسبوعي , او ملخص شهري للانحرافات واتجاهاتها , وعلاوة على ذلك , قد تظهر التقارير بيانات تجميعية عن الشهر وكذلك الاتجاهات في احدث فترة .

د. تقرير انحرافات العمل المباشر , وقد يعد هذا التقرير اسبوعياً , او شهرياً . في العادة , تتضمن التقارير التشغيلية لرقابة التكاليف بيانات غير نقدية عن المدخلات والمخرجات والزمن الضائع , وفي بعض الحالات تتضمن هذه التقارير بيانات مالية .

2. تقارير الرقابة الادارية على العمل :

تعد معظم التقارير الادارية على اساس شهري وقد تتضمن بيانات نقدية واخرى غير نقدية , وفيما يلي مجموعة من هذه التقارير :

أ. تقرير تكلفة العمل المباشر : والذي يزود بتحليل الانحرافات على اساس انحراف زمن وانحراف معدل , وتحديد الانحرافات على اساس مراكز المسؤولية .

1. المرجع السابق ، ص 176 _ 182 .

ب. تقرير كفاءة العمل المباشر : ويشبه التقرير الذي يعد على المستوى التشغيلي .
ج. تقارير زمن العمل المباشر العاطل وزمن اصلاح عيوب الانتاج , وهذه التقارير تشبه ايضاً
التقارير التي تعد على المستوى التشغيلي .

دورة تسجيل الاجور : يجب التمييز بين تسجيل الاجور في اطار المحاسبة المالية وبين ما نهتم به
الان لاغراض محاسبة التكاليف .
يتم تسجيل الاجور في الحسابات المالية بتسجيل مستحقات العمال وتحسب الاستقطاعات المختلفة
للضرائب او المعاشات او غيرها من الجهات الاخرى. ثم يحدد الصافي الذي يتم صرفه الى
العمال.

كما يتم تسجيل الاجور في اطار محاسبة التكاليف بتحليل الاجور وملحقاتها الى شقيها تكلفة
العمل المباشر , تكلفة العمل غير المباشر .
يري الباحث ان المحاسبة عن تكلفة العمل تتمثل في الجانب المالي الذي يهتم باجور العاملين,
وهذا يعالج في دفاتر الاستاذ العام بالمنشأة الصناعية , ويختص محاسب التكاليف في المنشأة
بتوزيع التكاليف , ويكون ذلك وفقاً لتقارير معدة من قبل المنشأة الصناعية .
ثلاث عشر: الجوانب الخاصة بتسوية العمل:

1. الوقت الضائع :

لا يوجد مصنع يتمكن فيه العمال من تحويل كل الساعات التاحة الى ساعات عمل انتاجية(1) ,
فلا يمكن ان يتحرك العمال من موقع الى اخر بدون ضياع للوقت خلال مرحلة الانتقال , كما
يحدث التأخير عندما ينتظر العمال وصول المواد او التعليمات , وقد تتعطل الالات وتحدث
اختناقات في الجدولة , ويمكن ان يحدث ذلك حتى في افضل المصانع ادارة , ويجب تطبيق درجة
من المسموحات مقابل الزمن العاطل عند حساب تكلفة الانتاج . وتقسم المستحقات الى جزئين هما
الاجر الاضافي وعلاوة الوقت الاضافي , بضرب عدد الساعات الاجمالية التي اداها العامل في
المعدل المنتظم , اما علاوة الوقت الاضافي فسوف تحدد بضرب عدد الساعات الاضافية في
معدل علاوة الوقت الاضافي. ونحتاج لتشغيل العمال الساعات الاضافية لسببين :

1_ اعداد جدول انتاج لا يمكن اكماله خلال ساعات العمل العادية.

11_ قبول طلبات عاجلة لا يمكن انجازها خلال الساعات العادية .
يري الباحث ان تسوية العمل تعبر عن الاجر الاضافي وعلاوة الوقت الاضافي , وهي تعتبر
تسوية لجبر الوقت الضائع في المنشآت الصناعية , لان اي منشأة لايمكن لها ان تستغل كل
ساعات العمل المتاحة .

1 . المرجع السابق ، ص 186 .

اربع عشر: الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة :

هي تلك التكاليف التي لا يمكن تعيينها لاوامر انتاج معينة او منتجات معينة , انها تكاليف عامة⁽²⁾ بالنسبة لعملية تصنيع المنتجات , وتوزع هذه التكاليف على المنتجات بعد تقديم افتراضات معينة .

1. تبويب التكاليف غير المباشرة :

لا توجد اسس شاملة محددة واضحة لتبويب عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة , وربما يكون ذلك هو السبب في الاهتمام الرئيسي بالخاصية الوظيفية للتكلفة , والمقصود بذلك ان يتم تبويب عناصر التكاليف على النحو التالي : تكاليف غير مباشرة صناعية (وظيفة التصنيع , او الانتاج) , تكاليف ادارية , تكاليف بيع وتوزيع , وقد لا يكون هذا التبويب كافياً لاشباع متطلبات اخرى في مجال اتخاذ القرارات , او تخطيط أنشطة معينة بذاتها او احتياجات منشآت ذات طبيعة خاصة , ومع ذلك فان هذا التبويب يخدم هدفنا في هذا الجزء من الدراسة .

يمكن تبويب هذه التكاليف الى ثلاث فئات :

1_ التكاليف الصناعية التي لا يمكن تحويلها الى وحدات انتاج معينة نظراً لطبيعتها , وتتضمن هذه التكاليف عناصر مثل : المواد غير المباشرة , العمل غير المباشر , الاستهلاك , الزمن العاطل ونقص المخزون .

11_ التكاليف الصناعية التي يمكن تحويلها الى وحدات الانتاج بصعوبة كبيرة وبنفقات كتابية كبيرة لا تبررها النتائج , وتعتبر المواد ضعيفة القيمة وتكلفة نقل المواد المشتراه من هذه العناصر .
111_ التكاليف الصناعية التي يمكن تحويلها لاوامر انتاج معينة , غير انه ليس من العدالة تحميلها بكاملها على هذه الاوامر , ومن امثلتها علاوة الوردية , ومدفوعات الاجازات والعطلات وعلاوة الوقت الاضافي والوقت الضائع .

يري الباحث ان الرقابة علي التكاليف الصناعية غير المباشرة هي التكاليف الصناعية التي لايمكن تحويلها الي وحدات انتاج معينة , والتكاليف الصناعية التي يمكن تحويلها الي وحدات انتاج بصعوبة كبيرة , و ايضا التكاليف التي يمكن تحويلها لاوامر انتاج معينة .

خمس عشر: مداخل لرقابة التكاليف الصناعية غير المباشرة :

تركز جميع اساليب رقابة التكاليف على هدف ابقاء التكاليف داخل حدود معروفة ومحددة . ومن وجهة نظر الشخص او الاشخاص المسؤولين عن ممارسة الرقابة , فانه من الملائم ان نقول بان التكلفة تخضع للرقابة بواسطة (1):

1. الشخص الذي تكون له سلطة احداث هذه التكلفة .
2. الشخص الذي يستطيع التأثير بواسطة تصرف يقوم به .
3. الشخص الذي يستطيع ان يخفض او يحد من التكلفة .

2 . المرجع السابق ، ص 199 .

نظراً للاهمية المتزايدة للتكاليف الثابتة كعنصر للتكاليف الكلية , فان هنالك رغبة متزايدة في التركيز الكبير عليها , فبمجرد اتخاذ قرار يترتب عليه انفاق تكاليف ثابتة معينة , فان الرقابة الاساسية تاخذ شكل الاستفادة الفعالة من الاصول التي اتاحت مقابل هذه التكاليف, وقد اقترح (رايت) خمسة اتجاهات يمكن خلالها ممارسة الرقابة على التكاليف الثابتة بصورة جيدة⁽¹⁾ :

1. توفير مجموعة من السجلات التفصيلية لمفردات مخرجات الالات والهدف اظهار التكلفة لكل قطعة (من الانتاج) موضحة على اساس التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة ونسبة استغلال الطاقة. والفكرة المقصودة هنا هي انه لا يمكن الرقابة على التكاليف الثابتة بصفة مستقلة عن التكاليف المتغيرة المرتبطة بها والتي تنتج من استخدام المعدات الثابتة فقد يؤدي الاستخدام غير الصحيح للمعدات الى زيادة المصروفات .

2. اعداد معايير للربحية الموضوعية على اساس الاستخدام الامثل للاصول الحالية , وقد يتضمن هذا استخدام البرمجة الخطية لتحديد القيمة الضمنية للاصول المستخدمة على ضوء مساهمتها في الارباح , والهدف هو اظهار افضل الاستخدامات المرحة للاصول الحالية , وايضاً التكلفة الاضافية (او النقص في الارباح) نتيجة عدم الاستخدام الصحيح للمعدات والالات المتاحة .

3. تحويل التكاليف من عناصر ثابتة الى عناصر متغيرة كلما كان هذا ممكناً , ⁽²⁾ ويتحقق ذلك باختيار ساعات الالات , ساعات الانتاج , او الاسس المشابهة لكي تعكس الاستفادة من التكلفة , وسوف نضمن نتيجة لذلك رقابة التكاليف الثابتة بدرجة اكبر كفاءة , والتقليل من المشاكل المرتبطة بها , وعلاوة على ذلك , سوف ترتبط اعباء الاستهلاك بدرجة وثيقة بالمفهوم الاقتصادي , وعندما لا يكون هذا التحويل ممكناً , فمن الممكن اعداد معيار لتكلفة استخدام الساعة من المعدات , ولا يعتبر هذا المدخل عن الطبيعة الضرورية للتكلفة , ولكن بتركيزه على الاستخدام فانه يضع المسؤولية بصورة كبيرة على عاتق الاقسام التي تستخدم خدمات هذه الاصول.

4. اعداد معايير تظهر مقادير التكاليف القابلة للمقارنة بين البدائل المتنافسة من الالات التي يمكن استخدامها في الانتاج بافتراض انها سوف تستخدم بطريقة كفئة , ثم تحديد الظروف التي تفرض احلال الالات . وسوف يؤدي ذلك الى توجيه الانتباه المباشر الى الخسائر التي تنتج , الاخفاق .

5. في احلال المعدات كما يوضح الحاجة الى التحديث , ويمكن ان يستخدم انحراف الحجم كمؤشر على عدم كفاية استخدام المعدات , كما انه يجب التركيز ليس فقط على الاستخدام الفعال للمدخلات التي قررت المنشأة استخدامها فعلاً , ولكن يجب المقارنة بين البدائل

1. مرجع سابق , ص 200_201 .

1. مرجع سابق , ص 202_203 .

المختلفة من المدخلات مع هدف تحقيق الغاية النهائية وهي تدنية التكاليف , وهذا يمثل في الواقع ما يسمى بتحليل القيمة , وهذه اداة من ادوات رقابة التكاليف , والتي تكون قيمتها واضحة في مجال التكاليف المباشرة, ولكن يمكن استخدامها ايضاً في مجال التكاليف الصناعية غير المباشرة .

يهتم مدخل تحليل القيمة بفعالية مدخلات التكاليف على اساس قدرتها في تحقيق الغايات المرغوبة . وفي العادة فان هذا يتضمن تدنية التكاليف , مع ان مفهوم فاعلية التكلفة ينصب اساساً على المنافع الصافية المضافة . ولذلك , سواء كانت التكلفة التي حدثت تعبر عن مصروف يمكن تحميله على العمليات الجارية او انها ادت الى اقتناء اصل مرتفع التكلفة مثل حاسب الى مثلاً , فلن يختلف معيار تخصيص الاموال طالما ان الغرض هو نفسه , وبالتحديد ندركه من خلال السؤال التالي : ماهي المخرجات بمقياس المنافع المضافة ؟ (1).

يرى الباحث ان الرقابة على عناصر التكاليف تؤدي الى تخفيض تكلفة الانتاج في المنشآت الصناعية, بالدور الفعال الذي تلعبه في عملية تتبع مراحل الانتاج من عملية تحديد كمية المواد الخام, وتتبع العاملين الذين يقومون على مباشرة تشغيل المايكنات لانتاج المنتجات , وعملية ضبط التكاليف الغير مباشرة بالرقابة الفعالة عليها .

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

يتناول الباحث الدراسة الميدانية من خلال المباحث التالية :

المبحث الاول : نبذة عن عينة الدراسة

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الاول

نبذة تاريخية عن الصناعة في السودان

اولا : بداية الصناعة في السودان

منذ الاستقلال في سنة 1956م اصدرت الحكومة اول تشريع يهدف الى تشجيع راس المال الخاص والاجنبي والمحلي للاستثمار في الصناعة , وفتح مجال التصنيع للقطاع الخاص سمي بقانون الميزات الممنوحة لسنة 1956م . وكانت من اهم مميزاته تخفيف الرسوم الجمركية على المعدات المستوردة , واعفاء ارباح الاعمال بنسبة بلغت 5% من الضريبة على الارباح في الخمس سنوات الاولى من بداية الانتاج . في عام 1966م تم انشاء وزارة الصناعة وظلت ادارة تابعة لوزارة التجارة والتعاون والتموين , وقد كانت تتبع لها عدد من الادارات , وانفصلت عنها لاحقاً وفي فترة لاحقة اصبحت الصناعة تابعة للمالية , ثم ضمت الى وزارة التجارة مرتين لتصبح وزارة التجارة والصناعة , ثم وازارة قائمة بذاتها في عام 1995م باسم وزارة الصناعة القومية , ثم وزارة الصناعة والاستثمار عام 2000م , واخيراً حملت اسمها الحالي وزارة الصناعة في عام 2002م وحتى تاريخه . في عام 1967م تم اصدار قانون تنظيم الاستثمار وتشجيعه وذلك لزيادة الميزات الممنوحة للمشروعات الصناعية , وقد اعطي هذا القانون وزارة الصناعة الصلاحيات القومية في كل ما يتعلق بالميزات من اراضي وامتيازات جمركية وضرائبية . وازدهرت الصناعة في تلك الفترة بقيام العديد من المصانع في القطاعات المختلفة , اعقبها فترة قوانين الاستثمار الموحدة والتي جعلت علاقة الوزارة غير مباشرة باصدار التراخيص . ومن اهم مميزات هذه القوانين منح الاراضي الصناعية باسعار رمزية , وزيادة الرسوم الجمركية على المنتجات المستوردة , وخفض قيمة الطاقة والنقل , وقصر المشتريات الحكومية على الانتاج المحلي , وخفض ضريبة الوارد على المواد الخام الى اقل من 10% او اقل . في مايو سنة 1970م بادرت الحكومة بمصادرة وتاميم عدد من الشركات الخاصة , وقد شمل ذلك ستة عشر شركة تعد من الشركات الخاصة الاولى التي اهتمت بالتصنيع في السودان مما تركت اثراً سلبياً على القطاع الصناعي . في عام 1972م اصدرت الحكومة قانون تشجيع الاستثمار الصناعي , والذي يرمي الى زيادة الميزات الممنوحة للمشروعات الصناعية التي تسهم في زيادة الدخل القومي , وتعتمد على مواد خام محلية كلياً او جزئياً عن الاستيراد . ولقد تضمن القانون امتيازات لجذب الاستثمارات , مثل الاعفاء من ضريبة ارباح الاعمال للخمس سنوات الاولى , وفي الخمس سنوات التالية تعفي الارباح حتي 10% من الضريبة . في عام 1974م اصدر قانون تنمية وتشجيع الاستثمار الصناعي مع التركيز علي منح فترات جديدة للاعفاءات الضريبية بهدف تشجيع المستثمرين في القطاع الصناعي .

ثانيا : تطور الصناعة في السودان :

ان تاريخ الصناعة في السودان يمتد الي ما قبل الاستقلال ففي عام 1918م اقيم مصنع اسمنت مكار (منطقة خزان سنار), وبعده قامت مصانع عدة منها مصنع لحوم كوستي 1952م ومشروعات انزار الصناعية (النسيج والصابون) ومصنعين للدوم في عطبرة ومصنع تجميع اللوري ببورتسودان , وهذه كلها كانت بدايات للصناعات التحويلية في السودان قبل الاستقلال التي لم تعد في خارطتنا الصناعية اليوم ذلك لانها لم تستطيع ان تواكب المتغيرات اللاحقة وتتفاعل مع معطيات المنافسة واحتياجات المستهلك. عند استقلال السودان في يناير 1956م كانت الاستثمارات الصناعية قد بدأت اولي خطواتها بهذا المجال , وقد اعلنت حكومة الاستقلال الاولي سياستها الرامية الي تشجيع راس المال المحلي والاجنبي باصدار قانون الميزات الممنوحة عام 1956م اوكان لهذا القانون اثره الايجابي في تنشيط الاستثمار في مجال الصناعة اذ بلغ اجمالي الاستثمار 2,7 مليون جنية في عام 1959م بينما لم يتجاوز المستثمر في الصناعة 540,000 جنية فقط , عام 1956م .

كانت مشاركة القطاع الصناعي في الناتج القومي عام 1956 | 55م متواضعة للغاية ولم تتعد 1 في المائة من اجمالي الناتج المحلي ارتفعت الي 2 في المائة في عام 1961 | 60م وحتى هذا العام فقد كان الجهد كله في تنمية قطاع الصناعة يقوده وينفذه القطاع الخاص .

اعطت الخطة العشرية (1960. 1970) اهتماما كبيرا لتنمية الصناعة في البلاد فرص لها في الخطة مبلغ 76,3 مليون جنية 25,3 في القطاع العام و 51 مليون للقطاع الخاص. فدل هذا علي ان الدولة قد بدأت مرحلة جديدة في تشجيع تطور الصناعة في البلاد بدخولها الصناعة كمستثمر في هذا الميدان . في عام 1960م انشأت الدولة البنك الصناعي كمؤسسة حكومية تعمل علي تشجيع نشاطات القطاع الخاص في مجال الصناعة وتوفير التمويل لتوسيع قاعدة القطاع الخاص . وفي عام 1962م قامت الدولة بانشاء هيئة المصانع الحكومية للاشراف علي ادارة المصانع الحكومية ,واعيد تشكيل هذه الهيئة باسم (مؤسسة التنمية الصناعية) عام 1965م للاشراف علي المصانع القائمة بالاضافة الي دراسة واعداد المشروعات الصناعية الجديدة لتوسيع القطاع الصناعي . خلال عام 1966م انشئت بالسودان لاول مرة وزارة الصناعة والتعدين والتعاون .

كما صدر قانون للاستثمار الصناعي وهو (قانون تنظيم الاستثمار وتشجيعه لسنة 1967م) كما انشيء مركز البحوث والاستشارات الصناعية بعون من منظمة الامم المتحدة للتنمية الصناعي فكان لهذا الجهد المزدوج بين القطاع العام والخاص في مجال الاستثمار في قطاع الصناعة بالاضافة الي سياسة الدولة الرامية الي تشجيع التصنيع باصدار القوانين وانشاء المؤسسات المتخصصة لرعاية الصناعة والاشراف عليها اثره الكبيرفي توسيع قاعدة قطاع الصناعة وزيادة مشاركتها في اجمالي الناتج المحلي , فارتفعت مساهمة القطاع في اجمالي الناتج المحلي من مستواة المنخفض الذي لم يتجاوز 1 في المائة عام 1956 | 55م و 2 في المائة عام 1960 | 61م الي 8 في المائة في عام 1966 و 1967م والي حوالي 9,4 في المائة في عام 1969م.

