

# دور التكاليف المعيارية في تقويم الأداء المالي (دراسة ميدانية لقطاع صناعة تعليب الأسماك بمحافظة حضرموت-اليمن )

د.حسين حسن علي بن عثمان<sup>(1)</sup>

(١) مسؤول برنامج المحاسبة والتمويل

جامعة العلوم والتكنولوجيا فرع حضرموت

## مستخلص البحث

المالي، يُسهم نظام التكاليف المعيارية من خلال تحديد وتحليل انحرافات تكاليف عناصر الإنتاج من تخفيض التكاليف مما يؤدي إلى تعظيم ربحية المصانع وتحسين أدائها المالي، تعتمد إدارة مصانع تعليب الأسماك تقارير نظام التكاليف المعيارية لتحليل الانحرافات للمساهمة في تقويم الأداء المالي وفقاً لمؤشرات الجودة، تواكب نظم التكاليف المعيارية المطبقة بالمصانع بيئة التصنيع الحديثة، ولقد توصل الباحث إلى العديد من النتائج تؤكد صحة الفرضيات منها: مصانع تعليب الأسماك بمحافظة حضرموت تطبق نظام التكاليف المعيارية، تُحدد معايير عناصر التكاليف أدنى مستوى من احتياج لرأس المال العامل من مزيج تكلفة عناصر الإنتاج عند مستوى معين من الإنتاج بما يسهم في تحقيق التوازن المالي، نظام التكاليف المعيارية يحدد مواقع تخفيض التكلفة والمتمثلة في الانحرافات الغير مرغوب فيها لتكلفة عناصر الإنتاج وهذا يساعد على تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح، كما خُتم البحث بتوصيات في ضوء النتائج السابقة منها: يتعين على إدارات مصانع تعليب الأسماك تطوير نظم التكاليف المعيارية بما يتناسب مع التطورات ببيئة التصنيع الحديثة، أن تكثف مصانع تعليب الأسماك من جهودها في الاعتماد على التقارير التي يوفرها نظام التكاليف المعيارية لتقليص الانحرافات ومعالجة أسبابها، ومحاسبة المسؤولين عنها.

تمثلت مشكلة الدراسة في اعتماد المنشآت الصناعية في تقويمها للأداء المالي على مقاييس ومؤشرات محاسبية تقليدية تعتمد على معلومات تاريخية فعلية، بالإضافة إلى إهمالها الجوانب التشغيلية التي تقدم مؤشرات مهمة عن أنماط استهلاك الموارد ومسببات حدوث التكلفة، ولا تأخذ في الاعتبار تأثير العنصر البشري على الأداء، فقد يمكن للمنشآت الصناعية تجنب سلبيات هذه المقاييس والمؤشرات المحاسبية التقليدية باستخدامها نظام التكاليف المعيارية في تقويم الأداء المالي بحيث يتم الاعتماد على معلومات معيارية تستبِق حدوث التكاليف وتتفادها وتأخذ في الاعتبار تأثير العنصر البشري على الأداء.

هدفت الدراسة لبيان دور نظام التكاليف المعيارية في تقويم الأداء المالي من خلال تحقيق أبعاد الاداء المالي وهي : تعظيم ربحية المنشأة وتخفيض التكاليف وتحقيق اليسر والتوازن المالي بالإضافة إلى استخدامها لمواردها المالية بكفاءة وفعالية، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي باستخدام أسلوب العينة العشوائية، ولتحقيق أهداف البحث تم اختبار الفرضيات الآتية: هناك إدراك بأهمية تطبيق نظم التكاليف المعيارية بمصانع تعليب الأسماك. يُسهم نظام التكاليف المعيارية من خلال معايرة عناصر التكاليف من تمكين إدارة مصانع تعليب الأسماك من تحقيق التوازن المالي مما يحسن أدائها

## Abstract

This research problem is represented in the fact that most of industrial firms depend in evaluating their financial performance on traditional accounting measurements and indicators, which in turn rely upon actual historical information. This in addition to the negligence of the operational aspects which provide significant indicators for the pattern of consumption of resources and cost drivers. Moreover, these firms do not take into consideration the effect of the human element in the performance. Industrial firms thus, can be able to avoid the negativities of such traditional accounting measurements and indicators by using the standard costing system in the financial performance evaluation, where, reliable standard information is proactive as to predict the occurrence of any costs and work to avoid the same and take into account the effect of the human element on the performance. The research aimed to clarify the role of standard costing system in the financial performance evaluation, through its different dimensions, which including, the maximization of the firm profitability and cost reduction as well as the achievement of prosperity and financial balance. This is in addition to the utilization of the financial resources of the firm in an efficient and effective

manner. The research used the analytical descriptive approach to effect the utilization of the random sample method, in order to identify the role of the standard costing system in the financial performance evaluation of the Yamani industrial firms. To achieve the research objectives, the following research hypotheses have been tested: There is an appreciation of the significance of the application of the standard costing systems in the Yamani fish canning factories. The system of standard costing contributes through the process of cost element standardization to enable the managements of the fish canning factories to achieve the financial balance, which may improve their financial performance. The system of standard costing contributes through the process of determination and analysis of the irregularities of the cost of elements production to reduce the cost, which may lead to the maximization of the factories profitability and improve their financial performance. The management of the fish canning factories adopts the reports of the system of standard costing for the analysis of irregularities, in order to contribute to evaluate the financial performance in accordance with the quality indicators. The systems of standard costing, currently being enforced in the factories, conform with

the modern manufacturing environment. Based on that account, the research proved the validity of said hypotheses and reached a number of research findings, the most significant of which are the following: The fish canning factories in Hadramout province apply the system of standard costing. The standards of cost elements determine the lowest level of the need for the working capital from the mix of the cost of elements production upon a specific level of the production, in a way that contributes to achieve the financial balance. The system of standard costing determines the points of cost reduction, which are represented in the undesirable irregularities of the cost of elements production and this

will be helpful in reducing the costs and increasing of the earnings. In light of the referred to above findings, the research concluded with a set of recommendations, including the following: The managements of the factories of fish canning should develop the systems of standard costing, in a manner which conforms with the development in the modern environment of manufacturing. The factories of fish canning should exert more efforts to depend on the reports provided by the system of standard costing, in order to reduce the irregularities and treat the causes thereof and bring to accountability those who are responsible therefor.

## أولاً : الإطار المنهجي : Methodological Framework

تمهيد : PerFace

في ظل الظروف المتغيرة والتطورات التكنولوجية في البيئة الصناعية والمالية التي تواجه المنشآت الصناعية بالجمهورية اليمنية في الوقت الحالي الأمر الذي تطلب منها مواكبة هذه التطورات بنظم محاسبة تكاليف تلائم هذه التغيرات، وتطوير أداء مختلف إداراتها ومتابعته وتجنب سوء استخدامها لمواردها المالية، ويمكن لهذه المنشآت بوجود نظم تكاليف فعلية ومعيارية تعمل جنباً لجنب تستطيع رفع الكفاءة الإنتاجية و تحديد مواقع الإسراف في استخدام مواردها المالية، وتعتبر التكاليف المعيارية إضافة مفيدة جداً لأنظمة المعلومات الإدارية الحديثة في مجال وضع معايير قياسية لقياس التكلفة ومراقبة تطبيقها على أرض الواقع وتعديلها إذا اقتضت الضرورة، ومن ثم مقارنة التكلفة الفعلية بالتكلفة المعيارية وقياس الانحرافات حتى يتسنى اتخاذ الإجراءات التصحيحية وصولاً إلى تحقيق ربحية المنشأة والذي بدوره ينعكس على تحقيق أهداف الإدارة العليا من زيادة القيمة التنافسية للمنشأة، وباستخدام التكاليف المعيارية كأداة لتقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية ينتج عنه بالضرورة ترشيد الإنفاق Rationalize spending عن طريق متابعة كيفية استخدام المنشأة لمواردها المالية وتخفيض التكاليف وتحقيق التوازن واليسر المالي.

انطلاقاً مما سبق فإن الباحث يسعى إلى دراسة مدى تطبيق القطاع الصناعي لتعليب الأسماك بالجمهورية نظم التكاليف المعيارية وما يقدمه من رقابة على التكاليف وتحسين أداءه المالي من خلال ما يقدمه نظام التكاليف المعيارية من معلومات معيارية تساعد في تصويب القرارات المالية.

### مشكلة البحث : The Research Problem

تتكبد المنشآت الصناعية Industrial Companies تكاليف عالية عند تقويمها للأداء المالي Financial Performance باستخدام المقاييس المحاسبية التقليدية التي تقيس وتقوم الأداء المالي باعتمادها على معلومات تاريخية فعلية، وإهمالها الجوانب التشغيلية التي تقدم مؤشرات مهمة عن أنماط استهلاك الموارد ومسببات حدوث التكلفة بالإضافة اعتمادها على الأرباح المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي وتجاهلها تأثير العنصر البشري على الأداء. وقد يمكن للمنشآت الصناعية تجنب وتفادي هذه التكاليف واستغلال مواردها الاستغلال الأمثل وتجنب الانتقادات التي وجهت لهذه المؤشرات من خلال استخدامها معلومات التكاليف المعيارية في تقويم الأداء المالي لما توفره من استباقية في التقويم قبل حدوث هذه التكاليف والتوجيه الصائب للموارد المتاحة للاستغلال الأمثل. وقد تم التعبير عن مشكلة البحث في السؤال الرئيسي :

ما هو دور نظام التكاليف المعيارية في تقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية لتعليب الأسماك

بمحافظة حضرموت ؟

### ومن هذا السؤال تتفرع الأسئلة التالية :

- ١) هل هناك إدراك بأهمية تطبيق نظم التكاليف المعيارية بمصانع تعليب الأسماك ؟
- ٢) هل يُسهّم نظام التكاليف المعيارية من خلال معايرة عناصر التكاليف من تمكين إدارة مصانع تعليب الأسماك من تحقيق التوازن المالي بما يحسن الأداء المالي ؟
- ٣) هل يُسهّم نظام التكاليف المعيارية من خلال تحديد وتحليل انحرافات تكاليف عناصر الإنتاج من تخفيض التكاليف مما يؤدي إلى تعظيم ربحية المصنع وتحسين أدائها أدائها المالي ؟
- ٤) هل تعتمد إدارة مصانع تعليب الأسماك تقارير نظام التكاليف المعيارية لتحليل الانحرافات للمساهمة في تقويم الأداء المالي وفقاً لمؤشرات الجودة ؟

### أهمية الدراسة : Importance Of The Research

تمثلت أهمية الدراسة في :

- ١) الأهمية العلمية: تتبع الأهمية العلمية للبحث من أنه يلقي الضوء على نظام التكاليف المعيارية ، يعتبره مؤشر لقياس ومتابعة الأداء وتوضيح دور التكاليف المعيارية في تقويم الأداء المالي بالمنشآت الصناعية اليمنية بالإضافة الى إسهامه في تعزيز قدرات المنشآت الصناعية في تقديم منتجات تستطيع المنافسة في الاسواق المحلية والعالمية .
- ٢) أهمية الدراسة العملية: دراسة مدى تطبيق المنشآت الصناعية اليمنية قطاع تعليب الأسماك لنظام التكاليف المعيارية وخصوصاً في ظل التحديات المتزايدة في بيئة التصنيع الحديثة وتقديم منتجات صناعية ذات جودة عالية وأقل التكلفة وبيان دوره في تحسين كفاءة وفاعلية الأداء المالي للمنشآت الصناعية اليمنية قطاع تعليب الأسماك .

