



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات التجارية
قسم التكاليف والمحاسبة الإدارية



بحث تكميلي لنيل درجة البكالوريوس في التكاليف والمحاسبة الإدارية
بعنوان:

أثر تطبيق التكلفة على أساس النشاط على أهداف الإدارة المالية

**Impact of applying the activity based costing on financial
management objectives**

(دراسة حالة عينة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم)

(A Case study on a sample of industrial companies at Khartoum state)

إعداد الطلاب:

- 1- أباذر جعفر محمد نور
- 2- إبراهيم تاج السر عبد اللطيف
- 3- انس حمزة علي عبد الفضيل
- 4- سامية يعقوب عبدالله علي
- 5- فاطمة صالح آدم إبراهيم
- 6- مارية علي بابكر علي

إشراف الدكتور:

أبوبكر أحمد الهادي

2018/1440م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الاستغفار

قال الله تعالى:

﴿لَا خَيْرَ فِي كَثِيرٍ مِّنْ تَبَوَّأَهُمُ الْاِمْنٰنُ مِنْ اَمْرٍ بِصَدَقَةٍ اَوْ مَعْرُوفٍ اَوْ اَصْلٰحٍ
بَيْنَ النَّاسِ وَمَنْ يَفْعَلْ ذٰلِكَ اِبْتِغَاءَ مَرْضَاتِ اللّٰهِ فَسَوْفَ نُؤْتِيهِ اَجْرًا عَظِيْمًا﴾

صدق الله العظيم

سورة النساء الاية (114)

الإهداء

بدانا بأكثر من يد وقاسينا أكثر من هم وعانينا الكثير من الصعوبات وها نحن اليوم والحمد لله
نطوي سهر الليالي وتعب الأيام وخلاصة مشوارنا بين دفتي هذا العمل المتواضع.

إلى

منارة العلم والإمام المصطفى إلى الأمي الذي علم المتعلمين إلى سيد الخلق إلى رسولنا
الكريم سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم .

إلى

الينبوع الذي لا يمل العطاء إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها إلى والداتي
العزيزة.

إلى

من سعى وسقى لأنعم بالراحة والهناء الذي لم يبخل بشئ من أجل دفعي في طريق النجاح
الذي علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر إلى والدي العزيز إلى من حبهم يجري في
عروقي ويلهج بذكراهم فؤدي إلى أخواتي وأخواني

إلى

من سرنا سوياً ونحن نشق الطريق معاً نحو النجاح والإبداع إلى من تكاتفنا يداً بيد ونحن
نقطف زهرة تعلمنا

إلى

اصدقائي وزميلاتي .

الباحثون

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على من لا نبي بعده أكرم الخلق والمرسلين.
الشكر اولاً واخيراً لله سبحانه وتعالى الذي أعاننا على أعداد هذا البحث.
الشكر كل الشكر والتقدير ل جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا عامة وكلية ومكتبة
الدراسات التجارية خاصة وكل العاملين بهم لما قدموه لنا من تعاون وأحترام وتسهيل
لانجاز مهامنا ،ونخص بالشكر مع أسمى آيات الاحترام والتقدير إلى د/ أبوبكر أحمد
الهادي لإشرافه على هذا البحث حتى وصوله لمرحلته النهائية حيث كان له دوراً في
أعانتنا وفتح أبواب التواصل بيننا وبينه ولم يبخل بوقته وعلمه وخبرته.
والشكر إلى كل من علمنا حرفاً واناار لنا درباً والشكر إلى كل من ساهم بوقته وجهده
ليرى هذا البحث.
الشكر إلى أصدقائنا وزملائنا وإلى من وقف معنا في هذا البحث.

الباحثون

المستخلص:

تناول الدراسة أثر تطبيق التكلفة على أساس النشاط على أهداف الإدارة المالية ، وتمثلت مشكلة الدراسة في أوجه القصور التي واجهت الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف مما أدى إلى عدم تحقيق أهداف الإدارة المالية وتمت صياغة مشكلة البحث في التساؤلات التالية: هل توجد علاقة بين بعد العمليات وتحقيق أهداف الملاك؟ هل توجد علاقة بين بعد العمليات وتحقيق أهداف الدائنون؟ هل توجد علاقة بين بعد التكلفة وتحقيق أهداف الملاك؟ هل توجد علاقة بين بعد التكلفة وتحقيق أهداف الدائنون؟

هدفت الدراسة على دراسة الإطار النظري والفكري لنظام التكاليف على أساس النشاط ، ودراسة مدى أهمية استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط في تحقيق أهداف الإدارة المالية ، ودراسة استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط على اتخاذ القرارات لتحقيق أهداف الإدارة المالية ، ودراسة الخطوات العلمية وتطبيق محاسبة التكاليف في الوحدات التنظيمية المختلفة. كما أستند البحث على ثلاث فرضيات، الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد العمليات وتحقيق أهداف الملاك ، الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد العمليات وتحقيق أهداف الدائنون ، الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد التكلفة وتحقيق أهداف الملاك ، الفرضية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد التكلفة وتحقيق أهداف الدائنون ، واعتمد البحث على عدة مناهج وهي المنهج التاريخي والأستنباطي والأستقرائي ، وكما في تحليل البيانات على برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) ، وتوصل الباحثون ، وتوصل الباحثون إلى النتائج التالية: لا توجد علاقة بين بعد العمليات وتحقيق أهداف الملاك ، ولا توجد علاقة بين بعد العمليات وتحقيق أهداف الدائنون ، توجد علاقة بين بعد التكلفة وتحقيق أهداف الملاك ، وتوجد علاقة بين بعد التكلفة وتحقيق أهداف الدائنون ، وأوصى الباحثون بالتوصيات التالية: ضرورة اهتمام الملاك بتحقيق الربحية للسهم الواحد، وضرورة مساهمة الملاك لتحقيق أهداف الإدارات الأخرى ، وضرورة التزام الدائنون بالجوانب القانونية لضمان استحقاقهم ، وضرورة قيام الدائنون بدراسة تكاليف الإنتاج بالمؤسسة لضمان تدفق الامول.

Abstract:

The research aimed at investigating; the theoretical and thought framework of ABC system, to what extent using the ABC system in achievement of the financial management objectives, using the ABS in decision making to achieve the financial management objectives and using the scientific steps to implement cost accounting in the different organization units.

The problem of study was represented in the aspects of shortage that faced by the traditional methods of cost accounting leading to non-achievement of financial management objectives. The study problem was formulated in the following questions: is there a relationship between process dimension and achievement of owners' objectives? Is there a relationship between process dimension and achievement of creditors' objectives? Is there a relationship between cost dimension and achievement of debtors' objectives? The research was based on three hypotheses, hypothesis one: there is a statistically significant relationship between process dimension and achievement of owners' objectives, second hypothesis two: there is a statistically significant relationship between process dimension and achievement of creditors' objectives, hypothesis three: there is a statistically significant relationship between cost dimension and achievement of owners' objectives, hypothesis four: there is a statistically significant relationship between cost dimension and achievement of creditors' objectives. The research adopted the historical, deductive and inductive methods, in addition to the statistical package for social science (SPSS) to analyze the data of study.

The researchers concluded the following findings: there is no statistically significant relationship between process dimension and achievement of owners' objectives. There is no statistically significant relationship between process dimension and achievement of creditors' objectives. There is a relationship between cost dimension and achievement of owners' objectives. There is a relationship between cost dimension and achievement of creditors' objectives.

The researchers recommended the following: owners are advised to pay attention to achievement of the share profitability, owners also, are advised to contribute to achievement of other managements' objectives, creditors should oblige to legal aspects to ensure their accrual, creditors should study production costs at the organization to ensure the cash flow.

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
أ	الإستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	مستخلص
هـ	Abstract
و	فهرس الموضوعات
	المقدمة
2	أولاً: الإطار المنهجي
6	ثانياً: الدراسات السابقة
	الفصل الأول: محاسبة التكلفة على أساس النشاط
13	المبحث الأول: محاسبة التكاليف (المفهوم ، النشأة ، التطور، الأهداف ،الوظائف ،المباديء العلمية ،التبويب)
30	المبحث الثاني: نظام التكاليف على أساس النشاط (المفهوم ، المكونات، الخصائص ،المقومات ، الإنتقادات)
	الفصل الثاني : الإدارة المالية وأهدافها
47	المبحث الأول: مفهوم الإدارة المالية
56	المبحث الثاني: أهداف الإدارة المالية
	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
63	المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية
69	المبحث الثاني: تحليل البيانات وأختبار الفرضيات
	الخاتمة
95	أولاً: النتائج
96	ثانياً: التوصيات

98	المراجع
104	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
63	الشركات الصناعية بولاية الخرطوم حسب تقسيم اتحاد الغرف الصناعية	(1/1/3)
69	التوزيع التكراري والنسبي لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(2/2/3)
70	التوزيع التكراري والنسبي لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(3/2/3)
71	التوزيع التكراري والنسبي لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(4/2/3)
73	التوزيع التكراري والنسبي لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(5/2/3)
74	التوزيع التكراري والنسبي لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي	(6/2/3)
75	التوزيع التكراري والنسبي لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(7/2/3)
77	التوزيع التكراري والنسبي لإجابات عينة الدراسة لفقرات بعد العمليات	(8/2/3)
78	الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار كآي ومستوى المعنوية لفقرات بعد العمليات	(9/2/3)
79	التوزيع التكراري والنسبي لإجابات عينة الدراسة لفقرات بعد التكاليف	(10/2/3)
80	الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار كآي	(11/2/3)

	ومستوى المعنوية لفقرات بعد التكاليف	
81	التوزيع التكراري والنسبي لأجابات أفراد عينة الدراسة لفقرات بعد أهداف الملاك	(12/2/3)
82	الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار كآي ومستوى المعنوية لفقرات بعد أهداف الملاك	(13/2/3)
83	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لفقرات أهداف الدائنون	(14/2/3)
84	الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار كآي ومستوى المعنوية لفقرات أهداف الدائنون	(15/2/3)
85	مختصر نموذج الإنحدار Regression للفرضية الأولى	(16/2/3)
86	تحليل التباين ANOVA للفرضية الأولى	(17/2/3)
86	معالم الإنحدار للفرضية الأولى	(18/2/3)
87	مختصر نموذج الإنحدار Regression للفرضية الثانية	(19/2/3)
88	تحليل التباين ANOVA للفرضية الثانية	(20/2/3)
88	معالم الإنحدار للفرضية الثانية	(21/2/3)
89	مختصر نموذج الإنحدار Regression للفرضية الثالثة	(22/2/3)
90	تحليل التباين ANOVA للفرضية الثالثة	(23/2/3)
91	معالم الإنحدار للفرضية الثالثة	(24/2/3)
91	مختصر نموذج الإنحدار Regression للفرضية الرابعة	(25/2/3)
92	تحليل التباين ANOVA للفرضية الرابعة	(26/2/3)
93	معالم الإنحدار للفرضية الرابعة	(27/2/3)

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنون الشكل	رقم الشكل
70	التوزيع التكراري والنسبي لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/3)
71	التوزيع التكراري والنسبي لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(2/2/3)
72	التوزيع التكراري والنسبي لأفراد عينة الدراسة وفق متغير	(3/2/3)

	التخصص العلمي	
73	التوزيع التكراري والنسبي لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(4/2/3)
75	التوزيع التكراري والنسبي لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي	(5/2/3)
76	التوزيع التكراري والنسبي لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(6/2/3)

فهرس الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق
104	ملحق الأستبانة
107	محكمو الأستبانة

المقدمة

تتضمن على الآتي:

أولاً: الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

المقدمة:

اولا: الإطار المنهجي :

تمهيد :

علي الرغم من اهمية المدخل التقليدي لنظم التكاليف الحال وماينتجة عن معلومات تكاليفية عن أنشطة وعمليات المنظمة بغض النظر عن طبيعتها وهدفها وشكلها القانوني الا انه يعاني من بعض القصور ولتغلب علي هذا القصور انتهت المدخل الادب المحاسبي التكاليفي الي ضرورة وجود مدخل حديث يعمل علي انتاج معلومات تكاليفية اكثر دقة وموضوعية وعداله اطلق علي هذا المدخل التكلفة علي اساس النشاط ABC ومحاسبة التكاليف هو نظام يهتم بعلاج مشكلة تحميل التكاليف غير المباشرة وتخصيصها علي الناتجات.

اهداف الادارة المالية هو تعظيم الارباح وان هدف تعظيم الارباح يركز علي الاستخدام الامثل والكفاءة للموارد الاولية والخام موجودات الطاقة التكنولوجيا وطاقة المعلومات، تعظيم ثروة الملاك بالرغم من قناعه رجال الاعمال واصحاب راس المال يهدف تعظيم الارباح الا انه تعرض لعددها الانتقادات بسبب مايكتشف هذا الهدف من غموض وتجاهل للعديد من المتغيرات المهمة ومن اسباب هذا التحول الي هدف تعظيم ثروة الملاك مايلي: التوقيت الزمني للارباح والمخاطر التي ترافق التدفقات النقدية ان هدف تعظيم الارباح قد يضر بالمنشأة علي المدى الطويل.

ومن خلال ماورد اعلاه يقوم الباحثون بدراسة اثر تطبيق محاسبة التكلفة على اساس النشاط على تحقيق اهداف الادارة المالية

مشكلة الدراسة :

تمثلت مشكلة الدراسة في اوجه القصور التي واجهت الاساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف مما أدى الي عدم تحقيق اهداف الادارة المالية وعليه صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

هل توجد علاقة بين بعد العمليات وتحقيق اهداف الملاك؟

هل توجد علاقة بين بعد العمليات وتحقيق اهداف الدائنون؟

هل توجد علاقة بين بعد التكلفة وتحقيق اهداف الملاك؟

هل توجد علاقة بين بعد التكلفة وتحقيق اهداف الدائنون؟

فرضيات الدراسة:

بناء علي مشكلة الدراسة عملية صياغة الفرضيات التالية :

توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين بعد العمليات وتحقيق اهداف الملاك.

توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين بعد العمليات وتحقيق اهداف الدائنون.

توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين بعد التكلفة وتحقيق اهداف الملاك.

توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين بعد التكلفة وتحقيق اهداف الدائنون.

أهداف الدراسة:

- 1- دراسة الاطار النظري والفكري لنظام التكاليف علي اساس النشاط .
- 2- دراسة مدى اهمية استخدام نظام التكاليف علي اساس النشاط في تحقيق اهداف الادارة المالية.
- 3- دراسة اثر استخدام النظام التكاليف علي اساس النشاط علي اتخاذ القرارات لتحقيق اهداف الادارة المالية.
- 4- دراسة الخطوات العلمية وتطبيق محاسبة التكاليف في الوحدات التنظيمية المختلفة.

أهمية الدراسة:

تتبع اهمية هذه الدراسة من ان الاهتمام المتزايد بنظام الاكلفة علي اساس النشاط من قبل المنشآت المختلفة والذي انعكس تطبيقاته علي دقة وتدرج التفاصيل والتوقيت المناسب لبيانات التكاليف المتعلقة بتلك المنشآت وعدم تطبيق هذا النظام علي اساس علمي في المنشآت المالية فالدراسة تحاقل ملء فراغ في المكتبة في هذا الجانب لفتح الباب امام الباحثون والدارسون من الدراسات.

الأهمية العلمية: تتبع اهمية هذه الدراسة من كون كثير من الشركات المالية لازالت تعاني من قصور وضعف من انظمتها المحاسبية والتكاليفية القائمة التي لاتعطي دقة في القياس عند

احتساب تكلفى المنتجات وهذا بدوره يؤدي الي عدم صحة اتخاذ الكثير من القرارات المالية ومنها قرارات تحقيق اهداف الادارة المالية والتي تعتمد كثيرا علي التكلفة بالاضافة الي القرارات الاخرى.

لذا فان هذه الدراسة تعد محاولة لاستخدام نظام التكاليف يحسن من عملية القياس وتحقيق اهداف الادارة المالية في نظام التكاليف علي اساس النشاط الذي يتمشى مع اهداف الادارة المالية وكون هذا النظام يعطي بيانات اكثر دقة ومصداقية والذي يؤدي زيادة فعالية القرارات في مجالات التخطيط والرقابة.

مناهج الدراسة:

اعتمدت الدراسة علي المناهج التالية:

1/ المنهج التاريخي : في تتبع الدراسات السابقة .

2/المنهج الاستنباطي :تحديد مشكله الدراسة وصياغة الفرضيات والمنهج.

3/ المنهج الاستقرائي: لاختبار الفرضيات.

ادوات جمع البيانات:

الاولية: الاستبانة

الثانوية: الكتب والمراج والدوريات والرسائل الجامعية والبحوث العلمية ومواقع الإنترنت.

حدود الدراسة:

الحدود الزمانية:2018

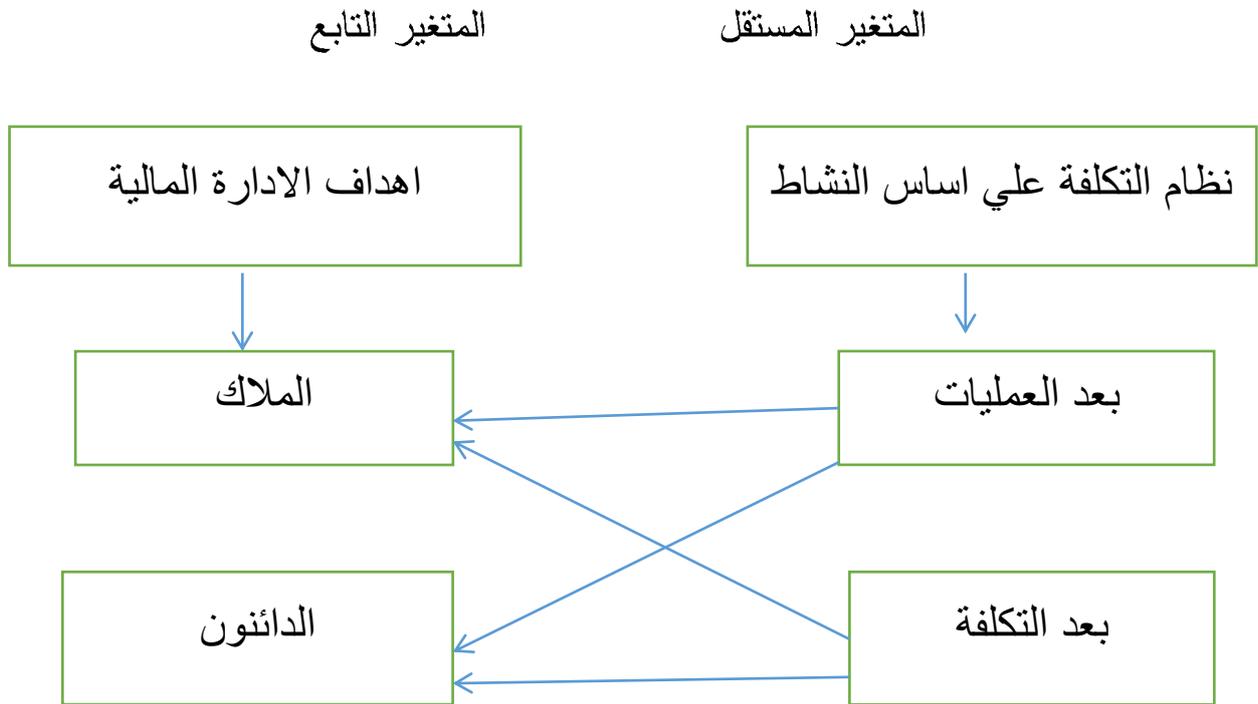
الحدود المكانية:عينة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم

الحدود الموضوعية: نظام التكلفة على أساس النشاط (العمليات والتكلفة) وأهداف الإدارة المالية (الملاك والدائنون).

هيكل الدراسة:

تتكون الدراسة من مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة، تحتوي المقدمة على الاطار المنهجي والدراسات السابقة اما الفصل الاول بعنوان محاسبة التكلفة علي اساس النشاط ويتكون من مبحثين المبحث الاول مفهوم ونشأة وتطور وأهداف ووظائف والمباديء العلمية والتوبييب هحاسبة التكاليف ومقومات والمبحث الثاني مفهوم وأهمية وأهداف وخطوات ووظائف وأبعاد ومقومات والإنتقادات ابعاد تطبيق نظام التكلفة علي اساس النشاط ، اما الفصل الثاني بعنوان الإدارة المالية وأهدافها ، اما الفصل الثالث بعنوان الدراسة الميدانية ويتكون من مبحثين المبحث الأول إجراءات الدراسة الميدانية والمبحث الثاني تحليل البيانات وأختبار الفرضيات. وأخيراً الخاتمة وتشتمل على النتائج والتوصيات.

نموذج الدراسة:



ثانياً: الدراسات السابقة

اهتم الباحثون بدراسة انظمة التكاليف علي اساس النشاط الا ان التذكير كان منصبا علي القطاع الصناعي ، ولكن الفترة الاخيرة الاقيدت عدد من الكتب والدراسات اهتمت بدراسة تطبيق نظام التكلفة علي اساس النشاط في القطاع الخدمي وخصوصا الادارة ، وقد تطورت الدراسات في مجال الادارة وفيما يلي استعرض لبعض الدراسات :

1/دراسة صابر(2002)¹

تمثلت مشكلة الدراسة في ماهو الدور الذي يمكن ان تلعبه التكاليف الاستراتيجية في زيادة فاعلية التخطيط الاستراتيجي لدعم القدرة التنافسية للمواني البحرية المصرية؟ وهدفت الدراسة إلى أبرز دور التكاليف الإستراتيجية في زيادة فاعلية التخطيط الإستراتيجي لدعم القدرة التنافسية للمواني البحرية المصرية ، وأعمدت الدراسة على المنهج الأستباضي ، وتمثلت فرضية الدراسة في أن نظم التكاليف المستخدمة حالياً في المواني البحرية يوجه إليها العديد من الإنتقادات لما يشوبها من عيوب تجعلها غير قادرة على تحقيق أهدافها الأستراتيجية ، وأنه يمكن أدوات التكلفة الأستراتيجية ، ويمكن تطبيق الإطار المقترح على مواني بور سعيد ويمكن في حالة تعميمه في حالة نجاحه على معظم المواني المصرية ، وأن الأقتصاد المصري يتشكل بصورة أساسية أو بأخرى في إطار التحولات الاقتصادية العالمية ويتأثر بها وعليه أن يبحث في تبني والآليات التي يحصل من خلالها على أكبر عائد ممكن بأقل تكلفة ، وبأختيار فرضيات الدراسة أتضح أن التكاليف الإستراتيجية تلعب دوراً بارزاً في زيادة فاعلية التخطيط الإستراتيجي في المواني المصرية وهذا يثبت صحة الفرضيات ، ومن اهم النتائج التي توصل عليها الدراسة على أن التكاليف الإستراتيجية تلعب دوراً مهماً في دعم القدرة التنافسية بالمواني البحرية ، وأوصت الدراسة ، وأوصت الدراسة بتطبيق الإطار المفتوح للتكاليف في المواني البحرية المصرية لدعم قدرتها التنافسية.

¹د.صابر حسن الغنام، دور التكاليف الاستراتيجية في زيادة فاعلية التخطيط الاستراتيجي لدعم القدرة التنافسية للمواني البحرية المصرية ، مجلة البحوث الدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنما ، العدد الثاني ، 2002م.

