

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور مولاي الطاهر سعيدة



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر
في شعبة المالية والمحاسبة تخصص محاسبة و تدقيق

بعنوان:

أثر استخدام التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف

إشراف الدكتور:

رزين عكاشة

من إعداد:

- مهدي هناء

- لونيس أمينة

نوقشت و أجزيت علنا بتاريخ:...

أمام اللجنة المكونة من السادة:

د/ (أستاذ محاضر رزين عكاشة - جامعة الدكتور مولاي الطاهر) مشرفا

د/ (أستاذ محاضر محمودي مختار قادة - جامعة سعيدة د مولاي الطاهر) رئيسا

د/ (أستاذ محاضر بختي عائشة - جامعة الدكتور مولاي الطاهر) أستاذ ممتحن

{ السنة الجامعية 2026/2025 }

الشكر والتقدير



أتقدم بخالص الشكر وعظيم الامتنان إلى الأستاذ المشرف الدكتور رزين عكاشة

على ما قدمه من توجيه علمي دقيق، وملاحظات قيمة، ومتابعة مستمرة

كان لها الأثر البالغ في إنجاز هذه المذكرة وإخراجها في صورتها الحالية.

كما أتوجه بجزيل الشكر إلى الأستاذة الأفاضل الذين أسهموا بشكل مباشر

وفعلي في هذا العمل، سواء من خلال الإرشاد العلمي، أو تقديم المراجع

أو إبداء الملاحظات والتصويبات التي ساعدت على تحسين جودة البحث وتعميق مضمونه

ولا يفوتني أن أشكر أعضاء لجنة المناقشة الموقرين، على ما خصوا به هذا العمل من وقت وجهد

في قراءته وتقييمه، وعلى ملاحظاتهم العلمية البناءة التي أسهمت في إثرائه.

وإذ اعبر عن امتناني لكل أستاذ قدم لي دعماً علمياً صادقاً خلال مرحلة إعداد هذه المذكرة

فإنني أقدر غالياً ما بذلوه من جهد خدمة للعلم والبحث الأكاديمي

الإهداء



بسم الله الرحمان الرحيم

فَرِحِينَ بِمَا آتَاهُمُ اللَّهُ مِنْ فَضْلِهِ

هذه اللحظة لا تورث ولا تشتري لقد دفعت ثمنها عمري وشبابي، سهري خوفاً ودموعي

هي لهفة الوصول، ودمعة الحزن فرحة العمر هذه هي النهاية السعيدة لبدايات

أعظم، أصبح حلمي حقيقة

اهدي تخرجي إلى كل ما املك إلى العمود الثابت في عشرات أيامي إلى من هم في الحياة

حياة إلى من بدلوا جهد السنين من اجلي الأبى وأمي

كما أهدي تخرجي إلى أخواتي وإخواني إلى من وقفوا بجاني في السراء والضراء

ولكل روح عانقتني ي بالحب والدعوات شكرا لكل من كان في طريقي استندت عليه أو

من عابرا من علمني كلمة أو مهارة عابرة، شكرا لكم

أمنية

الإهداء



إهداء... أمي التي لم تسمح لليتم أن يكسرنى
ليس مجرد إهداء... بل شهادة حق في وجه التعب.
إلى أمي... منذ أن غاب أبي تحت التراب، وأنتِ دفنت ضعفك معه.
وقررت ألا يدفن معه مستقبلي.
رأيت في عينيك دمة تخفيها، وخوفا تكتمينه
وثقل مسؤولية لم يكن يوماً لك وحدك
ومع ذلك حملتها وحدك.
كنتِ توظفيني للأمل، وتنامين على القلق.
تبتسمين لي... وتبكين في صمت لا يسمعه أحد
لم تكوني أما فقط، كنتِ وطناً حين شعرت بالضياح.
وسندا حين انكسري ظهري، وصوت أبي حين اشتقت إليه.
هذا النجاح.. هو عرق جبينك، هو لياليك الطويلة.
هو دعواتك التي سبقتني إلى السماء.
أمي.. لم أدرك معنى القوة إلا حين رأيت امرأة فقدت زوجها
ولم تفقد إيمانها، فأدت الدورين... وأدت أكثر
إلى روح أبي الطاهرة، وإلى أمي التي وقفت مكانه..
أهدي هذا التخرج، وأقول:
لو كان النجاح يمنح لمن يستحقه،
لكان اسمك على هذه الشهادة قبلي

هنا

ملخص:

تناولت هذه المذكرة موضوع أثر استخدام التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف، و هدفت إلى إبراز دور هذا النظام في تحسين الرقابة على المواد الأولية واليد العاملة والتكاليف غير المباشرة داخل المؤسسة الاقتصادية.

اعتمدت الدراسة على الجانب النظري لشرح مفاهيم التكاليف المعيارية وأهدافها، وعلى الجانب التطبيقي من خلال تحليل استبيان باستخدام برنامج SPSS.v26 و أظهرت النتائج أن التكاليف المعيارية تساهم في الكشف عن الانحرافات بين التكاليف الفعلية والمخططة، وترشيد استهلاك الموارد، وتحسين الرقابة على عناصر التكاليف .

كما أكدت نتائج الاستبيان صحة فرضيات الدراسة ووجود أثر إيجابي للتكاليف المعيارية في رفع كفاءة الرقابة وتحسين الأداء واتخاذ القرارات. وأوصت الدراسة بضرورة تعزيز تطبيق هذا النظام وتطوير نظم المعلومات المحاسبية وتكوين الموارد البشرية لضمان فعالية أكبر في الرقابة والتسيير.

الكلمات المفتاحية: التكاليف المعيارية - عناصر التكاليف - المواد الأولية - اليد العاملة المباشرة.

Summary :

This study examines the impact of standard costing on cost control, aiming to highlight its role in improving the control of raw materials, labor, and indirect costs within economic institutions.

The study employs a theoretical frame work to explain the concepts and objectives of standard costing, and an applied frame work through the analysis of a questionnaire using SPSS software. The results demonstrate that standard costing contributes to identifying discrepancies between actual and planned costs, optimizing resource consumption, and enhancing cost control.

Furthermore, the questionnaire results confirmed the study's hypotheses and the positive impact of standard costing on improving control efficiency, performance, and decision-making. The study recommends strengthening the application of this system, developing accounting information systems, and enhancing human resource development to ensure greater effectiveness in control and management.

Keywords : Standard costs- cost control- cost elements-raw materials- direct labor.

قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	الجنس	54
02	العمر	54
03	المستوى العلمي	54
04	المنصب	55
05	الخبرة المهنية	55
06	وضع معيار سعر المنتج	56
07	تحديد انحراف سعر المنتج	56
08	تحديد المعايير وفقا للمعلومات الفنية	56
09	تكلفة المواد من خلال مراقبة المخزون	57
10	تحديد معايير استخدام المواد وفقا للأسس العلمية	57
11	اختيار الكمية الأفضل على أساس الجودة العالية	57
12	المفاضلة بين البدائي والاختيار الأمثل للمواد	58
13	تحديد معايير معدل الأجر	58
14	انحراف تكلفة العمل	58
15	معايير الوقت الضائع	59
16	كفاءة العمال بناء على المعلومات المتوفرة من وضع المعايير	59
17	عملية مراقبة أجور العاملين	59
18	عملية انحراف الأجر	59
19	معايير انحراف معدل الأجر	60
20	معييار التكاليف الغير مباشرة	60
21	معييار الطاقة في المؤسسة	60
22	تحديد معدل حجم الأعباء الغير مباشرة	61
23	تحديد انحراف الطاقة الإنتاجية في المؤسسة	61
24	انحراف الأعباء الغير مباشرة	61
25	الرقابة على عناصر التكاليف الغير مباشرة	62
26	الاستغلال الأمثل للطاقة	62

قائمة المنحنيات:

الرقم	عنوان المنحنى	الصفحة
01	الجنس	54
02	العمر	54
03	المستوى العلمي	54
04	المنصب	55
05	الخبرة المهنية	55
06	وضع معيار سعر المنتج	56
07	تحديد انحراف سعر المنتج	56
08	تحديد المعايير وفقا للمعلومات الفنية	56
09	تكلفة المواد من خلال مراقبة المخزون	57
10	تحديد معايير استخدام المواد وفقا للأسس العلمية	57
11	اختيار الكمية الأفضل على أساس الجودة العالية	57
12	المفاضلة بين البدائي والاختيار الأمثل للمواد	58
13	تحديد معايير معدل الأجر	58
14	انحراف تكلفة العمل	58
15	معايير الوقت الضائع	59
16	كفاءة العمال بناء على المعلومات المتوفرة من وضع المعايير	59
17	عملية مراقبة أجور العاملين	59
18	عملية انحراف الأجر	59
19	معايير انحراف معدل الأجر	60
20	معايير التكاليف الغير مباشرة	60
21	معايير الطاقة في المؤسسة	60
22	تحديد معدل حجم الأعباء الغير مباشرة	61
23	تحديد انحراف الطاقة الإنتاجية في المؤسسة	61
24	انحراف الأعباء الغير مباشرة	61
25	الرقابة على عناصر التكاليف الغير مباشرة	62
26	الاستغلال الأمثل للطاقة	62

فهرس المحتويات:

الشكر والتقدير

الإهداء

ملخص:

قائمة الجداول و المنحنيات

المقدمة 1

الفصل الأول: الإطار النظري للتكاليف المعيارية

تمهيد: 11

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتكاليف 12

المطلب الأول: مفهوم التكاليف وأنواعها 12

الفرع الأول: مفهوم التكاليف 12

الفرع الثاني: أنواع التكاليف 13

المطلب الثاني: عناصر التكاليف 15

المبحث الثاني: نظام التكاليف المعيارية 18

المطلب الأول: مفهوم وأهداف التكاليف المعيارية أولاً: تعريف التكاليف المعيارية 18

المطلب الثاني: أنواع المعايير 22

المطلب الثالث: مزايا وتحديات نظام التكاليف المعيارية 24

الفصل الثاني: الرقابة على عناصر التكاليف في ظل نظام التكاليف المعيارية

تمهيد: 26

المبحث الأول: مفهوم الرقابة على التكاليف 27

المطلب الأول: مفهوم الرقابة وأهدافها 27

المطلب الثاني: أدوات وأساليب الرقابة على التكاليف 29

المبحث الثاني: دور التكاليف المعيارية في الرقابة 32

32	المطلب الأول: الرقابة على المواد المباشرة
35	المطلب الثاني: الرقابة على الأجور المباشرة والرقابة على التكاليف داخل المؤسسة
37	المطلب الثالث: الرقابة على التكاليف غير المباشرة
38	خاتمة الفصل:

الفصل التطبيقي: دراسة حالة "مؤسسة المياه المعدنية سعيدة

39	المبحث الأول: الإطار العام لمؤسسة المياه المعدنية بسعيدة: دراسة تنظيمية واقتصادية
43	المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات
66	خلاصة الفصل:
67	خاتمة:

قائمة المراجع

الملاحق

المقدمة

العصر الراهن عصر العولمة بامتياز، حيث تزايدت درجة الترابط بين الاقتصادات الوطنية نتيجة انفتاح الأسواق وتحرير المبادلات التجارية، وهو ما أدى إلى بروز بيئة أعمال ديناميكية تتسم بسرعة التغير والتطور المستمر. وقد شهدت هذه البيئة تحولات جذرية نتيجة التقدم المتسارع في تكنولوجيا المعلومات والاتصال، إضافة إلى التسارع الكبير في ابتكار المنتجات والخدمات ذات الجودة العالية، الأمر الذي أفرز منافسة صناعية حادة على المستوى العالمي. وفي ظل هذه المعطيات، أصبحت المؤسسات الاقتصادية مطالبة بتبني أساليب حديثة في التسيير تمكنها من التكيف مع هذه التغيرات وضمان استمراريته في السوق.

و في هذا السياق، تبرز محاسبة التكاليف كأحد أهم الأدوات التي تعتمد عليها الإدارة الحديثة، لما لها من دور محوري في توفير المعلومات الداخلية ذات الطابع الكمي والنقدي، والتي تُعد أساسًا لاتخاذ القرارات الرشيدة. فهي لا تقتصر فقط على تسجيل التكاليف، بل تتعدى ذلك إلى تحليلها وتفسيرها وتوجيهها بما يخدم أهداف المؤسسة، خاصة في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء. كما تساهم محاسبة التكاليف في تحسين كفاءة التسيير من خلال تمكين الإدارة من التحكم في الموارد المتاحة واستغلالها بالشكل الأمثل.

و تكتسي طرق محاسبة التكاليف أهمية بالغة في تحقيق هذا الهدف، إذ تسمح بالتحديد الدقيق لعناصر التكلفة و دراسة سلوكها وهيكلتها، مما يساعد على ضبطها وتقليصها دون التأثير على جودة المنتج أو الخدمة. ويُعد السعي نحو تعظيم الربح الهدف الأساسي لأي مؤسسة اقتصادية، وهو ما يستدعي توفر معلومات دقيقة وموثوقة حول التكاليف. ومن هذا المنطلق، يتوجب على المسير امتلاك معرفة كافية بالجوانب المالية والاقتصادية، حتى يتمكن من تطبيق مختلف تقنيات محاسبة التكاليف بكفاءة. وقد طور الباحثون عدة طرق لحساب التكاليف، من أبرزها: طريقة التكاليف الحقيقية، وطريقة التحميل العقلاني، وطريقة التكاليف المتغيرة، بالإضافة إلى طريقة التكاليف المعيارية التي تُعد من أكثر الطرق تطورًا وفعالية.

وتتميز طريقة التكاليف المعيارية بقدرتها على تقدير التكاليف المستقبلية اعتمادًا على معايير محددة تُبنى على أسس علمية وواقعية، حيث يتم إعداد هذه المعايير في إطار خطة متكاملة تشمل تحديد مستويات الأداء المستهدفة، ثم متابعة تنفيذها على أرض الواقع، مع إمكانية تعديلها وفقًا للمتغيرات المحيطة. كما تعتمد هذه الطريقة على مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية بهدف الكشف عن الانحرافات وتحليل أسبابها، سواء كانت إيجابية أو سلبية، ومن ثم إعداد تقارير دورية تُرفع إلى الإدارة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة. و بذلك تساهم التكاليف المعيارية في تعزيز فعالية الرقابة وتحسين جودة القرارات الإدارية، مما يدعم استمرارية المؤسسة ويعزز قدرتها التنافسية.

1- إشكالية الدراسة

تواجه المؤسسات الاقتصادية، في ظل التحولات المتسارعة التي يشهدها الاقتصاد العالمي، تحديات متعددة، لعل من أبرزها الارتفاع المستمر في تكاليف الإنتاج، وتعقد العمليات الإنتاجية، وتزايد حدة المنافسة سواء على المستوى المحلي أو الدولي. وفي هذا السياق، لم يعد الاعتماد على الأساليب التقليدية في محاسبة التكاليف كافيًا لضمان تحقيق الكفاءة الاقتصادية، بل أصبح من الضروري تبني أنظمة حديثة قادرة على التنبؤ بالتكاليف والتحكم فيها مسبقًا.

و من بين هذه الأنظمة، يبرز نظام التكاليف المعيارية كأداة فعالة في التخطيط والرقابة، حيث يسمح بوضع تقديرات دقيقة للتكاليف قبل حدوثها، ومقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط له، مما يساعد على كشف الانحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب. غير أن تطبيق هذا النظام في الواقع العملي قد يواجه عدة صعوبات، سواء من حيث نقص الكفاءات، أو ضعف نظم المعلومات، أو غياب الوعي بأهميته.

وعليه، يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للدراسة كما يلي:

إلى أي مدى يؤثر استخدام التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف؟

و ينبثق عن هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات الفرعية التي تسعى الدراسة للإجابة عنها، من أهمها:

- ◀ ما مدى اعتماد المؤسسات الاقتصادية على نظام التكاليف المعيارية في إدارة تكاليفها؟
- ◀ هل يتم تطبيق هذا النظام وفق أسس علمية ومنهجية دقيقة؟
- ◀ إلى أي حد يساهم في التحكم في تكلفة المواد الأولية التي تمثل جزءًا هامًا من عناصر الإنتاج؟
- ◀ ما مدى فعاليته في ضبط تكلفة اليد العاملة المباشرة وتحسين إنتاجيتها؟
- ◀ هل يمكن الاعتماد عليه في التحكم في التكاليف غير المباشرة رغم تعقيدها وصعوبة تحديدها؟

2- فرضيات الدراسة

انطلاقاً من الإشكالية المطروحة، تم صياغة مجموعة من الفرضيات التي تمثل إجابات مبدئية قابلة للاختبار والتحليل، حيث تسعى الدراسة إلى التأكد من مدى صحتها من خلال الجانب النظري والتطبيقي، وتتمثل هذه الفرضيات في:

❖ يساهم نظام التكاليف المعيارية في تحسين التحكم في تكلفة المواد الأولية من خلال وضع معايير دقيقة للرقابة وترشيد استخدام الموارد.

❖ يساهم نظام التكاليف المعيارية في تحسين التحكم في تكلفة اليد العاملة المباشرة، من خلال تحديد معايير الأداء وربطها بالإنتاجية.

❖ يساهم نظام التكاليف المعيارية في التحكم في التكاليف غير المباشرة من خلال توزيعها ومراقبتها وفق أسس دقيقة تساعد على رفع فعالية الرقابة والتسيير.

وتعد هذه الفرضيات أساساً للتحليل، حيث سيتم اختبارها باستخدام المعطيات المتاحة للوصول إلى نتائج علمية دقيقة.

3- أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف العلمية والعملية التي تعكس أهمية الموضوع المدروس و من أبرز هذه الأهداف:

✓ تحليل مفهوم التكاليف المعيارية وبيان خصائصها ومقومات تطبيقها داخل المؤسسة الاقتصادية، باعتبارها من أهم أدوات المحاسبة التحليلية الحديثة.

✓ إبراز الدور الذي تلعبه التكاليف المعيارية في تحديد الانحرافات بين التكاليف الفعلية والمعدية، مع توضيح كيفية تحليل هذه الانحرافات وتفسير أسبابها.

✓ توضيح أهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية كوسيلة فعالة في التخطيط، من خلال إعداد موازنات دقيقة قائمة على معايير علمية.

✓ إبراز دور هذا النظام في تعزيز الرقابة على مختلف عناصر التكاليف، بما يساهم في الحد من التبذير وتحقيق الكفاءة في استخدام الموارد.

✓ تقييم مدى مساهمة التكاليف المعيارية في تحسين الأداء العام للمؤسسة، سواء من حيث الإنتاجية أو الربحية أو القدرة التنافسية.

✓ محاولة تقديم تصور عملي حول كيفية تطوير نظام التكاليف داخل المؤسسات بما يتلاءم مع متطلبات البيئة الاقتصادية الحديثة.

أهمية الدراسة

تكتسي هذه الدراسة أهمية كبيرة على المستويين العلمي والعملي، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

أولاً: الأهمية العلمية

تكمّن في إثراء الأدبيات المتعلقة بحاسبة التكاليف، خاصة فيما يتعلق بنظام التكاليف المعيارية، حيث تسعى الدراسة إلى تقديم تحليل معمق لمفاهيمه وأساليبه، مع إبراز دوره في تحسين عمليتي التخطيط والرقابة. كما تساهم في سد النقص النسبي في الدراسات العربية التي تناولت هذا الموضوع بشكل تطبيقي.

ثانياً: الأهمية العملية

تتجلى في تقديم نتائج وتوصيات يمكن أن تستفيد منها المؤسسات الاقتصادية في تطوير أنظمة محاسبة التكاليف لديها، خاصة في ظل التحديات التي تفرضها المنافسة الحالية. كما تساعد الدراسة في توعية المسيرين بأهمية اعتماد نظم حديثة للتحكم في التكاليف، مما ينعكس إيجاباً على كفاءة الأداء وتحقيق الاستدامة الاقتصادية.

5- منهج الدراسة

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، حيث تم من خلاله جمع المعلومات المتعلقة بحاسبة التكاليف المعيارية وتحليلها وتفسيرها، بهدف بناء إطار نظري متكامل يساعد على فهم الظاهرة محل الدراسة. ويتميز هذا المنهج بقدرته على تقديم وصف دقيق للواقع، مع تحليل العلاقات بين مختلف المتغيرات.

أما في الجانب التطبيقي، فقد تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة، والذي يعد من أهم المناهج المستخدمة في البحوث التطبيقية، حيث يسمح بدراسة ظاهرة معينة في بيئتها الحقيقية وتحليلها بشكل معمق، مما يساعد على ربط الجانب النظري بالتطبيق العملي واستخلاص نتائج واقعية.

اعتمدت هذه الدراسة على برنامج SPSS.V26 باعتباره من أكثر البرامج الإحصائية استخداماً في البحوث العلمية، حيث يساعد في معالجة وتحليل بيانات الاستبيان بطريقة دقيقة ومنظمة، كما مكن من استخراج النتائج الإحصائية اللازمة.

6- الدراسات السابقة

الدراسة الأولى:

تندرج الدراسة محل الإشارة ضمن البحوث الحديثة التي تناولت موضوع محاسبة التكاليف من زاوية رقابية، حيث جاءت بعنوان “دور أساليب محاسبة التكاليف في الرقابة على عناصر التكاليف”، و هي من إعداد الدكتور أحمد يوسف مولود إسماعيل، أستاذ بجامعة سنار في السودان، وقد نُشرت سنة 2023 في مجلة البحوث الاقتصادية و المالية، المجلد الثاني، العدد العاشر. وتُعد هذه الدراسة من الدراسات التطبيقية التي سعت إلى الربط بين الإطار النظري والتطبيق العملي، من خلال تحليل مدى مساهمة بعض الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الرقابة على عناصر التكلفة داخل المنشآت الصناعية.

اعتمدت الدراسة على مزيج من المناهج العلمية، حيث وظفت المنهج التاريخي لتتبع تطور أساليب محاسبة التكاليف و المنهج الاستنباطي لاشتقاق الفرضيات انطلاقاً من النظريات الاقتصادية والمحاسبية، إضافة إلى المنهج الاستقرائي الذي مكّن الباحث من تعميم النتائج اعتماداً على المعطيات الميدانية، إلى جانب المنهج الوصفي التحليلي الذي ساهم في تفسير الظاهرة محل الدراسة وتحليل أبعادها المختلفة. وقد أتاح هذا التنوع المنهجي معالجة شاملة للموضوع تجمع بين التأصيل النظري والتحليل التطبيقي.

وقد تمحورت إشكالية الدراسة حول تساؤلين رئيسيين يعكسان جوهر الموضوع، حيث سعى الباحث إلى الإجابة عن مدى تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تعزيز الرقابة على عناصر التكاليف، وكذا دور نظام التكاليف المستهدفة في تحقيق رقابة فعالة تسمح بالتحكم في التكاليف وضبطها وفق متطلبات السوق. وتعكس هذه الإشكالية إدراكاً لأهمية الانتقال من النظم التقليدية إلى نظم حديثة قادرة على تقديم معلومات أكثر دقة وملائمة لاتخاذ القرار.