### أهداف الدراسة : Objectives Of Research

يهدف البحث إلى :

- ١) بيان الأسس العلمية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المعيارية بالمنشآت الصناعية.
- ٢) الوقوف على أنظمة التكاليف المعيارية المطبقة بمنشآت صناعة تعليب الأسماك .
- ٣) تسليط الضوء على الأداء المالي لمنشآت صناعة تعليب الأسماك .
- ٤) معرفة مدى فاعلية نظام التكاليف المعيارية في تقديم معلومات للمنشأة تساعد على تحسين كفاءة وفاعلية أدائها المالي.

## الفرضيات : Research Hypotheses

وتحقيقاً لأهداف البحث تم اختبار الفرضيات الآتية :

**الفرضية الأولى:** هناك إدراك بأهمية تطبيق نظم التكاليف المعيارية بمصانع تعليب الأسماك .

**الفرضية الثانية:** يُسهم نظام التكاليف المعيارية من خلال معايرة عناصر التكاليف من تمكين إدارة مصانع تعليب الأسماك من تحقيق التوازن المالي مما يحسن أدائها المالي .

**الفرضية الثالثة:** يُسهم نظام التكاليف المعيارية من خلال تحديد وتحليل انحرافات عناصر الإنتاج من تخفيض التكاليف مما يؤدي إلى تعظيم ربحية المصنع وتحسين أدائها المالي.

**الفرضية الرابعة:** تعتمد إدارة مصانع تعليب الأسماك تقارير نظام التكاليف المعيارية لتحليل الانحرافات للمساهمة في تقويم الأداء المالي وفقاً لمؤشرات الجودة .

## حدود البحث :- Limitation Research Limitation

تتمثل حدود البحث في الآتي :

١ - الحدود المكانية : اليمن محافظة حضرموت - قطاع صناعة تعليب الأسماك .

٢ - الحدود الزمنية : يغطي البحث عام ٢٠١٨م لحدثة البيانات .

٣ - الحدود البشرية : اختار الباحث عينة من الأكاديميين والمراجعين والمديرين والماليين والمحاسبين العاملين بمصانع تعليب الأسماك والأكاديميين والمراجعين .

٤ - الحدود الموضوعية : مصانع تعليب الأسماك بالجمهورية اليمنية محافظة حضرموت ومجموعة من المراجعين الخارجين والاكاديميين باقسام المحاسبة بالجامعات اليمنية .

## منهجية البحث: Research Methodology

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي: باستخدام أسلوب العينة العشوائية لمعرفة دور

التكاليف المعيارية في الرقابة وتقييم الأداء المالي بالمنشآت الصناعية اليمنية .

## ثانياً: الدراسات السابقة : Pervious Studies

- دراسة سلوى (2016) تمثلت مشكلة البحث في عدم قدرة المنشأة الصناعية على التحكم في تكلفة المنتج في ظل المتغيرات البيئية الاقتصادية الحديثة، مما يتطلب الاهتمام برقابة تكلفة المنتج ومحاولة تخفيضها حتى يمكن لهذه المنشآت أن تنافس في السوق وتستطيع الاستمرار والبقاء، إضافة إلى ضعف الوعي التكلفة بالمنشآت الصناعية،

**هدفت الدراسة إلى:** بيان دور نظام التكاليف المعيارية في تحديد الانحرافات وفحصها باستخدام نماذج فحص الانحرافات، والتعرف على أهمية استخدام نظام التكاليف المعيارية كأداة للرقابة على التكاليف بالمنشآت الصناعية، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي: باستخدام أسلوب العينة العشوائية لمعرفة دور نظام التكاليف المعيارية في الرقابة وتقويم الأداء الإداري بالمنشآت الصناعية السودانية.

**وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:** الاستفادة من تطبيق نظام التكاليف المعيارية في المقارنة مع التكاليف الفعلية لتحديد الانحرافات بصورة دقيقة وتزويد الإدارة بنتائجها لدراسة الأسباب واتخاذ الإجراءات مما يحقق كفاءة وفاعلية استخدام الموارد المتاحة، التطبيق الصحيح لنظام التكاليف المعيارية يحقق الرقابة على التكاليف وذلك من خلال استخدام نماذج فحص الانحرافات ومعنوياتها وما إذا كانت الانحرافات عشوائية وغير عشوائية، وجود معايير للتكلفة تأخذ ظروف البيئة المحيطة في الاعتبار ويسهم في عملية السيطرة على تكلفة المنتج وهذا يؤدي إلى تحقيق الأهداف بأقل قدر من الموارد الاقتصادية، إعداد معايير التكلفة وفق الأسس العلمية الدقيقة يسهم في خفض مستمر في التالف أثناء العملية الإنتاجية مما يؤدي إلى تقليل نسبة الضياع، تكامل الرقابة وتقويم الأداء في ظل نظام التكاليف المعيارية على تفعيل جودة المنتج بالمنشأة الصناعية.

**دراسة الصادق (2015)** تمثلت مشكلة البحث في أن معظم منظمات الأعمال لديها إدارات مالية ولكن هذه الإدارات ليست بالكفاءة المطلوبة الشيء الذي أعاق تحقيق الأهداف المنشودة لمنظمات الأعمال خاصة شركة سكر كنانة إنما تعانیه المنظمات والشركات بالسودان من عدم الاستمرارية في سوق العمل أو التوسع في مشاريعها يتطلب ذلك إلى التطور في أسلوب النشاط المالي.

**هدفت الدراسة إلى:** معرفة كفاءة الوظيفة المالية بشركة سكر كنانة وتعميم النتائج على المنشآت الأخرى حتى تستفيد منها في رفع كفاءة الإدارة المالية حتى تتمكن الجهات الحكومية المسؤولة عن سن القوانين والتشريعات المالية التي تفيدها في رفع كفاءة المنظمات ومن ثم الاقتصاد القومي.

اختبرت الدراسة الفرضيات الآتية: عدم التحليل الجيد يحد من الاستفادة في رسم الخطط لرفع درجة الأداء المالي للشركة، عدم التخطيط المالي السليم لدى الشركة يؤدي للصعوبات والمخاطر المالية التي توجهها، توجد علاقة بين استخدام المصادر التمويلية في الوقت المناسب وبأقل تكلفة وتحقيق الأهداف لشركة سكر كنانة، عدم المراقبة الجيدة واستغلال الإمكانيات المتاحة لا يؤدي إلى توفير السيولة لتحقيق الأهداف المنشودة للشركة.

**توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:** توصلت الإدارة المالية بالشركة إلى تحقيق التوازن بين الربحية والسيولة وتقليل المخاطر، التكاليف مرتفعة جدا لدى الشركة أدى إلى تقليل

صافي الربح، التحليل المالي مكن الشركة من معرفة الحالة المالية من حيث القوة والضعف، كما أوصت الدراسة المحافظة على التوازن المالي بين الربحية والسيولة وذلك حتى لا تفقد الشركة الفرص الاستثمارية وكذلك الوقوع في العسر المالي، لاستخدام الأمثل لمصادر التمويل قصيرة الأجل لحوجة الشركة المؤسسية، لاتصرف الأموال حسب الميزانية التقديرية الموضوعة بل يجب مراعاة الصرف حسب الحوجة الآنية لبند الصرف.

دراسة A. Cemkut Badem, Emer Ergin, Colin Drury (2013)

تمثلت مشكلة الدراسة أن هناك نقاش حول مستقبل محاسبة التكاليف المعيارية فبعض الأكاديميين يؤكدون أن هذا الأسلوب غير مناسب في بيئة التصنيع الحديثة.

هدفت دراسة إلى: معرفة مدى تطبيق نظام التكاليف المعيارية في شركات صناعة السيارات بتركيا، حيث يعتبر قطاع صناعة السيارات بتركيا ثالث أكبر قطاع صناعي حيث توجد 9 شركات من الشركات المنافسة العالمية في تصنيع السيارات وهي: (Anadolu Isuzu, BMC, Karsan, Mercedes-Benz, Hyundai, Otakar, Ford Otosan, Temsa, and M.A.N). وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة هي : أن 77٪ من شركات تصنيع السيارات في تركيا تطبق نظام التكاليف المعيارية مع مواكبة تلك النظم لتغيرات البيئة الصناعية الحديثة.

مشعل (2011م) تمثلت مشكلة البحث في أن هناك جوانب بحاجة إلى إعادة النظر فيها قد وصلت مرحلة تستدعي القيام بمعالجتها وتقييمها، منها المؤهلات والخبرات الفنية التي يمتلكها الكادر المالي والمحاسبي، والتغيرات التي تطرأ على معايير الأداء المالي في مؤسسة البترول الكويتية، التحديث والتطور التكنولوجي على الأداء المالي والقوانين المالية للبلاد، وأخيراً وجود هيكل تنظيمي واضح ومعتمد ومحدد الصلاحيات والتخصصات للكادر المالي و مدى تأثرها على الأداء المالي لشركات البترول في الكويت.

**هدفت الدراسة إلى تحقيق الآتي:** معرفة مدى امتلاك شركات البترول الكويتية للآليات والأساليب المناسبة في أدائها المالي، التي تؤهلها للقيام بواجباتها إضافة إلى معرفة المعوقات التي تحول دون امتلاك تلك الآليات، التعرف على أهم المشاكل المتعلقة في تطبيق قواعد وتعليمات النظم المالية المطبقة في مؤسسات البترول الكويتية من جوانبه المختلفة، وتحديد أهم الثغرات والمشكلات التي تكتنفها.

**وتوصلت الدراسة مجموعة من النتائج أهمها:** وجود علاقة بين المؤهلات والخبرات الفنية التي يمتلكها الكادر المالي والمحاسبي وبين الأداء المالي، أن هناك علاقة بين التغيرات التي تطرأ على معايير الأداء وبين الأداء المالي في مؤسسة البترول الكويتية، وجود هيكل تنظيمي واضح ومعتمد يحدد اختصاصات وصلاحيات الكادر المالي والمحاسبي العامل في مؤسسة البترول الكويتية.



-Simon osner,Herman Heyns,Jeremy Thoms,Rachel Wood (2010)

تمثلت مشكلة البحث في مدى اعتماد المنشآت الصناعية الرائدة في المملكة المتحدة على نظم التكاليف المعيارية كأداة أساسية لاتخاذ القرارات. وهدفت الدراسة إلى بيان دور نظم التكاليف المعيارية وأهميتها في ظل التطور للبيئة الصناعية.

