



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة بابل

كلية الإدارة والاقتصاد

قسم المحاسبة

أثر استخدام التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف

تقدم به

عباس ضياء محي      ضحى صفاء أبراهيم

علا علي عبد الحر

الى مجلس قسم المحاسبة كجزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في  
المحاسبة

بإشراف

أ.ازدهار جاسم محمد

## الآية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

((هُوَ الَّذِي جَعَلَ الشَّمْسَ ضِيَاءً وَالْقَمَرَ نُورًا وَقَدَّرَهُ مَنَازِلَ لِتَعْلَمُوا عَدَدَ السِّنِّينَ وَالْحِسَابَ مَا خَلَقَ اللَّهُ ذَلِكَ إِلَّا بِالْحَقِّ يُفَصِّلُ الْآيَاتِ لِقَوْمٍ يَعْلَمُونَ)).

سورة يونس/ الآية (٥)

## الإهداء

وصلت رحلتنا الجامعية إلى نهايتها بعد تعب ومشقة..

وها نحن نختم بحث تخرُّجنا بكل همّة ونشاط،

ونمتن لكل من كان له فضل في مسيرتنا،

وساعدنا ولو باليسير،

الأبوين، والأهل، والأصدقاء، والأساتذة المُبجّلين..

نهديكم بحث تخرُّجنا..

## شكر والامتنان

وفي بداية كلمتنا لا بد لنا من أن نتوجه أولاً بالشكر لله عزّ وجلّ الذي وفقنا للوصول الى هذه المرحلة العلمية ، ومهد لنا الطريق لأن نكون بينكم اليوم  
لِنناقش بحث تخرجنا

كما نتوجه بالشكر والامتنان إلى الاستاذة

المشرفة ( أزدهار ) حفظها الله ورعاها وأطال في عمرها ، فقد كان لإشرافها ومنحها الكثير من الوقت لنا اليد الأولى في خروج هذا البحث العلمي بالشكل الذي أظهره عليه.

كما كان لتوجيهها ونصائحها دور أساسي في إتمام هذا البحث العلمي.

وأتقدم بكل الحب والاحترام والتقدير إلى الدكاترة الأفاضل، الذين أناروا طريقنا بالمزيد من العلم والمعرفة.

## قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الفقرة	ت
	الآية	
	الشكر والامتنان	
	الاهداء	
	قائمة المحتويات	
١	المقدمة	١
٣-٢	المبحث الاول : منهجية البحث	٢
٢	مشكلة البحث	٣
٢	اهمية البحث	٤
٢	أهداف البحث	٥
٢	فرضيات البحث	٦
٣	منهج البحث	٧
٣	حدود البحث	٨
٣	الوسائل والاساليب المستخدمة	٩

٦-٣	الدراسات السابقة	١٠
٦	المخطط الفرضي للبحث	١١
١٣-٧	المبحث الثاني : الإطار النظري للبحث	١٢
١٩-١٤	المبحث الثالث : الرقابة على عناصر التكاليف	١٣
٢٩-٢٠	المبحث الرابع : الجانب العملي	١٤
٣١-٣٠	المبحث الخامس : الاستنتاجات والتوصيات	١٥
٣٢-٣١	المصادر	١٦
٣٥-٣٣	ملحق	١٧



جمع الله بيننا وبين  
مانتمنى على خيرٍ وسِعةٍ .



بعد نظام التكاليف المعيارية أداة 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، إن تطبيق نظام التكاليف المعيارية أصبح ضرورة تفرضها الظروف المحيطة، وأن التطور والتقدم الذي شهده العالم يفرض على الجميع واقعاً جديداً لا بد من مواكبته ولا بد من الإشارة إلى أهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية كما أن نظام التكاليف التقليدي لم يعد أداة لقياس ما وقع من تكاليف فعلية تاريخية بل امتد إلى التخطيط والرقابة واتخاذ القرار التكاليف المعيارية تمثل خطة متكاملة تبدأ بإعداد المعايير وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع وتعديلها إذا اقتضت الضرورة، ومن ثم مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية وقياس الانحرافات وتحديد أنواع هذه الانحرافات وتشخيص مسبباتها ورفع تقارير للإدارة المتخصصة بغرض فحص تلك الانحرافات حتى يتثنى لها اتخاذ الإجراءات التصحيحية وصولاً لتحقيق الهدف المنشود، فإدارة المنشأة في القطاع الصناعي تتبنى أحد أنظمة محاسبة التكاليف بغرض التحكم والرقابة في عناصر التكاليف وذلك لضمان المنافسة والاستمرار والبقاء في السوق.

# المبحث الاول

## منهجية البحث

### اولا: مشكلة البحث

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قدرة الشركات الصناعية على التحكم في تكلفة المنتج، مما يتطلب الاهتمام برقابة تكلفة المنتج ومحاولة تخفيضها حتى تتمكن المنشأة من الاستمرار والبقاء في السوق.

- هل هناك أثر استخدام التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف؟

### ثانيا أهمية البحث :

- ١- الاسهام العلمي المتوقع إضافته في استخدام أثر استخدام التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف ليكون انطلاق للباحثين والمختصين بالشأن المحاسبي
- ٢- كون البحث يستحق الاهتمام الاكاديمي و التطبيقي في توجيه أنظار المسؤولين في الشركات الصناعية بأهمية الرقابة على عناصر التكاليف
- ٣- يكتسب البحث أهميته من الدور الذي تلعبه التكاليف المعيارية في الصناعة اضافة الى دور الرقابة في مراقبة تلك التكاليف

### ثالثا: اهداف البحث

أن للبحث أهداف يسعى لتحقيقها:

- ١- التعرف على الاطار النظري لمتغيرات البحث
- ٢- بيان الاثر استخدام التكاليف المعيارية والرقابة على عناصر التكاليف

### رابعا : فرضية البحث

يستند البحث على فرضية رئيسية مفادها :

- هناك أثر استخدام التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف

## خامساً : منهج البحث

- من اجل تحقيق فرضية البحث وأهدافه تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي

## سادساً: حدود البحث

١- الحدود الموضوعية /التكاليف المعيارية والرقابة على عناصر التكاليف المعيارية

٢- الحدود البشرية / عدد العاملين في شركة(الشركة العامة لتوزيع الكهرباء )

## سابعاً: الوسائل والاساليب المستخدمة

١- الجانب النظري : يتم الاعتماد على ما توفر من الكتب والبحوث والرسائل ذات علاقة بموضوع البحث المتوفرة في المكتبات على شبكة الانترنت

٢- الجانب التطبيقي: يتم الاعتماد على الاستبانة الموجهة لعدد من العاملين في شركة (الشركة العامة لتوزيع الكهرباء)

## ثامناً : الدراسات السابقة

### **١-١ :- محمد راضي عبد الكاظم سنة ٢٠١٢،**

( تحديد الكلفة المعيارية للمواد الاولية المباشرة لنشاط استخراج النفط الخام والغاز بالتطبيق في شركة نفط)

( 1 ) تمثلت مشكلة الدراسة في انفجار الوحدات الاقتصادية إلى نظام التكاليف المعيارية مبني على أسس علمية ومعملية يتم بموجبة تحديد ما يجب أن تكون عليه التكاليف للمواد الأولية المباشرة، الأمر الذي يضعف دور الإدارة في وظيفتي التخطيط والرقابة لعدم وجود معايير يمكن الاعتماد عليها في التحقق من مدى فاعلية وكفاءة استخدام مواردها الاقتصادية. هدفت الدراسة إلى تحديد التكلفة المعيارية لعنصر تكلفة المواد الأولية المباشرة لنشاط استخراج النفط الخام والغاز بشكل موضوعي يساعد على تزويد الإدارة حول انحرافات المواد الأولية لتقويم الأخير باتخاذ القرارات الصائبة. تمثلت فرضيات الدراسة في الآتي:

١- المواد الأولية المباشرة الداخلة في استخراج النفط الخام والغاز بصورة علمية تجريبية يؤدي إلى فرض مصداقية على عملية الرقابة والسيطرة على عنصر تكلفة المواد.