تمثلت مشكلة الدراسة في توافق الفكر المحاسبي مع التغيرات المتلاحقة في بيئة الاعمال التي سيطرت عليها التطورات المتلاحقة ، وماالذي يمكن ان تقدمه المحاسبة كعلم يساعد تلك المنظمات في تحقيق سبل النجاح التي تبغيها ، وكيف ، وكيف يمكنها بناء ميزة تنافسية قوية ومتواصلة تضمن لها مسببات النجاح وتساعد في مواجهه المنافسة ، وكيفية استخدام التحليل الاستراتيجي لتكلفة في بناء ميزة تنافسية للمنظمات التي تعمل في بيئة تنافسية ، وهدفت الدراسة على تحليل انماط التكاليف الملائمة لبيئة التصنيع الحديثة استراتيجياً بالشكل الذي يكفل تحديد مقومات النجاح الاساسية للمنظمات ، واستخدام التحليل الاستراتيجي للتكاليف في بناء ميزة تنافسية متواصلة للمنظمات في بيئة تتمتع بحرية المنافسة ، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: ان مواجهه تحديات المنافسة للمنظمات العاملة في بيئة مؤتمنة تتمتع بسرعة التقدم وحدة المنافسة، يوجب علي المنظمات سرعة التحرك نحو اجراء تغيير شامل في منظور معالجة مشكلاتها الادارية والمحاسبية بالشكل الذي يجنبها مشاكل الابقاء حصة سوقية متميزة فيظل ميزة تنافسية متغيرة بحيث يكون للتوجه الاستراتيجي الدور الفعال في هذا المجال ، ان الادارة الاستراتيجية للتكلفة تعتبر افضل السبل المتاحة امام المنظمات لمواجهه التحديات المنافسة في ظل البيئة الموثمة ، وهي المدخل المناسب لايجاد ميزة تنافسية تمكن المنظمات في البقاء بقوة في دنيا الاعمال ، وان الاهتمام المتنامي بادارة الجودة الشاملة للمنظمات أصبح مطلباً بالغ الأهمية وخاصة في ظل ظروف العولمة ، وأوصت الدراسة بضرورة اهتمام المنظمات والجمعيات العالمية والمحلية بدراسة كل الجوانب تحديات المنافسة وتوجيه النظر نحو اهمية وزيادة ميزانيات الدراسات التسويقية ونشاط البحث والتطوير ، وقيام المنظمات والجمعيات المهنية بتطوير مهنة المحاسبة بعقد دورات للمحاسبين بشأن تبسيط الإجراءات الخاصة بكل من تكاليف المحاسبة على أساس النشاط وتكاليف التحسين المستمر وتكاليف الجودة.

¹ سهير الطنلي ، الادارة الاستراتيجية للتكاليف الحتمية تنافسية في البيئة المؤتمنة من المجلة العلمية والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد الاول ، العدد الثالث ، 2002م.

3/ دراسة اسامه (2005)¹

تمثلت مشكلة الدراسة في الكشف عن اهم المحاور والادوات التي تشكل اضلاع الادارة الاستراتيجية للتكلفة، وهدفت الدراسة على الكشف عن اهم المحاور والادوات التي يتشكل منها مدخل الادارة الاستراتيجية للتكلفة وابرار العلاقات التكاملية بين هذه المحاور ، واعاده تنظيم العديد من المداخل المتطورة علميا والناجحة باعتبارها الادوات الرئيسية داخل المنظمة الادارة الاستراتيجية للتكلفة ، استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي في اختبار وتحليل محتوى الدراسات والجهود المبذولة التي تناولت احد او بعض اضلاع الموضوع محل الدراسة وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: يتميز التحليل الاستراتيجي للتكلفة عن التحليل التقليدي للتكلفة، والإدارة الاستراتيجية لابد ان يكون لها محاور محددة تشكل الاضلاع الرئيسية لها الجهود التي يمكن ان تبذل للنجاح في ادارة ورقابة والتحكم في ضبط التكلفة.

4/ دراسة (اشرف عزم ،2008)²

تناولت الدراسة اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة(ABC) في تعظيم الربحية ، وهدفت الدراسة إلى بيان اثر تطبيق نظام التكاليف علي اساس تنظيم الربحية كدراسة تطبيقية علي المستشفيات الخاصة بمحافظة عمان حيث يتم التعرف علي مدى توفير البنية الاساسية والامكانيات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف علي اساس الأنشطة ، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: ان أنظمة التكاليف هي من اهم الركائز الاساسية والامكانيات اللازمة لضمان ثبات النظام المالي لدى هذه المستشفيات وذلك لدورها بتزويد الادارة بالمعلومات المالية وغير المالية لتمكينها من اتخاذ القرارات الاستراتيجية ، كما اظهرت الدراسة ان نظام التكاليف علي اساس الأنشطة يساهم في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي الي تعظيم الربحية ، وأوصى الباحث بتبني نظم التكاليف حديثة مثل نظام التكاليف علي اساس الأنشطة سيعمل علي تطوير الية العمل في هذه المستشفيات لما يوغده من معلومات اكثر دقة وملائمة لعملية اتخاذ القرار ، واهم ما يميز الدراسة انه عمل

¹ اسامة سعيد عبدالصاوق ، اثر التكامل بين الادارة الاستراتيجية للتكلفة والتحليل الاستراتيجي لدخل التشغيل علي تفصيل استراتيجيات المنافسة في السوق المصري ، المجلة المصرية لدراسة التجارية، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد التاسع والعشرون ، العدد الاول ،2005م.

² اشرف عزم ، اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف علي اساس الأنشطة في تعظيم الربحية ، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط ،2008م.

علي توفير الكوادر البشرية المؤهلة من ذوي الاختصاص بحيث يكونو قادرين علي تطبيق نظام التكاليف علي اساس الانشطة بشكل فعال مع توفير التدريب اللازم لهم.

5/ دراسة(أسامه محمد الحسن ، 2008م)¹

تناولت الدراسة اثر التكلفة علي اساس النشاط في تسعيد الخدمة المصرفية وهدفت الدراسة الي رفع درجة اهتمام ادارة البنك بشكل عام وادارة التسويق المصرفي بشكل خاص بعملية التسعير كاحد اهم مكونات مزيج تسويق الخدمات المصرفية وايضا الي ابراز دور محاسبة التكاليف في تحديد كلفى الخدمة المصرفية ، تمثلت مشكله الدراسة في ان القرارات المتعلقة بالتسعير من القرارات الهامة في صياغة الاستراتيجية التسويقية وان ادارة المصارف السودانية لاتستخدم نظم التكاليف الحديثة وبالاخص التكلفة علي اساس النشاط في عملية تسعير الخدمة المصرفية.

افترض الدراسة انة لايوجد قسم تكاليف بالبنك وهذا يؤدي الي عدم توفير المعلومات التي تساعد متخذي القرارات باتخاذ قرارات سليمة ، أهم نتائج الدراسة: أهمية تأسيس نظام متكامل للمحاسبة الادارية بالبنك تستخدم في الانظمة الحديثة للتكاليف بما فيها نظام التكاليف علي اساس النشاط يهدف تحسين الية اتخاذ القرار في البنك ، كما اوصى بأهمي تطبيق نظام التكاليف علي اساس النشاط لانة يوفر معلومات مفصلة عن الانشطة مما يساعد الادارة في عمليات الرقابة والتخطيط وبالاخص فيما يتعلق بمجال التسعير ، واهم مايميز الدراسى هذه الدراسة اقامة ورش عمل وعروض خاصة لتوضيح الدور الذي يمكن ان يلعبه نظام التكاليف علي اساس النشاط في مجال التسعير .

6/ دراسة حسام الدين (2008)²

تمثلت مشكلة الدراسة في اثر الادارة الاستراتيجية لتكاليف الصيانة علي اداء الفنادق ، وهل يمكن تلاقي اوجه قصور اساليب قياس التكلفة الاستراتيجية؟ ، وهدفت الدراسة إلى تحديد احتياجات المنشآت الفندقية السياحية من البيانات والمعلومات اللازمة لزيادة كفاءتها في مجال تقييم الاداء لانشطة الصيانة ، تقييم فاعليه دور تكاليف الصيانة وادارتها من خلال استخدام

¹أسامة محمد الحسن ، "اثر التكلفة علي اساس النشاط في تسعير الخدمة المصرفية دراسة حالة بنك التنمية التعاوني الاسلامي"، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2008م.

²د. حسام الدين حسين ابراهيم ، مدخل مقترح لتفصيل دور الادارة الاستراتيجية لتكاليف الصيانة في تعظيم المزايا التنافسية لفنادق السياحة المصرية ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، المجلد الثلاثين ، العدد الاول 2008م.

نظام ادارة التكلفة وعلاج اوجه القصور للاساليب التقليدية ، وتمثلت فرضية الدراسة في: يوجد اتفاق معنوي بين اراء مفردات مجتمع الدراسة حول تأثير مستوي الفندق علي تكاليف الصيانة الفندقية ، كما يوجد اتفاق معنوي بين اراء مفردات مجتمع الدراسة حول العوامل المؤثرة في صنع قرار استراتيجية الصيانة بالفنادق والعوامل المؤثرة في اختيار استراتيجية الصيانة ، ويوجد اتفاق معنوي بين اراء مفردات مجتمع الدراسة بأن الادارة الاستراتيجية لانشطة الصيانة داخل الفنادق تحقق منافع إضافية ، يوجد اتفاق معنوي بين اراء مفردات مجتمع الدراسة بأن توفر متطلبات الادارة الاستراتيجية لانشطة الصيانة داخل الفنادق تحقق دعما للقدرات التنافسية للفنادق ، وبناءا علي الدراسة الميدانية اتضحت صحة كافة فرضيات الدراسة ، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: اختلاف استراتيجيات الصيانة المطبقة داخل المنشآت الفندقية بين الاعتماد علي الاداء الداخلي لها والاستعانة بالمصادر الخارجيه لادائها وكذلك الجمع بينهما يؤثر علي تكاليف الصيانة الفندقية ومن ثم الاداء المالي لهذه الشركات ، امكانية تطبيق الادارة الاستراتيجية لتكاليف الصيانة الفندقية من خلال توفر مجموعة من المتطلبات التي تساعد علي تعظيم المنافع والتي يمكن تحقيقها للمنشآت الفندقية ، ووصلت الدراسة إلى ضرورة الاستفادة من تطبيق الادارة الاستراتيجية لتكاليف الصيانة الفندقية في ظل الاعتماد علي نزام ادارة التكاليف علي اساس الانشطة وما يوفره من معلومات كافيها يمكن من خلالها تحديد الانشطة .

7/ دراسة (لمياء2010)¹

تمثلت مشكلة الدراسة في قصور الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية الغير مباشرة وعدم تحديد تكلفة دقيقة للوحدات المنتجة بصورة دقيقة وملائمة لاتخاذ القرارات وهدفت الدراسة في

توفير المعلومات التي تمكن من قياس وتحديد تكلفة الوحدة المنتجة بصورة دقيقة وعادلة وامكانية تطبيق نظام التكلفة علي اساس النشاط في القطاع الصناعي في السودان وتحليل الانشطة وفق نظام التكلفة علي اساس النشاط وتحليل مخرجات النظام لبيان امكانية تطبيقها ن وتطبيق نظام التكلفة علي اساس النشاط يؤدي الي اتخاذ قرارات صحيحة وتخطيط ورقابي

¹¹لمياء علي ادريس ، " اثر التكلفة علي اساس النشاط علي التكاليف الصناعية الغير مباشرة في صناعة الاعلاف " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2010م.

بصورة افضل، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: يوفر الآلية الملائمة لتخصيص التكاليف غير المباشرة علي المنتجات في ظل ظروف البيئة الصناعية الحديثة ، مما يؤثر ايجابيا علي دقة وموضوعيه بيانات التكلفة وما يرتبط بها مكن قرارات علي عكس النظام التقليدي للتكاليف الذي لم يعد يمتلك الآلية الملائمة لتخصيص التكاليف غير المباشرة علي المنتجات الصناعية ، وأوصت الدارسة انه يمكن للمنشآت الأخرى وفي ضوء طبيعة نشاطها وتنوع وتعقد منتجاتها ان تطبيق نظام التكاليف علي اساس النشاط بأذن الامر كنظام موازي لنظام التكلفة القائم حاليا ، ومن ثم التحول الية بعد التحقق من زيادة منفعة علي التكاليف تطبيقية ، وأهم ما يميز الدراسة انه اهتم بتطبيق الاساليب الاحصائية.

8/ دراسة (محمد نجيب، 2010م)¹

تمثلت مشكلة الدراسة في ان التغيرات البيئية والاقتصادية الحديثة تؤثر علي نماذج اتخاذ القرار وعلي معلومات التكاليف اللازمة لتشغيل تلك النماذج ، وان شركات الكهرباء المصرية في ظل سوق غير تنافسية (احتكارية) ، ويسعى هذا البحث للتحول بهذه الشركات التي القيام بممارسة انشطتها في ظل ضغوط تنافسية ، وهدفت الدراسة إلى استخدام التحليل الاستراتيجي للتكلفة في ظل المفاهيم الحديثة للادارة التكلفة بهدف دعم القدرة التنافسية في شركات انتاج الكهرباء المصرية ، استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي لاجراء الدراسة النظرية واستخدام تحليل سلاسل القيمة لاجراء الدراسة التطبيقية ، وتمثلت فرضيات الدراسة في: يؤدي استخدام التحليل الاستراتيجي للتكاليف وفقا لمدخل سلاسل القيمة في شركات انتاج الكهرباء والكشف عن مواطن القصور التي تمكن من خفض الاستراتيجي للتكلفة ، يؤدي الكشف عن الخلايا التي تستهلك قيمة وتحويلاتا الي خلايا مضيفة للقيمة الي دعم القدرة التنافسية في شركات انتاج الكهرباء وبناء عن الدراسة التطبيقية واختبار فروضها اتضح عدم صحة القرض الاول وصحة الفرض الثاني، وأهم نتائج الدراسة انها اثرت متغيرات بيئة التصنيع الحديثة بشكل مباشر علي الاطار المفاهيمي لنظام محاسبة التكاليف بشكل عام الأهر الذي ادى الي ظهور العديد من الاساليب الحديثة للتكاليف مثل اسلوب التكلفة المستهدفة، اسلوب الادارة الاستراتيجية للتكاليف، واسلوب محاسبة الإنجاز ، وأوصت الدراسة

¹ محمد نجيب محمد عثمان ، تناولت دراسة الباحث استخدام التحليل الاستراتيجي للتكاليف في شركات انتاج الكهرباء لدعم القدرة التنافسية ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس 2010م.

بضرورة تحديد الميزة التنافسية للتكلفة في ضوء المداخل المختلفة لزيادة التكلفة ، تركزت هذه الدراسة السابقة علي استخدام المفاهيم الحديثة لادارة التكلفة.

الفصل الأول

محاسبة التكلفة على أساس النشاط

المبحث الأول: محاسبة التكاليف (المفهوم ، النشأة ، التطور، الأهداف
، الوظائف ، المبادئ العلمية ، التصنيف)

المبحث الثاني: نظام محاسبة التكاليف (المفهوم ، المكونات، الخصائص
، المقومات)

المبحث الأول

محاسبة التكاليف (المفهوم ، النشأة ، التطور ، الأهداف ، الوظائف ،
المبادئ العلمية ، التبويب)

أولاً: مفهوم محاسبة التكاليف:

تعريف التكلفة:

هي التضحية بهدف تحقيق منفعة مستمرة في الحال او المستقبل او كليهما.¹

كما عرفت بانها: التضحية بالموارد في سبيل الحصول على سلعة او خدمة معينة مثلاً تكلفة المواد الخام والعمل المباشر وتكلفة الحصول على الأصول وغيرها.²

محاسبة التكاليف :

تعددت التعاريف الخاصة بمحاسبة التكاليف ومنها الاتي :

هي مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات التي تستخدم لتتبع عناصر التكاليف وتحليل هذه العناصر بشكل يؤدي إلي تحديد تكلفة الإنتاج ، والرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج لتحقيق الكفاءة الإنتاجية ، وتقييم البيانات التحليلية للإدارة لمساعدتها في التخطيط واتخاذ القرارات على أسس سليمة .³

ويعرفها البعض بأنها : ذلك النظام الذي يتضمن مجموعة المبادئ والمفاهيم والطرق والإجراءات التي يتم بموجبها تحديد قياس وتحليل وعرض التكاليف بالصورة المختلفة .⁴

ويعرفها آخرون بأنها : ذلك العلم الذي يقوم على تجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف استناداً إلى مجموعة من المبادئ والاسس والقواعد العلمية بهدف تحديد تكلفة الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة والتي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة .

¹ د طلال عبدالحسن حمزة الكسار ، د محمود جلال احمد ، محاسبة التكاليف (قياس ... تخطيط ورقابة) ، عمان ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، 2009 ، ص 16

² د نائل عدس ، ود نضال الخلف ، محاسبة التكاليف (مدخل حديث) ، عمان ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، ص 17

³ د زهير إبراهيم الحدرب ، د لوي وديان ، محاسبة التكاليف ، عمان ، دار البداية ناشرون وموزعون ، ص 9

⁴ د فتح الرحمن الحسن منصور ، د بابكر إبراهيم الصديق ، محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ص 8

مفهوم محاسبة التكاليف:

تظهر نتائج المحاسبة المالية في صورة اجمالية بحيث لا توضح تفاصيل العمليات المختلفة واثـر كل منهما على النتيجة النهائية سواء كانت ربحاً ام خسارة نظراً لأن الحسابات الختامية تحمل طابعاً عاماً يرمز على المنشأة كلها لوحدة واحدة دون إظهار نصيب الوحدة المنتجة من عناصر التكاليف او يخص مراكز التشغيل او الأقسام منها.

وبظهور المصانع ونظام الإنتاج الكبير ظهرت الحاجة إلى الحصول على بيانات تفصيلية عن كل وحدة من الوحدات او المراكز او الأقسام فيها والتي تليها محاسبة التكاليف كفرع من فروع المحاسبة .

ويتركز إهتمام محاسبة التكاليف في جميع البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف ومتابعة تدفقها بين مراكز النشاط المختلفة (إنتاجية او خدمية) في المنشأة وتحليلها وعرضها ليس فقط بهدف تحديد التكلفة للمنتجات النهائية وانما ايضاً بهدف الرقابة على التكاليف ومساعدة الإدارة في رسم السياسات الإنتاجية والتسويقية والاختيار من بين البدائل المتاحة لحل المشاكل الإدارية المختلفة ويمكن ان نقول ان نظام محاسبة التكاليف نظام يهدف إلى توفير البيانات التكاليفية لغرضين رئيسيين الأول لغرض إعداد القوائم المالية (قائمة الدخل وقائمة المركز المالي) ،والثاني تزويد إدارة المنشأة بالمعلومات التي تفيد في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ المنشأة بالمعلومات التي تفيد في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية سواء في مجالات الإنتاج او التسويق أو غيرها¹

ثانياً: نشأة محاسبة التكاليف:

بعد قيام الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر والحاجة إلى مسك حسابات تكاليف الصناعات والمنتجات من قبل المالكين من اجل الرقابة والسيطرة على الكلف الخاصة بالمواد والأجور وغيرها ومع هذا التطورات الصناعية لأساليب التصنيع والألات والتقدم الكبير في النظم المحاسبية والتطورات الحضارية واستخدامها بشكل كبير ونتيجة المنافسات بين المصانع وتخفيض الكلف والإنتاج الواسع بدأت الحاجة إلى تشديد الرقابة على عناصر التكاليف وراقبتها وزيادة الأهتمام بالجوانب العلمية لدراسة محاسبة التكاليف في الجامعات كل ذلك

¹د.نائل عدس ، د. نضال الخلف ،مرجع سابق، ص ص 13- 14

ساعد على إنتشار محاسبة التكاليف وإعتبارها مصدراً مهماً للمعلومات للإدارة يلاحظ ان محاسبة التكاليف تستخدم في العديد من النشاطات الاقتصادية ، إنتاجية ، تجارية ، خدمية ، مالية ، وعقارية وغيرها من اجل تحديد الأسعار والرقابة على الكلف ومتابعة الأداء للنشاطات وتقويم أدائها.¹

ثالثاً: تطور محاسبة التكاليف :

لقد تطورت وسائل محاسبة التكاليف واجراءاتها ومناهجها عبر تاريخها بتطوير أهدافها والحاجة إلى بياناتها ،حيث تشير البحوث المحاسبية إلى ان تطور تطور حصل في نظم محاسبة التكاليف نتيجة لتطور ظروف البيئة المحيطة بالصناعة وتميزها بخصائص وسمات كانت لها تأثيرات بالغة على نظم التكاليف التي يعتمد نجاحها بأداء مهماتها في المقام الأول على مدى تلاؤم وتكيف هذه النظم مع البيئة المحيطة بها ، لذا فقد حصل تطوراً جوهرياً في مجال محاسبة التكاليف.

ويمكن ان نلخص جوانب التطور في محاسبة التكاليف بالآتي:

1- مجال التطبيق :

لم يعد محاسب الأغراض قاصراً على النشاط الصناعي إنما تجده في الأنشطة كافة إذ إمتد ليشمل منشآت الزراعية والتجارية وحتى الخدمية لان النشاط الرئيسي لجميع المنشآت هو تحويل المدخلات في العمل وراس المال إلى مخرجات وبهذا فإن لكل نشاط تكاليفه وحين توجد تكلفة فإن هناك إمكانية لتطبيق مبادئ التكاليف وإن رقابة التكاليف ليس حصراً علي الأنشطة الصناعية

2- مجال الأهداف او الأغراض :

لقد إنصب إهتمام محاسبة التكاليف في البداية على إحتساب كلفة المنتج لتحديد كلفة المنتج لتحديد كلفة البضاعة المباعة وتقويم المخزون لأغراض إعداد التقارير المالية بشكل أساسي ولكن بعد الحرب العالمية الثانية إكتشف المحاسبون أن المديرين التنفيذيين يعتمدون على تكاليف المنتج المعدة أصلاً لغرض إعداد التقارير المالية الخارجية لاتخاذ قرارات تتعلق بالربحية والتسعير والرقابة الإدارية ومن هنا تحول إهتمام محاسبة التكاليف من خدمة

¹ د.طلال عبد الحسن جمرة ،د. محمود جلال أحمد ، مرجع سابق ،ص15

المستخدمين الخارجيين إلى خدمة المستخدمين الداخليين لبيانات التكاليف وبهذا فقد ادرك المحاسبون أن تجميع أو تخصيص التكاليف يجب أن يختلف باختلاف التقارير الإدارية ومن ثم فليس هناك تخصيص أو تعيين واحد للتكلفة يمكن أن يكون ملائماً لجميع القرارات والاعراض الإدارية

3- التطور في الإجراءات والأساليب :

ان نظم التكاليف ترتبط ارتباطاً وثيقاً بنظم الإنتاج ففي خصائص نظام الإنتاج يتم تحديد خصائص لنظام التكاليف الملائم للتطبيق وتحديد خصائص لنظام التكاليف الملائم للتطبيق وتحديد الكمية التي سيتم بموجبها حصر وتجميع وتحليل عناصر تكاليف الإنتاج وإتخاذ الإجراءات الملائمة للتطبيق بغرض تحديد متوسط تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج وما يتبعه من استخدامات مختلفة لبيانات ومعلومات التكاليف.¹

لقد ارتبط التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف في مرحلته المبكرة بالتطور التاريخي للمحاسبة المالية وبدأت تظهر في الأدبيات المحاسبة المالية في العصر الأوسط بداية الوعي بمحاسبة التكاليف .