وفيما يتعلق بنتائج الدراسة، فقد توصل الباحث إلى أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يُعد من أكثر الأنظمة فعالية في مجال الرقابة، إذ يعتمد على تحليل الأنشطة المسببة للتكاليف، مما يسمح بتخصيصها بشكل أدق مقارنة بالطرق التقليدية التي تعتمد على حجم الإنتاج. ويساهم هذا النظام في تحسين شفافية المعلومات المحاسبية، والكشف عن مصادر الهدر، وبالتالي تمكين الإدارة من اتخاذ إجراءات تصحيحية فعالة.

كما أظهرت الدراسة أن نظام التكاليف المستهدفة يلعب دورًا محوريًا في تحقيق رقابة استباقية على التكاليف، حيث يبدأ من تحديد السعر الذي يقبله السوق، ثم يتم اشتقاق التكلفة المستهدفة التي يجب الالتزام بها خلال مراحل الإنتاج. و يساعد هذا الأسلوب المؤسسات على تحقيق التوازن بين الجودة والتكلفة مع ضمان تلبية متطلبات العملاء و هو ما يعزز قدرتها التنافسية في الأسواق.

و انطلاقًا من هذه النتائج، أوصت الدراسة بضرورة تبني الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، وعلى رأسها نظام التكاليف على أساس الأنشطة، لما يوفره من معلومات دقيقة وملائمة تدعم عملية اتخاذ القرار، خاصة في مجالات التسعير وتخصيص الموارد وترشيد التكاليف. كما أكدت على أهمية تعزيز الوعي الإداري بأهمية هذه الأنظمة، وتوفير الكفاءات البشرية القادرة على تطبيقها بفعالية.

وتكتسي هذه الدراسة أهمية خاصة بالنسبة للمؤسسات الصناعية، حيث تقدم إطارًا عمليًا يمكن الاعتماد عليه في تطوير استراتيجيات إدارة التكاليف من خلال توظيف أدوات محاسبية حديثة تساهم في تحسين الرقابة وتعزيز الكفاءة الاقتصادية، وهو ما يتماشى مع متطلبات بيئة الأعمال المعاصرة التي تتسم بالتنافسية العالية والتغير المستمر.

الدراسة الثانية

تندرج هذه الدراسة ضمن البحوث الحديثة التي اهتمت بربط محاسبة التكاليف بالأنظمة الإنتاجية المتطورة، حيث جاءت بعنوان “دور محاسبة التكاليف وفقًا لنظام الإنتاج في الوقت المحدد في الرقابة على عناصر التكاليف” و المنشورة سنة 2023. وتركز هذه الدراسة على إبراز العلاقة التكاملية بين نظام محاسبة التكاليف ونظام الإنتاج في الوقت المحدد (Just-in-Time)، باعتباره أحد الأساليب الحديثة في إدارة العمليات الإنتاجية التي تهدف إلى تحقيق الكفاءة وتقليل الهدر.

و تقوم فكرة الدراسة على تحليل دور محاسبة التكاليف داخل بيئة إنتاجية تعتمد على نظام (JIT)، الذي يقوم أساسًا على إنتاج الكميات المطلوبة في الوقت المناسب وبالجودة المطلوبة دون اللجوء إلى تخزين كميات كبيرة من المواد أو المنتجات. وقد أتاح هذا التوجه إعادة النظر في دور محاسبة التكاليف، حيث لم يعد يقتصر على تسجيل وتحليل التكاليف، بل أصبح أداة إستراتيجية لدعم الرقابة وتحسين الأداء.

وقد تمحورت إشكالية الدراسة حول الكيفية التي يمكن من خلالها تطبيق محاسبة التكاليف في ظل نظام الإنتاج في الوقت المحدد، ومدى مساهمة هذا النظام في تحسين التحكم في عناصر التكاليف، خاصة من خلال تقليل الفاقد وتحسين استغلال الموارد المتاحة. كما تسعى الدراسة إلى معرفة مدى تأثير هذا التكامل بين النظامين على رفع الكفاءة الإنتاجية وتحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة.

أما فيما يتعلق بنتائج الدراسة، فقد توصلت إلى أن نظام الإنتاج في الوقت المحدد يُعد من أكثر الأنظمة فعالية في تعزيز الرقابة على التكاليف، إذ يساهم بشكل مباشر في تقليل الهدر بمختلف أشكاله سواء في المواد الأولية أو الوقت أو الجهد البشري. كما يعمل هذا النظام على تحسين تخصيص الموارد من خلال تدفقات إنتاجية منظمة ودقيقة، مما يقلل من التكاليف المرتبطة بالتخزين والمناولة.

وأظهرت الدراسة كذلك أن اعتماد نظام (JIT) يؤدي إلى تخفيض التكاليف الإنتاجية بشكل ملحوظ، حيث يتم الإنتاج وفق الطلب الفعلي، مما يقلل الفائض ويحد من المخزون الراكد. كما أن الالتزام بجداول زمنية دقيقة يساهم في تحسين التنسيق بين مختلف مراحل الإنتاج، وهو ما ينعكس إيجاباً على جودة المنتج وتقليل الأخطاء.

إضافة إلى ذلك، بيّنت الدراسة أن هذا النظام يعزز الكفاءة التشغيلية للمؤسسة من خلال تحسين تدفق المعلومات بين مختلف الأقسام وتمكين الإدارة من اتخاذ قرارات دقيقة وفي الوقت المناسب. كما يساعد في دعم الرقابة المستمرة على التكاليف، مما يسمح بالكشف المبكر عن الانحرافات ومعالجتها قبل تفاقمها.

وانطلاقاً من هذه النتائج، تؤكد الدراسة على أهمية تبني نظام الإنتاج في الوقت المحدد كمدخل حديث لإدارة التكاليف، لما له من دور فعال في تحسين الأداء الإنتاجي وتعزيز الرقابة على عناصر التكاليف. كما توصي بضرورة تكيف نظم محاسبة التكاليف بما يتلاءم مع متطلبات هذا النظام لضمان التكامل بين الجانب المحاسبي والإنتاجي.

و تكتسي هذه الدراسة أهمية خاصة في ظل التحديات التي تواجهها المؤسسات الصناعية، حيث تقدم نموذجاً متطوراً يمكن من خلاله تحسين إدارة التكاليف والرفع من الكفاءة الإنتاجية، بما يساهم في تحقيق الاستدامة وتعزيز القدرة التنافسية في الأسواق الحديثة.

الدراسة الثالثة

تتناول هذه الدراسة دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي داخل المؤسسة الاقتصادية، من خلال دراسة تطبيقية على مؤسسة نפטال - فرع GPL بسطيف. وقد اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات الفعلية وتقييم أثر تقنيات محاسبة التكاليف على الأداء المالي.

أظهرت نتائج الدراسة أن محاسبة التكاليف تساهم بشكل كبير في تحليل التكاليف وتوفير معلومات دقيقة تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات فعالة. كما تبين أن التكاليف غير المباشرة تمثل تحدياً رئيسياً، خاصة فيما يتعلق بتوزيعها على المنتجات.

كما توصلت الدراسة إلى أن الأداء المالي للمؤسسة شهد تحسناً ملحوظاً بفضل استخدام أدوات محاسبة التكاليف، من خلال الاعتماد على مؤشرات مالية مثل السيولة والربحية لتقييم الأداء وتحديد نقاط القوة والضعف.

و أكدت الدراسة على أهمية استخدام الأنظمة الحديثة، خاصة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، لما يوفره من دقة أكبر في توزيع التكاليف غير المباشرة وتحليل الأنشطة، مما يدعم اتخاذ القرارات الإستراتيجية.

و أوصت الدراسة بضرورة تبني أساليب محاسبية حديثة وتحليل التكاليف بشكل أعمق لتحسين الربحية وتعزيز الأداء المالي للمؤسسات.

تمت مراجعة الدراسات السابقة التي تناولت موضوع التكاليف المعيارية، حيث تنوعت هذه الدراسات من حيث أهدافها ومناهجها، إلا أنها اشتهرت في إبراز أهمية هذا النظام في تحسين الأداء المؤسسي.

7- ما يميز الدراسة

تتميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات السابقة بتركيزها على الربط بين الجانبين النظري والتطبيقي لنظام التكاليف المعيارية، مع محاولة إبراز دوره كأداة متكاملة للتخطيط والرقابة، وليس مجرد وسيلة لحساب التكاليف. كما تسعى إلى تقديم تحليل أكثر عمقاً لمساهمة هذا النظام في تحسين الأداء والتحكم في الموارد داخل المؤسسة الاقتصادية.

8- حدود الدراسة

لكل دراسة علمية حدود تحدد نطاقها، وقد تمثلت حدود هذه الدراسة في:

الحدود المكانية: تقتصر على مؤسسة اقتصادية.

الحدود الزمانية: تشمل الفترة الزمنية التي تم خلالها جمع البيانات وتحليلها.

9- أسباب اختيار الموضوع

يرجع اختيار هذا الموضوع إلى مجموعة من الدوافع، يمكن تقسيمها إلى:

❖ دوافع ذاتية:

- لا ارتباط الموضوع بتخصص المحاسبة واهتمام الباحث بتطوير معارفه في هذا المجال.
- الرغبة في فهم أعمق لآليات التحكم في التكاليف داخل المؤسسات.
- السعي إلى الربط بين الجانب الأكاديمي والتطبيق العملي.

❖ دوافع موضوعية:

- أهمية التكاليف المعيارية كأداة حديثة في التخطيط والرقابة.
- حاجة المؤسسات إلى تحسين أنظمة التسيير في ظل المنافسة.
- نقص الدراسات التطبيقية في هذا المجال على المستوى المحلي.

10_ صعوبات الدراسة

واجهت الدراسة مجموعة من الصعوبات، من أهمها:

- ✓ صعوبة الحصول على بيانات دقيقة وموثوقة من المؤسسات.
- ✓ قلة المراجع المتخصصة باللغة العربية في البيئة المحلية.
- ✓ تعقيد موضوع التكاليف غير المباشرة وصعوبة تحليلها.
- ✓ اختلاف المصطلحات وتعدد المفاهيم المستخدمة في الأدوات الحاسوبية.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتكاليف المعيارية

تمهيد:

يُعدّ الإطار النظري للتكاليف المعيارية أحد المرتكزات الأساسية في حقل محاسبة التكاليف، إذ يوفر الأساس المفاهيمي والمنهجي الذي يُبنى عليه هذا النظام في جانبيه العلمي والتطبيقي داخل المؤسسة الاقتصادية. فالتكاليف المعيارية لا تُفهم باعتبارها مجرد أداة لقياس التكلفة الفعلية، بل هي منظومة متكاملة تهدف إلى وضع تقديرات مسبقة للتكاليف وفق أسس علمية دقيقة، بما يسمح باستخدامها كمعيار مرجعي في تقييم الأداء، ومتابعة الانحرافات، وتحسين كفاءة استخدام الموارد.

و تزداد أهمية هذا الموضوع في ظل التحولات التي تعرفها البيئة الاقتصادية المعاصرة، والتي تتسم بحدة المنافسة وتغير الأسعار، وتعقد العمليات الإنتاجية، مما يفرض على المؤسسات البحث عن أدوات أكثر دقة وفعالية في مجال التخطيط والرقابة. وفي هذا السياق، تبرز التكاليف المعيارية كأداة أساسية تمكّن الإدارة من التحكم في عناصر التكلفة بشكل استباقي، بدل الاكتفاء بالتحليل اللاحق للنتائج الفعلية، وهو ما يعزز من جودة اتخاذ القرار وفعالية التسيير.

و انطلاقاً من ذلك، يهدف هذا الفصل إلى معالجة الجوانب النظرية المتعلقة بنظام التكاليف المعيارية، من خلال التطرق إلى مفاهيمها وخصائصها وأهدافها، إضافة إلى أنواعها وأساليب إعدادها، وذلك بغرض تقديم رؤية شاملة تساعد على فهم هذا النظام المحاسبي وتحديد دوره في تحسين الأداء المالي والإداري داخل المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتكاليف

المطلب الأول: مفهوم التكاليف وأنواعها

الفرع الأول: مفهوم التكاليف

التكاليف من المفاهيم الأساسية في المحاسبة والتسيير المالي، حيث ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمختلف الأنشطة الاقتصادية التي تمارسها المؤسسة. وقد تعددت تعريفات التكلفة بتعدد الزوايا التي ينظر منها إليها، سواء من الناحية المحاسبية أو الاقتصادية أو الإدارية.

فوفقاً للتعريف الأول، تُعرّف التكلفة على أنها تضحية اقتصادية بجزء من موارد المؤسسة، يتم التعبير عنها بوحدة نقدية، بهدف الحصول على منافع أو خدمات تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة. وتنظر النظرية المحاسبية إلى التكلفة على أنها تمثل قيمة الموجودات التي تحصل عليها المؤسسة، سواء تم اقتناؤها مقابل دفع نقدي أو من خلال التزامات مستقبلية. فعند قيام المؤسسة بشراء مواد أولية، فإن كافة النفقات المرتبطة باقتنائها إلى غاية وصولها إلى المخازن تُعدّ تكلفة. وينطبق الأمر ذاته على الأصول الثابتة، حيث يمثل المبلغ المدفوع أو الالتزام المالي تكلفة لها. وعند استخدام هذه الموارد في النشاط الإنتاجي، فإن الجزء المستهلك منها يتحول إلى مصروف، مثل المواد المستعملة في الإنتاج، والأجور المدفوعة، واهتلاك الأصول، وهي جميعها تمثل تكاليف مستنفذة.¹

أما التعريف الثاني، فيبرز الطبيعة النسبية لمفهوم التكلفة، حيث يُعتبر مفهوماً مرئياً يختلف باختلاف الهدف من قياسه، سواء كان ذلك لأغراض التخطيط أو الرقابة أو تقييم الأداء. كما يختلف مفهوم التكلفة من منظور الفرد مقارنة بالمجتمع. وبصفة عامة، يمكن تعريف التكلفة بأنها تضحية مادية أو معنوية ذات قيمة اقتصادية تُبدل في سبيل الحصول على منفعة حالية أو مستقبلية. ويستفاد من هذا التعريف أن التكلفة قد تكون في شكل موارد مادية كأصول، أو في شكل جهد ذهني وبدني. كما أن هذه التضحية يجب أن تكون ذات قيمة اقتصادية لكل من القوائم بها والمستفيد منها، وتتأثر هذه القيمة بعوامل الندرة النسبية التي تختلف باختلاف الزمان والمكان. إضافة إلى ذلك، فإن المنفعة الناتجة عن التكلفة قد تتحقق في الحاضر أو في المستقبل، كما هو الحال عند اقتناء أصل يدر دخلاً على مدى عمره الاقتصادي.²

¹ - مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، عبد الخالق مطلق ال اروي، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2007، ص 63.

² - صلاح بسيوني عيد، عبد المنعم فليح، سعيد يحيى ضو، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، 2016-2017، ص 20.

في حين يركز التعريف الثالث على الجانب الكمي، حيث يُنظر إلى التكلفة على أنها قياس نقدي لكمية الموارد المستخدمة في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات. كما تُعرف بأنها مجموع المصروفات الفعلية أو التقديرية التي تتحملها المؤسسة، أي أنها تمثل ما يتم التضحية به للحصول على شيء معين¹

ومن خلال هذه التعريفات، يمكن استخلاص مجموعة من الخصائص الأساسية للتكلفة، حيث تمثل قيمة الموارد المستهلكة في العملية الإنتاجية، وترتبط بمختلف أنشطة المؤسسة سواء الإنتاجية أو الخدمية أو التوزيعية. كما أنها تتأثر بعوامل العرض والطلب في السوق، ويمكن قياسها بطرق مختلفة حسب الغرض من استخدامها. إضافة إلى ذلك، تختلف التكاليف من مؤسسة إلى أخرى تبعاً لطبيعة نشاطها، وتمثل في جوهرها تضحية قد تحقق منفعتها في الحاضر أو المستقبل.²

وفيما يتعلق بالتمييز بين مفاهيم التكلفة والمصروف والخسارة، فإن التكلفة تُعبّر عن التضحية التي تهدف إلى تحقيق منفعة أو عائد مستقبلي، بينما يُمثل المصروف جزءاً من التكلفة تم استهلاكه خلال الفترة المالية بهدف تحقيق إيراد. أما الخسارة فهي تضحية لا يقابلها أي منفعة، وتظهر عندما تتجاوز

المصروفات الإيرادات. ومن حيث العلاقة بالإيرادات، ترتبط التكاليف بتحقيق الربح من خلال النشاط الإنتاجي، في حين يرتبط المصروف بالنشاط اليومي للمؤسسة، أما الخسارة فهي الفرق السلبي بين الإيرادات والمصروفات. كما تختلف هذه المفاهيم من حيث عرضها في القوائم المالية، إذ تظهر التكاليف في قوائم التكاليف، بينما يظهر كل من المصروف والخسارة في قائمة الدخل.

الفرع الثاني: أنواع التكاليف

إن دراسة أنواع التكاليف من المواضيع الأساسية في محاسبة التكاليف، لما لها من دور محوري في تحليل نشاط المؤسسة وتفسير سلوكها المالي والإنتاجي. فتصنيف التكاليف لا يهدف فقط إلى التوزيع المحاسبي، بل يتجاوز ذلك ليصبح أداة تحليلية تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الرشيدة. إذ يسمح هذا التصنيف بفهم طبيعة التكاليف وكيفية تغيرها وتأثيرها على الربحية، مما يساهم في تحسين كفاءة استخدام الموارد وتحقيق الأهداف الاقتصادية للمؤسسة.³

¹The institute of cost accountants of India, cost accounting, study notes, first edition, directorate of studies - The institute of cost accountants of India-, India, 2016, p7.

² صلاح بسيوني عبد، عبد المنعم فليح، سعيد يحيى، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، 2016-2017، ص 20.

³ - أشرف أبو الغيث، أنواع التكاليف (16 نوعاً)، Scribd، 2025، ص 1

تتنوع التكاليف حسب عدة معايير، ويُعدّ التصنيف حسب سلوكها بالنسبة لحجم النشاط من أهم هذه التصنيفات، حيث تُقسم إلى تكاليف ثابتة، وتكاليف متغيرة، وتكاليف مختلطة. فالتكاليف الثابتة هي تلك التي لا تتغير في مجموعها الكلي رغم تغير حجم الإنتاج ضمن نطاق معين، مثل الإيجارات ورواتب الإدارة، إلا أنها تنخفض بالنسبة للوحدة الواحدة كلما زاد الإنتاج. أما التكاليف المتغيرة فهي التي تتغير طردياً مع حجم النشاط، كتكاليف المواد الأولية، حيث تزداد بزيادة الإنتاج وتنخفض بانخفاضه، في حين تبقى ثابتة بالنسبة للوحدة. بينما تجمع التكاليف المختلطة بين عنصر ثابت وآخر متغير، مثل تكاليف الكهرباء، ويمكن تحليلها باستخدام أساليب إحصائية لفصل مكوناتها.¹

كما يمكن تصنيف التكاليف حسب قابليتها للتتبع، حيث تنقسم إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة. فالتكاليف المباشرة هي التي يمكن تحميلها مباشرة على وحدة المنتج، مثل المواد الأولية والأجور المباشرة، مما يسهل قياسها بدقة. أما التكاليف غير المباشرة، فهي التي يصعب ربطها مباشرة بوحدة معينة، مثل تكاليف الصيانة والإدارة، ولذلك يتم توزيعها باستخدام أسس تحميل مناسبة كعدد ساعات العمل أو ساعات تشغيل الآلات² و يُعدّ هذا التصنيف أساسياً في تحديد تكلفة المنتج بشكل دقيق.

و من زاوية أخرى، تُصنّف التكاليف حسب الوظيفة إلى تكاليف إنتاجية وتكاليف فترة. فالتكاليف الإنتاجية (تكاليف المنتج) تشمل جميع التكاليف المرتبطة بعملية الإنتاج، مثل المواد المباشرة والأجور وأعباء التصنيع وتُخزن ضمن تكلفة المخزون إلى حين بيع المنتجات. في حين أن تكاليف الفترة لا ترتبط مباشرة بالإنتاج، مثل مصاريف البيع والتسويق والإدارة، وتُحمل مباشرة على قائمة الدخل خلال الفترة المالية¹. كما يندرج ضمن هذا التصنيف تكاليف النشاط (ABC) التي تُوزع على أساس الأنشطة، وتكاليف الفرصة البديلة التي تعبر عن قيمة المنافع الضائعة نتيجة اختيار بديل معين دون غيره³

¹ - جامعة المستنصرية، مدخل إلى محاسبة التكاليف، 2024، ص 7

² جامعة بسكرة، الفصل الثاني: تبويب التكاليف، 2019، ص 1

³ محمد الفايد، محاسبة التكاليف، مكتبة نور، 2012، ص 20

إضافة إلى ذلك، توجد تصنيفات أخرى للتكاليف، مثل تصنيفها حسب إمكانية التحكم فيها إلى تكاليف قابلة للرقابة يمكن للمدير التأثير فيها، وأخرى غير قابلة للرقابة لا يمكن التحكم فيها على مستوى معين من الإدارة. كما يمكن تصنيفها حسب طبيعتها إلى تكاليف مادية وتكاليف عمل وتكاليف أخرى كالإهلاك، أو حسب درجة الدقة إلى تكاليف تقليدية وتكاليف حديثة تعتمد على الأنشطة أو الاعتبارات البيئية¹

وتبرز أهمية هذه الأنواع في التطبيقات العملية، حيث تُستخدم في تحليل الانحرافات، وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف، واتخاذ قرارات إستراتيجية مثل التسعير، أو المفاضلة بين الإنتاج الداخلي والشراء من الخارج، أو حتى إيقاف إنتاج منتج غير مربح. كما تساعد هذه التصنيفات في تحسين نظام الرقابة الداخلية وتعزيز كفاءة الأداء، خاصة في المؤسسات التي تتسم بتعدد الأنشطة وتعقيد العمليات²

وبذلك، فإن الإمام بمختلف أنواع التكاليف يُمكن المؤسسة من التحكم في مواردها بشكل أفضل، ويُعزز قدرتها على التكيف مع التغيرات الاقتصادية وتحقيق ميزة تنافسية مستدامة.

المطلب الثاني: عناصر التكاليف

عناصر التكاليف من الدوائم الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف، إذ تمثل المكونات الجوهرية التي يتشكل منها سعر التكلفة الكلي للمنتج أو الخدمة. وتكمن أهميتها في كونها الأداة التي تعتمد عليها الإدارة في قياس الأداء، وتحليل الكفاءة، واتخاذ القرارات الرشيدة المتعلقة بالإنتاج والتسعير والرقابة. فكلما تم تحديد عناصر التكاليف بدقة، أمكن الوصول إلى تكلفة حقيقية تعكس واقع نشاط المؤسسة، مما يساعد في تحقيق التوازن بين التكاليف والعوائد وتحسين النتائج المالية³

و تُعرّف عناصر التكاليف بأنها مجموع الموارد الاقتصادية التي يتم استهلاكها أثناء العملية الإنتاجية، سواء كانت هذه الموارد مادية أو بشرية أو مالية. وتُصنّف هذه العناصر عادةً حسب طبيعتها إلى ثلاثة مكونات رئيسية، هي: المواد، والعمالة، والأعباء العامة. وتهدف محاسبة التكاليف إلى تجميع هذه العناصر وتحليلها بدقة من أجل تحديد سعر التكلفة، الذي يُعدّ أساساً لتحديد سعر البيع بعد إضافة هامش الربح المناسب.

