



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

بحث بعنوان

اثر استخدام التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف

مقدم الى

مجلس كلية الادارة والاقتصاد كجزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في العلوم المحاسبية

مقدم من قبل الطالبات

براء نصير هادي

بنين على هادي

تبارك حامد سلمان

بنين كاظم علوان

بنين سعدي هادي

بأشراف

د. اقداس الناصر



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

لِيَرْفَعَ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ

دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ ﴿١١﴾

الْعِزَّةِ الْعَظِيمَةِ



(سورة المجادلة الآية 11)

الاعتراف

قال تعالى: (قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون)

الى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح الأمة .. الى نبي الرحمة ونور العالمين

سيدنا مُحَمَّد صلى الله عليه وسلم

الى من أحمل اسمه بكل افتخار ..

والذي العزيز

الى ملاكي في الحياة .. الى معنى الحب والى معنى الحنان والتفاني .. الى بسمه الحياة وسر الوجود

أبي الحبيبة

الى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة الى الذين مهدوا لنا

طريق العلم والمعرفة .. أساتذتنا الأفاضل

شكر وعرفان

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الخلق مُحَمَّدٍ وآلِ مُحَمَّدٍ الطيبين الطاهرين وأصحابه
المنتجبين ، من لم يشكر المخلوق لم يشكر الخالق ، بعد الانتهاء من عمل البحث المُضني وقبل كل شيء أشكره
عزَّ وجلَّ لما حباني به من منَّة الكريمة وجوده العظيم منه نستمد العون وهو خير معين وبعد ...
لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير الى الاستاذة الفاضلة لقبولها الاشراف على البحث وتوجيهاتها
القيمة وجهوده المتميزة التي كان لها الأثر البالغ والكبير في إكمال هذا البحث،

د . اقداس الناصر

ويدعوني واجب التقدير ان اشكر عمادة كلية الادارة والاقتصاد، واساتذتي كافة الذين نهلت من علمهم الكثير
في سنوات الدراسة .

المحتويات

الصفحة	الموضوع
ب	الآية القرآنية
ت	الاهداء
ث	الشكر والتقدير
ج	قائمة المحتويات
1	المقدمة
7-2	المبحث الاول :منهجية البحث والدراسات السابقة
15-4	المبحث الثاني :الاطار النظري
13-8	المطلب الاول (التكاليف المعيارية)
16-14	المطلب الثاني(الرقابة على عناصر التكاليف)
21-17	المبحث الثالث : الجانب العملي
22	المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات
24-23	المصادر

المقدمة

يعتبر نظام التكاليف المعيارية اداة من ادوات الرقابة يهدف الى الاستفادة المثلى من الموارد المادية والبشرية وهذا النظام يتطلب فهم واسع ومتطور من قبل المستويات الادارية المختلفة لرفع الكفاءة الانتاجية وتحقيق الاهداف بصورة متكاملة . ان استخدام نظام التكاليف المعيارية اصبح ضرورة حتمية تفرضها الظروف المحيطة وان التطور والتقدم الذي يشهده العالم يفرض على الجميع واقعا جديدا لابد من مواكبته ولا بد من الاشارة الى اهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية . كما ان نظام التكاليف لم يعد اداة لقياس ما وقع من تكاليف فعلية (تاريخيه) بل امتدت مهمته الى التخطيط والرقابة واتخاذ القرار .

ان استخدام نظام التكاليف المعيارية يهدف الى تخفيض تكلفة المنتج او الخدمة في عينة البحث وهذا لا يتم الا من خلال التحكم والرقابة على عناصر التكاليف من تكلفة المواد الخام وتكلفة العمل والتكاليف الصناعية غير المباشرة وتساعد الرقابة على هذه العناصر الى تخفيض تكلفة المنتجات والخدمات مما يؤدي ذلك الى تحقيق اهداف الشركات من زيادة ربحيتها ومنافسة منتجاتها في الاسواق بكفاءة وفعالية . يعتبر نظام التكاليف المعيارية ذو اهمية كبيرة لما يقدمه من رقابة وتحكم مباشر في العملية الانتاجية بتخفيض تكلفة المنتجات في عينة البحث من خلال التحكم والرقابة على التكلفة .

المبحث الاول

المطلب الاول : منهجية البحث

اولا: مشكلة البحث :

ان عدم تحكم الشركات في عناصر التكاليف مما يؤدي الى ارتفاع تكلفة الانتاج ، وهذا ما يؤثر سلباً على قدرتها التنافسية وبالتالي خروجها من المنافسة . ويمكن صياغة مشكلة البحث بالسؤال الاتي:

ما اثر استخدام التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف في عينة البحث

ثانيا: اهداف البحث :

يهدف البحث الى تحقيق الاهداف الآتية :

1. التعريف بالتكاليف المعيارية واهدافها .
2. الوقوف على اثر التكاليف المعيارية في الرقابة على عنصر المواد الخام .
3. التعرف على اثر التكاليف المعيارية في الرقابة على عنصر المصروفات الصناعية غير المباشرة

ثالثا: فرضية البحث :

يسعى البحث الى اختيار الفرضية الآتية :-

يساهم نظام التكاليف المعيارية في الحد من انحرافات عناصر التكاليف .

رابعا: اهمية البحث :

تأتي اهمية البحث من خلال

كون ان الرقابة على عناصر التكاليف تساهم في تحقق تكلفة الانتاج حتى تتمكن الشركات من المنافسة والاستمرار والتطور

مصادر جمع البيانات :

تمثلت مصادر جمع المعلومات الكتب والدوريات العلمية والرسائل الجامعية ومواقع الانترنت

المطلب الثاني : الدراسات السابقة :

اطلعت الباحثات على العديد من الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث وفيما يلي تلخيص لاهم هذه الدراسات .