وتوصلت الدراسة الميدانية إلى أن معظم الشركات الرائدة في المملكة المتحدة تستخدم التكاليف المعيارية كأداة داعمة لاتخاذ القرار، وليست كأداة أساسية تبنى عليها القرارات وتبقى التكاليف المعيارية جزءاً مهماً من أدوات صنع القرار، ولكن لا ينبغي أن تكون الجواب بأكمله في اتخاذ القرارات، زيادة التغيرات الاقتصادية تتطلب تحديث نظام التكاليف المعيارية، ومعظم الشركات أكدت أن عملية تحديث التكاليف المعيارية يكون على شكل سنوي، ومجموعة أخرى من الشركات تؤيد تحديث التكاليف المعيارية على شكل ربع سنوي، والبعض الآخر من الشركات المشاركة في الاستطلاع تؤيد عدم تحديث التكاليف المعيارية لمدة عامين نظراً للوقت والموارد التي تنفق على عملية التحديث، وأيدت الدراسة انه ينبغي تحديث التكاليف المعيارية سنوياً على الأقل في حالة الاستقرار الاقتصادي أما في حالة الاضطراب الاقتصادي يتطلب تحديث التكاليف المعيارية لفترة أقل من سنة.

- دراسة أحمد (2010م) تمثلت مشكلة الدراسة في غياب نظام التكاليف المعيارية ببعض المنشآت الصناعية مما أدى إلى فقدان كثير من الموارد، وفقدان القدرة التنافسية والاستمرار في السوق لحد الخروج منه نهائياً أم التي تتبع هذا النظام لا تعد المعايير المثالية للإنتاج من حيث التكلفة والمواصفات وفي ظل الأداء الأمثل .

**هدفت الدراسة إلى:** معرفة أثر تطبيق نظم التكاليف المعيارية في تخفيض تكاليف الإنتاج بالمنشأة الصناعية من خلال تحديد التكلفة اللازمة للإنتاج والاستخدام الأمثل للموارد وعوامل الإنتاج، ودوره في التخطيط والرقابة بوضع معايير مثلى لتحديد العوامل المؤثرة في انحراف التكاليف الصناعية الفعلية عن الخطة الموضوعية وتحليلها وتقصى أسبابها ومعالجتها.

**أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة:** ضبط وتخفيض التكاليف الإنتاجية يعتمد بشكل كبير على تطبيق نظام التكاليف المعيارية، نظام التكاليف المعيارية أداة فعالة لمساعدة الإدارة في التخطيط وتتبع تكاليف الإنتاج ومراقبتها بصورة سليمة، تُسهّم التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية في اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بتكاليف الإنتاج ولا يقتصر الهدف من إعدادها تحديد سعر البيع فقط، وأوصت الدراسة ضرورة نشر الوعي بأهمية التكاليف واعتماد نظام فعال للتكاليف المعيارية واستخدامه للرقابة على التكاليف، الاهتمام بتطوير قدرات المحاسبين الفنية خاصة في ظل التطورات الاقتصادية والتكنولوجيا المعاصرة .

- دراسة خلود (2009) تمثلت مشكلة الدراسة في عدم فهم المسؤولين والعاملين لأسلوب التكاليف المعيارية وكذا عدم وجود الكفاءة الإدارية، اعتقاد بعضهم صعوبة تطبيق التكاليف المعيارية .

**هدفت الدراسة إلى:** التعرف على مدى تطبيق شركات صناعة السجائر لنظام التكاليف المعيارية، توضيح دور نظام التكاليف المعيارية في الرقابة وتقويم الأداء في شركات صناعة السجائر اليمنية.

وخلصت الدراسة إلى بعض النتائج منها: يوجد لدى شركات صناعة السجائر اليمنية وعي تكاليفي يدرك أهمية المعلومات المحاسبية التي توفرها التكاليف المعيارية، تؤكد جميع شركات صناعة السجائر اليمنية على ضرورة أهمية الرقابة على تكاليف الإنتاج من خلال استخدام نظام التكاليف المعيارية، تختلف الأسباب التي تحول دون إمكانية استخدام التكاليف المعيارية في الرقابة على تكاليف الإنتاج في شركات صناعة السجائر اليمنية، حيث يرى البعض عدم إمكانية ذلك.

- دراسة Anura D. Zoysa K. Herath (2007) تمثلت مشكلة الدراسة في ظل التغيرات في بيئة التصنيع الحديثة في اليابان والتي أدت إلى التقليل من أهمية تطبيق نظام التكاليف المعيارية في المنشآت الصناعية اليابانية.

**هدفت الدراسة إلى:** توضيح مستوى تطبيق التكاليف المعيارية في المنشآت الصناعية اليابانية ، وبيان أثر التطور التكنولوجي في مجال التصنيع الحديثة على مدى الاعتماد على التكاليف المعيارية وتحديد المستوى الحالي لإمكانية تطبيقه في الشركات اليابانية.

**توصلت الدراسة إلى:** أن التكاليف المعيارية، لا تزال تستخدم من قبل عدد كبير من الشركات وعلى نطاق واسع في البلدان النامية والمتطورة، فالتطور التكنولوجي في بيئة التصنيع لم يقلل من أهمية تطبيق التكاليف المعيارية في المنشآت الصناعية ، وفي اليابان لازالت تستخدم التكاليف المعيارية مع وجود بعض من نقاط الضعف والتي يتم تجاوزها من جعل محاسبة التكاليف المعيارية تواكب هذه التطورات الحاصلة في بيئة التصنيع الحديثة.

دراسة Kevin B. Hendrick & Vind R. Singhal (2000) تمثلت مشكلة الدراسة في أثر تطبيق الجودة الشاملة على الأداء المالي، وذلك عن طريق قياس الأداء المالي من لحظة البداية في تطبيق الجودة الشاملة وحتى لحظة تطبيق برنامج الجودة الشاملة بفاعلية تامة.

**هدفت الدراسة إلى الأتي:** توضيح بيان أثر تطبيق الجودة الشاملة على الأداء المالي.

**توصلت الدراسة إلى بعض النتائج أهمها:** التطبيق الكفء للجودة الشاملة يؤدي إلى تحسين مهم وملحوظ في الأداء المالي. الانتقاد المقدم بأن الجودة الشاملة تضعف المكاسب الاقتصادية لا مبرر له . إن أثر تطبيق الجودة الشاملة على تحسين الأداء المالي يحتاج إلى فترة معقولة من بدء التطبيق، إن تحسين الأداء المالي بعد تطبيق الجودة الشاملة يعتمد على اتخاذ القرارات السليمة.

المنشآت التي تريد تطبيق الجودة الشاملة يجب أن تتحلّى بالصبر، حيث تتطلب الجودة الشاملة فترة طويلة للتطبيق لحين خلق تغيير ثقافة المنظمة والتوجه الفعلي والفكري للعاملين .  
التعليق على الدراسات السابقة

يتفق البحث مع الدراسات السابقة في كثير من الوجوه ويختلف معها في أوجه عدة، فهو يتشابه مع غالبية الدراسات السابقة في المنهج المستخدم وهو المنهج الوصفي التحليلي كما يتشابه مع الدراسات في استخدام التكاليف المعيارية لتقييم الاداء، الا انه اختلف في استخدام التكاليف المعيارية في تقويم الاداء المالي وكذلك اختلف في اوجه عدة من ابرزها مجتمع الدراسة وعينته وفترة اجراء البحث .

ثالثاً: الاطار النظري :

### 1- مفهوم التقويم في اللغة : Concept of Evaluation

تقويم الشيء أي عدلته واستقاما فهو قويم مستقيم (أبادي، 2005) . والتقويم اصطلاحاً " الركييزة الأساسية لتحسين الأداء وكفاءته، لأنه جوهر الرقابة من أجل تحليل الانحرافات Variances المترتبة على عملية التقويم " (الطويل، 1997) وعرف التقويم بأنه " الأداة التي تستخدم للتعرف على نشاط المشروع بهدف قياس النتائج المتحققة ومقارنتها بالأهداف المرسومة بغية الوقوف على الانحرافات وتشخيص مسبباتها، مع اتخاذ الخطوات الكفيلة لتجاوز تلك، الانحرافات وغالباً ما تكون المقارنة بين ما هو متحقق فعلاً وما هو مستهدف في نهاية فترة زمنية معينة هي سنة غالباً(حسن، 2012).

### 2- مفهوم الأداء : Concept Of performance

لا يوجد اتفاق بين الباحثين بالنسبة لتعريف مصطلح الأداء، ويرجع هذا الاختلاف إلى تباين نظر المفكرين والكتاب في هذا المجال، وتجدر الإشارة إلى أن معنى مصطلح الأداء مستمد من الكلمة الانجليزية ( To Perform )، وقد اشتقت هذه الكلمة بدورها من اللغة اللاتينية ( Performer ) والذي يعني تنفيذ مهمة أو تأدية عمل (الداوي، 2005). ويعرف الأداء لغوياً بأنه الفعل والعمل ، ويقال أدى العمل أداءه قضاه وعمله (اليسوعي، 1986). ويعرف الأداء اصطلاحاً: عُرف الأداء وفقاً لمفهوم الكفاءة بأنه الاستخدام الأمثل للموارد Perfect Usage of Resources وعُرف الأداء وفقاً لمفهوم الفاعلية Effectiveness Concept بأنه مدى تحقيق أهداف المنشآت وعُرف الأداء وفقاً لمفهوم المالية Finance بأنه عبارة عن مدى بلوغ الأهداف المالية (تعظيم العوائد وتخفيض التكلفة) بالاستخدام الأمثل للموارد المالية Financial Resources (يحياوي، 2007).

### 3- مفهوم الأداء المالي Concept of Financial Performance

تعددت التعريفات للأداء المالي، فعرف بأنه "مدى مساهمة الأنشطة في خلق القيمة أو الفاعلية Effectiveness في استخدام الموارد المالية Finance Resources المتاحة من خلال بلوغ الأهداف المالية بأقل التكاليف المالية " (جمعة، 2000). ويعرف كاتب آخر الأداء المالي بأنه " وصف

لوضع المنظمة الحالي وتحديد دقيق للمجالات التي استخدمتها للوصول إلى الأهداف من خلال دراسة المبيعات Sales، والإيرادات Revenues، والموجودات Assets والمطلوبات Liabilities وصافي الثروة " (طالب، 2011) وعرفه آخر بأنه " مفهوم ضيق لأداء المنشآت، حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف، ويعبر الأداء المالي عن أداء المنشأة حيث إنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها المنشأة، ويسهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد المنشأة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة، والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم " (الخطيب 2009)

#### 4- مفهوم تقييم الأداء المالي : Concept of Evaluation Performance

يعني تقييم الأداء المالي للمؤسسة " تقديم حكم ( Judgment ) ذي قيمة ( Of value ) حول إدارة الموارد الطبيعية Natural والمادية Physical والمالية Financial " أي أن تقييم الأداء المالي هو قياس النتائج المحققة، أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفاً، لتحديد ما يمكن قياسه، ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية، وتحديد الأهمية النسبية Relative Importance بين النتائج والموارد المستخدمة، مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة. (الخطيب، 2009) وعرف كاتب آخر عملية تقييم الأداء المالي بأنه " الدراسات Studies والبحوث Research تهدف إلى الوقوف على العلاقات Relationship التي تربط بين الموارد المتاحة وبين كفاءة استخدامها من قبل الوحدة الاقتصادية وكيفية تطوير Development هذه العلاقات، خلال مدة زمنية معينة عن طريقة مقارنة ما تحقق فعلاً مع معايير مسبقاً " (الحسني، 2000). وعُرف أيضاً بأنه " متابعة العمل التنفيذي، ومقارنة التكاليف الفعلية بالموازنة، وإعادة النظر في الإنجازات التي تمت بالفعل في الماضي " (عذب، عبدالعزيز، 2011). ويعرف تقييم الأداء كاتب آخر بأنه " هو المراجعة الدورية لعمليات المنشأة بغرض التأكد من أنها تسير وفقاً لما يحقق الأهداف، بهذا يعتبر تقييم الأداء جزءاً من نظام الرقابة المالية Financial control System " ( G.Erhard G. Mueller Ahelen Gernon & Meek, 1987 ) (Gary