تبع ذلك عام 1971 | 70م اجراء اول مسح صناعي شامل للبلاد بالتعاون بين وزارة الصناعة والتعدين والمكتب العربي للتنمية الصناعية وقد ابرز هذا المسح ان الاهمية النسبية للصناعات السودانية القائمة من حيث مساهمتها في القيمة المضافة والي حد كبير من حيث عدد العاملين تاتي علي النحو التالي:

1. صناعة المواد الغذائية والمشروبات الروحية والتبغ .
2. صناعة الغزل والنسيج وصناعة الجلود والاحذية
3. صناعة الكيماويات والمنتجات الكيماوية والفحم والمطاط والبلاستيك .
4. صناعة المنتجات المعدنية والماكينات والمعدات .
5. صناعة الورق والطباعة والنشر والمصنوعات الورقية .
6. صناعة الزجاج ومنتجات الخامات التعدينية غير المعدنية عدا البترول والفحم .
7. صناعة الخشب ومنتجاته والاثاثات لقد اتسمت الصناعة الناشئة في السودان منذ الاستقلال بانتاجها للسلع الاستهلاكية لمقابلة احتياجات السوق المحلي كما اتسمت بصغر حجمها نسبة لقدرة المستثمر الخاص المحدودة .

ثالثا : المناطق الصناعية في السودان :

نسبه لكبر حجم دوله السودان لم تتواجد الصناعة في منطقة واحدة ونسبة لتعدد الصناعات في هذه الدولة المترامية الاطراف تعددت المناطق الصناعية في السودان , وذلك لظروف ترتبط ببعض الصناعات فبعضها يلزم ان يكون المصنع قريبا من تواجد المواد الخام وبعضها يرتبط بان يكون قريبا من العملاء والمستهلكين وايضا ان بعضها قريبا من الاسواق , لكل هذه الاسباب تعددت المناطق الصناعية في دولة السودان وهي علي النحو التالي :

1. المنطقة الصناعية الخرطوم .
2. المنطة الصناعية بحري .
3. المنطقة الصناعية ام درمان .
4. المنطقة الصناعية كوبر .
5. المنطقة الصناعية بمدينة جباد. وهناك مصانع في ولايات متفرقة نذكر منها علي سبيل المثال مصانع السكر في مدينة كنانة ومدينة الجنيد ومصانع الاسمنت في مدينة عطبرة ومدينة ريك ومصانع للمواد الغذائية والسلع الاستهلاكية في مدينة مدني ومدينة كوستي , وهناك بعض المناطق الاخري التي توجد بها بعض الصناعات , وهذا ليس للحصر ولكن علي سبيل المثال.

1. المنطقة الصناعية الخرطوم :

تقع ولاية الخرطوم في الجزء الشمالي الشرقي من اواسط البلاد في قلب السودان عند التقاء النيلين النيل الابيض بالنيل الازرق نهر النيل تقع الولاية بين خطي طول 345,31 شرقا وخطي عرض 15_ 16 شمالا تقريبا . وهي عاصمة السودان . تتركز الصناعة في الخرطوم علي بعض الصناعات التحويلية والتي تعتمد علي المنتجات الزراعية حيث تزدهر كل من صناعة النسيج والسكر والزيوت حيث تبلغ كمية انتاج الزيوت حوالي 3 مليون طن والتي تعامل مع زيوت بذرة القطن وعباد الشمس والفلو السوداني والسهم . كما توجد بها بعض مصانع المياة الغازية والمياة المعدنية ومصنع الهواء السائل ومصانع الادوية وتوجد بها ورش للسيارات ومصانع الحلويات .

2. المنطقة الصناعية بحري :

يعتبر القطاع الصناعي اهم نشاط تجاري في الخرطوم بحري التي توجد فيها اكبر منطقة صناعية في ولاية الخرطوم للصناعات . فالي جانب الصناعات الخفيفة والتحويلية كالصناعات الغذائية والمواد الكيميائية والادوات مثل صناعة الصابون والزيوت والحلويات والمكرونة والادوات المنزلية والملابس الاحذية والطلاء وتعبئة المياة الغازية والمعدنية والمشروبات والطباعة والتغليف والالبان , توجد صناعات استراتيجية كصناعة الادوية وانتاج الطاقة ومحطات تنقية المياة ومصفاة للنفط في الجيلي , ومنشأة للبتروكيماويات تم انشاءها في عام 2000م , لتزويد صناعة الادوات البلاستيكية بالمواد الخام , كما توجد مطاحن حبوب وورشات للسكك الحديدية والبواخر وحوض جاف لبناء البواخر والقوارب , فضلا عن افران صناعة الطوب والقرميد . ويشمل النشاط الاقتصادي بالمدينة تجارة المحاصيل من الحبوب والقطن والفواكة وتجارة المواشي .

المجموعات الصناعية بالخرطوم بحري :

مجموعة اراك : تشمل عدد من المصانع منها:

ا. مصنع البيبسي كولا

ب. مصنع كريستال .

مجموعة اميفارما : معامل اميفارما للادوية .

مجموعة حجار : مصنع البزيانوس .

مجموعة دال : تشمل عدد من المصانع منها :

ا. مطاحن سيقا للغلال .

ب. مصنع الكوكاكولا.

ج.مصنع كابو لمنتجات الالبان .

د.دال للسيارات .

مجموعة النفيدي .

مجموعات اخري .

مصنع سعيد للمواد الغذائية.

مصنع الشرق الاوسط للتغليف.

3. المنطقة الصناعية ام درمان :

تعتبر المنطقة الصناعية ام درمان من اقدم المناطق الصناعية في السودان , وكانت الصناعة في ذلك الوقت صناعة تقليدية مثل معاصر الزيوت (زيت السمسم والفول) وكانت توجد المعاصر في منطقة حي الموردة وشرق سوق ام درمان . وايضا همالك صناعات تقليدية متعددة مثل صناعة الزوارق وصناعة الفخار , الي ان تطورت الصناعة مع التقدم التكنولوجي في عصرنا هذا وتعددت اشكال الصناعات واصبح يشمل القطاع الصناعي في ام درمان الصناعات الغذائية مثل مصانع الحلوي والمياة الغازية والمياة المعدنية ومعاصر الزيوت ومصانع المنسوجات والالبسة والمطابع ودباغة الجلود وغيرها من الصناعات الخفيفة . وتضم المنطقة الصناعية عددا من المصانع الخفيفة وورش والصناعات الغذائية والتحويلية وصيانة الاليات والمركبات ومخارط المعادن ومعظمها يقع في المنطقة الصناعية بام درمان . غرب السوق الكبير وشمال السوق الشعبي بشقيها المنطقة الصناعية القديمة والجديدة .

4 . المنطقة الصناعية كوبر :

تقع مدينة كوبر شمال مدينة الخرطوم وشرق مدينة بحري . توجد بها مجموعة من المصانع والصناعات المتعددة حيث توجد بها مصانع المياة الغازية والمياة المعدنية ومصانع الدقيق ومصانع الحلويات ومصانع الصابون وبعض المصانع للصناعات التحويلية ومصانع البلاستيك ومصانع المنتجات الاسمنتية وجزء من مصانع الحديد والصلب .

5. المنطقة الصناعية جياذ :

تقع مدينة جياذ الصناعية في ولاية الجزيرة . في منطقة الجديد الثورة وتحتل مساحة 15 كيلو متر مربع وتحتوي المدينة علي 3 قطاعات رئيسية هي : قطاع الصناعات المعدنية, قطاع صناعات السيارات والشاحنات والتراكتورات , وقطاع اداري . فيها مصنع الحديد والصلب طاقة الانتاجية 150 الف طن في العام من حديد التسليح , زوي , سيخ , خوص يغطي 75 في المائة من حاجة البلاد . وبها بعض المصانع الاخرى مثل مصنع الالمونيوم ومصنع النحاس , ومصنع الكوابل , ومجمع صناعات المواسير , وقطاع المتحركات , وخط التجميع , والقطاع الاداري .

رابعا : مشاكل ومعوقات القطاع الصناعي السوداني :

هنالك العديد من المشاكل والمعوقات التي تواجه القطاع الصناعي بصفة عامة , والمناطق الصناعية بولاية الخرطوم ويمكن ابراز هذه المعوقات في النقاط الاتية :

1. في مجال التشريعات :

1. عدم وجود قانون للتنمية الصناعية حد من دور الوزارة في الاشراف علي القطاع الصناعي , وادي الي نشوء العديد من التشوهات والاختلالات في تحقيق التنمية الصناعية مع تضارب الاختصاصات بين المركز والولايات .

ب. عدم تطبيق قانون الاغراق والاحتكار والمنافسة .

2. في مجال السياسات النقدية :

- ا. انعدام التمويل الراسمالي للمشروعات الجديدة وتشغيل الطاقات العاطلة والتحديث .
- ب. اعتماد القطاع الصناعي في توفير راس المال العامل بالنقد الاجنبي علي سعر الصرف الحر , مما يؤدي ذلك الي تاكل راس المال العامل .
- ج. شح التمويل التشغيلي عبر البنوك التجارية والبنوك المتخصصة .
- د. ارتفاع تكلفة التمويل .
- هـ. ارتفاع سعر الصرف الحر بغرض التقييم الجمركي .

3. في مجال السياسات المالية :

- ا. التشوهات الضرائبية بين الانتاج الوطني ومثيلة المستورد .
- ب. تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة من المنبع علي مدخلات الانتاج المحلية والمستوردة , مما يضعف راس المال التشغيلي .
- ج. عدم واقعية التقييم الجمركي لمدخلات الانتاج المستوردة مع اسعارها العالمية.
- د. فرض ضريبة ارباح الاعمال في مرحلة الاستيراد لمدخلات الانتاج بنسبة 2 في المائة مقارنة مع سعر الضريبة 10 في المائة , فهذا امر غير واقعي .
- هـ. فرض رسوم انتاج علي بعض السلع المحلية في ظل الغاء جميع الضرائب غير المباشرة وتوحيدها بتطبيق الضريبة علي القيمة المضافة مخالف لسياسة الاصلاح الضريبي .
- و. فرض الضريبة علي القيمة المضافة علي مدخلات الانتاج الزراعية وعلي جميع عمليات التصنيع النهائية .
- ز. ضعف المقدره علي تلبية متطلبات الانتاج الصناعي من مدخلات الانتاج المحلية .
- ي. تعدد الضرائب والرسوم المركزية الولائية .

4. في مجال البنيات التحتية :

- ا. تذبذب الكهرباء وعدم استقرارها , مما يجعلها المشكلة الرئيسية للقطاع الصناعي .
- ب. ضعف البنيات التحتية .
5. في مجال الموارد البشرية :
- ا. تصاعد نسبة دوران العمالة المؤهلة .

ب. العمالة الاجنبية المستقدمة من الخارج وتأثيرها علي سوق العمل الداخلي .

خامسا : بعض المنشآت الصناعية التي زارها الباحث :

في سبيل الوصول الي نتائج لاثبات الفرضيات التي افترضتها الدراسة الميدانية , وللتأكد من ان هذا النظام يمكن تطبيقه في المنشآت الصناعية بنجاح , زار الباحث عدد من المنشآت الصناعية

في المنطقة الصناعية بحري والمنطقة الصناعية كوبر ، وعلي سبيل المثال كتب الباحث نبذة عن جزء منها .

نبذة عن مجموعة مصانع التيتل

تتمثل النبذة التعريفية في الاتي :

اولا: الخلفية التاريخية لمصانع التيتل⁽¹⁾ :

تتبع مصانع التيتل لشركة التيتل للتجارة والصناعة وهي شركة سودانية خاصة ، تعمل في مجالات الصناعة والتجارة والتصدير ، ومتخصصة في انتاج المنظفات وصابون الاستحمام ، والجليسرين ، وخام الصابون ، وكذلك تقشير وتنقية السمسم ، وحلج الاقطان ، حيث تتم هذه العمليات داخل منشآت معدة باحدث التقنيات ، لتلبي احتياجات المستهلكين وكذلك الصناعات الاخرى . شهدت مدينة ام روابة غرب وسط السودان البدايات الاولى لشركة التيتل للتجارة والصناعة ، حيث انشا السيد عمر عثمان ، مؤسس شركات التيتل معاصر التيتل للزيوت في العام 1938 م ، والتي تخصصت في انتاج زيوت الطعام .

مع حلول العام 1960 م تم نقل الشركة للخرطوم ، حيث ازدهرت وبدا تصدير زيوت الطعام لدول مجاورة للسودان ومن ثم لاروبا . تم تاسيس مصنع التيتل للصابون في العام 1976 م لانتاج صابون التواليت والمنظفات . في العام 1983 م ومع استمرار الطلب العالمي والمحلي علي الحبوب الزيتية وزيوت الطعام ، تم تاسيس محطة لتقشير السمسم بمواصفات عالمية في مدينة بورتسودان . تعود اصول علامة التيتل لغرب وسط السودان وشعارها مستوحي من غزال التيتل السائد في تلك المنطقة التي شهدت البدايات الاولى لمجموعة شركات التيتل .

التيتل عبر التاريخ منذ 1936 م :

(1936_ 1960) : معاصر التيتل للزيوت ، انتاج زيوت الطعام .

(1961 _ 1970) : انتقال الشركة للخرطوم ، بداية اعمال التصدي⁽²⁾ .

(1971 _ 1980) : تاسيس مصنع التيتل للصابون ، مستودعات التيتل للزيوت بورتسودان .

(1981 _ 2010) : الرخاء لغرية وتقشير السمسم .

(2011_ 2017) : صابون التيتل ، جلسرين التيتل ، صابون توب ، حبيبات النودلز ،

الصابون السائل ، مشروع الرخاء للانتاج الزراعي والحيواني .

ثانيا : نبذة عامة عن مصانع التيتل :

1. مصانع التيتل للاحماض الدهنية :

1. من منشورات الشركة 2017 م

2. من منشورات الشركة 2017 م .

هو مجمع صناعي استثنائي يضم احد التقنيات الايطالية الصنع في مجال صناعة الصابون والمنظفات , ويعتبر الاول من نوعه في السودان في عمليات فرز الزيوت والتصبين . المصنع متخصص في فرز وتقطير الاحماض الدهنية بطاقة انتاجية قدرها 1000 طن في اليوم .

2.مصنع التيتل للمنظفات وصناعة الصابون :

المصنع مزود باحدث التقنيات والمايكنات الايطالية الصنع , بطاقة انتاجية قدرها 120 طن من المنظفات والصابون بجودة عالية وانواع مختلفة (صابون التواليت _ صابون الغسيل _ الصابون السائل _ حبيبات الصابون) .

3. مصنع التيتل للجلسرين :

يقوم الصنع بانتاج جلسرين نقي بدرجة نقاء اكبر من 99,7 في المائة بطاقة انتاجية قدرها 12 طن في اليوم ويغطي 80 في المائة من حوجة البلاد .

4.مصنع التيتل للزيوت (1):

تمتلك فابريقة زيوت التيتل اكبر قدرة تخزينية واحداث التكنولوجيا الالمانية والهندية لتكرير وصناعة الزيوت في مساحة 21,000 متر مربع . تمتلك ايضا محلج قطن يشغل مساحة 9,000 متر مربع مما يضمن استخلاص كفاء للزيت ونوعية عالية من الكيوك المستخدم كعلف حيواني . ايضا تنتج زعب القطن المستخدم محليا والذي تصدره للاسواق العالمية بسبب جودته العالية .

ثالثا : منتجات مصانع التيتل :

1. منتجات مصنع التيتل للمنظفات وصناعة الصابون :

ا. صابون التواليت :

توب : صابون تواليت مرطب فاخر متوفر بعدة عطور واحجام واوزان مختلفة 75 جم , 100 جم , 125 جم , 150 جم , 175 جم .

توب كير : صابون تواليت فاخر مضاد للبكتريا متوفر بعدة روائح واحجام و اوزان مختلفة 75 جم , 100 جم , 125 جم , 150 جم , 175 جم .

ب: حبيبات الصابون : حبيبات الصابون الابيض _التيتل : مادة خام اساسية وضرورية لصناعة الصابون .

ج. صابون الغسيل:

التيتل : الواح صابون بيضاء معطرة ذات رغووة وفيرة لنظافة عميقة وساطعة متوفرة في اوزان مختلفة 130 جم , 140 جم , 160 جم , 180 جم , 200 جم , 250 جم .

د. الصابون السائل :

مارفل : صابون سائل متعدد الاستعمالات بروائح واللوان واحجام وعبوات مختلفة .

2. منتجات مصنع التيتل للجلسرين (1):

1. من منشورات الشركة 2017 م

جلسرين التيتل : جلسرين طبي بدرجة نقاء اعلي من 99,7 في المائة يصلح لكافة الاستخدامات.

3. منتجات مصنع التيتل للزيوت :

ا. التجارة الدولية (B2B) :

_ زيت بذرة القطن .

_ زيت السمسم .

_ زيت الفول السوداني .

_ عدسية .

_ الاعلاف .

_ زيت عباد الشمس .

_ زيت النخيل .

ب . التجارة المحلية (B2C) :

توفر فابريقة زيوت التيتل خدمة طحن الحبوب لغيرها من الشركات والافراد , يساعدها في ذلك امتلاكها لأكبر مستودعات تخزين و طاقة انتاجية . يساعد ذلك في حفاظها علي جودة منتجاتها ومطابقتها للمعايير العالمية . وتصدر الفابريقة منتجاتها الي الاسواق الاوربية والافريقية والاسيوية والتي تشمل الحبوب بانواعها كالفول والسمسم بمختلف درجاته بالاضافة لاعلاف الحيوانات .

نبذة عن مصنع سعيد للمواد الغذائية⁽²⁾ :

انشيء مصنع سعيد للمواد الغذائية في العام 1980 م كواحد من اكبر المجمعات الصناعية لتصنيع وتعبئة المنتجات الغذائية والاستهلاكية في السودان . ولاكتر من ثلاثين عاما حاز مصنع سعيد علي ثقة المستهلك السوداني من خلال مجموعة منتجات عالية الجودة وشهرة كمنتج لافضل العلامات التجارية معلومة الجودة. يعتمد مصنع سعيد علي الخبرة الوطنية المحلية في التخطيط والانتاج والصيانة , وهذة الخبرة مدعمة باحدث التقنيات العالمية , لاستخلاص وانتاج افضل المنتجات الزراعية من الخامات المحلية (المواد الخام) , فان منتجات سعيد وطنية محلية بنكهة وجودة عالية . اخذين في الاعتبار نظرنا التطورية في الصناعة . فاننا نعمل دائما وباستمرار علي تطوير وتحديث منتجاتنا , فنحن نضمن اننا دائما نواكب احدث التطورات والتحسينات في صناعة الاغذية العالمية وذلك باضافة احدث خطوط الانتاج والماكينات في العالم . كما اننا نشارك في الفعاليات العالمية والمعارض المحلية , يطبق المصنع نظام ادارة الجودة الشاملة ايزو 9001.

ان منتجاتنا الشهيرة والممتدة من صلصة الطماطم المميزة والعصائر والمشروبات وابرزها عصير روزانا الرائع وتشكيلة النكهات المحلية من كركدي وعرييب والاطعمة والمعلبات من البقوليات

1. من منشورات الشركة 2017 م

2. من منشورات المصنع بالانترنت .

والخضروات , فان شعار سعيد يشمخ عاليا كعلامة تجارية يعتمد عليها بمنتجات ذات جودة تقدم للعميل افضل قيمة . وباكتر من ثلاثة وعشرون منتجا فان منتجات سعيد في قلب كل اسرة في السودان . تشمل خطوط الانتاج بصنع سعيد , خط لانتاج الصلصة , وخط انتاج العصائر , وخط اخر لانتاج المربي وخطوط تعبئة الية متعددة للعلب والزجاج والقوارير وذلك لتعبئة الانتاج اليومي للمصنع وكذلك خط الي للديباجات للعلب والزجاج , كما يضم احدث خط لتصنيع العلب المعدنية بطاقة انتاجية عالية .

ان قوة وتميز انتاج مصنع سعيد للمواد الغذائية تتبع من نظرتنا الثلاثية لتصنيع الاغذية وهي⁽¹⁾:

- التركيز الدائم علي الجودة والتحسين المستمر والتميز في عملية التصنيع .
- الابتكار والتطوير المستمر للمنتجات الجديدة والتسع في المنتجات .
- التدريب المستمر للعاملين لرفع كفاتهم ولتحسين الجودة والاداء .

