

## الإهداء

- ❖ إلى والدي الكريمين اللذين عملا من أجل تربيّتي وكانو معي في دراستي توجيها ودعاء فلهما منى كل حب واقتدار .
- ❖ إلى زوجتي التي تعبت معي وتحملت الكثير من اجلي - إلى ولدي حسام الذي تحمل بعدي وانشغالي عنه .
- ❖ إلى كل إخواني ورفاق دربي من زرعو في نفسي الأمل من كانوا خير معين لي في دراستي بدعواتهم لي في ظهر الغيب .

## شكر وتقدير

إنه لمن حق الوفاء والعرفان بالجميل أن أتقدم بالشكر والتقدير لكل من له فضل على بعد الله في إنجاز هذا البحث وإن كان من

أحد له فضل يستلزم الشكر فإني أتوجه بخالص الشكر والتقدير  
للأستاذ القدير / د. بابكر إبراهيم الصديق محمد ، والذي فتح  
صدره لي بالرعاية والاهتمام ورحب بي في أي وقت للرد على  
استفساراتي وإبداء الملاحظات فله مني كل شكر واقتدار  
والشكر والعرفان واجب على للإخوة العاملين في مصنع  
اسمنت البرج والذين تعاونوا معي في إنجاح هذا البحث بما  
قدموا من معلومات وبيانات حول المصنع ولا أنسى أن أقدم  
شكري للأخ / مصطفى عمر حمزة والذي بذل جهدا في طباعة  
البحث وإخراجه بالشكل المطلوب ولا يعني عدم ذكر أشخاص  
ساعدوني أنهم بعيدون عن خاطري وعرفاني فإلى كل هؤلاء  
بالغ شكري وامتناني .  
والله ولي الهداية والتوفيق .

## فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	الموضوع	الرقم
أ	الإهداء	1
ب	شكر وتقدير	2
ج	محتويات البحث	3
ز	قائمة الجداول	4
ح	قائمة الأشكال	5
ط	ملخص البحث	6
<b>الفصل الأول : الإطار المنهجي والدراسات السابقة</b>		
1	المبحث الأول الإطار المنهجي	7
1	مقدمة	8
1	مشكلة البحث	9
2	اهمية البحث	10
2	اهداف البحث	11
3	فرضيات البحث	12
3	منهجية البحث	13
3	حدود البحث	14
4	هيكل البحث	15
5	المبحث الثاني : الدراسات السابقة	16
<b>الفصل الثاني : نظام محاسبة التكاليف وقياس التكلفة</b>		
12	المبحث الأول : محاسبة التكاليف الأهمية والأهداف	17
12	المقدمة	18
12	تعريف محاسبة التكاليف	19

13	أهداف محاسبة التكاليف	20
16	مهام ووظائف محاسبة التكاليف	21
18	<b>المبحث الثاني : نظام محاسبة التكاليف</b>	22
18	العوامل المؤثرة في تصميم نظام التكاليف	23
22	مقومات وأركان نظام التكاليف	24
29	<b>المبحث الثالث نظام التكاليف وتحديد تكلفة الوحدة</b>	
29	أنواع نظم التكاليف	25
30	خصائص محاسبة تكاليف المراحل	26
32	أنواع المراحل الإنتاجية	27
33	إجراءات محاسبة تكاليف المراحل لتحديد تكلفة الوحدة	28
38	مشاكل محاسبة تكاليف المراحل وأثرها في تطبيق خطوات تحديد التكلفة	29
41	التكاليف المشتركة	30
46	نظريات تحميل التكاليف	31
47	مخرجات نظام التكاليف	32
<b>الفصل الثالث : نظام محاسبة التكاليف والرقابة على التكلفة</b>		
52	<b>المبحث الأول : الرقابة على التكاليف</b>	33
52	مقدمة	34
52	مفهوم الرقابة	35
53	عناصر عملية الرقابة	36
54	أنواع الرقابة	37
55	الرقابة على التكاليف	38
57	<b>المبحث الثاني : الموازنات التقديرية</b>	39
57	مفهوم الموازنة	40
58	الرقابة بواسطة الموازنة	41

