



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة بابل

كلية الإدارة والاقتصاد

قسم المحاسبة

عنوان البحث

دور التكاليف المعيارية في تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف

بحث مقدم الى جامعة بابل – كلية الإدارة والاقتصاد وهو جزء
من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في المحاسبة
من قبل الطلاب

ضحى عامر كريم

بإشراف

د. ازهار جاسم محمد

2024م

1445هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ

دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ ﴿١١﴾

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الاهداء

الحمد لله والصلاة على حبيب المصطفى واهله ومن وفى اما بعد:
الحمد لله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بجهودنا
وهذا النجاح بفضل الله تعالى ...
نهدي بحثنا هذا الى ... شهدائنا الابرار
والى والدي ووالدتي حفظهما الله
والى فلذات قلبي اخواني واخواتي
الذين اسأل الله تعالى ان يجعلهم ذخراً للإسلام والمسلمين
والى كل من يفكر ويبحث للارتقاء بالعلم في كل مكان

رباعه 

شكر و تقدير

نحمد الله عز وجل الذي وفقنا في اتمام هذا البحث العلمي الذي همنا
الصحة والعافية والعزيمة فالحمد لله حمدنا وكثيراً

اتقدم بجزيل الشكر والتقدير الى الاستاذة (د. ازهار جاسم محمد) التي
تفضلت بأشرافها على هذا البحث على كل ما قدمته من توجيهات
ومعلومات قيمة ساهمت في اثراء موضوع دراستنا في جوانبها المختلفة ،

كما نتقدم بجزيل الشكر الى اعضاء لجنة المناقشة الموقرة

وايضا نتقدم بالشكر والتقدير الى رئاسة قسم (المحاسبة)

والى من كل ساعدني ولو بلفظة واحدة اتمنى لهم الموفقية والنجاح في
مسيرتهم .

الباقر



المستخلص

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قدرة الشركات الصناعية على التحكم في تكلفة المنتج. هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق طرق التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف. استخدمت الدراسة المنهج التاريخي، الاستنباطي، الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي توصلت . الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها : إتباع أسلوب العام الكامل المعياري يساعد في تخصيص المواد الخام المباشرة، تطبيق الطريقة التاريخية في المؤسسة يساعد في تحليل انحرافات التكاليف. أوصت الدراسة بالتركيز على العمل بأسلوب العام المعياري المتغير لأنه يساعد في تحديد انحرافات الأجر المباشرة، زيادة الاهتمام بأسلوب متوسط التكلفة الفعلية لعدة سنوات لما له من دور في تتبع تكاليف الأجر المباشرة.

Abstract

The problem of the study is the inability of industrial companies to control the cost of the product. The study aimed to identify ways to apply flexible costs with regard to cost elements. The study used basic, deductive, inductive, descriptive and analytical methods. The study led to a number of important results: following the complete Greek general method helps in recovering raw materials. Applying a strategic method in the organization helps in analyzing cost deviations. The study recommended focusing on the generic Brazilian variant work because it helps in identifying fruit fruit deviations, increasing the average bacterial work volume at a long cost of several years of role in tracking costs you will see.

المقدمة :

يعد 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.

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. وبالتالي يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

ما أثر تطبيق طرق التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف؟
وتتفرع منه الأسئلة التالية:

1. هل تساعد الطريقة التاريخية في الرقابة على عناصر التكاليف؟
2. هل تساعد الطريقة الإحصائية في الرقابة على عناصر التكاليف؟
3. هل تساعد الطريقة الواقعية في الرقابة على عناصر التكاليف؟

أهداف البحث :

تهدف الدراسة إلى تحقيق الآتي:

1. التعرف على أثر تطبيق الطريقة التاريخية للتكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف.
2. التعرف على أثر تطبيق الطريقة الإحصائية للتكاليف المعيارية وأهميتها في الرقابة على عناصر التكاليف.
3. التعرف على أثر تطبيق الطريقة الواقعية للتكاليف المعيارية والرقابة على عناصر التكاليف.

أهمية البحث :

تتبع أهمية الدراسة من أهمية موضوع الدراسة والذي يتعلق بتطبيق طرق التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف وإمكانية تقديم نتائج تساعد المنشآت الصناعية في دبالى في الرقابة على تكاليف الإنتاج.