فالباحث في تاريخ محاسبة التكاليف (بندروف) يرى ان بداية محاسبة التكاليف كانت في القرن الرابع عشر في إيطاليا نتيجة لإزدهار الإنتاج الصناعي وإزدياد حدة المنافسة قرب نهاية القرن التاسع عشر مما دفع إلى الاهتمام المكثف بمشاكل الإنتاج الصناعي داخل المصنع وتطوير إجراءات محاسبة التكاليف²

المنتبع لتطور محاسبة التكاليف تاريخياً يلاحظ انها ليست حديثة كما قد يتصور قد البعض البعض ، بل هي قديمة ولها عمر طويل يمتد إلى قبل الميلاد حيث استخدم الفراعنة في النشاط المعماري والنشاط الزراعي نظاماً وأجراءات تشبه إلى حد كبير نظم وإجراءات محاسبة التكاليف ، كما ان القران الكريم قص علينا قصة سيدنا يوسف عليه اتسلام وهي ترتبط بالإحتفاظ بالمخزون من الإنتاج ورقابته في سنوات الرخاء من اجل الاستفادة به في السنوات العجاف ، كما وردت آيات كثيرة في القران الكريم تعبر عن المعايير والمعايير وفي صدر الدولة الإسلامية ومنحت الخطوط الأولى لاصول علم المحاسبة وإعداد المركز المالي لبيت المال في عهد أمير المؤمنين عمر بن الخطاب رضي الله عنه

¹ د. نضال الخلف ، د. نائل عدس ، مرجع سابق ، ص ص 15-16

² د. رضوان حلوة حنان ، تطوير الفكر المحاسبي ، عمان ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، ص ص 32-33

وفي القرن الرابع عشر زاد النشاط التجاري في بعض الدولة الأوروبية وأثبتت محاسبة النكالييف وجودها وفي القرن الخامس عشر والقرن السادس عشر ظهرت المنشآت الصناعية الصغيرة واستخدمت سجلات لإثبات ما تتفقه هذه المنشآت واستخدمت كذلك أوامر التشغيل وظهرت نظرية الجرد المستمر ثم ظهرت بعد ذلك كتابات رائدة في محاسبة التكاليف في إنجلترا ثم في الولايات المتحدة الأمريكية وظهرت محاسبة تكاليف المراحل الإنتاجية في القرن التاسع عشر عندما انتشرت الصناعات ذات المراحل المتعاقبة خاصة الصناعة الكيماوية وظهرت كتابات تتعلق بتنظيم المحاسبة عن التكاليف.

ومع مضي السنوات في القرن الحالي أصبحت التكاليف موضع اهتمام رجال المحاسبة ورجال الإدارة ورجال الاقتصاد والإنتاج وغيرهم وزاد الاهتمام بموضوعات الموارد التخطيطية وانتشرت نظم التكاليف في قطاع الخدمات.¹

رابعاً: أهداف محاسبة التكاليف :

تسعى محاسبة التكاليف إلى خدمة مجموعة متعددة من الأهداف بأعتبار هذه المحاسبة أداة أو وسيلة وليست غاية وقد أوضح النظام المحاسبي الموحد (القرار الجمهوري رقم 4722 لسنة 1966) كما أوضحت القوانين الاقتصادية المتطورة (97 لسنة 1983 بشأن هيئات القطاع القطاعات العام وشركاته) (203 لسنة 1991 بشأن قطاع الاعمال العام) الأهداف التالية لمحاسبة التكاليف:²

1. إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج وعلى إستخدام عوامل الإنتاج بمتابعتها على مستوى الإشراف والمسئولية .
2. توفير أساس سليم لتقويم الإنتاج التام والإنتاج غير التام والاعمال تحت التنفيذ في اخر الفترة المالية والحسابات الاقتصادية والقومية .
3. توفير البيانات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقاً لمراكز المسئولية ومراكز التكلفة .
4. المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات على مختلف المستويات من مستوى الوحدة الاقتصادية إلى المستوى القومي .

¹ د. محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، (جمهورية مصر العربية ، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع)، ص ص 15-16

² أ.د محمد العشاوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، (الأردن - عمان - وسط البلد ، دار اليازوري للنشر والتوزيع)، ص ص 34-36

5. المساعدة في اقتراح الخطط ومعايير ومعدلات الأداء في التقارير الدورية التي تقوم عن سير العمل ووضع أسس تكاليف إنتاج موحدة لمختلف الأنشطة في الشركات التابعة لشركة قابضة معينة ومتابعة سير العمل في الوحدة الاقتصادية.
6. تسجيل عمليات المشروع بطريقة منتظمة ودقيقة يمكن من خلالها استخدام التكاليف التفصيلية والإجمالية لأية وحدة أو مرحلة أو خدمة أو قسم .
7. مراقبة المصروفات جملة وتفصيلا وذلك بهدف الإشراف على مجالات الأنشطة الإنتاجية والتسويقية والإدارية بالمنشأة ورفع وتحسين كفاءتها الإنتاجية .
8. وضع التقديرات وتحديد التكاليف النمطية التي ترسم عتق أساسها السياسات المستقبلية لنشاط المنشأة .
9. دراسة القوة والضعف في السياسات الإدارية والإجراءات وذلك فيما يتعلق فيما يلي:
- أ- الكشف عن العمليات الراحعة والعمليات الخاسرة .
- ب- الكشف عن نواحي الإهمال والإسراف والتلاعب في استخدام الموارد الإنتاجية بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المحطط وتحديد وتحليل وتصحيح الإنحراف وتقدير كفايتهم وتطبيق مبادي الإدارة بالإستثناء الإدارة بالأهداف والإدارة بالنتائج والمساءلة المحاسبية.
- ج- الكشف عن نواحي الضعف في الكفاية الإنتاجية والإدارية للمنشأة عن طريق مراقبة وشراء المواد وتخزينها واستخدام العمال وصدق اجورهم وتتبع سير الإنتاج وتسجيل الكميات الجيدة والتالفة والمتأخرة وحصو الوقت الضائع ومقارنة الإنتاج بالتوزيع بالقدر الذي يرشد الإدارة إلى افضل وسائل الإنتاج وانسب أنواع الآلات والعمالة والمواد .
- ح- الكشف عن الخلل في تنظيم أعمال وعمليات المشروع من خلال مقارنة ارقام التكلفة لعدة فترات بالمنشأة الواحدة عن النواحي الإنتاجية والبيعية والإدارية او من خلال مقارنة ارقام التكلفة لهذه النواحي بين المنشآت المتماثلة في جميع المتغيرات ولفتره واحدة ثابتة .
- خ- الكشف عن تراكم المخزون من الإنتاج التام وذلك بمراجعة أسعار البيع في فترات متعاقبة ومحاولة الدخول في فرص المناقصات .
- د- الكشف عن أسباب الإنتاج غير الجيد (المعيب والتالف) في مجال توقف الآلات او انقطاع التيار الكهربائي او غير ذلك والعمل على تلاقي هذه الأسباب مستقبلاً.

كما يرى بعض الكُتاب أن أهداف محاسبة التكاليف تتمثل في الآتي¹:

1- تحديد تكلفة وحدة الإنتاج :

تهدف محاسبة التكاليف على تحديد تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف المتمثلة في المواد والعمل والمصروفات التي تحملها المشروع لتحديد تكلفة وحدة الإنتاج او تحديد تكلفة الأنشطة المختلفة في المشروع سواء كانت مراكز أنتاج او خدمات إنتاجية أو خدمات تسويقية او خدمات إدارية وتمويلية.

2- الرقابة على عناصر التكاليف:

تعطي بيانات التكاليف معلومات للإدارة عن التكلفة الفعلية التي حدثت وبأستخدام نظام التكاليف المحددة مقدماً او التكاليف المعيارية ،ويتم تحديد الانحرافات بين التكلفة الفعلية والتكلفة المحدد مقدماً او التكلفة المعيارية لدارستها وتحديد سبيل معالجة الانحرافات الإيجابية لتخفيض التكلفة 3-تحديد أسعار المنتجات :

تقوم محاسبة التكاليف بتحديد تكلفة الإنتاج وبذلك يتم تحديد أسعار بيع المنتجات بحيث تحقق هذه الأسعار السياسة الإدارية المرسومة في تحقيق ربح معين او الصمود امام منافسة المشروعات الأخرى او تغطية تكاليف الإنتاج في المدى القصير .

4-المساعدة في التخطيط واتخاذ القرارات:

تقدم محاسبة التكاليف مجموعة من التقارير تساعد الإدارة في إتخاذ القرارات على أسس علمية والقيام بوظيفة التخطيط والرقابة وتقييم النتائج بشكل سليم مثل:

أ- إجراء المقارنات دورياً لعناصر تكلفة الإنتاج بهدف رفع الكفاية الإنتاجية .

ب- الحصول على البيانات عن الفاقد او التالف من المواد في المخازن او اثناء الإنتاج لمعالجته وعن الطاقة المستقلة والعاطلة لتحديد إمكانية الإستفادة منها واستغلالها.

ت- استخدام بيانات التكاليف في اتخاذ القرارات الإدارية من بين البدائل المتاحة مثل تحديد الأسعار المنتجات والحجم الأمثل للإنتاجالخ .

¹د. زهير إبراهيم الحدرب ،د.لؤي وديان ،محاسبة التكاليف ،(عمان -وسط البلد، دار البداية ناشرون وموزعون)،ص 10-11

خامساً: وظائف محاسبة التكاليف:

يمكن تلخيص اهم وظائف محاسبة التكاليف¹:

- 1- وظيفة تسجيلية: تسجل عناصر الإنفاق وفق المستندات والوثائق في الفاتر والسجلات.
- 2- وظيفة تحليلية: مسك سجلات تحليلية الإنفاق للعناصر.
- 3- وظيفة تخطيطية : من خلال الموازنات التخطيطية ووضع المعايير باستخدام عوامل الإنتاج.
- 4- وظيفة أخبارية: من خلال تقديم التقارير والقوائم.

يرى احد الكتاب أن وظائف محاسبة التكاليف تتمثل في²:

أولاً: التخطيط: يهدف التخطيط إلى تحديد مجالات العمل المختلفة وتقييمها واختيار البديل الأفضل وبعد ذلك وضع خطط العمل التي يجب تنفيذها خلال فترة العمل المقبلة ويتم وضع الخطة في ضوء اهداف المنشأة والظروف المتوقعة خلال فترة العمل في المستقبل.

ثانياً: التنظيم والتوجيه:

يهدف التنظيم إلى ترتيب العمال في مجموعات وظيفية أو جغرافية للقيام بالانشطة اللازمة لتحقيق أهداف المنشأة ويتم تنظيم هذه المجموعات بطريقة تبين سلطات ومسؤوليات كل فرد وكل إدارة في المنشأة ويتم التعبير عنها بطريقة تنظيمية، ويهدف التوجيه إلى تحريك جهودات المصادر الاقتصادية المتاحة بما فيها جهودات العمال نحو الهدف المرغوب .

ثالثاً: الرقابة: تهدف الرقابة إلى التأكد بأن الخطط المنشأة قد تم تطبيقها بنجاح وتلعب التقارير المالية دوراً أساسياً في هذا المجال وتتم مزاولة الرقابة عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية للانشطة بالخطط الموضوعة لكشف الانحراف بينهما ومعرفة أسباب ذلك وبهذا فإن الرقابة هي عبارة عن مجموع الأنشطة التي تسعى إلى التأكد من ان المنشأة تسير في الطريق المرسوم لها .

¹ د. طلال عبد الحسن كسلر ، د.محمود جلال أحمد ، محاسبة التكاليف (قياس.....تخطيط ورقابة)، عمان، مكتبة المجتمع العربي

للنشر والتوزيع، 2009) ص 19

² د.محمد تيسير الرجبى، محاسبة التكاليف، (القاهرة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس

المفتوح)، ص 13-15

رابعاً: اتخاذ القرارات: تهدف عملية اتخاذ القرارات إلى المفاضلة بين البدائل المتاحة واختيار انسبها وتقوم الإدارة بالمفاضلة بين البدائل في كل الوظائف الإدارية السابقة

ويرى بعض الكتاب ان الوظائف تتلخص في الآتي:¹

1- الوظيفة الرقابية .

2- الوظيفة التفسيرية والاعبارية .

سادساً:المبادئ العلمية الواجب توفرها لنظام محاسبة التكاليف:²

ينبغي ان يعتمد نظام محاسبة التكاليف على مبادئ علمية تثبت صحتها والإعتراف بها حتى يتمكن من تحقيق أهدافه ببسر وسهولة ويمكن إيجاز أهم هذه المبادئ:

1- مبدأ التكاليف التاريخية :

تعتبر التكلفة التاريخية هي الأساس السليم للمحاسبة على الأصول والممتلكات وعن الخدمات المستلمة وطبقاً لهذا المبدأ فإن العمليات الكاملة هي التي تمثل الوقائع كما حدثت فعلاً وهي التي تخضع للقيود المحاسبي في دفاتر التكاليف وذلك بحسب حجمها وسعرها بموجب المستندات السليمة الدالة على إتمام العمليات .

2- مبدأ التحليل الحدي للتكاليف :

لتحقيق هدف التحليل الحدي للتكاليف يعتمد على تبويب النفقات إلى (ثابتة ومتغيرة) وذلك على أساس سلوك التكاليف وتغيرها مع تغير حجم الإنتاج (او النشاط) وذلك لدارسة العلاقة بين تغيرات حجم النشاط وتغيرات التكاليف .

3- مبدأ مقابل الإيرادات بالنفقات :

إن استمرار المنشأة يؤدي إلى تقسيم حياتها الطويلة إلى فترات محاسبية ويقضي ذلك تحديد إيرادات الفترة الفترة المحاسبية وخصم النفقات المرتبطة بتلك الإيرادات للوصول إلى صافي الدخل الخاص بتلك الفترة ، ويعني ذلك أن النفقات ينبغي أن تتبع وتقابل الإيرادات الخاصة بها كلما كان هذا ممكناً وفي الحالات التي يكون من الصعب تحقيق الترابط بين النفقات

¹د.مجدى عمارة أ.م.ميلود خليفة أ.الهادي السحيري، دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية، (غريان ، منشورات كلية المحاسبة ، غريان) ، ص65

²²د.أحمد كلبونة ، د.رأفت سلامة ، د.إيهاب نظمي ، الأصول المحاسبية والاسس العلمية في محاسبة التكاليف ، (عمان ، دار وائل للنشر والتوزيع 2009) ص21-23

والإيرادات يكون من الضروري استخدام سياسة منتظمة لتخصيص النفقات على الإيرادات بشكل يقترب من تحقيق المقابلة طالما هذه النفقات تخص الفترة المالية سواء دفعت هذه التكاليف ام لم تدفع بعد في هذه الفترة .

4- مبدأ محاسبة تكاليف المسؤولية :

يقضى هذا المبدأ بضرورة ربط المسؤولية عن كل نفقة (تكلفة) بشخص معين تدخل في إطار مسؤوليته ولذلك يتم تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية وفقاً للتنظيم الإداري في الهيكل التنظيمي للمنشأة ومن ثم قياس تكاليف كل مركز مسؤولية على حدها .

5- مبدأ معايرة التكاليف:

يقصد من تطبيق هذا المبدأ ضرورة ربط الأرقام الفعلية للتكاليف بالمقاييس المحددة مقدماً والتي تتخذ أساساً لقياس كفاءة الأداء وقياس الانحرافات ودراسة أسبابها والعمل على تخفيضها بقدر الإمكان أو منع تكرارها.

6- مبدأ تغطية التكاليف:

يقضى هذا المبدأ بضرورة تحميل جميع عناصر التكاليف على الإنتاج سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وسواء كانت ثابتة أو متغيرة وذلك بتخصيص وتوزيع جميع عناصر التكاليف كلما أمكن ذلك على وحدات الإنتاج حتى يتمكن تكلفة الوحدات واجراء مقارنة للتكاليف والإيرادات المتعلقة بها.

سابعاً: تصنيف التكاليف:¹

يمكن تصنيف التكاليف من عدة زوايا مختلفة لعل أهمها :

1- من ناحية وحدة القياس :

أ- التكلفة الكلية .

ب- تكلفة الوحدة.

2- من ناحية العلاقة بحجم الإنتاج:

أ- تكاليف متغيرة

ب- تكاليف ثابتة .

3- من الناحية الوظيفية :

¹د. أحمد أنور ، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية ،(اسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة) ، ص 36

- أ- تكاليف صناعية.
- ب- تكاليف بيعية.
- ت- تكاليف إدارية .
- 4- من ناحية إمكانية تتبعها:
- أ- تكاليف مباشرة.
- ب- تكاليف غير مباشرة.
- 5- من ناحية توقيت تحميلها على الإيرادات :
- أ- تكلفة الإنتاج.
- ب- تكلفة الفترة.
- 6- من ناحية وقت حساباتها أو طبيعة البيانات التي تشتمل عليها :
- أ- تكاليف تاريخية .
- ب- تكاليف مقدرة مقدماً.

تبويات التكاليف:

تبويات التكاليف تتم على أساس:¹

- 1- وظائف الأعمال:
- أ- بحوث وتطوير.
- ب- تصميم الصلعة ، الخدمة ، العملية.
- ت- الإنتاج.
- ث- التسويق.
- ج- التوزيع.
- ح- خدمة العميل.
- خ- الإستراتيجية وأدارة الأعمال.
- 2- أنماط سلوك التكلفة في علاقتها بمحرك التكلفة:
- أ- تكاليف متغيرة.

¹ تأليف: تشارلز هورنجرن - جورج فوستر - سريكانت داتار ، تعريب: د. أحمد حامد حجاج ، محاسبة التكاليف - مدخل إداري- (المملكة العربية السعودية ، دار المريخ للنشر 1424) ، الطبعة العربية الثانية (المملكة العربية السعودية - الرياض، 1423\2003، 2005\1428، 2007\1428، ص 27

- ب- تكاليف ثابتة.
- 3- اجمالي او متوسط :
- أ- تكاليف اجمالية.
- ب- تكاليف الوحدة.
- 4- أصول او مصروفات:
- أ- تكاليف قابلة للتخزين.
- ب- تكاليف رأسمالية غير قابلة للتخزين.
- ت- تكاليف فترة.
- 5- التعيين لغرض التكلفة:
- أ- تكاليف مباشرة .
- ب- تكاليف غير مباشرة.

تستخدم محاسبة التكاليف بعض أو كل طرق التبويب التالية:¹

- 1- حسب طبيعتها ونوعيتها.
- 2- حسب علاقتها بوظائف الترويج.
- 3- حسب علاقتها بوحدة المنتج.
- 4- حسب علاقتها بحجم النشاط.
- 5- حسب توقيت تحميلها على الأيراد.
- 6- حسب درجة التحكم.
- 7- حسب وقت حسابها أو طبيعة البيانات.
- 8- حسب اتخاذ القرارات.

أولاً: تبويب التكاليف حسب طبيعتها ونوعيتها وتنقسم إلى:-

- 1- عنصر تكلفة المواد:
- تكلفة المواد الأولية.

¹ د.سامي محمد الوقاد، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2012-1433، ص ص 47-62

2- عنصر تكلفة العمالة:

- عنصر تكلفة العمل الإنساني.

3- عنصر تكلفة الخدمات الأخرى:

- كل ما يحتاجه المشروع لإتمام الإنتاج.
- تكلفة القوى المتحركة ، استهلاك الآلات .

ثانياً: تبويب التكاليف حسب علاقتها بوظائف المشروع:

1- تكاليف الإنتاج أو المصنع.

2- تكاليف البيع والتسويق.

3- تكاليف تمويلية وإدارية.

تتضمن كل مجموعة من تلك المجموعات على ما يخصها من تكاليف المواد والأجور والخدمات الأخرى سبق عرضها في تبويب التكاليف حسب طبيعتها وتوزيع عناصر التكاليف حسب الوظائف الرئيسية في المنشأة يواجه ببعض الصعوبات لعل أهمها:-

أ- عدم الاتفاق في الرأي بين المحاسبين على عناصر التكاليف التي تدخل في نطاق كل وظيفة من وظائف المشروع .

ب- وجود العديد من عناصر التكاليف تخصيصها لوظيفة محددة نظراً للاستفادة أكثر من وظيفة منها ، وبالتالي يصعب تخصيصها وسيتم توضيح أسلوب المعالجة في مجال لاحق

ثالثاً: تبويب التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج:

1- تكاليف مباشرة:

• تشمل جميع بنود النفقات الخاصة بالمواد، والأجور، والمصروفات المباشرة التي لها علاقة مباشرة بوحدة المنتج وتنفق خصيصاً لإنتاجه في شكله النهائي.

- يشترط فيها الخصائص الآتية:

- وجود علاقة ارتباط واضحة بين عنصر التكلفة ووحدة المنتج النهائي.

- سهولة تخصيص وتحميل عنصر التكلفة على وحدة الإنتاج بكل دقة دون الرجوع إلى

قواعد أو إجراءات حكومية

- يمكن قياسها بدقة حيث يتم تحديدها والتعبير عنها بوحدات نقدية.

2- تكاليف غير مباشرة:

- تشمل بنود تكاليف النفقات التي لها علاقة ارتباط وسببية مع أكثر من وحدة إنتاج أي التي لا يمكن نسبتها أو تخصيصها لوحدة منتج معين، ويتم توزيعها بطرق تحكيمية.
- تشمل: التكاليف الصناعية غير المباشرة مثل: أجور المشرفين والملاحظين في المصنع، وإهلاك الآلات ومباني المصنع، الوقود.....الخ.
- ومصروفات البيع والتوزيع مثل: تكلفة مواد التعبئة والتغليف ومصروفات الدعاية والإعلان واجور ومرتببات رجال البيع.
- ومصروفات إدارية وتمويلية مثال: مرتببات الإداريين .

رابعاً: تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط:

يتم تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط حسب سلوكها وتغيرها مع حجم الإنتاج أو النشاط إلى ثلاثة أشكال:

1- عناصر تكاليف متغيرة.

2- عناصر تكاليف ثابتة.

3- عناصر تكاليف شبه ثابتة أو شبه متغيرة.

1- عناصر التكاليف المتغيرة:

هي عناصر تكلفة المواد والأجور والمصروفات الأخرى التي تتغير طردياً مع التغير في حجم الإنتاج (أو النشاط) أي انها تزيد في المجموع بنفس نسبة الزيادة في حجم النشاط.

ويمكن حصر خصائص التكلفة المتغيرة فيما يلي:

أ- تتغير بنفس نسبة التغير في حجم النشاط.

ب- تكون ثابتة بالنسبة للوحدة المنتجة، تحت كل المستويات الإنتاجية أو المخرجات.

خامساً: تبويب التكاليف حسب توقيت تحميلها على الإيراد:

أ- تكاليف الإنتاج.

ب- تكاليف فترة.

يمكن تصنيف التكاليف حسب طبيعتها والغرض منها إلى التقسيمات التالية:¹

1- التبويب حسب علاقتها بوحده المنتج :

التكاليف المباشرة :

وهي التكاليف التي يمكن ان تجد ارتباطها القرض من التكلفة او المنتج او

خط الإنتاج وتكون هذه التكاليف من العناصر التالية :

المواد المباشرة وهي المواد التي يمكن تتبعها وتخصيصها على وحدات المنتج.