الدراسة الاولى: صالح حسب الرسول ، 2004 م

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قيام شركات ومؤسسات القطاع الصناعي في استخدام نظم الرقابة المحاسبية (نظم التكاليف المعيارية) التي تستهدف الرقابة على تكاليف الاداء وبناء سياسات تسعير موضوعية تأخذ في الاعتبار التكاليف الانتاجية هدفت الدراسة الي دراسة الاطار الاستخدامي للمفاهيم الاساسية لمحاسبة التكاليف المعيارية بشركة سكر كنانة المحدودة وذلك للتعرف على مدى استخدام هذا النظام في الحياة العملية لتحقيق الرقابة على التكاليف الصناعية ودورة في توفير البيانات اللازمة لتبني سياسات التسعير في اطار موجهات الدولة الرامية للنهوض بقطاع صناعة السكر اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والوصفي باتباع اسلوب دراسة الحالة واسلوب التحليل المالي لعناصر تكاليف الانتاج الصناعي اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات هي : الفرضية الأولى : يساهم نظام التكاليف المعيارية في تحقيق الرقابة على التكاليف في ضوء المعايير المحددة بصورة علمية ، الفرضية الثانية : يرتبط تحقيق الكفاءة في استخدام عوامل الانتاج باستخدام نظام التكاليف المعيارية الفرضية الثالثة : يساعد استخدام نظام التكاليف المعيارية من خلال بيانات التكاليف الفعلة في الحكم على مدى فاعلية سياسات التسعير بالقطاع الصناعي .

من اهم نتائج الدراسة ان النظام المطبق يتيح للشركة قدرا من ممارسة الدور الرقابي على تكاليف الاداء تساعد اجراءات النظام ادارة الشركة في اتخاذ الاجراءات الرقابية اللازمة لتحقيق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة . تحقيق وضع تنافسي مميز للشركة في متغيرات السياسات الاقتصادية من خلال تحقيق الرقابة على التكاليف وتوفير بيانات التكلفة اللازمة لتبني سياسات تسعير علمية تأخذ في الاعتبار تكلفة الانتاج والتصنيع .

من اهم توصيات الدراسة اعادة النظر في القواعد والأسس التي تقوم عليها عملية تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة (تكاليف اقسام الخدمات) بالقدر الذي يتيح تحديد تكلفة الانتاج على اسس علمية ان تتبني الشركة سياسات التسعير وفقا لمؤشرات النظم المحاسبية التي تأخذ في الاعتبار تكاليف الانتاج في ضوء اتباع اسس تحميل تكاليف اقسام الخدمات بطريقة عادلة وبصفة خاصة فيما يتعلق بتسعير السكر او سكر السوق الداخلي وسكر الصادر ، دراسة تحقيق المزوجة بين النظام المطبق (نظام التكاليف المعيارية)

وربطه بنظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال ملامح وسمات النموذج المقترح الذي قدمته هذه الدراسة . تناولت هذه الدراسة دور التكاليف المعيارية في الرقابة والتسعير في القطاع الصناعي . بينما تتناول الدراسة الحالية اثر استخدام التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف في عينة البحث .

الدراسة الثانية: اسماعيل عثمان ، 2005 م

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

الدراسة الثالثة: عبد الله جميل ، 2005 م

تمثلت مشكلة الدراسة في مدى استخدام التكاليف المعيارية وتكمن مشكلة الدراسة في الاجابة على التساؤلات التالية : الى اي حد تستخدم الشركات الفلسطينية التكاليف المعيارية كاحد مرتكزات التخطيط الاداري ، الى أي مدى يتم حساب الانحرافات بين التكاليف الفعلية والمعيارية ، هل يتم اخذ هذه الانحرافات بعين الاعتبار عند تقييم الاداء للشركات وللعاملين فيها نبعت اهمية الدراسة من ان استخدام نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية اصبح شرطاً ضرورياً لقياس قدرة تلك الشركات على المنافسة في ظل وجود الكثير من المعوقات الداخلية والخارجية وفي ظل منافسة شديدة في الاسواق . نبعت اهمية الدراسة من كونها تمثل الدراسة الأولى حول هذا الموضوع في قطاع غزة كما انها تلقي الضوء على مدي استخدام تلك الشركات للرقابة على تكاليف عناصر الانتاج باستخدام نظام التكاليف المعيارية . اتبعت الدراسة الميدانية في جمع البيانات بتوزيع الاستبانة وتحليلها . اختبرت الدراسة عدة فرضيات الفرضية الأولى : ليس هنالك وعي بأهمية وضع معايير للتكلفة في تلك الشركات . الفرضية الثانية : تلجأ تلك الشركات لاستخدام بدائل للتكاليف المعيارية عند قيامها بالتخطيط للانتاج . والفرضية الثالثة : الظروف السائدة في قطاع غزة تعيق استخدام تلك الشركات الصناعية لنظام التكاليف المعيارية من أهم نتائج الدراسة الشركات التي لا تطبق نظام التكاليف المعيارية لا يوجد لديها فهم أو اقتناع باستخدام نظام التكاليف المعيارية واهميته , نقص الكفاءات الادارية والفنية العاملة في تلك الشركات والاسلوب التي تدار به من العوامل الرئيسية في عدم قدرتها على اعداد واستخدام نظام التكاليف المعيارية عدم وجود بيانات منتظمة عن التكاليف الفعلية يجعل من عملية اعداد وتنفيذ نظام تكاليف معيارية سليم غير قابل للاستخدام . من اهم توصيات الدراسة اطلاق الجهات المسؤولة عن الصناعة في قطاع غزة على الشركات الصناعية من خلال الدورات التدريبية . . زيادة الوعي لدى الشركات الصناعية باهمية اعداد الموازنات التخطيطية ، توعية الشركات الصناعية في قطاع غزة باهمية وضع معايير للتكلفة والاداء في مجال الرقابة على العمليات الانتاجية . الشركات تناولت هذه الدراسة التكاليف المعيارية كاداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية بينما تناولت الدراسة الحالية اثر استخدام التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف في الصناعية