فرضيات البحث :

تتمثل فرضيات الدراسة في الآتي:

1. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الطريقة التاريخية والرقابة على عناصر التكاليف.

2. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الطريقة الإحصائية والرقابة على عناصر التكاليف.

حدود البحث :

الحدود المكانية : الشركة الصناعية في ديالى ، الشركة الغذائية في ديالى

الحدود الزمانية : من فترة 2024/2/1 ولغاية 2024/2/15

الدراسات السابقة:

1. دراسة (جمال 2014) : (التكاليف المعيارية لدى بعض الشركات العامة)

هدفت الدراسة إلى دراسة نظم التكاليف الحديثة وتوضيح المعلومات الدقيقة التي توفرها عند قياس تكلفة المنتجات، ومعرفة مدى ملائمة أنظمة التكاليف الحديثة لبيئة التصنيع الحديثة في شركة سكر سنار. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: نظم التكاليف الحديثة تستخدم أسس تحميل تكاليف دقيقة تساعد في قياس وتحديد تكلفة الوحدات المنتجة بصورة دقيقة، إن التطور في بيئة التصنيع أدى إلى وجود منافسة حادة في الأسواق وبالتالي أصبحت نظم التكاليف التقليدية غير قادرة على توفير بيانات ومعلومات كافية تفيد في الرقابة على المنتجات وتخفيض تكلفتها، نظم التكاليف الحديثة تساعد الإدارات في الرقابة على التكلفة من خلال المتابعة الدقيقة للمنتجات أوصت الدراسة بضرورة استخدام نظم التكاليف الحديثة لأنه يوفر بيانات ومعلومات عن التكلفة. (جمال سليمان ، 2014)

2. دراسة (سلوى 2016) : عنوان الدراسة (التكاليف المعيارية وهدفها في تحقيق الجودة المعيارية) هدفت الدراسة إلى بيان دور نظام التكاليف المعيارية في تحديد الانحرافات وفحصها واستخدام نماذج فحص الانحرافات، والتعرف على أهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية كأداة للرقابة على التكاليف بالمنشآت الصناعية. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها التطبيق الصحيح لنظام التكاليف المعيارية يحقق الرقابة على التكاليف وذلك من خلال استخدام نماذج فحص الانحرافات ومعنويتها وما إذا كانت الانحرافات عشوائية وغير عشوائية، وجود معايير للتكلفة تأخذ ظروف البيئة المحيطة في الاعتبار بسهم في عملية السيطرة على تكلفة المنتج وهذا يؤدي إلى تحقيق الأهداف بأقل قدر من الموارد الاقتصادية. وأوصت الدراسة بالاتي : تحليل عناصر التكاليف وفقاً لأسس علمية وموضوعية اعتماداً على خبرة القائمين بإعداد المعايير عن تطبيق نظام التكاليف المعيارية بالمنشآت الصناعية العراقية الاعتماد على نماذج عدم وجود تكاليف الفحص والتصحيح ونماذج وجود تكاليف الفحص والتصحيح في حالة فحص الانحرافات ومعرفة مسبباتها.(سلوى المحمود ، 2016)

3. دراسة (أحمد 2018) : عنوان الدراسة (استخدام التكاليف المعيارية لدى بعض الشركات العامة) هدفت الدراسة إلى توضيح مدى أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الرقابة على عناصر التكاليف، معرفة كيفية تطبيق نظام الإنتاج في الوقت بالضبط في الرقابة على عناصر التكاليف. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة يساعد في الرقابة على عناصر التكاليف، وأن نظام الإنتاج في الوقت بالضبط يساعد في الرقابة على عناصر التكاليف أوصت الدراسة بضرورة استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة لما يوفره من معلومات عن الرقابة على عناصر

التكاليف، وضرورة تطبيق نظام الإنتاج في الوقت بالضبط في عملية الرقابة على عناصر التكاليف.(احمد مولود ، 2018)