نبذة عن مطاحن سيقا للجلال⁽²⁾:

نجحت شركة سيقا الغذائية وخلال فترة قياسية في ان تتبوا موقع الريادة في مجال انتاج وتوزيع المنتجات الغذائية وهي بلا شك واحدة من اكثر المنشات نموا وتطورا علي مستوي السودان منذ انشائها عام 1996 م , المنتج الرئيسي لسيقا هو دقيق القمح عالي الجودة ومشتقاته من السامولينا والردة في عبوات مختلفة تناسب جميع شرائح المستهلكين وذلك باستخدام احدث تقنيات انتاج الدقيق في العالم , تطورت الشركة وباستمرار امكاناتها فيما يتعلق بعمليات الامداد حيث تمتلك الشركة تجهيزات متطورة للتفريغ والتخزين في ميناء بورتسودان تصل طاقتها الي مليون ونصف المليون طن

سنويا بالاضافة الي اسطول ضخم من الشاحنات واكثر من مائة وخمسون عربة سكة حديد وشبكة توزيع ضخمة تغطي معظم انحاء السودان بالاضافة الي مستودعات في معظم المدن الرئيسية .

المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

1. من منشورات المصنع بالانترنت .
2. من منشورات مطاحن سيقا بالانترنت .

اولا: اجراءات الدراسة الميدانية:

يتناول الباحث في هذا المبحث وصفاً للطريقة والإجراءات التي أتبعها في تنفيذ هذا الدراسة، يشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، وطريقة إعداد أدواتها، والإجراءات التي اتخذت للتأكد من صدقها وثباتها، والطريقة التي اتبعت لتطبيقها، والمعالجات الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج، كما يشمل المبحث تحديداً ووصفاً لمنهج الدراسة.

1: مجتمع وعينة الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة. يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من المحاسبين والمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين في جميع الوحدات الحكومية.

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (70) استمارة استبيان على المستهدفين من بعض المحاسبين ، والإداريين وبعض الأكاديميين في ، واستجاب (70) فرداً أي ما نسبته (100%) تقريباً من المستهدفين، حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة.

وللخروج بنتائج دقيقة قدر الامكان حرص الباحث على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

- 1- الأفراد من مختلف الفئات العمرية (30 سنة فأقل، 30-40 سنة، 40-50 سنة، 50-60 سنة، أكثر من 60 سنة).
- 2- الأفراد من مختلف المؤهلات العلمية (بكالوريوس، دبلوم فوق الجامعي، ماجستير، دكتوراه).
- 3- الأفراد من مختلف التخصصات الأكاديمية (تكاليف ومحاسبة إدارية، إدارة أعمال، اقتصاد، محاسبة وتمويل ، أخرى).
- 4- الأفراد من مختلف المؤهلات المهنية (زمالة المحاسبين القانونيين السودانية ، زمالة المحاسبين القانونيين العربية ، زمالة المحاسبين القانونيين الامريكية ، زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية ، لا احمل زمالة محاسبين ، لا أحمل زمالة محاسبين)
- 5- الأفراد من مختلف التخصصات (محاسبة، إدارة، اقتصاد، مصارف، أخرى).
- 6- الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (أقل من 5 سنوات، 6-10 سنوات، 11-15 سنة، 21 سنة فأكثر).

2. اداة الدراسة:

أداة البحث عبارة عن الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة. ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على

- المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة. وقد اعتمد الباحث على الاستبيان كأداة رئيسة لجمع المعلومات من عينة الدراسة، حيث أن للاستبيان مزايا منها:
- 1- يمكن تطبيقه للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.
 - 2- قلة تكلفته وسهولة تطبيقه.
 - 3- سهولة وضع عباراته واختيار ألفاظه.
 - 4- يوفر الاستبيان وقت المستجيب وتعطيه فرصة التفكير.
 - 5- يشعر المجيبون على الاستبيان بالحرية في التعبير عن آراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها.

وصف الاستبيان:

أرفق مع الاستبيان خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الاستبيان. وأحتوى الاستبيان على قسمين رئيسين: (راجع الملحق رقم (1))

القسم الأول: تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على بيانات حول: العمر، المؤهل الأكاديمي، التخصص العلمي، المؤهل المهني، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة.

القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على عدد (21) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجاباتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وقد تم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة الأربع كما يلي:

- الفرضية الأولى: تتضمن (7) عبارات.
- الفرضية الثانية: تتضمن (7) عبارات.
- الفرضية الثالثة: تتضمن (7) عبارات

حيث قام الباحث بالتأكد من ثبات وصدق اداة الدراسة كما يلي :

أ. الثبات والصدق الظاهري

للتأكد من الصدق الظاهري لاستبيان الدراسة وصلاحيته عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرض الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة والبالغ عددهم (3) محكمين ومن مختلف المواقع الوظيفية والتخصصات العلمية. وبعد استعادته الاستبيان من المحكمين تم إجراء التعديلات التي اقترحت عليها.

ب. الثبات والصدق الإحصائي

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت

درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

1- طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان-براون.

2- معادلة ألفا-كرونباخ.

3- طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

4- طريقة الصور المتكافئة.

5- معادلة جوتمان.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح. ومقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له (1). قام الباحث بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي هي:

الصدق = الثبات

وقام الباحث بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان-براون بالصيغة الآتية: (2)

$$\frac{r \times 2}{r + 1} = \text{معامل الثبات}$$

حيث: (r) يمثل معامل ارتباط بيرسون بين الإجابات على العبارات ذات الأرقام الفردية والإجابات على العبارات ذات الأرقام الزوجية.

ولحساب صدق وثبات الاستبيان كما في أعلاه قام الباحث بأخذ عينة استطلاعية بحجم (15) فرداً من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (1/2/3)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان

(1) عبد الله عبد الدائم (1984م): التربية التجريبية والبحث التربوي _ط2 (بيروت، دار العلم للملايين)، ص355.
(2) سعد عبد الرحمن (1998م): القياس النفسي -النظرية والتطبيق- ط3، (القاهرة، دار الفكر العربي) ، ص149.

الفرضيات	معامل الارتباط	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الأولى	0.61	0.76	0.87
الثانية	0.79	0.88	0.94
الثالثة	0.75	0.86	0.93
الاستبيان كاملاً	0.80	0.89	0.94

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح من نتائج الجدول رقم (8/2/3) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة، وعلى الاستبيان كاملاً كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً إلى (100%) مما يدل على أن استبيان الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

3: الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

1. الأشكال البيانية.
 2. التوزيع التكراري
 3. النسب المئوية .
 4. معامل ارتباط بيرسون .
 5. معادلة سييرمان _ براون لحساب معامل الثبات .
 6. الوسيط .
 7. اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الاجابات .
- وللحصول على نتائج دقيقة قدر الإمكان، تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS والذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences ، كما تمت الاستعانة بالبرنامج Excel لتنفيذ الأشكال البيانية المطلوبة في الدراسة .

4: تطبيق أداة الدراسة

لجأ الباحث بعد التأكد من ثبات وصدق الاستبيان إلى توزيعه على عينة الدراسة المقررة (70) فرداً ، وقد تم تفرغ البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدها الباحث لهذا الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (أوافق بشدة، أوافق ، محايد، لا أوافق ، لا أوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5، 4، 3، 2، 1) على الترتيب وتم تفرغ البيانات في الجداول الآتية، وتم إعداد الأشكال البيانية اللازمة.

ثانياً : تحليل البيانات الشخصية

1- العمر:

يوضح الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر.

جدول رقم (2/2/3)

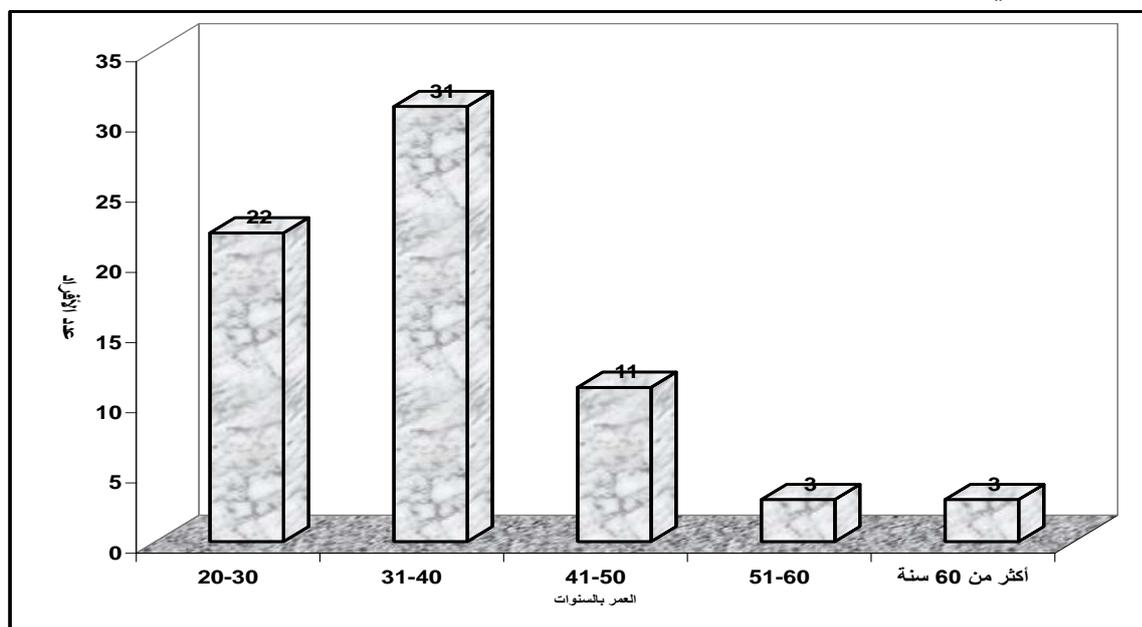
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

العمر بالسنوات	العدد	النسبة المئوية
30-20	22	%31.4
40-31	31	%44.3
50-41	11	%44.3
60-51	3	%4.3
أكثر من 60 سنة	3	%4.3
المجموع	70	%100

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

شكل رقم (1/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يوضح الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة أعمارهم ما بين (30 سنة فأقل)، فقد بلغ عدد هؤلاء الأفراد (22) فرداً وبنسبة (31.4%) من العينة الكلية، وبلغ عدد الأفراد الذين أعمارهم ما بين (40-30) سنة (31) فرداً وبنسبة (44.3%)، كما بلغ عدد الأفراد الذين أعمارهم ما بين (50-40) سنة (11) فرداً وبنسبة (15.7%)، كما بلغ عدد الأفراد

الذين أعمارهم ما بين (40-50) سنة (3) أفراد وبنسبة (15.7%). كما تضمنت العينة على (3) أفراد وبنسبة (15.7%) أعمارهم ما بين (أكثر من 60 سنة).

2. المؤهل الأكاديمي

يوضح الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل الأكاديمي

جدول رقم (3/2/3)

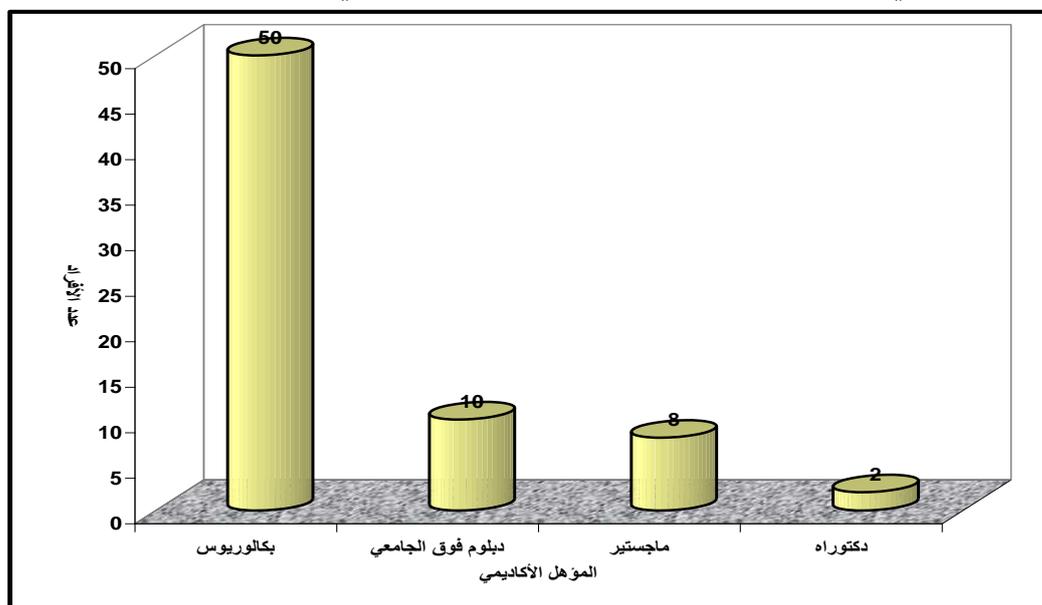
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل الأكاديمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
بكالوريوس	50	71.4%
دبلوم فوق الجامعي	10	14.3%
ماجستير	8	11.4%
دكتوراه	2	2.9%
المجموع	70	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم (2/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يوضح الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من حملة الشهادة الجامعية (البكالوريوس)، حيث بلغ عددهم (50) فرداً ويمثلون ما نسبته (71.4%) من العينة الكلية، و (10) أفراد وبنسبة (14.3%) من حملة شهادة الدبلوم فوق الجامعي، و (8) أفراد وبنسبة

(11.4%) من حملة شهادة الماجستير. كما تضمنت العينة على فردين وبنسبة (0.8%) من حملة شهادة الدكتوراه .

3- التخصص العلمي :

يوضح الجدول رقم (2/1/3) والشكل رقم (2/1/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي.

جدول رقم (4/2/3)

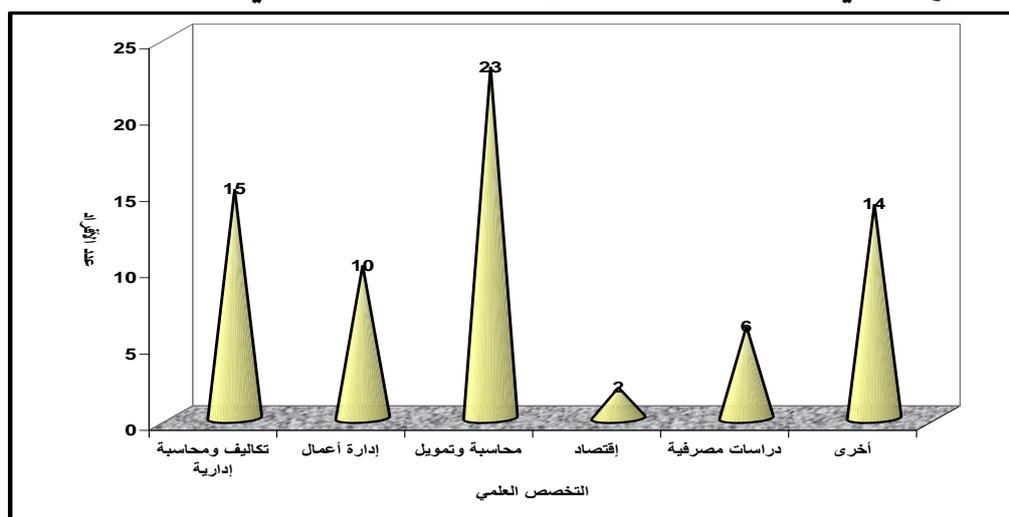
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	العدد	التخصص العلمي
21.4%	15	تكاليف ومحاسبة إدارية
14.3%	10	إدارة أعمال
32.9%	23	محاسبة وتمويل
2.9%	2	إقتصاد
8.6%	6	دراسات مصرفية
20.0%	14	أخرى
100%	70	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم (3/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م.

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) أن التخصص العلمي لغالبية أفراد عينة الدراسة هو المحاسبة والتمويل، حيث بلغ عددهم في عينة الدراسة (23) فرداً وبنسبة (32.9%) ، وبلغ عدد الأفراد المتخصصين في تكاليف ومحاسبة إدارية في العينة (15) فرداً وبنسبة (21.4%) ، وعدد الأفراد المتخصصين في إدارة أعمال في العينة (10) أفراد وبنسبة (14.3%)،

وعدد الأفراد المتخصصين إقتصاد في العينة فردين وبنسبة (2.9%) ، وعدد الأفراد المتخصصين دراسات مصرفية في العينة (6) أفراد وبنسبة (8.6%). وتضمنت العينة على (14) فرداً وبنسبة (20.0%) لهم تخصصات أخرى غير المذكورة اعلاه .

4- المؤهل المهني:

يوضح الجدول رقم جدول رقم (4/2/3) والشكل رقم جدول رقم (4/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني.

جدول رقم (5/2/3)

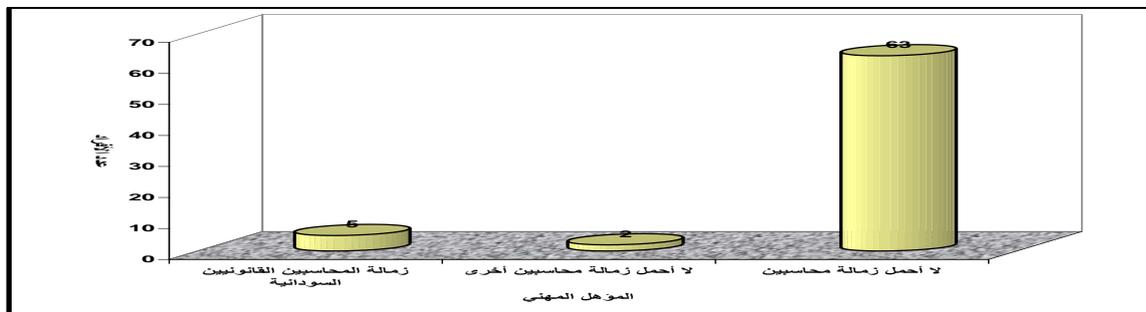
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

النسبة المئوية	العدد	المؤهل المهني
7.1%	5	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية
2.9%	2	لا أحمل زمالة محاسبين أخرى
90.0%	63	لا أحمل زمالة محاسبين
100%	70	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم جدول رقم (4/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يتبين من الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (4/2/3) ان غالبية أفراد عينة الدراسة لا يحملون زمالة محاسبين حيث بلغ عدد هؤلاء (63) فرداً وبنسبة (90.7%) ، فردين وبنسبة (2.9%) لهم مؤهل مهني (أحمل زمالة محاسبين أخرى). وتضمنت العينة (5) أفراد وبنسبة (7.1%) لهم مؤهل مهني (زمالة المحاسبين القانونيين السودانية)

5- المسمى الوظيفي :

يوضح الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي.