الدراسة الرابعة : عسجد على ، 2007 م

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية : هل يتم استخدام نظام المعيارية في المصارف السودانية ؟ وما هو تأثير استخدام نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على مصرف بنك التضامن الاسلامي ؟ هدفت الدراسة

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

الدراسة الخامسة: عبد الله محمد نور ، 2007 م

تمثلت مشكلة الدراسة في أن عدم استخدام النظم المالية في ترشيد عملية اتخاذ القرار الاداري يجعل من الصعوبة التحكم في الانشطة الوظيفية للشركات الصناعية الأمر الذي يؤثر سلباً على مستوى تحقيق الاهداف من اجل تحقيق التحليل والدراسة الموضوعية لمشكلة الدراسة . اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي

والاستقرائي من خلال التعرف على مدى استخدام نظم التكاليف بصفة عامة والتكاليف المعيارية بصفة خاصة في تحقيق واحكام الرقابة على النشاط الصناعي . افترضت الدراسة ثلاثة فرضيات الفرضية الأولى : يساهم نظام محاسبة التكاليف المعيارية في تحقيق الرقابة على التكاليف في مصنع (س) لانتاج البولسترين ، والفرضية الثانية : يرتبط تحقيق الكفاءة في استخدام عوامل الانتاج بمصنع (س) لانتاج البولسترين باستخدام نظام التكاليف المعيارية . والفرضية الثالثة : النظام المعمول به في مصنع (س) لانتاج البولسترين لا يحقق اهداف الادارة في الرقابة على الاسعار والكميات اللازمة للانتاج من أهم نتائج الدراسة ان استخدام التكاليف المعيارية في المشروعات الصناعية يحقق رقابة فاعلة على ادارة عوامل الانتاج لتحقيق أقصى كفاية انتاجية ممكنة , كما توجد صعوبة في تحديد ساعات العمل بالنسبة للعمال الماهرة وشبه الماهرة لان الانتاج بالمصنع يقومون به جميعاً . من اهم توصيات الدراسة ضرورة اعتماد معلومات الاداء المخطط على اسس التخطيط والتنبؤ العلمي للانتاج والمبيعات واعداد المعايير في جميع المستويات الادارية والفنية والهندسية للوصول الى معايير مثالية . ومراعاة كل الظروف المحيطة بالشركة اقتصادياً وسياسياً واجتماعياً عند وضع المعايير للوصول الى الرقابة الفاعلة نتيجة لاستخدام هذه المعايير تناولت هذه الدراسة دور التكاليف المعيارية في الرقابة على القطاع الصناعي ، بينما تتناول الدراسة الحالية اثر استخدام التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف في عينة البحث .

المبحث الثاني

الاطار النظري

المطلب الاول: التكاليف المعيارية

اولا : مفهوم التكاليف المعيارية

عرفت التكاليف المعيارية بانها تكاليف مثلية تتلخص في رقم تستنتجه الشركة من سابق خبراتها .
(Wheelmen, 2012,408)

وعرفت بانها خطة تكاليف محددة مقدما على اساس فني وعلمي دقيق لما ينبغي أن تكون عليه وحدة التكلفة من منتج او عملية وتستخدم كاداة قياس لتحديد الفروق التي تشير الى مستوى اداء الكفاية الانتاجية لما تم تنفيذه فعلا (جبرائيل، 2011، 27) .

وسليمان عرفها بانها حساب مقدر لكمية المصروفات التي يجب ان تكون في ظروف تشغيلية معينة , ويستلزم ذلك استخدام نظام تقديري للتكاليف كذلك عرفت بانها تكاليف محددة مقدما باستخدام اسس علمية بواسطة خبراء متخصصين فهي تمثل التكلفة التي ينبغي أن تكون .(سليمان، 2014، 31)

وكمال واخرون يعرفونها كذلك بانها التكلفة المخطط لها مسبقاً للتحقق من النتائج بناء على اسس علمية وانه حساب مقدر لكمية المصروفات التي يجب ان تكون في ظل ظروف تشغيلية معينة ونتاج مرضي وانه اداة من أدوات الادارة والتي تساعد في الرقابة والمتابعة . وفي الادب المحاسبي يتم التعبير عن التكلفة المعيارية كمقياس معتمد او كنقطة يتم المقارنة بها او كعلاقة او مرجع او مستوي يتم المقارنة به .(كمال واخرون، 2018، 45)

الباحثات تعرفها على انها تكاليف محددة مقدما على اساس علمي ومعملي والتي تعتبر وسيلة من وسائل الضبط والرقابة اي انها تمثل التكاليف التي يجب ان تكون بشرط ان يتم الاداء با على كفاية ممكنة .

ثانيا : التطور التاريخي للتكاليف المعيارية :

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

منذ الثورة الصناعية في اوربا عام 1840 م والى الان تطور النظام المالي والاقتصادي العالمي تطوراً ادى الى ظهور العلوم التجارية والمالية المتخصصة كمحاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية ومحاسبة البيئة وغيرها لتفي بكل متطلبات الادارة الناجحة .