¹ موقع قيود، محاسبة التكاليف وأنواعها، 2025، ص 2

² محاضرات في محاسبة التكاليف، Scribd، ص 1

³ أحمد يوسف مولود إسماعيل، دور أساليب محاسبة التكاليف في الرقابة على عناصر التكاليف، مجلة الاقتصاد والتمويل، 2023، ص

وتشير الدراسات التطبيقية إلى أن هذه العناصر تمثل نسبة كبيرة من إجمالي التكاليف في المؤسسات الصناعية، حيث قد تتراوح بين 70% و90%، الأمر الذي يستدعي راقبتها بشكل مستمر للكشف عن الانحرافات وتصحيحها¹

أولاً: عنصر المواد

مثل عنصر المواد أحد أهم عناصر التكاليف، خاصة في الصناعات التحويلية، حيث يشكل الجزء الأكبر من تكلفة الإنتاج. وتنقسم المواد إلى مواد مباشرة ومواد غير مباشرة (مساعدة). فالمواد المباشرة هي تلك التي تدخل بشكل مباشر في تكوين المنتج النهائي، ويمكن تتبعها وقياسها بدقة، مثل الحديد في صناعة السيارات أو القماش في صناعة الملابس. وتُسجل هذه المواد وفقاً لتكلفتها الفعلية أو القياسية، ويتم مراقبة استهلاكها باستخدام أدوات محاسبية مثل بطاقات المخزون، بهدف الحد من الهدر وتحقيق الكفاءة في الاستخدام.

أما المواد غير المباشرة، فهي مواد لا تدخل بشكل أساسي في تكوين المنتج، ولكنها ضرورية لإتمام العملية الإنتاجية، مثل الزيوت الصناعية أو المسامير أو مواد التنظيف. ونظراً لصعوبة تتبعها بشكل دقيق، فإنها تُدرج ضمن الأعباء العامة ويتم توزيعها على المنتجات وفق أسس تحميل مناسبة. وتكمن أهمية هذا العنصر في ضرورة ضبطه ومراقبته، نظراً لتأثيره الكبير على تكلفة الإنتاج الإجمالية²

ثانياً: عنصر العمالة

يُعتبر عنصر العمالة من العناصر الحيوية في العملية الإنتاجية، حيث يعكس الجهد البشري المبذول في تحويل المواد الأولية إلى منتجات نهائية. وتنقسم العمالة إلى عمالة مباشرة وعمالة غير مباشرة. فالعمالة المباشرة تشمل أجور العمال الذين يشاركون مباشرة في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات، مثل عمال خطوط الإنتاج أو الحرفيين، ويمكن قياسها بسهولة من خلال عدد ساعات العمل أو وحدات الإنتاج، حيث تُحسب عادةً بضرب معدل الأجر في عدد الساعات المنجزة.

أما العمالة غير المباشرة، فتشمل أجور العاملين الذين لا يشاركون مباشرة في الإنتاج، مثل المشرفين وعمال الصيانة والحراسة. ونظراً لعدم إمكانية تحميلها مباشرة على المنتجات، فإنها تُدرج ضمن الأعباء العامة وتُوزع باستخدام معايير معينة. وتُحذر الإشارة إلى أن التطور التكنولوجي واعتماد الأتمتة في الإنتاج أدى إلى انخفاض نسبة العمالة المباشرة مقارنة بالعناصر الأخرى، خاصة في الصناعات الحديثة³.

¹ وليد سمير عبد العظيم الجبلي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الجامعة الجديدة، 2020، ص 10

² - البشير محمد، محاسبة التكاليف التحليلية، دار الفكر العربي، 2019، ص 45

³ أشرف أبو الغيث، مبادئ محاسبة التكاليف، مكتبة نور، 2025، ص 20

ثالثاً: عنصر الأعباء العامة (المصاريف غير المباشرة)

تُعدّ الأعباء العامة من أكثر عناصر التكاليف تعقيداً، لأنها تشمل جميع التكاليف التي لا يمكن تخصيصها مباشرة لوحدة إنتاج معينة. وتضم هذه الأعباء مجموعة واسعة من النفقات، مثل استهلاك الآلات والمباني، وتكاليف الكهرباء والصيانة، ورواتب الإدارة، ومصاريف التسويق والبيع. ويمكن تقسيم الأعباء العامة إلى أعباء تصنيع و أعباء إدارية، وأعباء تسويقية، حسب طبيعة النشاط المرتبط بها.

وتُوزع هذه الأعباء على المنتجات باستخدام أساليب مختلفة، حيث كانت الطرق التقليدية تعتمد على أسس بسيطة مثل ساعات العمل المباشر، في حين ظهرت طرق حديثة مثل نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، الذي يربط التكاليف بالأنشطة الفعلية داخل المؤسسة، مما يوفر دقة أكبر في تحميل التكاليف. كما يمكن تصنيف الأعباء العامة إلى ثابتة ومتغيرة حسب سلوكها، وهو ما يساعد في تحليل التكاليف و اتخاذ القرارات المناسبة¹

رابعاً: الأهمية التطبيقية لعناصر التكاليف

تُستخدم عناصر التكاليف في حساب سعر التكلفة الكلي للمنتج، والذي يُستخرج من خلال جمع تكاليف المواد والعمالة والأعباء العامة. كما تُعتمد هذه العناصر في تحليل الانحرافات من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية، مما يساعد في اكتشاف أوجه القصور واتخاذ الإجراءات التصحيحية. إضافة إلى ذلك، تلعب عناصر التكاليف دوراً مهماً في اتخاذ قرارات إستراتيجية، مثل قرار "صنع أو شراء"، وتحديد الأسعار، وتحسين الكفاءة الإنتاجية، خاصة في المؤسسات التي تعمل في بيئات تنافسية معقدة²

وعليه، فإن الإلمام الدقيق بعناصر التكاليف وتحليلها يُعدّ من المتطلبات الأساسية لنجاح نظام محاسبة التكاليف، لما له من أثر مباشر على تحسين الأداء المالي وتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة.

¹ جامعة قلمة، محاضرات في المحاسبة التحليلية، 2022، ص 7

² محمد الفايد، عناصر التكاليف وسعر التكلفة، مكتبة نور، 2012، ص 20

المبحث الثاني: نظام التكاليف المعيارية

تُصنّف التكاليف في إطار المحاسبة التحليلية وفق عدة زوايا تحليلية تختلف باختلاف الهدف من الدراسة فمن حيث إمكانية تتبعها تُقسم إلى تكاليف مباشرة يمكن تحميلها بسهولة على المنتج، وأخرى غير مباشرة يصعب ربطها بشكل مباشر بوحدة الإنتاج. أما من حيث الوظيفة، فتوزع التكاليف حسب الأنشطة التي ترتبط بها مثل تكاليف التموين أو الإنتاج أو التوزيع. وبالنظر إلى علاقتها بحجم النشاط، نجد التكاليف الثابتة التي لا تتغير بتغير حجم الإنتاج، والتكاليف المتغيرة التي تتأثر به بشكل مباشر. كما تُصنف كذلك من زاوية التخطيط والرقابة واتخاذ القرار إلى تكاليف تفاضلية أو هامشية تُستخدم في المفاضلة بين البدائل المختلفة.

ويسمح هذا التنوع في طرق تصنيف التكاليف بتحليل أداء المؤسسة ونتائجها وفق مناهج متعددة، مما يوفر رؤية أعمق لنشاطها. ومع ذلك و رغم أهمية هذه الأساليب في مراقبة نشاط المؤسسة، إلا أن نتائجها قد لا تكون كافية لاتخاذ قرارات دقيقة في جميع الحالات. لذلك تسعى المؤسسات باستمرار إلى تطوير أدوات تحليل أكثر فعالية ومن أبرزها أسلوب التكاليف النموذجية أو المعيارية، الذي يعتمد على التنبؤ المسبق بعناصر التكاليف ومقارنتها بالتكاليف الفعلية، بهدف تحديد الانحرافات وتحليل أسبابها، ومعرفة الجهات المسؤولة عنها، بما يعزز كفاءة الرقابة واتخاذ القرار.

المطلب الأول: مفهوم و أهداف التكاليف المعيارية أولاً: تعريف التكاليف المعيارية

تُعرّف التكاليف المعيارية بأنها تلك التكاليف التي يتم تحديدها مسبقاً اعتماداً على أسس علمية دقيقة ودراسات موضوعية، بحيث تُعتمد كمعيار يُقاس عليه الأداء الفعلي. وتمثل هذه التكاليف الحد الذي ينبغي ألا تتجاوزه التكاليف الحقيقية، وذلك في ظل توفر ظروف ملائمة تمكّن من تحقيق مستوى الأداء المطلوب بالجودة والكفاءة المحددين مسبقاً.¹ كما تُعرّف التكاليف المعيارية أيضاً بأنها تكاليف تقديرية يتم إعدادها مسبقاً وفق دراسات علمية دقيقة، تعكس ما ينبغي أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج في ظل ظروف تشغيل محددة. وتهدف هذه التكاليف إلى توفير أساس مرجعي لقياس الأداء الفعلي، بما يساعد على تحقيق أعلى مستويات الكفاءة والفعالية.

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، عبد الوهاب حبش الطعمة ووليد محمد عبد القادر، المحاسبة الادارية، قضايا معاصرة، ط 1، دار حامد للنشر، عمان، 2007، ص 347.

كما تمثل مستوى التكلفة الذي تم تقديره واعتماده باعتباره ضروريًا لبلوغ هدف معين ضمن شروط تشغيل معينة..¹ كما عُرِّفت التكاليف المعيارية أيضًا بأنها تكاليف مرتبطة أساسًا بعملية الإنتاج، حيث تقوم على تحديد معايير كمية وقيمة لكل من المواد الأولية واليد العاملة والمصاريف غير المباشرة الصناعية. و تركز هذه التكاليف على عناصر الإنتاج دون أن تمتد لتشمل مصاريف التوزيع، إذ ينحصر اهتمامها في قياس وضبط تكاليف العملية الإنتاجية بهدف تحسين الكفاءة وتحقيق الرقابة الفعالة.² كما تُعرّف التكاليف المعيارية بأنها تكاليف يتم تحديدها بدقة وعناية، وتُستخدم كمرجع أساسي للمقارنة مع التكاليف الفعلية، وذلك بهدف الكشف عن الانحرافات في مختلف عناصر التكلفة وتحليلها و من هذا المنطلق، يتعين على إدارة الوحدة الاقتصادية التأكد من أن المعايير المعتمدة في قياس واحتساب هذه التكاليف تتميز بالملاءمة والعدالة، حتى تعكس الأداء الحقيقي بصورة موضوعية. كما أن اعتماد معايير دقيقة يساهم في تعزيز دافعية العاملين، من خلال تحفيزهم على تحسين أدائهم والعمل على تحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة وفعالية.³

وعرّفها Ronald W. Hilton بأنها عبارة عن موازنة تقديرية لإنتاج وحدة واحدة من منتج أو خدمة، حيث تمثل هذه التكلفة معيارًا يحدده المحاسب الإداري ليكون بمثابة أداة مرجعية تُستخدم في الرقابة على الموازنة وتقييم الأداء.⁴ من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص أن التكاليف المعيارية هي تكاليف تُحدّد مسبقًا استنادًا إلى دراسات علمية دقيقة، تُعدّها لجنة متخصصة تضم خبراء في الاقتصاد والإدارة والمحاسبة، وذلك لكل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية، بهدف وضع معايير دقيقة يمكن الاعتماد عليها في قياس الأداء وتقييمه.

¹ عبد الله جميل عبد الله أبو معيلق، التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005، ص 21.

² رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 86.

³ محمد خير عثمان محمد خير أحمد، نظام التكاليف المعيارية ودوره في كفاءة الرقابة على التكاليف، دراسة حالة عينة من مطاحن الغلال بالسودان، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه، جامعة شندي، السودان، 2018، ص 96.

⁴ محمد ارضي عبد الكاظم، مقال بعنوان "تحديد الكلفة المعيارية للمواد الأولية المباشرة لنشاط استخراج النفط الخام والغاز بالتطبيق في شركة نفط الشمال"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 65، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2012، ص 351.

لمحة تاريخية عن التكاليف المعيارية

ظهرت طريقة التكاليف المعيارية خلال عشرينيات القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث انصبَّ اهتمامها في بدايتها على تسيير عنصر العمل، خاصة ما يتعلق باليد العاملة. ومع تطور الممارسات المحاسبية والإدارية، توسع نطاقها تدريجياً ليشمل مختلف عناصر التكاليف الأخرى، مثل المواد الأولية والطاقة والمصاريف الصناعية غير المباشرة. وقد ازداد الاهتمام بهذا الأسلوب بشكل ملحوظ خلال فترة الكساد الكبير في ثلاثينيات القرن العشرين، حيث لجأت المؤسسات الصناعية إلى استخدامه كوسيلة فعالة لخفض التكاليف وتحسين الكفاءة الإنتاجية.

و لا يقتصر دور التكاليف المعيارية على الرقابة فقط، بل يمتد ليشمل مجالات متعددة، منها تسيير المخزون، إعداد الموازنات التقديرية، اتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج، بالإضافة إلى تقييم الأداء، مما يجعلها أداة أساسية في تحسين فعالية التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية..¹

ثانياً: أهداف التكاليف المعيارية

هناك مجموعة من الأهداف والمهام التي تسعى طريقة التكاليف المعيارية إلى تحقيقها، من بينها:

1- المساعدة في التخطيط:

و يقصد بها التحديد المسبق لعناصر تكاليف الإنتاج بصورة علمية وموضوعية، سواء كانت متغيرة أو ثابتة و ذلك لفترة معينة، سواء تعلق الأمر بتخطيط عملية الشراء أو عملية الإنتاج أو عملية البيع، بهدف الحصول على الموازنات التخطيطية التي تُعد الأداة الفعالة لعملية التخطيط. غير أنه قبل تطوير الخطة المالية لا بد من التنبؤ بالتكاليف للمساعدة في تحديد أسعار بيع المنتجات وتحقيق المبيعات المتوقعة، لا سيما في ظروف المنافسة الشديدة. و في بعض الصناعات لا تتطلب طبيعتها تحديد أسعار البيع قبل البدء بعملية الإنتاج، وتعد التكاليف أهم محددات السعر.

و التكاليف المعيارية هي تكاليف مُعدة لما ينبغي أن تكون عليه تكلفة الوحدة المنتجة، وهذا ما تحتاجه الموازنات التخطيطية في إعدادها، والتي تستند في الإعداد إلى تقدير ما تحتاجه مستويات الإنتاجية.²

¹ درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 236.

² إسماعيل يحيى التكريتي، المحاسبة الادارية، قضايا معاصرة، ط1، مرجع سابق، ص 217.

2- المساعدة في الرقابة على التكاليف:

تعرّف الرقابة على التكاليف وقياس كفاءة الأداء الإنتاجي على أنها من الأهداف الرئيسية للتكاليف المعيارية فمن خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية يتم تحديد الانحرافات، ومن خلال تحليل هذه الانحرافات تتضح أسبابها والمسؤولون عنها، الأمر الذي يمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة. وبذلك يخلق استخدام التكاليف المعيارية وعيًا تكاليفيًا لدى العاملين في المنشأة يدفعهم إلى المحافظة على التكلفة عند مستوياتها المعقول، بل قد يحفزهم هذا الاستخدام إلى خفض هذه التكلفة، خاصة إذا اقترن نظام الحوافز في المنشأة بمستوى تحقيق المعايير الموضوعية.¹

3- المساعدة في اتخاذ القرارات:

حيث تُعتبر التكاليف المعيارية العنصر الأساسي في تحديد الحد الأدنى للسعر الذي يمكن قبوله، كما تساعد في تحديد مستويات الإنتاج وتشكيلة الإنتاج التي تحقق أعلى ربح ممكن.²

حيث أن التكاليف المعيارية أساسًا ملائمًا للتفضيل بين البدائل المختلفة بناءً على التكاليف المقدرة لكل خيار من الخيارات المطروحة، ويمكن هذا النظام الإدارة من المفاضلة بين أنواع المواد الأولية المختلفة التي تكون مطروحة وصالحة للاستخدام في إنتاج منتج معين. كما يوفر وقت الانتظار إلى نهاية الدورة الإنتاجية لمعرفة الكمية المطلوبة من المواد الأولية لإنتاج وحدة من المنتج، حيث يتم تحديدها في بداية الفترة بناءً على أسس علمية وموضوعية.³

4- المساعدة في تسعير المنتجات والخدمات:

تُسهم التكاليف المعيارية بشكل فعال في تسعير المنتجات والخدمات، من خلال تحديد تكلفتها المعيارية مسبقًا، حيث إن السعر يمثل الكلفة مضافًا إليها هامش الربح، وخاصة في المنشآت التي يعتمد إنتاجها على نظام الأوامر الإنتاجية والتي تتصف بأن التصريف يسبق الإنتاج.⁴

¹ حاب الله شريف، مرجع سبق ذكره، ص 46 ، 47.

² ناريمان إِبَارْهِيم صَبَّاح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص 20.

³ عبد الله جميل عبد الله أبو معيلق، مرجع سبق ذكره، ص 28.

⁴ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة: قضايا معاصرة، ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2008 ص 217، ص 218.

أن الكلف المعيارية ومن خلال المهام أعلاه ستعتبر محفزًا كبيرًا لأقسام المنشأة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي وكفاء، وهذا يُعتبر من أحد عوامل تحقيق المنشأة لهدفها الأساسي.

المطلب الثاني: أنواع المعايير

تعتبر التكاليف المعيارية من أهم أدوات المحاسبة التحليلية الحديثة، حيث تُحدّد مسبقًا بناءً على دراسات علمية دقيقة تهدف إلى وضع معايير مرجعية يتم من خلالها مقارنة التكاليف الفعلية. ويكمن الهدف الأساسي من هذه العملية في تعزيز وظيفة التخطيط والرقابة داخل المؤسسة، إذ تساعد هذه المعايير على كشف الانحرافات وتحليل أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، مما يساهم في تحسين الكفاءة الإنتاجية وترشيد استغلال الموارد.¹ ولا يتم إعداد هذه المعايير بشكل عشوائي، بل يعتمد على تحليل دقيق لعناصر الإنتاج (المواد الأولية، اليد العاملة، المصاريف غير المباشرة) في ضوء ظروف تشغيل محددة، مع إشراك مختصين في مجالات متعددة لضمان دقة النتائج وواقعيتها. وتنقسم معايير التكاليف المعيارية إلى ثلاثة أنواع رئيسية، لكل منها خصائصه وأهدافه:

أولاً: المعايير المثالية (Ideal Standards)

تُعتبر المعايير المثالية من أكثر أنواع المعايير صرامة، حيث تُبنى على افتراض تحقق ظروف إنتاجية مثالية تمامًا، دون وجود أي هدر في المواد أو الوقت، ودون حدوث أعطال في الآلات أو توقفات غير متوقعة. كما تفترض هذه المعايير توفر عمالة ذات كفاءة عالية جدًا تعمل بأقصى طاقتها الإنتاجية، واستخدام أفضل أنواع المواد والتكنولوجيا المتاحة، وبالتالي فهي تمثل الحد الأدنى النظري للتكلفة الذي يمكن تحقيقه في حالة الكفاءة الكاملة.

و رغم أهميتها في تحديد مستوى الأداء الأمثل الذي يمكن أن تسعى إليه المؤسسة، إلا أنها تُنتقد لكونها غير واقعية في التطبيق العملي، إذ يصعب تحقيقها في ظل الظروف العادية للإنتاج. ومع ذلك، تُستخدم هذه المعايير في بعض الحالات كأداة تحفيزية لدفع العاملين نحو تحسين أدائهم، أو كأساس للمقارنة في الدراسات النظرية المتعلقة بالكفاءة الإنتاجية.²

¹ طرق إعداد معايير التكاليف"، تم الاطلاع عليه. في 9/04/2026

² Scribd، "التكاليف المعيارية"، وثيقة PDF.

ثانيًا: المعايير القابلة للتحقيق (Practical or Attainable Standards)

تُعد هذه المعايير الأكثر استخدامًا في الواقع العملي، لأنها تعتمد على أسس علمية وواقعية تأخذ بعين الاعتبار الظروف العادية للعمل. فهي لا تفترض الكمال، بل تسمح بوجود نسبة طبيعية من الفاقد في المواد، وأوقات توقف عادية للآلات، ومستوى أداء معقول للعمال. ويتم إعداد هذه المعايير بناءً على دراسات ميدانية وتحليل العمليات الإنتاجية، مع الأخذ بعين الاعتبار الإمكانيات المتاحة داخل المؤسسة. و تكمن أهمية هذه المعايير في أنها تمثل هدفًا يمكن تحقيقه فعليًا، مما يجعلها أداة فعالة في الرقابة وتقييم الأداء. كما أنها تساهم في رفع معنويات العاملين، لأنها تضع لهم أهدافًا واقعية قابلة للتحقيق، بخلاف المعايير المثالية التي قد تؤدي إلى الإحباط إذا تم اعتمادها كأساس للتقييم.¹ ولهذا السبب، تعتمد أغلب المؤسسات الحديثة على هذا النوع من المعايير في إعداد نظم التكاليف المعيارية.

ثالثًا: المعايير التاريخية (Historical Standards)

تعتمد المعايير التاريخية على البيانات الفعلية التي تم تسجيلها في الفترات السابقة، حيث يتم تحليل هذه البيانات واستخدامها كأساس لتقدير التكاليف المستقبلية. ويتم ذلك من خلال حساب المتوسطات أو الاتجاهات العامة لعناصر التكلفة، ثم تعديلها وفقًا للتغيرات المتوقعة في الظروف الاقتصادية أو التكنولوجية. غير أن الاعتماد على البيانات التاريخية فقط قد يكون مضللًا في بعض الأحيان، خاصة إذا لم يتم الأخذ بعين الاعتبار التغيرات التي قد تطرأ على بيئة العمل، مثل ارتفاع الأسعار أو تحسين طرق الإنتاج. لذلك، يتم تطوير هذه المعايير من خلال دمج أربعة عناصر أساسية: البيانات التاريخية، القدرات الإنتاجية المتاحة، الأسس العلمية في التحليل، والتوقعات المستقبلية.²

و تستخدم هذه المعايير غالبًا في المؤسسات التي لا تتوفر لديها الإمكانيات لإجراء دراسات تفصيلية لإعداد معايير دقيقة، أو كمرحلة أولية قبل الانتقال إلى استخدام المعايير العملية الأكثر دقة. إن اختيار نوع المعيار المناسب يعتمد على طبيعة نشاط المؤسسة وأهدافها الإدارية، حيث تُستخدم المعايير المثالية لأغراض نظرية وتحفيزية، بينما تُعد المعايير القابلة للتحقيق الأداة الأكثر فعالية في الرقابة، في حين تُستخدم المعايير التاريخية كأساس تقديري يعتمد على الخبرة السابقة. ومن خلال هذا التنوع، تستطيع المؤسسة بناء نظام رقابي متكامل يساهم في تحسين الأداء وتحقيق الكفاءة الاقتصادية.

