

المقدمة وتشتمل علي :

اولا : الاطار المنهجي

ثانيا : الدراسات السابقة

اولا : الاطار المنهجي

مقدمة

اصبحت محاسبة التكاليف مرتبة عالية بين العلوم المحاسبية بعد ان وصلت الي مرحلة متطوره ومتقدمة اعتمادا علي اساليبها وطرقها ونظرياتها المختلفة ، وقد جاء ذلك نتيجة للتطور في الانشطة الاقتصادية وما صاحبها من ثورة في الاتصالات وثوره اخري في عالم معالجة البيانات والمعلومات.

لما كانت محاسبة التكاليف تعد واحده من اهم مصادر المعلومات التي تقدم لاداره في كافة انواع المشروعات الاقتصادية التي كان عليها ان تواكب هذا التطور انعكس هذا التطور علي محاسبة التكاليف باضافة بعدا جديدا باهتمامها بقياس وتوفير المعلومات التكاليفية لاغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الادارية بعد ان كان اهتمامها منصبا علي قياس التكلفة لاغراض تحديد تكلفة الانتاج والمخزون واعداد القوائم المالية . فتعتبر محاسبة التكاليف اداة ادارية تستخدم كمصدر للبيانات والمعلومات التي تمد الاداره باحتياجاتها في مجال ممارستها لوظيفتي التخطيط والرقابة ، كما تقوم بدور رئيسي فعال في مجال اتخاذ القرارات المتعلقة بكثير من المشاكل والقضايا التي تتعرض لها المشاريع بالاخص في الشركات الصناعية.

يعتبر نظام محاسبة التكاليف هو نظام المعلومات التحليلية الكمية الاهم في كل انواع المشروعات سواء كانت صناعية او زراعية او خدمية وسواء كانت تهدف الي ربح او لا.

مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة الدراسة في الاتي:

1/ يوجد قصور وضعف في القرارات الادارية المتعلقة بالتخطيط نسبة لعدم الاعتماد علي نظام محاسبة التكاليف.

2/ عدم استخدام محاسبة التكاليف يترتب عليه ضعف نظام الرقابة الداخلية مما يؤدي الي عدم الاستخدام الامثل للموارد المتاجه.

3/ انخفاض مستوى الكفاءه الانتاجية في ظل غياب نظام محاسبة التكاليف الجيد.

اهداف الدراسة

كما شملت الدراسة التعرف علي الاتي :

1/ التعرف علي اهمية نظم محاسبة التكاليف ودورها في التخطيط واتخاذ القرارات الادارية.

2/ توضيح العلاقة بين نظام محاسبة التكاليف ونظم الرقابة المختلفة.

3/ التعرف علي الدور الكبير الذي يلعبه نظام محاسبة التكاليف الكفوء في رفع مستوى الكفاءه الانتاجية.

اهمية الدراسة

تتبع اهمية الدراسة في عكس الدور الذي يلعبه نظام محاسبة التكاليف في مد الادارة بالبيانات والمعلومات التي تساعد في التخطيط واتخاذ القرارات الادارية

وكيفية تصميم نظام محاسبة التكاليف من خلال دراسة المعلومات والمبادئ العلمية والخصائص التي يتصف بها نظام محاسبة التكاليف.

فروض الدراسة

اختبرت الدراسة الفرضيات التالية :

1/ استخدام نظام محاسبة التكاليف يعمل علي معالجة الانحرافات والسلبيات في الخطط مما يؤدي الي اتخاذ قرارات رشيدة.

2/ استخدام محاسبة التكاليف في الرقابة علي التكلفة الانتاجية يساعد في الاستخدام الامثل للموارد المتاحة.

3/ الاعتماد علي نظام محاسبة التكاليف الجيد في التخطيط والرقابة يعمل علي زياده الكفاءه الانتاجية.

منهجية الدراسة

تتبع الدراسة المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة والتي لها علاقة بالموضوع ، المنهج الاستنباطي لتحديد المحاور ووضع الاهداف والفرضيات ، المنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات الدراسة ، والمنهج الوصفي باستخدام اسلوب تحليل الاستبانة لمعرفة دور محاسبة التكاليف في التخطيط واتخاذ القرارات.

مصادر البيانات

1/ مصادر اولية : الاستبانة والمقابلات والملاحظات

2/ مصادر ثانوية : دوريات وبحوث سابقة وكتب.

حدود الدراسة

1/ حدود زمانية: 2015 - 2016

2/ حدود مكانية: مصانع جونسون للاسلاك للادوات الكهربائية

هيكل الدراسة

تشمل الدراسة ثلاثة فصول وخاتمة ونتائج وتوصيات. الفصل الاول بعنوان (الاطار النظري للدراسة) يحتوي المبحث الاول : تعريف واهداف ووظائف محاسبة التكاليف . المبحث الثاني : تصنيفات التكاليف وتقديرها.

الفصل الثاني بعنوان (كفاءه وفاعلية محاسبة التكاليف في التخطيط واتخاذ القرارات) ، يحتوي المبحث الاول علي : مفهوم عملية التخطيط وانواع القرارات . المبحث الثاني : تأثير محاسبة التكاليف علي التخطيط واتخاذ القرار.

الفصل الثالث بعنوان (الدراسة الميدانية) ويحتوي علي اجراءات الدراسة الميدانية وتحليل الاستبيان والنتائج والتوصيات.

ثانيا :الدراسات السابقة

1.دراسة صلاح عبد القادر احمد ، 2002 ، (دور الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الاداء الاداري "دراسة حالة شركة البنك الصناعي للتنمية والتجارة المحدوده 1995 – 1999 ") .(1)

تمثل هذا البحث التكميلي دور الموازنات التخطيطية كاسلوب من اساليب المحاسبة الادارية في مساعدة الادارة في قياس وتقويم ورفع الاداء الاداري.

اعتمد البحث اربعة فصول الاول عبارة عن اطار عام اشتمل علي مقدمة ومنهجية الدراسة وفي الفصل الثاني عرض الاطار النظري للدراسة الذي قسم الي مباحث شملت عرض وظائف الادارة والمحاسبة الادارية ثم مفهوم التخطيط والرقابة ثم مفهوم الموازنات التخطيطية واساليب اعدادها ، في الفصل الثالث تم التعرض لمجتمع الدراسة الممثل في الشركة حيث عرض فيه نشأة وتطور الشركة ، اسلوبها في اعداد الموازنات وتحليلا ماليا للتقارير المالية للشركة اما الفصل الرابع فقد خصص لتحليل معلومات الدراسة الميدانية.

اتبع البحث منهج دراسة الحالة ومناهج رئيسية اخري مكنت من الاطلاع علي اساليب التطبيق وعلي التقارير المالية والادارية مما وفر فرص لجمع المعلومات مكنت من التأكد من صحة الفرضيات .

غطي البحث في الدراسة الميدانية عينة عشوائية في الشركة شملت كافة المستويات الادارية وكان عدد افراد العينة (18) فردا ، حيث ساعد الباحث في التحقق من فرضياته.

في خاتمة الدراسة توصل الباحث الي نتائج تكشف عن اساليب التطبيق . وتوصيات لتحسين مستوي استخدام النموذج ليؤدي دوره في مساعدة الادارة للقيام بوظائفها بالكفاءة اللازمة.

1.دراسة صلاح عبد القادر احمد ، 2002 ، دور الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الاداء الاداري "دراسة حالة شركة البنك الصناعي للتنمية والتجارة المحدوده 1995 – 1999" رسالة ماجستير ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

2.دراسة ام سلمة بخيت محمد ، 2006 (اثر تكاليف الجوده علي تكلفة الانتاج " دراسة تطبيقية علي شركة كابلات جياذ السويدية ").(1)

تمثلت الدراسة في توضيح اثر تكاليف الجوده وكيفية قياس تكاليف الجوده علي تكلفة الانتاج في المنشآت الصناعية السودانية وذلك من اجل تحسين فرص الربحية وتحسين الموقف التنافسي للمنشأة الصناعية في السوق العالمية.

هدفت الدراسة الي توضيح مفاهيم الجوده مبادئها واسسها وبيان مفهوم تكاليف الجوده وعناصرها وطرق قياسها . وكذلك توضيح اثر تكاليف الجوده علي تكلفة الانتاج في المنشآت الصناعية.

اعتمدت الدراسة علي عدة فروض:

- التحسين المستمر لجوده المنتجؤدي الي تخفيض التكاليف.
- الجوده العاليه تؤدي الي زياده حصة المنشأة في السوق التنافسية وزياده معدل الربحية ورفع كفاءة الانتاج.
- ان المقاييسالمستخدمة تحقق فعالية في قياس مستوى الجوده.
- تؤثر تكاليف الفشل تأثيرا سلبيا علي تكلفة الانتاج.

توصلت الدراسة الي :

- ان التركيز علي الجوده اثناء تصميم المنتج واثناء تحديد العمليات الانتاجية يقلل من عمليات الفحص قبل واثناء وبعد الانتهاء من العملية الانتاجية.
- ان اهتمام المنشأة بالجوده وتحسينها يخفض التكلفة نتيجة لخفض العيوب والهدر ويحسن الانتاج نتيجة لتحسين العمليات فيها.

ان المنتجات الرديئة تؤدي الي زيادة التكاليف التي تتحملها المنشأة بصفة خاصة العملاء وتكاليف الخصم الذي يمنح علي المنتجات ذات الجودة الرديئة.

1.دراسة ام سلمة بخيت محمد ، 2006 ، اثر تكاليف الجوده علي تكلفة الانتاج " دراسة تطبيقية علي شركة كابلات جياذ السويدية ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا

3.دراسة شادي صبحي ابوشنب ، 2008 (دراسة وتقييم انظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة).(1)

هدفت الدراسة للتعرف علي وقع انظمة التكاليف المحاسبية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة وتقييم هذه الانظمة وتطويرها وبيان دور نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها ومدي اعتماد ادارة الشركة علي المخرجات في نظام التكاليف في اتخاذ القرار.

اعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي حيث تم الاعتماد علي الاستبانة والتي وزعت علي افراد مجتمع الدراسة والبالغ عددهم (50) شركة صناعية وتم استرداد (40) استبانة نسبة الاسترداد 80% .

توصلت الدراسة الي ان انظمة التكاليف في الشركات تحتاج الي تطوير وتحسين فيما يتعلق باسس ومعدلات تحميل التكاليف غير المباشرة والمقومات والنظريات المستخدمة بما يتلائم مع التغيرات الحاصلة في بيئة التصنيع الحديث.

اوصت الدراسة بضرورة زيادة الاهتمام بنظام محاسبة التكاليف من خلال التحسين والتطوير الدائم للنظام من حيث المقومات والاسس والنظريات كذلك الكوادر المحاسبية العاملة في الشركة لتواكب العمل علي تطبيق مدخل التكلفة علي اساس النشاط في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة.

1.دراسة شادي صبحي ابوشنب ، 2008 ، دراسة وتقييم انظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة ، الجامعة الاسلامية ، غزة ، رسالة ماجستير ، منشورة ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والتمويل

4.دراسة صلاح مهدي جواد ، حسين عمران الرفاعي ، 2010 (دور التكاليف الملائمة في ترشيد القرارات التشغيلية). (1)

تمثلت الدراسة في عدم قيام بعض ادارات الوحدات الاقتصادية بالتمييز بين التكاليف الملائمة وغير الملائمة عند اتخاذ بعض القرارات التشغيلية ، لاهمية ذلك في اتخاذ القرارات غير الروتينية التي تتخذها المنظمة.

اعتمدت الدراسة علي عدم وجود فهم واضح في قبل محاسبي التكاليف في منظمات اعمال التكاليف الملائمة وغير الملائمة وذلك لغياب معايير التميز بينها في اتخاذ القرارات غير الروتينية التي تتخذها المنظمة.

هدفت الدراسة الي مساعدة الادارة في اتخاذ القرارات التشغيلية وفقا لاسس العلمية من خلال اجراء التحليل التفاضلي للتكاليف بهدف التمييز بين العناصر الملائمة وغير الملائمة

لاثرها في قرارات المنظمة وبما يحققه الاهداف المرجوه من القرار.

توصلت الدراسة الي مجموعة من النتائج اهمها ما يفيد بعدم قيام الشركة عينة البحث باتباع الخطوات العلمية لعملية اتخاذ القرار المتعلقة بقبول طلبية خاصة مع عدم قيامها باجراء التحليل التفاضلي للتكاليف لما له دور في مساعدة المدير في اتخاذ مثل هذه القرارات.

اوصت الدراسة علي انه ينبغي علي محاسبي التكلفة في الشركة ان يكونو علي فهم واضح لتصنيفات التكاليف بشكل جيد ليتمكنو من تحديد التكاليف الملائمة وغير الملائمة وذلك من خلال الدورات التدريبية والتطويرية التي تتعلق بهذا الموضوع.

1.دراسة صلاح مهدي جواد ، حسين عمران الرفاعي ، 2010 ، دور التكاليف الملائمة في ترشيد القرارات التشغيلية ، دراسة تطبيقية في شركة الفرات العامة للصناعات الكيماوية ، منشوره ، جامعة كربلاء ، كلية الاداره والاقتصاد

5.دراسة علي يوسف بابكر احمد ، 2012 (نظام محاسبة التكاليف ودوره في صنع القرارات الادارية في المنشآت الصناعية في السودان "دراسة حالة المنطقة الصناعية بحري").(1)

تناولت الدراسة دور نظام التكاليف في صنع القرارات الادارية في المنشآت الصناعية في السودان ، حيث يحتل نظام التكاليف حيزا كبيرا ومهما في المنشآت الصناعية بما يقدمه من بيانات ومعلومات تعتمد علي الادارة بصورة اساسية في صنع القرارات بالاضافة للمساعدة في التخطيط والرقابة وتقويم الاداء

وتمثلت مشكلة البحث في دور نظام التكاليف في صنع القرارات الادارية في المنشآت الصناعية

هدفت الدراسة الي :-

- بيان دور نظام التكاليف في صنع القرارات التشغيلية والاستراتيجية
- بيان اهمية فصل نظام التكاليف عن نظام المحاسبة المالية للمشروعات الصناعية وبيان دور نظام التكاليف في الرقابة وتقويم الاداء.

اعتمدت الدراسة علي المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات والمنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات الدراسة والمنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث والمنهج الوصفي باستخدام اسلوب دراسة الحالة لمعرفة دور نظام التكاليف في وضع القرارات الادارية في المنطقة الصناعية بالخرطوم بحري

توصلت الدراسة الي الاتي :-

- يلعب نظام التكاليف دوراً مهماً في وضع القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية بالسودان

- يوفر نظام التكاليف بيانات دقيقة تساعد في ترشيد صنع القرارات
- اتخاذ القرارات الإدارية يعتمد بصورة أساسية على مخرجات نظام التكاليف.

من خلال النتائج اوصت الدراسة على :-

- ضرورة توفير مقومات نظام التكاليف بصورة متكاملة في المنشآت الصناعية لتحقيق هذا النظام الاهداف المطلوبة منه بكفاءة.
- تصميم نظام التكاليف من خلال الاعتماد على المقومات والمبادئ العلمية مع مراعاة خصائص نظام محاسبة التكاليف.
- علي الحكومة العمل علي تأهيل البنيات التحتية للمنطقة الصناعية بحري.

1.دراسة علي يوسف بابكر احمد ، 2012 ، نظام محاسبة التكاليف ودوره في صنع القرارات الادارية في المنشآت الصناعية في السودان "دراسة حالة المنطقة الصناعية بحري" رسالة ماجستير ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

6.دراسة ساره حسن احمد 2012(محاسبة التكاليف ودورها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الهيئات الحكومية). (1)

تمثلت الدراسة في محاسبة التكاليف ودورها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وذلك من خلال دراسة حالة الهيئة العامة للامدادات الطبية حيث تمثلت مشكلة الدراسة في عدم تطبيق نظام محاسبة التكاليف في الهيئة العامة للامدادات الطبية ليوثر لها المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات

هدفت الدراسة للاتي :

- توضيح دور محاسبة التكاليف في تقديم معلومات ملائمة تساعد الادارة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.
- تحليل وتقويم دور نظام التكاليف بالهيئة العامة للامدادات الطبية.
- بيان معوقات تطبيق نظام التكاليف بالهيئة.