فالمحاسبة المالية بمعناها التقليدي كانت وما زالت عاجزة عن سد احتياجات الادارة الحديثة من البيانات والمعلومات التفصيلية والتحليلية للاسعار والكميات والتي تساعد بها في اتخاذ القرارات ومتابعتها نتج عن ذلك التطور ثورة في الاتصالات وتبادل المعلومات ساعد في كبر حجم المشروعات وتنوعها وامتدادها على نطاق واسع اقليمي ودولي وظهر الشركات القابضة والتابعة ومتعددة الجنسيات ، مما ادى الى المنافسة وذلك التنافس الحر وفي ظل الموارد البشرية والمادية المتاحة ومحدوديتها . علنه كان العمل الدؤوب والدراسات الاقتصادية والفنية لتقديم السلعة أو الخدمة باقل تكلفة واعلى جودة ممكنة حتي تتمكن الشركة من الاستمرار في السوق وتدفق السيولة لها ومن ثم تحقيق الارباح التي تساعد على النمو والتطور وسد احتياجاتها . لسد الاحتياجات المستمرة والزائدة بمرور الزمن كانت الحاجة ماسة لظهور انظمة التكاليف والرقابة عليها . فكانت تلك الانظمة في بداياتها تقوم على مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف الفعلية عن فترة سابقة خلال نفس السنة او لفترات اخرى لسنوات سابقة كمقارنة تكاليف السنة الماضية بالحالية او الشهر الماضي بالحالي او عدة شهور حالية بمثيلاتها من الشهور في السنوات السابقة .

وترى الباحثات أن التكاليف المعيارية تطورت على مراحل متعددة وكان ذلك منذ أن بدت المحاسبة المالية وبعدها محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية الي ان وصلت الي هذا النظام الذي يعد من ادق الانظمة في عملية ضبط تكلفة المنتجات وتخطيط العملية الانتاجية في الشركات الصناعية ، وهو يهتم بتحديد التكلفة قبل البد في العملية الانتاجية ومقارنتها بتكلفة فعلية سابقة وتحديد الانحرافات ان وجدت ومعالجتها لتصحيح مسار العملية الانتاجية في الشركات الصناعية . (عبدالله،2015،17)

ثالثا : اسس اعداد التكاليف المعيارية :

عند إعداد المعايير ينبغي الالتزام بمجموعة من المبادئ أو الأسس المهمة عند حساب التكاليف المعيارية يمكن اجمالها على النحو التالي : (ايمان، 2017، 20)

1. مبدأ التمييز بين وحدات القياس الكمية والمالية : وذلك لتحديد اسباب الانحراف .
2. مبدأ القياس الاقتصادي : والذي يعني الاخذ بعين الاعتبار أثر التغير في قيمة النقد على اسعار المواد والاجور
3. مبدأ المنفعة : والذي يعني عدم تضمين التكاليف المعيارية أو المعيار باي تكلفة ناتجة عن سوء استخدام الموارد أو الاسراف أو الطاقة العاطلة أو غيرها من المصروفات التي لا اثر لها في تحقيق الدخل
4. مبدأ الاقتصاد في النفقة : ويقصد به ان تكون تكاليف اعداد المعايير ملائمة وان يتم مراعاة الوفرة في نفقات التخطيط التي تكون اقل عندما يتم التخطيط لفترات قصيرة نسبيا أو كان حجم المشروع صغيرا .
5. الوضوح ويعني ان لا تكون الارقام المعيارية قابلة للتاويل وتتسم بالوضوح .
6. تحديد دقيق للمسؤوليات : عن طريق تقسيم العمل الي مراكز مسؤولية بحيث يسهل الربط بين الانحراف في حالة وجوده ومركز المسؤولية المتسبب به . .

رابعا: تطور التكاليف المعيارية

مع التطور المطرد الإداري والمالي والفني أصبحت مقارنة فترة التكاليف بفترة أخرى عاجزة عن تلبية احتياجات الإدارة الحديثة للأسباب الآتية : (محمد، 1997، 84)

1. اختلاف الظروف والأسعار خلال الفترات المتتالية مما ينتج عنه اختلاف في مستويات الأداء في تكلفة عوامل الإنتاج خلال تلك الفترات , تكون معها المقارنة غير دقيقة ولا تعكس السلبيات والإيجابيات بل تتكرر الأخطاء من فترة إلى أخرى فلا يستفيد منها في عملية المتابعة والتخطيط .
2. قد توحى تلك المقارنة للإدارة بان هذه التكاليف مترتبة على تشغيل كفاء للموارد والطاقات المتاحة ، بينما قد يكون العكس فقد تتضمن تلك التكاليف عناصر ناشئة عن الاسراف في استخدام الموارد الأولية أو المخالفات غير العادية أو الاستخدام غير الفعال للعمالة أو الاستغلال السيء للطاقة الإنتاجية .

3. لا توفر تلك المقارنة اساس او معيار لقياس وتقويم كفاءة الاداء بالنسبة لاستخدام عناصر التكلفة من مواد و عمالة وخدمات صناعية مباشرة وغير مباشرة .
4. مقابلة التكاليف الفعلية لا يوفر المعلومات اللازمة للادارة لعمل الموازنات ووضع المعايير والخطط الانتاجية المستقبلية .
5. لذلك كانت الحاجة الماسة لاسلوب اخر يغطي ذلك النقص من جهة ويكون مكملاً لما قبله من جهة اخرى وفي باحتياجات الادارة ويتماشى مع التطور الاقتصادي والمعلوماتي والفني انذاك فكان ظهور نظام وضع مقياس للتكاليف المحددة مقدماً عن طريق التنبؤ والتقدير كوسيلة للرقابة على عوامل الانتاج والسعي لتخفيض تكاليفها وذلك بوضع تلك المقاييس قبل الاقدام على عملية التشغيل . تلك المقاييس كانت البداية لنظام التكاليف المقدر مسبقاً . الا انه يعاب عليها أن انحرافات عن التكاليف الفعلية لا تعبر عن شيء ذي دلالة سوى انها فروق راجعة الى عدم الدقة في التنبؤ والتقدير .