¹ASJP، "التكاليف المعيارية ودورها في عملية الرقابة"، الجزائر.

²جامعة أم البواقي، مطبوعة محاسبة التكاليف، محاضرات. ص 24

المطلب الثالث: مزايا و تحديات نظام التكاليف المعيارية

في المنشآت الصناعية الكبيرة والمعقدة، تتسم عملية تحليل التكاليف المحاسبية بدرجة عالية من التعقيد نتيجة تعدد مراكز النشاط الإنتاجي وتشابك العمليات التشغيلية داخل المؤسسة. إذ تتطلب عملية جمع البيانات المتعلقة بعناصر التكلفة المختلفة، سواء تعلق الأمر بالمواد الأولية أو اليد العاملة أو المصاريف غير المباشرة، وقتاً وجهداً كبيرين، نظراً لارتباطها بعدد كبير من الأقسام والوحدات الإنتاجية.

كما أن توزيع الأعباء غير المباشرة على المنتجات يتم وفق أسس علمية متعددة، مثل أسس التحميل أو معدلات الامتصاص، مما يزيد من صعوبة إعداد التقارير في وقتها المناسب ويؤدي في كثير من الأحيان إلى تأخرها وهو ما يحد من فعالية المعلومات المحاسبية في دعم القرار الإداري الفوري.¹ ويترتب عن هذا التأخر في إعداد التقارير المحاسبية انخفاض واضح في فعالية نظام الرقابة الداخلية، خاصة في البيئات الصناعية التي تتسم بالتغير السريع والمنافسة الشديدة. فالإدارة تحتاج إلى معلومات آنية ودقيقة من أجل متابعة الأداء وتصحيح الانحرافات في وقتها المناسب، إلا أن التأخر في توفير هذه المعلومات يجعل القرارات الإدارية مبنية على بيانات قديمة لا تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة. وبالتالي، تفقد التكاليف الفعلية جزءاً كبيراً من قيمتها في مجال الرقابة واتخاذ القرار.²

كما أن هذا الوضع يؤدي إلى ضعف القدرة على التحكم في عناصر التكلفة بشكل فعال، حيث لا يتم اكتشاف الانحرافات في وقتها المناسب، سواء كانت انحرافات في استهلاك المواد أو في كفاءة اليد العاملة أو في المصاريف غير المباشرة. ونتيجة لذلك، تستمر هذه الانحرافات لفترات أطول دون معالجة، مما يؤدي إلى تضخم التكاليف الفعلية مقارنة بالتكاليف المخططة، ويؤثر سلباً على الأداء المالي العام للمؤسسة.³ فعلى سبيل المثال، قد يؤدي ارتفاع غير مبرر في استهلاك المواد الأولية أو انخفاض في إنتاجية العمال إلى زيادة كبيرة في التكاليف دون أن تتمكن الإدارة من التدخل السريع لتصحيح الوضع.

ومن هنا برزت الحاجة إلى تبني أساليب أكثر كفاءة وفعالية في الرقابة على التكاليف، وعلى رأسها نظام التكاليف المعيارية الذي يعتمد على تحديد تكاليف مسبقة تمثل معياراً يتم الاعتماد عليه في مقارنة الأداء الفعلي. ويتيح هذا النظام للإدارة إمكانية متابعة الأداء بشكل مستمر ودوري، دون الحاجة إلى انتظار نهاية الفترة المحاسبية، مما يساهم في تحسين سرعة اتخاذ القرار وتعزيز فعالية الرقابة الإدارية.

¹ بولابيز، ج. محاسبة التكاليف كمصدر للمعلومات في المؤسسة الاقتصادية. جامعة تيارت، 2007، ص 60.

² السليمي، ياسين. الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة. جامعة الجزائر 3، 2010، ص 80.

³ الخضري، محمد. محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية. جامعة البويرة، 2018، ص 40.

تتميز التكاليف المعيارية بقدرتها على تبسيط العمل المحاسبي داخل المؤسسات الصناعية الكبيرة، حيث يتم الاستعاضة عن تتبع كل تكلفة فعلية بشكل تفصيلي باعتماد معايير محددة مسبقاً لكل عنصر من عناصر الإنتاج¹. هذا الأمر يؤدي إلى تقليل حجم البيانات المحاسبية المطلوبة، وتسريع عملية إعداد التقارير، إضافة إلى تحسين دقة التحليل المالي وتوفير معلومات أكثر ملاءمة لعملية التخطيط واتخاذ القرار.²

كما تلعب التكاليف المعيارية دوراً مهماً في تحسين عملية التخطيط المالي وإعداد الموازنات التقديرية، حيث توفر أساساً علمياً يمكن الاعتماد عليه في تقدير التكاليف المستقبلية بشكل أكثر دقة.

بالإضافة إلى ذلك، تساعد في تقييم الأداء من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالمعايير المحددة مسبقاً، مما يسمح بتحديد مواطن القوة والضعف داخل المؤسسة بشكل موضوعي وشفاف.³

إن التكاليف المعيارية أصبحت ضرورة تنظيمية داخل المنشآت الصناعية الحديثة، وليست مجرد أداة محاسبية اختيارية، لأنها تساهم في تحسين فعالية الرقابة، وتسريع عملية اتخاذ القرار، وتقليل الانحرافات، وبالتالي رفع كفاءة استخدام الموارد وتحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية بكفاءة أعلى.⁴

خلاصة الفصل:

بعد التطرق إلى هذا الفصل، يتضح أن التكاليف المعيارية تمثل أداة محاسبية فعالة تقوم على أسس علمية دقيقة، تهدف إلى التخطيط المسبق للتكاليف ومراقبة الأداء الفعلي داخل المؤسسة. كما تساهم في الكشف عن الانحرافات وتحليل أسبابها، مما يسمح باتخاذ قرارات تصحيحية في الوقت المناسب. وتبرز أهميتها بشكل خاص في تحسين كفاءة التسيير وترشيد استخدام الموارد في ظل بيئة اقتصادية متغيرة. و بذلك تُعد التكاليف المعيارية نظاماً محورياً لدعم الرقابة وتحسين الأداء داخل المؤسسة الاقتصادية.

¹ بلعيزي، ل. دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية. جامعة سكيكدة، 2023، ص 18

² الأحمر، عبد القادر. الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق الحديثة. جامعة سطيف، 2019، ص 90

³ م ارجع محاسبة التكاليف التطبيقية، مطبوعات جامعية الجزائرية، ص 70

⁴ دراسات في نظم التكاليف المعيارية والرقابة، مصادر أكاديمية عربية، ص 25

الفصل الثاني

الرقابة على عناصر التكاليف في ظل نظام
التكاليف المعيارية

تمهيد:

تعد الرقابة على التكاليف من الوظائف الأساسية في التسيير المالي والإداري داخل المؤسسة الاقتصادية، نظرًا لدورها الحيوي في ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، والحد من الهدر، وتحقيق الكفاءة الإنتاجية. و في ظل التطور الذي عرفته بيئة الأعمال وتزايد حدة المنافسة، أصبحت الحاجة ملحة لاعتماد أدوات وأساليب حديثة تسمح بقياس الأداء الفعلي ومقارنته بالمستويات المخططة، بهدف اكتشاف الانحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب.

و في هذا الإطار، برز نظام التكاليف المعيارية كأحد أهم الأدوات الرقابية الحديثة التي تعتمد عليها المؤسسات، حيث يقوم على تحديد تكاليف مسبقة أو معيارية يتم اعتمادها كأساس للمقارنة مع التكاليف الفعلية المحققة. ويتيح هذا النظام إمكانية تحليل الانحرافات بشكل دقيق، سواء تعلق الأمر بانحرافات في المواد أو الأجور أو الأعباء غير المباشرة، مما يساعد الإدارة على فهم أسباب الفروق وتحديد المسؤوليات بدقة أكبر.

كما يساهم نظام التكاليف المعيارية في دعم عملية اتخاذ القرار من خلال توفير معلومات محاسبية دقيقة وملائمة في الوقت المناسب، الأمر الذي يسمح بتحسين التخطيط المالي والتشغيلي، وتعزيز الرقابة الداخلية على مختلف عناصر التكلفة داخل المؤسسة. و بذلك لا يقتصر دوره على القياس فقط، بل يمتد ليشمل التفسير والتحليل والتوجيه نحو التصحيح والتحسين المستمر للأداء.

و انطلاقًا من هذه الأهمية، يتناول هذا الفصل دراسة الرقابة على عناصر التكاليف في ظل نظام التكاليف المعيارية، من خلال التطرق إلى أهم مفاهيم هذا النظام، وآليات تطبيقه، وكيفية تحليل الانحرافات، ودوره في تحسين فعالية الرقابة داخل المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: مفهوم الرقابة على التكاليف

المطلب الأول: مفهوم الرقابة وأهدافها

أولاً: مفهوم الرقابة:

تُعرَّف الرقابة على أنها إحدى الوظائف الإدارية الفرعية الأساسية التي تضطلع بدور حيوي في ضمان حسن سير العمل داخل المنظمة، حيث تهدف إلى التأكد من أن ما يتم تنفيذه على أرض الواقع يتطابق مع ما تم التخطيط له مسبقاً من أهداف ومعايير وسياسات. فهي تمثل أداة قياس ومقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط، بما يسمح بالكشف عن الانحرافات وتحديد أسبابها والعمل على تصحيحها في الوقت المناسب، بما يضمن تحقيق الكفاءة والفعالية في الأداء.

ولا تقتصر الرقابة على مرحلة معينة من مراحل النشاط الإداري، بل هي عملية مستمرة ومتجددة، تبدأ منذ اللحظة الأولى للشروع في تنفيذ الخطط، وذلك من خلال وضع معايير واضحة ومؤشرات دقيقة لقياس الأداء، ثم تستمر أثناء التنفيذ عبر المتابعة المستمرة والتقييم الدوري بهدف اكتشاف أي انحرافات في حينها قبل تفاقمها. كما تمتد الرقابة إلى ما بعد انتهاء عملية التنفيذ، حيث يتم تحليل النتائج النهائية ومقارنتها بالأهداف المسطرة، واستخلاص الدروس والعبر التي يمكن الاستفادة منها في تحسين الأداء المستقبلي وتطوير الخطط..¹

يُنظر إلى الرقابة كذلك على أنها عملية منهجية لمراجعة ما يتم تنفيذه فعلياً داخل المنظمة، بهدف التحقق من مدى مطابقة الأداء للخطط المحددة مسبقاً، والتأكد من تحقيق الأهداف كما تم رسمها. ولا تقتصر هذه العملية على مجرد المقارنة بين النتائج الفعلية والمتوقعة، بل تتعدى ذلك إلى تحديد الانحرافات التي قد تظهر أثناء التنفيذ وتحليل أسبابها بدقة، ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لمعالجتها ومنع تكرارها مستقبلاً، بما يسهم في تحسين كفاءة الأداء وتعزيز فعالية العمل الإداري.

وقد تناول العديد من رواد الفكر الإداري مفهوم الرقابة، ومن أبرزهم هنري فايول، الذي عرّفها سنة 1916 بأنها عملية شاملة تتضمن التحقق مما إذا كان كل شيء قد تم ويتم وفقاً للخطط الموضوعة، والتعليمات الصادرة، والمبادئ المعتمدة داخل المنظمة.

¹ محمد سعيد المصري، التنظيم والإدارة مدخل معاصر لعمليات التخطيط والتنظيم والقيادة والرقابة، ب ط، الدار الجامعية، مصر

وتهدف الرقابة، حسب فايول، إلى الكشف عن نقاط الضعف والأخطاء والانحرافات، والعمل على تصحيحها في الوقت المناسب، مع اتخاذ التدابير اللازمة لتفادي تكرارها مستقبلاً.

كما أكد على أن الرقابة لا تقتصر على جانب معين، بل تشمل مختلف عناصر النشاط الإداري، سواء تعلق الأمر بالأعمال أو الموارد أو الأفراد، أو حتى المواقف والظروف التي قد تؤثر في سير العمل وعليه، يمكن القول إن الرقابة تمثل وظيفة إدارية أساسية تهدف إلى التأكد من أن الأنشطة المنفذة داخل المنظمة تقود فعلاً إلى تحقيق النتائج المرغوبة والمخطط لها مسبقاً. فهي عملية متكاملة تبدأ بتحديد الأهداف والمعايير، ثم قياس الأداء الفعلي ومقارنته بتلك المعايير، وأخيراً اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجة أي انحرافات قد تظهر أثناء التنفيذ، بما يضمن تحسين الأداء واستمرارية تحقيق الأهداف بكفاءة.

كما أن نظم الرقابة الحديثة تعتمد على جمع المعلومات المتعلقة بسلوك العاملين وأدائهم، ثم تخزينها وتحليلها بهدف دعم عملية اتخاذ القرار وتوجيه الأداء نحو الأفضل. غير أن هذا الجانب من الرقابة قد يجعل بعض الأفراد ينظرون إليها بنظرة سلبية، باعتبارها وسيلة للتتبع أو التضييق، في حين أنها في جوهرها أداة تنظيمية تهدف إلى تحقيق الانضباط وتحسين النتائج، وليس الحد من حرية العاملين. ومن جهة أخرى، تتطلب الرقابة وجود أهداف ومعايير واضحة تُبنى عليها عملية القياس والتقييم.

ثانياً: أهداف الرقابة

تُعد الرقابة على عناصر التكلفة من الأدوات الإدارية الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات لتحقيق الكفاءة الاقتصادية وتحسين الأداء العام، حيث تسعى هذه الرقابة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المتكاملة التي تنعكس إيجاباً على مختلف جوانب النشاط الإنتاجي والتنظيمي. ومن أبرز هذه الأهداف ما يلي:¹

أولاً: تهدف الرقابة إلى الحد من مظاهر الضياع والإسراف في استخدام الموارد المتاحة، سواء كانت مالية أو بشرية وذلك من خلال المتابعة الدقيقة لكيفية استغلال هذه الموارد وضمان توجيهها نحو الاستخدام الأمثل، بما يحقق أعلى مردودية ممكنة.

¹ أحمد يوسف مولود إسماعيل "دور محاسبة التكاليف وفقاً لنظام الإنتاج في الوقت المحدد في الرقابة على عناصر لتكاليف"،

مجلة مالية ومحاسبة الشركات 3، العدد 02 (ديسمبر 2023) : 79 - 80، <https://asjp.cerist.dz>، ص 88

تم اطلاع عليه يوم 2026/03/07

ثانيًا: تساهم الرقابة في تعزيز روح الابتكار والتجديد لدى العاملين، حيث تدفعهم إلى تحسين أساليب العمل وتطوير الأداء سواء في مجالات التشغيل أو في الجوانب الفنية، نتيجة لوجود معايير واضحة يتم تقييم أدائهم على أساسها.

ثالثًا: تساعد الرقابة على إنشاء نظام فعال للحوافز يرتبط مباشرة بمستوى الأداء والتكلفة، مما يشجع العاملين على بذل مزيد من الجهد لتحقيق الأهداف المحددة وتقليل التكاليف دون التأثير على جودة الإنتاج.

رابعًا: تسعى الرقابة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج والتشغيل إلى أدنى مستوى ممكن يتلاءم مع حجم الإنتاج المستهدف، وذلك من خلال الكشف عن الانحرافات ومعالجتها، وتحسين كفاءة استخدام عناصر الإنتاج المختلفة.

خامسًا: تمكن الرقابة الإدارة من تحقيق سيطرة فعالة على العوامل المؤثرة في ارتفاع أو انخفاض التكاليف، مثل أسعار المواد الأولية ومستوى الإنتاجية وكفاءة العمالة، مما يساعد في اتخاذ قرارات رشيدة مبنية على بيانات دقيقة.

سادسًا: تساهم الرقابة في إجراء دراسات تحليلية وتشخيصية تهدف إلى تحديد نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة، مما يسمح بوضع خطط علاجية مناسبة لتحسين الأداء¹.

توفر الرقابة للإدارة المعلومات والبيانات الضرورية التي تساعد على إدخال التعديلات اللازمة على أساليب الإنتاج، أو مصادر التوريد، أو قنوات التوزيع، أو حتى هيكل العمالة، بما يضمن تحقيق التوازن بين التكلفة والجودة وتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

وبذلك، تظهر الرقابة على عناصر التكلفة كأداة إستراتيجية لا تقتصر فقط على المتابعة، بل تمتد لتشمل التوجيه والتحسين المستمر للأداء داخل المؤسسة.

المطلب الثاني: أدوات وأساليب الرقابة على التكاليف

إن اختيار الأسلوب المناسب لتحقيق الرقابة على التكاليف من أبرز الإشكاليات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية على اختلاف أحجامها ومستوياتها الإدارية، وذلك نظرًا لتعدد العمليات الإنتاجية وتعدد عناصر التكلفة وتداخلها، مما يجعل من عملية الرقابة أمرًا يتطلب دقة ومنهجية علمية متكاملة. فالرقابة على التكاليف لا تقتصر على مجرد تتبع الأرقام، بل تمثل نظامًا متكاملًا يهدف إلى تحسين الكفاءة الاقتصادية، وضمان الاستخدام الأمثل للموارد،

¹ أحمد يوسف مولود إسماعيل "دور محاسبة التكاليف وفقاً لنظام الإنتاج في الوقت المحدد في الرقابة على عناصر لتكاليف"،

مجلة مالية ومحاسبة الشركات 3، العدد 02 (ديسمبر 2023) : 79 - 80، <https://asjp.cerist.dz>، ص 30

تم اطلاق عليه يوم 2026/03/07

وتحقيق الأهداف المسطرة بأقل تكلفة ممكنة. و من هذا المنطلق، ظهرت عدة أساليب للرقابة على التكاليف، لكل منها خصائصه ومجالات تطبيقه، ويمكن تفصيل أهم هذه الأساليب على النحو الآتي.¹:

أولاً: أسلوب المقارنة التاريخية:

يُعتبر هذا الأسلوب من أقدم وأبسط الأساليب المستخدمة في الرقابة على التكاليف، حيث يعتمد على مقارنة التكاليف الفعلية للفترة الحالية مع التكاليف التي تم تسجيلها في فترات سابقة.

وتكمن أهمية هذا الأسلوب في كونه يوفر مؤشراً أولياً حول اتجاهات التكاليف، مما يساعد الإدارة على ملاحظة أي زيادات أو انخفاضات غير مبررة. ولا تقتصر المقارنة على فترة واحدة فقط، بل يمكن أن تعتمد على متوسط عدة فترات سابقة، بهدف تقليل تأثير العوامل العرضية أو الاستثنائية التي قد تؤثر على نتائج فترة معينة.

ورغم بساطته، إلا أن هذا الأسلوب يعاني من بعض القيود، أبرزها اعتماده على بيانات تاريخية قد لا تعكس الظروف الحالية، مثل تغير الأسعار أو التكنولوجيا أو ظروف السوق، مما قد يؤدي إلى استنتاجات غير دقيقة إذا لم يتم تعديله وفق المعطيات الحديثة. ومع ذلك، يظل هذا الأسلوب مفيداً كأداة تمهيدية للرقابة، خاصة في المؤسسات التي لا تتوفر لديها نظم متقدمة لحاسبة التكاليف.

ثانياً: الأساليب الفنية (الهندسية):

تمثل هذه الأساليب نتاجاً لتطور الفكر الهندسي والإنتاجي، حيث قام المهندسون بتطوير مجموعة من التقنيات التي تهدف إلى تحسين الكفاءة الإنتاجية وتقليل الهدر في الموارد. و تستند هذه الأساليب إلى تحليل العمليات الإنتاجية بشكل دقيق، من خلال دراسة الوقت والحركة، وتحديد أفضل الطرق لأداء العمل، بما يضمن تقليل الجهد والوقت المبذولين دون التأثير على جودة المنتج.

ومن أبرز تطبيقات هذه الأساليب الرقابة على عنصر العمل من خلال تحديد معدلات الأداء القياسية، والرقابة على عنصر المواد من خلال تحديد الكميات المثلى للاستخدام وتقليل الفاقد. كما تساهم هذه الأساليب في تحفيز العمال على زيادة الإنتاجية من خلال ربط الأداء بمؤشرات واضحة وقابلة للقياس.

و تكمن قوة هذا الأسلوب في طابعه العلمي والتطبيقي، إلا أنه يتطلب خبرات فنية متخصصة وتكاليف أولية لتطبيقه، مما قد يحد من استخدامه في بعض المؤسسات الصغيرة.

¹ أحمد محمد البشير إبراهيم أحمد. (2019). أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف - دراسة تطبيقية على بعض 98 ص <https://asjp.cerist.dz/en/downArticle/99/4/2/92050> متاح

ثالثًا: أسلوب التكاليف التقديرية:

ظهر هذا الأسلوب في البداية في مجالات المقاولات والمناقصات، حيث كانت الحاجة ملحة لتقدير تكلفة المشاريع قبل تنفيذها.¹، من أجل تحديد الأسعار المناسبة وتقديم العروض التنافسية، ومن هنا أُطلق عليه أحيانًا "تكلفة المقاييس".

ويعتمد هذا الأسلوب على تقدير التكاليف المستقبلية بناءً على بيانات تاريخية وخبرات سابقة، مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات المحتملة في الظروف الاقتصادية والتقنية.

ويتم إعداد هذه التقديرات قبل بدء عملية الإنتاج، بحيث تمثل إطارًا مرجعيًا يُقارن به الأداء الفعلي لاحقًا. و يُستخدم هذا الأسلوب بشكل واسع في الصناعات التي تعتمد على نظام الأوامر الإنتاجية، حيث تختلف التكاليف من أمر إلى آخر. كما يساعد في التخطيط المسبق واتخاذ القرارات، غير أنه يظل عرضة للخطأ بسبب اعتماده على التقدير والتنبؤ، مما يتطلب مراجعة مستمرة لهذه التقديرات وتحديثها.

رابعًا: أسلوب التكاليف المعيارية:

يُعتبر هذا الأسلوب من أكثر الأساليب تقدمًا ودقة في مجال الرقابة على التكاليف، حيث يقوم على تحديد تكاليف معيارية مسبقة تمثل المستوى المثالي أو الطبيعي للتكلفة في ظل ظروف تشغيل عادية. وقد جاء هذا الأسلوب نتيجة لتطور الحاجة إلى وجود معيار موضوعي يمكن من خلاله تقييم الأداء الفعلي بشكل عادل ودقيق.

وقد ساهم في تطوير هذا الأسلوب كل من المهندسين، الذين وضعوا المعايير الفنية للإنتاج، ومحاسبي التكاليف، الذين عملوا على تحويل هذه المعايير إلى قيم مالية قابلة للقياس. وتُستخدم هذه المعايير كأساس لمقارنة التكاليف الفعلية، مما يسمح بتحديد الانحرافات وتحليلها إلى أسبابها المختلفة، سواء كانت متعلقة بالكفاءة أو الأسعار أو حجم النشاط.