٢- المواد الأولية المباشرة، كذلك يمكن إدارة الوحدة الاقتصادية من تقويم الأداء واتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة والذي يؤدي بدوره إلى الاستغلال الأفضل للموارد الاقتصادية المتاحة. توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها : تتألف تكلفة المواد المباشرة من معيارين هما: المعيار الفني والمتمثل بعامل الكمية اللازمة لإنتاج وحده واحدة من المنتج النهائي، والمعيار المالي والمتمثل بتكلفة الوحدة الواحدة (السعر).

يعتمد التحديد السليم للكميات المعيارية للمواد على الدراسات الهندسية التي تتعلق بتحديد مواصفات المنتج والمواصفات الكمية والرسومات الخاصة بالمواد المطلوبة والتي تحدد المواصفات المختلفة، فضلاً عنه دراسة التلف العادي والضياع المسموح به والذي لا يمكن تجنبه. إن الأسعار المعيارية للمواد تتمثل بما يجب دفعه من قبل الوحدة الاقتصادية للحصول على المواد الأولية في ظل أفضل الظروف الممكنة ولمدة زمنية محددة قادمة وبالنوعية المحددة مقدماً. تري الباحثة أن وجه الاختلاف يكمن في أن هذه الدراسة تناولت تحديد التكاليف المعيارية للمواد الأولية المباشرة لنشاط استخراج النفط الخام والغاز، بينما تناولت الدراسة الحالية دور نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على التكاليف الإنتاجية كما يوجد اختلاف في الحدود المكانية بين الدراستين.

## ٢-دراسة علي سعيد إدريس، (٢٠٠٢م) :

(لموازنة التخطيطية كوسيلة للرقابة على التكاليف بالتطبيق على شركة السكر السودانية،)

(١)تمثلت مشكلة الدراسة في أن الإدارة يجب عليها الاهتمام بوضع الموازنات التخطيطية والتخطيط وتحديد المسؤولية حيث أن الرقابة على التكاليف تعرف بالمساءلة المحاسبية لأن الجهود التي تبذل في التخطيط وفي وضع المعايير وفي تحديد الإجراءات التنظيمية الواجب إتباعها تصبح عديمة الجدوى، وإذا لم تحدد المسؤولية عن الأداء والتي يتم على أساسها مراقبة الخطأ ومكافأة المصيب. هدفت الدراسة إلى تحديد أي مدى يمكن أن يساهم أسلوب الرقابة على التكاليف بالموازنة التخطيطية في خفض تكاليف الإنتاج، كما هدفت إلى محاولة تطبيق الأساليب الإحصائية الحديثة في التنبؤ لأغراض إعداد موازنة تخطيطية أكثر دقة وتقديم مقترحات بشأن إيجاد نظام تكاليف سليم يكون أساساً للرقابة ويساعد في اتخاذ القرارات وتقويم الأداء.

لحل المشكلة فقد سعى الباحث لاختبار صحة الفرضيات التالية:

١ - الموازنة التخطيطية هي الأسلوب الأمثل للرقابة على التكاليف.

٢- إعداد الموازنة التخطيطية وتحديد المسؤولية عن الانحرافات والتقارير عنها لا يتم بصوره دقيقة وفقاً لمراكز المسؤولية.

٣ - حسابات التكاليف بالوحدة لا تتم وفق أسس علمية سليمة وبالتالي لا يمكن تحديد تكلفة الإنتاج بصورة علمية وذلك لعدم تطبيق الأساليب العلمية في مجال محاسبة التكاليف. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها : الموازنة التخطيطية تصلح لجميع المشروعات سواء كانت صغيرة أم كبيرة وتساعد الإدارة في التأكد من حسن استغلال الموارد. الموازنة التخطيطية تعتبر وسيلة فعالة للتخطيط والرقابة والتنسيق بين أعمال المشروع المختلفة والتي يتم على أساسها تقويم الأداء وتحديد نقاط الضعف والقوة. الموازنة التخطيطية والتكاليف المعيارية كلاهما تستخدم الرقابة على التكاليف إلا أن الموازنة التخطيطية أعم وأشمل من التكاليف المعيارية. عملية الرقابة على التكاليف والتي تعتبر مرحلة مهمة من مراحل تخفيض التكاليف تتطلب وضع معايير على أسس سليمة تكون هدف يتم على أساسها مراقبة العمليات. يتضح للباحثة أن وجه الاختلاف يكمن في أن هذه الدراسة تناولت الموازنة التخطيطية كوسيلة للرقابة على التكاليف بينما الدراسة الحالية تناولت دور نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على التكاليف الإنتاجية كما يوجد اختلاف في الحدود المكانية بين الدراستين.

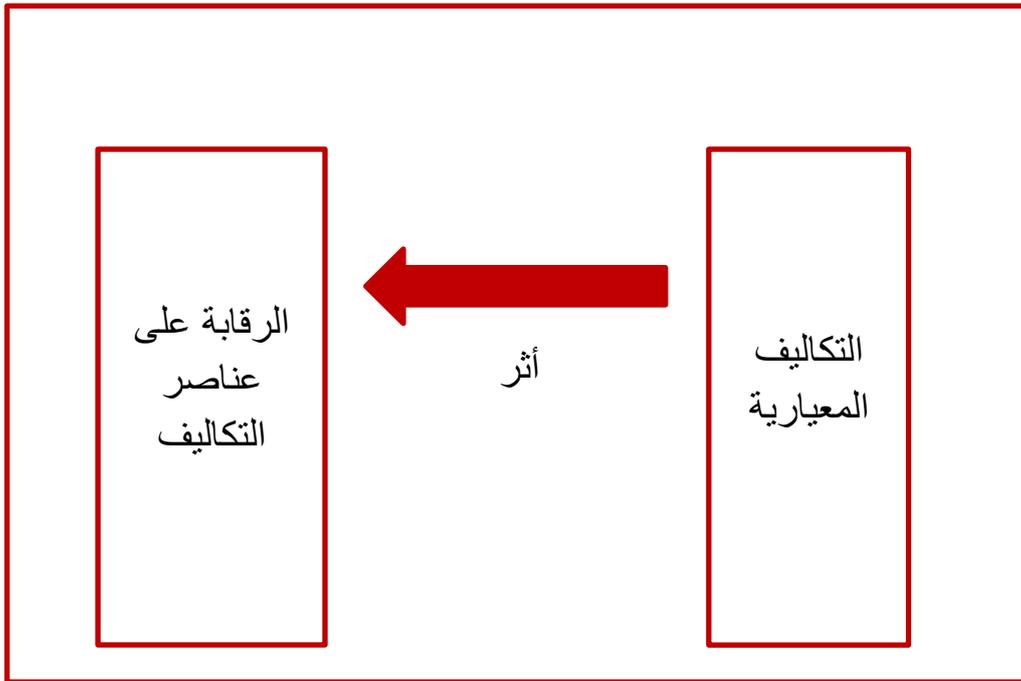
**٢- :- صالح حسب الرسول البدوي تاي الله سنة ٢٠٠٤،**

**(دور التكاليف المعيارية في الرقابة والتسعير في القطاع الصناعي ، )**

(١) تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قيام شركات ومؤسسات القطاع الصناعي بتطبيق نظم الرقابة المحاسبية (نظام التكاليف المعيارية التي تستهدف الرقابة على تكاليف الأداء وبناء سياسات تسعير موضوعية تأخذ في الاعتبار التكاليف الإنتاجية، هذا بالإضافة إلى إفرزات المنافسة التي أصبحت من سمات البيئة الصناعية في الآونة الأخيرة والتي أدت بدورها إلى ضرورة استخدام النظم والوسائل الموضوعية لترشيد الأداء في شركات القطاع الصناعي. هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على دور نظام التكاليف المعيارية في وضع سياسات تسعير وإحكام الرقابة الفعالة على أنشطة القطاع الصناعي وفقاً للخطة والأهداف المحددة، وذلك لوضع مساهمة القطاع الصناعي في الناتج القومي الإجمالي واقتراح الحلول التي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات التي تحقق الاستغلال الأمثل للموارد المادية والبشرية

