



جمهورية السودان

جامعة شندي

كلية الدراسات العليا والبحث العلمي



نظام التكاليف المعيارية ودوره في كفاءة الرقابة على التكاليف

(دراسة حالة عينة من مطاحن الغلال بالسودان)

رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة

إعداد الطالب

محمد خير عثمان محمد خير احمد

إشراف البروفيسور

عبد الماجد عبد الله حسن أحمد

1440هـ-2018م

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

استهلال

بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالى : -

(وَلَا تَقْفُ مَا لَيْسَ لَكَ بِهِ عِلْمٌ إِنَّ السَّمْعَ
وَالْبَصَرَ وَالْفُؤَادَ كُلُّ أُولَئِكَ كَانَ عَنْهُ

مَسْئُولًا)

صدق الله العظيم

سورة الإسراء - الآية رقم (36)

إهداء

إلي من سعي وشقي لأنعم بالراحة والهناء .. إلي الذي لم يبخل بشئ من أجل دفعي في طريق النجاح .. إلي الذي علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر ..

والدي العزيز

إلي الينبوع الذي لا يمل العطاء .. إلي من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها ..

والدتي العزيزة

إلي من أفخر بحبهم .. إلي سندي في الحياة ..

أخي وأختي

إلي من سارت معي الدرب خطوة بخطوة .. إلي رفيقتي في هذه الحياة ..

زوجتي الحبيبة

إلي الوجوه المفعمة بالبراءة والمحبة .. إلي فلذات كبدي ..

أبنائي الأحباء

إلي الذين وقفوا خلفي وشدوا من أزرعي .. أساتذتي .. أصدقائي .. زملائي .. اهلي ..

لكم الود

الباحث

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين، وبعد..

فإني أشكر الله تعالى على فضله حيث أتاح لي إنجاز هذا العمل بفضلته ، فله الحمد أولاً وأخراً.

وانطلاقاً من قوله عليه الصلاة والسلام " من لا يشكر الناس لا يشكر الله " أتوجه بخالص الشكر والتقدير إلي البروفسور / **عبد الماجد عبد الله حسن أحمد** ، الذي شرفني بالإشراف على هذه الدراسة ، والذي لم يبخل علي بالنصح والتوجيه فكان الموجه والمرشد .

وأقدم بخالص الشكر لجامعة شندي / كلية الدراسات العليا ، التي أتاحت لي فرصة دراسة الدكتوراه في مجال المحاسبة ، كما أتوجه بخالص الشكر والتقدير إلي جميع أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة / بجامعة شندي الذين وقفوا معي وساعدوني بأرائهم وخبراتهم .

كما أشكر إدارة مكتبة الدراسات العليا بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، ومكتبة جامعة النيلين ، ومكتبة جامعة أمدرمان الإسلامية ، ومكتبة جامعة الزعيم الأزهرري ، ومكتبة كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة وادي النيل ، ومركز الترجمة بجامعة الشيخ عبد الله البدري ، وإدارة المكتبات بجامعة الشيخ عبد الله البدري ، وجميع العاملين بها ، لما وجدته من عون كريم وحسن معاملة .

كما أتقدم بجزيل الشكر لأسرة شركة **سين لظن الغلال** ، ومجموعة **الحمامة لمطاحن الغلال** ، و**مطاحن عطبرة للغلال** ، للمساعدة الكبيرة التي قدموها لي في جمع بيانات الدراسة الميدانية ، ولجميع العاملين بهذه الشركات بمختلف الإدارات .

أخيراً وليس أخراً أتقدم بشكري وتقديري الخالص لكل من ساهم في سبيل إنجاز هذه الدراسة أخص بالشكر أسرة مركز **كوكب نت للدراسات والبحوث** للمساهمة في طباعة هذا البحث .

والشكر لله من قبل ومن بعد ،،،،

الباحث

المستخلص

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم مقدرة مطاحن الغلال من أحكام الرقابة علي التكاليف في ظل الظروف الاقتصادية والبيئية والصناعية المعقدة في السودان ، وذلك لضعف الاهتمام بتطبيق نظام التكاليف المعيارية وفق أسس علمية سليمة لضبط وجودة الأداء في هذه المنشآت ، مما أدى أيضا إلي عدم قدرتها علي سد الحاجة محليا وعالمياً .

كما تتمثل أهمية الدراسة في أن هذا التطور التقني الذي تشهده مطاحن الغلال وإستراتيجية السلعة التي تنتجها يستوجب نظام يعكس قدرة هذه المطاحن علي المنافسة المحلية والعالمية ، ونظام التكاليف المعيارية هو الأداة المناسبة لتحقيق ذلك .

هدفت الدراسة للتعرف علي مدي استخدام نظام التكاليف المعيارية في مطاحن الغلال بالسودان وتسليط الضوء علي معوقات وعقبات استخدام هذا النظام ودراسة قدرة شركات الغلال علي وضع معايير دقيقة وفق الأسس العلمية للتكاليف المعيارية وتوضيح وبيان أثر استخدام نظام التكاليف المعيارية علي كفاءة وجودة الرقابة علي التكاليف .

أثبتت نتائج الدراسة قبول جميع الفرضيات وتوصلت إلي عدة نتائج منها :

1. تطبيق نظام التكاليف المعيارية بمطاحن الغلال يعد مؤشراً لجودة الرقابة علي التكاليف
2. مراعاة الظروف الاقتصادية والبيئية المحيطة بمطاحن الغلال عند إعداد المعايير يؤدي إلي تحقيق الأهداف دون هدر للموارد الاقتصادية المتاحة .
3. يساعد نظام التكاليف المعيارية الإدارة في توجيه انتباهها إلي القصور الناتج عن الانحراف ومعرفة أسبابه كما يحدد الجهة أو الشخص المسئول عن حدوثه .
4. وضع نظام رقابي سليم في مطاحن الغلال يساعد في تحقيق هدف الربحية وازدياد نسبتها من عام لآخر .
5. التحديد الدقيق لتكلفة المنتج يعمل علي نمو المبيعات للمنشأة من خلال وضع أسعار تنافسية .
6. عدم استخدام البرامج الرقمية في نظام التكاليف المعيارية يؤدي إلي صعوبة اكتشاف الانحراف لحظة حدوثه .

كما توصلت الدراسة لعدة توصيات منها :

1. إنشاء قسم منفصل للتكاليف عن القسم المالي ودعمه بكوادر متخصصة في التكاليف ، مع الاستمرار في نهج التدريب لزيادة القدرات العلمية في مجال التكاليف والمحاسبة الإدارية.
2. يُستحسن التركيز على وضع معايير كمية ونقدية لكل عنصر من عناصر التكلفة في مختلف مراحل الإنتاج (مراكز التكلفة) سواء كانت مباشرة او غير مباشرة لمعرفة أسباب الانحراف هل كانت كمية أم نقدية .

3. يُفضل استخدام البرامج الرقمية الحديثة المختصة بالتكاليف المعيارية لما لها من أثر في سرعة اكتشاف الانحراف سواء كان سلبيا ام إيجابيا الذي يدعم الإدارة في السيطرة والرقابة علي التكاليف .

4. ضرورة تطوير نظم التكاليف في مطاحن الغلال المستخدمة لحساب تكلفة الوحدة الواحدة ، لتلائم مع البيئة الصناعية الحديثة ، ويُفضل استخدام نظام التكلفة علي أساس النشاط للمزايا التي يتمتع بها و لتلافيه بعض عيوب الطرق التقليدية .

ABSTRACT

The study problem is the inability of the grain mills to control the costs in light of the complex economic, environmental and industrial conditions in Sudan, due to the lack of interest in the application of the costs standard system on the basis of scientific sound to control the quality of performance in these facilities, which also leads to the inability to fill the need locally and internationally.

The importance of the study is that this technical development witnessed by grain mills and the strategy of the commodity produced by the system requires a system that reflects the ability of these mills to compete locally and globally, and the standard cost system is the appropriate tool to achieve this. The objective of the study was to identify the use of the standard cost system in grain mills in Sudan and to highlight the obstacles and obstacles of using this system and to study the ability of grain companies to set precise standards according to the scientific bases of the standard costs and to explain the effect of using the standard cost system on the efficiency and quality of cost control. The results of the study confirmed the acceptance of all hypotheses and attained several results, running as follows :

1. The application of the standard cost system at grain mills is an indicator of the quality of cost control.
2. Taking into account the economic and environmental conditions surrounding the grain mills when preparing the standards, leads to achieving the objectives without wasting the available economic resources.
3. The standard cost system helps the administration to draw attention to the deficiencies resulting from the deviation and to know its causes, as well as the entity or person responsible for the occurrence.

4. The establishment of a proper control system in grain mills helps achieving the goal of profitability and increases the proportion of year to year.
5. Determining the exact cost of the product is based on the sales growth of the establishment through the establishment of competitive prices.
6. The non-use of digital programs in the standard cost system leads to the difficulty of detecting the deviation at the moment it occurs.

The study also attained several recommendations, including:

1. Establish a separate section for costs for the financial department and support it with cost-effective staff , while continuing the training approach to increase scientific capabilities in the area of costs and management accounting.
2. It is advisable to focus on the development of quantitative and monetary criteria for each cost component at different stages of production (cost centers), whether direct or indirect, to determine the causes of the deviation, whether quantitative or monetary.
3. It is preferable to use the modern digital programs concerned with standard costs because of their impact on the speed of detection of deviation, whether negative or positive, which supports management in controlling and controlling costs.
4. The need to develop the cost systems in the grain mills used to calculate the cost of one unit, to fit with the modern industrial environment, and prefer to use the cost-based system of activity to the advantages enjoyed by and to avoid some of the disadvantages of traditional methods.

فهرس الموضوعات

ص	عنوان الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
هـ	Abstract
ح	فهرس الموضوعات
ي	فهرس الجداول
ك	فهرس الأشكال
ل	فهرس الملاحق
	المقدمة
1	أولاً: الإطار المنهجي للدراسة
5	ثانياً: الدراسات السابقة
	الفصل الأول: الإطار النظري لأنظمة التكاليف
39	المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف محاسبة التكاليف
64	المبحث الثاني: مفهوم أنظمة التكاليف التقليدية والحديثة
	الفصل الثاني: الإطار النظري للتكاليف المعيارية
92	المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف التكاليف المعيارية
119	المبحث الثاني: أنواع المعايير وطرق إعدادها
	الفصل الثالث: الإطار النظري للرقابة علي التكاليف
148	المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف الرقابة
174	المبحث الثاني: الرقابة علي التكاليف

	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية
198	المبحث الأول: نبذه تعريفية عن مطاحن الغلال بالسودان
218	المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية
226	المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات
	الخاتمة
247	أولاً: النتائج
249	ثانياً: التوصيات
	المصادر والمراجع
252	قائمة المصادر والمراجع
272	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
89	المقارنة بين أسلوب التكلفة التقليدية والتكلفة علي أساس النشاط	(1/2/1)
95	الفرق بين التكاليف المعيارية والتكاليف التقديرية	(1/1/2)
220	مقياس درجة الموافقة	(1/2/4)
222	الفا كرونباخ لعبارات الفرضية الأولى	(2/2/4)
223	الفا كرونباخ لعبارات الفرضية الثانية	(3/2/4)
224	الفا كرونباخ لعبارات الفرضية الثالثة	(4/2/4)
225	معامل الفا كرونباخ لصدق وثبات البيانات	(4/2/5)
227	التوزيع التكراري للفئات العمرية	(1/3/4)
228	التوزيع التكراري للمسمى الوظيفي	(2/3/4)
229	المؤهل العلمي	(3/3/4)
230	التوزيع اتركاري للتخصص العلمي	(4/3/4)
231	المؤهل المهني	(5/3/4)
232	عدد سنوات الخبرة	(6/3/4)
233	المتوسط والانحراف المعياري للمحور الأول	(7/3/4)
234	المتوسط والانحراف المعياري للمحور الثاني	(8/3/4)
235	المتوسط والانحراف المعياري للمحور الثالث	(9/3/4)
236	الوسط والانحراف المعياري واتجاهات المبحوثين للفرضية الأولى	(10/3/4)
238	الوسط والانحراف المعياري واتجاهات المبحوثين للفرضية الثانية	(11/3/4)
240	الوسط والانحراف المعياري واتجاهات المبحوثين للفرضية الثالثة	(12/3/4)
242	اختبار كاي تربيع للفرضية الاولى	(13/3/4)
242	اختبار تي استيودنت للفرضية الأولى	(14/3/4)
243	اختبار كاي تربيع للفرضية الثانية	(15/3/4)
243	اختبار تي استيودنت للفرضية الثانية	(16/3/4)
244	اختبار كاي تربيع للفرضية الثالثة	(17/3/4)
245	اختبار تي استيودنت للفرضية الثالثة	(18/3/4)

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
47	العلاقة بين النفقة والتكلفة والمصروف والخسارة	(1/1/1)
58	دورة التخطيط والرقابة في المنظمة	(2/1/1)
81	الفرق بين المدخل التقليدي ومدخل التكلفة المستهدفة	(1/2/1)
125	صفات المعايير الناجحة (المثلي)	(1/2/2)
202	الهيكل التنظيمي لشركة سين الغلال	(1/1/4)
207	الهيكل التنظيمي لشركة الحمامة لطحن الغلال	(2/1/4)
213	الهيكل الإداري لمطاحن عطبرة للغلال	(3/1/4)
227	العمر بالفئات	(1/3/4)
228	المسمى الوظيفي	(2/3/4)
229	المؤهل العلمي	(3/3/4)
230	التخصص العلمي	(4/3/4)
231	المؤهل المهني	(5/3/4)
232	عدد سنوات الخبرة	(6/3/4)

فهرس الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
272	الإستبانة	1
277	التقارير الرقابية / كشف الانحراف الإجمالي للتكاليف خلال شهر	2
278	التقارير الرقابية / كشف الانحراف الإجمالي للمواد المباشرة لمرحلة الطحن خلال شهر	3
279	التقارير الرقابية / كشف انحراف كمية المواد المباشرة لمرحلة الطحن خلال شهر	4
280	التقارير الرقابية / كشف الانحراف الإجمالي للمواد المباشرة لمرحلة التعبئة والتغليف خلال شهر	5
281	التقارير الرقابية / كشف انحراف كمية المواد المباشرة لمرحلة التعبئة والتغليف خلال شهر	6
282	التقارير الرقابية / كشف الانحراف الإجمالي للتكاليف غير المباشرة خلال شهر	7
282	كشف الانحراف الإجمالي للأجور المباشرة لمرحلة الطحن خلال شهر	8
283	التقارير الرقابية / كشف الانحراف الإجمالي للأجور المباشرة مرحلة التعبئة والتغليف خلال شهر	9
283	محكمو الاستبانة	10

أولاً : الإطار المنهجي للدراسة

تمهيد :

نسبة للمشاكل التي تواجه مطاحن الغلال بالسودان نتيجة لظروف البيئة الصناعية المعقدة الأمر الذي ترتب عليه تعقيد عملية الرقابة بالنسبة للإدارة ، مما أدى إلي ازدياد الحاجة إلي تطبيق نظام التكاليف المعيارية لإحكام الرقابة علي التكلفة في صناعة طحين الغلال , وذلك بغرض ضبط وجودة الأداء في المنشآت الصناعية ، كما انه في الفترة الأخيرة شهدت بيئة مطاحن الغلال تطورات وتغيرات شملت كل المفاهيم والأساليب الإنتاجية والتي فرضت علي المنشآت ضغوطاً متزايدة نحو التطوير والتغيير بسبب ازدياد حدة المنافسة محلياً وعالمياً .

كما إن رقابة التكاليف هي نوع من أنواع الرقابة في المنشآت الصناعية كونها تختص بجانب مهم من نشاط المنشأة وهو الكلفة للنشاط بجميع عناصرها والتي تعتبر المحرك الأساسي للنشاط ، وهو ما ذهبت إليه احدي الدراسات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في العام 2000م والتي أشارت إلي إن التكاليف المعيارية تعتبر إضافة مفيدة جداً لأنظمة المعلومات الإدارية الحديثة في مجال وضع معايير قياسية لقياس التكلفة ومقارنتها بالتكاليف الفعلية وتري هذه الدراسة إن وضع معايير التكلفة يجب إن تستند إلي التقديرات المعقولة المبنية وفق أسس علمية أكثر من اعتمادها علي التكاليف الفعلية ، ولذلك فإن حسن استخدام الموارد المالية والمادية المتمثلة بالتكاليف في المنشأة وبصورة عقلانية وموضوعية وحسب الخطة الموضوعية مسبقاً" دليل أولي علي نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها .وبالتأكيد هذا يتطلب إيجاد نظام رقابة فعال و كفاء ، وقد ظهرت التكاليف المعيارية لإيجاد الطرق والأساليب العلمية الكفيلة بالرقابة علي استخدام عوامل الإنتاج المتاحة بهدف رفع مستوي الكفاءة الإنتاجية عن طريق منع أي شكل من أشكال الإسراف والعمل علي خفض التكاليف بالاستخدام الأمثل لهذه العوامل .ولا تقتصر التكاليف المعيارية على الوظائف الرقابية فقط بل تمتد لتشمل أيضا التخطيط مما يؤدي إلي تحسين أداء المنشأة في المستقبل ، و حتى نضمن سلامة هذا النوع من الرقابة يتطلب الأمر وجود نظام كفاء للتكاليف المعيارية في المنشأة يقوم علي أساس وضع معايير لكل عنصر من عناصر التكاليف في جميع مراكز التكلفة بالمطحن ، والمعيار هو عبارة عن مقياس أو رقم يتم تحديده مقدماً" وفق لدراسات موضوعية وعلمية لتقدير كل عنصر من عناصر التكاليف ، و يتم تحديده بواسطة مختصين فنيين وإداريين لكل مركز تكلفة من مراحل الإنتاج داخل المطحن .

مشكلة الدراسة :

نظراً إلي التطور الذي تشهده مطاحن الغلال في السودان ، وحتى يعتبر هذا التطور مواكبا" ومنافسا" للتطور العالمي ومحققا للرضا بالنسبة للعميل لابد من إن تكون المحاسبة شاهدا" ومشاركا في هذا التطور بصفتها المصدر الأساسي للمعلومات المالية ، التي بدورها تساعد الإدارة علي القيام بوظائفها من تخطيط وتوجيه ورقابة واتخاذ القرارات الرشيدة .

وتعتبر التكاليف المعيارية منبع رئيسي لقيام المحاسبة الإدارية بوظائفها ، لذلك فان مشكلة هذه الدراسة تتمثل في ضعف استخدام نظام التكاليف المعيارية في مطاحن الغلال في السودان مما يؤثر في الرقابة علي التكاليف .

وتتلخص مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية :

1 / هل تطبيق نظام التكاليف المعيارية يبين كفاءة الرقابة علي التكاليف في مطاحن الغلال بالسودان

2 / هل تطبيق نظام التكاليف المعيارية ينعكس علي الأداء الإداري لمطاحن الغلال بالسودان

3 / هل تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر علي ربحية مطاحن الغلال بالسودان .

أهمية الدراسة :

تتمثل أهمية الدراسة من الناحية العملية في التطور الذي تشهده مطاحن الغلال من الناحية التقنية وحاجة السوق المتزايدة لسلعة (الدقيق) ، الأمر الذي يستوجب نظام يعكس قدرة هذه المطاحن علي المنافسة المحلية والعالمية ، ونظام التكاليف المعيارية هو الأداة المناسبة لتحقيق ذلك .

أما من الناحية العلمية فتتمثل في أن التكاليف المعيارية تحدث الترابط بين أجزاء المنشأة وأفرادها كما تعد التكاليف المعيارية الأساس في المقارنة مع التكاليف الفعلية وإيجاد الانحرافات التي تساعد الإدارة علي سرعة وجودة اتخاذ القرارات .

أهداف الدراسة :

تهدف الدراسة إلي تحقيق الآتي :

- 1 / التعرف علي مدي استخدام نظام التكاليف المعيارية في مطاحن الغلال بالسودان .
- 2 / تسليط الضوء علي معوقات استخدام نظام التكاليف المعيارية في مطاحن الغلال .
- 3 / دراسة قدرة مطاحن الغلال علي وضع معايير دقيقة وفق الأسس العلمية للتكاليف المعيارية.
- 4 / توضيح وبيان اثر استخدام نظام التكاليف المعيارية علي كفاءة وجودة الرقابة علي التكاليف ، وتحديد المسؤوليات ، وسرعة اكتشاف الانحرافات ومعالجتها و سهولة المحاسبة عن الانحرافات دون تعقيدات .

فرضيات الدراسة :

- 1 / هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وكفاءة الرقابة علي التكاليف في مطاحن الغلال بالسودان.
- 2 / توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية و كفاءة الأداء الإداري بمطاحن الغلال بالسودان.
- 3 / هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية و ربحية مطاحن الغلال بالسودان .

مصادر جمع البيانات :

- 1 / مصادر أولية : تتمثل في الاستبانة و الملاحظة .
- 2 / مصادر ثانوية : تتمثل في المراجع والدراسات السابقة والمواقع الالكترونية .

منهجية الدراسة :

تعتمد هذه الدراسة علي مناهج متعددة الجوانب منها :

المنهج التاريخي ، وذلك باستعراض الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع هذه الدراسة ، وأيضاً" المنهج الاستقرائي ويشمل الاستقراء الاستنتاج العلمي القائم علي أساس الملاحظة

والتجربة ، وبذلك نحاول دراسة المشكلة بالاطلاع علي التقارير التي تخص عينة الدراسة
المبحوثة ، وأيضا" المنهج الوصفي التحليلي وذلك لجمع بيانات الدراسة الميدانية وتصنيفها ومن
ثم تحليلها وتقسيمها بشكل علمي .

حدود الدراسة :

الحدود المكانية : شركة سين لطحن الغلال (الخرطوم بحري) - شركة مطاحن الغلال (عطبرة) - مجموعة مطاحن الحمامة للغلال (الباكير)

الحدود الزمنية : 2018م

هيكل الدراسة :

يتكون البحث من مقدمة و أربعة فصول وخاتمة , تشتمل المقدمة علي الإطار المنهجي
لدراسة والدراسات السابقة , الفصل الأول وهو بعنوان : الإطار النظري لأنظمة التكاليف و
يشتمل علي مبحثان المبحث الأول يتناول مفهوم وأهمية وأهداف محاسبة التكاليف والمبحث
الثاني يتناول مفهوم أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية والحديثة . الفصل الثاني وهو بعنوان :
الإطار النظري للتكاليف المعيارية ويشتمل علي مبحثان الأول يتناول مفهوم وأهمية
وأهداف التكاليف المعيارية و المبحث الثاني يتناول أنواع المعايير وطرق إعدادها . الفصل
الثالث وهو بعنوان الإطار النظري للرقابة علي التكاليف : ويشتمل علي مبحثان المباحث
الأول يتناول مفهوم وأهمية وأهداف الرقابة . والمبحث الثاني يتناول الرقابة علي التكاليف .
الفصل الرابع وهو بعنوان الدراسة الميدانية ويشتمل علي ثلاثة مباحث المبحث الأول يتناول
النبذة التعريفية عن المطاحن محل الدراسة والمبحث الثاني يتناول إجراء الدراسة الميدانية
والمبحث الثالث يتناول تحليل البيانات واختبار فروض الدراسة ، الخاتمة تشتمل علي الأتي
أولاً" النتائج و ثانياً" التوصيات .

ثانياً : الدراسات السابقة

تمهيد :

أستعرض الباحث مجموعة من الدراسات التي تمت حول محاور بحثه والتي تمكن من الحصول عليها وهي :

(1) دراسة : د. عاطف 2000 م⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في انخفاض الإنتاجية وزيادة تكلفة التشغيل وإنخفاض مستويات الجودة وعدم فعالية أنظمة التكاليف المطبقة في الشركات المصرية .

هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل مداخل التكلفة التقليدية في مجال الرقابة وخفض التكلفة لتحديد مدى كفايتها في مجال تحقيق التكلفة التنافسية لمواجهة متغيرات البيئة الإقتصادية الحديثة ، وإلى التأصيل العلمي لمدخل التكلفة المستهدفة كأحد أساليب تدعيم الوظيفة الرقابية الشاملة على التكاليف بغرض تحقيق القدرة التنافسية التكاليفية للمنشأة ، كما هدفت الدراسة أيضاً إلى تحديد متطلبات وأسس تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات المصرية وأدوات خفض التكلفة .

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها : ضرورة تبني منهج شامل للرقابة على التكاليف يهدف إلى خفض التكلفة وتحقيق التكاليف الإستراتيجية التنافسية وذلك لتمكين منشآت الأعمال من مواجهة البيئة التنافسية ، كما توصلت الدراسة إلى إمكانية تحقيق الخفض الإيجابي للتكلفة من خلال مدخل التكلفة المستهدفة من زوايا متعددة أهمها ، الإسترشاد بتكلفة المنافسين عند تخطيط التكلفة المستهدفة قد يكشف مواطن جديدة لخفض التكلفة ، والإسترشاد بالأسعار التنافسية عند تخطيط التكلفة المستهدفة يجعل من تلك التكلفة أسساً موضوعية وحدوداً لتقديرات التكلفة تكسبها الواقعية ، والمشاركة في تخطيط التكلفة المستهدفة تحقق الدافع الذاتي لدى العاملين لضبط ورقابة التكلفة ، وارتباط هذا المدخل بمنهج الجودة الشاملة يحقق وفورات في تكاليف عدم الجودة ومن ثم يؤدي إلى خفض حقيقي في التكلفة ، وبناء المعايير إسترشاداً بالتكلفة المستهدفة يحقق لتلك المعايير الملائمة والصلاحية في مجال رقابة التكلفة وتقييم الأداء .

^{1/} عاطف عبد المجيد عبد الرحمن ، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف إستراتيجي لدعم القدرة التنافسية للشركات المصرية ، (المجلة العلمية لكلية التجارة ، جامعة أسيوط ، العدد الثامن والعشرون ، السنة التاسعة عشر ، يونيو 2000 م) ، ص ص 1 - 42 .

كما أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها : إجراء المزيد من الدراسات النظرية والتطبيقية في هذا المجال لمحاولة نقل التجربة اليابانية التي كانت وراء نجاح الشركات وتحقيق القدرة التنافسية .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في أنها ركزت علي مدى ملائمة أنظمة التكاليف التقليدية لرقابة وخفض التكاليف لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية وامكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ، وتركز دراسة الباحث على أثر التكاليف المعيارية علي كفاءة الرقابة علي التكاليف في الشركات الصناعية في مجال طحن الغلال بالسودان .

(2) دراسة : 2001 Johnson& Sopariwala (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في مدى اعتماد المنشآت الصناعية سواء داخل الولايات المتحدة الأمريكية أو خارجها على نظام التكاليف المعيارية في مجال الرقابة وتقويم الأداء وتحليل الانحرافات .

هدفت الدراسة إلي الرد على بعض الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف المعيارية علي اعتبار إنها لا تتفق مع فلسفة الإنتاج المناسب والتغيرات السريعة في بيئة التصنيع الحديثة .

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : وقد أوضحت الدراسة أن معظم المنشآت التي تستخدم النظام قد نجحت في تحديثه وإعادة تصميمه لكي يتلاءم تطبيقه مع بيئة الأعمال الخاصة بها .

كما أوصت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها : تقسيم خطوط الإنتاج في المنشآت إلى وحدات أعمال (خلايا صناعية) ، حيث يتم تحليل الانحرافات لكل وحدة على حدا في تقرير أداء على شكل قوائم ربحية ، وفي حالة ظهور أي انحرافات فيلزم تفسيرها من قبل مديري وحدات خطط لتصحيحها ومعالجة المشاكل المترتبة عليها ، توفير معلومات عن تكلفة الإنتاج في الوقت المناسب وتحليل الانحرافات خلال العملية الإنتاجية ، واستخدام نظام رقابة فعال يتم من خلاله إعداد تقارير مختصرة توضح الانحرافات بالقيمة والكمية في نهاية خط الإنتاج أو في كل جزء من أجزائه ، إجراء تدريب مستمر للعمال وعمل مقابلات مستمرة بين العمال والإدارة لمعرفة أسباب الانحرافات وتقديم اقتراحات للقضاء عليها ، وتوضيح الأساس الذي يتم بناء عليه اتخاذ القرارات الإدارية .

¹ / David Johnson . parvez Sopariwala , "Standard Costing is A live and Well at Barker Broses ", (Management Accounting Quarterly , winter 2000), pp. 1-7 .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في أنها ركزت علي مدى اعتماد المنشآت الصناعية سواء داخل الولايات المتحدة الأمريكية أو خارجها على نظام التكاليف المعيارية في مجال الرقابة وتقويم الأداء وتحليل الانحرافات ، وتركز دراسة الباحث علي أثر استخدام نظام التكاليف المعيارية في الرقابة علي عناصر التكلفة في المنشآت الصناعية بالسودان (مطاحن الغلال) .

(3) دراسة : الفاتح 2001 (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في المعيار الملائم لبناء الموازنة التخطيطية في المنشأة العاملة في مجال الاتصالات ، وهل تصلح الموازنات والمعايير كأدوات لتقويم الأداء وماهي الشروط التي يجب أن تتوفر فيها كأدوات لتقويم الأداء ، وهل من الممكن من خلال الموازنات التخطيطية تخطيط معدل العائد علي الاستثمار واستخدامه كمؤشر لتقويم الأداء .

هدفت الدراسة إلي مساعدة المنشأة العاملة في مجال الاتصالات في كيفية استخدام أسلوب الموازنات التخطيطية كأدوات تخطيطية ورقابية وذلك لرفع كفاءتها الإنتاجية وتقويم الأداء العام بموضوعية ، وكذلك هدفت الدراسة إلي وضع إطار عملي يحكم الموازنات والمعايير كأدوات لتقويم الأداء في المنشأة العاملة في مجال الاتصالات .

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها لا تختلف الإجراءات العامة للتخطيط والرقابة التي يجب تطبيقها في كافة المنشآت عنها في مجال الاتصالات ، تتميز صناعة الاتصالات بعدم إمكانية تخزين إنتاجها وتوفير الطاقة اللازمة للخطوط مما يتطلب معه تخطيط محكم لهذه التكاليف حتى تساعد إدارة الشركة في اتخاذ سياسة تسعيرية مناسبة من خلال فصل التكاليف إلي شقيها الثابت والمتغير ، إن الموازنة التي يتم إعدادها بواسطة الشركة بحاجة إلي إجراء بعض التعديلات عليها وذلك حتى تؤدي دورها التخطيطي والرقابي ، وهذا التعديل يرتبط بضرورة الاعتماد علي الموازنة المرنة التي يمكن تحريكها أو تغييرها عندما يكون هناك اختلاف بين الأداء الفعلي والمستهدف كما أنها تمكن من إجراء تجلي للانحرافات بعمق .

كما أوصت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها : العمل علي إعداد التكاليف المعيارية التي يمكن تحقيقها وذلك بالاعتماد علي الأسلوب التاريخي والميداني والعلمي عند صياغة المعيار ، عدم الاعتماد علي الموازنة الثابتة فقط عند تقويم الأداء ويتطلب الأمر وضع موازنة مرنة للحكم

¹ / الفاتح عبد الرحيم الفكي ، الموازنات والمعايير كأدوات للتخطيط والرقابة ، بالتطبيق على الشركة السودانية للاتصالات ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، ، 2001 م) .

علي الأداء بعدالة ، وضع موازنة تخطيطية لكل مركز استثماري ثم مقارنة الأداء بين الفعلي والمخطط بالإضافة إلي تخطيط معدل العائد علي الاستثمار ومقارنته بالفعلي .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في أنها ركزت علي كيفية استخدام أسلوب الموازنات التخطيطية كأدوات تخطيطية ورقابية وذلك لرفع كفاءتها الإنتاجية وتقويم الأداء العام بموضوعية ، وتركز دراسة الباحث علي كيفية استخدام أسلوب التكاليف المعيارية كأداة رقابية علي تكاليف المشاريع الصناعية .

(4) دراسة : Beata & Carl 2002 م (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في الذي صاحب عمليات التصنيع في السنين الأخيرة لذلك كثرة أدوات محاسبة التكاليف لمعالجة مشاكل تكاليف الإنتاج ، مثل التكلفة المستهدفة والتكلفة علي أساس النشاط ، وعلي الرغم من ذلك نجد إن استخدام الأساليب الإدارية التقليدية (التكاليف المعيارية) شائعة الاستخدام ولا زالت تستخدم علي نطاق واسع وخاصة خلال القرن الماضي .

تهدف الدراسة إلي البحث عن أثر استخدام التكاليف المعيارية بما تم تطبيقه في شركة التصنيع السويدية ثم تقديم النصح والمشورة بما يؤدي إلي تطوير وتحسين نظام التكاليف المعيارية .

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : التأكيد علي تغطية نظام محاسبة التكاليف المعيارية لأنشطة المنظمة ، حتى العاملين تحقق لهم الرضاء من خلال نظام التكاليف المعيارية المستخدمة ، كما أثر نظام التكاليف المعيارية علي أسعار منتجات الشركة ، وتمثل نظام محاسبة التكاليف المعيارية دليل إرشاد وتوجيه لأنشطة المنظمة كما انه تؤثر علي نظام التشغيل وتؤثر به وكذلك توقعات ونتائج المستقبل .

كما وصلت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها : تطوير نظام محاسبة التكاليف المعيارية كي تساعد علي إحداث تغيير أفضل ، إجراء المزيد من البحوث في هذا المجال والمجالات ذات الصلة ، إنشاء دليل إرشادي يساعد في فهم وإستيعاب نظام التكاليف المعيارية وتطبيقها ، تكوين فريق تدريب تتلخص مهامه في تدريب وتأهيل العاملين علي نظام التكاليف المعيارية .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في إنها تركز علي أثر استخدام التكاليف المعيارية علي رضاء العاملين وعلي أسعار المنشأة الاقتصادية وعلي نظام التشغيل وعلي الجو العام بالنسبة

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

للوحدة الاقتصادية ، وتركز دراسة الباحث علي أثر التكاليف المعيارية علي كفاءة الرقابة علي التكاليف في المنشآت الصناعية .

(5) دراسة : علي 2002 م (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في تدني أداء الشركة العربية للإنتاج والتصنيع الزراعي وحدة الدواجن ولم يرق لطموحات المستثمرين بل حتي لا يشجع علي استجلاب مستثمرين آخرين للسودان وذلك لما تشهده هذه الشركة من قصور في الأداء لا يتناسب مع الدور المنتظر أن تؤديه هذه في سبيل الوصول بالإنتاج للمستوي الذي يتناسب مع ما هو متوفر ومتاح من إمكانيات وذلك لعدم وجود نظام سليم للتكاليف يساعد الإدارة علي توفير البيانات التي تساعد علي تحديد تكلفة الإنتاج لوضع موازنات تخطيطية للرقابة علي عناصر التكاليف للوصول إلي قرارات صحيحة .

وهدفت الدراسة إلي بحث الدور الذي يمكن أن تساهم به الموازنة التخطيطية في الرقابة علي تكاليف إنتاج الدواجن وتطبيق الوسائل الإحصائية في التنبؤ بأرقام الموازنة فضلاً عن تقديم مقترحات بشأن إيجاد نظام للتكاليف يكون أساساً للرقابة بالموازنة .

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : أن الموازنة التخطيطية تصلح لجميع المشروعات سواء كانت صغيرة أو كبيرة ، وتساعد الإدارة في التأكد من حسن إستغلال الموارد التي يملكها المشروع ، والمحافظة علي الموارد المالية من الضياع وسوء الاستخدام ، وتنفيذ وسيلة فعالة للتخطيط والرقابة والتنسيق بين أعمال المشروع المختلفة ويتم علي أساسها تقييم الأداء وتحديد نقاط الضعف والقوة .

كما وصت الدراسة مجموعة توصيات أهمها : أن يتم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بأن يتم ربط تقديرات الموازنة بالهيكل التنظيمي وذلك بوضع تقديرات كل من التكاليف والإيرادات علي أساسه ، أن يتم تحليل عناصر التكاليف وتبويبها إلي تكاليف خاضعة للرقابة ويمكن التحكم فيها وتكاليف غير خاضعة للرقابة ولا يمكن التحكم فيها عند مستوي إداري معين حيث يساعد ذلك في عملية الرقابة وتقييم الأداء لكل المستويات ، العمل علي تطبيق نظام التكاليف بوحدة الدواجن ليتكامل مع نظام المحاسبة المالية الحالي .

¹ / علي سعيد إدريس ، الموازنة التخطيطية كوسيلة للرقابة علي التكاليف – دراسة حالة وحدة الدواجن التابعة للشركة العربية للإنتاج والتصنيع الزراعي ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، 2002 م) .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في أنها ركزت علي الدور الذي يمكن أن تساهم به الموازنة التخطيطية في الرقابة علي تكاليف إنتاج الدواجن ، وتركز دراسة الباحث علي الدور الذي يمكن أن تلعبه التكاليف المعيارية في الرقابة علي تكاليف الإنتاج في مطاحن الغلال .

(6) دراسة : محمد العوض 2004م (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في تأثير تكلفة المستلزمات السلعية علي تكلفة الإنتاج في المنشآت الصناعية باعتبارها أحد عناصر الإنتاج الأساسية لذلك لابد من تطبيق ذلك لابد من تطبيق نظم محاسبية ورقابية فعالة علي تكلفة المستلزمات السلعية باعتبارها تؤثر في موارد المنشأة ، وذلك بغرض إحكام الرقابة علي عوامل الإنتاج المتاحة وقياس عنصر تكلفة المستلزمات السلعية .

هدفت الدراسة إلي توضيح الإطار العلمي لاستخدام محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية ، توضيح الأهداف التي تسعى محاسبة التكاليف التي تحقيقها في المنشآت الصناعية ، دراسة مقومات نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية ، إبراز أهمية تطبيق النظم المحاسبية وبالأخص نظام محاسبة التكاليف في مصنع سكر عسلاية لمساعدة الإدارة للقيام بوظائفها الأساسية من تخطيط ورقابة وتقويم الأداء واتخاذ القرارات ، توضيح مدى جدوى المحاسبة والرقابة علي المستلزمات السلعية في مصنع سكر عسلاية .

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : لا يتم تحقيق الرقابة اللازمة على أنشطة مصنع سكر عسلاية باستخدام أساليب متطورة ومعاصرة نظرا لان نظام حسابات التكاليف المستخدم نظام تقليدي مع بعض المقومات لنظام تكاليف المراحل الإنتاجية وليس له دور رقابي على التكلفة يقوم به ، ينحصر دوره في تجميع وحصر التكلفة الفعلية والتي قد تتجاوز التكلفة الموضوعية المقدرة التي لا يمكن تسميتها بتكلفة معيارية ، لا يوجد قسم للفحص ولاستلام لفحص واستلام المشتريات من المستلزمات السلعية للإنتاج ، ضعف الرقابة في عمليات تحديد الاحتياجات من المستلزمات السلعية فبعض المستلزمات يتم شراؤها لأغراض خاصة تخص بعض المسؤولين ليس لها علاقة بالعملية الإنتاجية إلا أنه يتم شراؤها عبر الثغرات الموجودة في النظام الرقابي .

كما أوصت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها : ضرورة تدريب وتأهيل المحاسبين في مجال التكاليف والمشتريات والمخازن على أحدث الأساليب العلمية يؤدي إلى خفض التكلفة ، في مجال حسابات التكاليف تدريب المحاسبين على تطبيق نظام التكاليف بالمراحل الإنتاجية ووضع

¹ / محمد العوض محمد أحمد ، مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف والرقابة على عنصر تكلفة المستلزمات السلعية لمصنع سكر عسلاية ، الخرطوم : جامعة السودان لعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2004 م .

أسس لتوزيع التكاليف غير المباشرة ، زيادة عدد المحاسبين الموجودين بقسم التكاليف حتى يتمكن القسم من القيام بمهامه ووظائفه والعمل على تخفيض التكلفة إلى اقل حد ممكن ، منح قسم حسابات التكاليف صلاحيات كثيرة تمكنه من القيام بدوره على الوجه الأكمل ، ويجب أن يتبع قسم الحسابات من الناحية التنظيمية والإدارية لرئيس مجلس الإدارة ولذلك يكون بعيدا عن سلطة الإدارة المالية وهيمنتها .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في أنها ركزت علي تطبيق أنظمة التكاليف وتطويرها لتساعد في عملية الرقابة علي عنصر تكلفة المستلزمات السلعية بمصنع سكر عسلاية ، وتركز دراسة الباحث علي تطبيق نظام التكاليف المعيارية لتحقيق الكفاءة في الرقابة علي جميع عناصر التكاليف بمطاحن الغلال بالسودان .

(7) دراسة : صالح 2004 م (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قيام شركات ومؤسسات القطاع الصناعي في تطبيق نظم الرقابة على تكاليف الأداء وبناء سياسات تسعير موضوعية تأخذ في الاعتبار التكاليف الإنتاجية .

هدفت الدراسة إلي تسليط الضوء على دور نظام التكاليف المعيارية في وضع سياسات التسعير وإحكام الرقابة الفعالة على أنشطة القطاع الصناعي وفقا للخطط والأهداف المحدودة .

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : أن النظام المطبق يتيح للشركة قدرا من ممارسة الدور الرقابي على تكاليف الأداء وأن تساعد إجراءات النظام قيام الشركة باتخاذ الإجراءات الرقابية اللازمة .

كما وصت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها : إعادة النظر في القواعد والأسس التي تقوم عليها عملية تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة بالقدر الذي يتيح تحديد تكلفة إنتاج الوحدة على أسس علمية ، وأن تتبنى الشركات سياسات التسعير وفقاً للنظم المحاسبية التي تأخذها في الاعتبار تكاليف الإنتاج في ضوء إتباع أسس تحميل أقسام الخدمات بطريقة عادلة .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في أنها ركزت علي تسليط الضوء على دور نظام التكاليف المعيارية في وضع سياسات التسعير وإحكام الرقابة الفعالة على أنشطة القطاع

¹ / صالح حسب الرسول البدوي تآي الله ، دور محاسبة التكاليف المعيارية في الرقابة والتسعير في القطاع الصناعي ، (أم درمان : جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2004 م)

الصناعي ، وتركز دراسة الباحث علي تسليط الضوء علي دور نظام التكاليف المعيارية في الرقابة علي التكاليف في المنشآت الصناعية .

(8) دراسة : علاء الدين 2005م (1)

تتمثل مشكلة الدراسة في عدم اهتمام الشركات الليبية بتطبيق نظام التكاليف المعيارية للرقابة علي التكاليف .

هدفت الدراسة إلي تقييم مدي كفاءة الرقابة علي التكاليف باستخدام التكاليف المعيارية.

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : عدم تطبيق نظام جيد ومناسب للتكاليف داخل الشركة العامة للصناعات الكيماوية بابي كماش مما يسبق قصورا في تقديرات التكاليف يترتب عليه عند التحليل انحرافات غير منطقية وغير واقعية ، وهذا يسبب خلا في الرقابة على التكاليف ، يعتبر العنصر البشري الأساس لأي نظام ، وهذا ينطبق على نظام التكاليف المعيارية ، والتي لا فائدة منه في حالة عدم وجود أفراد مؤهلون علميا وخلقيا للتعامل مع هذا النظام ، وفهم متطلباته وتطويره من محاسبين ومحللين ماليين ومهندسين ، النظام الحالي للتكاليف في الشركة العامة للصناعات الكيماوية غير قادر على توفير المعلومات اللازمة لعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء وقد يرجع ذلك لقدمه . إذا أن هذا النظام أنشأ سنة 1980 م ، ولم يتم تطويره بالشكل المناسب حتى يتماشى مع حجم أعمال الشركة ، وكذلك التطورات التكنولوجية والعلمية ، لا يفي نظام التكاليف المتبع داخل الشركة العامة للصناعات الكيماوية بأغراض تخصيص وتصنيف التكاليف المعيارية إلى مباشرة ، وغير المباشرة ، ونفقات عامة فمثلا بند المصروفات الأخرى في الموازنات التقديرية يحتاج إلى إعادة نظر من ناحية عناصرها وتصنيفية .

تتفق هذه الدراسة مع دراسة الباحث في إنها ركزت علي استخدام أسلوب التكاليف المعيارية في عملية الرقابة علي التكاليف ويتمثل الاختلاف في دراسة الحالة بالنسبة للدراستين .

¹ / علاء الدين الطاهر حمر الشوشة ، الرقابة على التكاليف باستخدام التكاليف المعيارية ، (أم درمان : جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2005 م) .

(9) دراسة : عبد الله 2005م (1)

تمثلت مشكلة البحث في أن تطور المحاسبة الإدارية في العقدين الأخيرين من القرن الماضي أدى إلى انتشار مفاهيم إدارية ورقابية جديدة ومتنوعة ومن ضمنها التكاليف المعيارية ، إلى أي مدى تستخدم الشركات الفلسطينية التكاليف المعيارية كأحد مرتكزات التخطيط الإداري ، وإلى أي مدى يتم حساب الانحرافات بين التكاليف الفعلية والمعدية .

هدفت الدراسة إلى توضيح مدى أهمية وضع معايير لقياس الأداء والمنشأة الفلسطينية وتحديد مدى اهتمام الشركات الصناعية الفلسطينية بوضع معايير لقياس الأداء ومدى استخدام التكاليف المعيارية والتخطيط والرقابة على منتجاتها .

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : أنه لا يوجد فهم أو اقتناع عند إدارة الشركات الصناعية بأهمية نظام التكاليف المعيارية والمزايا التي يمكن تحقيقها من خلال تطبيقه ، أن معايير التكلفة في هذه الشركات يتم إعدادها وفق أسس موضوعية وسليمة بحيث يتم في هذه الشركات إعداد معايير لجميع عناصر التكلفة وفق أسس وتتمتع تلك المعايير بالمرونة المطلوبة لتعديلها إذا لزم الأمر .

كما وصت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها : ضرورة اطلاع الجهات المسئولة عن الصناعة في فلسطين بمسؤولياتها في مجال تطوير ورفع القدرات الإدارية للقائمين على الشركات الصناعية في قطاع غزة وذلك من خلال عقد الدورات التدريبية وورش العمل في مجالات التخطيط ومحاسبة التكاليف الصناعية ، العمل على تبادل الخبرات مع الشركات الصناعية التي تنطبق الأنظمة الحديثة .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في أنها توضح مدى اهتمام الشركات الصناعية الفلسطينية بوضع معايير لقياس الأداء ومدى استخدام التكاليف المعيارية في التخطيط والرقابة على منتجاتها ، وتركز دراسة الباحث على أثر استخدام التكاليف المعيارية على كفاءة الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية .

¹ / عبد الله جميل أبو معيلق ، مدي تطبيق نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية ، (غزة : الجامعة الإسلامية فلسطين ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، 2005 م) .

(10) دراسة : إسماعيل 2005م (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الكثير من الشركات الصناعية لا تتبع تطبيق نظام التكاليف المعيارية بل أن التي تتبع هذا النظام لا تلتزم بمواصفات نموذج التكاليف المعيارية الجيد وبالتالي لا تستطيع أن تراقب مصروفاتها وجودة منتجاتها ولا تستطيع تحديد القصور في الأداء والمسئول عن التقصير ليس لإلقاء اللوم عليه وإنما لاتخاذ تدابير لتفادي القصور مستقبلاً .

هدفت الدراسة إلي بيان اثر تطبيق التكاليف المعيارية في تخفيض تكلفة منتجات الشركات الصناعية وذلك من خلال تحديد التكلفة اللازمة للإنتاج بما يضمن تجنب الفاقد وضمان الاستخدام الأمثل للموارد وعوامل الإنتاج والمحافظة على الجودة والتحسين المستمر بوضع المعايير المثلى لذلك ، وتحديد الرقابة الشاملة على عمليات الإنتاج بتحليل الانحرافات عن الأداء المطلوب وتقصي أسبابها والمسئولين عنها ومعالجتها .

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : نظام التكاليف المعيارية الجيد يؤدي إلى ضبط التكلفة وبالتالي تخفيفها ، نظام التكاليف المعيارية الجيد يحقق الجودة للمنتجات ، توافق الجودة مع التكلفة بدلا من التعارض ، التكلفة المعيارية للسلع يجب أن تعتمد على المواصفات والأسس المعيارية للإنتاج ، نظام التكاليف ساهم في تخطيط ورقابة المخزونان بالشركة ، كما أنه وسيلة فعالة للرقابة على عناصر التكاليف بالشركة .

كما وصت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها : الشركة الصناعية عليها الالتزام بتطبيق نظام التكاليف المعيارية الجيد الذي يضع في الاعتبار تخفيض التكلفة مع مراعاة الجودة وقد أثبتت الدراسة التوافق بينهما ، يجب أن تعتمد معايير التكلفة المعيارية على الأسس والمواصفات المعيارية للسلع المنتجة حتى تحقق الجودة التي تؤدي بالضرورة إلى تخفيض تكلفة المنتجات دون المواصفات ، وضع المعايير دون المستوى لا يحقق الهدف من نظام التكاليف المعيارية وإنما إضاعة للجهد ويكون أثره ، على الشركات مراجعة المعايير بصفة دورية ويجب أن تعكس المعايير كفاءة الأداء في المستقبل وليس عدم كفاءة الأداء في الماضي وتطويرها باستمرار لتحقيق التطورات التي حدثت في نظرة الإدارة ، على الشركات تحليل الانحرافات بين الفعلي والمقدر متى ما أمكن ذلك لمعالجة أسباب الانحرافات بأسرع ما يمكن وتفاديها مستقبلاً .

¹ / إسماعيل عثمان محمد النجيب ، اثر تطبيق التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية على التكلفة والجودة والمسئولية - دراسة حالة الشركة العربية للتنمية والاستثمار (مصنع الغازات الطبية) ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2005 م) .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في أنها ركزت علي اثر تطبيق التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية على التكلفة والجودة والمسئولية ، وتركز دراسة الباحث علي أثر التكاليف المعيارية علي كفاءة الرقابة علي التكاليف في المنشآت الصناعية .

(11) دراسة : خالد 2005 م (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن معظم الشركات الصناعية تعاني من مشكلة استخدام التكاليف الفعلية في قياس كفاءة العمليات التشغيلية الصناعية الأمر الذي يؤدي إلى عدم القدرة على التقويم الدقيق لأدائها وبالتالي الحاجة إلى أسلوب التكاليف المعيارية .

تهدف الدراسة إلي تحديد مفهوم التكاليف المعيارية باعتبارها أداة من أدوات الرقابة على التكاليف والوقوف على مدى شمول التقارير على تحليل كافة أسباب الاختلافات وذلك من وجه نظر الإدارة من حيث تحليل الانحرافات التي تقع داخل وخارج الرقابة .

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها أن عملية الرقابة بواسطة التكاليف المعيارية متمثلة في تحليل الانحرافات تعتبر من الوسائل الناجحة في رقابة المشروعات الصناعية ووضع خطة معيارية ثم قياس الأداء الفعلي ومقارنتها بالمعياري هذا يساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرار السليم في التعرف على نقاط الضعف والقوة للأقسام الإنتاجية المختلفة .

كما وصت الدراسة مجموعة توصيات أهمها : بضرورة عدم استخدام تحليل الانحرافات لتحديد الأخطاء وذلك لأن التفتيش عن المسئول مما حدث فعلا في محاولة لإيجاد أي شخص بلغي عليه (اللوم) قد يكون له تأثيرا مدمرا على قيام الوحدة الاقتصادية ، ضرورة أن تكون معايير التكلفة واقعية وقابلة للتحقيق كما يجب مراعاة الاعتبارات السلوكية للعاملين ولا بد من مشاركتهم في لجنة وضع معايير التكلفة .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في أنها ركزت علي دور التكاليف المعيارية في الرقابة وتقويم الأداء ، وتركز دراسة الباحث علي دور التكاليف المعيارية في الرقابة علي التكاليف في المنشآت الصناعية .

¹ خالد هاشم فضل ، دور التكاليف المعيارية في الرقابة وتقويم الأداء ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2005 م) .

(12) دراسة : منال 2006 م (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم الوعي و الاهتمام بتطبيق نظام التكاليف المعيارية في المنشآت الصناعية السعودية .

هدفت الدراسة إلي الوقوف على الأهداف المتنوعة لنظام التكاليف المعيارية في ظل بيئة التصنيع الحديثة ، ومحاولة اقتراح بعض الأساليب لتطوير النظام في ظل بيئة التصنيع الحديثة والمساعدة في تحسين أدوات تقييم الأداء .

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : نقص الوعي بأهمية وفوائد نظام التكاليف المعيارية في أغلب منشآت العينة ، والذي أدى إلى عدم تطبيقهم النظام ، أما المنشآت المطبقة للنظام فهي تطبق النظام التقليدي للتكاليف المعيارية .

كما وصلت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها : ضرورة إعادة تصميم وتطوير نظام التكاليف المعيارية حتى تتمكن من مقابلة متطلبات بيئة التصنيع الحديثة .

تختلف الدراسة عن دراسة الباحث في غنها ركزت علي الوقوف على الأهداف المتنوعة لنظام التكاليف المعيارية في ظل بيئة التصنيع الحديثة ، ومحاولة اقتراح بعض الأساليب لتطوير النظام ، وتركز دراسة الباحث علي أثر التكاليف المعيارية علي كفاءة الرقابة علي التكلفة في المنشآت الصناعية .

(13) دراسة : محمد 2006 م (2)

تمثلت مشكلة الدراسة في الدور الذي يلعبه نظام محاسبة التكاليف في الرقابة علي التكاليف وعملية إتخاذ القرارات ورفع كفاءة الأداء .

هدفت الدراسة إلي التعرف علي مفهوم نظام محاسبة التكاليف ، معرفة دور محاسبة التكاليف في الرقابة علي عناصر التكاليف ، معرفة دور محاسبة التكاليف في توفير البيانات لأغراض إتخاذ القرارات .

¹ / منال محمد كامل حمودة ، تطوير نظام التكاليف المعيارية لمقابلة متطلبات بيئة التصنيع الحديثة ، دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية السعودية في مدينة جدة ، (جدة : جامعة الملك عبد العزيز كلية الدراسات العليا رسالة ماجستير المحاسبة ، غير منشورة ، 2006 م) .
² / محمد موسى سعيد موسى ، دور نظام محاسبة التكاليف في الرقابة علي تكاليف المنشآت الخدمية ، (الخرطوم : أكاديمية السودان للعلوم المصرفية والمالية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2006 م)

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : نظام محاسبة التكاليف الفعال يساهم بدوره في توفير المعلومات المحاسبية الدقيقة التي تساعد الإدارة في القيام بدورها من رقابة وتقويم أداء واتخاذ قرار ، نظام محاسبة التكاليف السهل الاستخدام في المنشآت الخدمية يساعد في عملية المراجعة وتحديد المسؤوليات والعلاج ، نظام محاسبة التكاليف يقوم بتقسيم المستشفى إلي وحدات كل وحدة ترفع تقارير عن سير الأداء الأمر الذي يؤدي إلي تطوير النظام وترقيته .

كما وصت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها : ضرورة استخدام نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية وذلك لدوره الفعال الذي ثبت بعد دراسة المستشفى موضع الدراسة ، أثر الجوانب المحاسبية والتعليمية والعقول البشرية في مجال تطوير أنظمة محاسبة التكاليف ، المقارنة بين الإنفاق الفعلي والمعتمد يساعد الإدارة في تحديد الانحرافات ومعالجتها ، عند تصميم نظام محاسبة يجب مراعاة البيانات المراد الحصول عليها والتي تساهم في عملية اتخاذ القرارات وكيفية الحصول عليها .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في إنها ركزت علي دور نظام التكاليف بصورة عامة في الرقابة علي تكاليف المنشآت الصناعية ، وتركز دراسة الباحث علي دور التكاليف المعيارية في كفاءة الرقابة علي التكاليف في المنشآت الصناعية .

(14) دراسة : محمد إبراهيم 2006 م (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قيام معظم المنشآت التي تعمل في قطاع المقاولات في السودان بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المعيارية التي تهدف للتخطيط والرقابة علي عناصر المقولة .

هدفت الدراسة إلي تسليط الضوء على نظام التكاليف المعيارية في قطاع المقاولات في السودان ، تحديد مستوى الكفاءة من حيث استخدام المواد الخام والعمالة ، تحديد العوامل المؤثرة في انحراف التكاليف الفعلية عن المعيارية من خلال تحليل عناصر المواد ، العمل والتكاليف الصناعية غير المباشرة .

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : أن معظم المنشآت التي تعمل في قطاع المقاولات في السودان لا تهتم باستخدام نظام محاسبة التكاليف المعيارية في تحديد تكلفة العطاءات ، لا تقوم تلك المنشآت بتحليل نتائج تنفيذ العقودات تحليل علمي لعدم حساب التكلفة بطريقة علمية ، عدم إلمام معظم إدارات المنشآت التي تعمل في قطاع المقاولات بدور محاسبة التكاليف المعيارية في

¹ / محمد إبراهيم عبيدو آدم ، دور التكاليف المعيارية في التخطيط والرقابة في قطاع المقاولات ، (الخرطوم : ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2006 م) .

التخطيط والرقابة وتقويم الأداء ومعالجة الانحرافات التي تحدث في تنفيذ العقود ، إن عدم إلمام إدارات منشآت المقاولات بالفائدة التي تعود على المنشأة باستخدام نظام محاسبة التكاليف المعيارية يجعلها لا تهتم بتدريب وتأهيل العاملين في الشؤون المالية على محاسبة التكاليف المعيارية .

كما وصت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها : على المنشآت التي تعمل في قطاع المقاولات في السودان العمل بنظام محاسبة التكاليف المعيارية الذي يساعدها في التخطيط والرقابة على عناصر التكلفة ، على تلك المنشآت الاعتماد على الشروط والمواصفات الفنية للعطاءات لتحديد التكاليف المعيارية لها وإشراك العاملين في إعداد الخطة المعيارية لعناصر التكلفة والعمل على ممارسة الرقابة أثناء تنفيذ العقد ، على تلك المنشآت مراجعة بيانات العطاءات السابقة باستمرار للاستفادة منها في تحديد التكلفة المعيارية للعطاءات اللاحقة ولتفادي المشاكل المتكررة ، على تلك المنشآت الاهتمام بعمل دورات تدريبية منتظمة لتنمية مهارات العاملين وزيادة كفاءة الأداء.

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في إنهاركزت علي دور التكاليف المعيارية في التخطيط والرقابة بصورة عامة في قطاع المقاولات ، وتركز دراسة الباحث علي دور أو أثر التكاليف المعيارية علي كفاءة الرقابة علي التكاليف في قطاع مطاحن الغلال .

(15) دراسة : عسجد 2007م (1)

تمثلت مشكلة الدراسة انطلاقاً من الدور الرائد الذي تلعبه المصارف التجارية في الحياة الاقتصادية وأهمية تطبيق محاسبة التكاليف المعيارية فيها لما لها من دور في مساعدة الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة .

هدفت الدراسة إلى تحديد دور محاسبة التكاليف المعيارية في القطاع المصرفي في السودان وإبراز دورها في الرقابة على الأداء الإداري .

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : لا تطبق المصارف التجارية نظام التكاليف المعيارية ، تطبيق نظام التكاليف المعيارية يساعد في ترشيد قدرات التكاليف الكلية للنشاط المصرفي .

كما وصت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها : لابد من تحديد التكاليف في المصارف بصورة علمية حتى تتمكن من تحديد التكاليف المصرفية والخدمية وتحقيق الجودة بأقل التكاليف الممكنة

¹ / عسجد علي شرف الدين ، استخدام نظام التكاليف المعيارية علي المصارف التجارية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007 م)

من خلال تطبيق نظام التكاليف المعيارية ، استخدام التكاليف المعيارية للرقابة على التكاليف وتحليل الانحرافات بهدف تحديد المسؤولية واتخاذ التدابير اللازمة لعلاج الانحرافات .

(16) دراسة : أشرف البشير 2007 (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم استخدام الأساليب الرقابية على التكاليف بطريقة مناسبة ، تتلاءم مع طبيعة عمل المنشآت الصناعية .

هدفت الدراسة إلي تطوير أساليب الرقابة ، وتفعيلها حتى تساعد الإدارات في عملية اتخاذ القرار .

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : عملية الرقابة على التكاليف والتي تعتبر مرحلة هامة من مراحل تخفيض التكاليف تتطلب وضع معايير على أسس سليمة تكون هدفا يتم على أساسه مراقبة العمليات ، توفر المعلومات التي تساعد على تقليل التكاليف تتوقف على مدى فعالية قسم التكاليف ، العمل بالتحفظات المرتبطة بأسلوب المقارنة التاريخية التي تجعل المعايير المبنية على الموازنة التخطيطية أكثر دقة وفعالية في التقييم والحكم على الأداء لأنها تحدد ما يجب أن يركز عليه الأداء بصورة دقيقة .

كما وصت الدراسة بعدة توصيات أهمها : العمل على تطبيق نظام أساليب الرقابة لتتلاقى أوجه القصور ، تدعيم قسم التكاليف الموجود والتابع لإدارة الحسابات بحاسبي التكاليف المؤهلين حتى يستطيع أن يقوم بالواجبات المحاطة به ، يجب على الإدارة اختيار الأساليب المحاسبية لمناسبة مع طبيعة عمل المنشأة للتأكد من تدفق البيانات بالصورة التي تمكن من القيام بوظائفها في عملية التخطيط الجيد واتخاذ القرارات السليمة ، حتى تكون الرقابة فاعلة يجب إعداد تقارير رقابية شهرية مقرونة بنسب التنفيذ لتصحيح الانحرافات في الوقت المناسب .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في إنها تركز على تطوير أساليب الرقابة على التكاليف حتى تساعد إدارة المنشأة في عملية اتخاذ القرارات ، بينما تركز دراسة الباحث على تطبيق نظام التكاليف المعيارية ليساعد الإدارة في عملية الرقابة والتحكم في التكاليف .

¹ / أشرف رحمة الله البشير محمد ، تقويم أساليب الرقابة على التكاليف وأثرها على عملية اتخاذ القرار ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة 2007 م) .

(17) دراسة : أشرف نقد الله 2007 (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في أنه بدون نظام تكاليف معيارية لا يمكن تقويم أداء المنشآت الصناعية ، بل أن المنشآت التي تتبع نظام التكاليف المعيارية لا تضع معايير مثلى أي ما يجب أن يكون عليه الإنتاج من حيث التكلفة والمواصفات في ظل الأداء الأمثل .

تهدف الدراسة إلى دراسة أثر تطبيق نظام التكاليف المعيارية في تقويم أداء المنشآت الصناعية وذلك من خلال الاستخدام الأمثل للمواد وعوامل الإنتاج وتحقيق الرقابة الشاملة على عمليات الإنتاج بتحليل الانحرافات عن الأداء المطلوب ومعالجتها .

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : يعتبر نظام التكاليف المعيارية أسلوب للرقابة وتقويم الأداء الفعلي ومدى بعده أو قربيه من المعايير التقديرية ، القياس السليم لعناصر التكاليف المعيارية يجنب الشركة حدوث الانحرافات بين التكلفة الفعلية والمعيارية .

كما وصت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها : ضرورة الاهتمام بتوفير الكوادر المؤهلة علمياً وعملياً للاستفادة منها في تطبيق نظام التكاليف المعيارية وحل مشاكل التطبيق في المنشآت الصناعية ، ضرورة تدريب إدارة الحسابات (التكاليف) على توفير المعلومات المهمة وكيفية العمل على استخدامه في بناء نظام التكاليف المعيارية .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في إنها ركزت علي دور التكاليف المعيارية في تقويم أداء المنشآت الصناعية ، وتركز دراسة الباحث علي دور التكاليف المعيارية في الرقابة علي تكاليف المنشآت الصناعية

(18) دراسة : سعيد 2007 م (2)

تمثلت مشكلة الدراسة في انه بناء علي خطة التقشف وتقليل التكلفة التي طبقتها شركة سكر كنانة خلال السنوات القليلة الماضية ظلت الموازنات التخطيطية تتعرض لتخفيضات إلزامية تصل إلي نسبة 20% ، الأمر الذي يفقد هذه الموازنات واقعيته ودقتها ، هذا من جانب ومن الجانب الأخر نتيجة لهذه الخطة التقشفية والتخفيضات الإلزامية بدأ يعتمد بعض مديرو الإدارات تضخيم أرقام مقترحاتهم للموازنات التي تتعلق بإداراتهم وذلك تحوطاً للتخفيضات الإلزامية الروتينية

¹ / أشرف أحمد نقد الله محمد ، دور التكاليف المعيارية في تقويم أداء المنشآت الصناعية السودانية – بالتطبيق علي شركة الأماونج لدباغة وصناعة الجلود ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007 م)
² / سعيد محمد سعيد محمد ، دور الموازنات التخطيطية في الرقابة علي التكاليف ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، 2007 م) .

التي ظلت تمارسها الإدارة العليا وتفرضها علي الإدارات التنفيذية وقد أثر ذلك سلباً علي دقة المعلومات ودقة الموازنات التخطيطية .

هدفت الدراسة إلي إلقاء الضوء علي أهمية ودور الموازنات التخطيطية في الرقابة علي التكاليف ، حيث تناولت الدراسة بالتفصيل الأسس والمبادئ المتبعة في إعداد الموازنات التخطيطية بشركة سكر كنانة ودور هذه الموازنات في الرقابة علي التكاليف بالشركة .

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : إن إعداد الموازنات التخطيطية علي أساس التكلفة التاريخية دون مراعاة لظروف وبيئة المنتج الصناعية ينتج عنه موازنة غير دقيقة وغير واقعية ، استخدام نظام التكاليف المعيارية في إعداد الموازنات التخطيطية يساهم في إعداد موازنات أكثر دقة ، استخدام وسائل التنبؤ الرياضية الحديثة من خلال برامج حاسوب متقدمة يساعد في دقة الموازنات التخطيطية ، إلزامية تخفيض الموازنات التخطيطية دون مراعاة للنواحي السلوكية للعاملين تعطي المبررات للمديرين التنفيذيين في حالات الانحراف السلبي عن الأهداف المخططة.

كما وصت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها : ضرورة استخدام نظام التكلفة المعيارية في إعداد الموازنات التخطيطية للوصول إلي موازنات تتسم بالدقة والواقعية ، تطبيق مبدأ المشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية تطبيقاً عملياً وليس شكلياً وتوسيع نطاق المشاركة ليشمل جميع المستويات الإدارية بالشركة ، إعداد موازنة مرنة تتناسب وطبيعة أنشطتها المتغيرة ، توخي الدقة في إعداد موازنة تتناسب وطبيعة أنشطتها المتغيرة ، توخي الدقة في إعداد الموازنات التخطيطية بدلاً عن التخفيضات الإلزامية والتي عادة ما تقابل بالاحتجاج من قبل الإدارات التنفيذية .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في إنها ركزت علي استخدام أسلوب الموازنات التخطيطية للرقابة علي تكاليف المنشأة الصناعية ، وتركز دراسة الباحث علي استخدام أسلوب التكاليف المعيارية للرقابة علي التكاليف .

(19) دراسة : محمد نور 2007 م (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قيام شركات ومؤسسات القطاع الصناعي في تطبيق نظم الرقابة الداخلية (نظام التكاليف المعيارية) التي تستهدف في الرقابة على تكاليف الأداء وبناء معايير موضوعية تأخذ في الاعتبار التكاليف الإنتاجية .

هدفت الدراسة إلي تحديد العوامل المؤثرة على انحرافات التكاليف الصناعية الفعلية عن الخطة من خلال تحليل تكاليف المواد والعمل والتكاليف الصناعية غير المباشرة وتسليط الضوء على دور نظام التكاليف المعيارية في الرقابة الفعالة على أنشطة القطاع الصناعي .

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : توجد صعوبة في تحديد ساعات العمل بالنسبة للعمال مما يدعو ذلك لاستخدام نظام التكاليف المعيارية ، يرجع ضعف الجوانب الرقابية في المشروعات الصناعية إلى عدم تطبيق نظام التكاليف المعيارية .

كما وصت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها : ضرورة اعتماد معلومات الأداء المخطط علي أساس التخطيط والتنبؤ العلمي للإنتاج والمبيعات ، وإعداد المعايير من جميع المستويات الإدارية والفنية والهندسية للوصول إلي معايير مثالية ، ضرورة مراعاة كل الظروف المحيطة بالمنشأة اقتصادياً وسياسياً واجتماعياً عند وضع المعايير للوصول إلي الرقابة الفاعلة نتيجة لتطبيق هذه المعايير ، وكذلك ضرورة فتح الباب أمام البحث العلمي لبناء وتطوير أنظمة التكاليف في المشروعات الصناعية ، من خلال مجموعة من البحوث والدراسات المستقبلية .

تتفق هذه الدراسة مع دراسة الباحث في تسليط الضوء علي نظام التكاليف المعيارية في عملية الرقابة علي عناصر التكاليف ، وتختلف هذه الدراسة مع دراسة الباحث في تعميم عملية علي النشاط الصناعي ككل في المنشأة ، وتركز دراسة الباحث علي دور نظام التكاليف المعيارية في الرقابة علي التكاليف فقط في قطاع مطاحن الغلال بالسودان .

¹ / محمد نور رزق محمد نور ، دور نظام التكاليف المعيارية في الرقابة علي القطاع الصناعي ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة 2007 م)

(20) دراسة : مها 2009 م (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قيام منشآت القطاع الصناعي بتطبيق نظم رقابية ذات كفاءة فعالة بطريقة علمية تستطيع من خلالها الرقابة علي تكاليفها .

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : التكاليف المعيارية تعتبر وسيلة تساعد علي تقليل وضبط تكلفة التشغيل في المؤسسات الصناعية ، استخدام التكاليف المعيارية يحقق رقابة علي إدارة عوامل الإنتاج بطريقة أفضل ، وضع المعايير يتم بطريقة غير مدروسة وعدم أشراك جميع المختصين عند وضع المعايير ويتم عن طريق تقديرات شخصية .

كما أوصت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها : ضرورة العمل علي تخفيض التكلفة وذلك لتحقيق الأهداف المنشودة ، زيادة الاهتمام من قبل إدارات المنشآت بضرورة وجود نظم رقابية تساعد في الرقابة علي التكاليف ، الاعتماد علي الأساليب العلمية والخبرات السابقة في وضع التكاليف المعيارية وضرورة وجود إدارة خاصة بقسم التكاليف يتم الرجوع إليها عند وضع المعايير وتحديد التكاليف .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في إنها ركزت علي أثر التكاليف المعيارية في الرقابة المالية للقطاعات الصناعية بالسودان ، وتركز دراسة الباحث علي أثر التكاليف المعيارية في كفاءة الرقابة علي التكاليف .

(21) دراسة : سكيينة 2010 م (2)

تتمثل مشكلة الدراسة في غياب نظام التكاليف المعيارية ببعض المنشآت الصناعية مما أدى إلي فقدان كثير من الموارد وفقدان القدرة التنافسية والاستمرار في السوق لحد الخروج منه نهائياً ، أما التي تتبع هذا النظام لا تعد المعايير المثلي للإنتاج – من حيث التكلفة والمواصفات – في ظل الأداء الأمثل .

تهدف الدراسة إلي معرفة أثر تطبيق نظم التكاليف المعيارية في تخفيض التكاليف المعيارية في تخفيض تكاليف الإنتاج بالمنشآت الصناعية من خلال تحديد التكلفة اللازمة للإنتاج والاستخدام الأمثل للموارد وعوامل الإنتاج ودورها في التخطيط والرقابة بوضع معايير مثلي لتحديد

¹ / مها يوسف الحسين الحسن ، أثر التكاليف المعيارية في الرقابة المالية للقطاعات الصناعية بالسودان ، (الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2009 م) .

² / سكيينة أحمد إبراهيم القريش ، دور نظام التكاليف المعيارية في التخطيط والرقابة علي تكاليف الإنتاج بالمنشآت الصناعية – ولاية الخرطوم ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، غير منشورة ، 2010 م)

العوامل المؤثرة في انحراف التكاليف الصناعية الفعلية عن الخطة الموضوعية وتحليلها وتقصي أسبابها ومعالجتها .

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : ضبط وتخفيض تكاليف الإنتاج يعتمد بشكل كبير علي تطبيق نظام التكاليف المعيارية ، نظام التكاليف المعيارية أداة فعالة لمساعدة الإدارة في تخطيط وتتبع تكاليف الإنتاج ومراقبتها بصورة سليمة ، تساهم التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية المتعلقة بتكاليف الإنتاج ولا يقتصر الهدف من إعدادها علي تحديد سعر البيع فقط .

كما وصت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها : ضرورة نشر الوعي بأهمية التكاليف واعتماد نظام فعال للتكاليف المعيارية واستخدامه للرقابة علي التكاليف ، الاهتمام بتطوير قدرات المحاسبين الفنية خاصة في ظل التطورات الاقتصادية والتكنولوجية المعاصرة ، توعية الشركات الصناعية بأهمية وضع معايير للتكلفة والأداء في مجال الرقابة علي العمليات الإنتاجية ، وضرورة مشاركة العاملين في إعداد المعايير حتى لا يؤثر ذلك سلباً علي إنتاجيتهم .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في أنها تركز علي دور نظم التكاليف المعيارية في التخطيط والرقابة علي تكاليف الإنتاج بالمنشآت الصناعية ، وتركز دراسة الباحث علي أثر التكاليف المعيارية علي كفاءة الرقابة علي التكاليف في المنشآت الصناعية .

(22) دراسة : محمد سالم 2010 م (1)

تتمثل مشكلة الدراسة في أن المتغيرات التي طرأت على الاستراتيجيات الإدارية المصاحبة لبيئة التصنيع الحديثة أثرت على فعالية الدور الرقابي للتكاليف المعيارية بصورته التقليدية ملائم كإداة للرقابة في ظل هذه المستجدات .

تهدف الدراسة إلى تحديد مدى تأثير تقنيات التصنيع الحديثة على أدوات الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج وتحليل مدى ملائمة أساليب التكاليف المعيارية المستخدمة في ظل نظم التصنيع التقليدية للاستخدام كأدوات للرقابة في نظم التصنيع الحديثة .

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : أن إعداد المعايير في ظل نظام التكاليف المعيارية التقليدية يتم في ضوء الظروف الداخلية فقط للمنشأة وبمعزل على البيئة الخارجية وأسعار المنافسين ،

¹ / محمد سالم محمد خير سعيد ، دور التكاليف المعيارية في الرقابة في ظل مستجدات بيئة التصنيع الحديثة في السودان ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة ، غير منشورة ، 2010 م)

أن نظام التكاليف المعيارية التقليدية لا يساعد على الكشف عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة المنتج .

كما وصت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها : ضرورة العمل على إعداد المعايير في ضوء البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة مع أخذ أسعار المنافسين في الاعتبار ، أن يراعى نظام التكاليف المعيارية سلوك العميل في مواجهته سياسات الإنتاج والتسعير وخدمة ما بعد البيع .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في إنها ركزت علي تحليل مدى ملائمة أساليب التكاليف المعيارية المستخدمة في ظل نظم التصنيع التقليدية للاستخدام كأدوات للرقابة في نظم التصنيع الحديثة ، وتركز دراسة الباحث علي أثر التكاليف المعيارية في الرقابة علي تكاليف المنشآت الصناعية .

(23) دراسة : محمد البشير 2011 م (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في ظهور الحاجة إلى تطوير أساليب التكاليف التقليدية لمواجهة احتياجات المنشآت من المعلومات اللازمة لتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وتحقيق أهداف المشروعات الحديثة القائمة وبالتالي ضرورة تطوير الأساليب التقليدية المحاسبة التكاليف بالمنشآت الصناعية لتواكب كل التطورات إضافة إلى ضعف الوعي التكاملي بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية مع عدم الإلمام بأهمية ودور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحديد تكاليف إنتاج السكر .

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية وإبارز دورها في تحديد تكاليف إنتاج السكر ومعرفة أثر تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات وتبيان دراسة وتحليل الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف من حيث مفاهيمها ومقوماتها وخصائصها وطرق إستخدامها وتبيان معوقات تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وكيفية التغلب عليها ، وكذلك هدفت إلى معرفة مدى فاعلية الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في توفير معلومات ملائمة عن الأنشطة بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية وكيفية تحديد تكاليفها.

¹ / محمد البشير إبراهيم أحمد ، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة علي التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، غير منشورة 2011 م

توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها : إن تطبيق الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية لا يساعد الإدارة في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية ، وأن تطبيق الأساليب الحديثة يساعد في تحديد وقياس تكاليف إنتاج السكر بصورة عادلة ودقيقة .

كما أوصت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها : معالجة الآثار المترتبة عن استخدام الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية في تحديد تكاليف إنتاج السكر ، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحديد وقياس هذه التكاليف .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في إنها تركز علي الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة علي التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية ، وتركز دراسة الباحث علي أثر التكاليف المعيارية علي كفاءة الرقابة علي التكاليف في المنشآت الصناعية .

(24) دراسة : محمد راضي 2012 م (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في إفتقار الوحدات الاقتصادية المحلية إلى نظام للتكاليف المعيارية يتم بموجبه تحديد ما يجب أن تكون عليه التكاليف للمواد الأولية المباشرة.

هدفت الدراسة إلي تحديد الكافة المعيارية لعنصر تكلفة المواد الأولية المباشرة لنشاط استخراج النفط الخام والغاز بشكل موضعي يساعد على تزويد الإدارة حول انحرافات المواد الأولية لتقوم الأخيرة باتخاذ القرارات الصائبة .

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : تتألف كلفة المواد المباشرة من معيارين هما المعيار الفني والمتمثل بعامل الكمية اللازمة لإنتاج وحدة واحدة من المنتج النهائي والمعيار المالي والمتمثل بكلفة الوحدة الواحدة (السعر) ، أن الأسعار المعيارية للمواد تتمثل بما يجب دفعه من قبل الوحدة الاقتصادية للحصول على المواد الأولية في ظل أفضل الظروف الممكنة .

كما وصت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها : عند وضع المعايير الفنية لعنصر المواد الأولية المباشرة فلا بد من مراعاة أن تكون مرنة يمكن الوصول إليها في ظل الظروف الواقعية كما أن وضع المعايير المالية (السعرية) يجب أن يعتمد على بيانات موضوعية تخضع إلى التحليل

¹ / محمد راضي عبد الكاظم ، تحديد التكلفة المعيارية للمواد الأولية المباشرة لنشاط استخراج النفط الخام والغاز - بالتطبيق في شركة نفط الشمال ، (بغداد : جامعة بغداد ، كلية الاقتصاد والإدارة ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 81 ، العدد 56 ، 2012 م) ، ص ص 349- 364 .

وبما يسهم في أعداد معايير تكون الأساس في التحقق من مدى فاعلية وكفاءة الأداء ، يفضل إختيار السعر الجاري أو المتوقع والذي يمكن تحديده بأحدي الطرق المتمثلة في : الأسعار المتفق عليها في العقود طويلة الأجل ، التقدير الإحصائي للأسعار المتوقعة للمدة المقبلة ، المتوسط المتحرك للأسعار وحدات طلبات الشراء .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في إنها تركز علي تحديد التكلفة المعيارية للمواد الأولية فقط المباشرة لنشاط إستخراج النفط الخام والغاز ، وترتكز دراسة الباحث علي تحديد التكلفة المعيارية لعناصر التكاليف الثلاث المواد والأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة .

(25) دراسة : كامل و فريال 2012 م (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم وجود نظام لتحديد التكلفة المعيارية لأحد عناصر التكلفة وهو تكلفة المواد الأولية مما يؤدي الى عدم وجود تخطيط ورقابة فعالة لهذا العنصر .

كما تهدف الدراسة الى تحديد التكلفة المعيارية للمواد الأولية والتي تمثل جزء من نظام التكلفة المعيارية التي تساعد في احكام الرقابة على التكاليف .

وتوصلت الدراسة إلي عدة نتائج أهمها : أهمية استخدام التكلفة المعيارية كأداة للتخطيط والرقابة وذلك لقصور التكلفة التاريخية ، إن نجاح نظام التكلفة المعيارية يعتمد على قدرة الإدارة في تحديد الإنحرافات وتشخيص مسبباتها في الوقت المناسب لإتخاذ القرار التصحيحي السليم ، لذا فإن حساب الإنحرافات ومن ثم تحليلها تعتبر من الخطوات المهمة في هذا النظام .

كما اوصت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها : دراسة التكلفة المعيارية من قبل المسؤولين في الشركة العامة للصناعات الكهربائية من اجل مساعدتهم في فهم ودراسة القرار وإتخاذه .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في إنها تركز علي تحديد التكلفة المعيارية للمواد الأولية والتي تمثل جزء من نظام التكلفة المعيارية التي تساعد في احكام الرقابة على التكاليف ، وترتكز دراسة الباحث علي تحديد التكلفة المعيارية لعناصر التكاليف بصورة عامة حتي تساعد النشأة في عملية الرقابة على التكاليف .

¹ / كامل علي إبراهيم وفريال كاظم عبد الغني ، دور التكلفة المعيارية لعنصر المواد في التخطيط والرقابة ، (الرصافة : مجلة الجامعة ، كلية بغداد للعلوم الإقتصادية ، معهد الإدارة الرصافة ، العدد التاسع والعشرون ، 2012 م) .

(26) دراسة : Rosalie C.Hallbauer 2013 م (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في إن الكثيرين من كتاب الإدارة والتكاليف يعتقدون إن الدارة العلمية تؤثر تأثيراً مباشراً علي تطوير محاسبة التكاليف المعيارية .

هدفت الدراسة إلي البحث عن العلاقة بين تلك المفاهيم أو المصطلحات سالفه الذكر .

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : عدم وجود علاقة مباشرة بين محاسبة التكاليف المعيارية والإدارة العلمية ، لكن ثبت أن هناك علاقة غير مباشرة موجودة (قائمة) بين الإدارة العلمية ومحاسبة التكاليف المعيارية ، التكاليف المعيارية تعتبر تطبيق للإدارة العلمية في جوهرها ويظهر ذلك جلياً في إدارة الأعمال وإدارة المصانع ، التكاليف المعيارية نشأت من خلال عملية مقارنة التكاليف الفعلية لغرض التقويم والتقييم والتي تتزايد أهميته بزيادة وتطور مجالات الإدارة العلمية وتعقيدها ودقها .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في إنها تركز علي محاولة عرض حزمة من المعلومات للمقارنة بين نقاط الالتقاء والتباين بين الإدارة العلمية ومحاسبة التكاليف المعيارية ، وتركز دراسة الباحث دور التكاليف المعيارية في مساعدة الإدارة بالرقابة علي تكاليف الإنتاج .

(27) دراسة : أ . د منال & مروة 2014 م (2)

تمثلت مشكلة الدراسة في إرتفاع تكاليف المنتجات وإنخفاض ربحيتها كونها تحمل علي كلف الضياع و كلف الوحدات التالفة داخليا وخارجياً مما يجعلها في موقف غير تنافسي للمنتجات بالسوق .وفي ظل التطور التكنولوجي وظهور تقنيات كلفوية معاصرة تساهم في تعزيز الموقف التنافسي للوحدة الإقتصادية ووضع الحلول أمام الوحدات الإقتصادية لتخفيض تكاليفها من خلال الأستقلال الامثل للموارد المتاحة ومن خلال التحسينات في ظروف الإنتاج لتخفيض الكلف الفعلية للوصول إلي التكلفة المعيارية أو التكلفة المستهدفة لتحسين موقف الوحدة الإقتصادية التنافسي .

^{1/1} Rosalie C . Hallbauer (2013) ,Standard Costing & Scientific Management, Accounting Historian Journal ,Florida International University, Copyright © AccountingIn.com .

^{2/1} . أ . د منال جابر سرور ، مروة جمعة طعمة الزركاتي ، دور التكاليف المعيارية والكلف المستهدفة في تخفيض التكاليف ، (بغداد : جامعة واسط ، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية ، 2014 م) ، ص ص 218 – 234 .

تهدف الدراسة إلي بيان المرتكزات المعرفية لكلا من التكلفة المعيارية والمستهدفة وبيان التوافق بين الأساليب المتبعة لتحقيق كليهما ، وأحتساب التكلفة المعيارية والكافة المستهدفة في الشركة عينة البحث بالتطبيق علي احد منتجاتها .

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : إن نظام التكاليف المعيارية بالرغم من تقادمه والإنتقادات الموجهة إليه إلا انه هناك عدد من الشركات الصناعية في بعض الدول المتقدمة والمتمثلة بمجموعة من الشركات الأمريكية تستخدم هذا النظام ، إن استخدام التقنيات الحديثة منها تقنية التكلفة المستهدفة سوف تساعد علي تحقيق نجاح للوحدات الإقتصادية وذلك من خلال تركيزها علي رضا الزبون ، تعتمد الشركة علي تسعير منتجاتها علي الأسلوب التقليدي (التكلفة زائد هامش الربح) وهذا الأسلوب لا يتلاءم مع ظروف المنافسة وعدم قدرتها علي مواجهة المنتجات المنافسة السائدة بالسوق لان أغلب المنتجات تزيد كلفتها الفعلية علي أسعار السوق .