#### 5- أهداف الأداء المالي : Objectives of Financial Performance

تتمثل أهداف الأداء المالي في تحقيق الآتي : (دراكر، ترجمة بطرس، 1990)

أ - القدرة الإيرادية والقدرة الكسبية . Ability of Profitability

ب - السيولة واليسر المالي : Financial Liquidity

ج - التوازن المالي التوازن المالي Financial Equilibrium

وبين البحث كيفية قياس تحقيق هذه الأهداف باستخدام نظام التكاليف المعيارية

## 6- تعريف التكاليف المعيارية Definition Of Standard Cost

تعددت تعريفات التكاليف المعيارية وكان معظمها يؤكد أن التكاليف المعيارية هي تكاليف نمطية Typical Cost محددة مسبقاً على أسس علمية ومعملية لمساعدة الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة، ومن تعريفات التكاليف المعيارية : هي تكلفة مقدرة من قبل الادرة لإنتاج سلع أو تقديم خدمات، وفقاً لخطة تشغيل Operation Plan مقترحة وفقاً لعدة اعتبارات كحجم نشاط الإنتاج Size Production، وأسعار وجودة المدخلات Quality Inputs، وكفاءة العملية التشغيلية Effective Operation (J. Oliver A . Brooks, L.Elpenburg, S.wolcott 2011) (G.vesty) وأيضاً عرفت الجمعية الدولية للمحاسبين التكاليف المعيارية بأنها " تمثل التكلفة المخططة لمنتج ما ، ويتم تحديد تلك التكلفة بصفة عامة بدقة قبل البدء في الإنتاج ، وتعتبر معايير التكاليف التي يتم تحديدها أداة إدارية لتحقيق أهداف المقارنة من النتائج الفعلية" (The National Association of Accountants (N.A.A) Standard cost ad variance Analysis, Research Report 7463.1978). وكما تم تعريفها وفقاً لنشرة المصطلحات الصادرة عن المعهد المحاسبي للتكاليف بلندن بأنها " إعداد واستخدام التكاليف المعيارية ومقارنتها بالتكاليف الفعلية، وتحليل الانحرافات وفقاً لمسبباتها ومواقع حدوثها" ( نعمان، 2012 ).

## 7- مقومات نظام التكاليف المعيارية Elements Of Standard Cost System

إن تطبيق نظام التكاليف المعيارية يتطلب توافر مجموعة من المقومات اللازمة لتنفيذ النظام بشكل جيد تتمثل في الآتي :

### أ - وجود نظام للتكاليف الفعلية : Actual Cost Systems

وذلك للحصول على المعلومات Information المتعلقة بالتكاليف الفعلية Actual Cost، ويجب أن يُبنى هذا النظام على مجموعة من الإجراءات المستندية Documents، بجانب الارتكاز على مجموعة مفاهيم للتكاليف اللازمة لتحقيق أهدافه، وكذلك تحديد التقارير Reports المطلوبة، بجانب الأسس العلمية المستخدمة في نظام النظريات، طرق وسياسات وغيرها (غنيم، دن)

### ب - إعداد المعايير : Prepare The Standards

إن من أهداف نظام التكاليف المعيارية توفير المعلومات Information اللازمة للاستخدامات القرارية المختلفة من قياس Measurement تكلفة المنتجات أو الخدمات المقدمة، وتسعير Pricing هذه المنتجات بما يتيح من بيانات تمثل ما يجب أن يكون عليها الأداء في ظل الظروف المتوقعة، الأمر الذي يساعد في ضبط العلاقة بين المدخلات Inputs والمخرجات Outputs ووصفها في صورة معايير. إن المعايير تعتبر من ناحية أولى أفضل ما تقرره الإدارة، وأفضل هدف ترغب فيه وتلزم المختصين بتحقيقه، كما إنها تعبر من ناحية أخرى عن أفضل الأدوات وأعدله

في الحكم على المسؤولين عن التكاليف والأداء من خلال قياس العمليات المنجزة على المعايير  
الموضوعة بها (تشانز هورنجرن وآخرون 1996) .

### ج - برامج عمل المنشأة : Programs Of work Company :

إن نظام التكاليف المعيارية يعتبر أحد الأساليب الرقابية مهمة في المنشآت، لأنه يمكن أن يعبر عن  
السلوك الاقتصادي الرشيد في المنشأة، إلا إذا صمم وفقاً لأسس محاسبة المسؤولية Responsibility  
Accounting وأسس علمية وعملية سليمة. ولكي يحقق نظام التكاليف المعيارية الرقابة  
الفعالة Effective Control على كفاية الأداء، يتطلب توافر برامج عمل المنشأة التي توضح خطط  
سير العمليات الإنتاجية واحتياجاتها، وتوضح الأعمال المكلف بها كل قسم، والجداول الزمنية  
اللازمة لإنجاز هذه الأعمال بالجودة المخططة وفي المواعيد المحددة (بلبح، 1938). مما سبق يخلص  
الباحث إلى أن نظام التكاليف المعيارية حتى يُطبق بطرق علمية صحيحة لابد من توافر مجموعة من  
المقومات وتتمثل في الآتي :

- وجود نظام تكاليف فعلية مطبق .
- وجود هيكل تنظيمي واضح .
- تحديد واضح للمسؤوليات Responsibilities والسلطات Authorities لكل قسم من الأقسام  
الإنتاجية أو التسويقية Production & Marketing. الخ
- وضع معايير وفقاً لأسس علمية وعن طريق فريق مختص لذلك .

### 8-أهداف نظام التكاليف المعيارية Objectives Of Standards Costing System

تسعى نظم التكاليف المعيارية لتحقيق مجموعة من الأهداف الآتية :

- أ - تحديد التكلفة المعيارية لوحدة النشاط، أي تحديد ما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة  
النشاط مقدماً قبل بدء التشغيل سواء كانت منتجاً، أم مرحلة إنتاجية أم أمر إنتاجياً أو عملية إنتاجية
- ب - مساعدة الإدارة في تسعير Pricing المنتجات والخدمات من خلال تحديد التكاليف المعيارية  
خاصة، بالنسبة للشركات التي يعتمد إنتاجها على نظام الأوامر الإنتاجية (نعمان، 2012).
- ج - تحقق التكاليف المعيارية الرقابة المانعة على ثلاث مستويات هي: (غنيم، دن)
- عند إعداد المعايير: إذ المعيار المتخذ كهدف ومقياس لا يتضمن إلا القدر العادل من عوامل الإنتاج  
اللازمة لتحقيق وحدة الإنتاج .
- عند طلب مستلزمات الإنتاج وصرفها من المخازن. حيث تحقق الرقابة عند المنبع ولا يجوز صرف  
كمية تزيد عن الكمية Quantity المحددة في بطاقة المعايير .

- خلال تنفيذ الإنتاج إذ يطلب المشرف على الإنتاج كمية من الخامات تزيد عن ما هو مقدر في المعايير، وفي هذه الحالة يتم مناقشة المشرف عن أسباب طلب هذه الكمية الزائدة. وبذلك يتم اكتشاف الإسراف والضياع قبل حدوثه والتعرف على مسبباته .

د - تساعد التكاليف المعيارية في تقويم المخزون من المنتجات التامة و تحت التشغيل حيث لا يتطلب الأمر الانتظار لنهاية الفترة المالية لمعرفة التكاليف الفعلية للإنتاج لإجراء التسويات المتعلقة بانحرافات التكاليف ذلك نتيجة لاختلاف التكاليف الفعلية عن التكاليف المعيارية.

هـ - يساعد نظام التكاليف المعيارية في تقويم الأداء، ذلك أن عملية وضع المعايير ثم استخدامها كأداة لقياس الأداء، تمهيداً لتقييمه في ظل الأهداف المحددة تمثل أحد أهم الأساليب التي تحقق الرقابة، ويظهر مدى كفاءة استغلال الموارد المتاحة كما تظهر مدى الفاعلية في تحقيق الأهداف المستهدفة (الجمال، 2005) .

#### 9- معايرة وتحديد وتحليل انحرافات عناصر التكاليف

##### Standardization, determination and analysis Variances Elements Cost

إعداد المعايير: Methods for set the Standards هناك مجموعة من المصادر المختلفة للبيانات التي تتعلق بإعداد معايير التكلفة، أهمها كالآتي :

##### أ - التقديرات الهندسية : Engineering estimates

وتعتبر العامل الأساسي في تقدير المعايير حيث تباشر الإدارة الهندسية استناداً إلى قائمة مواصفات المنتج المعين، ودراسة وتحليل العمليات الإنتاجية تحديد المعايير التي تعكس ما يجب أن تكون عليه العلاقة بين وحدة المنتج وكمية المدخلات من العناصر المختلفة اللازمة لإنتاجه (الجمال و عبدالغني، 2013) .

##### ب - الأساليب الإحصائية : Statistics Methods

يعتمد هذا الأسلوب لوضع المعايير على المشاهدة، عن طريق العينات Samples وليس بواسطة الإحصاء الشامل. وإحدى أشكال العينات هي تجميع بيانات التكلفة خلال الفترة الإختبارية ثم وضع المعايير على أساس المتوسطات الدورية بعد ذلك، وهذا الأسلوب يكون قابلاً للتطبيق عندما يمكن التعرف على المدخلات بالنسبة لكل منتج على حدة (مبارك، 2013)

##### ج - تقدير المشرفين : Estimate Supervisors

يمكن الوصول إلى تقريب لدالة التكلفة Cost function في قسم معين عن طريق قيام المشرف Supervisor على هذا القسم بتوزيع تكلفة قسمه على العناصر المختلفة من واقع خبرته السابقة، وتعتبر هذه أرخص وأسهل الطرق للوصول إلى تقدير التكاليف إلا أنها أقل دقة، وعلى الرغم من هذا فإنها قد تكون مقبولة في العديد من الأغراض، ومن ثم فإنه لا يجب رفضها دون تقييم تكاليف

الطرق الأخرى، ودرجة الدقة المطلوبة والاستخدامات التي ستوجه إليها البيانات المطلوبة (مبارك،  
2013).

#### د - البيانات التاريخية : Historical Data

وتتمثل في العمليات أو التكاليف الفعلية التي حدثت في الماضي سواء خلال الفترة السابقة أو عدة  
فترات سابقة ، بحيث تتخذ أساساً للتعبير عن الاتجاهات المتوقع سريانها خلال الفترة المقبلة ، على أن  
يتم بقدر الإمكان اختيار البيانات Data المماثلة للظروف المفروض سريانها في المستقبل (بلع، 1938).