والمالية بما يحقق الأهداف المحددة. هذا وقد أستند الباحث إلى الفرضيات الآتية لحل المشكلة: - يساهم نظام محاسبة التكاليف المعيارية في تحقيق الرقابة على التكاليف في ضوء المعايير المحددة بصورة علمية. ٢ - يرتبط تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد بتطبيق نظام التكاليف المعيارية. - يساعد استخدام نظام التكاليف المعيارية من خلال بيانات التكاليف الفعلية بالحكم على مدى فعالية سياسة التسعير بالقطاع الصناعي. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها : أن النظام المطبق يتيح للشركة قدراً من ممارسة الدور الرقابي على تكاليف الأداء. - أن تساعد إجراءات النظام قيام الشركة باتخاذ الإجراءات الرقابية اللازمة وذلك من خلال الجوانب الآتية: الاعتماد على معدلات الأهمية النسبية والتي تتمثل في المعدلات المتوسطة

### المخطط الفرضي للبحث



## المبحث الثاني

### الاطار النظري للبحث

### التكاليف المعيارية

#### أولاً: ماهية التكاليف المعيارية

تعرف التكاليف المعيارية بأنها تكاليف محددة مقدماً لما ينبغي أن تكون عليه تكلفة وحدة واحدة (عبد الله، ٢٠٠٥ : ٥٤)، كما تعرف بأنها: نموذج رقابي يمكن أن يكون انعكاساً وتعبيراً عن السلوك الاقتصادي الرشيد في تلك الوحدات إذا صمم على أسس محاسبة المسؤولية وأسس علمية وعملية سليمة لتحقيق الرقابة الفعالة على كفاءة الأداء من خلال هذا النموذج يستلزم وجود أنماط أو معايير واقعية مرنة (خير، ٢٠١٨ : ٧٦) أيضاً عرفت بأنها تكاليف محددة بصورة مسبقة تبين ما يجب أن تكون عليه التكلفة أثناء سريانها وتعد استناداً على دراسات مشتركة من مهندسين واقتصاديين وإداريين ومحاسبين، لكل عملية إنتاجية أو مرحلة من مراحل الصنع على حدا (منصور، ٢٠١٨ : ٦٧) يمكن التمييز بين أكثر من مفهوم من مفاهيم التكاليف من حيث توقيت احتسابها، حيث نجد في هذه الحالة مصطلح التكلفة التاريخية ومصطلح التكلفة الفعلية يعبر عن الماضي، كما نجد أيضاً مصطلح التكلفة التقديرية ومصطلح التكلفة المعيارية وكلاهما يعبر عن تكلفة لم تحدث بعد . (عبد اللطيف، ٢٠٠٧ : ٥٥) عرف معهد محاسبين التكاليف بلندن التكلفة المعيارية بأنها هي تكلفة محددة مقدماً محسوبة من واقع معايير إدارية تتعلق بالتشغيل الكفؤ والمصروفات الضرورية المتعلقة به ويمكن استخدامها كأساس لتحديد الأسعار والرقابة على التكاليف عن طريق تحليل الانحرافات قد عرفت أيضاً بأنها تكلفة محددة مقدماً محسوبة على أساس فني وعملي دقيق لما ينبغي أن تكون عليه تكلفة وحدة من المنتج أو العملية أو الخدمة خلال فترة سريان مستقبلية في ضوء ظروف وتسهيلات إنتاجية معينة وتستند إلى معايير كمية وتسهيلات إنتاجية معينة وتستند

إلى معايير تحددتها مستويات ومواصفات هندسية ومعايير سعرية يحددها التنبؤ بظروف المستقبل وتستخدم كأداة قياس خلال التنفيذ وبعد تحديد الفروق التي تساعد الإدارة في التعرف على مستوى الكفاية. ( خليل ، ١٩٨٤ : ٨٧) تعتبر التكلفة المعيارية تقديراً لتكلفة الإنتاج، والتي تمثل خطة عند وضعها ثم أداة رقابة عند التنفيذ الفعلي فهي تمثل ما يجب أن تكون عليه التكلفة الفعلية في المستقبل في ضوء ظروف تشغيل معينة وبالتالي يجب التفرقة بين التكاليف التقديرية والتكاليف المعيارية والتي تعتمد على الأسلوب العلمي الدقيق من التقدير، كما أن ظروف الحال والاعتبارات الفنية تؤخذ في الاعتبار عند صياغة المعايير بعكس التكاليف التقديرية التي تعتمد إلى درجة كبيرة على الخبرة والحكم الشخصي لما يمكن أن تكون عليه التكلفة ( غنيم ، ١٩٩٣ : ٦٠) وتبويب عناصر التكاليف وفقاً لتوقيت قياسها إلى:

- ١- تكاليف تقديرية : هي تكاليف محددة مقدماً وفقاً للخبرة والحكم الشخصي.
- ٢- تكاليف معيارية : هي تكاليف محددة مقدماً وفقاً لأساليب علمية تعتمد على الأساليب الكمية والبحوث التجريبية. وتعتمد دورة التكاليف المعيارية على الإجراءات التالية:
  - أ- وضع الخطة في ضوء الظروف المحيطة والإمكانيات المتاحة.
  - ب- إجراء المقارنة بين النتائج الفعلية والنتائج المخططة والتي تمثلها المعايير لتحديد الفروق.
  - ج- تحليل الفروق لمعرفة مسبباتها والظروف المحيطة بها.
  - د- اتخاذ الإجراءات التصحيحية بعد دراسة مسببات الانحراف ( بابكر & الصديق ، ٢٠٠٦ : ٩٩)

## ثانياً: مزايا نظام التكاليف المعيارية

تتمثل مزايا نظام التكاليف المعيارية في الآتي (بليغ ، ١٩٨٨ : ٩٠)

- ١- إعداد مراكز مالية شهرية سريعة ومرتبقة.
- ٢- وضع اتجاهات التكاليف عن طريق تحليل حسابات الانحرافات.
- ٣- تكاليف منخفضة ومرونة أكبر في تسهيل العمليات.
- ٤- دقة في تقويم المخزون إعداد ميزانيات معيارية تتميز بالدقة في التنبؤ بعناصرها.

## ثالثاً: طرق وأسس محاسبة التكاليف المعيارية

العجز المحاسبة المالية في تقديم بيانات تفصيلية عن عناصر التكاليف، فقد أدى ذلك إلى انبثاق محاسبة التكاليف كعلم مستقل، وانفصلت طرقها وأساليبها عن المحاسبة المالية، ووقع تقسيم العمل بين المحاسب المالي ومحاسب التكاليف، واهتم كل منهم بأنشطة معينة حتى وضحت اختصاصات كل من المحاسب المالي بشكل منفصل عن اختصاصات محاسب التكاليف، فلجأ محاسب التكاليف إلى طرق مختلفة لإثبات بيانات التكاليف المعيارية (بابكر & الصديق ، مصدر سابق : ١٢٣) اقترحت في الأدب المحاسبي أربعة طرق للمعايرة وذلك المعايرة كل عنصر من عناصر التكاليف وهي:

### ١- الطريقة التاريخية

حيث يتم استخلاص معايير التكاليف من واقع الدفاتر والسجلات والبطاقات التي توضح التكاليف التي حدثت خلال الأعوام السابقة. يعاب على هذه الطريقة اعتمادها على البيانات التاريخية للأداء، فهذه البيانات التاريخية حدثت وانتهت بما تحمله من شوائب وعدم كفاية وضياح وإسراف، كما لا تأخذ هذه الطريقة في الحسبان الظروف المتغيرة خلال فترة سريان المعيار. وتقوم هذه الطريقة على استخلاص معايير التكاليف من واقع

الدفاتر والسجلات والبطاقات التي توضح التكاليف التي حدثت خلال الأعوام السابقة،  
وتحتوى هذه الطريقة على عدة أساليب الاستخلاص المعايير تتمثل في الآتي :

#### أ - أسلوب العام الكامل كمعيار

ذلك باتخاذ أحد الأعوام كمعيار يحكم به على تكاليف الأعوام التالية كاتخاذ لعام ١٩٩٠م معياراً للأعوام اللاحقة له، ويظل هو المعيار للمنشأة إلى أن تختار عاماً آخر، ويقوم هذا الأسلوب على افتراض ثبات الظروف الإنتاجية والاقتصادية، ولكن في الواقع نادراً ما يتحقق ذلك الافتراض. ويشترط لتطبيق ذلك الأسلوب ما يلي ( بليغ ، مصدر سابق :  
(١٣٤)

- أن يكون مستوى الإنتاج من العام المعياري " مستوى عادي " ولم تحدث في ذلك العام أي مؤثرات غير عادية، بل يتم الإنتاج في ظل ظروف عادية يمكن توقعها وأخذها في الحسبان وإن حجم الإنتاج أدى إلى استغلال الطاقة العادية للمصنع بشكل اقتصادي، وهو يمثل مقدار الطلب العادي على منتجات المنشأة.