اعتمدت الدراسة علي منهج الدراسة العلمي الاستقرائي الاستنباطي والتاريخي والوصفي.

لتحقيق اهداف دراسته تم اختيار الفرضيات التالية:

- ضعف قدرة نظام المحاسبة الحكومية علي التحليل ودراسة اتجاهات عناصر التكاليف وسلوكها لا يساعد المنشأة علي القيام بوظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ قرار .
- الاعتماد علي معلومات محاسبة التكاليف يؤثر علي تكاليف الانتاج .
- يتميز نظام التكاليف في الهيئة العامة للامدادات الطبية بعدم الكفاءة مما يترتب عليه عدم مساعده في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

توصلت الدراسة لعدة نتائج منها :

- النظم المحاسبية المطبقة في الهيئة العامة للامدادات الطبية هي نظم محاسبة مالية وهذه النظم لا تقوم بتوفير معلومات تفصيلية تساعد الادارة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.
- لا يوجد قسم خاص بالتكاليف بالهيئة العامة للامدادات الطبية.
- ضعف التأهيل الخاص بالكوادر العاملة خاصة في مجال التكاليف .

كما اوصت الدراسة بعده توصيات منها :

- علي ادارة الهيئة العامة للامدادات الطبية ان تطبق نظام محاسبة التكاليف للقيام بوظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات .
- الاهتمام بتدريب وتأهيل العاملين بالهيئة العامة للامدادات الطبية علي نظام محاسبة التكاليف لخدمة اغراض الادارة بصوره علمية.
- انشاء ادارة منفصله للتكاليف والمحاسبة الادارية بموظفين مؤهلين تتوفر لديهم كافة وسائل الاتصال واعطائها كل الصلاحيات للقيام بوظائفها.

1.دراسة ساره حسن احمد ، محاسبة التكاليف ودورها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الهيئات الحكومية ، دراسة حالة الهيئة العامة للامدادات الطبية ، 2012 ، منشورة

الفصل الاول (محاسبة التكاليف)

المبحث الاول : مفهوم واهداف محاسبة التكاليف

المبحث الثاني : تصنيفات التكاليف وتقديرها

المبحث الاول

مفهوم واهداف محاسبة التكاليف

أ/ مفهوم ومضمون التكلفة :

ان التكلفة بمعناها البسيط الدارج هي تضحية بموارد اقتصادية الا ان الاثار المحاسبية الناتجة عنها تختلف بحسب العلاقة الزمنية القائمة بين توقيت التضحية وتوقيت الحصول علي المنفعة.(1)

ب/ مفهوم التكاليف والاعباء المالية :

ان استخدام وحدات عوامل الانتاج ساعات يد عاملة واليات ومواد مباني لصالح عملية الانتاج يؤدي عادي لحصول الظاهره الاقتصادية المستره للمنشأة علي انجازات عينية او خدمة تامة الصنع او نصف مصنعة هذا الاستخدام الهادف المنشئ لوحدات عوامل الانتاج لا يعني استهلاكاً نهائياً كما هو الحال في مجال الاسر لهذه الوحدات وانما يعني استهلاكاً تحويلياً وسيطلق علي هذا الاستهلاك التحويلي لوحدات عوامل الانتاج تكلفه.(2)

ج/ مفهوم الظاهره الاقتصادية

هي تنظيم هادف لمجموعات عديده من تركيبات عوامل الانتاج بغرض خلق انتجازات عينية وغير عينية لاشباع رغبات سوقية او اجتماعية بقصد الربح او بقصد تأمين سلع او خدمات بسعر التكلفة.

1. ا.د. عبدالحى مري ، د.زينات محرم ، محاسبة التكاليف (الاسكندرية : الدار الجاكعية ، 1985) ص3

2. د.حسن شفيق باقوني ، التكاليف واتخاذ القرارات المنشئية (دمشق)

د/ مفهوم مراكز التكلفة :

هي دائرة نشاط تحقق اهداف واستنفاد الموارد ومن ثم يتم محاسبة المسؤول عنه عن كمية وتكلفة الموارد المستنفذه في تحقيق هذه الاهداف ويعد مركز التكلفة اكثر انواع مراكز المسؤولية شيوعا واستخداما ويرجع السبب في ذلك الي ان كثير من دوائر النشاط بالمشروع يمكن اعتبارها وتوضيحا كمراكز تكلفة اكثر من غيرها من مراكز المسؤولية ويسهل حصر تكاليفها وقياسها حيث انه كثيرا ما يصعب قياس منافعها وارباحها.(1)

الفرق بين المصروف والخسارة:

يمكن تعريف المصروف علي انه التكلفة المستنفذه لقا الحصول علي ايرادات الفترة الجارية. (2)

اما الخسارة فيمكن تعريفها علي انها تضحية اقتصادية بجزء من موارد المؤسسة لا يقابلها منفعة مادية او خدمة . تنشأ الخسارة عادة اما نتيجة لتدني كفاءه الاداء وسوء التطبيق الفعلي.

تعريف محاسبة التكاليف:

هي فرع من فروع المحاسبة وتطبيقا لمبادئها تقوم بتقديم معلومات تتعلق بعناصر الفئات وتعمل علي تسجيلها وتبويبها وتحليلها وتخصيصها وتحملها علي مراكز التكلفة او مراكز التشغيل والعمليات المختلفة من اجل حساب تكلفة المنتجات واصنافها ووحداتها واعداد قوائم وتقارير لتقويم الاداء.

1. أ.صلاح الدين عبدالمنعم مبارك ،د.عطية عبدالحى مرعي ، محاسبة التكاليف المتقدمة (الاسكندرية : الشنهازي للطباعة والنشر 2001).

2. حارس كريم العاني ، المحاسبة الادارية النظرية والتطبيق (عمان : دار الراية للنشر 2011) ص45

(محاسبة التكاليف كفرع من فروع المحاسبة تهتم بتجميع وتحديد وتحليل وتفسير بيانات التكاليف لكل نشاط او ادارته او قسم في المنشأة وتبويبها الي اداء الادارة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المختلفة. (1)

كما ان محاسبة التكاليف تعد ذلك العلم الذي يقوم علي تجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف استنادا الي مجموعة من المبادئ والاسس والقواعد العلمية (2)

يمكن تعريف نظام التكاليف بأنه مجموعة المستندات والسجلات والدفاتر والتقارير والاجراءات التي تعتمد في تصميمها علي الاسس والمبادئ والنظريات العلمية لعلم المحاسبة. بهدف تحديد تكلفة الانتاج وتقويم المعلومات اللازمة والتي تساعد الادارة علي اتخاذ القرارات المناسبة. (3)

نطاق تطبيق محاسبة التكاليف:

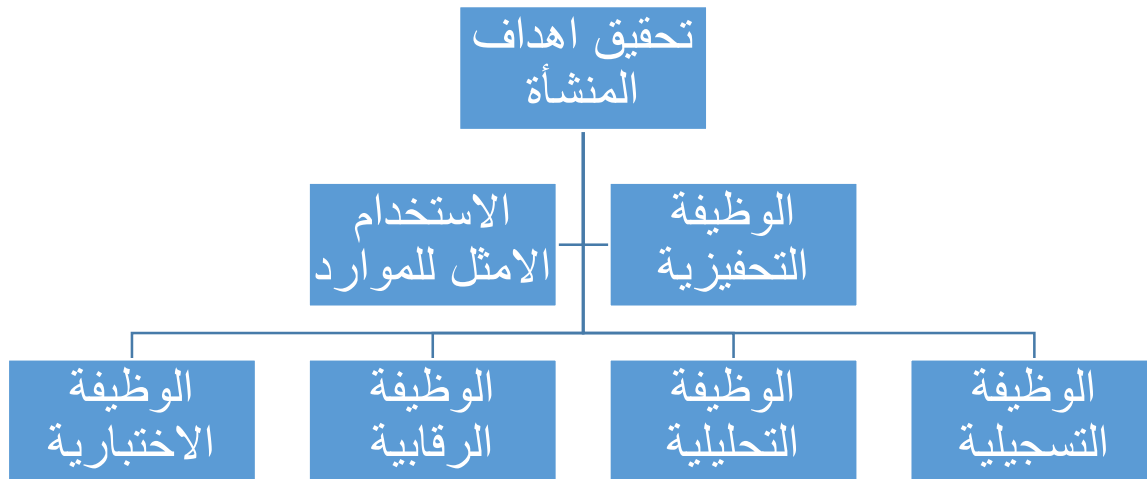
تهتم محاسبة التكاليف اساسا بقياس وتبويب وتحليل النفقات التي تقوم بها المنشأة ولذلك يمكن الاعتماد علي نظام محاسبة التكاليف في جميع المنشآت مهما اختلف حجمها وطبيعة النشاط الذي تقوم به سواء كانت تهدف الي تحقيق ارباح او لا.

وان كان استخدام محاسبة التكاليف قد بدء في المنشآت الصناعية الا ان ذلك لا يمنع من استخدام طرق او اساليب محاسبة التكاليف في المنشآت التجارية او الزراعية او المالية بل حتي في الوحدات الادارية الحكومية سواء المركزية او المحلية (4)

-
- 1.د.محمود علي الجبالي ، د. قصي السامرائي ، محاسبة التكاليف (عمان: وائل للنشر والتوزيع)، ص14
 - 2.د. نائل عدس ، د.نضال الخلف ، محاسبة التكاليف مدخل حديث (عمان : دار البازوري للنشر 2010) ص14.
 - 3.علي محمد الجوهري ، محاسبة التكاليف (دكتوراه الفلسفة في المحاسبة ، جامعة ولاية متشجن بأمركا 1988).
 - 4.د.ذكريا فريد عبدالفتاح ، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وتطبيقية (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر) ص15

وظائف محاسبة التكاليف:

وظيفة محاسبة التكاليف هي حصر وتبويب وتوزيع انواع التكاليف التي نشأت فعلا والتي تتناول تكاليف تخطيطية خلال فتره معينه وتحديد اسباب الانحرافات المستخدمة لعوامل الانتاج وتقديم المعلومات اللازمة لصانعي ومتخذي القرارات النسبية خاصة في مجال السياسة السعرية (1)



المصدر : ا.د.اسماعيل يحيى التكريني، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق (عمان : دار الحامد للنشر ، 2009) ص 24 .

1/ الوظيفة التسجيلية: وهي اولى الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف وان الوظيفة الاقتصادية هي التي تختار الطريقة المناسبة للتسجيل لاسيما ان هناك طريقتين للتسجيل ، اما علي اساس طريقة الاندماج اما اضافة حقول السجلات المحاسبية المالية خاصة بمحاسبة التكاليف حيث تقوم بتسجيل كل عناصر التكاليف.

1.د.حسن شفيع باقوني ، التكاليف واتخاذ القرارات المنشئية (دمشق)ص11

2/ الوظيفة التحليلية : هي تعتبر من الوظائف المهمة الاساسية التي تقوم بها محاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز التكلفة .

3/ الوظيفة الرقابية : وتعتبر من الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف من خلال تحديد الدعائم لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي ان تحتاجه الوحدة المنتجة وقارنة هذه المعايير بما سبق فعلا لكل عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات بانواعها تكون كلفة التكاليف الفعلية اكثر من التكاليف المحددة وهنا يجب ان تدرس بدقه اسباب تلك الانحرافات وهي غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية اكثر من المعايير المحددة وهنا يجب ان تدرس بدقه اسباب هذه الانحرافات واخبار الاداره من اجل اتخاذ القرارات الكفيلة بالحد من هذه الانحرافات .

4/ الوظيفة الاختبارية : وهذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة (الوظيفة الرقابية) حيث يعد تحديد الانحرافات ودراسة اسبابها شكل دقيق ، ترفع هذه المعلومات للادارة العملية خلال فترات محدده خلال السنة المالية وليس الانتظار الي نهاية السنة المالية.(1)

5/ الوظيفة التحفيزية : ان هذه الوظيفة تحقق انجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع اقسام المنشأة من اجل تنفيذ ما هو مخطط ، عدم تجاوز المعايير المحدده في عملية الانفاق لذلك ستحفز اقسام المنشأة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفوء واقتصادي وهذا فعلا يساعد ادارة المنشأة الي تحقيق هدفها المنشود.

1. د. نائل عدس ، د.نضال الخلف ، محاسبة التكاليف مدخل حديث (عمان : دار البازوري للنشر 2010) ص14.

اهداف محاسبة التكاليف

تهدف المحاسبة المالية لتوفير المعلومات المالية المتعلقة بالوحدة الاقتصادية وهي بذلك تختص بقياس وتسجيل واعداد التقارير عن هذه المعلومات لمختلف المستخدمين المحتملين لهذه المعلومات ، وتطبيق نفس الاهمية علي محاسبة التكاليف(1)

بالاشاره الي تعريف محاسبة التكاليف والذي يشير الي ان الهدف الاساسي لنظام محاسبة التكاليف هو توفير المعلومات التكاليفية التي تخدم الاداره بالاساس وتساعدنا في اداء وظائفها الاساسية من تخطيط ورقابة وتنظيم واتخاذ القرارات

1/ قياس تكاليف الاداء: حيث ان دوره محاسبة التكاليف تبدأ من تسجيل وتحليل وتبويب وتلخيص بيانات التكاليف عن طريق تصميم المستندات والسجلات لاثبات تكلفة كل عنصر وذلك بغرض الوصول الي تكلفة كل عنصر وكذلك تحديد تكلفة عناصر التكاليف داخل مراكز التكلفة.

2/ الرقابة علي عناصر التكاليف : ان الهدف من الرقابة علي عناصر التكاليف هو تمكين الادارة من تتبع هذه العناصر واكتشاف اي سوء استخدام لعناصر الانتاج المتاحة ودراسة مسبباتها واتخاذ الاجراءات اللازمة بشأنها.(2)

3/ تحديد تكلفة الوحدات المنتجة: وقياس تكلفة كل عنصر مستخدم للانتاج والمساعدة علي رسم السياسات السعرية السليمة للمنتجات.

1.د.السيد عبدالمقصود دياب ، د.صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، د.ناصر نورالدين عبداللطيف ، مبادئ محاسبة التكاليف (الاسكندرية: الدار الجامعية ،2004) ص31

2.شادي صبحي ابوشناب ، دراسة وتقييم انظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية (غزه : الجامعة الاسلامية ،2008).

4/ تقدير التكاليف بشكل مسبق: لما يتوقع ان تكون عالية التكلفة في المستقبل ومساعدة الاداره في التخطيط والتنظيم ومراقبة التكاليف.

5/ توفير الاساس السليم : في تقييم الانتاج التام وغير التام في اخر المده وذلك لتصوير نتائج الاعمال وعرض المركز المالي بشكل سليم.(1)

مقومات نظام محاسبة التكاليف :-

- وجود هيكل تنظيمي واضح.
- توصيف واضح لمراكز النشاط.
- توصيف واضح لوحدة التكاليف.
- وضع دليل لعناصر التكاليف في المنشأة.(2)

1.د.طلال عبدالحسن الكسار د.محمود جلال احمد ، محاسبة التكاليف قياس تخطيط ورقابة (عمان : مكتبة المجتمع العربي ، 2010) ص18

2.عمر محمد هديب ، نظام محاسبة التكاليف المبني علي الأنشطة في الشركات الصناعية (عمان : الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية 2009) رسالة دكتوراه.