#### 10- استخدام التكاليف المعيارية لتقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية

Use The Standard Costing To Evaluating The Financial performanc أهمية التكاليف

المعيارية في تقويم الأداء للمنشآت الصناعية :

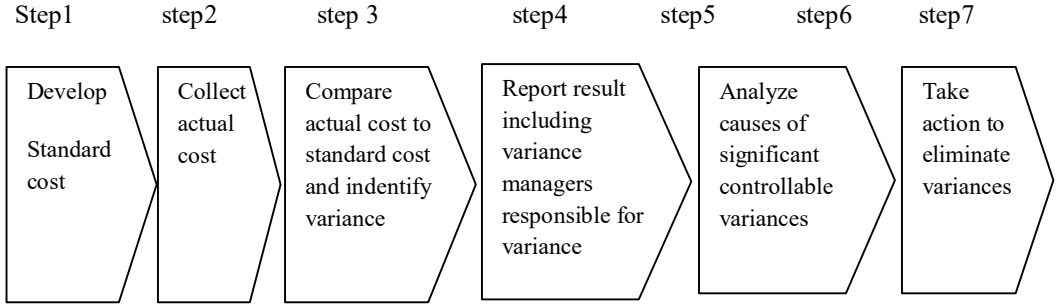
تُعد التكاليف المعيارية أكثر المؤشرات Indicators المهمة في مجال تقويم الأداء للمنشآت  
الصناعية ، ودقتها في الحكم Judgment على أداء المنشآت باعتبارها تمثل التكلفة التي يجب أن  
تكون عليها تكلفة الإنتاج ، كما تفيد التكاليف المعيارية المنشآت الصناعية في تحقيق هدف رفع  
مستوى الكفاءة الإنتاجية Efficiency production level ، عن طريق خفض التكلفة إلى أقل قدر  
ممکن ، وقد اتفق الكتاب على أهمية دور التكاليف المعيارية في الرقابة Control وتقويم الأداء ،  
وتأكيداً لأهمية هذا الدور فقد بين النظام المحاسبي المصري أنه ولكي تكون التكاليف أداة فعالة  
لمراقبة الإنتاج ومتابعة الأداء وتقييمه ، لا مجرد بيانات تسجيلية لما تم في فترة زمنية ماضية ، يجب أن  
تقترن التكاليف التاريخية Historical Cost (الفعلية) بالتكلفة المعيارية Standard Cost ،  
ويتطلب إعداد التكاليف المعيارية دراسات مضية للوصول إلى معدلات الأداء ، وبمقارنة التكاليف  
التاريخية بالمعيارية يُمكن إجراء تحليل للانحرافات (فيروز ، 2001) .

#### 11- مراحل استخدام نظام التكاليف المعيارية لتقويم الأداء :

يتم تطبيق نظام التكاليف المعيارية لتقويم الأداء وفقاً لسبع خطوات ، غير أن هذه الخطوات  
لا تطبق جميعها في كل المنشآت ، وإنما يتم تطبيقها جميعاً في المنشآت الصناعية .



يمكن توضيح خطوات تطبيق نظام التكاليف المعيارية في المنشآت الصناعية بالشكل التالي:



شكل (1): خطوات تطبيق نظام التكاليف المعيارية في المنشآت الصناعية

المصدر: ( K. fred shousen w . Steva Abrecht , A.James Atice ,K.stice, )  
, Management , 1Th edition , South-western college (R.swain , G.vesty,1999  
publishing , 1999 , p228.

من الشكل (1) يلاحظ الباحث أن نظام التكاليف المعيارية يعمل وفقاً لمجموعة من الخطوات، أولها وضع المعايير وفقاً لأساليب علمية، ثم تأتي خطوة الحصول على التكاليف الفعلية من واقع السندات، ثم الخطوة الثالثة وهي عملية المقارنة وتحديد الانحرافات والتقرير عنها للإدارة، ثم تحليل الانحرافات وتحديد أسباب الانحرافات والمسؤول عنها، ثم اتخاذ الإجراءات لتصحيح هذه الانحرافات ومحاسبة المسؤولين عن تسببها وتسجيل كلاً من التكاليف الفعلية والمعيارية والانحرافات.

12- مصانع تعليب الأسماك بمحافظة حضرموت :

تحتضن محافظة حضرموت ثلاثة مصانع لتعليب الأسماك تتوزع على قطاعين :

القطاع العام: Governmental Sector:

أ - مصنع المكلا لتعليب الأسماك ( مصنع الغويزي).

مصانع القطاع الخاص: Special Sector:

أ - مصنع تونا لتعليب الأسماك (مصنع الريان).

ب - مصنع سبأ لتعليب الأسماك (مصنع العمودي).

#### رابعاً: الدراسة الميدانية للبحث

##### أ- إجراءات الدراسة الميدانية

يشتمل هذا البحث على منهجية إجراء الدراسة الميدانية، ويشمل ذلك تصميم أداة الدراسة وإجراء اختبار الثبات والصدق لهذه الأداة للتأكد من صلاحيتها، وتقديم وصفاً لمجتمع وعينة البحث.

- **أداة الدراسة:** استخدمت الاستبانة كأداة لجمع البيانات المتعلقة بفروض الدراسة والتي قام الباحث بتطويرها من خلال الإطلاع على العديد من الدراسات السابقة والمرتبطة بموضوع الدراسة وذلك بهدف قياس رأي أفراد العينة المبحوثة حول موضوع الدراسة (دور التكاليف المعيارية في تقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية اليمنية دراسة ميدانية لقطاع صناعة تعليب الأسماك بمحافظة حضرموت - اليمن) وتتكون الاستبانة من قسمين:

**القسم الأول:** ويشتمل على البيانات الخاصة بأفراد عينة الدراسة: وهي البيانات الشخصية المتعلقة بوصف عينة الدراسة على النحو التالي: العمر، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، القسم أو الإدارة وسنوات الخبرة .

**القسم الثاني:** ويشمل عبارات الدراسة الأساسية وهي الفرضيات ومن خلالها يتم التعرف على فروض الدراسة، وقد احتوي هذا القسم على عدد أربع فرضيات بمعدل (10) عبارات لكل فرضية تقيس فرضيات الدراسة وفقاً لما يلي:

**الفرضية الأولى:** (هناك إدراك بأهمية تطبيق نظم التكاليف المعيارية بمصانع تعليب الأسماك) وتم قياسها بعدد (10) عبارات.

**الفرضية الثانية:** (يُسهم نظام التكاليف المعيارية من خلال معايرة عناصر التكاليف من تمكين إدارة مصانع تعليب الأسماك من تحقيق التوازن المالي بما يحسن الأداء المالي) وتم قياسها بعدد (10) عبارات.

**الفرضية الثالثة:** (يُسهم نظام التكاليف المعيارية من خلال تحديد وتحليل انحرافات عناصر الإنتاج من تخفيض التكاليف مما يؤدي إلى تعظيم ربحية المصنع وتحسين أدائها المالي) وتم قياسها بعدد (10) عبارات.

**الفرضية الرابعة:** (تعتمد إدارة مصانع تعليب الأسماك تقارير نظام التكاليف المعيارية لتحليل الانحرافات للمساهمة في تقويم الأداء المالي وفقاً لمؤشرات الجودة) وتم قياسها بعدد (10) عبارات.

**مقياس الدراسة:** تم قياس درجة الاستبانة المحتملة على الفقرات إلى تدرج خماسي حسب مقياس ليكرت الخماسي (Likart Scale) ، في توزيع أوزان إجابات أفراد العينة والذي يتوزع من أعلى وزن له والذي أعطيت له (5) درجات والذي يمثل في حقل الإجابة (أوافق بشدة) إلى أدنى وزن له والذي أعطي له (1) درجة واحدة وتمثل في حقل الإجابة (لا أوافق بشدة) وبينهما ثلاثة أوزان .

وقد كان الغرض من ذلك هو إتاحة المجال أمام أفراد العينة لاختيار الإجابة الدقيقة حسب تقدير أفراد العينة كما هو موضح في الجدول الآتي :

### جدول (1) مقياس ليكرت الخماسي (Likart Scale)

الدرجة الموافقة	الوزن النسبي	النسبة المئوية	الدلالة الإحصائية
أوافق بشدة	5	أكبر من 80%	درجة موافقة عالية جداً
أوافق	4	70 - 80%	درجة موافقة عالية
محايد	3	50 - 69%	درجة موافقة متوسطة
لا أوافق	2	20 - 49%	درجة موافقة منخفضة
لا أوافق بشدة	1	أقل من 20%	درجة موافقة منعدمة

وعليه يصبح الوسط الفرضي للدراسة:

الدرجة الكلية للمقياس هي مجموع درجات المفردة على العبارات  $3=(5/15)= 5/(5+4+3+2+1)$  وهو يمثل الوسط الفرضي للدراسة وعليه إذا زاد متوسط العبارة عن الوسط الفرضي (3) دل ذلك على أن أفراد العينة آراءهم في الاتجاه الايجابي للعبارة، وإذا قل عن الـ (3) دل ذلك على الاتجاه السلبي للعبارة، وإذا كان (3) فهذا يعني أن أفراد العينة أما غير متأكدون أو أنهم غير فاهمين للعبارة .

### وصف مجتمع وعينة الدراسة :

- مجتمع الدراسة : قطاع صناعة تعليب الاسماك بالجمهورية اليمنية .

- عينة الدراسة : تكونت عينة الدراسة من 186 مفردة، وقد تم اختيار عينة عشوائية من كلاً من مصنع المكلا لتعليب الأسماك، مصنع سبأ لتعليب الأسماك، مصنع الريان لتعليب الأسماك، المراجعين القانونيين و الأكاديميين.

### - أسلوب اختيار العينة :

قام الباحث بتوزيع عدد (186) استبانة على المستهدفين من عينة الدراسة وحصل على (177) استبانة وتم استبعاد (12) استبانة واعتمد (165) استبانة كما في الجدول الآتي:

### الجدول (2) خارطة توزيع استبانة الدراسة على مجموعة أفراد عينة الدراسة

المعتمدة	المستبعدة	المستلم	الموزع	العينة
35	5	40	42	مصنع الغوزي لتعليب الأسماك
32	-	32	35	مصنع سبأ لتعليب الأسماك
36	4	40	43	مصنع الريان لتعليب الأسماك

21	-	21	21	المراجعين القانونيين
41	3	44	45	الأكاديميين
165	12	177	186	المجموع

### تقييم أدوات القياس:

يقصد بصدق أو صلاحية أداة القياس أنها قدرة الأداة على قياس ما صممت من أجله وبناءً على نظرية القياس الصحيح تعني الصلاحية التامة وخلو الأداة من أخطاء القياس سواء كانت عشوائية أو منتظمة، وقد اعتمدت الدراسة في المرحلة الأولى على تقييم مدي ملائمة المقاييس المستخدمة في قياس عبارات الدراسة باستخدام اختبار الثبات والصدق لاستبعاد العبارات غير المعنوية من مقاييس الدراسة والتحقق من أن العبارات التي استخدمت لقياس مفهوماً معيناً تقيس بالفعل هذا المفهوم. وفيما يلي يعرض الباحث نتائج التحليل للمقاييس المستخدمة في الدراسة:

#### - اختبار صدق محتوى المقياس

بعد أن تم الانتهاء من الصيغة الأولية لمقياس الدراسة تم عرضها في شكل إستبيان على مجموعة من المحكمين والخبراء المختصين بلغ عددهم (10) خبيراً ومحكماً في مجال الدراسة وقد طلب من الخبراء إبداء آرائهم حول أداة الدراسة ومدى صلاحية الفقرات لتمثيل فروض الدراسة وطلب منهم أيضاً التعديل والحذف والإضافة لما يروه مناسباً لغرض قياس صدق أداة الدراسة طبقاً لما جاء به (ebel) من أن أفضل وسيلة للتأكد من الصدق الظاهري لأداة القياس أن يقوم عدد من الخبراء المختصين بتقرير مدى كون الفقرات ممثلة للصيغة المراد قياسها .