4 دراسة (زرياب 2020) عنوان الدراسة (التكاليف المعيارية واهميتها في بيان النظم المعيارية) هدفت الدراسة إلى بيان دور نظام التكاليف المعيارية في تخطيط وإدارة تحقيق الربحية بالمنشأة، وبيان التكامل بين نظام التكاليف المعيارية ونظام التكاليف على أساس النشاط توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها معظم الشركات الصناعية لا يوجد بها قسم متخصص لحساب التكاليف، كما أن بعضها لا يوجد بها محاسب تكاليف، يوفر نظام التكاليف المعيارية صورة واضحة عن إدارة تشغيل الأنشطة بكفاءة عالية وحجم الموارد المخطط استخدامها. أوصت الدراسة بعدة توصيات منها: إنشاء قسم مخصص لحسابات التكاليف بالشركات الصناعية ورفده بكوادر متخصصة بالتكاليف، ضرورة مواكبة الشركات الصناعية في العراق لتطورات البيئة الصناعية.(زرياب ، 2020)

المبحث الاول

التكاليف المعيارية

اولاً : تعريف التكاليف المعيارية :

تعرف التكاليف المعيارية بأنها تكاليف محددة مقدماً لما ينبغي أن تكون عليه تكلفة وحدة واحدة (عبد الله العوض ، 2020 : 33) .

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 (محمد خير ، 2018 : 12) .

أيضاً عُرِفَتْ 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 (سلوى المحمود ، 2017 : 21)

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 . (ناصر ، 2007 : 74)

عرف معهد محاسبين التكاليف بلندن التكلفة المعيارية بأنها هي تكلفة محددة مقدماً محسوبة من واقع معايير إدارية تتعلق بالتشغيل الكفو 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 تحددها 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. (محمد وفاروق ، 1984 : 88)

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. (رمضان ، 1991 : 15) وتبويب عناصر التكاليف وفقاً لتوقيت قياسها إلى:

1. تكاليف تقديرية : هي تكاليف محددة مقدماً وفقاً للخبرة والحكم الشخصي.

2. 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 (فتح الرحمن ، 2006 : 61)

يرى الباحث أن التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مقدماً أو هي نموذج رقابي يستلزم وجود معايير واقعية ومرنة يضعها المحاسبين والإداريين والمهندسين والاقتصاديين.

ثانياً: مزايا نظام التكاليف المعيارية :

تتمثل مزايا نظام التكاليف المعيارية في الآتي: (محمد توفيق 1988 : 19)

1. إعداد مراكز مالية شهرية سريعة ومرتبعة.
2. وضع اتجاهات التكاليف عن طريق تحليل حسابات الانحرافات.
3. تكاليف منخفضة ومرونة أكبر في تسهيل العمليات.
4. دقة في تقويم المخزون.
5. 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. (فتح الرحمن ، 2006 : 31)

اقترحت في الأدب المحاسبي أربعة طرق للمعايرة وذلك لمعايرة كل عنصر من عناصر التكاليف وهي:

1- 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، وتحتوي هذه الطريقة على عدة أساليب لاستخلاص المعايير تتمثل في الآتي :

1. أسلوب العام الكامل كمعيار : ذلك باتخاذ أحد الأعوام كمعيار يحكم به على تكاليف الأعوام التالية كاتخاذ لعام 1990م 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. (فتح الرحمن ، 2006 : 41)

ويشترط لتطبيق ذلك الأسلوب ما يلي: (محمد توفيق ، 1988 : 52)

أ. 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

ب. 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 .

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

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

هـ . 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.

2. 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 1989م كمعيار تقاس عليه تكاليف عام 1990 كمعيار يقاس على تكاليف عام 1991 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 .

3 أسلوب متوسط التكلفة الفعلية لعدة سنوات وفقاً لهذا الأسلوب يتم استخراج متوسط تكلفة العنصر خلال عدد من السنوات كمعيار للأعوام التالية أو العام التالي.

2- 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 (زهير خضر ، 2009 : 81) 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.

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

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

3. يتم مد الخط المستقيم في نفس الاتجاه العام لتحديد تكاليف العام القادم على نفس الخط.

4. يتم إقامه عمود من المحور س على خط الاتجاه العام يقابل العام القادم المطلوب تحديد المعيار له ونقطة الالتقاء.

3- الطريقة العملية:

يقوم هذه الطريقة على أساس إجراء دراسة عملية لعنصر التكلفة المراد معايرته عن طريق مجموعة من المشاهدات يقوم بها مجموعة من الفنيين المختصين داخل مراكز الإنتاج أثناء تأدية دوره في إتمام العملية (زهير خضر ، 2009 : 81)

وتعتمد هذه الطريقة على:

أ- الأساليب العلمية النظرية.