المبحث الثاني

تصنيفات التكاليف وتقديرها

المقصود بالتكاليف:

يقصد بالتكاليف التضحيات او المبالغ التي تتكبدها المنشأة في سبيل الحصول علي سلعة او خدمة ما او تحقيق هدف معين.(1)

وايضا تعرف التكلفة علي انها قيمة الموارد التي يتم التضحية بها للحصول علي سلعة او خدمة ، ويتم قياس التضحية بالمبالغ النقدية التي يتم رفعها عند المبادلة او يتم التعهد بدفعها مستقبلا وهذه تعرف بالنفقات. لذلك عرفت النفقة علي انها التضحيات النقدية او العينية التي وقعت فعلا او تلك التي يتم التعهد بدفعها مستقبلا من اجل الحصول علي سلعة او خدمة (2)

تصنيفات التكاليف costs classification :-

تتعدد تصنيفات التكاليف ليخدم كل تصنيف غاية او اكثر تنشدها الادارة ويجدر الاشارة الي ان بعض انواع التكاليف قد يدخل في اكثر من تصنيف فالمواد الخام المستخدمة في الانتاج تصنيف كتكلفة متغيره من حيث سلوكها وتصنف كتكلفة مباشرة من حيث علاقتها المباشرة بالسلعة ، وتصنف كتكلفة منتج من حيث توقيت الاعتراف بها كمصروف في قائمة الدخل.

1.د.عمر عبدالله ، د.زهير الحردب ، المحاسبة الادارية (عمان : دار الراية ، 2009) ص32
2.محمد عادل الهامي ، محاسبة التكاليف الفعلية الاسس العلمية والعملية (القاهرة: مكتبة عين شمس 1987) ص36

1/ تصنيف التكاليف حسب سلوكها:-

يعتبر هذا التصنيف من التصنيفات الهامة والشائعة في محاسبة التكاليف حيث يتم بموجبة التعرف علي مدي استجابة الانواع المختلفة من التكاليف للتغير في حجم النشاط level of activity. يستفاد من هذا التصنيف في عملية التخطيط والتوقع لحجم التكاليف المستقبليه عند مستويات الانتاج المتباينة كما يستفاد منه في عملية الرقابة واتخاذ القرارات.

ويمكن تصنيف التكاليف حسب سلوكها الي اربعة مجموعات رئيسية هي:

أ/ التكاليف المتغيره variable cost

ب/ التكاليف الثابتة fixed cost

ج/ التكاليف المختلطة شبه المتغيره (mixed) semi-variable cost

أ/ التكاليف المتغيره variable cost :-

وهي التكاليف التي تتغير في مجموعها بنفس النسبة وب نفس الاتجاه مع التغير في حجم النشاط اي ان المجموع للتكاليف المتغيره علاقه خطية مع حجم الانتاج وعلية فان التكلفة المتغيره للوحده الواحده تكون ثابتة. (1)

ومن الامثلة علي التكاليف المتغيره المواد الخام المستخدمه في الانتاج واجور الصناعيين في حالة دفعها بناء علي عدد ساعات العمل او القطعه علي سبيل المثال اذا تصنيع خزانة حائط لدي شركة اثاث يتطلب (3) متر مربع من الخشبوسعر (4) دنانير للمتر الواحد فان تكلفه الخشب اللازم لانتاج القطعة الواحد سيكون (12) دينار وعند تصنيع قطعتين تستخدم الشركة (6) متر مربع من الخشب تكلفة تبلغ (24) دينار كما ستحتاج الي (30) متر مربع من الخشب بتكلفة تبلغ (120) دينار في حالة تصنيع (15) قطعة.

ب/ التكاليف الثابتة fixed cost :-

وتتمثل في العناصر التي لا تتاثر بحجم النشاط (انتاج او مبيعات) فلا تزيد بزيادته ولا تنقص بنقصانه بل تظل ثابتة بصرف النظر عن تقلبات احجام النشاط ويرجع ذلك الي ارتباط التكاليف الثابتة بعامل الزمن اي بمرور فتره زمنية معينه ولذلك تسمى (التكاليف الزمنية) والثبات المقصود هنا هو اجمالي التكاليف حيث ان نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة يتغير من فتره الي اخري في ظل طاقه معينه وخلال الاجل القصير اما في الاجل الطويل فان جميع عناصر التكاليف تعتبر متغيره حيث لا يوجد الا حجم واحد للنشاط.

وتتحمل المنشأة عناصر التكاليف الثابتة بسبب رغبة الاداره في انشاء طاقة انتاجية او طاقه بيعية او طاقه تحويلية ذات حجم معين لمزاولة نشاطها وتحقيق اهدافها ويترتب علي انشاء الطاقة الانتاجية والطاقة البيعية والطاقة التحويلية تحمل المنشاه لتكاليف الطاقة الالية الثابتة (الاصول الثابتة والمملوكه والمستأجره) وتكاليف الطاقة الانسانية (الكفاءه الانسانية ذات مهارات معينة) والتكاليف التمويلية الثابتة (فوائد القروض طويلة الاجل) وتمثل هذه الانواع من التكاليف الثابتة تكاليف

السياسات الادارية التي التي يترتب عليها خلق طاقة ثابتة ذات حجم معين للاستفادة منها واستخدامها خلال عدد معين من الفترات الزمنية (1)

ج/ التكاليف شبه المتغيرة (المختلطة) semi-variable cost (mixed) :-

وهي عناصر التكاليف التي تشمل صفتي التغير والثبات في آن واحد مقارنة بالتغيرات الحاصلة في حجم الانتاج او المبيعات خلال فترة زمنية محددة وعندما تكون الصفة الغالبة للعنصر هي التغير مع حجم الانتاج او المبيعات تسمى تكلفة شبه متغيرة وعندما تكون الصفة هي الثبات بغض النظر عن حجم التغير في الانتاج او المبيعات فعندئذ تسمى تكلفة شبه ثابتة.

او بتعبير اخر هي التكلفة التي تتغير مع حجم الانتاج ولكن بنسبة تقل عن نسبة التغير في التكاليف المتغيرة طالما بقيت العوامل الاخرى علي ما هو عليه.

ويعود سبب تغير هذا التغير بحجم الانتاج ولكن بنسب اقل الي احتوائها علي جزئين من التكاليف احدهما ثابت والاخر متغير ، مثل مصاريف الصيانة ن القوى المحركة ، رواتب المشرفين وغيرهم(2).

2/ تصنيف التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج :-

أ/ التكاليف المباشرة direct cost

ب/ التكاليف غير المباشرة indirect cost

1.أ.د. محمود محمود السباعي ، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية (المنصوره :المكتبة العصرية للنشر

والتوزيع 2008)صص 11-12

2.د.طلال عبدالحسن الكسار د.محمود جلال احمد ، محاسبة التكاليف قياس تخطيط ورقابة (عمان : مكتبة المجتمع العربي

، 2010) ص49

أ/ التكاليف المباشرة Direct cost :-

وهي التكاليف التي ترتبط بالوحدة المنتجة ارتباطا مباشرا وتتضمن المواد المباشرة والاجور المباشرة والمصاريف المباشرة.

ب/ التكاليف غير المباشرة Indirect cost :-

وهي التكاليف التي تفتقد لاي علاقة بينها وبين موضوع التكلفة وتتضمن المواد غير المباشرة والاجور غير المباشرة والمصاريف الصناعية غير المباشرة ، او بعبارة اخري هي مجموعة عناصر التكاليف التي يصعب تخصيصها وربطها مباشرة وبسهولة بوحدة المنتج النهائي وانها يجري تجميعها وتوزيعها وفق اسس علمية تنسجم وطبيعية كل منها(1).

هنالك عدة عوامل تؤثر في تصنيف التكاليف الي مباشرة وغير مباشرة من هذه العوامل:

- الاهمية النسبية للتكلفة فكلما زادت قيمة التكاليف ارتفعت اهميتها النسبية وكلما اصبحت امكانية ردها الي محور التكاليف اسهل .
- توفير التكنولوجيا لجمع المعلومات: ان التطور الهائل الذي حصل في السنوات الخيره علي تكنولوجيا المعلومات قد جعل تتبع المعلومات وردها الي محور تكاليف معين اكثر سهولة وعلية ان فان بعض التكاليف التي كان يصعب ردها في الماضي الي محور تكاليف معين اصبحت بفضل التكنولوجيا من الممكن تتبعها بطريقة اقتصادية معقولة وبالتالي ردها الي محور تكاليف معين وتصنيفها ضمن التكاليف المباشرة .

1.د.اسماعيل يحيى التكريني ، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق (عمان : دار الحامد للنشر 2009) ص46

- تصميم العمليات في المنشأة : قد يساعد تصميم العمليات في منشأة معينة علي تصنيف تكاليفها فمثلا اذا تم تعيين اربعة عمال لانتاج المنتج (أ) فقط فمن السهل تصنيف اجور هؤلاء العمال كتكاليف مباشرة للمنتج (أ).
- الترتيبات التعاقدية : يمكن للترتيبات التعاقدية بين المنشآت المختلفة ان تؤثر في كيفية تصنيف التكاليف فإذا افترضنا ان الشركة الصناعية قد تعاقدت مع شركة مارسيدس علي تصنيع قطعة معينة خصيصا لاحدي سيارا المرسيدس فهنا من السهل اعتبار تكلفتها تكلفة مباشرة لسيارة المرسيدس(1)

3/ تصنيف التكاليف حسب وظيفة المشروع :

ا/ وظيفة الانتاج (تكاليف الانتاج):

هي مجموعة عناصر الاستخدامات المنفقة علي مراكز الانتاج والخدمات الانتاجية للمشروع.

ب/ الوظيفة التسويقية (تكاليف تسويقية):

هي مجموعة عناصر الاستخدامات المنفقة علي مراكز الخدمات التسويقية للمشروع.

ج/ وظيفة ادارية وتمويلية (تكاليف ادارية وتمويلية):

هي مجموعة عناصر الاستخدامات المنفقة علي مراكز الخدمات الادارية والتمويلية(2).

1.د.طلال عبدالحسن الكسار د.محمود جلال احمد ، محاسبة التكاليف قياس تخطيط ورقابة (عمان : مكتبة المجتمع العربي

، 2010) ص39

2.مرجع سابق ص26

4/ تصنيف التكاليف من وجهة نظر الرقابة :

أ/ التكاليف القابلة للرقابة (controllable cost)

ان التكلفة تكون قابلة للرقابة بواسطة فرد معين ان كانت قرارات هذا الفرد تؤثر مباشرة علي مستوى التكاليف ، فمثلا تكلفة العمل المباشر تعتبر بمثابة تكاليف قابلة للرقابة بواسطة الشخص او الاشخاص الذين يتخذون القرارات المتعلقة بتحديد المهام التي يجب القيام بها بواسطة كل عامل .

وتقوم فكره القابلية للرقابة علي مبادئ محاسبة المسؤولية التي تهتم بتبويب المعلومات المحاسبية والاحصائية علي اساس أنشطة المشروع التي يسأل عنها كل مستوى اداري معين(1).

ب/ التكاليف غير قابلة للرقابة (non-controllable cost)

هي التكاليف التي يمكن التحكم فيها ورقابتها عند مستوي اداري معين وليس لديه السلطة للتحكم في تحقيق هذه التكاليف مثل تكاليف مراكز الانتاج التي تخصص لكل قسم او مركز من مراكز الانتاج في هي تعتبر غير خاضعة لرقابة اقسام ومراكز الانتاج(2).

5/ تصنيف التكاليف لاغراض اتخاذ القرارات :

أ/ تكلفة الفرصة البديلة : هي تكلفة الفرصه التي يتم فقدها نتيجة اتخاذ قرار لصالح بديل معين مقابل اهمال بديل قرار منافس له ، فعند اتخاذ قرار لصالح بديل معين يتم التخلي عن منافع بديل اخر من ثم تخسر المنشأة الفرصة التي يحققها ذلك البديل . وتعرف ايضا بانها الارباح المفقوده لافضل بديل يأتي بعد البديل الذي تم اختياره(3).

1. n.d.opuch & i.birnberg , cost accounting account data for management decision ,(newyourk: marcourt , brace world inc 1969)

2. د.محمود الفيومي محمد، مقدمة في اصول محاسبة التكاليف (بيروت : الدار الجامعية 1990)
3. د.محمد تيسير عبدالحكيم الرجبي ، مبادئ محاسبة التكاليف (عمان: المكتبة الوطنية 1999)ص56

ب/ التكلفة الفارقة :هي التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الماضي ولا تستطيع الادارة ايقافها والتحكم بهذه التكلفة ولا يوجد لها اي ارتباط بالقرارات المستقبلية(1).

ج/ التكلفة التفاضلية :هي عباره عن التكاليف التي تتأثر باحد البدائل المعروفة اي ان اختيار اي بديل من البدائل المعروفة يؤثر عليها ، وبعبارة اخري فان هذه التكاليف تكون مختلفة في حالة استخدام اي بديل من البدائل المعروضة وبناء عليه فانها ستحدد افضل القرارات بالنسبة للمشروع(2)

3.د.غسان فلاح سلامة المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف (عمان : دار وائل للنشر 2003) ص205

4.د.احمد نور ، د.السيد عبدالمقصود ، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية (الاسكندرية :مؤسسة شباب الجامعة 1989) ص103

الفصل الثاني : كفاءة وفاعلية محاسبة

التكاليف في التخطيط واتخاذ القرارات

المبحث الاول : مفهوم التخطيط وانواع القرارات

المبحث الثاني : تأثير محاسبة التكاليف علي التخطيط واتخاذ القرار

المبحث الاول

مفهوم التخطيط وانواع القرارات

مفهوم التخطيط :-

❖ هو نشاط يستهدف تحديد الوضع الحالي للمنظمة وتحديد الوضع المستقبلي المستهدف وكيفية تحقيق ذلك من خلال تحديد الغايات والاهداف النهائية للمنظمة(1).

❖ هو عبارة عن اهداف محدده مستقبلية يراد تحقيقها وذلك عن طريق التنبؤ.
❖ هي الوظيفة الاولى من وظائف الادارة التي تقوم عليها باقي الوظائف الادارية ، فهي الوظيفة التي يتم من خلالها وضع الاهداف ووضع القرارات والتفكير في المستقبل.

❖ عملية تجميع المعلومات وافترض توقعات في المستقبل من اجل صباغة النشاطات اللازمة لتحقيق اهداف معينة(2)

خطوات التخطيط:-

- ❖ التحديد المسبق للاهداف المراد الوصول اليها.
- ❖ وضع السياسات والقواعد التي تسترشد بها في اختيار الاسلوب لتحقيق الاهداف.
- ❖ وضع خيار بديل من بين عدة بدائل متاحة لتنفيذ الهدف المطلوب.
- ❖ تحديد الامكانات المتاحة فعلا.(3)

1.د.محسن هلال ، مبادئ الادارة (الاسكندرية : مكتبة الوفاء القانونية 2009) ص55
2.عمر محمد هديب ، نظام محاسبة التكاليف المبني علي الانشطة في الشركات الصناعية (عمان : الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية 2009) رسالة دكتوراه.
3.د.فريد فهمي زياد ، ادارة الاعمال (عمان : المكتبة الوطنية 2004) ص16

عناصر التخطيط

العنصر الاول التنبؤ بالمستقبل:-

يعتبر التنبؤ بعملية التخطيط والتركيز على المرتكزات الاولى التي تقوم عليها
الخطّة.

العنصر الثاني الاستعداد للمستقبل:-

يجب على التخطيط ان يكون قابل للتحقيق اي اكثر واقعية وان يكون في الوسع
تنفيذها .

خصائص التخطيط :-

✓ ان التخطيط مستقبلي فالادارة تقدر من خلاله ما سوف تقوم به وكيفية القيام به
قبل المشروع.

✓ ان التخطيط هو توقع يعتمد على تنبؤ الاحداث المستقبلية ومحاولة السيطرة
على الظروف غير المؤكده والمتغيره.

✓ التخطيط يعتمد على القرارات والاجراءات.