وبعد أن تم استرجاع الاستبيان من جميع الخبراء تم تحليل استجاباتهم والأخذ بملاحظاتهم وإجراء التعديلات التي اقترحت عليه، وبذلك تم تصميم الاستبانة في صورتها النهائية .  
اختبار الاتساق والثبات والصدق الداخلي للمقاييس المستخدمة في الدراسة:

#### - اختبار الاتساق والثبات:

يقصد بالثبات (استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه ، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساوي لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة) وبالتالي فهو يؤدي إلى الحصول على نفس النتائج أو نتائج متوافقة في كل مرة يتم فيها إعادة القياس ، وكلما زادت درجة القياس واستقرار الأداة كلما زادت الثقة فيه، وهناك عدة طرق للتحقق من ثبات المقياس منها طريقة التجزئة النصفية وطريقة ألفا كرونباخ (Cronbachs Alpha)، والذي يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح ، فإذا لم يكن هنالك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر وعلى العكس إذا كان هنالك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح ، أي أن

زيادة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة ، كما أن انخفاض القيمة عن ٠.٦٠ دليل على انخفاض الثبات الداخلي.

ويمكن توضيح معاملات ألفا كرونباخ لقياس ثبات عبارات الاستبانة كما في الجدول الآتي:

الجدول (3) معاملات ألفا كرونباخ لقياس ثبات عبارات الإستبانة

م	الفرضية	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ للثبات	الصدق
1	عبارات الفرضية الأولى	10	%68	%83
2	عبارات الفرضية الثانية	10	%64	%80
3	عبارات الفرضية الثالثة	10	%77	%88
4	عبارات الفرضية الرابعة	10	%77	%88
5	إجمالي العبارات	50	%84	%92

من الجدول (3) يلاحظ الباحث أن صدق الاستبانة الكلي %84 أي أن الاستبانة تتمتع بمعامل

ثبات قوى وهذا يعني إذا أعيد توزيع الاستبانات لعينة مشابهة سوف نحصل على نفس النتائج تقريباً.

#### الأساليب الإحصائية المستخدمة :

تم إجراء التحليل الإحصائي لإجابات عينة الدراسة باستخدام الأساليب الإحصائية التالية :

- معامل "ألفا كرونباخ" (Alpha Cronbach) لاختبار الصدق والثبات للاستبانة.
- التكرارات والنسب المئوية لوصف أفراد الدراسة وتحديد نسب إجاباتهم على عبارات الاستبانة .
- الإحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي والمنوال) لترتيب إجابات أفراد الدراسة لعبارات الاستبانة حسب درجة الموافقة (الانحراف المعياري) ولمعرفة دلالة كفاءة الوسط الحسابي في تمثيل مركز البيانات.

#### البيانات الشخصية

- توزيع عينة الدراسة حسب العمر كما في الجدول الآتي:

جدول (4) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة
30	4	%2.4
40-30	60	%36.4
50-40	46	%27.9

22.4%	37	60-50
10.9%	18	← 60
100%	165	المجموع

من الجدول (4) يلاحظ الباحث غالبية أفراد عينة الدراسة مابين الفئتين (30 - 40 سنة) مما يعطي مؤشر بأن إدارة المصانع تعطي اهتمام كبير بشريحة الشباب حديثي التخرج وتوظيفهم، للاستفادة من طاقاتهم .

- توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي كما في الجدول الآتي:

جدول (5) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
9.7%	16	ثانوي
52.1%	86	بكالوريوس
13.9%	23	دبلوم عالي
7.9%	13	ماجستير
16.4%	27	دكتوراه
100%	165	المجموع

من الجدول (5) يلاحظ الباحث بأن أغلبية عينة الدراسة من حملة البكالوريوس، وهذا يدل على أن إدارة مصانع تعليب الأسماك تنتهج سياسة بأن يكون الحد الأدنى للمؤهل هي شهادة البكالوريوس وهذا مؤشر مهم وجيد في استيعاب وفهم متغيرات البحث وهذا يساعد في الخروج بنتائج دقيقة وصحيحة.

- توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل المهني كما في الجدول الآتي:

جدول (6) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل المهني

النسبة	التكرار	المؤهل المهني
9.1%	15	الزمالة العربية
90.9%	150	لا يوجد مؤهل
100	165	المجموع

من الجدول (6) يلاحظ الباحث أن توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل المهني، وفيه نجد أن هنالك (150) فرد ليست لديهم مؤهلات مهنية بنسبة (90.9%)، (16) فرد بنسبة (9.1%) يحمل الزمالة

العربية، ويلاحظ الباحث أن بعض المبحوثين لديهم الزمالة العربية وهذا يعطي مؤشر على حجم الخبرة والكفاءة المهنية التي يتمتعون بها، مما تعطي موثوقية في النتائج المتوصل إليها .  
- توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي كما في الجدول الآتي:

جدول (7) توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

التكرار	النسبة	التخصص العلمي
82.4%	136	محاسبة
2.4%	4	تكاليف ومحاسبة إدارية
10.3%	17	إدارة أعمال
3.6%	6	اقتصاد
0.6%	1	علوم مالية ومصرفية
0.6%	1	أخرى
100%	165	المجموع

من الجدول (7) يلاحظ الباحث بأن النسبة العالية من ذوي تخصصات المحاسبة والإدارة والتي لها صلة قوية بموضوع البحث مما يدعم دقة الإجابات ويعطي مؤشراً جيداً للدراسة .  
- توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي كما في الجدول الآتي:

جدول (8) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

التكرار	النسبة	المسمى الوظيفي
17.6%	29	محاسب
1.8%	3	مدير مالي
2.4%	4	مراجع داخلي
12.7%	21	مراجع خارجي
1.8%	3	مدير إنتاج
1.8%	3	مدير مشتريات
1.8%	3	مدير موارد بشرية
1.8%	3	مدير التسويق ومبيعات
1.8%	3	مدير قسم التكاليف
56.4%	93	أخرى
100%	165	المجموع

من الجدول (8) يلاحظ الباحث أن غالبية العينة المبحوثة من المحاسبين مما يعطي مؤشر أن معظم أفراد العينة من ذوي الفهم والدراية باستخدام التكاليف المعيارية والأداء المالي، مما يضفي على نتائج البحث مصداقية كبيرة.

- توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة كما هو موضح في الجدول الآتي:  
جدول (9) توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	النسبة	التكرار
← 5	9	5.5%
10-5	61	37.0%
15-10	57	34.5%
20-15	27	16.4%
← 20	11	6.7%
المجموع	165	100%

من الجدول (9) يلاحظ الباحث أن توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة (10-15) بنسبة 37% أي أن معظم أفراد العينة لديهم سنوات خبرة جيدة وهذا يعطي مؤشر جيداً في تعزيز دقة النتائج التي توصلت لها الدراسة .

#### تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات

يشتمل تحليل بيانات الدراسة على تحليل البيانات الأساسية للدراسة للتمكن من معرفة اتجاهات إجابات عينة الدراسة على عبارات فرضيات الدراسة المختلفة وذلك من خلال التوزيع التكراري والإحصاء الوصفي وذلك وفقاً للخطوات التالية:  
التحليل الإحصائي لعبارات الدراسة : وذلك من خلال تقدير المتوسط والانحراف المعياري لجميع فرضيات الدراس



## جدول (10) الإحصاءات الوصفية لعبارات الفرضية الأولى

الفرضية الأولى : (هنالك إدراك بأهمية تطبيق نظم التكاليف المعيارية بمصانع تعليب الأسماك).

العبارة	الوسط الحسابي	المتوال	الانحراف المعياري	النتيجة
لنظام التكاليف المعيارية أهمية كبيرة لتخطيط الإنتاج والرقابة عليه وتقويم الأداء	4.65	5	.490	الموافقة بشدة
توجد قناعة من قبل عمال جميع الأقسام بالمصنع بأهمية نظم التكاليف المعيارية.	3.59	4	.781	الموافقة
توجد قناعة لدى إدارة المصنع بأهمية نظام التكاليف المعيارية.	3.91	4	.706	الموافقة
نظام التكاليف المعيارية أهمية كبيرة في إعداد الموازنات التقديرية للتكاليف المستقبلية اللازمة لاتخاذ مختلف القرارات.	4.47	4	.536	الموافقة بشدة
يتوافر لدى قسم التكاليف بالمصنع الكادر المؤهل والمعرفة الكافية بخصوص تطبيق نظام التكاليف المعيارية.	3.92	4	.784	الموافقة
نمطية المنتجات في مصانع تعليب الأسماك يجعل من تطبيق نظام التكاليف المعيارية غير مُكلف ومجدي مناحية اقتصادية.	4.30	4	.655	الموافقة بشدة
لنظام التكاليف المعيارية أهمية في تحقيق الرقابة المانعة عند المنبع.	4.39	4	.571	الموافقة بشدة
لنظام التكاليف المعيارية أهمية في التنبؤ بالتدفقات النقدية.	4.38	4	.588	الموافقة بشدة
قلة الاهتمام بنظام التكاليف المعيارية وعدم تطبيقه يؤدي إلى عدم قدرة إدارة المصنع على التقويم السليم للأداء.	4.48	5	.525	الموافقة بشدة
نظام التكاليف المعيارية يؤدي إلى الرقابة وترشيد استخدام الموارد.	4.50	5	.514	الموافقة بشدة

من الجدول (10) يلاحظ الباحث أن الإحصاءات الوصفية لعبارات الفرضية الأولى حيث جاءت الأوساط الحسابية حول الرقمين (5و4) لكل العبارات وكما جاء المتوال حول الرقمين (5و4) وبانحرافات معيارية متجانسة وأقل من الواحد الصحيح الفرق بينها لا يتجاوز (0.294) لجميع العبارات ومن خلال قيم الأوساط الحسابية لعبارات الفرضية وحسب المقياس الخماسي ليكارت Likart Scale لأوزان الخيارات والذي تم توضيحه سابقاً الرقمين (5و4) يعينان الموافقة أو الموافقة بشدة وهذا يؤكد أن آراء أفراد العينة لعبارات الفرضية الأولى هي الموافقة بشقيها والعمود المسمى النتيجة يوضح ذلك.