وصت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها : لغرض تحديد التكاليف المعيارية فلا بد للشركة من تحديد أهداف المشروع وأختيار الطريقة الملائمة للإنتاج وتبسيطه وتنميته ، ضرورة استخدام تقنية التكلفة المستهدفة لما لها من دور في تفعيل العلاقة بين الوحدات الإقتصادية والزبائن لأنها تقوم بتلبية رغباتهم من خلال تطوير المنتجات وتخفيض تكاليفها ، يجب استغلال الطاقة العاطلة الموجودة في الشركة لما له من تأثير في تخفيض تكاليف الإنتاج التي تعد ثابتة والمتمثلة برواتب العاملين ، إذ يمكن تخفيض وحدة المنتج منها بزيادة حجم الإنتاج .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في إنها ركزت علي أسلوبين لمحاسبة التكاليف (التكاليف المعيارية & التكلفة المستهدفة) للتحكم وتخفيض تكاليف الإنتاج ، وتركز دراسة الباحث علي أسلوب التكلفة المعيارية للتحكم والرقابة علي التكاليف في المنشآت الصناعية .

(28) دراسة : مرتضى 2014 م (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن نتائج الدراسات السابقة أوضحت أن تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط ينحصر في الدول الصناعية المتقدمة وبعض الدول النامية على المستوى الإفريقي، أما المنشآت الصناعية السودانية فهي بعيدة كل البعد عن تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والبعض منها يطبق أسلوب التكاليف التقليدي الذي يعطى معلومات عن تكلفة المنتجات تتصف بعدم الدقة

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

في التخصيص، مما يعتبر من المعوقات الأساسية التي تحد من عملية الرقابة على عناصر تكلفة المنتجات ومن ثم فقد المقدرة على تقويم الأداء الإنتاجي .

هدفت الدراسة إلى معرفة إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة وتقويم الأداء الإنتاجي في المنشآت الصناعية السودانية من خلال تحليل الأنشطة كما هدفت إلى تحديد الصعوبات والمشاكل التي تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية ووضع الحلول والمقترحات التي تساعد في عملية تطبيق الأسلوب .

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها : المنشآت الصناعية السودانية لا تطبق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والبعض منها يطبق الأسلوب التقليدي للتكلفة ، وأن أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يحدد تكلفة الإنتاج بصورة دقيقة الأمر الذي يساعد في عملية الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية بالإضافة إلى ذلك فهو يقدم معلومات تفصيلية عن الأنشطة مما يمكن من عملية تقويم الأداء الإنتاجي، وقلة الموارد البشرية المؤهلة تـاهيلاً علمياً وعملياً على تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط ، وعدم وجود البرامج الحاسوبية للأسلوب من أهم المشاكل والصعوبات التي تحول دون تطبيقه بالمنشآت موضوع الدراسة .

كما أوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها : ضرورة تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية السودانية للحصول على بيانات دقيقة عن تكلفة الإنتاج ومعلومات تفصيلية عن الأنشطة الإنتاجية من أجل فرض الرقابة على عناصر التكاليف الإنتاجية وتقويم الأداء الإنتاجي ، التدريب العلمي والعملية للموارد البشرية على تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط ، القيام بالبرمجة الحاسوبية لأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط مما يسهل من عملية تطبيقه .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في إنها ركزت علي تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية ، وتركز دراسة الباحث علي تطبيق أسلوب التكلفة المعيارية للرقابة علي التكاليف في المنشآت الصناعية .

(29) دراسة : صديق 2014 (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم مقدرة أساليب التكاليف التقليدية المستخدمة في صناعة السكر في السودان في إنتاج معلومات تكلفية تساعد الإدارة في القيام بوظائف الرقابة وتخفيض التكلفة في ظل المنافسة التي يشهدها عالم اليوم بين منشآت الأعمال محلياً وعالمياً.

¹ / صديق آدم محمد أبكر ، الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشأة الصناعية ، (الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، غير منشورة ، 2014 م) .

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى تأثير الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على الرقابة وتخفيض التكلفة في قطاع صناعة السكر بالسودان، ومعرفة أهم التطورات وأساليب محاسبة التكاليف التي بموجبها يتم اختيار الطرُق المناسبة لقطاع صناعة السكر في السودان لمساعدتها في رقابة وتخفيض التكلفة، وتوضيح أهمية تطبيق أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي في مشروعات الإنتاج في الوقت المحدد في تخفيض التكلفة الإنتاجية في قطاع صناعة السكر بالسودان، ودراسة مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأثره على تخفيض تكاليف الإنتاج في قطاع صناعة السكر في السودان، وتخفيض التكلفة وتدعيم القدرة التنافسية لقطاع صناعة السكر في السودان، وبيان أهمية التكلفة المستهدفة في رقابة وتخفيض التكلفة وتدعيم القدرة التنافسية لقطاع صناعة السكر بالسودان ودراسة مدى إمكانية تطبيق أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد في قطاع صناعة السكر وأثره على تخفيض التكلفة.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: إن معرفة الأنشطة المساهمة في تكوين المنتج بشكل تفصيلي يزيد من كفاءة أداء الأنشطة، مما يساهم في تخفيض تكاليف المنتج، إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في قطاع صناعة السكر بالسودان يتفادى حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج وهذا يؤدي إلى كفاءة وفعالية استخدام الموارد المتاحة، أهمية استخدام معلومات التكلفة المتوقعة (المعيارية) أو المقدرَة أثناء مراحل تصميم المنتج والعمليات وذلك للمساعدة في ضبط التكلفة الفعلية حتى لا تتجاوز التكلفة المخططة.

أوصت الدراسة بجموعَة توصيات أهمها: تدريب العاملين بقطاع صناعة السكر بالسودان في كيفية تحليل الأنشطة وكيفية تجميع الأنشطة لتكوين مجتمعات التكلفة وكذلك كيفية تمييز الطاقة العاطلة عن الطاقة المستغلة، أوصت الإدارات بقطاع صناعة السكر بالسودان بالتخطيط الأمثل لمواردها بالشكل الذي يتيح لها الاستخدام الكفء للموارد الإنتاجية، ووضع إستراتيجية واضحة لاستغلال الطاقات العاطلة بقطاع صناعة السكر بالسودان حتى يتم الاستفادة القصوى منها وعلى إدارات قطاع صناعة السكر في السودان العمل على السيطرَة على تكاليف التشغيل من خلال تطبيق الأساليب الحديثة للتكاليف.

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في إنها ركزت على تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية، وتركز دراسة الباحث على تطبيق التكاليف المعيارية للرقابة والتحكم على عناصر التكاليف في المنشآت الصناعية.

(30) دراسة : هبة 2014م (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في مدى قدرة الإدارة على استخدام محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات لاتخاذ القرارات ، ومدى تطبيق المنشآت الصناعية أساليب إدارة التكلفة ، ومدى تأثير إدارة التكلفة في الرقابة على التكاليف الإنتاجية ، وهل تساعد إدارة التكلفة الجيدة في عملية اتخاذ القرارات .

هدفت الدراسة إلي الاعتماد على أساليب متطورة في زيادة الإنتاج في المنشآت الصناعية .

توصلت الدراسة الي عدة نتائج أهمها : أن وجود نظام لتكاليف محاسبة المسؤولية الاجتماعية يساعد على ضبط التكاليف الإنتاجية في المنشآت الصناعية على الرقابة علي التكاليف ، تمكن المستويات الإدارية المختلفة والمسؤولين عن وحدات الإشراف من الرقابة علي عناصر التكاليف بواسطة محاسبة التكاليف.

كما وصت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها : ضرورة ترشيد استهلاك المواد واستغلال الوقت ، لأن ذلك يساعد في زيادة الإنتاج والأرباح في الشركة ، العمل على بيان التكلفة الحقيقية لعناصر التكاليف المستخدمة في الإنتاج مقدما لأن ذلك يساعد علي الرقابة علي التكاليف الإنتاجية ، ضرورة عمل موازنات تخطيطية قبل البدء في استخدام الموارد لأن ذلك يساعد في ضبط التكلفة المعيارية بالنسبة لوحدات الإنتاج المختلفة .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في إنها ركزت علي دور إدارة التكلفة في الرقابة علي التكاليف الإنتاجية في المنشآت الصناعية ، وتركز دراسة الباحث علي أثر التكاليف المعيارية علي كفاءة الرقابة علي التكاليف في المنشآت الصناعية .

(31) دراسة : شيماء 2014 م (2)

وتمثلت مشكلة الدراسة في أثر تطبيق نظام التكاليف المعيارية على التخطيط المالي للمنشأة الصناعية ، ومدى تطبيق نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية وكيف يؤثر على التكاليف وربحية هذه الشركات ، تطبيق نظام التكاليف المعيارية كأحد تقنيات التكلفة التي تساعد

¹ / هبة بشرى أحمد فضل ، أثر إدارة التكلفة في الرقابة على التكاليف الإنتاجية في المنشأة الصناعية ، (بحري : جامعة الزعيم الأزهرى ، كلية الدراسات العليا ، 2014 م) .

² / شيماء بابكر عثمان ، مدى إستخدام التكاليف المعيارية في المنشآت الصناعية ودورها في التخطيط والرقابة المالية _ بالتطبيق علي شركة جباد للسيارات ، (بحري : جامعة الزعيم الأزهرى ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، 2014 م)

الإدارة في تقييم الأداء على كفاءة التشغيل ، وتوضيح معوقات استخدام التكاليف المعيارية في كل من الشركات المستخدمة لمحاكاة التكاليف المعيارية كأداة للتخطيط والرقابة المالية .

تهدف الدراسة إلي تحديد مدى تأثير نظام التكاليف المعيارية علي كفاءة وجودة التخطيط الرقابة المالية في المنشآت الصناعية كأحد أساليب التكلفة التي تساعد الإدارة.

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : تطبق الشركة التكاليف المعيارية في وضع الخطط والسياسات العامة للمنشأة ، تطبيق المنشأة للتكاليف من خلال عمليات تحسين الجودة وخفض الوحدات التالفة ، تؤثر التكاليف المعيارية في جودة الرقابة المالية وتقييم الأداء .

كما وصت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها : الاهتمام بتوفير الكوادر المؤهلة علمياً وعملياً للاستفادة منها في تطبيق نظام التكاليف المعيارية وضرورة وجود معايير التكلفة تمكن من الرقابة وضبط الصرف ، زيادة وعي الإدارة بأهمية نظام التكاليف المعيارية في الرقابة وترشيد القرارات .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في إنها ركزت علي مدى استخدام التكاليف المعيارية في المنشآت الصناعية ودورها في التخطيط والرقابة المالية ، وتركز دراسة الباحث علي دور التكاليف المعيارية علي كفاءة الرقابة علي التكاليف في المنشآت الصناعية .

(32) دراسة : إيهاب 2014 م (1)

وتمثلت مشكلة الدراسة في صعوبة الحكم على مدى سلامة الأداء الفعلي وكفاءة إنجاز العاملين ومدى الكفاية من وتحديد الأخطاء أو الإسراف دون وضع ذلك بشكل يمكن القياس عليه ومراعاة إمكانيات العمل وظروف ومستوى الكفاءة والمتغيرات الأخرى المحيطة بالنشاط فترة سريان المعيار في ظل التقلبات العشوائية السائدة ، مما يصعب إخضاعها للرقابة وتوفير معلومات محاسبية مفيدة في اتخاذ القرارات .

تهدف الدراسة إلي زيادة فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات بتطويع واستخدام آليات محاسبة التكاليف المعيارية المتمثلة في تقدير مستوى الأداء (المعيار) ومقارنته بعد تحققه فعلياً مع ما كان مقدراً لحيد الانحرافات في ما كان يجب أن يكون ، ومن ثم قياس تلك الانحرافات والتقصي عن أسبابها والعمل على معالجتها .

¹ / إيهاب محمد عبد القادر ، دور محاسبة التكاليف المعيارية في زيادة فاعلية نظم المعلومات المحاسبية – بالتطبيق علي شركة بترودار لعمليات البترول ، (بحري : جامعة الزعيم الأزهرى ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، 2014 م)

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : أن استخدام محاسبه التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية أصبح شرطاً ضرورياً لقياس قدرتها علي المنافسة في ظل وجود منافسة شديدة في الأسواق، بالإضافة إلي أثرها علي نظام المعلومات المحاسبي، باعتبار أن محاسبه التكاليف هي نظام أساسي لنظام المعلومات الإدارية الذي يعتبر بدوره احد أهم الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبية الذي يمثل السلسلة الفقرية لنظام المعلومات الكلي لوحدة الاقتصادية باعتبارها النظام الأشمل .

كما وصلت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها : ضرورة إنشاء قسما للتكاليف بالشركات الصناعية يتولي عملية تحليل التكلفة وضبطها، ووضع الانماط والمعايير وتصميم النماذج الأزمة وتطوير نظام محاسبه التكاليف المعيارية وتوفير كافته البيانات والمعلومات السليمة اللازمة عن تكاليف الإنتاج التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في إنها ركزت علي دور محاسبة التكاليف المعيارية في زيادة فاعلية نظم المعلومات المحاسبية ، وتركز دراسة الباحث علي دور التكاليف المعيارية علي كفاءة الرقابة علي التكاليف في المنشآت الصناعية .

(33) دراسة : Faruk & Muhammed & Sadiq 2015 م (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم تطبيق نظام التكاليف المعيارية في شركات الاتصالات النيجيرية (شركة MTN) مما يؤثر في عملية الرقابة علي تكاليف الاتصالات السلكية والاسلكية .

هدفت الدراسة إلي معرفة أثار تطبيق نظام التكاليف المعيارية وتطبيق تقنيات تقدير التكاليف علي ربحية شركات الاتصالات (MTN) ، وأكتشاف العلاقة بين تطبيق التكلفة المعيارية وربحية الشركات وما إذا كانت شركات الاتصالات تبقها حسب المبادئ والأسس المتعارف عليها عالمياً .

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : أن التطبيق الفعال لمحاسبة التكاليف قد أثر علي ربحية الشركة ، إن التكاليف المعيارية تستخدم علي نطاق واسع في شركات الاتصالات النيجيرية مما يعزز قدرة الإدارات علي كفاءة التخطيط واتخاذ القرارات الجيدة ، إن التكلفة المعيارية تساعد

¹ / Sadiq Rabin Abdullahj, Muhammed Dahiru Ahmeb, Faruk Imam Shakur , EFFECTS OF STANDARD COSTING ON THE PROFITABILITY OF TELECOMMUNICATION COMPANIES (STUDY OF MTN NIGERIA). Arabian Journal of Business and Management Review (OMAN Chapter) Vol. 5, No.1; August. 2015

شركات الاتصالات في القضاء علي المنتجات غير المربحة ، تساعد علي توفير المعلومات الدقيقة عن التكلفة وتحديد إنحرافات مما يساعد علي كفاءة الرقابة علي التكاليف .

كما وصت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها : أن يقوم قسم التكاليف بإعداد تقارير دورية عن إنحرافات التكلفة المعيارية عن الفعلية وتقديمها للإدارة العليا ، أن تقوم الإدارة بتحليل الانحرافات ومعرفة المسئول عنها ومعالجتها أولاً بأول .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في إنها ركزت علي أثر التكاليف المعيارية علي ربحية شركات الاتصالات في نيجيريا ، وتركز دراسة الباحث علي أثر التكاليف المعيارية علي كفاءة الرقابة علي التكاليف في مطاحن الغلال بالسودان .

(34) دراسة : سلوي ، د. فتح الرحمن 2016م (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في إن أغلبية المنشآت الصناعية السودانية تعاني من قياس واختبار أثر التكاليف المعيارية علي الرقابة وتقويم الأداء الإداري .

هدفت الدراسة إلي معرفة مدي تطبيق نظام التكاليف المعيارية بالمنشآت الصناعية وإبراز دوره في كفاءة وفاعلية تقويم الأداء الإداري ، بالإضافة إلي تحديد أهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية كأداة للرقابة علي التكاليف بالمنشآت الصناعية .

توصلت الدراسة إلي عدة نتائج أهمها : التحديد الدقيق لتكلفة المنتج بالمنشآت الصناعية السودانية يسهم في نمو المبيعات .

كما وصت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها : تطبيق نظام التكاليف المعيارية علي نطاق واسع في المنشآت التي لديها القدرة الكافية .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في إنها ركزت علي نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقويم الأداء الإداري بالمنشآت الصناعية السودانية ، وتركز دراسة الباحث علي نظام التكاليف المعيارية ودوره في كفاءة الرقابة علي التكاليف في المنشآت الصناعية .

¹ / سلوي النور عبد المحمود أحمد ، د. فتح الرحمن الحسن منصور ، نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقويم الأداء الإداري بالمنشآت الصناعية السودانية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، مجلة العلوم الإقتصادية ، العدد 17 (1) ، 2016 م) ، ص ص 92 – 109

(35) دراسة : فيصل 2016 م (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في قياس واختبار أثر التكاليف المعيارية علي الرقابة وتقويم الأداء بالمنشآت الصناعية .

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : أنه يتم إعداد معايير التكلفة زفق أسس موضوعية وسليمة ، وأن تطبيق نظام التكاليف المعيارية يساعد في إحكام عملية الرقابة علي عناصر التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع المعيارية وتحليل الانحرافات ، كما ان تطبيق نظام التكاليف المعيارية له دور جوهري في خدمة إدارة الشركة وتزويدها بالمعلومات الضرورية اللازمة لمساعدتها في أداء وظائفها وتحقيق أهدافها ، كما يوفر معلومات تفيد في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية المتعلقة بالإنتاج والبيع.

كما وصت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها : إنشاء قسماً للتكاليف بالمنشآت الصناعية يتولي عملية تحليل التكلفة وضبطها ، ووضع الأنماط والمعايير وتصميم النماذج اللازمة وتطوير نظام محاسبة التكاليف وتوفير كافة البيانات والمعلومات السليمة اللازمة عن تكاليف الإنتاج التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة ، والاهتمام بتطبيق نظام التكاليف المعيارية في المنشآت الصناعية والاستفادة منها في أغراض التسعير والرقابة وتقويم الأداء ، ونشر الوعي باهمية التكاليف وإعتماد نظام فعال للتكاليف المعيارية واستخدامه للرقابة علي التكاليف .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في أنها تركز علي دور التكاليف المعيارية في الرقابة وتقويم أداء المنشآت الصناعية ، وترتكز دراسة الباحث علي دور التكاليف المعيارية في كفاءة الرقابة علي التكاليف في المنشآت الصناعية .

(36) دراسة : Zain & Fahad & Muhammad & Mula 2016 م (2)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم تطبيق نظام التكاليف المعيارية في المنشآت الصناعية (الصينية والباكستانية) .

تهدف الدراسة إلي معرفة مدي تطبيق محاسبة التكاليف المعيارية في المنشآت الصينية والباكستانية (دراسة مقارنة) .

¹ / فيصل يوسف حاج أحمد ، دور التكاليف المعيارية في الرقابة وتقويم أداء المنشآت الصناعية ، (بورت سودان : جامعة البحر الأحمر ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2016 م)

² / Mula Nazar Khan*, Muhammad Rizwan, Fahad Islam, Zain Ul Aabdeen . **The Extent of Application of Standard Costing: A Comparison of Chinese and Pakistani Manufacturing Firms** . (International Journal of Economics and Business Administration Vol. 2, No. 1, 2016), pp. 1-6 .

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : جمعت البيانات من 57 شركة صينية و 64 شركة باكستانية وأثبتت النتائج بأن 71% من الشركات الصينية و 69% من الشركات الباكستانية تستخدم التكاليف المعيارية في نظامها ، الاعتماد علي التكلفة المعيارية ساعد في ضبط التكلفة مع توفير نعلومات دقيقة عن الانحرافات للمديرين .

كما وصت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها : المتابعة المستمرة لتقارير التكاليف الواردة ومعالجة الإنحراف في الوقت المناسب وتصحيح أخطاء الشخص المسئول عن الإنحراف وليس محاسبته ، تحديد مجالات للتكلفة تسمح للإدارة السيطرة عليها لإتخاذ التدابير العلاجية اللازمة.

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في إنها ركزت علي عملية المقارنة بين الشركات الصينية والباكستانية لمعرفة مدى استخدام التكاليف المعيارية في أنظمة هذه الشركات ، وتركز دراسة الباحث علي أثر التكاليف المعيارية في كفاءة الرقابة علي التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية قطاع (مطاحن الغلال) .

الفصل الأول

المبحث الأول

مفهوم وأهمية وأهداف محاسبة التكاليف

تناول الباحث في هذا المبحث مفهوم وأهمية وأهداف محاسبة التكاليف ومقومات تطبيق النظام ، كما تطرق إلي أهم المراحل التي ساهمت في نشأة وتطور محاسبة التكاليف وذلك علي النحو التالي :

أولاً : نشأت وتطور محاسبة التكاليف

نشأت المحاسبة منذ بداية التاريخ ، وأخذت تتطور من عصر إلي آخر وتشكل أهدافها ووسائلها بتطور المجتمعات ، ففي أول الأمر احتاج الفرد إلي وسيلة لإثبات ماله وما عليه بعد ما تخلص من المقايضة (1) .

وأصبحت وسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية والقانونية المؤثرة علي الذمة المالية للفرد أو المؤسسة ، وقد اتخذت عدة أنظمة منذ القدم بدءاً من آثار القبائل القديمة وآثار مصر وبابل منذ أكثر من أربعة آلاف سنة (2) .

إن محاسبة التكاليف موجودة منذ عصر الفراعنة حيث كانوا يتبعون أنظمة وإجراءات خاصة للنشاط الزراعي والمعماري ، وكذلك قصة سيدنا يوسف عليه السلام معروفة فيما يتعلق برقابته للمخزون في سنوات الرخاء تمهيدا لتوزيعه في السنوات العجاف(3) .

ومن أسباب ظهور هذا التطور في المحاسبة خاصة في ايطاليا هو الازدهار الاقتصادي والتجاري الذي كانت تعيشه آنذاك (4) .

وكانت المحاسبة بعد هذا التاريخ تتعقب التطور الحاصل في أوربا خاصة مع ظهور الثورة الصناعية في انجلترا وقد تبين بان تاريخ أقدم وثيقة كتابية تثبت وجود المحاسبة في انجلترا يرجع إلي عام 1130 ميلادية (5) .

1 / فكري عبد الحميد عشماوي ، المدخل لدراسة المحاسبة المالية ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، بدون تاريخ) ، ص21 .
2 / برنس ميخائيل غطاس ، أساسيات المحاسبة المالية ، (القاهرة : مطابع الدار الهندسية ، 2007) ، ص9 .
3 / فتح الرحمن الحسن منصور ، باكر إبراهيم الصديق ، محاسبة التكاليف ، (الخرطوم : جامعة السودان المفتوحة ، 2007) ، ص7 .
4 / دادن عبد الغني ، الاتجاه الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف ، (جامعة الجزائر : معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2001-2002) ، ص30 .
5 / مصطفى بهجت عبد المتعال ، محمد علي هاشم ، مبادئ المحاسبة المالية ، (القاهرة : دار الخولي للطباعة والنشر ، 2006) ، ص11 .

إن التغييرات الكبيرة عالمياً ودولياً وإقليمياً الحضارية والاقتصادية أدت إلى تغييرات كبيرة في كل ميادين العلوم والفنون علي حد سواء وكذا بالنسبة للمحاسبة ، والتطورات علي مستوي المؤسسات الاقتصادية وكبر حجم نشاطاتها وتعقدتها اوجب تقسيم العمل المحاسبي للوصول إلي معلومات أكثر دقة وتخصصية ، وان التحول الذي عرفه العالم بعد الثورة الصناعية في كيفية الإنتاج من الطريقة اليدوية إلي الطريقة الصناعية اوجب ظهور نظام محاسبي أو فرع محاسبي جديد يمكن من معرفة تكلفة الإنتاج لوضع الأسعار (1) .

ولقصور المحاسبة المالية عن تقديم المعلومات الملائمة لأصحاب المشروعات لمساعدتها علي اتخاذ قرارات ورسم السياسات المختلفة نشأت الحاجة الي محاسبة التكاليف (2) .

سيتم عرض نشأت وتطور محاسبة التكاليف من خلال المراحل التالية :

1. مرحلة ما قبل القرن التاسع عشر :

إن آثار محاسبة التكاليف تعود إلي القرن الرابع عشر وحتى قبله ، ولكن حساب التكاليف في إطار المحاسبة لم يظهر إلا مع بداية الثورة الصناعية ، إذ إن الثورة الصناعية هي التي فرضت علي المؤسسات طريقة جديدة في قياس نشاطاتهم بفضل حساب سعر التكلفة ، فقط للحاجة إلي المعلومات من اجل المراقبة الداخلية (3) .

في هذه المرحلة بالذات انتقلت حركة التجارة إلي انجلترا ، وبدأ يظهر دورها في قيادة هذه الحركة ، وبين عام 1522 حتى عام 1528 ، ظهرت سجلات لحساب التكاليف في انجلترا ، وما ألبث إن ظهر ما عرف بعد ذلك بالطريقة الانجليزية في المحاسبة عام 1543 ، وتطورت إلي إن ظهر القيد المزدوج في أوربا في القرنين الرابع عشر والخامس عشر (4).

إن ازدهار الإنتاج الصناعي وازدياد حدة المنافسة وظهور شركات جديدة أدى إلي ضرورة تطوير وإحداث أساليب محاسبة جديدة من بينها المحاسبة التحليلية أو ما كان يصطلح عليه آنذاك بمحاسبة التكاليف أو المحاسبة الصناعية (5) .

1 / عبد الحليم كراجه ، محاسبة التكاليف ، (عمان : دار الأمل للنشر والتوزيع ، 2001) ، ص 15 .
2 / فاروق عبد الحليم الغندور ، محاسبة التكاليف الفعلية ، (القاهرة : جامعة الأزهر ، بدون ناشر ، 2004) ، ص 6 .
3 / محمود السيد الناجي ، دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية ، (القاهرة : المكتبة المصرية ، 2002) ، ص 37 .
4 / فريد فهمي زياد ، إدارة الأعمال الأصول والمبادئ ، (عمان : مطبعة الشعب ، 2000) ، ص 36 .
5 / أحمد فرغلي محمد حسن ، محاسبة التكاليف ، (القاهرة : دار الهادي للطباعة والنشر ، 2005) ، ص 20 .

في عام 1776 فصلت محاسبة المصنع (التكاليف) والمحاسبة التجارية (المالية) ، وتعتبر وظيفة محاسبة المصنع هي تحديد تكلفة السلعة بالنسبة للمصنع وتحديد سعر البيع (1).

وقد أصبح الاهتمام في النصف الأول من القرن 19 م ينصب في خدمة سياسات التسعير حيث ظهر كتاب بالفكي عام 1877 باسم (الحساب لمصانع الآلات) ، وضح فيه علاقة سلوك التكاليف بتغيير مستويات التشغيل ، كما ظهر لأول مرة عام 1899 التفكير التكاليفي الحدي الذي قسم التكاليف إلي ثابتة ومتغيرة أوضح فيه أهمية استبعاد التكاليف الثابتة عند وضع الأسعار اتصفت بالتركيز علي معالجة وتطوير الأساليب الحسابية لمشكلات تكاليفية متفرقة(2).

2. مرحلة ما بعد القرن التاسع عشر :

أدي انتشار التطور التكنولوجي في بداية القرن العشرين إلي إيجاد نظام تكاليفي يتناسب مع هذا التطور التكنولوجي ، ففي عام 1901م تمت معالجة التكاليف غير المباشرة ، كما ازداد الاهتمام بالميزانيات التخطيطية (3).

العلاقة بين التكاليف ومستوي التشغيل في عام 1899 قسمت سلوك التكاليف علي أنواع ، تكاليف متغيرة ، وتكاليف ثابتة ، وتكاليف تنازلية ، وتكاليف تصاعدية (4).

إن المهمة الأساسية لمحاسبة التكاليف هي حساب التكلفة سواء وفق عوامل الإنتاج أو مراكز التكلفة أو للمنتجات المختلفة في حالة تعددها ، وفي عام 1908م تم تطوير نظرية التكاليف استنادا إلي تحليل علاقات توابع الإنتاج ، وجعل مسالة التكاليف الثابتة مشكلة مركزية لنظرية التكاليف ، فنشر مقالاً مطولاً باسم (نظرية تحديد تكاليف الإنتاج) وأوضح إن أهم الوظائف التكاليفية هي وظيفة تحقيق الرقابة الاقتصادية لرفع الكفاءة الإنتاجية داخل المنشأة وان هذه الوظيفة ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوظيفة اتخاذ القرار .

3. مرحلة محاولة وضع نظرية التكاليف :

كان لظهور الثورة الصناعية والكساد العالمي عام 1930 الفضل في التطور الكبير في علوم التكاليف والمراجعة وظهور طبقة الإداريين ومكاتب التدقيق(5).

1 / دادن عبد الغني ، مرجع سابق ، ص10 .

2 / محمد رضوان حلوة حنان ، نظرية المحاسبة ، (حلب : المطبوعات الجامعية ، بدون ناشر ، 1987) ص9 .

3 / عبد الحليم كراجه ، محاسبة التكاليف ، (عمان : دار الأمل للنشر ، 1998) ، ص7 .

4 / إبراهيم احمد الصعيدي ، أساسيات محاسبة التكاليف ، (مصر : جامعة عين شمس ، بدون ناشر ، 1999) ، ص10+69 .

5 / محمد سيف الدين طه ، نظرية الوحدات في المحاسبة المالية والتكاليف وحسابات المخازن ، (الكويت: مؤسسة دار الكتب ، 1983) ، ص14.

أدت الثورة الصناعية إلى انتقال طريقة التصنيع للخامات والمواد من طريقة يدوية إلى طريقة آلية وكان لهذا التغيير تأثير كبير على محاسبة التكاليف (1).

أدى ذلك بدوره إلى تطور صناعي وحضاري ، ونتيجة حاجت الفرد ورغباته دخلت الشركة المنتجة مجال المنافسة والصراع عن تقاسم الأسواق ، وللخروج من هذه المنافسة بنجاح فقد تطلب ذلك تطوير وسائل الإنتاج وتقسيم العمل والدخول في مجال التخصص وتشديد الرقابة على عناصر التكاليف ، لقد أثرت الإحداث العالمية كالحرب العالمية الأولى والأزمة الاقتصادية الكبرى حتى نهاية 1933 تأثيرا بالغاً على تطوير محاسبة التكاليف ، لدرجة اعتبارها مرحلة مستقلة من مراحل تطور محاسبة التكاليف (2).

أما في الفترة الممتدة بين 1933م ونهاية الحرب العالمية الثانية فاستمرت بالجمود النسبي في البحث التكاليفي ، فاقصر الاهتمام على تعميم تطبيق نظام التكاليف في المنشأة الواقعة تحت الإشراف الحكومي ، وبالتالي ظهور اتجاه التوحيد في المصطلحات والإجراءات والنظام التكاليفي ككل ، بهدف جعل المعلومات التكاليفية قابلة للمقارنة واعتمادها أساساً للتخطيط والتوجيه (3) ، في الولايات المتحدة الأمريكية ، بدأ الاهتمام بنظرية التكاليف المتغيرة واستخدامها إدارياً لأول مرة عام 1936م (4).

بعد الحرب العالمية الثانية ازداد الاهتمام بتطوير وسائل التحليل التكاليفي لخدمة أهداف التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، فقد بذلت الدول المشتركة في الحرب جهوداً كبيرة للحد من التضخم الذي صاحب الحرب ، وأدخلت الأساليب الرياضية والإحصائية بشكل واسع لترفع مستوى الدقة في المعلومات التكاليفية (5).

وقد ازدادت أهميتها مع تطور نشاط المؤسسات وقد أصبحت ذات مفهوم وتطبيق واسع بعد الحرب العالمية الثانية وأدخلت فيها أساليب جديدة للتحليل وطرق للرقابة والتحكم في التكاليف (6) ، وقد استخدمت لخدمة إدارة المنشآت في مجال التخطيط والتنفيذ والرقابة (7) .

1 / زينات محمد محرم ، محمد رشيد الجمال ، أصول محاسبة التكاليف ، (الإسكندرية : دار الجامعة ، 2005) ص 15 .
2 / إبراهيم احمد الصعيدي ، مرجع سابق ، ص 11 .
3 / محمد كمال عطية ، أصول محاسبة التكاليف ، (الإسكندرية : دار الجامعات المصرية ، 1985) ، ص 31 .
4 / محمد رضوان حلوة حنان ، مرجع سابق ، ص 27 .
5 / فضل الطيب محمد زين ، محاسبة التكاليف ، (الخرطوم : دن ، 2007) ، ص 3 .
6 / منير محمد سالم ، محمد عصام الدين زيد ، المحاسبة عن التكاليف ، (المنصورة ، دار الجلاء للنشر ، 1987) ، ص 10 .
7 / احمد محمد نور ، شحاتة السيد شحاتة ، مدخل معاصر في مبادئ محاسبة التكاليف ، (الإسكندرية : دار الجامعة ، 2005) ، ص 5 .

أدت الثورة الصناعية التي قامت في القرن الثامن عشر إلي انتقال طريقة التصنيع للخامات والمواد من طريقة يدوية إلي طريقة آلية وكان لهذا التغيير تأثير علي محاسبة التكاليف⁽¹⁾.

أدي ذلك بدوره تطوير صناعي وحضاري ، ونتيجة لتطور حاجات الفرد ورغباته دخلت الشركات المنتجة مجال المنافسة والصراع علي تقاسم الأسواق ، وللخروج من هذه المنافسة بنجاح فقد تطلب ذلك تطوير وسائل الإنتاج وتقسيم العمل والدخول في مجال التخصص وتشديد الرقابة علي عناصر التكاليف ، وأصبحت الإدارة في حاجة إلي معلومات وبيانات داخلية عن سير العمل تتناول التكاليف والإنتاج والأرباح⁽²⁾.

ولعجز المحاسبة المالية في إمداد الإدارة بالمعلومات والبيانات التحليلية والتفصيلية ، ظهرت محاسبة التكاليف كأحد فروع علم المحاسبة وأصبح لها أهداف واضحة كما أصبح لها من الأسس العلمية ما يميزها عن غيرها من الفروع⁽³⁾.

يعتبر نظام محاسبة التكاليف من بين أهم الأنظمة التي تستخدمها الإدارات العصرية في مراقبة سير العمل من خلال مجموعة من الطرق تستعمل حسب الحاجة⁽⁴⁾.

يمكن التفرقة بين التطور والتغير علي أساس أن الأول يمثل تعديلاً في الفن الإنتاجي أما الثاني فيمثل إحلالاً لفن إنتاجي جديد محل فن إنتاجي قائم ، ولا شك أن هذا التطور أو التغير يلقي بظلاله علي أنظمة التكاليف المطبقة⁽⁵⁾.

مما سبق يري الباحث بأن نشأة وتطور محاسبة التكاليف نتج من ازدياد رغبات واحتياجات الفرد الأمر الذي أدي إلي توسع الشركات وظهور المنافسة .

وبعد ظهور الثورة الصناعية والتطور المصاحب لها بالاعتماد علي الآلة في المنشآت الإنتاجية أدي ذلك إلي تطور حضاري وصناعي كبير ، وأصبحت الإدارات في حاجة ماسة لنظام يحقق لها الدقة في معلومات التكلفة بغرض المنافسة في تحديد سعر المنتجات وتخفيض التكلفة والرقابة عليها .

¹ / زينبات محمد محرم ، محمد رشيد الجمال ، أصول محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ، ص 15 .

² / Deakin B. Edward, Michael W , Maher, Cost Accounting , (Irwining MA , Edition, 1991) , PP11,12 (1) .

³ / حمد محمد زامل ، سعيد السيد الشهري ، أصول محاسبة التكاليف ، (القاهرة : شركة ناشر للطباعة ، 2002) ، ص 15 .

⁴ / Charls T. Horngren , and others , Introduction to Management Accounting , (Prentice HALL , / 12Edition.,2002) , P15

⁵ / محمد عبد الغني ، أنظمة قياس التكاليف ، (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2013 م) ، ص 14 .

ثانياً : مفهوم التكلفة

إن هدف أي وحدة اقتصادية هو تحقيق الربح وهذا يتم من خلال كون الإيرادات التي تحصل عليها المنشأة اكبر من التكلفة التي تحملها (خلال الفترة المالية) فالتكلفة إذا مفردة مهمة جدا ومن الواجب دراستها والاهتمام بها بدقة لكونها تعتبر العنصر الرئيسي والذي يساهم في تحقيق الهدف من خلال استخدامها بشكل امثل وبشكل اقتصادي ومحاسبة التكاليف واحدة من العلوم التي تساعد إدارة المنشأة في ذلك من خلال وظائفها المعروفة والتي تصب جميعها في الوظيفة التحفيزية والتي تحفز أقسام المنشأة في استخدام كل ما يتاح لها من موارد مالية وبشرية بكفاءة عالية⁽¹⁾.

يلاحظ الباحث من التعريف أعلاه قصوره في حصر أهمية التكلفة في تحديد الربح المخطط فقط وتجاهل تعريف التكلفة من واقع التضحية سواء كانت اختيارية أو إلزامية أو فقدان الخ عرفها احد الباحثين بأنها تضحية اختيارية بأشياء أو ممتلكات أو حقوق مادية أو معنوية يتحتم أن تكون ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية ويتحتم أن لا تقل في قيمتها وقت إتمام التضحية في سبيلها من قيمة التضحية⁽²⁾. عرفها آخر بأنها تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية حاضرة أو مستقبلية⁽³⁾.

عرفها آخر يقصد بها حجم المواد المستخدمة (المضحي بها) في الحصول على سلعة أو خدمة والمعبر عنها في شكل نقدي أو مادي⁽⁴⁾.

يري البعض التكلفة في مفهومها العام هي تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل أو بمعنى آخر هي استنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة في الحاضر أو المستقبل⁽⁵⁾.

يعرف أيضاً مصطلح التكلفة في المحاسبة المالية على أنها التضحية من أجل الحصول على السلعة أو الخدمة ويمكن قياس التضحية بواسطة النقدية المنفقة أو الممتلكات المحولة أو الخدمات المؤداة وما إلى ذلك. ويستخدم مصطلح التكلفة في المحاسبة الإدارية بعدة طرق

¹ / عبد الحي مرعي، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 1988 م)، ص6

² / غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، (عمان: دار وائل، 2006 م)، ص29.

³ / إسماعيل يحيى التكريتي، وعبد الوهاب حبش الطعمة، وليد محمد عبد القادر، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار الحامد، 2007 م)، ص56.

⁴ / تشارلز هورنجر، محاسبة التكاليف مدخل إداري، ترجمة د. محمد أحمد حجاج (الرياض: دار المريخ للنشر، 1988 م)، ص42.

⁵ / السيد عبد القصور ديبان، وصالح الدين عبد المنعم مبارك، وناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004م)، ص394.

والسبب في ذلك يرجع إلى أن هناك عدة أنواع للتكاليف وتبويب هذه التكاليف بشكل مختلف حسب حاجة المدير الفورية أو العاجلة (1).

يلاحظ الباحث من التعريفات السابقة قصورها في اتفاقها على أن التكلفة هي تضحية اختيارية بهدف الحصول على منفعة في الحاضر أو المستقبل ، على إن لا تقل في قيمتها وقت التضحية في سبيلها ، ولكن حتى يتم تحليل واضح لمفهوم التكلفة يجب إن تمييز بينها وبين مصطلحات معينة مثل النفقة والمصروف والأصل والخسارة وهو ما تجاهلته هذه التعريفات .

في تعريف آخر لمفهوم التكلفة عرفت على أنها لفظة مطاطة لها عديد من المعاني ويختلف مضمونها طبقا للعديد من الاعتبارات فالتكلفة من وجهة نظر العامة مثلا عادة ما يقصد بها الأعباء المالية أو النقدية التي ترتبط باقتناء سلعة أو الحصول على خدمة وتترتب على الفعل المحقق لهذه الرغبة وفي هذا الصدد عادة ما لا يتم التمييز بين التكلفة والنفقة والمصروف حيث عادة ما يخلط العامة بينها وتقع هذه المصطلحات (المختلفة في المفهوم العلمي) من وجهه نظرهم كبدائل للتعبير عن نفس المفهوم وعليه يمكن تعريف التكلفة تعريفا عاما وشاملا بأنها " أية تضحية اختيارية بأشياء أو ممتلكات أو حقوق مادية أو معنوية يتحتم أن تكون ذات قيمة اقتصادية ، في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية يتحتم أن لا تقل في قيمتها وقت إتمام التضحية في قيمتها قيمة التضحية(2).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق قصوره في تجاهل مصطلح الأصل قبل الاستنفاد ومصطلح الخسارة عند استنفاد التكلفة ، وركز فقط على مصطلح التكلفة والنفقة والمصروف

تعرف الكلفة بصفة عامة على أنها " قياس للتضحية بالموارد من أجل الحصول على منفعة " أما التعريف الحديث للكلفة فهي مقدار التضحية بالموارد" دون الإشارة على الحصول للمنفعة " حيث أن الكلفة المستنفدة متى ما قابلها إى إيراد سميت مصاريف من أجل الحصول على منفعة أما إذا لم يقابلها إى إيرادات سميت خسارة إذن الخسارة هي أيضا كلفه بالرغم من عدم تحقيق منفعة(3).

يري الباحث بأن هذا التعريف يعتبر الأشمل من بين التعريفات الأخرى لتمييزه بتغطية النواقص المتمثلة في عدم الإشارة إلي حدوث المنفعة من عدمها بل تناول التكلفة والأصل والمصروف والخسارة مع الأخذ في الاعتبار معامل الاستنفاد .

¹ / ري آتش جاريسون ، واريك نورين ، المحاسبة الإدارية ، ترجمة محمد عصام الدين زيد ، (الرياض ، دار المريخ للنشر ، 1422 هـ - 2002 م) ، ص43 .

² / عبد الحي مرعى ، زينبات محرم ، في محاسبة التكاليف ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر ، 1985 م) ، ص5-6

³ / محمود علي الجبالي ، و قصي السامرائي ، محاسبة التكاليف ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2000 م) ، ص 9 .

في تعريف آخر للتكلفة عرفها الكاتب بأنه عادة ما يعرف الباحثون التكلفة على أنها مورد يضحى به من أجل تحقيق هدف معين وتقاس التكلفة محاسبيا بالقيمة التي يجب التضحية بها من أجل تحقيق هدف معين وتقاس بأنها القيمة التي يجب التضحية بها أو دفعها مقابل السلع والخدمات وعادة ما يتم قياس التكلفة وفقا للحاجة أو الغرض الذي من أجله تتم عملية القياس، ونظرا للتنوع الكبير في احتياجات وأغراض الإدارة من قياس التكلفة توجد مجموعة كبيرة من المصطلحات والمفاهيم التي يمكن أن تستخدم في عملية القياس، لذلك يجب أن يحدد محاسب التكاليف الهدف من قياس التكلفة لكي يوفر بيانات التكلفة الملائمة لتحقيق هذا الهدف، بمعنى أن محاسبة التكاليف ليست غاية في حد ذاتها ولكنها وسائل لتحقيق غاية أو هدف محدد⁽¹⁾.

يلحظ الباحث من التعريف السابق قصوره في طلبه من محاسب التكاليف أن يحدد هدفه من قياس التكلفة حتى يقوم بتوفير البيانات اللازمة، في حين إن محاسبة التكاليف يجب إن تشتمل علي جميع البيانات اللازمة لكي تلبى طلبات الإدارة المختلفة في أي وقت.

عرف كاتب آخر التكلفة بأنها المبلغ أو المبالغ التعبير عنها بالوحدات النقدية المدفوعة نقدا أو المتمثلة في بعض الأصول المستنفذة أو التزام قائم يتعلق بخدمات، أو بضائع تم الحصول عليها، أو أنها متوقع الحصول عليها في المستقبل⁽²⁾.

يلحظ الباحث من التعريف السابق بأن التكلفة يمكن أن تكون معنوية مثل المجهود الذهني والبدني الذي يضحى به العامل للحصول علي الأجر (المنفعة)

كما عرفت بأنها تضحية اختيارية بهدف الحصول علي منفعة مادية حاضرة أو مستقبلية، هي استنفاد الموارد المتاحة للحصول علي موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل⁽³⁾.

كما تعرف بأنها تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول علي أصول وصلت بالفعل إلي مقر الشركة لذلك يكون توقيت الحصول علي المنافع هو مدي زمني تكون حدوده في الحاضر والمستقبل ويتوقف ذلك علي نسبة المنافع المستنفذة في الحاضر إلي إجمالي المنافع المتوقعة من هذه الأصول⁽⁴⁾.

يكاد يكون هناك إجماع علي تعريف مفهوم التكلفة بأنها التضحيات أو المبالغ التي تتكبدها المنشأة في سبيل الحصول علي سلعة أو خدمة أو منفعة ما، أو تحقيق هدف معين⁽⁵⁾.

¹ / أحمد حسين علي حسين، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، (الإسكندرية، دار الجامعية، 2002 – 2003 م)، ص 8 .
² / سامي محمد الوقاد، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة لتكاليف المدخل النظري والتطبيقي، (عمان : دار الإصدار العلمي للنشر والتوزيع، 2011م)، ص 27 .
³ / غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2003م)، ص 27 .
⁴ / عبد الحي مرعي، إدارة التكلفة لإغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات والتخطيط والرقابة، (الإسكندرية : المكتب الجامعي الحديث، 2008م)، ص 13 .
⁵ / أحمد الظاهر، محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، (القاهرة : الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2008م)، ص 34 .

يلاحظ الباحث من التعريفات السابقة قصورها في التركيز علي إن التضحية دائماً تكون في صورة مادية فقط في حين أن التضحية قد تكون في صورة نقص في قيمة الأصول المملوكة نتيجة الاستخدام

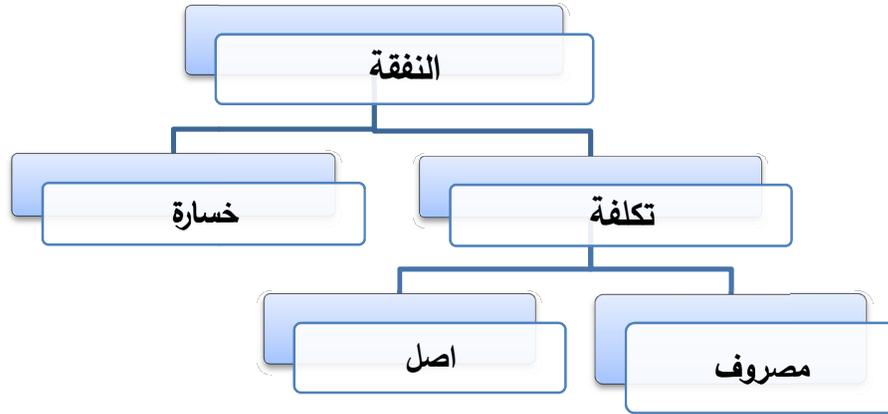
وهذه التضحيات إذا لم يتم استنفادها خلال فترة حدوثها تعتبر أصلاً أما إذا تم استنفادها فتعتبر مصروفاً ، وحتى يكون هناك معنى لتعريف التكاليف لابد من ربطها بما يعرف بموضوع التكلفة ، أي ما هو الموضوع الذي يراد إيجاد تكلفته ، هل هو إنتاج سلعة ، أو تقديم خدمة ، أم قسم من أقسام المنشأة ، أم مرحلة تصنيع معينة⁽¹⁾.

مما سبق يري الباحث بأن التكلفة هي تضحية اختيارية عن ممتلكات مادية أو معنوية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول علي منفعة حاضرة أو مستقبلية ، إذا لم تستنفد تعتبر أصل أما إذا استنفدت وقابلها إيراد تعتبر منفعة ، وإذا لم يقابلها إيراد تعتبر خسارة ، أن الخسارة هي أيضاً تكلفة بالرغم من عدم تحقيق منفعة .

فيما يلي يستعرض الباحث شكل رقم (1/1/1) يوضح مفهوم العلاقة بين النفقة والتكلفة والمصروف والخسارة وذلك علي النحو التالي :

شكل رقم (1/1/1)

العلاقة بين النفقة والتكلفة والمصروف والخسارة



المصدر: د. فتح الرحمن الحسن منصور ود. بابكر إبراهيم الصديق ، محاسبة التكاليف (1) (الخرطوم: جامعة السودان المفتوحة ، 2007م .

يلاحظ الباحث من خلال الشكل رقم (1/1/1) مدي ارتباط النفقة بحدوث المنفعة ، فإذا قابلت النفقة منفعة تصبح تكلفة ، أما إذا لم تقابلها منفعة تصبح خسارة ، وأيضاً يلاحظ الباحث عن مدي ارتباط التكلفة بواقعة الاستنفاد ، فإذا استنفدت التكلفة تصبح مصروف ، وإذا لم تستنفد

¹ / أحمد الظاهر ، محمد أبو نصار ، المرجع السابق ، ص34 .

تصبح أصل ، عليه فإن الرابط بين (النفقة ، والتكلفة ، والأصل ، والمصروف ، والخسارة) هم المنفعة وواقعة الاستنفاد .

ثالثاً : تعريف محاسبة التكاليف

هنالك العديد من التعريفات لمحاسبة التكاليف ، نورد هنا عدد منها حتى تساعدنا علي فهم ومعرفة محاسبة التكاليف ومنها :

يطلق مصطلح محاسبة التكاليف " علي المجموعة من الأساليب والطرق المستخدمة في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو عملية من العمليات أو أحد المشروعات أو التعاقدات (1).

في التقرير الذي أصدرته لجنة مفاهيم ومعايير التكلفة عام 1948 عرفت التكاليف كالآتي :
" تتكون محاسبة التكاليف بوجه عام من المجالات المحاسبية التي تتعلق بتصنيف وتخصيص التكاليف علي مراكز التشغيل ووحدات الإنتاج أو أي قسم في الداخل ، بالإضافة إلي أنها تتضمن توصيل المعلومات المتعلقة بالتكاليف كما يدخل في مجالها الأساليب والطرق المحاسبية التي تسعى إلي تحديد الدخل الصافي عن الفترة للمنشأة بالكامل أو بالنسبة لأقسام معينة من المنشأة .

يلاحظ الباحث من التعريف السابق قصور دور محاسبة التكاليف في تحديد الدخل الصافي للمنشأة فقط وتجاهل الأهداف الأخرى(2).

أما تعريف معهد محاسبي التكاليف في لندن الذي قدم في الخمسينات من القرن الماضي ، والذي يعرف محاسبة التكاليف بأنها هي عملية المحاسبة علي التكلفة بدءاً من نقطة حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولاً إلي تحديد علاقتها النهائية بمراكز وحدات التكلفة ، وفي معناها الأوسع تتضمن أعداد البيانات الإحصائية وتطبيق الرقابة علي التكاليف وتحديد ربحية الأنشطة سواء المنفذة أو المخططة (3) .

محاسبة التكاليف هي فرع من فروع علم المحاسبة وتطبيقاً لمبادئها تقوم بتقديم معلومات تتعلق بعناصر النفقات وتعمل علي تسجيلها وتبويبها وتحليلها وتخصيصها أو تحميلها علي مراكز التكاليف وأوامر التشغيل والعمليات المختلفة من اجل حساب تكلفة المنتجات وأصنافها ووحداتها ، وإعداد قوائم وتقارير لتقويم الأداء تستطيع الإدارة من خلالها ممارسة وظائفها المختلفة (4).

1 / علي عبد الرحيم ، وآخرون ، أساسيات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ، (الكويت : ذات السلاسل ، 1990م) ، ص 14 .
2 / محمد توفيق بليغ ، وآخرون ، مبادئ محاسبة التكاليف ، (مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، 1998م) ، ص 211 .
3 / مجدي عمارة ، وآخرون ، دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية ، (طرابلس ، د. ن ، 1992م) ، ص 49 .
4 / محمود علي الجبالي ، قصي السامرائي ، محاسبة التكاليف ، مرجع سبق ذكره ، ص 4 .

يلاحظ الباحث من التعريفين السابقين قصورهما في عدم توضيح نطاق تطبيق محاسبة التكاليف ، وهي ليست بيانات إحصائية فقط .

تعتبر محاسبة التكاليف علما" متخصصا ، ويتطلب فهما وإدراكا لحقول المعرفة الأخرى ذات الصلة الوثيقة بمحاسبة التكاليف مثل الإحصاء والرياضة ونظم المعلومات والإدارة والاقتصاد (1).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق بأنه تعريف مجمل تناول محاسبة التكاليف بأنها علم وعلاقته بالعلوم الأخرى .

عرفت محاسبة التكاليف بأنها تجميع وتخصيص وتحليل لبيانات تكلفة لإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية و للتخطيط الداخلي ولرقابة العمليات الجارية ولاتخاذ القرارات الخاصة (2).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق قصوره في أن تقارير محاسبة التكاليف تمثل تقارير خارجية ، في حين إن تقارير محاسبة التكاليف هي تقارير داخلية تخدم الإدارة الداخلية فقط .

كما عرفت محاسبة التكاليف بأنها مجموعة من النظريات والطرق والأساليب والإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل وتحليل وتفسير تكاليف النشاط سواء كان إنتاجيا أو خدميا بهدف قياس تكلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية (3).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق قصوره علي إن محاسبة التكاليف هي مجموعة من النظريات والطرق والأساليب ، في حين أن محاسبة التكاليف هي فرع من فروع علم المحاسبة تقوم وفق أسس ومبادئ وقواعد علمية معينة .

كما عرفت محاسبة التكاليف بأنها تطبيق لمبادئ المحاسبة العامة التي تشكل الإطار العام لعم المحاسبة ، تهتم بإثبات وتبويب مصروفات الإنتاج وتحليلها ومراقبتها وتقديم البيانات والتقارير حول تكلفة المنتجات والأوامر والعمليات والمراحل المختلفة بهدف مقارنتها مع التكلفة المعيارية وبيان طبيعة الانحرافات وأسبابها المختلفة للقضاء علي الهدر والضياع في المصروفات ولاتخاذ القرارات الإدارية المناسبة لترشيد مسيرة الأعمال في المنشأة (4).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق قصور دور محاسبة التكاليف في توفير بيانات التكلفة لمقارنتها بالتكاليف المعيارية لاكتشاف الأخطاء ومعرفة مسبباتها .

1 / احمد محمد موسى ، أنظمة التكاليف في المشروعات الصناعية ، (القاهرة : دار النشر العربية ، 1982م) ، ص 7 .
2 / محمد الفيومي محمد ، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف ، (بيروت : الدار الجامعية ، 1990) ، ص 13 .
3 / محمد مسعد الشناوي ، دراسات في مجال محاسبة التكاليف ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1998م) ، ص 10 .
4 / سليمان قداح ، محاسبة التكاليف ، (دمشق : دن ، 1990م) ، ص 21 .

كما تعرف محاسبة التكاليف بأنها عبارة عن مجموعة من المبادئ والمفاهيم والطرق والأساليب والنظريات التي تبحث في متابعة عناصر الإنفاق في أي مشروع بغرض قياس تكلفة النشاط والرقابة عليها وترشيد قرارات الإدارة بشأنها ويكون ذلك من خلال القيام بعملية تسجيل وتبويب وتحليل وتفسير الأحداث التكاليفية بالمشروع ككل ، والمعبر عنها في صورة وحدات نقدية (1).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق قصور دور محاسبة التكاليف في متابعة عناصر الإنفاق بغرض قياس التكلفة والرقابة عليها

كذلك عرفت محاسبة التكاليف علي أنها مجموعة من الإجراءات التي تتصف أولاً بأنها منظمة في مناهج منطقية ، وثانياً بأنها تركز علي عملية القواعد من ناحية وواقعية التطبيق من ناحية أخرى ، وثالثاً بأنها تشكل وظيفة أو وظائف معينة محددة لها هدف مطلوب (2).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق قصوره في تناول محاسبة التكاليف بصورة مجملّة دون تفصيل ، ولم يتطرق لأهداف محاسبة التكاليف والغرض منها .

لخص احد الكتاب خلال تعريفه لمحاسبة التكاليف النقاط التالية :

1. إن محاسبة التكاليف هي نشاط يتعلق بتشغيل بيانات تختص بتكلفة مدخلات الأنشطة المختلفة بتحديد تكلفة المخرجات .

2. أنها تنطبق علي كافة الأنشطة سواء إنتاجية ، أو خدمية ، الأمر الذي يوسع من مجالات تطبيق محاسبة التكاليف فهي تطبق في المصنع وفي المستشفى وفي المدرسة وسواء كانت المنشأة ساعية لتحقيق الربح أو غير ساعية لتحقيق الربح .

3. إن محاسبة التكاليف تختص بتحديد تكلفة السلعة أو الخدمة في مراحلها المختلفة سواء قبل اكتمالها في شكلها النهائي أو بعد اكتمالها .

4. إن تشغيل بيانات يخضع لمجموعة من القواعد والمفاهيم المحددة والتي غالباً ما تختلف عن تلك القواعد المتبعة في المحاسبة المالية .

5. إن مخرجات نظام محاسبة التكاليف من تقارير ومعلومات تخدم إدارة المنشأة في اتخاذ كافة القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء وغيرها (3).

يري الباحث بأن التعريف السابق يعتبر الأشمل وذلك لتمييزه بتغطيته نواقص التعريفات الأخرى المتمثلة في تحديد نطاق تطبيق محاسبة التكاليف ، والهدف من محاسبة التكاليف بتحديد تكلفة

¹ / صالح عبد الله الرزق ، عطا الله وراذ خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، (عمان : دار زهران للنشر والتوزيع ، 1999م) ، ص 7 .

² / محمد تيسير الرجبي ، محاسبة التكاليف ، (القاهرة : الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات ، 2008م) ، ص 8 .

³ / محمد سامي راضي ، مبادئ محاسبة التكاليف ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2002م) ، ص 20 .

الوحدة سواء كانت تحت التشغيل أو تامة الصنع والتخطيط والرقابة ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات التي تساعد في الحفاظ على الميزة التنافسية .

عرفت أيضا بأنها مجموعة من الإجراءات المنتظمة لتسجيل وتحليل وتخطيط التكاليف المتعلقة بالأنشطة المختلفة والرقابة عليها طبقاً " لأسس وقواعد علمية وواقعية وعرض نتائج هذه الإجراءات بطريقة دورية ومنتظمة في شكل تقارير وملخصات ملائمة للأغراض الإدارية المختلفة (1) .

يلاحظ الباحث من التعريف السابق قصور دور محاسبة التكاليف في تسجيل وتحليل وتخطيط التكاليف والرقابة عليها ، وتجاهل الميزة التنافسية التي يكتسبها المشروع بتحديد سعر جيد للمنتج ، وتجاهل أيضاً تحديد تكلفة الوحدة الواحدة كغرض أو هدف رئيسي لمحاسبة التكاليف .

عرفها آخر بأنها نظام يهدف إلى توفير البيانات التكاليفية لغرضين أساسيين :

1. لغرض إعداد القوائم المالية (قائمة الدخل والمركز المالي) ويعكس ذلك الدور التقليدي لمجال محاسبة التكاليف .

2. لغرض تزويد إدارة المنشأة بالمعلومات التي نفيدها في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية (2) .

يلاحظ الباحث من التعريف السابق قصور الدور التقليدي لمحاسبة التكاليف على إعداد القوائم المالية ، وتجاهل الأهداف الرئيسية لمحاسبة التكاليف .

تعريف آخر أنها نظام يعمل على تجميع المعلومات وتصنيفها وتلخيصها وتحليلها والتقرير عنها إلى الإدارة لمساعدتها في أنشطتها المختلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات (3) .

يلاحظ الباحث من التعريف السابق قصوره في إن محاسبة التكاليف هي نظام يعمل على تجميع المعلومات ، في حين أن محاسبة التكاليف علم تحكمه مجموعة من النظريات والمبادئ والأساليب والإجراءات والقواعد المتخصصة .

عرفها آخر بأنها عبارة عن طرق تجميع وتسجيل وتحليل وتوزيع التكاليف على وحدات الإنتاج وتقويم المخزون السلعي لقياس الربح ، بالإضافة إلى أنها تسعى إلى تجميع وتقديم البيانات اللازمة للإدارة من أجل ترشيد القرارات الإدارية المختلفة المتعلقة بالمبيعات والإنتاج وطرق التسعير والخطط المالية وغيرها(4) .

1 / محمد توفيق بليغ ، وآخرون ، مبادئ محاسبة التكاليف ، مرجع سبق ذكره ، ص 21 .

2 / علي عبد الرحيم ، وآخرون ، أساسيات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ، مرجع سبق ذكره ، ص 15 .

3 / محمد تيسير عبد الحكيم ، مبادئ محاسبة التكاليف ، (عمان : دائرة المكتبة الوطنية ، 1999م) ، ص 6 .

4 / علاء الدين جبل ، محاسبة التكاليف ، (منشورات جامعة حلب : مديرية الكتب والمطبوعات ، 1996م) ، ص 6-7 .

يلاحظ الباحث بأن التعريف السابق تجاهل دور محاسبة التكاليف في قياس تكلفة الوحدة الواحدة ودورها الرقابي .

كما عرفها احد الكتاب علي أنها تطبيق لمبادئ المحاسبة العامة التي تشكل الإطار العام لعلم المحاسبة ، تهتم بإثبات وتبويب مصروفات الإنتاج وتحليلها ومراقبتها وتقديم البيانات والتقارير حول تكلفة المنتجات والأوامر والعمليات والمراحل المختلفة بهدف مقارنتها مع التكلفة المعيارية وبيان طبيعة الانحرافات وأسبابها المختلفة للقضاء علي الهدر والضياع في المصروفات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة لترشيد الأعمال في المنشأة (1).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق قصور في الإشارة إلي إن تحليل الانحرافات وتحليلها وبيان طبيعتها هو من مهام محاسبة التكاليف وتجاهل الدور الرقابي والميزة التنافسية التي تمنحها للمشروع بتحديد سعر جيد للمنتج .

كما تم تعريفها بأنها عبارة عن مجموعة من المبادئ والمفاهيم والطرق والأساليب والنظريات التي تبحث عن متابعة عناصر الإنفاق في أي مشروع بغرض قياس تكلفة النشاط والرقابة عليها وترشيد القرارات بشأنها ويكون ذلك من خلال القيام بعملية تسجيل وتبويب وتحليل وتفسير الأحداث التكاليفية بالمشروع ككل والمعبر عنها في صورة وحدات نقدية(2).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق قصور دور محاسبة التكاليف في تسجيل وتبويب وتحليل وتفسير الأحداث لمتابعة ومراقبة عناصر الإنفاق ، وتجاهل الهدف الرئيسي المتمثل في تحديد تكلفة الوحدة الواحدة .

كما عرفها كاتب آخر بأنها أداة تحليلية تحكمها مجموعة من القواعد والمبادئ وتهتم بحصر وتسجيل عناصر وبنود التكاليف وتحليلها وتوزيعها بقصد الوصول إلي تكلفة وحدة الإنتاج ، ثم ترتيب تلك العناصر والبنود في تقارير وكشوف تمكن الإدارة من القيام بعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات التي تكفل وصول المنشأة إلي أقصى درجة من الكفاية(3).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق قصور دور محاسبة التكاليف من خلال وظيفتها التحليلية باعتبارها أداة تحليلية تحكمها مجموعة من القواعد والمبادئ ، فمحاسبة التكاليف هي علم مثل العلوم الأخرى له مبادئه وقواعده ونظرياته .

1 / سليمان قذاح ، محاسبة التكاليف ، مرجع سبق ذكره ، ص21 .

2 / مكرم عبد المسيح باسيلي ، نظام التكاليف المعيارية - مدخل معاصر ، (المنصورة : المكتبة المصرية ، 2003م) ، ص 15 .

3 / سليم توفيق الحاج ، محاسبة التكاليف الصناعية والنظام المحاسبي الموحد والمحاسبة الحكومية ، (دمشق : المؤسسة العامة للطبعات والكتب المدرسية ، 1990-1991م) ، ص9 .

عرفها آخرون ، بانها تعبر عن المبادئ والأساليب والنظم التي تطبقها المنشأة لتخطيط ومراقبه الموارد المضحى بها من قبل المنشأة (1) .

يلاحظ الباحث من التعريف السابق في تناول محاسبة التكاليف بأنها عبارة عن مبادئ وأساليب ونظم ، في حين إن محاسبة التكاليف هي علم قائم بذاته تحكمه مجموعة من النظريات والقواعد المتخصصة .

رابعاً : أهداف محاسبة التكاليف

تسعي محاسبة التكاليف إلى خدمة مجموعة من الأهداف وكان أول هذه الأهداف هو تحديد تكلفة الإنتاج إلا أنه مع تطور الأنشطة الاقتصادية تعددت الحاجات والاستخدامات المطلوبة ومن ثم تعددت الأهداف وتنوعت وازداد دور محاسبة التكاليف لتصبح شريك الإدارة في القيام بوظيفتي التخطيط والرقابة ، حيث تمد الإدارة بالأدوات المحاسبية اللازمة لأداء الوظيفتين السابقتين .

وقد تبلوره أهداف محاسبة التكاليف كما يلي :

1. أحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج وعلى استخدام عوامل الإنتاج وذلك بمتابعتها على مستوى الإشراف والمسئولية.
2. توفير أساس سليم لتقويم الإنتاج التام وغير التام والأعمال تحت التنفيذ في الفترة المالية، وذلك لأغراض التصوير الصحيح لنتائج الأعمال والحسابات الاقتصادية القومية.
3. توفير البيانات المحاسبية بالصورة التي تطلبها الموازنة التخطيطية طبقاً لمراكز المسئولية ومراكز التكلفة .
4. المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات على مختلف المستويات مع مستوى الوحدة الاقتصادية إلى مستوى الاقتصاد القومي(2) .

استعرض الباحث أهداف محاسبة التكاليف بصورة أكثر تفصيلاً علي النحو التالي :

1/ تحديد تكلفة الإنتاج أو النشاط

تعد هذه المهمة المنطلق الذي أدى إلي ظهور محاسبة التكاليف ، بحيث تهدف إلي متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المنشأة وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت ، وكذلك مدي استفادته من الخدمات واللوازم المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج ، للقيام بالتسعير وتقييم المخزون السلعي ويساعد ذلك في :

¹ / تشارلز هونجرن ، وآخرون ، محاسبة التكاليف ، ترجمة احمد حامد حجاج (الرياض : دار المريخ للنشر ، ط2 ، 1416هـ-1996م) ، ص52 ،

² / محمد توفيق بلبع ، وآخرون ، مبادئ محاسبة التكاليف ، (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1990م) ، ص3 .

أ. تحديد سعر البيع

ب. تحديد تكلفة الإنتاج التام وغير التام (المخزون) في نهاية الفترة .

ج. تحديد نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة في نهاية الفترة (1).

كما عرفها آخر بان قياس وحدة النشاط هي قياس تكلفة النشاط لسلعة أو خدمة وهي تعتبر الغرض الرئيسي لمحاسبة التكاليف (2).

التكلفة هي نواة النظام المحاسبي للتكاليف كما تسمى وحدة حساب التكلفة ، فالتكلفة قيمة نقدية (3).

كما تسعى محاسبة التكاليف إلي إعداد الطرق والوسائل التي تستخدم في إعداد النفقات في المنشأة بحيث يمكن تحديد جهات الاستفادة بهذه النفقات وكذلك تحديد أنواع المادة المستخدمة كمية وقيمة بهدف حساب تكلفتها الإجمالية تمهيدا لتحليل هذه التكلفة إلي وحدات النشاط طبقا لاستفادة كل وحدة علي حده (4).

وأيا يركز هذا الهدف علي تحديد الثمن المتعلق بكل منتج أو خدمة تقدمها المنظمة لعملائها ويظهر ذلك فيما يلي :

أ. تحديد أسعار البيع التي تؤدي إلي الربح المرغوب ، من خلال المعادلة التالية :

$$\text{السعر} = \text{التكاليف الكلية} + \text{الربح}$$

ب. مراقبة تطور أسعار التكلفة التي تؤثر علي أسعار البيع في حالة ارتفاع التكاليف وذلك للمحافظة علي الهامش الربحي .

أن تحديد وحدة التكلفة يعتمد علي طبيعة النشاط وطريقة الإنتاج ومدى تماثل أو تباين المنتجات وأخيرا علي نوع المنتج النهائي ومواصفاته ، وقد تكون وحدة التكلفة بسيطة تتكون من عنصر واحد وقد تكون مركبة تتكون من عنصرين (5).

12 الرقابة علي التكاليف :

لقد ازدادت أهمية الرقابة علي التكاليف في الفترة الأخيرة بل أنها أصبحت تعتبر اليوم في مقدمة الأهداف التي تسعى محاسبة التكاليف إلي تحقيقها .

عرف احد الكتاب الرقابة بصفة عامة بأنها تلك العملية التي بمقتضاها يؤثر المراقب (أو رئيس الوحدة التنظيمية) علي سلوك المرؤوسين بحيث يدفعهم علي العمل علي تحقيق أهداف

1 / أحمد نور السيد عبد المقصود ديبان ، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية ، (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1989م) ، ص 16 .

2 / منير محمود سالم ، محاسبة التكاليف ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1988م) ، ص 11 .

3 / محمد توفيق بليغ ، محاسبة التكاليف ، (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1993م) ، ص 31 .

4 / إبراهيم السباعي ، نظام التكاليف ، (القاهرة : ب.ن ، 1983) ، ص 30 .

5 / فتحي سعيد عيد ، خيرى محاسب ، الأصول العلمية لمحاسبة التكاليف ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، د.ت) ص-ص 2 - 3 .

معينة بأقل قدر من الموارد الاقتصادية وذلك من خلال حماية تلك الموارد وتحقيق أفضل استخدام لها (1) ..

وعرف آخر الرقابة علي التكاليف بأنها تعني تحقيق هدف معين محدد بأقل موارد ممكنة ، كما عرف آخر الرقابة علي التكاليف بأنها المقدره علي إخضاع التكاليف لسلوك مخطط(2) . كما عرف احد كتاب المحاسبة الرقابة على التكاليف بأنها العملية التي تشتمل على قياس الأداء الفعلي لمختلف أنشطة المشروع ، ومقارنته بالمعايير أو الخطط التشغيلية المستهدف لتلك الأنشطة(3) .

كما عرفها آخر بان استخدام محاسبة التكاليف يساعد علي وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول واستخدام المواد واللوازم ومتابعة نشاط العمال ، وتحديد الأعباء غير المباشرة علي حسب مستويات الطاقة الإنتاجية واستفادة كل منتج من الخدمات واللوازم المشتركة(4) .

الرقابة علي التكاليف تعمل علي تحقيق الكفاءة في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج وتمد الإدارة بالمعلومات عن أوجه النشاط ، حيث تقسم المنشأة إلي وحدات تنظيمية صغيرة تسمى مراكز المسؤولية (5) ، تعمل نظم الرقابة علي تشجيع تخفيض التكاليف وزيادة العمليات الإنتاجية (6) .

كما ارتقي دور محاسبة التكاليف في مجال الرقابة وأصبح أكثر ايجابية حيث تعدي حد الاكتفاء بالتسجيل الفعلي للتكاليف ثم حصر الأخطاء وتحليلها وتبليغها ، إلي القيام أول بأول بمطابقة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية ومساعدة الإدارة علي الاحتفاظ بالتكاليف الفعلية في حدود المدى المعياري المسموح به للتكاليف ، والرقابة بهذا المفهوم الحديث تمكن من تحقيق رقابة علي المعايير ذاتها وترشد الإدارة في الوقت الملائم الذي تحتاج فيه المعايير إلي تعديل . وهذا المفهوم الحديث للرقابة يساهم في خفض التكلفة بدراسة العمليات وتطوير أسلوب تنفيذها لزيادة مخرجات النشاط مع ثبات المدخلات أو ثبات مخرجات النشاط مع تخفيض المدخلات مما يؤدي لارتفاع الكفاءة (7) .

1 / الغريب محمد بيومي ، مقدمة إلي نظم محاسبة التكاليف ، (القاهرة : دن ، 1989م) ، ص 294 .

2 / محمد محمد الجزار ، الرقابة علي التكاليف ، (القاهرة : عين شمس ، دت) ، ص 9 .

3 / احمد رجب عبد العال ، قياس ورقابة التكاليف في المنشأة الصناعية ، (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1995م) ، ص 309 .

4 / بن القاسم ، حسين لبيهي ، المحاسبة التحليلية - منهجية حساب سعر التكلفة ، (الجزائر : دار الأفاق ، دت) ، ص 6 .

5 / محمد احمد البديوي ، دراسات في الرقابة علي التكاليف وأساليب خفض التكلفة ، (دب ، دن ، 1990م) ، ص 160 .

6 / Nagy , J.Charls , Cost Accounting , (Ohio : South Western College Publishing , 1995) , P51 .

7 / جمال صلاح الدين عوض ، أمال محمد كمال ، دراسات تطبيقية في التكاليف ، (القاهرة : مركز التعليم عن بعد ، دت) ، ص ص 2-3 .

يجب علي نظام التكاليف في مجال الرقابة بصفة خاصة ما يلي :

أ. أحكام الدورات المستندية التي تؤيد حدوث العناصر ومن المبادئ العامة في ذلك إلا يحدث عنصر بدون مستند يؤيده ويكون صادرا ومعتمدا من الجهة الإدارية صاحبة السلطة المخولة لذلك وفي إطار نظام المراقبة الداخلية تراجع المستندات من نواحيها الموضوعية والشكلية قبل الأخذ بالعناصر أو البيانات التي تحملها مأخذ الجد أو الصدق في عمليات التسجيل والتحليل .

ب. الاهتمام بتحليل بيانات التكاليف بعمق وتفصيل ، وفي اتجاهات ولأغراض مختلفة حتى تستبين الإدارة من خلال ذلك صورا متعددة الزوايا متنوعة للتكاليف ، ولا شك انه نتيجة لهذه التحليلات والتجميعات يمكن الحصول علي بيانات وفيرة من ناحية ، وإمكانية دراسة بنود التكاليف من ناحية أخرى وحساب نتيجة النشاط في كل مركز وعلني كل مسؤولية ودراسة تنفيذ المخططات من ناحية ثالثة .

ج. هذا وعلني مستوي المؤسسة العامة فان نظام التكاليف يكون عليه أن يعد الصور والنماذج التي تحمل البيانات إلي هذا المستوي من القاعدة التي تتكون من مجموعة الوحدات الاقتصادية التابعة للمؤسسة ، حتى يمكن دراسة التكاليف ونتائج الأعمال في كل وحدة اقتصادية علي حدة (1).

13/ ترشيد قرارات الإدارة والمساعدة في وضع الخطط ورسم السياسات :

تواجه الإدارة العديد من المشكلات التي يتعين عليها حلها واتخاذ قرارات بشأنها ، وحتى يتسنى للإدارة اتخاذ وترشيد القرارات فإنها تحتاج إلي بيانات تفصيلية تساهم محاسبة التكاليف بشكل أو بآخر في تقديم تلك البيانات التحليلية التي تمكن الإدارة من المفاضلة بين البدائل التي تواجه متخذ القرارات الآتية :

أ. المفاضلة بين تصنيع بعض أجزاء المنتج داخليا" أو الاستمرار في شرائها من خارج المنشأة .

ب. المفاضلة بين شراء آلات جديدة أو الاستمرار في استخدام الآلات القديمة .

ج. المفاضلة بين فتح أسواق جديدة أو الاكتفاء بالأسواق الحالية .

د. المفاضلة بين إنتاج سلع جديدة أو الاكتفاء بالسلع الحالية (2).

¹ / محمد توفيق بليغ ، محاسبة التكاليف ، (القاهرة : مكتبة الشباب للنشر ، 1975م) ، ص ص 20 – 21 .

² / كمال حسين ، ممنوح عبد الحميد ، أصول محاسبة التكاليف ، (ديب : مركز التعليم المفتوح ، جامعة عين شمس ، 2009 م) ، ص ص 12 –

إن لاتخاذ القرارات أثر علي مستقبل المؤسسة يمس كل الأنظمة المسيرة لها ، لذا فان توفير وإعداد البيانات والمعلومات الضرورية حول التكاليف التي تتوفر فيها الدقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات وإعداد السياسات والخطط والموازنة التقديرية (1).

لا يعتمد محاسب التكاليف في المعلومات التي يقدمها للإدارة علي البيانات التاريخية المتوفرة في السجلات المحاسبية ، بل يضيف إليها معلومات تعتمد علي خبرته الشخصية وتوقعاته المستقبلية والمعلومات التي يقدمها محاسب التكاليف تطرح البدائل المتاحة مثل الآتي :

1. زيادة إنتاج سلعة معينة وتخفيض إنتاج سلعة أخرى .

2. توسيع خط إنتاجي معين بدلا من شراء خط آخر .

واستنادا علي حقيق أن المستقبل في ظل الظروف الطبيعية ما هو إلا امتداد للماضي وإذا ما تم رسم صورة صحيحة للماضي والحاضر فان التخطيط للمستقبل من خلال بيانات دقيقة سيكون أفضل من التخطيط في ضوء قاعدة بيانات غير دقيقة ، وتعتبر الموازنة التقديرية خطة عينية ومالية تفصيلية تغطي كل نواحي النشاط في المنشأة لفترة محددة مقبلة ، وهي أداة تعبر عن الأهداف والسياسات التي ساهمت الإدارة العليا في وضعها سواء للمنشأة ككل أو للوحدات الإدارية فيها .

عملية اتخاذ القرارات هي عصب الإدارة ، ولكي يكون القرار رشيدا فانه من الضروري أن يكون البديل الذي وقع عليه الاختيار هو أفضل البدائل التي تعمل علي تحقيق أهداف المنشأة بأقل تكلفة .

وعند اتخاذ القرارات الإدارية يجب إتباع الخطوات الآتية :

أ. تحديد المشكلة

ب. اقتراح الحلول البديلة

ج. تقييم البدائل واختيار البديل الأمثل للمشكلة .

ولا يعني إتباع هذه الخطوات بالضرورة التوصل إلي الحل الأمثل للمشكلة التي تواجه إدارة المنشأة فقد يصبح القرار المتخذ غير مناسب إذا ما تغيرت الظروف والأحوال المحيطة بالمنشأة ، وتعد بيانات التكاليف ذات أهمية خاصة لإدارة المنشأة في اتخاذ القرارات الرشيدة حيث أن اتخاذ بعض القرارات غير المدروسة قد يفوت علي المنشأة فرصة حقيق ربح اكبر أو قد يؤدي إلي إلحاق خسائر كبيرة بها (2).

1 / علي سيد عثمان ، حسن سيد عويس ، محاسبة التكاليف ، (القاهرة : عابدين شركة ناشر للطباعة ، دت) ، ص ص 36 – 37 .
2 / محمد علي احمد السيدية ، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية ، (عمان : زهران للنشر والتوزيع ، 2006 م) ، ص 13 .

المساعدة في اقتراح الخطط ومعايير ومعدلات الأداء ، و النظر في التقارير الدورية التي تقدم عن سير العمل ووضع أسس تكاليف إنتاج موحدة لمختلف الأنشطة في الشركات التابعة كشركة قابضة معينة ، ومتابعة سير العمل في الوحدة الاقتصادية (1).
تعمل محاسبة التكاليف علي توفير المعلومات عن الطاقة الإنتاجية المتاحة في كل قسم أو مرحلة ، والموارد الإنتاجية اللازمة لإنتاج كل منتج وكذلك مستلزمات الإنتاج القياسية من المواد والأجور وساعات عمل الآلة ، بما يمكن الإدارة من تخطيط برنامج الإنتاج للمنتجات المختلفة لتحقيق أهداف المؤسسة والإدارة علي أفضل صورة ممكنة (2).
فيما يلي يستعرض الباحث شكل رقم (2/1/1) يوضح دورة التخطيط والرقابة في المنشأة وذلك علي النحو التالي :

شكل رقم (2/1/1)
دورة التخطيط والرقابة في المنظمة



المصدر : د. السيد عبد المقصود دبيان ، د. ناصر نور الدين عبد المطلب ، محاسبة التكاليف (الإسكندرية : دار
الجامعية 2002 – 2003) ، ص 28 .

يلاحظ الباحث من الشكل رقم (2/1/1) بان دورة التخطيط والرقابة تبدأ من مجلس الإدارة وهو من يضع الأهداف والاستراتيجيات المناسبة لتحقيق الأهداف وبناءا عليها يتخذ القرارات ويضع الخطط للمدير العام ، الذي بدوره يقوم بتعميم هذه الخطط والقرارات للإدارات المختلفة ، ثم يتم تجميع النتائج في صورة تكاليف فعلية وموازنات عن طريق قسم التكاليف والذي يقوم أيضاً

¹ / محمد عبد الفتاح عثماني ، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث ، (عمان : المكتبة الوطنية، 2011م) ، ص 36 .
² / عبدالحى مرعي ، عبد الله عبد العظيم هلال ، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف ، (الإسكندرية : دار الجامعة الجديدة ، 2002م) ، ص 11 .

بتلخيص هذه النتائج في صورة تقارير وإيضاحات بيانية تقود لقرارات جديدة للمدير العام الذي بدوره يرفعها لمجلس الإدارة الذي بدوره قد يعدل بعض الأهداف والاستراتيجيات .
يلحظ الباحث من هذه الطريقة ضعفها المتمثل في طول الفترة الزمنية لاكتشاف الانحرافات ومعالجتها .

خامساً : مقومات محاسبة التكاليف

تتكون مقومات نظام محاسبة التكاليف من الآتي :

1. أركان نظام محاسبة التكاليف :

تحتاج المونتاج النهائية إلي تضافر عوامل الإنتاج (عناصر التكاليف) معينة بنسب متفاوتة تختلف حسب نوع المنتج والعمليات الصناعية التي يمر بها ولا شك في إن هناك ارتباط وثيق بين هذا التحليل الفني أركان التصميم المحاسبي لنظام التكاليف في المشروع ، فمن المنتجات أو الخدمات النهائية يحدد دليل وحدات التكلفة أو النشاط ، ومن العمليات والمراحل والوحدات الإدارية يوضح دليل مراكز التكلفة ، ومن تحليل العناصر الضرورية المستخدمة في المراكز يحدد دليل بنود التكاليف أو الاستخدامات (1).

أ. دليل وحدات التكلفة أو النشاط :

أن الخطوة الأولى في تصميم النظام المحاسبي للتكاليف تتمثل في تحديد نوع المنتجات النهائية ، ويطلق علي وحدات الإنتاج النهائي سواء كانت سلع أو خدمات وحدات التكلفة ، وقد تعد وحدات التكلفة في إحدى المنشآت منتجات تامة الصنع بالرغم من أنها تعتبر مادة خام بالنسبة لمنشأة أخرى (2).

لم يستخدم اصطلاح وحدة التكلفة في النظام المحاسبي الموحد وإنما استخدم بدلا عنه اصطلاح وحدة الإنتاج (3).

وقد عرف النظام المحاسبي الموحد وحدات الإنتاج " بأنها عبارة عن وحدة التعبير عن الإنتاج وتوصيفه وقياسه بالنسبة لمركز التكلفة أو للمرحلة الإنتاجية أو للوحدة الاقتصادية وقياسه بالنسبة لمركز التكلفة أو للمرحلة الإنتاجية أو للوحدة الاقتصادية ويكون هذا التعبير بالحجم أو الوزن أو الطول أو العدد في حالة التجانس المطلق في مواصفات الوحدة المنتجة ، وفي حالة عدم التجانس المطلق في المواصفات بين المنتجات وبعضها البعض يمكن لأسباب تتعلق بتسهيل العمل وتبسيطه بتبويب المنتجات المتشابهة في مجموعات تحقق مكونات كل مجموعة منها في بعض المواصفات الأساسية بحيث يمكن تطبيق وحدة قياس تقريبية علي

1 / منير محمود سالم ، نظام التكاليف الصناعية ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1991 م) ، ص 14

2 / رمضان محمد غنيم ، نظام التكاليف ، (الخرطوم : دن ، 1992 م) ، ص 39 .

3 / النظام المحاسبي الموحد ، ط 3 ، ص 123 ، وذلك نقلا عن رمضان محمد غنيم ، المرجع السابق ، ص 139 .

المجموعة ، وفي غياب التجانس بين المنتجات وبعضها البعض وعدم اشتراكها في الموصفات الأساسية يتخذ أمر التشغيل عن وحدة الإنتاج وقياسها " .
يتطلب وضع دليل وحدات التكلفة اتخاذ الخطوات الرئيسية التالية :

1. حصر المنتجات النهائية التي تقوم المنشأة من أجل إنتاجها أو تأديتها والتي تعبر عن الهدف الرئيسي للمنشأة.

2. تقسيم المنتجات النهائية إلي مجموعات بحيث تكون كل مجموعة من عدد من البنود المتشابهة في النواحي العامة .