✓ التخطيط يعتمد او يركز على الاهداف فهو يسعى الي بذل الجهود اللازمة من
اجل تسهيل عملية انجاز الاهداف المستقبلية

✓ التخطيط عملية مستمره فهو لا يتوقف مادام هنالك اهداف لم تحقق.(1)

1.د.ذكريا الدوري ، مدخل الادارة ووظائفها (عمان : المكتبة الوطنية 2009) ص93

مزايا التخطيط :-

- يساعد التخطيط في تحديد الاهداف المراد الوصول اليها بحيث يمكن توضيحها للعاملين مما يسهل تنفيذها.
- يساعد التخطيط علي تحديد الامكانات المادية والبشرية اللازمة للتنفيذ.
- يساعد التخطيط في التنسيق بين جميع الاعمال علي اسس من التعاون بين الافراد مع بعض وبين الادارات المختلفة.
- يعتبر التخطيط وسيلة فعالة في تحقيق الرقابة الداخلية والخارجية علي الاهداف.
- يحقق التخطيط الامن النفسي للافراد والجماعات.
- يتناول التخطيط محاولة توقع الاحداث.
- يساعد التخطيط علي تحقيق الاستثمار الافضل للموارد البشرية مما يؤدي الي الاقتصاد في الوقت والتكاليف.
- يساعد التخطيط في تنمية مصادر وقدرات المديرين عن طريق ما يقومون به من وضع للخطط والبرامج(1)

مراحل التخطيط :-

- الاعداد للخطوة وجمع المعلومات وهي مرحلة جمع المعلومات والبيانات والاحصاءات الاقتصادية والاجتماعية والسكانية والدخل القومي وتحديد مجالات استخدامها في مراحل الخطوة.

1.د.فريد فهمي زياد ، ادارة الاعمال (عمان : المكتبة الوطنية 2004) ص23

- التنبؤ ووضع افتراضات التخطيط تلك الافتراضات التي سوف تبني عليها الخطة.
- تحديد وتعريف الاهداف وتعني تحديد الاهداف للاجابة عن السؤال التالي : اين نريد ان نذهب في حدود الاهداف المحدده اذ ان الهدف هو النهاية التي ترغب الخطة بلوغها.
- تحديد البدائل وكيف يمكن تحديد ما نهدف اليه وتطوير هذه البدائل ومراجعة الموارد المتاحة.
- اختيار البديل الامثل ، البديل الذي يوصلنا لاهدافنا ومقارنة كل بديل بالعوامل المختلفة.
- تقرير خطوات العمل : وتعني سبل التطبيق للبديل الامثل فقد لا تتبع الخطة التي تطلبها خطوات العمل.
- اتخاذ القرار ، بمعنى موافقة الادارة عليها واجازتها وتنفيذها.
- المتابعة، وقد تاخذ استعمالا مختلفا ومتعددا وباساليب مختلفة ولكنها لا تخرج من متابعة التنفيذ وتشخيص الانحرافات وتصحيحها.(1).

مستويات التخطيط : -

- 0 التخطيط الاستراتيجي : يتم في هذا التخطيط رسم الاهداف العامة المستقبلية للمنظمة علي المدي الطويل ويتم التركيز علي المتغيرات الخارجية التي تحيط بالمنظمة.
- 0 التخطيط التكتيكي : يقوم بذا النوع من التخطيط الادارة الوسطي حيث يركز المديرون

علي المهام والبرامج والاحتياجات المالية عن الاقسام الوظيفية مثل خطة الانتاج وخطة التسويق وخطة الادارة المالية.

0 التخطيط التشغيلي : ويركز هذا النوع من التخطيط علي برامج العمل والتي عاده ما تكون في المدي القصير اقل من سنة (شهور ، اسابيع ، ايام) ويمثل هذا علي سبيل المثال في الانتاج تسليم البطاقة توضع من جانب الادارة التشغيلية وتحديد ما يجب القيام به بشكل تفصيلي.(1)

انواع التخطيط :-

التخطيط حسب الفترة :

1- التخطيط طويل الاجل من الصعب تحديد فترة زمنية دقيقة للتخطيط طويل الاجل ، ففي احد الدراسات التي اقيمت بالولايات المتحدة وجد ان الشركات تختلف كثيرا في تحديد الفترة الزمنية للتخطيط بينما في مؤسسات اخري قد تتعدى (20) سنة.

2- التخطيط متوسط الاجل يمكن القول بشكل عام ان التخطيط متوسط الاجل اقل من 5 سنوات واقل من سنة.

3- التخطيط قصر الاجل تختلف الفترة الزمنية لهذا النوع من التخطيط كما ذكر في التخطيط طويل الاجل باختلاف طبيعة النشاط بالمنظمة ولا يمكن القول بشكل عام ان مدة التخطيط قصير الاجل لا تزيد عن سنتين وفي الغالب سنة واحدة(2).

1.د.محسن هلال ، مبادئ الادارة (الاسكندرية : مكتبة الوفاء القانونية 2009)

2.د.ايمن النحاس ، مبادئ الادارة (الاسكندرية : مكتبة الوفاء القانونية 2009)

التخطيط من حيث تحديد الغاية او الوسيلة :

- 1- التخطيط الهدي هو التخطيط الذي يرسم السياسة العامة ويحدد الاهداف المراد تحقيقها.
- 2- التخطيط الاداري وهو التخطيط الذي يقتصر فقط علي تحديد وسائل التنفيذ وذلك بعد تحديد الاهداف بواسطة السلطات المختصة(1).

التخطيط من حيث النطاق المكاني :

- 1- التخطيط القومي وهو التخطيط الذي يتم علي نطاق الدولة كلها.
- 2- التخطيط الاقليمي وهو التخطيط الذي يتناول رقعة جغرافية معينة داخل الدولة او اقليم معين من اقاليمها.

التخطيط من حيث النشاط :

- 1- التخطيط المالي : يتعلق التخطيط المالي بالاستثمارات للمشروعات التي سوف تقوم المنظمة بتنفيذها خلال فترة زمنية مستقبلية.
 - 2- تخطيط القوة العاملة : يعني التنبؤ باحتياجات المنظمة من القوة العاملة خلال فترة زمنية مقبلة لتسيير العمليات الانتاجية والتسويقية والادارية.
- تخطيط الانتاج : يهدف الي تحقيق التوازن بين حجم انتاج سلعة وحجم الطلب المتوقع عليها(2).

1.د.فريد فهمي زياد ، ادارة الاعمال (عمان : المكتبة الوطنية 2004)

2.د.ذكريا الدوري ، مدخل الادارة ووظائفها (عمان : المكتبة الوطنية 2009) ص93

3- التخطيط السلعي : السلعة احد مكونات البرنامج التسويقي الذي تسعى الادارة التسويقية التخطيط له بهدف مقابلة الطلب المتوقع من قبل المستهلكين وتحقيق الاستخدام الامثل للموارد المتاحة.

التخطيط حسب تكرار الاستخدام :

- 1- الخطة الثابتة (خطة النشاط المستمر)
- 2- الخطة وحيدة الاستخدام (خطة النشاط غير المستمر) (1).

مفهوم وانواع القرارات

مفهوم القرار :

يقصد بالقرار اختيار بين عدة بدائل بقصد تحقيق هدف او اهداف معينة(1). كما تعني كلمة القرار فصل او حكم في مسألة او خلاف بغض النظر عن مدي سهولة او صعوبة اي نموذج لعملية اتخاذ قرار فان تعريفه يتركز علي مبدأ عملية اختيار انسب وليس امثل البدائل امام المقرر لانجاز الهدف او الاهداف المرجوة او حل المشكلة التي تنتظر الحل المناسب.(2)

انواع القرارات :-

تتنوع القرارات التي تتخذها الادرة بحسب طبيعة المشكلة والمدة التي يغطيها القرار والمستوي الذي يتخذ عنده القرار ومجال الاهتمام وعلي ذلك تتعدد اسس تصنيف القرارات وبالتالي تتنوع القرارات وفيما يلي اهم تصنيفات القرارات الشائعة في الحياة العملية :

- تصنيف القرارات تبعا لهدفها او غرضها.
- تصنيف القرارات تبعا لطبيعة المنشأة.

1.د.منصور البدوي ، دراسة في الاساليب الكمية واتخاذ القرارات (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر 1987) ص ، ص 48 ، 44

2.د.محمد عبدالفتاح ، مبادئ الادارة العامة (الاردن : دائر وائل للنشر والتوزيع 2010) ص84

تصنيف القرارات تبعا لهدفها او غرضها تنقسم الي :

- قرارات استراتيجية ويقصد بها القرارات التي تهدف الي تغير اهداف الشركة في الامد الطويل والشكل العام.
- القرارات التشغيلية وهي تتعلق بالاعمال اليومية للمنظمة اي انها تتناول جوانب جزئية ومحددة.(1)
- تصنيف القرارات تبعا لطبيعة المنشأة وتنقسم الي :
- قرارات مبرمجة هي القرارات المخططة والمحددة بواسطة قواعد واجراءات المنظمة والتي تشرح بالتفصيل كيفية معالجة مشكلة روتينية متكرره ومعروفة.(2)
- القرارات غير المبرمجة هي تلك القرارات الغير متكرره الحدوث او التي تعالج مشاكل جديده او تتعامل مع المواقف الغير محدده او الغير مألوفة مثل ذلك القرارات الاستراتيجية.(3)

1.د.محمد فريد الصحن ، اسماعيل محمد السيد ، ابراهيم سلطان ، مبادئ الادارة (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر 2002) ص133.

2.د.احمد ماهر ، جلال الهجرسي ، حمد الرعيح ن راشد العجمي ، الادارة المبادئ والمهارات (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر 2002) ص336.

3.د.عبد الغفار حنفي ، د.عبدالسلام ابوقحف ، تنظيم وادارة الاعمال (الاسكندرية : المكتب العربي الحديث 1993) ص143.

المبحث الثاني

تأثير محاسبة التكاليف علي التخطيط واتخاذ القرارات

اولا : دور تأثير محاسبة التكاليف في التخطيط :-

تقوم الدراسات المحاسبية لعلاقة التكلفة بالحجم والربح لاغراض تخطيط الانتاج والارباح في الفترة القصيرة في اطار مفهوم التكاليف المتغيرة(1)

وتعتبر دراسة مسلك التكاليف في غاية الاهمية بالنسبة لاتخاذ بعض القرارات الادارية وخاصة تلك المتعلقة بتخطيط الارباح او ما يسمى بتحليل التعادل ، وتعتبر دراسة العلاقة بين التكلفة والحجم والربح اساس عملية تخطيط الارباح وتحديد الاثار المترتبة علي السياسات الادارية والبديلة.

اثر التغير في مدخلات العلاقة بين التكلفة والحجم والربح علي نتائج التحليل

أ- اثر التغير في سعر البيع : يؤثر التغير في سعر البيع علي صافي ربح الوحدة فزيادة سعر البيع مع بقاء المتغيرات الاخرى علي حالها يؤدي الي زياده صافي ربح الوحدة وبالتالي انخفاض حجم التعادل وزيادة هامش الامان في حالة انخفاض سعر البيع فان صافي ربح الوحدة ستنخفض مما يؤدي الي زيادة حجم التعادل وبالتالي انخفاض هامش الامان.

ب- اثر التغير في التكلفة المتغيرة : يؤثر التغير في التكلفة المتغيره علي صافي ربح الوحدة فزيادة التكلفة المتغيرة للوحدة يؤدي الي انخفاض صافي ربح الوحدة وبالتالي زيادة حجم التعادل وانخفاض هامش الامان في حيث انانخفاض التكلفة المتغيرة للوحدة يؤدي الي زيادة صافي ربح الوحدة الواحد وبالتالي انخفاض حجم التعادل وزيادة هامش الامان.

1.دعبدالحى مرعي ، التكاليف في مجال التخطيط والرقابة (مصر : مكتبة وطبعة الاشعاع الفنية ، 1999) ص43

ت- اثر التغير في التكاليف الثابتة : اذا افترضنا زيادة التكاليف الثابتة حسب زيادة حجم النشاط علي المدي الانتاجي الملائم فان ذلك سيؤدي الي زياده حجم مبيعات التعادل اي زيادة حجم المبيعات المطلوبة لغطية التكاليف الثابتة اما في حالة انخفاض التكاليف الثابتة فان حجم المبيعات اللازمة لتغطية التكاليف الثابتة ستخفض.

ث- اذا اختلفت نسبة تشكيلة المنتجات التي تقوم المنشأة بآنتاجها وبيعها فان هذا سيؤدي الي اختلاف حجم التعادل.(1)

تحليل التكلفة والحجم والربح :-

هو واحد من الادوات الهامة التي يستخدمها المديرون فهو يساعد علي فهم العلاقات المتشابكة بين التكلفة وحجم النشاط وارباح المنظمة عن طريق التركيز علي العلاقة المتشابكة للعناصر الاتية :

1.سعر المنتج 2.حجم او مستوى النشاط

3.التكاليف المتغيرة للوحدة 4.اجمالي التكاليف الثابتة

5.توليفة المنتجات المباعة

اساسيات تحليل التكلفة والحجم والربح :-

تبدأ دراستنا لتحليل التكلفة والحجم والربح من حيث انتهينا من دراسة سلوك التكاليف في الفصل السابق ، ولقائمة الدخل علي اساس المساهمة عدد من الخصائص التي تساعد المديرين عن محاولة الحكم علي اثر تغير اسعار البيع او التكلفة او حجم النشاط علي الارباح.

1.احمد محمد نور ، شحاتة السيد شحاتة ، مبادئ محاسبة التكاليف (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2005) ص ص 91

ولايضاح ذلك نستخدم قائمة الدخل التالية لشركة "نورتون" والتي تنتج افران الميكروويف.

قائمة الدخل لشهر يونيو 19*1

بيان	الاجمالي	الوحدة
المبيعات (400فرن)	100000	250جنيه
	60000	150جنيه
	40000	100
(-) المصروفات الثابتة	35000	
	5000	

المصدر: 1 KSA) Managerial Accounting (Ray H.carrison.D.B.A , Eric W. Noreen, PHD ,

:DAR ELMORIH 2002) PAG324

وللتسهيل نفترض ان شركة نورتون تنتج هذا النوع من الافران فقط . لاحظ ان الشركة تعبر عن مبيعاتها ومصروفاتها النتغيره وهامش المساهمة علي اساس اجمالي للوحده وذلك لاغراض الاستخدام الداخلي للادارة فقط . (1)

الموازنات التخطيطية

مفهوم الموازنة :-

تمثل الموازنة خطة تفصيلية لكافة اوجة نشاطات المؤسسة خلال فترة زمنية محددة يتم اتخاذها كهدف يطمح للوصول اليه ويتم علي اساسه متابعة نتائج التنفيذ الفعلي والرقابة علي(1).

اهداف الموازنات :-

1. عملية التخطيط : تبدأ عملية التخطيط في حصر البدائل المتاحة التي من الممكن ان توصل للهدف المنشود ضمن الموارد المتاحة في المؤسسة.
2. عملية الرقابة : ان رسم الخطوط والسياسات لعملية التنفيذ كما هو في اعداد الموازنات بدون متابعة الخطوات الاساسية الواجب اتباعها لتحقيق تلك الخطوط والسياسات.
3. عملية اتخاذ القرار : ان عملية اختيار بديل من بين البدائل المتاحة والذي يحقق اهداف المؤسسة يمثل الركن الاساسي لعملية اتخاذ القرار للمدي البعيد او ما يطلق عليه بالعمليات غير الروتينية (non-routine operation).

1.حارس كريم العاني ، المحاسبة الادارية النظرية والتطبيق (عمان : دار الراية للنشر 2011)ص ص 192 - 194

انواع الموازنات :-

1- من حيث الفترة الزمنية :

- الموازنة قصيرة الاجل : وهي تغطي عادة فترة محاسبية واحدة ، اي انها تختص بتغطية نشاط المنشأة لفترة محاسبية مقبلة (عادة سنة).
- الموازنة طويلة الاجل : وهي تلك الموازنة التي تغطي فترة زمنية تزيد عن العام والتي قد تتراوح بين (5 – 10) اعوام.(1)

2- من حيث المجال الذي تغطيه :

تقسم الموازنات التقديرية من حيث الاعمال التي تغطيها الي موازنات تشغيلية وتغطي هذه الموازنات الاعمال العادية للمشروع ، وموازنات رأسمالية وهي التي تختص بالتخطيط الاستثماري للمشروع.

3- من حيث درجة التفاصيل التي تشملها:

من هذه الناحية تقسم الموازنة الي برامج وموازنات المسؤولية وتحديد البرامج والخطط الرئيسية التي تنوي المنشأة القيام بها اما موازنات المسؤولية فانها تحدد الخطط من ناحية المسؤولين عن التنفيذ.