- أن ظروف التشغيل المتعلقة بتوفير الخامات والمواد الأولية عادية ولا يظهر حدوث تقلبات في هذه الظروف كان تتعاقد المنشأة مع مورد على توريد المواد اللازمة لها بشكل مستمر ودون تقلبات في أسعارها.

- توافر العوامل الإنتاجية الأخرى ( قوة محرك - زيوت وشحوم عمالة مدربة، صيانة على مدار السنوات القادمة وأسعارها مقبولة.

- عدم حدوث أي تغير في حالات الآلات والإمكانات المادية لإجراء أي عملية تعمل بنفس الدرجة خلال السنوات التالية ولا داعي لإجراء أي عملية إحلال أو تجديد عليها.

- استقرار الحالة الاقتصادية في سوق منتجات المشروع مما يعني استقرار أسعار بيع منتجات المشروع مما يؤدي إلى زيادة حجم الطلب على منتجات المشروع. و من الواضح

أن الافتراضات السابقة نادراً ما تتحقق نظراً لعدم ضمان استقرار الأحوال الاقتصادية والفنية لأكثر من عام، ولهذا فقد اقترح أسلوب آخر أكثر موضوعية من الأسلوب السابق.

### ب- أسلوب العام المعياري المتغير

يقوم على اتخاذ تكاليف عام كمعيار للعام التالي، ثم اتخاذ تكاليف العام التالي كمعيار للذي يليه وهكذا، كمثال اتخاذ تكاليف عام ١٩٨٩م كمعيار تقاس عليه تكاليف عام ١٩٩٠م كمعيار يقاس على تكاليف عام ١٩٩١، في بعض الأحيان تأخذ بعض المنشآت تحديد المعيار على أساس شهري بدلاً من سنة، كأن تأخذ تكاليف معيار يناير كمعيار يقاس عليها تكاليف شهر فبراير، وتكاليف شهر فبراير الفعلية يقاس عليها تكاليف شهر مارس وهكذا.

### ج- أسلوب متوسط التكلفة الفعلية لعدة سنوات

وفقاً لهذا الأسلوب يتم استخراج متوسط تكلفة العنصر خلال عدد من السنوات كمعيار للأعوام التالية أو العام التالي.

### ٢- طريقة التحليل البياني

تقتضي هذه الطريقة أن تستنبط معايير عناصر التكاليف عن طريق المعالجة الإحصائية لبيانات التكاليف المتعلقة بالفترات الماضية تم تحديد الاتجاه العام لها في الفترات التالية، ومن ثم تحديد الرقم الذي يتخذ كمعيار (<https://almohasben.com/25/10/2020.6:24am>) تقوم هذه الطريقة على دراسة البيانات التاريخية بالأساليب الإحصائية للتوصل إلى أرقام أدق من مجرد التعرف على البيانات التاريخية، كما يمكن معرفة اتجاهات البيانات في الفترة التالية التي تسري فيها هذه المعايير، وتقوم هذه الطريقة على الخطوات التالية.

أ- تستخرج مجموعة من التكاليف الصناعية لعدة سنوات ماضية ومنتالية من سجلات التكاليف بالمنشأة التي يجري إعداد المعايير لها.

ب- يتم وضع نقاط وبعدها يتم رسم خط مستقيم يتوسط هذه النقاط وبشكل تقديري، بحيث يكون ممثلاً للاتجاه العام للتكاليف.

ج- يتم من الخط المستقيم في نفس الاتجاه العام لتحديد تكاليف العام القادم على نفس الخط

د- يتم اقامه عمود من المحور سن على خط الاتجاه العام يقابل العام القادم المطلوب تحديد المعيار له ونقطة الالتقاء.

هـ- يتم من خط مستقيم من نقطة الالتقاء للالتقاء بالمحور الصادي المعرفة مقدار التكاليف على هذا الخط، وهذا يمثل التكاليف المعيارية للعام المطلوب. وبالرغم من سهولة تطبيق الطريقة السابقة إلا أن هنالك كثير من العيوب المصاحبة لها والتي تتمثل في الآتي: ( رمضان، ١٩٩١، ٩٧ )

أ- اعتماد هذه الطريقة على البيانات التاريخية.

ب- عدم مراعاة الظروف التي قد تحدث في الفترة القادمة.

ج- لم تأخذ في الحسبان كمية الإنتاج التي قد تحدث في الفترة القادمة.

د- أنها تستخدم التكاليف الصناعية كأساس للدراسة بغرض الوصول إلى معيار يمثل مجموعة التكاليف الصناعية للعام المقرر.

هـ- تعتمد هذه الطريقة على رسم خط مستقيم (شكل تقديري). الطريقة المعملية تقوم هذه الطريقة على أساس إجراء دراسة معملية لعنصر التكلفة المراد معايرته عن طريق مجموعة من المشاهدات يقوم بها مجموعة من الفنيين المختصين داخل مراكز الإنتاج أثناء تأدية دوره في إتمام العملية. (<https://almohasben.com/25/10/2020.6:24a>)  
وتعتمد هذه الطريقة على:

أ- الأساليب العلمية النظرية.

ب- التجارب المعملية التي تثبت الفروض العلمية، وتجري التجارب المعملية للتوصل إلى أفضل تصميم لوحدة الإنتاج أو أفضل معيار العنصر التكلفة

### ٣- الطريقة الواقعية

تعتمد هذه الطريقة في معايرتها لعناصر التكاليف على البيانات التاريخية بالإضافة إلى معالجة هذه البيانات بإجراء الدراسة العملية والعلمية لتعديل المعايير لتواكب الظروف والقدرات المتاحة للمنشأة مع الأخذ في الاعتبار الظروف التي من المتوقع أن تسود أثناء فترة التشغيل حتى يكون المعيار واقعي وملائم لتلك الظروف.

( <https://almohasben.com/25/10/2020.6:24am> ) تقوم هذه الطريقة على مجموعة من الأركان تتمثل في الآتي(غنيم ، مصدر سابق: ٢٣١)

أ- البيانات التاريخية والتجارب الماضية.

ب- الإمكانيات والقدرات المتاحة.

ج- الأصول العلمية والفنية للصناعة والنشاط. .

د- التنبؤات عن أحوال الفترة التي تستخدم فيها المعايير حيث أن المعايير الواقعية تركز على الأركان الأربعة وأخذها جميعا في الحسبان، دون إهمال لأحدها حتى يثبت عدم فاعليتها أو عدم وجود دور لها، حيث أن المعيار الواقعي يجب ألا يخرج عن دائرة إمكانيات المنشأة ومقدرتها وكفاية العمل بها، وظروف وملابسات ومعوقات وتسهيلات ما تملكه المنشأة وتمنحه السير العمل المخطط والمطلوب تحقيقه سواء ما تملكه وما يسري عليها حاليا وكذا ما تتوقعه بالتنبؤ وما تقرره بالتخطيط عن حالة الإمكانيات والظروف والعوامل من خلال الفترة القادمة.

## المبحث الثالث

### الرقابة على عناصر التكاليف

#### أولاً: ماهية الرقابة على التكاليف

يمكن تعريف الرقابة على التكاليف بأنها عمل مخطط يهدف لتحقيق تطابق العمليات مع الأهداف والغايات التي سبق أن تم تحديدها، إضافة إلى أنها تشمل عمليات قياس أداء المرؤوسين والمنظمة وتصحيحها للتأكد من أن الأهداف المخطط لها والمرسومة قد نفذت بشكل سليم (ياسين، ٢٠٠٩: ١٢١) وأيضاً عرفها المحاسبين الإداريين ومحاسبين التكاليف بإنجلترا بأنها نظام الضبط التكلفة الفعلية لتشغيل منشأة معينة، وذلك من خلال نظام محاسبة التكاليف بالمنشأة، كما عرفت الرقابة على التكاليف بأنها القدرة على إخضاع التكاليف السلوك المخطط. (٢٠٠٩م. من 16 15 am 10:17, 2020/10/9, <https://ay83m.wordpress.com>) خلال المفاهيم السابقة نجد أن الرقابة على عناصر التكاليف تقوم على الآتي (ياسين ، مصدر سابق : ١٢٣)

١. وضع خطة للتكلفة.
٢. تجميع البيانات الفعلية عن تكاليف التشغيل ويتم ذلك داخل الوحدة الاقتصادية التي تم وضع خطة التكلفة لها.
- أ- تبويب التكاليف الفعلية بالوحدة الاقتصادية وتحديد البيانات الفعلية للإنتاج.
- ب- تحديد الفروق بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية بهدف تحليل الانحرافات.
- ج- التعرف على مسببات الانحرافات وذلك لمساعدة وتعاون جميع المستويات الإدارية.