61	أنواع الموازنات	42
64	فروض ومبادئ إعداد الموازنات	43
66	مقومات تطبيق الموازنات	44
69	الموازنات أداة للرقابة	45
71	تقارير متابعة تنفيذ الموازنات	46
74	المبحث الثالث : التكاليف المعيارية	47
74	مفهوم التكاليف المعيارية	48
76	أهداف استخدام التكاليف المعيارية	49
81	مزايا استخدام التكاليف المعيارية	50
83	إعداد المعايير	51
87	المعايير وإمكانية التعديل	52
88	طرق إعداد المعايير	53
<b>الفصل الرابع : الدراسة التطبيقية واختبار الفرضيات</b>		
92	المبحث الأول : الإطار العام لصناعة الاسمنت	54
92	تاريخ صناعة الإسمنت في اليمن	55
92	تطور صناعة الإسمنت في الجمهورية اليمنية	56
93	مصنع اسمنت البرج المنشأة والأهداف	57
96	القوى العاملة في المصنع	58
98	موجز العملية والإنتاجية وتطور حجم الإنتاج	59
100	الهيكل التنظيمي	60
101	النظام المحاسبي المتبع في المصنع	61
103	الإدارة المالية في المصنع الأقسام والمهام	62
106	المبحث الثاني : نظام محاسبة التكاليف في المصنع	63
106	مقومات وأركان النظام التكاليف في المصنع	64

114	خطوات تحديد التكلفة	65
124	المبحث الثالث: التحليل واختبار الفرضيات	66
124	دراسة البيئة الملائمة للنظام	67
125	دراسة وتحليل مقومات وأركان النظام التكاليفي	68
126	إجراءات محاسبة تكاليف المراحل لتحديد تكلفة الوحدة	69
135	النظام التكاليفي والرقابة على التكاليف	70
135	الموازنات التقديرية	71
144	التكاليف المعيارية	72
145	مخلص اختبار الفرضيات	73
<b>الفصل الخامس : النتائج و التوصيات</b>		
152	الخلاصة	74
155	النتائج	75
159	التوصيات	76
161	مقترحات لدراسات مستقبلية	77
162	قائمة المراجع	78
	الملاحق	79

## فهرس الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
4-1-1	الانتاج المحلي واجمالي الاستهلاك للإسمنت في اليمن	94
4-1-2	تصنيف العماله بالمصنع	96
4-1-3	تصنيف العماله بالمصنع حسب المؤهل العلمي	97
4-1-4	الانتاج الفعلي للمصنع	99
4-2-5	القوى العاملة في مركز المحاجر	106
4-2-6	القوى العاملة في مركز الكسارات	107
4-2-7	القوى العاملة في مركز طاحونة المواد الخام	107
4-2-8	القوى العاملة في مركز الفرن	107
4-2-9	القوى العاملة في مركز طاحونة الإسمنت	108
4-2-10	القوى العاملة في مركز الخدمات المختبر	108
4-2-11	القوى العاملة في مركز المخازن	109
4-2-12	القوى العاملة في مركز الخدمات المياه	109
4-2-13	القوى العاملة في مركز الخدمات الصيانة الميكانيكية	109
4-2-14	القوى العاملة في مركز الخدمات الكهرباء	110
4-2-15	القوى العاملة في مركز الخدمات الحركة	110
4-2-16	القوى العاملة في مركز الخدمات الآليات	110
4-2-17	القوى العاملة في مركز مرافق الخدمات	111
4-2-18	بطاقة أستاذ التكاليف الشهرية	115
4-2-19	ملخص بطاقة أستاذ التكاليف	116
4-2-20	التقرير الإنتاجي الشهري	117
4-2-21	التقرير الفني الشهري	119
4-2-22	قائمة توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج	120
4-2-23	ملخص تكلفة النشاط للفترة	121
4-2-24	قائمة التكاليف الكلية للفترة	123

## فهرس الأشكال

الصفحة	الشكل	رقم
42	خطوات محاسبة التكاليف المشتركة	2-3-1
60	عملية المراقبة من خلال الموازنة	3-2-2
63	عملية وضع الموازنة	3-2-3
99	الإنتاج الفعلي للمصنع	4-1-4
100	الهيكل التنظيمي للمصنع حسب الوظائف	4-1-5
102	الهيكل التنظيمي للإدارة المالية	4-1-6

## ملخص البحث

ركزت هذه الدراسة على دراسة نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات والشركات الصناعية التابعة للقطاع العام (( دراسة تطبيقية على المؤسسة اليمينية لصناعة وتسويق الاسمنت - مصنع اسمنت البرح )) . مع العلم ان مؤسسات القطاع العام والمختلط ومنها المؤسسة اليمينية لصناعة وتسويق الإسمنت , تطبق النظام المحاسبي الموحد والذي من أهم أهدافه :-

- إجراء المقارنات المختلفة واستخراج المؤشرات ودراسة الكفاية وقياس الفعاليات  
- وكذلك توفير البيانات والمعلومات اللازمة لأغراض الرقابة المالية والتحليل المالي  
وقد ترك النظام المحاسبي الموحد للوحدة الاقتصادية حرية اختيار نظم التكاليف , كونها المصدر الرئيسي لتحقيق أهداف النظام إلا أن المشكلة تكمن هنا في أن اغلب وحدات القطاع العام لا تطبق نظام التكاليف . في حين أن بعض المؤسسات والشركات في القطاع العام بدأت بتطبيق أنظمة التكاليف وبدرجات متفاوتة , إلا أن الإشكالية الأخرى تتمثل في جدوى تطبيق هذه الأنظمة في هذه المؤسسات والشركات .