4-من ناحية المرونة :

في هذا المجال فان الموازنات التقديرية تقسم الي:

- الموازنات التقديرية الثابتة التي تنبني علي حجم انتاج واحد.
- الموازنات التقديرية المرنة التي تكون علي اساس مجموعة متعددة من مستويات النشاط.(2)

1.د.محمد سامي راضي ، د.وجدي حامد حجازي ، المدخل الحديث في اعداد واستخدام الموازنات (الاسكندرية : الدار الجامعية 2001) ص 34- 35

2.د.احمد محمد نور ، د.احمد حسن ، مبادئ المحاسبة الادارية (الاسكندرية : الدار الجامعية 2003) ص225

وتشتمل الموازنات التقديرية علي مجموعة من الموازنات التشغيلية المتخصصة التي ترتبط بكل اقسام الوحدة الاقتصادية ، بالاضافة الي مجموعة القوائم المالية التي توضح نتيجة الاعمال المتوقعة لتلك الوحدة الاقتصادية . لذلك تعبر الموازنات التقديرية مجتمعة عن الموازنة الشاملة للوحدة الاقتصادية.(1)

والتي يمكن تقسيمها الي ما يلي:-

الموازنات التشغيلية (الشاملة) : تتكون الموازنات التشغيلية لاي منشأة في مجموعتين من الموازنات وهي مجموعة الموازنات التشغيلية ومجموعة الموازنات المالية . وفي هذا المبحث سنركز الاهتمام علي المجموعة الاولى وذلك لارتباطها بالنشاط الجاري الذي وجدت من اجله المنشأة وهذه المجموعة تتضمن الموازنات التالية :

- موازنة المبيعات
- موازنة الانتاج
- موازنة المشتريات للمواد الاولى
- موازنة الاجور المباشرة
- موازنة المصاريف الصناعية غير المباشرة
- موازنة المصاريف التسويقية والادارية(2)

تحضير الموازنة التشغيلية الشاملة :-

ان اسلوب اعداد وتحضير الموازنة يختلف من منشأة لآخري ففي المنشأة صغيرة الحجم يتم اعداد الموازنة من قبل احد الاشخاص في المنشأة والذي يتولي مهمة اعداد ومتابعة تنفيذ الموازنة ، اما في المنشآت الكبيرة فيتم بالعادة تشكيل لجنة خاصة بالموازنة تدعي لجنة الموازنة.

1.د.محمد عباس بدوي ، د.الاميرة ابراهيم عثمان ، المحاسبة الادارية ودراسات الجدوي الاقتصادية (الاسكندرية : دار الهناء للتجليد الفني) ص 159

1.د.مؤيد محمد الفضل ، ا.د.عبدالناصر ابراهيم نور ، عبدالحال مطلق الراوي ، المحاسبة الادارية (دارالمسبق) ص 243

تتكون في الغالب من المدير المالي في المنشأة ومدير المبيعات ومدير الانتاج ومدير المشتريات ومدير القوي العاملة ، وتكون مهمة لجنة الموازنة متابعة وتجميع الموازنات الوظيفية التي يتم اعدادها من قبل الاقسام المختلفة في المنشأة ، ثم يجري مناقشة الاقسام في هذه الموازنات ليتم لاحقا تنسيقها وازالة التعارض بينها واعداد الموازنة علي مستوي المنشأة ككل . ومن المهام الاخرى للجنة الموازنة متابعة تنفيذ الموازنة والتأكد من حسن التنفيذ ومعالجة الانحرافات عند اكتشافها.(1)

I. الموازنة الرأسمالية : وهي الموازنة التي تختص برسم السياسة الاستثمارية للوحدة الاقتصادية في كل من الفتره القصيرة والفتره الطويلة ووضع برامج لاستثماراتها وتخطيط كيفية تمويلها والرقابة علي تنفيذها . وعاده تكون الموازنة الرأسمالية طويلة الاجل ثم يتم تقسيمها الي موازنات سنوية لاغراض متابعة عملية التنفيذ والرقابة عليها.

II. الموازنة المالية : وتركز هذه الموازنة علي الموارد النقدية المطلوبة لتمويل العمليات التشغيلية التي ترتبط بقرارات الاستغلال وكذلك النفقات الرأسمالية التي ترتبط بقرارات التخصيص وتعد الموازنة النقدية الاساس في تلك الموازنات التي تنتهي بعرض قائمة المركز المالي التقديرية وقائمة التدفقات النقدية التقديرية في نهاية فترة الموازنة.

III. الموازنة النقدية : تعد السيولة النقدية هدفا اساسيا لكل التنظيمات علي اختلافها والتي تعني القدرة للمنشأة علي سداد التزاماتها عندما يحين ميعاد استحقاقها ويجب علي ادارة المنشأة ان توازن بين السيولة والربحية ، بمعنى ان الربحية تقتضي استثمار كل دينار في خزينة المنشأة ، والسيولة تتطلب وجود بعض الاموال عاطلة دون استثمار.(2)

1.د.احمد الظاهر ،د.محمد ابونصار ، المحاسبة الادارية (القاهرة : الشركة العربية المتحدة 2008)ص402.

2.د.عامر عبدالله موسي ، المحاسبة الادارية (عمان :دار البداية 2009)ص44

ويوضح التقسيم سابق الذكر اهمية تضافر كافة الجهود داخل الوحدة الاقتصادية لاعداد الموازنات التقديرية التي تترايط وتتكامل مع بعضها البعض كما يتضح من الشكل التالي يمثل الموازنة الشاملة لوحدة اقتصادية صناعية.

الموازنات كأداة تخطيطية :-

ان الموازنة تعبر عن خطة كمية ورقمية شاملة في ضوء السياسات المثل خلال فترة مستقبلية وتتطلب الاجراءات التخطيطية الاخرى في اعتماد ارشادات معينة حتي يكون ناتجها خطة يمكن تحقيقها باعتبارها اداة للرقابة بمعرفة كل الاجهزة المركزية والاجهزة الادارية للوحدة الاقتصادية.

المتطلبات العامة لخطط الموازنة :-

تحدد الادارة الهدف الرئيسي للوحده وهو الهدف الذي تحاول ان تسعى الادارة لتحقيقه خلال فترة زمنية مستقبلية ، والهدف الذي تسعى اليه الوحده لابد ان يميز بالوضوح ويكون محدد حتي تكون الرؤية واضحة.

ينبغي ان يراعى في الهدف مايلي :-

- 1- ان يكون ممكنا (لا صعبا ولا سهل التحقيق) اخذ كل الظروف المحيطة بالحساب ليس فقط علي مستو الوحده بل علي المستوي القومي
- 2- ان يكون الهدف علي درجة بسيطة في سياغة حتي يساعد في رفع الكفاءة ، وبذلك يكون الاهداف احد عوامل النمو للوحده الاقتصادية سواء في مجال البيع او الانتاج او رفع النسب الربحية او العائد.
- 3- ان يكون الهدف محل الاقناع من جميع المنفذين وهذا هو في الدعوة بضرورة اسامهم في وضع الخطة وتعريفهم علي دورهم في تحقيق اهدافهم

وبث روح التعاون الكامل بين الادارات حتي يكون ان الجميع يعمل هدف واحد متكامل للوحده.

4- عند البدء في تطبيق اسلوب الموازنة ينبغي ان نحقق الاهداف بدرجة عالية نسبيا خلال فترة التجربة اذ انة من السهل تخفيض الهدف الي المستوى المعقول بينما يكون من الصعب رفع الهدف اذا حدد بدرجة منخفضة خلال فترة التجربة نظرا لان ذلك الاجراء يجد مقاومة من العاملين.(2)

ثانيا : التكاليف في مجال اتخاذ القرارات

يلعب المحاسبون دورا كبيرا في عملية اتخاذ القرارات وهذا الدور لا يرقى بطبيعة الحال الي الدور الذي يقوم به متخذي القرارات انفسهم ويستمد المحاسبون دورهم في عملية اتخاذ القرارات من وظيفتهم الاساسية وهي توفير المعلومات التي تساعد في هذه العملية ، هذا بالاضاف الي ان كثير من المديرين يطلبون من المحاسبين تقديم توصيات واقتراحات بشأن القرارات التي ينقي قبولها او رفضها علي الرقم من ان القرار النهائي مازال في يد هؤلاء المديرين.

نوعية المعلومات الملائمة لاتخاذ القرار:

في حقيقة الامر لا يوجد مفهوم معين للتكلفة او رقما عاما يمثل التكلفة يمكن استخدامه في جميع الاغراض الادارية وانما تختلف مكونات التكلفة من حالة الي اخري وفقا لطبيعة المشكلة المعروضة والغرض الذي من اجلة يتم قياس التكلفة.(2)

1.د.احمد محمد نور ، د.احمد حسن ، مبادئ المحاسبة الادارية (الاسكندرية : الدار الجامعية 2003) ص98

2.مطفي نجم البشاري ، المحاسبة الادارية 2007 ص ص 124 - 125

مفاهيم التكاليف لغرض اتخاذ القرارات :

1. التكلفة التفاضلية

2. تكلفة الفرصة البديلة

3. التكلفة الغارقة

تحديد التكلفة الملائمة :

ان التكاليف التي يمكن تفاديها تعتبر تكلفة ملائمة يمكن تعريف التكلفة التي يمكن تفاديها بأنها التكاليف التي يمكن استبعادها كنتيجة لاختيار بديل معين دون البدائل الاخرى في حالة اتخاذ قرار معين وتعتبر كل التكاليف يمكن تفاديها ماعدا التكاليف الغارقة.(1)

1/ التكلفة التفاضلية Differential cost :-

تشمل عملية اتخاذ القرار علي الاختيار من بين البدائل المتاحة ويوجد لكل بديل في مجال الاعمال تكاليف ومنافع خاصة به يجب مقارنتها مع تكاليف ومنافع البدائل الاخرى المتاحة ، يعرف اختلاف التكاليف بين اي بدلين علي انه تكلفة تفاضلية ، ويعرف اختلاف الايرادات بين اي بدلين علي انه ايراد تفاضلي . ويمكن ان تكون التكاليف التفاضلية تكاليف ثابتة او تكاليف متغيره علي سبيل المثال : نفترض ان احدى الشركات التي تدرس قرار بشأن تغيير طريقة تسويق منتجاتها من التوزيع من خلال تجار التجزئة الي التوزيع المباشر للمستهلكين من خلال خدمة توصيل الطلبات الي المنازل. وفيما يلي الايرادات والتكاليف الخاصه بالبديل الحالي والايرادات والتكاليف الخاصة بالبديل المقترح.

1 .Ray H.carrison.D.B.A , Eric W. Noreen, PHD , Managerial Accounting (KSA :DAR ELMORIH 2002) PAG324

البيان	البديل الحالي (تجـار التجزئة)	البديل المقترح (التوصيل للمنازل)	التكاليف والايرادات التفاضلية
الايرادات	1050000	1200000	150000
تكلفة البضاعة المباعة	525000	600000	75000
الدعاية والاعلان	120000	67500	(52500)
عمولة المبيعات	0	60000	60000
استهلاك منافذ التوزيع	75000	120000	45000
مصروفات اخري	90000	90000	0
المجموع	8010000	937500	127500
صافي الارباح	240000	262500	22500

المصدر: د.احمد محمد نور ، د.احميد حسين : مبادئ المحاسبة الادارية (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر (2003

ص157

لاحظ انه وفق هذا التحليل فان الايراد التفاضلي (150000) جنية والتكاليف التفاضلية مجموعها (127500) جنية بما يؤدي الي صافي ربح تفاضلي (22500) جنية لصالح البديل المقترح وبالتالي سيكون القرار لصالح التحول الي البيع بطريقة التوصيل الي المنازل وبصفة عامة تعتبر الاختلافات بين البدائل فقط هي الملائمة لاتخاذ القرارات اما العناصر التي لم تختلف باختلاف البدائل فهي غير ملائمة لاتخاذ القرار يمكن استبعادها او اهمالها عند اتخاذ القرار.(1)

1..د.احمد محمد نور ، د.احميد حسين : مبادئ المحاسبة الادارية (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر (2003 ص157

2/ تكلفة الفرصة البديلة :-

تعرف تكلفة الفرصة البديل بانها المنافع المحتملة التي تم التضحية بها عند تفضيل بديل معين عن بديل اخر ولشرح هذا المفهوم العام افترض الحالات الاتية :-

الحالة الاولى :

احد العمال يعمل باليومية ويحصل علي اجر اسبوعي (200) دينار ويرغب هذا العامل باخذ اجازته لمدة اسبوع للراحة والاستجمام وقد وافق صاحب العمل علي منحة الاجازة ولكن بدون اجر اذا مبلغ (200) دينار يعتبر ايراد مفقود يمثل تكلفة بديلة لاخذ راحة لمدة اسبوع.

الحالة الثانية :

يمكن لاحدي الشركات ان تشتري قطعة ارض واستخدامها كمخازن للشركة في المستقبل او ايداع المبلغ كوديعة في البنك بعائد (15%) سنويا ، فاذا تم شراء قطعة الارض فيصبح العائد من الوديعة (15%) فرصة ضائعة او تكلفة بديلة كان من الممكن تحقيقها لو لم يتم شراء الارض.(1)

3/ التكلفة الغارقة :-

ان هذا النوع من عناصر التكاليف تعتبر فائدتها علي التأثيرات التي من الممكن ان تنعكس من خلالها علي اداة المستقبل التي قد تكون عادة متساوية التأثير عند اختيار اي من البدائل الامر الذي يقود الي تجنبها في التحليل التفاضلي بين البدائل لغرض اختيار الانسب منها في المستقبل لتوضيح الفكرة نفترض ان احد

المؤسسات ترقب باجراء تحليل تفاضلي لاتخاذ قرار تبديل الماكنة التي تم شراءها قبل (3) سنوات بمبلغ (40000) دينار واحلالها بماكينة حديثة ان هذا المبلغ سيعتبر تكلفة غارقة لانة مرتبط بحدث في الماضي ولا يؤثر عليه اي قرار مستقبلي . لو فرضنا ان سعر السوق للماكينة القديمة يساوي (25000) دينار اي ان خسارة المؤسسة في رأس المال سيكون (15000) دينار الذي يمثل تكلفة غارقة ايضا لعدم ارتباطها بقرار التفاضل كونها تمثل تمت تصحيح القرار السابق عند شراء الماكينة القديمة.(1)

1.حارس كريم العاني ، المحاسبة الادارية النظرية والتطبيق (عمان : دار الراية للنشر 2011) ص151

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية

المبحث الاول : نبذة تعريفية عن مصنع جونسون للاسلاك والادوات الكهربائية.

المبحث الثاني : إجراءات الدراسة الميدانية.

المبحث الاول

مقدمة

نبذه تعريفية عن مصنع جونسون للاسلاك والادوات الكهربائية

نشأت المصنع :-

نشأت فكرة انشاء مصنع جونسون للاسلاك والادوات الكهربائية بعد الغاء اتفاقية التكامل بين السودان ومصر وانشاء قانون الاستثمارقررت الشركة انشاء مصنع للاسلاك والادوات الكهربائية بالسودان . وبذلك تم انشاء مصنع جونسون للاسلاك والادوات الكهربائية في عام 2000م برأسمال وقدره (1000000) جنية سوداني ، ومنذ ذلك التاريخ اصبح المصنع ينتج كافة الانواع من الاسلاك الكهربائية وخرائط المياه ويغطي الانتاج السنوي للمصنع حوالي 30% من الاستهلاك المحلي.

الموقع :-

تم تشييد مكاتب الشركة داخل المصنع بالمنطقة الصناعية امدرمان.

الادارة :-

المدير العام : السيد / صلاح سالم عوض الكريم.

نائب المدير العام : المهندس / سالم صلاح سالم

المدير الاداري : المهندس / الطاهر صلاح سالم

نظام الادارة :-

يتم ادارة المصنع عبر احدث نظم الادارة العالمية من برامج محاسبية واجهزة مراقبة حيث يحتوي المصنع علي عدد 20 كاميرا مراقبة مع امكانية حفظ وتسجيل حتي 30 يوم ، وهذا النظام يعمل عبر شبكة الانترنت بالاضافة الي النظام الاداري الشامل (مخازن + حاسبات + موارد بشرية) ويمكن الدخول علي النظام عبر شبكة الانترنت.