ويمتاز هذا الأسلوب بقدرته العالية على توفير معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب، مما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات فعالة لتحسين الأداء وخفض التكاليف. إلا أن تطبيقه يتطلب نظامًا محاسبيًا متطورًا وبيئة تنظيمية مستقرة نسبيًا.¹

¹ أحمد محمد البشير إبراهيم أحمد. (2019). أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف - دراسة تطبيقية على بعض 98 ص <https://asjp.cerist.dz/en/downArticle/99/4/2/92050>: متاح على ASJP.

المؤسسات الحكومية تم اطلاق عليه يوم 2026/03/07

خامسًا: أسلوب محاسبة المسؤولية:

يُعد هذا الأسلوب من الأساليب الحديثة في مجال الرقابة الإدارية والمحاسبية، حيث يقوم على مبدأ أساسي مفاده أن كل مسؤول داخل المؤسسة يجب أن يُحاسب عن النتائج التي تقع ضمن نطاق سلطته ومسؤوليته. وقد تطور هذا المفهوم بشكل واضح خلال القرن العشرين، خاصة مع تعقد الهياكل التنظيمية وتوسع المؤسسات. كما يعتمد الأسلوب على تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية، مثل مراكز التكلفة، ومراكز الربح، ومراكز الاستثمار، ويتم إعداد تقارير دورية لكل مركز توضح مستوى أدائه مقارنة بالأهداف المحددة، ويسمح هذا النظام بربط النتائج بالأشخاص المسؤولين عنها، مما يعزز مبدأ المساءلة ويحفز الأداء الجيد. كما يساعد هذا الأسلوب الإدارة العليا على متابعة أداء مختلف الوحدات التنظيمية، وتحديد نقاط القوة والضعف بدقة، واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة. ويُعتبر من أكثر الأساليب فعالية في المؤسسات الكبيرة، إلا أنه يتطلب وضوحًا في تحديد الصلاحيات والمسؤوليات، ونظامًا معلوماتيًا دقيقًا.

المبحث الثاني: دور التكاليف المعيارية في الرقابة

المطلب الأول: الرقابة على المواد المباشرة

تُعتبر الرقابة على المواد الأولية من الركائز الأساسية في نظام الرقابة على التكاليف داخل المؤسسة، وذلك بالنظر إلى الأهمية الكبيرة التي تحتلها هذه المواد في العملية الإنتاجية، حيث تمثل جزءًا معتبرًا من إجمالي تكلفة الإنتاج، كما أن أي خلل في إدارتها أو استخدامها ينعكس مباشرة على تكلفة المنتج النهائي وجودته وربحية المؤسسة. ومن هذا المنطلق، فإن إحكام الرقابة على هذا العنصر يُعد ضرورة حتمية لضمان تحقيق الكفاءة الاقتصادية وترشيد استغلال الموارد.

وتتوزع مسؤولية الرقابة على المواد الأولية بين عدة مصالح ووحدات تنظيمية داخل المؤسسة، من أبرزها مصلحة الشراء التي تتولى اقتناء المواد وفقًا لمواصفات محددة، ومصلحة التخزين التي تُعنى بحفظ المواد في ظروف ملائمة و مصلحة الإنتاج أو الاستخدام التي تقوم باستهلاك هذه المواد في العمليات الإنتاجية. ويقتضي هذا التوزيع في المسؤوليات وجود تنسيق محكم وتكامل مستمر بين هذه الجهات، بحيث يتم تبادل المعلومات لا والبيانات بشكل دقيق وفي الوقت المناسب، مما يسمح بتتبع حركة المواد منذ لحظة طلبها إلى غاية استخدامها الفعلي.²

¹ أحمد محمد البشير إبراهيم أحمد. (2019). أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف - دراسة تطبيقية على بعض 98 ص

² بلكرشة رابح. (2014) التكاليف المعيارية ودورها في عملية الرقابة. ASJP. متاح على: <https://asjp.cerist.dz/en/downArticle/99/4/2/92050> 2026/03/07

المؤسسات الحكومية تم اطلاق عليه يوم 2026/03/07
² بلكرشة رابح. (2014) التكاليف المعيارية ودورها في عملية الرقابة. ASJP. متاح على: تم اطلاق عليه يوم 2026/03/07
<https://asjp.cerist.dz/en/article/46121> (PDF) . ص 451

كما أن هذه المصالح لا تكتفي باستقبال المعلومات، بل تساهم أيضاً في إنتاجها وتحليلها، الأمر الذي يجعل من الرقابة على المواد عملية ديناميكية ومستمرة، تتطلب نظاماً معلوماتياً فعالاً يضمن الدقة والشفافية في تسجيل العمليات، ويساعد على اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب. ومن هنا، فإن نجاح الرقابة على المواد الأولية يرتبط بشكل وثيق بمدى كفاءة نظام المعلومات المعتمد داخل المؤسسة.

ولتحقيق رقابة فعالة على المواد الأولية، ينبغي اعتماد نظام رقابي متكامل يقوم على مجموعة من الأسس والمبادئ التنظيمية والفنية، من أهمها¹:

- ❖ وضع معايير دقيقة لتحديد الكميات اللازمة من المواد الأولية بما يتناسب مع حجم الإنتاج المتوقع.
 - ❖ اعتماد إجراءات واضحة لعمليات الشراء والاستلام والتخزين والصرف، بما يضمن الحد من الأخطاء والتلاعب.
 - ❖ استخدام مستندات وسجلات محاسبية دقيقة تسمح بتتبع حركة المواد بشكل مستمر.
 - ✓ جراء دوري للمخزون من أجل التأكد من مطابقة الأرصدة الفعلية مع الأرصدة الدفترية.
 - ✓ تحديد مستويات دنيا وعليا للمخزون لتفادي حالات النقص أو التكدس التي قد تؤثر على سير العملية الإنتاجية.
 - ✓ تحليل الانحرافات المتعلقة باستهلاك المواد، سواء من حيث الكمية أو السعر، والعمل على تحديد أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.
- وُتساهّم هذه الإجراءات في تدعيم الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، كما تساعد على تحقيق الاستغلال الأمثل للمواد الأولية والحد من الفاقد والتكاليف غير المبررة، وهو ما ينعكس إيجاباً على رفع كفاءة الإنتاج وتعزيز ربحية المؤسسة.

¹ بلكرشة رابح. (2014). التكاليف المعيارية ودورها في عملية الرقابة. ASJP. متاح على: تم اطلاق عليه يوم 2026/03/07. (PDF) <https://asjp.cerist.dz/en/article/46121> ص451

1- إعداد نظام دوري ومتكامل لعمليات التموين والاستلام والتخزين والاستخدام، بحيث تُنظَّم جميع المراحل التي تمر بها المواد الأولية وفق إجراءات دقيقة وواضحة، تبدأ من تحديد الاحتياجات، مرورًا بعمليات الشراء والاستلام، وصولًا إلى مرحلة الصرف والاستخدام في الإنتاج. ويسهم هذا التنظيم في ضمان تتبع دقيق لحركة المواد وتقليص فرص الوقوع في الأخطاء أو التلاعب.

2- إنشاء نظام داخلي صارم لمراقبة حركة المواد داخل المؤسسة، يهدف إلى تقليل الهدر و التلف و الضياع وذلك من خلال تسجيل مختلف العمليات المتعلقة بالمواد في سجلات دقيقة، ومتابعة ظروف التخزين، والتأكد من احترام إجراءات السلامة، إضافة إلى اعتماد أساليب حديثة في تسيير المخزون مثل تحديد الحد الأدنى والحد الأقصى للمخزون.

3- إجراء مقارنات دورية بين الجرد الفعلي والجرد الدفترى، حيث يتم التحقق من مدى تطابق الكميات الموجودة فعليًا داخل المخازن مع الكميات المسجلة في الدفاتر أو الأنظمة المحاسبية. وتُعد هذه العملية أداة فعالة لاكتشاف الانحرافات، سواء كانت ناتجة عن أخطاء في التسجيل أو سوء تنظيم أو حتى ممارسات غير مشروعة، مما يستدعي اتخاذ إجراءات تصحيحية فورية.

4- وضع نظام معايير دقيقة لقياس كفاءة استخدام المواد، من خلال تحديد معدلات استهلاك معيارية لكل وحدة إنتاج، ونسب الفاقد المسموح بها، بما يسمح بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المتوقع، وتحليل الانحرافات الناتجة عن سوء الاستعمال أو انخفاض الكفاءة الإنتاجية.

5- تحديد المسؤوليات بشكل واضح ودقيق لكل مصلحة أو قسم فيما يخص المواد الأولية، بحيث يتم توزيع المهام بشكل منظم وربط كل نشاط بالجهة المسؤولة عنه، مما يعزز مبدأ المحاسبة الإدارية ويساهم في تحسين مستوى الرقابة والحد من الأخطاء والتجاوزات.

6- الاعتماد على التقنيات الحديثة في تسيير ومراقبة المواد، مثل أنظمة المعلومات المحاسبية وأنظمة إدارة المخزون الإلكترونية، التي تسمح بمتابعة حركة المواد بشكل فوري، وتوفير تقارير دقيقة تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات مبنية على بيانات موثوقة.¹

¹ بلكرشة رابح. (2014). التكاليف المعيارية ودورها في عملية الرقابة. ASJP. متاح على: تم اطلاق عليه يوم 2026/03/07.

(PDF) <https://asjp.cerist.dz/en/article/46121>، ص451.

7- القيام بدراسات تحليلية دورية تهدف إلى تقييم كفاءة نظام الرقابة على المواد، وذلك من خلال تحليل مؤشرات الأداء مثل معدل دوران المخزون، ونسبة الفاقد، وتكلفة التخزين، وهو ما يساعد على تحسين السياسات والإجراءات المعتمدة وتطويرها بشكل مستمر.

وبناءً على ما سبق، يتضح أن الرقابة على المواد الأولية ليست مجرد إجراء روتيني، بل هي نظام متكامل يجمع بين الجوانب الإدارية والمحاسبية والفنية، ويهدف إلى تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد، وتقليل التكاليف وتحسين جودة الإنتاج. كما أن فعاليتها تعتمد بدرجة كبيرة على مدى التنسيق بين مختلف المصالح، ودقة المعلومات المتاحة، ووضوح المسؤوليات داخل المؤسسة، مما يجعلها عنصراً أساسياً في تحقيق الأداء المتميز والاستدامة الاقتصادية.

المطلب الثاني: الرقابة على الأجور المباشرة والرقابة على التكاليف داخل المؤسسة

تبرز الأجور وكافة التكاليف المرتبطة بالعنصر البشري والتكاليف التشغيلية من أهم المكونات الأساسية داخل المؤسسة الاقتصادية، إذ تمثل في أغلب الأحيان الجزء الأكبر من إجمالي التكاليف الكلية، خاصة في المؤسسات التي تعتمد بشكل كبير على اليد العاملة أو التي تتميز بتعدد أنشطتها الإنتاجية والخدمية.

وقد أدى التطور الاقتصادي وتوسع حجم المؤسسات وتعدد وظائفها إلى ظهور أنواع جديدة من التكاليف لم تكن تحظى بنفس الأهمية في السابق، مثل تكاليف الصيانة الدورية للأجهزة والمعدات، وتكاليف استهلاك الطاقة بمختلف أنواعها، وتكاليف النقل والتوزيع، إضافة إلى التكاليف المرتبطة بالخدمات المساندة مثل التنظيف، والأمن، والاتصالات، وغيرها من الخدمات التي أصبحت ضرورية لضمان استمرارية النشاط الاقتصادي داخل المؤسسة.¹

و تتسم هذه التكاليف بمجموعة من الخصائص التي تجعل عملية التحكم فيها ومراقبتها عملية معقدة نسبياً، إذ إنها لا تتميز بالثبات في سلوكها، بل تتغير بتغير طبيعة النشاط وحجم الإنتاج وظروف التشغيل داخل المؤسسة. كما أنها تتأثر بعدة عوامل داخلية وخارجية، من بينها مستوى الكفاءة الإنتاجية، وأسعار المدخلات، وسياسات الأجور المعتمدة، إضافة إلى التغيرات الاقتصادية العامة التي تنعكس بشكل مباشر على هيكل التكاليف.

علاوة على ذلك، فإن جزءاً كبيراً من هذه التكاليف يكون غير مباشر أو مشتركاً بين عدة أقسام ووظائف داخل المؤسسة، وهو ما يجعل عملية تحميلها وتوزيعها على مراكز المسؤولية المختلفة عملية دقيقة ومعقدة،

¹ بلكرشة رابع. (2014). التكاليف المعيارية ودورها في عملية الرقابة. ASJP. متاح على: تم اطلاق عليه يوم 2026/03/07.

(PDF) <https://asjp.cerist.dz/en/article/46121> ص452.

تتطلب استخدام أساليب محاسبية وإدارية متقدمة، بهدف الوصول إلى نتائج أكثر عدالة وموضوعية تعكس الواقع الفعلي للتكاليف.

وفي هذا السياق، فإن الرقابة الفعالة على الأجور والتكاليف تستلزم في مرحلة أولى القيام بحصر شامل ودقيق لجميع عناصر التكاليف دون استثناء، مع الحرص على تسجيلها في الوقت المناسب وبالطريقة الصحيحة و ذلك لتفادي أي تشوهات أو أخطاء قد تؤثر على دقة المعلومات المالية والمحاسبية.

بعد ذلك يتم الانتقال إلى مرحلة التصنيف، حيث تُصنّف هذه التكاليف وفق مجموعة من المعايير العلمية، من بينها طبيعتها الاقتصادية (ثابتة، متغيرة، شبه متغيرة)، وعلاقتها المباشرة أو غير المباشرة بالإنتاج، إضافة إلى ارتباطها بالوظائف المختلفة داخل المؤسسة مثل الإنتاج، التسويق، التمويل، والإدارة. و يساهم هذا التصنيف في بناء نظام معلومات محاسبي أكثر دقة، يسمح بفهم أعمق لبنية التكاليف وتحليلها بشكل منهجي ومنظم.

كما تعتمد المؤسسة في إطار الرقابة على هذه التكاليف على مجموعة من الأدوات والأساليب المحاسبية والإدارية، مثل إعداد الموازنات التقديرية، وتحليل الانحرافات، ومقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المخططة مسبقاً. ومن خلال هذه المقارنات يتم تحديد الفروقات أو الانحرافات بين ما هو مخطط وما هو منفذ فعلياً، وهي خطوة أساسية في عملية الرقابة، لأنها تسمح بقياس مدى كفاءة استخدام الموارد داخل المؤسسة.

ولا تقتصر أهمية هذه المرحلة على مجرد اكتشاف الفروق، بل تتجاوز ذلك إلى تحليل أسبابها بشكل دقيق، حيث يمكن أن تعود هذه الانحرافات إلى ارتفاع أسعار المواد أو الخدمات، أو انخفاض الإنتاجية، أو سوء التنظيم الداخلي، أو حتى ضعف في التخطيط المالي والإداري، مما يجعل عملية التحليل أداة محورية في تحسين الأداء وتصحيح المسار داخل المؤسسة.¹

وعلى ضوء نتائج هذا التحليل، تقوم إدارة المؤسسة باتخاذ مجموعة من الإجراءات التصحيحية التي تهدف إلى تحسين الأداء وتقليل التكاليف غير الضرورية، وذلك من خلال إعادة تنظيم العمليات الداخلية، أو تحسين طرق العمل، أو مراجعة سياسات التوظيف والأجور، أو اعتماد تقنيات إنتاج أكثر كفاءة. كما تساهم هذه الرقابة في تعزيز مبدأ ترشيد النفقات داخل المؤسسة، وتحقيق التوازن بين جودة الأداء وتكاليف التشغيل، مما ينعكس إيجاباً على القدرة التنافسية للمؤسسة و استمراريتها في السوق.

¹ بلكرشة رابح. (2014). التكاليف المعيارية ودورها في عملية الرقابة. ASJP. متاح على: تم اطلاق عليه يوم 2026/03/07.

(PDF) <https://asjp.cerist.dz/en/article/46121>، ص452

المطلب الثالث: الرقابة على التكاليف غير المباشرة

الأعباء غير المباشرة من أهم عناصر التكاليف داخل المؤسسة الاقتصادية، بل وغالبًا ما تمثل الجزء الأكبر من الهيكل الكلي للتكاليف، خاصة في المؤسسات الصناعية والخدمية التي تعتمد على أنشطة متعددة ومتداخلة. ويعود هذا الارتفاع في حجم الأعباء غير المباشرة إلى التطور المستمر في طبيعة النشاط الاقتصادي وظهور أنواع جديدة من التكاليف المرتبطة بسير العملية الإنتاجية، مثل تكاليف الصيانة الدورية للمعدات، وتكاليف استهلاك الطاقة بمختلف أنواعها، وتكاليف النقل الداخلي والخارجي، إضافة إلى التكاليف المرتبطة بالخدمات المساندة مثل الأمن، النظافة، والإدارة العامة.

وتتميز هذه الأعباء بخصائص تجعل عملية مراقبتها وتحليلها أكثر تعقيدًا مقارنة بالتكاليف المباشرة، إذ إنها لا ترتبط بشكل مباشر بوحدة إنتاج معينة، بل تتسم بسلوك متغير يختلف من قسم إلى آخر ومن نشاط إلى آخر داخل المؤسسة. كما أن جزءًا كبيرًا منها يكون مشتركًا بين عدة وظائف إنتاجية وإدارية، مما يصعب عملية تحميلها بشكل دقيق على المنتجات أو الخدمات النهائية، ويستدعي ذلك اعتماد أساليب محاسبية دقيقة تساعد على التوزيع العادل والموضوعي لهذه التكاليف.¹

وفي هذا السياق، فإن ضبط الأعباء غير المباشرة يتطلب في البداية القيام بعملية تصنيف دقيقة لها من حيث طبيعتها الاقتصادية وعلاقتها بوظائف المؤسسة المختلفة، سواء كانت إنتاجية أو إدارية أو تسويقية أو خدمية. وبعد ذلك يتم تحليل سلوك هذه التكاليف وفهم طبيعتها من خلال بناء نماذج محاسبية خاصة بها، تسمح بتمييز مختلف عناصرها، وتحديد معايير توزيعها ومراقبتها بشكل منهجي ومنظم. ويُعد هذا التصنيف خطوة أساسية تمهّد لإقامة نظام رقابي فعال يساعد على التحكم في التكاليف وتحسين كفاءة استخدامها.

كما أن إعداد معايير دقيقة للأعباء غير المباشرة يستوجب تقسيمها إلى نوعين رئيسيين: تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة. فالتكاليف المتغيرة هي تلك التي تتغير بتغير مستوى النشاط أو حجم الإنتاج، وترتبط بشكل مباشر بعدد الوحدات المنتجة، حيث يتم تحميلها على المنتج النهائي بشكل مباشر نسبيًا، ويتم حساب تكلفة الوحدة على أساس إجمالي التكاليف المتغيرة مقسومًا على عدد الوحدات المنتجة خلال الفترة.

أما التكاليف الثابتة فهي تلك التي تبقى مستقرة نسبيًا خلال فترة زمنية معينة، ولا تتأثر بتغير حجم الإنتاج في المدى القصير، بل تُعد تكاليف فترة يتم تحميلها على حساب الأرباح والخسائر بغض النظر عن مستوى الإنتاج.

¹ بلكرشة رابح. (2014). التكاليف المعيارية ودورها في عملية الرقابة. ASJP. متاح على: تم اطلاق عليه يوم 2026/03/07. <https://asjp.cerist.dz/en/article/46121> (PDF)، ص452

ويتيح هذا التقسيم إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة إمكانية أكبر للتحكم في التكاليف غير المباشرة، إذ يساعد على تحليل العلاقة بين حجم الإنتاج والتكاليف، وبالتالي فهم سلوك التكلفة بشكل أدق. كما يسمح هذا النظام بتطبيق أساليب تحليلية متقدمة في الرقابة، من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية أو المخططة، واستخراج الانحرافات التي تظهر بينهما، مما يساعد على تقييم الأداء وتحديد نقاط الضعف داخل المؤسسة.¹

ويسهم اعتماد التكاليف المتغيرة في تعزيز فعالية الرقابة الإدارية، إذ يسمح بربط التكاليف مباشرة بمستوى النشاط، وبالتالي تسهيل عملية اتخاذ القرار. كما أن استبعاد التكاليف الثابتة من تحليل الوحدة الإنتاجية في بعض النماذج يساعد على تقديم صورة أكثر دقة عن كفاءة الإنتاج. ومن جهة أخرى، فإن استخدام هذا الأسلوب في التحليل يمكن الإدارة من تحديد المسؤوليات بدقة أكبر، حيث يتم ربط الانحرافات بالأطراف أو الأقسام المسؤولة عنها، سواء كانت متعلقة بالإنتاج أو الإدارة أو التسيير.

و بذلك فإن نظام الرقابة على الأعباء غير المباشرة لا يقتصر فقط على عملية تسجيل التكاليف، بل يتعدى ذلك إلى تحليلها وتفسيرها واستخدامها كأداة فعالة في التسيير واتخاذ القرار، مما يساهم في تحسين الأداء العام للمؤسسة وتعزيز كفاءتها التنافسية.

خاتمة الفصل:

في ختام هذا الفصل، يتضح أن الرقابة على عناصر التكاليف في ظل نظام التكاليف المعيارية تُعد أداة فعالة لضبط الأداء داخل المؤسسة. حيث يساهم هذا النظام في مقارنة التكاليف الفعلية بالمعايير المحددة مسبقاً واكتشاف الانحرافات بدقة. كما يساعد على تحليل أسباب هذه الانحرافات وتحديد المسؤوليات، بما يدعم عملية اتخاذ القرار بشكل أكثر موضوعية وفعالية.

ومنه فإن تطبيق هذا النظام ينعكس إيجاباً على تحسين الكفاءة الداخلية للمؤسسة، وترشيد استخدام الموارد، والرفع من جودة التسيير المالي والإداري، مما يعزز في النهاية قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها وضمان استمراريتها في بيئة تنافسية.

¹ بلكرشة رابع. (2014). التكاليف المعيارية ودورها في عملية الرقابة. ASJP. متاح على: تم اطلاق عليه يوم 2026/03/07.

(PDF) <https://asjp.cerist.dz/en/article/46121>، ص452.

الفصل التطبيقي

دراسة حالة مؤسسة "المياه المعدنية

سعيدة"

التطبيقي:

دراسة حالة مؤسسة "المياه المعدنية سعيدة"

المبحث الأول: الإطار العام لمؤسسة المياه المعدنية بسعيدة: دراسة تنظيمية واقتصادية

1. نشأة المؤسسة وتطورها التاريخي

مؤسسة المياه المعدنية بسعيدة من المؤسسات الاقتصادية ذات الطابع الصناعي الغذائي في الجزائر وقد نشأت في إطار السياسة الوطنية التي تهدف إلى تثمين الموارد الطبيعية، خاصة الموارد المائية الجوفية. تعود بداية استغلال المياه المعدنية في ولاية سعيدة إلى فترة ما بعد الاستقلال، حيث تم اكتشاف عدة ينابيع طبيعية ذات جودة عالية وصلاحية للاستهلاك البشري، ما دفع السلطات إلى التفكير في استغلالها اقتصاديًا.