جدول رقم (6/2/3)

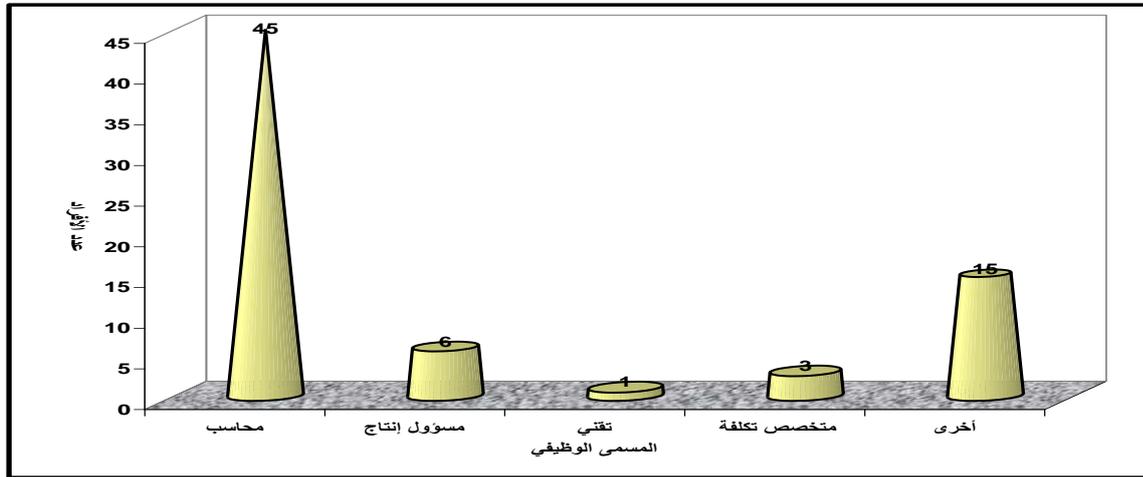
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	العدد	المسمى الوظيفي
64.3%	45	محاسب
8.6%	6	مسؤول إنتاج
1.4%	1	تقني
4.3%	3	متخصص تكلفة
21.4%	15	أخرى
100%	120	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية: 2021م

شكل رقم (5/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يظهر الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم مساهم الوظيفي محاسب إذ بلغ عددهم (45) فرداً وبنسبة (64.3%)، و(6) أفراد وبنسبة (8.6%) مساهم الوظيفي مسؤول إنتاج، وفرداً واحداً وبنسبة (1.4%) مساهم الوظيفي تقني، و(3) أفراد وبنسبة (4.3%) مساهم الوظيفي متخصص تكلفة. وتضمنت العينة (15) فرداً وبنسبة (21.5%).

6- سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (6/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة.

جدول رقم (7/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

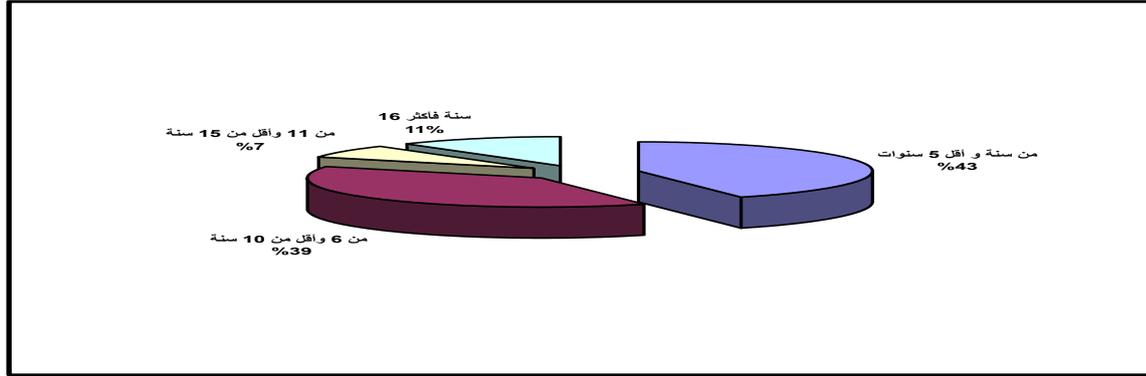
النسبة المئوية	العدد	سنوات الخبرة
----------------	-------	--------------

من سنة و أقل 5 سنوات	30	42.9%
من 6 وأقل من 10 سنة	27	38.7%
من 11 وأقل من 15 سنة	5	7.1%
16 سنة فأكثر	8	11.4%
المجموع	70	100%

المصدر: اعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2021م

شكل رقم (6/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يتبين من الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (6/2/3) أن هناك (30) فرداً وبنسبة (42.9%) لهم خبرة ما (من سنة وأقل من 5 سنوات)، وهناك (27) فرداً وبنسبة (38.6%) لهم خبرة ما بين (من 6 وأقل من 10 سنة)، وهناك (5) أفراد وبنسبة (7.1%) لهم خبرة ما بين (من 11 وأقل من 15 سنة). تضمنت العينة على (8) أفراد وبنسبة (11.4%) لهم خبرة (16 سنة فأكثر).

5: تطبيق أداة الدراسة

لجأ الباحث بعد التأكد من ثبات وصدق الاستبيان إلى توزيعه على عينة الدراسة المقررة (70) فرداً، وقد تم تفريغ البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدها الباحث لهذا الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5، 4، 3، 2، 1) على الترتيب وتم تفريغ البيانات في الجداول الآتية، وتم إعداد الأشكال البيانية اللازمة.

ثالثاً: تحليل عبارات الفرضيات

1- تحليل عبارات الفرضية الأولى:

العبارة الأولى: يساعد نظام التكاليف المعيارية وضع معيار سعر المواد.

يوضح الجدول رقم (9/2/3) والشكل رقم (7/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات

أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية

جدول رقم (8/2/3)

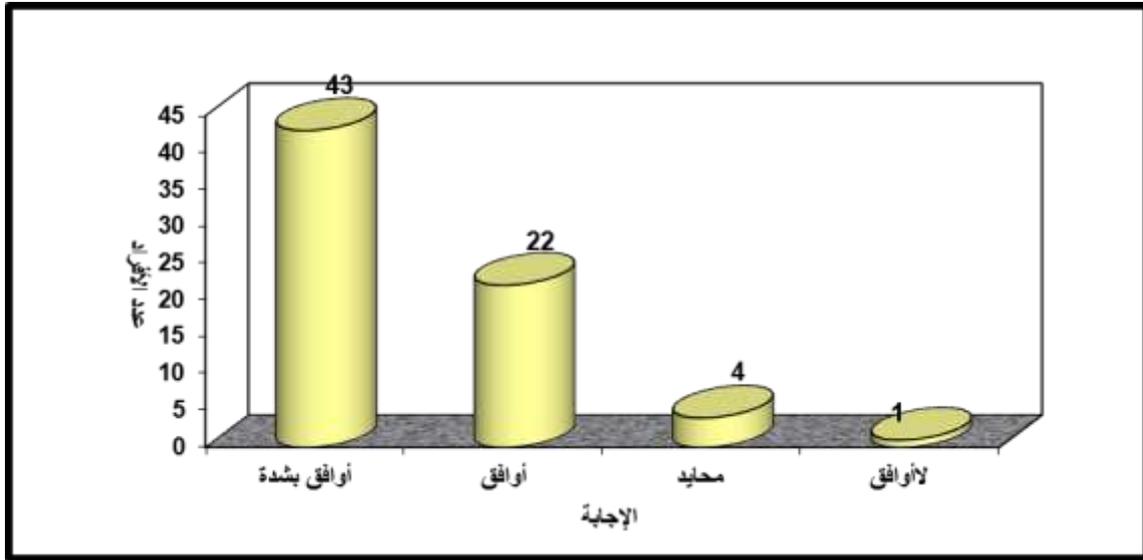
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الأولى

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	43	61.4%
أوافق	22	31.4%
محايد	4	5.7%
لا أوافق	1	1.4%
المجموع	70	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم (7/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يتبين من الجدول رقم (9/2/3) والشكل رقم (7/2/3) أن (43) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (61.4%) وافقوا بشدة على أن يساعد نظام التكاليف المعيارية وضع معيار سعر المواد، كما وافق (22) فرداً وبنسبة (31.4%) على ذلك، في حين كان (4) فرداً وبنسبة (5.7%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (1.4%) على ذلك.

العبارة الثانية: يوضح نظام التكاليف المعيارية تحديد إنحراف سعر المواد.

يوضح الجدول رقم (10/2/3) والشكل رقم (7/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية .

جدول رقم (9/2/3)

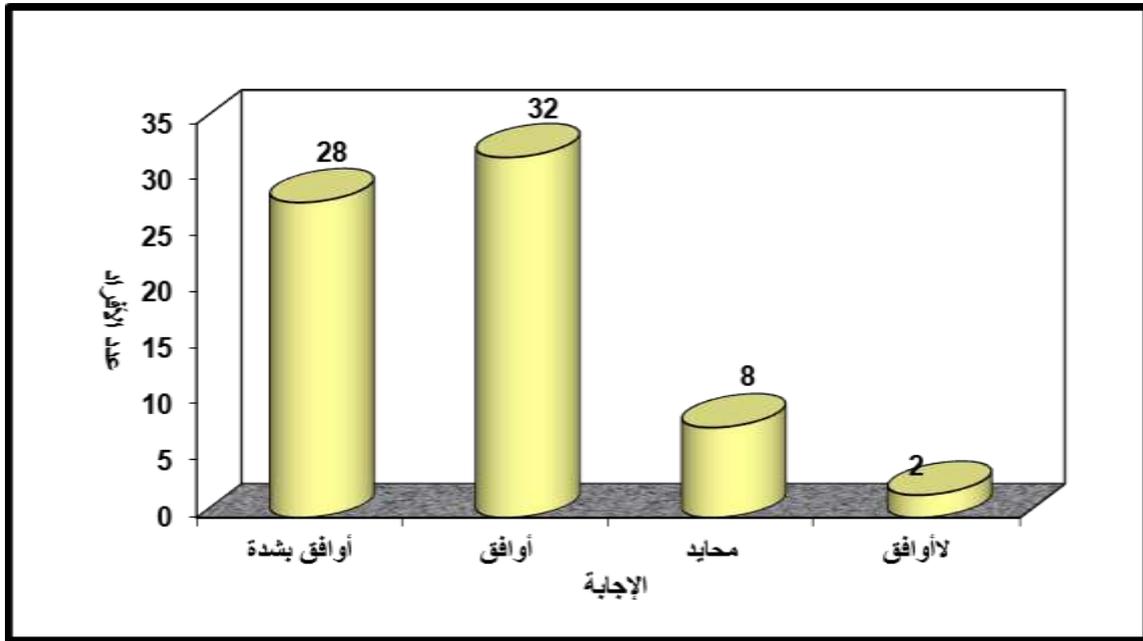
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الأولى

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	28	%40.0
أوافق	32	%45.7
محايد	8	%11.4
لا أوافق	2	%2.9
المجموع	70	%100

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم (8/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يتبين من الجدول رقم (10/2/3) والشكل رقم (8/2/3) أن (34) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (%40.0) وافقوا بشدة على أن يوضح نظام التكاليف المعيارية تحديد إنحراف سعر المواد ، كما وافق (32) فرداً وبنسبة (%45.7) على ذلك، في حين كان (8) فرداً وبنسبة (%11.4) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق فردين وبنسبة (%2.9) على ذلك. العبارة الثالثة: يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد معايير استخدام المواد وفقاً للاس العلمية.

يوضح الجدول رقم (11/2/3) والشكل رقم (9/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية .

جدول رقم (10/2/3)

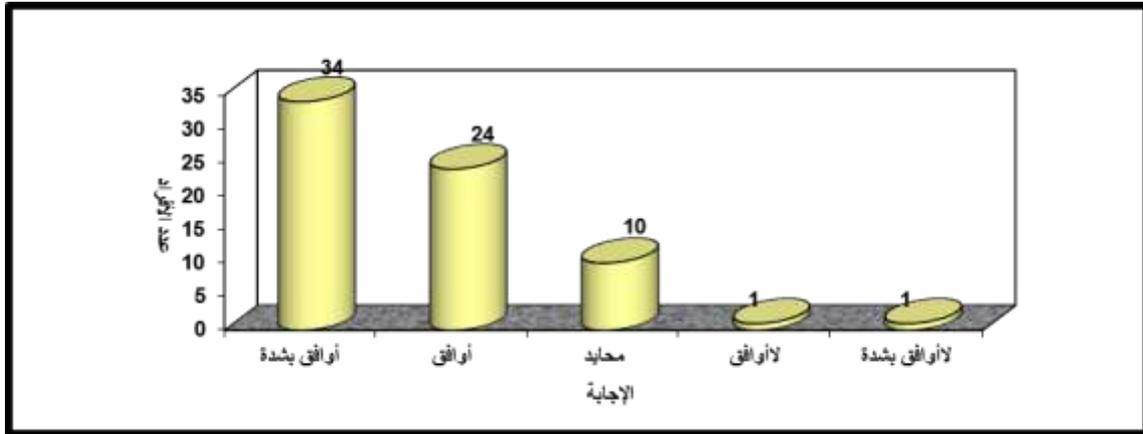
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الاولى

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	34	%48.6
أوافق	24	%34.3
محايد	10	%14.3
لا أوافق	1	%1.4
لا أوافق بشدة	1	%1.4
المجموع	70	%100

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية: 2021 م

شكل رقم (9/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الاولى



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يتبين من الجدول رقم (11/2/3) والشكل رقم (9/2/3) أن (34) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (%48.6) وافقوا بشدة على أن يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد معايير استخدام المواد وفقاً للاسس العلمية ، كما وافق (24) فرداً وبنسبة (%45.7) على ذلك، وكان هناك (10) أفراد وبنسبة (%14.3) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (%1.4) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (%1.4) على ذلك.

العبارة الرابعة: يبين نظام التكاليف المعيارية تحديد معايير الخلطات وفقاً للمعلومات الفنية. يوضح الجدول رقم (12/2/3) والشكل رقم (10/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية

جدول رقم (11/2/3)

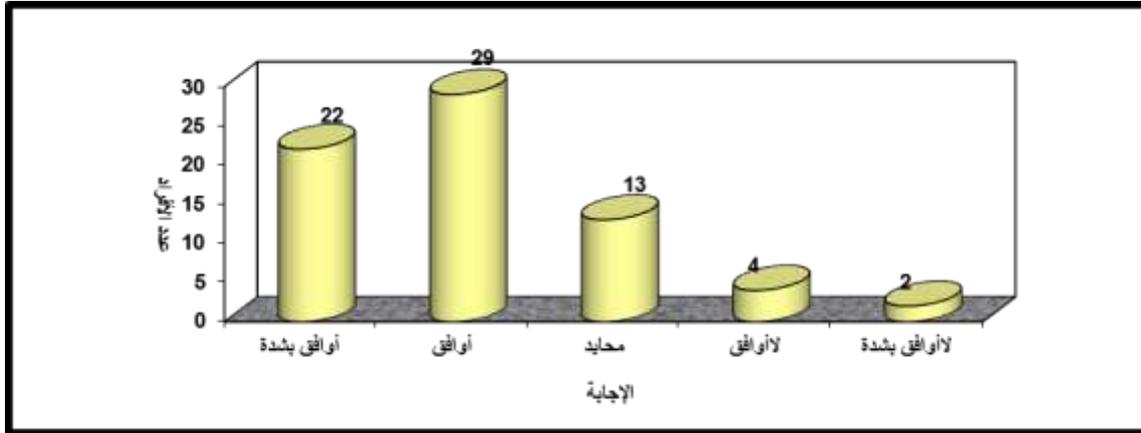
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الاولى

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	22	31.4%
أوافق	29	41.4%
محايد	13	18.6%
لا أوافق	4	5.7%
لا أوافق بشدة	2	2.9%
المجموع	70	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية: 2021م

شكل رقم (10/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يتبين من الجدول رقم (12/2/3) والشكل رقم (10/2/3) أن (22) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (31.4%) وافقوا بشدة على أن يبين نظام التكاليف المعيارية تحديد معايير الخلطات وفقاً للمعلومات الفنية، كما وافق (29) فرداً وبنسبة (41.4%) على ذلك، وكان هناك (13) فرداً وبنسبة (18.6%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (4) أفراد وبنسبة (5.7%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فردين وبنسبة (2.9%) على ذلك.

العبارة الخامسة: يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى الرقابة على تكلفة المواد وذلك من خلال مراقبة المخزون.

يوضح الجدول رقم (13/2/3) والشكل رقم (11/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية .

جدول رقم (12/2/3)

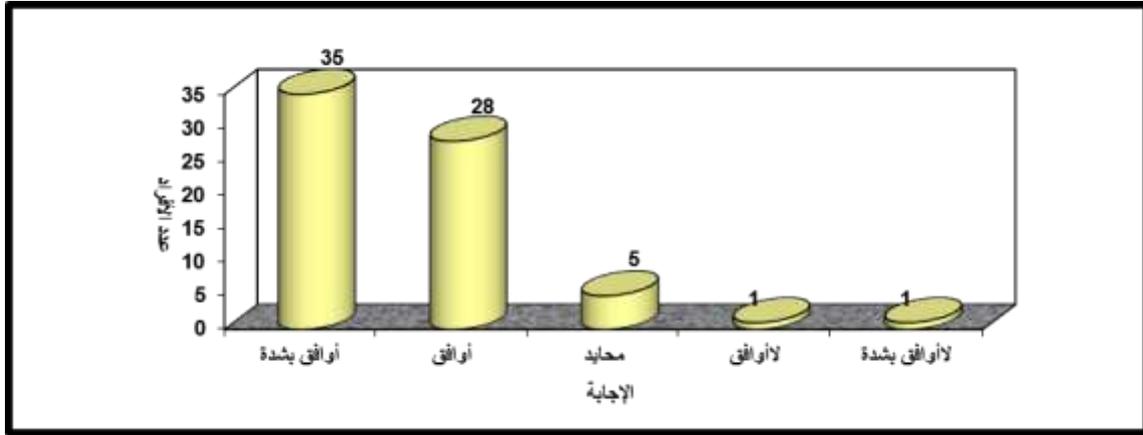
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الأولى

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	35	50.0%
أوافق	28	40.0%
محايد	5	7.1%
لا أوافق	1	1.4%
لا أوافق بشدة	1	1.4%
المجموع	70	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم (11/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel: 2021م

يتبين من الجدول رقم (13/2/3) والشكل رقم (11/2/3) أن (35) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (50.0%) وافقوا بشدة على أن يبين نظام التكاليف المعيارية تحديد معايير الخطات وفقاً للمعلومات الفنية ، كما وافق (28) فرداً وبنسبة (40.0%) على ذلك، وكان هناك (5) أفراد وبنسبة (7.1%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (1.4%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (1.4%) على ذلك.

العبارة السادسة: يساعد نظام التكاليف المعيارية في إختبار الكمية الأفضل من المواد على أساس الجودة العالية.

يوضح الجدول رقم (14/2/3) والشكل رقم (12/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة للفرضية .

جدول رقم (13/2/3)

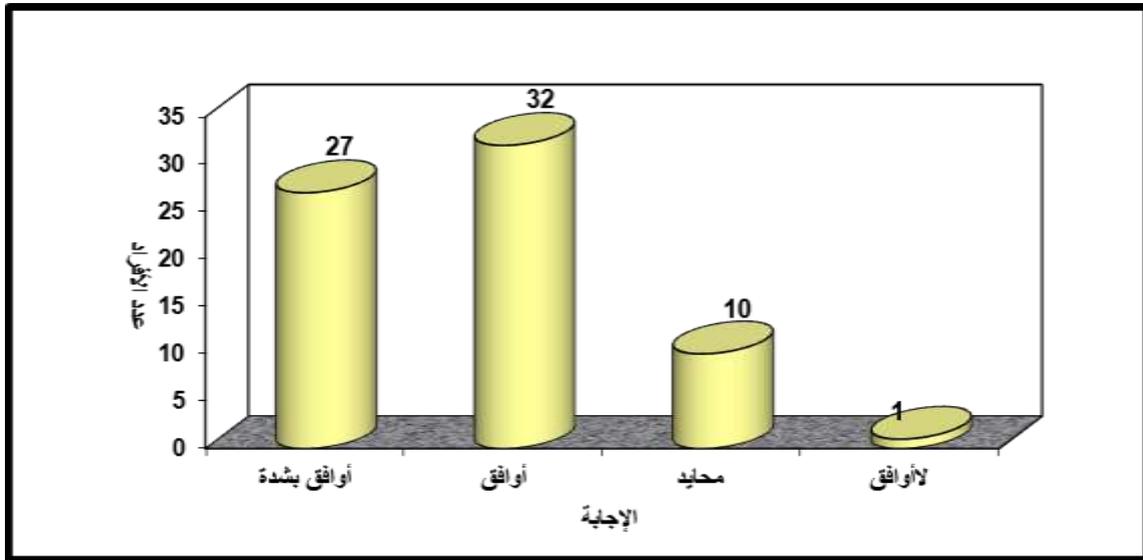
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة للفرضية الأولى

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	27	%38.6
أوافق	32	%45.7
محايد	10	%14.3
لا أوافق	1	%1.4
المجموع	70	%100

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية: 2021م

شكل رقم (12/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel: 2021م

يتبين من الجدول رقم (14/2/3) والشكل رقم (12/2/3) أن (27) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (%38.6) وافقوا بشدة على أن يساعد نظام التكاليف المعيارية في إختبار الكمية الأفضل من المواد على أساس الجودة العالية ، كما وافق (32) فرداً وبنسبة (%45.7) على ذلك، في حين كان (10) أفراد وبنسبة (%14.3) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (%1.4) على ذلك.