نظام التشغيل :-

يقوم بادارة المصنع فريق من اكفاء الموظفين بالمجموعة الممثل في الادارة الفنية بالاضافة الي الادارة المالية وادارة المخازن والمبيعات.

العمالة :-

تم استجلاب عمالة فنية مهرة من جمهورية مصر الشقيقة في بادئ الامر ، وقد قام هؤلاء بتدريب كوادر سودانية واجنبية وتأهيلهم حتي اصبحو مؤهلين للعمل في هذا المجال حيث يعمل الان في المصنع عدد (12) فني سوداني ، (34) عامل سوداني ، فيصبح مجموع العمالة في المصنع (46) عامل.

علاقة المصنع بالبنوك :-

كان المصنع يتعامل مع بنك النيل الازرق حتي عام 2004م في مجال فتح الاعتمادات لاستيراد المواد الخام.

ومع بنك الخرطوم منذ عام 2000م وحتى الان.

شبكة التوريد الخارجية :-

للشركة علاقات طيبة مع كثير من الشركات خارج السودان في عدة مجالات ونخص منها هنا الشركات المتعاملة مع المصنع في مجال توريد المواد الخام : في مجال استيراد حبيبات البلاستيك

1. الشركة الوطنية لصناعة البلاستيك.

2. شركة السويدي لصناعة البلاستيك

3. شركة الاسكندرية للبلاستيك.

وفي مجال استيراد النحاس.

4. Hadari Machinery International Trading Limited

التدفقات المالية الشهرية :-

بالنسبة للتدفقات النقدية في الشهر من ناحية المبيعات في حدود (1,500000)

جنية قابلة للزيادة والنقصان في حدود 10%.

سياسة الجودة :-

للمصنع معمل خاص يقوم بفحص العينات والتأكد من لامة المنتج كما نقوم

بفحص بعض العينات بجامعة الخرطوم في حالة عدم توفير الاختبار لدينا.

السياسة التسويقية :-

كانت في البداية عبر التجار بالعاصمة عن طريق الدفع الاجل لفترة زمنية تتراوح ما بين 3 - 6 اشهر ، ولكن بعد الطفرة العمرانية الاخيرة اصبح البيع بواقع 30% نقدا والباقي علي 3 اشهر.

واصبح لدينا الان عدد من الوكلاء بالاقاليم المختلفة في ربوع وطننا الحبيب كما لدينا رؤية في تصدير منتجاتنا الي بعض دول الجوار بصورة رسمية حيث تم التصدير عبر شراء بعض التجار الاجانب لمنتجاتنا من الوكلاء في المناطق الحدودية . ونحن نشارك بصفة دورية في معرض البناء والتشييد الاثيوبي ، كما قمنا بالمشاركة ف عدة معارض دولية اخري في تشاد وبوغندا وتنزانيا والمغرب العربي . اما علي الصعيد المحلي فقد قمنا بالمشاركة في معرض ناقلي وموزعي الكهرباء ، ومعرض الصناعات البلاستيكية ومعرض البناء والتشييد . ونعتبر من المشاركين الاساسيين في هذه الظاهرة.

التعاقدات :-

بالنسبة للتعاقدات الحكومية لم تكن المتعاقدين الاصليين بل كنا نتعامل من الباطن مع الهيئة القومية للكهرباء عن طريق شركة الخليفة وشركة قصر اللؤلؤ في توصيل المنازل بسد مروي.

خطط الشركة المستقبلية :-

تتمثل في انتاج حبيبات البلاستيك بالسودان في القريب العاجل باعتبارها احدي الصناعات المواكبة للنهضة البترولية في السودان . مع العلم بان هذه الصناعات تعتبر من الصناعات الاستراتيجية للبلاد ، حيث من المتوقع ان يكون العائد المادي كبيرا نسبة لتوفر المواد الاساسية بالسودان ، حيث ستصبح من المصدرين للمواد الخام بدلا من المستوردين مما شأنه زيادة الارباح المتوقعة.

المبحث الثاني

اجراءات الدراسة الميدانية

اولا : تحليل البيانات واختبار الفرضيات

القسم الأول : نسبة الاستجابة وتحليل الاستبيان:

وقد تم عرض النتائج عبر محورين رئيسيين يغطيان الدراسة وفقاً لما يلي:

- التوزيع التكراري لاجابات الدراسة

- اختبار وتحليل فرضيات الدراسة

جدول رقم (1 / 2 / 3)

نسبة الاستجابة

الرقم	البيان	الاستجابة
1	مجموع الاستبانات الموزعة للمستجيبين	40
2	مجموع الاستبانات التي تم رجاها	40
3	الاستبانات التي لم تسترد	0
4	مجموع الاستبانات المستبعدة	1
5	مجموع الاستبانات المستخدمة	39
6	نسبة الاستجابة	97.5%

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية 2016 م

ب - معاملات الثبات: reliability

يستخدم لقياس مدى استقرار محاور الاستبيان والاباءات عليها عدم تناقضها مع نفسها، بمعند الحصول لنفس النتائج اذا تم توزيع الاستبيان مرة أخرى لنفس العينة.

جدول رقم (2 / 2 / 3)

معامل ألفا كرنباختبار اتالاستبانة

عدد العبارات	قيمة معامل ألفا كرنباخ
12	0.8675

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية 2015 م

منالجدول رقم (2 / 2/3) يتضح أن قيمة معامل ألفا كرنباخ قد بلغت

0.8675 وذلك يعني أن نسبة صدق وثبات الـ _____ تبانة هي 87%

أي أن الاستبانة تتمتع بمعامل ثبات ممتاز وهذا ما يحقق أغراض الدراسة ويجعل نتائج التحليل الاحصائي مقبولة.

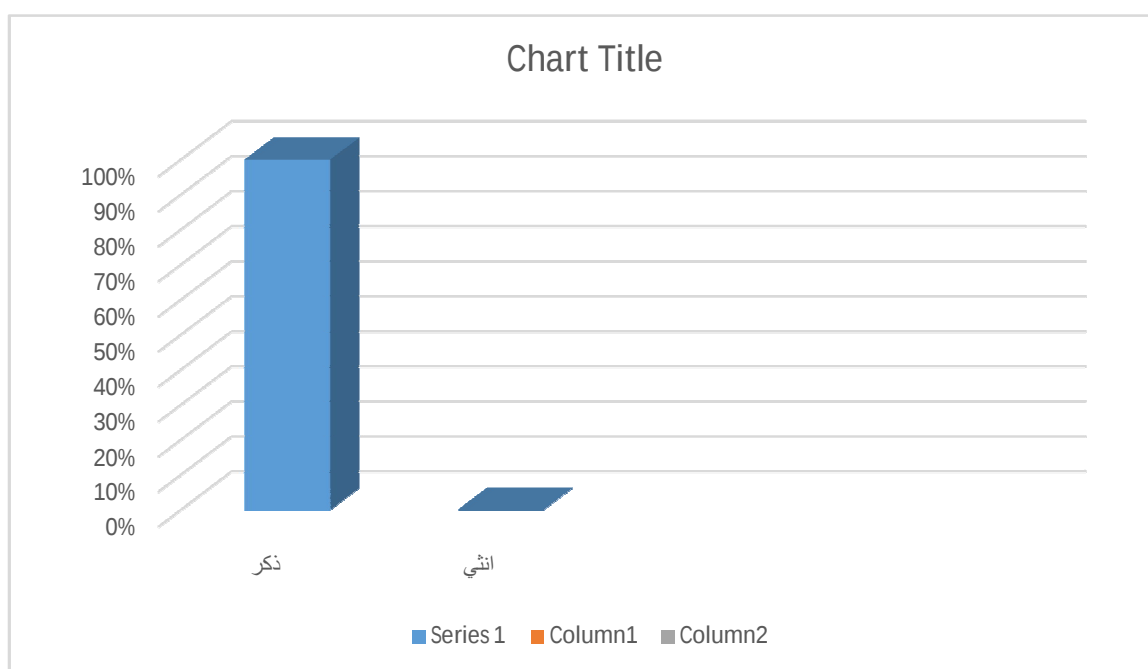
القسم الثاني : وصف البيانات الأساسية:

• النوع.

الجدول (3 / 2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً للنوع

النسبة	التكرار	النوع
100%	39	ذكر
0%	0	أنثى
100%	39	المجموع



الشكل (1 / 2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير النوع

يتضمن الجدول (3 / 2 / 3) والشكل (1 / 2 / 3) أن الأفراد عينة الدراسة هم المذكورين بعدد (39)

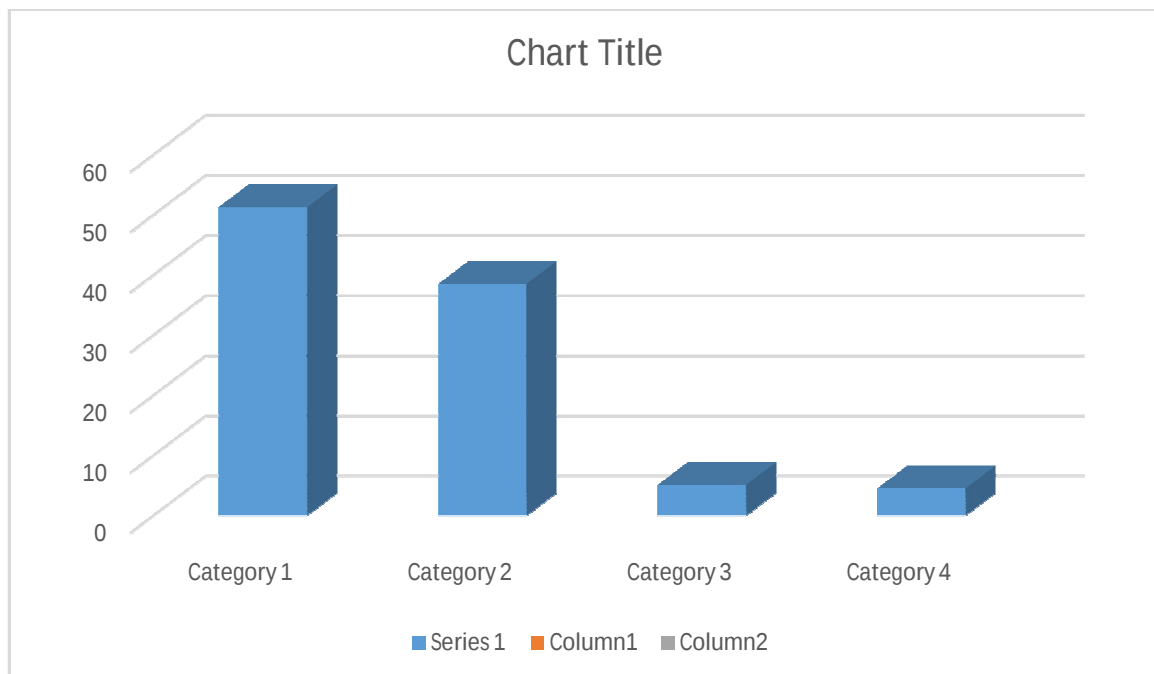
ونسبة (100%) من العينة الكلية.

• المؤهل الأكاديمي

الجدول (4 / 2 / 3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل الأكاديمي

النسبة	التكرار	المؤهل الأكاديمي
51.3%	20	بكالوريوس
38.5%	15	ماجستير
5.1%	2	دكتوراه
5.1%	2	أخرى
100%	39	المجموع



الشكل (2 / 2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل الأكاديمي

يتضح من الجدول (2 / 2/3) والشكل (2 / 2/3) كل

(2) أن أغلبية أفراد عينة الدراسة يحملون مؤهلاً بكالوريوس بعدد (20) فرداً ونسبة (51.3%)

، يليهما الذين يحملون مؤهلاً ماجستير بعدد (15) أفراد ونسبة (38.5%)

، والذين لديهم مؤهلاً دكتوراه بعدد (2) ونسبة (5.1%) ، ثم الذين لديهم مؤهلاً آخر غير واربعد

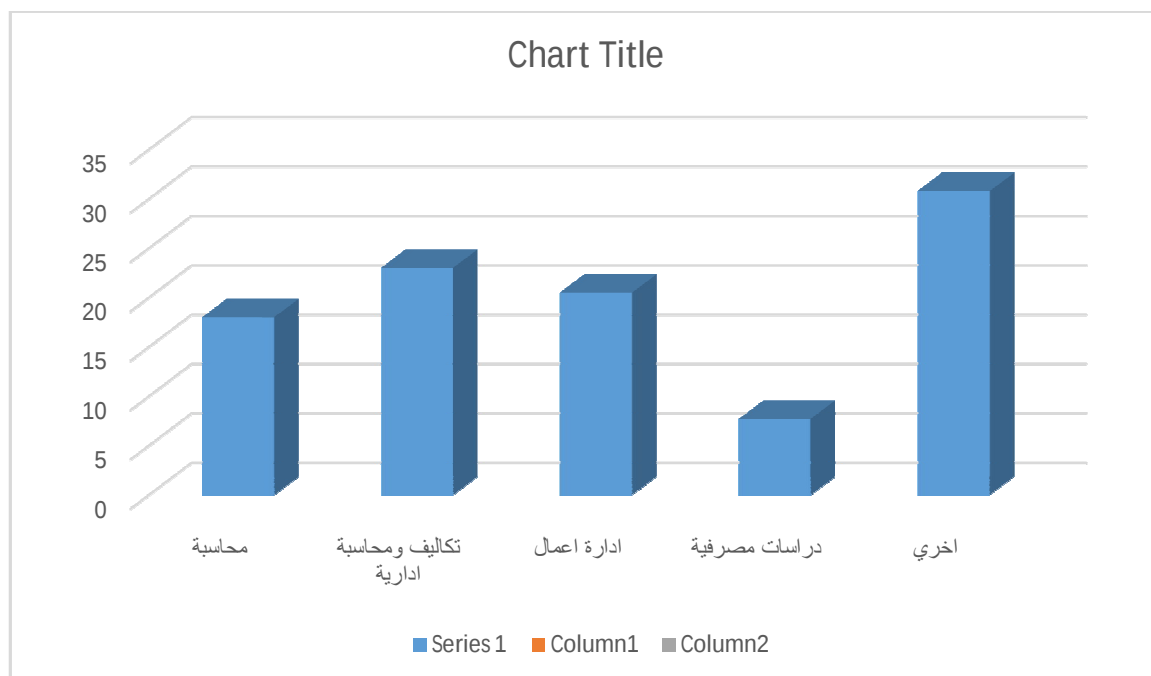
(2) ونسبة (5.1%) لكافة من العينة الكلية.

• التخصص العلمي

الجدول (5 / 2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً للتخصص العلمي

النسبة	التكرار	التخصص
18%	7	محاسبة
23%	9	تكاليف ومحاسبة إدارية
20.5%	8	إدارة أعمال
7.7%	3	دراسات مصرفية
30.8	12	أخرى
100%	39	المجموع



الشكل (3 /2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

يتضح من الجدول (3 /2/3) والشكل (3 /2/3) كل

(3) أن أغلبية أفراد عينة الدراسة من تخصصات أخرى غير مذكور بـ (12) فرد ونسبة (30%)

لكلفة، يليهما الذين من تخصص تكاليف ومحاسبة ادارية بعدد (9) ونسبة (23%)

، ثم الذين تخصصهم ادارة اعمال بعدد (8) ونسبة (20.5%) ثم الذين تخصصهم محاسبة

بعدد (7) أفراد ونسبة (7.7%) من العينة الكلية.