و مع تطور القطاع الصناعي خلال الثمانينيات والتسعينيات، تم إنشاء وحدات مخصصة لتعبئة المياه المعدنية ضمن برامج الاستثمار العمومي، وذلك بهدف تلبية الطلب المتزايد على المياه المعبأة وتحسين التموين المحلي و الوطني. وقد عرفت المؤسسة منذ تأسيسها عدة مراحل تطويرية، بدأت بمرحلة إنتاج بسيطة تعتمد على تجهيزات تقليدية وقدرات محدودة، ثم انتقلت إلى مرحلة التحديث من خلال إدخال تجهيزات صناعية حديثة وخطوط إنتاج أوتوماتيكية، وصولاً إلى مرحلة التوسع التي سمحت برفع القدرة الإنتاجية وتوسيع شبكة التوزيع خارج الولاية.

2. الموقع و المساحة

تقع مؤسسة المياه المعدنية بسعيدة في ولاية سعيدة بالغرب الجزائري، وهي منطقة تتميز بوفرة الموارد المائية الطبيعية وبنية جيولوجية تسمح بتواجد مياه معدنية ذات جودة عالية.

و تموضع المؤسسة غالباً ضمن منطقة صناعية مهيأة للنشاطات الإنتاجية، مما يسهل عمليات النقل و التوزيع وربطها بشبكات الطرق الوطنية.

أما فيما يخص المساحة، فتشغل المؤسسة مساحة معتبرة تضم وحدات الإنتاج والتعبئة، المخازن، المخبر الخاص بمراقبة الجودة، إضافة إلى المرافق الإدارية والتقنية. وتسمح هذه المساحة بتنظيم مختلف مراحل الإنتاج في ظروف تقنية ملائمة، رغم أن الأرقام الدقيقة للمساحة تبقى ضمن البيانات الداخلية للمؤسسة وغير منشورة رسميًا.

3. النشاط الاقتصادي وطبيعة المؤسسة

تنشط مؤسسة المياه المعدنية بسعيدة في مجال الصناعات الغذائية، وتحديدًا في إنتاج وتعبئة المياه المعدنية الطبيعية ومياه المنبع. وتندرج المؤسسة ضمن المؤسسات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق التوازن بين الخدمة العمومية والبعد التجاري، حيث تسعى إلى تلبية حاجيات المستهلك من مياه ذات جودة عالية مع احترام معايير الصحة والسلامة.

وتعتمد المؤسسة في نشاطها على استغلال مباشر للموارد المائية الطبيعية، مع خضوع عمليات الإنتاج إلى مراقبة دقيقة تضمن مطابقة المنتج للمقاييس الوطنية والدولية في مجال الصحة الغذائية.

4. القدرة الإنتاجية للمؤسسة

تتميز المؤسسة بقدرة إنتاجية معتبرة تعتمد على خطوط إنتاج حديثة تسمح بتعبئة كميات كبيرة من المياه المعدنية يوميًا. وتختلف الطاقة الإنتاجية حسب الطلب وحجم التشغيل، إلا أنها تتيح إنتاج آلاف القوارير يوميًا بأحجام مختلفة تتراوح بين القارورات الصغيرة (0.5 لتر) والمتوسطة (1.5 لتر) والكبيرة الموجهة للاستهلاك العائلي والمؤسساتي.

و ترتبط القدرة الإنتاجية بعدة عوامل أساسية، أهمها كفاءة التجهيزات التقنية، توفر المياه الخام، عدد ساعات التشغيل، إضافة إلى الطلب في السوق المحلي والوطني. كما أن المؤسسة تعتمد على نظام مراقبة مستمر لضمان استمرارية الإنتاج دون التأثير على جودة المنتج.

5. الميزانية والتسيير المالي

تعتمد مؤسسة المياه المعدنية بسعيدة على ميزانية سنوية يتم إعدادها وفقًا لاحتياجات الإنتاج و التسيير وتشمل هذه الميزانية نفقات التشغيل مثل المواد الأولية، الطاقة، الصيانة، الأجور، إضافة إلى نفقات الاستثمار المتعلقة بتحديث التجهيزات وتوسيع قدرات الإنتاج.

و تُموّل المؤسسة أساسًا من عائدات بيع المنتجات في السوق، إلى جانب بعض أشكال الدعم أو إعادة الاستثمار الداخلي للأرباح. كما تخضع العمليات المالية داخل المؤسسة إلى نظام محاسبي دقيق يضمن تسجيل ومتابعة كل الإيرادات والنفقات، مع إعداد تقارير مالية دورية تساعد في اتخاذ القرار وتحسين التسيير.

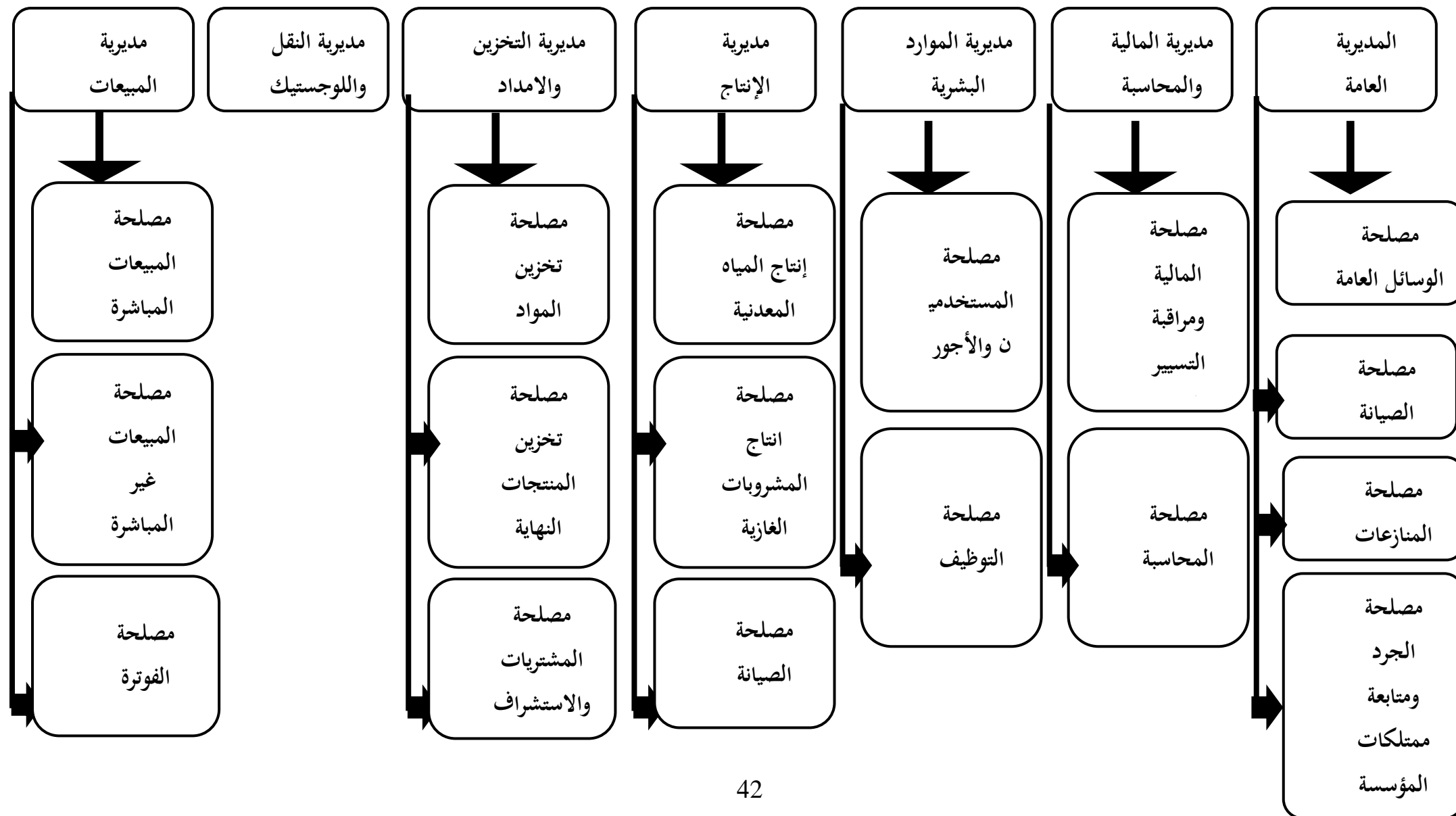
6. المنتجات التابعة للمؤسسة

تختص المؤسسة في إنتاج وتعبئة المياه المعدنية الطبيعية، حيث تقدم منتجات متنوعة تلبي احتياجات مختلف شرائح المستهلكين. وتشمل هذه المنتجات قارورات مياه بأحجام مختلفة مثل القارورات الصغيرة الموجهة للاستهلاك الفردي، والقارورات المتوسطة، إضافة إلى القارورات الكبيرة الموجهة للعائلات والمؤسسات.

وتتميز هذه المنتجات بجودتها العالية ومطابقتها للمعايير الصحية المعتمدة، حيث تخضع لعمليات مراقبة مخبرية دورية تشمل التحاليل الفيزيائية والكيميائية و البكتريولوجية، مما يضمن سلامتها وصلاحياتها للاستهلاك.

كما تقوم المؤسسة أيضاً بإنتاج المشروبات الغازية بمسميات تجارية مختلفة، وهو ما يعكس تنوع نشاطها الصناعي ومحاولتها تلبية مختلف أذواق المستهلكين وتعزيز حضورها في السوق المحلية و الجهوية.

المديرية العامة
المياه المعدنية سعيدة



المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

1. وصف عينة البحث

أولاً: إجراءات الدراسة الميدانية:

تناولنا في هذا المبحث وصفا للطريقة والإجراءات التي اتبعناها في تنفيذ هذه الدراسة، يشمل ذلك وصفا لمجتمع الدراسة وعينته، وطريقة إعداد أداها والمعالجات الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج، كما يشمل المبحث تحديدا ووصفا لمنهج الدراسة.

مجتمع وعينة الدراسة:

أما عن عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قمنا بتوزيع عدد (40) استمارة استبيان على المستهدفين من بعض المحاسبين و الإداريين واستجاب (40) فردا أي ما نسبته 100 % تقريبا من المستهدفين، حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة.

وللخروج بنتائج دقيقة قدر الإمكان حرصنا على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

- 1- الأفراد من مختلف الفئات العمرية (أقل من 30، من 31-40 سنة، 41-50، 51-60).
- 2- الأفراد من مختلف المؤهلات الأكاديمية (ثانوي، بكالوريا، دراسات عليا، أخرى)
- 3- الأفراد من مختلف التخصصات الأكاديمية (التكاليف والمحاسبة الإدارية، تخصص الإدارية، محاسبة، وأخرى).
- 4- الأفراد من مختلف المسميات الوظيفية (موظف، محاسب، مسؤول إنتاج، تقني، أخرى).
- 5- الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (من 01 إلى 05 سنوات، من 06 سنوات إلى 10، من 11 سنة إلى 15، 16 سنة فأكثر).

وصف الاستبيان:

احتوى الاستبيان على قسمين رئيسيين:

القسم الأول: تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على بيانات حول: الصنف، العمر، المؤهل الأكاديمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة).

القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على 21 عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجاباتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وقد تم توزيع هذه العبارات على ثلاثة محاور كما يلي:

- المحور الأول: يتضمن (07) عبارات.
- المحور الثاني: يتضمن (07) عبارات.
- المحور الثالث: يتضمن (07) عبارات.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

- 1- التكرارات والنسب المئوية.
- 2- الرسوم البيانية.
- 3- معامل ارتباط بيرسون.
- 4- المتوسط الحسابي Mean
- 5- الانحراف المعياري standard Déviation

تحليل الاستبيان:

اختبار الفرضيات

❖ الفرضية الرئيسية 01

H0 : لا يوجد مفهوم نظام التكاليف المعيارية في المؤسسة محل الدراسة

H1: يوجد مفهوم نظام التكاليف المعيارية في المؤسسة محل الدراسة

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Coûts_S	40	82.6500	6.94502	1.09810

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Coûts_S	72.534	39	.000	79.65000	77.4289	81.8711

تقوم هذه الفرضية على مقارنة الوسط الحسابي للإجابات على مدى أن أفراد المؤسسة لهم معرفة حول مفهوم نظام التكاليف المعيارية

و بما أن مستوى الدلالة المحسوب هو 0.000 و هو اقل من 0.005 و هو المستوى المعتمد للدراسات في العلوم الاجتماعية فإننا نستنتج رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة بان الأفراد المؤسسة محل الدراسة لديهم معرفة حول مفهوم نظام التكاليف المعيارية.

الصدق والثبات

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.752	21

يتضح لنا من معامل الصدق والثبات ما قيمته 0.752 وذلك حسب القياس للعبارات وهو مؤشر قوي لا باس به في الدراسات . كما انه يعبر عن الاتساق الداخلي للعبارات و 75 % ميزان الصدق والثبات محقق

دراسة الارتباط بين المحاور:

Corrélations

		Coûts_S	Coûts_M_Pr emières	Coûts_main_ œuvre	Coûts_Indirects
Coûts_S	Corrélacion de Pearson	1	.736**	.860**	.744**
	Sig. (bilatérale)		.000	.000	.000
	N	40	40	40	40
Coûts_M_Premières	Corrélacion de Pearson	.736**	1	.534**	.247
	Sig. (bilatérale)	.000		.000	.124
	N	40	40	40	40
Coûts_main_œuvre	Corrélacion de Pearson	.860**	.534**	1	.459**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000		.003
	N	40	40	40	40
Coûts_Indirects	Corrélacion de Pearson	.744**	.247	.459**	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.124	.003	
	N	40	40	40	40

الارتباط كما هو موضح ذو أهمية بالغة فهو يقرر لنا أن هناك علاقة قوية وطرديّة بين محاور نظام التكاليف المعيارية والرقابة أولاً على المواد المباشرة وتكلفة العمل المباشرة والتكاليف غير المباشرة في المؤسسة محل الدراسة فهناك اكبر قيمة للارتباط كانت من نصيب محور تكلفة العمل المباشرة بقيمة 86 % وتعتبر قيمة قوية ولكن تأخذ بعين الاعتبار وحوالي 70 % بين باقي المحاور وكلها قيم قوية.

الفرضية الرئيسية 02 (الصف)

H0 : لا يوجد فروق دالة إحصائية لتحسين فعالية التخطيط والرقابة تعود إلى متغير الصف

H1 : يوجد فروق دالة إحصائية لتحسين فعالية التخطيط والرقابة تعود إلى متغير الصف

Statistiques de groupe

	Sex	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Coûts_S	Male	20	83.8000	8.36408	1.87027
	Female	20	81.5000	5.12476	1.14593

Test d'échantillons indépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes					
		F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence
									Inférieure Supérieure
Coûts_S	Hypothèse de variances égales	4.774	.035	1.049	38	.301	2.30000	2.19341	-2.14033- 6.74033
	Hypothèse de variances inégaies			1.049	31.504	.302	2.30000	2.19341	-2.17060- 6.77060

بالنظر إلى اختبار ليفن في الجدول الثاني نستنتج أن المجتمعين متجانسين حيث أن مستوى الدلالة 0.035 أقل من مستوى الدلالة المعتمد للدراسة 5 بالمائة وبناء عليه نستخدم الإحصاءات t والتي تبلغ 1.049 وأن مستوى الدلالة المحسوب 0.301 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد وعليه نقبل الفرضية الصفريّة القائلة H0 : لا يوجد فروق دالة إحصائية لتحسين فعالية التخطيط والرقابة تعود إلى متغير الصف

ANOVA à 1 facteur

Coûts_S

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	30.883	3	10.294	.200	.895
Intra-groupes	1850.217	36	51.395		
Total	1881.100	39			

❖ الفرضية الرئيسية 03(العمر)

H0 : لا يوجد فروق دالة إحصائية لتحسين فعالية التخطيط والرقابة تعود إلى متغير العمر

H1: يوجد فروق دالة إحصائية لتحسين فعالية التخطيط والرقابة تعود إلى متغير العمر

Descriptives

Coûts_S

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95% pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
أقل من 30	17	81.7647	8.24264	1.99913	77.5267	86.0027	66.00	96.00
من 31 إلى 40	19	83.2105	6.45135	1.48004	80.1011	86.3200	71.00	95.00
من 41 إلى 50	3	83.0000	2.64575	1.52753	76.4276	89.5724	81.00	86.00
من 51 إلى 60	1	86.0000	.	.	.	.	86.00	86.00
Total	40	82.6500	6.94502	1.09810	80.4289	84.8711	66.00	96.00

ANOVA à 1 facteur

Coûts_S

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	30.883	3	10.294	.200	.895
Intra-groupes	1850.217	36	51.395		
Total	1881.100	39			

المخرجات أعلاه تشير إلى المتوسط الحسابي لإجابات كل فئة من فئات الخبرة المهنية وبما أن قيمة الدلالة قد بلغت 0.200 و هي أكبر من المستوى الدلالة المعتمد 0.05 فإننا نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية القائلة H0 : لا يوجد فروق دالة إحصائية لتحسين فعالية التخطيط والرقابة تعود إلى متغير الخبرة المهنية

❖ الفرضية الرئيسية 04 (المؤهل العلمي)

H0 : لا يوجد فروق دالة إحصائية لتحسين فعالية التخطيط والرقابة تعود إلى متغير المؤهل العلمي

H1 : يوجد فروق دالة إحصائية لتحسين فعالية التخطيط والرقابة تعود إلى متغير المؤهل العلمي

Descriptives

Coûts S

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95% pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
بكالوريا	3	78.6667	6.80686	3.92994	61.7575	95.5758	71.00	84.00
دراسات عليا	32	83.3750	6.37915	1.12768	81.0751	85.6749	71.00	96.00
أخرى	5	80.4000	10.45466	4.67547	67.4188	93.3812	66.00	91.00
Total	40	82.6500	6.94502	1.09810	80.4289	84.8711	66.00	96.00

ANOVA à 1 facteur

Coûts S

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	89.733	2	44.867	.927	.405
Intra-groupes	1791.367	37	48.415		
Total	1881.100	39			

المخرجات أعلاه تشير إلى المتوسط الحسابي لإجابات كل فئة من فئات المستوى التعليمي وبما أن قيمة الدلالة قد بلغت 0.405 و هي اكبر من المستوى الدلالة المعتمد 0.05 فإننا نرفض الفرضية البديلة و نقبل الفرضية الصفرية القائلة H0 : لا يوجد فروق دالة إحصائية لتحسين فعالية التخطيط والرقابة تعود إلى متغير المؤهل العلمي

❖ الفرضية الرئيسية 05 (الوظيفة)

H0: لا يوجد فروق دالة إحصائية لتحسين فعالية التخطيط والرقابة تعود إلى متغير متغير الوظيفة

H1: يوجد فروق دالة إحصائية لتحسين فعالية التخطيط والرقابة تعود إلى متغير متغير الوظيفة

Descriptives

Coûts S

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95% pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
موظف	7	79.2857	5.12231	1.93605	74.5484	84.0231	71.00	85.00
محاسب	17	84.7059	7.78432	1.88797	80.7036	88.7082	66.00	96.00
مسؤول إنتاج	2	84.5000	4.94975	3.50000	40.0283	128.9717	81.00	88.00
تقني	1	93.0000	.	.	.	.	93.00	93.00
أخرى	13	80.6923	5.87912	1.63058	77.1396	84.2450	71.00	88.00
Total	40	82.6500	6.94502	1.09810	80.4289	84.8711	66.00	96.00

ANOVA à 1 facteur

Coûts S

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	314.873	4	78.718	1.759	.159
Intra-groupes	1566.227	35	44.749		
Total	1881.100	39			

المخرجات أعلاه تشير إلى المتوسط الحسابي لإجابات كل فئة من فئات الوظيفة وبما أن قيمة الدلالة قد بلغت 0.159 و هي اكبر من المستوى الدلالة المعتمد 0.05 فإننا نرفض الفرضية البديلة و نقبل الفرضية الصفرية القائلة H0 : لا يوجد فروق دالة إحصائية لتحسين فعالية التخطيط والرقابة تعود إلى متغير متغير الوظيفة

❖ الفرضية الرئيسية 06 (الخبرة المهنية)

H0 : لا يوجد فروق دالة إحصائية لتحسين فعالية التخطيط والرقابة تعود إلى متغير الخبرة المهنية

H1 : يوجد فروق دالة إحصائية لتحسين فعالية التخطيط والرقابة تعود إلى متغير الخبرة المهنية

Descriptives

Coûts S

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95% pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
من 1 سنة إلى 5 سنوات	16	82.2500	7.52330	1.88082	78.2411	86.2589	66.00	96.00
من 6 سنوات إلى 10 سنوات	19	83.3158	5.83145	1.33783	80.5051	86.1265	73.00	95.00
من 11 سنة إلى 15	4	84.0000	9.41630	4.70815	69.0166	98.9834	72.00	92.00
16 سنة فأكثر	1	71.0000	.	.	.	.	71.00	71.00
Total	40	82.6500	6.94502	1.09810	80.4289	84.8711	66.00	96.00

ANOVA à 1 facteur

Coûts S

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	153.995	3	51.332	1.070	.374
Intra-groupes	1727.105	36	47.975		
Total	1881.100	39			

المخرجات أعلاه تشير إلى المتوسط الحسابي لإجابات كل فئة من فئات الخبرة المهنية وبما أن قيمة الدلالة قد بلغت 0.374 و هي اكبر من المستوى الدلالة المعتمد 0.05 فإننا نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية القائلة H0 : لا يوجد فروق دالة إحصائية لتحسين فعالية التخطيط والرقابة تعود إلى متغير الخبرة المهنية

❖ الفرضية الرئيسية 07 (تكلفة المواد المباشرة)

H0 : لا يوجد تأثير دال إحصائي لتطبيق نظام التكاليف المعيارية والرقابة على تكلفة المواد المباشرة

H1: يوجد تأثير دال إحصائي لتطبيق نظام التكاليف المعيارية والرقابة على تكلفة المواد المباشرة

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.736 ^a	.541	.529	.26243

a. Prédictors : (Constante), Coûts_S

Coefficients ^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	.636	.502	1.268	.212
	Coûts_S	.851	.127	.736	.000

a. Variable dépendante : Coûts_M_Premières

معامل الارتباط 0.736

معامل التحديد 0.541

بمعنى أن 54.1 % من التغير في تحسين فعالية التخطيط و الرقابة على تكلفة المواد الأولية تعود إلى تطبيق نظام التكاليف المعيارية وبما ان مستوى الدلالة 0.000 وهو اقل من 5% فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة H1: يوجد تأثير دال إحصائي لتطبيق نظام التكاليف المعيارية والرقابة على تكلفة المواد المباشرة

$$Y = 0.636 + 0.851 X$$

❖ الفرضية الرئيسية 08 (تكلفة العمل المباشرة)

H0 : لا يوجد تأثير دال إحصائي لتطبيق نظام التكاليف المعيارية والرقابة على تكلفة العمل المباشرة

H1: يوجد تأثير دال إحصائي لتطبيق نظام التكاليف المعيارية والرقابة على تكلفة العمل المباشرة