الأجور المباشرة: وهي أجور العمال الذين يقومون بتصنيع المنتج مباشرة ويعملون على خطوط الإنتاج .

التكاليف غير المباشرة:

هي التكاليف التي لا يمكن تتبعها وتخصيصها لوحدة الإنتاج ولا يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة من هذه العناصر بدقة فهي تتضمن كافة تكاليف التصنيع باستثناء المواد المباشرة والأجور المباشرة .

2_ التبويب حسب علاقتها بوظائف المنشأة :

أ_ تكاليف الإنتاج :_

هي التكاليف المرتبطة بالعمليات الإنتاجية بالمصنع مباشرة او بصورة غير مباشرة .

ب_ تكاليف التسويق: _

هي تكاليف البيع والتوزيع وتتكون من تكاليف المواد والأجور المرتبطة بعمليات تسويق المنتجات.

ج_ التكاليف الإدارية: _

هي التكاليف التي ترتبط بالإدارة في سبيل ممارسة نشاطها الإداري

3_ التبويب حسب علاقتها بحجم النشاط: _

يتم تبويب التكاليف وفقا لعلاقتها بحجم النشاط الي الأقسام التالية :_

أ_ التكلفة المتغيرة :_

¹ د. غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2003، ص ص 27-

هي التكلفة التي تتغير بتغير حجم الإنتاج فتزداد بزيادة الإنتاج وتتنخفض بانخفاض الإنتاج وفي حالة التوقف عن الإنتاج فانها تعادل صفرا أي ي كلفة ثابتة للوحدة ومتغيرة لاجمالي الإنتاج .

ب_ التكاليف الثابتة :-

هي التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم الإنتاج بل تظل ثابتة لمدى معين من الإنتاج أي انها ثابتة بالاجمالي ومتغيرة للوحدة الواحدة فكلما زاد حجم الإنتاج انخفضت التكلفة الثابتة للوحدة .
ج_ التكاليف شبه الثابتة (المختلطة):-

هي تكاليف شبه ثابتة او شبه متغيرة أي تجمع بين خصائص التكاليف الثابتة والمتغيرة تتمثل في مصاريف الأجور غير المباشرة ومصاريف الصيانة والإضاءة والتبريد.....الخ.

4_التبويب لأغراض اتخاذ القرار:

فيما يلي بعض التكاليف التي يمكن ان تؤثر في بعض قرارات المنشأة.

أ- التكلفة الفارقة:

هي التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الماضي ولاتستطيع الإدارة إيقافها او التحكم بهذه التكلفة ولايوجد لها أي ارتباط بالقرارات المستقبلية.

ب- تكلفة الفرصة البديلة:

هي التكلفة التي يتم فقدها اذا ما تم استخدام الموارد في افضل بدائل متاحة.

ج-التكلفة النفاضلية:

هي الفرق بين تكاليف بديلين وهذا الفرق يلعب الدور الأساسي في اتخاذ القرارات وفي حالة تساوي تكاليف البديلين فإن هذه التكاليف لا تؤثر على اتخاذ القرارات.

التكلفة المضافة:

هي قيمة التغير في مقدار التكاليف الذي ينتج عن زيادة حجم الإنتاج من مستوى معين إلى مستوى اخر أكبر أو اقل من المستوى السابق.

التبويب لأغراض الرقابة:

أ- التكاليف القابلة للرقابة:

هي التكاليف القابلة للرقابة والتي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة وملموسة من المسؤولين في مستوى إداري معين في حدود فترة زمنية معينة وفي إطار تشغيل محددة.

ب- التكاليف غير القابلة للرقابة:

هي التكاليف التي يمكن التحكم فيها ورقابتها عند مستوى إداري معين وليست لديه السلطة للتحكم في تحقيق هذه التكاليف.

المبحث الثاني

نظام التكاليف على أساس النشاط (المفهوم، المكونات، الخصائص، المراحل، ابعاد)

مفهوم نظام محاسبة التكاليف:

هو احد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ظهرت كوسيلة لمواجهة الإحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الاعمال ، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حسابات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف إعتياداً على العديد من مسببات التكلفة وذلك تمهيداً لتوزيعها على المنتجات حسب أستهلاكها في الأنشطة¹.

ويعرف احد الكتاب النظام بأنه مجموعة من الأجزاء أو العناصر أو المقومات التي تعمل مع بعضها البعض بصورة متناسقة و مترابطة لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف المحددة².

كما عرفه اخر بأنه مجموعة من العناصر التي ترتبط فيما بينها بسلسلة من العلاقات بهدف أداء وظيفة محددة أو مجموعة من الوظائف³.

مفهوم نظام التكاليف :

يقصد به مجموعة من الإجراءات المنظمة طبقاً لمنهج منطقي ، وتشكل مجموعة من الوظائف لها هدف مطلوب ، وتقوم على قواعد علمية من ناحية وتطبيق واقعي في الحياة العملية من ناحية أخرى⁴.

¹ د. هاشم احمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، (بيروت ، مكتبة دار المعرفة 2000)، ص 21
² د. قاسم إبراهيم ، نظم المعلومات المحاسبية ،(الموصل ، وحدة الحداي للطباعة والنشر 2003)، ص 15
³ د. عبد الرازق محمد قاسم ، نظم المعلومات المحاسبية ،(عمان ، دار الثقافة للنشر والتوزيع 1998) ،ص 18
⁴ تأليف:سيد عطا الله السيد ، المفاهيم المحاسبية الحديثة ، (عمان ، دار الراية 2009) ص 218

مكونات نظام معلومات التكاليف:

يتكون نظام معلومات التكاليف من المكونات الآتية:¹

تتمثل مدخلات نظام التكاليف في الأحداث الاقتصادية التي تقع داخل الوحدة في سبيل التوصل للأهداف ونتائج مخططة ، ومن ثم تعد مدخلات النظام المصدر الأساسي للمعلومات الخام التي يتم تنقيتها و تشغيلها وتبويبها ، ولكي تكون مدخلات النظام مناسبة ينبغي أن تتوافر الخصائص الآتية :

أ- القابلية للقياس: إذ من اللازم تكون المعلومات خاضعة للقياس الكمي .

ب- الموضوعية للبيانات التي تدخل النظام حتى تتصف مخرجاته بالموضوعية المناسب .

ج- الصلاحية للغرض الذي سيتم تشغيلها من أجله .

2- تشغيل النظام :-

تتأثر عمليات تشغيل البيانات بمدخلات نظام التكاليف وأحتياجات الإدارة من المعلومات اللازمة لتخطيط الرقابة وأتخاذ القرارات ، لذلك تخضع مدخلات نظام التكاليف للظروف المحيطة وهي ظروف دائمة التحرك والتغير وتتسم بالديناميكية .

3- مخرجات النظام:

تختلف المخرجات باختلاف الإحتياجات الإدارية من البيانات وطريقة أستخدامها فأستخدام البيانات لغرض قياس التكلفة فقط يختلف عن أستخدام البيانات بهدف التخطيط والرقابة وأتخاذ القرارات ، فهناك بيانات مختلفة الأغراض والبيانات التي ترتبط بالتكلفة وقياس الأداء .

4- التغذية العكسية :

تتمثل التغذية العكسية في قرارات النظام نفسه لغرض تطوير أو تعديل النظام ، لذلك تمثل التغذية العكسية عصب أي نظام للمعلومات وبدونها يصعب على النظام إنجاز أهدافه بالصورة المثلى ، حيث أنه إنعكاس للمفهوم الرقابي باعتباره وظيفة.

¹ أ.د. أحمد حلمي جمعة ، محاسبة التكاليف المعيارية ،(عمان ، دار الصفاء للنشر والتوزيع (2011) ، ص33-35

خصائص النظام السليم للتكاليف :¹

1- المرونة: هي القدرة على مواكبة التطورات واستيعاب المستجدات ولأننا في عالم تتوالى فيه التطورات التقنية والاقتصادية والاجتماعية فعلى المشروع الا يكون ساكناً وعليه يجب ان يكون نظام محاسبة التكاليف مرناً ليستوعب كافة التطورات الحالية منها والمستقبلية

2- مستقبلية الأسلوب

يقوم المنهج العلمي على الخطوات التالية:

أ- جمع البيانات عن الظاهرة موضوع الدراسة.

ب- تحليل هذه البيانات.

ج استنباط النتائج.

د عرض النتائج والتوصيات بالصورة المطلوبة.

3-الخدمات على المستويات المختلفة:

يجب ان يصمم نظام محاسبة التكاليف بحيث يخدم كافة المستويات الا دراية بدءاً من المشرف وحتى الإدارة العليا، وحتى ذلك فحسب بل يجب ان يمتد خدماته لتشمل حتى مستوى القطاع الذي يقع ضمنه المشروع.

1- الكفاءة التخطيطية.

2- الكافة الرقابية.

3- المحاسبة الكمية.

يرى احد الكتاب ان هنالك مجموعة من الخصائص تتمثل في الاتي:²

1- يجب ان يلائم النظام طبيعة نشاط المشروع وحاجاته وان يكون لديه القدرة للخدمة على جميع المستويات.

2- يجب ان تتناسب تكلفة النظام مع الفوائد المرجوة منه.

¹د.فتح الرحمن الحسن منصور ، ود. بابكر إبراهيم الصديق ، محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ، ص 26-27
²محمد شفيق حسين ظنين ، محاسبة التكاليف الصناعية ، (عمان ، دار المستقبل للنشر والتوزيع 1998) ، ص 58-59

3- يجب ان يتميز النظام بالمرونة حتى يمكن تعديله عند الحاجة.
يجب ان يشتمل النظام على الوسائل الكفيلة بإحكام الدعاية على عناصر التكلفة ومتابعتها فلا يقف نظام التكاليف عند حد حساب التكاليف كما تحدث دون تدقيق في أسباب حدوثها والفوائد العائدة منها ونواحي الإسراف.

قواعد وضع نظام الكُلفة: -¹

قبل تصميم نظام الكُلفة المطلوب استخدامه داخل المشروع ولكي يكون هذا النظام قادراً على تحقيق الأهداف الرئيسية المتوقعة نتيجة استخدامه .
فإن على واضع نظام الكُلفة القيام ببعض الدراسات الضرورية والتي تعد مُمهدة لوضع نظام الكُلفة وتشمل الدراسات الأولية النواحي التالية:-
اولاً:دراسة الهيكل التنظيمي للمشروع .
ثانياً: علاقة قسم التكاليف الذي يستخدم نظام الكُلفة بالإدارات الأخرى داخل المشروع.
ثالثاً: دراسة الهيكل التنظيمي للمصنع .
رابعاً: طبيعة ونوعية بيانات التكاليف المطلوبة من قبل الإدارة .
خامساً: طبيعة ونوعية بيانات التكاليف المطلوبة من قبل الإدارة .
سادساً: تحديد واحداث التكلفة .

العوامل المؤثرة في تصميم نظام التكاليف:-

هناك عوامل مؤثرة تتلخص في الآتي:-²

- 1- تحديد طبيعة العملية الإنتاجية المراد قياس تكلفتها والنظام المتبع فيها.
- 2- الهيكل التنظيمي ، فكل منشأة لها هيكل تنظيمي الخاص منها.
- 3- الأهداف المطلوبة من نظام التكاليف .
- 4- الفترة التي تغطيها معلومات التكاليف .
- 5- أنواع المنتجات أو الخدمات المراد قياس تكلفتها .
- 6- نظرة الإدارة ومفهومها لنظم المعلومات

¹ محمد علي أحمد السيدية ،محاسبة التكاليف "دراسة نظرية وأجراءات تطبيقية " ، ص22
²تأليف سيد عطا الله السيد ، مرجع سابق ص 220

مقومات نظام التكاليف:¹

يرى احد الكتاب ان مقومات نظام التكاليف تتمثل في:-

1- المجموعة المستندية:

يقصد بها مجموعة النماذج والأدوات والايصالات المشتركة في المنشأة المستخدمة طبقاً لدورة مستندية محددة وطرق استخدام معينة .

2- المجموعة الدفترية:

تتمثل في الدفاتر والسجلات والبطاقات التحليلية التي توفرها وتغذيها المجموعة المشتريّة ، البيانات، لتبدأ منها مرحلة تشغيل البيانات .

3- القوائم والتقارير:²

تعتبر تقارير التكاليف من اهم مقومات نظام التكاليف ،وتتمثل اهم تلك الممبادي في توجيه التقارير وفقاً للمسؤولين في المستويات الإدارية الواردة في الهيكل التنظيمي ومشاركة المسؤولين في المستويات الإدارية في تصميم التقارير .

مفهوم نظام التكاليف على أساس النشاط:

تعرف محاسبة التكلفة على أساس النشاط : بأنها أفضل الأدوات لتتقيح نظام التكلفة اذ يجرى تتقيح (Refinimg) نظام التكلفة عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض كُلفة أساسية.³

نظام التكاليف على على أساس الأنشطة هو أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ، ظهرت كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة في المعلومات في بيئة الأعمال ، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في الحسابات.⁴

وقد عرف مدخل التكلفة على أساس النشاط من زاوية أخرى أنه تلك المدخل القادر على سد الفجوة أو على الأقل الحد من الفجوة بين النظرية والتطبيق في مجال قياس تكاليف الإنتاج.⁵

¹د.فتح الرحمن الحسن منصور ، ود. بابر إبراهيم الصديق ، محاسبة التكاليف ، ص 18

²د. كمال الدين علي محمد ، مرجع سابق ، ص 27

³حيدر علي السعودي ، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً ، الأردن ، عمان ، دار البارودي العلمية للنشر والتوزيع ، ط1 العربية 2010 ، ص 128

⁴هاشم محمد عطية ، مرجع سابق ، ص 20

⁵محمد عبد الفتاح العشماوي ، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث) ، مرجع سابق ، ص 286

أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة وتحديد مسيبتات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل منشأة لتحقيق خطة و موازنة معينة .
- قياس تكلفة المنتج بشكل اكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المنشأة وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة .
- يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات تكاليفية اكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات افضل متعلقة بالإنتاج وانشطة مختلفة مثل :
 - أ- قرارات التسعير .
 - ب-قرارات تقديم منتج او خدمة جديدة .
 - ت-اختيار قنوات التسويق والتوزيع .

يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة.

اهداف نظام التكلفة على أساس النشاط:-¹

تتمثل اهداف نظام التكلفة على أساس النشاط في الاتي:-

- 1- تحديد الربح الدوري وتقييم المخزون السلعي (اخر المدة) .
مجمل الربح = المبيعات _ كلفة البضاعة المباعة.
- 2- نظام محاسبة المسؤولية هو فرع من الكلفة يقوم بتخفيض الكلفة الى ادنى مستوى وهو (العامل).

خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف الأنشطة:²

- تحديد الأنشطة:

ويقصد بها تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة التي تقوم بها المؤسسة إلى أنشطتها الرئيسية والفرعية، مثل شراء المواد ، تخزين المواد المناولة .

¹د. محمود علي الجبالي ، ود. قصي السامرائي ، مرجع سابق ، ص 15
²د. هاشم احمد عطية ، مرجع سابق ، ص 25

- حساب تكلفة الأنشطة كمياً:

الخطوة التالية هي التعبير عن تلك الأنشطة بمقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم ذلك النشاط معبراً عنه بوحدات القياس مقدار التكلفة ويطلق على ذلك المقياس مسبب التكلفة .

- استخلاص مسببات التكلفة:

استناداً إلى الدراسات ومشاركات القائمين على انجاز الأنشطة المختلفة يتم تحديد مسبب واحد او اكثر لكل نشاط من الأنشطة وذلك انطلاقاً من علاقة السبب والنتيجة بين تغير موجة او مسبب التكلفة وبين احداث التكلفة نتيجة ذلك التغير.

- تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات:

وذلك طبقاً لحاجة كل من هذه المنتجات للموارد المستنفذة.

هنالك خطوات أخرى لنظام التكاليف منها:¹

1- اعداد فريق عمل مناسب ومتخصص في مجال محاسبة التكاليف على ان يشترك هذا الفريق أصحاب العلاقة وخاصة المسؤولين عن الأقسام الإنتاجية ويكون لهذا الفريق الإلمام الكافي فيما يحتاجه المنتج من عناصر التكاليف.

2- دراسة طبيعية لنشاط المنشأة ويعد من خطوات نظام التكاليف لأن تصميمه يعتمد بدرجة كبيرة على طبيعة نشاط المنشأة

3- تحديد وحدة التكلفة وتقسيم المنشأة لمراكز تكلفة حيث تعتبر وحدة التكلفة هي المعبر عن الإنتاج وقياسه ووصفه وتختلف من منشأة لآخرى ، كما يجب تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة إنتاجية .

4- حصر وتقدير عناصر التكاليف ويفضل ان تقدر هذه التكلفة قبل بدء الإنتاج ويكون التقدير مبنياً على أسس علمية وفنية.

مراحل نظام التكاليف على أساس الأنشطة:-²

يقوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بتخصيص وتوزيع التكاليف على إلى مرحلتين:-

¹د/إسماعيل يحي التكرتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة (عمان ،دار الحامد للنشر والتوزيع ، 2007) ، ص 22-23
².هاشم أحمد عطية ، مرجع سابق ، (الدار الجامعية ،2000،) ، ص 22-23

المرحلة الأولى :- تخصيص التكاليف غير المباشرة إلى العمليات الإنتاجية الأساسية في المنشأة ويطلق عليها مراكز الأنشطة.

المرحلة الثانية:- الإعتمادية على مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط في توزيع تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات .

والميزة الأساسية في نظام التكلفة على أساس نشاط انه يستخدم العديد من مسببات التكلفة التي ترتبط بحجم الإنتاج وترتبط بحجم الدفعة الإنتاجية وكذلك بالخطة الإنتاجية ونوعية المنتجات.

نظام تكاليف المراحل:-¹

يستخدم نظام التكاليف المراحل في تحديد التكلفة الإنتاج والمخزون في الوحدات الصناعية التي تقوم بإنتاج منتج نمطية متجانسة ومماثلة حيث تتشابه مواصفات الوحدات الإنتاجية لكل الإنتاج وكذلك في حالة إمكانية إيجاد علاقة نمطية في حالة تعدد المنتجات ، وبالتالي نتوقع ان تتماثل استفادة تلك الوحدات من مختلف عناصر التكاليف المواد المباشرة المستخدمة ، والأجور المباشرة لعمال الإنتاج ، وفي ضوء ذلك نتوقع ايضاً ان تتماثل التكلفة الصناعية غير المباشرة المخصصة على كافة الوحدات المنتجة نظراً لتماتها .

مجال تطبيق تكاليف المراحل:-²

يطبق نظام تكاليف المراحل عندما يكون هناك إنتاج مستمر او غزير ومتجانس الوحدات يتحقق من خلال مراحل صناعية متصلة فنياً سواء كانت متشابهة تماماً او متوازية في بعض الحالات .

وينصب هدف قياس التكلفة في هذه الحالة على قياس تكلفة كل مرحلة متضمنة احتياجاتها من مختلف عناصر التكاليف وتحديد مدى استفادة وحدات الإنتاج من تكاليف كل مرحلة صناعية على حده سواء تم الانتماء من تصنيع هذه الوحدات في تلك المرحلة وحولت للمرحلة التالية او المخزون الإنتاج التام اذا كانت هذه المرحلة هي المرحلة الأخيرة .

¹د.ناصر نور الدين عبد اللطيف ، ود.محمد محمود البابلي ، أنظمة محاسبة التكاليف ، دار النعيم ،(أنظمة محاسبة التكاليف الجامعي للنشر والتوزيع ،2011)، ص23

²د.ناصر نور الدين عبد اللطيف ، ود. محمد محمود البابلي ،مرجع سابق ، ص24

مراحل الإنتاج في ظل تكاليف المراحل:-¹

- 1- قياس تكلفة الإنتاج التام بكل مرحلة صناعية على حده.
- 2- قياس تكلفة الإنتاج تحت التشغيل اخر الفترة بكل مرحلة على حده.
- 3- معالجة مسموحات وخسائر التشغيل بكل مرحلة.
- 4- تصوير حسابات المراحل وحساب مراقبة الإنتاج تحت التشغيل .

خصائص نظام تكاليف المراحل:-²

- 1- ان يكون إنتاج الصناعة وعملياتها الإنتاجية او جزء منها متصلاً.
- 2- ان تكون وحدات الإنتاج متجانسة ولا يمكن التمييز بينها من حيث الحجم او الشكل او الخصائص او درجة الجودة في حالة انتاج منتج واحد .
- 3- إمكانية فصلب العمليات الإنتاجية التي يمر عليها المنتج او المنتجات الى مراحل مستقلة يمكن اعتبار كل منها بمثابة مركز تكلفة مستقلة له عناصر التكلفة .

ويرى بعض الكُتّاب ان خصائص نظام تكاليف المراحل:-³

- 1- انه يُطبق في الصناعات التي يتطلب إنتاج الممنتج فيها عدداً من المراحل المتصلة الى ان يصل الى مرحلة الإنتاج التام.
- 2- ان التكلفة يتم تجميعها على مستوى كل مرحلة بحيث تحمل كل بما يخصها من مواد مباشر واجور مباشرة وذلك بالإضافة الى المصروفات الصناعية غير المباشرة على المنتج.
- 3- نظراً لان نظام تكاليف المراحل يقوم على تجميع التكلفة على مستوى المراحل فإنه يتم فتح حساب للإنتاج تحت التشغيل لكل مرحلة على حده .
- 4- يستخدم نظام تكاليف المراحل في الصناعات التي يتميز المنتج فيها بكونه منتج نمطي.

¹د.ناصر نور الدين عبد اللطيف، ود. محمد محمود البابلي، مرجع سابق، ص 25

²أ.د.صلاح الدين عبد المنعم مبارك، و د.عطية عبد الحي مرعي، أنظمة التكاليف (الناشر قسم المحاسبة والمراجعة، 2001)، ص12

³د. إسماعيل د. إسماعيل إبراهيم جمعة ود. عمر عباس العتر، ود. زينبات محمد محرم، محاسبة التكاليف "مدخل إداري" (الدار الجامعية، 2002م) ص 53

خصائص نظام المراحل الإنتاجية :-¹

- 1- تجميع التكاليف الخاصة بكل مرحلة لوحدها سواء كانت مباشرة او غير مباشرة .
- 2- تكلفة الوحدة المنتجة من المرحلة ناقص مجموع تكاليف المرحلة على عدد الوحدات المنتجة.
- 3- الوحدات المنتجة نمطية متشابهة يتم تخزينها لمواجهة الطلبات المتوقعة على السلعة.
- 4- صعوبة تحديد تكلفة الوحدة المنتجة من كل مرحلة وذلك لانه يوجد في كل فترة زمنية ما يلي :-

- أ- وحدات تحت التشغيل اول المدة .
 - ب- وحدات تحت التشغيل اخر المدة .
 - ج- وحدات ابتدائي في انتاجها خلال الفترة وتم انتاجها في هذه الفترة .
 - 5- تتحمل الوحدات التامة السليمة تكلفة الوحدات التامة التالفة او المفقودة اذا كان التلف او الفاقد مسموحاً به .
 - 6- يتم ترحيل الوحدات المنقولة من حساب مرحلة لآخرى حتى يمكن التكلفة النهائية للمنتج التام حتى يصل المخزون .
- المراحل التي يمر بها النظام التكاليف من لحظة التطلع نحو تصميمه او انشائه ومروراً بتنفيذه وتطويره على النحو التالي:-²

المرحلة الأولى:مرحلة تحديد الأهداف وتشمل الخطوات التالية:-

- 1- تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها .
- 2- حصر المشاكل التي يواجهها النظام او المتوقع مواجهها مستقبلا .
- 3- تحديد نوع البيانات المناسبه لتحقيق هذه الأهداف ولمواجهة هذه المشاكل إن وجدت وكذلك المعلومات التي سيتم اعدادها من هذه البيانات ووضع بدائل تصميم النظام ومعادلة التكلفة والمنفعة .