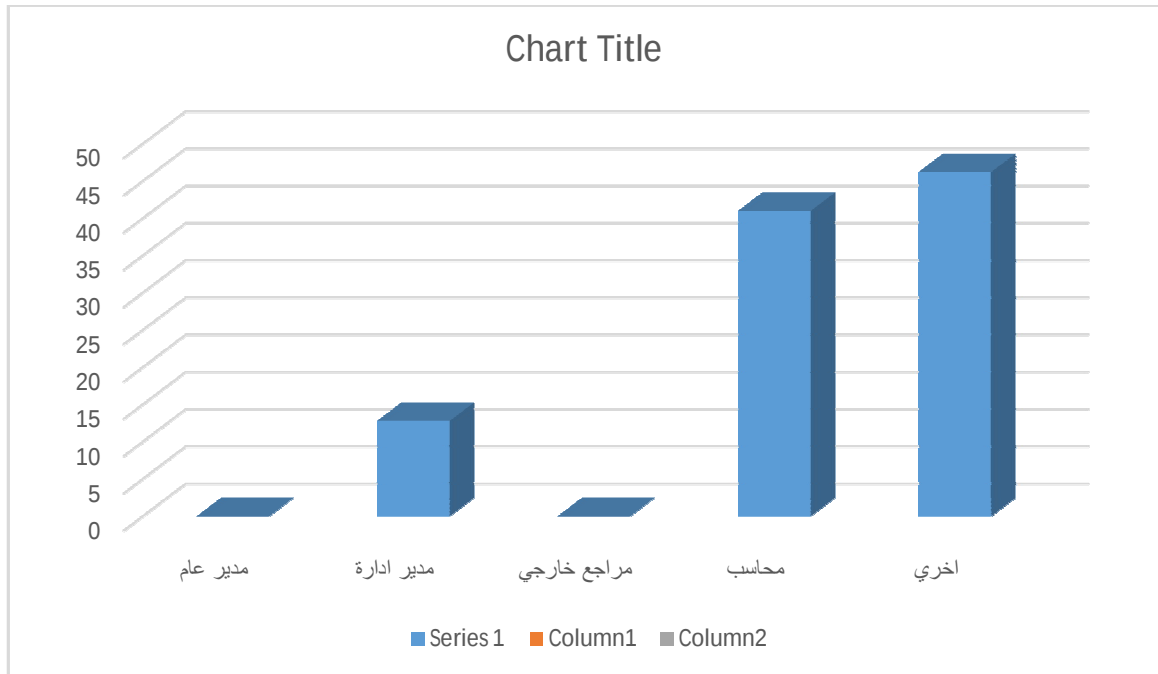
(18) وأخيراً الذين من تخصص دراسات مصرفية بعدد (3) ونسبة (7.7%) من العينة الكلية.

• المركز الوظيفي

الجدول (6 / 2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً للمركز الوظيفي

النسبة	التكرار	المركز الوظيفي
0.0%	0	مدير عام
12.8%	5	مدير إدارة
0.0%	0	مراجع خارجي
41%	16	محاسب
46.2	18	أخرى
%100	39	المجموع



الشكل (4 /2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي

يتضمن الجدول (6 /2/3) والشكل (4 /2/3) كل

4) أن أغلبية أفراد عينة الدراسة يعملون كمحاسبين بعدد (16) فرد ونسبة (41%)

، يليهما الذين لديهم مركز وظيفي آخر غير مذكور بعدد (18) ونسبة (46.2%)

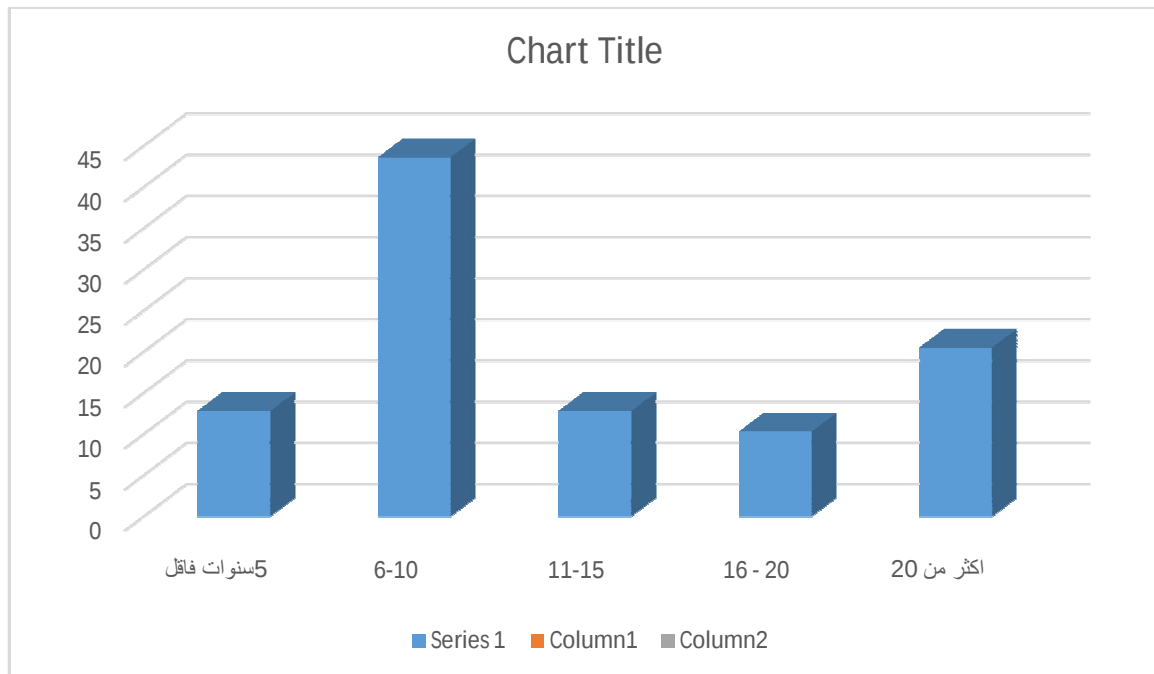
، وأخيراً الذين يعملون في وظيفة مدير إداري بعدد (5) ونسبة (12.8%) من العينة الكلية

• سنوات الخبرة

الجدول (7 /2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة

النسبة	التكرار	سنوات الخبرة
12.8%	5	5 سنوات فأقل
43.6%	17	من 6-10 سنوات
12.8%	5	من 11-15 سنة
10.3%	4	من 16-20 سنة
20.5%	8	أكثر من 20 سنة
%100	39	المجموع



الشكل (5 /2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

يتضح من الجدول (7 /2/3) والشكل (5 /2/3) كل

(5) أن أغلبية أفراد عينة الدراسة تبلغ سنوات خبرتهم من 6-10 سنوات بعدد (17) فرد ونسبة (43.6%) يليهما الذين أكثر من 20 سنة بعدد (8) ونسبة (20.5%)، ثم أقل من 5 سنوات من 11-15 سنة بعدد (5) ونسبة (12.8%) لكافة، وأخيراً يليهما الذين من 16-20 سنة بعدد (4) ونسبة (10.3%) من العينة الكلية.

القسم الثالث : اختبار وتحليل عبارات الاستبيان

الفرضية الأولى : استخدام نظام محاسبة التكاليف يعمل علي معالجة الانحرافات والسلبيات في الخطط ويؤدي الي اتخاذ قرارات رشيدة

الجدول التالي يبين التوزيع ل تكرار إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى .

المقياس " التكرار "					العبارة
موافقة شدة	موافق	محايد	غير وافق	غير وافق بشدة	
10	24	4	1	0	1-يساعد نظام محاسبة التكاليف الجيد الادارة العليا على اتخاذ قرارات رشيدة
10	22	5	2	0	2-تساعد الموازنات التخطيطية في الوصول لقرارات مستقبلية سليمة.
7	15	13	4	0	3- يمكن لنظام محاسبة التكاليف معالجة الانحرافات والسلبيات مما يمكن الادارة من تعديل الخطط المستقبلية.
11	17	9	2	0	4-استخدام الموازنة الشاملة كمصدر للمعلومات يساعد الادارة العليا علي اتخاذ قرارات رشيدة.

الجدول (8 /2/3)

لإختبار وجود فروق ذات دلالة احصائية بين أعداد المبحوثين تماستخدام مربع كايد لالة الفروق بينا لاجابات كل عبارة م
ن عبارات الفرضية الأولى، الجدول (9 /2/3) يلخص نتائج اختبار لهذه العبارات:

العبارات	قيمة مربع كا	درجة الحر	القيمة الاحتمالي	قيمة الوسيد	تفسير اتجاه المبحوثي

ن	ط	ة	ية	ي	
موافق	2.000	0.000	3	32.442	1-يساعد نظام محاسبة التكاليف الجيد الادارة العليا على اتخاذ قرارات رشيدة
موافق	2.000	0.000	3	36.535	2-تساعد الموازنات التخطيطية في الوصول لقرارات مستقبلية سليمة.
موافق	2.000	0.006	3	12.535	3- يمكن لنظام محاسبة التكاليف معالجة الانحرافات والسلبيات مما يمكن الا دارة من تعديل الخطط المستقبلية.
موافق	2.000	0.002	3	15.140	4-استخدام الموازنة الشاملة كمصدر للمعلومات يساعد

					الادارة العليا علي اتخاذ قرارات رشيدة.
متوسط الفرضية الأولى	11.419	11	0.409	2.000	موافق
لى					

من الجدول أعلاه:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة دلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة علماً بما جاء في العبارة الأولى

(32.442) والقيمة الاحتمالية (0.001)

وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%)

وبالغاة (7.81) واعتماداً على ما ورد في الجدول (3) –

(9) فإن ذلك يشير الوجود فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى (5%)

بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين .

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة دلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة علماً بما جاء في العبارة الثانية

(36.535) والقيمة الاحتمالية (0.000)

وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%)

وبالغاة (7.81) واعتماداً على ما ورد في الجدول (3) –

9) فإن ذلك يشير الوجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%)

بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين .

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة علما جاء بالعبارة الثالثة

(12.535) والقيمة الاحتمالية (0.006)

وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%)

والبالغة (7.81) واعتماداً علما ورد في الجدول (2/3)

9) فإن ذلك يشير الوجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%)

بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين .

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة علما جاء بالعبارة الرابعة

(15.140) والقيمة الاحتمالية (0.002)

وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%)

والبالغة (7.81) واعتماداً علما ورد في الجدول (3) –

9) فإن ذلك يشير الوجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%)

بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين .

- ولقد بلغت قيمة مربعات المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة علماً بما جاء في جميع عبارات الفرضيات

والقيمة الاحتمالية (0.409) والأولى (11.419)

وهذه القيمة أقل من قيمة مربعات الجدولية عند درجة حرية (11) ومستوى دلالة (5%) والبالغة

(19.68) واعتماداً على ما ورد في الجداول (3) –

(9) فإن ذلك يشير لعدم وجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%)

بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقة بين الإجابات على استخدام نظام محاسبة التكاليف يعمل

على معالجة الانحرافات والسلبيات في الخطط ويؤدي إلى اتخاذ قرارات رشيدة.

الفرضية الثانية: استخدام محاسبة التكاليف في الرقابة على التكلفة الانتاجية يساعد في الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة

الجدول التالي يبين التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية.

المقياس " التكرار "					العبرة
أوافق بشدة	أوافق	محايد	أوافق	لا أوافق بشدة	
2	6	10	13	8	1-يساعد استخدام محاسبة التكاليف على تحديد طرق ووسائل الرقابة على التكلفة الانتاجية.
0	5	14	15	5	2-انظمة الرقابة المعتمدة على محاسبة التكاليف تحقق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

0	1	5	24	9	3-استخدام نظام محاسبة تكاليف كفوء يؤدي الي تخفيض التكلفة الانتاجية.
0	1	3	24	11	4-موازنة المواد المباشرة تساعد الادارة علي التخطيط الجيد للمواد المستخدمة في الانتاج.

الجدول (10 / 2/3)

لإختبار وجود فروق ذات دلالة احصائية بين أعداد المبحوثين تماســـــــــــــــتخدام مربع كايلدلالة الفروق بيننا لاجا

باتعلق كل عبارة بمنعباراتها الفرضية الثانية، الجدول (3 - 11) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات

العبارات	قيمة مربع كاي	درجة الد رية	القيمة الاحتما لية	قيمة الو سيط	تفسير اتجاه المبد وثين
1-يساعد استخدام محاسبة التكاليف علي تحديد طرق ووسائل الرقابة علي التكلفة الانتاجية.	25.488	4	0.000	3.000	محايد
2-انظمة الرقابة المعتمده علي محاسبة التكاليف	12.349	3	0.006	2.000	موافق

					تحقق الاستخدام الامثل للموارد المتاحة.
موافق	2.000	0.000	3	35.419	3-استخدام نظام محاسبة تكاليف كفوء يؤدي الي تخفيض التكلفة الانتاجية.
موافق	2.000	0.000	3	42.116	4-موازنة المواد المباشرة تساعد الادارة علي التخطيط الجيد للمواد المستخدمة في الانتاج.
موافق	2.200	0.001	9	28.860	متوسط الفرضية الـ ثانية

من الجدول أعلاه:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة علما جاء بالعبارة الأولى

(0.000) والقيمة الاحتمالية (25.488)

وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع عكايا الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%)

والبالغة (9.49)

واعتماداً علماورد في الجدول (11/2/3) فإن ذلك يشير الوجود فروق ذات دلالة احصائية وعندهم

ستوى (5%) بينا جابات أفراد العينة ولصالح المحايدين.

• بلغت قيمة مربع عكايا المحسوبة لدلالة الفروق بيناً أعداد عينة الدراسة علما جابا العبارة الثانية

(12.349) والقيمة الاحتمالية (0.006)

وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع عكايا الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%)

والبالغة (7.81) واعتماداً علماورد في الجدول (11/2/3)

فإن ذلك يشير الوجود فروق ذات دلالة احصائية وعندهم مستوى (5%)

بينا جابات أفراد العينة ولصالح الموافقين.

• بلغت قيمة مربع عكايا المحسوبة لدلالة الفروق بيناً أعداد عينة الدراسة علما جابا العبارة الثالثة

(35.419) والقيمة الاحتمالية (0.000)

وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع عكايا الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%)

والبالغة (5.99)

واعتماداً علماورد في الجدول (11/2/3) فإن ذلك يشير الوجود فروق ذات دلالة احصائية وعندهم

ستوى (5%) بينا جابات أفراد العينة ولصالح الموافقين.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بيناً أعداد عينة الدراسة علماً بما جاء بالعبارة الرابعة

(42.116) والقيمة الاحتمالية (0.000)

وهذه القيمة أقل من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%)

والبالغة (7.81)

واعتماداً علماً ما ورد في الجدول (11/2/3) فإن ذلك يشير لعدم وجود فروقات دلالة احصائية و

عند مستوى (5%) بينا جاباً أفراد العينة ولصالح المواقفين.

ولقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بيناً أعداد عينة الدراسة علماً بما جاء في جميع عبارات الفرضية

الثانية (28.860) والقيمة الاحتمالية (0.001)

وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (9) ومستوى دلالة (5%) والبالغة

(15.92) واعتماداً علماً ما ورد في الجدول (11/2/3)

فإن ذلك يشير الوجود فروقات دلالة احصائية وعند مستوى (5%)

بيناً جاباً أفراد العينة ولصالح المواقفين علماً بأن استخدام محاسبة التكاليف في الرقابة علي

التكلفة الانتاجية يساعد في الاستخدام الامثل للموارد المتاحة.

الفرضية الثالثة : الاعتماد علي نظام محاسبة تكاليف جيد في التخطيط والرقابة يعمل علي زيادة الكفاءة الانتاجية.

الجدول التالي يبين التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة.

المقياس " التكرار "					العبارة
موافقة	موافق	محايد	لاوافق	لاوافق بشدة	
11	20	8	0	0	1-الاعتماد علي نظام محاسبة التكاليف والرقابة الداخلية في التخطيط يعمل علي زيادة الكفاءة الانتاجية.
21	19	7	2	0	2-العمل علي تطوير انظمة التكاليف وتنمية مهارات العاملين تؤدي الي زيادة الكفاءة الانتاجية.
11	24	4	0	0	3-زيادة الكفاءة الانتاجية تحتاج الي مستوي عالي من التخطيط للعمليات الانتاجية.
12	15	9	3	0	4-يمكن التعديل في الخطط الموضوعه لمعالجة الانحرافات التي تؤثر علي الكفاءة الانتاجية.