العبارة السابعة: يوضح نظام التكاليف المعيارية المفاضلة بين البدائل والاختيار الأمثل للمواد. يوضح الجدول رقم (15/2/3) والشكل رقم (13/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة للفرضية .

جدول رقم (14/2/3)

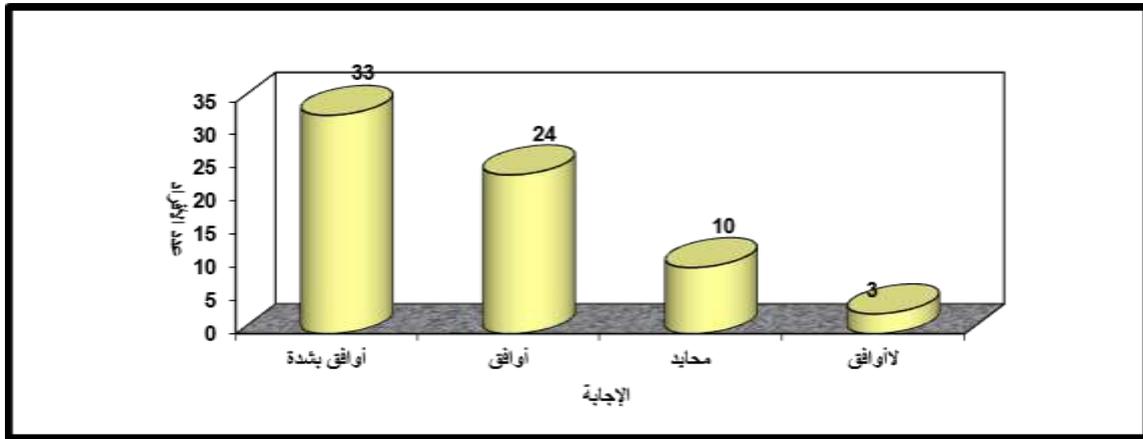
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة للفرضية الأولى

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	33	%47.1
أوافق	24	%34.3
محايد	10	%14.3
لا أوافق	3	%4.3
المجموع	70	%100

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم (13/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يتبين من الجدول رقم (15/2/3) والشكل رقم (13/2/3) أن (33) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (%47.1) وافقوا بشدة على أن يوضح نظام التكاليف المعيارية المفاضلة بين البدائل والاختيار الامثل للمواد ، كما وافق (24) فرداً وبنسبة (%34.3) على ذلك، في حين كان (10) أفراد وبنسبة (%14.3) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (3) أفراد وبنسبة (%4.3) على ذلك.

2- تحليل عبارات الفرضية الثانية:

العبارة الأولى: يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد معايير معدل الأجر.

يوضح الجدول رقم (16/2/3) والشكل رقم (13/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية.

جدول رقم (15/2/3)

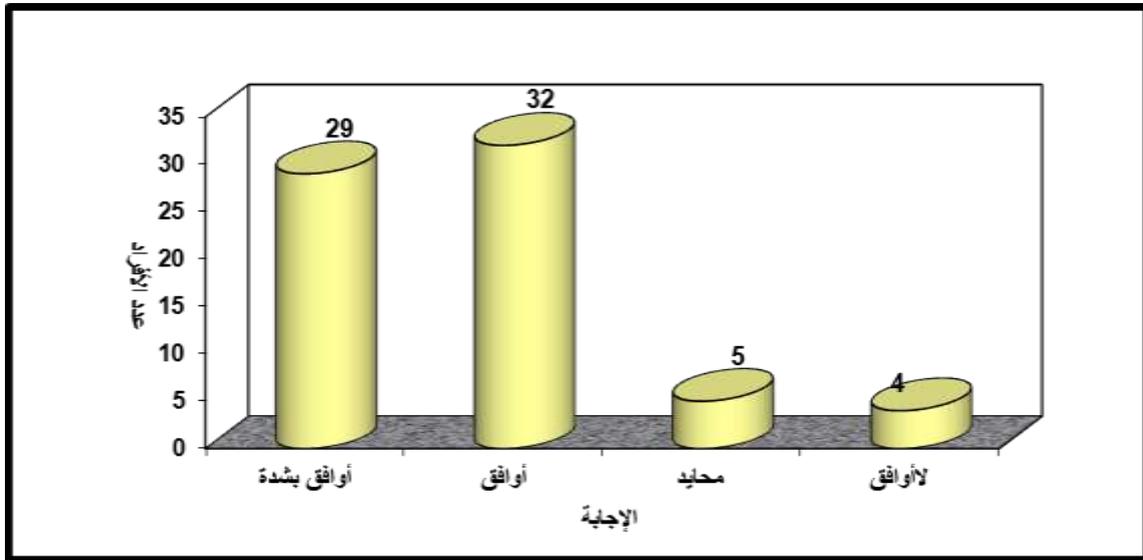
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	29	%41.4
أوافق	32	%45.7
محايد	5	%7.1
لا أوافق	4	%5.7
المجموع	70	%100

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم (14/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يتبين من الجدول رقم (16/2/3) والشكل رقم (13/2/3) أن (29) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (%41.4) وافقوا بشدة على أن يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد معايير معدل الأجر ، كما وافق (32) فرداً وبنسبة (%45.7) على ذلك، في حين كان (5) أفراد وبنسبة (%7.1) محايدين

بخصوص ذلك، ولم يوافق (4) أفراد وبنسبة (%5.7) على ذلك.

العبارة الثانية: يوضح نظام التكاليف المعيارية إنحراف تكلفة العمل.

يوضح الجدول رقم (17/2/3) والشكل رقم (14/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية .

جدول رقم (16/2/3)

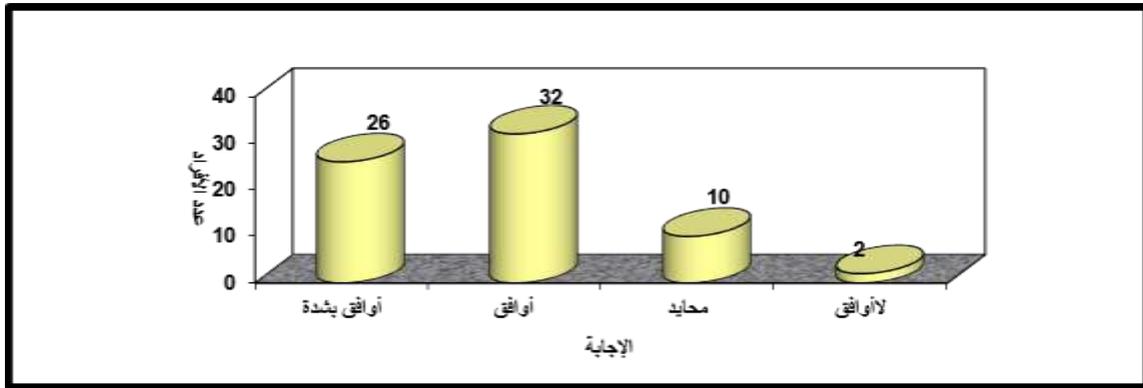
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	26	37.1%
أوافق	32	45.7%
محايد	10	14.3%
لا أوافق	2	2.9%
المجموع	70	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021

شكل رقم (15/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يتبين من الجدول رقم (16/2/3) والشكل رقم (13/2/3) أن (26) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (37.1%) وافقوا بشدة على أن يوضح نظام التكاليف المعيارية إنحراف تكلفة العمل، كما وافق (32) فرداً وبنسبة (45.7%) على ذلك، في حين كان (10) أفراد وبنسبة (14.3%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق فردين وبنسبة (2.9%) على ذلك.

العبارة الثالثة: يبين نظام التكاليف المعيارية معايير الوقت الضائع.

يوضح الجدول رقم (18/2/3) والشكل رقم (15/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية.

جدول رقم (17/2/3)

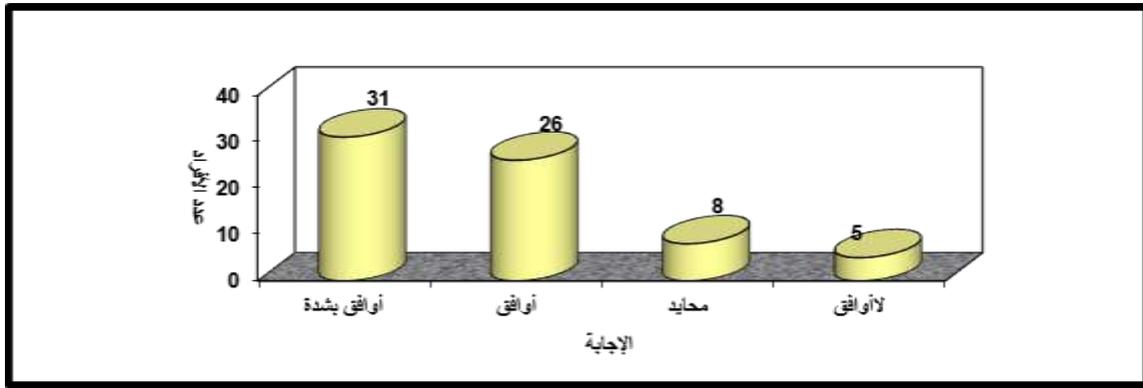
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	31	44.3%
أوافق	26	37.1%
محايد	8	11.4%
لا أوافق	5	7.1%
المجموع	70	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم (16/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يتبين من الجدول رقم (18/2/3) والشكل رقم (15/2/3) أن (31) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (44.3%) وافقوا بشدة على أن يبين نظام التكاليف المعيارية معايير الوقت الضائع ، كما وافق (26) فرداً وبنسبة (37.1%) على ذلك، في حين كان (8) أفراد وبنسبة (11.4%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (5) أفراد وبنسبة (7.1%) على ذلك.

العبارة الرابعة: يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد معايير كفاءة العمال بناءً للمعلومات المتوفرة من وضع المعايير.

يوضح الجدول رقم (19/2/3) والشكل رقم (16/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية .

جدول رقم (18/2/3)

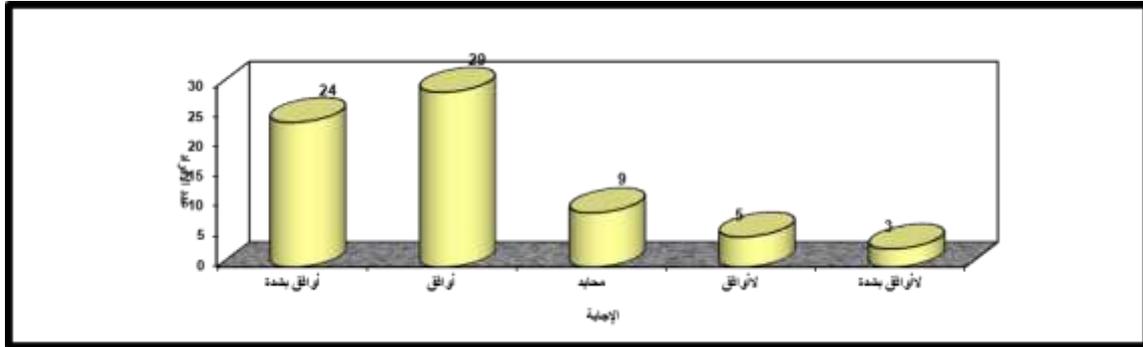
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	24	%34.3
أوافق	29	%41.4
محايد	14	%20.0
لا أوافق	5	%7.1
لا أوافق بشدة	3	%4.3
المجموع	70	%100

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021

شكل رقم (17/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021

يتبين من الجدول رقم (19/2/3) والشكل رقم (16/2/3) أن (24) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (%34.3) وافقوا بشدة على أن يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد معايير كفاءة العمال بناءً للمعلومات المتوفرة من وضع المعايير ، كما وافق (29) فرداً وبنسبة (%41.4) على ذلك، وكان هناك (9) أفراد وبنسبة (%12.9) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (5) أفراد وبنسبة (%7.1)

على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة (3) أفراد وبنسبة (%4.3) على ذلك.

العبارة الخامسة: يوضح نظام التكاليف المعيارية عملية مراقبة اجور العاملين.

يوضح الجدول رقم (20/2/3) والشكل رقم (17/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية .

جدول رقم (19/2/3)

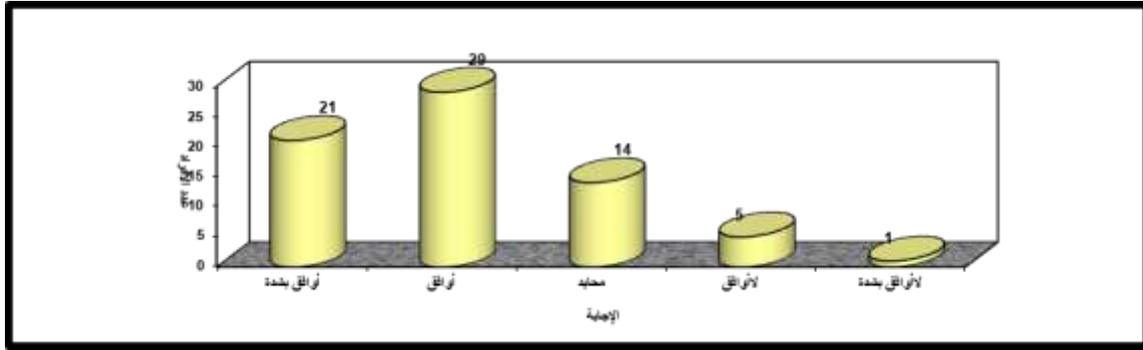
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الثانية

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
30.0%	21	أوافق بشدة
41.4%	29	أوافق
20.0%	14	محايد
7.1%	5	لا أوافق
1.4%	1	لا أوافق بشدة
100%	70	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم (18/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يتبين من الجدول رقم (19/2/3) والشكل رقم (16/2/3) أن (21) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (30.0%) وافقوا بشدة على أن يوضح نظام التكاليف المعيارية عملية مراقبة اجور العاملين ، كما وافق (29) فرداً وبنسبة (41.4%) على ذلك، وكان هناك (14) فرداً وبنسبة (20.0%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (5) أفراد وبنسبة (7.1%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (1.4%) على ذلك.

العبارة السادسة: يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد إنحراف الأجر.

يوضح الجدول رقم (20/2/3) والشكل رقم (17/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة للفرضية .

جدول رقم (20/2/3)

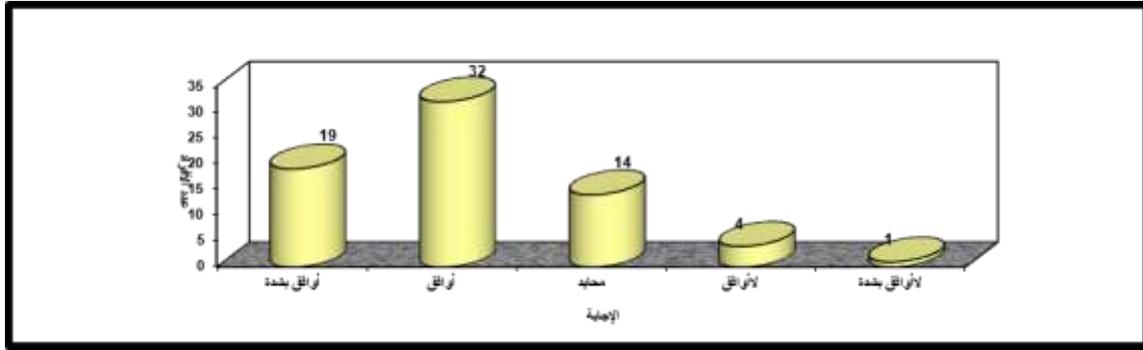
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة للفرضية الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	19	27.1%
أوافق	32	45.7%
محايد	14	20.0%
لا أوافق	4	5.7%
لا أوافق بشدة	1	1.4%
المجموع	70	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم (19/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يتبين من الجدول رقم (20/2/3) والشكل رقم (17/2/3) أن (19) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (27.1%) وافقوا بشدة على أن يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد إنحراف الأجر ر ، كما وافق (32) فرداً وبنسبة (45.7%) على ذلك، وكان هناك (14) فرداً وبنسبة (20.0%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (4) أفراد وبنسبة (5.7%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (1.4%) على ذلك.

العبارة السابعة: يبين نظام التكاليف المعيارية عملية في إنحراف الأجر.

يوضح الجدول رقم (21/2/3) والشكل رقم (18/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة للفرضية .

جدول رقم (21/2/3)

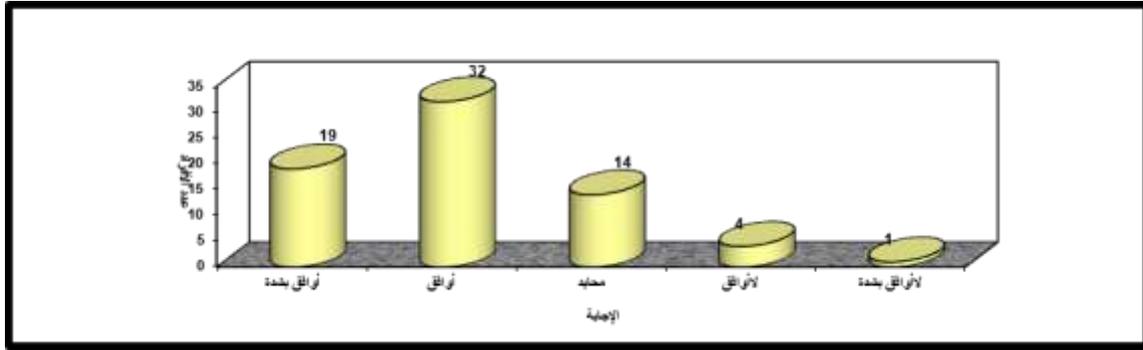
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة للفرضية الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	19	27.1%
أوافق	32	45.7%
محايد	14	20.0%
لا أوافق	4	5.7%
لا أوافق بشدة	1	1.4%
المجموع	70	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم (20/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يتبين من الجدول رقم (21/2/3) والشكل رقم (18/2/3) أن (23) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (32.9%) وافقوا بشدة على أن يبين نظام التكاليف المعيارية عملية في إنحراف الأجر ، كما وافق (29) فرداً وبنسبة (41.4%) على ذلك، وكان هناك (29) فرداً وبنسبة (41.4%) محايدين بخصوص

ذلك، ولم يوافق فردين وبنسبة (2.9%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (1.4%) على ذلك.

3- عبارات الفرضية الثانية:

العبارة الأولى: يوضح نظام التكاليف المعيارية معايير التكاليف الصناعية غير المباشرة. يوضح الجدول رقم (22/2/3) والشكل رقم (19/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية .

جدول رقم (22/2/3)

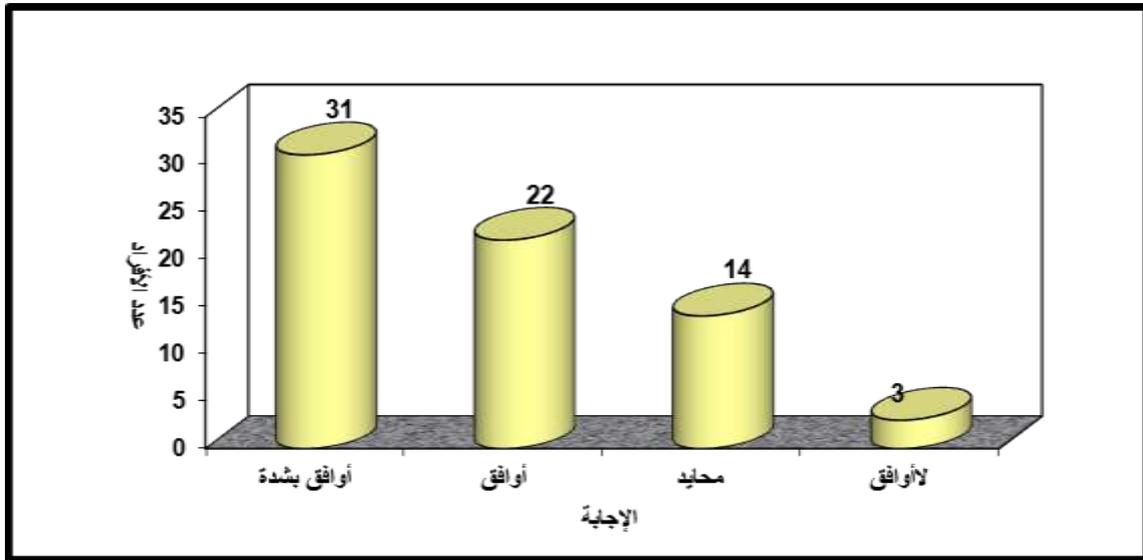
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الثالثة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	31	%44.3
أوافق	22	%31.4
محايد	14	%20.0
لا أوافق	3	%4.3
المجموع	70	%100

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم (21/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يتبين من الجدول رقم (22/2/3) والشكل رقم (19/2/3) أن (31) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (%44.3) وافقوا بشدة على أن يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد معايير معدل الأجر ، كما وافق (22) فرداً وبنسبة (%31.4) على ذلك، في حين كان (14) فرداً وبنسبة (%20.0) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (3) أفراد وبنسبة (%4.3) على ذلك. العبارة الثانية: يبين نظام التكاليف المعيارية معايير التكاليف الصناعية غير المعايير الطافة في المنشأة.

يوضح الجدول رقم (23/2/3) والشكل رقم (20/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية .

جدول رقم (23/2/3)

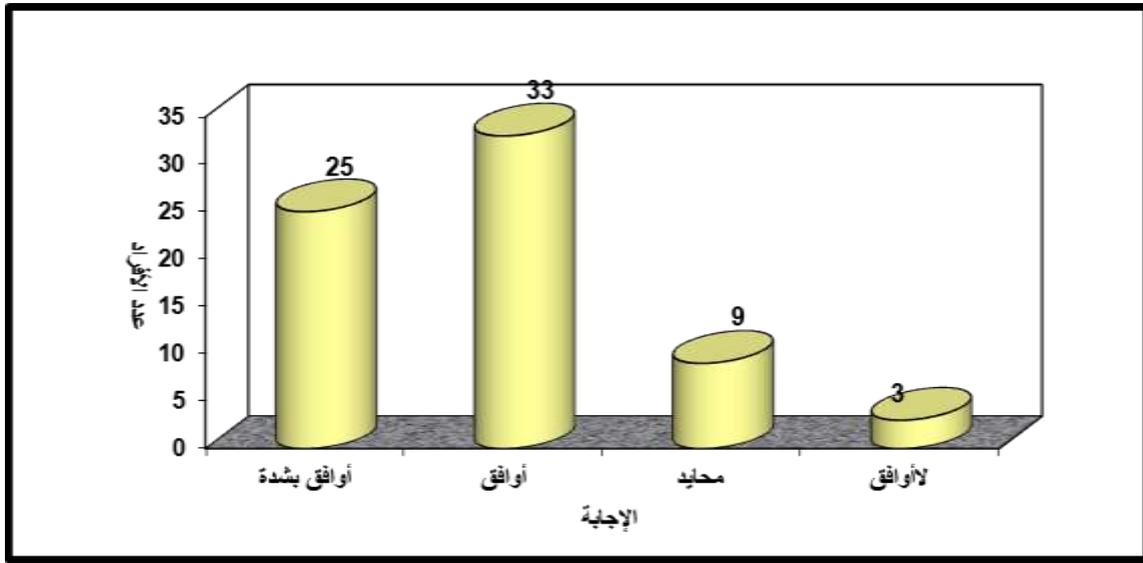
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الثالثة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	25	%35.7
أوافق	33	%47.1
محايد	9	%12.9
لا أوافق	3	%4.3
المجموع	70	%100

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم (22/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يتبين من الجدول رقم (23/2/3) والشكل رقم (20/2/3) أن (25) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (%35.7) وافقوا بشدة على أن يبين نظام التكاليف المعيارية معايير التكاليف الصناعية غير المعميار الطافة في المنشأة ، كما وافق (33) فرداً وبنسبة (%47.1) على ذلك، في حين كان (9) أفراد وبنسبة (%12.9) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (3) أفراد وبنسبة (%4.3) على ذلك.

العبارة الثالثة: يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد معدل حجم المصروفات الصناعية غير المباشرة.

يوضح الجدول رقم (24/2/3) والشكل رقم (21/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية

جدول رقم (24/2/3)

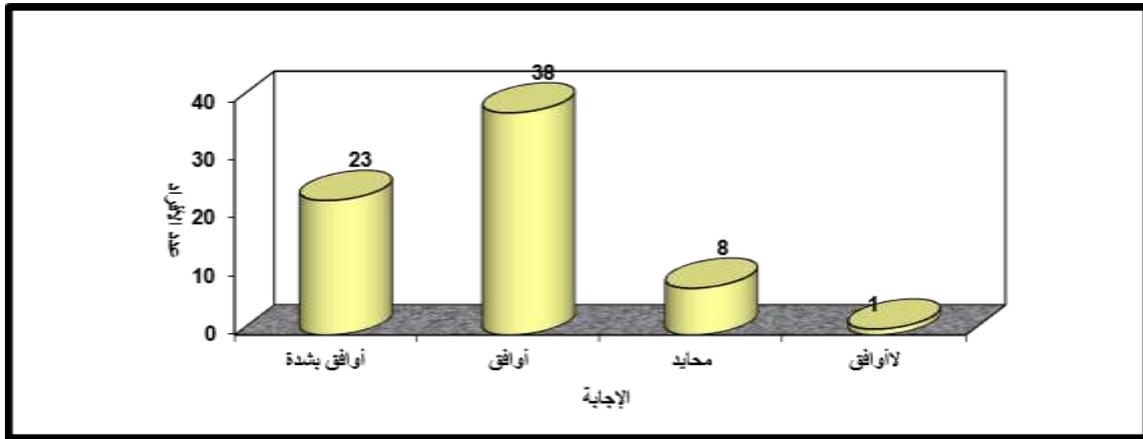
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الثالثة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	23	32.9%
أوافق	38	54.3%
محايد	8	11.4%
لا أوافق	1	1.4%
المجموع	70	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم (23/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يتبين من الجدول رقم (24/2/3) والشكل رقم (21/2/3) أن (23) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (32.9%) وافقوا بشدة على أن يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد معدل حجم المصروفات الصناعية غير المباشرة، كما وافق (38) فرداً وبنسبة (54.3%) على ذلك، في حين كان (8) أفراد وبنسبة (11.4%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (1.4%) على ذلك.

العبارة الرابعة: يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد إنحراف الطاقة الإنتاجية.

يوضح الجدول رقم (25/2/3) والشكل رقم (22/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية .

جدول رقم (25/2/3)

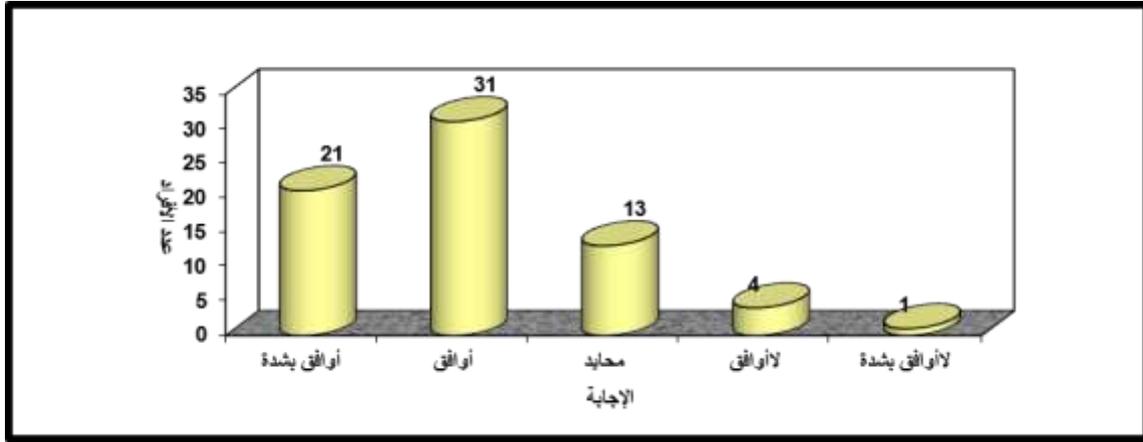
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الثالثة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	21	%30.0
أوافق	31	%44.3
محايد	13	%18.6
لا أوافق	4	%5.7
لا أوافق بشدة	1	%1.4
المجموع	70	%100

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم (24/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يتبين من الجدول رقم (25/2/3) والشكل رقم (22/2/3) أن (21) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (30.0%) وافقوا بشدة على أن يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد إنحراف الطاقة الإنتاجية ، كما وافق (31) فرداً وبنسبة (44.3%) على ذلك، وكان هناك (13) فرداً وبنسبة (18.6%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (4) أفراد وبنسبة (5.7%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (1.4%) على ذلك.

العبارة الثالثة: يوضح نظام التكاليف المعيارية إنحراف المصروفات غير المباشرة.

يوضح الجدول رقم (26/2/3) والشكل رقم (23/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية .

جدول رقم (26/2/3)

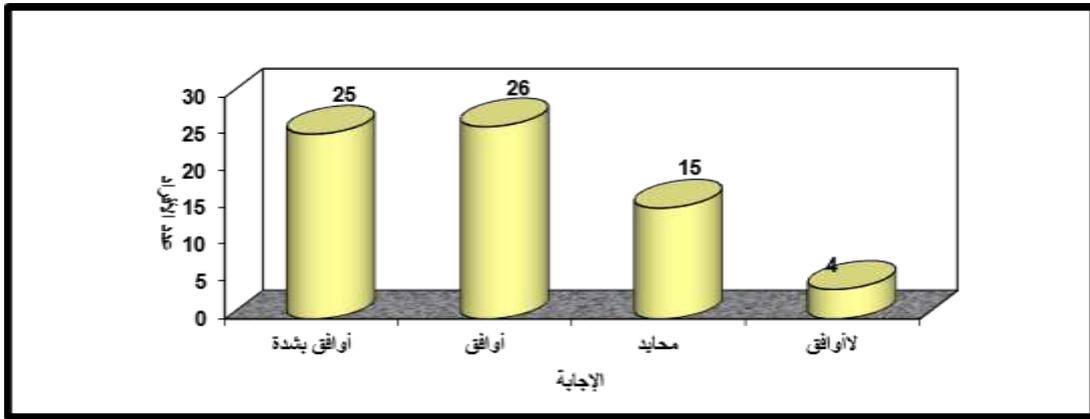
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الثالثة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	25	%35.7
أوافق	26	%37.1
محايد	15	%21.4
لا أوافق	4	%5.7
المجموع	70	%100

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم (25/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يتبين من الجدول رقم (26/2/3) والشكل رقم (23/2/3) أن (25) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (%35.7) وافقوا بشدة على أن يوضح نظام التكاليف المعيارية إنحراف المصروفات غير المباشرة ، كما وافق (26) فرداً وبنسبة (%37.1) على ذلك، في حين كان (15) فرداً وبنسبة (%21.4) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (4) أفراد وبنسبة (%5.7) على ذلك. العبارة السادسة: يساعد نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة.

يوضح الجدول رقم (27/2/3) والشكل رقم (24/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة للفرضية .

جدول رقم (27/2/3)

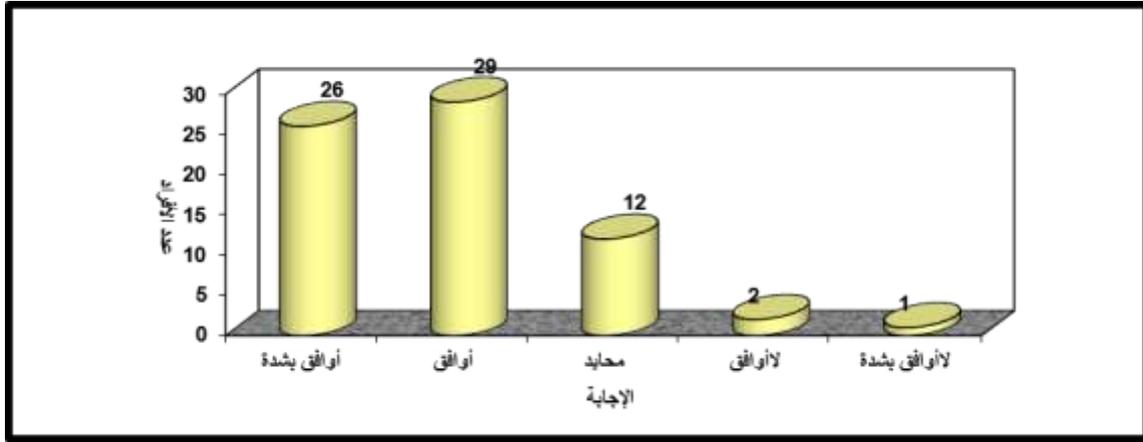
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة للفرضية الثالثة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	26	%37.1
أوافق	29	%41.4
محايد	12	%17.1
لا أوافق	2	%2.9
لا أوافق بشدة	1	%1.4
المجموع	70	%100

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم (26/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يتبين من الجدول رقم (27/2/3) والشكل رقم (24/2/3) أن (26) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (%37.1) وافقوا بشدة على أن يساعد نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة، كما وافق (29) فرداً وبنسبة (%44.4) على ذلك، وكان هناك (12) فرداً وبنسبة (%17.1) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق فردين وبنسبة (%2.9) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (%1.4) على ذلك.

العبارة السابعة: يبين نظام التكاليف المعيارية الإستغلال الأمثل للطاقة.

يوضح الجدول رقم (28/2/3) والشكل رقم (25/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة للفرضية .

جدول رقم (28/2/3)

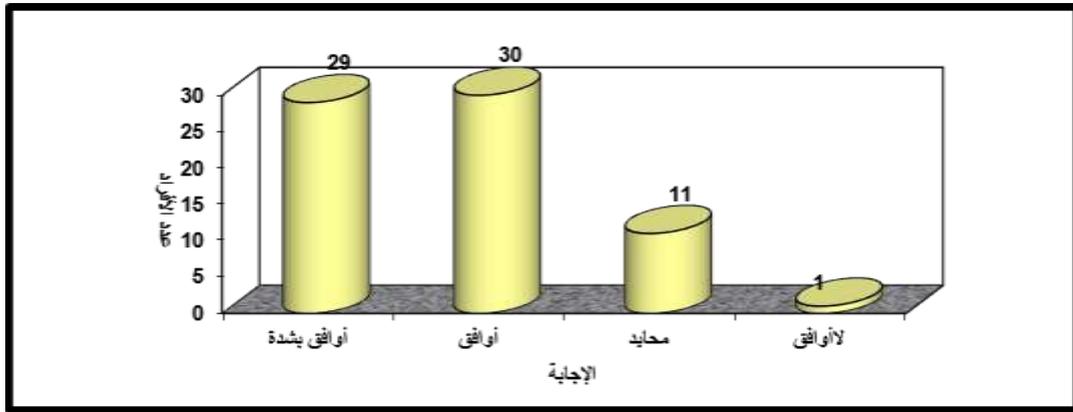
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة للفرضية الثالثة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	28	40.0%
أوافق	30	42.9%
محايد	11	15.7%
لا أوافق	1	1.4%
المجموع	70	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم (27/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يتبين من الجدول رقم (28/2/3) والشكل رقم (25/2/3) أن (28) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (40.0%) وافقوا بشدة على أن يبين نظام التكاليف المعيارية الإستغلال الأمثل للطاقة ، كما وافق (30) فرداً وبنسبة (42.9%) على ذلك، في حين كان (11) فرداً وبنسبة (15.7%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (1.4%) على ذلك.

رابعا :اختبار فرضيات الدراسة:

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها سيتم حساب الوسيط لكل عبارة من عبارات الاستبيان والتي تبين آراء عينة الدراسة بخصوص أثر استخدام التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف في المنشآت الصناعية، حيث تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة " أوافق بشدة "، والدرجة (4) كوزن لكل إجابة " أوافق "، والدرجة (3) كوزن لكل إجابة " محايد "، والدرجة (2) كوزن لكل إجابة " لا أوافق "، والدرجة (1) كوزن لكل إجابة " لا أوافق بشدة ". إن كل ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائي هو تحويل المتغيرات الاسمية إلى متغيرات كمية، وبعد ذلك سيتم استخدام اختبار مربع كاي لمعرفة دلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات كل فرضية.

1- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية والرقابة على تكلفة المواد المباشرة في المنشآت الصناعية".

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أن توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية والرقابة على تكلفة المواد المباشرة في المنشآت الصناعية. وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الأولى، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (1/3/3)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

ت	العبارات	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	يساعد نظام التكاليف المعيارية وضع معيار سعر المواد.	5	0.63	موافق بشدة
2	يوضح نظام التكاليف المعيارية تحديد انحراف سعر المواد.	4	0.76	موافق
3	يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد معايير استخدام المواد وفقاً للاسس العلمية.	5	0.87	موافق بشدة
4	يبين نظام التكاليف المعيارية تحديد معايير الخلطات وفقاً للمعلومات الفنية.	4	1.00	موافق
5	يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى الرقابة على تكلفة المواد وذلك من خلال مراقبة المخزون.	5	0.80	موافق بشدة
6	يساعد نظام التكاليف المعيارية في إختبار الكمية الأفضل من المواد على أساس الجودة العالية.	4	0.71	موافق
7	يوضح نظام التكاليف المعيارية المفاضلة بين البدائل والاختيار الأمثل للمواد.	5	0.86	موافق بشدة
	جميع العبارات	5	63.	موافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

يتبين من الجدول رقم (1/3/3) ما يلي:

1. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن يساعد نظام التكاليف المعيارية وضع معيار سعر المواد.
 2. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن يوضح نظام التكاليف المعيارية تحديد إنحراف سعر المواد.
 3. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد معايير استخدام المواد وفقاً للاسس العلمية.
 4. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يبين نظام التكاليف المعيارية تحديد معايير الخلطات وفقاً للمعلومات الفنية.
 5. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى الرقابة على تكلفة المواد وذلك من خلال مراقبة المخزون.
 6. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن يساعد نظام التكاليف المعيارية في إختبار الكمية الأفضل من المواد على أساس الجودة العالية.
 7. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن يوضح نظام التكاليف المعيارية المفاضلة بين البدائل والاختيار الامثل للمواد.
 8. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على ما جاء بعبارات الفرضية الأولى.
- النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (9/2/3) إلى رقم (15/2/3) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين وغير المتأكدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الأولى، الجدول رقم (2/3/3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

جدول رقم (2/3/3)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الأولى

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	يساعد نظام التكاليف المعيارية وضع معيار سعر المواد.	3	31.06
2	يوضح نظام التكاليف المعيارية تحديد إنحراف سعر المواد.	3	37.20
3	يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد معايير استخدام المواد وفقاً للاسس العلمية.	4	61.00
4	يبين نظام التكاليف المعيارية تحديد معايير الخلطات وفقاً للمعلومات الفنية.	4	38.14
5	يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى الرقابة على تكلفة المواد وذلك من خلال مراقبة المخزون.	4	75.43
6	يساعد نظام التكاليف المعيارية في إختبار الكمية الأفضل من المواد على أساس الجودة العالية.	3	20.31
7	يوضح نظام التكاليف المعيارية المفاضلة بين البدائل والاختيار الامثل للمواد.	3	31.37

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاة كالاتي:

1. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (31.06) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) -واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (9/2/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن يساعد نظام التكاليف المعيارية وضع معيار سعر المواد.
2. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين على ما جاء بالعبارة الثانية (37.20) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) -واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يوضح نظام التكاليف المعيارية تحديد إنحراف سعر المواد.
4. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين

والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (61.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (11/2/3) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد معايير استخدام المواد وفقاً للاسس العلمية.

4. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (38.14) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (12/2/3) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن يبين نظام التكاليف المعيارية تحديد معايير الخلطات وفقاً للمعلومات الفنية.

5. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (75.43) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (13/2/3) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى الرقابة على تكلفة المواد وذلك من خلال مراقبة المخزون.

6. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (20.31) وهذه القيمة أكبر من قيمة

مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (14/2/3) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية

وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن يساعد نظام التكاليف المعيارية في إختبار الكمية الأفضل من المواد على أساس الجودة العالية.

7. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (31.37) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) - واعتماداً على ما ورد في

الجدول رقم (15/2/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن يوضح نظام التكاليف المعيارية المفاضلة بين البدائل والاختيار الامثل للمواد.

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الأولى لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الأولى عددها (5) عبارات وعلى كل منها هناك (70) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى ستكون (350) إجابةً. ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الأولى بالجدول رقم (3/3/3) والشكل رقم (1/3/3) أدناه:

جدول رقم (3/3/3)

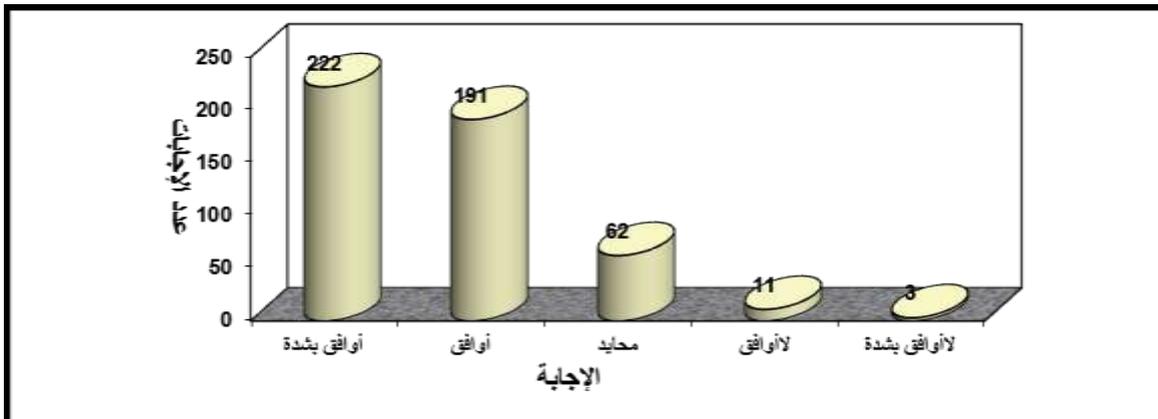
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	222	45.3%
أوافق	191	39.0%
محايد	62	12.7%
لا أوافق	11	2.2%
لا أوافق بشدة	1	0.8%
المجموع	490	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم (1/3/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يتبين من الجدول رقم (3/3/3) والشكل رقم (1/3/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (222) إجابةً وبنسبة (45.3%) موافقةً بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى، و (191) إجابةً وبنسبة (39.0%) موافقةً، و (62) إجابةً وبنسبة (12.7%) محايدة، و (11) إجابةً وبنسبة

(2.2%) غير موافقة على ذلك، و(4) إجابات وبنسبة (0.8%) غير موافقة بشدة على ذلك. وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى (425.77) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) وبالبلغة (13.28) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (3/3/3) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية والرقابة على تكلفة المواد المباشرة في المنشآت الصناعية" قد تحققت.

2- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية والرقابة على تكلفة العمل في المنشآت الصناعية " .

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أن توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية والرقابة على تكلفة العمل في المنشآت الصناعية.

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الثانية، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعةً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (4/3/3)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية

ت	العبارات	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد معايير معدل الأجر.	4	0.82	أوافق
2	يوضح نظام التكاليف المعيارية انحراف تكلفة العمل.	4	0.78	أوافق
3	يبين نظام التكاليف المعيارية معايير الوقت الضائع.	5	0.91	أوافق بشدة
4	يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد معايير كفاءة العمال بناءً للمعلومات المتوفرة من وضع المعايير.	4	1.08	أوافق
5	يوضح نظام التكاليف المعيارية عملية مراقبة اجور العاملين.	4	0.96	أوافق
6	يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد انحراف الأجر.	4	0.91	أوافق
7	يبين نظام التكاليف المعيارية عملية في انحراف الأجر.	4	0.89	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

يتبين من الجدول رقم (4/3/3) ما يلي:

1. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد معايير معدل الأجر.

2. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يوضح نظام التكاليف المعيارية إنحراف تكلفة العمل.

3. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن يبين نظام التكاليف المعيارية معايير الوقت الضائع.

4. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد معايير كفاءة العمال بناءً للمعلومات المتوفرة من وضع المعايير.

5. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يوضح نظام التكاليف المعيارية عملية مراقبة اجور العاملين.

6. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يوضح نظام التكاليف المعيارية عملية مراقبة اجور العاملين.

7. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يوضح نظام التكاليف المعيارية عملية مراقبة اجور العاملين.

8. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات الفرضية الثانية.

إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (16/2/3) إلى رقم (21/2/3) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين وغير المتأكدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات

الفرضية الثانية، الجدول رقم (5/3/3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

جدول رقم (5|3|3)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثانية

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد معايير معدل الأجر.	3	38.91
2	يوضح نظام التكاليف المعيارية إنحراف تكلفة العمل.	3	33.09
3	يبين نظام التكاليف المعيارية معايير الوقت الضائع.	3	28.63
4	يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد معايير كفاءة العمال بناءً للمعلومات المتوفرة من وضع المعايير.	4	39.43
5	يوضح نظام التكاليف المعيارية عملية مراقبة اجور العاملين.	4	37.43
6	يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد إنحراف الأجر.	4	44.14
7	يبين نظام التكاليف المعيارية عملية في إنحراف الأجر.	4	44.29

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلا كالتالي:

1. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (38.91) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (16/2/3) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد معايير معدل الأجر.
2. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين على ما جاء بالعبارة الثانية (33.09) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (17/2/3) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يوضح نظام التكاليف المعيارية إنحراف تكلفة العمل.
3. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (28.63) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) -

واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (18/2/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن يبين نظام التكاليف المعيارية معايير الوقت الضائع.

4. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (39.43) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (19/2/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد معايير كفاءة العمال بناءً للمعلومات المتوفرة من وضع المعايير.

5. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (37.43) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (20/2/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يوضح نظام التكاليف المعيارية عملية مراقبة اجور العاملين.

6. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (44.14) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (21/2/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد إنحراف الأجر.

7. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (44.29) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (22/2/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يبين نظام التكاليف المعيارية عملية في إنحراف الأجر.

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الثانية لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الثانية عددها (7) عبارات وعلى كل منها هناك (70) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة

على جميع عبارات الفرضية الثانية ستكون (490) إجابةً. ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثانية بالجدول رقم (6/3/3) والشكل رقم (2/3/3) أدناه:

جدول رقم (6/3/3)

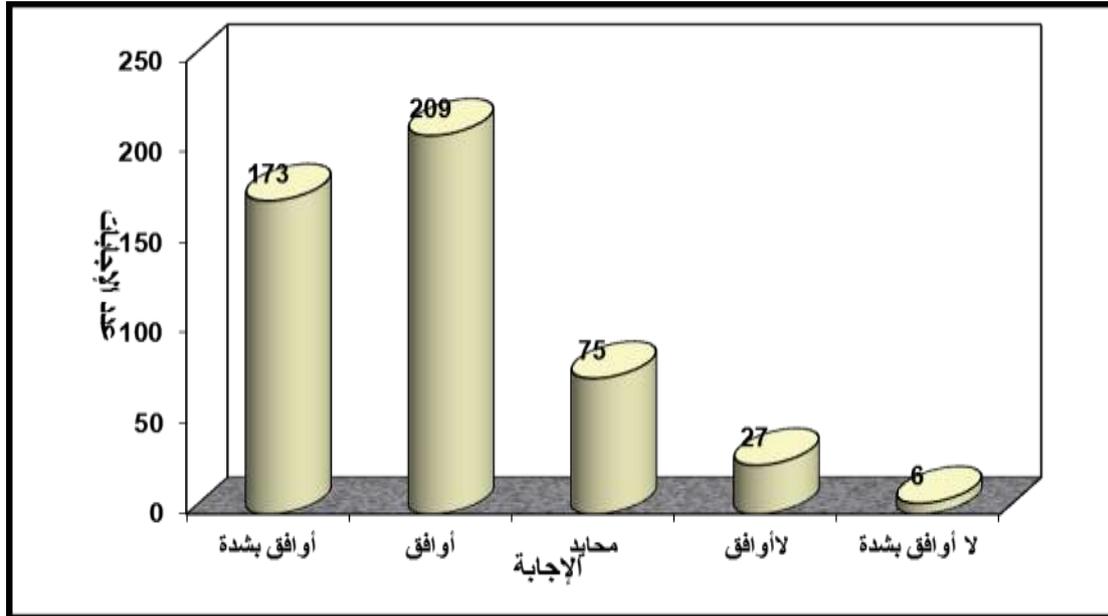
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	173	35.3%
أوافق	209	42.7%
محايد	75	15.3%
لا أوافق	27	5.5%
لا أوافق بشدة	6	1.2%
المجموع	490	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021 م

شكل رقم (2/3/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يتبين من الجدول رقم (6/3/3) والشكل رقم (2/3/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (173) إجابةً وبنسبة (35.3%) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية، و (209) إجابةً وبنسبة (42.7%) موافقة، و (75) إجابةً وبنسبة (15.3%) محايدة، و (27) إجابةً وبنسبة (5.5%) غير موافقة على ذلك، و (6) إجابات وبنسبة (1.2%) غير موافقة بشدة على ذلك. وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية (326.32) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي

الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (6/3/3) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية. مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية والرقابة على تكلفة العمل في المنشآت الصناعية " قد تحققت.

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي:

" هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكاليف المعيارية والرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة في المنشآت الصناعية " .

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكاليف المعيارية والرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة في المنشآت الصناعية. وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الثالثة، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعةً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (7/3/3)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة

ت	العبارات	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	يوضح نظام التكاليف المعيارية معايير التكاليف الصناعية غير المباشرة.	5	0.90	أوافق بشدة
2	يبين نظام التكاليف المعيارية معايير التكاليف الصناعية غير الممعاير الطاقة في المنشأة.	4	0.80	أوافق
3	يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد معدل حجم المصروفات الصناعية غير المباشرة.	4	0.69	أوافق
4	يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد إنحراف الطاقة الإنتاجية.	4	0.92	أوافق
5	يوضح نظام التكاليف المعيارية إنحراف المصروفات غير المباشرة.	4	0.90	أوافق
6	يساعد نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة.	4	0.89	أوافق
7	يبين نظام التكاليف المعيارية الإستغلال الأمثل للطاقة.	4	0.77	أوافق
	جميع العبارات	4	0.91	أوافق

يتبين من الجدول رقم (7/3/3) ما يلي:

1. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن يوضح نظام التكاليف المعيارية معايير التكاليف الصناعية غير المباشرة.
 2. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يبين نظام التكاليف المعيارية معايير التكاليف الصناعية غير الممعاير الطاقة في المنشأة.
 3. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد معدل حجم المصروفات الصناعية غير المباشرة.
 4. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد إنحراف الطاقة الإنتاجية.
 5. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يوضح نظام التكاليف المعيارية إنحراف المصروفات غير المباشرة.
 6. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يساعد نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة.
 7. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يبين نظام التكاليف المعيارية الإستغلال الأمثل للطاقة.
 8. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات الفرضية الثالثة.
- إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (22/2/3) إلى رقم (28/2/3) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين وغير المتأكدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثالثة، الجدول رقم (8/3/3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

جدول رقم (8/3/3)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثالثة

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	يوضح نظام التكاليف المعيارية معايير التكاليف الصناعية غير المباشرة.	3	24.29
2	يبين نظام التكاليف المعيارية معايير التكاليف الصناعية غير المعماري الطاقة في المنشأة.	3	33.09
3	يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد معدل حجم المصروفات الصناعية غير المباشرة.	3	46.46
4	يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد إنحراف الطاقة الإنتاجية.	4	43.43
5	يوضح نظام التكاليف المعيارية إنحراف المصروفات غير المباشرة.	3	18.11
6	يساعد نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة.	4	49.00
7	يبين نظام التكاليف المعيارية الإستغلال الأمثل للطاقة.	3	33.20

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كآتي:

1. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (24.29) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) -واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (22/2/3) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن يوضح نظام التكاليف المعيارية معايير التكاليف الصناعية غير المباشرة.
2. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (33.09) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) -واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (23/2/3) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يبين نظام التكاليف المعيارية معايير التكاليف الصناعية غير المعماري الطاقة في المنشأة.
3. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين

والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (46.46) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) -واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (24/2/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد معدل حجم المصروفات الصناعية غير المباشرة.

4. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (43.43) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (9.21) -واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (25/2/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد إنحراف الطاقة الإنتاجية.

5. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (18.11) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) -واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (26/2/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن يوضح نظام التكاليف المعيارية إنحراف المصروفات غير المباشرة.

6. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (49.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) -واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (27/2/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يساعد نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة.

7. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (33.20) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) -واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (28/2/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات

دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يبين نظام التكاليف المعيارية الإستغلال الأمثل للطاقة.

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الثالثة لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، ولتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الثالثة عددها (7) عبارات وعلى كل منها هناك (70) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة ستكون (490) إجابةً. ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثالثة بالجدول رقم (9/3/3) والشكل رقم (3/3/3) أدناه

جدول رقم (9/3/3)

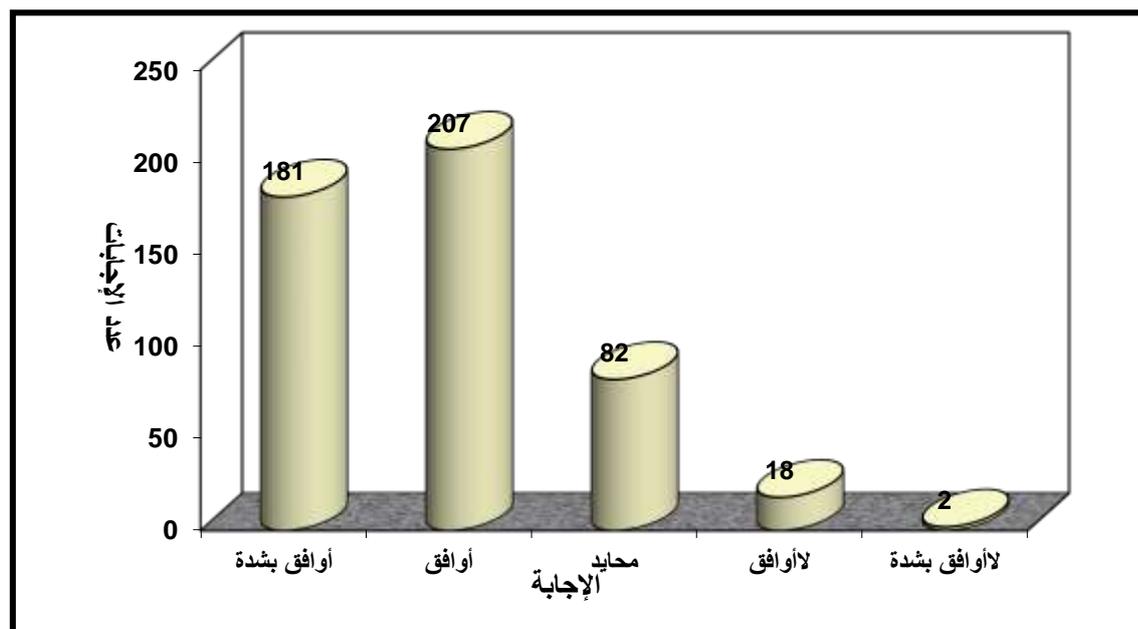
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	181	36.9%
أوافق	207	42.2%
محايد	82	16.7%
لا أوافق	18	3.7%
لا أوافق بشدة	2	0.4%
المجموع	490	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم (3/3/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يتبين من الجدول رقم (9/3/3) والشكل رقم (3/3/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (181) إجابةً وبنسبة (36.9%) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة، و (207) إجابةً وبنسبة (42.2%) موافقة، و (82) إجابةً وبنسبة (16.7%) محايدة، و (18) إجابةً وبنسبة (3.7%) غير موافقة على ذلك، و إجابتين موفقتين وبنسبة (0.4%) غير موافقة بشدة على ذلك. وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة (353.49) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) -واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (9/3/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: " هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكاليف المعيارية الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة في المنشآت الصناعية " قد تحققت. ويمكن تلخيص نتائج تحقق فرضيات الدراسة الثلاث بالجدول رقم (10/3/3) والشكل رقم (4/3/3) أدناه:

جدول رقم (10/3/3)

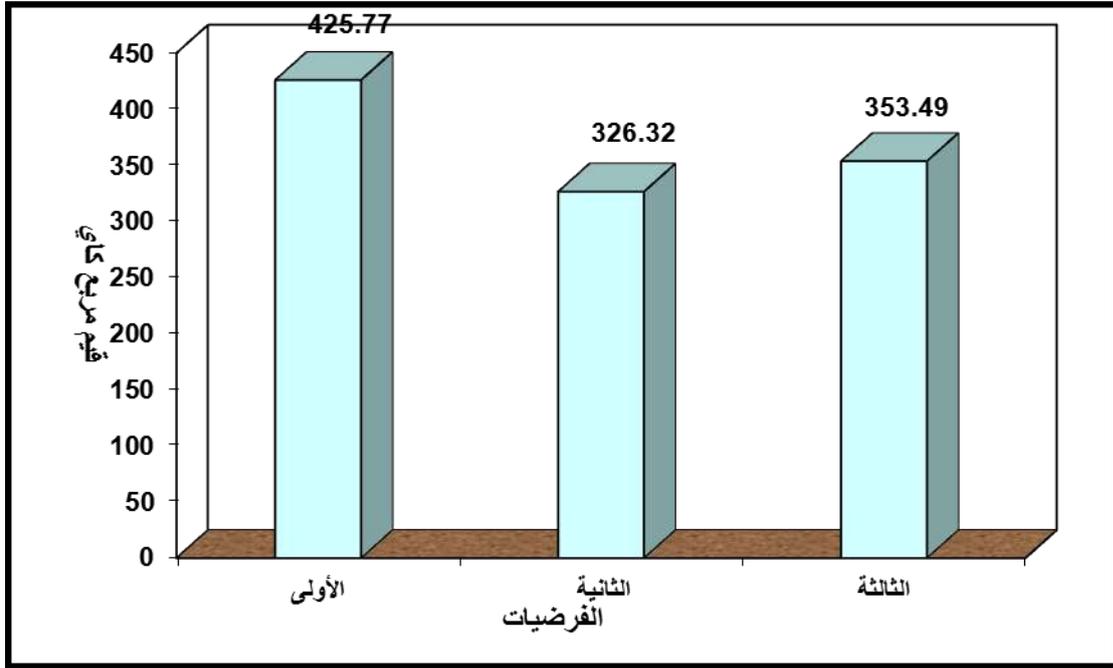
ملخص نتائج اختبار مربع كاي لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع فرضيات الدراسة

ت	الفرضيات	قيمة مربع كاي
1	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية والرقابة على تكلفة المواد المباشرة في المنشآت الصناعية.	425.77
2	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية والرقابة على تكلفة العمل في المنشآت الصناعية.	326.32
3	هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكاليف المعيارية الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة في المنشآت الصناعية.	353.49

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم (4/3/3)

ملخص نتائج اختبار مربع كاي لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع فرضيات الدراسة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2021م

يتبين من الجدول رقم (10/3/3) والشكل رقم (4/3/3) وبحسب قيم اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بجميع فرضيات الدراسة أن فرضية الدراسة الأولى تحققت بالمرتبة الأولى اعتماداً على أكبر قيمة لمربع كاي البالغة (425.77)، يليها تحقق الفرضية الثالثة بالمرتبة الثانية اعتماداً على أكبر ثاني قيمة لاختبار مربع كاي البالغة (353.49)، وأخيراً تحقق الفرضية الثانية بالمرتبة الثالثة اعتماداً على أقل قيمة لاختبار مربع كاي البالغة (326.32).

