

## أثر تطبيق نظام التكاليف المعيارية على تحسين الرقابة على التكاليف في قطاع

### مطاحن الغلال

#### دراسة ميدانية علي شركات صناعة الدقيق بالسودان

إعداد:

1/ محمد خير عثمان محمد خير أحمد

أستاذ مساعد بكلية العلوم الإدارية والاقتصادية – قسم المحاسبة- جامعة الشيخ عبدا لله البكري-ولاية نهر النيل –السودان  
Email: [mkh200008@gmail.com](mailto:mkh200008@gmail.com)

2/ عبد الباقي شيخ الدين حبيب الله

أستاذ الاحصاء المساعد بكلية العلوم الإدارية والاقتصادية – جامعة الشيخ عبدا لله البكري-ولاية نهر النيل –السودان  
Email: [Wedelsheikh.w@gmail.com](mailto:Wedelsheikh.w@gmail.com)

## المستخلص

تناولت الدراسة أثر تطبيق نظام التكاليف المعيارية على تحسين الرقابة على التكاليف في قطاع مطاحن الغلال ، تمثلت مشكلة الدراسة في عدم مقدرة مطاحن الغلال من إحكام الرقابة علي التكاليف في ظل الظروف الاقتصادية والبيئية والصناعية المعقدة في السودان ، هدفت الدراسة للتعرف علي مدي استخدام نظام التكاليف المعيارية في مطاحن الغلال بالسودان وتسليط الضوء علي معوقات وعقبات استخدام هذا النظام ودراسة قدرة شركات الغلال علي وضع معايير دقيقة وفق الأسس العلمية للتكاليف المعيارية وتوضيح وبيان أثر استخدام نظام التكاليف المعيارية علي تحسين الرقابة علي التكاليف ، كما تمثلت أهمية الدراسة في أن هذا التطور التقني الذي تشهده مطاحن الغلال وإستراتيجية السلعة التي تنتجها يستوجب نظام يعكس قدرة هذه المطاحن علي المنافسة المحلية والعالمية ، ونظام التكاليف المعيارية هو الأداة المناسبة لتحقيق ذلك ، كما توصلت الدراسة لعدة نتائج منها : تطبيق نظام التكاليف المعيارية بمطاحن الغلال يعد مؤشراً لجودة الرقابة علي التكاليف ، أوصت الدراسة ببعض التوصيات منها : إنشاء قسم منفصل للتكاليف عن القسم المالي ودعمه بكوادر متخصصة في التكاليف ، مع الاستمرار في نهج التدريب لزيادة القدرات العلمية في مجال التكاليف والمحاسبة الإدارية

الكلمات المفتاحية: التكاليف المعيارية، الرقابة، مطاحن الغلال

## Abstract

the study examined the effect of applying the standard cost system on improving cost control in the grain mills sector. The problem of the study was the inability of grain mills to tighten costs control in light of the complex economic, environmental and industrial conditions in Sudan. The study aimed to identify the extent of using the standard cost system in Grain mills in Sudan, highlighting the obstacles and obstacles to using this system, studying the ability of grain companies to set precise standards according to the scientific foundations of standard costs and clarifying and clarifying the impact of using the standard cost system on improving cost control, as the importance of the study was that this technical development witnessed by grain mills The commodity strategy that it produces requires a system that reflects the ability of these mills to compete locally and globally, and the standard cost system is the appropriate tool to achieve this. The study also reached several results, including: The application of the standard cost system in grain mills is an indication of the quality of cost control, the study recommended some recommendations, including: Create a separate cost division from the financial section and support it with specialized cost cadres, While continuing the training approach to increase the scientific capabilities in the field of costs and management accounting

**Keywords:** *standard costs, control, grain mills*

أولاً: الإطار المنهجي للدراسة:-

تمهيد:

نسبة للمشاكل التي تواجه مطاحن الغلال بالسودان نتيجة لظروف البيئة الصناعية المعقدة الأمر الذي ترتب عليه تعقيد عملية الرقابة بالنسبة للإدارة ، مما أدى إلى ازدياد الحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف المعيارية لإحكام الرقابة على التكلفة في صناعة طحين الغلال ، وذلك بغرض ضبط جودة الأداء في المنشآت الصناعية ، كما انه في الفترة الأخيرة شهدت بيئة مطاحن الغلال تطورات وتغيرات شملت كل المفاهيم والأساليب الإنتاجية والتي فرضت على المنشآت ضغوطاً متزايدة نحو التطوير والتغيير بسبب ازدياد حدة المنافسة محلياً وعالمياً" ، كما إن رقابة التكاليف هي نوع من أنواع الرقابة في المنشآت الصناعية كونها تختص بجانب مهم من نشاط المنشأة وهو الكلفة للنشاط بجميع عناصرها والتي تعتبر المحرك الأساسي للنشاط.

مشكلة الدراسة:

نظراً إلى التطور الذي تشهده مطاحن الغلال في السودان، وحتى يعتبر هذا التطور مواكباً "ومنافساً" للتطور العالمي ومحققاً للرضا بالنسبة للعميل لا بد من إن تكون المحاسبة شاهداً "ومشاركاً في هذا التطور بصفته المصدر الأساسي للمعلومات المالية، التي بدورها تساعد الإدارة على القيام بوظائفها من تخطيط وتوجيه ورقابة واتخاذ القرارات الرشيدة. وتعتبر التكاليف المعيارية منبع رئيسي لقيام المحاسبة الإدارية بوظائفها، لذلك فان مشكلة هذه الدراسة تتمثل في ضعف استخدام نظام التكاليف المعيارية في مطاحن الغلال في السودان مما يؤثر على تحسين الرقابة على التكاليف. وتتلخص مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية:

1 / هل تطبيق نظام التكاليف المعيارية يبين تحسن الرقابة على التكاليف في مطاحن الغلال بالسودان أهمية الدراسة:

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

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

تهدف الدراسة إلى تحقيق الآتي:

- 1 / التعرف على مدى استخدام نظام التكاليف المعيارية في مطاحن الغلال بالسودان
  - 2 / تسليط الضوء على معوقات استخدام نظام التكاليف المعيارية في مطاحن الغلال.
  - 3 / دراسة قدرة مطاحن الغلال على وضع معايير دقيقة وفق الأسس العلمية للتكاليف المعيارية.
  - 4 / توضيح وبيان أثر استخدام نظام التكاليف المعيارية على جودة الرقابة على التكاليف، وتحديد المسؤوليات، وسرعة اكتشاف الانحرافات ومعالجتها وسهولة المحاسبة عن الانحرافات دون تعقيدات.
- فرضيات الدراسة:

1 / هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وتحسين الرقابة على التكاليف في مطاحن الغلال بالسودان.