د- تقديم التقارير اللازمة لإدارة الوحدة، لاتخاذ القرارات المناسبة المتعلقة بإجراءات تصحيح الانحرافات.

### ثانياً: أهداف الرقابة على عناصر التكاليف

تعد الرقابة على عناصر التكاليف من الوسائل التي تحقق مجموعة من الأهداف وتتمثل في الآتي: (مولود ، ٢٠١٨ : ٧٦)

١- الحد من أو إزالة الضياع والإسراف والترشيد في استخدام الموارد المالية والبشرية المتاحة. بالمشروع.

٢- العمل على خلق روح الابتكار والتجديد لدى الأفراد العاملين بعنابر التشغيل أو بالخدمة الفنية بالمنشأة.

٣- ايجاد نظام الحوافز للعاملين مرتبطاً بنظام الرقابة على التكاليف.

٤- تخفيض تكاليف الإنتاج والتشغيل إلى المستوى الذي يحقق ذات الحجم المستهدف من الإنتاج. .

٥- تحقيق سيطرة الإدارة على العوامل التي تؤدي إلى زيادة أو تخفيض معدلات التكاليف.

٦- إجراء الدراسات التشخيصية.

٧- تزويد إدارة المنشأة بالمعلومات اللازمة لإجراء التعديلات المراد إدخالها على أساليب الإنتاج أو مصادر المواد الخام، أو منافذ البيع والتوزيع، أو تكوين هيكل العمالة بالمنشأة.

## ثالثاً: أساليب الرقابة على عناصر التكاليف

يعتبر تحديد الأسلوب الملائم لتحقيق الرقابة على عناصر التكاليف من أهم المشاكل التي تواجه المنشآت بمستوياتها الإدارية المختلفة، يمكن تحديد أهم أساليب الرقابة على عناصر التكاليف في الآتي (احمد ، ٢٠١٩ : ٨٨)

١- أسلوب المقارنة التاريخية يقوم هذا الأسلوب على مقارنة تكاليف الفترة الحالية بتكاليف الفترة الماضية، وقد تكون المقارنة على أساس متوسط عدة فترات ماضية بدلاً من الاعتماد على فترة واحدة.

٢- الأساليب الفنية الهندسية هي مجموعة أساليب وضعها المهندسون بهدف إلى محو الإسراف والضياع وتحفيز العمال على زيادة الإنتاجية، ومن أهم الأساليب الفنية التي تحقق الرقابة على عناصر التكاليف أسلوب الرقابة على عنصر العمل و أسلوب الرقابة على عنصر المواد.

٣- أسلوب التكاليف التقديرية الهدف من تقدير التكاليف هو الدخول في المناقصات وتقدير الأسعار لذا أطلق عليها تكلفة القياسات، وقد تم استخدام هذا الأسلوب في الصناعات التي تقوم على الأوامر الإنتاجية، ويعتمد هذا الأسلوب على تقدير التكاليف بالاعتماد على البيانات والخبرة من التجارب الماضية مع الأخذ في الحسبان التنبؤ عن الأحوال المستقبلية، فهي تقوم على وضع مقايسة للتكاليف قبل الإقدام على التشغيل، بحيث تعبر على وجه التقريب عما يجب أن تكون عليه هذه التكاليف خلال التشغيل.

٤- أسلوب التكاليف المعيارية لابد من تطوير الأساليب المستخدمة والبحث عن أسلوب يكون حكماً عادلاً عن مدى صحة أرقام التكاليف الفعلية، بحيث تتوافر فيه الدقة والكفاية والفعالية، وأن يتناسب مع مبادئ الرقابة، في بداية الأمر تدخل المهندسين الفنيين في البحث عن المعدلات المعيارية للأداء، ثم تدخل محاسبو التكاليف بعد ذلك بهدف التوصل

إلى معدلات معيارية سليمة تتخذ كأساس للرقابة بهدف تخفيض التكاليف الفعلية، فظهرت التكاليف المعيارية كأسلوب لتحقيق رقابة أدق في سبيل التوصل إلى الكفاية الإنتاجية، وتعتبر التكاليف المعيارية الأسلوب العلمي للتكاليف المحددة مقدماً والذي يتيح فرصة تقويم الأداء والرقابة على عناصر التكاليف.

٥- أسلوب محاسبة المسؤولية ظهر أسلوب محاسبة المسؤولية قديماً، فمنهم من أرجعه إلى سنوات بعيدة على الرغم من انه يمثل أسلوباً حديثاً في الفكر المحاسبي، كما أن البعض أرجعه إلى الحرب العالمية الثانية، حيث تشكلت فكرة محاسبة المسؤولية بشكلها العلمي ووضعت نظم التقارير الخاصة بها، حيث أنها تقوم على فرض رئيسي وهو أن الأفراد لابد أن يخضعوا للمحاسبة عن أدايمهم، وأيضاً عن أداء معاونيمهم، ويهدف تطبيق ذلك المفهوم إلى التجميع والتقرير عن نتائج التشغيل وفقاً لمراكز المسؤولية.

### رابعاً: مزايا الرقابة على عناصر التكاليف

تحقق الرقابة على عناصر التكاليف المزايا الآتية ( عبد محمود ، ٢٠١٩ : ٩٠ )

١- تحقيق رقابة المعايير ذاتها وترشيد الإدارة في اتخاذ قرار تعديلها في اللحظة التي تعتبر المعايير في حاجة إلى تعديل مع ظروف الحال.

٢- تمكين الإدارة من تطبيق أسلوب الإدارة بالاستثناء، حيث لا تقدم الإدارة نفسها في الانحرافات التي لا تستحق الدراسة والتحليل والتركيز على تلك التي لا تكون لها تأثير عميق على نجاح أعمال واستمرار المنشأة.

٣- المساهمة في مجال خفض التكلفة وذلك بدراسة العمليات وتطوير أساليب تنفيذها بما يعمل على تعظيم الفارق بين المدخلات والمخرجات، أو الأنشطة وبالتالي رفع مستوى الكفاءة.

٤- توافق النظام الرقابي مع طبيعة الأنشطة التي تمارسها المنشأة وحجم المنشأة، كما أن النظام الرقابي يختلف عن ذلك النظام الذي يتعلق بالبيع رغم كون النشاطين من الأنشطة التسويقية، كما أن النظام الرقابي الذي يناسب المنشآت الكبرى قد لا يمكن اعتماده للمنشآت الصغرى، حيث تختلف الأنظمة الرقابية التي بين الإدارات داخل المنشأة أو المنشآت التي تعمل في حقل واحد من حقول الأعمال.

٥- ملائمة النظام الرقابي لنظام المنشأة إذ لا يكفي تطابق الرقابة مع طبيعة الأعمال بل ملائمة النظام المنشأة ويمثل الإطار الذي يضم مسؤوليات وصلاحيات الأفراد الذين يقومون بأداء الأعمال والوصول إلى الأهداف.

٦- الإيجابية إيجابية النظام الرقابي كونه لا يقصد من وراء رقابة الأداء فرض العقاب، كما أن إيجابية النظام الرقابي أن لا تكون الرقابة بعد الانتهاء من تنفيذ الأعمال، أو أثناء التنفيذ بل تمتد إلى اكتشاف ما سيحدث من أخطاء مستقبلاً لتجنبها واتخاذ ما يلزم لضمان عدم تكرارها إذا وقعت

٧- قدرة النظام الرقابي على سرعة اكتشاف الانحرافات إن النظام الرقابي الجيد هو ذلك النظام الذي له القدرة على اكتشاف الأخطاء وتلافيها بالسرعة الممكنة، فكلما كان تلافي الأخطاء سريعاً كلما أمكن إيقاف الخطأ قبل أن يتسع ويتحول إلى مخاطر.