الخاتمة

تشتمل علي الاتي :

اولاً : النتائج

ثانياً: التوصيات

أولاً: النتائج:

- من خلال الدراسة النظرية والميدانية التي قام بها الباحث، توصل إلى النتائج التالية:
- 1_ تطبيق نظام التكاليف المعيارية ساعد في الرقابة على تكلفة المواد المباشرة في المنشآت الصناعية.
 - 2_ ادي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد معايير استخدام المواد وفقاً للاسس العلمية بالإضافة إلى وضع معيار سعر المواد بدقة أكبر.
 - 3_ ادي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد معايير استخدام المواد وفقاً للاسس العلمية ومن ثم ضبط تكاليف المواد وتقليل الهدر.
 - 4_ ساعد نظام التكاليف المعيارية في إختيار الكمية الأفضل من المواد على أساس الجودة العالية والمواصفات المطلوبة وبالتالي تخفيض تكاليف المواد.
 - 5_ ادي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد معايير استخدام المواد وفقاً للاسس العلمية ومن ثم ضبط تكاليف المواد وتقليل الهدر.
 - 6_ تطبيق نظام التكاليف المعيارية ساعد في الرقابة على تكلفة العمل في المنشآت الصناعية.
 - 7_ ساعد نظام التكاليف المعيارية في عملية مراقبة اجور العاملين بالإضافة إلى تحديد معايير الوقت الضائع والرقابة عليه.
 - 8_ ساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد إنحرافات معدل الأجر وإنحراف كفاءة العمل بدقة أكبر وبالتالي تقليل تكلفة العمل.
 - 9_ تطبيق نظام التكاليف المعيارية ساعد المنشآت الصناعية على الإستغلال الأمثل للطاقات المتاحة ومن ثم تقليل التكاليف.
 - 10_ نظام التكاليف المعيارية مكن من الرقابة على التكاليف غير المباشرة في المنشآت الصناعية .
 - 11_ تبني نظام التكاليف المعيارية في المنشآت الصناعية ساعد في الرقابة على عناصر التكاليف وبصفة خاصة التكاليف الصناعية غير المباشرة ومن ثم تخفيضها.
 - 12_ تطبيق نظام التكاليف المعيارية ساعد في تحديد إنحرافات معدل حجم المصروفات الصناعية غير المباشرة.

ثانياً:التوصيات :-

على ضوء النتائج المستخلصة فقد أوصى الباحث بالتوصيات الآتية:-

1. أن تتبنى المنشآت الصناعية تطبيق نظام التكاليف المعيارية وذلك بغرض الرقابة على التكاليف والعمل على تخفيضها لأدنى حد ممكن.
2. على المنشآت الصناعية الإستفادة القصوى من نظام التكاليف المعيارية نظراً لما يوفره هذا النظام من مزايا تسمح بالإستغلال الأمثل للموارد المتاحة مما يؤدي إلى تعظيم الربحية وتخفيض تكاليف المنشآت الصناعية.
3. إقامة دورات متخصصة وورش عمل وسمنارات وبذل المزيد من الجهود للتعريف بنظام التكاليف المعيارية ومدى أهميته في الرقابة على التكاليف.
4. زيادة وعي وإدراك مديري إدارات المنشآت الصناعية لمدى أهمية ومنفعة المعلومات التي تمد بها أساليب الرقابة على التكاليف وأثر ذلك على نتائج المنشأة.
5. العمل على زيادة التعاون بين جميع الإدارات والأقسام والموظفين بالمنشآت الصناعية مع قسم التكاليف والمشاركة الفعالة لتطبيق نظام التكاليف المعيارية لما لذلك من أثر بالغ في نجاح هذا النظام.
6. على إدارات المنشآت الصناعية الإعتماد على أساليب رقابية حديثة بالإضافة إلى نظام التكاليف المعيارية من أجل تقديم منتجات بتكلفة تنافسية ومقبولة من العملاء.
7. توصيات ببحوث مستقبلية:
 - أ. اثر إستخدام التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف الزراعية.
 - ب. دور التكاليف المعيارية في تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح في المنشأة.
 - ج. الرقابة ودورها في تخفيض التكاليف التشغيلية في المنشآت الصناعية.
 - د. أثر الرقابة في ترشيد القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية.

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

القران الكريم

اولاً: المراجع باللغة العربية

1/ الكتب:

- د. احمد حلمي جمعة . محاسبة التكاليف المعيارية , (التصميم _ الرقابة _ محاسبة المسؤولية) , (عمان دار صنعاء للنشر والتوزيع , 2011 م).
- _ ايمان عثمان عبدالله حسين . نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات المالية بالمنشآت الصناعية , (الخرطوم : جامعة النيلين,كلية الدراسات العليا, رسالة ماجستيرفي التكاليف والمحاسبة الادارية, غير منشورة, 2017 م) .
- _ احمد محمد المصري,التخطيط والمراقبة الادارية, (الاسكندرية :مؤسسة شباب الجامعة, 2004م) .
- _ اسماعيل يحي التكريتي , محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق, (عمان: دار وائل للنشر , 2010 م).
- _ د. السيد عبد المقصود دبيان, د.ناصر نور الدين عبد اللطيف, انظمة قياس ورقابة التكاليف,(تكاليف الاوامر_الرقابة علي تكلفة المواد__الاجور _تكاليف صناعية غير مباشرة , (القاهرة :جامعة الاسكندرية) .
- _ د .بشير العلق ,اسس الادارة الحديثة, (عمان : دار البازوري للنشر والتوزيع , 1999 م) .
- جورج دفيال غالي , المحاسبة الادارية,(كلية التجارة جامعة عين شمس, 2006 م) .
- د. جبرائيل جوزيف كحالة , د. رضوان حلوة حنان , محاسبة التكاليف المعيارية رقابة واثبات, (عمان :دار الثقافة جامعة حلب , 2011 م) .
- _ رمضان محمد غنيم . الرقابة علي التكاليف , (القاهرة : دار النهضة العربية للطباعة والنشر 1999 م) .
- _ سليمان سفيان ومجيد الشرع, المحاسبة الادارية , (عمان : دار الشروق للنشر والتوزيع, 2002م).
- _ شوقي ناجي جودا , ادارة اعمال منظور كلي , (عمان : دار حامد للنشر , 2000 م) .
- _ د.صلاح بسيوني عيد , واخرون , نظم محاسبة التكاليف , (القاهرة : جامعة القاهرة كلية التجارة)
- _ عبدالله جميل عبد الله ابومعيلق , التكاليف المعيارية كاداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية , (فلسطين : الجامعة الاسلامية غزة ,) .

- _ عبدالحى مرعى , التكاليف فى مجال التخطيط والرقابة , (الاسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة , 1999م) .
- _ على محمدعلى , محاسبة التكاليف , (الخرطوم : جامعة النيلين كلية التجارة , 2017 م) .
- _ فتح الرحمن الحسن منصور , وبابكر ابراهيم الصديق , محاسبة التكاليف 1 , (الخرطوم : منشورات جامعة السودان المفتوحة , 2007 م)
- _ كمال حسن جمعة وآخرون , محاسبة التكاليف المتقدمة , (عمان : دار وائل للنشر , 2008م).
- _ د.كمال خليفة ابوزيد , الرقابة على عناصر التكاليف , (الاسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر , د.ت.)
- _ محمد توفيق بلبح , التكاليف المعيارية لاغراض قياس وضبط التكاليف الفعلية , (القاهرة: مكتبة الشباب , 1997 م).
- _ محمد محمد الجزار , الرقابة على التكاليف , (القاهرة : مكتبة عين شمس 1991 م) . _ محمد احمد المصري , التخطيط والمراقبة الادارية , (الاسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة , 2004 م) .
- _ محى الدين راضى عبد الكاظم , تحديد الكلفة المعيارية للمواد الاولية المباشرة لنشاط استخراج النفط الخام والغاز بالتطبيق فى شركة نفط الشمال , (العراق : جامعة بغداد, كلية الاقتصاد والعلوم الادارية , قسم المحاسبة) .
- _ Fisher ,Mills & Frank, Schmid , **Cost Accounting Theory and Applications** , (New York– Western Publishing Co 1985) .
- _ Wheelmen ,T ,L,& j , D. Hunger, **Strateggic Management And BusinessPolicy** , 8Th ed (New jersey ,Prentice Hall ,,2002) .

2 / الرسائل العلمية :

- _ اسماعيل عثمان محمد النجيب , اثر تطبيق التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية علي التكلفة والجودة والمسؤولية , (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا , كلية الدراسات العليا , رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية , غير منشورة , 2005 م).
- _ ايمان عثمان عبد الله حسين , نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات المالية بالمنشآت الصناعية , (الخرطوم : جامعة النيلين , كلية الدراسات العليا , رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية , غير منشورة , 2017 م) .
- _ زلفي عبد الله طة احمد , دور التكاليف المعيارية في ترشيد القرارات التسعيرية , (الخرطوم : جامعة الامام المهدي , كلية الدراسات العليا, رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية, غير منشورة, 2016 م) .
- _ سكينه احمد ابراهيم , دور نظام التكاليف المعيارية في التخطيط والرقابة علي تكاليف الانتاج بالمنشآت الصناعية , (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا , كلية الدراسات العليا , رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية , غير منشورة , 2010 م) .
- _ سلوي النور عبد المحمود , نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وتقييم الاداء في المنشآت الصناعية السودانية , (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا , كلية الدراسات العليا , رسالة دكتوراة في التكاليف والمحاسبة الادارية , غير منشورة , 2016 م).
- _ صالح حسب الرسول البدوي تاي الله , دور التكاليف المعيارية في الرقابة والتسعير في القطاع الصناعي , (الخرطوم : جامعة ام درمان الاسلامية , كلية الدراسات العليا , رسالة دكتوراة في التكاليف والمحاسبة الادارية , غير منشورة , 2004 م) .
- _ عبد الله محمد نور رزق محمد نور , دور نظام التكاليف المعيارية في الرقابة علي القطاع الصناعي , (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا , كلية الدراسات العليا , رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية , غير منشورة , 2007 م) .
- _ عبد الله جميل عبد الله ابوميلق , التكاليف المعيارية كاداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية, (فلسطين : الجامعة الاسلامية بغزة , كلية الدراسات العليا , رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية , غير منشورة , 2005 م) .
- _ عبدالرحمن البكري ، وآخرون ، ردود فعل مديري مراكز المسؤولية بالمنشآت الصناعية علي تطبيق التكاليف المعيارية للرقابة علي الفاقد ، (جامعة تكريت : كلية الادارة والاقتصاد ، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصاد، المجلد15، العدد47، ج1، 2019 م) .
- _ عسجد علي شرف الدين عز الدين , استخدام نظام التكاليف المعيارية في الرقابة علي المصارف التجارية , (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا , كلية الدراسات العليا , رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية , غير منشورة , 2007 م) .

- _ علي ادريس الصديق عثمان , دور نظام التكاليف المعيارية في الرقابة علي تكاليف التشغيل في المنشآت الخدمية , (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا , كلية الدراسات العليا , رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية , غير منشورة , 2009 م) .
- _ علي ابراهيم حسين , واخرون , دور الثقافة التنظيمية لشركات الاعمال في تحديد العلاقة بين التكاليف المعيارية وبيئة التصنيع الحديثة , (جامعة تكريت : كلية الادارة والاقتصاد , مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصاد , المجلد 2 , العدد 42 , ج 1 , 2018 م) .
- _ عز الدين ميرغني علي الحاج , دور التكاليف المعيارية في رقابة وتقويم اداء المنشآت الصناعية , (الخرطوم : جامعة النيلين , كلية الدراسات العليا , رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية , غير منشورة , 2007 م) .
- _ عسجد علي شرف الدين , استخدام نظام التكاليف المعيارية في الرقابة علي المصارف التجارية , (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا , كلية الدراسات العليا , رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية , غير منشورة , 2007) .
- _ فيصل يوسف حاج احمد , دور التكاليف المعيارية في الرقابة وتقويم اداء المنشآت الصناعية , (ولاية البحر الاحمر : جامعة البحر الاحمر , كلية الدراسات العليا , رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية , غير منشورة , 2016 م) .
- _ مها يوسف الحسين , اثر التكاليف المعيارية في الرقابة المالية للقطاعات الصناعية بالسودان , (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا , كلية الدراسات العليا , رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية , غير منشورة , 2009 م) .
- ثانيا : المراجع بالاجنبية

_A.Cemkut Baden ,all is Standard CostingStill used Evidence from
Turish Automotive Industry , Canadian Center of Science and
Education , International Business Research ,vol .6 , no . 7 , 2013 ,avail

الملاحق

ملحق رقم (1)

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

كلية الدراسات التجارية

قسم التكاليف والمحاسبة الادارية

السيد | المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع : استبانة

بين ايديكم استبانة لبحث تكميلي كاحد متطلبات الحصول علي درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية بعنوان (اثر تطبيق التكاليف المعيارية في الرقابة علي عناصر التكاليف في المنشآت الصناعية) . تهدف هذه الاستبانة الي جمع البيانات عن اثر تطبيق التكاليف المعيارية في الرقابة علي عناصر التكاليف في المنشآت الصناعية ,حيث اننا نؤمن بانكم خير مصدر للحصول علي البيانات والمعلومات المطلوبة علما باننا نؤكد ان كافة البيانات والمعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تعامل بسرية تامة وتستخدم لاغراض البحث العلمي فقط .

مع خالص الشكر والتقدير

الباحث :

سفيان ابراهيم الحاج ابراهيم

القسم الاول البيانات الشخصية :

نرجو التكرم بوضع علامة (✓) امام الاجابه التي تراها مناسبة:

1/ العمر :

30 سنة فاقل () 30 و اقل من 40 سنة () 40 و اقل من 50 سنة ()

50 و اقل من 60 سنة () اكثر من 60 سنة ()

2/ المؤهل الاكاديمي :

بكلوريوس () دبلوم فوق الجامعي () ماجستير () دكتوراة ()

3/ التخصص العلمي :

تكاليف ومحاسبة ادارية () اداره اعمال () محاسبة وتمويل ()

اقتصاد () دراسات مصرفية () اخري ()

4/ المؤهل المهني :

زمالة المحاسبين القانونيين السودانية () زمالة المحاسبين القانونيين العربية ()

زمالة المحاسبين القانونيين الامريكية () زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية ()

احمل زمالة محاسبين اخري () لا احمل زمالة محاسبين ()

5/ المسمي الوظيفي :

محاسب () مسؤل انتاج () تقني () متخصص تكلفة () اخري ()

6/ سنوات الخبرة :

من 1 و اقل من 5 سنة () من 6 و اقل من 10 سنة () من 11 و اقل من 15 سنة ()

16 سنة فاكثر ()

القسم الاثاني: البيانات الشخصية :

نرجو التكرم بوضع علامة (✓) امام مستوي الموافقة المناسب :

الفرضية الاولى : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية والرقابة

علي تكلفه المواد المباشرة في المنشآت الصناعية .

الرقم	العبارات	اوافق بشدة	اوافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة
1	يساعد نظام التكاليف المعيارية في وضع معيار سعر المواد .					
2	يوضح نظام التكاليف المعيارية تحديد انحراف سعر المواد .					
3	يؤدي نظام التكاليف المعيارية الي تحديد معايير استخدام المواد وفقا للاسس العلمية .					
4	يبين نظام التكاليف المعيارية تحديد معايير الخلطات وفقا للمعلومات الفنية .					
5	يؤدي نظام التكاليف المعيارية الي الرقابة علي تكلفة المواد وذلك من خلال مراقبة المخزون .					
6	يساعد نظام التكاليف المعيارية في اختيار الكمية الافضل من المواد علي اساس الجودة العالية .					
7	يوضح نظام التكاليف المعيارية المفاضلة بين البدائل والاختيار الامثل للمواد .					

الفرضية الثانية : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية والرقابة علي تكلفة العمل المباشرة في المنشآت الصناعية .

الرقم	العبارات	وافق بشدة	وافق	محايد	لا اوافق بشدة
1	يؤدي نظام التكاليف المعيارية الي تحديد معايير معدل الاجر .				
2	يوضح نظام التكاليف المعيارية انحراف تكلفة العمل .				
3	يبين نظام التكاليف المعيارية معايير الوقت الضائع .				
4	يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد معايير كفاءة العمال بناءا للمعلومات المتوفرة من وضع المعايير .				
5	يوضح نظام التكاليف المعيارية عملية مراقبة اجور العاملين .				
6	يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد انحراف الاجر .				
7	يبين نظام التكاليف المعيارية عمليه انحراف معدل الاجر .				

الفرضية الثالثة : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية والرقابة علي التكاليف الصناعية غير المباشرة في المنشآت الصناعية .

الرقم	العبارات	وافق بشدة	وافق	محايد	لاوافق	لاوافق بشدة
1	يوضح نظام التكاليف المعيارية معيار التكاليف الصناعية غير المباشرة .					
2	يبين نظام التكاليف المعيارية معيار الطاقة في المنشأة .					
3	يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد معدل حجم المصروفات الصناعية غير المباشرة .					
4	يؤدي نظام التكاليف المعيارية الي تحديد انحراف الطاقة الانتاجية في المنشأة .					
5	يوضح نظام التكاليف المعيارية انحراف المصروفات غير المباشرة.					
6	يساعد نظام التكاليف المعيارية في الرقابة علي التكاليف الصناعية غير المباشرة .					
7	يبين نظام التكاليف المعيارية الاستقلال الامثل للطاقة.					

ملحق رقم (2)
قائمة محكمي الاستبانة

الاسم	الرتبة العلمية	العنوان
محمد عبد الحميد محمود	استاذ _ مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
فارس الطيب محمد عثمان	استاذ _ مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
عصام السيد بريمة	استاذ _ مساعد	جامعة الزعيم الازهري