3. تحديد وحدة التكلفة مشكلة تواجه محاسب التكاليف حيث أن هذه الوحدة هي المقياس الذي علي أساسه تحدد تكلفة المنتج ، ويتوقف تحديد وحدة التكلفة علي :

أ. طبيعة المنتجات .

ب. وسيلة الإنتاج .

ج. وحدة البيع (1).

4. هنالك اعتبارات ينبغي إن تراعي عند اختيار وتحديد وحدات قياس التكلفة لأي نشاط ويتمثل أهمها في الآتي :

أ. يتعين أن تعبر وحدة قياس التكلفة عن المنتج النهائي للنشاط .

ب. يجب إن يتفق اختيار وتحديد وحدات قياس التكلفة مع الغرض من قياس التكلفة .

ج . ينبغي أن تتمثل وحدات قياس التكلفة في كمية اقتصادية لمخرجات النشاط .

د. يراعي أن تتميز وحدة قياس التكلفة بالثبات حتى لا تفقد وظيفتها كمقياس للتكلفة يستخدم بعد ذلك في عمل المقارنات بين عدة فترات (2) (3).

ب. دليل مراكز التكلفة :

من الضروري ربط نظام التكاليف بالتنظيم الإداري القائم في المنشأة وتسمي الوحدات المختلفة بمراكز التكاليف ويجب إن تمثل هذه المراكز أقسام طبيعية للمنشأة حتى يمكن تقدير وتحديد تكاليف كل مركز حتى تساعد في تحديد تكاليف المنتجات أو الخدمات التي تؤديها المنشأة (4).

وقد اتبع النظام المحاسبي الموحد تبويب مراكز التكاليف في المنشأة علي أساس وظيفي كما يلي

¹ / محمد شفيق حسين ، محاسبة التكاليف الصناعية ، (الأردن : دار المستقبل للنشر والتوزيع ، 1998 م) ، ص 56

(2) حنفي ذكي عيد ، الأصول العلمية والعملية لمحاسبة التكاليف الفعلية ، (الخرطوم : دن ، 1985 م) ، ص 50 .

³ / حنفي ذكي عيد ، الأصول العلمية والعملية لمحاسبة التكاليف الفعلية ، (الخرطوم : دن ، 1985 م) ، ص 50 .

⁴ / رمضان محمد غنيم ، نظام التكاليف ، مرجع سبق ذكره ، ص 41 .

1. مراكز الإنتاج :

تعكس مراكز الإنتاج النشاط الذي تقوم به الوحدة الاقتصادية فهي مراكز إنتاج الغزل والنسيج بالنسبة لوحدة الغزل والنسيج والنقل بالنسبة لوحدة النقل ، وورشة أو عنبر صيانة لوحدة الصيانة ، ويقوم الفنيون والمتخصصون بتحديد العمليات الإنتاجية المرهلية داخل هذه المراكز .

2. مراكز الخدمات الإنتاجية :

هي المراكز التي تخدم مراكز الإنتاج وتوفر المستلزمات وغيرها ، ومن أمثلتها أسطول النقل وورش الإصلاح ومحطات القوي والصيانة ، والات يرتبط مركز الخدمة الإنتاجية ارتباطا مباشرا بخدمة منتج بذاته و إنما يرتبط ارتباطا غير مباشر بالإنتاج .

3. مراكز الخدمات التسويقية (البيعية) :

هي المراكز التي تتم فيها أبحاث وعمليات تسويق وتصريف المنتجات في الوحدة الاقتصادية

4. مراكز الخدمات الإدارية و التمويلية :

هي مراكز خدمات الأجهزة المالية والإدارية وأجهزة الإشراف والرقابة والمتابعة الداخلية في الوحدة الاقتصادية (1).

ج. دليل عناصر التكاليف :

هو انتظام العناصر والبنود في دليل يرتبها في مجموعات رئيسية وفرعية مع ترقيمها بأرقام ثابتة ومعروفة للعمل بها في كل الشئون التي تتناولها ، ومن شأن ذلك إن يدعم استقرار مفاهيم العناصر في الوحدة الاقتصادية وينظم عملية تحليلها وتحميلها طبقا لهذه المفاهيم (2).

د. دليل حسابات التكاليف :

تنقسم عناصر التكاليف بوجه عام إلي ثلاث مجموعات رئيسية ، هي كلفة عنصر المستلزمات مثل المواد الأولية ونصف المصنعة ومواد مهمات للتشغيل والتعبئة والتغليف ومواد اللف والحزم والأدوات الكتابية وعنصر تكلفة الأجور النقدية والمزايا العينية والتأمينات الاجتماعية وعنصر تكلفة الخدمات مثل مصروفات صيانة وإصلاح الآلات وإهلاك الآلات والإيجار والإنارة ، ويتطلب إعداد دليل الحسابات حصر جميع بنود التكاليف وتبويبها في مجموعات حسب نوعها وترميزها باستخدام أرقام أو حروف مميزة ، ويراعي عند إعداد دليل الحسابات ما يلي :

1 / منير محمود سالم ، نظام التكاليف الصناعية ، مرجع سبق ذكره ، ص 14 .
2 / الغريب محمد بيومي ، مقدمة إلي نظم محاسبة التكاليف ، مرجع سبق ذكره ، ص 18 .

1. حصر وتبويب عناصر وبنود التكاليف بحيث يعطي أكبر قدر ممكن من المعلومات دون الحاجة إلى إجراء تحليلات إضافية .
2. يجب إن تعكس أسماء الحسابات المستخدمة بقدر الإمكان الغرض منها فضلا عن طبيعة الإنفاق نفسه .
3. يجب إن يشتمل دليل الحسابات علي التكاليف المتعلقة بتكاليف الإنتاج والتسويق والإدارة علي اعتبار أنها تعكس للإدارة مدي الكفاية في أداء الوظائف الرئيسية للمنشأة .
4. أسس إعداد قوائم التكاليف تعتبر أحد العوامل التي يجب أن تأخذ في الاعتبار عند إعداد دليل الحسابات .
5. نوع العلاقة بين حسابات التكاليف والحسابات المالية ، هل هي علاقة اندماج أو انفصال بين الحسابات (1).

هـ . معايير التكلفة :

طبقا للمنهج العلمي تكون الرقابة علي الفعاليات الحادثة في ضوء معايير فنية وعلمية سليمة تعتبر مقاييس عادلة للحكم علي كفاءة هذه الفعاليات والوقوف علي الانحرافات ومنح الفرص علي لدراسة ظروف حدوث الفعاليات وأسباب عدم تحقيق المعايير وغير ذلك مما يوضح الطريق نحو ترقية العمل ورفع الكفاية الإنتاجية وخفض التكاليف .

سادساً : وظائف محاسبة التكاليف

يخلط البعض بين أهداف محاسبة التكاليف ووظائفها ، فأهدافها هي الأغراض والفوائد التي يستفاد منها في تحقيق النتائج النهائية كتحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو الرقابة علي التكاليف ، أما وظائف محاسبة التكاليف فهي الأساليب والإجراءات التي تستخدمها وتعتمد عليها محاسبة التكاليف في تحقيق الأهداف ، فيما يلي يستعرض الباحث وظائف محاسبة التكاليف وذلك علي النحو التالي :

1. الوظيفة التسجيلية :

الإثبات الفعلي والتاريخي للإحداث ذات الطابع التكاليفي والتي تستخرجها من الوثائق والمستندات وتتم عملية الثبات في السجلات والدفاتر التكاليفية .

2. الوظيفة التحليلية :

تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات التكاليفية لاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث التكاليفية ، فهي تتولي فحص ومتابعة كل عنصر ومن عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدام ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات .

¹ / كمال حسين ، ممدوح عبد الحميد ، أصول محاسبة التكاليف ، مرجع سبق ذكره ، ص 22 - 23

3. الوظيفة الرقابية :

وتعتبر من الوظائف الأساسية الهامة التي تقوم بها محاسبة التكاليف من خلال تحديد معايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة ومقارنو هذه المعايير بما يحقق فعلا لكل عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات بأنواعها التي أما إن تكون انحرافات ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة اقل من المعايير المحددة وغير ملائمة عندما تكون أكثر .

4. الوظيفة التفسيرية والإخبارية

القيام بصياغة نتائج العملية (أثناء التسجيل والرقابة) في شكل قوائم وتقارير توضع أمام الإدارة بما حدث من وقائع تكاليفي وتفسر لها تفسيراً علمياً مدلول هذه الوقائع (1).
يري الباحث أن نظام التكاليف هو نظام تجميعي للمعلومات وتصنيفها وتخصيصها وتحليلها والتقارير عنها لإدارة المنشأة بكافة مستوياتها المختلفة (الإدارة العليا – الوسطي – التنفيذية) وذلك لمساعدتها في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرار .
وان الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تحديد تكلفة الوحدة الواحدة وذلك بغرض تحديد سعر البيع وسعر المخزون ونتيجة عمل المشروع من ربح أو خسارة .
ومن المقومات الرئيسية لإنجاح تطبيق محاسبة التكاليف دقة وشمولية دليل وحدات التكلفة ومراكز التكلفة .

¹ / إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق ، (عمان : دار الحامد للنشر ، 2010 م) ، ص 26

المبحث الثاني

مفهوم أنظمة التكاليف التقليدية والحديثة

تناول الباحث في هذا المبحث مفهوم أنظمة التكاليف التقليدية متمثلاً في نظامي تكاليف الأوامر والمراحل ، كما تناول مفهوم أنظمة التكاليف الحديثة متمثلاً في نظامي التكلفة المستهدفة والتكلفة علي أساس النشاط .

أولاً : الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف :

تستند أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية إلي الافتراض بأن المنتجات هي التي تستهلك الموارد وبالتالي تتجاهل تفاصيل الأنشطة التي يتم القيام بها حتى يمكن إنتاج المنتجات حيث يتم احتساب التكاليف بافتراض علاقات مبسطة نسبياً بين الإنتاج وسلوك التكاليف ، فيكون ربط التكاليف المباشرة بالمنتج أما التكاليف غير المباشرة فيتم تحميلها علي الإنتاج باستخدام أسس مبنية علي مواصفات وحدات المنتج دون الاعتبار للعلاقة بين الأنشطة المسببة للتكاليف والمنتجات ، وبالتالي يتم تجاهل التعقيدات المتعلقة بالأنشطة الإنتاجية ، فكلما زادت أنواع المنتجات كلما أظهر نظام التكلفة التقليدية أرقام تكاليف مختلفة ، وتتجاهل أنظمة التكاليف التقليدية التكاليف المبنية علي الأنشطة خارج المنشأة كمصاريف البيع والتوزيع والمصاريف الإدارية والتي ينظر إليها كمصاريف فترة (1).

1/ نظام تكاليف الأوامر :

أ . مفهوم نظام تكاليف الأوامر :

يري البعض نظام تكاليف الأوامر هو نظام لتجميع عناصر التكلفة لتحديد التكلفة النهائية وهو نظام يستخدم في الصناعات التي تنتج سلع متعددة وغير نمطية وتعتمد في أغلبها علي طلبات العملاء ومن هنا فإن لكل أمر إنتاجي مواصفات معينة (2).

ويري آخر بان نظام تكاليف الأوامر هو تجميع وتحميل عناصر التكاليف علي الأوامر الإنتاجية المختلفة ، ويستخدم هذا النظام في المنشأة التي يقوم الإنتاج فيها علي مواصفات

¹ / فرح حازم ، التكاليف المبنية علي الأنشطة أداة إستراتيجية هامة للإدارة ، (عمان : مجلة المحاسب القانوني العربي ، العدد 92 ، 1995م) ، ص 25 .

² / عبد الحليم كراجه ، وآخرون ، محاسبة التكاليف ، (عمان : دار الأمل للنشر والتوزيع ، 1991 م) ، ص 145 .

يحددها وبالتالي إن مواصفات الإنتاج قد تختلف من منتج لآخر ، وبذلك يكون الأمر الإنتاجي مركز للتكلفة حيث تجمع كافة التكاليف المتعلقة بالأمر وتحمل عليه

يلاحظ الباحث من التعاريف السابقة قصورها في حصر محاسبة تكاليف الأوامر علي إنتاج سلعة بينما تستخدم تكاليف الأوامر أيضا في تقديم الخدمات مثل صيانة أصل معين في مراكز صيانة السيارات وغيره

ويعرف البعض أوامر التشغيل بأنها تعليمات مكتوبة لانجاز عملية إنتاجية أو إنتاج سلعة كمية من وحدات إنتاج معين أو لصيانة أصل ثابت بمواصفات معينة وذلك في فترة زمنية معينة⁽¹⁾.

أ. أوامر التشغيل تنقسم إلي :

1. أوامر تشغيل داخلية :

وهي التي تصدرها إدارة المنشأة لتصنيع بعض المنتجات أو لتنفيذ بعض أعمال لأقسام المنشأة الأخرى ، تصليح وصيانة الآلات ، وتجهيزات النقل ، ترميم المباني .

2. أوامر تشغيل خارجية :

وهي التي تصدرها إدارة المنشأة لتصنيع بعض المنتجات أو لتنفيذ بعض الأعمال لتلبية طلبات الزبائن الذين تتعامل معهم هذه المنشأة .

ويري آخر بان هنالك عدة طرق لقياس التكاليف إلا إن تكاليف الأوامر الإنتاجية تطبق في الوحدات التي لا يكون إنتاجها نمطيا ومتصلا ويخضع لبرنامج تشغيل ثابت علي طول السنة المالية ، بل تعتمد هذه الطريقة علي طلبات الزبائن أو العملاء والتي يحدد فيها مواصفات السلع المراد إنتاجها أو الخدمات المطلوب تقديمها⁽²⁾.

يستخدم نظام تكاليف الأوامر لقياس تكلفة المنتجات التي تقوم المؤسسة بتصنيفها وفقا لمواصفات يحددها العميل ويقوم نظام تكاليف الأوامر بتخفيض عناصر التكلفة علي أوامر الإنتاج التي استفادت منها ومن أمثلة المنتجات تركيب المصاعد الخاصة بالمباني حيث يصمم كل أمر ليلاءم المصعد المناسب للمبني المعين وبالرغم من تماثل بعض مكونات هذا المنتج مثل (الموتور ، الكيبلات ، أجهزة التحكم) إلا إن المكونات تختلف من عميل إلي آخر

¹ / صالح عبد الله الرزق ، عطا خليل بن واردة ، محاسبة التكاليف الفعلية ، مرجع سبق ذكره ، ص 300 .
² / نواف فخر ، خليل الدليمي ، محاسبة التكاليف الصناعية ، (عمان : الدار العلمية الدولية ، 2003 م) ص 1 .

وينطبق نفس المنطق علي صناعة السفن والتوربينات والقاطرات. ومما تجدر الإشارة إليه أنه يكون في الغالب عدد الوحدات في نظام تكاليف الأوامر قليلة⁽¹⁾.

ويري آخر إن استخدام نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية من قبل الشركات التي تعتمد علي تقديم خدمة أو تصنيع منتج بناء علي طلبيات الزبائن وبحيث تختلف مواصفات كل طلبية عن الأخرى ، أي إن إنتاج الخدمة أو السلعة يتم في ضوء المواصفات التي يطلبها العميل⁽²⁾.

يري الباحث بأن التعريفات السابقة تعتبر الأشمل وذلك لتمييزها بتغطية نواقص التعريفات الأخرى المتمثلة في عدم تناول المنشأة الخدمات التي تستخدم فيها تكاليف الأوامر وركزت استخدامها علي المنشأة الإنتاجية فقط .

ج. مجالات تطبيق نظام تكاليف الأوامر :

تختلف مجالات تطبيق نظام تكاليف الأوامر من مؤسسة إلي أخرى ، فجدده يختلف في المؤسسة الصناعية عن المؤسسة التجارية ، وكذلك عنه في المؤسسة الخدمية فمثلا" تتمثل مهامه في المؤسسات الخدمية في (مهمات التدقيق ، مهام الشركات الاستشارية ، محلات وكالات الإعلان ، القضايا القانونية) ، أما المؤسسات التجارية فتتمثل (إرسال الطلبيات الخاصة ، الترويج للمنتجات الجديدة أو المخزنة) ، أما المؤسسات الصناعية فتتمثل في (جميع الطائرات ، إنشاء المباني ، صناعة السيارات)⁽³⁾.

د. أهداف نظام تكاليف الأوامر :

يسعي نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية إلي تحقيق بعض الأهداف نذكر منها :

1. يمكن إدارة المؤسسة من تحديد نتيجة أعمال كل أمر من ربح أو خسارة
2. تحقيق الرقابة علي عناصر التكاليف من أجل تحقيقها .
3. الاستخدام الأمثل وبشكل كفاء لكل عنصر من عناصر التكلفة عن طريق المقارنة بين التكاليف الفعلية لكل أمر مع التكاليف المحددة مقدما له .

استخدام البيانات الخاصة بأوامر إنتاج سابقة في تسعير الأوامر الإنتاجية الجديدة⁽⁴⁾.

¹ / محمد الفيومي مجد ، أصول محاسبة التكاليف ، (الإسكندرية : المكتبة الجامعية الحديثة ، 1999 م) ، ص 67 .

² / احمد حامد حجاج ، مجد هاشم البدوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 48 .

³ / يحيى التكريتي إسماعيل ، محاسبة التكاليف من النظرية إلي التطبيق ، (عمان : دار حامد للنشر والتوزيع ، 2006 م) ، ص 24 .

⁴ / يوسف الشيخ عماد ، محاسبة التكاليف ، (عمان : دار إثراء للنشر والتوزيع ، 2008 م) ، ص 216 .

هـ . خصائص نظام تكاليف الأوامر :

تتمثل خصائص نظام تكاليف الأوامر في الآتي :

1. تقوم المراكز الإنتاجية بالعمليات الصناعية بناء علي أوامر الإنتاج ، أو أوامر التشغيل الصادرة من الجهة المختصة ، وتحسب عناصر التكاليف لكل أمر إنتاجي علي حدة ، وذلك علي أساس حصر عناصر التكلفة الخاصة به في كل مركز من المراكز المختلفة .
2. يعد جدول تشغيل لكل أمر بمراكز الإنتاج التي يمر عليها فقط ، ويكون لكل أمر معدلات تكلفة ، أو تحميل مستقلة .
3. يتطلب نظام تكاليف أوامر التشغيل ضرورة إعداد مجموعة من أدوات صرف للمواد المباشرة .
4. اختلاف المواصفات الفنية من أمر تشغيل إلي آخر يؤدي إلي اختلاف كل أمر منها عن الآخر فيما يتعلق باحتياجاته من عوامل الإنتاج (1).

و . مزايا نظام تكاليف الأوامر :

يتميز نظام تكاليف الأوامر بعدة مميزات وهي :

1. بما إن التكاليف تحصر علي أساس كل أمر علي حدة فإنه يمكن تحديد النتائج المتحصل عليها من كل أمر من أوامر الإنتاج وبذلك يمكن تحديد العمليات .
2. قد تستخدم الأوامر القديمة كأساس لتقدير الأوامر الجديدة إذا كانت المواصفات متشابهة ومستويات الأسعار كما هي .
3. يخدم استخدامها أغراض الرقابة علي العمليات الإنتاجية وذلك بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المقدرة مقدما والتي علي أساسها يتم الاتفاق مع العملاء .
4. تستخدم كأساس في حالة المناقصات الحكومية التي تقود علي أساس سعر التكلفة زائدا نسبة من الإرباح يتفق عليها (2).

ز . عيوب نظام تكاليف الأوامر :

تتمثل عيوب نظام تكاليف الأوامر في الآتي :

1. كبير حجم العمليات الكتابية حيث أن التكاليف ستسجل علي أساس الأوامر .

¹ / محمد بشير عبد الحكيم ، مبادئ محاسبة التكاليف ، (عمان : دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع ، 2004 م) ، ص 45 .
² / محمد أحمد خليل ، محاسبة التكاليف في المجال الإداري ، (بيروت : دار النهضة العربية ، دت) ، ص 154 .

2. عدم إمكانية تحديد التكاليف قبل تنفيذ أوامر التشغيل أو الطلبات الأمر الذي يؤدي إلي تعطيل الوظيفة الرقابية للمحاسبة علي نفقات الإنتاج .

ح . محاسبة الأوامر الإنتاجية :

تقوم محاسبة الأوامر الإنتاجية بصورة رئيسية علي تتبع كل أمر إنتاجي يتم تشغيله ، لذلك يتم تخصيص حساب مستقل لكل أمر إنتاجي في دفتر أستاذ مساعد الأوامر الإنتاجية حتى يتم تحميل الأمر الإنتاجي بما يخصه من مواد مباشرة وأجور مباشرة ومصروفات صناعية غير مباشرة منها ، علي أن يكون علي شكل بطاقة تكلفة الأمر الإنتاجي الوارد (1).

1. **المواد المباشرة :** هي المواد التي يتم صرفها خصيصا للأمر الإنتاجي ويتم تحديد تكلفتها من واقع سندات صرف المواد التي تحررها إدارة الإنتاج وتحمل رقم الأمر الإنتاجي فالمواد المباشرة هي أحدي أصول المنشأة ويجب إلا يتم صرفها من المخازن إلا بموجب سندات صرف المواد .

2. **المواد غير المباشرة :** هي المواد التي تصرفها الأقسام لأغراضها العامة ولا تخص أمرا إنتاجيا معينا وهي مثل زيوت التزييت ومواد النظافة لذلك تحمل علي حساب مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة للقسم .

3. **الأجور المباشرة :** هي أجور العمالي الذين يعملون مباشرة علي الأوامر الإنتاجية مثل أجور العمال الذين تكون مهامهم استخدام الآلات لتنفيذ الأوامر الإنتاجية ، وأجور العمال الذين ينقلون الإنتاج من آلة إلي أخرى ، أما أجور العمال الذين يشرفون علي الإنتاج وعمال الصيانة وأجور عمال التنظيف والحراسة فإنها تعتبر أجورا غير مباشرة لأنها تصرف لمصلحة عدة أوامر .

4. **التكاليف الصناعية غير المباشرة :** تشمل كل التكاليف الصناعية التي لا تعتبر مواد وأجور مباشرة وتضمن علي سبيل المثال لا الحصر (المواد الغير مباشرة ، واستهلاك الآلات ومعدات المصنع ، والقوي المحركة ، والتأمين ، والرسوم ، والرخص الخ...) تسجل هذه البنود عند حدوثها وتحمل علي حساب مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة وبعد ذلك يتم تحليلها في دفتر أستاذ مساعد أو في كشوف تحليلية .

5. **أوامر الإنتاج المنتهية :** عندما ينتهي تصنيع الأمر الإنتاجي يتم تحويل تكلفته من حساب الإنتاج تحت التشغيل إلي حساب تكلفة البضاعة التامة الصنع إلي إن يتم التصرف به أما

¹ / محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي ، مبادئ محاسبة التكاليف ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 63 - 64 .

بتسليم البضاعة إلي العملاء أو بتخزينها إلي مخازن المنشأة لاستخدامها في إنتاج منتجات أخرى أو بيعها في السوق وهنا علي المحاسب قبل أن يقوم بأفقال بطاقة الأمر المنتهي أن يتأكد من تحميله بكل عناصر التكاليف وخصوصا التكاليف الصناعية غير المباشرة .

6. **تكلفة البضاعة المباعة :** تمثل تكلفة البضاعة المباعة تكلفة أوامر الإنتاج التي تم تسليمها إلي العملاء أو تكلفة الوحدات التي تم بيعها في السوق خلال المدة ويتوقف إثباتها في الدفاتر علي طريقة الجرد التي تتبعها المنشأة ففي حالة استخدام طريق الجرد الدوري فإن تكلفة البضاعة المباعة سوف تحدد فقط في نهاية الفترة عندما يتم الجرد الفعلي للبضاعة التامة الصنع ويتم تحديدها بطرح الإنتاج التام آخر المدة من تكلفة الإنتاج التام المتاح للبيع ، والإنتاج التام المتاح للبيع يمثل تكلفة الإنتاج التام أول المدة زائد تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة الجارية (1).

2/ نظام تكاليف المراحل :

أ . مفهوم ومجالات تطبيق تكاليف المراحل :

يطبق نظام تكاليف المراحل في الصناعات ذات الإنتاج النمطي المستمر والذي يتحقق من خلال عمليات صناعية متصلة ومتتابعة ، ومن أمثلة هذه الصناعة صناعة الغزل والنسيج وصناعة السيارات و الورق وصناعة البلاستيك وصناعة الغلال ، وفي أمثلة هذه الصناعات يتم تقسيم المصنع إلي أقسام إنتاجية يتصدي كل منها إلي إجراء عملية صناعية معينة في سبيل خلق المنتج ، ويعتبر القسم الإنتاجي في هذه الحالة بمثابة مرحلة إنتاجية مميزة (2).

ويري آخر بأنه يستعمل طريقة مراحل التشغيل عندما يكون الإنتاج مستمرا والوحدات الإنتاجية متشابهة ، حيث تجمع التكاليف حسب العمليات وذلك لتشابه الأعمال لكل وحدة إنتاجية ويحدد نصيب الوحدة من عناصر التكاليف وذلك بحصر التكاليف الإنتاجية في المراحل المختلفة للمنتج أو الخدمة خلال الفترة وقسمتها علي عدد الوحدات المنتجة (3).

وهناك آخر أيضا يري بأنه يستخدم نظام تكاليف المراحل في المؤسسات التي يتصف إنتاجها بالنمطية والاستمرار حيث أن الإنتاج يمر من مرحلة إنتاجية إلي أخرى وصولا إلي

¹ / المرجع السابق ، ص ص 68 – 77 .

² / السيد عبد المقصود محمد ديبان ، ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مرجع سبق ذكره ، ص 214 .

³ / إبراهيم السباعي ، نظم محاسبة التكاليف ، (القاهرة : دن ، 2001م) ، ص 69 .

الإنتاج النهائي فبعد إضافة عناصر التكاليف لكل مرحلة إنتاجية وحسب مقدار إنتاجها لتلك العناصر إجراء عمليات التشغيل فيها سيتم الإنتاج النهائي في المرحلة الأولى الذي يحول إلي المرحلة الثانية والذي يعتبر مواد خام للمرحلة الثانية وبعد إجراء عمليات التشغيل في المرحلة الثانية سيصبح إنتاج تام هذه المرحلة ويحول إلي المرحلة الأخرى وهكذا وصولاً إلي مخازن الإنتاج التام ويحول إلي المرحلة الأخرى وهكذا وصولاً إلي مخازن الإنتاج التام (1).

وتعتبر كل مرحلة من مراحل الإنتاج وحدة محاسبية مستقلة بحد ذاتها حيث تحمل بعناصر المواد المباشرة والمصاريف الصناعية غير المباشرة (2).

يلاحظ الباحث بأن جميع هذه التعاريف تجاهلت المراكز غير الإنتاجية (الخدمية) مثل مركز الإدارة ومراكز ورش الصيانة، وهي تعتبر مراكز غير مباشرة ولكنها تؤثر في قياس تكلفة الوحدة الواحدة.

ب . أنواع المراحل الإنتاجية :

أن المراحل التي يمر بها الإنتاج تختلف من مؤسسة إلي أخرى باختلاف طبيعة الإنتاج ولكن بشكل عام هناك ثلاثة أنواع للمراحل الإنتاجية .

1. المراحل المتتالية :

في هذا النظام تتابع مراحل التشغيل وناتج كل مرحلة سابقة هو مدخل للمراحل الحالية وهكذا حتى الوصول إلي المرحلة الأخيرة مثل صناعة الاسمنت وصناعة الغزل والنسيج ، ففي مثل هذا المسار تبدأ العملية الصناعية للغزل والنسيج مثلاً بالمرحلة الأولى وهي مرحلة الغزل وما يتم تصنيعه واستيفاء متطلباته من هذه تلك المرحلة يتم تحويله إلي المرحلة التالية مرحلة النسيج ، أما الوحدات التي لم تستوف احتياجاتها من مرحلة الغزل فتظل وحدات تحت التشغيل في تلك المرحلة أما الوحدات التي يتم تحويلها من مرحلة الغزل فتعتبر مادة أولية في مرحلة النسيج وهكذا حتى المرحلة الأخيرة .

2. المراحل المتوازية :

يكون هذا النوع من المراحل في المؤسسات التي تقوم بإنتاج أكثر من منتج في نفس الوقت وكل منتج مستقل في مرحله المخصصة ، حيث يمر كل منتج أو مجموعة منتجات علي

¹ / يحي التكريتي إسماعيل ، محاسبة التكاليف من النظرية إلي التطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص 211 .
² / احمد حامد حجاج ، محمد هاشم البدوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 48 .

عدد معين من المراحل ، بينما يمر منتج أو مجموعة منتجات بعدد آخر من المراحل ، بشرط أن تتم هذه العملية في نفس الوقت فمثلا يمر المنتج (أ) علي المرحلة (1 ، 2 ، 3) والمنتج (ب) علي المراحل (4 ، 5 ، 6) فيعتبر هذا الأسلوب شائعا في المنتجات الغذائية .

3. المراحل المتداخلة :

نجدها في المؤسسات التي يشترك إنتاجها في أكثر من مرحلة ومن ثم يصل إلي نقطة حيث يفصل كل منتج عن الآخر ويذهب كل منها إلي المرحلة الخاصة به ومن أمثلة ذلك نجد الصناعات الكيماوية⁽¹⁾.

ج . السمات الرئيسية لنظام تكاليف المراحل :

1. يتم إعداد تقارير تكلفة الإنتاج علي أساس تجميع وتلخيص وقياس التكاليف علي مستوي الإنتاج في مجموعة وعلي مستوي وحدة المنتج .
2. يتم تحميل التكاليف علي حسابات الإنتاج تحت التشغيل علي مستوي كل مرحلة ويطلق علي هذه الحسابات اصطلاح حسابات المراحل .
3. يتم حصر وحدات المنتج والتقارير عنها علي مستوي كل مرحلة علي حدة .
4. يتم قياس متوسط تكلفة الوحدة في كل مرحلة من خلال قسمة تكلفة الإنتاج في هذه المرحلة علي عدد الوحدات التامة المعدلة لتلك الوحدات .
5. يتم حصر تكلفة الوحدات التالفة وبقية عناصر تكاليف خسائر التشغيل وتحميلها علي الوحدات التامة أو اعتبارها خسارة وفقا لتقييمها وذلك علي مستوي كل مرحلة علي حدة ، يتم قياس تكلفة الوحدات التامة في كل مرحلة وتحويلها إلي المرحلة التالية أو إلي مخزون قطع الأجزاء المصنعة وفقا لطبيعة الصناعة ويحقق ذلك إمكانية قياس تكلفة إنتاج الوحدة التامة عند المرحلة النهائية⁽²⁾.

د . خصائص نظام تكاليف المراحل :

تتمثل خصائص نظام تكاليف المراحل في الآتي :

1. يكون إنتاج الصناعة وعملياتها الإنتاجية أو جزء منها متصلا .

¹ / يحي التكريتي إسماعيل ، محاسبة التكاليف من النرية إلي التطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص213 .
² / السيد عبد المقصود محمد ديبان ، ناصر نور الدين عبد اللطيف ، في مبادئ التكاليف ، مرجع سبق ذكره ، ص 221 .

2. تكون وحدات الإنتاج متجانسة ولا يمكن التمييز بينها من حيث الحجم أو الشكل أو الخصائص أو درجة الجودة .
3. إمكانية فصل العمليات الإنتاجية التي يمر عليها المنتج أو المنتجات إلى مراحل مستقلة .
4. تلخيص وتجميع التكاليف لكل مرحلة بهدف تحديد إجمالي التكاليف وتكلفة الوحدة المنتجة

هـ . حسابات التكاليف في صناعة المراحل :

تتشابه حسابات التكاليف في صناعة المراحل مع حسابات التكاليف في صناعة الأوامر بدرجة كبيرة وهي تحتوي علي الحسابات الآتية :

1. **المواد المباشرة :** يتم صرف المواد المباشرة من المخازن بموجب إذن صرف مواد ويحتوي هذا الأذن علي حقول تبين الكمية التي يتم صرفها والجهة أو المرحلة المستفيدة ، وبعد صرف المواد يتم إرسال نسخة من إذن الصرف إلي محاسب التكاليف ليقوم بتسعير المواد المصروفة وتحميل تكلفتها علي المرحلة المستفيدة .
2. **الأجور المباشرة :** يتم تحميل المرحلة بتكاليف أجور العاملين فيها سواء كانوا يعملون علي الإنتاج بصورة مباشرة أو غير مباشرة ، وهذا يعني أنه ليس من الضروري القيام بمسك بطاقات وقت العمل لتتبع الأعمال التي يقوم بها العمال كما هو الحال في صناعة الأوامر الإنتاجية حيث يتم حصر دوام العمال عن طريق التوقيع علي سجلات الحضور والانصراف أو بطاقات الدوام ، ولتسهيل تحميل الأجور المباشرة يجب أعداد أجور كل مرحلة علي حدة .
3. **التكاليف الصناعية غير المباشرة :** يتم تقسيم التكاليف الصناعية غير المباشرة في تكاليف المراحل إلي مجموعتين الأولى ، وتشمل العناصر التي تعتبر مباشرة علي المرحلة مثل استهلاك آلاتها ومعداتنا والمواد والمهمات المصروفة خصيصا للمرحلة ، وتضم المجموعة الثانية عناصر التكاليف التي تصرف بهدف خدمة أكثر من مرحلة إنتاجية مثل أيجار المباني التي تقع فيها المراحل وتكاليف تشغيل قسم الصيانة ولإغراض حساب متوسط تكلفة الوحدة يجب أن يتم توزيع التكاليف الأخيرة علي المراحل المختلفة⁽¹⁾.

¹ / محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 100 – 105 .

و . أوجه الشبه والاختلاف بين نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل :

1. أوجه الشبه :

- أ. يهدف كلا النظامين إلي تحديد تكلفة الإنتاج وتزويد الإدارة بما تحتاجه من بيانات .
- ب. يستخدم كلا النظامين نفس حسابات التكاليف الأساسية مثل مراقبة المواد ، بضاعة تحت التشغيل .
- ج. أن عملية تدفق التكلفة خلال حسابات التكاليف في كلا النظامين تأخذ نفس الاتجاه (1).

2. أوجه الاختلاف :

- أ. الإنتاج متماثل وذو مواصفات نمطية ويصعب التمييز بين وحدة وأخري في تكاليف المراحل ، أما في نظام تكاليف الأوامر فنجد الإنتاج متنوع وذو مواصفات يطلبها العملاء وكل أمر يختلف عن الآخر .
- ب. الإنتاج مستمر ويتميز بمزايا الإنتاج الواسع ويتم وفقا لجدول زمني وتختفي شخصية الوحدات في نظام تكاليف المراحل ، أما في نظام تكاليف الأوامر فنجد الإنتاج في ضوء عمل طلبية مستقلة عن غيرها وشخصية الأمر مستقلة وقائمة بذاتها وتمثل وحدة التكلفة.
- ج. الإنتاج يكون علي وتيرة واحدة خلال الفترة في نظام تكاليف المراحل ، أما في نظام تكاليف الأوامر فيخضع الإنتاج لظروف الطلبات التي يرتبط بها خلال الفترة .
- د. الإنتاج في العادة يكون للتخزين ثم التوزيع ويخضع لعوامل العرض والطلب والإنتاج يسبق التصديق ، أما في نظام تكاليف الأوامر نجد الإنتاج يتم بناء علي طلبيات محددة من قبل الزبائن وليس بغرض التخزين إلي أي إن التصديق يسبق الإنتاج .
- هـ. يتم تحديد تكلفة الوحدات المنتجة في نهاية الفترة التكاليفية المتفق عليها في نظام تكاليف المراحل ، أما في نظام تكاليف الأوامر فانه يتم التوصل إلي تكلفة الأمر بعد تحميله لنصيبه من التكاليف .
- ز. يتطلب تحديد مستوي الإتمام للإنتاج غير التام عند تقييمه في نهاية الفترة في نظام تكاليف المراحل ، أما في نظام تكاليف الأوامر يتم التوصل إلي رصيد الإنتاج.
- ح. تقدم التقارير إلي الإدارة عن نشاط المرحلة عند أنتها الفترة التكاليفية ، تقدم التقارير عند الانتهاء من كل أمر إنتاجي علي حدة (2).

¹ / أبو شنف شادي صبحي ، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف الشركات الصناعية ، (غزة : مذكرة غير منشورة مقدمة ، 2008 م) ، ص 51.

² / يحي التكريتي إسماعيل ، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة ، (عمان : دار حامد للنشر والتوزيع ، 2006 م) ، ص ص 70 – 71 .

تتفرع عدة طرق من نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل نذكر منها

1. طريقة تكلفة الوحدة المنتجة : تتطلب تحديد تكلفة الوحدات المنتجة بإتباع الخطوات التالية :

أ. حصر جميع المنتجات والتعرف علي طبيعتها ومواصفاتها .
ب. دراسة أنواع وتسلسل العمليات الصناعية اللازمة لإنتاج هذه المنتجات وتحديد مراكز التشغيل .

ج. تجميع البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من واقع المستندات والإشعارات المتعلقة بتكاليف استخدام المواد وتكاليف العمالة ، وتكاليف شراء أو إنتاج الخدمات اللازمة لأوجه النشاط .

د. تحليل عناصر التكاليف والعمل علي تحميلها للوحدات المنتجة سواء كانت سلع أو خدمات نهائية ، ويساعد تحديد تكلفة الوحدة في :

1. تحديد سعر البيع في الأوقات العادية وفي أوقات الكساد

2. تحديد السعر المناسب للدخول في المناقصات .

3. تحديد تكلفة الإنتاج التام وغير التام (المخزون) في نهاية الفترة .

4. تحديد نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة في نهاية الفترة .

2. طريقة التكلفة العملية : تستخدم في الحالات التي يمر فيها الإنتاج علي عدة عمليات تشغيل متتابعة وبصفة مستمرة بكميات كبيرة في وقت واحد وفي هذه الحالة يصعب تسجيل الإنتاج علي شكل مجموعات .

3. طريقة تكاليف المجموعة : تفريع لتكاليف الأوامر ولكن بدلا من أن تكون وحدة التكلفة وحدة أو أمر واحد تجمع عدة وحدات أو أوامر بحيث تصبح الوحدة مجموعة من الأوامر .

4. طريقة التكاليف المتعددة : تعتبر هذه الطريقة امتداد لطريقة تكلفة الأوامر و غالبا ما تستخدم هذه الطريقة في الصناعات التي تعتمد علي تجميع وتنوع المنتجات وتختلف من حيث النوع والقيمة في الإنتاج .

5. طريقة تكاليف الخدمات : تستخدم في الحالات التي يكون فيها المنتج النهائي للمشروع في صورة خدمات وليس سلعا ملموسة .

6. طريقة تكلفة الوظائف : تقسم المشروع إلي وظائف كأساس لقياس التكلفة .

7. طريقة الوحدات الإدارية : قياس تكلفة الوحدة الإدارية للهيكل التنظيمي للمشروع (1).

ثانيا : أنظمة التكاليف الحديثة :

قصور أنظمة التكاليف التقليدية والذي تعتمد علي تحديد التكلفة أولا ثم السعر ، دون اللجوء إلي تحليل التكلفة وتحليل قيمة العملية والأنشطة المتعددة ، ومع اشتداد المنافسة المحلية العالمية ، وسرعة التقدم التكنولوجي ، تنوع احتياجات العملاء وقصر دورة حياة المنتجات ، مما ترتب عليه ضرورة زيادة قدرة المنشأة علي تصنيع وتصميم منتج ذو تكلفة أقل وجودة عالية ، أصبح من الضروري استخدام مجموعة متكاملة من الأساليب التكنولوجية الحديثة وربطها بالأساليب التكاليفية المستحدثة ، وسوف يتناول الباحث الإطار النظري لبعض هذه الأنظمة .

1/ نظام التكلفة المستهدفة :

أ . مفهوم نظام التكلفة المستهدفة :

تناول العديد من الكتاب مفهوم التكلفة المستهدفة ، ولم يتفقوا علي تعريف محدد لها حيث تباينت المفاهيم التي تعكس وجهات نظر مختلفة ، يستعرض الباحث بعض منها فيما يلي :

عرفت بأنها النشاط الذي يهدف إلي تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة ، مع المحافظة والتأكيد علي مواصفات الجودة والثقة والمتطلبات الأخرى للعملاء ، من خلال فحص كل الأفكار الممكنة لتخفيض التكلفة عند مراحل البحوث والتطوير والتصميم الهندسي والتخطيط للمنتجات الجديدة (2).

يلاحظ الباحث من التعليق السابق قصوره في حصر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة علي المنتجات الجديدة فقط وتجاهل المنتجات القديمة التي يمكن أن يتم إعادة تصميم لها لكي تلبي طلبات العملاء .

كما يري أحد الباحثين أنه ينبغي أن يعاد النظر في نظم التكاليف المستخدمة في المنشأة الصناعية علي النحو الذي يساعد في إنتاج سلعة جديدة تلبي طلب المستهلك النهائي بأقل تكلفة ،

1 / محمد توفيق بليغ ، التكاليف المعيارية ، (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1983 م) ، ص 55 .
2 / أحمد حسين علي حسين ، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، مرجع سبق ذكره ، ص 94 .

كما تعمل علي تخفيض تكاليف السلع المنتجة فعلا عن طريق التخلص من الهدر ، وبناءا" علي ذلك تحتاج تلك المنشآت إلي نظام حديث لإدارة التكلفة يتضمن نظام للتكلفة المستهدفة (1).

وعرفت أيضا بأنها أداة لإدارة التكلفة تستخدم بغرض خفض التكلفة الكلية للمنتج وذلك بتعاون كل من أقسام الإنتاج ، والتطوير ، والتسويق ، والمحاسبة (2).

يلحظ الباحث من التعريفين السابقين قصورهما في حصر دور التكلفة المستهدفة علي تخفيض التكلفة إلي أدني حد وتجاهل الاهتمام بجودة ومواصفات المنتج .

كما عرفها آخر بأنها نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد علي سعر البيع كمرشد أساسي ، يأخذ في اعتباره متطلبات ورغبات العميل ، ويركز علي تصميم وإعادة تصميم المنتج ، ويتطلب فريق عمل متكامل يضم كافة التخصصات ، يبدأ بإدارة التكلفة في المراحل الأولية لتطوير المنتج خلال دورة حياته ، وتمثل أنشطة سلسلة القيمة جزءا هاما من النظام (3).

يري الباحث بأن التعريف السابق يعتبر الأشمل وذلك لتمييزه بتغطية النواقص في التعريفات الأخرى المتمثلة في إعادة تصميم المنتجات القديمة ، والاهتمام بتطوير المنتج خلال دورة حياته ، والعمل علي جودة وتصميم المنتج حتى يلبي رغبات وطلبات العملاء .

عرفها البعض بأنها طريقة لتخطيط التكلفة تركز علي المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميزة أو الخاصة ودورة الحياة القصيرة نسبيا وطريقة التكلفة المستخدمة تستخدم في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج أي مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج (4).

عرف معيار " التكلفة المستهدفة " أحد معايير المحاسبة الإدارية الصادرة عن جمعية المحاسبين الإداريين الكندية ، التكلفة المستهدفة بأنها أحد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة التي تستخدم معلومات التكلفة المتوقعة أو المقدرة أثناء مراحل تصميم المنتج والعمليات

¹ / احمد ضياء محمد خميس ، دور نظم التكاليف المستهدفة والنظم المعاونة في تخفيض تكاليف المنشآت الصناعية ، (بنها : مجلة الدراسات والبحوث العلمية ، كلية التجارة ببها ، السنة الرابعة عشر ، العدد الثاني ، 1994 م) ، ص 335 .

² / Sakuria Michiharu , Target Costing and How to use it , Journal of Cost Management , Sumner , (1989) , p p 40 – 41 .

³ / حمد سعيد محمد جنيدى ، إطار مفاهيمي لزيادة فعالية نظام التكاليف المستهدفة ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية المجلد الثاني ، العدد الثالث ، 2001 م) ، ص 315 .

⁴ / محمد الفيومي محمد ، وآخرون ، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ، مرجع سبق ذكره ، ص 43 .

لتخفيض تكاليف دورة حياة المنتج أضاف المعيار إن التكلفة المستهدفة تعد أداة للرقابة والتخطيط الشامل التي تركز علي السوق وموجهة إلي مرحلة التصميم (1).

يلاحظ الباحث من التعريفين السابقين قصورهما في تطبيق التكلفة المستهدفة علي المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميزة أو الخاصة فقط ، وعلي دورة الحياة القصيرة نسبيا للمنتج ، وركز علي تطبيقها في المرحلة الأولى فقط من دورة حياة المنتج ، ولم يتطرق للمنتجات الفرعية التي يمكن أن تجري عليها عمليات إعادة تصميم لكي تناسب طلبات العملاء .

ب . أهداف نظام التكلفة المستهدفة :

تهدف التكلفة المستهدفة إلي الأتي :

1. حصر التصميم وعمليات الإنتاج في حدود تكلفة محددة مسبقا بناء علي معطيات السوق ، وإتاحة الفرصة للحصول علي وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير وفقا للمنافسة ، ليس وفقا للتكلفة .
2. العمل علي خفض التكلفة في مرحلتي التخطيط وتصميم المنتج باعتبارها ممثلة لا علي تكلفة في دورة حياة المنتج ، وكذلك العمل علي تحقيق دعم القدرة التنافسية للمنظمة كأحد من أهم الأهداف الإستراتيجية (2).
3. يدعم روح الفريق في تحقيق النتائج المرجوة وذلك من خلال إيجاد نوعا من التعاون بين أعضاء سلسلة القيمة المتكاملة في تحقيق التحسين والتطوير والابتكار والإبداع المستمر ، وأيضا يعمل علي إشباع رغبات واحتياجات العملاء من زوايا السعر والتكلفة والجودة وتقديم المنتجات الجديدة في توقيت ملائم (3).
4. إحداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر وذلك لأنه عند أنتاج منتج جديد باستخدام التكاليف المستهدفة ، يتم تحديد تكلفة ذلك المنتج عن طريق طرح الأرباح المطلوبة من السعر الذي سوف يتم البيع به والمحدد علي أساس ظروف السوق وإمكانيات المشروع المتاحة (4).

¹ / عبد الحميد عبد العزيز علي ، إطار مقترح للتسعير المستهدف والتكلفة المستهدفة باستخدام تحليل الحساسية ونظم الخبرة الضبابية ، (عين شمس : جامعة عين شمس ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثاني ، الجزء الأول) ، ص 187 .

² / ميساء محمود محمد راجحان ، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات ، دراسة ميدانية علي المشروعات الصناعية في مدينة جدة (جدة : جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الاقتصاد والإدارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2002 م) ، ص 32 .

³ / محمد عبد الفتاح العشماوي ، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث ، (عمان : المكتبة الوطنية ، الطبعة الأولى ، 2011 م) ، ص 335 .

⁴ / ميساء محمود محمد راجحان ، مرجع سابق ، ص 40 .

5. العمل علي حفز الموظفين في المنشأة للوصول إلي الربح المستهدف وذلك من خلال تصميم العمل بأسلوب التكلفة المستهدفة في كافة أطراف المنشأة (1).

ج . خصائص التكلفة المستهدفة :

يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بالعديد من الخصائص أهمها ما يلي :

1. تناسب التكلفة المستهدفة المنتجات التي تتصف بقصر دورة حياتها أكثر من المنتجات التي لها دورة حياة طويلة ، وذلك لسهولة تحديد تكاليف المدخلات بدقة في الأجل القصير وسرعة التعرف علي ردود فعل العملاء تجاه المنتج الجديد .
2. يهتم أسلوب التكلفة المستهدفة بمؤشرات الأداء غير المالي ، مثل تحديد المواصفات التي توافق رغبات العملاء ، تحديد سعر البيع الذي يحقق الحصة السوقية المستهدفة ، توفير رؤية منهجية جديدة في التسعير ، دراسة وتحليل بدائل تصميم المنتجات ، الاهتمام بدورة حياة المنتج (2).
3. التكلفة المحددة مقدما في مرحلة تصميم وتطوير المنتج ، وبهذه الخاصية يجب أن تقوم المنظمة بتعديل هيكل المنتج وصولاً للتصميم الذي يكون في حدود التكلفة المستهدفة التي تصبح معيار تكلفة يمكن من خلاله تحديد مجالات انحرافات الأداء الفعلي لإحداث خفض حقيقي في التكلفة (3).
4. تطبيق التكلفة المستهدفة يكون في مرحلة التطوير والتصميم ، وهي تختلف عن نظم مراقبة التكاليف المعيارية التي يتم تطبيقها في مرحلة الإنتاج (4).

د . مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة :

إن أهم ما يميز أسلوب التكلفة المستهدفة ما يلي :

1. أسلوب التكلفة المستهدفة يزود الإدارة بالتقنيات التحليلية لتطوير منتج أو خدمة جديدة، بغرض تحقيق الأهداف الإستراتيجية المتعلقة بالمنافسة وتعظيم الإرباح .

¹ / محمود حسن قاقيش ، إيهاب يوسف طواليه ، مدي تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة لدي الفنادق الأردنية المصنفة 5 نجوم ، المؤتمر الثاني للعلوم المالية والمحاسبية حول مدي مساهمة العلوم المالية والمحاسبية في التعامل مع الأزمات المالية العالمية ، (الأردن :جامعة أربد ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، قسم المحاسبة وقسم العلوم المالية والمصرفية ، 28 – 29 أبريل 2010 م) ، ص 640 .

² / غسان فلاح المطارنة ، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العامة الأردنية ، (دمشق : مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد الرابع والعشرون ، العدد الثاني ، 2008 م) ، ص 290 .

³ / محمد عبد الفتاح العشماوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 31 .

⁴ / فاروق جمعة عبد العال ، المدخل المتكامل لتخفيض الكلفة ورقابة الجودة لزيادة السوق التنافسي في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة ، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد الثاني ، 2001 م) ، ص 95 .

2. إنتاج المنتج وفقاً لرغبة الزبون، يحقق الوظيفة والتكلفة وسرعة التسليم .
3. يسهل تخصيص وإدارة أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال مراحل دورة حياة المنتجات أو الخدمات الجديدة .
4. يزود أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال التحليل التقني جهود تقليل التكلفة .
5. جودة بيانات التكلفة تكون متوافقة مع تجاوب تفاصيل المراحل المختلفة، ويستفيد النظام من أسلوب التكلفة على أساس النشاط .
6. يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بالبساطة والسهولة ويتفادى كثير من التعقيدات الخاصة بتخصيص التكلفة⁽¹⁾.

هـ . عيوب أسلوب التكلفة المستهدفة :

على الرغم من أهمية التكلفة المستهدفة إلا أن هناك عيوب ونقاط ضعف يكمن تناول بعضها كما يلي :

1. يفرض هذا الأسلوب ضغط كبير على العمال ، حيث إن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل .
2. يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي لها ، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة
3. الفرضيات التي تنبني عليها التكلفة المستهدفة والتي تتضمن مثلاً المنافسين المستقبليين ، حيث أنه يمكن تواجه المؤسسة منافسين جدد في المستقبل إضافة إلى المنافسين الحاليين ، وتتعلق الفرضية الثانية بالتطورات التكنولوجية المستقبلية ، فمن غير الممكن أن تتنبأ المؤسسة بالتطورات التكنولوجية الجديدة المستقبلية ، أما الفرضية الثالثة فتتعلق بتفضيلات العملاء المستقبلية إذ يجب التنبؤ ، وبما إن التكلفة المستهدفة قائمة على فرضيات فهذا يعني أنها ليست قياسات دقيقة وإنما هي عبارة عن أفضل تقدير في ظل هذه الفرضيات التي تقوم عليها⁽²⁾.

¹ / Mahdi Naqdi Bahar Conceptual Framework For Launching And Implementing Target Costing In Automotive Industry", International Journal Of Research In IT&Managemet , Vol 2, Issue 6, 2012 (P23
² / رضية عطوي ، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف ، (الجزائر : جامعة الحاج الخضر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2008 م) . ص 54 .

و . الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة :

تواجه عملية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة العديد من الصعوبات ينبغي علي الإدارة وضعها في الاعتبار وأهمها ما يلي :

1. الصراع التنظيمي ، حيث أن اختلاف الأهداف التي يسعى إلي تحقيقها كل قسم قد تؤدي إلي صعوبة نجاح منهج التكلفة المستهدفة ما يلم يتم التنسيق بين هذه الأهداف .
2. يتطلب أسلوب التكلفة العديد من التغييرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة .
3. يحتاج تطبيق هذا الأسلوب إلي تكاليف لتطوير تجربة المنتج وهي تكاليف اختيارية ، ولهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد التكلفة المستهدفة لان علاقة المدخلات بالمخرجات في هذه التكاليف غير واضحة .
4. إن التكلفة المستهدفة فنا" أكثر من علما ، وبالتالي علي المنشأة التعلم من التجارب والخبرة السابقة حتى لا يتم تحديد تكلفة مستهدفة يصعب الوصول إليها فيشعر العاملون بالإحباط⁽¹⁾.

ز . أوجه الاختلاف بين أسلوب التكلفة المستهدفة والأسلوب التقليدي :

هنالك اختلافات كبيرة بين أسلوب التكلفة المستهدفة والمدخل التقليدي ومن أهم هذه الاختلافات ما يلي :

1. يصمم المنتج ثم تحدد تكلفته وفقا للمدخل التقليدي ، توضع التكلفة المستهدفة أولا ثم بعد ذلك يصمم المنتج كي يحقق التكلفة المستهدفة .
2. وجود بعد الاختلافات البارزة في طريقة القيام ببحوث السوق ، ففي التكلفة المستهدفة ينفق كثير من الوقت في تحديد خصائص المنتج وتصميمه .
3. في عملية تنفيذ التكلفة المستهدفة تشكل فرق العمل سلسلة القيمة من أفراد داخل المنشأة يمثلون المصممين والمهندسين والمحاسبين ، ومن خارجها يمثلون الزبائن والموزعين⁽²⁾.

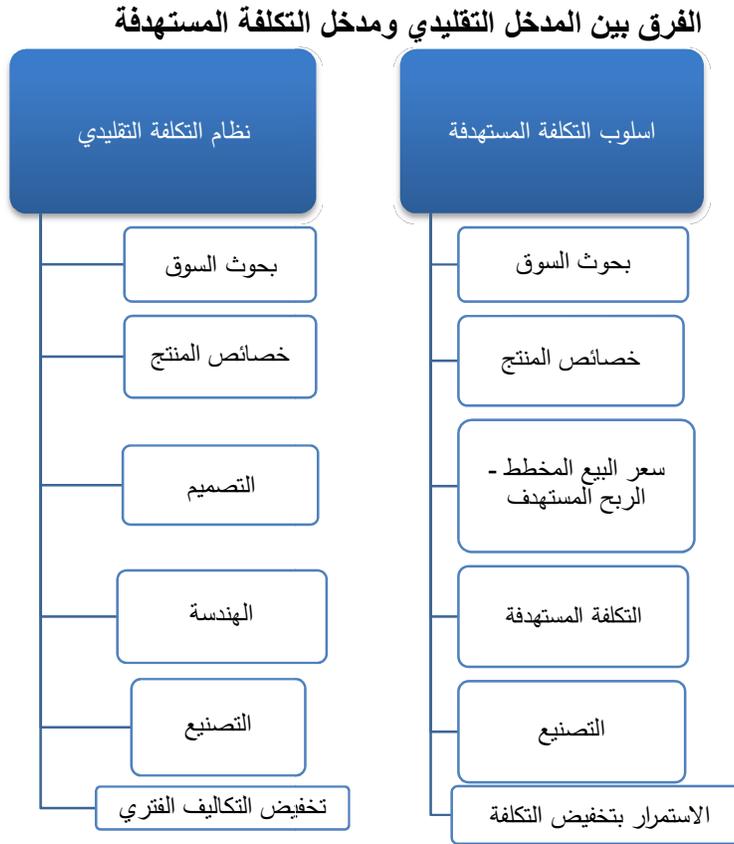
¹ / علي عدنان أبو عودة ، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية ، (غزة : الجامعة الإسلامية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2010 م) ، ص 62 .
² / حيدر علي المسعودي ، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا ، (عمان : دار اليازودي للنشر والتوزيع ، 2010 م) ، ص ص 146 – 147 .

في حين يري كاتب آخر أنه رغم الاختلاف بين التكلفة المستهدفة والمدخل التقليدي ، إلا أنه لا يمكن أن تعد التكلفة المستهدفة بنجاح دون دعم مؤثر من قبل التكاليف المعيارية أو الموازنات التخطيطية (1).

ويـري أيضاً آخر أن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لا يعني إلغاء مدخل التكاليف المعيارية بل إن مدخل التكلفة المستهدفة يعتبر تـطـويراً للتكاليف المعيارية، فهما مدخلان يتكاملان لتحقيق هدف معين وهو رقابة وخفض التكلفة وتحقيق القدرة على التنافس والتحسين المستمر (2).

فيما يلي يستعرض الباحث مقارنة بين الأسلوب التقليدي وأسلوب التكلفة المستهدفة من خلال شكل رقم (1/2/1) وذلك علي النحو التالي :

شكل رقم (1/2/1)



المصدر: د. حيدر علي المسعودي ، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا ، (عمان : دار البيازوردي للنشر والتوزيع ، 2010 م) ، ص 148 .

¹ / مكرم عبد المسيح باسيلي ، المحاسبة الإدارية الأصالة والمعاصرة ، (القاهرة : المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ، 2007 م) ، ص 211 .
² / محمد عبد السلام حمودة عبد الفتاح، دور مدخل التكلفة المستهدفة في تطوير أساليب قياس تكلفة الإنتاج الصناعي، (أم درمان : جامعة أم درمان الإسلامية ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، معهد بحوث ودراسات العالم الاسلامي ، 2011 م) ، ص 125 .

يلاحظ الباحث من خلال الشكل رقم (1/2/1) بأن أسلوب التكلفة المستهدفة والمدخل التقليدي يتفقان كليهما في إجراء بحوث السوق أولاً ثم يقومان بتحديد خصائص المنتج ، ويختلفان في أن المدخل التقليدي يدخل بصورة مباشرة في عملية تصميم المنتج والتصنيع والعمليات الهندسية ويعمل علي تخفيض التكلفة بعد كل فترة محاسبية ، أما نظام التكلفة المستهدفة فيعمل علي تحديد السعر أولاً والتكلفة المستهدفة ثم يدخل في مجال التصنيع ، ويتم تخفيض التكلفة بصورة مستمرة .

2/ نظام التكلفة علي أساس النشاط :

أ . مفهوم أسلوب التكلفة علي أساس النشاط :

أسلوب التكاليف علي أساس النشاط هو أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ، ظهرت كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال ، وهو نظام يسعي إلي تحقيق مستوي متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتمادا علي العديد من مسببات التكلفة ، وذلك تمهيدا لتوزيعها علي المنتجات حسب استهلاكها في هذه الأنشطة ، وتستند فلسفة هذا النظام إلي استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة ، حيث الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة ، في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة ، ومن ثم يجب أن ننسب التكاليف إلي أنشطة معينة ، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة إلي المنتجات التي توجد الطلب علي موارد هذه الأنشطة (1).

تناول العديد من الكتاب تعريف أسلوب التكاليف علي أساس الأنشطة بمدخل وطرق مختلفة يتناول الباحث بعضها كما يلي :

يعرف علي أنه طريق لقياس تكلفة وأداء الأنشطة وأهداف التكلفة (وحدات الإنتاج) ، وهي تحمل التكلفة علي الأنشطة اعتمادا علي استخدامها للموارد ، وتحمل التكلفة علي أهداف التكلفة اعتمادا علي استخدامها للأنشطة ، وتحدد محاسبة تكلفة النشاط العلاقة السببية بين مسببات التكلفة والأنشطة (2).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق قصوره في عدم إبراز أهمية الفصل بين الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج وتلك التي لا تضيف قيمة .

¹ / هاشم احمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2000) ، ص 21 .
² / علي محمود فهمي ، الاتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، (القاهرة : دن ، ط 2 ، 2012 م) ، ص 68 .

أن أغراض وأسلوب التكلفة علي أساس النشاط فهم سلوك جميع عناصر التكاليف داخل المنظمة ، وربط تكاليف التشغيل والتكاليف الإضافية (العامة) بطريقة تمكن الإدارة من تحديد العوامل المتسببة في النفقة ومن ثم يمكن من إدارة تلك التكاليف بطريقة فعالة تؤدي إلي المحافظة علي قيمة المنشأة و زيادتها (1).

وقد عرف البعض نظام التكاليف علي أساس النشاط انه طريقة تقود إلي تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز علي الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أو تكلفة الموارد علي الأنشطة التي استفادت منها ، ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة علي المنتجات وفقا لمعدل استفادتها من الأنشطة (2).

يري الباحث بأن التعريفين السابقين يعتبران الأشمل وذلك لتغطيتهما نواقص التعريفات الأخرى المتمثلة في التعرف علي مسببات التكلفة والحد منها ، وأهمية التفرقة بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تحمل علي الأنشطة . كذلك يعرف أحد الباحثين أن نظام التكاليف علي أساس النشاط ما هو إلا محاولة لتطوير أو تحسين نظام محاسبة التكاليف التقليدية بهدف الوصول إلي أرقام تكلفة أكثر دقة من التي يتم التوصل إليها بواسطة نظام محاسبة التكاليف التقليدية (3).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق قصوره في حصر دور محاسبة تكاليف الأنشطة علي الوصول إلي أرقام تكلفة أكثر دقة فقط .

كما يعرف بأنه طريقة تقود إلي تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز علي الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أو تكلفة الموارد علي الأنشطة التي استفادت منها ، ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة علي المنتجات وفقا لمعدل استفادة الأنشطة (4).

¹ / جولي مابولي ، ترجمة احمد محمد زامل ، تحديد التكلفة علي أساس النشاط في المؤسسات المالية ، (الرياض : معهد الإدارة العامة ، 2004 م) ، ص 9 .

² / إسماعيل حجازي ، معالم سعاد ، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة ، (عمان : دار أسامة للنشر والتوزيع ، 2013 م) ، ص 99 .
³ / خالد محمد أحمد عبد الله ، أثر تطبيق التكاليف علي أساس النشاط علي تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في المنشآت الصناعية ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007م) ، ص 89 .

⁴ / خالد محمد أحمد عبد الله ، فتح الرحمن الحسن منصور ، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقا للنشاط كادوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، مجلة العلوم الاقتصادية ، يناير ، 2015 م) ، ص

يلاحظ الباحث من التعريف السابق قصوره في عدم الاهتمام بمسببات التكلفة للحد منها .

ب . أهداف أسلوب التكلفة علي أساس النشاط :

يسعي أسلوب التكلفة علي أساس النشاط إلي تحقيق الأهداف التالية :

1. معالجة أوجه القصور في الطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية الغير مباشرة والعمل علي تطوير مجالات توزيع وتخصيص الموارد المتاحة .
2. تحديد مسببات التكلفة وذلك بغرض ربط التكاليف بالمنتج أو الخدمة .
3. تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة (1).
4. يساعد أسلوب التكلفة علي أساس النشاط إدارة الشركة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل علي تقليل أو تخفيض تكاليف مثل تلك
5. استكمال تأمين مصداقية وموضوعية معلومات التكاليف عن طريق عدالة تحميل وامتصاص التكاليف من قبل الوحدات المنتجة طبقا لمسببات حدوث التكاليف (2).
6. تسهيل إجراء الرقابة علي اقتناء واستخدام الموارد المتاحة بما يساعد في إجراء الخفض الحقيقي لعناصر التكاليف المختلفة في رحلة استنفادها (3).

ج. مقومات أسلوب التكلفة علي أساس النشاط :

يتمثل أهم مقومين يقوم عليهم أسلوب التكلفة علي أساس النشاط في الآتي :

1. الموارد :

وتمثل العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء النشاط ، وتعتبر أيضا مصدر للتكلفة التي تحدث عن استخدام هذه الموارد ، فهي تعبر عن عوامل الإنتاج التي يتم استخدامها بواسطة النشاط لتوليد مخرجات النظام ، وتتضمن الموارد ، المواد ، العنصر البشري ، التكنولوجيا ، التسهيلات أو الخدمات الأخرى المستخدمة في دعم النشاط والتي تشمل الموارد أو الخدمات المشتراة من خارج المنظمة ، مثل الإعلان ، الخدمات المحاسبية أو القانونية (4).

¹ / إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة ، (عمان : دار حامد للنشر ، 2007 م) ، ص 163 .
² / كمال النقيب ، نظام التكاليف علي أساس الأنشطة وفق التطورات الحديثة في الإنتاج في ظل المعرفة المعلوماتية ، (فلاديفيا : المؤتمر السنوي بعنوان فرص التنمية المستقبلية في الوطن العربي المعرفة المعلوماتية والإدارة الالكترونية ، جامعة فلاديفيا كلية العلوم الإدارية والمالية ، أبريل 2002 م) ص 22 .

³ / محمد عبد الفتاح العشاوي ، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث ، مرجع سابق ، ص ص 286 – 287 .
⁴ / رضا إبراهيم صالح ، مرجع سابق ، ص 67 .

2. الأنشطة :

يعرف النشاط علي انه حدث أو عملية تسببت في نشأة أو إيجاد تكاليف في المنشأة مثل إعداد الآلات ، طلبات الشراء ، فحص الجودة ، الصيانة ، مناولة المواد ، الشحن ، استلام المواد ، استهلاك القوي المحركة ، إصلاح الإنتاج المعيب وغير ذلك من الأنشطة التي تستهلك مجموعة من الموارد للقيام بالإنتاج (1).

كما يشكل النشاط العمود الفقري لنموذج تكاليف الأنشطة والوحدة الأساسية للبناء والتي يتأسس عليها مخطط الأنشطة فهو الكيان الذي يتم تجميع التكاليف حوله تمهيدا لتحميلها علي المنتجات والأداة المستخدمة في تحقيق فلسفة القياس التي يستند إليها النموذج ، علي هذا الأساس من الطبيعي أن تعتبر الأنشطة الركيزة الأساسية التي يستند إليها في تحقيق دقة القياس ، وبالتالي تدعيم منفعة القرار ، وتعرف الأنشطة بأنها تجميع الأعمال والمهام التي يمكن أن تتكامل لانجاز عمل معين (2).

د . مسببات أو محركات التكلفة :

محركات أو مسببات التكلفة هي عامل مؤثر في تحقيق مستويات مختلفة من التشغيل وهي حدث أو عملية أو خاصية أو نشاط يستهلك الموارد وينتج عنه تكلفة ، فهناك علاقة سبب وأثر بين محرك التكلفة والتكلفة نفسها ، وهي تمثل مقياس يعكس السبب الجوهرية في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء تكلفة ، كما أنها تمثل مقياس يعكس الأسباب الأساسية في تكوين عناصر التكلفة داخل كل نشاط ، تعبر عن معدل تحميل الموارد والتكاليف المستهلكة من قبل الأنشطة (ساعات العمل المباشر أو ساعات دوران الآلة) عدد مرات تحضير الآلات ومرات الشحن (3).

ويقصد بمسبب أو محرك التكلفة العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة ، ويمثل في العادة السبب الأساسي لمستوى أو حجم النشاط ، وتحليل مسببات التكلفة يحدد سبب حدوثها ، ولإغراض قياس تكلفة المنتجات يجب التمييز بين مسببات التكلفة للمرحلة الأولى في دورة تحميل التكاليف والخاصة بتخصيص الموارد علي الأنشطة وهي تمثل مسببات لاستخدام

¹ / عبد الفتاح محمد عبد الفتاح ، محاسبة التكاليف ، القياس ، الرقابة ، إتخاذ القرار ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2012 م) ص 70 .
² / عصمت سيد أحمد عاشور ، نحو اكتمال الإطار الفكري لنموذج قياس تكاليف الأنشطة ، نموذج مفاهيمي مقترح لمخطط الأنشطة ، (عين شمس : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الأول ، 2008 م) ، ص 185 .
³ / مؤيد الفضل ، أهمية محاسبة تكلفة النشاط في تخصيص الموارد في ظل نظرية الوكالة ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، مجلة دراسات العلوم الإدارية ، مجلد 25 ، العدد 2 ، 1998 م) ، ص 283 .

الموارد بواسطة مراكز النشاط ومنها عدد أوامر التشغيل ، أما النوع الثاني وهو مسببات التكلفة للمرحلة الثانية من دورة التحميل وهي تمثل تحميل تكلفة الأنشطة علي المخرجات ويمثل مسبب التكلفة من هذا النوع العامل الأساسي في تكوين مجتمعات التكلفة حيث يكون لكل مجمع تكاليف مسبب واحد (1).

هـ . المسارات :

يعرف المسار على إنه مزيج من الأنشطة يوجد بينهم رابط لتحقيق هدف مشترك يتمثل في المساهمة في إنتاج سلع أو خدمات وتسليمها في النهاية إلى العملاء ، وهو مجموعة من الأحداث مترابطة وتعمل بصورة تكاملية تسعى لتحقيق غرض معين يتمثل في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات .

وتنقسم المسارات إلي النوعين الآتيين :

1. **المسارات الرئيسية :** هي تلك التي تقود مباشرة إلى العميل النهائي فعلى سبيل المثال ، مسار محدد للطلبات ، التوزيع ، إعداد التقارير ، التحصيل وغير ذلك.
2. **المسارات الداعمة :** هي التي تساعد من جهة وبطريقة مباشرة أعمال المسارات الرئيسية فعلى سبيل المثال ، مسار اختيار موظفين جدد (2).

و . مزايا تطبيق أسلوب التكلفة علي أساس النشاط :

يحقق تطبيق هذا الأسلوب عدة مزايا أهمها :

1. يقوم هذا الأسلوب علي فرض أساسي وهو إن المنتجات تستهلك أنشطة والأنشطة تستهلك موارد والتركيز علي الأنشطة والأحداث التي تسبب استهلاك الموارد يمكن أن يؤدي إلي الترشيد في إدارة تكاليف المنشأة .
2. يساعد هذا النظام في تحديد تكاليف المنتجات بدرجة أكبر من الدقة والعدالة عن ذي قبل ، ومدى استهلاكها من موارد المنشأة بالشكل الذي ينعكس أثره تلقائياً في توفير معلومات أفضل ، وأساس لقياس الأداء من السهل استيعابه ، ولاتخاذ القرارات الإدارية الهامة مثل : قرارات تسعير المنتجات ، قرارات شراء أو تصنيع الأجزاء، القرارات الخاصة

¹ / رضا إبراهيم صالح ، مرجع سابق ، ص 72 .

² / محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح ، مرجع سابق ، ص 351 .

بخصم الكمية وتصنيف العملاء حسب ربحيتهم ، وغيرها من القرارات التي تؤثر على الوضع التنافسي للمنشأة (1).

3. تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم تجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم ، ويساعد ذلك الإدارة في توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الأداء ، وقد تستخدم مسببات أو موجهات التكلفة كأدوات لتحفيز المسؤولين لزيادة النشاط من خلال زيادة أعداد أو أحجام هذه الموجهات كعدد دورات الإنتاج وعدد الأوامر المسلمة للعملاء ، مما قد ينتج عنه زيادة في الإيرادات تفوق الزيادة في تكلفة استخدام الموارد المتاحة (2).

4. زيادة القدرة التنافسية للشركة ، حيث أشارت بعض التجارب إلى أن السبب الرئيسي لتبني هذه الشركات نظام التكلفة على أساس الأنشطة هو عجز أنظمة التكاليف التقليدية عن توفير بيانات تكلفة دقيقة وملائمة تمكن الشركة من قياس نجاح البرامج التطويرية لديها.

ز. عيوب أسلوب التكلفة علي أساس النشاط :

علي الرغم من المزايا المذكورة سابقا إلي أن هناك انتقادات توجه لهذا الأسلوب تتمثل في الآتي :

1. للنشاط يستخدم أسساً حكيمة تعتمد على أحجام الإنتاج في تخصيص بعض التكاليف على الأقسام والمنتجات، كما يرى أن هذا الأسلوب يقوم على تجميع عدد من الأعمال المتجانسة في نشاط واحد، حيث لا يقبل من الناحية الاقتصادية استخدام مسبب تكلفة لكل عمل، وتجميع الأعمال في أنشطة يستدعي الحاجة إلى قياس وتتبع الأعمال المنفردة، ويؤدي تزايد الأعمال المجمعة في نشاط واحد إلى تناقص قدرة مسبب التكلفة على تتبع الدقيق للموارد المستهلكة للمنتجات (3).
2. يحتاج هذا الأسلوب إلى وعي تكاليفي ودراية من المحاسبين والممارسين، وهذا ما يفتقده من يستخدمون أسلوب التكاليف التقليدي (4).

¹ / محمود فهمي ، الاتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، (القاهرة : دن ، ط2 ، 2012 م) ، ص ص 42 – 44 .
² / رياض مصلح ضيف الله الشفاحين ، الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني علي أساس النشاط في الشركات الأردنية ، (بنها : جامعة الزقازيق فرع بنها ، كلية التجارة ببنها ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد الثاني ، 2000 م) ، ص ص 686 – 687 .
³ / حمد الفيومي مجد ، أصول محاسبة التكاليف ، (الإسكندرية : المكتبة الجامعية الحديثة ، 1999 م) ، ص ص 590 – 591 .
⁴ / Estrin., T. & Others., ABC Suitable For Your Company, Management Accounting, April 1994 (, p: 49 .

ط . أوجه الاختلاف بين أسلوب التكلفة المبني علي النشاط والأسلوب التقليدي :

يري البعض أن أهم ما يميز النظام التكاليف التقليدي عن أسلوب تكاليف الأنشطة هو أن النظام التقليدي يستخدم وسائل تحكيمية في تخصيص التكاليف غير المباشرة تعتمد علي معدلات تحميل فردية غالباً ما تكون ساعات العمل ، بينما يركز أسلوب الأنشطة علي مقدار استهلاك المنتجات أو الخدمات للأنشطة، وبالتالي تتبع التكلفة الإضافية للمنتجات والخدمات بواسطة محركات التكلفة (1).

في حين يري آخر أن أهم الفروق أن النظام التقليدي طمس العلاقة بين عنصر التكلفة وسبب حدوث التكلفة ، بالإضافة إلي ذلك أن النظام التقليدي يجمع بين عناصر التكاليف غير المتماثلة من حيث سلوكها أو مسبباتها ثم تحميلها على أساس واحد (2).

فيما يلي يستعرض الباحث مقارنة بين الأسلوب التقليدي وأسلوب التكلفة علي أساس النشاط من خلال جدول رقم (1/2/1) وذلك علي النحو التالي :

جدول رقم (1/2/1)

المقارنة بين أسلوب التكلفة التقليدية والتكلفة علي أساس النشاط

معايير المقارنة	نظام التكلفة التقليدي	أسلوب التكلفة علي أساس النشاط
تحميل التكاليف غير المباشرة	معدلات التحميل فردية غالباً ما تكون علي أساس ساعات العمل	تعتمد علي مقدار استهلاك المنتجات أو الخدمات للأنشطة
تبويب عناصر التكلفة	يجمع بين عناصر التكلفة غير المتماثلة من حيث سلوكها ومسبباتها	يجمع بين عناصر التكلفة المتماثلة
العلاقة بين التكلفة ومسبباتها	يخفي العلاقة بين التكلفة وسبب حدوثها	يظهر العلاقة بين التكلفة وسبب حدوثها
توزيع التكاليف	توزع علي مراكز التكلفة	توزع علي الأنشطة

المصدر : إعداد الباحث اعتماداً علي الاختلافات لأسلوب التكلفة علي أساس النشاط عن الأسلوب التقليدي للتكاليف .

¹ / Nur Naha Abu Mansor and Others, "Information Usefulness and Usage in Business Decision- Making: An Activity-Based Costing (ABC) Perspective) International Journal of Management, Vol.28, No.1, Part.1, 2012(, P21.

² / رياض مصلح ضيف الله ، مرجع سابق ، ص ص 18 – 19 .

يلاحظ الباحث من خلال الجدول رقم (1/2/1) اختلافات جوهرية بين أسلوب التكلفة علي أساس النشاط وانمة التكاليف التقليدية من حيث تحميل التكاليف غير المباشرة ، وتبويب عناصر التكلفة ، وإظهار العلاقة بين التكلفة ومسببات حدوثها ، وبين طريقة توزيع التكاليف .

مما سبق يري الباحث أن أنظمة التكاليف التقليدية متمثلة في نظام تكاليف الأوامر هو نظام لتجميع عناصر التكاليف لتحديد التكلفة النهائية ويستخدم في الصناعات التي تنتج سلع متعددة وغير نمطية ، ويستخدم تكاليف أوامر سابقة لتحديد أسعار أوامر جديدة ، ومن أهم خصائصه أن تكلفة كل أمر تختلف من الأمر الأخر وذلك حسب مواصفات العميل التي يطلبها ، ومن أهم عيوبه كبر حجم عمليات التسجيل ، وعدم إمكانية تحديد التكاليف قبل تنفيذ الأوامر مما يحدد من فاعلية الرقابة .

أما نظام تكاليف المراحل يستخدم في الصناعات ذات الإنتاج النمطي المستمر ، التي تكون وحدات الإنتاج فيه متجانسة ولا يمكن التمييز بينها من حيث الحجم أو الشكل أو الخصائص أو درجة الجودة ، ويساعد في عملية الرقابة عن طريق تحديد تكاليف لفترات سابقة كمقياس .

أما أنظمة التكاليف الحديثة متمثلة في نظام التكلفة المستهدفة هو نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة ، يعتمد علي سعر البيع كمرشد أساسي ويركز علي المنتجات الجديدة وعلي إعادة تصميم المنتجات القديمة كما تهدف بشكل رئيسي إلي تخفيض التكلفة لتقديم في سعر ظل المنافسة ، ومن أهم خصائص هذا النظام الاهتمام بالمؤشرات غير المالية .

أما نظام التكلفة علي أساس النشاط هو نظام يسعى إلي تحقيق مستوي متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة ، ومن أهم أهدافه معالجة أوجه القصور في الطرق التقليدية ، وتمثل أهم مقومات يركز عليها أسلوب التكلفة علي أساس النشاط في الموارد والأنشطة .

الفصل الثاني

المبحث الأول

مفهوم وأهمية وأهداف التكاليف المعيارية

تناول الباحث في هذا المبحث نشأت وتطور نظام التكاليف المعيارية ، كما تناول مفهوم وأهمية وأهداف محاسبة التكاليف المعيارية ، وذلك علي النحو التالي :

أولاً : نشأة نظام التكاليف المعيارية

منذ الثورة الصناعية في أوروبا عام 1930 م والي الآن تطور النظام المالي والاقتصادي العالمي تطورا كبيرا أدي إلي ظهور العلوم التجارية والمالية المتخصصة كمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ومحاسبة البيئة وغيرها لتفي بكل متطلبات الإدارة الناجحة ، فالمحاسبة المالية بمعناها التقليدي كانت وما زالت عاجزة عن سد إحتياجات الإدارة الحديثة من البيانات والمعلومات التفصيلية والتحليلية للأسعار والكميات التي تساعد في اتخاذ القرارات ومتابعتها .

نتج عن ذلك التطور ثورة في الاتصالات وتبادل المعلومات ساعد في كبر حجم المشروعات وتنوعها وامتدادها علي نطاق واسع إقليمي ودولي وظهور الشركات القابضة والتابعة ومتعددة الجنسيات ، مما أدي إلي المنافسة بين تلك الشركات في الأسعار والجودة ، حيث البقاء والاستمرارية للأفضل في ظل ذلك التنافس الحر وفي ظل الموارد البشرية والمادية المتاحة ومحدوديتها .

عليه كان العمل الدؤوب والدراسات الاقتصادية والفنية لتقديم السلعة أو الخدمة بأقل تكلفة واعلي جودة ممكنة حتى تتمكن المنشأة من الاستمرار في السوق وتدفق السيولة لها ومن ثم تحقيق الأرباح التي تساعد علي النمو والتطور وسد إحتياجاتها العاجلة والأجلة .

لسد تلك الإحتياجات المستمرة والزائدة بمرور الزمن كانت الحاجة ماسة لظهور أنظمة التكاليف والرقابة عليها ، فكانت تلك الأنظمة في بدايتها تقوم علي مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف الفعلية عن فترة سابقة خلال نفس السنة أو لفترات أخرى لسنوات سابقة⁽¹⁾.

يري كاتب آخر بان التكاليف المعيارية عرفت معرفة كاملة مع بداية القرن العشرين نتيجة لقصور محاسبة التكاليف الفعلية عن مساعدة الإدارة في تحقيق الرقابة وتحديد الأسعار مقدما ورسم السياسات واتخاذ القرارات فظهرت الحاجة إلي الاستعانة بالتكاليف المعيارية المحددة

¹ / محمد توفيق بلبع ، محاسبة التكاليف ، (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1988 م) ص 84 .

مسبقاً حيث أخذت طابع تقديري لتقدير المنتجات المراد التعاقد علي إنتاجها وبيعها ، ومن ثم ساد التفكير العالمي في إعدادها لمعالجة وتشغيل الطاقة المادية والبشرية علي أكفأ وجه (1).

مما سبق يري الباحث نشأة نظام محاسبة التكاليف المعيارية بدأت منذ حدوث الثورة الصناعية في أوروبا وظهور الشركات القابضة والتابعة ومتعددة الجنسيات واشتدت المنافسة والاستمرارية أصبحت للأفضل ، وحتى القرن العشرين كانت محاسبة التكاليف قاصرة في تحقيق الرقابة وتحديد الأسعار مقدماً ورسم السياسات واتخاذ القرارات فظهرت الحاجة إلي الاستعانة بالتكاليف المعيارية .

ثانياً : تطور نظام التكاليف المعيارية

تطورت محاسبة التكاليف في مراحل مختلفة لمواجهة حاجات الإدارة من بيانات التكاليف التحليلية ، وقد حققت كل مرحلة أهدافاً علي النحو التالي :

1/ مرحلة محاسبة التكاليف الفعلية التاريخية :

ظهرت محاسبة التكاليف الفعلية لتحديد التكاليف الفعلية للمنتجات عن فترة مالية مضت ، بدلا من تحديد التكلفة الإجمالية للمنشأة كوحدة واحدة ، وهو ما تقدمه المحاسبة المالية ، وبذلك أصبح من الممكن تحليل التكاليف الإجمالية وربطها بالمنتجات أو مراكز الإنتاج ، لتحديد تكلفة وحدة الإنتاج أو تكلفة كل مركز علي حدة مما يساعد في عمليات التسعير وإيجاد ربحية كل صنف ورسم سياسة سعريه سليمة ، إلا أن محاسبة التكاليف التاريخية لا تقدم للإدارة وسيلة الرقابة علي عناصر التكاليف لأنها تقدم بيانات عن التكلفة فقط ، وبالتالي فهي لا تساعد في الرقابة وتقويم الأداء لذلك ظهرت الحاجة إلي وسائل أو نظريات أخرى في التكاليف تساعد في تخطيط عناصر التكاليف والرقابة عليها (2).

عليه تمثل تطور محاسبة التكاليف من مجرد التسجيل التاريخي لأحداث التكاليف الفعلية إلي الاهتمام بما يجب أن تكون عليه هذه التكاليف ويعتبر أسلوب التكاليف المعيارية أحد الأساليب المستحدثة حيث يتم بمقتضاه وضع خطة تكلفة مقدرة مسبقاً لعناصر الإنتاج تمثل ما يجب أن تكون عليه تكلفة الوحدة الواحدة للمنتج (3).

1 / محمد كامل الحاروني ، محاسبة التكاليف وإدارة المصانع ، (القاهرة : دار المعارف ، 1996 م) ، ص 5 .

2 / إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف في المنشأة الصناعية بين النظرية والتطبيق ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2010 م) ، ص 32 .

3 / محمد كامل الحاروني ، مرجع سابق ، ص 6

2/ مرحلة التكاليف المحددة مقدما وتنقسم إلي قسمين هما :

أ. التكاليف التقديرية :

تستند محاسبة التكاليف التقديرية علي تقدير عناصر التكاليف لفترة قادمة بتعديل التكاليف الفعلية للفترة السابقة في ضوء ما هو متوقع للفترة التالية ، ويتم تحقيق الرقابة علي التكاليف بالمقارنة بين التكاليف الفعلية والتقديرية وتحديد الاختلافات بينها وتحديد أسبابها والتقارير بذلك للإدارة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية أو العلاجية ، ويعاب علي التكاليف التقديرية أنها تقوم بتعديل تكاليف حدثت فعلا في ضوء ما هو متوقع مستقبلا وقد تكون تلك التكاليف غير سليمة أو بها إسراف مما ينعكس بالتالي علي سلامة التكاليف التقديرية ، لكنها وفرت مقياسا تقاس عليه التكاليف الفعلية لإعطاء مؤشرات للإدارة عن مدي انحراف التكلفة الفعلية عن التكلفة التقديرية ، بالتالي تحقق نوع من الرقابة علي عناصر التكاليف .