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.860 ^a	.740	.733	.23154

a. Prédictors : (Constante), Coûts_S

Coefficients ^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		t	Sig.
	B	Erreur standard	Bêta			
1	(Constante)	-.621-	.443		-1.402-	.169
	Coûts_S	1.165	.112	.860	10.392	.000

a. Variable dépendante : Coûts_main_œuvre

معامل الارتباط 0.860

معامل التحديد 0.740

بمعنى أن 74 % من التغير في تحسين فعالية التخطيط و الرقابة على تكلفة العمل المباشرة تعود إلى تطبيق نظام التكاليف المعيارية وبما أن مستوى الدلالة 0.000 و هو اقل من 5% فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة H1: يوجد تأثير دال إحصائي لتطبيق نظام التكاليف المعيارية والرقابة على تكلفة العمل المباشرة

$$Y = -0.621 + 1.165 X$$

❖ الفرضية الرئيسية 09 (التكاليف غير المباشرة)

H0 : لا يوجد تأثير دال إحصائي لتطبيق نظام التكاليف المعيارية والرقابة على التكاليف غير المباشرة

H1: يوجد تأثير دال إحصائي لتطبيق نظام التكاليف المعيارية والرقابة على التكاليف غير المباشرة

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.744 ^a	.553	.541	.29644

a. Prédicateurs : (Constante), Coûts_S

Coefficients ^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	-.016	.567	-.028	.978
	Coûts_S	.984	.144	.744	.000

a. Variable dépendante : Coûts_Indirects

معامل الارتباط 0.744

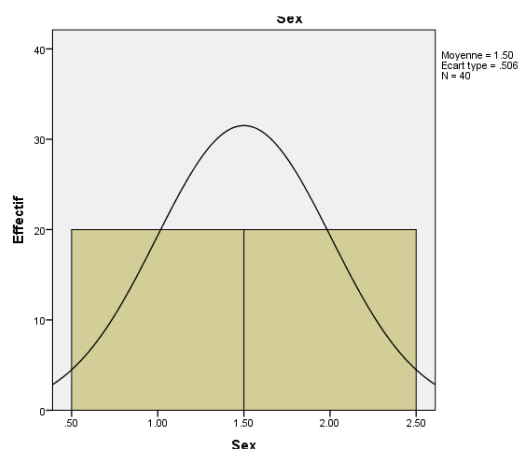
معامل التحديد 0.553

بمعنى أن 55.3 % من التغير في تحسين فعالية التخطيط و الرقابة على التكاليف غير المباشرة تعود إلى تطبيق نظام التكاليف المعيارية وبما أن مستوى الدلالة 0.000 و هو اقل من 5% فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة H1: يوجد تأثير دال إحصائي لتطبيق نظام التكاليف المعيارية والرقابة على التكاليف غير المباشرة

$$Y = -0.016 + 0.984 X$$

الملاحق الفصل

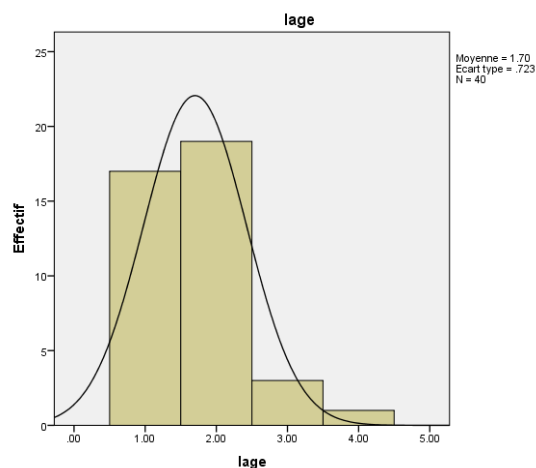
N°01: Sex



N°1: Sex

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Male	20	50.0	50.0	50.0
Female	20	50.0	50.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

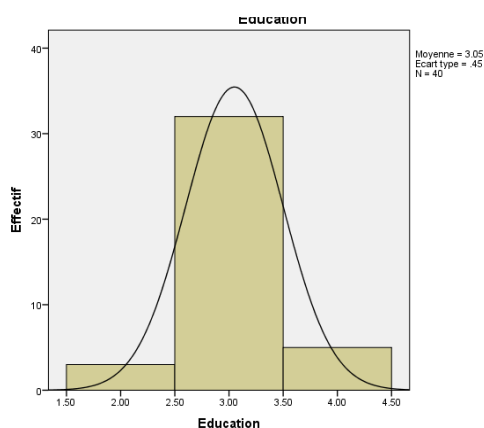
N°02: Age



N°02: Age

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
30 اقل من	17	42.5	42.5	42.5
إلى 31 من	19	47.5	47.5	90.0
40				
إلى 41 من	3	7.5	7.5	97.5
50				
إلى 51 من	1	2.5	2.5	100.0
60				
Total	40	100.0	100.0	

N°03: Education

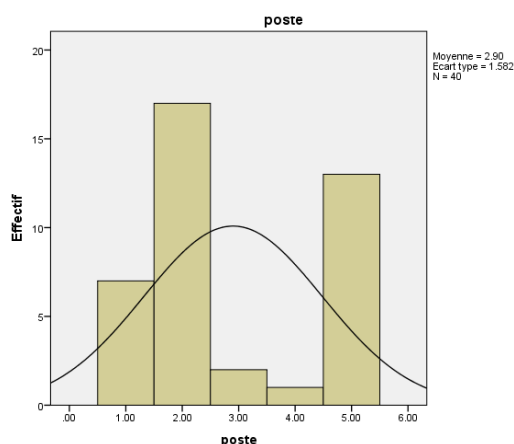


N°03: Education

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بكالوريا	3	7.5	7.5	7.5
دراسات عليا	32	80.0	80.0	87.5
أخرى	5	12.5	12.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

بالنسبة للمستوى التعليمي كذلك تتنوع الفئة المستهدفة بتنوع المستوى الدراسي من بكالوريا دراسات عليا وأكبر نسبة 32 للدراسات العليا فقد أخذت الحصة الكبرى مما يتيح لنا أن هذه الفئة أكاديمية تسهل لنا الدراسة.

N°04: Poste

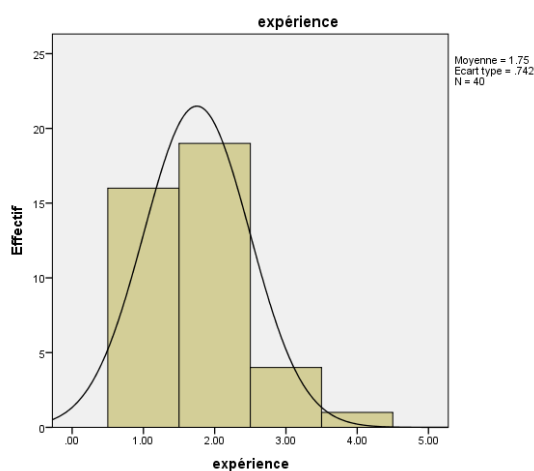


N°04: Poste

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موظف	7	17.5	17.5	17.5
محاسب	17	42.5	42.5	60.0
مسؤول إنتاج	2	5.0	5.0	65.0
تقني	1	2.5	2.5	67.5
أخرى	13	32.5	32.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

كما اتسمت العينة ب 17 محاسب و 7 موظفين 2 مسؤولي إنتاج وهي في المتوسط تعتبر قاعدة في تسيير المؤسسة بمختلف المناصب و المسؤوليات.

N°05: Expérience

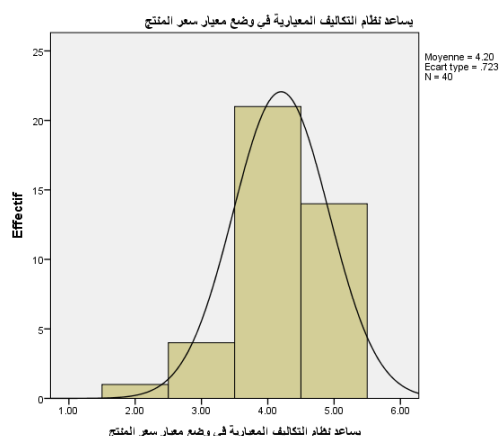


N°05: Expérience

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
من 1 سنة إلى 5 سنوات	16	40.0	40.0	40.0
من 6 سنوات إلى 10 سنوات	19	47.5	47.5	87.5
من 11 سنة إلى 15 سنوات	4	10.0	10.0	97.5
16 سنة فأكثر	1	2.5	2.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

بالنسبة للخبرة اكبر نسبة كانت من نصيب أكثر من 6-10 سنوات و الثانية ما بين 1-5 وهي فئة لا بأس بها من فهم تسيير المؤسسة.

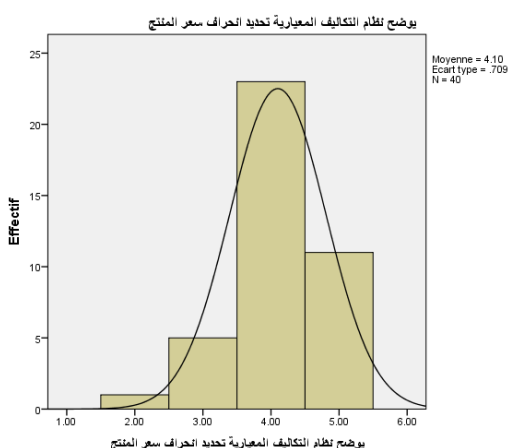
N°06:



N°06: يساعد نظام التكاليف المعيارية في وضع معيار سعر المنتج

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2.5	2.5	2.5
محايد	4	10.0	10.0	12.5
موافق	21	52.5	52.5	65.0
موافق بشدة	14	35.0	35.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

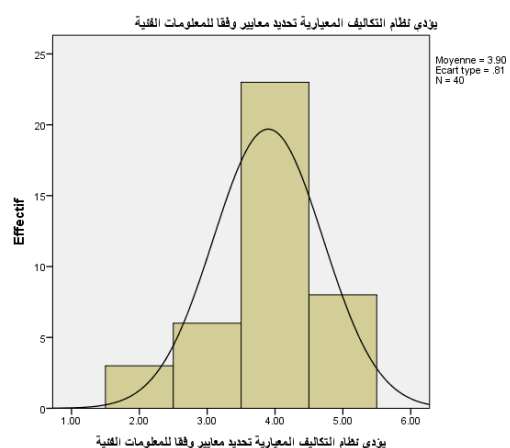
N°07:



N°07: يوضح نظام التكاليف المعيارية تحديد انحراف سعر المنتج

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2.5	2.5	2.5
محايد	5	12.5	12.5	15.0
موافق	23	57.5	57.5	72.5
موافق بشدة	11	27.5	27.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

N°08:

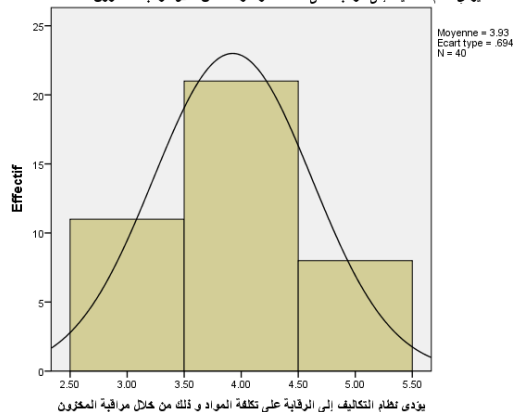


N°08: يؤدي نظام التكاليف المعيارية تحديد معايير وفقا للمعلومات الفنية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	3	7.5	7.5	7.5
محايد	6	15.0	15.0	22.5
موافق	23	57.5	57.5	80.0
موافق بشدة	8	20.0	20.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

N°09:

يؤدي نظام التكاليف إلى الرقابة على تكلفة المواد و ذلك من خلال مراقبة المخزون

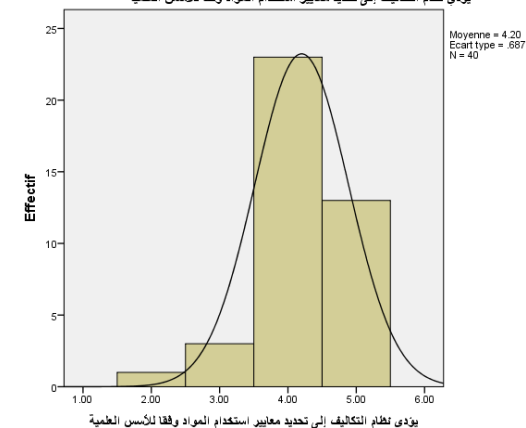


يؤدي نظام التكاليف إلى الرقابة على تكلفة المواد و ذلك من خلال مراقبة المخزون: N°09

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محاييد	11	27.5	27.5	27.5
موافق	21	52.5	52.5	80.0
موافق بشدة	8	20.0	20.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

N°10:

يؤدي نظام التكاليف إلى تحديد معايير استخدام المواد و هذا يدرس بعميق

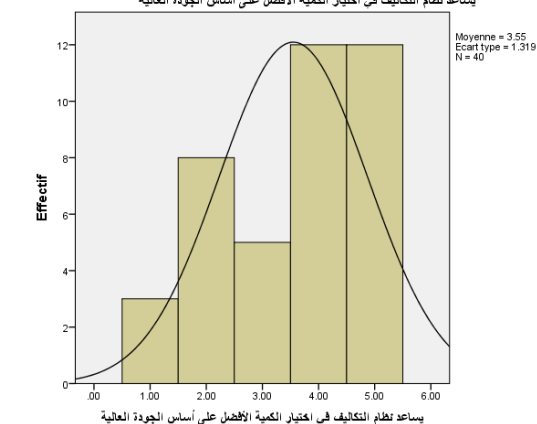


يؤدي نظام التكاليف إلى تحديد معايير استخدام المواد وفقا للأسس العلمية: N°10

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2.5	2.5	2.5
محاييد	3	7.5	7.5	10.0
موافق	23	57.5	57.5	67.5
موافق بشدة	13	32.5	32.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

N°11:

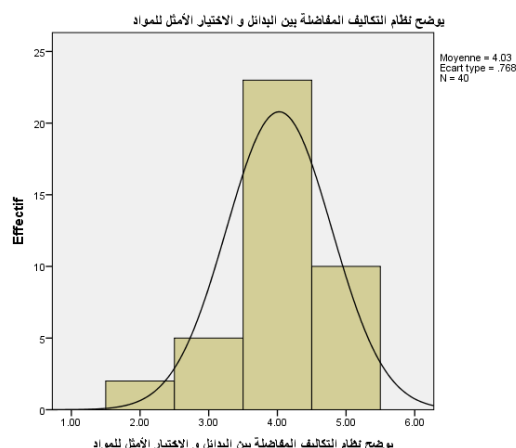
يساعد نظام التكاليف في اختيار الكمية الأفضل على أساس الجودة العالية



يساعد نظام التكاليف في اختيار الكمية الأفضل على أساس الجودة العالية: N°11

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	3	7.5	7.5	7.5
غير موافق	8	20.0	20.0	27.5
محاييد	5	12.5	12.5	40.0
موافق	12	30.0	30.0	70.0
موافق بشدة	12	30.0	30.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

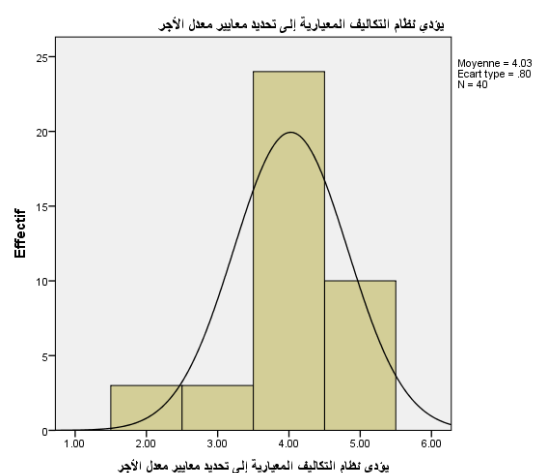
N°12:



N°12: يوضح نظام التكاليف المفاضلة بين البدائل و الاختيار الأمثل للمواد:

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	2	5.0	5.0	5.0
محايد	5	12.5	12.5	17.5
موافق	23	57.5	57.5	75.0
موافق بشدة	10	25.0	25.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

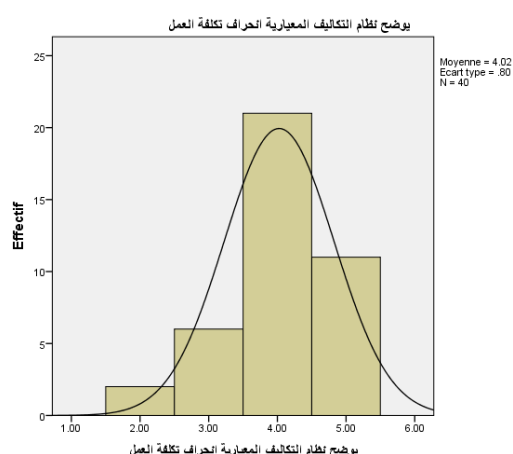
N°13:



N°13: يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد معايير معدل الأجر:

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	3	7.5	7.5	7.5
محايد	3	7.5	7.5	15.0
موافق	24	60.0	60.0	75.0
موافق بشدة	10	25.0	25.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

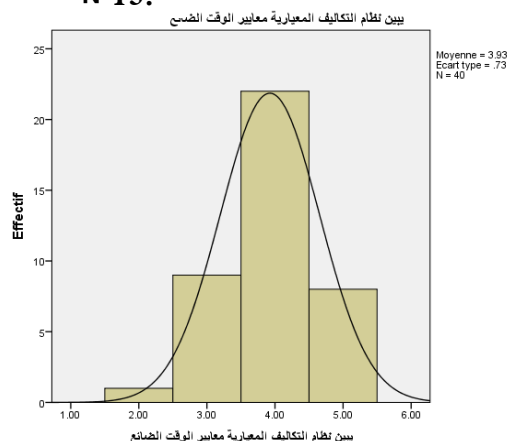
N°14:



N°14: يوضح نظام التكاليف المعيارية انحراف تكلفة العمل:

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	2	5.0	5.0	5.0
محايد	6	15.0	15.0	20.0
موافق	21	52.5	52.5	72.5
موافق بشدة	11	27.5	27.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

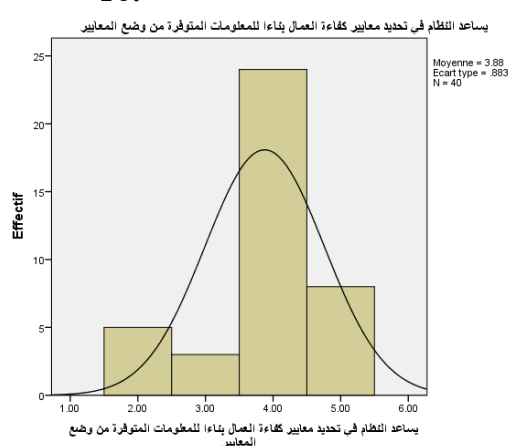
N°15:



N°15: يبين نظام التكاليف المعيارية معايير الوقت الضائع:

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2.5	2.5	2.5
محايد	9	22.5	22.5	25.0
موافق	22	55.0	55.0	80.0
موافق بشدة	8	20.0	20.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

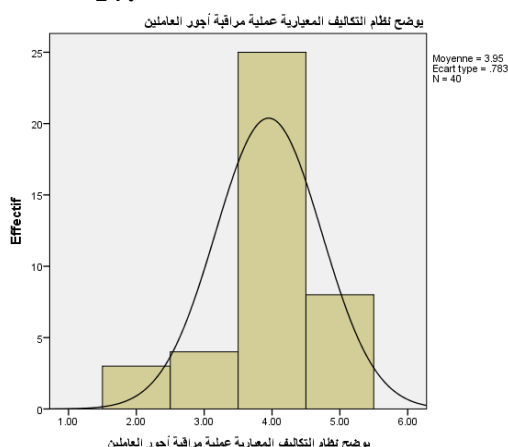
N°16:



N°16: يساعد النظام في تحديد معايير كفاءة العمال بناءً للمعلومات المتوفرة من وضع المعايير:

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	5	12.5	12.5	12.5
محايد	3	7.5	7.5	20.0
موافق	24	60.0	60.0	80.0
موافق بشدة	8	20.0	20.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

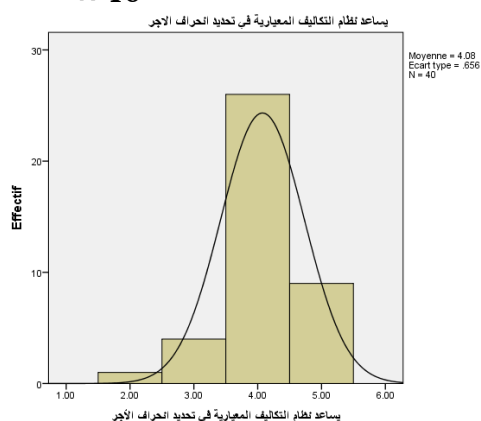
N°17:



N°17: يوضح نظام التكاليف المعيارية عملية مراقبة أجور العاملين:

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	3	7.5	7.5	7.5
محايد	4	10.0	10.0	17.5
موافق	25	62.5	62.5	80.0
موافق بشدة	8	20.0	20.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

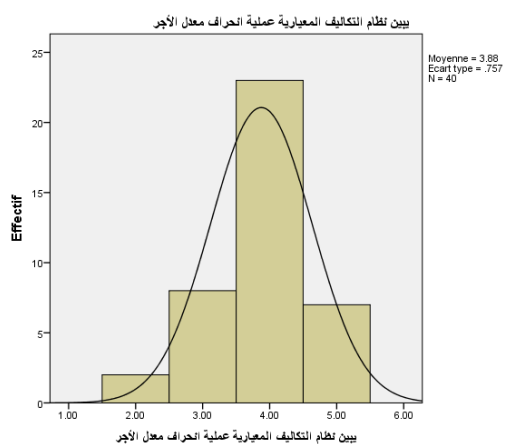
N°18



N°18: يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد انحراف الأجر:

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2.5	2.5	2.5
محايد	4	10.0	10.0	12.5
موافق	26	65.0	65.0	77.5
موافق بشدة	9	22.5	22.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

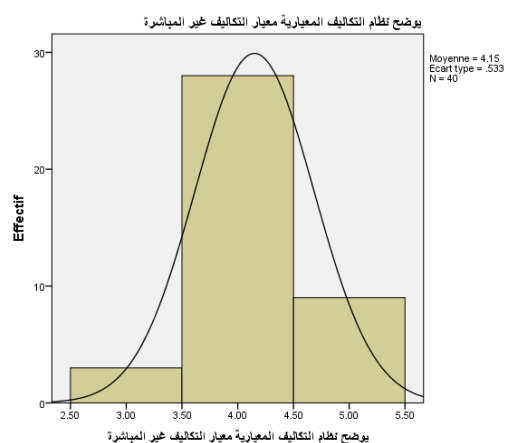
N°19:



N°19: يبين نظام التكاليف المعيارية عملية انحراف معدل الأجر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	2	5.0	5.0	5.0
محايد	8	20.0	20.0	25.0
موافق	23	57.5	57.5	82.5
موافق بشدة	7	17.5	17.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