مصادر جمع البيانات:

1/ مصادر أولية: تتمثل في الإستبانة والملاحظة.

2/ مصادر ثانوية: تتمثل في المراجع والدراسات السابقة والمواقع الإلكترونية.

منهجية الدراسة:

تعتمد هذه الدراسة على مناهج متعددة الجوانب منها:

المنهج التاريخي، وذلك باستعراض الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع هذه الدراسة، وأيضاً "المنهج الاستقرائي ويشمل الاستقراء الاستنتاج العلمي القائم على أساس الملاحظة والتجربة، وبذلك نحاول دراسة المشكلة بالاطلاع على التقارير التي تخص عينة الدراسة المبحوثة، وأيضاً "المنهج الوصفي التحليلي وذلك لجمع بيانات الدراسة الميدانية وتصنيفها ومن ثم تحليلها وتقسيمها بشكل علمي.

حدود الدراسة:

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

مطاحن الحمامة للغلال (الباكير)

الحدود الزمنية: 2018م

تقسيم الدراسة:

أولاً: الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

ثالثاً: الإطار النظري

رابعاً: الدراسة الميدانية

ثانياً: الدراسات السابقة: -

يستعرض الباحثان بعضاً من الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة:

(1) دراسة: صديق 2014

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

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

وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها: إن معرفة الأنشطة المساهمة في تكوين المنتج بشكل تفصيلي يزيد من كفاءة أداء الأنشطة، مما يساهم في تخفيض تكاليف المنتج، إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في قطاع صناعة السكر بالسودان يتفادى حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج وهذا يؤدي الى كفاء وفعالية استخدام

الموارد المتاحة، أهمية استخدام معلومات التكلفة المتوقعة (المعيارية) أو المقدرة أثناء مراحل تصميم المنتج والعمليات وذلك للمساعدة في ضبط التكلفة الفعلية حتى لا تتجاوز التكلفة المخططة.

أوصت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها: تدريب العاملين بقطاع صناعة السكر بالسودان في كيفية تحليل الأنشطة لتكوين مجتمعات التكلفة وكذلك كيفية تمييز الطاقة العاطلة عن الطاقة المستغلة، أوصت الإدارات بقطاع صناعة السكر بالسودان بالتخطيط الأمثل لمواردها بالشكل الذي يتيح لها الاستخدام الكفء للموارد الإنتاجية، ووضع استراتيجية واضحة لاستغلال الطاقات العاطلة بقطاع صناعة السكر بالسودان حتى يتم الاستفادة القصوى منها وعلى إدارات قطاع صناعة السكر في السودان العمل على السيطرة على تكاليف التشغيل من خلال تطبيق الأساليب الحديثة للتكاليف. تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في إنها ركزت على تطبيق الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشأة الصناعية، وتركز دراسة الباحث على تطبيق التكاليف المعيارية للرقابة والتحكم على عناصر التكاليف في المنشآت الصناعية.

### (2) دراسة: شيماء 2014 م

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

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

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

كما وصحت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها: ضرورة إنشاء قسماً للتكاليف بالشركات الصناعية يتولى عملية تحليل التكلفة وضبطها، ووضع الأنماط والمعايير وتصميم النماذج الأزمنة وتطوير نظام محاسبه التكاليف المعيارية وتوفير كافة البيانات والمعلومات السليمة اللازمة عن تكاليف الإنتاج التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة.

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

### (3) دراسة: Faruk&Mohammed&Sadiq 2015 م

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

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

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها: أن التطبيق الفعال لمحاسبة التكاليف قد أثر على ربحية الشركة، إن التكاليف المعيارية تستخدم على نطاق واسع في شركات الاتصالات النيجيرية مما يعزز قدرة الإدارات على كفاءة التخطيط واتخاذ القرارات الجيدة، إن التكلفة المعيارية تساعد شركات الاتصالات في القضاء على المنتجات غير المرهبة، تساعد على توفير المعلومات الدقيقة عن التكلفة وتحديد انحرافاتهما مما يساعد على كفاءة الرقابة على التكاليف.

كما وصت الدراسة بمجموعة توصيات أهمها: أن يقوم قسم التكاليف بإعداد تقارير دورية عن انحرافات التكلفة المعيارية عن الفعلية وتقديمها للإدارة العليا، أن تقوم الإدارة بتحليل الانحرافات ومعرفة المسئول عنها ومعالجتها أولاً بأول. تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في إنها ركزت على أثر التكاليف المعيارية على ربحية شركات الاتصالات في نيجيريا، وتركز دراسة الباحث على أثر التكاليف المعيارية على كفاءة الرقابة على التكاليف في مطاحن الغلال بالسودان.

#### (4) دراسة: فيصل 2016 م

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

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

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

#### (5) دراسة : عبد الرحمن & ثريا 2019 م

تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة عن السؤال الاتي : هل يميل مديرو مراكز المسؤولية بالمنشآت الصناعية الى قبول تطبيق نظام التكاليف المعيارية للرقابة على الفاقد ؟

هدفت هذه الدراسة الى قياس واختبار ردود فعل مديري مراكز المسؤولية بالمنشآت الصناعية على تطبيق التكاليف المعيارية للرقابة على الفاقد .

توصلت الدراسة الى ان مديري مراكز المسؤولية بالمنظمات الصناعية بالسودان لا يميلون إلى قبول تطبيق نظام التكاليف المعيارية للرقابة على الفاقد ، ويعزون ذلك الى ان نظام التكاليف المعيارية يحمل مديري مراكز المسؤولية في الأقسام الإنتاجية الانحرافات غير المسموح بها في المواد المستعملة وكذلك في الكميات المنتجة .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في أنها تركز على دور التكاليف المعيارية في الرقابة على الفاقد بمراكز المسؤولية للمنشآت الصناعية ، وتركز دراسة الباحث على دور التكاليف المعيارية في تحسين الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية .

ثالثاً: الإطار النظري :-

المحور الأول : مفهوم وأهداف نظام التكاليف المعيارية :

أولاً : مفهوم نظام التكاليف المعيارية :

التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مقدما تبين ما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج ، لذلك ينظر إليها علي أنها مقياس ، أو نمط أو أداء قياس لمدي كفاءة وفاعلية الأداء الفعلي ، لذلك لا تعتبر هذه التكاليف بديلا عن التكاليف الفعلية، لأنها تستخدم كأساس لمقارنة التكلفة الفعلية لتحديد الانحراف بينهما ، ومعرفة أسبابه وتقديمه للإدارة ، وبالتالي تستخدم في الحكم علي كفاءة وفاعلية الأداء ، ويقصد بالفاعلية تحقيق الأهداف المحددة ، ويقصد بالكفاءة النسبة بين المدخلات والمخرجات ، وتعتبر تقارير الانحرافات الوسيلة التي تستخدم لتوصيل المعلومات عن كفاءة وفاعلية الأداء إلي الإدارة(بلبع, 1997, م, ص 18)

كما عرفت أيضا بأنها نموذج رقابي يمكن أن يكون أعكاسا وتعبيرا عن السلوك الاقتصادي الرشيد في تلك الوحدات إذا صمم وطبق علي أسس محاسبة المسئولية وأسس علمية وعملية سليمة ولتحقيق الرقابة الفعالة علي كفاءة الأداء من خلال هذا النموذج يستلزم وجود أنماط أو معايير واقعية مرنة ( مرعي ، وآخرون , 2002 , ص 51 ) كما عرفت بأنها بمثابة تكاليف محددة بدقة وعناية ويتم استخدامها كأساس للمقارنة مع التكاليف الفعلية بهدف تحديد ثم تحليل الانحرافات في مختلف عناصر التكاليف وبالتالي يجب علي إدارة الوحدة الاقتصادية ضرورة التأكد من أن المعايير المستخدمة في قياس واحتساب التكاليف المعيارية تعتبر مقاييس مناسبة وعادلة لقياس الأداء حتى تتحقق الدافعية المنشودة في أداء العاملين وتحفزهم نحو تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية(الجمال, وآخرون, 2005 , ص 296). كما أضاف كاتب آخر أن التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة بصورة مسبقة تبين ما يجب أن تكون عليه التكلفة أثناء سريانها وتعد استنادا إلي دراسات مشتركة من مهندسين واقتصاديين وإداريين ومحاسبين لكل عملية إنتاجية أو مرحلة من مراحل الصنع علي حدة ، وذلك تحت ظروف الكفاية الإنتاجية الواقعية والممكنة ، بغية تحديد نوع وحجم الانحرافات عن الهدف المعياري حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة،(السريتي, 2013 , ص 193). كما يري آخرون بأن التكاليف المعيارية هي حساب مقدر لكمية المصروفات التي يجب أن تكون في ظروف تشغيلية معينة ، ويستلزم ذلك استخدام نظام تقديري للتكاليف محدد مقدما باستخدام أسس علمية بواسطة خبراء متخصصين ، فهي تمثل التكلفة التي ينبغي أن تكون ، وهي تساعد علي :

1. بناء الموازنات التخطيطية .
2. تقييم ومتابعة الأداء .
3. إيجاد وعي تكاليفي .
4. تحديد تكلفة الإنتاج وقرارات التسعير .
5. الرقابة علي التكاليف .
6. كيفية تنفيذ المهام المختلفة وما ينبغي أن تكون عليه التكلفة (سفيان, الشرع, 2002 , ص 31)

ثانياً : مكونات نظام التكاليف المعيارية :

يتكون نظام التكاليف المعيارية من العناصر التالية :

1/ المعيار: هو عبارة عن مقياس أو معدل أو رقم يتم تحديده مقدما وفقا لمواصفات هندسية لتقدير كل من :

أ. المواد الأولية اللازمة لمنتج معين من حيث التحديد الأمثل للكمية ، السعر ، الجودة .

ب. اليد العاملة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة ، ومعدل الأجور .

ج. الأعباء اللازمة لمنتج معين ، بحيث يصبح نموذجا" لما يجب أن لا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توافر الظروف

المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوي الأداء إلي درجة الجودة

2/ معايير الأداء : عبر عن ما يجب أن تكون عليه العلاقة المفضلة بين خصائص المدخلات وخصائص المخرجات .

3/ التكلفة المعيارية : هي التكلفة التي يتم قياسها علي أساس المعايير لحجم معين من الإنتاج أو الإنجاز ، تساوي التكلفة

المعيارية لوحدة المنتج التكلفة المعيارية لكل من المواد والأجور والمدخلات الأخرى الضرورية لإتمام العملية الإنتاجية علي

أساس معايير التكلفة المحددة مسبقا (حلي, 2011, ص 43 - 44).

ثالثاً: أهداف نظام التكاليف المعيارية :

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

1/ التخطيط : إن إستراتيجية المنشأة التي تترجم رؤياها علي المدى البعيد ورسالتها علي المدى القصير تعتبر نقطة البداية

في خطة المنشأة ، وبالتالي المعايير التي ينبغي أن تكون ترجمة صادقة وواقعية لهذه الرسالة والرؤية ، تعد أهداف المنشأة

الواضحة من الأمور التي تنظم سلوك العاملين بالمنشأة وتحثهم علي بذل أفضل ما لديهم من جهد ، سيما أن غموض

الأهداف غالبا" يؤدي إلي الارتباك والإجهاذ ومن ثم عدم رضا العاملين بالمنشأة ، وبالتالي يجب أن يكون أهداف المنشأة

واضحة ويلعب نظام محاسبة التكاليف المعيارية دورا فاعلا في ذلك بتوفير المعلومات التي تساعد الإدارة في تحديد أهدافها

بصورة قابلة للقياس وواضحة ومحددة ويساعد ذلك بالضرورة في عملية التنسيق بين هذه الأهداف ووضعها في صورة

معايير متوازنة (بلع, 1997, ص 22)

2/ الرقابة : يعتبر هدف الرقابة الفعالة علي تكاليف مختلف أوجه نشاط المنشأة سواء كان إنتاجي ، أو تسويقي أو أداري

، من أهم الأهداف الأساسية التي تحقق أحد أهم وظائف إدارة المنشأة ، وتوفر التكاليف المعيارية إطارا هاما ومفيدا

للرقابة علي هذه التكاليف ، هذه الرقابة لا يقصد بها مجرد تخفيض تكاليف الأنشطة المختلفة إلي أدني حد ممكن فقط

، وإنما تعني أيضا عملية تحديد علاقة التكاليف بمنافعها ، والتأكد من أن هذه التكاليف لها ما يبررها حيث يقوم نظام

التكاليف المعيارية غالبا علي أساس تحديد التكلفة المعيارية لوحدة المخرجات ، أي لوحدة المنتج أو الخدمة المقدمة من

المنشأة(محمد, 1990م, ص 9).

3/ قرارات التسعير: يعتبر قرار تحديد السعر الملائم من أهم القرارات الإدارية للمنشأة ، وغالبا ما تكون التكاليف ذات

تأثير هام علي قرارات التسعير ، رغما عن أن بعض المنتجات أو الخدمات قد يتم تقديمها من خلال أسعار تحدد من قبل

الدولة نظرا لطبيعتها ، أو وفقا لتوجهها ، وفي هذه الحالة يكون تأثير التكاليف علي قرارات تقديم هذه المنتجات أو

الخدمات التي تقدمها المنشأة وتجد منافسة من المنشآت الأخرى تلعب محاسبة التكاليف المعيارية دورا هاما في تحديد

أسعارها وذلك لان التكاليف المعيارية تعكس ما يجب أن تكون عليه التكلفة فهي التكاليف المرغوبة والمستهدفة من قبل

الإدارة, (هونجرن ، وآخرون, 1988, ص 352).