خامساً : اهداف التكاليف المعيارية

حددت اهداف التكاليف المعيارية في الاتي : (جبرائيل ،29،2011)

1. **المساعدة في التخطيط** : تهتم التكاليف المعيارية في هذا الجانب بعناصر التكاليف الانتاجية المتغيرة منها والثابتة لفترة مستقبلية معينة ويخدم هذا اغراضاً متعددة أهمها :
 - أ . المساعدة في تحديد اسعار بيع المنتجات
 - ب. المساعدة في تحديد دخل الشركة أو قياس ارباحها .
 - ج. تساعد الادارة في وضع الخطط وترجمتها
 - د . تعتبر التكاليف المعيارية بديلاً متفوقاً على النظام الاحصائي للتكاليف الفعلية عن الدورات المالية السابقة .
2. **المساعدة في الرقابة** تعتبر الرقابة على التكاليف وقياس كفاءة الاداء الانتاجي من الاهداف الرئيسية لنظام التكاليف المعيارية و من خلال مقارنة التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية وتحديد الانحرافات ومن خلال تحليل هذه الانحرافات تتضح اسبابها والمسؤولون عنها الأمر الذي يمكن الادارة من الاجراءات التصحيحية اللازمة وبذلك يخلق نظام التكاليف المعيارية وعياً تكفياً لدى العاملين في الشركة يدفعهم الى المحافظة على التكلفة عند مستواها المعقول بل قد يحفزهم هذا الاستخدام الى خفض هذه التكلفة خاصة اذا اقترن نظام الحوافز في الشركة بمستوى تحقيق المعايير

الموضوعة . كذلك يساعد نظام التكاليف المعيارية على قياس كفاءة الاداء للمستويات الادراية المختلفة اذ تتطلب الرقابة الواعية تجزئة العمليات الانتاجية .

3. **المساعدة في اتخاذ القرارات** : تعتبر التكاليف المعيارية العامل الاساسي في التمييز بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة في تحديد الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن تقبله الادارة وتحديد مستويات الانتاج واثر استغلال الطاقة الانتاجية على التكاليف وتحديد تشكيلة الانتاج التي تحقق اكبر ربحية ممكنة بالاضافة الى اتخاذ العديد من القرارات الادارية الاخرى
4. **السرعة في الحصول على بيانات التكاليف للاغراض المختلفة** : ففي نظام التكاليف المعيارية لاحاجة للانتظار الى نهاية الدورة المالية حتي تجمع التكاليف الفعلية بل تستخدم التكاليف المعيارية المحددة مقدماً وعلى اسس علمية بدلاً منها وبذلك يقدم نظام التكاليف المعيارية قاعدة بيانات يتم استخدامها بسرعة لخدمة الادارة .

سادسا : مزايا وفوائد التكاليف المعيارية

يحقق استخدام التكاليف المعيارية مزايا عديدة ولعل اهمها ما يلي: (جورج،30،2006)

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

و ترى الباحثات ان كل هذه الفوائد والمزايا جميعها تهدف الي تتبع العمليات الانتاجية ، ابتداء من عملية التخطيط للانتاج الي الرقابة على عناصر التكاليف , وذلك لضمان نجاح العملية الانتاجية كما خطت لها ادارة الشركة الصناعية , وذلك لتحقيق الاهداف التي تم التخطيط لها من قبل ادارة الشركة الصناعية .

المطلب الثاني : الرقابة على عناصر التكاليف

اولا : الرقابة على تكاليف المواد :

تشكل المواد الأولية نسبة عالية من تكلفة الكثير من المنتجات قد تصل الى نسبة تعادل 53 % إلى 85 % وتنعكس الوافرات في تكاليف المواد على الارباح التي تتحقق من المنتج . واذا كان ربح منتج ما 10 وتكلفة المواد 50 فان تخفيضاً بنسبة 5 % في تكلفة المواد يؤدي الى لزيادة الربح بنسبة 25 في المائة .

وتستثمر الشركات الصناعية مبالغ كبيرة في مخزون المواد لضمان تدفق الانتاج وللاعتبارات الاقتصادية الاخرى . تعتبر الرقابة المحكمة على المواد وتكلفتها ضرورية . ولا تفترض هذه الضرورة حمايتها فقط ولكن ايضاً لتخفيض الضياع الى ادنى حد ممكن . ويمكن تحقيق استغلال افضل للموارد . او القضاء على احتمالات الاحداث التالية:(كمال،18،2008)

1. ان تتاح المواد بالجودة المطلوبة وفي وقت الحاجة اليها .
2. تشتري المواد عند الحاجة اليها فقط . وبالكمية الاقتصادية .
3. شراء المواد الاولية بافضل الاسعار المتاحة , وبما يضمن الحصول على الخصوم ..
4. أن يكون تدفق المعلومات والمستندات خلال نظام شراء المواد الأولية في اطار رسمي ومحكم .
5. أن تتم المحافظة على المواد الأولية حتى لا تتعرض الشركة لخسارة . وذلك للرقابة على كميات المخزون وتداوله باسلوب صحيح وملائم
6. تصرف المواد وفقاً لاجراءات محددة وبناء على اعتماد الشخص المسئول , كما تتم المحاسبة عنها وفقاً لتطلبات نظام محاسبة التكاليف المطبق .
7. يجب أن تكون جميع المواد وفي جميع الاوقات في اطار مسئوليات افراد معينين . ترى الباحثات ان الرقابة على تكلفة المواد يقصد به تتبع المواد الخام التي تدخل في عملية الانتاج ، مثلا ماهي الكمية التي تحتاج اليها هذه الكمية من المنتجات وكم تكلف قيمتها . وما سعر الشراء الافضل بحيث ننتج المنتج باقل تكلفة ممكنة تتمثل في تكلفة المواد والمستلزمات السلعية المستخدمة في الانتاج والتي تتضمن المواد الخام والمواد المصنعة والزيوت والشحوم ومواد النظافة وغيرها .