المرحلة الثانية:-التصميم وتشمل الخطوات التالية :-

- 1- وضع التطور الإجمالي الذي يحدد الخطوط العريضة للنظام .
- 2- التصميم التفصيلي ويشمل تحديد الدورة وخرائط انتشار المستندات وتصميم دليل التكاليف وتبويبها وتصميم المجموعة الدفترية وسجلاتها واخيراً تصميم قوائم التكاليف .

¹د. محمود علي الجبالي ، ود. فُص السامرائي ، محاسبة التكاليف ، (دار وائل ، الطبعة الأولى 2000م) ، ص212
²شادي صبحي أبو شنب ، دراسة وتقييم أنظمة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة ، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة ، 2008 ، ص 37 .

- 3- تحديد علاقة النظام بالانظمة الأخرى للمعلومات .
- المرحلة الثالثة:- التطبيق او التنفيذ ويشمل الخطوات التالية :-**
- 1- تصميم مراحل وانشطة التنفيذ .
 - 2- التنسيق بين هذه المراحل والأنشطة زمنياً.
 - 3- اختيار القائمين على التنفيذ وتدريبهم
- المرحلة الرابعة:- التشغيل وتشمل الخطوات التالية:-**
- 1- اختيار أسلوب التشغيل .
 1. تحليل تكلفة النظام.
 - 2- اعداد تقارير المتابعة.
- المرحلة الخامسة:- التقييم وتشمل الخطوات التالية:-**
- 1- دراسة تقارير وقوائم المخرجات ومقارنتها بالمستهدف واعداده .
 - 2- تحليل التكلفة والعائد من تطبيق واستخدام النظام .
 - 3- تقييم النظام بدلالة تحقيقه او عدم تحقيق الأهداف .
 - 4- إقرار الاستمرار في تطبيق النظام او تعديله او الغاءه او استبداله باخر .
- مقارنة مقومات النظام بانظمة مماثلة او بديلة اعتماداً على الخبرات السابقة لنفس المشروع او الخبرات المماثلة.

نظام تكاليف العمليات:¹

نظراً لتعدد الطرق المستخدمة في الإنتاج كان المواجهة لابد ان يتحقق نوعاً ما من التوافق بين نظام التكاليف المستخدمة وطبيعة العمليات الإنتاجية ،وذلك نتيجة ان هناك العديد من المنشآت الصناعية تستخدم نظام تكاليف المحط ببعض خصائص نظام تكاليف الأوامر وبخصائص أخرى من نظام تكاليف المراحل وهو النظام هو نظام تكاليف العمليات .

يوجد نظامين لقياس تكلفة الإنتاج وهما نظام تكاليف الأوامر والمراحل ، ففي ظل نظام تكاليف الأوامر يتم تجميع بيانات التكاليف وحصرها اولاً على مستوى اقسام الإنتاج او الخدمات ، ثم يتم في النهاية تخفيض هذه التكاليف على المنتجات النهائية او الأوامر الإنتاج وذلك باستخدام ما يسمى بقوائم تكاليف أوامر الإنتاج

¹ أ.د. عبد الحي عبد الحي مرعي، وأ.د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، ود.محمود مراد مصطفى ، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات،(دار الجامعية للنشر ، 2002) ،ص ص 179-180

خصائص نظام التكاليف الأوامر التشغيلية:-¹

- 1- كل امر إنتاجي ويسمى هذا الحساب ببطاقة الامر .
- 2- يمتاز بترقيم حسابات الأوامر حيث يعطى كل أمر رقماً يميزه عن الأوامر الأخرى .
- 3- يمتاز بإمكانية إحتساب تكاليف الوحدة الواحدة .
- 4- يمتاز بتحميل بطاقة الامر بجميع التكاليف الخاصة بالامر من مواد مباشرة وتكلفة العمل المباشر بالإضافة الى تكاليف الصناعية غير المباشرة .
- 5- يمتاز بأن امر التشغيل يعد وفقاً للمواصفات التي تحدد من قبل العملاء كما توجد عناصر محددة لنظام تكاليف الأوامر في العناصر:-
 - أ- المستندات الداخلية والخارجية.
 - ب- الدفاتر والسجلات.
 - ج- بطاقة الامر .
 - د- التقارير الخاصة بتكلفة الأوامر الإنتاجية.
 - هـ- الموظفون من محاسبين ومشرفين العمال .

كما توجد خصائص أخرى لنظام تكلفة الأوامر:-²

- 1- سهولة حساب التكلفة حيث يعتبر كل امر تشغيل وحدة تكلفة مستقل من الاخر ويحمل كافة عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة الخاصة به.
 - 2- سهولة التمييز بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة المتعلقة بامر التشغيل .
 - 3- يتم احتساب تكلفة امر التشغيل او الإنتاج فور الإنتهاء من صنعها او إنجازها سواء كان التاريخ للإنتهاء في بداية الفترة المالية او خلالها او في نهايتها .
- تعتبر التكاليف المُحملة لاوامر التشغيل التي تتجز نهاية السنة المالية كتاليف للبطاعة غير تامة الصنع. **نظام التكاليف المعيارية:-**
- تعريف التكاليف المعيارية:-**

¹ أ. زهير إبراهيم الحدروب ود. لؤي وديان ، مرجع سابق ،ص ص 118-120
² د.طلال عبد الحسن حمزة الكسار ود. محمود جلال أحمد البياني ،محاسبة التكاليف ،(مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ،2010م) ص 201

اختلف المحاسبون في تعريفهم للتكاليف المعيارية فعرفها ادهم بانها (تكاليف مثيلة تتلخص في رقم تستجبه المنشأة من سابق خبراتها مثلاً لتكلفة سلعة من انتاجها او أي عنصر من عناصر الإنتاج).¹

كما عرفها اخر بأنها: هي خطة تكاليف محددة مقدماً على أساس فني وعملي دقيق كما ينبغي أن تكون عليه وحدة التكلفة من منتج أو عملية وتستخدم كأداة قياس لتحديد الفروق التي تشير إلى مستوى

هي خطة تكاليف محددة مقدماً على أساس فني وعملي دقيق كما ينبغي ان تكون عليه وحدة التكلفة من منتج او عملية وتستخدم كأداة قياس لتحديد الفروق التي تشير إلى مستوى أداء الكفاية الإنتاجية لما تم تنفيذه فعلياً.²

اهداف نظام التكاليف المعيارية:-³

1- انتاج المعلومات اللازمة للاستخدامات القرارية :- لعل من اهم اهداف التكاليف المعيارية توليد البيانات والمعلومات الواقعية على أسس عملية .

2- ضبط ورقابة كفاءة الأداء:-فإذا كانت الكفاءة تعني انجاز او تشغيل الأنشطة للحصول على قدر محدد من المخرجات بخصائص او مواصفات معينة .

وقد يتيح تطبيق نظام التكاليف المعيارية الاستخدامات الآتية:-

أ- مراجعة العلاقة التي سبق تقنيتهما بين المدخلات والعمليات والمخرجات .

ب- إتاحة إمكانية تخفيض التكاليف حيث يتم نظام التكاليف المعيارية للمتخذ القرارات معلومات تجيب على تساؤلات عديدة .

ج- تقويم أداء العاملين

د- تتيح عملية تحليل الانحرافات .

طبيعة التكاليف المعيارية:-⁴

التكاليف المعيارية هي مقياس لما يجب ان تكون عليه تكلفة وحدة المنتج كما تعتبر أيضا أداة للتوصيل الأهداف التي تسعى الإدارة الى تحقيقها الى رؤوساء الوحدات الإدارية ومرؤوسيهها، وبالتالي يصبح هؤلاء في موضع يعرفون به توقعات الإدارة منهم ويحاولون قدر استطاعتهم تحقيق هذه التوقعات.

¹ محمد كامل الحاروني ، محاسبة التكاليف وإدارة المصانع ، (القاهرة ، دار المعارف ، القاهرة 1965) ، ص 8

² محمد السيد الجزار ، الرقابة على التكاليف ، (القاهرة ، دار النهضة العربية ، 1970) ، ص 33

³ د. رشيد الجمال ، ود. محمد عبد الغني ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، (مكتبة الوفاء القانونية للنشر ، الطبعة الأولى ، 2012)،

ص 147

⁴ تأليف محمد تيسير عبد الحكيم الرجبى ، مبادئ محاسبة التكاليف ، (دائرة المكتبة الوطنية ، 1999) ، ص 341

معايير التكلفة:-¹

ان من بين اهداف النظام التكاليف هدف الرقابة والمساءلة والرقابة تستلزم مقارنة الفعليات بادوات للقياس او معايير التكلفة ، فاذا تطابقت بنود التكلفة الفعلية مع المعيارية فلا انحراف ولا مساءلة اما اذا خرجت التكلفة الفعلية عن دائرة المعايير فإنها قد تكون غير منضبطة ويكون هنالك مجال للمساءلة اذا ما اثبت التحليل ان عوامل عدم الانضباط م1سؤولية الإدارة ، ولكي تكون المعايير أدوات للمساءلة والرقابة فإنها يجب ان تتسم بعدة خصائص أهمها الواقعية والمرونة .

أهمية المحاسبة عن الانحرافات:-²

- 1- إذا ما استخدمت الانحرافات بشكل سليم تصبح أداة مفيدة لخفض التكاليف والرقابة.
- 2- عدم إشغال الإدارة بالعمليات التي تتوالى طبقاً للخطة .
- 3- ان الانحرافات تفصل الانحراف المتوقع عن الانحراف غير المتوقع وتحذر بان الأحوال المتطرفة المؤثر على الربح والخسارة قد تحتاج الى تصرف من قبل الإدارة ، كما ان الانحرافات لا تشير بالضبط الى موقع المشكلة.
- 4- ان دراسة الانحرافات تشبه بيان التحذيرات التي تصدر من السيارات .
- 5- ان الانحرافات عن التكاليف المعيارية تعد لترشيد الإدارة .

وظائف نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط:-³

- 1- تحديد وقياس موارد المنشأة وتقييم قدرتها الفعلية على أداء الأنشطة المختلفة.
- 2- تحليل الأنشطة التي تم أدائها بالفعل .
- 3- تصنيف الأنشطة ما بين أنشطة مضافة للقيمة وانشطة غير مضافة للقيمة من ناحية ، وانشطة ضرورية وانشطة غير ضرورية من ناحية أخرى .
- 4- تحديد تكلفة الأنشطة المختلفة وكذلك الطاقات الغير مستقلة .
- 5- تحديد مسببات التكلفة التي لها علاقة نسبية ملائمة مع عناصر التكلفة.
- 6- تخصيص التكلفة على العوامل الملائمة المختلفة باستخدام مسببات التكلفة.

¹د. كمال الدين علي محمد ، أثر الإنتاج في الوقت المحدد على نظام التكاليف في الوحدات الصناعية ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، العدد الثاني 1992م ، ص 26

²أ.د احمد حلمي جمعة ، محاسبة التكاليف المعيارية ،(دار الصفاء للنشر والتوزيع ،2011) ، ص ص 248-249

³د.صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية ،(مكتبة الوفاء القانونية للنشر ، الطبعة الأولى ، 2013) ، ص 237

ابعاد نظام التكاليف على أساس النشاط:-¹

البعد الأول: يمثل كيفية إصاق وتخصيص التكاليف على موضوعات القياس التكاليفي ويمثله المحور الراسي في الشكل التالي لابعاد نظام التكاليف على أساس النشاط.

البعد الثاني: ويمثل الرقابة على العمليات التي تمثل العلاقة التشابكية بين الأنشطة مقاييس الأداء ويمثله المحور الافقي في الشكل الاتي لابعاد نظام التكاليف على أساس النشاط
العلاقة بين البعدين:

العلاقة بين البعدين تمثل كيف امتد نظام التكاليف على أساس النشاط من اطار التركيز على منهج الصاق وتخصيص التكاليف الى الإدارة على أساس النشاط.

الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة:-²

ترتكز نظام محاسبة التكاليف التقليدية على استخدام أسلوب معين لتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات في الخطوات التالية:-

- 1- تحديد وحدات التكلفة (وحدات الإنتاج النهائي).
- 2- حصر وتقدير التكاليف غير المباشرة .
- 3- تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة.
- 4- توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج .

تحميل وحدات الإنتاج بالتكاليف غير المباشرة بإستخدام معدلات التحميل المناسب

الانتقادات الموجهة للطرق التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة:-³

- 1- تعتمد الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة غالباً على أساس واحد لتحميل غير المباشرة ، وفي العادة يكون ساعات العمل المباشرة ، بالرغم من ان هناك العديد من بنود التكاليف غير المباشرة لا ترتبط بهذا الأساس ، مما يؤدي الى تحريف لتكلفة المنتجات .

¹ محاسبة التكاليف الإدارية ، حسب 310 انترنت

² د. هاشم أحمد عطية ، مرجع سابق ، ص 20

³ د. هاشم أحمد عطية ، مرجع سابق ، ص 19

2- عدم تحقيق رقابة فعالة على نسبة كبيرة من التكاليف غير المباشرة نتيجة تزايد نسبتها في كثير من الصناعات وانخفاض نسبة التكاليف المباشرة بسبب درجة الالية باستخدام تقنيات الإنتاج الحديثة في كثير من الصناعات .

الفصل الثاني : أهداف الإدارة المالية

المبحث الأول: مفهوم الإدارة المالية

المبحث الثاني: أهداف الإدارة المالية

المبحث الاول

مفهوم الادارة المالية

تعريفات الاداره المالية:

تعرف الادارة المالية بأنها اوجة النشاط الإداري او الوظيفة الإدارية المتعلقة بتنظيم حركة الاموال الازمة لتحقيق اهداف المشروع بكفاية إنتاجية عالية، والوفاء بالالتزامات المستحقة عليه في مواعيدها وحتى يمكن للإدارة المالية ان تحقق هدفها فهي تمر بثلاث مراحل وهي التخطيط والتنظيم والرقابة.

* الادارة المالية هي تلك الوظيفة المالية من وظائف المنشأة التي تهتم بتنظيم حركه الاموال (تدفقات نقدية داخلية وتدفقات نقدية خارجية) اللازمة لتحقيق اهداف المشروع والوفاء بالالتزامات المالية في الوقت المحدد، حتي لا يتعرض المشروع الي عسر مالي اي عدم القدرة علي اللإيفاء بالالتزامات المستحقة.¹

* وقد عرفها الدكتور سيد هواري: بأنها كل وظيفة من وظائف الإدارة العليا مسؤولة عن عمله الحصول علي الاموال والتخطيط ومتابعة ذلك ، فالإدارة المالية هي إدارة اي مشروع من منظور مالي²

* الإدارة المالية هي تلك الإدارة التي تقوم بنشاطات مالية متنوعة من خلال تنفيذها لوظائف مالية متخصصة كالتحليل المالي، اعادة وتفسير القوائم المالية والميزانيات التقديرية، الإندماج، إعادته التنظيم المالي وغيرها³

ومن خلال استعراض المفاهيم المختلفة يتضح لنا ان الإدارة الماليه لاتقوم فقط بوظيفة التمويل ولكنها اشتملت ايضا علي الأستثمار سواء كان هذا الأستثمار في اصول ثابتة او اصول متداولة انما اشتملت ايضاً علي هيكل التمويل علي المستوي الإجمال او علي المستوي التفصيلي.

¹ جميل احمد توفيق، ادارة الاعمال مدخل وظيفي، الدار الجامعية، الاسكندرية 1999، ص318

² سيد الهواري، الاستثمار طويل الاجل، عين شمس 1982، ص3.

³ د. كامل المغربي ، اساسيات في الإدارة ، دار الفكر ، عمان، الطبعة الاولى 1995، ص317.

وخلاصة القول ان الإدارة المالية تعني في الوقت الحاضر بدراسه اتخاذ العديد من القرارات المالية المتمثلة في:

1- قرارات الاستثمار طويله الاجل

2- قرارات هيكل التمويل

3- إداره رأس المال العامل

وتسعي الإدارة المالية الي دعم الإنتاج وتسويق السلع والخدمات التي يتم تقديمها من خلال المؤسسة التي تتبع لها وتهتم بمتابعة حركه الاموال ومعرفة المبالغ الصادرة والواردة وحساب نسب الارباح والخسائر المترتبة علي كافة الانشطة والعمليات التي يتم العمل عليها وكلما كانت القرارات المالية التي يتم إتخاذها تساهم في الوصول الي نتائج صحيحة كلما دل ذلك علي نجاح الإدارة المالية بالمهمة التي يقوم بها.

طبيعة و دور الإدارة المالية:

تسعي الإدارة المالية الي دعم الإنتاج وتسويق السلع،والخدمات التي يتم تقديمها من خلال الشركة او المؤسسة التي تتبع لها وتهتم الإدارة المالية بمتابعة حركة الاموال ومعرفة المبالغ الصادرة والواردة وحساب نسب الارباح والخسائر المترتبة في كافة الانشطة والعمليات التي يتم العمل عليها وكلما كانت القرارات المالية التي يتم إتخاذها تساهم في الوصول الي نتائج صحيحة كلما دل ذلك علي نجاح الإدارة المالية بالدور الذي تقوم به.¹

للفكر الإداري المالي دور مهم في المساعدة علي نمو الشركات بناء علي النقاط الآتية:—

1- دورها المهم في متابعة المنافسة بين الشركات التي تعمل في مجال واحد.

2- مواكبتها لإرتفاع التضخم الإقتصادي نتيجة للأزمة الإقتصادية التي ظهرت في القرن العشرين.

3- تبحث عن طرق لتنظيم السيولة النقدية.

3- تساهم في دعم الشركات لتجنب الإفلاس.

¹ د.حمزه الشمخي و الدكتور ابراهيم الجزراوي،الإدارة الماليه الحديثة،1998،ص9

4- تتفاعل مع سياسة الإندماج بين الشركات من أجل توفير بيئة مؤسسية تعاونية مما يساهم في توحيد الإدارات المالية.

5- تدرس الموازنة المالية الخاصة بالمؤسسة وقطاع العمل الذي تتبع له ،

6- تربط التشريعات القانونية مع القرارات المالية.

مراحل تطور الإدارة المالية:—

- ظهرت بدايات الإدارة المالية في بداية القرن العشرين تمثلت في عمليات الاندماج وإنشاء المؤسسات الجديدة وإجراءات توفير الاموال اللازمة للمشروعات حيث كان محور اهتمام المفكرين.¹

- في العشرينيات اصبح الاهتمام مركزاً علي طرق وإجراءات تدبير الموارد الماليه لتمويل والاستثمارات.

- وفي الفتره ما بين 1929- 1933 فتره الكساد العظيم في العالم اصبحت اجراءات الافلاس وإداره السيوله علي المشكلات الماليه اهم الموضوعات للإدارة الماليه از صاحب هزه الفتره زياده التدخل الحكومي في النشاط الإقتصادي وهددت التشريعات التي تدعو الي نشر البيانات وتقييم الاداء.²

- وفي الاربعينيات والخمسينيات تركز الإهتمام علي معالجه آثار الكساد العظيم اذ اصبحت معالجه مشاكل الإفلاس والإندماج وإعادة التنظيم وتوفير الاموال للتوسع موضوعات ذات اهميه خاصه .

- وفي نهايه الخمسينيات حدث تطور جوهري يتمثل بالإعتماد علي المسائل الكميه للتحليل المالي والتخطيط ومعالجه مشاكل الإدارة من وجهه نظر داخلية.

- وشهدت الستينيات اهتماما كبيرا بدراسه تكلفه رأس المال لقطبي الإدارة الماليه فرانكو مدكلياني و مارتن ميلر كما شهدت ايضا اهتمام كبيرا بالإستثمار.

¹ د:عبد الستار الصياح، الادارة المالية، عمان:داروائل 2003،ص18

² عبدالحليم كراجه، الادارة والتحليل المالي في الادارة المالية، عمان:دار الصفا للنشر والتوزيع 2000م،ص15

- وشهدت السبعينات اهتماما كبيرا بدراسة تكلفه الاموال نتيجة للاعمال التي توم بها كما شهدت اهتماما للإستثمار في الاصول الماليه وغير الماليه بفضل نظريه المحفظه التي وضع اساسها (هاري ماركونز) في بدايه الخمسينات.

في اواخر السبعينات استمر الإهتمام بالإستثمار وتعرض نموذج التسعير الاصول الرأسماليه لتحديات نتيجة لظهور نموذج منافس وهو نموذج تسعير المراجعه (pricing arbitrage) كما ظهر نموذج تقييم الاصول الماليه ولاقي قبولاً من الاكاديميين والممارسين علي سواء وهو نموذج نسعير الإختيار (model pricing option) والزيكان له الفضل فيه (فيشر بلاك ومايرون شولز) .

وفي الثمانينات إزداد الإهتمام بالتضخم وتأثيره علي اسعار الفتئده وعلي قرارات الاستثمار بالتبعيه كما حظي بالأهتمام ايضا تأثير كا من الضرائب الشخصيه علي الدخل وتكلفه الوكاله والإفلاس علي هيكل رأس المال ،يضاف الي ذلك الإهتمام بظاهرة تحول شركات المساهمه الي شركات يملكها عدد محدود من الافراد، من خلال قيام إداره المنشأه بأستهلاك الأسهم وإحلالها بسندات (buyout leveraged or takeover).

اومن خلال اجراء توزيعات نقديه علي المساهمين في مقابل حصول اعضاء مجلس الإداره علي نصيبهم من التوزيعات في شكل اسهم (leveraged cash out)¹

وفي مرحله مابعد الثمانينات ،بعد نجاح الجهود في بناء نماذج رياضيه كميه، والتي ساعدت في إعطاء حلول صحيحه ودقيقه لكثير من المشاكل الماليه المعقده في ضوء نظريه إتخاذ القرارات،وقد وصلت الي نظريه كامله وشامله رغم حده التغيرات التي حدثت مثل :

1- زياده حده التضخم وإنعكاسات آثاره بشكل واسع علي قرارات عموم الاعمال ومنها الي قرارات الإداره الماليه.

2- الزيادة الضخمه في استعمال الحواسيب الإلكترونيه في التحليل المالي والنقل الإلكتروني للمعلومات.

3- إتجاه عديد من الدول الي خصصه مشروعاتها الإقتصاديّه، بحيث اصبحت الخصصه منهج إقتصادي وإطار إصلاحي.

¹ منير ابراهيم هندي، الادارة الماليه، مدخل تحليلي معاصر، المكتب العربي الحديث، الاسكندرية، الطبعة الرابعه 1999، ص5

4- بروز عالميه المنشآت وعالميه الاسواق وفقا لما يعرف بالعولمه والتي تنظر الي العام من الناحيه الإقتصاديّه ككوكب واحد.