4/ ترشيد الأداء : إن فاعلية نظام الرقابة لا يعتمد علي ماهية المعلومات التي توفرها للمسئولين ولكن يعتمد أيضا علي

كيفية استخدام هؤلاء المسئولين ، لتلك المعلومات في تحقيق الرقابة ، أن توفير نظام محاسبة التكاليف المعيارية



للمعلومات التي تركز اهتمام الإدارة علي الانحرافات الهامة والجوهرية سواء كان في صالح المنشأة أو في غير صالحها يؤدي إلي ترشيد جهد إدارة المنشأة ، ويؤدي إلي نتائج جيدة في أداء العاملين ، إذا كان وضع المعايير قد تم بتفاعل بين الإدارة والعاملين الأمر الذي يؤدي إلي اشتراك إدارة المنشأة وعاملها في التقصي للانحرافات الهامة عن تلك المعايير ومحاولة تصحيحها ، والتحقق عما إذا كانت هذه الانحرافات ناتجة عن خطأ في المعيار أو ناتجة عن الكفاءة كما يؤدي ذلك إلي رفع الروح المعنوية لدي العاملين وزيادة دافعيتهم للعمل مما يزيد من كفاءة أدائهم لإحساسهم بأنهم شركاء وليس إجراء (جارسون، وآخرون، 2002، ص 491).

5/ الإدارة بالاستثناء : أخيرا يأتي دورها في الإدارة بالاستثناء حيث يصعب علي الإدارة العليا وكثير من الإدارات الدنيا في المنشأة إجراء مراجعة تفصيلية يومية لأعمال مرؤوسهم في الأقسام والوحدات المختلفة التي يوجد بها عدد كبير من العاملين والتي يتم فيها العديد من العمليات التشغيلية ، لهذا وجد من الضروري توجيه الاهتمام نحو الأمور الاستثنائية وترك العمليات الأخرى الغالبة طالما أنها تسير ع النهج المرسوم لها ، فتقارير التكاليف الدورية اليومية لتلك العمليات الغالبة سوف توضح الانحرافات السالبة في كل عنصر من عناصر الإنتاج وتحدد موقع حدوثه وزمنه وما علي الإدارة إلا التركيز فقط علي بحث الحلول اليومية العاجلة لتلك العمليات الغالبة وإخضاع تلك العمليات المستثناء لدراسة أكبر (أبو الحسن، 1986، ص 10-11).

المحور الثاني : مفهوم وأهمية وأهداف الرقابة على التكاليف :-

أولاً : مفهوم الرقابة على التكاليف

يعتبر مفهوم الرقابة علي التكاليف من أهم جوانب نظام الرقابة الشامل في أي مشروع سواء كان صناعيا أو خدميا أو تجاريا" وذلك لما تهدف إليه هذه الرقابة من تحقيق أهداف المشروع بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفاعلية ، فإذا كان الهدف من نظام التكاليف الفعلية هو حصر عناصر التكاليف التي يتحملها المشروع جراء الإنتاج ، فهذه التكاليف لا بد أن تخضع للتقييم لمعرفة ما إذا كانت هذه التكاليف هي التي ينبغي أن تحدث أم هناك انحرافات يجب معالجتها وإلي أي مدي يمكن تلافيها مستقبلا" ، وعبر ذلك نأت فكرة الرقابة علي التكاليف، (أحمد، 2011، ص125).

كما يعتبر نظام الرقابة علي التكاليف من أكثر الأساليب الرقابية مسيرة لمطالبات الإدارة العلمية الحديثة كونه من اعدل الأساليب الرقابية التي يعتمد عليها في تحقيق الرقابة الفعالة علي تكاليف الإنتاج حيث تعني رقابة التكاليف اتخاذ مجموعة من الإجراءات والقرارات التي من شأنها محاولة الاحتفاظ بالتكاليف الفعلية قريبة بقدر الإمكان من التكاليف المعيارية وتستخدم معايير التكلفة في وتقييم أداء العاملين عن طريق مقارنة أدائهم الفعلي بالأداء المعياري المحدد مقدما ومسائلة كل شخص عن الانحرافات التي تسبب فيها مما يؤدي إلي الالتزام بالمعايير المحددة مقدما وبالتالي زيادة الكفاءة وتخفيض التكاليف ، كما إن استخدام معايير التكلفة يؤدي إلي تعاون المهندسين والإداريين والمحاسبين في تنميط وزيادة الجودة وتحسين التصميم وطرق التصنيع المختلفة ، حيث تحقق معايير التكلفة الرقابة المانعة عند إعداد المعايير إذ أن المعيار المتخذ كهدف لا يتضمن إلا القدر العادل من عوامل الإنتاج اللازمة لإنتاج وحدة الإنتاج ، وكذلك تحقق الرقابة المانعة أيضا" عند طلب مستلزمات الإنتاج وصرفها من المخازن حيث تحقق الرقابة عند المنبع بعدم صرف كمية تزيد عن الكمية المحددة في بطاقة المعايير ، (عبد الحميد، 2004، ص236)

عرفت الرقابة علي التكاليف من قبل معهد المحاسبين الإداريين ومحاسبي التكاليف بإنجلترا بأنها نظام لضبط التكلفة الفعلية لتشغيل منشأة معينة وذلك من خلال نظام محاسبة التكاليف بالمنشأة ( غنيم ، 1992م، ص 16 )

ثانياً : أهمية الرقابة على التكاليف

إن الغرض الأساسي من القيام بالرقابة هو التأكد من الاستخدام الأمثل لموارد المنشأة لتحقيق أهداف معينة ، ولذلك يلاحظ أن الرقابة الفعالة عادة ما تصاحب الأداء الفعلي لاكتشاف أي انحرافات عن المعايير أو نتائج معينة ، فالانحرافات عن الأداء الفعلي تحدث لعدة أسباب مما يعكس أهمية الرقابة على التكاليف منها :

1/ الخطأ في إعداد المعايير: فقد يخطئ الفرد أو المنشأة في تحديد أهداف الخطة أو في ترجمة هذه الأهداف إلى معايير واضحة ومحددة أو في اختيار أنسب الطرق الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف ، فعند القيام بالرقابة يتضح للقائمين بها أن معايير الخطة لا تتماشى مع واقع التنفيذ ، الأمر الذي يستدعي معه تعديل هذه المعايير ، وقد يتضح أن المعايير موضوعة بشكل سليم ولكن الطرق المتبعة في الأداء لن تحقق هذه المعايير .