٨- الوضوح والمرونة الرقابة لا بد أن تكون واضحة وسهلة الإدراك من قبل من سيلتزم بتطبيقها والذين يتأثرون بها من تفسيرها ومعرفتها وتطبيقها بالصورة الصحيحة.

٩- اقتصادية النظام الرقابي: إذ يجب أن لا يكون النظام الرقابي مصدر تكلفة إضافية بل تتناسب تكلفته مع طبيعة العمل الذي أوجد من أجله، ففي بعض الأحيان أن التحكم في

النظام الرقابي من الزاوية الاقتصادية أمر عسير، ولكن هنالك من الحالات التي تبين بوضوح عدم وجود المبرر الاقتصادي لنظام رقابي معين، وأن تتواءم الرقابة مع الموقف المعين، لأن الاقتصاد في الإنفاق على الرقابة مسألة نسبية.

١٠- قدرة النظام الرقابي على تصحيح الأخطاء إذ لا يكفي أن يكون النظام الرقابي قادراً على تحديد الأخطاء والانحرافات، بل تصحيح تلك الأخطاء وتقويمها بما يساعد على رفع الأداء.

## المبحث الرابع

### الجانب العملي للبحث

#### أولاً: عينة البحث

اعتمدت الباحثين على الاستبانة كأداة للبحث وزع الباحثين استمارة على عينة من البحث والبالغ عددها (100) استمارة، وزعت على العاملين في المؤسسات الحكومية وغير الحكومية

#### ثانياً: الأساليب الإحصائية المستخدمة

ولأثبات فرضية البحث استخدمت الباحثين مربع كاي، بالاعتماد على برنامج ال  
spss (v) 28

#### ثالثاً: نتائج تحليل فقرات الاستبانة

١- أسلوب العام الكامل المعياري يساعد في تخصيص المواد الخام المباشرة.

		Crosstab Count		
		١- أسلوب العام الكامل المعياري يساعد في تخصيص المواد الخام المباشرة.		
		نعم	لا	Total
المنصب	1	12	12	24
الوظيفي	2	10	15	25
	3	14	17	31
	4	7	13	20
Total		43	57	100

		Chi-Square Tests		
		Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square		1.153 <sup>a</sup>	3	.764
Likelihood Ratio		1.159	3	.763

N of Valid Cases 100

من خلال جدول **Chi-Square Tests** يظهر ان قيمة **Chi-Square** ( 1.153<sup>a</sup> ) عند مستوى دلالة إحصائية ( .764 ) وهي دلالة غير معنوية لأنها اكبر من ( ٠.٠٥ ) مما يعني قبول فرضية العدم التي تنص على عدم استقلالية بين أسلوب العام الكامل المعياري يساعد في تخصيص المواد الخام المباشرة. ورفض الفرضية البديلة التي تنص بوجود استقلالية

## ٢-أسلوب العام المعياري المتغير يؤدي إلى التحكم في انحرافات المواد المباشرة

٢- أسلوب العام المعياري المتغير يؤدي إلى التحكم في انحرافات المواد المباشرة				
	نعم		لا	
	1	10	14	24
المنصب	1	10	14	24
الوظيفي	2	11	14	25
	3	17	14	31
	4	9	11	20
Total		47	53	100

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	1.161 <sup>a</sup>	3	.762
Likelihood Ratio	1.162	3	.762
N of Valid Cases	100		

a. 0 cells (0.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 9.40.

من خلال جدول **Chi-Square Tests** يظهر ان قيمة **Chi-Square** ( 1.161<sup>a</sup> ) عند مستوى دلالة إحصائية ( .762 ) وهي دلالة غير معنوية لأنها اكبر من ( ٠.٠٥ ) مما يعني قبول فرضية العدم التي تنص على عدم استقلالية أسلوب العام المعياري المتغير يؤدي إلى التحكم في انحرافات المواد المباشرة ورفض الفرضية البديلة التي تنص بوجود استقلالية بينهما

**٣- أسلوب متوسط التكلفة الفعلية لعدة سنوات يساعد الإدارة في تحديد المواد المباشرة الخاصة بكل نشاط على حدا**

		٣. أسلوب متوسط التكلفة الفعلية لعدة سنوات يساعد الإدارة في تحديد المواد المباشرة الخاصة بكل نشاط على حدا		Total
		لا	نعم	
المنصب	1	7	17	24
الوظيفي	2	5	20	25
	3	8	23	31
	4	3	17	20
	Total	23	77	100

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	1.503 <sup>a</sup>	3	.682
Likelihood Ratio	1.549	3	.671
N of Valid Cases	100		

a. 1 cells (12.5%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 4.60.

من خلال جدول **Chi-Square Tests** يظهر ان قيمة **Chi-Square** ( 1.503<sup>a</sup> ) عند مستوى دلالة إحصائية ( .682 ) وهي دلالة غير معنوية لأنها اكبر من ( ٠.٠٥ ) مما يعني قبول فرضية العدم التي تنص على عدم وجود استقلالية بين أسلوب متوسط التكلفة الفعلية لعدة سنوات يساعد الإدارة في تحديد المواد المباشرة الخاصة بكل نشاط على حدا ورفض الفرضية البديلة التي تنص بوجود استقلالية بينهما

**٤- أسلوب العام الكامل المعياري يؤدي إلى التحكم في الأجور المباشرة**

		٤- أسلوب العام الكامل المعياري يؤدي إلى التحكم في الأجور المباشرة.		Total
		لا	نعم	
المنصب	1	8	16	24
الوظيفي	2	12	13	25
	3	15	16	31

4	12	8	20
Total	57	43	100

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	1.610 <sup>a</sup>	3	.657
Likelihood Ratio	1.630	3	.653
N of Valid Cases	100		

a. 0 cells (0.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 8.60.

من خلال جدول **Chi-Square Tests** يظهر ان قيمة **Chi-Square** ( 1.610<sup>a</sup> ) عند مستوى دلالة إحصائية ( .657 ) وهي دلالة غير معنوية لأنها اكبر من ( 0.05 ) مما يعني قبول فرضية العدم التي تنص على عدم استقلالية بين أسلوب العام الكامل المعياري يؤدي إلى التحكم في الأجور المباشرة.. ورفض الفرضية البديلة التي تنص بوجود استقلالية بينهما .

٥- أسلوب العام المعياري المتغير يساعد في تحديد انحرافات الأجور المباشرة.

٥- أسلوب العام المعياري المتغير يساعد في تحديد انحرافات الأجور المباشرة.				
		نعم	لا	Total
المنصب	1	15	9	24
الوظيفي	2	15	10	25
	3	24	7	31
	4	15	5	20
Total		69	31	100

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	2.785 <sup>a</sup>	3	.426
Likelihood Ratio	2.803	3	.423
N of Valid Cases	100		

a. 0 cells (0.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 6.20.

من خلال جدول **Chi-Square Tests** يظهر ان قيمة **Chi-Square** ( 2.785<sup>a</sup> ) عند مستوى دلالة إحصائية ( .426 ) وهي دلالة غير معنوية لأنها اكبر من ( ٠.٠٥ ) مما يعني قبول فرضية العدم التي تنص على عدم استقلالية بين أسلوب العام المعياري المتغير يساعد في تحديد انحرافات الأجور المباشرة. ورفض الفرضية البديلة التي تنص بوجود استقلالية بينهما.

**٦- أسلوب متوسط التكلفة الفعلية لعدة سنوات يساعد في تتبع تكاليف الأجور المباشرة**

٦- أسلوب متوسط التكلفة الفعلية لعدة سنوات يساعد في تتبع تكاليف الأجور المباشرة			
		لا	نعم
المنصب	1	11	13
الوظيفي	2	14	11
	3	17	14
	4	15	5
Total		57	43

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	3.934 <sup>a</sup>	3	.269
Likelihood Ratio	4.085	3	.252
N of Valid Cases	100		

a. 0 cells (0.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 8.60.