ب . التكاليف المعيارية :

تستند محاسبة التكاليف المعيارية علي تحديد عناصر التكاليف مقدما لفترة قادمة بطرق أكثر دقة مما هو عليه في التكاليف التقديرية ، حيث يتم وضع معايير للتكلفة بطرق علمية وعملية تحدد عناصر التكلفة بدقة كبيرة ، وتمارس الرقابة في هذه الحالة بمقارنة التكلفة الفعلية بالمعيارية لاستخراج الانحرافات السلبية وتحليل أسبابها واتخاذ الإجراءات الضرورية لمنع حدوثها أو تكرارها في المستقبل ، وبذلك يتضح أن هناك ارتباط بين محاسبة التكاليف الفعلية ومحاسبة التكاليف المعيارية (1).

¹ / فتح الرحمن الحسن منصور ، ويا بكر إبراهيم الصديق ، محاسبة التكاليف 1 ، مرجع سبق ذكره ، ص 51 .

فيما يلي يستعرض الباحث الفرق بين التكاليف المعيارية والتكاليف التقديرية من خلال الجدول رقم (1/1/2) وذلك علي النحو التالي :

جدول رقم (1/1/2)

الفرق بين التكاليف المعيارية والتكاليف التقديرية

التكاليف المعيارية	التكاليف التقديرية
تعتمد علي الأسس العلمية والفنية ويتم إعدادها وفق الدراسات الفنية والنتائج العلمية	يتم إعدادها وفق أسس غير دقيقة تعتمد علي تحليل النتائج السابقة والخبرات الشخصية فيما يختص بالتوقعات
تتضمن المسموحات الضرورية والحتمية فقط التي تحتمها وتفرضها طبيعة عنصر التكلفة من مواد أو عمالة أو ظروف التشغيل	تتضمن الحدود القصوى في المسموحات مما يضيف عليها صفة عدم التأكد .

المصدر : <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php2t=160302011/8/1>

يلاحظ الباحث من خلال الجدول رقم (1/1/2) بأن هنالك فروقات جوهرية بين التكاليف المعيارية والتقديرية من حيث الأسس التي يتم الاعتماد عليها في عملية إعدادها ، ومن حيث المسموحات التي يسمح بها .

ويري آخر بان التكاليف التقديرية تطورت من المقايسة إلي وضع تقديرات تقترب كثيرا من التكاليف الفعلية وينظر إليها علي أنها تمثل التكلفة السليمة وعندما يحدث اختلاف بينها وبين التكاليف الفعلية يتم علي ضوءها تعديل التغييرات بهدف تخفيض هذا الاختلاف إلي أقل حد ممكن أو الغائه ، ثم تتطور ذلك النظام إلي نظام يحتاط لأخطاء التنبؤ والتقدير والتغيير ويأخذ في الحسبان الظروف والملابسات الحالية و المتوقعة ويأخذ بالأساليب العلمية والفنية والمعملية مع الاستفادة من العلوم الأخرى المماثلة أو المكملة كعلوم المحاسبة المالية والإدارية المتخصصة وعلوم الإحصاء والرياضيات وبحوث العمليات والتمويل والاقتصاد والهندسة وصولا إلي مفهوم محاسبة التكاليف المعيارية بمعناها الحالي⁽¹⁾.

¹ / محمد توفيق بلبع ، محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ، ص 2 .

مما سبق يري الباحث بأن تطور التكاليف المعيارية تمثل في ثلاث مراحل ، وهي تحديد تكلفة المنتجات لفترة مالية سابقة وهي ساعدت الإدارة في تحديد تكلفة المنتج ورسم سياسات سعريه سليمة ولكنها فشلت في عملية الرقابة ثم استحدثت التكاليف التقديرية وتوصلت إلي تقدير التكاليف لفترة قادمة بتعديل عناصر التكاليف الفعلية لفترات سابقة ، وهذه المرحلة ساعدت الإدارة علي عملية الرقابة ، ولكنها أدت إلي انحرافات غير سليمة وذلك لاختلاف الظروف السابقة عن الحالية ، مما أدى إلي الحاجة لظهور التكاليف المعيارية بشكلها الحالي للطرق العلمية التي تساق بها المعايير ومشاركة كافة المستويات الإدارية في وضعها ومراعاة الظروف الداخلية والخارجية للمنشأة .

ثالثاً : مفهوم نظام التكاليف المعيارية

وردت عدة تعريفات للتكاليف المعيارية نذكر منها ما يلي :

التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مقدما تبين ما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج ، لذلك ينظر إليها علي أنها مقياس ، أو نمط أو أداء قياس لمدي كفاءة وفاعلية الأداء الفعلي ، لذلك لا تعتبر هذه التكاليف بديلا عن التكاليف الفعلية ، لأنها تستخدم كأساس لمقارنة التكلفة الفعلية لتحديد الانحراف بينهما ، ومعرفة أسبابه وتقديمه للإدارة ، وبالتالي تستخدم في الحكم علي كفاءة وفاعلية الأداء ، ويقصد بالفاعلية تحقيق الأهداف المحددة ، ويقصد بالكفاءة النسبة بين المدخلات والمخرجات ، وتعتبر تقارير الانحرافات الوسيلة التي تستخدم لتوصيل المعلومات عن كفاءة وفاعلية الأداء إلي الإدارة (1).

يلحظ الباحث من التعريف السابق قصوره في إبراز أهمية وضع المعايير وعدم مراعاة الظروف الداخلية والخارجية لكل منشأة علي حدي .

كما عرفت بأنها بمثابة تكاليف محددة بدقة وعناية ويتم استخدامها كأساس للمقارنة مع التكاليف الفعلية بهدف تحديد ثم تحليل الانحرافات في مختلف عناصر التكاليف وبالتالي يجب علي إدارة الوحدة الاقتصادية ضرورة التأكد من أن المعايير المستخدمة في قياس واحتساب التكاليف المعيارية تعتبر مقاييس مناسبة وعادلة لقياس الأداء حتى تتحقق الدافعية المنشودة في أداء العاملين وتحفزهم نحو تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية (2).

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

² / رشيد الجمال ، ناصر نور الدين ، إدارة التكاليف لإغراض القياس والتخطيط والرقابة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2005 م) ، ص 296

كما عرفت أيضا بأنها نموذج رقابي يمكن أن يكون انعكاسا وتعبيرا عن السلوك الاقتصادي الرشيد في تلك الوحدات إذا صمم وطبق علي أسس محاسبة المسئولية وأسس علمية وعملية سليمة ولتحقيق الرقابة الفعالة علي كفاءة الأداء من خلال هذا النموذج يستلزم وجود أنماط أو معايير واقعية مرنة (1).

يلاحظ الباحث من التعريفان السابقان قصورهما في عدم إبراز أهمية وضع المعايير والجهات التي يجب أن تشارك في وضعها ، وإهمال الظروف الداخلية والخارجية للمنشأة .

كما عرفت التكلفة المعيارية بأنها تكلفة محددة مقدما محسوبة من واقع معايير إدارية تتعلق بالتشغيل الكفاء والمصروفات الضرورية المتعلقة به ، ويمكن استخدامها كأساس لتحديد الأسعار والرقابة علي التكاليف عن طريق الانحرافات (2).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق قصوره في إعداد المعايير بتقديرات شخصية (إدارية) ولم تقوم علي أسس علمية سليمة .

كما عرفت أيضا بأنها تكلفة مخططة مسبقا للتحقق من النتائج بناء" علي أسس علمية وانه حساب مقدر لكمية المصروفات التي يجب أن تكون في ظل ظروف تشغيلية معينة وإنتاج مرضي وأنها أداة من أدوات الإدارة التي تساعد في الرقابة والمتابعة (3).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق قصوره في حصر التكاليف المعيارية علي إنهاء أداة من أدوات الإدارة في حين أنها نظام فعال يقوم بمساعدة الإدارة في عملية التخطيط والمتابعة .

كما يمكن القول بان التكاليف المعيارية هي عبارة عن تكاليف الوحدة المحددة مسبقا والتي تستعمل لقياس الأداء وتقييمه (4).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق قصوره في انه مجمل غير تفصيلي وتجاهل المعايير والهدف الرئيسي من التكاليف المعيارية في اكتشاف الانحرافات ومعالجتها ومعرفة مسبباتها .

كما عرفت بأنها تكاليف محددة مقدما لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة ، ويتم تحديدها عادة باستخدام الأساليب العلمية ، تهدف إلي مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات وحتى تستطيع التكاليف المعيارية خدمة أغراضها لايد أن

1 / عبد الحي مرعي ، وآخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2002 م) ، ص 51 .

2 / رمضان محمد غنيم ، الرقابة علي التكاليف ، مرجع سبق ذكره ، ص 55 .

3 / محمد أبو نصار ، المحاسبة الإدارية ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2004 م) ، ص 14 .

4 / أحمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2002 م) ، ص 119 .

تكون المعايير مسايرة لظروف المنشأة في الحاضر والمستقبل ، وبدون ذلك تكون هذه المعايير غير مناسبة وكأنها معايير منشأة أخرى (1).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق قصوره في تجاهل أهمية مشاركة كافة المستويات الإدارية في وضع المعايير .

كذلك عرفت علي أنها التكاليف المقدرة لإنتاج منتج أو تقديم خدمة معينة ، ويتم بناء البطاقات المعيارية لكل عنصر من عناصر التكاليف من خلال تحديد قيمة الكميات المعيارية عند السعر المعياري ، ويتم تحديدها بواسطة الإدارة من خلال التقديرات كما يلي:

1. السعر المتوقع للمواد الأولية والعمل المباشر والمصروفات الإضافية .

2. مستوى كفاءة استخدام المواد والعمل المباشر .

3. تقدير تكاليف الصنع الإضافية وتقدير مستوى أو حجم النشاط (2).

كما يري كاتب آخر بأنها ترجمة العلاقة المباشرة القائمة بين خدمات عناصر المدخلات والمخرجات في صورة معايير فنية ، ويعتمد في ذلك علي دراسة علمية وتجريبية لتحديد أفضل علاقة بين وحدة المنتج واحتياجاتها من كمية المواد وزمن العمل في ضوء العوامل المؤثرة فهذه العلاقة علي مر الزمن ، وبالتالي فإنه يفترض أن رقم التكلفة الذي يتحدد يوضح ما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء بالفعل (3) .

كما عرفت بأنها نتاج توسع الوظيفة المحاسبية من كونها قاصرة علي تحديد التكاليف الفعلية التي حدثت تاريخيا ، لتشمل دراسة التكاليف ذاتها دراسة شاملة عن مكوناتها ودوافع حدوثها وما كان يجب أن تكون عليه ، وكفاءتها بالتحليل مع العوائد منها ومساهماتها في أغراض التخطيط والرقابة وترشيد القرار الإداري معتمدة في ذلك علي فنون وعلوم متعددة كالاقتصاد والإحصاء والهندسة والإدارة وغيرها (3) .

كما أضاف كاتب آخر أن التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة بصورة مسبقة تبين ما يجب أن تكون عليه التكلفة أثناء سريانها وتعد استنادا إلي دراسات مشتركة من مهندسين واقتصاديين وإداريين ومحاسبين لكل عملية إنتاجية أو مرحلة من مراحل الصنع علي حدة ، وذلك تحت

¹ / جبرائيل جوزيف كحالة ، رضوان حلوة حنان ، محاسبة التكاليف المعيارية - رقابة وإثبات ، (عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 2011 م) ص 27 .

² / زهير عمر ، ودردر سعيد ، محاسبة التكاليف المعيارية - مدخل اتخاذ القرارات ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2013 م) ، ص 296 .

⁽³⁾ كمال خليفة أبو زيد ، وآخرون ، محاسبة التكاليف ، (الإسكندرية : دار الجامعة الجديدة للنشر ، 2001 م) ، ص 60 .

³ / محمد توفيق بلبع ، التكاليف المعيارية ، (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1982 م) ، ص 8 .

ظروف الكفاية الإنتاجية الواقعية والممكنة ، بغية تحديد نوع وحجم الانحرافات عن الهدف المعياري حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة (1).

يلاحظ الباحث من التعريفات السابقة قصورها في عدم إبراز أهمية وضع المعايير وكيفية أعدادها بمشاركة كافة المستويات الإدارية في وضعها ، وعدم مراعاة ظروف التشغيل عند وضع المعايير سواء كانت داخلية أو خارجية ، وحصرت أهداف التكاليف المعيارية علي عملية الرقابة فقط لتحديد الانحرافات .

كما يري آخرون بأن التكاليف المعيارية هي حساب مقدر لكمية المصروفات التي يجب أن تكون في ظروف تشغيلية معينة ، ويستلزم ذلك استخدام نظام تقديري للتكاليف محدد مقدما باستخدام أسس علمية بواسطة خبراء متخصصين ، فهي تمثل التكلفة التي ينبغي أن تكون ، وهي تساعد علي :

1. بناء الموازنات التخطيطية .
2. تقييم ومتابعة الأداء .
3. إيجاد وعي تكاليفي .
4. تحديد تكلفة الإنتاج وقرارات التسعير .
5. الرقابة علي التكاليف .
6. كيفية تنفيذ المهام المختلفة وما ينبغي أن تكون عليه التكلفة (2).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق قصوره في حصر وضع المعايير بواسطة خبراء ومختصين فقط ، وعدم مساهمة كافة المستويات الإدارية في وضع المعايير

يري الباحث بأن التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مسبقاً وفق أسس علمية سليمة يساهم في وضعها كافة مستويات الإدارة ، ويجب أن تتماشى مع الظروف الداخلية والخارجية للمنشأة في الفترة الحالية والمستقبلية ، كما يجب إن تتصف المعايير بالمرونة حتى يمكن تعديلها أثناء فترة التنفيذ حسب المتغيرات ، فهي نظام فعال للرقابة وتقويم الأداء والتخطيط .

¹ / مهدي مفتاح السريتي ، مدى إمكانية استخدام تقييم الأداء في بيئة التصنيع الحديثة في القطاع الصناعي الليبي ، (ليبيا : مجلة جامعة مصراتة ، المجلد الثالث ، العدد الخامس عشر ، 2013 م) ، ص 193 .
² / سليمان سفيان ، مجيد الشرع ، المحاسبة الإدارية ، (عمان : دار الشروق للنشر والتوزيع ، 2002 م) ، ص 31 .

رابعاً : مكونات نظام التكاليف المعيارية

يتكون نظام التكاليف المعيارية من العناصر التالية :

1/ المعيار :

هو عبارة عن مقياس أو معدل أو رقم يتم تحديده مقدماً وفقاً لمواصفات هندسية لتقدير كل من :

- أ. المواد الأولية اللازمة لمنتج معين من حيث التحديد الأمثل للكمية ، السعر ، الجودة .
- ب. اليد العاملة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة ، ومعدل الأجور .
- ج. الأعباء اللازمة لمنتج معين ، بحيث يصبح نموذجاً "لما يجب أن لا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توافر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوي الأداء إلي درجة الجودة

2/ معايير الأداء :

عبر عن ما يجب أن تكون عليه العلاقة المفضلة بين خصائص المدخلات وخصائص المخرجات .

3/ التكلفة المعيارية :

هي التكلفة التي يتم قياسها علي أساس المعايير لحجم معين من الإنتاج أو الانجاز ، تساوي التكلفة المعيارية لوحدة المنتج التكلفة المعيارية لكل من المواد والأجور والمدخلات الأخرى الضرورية لإتمام العملية الإنتاجية علي أساس معايير التكلفة المحددة مسبقاً⁽¹⁾

خامساً : أهداف نظام التكاليف المعيارية

هنالك مجموعة من الأهداف يرجي تحقيقها من جراء تطبيق نظام التكاليف المعيارية نذكر أهمها في النقاط التالية :

1/ التخطيط :

إن إستراتيجية المنشأة التي تترجم رؤياها علي المدى البعيد ورسالتها علي المدى القصير تعتبر نقطة البداية في خطة المنشأة ، وبالتالي المعايير التي ينبغي أن تكون ترجمة صادقة

¹ / جمعة أحمد حلمي ، محاسبة التكاليف المعيارية - التصميم - الرقابة - محاسبة المسئولية ، (عمان : در صفاء للنشر والتوزيع ، 2011م) ، ص ص 43 - 44 .

واقعية لهذه الرسالة والرؤية ، تعد أهداف المنشأة الواضحة من الأمور التي تنظم سلوك العاملين بالمنشأة وتحثهم علي بذل أفضل ما لديهم من جهد ، سيما أن غموض الأهداف غالبا" يؤدي إلي الارتباك والإجهاد ومن ثم عدم رضا العاملين بالمنشأة ، وبالتالي يجب أن يكون أهداف المنشأة واضحة ويلعب نظام محاسبة التكاليف المعيارية دورا فاعلا في ذلك بتوفير المعلومات التي تساعد الإدارة في تحديد أهدافها بصورة قابلة للقياس وواضحة ومحددة ويساعد ذلك بالضرورة في عملية التنسيق بين هذه الأهداف ووضعها في صورة معايير متوازنة (1).

ويري كاتب آخر بأن دورها في مجال التخطيط والوعي التكاليفي يتركز في إعداد التكاليف المعيارية بكيفية يتحقق معها حجم الإنتاج المخطط بأدنى مستوى من التكلفة وأقصى جودة ممكنة وفقا للمواصفات القياسية والفنية ومن المدخلات المطلوبة والمخرجات المرغوبة والتي تستدعي عمل موازنة معيارية لها بالتكاليف التي يتوقع تحملها والإيرادات التي يتوقع تحصيلها في المستقبل ، كما إن اشتراك جميع المستويات الإدارية في إعداد تلك الموازنة له أثر بالغ في تحمل المسؤولية وتتبع خطوات تلك الموازنة خطوة بخطوة والإلمام بأهدافها (2).

تساعد التكاليف المعيارية الإدارة في تخطيط وتقدير كمية قيمة التلفة التي لا يمكن تجنبه ، حيث أن هذا التلفة في حالة عدم تقدير قيمته يؤثر بشكل سلبي علي أرباح الشركة عند اتخاذ قرارات التسعير وذلك لان التلفة العادي (تلفة مسموح به) يحمل علي حساب الأرباح والخسائر ، ترتبط محاسبة التكاليف المعيارية ارتباط وثيق بعملية تخطيط الإنتاج وبدون التخطيط السليم للإنتاج يصبح نظام التكاليف المعيارية بلا فائدة تذكر، ويتضمن تخطيط الإنتاج هندسة المنتج ، وهندسة العمليات الإنتاجية ، وتخطيط وجدولة وتحديد مسارات الإنتاج (3).

ويري آخر بان ذلك يتم عن طريق تقديم البيانات اللازمة لإعداد جداول الموازنة لإعداد جداول الموازنة هي تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلي تحقيقها ، وتحتوي علي تقدير للإيرادات والمصروفات والمركز المالي للمنشأة خلال فترة الموازنة يلزم فقط تحويلها من مستوى وحدة المنتج إلي مستوى النشاط المتوقع في الموازنة وذلك بضرب تكلفة الوحدة في عدد الوحدات المتوقعة في الموازنة (4).

¹ / محمد توفيق بليغ ، التكاليف المعيارية ، مرجع سابق ، ص 22 .
² / علي أحمد أبو الحسن ، قياس ورقابة التكاليف المعيارية في المشروعات الصناعية ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 1986 م) ، ص 7 .
³ / أحمد محمد نور ، شحاتة السيد شحاتة ، مدخل معاصر في مبادئ محاسبة التكاليف ، مرجع سبق ذكره ، ص 162 – 163 .
⁴ / محمد تيسير الرجبى ، محاسبة التكاليف ، مرجع سبق ذكره ، ص 296 .

12 / الرقابة :

يعتبر هدف الرقابة الفعالة علي تكاليف مختلف أوجه نشاط المنشأة سواء كان إنتاجي ، أو تسويقي أو أداري ، من أهم الأهداف الأساسية التي تحقق أحد أهم وظائف إدارة المنشأة ، وتوفير التكاليف المعيارية إطارا هاما ومفيدا للرقابة علي هذه التكاليف ، هذه الرقابة لا يقصد بها مجرد تخفيض تكاليف الأنشطة المختلفة إلي أدني حد ممكن فقط ، وإنما تعني أيضا عملية تحديد علاقة التكاليف بمنافعها ، والتأكد من أن هذه التكاليف لها ما يبررها حيث يقوم نظام التكاليف المعيارية غالبا علي أساس تحديد التكلفة المعيارية لوحدة المخرجات ، أي لوحدة المنتج أو الخدمة المقدمة من المنشأة⁽¹⁾.

بينما يري آخر بأن ذلك يتم عن طريق توفير المعلومات التي تفيد الرقابة ، حيث أن المعايير تعتبر مقاييس للتنفيذ الفعلي للخطط الموضوعة فلا يعقل أن توضع خطط تمثل أهداف مرجوة تحقيقها وأن تكتفي بذلك دون الاهتمام بما إذا كانت النتائج التي تحققت فعلا هي نفس الأهداف المخططة ، وبالتالي فان الرقابة تؤتي أكلها عن طريق توجيه المسؤولين إلي مواطن نقص الكفاية والأخطاء التي يمكن تلافيها والحيلولة دون تكرارها⁽²⁾.

أما دورها في الرقابة والمتابعة وتقويم الأداء وذلك يتم بتحليل انحرافات التكاليف الفعلية عن المعيارية ، فهو دور فعال داخل المنشأة ووظيفة أساسية من لكل مدير أو مسئول عن مركز مسئولية سواء كان ذلك المركز إنتاجيا أو تسويقيا أو أداريا ، تكون عندها تلك المراكز مسئولة عن تحديد الانحرافات السالبة والموجبة كانحراف السعر والكمية وانحراف مستوي الجودة الناتج عن سوء كفاءة الإدارة العليا أو الإدارات التي تليها في التسلسل الهرمي ، فهو نظام رقابة تشغيلية ونظام رقابة إدارية في نفس الوقت ، وأيضا أحد الأركان الضرورية لتحقيق أهداف محاسبة المسئولية وتقويم الأداء بحيث يرتبط تحليل الانحرافات وفحصها واكتشافها بالأداء الفعلي للأقسام والأشخاص المسئولين عنها والمتسببين فيها وتصحيحها قبل تفاقمها بفوات الزمن واتساع مقدار الخسائر المترتبة عليها وذلك بمعالجتها وقت حدوثها ومنع استمرار ذلك الانحراف السالب في المستقبل⁽³⁾.

ويري كاتب آخر بأن المساعدة في الرقابة تتم عن طريق تقديم الأساس اللازم لمقارنة التكلفة الفعلية وكشف ما بينهما من انحراف ودراسة أسباب الانحرافات وتسليط الضوء علي

¹ / محمد توفيق بليغ ، التكاليف المعيارية ، مرجع سبق ذكره ، ص 9 .

² / رمضان محمد غنيم ، الرقابة علي التكاليف ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 56 - 61 .

³ / علي أحمد أبو الحسن ، قياس ورقابة التكاليف المعيارية في المشروعات الصناعية ، مرجع سابق ، ص ص 8 - 11 .

الانحرافات الهامة ، وبهذا تسهل التكاليف المعيارية تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء ، فتقارير الانحرافات تعتبر تغذية عكسية ضرورية للإدارة للتأكد من أن أنشطة المنشأة تسير حسب الخطط المرسومة (1).

3/ قرارات التسعير :

يعتبر قرار تحديد السعر الملائم من أهم القرارات الإدارية للمنشأة ، وغالبا ما تكون التكاليف ذات تأثير هام علي قرارات التسعير ، رغما عن أن بعض المنتجات أو الخدمات قد يتم تقديمها من خلال أسعار تحدد من قبل الدولة نظرا لطبيعتها ، أو وفقا لتوجيهها ، وفي هذه الحالة يكون تأثير التكاليف علي قرارات تقديم هذه المنتجات أو الخدمات التي تقدمها المنشأة وتجد منافسة من المنشآت الأخرى تلعب محاسبة التكاليف المعيارية دورا هاما في تحديد أسعارها وذلك لان التكاليف المعيارية تعكس ما يجب أن تكون عليه التكلفة فهي التكاليف المرغوبة والمستهدفة من قبل الإدارة (2).

يري كاتب آخر بأنه يجب علي الإدارة القيام بدراسة بنود التكاليف التي يجب تحميلها علي وحدة المنتج لكي يكون السعر عادلا من وجهة نظر المستهلك والمنتج ، أي أن التكاليف المعيارية تساعد علي تحقيق العدالة بين المنتج والمستهلك من خلال عدم تحميل أي خطأ يقع فيه المنتج ، نتيجة القصور في أداء العملية الإنتاجية علي المستهلك ، وفي نفس الوقت يجب أن يغطي السعر كافة التكاليف مع تحقيق هامش مناسب من الربح للمنتج ، ولكي تستطيع المنشأة الاستمرار في السوق يجب إن تحافظ علي تكاليف الإنتاج ضمن الإطار العام للأسعار السائدة من خلال تخفيض التكاليف الي أدني حد ممكن (3).

عندما تفكر الإدارة في تحديد أسعار بيع منتجات الشركة ، في حالة المنافسة غير الكاملة أو في حالة الاحتكار ، فمن المنطقي طلب معلومات عن تكلفة كل منتج علي حدة ، وتعتبر التكلفة المعيارية أنسب مقياس لهذا الغرض لأنها تمثل التكلفة الحقيقية والعادلة والتي لا تضمن انحرافات ناشئة عن اختلاف الكفاءة التشغيلية من فترة إلي أخرى ، ويتحدد السعر حسب هدف الربحية المنشور وهو تحقيق أقصى ربح أو تحقيق رقم مستهدف من صافي الربح خلال الفترة المقبلة ، وعموما يجب إن يغطي السعر التكلفة المعيارية بجانب تحقيق صافي الربح المستهدف ، كذلك يمكن أن تستخدم التكلفة المعيارية لوحدة المنتج أو الخدمة كسعر تحويل داخلي للمنتجات

1 / محمد تيسير الرجبى ، محاسبة التكاليف ، مرجع سبق ذكره ، ص 296 – 297 .

2 / تشارلز هونجرن ، وآخرون ، محاسبة التكاليف _ مدخل أداري 2 ، ترجمة أحمد حامد حجاج ، مرجع سبق ذكره ، ص 352 .

3 / محمد احمد إبراهيم ، وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 128 – 129 .

والخدمات المحولة بين الأقسام الإنتاجية أو الخدمية وهذه التكلفة المعيارية أكثر ملائمة من التكلفة الفعلية ، إذ لا يترتب عليها تحويل أثار التغيرات في مستوي الكفاءة علي التكاليف من قسم أو قطاع إلي آخر ، كما أن تحديد التكلفة المعيارية للمنتجات يعتبر خطوة أساسية لاتخاذ قرارات الإنتاج في حالة المنافسة الكاملة ، ففي هذه الحالة يكون السعر معروفا ومحددا في السوق ، ويكون قرار الإنتاج متوقفا علي تحديد التكلفة المعيارية الحدية ، فإذا كان السعر أكبر من التكلفة المعيارية الحدية فانه يكون من المقبول اقتصاديا أن تنتج أي كمية في حدود الطاقة الإنتاجية المتاحة (1).

14 / ترشيد الأداء :

إن فاعلية نظام الرقابة لا يعتمد علي ماهية المعلومات التي توفرها للمسؤولين ولكن يعتمد أيضا علي كيفية استخدام هؤلاء المسؤولين ، لتلك المعلومات في تحقيق الرقابة ، أن توفير نظام محاسبة التكاليف المعيارية للمعلومات التي تركز اهتمام الإدارة علي الانحرافات الهامة والجوهرية سواء كان في صالح المنشأة أو في غير صالحها يؤدي إلي ترشيد جهد إدارة المنشأة ، ويؤدي إلي نتائج جيدة في أداء العاملين ، إذا كان وضع المعايير قد تم بتفاعل بين الإدارة والعاملين الأمر الذي يؤدي إلي اشتراك إدارة المنشأة وعاملها في التقصي للانحرافات الهامة عن تلك المعايير ومحاولة تصحيحها ، والتحقق عما إذا كانت هذه الانحرافات ناتجة عن خطأ في المعيار أو ناتجة عن الكفاءة كما يؤدي ذلك إلي رفع الروح المعنوية لدي العاملين وزيادة دافعيتهم للعمل مما يزيد من كفاءة أدائهم لإحساسهم بأنهم شركاء وليس إجراء (2).

15 / الإدارة بالاستثناء :

أخيرا يأتي دورها في الإدارة بالاستثناء حيث يصعب علي الإدارة العليا وكثير من الإدارات الدنيا في المنشأة إجراء مراجعة تفصيلية يومية لأعمال مرؤوسيهيهم في الأقسام والوحدات المختلفة التي يوجد بها عدد كبير من العاملين والتي يتم فيها العديد من العمليات التشغيلية ، لهذا وجد من الضروري توجيه الاهتمام نحو الأمور الاستثنائية وترك العمليات الأخرى الغالبة طالما أنها تسير ع النهج المرسوم لها ، فتقارير التكاليف الدورية اليومية لتلك العمليات الغالبة سوف توضح الانحرافات السالبة في كل عنصر من عناصر الإنتاج وتحدد

¹ / علي أحمد أبو الحسن ، قياس ورقابة التكاليف المعيارية في المشروعات الصناعية ، مرجع سابق ، ص 8 - 9 .
² / ري اتش جاريسون ، أريك نورين ، ترجمة عصام الدين راند ، مراجعة أحمد محمد حجاج ، المحاسبة الإدارية ، مرجع سبق ذكره ، ص 491 .

موقع حدوثه وزمنه وما علي الإدارة الإ تركيز فقط علي بحث الحلول اليومية العاجلة لتلك العمليات الغالبة وإخضاع تلك العمليات المستثناء لدراسة أكبر (1).

كما تجدر الإشارة إلي إن تطبيق أسلوب الإدارة بالاستثناء مزاياها عديدة منها (2) :

أ. الاقتصاد في وقت المدير حيث تمكنه من التركيز علي عدد محدد من المشكلات الأساسية والهامة مع ترك المشكلات الأخرى للمرؤوسين .

ب. تحول الاهتمام من قياس أو مراقبة العناصر التفصيلية تحت رقابة الأشخاص المشرفين علي التنفيذ ألي تعرفها علي الاستثناءات وإعداد ملخصات نتاج مراكز المسؤولية ، وتحليل الاتجاهات التي تساعد المستويات العليا علي رسم السياسات ، ووضع برامج للفترات المقبلة (3).

ج. اختصار المعلومات التي تحتويها التقارير ، حيث أنها تشتمل علي الانحرافات المهمة فقط ، وبالتالي توفير نفقات استخراج المعلومات وإدارة قسم معالجة البيانات ، وتوفير وقت ورواتب رجال الإدارة مستخدمي تلك التقارير والذي يفيد في استخراج وتحليل التقارير (4).

د. مراقبة ومتابعة التغيير بما يسمح باكتشاف الانحرافات في حينها والعمل علي معالجتها ومحاسبة المسؤولين عنها ومنع تكرار حدوثها في المستقبل ، وتخدم التكاليف المعيارية هذا المبدأ بطريقة فعالة ، إذ أن تقارير التكاليف سوف توضح الانحرافات السلبية في كل عنصر من عناصر التكاليف ، وتحدد موقع حدوث كل منها ، ويكون علي الإدارة المسؤولة مهمة البحث عن الأسباب التي أدت إلي تلك الانحرافات والتركيز علي البحث عن حلول عاجلة لها قبل أن تستفحل أو تتكرر .

سادساً : اعتبارات نظام التكاليف المعيارية

إن تفاوت طبيعة الأنشطة الإنتاجية في المنشآت وتأثرها بأنشطة المنشآت المنافسة في ظل بيئة التشغيل الحديثة والأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية توجب علي مصمم نظام التكاليف المعيارية أخذ هذه المؤثرات في اعتباره عند تصميم النظام حتى يتمكن النظام من

¹ / علي أحمد أبو الحسن ، قياس ورقابة التكاليف المعيارية في المشروعات الصناعية ، مرجع سابق ، ص 10 – 11 .
² / بكري طه عطية ، الإدارة بالاستثناء كمدخل لتطوير الإدارة في مصر ، (القاهرة : اتحاد جمعيات التنمية الإدارية ، مجلة الإدارة ، المجلد الحادي عشر ، العدد الأول ، 1978 م) ، ص 57 .

³ / منير محمود سالم ، المحاسبة الإدارية ، (القاهرة : المطابع الأميرية ، 1982 م) ، ص 274 .

⁴ / كمال الدين سعيد ، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات – مفاهيم وتطبيقات ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 1989 م) ، ص 76 .

توفير المعلومات التكاليفية التي تحقق أهداف المنشأة إن الاعتبارات يجب مراعاتها عند إعداد النظام هي:

1/ أهداف إدارة المنشأة (1) :

إن تصميم نظام محاسبة التكاليف المعيارية في المنشأة يتطلب من مصمم النظام أن يتحقق من أهداف إدارة المنشأة من تصميم هذا النظام ونوعية البيانات المطلوب أن يوفرها النظام لتحقيق أهداف المنشأة ، فقد تهدف إدارة المنشأة من نظام التكاليف توفير بيانات تتضمن التكاليف المعيارية لمنتجاتها المقدمة بهدف الوصول إلي أساس سليم لتسعير هذه المنتجات و علي مصمم النظام الالتزام بتحقيق هذا الهدف عند إعداد النظام .

كما قد تمتد طلبات إدارة المنشأة إلي الحصول علي بيانات تحليلية تساعدها في تحقيق هدف تحديد معايير التكلفة للقيام بوظيفة التخطيط ، والرقابة مما يلزم إعداد نظام يتصف بالشمول والتكامل ، وتوفير معلومات التي تفيد في مجالات تحديد معايير التكلفة وتخطيط أنشطة المنشأة ورقابة هذه الأنشطة (2).

2/ دراسة الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة :

إن نوع الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة تؤثر تأثيرا فاعلا في تصميم نظام محاسبة التكاليف المعيارية ، وليوفر النظام المعلومات التكاليفية المطلوبة ، فإن الأمر يتطلب من مصمم النظام دراسة الخصائص الفنية للصناعة التي تندرج تحتها المنشأة ، حيث أن التكاليف المعيارية ترتبط ارتباطا وثيقا بطبيعة الصناعة ودرجة الآلية في الصناعة وطبيعة المراحل الصناعية أو العمليات الصناعية ، ودورة التشغيل والطاقة الإنتاجية إن تحديد نوع الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة ، يمكن من تحديد هيكل تكاليف الإنتاج في كل قطاع ويسمح لمحاسبي التكاليف والفنيين بالمنشأة من التعرف علي مستوي التكاليف لكل عنصر من عناصر التكلفة وأهميته النسبية ، وطرق تحديد تكلفة كل عنصر علي حدة (3).

3/ دراسة الخريطة التنظيمية للمنشأة :

هنالك عوامل فنية داخل المنشأة تؤثر تأثيرا فعليا في اختيار نظام محاسبة التكاليف المعيارية المناسب لها ، حيث يتأثر النظام بنوعية الأنشطة وطبيعة نشاط كل قسم من الأقسام ،

¹ / عبد الحي مرعي ، محاسبة التكاليف لإغراض التخطيط والرقابة ، (الإسكندرية : مطبعة الانتصار ، 1993 م) ، ص 52 .

² / عبد الحي مرعي ، محاسبة التكاليف لإغراض التخطيط والرقابة ، مرجع سبق ذكره ، ص 52 .

³ / السيد عليوة ، حسابات التكاليف ، (القاهرة : دار الأمين للنشر والتوزيع ، 2002 م) ، ص 25 .

كما يتأثر النظام بطريقة التشغيل وخطط التشغيل ، كما يتأثر النظام بكيفية تخطيط القوي العاملة وطريقة توزيعها ووسائل أداء واجباتهم الإنتاجية ، وعلى مصمم النظام الأخذ في الاعتبار هذه العوامل عند تصميمه نظام محاسبة التكاليف المعيارية للمنشأة⁽¹⁾.

سابعاً : مقومات نظام التكاليف المعيارية

إن بيئة المنشآت الحديثة التي تتسم بشدة المنافسة والتطور التقني والتكنولوجي وتنوع الإنتاج والخدمات مع ارتباطها بمواصفات قياسية خاصة ، تلزم إدارة المنشآت بالسعي نحو توفير المعلومات التكاليفية التي تؤثر على كفاءة وفاعلية القرارات الإدارية الإستراتيجية كالتسعير وغيرها من القرارات الهامة ، أو تلك التي تؤثر على كفاءة الاستخدامات الإدارية الأخرى ، كالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء ومن ثم يتعين على هذه الإدارات استخدام نظم تكاليفية تمكن من التلاؤم مع هذه المتغيرات الحديثة في تلك البيئة المعاصرة⁽²⁾.

إن جودة نظام محاسبة التكاليف المعيارية ، تتمثل في قدرته على توفير معلومات معيارية ملائمة للهدف من استخدامها في ظروف واقعية وحتى يوفر نظام محاسبة التكاليف المعيارية هذه المعلومات المرجوة منه لإدارة المنشأة ، فإن هناك عدة مقومات يجب مراعاتها منها :

1/ نظام التكاليف الفعلية :

إن نظام التكاليف المعيارية الجيد في المنشأة ، يتطلب وجود نظام للتكاليف الفعلية في المنشأة ، قائم على الأصول العلمية للعملية للتكاليف والأداء ، وملائم لظروف الحال السائدة والإمكانيات المتاحة في المنشأة والذي يمكن من تحديد خطوط السير في حساب تكلفة الإنتاج ووحدات النشاط الآلي والبشري ، وكيفية تجميع البيانات من مصادرها والدورات المستندية اللازمة لذلك وإعداد القوائم والكشوف بالتكاليف الفعلية التي يمكن قياسها وضبطها على البرامج المخططة والمعايير المعدة لذلك .

¹ / خيرى عبد الهادي ، الأصول العلمية والعملية لمحاسبة التكاليف ، (القاهرة : مؤسسة نبيل للطباعة ، 2004 م) ، ص 101 .
² / محمد توفيق بليغ ، التكاليف المعيارية ، مرجع سابق ، ص 27 .

إن نظام التكاليف الذي يحقق ذلك يجب أن تتوفر فيه الأسس الآتية :

أ. تحديد مراكز التكلفة ووضع دليل لها :

يقصد بمركز التكلفة في نشاط المنشآت بأنه مركز نشاط أو مسئولية ، فقد يتمثل مركز التكلفة في قسم ذو نشاط إنتاجي محدد يضم عملية إنتاجية أو خدمية ، أو مجموعة العمليات المتكاملة ، وقد يكون مركز التكلفة جزء من قسم يعبر عن عملية أو آلة تقوم بعمل محدد داخل القسم ، وقد يتحدد مركز التكلفة وفق التنظيم الإداري حيث يمثل وحدة مسئولية ترتبط بمشرف له سلطات ومسئوليات محددة (1).

ويقصد بدليل مراكز التكلفة هو تبويب وتوصيف مراكز التكلفة التي تعد طبقا لظروف المنشأة ، من حيث تجانس التي تقوم بها والنظم والإدارة المعمول بها ، حيث يمكن تمييز مركز التكلفة بالرمز الذي يحمله .

إن تحديد مراكز التكلفة في المنشآت ذو أهمية خاصة ، وذلك لأنها تتخذ كأساس لتقدير التكاليف ، كما أنها تحقق رقابة فعالة علي عناصر التكلفة ، وتمكن من تحديد نتيجة مزاوله النشاط في كل مركز تكلفة علي حدة .

وهناك عدة تقسيمات لمراكز التكاليف في نشاط المنشآت ، كمراكز تكاليف رئيسية ، التي تتصل مباشرة بتقديم المنتجات أو الخدمات المقدمة من المنشأة ، أو مراكز تكاليف مساعدة تتمثل في الأقسام التشغيلية الفنية المساعدة ، التي تخدم المراكز التكاليفية الرئيسية في المنشأة ومراكز تكاليف إدارية عامة تتضمن الأقسام أو الإدارات المعاونة للأقسام التشغيلية في المنشأة ، ومراكز تكاليف الخدمات وتتضمن الإدارة والأقسام التي تقوم بتقديم خدمات للعاملين بالأقسام التشغيلية والفنية المساعدة ، ومراكز التكاليف الافتراضية والتي تنشأ بقصد حصر عناصر التكاليف قليلة الأهمية أو غير المنتظمة (2).

ب. تحديد وحدات التكلفة ووضع دليل خاص بها :

تهدف المنشآت إلي تقديم المنتجات أو الخدمات باعتبار إن نشاط المنشأة يوجه لمنفعة المنتجات أو الخدمات المقدمة ، وتعتبر وحدة التكلفة هي المقياس الذي يتم علي أساسه قياس تكلفة المنتجات أو الخدمات المختلفة ، ووحدة التكلفة هي الوحدة التي يتم علي أساسها تجميع

¹ / صالح عبد الله الرزق ، عطا الله وارد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، مرجع سبق ذكره ، ص 234 .
² / محمد سعد الشناوي ، دراسات في محاسبة التكاليف ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1998م) ، ص 95 .

التكاليف تمهيدا لقياس تكلفة المنتجات المقدمة ، وهنالك شروط يجب توافرها عند تحديد وحدات التكلفة ، منها الارتباط بتكاليف النشاط ، والارتباط بحجم النشاط ، والقابلية للقياس ، الكمي ، و السهولة ، ووضوح المعالم ، والتجانس (1).

ج. تحديد عناصر التكاليف ووضع دليل لها :

إن قيام القيام المنشأة بنشاطها الإنتاجي يستلزم إنفاق الكثير من عناصر التكاليف ، ويستلزم ذلك الإنفاق إعداد دليل لعناصر التكاليف يتضمن مفردات القيم التي تمثل التعبير المالي عن العمليات التي تتم داخل المنشأة ويعرف دليل عناصر التكلفة بأنه خطة لتبويب وترميز عناصر التكلفة يراعي فيه المنطق والدقة والبساطة والمرونة ، بحيث يمكن التعرف علي الحسابات بسرعة وتقليل المجهود الخاص بالقيود في السجلات واستخدام الحسابات الآلية (2).

د. تحديد طريقة القياس وأساس التحميل :

تستخدم المنشآت نظام يتكون من نظاميين أساسيين لتحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات ، نظام تحديد تكلفة الأوامر ، ونظام تحديد تكلفة المراحل ، وإن نظام تحديد تكلفة الأوامر يستخدم في المنشآت التي تقوم بتقديم منتجات أو خدمات متعددة غير نمطية ، والتي تعتمد إلي حد كبير علي أوامر العملاء في تحديد مواصفات هذه المنتجات أو الخدمات ليتم قياس تكلفة كل أمر إنتاج أو خدمة عن طريق تخصيص عناصر التكاليف علي الأوامر المستفيدة بها ، مثلا كأمر تكاليف بناء سفينة .

أما المنشآت التي تقدم منتجاتها أو خدماتها علي مراحل متتابعة أو متسلسلة يمر بها طالب المنتج أو الخدمة أو المستفيد ، حتى يحقق الاستفادة المطلوبة من هذه المنتجات أو الخدمات ويصبح المنتج في شكله النهائي ، المعد للاستفادة من قبل طالب المنتج أو الخدمة يجعل نظام تكاليف المراحل ملائم لقياس تكلفة أنشطة هذه المنشآت (3).

هـ. تحديد فترة التكاليف :

فترة التكاليف هي الفترة الزمنية المتخذة أساسا لتجميع وحصر عناصر التكاليف لإعداد حسابات وقوائم التكاليف ونتائج الأعمال بصفة دورية ، وقد تكون هذه الفترة شهرية أو ربع سنوية أو سنوية ، وقد ترتبط بطول دورة المنتجات أو الخدمات .

1 / عبد السميع الدسوقي ، أساسيات محاسبة التكاليف ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1998م) ، ص 36.
2 / الغريب محمد بيومي ، نظم التكاليف لإغراض الرقابة وتقييم الأداء ، (القاهرة : مكتبة جامعة القاهرة ، 2004م) ، ص 41.
3 / ناصر نور الدين عبد اللطيف ، أنظمة قياس التكاليف ، (الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 2002 - 2003م) ، ص 24 - 25 .

إن قصر الفترة التكاليفية ذو فائدة لإدارة المنشأة ، نظرا لقيام إدارة المنشأة خلالها بدراسة النتائج التكاليفية والتعرف علي مسببات الانحرافات في استخدام عناصر التكاليف ومحاولة تفاديها خلال الفترات التالية .

12 برامج عمل المنشأة :

إن نظام التكاليف المعيارية يعتبر أحد الأساليب الرقابية الهامة في المنشآت سيما إن هذا النظام يمكن أن يعبر عن السلوك الاقتصادي الرشيد في المنشأة ، إذا صمم وطبق علي أساس محاسبة المسئولية وأسس علمية وعملية سليمة ، وليحقق نظام التكاليف المعيارية الرقابة الفعالة علي كفاية الأداء يتطلب توافر برامج عمل المنشأة التي توضح خطط سير العمليات الإنتاجية واحتياجاتها ، وتوضح الأعمال المكلف بها كل قسم ، والجداول الزمنية اللازمة لإنجاز هذه الأعمال بالجودة المخططة وفي المواعيد المحددة .

إن تحديد برامج العمل يتأتي من خلال التي :

أ. تحديد إستراتيجية المنشأة علي المدى البعيد ورسالتها علي المدى القصير والخطوات التكتيكية اللازمة لتحقيق هذه الرسالة من خلال تحديد المواصفات والخصائص القياسية للمنتجات أو الخدمات في ظل بيئة التشغيل السائدة واحتياجاتها من عناصر مدخلاتها المباشرة ومن ثم تنسيق النشاط الإنتاجي للمنشأة في شكل خريطة تظهر التابع الفني للعمليات اللازمة بتقديم منتجاته أو خدماته في صورتها النهائية ، وذلك بدراسة التنظيم الوظيفي للمنشأة .

ب. تتبع الخطوات التكتيكية للقيام بعمل المنشأة ، والتأكد من توافر الظروف والعوامل اللازمة لتنفيذ الرسالة في أي خطوة من خطواتها فور حدوثها بقدر الإمكان ، مع تحديد نوعية وكمية الانحراف من خلال توفير أسس القياس الفعلي والمعيارية في كل مركز تكلفة ، وعلي مستوي المنشأة ككل ومن واقع الدراسات العلمية والتجريبية المحكمة للعلاقات الفنية المباشرة القائمة بين وحدات المخرجات وعناصر المدخلات المخطط استخدامها خلال الفترة (1).

1 / محمد توفيق بلبع ، محاسبة التكاليف المعيارية ، (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1983م) ، ص 28 .

3 / إعداد المعايير :

إن من أهداف نظام التكاليف المعيارية توفير المعلومات اللازمة للاستخدامات القارية المختلفة من قياس تكلفة الخدمات أو المنتجات المقدمة ، وتسعير هذه المنتجات بما يتيح من بيانات تمثل ما يجب أن يكون عليه الأداء في ظل الظروف المتوقعة ، الأمر الذي يساعد في ضبط العلاقة بين المدخلات والمخرجات ووصفها في صورة معايير .

إن المعايير تعبر من ناحية أولى عن أفضل ما تقرره الإدارة ، وأفضل هدف ترغب فيه وتلزم المختصين بتحقيقه ، كما أنها تعبر من ناحية أخرى عن أفضل الأدوات وأعدلها في الحكم علي المسؤولين عن التكاليف والأداء من خلال قياس العمليات المنجزة علي المعايير الموضوعه بها .

لذلك تعتبر عملية وضع المعايير بمثابة الخطوة الهامة في نظام التكاليف المعيارية ، فهي التي يتم استخدامها بعد ذلك كأساس لقياس وتقييم أداء المنشأة ويجب أن تلقي هذه الخطوة من العناية والاهتمام ما يضمن وضع معايير للمنشأة واقعية يمكن الاعتماد عليها ، وذلك لان كل نتائج نظام التكاليف المعيارية إنما يتوقف في المقام الأول علي إعداد تلك المعايير ، وبالتالي ينبغي أن تكون بمثابة مقاييس ملائمة للأداء .

إن أعداد المعايير يعتبر نشاط مستمر لأنه يمثل انعكاسا للتغيير الدائم والمستمر في البدائل والوسائل المتصلة بكيفية استخدام المواد الإنتاجية المتاحة وما يترتب علي ذلك في ظل العولمة من تغييرات مستمرة في مصادر التكلفة وبيئة الإنتاج ، الأمر الذي يقضي بضرورة إعادة النظر باستمرار في المعايير الموضوعه وتعديلها في ضوء تلك المتغيرات (1).

وهناك عدة اعتبارات يجب مراعاتها عند أعداد المعايير منها :

أ. تكوين لجنة إعداد المعايير :

ليس من المتصور في أي منشأة اقتصادية أن نجد فردا " واحدا " قادرا " علي وضع المعايير بمفرده وذلك لعدم وجود من يستطيع بمفرده الإلمام بكل العوامل والاعتبارات المتعلقة بعملية وضع المعايير الخاصة بمختلف أوجه النشاط بالمنشأة ، ولهذا يفضل تشكيل لجنة لإعداد المعايير المتعلقة بكافة أنشطة المنشأة ، ويجب أن يمثل بهذه اللجنة كل التخصصات المعنية

¹ / تشارلز هورنجرن وآخرون ، محاسبة التكاليف ، مدخل إداري ، ترجمة أحمد حامد حجاج ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 1996 م) ، ص 352 .

بإعداد المعايير واستخدامها ، وان يكون عضويتها أحد محاسبي التكاليف وأن يأخذ عملها طابع الاستمرارية (1).

ب. المدخلات الفنية :

إن دراسة الوقت والحركة من قبل مشرفي التشغيل في المنشآت من أشهر المدخلات الفنية المتعارف عليها في مجال وضع المعايير في ظل نظم التكاليف المعيارية في المنشآت إلا أنها ليست سواء أداة مساعدة في إعداد بعض المعايير ، فهي تمثل جزء فقط من عناصر المدخلات الفنية بوضع المعايير والتي يمكن أن تشمل بالإضافة إلي دراسة الوقت والحركة ودراسة المحاكاة والتجريب ، والتي تتضمن نماذج الأنشطة والعمليات بالمنشأة الواجب دراستها وتحليلها بواسطة لجنة المعايير .

إن المدخلات الفنية اللازمة لإعداد المعايير تشمل تحديد منحنيات التعلم التي تصف أثر تكرار نفس العمل علي انخفاض الوقت اللازم لانجازه وبالتالي تكلفة العمل وباقى عناصر التكاليف المرتبطة بها (2).

ج. الخبرة السابقة :

ليس من المقبول بل من الخطأ الفادح إغفال دور الخبرة السابقة عند إعداد المعايير في المنشآت ، وذلك لان استقرار ودراسة سما حدث في الماضي يمثل أفضل وسيلة للتنبؤ بما يمكن أن يحدث في المستقبل ، كما أن النتائج المترتبة علي ما حدث في هذا الماضي ، تعتبر نتائج ملموسة ويمكن التحقق منها وإثباتها ، وبالتالي إمكانية تعديلها واستخدامها كوسيلة ملائمة للتنبؤ الجيد ، الأمر الذي يفرض علي إدارة المنشأة أن تعطي وزنا كبيرا نسبيا للخبرة السابقة عند إعداد المعايير للتشغيل في المستقبل (3).

4/ الاعتبارات السلوكية :

تستخدم المعايير عادة للتأثير علي الدافعية ، وبالتالي السلوك والأداء وقد يترتب عليها تأثيرات إيجابية أو سلبية ويتوقف الأمر النهائي بها علي محصلة تفاعل عدة عوامل أو صفات مثل درجة وضوح أو غموض تلك المعايير ودرجة سهولة أو صعوبة تحقيقها ، ومستوي الجهد

¹ / رشيد الجمال ، في محاسبة التكاليف لأغراض القياس والتخطيط والرقابة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م) ، ص 314 .
² / عبد الحي مرعي ، في محاسبة التكاليف لإغراض التخطيط والرقابة ، (الإسكندرية : مطبعة الانتصار ، 1993م) ، ص 269 .
³ / تشارلز هونجرن ، وآخرون ، مرجع سابق ، ص 353 .

اللازم لذلك ومدى تأثير ظروف عدم التأكد على القائمين بتنفيذها ومدى تقبلهم للمخاطرة التي تنطوي عليها عملية تحقيقها .

أن وضوح المعايير وتحديد بدقتها ، يساعد على تنظيم السلوك وتحقيق الرضا ، في حين أن غموض المعايير يقود إلى الارتباك وعدم الرضا في المنشأة ، كما أن مستوى المعايير يرتبط طرديا بدرجة عدم التأكد والمخاطرة علاوة على تأثيره في مستوى الجهد المبذول ، وأن مستوى الجهد المبذول يتأثر بكل من خبرات وقدرات الإداري ومقدار الحوافز التي يتوقعها ، وأن أثر الحوافز يرتبط بالمنفعة الشخصية ، لذلك يعتبر نظام الحوافز جزء هام وأساسي لنظام الرقابة الجيد ، حيث يترجم نتيجة مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير المستهدفة إلى حوافز إيجابية أو سلبية ، وعادة ما يستخدم نظام الحوافز للتغلب على عدم تماثل المعلومات بين كل من واضعي المعايير ومنفذي تلك المعايير ، بما يضمن الحد من الإسراف في استخدام الموارد والتحقق من إنجاز المهام بأكبر قدر من الكفاءة والفاعلية⁽¹⁾.

5/ تحليل الانحرافات :

في نهاية كل فترة تكاليفية يتم حصر التكاليف الفعلية التي حدثت بموجب نظام التكاليف المستخدم ومقارنة هذه التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية التي تمثل نتاج نظام التكاليف المعيارية وحصر الفروق بينهما ، ويطلق على تلك الفروق انحرافات التكاليف ، باعتبارها تمثل انحرافات التكاليف الفعلية عما يجب أن تكون عليه ومن ثم تحليل هذه الانحرافات⁽²⁾.

كما أن الهدف من عملية تحليل الانحرافات هو توفير المعلومات اللازمة لقياس الكفاءة وتحسين الأداء ويتحقق ذلك من خلال تحديد قيمة الفرق بين التكاليف الفعلية والمعيارية وأسباب حدوث هذا الفرق أن كان نتيجة تغيرات مادية وسلوكية متداخلة والمسؤولين عنها ومن ثم اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتفاديه مستقبلا وإصلاحه .

أن تحليل الانحرافات يتأتى باستخدام كفاءة تحليلية تقوم على الأساليب المحاسبية الرياضية ، لتوفير حصيلة غنية من البيانات عن التكاليف والأداء وتوضح أسباب الانحرافات وتقترح إجراء علاجها وتبين نتيجة وأثر هذه الانحرافات⁽³⁾.

¹ / عبد الحي مرعي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، المرجع السابق ص 47 .

² / رشيد الجمال ، ناصر نور الدين ، إدارة التكاليف لأغراض القياس والتخطيط والرقابة ، مرجع سبق ذكره ، ص 312 .

³ / محمد توفيق بلبع ، التكاليف المعيارية ، مرجع سابق ، ص 27 .

سبعاً : أهمية نظام التكاليف المعيارية

تتمثل أهمية تطبيق نظام التكاليف المعيارية في عدة محاور نذكر منها الآتي :

1. تبسيط الإجراءات التكاليفية نتيجة للتخطيط والتوصيف معياري للأداء والعمليات الصناعية والعدد والآلات والظروف المحيطة بالتشغيل .
2. تحدد تكلفة الإنتاج مقدماً علي أساس كمي .
3. توفير المعلومات التي تخدم الإدارة عن الأسعار وكميات الإنتاج والطاقات الإنتاجية وتكلفة الطاقة العاطلة والتكاليف المتوقعة ومعدلات التكاليف في الفترات المختلفة واتجاهاتها مما يساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها الرشيدة .
4. تؤدي التكاليف المعيارية إلي معرفة أفضل الطرق في احتساب التكاليف كما أنها تقلل الجهد الكتابي في حسابها وتساعد الإدارة علي تنظيم طرق حاسب الأجور والمكافآت التشجيعية⁽¹⁾.
5. تهتم التكاليف المعيارية بتحقيق العدالة وعدم تحميل العميل بأي أخطاء أو إسراف في عمليات المنشأة وذلك من خلال دراسة التكاليف التي يجب تحميلها علي وحدات الإنتاج أو البيع لكي يكون السعر من وجهة نظر العميل يحقق الربح للمنشأة مما يحقق ذلك الرقابة الفعالة وتقديم خدمات متميزة بالسعر المقبول والذي يرضي العملاء .
6. يؤدي أعداد الموازنات باستخدام التكاليف المعيارية إلي زيادة وفاعلية الموازنات حيث يتم أعدادها بناء علي أسس علمية وتتسم بالدقة والموضوعية مما يحقق واقعية الموازنات وإمكانية تطبيقها⁽²⁾.

ثامناً : شروط تطبيق نظام التكاليف المعيارية :

هناك عدة شروط يجب توفرها حتى يقوم نظام محاسبة التكاليف المعيارية بدوره علي أكمل وجه نذكر منها الآتي :

1. لا مركزية استعمال المعايير والانحرافات :

تحليل الانحرافات ، تحديد المعايير وقياس الإنجازات يجب أن يتم في نفس المستوي الذي تتخذ فيه الإجراءات التصحيحية ، ومن بين أهم أسباب الانحرافات ، الملائمة أو غير الملائمة الآتي :

¹ / أحمد رجب عبد العال ، المحاسبة الإدارية – الأدوات التحليلية والاتجاهات السلوكية ، (الإسكندرية : مؤسسة شادي الجامعية للنشر والتوزيع ، دت) ، ص ص 141 – 142 .
² / عبد الرحيم ، محاسبة التكاليف وتطبيقاتها في إدارة الشركات ، (دمشق : دار الرضا للنشر والتوزيع ، 2001م) ، ص 99 .

- أ. تحفيز العمال .
- ب. عدم احترام الموازين .
- ج. الاستعمال السيئ للعمال .
- د. نوعية المادة الأولية المستعملة .

في كل واحد من هذه المستويات يجب وضع معايير ثم حساب الانحرافات وتفسيرها ، لان وجود معايير شاملة لا تسمح باستخراج الأسباب الحقيقية للانحراف ، وبالتالي لا تسمح بتحديد الإجراءات التصحيحية الضرورية .

2. دورية الحساب :

يجب أن تتعلق بنوع الحركة التصحيحية المسموح بها ، مثلا لو انتظرنا نهاية إنجاز طلبية لحساب الانحرافات علي تكلفتها ، لن يكون هناك أي حركة تصحيحية ممكنة ، يجب أن تحسب الانحرافات الدورية اعتمادا علي فترات قصيرة تسمح بالتصحيح قبل فوات الأوان خاصة إذا كانت دورة الإنتاج قصيرة مثلا (أقل من يوم) (1).

3. الافتراضية الواقعية لنظام التكاليف المعيارية :

الافتراضات الواقعية تعني التصور العلمي لما ينبغي أن تكون عليه مجريات الأمور لظاهرة أو علاقة معينة ، في ضوء العوامل والمتغيرات المؤثرة فيها خلال فترة زمنية محددة .

وبناء عليه يمكن تصور الافتراضات التي ينبغي أن يقوم عليها نظام التكاليف المعيارية الجيد لتحقيق الرقابة وتقييم الأداء فيما يلي :

- أ. سلوك العلاقة بين عناصر المدخلات والمخرجات يتأثر بالعديد من العوامل الديناميكية ، مما يجعل هذه العلاقة غير خطية ، من هذه العوامل مدي تعقد المواصفات الفنية والهندسية للمنتج النهائي ، والعمليات الصناعية اللازمة للحصول عليه ، حجم الإنتاج المخطط والمحقق ومستوي الطاقة المتاحة والمستعملة طول زمن دورة التشغيل .
- ب. إذا توافرت إمكانيات الإحلال بين مختلف أصناف المواد أو اليد العاملة فأنها تتم بمعاملات متناقصة بما يتماشى مع منطوق قانون تناقص الغلة في الفكر الاقتصادي ، مما يعني أن تقلبات الأسعار النسبية لعناصر المدخلات يكون لها أثر كبير في تحديد تشكيلة الاحتياجات التي تؤدي إلي الإنتاج المرغوب فيه بأقل تكلفة .

¹ / عبد الرحمن عليان ، التكاليف المعيارية ، رقابة - تصحيح أداء ، (القاهرة : البيان للطباعة ، 2007م) ، ص ص 15 - 16 .

د. ضرورة تحليل هذا الانحراف لتحديد العوامل الحقيقية المسببة له وتحديد المسئول عنها ،
من أجل تحسين الأداء مستقبلاً" (1).

تاسعاً : أسس ومبادئ استخدام التكاليف المعيارية

ترتكز التكاليف المعيارية علي أسس ومبادئ رئيسية تعبر عن منطلقاتها ومنهجها للوصول إلي الأهداف المرجوة بفرض الرقابة والمتابعة علي كل عناصر التكاليف المعنية بقصد تحديد الانحراف وتحليله ومن ثم محاولة القيام بالتصحيات اللازمة وتحديد مختلف المسئوليات.

تلك الأسس تعتبر مبادئ عامة بغض النظر عن الطريقة المتبعة أو نوع التكاليف المعيارية المعتمدة وسنذكر منها الآتي :

- أ. العملي علي وضع مستويات معيارية مسبقاً لمستوي النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له ، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقاً لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية أو وفق معايير محددة من جهات أخرى .
 - ب. العمل علي مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الفعلية وحساب الانحرافات مع إبراز الأسباب ومصادر المسئولية .
 - ج. العمل علي تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة ، ظروف السوق تطور التقنيات ومعايير الجودة الخ .
- إن تلك المعايير يجب أن تتصف بالعملية والواقعية بعيداً عن التقدير العشوائي و إن تكون مرنة ، بحيث تراعي التغيرات الحاصلة المتعلقة بالنشاط الإنتاجي للمؤسسة وبالتالي العمل علي تغيير درجة تلك المعايير بالزيادة أو النقصان حتى لا يؤثر ذلك سلباً علي حسابات الفروق والتفسير الخاطئ لها الذي ينعكس علي القرارات المتخذة والموازنات التقديرية للمؤسسة المبنية علي معطيات التكاليف المعيارية (2).

عاشراً : مزايا نظام التكاليف المعيارية

هنالك العديد من المحاور التي تبين مزايا تطبيق نظام التكاليف المعيارية نذكر بعض منها

في النقاط التالية :

1 / أبو زيد كمال خليفة ، وآخرون ، محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ، ص 94 .
2 / سليمان قداح ، محاسبة التكاليف المعيارية ، (دمشق : مطبعة خالد بن الوليد ، 1978م) ، ص 153 .

1. تقدم وسيلة قياس بين التكاليف الفعلية والتكاليف الواجب التصنيع في حدودها وبذلك تصبح هدفا ومعيار قياس .
2. تقدم التقارير إلي المستوي الإداري متضمنة الانحرافات وتكلفتها حتى يدرس الموقف وتتخذ القرارات المصححة لعلاج الانحرافات السالبة وتنمية العوامل الموجبة (1).
3. عند قياس الدخل يعتبر نظام التكاليف المعيارية أكثر اقتصادا وأسهل تشغيلًا عن نظام التكاليف التاريخية ، حيث يمكن الاحتفاظ ببطاقة التكاليف المعيارية لكل منتج أو عملية ، وتحمل تكاليف المواد والعمل والتكاليف الإضافية طبقا للمعايير ، وهذا يسهل عملية التسجيل المحاسبي (2).
4. وضع المعايير العملية يؤدي إلي تحقيق المزيد من اقتصاديات التشغيل في الكفاءة بين العاملين ، بالإضافة إلي ذلك فإنه يمكن ربط نظم حوافز الأجر بنظام التكاليف المعيارية بمجرد وضع المعايير.
5. يوفر نظام التكاليف المعيارية معايير أو مقاييس لجميع عناصر الإنتاج مبنية علي دراسات فنية وبحوث متخصصة ومحقة بتجارب ميدانية ومعملية ، وتعطي عملية إعداد المعايير بحد ذاتها إمكانية عظيمة للتعرف علي دقائق العملية الإنتاجية والظروف المحيطة بها ، وبذلك تضع أما الإدارة حقائق لم تكن لتعرفها أو توجه إليها الانتباه ، مثلا أن يكلف العمال القائمون علي التنفيذ بأعمال تناسب مؤهلاتهم واختصاصاتهم ومستوي أجورهم ، كما يجب استخدام الآلات والتجهيزات بكفاءة ومراعاة تطبيق برامج الصيانة الفنية بحيث يقل توقف هذه الآلات عن العمل إلي أدنى حد ممكن (3).
6. يتطلب إنشاء نظام التكاليف المعيارية إعادة النظر في الهيكل الإداري وتوزيع السلطات بين مختلف المستويات الإدارية وتحديد مسؤولياتها بهدف ربط عناصر التكاليف وبنودها بمراكز المسؤولية لتحديد الجهة المسؤولة عن الانحرافات في التنفيذ الفعلي عن المعايير الموضوعة له .
7. كما يؤدي تطبيق نظام التكاليف المعيارية إلي تخفيف الضغط عن رؤساء الورش والأقسام في المستويات الإدارية الدنيا ، إذ لن يقضي هؤلاء بعد ذلك معظم أوقاتهم في تعريف المرؤوسين بعملهم بل سيولون معظم اهتمامهم إلي متابعة التنفيذ الفعلي وإلي التحقق من أسباب الانحرافات عن المعايير وإلي معالجتها ، ومن جهة ثانية سوف يعتاد العمال علي أعمالهم ومهامهم ويكتسبون مهارات من تكرار تنفيذها تؤدي إلي زيادة

¹ / محمد مجد الجزار ، محاسبة التكاليف ، قياس - رقابة - قرارات ، (عين شمس ، دن ، 1980م) ، ص 543 .

² / ري أتش جاريسون ، واريك نورين ، المحاسبة الإدارية ، ترجمة أحمد حامد حجاج ، مرجع سابق ، ص 491 .

³ / جبرائيل جوزيف كحالة ، ورضوان حلوة حنان ، مرجع سابق ، ص 43 - 44 .

كفاءتهم وإلي التتابع أكثر فأكثر مع المعايير الموضوعية وبالتالي إلي زيادة الإنتاج وتخفيض التكاليف.

أحد عشر : عيوب تطبيق نظام التكاليف المعيارية

هناك عدة آراء لكتاب حول محاور تبين النقاط التي تؤثر علي كفاءة تطبيق نظام التكاليف المعيارية متمثلة في الآتي :

1. ارتفاع تكلفة تطبيقه من ناحية تحديد المعايير نفسها وتحقيقها عمليا لما تتطلبه من الرقابة والمتابعة المستمرة اليقظة علي تنفيذ المهام داخل إطار المعايير المحددة (1).
2. يتطلب استخدام نظام التكاليف المعيارية مراعاة شعور الأفراد بالرضا عن هذه المعايير وهذا يمثل قيدا عند التطبيق بسبب اختلاف حاجات العاملين وتنوعها وتجديدها (2).
3. إذا لم تراعي الدقة المتناهية في وضع المعيار وتحليل الفروق ومسببات الانحرافات فأن القرارات المصححة قد تؤدي إلي نتائج مضللة وعكسية .

مما سبق يري الباحث بأن التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مسبقاً وفق أسس علمية سليمة يساهم في وضعها كافة المستويات الإدارية للمنشأة ، ويكون نظام التكاليف المعيارية من المعايير الكمية ومعايير الأداء .

كذلك من أهم أهداف النظام مساعدة الإدارة في التخطيط السليم ورفع كفاءة العملية الرقابية واتخاذ القرارات السليمة وفي الوقت المناسب .

من أهم مقومات نجاح نظام التكاليف المعيارية توفر نظام تكاليف فعلية جيد قائم علي أسس علمية ، ويحتوي علي دليل شامل لمراكز التكلفة ووحدات التكلفة وعناصر التكاليف وطرق قياس التكلفة وأسس التحميل وان تكون فترة التكاليف محددة .

كما تتمثل أهمية محاسبة التكاليف المعيارية في تبسيط الإجراءات التكاليفية نتيجة للتوصيف المعياري للأداء والعمليات الصناعية مع مراعاة ظروف التشغيل الداخلية والخارجية .

¹ / محمد أحمد خليل ، فاروق عبد العال محمد ، محاسبة التكاليف في المجال الإداري ، (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة للنشر ، 1986م) ، ص 345 .

² / أحمد حلمي جمعة ، محاسبة التكاليف المعيارية - التصميم - الرقابة - محاسبة المسنولية ، (عمان : در صفاء للنشر والتوزيع ، 2011م) ، ص 128

المبحث الثاني

أنواع المعايير وطرق إعدادها

تناول الباحث في هذا المبحث مفهوم وأنواع وصفات المعايير وطرق إعدادها ، كما تطرق أيضاً إلى نشأت وتطور معايير التكلفة وذلك علي النحو التالي :

أولاً : نشأت وتطور معايير التكلفة

عرفت معايير التكلفة منذ عام 1909م حينما نشر المهندس الأمريكي (هارينجستون إمرسون) نتائج أبحاثه الخاصة في أصول ضبط الإنتاج والتي قام بها بمعاونة زميله المحاسب (تشارتر هاريسون) وقد أخذت توصيات (إمرسون) في الانتشار حتى صارت معايرة التكاليف سياسة رئيسية من سياسات الإدارة في المنشآت الصناعية الكبيرة ، بقصد ضبط حدوث التكاليف بالبنود التي تتطلبها العملية الصناعية وبالقدر اللازم لها .

كما أخذت طرق المعايرة التي بدأها (إمرسون) في التطور حتى صارت (علمية) بحتة تعتمد علي الكثير من أصول الهندسة والاقتصاد والإحصاء والإدارة والمحاسبة ، وغيرها من العلوم والفنون ، وقد ترشدت طرق المعايرة بهذا الشكل كي تنشئ مجموعة المعايير التي تجعل من المنهج المقدر حقيقة علمية ومقبولة وممكنة ، لا تثير الشك من الأطراف المعنية ولا تقل من عزيمتها ولا تضعف سعيها في تحقيق الصواب وتجنب الأخطاء ، وللمعايرة طرق كثيرة تتبع إدارة المشروع الصناعي أية طريقة منها حسب مدي ما تحققه المعايير التي تنشأ عنها من ضبط يكفي رغبات هذه الإدارة⁽¹⁾.

تعتبر عملية إعداد معايير التكاليف فناً أكثر منه علماً فهي تتطلب تفهم وخبرة الأفراد والمسئولية عن كميات وأسعار المدخلات ، ويتطلب إعداد المعايير للأنشطة الصناعية تعاون المحاسب الإداري و مندوب المشتريات والمهندسين الصناعيين ومشرفي الإنتاج ومديري خطوط الإنتاج ، وحتى عمال الإنتاج أنفسهم ، ونقطة البداية في إعداد المعايير هي النظرة الفاحصة للتجارب السابقة ، ويمكن أن تساعد محاسبة التكاليف في ذلك بإعداد البيانات عن خصائص التكاليف للأنشطة في سنوات سابقة عند مستويات مختلفة لهذه الأنشطة .

¹ / محمد توفيق بلبع ، التكاليف المعيارية ، (القاهرة : مطبعة المعرفة ، 1962م) ، ص 19 .

ويجب أن يكون إعداد معايير المستقبل أكثر من مجرد تنبؤ مبني علي الماضي ، لذلك يجب أن تعدل هذه البيانات لتتماشي مع التغيير في الأنماط الاقتصادية والتغيير في العرض والطلب ، والتغيير في التكنولوجيا وقد تشمل التكاليف التاريخية علي أوجه قصور نتيجة نقص الكفاءة ، فيجب تعديل هذه البيانات ، باختصار أن المعايير يجب أن تعكس كفاءة العمليات في المستقبل ولا تعكس عدم كفاءة العمليات الماضية (1).

لا توجد معايير موحدة تحقق كل أوجه النشاط في المنشأة ، حيث صعب ذلك من الناحية العملية ، فأهداف كل منشأة مختلفة عن الأخرى وعوامل إنتاجها غير مستقرة علي حالة واحدة ، كذلك ظروف كل منشأة تختلف عن الأخرى حتى داخل المنشأة الواحدة فإن ظروفها تختلف من فترة إلي أخرى فما تراه المنشأة معيارا قد تراه أخرى غير ذلك حتى لو أنتجت نفس السلعة أو سوقت نفس الخدمة ، ولكن وبصفة عامة لا بد أن تكون أسس وضع المعايير سليمة ووفق دراسة علمية حتى تكون نتائج المقارنة سليمة وذات دلالة في مجال الرقابة علي التكاليف وفي مجال تقويم الأداء وتكون مرنة وتعكس الظروف المتوقعة عند التطبيق وخاضعة للتعديلات وفقا للمراجعة المستمرة لها بحيث توضع معايير المواد والعمل والمصروفات بشكل تفصيلي ولكل وحدة منتج علي حدة وتبويب في بطاقة تعرف ببطاقة التكاليف المعيارية تمثل ما يجب أن يكون عليه المنتج (2).

للوصول إلي نتائج حقيقية وانحرافات ملائمة لا بد من سلامة الشق الثاني للتكاليف وهو التكاليف الفعلية فلا بد من سلامة ودقة التسجيل والحصص والتبويب لعناصر الإنتاج الفعلية التي سوف يتم مقارنتها بالتكاليف المعيارية ، فالشقين مكملين لبعضهما البعض وأي خطأ في أحدهما سيؤثر علي الآخر ويجعل نتائج المقارنة والتحليل غير ذات جدوى ولا تصلح للتقويم والرقابة .

مما سبق يري الباحث بأن تطور المعايير من معايير توضع بصورة شخصية وقرارات فردية إلي معايير تستنبط من تكاليف فعلية لقرارات سابقة ثم إلي معايير علمية توضع وفق أسس ودراسات منهجية بمساهمة العلوم الأخرى من هندسة وإحصاء وإدارة ومحاسبة مع مراعاة ظروف كل منشأة الداخلية والخارجية .

¹ / ري اتش جاريسون ، أريك نورين ، ترجمة عصام الدين راند ، مراجعة أحمد محمد حجاج ، المحاسبة الإدارية ، مرجع سابق ، ص 488 .
² / محمد توفيق بلبع ، التكاليف المعيارية ، مرجع سابق ، ص 142 .

ثانياً : مفهوم المعايير

تعتمد فكرة التكاليف المحددة مقدماً على فكرة المعايرة أي تحديد التكاليف مقدماً بطريقة علمية قبل بداية الفترة المراد استخدامها فيها بغرض التخطيط والرقابة وتقويم الأداء ، تعرف كلمة معيار في القاموس كمقياس للمقارنة وكمعيار للتمييز أو كنموذج أو مثال للمقارنة ، وفي الأدب المحاسبي يتم التعبير عن التكلفة المعيارية كمقياس معتمد أو كنقطة يتم المقارنة بها أو كعلاقة أو مرجع أو مستوي يتم المقارنة به (1).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق قصوره في حصر المعيار على بنود التكاليف فقط وتجاهل المعايير الكمية للمواد أو ساعات العمل .

كذلك المعايير تمثل الحالات التي يكون عليها متوسط تكلفة المنتج أي إن المعيار يوضع لوحدة معينة وعلى أساس المتوسط الملائم لتلك الوحدة ، ووفقاً للاحتياجات الضرورية لوحدة المنتج وأيضاً الحالة التي يكون عليها الإنتاج خلال تشغيله ، والمعايير تمثل تكاليف محددة مقدماً ولذلك فهي تعتبر تنبؤات الموازنة التخطيطية لكل حجم الإنتاج والتكاليف المتوقعة ، والمعايير تمثل توقع معقول يمكن تحقيقه لكافة الحالات المتوقعة للتشغيل بالمنشأة وهذا التعريف يوصي بتوخي الدقة والمعايشة العملية لواقع التشغيل بالمشروع ، والبعد عن التخيل أو الوهم لذي إعداد المعايير ، وللتعرف بدقة على مستويات العاملين بالمشروع ، وإعداد معايير يمكن التوصل إليها وليس معايير نظرية بعيدة عن إمكانيات التطبيق والممارسة ، كذلك المعايير تمثل تكاليف استبدالية يتم احتسابها على أساس الأسعار النهائية الحالية بالسوق أو على أساس القيمة الاستبدالية ، وهذا التعريف يخلق أساساً لتقييم المعايير العينية لتحويلها إلى معايير مالية يمكن استخدامها في التعرف على انحرافات التكاليف ، وكذلك فإن هذا التعريف يركز على جانب السعر لعوامل الإنتاج وذلك حتى لا تبعد الأسعار المعيارية عن الأسعار الفعلية والتي سيتم اقتناء عوامل الإنتاج عند تنفيذ خطة الإنتاج وفقاً لها (2).

يري الباحث بأن التعريف السابق يعتبر الأشمل وذلك لتغطيته نواقص التعريفات الأخرى المتمثلة في إشراك كافة المستويات الإدارية في وضع المعايير ، مراعاة ظروف المنشأة الداخلية والخارجية ، وضع المعايير على وفق أسس علمية سليمة والبعد عن الخيال والوهم ، المتابعة العملية على وضع التشغيل بالمشروع .

1 / عبد الحي مرعي ، التكاليف في مجال التخطيط والرقابة ، مرجع سبق ذكره ، ص 198 .
2 / محمد أحمد إبراهيم ، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدماً ، (عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2001م) ، ص ص 138 -

كما عرفت بأنها علاقة أو نمط لقياس الأداء ، وتتوافر في العديد من أوجه الحياة اليومية فطالب الدراسات العليا الذي يرغب في الالتحاق ببعثة في الخارج يطلب منه في الغالب أن يؤدي اختبار في اللغة يحقق فيه مستوي نمطي معين كشرط لإبتعائه ، والسيارات يتم تصنيعها في ظل معايير هندسية دقيقة ، كما يخضع الطعام المحفوظ لمعايير دقيقة من النظافة والمكونات الطبيعية ، كما تستخدم المعايير علي نطاق واسع في محاسبة التكاليف ، حيث تتعلق المعايير في هذه الحالة بأسعار المدخلات المستخدمة في تصنيع السلع أو توفير الخدمات (1).

معايير التكلفة تنقسم إلي قسمين وهي الكمية والسعر ، والمقصود بالكمية هي كمية المواد التي تحتاجها وحدة المنتج في ضوء المواصفات الفنية المحددة للمنتج ودرجة الجودة المطلوبة ، والقسم الثاني هو السعر المعياري لوحدة القياس المستخدمة في قياس الكمية وتختلف وحدات القياس باختلاف طبيعة عنصر التكلفة ، وهي تتراوح ما بين المقاييس العالمية المعروفة مثل الطن والمتر المربع والكيلو جرام والجالون والبرميل فيما يتعلق بالأصول الملموسة ، أما قياس الحسابات الوهمية مثل الأجور فانه عادة ما يتم من خلال استخدام عدد ساعات العمل ، ويتم قياس المصروفات غير المباشرة باستخدام وحدات قياس الطاقة مثل معدل دوران الآلات أو عدد الوحدات المنتجة أو ساعات العمل المباشرة (2).

يلحظ الباحث من التعريفان السابقان قصورهما في أخذ الظروف الداخلية والخارجية للمنشأة في الحسبان سواء كانت تقدم خدمة أو تنتج سلعة ، وعدم أشراك المستويات الإدارية المختلفة في وضع المعايير مما يجعلها معايير خيالية وصعبة التطبيق خصوصا للإدارات الدنيا .

لقد تم التمييز بين المعايير والتقدير في الآتي :

1. المعايير تبني علي أسس علمية ، في حين إن التقديرات لا يشترط لها أسس علمية .
2. المعايير دقيقة محكمة تتضمن المسموحات الحتمية فقط ، في حين أن التقديرات أقل إحكاما وتتضمن مسموحات فضفاضة علي سبيل الاحتياط .
3. المعايير هي الحدود التي يجب أن تحدث بالدقة في حين أن تمثل التقديرات حدودا قصوى يسمح بوصول التكاليف إليها .

¹ / صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية - مدخل إدارة التكلفة ، (الإسكندرية : مكتبة الوفاء القانونية للنشر ، 2013م) ، ص 20 .
² / المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، المحاسبة الإدارية - المعلومات اللازمة للتخطيط ، (عمان : د.ن ، 2001م) ، ص 63 .

4. المعايير تستخدم فقط في الرقابة وتقويم الأداء ، بينما تستخدم التقديرات في أغراض التخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية (1).

ثالثاً : خصائص المعايير

إن المعايير يجب أن تتوفر فيها عدة نقاط محورية متمثلة في الآتي :

1. السرعة في الإبلاغ عن انحراف المعيار يمكن الإدارة من اتخاذ خطوات سريعة لحل المشكلة والسيطرة عليها في أسرع وقت ممكن ، والإبلاغ عن الانحرافات مرة واحدة في الشهر قد لا يكون إجراء سريعاً بما يكفي ، فمدة شهر طويلة يمكن أن تؤدي إلي فوات الوقت المناسب لحل المشكلة أو للتدخل من طرف الإدارة .
2. الانحرافات المبلغ عنها ينبغي تحليلها إلي بنود ومفردات بحيث لا تلغي الانحرافات الفردية بعضها بعضاً أو تعويضها وحتى يكون بالإمكان تحديد مصدر أو مصادر الانحرافات بسهولة أكبر .
3. يجب أن تقوم المعايير علي بيئة العمل الحالية وليس علي الأرقام التاريخية وحدها ، فالعاملون ربما يكونون قد إكتسبوا خبرة أكبر والمواد ربما تكون أكثر تقدماً ، وعوامل مثل هذه يمكن أن تجعل المعايير قديمة .
4. يجب إعدادها كجهد تعاوني بين كل الأطراف المعنية (مثل المندسين وإدارات المشتريات والمحاسبين وكذلك فراد الإنتاج) ، وعملية وضع المعيار ينبغي أن تتضمن أيضاً كل العاملين التنفيذيين ذوي الصلة المباشرة ، ودور المحاسبة هو ترجمة المعايير إلي دولارات والإبلاغ عن الانحرافات ، وأولئك الذين يتأثرون بالمعايير يحتمل بدرجة أكبر أن يحاولوا الوفاء بها إذا تم أشراكهم في وضعها .
5. التقارير ينبغي أن تكون وثيقة الصلة وقابلة للفهم وبلغة يمكن للمستويات المختلفة داخل المنشأة أن تفهمها ، وفي أغلب الأحيان تكون موصوفة بلغة متعلقة بالمحاسبين فقط (2).

رابعاً : صفات المعايير الناجحة (المثلي) يتوقف نجاح نظام التكاليف المعيارية علي مدي النجاح في إعداد معايير واقعية دقيقة تتناسب مع مواصفات عناصر الإنتاج ومع الظروف الخاصة بالعملية الإنتاجية وتتمثل أهم الصفات الواجب توفرها في المعيار الناجح هي :

1. الواقعية :

وهي أن يتصف المعيار بالواقعية ، أي أن يكون اقتصادياً وسهل التطبيق من ناحية وأن يراعي ظروف الإنتاج والظروف المحيطة بالمنشأة أثناء تطبيقه ، ولا ينبغي إن يعبر المعيار عن مثل أعلي بافتراض ظروف خالية من التوقف والأعطال العادية والوحدات التالفة بل يجب

¹ / سلوى النور ، نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقويم الأداء الإداري في المنشآت الصناعية السودانية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2016م) ، ص 45 .
² / طارق عبد العال حماد ، الموازنات التقديرية - نظرة متكاملة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 2010م) ، ص ص 18 - 19 .

أن يأخذ بالاعتبار إمكانية وقابلية تحقيقه ، وهذا لا يأتي إلا إذا تضمن المعيار أوجه الضياع الطبيعي في المواد واليد العاملة والتجهيزات الآلية والطاقة الإنتاجية ، وبصورة عامة يجب أن يراعي المعيار كافة مظاهر الضياع الحتمي الايرادي ، هكذا فان صفة الواقعية في إعداد المعايير تعد بحق أهم صفة تساعد علي قبول ونجاح نظام التكاليف المعيارية .

ولكي تتصف المعايير بالواقعية يجب أن تتضمن المسموحات الطبيعية التالية :

- أ. **مسموحات المواد** : وتعبر عن كمية المواد التي يسمح بتأفها أو فقدها كما تحتمها طبيعة كل من العملية الإنتاجية والمواد ذاتها والعمل .
- ب. **مسموحات العمل البشري** : وتعبر عن الزمن الذي يسمح به للعامل بضياعه ، إما بسبب الظروف المحيطة بعمله أو بسبب الطبيعة البشرية ذاتها ، وقد تشمل هذه المسموحات أيضا زمن الوحدات التالفة أو المعيبة من وحدات الإنتاج ، خاصة إذا كان العامل جديدا في عمله أو كانت العملية الإنتاجية جديدة عليه .
- ج. **مسموحات التكلفة** : وتعبر عن الكميات أو القيم التي يسمح بإضافتها إلي كميات العناصر الإنتاجية غير المباشرة أو قيمتها وتنشأ هذه المسموحات نتيجة اختلاف العوامل المسببة لهذه العناصر وتباين أثرها ، وتكون هذه المسموحات عادة علي شكل حدود هامشية تحيط بالتكلفة المعيارية لهذه العناصر .