2/ الخطأ في التنفيذ: يعمل القائمون بالمعايير على وضع خطة متكاملة تحقق الأهداف المرجوة عنها ويفرض أنه قد تم وضع هذه المعايير بدون أي أخطاء فهناك احتمالات للخطأ عند تنفيذ المعايير ، فقد يخطئ القائمون بالتنفيذ نظراً لعدم فهمهم الخطة ومعاييرها ، وقد يحدث الخطأ نتيجة لانخفاض مستوى الأداء الفعلي للعاملين عن المستوى المتوقع في الخطة ، وقد يحدث الخطأ نتيجة لوضع الخطة بشكل جامد لا يحقق المرونة الكافية للقائمين بالتنفيذ ، بمعنى آخر قد يؤدي جمود الموازنة وعدم موازنتها إلى تقييد قدرة الخلق والابتكار والتطوير لدى الأفراد مما يؤدي إلى عدم استخدامهم لمهاراتهم وكفاءاتهم إلى أقصى درجة فتحدث الأخطاء

3/ تغيير الظروف الخارجية للمنشأة: إذا تم وضع الخطة بشكل سليم وسارت عمليات التنفيذ بالصورة المتوقعة بدون أي أخطاء ، فهناك دائماً خطر ثالث وهو احتمال تغير الظروف الخارجية المحيطة بالمنشأة والتي تؤثر على درجة تنفيذ الأهداف ، فالمنافسة والحالة الاقتصادية العامة للبلاد ، والتدخل الحكومي والتكنولوجيا تعتبر أمثلة للعوامل الخارجية التي يؤدي تغييرها بشكل غير متوقع إلى حدوث أخطاء ، فأهمية الرقابة تظهر في توقع حدوث الانحرافات عن الخطة بسبب الظروف الخارجية ، وفي التوصل إلى أنسب القرارات العلاجية أو التصحيحية الواجب اتخاذها لمعالجة الموقف والقضاء على الخطورة المتوقعة أو التقليل من أثارها(ناجي، 1979، ص 18-20).

ثالثاً: أهداف الرقابة على التكاليف :

تعتبر عملية الرقابة على التكاليف جزءاً "رئيسياً" من وظيفة الرقابة الإدارية في المنشأة الاقتصادية ، ولا شك أن تحقيق رقابة فعالة على تكاليف المنشأة الاقتصادية يؤدي إلى تحقيق الأهداف التالية :

1. الحد من إزالة أو الضياع أو الإسراف في استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة للمشروع.

2. العمل على خلق روح الابتكار والتجديد لدى الأفراد العاملين بصالات الإنتاج أو مراكز التشغيل أو مراكز الخدمات في المنشأة .

3. إيجاد نظام فعال للحوافز للعاملين مرتبطاً بنظام رقابة التكاليف .

4. تخفيض تكاليف الإنتاج ( التشغيل ) إلى المستوى الذي يحقق الحجم المستهدف من الإنتاج

5. الإنتاج ، أو مصادر المواد الخام أو منافذ البيع والتوزيع ، أو تكوين هيكل العمالة بالمنشأة، (إبراهيم، 2001، ص 16-17).

إن وضع نظم رقابية على عمليات المنشأة تشمل في طياتها تبني العديد من الإجراءات والأساليب التي توفر للإدارة أداة فعالة للرقابة على التكاليف ومن تلك الأساليب ( الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية ) بهدف تحسين الأداء والوقوف على نتائجها، (راشد، 2012، ص 256).

رابعاً: الدراسة الميدانية :-

1/ إجراءات الدراسة الميدانية

تضمنت الدراسة عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال إجابات المبحوثين على أسئلة الدراسة واستعراض أبرز النتائج التي تم التوصل إليها من خلال تحليل جميع فقرات الاستبيان والتعرف على مختلف متغيرات الدراسة والتي تشمل المعلومات الشخصية للمبحوثين (العمر، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، التخصص العلمي)، ومجالات الاستبيان والتي تشتمل على 10 فقرات. وقد تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية Statistical Package for Social Sciences (SPSS) لإجراء المعالجات للبيانات التي تم جمعها من مجتمع الدراسة والذي استهدف موظفي وإداريي قطاع شركات الغلال بالسودان للحصول على نتائج الدراسة التي يتم عرضها في هذا المبحث. وذلك عن طريق اختبار "ت" (t-test).

تعتبر منهجية تحليل الدراسة من المحاور الأساسية باعتبارها المرتكز الأساسي لمخرجات الدراسة من الناحية التطبيقية وكذلك تعتبر كأداة في عملية جمع البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي ومن ثم التوصل للنتائج وتفسيرها. وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فان مجتمع الدراسة المستهدف هو عينة من العاملين بشركات قطاع الغلال بالسودان، وقد تم استخدام أسلوب العينة والتي من خلاله يتم جمع البيانات باستخدام عدد محدود من مفردات الإطار ثم تعميم نتائج الدراسة على جميع مفردات المجتمع، حيث تم توزيع 110 إستبانة على مجتمع الدراسة وقد تم الحصول عليها جميعاً أي بنسبة 100%.

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الإستبانة حسب الجدول التالي :

#### جدول رقم (1)

##### مقياس درجة الموافقة

الاستجابة	لا أوافق مطلقاً	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر : بيانات الدراسة الميدانية 2018 م

#### 2/ إجراء اختبار معامل الصدق والثبات (Reliability & Validity) :-

تم إجراء اختبار الثبات **Reliability** لأسئلة الاستبيان المستخدمة من جميع البيانات، وذلك باستخدام احد معامل الثبات (ألفا كرونباخ) (Cranach's Alpha)، ومعامل الثبات يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح. فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فان قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فان قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح. كما يمكن حساب معامل الصدق **Validity** عن طريق حساب جذر معامل الثبات، وهو يعرف بصدق المحك.

أ / صدق وثبات الاستبيان :- صدق الاستبانة يعني التأكد منها من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه وقد قام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة بطريقتين كما يلي :-

الصدق الظاهري : قام الباحث بعرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين تألفت من عدد من أعضاء هيئة التدريس في مختلف الجامعات السودانية والمعاهد العليا متخصصين في المحاسبة والإدارة والإحصاء وقد طلب الباحث من المحكمين إبداء آرائهم في مدى ملائمة الفقرات لقياس ما وضعت لأجله.