ان التمييز بين المواد والانتاج يتوقف على طبيعة العمليات الصناعية حيث تعتبر المنتجات النهائية لبعض الصناعات مواد بالنسبة لمشروعات اخرى فالقطن المحلوج يعتبر منتجاً نهائياً لمحالج الاقطن بينما هو مواد خام لمصانع الغزل . .

ثانياً : اهمية الرقابة على التكاليف :

لا تستطيع أي منشأة ان تعمل بصورة خالية تماماً من الرقابة على تكاليفها لذلك تظهر أهمية الرقابة في صلتها الوثيقة بوظيفة التخطيط فهي وسيلة المدير للتأكد من تحقيق الاهداف ووضع الخطط موضع التنفيذ بالنمط المرسوم كما ان الرقابة على التكاليف تتيح للمدير امكانية الكشف عن العوائق التي تقف ازاء تنفيذ الخطط . وتشعره في الوقت المناسب بضرورة تعديلها بشكل كلي او الأخذ باحدى الخطط البديلة كما ان شان الرقابة هو شان التخطيط فهي تنظر الى الامام اذ ان افضل انواع الرقابة هي القدرة على تصحيح الاخطاء ومعالجة الانحرافات بعد وقوعها .

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

ثالثاً : اهداف الرقابة على التكاليف

تعد الرقابة على التكاليف احد الوسائل الهامة لتحقيق مجموعة من الاهداف والتي تتمثل في الاتي :
(رمضان،18،1999)

1. الحد من او ازالة الضياع والاسراف والترشيد في استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة بالمشروع .
2. العمل على خلق روح الابتكار والتجديد لدى الافراد العاملين بعنابر التشغيل او الخدمة الفنية للمنشأة .
3. ايجاد نظام للحوافز للعاملين مرتبطاً بنظام الرقابة على التكاليف

4. تخفيض تكاليف الانتاج والتشغيل الى المستوى الذي يحقق الحجم المستهدف من الانتاج .

5. تحقيق سيطرة الادارة على العوامل التي تؤدي الى زيادة أو تخفيض معدلات التكاليف بها .

رابعاً : الفرق بين الرقابة باستخدام التكاليف المعيارية وتخفيض التكاليف

تتطلب عملية الرقابة على التكاليف القدرة على اخضاع التكاليف لسلوك مخطط يهدف الى الوصول بالتكاليف الى المستوى المعياري الذي تم وضعة تحت ظروف محددة . لذلك فان احكام الرقابة على التكاليف يؤدي الى تخفيض التكاليف اذا ما ارتكزت على أساليب التحليل الكمي وبحوث العمليات واساليب الهندسة الادارية وضبط الانتاج وكذلك اساليب التحليل السلوكي مثل تنمية الحوافز وتنشيط البحوث وتنمية روح الابتكار ، وتقديم الاختراعات الخاصة بتسهيل الانتاج ومحاربة الضياع . فالمعيار الذي تم وضعة يعتبر هدف تسعى الوحدات الاقتصادية الى تحقيقه ومقياساً لرقابة عناصر التكاليف . اما تخفيض التكاليف فانها عملية تتطلب اجراءات واساليب الرقابة على التكاليف . كما انها تتطلب دائماً تحديد المعايير وعلى جميع المستويات الادارية بأساليب مختلفة سواء كانت كمية أو سلوكية . (على،37،2017)

لذلك فان اسلوب تخفيض التكاليف لا ينظر الى المعيار على انه هدف بل هدف يمكن ادخال تحسينات عليه على اساس ان الوحدة الاقتصادية في حركة مستمرة ، والظروف المحيطة به في تغير مستمر حيث تتوقع منه امكانية تخفيض التكاليف . وعلى ذلك فتخفيض التكاليف يعني الانتقال من مستوى التكلفة الحالي الى مستوى اقل منه ، ويتطلب ذلك تغير في الظروف التي تحسب على اساسها التكاليف بحيث يمكن الوحدة الاقتصادية من انتاج نفس المنتج بتكلفة اقل وما هو جدير بالذكر ان الهدف النهائي لكل من الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف هو تحقيق الكفاية في استخدام الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية بالاضافة الى ان تخفيض التكاليف يساهم بقدر أكبر في الرقابة على التكاليف عن طريق البحث المستمر وتنمية روح الابتكار للوصول الى افضل استغلال للموارد المتاحة . (احمد،134،2017).

المبحث الثالث

الجانب العملي

اولاً: عينة البحث

معمل تصنيع المحركات الكهربائية: هو احد المعامل التابعة الى الشركة العامة للصناعات الكهربائية والتي تأسست بموجب العقد الصادر من وزارة الصناعة والمعادن بتاريخ 15/12/1977 وهي احدى الشركات التي تهدف الى دعم الاقتصاد الوطني وتلبية الحاجات الاساسية للمواطنين من سلع كهربائية ومنزلية . وان هذا المعمل يضم كافة المراحل الانتاجية بدءاً بدخول المواد الاولية ولحين تسويقها كمنتوج نهائي ، وهو متخصص بانتاج اربعة احجام من المحركات وهي :

1. محرك ذو قدرة 550 واط .
2. محرك ذو قدرة 370 واط .
3. محرك ذو قدرة 250 واط .
4. محرك ذو قدرة 180 واط .

ثانياً: دراسة وتحليل سلوك التكاليف الصناعية غير المباشرة في المعمل

تطبق الشركة العامة للصناعات الكهربائية النظام المحاسبي الموحد وبذلك فان عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة تصنف ضمن مجموعة الاستخدامات وهي كالآتي:-

1. الرواتب والاجور غير المباشرة

ويشمل هذا الحساب الرواتب النقدية والمخصصات العائلية والمهنية وغيرها، وهي من الكلف الثابتة لانها محددة بموجبه القوانين والانظمة المشرعة من قبل الدولة، والجدول رقم (1) يوضح تفاصيل هذا العنصر ومستوى النشاط لكافة انواع المحركات خلال مدة البحث. وقد تم فصل المكافآت التشجيعية عنها لكونها تعد من التكاليف المتغيرة لان اية زيادة او نقص فيها يأتي من زيادة او نقص في حجم الانتاج والجدول رقم (2) يوضح ذلك.

