

## الإستهلال

قال الله تعالى:

{وَنَضَعُ الْمَوَازِينَ الْقِسْطَ لِيَوْمِ  
الْقِيَامَةِ فَلَا تُظْلَمُ نَفْسٌ شَيْئًا وَإِنْ  
كَانَ مِثْقَالَ حَبَّةٍ مِنْ خَرْدَلٍ أَتَيْنَا  
بِهَا وَكَفَى بِنَا حَاسِبِينَ } .

صدق الله العظيم  
سورة الأنبياء الآية (47)

## الإهداء

أهدى هذا الجهد  
إلى من لم أنس فضلها طيلة حياتي...  
والدتي اطل الله عمرها ومتعها بالصحة والعافية  
إلى روح والدي في عليين الذي كان يشجع العلم  
إلى من شاركوني أحزاني ومسررتي  
إلى أخواني وأخواتي  
إلى كل من حمل اليراع بحثاً عن حقيقة العلم،،،

## الشكر والتقدير

الحمد لله سبحانه وتعالى حمداً كثيراً طيباً والشكر لله عز وجل أولاً وقبل كل شيء وأخيراً وبعد كل شيء وله الشكر بين هذا وذاك حتى يرضى ، إذ وهب لي نعمة الصحة والعافية وأمدني بالعون والإيمان ووفقني لاتمام هذا الجهد العلمي ، و الصلاة والسلام على أفضل خلق الله سيدنا محمد بن عبدالله وعلى آله وصحبه أجمعين .

يسرنى ويشرفنى أن اتقدم بوافر شكرى وتقديرى لجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا لمنحى الفرصة لإعداد وإكمال هذه الدراسة وأفرد شكرى وتقديرى لاستاذى الفاضل الدكتور : فتح الرحمن الحسن منصور الذى تكرم بالاشراف على هذه الدراسة ، حيث قامت هذه الدارسة على توجيهات حكيمة وارشادات سديدة ورعاية مستمرة فحمداً لله ان يسره فى دربي ويسر به أمرى وأسأل الله ان يطيل فى عمره ليبقى نبزاساً متألناً فى طريق العلوم والمعرفة .

كذلك أتقدم بوافر شكرى وتقديرى لاستاذى الفاضل الدكتور مصطفى محمد محمد صالح مدير الادارة العامة للصناعة بولاية الخرطوم الذى وقف مع الباحث طيلة فترة التطبيق والذى قام بمدى بالمعلومات اللازمة للدراسة وتشجيعه وتوجيهاته الكريمة كان لها الأثر الكبير فى إتمام هذه الدراسة كما أخص اخى الدكتور محمد عثمان ابو دقن الذى كان عوناً لى أيضا لاتمام هذا البحث بخبراته العلمية والعملية ،،،

أتوجه بجزيل الشكر والتقدير لأسرة شركة مطاحن سين للغلال المحدودة ، كما اتوجه بجزيل الشكر والعرفان إلى كل الزملاء فى مكتبة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، جامعة الخرطوم وجامعة النيلين وجامعة ام درمان الاسلامية ،،،

كذلك اتوجه بجزيل الشكر والعرفان إلى كل الزملاء المحاسبين والإداريين فى شركات مطاحن سين للغلال لتعاونهم معى لانجاز هذا البحث وأخص الاستاذ عصام الدين احمد محاسب التكاليف والأستاذ طلحة محمد احمد المدير الإدارى الذى كان خير عون وسند وسخر لى كل الإمكانيات العلمية والعملية بمطاحن سين للغلال،،،

ختاماً أشكر كل من تعاون معى وساهم فى إخراج هذا البحث إلى حيز الوجود مهما كان حجم تلك المساهمة ،،، فلهم جميعاً خالص شكرى وعظيم امتناني ،،،  
المستخلص

تمثلت مشكلة الدراسة فى توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات ، وعدم الموضوعية والدقة فى النتائج التى تفضي لها الطرق التقليدية المستخدمة فى توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات فى بيئة التصنيع الحديثة . هدفت الدراسة إلى بناء نموذج محاسبي باستخدام نظم التكاليف الحديثة لقياس تكلفة صناعة الغلال فى السودان ، ان قصور النظم التقليدية المستخدمة لقياس تكلفة إنتاج الغلال ادت إلى ارتفاع تكلفة إنتاج هذا القطاع مقارنة بالدول المنافسة فى السوق العالمية. وقد اعتمد الباحث على المناهج العلمية التالية :المنهج الاستنباطي فى

صياغة الاطار النظري والنموذج المقترح والذي يخدم متطلبات نظم محاسبة التكاليف الحديثة، المنهج الاستقرائي في وضع واختبار الفروض ومن ثم الوصول إلى النتائج والتعميمات، المنهج الوصفي التقليدي في الدراسة التطبيقية، المنهج التاريخي في دراسة الحالات السابقة التي تمت في مجال الدراسة . لتحقيق اهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات الاتية :

الفرض الأول : يمكن النموذج المحاسبي المقترح من واقع نطاق تطبيق نظم التكاليف الحديثة على مطاحن الغلال في السودان .