ب - التجارب العملية التي تثبت الفروض العلمية، وتجري التجارب العملية للتوصل إلى أفضل تصميم لوحدة الإنتاج أو أفضل معيار لعنصر التكلفة .

4- 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.

تقوم هذه الطريقة على مجموعة من الأركان تتمثل في الآتي: (فتح الرحمن ،

2006 : 41)

1 البيانات التاريخية والتجارب الماضية.

2 الإمكانيات والقدرات المتاحة.

3 الأصول العلمية والفنية للصناعة والنشاط.

رابعاً : مقومات التكاليف المعيارية :

أن كون التكاليف المعيارية هي التنبؤ أو التحديد المقدم لما ينبغي أن تكون عليه التكاليف في ظل ظروف التشغيل المتاحة وأنها تستخدم كأساس لرقابة التكاليف ولقياس كفاءة الأداء يقود ذلك إلى القول بان هناك شروط ومقومات يجب توافرها في المعيار فالمعايير كأدوات قياس ذات مواصفات معينة فنية ومالية تتعلق بالمستقبل وتنطوي على التنفيذ وتخدم أهدافا معينة ومن ثم يجب أن تتوافر فيها المقومات التالية: (محمد البشير ، 2019 : 11)

1- المناسبة: أي أن يكون المعيار مناسباً للغرض من استخدامه فالمعايير أداة من أدوات القياس تستخدم للحكم على مدى سلامة الأداء الفعلي وكفاءة إنجاز العاملين يجب إذن أن توضع بشكل يمكن القياس عليه ومن ثم وجوب مراعاة امكانات العمل وظروفه ومستوى الكفاءة والمتغيرات الأخرى المنتظر أحاطتها بالنشاط فترة سريان المعيار .

2- الوثوق فيه : يجب أن يكون هناك ثقة في المعايير عند استخدامها ويجب أن تتحقق الشعور بالعدالة حيث أن المعايير تحدد وتوضع بناء على دراسة وتجارب عملية متوافرة فيها صفات معينة وبمجرد اعتمادها فأنها يجب أن تكون ملزمة للعاملين أي أن اعتماد المعيار والموافقة عليه يجعله مقياس للأداء ومن قم يجب مراعاة الدقة في تحديده والتأكد من اخذ المتغيرات المؤثرة فيه في الحساب من كفاءة وإمكانيات وطاقة .

3- موضوعي : أي انه يمكن التحقق منه وخالي من التحيز ويمكن الدفاع عنه أي ان الموضوعية تتطلب أن يكون المعيار مفهوم واضح بما لا يترك مجال للحدث والتخمين للقائمين بالتنفيذ .

4- الثبات : ينبغي ان تبقى المعايير ثابتة ما بقيت الاعتبارات والمتغيرات التي وضعت في ضوءها كما هي لم تتغير . ويرتبط مفهوم الثبات بمفهوم اقتصادية المعيار من حيث الوقت والتكاليف في تحديده واستخدامه .

5- الشمول : فبرنامج التكاليف المعيارية ينبغي ان يتصف بالشمول أي ان يتم معايرة كل المجالات المالية في المنظمة ما أمكن وليس الاقتصار على عنصر التكاليف فقط حيث ان ذلك يساهم في تحقيق الترابط الكامل بين كل القيم المالية في المنشأة مما يعمل على الفائدة المرجوة وصولا للأهداف المرغوب فيها من تصميم نظم التكاليف المعيارية ومعايرة النشاط .

6- المرونة : يعنى ضرورة وضع معايير لجميع عناصر التكاليف وبنود الإيرادات في المنظمة وتكون هذه المعايير لأكثر من مستوى من مستويات النشاط حتى يمكن مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لنفس حجم النشاط الذي تحقق فعلا خاصة فيما يتعلق بعناصر التكاليف المرتبطة بحجم النشاط .