#### 1. صدق المقياس :

أ. صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة :

ويقصد به اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة استطلاعية بلغ حجمها 110 مفردة ، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمجال التابعة له كالتالي:

ب. الصدق الداخلي لفقرات الاستبانة:

هنالك علاقة بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وكفاءة الرقابة على التكاليف جدول رقم (1) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين ان معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقر أقل من 0.05 (Sig 0.000) وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

### جدول رقم (2)

#### العلاقة بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وتحسين الرقابة على التكاليف

مسلسل	العلاقة بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وتحسين الرقابة على التكاليف	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	تطبيق نظام التكاليف المعيارية بمطاحن الغلال يعد مؤشراً لجودة الرقابة على التكاليف	0.605	0.000
2	إتباع نظام التكاليف المعيارية يعمل على الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية	0.680	0.000
3	نظام تكاليف المراحل المتبع في مطاحن الغلال يساعد في وضع المعايير لعناصر التكاليف لكل مرحلة على حدا	0.584	0.000
4	وضع معايير التكلفة وفق أسس علمية يساعد في تحقيق كفاءة الرقابة على التكاليف	0.649	0.000
5	مشاركة كافة المستويات في إعداد معايير التكلفة تساعد في تحقيق جودة المعايير المستخدمة	0.540	0.000
6	يهتم نظام التكاليف المعيارية بعامل الزمن التمثل في سرعة اكتشاف الانحراف	0.565	0.000
7	يتم مراعاة الظروف الاقتصادية والبيئية المحيطة بمطاحن الغلال عند إعداد معايير التكلفة	0.565	0.000
8	مرونة المعايير تساعد في تحقيق كفاءة الرقابة على تكاليف المنتج	0.505	0.000
9	يركز نظام التكاليف المعيارية على عناصر التكلفة وليس على تكلفة المنتجات النهائية	0.556	0.000
10	تعمل مطاحن الغلال على تطوير وتدريب العاملين لتتناسب قدراتهم مع تطبيق نظام التكاليف المعيارية	0.633	0.000

المصدر: بيانات الدراسة الميدانية 2018 م

ب / ثبات فقرات الإستبانة : أما ثبات أداة الدراسة فيعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وان الإجابة ستكون واحدة تقريبا لو تكرر توزيعها على الأشخاص ذاتهم في أوقات زمنية . وقد اجري الباحث خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها باستخدام معامل الفأ كرونباخ.

1. طريقة الفأ كرونباخ **Alpha Cronbach** : تم استخدام طريقة الفأ كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة وقد بين جدول رقم (2) أن قيمة معامل الفأ كرونباخ لكل مجال من مجالات الإستبانة كانت (0.78) وهذا يعني أن معاملات الثبات مرتفعة مما يطمئن الباحث على استخدام الإستبانة بكل طمأنينة .

### جدول رقم (3)

#### يوضح معامل الفأ كرونباخ لصدق وثبات البيانات

المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات	معامل الصدق
العلاقة بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وكفاءة الرقابة على التكاليف	10	0.78	0.88

المصدر : بيانات الدراسة الميدانية 2018 م

بالنظر إلى الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل الثبات لجميع المحاور قد تجاوز ال (78 %) وهذا يدل على أن معاملات الاستبيان مرتفعة، مما يدل على مصداقية البيانات.

## 2/ تحليل البيانات واختبار الفرضية

أ/ الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة وفق محور الدراسة بغرض معرفة اتجاه آراء الباحثين:

## جدول رقم (4)

المتوسط والانحراف المعياري لمحور الدراسة:-

Std.D	Mean	Maxim	Minim	N	العبارة
.75976	4.4273	5.00	1.00	110	تطبيق نظام التكاليف المعيارية بمطاحن الغلال يعد مؤشراً لجودة الرقابة على التكاليف
.75026	4.2636	5.00	2.00	110	اتباع نظام التكاليف المعيارية يعمل على الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية
.68470	4.3000	5.00	2.00	110	نظام تكاليف المراحل المتبع في مطاحن الغلال يساعد في وضع المعايير لعناصر التكاليف لكل مرحلة على حدا
.68585	4.4545	5.00	2.00	110	وضع معايير التكلفة وفق أسس علمية يساعد في تحقيق كفاءة الرقابة على التكاليف
.81704	4.2182	5.00	1.00	110	مشاركة كافة المستويات في أعداد معايير التكلفة تساعد في تحقيق جودة المعايير المستخدمة
.79746	4.2273	5.00	2.00	110	يهتم نظام التكاليف المعيارية بعامل الزمن التمثل في سرعة اكتشاف الانحراف
.93830	4.0182	5.00	1.00	110	يتم مراعاة الظروف الاقتصادية والبيئية المحيطة بمطاحن الغلال عند أعداد معايير التكلفة
.79537	4.1364	5.00	2.00	110	مرونة المعايير تساعد في تحقيق كفاءة الرقابة على تكاليف المنتج
.93847	4.0000	5.00	2.00	110	يركز نظام التكاليف المعيارية على عناصر التكلفة وليس على تكلفة المنتجات النهائية
1.0478	3.9455	5.00	1.00	110	تعمل مطاحن الغلال على تطوير وتدريب العاملين لتناسب قدراتهم مع تطبيق نظام التكاليف المعيارية
				110	Valid N (listwise)

المصدر: بيانات الدراسة الميدانية 2018 م

من خلال النتائج في الجدول أعلاه، يوضح الوسط الحسابي أن اتجاهات الباحثين في كل العبارات المتعلقة ب هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكاليف المعيارية وكفاءة الرقابة على التكاليف تشير إلى اتجاه عام نحو الموافقة (أوافق).

والآن ومن خلال الجداول السابقة والتوزيع التكراري لمحور الدراسة وبالإستعانة بجدول ليكارت الخماسي نحصل على جدول الاتجاهات للمحور في صورة نهائية والذي يمكن عرضه على الصورة التالية :-

جدول رقم (5)