الفرض الثاني : يساهم نظام التكلفة على اساس النشاط في تخصيص التكاليف الفرعية غير المباشرة تخصيصاً دقيقاً .

الفرض الثالث : يساهم نظام المحاسبة على الانجاز باستخدام صيغة الوقت المستنفذ في الانجاز في تخصيص معدلات تحليل التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات غير المتجانسة التي تنتج في وحدة واحدة .

الفرض الرابع : تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد يساهم في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة .

لقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها ما يلي:

1. لا تمكن الطرق التقليدية لتحميل التكاليف لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة ،نظام التكاليف الحالية في شركة سين للغلال لا توفر معلومات بالدقة المطلوبة لقيام الادارة في وظائفها المختلفة .

2. ان زيادة الأهمية النسبية في التكاليف الصناعية غير المباشرة في الوقت الحالي تتطلب تطبيق الأساليب الحديثة وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة .

3. ان غياب الوعي بأهمية تطوير نظم التكاليف باستخدام الأساليب الحديثة أحد المعوقات نحو انتشار هذه الأساليب .

4. إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة (التكلفة على أساس النشاط، المحاسبة عن الانجاز) في مطاحن سين للغلال .

5. يمكن النموذج المحاسبي المقترح من وضع إطار تطبيقي لنظم التكاليف الحديثة على مطاحن الغلال .

ختمت الدراسة بعدة توصيات منها ما يلي :

1. تطوير نظم التكاليف لتتلائم مع البيئة الصناعية الحديثة.
2. على الشركات الصناعية أن تختار أياً من الأساليب الحديثة التي تناسب طبيعة عملها وإمكاناتها وقدرتها على تطبيقها.
3. تطبيق مبدأ محاسبة مسئولية النشاط في قطاع مطاحن الغلال يؤدي إلى تقليل الفاقد بشقيه المسموح به وغير المسموح به.

4. معالجة اثار النظم التقليدية لتحميل التكاليف لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة لمطاحن الغلال في السودان .

5. تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط وتخصيص التكاليف على مراكز النشاط .

### **Abstract**

This research problem is represented in how to allocate indirect industrial costs to products. The research problem is also set to examine the lack of objectivity and accuracy of the outcomes of the traditional methods employed to allocate indirect industrial costs to products in a modern manufacturing environment. The research aimed to design an accounting model using modern cost systems to measure the costs of flour industry in the Sudan. The research, on the other hand, aimed to know the extent to which the lack of traditional methods used to measure the cost of flour

production has led to increase the cost of production of this sector, in contrast to competing states in the world market.

The research used the following research methodologies: The deductive approach to set both the theoretical framework and the proposed model which serves the requirements of modern cost accounting systems, the inductive approach to test the research hypotheses, in order to reach final findings and generalizations, the analytical descriptive approach in the applied study, and the historical approach to review the prior literature in relation to the research subject.

To achieve the research objectives the following hypotheses have been tested:

First hypothesis: The proposed accounting model drawn mainly from the very reality of the scope of the modern cost accounting systems' application, can be applied to the flour mills in the Sudan.

Second hypothesis: activity based costing system contributes to allocate indirect subsidiary costs in an accurate manner.

Third hypothesis: Throughput accounting system contributes using the exhausted time formula in performance, to allocate rates of analysis of indirect industrial costs for non-homogeneous products, which are produced in one unit.

Fourth hypothesis: application of just in time production system contributes to allocate indirect industrial costs.

The research has reached a number of research findings the most important of which are the following:

1. Traditional methods for cost allocation did not facilitate determine the production unit cost. However, the currently applied cost system in the Seen Flour Mills Company, does not provide such accurate information as to enable the management to perform its various functions.
2. Increase of materiality in indirect industrial costs at the present time, requires the application of modern methods and allocation of indirect industrial costs.
3. Lack of awareness as regards to the development of cost systems by the use of modern techniques is one of the difficulties, that impedes any action towards the spread of these techniques.
4. The Possibility of applying modern techniques (activity based costing and throughput accounting) in the Seen Flour Mills Company.
5. The proposed accounting model enables setting up an applied framework for modern cost systems in Flour Mills.