المبحث الثاني

الرقابة على عناصر التكاليف

أولاً : تعريف الرقابة على عناصر 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 (الرجبي ، 2004 : 28) وأيضاً عرفها المحاسبين الإداريين ومحاسبين التكاليف بإنجلترا بأنها نظام لضبط التكلفة الفعلية لتشغيل منشأة معينة، وذلك من خلال نظام محاسبة التكاليف بالمنشأة، كما عرفت الرقابة على التكاليف بأنها القدرة على إخضاع التكاليف لسلوك مخطط (عبد الرحيم ، 2001 : 43) .

من خلال المفاهيم السابقة نجد أن الرقابة على عناصر التكاليف تقوم على الآتي :

(احمد يوسف ، 2020 : 11)

1 . وضع خطة للتكلفة.

2 تجميع البيانات الفعلية عن تكاليف التشغيل: ويتم ذلك داخل الوحدة الاقتصادية التي تم وضع خطة التكلفة لها.

3. يقوم نظام التكاليف بالوحدة الاقتصادية بتنفيذ نظام الرقابة على التكاليف الخاصة بالآتي:

أ. تبويب التكاليف الفعلية بالوحدة الاقتصادية و تحديد 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.

يرى الباحث أن الرقابة على عناصر التكاليف هي مقارنة الهدف الذي تم وضعه في الخطة مع التكلفة الفعلية لتحديد حجم الانحرافات ومعرفة الأسباب التي أدت إليها واقتراح الحلول لمعالجتها حتى لا تتكرر مستقبلاً.

ثانياً : أهداف الرقابة على عناصر التكاليف:

تعد الرقابة على عناصر التكاليف من الوسائل التي تحقق مجموعة من الأهداف وتتمثل في الآتي : (التكريتي ، 2010 : 55)

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

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

3. إيجاد نظام الحوافز للعاملين مرتبطاً بنظام الرقابة على التكاليف.

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

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

6. إجراء الدراسات التشخيصية.

7. 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 : (الحسن ، 2017 : 102)ر

1. 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.

2. 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.

3. 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.

4. أسلوب التكاليف المعيارية: لابد من تطوير الأساليب المستخدمة والبحث عن أسلوب يكون حكماً عادلاً عن مدى صحة أرقام التكاليف الفعلية، بحيث تتوفر 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.

رابعاً : مزايا الرقابة على عناصر التكاليف :

تحقق الرقابة على عناصر التكاليف المزايا الآتية : (الحمداني ، 2011 : 64)

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

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

3. 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.

4 . 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.

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

6. 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

7. 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 .

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

9. 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.

10. 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 الثالث

تحليل البيانات اختبار الفرضيات

أولاً: مجتمع وعينة البحث :

يتمثل مجتمع الدراسة في جميع العاملين الشركة الصناعية في ديالى ، الشركة الغذائية في ديالى والبالغ عددهم (89) عملاً ، حيث قام الباحث بأختيار عينة عشوائية بلغت عددها (50) عاملاً من افراد العينة في الشركة .

جدول (1)

الاستبانة الموزعة والمستردة

ت	الاستبانات	الاستجابة
1	مجموع الاستبانات الموزعة	50
2	مجموع الاستبانات المستردة	45
3	الاستبانات التي لم ترد	5

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الاستبيان، 2024 .

ثانياً : ثبات الاستبيان Reliability

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على الأفراد خلال فترة زمنية معينة. من خلال الآتي:

جدول (2)

معامل الفا لمقياس ثبات الاستبانة

معامل الفا	الفرضيات
0.704	هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الطريقة التاريخية والرقابة على عناصر التكاليف.
0.779	هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الطريقة الإحصائية والرقابة على عناصر التكاليف.
0.795	هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الطريقة الواقعية والرقابة على عناصر التكاليف.
0.90	المجموع الكلي

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الاستبيان، 2024 .

يوضح الجدول رقم (2) نتائج طريقة الاتساق لمعامل الثبات لأداة الدراسة الاستبيان وأن قيمة معامل ألفا كرونباخ الكلي بلغت 0.90 وهي قيمة عالية جداً تدل على أن الاستبانة المصممة بواسطة الباحثين إذا طبقت على فرد أو على مجموعة من الأفراد عدة مرات فإنها ستعطي نفس النتائج أو التقديرات، وبالتالي فإن استبانة الدراسة يمكن وصفها بأنها ثابتة.