من خلال جدول **Chi-Square Tests** يظهر ان قيمة **Chi-Square** ( 3.934<sup>a</sup> ) عند مستوى دلالة إحصائية ( .269 ) وهي دلالة غير معنوية لأنها اكبر من ( ٠.٠٥ ) مما يعني قبول فرضية العدم التي تنص على عدم استقلالية بين أسلوب متوسط التكلفة الفعلية لعدة سنوات يساعد في تتبع تكاليف الأجور المباشرة ورفض الفرضية البديلة التي تنص بوجود استقلالية بينهما.

**٧- تطبيق نظام التكاليف المعيارية يساعد الإدارة في تحليل انحرافات التكاليف المباشرة**

		٧- تطبيق نظام التكاليف المعيارية يساعد الإدارة في تحليل انحرافات التكاليف المباشرة		
		نعم	لا	Total
المنصب	1	16	8	24
الوظيفي	2	22	3	25
	3	24	7	31
	4	15	5	20
Total		77	23	100

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	3.203 <sup>a</sup>	3	.361
Likelihood Ratio	3.345	3	.341
N of Valid Cases	100		

من خلال جدول **Chi-Square Tests** يظهر ان قيمة **Chi-Square** ( 3.203<sup>a</sup> ) عند مستوى دلالة إحصائية ( .361 ) وهي دلالة غير معنوية لأنها اكبر من ( ٠.٠٥ ) مما يعني قبول فرضية العدم التي تنص على عدم استقلالية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية يساعد الإدارة في تحليل انحرافات التكاليف المباشرة ورفض الفرضية البديلة التي تنص بوجود استقلالية بينهم

**٨- دراسة البيانات التاريخية بالأساليب الإحصائية تؤدي إلى ضبط تكلفة المواد الخام المباشرة.**

		٨- دراسة البيانات التاريخية بالأساليب الإحصائية تؤدي إلى ضبط تكلفة المواد الخام المباشرة.		
		نعم	لا	Total
المنصب	1	14	10	24
الوظيفي	2	21	4	25
	3	21	10	31
	4	15	5	20
Total		71	29	100

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	4.237 <sup>a</sup>	3	.237
Likelihood Ratio	4.367	3	.225
N of Valid Cases	100		

a. 0 cells (0.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 5.80.

من خلال جدول **Chi-Square Tests** يظهر ان قيمة **Chi-Square** ( 4.237<sup>a</sup> ) عند مستوى دلالة إحصائية ( .237 ) وهي دلالة غير معنوية لأنها اكبر من ( 0.05 ) مما يعني قبول فرضية العدم التي تنص على عدم استقلالية بين دراسة البيانات التاريخية بالأساليب الإحصائية تؤدي إلى ضبط تكلفة المواد الخام المباشرة. ورفض الفرضية البديلة التي تنص بوجود استقلالية بينهما.

#### ٩- معرفة اتجاهات البيانات تؤدي إلى معالجة انحرافات المواد الخام المباشرة.

٩- معرفة اتجاهات البيانات تؤدي إلى معالجة انحرافات المواد الخام المباشرة.				
		نعم	لا	Total
المنصب	1	21	3	24
الوظيفي	2	19	6	25
	3	21	10	31
	4	17	3	20
Total		78	22	100

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	3.793 <sup>a</sup>	3	.285
Likelihood Ratio	3.849	3	.278
N of Valid Cases	100		

من خلال جدول **Chi-Square Tests** يظهر ان قيمة **Chi-Square** ( 1.153<sup>a</sup> ) عند مستوى دلالة إحصائية ( .285 ) وهي دلالة غير معنوية لانها اكبر من ( 0.05 ) مما يعني قبول فرضية العدم التي تنص على عدم استقلالية بين معرفة اتجاهات البيانات تؤدي إلى معالجة انحرافات المواد الخام المباشرة.. ورفض الفرضية البديلة التي تنص بوجود استقلالية بينهما .

#### ١٠- الاعتماد على القيام بتجارب معملية يؤدي إلى التحكم في المواد المباشرة.

		١٠- الاعتماد على القيام بتجارب معملية يؤدي إلى التحكم في المواد المباشرة.		
		لا	نعم	Total
المنصب	1	12	12	24
الوظيفي	2	10	15	25
	3	14	17	31
	4	7	13	20
Total		43	57	100

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	1.153 <sup>a</sup>	3	.764
Likelihood Ratio	1.159	3	.763
N of Valid Cases	100		

a. 0 cells (0.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 8.60.

من خلال جدول **Chi-Square Tests** يظهر ان قيمة **Chi-Square** ( 1.153<sup>a</sup> ) عند مستوى دلالة إحصائية ( .764 ) وهي دلالة غير معنوية لانها اكبر من ( 0.05 ) مما يعني قبول فرضية العدم التي تنص على عدم استقلالية بين الاعتماد على القيام بتجارب معملية يؤدي إلى التحكم في المواد المباشرة. ورفض الفرضية البديلة التي تنص بوجود استقلالية بينهم

#### ١١- الأساليب العلمية النظرية تساهم في تحقيق الأهداف بأقل قدر ممكن من الموارد.

١١- الأساليب العلمية النظرية تساهم في تحقيق الأهداف بأقل قدر ممكن من الموارد.

		لا	نعم	Total
المنصب	1	3	21	24
الوظيفي	2	4	21	25
	3	1	30	31
	4	3	17	20
Total		11	89	100

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	2.934 <sup>a</sup>	3	.402
Likelihood Ratio	3.491	3	.322
N of Valid Cases	100		

a. 4 cells (50.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2.20.

من خلال جدول **Chi-Square Tests** يظهر ان قيمة **Chi-Square** ( 2.934<sup>a</sup> ) عند مستوى دلالة إحصائية ( .402 ) وهي دلالة غير معنوية لأنها اكبر من ( ٠.٠٥ ) مما يعني قبول فرضية العدم التي تنص على عدم استقلالية بين الأساليب العلمية النظرية تساهم في تحقيق الأهداف بأقل قدر ممكن من الموارد. ورفض الفرضية البديلة التي تنص بوجود استقلالية بينهم

#### ١٢- دراسة البيانات التاريخية بالأساليب الاحصائية تؤدي إلى ضبط الأجور المباشرة.

١٢ دراسة البيانات التاريخية بالأساليب الاحصائية تؤدي إلى ضبط الأجور المباشرة.

		لا	نعم	Total
المنصب	1	6	18	24
الوظيفي	2	3	22	25
	3	11	20	31
	4	3	17	20
Total		23	77	100

#### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	5.213 <sup>a</sup>	3	.157
Likelihood Ratio	5.284	3	.152
N of Valid Cases	100		

من خلال جدول **Chi-Square Tests** يظهر ان قيمة **Chi-Square** ( 5.213<sup>a</sup> ) عند مستوى دلالة إحصائية ( .157 ) وهي دلالة غير معنوية لأنها اكبر من ( 0.05 ) مما يعني قبول فرضية العدم التي تنص على عدم استقلالية بين دراسة البيانات التاريخية بالأساليب الاحصائية تؤدي إلى ضبط الأجور المباشرة. ورفض الفرضية البديلة التي تنص بوجود استقلالية بينهما

### ١٣- إعداد الموازنات المالية مسبقاً يسهم في معرفة انحرافات التكاليف المباشرة.

١٣- إعداد الموازنات المالية مسبقاً يسهم في معرفة انحرافات التكاليف المباشرة.				
		نعم	لا	Total
المنصب	1	10	14	24
الوظيفي	2	11	14	25
	3	17	14	31
	4	9	11	20
	Total	47	53	100

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	1.161 <sup>a</sup>	3	.762
Likelihood Ratio	1.162	3	.762
N of Valid Cases	100		

a. 0 cells (0.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 9.40.