جدول رقم (1) يوضح تحليل كلفة الرواتب والاجور غير المباشرة (الجزء الثابت)

(المبالغ بالدينار)

محرك حجم 180 واط		محرك حجم 250 واط		محرك حجم 370 واط		محرك حجم 550 واط		السنة
الكلفة	مستوى النشاط كمية	الكلفة	مستوى النشاط كمية	الكلفة	مستوى النشاط كمية	الكلفة	مستوى النشاط كمية	
690500	2397	326222	1128	2899420	10014	160690	564	1997
695450	2250	326300	1058	2892440	9393	161555	529	1998
695691	2931	327384	1379	2905533	12241	163692	690	1999
696900	3468	327500	1632	2906455	14484	164500	816	2000

المصدر: سجلات الشركة والدراسة الميدانية

جدول رقم (2) يوضح تحليل كلفة الرواتب والاجور غير المباشرة (الجزء المتغير)

(المبالغ بالدينار)

محرك حجم 180 واط		محرك حجم 250 واط		محرك حجم 370 واط		محرك حجم 550 واط		السنة
الكلفة	مستوى النشاط	الكلفة	مستوى النشاط	الكلفة	مستوى النشاط	الكلفة	مستوى النشاط	
2907561	2397	1398720	1128	12687738	10014	730380	564	1997
2729250	2250	1311920	1058	11900931	9393	685055	529	1998
3555303	2931	1709960	1379	15509347	12241	893550	690	1999
4206684	3468	2023680	1632	18351228	14484	1056720	816	2000
1213		1240		1267		نصيب المحرك الواحد 1295		

المصدر: سجلات الشركة والدراسة الميدانية

2. الوقود والزيوت

يمثل هذا الحساب المواد النفطية ومواد التزييت والتشحيم وكافة انواع الدهون المستخدمة كوقود للمكائن والمعدات، وتعد تكلفة متغيرة لارتباطه بعلاقة وثيقة مع مستوى النشاط، وعند احتساب معامل الارتباط لقياس قوة العلاقة تبين يبلغ 99.0 وهذا يثبت مدى قوة الارتباط والجدول رقم (3) يوضح تفاصيل هذه الكلفة.

جدول رقم (3) يوضح تحليل كلفة الوقود والزيوت (المبالغ بالدينار)

السنة	محرك حجم 550 واط		محرك حجم 370 واط		محرك حجم 250 واط		محرك حجم 180 واط	
	مستوى النشاط	الكلفة	مستوى النشاط	الكلفة	مستوى النشاط	الكلفة	مستوى النشاط	الكلفة
1997	564	56964	10014	991386	1128	110544	2397	230112
1998	529	53429	9393	929907	1058	103684	2250	216000
1999	690	69690	12241	1211859	1379	135142	2931	281376
2000	816	82416	14484	1433916	1632	159936	3468	332928
	نصيب المحرك الواحد 101		99		98		96	

*معامل الارتباط 99.0

المصدر: سجلات الشركة والدراسة الميدانية

3. كلفة المتنوعات

يشمل هذا الحساب كلفة الحصول على اللوازم والمهمات والقرطاسية وان كلفة هذا الحساب لا ترتبط بمستوى النشاط، وعند قياس معامل الارتباط وجد انه يبلغ 10.0 وهو ارتباط ضعيف جداً لذا تعتبر من الكلف الثابتة، والجدول رقم (4) يوضح ذلك.

جدول رقم (4) يوضح تحليل كلفة المتنوعات (المبالغ بالدينار)

السنة	محرك حجم 550 واط		محرك حجم 370 واط		محرك حجم 250 واط		محرك حجم 180 واط	
	مستوى النشاط	الكلفة	مستوى النشاط	الكلفة	مستوى النشاط	الكلفة	مستوى النشاط	الكلفة
1997	564	240400	10014	4250500	1128	483000	2397	1030400
	529		9393		1058		2250	

1030600		483500		4249500		240950		1998
	2931		1379				690	
1030608		484992		4304304	12241	242496		1999
	3468		1632				816	
1031500		48500		4350000	14484	242500		2000

معامل الارتباط 10.0

المصدر: سجلات الشركة والدراسة الميدانية

ثالثاً: اعداد الموازنات المرنة لمعمل المحركات الصناعية

بعد دراسة وتحليل سلوك عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة قام الباحثان بأعداد الموازنة المرنة لمعمل المحركات عن سنة 2001 ، وعلى النحو الاتي

الموازنة المرنة للتكاليف الصناعية غير المباشرة لسنة 2001 للمحرك حجم 550 واط مستوى النشاط العادي : 650 محرك - 100 %
(المبالغ بالدينار)

مستوى النشاط		عناصر الكلفة		780 محرك	715 محرك	650 محرك	585 محرك	520 محرك
				%120	110%	:100	%90	%80
عناصر الكلفة المتغيرة		1010100	925925	841750	757575	673400	اجور غير مباشرة	52520
		78780	72215	65650	59085	8840	وقود وزيوت	13520
		13260	12155	11050	9945	61880	الادوات الاحتياطية	61880
		20280	18590	16900	15210	الماء والكهرباء	خدمات الصيانة	
		92820	85085	77350	69615			
مجموع الكلفة المتغيرة		1215240	1113970	1012700	911430	810160		
عناصر الكلفة الثابتة		162609	162609	162609	162609	162609	اجور غير مباشرة	241587
		241587	241587	241587	241587	1055	المتنوعات	62446
		1055	1055	1055	1055		تجهيزات العاملين	