جدول (3)

معامل ألفا لقياس مصداقية الاستبانة .

معامل الفا	الفرضيات
0.839	هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الطريقة التاريخية والرقابة على عناصر التكاليف.
0.882	هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الطريقة الإحصائية والرقابة على عناصر التكاليف.
0.891	هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الطريقة الواقعية والرقابة على عناصر التكاليف.
0.948	المجموع الكلي

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الاستبيان، 2024 .

يشير الجدول رقم (3/3) إلى أن قيمة معامل الصدق الذاتي بلغت 0.95 وهي قيمة عالية جداً، تدل على أن الاستبانة المصممة بواسطة الباحثين أثبتت صدقها في قياس ما وضعت لقياسه؛ أي أنها صالحة لقياس الجانب المقصود ولا تقيس جانباً سواه.

ثالثاً: الأساليب الإحصائية:

للإجابة عن أسئلة الدراسة تم حساب الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية حيث تم الاستناد للتدرج الآتي كمعيار لتفسير استجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الدراسة ومتغيراتها وفقاً للأوساط الحسابية لتصوراتهم

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample Test) لتحليل عبارات الاستبانة وتكون العبارة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها، إذا كانت قيمة مستوى الدلالة أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من (60%)، وتكون العبارة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة مستوى الدلالة أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من (60%)، وتكون آراء العينة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها أكبر من 0.05

جدول (4) تحليل الفرضية الاول

الترتيب	درجة الموافقة	مستوى الدلالة	قيمة T	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة
1	موافق	000	18.986	88.2	628	4.14	اسلوب العام الكامل المعياري يساعد في تخصيص المواد الخام المباشرة.
4	موافق	000	13.442	80.0	766	3.98	اسلوب العام المعياري المتغير يؤدي إلى التحكم في انحرافات المواد المباشرة
5	موافق	000	12.306	77.3	829	3.97	اسلوب متوسط التكلفة الفعلية لعدة سنوات يساعد الإدارة في تحديد المواد المباشرة الخاصة بكل نشاط عمى حدا
3	موافق	000	13.387	80.9	812	4.04	أسلوب العام الكامل المعياري يؤدي إلى لتحكم في الأجور المباشرة .
7	موافق	000	9.872	70.9	869	3.82	أسلوب العام المعياري المتغير يساعد في تحديد انحرافات الأجور المباشرة
6	موافق	000	9.672	70.0	897	3.83	أسلوب متوسط التكلفة الفعلية لعدة سنوات يساعد في تتبع تكاليف الأجور المباشر
2	موافق	000	14.371	85.5	796	4.09	تطبيق نظام التكاليف المعيارية يساعد الإدارة في تحميل انحرافات التكاليف المباشرة
		000	21.317	78.9	4824	3.89	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الاستبيان، 2024 .

يتضح من الجدول أعلاه ما يلي:

١. المتوسط الحسابي لجميع عبارات الفرضية الأولى أكبر من الوسط الفرضي للدراسة (3) وأكبر من الوزن النسبي (60%) ومستوى الدلالة لجميع عبارات الفرضية الأولى أقل من (0.05) وهذه النتيجة تكل على موافقة أفراد العينة على عبارات الفرضية الأولى بمستوى استجابة مرتفعة حيث حققت جميع العبارات متوسطاً عام مقداره (3.89) وبانحراف معياري (0.4824) وأهمية نسبية (78.9%).

2. أن عبارة أسلوب العام الكامل المعياري يساعد في تخصيص المواد الخام المباشرة جاءت في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (4.14) بانحراف معياري (0.628) وبأهمية نسبية بلغت (88.2%) تليها في المرتبة الثانية العبارة (تطبيق نظام التكاليف المعيارية يساعد الإدارة في تحليل انحرافات التكاليف المباشرة) بمتوسط حسابي (4.09) وانحراف معياري (0.796) وبأهمية نسبية (85.5%) أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة (أسلوب العام المعياري المتغير يساعد في تحديد انحرافات الأجور المباشرة حيث بلغ متوسطها (3.82) وبانحراف معياري (0.869) وأهمية نسبية بلغت (70.9%).