من خلال جدول **Chi-Square Tests** يظهر ان قيمة **Chi-Square** ( 1.161<sup>a</sup> ) عند مستوى دلالة إحصائية ( .762 ) وهي دلالة غير معنوية لأنها اكبر من ( 0.05 ) مما يعني قبول فرضية العدم التي تنص على عدم استقلالية بين إعداد الموازنات المالية مسبقاً يسهم في معرفة انحرافات التكاليف المباشرة. ورفض الفرضية البديلة التي تنص بوجود استقلالية بينهما

## المبحث الخامس

### الاستنتاجات والتوصيات

#### أولاً: الاستنتاجات

بعد تحليل البيانات التي تم الحصول عليها بواسطة الدراسة الميدانية توصل الباحثين إلى النتائج التالية:

- ١- أسلوب العام الكامل المعياري يساعد في تخصيص المواد الخام المباشرة .
- ٢- تطبيق الطريقة التاريخية في المؤسسة يساعد في تحليل انحرافات التكاليف.
- ٣- أسلوب العام الكامل المعياري يؤدي إلى التحكم في الأجور المباشرة. .
- ٤- دراسة البيانات التاريخية بالأساليب الإحصائية يفيد في ضبط تكلفة المواد الخام المباشرة.
- ٥- الاعتماد على الموازنات المالية يساهم في تحديد انحرافات التكاليف المباشرة. .
- ٦- دراسة البيانات التاريخية بالأساليب الإحصائية يساعد في ضبط الأجور المباشرة.

#### ثانياً: التوصيات

بناء على النتائج التي تم توصل إليها نوصي بالآتي:

- ١- ضرورة العمل بأسلوب العام المعياري المتغير لأنه يساعد في تحديد انحرافات الأجور المباشرة.
- ٢- زيادة الاهتمام بأسلوب متوسط التكلفة الفعلية لعدة سنوات لما له من دور في تتبع تكاليف الأجور المباشرة

- ٣- ضرورة العمل بأسلوب متوسط التكلفة الفعلية لعدة سنوات لأنه يساعد في تحديد تكلفة المواد المباشرة الخاصة بكل نشاط على حدا.
- ٤- ضرورة الاعتماد على التجارب العملية لمساعدة الإدارة في التحكم في المواد المباشرة.
- ٥- الاعتماد على التنبؤات عن أحوال الفترة التي تستخدم فيها المعايير يساعد في التحكم في عناصر الرقابة.
- ٦- ضرورة التركيز على الأصول العلمية والفنية للصناعة من أجل التحكم في التكاليف المباشرة.

## المصادر

### أولاً :- بحوث ودوريات

١. عبد الله جميل عبد الله أبو معيلق التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية، كلية الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية رسالة ماجستير غير منشورة غزة ٢٠٠٥م
٢. محمد خير عثمان محمد خير نظام التكاليف المعيارية ودوره في كفاءة الرقابة على التكاليف كلية الدراسات العليا، جامعة شندي رسالة دكتوراه غير منشورة ٢٠١٨م.
٣. سلوى النور عبد المحمود فتح الرحمن الحسن منصور، نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقويم الأداء الإداري بالمنشآت الصناعية السودانية مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد ١ الخرطوم ٢٠١٧م
٤. اصغر نورالدين عبد اللطيف محاسبة التكاليف نظم القياس والرقابة القاهرة، الدار الجامعية ٢٠٠٧م
٥. محمد أحمد خليل، فاروق عبد العال، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، القاهرة، مؤسسة شباب الجامعة، ١٩٨٤م
٦. فتح الرحمن الحسن منصور بابكر، إبراهيم الصديق محاسبة التكاليف ٢، ط٢، منشورات جامعة السودان المفتوحة الخرطوم، ٢٠٠٦
٧. محمد توفيق بلبع محاسبة التكاليف، القاهرة : مكتبة الشباب، ١٩٨٨م.
٨. رمضان محمد غنيم، الرقابة على التكاليف، القاهرة، كلية التجارة فرع الخرطوم، ١٩٩١م.
٩. <https://almohasben.com/25/10/2020.6:24am>

١٠. هير خضر ياسين الأبعاد المختلفة للرقابة على التكاليف مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الثاني والعشرون، بغداد، ٢٠٠٩م
١١. ' ٢٠٠٩م. <https://ay83m.wordpress.com.9/10/2020, 10:17, am 15 16>
١٢. هير خضر ياسين الأبعاد المختلفة للرقابة على التكاليف مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الثاني والعشرون، بغداد، ٢٠٠٩م
١٣. أحمد يوسف مولود أثر طرق محاسبة التكاليف الحديثة في الرقابة على عناصر التكاليف كلية الدراسات العليا جامعة سنار، رسالة ماجستير غير منشورة، سنار ٢٠١٨م
١٤. محمد البشير إبراهيم أحمد أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على عناصر التكاليف مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد ٤ المجلد ١، الجزائر ٢٠١٩م.
١٥. سلوى النور عبد المحمود نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقييم الأداء الإداري في المنشآت الصناعية السودانية كلية الدراسات العليا جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، الخرطوم ٢٠١٦م
١٦. محمد راضي عبد الكاظم، تحديد التكاليف المعيارية للمواد الأولية المباشرة لنشاط استخراج النفط الخام والغاز بالتطبيق على شركة نفط الشمال، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (٨١)، العدد (٥٦)، بغداد جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، ٢٠٠١م ص ص ٣٤٦-٣٤٩.
١٧. على سعيد إدريس الموازنة التخطيطية كوسيلة للرقابة على التكاليف بالتطبيق على شركة السكر السودانية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة / الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا، ٢٠٠٢م.
١٨. صالح حسب الرسول، البدوي، دور محاسبة التكاليف المعيارية في الرقابة والتسعير في القطاع الصناعي - دراسة تطبيقية رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة، أم درمان : جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا ٢٠٠٤م.

## ملحق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة بابل / كلية الادارة والاقتصاد  
قسم المحاسبة

السادة المحترمين

تحية طيبة.....

### م/ استمارة الاستبيان

اضع بين ايديكم استمارة الاستبيان الخاصة بالبحث الموسوم **(أثر استخدام التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف)** نأمل تعاونكم معنا في الإجابة على فقرات الاستبانة من واقع خبرتكم العملية، علماً أن الاستمارة مخصصة لأغراض البحث العلمي حصراً وهي جزء من متطلبات الحصول على شهادة البكالوريوس في المحاسبة. شاكرين لكم سلفاً جهودكم وحسن تعاونكم..

الباحثين

**(ضحى، علا، عباس)**

## المحور الاول: البيانات الشخصية

### ١- النوع الاجتماعي

- ذكر
- انثى

### ٢- العمر

- ٢٥-٢٠
- ٣٠-٢٥
- ٣٥-٣٠
- ٣٥ فأكثر

### ٣- سنوات الخدمة

- ٥ سنوات فأقل
- ١٠-٥ سنوات
- ١٥-١٠ سنة
- ١٥ سنة فأكثر

### ٤- المنصب الوظيفي

- مدير قسم
- مدير شعبة
- مدقق
- موظف

## المحور الثاني : فقرات الاستبانة

ت	الفقرة	نعم	لا
١	أسلوب العام الكامل المعياري يساعد في تخصيص المواد الخام المباشرة.		
٢	أسلوب العام المعياري المتغير يؤدي إلى التحكم في انحرافات المواد المباشرة		
٣	أسلوب متوسط التكلفة الفعلية لعدة سنوات يساعد الإدارة في تحديد المواد المباشرة الخاصة بكل نشاط على حدا		
٤	أسلوب العام الكامل المعياري يؤدي إلى التحكم في الأجور المباشرة.		
٥	أسلوب العام المعياري المتغير يساعد في تحديد انحرافات الأجور المباشرة.		
٦	أسلوب متوسط التكلفة الفعلية لعدة سنوات يساعد في تتبع تكاليف الأجور المباشرة		
٧	تطبيق نظام التكاليف المعيارية يساعد الإدارة في تحليل انحرافات التكاليف المباشرة		
٨	دراسة البيانات التاريخية بالأساليب الإحصائية تؤدي إلى ضبط تكلفة المواد الخام المباشرة.		
٩	معرفة اتجاهات البيانات تؤدي إلى معالجة انحرافات المواد الخام المباشرة.		
١٠	الاعتماد على القيام بتجارب معملية يؤدي إلى التحكم في المواد المباشرة.		
١١	الأساليب العلمية النظرية تساهم في تحقيق الأهداف بأقل قدر ممكن من الموارد.		
١٢	دراسة البيانات التاريخية بالأساليب الإحصائية تؤدي إلى ضبط الأجور المباشرة.		
١٣	إعداد الموازنات المالية مسبقاً يساهم في معرفة انحرافات التكاليف المباشرة.		