## جدول (11) الإحصاءات الوصفية لعبارات الفرضية الثانية

الفرضية الثانية: (يُسهم نظام التكاليف المعيارية من خلال معايرة عناصر التكاليف من تمكين إدارة مصانع تعليب الأسماك من تحقيق التوازن المالي وتحسين أدائها المالي).

النتيجة	الانحراف المعياري	المنوال	الوسط الحسابي	العبارات
الموافقة بشدة	.513	4	4.47	التطبيق السليم لنظام التكاليف المعيارية يؤدي إلى نجاح إدارة السيولة ويحقق التوازن المالي
الموافقة بشدة	.666	4	4.30	تُحقق معايير عناصر التكاليف أدنى مستوى من احتياج لرأس المال العامل من مزيج تكلفة عناصر الإنتاج عند مستوى معين من الإنتاج بما يسهم في تحقيق التوازن المالي.
الموافقة بشدة	.535	4	4.45	يوفر نظام التكاليف المعيارية معلومات تساهم في تحقيق التوازن المالي.
الموافقة بشدة	.594	4	4.41	ضرورة أن تُصمم المعايير الموضوعة على ضوء واقع الجهود والموارد المتوفرة لتحقيق التوازن المالي.
الموافقة بشدة	.598	4	4.38	وجود لجنة مكونة من خبراء من مختلف أقسام المصنع لوضع المعايير يساهم في تحقيق التوازن المالي.
الموافقة	.683	4	3.90	يتم وضع معايير لنعوية ودرجة الجودة والكمية والسعر للمواد الأولية اللازمة للمنتج وكافة مسموحات التشغيل الطبيعية من عادم وفاقد بالمصنع.
الموافقة	.736	4	3.98	يتم وضع معايير لمتوسط الزمن المباشر ومعدل الأجر اللازمة للمنتج بالإضافة إلى مقدار الوقت الضائع الطبيعي بالمصنع.
الموافقة بشدة	.547	5	4.47	تقسيم المصنع إلى مراكز إنتاجية يساهم في الوصول إلى المعدل المعياري للتكاليف الصناعية الغير مباشرة بالمصنع.
الموافقة بشدة	.525	5	4.49	إتباع الأساليب العلمية لوضع معايير التكلفة يؤدي إلى معايير جيدة تبني عليها قرارات صحيحة تنعكس على التوازن المالي للمصنع إيجاباً.
الموافقة بشدة	.548	5	4.50	كبر حجم انحرافات عناصر التكاليف يؤثر على التوازن المالي بشكل سلبي.

من الجدول (11) يلاحظ الباحث أن الإحصاءات الوصفية لعبارات الفرضية الثانية حيث

جاءت الأوساط الحسابية حول الرقمين (5و4) لكل العبارات وكما جاء المنوال حول الرقمين (5و4) وبانحرافات معيارية متجانسة وأقل من الواحد الصحيح الفرق بينها لا يتجاوز (0.223) لجميع العبارات ومن خلال قيم الأوساط الحسابية لعبارات الفرضية وحسب المقياس الخماسي ليكرت Likart Scale لأوزان الخيارات والذي تم توضيحه سابقاً الرقمين (5و4) يعينان الموافقة أو الموافقة

بشدة وهذا يؤكد أن آراء أفراد العينة لعبارات الفرضية الثانية هي الموافقة بشقيها والعمود المسمى النتيجة يوضح ذلك.

### جدول (12) الإحصاءات الوصفية لعبارات الفرضية الثالثة

الفرضية الثالثة: (يسهم نظام التكاليف المعيارية من خلال تحديد وتحليل انحرافات تكاليف عناصر الإنتاج من تخفيض التكاليف مما يؤدي إلى تعظيم ربحية المصنع وتحسين أدائها المالي)

النتيجة	الانحراف المعياري	المنوال	الوسط الحسابي	العبارات
الموافقة بشدة	.522	4	4.44	المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المعيارية تساعد الإدارة في الوصول إلى الأرباح بأكبر عائد وأقل تكلفة.
الموافقة بشدة	.603	4	4.40	التكاليف المعيارية لا تغفل سلوك العميل، فهي تهتم بتحسين الجودة والتسعير بما يضمن زيادة المبيعات وبالتالي زيادة ربحية المصنع.
الموافقة بشدة	.559	5	4.48	نظام التكاليف المعيارية يحدد موقع خفض التكلفة والمتمثل في الانحرافات الغير مرغوب فيها لتكلفة عناصر التكاليف وهذا يساعد على تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح.
الموافقة بشدة	.595	4	4.41	معايرة عناصر التكاليف تساهم في بناء جودة المنتجات عند مرحلة التصميم بدلاً من التركيز على فحص الجودة بعد الانتهاء من الإنتاج وهذا يخفف من التكاليف.
الموافقة بشدة	.611	5	4.48	إشراك مختلف الأقسام بالمصنع في وضع معايير تكلفة عناصر الإنتاج يقلل من حجم الانحرافات مما يؤدي إلى زيادة الأرباح وتخفيض التكاليف.
الموافقة بشدة	.558	5	4.47	يوفر نظام التكاليف المعيارية للإدارة معلومات تمكنها من التنبؤ بالنتائج المستقبلية وجعلها قادرة على التصويبات اللازمة.
الموافقة بشدة	.559	5	4.50	تساعد بطاقة التكلفة المعيارية للوحدة المنتجة في الحد من العمالة الفائضة، يؤدي ذلك إلى تخفيض التكاليف.
الموافقة بشدة	.525	4	4.48	تحدد بطاقة التكلفة المعيارية للوحدة الكمية والسعر الأزمة من المواد الأولية لانجاز مستوى معين من الإنتاج وبالتالي الحد من الهدر والإسراف في استخدام المواد الأولية ويؤدي ذلك إلى تخفيض التكاليف.
الموافقة بشدة	.567	4	4.44	تحدد بطاقة التكلفة المعيارية للوحدة التكاليف الصناعية الغير مباشرة الأزمة فعلاً لانجاز مستوى معين من الإنتاج بالمصنع بما يساهم في تخفيض التكلفة.
الموافقة بشدة	.513	5	4.52	المراجعة المستمرة والدورية لأسس وضع معايير التكلفة تزيد من مساهمتها للظروف البيئية المحيطة

من الجدول (12) يلاحظ الباحث أن الإحصاءات الوصفية لعبارات الفرضية الثالثة حيث جاءت الأوساط الحسابية حول الرقم (5) لكل العبارات وكما جاء المنوال حول الرقمين (5 و4) وبانحرافات معيارية متجانسة لجميع العبارات الفرق بينها يتجاوز (0.098) ومن خلال قيم الأوساط الحسابية لعبارات المحور وحسب المقياس الخماسي ليكرت Likart Scale لأوزان الخيارات والذي تم توضيحه سابقاً الرقم (5) يعني الموافقة بشدة وهذا يؤكد أن آراء أفراد العينة لعبارات الفرضية الثالثة هي الموافقة بشدة.

### جدول (13) الإحصاءات الوصفية لعبارات الفرضية الرابعة

الفرضية الرابعة : (تعتمد إدارة مصانع تعليب الأسماك تقارير نظام التكاليف المعيارية لتحليل الانحرافات للمساهمة في تقويم الأداء المالي وفقاً لمؤشرات الجودة )

العبارة	الوسيط الحسابي	المنوال	الانحراف المعياري	النتيجة
تساعد تقارير نظام التكاليف المعيارية الإدارة في تخفيض الكلفة وتحسين جودة المنتجات مما يساعد في تقويم الأداء المالي	4.50	5	.502	الموافقة بشدة
تساعد تقارير نظم التكاليف المعيارية الإدارة في معرفة المسؤولين عن الانحرافات لمقابلة احتياجاتهم من التدريب وتطوير جودة أدائهم بما يحسن الأداء المالي	4.48	4	.501	الموافقة بشدة
تساعد تقارير نظم التكاليف المعيارية الإدارة لتحقيق من أن أهداف المصنع والخطط الموضوعة قد تم إنجازها بكفاءة وفعالية	4.51	5	.513	الموافقة بشدة
تقدم تقارير نظم التكاليف المعيارية معلومات للإدارة ترشدها في التحسين المستمر للمنتجات والعمليات الإنتاجية بما يسهم في تجويد الأداء المالي.	4.51	5	.501	الموافقة بشدة
تساعد تقارير نظم التكاليف المعيارية الإدارة في تسعير وتحسين جودة المنتجات لتحقيق الميزة التنافسية.	4.48	4	.513	الموافقة بشدة
يؤدي اعتماد الإدارة على تقارير نظم التكاليف المعيارية في زيادة ثقة العملاء بمنتجات المصنع وذلك من خلال تقديم منتجات بأسعار منافسة وجودة عالية مما يؤدي إلى	4.52	5	.525	الموافقة بشدة

				زيادة ربحية المصنع وكفاءة وفعالية الأداء المالي
الموافقة بشدة	.534	4	4.45	يوفر نظام التكاليف المعيارية للإدارة العليا للمصنع معلومات تساعد في تحديد الإستراتيجية التسويقية التنافسية.
الموافقة بشدة	.566	4	4.44	يساعد تطبيق نظم التكاليف المعيارية في تقليل الوحدات التالفة والمعيبة.
الموافقة بشدة	.514	5	4.50	تساعد المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المعيارية إدارة المصنع بالقيام بوظائفها بكفاءة وفعالية.
الموافقة بشدة	.502	4	4.50	المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المعيارية تساعد في زيادة الإنتاجية وتخفيض تكاليف أداء العمليات.

الجدول (13) يلاحظ الباحث أن الإحصاءات الوصفية لعبارات الفرضية الرابعة حيث جاءت الأوساط الحسابية حول الرقم (5) لكل العبارات وكما جاء المنوال حول الرقمين (4 و5) وبانحرافات معيارية متجانسة لجميع العبارات الفرق بينها يتجاوز (0.065) ومن خلال قيم الأوساط الحسابية لعبارات المحور وحسب المقياس الخماسي ليكرت Likart Scale لأوزان الخيارات والذي تم توضيحه سابقاً الرقم (5) يعني الموافقة بشدة وهذا يؤكد أن آراء أفراد العينة لعبارات الفرضية الرابعة هي الموافقة بشدة.

### خامساً: النتائج

توصل الباحث من خلال هذا البحث إلى النتائج الآتية :

1. مصانع تعليب الأسماك بمحافظة حضرموت تطبق وتولي أهمية كبيرة لنظام التكاليف المعيارية لما له من أهمية في تخطيط الإنتاج والرقابة عليه وتقويم الأداء المالي.
2. يتوافر لدى أقسام التكاليف بمصانع تعليب الأسماك الكادر المؤهل والمعرفة الكافية بخصوص تطبيق نظام التكاليف المعيارية.
3. نمطية المنتجات في مصانع تعليب الأسماك جعل من تطبيق نظام التكاليف المعيارية غير مُكلف ومجدي من ناحية اقتصادية.

هذه النتائج من (1 - 3) تثبت صحة الفرضية الأولى التي تنص على الآتي :

(هناك إدراك بأهمية تطبيق نظم التكاليف المعيارية بمصانع تعليب الأسماك.)

٤ - التطبيق السليم لنظام التكاليف المعيارية قاد إلى نجاح إدارة السيولة ويحقق التوازن المالي.