62446	62446	62446	62446		الاندثار
467697	467697	467697	467697	467697	مجموع الكلفة الثابتة
1682937	1581667	1480397	1379127	1277857	المجموع الكلي

المصدر: سجلات الشركة والدراسة الميدانية

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

- 1- تطبيق نظام التكاليف المعيارية ساعد في الرقابة على تكلفة المواد المباشرة في المنشآت الصناعية .
- 2- ادي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد معايير استخدام المواد وفقاً للاسس العلمية بالإضافة إلى وضع معيار سعر المواد بدقة أكبر .
- 3- ادي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد معايير استخدام المواد وفقاً للاسس العلمية ومن ثم ضبط تكاليف المواد وتقليل الهدر
- 4- ساعد نظام التكاليف المعيارية في إختيار الكمية الأفضل من المواد على أساس الجودة العالية والمواصفات المطلوبة وبالتالي تخفيض تكاليف المواد .
- 5- ادي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد معايير استخدام المواد وفقاً للاسس العلمية ومن ثم ضبط تكاليف المواد وتقليل الهدر .

التوصيات

على ضوء النتائج المستخلصة فقد أوصى الباحث بالتوصيات الآتية :

- 1- أن تتبنى المنشآت الصناعية تطبيق نظام التكاليف المعيارية وذلك بغرض الرقابة على التكاليف والعمل على تخفيضها لأدنى حد ممكن .
- 2- على المنشآت الصناعية الإستفادة القصوى من نظام التكاليف المعيارية نظرا لما يوفره هذا النظام من مزايا تسمح بالإستغلال الأمثل للموارد المتاحة مما يؤدي إلى تعظيم الربحية وتخفيض تكاليف المنشآت الصناعية .
- 3- إقامة دورات متخصصة وورش عمل وسمنارات وبذل المزيد من الجهود للتعريف بنظام التكاليف المعيارية ومدى أهميته في الرقابة على التكاليف .
- 4- زيادة وعي وإدراك مديري ادارات المنشآت الصناعية لمدى أهمية ومنفعة المعلومات التي تمد بها أساليب الرقابة على التكاليف وأثر ذلك على نتائج المنشأة .

المراجع

أولاً: المراجع العربية

أ. الوثائق الرسمية

1. الشركة العامة للصناعات الكهربائية/ قوائم الرواتب والاجور/ الحسابات المالية/ لسنة 1990-1997.

ثانياً : المصادر العربية

- 1- اسماعيل عثمان محمد النجيب اثر تطبيق التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية علي التكلفة والجودة والمسؤولية . (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم التكنولوجية . كلية الدراسات العليا رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية . غير منشورة 2005 م
- 2- ايمان عثمان عبدالله حسين ، نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات المالية بالمنشآت الصناعية الخرطوم : جامعة النيلين كلية الدراسات العليا رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة 2017 م
- 3- جورج دقيال غالي ، المحاسبة الادارية كلية التجارة جامعة عين شمس 2006 م
- 4- د . احمد حلمي جمعة . محاسبة التكاليف المعيارية . التصميم _ الرقابة محاسبة المسؤولية) . (عمان دار صنعاء للنشر والتوزيع . 2011 م
- 5- د . جبرائيل جوزيف كحالة , د . رضوان حلوة حنان . محاسبة التكاليف المعيارية رقابة واثبات عمان دار الثقافة جامعة حلب 2011 م.
- 6- رمضان محمد غنيم . الرقابة علي التكاليف القاهرة : دار النهضة العربية للطباعة والنشر 1999 م.
- 7- سليمان سفيان ومجيد الشرع المحاسبة الادارية (عمان) : دار الشروق للنشر والتوزيع , 2014 م.
- 8- صالح حسب الرسول البدوي تاي الله ، دور التكاليف المعيارية في الرقابة والتسعير في القطاع الصناعي . الخرطوم : جامعة ام درمان الاسلامية كلية الدراسات العليا . رسالة دكتوراة في التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة . 2004 م

- 9- عبد الله جميل عبد الله ابوميلق , التكاليف المعيارية كاداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية (فلسطين : الجامعة الاسلامية بغزة كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية . غير منشورة ، 2005 م .
- 10- عبد الله محمد نور رزق محمد نور . دور نظام التكاليف المعيارية في الرقابة علي القطاع الصناعي . (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا . رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشورة . 2007 م
- 11- عسجد علي شرف الدين عز الدين ، استخدام نظام التكاليف المعيارية في الرقابة علي المصارف التجارية (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية . غير منشورة 2007 م .
- 12- علي ابراهيم حسين ، واخرون ، دور الثقافة التنظيمية لشركات الاعمال في تحديد العلاقة بين التكاليف المعيارية وبيئة التصنيع الحديثة ، (جامعة تكريت : كلية الادارة والاقتصاد ، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصاد ، المجلد 2 ، العدد 42 ، ج 1 ، 2018 م
- 13- كمال حسن جمعة واخرون , محاسبة التكاليف المتقدمة عمان : دار وائل للنشر , 2018 م.
- 14- محمد توفيق بليغ . التكاليف المعيارية لاغراض قياس وضبط التكاليف الفعلية (القاهرة مكتبة الشباب . 1997 م .

ثالثا: المصادر الاجنبية

- 1- _ Fisher ,Mills & Frank, Schmid ,Cost Accounting Theory and Applications ,(New York- Western Publishing Co 1985) .
- 2- Wheelmen ,T ,L,& j , D. Hunger, Strateggic Management And BusinessPolicy , 8Th ed (New jersey ,Prentice Hall ,,2002 .
- 3- A.Cemkut Baden ,all is Standard CostingStill used Evidence from Turkish Automotive Industry , Canadian Center of Science and Education , International Business Research ,vol .6 , no . 7 , 2013 ,avail