2. المشاركة والاقتناع :

من الضروري اقتناع المشرفين والقائمين علي التنفيذ بالمعايير الموضوعه حتى تكون هذه المعايير مقبولة منهم ومحل ثقتهم لأنهم سيكونون المسئولون عن تقيدهم بهذه المعايير وعن انحرافات أدائهم عنها ، لذلك فمن الضروري مشاركة جميع المستويات الإدارية المعنية (العمال ، رؤساء الورش ، المشرفون ، علي التنفيذ ورؤساء الأقسام الإنتاجية) في إعداد المعايير وإبداء الرأي حولها قبل صدورها كأوامر إدارية ملزمة .

3. الوضوح والفهم :

من الضروري أن تكون المعايير الموضوعه واضحة لكل من سيتولى تطبيقها ومفهومة منه ، وان تحتمل الالتباس أو التأويل والتفسير ، فعند تحديد المواصفات المعيارية للمواد المستخدمة لا يكتفي مثلا بذكر أن يكون المعدن قاسيا ، بل يجب تحديد درجة القسوة حسب المواصفات الفنية الهندسية المعروفة في علم خواص المواد ، ويلجا الفنيون والمحاسبون إلي تصنيف جميع مواد المخزون السلعي وفق دليل رقمي معين ، فيعكس رقم معين لكل صنف

من أصناف هذه المواد بحيث يتم تحريك هذه الأصناف إدخالاً إلى المخزن وإخراجاً منه وفق الرقم المحدد ، وبذلك يزول أي التباس أو غموض ويقل احتمال الخطأ ، وبالمقابل يتعين ذكر أرقام الأصناف علي لائحة المواصفات المعيارية لجميع المواد المستخدمة في إنتاج منتج معين حتى يسهل سحبها من المخزن حين الحاجة إليها .

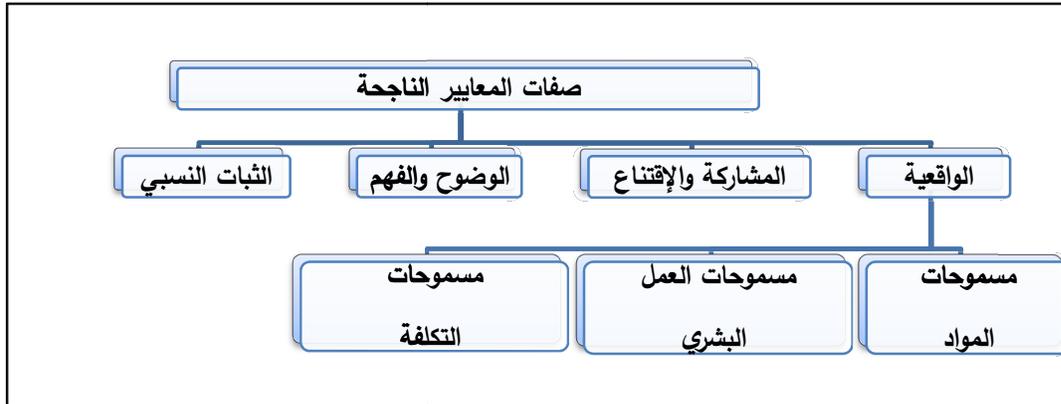
4. الثبات النسبي :

ضرورياً أن يكون المعيار ثابتاً " لأطول مدة ممكنة حتى يمكن استخدامه كمقياس للحكم علي فترات متعددة ولمقارنة أعمال هذه الفترات ، لذلك يفضل عدم تعديل المعايير إلا إذا حدثت ظروف جديدة واتضح أن هذه الظروف سوف تستمر لمدة طويلة كاستخدام نوع جديد من الآلات يؤدي إلي خفض كميات المواد المستخدمة في الإنتاج أو خفض تكلفة العمل أو صدور تشريعات جديدة بزيادة الأجور أو خفض ساعات العمل⁽¹⁾.

فيما يلي يستعرض الباحث أهم صفات المعايير الناجحة أو المثلي من خلال شكل رقم (1/2/2) وذلك علي النحو التالي :

شكل رقم (1/2/2)

صفات المعايير الناجحة (المثلي)



المصدر : أعداد الباحث اعتماداً علي صفات المعايير السابقة

يلاحظ الباحث من خلال شكل رقم (1/2/2) بأن أهم الصفات التي يجب إن يتحلي بها المعيار هي الواقعية والمشاركة والوضوح والثبات ، تتمثل الواقعية في السماح لجزء من تلف وهدر للمواد ، ومنح زمن لضياح وقت العامل ، أما المشاركة والإقتناع والوضوح والفهم هم أساس نجاح المعايير خصوصاً لدى الفئات الدنيا فهي من تنفذ العمل والموجهات ، الثبات عامل هام حتى يمكن الاعتماد علي المعيار في القياس والمقارنة للفترات المختلفة .

¹ / جبرائيل جوزيف كحالة ، ورضوان حلوة حنان ، محاسبة التكاليف المعيارية - رقابة وثبات ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 38 - 39 .

خامساً : أنواع المعايير

تعتمد الإدارة الرشيدة علي تحقيق الكفاية القصوى وتحقيق قدر أكبر من الأرباح عن طريق الرقابة علي التكاليف وتحتاج الإدارة في سبيل تحقيق ذلك إلي قياس الأداء الفعلي ومقارنته مع مقاييس معيارية وذلك للتعرف علي مسببات أي زيادة في التكاليف نتيجة سوء استخدام للموارد البشرية والمادية ، وتعتمد عملية إعداد المعايير علي الظروف التي قد تحيط بالمعايير وفي استخدامها بالمستقبل وما إذا كانت قد أخذت في حسابها عند إعدادها ظروف عدم التأكد الأمر الذي يفرض ضرورة تبويب أنواع المعايير علي النحو التالي :

1. المعايير المثالية :

لقد عرف معهد المحاسبين بلندن معيار الأداء المثالي بأنه (المعيار الذي يمكن الوصول إليه في ظل أفضل الظروف الملائمة) ولذلك يمثل هذا المعيار أقل تكلفة في ظل أفضل الظروف ، وهو معيار نظري لا يفيد في عملية الرقابة وربما يؤدي استخدامه إلي آثار عكسية من الناحية السلوكية لظهور انحرافات كثيرة ومتكررة (1).

وهو يمثل أقصى كفاءة ممكنة في استخدام عوامل الإنتاج حيث يؤثر الأداء الأمثل لجميع نواحي النشاط مثل :

- أ. توفير الخامات بأقصى جودة وبالمواصفات المطلوبة .
- ب. توفير العمالة بمهارة عالية جدا .
- ج. عدم وجود تلف أو ضياع سواء كان تلف أو ضياع عادي أو غير عادي والواضح أن المعيار المثالي هو معيار خيالي وذلك لان الظروف الملائمة لا تتوفر في جميع الأحوال ويكون من الصعب الوصول إليها (2).

اختلفت الآراء حول تطبيق هذه المعايير حيث هناك فريقان :

الفريق الأول : يري ويعتقد أن المعايير المثالية تمثل تحديا يحاول المنفذون الاقتراب من تحقيقه ، مما يحثهم ويحفزهم علي بذل أقصى جهد في سبيل رفع إنتاجيتهم رغم إدراك هذا الفريق بتعذر تحقيق هذا المستوي المعياري ، أن مقتضيات توافر (المثالية والكمال) من المستحيل تحقيقها ، واستخدام المعايير المثالية يترتب عليه :

¹ / أحمد حلمي جمعة ، محاسبة التكاليف المعيارية ، مرجع سابق ، ص 123 – 128 .
² / رمضان محمد غنيم ، الرقابة علي التكاليف ، مرجع سابق ص 69 .

- أ. عدم اقتناع الموظفين لهذه المعايير وإهمال تنفيذها .
- ب. يترتب علي تطبيقها ظهور انحرافات غير ملائمة حتى لو كان الأداء رفيع المستوى .
- ج. تؤدي إلي إحباط الروح المعنوية ، مما يترتب عليه عدم اهتمام العاملين بجودة الإنتاج وارتفاع نسب الفاقد والتالف وزيادة تكاليف الإنتاج بدلا عن تخفيضه .
- د. استخدام المعايير المثالية لا يعتبر ملائم لأغراض قياس ورقابة كفاءة الأداء خاصة في الأجل القصير.

أما الفريق الثاني : وهو الفريق الذي يهتم بالنواحي السلوكية حيث يؤيد تطبيق المعايير المثالية ويعارض الانتقادات الموجهة لتلك المعايير (1).

2. المعايير العادية (الممكن الوصول إليه) :

هو المعيار المتوسط والذي تتوفر أمكانية تحقيقه خلال الفترة القادمة ، وهو المعيار الذي يأخذ في حسبانته الظروف المتوقع إن تسود مستقبلا ويضع في حسبانته الظروف الحتمية التي لا يمكن تجنبها والتي تبقى سير النشاط علي النحو المرغوب ، مما قد يؤدي إلي حدوث انحرافات حتمية لا إرادية أي انه يتضمن بعض المسموحات في المواد والعمالة والخدمات الحتمية وإلا توقف الإنتاج .

ووفقا لهذا المعيار تصبح التكاليف المعدة وفقا لهذا المعيار تكاليف عادية تزيد قليلا عن التكاليف المثالية الموضوعية في ظل المعيار المثالي أو النموذجي .

ويعتبر هذا المعيار من المعايير الممكن الوصول إليها إذا ما بذل بعض الجهد الإنساني المادي لتحقيق هذا المعيار فهو معيار ليس من الصعب تحقيقه وليس مثبطا للعزيمة (2).

3. المعايير النظرية :

تعد هذه المعايير في ضوء أقصى درجة كفاءة يمكن تحقيقها ومن ثم تكون المسموحات السابقة عند حدها الأدنى ، وهذا يعني بأن هذه المعايير لا تسمح بأي توقف للآلات نتيجة العطل ، إلا تلك التي يسمح بها المواصفات الفنية للآلات ولا تسمح أيضا بتعطيل الآلات المترتب علي عدم توفر الطلب علي الإنتاج ، وتهمل المتطلبات الإنسانية للعمال ، وعندما تستخدم المنشأة هذه

¹ / محمد أحمد خليل ، وعمر حسنين ، التكاليف في المجال الإداري ، (الإسكندرية : دار الجامعات المصرية ، 1976م) ، ص 140 .
² / صالح الرزق ، عطا الله خليل ، مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية ، (عمان : دار زهران للنشر والتوزيع ، ط 1 ، 2013م) ، ص 121

المعايير يعلم العمال أنها وضعت لخلق روح التحدي لديهم ويعلمون بأن الإدارة لا تتوقع تحقيقها ومن ثم قد يؤدي استخدام هذا النوع من المعايير إلي خلق حواجز سلبية لدي العمال (1).

4. المعايير التاريخية :

يعتمد المعيار التاريخي علي الكميات والأسعار التي كانت موجودة في وقت إعداد التكاليف المعيارية ، وهو معيار تاريخي لان الأسعار والكميات تغيرت عند وقت احتساب التكاليف المعيارية .

ونظرا لأنه يتم استخدام نفس معايير الكمية ومعايير الأسعار لعدة سنوات حتى إذا تغيرت الطرق الإنتاجية وأسعار الخامات ، ولذلك لا تكون المعايير التاريخية حقيقية لفترة طويلة ، ومع ذلك فهي تمثل تحديد اتجاهات الأداء وتساعد علي تبسيط جميع بيانات التكاليف ، ويعتبر المعيار التاريخي مقبولا لتقييم المخزون إذا لم تتغير طرق الإنتاج وأسعار الخامات بشكل كبير ولكن درجة قبوله تكون أقل لإعداد الموازنات أو استراتيجيات الإنتاج (2).

ما يمكن قوله انه علي الرغم من ملائمته (مدخل المعايير التاريخية) إلي حد ما لتحديد التكلفة في المستقبل إلا إن هذه المعايير لا تضمن توفير أداة كافية للحكم علي كفاءة الأداء في المستقبل باعتبار أن متوسط الأداء في الماضي يعتبر أقل المقاييس أحكاما لأغراض الرقابة الفعالة علي كفاءة الأداء ، من ناحية أخرى لا يصلح مدخل المعايير التاريخية في حالة وضع معايير تكلفة للمنتجات الجديدة حيث لا يوجد بيانات تاريخية لدي الوحدة يمكن الاستناد إليها(3).

5. المعايير الواقعية :

المعيار الواقعي هو المعيار الذي يعد في ظل الظروف المتوقع أن تسود في الفترة القادمة ويتضمن هذا المعيار بعض المسموحات التي تغطي الانحرافات المسموح بحدوثها وطالما أن العنصر البشري معرض دائما للأخطاء بحيث أن أي انحراف يحدث عن هذا المعيار يكون دائما بسبب أمور كان من الممكن تجنبها وبالتالي تعتبر انحرافات غير مسموح بها وغير حتمية

ويستنتج من ما تقدم أن هنالك سمات معينة يجب أن يتسم بها المعيار الواقعي منها أن يكون مقنعا وواضحا ومفهوما وثابتا وملائما لظروف المستقبل الذي يستخدم فيه وان يكون

¹ / محمد تيسير الرجبى ، محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ، ص 346 .
² / نساء علي القباني ، مدخل إستراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليلي الربحية ، (القاهرة : الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 2006م) ، ص ص 308 – 309 .
³ / لؤي محمد وديان ، محاسبة التكاليف المعيارية ، (عمان : دار الإحصاء العلمي للنشر والتوزيع ، 2009م) ، ص 22 .

متوافقا مع ظروف المنشأة وان يكون واقعيا بحيث يكون يعتبر الاستخدام الأمثل للإمكانات المتاحة للمنشأة

وبناء على ما تقدم يتضح أنه يمكن الاستعانة بالمعيار الواقعي ومن ثم مقارنتها بالتكاليف الفعلية لكل عنصر من عناصر التكاليف مع بعضها بالمسئولية عن سلطة الأفراد المسؤولين عن أداء مراكزهم التي تقع في داخلها تلك التكاليف (1).

وهي معايير قابلة للتحقق وتسمح بالضياح الحتمي المسموح لجميع العناصر المرتبطة بالتشغيل مثل مسموحات المواد والتي تعرفها طبيعة المادة الخام ومسموحات العامل التي تتمثل في حدود حصول العامل على أوقات راحة مناسبة بعد عدد معين من ساعات تشغيل الآلة .

المعايير المتوقعة تعكس الأداء الذي تضعه الإدارة كهدف جاري أو هدف تسعي للوصول إليه في الوقت الحاضر ، وتتغير هذه المعايير من وقت لآخر لتعكس التغيرات في ظروف التشغيل وفي الأسعار أن تسود خلال الفترة وفي الأسعار المنتظر أن تسود خلال الفترة القادمة ، وكأساس لقياس الأداء (2).

سادساً : إعداد المعايير

1. مراجعة المعايير وتعديلها :

أن من الأسس المتعارف عليها في إعداد المعايير إن يتم إعدادها لدورة تشغيل كاملة وتحدد عادة في بداية الفترة ، وتباينت الآراء بشأن مسألة تعديل المعايير حيث أن آراء كثيرة تعتقد أنه لا ينبغي تعديل المعايير قبل انقضاء فترة التشغيل بأكملها وذلك لتجنب حدة التقلبات التي قد تحدث في مستويات الإنتاج في المواسم المختلفة ، ذهبت آراء أخرى إلى القول بأنه لكي تؤدي المعايير دورها بفاعلية فإنه من الواجب مراجعة مدي ملائمة المعيار للظروف التشغيلية وتعديلها كلما تغيرت الظروف المحيطة بالعملية التشغيلية (3).

¹ / عبدا لحي مرعي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، مرجع سابق ، ص 523 .

² / محمد أحمد خليل ، عمر حسنين ، مرجع سبق ذلك ، ص 350 .

³ / إسماعيل إبراهيم جمعة ، وآخرون ، محاسبة التكاليف – مدخل إداري ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2000م) ، ص 488 .

2. مصادر إعداد المعايير :

أ. مصادر فنية :

ويعتبر هذا المصدر القاعدة الأساسية لبيانات التي تمكن من إعداد المعايير حيث يقدم هذا المصدر بيانات عن المواصفات والاحتياجات من مستلزمات في ضوء مستوى أداء الطاقة البشرية والإنتاجية المتاحة وفي حجم الإنتاج الذي يتم تخطيطه عن الفترة المقبلة وكذلك التنبؤ الدقيق للأسعار التي يتوقع سريانها خلال الفترة المقبلة .

ب. مصادر محاسبية :

ويفيد هذا المصدر في توفير المعلومات اللازمة من السجلات والدفاتر المحاسبية ، والتي تعد بيانات أساسية للتنبؤ ، بالاتجاهات المستقبلية ومن ثم عمل التوقعات وانحدار المعايير وكذلك يوفر هذا المصدر بيانات عن التلف العادي للمواد والضياع العادي للأجور والتوقف العادي للآلات كما يقدم البيانات عن الأسعار واتجاهاتها المتوقعة (1).

ج. مصادر سلوكية :

ويفيد هذا المصدر في توفير بيانات عن سلوك الأفراد واتجاهاتهم وذلك لان السلوك الآن يعد الحاكم في العملية الإنتاجية أو يمكن الحصول علي هذه البيانات من سجلات أداء العاملين بالوحدة الاقتصادية .

د. مصادر هندسية :

ويفيد هذا المصدر في إجراء الدراسات للزمن والحركة وتحديد نوع العنصر ومواصفاته ، وكذلك إجراء الدراسات العملية لبناء المعايير بكمية في شكل وحدات فنية هندسية قياسية .

هـ. المصادر الخارجية :

عادة ما تتمثل في السياسة الاقتصادية للبلد ، القوانين ، الظروف الأمنية ، وغيرها ، مما يساعد في توقع بعض المؤشرات الكلية كسعر الصرف ومعدل التضخم (2).

¹ / أحمد حلمي جمعة ، محاسبة التكاليف المعيارية ، مرجع سابق ، ص 119 .

² / صلاح مبارك ، عمر حسين ، محاسبة التكاليف في المجال الإداري ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 1992م) ، ص 114

سابعاً : مسؤولية إعداد المعايير

أن عملية وضع المعايير تتطلب جهود كبيرة ومتنوعة ويشترك فيها أطراف كثيرة من مهندسين واقتصاديين وإداريين ومحاسبين حيث يساهم كل طرف من هذه الأطراف في مجال تخصصه وتختلف الاختصاصات التي تسهم في عملية صياغة المعايير حسب طبيعة القطاعات ومتطلباتها ومساهمة جميع التخصصات في صياغة المعايير تضيء علي هذه المعايير مصداقية ودقة بحيث تكون تلك المعايير موضوعة بشكل دقيق يأخذ في الاعتبار جميع الظروف المحيطة والمتوقعة خلال الفترة التي ستعد عنها ، والمعايير يجب أن تعكس خصوصيات النشاط التي تعد عنه وأن تكون معبرة عن مستوي الطموح في الأداء بشكل دقيق وسليم ، والمعايير لا تزال تمارس علي أنها علم وفن ، وان الخبرات المتراكمة لها دور رئيسي في وضع المعايير جنباً إلي جنب مع البحوث العلمية والدراسات الضرورية لإعداد المعايير كما أن خبرة الماضي مهمة جداً عند إعداد المعايير .

إلا انه لا يجب الركون إليها بشكل مطلق لان خبرة الماضي قد لا تدل علي المستقبل بالضرورة ، وقد جرت العادة أن يساعد قسم المشتريات في الوصول إلي السعر المعياري للمواد ، فيما تكون مساهمة المهندسين والفنيين المختصين مختصرة علي تحديد الكميات المعيارية للمواد ، أما فيما يتعلق بالأجور فأن مديري التشغيل بالاشتراك مع المهندسين الصناعيين يستطيعون تحديد عدد الساعات المطلوب للعمل المباشر وذلك من خلال تجارب الماضي ، ويقوم قسم المحاسبة بتحديد معدل الأجر المتوقع خلال الفترة المطلوبة⁽¹⁾.

أما عن الأساليب الفنية فيما يتعلق بالمصروفات الصناعية المتغيرة فأن الانحدار هو أنسب الطرق لتقدير معدل المصروفات المتغيرة ، حيث يرون أن ساعات العمل المباشر تستخدم في العادة كمتغير مستقل لكل قسم من الأقسام الإنتاجية علي أن يتم تعديل تلك المصروفات المتغيرة سنوياً بناءاً علي المعطيات التي يتم الحصول عليها بطريقة التغذية العكسية من قبل مديري الأقسام الإنتاجية ، ويتم تحويل المعدلات الجديدة في كل عام للمحاسبين ليتم تقدير تلك التكاليف غير المباشرة ، أما بالنسبة للمصروفات الثابتة المقدرة فإن مديري الأقسام الإنتاجية بمن فيهم مديري الأقسام الموزعة ومحاسبي الشركة هم من يقومون بتقديرها حسب الأقسام الإنتاجية وفق أسس التحميل المتبعة ، مع عدم إغفال القيام بمراجعة تلك التقديرات باستخدام أسلوب العينات وذلك للحصول علي تأكيد بمعقولية المعايير علي أن يتولي تلك العملية الإدارة المحاسبية أو

¹ / إتحاد المصارف العربية ، المحاسبة الإدارية ، (عمان : د. ن ، 1999م) ، ص ص 268 – 269 .

إدارة التدقيق الداخلي أو كلاهما ، كما إن تلك التقديرات يجب أن تخضع للمراجعة بعد نهاية العام التي أعدت له وذلك لمراجعة مدي ملائمة المعايير المتوقعة للظروف والمتغيرات التي مرت أو من المتوقع أن تمر بها المنشأة ، وذلك من خلال دراسة الانحرافات عن التكاليف المقدرة ، علي أنه يجب أن تقوم الإدارة العليا بالمصادقة والموافقة علي المعايير الموضوعة للتكلفة (1).

يمكن القول أن هناك ما يشبه الإجماع في أن التكاليف المعيارية تعد مسبقا بناء علي دراسات علمية وتجارب عملية ويشمل ذلك الجوانب الفنية والاقتصادية مع عدم إغفال الظروف المحيطة ، كما أن المعيار يجب أن يخضع باستمرار للمراجعة والاختبار والوقوف علي مدي دقة المقاسات التي تم اعتمادها خلال إعداده ومدي مطابقة تلك المواصفات للظروف المحيطة وأن المعيار بمجرد إقراره من قبل الجهات المسؤولة والمختصة يصبح واجب الالتزام به ما لم يتم تعديله .

إعداد المعايير يجب أن يتم بواسطة لجنة مختصة تتكون من الإدارات والأقسام التي يكون لها دور في إعداد المعايير مثل إدارة الإنتاج وقسم الهندسة وقسم المحاسبة لاسيما محاسبة التكاليف وإدارة شؤون الأفراد والعاملين حيث تقوم هذه اللجنة كل حسب طبيعة عمله بإعداد التكاليف المعيارية لعناصر الإنتاج والتي تشمل المواد والأيدي العاملة والمصاريف غير المباشرة بناء علي مواصفات فنية للمنتجات ودراسات هندسية لتكاليف العمليات الإنتاجية ودراسة الوقت والحركة بصورة عملية علي أن تقوم إدارة محاسبة التكاليف بتجميع المعايير السعرية لجميع فئات العاملين وجميع أنواع المواد المستخدمة في العملية الإنتاجية ثم إيجاد التكاليف المعيارية من خلال ترجمة المعايير السعرية إلي تكاليف معيارية (2).

إن التكاليف معيارية لوحد المنتج تلعب دورا مهما في إعداد الموازنات التقديرية ، حيث إن التكاليف المعيارية لوحد المنتج تستخدم كأساس لاحتساب التكاليف المعيارية لحجم معين من الوحدات ، وهي تمثل أيضا أساسا جيدا لإعداد الموازنات التقديرية ، وعلي الرغم من أنه ليس من الضروري أن تعد الموازنات التقديرية بناء علي أسس معيارية ، إلا أن إعداد الموازنة علي أساس معياري يضيفي عليها مزيدا من الثقة نظرا لان إعداد المعايير بناء علي دراسات فنية ومواصفات هندسية وتحت إشراف المختصين في كل مجال من المجالات بدلا من الاعتماد علي

¹ / كمال خليفة أبو زيد ، وكمال الدين الدهراوي ، محاسبة التكاليف - لإغراض التخطيط والرقابة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 1999م) ، ص 143 .

² / جيرانييل جوزيف كحالة ، ورضوان حلوة حنان ، محاسبة التكاليف المعيارية - رقابة إثبات ، (عمان : كتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 1995م) ، ص 29 .

التقديرات الجرافية أو تلك المبنية علي البيانات التاريخية فقط ، والتي قد لا تعبر عن التكاليف الواجبة التحميل والتي قد تحمل في طياتها بعض أنواع الإسراف أو الهدر غير المقبولة أو غير المسموح بها مما يجعل القرارات الإدارية غير مبنية علي أسس موضوعية خصوصا في مجال التسعير وفي مجال المفاضلة بين البدائل⁽¹⁾.

ثامناً : طرق إعداد المعايير

هناك أربعة طرق لإعداد المعايير تتبع إدارة المشروع أي طريقة منها حسب مدي ما تحققه المعايير التي تنشأ عنها من ضبط يكفي رغبات هذه الإدارة ، ونعدها في المحاور الآتية :

1. الطريقة التاريخية :

تعتمد هذه الطريقة علي بيانات الفترات السابقة التي استخلصت من واقع الدفاتر والبطاقات العديدة التي تسجل بيانات التكاليف التي حدثت في الفترات السابقة ، وتختلف الطرق في استخلاص المعايير من هذه البيانات التاريخية السابقة .

هناك بعض المنشآت التي تتخذ البيانات الكاملة لفترة معينة معيارا للتكاليف تحكم به علي تكاليف الفترة القادمة ، مثلا قد تتخذ الإدارة التكاليف التي حدثت فعلا خلال عام 2016 م معايير لها وتتضمنها المناهج المعدة لضبط تكاليف الأعوام التالية .

يتميز العام المعياري الذي يختار من بين الأعوام الماضية بالخصائص الأولية التالية :

أ. مستوي الإنتاج الذي تم فيه (عادي) أي أن الكمية المنتجة لم تخضع لمؤثرات غير عادية نتيجة ظروف كساد أو رخاء وقتية ، بل تأثر بالظروف التي تحدث عادة ويمكن توقعها وإدخالها في الحساب .

ب. ظروف الحصول علي المواد الأولية في ذلك العام ينتظر أن تدوم لبعض الأعوام التالية ، مثل صدور قرارات حكومية جديدة لتنظيم استيراد المواد من الخارج ، أو مثل تعاقد المنشأة مع مورد معين بعقود طويلة الأجل تضمن معها الحصول علي المواد اللازمة لها خلال بعض الأعوام التالية وهكذا .

ج. العوامل الإنتاجية المختلفة متوافرة في ذلك العام وأسعارها مقبولة ، هذه العوامل مثل القوة المحركة والعمال المتخصصين وأدوات الصيانة وغير ذلك .

¹ / إسماعيل إبراهيم جمعة ، وآخرون ، محاسبة التكاليف - مدخل إداري ، مرجع سابق ، ص ص 493 - 494 .

د. حالة الآلات جيدة في ذلك العام وليس هناك ما يدل علي ضرورة تغيير بعضها في المستقبل ، أما بسبب استهلاكها أو تقادمها فنيا نظرا لظهور آلات أخرى من طراز أحدث

هـ. المركز المالي للمنشأة في ذلك العام سليم ورأس المال العامل متوافر بالمعدل العادي .
و. معدل الرخاء الاقتصادي العام مقبول ، وأسعار بيع المنتجات بصفة عامة ومنتجات المنشأة بصفة خاصة معقولة وفي متناول غالبية المستهلكين .

وقد رأت بعض المنشآت الأخرى عيوب الاستمرار مع العام المعياري (القياسي) لفترات متلاحقة نظرا لعدم ضمان استمرار الأحوال والظروف الصناعية والاقتصادية علي حالها أكثر من عامين متلاحقين ، فسارت هذه المنشآت علي اعتبار التكاليف التي تحدث فعلا في عام ما ، معايير لتكاليف العام الذي يليه مباشرة ، ثم اعتبار التكاليف التي تحدث (فعلا) في العام الثاني معايير للتكاليف للعام الثالث وهكذا (1).

2. الطريقة الإحصائية للمعايرة :

تعتمد هذه الطريقة علي تطبيق مبادئ الإحصاء علي بيانات التكاليف التي حدثت فعلا في فترات ماضية ودراسة اتجاهاتها في الفترة التالية التي تسري فيها هذه المعايير ، وأيضا تعتمد هذه الطريقة علي إيجاد العلاقة بين المتغيرات المختلفة من خلال استخدام الأساليب والطرق الإحصائية .

والإجراءات المتبعة عن استخدام هذه الطريقة كآلاتي :

أ. يستخرج مجموع التكاليف الصناعية لعدة أعوام ماضية ومنتالية ، آخرها هو العام المنصرم .

ب. يصور المحورين (س ، ص) بحيث يمثل (س) الأعوام ، والمحور (ص) تجميع التكاليف .

ج. توضع علي الرسم النقط التي تبين منها مجموع تكاليف كل عام وذلك بالطريقة المعروفة

د. يرسم خط مستقيم يتوسط هذه النقط بشكل تقديري بحيث يمكن اعتباره ممثلا للاتجاه العام للتكاليف .

¹ / محمد توفيق بليغ ، التكاليف المعيارية - لأغراض قياس وضبط التكاليف الفعلية ، (القاهرة : مكتبة الشباب للنشر والتوزيع ، 1973م) ، ص 71 - 73 .

3. الطريقة المعملية :

تختلف هذه الطريقة عن سابقتها في كونها لا تستند إلي أي بيانات ماضية للوصول إلي المعيار المطلوب ، بل تعتمد علي القيام بتجارب معملية تقوم بها إدارة البحوث والتجارب بالوحدة الصناعية ولجنة إعداد المعايير وتعتمد هذه اللجنة علي الآتي :

أ. الأساليب العلمية النظرية .

ب. التجارب المعملية التي تثبت الفروض العلمية .

وللوصول إلي التكلفة المعيارية من خلال التجارب المعملية لا يعني إخضاع كل العوامل للتجربة المعملية فهناك معيار السعر للمواد المباشرة أو معدل الأجر أو معدل تحميل التكاليف غير المباشرة ، كلها تتطلب القيام بتجارب معملية للتوصل إلي معايير لها .

وعند القيام بعملية التجربة هناك مدخلين لإجراء التجربة :

أ. اختيار عامل واحد ذو كفاءة إنتاجية عادية ليؤدي العملية الإنتاجية عدة مرات ، وفي النهاية يتم إيجاد متوسط الكميات المستهلكة في مرات التجربة .

ب. اختيار فئة من العمال لهم نفس المواصفات والكفاءة الإنتاجية العادية ، يقومون بنفس العملية عدة مرات ثم نأخذ متوسط هذه التجارب ، ولكي يكون القياس موضوعيا" يجب أن يكون القياس في أوقات مختلفة خلال ساعات العمل وذلك لأخذ عامل الإجهاد في الحسبان .

يثار تساؤل عن إن انسب الأماكن لإجراء التجارب المعملية ؟

هناك من يحدد إجراء التجارب المعملية داخل معمل البحوث في المنشأة ومنهم من يفضل التجارب المعملية داخل الأقسام الإنتاجية بالمشروع ولكل مزاياه وعيوبها .

فإجراء التجارب داخل معمل البحوث ، يخلق التركيز علي دراسة العنصر بعيدا عن أي مؤثرات أخرى تسود الورش والعنابر ، كما أن إجراء التجارب بالمعمل يسمح بتكرار التجربة عدة مرات وتطويرها في إطار أفضل الطرق والخطوات لتنفيذ العملية .

إلا أنه يعاب علي إجراء التجارب داخل المعامل أنها تحدد معايير بعيدة عن الواقع وظروف العمل ، ولذلك فقد أيد معظم الكتاب إجراء التجارب داخل الأقسام (العنابر ، الورش) ويرجع السبب في ذلك إلي أن التجربة تتم تحت ظروف العمل والتي تؤثر في سير العمل (1).

¹ / محمد توفيق بلبع ، التكاليف المعيارية ، مرجع سابق ، ص ص 22 – 23

4. الطريقة الواقعية :

تقوم هذه الطريقة علي الطرق الثلاثة للمعايرة (كلها مجتمعة) فلكي يكون المعيار واقعيًا وممكنًا وعمليات تتوافر فيه كافة المفاهيم والمواصفات وتتحقق منه كافة مزايا المعايير لأغراض الضبط فإنه يلتزم بالألا يخرج عن دائرة إمكانيات المنشأة وقدراتها وكفايات العمل فيها وظروفه وملايساته ومعوقاته وتسهيلاتة.

تقوم هذه الطريقة علي مجموعة من الأركان هي :

- أ. البيانات التاريخية والتجارب الماضية .
- ب. الإمكانيات والقدرات المتاحة .
- ج. الأصول العلمية والفنية للصناعة والنشاط .
- د. التنبؤات عن أحوال الفترة التي تستخدم فيها المعايير .

المعايير الواقعية تلتزم بعدم الخروج عن الأركان الأربعة أعلاه ، تلتزم أيضا بعد الانحراف عن الأصول العلمية والفنية والمعترف بها في الصناعة والنشاط وذلك حتى يتحقق الإنتاج بالكم والكيف السليمين والمقدرين بالضبط ، كما إن المعايير الواقعية تراعي في نفس الوقت مدي تكييف تلك الأصول العلمية والفنية للإمكانيات المتاحة وقدرات الأفراد والألات والظروف العامة للعمل ، وذلك عن طريق دراسة الخلفية التاريخية لحياة المنشأة في مضمار الصناعة وتجاربها السابقة وخبرات المسؤولين فيها ، والعيوب والمحاسن والنجاح والفشل والتعديلات والتطورات ومواطن الإسراف والتوفير والضعف والكفاية وما إلا ذلك ولا شك إن دراسة عميقة لكل هذه النقاط ولو أنها عن الماضي إذا قامت بها المنشأة بدقة في الحاضر تفيد جدا في تكوين الصورة المتوقعة عن المستقبل .

ولتحديد التكلفة المعيارية الواقعية يجب إتباع الخطوات التالية :

- أ. اختيار عدد من السنوات الماضية المتلاحقة كفترة للدراسة .
- ب. دراسة كل عنصر تكلفة والمستندات الخاصة بتحميله علي العملية واستتباط نواحي الضياع والإسراف أو الإهمال في استخدامه .
- ج. خصم الخسائر الظاهرة والمبينة بالمستندات المذكورة فيما يزيد من الحد المسموح به إداريا وفنيا .

د. دراسة مقارنة لنتائج الخطوة السابقة بالنسبة لكل عنصر علي مدار سنوات الدراسة وملاحظة أقل مبلغ حدث للعنصر ومدى تكراره وكذلك المبلغ الذي تكرر أكثر من غيره علي مدار تلك السنوات أيضا .

هـ. دراسة خاصة عن حالة الأعمال في السنة التي حدث فيها أقل رقم للعنصر وحصر الظروف التي كانت سائدة ومسيطره وقتئذ والتي ساعدت علي حدوث العنصر لذلك الرقم (1).

تاسعاً : وضع معايير عناصر التكلفة

تتمثل عناصر التكلفة في المواد الخام والأجور أو العمل والمصروفات الصناعية غير المباشرة

1. معايير المواد الخام المباشرة :

تعتبر المواد المباشرة أحد العناصر الرئيسية في الإنتاج في كثير من الصناعات ، وتمثل تكلفة المواد المباشرة نسبة كبيرة من تكاليف الإنتاج ، كما أن المواد المباشرة تمد المادة الخام والتي يتم تحويلها لتصبح في النهاية هي المنتج النهائي المعد للبيع ، لهذا فإن إعداد المعيار يهدف تخفيض الضياع العادي إلي أدنى حد ممكن ، وبالتالي زيادة الكمية المنتجة من الخامات ، وبالتالي تخفيض التكلفة مما يخلق في النهاية فرص لتعظيم أرباح المنشأة (2).

تتألف التكاليف المعيارية للمواد الخام المباشرة من معيار كمية ومعيار سعر ، ولإعداد معيار الكمية تتم دراسة المواصفات الفنية اللازمة لوحدة المنتج لتحديد احتياجاتها من المواد الخام ، وقد يتم ذلك بإجراء القياسات الفنية والهندسية وتدعيم ذلك بإجراء عمليات الاختبار لأخذ الظروف العلمية السائدة في المنشأة في الحسبان (3).

وعادة يشترك في إعداد معايير كمية المواد كل من الإدارات التالية :

أ. إدارة الإنتاج : ليس لها القرار النهائي في تحديد الكمية المعيارية ، وإنما الهدف من اشتراكها هو فهم هذه المعايير والافتناع بها كأهداف أو مستويات يجب الالتزام بها في المراكز الإنتاجية .

¹ / محمد توفيق بليغ ، التكاليف المعيارية - لإغراض وقياس التكاليف الفعلية ، مرجع سابق ، ص 85 - 86 .

² / رمضان محمد غنيم ، الرقابة علي التكاليف ، مرجع سابق ، ص 128 .

³ / محمد تيسير عبد الحكيم الرجيبي ، مبادئ محاسب التكاليف المعيارية ، (عمان : مؤسسة النبا للخدمات المطبعية ، 1999م) ، ص 349.

ب. الإدارة الهندسية : تقوم بالدور الأكبر في وضع المعايير الكمية ، إذ يرتبط ذلك بالتصميم الهندسي للمنتجات والنواحي الفنية الأخرى وتقوم هذه الإدارة بإجراء ما يسمى (دراسة المنتج) .

ج. إدارة التكاليف : توفر المعلومات الملائمة المساعدة في وضع المعايير الكمية للمواد مثل الإحصاءات التاريخية عن الكمية التالفة ، كما تجعل هذه المشاركة محاسب التكاليف يتفهم هذه المعايير التي سوف يقارنها مع الكمية المستهلكة فعليا ، كما يجب قبل وضع أي معيار للمواد الأولية التأكد من أن هناك رقابة علي إجراءات الشراء ، والاستلام ، والتخزين ، والصرف من المخازن ، حتى تتكامل إجراءات الرقابة علي المواد الأولية قبل وبعد استعمالها⁽¹⁾.

وتتضمن معايرة المواد تحديد الكمية المعيارية لمستلزمات الوحدة الواحدة من المواد الخام وتحديد سعر المعياري للمواد وذلك كالآتي :

أ. معايير كمية المواد :

يتوقف إعداد كمية المواد الصناعية المباشرة علي تحديد ما يلي :

1. نوع المواد من حيث المواصفات الفيزيائية والكيميائية المناسبة .
2. مواصفات كمية المواد الداخلة في تشكيل المنتج .
3. شكل المنتج النهائي .
4. مواصفات التجميع وقوائم المواد عند استخدام تجميعات فرعية مشتركة .
5. التلف العادي سواء كان عند التخزين أو عند المناولة ، أو عند التشغيل .

في بعض الصناعات يختلف شكل ومواصفات المادة الناتجة من التشغيل عن المادة الداخلة فيها ، وخاصة في الصناعات المشتركة كصناعة الزجاج ، والزيوت ، ففي هذه الصناعات يتم تحديد الكمية المعيارية من المواد عن طريق تحديد كمية الناتج المعياري عن كمية المواد الداخلة⁽²⁾.

¹ / الدهراوي كمال الدين ، أبو الحسن علي أحمد ، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة ، (الإسكندرية ، دار الجامعية ، 1997م) ، ص 117 .
² / الغريب محمد بيومي ، مقدمة إلي نظم محاسبة التكاليف ، مرجع سبق ذكره ، ص 304 .

ب. أسباب انحراف كمية المواد :

يمكن أن نعزي الانحرافات الناجمة عن استخدام المواد (الانحرافات الكمية) إلى عدة أسباب أهمها :

1. عدم الدقة في معايرة كمية المواد الداخلة في الإنتاج أو في معايرة المسموحات الطبيعية ، كاعتماد معايير تاريخية سهلة المنال ، دون بذل جهد واهتمام كافيين ، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور انحرافات موجبة تعطي انطبعا خاطئا عن تحسن الأداء ، أو اعتماد معايير مثالية متشددة يصعب أو يستحيل تحقيقها ولو بذل العمال جهدا واهتماما كافيين في ظروف عمل كفاء ، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور انحرافات سالبة .
2. عدم تعديل معايير استخدام المواد رغم تغير الظروف المحيطة بالعمل ، مما يجعل المعايير المعتمدة غير صالحة للمحاسبة وتقييم الأداء .
3. استخدام مواد بديلة أو استخدام مواد بمواصفات مخالفة للمواصفات المطلوبة مما يؤثر سلبا علي واقعية المعايير .
4. تعديل التركيبة الفنية للمنتج النهائي أو مواصفاته ، حيث تتغير نتيجة لذلك كمية المواد الداخلة في هذا المنتج .
5. عدم الدقة في تحديد مستوى الكفاءة الإنتاجية لليد العاملة أثناء استخدامها للمواد ، فمثلا العمال الجدد يسببون في بداية مرحلة التعلم والتأقلم مع طبيعة العملية الإنتاجية هدرًا¹ وضياعًا في المواد⁽¹⁾.

ج. معايير سعر المواد :

عند تحديد الأسعار المعيارية للمواد الأولية واللوازم يتم الرجوع إلى قوائم الأسعار ، الفواتير و عقود المشتريات طويلة الأجل ، دون أن ننسى التغيرات الموسمية في الأسعار .

وتعتبر الأسعار المتفق عليها في عقود المشتريات طويلة الأجل أكثر دقة ، ويمكن اعتبارها أسعارًا معيارية يعتمد عليها في إعداد التكلفة المعيارية ، أما في غياب هذا النوع من العقود فمن الضروري إجراء تعديلات للأسعار الجارية وفق الاتجاهات السعرية المتوقعة في المستقبل .

¹ / جبرائيل جوزيف كحالة ، ورضوان حلوة حنان ، محاسبة التكاليف المعيارية - رقابة وثبات ، مرجع سابق ، 77 - 79 .

وتجدر الإشارة إلي إن السعر المعياري هو سعر الشراء (بعد الخصم التجاري) مضاف إليه كل المصاريف اللازمة إلي غاية وصول المادة الخام إلي قسم الإنتاج (1).

يري كاتب آخر بأنه يتم تحديد معيار السعر لكمية المواد الخام بدراسة أسعار أحدث الكميات المشتراه وتعديل ذلك إذا لزم الأمر لمسايرة الظروف الاقتصادية المتوقعة خلال فترة سريان المعيار ، فهنا يجب مراعاة التغير في الأسعار الخاصة بالمواد الخام في القوة الشرائية (2).

ويتكون السعر المعياري من جزئيين هما :

1. ثمن الشراء.

2. تكاليف الشحن والنقل والتأمين وعمولات الشراء وغيرها (3).

وتقع مسؤولية تحديد السعر المعياري علي إدارة المشتريات والتكاليف وإدارة الموازنات التخطيطية وتحدد طبقاً ل :

1. الأسعار الجارية وقت وضع المعيار مع تعديله وفقاً لما يتوقع حدوثه مستقبلاً .

2. قد يكون المشروع أو الوحدة الاقتصادية متعاقدين مع موردين وهناك سعر في تلك العقود محدد مسبقاً (4).

د. أسباب انحراف سعر المواد :

من بين العوامل التي تتسبب في انحراف سعر المواد الأولية نذكر منها الآتي :

1. تغير أسعار المواد في السوق .

2. الشراء بكميات كبيرة أو صغيرة مما يؤثر علي سعر الوحدة هبوطاً أو صعوداً .

3. دفع مبالغ إضافية من أجل العناية بالمواد أو توصيلها إلي المؤسسة في أسرع وقت .

4. الشراء من موردين غير الموردين العاديين مما يتطلب في كثير من الأحيان دفع سعر أغلي لنفس المواد .

2. عدم التمكن من الحصول علي الخصومات التجارية التي كان من المقرر الحصول إليها (5).

1 / الدهراوي كمال الدين ، أبو الحسن علي أحمد ، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة ، مرجع سابق ، ص ص 199 – 120 .

2 / محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي ، مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية ، مرجع سابق ، ص 349 .

3 / إسماعيل يحي التكريتي ، مرجع سابق ، ص 365 .

4 / خيرري علي طلحة ، محاسبة التكاليف ، (طرابلس : دن ، 2006م) ، ص 147 .

5 / جوزيف كحالة ، ورضوان حلوة حنان ، محاسبة التكاليف المعيارية – رقابة وثبات ، مرجع سابق ، ص 83 – 84 .

معايير الأجور المباشرة :

يعتبر عنصر الأجور المباشرة (العمل) أحد أهم وسائل الإنتاج الرئيسية ، أن لم يكن أهمها في كثير من الصناعات ، وتزداد أهميته من حيث كونه لا يمثل فقط الجهد الجثماني للقوي البشرية التي تقوم بتحويل المادة الأولية إلي منتج نهائي ، بل يمثل كذلك القدرة الفكرية الخلاقة التي تبذل من قبل جميع الأفراد بالمشروع ، ولما لهذا العنصر من أهمية بالغة في تحديد كفاءة المشروع فإنه يتعين التركيز علي بعض النقاط التي تؤثر في كفاءة القوي العاملة والتي بدورها تؤثر بصورة مباشرة في التكلفة الإجمالية للمنتج .

وعليه فان تصميم أو تحقيق نظام فعال لمراقبة العمل يتطلب تعاون أقسام كثيرة في المنشأة كقسم المحاسبة ، قسم المستخدمين ، قسم تخطيط الإنتاج ، قسم دراسة الحركة والزمن ...الخ...⁽¹⁾.

إن عملية إعداد معايير الأجور المباشرة تتمثل في معايير كل من زمن العمل ومعدل الأجر لهذا الزمن :

أ. معايرة زمن العمل المعياري :

يقصد بمعايرة زمن العمل المباشر بأنه الوقت اللازم لإنتاج المنتج بمواصفات محددة ، وعند إعداد معايير زمن العمل المباشر يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار الوحدات التي سيتم إنتاجها والزمن اللازم لإنجاز هذه الوحدات ، وذلك باستخدام متوسط لأداء خلال الفترات السابقة أو استخدام دراسة الزمن والحركة الذي يستغرقه العامل لإنتاج المنتج مع مراعاة أن يتم تعديل الزمن بإضافة الوقت الضائع العادي المسموح به ⁽²⁾.

لتحديد الوقت المعياري اللازم لكل عملية يمكن استعمال أحدي الطرق التالية :

1. البيانات التاريخية : مع تعديلها في ضوء الظروف المتوقعة .
2. الخبرة أو الحكم الشخصي : في حالة ما إذا كان الإنتاج يقوم علي مواصفات يطلبها العملاء وفقا لأذواقهم يحتاج الإنتاج في هذه الحالة إلي تقديرات كمقياس للوقت ، يضعها أشخاص اعتمادا علي خبرتهم المهنية .

¹ / خيري علي طلحة ، مرجع سابق ، ص 148 .
² / الغريب محمد بيومي ، مرجع سابق ، ص 308 – 310 .

3. متوسط الأداء في الماضي : مع استبعاد إي تطرف في أرقام الماضي ووفقا للظروف المتوقع حدوثها في المستقبل .

4. دراسة الزمن والحركة : تتضمن هذه الدراسة إعداد قائمة بالتفصيل أو الحركات اللازمة لإنجاز كل عملية ، وحساب متوسط الزمن الذي يستغرقه إنجاز كل حركة عند تنفيذ العامل للعملية ، ويتحدد الزمن المعياري للعملية بعد عمل تسوية حيث تستبعد القيم الزمنية المتطرفة ، ويراعي مسموح معياري لحاجات العامل الشخصية وللعناية بالأدوات والمناولة والنقل عند قيام العامل الإنتاجي بها وللانتاج المعيب الذي لا يكون العامل ذاته سببا فيه ، ولذلك تركز هذه الدراسة علي استخدام العمالة الجيدة لما تمليه طبيعة وظروف الإنتاج ومستوي الأداء الذي يفترض أن المعيار سيمثله(1).

ب. أسباب انحراف زمن العمل :

يرجع استخدام ساعات أكثر أو أقل من العمل التقديرى للعمليات الإنتاجية إلي عدة أسباب نذكر منها :

1. التغيير في الإنتاج أو استخدام آليات جديدة .
 2. عطل في الآلات القديمة وعد توفر قطع الغيار اللازمة للإصلاح .
 3. التأخير في استلام المواد في العمليات الإنتاجية أو النقص في الوحدات المطلوبة .
 4. قلة المجهود المبذول من بعض العمال .
 5. رداءة أصناف المواد المستخدمة مما يتطلب وقت أكبر أو عناية أكثر بالآلات .
 6. عدم كفاءة الإشراف علي العمال (2).
- ج. معايرة معدل أجر العامل :

تتم عملية معايرة معدل أجر العامل من خلال تقسيم العمال التي تحتاجها العملية الإنتاجية إلي فئات مختلفة ، وتحديد الأجر التي يجب أن تدفع لكل فئة من هذه الفئات حيث أن معدل الأجر يكون مختلفا بين الفئات بحسب طبيعة عمل العامل وتأهيله العلمي وسنوات الخبرة(3).

¹ / أحمد حلمي جمعة ، محاسبة التكاليف المعيارية ، مرجع سابق ، ص 101 .

² / جيرانيل جوزيف كحالة ، ورضوان حلوة حنان ، محاسبة التكاليف المعيارية - رقابة وثبات ، مرجع سابق ، ص 85 - 86 .

³ / الغريب محمد بيومي ، مرجع سابق ، ص 308 - 310 .

تتضمن معايرة عملية تحديد أجر العمل المباشر تحديد الأتي :

1. فئة العمل التي تستلزمها كل عملية تشغيل .
2. الأجر الذي يدفع لهذه الفئة .

لكن قد يستمر التحكم في سياسة الأجور بموجب القانون أو التعاقد أو بالرجوع إلي مستويات الأجور السائدة ، لذلك فإن الهدف من معايير الأجور هو تحويل معايير الزمن إلي قيم مالية ، وبناء علي ذلك فإن الأجر يجب أن يعبر عن التأهيل العلمي والخصائص الشخصية اللازمة لكل وظيفة ، وهذا يقتضي تبويبا دقيقا للوظائف يحدد فيه بشكل قاطع مجموعة مواصفات مبنية علي أساس مستويات المهارة (1).

د. أسباب انحراف معدلات الأجور :

تتمثل أهم الأسباب في الأتي :

1. تشغيل العمال في مناصب معينة لا تتناسب مع تكوينهم .
2. دفع اجر أعلي أو أقل من المعدل في العمليات الموسمية أو العاجلة .
3. دفع أجور لعمال جدد زيادة علي حاجة الإنتاج .
4. ترقية عمال إلي درجات أعلي ومكافأتهم بمبالغ لا تتماشى قيمتها مع الزيادة في الإنتاج(2).

3. معايرة التكاليف الصناعية غير المباشرة :

أن تعدد بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة وعدم إمكانية ربطها بعملية إنتاجية محددة باعتبارها تكاليف عامة تستفيد منها جميع العمليات الإنتاجية تجعل معايرة هذه التكاليف تتعرض لبعض الصعوبات تتمثل في الأتي :

أ. صعوبات التحميل :

1. طبيعة التكاليف الصناعية غير المباشرة المرتبطة بالعملية الإنتاجية ككل وليس بمنتج محدد .

¹ / أحمد حلمي جمعة ، محاسبة التكاليف المعيارية ، مرجع سابق ، ص 104 .
² / جبرائيل جوزيف كحالة ، ورضوان حلوة حنان ، محاسبة التكاليف المعيارية – رقابة وثبات ، مرجع سابق ، ص ص 85 – 86 .

2. تتضمن التكاليف الصناعية غير المباشرة الكثير من عناصر التكاليف غير المتجانسة فهناك بنود تتأثر بحجم النشاط وزيادة ونقصان ، وهنالك بنود عامة ترتبط بالمصنع ككل مثل الإيجار وغيره .
3. تعتبر التكاليف الصناعية غير المباشرة ضئيلة نسبيا إذا ما قورنت بالتكاليف الصناعية المباشرة الأمر الذي يجعلها أقل أهمية (1).

ب. معايرة التكاليف الصناعية غير المباشرة :

تتمثل في النقاط التالية :

1. تقسيم المصنع إلي مراكز تكلفة كافية مع تحديد مراكز الإنتاج ومراكز التكلفة .
2. تخطيط مستوي نشاط كل مركز .
3. إعداد التكاليف الصناعية غير المباشرة المعيارية لكل مركز وفقا لمستوي نشاط معين .
4. توزيع تكاليف مراكز الخدمات علي مراكز الإنتاج .
5. استخراج معدل التحميل المعياري الذي بمقتضاه تحمل وحدات الإنتاج التي تمر بالمركز بنصيب من تكلفته .
6. حساب النصيب المعياري لوحدة الإنتاج (2).

ج. تحديد انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة :

يتطلب توفر البيانات الآتية :

1. التكاليف الصناعية المقدرة عن الفترة القادمة .
2. مستوي النشاط التقديري المعبر عنه في صورة ساعات تشغيل أو آلات .
3. معدل التكاليف الصناعية المعيارية .
4. عدد ساعات التشغيل المعيارية التي يستلزمها إنتاج الفترة التي علي أساسها تحسب الأعباء الصناعية المحملة للإنتاج .
5. عدد ساعات التشغيل الفعلية .

¹ / إبراهيم محمد محمود ، وآخرون ، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدما ، (عمان : مؤسسة الوراق للطباعة والنشر ، 2005م) ، ص ص

157 – 156 .

² / رمضان محمد غنيم ، الرقابة علي التكاليف ، مرجع سابق ، ص 165 .

6. التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية في الفترة نفسها التي تقارن الأعباء الصناعية المحملة للإنتاج لتحديد انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة .

ومن الضروري تحليل الانحراف الإجمالي حتى تتعرف الإدارة على بعض البيانات التي تساعد في الحكم على مستوى الكفاية في التشغيل والتي تمكنها من اتخاذ الإجراءات المصححة اللازمة في الوقت المناسب .

د. انحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة :

يتم تحليله إلي :

1. انحراف إنفاق .
2. انحراف طاقة (حجم النشاط)
3. انحراف كفاءة .

هـ. أسباب انحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة :

يمكن تلخيص أسباب انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة في الآتي :

1. إمكانية أن تطرأ تقلبات في أسعار عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة كتقلبات في أسعار المواد غير المباشرة .
2. صعوبة ربط كل عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة بمقياس موحد لمستوي النشاط ، أو أن التقدير السيئ عند وضع المعاملات قد يؤدي إلي عدم دقتها .

لهذا من المستحسن أن لا يكتفي محاسب التكاليف بحساب انحراف الإنفاق الإجمالي بل يجب أن يحلله لكل عنصر من عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة (1).

مما سبق يري الباحث بأن المعيار هو إرشاد أو نموذج يستخدم لقياس الأداء ، ويشترك في أعداده كافة المستويات الإدارية والعمالية للمنشأة مع مراعاة الظروف الداخلية والخارجية لكل منشأة علي حدي .

ومن أهم الخصائص التي يجب توفرها في المعايير المرنة حتى تتقبل جميع التعديلات التي تطرأ علي ظروف التشغيل أو الظروف الخارجية ، ويجب أن يشارك في إعدادها كافة

¹ / إتحاد المصارف العربية ، المحاسبة الإدارية ، مرجع سابق ، ص ص 350 – 352 .

التخصصات و المستويات الإدارية ، ويجب أن تقوم علي بيئة العمل الحالية وليس علي أرقام تاريخية ، كما يجب أن تكون سهلة الفهم والتطبيق .

كما يمكن إعداد المعايير بعدة طرق منها ، الطريقة التاريخية أو الطريقة الإحصائية أ و الطريقة العملية أو الطريقة الواقعية ولكل طريقة ميزاتها و عيوبها .

الفصل الثالث

المبحث الأول

مفهوم وأهمية وأهداف الرقابة

تناول الباحث في هذا المبحث مفهوم وأهداف وأهمية الرقابة ، كما تناول أنواع الرقابة وفق المعايير المختلفة ، وتطرق أيضا لنشأت وتطور الرقابة وذلك علي النحو التالي :

أولاً : نشأت وتطور الرقابة

نبعت الحاجة إلي رقابة عمل الغير من قديم الزمان حيث كان العمل والاحتفاظ بالأصول يناط به إلي أفراد لحساب الدولة وتطلب الأمر رقابة عمل هؤلاء الأفراد حيث يقومون بالاحتفاظ بالأصول وتسجيل تحركات هذه الأصول (1).

لقد مارس العرب هذه الرقابة منذ النشأة الأولى للحضارة الإسلامية وفي كتب التاريخ الإسلامي سجل حافل بالرقابة التي اتخذت أنماطا متنوعة تراوحت ما بين رقابة قبل الصرف أو بعد الصرف وكان يوقن بها الرئيس الأعلى أو مجلي الشورى أو القضاة (2) ، ويمكن عرض بعض الأمثلة لرقابة الحاكم علي سبيل المثال ، فمن ذلك :

رقابة رسول الله صلي الله عليه وسلم علي عمال الصدقات منهم عامله ابن اللثبيبة (عن أبي حميد الساعدي رضي الله عنه قال : استعمل النبي صلي الله عليه وسلم رجلا من بني أسد علي صدقة ، فلما قدم قال : هذا لكم وهذا اهدي لي ، فقام النبي صلي الله عليه وسلم علي المنبر فحمد الله واثنى عليه ثم قال (ما بال العامل نبعثه فيأتي يقول هذا لك وهذا لي ، فعلا جلس في بيت أبيه وامه فينظر أيهدي له ام لا؟!) والذي نفسه بيده ، لا يأتي بشي إلا جاء به يوم القيامة يحمله علي رقبتة ، إن كان بعير له رُعاء ، أو بقرة لها خُوار ، أو شاةٌ تيعر ، ثم رفع يديه حتي رأينا عُفرتي إبطينه : ألا هل بلغت ثلاثاً) أخرجه البخاري ومسلم .

وبالرجوع إلي مصادر التاريخ الإسلامي نذكر أن الخليفة العباسي المهدي كان قد أمر بإنشاء ديوان الزمام لأول مرة سنة 162 هـ ، وقام الخليفة المهدي بتولية عمر بن يزيد علي هذا الديوان وكان أسم الديوان آنذاك (ديوان زمام الأزيمة) وقد كان لهذا الديوان فروع في الدواوين الأخرى ، ويروي إن عمر بن يزيد لما جمعت له الدواوين فكر في أن هذه الدواوين لا يضبطها

¹ / عبد الفتاح محمد الصحن ، أصول المراجعة الداخلية ، (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1978م) ، ص 7 .
² / فهمي محمود شكري ، الرقابة المالية ، (عمان : دار مجدلاوي ، 1965م) ، ص 12 .

إلا بديوان له زمام علي كل ديوان فأتخذ ديوان زمة الأزمة ، وولي علي كل ديوان فرعي رجلا⁽¹⁾.

الرقابة أحيانا تتم عن طريق إرسال أحد المسؤولين خاصة في حالات الشكاوي ومن ذلك ما فعله سيدنا عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) إذا أشتكى إليه عامل أنه كان يرسل محمد بن مسلمة للتحقق والتأكد .

وفي العصر الحديث حيث عمت الثورة الصناعية خلال القرن التاسع عشر أغلي أقطار أوروبا اتخذت المحاسبة كوسيلة وأداة لتسجيل العمليات الإنتاجية وللرقابة ع حركة الأموال وبتحديد استثماراتها ، وكذلك لتقديم المعلومات والبيانات التي تنسجم والأنشطة الاقتصادية التي تزاولها ، فأصبحت حسابات الكلفة نتيجة لذلك أداة للرقابة علي الأنشطة التي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية والمالية الجديدة⁽²⁾.

وفي ظل ذلك العالم الذي يمتاز بارتفاع معدلات التغيير فأن الأمر يتطلب من أي منشأة تريد أن تواكب ذلك التغيير المزيد من الرقابة علي عملياتها ، فبعد وضع الخطط للمنشأة وإجراء التصميم التنظيمي يبقى علي المنظمة التأكد من أن الخطط قد تم تنفيذها أو إذا دعا الأمر مراجعتها ، ويمكن النظر إلي الرقابة علي إنها المهمة الوظيفية الإدارية المناط بها ضمان أن الأنشطة التي تنفذها المنظمة وتؤدي إلي توحيد النتائج المطلوبة⁽³⁾.

مما تقدم يتضح إن الرقابة نشاط إنساني مصاحب للتطور الاجتماعي والاقتصادي وعلي مستوي الدولة منذ أقدم العصور مرورا بالعصور الإسلامية خاصة في عهد الخلافة الراشدة فهي في تطور مستمر لتواكب التطور في مناحي الحياة الاجتماعية والاقتصادية حتى تؤدي دورها ووظيفتها في المجتمع علي مستوي الوحدات بمختلف أنواعها وأحجامها بما في ذلك مؤسسات الدولة وذلك من خلال تطور وتعدد أدواتها الرقابية وأساليبها المختلفة⁽⁴⁾.

تعتبر الرقابة عنصرا رئيسيا وهاما من عناصر العملية الإدارية التي يقوم بها الإداري في أي مستوي إداري وتظهر أهميتها في كونها أداة تعمل علي تحديد وقياس أداء النشاطات التي في المنظمات من اجل تحقيق أهدافها ، والرقابة عملية مخططة ومنظمة تهدف إلي وضع معايير للأداء يفترض أن تكون موضوعة سلفا لأوجه النشاطات المختلفة ، وتتفق كذلك مع الأهداف

¹ / ماهر موسى العبيدي ، مبادئ الرقابة المالية ، (دار النشر للطباعة ، ط 3 ، دبت) ، ص 4 .

² / المرجع السابق ، ص 4 .

³ / شوقي ناجي جواد ، إدارة الأعمال - منظور كلي ، (عمان : دار حامد للنشر ، 2000 م) ، ص 8 .

⁴ / فهمي محمود شكري ، الرقابة المالية ، مرجع سابق ، ص 12 .

المنشودة ضمن الجهاز العصبي للتنظيم لكونها تتعرض لكل خلية من خلاياه تتأثر بها وتؤثر فيها (1).

وأخيرا تأتي الرقابة كأخر وظيفة إدارية وذلك بعد كل من التخطيط والتنظيم والتوجيه ، وهي وظيفة مهمة تساعد المديرين على التحقق من أن العملية الإدارية تسير في مسارها السليم ، ويتم ذلك من خلال الالتزام بخطوات سليمة تضمن متابعة الأداء والتنفيذ ومقارنته بالخطة والأهداف للتحقق من مدى التزام التنفيذ بالخطة وأن كان هناك أي انحراف عن الخطة يتم تصحيحه (2).

مما سبق يري الباحث بأن الرقابة نشأت منذ القدم حتى العصر الحديث فأصبحت حسابات الكلفة أداة الرقابة على الأنشطة وبعد ارتفاع حدة المنافسة وسيلة للتأكد من تنفيذ الخطط والتصاميم التي وضعت ، وبالتالي أصبحت وظيفة أساسية من وظائف الإدارة تأتي بعد التخطيط والتنظيم والتوجيه .

ثانياً : مفهوم الرقابة

تتفق معاجم اللغة العربية على أن كلمة راقب تأتي بمعنى حفظ أو حرس :

(رقب الشيء : يراقبه مراقبة ، وراقب : حرس) (3).

وفي توضيح آخر (رقب : الرقيب الحافظ والمنتظر ، راقب الله تعالى : إي خافه ، والترقب والارتقاب : الانتظار ، ومن أسماء الله تعالى الرقيب : وهو الحافظ الذي لا يغيب عنه شيء) (4).

تمثل الرقابة الحلقة الأخيرة من حلقات العملية الإدارية من تخطيط وتنظيم وتنسيق وقيادة واتخاذ قرارات ، فإن كانت هي الحلقة المكتملة لذلك لكنها أيضاً تتكامل مع الحلقات الأخرى بحيث أن كل عملية من العمليات الإدارية تتداخل في العمليات الأخرى ، بمعنى أنه لا انفصال لحلقة دون الأخرى ، ولا شك أن الرقابة تعتبر من الحلقات الأساسية للعملية الإدارية والتي

1 / محمد الفاتح محمود ، أصول الإدارة والتنظيم ، (عمان : دار الجنان للنشر والتوزيع ، 2016 م) ، ص 209 .
2 / أحمد ماهر ، ميادئ الإدارة بين العلم والمهارة ، (الإسكندرية : دار النشر ، ط 3 ، 2015م) ، ص 335 .
3 / محمد بن مكرم بن منظور المصري ، لسان العرب ، (بيروت : دار صادر ، ط 1 ، ج 1 ، دبت) ، ص 426 .
4 / محمد بن أبي بكر بن عبد القادر الرازي ، مختار الصحاح ، (بيروت : دار الفكر للنشر والتوزيع ، دبت) ، ص 106 .

يصعب بدونها تحقيق الفعالية الإدارية ، حيث يصعب علي الإدارة تحقيق أهدافها دون قيامها بوظيفة الرقابة علي وجهها الأكمل⁽¹⁾.

مما سبق يري الباحث بأن الرقابة هي وظيفة أساسية من وظائف الإدارة وهي الحلقة التي تعتمد عليها الإدارة لضمان تحقيق أهدافها .

هناك من يري إن لمفهوم الرقابة عدة اتجاهات متمثلة في الآتي :

1. الاتجاهات السلوكية :

ينظر هذا الاتجاه للرقابة علي أساس إنها عملية تفتيش أو تخويف للأفراد ، حيث نجد أن بعض المنشآت والقطاعات خاصة القطاعات الأمنية منها استبدلت عملية الرقابة بالتفتيش فأنشأت إدارات التفتيش وجعلتها مسؤولة عن الرقابة وتقويم الأداء في تلك القطاعات ، حيث التفتيش وثيق الصلة بالسلطة وبالقوة فالقائد أو المفتش يستخدم نفوذه المستمد من سلطته الإدارية في إصدار الأوامر والتعليمات والعمل علي كشف المخالفات والانحرافات ومحاسبة وإجبار الأفراد والوحدات التابعة له علي تنفيذ تلك الأوامر والتعليمات ، فألفرد أو الجهة في هذه الحالة يقوم بتنفيذ تلك الأوامر خوفا من العقاب المادي أو البدني أو المعنوي أكثر من العوامل الأخرى المتمثلة في الواجب والتطور والارتقاء بالأداء . فالتفتيش هنا هو أساس الرقابة والسيف المسلط علي المرؤوسين مما يتناسب تطبيقه علي تلك القطاعات التي يكون الضبط فيها هو أساس العمل الذي لا مجال فيه للخطأ قد يترتب عليه خسائر جسيمة خاصة في الحروب والحملات العسكرية.

يلاحظ الباحث من التعريف السابق بأنه عبارة عن استخدام للسلطة والنفوذ لإجبار الأفراد علي تنفيذ الأوامر .

2. الاتجاه السلوكي :

هو قدرة الإدارة العليا علي التأثير في سلوك الآخرين بإيجابية ، أي قدرة المدير أو مدراء الإدارات الأخرى علي التأثير علي الآخرين ، معتمدين في ذلك علي عنصرَي الفعالية والكفاءة وتأثيرهما علي سلوكيات الأداء .

يلاحظ الباحث من التعريف السابق اعتماد الإدارة علي الفاعلية والكفاءة للرؤساء للتأثير علي المرؤوسين في تقبل التوجيهات وتنفيذ الأوامر .

¹ / عبد العزيز عبد الرحيم سليمان ، زكي مكي إسماعيل ، نظم الرقابة الإدارية ، (الخرطوم ، منشورات جامعة السودان المفتوحة ، ط 1 ، 2007م) ص 6 .

3. الاتجاه التطبيقي :

هو التركيز علي عملية خطوات الرقابة حيث لا تتم الرقابة إلا بخطوات ، كل خطوة لا تتم إلا بعد إكمال الخطوة السابقة لها ، أي جعل الرقابة ممرحلة علي مراحل منتظمة ومكاملة لبعضها البعض ، فالمرحلة الثانية لا تبدأ إلا بعد انتهاء المرحلة الأولى وهكذا الثانية والثالثة ، وقد تنحصر تلك المراحل والخطوات في الآتي :

- أ. تتمثل في وضع المعايير .
- ب. قياس الأداء ومقارنته بالمعايير
- ج. تقويم الأداء بتصحيح الفروقات بين الفعلي والمخطط (1).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق بأن الاتجاه التطبيقي مبني علي أسس علمية ومنطقية من حيث أعداد المعايير وقياس الأداء ومقارنتها بالمعايير وتصحيح الفروقات بين الفعلي والمخطط.

لقد قيل بأن الرقابة هي الإدارة بعينها فلا إدارة بدون رقابة ، وتباينت آراء كتاب الإدارة في نظرتهم للمراقبة ، فمنهم من يري الرقابة علي إنها استخدام للسلطة والنفوذ لإجبار الأفراد علي تنفيذ الأوامر والتعليمات ومحاسبتهم وتوقع العقاب عليهم في حالة خطبائهم أو إهمالهم ، ومنهم من ينظر للرقابة علي إنها سلوكية ومن ثم يري أن الرقابة تشكل أسلوبا وطريقا مهما للتأثير علي سلوك الأفراد ويضيف أصحاب هذا الرأي ضرورة تنمية اتجاهات وعادات وأساليب تفكير بطريقة تحقق الأهداف وذلك من خلال مناخ تنظيمي مناسب مقنع للأفراد داعما⁽²⁾ بولائهم لها .

تعددت التعاريف التي تفسر وتوضح الرقابة بشكل عام نذكر بعض منها كالآتي الرقابة بمفهومها العام تعني عملية مراقبة الأداء في شتي مجالات العمل والإنتاج والخدمات وذلك من خلال التأكد من التنفيذ ومن خلال الأطر والخطط والمعايير الموضوعية والمعدة سلفا ومن خلال المقارنة والملاحظة والمتابعة والمشاهدة والقياس⁽³⁾.

يلاحظ الباحث بأن التعريف السابق ركز علي أهمية توفر معايير أو تكلفة محددة مسبقا حتى تتم مقارنتها ومتابعتها بما يحدث فعليا .

¹ / عصام الدين متولي ، دراسات في الإتجاهات المعاصرة في المراجعة ، (الخرطوم : مطبعة السودان للعملة ، 2003م) ، ص 12 - 15 .
² / سنان الموسي ، الإدارة المعاصرة - الأصول والتطبيقات ، (عمان : دار المجدلاوي للنشر والتوزيع ، 2004م) ، ص 235 .
³ / عبد الله جوهر ، الإدارة العامة وإدارة الأعمال ، (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة للنشر ، 2014م) ، ص 160 .

الرقابة هي عملية قياس وتقييم للأداء ونتائجه (سواء كلياً أو جزئياً) في إطار الخطط والأهداف الموضوعة بالإضافة إلي تحديد ماهية التصرفات أو إجراءات التصحيح المطلوب تبنيها في حالة وجود اختلافات بين الأداء الفعلي والأداء المخطط (1).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق أهمية وضع الخطط والأهداف حتى تحقق الرقابة الغرض منها في قياس وتقويم الأداء .

الرقابة هي عملية إدارية تستهدف متابعة الأنشطة والأعمال والأشخاص للتحقق من مدى نجاح الإدارة في تحقيق الأهداف المرسومة واتخاذ القرارات المناسبة علي ضوء هذه المتابعة لتسهيل مهمة الوصول إلي تلك الأهداف (2).

ومن وجهة نظر أخرى تعرف بأنها خطة التنظيم وكل الطرق والمقاييس المتبعة والمطبقة في المنشأة لحماية أصولها وضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام الذي يقوم عليه نظام الرقابة السليم (3).

كما عرفت في الاصطلاح الحديث بأنها الوظيفة التي تتضمن أوجه النشاط التي تعمل علي أن تتفق الحوادث والتصرفات مع الخطط المرسومة (4).

كما عرفها آخر بأنها إجراءات يتم بمقتضاها التأكد من إن الأهداف المخططة والسياسات الموضوعة والإجراءات المتعلقة بها يتم تنفيذها وان نتائج ذلك التنفيذ هي في حدود المخطط لها ، أو هي الإجراءات التي تستهدف التأكد من نجاح اتخاذ قرار خطة معينة (5).

مما سبق يري الباحث أن الرقابة مجموعة من الإجراءات التي تتبعها الإدارة للتأكد من صحة أداء الأنشطة المختلفة من قبل العاملين طبقاً للخطط المحددة مسبقاً بما يضمن تحقيق أهداف المنشأة بأعلى كفاءة ممكنة وتحديد الانحرافات والطرق اللازمة لتفاديها مستقبلاً .

الرقابة هي الوظيفة الرابعة من وظائف الإدارة وتعرف بأنها (قياس الأداء وتصحيحه ، فهي التأكد من أن ما تم إنجازه من أنشطة ومهام وما ترجم من أهداف هو بالضبط ما كان يجب أن يتم بما في ذلك من تحديد للانحرافات ومسبباتها وطرق علاجها) (6).

1 / عبد السلام أبو قحف ، إدارة الأعمال الدولية ، (الإسكندرية : د.ن ، 2005 م) ، ص 310 .
2 / محمد إبراهيم حسن ، وآخرون ، مبادئ الإدارة ، (القاهرة : د.ن ، 2010 م) ، ص ص 307 – 308 .
3 / صلاح الدين عبد المنعم ، نظم المعلومات المحاسبية – مدخل رقابي ، (الإسكندرية : مكتبة الوفاء القانونية للنشر ، ط 1 ، 2012 م) ، ص 197 .
4 / حسن إبراهيم عابدين ، الإدارة في الإسلام النظرية والتطبيق ، (القاهرة : د.ن ، 2010 م) ، ص 264 .
5 / رمضان محمد غنيم ، الرقابة علي التكاليف ، مرجع سابق ، ص 1 .
6 / عبد السلام أبو قحف ، أساسيات التنظيم والإدارة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية الجديدة للنشر ، 2003 م) ، ص 427 .

يلاحظ الباحث من التعريف السابق التركيز علي أهمية معرفة أسباب الانحراف وطرق علاجها.

وعرفها الكاتب أيضا بأنها تلك العملية التي بمقتضاها يوثر المراقب أو رئيس الوحدة التنظيمية علي سلوك المرؤوسين بحيث يدفعهم إلي العمل علي تحقيق أهداف معينة بأقل قدر من الموارد الاقتصادية (1).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق ميول الإدارة العليا علي التأثير علي سلوك الآخرين بايجابية.

كما يري آخر بأنها قياس أعمال المرؤوسين وتصويبها والتأكد من أن الخطط الموضوعة قد حققت أهداف المنظمة ، فلقيام الرقابة لابد من وجود أهداف للمنظمة أو للنشاط ولا بد من وجود مقاييس أو معايير للأداء حتى يمكن للرقابة قياس الأداء الفعلي والتعرف علي الأخطاء أو الانحرافات وتصحيحها ، أي أن هنالك ثلاثة عناصر للرقابة هي :

1. المقاييس أو المعايير التي تمثل النتائج المطلوبة .
2. قياس الأداء الفعلي .
3. التعرف علي الأخطاء أو الانحرافات بين النتائج الفعلية والنتائج الفعلية والنتائج المتوقعة في الخطة (2).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق أن الرقابة هي مجموعة من العناصر التي يجب مراعاتها لتحقيق الأهداف المرجوة ، وتتمثل في وضع المعايير لقياس الأداء الفعلي وذلك للتعرف علي الأخطاء والانحرافات ومعالجتها ومحاولة تفاديها مستقبلاً .

إن الرقابة علي الأداء نشاط إنساني يختص بمسايرة عمليات التنفيذ للخطط والسياسات مركزا علي توقع حدوث الأخطاء ومحاولة تجنبها مقدما عن طريق قياس النتائج المحققة أو لا" بأول ومقارنتها بالمعايير الموضوعة مقدما لتحديد الاختلافات والتمييز بينها ومعرفة أسبابها بطريقة مرنة تتفق مع طبيعة وحجم النشاط الذي تتم مراقبته والعمل علي تصحيح مسار التنفيذ عن طريق معالجة الانحرافات وتنمية الإيجابيات بأسلوب يدفع العاملين علي تحسين الأداء وتطويره والتعاون علي تحقيق الأهداف المرجوة منه (3).

¹ / المرجع السابق ، ص 11 .

² / عبد العزيز عبد الرحيم سليمان ، زكي مكي إسماعيل ، نظم الرقابة الإدارية ، مرجع سابق ، ص 7 - 8 .

³ / عبده ناجي ، الرقابة علي الأداء من الناحية العلمية والعملية ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1990 م) ، ص 17 .

يلاحظ الباحث من التعريف السابق إشارته لناحية هامة وهي مقارنة المعايير الموضوعية مقدماً مع النتائج المحققة أو بأول وهذا يساعد في سرعة اكتشاف للأخطاء وتجنبها .

وتميل التعاريف الحديثة إلي ربط إجراءات ونظم الرقابة بالأهداف المختارة (أو المرسومة) بدلا من ربطها بخطط معينة ، إذ أن الخطط التي قد تكون ملائمة لتحقيق الأهداف في ظل ظروف معينة قد تفقد ملائمتها بتغيير تلك الظروف ، وعلي ذلك يمكن تعريف (الرقابة) بأنها تلك العملية التي بمقتضاها يؤثر المراقب (أو رئيس الوحدة التنظيمية) علي سلوك الرؤوسين بحيث يدفعهم إلي العمل علي تحقيق أهداف معينة بأقل قدر من الموارد الاقتصادية ، وذلك من خلال حماية تلك الموارد وتحقيق أفضل استخدام لها (1).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق تركيزه علي الاتجاه السلوكي في عملية الرقابة لتحقيق الأهداف المنشودة .

مما سبق يري الباحث بأن الرقابة هي مجموعة من التدابير تصفها الإدارة للوصول للأهداف المرجوة ، ابتداءً من وضع معايير دقيقة وتحديد دقيق لسلطات ومسؤوليات التنفيذ ومتابعة الانحراف أول بأول لعدم تفاقم المشكلة ومعالجتها ومحاولة تفاديها مستقبلاً .

ثالثاً : أهمية الرقابة

تعتبر الرقابة واحدة من الوظائف الرئيسية الأربعة التي تتكون منها العملية الإدارية (التخطيط ، التنظيم ، التوجيه ، الرقابة) ، وأن كلمة الرقابة ليست منفصلة عن الوظائف الإدارية الأخرى بل هي جزء يكتمل به الأداء الإداري في المؤسسات سواء كانت مالية أو غيرها .

وهي تساهم بدور رئيسي في تنظيم المجتمعات ومؤسساتها في مختلف مراحل التاريخ وتطورت تبعاً لذلك حتى أصبحت اليوم برأي علماء الإدارة والاقتصاد والمحاسبة أن أي نظام إداري أو مالي لا تتوفر فيه رقابة فعالة ومنتظمة يعتبر نظاماً ناقصاً يفتقر إلي مقومات وجوده ، وتهتم الإدارة بقياس وتصحيح أداء المديرين ومرؤوسيههم بغرض التأكد من أن الأهداف والخطط الموضوعية قد تم تحقيقها ، أما الوظيفة الإدارية فهي العملية التي تسعى إلي التأكد من أن الأهداف المحددة والسياسات تنفذ بدقة وعناية كما تعني أن النتائج المحققة تطابق تماماً ما تتوقعه الإدارة وتصبو إليه .

1 / الغريب محمد بيومي ، مقدمة إلي نظم محاسبة التكاليف ، (القاهرة : دن ، 1989 م) ، ص 294 .

والرقابة وظيفة إدارية تعمل علي قياس وتصحيح أعمال المساعدين والمرؤوسين بغرض التأكد من أن الأهداف والخطط المرسومة قد حققت ونفذت (1).

ويري كاتب آخر بأن الرقابة تمثل الحصيلة النهائية لأنشطة المنشأة التي من خلالها يتم قياس كفاءة الخطط الموضوعية وكفاءة المنفذين وكفاءة الإدارة العليا في اختيارها لأفضل البدائل الممكنة وارتباط الإدارة بوظيفة التخطيط حيث يعتبر التخطيط بدون مراقبة مضيعة للجهد والمال والوقت ومن خلال ذلك تظهر أهمية الرقابة والحاجة إليها نتيجة لتوافر العديد من الأسباب منها :

هناك فجوة زمنية بين الوقت الذي يتم فيه تحديد الأهداف والخطط الوقت الذي يتم فيه تنفيذها وخلال هذه الفترة قد تحدث ظروف غير متوقعة تسبب انحرافاً في الإنجاز عن الأداء المرغوب فيه ويظهر دور الرقابة في تحديد هذا الانحراف واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجته.

1. تختلف أهداف المنشأة عن أهداف الأفراد العاملين داخلها فتوقعات الأفراد وأهدافهم الشخصية قد تتعارض مع ما تسعى المنشأة لتحقيقه ، ومن ثم فإن الرقابة الفعالة تسعى إلي ضمان أن عمل الأفراد موجهاً أساساً نحو تحقيق الأهداف الأساسية للمنشأة ونظام الرقابة هو الذي يحقق الموائمة بين هذين النوعين من الأهداف (2).

رابعاً : أنواع الرقابة

تتعدد أنواع الرقابة بتعدد المعايير التي تتعلق بها الرقابة ، وفيما يلي أنواع الرقابة وفق كل معيار :

1. من حيث التوقيت تنقسم إلي :

أ. الرقابة الوقائية :

ويعمل هذا النوع من الرقابة علي أساس التنبؤ أو توقع الخطأ واكتشافه قبل حدوثه بعملية المتابعة والتوجيه والإشراف لسير العمل بصورة مستمرة ، تعني الرقابة الوقائية بمحاولة منع الأداء غير المرغوب والأخطاء من الوقوع ، وتعتمد الرقابة الوقائية علي قياس الأداء أول

¹ / علي عباس ، الرقابة الإدارية علي المال والأعمال ، (عمان : مكتبة الرائد ، 2001 م) ، ص 23 .
² / محمد فريد الصحن ، وآخرون ، مبادئ الإدارة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2000 م) ، ص ص 337 – 338 .

بأول ومقارنته بالأداء المخطط والمرغوب وتزويد العامل بمعلومات عن هذه المقارنة حتى يتسنى تصحيح أي انحراف إن لزم الأمر ذلك (1).

ب. الرقابة المتزامنة :

ويقصد بهذا النوع مراقبة سير العمل أول بأول أي منذ بدايته وحتى نهايته فتقريب الأداء الحالي وتقييمه بمقارنته مع المعايير الموضوعية لاكتشاف الانحراف أو الخطأ لحظة وقوعه والعمل علي تصحيحه فوراً لمنع استفحال أثره (2).

ج. الرقابة العلاجية :

الرقابة العلاجية تعني بعلاج الأخطاء والانحرافات بعد وقوعها ، والعلاج هنا قد يكون صعباً لان المشكلة تكون قد استفحلت كما قد يحتاج العلاج إلي تغييرات جذرية وتكاليف عالية ووقتاً أطول (3).

2. من حيث موقعها تنقسم إلي :

أ. الرقابة الداخلية :

تسمى بالرقابة الذاتية وهي الدعامة الرئيسية لكل أعمال الرقابة لأنها تعني قيام وحدات الإدارة نفسها بالرقابة علي أنشطتها وأدائها ، فهي تمكن الأجهزة الإدارية أولاً " بأول من تلافي أسباب القصور والتغلب علي نواحي الضعف فالهدف هي الرقابة ليس المسائلة والعقاب فحسب وإنما التصحيح والتقويم

ب. الرقابة الخارجية :

وهي الرقابة التي تتم من خارج المؤسسة وتقوم بها أجهزة رقابية متخصصة وتكون تبعيتها للدولة وغرضها الرئيسي الوصول إلي تقرير حول عدالة تصوير الميزانية العامة وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمالها عن الفترة المالية المعنية ويقوم بها شخص مستقل عن المنشأة (4).

¹ / عباس احمد رضوان ، دراسات في الرقابة المالية ، (المنصورة: د.ن ، 1999 م) ، ص 25 .
² / كريم منصور غازي ، مبادئ الإدارة ، (الإسكندرية : مكتبة الوفاء القانونية ، 2015 م) ، ص 111 .
³ / أحمد ماهر ، مبادئ الإدارة بين العلم والمهارة ، مرجع سابق ، ص 336 .
⁴ / محمد الفاتح محمود بشير ، أصول الإدارة والتنظيم ، مرجع سابق ، ص 209 .

3. من حيث المدى وتنقسم إلي :

أ. رقابة جزئية :

ويقصد بالرقابة الجزئية هي تلك التي تقتصر علي موضوع معين أو موضوعات محددة .

ب. رقابة شاملة :

ويقصد بالرقابة الشاملة هي تلك التي تتضمن جميع الوسائل التي تتصل بالجهاز الإداري من تلك الرقابة التي يباشرها الرؤساء الإداريين بالجهاز الإداري (1).