الجدول (12/2/3)

لإختبار وجود فروق ذات دلالة احصائية بين أعداد المبحوثين تم استخدام مربع كاي لدلالة الفروق بيننا لاجا

باتعلق كل عبارة من عبارات الفرضية الثالثة، الجدول (3 - 13) يلخص نتائج اختبار لهذه العبارات

العبارات	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	قيمة الوسيط	تفسير اتجاه المبحوثين
1-الاعتماد علي نظام محاسبة التكاليف والرقابة الداخلية في التخطيط يعمل علي	12.465	2	0.002	2.000	أوافق

					زيادة الكفاءة الانتاجية.
أوافق	2.000	0.000	3	24.256	2- العمل علي تطوير انظمة التكاليف وتنمية مهارات العاملين تؤدي الي زيادة الكفاءة الانتاجية.
أوافق	2.000	0.000	2	20.419	3- زيادة الكفاءة الانتاجية تحتاج الي مستوي عالي من التخطيط للعمليات الانتاجية.
أوافق	2.000	0.001	2	13.163	4- يمكن التعديل في الخطط الموضوعة لمعالجة الانحرافات التي تؤثر علي الكفاءة الانتاجية.
أوافق	2.000	0.001	9	28.860	متوسط الفرضية الثالثة

من الجدول أعلاه:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة دلالة الفروق بين أعداد عينة الدراسة علما جاء بالعبارة الأولى

(12.465) والقيمة الاحتمالية (0.002)

وهذا القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية 1 عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (5%)

وبالغلة (5.99)

واعتماداً علماورد في الجدول (13/2/3) فإن ذلك يشير الوجود فروق ذات دلالة احصائية وعندهم
ستوى (5%) بينا جابا تأفراد العينة ولصالح الموافقين .

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بيناً أعداد عينة الدراسة علما جابا العبارة الثانية

(24.256) والقيمة الاحتمالية (0.000)

وهذا القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%)

والبالغة (7.81)

واعتماداً علماورد في الجدول (13/2/3) فإن ذلك يشير الوجود فروق ذات دلالة احصائية وعندهم
ستوى (5%) بينا جابا تأفراد العينة ولصالح الموافقين .

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بيناً أعداد عينة الدراسة علما جابا العبارة الثالثة

(20.419) والقيمة الاحتمالية (0.000)

وهذا القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (5%)

والبالغة (5.99)

واعتماداً علماورد في الجدول (13/2/3) فإن ذلك يشير الوجود فروق ذات دلالة احصائية وعندهم
ستوى (5%) بينا جابا تأفراد العينة ولصالح الموافقين .

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بيناً أعداد عينة الدراسة علماء أبا العبارة الرابعة

(13.163) والقيمة الاحتمالية (0.001)

وهذا القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (5%)

والبالغة (5.99)

واعتماداً على ما ورد في الجدول (13/2/3) فإن ذلك يشير الوجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى

ستوى (5%) بينا جابات أفراد العينة ولصالح الموافقين.

- ولقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بيناً أعداد عينة الدراسة علماء أبا جميع عبارات الفرضية الثالثة

(28.860) والقيمة الاحتمالية (0.001) وهذا القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (9)

ومستوى دلالة (5%) والبالغة (16.92)

واعتماداً على ما ورد في الجدول (13/2/3) فإن ذلك يشير الوجود فروق ذات دلالة احصائية وعند مستوى (5%)

بين جابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على الاعتماد على نظام محاسبة تكاليف جيد في التخطيط

والرقابة يعمل على زيادة الكفاءة الانتاجية.

الخاتمة

اولا : النتائج

ثانيا : التوصيات

اولا : النتائج

من خلال العرض النظري للفروض وتحليل بيانات الدراسة الميدانية وصلت الدراسة للاثي :-

1. يوفر نظام محاسبة التكاليف بيانات دقيقة تساعد في اتخاذ قرارات رشيدة.
2. انخفاض مستوي الكفاءة الانتاجية في ظل غياب نظام محاسبة تكاليف جيد.
3. اتخاذ القرارات الادارية يعتمد بصورة اساسية علي مخرجات نظام محاسبة التكاليف.
4. ضعف التأهيل الخاص بالكوادر العاملة خاصة في مجال محاسبة التكاليف.
5. عند استخدام نظام محاسبة تكاليف جيد واستخدام الموازنات التخطيطية يمكن للادارة اتخاذ قرارات رشيدة مما يمكنها من تحقيق الاهداف المستقبلية.
6. يؤدي وضع الموازنة الشاملة في نظام التكاليف من معالجة الانحرافات والسلبيات مما يمكن الادارة من تعديل الخطط المستقبلية.
7. عند استخدام نظام محاسبة التكاليف في الرقابة علي التكلفة الانتاجية يحقق الاستخدام الامثل للموارد المتاحة.
8. الاعتماد علي نظام محاسبة التكاليف وتطوير مهارات العاملين يعمل علي زيادة الكفاءة الانتاجية .

ثانيا : التوصيات

بناء علي نتائج توصلت الي الدراسة الي التوصيات التالية :-

1. ضرورة توفير مقومات نظام محاسبة التكاليف بصورة متكاملة في المنشآت الصناعية حتي يحقق هذا النظام الاهداف المطلوبة منه بكفاءة
2. تصميم نظام محاسبة تكاليف في الاعتماد علي المقومات والمبادئ العلمية مع مراعاة خصائص نظام محاسبة التكاليف.
3. من الضرورة علي المشأة استخدام الموازنات التخطيطية عند اتخاذ القرارات.
4. علي القائمين علي نظام محاسبة التكاليف وضع سياسات واضحة ومحدده فيما يختص بتعديل الخطط المستقبلية.
5. ضرورة القيام بتدريب وتأهيل العاملين فغي مجال التكاليفمن خلال الدورات التدريبية حتي يكونو قادرين علي مواكبة مستجدات التطور في مجال التخطيط واتخاذ القرارات
6. من الضرورة التعديل في الخطط الموضوعه لمعالجة الانحرافات التي تؤثر علي الكفاءه الانتاجية.

الدراسات المستقبلية المقترحة

- 1- دور محاسبة التكاليف في رفع الكفاءة الانتاجية داخل المنشآت الصناعية.
- 2- اوجة القوة والقصور لمحاسبة التكاليف في تحديد طرق الاستخدام الامثل للموارد.
- 3- دور محاسبة التكاليف في الرقابة علي التكلفة الانتاجية وابراز الاداء الفعلي.

المصادر والمراجع

اولا : المصادر

القرآن الكريم

ثانيا المراجع :

المراجع العربية

- 1- ا.د. عبدالحى مري واخرون ، محاسبة التكاليف.
- 2- د.حسن شفيع باقوني ، التكاليف واتخاذ القرارات المنشئية (دمشق)
- 3- أ.صلاح الدين عبدالمنعم مبارك ، واخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، 2002
- 4- حارس كريم العاني ، المحاسبة الادارية النظرية والتطبيق (عمان : دار الراية للنشر (2011).
- 5- د.محمود علي الجبالي ، د. قصي السامرائي ، محاسبة التكاليف (عمان: وائل للنشر والتوزيع)
- 6- د. نائل عدس ، د.نضال الخلف ، محاسبة التكاليف مدخل حديث ، 2010
- 7- د.ذكرى فريد عبدالفتاح ، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وتطبيقية.
- 8- د.السيد عبدالمقصود دياب واخرون ، مبادئ محاسبة التكاليف (الاسكندرية: الدار الجامعية ، 2004).
- 9- د.طلال عبدالحسن الكسار د.محمود جلال احمد ، محاسبة التكاليف قياس تخطيط ورقابة (عمان : مكتبة المجتمع العربي ، 2010).

10-د. عامر عبدالله ، د. زهير الحردب ، المحاسبة الادارية (عمان : دار الراية ، 2009).

11-محمد عادل الهامي ، محاسبة التكاليف الفعلية الاسس العلمية والعملية (القاهرة: مكتبة عين شمس 1987).

12-أ.د. محمود محمود السباعي ، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية (المنصوره :المكتبة العصرية للنشر والتوزيع 2008).

13-د.اسماعيل يحيي التكريني ، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق (عمان : دار الحامد للنشر 2009).

14- د.محمود الفيومي محمد، مقدمة في اصول محاسبة التكاليف (بيروت : الدار الجامعية 1990).

15-د.محمد تيسير عبدالحكيم الرجبي ، مبادئ محاسبة التكاليف (عمان: المكتبة الوطنية 1999).

16-د.غسان فلاح سلامة المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف (عمان : دار وائل للنشر 2003).

17-د.احمد نور ، د.السيد عبدالمقصود ، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية (الاسكندرية :مؤسسة شباب الجامعة 1989).

18-د.محسن هلال ، مبادئ الادارة (الاسكندرية : مكتبة الوفاء القانونية 2009).

19-د.فريد فهمي زياد ، ادارة الاعمال (عمان : المكتبة الوطنية 2004).

20-د.ذكرى الدوري ، مدخل الادارة ووظائفها (عمان : المكتبة الوطنية 2009).

21- د.محمد عبدالقادر ، مبادئ ومدخل الادارة ووظائفها (عمان : مكتبة الوطنية 2010).

- 22-د.ايمن النحاس ، مبادئ الادارة (الاسكندرية : مكتبة الوفاء القانونية 2009).
- 23-د.منصور البدوي ، دراسة في الاساليب الكمية واتخاذ القرارات (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر 1987).
- 24-د.محمد عبدالفتاح ، مبادئ الادارة العامة (الاردن : دائر وائل للنشر والتوزيع 2010).
- 25-د.محمد فريد الصحن واخرون ، مبادئ الادارة (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر 2002).
- 26-د.احمد ماهر واخرون ، الادارة المبادئ والمهارات (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر 2002).
- 27-د.عبد الغفار حنفي ، د.عبدالسلام ابوقحف ، تنظيم وادارة الاعمال (الاسكندرية : المكتب العربي الحديث 1993).
- 28-د.عبدالحى مرعي ، التكاليف في مجال التخطيط والرقابة (مصر : مكتبة وطبعة الاشعاع الفنية ، 1999).
- 29-د.محمد سامي راضي ، د.وجدي حامد حجازي ، المدخل الحديث في اعداد واستخدام الموازنات (الاسكندرية : الدار الجامعية 2001).
- 30-د.محمد عباس بدوي ، د.الاميرة ابراهيم عثمان ، المحاسبة الادارية ودراسات الجدوي الاقتصادية (الاسكندرية : دار الهناء للتجليد الفني).
- 31-د.مؤيد محمد علي الفضل ، واخرون ، المحاسبة الادارية (دارالمسبق).
- 32-د.احمد محمد نور ، د.احمد حسين : مبادئ المحاسبة الادارية (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر 2003).

33-د.مصطفى يونس كافي ، وآخرون ، المحاسبة الادارية (عمان : دائره المكتبة الوطنية
(2012).

المراجع الانجليزية:

1.Ray H.carrison.D.B.A , Eric W. Noreen, PHD , Managerial Accounting
(KSA :DAR ELMORIH 2002)

2.n.d.opuch& i.birnberg , cost accounting account data for
management decision , (newyourk: marcout , brace world inc 1969)

الرسائل الجامعية :

1.دراسة شادي صبحي ابوشنب ، 2008 (دراسة وتقييم انظمة محاسبة التكاليف في
الشركات الصناعية في قطاع غزة) الجامعة الاسلامية ، غزة ، رسالة ماجستير ،
منشورة ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والتمويل .

2.عمر محمد هديب ، نظام محاسبة التكاليف المبني علي الانشطة في الشركات
الصناعية (عمان : الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية 2009) رسالة
دكتوراه.

3.علي محمد الجوهري ، محاسبة التكاليف (دكتوراه الفلسفة في المحاسبة : جامعة
متشجن بأمركا) رسالة دكتوراه.

الملاحق



بسم الله الرحمن الرحيم
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات التجارية



..... السيد /

المحترم،،،

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،،

الموضوع : خطاب بحث

في اطار تعاونكم لربط الطلاب بالمصادر والمراجع المطلوبة نرجو التكرم بتسهيل مهمة الطلاب ادناه في الحصول علي المعلومات التي تخدم مجال البحث بالسنة : الرابعة محاسبة وتمويل.

وذلك ضمن البرنامج الاكاديمي للعام الدراسي الحالي والطلاب هم :

1. ابوبكر سليمان علي العباس
2. احمد معاوية ابراهيم فضل المولي.
3. حذيفة خلف الله عبدالعزيز علي
4. سالم الرضي سالم حكمدار.
5. محمد الحبيب السيد الغالي مصطفى
6. محمد عبدالله محمد شريف عبدالقادر

وتفضلو بقبول فائق الشكر والتقدير

د.زهير احمد علي

رئيس قسم المحاسبة والتمويل

القسم الأول: البيانات الشخصية

الرجاء التكرم بوضع علامة (✓) أمام ما تلائمكم.

1/ النوع

ذكر () انثي ()

2/ المؤهل الاكاديمي:

بكالوريوس () ماجستير ()

دكتوراه () أخرى ()

3/ التخصص العلمي:

محاسبة () تكاليف ومحاسبة ادارية () إدارة أعمال () دراسات مصرفية ()

أخرى ()

4/ المركز الوظيفي:

مدير عام () مدير إداري () مراجع خارجي ()

محاسب () أخرى ()

6/ سنوات الخبرة:

5 سنوات فأقل () 6- 10 سنوات () 11- 15 سنه ()

16 – 20 سنه () أكثر من 20 سنه ()

ثانيا : عبارات الاستبيان

الرجاء وضع علامة (√) امام مستوى الموافقة المناسبة :

*** الفرضية الاولى : استخدام نظام محاسبة التكاليف يعمل علي معالجة الانحراف والسلبيات في الخطط ويؤدي الي اتخاذ قرارات رشيدة**

#	العبارة	اوافق بشده	اوافق	محايد	لا اوافق بشده
1	يساعد نظام محاسبة التكاليف الجيد الاداره العليا علي اتخاذ قرارات رشيدة				
2	تساعد الموازنات التخطيطية في الوصول لقرارات مستقبلية سليمة				
3	يمكن لنظام محاسبة التكاليف معالجة الانحرافات والسلبيات مما يمكن الادارة من تعديل الخطط المستقبلية				
4	استخدام الموازنة الشاملة كمصدر للمعلومات يساعد الادارة العليا علي اتخاذ قرارات رشيدة				

***الفرضية الثانية : استخدام محاسبة التكاليف في الرقابة علي التكلفة الانتاجية يساعد في الاستخدام الامثل للموارد المتاحة.**

#	العبارة	اوافق بشده	اوافق	محايد	لا اوافق بشده
1	يساعد استخدام محاسبة التكاليف علي تحديد طرق ووسائل الرقابة علي التكلفة الانتاجية.				
2	انظمة الرقابة المعتمده علي محاسبة التكاليف تحقق الاستخدام الامثل للموارد المتاحة.				
3	استخدام نظام محاسبة تكاليف كفؤ يؤدي الي تخفيض التكلفة الانتاجية.				
4	موازنة المواد المباشرة تساعد الادارة علي التخطيط الجيد للمواد المستخدمة في الانتاج.				

الفرضية الثالثة : الاعتماد علي نظام محاسبة تكاليف جيد في التخطيط والرقابة يعمل علي
زيادة الكفاءة الانتاجية.

#	العبارة	اوافق بشده	اوافق	محايد	لا اوافق بشده
1	الاعتماد علي نظام محاسبة التكاليف والرقابة الداخلية في التخطيط يعمل علي زياده الكفاءه الانتاجية.				
2	العمل علي تطوير انظمة التكاليف وتنمية مهارات العاملين تؤدي الي زياده الكفاءة الانتاجية				
3	زيادة الكفاءة الانتاجية تحتاج الي مستوي عالي من التخطيط للعمليات الانتاجية.				
4	يمكن التعديل في الخطط الموضوعه لمعالجة الانحرافات التي تؤثر علي الكفاءة الانتاجية				