5- تقليل حده التشريعات والقواعد المنظمه للمؤسسات والتوجه نحو المؤسسات الماليه الكبيره ذات الخدمات والأنشطه المتنوعه.¹

يبدو من ان هذا العرض المختصر ان التطور الفكري في مجال الإداره الماليه قد سار بخطي واسعته تتماشى مع سرعه وطبيعته الاحداث المحيطه بمنشآت الاعمال، ووفقا لهزه الاحداث والتغيرات الجزريه فقد نشطت الإداره الماليه ك تخصص لتستوعب في نشاطها كل هزه التغيرات.

وظائف الإداره الماليه:-

اولا:الوظائف الماليه المتكرره:-

التخطيط المالي²

وهو النشاط الذي يهتم بكيفيه تقدير وتخطيط الإحتياجات الماليه المستقبليه وتقدير التدفقات النقدية ويتضمن مايلي:—

1- تحديد الاهداف الماليه في المدي القصير والمتوسط والطويل

2- رسم السياسات والقواعد الموجهه لتفكير الافراد في الشؤون الماليه.

3- وضع الإجراءات الماليه المنظمه للعمليات التنفيذيه.

4- ربط العمليات الماليه بعنصر الوقت وفق برامج زمنيّه محددّه.

التمويل:—

وهو النشاط الذي يهتم بتدبير الاموال اللازمه لتسيير عمليات المنظمه من افضل مصدر تمويلي.

ويعتبر من الوظائف الاساسيه للإداره الماليه فتدبير الاموال كتنشيط يبدأ من بدايه المشروع ويستمر مادام المشروع عاملا فإذا ما اراد المشروع الحصول علي المال اللازم عن طريق

¹ همال سمية،سديرة حريه، دور الادارة الماليه في اتخاذ القرارات الماليه،مذكرة لنيل شهادة ليسانس2005،جامعة الجزائر
²د:سليمان ابوصبحا،الادارة الماليه ، الشركة العربية للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة،2008،ص39

اصدار الاسهم يقوم المدير المالي بإعداد نشره الاصدار (prospectus) لتعريف المستثمرين بالمشروع والغايه من الاصدار وازا ماكانت هنالك حاجه لبيع الاسهم يتصل المدير المالي بالوسطاء في السوق الماليه للترويج للأسهم الي المتعاملين معهم للتقدم لشراء الاسهم.

لكن اصدار الاسهم في السوق الماليه لبيع الاسهم لا يعني ان الشركه ستبيع كل الاسهم وتجمع المال المطلوب لأنه من الصعوبه بمكان تقدير استجابته الجمهور للاصدار .

فإذا ما فشلت الشركه في الحصول علي المال المطلوب فإنها ستواجه مشاكل ماليه.

تحوطا لإحتمال الفشل في بيع الاصدار للجمهور مباشره يلجأ المدير المالي الي بيوت الإكتتاب (under writing firms) او بنوك الإستثمار (investment banks)

وإذا كان المال المطلوب حجمه كبيرا قد يلجأ الي اكثر من بيت للإكتتاب ويدخل في اتفاقات معهم للتعهد بشراء الاسهم التي لم يكتتب فيها الجمهور.

التنظيم المالي: —

وهو النشاط الذي يهتم بإداره المشروع واصوله واستثماره بأعلي عائد.

جاء الاهتمام بإستخدام المال بالشكل الامثل ،لأن محدوديه الاموال المتوفره لأي مشروع سواء ان كان كبير او صغير تطلب اذا ما اريد نجاح المشروع إستخدامه بطريقه تعطي اعلي عائد ممكن،وعلي المدير المالي المعني بإتخاذ القرار المالي المقارنه بين العديد من البدائل .

ومن هنا بداءت دراسه العوامل والأبعاد الإقتصاديه المختلفه للمشروعات وبداء اسخدام المعايير الإستثماريه للمفاضله بين البدائل حتي يمكن قياسها علي اسس علميه سليمه .

الرقابه الماليه: —

وهو ذلك النشاط الذي يهتم بمتابعه العمليات الماليه للتأكد من سير الامور طبقا للخطة الموضوعه وتتم عمليه المراقبه من خلال المهام الآتيه: —

1- تحديد المقاييس والمعايير الموضوعه.

2- مقارنه الأداء الفعلي بالمقاييس والمعايير الموضوعه.

3- تحديد الإنحرافات والمسؤولين عنها.

4- تصحيح الإنحرافات ومدى متابعه فاعليه زالك.

وتعتبر الرقابة المالية من الوظائف الرئيسية للمدير المالي ، ويقصد بها ايضا تقييم القرارات التي اتخزن بشأن التخطيط بعد تحديد نوعية المعايير التي يمكن إستخدامها للمقارنة، لذلك فهي تعتبر جزءا مكملًا للتخطيط المالي .

ولانتقف الرقابة الي حد كشف الإنحرافات بين نتائج الخطة المالية والتنفيذ الفعلي لها ، وإنما تدخل في إطار تصحيح الإنحرافات بعد تحديد اسبابها والجهات المسؤوله عنها ، ونوعية القرارات التي يجب إتباعها او إتخاذها .

ثانيا: الوظائف المالية غير المتكررة¹:-

علي الرغم من انشغال الإدارة المالية في الوظائف اليومية المتكررة الا ان المشاريع عرضة في مسيرتها الطويلة لمواجهة مشاكل مستعصية كأن يصبح المسؤولون في ارزل العمر ولايجدون من يقود السفينة بعدهم .

وقد تكون الحاجه الي التوسع ضرورة،لكن لايتوفر المال لذلك ، تحت هذه الظروف تبحث المشاريع في طريقه للخلاص وقد تجدها في اعاده التنظيم (recapitalization and reorganization) او الاندماج (corporate combinations) وحيث ان هزة الاعمال لاتتكرر كثيرا في حياة المشروع،لذا تشغل فيها المالية في فترات متباعدة.

ويتخذ الائتلاف أحد الأشكال التالية:

الائتلاف العمودي vertical:—

يشير الائتلاف العمودي الي التكامل مع الامام والخلف فمثلا الشركة التي تعمل في تكرير البترول قد تعمل علي ائتلاف مع شركة منتجه للبترول، فهذا تكامل الي الخلف ،وقد تبحث علي الائتلاف مع شركات توزيع البترول المكرر مع المستهلك الاخير وهذا النوع يسمى تكامل الي الامام.

الائتلاف الافقي horizontal:

الائتلاف الافقي يتم بين شركتين تعملان في نفس المجال والغايه التنوع الجغرافي.

¹ د:خلدون ابراهيم الشديقات،ادارة وتحليل مالي،دار وائل للنشر 2001

المجموعة conglomerate

تشير هنا للتوسع في كل الإتجاهات علي أمل ان تتحسن إيراداتها من الاتحاد .

وقد يأخذ الإندماج احد الاشكال الآتية:-

إندماج قانوني statutory merger

يشير الية العامة بالإندماج ، لكن الإندماج القانوني يترتب عليه زوبان الشخصية اعتبارية لواحدة في الأخرى ، تأخذ فيه الشركة الباقية اصول وخصوم الشركة المنحلة ، يحتاج الدمج في هذه الحالة لموافقة اغلبية المساهمين في الشركتين.

اتحاد قانوني statutory consolidation

يشير هذا الشكل من الإلتلاف الاتحاد بين شركتين او اكثر تتحل فيه الشخصيات الإعتبارية القديمة للمشاركات وتظهر شخصيه جديده .

اهميه الإدارة المالية:-

تأتي اهمية الإدارة المالية او الوظيفة المالية من كون ان القرارات المالية عظيمة التأثير علي حياة المنظمة، وليس هذا فحسب، وان جميع القرارات الإستراتيجية بالمنظمة سواء كانت مالية او غير مالية، ويترتب عليها العديد من التكاليف او الإيرادات المؤثره علي نتائج المنظمة .

ولذلك وجب علي المدير المالي ان يحسن تقدير الامور وعرض القضايا علي مجلس الإدارة مع إعداد تقارير وافية ، تعطي رؤية واضحة مؤيدة بالدراسات والتقارير بمختلف الامور ذات تأثير مالي، ويساعد المدير المالي علي كل ماسبق إلمامة بالجوانب المحاسبية.

ويتطلب هذا الامر العديد من العلاقات والمعارف بميادين المعرفة الأخرى بالمنظمة، كالجوانب الإقتصادية والمحاسبية والإحصائية والكمية، التي تساعد المدير المالي علي فهم العلاقات والربط بين المتغيرات وإستخراج المؤشرات والنتائج¹.

علاقه الإدارة المالية بالعلوم الأخرى : -

بسبب مكانتها المهمه في إدارة المؤسسات تتكون للإدارة الماليه علاقات بعلوم أخرى منها:

¹نظير رياض محمد، إدارة مالية والعولمة، المكتبة المصرية المنصورة، ص 19

المحاسبه و الإدارة الماليه: —

يخط الكثيرون بين المحاسبه وإداره الماليه، فإنهم يلاحظون انه يتم إستخدام نفس المصطلحات ونفس القوائم الماليه حين التعرض لموضوعين وبالتالي فهم لا يجدون فرقا بينهما ، ولكن الصحيح هو ان المحاسبه تهتم اساسا بجمع البيانات في حين تهتم الإدارة الماليه بتحليل هزه البيانات بغرض إتخاذ القرارات ،وعلي الرغم من إزدياد عمليه المحاسبه في الاونه الخيره كوسيله لتزويد المعلومات الضروريه لإتخاذ القرارات الرشيده فإن رجال الإدارة الماليه تقع عليهم كامل المسؤوليه في التحليل والتخطيط والرقابه¹.

الإقتصاد التجميعي الكلي وإداره الماليه : -

يهتم الإقتصاد التجميعي بالبيئه التي تمارس فيها وظائف التمويل، لذلك تفيد النظريات الإقتصاديّه في تفهم المتغيرات ذات العلاقه بهزه البيئه ، فهو يهتم بالنظام المصرفي ككل والوسطاء الماليين،

وكذلك السياسات الماليه الحكوميه، ومتابعه النشاط الإقتصادي داخل المجتمع، وكيفية السيطرة عليه ، لكن هذه النظريات لاتعترف بالحدود الجغرافيه لذلك فهي تنطبق الي المنظمات والمؤسسات الماليه للدولة حيث تتدفق الاموال فيما بينها.

طالما ان المشروع جزء من هذه البيئه ، فمن الضروري ان يلم المدير المالي بالإطار التنظيمي لهذه المنظمات والآثار المترتبة علي السياسة الإقتصاديّه، واثرها علي بيئه القرار اي انه يمكن القول ان المدير المالي لا يستطيع القيام بوظائفه بطريقه مرضيه اذا لم يكن متفهماً لهذه العلاقات وعليه ايضا تتبع اثر التغير في السياسة الماليه علي مقدره الشركة في الحصول علي اموال وتحقيق الارباح وكذلك الإلمام بمختلف المنظمات الماليه ، وشروطها ونظام العمل بها وتقدير مصادر الأموال المحتملة والمناسبه للشركه².

الإقتصاد الكلي وإداره الماليه: —

تهتم نظريه الإقتصاد الكلي بالأداة الإقتصادي الفعّال للمشروع ، اي انها تؤثر على الإجراءات والتصرفات التي تحقق الأداء المالي الجيد، لذلك فهي تهتم في العلاقه بين الطلب والعرض

1

2.د.سليمان ابو صبحا، الادارة الماليه، الشركة العربيه للتسويق 2008،ص25

وإستراتيجيات تنظيم الأرباح (maximization profit) حيث تستند هذه الأخيرة في رسمها لكل النظريات الإقتصادية الجزئية، خاصة القرارات المتعلقة بتحديد التشكيل الأمثل لعوامل الإنتاج والمنتجات والمستويات المثلي للمبيعات، وإستراتيجيات التسعير للمنتجات حيث تتأثر هذه الجوانب بالنظريات الإقتصادية الجزئية ، فتوجد نظريات تساعد على قياس مستوي المنفعة والخطر (risk) ومحددات القيمة او الثمن وإذا لم يستطيع المدير المالي تطبيق هذه النظرية فإنه علي الأقل يعمل من خلال مجموعة من المبادئ العامة ، في هذه النظريات مثل البيئه الماليه (environment financing) ونظريات إتخاذ القرارات (theories decision) فهما يشكلان جوهر الإدارة المالية الحديثة¹.

¹ د.سعود جايد مشكور العامري، الإدارة المالية، أطر نظريه وحالات عمليه، دار وائل 2003، ص15

المبحث الثاني

أهداف الإدارة المالية

اهداف الادارة المالية:

1. هدف تعظيم الارباح(تحقيق اقصى العوائد الممكنة للمؤسسة):

يعتبر محور تحقيق الاهداف محور قرارات الإدارة المالية في المؤسسات الخاصه وفي إقتصاديات السوق عموماً. حيث تنشأ أهمية هذا الهدف من كون تحقيق الربح والرغبة في تعظيمه يمثل التبرير الإقتصادي لإستمرارية المؤسسة في الحياة الإقتصادية كما انه يمثل المؤشر المهم لتقييم الاداء الإقتصادي ، بالإضافة الى اعتبارة مصدر من مصادر التمويل الداخليه او مايسمى التمويل الذاتي (financing self) كما يمثل هدف تعظيم الارباح الهدف الاول للمؤسسات الإقتصادية ، فهو من الاهداف الاستراتيجية لهذة المؤسسات ، لهذا فقد ارتبط هذا الهدف مع الملاك ارتباطاً وثيقاً مما يساعد في اعتبارة محورا لجملة قراراتها فسواء المتعلقة بالإستثمار او قرارات التمويل ، اذ تكون الغايه دائماً في تكييف القرارات بما يتلائم مع الرغبة في تعظيم الارباح داخل المؤسسة، فقدره الإدارة المالية في تعظيم الربح سوف تعزز اكثر عندما يكون الربح اوضح التحديد من ناحيه المعني والقياس ، وان جميع العوامل المساهمة فيه معروفة ويجب اخزاها بالحسبان.¹

عندما تضع المشاريع اهدافها بشكل عام ، لا يصلح ان يكون للقرارات ولينجح المشروع التجاري يجب ان يكون هدفة موجها نحو الادارة المالية اللاحقة،حتى يستطيع المدير المالي والعاملين معه والعمل علي تحقيقه .

فعادة مايكون اهتمام المشروع منصبا علي انتاج سلع او تقديم خدمة خاصة ، هذا الاهتمام النوعي يمكن عكسة في اهداف كمية مثل الربحية ، والانتاجية ليسهل التعامل واتخاذة كاساس معياري للقرارات المتعلقة بانشطة المشروع ،بمعني قبولنا او رفضنا للقرار يعتمد علي مساهمته في الكفاءة الانتاجية وخفض التكاليف وبالتالي زيادة الارباح .

¹ د.عدنان نايه النعيمي، الإدارة المالية المتقدمة ،دار البازوري الاردن،28

قد يبدو ان تعظيم الربح بما فيه من البساطة والتعبير المباشر علي الهدف مقبولا لكن هناك بعض العيوب في اعتبارة هدفا اساسيا للمشروع:¹

1- ان مفهوم تعظيم الربحية غامض ولا يفرق بين الربحية في المدى القصير او الربحية في المدى الطويل.

2- لاتأخذ بمفهوم القيمة الزمنية للنقود .

3- لاتأخذ بعامل المخاطرة، في حين ان الارباح المتوقعة مستقبلا للمشاريع مرتبطة بمخاطر بدرجات متفاوتة

2. هدف تعظيم قيمة المنشأة:

يعتبر هدف تلبية القيمة السوقية للسهم كأحد الاهداف الرئيسية التي يجب علي الإدارة المالية تحقيقها ، والذي برز في السنوات الاخيرة ، والهدف منها إيجاد قيمة اعلي للمؤسسة كما يمكن الإستفادة منها لإغراض متعددة منه حاله البيع والشراء ،التصفيه، الانفصال او التأمين... الخ .

يدور هدف الإدارة المالية في ظل الفكر المالي المعاصر حول تعظيم قيمة المنشأة او هدف تعظيم ثروة الملاك.

لذلك يعتبر هدف تعظيم قيمة المنشأة الهدف الاستراتيجي للإدارة المالية ومحرر اهتمامها ومرشدا قياسيا ان تكون علي قراراتها المالية ،ويمكن تقديم هذا الاتجاه من زاويتين (1985،ص 13) هما:

أ- ان تعظيم ثروة الملاك المقاسة بأسعار الاوراق المالية الخاصة بالمنشاه تعتبر انتاجا للقرارات الاستثمار وقرارات التمويل والقرارات المالية الاخرى بالإضافة الي ذلك فإنها تعكس توقعات مجموعات كبيرة من المستثمرين وتقييمهم للنشاط الحالي والمستقبلي للمنشأة . وبناء علي ذلك فإن تعظيم قيمة المنشأة ينبغي ان يؤخذ كهدف افتراضي لما يجب ان تكون علي القرارات

ب- ان عملية تراكم المدخرات في سوق المال وتوجيهها في الاستخدامات المختلفة يحكمها عنصران اساسيان هما العائد المتوقع ودرجة المخاطرة ويؤثران في القيمة السوقية لأي

¹د: سليمان ابو صبحه ،الإدارة المالية ،2008. الشركة العربية المتحدة للتسويق ،القاهرة،ص 46

منشأة كما تعكس أوراقها المالية وبناء عليها اذا تمت المفاضلة بين القرارات المالية في المنشأة طبقاً لهذين القرارين فإن المنشأة تكون قادرة علي جذب رأس المال عندما تكون فرصها الإستثمارية تبرر إستخدام رأس المال الذي تحصل عليه.

وهذا يعني في ضوء محددات هذا الهدف ان قيمة المنشأة السوقية تحسب من خلال عاملين رئيسيين هما العائد السنوي المتوقع تحقيقه و درجة المخاطرة التي تصاحب تحقيق ذلك العائد ، وهذا يعني ان القرارات المتعلقة بتقييم قيمة المنشأة تتميز بكونها تتسجم مع اهداف القرارات المالية من حيث مراعاة الدقة ونوعية العوائد والتوقيت الزمني للتدفقات النقدية، حيث ان هذا الهدف يأخذ بالحسبان كميته العوائد النقدية المتوقعة ونسبة المخاطرة المصاحبة لها ، وكذلك القيمة الزمنية للنقود، وحتى يتم حساب درجة المخاطرة والتوقيت الزمني للتدفقات النقدية لابد من إجراء بعض التعديلات Asjment التي يجب عملها علي قيمة التدفقات النقدية ويجب إجراء مثل هذه التعديلات

يعتبر هدف تلبية القيمة السوقية للسهم كأحد الاهداف الرئيسية التي يجب علي الإدارة المالية تحقيقها ، والذي برز في السنوات الاخيرة ، والهدف منه ايجاد قيمة اعلي للمؤسسة كما يمكن الإستفادة منها لإغراض متعددة منه حالة البيع والشراء، التصفية، الانفصال او التأمين... الخ¹ ومن الامور التي تستلزم معرفة قيمة المؤسسة امران اساسيان:

1- مقدار العوائد (returns expected) المتوقع للحصول عليها في المستقبل .وتحدد هذه العوائد بالعائد السنوي الممكن تحقيقه.

2- درجة المخاطرة: وتقاس من خلال الفائدة السائدة في السوق المالية او معدل عائد الإستثمار.

3. تجميع اكبر رصيد نقدي للمؤسسة او هدف السيولة: —

يعتبر هذا الهدف من الاهداف التقليدية التي رفضت من غالبية علماء الإدارة المالية، وذلك لأن هدف تجميع اكبر رصيد نقدي للمؤسسة يمكن تحقيقه علي حساب اهداف اخري تسعى المؤسسة لتحقيقها ويتحقق هذا الهدف بوحدة من الطريقتين:

¹ د: علي رابعه، الإدارة والتحليل المالي، دار الصفا، عمان، 2000م، ص24

1- ان تتخلي المؤسسة عن بعض اصولها او موجوداتها من خلال التصرف بها بالبيع حتي تتمكن من الحصول علي بعض الاموال،

2- ان تحجز كامل الارباح لديها دون توزيعها علي المساهمين ،وفي هزه الحاله يؤدي ذلك الي الاضرار بمصالح المساهمين .

وفي كلتا الحالتين فإن ذلك يؤدي الي تجميع الاموال لدي المؤسسه،ومن ثم إعادته إستثمارها لكنه يتعين علي الوظيفة الماليه كأداة من ادوات الإدارة العليا للمؤسسة ان تخلق حالة من التوازن بين التدفقات النقدية الداخلة اليها والتدفقات النقدية الخارجة منها.

وفي هذه الحالة يتعين عليها ان تجعل من الصندوق حالة موجبة او تخلق حالة توازن في الصندوق ويقصد بحالة التوازن جعل الصندوق موجبا في لحظة معينة من خلال تعامله مع الاطراف الاخرى.

ولذلك ان خلق حالة توازن في الصندوق عادة ما تتبع من العلاقة بين الدورات المالية الثلاث للمنشأة وهي:

1- دورة الإستثمار

2- دورة التنفيذ

3- الدورة المالية زيادة القيمة الحالية للمؤسسة

وهي عبارة عن القيمة الحالية للأرباح النقدية المتوقع الحصول عليها من قبل حملة الأسهم وتتأثر القيمة الحالية للمؤسسة بالعناصر التالية:

1- الارباح الموزعة، حيث ان زيادة نسبة التوزيع تزيد من القيمة الحالية للمؤسسة

2- سعر الخصم في السوق، فكلما زاد سعر السهم قلت القيمة الحالية للدجينا المتوقع الحصول عليها مستقبلا

3- المخاطر المتوقعة للمشروع، ويتم التعويض عن ذلك باختيار نسبة خصم عالية لإيجاد القيمة الحالية :

4- سعر السهم في السوق، فقيمه المؤسسة ترتفع كلما ارتفعت قيمة اسهمها بالسوق، ويعتبر هذا الهدف هو الهدف الاساسي للإدارة الماليه وان المدير المالي يسعى لتحقيق هذا الهدف ويقدم خدمة لكافه المجتمع في المحيط الذي توجد فيه المؤسسة حيث يقدم هذه الخدمة للفئات التالية:

- 1- اصحاب المشروع عن طريق تحقيق نسبة ارباح عاليه بأقل مخاطرة
- 2- العاملين في المشروع ، حيث ان تحقيق الربح يؤدي الي زياده الرواتب وتحسين المكافآت والخدمات المقدمة لهم .
- 3- منفعة العملاء ، حيث تقدم سلعه جيدة لهم .
- 4- فئات المجتمع الاخري ، حيث ان المشروع الرابح يؤدي الي قيام مشاريع وصناعات جديدة .

ولذلك ينظر اللإقتصاديون لتحقيق هذا الهدف بأن يجري التركيز علي زيادة الإنتاج واستثمار بأقصى حد ممكن بقصد تعظيم الربح وهو الهدف الاساسي للمستثمرين .

اما المليون فلم يقبلو بفكرة تعظيم الربح هذه كهدف للإدارة الماليه لعدده إعتبرات هي:

- 1- ان الارباح لا تعكس الشكل المناسب للإستخدام الامثل للموارد
- 2- ان هدف تحقيق اقصي ربح لا يتعامل مع حاله عدم التأكد من تحقيق الارباح وهذا يتضمن عددا من المخاطر.
- 3- ان الربح الاقصي لا يأخذ بأعتباره المدة الزمنية التي تم فيها تحقيق الارباح .

4- الغموض في طريقه احتساب الربح.