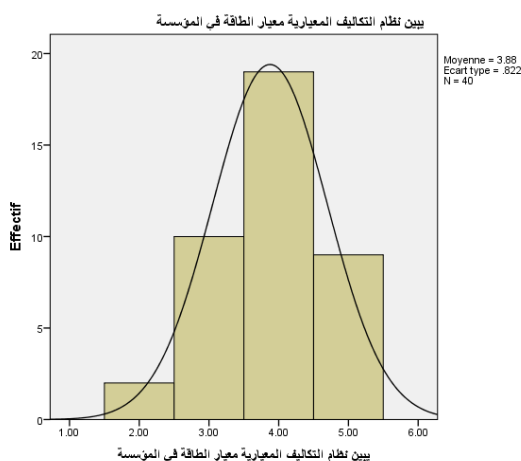
N°20:



N°20: يوضح نظام التكاليف المعيارية معيار التكاليف غير المباشرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محايد	3	7.5	7.5	7.5
موافق	28	70.0	70.0	77.5
موافق بشدة	9	22.5	22.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

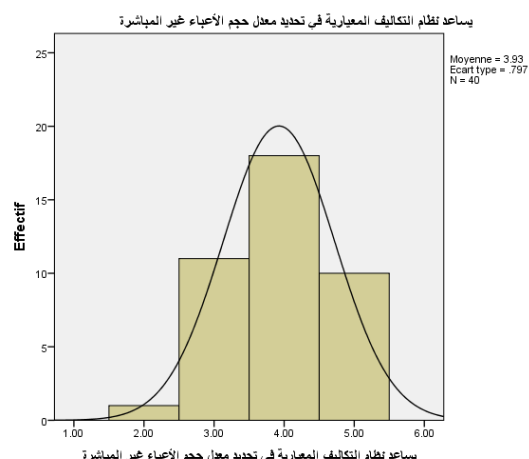
N°21:



N°21: يبين نظام التكاليف المعيارية معيار الطاقة في المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	2	5.0	5.0	5.0
محايد	10	25.0	25.0	30.0
موافق	19	47.5	47.5	77.5
موافق بشدة	9	22.5	22.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

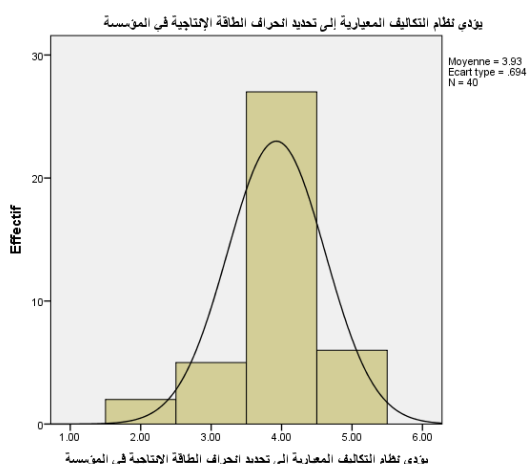
N°22:



N°22: يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد معدل حجم الأعباء غير المباشرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2.5	2.5	2.5
محايد	11	27.5	27.5	30.0
موافق	18	45.0	45.0	75.0
موافق بشدة	10	25.0	25.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

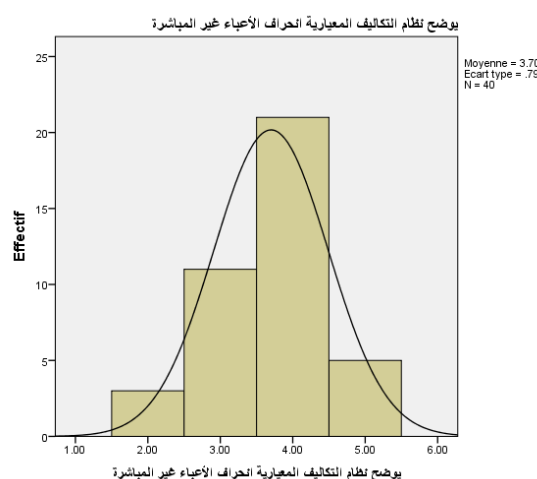
N°23:



N°23: يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد انحراف الطاقة الإنتاجية في المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	2	5.0	5.0	5.0
محايد	5	12.5	12.5	17.5
موافق	27	67.5	67.5	85.0
موافق بشدة	6	15.0	15.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

N°24:

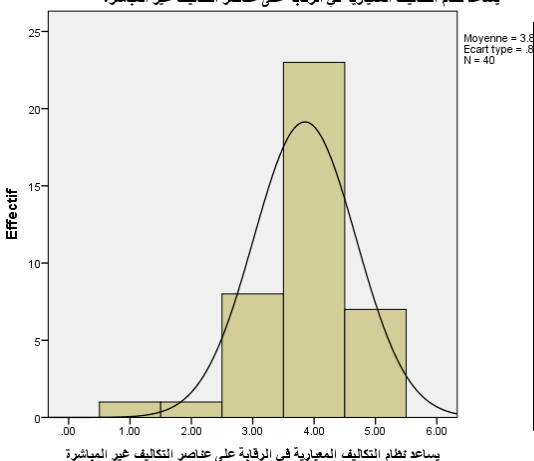


N°24: يوضح نظام التكاليف المعيارية انحراف الأعباء غير المباشرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	3	7.5	7.5	7.5
محايد	11	27.5	27.5	35.0
موافق	21	52.5	52.5	87.5
موافق بشدة	5	12.5	12.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

N°25:

يساعد نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف غير المباشرة

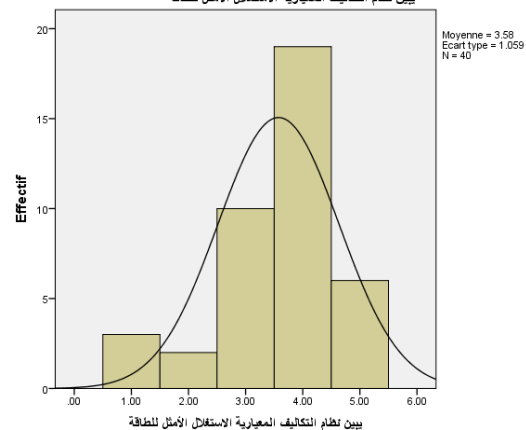


N°25: يساعد نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف غير المباشرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	1	2.5	2.5	2.5
غير موافق	1	2.5	2.5	5.0
محايد	8	20.0	20.0	25.0
موافق	23	57.5	57.5	82.5
موافق بشدة	7	17.5	17.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

N°26:

يبين نظام التكاليف المعيارية الاستغلال الأمثل للطاقة



N°26: يبين نظام التكاليف المعيارية الاستغلال الأمثل للطاقة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	3	7.5	7.5	7.5
غير موافق	2	5.0	5.0	12.5
محايد	10	25.0	25.0	37.5
موافق	19	47.5	47.5	85.0
موافق بشدة	6	15.0	15.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

Régression

Variables introduites/éliminées

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	Coûts_S ^b		. Introduire

a. Variable dépendante : Coûts_M_Premières

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.736 ^a	.541	.529	.26243

a. Prédicateurs : (Constante), Coûts_S

ANOVA ^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	3.089	1	3.089	44.853	.000 ^b
	de Student	2.617	38	.069		
	Total	5.706	39			

a. Variable dépendante : Coûts_M_Premières

b. Prédicateurs : (Constante), Coûts_S

Coefficients ^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	.636	.502		1.268	.212
	Coûts_S	.851	.127	.736	6.697	.000

a. Variable dépendante : Coûts_M_Premières

Régression

Variables introduites/éliminées ^a

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	Coûts_S ^b		. Introduire

a. Variable dépendante : Coûts_main_œuvre

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.860 ^a	.740	.733	.23154

a. Prédicateurs : (Constante), Coûts_S

ANOVA ^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	5.789	1	5.789	107.993	.000 ^b
	de Student	2.037	38	.054		
	Total	7.827	39			

a. Variable dépendante : Coûts_main_œuvre

b. Prédicateurs : (Constante), Coûts_S

Coefficients ^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	-.621-	.443		-1.402-	.169
	Coûts_S	1.165	.112	.860	10.392	.000

a. Variable dépendante : Coûts_main_œuvre

Régression

Variables introduites/éliminées ^a

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	Coûts_S ^b		. Introduire

a. Variable dépendante : Coûts_Indirects

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.744 ^a	.553	.541	.29644

a. Prédicateurs : (Constante), Coûts_S

ANOVA ^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	4.130	1	4.130	47.000	.000 ^b
	de Student	3.339	38	.088		
	Total	7.469	39			

a. Variable dépendante : Coûts_Indirects

b. Prédicateurs : (Constante), Coûts_S

Coefficients ^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	-.016-	.567		-.028-	.978
	Coûts_S	.984	.144	.744	6.856	.000

a. Variable dépendante : Coûts_Indirects

خلاصة الفصل:

تناول هذا الفصل عرض وتحليل البيانات الميدانية واختبار فرضيات الدراسة المتعلقة بدور نظام التكاليف المعيارية في تحسين فعالية التخطيط والرقابة داخل المؤسسة محل الدراسة، وذلك بالاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات وأهداف البحث. وقد شمل التحليل وصف خصائص عينة الدراسة، والتأكد من صدق وثبات أداة القياس، إلى جانب دراسة العلاقات والفروق الإحصائية واختبار فرضيات الدراسة الرئيسية. وقد أتاح هذا التحليل بناء إطار تطبيقي يدعم الجانب النظري للدراسة ويساعد على فهم واقع تطبيق نظام التكاليف المعيارية داخل المؤسسة، بما يمهّد للانتقال إلى استخلاص الاستنتاجات العامة وتقديم المقترحات والتوصيات المناسبة في الفصل الموالي.

الخاتمة

خاتمة:

في ظل التحولات الاقتصادية المتسارعة والتنافس المتزايد الذي تشهده بيئة الأعمال الحديثة، أصبحت المؤسسات الاقتصادية مطالبة بالاعتماد على أساليب حديثة في التسيير تساعدها على التحكم في تكاليفها وتحسين أدائها، ويُعد نظام التكاليف المعيارية من أهم هذه الأساليب لما يوفره من معلومات دقيقة تدعم عمليتي التخطيط والرقابة وتساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

وقد هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور أثر استخدام التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف داخل المؤسسة الاقتصادية، من خلال دراسة نظرية وأخرى تطبيقية تم فيها الاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات وتحليلها باستخدام برنامج SPSS ، قصد الوصول إلى نتائج علمية دقيقة تعكس واقع تطبيق هذا النظام ومدى مساهمته في التحكم في مختلف عناصر التكاليف.

أولاً: نتائج الدراسة

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية، يمكن تلخيص أهمها فيما يلي :

☞ توصلت الدراسة إن نظام التكاليف المعيارية يبرز كأداة فعالة في تحسين التخطيط داخل المؤسسة الاقتصادية.

☞ يساهم النظام في تحديد الانحرافات بين التكاليف الفعلية والمعيارية ومعالجة أسبابها في الوقت المناسب .

☞ لنظام التكاليف المعيارية أثر في تحسين الرقابة على تكلفة المواد المباشرة من خلال وضع معايير دقيقة للاستخدام والأسعار.

☞ أثر استخدام النظام في التأثير على تكلفة العمل المباشرة من خلال تحديد معايير الأداء والإنتاجية ومراقبة انحرافات الأجور .

☞ يساعد النظام كذلك في التحكم في التكاليف غير المباشرة رغم صعوبة توزيعها وتعتدها .

كما أظهرت نتائج الاستبيان وجود درجة عالية من الاتفاق بين أفراد العينة حول فعالية نظام التكاليف المعيارية، حيث أكدت أغلبية الإجابات أن النظام:

☞ يساعد في وضع معايير سعر المنتج وتحديد انحرافاته.

☞ يساهم في الرقابة على تكلفة المواد الأولية ومراقبة المخزون

☞ كما يساهم في تحديد معايير معدل الأجر وكفاءة العمال .

☞ يعتمد عليه في مراقبة الأعباء غير المباشرة واستغلال الطاقة الإنتاجية بشكل أمثل

كما بينت نتائج التحليل الإحصائي وجود علاقة ارتباط قوية بين نظام التكاليف المعيارية وتحسين فعالية التخطيط والرقابة، خاصة فيما يتعلق بتكلفة العمل المباشرة التي سجلت أعلى قيمة ارتباط، مما يدل على أهمية النظام في رفع كفاءة الأداء وتحسين استغلال الموارد البشرية داخل المؤسسة

ثانيًا: نتائج اختبار الفرضيات:

أسفرت نتائج اختبار الفرضيات عما يلي:

✓ قبول الفرضية التي تنص على اعتماد المؤسسة على نظام التكاليف المعيارية وفق أسس علمية تساعد على تحقيق فعالية التخطيط والرقابة.

✓ قبول الفرضية المتعلقة بوجود تأثير دال إحصائيًا لنظام التكاليف المعيارية على الرقابة على تكلفة المواد المباشرة.

✓ قبول الفرضية المتعلقة بوجود تأثير دال إحصائيًا لنظام التكاليف المعيارية على الرقابة على تكلفة العمل المباشرة.

✓ قبول الفرضية المتعلقة بوجود تأثير دال إحصائيًا لنظام التكاليف المعيارية على الرقابة على التكاليف غير المباشرة.

✓ رفض الفرضيات المتعلقة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى إلى متغيرات الجنس أو الخبرة المهنية أو المستوى التعليمي أو الوظيفة، وهو ما يدل على تقارب آراء أفراد العينة حول أهمية نظام التكاليف المعيارية وفعاليتها.

ثالثًا: التوصيات

بناءً على النتائج المتوصل إليها، يمكن تقديم مجموعة من التوصيات تتمثل فيما يلي:

- ضرورة تعزيز تطبيق نظام التكاليف المعيارية داخل المؤسسات الاقتصادية لما له من دور فعال.
- تطوير نظم المعلومات المحاسبية لتوفير بيانات دقيقة تساعد على إعداد المعايير وتحليل الانحرافات.
- تنظيم دورات تكوينية لفائدة المحاسبين والعاملين لرفع كفاءتهم في مجال تطبيق نظام التكاليف المعيارية.
- ضرورة المراجعة المستمرة للمعايير المعتمدة حتى تتلاءم مع التغيرات الاقتصادية والإنتاجية داخل المؤسسة.
- الاعتماد على الأساليب الحديثة مثل نظام ABC في توزيع التكاليف لأنه يوفر دقة أكبر في توزيع التكاليف الغير مباشرة و تحليل الأنشطة.
- تشجيع الدراسات التطبيقية المتعلقة بالتكاليف المعيارية لأهميتها في تطوير أساليب التسيير.

رابعاً: آفاق الدراسة

يبقى موضوع التكاليف المعيارية من المواضيع المهمة التي تستحق المزيد من الدراسات، خاصة فيما يتعلق بدراسة مدى تكامل هذا النظام مع الأنظمة الحديثة الأخرى مثل نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ونظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)، إضافة إلى دراسة أثره على تحسين الأداء المالي والرفع من القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية .

يمكن مستقبلاً توسيع الدراسة لتشمل مؤسسات اقتصادية أخرى و قطاعات مختلفة مع دراسة تأثير الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف على الأداء المالي و الإداري للمؤسسات.

وفي الأخير، يمكن التأكيد على أن نظام التكاليف المعيارية يمثل أداة محاسبية ورقابية فعالة تساهم في ترشيد التكاليف وتحسين الأداء وتحقيق رقابة أكثر دقة على مختلف عناصر التكلفة، مما يجعله من أهم الأنظمة الحديثة التي ينبغي على المؤسسات الاقتصادية تطويرها وتفعيلها لضمان الاستمرارية وتحقيق الكفاءة الاقتصادية.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع:

- ﴿١﴾ أبو معيلق، عبد الله جميل عبد الله، التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005 .
- ﴿٢﴾ أبو الغيث، أشرف، أنواع التكاليف 16 نوعاً Scribd، 2025
- ﴿٣﴾ إسماعيل، أحمد يوسف مولود. “دور أساليب محاسبة التكاليف في الرقابة على عناصر التكاليف”. مجلة الاقتصاد والتمويل، 2023 .
- ﴿٤﴾ إسماعيل، إسماعيل يحيى التكريتي، عبد الوهاب حبش الطعمة، ووليد محمد عبد القادر، المحاسبة الإدارية: قضايا معاصرة. ط1، دار حامد للنشر، عمان، الأردن، 2007 .
- ﴿٥﴾ إسماعيل، إسماعيل يحيى التكريتي. محاسبة التكاليف المتقدمة: قضايا معاصرة. ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008 .
- ﴿٦﴾ البشير، محمد، محاسبة التكاليف التحليلية. دار الفكر العربي، 2019 .
- ﴿٧﴾ بسيوني، صلاح، عبد المنعم فليح، وسعيد يحيى ضو، محاسبة التكاليف. ط1، 2016 – 2017 .
- ﴿٨﴾ بولابيز، ج، محاسبة التكاليف كمصدر للمعلومات في المؤسسة الاقتصادية. جامعة تيارت، 2007.
- ﴿٩﴾ بلعويزي، ل. دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية. جامعة سكيكدة، 2023 .
- ﴿١٠﴾ جامعة أم البواقي. مطبوعة محاسبة التكاليف: محاضرات. 2024 .
- ﴿١١﴾ جامعة بسكرة. الفصل الثاني: تبويب التكاليف. 2019.
- ﴿١٢﴾ جامعة قالمة. محاضرات في المحاسبة التحليلية. 2022.
- ﴿١٣﴾ جامعة المستنصرية. مدخل إلى محاسبة التكاليف. 2024.
- ﴿١٤﴾ الخضري، محمد. محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية. جامعة البويرة، 2018.
- ﴿١٥﴾ رجال، علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية. ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- ﴿١٦﴾ السليمي، ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة. جامعة الجزائر 3، 2010.
- ﴿١٧﴾ عبد الخالق، مطلق ال اروي، مؤيد محمد الفضل، وعبد الناصر إبراهيم نور. المحاسبة الإدارية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- ﴿١٨﴾ عبد العظيم، وليد سمير، مبادئ محاسبة التكاليف. دار الجامعة الجديدة، 2020.

- عثمان، محمد خير أحمد، نظام التكاليف المعيارية ودوره في كفاءة الرقابة على التكاليف: دراسة حالة مطاحن الغلال بالسودان. رسالة دكتوراه، جامعة شندي، السودان، 2018.
- الفايد، محمد، محاسبة التكاليف. مكتبة نور، 2012.
- مولود، إسماعيل يحيى التكريتي، المحاسبة الإدارية: قضايا معاصرة. دار الحامد، عمان، الأردن، 2007.
- محمد، محمد ارضي عبد الكاظم. "تحديد الكلفة المعيارية للمواد الأولية المباشرة لنشاط استخراج النفط الخام والغاز". مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العراق، 2012.
- ASJP التكاليف المعيارية ودورها في عملية الرقابة. الجزائر.
- Scribd التكاليف المعيارية PDF
- طرق إعداد معايير التكاليف. تم الاطلاع عليه في 09 / 04 / 2026
- أحمد محمد البشير إبراهيم أحمد. 2019. أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف - دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الحكومية. ASJP. متاح على: <https://asjp.cerist.dz/en/downArticle/99/4/2/92050>
- أحمد يوسف مولود إسماعيل. 2023. "دور محاسبة التكاليف وفقاً لنظام الإنتاج في الوقت المحدد في الرقابة على عناصر التكاليف". مجلة مالية ومحاسبة الشركات. 79-80: (20)
- <https://asjp.cerist.dz> 3
- بلكرشة رابع. 2014. "التكاليف المعيارية ودورها في عملية الرقابة. ASJP". متاح على: <https://asjp.cerist.dz/en/article/461>
- محمد سعيد المصري. 1999. التنظيم والإدارة: مدخل معاصر لعمليات التخطيط والتنظيم والقيادة والرقابة. الدار الجامعية، مصر.
- محي الدين الأزهرى. د.س. الإدارة من وجهة نظر المنظمة. دار الفكر العربي، مصر.
- مؤسسة المياه المعدنية سعيدة من مذكرة تخرج ليسانس مهدي هناء جامعة مولاي طاهر سعيدة.
- انترنت موقع الشركة "Eau minéral saida"

الملاحق

الملاحق:

القسم الأول: البيانات الشخصية

نرجو التكرم بوضع علامة (X) أمام الإجابة التي تراها مناسبة :

الصف:

ذكر () أنثى ()

العمر:

أقل من 30 () من 31 إلى 40 () من 41 إلى 50 () من 51 إلى 60 ()

المؤهل الأكاديمي:

ثانوي () بكالوريا () دراسات عليا () أخرى ()

التخصص العلمي:

التكاليف و المحاسبة الإدارية () تخصص الإدارة () محاسبة () أخرى ()

المسمى الوظيفي:

موظف () محاسب () مسؤول إنتاج () تقني () أخرى ()

سنوات الخبرة:

من 1 سنة إلى 5 سنوات () من 6 سنوات إلى 10 سنوات () من 11 سنة إلى 15 () 16 سنة فأكثر ()

المحور الأول: تطبيق نظام التكاليف المعيارية و الرقابة على تكلفة المواد المباشرة

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
01	يساعد نظام التكاليف المعيارية في وضع معيار سعر المنتج					
02	يوضح نظام التكاليف المعيارية تحديد انحراف سعر المنتج					
03	يؤدي نظام التكاليف المعيارية تحديد معايير وفقا للمعلومات الفنية					
04	يؤدي نظام التكاليف إلى الرقابة على تكلفة المواد و ذلك من خلال مراقبة المخزون					
05	يؤدي نظام التكاليف إلى تحديد معايير استخدام المواد وفقا للأسس العلمية					
06	يساعد نظام التكاليف في اختيار الكمية الأفضل على أساس الجودة العالية					
07	يوضح نظام التكاليف المفاضلة بين البدائل و الاختيار الأمثل للمواد					

المحور الثاني : تطبيق نظام التكاليف المعيارية و الرقابة على تكلفة العمل المباشرة

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
01	يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد معايير معدل الأجر					
02	يوضح نظام التكاليف المعيارية انحراف تكلفة العمل					
03	يبين نظام التكاليف المعيارية معايير الوقت الضائع					
04	يساعد النظام في تحديد معايير كفاءة العمال بناءا للمعلومات المتوفرة من وضع المعايير					
05	يوضح نظام التكاليف المعيارية عملية مراقبة أجور العاملين					
06	يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد انحراف الأجر					
07	يبين نظام التكاليف المعيارية عملية انحراف معدل الأجر					

المحور الثالث: تطبيق نظام التكاليف المعيارية و الرقابة على التكاليف غير المباشرة

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
01	يوضح نظام التكاليف المعيارية معيار التكاليف غير المباشرة					
02	يبين نظام التكاليف المعيارية معيار الطاقة في المؤسسة					
03	يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد معدل حجم الأعباء غير المباشرة					
04	يؤدي نظام التكاليف المعيارية إلى تحديد انحراف الطاقة الإنتاجية في المؤسسة					
05	يوضح نظام التكاليف المعيارية انحراف الأعباء غير المباشرة					
06	يساعد نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف غير المباشرة					
07	يبين نظام التكاليف المعيارية الاستغلال الأمثل للطاقة					