The research concluded with a set of recommendations, key among which are the following:

1. The research fully recommended developing cost systems to conform to the modern industrial environment.
2. The research highly recommended industrial companies to select whichever, of modern methods that suits its business nature, as well as its potentialities and ability to apply the same.
3. Application of the activity based responsibility accounting principle in the Flour Mills Sector leads to reduce the loss in its two parts - the permissible and impermissible.
4. The research strongly recommended treating the implications of the traditional systems for costs allocation to specify the production unit cost of Flour Mills in Sudan.
5. The research particularly recommended applying the activity based costing system and allocation of costs to the activity centers.

فهرس الموضوعات  
عنوان الموضوع

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
و	Abstract
ح	فهرس الموضوعات
ط	فهرس الجداول
ك	فهرس الأشكال
1	المقدمة
2	ولاً : الإطار المنهجي
7	ثانياً : الدراسات السابقة
<b>67</b>	<b>الفصل الأول : مفهوم وأهداف وأنواع ومقومات نظم محاسبة التكاليف</b>
68	المبحث الأول : مفهوم وتطور وأهداف نظم محاسبة التكاليف الحديثة
102	المبحث الثاني : مقومات نظم محاسبة التكاليف الحديثة
127	المبحث الثالث:أنواع نظم محاسبة التكاليف الحديثة وطرق قياس التكاليف في المنشآت الصناعية
<b>149</b>	<b>الفصل الثاني: قياس التكلفة في ظل اتجاهات التكاليف الحديثة</b>
150	المبحث الأول : قياس تكلفة الإنتاج باستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط
170	المبحث الثاني : قياس تكلفة الإنتاج باستخدام نظام الإنتاج في الوقت المحدد
204	المبحث الثالث : قياس تكلفة الإنتاج باستخدام نظام المحاسبة عن الانجاز
<b>230</b>	<b>الفصل الثالث : النموذج المقترح</b>
231	المبحث الأول : اعتبارات تصميم نظام محاسبة التكاليف
235	المبحث الثاني : متطلبات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المقترح
241	المبحث الثالث : النموذج المقترح لنظام التكاليف
<b>284</b>	<b>الفصل الرابع : الدراسة التطبيقية</b>
285	المبحث الأول : : نبذة تعريفية عن مطاحن سين للغلال
305	المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات
353	الخاتمة
354	أولاً: النتائج
356	ثانياً: التوصيات
358	المصادر والمراجع
378	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
247	بطاقة العملية أو النشاط	(1/3/3)
248	تحديد المعدل لكل حدث	(2/3/3)
249	تحديد المعدل لكل حدث	(3/3/3)
250	حجم مسببات التكلفة وتكلفتها وتحديد نصيب كل منتج	(4/3/3)
251	نصيب كل منتج من حجم المبيعات	(5/3/3)
252	تحديد الوعاء الأول	(6/3/3)
252	تحديد الوعاء الثاني	(7/3/3)
253	تحديد مسبب التكلفة لكل منتج	(8/3/3)
296	تحليل الاجر الاضافى لشركة مطاحن سين للجلال أكتوبر 2013م	(1/1/4)
298	تحليل الاجر الاضافى للحرفين لشركة مطاحن سين للجلال أكتوبر 2013 م	(2/1/4)
299	تحليل الاجر الاضافى للعاملين بقسم ضبط الجودة لشركة مطاحن سين للجلال أكتوبر 2013م	(3/1/4)
302	اذن صرف مخازن لشركة مطاحن سين للجلال أكتوبر ر 2013	(4/1/4)
303	أورنيك رصيد القمح لشركة مطاحن سين للجلال أكتوبر 2013	(5/1/4)
305	قائمة التكاليف لشركة مطاحن سين للجلال لشهر أكتوبر 2013م	(6/2/4)
306	تكاليف الأنشطة ومسببات التكلفة لشركة مطاحن سين للجلال لشهر أكتوبر 2013م	(7/2/4)
308	معدلات تحميل كل نشاط لشركة مطاحن سين للجلال لشهر أكتوبر 2013م	(8/2/4)
309	توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على مراكز الانتاج لشركة مطاحن سين للجلال اشهر أكتوبر 2013م	(9/2/4)
311	قائمة التكاليف لشركة مطاحن سين للجلال عن شهر نوفمبر 2013م	(10 /2/4)
313	تكاليف الأنشطة ومسببات التكلفة لشركة مطاحن سين للجلال لشهر نوفمبر 2013م	(11 /2/4)
314	معدلات تحميل كل نشاط لشركة مطاحن سين للجلال لشهر نوفمبر 2013م	(12 /2/4)
316	قائمة التكاليف لشركة مطاحن سين للجلال لشهر ديسمبر 2013م	(13 /2/4)
318	توزيع التكاليف الصناعية غر المباشرة على مراكز الانتاج لشركة مطاحن سين للجلال لشهر ديسمبر 2013م	(14 /2/4)