ونظرا للإعتبرات الواردة أنفا فقد تم التركيز لتحقيق هذا الهدف علي الربح والربحية والعائد علي الاسهم كرفع للقيمة الحالية للمؤسسة لأن ارتفاع سعر اسهم المؤسسة يدل علي زيادة قيمتها السوقية.

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية

المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: تحليل البيانات الشخصية وأختبار الفرضيات

المبحث الأول

أجراءات الدراسة الميدانية

أولاً: نبذة عن الشركات الصناعية بولاية الخرطوم

الشركات الصناعية بولاية الخرطوم حسب تقسيم اتحاد الغرف الصناعية

جدول رقم (1/1/3)

النسبة المئوية	العدد	الصناعات الموجودة داخل الغرفة	الغرفة
28.20%	253	صناعة الاسمنت ، صناعة مواد البناء، صناعة الزجاج ، الالمونيوم والنحاس ،المسابك والتعدين وال فولاذ،المكيفات والثلاجات،الصناعات الكهربائية ،صناعة الخشب والاثاث،صناعة المنتجات الحديدية.	الصناعات الهندسية
25.90%	232	المياه الغازية والصحية ، البسكويت ، الحلويات ، تعبئة المواد الغذائية ، المرببات والعصائر .	الصناعات الغذائية
20.50%	184	صناعة البلاستيك ،الطاقة والتعدين ،كيماويات متنوعة.	البتر وكيمواويات والطاقة والتعدين
6.58%	59	الأدوية،العطور ومستحضرات التجميل ، البوهيات.	الصناعات الدوائية والروائح
5.69%	51	الأدوات المكتبية ، الطباعة ، التغليف.	الطباعة والنشر
4.02%	36	المطاحن ، المخابز ،النشويات ، منتجات الحيوان.	الدقيق ومشتقاته ومنتجات الحيوان

35	3.91%	مصانع الزيوت ، مصانع الصابون.	الزيوت والصابون
24	2.68%	الملابس الجاهزة ، الغزل ، النسيج .	الغزل والنسيج
22	2.46%	مدابغ الجلود ، الأحذية الجلدية ، المنتجات الجلدية.	الجلود والاحذية والمنتجات الجلدية
896	100%		الجملة

المصدر : تقرير إتحاد الغرف الصناعية (www.sudanindustry.org/dir_ar/citysoft) 30/1/2013

يتضح من الجدول رقم (1/1/3) الخاص بالشركات الصناعية بولاية الخرطوم حسب تقسيم إتحاد الغرف الصناعية أن عدد الشركات الصناعية بولاية الخرطوم 892 شركة مقسمة إلى 9 غرفة صناعية ، تمثل الشركات العاملة في مجال الصناعات الهندسة اكبر عدداً ويبلغ عددها 253 شركة بنسبة 28.20% ، تاتي بعدها الشركات العاملة في مجال الصناعات الغذائية حيث يبلغ عددها 232 شركة بنسبة 25.90% ، تليها الشركات العاملة في مجال البتروكيمياويات والطاقة التعدين حيث يبلغ عددها 184 شركة بنسبة 20.50% ، اما الشركات العاملة في مجال الصناعات الدوائية والروائح بلغ عددها 59 شركة بنسبة 6.58% ، تليها الشركات العاملة في مجال الطباعة والنشر والتغليف حيث بلغ عددها 51 شركة بنسبة 5.69% ، اما الشركات العاملة في مجال صناعة الدقيق ومشتقاته ومنتجات الحيوان بلغ عددها 36 شركة بنسبة 4.02% ، تليها الشركات العاملة في مجال صناعة الصابون والزيوت حيث بلغ عددها 35 شركة بنسبة 3.91% ، اما الشركات العاملة في مجال صناعة الغزل والنسيج بلغ عددها 24 شركة بنسبة 2.68% ، واخيراً الشركات العاملة في مجال الجلود والاحذية والمنتجات الجلدية حيث بلغ عددها 22 شركة بنسبة 2.46%.

ثانياً: مجتمع الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، ويتمثل مجتمع الدراسة في جميع الشركات الصناعية العاملة بولاية الخرطوم سواء كانت تابعة لقطاع الأعمال العام أو القطاع الخاص أو القطاع المشترك، وبلغ عدد هذه الشركات 896 شركة.

ثالثاً: عينة الدراسة:

إعتمد الباحث في إجراء الدراسة الميدانية على عينة قوامها 45 شركة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم بنسبة 5% تقريباً من مجتمع الدراسة ، تم إختيارها بطريقة عشوائية إعتماًداً على إحدى طرق تحديد العينة والمتمثلة في تحديد نسبة من المجتمع، حيث يتوقف تحديد هذه النسبة على موازنة الباحث بين درجة الدقة المطلوبة والتكلفة التي يتحملها، حيث قام الباحث بتوزيع عدد 45 إستبانة على الموظفين المستهدفين وتم إسترداد عدد 41 أستبانة من عينة الدراسة بنسبة إسترداد 91% .

رابعاً: وحدات المعاينة:

وحدة المعاينة هي المصدر الرئيسي لجمع البيانات داخل الشركة (مفردة العينة) وطبقاً لذلك وفي ضوء موضوع البحث تم تحديد وحدات المعاينة على أنها(المدراء، المدراء الماليين، محاسبي التكاليف، المحاسبين الماليين ، مراجعي الحسابات، الإقتصاديين ، مديري الإنتاج ، مهندسي الإنتاج) العاملين في الشركات الصناعية بولاية الخرطوم.

خامساً: أداة الدراسة

أداة الدراسة عبارة عن الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة، وقد إعتد الباحث على الإستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات من عينة الدراسة .

الترميز:

ترميز إجابات المبحوثين حتى يسهل إدخالها في جهاز الحاسب الآلي للتحليل الإحصائي حسب الأوزان الآتية:

5	وزنها	اوافق بشدة
4	وزنها	اوافق
3	وزنها	محايد
2	وزنها	لا اوافق
1	وزنها	لا اوافق بشدة

$$\text{الوسط الحسابي الفرضي} = \frac{\text{مجموع الأوزان}}{\text{عددها}} = \frac{5+4+3+2+1}{5} = 3$$

الغرض من حساب الوسط الفرضي هو مقارنته بالوسط الحسابي الفعلي للعبارة حيث إذا قل الوسط الفعلي للعبارة عن الوسط الفرضي دل ذلك على عدم موافقة المبحوثين على العبارة أما إذا زاد الوسط الحسابي الفعلي عن الوسط الفرضي دل ذلك على موافقة المبحوثين على العبارة

ثانياً: الأسلوب الإحصائي :

استخدم برنامج أـ (SPSS) لمعالجة البيانات إحصائياً SPSS مختصر لـ statistical package for social sciences والتي تعنى بالعربية الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية الأسلوب الإحصائي المستخدم في تحليل هذه البيانات هو التكرارات والنسب المئوية لإجابات المبحوثين والأشكال البيانية بالإضافة إلى الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأوزان إجابات المبحوثين.

الوسط الحسابي يستخدم لوصف البيانات أي لوصف اتجاه المبحوثين نحو العبارة هل هو سلبي أم إيجابي للعبارة فإذا زاد الوسط الحسابي الفعلي عن الوسط الحسابي الفرضي (3) فهذا يعني أن اتجاه إجابات المبحوثين إيجابي للعبارة أي يعني الموافقة على العبارة.

خامساً: وصف الإستبانة

احتوى الإستبيان على محورين رئيسيين:

القسم الأول: تتضمن عبارات عن الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على عبارات حول العمر بالسنوات، المؤهل العلمي ، التخصص العلمي، المؤهل المهني، المركز الوظيفي، سنوات الخبرة.

القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على عدد (19) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا إجاباتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وتم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة.

سادساً: ثبات وصدق أداة الدراسة

الثبات والصدق الظاهري:

للتأكد من الصدق الظاهري للإستبانة وصلاحيه عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرض عبارات الإستبانة على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة، وبعد إستعادة الإستبانة من المحكمين تم إجراء بعض التعديلات التي اقترحت عليه.

الأساليب الإحصائية:

- 1- الوسط الحسابي
- 2- مربع كاي
- 3- التوزيع التكراري والنسبي
- 4- الانحراف المعياري
- 5- الانحدار
- 6- اختبار بيرسون
- 7- مربع الارتباط
- 8- التباين
- 9- اختبار قيمة F
- 10- اختبار قيمة T

المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

أولا: البيانات الشخصية

1/ العمر:

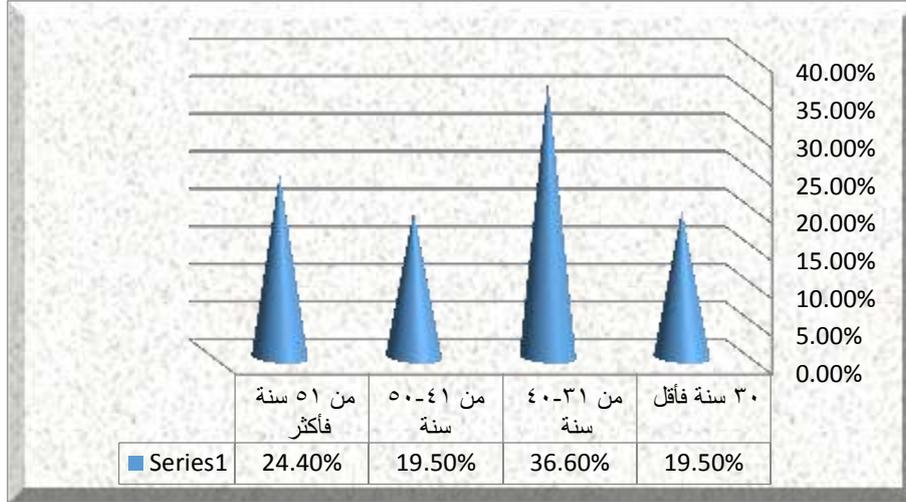
جدول رقم (2/2/3)

يوضح التوزيع التكراري والنسبي لافراد عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرارات	النسبة(%)
30 سنة فأقل	8	19.5
من 31-40 سنة	15	36.6
من 41-50 سنة	8	19.5
من 51 سنة فأكثر	10	24.4
المجموع	41	100

شكل رقم (1/2/3)

يوضح التوزيع التكراري والنسبي لمتغير العمر لأفراد عينة الدراسة



المصدر إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية باستخدام برنامج SPSS - 2018

من الجدول والشكل اعلاه نجد 19.5 % من افراد العينة المبحوثة اعمارهم أقل 30 سنة 34.6% منهم اعمارهمما بين 31-40 سنة و 19.5% منهم اعمارهم من 41-50 سنة و 24.4% منهم اعمارهم من 51 سنة فأكثر و مما سبق نخلص الى أن غالبية افراد عينة الدراسة اعمارهم ما بين 31-40 سنة

2/المؤهل العلمي:

جدول رقم (3/2/3)

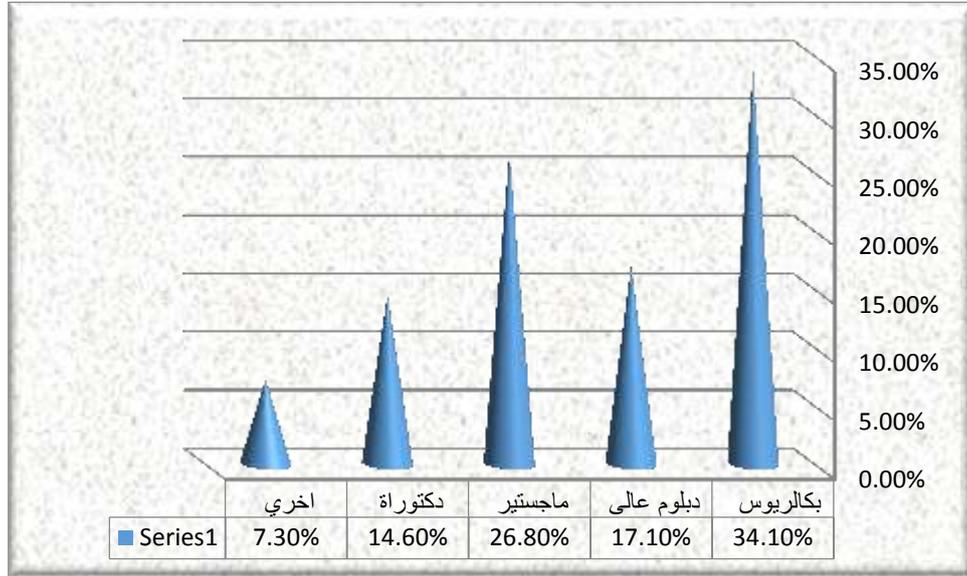
يوضح التوزيع التكراري والنسبي لأفراد عينة الدراسة حسب متغيرالمؤهل العلمي

النسبة (%)	التكرار	المؤهل العلمي
34.1	14	بكالوريوس
17.1	7	دبلوم عالي
26.8	11	ماجستير
14.6	6	دكتوراة
7.3	3	اخرى
100	41	المجموع

إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية باستخدام برنامج SPSS - 2018م

شكل رقم (2/2/3)

يوضح التوزيع التكراري والنسبي لافراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية باستخدام برنامج SPSS - 2018

من الجدول والشكل اعلاه نجد ان 34.1% من افراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس بينما نجد أن 17.1% منهم مؤهلهم العلمي دبلوم عالي و 26.8% منهم مؤهلهم العلمي ماجستير و 14.6% منهم مؤهلهم العلمي دكتوراة و 7.3% منهم لديهم مؤهلات اخري غير محددة ،ومما سبق نخلص الى أن غالبية افراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس.

3/المؤهل العلمي:

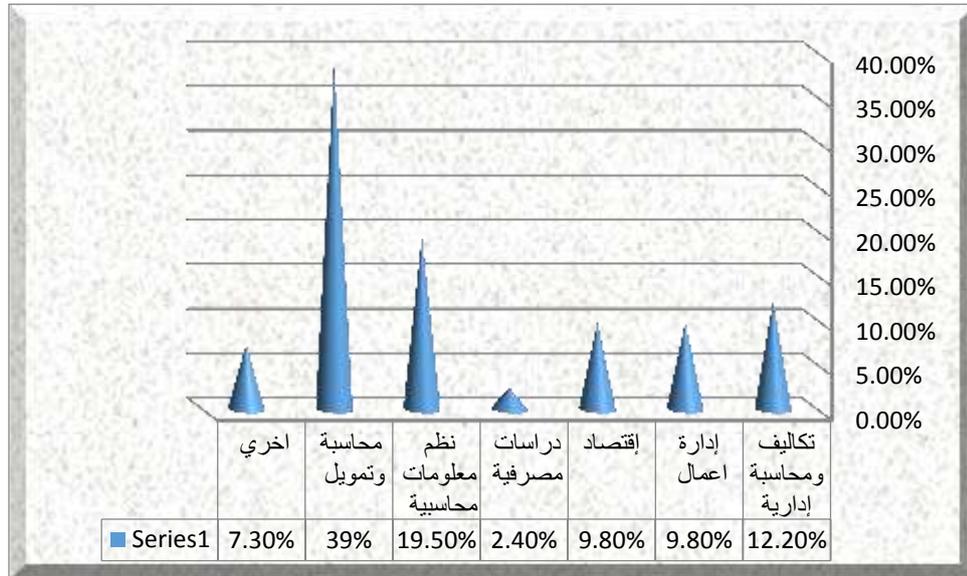
جدول رقم (4/2/3)

يوضح التوزيع التكراري والنسبي لافراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص

التخصص	التكرار	النسبة (%)
تكاليف ومحاسبة إدارية	5	12.2
إدارة اعمال	4	9.8
إقتصاد	4	9.8
دراسات مصرفية	1	2.4
نظم معلومات محاسبية	8	19.5
محاسبة وتمويل	16	39
اخرى	3	7.3
المجموع	41	100

شكل رقم (3/2/3)

يوضح التوزيع التكراري والنسبي لافراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص



المصدر إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية باستخدام برنامج SPSS- 2018

من الجدول والشكل اعلاه نجد أن 12.2% من افراد عينة الدراسة تخصصهم العلمي تكاليف ومحاسبة إدارية وبينما نجد 9.8% منهم تخصصهم العلمي إدارة أعمال و 9.8% منهم ايضاً تخصصهم العلمي إقتصاد و 2.4% منهم تخصصهم العلمي دراسات مصرفية و 19.5% منهم تخصصهم العلمي نظم معلومات محاسبية و 38% منهم تخصصهم العلمي محاسبة وتمويل و 7.3% منهم لديهم تخصصات اخري غير محددة ومما سبق نخلص الى ان غالبية افراد عينة الدراسة تخصصهم العلمي ماسبة وتمويل.

4/المؤهل المهني:

جدول رقم (5/2/3)

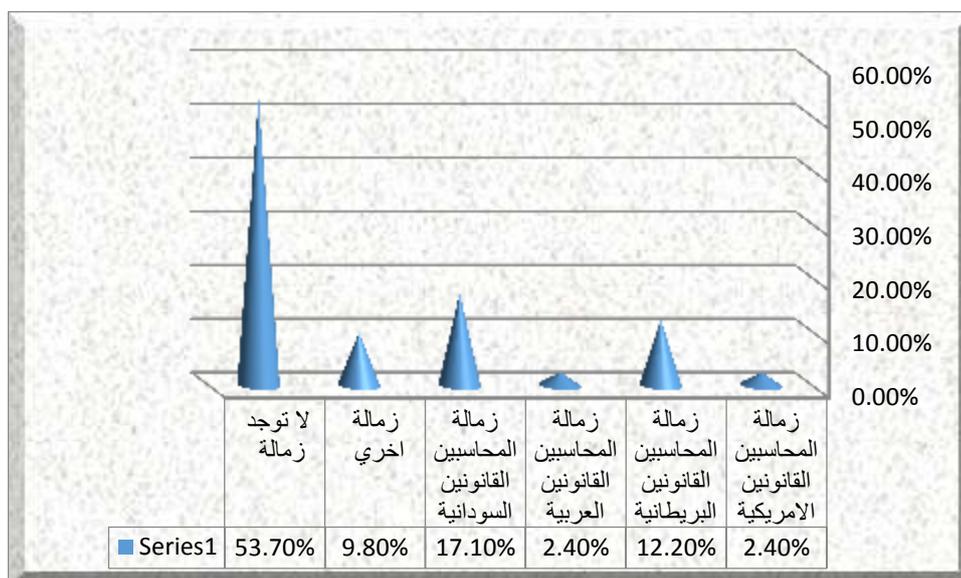
يوضح التوزيع التكراري والنسبي لافراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل المهني

النسبة (%)	التكرار	المؤهل المهني
2.4	1	زمالة المحاسبين القانونيين الامريكية
12.2	5	زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية
2.4	1	زمالة المحاسبين القانونيين العربية
17.1	7	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية
9.8	4	زمالة اخري
53.7	22	لا توجد زمالة
100	41	المجموع

إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية باستخدام برنامج SPSS - 2018م

شكل رقم (4/2/3)

يوضح التوزيع التكراري والنسبي لأفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل المهني



من الجدول والشكل اعلاه نجد أن 2.4% من مؤهلهم المهني زمالة المحاسبين القانونيين الامريكيين و 12.2% منهم مؤهلهم المهني زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية و 2.4% منهم مؤهلهم المهني زمالة المحاسبين القانونيين العربية و 17.1% من افراد العينة لديهم زمالات مهنية اخرى غير محددة وبينما نجد 53.7% من افراد عينة الدراسة لا توجد لديهم مؤهلات مهنية ومما سبق يتضح ان الغالبية العظمى من افراد عينة الدراسة لا توجد لديهم مؤهلات مهنية.

5/المركز الوظيفي:

جدول رقم (6/2/3)

يوضح التوزيع التكراري والنسبي لأفراد عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي

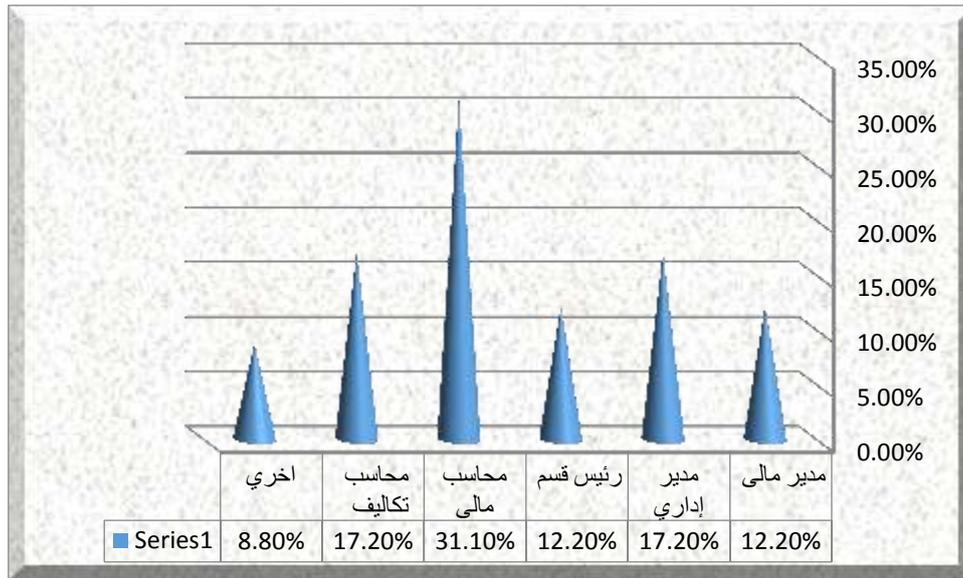
النسبة (%)	التكرار	الوظيفة
12.2	5	مدير مالي
17.2	7	مدير إداري

12.2	5	رئيس قسم
31.1	13	محاسب مالي
17.2	7	محاسب تكاليف
8.8	4	اخرى
100	41	المجموع

إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية باستخدام برنامج SPSS - 2018م

شكل رقم (5/2/3)

يوضح التوزيع التكراري والنسبي لأفراد عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي



المصدر إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية باستخدام برنامج SPSS - 2018

من الجدول والشكل اعلاه نجد أن 12.2% من افراد عينة الدراسة مركزهم الوظيفي مدير مالي وبينما نجد 17.2% منهم مركزهم الوظيفي مدير إداري و12.2% منهم مركزهم الوظيفي رئيس قسم و31.1% منهم مركزهم الوظيفي محاسب مالي و17.2% مركزهم الوظيفي محاسب تكاليف و8.8% منهم لديهم وظائف أخرى غير محددة ومما سبق نستنتج ان غالبية افراد عينة الدراسة مركزهم الوظيفي محاسب مالي.