- ٥ - تُحقق معايير عناصر التكاليف أدنى مستوى من الاحتياج لرأس المال العامل الذي يمثل مزيج تكلفة عناصر الإنتاج عند مستوى معين من الإنتاج أسهم ذلك في تحقيق التوازن المالي.
- ٦ - إعداد المعايير على ضوء واقع الجهود والموارد المتوفرة أسهم في تحقيق التوازن المالي.
- هذه النتائج من (٤ - ٦) تثبت صحة الفرضية الثانية التي تنص على الآتي :
- (يُسهم نظام التكاليف المعيارية من خلال معايرة عناصر التكاليف من تمكين إدارة مصانع تعليب الأسماك من تحقيق التوازن المالي ويحسن أدائها المالي)**
- ٧ - المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المعيارية ساعدت الإدارة في الوصول إلى أرباح عالية وبأقل تكلفة.
- ٨ - تُحدد بطاقة التكلفة المعيارية للوحدة التكلفة والكمية المعيارية لكل عنصر من عناصر التكاليف لانجاز مستوى معين من الإنتاج وبالتالي الحد من الهدر والإسراف والوقت الضائع وهذا بدوره أدى إلى تخفيض التكاليف.
- ٩ - نظام التكاليف المعيارية يحدد مواقع تخفيض التكلفة والمتمثلة في الانحرافات الغير مرغوب فيها وهذا ساعد على تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح.
- هذه النتائج من (٧ - ٩) تثبت صحة الفرضية الثالثة التي تنص على الآتي :
- (يُسهم نظام التكاليف المعيارية من خلال تحديد وتحليل انحرافات تكاليف عناصر الإنتاج من تخفيض التكاليف مما يؤدي إلى تعظيم ربحية المصنع وتحسين أدائها المالي)
- ١٠ - ساهمت تقارير نظم التكاليف المعيارية الإدارة في معرفة المسؤولين عن الانحرافات لمقابلة احتياجاتهم من التدريب وتطوير جودة أدائهم.
- ١١ - ساعدت تقارير نظم التكاليف المعيارية الإدارة في تسعير وتحسين جودة المنتجات لتحقيق الميزة التنافسية.
- ١٢ - أدى اعتماد الإدارة على تقارير نظم التكاليف المعيارية إلى زيادة ثقة العملاء بمنتجات المصنع وذلك من خلال تقديم منتجات بأسعار منافسة وجودة عالية مما أدى إلى رفع كفاءة وفعالية الأداء المالي.
- هذه النتائج من (١٠ - ١٢) تثبت صحة الفرضية الرابعة التي تنص على الآتي :
- (تعتمد إدارة مصانع تعليب الأسماك تقارير نظام التكاليف المعيارية لتحليل الانحرافات للمساهمة في تقويم الأداء المالي وفقاً لمؤشرات الجودة)

## سادساً: التوصيات :

١. على ضوء ما تقدم من نتائج يوصي الباحث بالآتي:
٢. العمل على تطوير نظم التكاليف المعيارية بمصانع تعليب الأسماك بما يتناسب مع التطورات  
ببيئة التصنيع الحديثة.
٣. على إدارات مصانع تعليب الأسماك الاهتمام بعمل دورات تدريبية منتظمة لتنمية مهارات  
العاملين وزيادة كفاءة الأداء
٤. إدخال الأنظمة المحوسبة وأجهزة الاتصال مما يسهل توصيل واستلام المعلومات المحاسبية  
بسهولة .
٥. العمل على تدريب وتطوير وإعادة تأهيل محاسبي أقسام التكاليف وإحاطتهم بمفاهيم  
ومتغيرات البيئة الحديثة للصناعة، والأساليب والفلسفات الإدارية والمحاسبية الحديثة التي تبرز  
استخدامها للتعامل مع متغيرات هذه البيئة .
٦. القيام بتحديثات دورية لمعايير عناصر التكاليف بما يتناسب مع التغيرات الاقتصادية  
والاجتماعية والسياسية بالجمهورية اليمنية.
٧. استخدام التقارير التي يوفرها نظام التكاليف المعيارية في إعداد الموازنة التخطيطية
٨. تحليل الانحرافات تحليل دقيق للوصول إلى مسبباتها واتخاذ الإجراءات الملائمة لمعالجتها  
للحيلولة من تكرارها .
٩. عدم استخدام الانحرافات لعقاب المسؤولين عنه بما يؤثر على نفسيات المسؤولين وبالتالي تأثيره  
على كفاءة عملهم، وإنما يتم معالجة الانحرافات بتبين الطرق والأساليب لتجنبها في المستقبل.
١٠. مشاركة كافة الأقسام ذات العلاقة في إعداد معايير عناصر الإنتاج بحيث لا تقتصر على  
المحاسبين فقط .

## سابعاً: الدراسات المقترحة

١. دور نظام التكاليف المعيارية في التخطيط والرقابة على العمليات الإنتاجية بمصانع تعليب  
الأسماك .
٢. قياس التكلفة وفقاً لنظام التكاليف المعيارية ودوره في اتخاذ قرارات التسعير .
٣. إمكانية تطبيق الاتجاهات الحديثة لنظم التكاليف في مصانع تعليب الأسماك .

## شامناً: المصادر

### 1- الكتب

- أبيضن دراكر، ترجمة صليب بطرس، الإدارة للمستقبل التسعينات وما بعدها، (القاهرة: الدار الدولية للنشر والتوزيع ، ١٩٩٠م).
- السعيد فرحات جمعة، ٢٠٠٠، الاداء المالي لمنظمات الاعمال والتحديات الراهنة، (دار المريخ).
- تشالز هورنجرن وآخرون، ١٩٩٦م، محاسبة التكاليف مدخل إداري، ترجمة د. احمد حامد حجاج، (الرياض: دار المريخ ، ط٢).
- توفيق بلع، ١٩٣٨م، محاسبة التكاليف المعيارية، ( القاهرة : مكتبة الشباب).
- رشيد الجمال، ٢٠٠٥م، محاسبة التكاليف لإغراض القياس والتخطيط والرقابة، ( الإسكندرية : الدار الجامعية).
- رشيد الجمال، محمد عبدالغني، ٢٠١٣م، محاسبة التكاليف المتقدمة الرقابة وتحليل الانحرافات -استخدام الأساليب الإحصائية في الرقابة على التكاليف -قياس التكاليف على أساس النشاط - تقييم الأداء التسويقي، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي).
- رمضان محمد غنيم، دن، الرقابة على التكاليف، ( القاهرة: دار النهضة العربية).
- صلاح الدين عبدالمنعم مبارك، ٢٠١٣م، محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية مدخل إدارة التكلفة، ( الإسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية ).
- علاء فرحان طالب، ٢٠١١م، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي، ( عمان: دار صفاء).
- فلاح حسين الحسني، مؤيد عبدالرحمن الدوري، ٢٠٠٠م، إدارة البنوك، ( عمان: دار وائل للنشر).
- مجد الدين أبوظاهر محمد يعقوب الفيروز آبادي، ٢٠٠٥م، القاموس المحيط ، تحقيق مكتب التراث بإشراف محمد نعيم، ( لبنان: مؤسسة الرسالة، ط٨).
- محمد علي احمد الطويل، ١٩٩٧م، الإدارة المعاصرة المدخل والمشاكل والكفاءة، (طرابلس: دار الفرجاني).
- محمد عبده نعمان علي، ، ٢٠١٢م، نظم محاسبة التكاليف، (صنعاء: دار الكتاب الجامعي).
- محمد محمود الخطيب، ٢٠٠٩م، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، ( عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع ).



## 2-الدوريات والمجلات العملية :

- الشيخ الداوي، ٢٠٠٥م، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، (الجزائر: مجلة الباحث جامعة ورقلة).
- إلهام يحيوي، ٢٠٠٧م، الجودة كمدخل لتحسين الأداء المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية ، دراسة ميدانية بشركة الاسمنت عين التوتة، (القاهرة: مجلة النهضة جامعة القاهرة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، المجلد الثامن، العدد الثالث).
- عادل إبراهيم عذب، جمال صابر عبدالعزيز، ٢٠١١م، بحوث ودراسات في نظم المعلومات المحاسبية، (القاهرة : كلية التجارة ، العدد الثالث).

## 3-الرسائل العلمية :

- احمد ابراهيم القریش، ٢٠١٠م ، دور نظام التكاليف المعيارية في التخطيط والرقابة على تكاليف الإنتاج بالمنشآت الصناعية ولاية الخرطوم، ( رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا).
- الصادق محمد محمود، ٢٠١٥م، دور وظائف الإدارة المالية في رفع كفاءة الأداء المالي لتحقيق أهداف منظمات الأعمال، (رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا).
- تاج الدين محمد فيروز احمد، ٢٠٠١م، تقويم الأداء في القطاع الصناعي، ( رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة ، جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا).
- خلود عبدالوهاب عبدالله ناجي، ٢٠٠٩م، استخدام نظام التكاليف المعيارية كأداة للرقابة وتقويم الأداء في شركات صناعة السجائر اليمنية، ( رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة عدن ، كلية العلوم الإدارية).
- سلوى النور عبدالمحمود أحمد، ٢٠١٦م، نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقويم الأداء الإداري في المنشآت الصناعية السودانية، (رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا )
- مشعل جهاز المطيري، ٢٠١١م، تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسات البترول الكويتية، (رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط ، كلية الأعمال قسم المحاسبة)
- ٤ - مراجع أخرى .:
- شوقي حسن، ٢٠١٢م ، أثر الموارد البشرية في تعزيز الاقتصاد الوطني ، المؤتمر العربي الثاني ٨- إبريل ، (القاهرة : مطبعة المنظمة العربية للتنمية ) .

5- المراجع الأجنبية.

-books:

-K. fred shousen w . Steva Abrecht , A.James Atice ,K.stice, R.swain ,  
G.vesty,1999.

-G.Erhard G. Muueller Ahelen Gernon & Gary Meek,1987, Accounting  
International Perspective, (Boston. Richard D. Irwin 1 ).

-J. Oliver A . Brooks, L.Elpenburg, S.wolcott , G.vesty ,2011, Management  
Accounting , 2Th edition , John & Sons Australai LTD .

**-Periodicals:**

-Anura D. Zoysa And Siriyama Kanthi , 2007, (Standard Costing in Japanese Firms  
Reexamination Of Its significance in the new environment), Universiti Utara  
Malaysia ,Malaysia.

-Cemkut Badem, Emer Ergin, Colin Drury, 2013, (Is Standard Costing Still)  
Evidence From Turkish Automotive Industry, Kocaeli University, Kocaeli ,turkey

-Kavin B. Hendricks and Vinod R. Singhal, 2000, The Impact of total Quality  
Management on Financial performance, ( evidence from award winners) University  
of western Ontorio , canda .

-Simon osner, Herman Heyns, Jeremy Thoms, Rachel, 2010, (Standard costing  
Insights from lwading companies ) KPMG International Cooperative

**-Reports :**

-The National Association of Accountants (N.A.A) Standrad cost variance -  
Analysis, Reserarch Report 7463.1978