٣. يبين الجدول وجود فروق ذات دلالة إحصائية لجميع عبارات الفرضية وذلك من خلال اختبار (T) لدلالة الفروق حيث بلغت قيمة (T) لدلالة الفروق لجميع العبارات (21.317) بمستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (0.05) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى استجابة مرتفعة على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الطريقة التاريخية والرقابة على عناصر التكاليف.

بناء على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في الفقرات السابقة نجد أن المتوسط العام لجميع العبارات التي تقيس الفرضية الأولى يدل على أن مستوى الاستجابة

على جميع العبارات استجابة مرتفعة حيث بلغت قيمة متوسط إجمالي العبارات (3.89) بأهمية نسبية (78.9%)

كما يدل اختبار دلالة الفروق (T) إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة على ما جاء بجميع عبارات فرضية الدراسة وعليه يتم قبول الفرضية الأولى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الطريقة التاريخية والرقابة على عناصر التكاليف بمستوى موافقة مرتفعة في جميع العبارات.

جدول (4) تحليل الفرضية الثانية

الترتيب	درجة الموافقة	مستوى الدلالة	قيمة T	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبرة
1	موافق	000	13.520	82.7	860	4.11	دراسة البيانات التاريخية بالأساليب الإحصائية تؤدي إلى ضبط تكلفة المواد الخام المباشرة
4	موافق	000	13.172	76.4	731	3.92	معرفة اتجاهات البيانات تؤدي إلى معالجة انحرافات المواد الخام المباشرة
6	موافق	000	9.951	70.0	920	3.87	الاعتماد على القيام بتجارب معملية يؤدي إلى التحكم في المواد المباشرة
7	موافق	000	9.373	72.7	956	3.85	الأساليب العلمية النظرية تساهم في تحقيق الأهداف بأقل قدر ممكن من الموارد .
5	موافق	000	11.365	75.4	847	3.92	التجارب المعملية التي تثبت الفروض العلمية تساعد في التحكم في تكلفة الوحدة
8	موافق	000	10.275	72.7	844	3.83	معرفة اتجاهات البيانات تؤدي إلى تقليل تكلفة الأجر المباشرة
3	موافق	000	11.595	77.3	888	3.98	دراسة البيانات التاريخية بالأساليب الإحصائية تؤدي إلى ضبط الأجر

							المباشرة .
2	موافق	000	11.502	75.4	904	3,99	إعداد الموازنات المالية مسبقاً يسيب في معرفة انحرافات التكاليف المباشرة
		000	17.935	75.33	54623	3.93	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الاستبيان، 2024 .

ويتضح من الجدول ما يلي :

1. المتوسط الحسابي لجميع عبارات الفرضية الثانية أكبر من الوسط الفرضي للدراسة (3) وأكبر من الوزن النسبي (60%) ومستوى الدلالة لجميع عبارات الفرضية الثانية أقل من (0.05) وهذه النتيجة تكل على موافقة أفراد العينة على عبارات الفرضية الثانية بمستوى استجابة مرتفعة حيث حققت جميع العبارات متوسطاً عام مقداره (3.93) وانحراف معياري (0.5462) وأهمية نسبية (75.3%).

2. أن عبارة (دراسة البيانات التاريخية بالأساليب الإحصائية تؤدي إلى ضبط تكلفة المواد الخام المباشرة جاءت في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (4.11) بانحراف معياري (0.860) وبأهمية نسبية بلغت 82.7%) تليها في المرتبة الثانية العبارة إعداد الموازنات المالية مسبقاً يسهم في معرفة انحرافات التكاليف المباشرة بمتوسط حسابي (3.99) وانحراف معياري (0.904) وبأهمية نسبية (75.4) أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة (معرفة اتجاهات البيانات تؤدي إلى تقليل تكلفة الأجور المباشرة) حيث بلغ متوسطها (3.83) وانحراف معياري (0.844) وأهمية نسبية بلغت (72.7%).

3. يبين الجدول وجود فروق ذات دلالة إحصائية لجميع عبارات الفرضية وذلك من خلال اختبار (1) لدلالة الفروق حيث بلغت قيمة (T) لدلالة الفروق لجميع العبارات (17.935) بمستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (0.05) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات

أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى استجابة مرتفعة على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الطريقة الإحصائية والرقابة على عناصر التكاليف.