ولمعرفة هذا الامر كانت هذه الدراسة حيث ركز الباحث في مشكلة البحث على معرفة ما إذا كان نظام التكاليف في مصنع الاسمنت يحقق الأهداف المرجوة من أي نظام تكاليفي والتمثلة في  
- قدرة النظام على قياس وتحديد تكلفة الوحدة بصورة عادلة وحقيقية .  
- قدرة النظام على الرقابة على عناصر التكاليف المختلفة.

وقد اعتمد الباحث لإنجاز هذه الدراسة بجانبها النظري والعملي على المراجع العربية والأجنبية والدراسات والبحوث السابقة في هذا المجال والتي تمكن الباحث من الحصول عليها إضافة الى الزيارة الميدانية الى المصنع محل الدراسة بغرض دراسة النظام عن قرب واختبار فرضيات البحث وقد توصل الباحث الى العديد من النتائج من أهمها

- أن نظام محاسبة التكاليف وإن كان تطبيقه يمثل خطوة إيجابية في مؤسسات القطاع العام إلا انه مازال في مرحلة التطوير والتجريب حيث انه ومن خلال الدراسة تبين أن النظام لا يزال يعاني من العديد من أوجه الضعف والقصور التي حالت دون تحقيق النظام للأهداف المرجوة منه والتمثلة في :

- قياس تكلفة الوحدة المنتجة بصورة عادلة.

- الرقابة على عناصر التكاليف المختلفة.

إضافة إلى ذلك فقد توصل الباحث إلى وجود العديد من المشاكل والمعوقات التي تواجه النظام وتمثل حجرة عثرة أمام التطوير للنظام .

ثم اختتمت الدراسة بوضع بعض المقترحات والتوصيات والتي قد تسهم في معالجة أوجه الضعف والقصور والتي من أهمها ما يلي

- العمل على إيجاد وعي تكاليفي لدى المسؤولين والعاملين في شركات القطاع العام والمختلط
- دعم قسم التكاليف في مصنع اسمنت البرج بالإمكانيات المادية والبشرية.
- تطوير أنظمة التكاليف القائمة في المصنع من خلال الاعتماد على المبادئ والقواعد العلمية لمحاسبة التكاليف.

## Abstract

*This research is based on the system of cost in establishments and companies in the public sector . the research practically is on the Yemenese industrial establishments and cement marketing – " barah cement factory " .*

*If the establishments of the public sector and the mixed ones like Yemenese industrial establishment and cement marketing do with the unified account system which has the following aims:*

*- Doing some different comparisons. Showing indications, studying the needy and measuring the doings. – also required indications should be prepared for the required financial control and financial analysis . if the unified account system has left freedom to the financial unit to choose the cost system , as it is the main source to fulfill the aims of the system . but the problem here is that most of the public sector units do not do with the cost system . in spite of that , some*

*establishment and companies in the public sector began doing the cost system but in different grades, but there is another problem in the benefit of using these system is these establishment and companies . so in this research , the research has concentrated on recognizing whether the cost system fulfills the aims aimed in any costly system as follows:*

*- The capability of the system on measuring and fixing the cost of the unit in normal and true picture . the capability of the system on controlling the element of the different costs .*

*the researcher has depended on completing this research with its theoretical and practical side on the Arabic and foreign references and the back research in this field , they enabled the researcher to see in touch in the factory where the research has been done and testing the supposed things in the research.*

*So the researcher has reached the following results . the important ones are :*

*- the cost system although it has positive step in the public sector establishment but it is still in the obedience and practice stage . from this research we could find that that the system still suffers from the weak faces which stood against fulfilling the system for the aimed system which represents :*

*measuring the cost of the productive unit in justified picture .  
the control on the element of the different cost .  
in addition to this, researcher has reached to the point of finding  
more problems that face the system and stop against developing the  
system. The research ended in presenting some suggestions and  
recommendations that aim to the solution of the weakness that  
appears as follows:  
finding well knowledge in cost through the responsible employees  
and workers in the companies of the public sector and the mixed  
sector .  
the sector of the cost should be aided with the financial and human  
possibilities developing the cost system through depending on the  
opinions and the basic scientific accounting cost .*