4. من حيث السلطة المخولة للجهة الرقابية وتنقسم إلي :

أ. رقابة إدارية :

مهمتها جمع البيانات وتحليلها للوصول إلي نتائج معينة للتأكد من تطبيق اللوائح والتعليمات وتحقيق الأهداف الموضوعية بكفاءة تامة مع وجود سلطة التوجيه باتخاذ القرارات المناسبة لتجنب أي انحراف أو مخالفات .

ب. رقابة قضائية :

هي التي تتولاها هيئة قضائية تكون مسئولة عن إجراء عمليات الرقابة واكتشاف المخالفات المالية ومحاسبة المسئول عن هذه المخالفات (2).

5. من حيث مستوى التطبيق وتنقسم إلي :

أ. الرقابة علي الأنشطة :

حيث تتواجد أنواع من النظم الرقابية بحسب وظائف المنظمة وهناك الرقابة علي النظام الإنتاجي وأخري علي النظام التسويقي وهكذا .

ب. الرقابة علي مستوي المنظمة :

حيث تتواجد أنواع من النظم الرقابية التي تقوم بها الإدارة العليا للتأكد من تحقيق الأداء الكلي للمنظمة ومدى الوصول إلي أهدافها الإستراتيجية .

¹ / كريم منصور غازي ، مرجع سابق ، ص 110 .

² / عباس شافعي ، مرجع سابق ، ص 21

ج. الرقابة علي مستوي الأفراد :

وتتمثل في تلك النظم الرقابية التي توضح درجة كفاءة الفرد في أداء عمله وهي تعتمد علي تقارير الكفاءة التي تعد عن طريق الرؤساء في مختلف الإدارات والأقسام والوحدات الإدارية والفنية (1).

6. من حيث الانحراف تنقسم إلي :

أ. الرقابة الإيجابية :

يقصد بها تحديد الانحرافات الإيجابية لمعرفة أسبابها وتدعيمها ومن ثم الاستفادة منها بشكل أكبر في المستقبل .

ب. الرقابة السلبية :

ويقصد بها الكشف عن الأخطاء والانحرافات السلبية وتحديد معرفة أسبابها ومسبباتها والعمل علي تصحيحها واتخاذ الإجراءات لمنع تكرار حدوثها (2).

7. من حيث دور الدولة في العملية الرقابية تنقسم إلي :

أ. الرقابة التنفيذية : وهي الرقابة التي تقوم بها أجهزة حكومية أيا كان نوعها بغرض التأكد من حسن استخدام المال العام .

ب. الرقابة التشريعية : وهي تتولاها الهيئة التشريعية بما لها من سلطة في الرقابة المالية والإشراف والإدارة .

ج. الرقابة الشعبية : وهي عبارة عن الرقابة التي يمارسها المجتمع عن طريق الأجهزة الشعبية وما ينبثق عن تنظيماتها من لجان رقابية تباشر حقها في الإشراف والرقابة علي مختلف صور النشاط العام .

د. الرقابة الداخلية : هي مجموعة من أنظمة أو أوجه نشاط مستقل داخل المشروع تنشئه الإدارة للقيام بخدماتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المشروع وفي التحقق من إتباع موظفي المشروع للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم وفي قياس الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في

¹ / محمد حافظ ، الإدارة ببساطة ، (القاهرة : دار السحاب للنشر والتوزيع ، 2010 م) ، ص 36
² / أحمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، (عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2000م) ، ص 98 .

أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك حتى يصل المشروع أو المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى (1).

8. أنواع رقابية أخرى وتنقسم إلى :

أ. **الرقابة الذاتية** : وهي الرقابة التي يمارسها الفرد نفسه علي أدائه الخاص والعام والناבעة من واعظ الضمير والقيم والتربوية والعقائدية التي تربي عليها ، لقوله صلي الله عليه وسلم : (كلكم راع وكلكم مسئول عن رعيته) ، وقوله تعالى : (ومن يعمل مثقال ذرة خيرا يره ، ومن يعمل مثقال ذرة شرا يره) ، ولعل هذه السلوكيات الداخلية هي التي تدفع الفرد لتصحيح أخطائه .

ب. **الرقابة الاجتماعية** : وتتمثل في أعراف وتقاليد ومفاهيم المجتمع بحيث أن التردد عليها ربما يواجه عقوبة النبذ أو الطرد من المجتمع أو العزلة .

ج. **الرقابة الإستراتيجية** : وهي شكل من أشكال الرقابة الداخلية للمنظمة حيث تحدد إستراتيجيتها وقد تكون رقابة خارجية حينما تكون هناك إستراتيجية كبرى لمجموعة من الوحدات المتفرقة والناבעة لذات الإستراتيجية الأكبر .

د. **الرقابة المكتبية** : وهي تتم داخل المنظمة لفحص وتدقيق بعض النتائج .

هـ. **الرقابة الميدانية الحقلية** : وتتم بالفحص الميداني .

و. **الرقابة المفاجئة** : وتتم للتأكد من انضباط الأفراد في العمل .

ز. **الرقابة الدورية** : قد تكون لفترات متتالية أسبوعية أو شهرية أو ربع سنوية (2).

خامساً : أهداف الرقابة

يستهدف النظام الرقابي بصورة رئيسية تحقيق التوازن الحركي للمنظمة في كل من الأجل القصير والأجل الطويل وذلك من خلال مكونين أساسيين هما :

1. **مكون الضبط** : ويعني ضبط التنفيذ في الأجل القصير بين التدفق المادي وتدقق

المعلومات وذلك من خلال عناصر القياس والمقارنة والتصحيح .

2. **مكون التكيف** : ويعني إحداث نوعاً من الملائمة بين التدفق المادي مع تدفق المعلومات

الواردة إلى المنظمة من التغييرات البيعية (3).

ويُري آخر بأن هناك عدة أهداف متفرعة للرقابة نذكر منها :

¹ / خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات والناحية النظرية ، (عمان : دار وائل للنشر ، ط 1 ، 1992 م) ، ص ص 69 – 70 .

² / عبد العزيز عبد الرحيم سليمان ، زكي مكي إسماعيل ، نظم الرقابة الإدارية ، مرجع سابق ، ص ص 170 – 172 .

³ / محمد حافظ ، الإدارة ببساطة ، مرجع سابق ، ص ص 183 – 184 .

1. التحقق من توجيه كافة الجهود لتحقيق أهداف المنظمة .
 2. التحقق من الاستخدام الاقتصادي الأمثل للموارد المادية والبشرية في ضوء المجالات المحددة لاستخدامها .
 3. اكتشاف الأخطاء فور وقوعها واتخاذ الإجراءات الكفيلة بإعادة التوفيق بين الأداء الفعلي والأداء المعياري .
 4. تحديد مكان وقوع الانحراف وتحديد مسئولية وكيفية تصحيحه والكشف عن الانحرافات المتوقع حدوثها والاستعداد لها (1).
- بينما يري كاتب آخر بأن هناك مجموعة من الأهداف التي تسعى الرقابة إلي تحقيقها ، ويمكن تناول أهمها في النقاط التالية :

1. الحرص علي تحقيق العدالة للمنظمة في عمليات التقييم كضمان لتحقيق الفعالية .
 2. التأكد من أن المستويات الإدارية العليا علي إمام تام بما يتم في المستويات التي تشرف عليها .
 3. مراقبة أنشطة وأعمال موظفي المنظمة ومدى سيرها وفقا للإجراءات القانونية المعمول بها في المنظمة .
 4. التأكد من ارتباط أفراد التنظيم أداء وولاء مع المصلحة العامة للمنظمة (2).
- وهناك أيضا من يري بأن الرقابة تسعى لتحقيق الأهداف التالية :

1. تساعد في بناء الخطط المستقبلية علي أساس سليم من خلال تصحيح مسارات الخطط .
2. تعمل علي تحقيق الأهداف المشتركة من خلال عمليات الاتصال والتنسيق بين أعمال الإدارات والأقسام والأداء الكلي للمنشأة .
3. تقليل التكاليف وذلك بمعالجة الأخطاء عند ظهورها .
4. رفع الروح المعنوية للعاملين لبلوغ مستويات الأداء المطلوب (3).

خامساً : مجالات الرقابة

تكون مجالات الرقابة وفقاً للأنشطة أو الوظائف الرئيسية بالمنظمة ، والتي تتمثل في

الرقابة علي :

¹ / عبد الفتاح محمد الصحن ، فتحي رزق ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2004 م) ، ص 28 .
² / عبد العزيز عبد الرحيم سليمان ، زكي مكي إسماعيل ، نظم الرقابة الإدارية ، مرجع سابق ، ص 16 - 17 .
³ / علي محمد عبد الوهاب ، مقدمة في الإدارة ، (الرياض : معهد الإدارة العامة ، 1982 م) ، ص 123 .

1. الرقابة في مجال إدارة الأفراد :

إن أهمية القوي البشرية للمنظمة تمثل العامل الأكبر والاهم في قراءة المنظمة علي تحقيق أهدافها وبالتالي هذه الأهمية هي التي تستدعي توجيه الاهتمام برقابة هذا المورد ولعل الرقابة في مجال الأفراد تختلف باختلاف مواقعهم في المنظمة وطبيعة نشاطهم بها أيضا فالرقابة علي أداء المشرفين تختلف عن الرقابة علي أداء مديري الإدارات وعن مديري المصانع كما أن الرقابة علي أداء العاملين بقسم الإنتاج تختلف عن الرقابة علي أداء العاملين بقسم التسويق والمبيعات ولعل الرقابة علي مجال الأفراد في المنظمة تتم من خلال محورين أساسيين :

أ. الرقابة علي أداء نشاط إدارة الأفراد أو الموارد البشرية بالمنظمة .

ب. يمثل الرقابة علي أداء وسلوك الأفراد بالمنظمة بوجه عام .

2. الرقابة علي مجال الإنتاج :

يعتبر نشاط الإنتاج هو النشاط الرئيسي للمنظمات الإنتاجية وبالتالي فإن عملية مراقبة تنفيذ هذا النشاط تمثل العملية الإدارية المكملة للتأكد من أن عملية التنفيذ تتم وفقا لما خطط له وأيا كان نوع النشاط الإنتاجي ، ولاشك أن عملية مراقبة المشروعات الصغيرة تختلف عنها في المشروعات الكبيرة من حيث الأساليب والأدوات ، كما نجدها أيضا تختلف في الإنتاج المستمر عنها في الإنتاج حسب الدفعات أو المنقطع.

وان كانت الأسس الرقابية واحدة في الحالتين إنما الاختلاف يتعلق فقط في الأدوات الرقابية المستخدمة فقط ، ولعل المرحلة الأولى للإنتاج هي المرحلة التي تتم فيها عملية تخطيط الإنتاج علي مستوي إدارة الإنتاج ككل حيث يتم وضع المعايير الرقابية بناءا علي عمليات التنفيذ باستمرار وبالتالي تعتبر عملية مراقبة الإنتاج عملية مكملة لعملية تخطيط الإنتاج ولا شك إن عملية مراقبة الإنتاج تعكس صورة واقعية عن مدي مطابقة الإنتاج لما حدد له من مواصفات سواء كانت من حيث الكمية أو من حيث مواصفاتها حيث يتأثر الإنتاج في كل مرحلة بالبيئة الخارجية من حيث المدخلات من جهة والمخرجات من جهة أخرى .

3. الرقابة المالية :

تعتبر الرقابة المالية من أهم الجوانب الرقابية للمنظمة حيث ترتبط الأموال بجميع أوجه النشاط بالمنظمة ، فالمال يمثل رأس المال المستثمر في المنظمة وبالتالي فهو يرتبط بكافة

أوجه النشاط الذي تمارسه المنظمة ، وعليه فإن عملية الرقابة علي الأموال في أي صورة كانت تعتبر ضرورية .

وتعتبر الرقابة الإدارية في مجال التخطيط المالي وسيلة لمراجعة عمليات التخطيط من حيث تقدير الاحتياجات المالية ومدى تناسبها كذلك عمليات تقدير نسب الاستهلاك والتقدم الفني وتمويل العمليات التشغيلية وأسعار المواد الأولية ودفء الرواتب والأجور ونفقات استهلاك الكهرباء والمياه وغيره .

4. الرقابة علي إدارة المشتريات والمخازن :

تعتبر عملية الرقابة علي إدارة المشتريات والمخازن من أهم المجالات الرقابية بالمنظمة لارتباط المشتريات بإدارتي الإنتاج في المنظمات الإنتاجية كذلك بتوفير إحتياجات الإدارات المساعدة بينما تقوم إدارة الإنتاج أيضا بتوفير السلع في الشركات أو المنظمات التجارية التي تقوم بتوفير السلع وتسويقها .

5. الرقابة علي مجال التسويق :

يعتبر التسويق كوظيفة مهمة مكلة لدورة الإنتاج في الشركات الصناعية ووظيفة إنتاجية في المنظمات التي تقوم بتسويق المنتجات ، ولا بد من مراقبة أداء هذه الوظيفة بتوفير كل الوسائل التي تؤدي لانسياب العمليات التسويقية بما يؤدي إلي رضاء العملاء ، وهي كذلك تهتم بمراقبة المبيعات ودراسة أذواق ورغبات المستهلكين والعمل علي إرضائهم ، وكذلك تتم مراقبة مواقع البيع والتوزيع وحركة رجال البيع وتعمل علي حفزهم وتشجيعهم (1).

وهناك من يري مجالات أخرى لتطبيق الرقابة نذكر بعض منها في النقاط التالية :

1. الرقابة علي الأهداف : وذلك لضمان تحقيق الأهداف المرجوة والتأكد من أنها واضحة لجميع العاملين .

2. الرقابة علي السياسات : وتهدف إلي التأكد من أن العمال تسير وفقا للسياسات المقررة والقواعد التي تحكمها .

3. الرقابة علي الإجراءات : وتهدف للتأكد من الالتزام بإجراءات العمل المقررة ومدى الحاجة إلي تعديل هذه الإجراءات بغرض سير العمل .

1 / عبد العزيز عبد الرحيم سليمان ، زكي مكي إسماعيل ، نظم الرقابة الإدارية ، مرجع سابق ، ص 173 – 193 .

4. الرقابة علي تطوير القوي العاملة : ومدى الالتزام بسياسات الاختيار وبرامج التدريب وتقدير الكفاءة وسياسات الأجور (1).

سادساً : خصائص وأسس ومبادئ الرقابة

لقد حاول بعض الكتاب أن يحدد بعض الخواص التي تضي علي نظام الرقابة قدرا من الفعالية والكفاءة في تحقيق الأهداف نذكر منها ما يلي :

1. هيكل سليم للتنظيم الإداري :

يعتبر التنظيم الإداري السليم أساس عملية الرقابة وذلك لان التنظيم الإداري السليم يحدد المسؤوليات والواجبات بدقة والعلاقات بين المستويات المختلفة بصورة واضحة وعند تصميم الهيكل التنظيمي يجب مراعاة الفصل بين المستويات المتعارضة لمنع حدوث الأخطاء المتعمدة
مثل :

- أ. الفصل بين مسؤولية الاحتفاظ بالأصول ومسئولية المحاسبة عن هذه الأصول .
- ب. الفصل بين مسؤولية الترخيص بأداء العمليات ومسئولية الاحتفاظ بالأصول المتعلقة بهذه العمليات .
- ج. الفصل بين مسؤولية عن عمليات التشغيل ومسئولية الاحتفاظ بالأصول المتعلقة بهذه العمليات .
- د. الفصل بين المسؤولية عن التشغيل ومسئولية الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية .
- هـ. الفصل بين المسؤوليات داخل الإدارة المالية أو إدارة الحسابات .

2. مجموعة من الأفراد علي مستوي عالي من الكفاءة :

إن وجود مجموعة من الأفراد العاملين بالمنشأة يتصفون بالأمانة والكفاءة يؤدي إلي تدعيم نظام الرقابة الداخلية وعند تكوين وتنمية القوي البشرية لابد من أخذ الآتية في الاعتبار :

- أ. اختيار العاملين علي أساس التوصيف السليم للوظائف وتحديد المؤهلات والمواصفات المطلوبة لكل وظيفة بشكل دقيق .
- ب. وضع خطة للتدريب الكافي مع التقييم المستمر لفعالية البرامج التدريبية لدعم كفاءة العاملين بشكل مستمر .

¹ / بشير العلاق ، أسس الإدارة الحديثة ، (عمان : دار اليازوري للنشر والتوزيع ، 1999م) ، ص ص 349 – 350 .

ج. مراجعة أعمال الموظفين بصورة مستمرة ومعرفة أسباب القصور في أعمالهم والعمل علي إزالة أي معوقات .

د. وضع نظام الحوافز والجزاءات والترقيات وتطبيقها بشكل فعال .

3. نظام محاسبي سليم :

ويشمل النظام المحاسبي السليم ما يلي :

أ. مجموعة من المستندات والدفاتر .

ب. دليل للحسابات .

ج. دليل للإجراءات .

د. نظام التقارير (1).

4. الرقابة المادية علي الأصول والسجلات :

تعني توفير أساليب الحماية المادية للأصول ، ومن أهم مقومات نظام الرقابة وجود مخازن لتخزين البضاعة وتوفير خزن حديدية للنقدية .

5. التقارير المالية :

هي التي تجعل المدير علي دراية بكل الأحداث وتطوراتها أثناء تنفيذ الخطة المالية وعند الانتهاء منها ، ويمكن أن تتم التقارير في شكل عرض إنشائي أو في شكل بيانات رقمية أو أشكال معينة بيانية تظهر مدي التغيرات التي تحدث بالمنشأة ومعرفة أسباب المشاكل المالية أو الانحرافات التي تحدث والاقتراحات المناسبة لعلاجها ، كما يمكن استخدام نتائج المراجعة الداخلية والخارجية كأداة للمراقبة المالية (2).

6. بيئة الرقابة :

ويشكل الأساس للمقومات الأخرى ، وتحديا بمواقف الأفراد المسؤولين عن نظام الرقابة وموقف الإدارة تجاه الرقابة فعلي الإدارة أن تظهر حرصها بشأن عدالة العرض المالي واهتمامها بسلامة التقارير المالية ، حيث أن الرقابة تمثل انعكاس لقوة الكفاءة لدي العاملين بالمنشأة.

¹ / حسن عامر ، نظرية المحاسبة الحكومية ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1990 م) ، ص 136 .

² / عبد الوهاب نصر علي ، شحاتة السيد شحاتة ، مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2003 م) ، ص 83 .

7. تقدير المخاطر :

أي تقدير مخاطر الأعمال ومخاطر عدم بلوغ المنشأة لأهدافها نتيجة لعوامل داخلية أو خارجية كظهور التقنيات الحديثة وتغيير إحتياجات العمل والتفسيرات الاقتصادية والكوارث الطبيعية فضلا عن التغييرات الضريبية المتعلقة بإعداد التقارير المالية المنشورة كتغيير أنظمة معالجة المعلومات أو تغيير القوانين الضريبية ومتطلبات الأجهزة النظامية .

8. أنشطة الرقابة :

وهي السياسات والإجراءات التي تضمن أن توجيهات الإدارة تنفذ بالفعل وبالتالي تساعد في اتخاذ الإجراءات اللازمة عند مواجهة المخاطر فضلا عن إجراءات منع واكتشاف الأخطاء في بيانات المحاسبة لضمان قوائم مالية موثوق بها كتوثيق الصفقات واعتماد المعالجة الالكترونية وما إلي ذلك .

9. الضبط :

يشمل التنسيق بين جميع الوسائل والإجراءات الهادفة إلي تحقيق أهداف المنشأة من خلال الاهتمام بفصل السلطات والمسؤوليات وتحديد الاختصاصات⁽¹⁾.

10. أن يكون نظام رقابة بسيطاً" قدر الإمكان :

خاليا من التعقيد ومتناسقا مع إحتياجات وقدرات الشخص أو الأشخاص القائمين بعملية الرقابة ، فالرسوم البيانية والمعادلات الرياضية ونتائج الحاسوب لن تفيد كثيرا في عملية الرقابة ما لم يكن الشخص الموجهة إليه قادرا علي فهمها واستخلاص النتائج منها أو لم تكن لديه الرغبة في الاستفادة منها .

11. التكلفة الاقتصادية للرقابة :

بمعني أن يكون نظام الرقابة اقتصاديا" من حيث التكلفة ومن حيث العائد من فلا يجوز بذل جهود كبيرة في اكتشاف أخطاء بسيطة لا تزيد عائدات منع حدوثها أو التقليل منها عن تكلفة الرقابة .

12. تناسب القطاع الرقابي مع حجم المنظمة :

¹ / طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، ج 2 ، 2004م) ، ص 163 .

وذلك بحيث يكون نظام الرقابة متناسباً مع حجم المنظمة التي تستخدمه ومع هيكلها التنظيمية ومع نشاطها ومع المناخ الإداري السائد فيها (1).

يتوقف نجاح وفعالية الرقابة على مدى توفر المقومات المذكورة والتي تعتبر مهمة لخلق نظام سليم يعمل بكفاءة ويحقق الفاعلية المطلوبة ، هنالك إجماع على توفر المقومات التالية في نظام الرقابة السليم :

- أ. هيكل تنظيم إداري .
- ب. نظام محاسبي سليم .
- ج. الإجراءات التفصيلية لتنفيذ الواجبات .
- د. اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في مراكز مناسبة .
- هـ. رقابة الأداء في إدارات المنشأة .
- و. استخدام كافة الوسائل الآلية بما يكفل صحة ودقة البيانات المحاسبية (2).

سابعاً : الأسس العامة عند تطبيق نظام الرقابة

1. أساس رسمية الرقابة :

إن أهم ما تتصف به أعمال الرقابة هو أنها تفسح المجال لتحقيق التوافق بين المخطط والمحقق سواء بالنسبة لأعمال التي نفذت أو الجارية منها وذلك باتخاذ القرارات الفورية لتعديل أو تغيير أو إزالة الضرر وكذلك بتغيير الأشخاص المسيبين المسؤولين في المستقبل أو إعادة تنظيم الوحدة الاقتصادية أو تغيير النظام الإداري أو المحاسبي أو تغيير برامج أنشطة الإنتاج أو الخدمة .

2. أساس تخطيط وبرمجة الرقابة :

يعتبر تخطيط برمجة الرقابة من الأسس الهامة لنجاحها وتأمين إقتصادياتها إذ بدون ذلك يشوب أنشطتها سوء التخطيط والعشوائية ، وتتمثل الفوائد الرئيسية من التخطيط والبرمجة في النقاط التالية :

أ. توجيه الرقابة على النواحي والقضايا الحساسة والهامة التي لها علاقة رئيسة بالأنشطة الاقتصادية والمالية لوحدات اقتصادية أخرى .

¹ / عبد العزيز عبد الرحيم سليمان ، زكي مكي إسماعيل ، نظم الرقابة الإدارية ، مرجع سابق ، ص 213 – 213 .
² / خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2000 م) ، ص 169 .

ب. العمل علي تحديد القضايا المشكوك فيها أو تلك المنفذة بصورة سريعة أو مستعجلة والقرارات الانفرادية أو تضمن مخالفات لقوانين وقرارات مركزية أو تعليمات أساسية كان ينبغي مراعاتها وعدم تجاوزها .

ج. الاهتمام إلي القضايا أو المسائل التي يشعر بضرورة مراقبتها أو التحقق منها بكل دقة وإعطاء الرأي اللازم بخصوصها إن ظهر تنفيذها أو عدم الالتزام بها كان مخالفة واضحة وصريحة .

3. إتباع الطرق الإحصائية والتحليلية المالية للتمكن من تحليل الأنشطة المالية والاقتصادية وكذلك استعمال أسلوب التجربة لمعرفة ما إن كان هناك ما يتطلب إجراء مراقبة أم لا (1).

4. أساس توافق وتعاون المراقب المالي :

تعاون الأجهزة الحسابية والإدارية المختصة مع المراقب المالي الخارجي ضروري جدا وذلك لعدم إحاطة المراقب المالي الخارجي بالظروف والأوضاع السائدة في وقت التنفيذ بالإضافة إلي صعوبة تفهمه لكثير من الأعمال والقضايا دون إيضاحات وملاحظات الأجهزة المنفذة وبيانها .

5. أساس تنظيم التقارير الرقابية :

التقارير المدونة خير دليل لتثبيت محصلة الرقابة المالية ومتابعة إزالة الخلل والانحرافات والمخالفات والقضاء عليها وهي سند قانوني واضح علي مستوي كفاءة الأنشطة الاقتصادية والمالية للمؤسسات المراقبة وصحتها وموافقتها للقوانين والأنظمة السائدة (2).

6. أساس استقلالية الرقابة المالية :

يجب إضفاء صفة الرسمية علي أعمال وأنشطة لجان المراقبة المالية لهيئاتها أو أقسامها بتشريع القوانين والأنظمة والتعليمات اللازمة لتحديد أهداف الرقابة المالية فروعها وأنواعها المختلفة ووسائلها وطرق صلاحيات هيئاتها أو الدوائر المسؤولة عنها (أقسام الرقابة الداخلية في المؤسسات وهيئات التفتيش المالي وهيئات الرقابة ... الخ) (3).

7. أساس كفاءة الرقابة المالية :

1 / عوف محمود الكفراوي ، الرقابة المالية ، (القاهرة : مطبعة الانتصار ، 1998 م) ، ص ص 64 – 67 .
2 / أمجد نور ، مراجعة الحسابات ، (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1993 م) ، ص 15 .
3 / عباس أحمد رضوان ، دراسات في الرقابة المالية ، مرجع سبق ذكره ، ص 13 .

إن لذكاء المراقب وانفتاحه الفكري وبعد أفاقه النظري وشخصيته القوية وخبرته العملية والمهنية بالإضافة إلي تخصصه العلمي المناسب واستمرار تتبعه واطلاعه علي العلوم الاقتصادية والمالية والحسابية والرقابية أثره الكبير علي كفاءة وصحة استنتاجاته وملاحظاته ومن ثم تقاريره الرقابية مما ينعكس إيجاباً علي كفاءة ودقة أنشطة الرقابة المالية وصحتها وفعاليتها (1).

ثامناً : أدوات ووسائل وأساليب الرقابة

تحدد الأدوات والأساليب الرقابية اللازمة لقياس الأداء المالي وفقاً لنوع النشاط المالي الذي تمارسه المنشأة ، وتتفاوت أيضاً وفقاً لطبيعة واختلاف الأهداف ونوعية الأداء اللازم لتحقيقها ، وبالتالي فلا يمكن استخدام أداة أو وسيلة واحدة لجميع المعايير ، ومن أهم الأدوات والوسائل المتبعة في تحقيق الرقابة ما يلي :

1. الملاحظة الشخصية :

تعتبر الملاحظة الشخصية من أقدم الوسائل الرقابية ، وتتسم بكونها العلاقة بين الرئيس في العمل والموظفين ، وتزِيل الكثير من الحواجز بينهم ، وتستخدم للحصول علي المعلومات الملائمة للأنشطة الرئيسية التي تمارسها المنشأة ، فيمكن للرئيس الأعلى في العمل أن يلاحظ الأداء من خلال الانطباع في الاتصال الشخصي ، أو من خلال تقدير الاتجاهات والميول والرضا الوظيفي والمستوي المعنوي ، فالزيارة الميدانية للمدير أو الرئيس الأعلى في المنشأة تعكس بعض النتائج التي يمكن من خلالها تقييم سير العمل ، وهذه الأداة غالباً ما تكشف العديد من الحقائق سيما إذا أتسمت الملاحظة بالدورية ، وهذه الحقائق لا يمكن أو قلما وجدت بالطرق الرسمية ، إلا إنه يعاب عليها الأتي :

- أ. إنها تحتاج إلي وقت سيما إذا كان أعضاء التنظيم متعددين ويعملون في أماكن مختلفة .
- ب. شعور الموظفين بالمتابعة المستمرة اللصيقة خصوصاً إذا كانت مصحوبة بالكثير من الانتقادات وسوء التفسير في بعض الأحيان .
- ج. قد تصل المعلومات من الزملاء أو رؤساء الوحدات الفرعية إلي المدراء أو رؤساء العمل بطريقة مشوهة لا تعكس الواقع (2).

¹ / ماهر موسى العبيدي ، مبادئ الرقابة المالية ، مرجع سبق ذكره ، ص 63 .

² / كامل أبو ماضي ، مدي فاعلية أساليب الرقابة في المؤسسات العامة - في قطاع غزة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، (غزة : الجامعة الإسلامية ، 2004 م) ، ص 43 .

2. التفيتش الإداري :

يسعي إلى التحقق من حسن سير أداء العمل ودقة إنجازهِ وسلامة الإجراءات المتبعة في التنفيذ ويسعي إلى كشف الأخطاء ومعرفة أسبابها وتحديد مسؤولية من وقع عنه الخطأ ويتم التفيتش الإداري بإجراء مقابلات مع العاملين والوقوف على المشكلات التي تواجههم وإمكانية ترشيد عملية التنفيذ .

3. الموازنات التخطيطية :

تستخدم الموازنات التخطيطية كوسيلة لتنفيذ الخطط الموضوعة باعتبارها ترجمة رقمية لتلك الخطط وتمكن من مقارنة النتائج خلال فترات زمنية محددة مع ما تم رصدها وتقديرها في الموازنة.

4. السجلات والبيانات الإحصائية :

وهي وسيلة تساعد في جمع ورصد البيانات والمعلومات عن الأداء الفعلي وتمكن من الاسترجاع إليها عند الحاجة لمعرفة مستوى إنجاز الأعمال وتقييمها ومقارنتها بما هو مطلوب ومن خلال عملية المقارنة يمكن اكتشاف الانحرافات والإسراع في وضع الحلول لها قبل تفاقمها⁽¹⁾.

تقارير الرقابة :

هي عبارة عن مذكرات رسمية مكتوبة صادرة وموقعة باسم معدها تصف طبيعة أو صورة الواقع مع توضيح الانحرافات وتقديم التوصيات اللازمة ، وبالتالي فإن التقارير الرقابية تعتبر وسيلة وليست هدف تستخدم لتوفير المعلومات الضرورية وتحديد التوصيات اللازمة كإجراء تصحيحي إذا ما وجد انحراف .

يرسل تقرير الرقابة إلى المسئول الأعلى في التنظيم والمسئول عن الإجراء التصحيحي ، ويمكن أن يحتوي علي وصف لطبيعة العمل الممارس ومواطن الخلل فيه كما يمكن أن يقدم أرقام مع شرح مداولاتها ، والتقرير الرقابي الجيد لابد أن يشتمل علي المواصفات التالية :

أ. أن يعبر عن الهدف المطلوب تحقيقه من العملية الرقابية .

ب. أن يكون واضحا وسهل الفهم .

¹ / كمال جعفر المفتي ، الرقابة وتقويم الأداء ، (الرياض : معهد الإدارة العامة ، 1405 هـ) ، ص ص 18 – 20 .

- ج. أن يخلو من التحيز والرأي الشخصي .
د. أن يكون محددًا" وعباراته لا تحمل إلا معني واحد فقط .
هـ . أن يرتب ترتيبًا علميًا دقيقًا من حيث المحتوى ، المعيار ، الانحرافات والتوصيات .
و. أن يتسم بالواقعية ويقدم في الوقت المناسب .

5. المراجعة والتدقيق :

هي أداة رقابية مهمة تعكس الطريقة العادلة والموضوعية لتقييم البيانات المدونة في السجلات والملفات المالية ، وتهدف إلى اختبار الصدق والكفاءة في السجلات المالية ، إذ أنها وثائق لا يمكن إهمالها ، ويجب الاهتمام بها وعدم تعريضها للتشويه أو التلف ، فالقوائم المالية تحدد مقدار الدقة كما تعرض نتائج الأعمال ونشاطات المنشأة خلال فترة معينة وعملية التدقيق لا تعتبر أداة رقابية فحسب بل أنها وسيلة أو أسلوب يجبر المنشأة علي توشي الحزر والتخلي بالأمانة من قبل الموظفين بغرض حماية أصول المنشأة⁽¹⁾.

6. الشكاوي :

أن استقبال الإدارة للشكاوي الواردة من المرؤوسين أو حتى من البيئة الخارجية ودراستها يعتبر من أهم الوسائل الرقابية الفعالة لأنه يوضح الانحرافات أو الأخطاء التي تحدث في العمل وعلي الإدارة أن تدرس وتحقق في الشكاوي للتحقق من صحتها ومن ثم اتخاذ العلاج المناسب لها ورفع الضرر الحادث .

7. التحليل المختبري :

يستخدم التحليل المختبري كأحد أدوات الرقابة من خلال أخذ بعض العينات من المنتج وتحليلها بالمختبر والتأكد من مدي مطابقة المواصفات أو جودة المنتج لما هو محدد من معايير وقد يكون الاختبار لقياس نسب تراكيب المنتج أو أشكاله أو قوة صلابته أو وجود شوائب أو بكتريا كما هو الحال عند قياس عينات الأدوية بالمختبر للتأكد من عمليات التعقيم⁽²⁾.

¹ / علي عباس ، الرقابة الإدارية علي المال والأعمال ، مرجع سبق ذكره ، ص 84 .
² / عبد العزيز عبد الرحيم سليمان ، زكي مكي إسماعيل ، نظم الرقابة الإدارية ، مرجع سابق ، ص ص 121 - 122 .

8. التدقيق الإداري :

يعتبر بمثابة قياس وتقييم الأداء الكلي للمنشأة حيث يتم من خلاله الحكم علي كفاءة المدراء ومتخذي القرار ، ويحقق الفوائد التالية :

- أ. يركز علي جوانب الأداء الإداري الكلي للمنشأة بدلا من التركيز علي واحد أو أكثر من مجالات الأداء المحقق .
- ب. يركز علي قياس نتائج الأداء الإداري بدلا من تقييم الهدف من ذلك الأداء .
- ج. يعطي مؤشرات سليمة عن الأداء في المستقبل حيث انه يهدف إلي تقدير مختلف فئات الأداء ويظهر ذلك جليا في المنشآت من خلال ما تقدمه من تقارير أداء سنوية .

10 . الحوافز والجزاءات :

تعتبر من أساليب الرقابة المالية غير المباشرة ، والتي تساعد علي تحقيق الأهداف ، حيث أن الحوافز تعبر عن الجهود المطمئنة عن إنجاز العمل وهي عنوان لتميز الموظف الكفاء ، أما الجزاءات فهي إجراء يتخذ ضد الموظف المتخاذل أو المقصر نتيجة للإهمال أو المخالفة أثناء تأدية العمل⁽¹⁾.

تاسعاً : مراحل وخطوات الرقابة

في سبيل تحقيق أهداف النشاط الرقابي فإن لابد من إتباع بعض الخطوات الأساسية حتى تكون الرقابة فعالة وهي كالآتي :

1. وضع المعايير ، وهي معدلات للأداء سواء كانت كمية أو نوعية أو زمنية وأن هذه المعايير تمثل ترجمة للأهداف التي تم تحديدها في الخطة وهذه المعايير تمكن من قياس الأداء الفعلي مع ما هو مخطط حيث لا يمكن أن تتم عملية الرقابة بدون وجود معايير للأداء المطلوب .
2. الإشراف علي الأعمال والنشطة وفقا لهذه المعايير وفي هذه الخطوة يتم قياس الأداء الفعلي حتى تتم مقارنته بالمعايير الموضوعية ومعرفة الانحرافات التي تحدث وأسباب حدوثها .
3. مقارنة الجهود المحققة وفيما يتم مقارنة الأداء الفعلي الذي تم تحقيقه وحصره بالمعايير والمعدلات المحددة .

¹ / عوف محمود الكفراوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 84

4. تصحيح الأخطاء والانحرافات إن وجدت وفي هذه المرحلة تبدأ الإدارة في دراسة البدائل المختلفة لعلاج الانحرافات وأسبابها واختيار الحل الذي يكفل تصحيح الأخطاء ومنع تكرارها في المستقبل⁽¹⁾.

مما سبق يري الباحث بأن الرقابة هي وظيفة أساسية من وظائف الإدارة و هي الحلقة التي تعتمد عليها الإدارة لضمان تحقيق أهدافها ، وهي تقوم علي مجموعة من التدابير التي تضعها الإدارة.

وتتمثل أهمية الرقابة في الدور الرئيسي الذي تلعبه في تنظيم المجتمعات والمؤسسات وأي نظام مالي أو إداري تتوفر فيه رقابة فعالة يعتبر نظاماً ناقصاً يفتقر مقومات وجوده ، كما تتعد أنواع الرقابة المعايير التي تتعلق بها الرقابة .

لعل أهم أهداف الرقابة تتمثل في التحقق من توجيه كافة الجهود لتحقيق أهداف المنظمة ، والتحقق من الاستخدام الأمثل للموارد المادية والبشرية واكتشاف الانحراف عند وقوعه وتحديد المسئولة عنه وكيفية تصحيحه ووقوع الانحراف المستقبلية قبل حدوثها .

¹ / كمال جعفر المفتي ، الرقابة وتقويم الأداء ، مرجع سابق ، ص 24 .

المبحث الثاني

الرقابة علي التكاليف

أولاً : تطور مفهوم الرقابة علي التكاليف

تطور مفهوم الرقابة علي التكاليف بتطور مفهوم وظيفة الرقابة ، فقد كان يقصد بالرقابة بصفة عامة التحقق من أن العمل تم طبقاً لما هو مخطط له من قبل ، والرقابة علي التكلفة بهذا المفهوم تعتبر لاحقة علي الأحداث ، وبتطبيق هذا المفهوم في مجال محاسبة التكاليف فإننا نلاحظ أن الرقابة علي التكاليف كانت تعني التحقق من تطابق التكاليف التي حدثت فعلاً مع التكاليف التي كان ينبغي أن تحدث وهي التكاليف المعيارية ، ولكن الرقابة بالمفهوم السابق لم تحقق أهدافها حيث أنها رقابة لاحقة علي التنفيذ لا تساعد علي اكتشاف الانحرافات والأخطاء في توقيت حدوثها للعمل علي تلافيها ومعالجة أسبابها فوراً ، وبظهور المفهوم الحديث للرقابة والذي يهتم بتحقيق التطابق بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية ، وبذلك أرتقي دور محاسبة التكاليف في هذا المجال وأصبح أكثر إيجابية حيث تعدي حد الاكتفاء بالتسجيل الفعلي للتكاليف ثم حصر الأخطاء وتحليلها وتبليغها إلي القيام أول بأول بمطابقة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية والمساعدة علي الاحتفاظ بالتكاليف الفعلية في حدود المدى المعياري المسموح به للتكاليف ، والرقابة بهذا المفهوم الحديث تمكن من تحقيق رقابة علي المعايير ذاتها وترشد الإدارة إلي الوقت الملائم الذي تحتاج فيه المعايير إلي تعديل ، وهذا المفهوم الحديث للرقابة يساهم في خفض التكلفة بدراسة العمليات وتطوير أسلوب تنفيذها لزيادة مخرجات النشاط مع ثبات المدخلات أو ثبات مخرجات النشاط مع تخفيض المدخلات مما يؤدي لارتفاع الكفاءة⁽¹⁾.

كذلك تطور الوعي التكاليفي في المنشآت وخاصة الصناعية منها بحيث أصبح وجود أسلوب للرقابة علي التكاليف ضرورة حتمية كأداة فعالة في يد الإدارة لتتمكن من تحقيق أهدافها تتلخص فيما يلي :

1. تحديد تكلفة الإنتاج وتكاليف المخزون سواء كان منتجاً تاماً أو غير تام .
2. تحقيق الرقابة علي هذه التكاليف .
3. توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة المتعلقة برسم السياسة الإنتاجية والخدمية .

¹ / جمال صلاح الدين عوض ، وأمال محمد كمال ، دراسات تطبيقية في التكاليف ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 2 - 3 .

ساعد التطور في محاسبة التكاليف علي ابتكار الوسائل والنظريات والأساليب المختلفة لتحقيق هذه الأهداف بأفضل الطرق ، فقدمت محاسبة التكاليف في هذا المجال أساليب الرقابة علي التكاليف باستخدام التكلفة الفعلية والتقديرية والمعيارية ، وأسلوب التكلفة علي أساس النشاط ، وأسلوب الموازنات التخطيطية ، وتحقق هذه الأساليب قدرا من الرقابة يتناسب مع إحتياجات الإدارة وظروف المنشأة وطبيعة القرارات الإدارية المزمع اتخاذها (1).

مما سبق يري الباحث أن الرقابة علي التكاليف تطورت من الرقابة اللاحقة التي كانت تطابق التكاليف التي حدثت فعلاً مع التكاليف المتوقع حدوثها ثم ترفع تقارير بالانحرافات ، إلي الرقابة الحديثة التي تطابق التكلفة الفعلية مع المعيارية أول بأول مما ساعد في الاحتفاظ بمستوي معين للتكلفة ومعالجة الانحرافات وتوقعها أول بأول .

ثانياً : مفهوم الرقابة علي التكاليف

يعتبر مفهوم الرقابة علي التكاليف من أهم جوانب نظام الرقابة الشامل في أي مشروع سواء كان صناعياً أو خديماً أو تجارياً" وذلك لما تهدف إليه هذه الرقابة من تحقيق أهداف المشروع بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفاعلية ، فإذا كان الهدف من نظام التكاليف الفعلية هو حصر عناصر التكاليف التي يتحملها المشروع جراء الإنتاج ، فهذه التكاليف لا بد أن تخضع للتقييم لمعرفة ما إذا كانت هذه التكاليف هي التي ينبغي أن تحدث أم هناك انحرافات يجب معالجتها وإلي أي مدي يمكن تلافيتها مستقبلاً" ، وعبر ذلك نأت فكرة الرقابة علي التكاليف (2).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق ربط نجاح عملية الرقابة علي التكاليف بالتكلفة المحددة مسبقاً (التكاليف المعيارية) وذلك لتقويم الأداء ومعرفة الانحرافات ومعالجتها وتلافيتها مستقبلاً.

كما يعتبر نظام الرقابة علي التكاليف من أكثر الأساليب الرقابية مسايرة لمتطلبات الإدارة العلمية الحديثة كونه من اعدل الأساليب الرقابية التي يعتمد عليها في تحقيق الرقابة الفعالة علي تكاليف الإنتاج حيث تعني رقابة التكاليف اتخاذ مجموعة من الإجراءات والقرارات التي من شأنها محاولة الاحتفاظ بالتكاليف الفعلية قريبة بقدر الإمكان من التكاليف المعيارية وتستخدم معايير التكلفة في تقييم أداء العاملين عن طريق مقارنة أدائهم الفعلي بالأداء المعياري المحدد

¹ / إبراهيم السباعي ، دراسات وبحوث في التكاليف ، (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1990 م) ، ص 209 .
² / محمد البشير إبراهيم أحمد ، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة علي التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، غير منشورة ، 2011 م) ، ص 125 .

مقدما ومسائلة كل شخص عن الانحرافات التي تسبب فيها مما يؤدي إلي الالتزام بالمعايير المحددة مقدما وبالتالي زيادة الكفاءة وتخفيض التكاليف ، كما إن استخدام معايير التكلفة يؤدي إلي تعاون المهندسين والإداريين والمحاسبين في تنميط وزيادة الجودة وتحسين التصميم وطرق التصنيع المختلفة ، حيث تحقق معايير التكلفة الرقابة المانعة عند إعداد المعايير إذ أن المعيار المتخذ كهدف لا يتضمن إلا القدر العادل من عوامل الإنتاج اللازمة لإنتاج وحدة الإنتاج ، وكذلك تحقق الرقابة المانعة أيضا" عند طلب مستلزمات الإنتاج وصرفها من المخازن حيث تحقق الرقابة عند المنبع بعدم صرف كمية تزيد عن الكمية المحددة في بطاقة المعايير (1).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق أشارته إلي أهمية الرقابة علي التكاليف وعلي أداء العاملين ، كما أشار إلي أن استخدام معايير التكلفة يؤدي إلي تعاون جميع المستويات الإدارية في زيادة كفاءة وتصميم وجوده المنتج .

عرفت الرقابة علي التكاليف من قبل معهد المحاسبين الإداريين ومحاسبي التكاليف بإنجلترا بأنها (هي نظام لضبط التكلفة الفعلية لتشغيل منشأة معينة وذلك من خلال نظام محاسبة التكاليف بالمنشأة) (2).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق قصوره علي أن ضبط التكلفة الفعلية يتم عن طريق نظام التكاليف بالمنشأة وتجاهل تحديد التكلفة المعيارية إلي التكلفة المحددة مسبقاً .

كما تتمثل الرقابة علي التكاليف في تحقيق الرقابة علي التكاليف في تحقيق الكفاءة في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج وإمداد الإدارة ببيانات عن أوجه النشاط المختلفة بها ، وقد تحقق الرقابة علي التكاليف عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة الحالية بتكاليف فترة أو عدة فترات سابقة ، ونتيجة لفشل هذه المقارنة لعدة أسباب فإنه يتم الاعتماد علي المقارنة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية في ظل الظروف المحيطة بالمنشأة (3).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق فشل استخدام تكاليف فترات سابقة كمعايير لمقارنتها بالتكلفة الفعلية .

1 / علي عبد العليم عبد الحميد ، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف ، (القاهرة : مطبعة الإشعاع الفنية ، 2004 م) ، ص 236 .

2 / رمضان محمد غنيم ، الرقابة علي التكاليف ، مرجع سابق ، ص 16 .

3 / عبد الناصر نور ، وعيان الشريف ، محاسبة التكاليف الصناعية ، (عمان : دار الميسرة ، 2006 م) ، ص 29 .

كما عرفها آخر بأنها العملية التي تشتمل علي قياس الأداء الفعلي لمختلف أنشطة المشروع ، ومقارنته بالمعايير أو الخطط التشغيلية المستهدفة لتلك الأنشطة (1).

يقصد بالرقابة علي التكاليف تحقيق الكفاءة في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج ، وذلك يؤدي إلي الضغط علي التكاليف عن طريق القضاء علي التبذير والإسراف في المواد ومتابعة وتنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال والتحكم في الأعباء غير المباشرة ، وهذا يؤدي إلي زيادة الفعالية وقدرة المنشأة علي المنافسة وتنقسم إلي :

1. **الرقابة المانعة** : قدرتها علي تفادي الوقوع في الأخطاء وضمان الالتزام بحدود التكاليف المحددة سلفاً" وعدم تجاوز التكاليف الفعلية لها .
2. **الرقابة المصححة** : وتتم بعد الانتهاء من الإنتاج بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المحددة مسبقاً" (2).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق بأن الرقابة علي التكاليف تعمل علي تخفيض التكلفة عن طريق القضاء علي التبذير والإسراف في المواد وتنظيم الوقت لزيادة الإنتاجية مما يؤدي إلي زيادة الفعالية وقدرة المنشأة علي المنافسة .

كذلك عرفت الرقابة علي التكاليف بأنها نظام لضبط التكلفة التاريخية بالمنشأة ويتحقق ذلك بإتباع المنشأة لأساليب وإجراءات فعالة لعمليات جمع وتسجيل وتبويب التكلفة والتقارير عنها ، هذا وتقوم الرقابة علي التكاليف علي ما يلي :

1. ربط التكاليف بوحدة التكلفة بتطبيق أسلوب التكاليف المعيارية .
2. ربط التكاليف بفترة زمنية بتطبيق أسلوب الرقابة الموازنة التخطيطية .
3. تجميع البيانات الفعلية عن تكاليف التشغيل بالوحدة الاقتصادية التي تم وضع خطة التكلفة لها .
4. يقوم نظام التكاليف بالوحدة الاقتصادية بتنفيذ نظام الرقابة علي التكاليف وخاصة :
 - أ. تبويب التكاليف الفعلية بالطريقة التي تساعد في تحديد البيانات الفعلية للإنتاج
 - ب. تحديد الفروق بين التكاليف الفعلية والتكاليف المخططة بهدف تحليل الانحرافات .
 - ج. التعرف علي مسببات الانحرافات وذلك بمساعدة وتعاون جميع المستويات الإدارية

¹ / أحمد رجب عبد العال ، قياس ورقابة التكاليف في المشروعات الصناعية ، (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1995 م) ، ص 309 .
² / محمد تيسير الرجبى ، محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ص 8 .

د. تقديم التقارير اللازمة لإدارة الوحدة لاتخاذ القرارات المناسبة لإجراءات تصحيح الانحرافات (1).

يلاحظ الباحث من التعريف السابق بأن فاعلية الرقابة علي التكاليف تعتمد في المقام الأول علي فاعلية نظام التكاليف المتبع بالمنشأة من حيث تبويب التكلفة وسرعة الإدخال في النظام وتوفير جميع عناصر وبنود التكلفة في دليل النظام المحاسبي .

ثالثاً : أهمية الرقابة علي التكاليف

تتجلى أهمية الرقابة للتأكد من أن إعداد وتنفيذ الخطة يسير كما ينبغي أن يكون من أجل الاكتشاف المسبق أو الفوري للانحرافات ن الخطة وتصحيحها في أسرع وقت ممكن ، أضف إلي ذلك إن الرقابة تعتبر ضرورية وذات أهمية للتأكد من عمليات التنظيم والتوجيه تسير علي أفضل وجه ممكن وفقاً لما هو مرسوم لها من خطوط وبرامج (2).

كما تظهر أهمية الرقابة في التغييرات التي تواجه المنظمات والمدراء فهذه الخاصية الديناميكية للبيئة الداخلية والخارجية توضح أهمية العلاقة بين التخطيط والرقابة حيث يضع المدراء الأهداف والخطط التي تستخدم ووقتاً لتنفيذها ، وترجع أهمية الرقابة في تعدد المنظمات وكبر حجمها في الوقت الحاضر وكذلك تعدد المنتجات والأسواق مما يجعل الرقابة علي التكاليف أمراً حيوياً (3).

إن الغرض الأساسي من القيام بالرقابة هو التأكد من الاستخدام الأمثل لموارد المنشأة لتحقيق أهداف معينة ، ولذلك يلاحظ أن الرقابة الفعالة عادة ما تصاحب الأداء الفعلي لاكتشاف أي انحرافات عن المعايير أو نتائج معينة ، فالانحرافات عن الأداء الفعلي تحدث لعدة أسباب مما يعكس أهمية الرقابة علي التكاليف منها :

1. الخطأ في إعداد المعايير :

فقد يخطئ الفرد أو المنشأة في تحديد أهداف الخطة أو في ترجمة هذه الأهداف إلي معايير واضحة ومحددة أو في اختيار أنسب الطرق الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف ، فعند القيام بالرقابة يتضح للقائمين بها أن معايير الخطة لا تتماشى مع واقع التنفيذ ، الأمر الذي يستدعي

¹ / رمضان محمد غنيم ، الرقابة علي التكاليف ، مرجع سابق ، ص 16 – 17

² / عبد الغفار حنفي ، وآخرون ، أساسيات الإدارة وبيئة العمل ، (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 2000 م) ، ص 865 .

³ / المرجع السابق ، ص 765 .

معه تعديل هذه المعايير ، وقد يتضح أن المعايير موضوعة بشكل سليم ولكن الطرق المتبعة في الأداء لن تحقق هذه المعايير .

2. الخطأ في التنفيذ :

يعمل القائمون بالمعايير علي وضع خطة متكاملة تحقق الأهداف المرجوة عنها ويفرض أنه قد تم وضع هذه المعايير بدون أي أخطاء فهناك احتمالات للخطأ عند تنفيذ المعايير ، فقد يخطئ القائمون بالتنفيذ نظرا" لعدم فهمهم الخطة ومعاييرها ، وقد يحدث الخطأ نتيجة لانخفاض مستوي الأداء الفعلي للعاملين عن المستوي المتوقع في الخطة ، وقد يحدث الخطأ نتيجة لوضع الخطة بشكل جامد لا يحقق المرونة الكافية للقائمين بالتنفيذ ، بمعنى آخر قد يؤدي جمود الموازنة وعدم موازنتها إلي تقييد قدرة الخلق والابتكار والتطوير لدي الأفراد مما يؤدي إلي عدم استخدامهم لمهاراتهم وكفاءاتهم إلي أقصى درجة فتحدث الأخطاء

تغيير الظروف الخارجية للمنشأة :

إذا تم وضع الخطة بشكل سليم وسارت عمليات التنفيذ بالصورة المتوقعة بدون أي أخطاء ، فهناك دائما" خطر ثالث وهو احتمال تغيير الظروف الخارجية المحيطة بالمنشأة والتي تؤثر علي درجة تنفيذ الأهداف ، فالمنافسة والحالة الاقتصادية العامة للبلاد ، والتدخل الحكومي والتكنولوجيا تعتبر أمثلة للعوامل الخارجية التي يؤدي تغييرها بشكل غير متوقع إلي حدوث أخطاء ، فأهمية الرقابة تظهر في توقع حدوث الانحرافات عن الخطة بسبب الظروف الخارجية ، وفي التوصل إلي أنسب القرارات العلاجية أو التصحيحية الواجب اتخاذها لمعالجة الموقف والقضاء علي الخطورة المتوقعة أو التقليل من أثارها (1).

رابعاً : أهداف الرقابة علي التكاليف

تعتبر عملية الرقابة علي التكاليف جزءا" رئيسيا" من وظيفة الرقابة الإدارية في المنشأة الاقتصادية ، ولا شك أن تحقيق رقابة فعالة علي تكاليف المنشأة الاقتصادية يؤدي إلي تحقيق الأهداف التالية :

1. الحد من إزالة أو الضياع أو الإسراف في استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة للمشروع .

1 / السيد عبده ناجي ، الرقابة علي الأداء من الناحية العلمية والعملية ، (القاهرة : دن ، 1979 م) ، ص ص 18 - 20 .

2. العمل علي خلق روح الابتكار والتجديد لدي الأفراد العاملين بصالات الإنتاج أو مراكز التشغيل أو مراكز الخدمات في المنشأة .
3. إيجاد نظام فعال للحوافز للعاملين مرتبطاً بنظام رقابة التكاليف .
4. تخفيض تكاليف الإنتاج (التشغيل) إلي المستوي الذي يحقق الحجم المستهدف من الإنتاج
5. تحقيق سيطرة الإدارة في العوامل التي تؤدي إلي زيادة أو تخفيض معدلات التكاليف بها.
6. إجراء الدراسات التشخيصية المستمرة علي التكاليف بالمنشأة .
7. تزويد إدارة المنشأة بالمعلومات اللازمة لإجراء التعديلات المراد إدخالها علي أساليب الإنتاج ، أو مصادر المواد الخام أو منافذ البيع والتوزيع ، أو تكوين هيكل العمالة بالمنشأة (1).

يري أحد الكتاب أن عرض الرقابة علي التكاليف هو تحقيق أهداف المنشأة للوصول إلي أدنى تكلفة ممكنة ، فعلي سبيل المثال : لتحقيق أعلى صافي ربح ، فإنه من الضروري أن تزيد المنشأة حملاتها الإعلانية وبالتالي تزيد مصروفات الإعلان ، وبالمثل تزيد المنشأة نصيبها من السوق الذي تعمل فيه ، فإنه من الضروري أن ترفع من جودة المنتجات ، وقد يؤدي ذلك إلي زيادة التكاليف أكثر من الربح الصافي الذي تحققه المبيعات ، (فهل حققت المنشأة الهدف وزادت من أرباحها ؟) ، بالطبع لا ، وبنفس الطريقة قد يؤدي استخدام مواد رخيصة إلي تخفيض التكاليف ، ولكنه يؤثر من ناحية أخرى علي أهداف المنشأة في تقديم سلعة ذات جودة عالية ، وبالتالي تنخفض المبيعات وتقل الأرباح ، لذلك يجب تطبيق رقابة التكاليف مع اخذ أهداف الشركة الأخرى كلها في الاعتبار ، ويجب أن لا تقتصر أهداف رقابة التكاليف علي المدى القصير فقط إنما يجب أن تأخذ الأحداث النتائج المتوقعة في المدى الطويل في الاعتبار أيضا" (2).

كما يري آخر بأن الرقابة علي التكاليف تحقق الأهداف الآتية :

1. حماية الموارد الاقتصادية مادية كانت أو بشرية من الإسراف والضياع .
2. خلق الإبداع والابتكار لدي العاملين .
3. وضع نظام سليم للحوافز .

¹ / محمود أحمد إبراهيم ، وآخرون ، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدماً - نظام التكاليف المعيارية - نظام التكاليف التقديرية ، (عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2001 م) ، ص ص 16 - 17 .

² / كمال خليفة أبو زيد ، الرقابة علي عناصر التكاليف ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر ، دبت) ، ص 4 .

4. العمل علي تخفيض التكاليف .

5. إجراء الدراسات التشخيصية لعناصر التكاليف .

إن وضع نظم رقابية علي عمليات المنشأة تشمل في طياتها تبني العديد من الإجراءات والأساليب التي توفر للإدارة أداة فعالة للرقابة علي التكاليف ومن تلك الأساليب (الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية) بهدف تحسين الأداء والوقوف علي نتائجها⁽¹⁾.

رابعاً : مقومات الرقابة علي عناصر التكاليف

تتمثل متطلبات الرقابة علي عناصر التكاليف في الآتي :

1. الهيكل التنظيمي الملائم :

إن أنشطة الرقابة يتم أداؤها بواسطة الأشخاص ، لذلك فإنه لا يمكن التعرف عن المسئول عن إي انحرافات لاتخاذ الإجراءات التصحيحية لها ، إلا إذا كان هنالك هيكل تنظيمي ملائم ، لذلك يجب تحديد الوظائف أو الأنشطة في المنشأة بوضوح مع تعيين مسئولين عن أداء الوظائف المختلفة علي الأشخاص الذين سوف يمنحون السلطات الأزمة لتنفيذ مهامهم ، كما يجب تقسيم المنشأة إلي قطاعات حسب مجالات المسؤولية .

2. الكوادر الإدارية والعاملين :

أن يكون لدي المنشأة المديرين المؤهلين والعاملين الذين لديهم الخبرة اللازمة وحضور البرامج التدريبية الملائمة .

3. القيادة :

تعتبر القيادة الفعالة شيئاً ضرورياً لرقابة التكاليف ، فالأساليب والتكاليف وحدها لن تؤدي إلي رقابة التكاليف ، فعملية تدعيم ومساندة القائد لأسلوب وإجراءات رقابة التكلفة سوف يكون تأثيرها واضحاً في فعالية أسلوب رقابة التكاليف .

4. الرقابة تتطلب وجود خطط :

يتطلب تحقيق الرقابة علي التكاليف وجود خطط واضحة ومفهومة ومتكاملة ، حتى تكون الرقابة فعالة ، فالمديرون لا يمكنهم تحديد ما إذا كانت منشأتهم والوحدات المكونة لها قد حققت النتائج المرغوبة دون التعرف علي ما كان متوقعاً من هذه المنشأة ووحداتها التنظيمية ، كذلك

¹ / يوسف عبده راشد ، تكاليف التسويق ، (صنعاء : مطبعة جامعة العلوم والتكنولوجيا ، 2012 م) ، ص 256

يجب تخطيط أنشطة المنشأة وتحديد مقدار ما ترغب المنشأة في أنفاقه علي أهدافها وأنشطتها المخططة .

5. تقارير الرقابة علي التكاليف :

عرض التكلفة الفعلية وانحرافها عن التكلفة المعيارية في شكل تقرير مع رفعه لمديري مراكز المسؤولية والمسؤولين عن هذه الانحرافات ، وبدون هذه التقارير لن يتم التعرف عن درجة إنجاز الأداء .

6. السياسات والإجراءات :

وضع السياسات والإجراءات الملائمة لعملية تحمل التكلفة والسلطات المرفقة لذلك .

7. إمكانية الدافع أو الحس الذاتي :

ميكانيكية رقابة التكلفة ذات دافع ذاتي هي أن تصمم بحيث تؤخذ الخطوات التالية كمسألة روتينية ، فعلي سبيل المثال : إذا قدمت تقارير التكاليف لمديري مراكز المسؤولية يجب أن يوضح للمديرين مسببات الانحرافات ومنع حدوثها مستقبلا" .

8. قياس الكفاءة والفاعلية :

كل مركز مسؤولية يعتبر مسئولاً عن تحقيق نتيجة معينة مثل الإنتاج أو المبيعات أو تقديم خدمات إصلاح معينة وتمكين مراكز المسؤولية من هذه النتائج .

9. الاعتبارات الإنسانية في رقابة التكلفة :

إن رقابة التكلفة هي جانب إنساني بمعنى أن المسؤولية عن رقابة التكلفة تركز علي الأشخاص ، كما انه لابد من ربط انحرافات التكاليف الفعلية عن التكاليف المحددة مقدماً" (المعيارية) بالأشخاص المسؤولين عن رقابتها ، فالمعايير الخاصة بالمواد المباشرة وساعات تشغيل الآلات يتم تحقيقها بواسطة الأشخاص وليس بواسطة الآلات .

10. الأعمال التصحيحية والوقائية :

يجب تقصي أسباب الانحرافات ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية أو الوقائية الملائمة .

11. ضرورة توافر قدر مناسب من التنسيق :

وذلك بين الموازنات التخطيطية للمبيعات والإنتاج وإصدار أوامر الشراء ومهنة الشراء والاستلام والفحص والتخزين والمناولة وسداد قيمة المشتريات (1).

خامساً : مبادئ الرقابة علي التكاليف

تستند عملية الرقابة علي التكاليف إلي مجموعة من المبادئ تتمثل في الآتي :

1. مبدأ المعايرة :

يقوم مبدأ المعايرة علي أساس القيام بالبحوث العلمية والتجارية العلمية لوضع المواصفات والشروط والكميات الواجبة من عوامل الإنتاج للشيء المراد معايرته ، هذه المواصفات والشروط والكميات هي ما تسمى بالمعايير وبعد الوصول إلي هذه المعايير تقوم الإدارة بإصدار قرارات ملزمة للمسؤولين المختصين بضرورة الالتزام بهذه المعايير ، ويقصد بالمعايير طريقة إنتاج معينة وكذا تكلفة الإنتاج لمنتج معين وكذلك جودة معينة أو ما تسمى بالمواصفات المعيارية ، حيث أن معايرة طريقة معينة من طرق الإنتاج تعني إقرار مجموعة من الخطوات المعيارية التي توجد بالبحث والتجربة أنها أفضل الخطوات في سبيل تحقيق تلك الطريقة المعينة ، من الناحيتين العلمية والاقتصادية ، كما أن معايرة تكلفة منتج معين تعني مجموعة البنود المعيارية التي أثبتتها الدراسة والتجربة العملية أنها كافية تماما" لمقابلة الاحتياجات الصناعية اللازمة لتمييز هذا المنتج عن المنتجات الأخرى ، والتي تتعلق بالشكل واللون والرائحة وأي مواصفات متعلقة بجودة المنتج (2).

2. مبدأ الضبط عند المنبع :

تحدث عناصر التكاليف في أماكن وأزمنة معينة وفي إطار ظروف ومسئولية محددة فلكل عنصر (منبع) ينبع فيه بمعرفة مسئول وطبقا" للظروف والحاجات التي تستدعيه وكلما كان (ضبط التكلفة) عند منبع حدوثها كلما كان أحكم وأدق ، حيث أننا نقف في نفس وقت حدوث البند علي كل الظروف والملابسات والمسئولية والمسببات لهذا الحدث فيمكن حينئذ إبداء الرأي الفوري السريع والمناسب لحل أي مشكلة تنبع أمام حدوث البند أو إيقاف خطأ يقع في حينه ، وعلي ذلك فإن مبدأ الضبط عند المنبع يؤكد ضبط العنصر لحظة حدوثه والتأكد من مطابقته للمعيار المقرر له كما" ونوعا" ووظيفة ومكانا" ، وان اكتشاف الانحراف في هذه اللحظة وفي هذا المكان عمل فعال ومطلوب ، حيث يمكن وقتئذ اتخاذ إجراء العلاج وإيقاف استمرار

¹ / عبد الحي مرعي ، محاسبة التكاليف في مجال التخطيط والرقابة - مرجع سابق ، ص 160 - 161 .
² / رمضان محمد غنيم ، الرقابة علي التكاليف ، مرجع سابق ، ص 41 - 42 .

الانحراف وما ينتج عنه من آثار مع تحديد المسؤولية عنه ، والعبرة في تطبيق مبدأ الضبط عند المنبع هي صحة تعيين المنبع ، حيث إذا لم يتحدد منبع العنصر بدقة تتوه المسؤولية وتختفي الظروف والأسباب الحقيقية وتلتبس الأمور ويصعب العلاج ، وغني عن البيان أن عنصر التكلفة لا يحدث إلا بواقع الاستخدام فهو ليس بعنصر من عناصر التكاليف إلا إذا أستخدم ، أو تقرر له أن يستخدم ويصير مندرجا ضمن مجموعة العناصر التي تحتاجها مسارات النشاط وإنتاجها⁽¹⁾.

هذا ويستند في ذلك إلي أن عنصر التكلفة و يرتبط بشرطين ، هما :

أ. **واقعة الاستخدام أو الاستفادة :** العبرة في حساب عنصر التكلفة أن يقع استخدامه فعلا" مع الاستفادة منه وليس واقعة توفيره وتواجده تحت الطلب ، فتكاليف تكوين أرصدة مخزنية من المواد ليست من تكاليف النشاط ، بل هي عملية من عمليات تكوين المخزون السلعي ، أي عملية تكوين أصل متداول ، حتى إذا أقتطع جزء من هذا الأصل وتم استخدامه في النشاط وأصبح هذا الجزء عنصرا" من عناصر التكاليف إي أصبح عنصرا بواقع الاستفادة منه .

ب. **معيارية الاستخدام :** إي أن استخدام العنصر لا يكون بشكل مطلق بل يكون بالكمية المحددة من عامل الإنتاج المحدد وفقاً للأصول الفنية والهندسية وكذا في المكان والزمان المقررين في خطة التشغيل ، فلا يعتبر العنصر (عنصر تكلفة) إلا إذا أستخدم بالكمية والنوع المعياريين⁽²⁾.

هذا وتختلف منابع عناصر التكاليف بالاختلاف النوعي لهم ، كما يختلف منبع الكمية للعنصر عن منبع السعر وفيما يلي تحديد ل منابع عناصر التكاليف :

1. عنصر المستلزمات السلعية :

يقصد بها كافة المستلزمات في صور مادية وتقنيها المنشأة بالشراء من الموردين ومن أمثلتها الخامات الرئيسية (قطن ، حديد ، صاج ، سكر) أو خامات مساعدة في الإنتاج (الوقود والزيوت وقطع الغيار ومواد التعبئة والتغليف)⁽³⁾.

¹ / محمد توفيق بليغ ، التكاليف المعيارية ، مرجع سبق ذكره ، ص 28 .

² / رمضان محمد غنيم ، الرقابة علي التكاليف ، مرجع سابق ، ص 43 .

³ / المرجع السابق ، ص 44 .

تتمثل منابع المستلزمات السلعية في الآتي :

أ. **من الناحية الكمية :** تتبع كمية المادة المخططة للاستخدام في النشاط من (باب الصرف من المخزن ، وذلك بصفة أولية علي أن يتم التأكد من الاستخدام الفعلي وعدم صرفها بقصد تخزينها مؤقتاً" في مركز النشاط ، وإلا فإن المنبع في هذه الحالة يكون المخزن المؤقت ند سحب الكمية للاستخدام ، أي أن واقعة الاستخدام العملي هي التي تحدد المفهوم العملي لعنصر التكلفة وليس توريد المواد إلي باب الاستلام في المخزن أو تكديس المواد في المخازن سواء كانت رئيسية أو فرعية أو مؤقتة أو بجوار الآلة أو محل العمل ، ففي كل هذه الأماكن الجغرافية تظل في حكم أصول تجرد من المخزون السلعي

ب. **من الناحية السعرية :** ينبع سعر الشراء ونفقات التأمين والشحن والنقل وغيرها عند التعاقد مع الموردين وجهات تلك الخدمات ومن الخطأ القول أن يبدأ المنبع وقت تسعير الكمية المنصرفة للاستخدام ، حيث أن هذا التسعير في ظل الأسعار والتكاليف التي تتحملها المواد المشتراة والموردة للمخازن عند شرائها وتوريدها وليس عند صرفها (1).

2. عنصر الأجور :

تعبر عن تكلفة العمل أي مقدار ما تتحمله المنشأة من تكلفة مقابل العمل الذي تحصل عليه من العاملين وتشتمل هذه التكلفة علي المبالغ النقدية وما تمنحه من مزايا عينية ، وما تسدده من مبالغ لهيئة التأمين الاجتماعية كحصة مقررة عليها قانوناً" ، وتتمثل منابع التكلفة للعنصر في منبعين هما :

أ. **منبع كمية العمل :** ويقصد بكمية العمل الزمن الذي أستغرق في العمل ويقاس هذا الزمن إما بعدد ساعات العمل أو عدد أيام العمل ، ولتحديد منابع الزمن يجب أن نفرق بين :

ب. **الأزمنة المنتجة :** وتعبر عن الزمن الذي أستغرقه العامل فعلاً" في الإنتاج سواء المتعلقة بتشغيل الآلة (عامل الإنتاج) أو الجلوس في مكتبه (الموظف) ، ويتمثل منبع الكمية هنا في لحظة تشغيل العامل للآلة أو الجلوس للموظف في مكتبه للعمل وفقاً لما هو مخطط ومعايير .

ج. **الأزمنة الضائعة المسموح بها :** مثل العطلات الرسمية والإجازات المرضية ، أو الأوقات الضائعة لأسباب عادية يستلزمها الإنتاج أو أسباب قهرية لا دخل للعامل فيها

1 / محمد توفيق بلبع ، التكاليف المعيارية ، مرجع سابق ، ص 33 .

فهذه تعتبر أجور غير مباشرة ، وتحمل علي الإنتاج ويعتبر منبعها القرارات الإدارية المنظمة لذلك .

د. **منبع السعر (معدل الأجر)** : يعتبر المنبع في تحديد معدل الأجر لكل عامل في القوانين والقرارات المنظمة لتشغيل العاملين بالمنشأة ، فمنبع الأجر الشهري للعامل يتمثل في قرار التعيين والقرارات المعدلة له والتي تصدر وفقا" للوائح المنظمة لذلك ، ويتم التأكد من صحة ذلك بمراجعة المستندات التي أساسها حسب معدل الأجر (1).

3. عنصر المصروفات :

تختلف المصروفات بعضها عن بعض نوعيا" ووظيفيا" ، وبالتالي فإنها تختلف أيضا" في منابع حدوثها حيث يلزم الضبط عندئذ ، وفيما يلي أمثلة (منابع) البعض الهام منها :

أ. **مصروف الكهرباء** : سواء كانت الكهرباء مستخدمة في الإنارة أو في إدارة الآلات فإن المنبع هذا هو الزرار الذي إذا ضغط عليه العامل نبعت الكهرباء وسرت ، إما إلي لمبات الإضاءة أو إلي محركات الآلات وليست الفاتورة التي تأتي بعد استهلاك الكهرباء بفترة ، ويكون الضبط عند هذا المنبع ، هذا وليس هناك منبع لسعر الكهرباء الذي هو مقرر بالقانون في حالة شراء الكهرباء من مؤسسة الكهرباء أو هو تكلفة إنتاج وحدة الكهرباء إن كانت مولدة في مركز من مراكز المنشأة .

ب. **مصروف المياه** : هناك تشابها كبيرا" بين مصروف الكهرباء ومصروف المياه وفي هذه الحالة فإن الضبط عند المنبع يستهدف الرقابة علي الكمية المستخدمة عند فتح الحنفية أو المحبس ، وأما السعر فهو مضبوط بالقرار المحدد له .

ج. **مصروف الصيانة** : ينبع هذه المصروفات عند القيام بعملية الصيانة وليس عند الحاجة إليها ، حيث أن الوقت المنقضي فيما بين ظهور الحاجة إلي الصيانة حتى بدء القيام بها يعتبر وقتا" ضائعا" وتكلفته تكون بذلك ليست من تكاليف الصيانة ، بل أكثر من ذلك فلا تدخل ضمن تكاليف الصيانة الخسائر التي تتحملها المنشأة عن الوقت المنقضي في عملية الصيانة ذاتها وهو وقت غير منتج في حقيقته ، وتكلفة الصيانة هي البنود التي تتطلب تنقلها عملية الصيانة ذاتها ولا يضاف إليها تلك البنود الأخرى التي تستمر في الحدوث خلال وقت الصيانة دون ما علاقة بينها .

د. **المصروفات الثابتة** : وصفة الثبات للمصروف موازية لصفة الدورية فالمصروف الثابت يحدث في زمن محدد دوريا في فيكون هذا الزمن الدوري هو منبع المصروف ،

¹ / رمضان محمد غنيم ، الرقابة علي التكاليف ، مرجع سابق ، ص ص 45 - 46 .

فالإجراءات تسدد في مواعيد ثابتة دورية وهذه المواعيد هي منابع تلك الإجراءات والمرتببات تدفع كل شهر فيكون المنبع هنا أول كل شهر ، وكذا الحال بالنسبة للمصروفات الثابتة الأخرى .

1. **مصروف الإعلان :** ويؤدي الإعلان بواسطة عدة وسائل كما هو معروف علي انه إما أن يتم بواسطة جهات متخصصة من إدارات المنشأة ذاتها ، ومع الصروف في الحالة الأولى هو صدور الإعلان للناس وليس التعاقد مع الجهة ، أما إذا قامت إدارة متخصصة بالإعلان في المنشأة ، فمن وجهة نظر عناصر التكاليف التي تحدثها هذه الإدارة ، فإن كل عنصر منها يضبط عند منبعه علي حد (1).

3. مبدأ محاسبة المسؤولية :

إذ يقوم هذا المبدأ علي أساس ربط كل تكلفة بشخص معين وان أي بند من بنود التكاليف يحدث في المنشأة إلا وهناك شخص مسئول عن حدوثه ، حيث أن حدوث البند ينتج من إذن أصدره أحد الأشخاص وبالتالي فإن هذا الشخص هو المسئول عن هذا البند ، وعلي ذلك فإن مبدأ محاسبة المسؤولية يقوم علي ربط البنود بالأشخاص وبالتالي تتحدد المسؤولية عنها وتهدف محاسبة المسؤولية بصفة أساسية إلي الرقابة وتقييم الأداء عن طريق تحديد مسؤولية العاملين في المشروع بمستوياته المختلفة عن الأداء الفعلي في حدود السلطة والمسئولية المخصصة لكل فرد عن إحداث الأداء وما يترتب علي ذلك من نتائج مستحبة أو غير مستحبة الأمر الذي ينعكس أثره في النهاية علي كفاءة كل نشاط من أنشطة المشروع ، كذلك علي كفاءة المشروع كله كوحدة اقتصادية متكاملة ، وبناءاً عن استخدامات الموارد ، فمن المعروف أن لرقابة لا يمكن أن تتم إلا عن طريق الأفراد ومن ثم توجه التكاليف بحيث تصيح العلاقة واضحة ومفهومة بين :

أ. العمليات والأنشطة وتكاليفها .

ب. صفات الأفراد والمسئولية عنها .

وبذلك يتيسر إجراء المسائلة المحاسبية التي تظهر مواطن الضعف والقوة والمسئولية عنها ، وتتطلب المسائلة المحاسبية أن يكون كل فرد مسئولا" عن التكاليف المتعلقة بدائرة مسئوليته في حدود الهدف العام (2).

¹ / محمد توفيق بليغ ، التكاليف المعيارية ، مرجع سابق ، ص ص 36 – 39 .
² / رمضان محمد غنيم ، الرقابة علي التكاليف ، مرجع سابق ، ص ص 48 – 49 .

سادساً : الجوانب السلوكية للرقابة علي التكاليف

إن نظام الرقابة علي التكاليف يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالسلوك الإنساني للمنشأة ، حيث أن اشتراك الأفراد العاملين بالمنشأة في إعداد نظام رقابة التكاليف يعمل علي تحقيق التوازن بين أهداف الإدارة في مجال السيطرة علي معدلات التكاليف والتحكم فيها ، وبين متطلبات الفرد داخل المنشأة وإحساسه بمسئوليته عن تحقيق ذلك النظام ، ويحدث عكس ذلك في حالة إهمال العوامل السلوكية عند إعداد نظام للرقابة علي التكاليف بالمنشأة⁽¹⁾.

يتطلب اخذ الجوانب السلوكية في الاعتبار عند إعداد نظام للرقابة علي التكاليف بالمنشأة ما يلي:

1. الاعتراف بأهمية عملية الرقابة علي التكاليف والأساليب الرقابة المختلفة ، حيث أن مقاومة ما يجد من أساليب تقع دائماً بسبب عدم الاعتراف بها أو بجديتها في الرقابة ، فكثير ما يرفض المسئول المختص تطبيق أساليب الرقابة بحجة انه لا داعي لذلك طالما أن المنشأة تحقق أرباحاً كافية ، لهذا يجب أن يتم شرح الأساليب الرقابية وأهدافها وتقديمها للمسئولين ، بل من المفضل أن يشترك المسئول في وضع الأساليب الرقابية لضمان اعترافهم بها .
2. اشتراك الأفراد العاملين بالمنشأة في إعداد نظام الرقابة علي التكاليف وتحديد الأساليب الرقابية ، إذ يعمل ذلك علي تحقيق التوازن المستمر بين أهداف الإدارة في مجالات السيطرة علي معدلات التكاليف والتحكم بينها وبين متطلبات الفرد داخل المنشأة وإحساسه بمسئوليته عن تحقيق ذلك النظام وكثيراً ما يفشل النظام الرقابي نتيجة لإهمال العامل السلوكي في إشراك الأفراد في إعداد النظام الرقابي .
3. ضرورة تضمين كل نظام بخطة للحوافز بجانب خطة للجزاءات ، حتى لا يفهم أن النظام هو لتصديد الأخطاء وتوقيع الجزاءات فقط ، وسوف يخلق ذلك شعور حافز للأفراد نحو الأسلوب الرقابي وارتباطهم به بهدف تحقيق الكفاءة الإنتاجية بحيث يستفيد كل الأفراد علي اختلاف مستوياتهم الإدارية (المديرين والعاملين) .
4. تدريب الأفراد القائمين علي تطبيق الأساليب الرقابية التدريب الكافي لتحقيق الاستخدام الأمثل لهذه الأساليب والتعرف علي أسباب نجاحها أو فشلها ، ولا يجب أن ينظر إلي عملية التدريب علي أنها عملية مؤقتة بل هي عملية مستمرة للحصول علي أفضل النتائج

¹ / محمود أحمد إبراهيم ، وآخرون ، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدماً - نظام التكاليف المعيارية - نظام التكاليف التقديرية ، مرجع سابق ، ص 17 .

5. ضرورة الاهتمام بالرقابة علي جميع المستويات الإدارية وعدم التركيز علي مستوي إداري دون المستوي الأخر (1).

سابعاً : أساليب الرقابة علي التكاليف التقليدية والحديثة

1/ الأساليب التقليدية :

أ. أسلوب المقارن التاريخية :

يقوم هذا الأسلوب علي مقارنة تكاليف الفترة الحالية بتكلفة الفترة الماضية ، وقد تكون المقارنة علي أساس متوسط عدة فترات ماضية بدلاً من الاعتماد علي تكاليف فترة واحدة ، والواضح أن الرقابة وفقاً لهذا الأسلوب تعتمد عل معلومات فعلية ، أي مقارنة تكاليف فعلية بتكاليف فعلية ماضية .

ويعاب علي هذا الأسلوب ما يلي :

1. أن رقم الإنتاج في فترتين أو أكثر لا يكون بالضرورة رقم واحد .
2. يندر أن تظل الظروف التي تسود فترتين أو أكثر واحدة وثابتة ، حتى يمكن القول أن بيانات الإنتاج والتكاليف في هذه الفترات نشأت متأثرة بعوامل واحدة فتكون بذلك صالحة للمقارنة فيما بينها ، فمن الملموس بصفة خاصة في العصر التقدمي الحديث ، سرعة تطور وسائل الإنتاج وطرقه ، وتزايد الوعي العمالي والنقابي والتوسع في فرض الرقابة الحكومية علي النشاط الاقتصادي من أجل الصالح العام وكثرة الترشيحات المنظمة للتجارة والاستيراد وتحويلات النقد وغيرها من الأمور الاقتصادية واندفاع المدنية والثقافات المختلفة وما يترتب عليها من تطور في الحياة الاجتماعية واحتياجات المستهلكين وغيرها .
3. أن نتائج المقارنة لا تكون سليمة ، حيث أنها تعتمد أصلاً علي أساس غير سليم لا يخلو من الشائب و الأخطاء ، فأعمال الفترة التي تتخذ كأساس للحكم والقياس علي أعمال الفترة المنتهية قد لا تخلو مطلقاً من أخطاء و عيوب ، مما يسين هذا الأساس ، كما أن التكاليف الفعلية التي حدثت قد لا تستفيد كثيراً من اكتشاف تلك الأخطاء والعيوب واستئصالها حتى تصير أساساً صالحاً للرقابة علي التكاليف الفعلية للفترة التالية .

¹ / رمضان محمد غنيم ، الرقابة علي التكاليف ، مرجع سابق ، ص ص 19 – 21 .

4. إن المقارنة بين تكلفة ماضية بتكلفة فترة ماضية أخرى لا توضح لماذا تغيرت التكاليف في فترة المقارنة عن فترة الأساس ، كذلك لا توضح القدر الذي يجب أن تتغير في التكاليف حتى يمكن تحليل انحرافات عناصر التكاليف .

5. هناك الأخطاء الدائمة التي تتكرر وتستديم علي فترات متلاحقة أو في فترات متشابهة مثل العيوب الكامنة في الأسلوب السلوكي لأحد رؤساء العمال ، أو أحد الطرق المتبعة في الإنتاج والإدارة أو العيوب الكامنة في كفاءة بعض العمال (1).

ب. أسلوب التكاليف التقديرية :

تلجأ الكثير من المنشآت الاقتصادية وخاصة الصغيرة الحجم وفي بعض الأحيان المتوسطة رغبة منها في تحقيق قدر كبير من الوفرة في الأعباء الإدارية المرتبطة بتطبيق النظام المحاسبي المتكامل للرقابة علي التكاليف ، إلي استخدام يقوم علي التقديرات بالنسبة لعناصر التكاليف ، وهذا الأسلوب يتيح للمنشآت قدرا" من الرقابة علي التكلفة وذلك بمقارنة التكلفة الفعلية لعناصر الإنتاج بالتكلفة التقديرية المحددة مسبقا" ، كما يوفر هذا الأسلوب التكلفة التقديرية للوحدات المنتجة وذلك بصورة مسبقة لانتهاة العملية الإنتاجية ، ويقوم بتقدير تكلفة المرحلة أو الأمر موظف أو مجموعة من الموظفين الذين يتم تدريبهم للقيام بهذا العمل ، وبغض النظر عن طبيعتهم الإدارية فيجب في من يقوم بمهمة التقدير الإلمام بإجراءات محاسبة التكاليف وذلك بجانب الدراية الهندسية بطرق الإنتاج ، والآلات والأدوات التي تتطلبها مختلف العمليات(2).

ويقوم أسلوب التكاليف التقديري علي المبادئ التالية :

1. إن أسلوب التكاليف التقديرية لا يعتبر أسلوباً متكامل لمحاسبة التكاليف ، أي أنه لا يمكن الاعتماد علي ذلك النظام في تحديد التكلفة الخاصة بأمر للتشغيل أو وحدة المنتج تحديدا" دقيقا" .

2. يعتمد أسلوب التكلفة التقديرية علي معلومات نظام التكاليف التاريخية وذلك لأغراض المقارنة بين معلومات كل من النظامين مما يحقق أهداف الرقابة الإدارية علي التكاليف وبالتالي لا يصلح لتقييم الأداء من خلال المقارنة بين بيانات تاريخية وبيانات حالية .

¹ / المرجع السابق ، ص ص 24 - 29 .

² / محمود أحمد إبراهيم ، وآخرون ، ، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدما" - نظام التكاليف المعيارية - نظام التكاليف التقديرية ، مرجع سابق ، ص 23 .

3. يهدف نظام التكاليف التقديرية إلي تحديد تكلفة محددة مقدماً لكل منتج من المنتجات والتي يمكن أن تعتمد عليها إدارة المنشأة كأساس لتسعير المنتجات وتحقيق الرقابة علي التكاليف .

4. يتم إعداد بطاقة تكاليف تقديرية لكل منتج من المنتجات (سواء وحدة منتج واحدة أو كمية معينة من ذلك المنتج) وتوضح بتلك البطاقة عناصر المواد المباشرة ، والأجور المباشرة والمصروفات غير المباشرة التقديرية .

5. خلال الفترة الخاصة بإعداد تقارير التكاليف يتم تسجيل وتحليل وتبويب التكاليف لأغراض إعداد المعلومات الفعلية أو التاريخية للتكاليف .

6. في نهاية الفترة الخاصة بإعداد تقارير التكاليف يتم مقارنة معلومات التكاليف التاريخية بمعلومات التكاليف التقديرية التي تم إعدادها من قبل .

7. قد تتم إجراء مقارنة تقديرات التكاليف بالمعلومات الفعلية وذلك علي مستوي تكلفة الإنتاج خلال الفترة كرقم إجمالي ، وقد مقارنة كل عنصر تكلفة تقديري بنظيره الفعلي ، ويفضل في حالة إتباع أسلوب التكاليف التقديرية إجراء تلك المقارنة علي أساس كل عنصر منها علي حدة .