319	تكاليف الأنشطة ومسببات التكلفة لشركة مطاحن سين للغلال لشهر ديسمبر 2013م	(15 /2/4)
321	معدلات تحميل كل نشاط لشركة مطاحن سين للغلال لشهر ديسمبر 2013م	(16 /2/4)
322	كشف توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على مراكز الانتاج لشركة مطاحن سين للغلال	(17 /2/4)
324	التكلفة الكلية لوحدة الانتاج بأسلوب التكلفة على اساس النشاط لشركة مطاحن سين للغلال لشهر أكتوبر 2013م	(18 /2/4)
325	التكلفة الكلية لوحدة الانتاج بأسلوب التكلفة على اساس النشاط لشركة مطاحن سين للغلال لشهر نوفمبر 2013م	(19 /2/4)
326	التكلفة الكلية لوحدة الانتاج بأسلوب التكلفة على اساس النشاط لشركة مطاحن سين للغلال لشهر ديسمبر 2013م	(20 /2/4)
331	كشف توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة بالجنيه لشركة مطاحن سين للغلال شهر اكتوبر 2013م	(21 /2/4)
336	كشف توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة بالجنيه لشركة مطاحن سين للغلال شهر نوفمبر 2013م	(22 /2/4)
341	كشف توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة بالجنيه شهر لشركة مطاحن سين للغلال ديسمبر 2013م	(23 /2/4)
344	حساب معدل التحميل لشركة مطاحن سين للغلال لشهر أكتوبر 2013م	(24 /2/4)
346	حساب معدل التحميل لشركة مطاحن سين للغلال لشهر نوفمبر 2013م	(25 /2/4)
347	حساب معدل التحميل لشركة مطاحن سين للغلال لشهر ديسمبر 2013م	(26 /2/4)
348	التكلفة الكلية لوحدة الانتاج بأسلوب المحاسبة عن الانجاز لشركة مطاحن سين للغلال لشهر أكتوبر 2013م	(27 /2/4)
350	التكلفة الكلية لوحدة الانتاج بأسلوب المحاسبة عن الانجاز لشركة مطاحن سين للغلال لشهر نوفمبر 2013م	(28 /2/4)
351	التكلفة الكلية لوحدة الانتاج بأسلوب المحاسبة عن الانجاز لشركة مطاحن سين للغلال لشهر ديسمبر 2013م	(29 /2/4)

## فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
83	العلاقة بين التكلفة والمصروفات والأصل والخسارة	(1/1/1)
117	دليل مراكز التكاليف	(2/2/1)
118	دليل وحدات التكلفة	(3/2/1)
125	دليل عناصر التكاليف	(4/2/1)
126	الربط بين الأدلة ومراكز التكلفة	(5/2/1)
134	إطار التكلفة المستهدفة	(6/3/1)
237	إطار نظام المعلومات والإنتاج	(1/2/3)
241	النموذج المقترح لنظام التكاليف مطاحن سين للغالل 2013م	(2/2/3)
246	تحليل قيمة العمليات والأنشطة	(3/3/3)
257	خطوات تحميل التكاليف على المنتجات باستخدام محاسبة التكلفة على أساس النشاط	(4/3/3)
288	الهيكل التنظيمي لشركة مطاحن سين للغالل يناير 2013م	(1/1/4)

بسم الله الرحمن الرحيم  
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا  
كلية الدراسات العليا

## نموذج محاسبي مقترح لاستخدام الاتجاهات الحديثة في التكاليف لتحديد تكلفة الإنتاج الصناعي في السودان

(دراسة تطبيقية على مطاحن سين للغلال)

### Proposal for Accounting Model to Implementing Costs Modern Techniques for Determining Production Cost in Sudan (Applied Study: Seen Flour Mills)

رسالة مقدمة للاستيفاء الكلي لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة  
الإدارية

بواسطة

أحمد محمد الحسن عبد الرحمن العربي

بكالوريوس المحاسبة 2000م ماجستير في المحاسبة - جامعة أم درمان الإسلامية  
2010م

المشرف الدكتور

فتح الرحمن الحسن منصور

أستاذ مشارك

مايو 2014م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