بناء على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في الفقرات السابقة نجد أن المتوسط العام لجميع العبارات التي تقيس الفرضية الثانية يدل على أن مستوى الاستجابة على جميع العبارات استجابة مرتفعة حيث بلغت قيمة متوسط إجمالي العبارات (3.93) بأهمية نسبية (75.3%)

كما يدل اختبار دلالة الفروق (T) إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة على ما جاء بجميع عبارات فرضية الدراسة وعليه يتم قبول الفرضية الثانية وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الطريقة الإحصائية والرقابة على عناصر التكاليف بمستوى موافقة مرتفعة في جميع العبارات.

الخاتمة :

الاستنتاجات :

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

1. أسلوب العام الكامل المعياري يساعد في تخصيص المواد الخام المباشرة
2. تطبيق الطريقة التاريخية في المؤسسة يساعد في تحليل انحرافات التكاليف.
3. دراسة البيانات التاريخية بالأساليب الإحصائية يفيد في ضبط تكلفة المواد الخام المباشرة..
4. الاعتماد على الموازنات المالية يساهم في تحديد انحرافات التكاليف المباشرة.

التوصيات :

بناء على النتائج التي تم توصل إليها نوصي بالآتي:

1. ضرورة العمل بأسلوب العام المعياري المتغير لأنه يساعد في تحديد انحرافات الأجر المباشرة.
2. زيادة الاهتمام بأسلوب متوسط التكلفة الفعلية لعدة سنوات لما له من دور في تتبع تكاليف الأجر المباشرة.
3. ضرورة العمل بأسلوب متوسط التكلفة الفعلية لعدة سنوات لأنه يساعد في تحديد تكلفة المواد المباشرة الخاصة بكل نشاط على حدا.
4. ضرورة التركيز على الأصول العلمية والفنية للصناعة من أجل التحكم في التكاليف المباشرة

المصادر:

1. جمال النور كرم الله سليمان، تقويم نظم محاسبة التكاليف الحديثة في الرقابة وتحديد وتخفيض التكلفة في صناعة السكر في السودان، كمية الدراسات العليا جامعة سنار، رسالة دكتوراه غير منشورة، سنار، 2014 م.
2. سلوى النور عبد المحمود نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقويم الأداء الإداري في المنشآت الصناعية السودانية كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، الخرطوم، 2016م.
3. أحمد يوسف مولود أثر طرق محاسبة التكاليف الحديثة في الرقابة على عناصر التكاليف كلية الدراسات العليا جامعة سنار، رسالة ماجستير غير منشورة، سنار 2018م.
4. زرياب عبد الله العوض التكامل بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية ونظام التكلفة علي أساس النشاط وأثره على الربحية، كلية الدراسات العليا، جامعة شندي رسالة دكتوراه غير منشورة 2020م
5. 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. 2005م
6. محمد خير عثمان محمد خير، نظام التكاليف المعيارية ودوره في كفاءة الرقابة على التكاليف كلية الدراسات العليا، جامعة شندي رسالة دكتوراه غير منشورة 2018م.
7. 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 1 الخرطوم 2017م.
8. ناصر نورالدين عبد اللطيف محاسبة التكاليف (نظم القياس والرقابة)، القاهرة، الدار الجامعية 2007م
9. محمد أحمد خليل، فاروق عبد العال، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، القاهرة، مؤسسة شباب الجامعة، 1984م.

10. رمضان محمد غنيم، الرقابة على التكاليف، القاهرة، كلية التجارة فرع الخرطوم، 1991م.
11. فتح الرحمن الحسن منصور بابكر إبراهيم الصديق محاسبة التكاليف 2، ط2، منشورات جامعة السودان المفتوحة، الخرطوم، 2006
12. محمد توفيق بلبع محاسبة التكاليف، القاهرة : مكتبة الشباب، 1988م.
13. <https://almohasben.com/> . 25/10/2020.6:24am
14. زهير خضر ياسين الأبعاد المختلفة للرقابة على التكاليف مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الثاني والعشرون، بغداد ، 2009م.
15. <https://ay83m.wordpress.com> ، 10/9/2020 ، الساعة 10:17 صباحًا،
16. محمد البشير إبراهيم أحمد، أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على عناصر التكاليف، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 4، المجلد 1، الجزائر ، 2019م.