8. يتم إعداد تقديرات عناصر التكاليف عن طريق إدارة المنشأة وذلك مع التركيز علي المعلومات التاريخية لكل عنصر من تلك العناصر (1).

يعاني أسلوب التكلفة التقديرية كأسلوب للرقابة من عدة عيوب منها :

1- إن نظام التكاليف الذي يعتمد علي أسلوب التكاليف التقديرية لا يعتبر نظام متكامل لمحاسبة التكاليف والذي يمكن الاعتماد عليه في تحديد تكلفة أمر التشغيل تحديداً دقيقاً.

2- إن أسلوب التكاليف التقديرية يعتمد في الأساس علي معلومات نظام التكاليف التاريخية وذلك لأغراض المقارنة ، وبالتالي فأن عيوب استخدام أسلوب التكاليف التاريخية في الضبط تسري علي هذا الأسلوب الأخر .

3- إن الهدف من أسلوب التكاليف التقديرية محدد بالرغبة في تسعير المنتجات أو الدخول في المناقصات وبالتالي لا يصلح أن كون كأداة للضبط .

¹ / المرجع السابق ، ص 25

4- أنها لا تشتمل علي المسموحات الحتمية المتعلقة بالعطل أو التلف أو الضياع الحتمي وفقاً لطبيعة المواد والإمكانيات والعملية الإنتاجية فقط بل تسمح أيضاً بمسموحات متعلقة باحتمالات الخطأ في التنبؤ والتقدير والعجز في الأداء والإنفاق مما يخلق عدم الكفاءة لدي الإدارة والعمال وتحميل المستهلك بعدم الكفاءة هذه .

5- لا يمكن النظر إلي الانحرافات التي تحدث من مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المقدره بأنها مقياس لكفاءة التشغيل أو دليل لوجود إسراف ، أو توفير ، لهذا فقد اتفق المحاسبون علي تسوية الفروق ضمن التكلفة وإعادة حساب تكلفة البضاعة علي أساس التكلفة الفعلية .

6- لا يمثل نظام التكاليف التقديرية نظاماً رقابياً يمكن أن يستخدم لأغراض الرقابة لتكاليف الأداء الفعلي بالمنشأة وذلك لشعور العاملين بالمنشأة بعدم دقة هذه التقديرات.

7- لا يتناسب هذا النظام والتطور الهائل الحادث في نظام الإدارة الحديثة واستخدام الأساليب الكمية وأساليب بحوث العمليات ، تلك الأساليب التي تستخدم في التنبؤ والرقابة واتخاذ القرارات .

8- إنها لا تدخل بصفة تفصيلية في تقدير التكاليف علي أسس هندسية فنية ، ومن ثم لم تتخذ كمقياس يتم علي أساسه تحديد الانحرافات بهدف أمان إدارة المنشأة وفقاً لمبدأ الاستثناء وعليه فأنها لا تعبر عن مقياس للأداء يتم وضعه علي أسس علمية مدروسة.

9- كان يتم وضع التقديرات في وقت وجيز وبسرعة لمواجهة المتطلبات العاجلة ولهذا فقد كانت تهتم بالإجماليات دون وضع التقديرات بالتفصيل (1).

علي الرغم من العيوب السابقة التي تلحق بأسلوب التكلفة التقديرية ، فإن استخدامه في إعداد المعلومات المالية لمشروعات المقاولات ، ولأغراض التسعير الفوري لأغراض التعاقد علي بيع المنتجات يساعد الإدارة علي اتخاذ بعض القرارات الإدارية اللازمة لدخول المناقصات أو إنجاز العقود الخاصة بالمبيعات ، ولكنه مع ذلك فإن انحرافات التكاليف الناتجة عن مقارنة التكاليف التقديرية بالتكاليف الفعلية لا تمثل إسرافاً حقيقياً (في حالة الانحرافات السالبة) أو

¹ / رمضان محمد غنيم ، الرقابة علي التكاليف ، مرجع سابق ، ص ص 30 – 32 .

وفرأ حقيقياً (في حالة الانحرافات الموجبة) وذلك لأن الأسس التي نشأت وفقها تقديرات عناصر التكاليف غير حقيقية ، والشيء الحقيقي هنا هو التكاليف الفعلية ذاتها دون غيرها (1).

2 / الأساليب الحديثة :

أ. أسلوب التكلفة علي أساس النشاط :

يتيح نظام الرقابة علي أساس الأنشطة الفرصة للكشف عن طاقة الأنشطة المتاحة غير المستغلة تفصيلاً علي مستوي كل نشاط علي حدة ، وهذا غير موجود في ظل التحليل التقليدي لانحرافات الموازنة القائم علي أساس الحجم بسبب الطبيعة العامة لمدلول انحراف الطاقة التقليدي ، بل وأكثر من ذلك قد يكون هذا المدلول في بعض الأحيان مؤشراً غير صحيحاً عن مدى استغلال الطاقة في المنشأة ، لكن هذا المنهج الإداري لا يتناسب مع ظروف التصنيع الحديثة التي تتميز بالإنتاج حسب الطلب من ناحية ، ومن ناحية أخرى فإن ذلك الاستنتاج غير سليم من زاوية الرقابة وتقييم الأداء كمؤشر لاستغلال الطاقة في المنشأة وقد يتبادر إلي الذهن إن التكلفة غير المستغلة والمتمثلة في التكلفة الثابتة هي نفسها انحراف الطاقة التقليدي في ظل اقتصاديات الحجم لكن ذلك غير صحيح ، لأن انحراف الطاقة التقليدي لا يقيس المواد غير المستخدمة لكل نشاط علي حدة وإنما هو دالة لحجم المخرجات لأنه يقيس مدى استيعاب التكاليف الثابتة من خلال فروق التحميل ولا يقدم أي معلومات عن مدى استغلال الموارد المساندة ، ومن ثم فلا فائدة منه لأغراض الرقابة والتخطيط وإدارة التكلفة وخاصة في ظروف التصنيع الحديثة ، ومن ناحية أخرى فإن قياس الطاقة الإنتاجية غير المستغلة لا يتوقف علي التكاليف الثابتة فقط لهذه الطاقة ، وإنما يمتد ليشمل علي هامش المساهمة المفقود للمنتجات التي لم يتم إنتاجها بسبب عدم استغلال هذه الطاقة (2).

فيما يتعلق بإنحرافات تكاليف النشاط المتغيرة ، يؤدي استخدام موجهات التكاليف السببية إلي مقاييس ذات مغزى أكثر للطاقة غير المستغلة (أو الاستخدام المفرط للطاقة) ، ومع ذلك يجب الحذر في استخدام انحراف الطاقة لغرض التقرير عن الأداء الدوري لأن هذا الانحراف

¹ / محمود أحمد إبراهيم ، وآخرون ، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدماً" - نظام التكاليف المعيارية - نظام التكاليف التقديرية ، مرجع سابق ، ص 26 .

² / رندا مرسي كيوان ، إطار مقترح لتطوير الدور الرقابي للتكاليف المعيارية في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة ، مرجع سابق ، ص 572 - 573 .

حساس للتقلبات قصيرة أجل في استخدام النشاط ، وغير خاضع للرقابة إلي حد كبير عن طريق مديري الإنتاج في الأجل القصير (1).

ب. أسلوب التكلفة المستهدفة :

ولقد كشفت العديد من الدراسات التي أجريت علي الشركات اليابانية الصناعية عن مدي تفوق هذا المدخل في مجال الرقابة الفعالة وخفض التكلفة ، كما أوضحت هذه الدراسات والتي أجريت علي 109 شركة يابانية أن مدخل التكلفة المستهدفة يطبق في تلك الشركات لتحقيق الرقابة في المجالات الآتية :

1. رقابة وخفض تكلفة الخامات .

2. رقابة تكلفة الأجزاء والمهمات الصناعية .

3. رقابة تكلفة إهلاك الاستثمارات الجديدة .

4. رقابة تكاليف البحوث والتطوير .

5. رقابة تكاليف التصميم .

هذا ويرتكز الدور الرقابي لأسلوب التكلفة المستهدفة في استقرار محاولات خفض التكلفة خلال المراحل المختلفة لدورة حياة المنتج مع التركيز علي أعلى مستوي من الجودة من خلال تبني كافة الأفكار المتعلقة بالبحث عن مواطن الإسراف أو الأفكار البديلة للتصميم والإنتاج والتي تحقق نفس مستوي الأداء بتكاليف أقل (2).

إن مفهوم التكلفة المستهدفة يمثل تطوراً هاماً في مجهودات خفض التكلفة والرقابة عليها ، خصوصاً إنه ألقى الضوء علي أفاق جديدة تستحق الاهتمام والعناية من قبل المهتمين بشئون خفض التكلفة ، وهي النظر إلي تكلفة المنتجات من مفهومها المتكامل علي مدي دورة حياة المنتج من بداية تصور المنتج كفكرة مطروحة للدراسة والتقييم وحتى سحبه من الأسواق والتوقف عن إنتاجه وليس في مرحلة التصنيع فقط ، بمعنى أن تكلفة المنتج تبدأ من التفكير فيه وليس منذ تصنيعه ، وبالتالي لا بد من أن تمتد جهود الرقابة والخفض للتكاليف إلي هذه المرحلة ، هذا ولا يتعارض مدخل التكلفة المستهدفة مع مبدأ الرقابة علي التكاليف في مرحلة التصنيع من الممكن إعداد معايير التكاليف علي أسس فنية داخلية وفي ضوء التكلفة المستهدفة التي تعكس

¹ / علي مجدي سعد الغروري ، التكاليف المعيارية - مدخل إداري ، مرجع سابق ، ص 258 .

² / عاطف عبد المجيد عبد الرحمن ، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف إستراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية ، (أسبوط : جامعة أسبوط ، المجلة العلمية لكلية التجارة ، العدد الثامن والعشرون ، السنة التاسعة عشر ، يونيو 2000 م) ، ص 30 .

الأسعار السوقية المحيطة وذلك بالتفاوض بين الإدارة الهندسية وإدارة التكاليف والتصميم بالمنشأة حتى تأتي معايير التكلفة علي أسس مقبولة وتعكس المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية معاً⁽¹⁾.

الجدير بالذكر أن أسلوب التكلفة المستهدفة بما يتضمنه من أدوات وإجراءات يساهم بدرجة كبيرة في نجاح رقابة وتقويم إستراتيجية زيادة التكلفة خاصة وإن نظام التكلفة المستهدفة يركز علي إدارة التكلفة قبل حدوثها ، بل قبل وصول المنتج مرحلة الإنتاج ، وذلك من خلال دراسة جدوى كل عنصر من عناصر التكاليف المتوقعة وذلك أثناء مرحلة تصميم وتطوير المنتج ، مما يكون له عظيم الأثر في نجاح مراقبة وتقويم إستراتيجية زيادة التكلفة وبالتالي فإن أسلوب التكلفة المستهدفة يتضمن العديد من الأدوات والأساليب الكفيلة برقابة وتقويم إستراتيجية زيادة التكلفة⁽²⁾.

علي الرغم من فعالية هذا الأسلوب في مجال رقابة التكلفة إلا أن البعض قد حاول انتقاد هذا المدخل من زوايا متعددة منها ما يلي :

1. ليس لهذا الأسلوب قواعد أو أصول علمية واضحة ومحددة ، فهو أداة علمية أكثر من كونه منهجاً علمياً النتائج كما هو الحال في أنظمة التكاليف المعيارية .
2. من حيث أن التكلفة المستهدفة تبدأ من مرحلة التصميم وحتى مرحلة ما بعد البيع فإن ذلك يمكن أن يمثل نطاقاً لنظام التكاليف المعيارية .
3. الهدف من هذا النظام هو خفض التكلفة والرقابة عليها وهو نفس هدف التكلفة المستهدفة.
4. تعدد طرق قياس التكلفة المستهدفة واختلاف النتائج مع كل طريقة⁽³⁾

الفرق بين الرقابة علي التكاليف وتخفيض التكلفة :

إن الرقابة علي التكاليف وتخفيض التكاليف ليسا مترادفين ، فتخفيض التكلفة يعني أداء نفس الشيء بتكلفة أقل من التكلفة الفعلية السابقة أو التكلفة المعيارية بينما تعني رقبة التكاليف الحفاظ علي التكاليف في نطاق الحدود المحددة لها مقدماً سواء كانت معيارية أو فعلية وقد يتم تحقيق

¹ / رندا مرسي كيوان ، إطار مقترح لتطوير الدور الرقابي للتكاليف المعيارية في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة ، مرجع سابق ، ص 557 - 558

² / المرجع السابق ، ص 225 - 226 .

³ / عاطف عبد المجيد عبد الرحمن ، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف إستراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية ، مرجع سابق ، ص 34 .

التخفيض في التكلفة باستخدام الأرخص من عناصر المواد المباشرة والعمالة المستخدمة أو بتحسين تصميم المنتج فإنه يصبح معياراً جديداً حتى يتم تغييره (1).

مما سبق يتضح أن الهدف النهائي لكل من الرقابة علي التكاليف وتخفيض التكاليف هو تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة في المنشأة بالإضافة إلي إن تخفيض التكاليف يساهم بقدر كبير في الرقابة علي التكاليف عن طريق البحث المستمر عن أفضل الطرق لاستغلال الموارد المتاحة .

مما سبق يري الباحث بأن الرقابة علي التكاليف تطورت من الرقابة اللاحقة إلي الرقابة الحديثة التي تطابق التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية .

أن الرقابة علي التكاليف تساعد في تخفيض التكلفة عن طريق القضاء علي التبذير والإسراف في المواد والوقت ، والعمل علي خلق روح الابتكار للعاملين بصالات الإنتاج والورش .

تتجلى أهمية الرقابة علي التكاليف في التأكد من أن التنفيذ يتم كما هو مخطط له ، والسرعة في اكتشاف الأخطاء ومعالجتها والتنبؤ بها قبل حدوثها .

¹ / عبد الحي مرعي ، التكاليف في مجال التخطيط والرقابة ، مرجع سابق ، ص 158 .

الفصل الرابع

المبحث الأول

النبذة التعريفية لمطاحن الغلال محل الدراسة

أولاً : مطاحن سين للغلال

1. نشأة الشركة ونشاطها :

مطاحن سين للغلال تم إنشاءها في العام 1958م قلعة صناعية ذات تاريخ عريق وزاخر بالأحداث والانجازات وحاضر مواكب وعصر مزود بالعلم والمعرفة وحاديها التخطيط السليم والخبرة العلمية والعملية والفهم الإداري والاقتصادي والاستثمار المتطور ، وتعتبر شركة سين للتنمية المحدودة (مطاحن بور تسودان سابقا) أحدي الشركات الوطنية العاملة في مجالات التنمية الصناعية ومنذ دخولها إلي المجال الصناعي في العام 1958م وهي تسهم في تنمية الاقتصاد الوطني بتوفير مدخلات الإنتاج في مجال صناعة الغلال (القمح) وصولاً إلي الأهداف المنشودة بالاكتفاء الذاتي إلي مرحلة التصدير بالإضافة إلي استيعاب وتدريب الكوادر الوطنية⁽¹⁾.

تعتبر مطاحن سين للغلال أول المشروعات التنموية لهذه الشركة بما تم فيها من عمليات تأهيل وتحديث وإضافات للبنية التحتية وزيادة الطاقة الإنتاجية بإضافة خطوط إنتاج جديدة (900 طن / اليوم) وكذلك صوامع لتخزين القمح بسعة تخزينية 20 ألف طن ، والتوسع في عمليات الاستيراد للقمح وتشجيع استخدام القمح المحلي لإنتاج القمح لإنتاج الخبز بمواصفات جيدة وقد كان لشركة سين للتنمية الدور الرائد في إنجاح مشروع أنفره الزراعية للعام 2008م وتأکید لهذه الخطوات كان مشروع المكابراب الزراعي مساحة 10,000 فدان مملوكة للشركة بهدف زراعة أصناف محسنة من القمح المحلي .

تبعاً للأهداف والخطط المرسومة للتوسع كان لابد من زيادة الإنتاج لتغطية الحوجة المتزايدة وفي عام 2008م انضمت الشركة الكبرى لمطاحن الغلال شندي سابقاً إلي المجموعة بطاقة إنتاجية (500طن/ لليوم) وسعة تخزينية 8 ألف طن وفي مارس عام 2010م تم افتتاح صوامع بمدينة بور تسودان بسعة 40 ألف طن حيث تم التفريغ من السفن التجارية بواسطة ماكينة التفريغ تقدر بحوالي 600 ألف طن/ الساعة إلي الصوامع المتحركة ومن نقطة تغذيته في الصوامع .

¹ / الكتيب التعريفي الخاص لشركة سين للغلال 2018 م .

تنتج مطاحن سين للغلال في عبوات 50 كيلو للمخابز واحد كيلو من دقيق البسكويت متعدد الاستخدامات ودقيق القراصة للاستخدامات المنزلية والردة وعلف للحيوان .

ولأهمية سلامة وجودة الدقيق المنتج تتم عمليات الضبط والتطوير وذلك للحصول علي أفضل النتائج واستمرارية التطوير لمنتجات المخابز وذلك بافتتاح مدرسة الخبازين والتي تهدف إلي رفع كفاءة العاملين في مجال الخبز من عمال وأصحاب مخابز وتدعيم خبراته العملية بدراسة علمية ، كما تهدف إلي تطوير المجتمع من خلال الدورات التدريبية التي تنظم لربات البيوت في مجال صناعة الحلويات بالرغم من كل هذه الانجازات والمجهودات التي قامت شركة سين للتنمية بها إلا أن طموحاتها مازالت كبيرة وعريضة لتحقيق المزيد من المشروعات المستقبلية ودعم الاستقرار الغذائي وبها نشاط .

2. أهداف الشركة :

تسعي الشركة لاستغلال الإمكانيات الزراعية المقدرة لدي السودان في إنتاج القمح والإمكانيات الطبيعية والمالية المتوفرة لديها للاستثمار الزراعي وذلك للأهداف الآتية :

- أ. تغطية السوق المحلي من إنتاج القمح
- ب. المساهمة في سد الفجوة الغذائية في مجال القمح والدقيق في الوطن العربي .
- ج. الارتقاء بالإنتاج وتحسين نوعية الاستخدام بتكنولوجيا حديثة ومتطورة مما يتيح المجال لشركة للتنافس العالمي بمنتجاتها .

3. الطاقة الإنتاجية :

الطاقة القصوى للمصنع حوالي 900 طن/ اليوم و 650 طن/ اليوم قمح خارج المصنع من مطاحن شندي + مطاحن الرائد .

3. الموقع والمساحة :

تقع مطاحن سين للغلال علي النقطة 11 ، 12 ، 13 ، مربع 5 شرق الصناعات الخرطوم بحري بمساحة كلية 44100 م ، وعلي هذه المسافة تقوم المنشآت الأساسية

من مباني المصنع الرئيسية وتشمل صوامع التخزين للقمح الخام ومباني المطاحن وبرج النظافة الأولية والمبني الإداري والمخازن ومخصصات أخرى⁽¹⁾.

4. الموقف المالي :

تتمتع الشركة بسمعة جيدة داخل وخارج السودان مما أكسبها موقفاً مالياً قوياً ودورة رأس مال عالية تتجاوز مائة وعشرون مليون دولار سنوياً .

5. المنتجات :

لدي الشركة عدة منتجات من الدقيق نوردها كالآتي :

- أ. الفاخر (دقيق قمح كندي لغرض صناعة الخبز عبوة 50 كيلو جرام)
- ب. الممتاز (دقيق قمح ألماني لغرض صناعة الخبز عبوة 50 كيلو جرام)
- ج. دقيق لغرض صناعة الحلويات عبوة 50 كيلو جرام .
- د. دقيق لغرض صناعة المكرونة عبوة 50 جرام .
- هـ. دقيق النخالة (لردة) يستخدم كعلف للحيوانات .

6. سياسة التسويق :

يتم تسويق المنتجات في جمع أنحاء السودان بنسب متفاوتة حيث يتركز علي ولاية الخرطوم والنسب كالآتي :

40% من الإنتاج داخل ولاية الخرطوم .

60% نسبة ولايات السودان .

توجد خطة تسويقية تتركز الخطة لكل منتجات مطاحن سين للغلال علي الوكلاء الرئيسيين حيث أنه لا توجد مبيعات مباشرة من المصنع لأن المنتج يذهب مباشرة إلي الوكيل الرئيسي ويقوم الوكيل الرئيسي بتوزيعه علي المخابز غيرها حيث تقوم الشركة بتحديد كمية الدقيق القومي اليومي الذي يذهب إلي الوكيل :

¹ / الكتيب التعريفي لشركة سين للغلال 2018 م .

أ. منتجات الشركة

الإنتاج في الشركة يتم ألياً بنسبة 99% تقريباً ابتداء من حمل المواد الخام حيث تستخدم الشركة التكنولوجيا فقط والأيدي العاملة في عمليات الشحن ، تعمل الشركة علي موارد التعبئة والتغليف في الأسواق المحلية والعالمية ، تتميز إنتاج الشركة بالجودة العالية للتعبئة في عبوات تتناسب كافة الاستخدامات إضافة إلي عبوات كبيرة ذات الأحجام الكبيرة لأغراض الصناعة .

ب. التكنولوجيا المستخدمة :

تستخدم الشركة تكنولوجيا حديثة والتكنولوجيا المستخدمة في الشركة حالياً تواكب تكنولوجيا صناعة الغلال في العالم .

ج. سياسة التسويق بالشركة :

تستهدف الشركة الأسواق المحلية والعالمية علي حد سواء في الأسواق المحلية تقوم الشركة بتوزيع منتجاتها من خلال تجارة الجملة وعدد من منافذ التوزيع التابعة للشركة ويتم توزيع الإنتاج في جميع أنحاء البلاد ويرى بعض المسؤولين الشركة المنافسة تعتبر قوية إلي حد ما مابين المنتجين المحليين في السوق المحلي وتشير إلي أن السوق مفتوح .

د. أسعار الصادر :

فيما يتعلق بأسعار الصادرات فإن أسس تحديد التسعير تتمثل في الآتي :

1. تكلفة الإنتاج
 2. تكاليف إعداد السلعة للصادر وإجراءات الترحيل والتخليص
 3. الأسعار السائدة في الأسواق العالمية وتوقعات الإنتاج العالمي
 4. سعر السلعة في السوق المحلي مقارنة بالسعر في حالة التصدير والعائد المتوقع منها
- ز. مشروع تحديث المطحن :

تحقيقاً لأهداف الشركة قامت الشركة بتحديث مطحن جديد بتكنولوجيا تعد إضافة حقيقية للمطحن بطاقة إنتاجية 600 طن في اليوم جاري العمل به (1).

¹ / الكتيب التعريفي لشركة سين للغلال 2018 م .

7. الهيكل التنظيمي للشركة :

8. نظام التكاليف المتبع في مطاحن سين للغلال :

تلاحظ عدم جدوى استخدام التكاليف الفعلية في قياس كفاءة العمليات التشغيلية الصناعية، الأمر الذي يؤدي إلى عدم القدرة على التقويم الدقيق لأدائها وبالتالي الحاجة إلى أسلوب التكاليف المعيارية والتي تمكن من تقويم الأداء عن طريق إجراء المقارنات بين التطبيق الفعلي والمخطط وبالتالي مساعدة الإدارة للقيام بوظائفها الأساسية بهدف تحقيق أهداف المنشأة الاقتصادية والاجتماعية بأقل تكلفة وأكبر عائد

نظام التكاليف المعيارية كأداة من أدوات الرقابة التي تهدف إلى الاستفادة المثلى من الموارد المادية والبشرية ويتطلب هذا النظام فهم واسع ومتطور من قبل المستويات الإدارية المختلفة وذلك لرفع الكفاءة الإنتاجية وتحقيق الأهداف بصورة متكاملة التكاليف لم يعد أداة لقياس ما وقع من تكاليف فعلية (تاريخية) بل امتدت مهامه إلى التخطيط والرقابة واتخاذ القرار.

التكاليف المعيارية تبرز أهميتها وبدور واضح في عمليات التخطيط والرقابة وفي سبيل ذلك لا بد للمنشأة الاقتصادية من التخطيط للعمليات الإنتاجية بدقة إذ أن التخطيط إذا لم يكن واقعياً فإن أساليب الرقابة ودورها غير واقعية وتصحيح الخطط مجرد تخمينات لا جدوى منها.

تختلف الخصائص الفيزيولوجية للأقمار باختلاف منشئها وبالتالي المستخلص من الأقمار يختلف باختلاف نسبة الاستخلاص لكل صنف ، فالقمح الروسي يختلف عن الألماني وعن الأمريكي وعن المحلي هذا التباين يؤثر بشكل مباشر على سعر كل صنف وبالتالي المعيار الموضوع لكل منتج يختلف باختلاف الاستخلاص

تعتبر الخطوة الأولى في التكاليف المعيارية في المطاحن معرفة نسبة الاستخلاص وسعر شراء طن القمح ، لأن نسبة الاستخلاص تؤثر وتحدد بشكل مباشر كمية الدقيق الناتجة عن طن القمح المطحون.

لأشك أن الخبرات التراكمية والتجارب الطويلة لها دور كبير في تحديد كميات ومعايير المواد المضافة والمحسنات الطبيعية وهناك بعض الأسس أو القواعد التي يتم التقيد بها عند اعتماد المعيار وهي :-

- المعيار مقياس للتكلفة التي يتحدث فعلاً .
- المعيارى حديد مقدماً لعناصر التكاليف قبل البدء في تنفيذ العمل .
- تستخدم الأساليب والأسس العلمية والفنية والتنبؤات المستقبلية في تحديد التكاليف المعيارية .
- تمثل المعايير ما يجب أن تكون عليه التكاليف المخططة بناء على أسباب علمية

خلال فترة ما، وأداة من أدوات الإدارة في المتابعة و تقويم الأداء.

- الأخذ في الاعتبار الموارد البشرية والمادية والظروف المتاحة والمستقبلية خلال فترة المعايرة عند وضع المعايير.

بالنسبة لعنصر المواد المباشرة فيتم تجديد الكمية المطلوبة لطحن طن من القمح وكذلك سعر الوحدة الواحدة من هذه الكمية ، أما بالنسبة للأجور فمعرفة معدل الأجر شبه واضح لاستقرار الأجور طيلة العام حيث أن تغيير الأجور يتم في بداية السنة المالية ويمكن احتسابه بمعرفة معدل الأجر في الزمن بالنسبة للمصروفات غير المباشرة يتم احتساب معدل التحميل الحالي وضربه في الكمية المنتجة.

إذا حدثت أي تغييرات جذرية في أي من المعدلات السابقة يتم تعديل المعيار الخاص بكل معدل حدث فيه التغيير ، فمثلا في حالة التضخم الشديد كما حدث وقررت الإدارة زيادة المرتبات لمواكبة التغيير في السوق فيتم تغيير المعدل حتى لا تحدث انحرافات مضللة يتم مقارنة النتائج الفعلية مع ما هو متوقع شهريا وتحديد الانحراف الكلي والذي بدوره يتألف من انحراف كمية وانحراف سعر وتحليل الانحرافات للمعرفة أسبابها ومعالجتها (1).

يري الباحث بأن مقارنة النتائج الفعلية للتكلفة مع المتكلفة المعيارية التي وضعت مسبقا في نهاية كل شهر ، لا تساعد في سرعة اكتشاف الانحراف لمعالجته ، يستحب أن تكون عملية المقارنة في لحظة حدوث التكلفة ، وهذا لا يتحقق إلا عن طريق استخدام البرامج الرقمية

ثانياً : مطاحن الحمامة للغلال :

1. تمهيد :

حينما انتهى العصر الجليدي أو ما يعرف في الديانات بطوفان سيدنا نوح عليه السلام وغمرت المياه الأرض وانطمس أثر الحياة ، وأصبحت كل الكائنات في الفلك ، حملت الحمامة بشارة النجاة والعودة إلي الأرض لأعمارها وعودة الحياة .

حينما جفت الأرض وبيست وجاءت السنون العجاف السبع في زمن سيدنا يوسف عليه السلام الذي كان علي خزائن مصر مصدر غذاء العالم وقتئذ ، كان نبي الله يوسف قد أحتاط فجعل القمح في سنبله في أعوام الخير للسنين العجاف ، فأنقذ القمح العالم .

واليوم الحمامة وسنبله القمح ، تجتمعان في علامة تجارية واحدة

¹ / مقابلة مع الاستاذ / عصام علي ، محاسب التكاليف بشركة مطاحن سين للغلال 2018/8/5م

2. تاريخنا :

في العام 2008م تأسست شركة (M.Y.A) المالكة لعلامة الحمامة التجارية التي أنصبت بمجهودات حثيثة لتكون سمة لصيقة للنجاح ، لتبرز الحمامة كأحد الأسماء الرائدة في صناعة طحن الغلال في السودان ، أنشئت المجموعة برأس مال وطني خالص وتقاسم نجوم نجاحها كما تقاسم أسهمها مجموعة من رجال الأعمال ، السيد أحمد التجاني عبد المنعم موسي ، والسيد محمد يوسف موسي ، والسيد أحمد التجاني يوسف موسي .

واختارت الحمامة مدينة الصناعات بالباكير علي مقربة من الخرطوم حاضرة السودان لتكون مقراً لها ، أنه موقع مركزي لا يضاهي يربط بين مواقع الاستيراد والتصدير (مواني السودان) ومواقع الإنتاج والاستهلاك بطرق معبدة وأصبح بذلك الحمامة جزء أصيلاً في البيوت والحياة السودانية خلال نصف العقد الماضي .

باعتبارية أن الحمامة أصبحت واحدة من أربع أكبر شركات في مجال طحن الغلال ، وان الحمامة تؤمن بمعظم مسؤوليتها بتجويد عملها لتكون أفضل خيار للمستهلك الأمر الذي جعل الحمامة أحد العلامات التجارية التي يرغب فيها الجميع .

3. مهمتنا :

أ. المساهمة في تحقيق الاكتفاء الذاتي من دقيق القمح وتوسيع رقعة توزيعه بما يخدم سياسة الدولة في الأمن الغذائي .

ب. إنشاء وتشغيل مطاحن للدقيق ذات طاقات إنتاجية عالية

ج. إنتاج أعلاف الحيوانات والطيور الداجنة وغيرها .

د. شراء واستيراد الغلال وإيجاد مخزون احتياطي في المستقبل لمواجهة أي ظروف طارئة.

هـ. تسويق منتجات المجموعة داخل السودان وخارجه وتوفير عناصر نجاحها ومنافستها .

و. العمل علي إنشاء الصناعات الغذائية المرتبطة والمكملة لمنتجات المجموعة

ز. التطوير والارتقاء بمستويات المنتجات بما يحقق رغبات العملاء والمستهلكين ويتناسب مع أي تغيير للأنماط الاستهلاكية .

4. رؤيتنا :

تضع الحمامة علي عاتقها أن تقدم أفضل المنتجات ذات الجودة العالية وذلك من خلال رؤية متكاملة ومنهجية علمية واضحة من خلال فريق عمل ذو خبرات متطورة يدير العمل وفق فلسفة اجتماعية ومالية متكاملة .

5. أولوياتنا :

أن تكون الحمامة أفضل علامة تجارية لأفضل مجموعة في القطر والإقليم والمنطقة ككل في مجال صناعة طحن الغلال بمشتقاته المختلفة ، وأن تسعى الحمامة لتحقيق ذلك باختيار أفضل أدوات الإنتاج ووسائطه وتوفير بيئة عمل متطورة بكوادر احترافية ومهنية .

6. منتجاتنا :

تنتج الحمامة كل أنواع الدقيق الفاخر للاستخدامات المختلفة ، للمخابز ، ومصانع المواد الغذائية كالنشويات والحلويات ، وللإستخدام المنزلي .

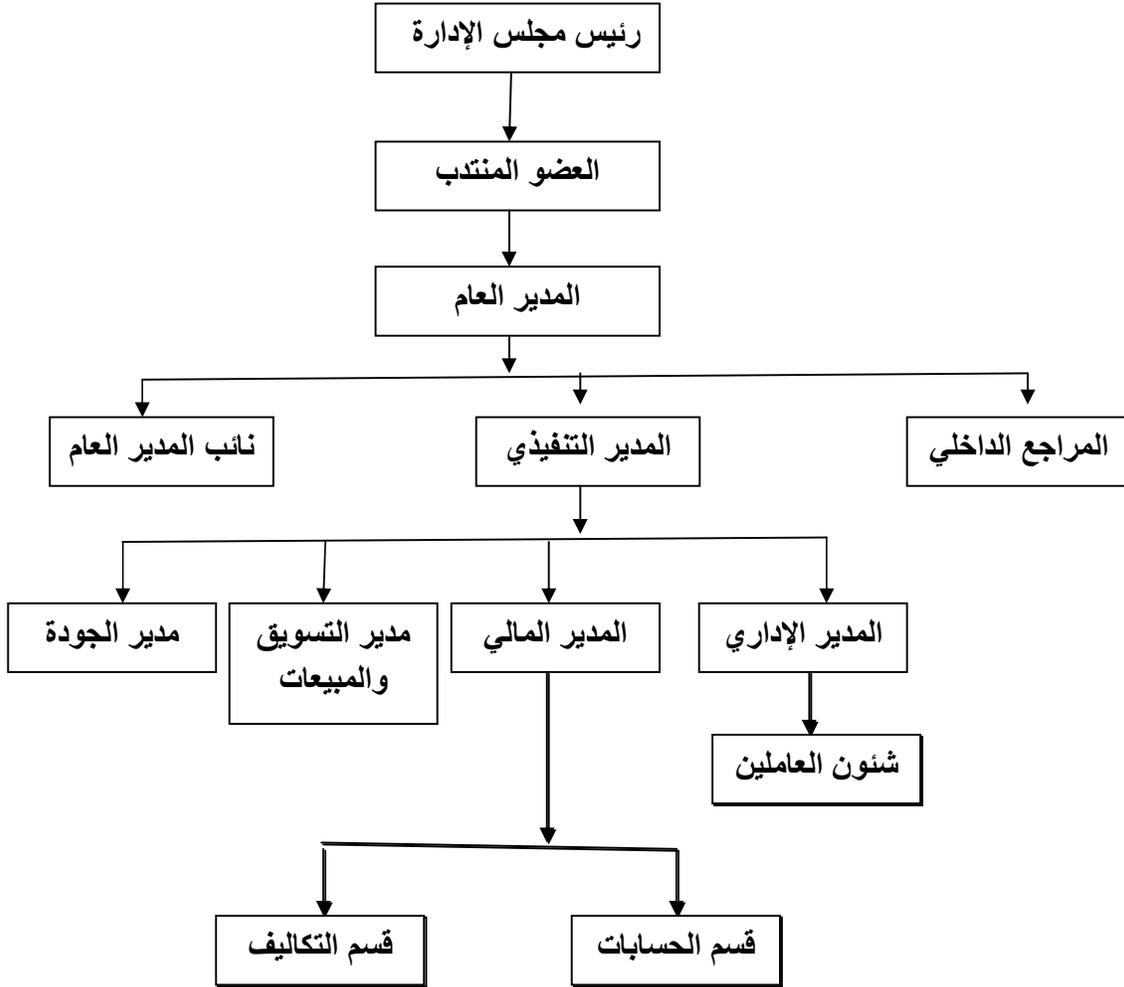
كما تنتج الحمامة أعلاف الحيوان من الردة ومخلفات طحن الغلال وهي مطلوبة في الخارج لجودتها العالية .

الحمامة توفر كل منتجاتها من خلال معايير الجودة وتطبق في ذلك حزم تقنية حديثة لنيل الأفضلية في مجال عملها .

7. الهيكل التنظيمي للشركة :

شكل رقم (2/1/4)

يوضح الهيكل التنظيمي لشركة الحمامة لطحن الغلال



المصدر: الكتيب التعريفي لمجموعة الحمامة للغلال 2018 م .

8. تتكون مجموعة الحمامة من مصنعين متكاملين :

أ. مطاحن الحمامة للغلال :

تم استجلاب المصنع وتركيبه علي أيد شركة (Bereketli Ugur) التركية ذات

العلامة المشهورة علي نطاق العالم بريادتها لصناعة مطاحن الغلال .

تقدر الطاقة الإنتاجية لمطاحن الحمامة بنحو 360 طن في اليوم وبسعة تخزينية للصوامع تبلغ 15 ألف طن ، وقد تم إنشاء المصنع علي مساحة تقدر بحوالي 50 ألف متر مربع .

ب. مطاحن رويال للغلال :

جيل متطور لمطاحن الغلال تركية الصنع تم تصنيعه وتركيبه في السودان من قبل شركة (Alapala) المعروفة عالمياً بتقدمها التكنولوجي في صناعة مطاحن الغلال الحديثة .

تقدر الطاقة الإنتاجية لمطاحن رويال بنحو 750 طن في اليوم ، وبسعة تخزينية للصوامع تبلغ 30 ألف طن ، وقد تم إنشاء المصنع علي مساحة تقدر بحوالي 40 ألف متر مربع .

لتبلغ الطاقة الإنتاجية الحالية حوالي 1,110 طن في اليوم ، وتعد بذلك واحدة من أكبر الطاقات الإنتاجية في السودان .

مطاحن الحمامة ذات المنشأ التركي من الأجيال والطرازات الحديثة ، وهي في ذلك تستخدم أحدث تكنولوجيا الطحن والمعالجات الفنية بالأنظمة الرقمية ، لأن الحمامة ببساطة بدأت من حيث انتهى الآخرون .

9. البنية التحتية :

لقد تم تجهيز الحمامة ببنية تحتية متكاملة وحديثة ، وتم توفير بيئة عمل صحية بكادر ممتاز من الخبراء والمختصين والفنيين ذوي الخبرة ، وتم تزويد الحمامة بأحدث التقنيات حيث تتم معالجة الدقيق تحت ظروف صحية حساسة وصديقة للبيئة .

وجميع هذه المشروعات من النواحي الهندسية والإنشائية والتجهيزات تمت وفق أحدث المعايير والمواصفات العالمية الخاصة بالمطاحن والصوامع ومصانع الأعلاف ومختبرات الجودة وخطوط تعبئة المنتجات .

10. ضماننا وعنواننا الجودة

تضع الحمامة التركيز علي أعلى مستويات الجودة أسمى أهدافها ، لدي الحمامة مختبرها لفحص جودة منتجاتها ، ومزود بأحدث التقنيات والأجهزة والمعدات مع مطحنة تجريبية ومخبر حديث في موقع المطحن .

خبراء وتقني المعمل وأخصائيي الفحص الكيميائي في معمل ضبط الجودة بالحمامة يقومون بإجراء الاختبارات والتجارب واسعة النطاق وعلي مدار كل يوم للحفاظ علي جودة المنتجات وتحسينها وتطوير مخرجات دقيقة في الإنتاج .

وتقدم الحمامة حلول اقتصادية تنافسية اقتصادية من خلال تجويد منتجاتها ودرجة جودتها مما يساعد علي كسب المزيد من الثقة لمنتجات الحمامة ذات العلامة التجارية المميزة .

11. فريقنا :

الحمامة تمثل أسرة واحدة شديدة الترابط تدرك كيف تعمل بروح الفريق وفق منظومة متجانسة لتحقيق سقف أحلامها المشروعة ، لا تنسى الحمامة أهمية التنافس الشريف وسط فريق عملها وهم متماسكين الأيدي لكي يصعدوا إلي الاعلى نحو مراقبة الامتياز معا .

روح الأسرة هو ما يميز مطاحن الحمامة وتمتد هذه الروح لتشمل الوكلاء والعملاء والمستهلكين جزء أصيل من أسرة عمل الحمامة .

اسرتنا المكونة من الإدارة العليا وفرق العمليات والدعم الهندسي والدعم اللوجستي وفرق الموارد البشرية وتطوير العمل وفرق التسويق والمبيعات وفرق ضبط الجودة والمشغلين والعمال ، كل هؤلاء جميعاً أصحاب كفاءات مقدره وحماسة عالية لإرضاء من تخدمهم الحمامة وتقدم لهم منتجاتها .

12. أفاننا الواعدة :

لتحقيق الرضاء وإشباع الذات تعمل الحمامة علي وضع خطط طموحة وواقعية لإنشاء مشاريع مستقبلية واعدة ذات مستوي عالمي في ذات مجال الطحن الغلال ولصناعات شقيقة أخرى ، وتتضمن هذه الرؤية المستقبلية لاكتشاف آفاق جديدة :

أ. إنشاء مطاحن بطاقة 1,600 طن بميناء السودان الرئيسي بمدينة بور تسودان

ب. إنشاء مجمع صناعي متكامل لإنتاج المواد الغذائية المصنعة من الدقيق ، بسكويت ، مكرونة ، الشعيرية وغيرها .

ج. إنشاء مصنع لإنتاج الأعلاف باستخدام الردة كغذاء للحيوان خاصة في ظل التطور الكبير للمنتجات الحيوانية في السودان .

تعمل الحماسة علي صناعة رؤية متكاملة لتكون الحماسة علامة تجارية فارقة ورقم صعب في معادلة الصناعات في المستقبل (1).

13. نظام التكاليف في مطاحن الحماسة للغلال :

هو نظام تكاليف المراحل المستخدم لدي شركة الحماسة للغلال وهي شركة تقوم بتصنيع منتج بمواصفات محددة ويتكرر إنتاج نفس المنتج عبر الفترات المتتالية وهو إنتاج نمطي وبنفس المواصفات ، يقوم نظام تكاليف المراحل علي تتبع مراحل التصنيع لكل منتج حيث تقسم مراحل تصنيع المنتج أما حسب الأقسام التي تمر بها عملية التصنيع أو حسب مراحل التصنيع داخل القسم الواحد ، حيث يتم تحديد كل مرحلة في ضوء أهمية التكاليف التي تتطلبها كل مرحلة والفترة الزمنية التي تستغرقها الغاية الأساسية من نظام تكاليف المراحل حصر التكاليف الصناعية من مواد مباشرة وعمل مباشر وتكاليف صناعية غير مباشرة في كل قسم أو مرحلة تمر فيها عملية تصنيع المنتج ، وتستخدم بيانات التكاليف المجمعة في نظام تكاليف المراحل من قبل الإدارة لغاية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

طبيعة مراحل التصنيع تتخذ عمليات تصنيع المنتجات لدي شركة مطاحن الحماسة للغلال نموذج مراحل التصنيع المتتابعة ، نموذج مراحل التصنيع المتتابعة يقوم علي ضرورة أن يمر تصنيع المنتج بمراحل تصنيع متسلسلة ومتتابعة وبترتيب محدد ، أي أن المنتج لا بد أن يمر بالمرحلة الأولى من التصنيع ثم ينتقل إلي المرحلة الثانية بعد أن يكون قد اكتمل تصنيعه في المرحلة الأولى ، ثم ينتقل إلي المرحلة التالية وهكذا حتى يتم الانتهاء من تصنيعه ويصبح سلعة جاهزة حيث يحول إلي عندها إلي مخزون البضاعة تامة الصنع ، بعكس نموذج مراحل التصنيع المستقلة بموجب نموذج مراحل التصنيع المستقلة تكون مراحل التصنيع منفصلة ولا تتخذ تسلسل وتتابع معين ، أي أن كل مرحلة يمكن أن تتم بمعزل عن المراحل الأخرى وفي النهاية يتم تجميع المنتج من المراحل المختلفة ليظهر لدينا المنتج النهائي .

يمر الطحن عبر مرحلتين رئيسيتين هما مرحلة الطحن ومرحلة التعبئة ، مرحلة الطحن معظم العمل فيها يتم ألياً وتتم فيه غربلة ونظافة القمح الخام من الشوائب والأوساخ ومن ثم يتم ترطيبه بالماء المعالج والمفلتر لمدة 24 ساعة أو علي حسب نوع القمح ثم بعد ذلك يتم طحنه ومعظم العمل يتم عن طريق الماكينات ومتابعة عدد يسير من فنيي الطحن ، أما المرحلة الثانية

1 / الكتيب التعريفي لمطاحن الحماسة للغلال 2018 م

فهي مرحلة التعبئة وفيها يتم تعبئة الدقيق في جوانات بعبوات مختلفة 50 ك أو 25 ك حسب رغبة السوق والعملاء وفيها يتم العمل ألياً ويدوياً .

أ. حساب تكلفة الوحدة الواحدة :

يتم حساب تكلفة الوحدة الواحدة لكل مرحلة عن طريق تحديد عدد ساعات العمل المباشر ، عدد ساعات تشغيل الآلات محرك التكلفة لتحميل التكاليف ، كمية المواد الخام المستخدمة الصناعية غير المباشرة لتحديد معدلات التحميل حسب طبيعة المرحلة أن كانت آلية تحمل علي حسب معدل دوران الآلات وإن كانت المرحلة يدوية تعتمد علي الكادر البشري علي حسب معدل ساعة العمل المباشر .

ب. إعداد المعايير :

يتم إعداد المعايير لعناصر التكلفة والكميات علي أساس متوسط تكلفة السنوات السابقة مع مراعاة اختلاف سعر صرف الدولار مقابل العملة المحلية للسنة الحالية⁽¹⁾.

يري الباحث بأن الأسلوب المتبع للتكاليف هو نظام تكاليف المراحل فقط ينقصه ضرورة فصل مراكز الإنتاج عن المراكز الخدمية أو الإدارية ، وذلك بعض ملاحظة تداخل بعض البنود الإدارية في مراكز التكلفة ، مع تقصي الدقة عند توزيع تكلفة المراكز غير المباشرة علي تكلفة المنتج .

وأيضاً ييري الباحث ضرورة استخدام الأساليب العلمية عند إعداد المعايير مع مشاركة كافة المستويات الإدارية والعمالية في أعدادها ، مع مراعاة الظروف الداخلية والخارجية والاقتصادية ، ويفضل استخدام نظام رقمي للتكاليف المعيارية حتى يسهل اكتشاف الانحرافات والسرعة في معالجتها لتلافيها مستقبلاً .

ثالثاً : مطاحن عطرة للغلال :

1. النشأة والفكرة والموقع :

جاءت الفكرة بإنشاء شركة لطحن القمح بمدينة عطرة سدا للنقص الحادث في سلعة الدقيق في فترة 1987م ، وجاءت بمبادرة كريمة من رجل الأعمال طيب الذكر المغفور له بإذن الله سليم علي احمد وهو المالك للأرض التي شيّدت عليها الشركة بموقعها الحالي بمدينة عطرة أحدي

¹ / مقابلة مع الأستاذ / ياسر عبد الجبار / المدير المالي لمطاحن الحمامة للغلال ، 12/ أغسطس / 2018 م

أكبر مدن ولاية نهر النيل وهي من الولايات الشمالية بالسودان وبالمنطقة الصناعية الجديدة المخططة بمنطقة الامتداد الشمالي بمدينة عطبرة فكانت الفكرة والموقع والنشأة .

2. النشاط والمساهمون :

تقوم شركة مصانع طحن الغلال المحدودة عطبرة - بطحن الغلال القمح وإنتاج الدقيق ومخلفاته من ردة وكسر وهبو وريش وغيره وكل المخلفات ذات فائدة مع المنتفع منها وبها .

وقد استجلبت لها الماكينات وهي احد تقنيات القمح المتواصلة التطور من شركة بولود ميثاق بسويسرا وتم التركيب الحديدي بواسطة شركة فرنسية بإشراف شركة التنمية العقارية ومجموعة المهندسين المعماريين وكان التركيب في أواخر عقد الثمانينات 1989م ليتم تشغيل المصانع تجيبيا في أغسطس 1991م ومن ثم الانطلاق والتغيير والتحديث وفق مقتضيات المرحلة من كمبيوتر وانترنت وماكينات حديثة وصوامع للغلال ولازال التحديث والتطوير يجري وبسرعة ويتوفيق لها ويتوفيق من قبل ومن بعد من الله سبحانه وتعالى .

3. المساهمون وهم :

أ. شركة التنمية الإسلامية بنسبة 86% وهي شركة مساهمة محدودة وهي الشركة القابضة أي تمتلك أكثر من 50% وقد أقرح الفكرة محمد الفيصل .

وبقية المساهمون بنسبة 14% وهم :

ب. بنك فيصل الإسلامي .

ج. الشيخ عبد الباسط " رجل أعمال من جنوب بربر السعدابية "

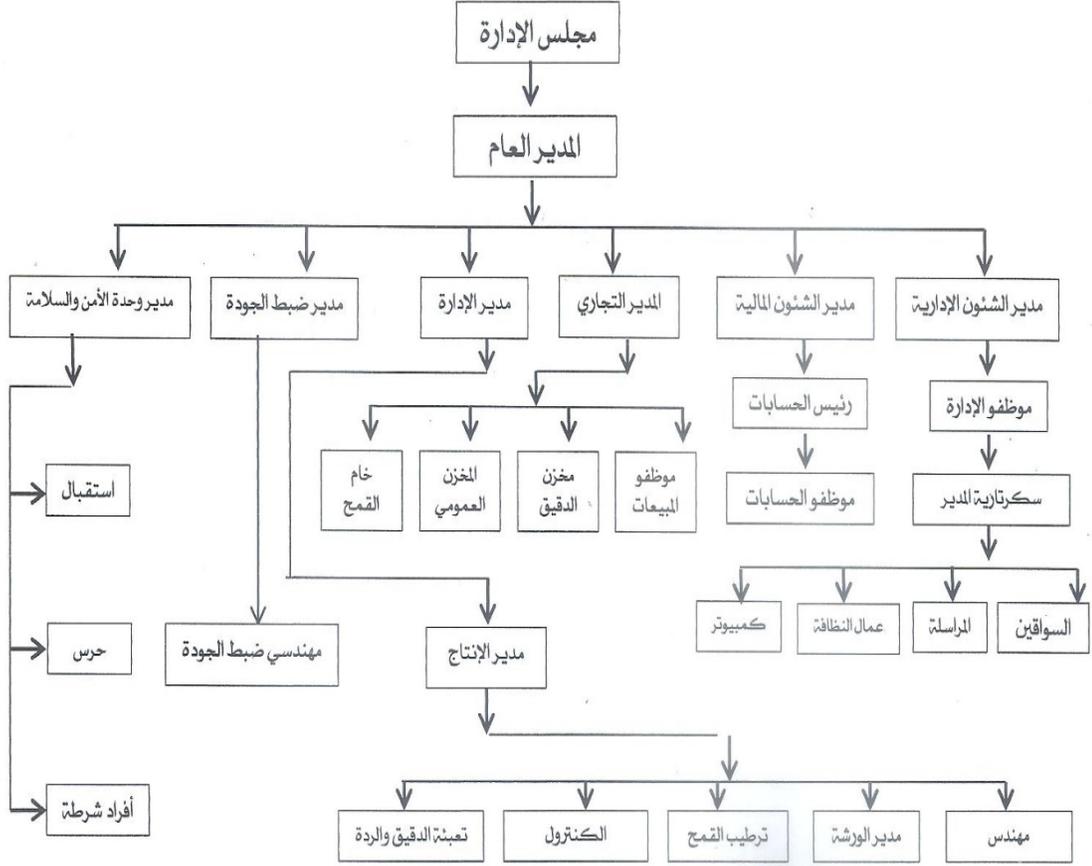
د. شركة أب احمد .

هـ. شركة الرصافة .

وكان مبتدأ رأس المال للشركة 25,000 جنيه (خمسة وعشرون ألف جنيه سوداني بالعملة الحالية) .

4. الهيكل الإداري التنظيمي

الشكل رقم (3/1/4)
يوضح الهيكل الإداري لمطاحن عطبرة للغلغل



المصدر : الكتيب التعريفي لمطاحن عطبرة للغلغل 2018 م .

وتعمل هذه الهيكلية الموضحة بالرسم وفق لائحة عمل منظمة وفق تعليمات إدارية وفنية محكمة مما سهل كثيراً من انسياب العمل بالصورة المثلى وفي سبيل النهوض وتحقيق الطفرة في مجال التطوير والعولمة فقد أدخل الحاسوب والبريد الإلكتروني في كل إدارات الشركة وتم ربطها بشبكة عمل بكل الأقسام رأساً إلى المدير العام وتم تركيب الشبكة بواسطة مختصين في هذا المجال ثم وضع برنامج خاص لكل قسم من هذه الأقسام يحوي كل ما يتعلق من عمل في القسم بسهولة ويسر (1).

1 / الكتيب التعريفي لمطاحن عطبرة للغلغل 2018 م .

5. العمالة :

تقسم العمالة بالقسم إلي ثلاثة أقسام :

- أ. وظائف عليا متعاقدة بعقود عمل
- ب. وظائف أخرى وفق هيكل راتبى موحد للعمال والموظفين كل علي حدا .
- ج. عمالة غير مهرة متعاقدة كعقود لمدة عام تجدد سنوياً .

ويسير العمل بنظام الورديتين الطويلتين 12 ساعة ابتداء من الثامنة صباحاً وحتى الثامنة مساءً والعكس وهكذا والعدد الكلي للعاملين نحو 126 عامل بالإضافة لعمال السكن والتوزيع " العتالة " الذين هم خارج الهيكل الإداري للشركة يعملون باليومية .

6. تصنيف العمالة :

علي أساس الإدارات الخمس التابعة راساً للمدير العام وهي كالاتي :

أ. القسم الإداري :

ويشمل موظفو القسم _ سائقي العربات _ المراسلات _ الجنائني _ عمالة النظافة _ عمال الصحة _ سكرتارية _ المدير العام _ مكتب متابعة الخرطوم الذي يباشر العمل مع جميع الأقسام ولكن بتبعيته الإشرافية للقسم الإداري هذا بجانب القسم المسئول .

ب. القسم المالي

ويشمل رئيس الحسابات _ موظفو القسم _ أمين الخزينة _ هذا بجانب مدير القسم المسئول .

ت. القسم التجاري :

ويشمل قسم مبيعات الدقيق _ مبيعات الردة المخلفات _ المخزن العمومي _ مخزن الدقيق _ مخزن خام القمح الوارد _ عمال نظافة القمح _ عمال الشحن والتفريغ هذا بجانب القسم المسئول .

د. قسم الإنتاج :

ويشمل الطحانين _ عمال الترطيب _ الكنترول _ الكهرباء _ الورشة _ عمال تعبئة _ الدقيق والردة _ هذا بجانب كبير الطحانين والمدير المسئول .

ه. قسم الأمن والسلامة :

ويشمل قسم الاستقبال _ الخفراء " حرس البوابات " _ مرابطي الشرطة الشعبية _ وهم الحراسة المسلحة بالشركة هذا بجانب مدير القسم المسئول .

و. قسم ضبط الجودة :

هذا القسم تم إنشائه في العام 2005م ويوجد به أجهزة حديثة متكاملة للتعرف علي جودة مكونات القمح قبل الإنتاج وكذلك متابعة جودة المطحون من القمح بعد الإنتاج للتأكد من جودته ويشمل هذا القسم مهندسي ضبط الجودة وفني معمل بالإضافة إلي مدير القسم (1).

7. نظام التكاليف المطبق بالمصنع :

القطاع الخاص ليس كالقطاع الحكومي ومطاحن الغلال تعتبر قطاع خاص ولا يوجد محاسب يدعي محاسب تكاليف بصورة خاصة ولكن هنالك محاسب عام ويعتبر مصنع الغلال أحد القطاعات الخاصة وهو مستأجر لصالح شركة ويتحمل التكاليف الخاصة لسير العمل فقط ، أما تكلفة شراء وترحيل القمح بالإضافة لتكلفة الطحن تتحملها التكلفة المستأجرة .

خطوات تحديد التكلفة خلال السنة لمطاحن الغلال :

أ. الميزانية الافتتاحية :

تكون قبل بداية العام تتوقع فيها جميع الإيرادات والمصروفات للعام القادم وأي مبلغ متوقع صرفه أو أي إيراد يدخل ، وهنالك مجموعة من العوامل التي تؤثر في الميزانية التقديرية ، وهذه التوقعات نوعين :

1. التوقعات الداخلية :

أ. القدرة علي إنتاج الهدف

ب. القدرة المالية

ج. العنصر البشري

د. هل تم الإنتاج وفق المواصفات المحددة .

2 . التوقعات الخارجية :

¹ / مقابلة مع الاستاذ / خالد محمد علي / موظف الشؤون الاداية لمطاحن عطبرة للجلال / 22 / أغسطس / 2018 م

أ. سياسات الدولة : المصروفات والإيرادات المتوقعة خلال السنة وذلك لأنه يتم إعداد عقد لميزانية بالسنة .

كيف يتم الطحن وتسعيرته :

يتم طحن (500) جوال يومياً ولحساب تكلفة الجوال نقوم بالآتي :

ما يتم طحنه في اليوم × أيام الشهر × 12 (السنة)

$$180,000 = 12 \times 30 \times 500$$

وهنا يتم بيع خدمة وليس منتج

ويتم تقسيم التكلفة علي عدد الشهور والإيرادات والمصروفات وهناك تقرير شهري يتم عن طريق عمل مخطط شهري يوضح فيه ما صرف فعلا من المصروفات وما دخل فعلا من الإيرادات ويتم تحليل هذه الإيرادات والمصروفات وذلك للمقارنة بين الأداء الفعلي والمخطط له وفي حالات وجود أي انحرافات لابد من معالجتها في وقتها إذا كانت هذه الانحرافات خارج إرادة المصنع سوف ينقص من الإيرادات أما إذا كان العطل داخلي لابد من محاسبة الشخص المسئول ولابد لكل إدارة توضيح احتياجاتها وتكلفتها وإمكانياتها المتوفرة وإذا وجد انحراف تقوم بتحميله الإدارة المعنية ، وتحديد تلك الانحرافات نتعرف إذا كان هناك نقص أو وفر ، ولابد من معرفة السبب في تلك الانحرافات ويتم اتخاذ القرار المناسب في نفس اللحظة .

ب. **المؤشرات المالية** : يتم مقارنة هذه المؤشرات بين السنوات السابقة ، هل هناك زيادة أم نقص وعلي ضوءها يتم وضع التوقعات ويتم اتخاذ القرار .

ج. **الميزانية** : الحسابات الختامية جزئت خلال فترة سابقة

د. **الموازنة** : هي توقعات الإيرادات والمصروفات لفترة زمنية قادمة وهذه المؤشرات عبارة عن التكلفة الفعلية وهي التي تحدد نقاط القوة والضعف في الإيرادات المختلفة .

هـ. **ولحساب تكلفة الطن نقوم بالآتي :**

المصروفات خلال السنة :

الطاقة الإنتاجية .

سعر البيع = التكلفة لطحن الطن + مؤشر الربح

ويتم إعداد تقارير شهرية وربع سنوية ونصف سنوية ، وكل هذه التقارير لمحاولة عدم الوصول إلي خسائر ولاكتشاف الانحرافات ومعالجتها في نفس اللحظة .

و. في حالة يقوم المصنع بالإنتاج والبيع يتم فعل الأتي لتحديد التكلفة :

في حالة تفاوت الأسعار يتم الصرف حسب السياسة التسعيرية وعند الصرف للإنتاج لا بد من تحديد تكلفتها للمادة الخام .

1. تحديد تكلفة طحن الطن من الكهرباء :

51 متر من الكهرباء لكل طن أي = عدد الاطنان المنتجة × تكلفة الطن من الكهرباء

$$= 150 \text{ طن} \times 51 \text{ متر} = 760 \text{ متر}$$

$$\text{تكلفة الكهرباء} = 760 \text{ متر} \times 0.15 \text{ سعر المتر} = 1,147.50 \text{ ج}$$

$$\text{يضاف إليها تكلفة القمح} = 1307$$

$$\text{يضاف إليها تكلفة الماء} = 0.018 \times \text{كل طن}$$

$$\text{المتر} \times 25 = 4.5$$

ومن ثم تحديد هذه التكاليف لأنها تؤثر بصورة مباشرة وتكلفة الوحدة ثابتة في الإجمالي المتغير وهؤلاء الثلاثة عناصر هي عناصر التكاليف المتغيرة فقط وتسمى التكاليف الإنتاجية ويضاف عليها التكاليف البيعية والتسويقية .⁽¹⁾

يري الباحث بأن المؤسسات الخاصة الإنتاجية تهتم بحاسب التكاليف أكثر من المؤسسات الحكومية ، لان الهدف الرئيسي لمؤسسات الخاصة هو تحقيق الربح ، عليه يستحسن أن تقوم إدارة مطاحن غلال عطبرة بأنشاء قسم منفصل للتكاليف عن القسم المالي وتعيين محاسب تكاليف متخصص ، حتى يساعد في بناء نظام تكاليفي سليم .

كما يري الباحث بأن تقديرات التكاليف المتبعة أقرب للموازنات التخطيطية منها للتكاليف المعيارية ، عليه يجب أن تكون التقديرات أو المعايير لعناصر التكاليف في مراكز التكلفة فقط ، وان توضع بأسس علمية سليمة يراعي فيها مشاركة كافة الإدارات مع مراعاة الظروف الداخلية والخارجية للمنشأة .

⁽¹⁾ مقابلة مع الاستاذ / خضر مختار / رئيس الحسابات بمطاحن عطبرة للغلال ، 2018/08/22م

المبحث الثاني

إجراءات الدراسة الميدانية

تمهيد :

يتناول هذا المبحث وصفا لمنهج الدراسة باعتبارها من المحاور الأساسية فهي المرتكز الأساسي لمخرجات الدراسة من الناحية التطبيقية وكذلك تعتبر كأداة في عملية جمع البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي ومن ثم التوصل للنتائج وتفسيرها ، كما يتضمن هذا الفصل وصفا للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيرا المعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة.

أولاً : منهجية الدراسة

من اجل الوصول إلى دراسة "نظام التكاليف المعيارية ودوره في كفاءة الرقابة على التكاليف " دراسة ميدانية بالتطبيق على مطاحن الغلال بالسودان تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع الدراسة لتفسيرها والوقوف على دلالاتها فقد اعتمد الباحث علي مصدرين من مصادر جمع البيانات هما :-

ثانياً : مصادر جمع البيانات

1. المصادر الثانوية :

وتشمل جميع البيانات التي تم جمعها من مختلف الكتب ,المراجع ,المجلات العلمية ,المنشورات ,الرسائل الجامعية ,الانترنت وعن طريق التقارير والنشرات الدورية لمطاحن الغلال بالسودان .

2. المصادر الأولية :

لمعالجة الجوانب التحليلية تم اللجوء إلي المصادر الميدانية وهي مصادر مباشرة وتشمل الوحدات الأصلية التي تستقصى منها المعلومات بصفة مباشرة حيث تم تقديم الاستبيانات إلي العاملين بمطاحن الغلال بالسودان وكذلك تمت بعض المقابلات الشخصية بإدارات المصنع لتكملة بعض البيانات .

ثالثاً : مجتمع الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة جميع المفردات التي تخضع للدراسة , وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فان مجتمع الدراسة المستهدف هو جميع العاملين بمطاحن الغلال بالسودان, وقد تم استخدام أسلوب المعاينة والتي من خلاله يتم جمع البيانات باستخدام عدد محدود من مفردات الإطار ثم تعميم نتائج الدراسة على جميع مفردات المجتمع , حيث تم توزيع 110 استبانته على مجتمع الدراسة وقد تم الحصول على جميعها أي بنسبة %100 .

رابعاً : أداة الدراسة

في إطار مشكلة البحث وفرضياته ومفردات مجتمع الدراسة , تم تحديد أداة للدراسة وهي تصميم استبانته صممت خصيصاً لجمع البيانات الأولية لكونها أكثر ملائمة لهذا الغرض بحيث تغطي فرضيات الدراسة وقد تم إعداد الاستبانة على النحو التالي:-

1. إعداد استبانته أولية من اجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
2. عرض الاستبانة على المشرف من اجل اختبار مدى ملائمتها لجمع البيانات.
3. تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
4. تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم .
5. إجراء دراسة اختباريه ميدانية أولية للاستبانة والتعديل حسب ما يناسب.
6. توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، ولقد تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين كما يلي:

أ. القسم الأول : وهو عبارة عن المعلومات الشخصية للمبحوثين والذي يتكون من 6 فقرات (العمر, المركز الوظيفي , المؤهل العلمي , التخصص العلمي, المؤهل المهني , سنوات الخبرة)

ب. القسم الثاني : وهو عبارة عن مجالات الاستبانة والذي يتكون من 30 فقرة موزعة على ثلاثة محاور .

1. **المحور الأول :** وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية و كفاءة الرقابة علي التكاليف في شركات الغلال بالسودان و يتكون هذا الحور من 10 فقرات .

2. المحور الثاني : تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر إيجاباً على كفاءة الأداء الإداري و

يتكون هذا المحور من 10 فقرات

3. المحور الثالث : تطبيق نظام التكاليف المعيارية يزيد ربحية شركات الغلال بالسودان

يتكون من 10 فقرات

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الإستبانة حسب الجدول التالي :

جدول رقم (1/2/4)

مقياس درجة الموافقة

الاستجابة	لا أوافق مطلقاً	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر : إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

خامساً : إجراء اختبار معامل الصدق و الثبات (Reliability & Validity) :-

تم إجراء اختبار الثبات **Reliability** لأسئلة الاستبيان المستخدمة من جميع البيانات , وذلك باستخدام احد معامل الثبات (ألفا كرونباخ) (Cranach's Alpha), ومعامل الثبات يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح. فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فان قيمة المعامل تكون مساوية للصفر, وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فان قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح . كما يمكن حساب معامل الصدق **Validity** عن طريق حساب جذر معامل الثبات , وهو يعرف بصدق المحك.

1. صدق وثبات الاستبيان :

صدق الإستبانة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه وقد قام الباحث بالتأكد من صدق الإستبانة بطريقتين كما يلي :-

أ. **الصدق الظاهري:** قام الباحث بعرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين تألفت من عدد من أعضاء هيئة التدريس في مختلف الجامعات السودانية متخصصين في المحاسبة و الإدارة و الإحصاء. وقد طلب الباحث من المحكمين إبداء آرائهم في مدى ملائمة العبارات لقياس ما وضعت لأجله، وممدى وضوح صياغة العبارات ومدى مناسبة كل عبارة

جدول رقم (2/2/4)
الفا كرونباخ لعبارات الفرضية الأولى

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	العبارات	مسلسل
0.000	0.605	تطبيق نظام التكاليف المعيارية بمطاحن الغلال يعد مؤشراً لجودة الرقابة على التكاليف	1
0.000	0.680	إتباع نظام التكاليف المعيارية يعمل على الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعه	2
0.000	0.584	نظام تكاليف المراحل المتبع في مطاحن الغلال يساعد في وضع المعايير لعناصر التكاليف لكل مرحلة على حدا	3
0.000	0.649	وضع معايير التكلفة وفق أسس علمية يساعد في تحقيق كفاءة الرقابة على التكاليف	4
0.000	0.540	مشاركة كافة المستويات في إعداد معايير التكلفة تساعد في تحقيق جودة المعايير المستخدمة	5
0.000	0.565	يهتم نظام التكاليف المعيارية بعامل الزمن التمثل في سرعة اكتشاف الانحراف	6
0.000	0.565	يتم مراعاة الظروف الاقتصادية والبيئية المحيطة بمطاحن الغلال عند إعداد معايير التكلفة	7
0.000	0.505	مرونة المعايير تساعد في تحقيق كفاءة الرقابة على تكاليف المنتج	8
0.000	0.556	يركز نظام التكاليف المعيارية على عناصر التكلفة وليس على تكلفة المنتجات النهائية	9
0.000	0.633	تعمل مطاحن الغلال على تطوير وتدريب العاملين لتناسب قدراتهم مع تطبيق نظام التكاليف المعيارية	10

المصدر : إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

ب. الصدق الداخلي لعبارات المحور الثاني :

تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر إيجاباً على كفاءة الأداء الإداري جدول رقم (3/2/4) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.376، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (3/2/4)
الفا كرونباخ لعبارات الفرضية الثانية

مسلسل	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	تحديد الانحرافات بضرورة دقيقة يساعد الإدارة في السيطرة على التكاليف	0.542	0.000
2	يساعد نظام التكاليف المعيارية الإدارة في توجيه انتباهها إلى القصور الناتج عن الانحرافات	0.655	0.000
3	تعتمد إدارة المنشأ على التكاليف المعيارية في تخطيط الإنتاج	0.570	0.000
4	يعمل نظام التكاليف المعيارية على مساعدة الإدارة في معرفة أسباب الانحرافات	0.645	0.000
5	يعتبر نظام التكاليف المعيارية وسيلة لتقويم الأداء المالي في مطاحن الغلال	0.687	0.000
6	التعاون بين رؤساء الأقسام في مطاحن الغلال يتم بصورة جيدة لتطبيق نظام التكاليف المعيارية	0.612	0.000
7	يمكن نظام التكاليف المعيارية الإدارة من فهم تكاليف الإنتاج ومعرفة مسببات التكلفة بشكل أفضل	0.519	0.000
8	تطبيق نظام لتكاليف المعيارية يزيد من مقدار الثقة في البيانات المالية والمعلومات المحاسبية مما يؤثر إيجاباً في عملية اتخاذ القرار	0.588	0.000
9	يحدد نظام التكاليف المعيارية الجهة أو الشخص المسئول عن الانحراف	0.618	0.000
10	وضع معايير التكلفة تساعد الإدارة في تطبيق الإجراءات والخطوات اللازمة لعملية الرقابة	0.543	0.000

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

ج. الصدق الداخلي لعبارات المحور الثالث :

تطبيق نظام التكاليف المعيارية يزيد ربحية شركات الغلال بالسودان جدول رقم (4/2/4) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (تطبيق نظام التكاليف المعيارية يزيد ربحية شركات الغلال بالسودان) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.381،

وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (4/2/4) الفا كرونباخ لعبارات الفرضية الثانية

مسلسل	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	وضع نظام رقابي سليم في مطاحن الغلال يساعد في تحقيق الأهداف الموضوعية	0.466	0.000
2	تحليل الانحراف وإعداد التقارير في نظام التكاليف المعيارية يؤدي إلي رفع كفاءة الأداء المالي	0.565	0.000
3	تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر على جودة المنتجات	0.710	0.000
4	يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد أسعار منتجات الشركة بصورة أفضل من منافسيها	0.712	0.000
5	يعمل نظام التكاليف المعيارية على تخفيض التكلفة الإنتاجية دون المساس بتخفيض الجودة النوعية	0.548	0.000
6	تعتمد مطاحن الغلال على نظام التكاليف المعيارية في تخفيض التكاليف من خلال التخلص من التالف والزمن الضائع في الإنتاج	0.575	0.000
7	يتطلب ظهور التكنولوجيا الحديثة في إنتاج المنتجات تطبيق نظام التكاليف المعيارية لتحقيق الأهداف	0.490	0.000
8	يقوم نظام التكاليف المعيارية بالحد من الإسراف والتبذير مما يؤدي إلي خفض التكلفة	0.566	0.000
9	التحديد الدقيق إلي تكلفة المنتج يعمل على نمو المبيعات للمنشأ من خلال وضع أسعار تنافسية	0.521	0.000
10	اتساع المعلومات المبينة على معلومات نظام التكاليف المعيارية على تحليل نقاط القوة والضعف في مطاحن الغلال	0.619	0.000

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

2. ثبات عبارات الإستبانة:

أما ثبات أداة الدراسة فيعني الاستقرار في نتائج الاستبانة و أن الإجابة ستكون واحدة تقريبا لو تكرر توزيعها على الأشخاص ذاتهم في أوقات زمنية معينة. وقد أجرى الباحث خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها باستخدام معامل ألفا كرونباخ .

أ. طريقة ألفا كرونباخ Alpha Cronbach :

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة وقد بين جدول رقم (5/2/4) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لكل مجال من مجالات الإستبانة كذلك بان قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع مجالات الإستبانة كانت (0.873) وهذا يعني أن معاملات الثبات مرتفعة مما يطمئن الباحث على استخدام الإستبانة بكل طمأنينة .

جدول رقم (5/2/4)

معامل الفا كرونباخ لصدق وثبات البيانات

المحور	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
العلاقة بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وكفاءة الرقابة على التكاليف	10	0.78	0.88
تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر إيجابا على كفاءة الأداء الإداري	10	0.79	0.89
تطبيق نظام التكاليف المعيارية يزيد ربحية شركات الغلال بالسودان	10	0.78	0.88

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

بالنظر إلي الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل الثبات لجميع المحاور قد تجاوز الـ (78 %) وهذا يدل على أن معاملات الاستبيان مرتفعة, مما يدل على مصداقية البيانات.

المبحث الثالث

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

تمهيد :

يتضمن هذا المبحث عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة , وذلك من خلال إجابات المبحوثين على أسئلة الدراسة واستعراض أبرز النتائج التي تم التوصل إليها من خلال تحليل جميع فقرات الإستبانة والتعرف على مختلف متغيرات الدراسة والتي تشمل المعلومات الشخصية للمبحوثين (العمر , الوظيفة , المؤهل العلمي , التخصص العلمي , المؤهل المهني و سنوات الخبرة), ومجالات الإستبانة والتي تشتمل على "نظام التكاليف المعيارية ودوره في كفاءة الرقابة على التكاليف " ويتكون من 30 فقرة . وقد تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية Statistical Package for Social Sciences (SPSS) لإجراء المعالجات للبيانات التي تم جمعها من مجتمع الدراسة والذي استهدف موظفي و إداريي ومهندسي قطاع مطاحن الغلال بالسودان .

أولاً : الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة وفق البيانات الشخصية :

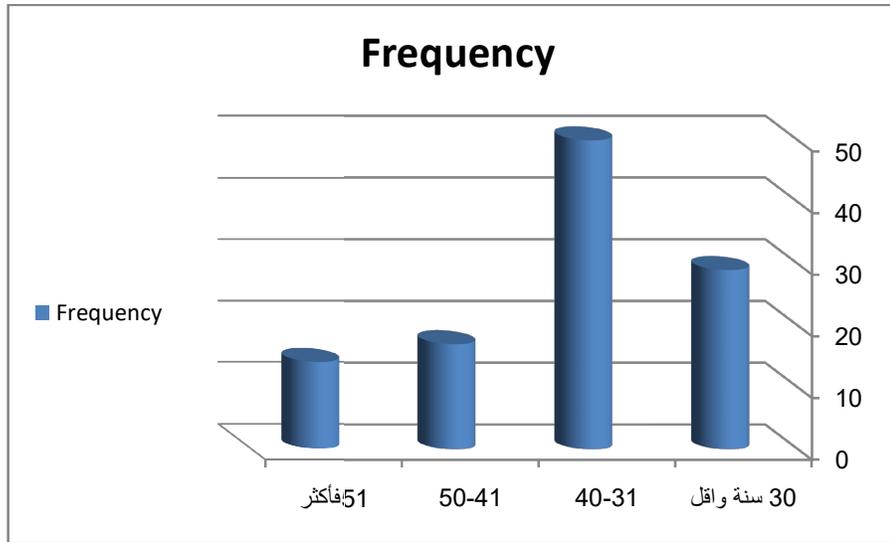
جدول رقم (4/3/1) يوضح التوزيع التكراري للفئات العمرية

الفئات العمرية	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية التراكمية
30 وأقل	29	26.4	26.4
31-40	50	45.5	71.8
41-50	17	15.5	87.3
فأكثر 51	14	12.7	100.0
Total	110	100.0	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

شكل رقم (1/3/4)

يوضح العمر بالفئات



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يبين الجدول والشكل رقم (1/3/4) أن 61% من حجم العينة تراوحت أعمارهم بين 31-50 سنة. 26.4% من موظفي مصانع الغلال كانت أعمارهم من 30 سنة وأقل، و12.7% من العاملين بالغلال كانت أعمارهم أكثر من 50 سنة، وهذا يدل على أن مصانع الغلال تحظى بفئات عمرية فنية مما يساعد على زيادة الإنتاج وضمان استمراريته وكذلك وجود الفئات العمرية الكبيرة مؤشر للخبرة المتراكمة والتي بدورها تؤدي إلى المزيد من الكفاءة العالية، كما أنهم يدركون أهمية تطبيق نظام التكاليف المعيارية ومدى أهميته المؤسسات الربحية.

جدول رقم (2/3/4)

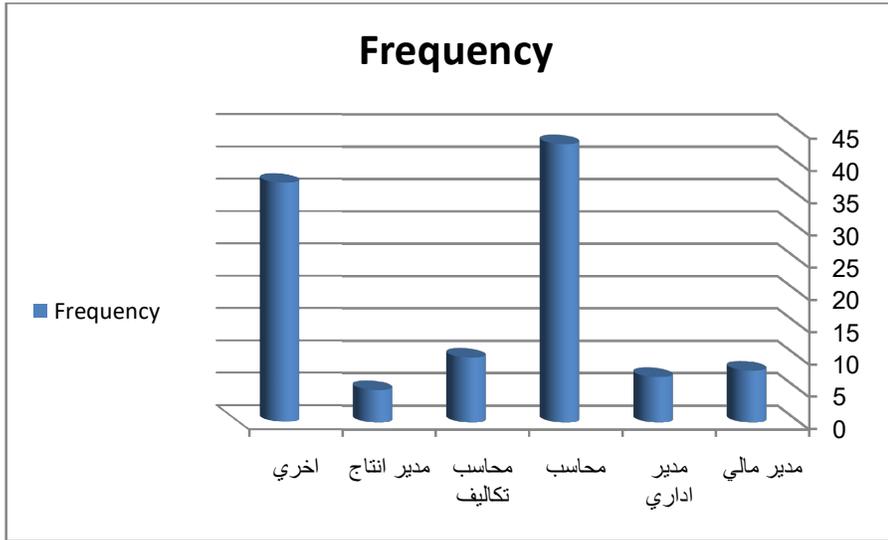
جدول يوضح التوزيع التكراري للمسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية التراكمية
مدير مالي	8	7.3	7.3
مدير إداري	7	6.4	13.6
محاسب	43	39.1	52.7
محاسب تكاليف	10	9.1	61.8
مدير إنتاج	5	4.5	66.4
أخري	37	33.6	100.0
Total	110	100.0	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

شكل رقم (2/3/4)

يوضح المسمى الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

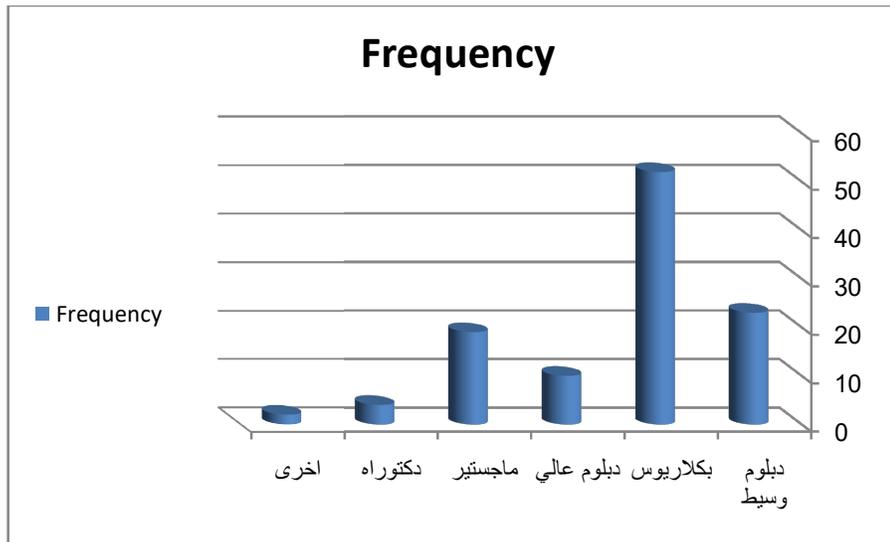
يبين جدول و شكل رقم (2/3/4) أن 39.1% من الذين قاموا بتعبئة الاستبانة من عينة الدراسة هم محاسبون و 9.1% من عينة الدراسة محاسبين تكاليف، و 4.5% مدراء إنتاج، و 33.6% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم "مسميات أخرى، وأن 7.3%، و 6.4% مدير مالي ومدير إداري على التوالي. وهذا يدل على أن المبحوثين ذوي إطلاع واسع على أنشطة الشركة ومعنيون بتطبيق الأنظمة الإدارية والمحاسبية حيث تتضمن طبيعة أعمالهم تحقيق الرقابة.

جدول رقم (3/3/4) يوضح المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية التراكمية
دبلوم وسيط	23	20.9	20.9
بكالوريوس	52	47.3	68.2
دبلوم عالي	10	9.1	77.3
ماجستير	19	17.3	94.5
دكتوراه	4	3.6	98.2
اخرى	2	1.8	100.0
Total	110	100.0	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

شكل رقم (3/3/4) يوضح المؤهل العلمي



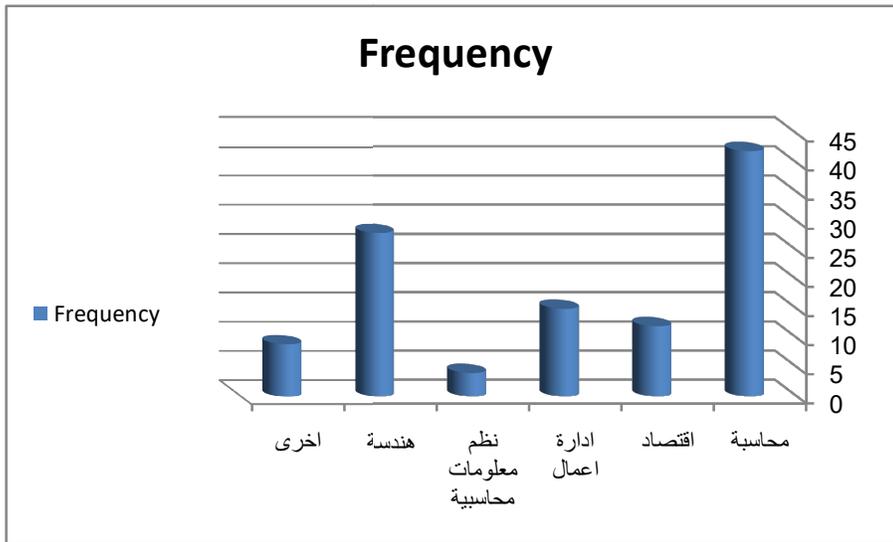
المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

بالنظر إلى الجدول و الشكل (3/3/4) يتضح أن غالبية موظفي قطاع مصانع الغلال بالسودان من حملة شهادات البكالوريوس بنسبة 47.3% , وان ما نسبته 20.9% دبلوم وسيط , 9.1% دبلوم عالي, بينما نجد 17.3% , 3.6% من حاملي درجات الماجستير والدكتوراه على التوالي , وهذا يتماشى مع فئاتهم العمرية التي تنحصر في الفئة العمرية الشابة وهذه النسب تفسر أن أفراد العينة لديهم مستوى تعليمي مرتفع يمكنهم من تعبئة استبانة الدراسة بحيادية وموضوعية تامة كما أنهم قادرون على تقييم اثر تطبيق نظام التكاليف المعيارية.

جدول رقم (4/3/4) يوضح التوزيع التكراري للتخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية التراكمية
محاسبة	42	38.2	38.2
اقتصاد	12	10.9	49.1
إدارة أعمال	15	13.6	62.7
نظم معلومات محاسبية	4	3.6	66.4
هندسة	28	25.5	91.8
اخرى	9	8.2	100.0
Total	110	100.0	

شكل رقم (4/3/4) يوضح التوزيع التكراري للتخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

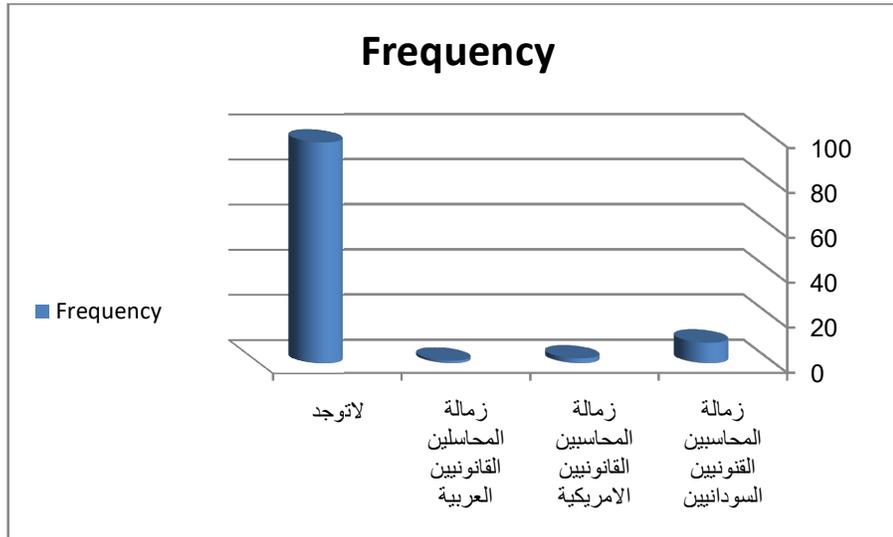
يبين من الشكل أعلاه شكل رقم (4/3/4) أن غالبية موظفي قطاع صناعة الغلال من ذوي التخصصات العلمية المحاسبية حيث بلغت نسبتهم 38.2% وينسب ذلك إلي أن معظم العمليات التي تتم داخل مصانع الاسمنت هي عمليات ذات طابع محاسبي , تليها التخصصات الهندسية بنسبة 25.5% , بينما تمثل نسبة إدارة الأعمال والاقتصاد والتخصصات الأخرى 13.6% , 10.9% , 11.8% علي التوالي.