يوضح الوسط والانحراف المعياري واتجاهات المبحوثين للفرضية:-

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	العبارة
			%	%	%	%	%	
موافق بشدة	.696	4.35	61	38	9	1	1	تطبيق نظام التكاليف المعيارية بمطاحن الغلال يعد مؤشراً لتحسين الرقابة على التكاليف
			55.5	34.5	8.2	0.9	0.9	
موافق	.67	4.4	46	50	11	3	0	إتباع نظام التكاليف المعيارية يعمل على الإلتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية
			41.8	45.5	10	2.7	0	
موافق	.79	4.2	46	52	11	1	0	نظام تكاليف المراحل المتبع في مطاحن الغلال يساعد في وضع المعايير لعناصر التكاليف لكل مرحلة على حدا
			41.8	47.3	10	0.9	0	
موافق بشدة	.78	4.2	60	42	6	2	0	وضع معايير التكلفة وفق أسس علمية يساعد في تحقيق تحسين الرقابة على التكاليف
			54.5	38.2	5.5	1.8	0	
موافق	1.12	3.7	45	49	12	3	1	مشاركة كافة المستويات في إعداد معايير التكلفة تساعد في تحقيق جودة المعايير المستخدمة
			40.9	44.5	10.9	2.7	.9	
موافق	.88	4	46	47	13	4	0	يهتم نظام التكاليف المعيارية بعامل الزمن التمثل في سرعة اكتشاف الانحراف
			41.8	42.7	11.8	3.6	0	
موافق بشدة	1.18	3.9	41	37	26	5	1	يتم مراعاة الظروف الاقتصادية والبيئية المحيطة بمطاحن الغلال عند إعداد معايير التكلفة
			37.3	33.6	23.6	4.5	.9	
موافق	1.17	3.6	38	54	13	5	0	مرونة المعايير تساعد في تحقيق تحسين الرقابة على تكاليف المنتج
			34.5	49.1	11.8	4.5	0	
موافق	.98	4.1	38	44	18	10	0	يركز نظام التكاليف المعيارية على عناصر التكلفة (المواد، الأجور، والتكاليف صناعية وغير مباشرة) وليس على تكلفة المنتجات النهائية
			34.5	40	16.4	9.1	0	
موافق بشدة	.77	4.4	40	39	18	11	2	تعمل مطاحن الغلال على تطوير وتدريب العاملين لتناسب قدراتهم مع تطبيق نظام التكاليف المعيارية
			36.4	35.5	16.4	10	1.8	

المصدر : بيانات الدراسة الميدانية 2018 م

ويتضح من الجدول السابق جدول رقم (4) وجود موافقة بشدة على العبارات التالية (تطبيق نظام التكاليف المعيارية بمطاحن الغلال يعد مؤشراً لتحسين الرقابة على التكاليف , وضع معايير التكلفة وفق أسس علمية يساعد في تحقيق تحسين الرقابة على التكاليف , يتم مراعاة الظروف الاقتصادية والبيئية المحيطة بمطاحن الغلال عند إعداد معايير

التكلفة و تعمل مطاحن الغلال على تطوير وتدريب العاملين لتتناسب قدراتهم مع تطبيق نظام التكاليف المعيارية) وذلك بمتوسط 4.2 ككل، بينما نجد أن هنالك موافقة على العبارات (إتباع نظام التكاليف المعيارية يعمل على الإلتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية ، نظام تكاليف المراحل المتبع في مطاحن الغلال يساعد في وضع المعايير لعناصر التكاليف لكل مرحلة على حدا ، مشاركة كافة المستويات في إعداد معايير التكلفة تساعد في تحقيق جودة المعايير المستخدمة ، يهتم نظام التكاليف المعيارية بعامل الزمن التمثل في سرعة اكتشاف الانحراف ، مرونة المعايير تساعد في تحقيق تحسين الرقابة على تكاليف المنتج و يركز نظام التكاليف المعيارية على عناصر التكلفة (المواد، الأجور، والتكاليف صناعية وغير مباشرة) وليس على تكلفة المنتجات النهائية) وذلك بمتوسط مقداره 4.2 ككل.

ب / اختبار فرضية الدراسة :

في هذا المبحث يتم إجراء الاختبارات الخاصة بفرضية الدراسة حسب أهداف الدراسة، نرسم لفرض العدم بالرمز  $H_0$  ، والفرض البديل بالرمز  $H_1$ . لاختبار فرضيات الدراسة فقد تم استخدام إختبار (Chi-Square كاي تربيع) واختبار (T-test) باعتبارها انسب الطرق للاختبارات في حالة البيانات ذات التوزيع الطبيعي. وذلك بوضع فرض العدم  $H_0$  لا توجد علاقة بين المتغير الأول والمتغير الثاني، أما الفرض البديل  $H_1$  بوجود علاقة بين المتغير الأول والمتغير الثاني .

جدول رقم (6)

اختبار كاي تربيع

	القيمة	درجات الحرية	المعنوية الإحصائية
كاي تربيع	235.49	117	.000
نسبة الدالة العظمى	161.43	117	.004
ارتباط الخطية	34.961	1	.000
المجموع	110		

المصدر : بيانات الدراسة الميدانية 2018 م

بالنظر الي الجدول رقم (4) والخاص باختبار كاي تربيع نلاحظ أن قيمة كاي تربيع تساوي (235.49) واحتمال المعنوية يساوي (0.000). وهي قيمة أقل من 0.05 مما يعني وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وتحسين الرقابة على التكاليف .



جدول رقم (7)

إختبار تي إستيودنت (T-test)

Test Value = 0						
مستوى الثقة عند 95%		الفرق بين المتوسطين	احتمال المعنوية	درجات الحرية	T إختبار	
القيمة العليا	القيمة الدنيا					
4.2983	4.0926	4.19545	.000	109	80.870	نظام التكاليف
4.3047	4.1043	4.20455	.000	109	83.163	تحسين الرقابة

المصدر : بيانات الدراسة الميدانية 2018 م

وكذلك وبالنظر الي الجدول رقم (5) والخاص باختبار تي إستيودنت (T-test) للفرق بين المتوسطين هي على الترتيب 0.000 ، 0.000 والتي بدورها تبين معنوية العلاقة بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية وتحسين الرقابة علي التكاليف . وبمتابعة قيمة اختبار (t) نجد أن كافة العبارات المشتركة في تكوين عوامل نظام التكاليف المعيارية لها اثر ذو دلالة إحصائية إيجابية على تحسين الرقابة على التكاليف، إذ بلغت قيمة ( t ) المحسوبة (80.87) وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (  $p \leq 0.05$  ) , وعليه تقبل فرضية العدم والقائلة بوجود اثر إيجابي لتطبيق نظام التكاليف المعيارية على تحسين الرقابة على التكاليف , وهذه النتيجة تشير إلي أن تطبيق نظام التكاليف المعيارية لها دور فعال على تحسين الرقابة على التكاليف لمصانع الغلال بالسودان مما يترتب عليه زيادة الإنتاج وبالتالي زيادة الأرباح. كما اتضح أن أغلبية أفراد العينة كانت إجاباتهم على الإستبانة بالموافقة علي عبارات محور الدراسة مما انعكس ذلك علي صحة الفرضية عند اختبارها وإظهار نتائج الدراسة وتوصياتها.