جدول رقم (5/3/4) يوضح المؤهل المهني

المؤهل المهني	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية التراكمية
زمالة المحاسبين القانونيين السودانيين	9	8.2	8.2
زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية	2	1.8	10.0
زمالة المحاسبين القانونيين العربية	1	.9	10.9
لا توجد	98	89.1	100.0
Total	110	100.0	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

شكل رقم (5/3/4) يوضح المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

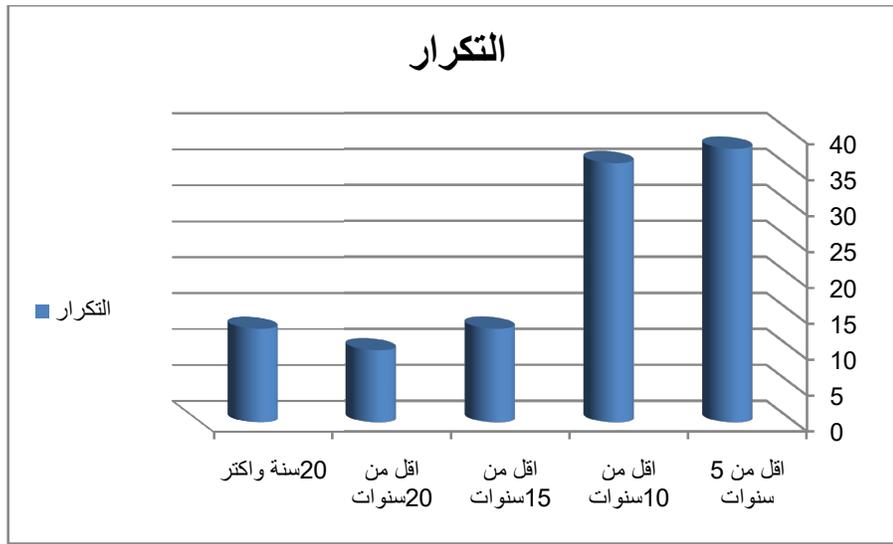
بالنظر إلى الجدول و الشكل رقم (5/3/4) نلاحظ أن ما نسبته 8.2% لديهم زمالة المحاسبين القانونيين السودانيين, 1.8% , 0.9% زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية والعربية على التوالي, بينما نجد هنالك عدد 98 من إجمالي حجم العينة والذين يشكلون نسبة 89.1% ليست لديهم زمالة محاسبين وهذا بدوره إشارة إلى عدم وجود الدعم والتشجيع من مطاحن الغلال إلى موظفيها وهذا بدوره يؤثر سلباً على طموح الموظف وركونه على ما كان عليه مما يؤدي إلى اضمحلال كفاءة المؤسسة.

جدول رقم (6/3/4) يوضح عدد سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية التراكمية
أقل من 5	38	34.5	34.5
5-10	36	32.7	67.3
11-15	13	11.8	79.1
16-20	10	9.1	88.2
21 فأكثر	13	11.8	100.0
Total	110	100.0	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

شكل رقم (6/3/4) يوضح عدد سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من جدول وشكل رقم (6/3/4) أن حوالي 34.5% عدد سنين خبرتهم 5 سنوات وأقل بتكرار 38 مبحوث، 32.7% عدد سنين خبرتهم تتراوح بين 5-10 سنين، بينما ما يعادل 32.8% خبرتهم 14 سنة فما فوق، وهذا يدل على وجود خبرة واسعة في مصانع الغلال وبالتالي إجاباتهم على أسئلة الاستبانة تنبع من وجود هذه الخبرة.

ثانياً : الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة وفق محاور الدراسة بغرض معرفة اتجاه آراء
المبحوثين

1. المتوسط والانحراف المعياري لمحاور الدراسة :
أ. المتوسط والانحراف المعياري للمحور الأول

جدول رقم (1/3/4)

المتوسط والانحراف المعياري للمحور الأول

العبارة	العدد	القيمة الدنيا	القيمة العليا	الوسط	الانحراف المعياري
تطبيق نظام التكاليف المعيارية بمطاحن الغلال يعد مؤشراً لجودة الرقابة على التكاليف	110	1.00	5.00	4.4273	.75976
إتباع نظام التكاليف المعيارية يعمل على الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية	110	2.00	5.00	4.2636	.75026
نظام تكاليف المراحل المتبع في مطاحن الغلال يساعد في وضع المعايير لعناصر التكاليف لكل مرحلة على حدا	110	2.00	5.00	4.3000	.68470
وضع معايير التكلفة وفق أسس علمية يساعد في تحقيق كفاءة الرقابة على التكاليف	110	2.00	5.00	4.4545	.68585
مشاركة كافة المستويات في إعداد معايير التكلفة تساعد في تحقيق جودة المعايير المستخدمة	110	1.00	5.00	4.2182	.81704
يهتم نظام التكاليف المعيارية بعامل الزمن التمثل في سرعة اكتشاف الانحراف	110	2.00	5.00	4.2273	.79746
يتم مراعاة الظروف الاقتصادية والبيئية المحيطة بمطاحن الغلال عند إعداد معايير التكلفة	110	1.00	5.00	4.0182	.93830
مرونة المعايير تساعد في تحقيق كفاءة الرقابة على تكاليف المنتج	110	2.00	5.00	4.1364	.79537
يركز نظام التكاليف المعيارية على عناصر التكلفة وليس على تكلفة المنتجات النهائية	110	2.00	5.00	4.0000	.93847
تعمل مطاحن الغلال على تطوير وتدريب العاملين لتناسب قدراتهم مع تطبيق نظام التكاليف المعيارية	110	1.00	5.00	3.9455	1.0478
Valid N (listwise)	110				

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

من خلال النتائج في الجدول (1/3/4) يوضح الوسط الحسابي أن اتجاهات المبحوثين في كل
العبارات المتعلقة ب هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكاليف المعيارية وكفاءة
الرقابة على التكاليف تشير إلى اتجاه عام نحو الموافقة (أوفاق).

ب. المتوسط والانحراف المعياري للمحور الثاني

جدول رقم (2/3/4)

المتوسط والانحراف المعياري للمحور الثاني

الانحراف المعياري	الوسط	القيمة العليا	القيمة الدنيا	العدد	العبرة
.65786	4.4455	5.00	2.00	110	تحديد الانحرافات بصورة دقيقة يساعد الإدارة في السيطرة على التكاليف
.70297	4.3182	5.00	2.00	110	يساعد نظام التكاليف المعيارية الإدارة في توجيه انتباهها إلى القصور الناتج عن الانحرافات
.77621	4.1455	5.00	2.00	110	تعتمد إدارة المنشأ على التكاليف المعيارية في تخطيط الإنتاج
.72539	4.2636	5.00	2.00	110	يعمل نظام التكاليف المعيارية على مساعدة الإدارة في معرفة أسباب الانحرافات
.81192	4.2364	5.00	1.00	110	يعتبر نظام التكاليف المعيارية وسيلة لتقويم الأداء المالي في مطاحن الغلال
1.0153 5	4.1545	5.00	1.00	110	التعاون بين رؤساء الأقسام في مطاحن الغلال يتم بصورة جيدة لتطبيق نظام التكاليف المعيارية
.62749	4.4273	5.00	2.00	110	يمكن نظام التكاليف المعيارية الإدارة من فهم تكاليف الإنتاج ومعرفة مسببات التكلفة بشكل أفضل
.78900	4.2364	5.00	1.00	110	تطبيق نظام لتكاليف المعيارية يزيد من مقدار الثقة في البيانات المالية والمعلومات المحاسبية مما يؤثر إيجاباً في عملية اتخاذ القرار
.88806	4.0182	5.00	2.00	110	يحدد نظام التكاليف المعيارية الجهة أو الشخص المسئول عن الانحراف
.63673	4.3909	5.00	3.00	110	وضع معايير التكلفة تساعد الإدارة في تطبيق الإجراءات والخطوات اللازمة لعملية الرقابة
				110	Valid N (listwise)

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

من خلال النتائج في الجدول (2/3/4) يوضح الوسط الحسابي إن اتجاهات المبحوثين كذلك في جميع العبارات المتعلقة (تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر إيجاباً على كفاءة الأداء الإداري) تشير إلى اتجاه عام نحو الموافقة (أوافق).

ج. المتوسط والانحراف المعياري للمحور الثالث

جدول رقم (3/3/4)

المتوسط والانحراف المعياري للمحور الثالث

الانحراف المعياري	الوسط	القيمة العليا	القيمة الدنيا	العدد	العبرة
.69647	4.3455	5.00	2.00	110	وضع نظام رقابي سليم في مطاحن الغلال يساعد في تحقيق الأهداف الموضوعة للغلال
.66767	4.4091	5.00	2.00	110	تحليل الانحراف وإعداد التقارير في نظام التكاليف المعيارية يؤدي إلي رفع كفاءة الأداء المالي
.79427	4.2182	5.00	1.00	110	تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر على جودة المنتجات
.78587	4.2273	5.00	2.00	110	يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد أسعار منتجات الشركة بصورة أفضل من منافسيها
1.1244	3.7273	5.00	1.00	110	يعمل نظام التكاليف المعيارية على تخفيض التكلفة الإنتاجية دون المساس بتخفيض الجودة النوعية
.88189	4.0455	5.00	1.00	110	تعتمد مطاحن الغلال على نظام التكاليف المعيارية في تخفيض التكاليف من خلال التخلص من التالف والزمن الضائع في الإنتاج النوعية
1.1773	3.9091	5.00	1.00	110	يتطلب ظهور التكنولوجيا الحديثة في إنتاج المنتجات تطبيق نظام التكاليف المعيارية لتحقيق الأهداف
1.1719	3.6273	5.00	1.00	110	يقوم نظام التكاليف المعيارية بالحد من الإسراف والتبذير مما يؤدي إلي خفض التكلفة المنتجات
.98462	4.1455	5.00	1.00	110	التحديد الدقيق إلي تكلفة المنتج يعمل على نمو المبيعات للمنشأ من خلال وضع أسعار تنافسية
.77384	4.4545	5.00	1.00	110	تساعد المعلومات المبنية على معلومات نظام التكاليف المعيارية على تحليل نقاط القوة والضعف في مطاحن الغلال
				110	Valid N (listwise)

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

من خلال النتائج في الجدول (3/3/4) يوضح الوسط الحسابي أن اتجاهات المبحوثين في كل العبارات المتعلقة (تطبيق نظام التكاليف المعيارية يزيد ربحية شركات الغلال بالسودان) تشير إلى اتجاه عام نحو الموافقة (أوفاق).

والآن و من خلال الجداول السابقة وبلاستعانة بجدول ليكارت الخماسي نحصل على جدول الاتجاهات للمحاور الثلاث في صورة نهائية. فبالنسبة للمحور الأول يمكن عرضه على الصورة التالية :-

د. الوسط والانحراف المعياري واتجاهات المبحوثين للفرضية الأولى

جدول رقم (4/3/4)

الوسط والانحراف المعياري واتجاهات المبحوثين للفرضية الأولى :

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	موافق	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق	العبارة
			بشدة				بشدة	
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافق بشدة	.696	4.35	61	38	9	1	1	تطبيق نظام التكاليف المعيارية بمطاحن الغلال يعد مؤشراً لجودة الرقابة على التكاليف .
			55.5	34.5	8.2	0.9	0.9	
موافق	.67	4.4	46	50	11	3	0	إتباع نظام التكاليف المعيارية يعمل على الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية .
			41.8	45.5	10	2.7	0	
موافق	.79	4.2	46	52	11	1	0	نظام تكاليف المراحل المتبع في مطاحن الغلال يساعد في وضع المعايير لعناصر التكاليف لكل مرحلة على حدا .
			41.8	47.3	10	0.9	0	
موافق بشدة	.78	4.2	60	42	6	2	0	وضع معايير التكلفة وفق أسس علمية يساعد في تحقيق كفاءة الرقابة على التكاليف .
			54.5	38.2	5.5	1.8	0	
موافق	1.12	3.7	45	49	12	3	1	مشاركة كافة المستويات في إعداد معايير التكلفة تساعد في تحقيق جودة المعايير المستخدمة .
			40.9	44.5	10.9	2.7	.9	
موافق	.88	4	46	47	13	4	0	يهتم نظام التكاليف المعيارية بعامل الزمن التمثيل في سرعة اكتشاف الانحراف .
			41.8	42.7	11.8	3.6	0	
موافق بشدة	1.18	3.9	41	37	26	5	1	يتم مراعاة الظروف الاقتصادية والبيئية المحيطة بمطاحن الغلال عند إعداد معايير التكلفة .
			37.3	33.6	23.6	4.5	.9	
موافق	1.17	3.6	38	54	13	5	0	مرونة المعايير تساعد في تحقيق كفاءة الرقابة على تكاليف المنتج
			34.5	49.1	11.8	4.5	0	
موافق	.98	4.1	38	44	18	10	0	يركز نظام التكاليف المعيارية على عناصر التكلفة (المواد، الأجور، والتكاليف صناعية وغير مباشرة) وليس على تكلفة المنتجات النهائية .
			34.5	40	16.4	9.1	0	
موافق بشدة	.77	4.4	40	39	18	11	2	تعمل مطاحن الغلال على تطوير وتدريب العاملين لتناسب قدراتهم مع تطبيق نظام التكاليف المعيارية
			36.4	35.5	16.4	10	1.8	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

ويتضح من الجدول (4/3/4) وجود موافقة بشدة على العبارات التالية (تطبيق نظام التكاليف المعيارية بمطاحن الغلال يعد مؤشراً لجودة الرقابة على التكاليف , وضع معايير التكلفة وفق أسس علمية يساعد في تحقيق كفاءة الرقابة على التكاليف , يتم مراعاة الظروف الاقتصادية والبيئية المحيطة بمطاحن الغلال عند إعداد معايير التكلفة و تعمل مطاحن الغلال على تطوير وتدريب العاملين لتتناسب قدراتهم مع تطبيق نظام التكاليف المعيارية) وذلك بمتوسط 4.2 ككل, بينما نجد أن هنالك موافقة على العبارات (إتباع نظام التكاليف المعيارية يعمل على الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة , نظام تكاليف المراحل المتبع في مطاحن الغلال يساعد في وضع المعايير لعناصر التكاليف لكل مرحلة على حدا , مشاركة كافة المستويات في إعداد معايير التكلفة تساعد في تحقيق جودة المعايير المستخدمة , يهتم نظام التكاليف المعيارية بعامل الزمن التمثل في سرعة اكتشاف الانحراف , مرونة المعايير تساعد في تحقيق كفاءة الرقابة على تكاليف المنتج و يركز نظام التكاليف المعيارية على عناصر التكلفة (المواد,الأجور,والتكاليف صناعية وغير مباشرة) وليس على تكلفة المنتجات النهائية) وذلك بمتوسط مقداره 4.2 ككل.

هـ. الوسط والانحراف المعياري واتجاهات المبحوثين للفرضية الثانية

جدول رقم (5/3/4)

الوسط والانحراف المعياري واتجاهات المبحوثين للفرضية الثانية

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	العبرة
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافق بشدة	.76	4.4	58	44	7	1	0	تحديد الانحرافات بصورة دقيقة يساعد الإدارة في السيطرة على التكاليف
			52.7	40	6.4	.9	0	
موافق	.75	4.2	48	51	9	2	0	يساعد نظام التكاليف المعيارية الإدارة في توجيه انتباهها إلى القصور الناتج عن الانحرافات
			43.6	46.4	8.2	1.8	0	
موافق	.68	4.3	40	48	20	2	0	تعتمد إدارة المنشأ على التكاليف المعيارية في تخطيط الإنتاج
			36.4	43.6	18.2	1.8	0	
موافق	.68	4.4	45	51	12	2	0	يعمل نظام التكاليف المعيارية على مساعدة الإدارة في معرفة أسباب الانحرافات
			40.9	46.4	10.9	1.8	0	
موافق	.81	4.2	45	51	11	1	2	يعتبر نظام التكاليف المعيارية وسيلة لتقويم الأداء المالي في مطاحن الغلال
			40	46.4	10	.9	1.8	
موافق بشدة	.79	4.2	53	33	13	10	1	التعاون بين رؤساء الأقسام في مطاحن الغلال يتم بصورة جيدة لتطبيق نظام التكاليف المعيارية
			48.2	30	11.8	9.1	.9	
موافق بشدة	.93	4	54	50	5	1	0	يمكن نظام التكاليف المعيارية الإدارة من فهم تكاليف الإنتاج ومعرفة مسببات التكلفة بشكل أفضل
			49.1	45.5	4.5	.9	0	
موافق	.79	4.1	46	47	15	1	1	تطبيق نظام لتكاليف المعيارية يزيد من مقدار الثقة في البيانات المالية والمعلومات المحاسبية مما يؤثر إيجاباً في عملية اتخاذ القرار
			41.8	42.7	13.6	.9	.9	
موافق	.93	4	35	51	15	9	0	يحدد نظام التكاليف المعيارية الجهة أو الشخص المسئول عن الانحراف
			31.8	46.4	13.6	8.2	0	
موافق بشدة	1.05	3.9	52	49	9	0	0	وضع معايير التكلفة تساعد الإدارة في تطبيق الإجراءات والخطوات اللازمة لعملية الرقابة
			47.3	44.5	8.2	0	0	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

ويتضح من الجدول السابق جدول رقم (5/3/4) وجود موافقة بشدة على العبارات (تحديد الانحرافات بصورة دقيقة يساعد الإدارة في السيطرة على التكاليف, التعاون بين رؤساء الأقسام في مطاحن الغلال يتم بصورة جيدة لتطبيق نظام التكاليف المعيارية, يمكن نظام التكاليف المعيارية الإدارة من فهم تكاليف الإنتاج ومعرفة مسببات التكلفة بشكل أفضل وضع معايير التكلفة تساعد الإدارة في تطبيق الإجراءات والخطوات اللازمة لعملية الرقابة) وذلك بمتوسط 4.1 لكل, بينما نجد أن هنالك موافقة على العبارات (يساعد نظام التكاليف المعيارية الإدارة في توجيه انتباهها إلى القصور الناتج عن الانحرافات, تعتمد إدارة المنشأ على التكاليف المعيارية في تخطيط الإنتاج, يعمل نظام التكاليف المعيارية على مساعدة الإدارة في معرفة أسباب الانحرافات, يعتبر نظام التكاليف المعيارية وسيلة لتقويم الأداء المالي في مطاحن الغلال, تطبيق نظام لتكاليف المعيارية يزيد من مقدار الثقة في البيانات المالية والمعلومات المحاسبية مما يؤثر إيجاباً في عملية اتخاذ القرار و يحدد نظام التكاليف المعيارية الجهة أو الشخص المسئول عن الانحراف وذلك بمتوسط مقداره 4.2 لكل).

و. الوسط والانحراف المعياري واتجاهات المبحوثين للفرضية الثالثة

جدول رقم (6/3/4)

الوسط والانحراف المعياري واتجاهات المبحوثين للفرضية الثالثة

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	العبارة
			العدد	العدد	العدد	العدد		
			%	%	%	%		
موافق بشدة	.70	4.34	62	41	4	1	2	وضع نظام رقابي سليم في مطاحن الغلال يساعد في تحقيق الأهداف الموضوعه
			56.4	37.3	3.6	.9	1.8	
موافق	.67	4.4	45	49	7	5	4	تحليل الانحراف وإعداد التقارير في نظام التكاليف المعيارية يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء المالي
			40.9	44.5	6.4	4.5	3.63	
موافق	.79	4.2	32	32	22	21	3	تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر على جودة المنتجات
			29.1	29.1	20	19.1	2.7	
موافق بشدة	.78	4.2	43	37	12	13	5	يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد أسعار منتجات الشركة بصورة أفضل من منافسيها
			39.1	33.6	10.9	11.8	4.5	
موافق	1.12	3.7	37	48	19	5	1	يعمل نظام التكاليف المعيارية على تخفيض التكلفة الإنتاجية دون المساس بتخفيض الجودة النوعية
			33.6	43.6	17.3	4.5	.9	
موافق	.88	4.04	29	45	19	11	6	تعتمد مطاحن الغلال على نظام التكاليف المعيارية في تخفيض التكاليف من خلال التخلص من التالف والزمن الضائع في الإنتاج
			26.4	40.9	17.3	10	5.5	
موافق	1.17	3.9	45	49	12	4	0	يتطلب ظهور التكنولوجيا الحديثة في إنتاج المنتجات تطبيق نظام التكاليف المعيارية لتحقيق الأهداف
			40.9	44.5	10.9	3.6	0	
موافق	1.17	3.6	44	50	13	2	1	يقوم نظام التكاليف المعيارية بالحد من الإسراف والتبذير مما يؤدي إلى خفض التكلفة
			40	45.5	11.8	1.8	.9	
موافق بشدة	.98	4.14	55	46	8	1	0	التحديد الدقيق لتكلفة المنتج يعمل على نمو المبيعات للمنشأة من خلال وضع أسعار تنافسية
			50	41.8	7.3	.9	0	
موافق بشدة	.77	4.45	51	47	11	1	0	تساعد المعلومات المبينة على معلومات نظام التكاليف المعيارية على تحليل نقاط القوة والضعف في مطاحن الغلال
			46.4	42.7	10	.9	0	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

ويتضح من الجدول (6/3/4) وجود موافقة بشدة على العبارات التالية (وضع نظام رقابي سليم في مطاحن الغلال يساعد في تحقيق الأهداف الموضوعية, يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد أسعار منتجات الشركة بصورة أفضل من منافسيها, التحديد الدقيق إلى تكلفة المنتج يعمل على نمو المبيعات للمنشأ من خلال وضع أسعار تنافسية و تساعد المعلومات المبنية على معلومات نظام التكاليف المعيارية على تحليل نقاط القوة والضعف في مطاحن الغلال وذلك بمتوسط 4.2 لكل, بينما نجد أن هنالك موافقة على عبارات (تحليل الانحراف وإعداد التقارير في نظام التكاليف المعيارية يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء المالي, تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر على جودة المنتجات, يعمل نظام التكاليف المعيارية على تخفيض التكلفة الإنتاجية دون المساس بتخفيض الجودة النوعية, يتطلب ظهور التكنولوجيا الحديثة في إنتاج المنتجات تطبيق نظام التكاليف المعيارية لتحقيق الأهداف, يتطلب ظهور التكنولوجيا الحديثة في إنتاج المنتجات تطبيق نظام التكاليف المعيارية لتحقيق الأهداف مرونة المعايير تساعد في تحقيق كفاءة الرقابة على تكاليف المنتج و يقوم نظام التكاليف المعيارية بالحد من الإسراف والتبذير مما يؤدي إلى خفض التكلفة وذلك بمتوسط مقداره 4 لكل).

2. اختبار فرضيات الدراسة : في هذا المبحث يتم إجراء الاختبارات الخاصة بالفرضيات الثلاثة حسب أهداف الدراسة , نرسم لفرض العدم بالرمز H_0 , والفرض البديل بالرمز H_1 . لاختبار فرضيات الدراسة فقد تم استخدام اختبار Chi-Square (كاي تربيع) و اختبار (T- test) باعتبارها انسب الطرق للاختبارات في حالة البيانات ذات التوزيع الطبيعي . وذلك بوضع فرض العدم H_0 لاتوجد علاقة بين المتغير الاول والمتغير الثاني, أما الفرض البديل H_1 بوجود علاقة بين المتغير الاول والمتغير الثاني .

أ. اختبار الفرضية الأولى

هل هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية و كفاءة الرقابة علي التكاليف .

جدول رقم (7/3/4)

اختبار كاي تربيع

	القيمة	درجات الحرية	المعنوية الاحصائية
كاي تربيع	235.49	117	.000
نسبة الدالة العظمى	161.43	117	.004
ارتباط الخطية	34.961	1	.000
المجموع	110		

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

بالنظر الي الجدول رقم (7/3/4) والخاص باختبار كاي تربيع نلاحظ ان قيمة كاي تربيع تساوي (235.49) واحتمال المعنوية يساوي (0.000). وهي قيمة أقل من 0.05 مما يعني وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية و كفاءة الرقابة علي التكاليف .

جدول رقم (8/3/4)

إختبار تي إستيودنت (T-test)

	Test Value = 0					
	إختبار T	درجات الحرية	إحتمال المعنوية	الفرق بين المتوسطين	مستوى الثقة عند 95%	
					القيمة الدنيا	القيمة العليا
نظام التكاليف	80.870	109	.000	4.19545	4.0926	4.2983
كفاءة الرقابة	83.163	109	.000	4.20455	4.1043	4.3047

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

وكذلك وبالنظر الي الجدول رقم (8/3/4) والخاص باختبار تي إستيودنت (T-test) للفرق بين المتوسطين هي على الترتيب 0.000 , 0.000 والتي بدورها تبين معنوية العلاقة بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية و كفاءة الرقابة علي التكاليف . وبمتابعة قيمة اختبار (t) نجد أن كافة العبارات المشتركة في تكوين عوامل نظام التكاليف المعيارية لها اثر ذو دلالة إحصائية ايجابية على كفاءة الرقابة على التكاليف, إذ بلغت قيمة (t) المحسوبة (80.87) وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($p \leq 0.05$), وعليه تقبل فرضية العدم والقائلة بوجود اثر ايجابي لتطبيق نظام التكاليف المعيارية على كفاءة الرقابة على التكاليف , وهذه النتيجة تشير إلي أن تطبيق نظام التكاليف المعيارية لها دور فعال في زيادة على كفاءة الرقابة على التكاليف لمصانع الغلال بالسودان مما يترتب عليه زيادة الإنتاج وبالتالي زيادة الأرباح.

ب. الفرضية الرئيسية الثانية :

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية و كفاءة الأداء الإداري .

وكذلك تم استخدام إختبار مربع كاي وإختبار تي إستيودنت لمعرفة العنوية الاحصائية. كما موضح بالجدول التالي:

جدول رقم (9/3/4)

إختبار كاي تربيع

المعنوية الاحصائية	درجات الحرية	القيمة	
.000	100	173.69	كاي تربيع
.014	100	133.42	نسبة الدالة العظمى
.000	1	50.858	ارتباط الخطية
		110	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

بالنظر الي الجدول رقم (9/3/4) والخاص باختبار كاي تربيع نلاحظ ان قيمة كاي تربيع تساوي (173.69) واحتمال المعنوية يساوي (0.000). وهي قيمة أقل من 0.05 مما يعني وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية على كفاءة الأداء الإداري.

جدول رقم (10/3/4)

إختبار تي إستيودنت (T-test)

	Test Value = 0					
	إختبار T	درجات الحرية	إحتمال المعنوية	الفرق بين المتوسطين	مستوى الثقة عند 95%	
					القيمة الدنيا	القيمة العليا
نظام التكاليف	89.049	109	.000	4.24545	4.1510	4.3399
كفاءة الاداء الإداري	90.125	109	.000	4.28182	4.1877	4.3760

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول رقم (10/3/4) والخاص باختبار تي إستيودنت (T-test) و بمتابعة قيمة اختبار (t) نجد أن كافة العبارات المشتركة في تكوين عوامل التطبيق لها اثر ذو دلالة إحصائية ايجابية على كفاءة الأداء الإداري, إذ بلغت قيمة (t) المحسوبة (89.049) وهي قيمة ذات

دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($p \leq 0.05$) , وعليه تقبل فرضية العدم والقائلة بوجود اثر ايجابي لتطبيق نظام التكاليف المعيارية على كفاءة الأداء الإداري , وهذه النتيجة تشير إلي أن تطبيق نظام التكاليف المعيارية لها دور فعال في زيادة كفاءة الأداء الإداري لمصانع الغلال بالسودان مما يترتب عليه زيادة الإنتاج وبالتالي زيادة الأرباح.

ج. الفرضية الرئيسية الثالثة :

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وزيادة ربحية شركات الغلال بالسودان. ولتحديد المعنوية الاحصائية تم استخدام إختبار مربع كاي وإختبار تي إستيودنت لمعرفة المعنوية الاحصائية. والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول رقم (11/3/4)

إختبار كاي تربيع

	القيمة	درجات الحرية	المعنوية الاحصائية
كاي تربيع	254.87	132	.000
نسبة الدالة العظمى	165.94	132	.024
ارتباط الخطية	52.495	1	.000
المجموع	110		

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

بالنظر الي الجدول رقم (10/3/4) والخاص باختبار كاي تربيع نلاحظ ان قيمة كاي تربيع تساوي (254.87) واحتمال المعنوية يساوي (0.000). وهي قيمة أقل من 0.05 مما يعني وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وزيادة ربحية شركات الغلال بالسودان.

جدول رقم (12/3/4)

إختبار تي إستيودنت (T-test)

	Test Value = 0					
	إختبار T	درجات الحرية	إحتمال المعنوية	الفرق بين المتوسطين	مستوى الثقة عند 95%	
					القيمة الدنيا	القيمة العليا
نظام التكاليف	64.133	109	.000	3.96727	3.8447	4.0899
زيادة الربحية	90.958	109	.000	4.25455	4.1618	4.3473

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

كما يتضح من الجدول السابق رقم (12/3/4) والخاص باختبار تي إستيودنت (T-test) و بمتابعة قيمة اختبار (t) نجد أن كافة العبارات المشتركة في تكوين عوامل التطبيق لها اثر ذو دلالة إحصائية ايجابية على زيادة ربحية شركات الغلال بالسودان, إذ بلغت قيمة (t) المحسوبة (64.133) وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($p \leq 0.05$), وعليه تقبل فرضية العدم والقائلة بوجود اثر ايجابي لتطبيق نظام التكاليف المعيارية على زيادة ربحية شركات الغلال بالسودان, وهذه النتيجة تشير إلي أن تطبيق نظام التكاليف المعيارية لها دور فعال في زيادة كفاءة الأداء الإداري لمصانع الغلال بالسودان مما يترتب عليه زيادة الإنتاج وبالتالي زيادة الأرباح.

الخاتمة

أولاً : النتائج :

من خلال تحليل بيانات الدراسة الميدانية تم التوصل إلي النتائج التالية :

1. تطبيق نظام التكاليف المعيارية بمطاحن الغلال يعد مؤشراً لكفاءة الرقابة علي التكاليف .
2. وضع المعايير وفق أسس علمية سليمة مع مشاركة كافة المستويات الإدارية في إعدادها يساعد في تحقيق جودة المعايير المستخدمة .
3. مراعاة الظروف الاقتصادية والبيئية المحيطة بمطاحن الغلال عند إعداد المعايير يؤدي إلي تحقيق الأهداف دون هدر للموارد الاقتصادية المتاحة .
4. تعمل مطاحن الغلال علي تطوير وتدريب العاملين لتناسب قدراتهم مع تطبيق نظام التكاليف المعيارية .

النتائج من (1-4) تثبت قبول الفرضية الأولى وهي : (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وكفاءة الرقابة علي التكاليف)

5. يساعد نظام التكاليف المعيارية الإدارة في توجيه انتباهها إلي القصور الناتج عن الانحراف ومعرفة أسبابه كما يحدد الجهة أو الشخص المسئول عن حدوثه .
6. تطبيق نظام التكاليف المعيارية يزيد من مقدار الثقة في البيانات المالية والمعلومات المحاسبية مما يؤثر إيجاباً في عملية اتخاذ القرار .
7. تحديد الانحرافات بصورة دقيقة يساعد الإدارة في السيطرة علي التكاليف مما يحقق كفاءة وفاعلية استخدام الموارد المتاحة .
8. وضع معايير للتكلفة ساعد الإدارة في تطبيق الإجراءات والخطوات اللازمة لعملية الرقابة .
9. التعاون بين الأقسام في مطاحن الغلال يتم بصورة جيدة لتطبيق نظام التكاليف المعيارية بالجودة والكفاءة المطلوبة .

النتائج من (5 – 9) تثبت قبول الفرضية الثانية وهي : (تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر إيجاباً علي كفاءة الأداء الإداري) .

10. وضع نظام رقابي سليم في مطاحن الغلال يساعد في تحقيق هدف الربحية وازدياد نسبتها من عام لآخر .

- 11 . يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد أسعار منتجات الشركة بصورة أفضل من منافسيها مما يعزز من مكانتها السوقية .
- 12 . التحديد الدقيق لتكلفة المنتج يعمل علي نمو المبيعات للمنشأة من خلال وضع أسعار تنافسية .
- 13 . تساعد المعلومات المبنية علي بيانات نظام التكاليف المعيارية علي تحليل نقاط القوة والضعف في مطاحن الغلال .
- 14 . يتطلب ظهور التكنولوجيا الحديثة في الإنتاج استحداث النظم المحاسبية والرقابية في مطاحن الغلال وذلك منعا لحدوث انحرافات في الكميات المنتجة .
- النتائج من (10 – 14) تثبت قبول الفرضية الثالثة وهي : (تطبيق نظام التكاليف المعيارية يزيد ربحية شركات الغلال بالسودان) .
- 15 . عدم استخدام البرامج الرقمية في نظام التكاليف المعيارية يؤدي إلي صعوبة اكتشاف الانحراف لحظة حدوثه .

ثانياً : التوصيات

بناءً على نتائج الدراسة يوصي الباحث بالآتي :

1. إنشاء قسم منفصل للتكاليف عن القسم المالي ودعمه بكوادر متخصصة في التكاليف ، مع الاستمرار في نهج التدريب لزيادة القدرات العلمية في مجال التكاليف والمحاسبة الإدارية .
2. يُرجى من الإدارات العليا بمطاحن الغلال زيادة الاهتمام بمشاركة كافة المستويات الإدارية في المنشأة مع مراعاة الظروف الداخلية والخارجية (البيئة المحيطة) والاقتصادية .
3. وضع المعايير لكل عنصر تكلفة علي حدا حتى يسهل تحديد الانحرافات بصورة دقيقة لمعالجتها وتلافيها مستقبلاً .
4. يُستحسن التركيز على وضع معايير كمية ونقدية لكل عنصر من عناصر التكلفة في مختلف مراحل الإنتاج (مراكز التكلفة) سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة لمعرفة أسباب الانحراف هل كانت كمية أم نقدية .
5. يُفضل استخدام البرامج الرقمية الحديثة المختصة بالتكاليف المعيارية لما لها من أثر في سرعة اكتشاف الانحراف سواء كان سلبي أم إيجابي الأمر الذي يدعم الإدارة في السيطرة والرقابة علي التكاليف .
6. تحديث نظام التكاليف المعيارية المطبق بمطاحن الغلال لمواكبة تطور التكنولوجيا المستخدمة في الإنتاج
7. ضرورة تطوير نظم التكاليف في مطاحن الغلال المستخدمة لحساب تكلفة الوحدة الواحدة ، لتتلاءم مع البيئة الصناعية الحديثة ، ويُفضل استخدام نظام التكلفة علي أساس النشاط للمزايا التي يتمتع بها و لتلافيه بعض عيوب الطرق التقليدية .

بحوث مقترحة :

1/ التكامل بين نظام التكاليف المعيارية ونظام التكاليف على أساس النشاط ودوره في تخفيض التكاليف .

2/ مدى مواكبة أنظمة التكاليف المعيارية للتطورات في بيئة التصنيع الحديثة .

3/ نظام التكاليف المعيارية ودوره في تحديد أسعار المنتجات الصناعية .

المراجع والمصادر

قائمة المراجع والمصادر

القران الكريم

أولاً : المراجع باللغة العربية

1/ الكتب

- إبراهيم احمد الصعيدي ، أساسيات محاسبة التكاليف ، (مصر : جامعة عين شمس ، بدون ناشر ، 1999) .
- إبراهيم السباعي ، نظام التكاليف ، (القاهرة : ب.ن ، 1983)
- _____ ، نظم محاسبة التكاليف ، (القاهرة : دن ، 2001 م)
- _____ ، دراسات وبحوث في التكاليف ، (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1990م).
- إبراهيم محمد محمود ، وآخرون ، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدما ، (عمان : مؤسسة الوراق للطباعة والنشر ، 2005 م)
- أحمد حسين على حسين ، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، (الإسكندرية، الدار الجامعية ، 2002 – 2003 م
- أحمد الظاهر ، محمد أبو نصار ، المحاسبة الإدارية ، (القاهرة : الشركة العربية المتحدة للتسوق والتوريدات ، 2008 م)
- احمد محمد موسي ، أنظمة التكاليف في المشروعات الصناعية ، (القاهرة : دار النشر العربية ، 1982 م)
- أحمد نور السيد عبد المقصود دبيان ، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية ، (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1989 م)
- احمد محمد نور ، شحاتة السيد شحاتة ، مدخل معاصر في مبادئ محاسبة التكاليف ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2005)
- أحمد فرغلي محمد حسن ، محاسبة التكاليف ، (القاهرة : دار الهاني للطباعة والنشر ، 2005)
- احمد رجب عبد العال ، قياس ورقابة التكاليف في المنشأة الصناعية ، (الإسكندرية ؛ مؤسسة شباب الجامعة ، 1995 م)
- أحمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2002م)
- أحمد حلمي جمعة ، محاسبة التكاليف المعيارية – التصميم – الرقابة – محاسبة المسئولية ، (عمان : در صفاء للنشر والتوزيع ، 2011 م) .

- أحمد رجب عبد العال ، المحاسبة الإدارية - الأدوات التحليلية والاتجاهات السلوكية ، (الإسكندرية : مؤسسة شادي الجامعية للنشر والتوزيع ، د.ت)
- _____ ، قياس ورقابة التكاليف في المشروعات الصناعية ، (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1995 م)
- أحمد ماهر ، مبادئ الإدارة بين العلم والمهارة ، (الإسكندرية : دار النشر ، 2015 م)
- أحمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، (عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2000 م)
- إسماعيل يحيى التكريتي، وعبد الوهاب حبش الطعمة ، ووليد محمد عبد القادر، المحاسبة الإدارية ، (عمان : دار الحامد، 2007 م)
- _____ ، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق ، (عمان : دار الحامد للنشر ، 2010 م)
- _____ ، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة ، (عمان : دار حامد للنشر ، 2007 م)
- _____ ، محاسبة التكاليف في المنشأة الصناعية بين النظرية والتطبيق ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2010 م)
- إسماعيل إبراهيم جمعة ، وآخرون ، محاسبة التكاليف - مدخل إداري ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2000 م)
- إسماعيل حجازي ، معالم سعاد ، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة ، (عمان : دار أسامة للنشر والتوزيع ، 2013 م .
- أمجد نور ، مراجعة الحسابات ، (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1993 م)
- السيد عبد المقصود دبيان، وصلاح الدين عبد المنعم مبارك ، وناصر نور الدين عبد اللطيف ، في مبادئ محاسبة التكاليف ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2004 م)
- الغريب محمد بيومي ، مقدمة إلي نظم محاسبة التكاليف ، (القاهرة : دن ، 1989 م) ، ص 18 .
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، المحاسبة الإدارية - المعلومات اللازمة للتخطيط ، (عمان : دن ، 2001 م)
- السيد عليوة ، حسابات التكاليف ، (القاهرة : دار الأمين للنشر والتوزيع ، 2002 م)
- الغريب محمد بيومي ، نظم التكاليف لأغراض الرقابة وتقييم الأداء ، (القاهرة : مكتبة جامعة القاهرة ، 2004 م)

- الدهراوي كمال الدين ، أبو الحسن علي أحمد ، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة ، (الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 1997م)
- السيد عبده ناجي ، الرقابة علي الأداء من الناحية العلمية والعملية ، (القاهرة : دن ، 1979 م)
- برنس ميخائيل غطاس ، أساسيات المحاسبة المالية ، (القاهرة : مطابع الدار الهندسية ، 2007)
- بن القاسم ، حسين لبيهي ، المحاسبة التحليلية - منهجية حساب سعر التكلفة ، (الجزائر : دار الآفاق ، د.ت)
- بشير العلاق ، أسس الإدارة الحديثة ، (عمان : دار اليازوري للنشر والتوزيع ، 1999م)
- جمال صلاح الدين عوض ، أمال محمد كمال ، دراسات تطبيقية في التكاليف ، (القاهرة : مركز التعليم عن بعد ، د.ت)
- جولي مابرلي ، ترجمة احمد محمد زامل ، تحديد التكلفة علي أساس النشاط في المؤسسات المالية ، (الرياض : معهد الإدارة العامة ، 2004 م)
- جبرائيل جوزيف كحالة ، رضوان حلوة حنان ، محاسبة التكاليف المعيارية - رقابة وإثبات ، (عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 2011 م)
- _____ ، رضوان حلوة حنان ، محاسبة التكاليف المعيارية - رقابة إثبات ، (عمان : كتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 1995م)
- جمعة أحمد حلمي ، محاسبة التكاليف المعيارية - التصميم - الرقابة - محاسبة المسئولية ، (عمان : در صفاء للنشر والتوزيع ، 2011م)
- دادن عبد الغني ، الاتجاه الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف ، (جامعة الجزائر : معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2001-2002)
- هاشم احمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2000)
- زينبات محمد محرم ، محمد رشيد الجمال ، أصول محاسبة التكاليف ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2005)
- زهير عمر ، ودردر سعيد ، محاسبة التكاليف المعيارية - مدخل اتخاذ القرارات ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2013 م)

- حمد محمد زامل ، سعيد السيد الشترى ، أصول محاسبة التكاليف ، (القاهرة : شركة ناشر للطباعة ، 2002)
- حنفي زكي عيد ، الأصول العلمية والعملية لمحاسبة التكاليف الفعلية ، (الخرطوم : دن ، 1985 م)
- حيدر علي المسعودي ، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا ، (عمان : دار اليازودي للنشر والتوزيع ، 2010 م)
- حمد الفيومي محمد ، أصول محاسبة التكاليف ، (الإسكندرية : المكتبة الجامعية الحديثة ، 1999 م)
- حسن إبراهيم عابدين ، الإدارة في الإسلام النظرية والتطبيق ، (القاهرة : دن ، 2010 م)
- حسن عامر ، نظرية المحاسبة الحكومية ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1990 م)
- طارق عبد العال حماد ، الموازنات التقديرية - نظرة متكاملة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 2010 م)
- _____ ، موسوعة معايير المراجعة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2004م)
- يحيى التكريتي إسماعيل ، محاسبة التكاليف من النظرية إلي التطبيق ، (عمان : دار حامد للنشر والتوزيع ، 2006 م)
- _____ ، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة ، (عمان : دار حامد للنشر والتوزيع ، 2006 م)
- يوسف الشيخ عماد ، محاسبة التكاليف ، (عمان : دار إثراء للنشر والتوزيع ، 2008م)
- يوسف عبده راشد ، تكاليف التسويق ، (صنعاء : مطبعة جامعة العلوم والتكنولوجيا ، 2012 م)
- كمال حسين ، ممدوح عبد الحميد ، أصول محاسبة التكاليف ، (مركز التعليم المفتوح ، جامعة عين شمس ، 2009 م)
- كمال خليفة أبو زيد ، وآخرون ، محاسبة التكاليف ، (الإسكندرية : دار الجامعة الجديدة للنشر ، 2001 م)
- _____ ، وكمال الدين الدهراوي ، محاسبة التكاليف - لأغراض التخطيط والرقابة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 1999م)

- _____ ، الرقابة علي عناصر التكاليف ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر ، دبت) .
- كمال الدين سعيد ، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات – مفاهيم وتطبيقات ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 1989م)
- كريم منصور غازي ، مبادئ الإدارة ، (الإسكندرية : مكتبة الوفاء القانونية ، 2015م)
- كمال جعفر المفتي ، الرقابة وتقويم الأداء ، (الرياض : معهد الإدارة العامة ، 1405هـ)
- لؤي محمد وديان ، محاسبة التكاليف المعيارية ، (عمان : دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع ، 2009م) .
- مصطفى بهجت عبد المتعال ، محمد محمد علي هاشم ، مبادئ المحاسبة المالية ، (القاهرة : دار الخولي للطباعة والنشر ، 2006)
- محمود السيد الناغي ، دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية ، (القاهرة : المكتبة المصرية ، 2002)
- محمد رضوان حلوة حنان ، نظرية المحاسبة ، (حلب : المطبوعات الجامعية ، بدون ناشر ، 1987)
- محمد سيف الدين طه ، نظرية الوحدات في المحاسبة المالية والتكاليف وحسابات المخازن ، (الكويت : مؤسسة دار الكتب ، 1983)
- محمد كمال عطية ، أصول محاسبة التكاليف ، (الإسكندرية : دار الجامعات المصرية ، 1985)
- منير محمد سالم ، محمد عصام الدين زيد ، المحاسبة عن التكاليف ، (المنصورة ، دار الجلاء للنشر ، 1987)
- محمد عبد الغني ، أنظمة قياس التكاليف ، (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2013م)
- محمود علي الجبالي، و قصي السامرائي ، محاسبة التكاليف ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2000 م)
- محمد تيسير الرجبي ، محاسبة التكاليف ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2002م)
- _____ ، محاسبة التكاليف ، (القاهرة : الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات ، 2008م)

- مجدي عمارة ، وآخرون ، دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية ، (طرابلس ، د.ن ، 1992م)
- محمد الفيومي محمد ، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف ، (بيروت : الدار الجامعية ، 1990)
- محمد مسعد الشناوي ، دراسات في مجال محاسبة التكاليف ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1998م)
- محمد سامي راضي ، مبادئ محاسبة التكاليف ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2002م) ،
- محمد تيسير عبد الحكيم ، مبادئ محاسبة التكاليف ، (عمان : دائرة المكتبة الوطنية ، 1999م)
- مكرم عبد المسيح باسيلي ، نظام التكاليف المعيارية - مدخل معاصر ، (المنصورة : المكتبة المصرية ، 2003م)
- محمد توفيق بلبع ، وآخرون ، مبادئ محاسبة التكاليف ، (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1990م)
- _____ ، وآخرون ، مبادئ محاسبة التكاليف ، (مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، 1998م)
- _____ ، محاسبة التكاليف ، (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1993م)
- _____ ، محاسبة التكاليف ، (القاهرة : مكتبة الشباب للنشر ، 1975م)
- _____ ، التكاليف المعيارية ، (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1983م)
- محمد محمد الجزار ، الرقابة علي التكاليف ، (القاهرة : عين شمس ، د.ت)
- _____ ، محاسبة التكاليف ، قياس - رقابة - قرارات ، (عين شمس ، د.ن ، 1980م)
- محمد احمد البدوي ، دراسات في الرقابة علي التكاليف وأساليب خفض التكلفة ، (د.ب ، د.ن ، 1990م)
- محمد علي احمد السيدية ، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية ، (عمان : زهران للنشر والتوزيع ، 2006م)
- محمد عبد الفتاح عشاوي ، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث ، (عمان : المكتبة الوطنية ، 2011م)

- منير محمود سالم ، نظام التكاليف الصناعية ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1991م)
- محمد شفيق حسين ، محاسبة التكاليف الصناعية ، (الأردن : دار المستقبل للنشر والتوزيع ، 1998 م)
- محمد بشير عبد الحكيم ، مبادئ محاسبة التكاليف ، (عمان : دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع ، 2004 م)
- محمد أحمد خليل ، محاسبة التكاليف في المجال الإداري ، (بيروت : دار النهضة العربية ، د.ت)
- محمد الفيومي محمد ، وآخرون ، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ، (الإسكندرية : المكتبة الجامعية الحديثة ، 2011 م)
- _____ ، أصول محاسبة التكاليف ، (الإسكندرية : المكتبة الجامعية الحديثة ، 1999 م)
- مكرم عبد المسيح ياسيلي ، المحاسبة الإدارية الأصالة والمعاصرة ، (القاهرة : المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ، 2007 م)
- محمود فهمي ، الاتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، (القاهرة : دن ، ط2 ، 2012 م)
- محمد كامل الحاروني ، محاسبة التكاليف وإدارة المصانع ، (القاهرة : دار المعارف ، 1996 م)
- محمد أبو نصار ، المحاسبة الإدارية ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2004 م)
- منير محمود سالم ، المحاسبة الإدارية ، (القاهرة : المطابع الأميرية ، 1982 م)
- محمد سعد الشناوي ، دراسات في محاسبة التكاليف ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1998م)
- محمد أحمد خليل ، فاروق عبد العال محمد ، محاسبة التكاليف في المجال الإداري ، (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة للنشر ، 1986م) .
- محمد أحمد إبراهيم ، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدما ، (عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2001م)
- محمد أحمد خليل ، وعمر حسنين ، التكاليف في المجال الإداري ، (الإسكندرية : دار الجامعات المصرية ، 1976م)

- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي ، مبادئ محاسب التكاليف المعيارية ، (عمان : مؤسسة النبا للخدمات المطبعية ، 1999م)
- ماهر موسي العبيدي ، مبادئ الرقابة المالية ، (دار النشر للطباعة ، دبت)
- محمد الفاتح محمود ، أصول الإدارة والتنظيم ، (عمان : دار الجنان للنشر والتوزيع ، 2016 م)
- محمد بن مكرم بن منظور المصري ، لسان العرب ، (بيروت : دار صادر ، دبت)
- محمد بن أبي بكر بن عبد القادر الرازي ، مختار الصحاح ، (بيروت : دار الفكر للنشر والتوزيع ، دبت)
- محمد إبراهيم حسن ، وآخرون ، مبادئ الإدارة ، (القاهرة : دين ، 2010 م)
- محمد فريد الصحن ، وآخرون ، مبادئ الإدارة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2000 م)
- محمد حافظ ، الإدارة ببساطة ، (القاهرة : دار السحاب للنشر والتوزيع ، 2010 م)
- محمود أحمد إبراهيم ، وآخرون ، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدما" - نظام التكاليف المعيارية - نظام التكاليف التقديرية ، (عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2001 م) .
- نواف فخر ، خليل الدليمي ، محاسبة التكاليف الصناعية ، (عمان : الدار العلمية الدولية ، 2003 م)
- ناصر نور الدين عبد اللطيف ، أنظمة قياس التكاليف ، (الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 2002 - 2003 م)
- سامي محمد الوقاد ، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة لتكاليف المدخل النظري والتطبيقي ، (عمان : دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع ، 2011م)
- سليمان قداح ، محاسبة التكاليف ، (دمشق : دين ، 1990م)
- سليم توفيق الحاج ، محاسبة التكاليف الصناعية والنظام المحاسبي الموحد والمحاسبة الحكومية، (دمشق : المؤسسة العامة للمطبوعات والكتب المدرسية ، 1990-1991م)
- سليمان سفيان ، مجيد الشرع ، المحاسبة الإدارية ، (عمان : دار الشروق للنشر والتوزيع ، 2002 م)
- سليمان قداح ، محاسبة التكاليف المعيارية ، (دمشق : مطبعة خالد بن الوليد ، 1978م)

- سنان الموسي ، الإدارة المعاصرة - الأصول والتطبيقات ، (عمان : دار المجدلاوي للنشر والتوزيع ، 2004م)
- عبد الحليم كراجه ، محاسبة التكاليف ، (عمان : دار الأمل للنشر والتوزيع ، 2001)
- _____ ، وآخرون ، محاسبة التكاليف ، (عمان : دار الأمل للنشر والتوزيع ، 1991م)
- عبد الحي مرعي ، وآخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2002م)
- _____ ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، (الإسكندرية : مطبعة الانتصار ، 1993م)
- _____ ، زينات محرم ، في محاسبة التكاليف ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة للطباعة والنشر ، 1985م)
- _____ ، إدارة التكلفة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات والتخطيط والرقابة ، (الإسكندرية : المكتب الجامعي الحديث ، 2008م)
- _____ ، عبد الله عبد العظيم هلال ، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف ، (الإسكندرية : دار الجامعة الجديدة ، 2002م)
- علاء الدين جبل ، محاسبة التكاليف ، (منشورات جامعة حلب : مديرية الكتب والمطبوعات ، 1996م)
- علي سيد عثمان ، حسن سيد عويس ، محاسبة التكاليف ، (القاهرة : عابدين شركة ناشر للطباعة ، د.ت)
- علي محمود فهمي ، الاتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، (القاهرة : د.ن ، 2012م)
- علي أحمد أبو الحسن ، قياس ورقابة التكاليف المعيارية في المشروعات الصناعية ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 1986م)
- عبد السميع الدسوقي ، أساسيات محاسبة التكاليف ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1998م)
- عبد الرحيم اللكسم ، محاسبة التكاليف وتطبيقاتها في إدارة الشركات ، (دمشق : دار الرضا للنشر والتوزيع ، 2001م)
- عبد الرحمن عليان ، التكاليف المعيارية ، رقابة - تصحيح أداء ، (القاهرة : البيان للطباعة ، 2007م)

- عبد الفتاح محمد الصحن ، أصول المراجعة الداخلية ، (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1978م)
- عبد العزيز عبد الرحيم سليمان ، زكي مكي إسماعيل ، نظم الرقابة الإدارية ، (الخرطوم ، منشورات جامعة السودان المفتوحة ، 2007م)
- عصام الدين متولي ، دراسات في الاتجاهات المعاصرة في المراجعة ، (الخرطوم : مطبعة السودان للعملة ، 2003م)
- عبد الله جوهر ، الإدارة العامة وإدارة الأعمال ، (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة للنشر ، 2014م)
- عبد السلام أبو قحف ، إدارة الأعمال الدولية ، (الإسكندرية : دن ، 2005م)
- _____ ، أساسيات التنظيم والإدارة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية الجديدة للنشر ، 2003م)
- عبده ناجي ، الرقابة علي الأداء من الناحية العلمية والعملية ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1990م)
- علي عباس ، الرقابة الإدارية علي المال والأعمال ، (عمان : مكتبة الرائد ، 2001م)
- عباس احمد رضوان ، دراسات في الرقابة المالية ، (المنصورة: دن ، 1999م)
- عبد الفتاح محمد الصحن ، فتحي رزق ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2004م)
- علي محمد عبد الوهاب ، مقدمة في الإدارة ، (الرياض : معهد الإدارة العامة ، 1982م)
- عبد الوهاب نصر علي ، شحاتة السيد شحاتة ، مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2003م)
- عوف محمود الكفراوي ، الرقابة المالية ، (القاهرة : مطبعة الانتصار ، 1998م)
- علي عبد العليم عبد الحميد ، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف ، (القاهرة : مطبعة الإشعاع الفنية ، 2004م)
- عبد الناصر نور ، وعليان الشريف ، محاسبة التكاليف الصناعية ، (عمان : دار الميسرة ، 2006م)
- عبد الغفار حنفي ، وآخرون ، أساسيات الإدارة وبيئة العمل ، (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 2000م)
- فكري عبد الحميد عشموي ، المدخل لدراسة المحاسبة المالية ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، بدون تاريخ)

- فتح الرحمن الحسن منصور ، بابكر إبراهيم الصديق ، محاسبة التكاليف 1 ، (الخرطوم : جامعة السودان المفتوحة ، 2007)
- فاروق عبد الحليم الغندور ، محاسبة التكاليف الفعلية ، (القاهرة : جامعة الأزهر ، بدون ناشر ، 2004)
- فريد فهمي زياد ، إدارة الأعمال الأصول والمبادئ ، (عمان : مطبعة الشعب ، 2000)
- فضل الطيب محمد زين ، محاسبة التكاليف ، (الخرطوم : بدون ناشر ، 2007)
- فتحي سعيد عيد ، خيرى محاسب ، الأصول العلمية لمحاسبة التكاليف ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، د.ت)
- فرح حازم ، التكاليف المبنية علي الأنشطة أداة إستراتيجية هامة للإدارة ، (عمان : مجلة المحاسب القانوني العربي ، العدد 92 ، 1995م)
- فهمي محمود شكري ، الرقابة المالية ، (عمان : دار مجدلاوي ، 1965م)
- صالح عبد الله الرزق ، عطا الله خليل بن وارد ، محاسبة التكاليف الفعلية ، (عمان : دار زهران للنشر والتوزيع ، 1999م) .
- _____ ، عطا الله خليل ، مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية ، (عمان : دار زهران للنشر والتوزيع ، 2013م)
- صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، محاسبة التكاليف لأغراض الإدارية - مدخل إدارة التكلفة ، (الإسكندرية : مكتبة الوفاء القانونية للنشر ، 2013م)
- صلاح مبارك ، عمر حسين ، محاسبة التكاليف في المجال الإداري ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 1992م)
- صلاح الدين عبد المنعم ، نظم المعلومات المحاسبية - مدخل رقابي ، (الإسكندرية : مكتبة الوفاء القانونية للنشر ، 2012م)
- ري آتش جاريسون ، وإريك نورين ، المحاسبة الإدارية ، ترجمة محمد عصام الدين زيد ، (الرياض ، دار المريخ للنشر ، 1422 هـ - 2002م)
- رمضان محمد غنيم ، الرقابة علي التكاليف ، (القاهرة : دار النهضة ، 1992م)
- رمضان محمد غنيم ، نظام التكاليف ، (القاهرة : دن ، 1992م)
- رشيد الجمال ، ناصر نور الدين ، إدارة التكاليف لإغراض القياس والتخطيط والرقابة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م)
- شوقي ناجي جواد ، إدارة الأعمال - منظور كلي ، (عمان : دار حامد للنشر ، 2000م)

- تشارلز هونجرن ، محاسبة التكاليف مدخل أدارى 2 ، ترجمة ، أحمد حامد حجاج (الرياض : دار المريخ للنشر ، 1988 م)
- ثناء علي القباني ، مدخل إستراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليلي الربحية ، (القاهرة : الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 2006م)
- خيرى علي طلحة ، محاسبة التكاليف ، (طرابلس : دين ، 2006م)
- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات والناحية النظرية ، (عمان : دار وائل للنشر ، 1992 م)
- _____ ، علم تدقيق الحسابات ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2000 م)
- غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، (عمان : دار وائل ، 2006 م)
- _____ ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2003 م)

2/ المجلات والدوريات العلمية

- فرح حازم ، التكاليف المبنية علي الأنشطة أداة إستراتيجية هامة للإدارة ، (عمان : مجلة المحاسب القانوني العربي ، العدد 92 ، 1995م) ، ص 25 .
- أبو شنف شادي صبحي ، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف الشركات الصناعية ، (غزة : مذكرة غير منشورة مقدمة ، 2008 م) ، ص 51.
- احمد ضياء محمد خميس ، دور نظم التكاليف المستهدفة والنظم المعاونة في تخفيض تكاليف المنشآت الصناعية ، (مجلة الدراسات والبحوث العلمية ، كلية التجارة ببنها ، السنة الرابعة عشر ، العدد الثاني ، 1994 م)
- حمد سعيد محمد جنيدي ، إطار مفاهيمي لزيادة فعالية نظام التكاليف المستهدفة ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية المجلد الثاني ، العدد الثالث ، 2001 م)
- عبد الحميد عبد العزيز علي ، إطار مقترح للتسعير المستهدف والتكلفة المستهدفة باستخدام تحليل الحساسية ونظم الخبرة الضبابية ، (عين شمس : جامعة عين شمس ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثاني ، الجزء الأول)
- غسان فلاح المطارنة ، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العامة الأردنية ، (دمشق : مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد الرابع والعشرون ، العدد الثاني ، 2008 م)

- فاروق جمعة عبد العال ، المدخل المتكامل لتخفيض الكلفة ورقابة الجودة لريادة السوق التنافسي في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة ، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد الثاني ، 2001 م)
- خالد محمد أحمد عبد الله ، فتح الرحمن الحسن منصور ، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقا للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، مجلة العلوم الاقتصادية ، يناير، 2015 م)
- عصمت سيد أحمد عاشور، نحو اكتمال الإطار الفكري لنموذج قياس تكاليف الأنشطة ، نموذج مفاهيمي مقترح لمخطط الأنشطة ، (عين شمس : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الأول ، 2008 م)
- مؤيد الفضل ، أهمية محاسبة تكلفة النشاط في تخصيص الموارد في ظل نظرية الوكالة ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، مجلة دراسات العلوم الإدارية ، مجلد 25 ، العدد 2 ، 1998 م)
- رياض مصلح ضيف الله الشقاحين ، الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني علي أساس النشاط في الشركات الأردنية ، (بنها : جامعة الزقازيق فرع بنها ، كلية التجارة ببنها ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد الثاني ، 2000 م)
- مهدي مفتاح السريتي ، مدى إمكانية استخدام تقييم الأداء في بيئة التصنيع الحديثة في القطاع الصناعي الليبي ، (ليبيا : مجلة جامعة مصراتة ، المجلد الثالث ، العدد الخامس عشر ، 2013 م)
- بكرى طه عطية ، الإدارة بالاستثناء كمدخل لتطوير الإدارة في مصر ، (القاهرة : اتحاد جمعيات التنمية الإدارية ، مجلة الإدارة ، المجلد الحادي عشر ، العدد الأول ، 1978 م)
- عاطف عبد المجيد عبد الرحمن ، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف إستراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية ، (أسيوط : جامعة أسيوط ، المجلة العلمية لكلية التجارة ، العدد الثامن والعشرون ، السنة التاسعة عشر ، يونيو 2000 م)
- محمد صالح هاشم ، تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة ببيئة الأعمال المتقدمة ، (القاهرة : مجلة البحوث الإدارية ، مركز البحوث والمعلومات ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية ، السنة الحادية والعشرون ، أكتوبر – 2000 م)
- كامل علي إبراهيم وفريل كاظم عبد الغني ، دور التكلفة المعيارية لعنصر المواد في التخطيط والرقابة ، (الرصافة : مجلة الجامعة ، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، معهد الإدارة الرصافة ، العدد التاسع والعشرون ، 2012 م)

- أ. د منال جابر سرور ، مروة جمعة طعمه الزركاتي ، دور التكاليف المعيارية والكلف المستهدفة في تخفيض التكاليف ، (بغداد : جامعة واسط ، مجلة الكون للعلوم الاقتصادية ، 2014م)

- سلوى النور عبد المحمود أحمد ، د. فتح الرحمن الحسن منصور ، نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقويم الأداء الإداري بالمنشآت الصناعية السودانية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، مجلة العلوم الاقتصادية ، العدد 17 (1) ، 2016 م)

3/ الرسائل العلمية

- الفاتح عبد الرحيم الفكي ، الموازنات والمعايير كأدوات للتخطيط والرقابة ، بالتطبيق على الشركة السودانية للاتصالات ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، 2001 م)

- إسماعيل عثمان محمد النجيب ، اثر تطبيق التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية على التكلفة والجودة والمسئولية - دراسة حالة الشركة العربية للتنمية والاستثمار (مصنع الغازات الطبية) ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2005 م)

- أشرف رحمة الله البشير محمد ، تقويم أساليب الرقابة على التكاليف وأثرها على عملية اتخاذ القرار ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة 2007 م)

- أشرف أحمد نقد الله محمد ، دور التكاليف المعيارية في تقويم أداء المنشآت الصناعية السودانية – بالتطبيق على شركة الأماونج لدباغة وصناعة الجلود ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007 م)

- إيهاب محمد عبد القادر ، دور محاسبة التكاليف المعيارية في زيادة فاعلية نظم المعلومات المحاسبية – بالتطبيق على شركة بترودار لعمليات البترول ، (بحري : جامعة الزعيم الأزهرى ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، 2014 م)

- ميساء محمود محمد راجحان ، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات ، دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة (جدة : جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الاقتصاد والإدارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2002 م)

- محمد عبد السلام حمودة عبد الفتاح، دور مدخل التكلفة المستهدفة في تطوير أساليب قياس تكلفة الإنتاج الصناعي، (أم درمان : جامعة أم درمان الإسلامية ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي ، 2011 م)
- محمد البشير إبراهيم أحمد ، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، غير منشورة ، 2011 م)
- محمد العوض محمد أحمد ، مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف والرقابة على عنصر تكلفة المستلزمات السلعية لمصنع سكر عسلاية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2004 م)
- منال محمد كامل حمودة ، تطوير نظام التكاليف المعيارية لمقابلة متطلبات بيئة التصنيع الحديثة ، دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية السعودية في مدينة جدة ، (جدة : جامعة الملك عبد العزيز كلية الدراسات العليا رسالة ماجستير المحاسبة ، غير منشورة ، 2006 م)
- محمد موسى سعيد موسى ، دور نظام محاسبة التكاليف في الرقابة على تكاليف المنشآت الخدمية ، (الخرطوم : أكاديمية السودان للعلوم المصرفية والمالية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2006م)
- محمد إبراهيم عبيدو آدم ، دور التكاليف المعيارية في التخطيط والرقابة في قطاع المقاولات ، (الخرطوم : ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2006 م)
- محمد نور رزق محمد نور ، دور نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على القطاع الصناعي ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة 2007 م)
- مها يوسف الحسين الحسن ، أثر التكاليف المعيارية في الرقابة المالية للقطاعات الصناعية بالسودان ، (الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2009 م)
- محمد سالم محمد خير سعيد ، دور التكاليف المعيارية في الرقابة في ظل مستجدات بيئة التصنيع الحديثة في السودان ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة ، غير منشورة ، 2010 م)
- محمد البشير إبراهيم أحمد ، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، غير منشورة 2011 م .

- محمد راضي عبد الكاظم ، تحديد التكلفة المعيارية للمواد الأولية المباشرة لنشاط استخراج النفط الخام والغاز – بالتطبيق في شركة نفط الشمال ، (بغداد : جامعة بغداد ، كلية الاقتصاد والإدارة ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 81 ، العدد 56 ، 2012 م)
- مرتضي محمد علي الصديق ، إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، غير منشورة ، 2014م)
- رضية عطوي ، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف ، (الجزائر : جامعة الحاج الخضرم كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2008 م)
- رندا مرسي كيوان ، إطار مقترح لتطوير الدور الرقابي للتكاليف المعيارية في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، العدد الثامن والستون ، السنة السادسة والأربعون ، 2007م)
- علي عدنان أبو عودة ، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية ، (غزة : الجامعة الإسلامية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2010 م)
- علاء الدين الطاهر حمر الشوشة ، الرقابة على التكاليف باستخدام التكاليف المعيارية ، (أم درمان : جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2005 م)
- عبد الله جميل أبو معيلق ، مدي تطبيق نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية ، (غزة : الجامعة الإسلامية فلسطين ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، 2005 م)
- علي سعيد إدريس ، الموازنة التخطيطية كوسيلة للرقابة على التكاليف – دراسة حالة وحدة الدواجن التابعة للشركة العربية للإنتاج والتصنيع الزراعي ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، 2002 م)
- عسجد علي شرف الدين ، استخدام نظام التكاليف المعيارية علي المصارف التجارية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007م)
- سلوى النور ، نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقويم الأداء الإداري في المنشآت الصناعية السودانية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2016م)
- سعيد محمد سعيد محمد ، دور الموازنات التخطيطية في الرقابة على التكاليف ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، 2007 م)

- سكينة أحمد إبراهيم القريش ، دور نظام التكاليف المعيارية في التخطيط والرقابة علي تكاليف الإنتاج بالمنشآت الصناعية – ولاية الخرطوم ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، غير منشورة ، 2010 م)
- خالد محمد أحمد عبد الله ، أثر تطبيق التكاليف علي أساس النشاط علي تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في المنشآت الصناعية ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007م)
- خالد هاشم فضل ، دور التكاليف المعيارية في الرقابة وتقويم الأداء ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2005 م)
- صالح حسب الرسول البدوي تأي الله ، دور محاسبة التكاليف المعيارية في الرقابة والتسعير في القطاع الصناعي ، (أم درمان : جامعة أمدرمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2004 م)
- صديق آدم محمد أبكر ، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشأة الصناعية ، (الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، غير منشورة ، 2014 م)
- دادن عبد الغني ، الاتجاه الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف ، (جامعة الجزائر : معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2001-2002)
- هبة بشرى أحمد فضل ، أثر إدارة التكلفة في الرقابة على التكاليف الإنتاجية في المنشأة الصناعية ، (بحري : جامعة الزعيم الأزهرى ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2014 م)
- شيماء بابكر عثمان ، مدي استخدام التكاليف المعيارية في المنشآت الصناعية ودورها في التخطيط والرقابة المالية _ بالتطبيق علي شركة جياذ للسيارات ، (بحري : جامعة الزعيم الأزهرى ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، 2014م)
- كامل أبو ماضي ، مدي فاعلية أساليب الرقابة في المؤسسات العامة – في قطاع غزة ، (غزة : الجامعة الإسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2004 م) .
- فيصل يوسف حاج أحمد ، دور التكاليف المعيارية في الرقابة وتقويم أداء المنشآت الصناعية ، (بورت سودان : جامعة البحر الأحمر ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2016 م .

3/ المؤتمرات

- محمود حسن قاقيش ، إيهاب يوسف طوالية ، مدي تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة لدي الفنادق الاردنية المصنفة 5 نجوم ، المؤتمر الثاني للعلوم المالية والمحاسبية حول مدي مساهمة العلوم المالية والمحاسبية في التعامل مع الازمات المالية العالمية ، (الاردن :جامعة أربد ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، قسم المحاسبة وقسم العلوم المالية والمصرفية ، 28 – 29 أبريل 2010 م)
- كمال النقيب ، نظام التكاليف علي أساس الأنشطة وفق التطورات الحديثة في الإنتاج في ظل المعرفة المعلوماتية ، (فلاديلفيا : المؤتمر السنوي بعنوان فرص التنمية المستقبلية في الوطن العربي المعرفة المعلوماتية والإدارة الالكترونية ، جامعة فلاديلفيا كلية العلوم الإدارية والمالية ، أبريل 2002 م)
- أيمن أحمد أمين مجاهد ، تفعيل دور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في ظل متطلبات البيئة الصناعية الحديثة ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المؤتمر العلمي السنوي التاسع عشر ، بعنوان تحديث الصناعة العربية في ضوء المتغيرات الدولية ، 22 – 24 أبريل 2003 م)

4/ المقابلات الشخصية

- مقابلة مع الاستاذ / عصام علي ، محاسب التكاليف بشركة مطاحن سين للغلال 2018/8/5م.
- مقابلة مع الاستاذ / ياسر عبد الجبار ، المدير المالي لمطاحن الحمامة للغلال 2018/08/12م
- مقابلة مع الاستاذ / خضر مختار ، رئيس الحسابات لمطاحن عطبرة للغلال 2018/08/22م
- مقابلة مع الاستاذ / خالد محمد علي ، موظف الشؤون الإدارية لمطاحن عطبرة للغلال . 2018/08/22

ثانياً : المراجع باللغة الانجليزية

- DeakinB. Edward, Michael.W , Maher,**Cost Accounting** , (Irwining MA , Edition, 1991)
- Charls T. Horngren , and others , **Introduction to Management Accounting** , (Prentice HALL , Inc,NJ,12Edition.,2002)
- Nagy , J.Charls , **Cost Accounting** , (Ohio : South Western College Publishing , 1995)
- Sakuria Michiharu , **Target Costing and How to use it** , (Journal of Cost Management , Sumner , 1989)
- Mahdi Naqdi Bahar **Conceptual Framework For Launching And Implementing Target Costing In Automotive Industry”**,(International Journal Of Research In IT&Managemet , Vol 2,Issue 6, 2012)
- Estrin., T. & Others., **ABC Suitable For Your Company**,(Management Accounting, April 1994
- Nur Naha Abu Mansor and Others, **"Information Usefulness and Usage in Business Decision- Making: An Activity-Based Costing (ABC) Perspective**(International Journal of Management, Vol.28, No.1, Part.1, 2012).

الملاحق

ملحق رقم (1)

الاستبانة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

جامعة شندي

كلية الدراسات العليا والبحث العلمي

السيد /

المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع / إستبانة

يسر الباحث أن يضع بين أيديكم هذه الإستبانة بهدف الحصول على آرائكم ومقترحاتكم فيما تتضمنه من عبارات ، لإستيفاء البيانات المتعلقة بالجانب الميداني للدراسة بهدف الحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة بعنوان نظام التكاليف المعيارية ودوره في كفاءة الرقابة علي التكاليف بالتطبيق على مطاحن الغلال بالسودان .

لذا يرجو الباحث الإجابة على الإستبانة بأعلى قدر من الإهتمام والموضوعية والتي ستؤدي بلا شك إلي تحقيق أهداف الدراسة ، ونؤكد لكم بأن جميع البيانات التي سيتم الحصول عليها من قبلكم ستعامل بسريه تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط .

ولكم منى وافر إحترامي وتقديري

الباحث

محمد خير عثمان

mkh200008@gmail.com : Email

0123297108 : Tel

القسم الأول : البيانات الشخصية

الرجاء وضع علامة (√) أمام الإجابة الصحيحة :

1. العمر:

- | | | | |
|--------------------------|------------------|--------------------------|-----------------|
| <input type="checkbox"/> | أ. أقل من 30 سنة | <input type="checkbox"/> | ب. 30-35 سنة |
| <input type="checkbox"/> | ج. 36-40 سنة | <input type="checkbox"/> | د. 41 فأكثر سنة |

2. المركز الوظيفي :

- | | | | |
|--------------------------|---------------------|--------------------------|-------------|
| <input type="checkbox"/> | أ. عضو مجلس الإدارة | <input type="checkbox"/> | ب. مدير فرع |
| <input type="checkbox"/> | ج. مدير إدارة | <input type="checkbox"/> | د. رئيس قسم |
| <input type="checkbox"/> | هـ. مراجع قانوني | | |

3. المؤهل العلمي :

- | | | | |
|--------------------------|----------------|--------------------------|--------------|
| <input type="checkbox"/> | أ. دكتوراه | <input type="checkbox"/> | ب. ماجستير |
| <input type="checkbox"/> | ج. دبلوم عالي | <input type="checkbox"/> | د. بكالوريوس |
| <input type="checkbox"/> | هـ. دبلوم وسيط | | |

4. التخصص العلمي :

- | | | | |
|--------------------------|-------------------------|--------------------------|------------------|
| <input type="checkbox"/> | أ. محاسبة | <input type="checkbox"/> | ب. إقتصاد |
| <input type="checkbox"/> | ج. إدارة اعمال | <input type="checkbox"/> | د. دراسات مصرفية |
| <input type="checkbox"/> | هـ. نظم معلومات محاسبية | <input type="checkbox"/> | و. أخرى |

5. المؤهل المهني :

- | | | | |
|--------------------------|---|--------------------------|--|
| <input type="checkbox"/> | أ. زمالة المحاسبين القانونيين السودانية | <input type="checkbox"/> | ب. زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية |
| <input type="checkbox"/> | ج. زمالة المحاسبين القانونيين الامريكية | <input type="checkbox"/> | د. زمالة المحاسبين القانونيين العربية |

6. عدد سنوات الخبرة :

- | | | | |
|--------------------------|-------------------|--------------------------|-----------------|
| <input type="checkbox"/> | أ. أقل من 5 سنوات | <input type="checkbox"/> | ب. 5 - 10 سنوات |
| <input type="checkbox"/> | ج. 11-15 سنة | <input type="checkbox"/> | د. 16 سنة فأكثر |

الفرضية الأولى :

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وكفاءة الرقابة علي التكاليف في مطاحن الغلال بالسودان .

الرجاء وضع علامة (√) امام مستوي الموافقة المناسب .

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبرة
					1. وجود نظام التكاليف المعيارية بالمنشأة يعد مؤشراً علي جودة الرقابة علي التكاليف .
					2. إتباع نظام التكاليف المعيارية يعمل علي الإلتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة .
					3. نظام تكاليف المراحل المتبع في مطاحن الغلال يساعد في وضع المعايير لعناصر التكاليف لكل مرحلة علي حدا
					4. وضع معايير التكلفة وفق أسس علمية يؤدي إلي كفاءة الرقابة علي التكاليف .
					5. مشاركة كافة المستويات في إعداد معايير التكلفة تؤدي إلي جودة المعايير المستخدمة .
					6. يهتم نظام التكاليف المعيارية بعامل الزمن المتمثل في سرعة إكتشاف الإنحراف ومعالجته قبل أن يتطور .
					7. يتم مراعاة الظروف الإقتصادية والبيئية المحيطة بمطاحن الغلال عند إعداد معايير التكلفة .
					8. مرونة المعايير تؤدي كفاءة الرقابة علي تكاليف المنتج .
					9. تركز التكاليف المعيارية علي عناصر التكلفة وليس علي تكلفة المنتجات النهائية .
					10. تعمل المنشأة علي تطوير وتدريب العاملين لتتناسب قدراتهم مع تطبيق نظام التكاليف المعيارية .

الفرضية الثانية :

توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وكفاءة الإداري بمطاحن الغلال بالسودان .

الرجاء وضع علامة (√) امام مستوي الموافقة المناسب .

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبرة
					1. نظام التكاليف المعيارية الفعال يؤدي إلي دقة المعلومات المحاسبية المتوفرة في النظام المحاسبي .
					2. يساعد نظام التكاليف المعيارية الإدارة في توجيه إنتباهها إلي القصور الناتج عن الإنحرافات ومعرفة مسبباتها والمسئول عنها .
					3. تعتمد إدارة المنشأة علي التكاليف المعيارية في تخطيط الإنتاج .
					4. تحليل الإنحرافات وإعداد التقارير في نظام التكاليف المعيارية يؤدي إلي رفع كفاءة الاداء المالي .
					5. تعتبر التكاليف المعيارية وسيلة لتقييم الأداء .
					6. يتم التعاون بين رؤساء الأقسام في المنشأة بصورة جيدة لتطبيق نظام التكاليف المعيارية .
					7. يمكن نظام التكاليف المعيارية الإدارة من فهم تكاليف الإنتاج ومعرفة مسببات التكلفة بشكل أفضل .
					8. مقدار الثقة في البيانات المالية والمعلومات المحاسبية يؤثر في عملية إتخاذ القرار .
					9. تفادي الإنحرافات أثناء العملية الإنتاجية يؤدي إلي كفاءة الأداء المالي والإداري والإنتاجي .
					10. وضع معايير للتكلفة تساعد الإدارة علي الحد من الإجراءات والخطوات اللازمة لعملية الرقابة .

الفرضية الثالثة :

هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية و ربحية مطاحن الغلال بالسودان .

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبرة
					1. وضع نظام رقابي سليم يؤدي إلي تنفيذ السياسات الإدارية وتحقيق الأهداف الموضوعية .
					2. تحديد الإنحرافات بصورة دقيقة يساعد الإدارة في السيطرة علي التكاليف وتخفيضها .
					3. تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤثر علي جودة المنتجات
					4. يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد أسعار منتجات الشركة .
					5. يعمل أسلوب التكاليف المعيارية علي تخفيض التكلفة الإنتاجية دون المساس بتخفيض الجودة النوعية .
					6. تعتمد الشركة علي التكاليف المعيارية في تخفيض التكاليف من خلال التخلص من التالف والزمن الضائع في الإنتاج .
					7. يتطلب ظهور التكنولوجيا الحديثة في إنتاج المنتجات تطبيق نظام التكاليف المعيارية لتحقيق الاهداف .
					8. يقوم نظام التكاليف المعيارية بالحد من الإسراف والتبذير مما يؤدي الي خفض التكلفة .
					9. التحديد الدقيق لتكلفة المنتج يعمل علي نمو المبيعات للمنشأة من خلال وضع أسعار تنافسية .
					10. تساعد المعلومات المبنية علي معلومات نظام التكاليف المعيارية علي تحليل نقاط القوة والضعف في المنشأة .

ملحق رقم (2)

التقارير الرقابية / كشف الانحراف الإجمالي للتكاليف خلال شهر

البيان	منتج أ	منتج ب	منتج ج	منتج د	منتج هـ
التكاليف الصناعية الفعلية					
- التكاليف الصناعية المقدرة					
= الانحراف الإجمالي					

ملحق رقم (3)

التقارير الرقابية / كشف الانحراف الإجمالي للمواد المباشرة لمرحلة الطحن خلال شهر

البيان	منتج أ	منتج ب	منتج ج	منتج د	منتج هـ
قمح أسترالي					
التكلفة الفعلية					
- التكاليف التقديرية					
= الانحراف الإجمالي					
قمح ألماني					
التكلفة الفعلية					
- التكاليف التقديرية					
= الانحراف الإجمالي					
قمح سوداني :					
التكلفة الفعلية					
- التكاليف التقديرية					
= الانحراف الإجمالي					
محسن باياب					
التكلفة الفعلية					
- التكاليف التقديرية					
= الانحراف الإجمالي					
محسن كبير					
التكلفة الفعلية					
- التكاليف التقديرية					
= الانحراف الإجمالي					

ملحق رقم (4)

التقارير الرقابية / كشف انحراف كمية المواد المباشرة لمرحلة الطحن خلال شهر

البيان	منتج أ	منتج ب	منتج ج	منتج د	منتج هـ
قمح أسترالي					
الكمية الفعلية					
- الكمية التقديرية					
= الفرق					
× السعر المعياري					
= انحراف كمية المواد					
قمح ألماني					
الكمية الفعلية					
- الكمية التقديرية					
= الفرق					
× السعر المعياري					
= انحراف كمية المواد					
قمح سوداني :					
الكمية الفعلية					
- الكمية التقديرية					
= الفرق					
× السعر المعياري					
= انحراف كمية المواد					
محسن باياب					
الكمية الفعلية					
- الكمية التقديرية					
= الفرق					
× السعر المعياري					
= انحراف كمية المواد					
محسن كيري					
الكمية الفعلية					
- الكمية التقديرية					
= الفرق					
× السعر المعياري					
= انحراف كمية المواد					

ملحق رقم (5)

التقارير الرقابية / كشف الانحراف الإجمالي للمواد المباشرة لمرحلة التعبئة والتغليف خلال شهر

البيان	منتج أ	منتج ب	منتج ج	منتج د	منتج هـ
جالات بلاستيك					
التكلفة الفعلية					
- التكاليف التقديرية					
= الانحراف الإجمالي					
جالات خيش					
التكلفة الفعلية					
- التكاليف التقديرية					
= الانحراف الإجمالي					
الخيوط :					
التكلفة الفعلية					
- التكاليف التقديرية					
= الانحراف الإجمالي					
ورق تعبئة الكيلو					
التكلفة الفعلية					
- التكاليف التقديرية					
= الانحراف الإجمالي					
شرنك تغليف الكيلو					
التكلفة الفعلية					
- التكاليف التقديرية					
= الانحراف الإجمالي					

ملحق رقم (6)

التقارير الرقابية / كشف انحراف كمية المواد المباشرة لمرحلة التعبئة والتغليف خلال شهر

البيان	منتج أ	منتج ب	منتج ج	منتج د	منتج هـ
جالات بلاستيك					
الكمية الفعلية					
- الكمية التقديرية					
= الفرق					
× السعر المعياري					
= انحراف كمية المواد					
جالات خيش					
الكمية الفعلية					
- الكمية التقديرية					
= الفرق					
× السعر المعياري					
= انحراف كمية المواد					
الخيط :					
الكمية الفعلية					
- الكمية التقديرية					
= الفرق					
× السعر المعياري					
= انحراف كمية المواد					
ورق تعبئة الكيلو					
الكمية الفعلية					
- الكمية التقديرية					
= الفرق					
× السعر المعياري					
= انحراف كمية المواد					
شرك تغليف الكيلو					
الكمية الفعلية					
- الكمية التقديرية					
= الفرق					
× السعر المعياري					
= انحراف كمية المواد					

ملحق رقم (7)

التقارير الرقابية / كشف الانحراف الإجمالي للتكاليف غير المباشرة خلال شهر

البيان	منتج أ	منتج ب	منتج ج	منتج د	منتج هـ
التكاليف غير المباشرة الفعلية					
- التكاليف غير المباشرة المقدرة					
= الانحراف الإجمالي					

ملحق رقم (8)

التقارير الرقابية

كشف الانحراف الإجمالي للأجور المباشرة لمرحلة الطحن خلال شهر

البيان	منتج أ	منتج ب	منتج ج	منتج د	منتج هـ
التكاليف غير المباشرة الفعلية					
- التكاليف غير المباشرة المقدرة					
= الانحراف الإجمالي					

ملحق رقم (9)

التقارير الرقابية / كشف الانحراف الإجمالي للأجور المباشرة مرحلة التعبئة والتغليف خلال شهر

البيان	منتج أ	منتج ب	منتج ج	منتج د	منتج هـ
التكاليف غير المباشرة الفعلية					
التكاليف غير المباشرة المقدرة					
الانحراف الإجمالي					

ملحق رقم (10)

محكموا الاستبانة

الاسم	الدرجة العلمية	العنوان
د. بابكر إبراهيم الصديق	أ. مشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
د. أحمد علي فقير	أ. مشارك	جامعة وادي النيل
د. مهند جعفر حبيب	أ. مشارك	جامعة شندي
د. أبوبكر عثمان محمد	أ. مساعد	جامعة شندي
د. الزين عبدالله بابكر	أ. مساعد	جامعة النيلين
د. صلاح سليمان احمد	أ. مساعد	جامعة وادي النيل