## أولاً النتائج:-

- من خلال الدراسة النظرية والميدانية توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج وهي:
- 1/ تطبيق نظام التكاليف المعيارية بمطاحن الغلال يعد مؤشراً لتحسين الرقابة علي التكاليف .
  - 2/ وضع المعايير وفق أسس علمية سليمة مع مشاركة كافة المستويات الإدارية في إعدادها يساعد في تحقيق جودة المعايير المستخدمة .
  - 3/ نظام تكاليف المراحل المتبع في مطاحن الغلال يساعد في وضع المعايير لعناصر التكلفة لكل مرحلة على حدى .
  - 4/ تعمل مطاحن الغلال علي تطوير وتدريب العاملين لتناسب قدراتهم مع تطبيق نظام التكاليف المعيارية .
  - 5/ مراعاة الظروف الاقتصادية والبيئية المحيطة بمطاحن الغلال عند إعداد المعايير يؤدي إلي تحقيق الأهداف دون هدر للموارد الاقتصادية المتاحة .

## ثانياً : التوصيات

بناءً على نتائج الدراسة يوصي الباحث بالاتي :

- 1/ إنشاء قسم منفصل للتكاليف عن القسم المالي ودعمه بكوادر متخصصة في التكاليف ، مع الاستمرار في نهج التدريب لزيادة القدرات العلمية في مجال التكاليف والمحاسبة الإدارية .
- 2/ التركيز على وضع معايير كمية ونقدية لكل عنصر من عناصر التكلفة في مختلف مراحل الإنتاج ( مراكز التكلفة ) سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة لمعرفة أسباب الانحراف هل كانت كمية أم نقدية .
- 3/ استخدام البرامج الرقمية الحديثة المختصة بالتكاليف المعيارية لما لها من أثر في سرعة اكتشاف الانحراف سواء كان سلبى أم إيجابى الأمر الذي يدعم الإدارة في السيطرة والرقابة علي التكاليف .
- 4/ يستحسن استخدام الأنظمة الحديثة لتحميل عناصر التكاليف كنظام التكاليف على أساس الأنشطة في مطاحن الغلال بدلاً عن نظام تكاليف المراحل وذلك لزيادة فاعلية الرقابة على التكاليف .

## قائمة المراجع

### أولاً: المراجع باللغة العربية

- 1/ محمد توفيق بليغ ، التكاليف المعيارية ، (القاهرة: مكتبة الشباب ، 1997 م ) ، ص 18 .
  - 2/ رشيد الجمال، ناصر نور الدين، إدارة التكاليف لأغراض القياس والتخطيط والرقابة، (الإسكندرية: الدار الجامعية ، 2005 م ) ، ص 296 .
  - 3/ سليمان سفيان ، مجيد الشرع ، المحاسبة الإدارية ، (عمان: دار الشروق للنشر والتوزيع ، 2002 م ) ، ص 31 .
  - 4/ جمعة أحمد حلمي ، محاسبة التكاليف المعيارية – التصميم – الرقابة – محاسبة المسؤولية ، ( عمان : در صفاء للنشر والتوزيع ، 2011م ) ، ص 43 – 44 .
  - 5/ محمد توفيق بليغ ، وآخرون ، مبادئ محاسبة التكاليف ، ( القاهرة : مكتبة الشباب ، 1990 م )
  - 6/ تشارلز هونجرن، محاسبة التكاليف مدخل إداري 2، ترجمة ، أحمد حامد حجاج (الرياض: دار المريخ للنشر، 1988 م).
  - 7/ ري آتش جاريسون ، وارك نورين ، المحاسبة الإدارية ، ترجمة محمد عصام الدين زيد ، (الرياض ، دار المريخ للنشر ، 1422 هـ – 2002م)
  - 8/ علي أحمد أبو الحسن ، قياس ورقابة التكاليف المعيارية في المشروعات الصناعية ، ( الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 1986 م )
  - 9/ محمود احمد إبراهيم ، وآخرون ، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدما" – نظام التكاليف المعيارية – نظام التكاليف التقديرية ، (عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2001 م ) ، ص 16 – 17 .
  - 10/ علي عبد العليم عبد الحميد ، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف ، ( القاهرة : مطبعة الإشعاع الفنية ، 2004 م ) ، ص 236 .
  - 11/ السيد عبده ناجي ، الرقابة علي الأداء من الناحية العلمية والعملية ، ( القاهرة : دن ، 1979 م ) ، ص 18 – 20 .
  - 12/ يوسف عبده راشد ، تكاليف التسويق ، ( صنعاء : مطبعة جامعة العلوم والتكنولوجيا ، 2012 م ) ، ص 256
  - 13/ عبد الهى مرعي ، وآخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة ، ( الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2002 م )
  - 14/ رمضان محمد غنيم ، الرقابة على التكاليف ، ( القاهرة : دار النهضة ، 1992 م )
  - 15/ أحمد حلمي جمعة ، محاسبة التكاليف المعيارية – التصميم – الرقابة – محاسبة المسؤولية ، ( عمان : در صفاء للنشر والتوزيع ، 2011م ) .
  - 16/ سليمان سفيان ، مجيد الشرع ، المحاسبة الإدارية ، ( عمان : دار الشروق للنشر والتوزيع ، 2002 م ) .
- ثانياً: المجلات والدوريات العلمية
- 1/ مهدي مفتاح السريتي ، مدى إمكانية استخدام تقييم الأداء في بيئة التصنيع الحديثة في القطاع الصناعي الليبي، (ليبيا: مجلة جامعة مصراتة، المجلد الثالث، العدد الخامس عشر، 2013 م) .

2/ Sadiqrabinabdullahj, Muhammed Dahiruahmeb, Faruk imam Shakur, **effects of standard costing on the profitability of telecommunication companies (study of mtnnigeria)**. arabian journal of business and management review (Oman chapter) vol. 5, no.1; august. 2015.

ثالثاً: الرسائل العلمية

- / صديق آدم محمد أبكر ، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشأة الصناعية ، (الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، غير منشورة ، 2014
- 2/ شيماء بابكر عثمان ، مدي استخدام التكاليف المعيارية في المنشآت الصناعية ودورها في التخطيط والرقابة المالية بالتطبيق علي شركة جياذ للسيارات ، (بحري : جامعة الزعيم الأزهرى ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، 2014
- 3/ فيصل يوسف حاج أحمد ، دور التكاليف المعيارية في الرقابة وتقويم أداء المنشآت الصناعية ، (بورت سودان: جامعة البحر الأحمر ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2016 م).
- 4/ محمد البشير إبراهيم احمد ، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، غير منشورة ، 2011 م) .
- 5/ عبد الرحمن البكري منصور ، ثريا محمد الحاج عبيد ، ردود فعل مديري مراكز المسؤولية بالمنشآت الصناعية على تطبيق التكاليف المعيارية للرقابة على الفاقد ، (العراق : مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد 15 ، العدد 47 ، الجزء 1 ، 2019 م)