6/سنوات الخبرة:

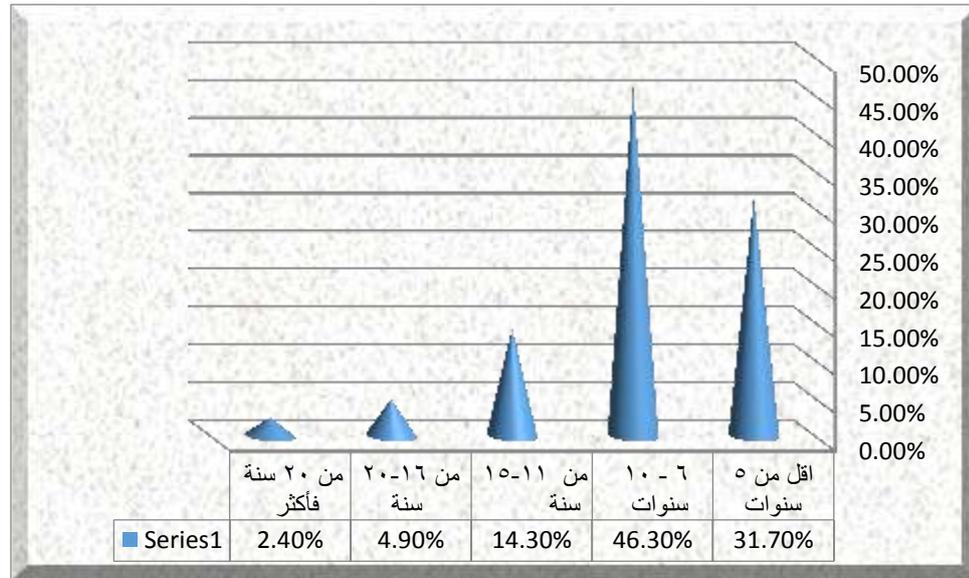
جدول رقم (7/2/3)

يوضح التوزيع التكراري والنسبي لافراد عينة الدراسة حسب متغيرسنوات الخبرة

النسبة (%)	التكرار	الخبر ة/سنه
31.7	13	اقل من 5 سنوات
46.3	19	6 - 10 سنوات
14.3	6	من 11-15 سنة
4.9	2	من 16-20 سنة
2.4	1	من 20 سنة فأكثر
100	41	المجموع

شكل رقم (6/2/3)

يوضح التوزيع التكراري والنسبي لافراد عينة الدراسة حسب متغيرسنوات الخبرة



المصدر إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية باستخدام برنامج SPSS- 2018

الجدول والشكل البياني اعلاه نجد أن 31.72% من افراد عينة الدراسة سنوات خبرتهم اقل من 5 سنوات وبينما 46.3% منهم سنوات خبرتهم تراوحت ما بين 6- 10 سنة و 14.3% منهم سنوات خبرتهم من 11-15 سنة و 4.9% منهم سنوات خبرتهم ما بين 16-20 سنة و 2.4% منهم سنوات خبرتهم من 20 سنة فأكثر ومما سبق يتضح ان غالبية افراد عينة الدراسة سنوات خبرتهم ما بين 6-10 سنة .

ثانياً: تحليل بيانات الاستبانة

جدول رقم (8/2/3)

التوزيع التكراري والنسبي لإجابات افراد عينة الدراسة لفقرات لفرضية بعد العمليات

معيار النتيجة					العبارات
لأوافق بشدة	لأوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
1	5	4	16	15	1. يتم تحديد مراكز التكلفة للانشطة عن طريقة ربط التكاليف الغير مباشرة بالانشطة التي ترتبط بها مراكز التكلفة.
2.4%	12.5%	9.8%	39%	36.6%	
-	2	4	22	9	2. يتم تحديد مسبب تكلفة مناسب لكل نشاط.
	4.6%	9.8%	53.7%	22%	
1	4	10	14	12	3. تستخدم المعلومات الغير مالية في بعد العمليات لقياس الاداء .
2.4%	9.8%	24.4%	34.1%	39.3%	
-	5	8	20	8	4. يظهر بعد العمليات في الانشطة التي تضيف قيمة لخدمات المنشأة.
	12.5%	19.5%	48.8%	18.5%	
2	4	8	16	11	5. يتم تحديد الانشطة الرئيسية للمنشأة في تقديم خدمات العملاء.
4.9%	9.8%	19.5%	39%	26.8%	

المصدر إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية باستخدام برنامج SPSS -2018

من الجدول (8/2/3) نجد غالبية أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات البعد الاول حيث نجد اسجابات افراد عينة الدراسة نحو هذه العبارات تسير في الإتجاه الإيجابي أي يعني موافقتهم على محتوى ومضمون تلك العبارات المشار إليها بالجدول ومما سبق نستنتج ان غالبية افراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات بعد العمليات.

جدول رقم (9/2/3)

يوضح الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار كآي ومستوي المعنوية لفقرات البعد الاول : بعد العمليات

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كآي	درجات الحرية	مستوي معنوية
1. يتم تحديد مراكز التكلفة للأنشطة عن طريقة ربط التكاليف الغير مباشرة بالأنشطة التي ترتبط بها مراكز التكلفة.	3.9512	0.89433	22.78	4	0.00
2. يتم تحديد مسبب تكلفة مناسب لكل نشاط.	3.8293	0.94611	19.19	3	0.00
3. تستخدم المعلومات الغير مالية في بعد العمليات لقياس الاداء .	3.7805	0.76095	14.73	4	0.00
4. يظهر بعد العمليات في الأنشطة التي تضيف قيمة لخدمات المنشأة.	3.7561	0.91598	12.95	3	0.00
5. يتم تحديد الأنشطة الرئيسية للمنشأة في تقديم خدمات العملاء.	3.7317	0.81858	15.22	4	0.00

المصدر إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية باستخدام برنامج SPSS - 2018

من الجدول (9/2/3) نجد الوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات البعد الاول أكبر من الوسط الحسابي الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن اتجاه أفراد عينة الدراسة نحو هذه العبارات

تفسير في الاتجاه الإيجابي أي يعني أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات بعد العمليات ، ونجد الانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات البعد بالجدول اقل من الواحد الصحيح وهذا دليل على وجود تجانس وتشابه في استجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات البعد ، ونجد في ذات الجدول القيمة الإحتمالية لكل عبارة من عبارات بعد العمليات اقل من 0.05 وهذا يشير الى وجود فروق معنوية وذات دلالة إحصائية بين استجابات افراد العينة تعزي لصالح موافقة افراد عينة الدراسة على عبارات بعد العمليات ومما سبق نستنتج ان معظم افراد عينة الدراسة يوافقون على جميع عبارات بعد العمليات.

جدول رقم (10/2/3)

التوزيع التكراري والنسبي لإجابات أفراد عينة الدراسة لفقرات بعد التكاليف

معيار النتيجة					العبارات
لأوافق بشدة	لأوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
1	3	2	20	15	1. تعتبر التكاليف الغيرلمباشرة كبيرة نسبياً في هيكل المنشأة.
%2.4	%7.3	%4.9	%48.8	%36.6	
3	5	8	18	7	2. استخدام مبيعات تكلف الموارد على الأنشطة التي تستهلك الموارد.
%7.3	%12.2	%19.5	%43.9	%17.1	
1	4	10	18	8	3. تستخدم مبيعات الأنشطة في تخصيص تكلفة الأنشطة.
%2.4	%9.8	%24.4	%43.9	%19.5	
-	10	8	13	9	4. تخفيض الشركة من تكاليفها من خلال الفهم العميق لسلوك التكاليف.
	%12.4	%19.5	%31.7	%22	

المصدر إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية باستخدام برنامج SPSS - 2018

من الجدول (10/2/3) نجد غالبية أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات بعد التكاليف حيث نجد استجابات افراد عينة الدراسة عن هذه العبارات تشير في الإتجاه

الإيجابي أي يعني موافقة افراد العينة على عبارات البعد ومما سبق يتبين ان غالبية افراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات بعد التكاليف

جدول رقم (11/2/3)

يوضح الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار كآي ومستوي المعنوية لفقرات بعد التكاليف

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كآي	درجات الحرية	مستوي معنوية
1. تعتبر التكاليف الغيرلمباشرة كبيرة نسبياً في هيكل المنشأة.	4.0976	0.96966	6.92	4	0.00
2. استخدام مبيعات تكلف الموارد على الانشطة التي تستهلك الموارد.	3.5122	1.14285	16.43	4	0.00
3. تستخدم مبيعات الانشطة في تخصيص تكلفة الانشطة.	3.6829	0.98588	20.58	4	0.00
4. تخفيض الشركة من تكاليفها من خلال الفهم العميق لسلوك التكاليف.	3.4634	1.16399	9.610	4	0.00

المصدر إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية باستخدام برنامج SPSS -2018

من الجدول (11/2/3) نجد الوسط الحسابي لكل عبارة من عباراتالفرضية أكبر من الوسط الحسابي الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن اتجاه أفراد عينة الدراسة نحو هذه العبارات تسير في الاتجاه الإيجابي أي يعني أن أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات بعد التكاليف ونجد الانحراف المعياري للعبارات بالجدول يتراوح ما بين (0.9696-1.1639) والفرق بينهما اقل من الواحد الصحيح وهذا دليل على وجود تجانس وتشابه في استجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات ومما سبق يتضح أن غالبية أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات بعد التكاليف

ونجد في ذات الجدول القيمة الإحتمالية لكل عبارة من عبارات بعد التكاليف اقل من مستوي معنوية 0.05 وهذا يشير الى وجود فروق معنوية وذات دلالة إحصائية بين استجابات افراد العينة تعزي لصالح موافقة افراد عينة الدراسة على العبارات ومما سبق نستنتج ان معظم افراد عينة الدراسة يوافقون عبارات بعد التكاليف.

البعد الثالث : أهداف الملاك

جدول رقم (12/2/3)

التوزيع التكراري والنسبي لإجابات افراد عينة الدراسة لفقرات البعد الثالث أهداف الملاك

معيار النتيجة					العبارات
لأوافق بشدة	لأوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
2	2	5	13	19	1. يهتم الملاك بتحقيق القيمة السوقية للاسهم .
%4.9	%4.9	%12.2	%31.7	%46.3	
1	6	4	14	16	2. يهتم الملاك بتحقيق ربحية للسهم الواحد .
%2.4	%14.6	%9.8	%34.1	%39	
4	3	5	26	3	3. يساهم الملاك لتحقيق اهداف الإدارات الاخرى
%9.8	%7.3	%12.2	%63.4	%7.3	
2	8	7	17	7	4. يقوم الملاك بتحقيق الأهداف المتعلقة بالسيولة.
%4.8	%19.5	%17.1	%41.5	%17.1	
-	2	1	21	17	5. يقوم الملاك بتحقيق اعلى ربحية ممكنة.
	%4.9	%2.4	%51.2	%41.5	

المصدر إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية باستخدام برنامج SPSS - 2018

من الجدول (12/2/3) نجد غالبية أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات بعد الملاك حيث نجد معظم افراد عينة الدراسة نحو هذه العبارات تسير في الإتجاه الإيجابي أي يعني موافقتهم على محتوى ومضمون تلك العبارات ومما سبق نستنتج ان غالبية افراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات بعد الملاك

جدول رقم (13/2/3)

يوضح الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار كآي ومستوي المعنوية لفقرات بعد أهداف الملاك

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كآي	درجات الحرية	مستوي معنوية
1. يهتم الملاك بتحقيق القيمة السوقية للاسهم .	4.0976	1.11366	20.58	4	0.000
2. يهتم الملاك بتحقيق ربحية للسهم الواحد .	3.9268	1.14870	10.22	4	0.000
3. يساهم الملاك لتحقيق اهداف الإدارات الاخرى	3.7073	0.95509	48.63	3	0.000
4. يقوم الملاك بتحقيق الأهداف المتعلقة بالسيولة.	3.5122	1.07522	14.48	30	0.000
5. يقوم الملاك بتحقيق اعلى ربحية ممكنة.	4.0976	1.12366	28.23	3	0.000

المصدر إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية باستخدام برنامج SPSS - 2018

من الجدول (13/2/3) نجد الوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات المحور أكبر من الوسط الحسابي الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن اتجاه أفراد عينة الدراسة نحو هذه العبارات تسير في الاتجاه الإيجابي أي يعني موافقتهم على عبارات البعد من حيث المضمون والمحتوي.

ونجد الانحراف المعياري لكل عبارة من العبارات بالجدول يتراوح ما بين (0.955-1.12366) والفرق بين الانحرافين اقل من الواحد الصحيح وهذا دليل على وجود تجانس وتشابه في استجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات البعد . ومما سبق يتضح أن غالبية أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات بعد الملاك.

ونلاحظ في الجدول القيمة الإحتمالية لاختبار مربع كاي لكل عبارة من عبارات البعد اقل من مستوي معنوية 0.05 وهذا يشير الى وجود فروق معنوية وذات

دلالة إحصائية بين استجابات افراد العينة تعزي لصالح موافقة افراد عينة الدراسة على عبارات بعد الملاك.

جدول رقم (14/2/3)

التوزيع التكراري والنسبي لإجابات افراد عينة الدراسة لفقرات البعد الرابع بعد أهداف الدائون

معيار النتيجة					العبارات
أوافق بشدة	أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
1	6	4	14	16	1. يهتم الدائون بضمانات الأسترجاع لأموالهم.
%2.4	%14.6	%9.8	%34.1	%41.5	
2	1	6	23	9	2. يهتم الدائون بطرق ووسائل أسترجاع أموالهم.
%4.9	%2.4	%14.6	%56.1	%22	
-	8	12	15	6	3. يقوم الدائون بقوائم تدفق المال في المنشأة.
	%19.5	%29.3	%36.6	%14.6	
2	11	7	11	10	4. يلتزم الدائون بالجوانب القانونية لضمان أستحقاقهم.
%4.9	%26.8	%17.1	%26.8	%24.4	
2	4	7	18	10	5. يقوم الدائون بدراسة تكاليف الأنتاج بالمؤسسة لضمان تدفق الأموال.
%4.9	%9.8	%17.9	%48.8	%24.4	

المصدر إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية باستخدام برنامج SPSS - 2018

من الجدول (14/2/3) نجد غالبية أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات بعد الدائون حيث نجد معظم افراد عينة الدراسة نحو هذه العبارات تسيير في الإتجاه الإيجابي أي يعني موافقتهم على محتوى ومضمون تلك العبارات ومما سبق نستنتج ان غالبية افراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات بعد الدائون.

جدول رقم (15/2/3)

يوضح الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار كآي ومستوي المعنوية لعبارات
البعد الرابع أهداف الدائنون

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كآي	درجات الحرية	مستوي معنوية
1. يهتم الدائنون بضمانات الأسترجاع لأموالهم.	3.4634	1.14231	30.07	2	0.000
2. يهتم الدائنون بطرق ووسائل أسترجاع أموالهم.	4.2927	0.74980	38.39	4	0.000
3. يقوم الدائنون بقوائم تدفق المال في المنشأة.	3.8780	0.95381	4.756	3	0.000
4. يلتزم الدائنون بالجوانب القانونية لضمان أستحقاقهم.	3.4634	0.97718	7.171	3	0.000
5. يقوم الدائنون بدراسة تكاليف الأنتاج بالمؤسسة لضمان تدفق الأموال.	3.3902	1.26250	19.12 2	3	0.000

المصدر إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية باستخدام برنامج SPSS - 2018

من الجدول (15/2/3) نجد الوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات البعد أكبر من الوسط الحسابي الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن اتجاه أفراد عينة الدراسة نحو هذه العبارات تسير في الاتجاه الإيجابي أي يعني موافقتهم على عبارات البعد من حيث المضمون والمحتوي ونجد الانحراف المعياري لكل عبارة من العبارات بالجدول يتراوح ما بين (0.7498-1.262) والفرق بين الإنحرافين أقل من الواحد الصحيح وهذا دليل على وجود تجانس وتشابه في استجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات البعد. ومما سبق يتضح أن غالبية أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات البعد الرابع الدائنون

ونلاحظ في الجدول القيمة الإحتمالية لاختبار مربع كاي لكل عبارة من عبارات البعد أقل من مستوي معنوية 0.05 وهذا يشير الى وجود فروق معنوية وذات

دلالة إحصائية بين استجابات افراد العينة تعزي لصالح موافقة افراد عينة الدراسة ومما سبق نستنتج ان معظم افراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات بعد الدائنون.

ثانياً: إختبار الفرضيات

الفرضية الاولى :

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد العمليات وتحقيق اهداف الملاك

جدول رقم (16/2/3)

مختصر نموذج الانحدار Regression للفرضية الأولى

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted Square	Std. Error of the Estimate
1	.075a	.006	-.020	.52631

a. Predictors: (Constant), الملاك

أولاً: إختبار بيرسون (R)

أشارت نتائج بالجدول (16/2/3) إختبار بيرسون أن قوة العلاقة (R) بين المتغيرات تساوي 07% أي أنه لا توجد علاقة ارتباط بين بعد العمليات وتحقيق اهداف الملاك SSS

ثانياً: مربع الارتباط (R Square)

من قيمة مربع الارتباط (R Square) نجد أن المتغير المستقل (بعد العمليات) تفسر ما نسبته 7% من حيث التباين في المتغير التابع (تحقيق اهداف الملاك)، اي ان 7% من التغير الذى يحدث فى تحقيق اهداف الملاك تسبب فيه هذا المتغير المستقل و 93% تسبب فيه الخطأ العشوائى او عوامل اخرى لم تدخل فى النموذج.

جدول رقم (17/2/3)

تحليل التباين ANOVAa للفرضية الاولى

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Regression	.061	1	.061	.222	.640b
1 Residual	10.803	39	.277		
Total	10.864	40			

a. Dependent Variable: بعدالعمليات

b. Predictors: (Constant), الملاك

ثالثا: اختبار قيمة F

من الجدول (17/2/3) نجد ان قيمة F تساوى (0.222) ودرجات الحرية (39) و مستوى دلالة F (0.640) وهى أكبر من (0.05) لذلك لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية ما بين بعد العمليات وتحقيق اهداف الملاك.

جدول رقم (18/2/3)

معالم الانحدار للفرضية الاولى

Coefficients

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	3.476	.652		5.327	.000
1 الملاك	.080	.170	.075	.471	.640

a. Dependent Variable: بعدالعمليات

رابعاً: اختبار قيمة T:

من الجدول (18/2/3) نجد ان قيمة T تساوى (5.327) ودرجات حرية (n-2)، ومستوى دلالة (T) تساوى (0.640) وهى أكبر من (0.05) هذا يشير الى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد العمليات وتحقيق اهداف الملاك. ،ومما سبق نؤكد عدم قبول الفرض القائل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد العمليات وتحقيق اهداف الملاك

الفرضية الثانية

توجد علاقة ذات دلالة غحصائية بين بعد العمليات وتحقيق اهداف الدائنون .

جدول رقم (19/2/3)

مختصر نموذج الانحدار Regression للفرضية الثانية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.152a	.023	-.002	.52164

a. Predictors: (Constant), الدائنون

أولاً: إختبار بيرسون (R)

أشارت نتائج بالجدول (18) إختبار بيرسون أن قوة العلاقة (R) بين المتغيرات تساوي 15% أي أنه لا توجد علاقة ارتباط بين ابعء العمليات وتحقيق اهداف الدائنون

ثانياً: مربع الارتباط (R Square)

من قيمة مربع الارتباط (R Square) نجد أن المتغير المستقل (بعد العمليات) تفسر ما نسبته 15% من حيث التباين في المتغير التابع (تحقيق اهداف الدائنون)، اي ان 15% من التغير الذى يحدث فى تحقيق اهداف الدائنون تسبب فيه هذاالمتغير المستقل و 85% تسببه فيه عوامل اخرى لم تدخل فى النموذج.

جدول رقم (20/2/3)

تحليل التباين ANOVAa للفرضية الثانية

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Regression	.252	1	.252	.926	.342b
1 Residual	10.612	39	.272		
Total	10.864	40			

a. Dependent Variable: بعدالعمليات

b. Predictors: (Constant), الدائنون

ثالثًا: اختبار قيمة F

من الجدول (19) نجد ان قيمة F تساوى (0.926) ودرجات الحرية (39) و مستوى دلالة F (0.342) وهى أكبر من (0.05) لذلك لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية ما بين بعد العمليات وتحقيق اهداف الدائنون.

جدول رقم (21/2/3)

معالم الانحدار للفرضية الثانية

Coefficientsa

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	3.233	.574		5.628	.000
1 الدائنون	.145	.151	.152	.962	.342

a. Dependent Variable: بعدالعمليات

رابعاً: اختبار قيمة T:

من الجدول (21/2/3) نجد ان قيمة T تساوى (5.628) ودرجات حرية (n-2)، ومستوى دلالة (T) تساوى (0.342) وهى أكبر من (0.05) هذا يشير الى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد العمليات وتحقيق اهداف الدائنون.

ومما سبق نؤكد رفض الفرض القائل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد العمليات وتحقيق اهداف الدائنون .

الفرضية الثالثة:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة وتحقيق اهداف الملاك.

جدول رقم (22/2/3)

مختصر نموذج الانحدار Regression للفرضية الثالثة

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.603a	.364	.352	3.76590

a. Predictors: (Constant), الملاك

أولاً: إختبار بيرسون (R)

أشارت نتائج بالجدول (22/2/3) إختبار بيرسون أن قوة العلاقة (R) بين المتغيرات تساوي 60% أي أنه توجد علاقة ارتباط بين بعد التكلفة وتحقيق اهداف الملاك .

ثانياً: مربع الارتباط (R Square)

من قيمة مربع الارتباط (R Square) نجد أن المتغير المستقل (بعد التكلفة) تفسر ما نسبته 65% من حيث التباين في المتغير التابع (تحقيق اهداف الملاك)، اي ان 60% من التغير الذى يحدث فى تحقيق اهداف الملاك تسبب فيه هذاالمتغير المستقل و 40% تسبب فيه الخطأ العشوائى او عوامل اخرى لم تدخل فى النموذج.

جدول رقم (23/2/3)

تحليل التباين ANOVAa للفرضية الثالثة

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	429.699	1	429.699	30.299	.000b
1 Residual	751.646	39	14.182		
Total	1181.345	40			

a. Dependent Variable: بعد التكاليف

b. Predictors: (Constant), الملاك

ثالثاً: اختبار قيمة F

من الجدول (23/2/3) نجد ان قيمة F تساوى (30.299) ودرجات الحرية (53) و مستوى دلالة F (0.000) وهى اقل من (0.05) لذلك توجد علاقة ذات دلالة احصائية ما بين تحقيق اهداف الملاك وبعد التكاليف.

جدول رقم (24/2/3)

معالم الانحدار للفرضية الثالثة

Coefficientsa

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	20.997	2.824		7.434	.000
الملاك	.735	.133	.603	5.504	.000

a. Dependent Variable: بعد التكلفة

رابعاً: اختبار قيمة T:

من الجدول (24/2/3) نجد ان قيمة T تساوى (7.434) ودرجات حرية (n-2)، ومستوى دلالة (T) تساوى (0.000) وهى أقل من (0.05) هذا يشير الى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعدالتكلفة وتحقيق اهداف الملاك ، ومما سبق نؤكد قبول الفرض القائل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة وتحقيق اهداف الملاك.

الفرضية الرابعة:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة وتحقيق اهداف الدائنون.

جدول (25/2/3)

مختصر نموذج الانحدار Regression للفرضية الرابعة

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.604a	.365	.353	3.76185

a. Predictors: (Constant), الدائنون

أولاً: إختبار بيرسون (R)

أشارت نتائج بالجدول (25/2/3) إختبار بيرسون أن قوة العلاقة (R) بين المتغيرات تساوي 60% أي أنه توجد علاقة ارتباط بين تحقيق اهداف الدائنون وبعد التكلفة

ثانياً: مربع الارتباط (R Square)

من قيمة مربع الارتباط (R Square) نجد أن المتغير المستقل (بعد التكلفة) تفسر ما نسبته 60% من حيث التباين في المتغير التابع (تحقيق اهداف الدائنون)، اي ان 60% من التغير الذى يحدث بعد التكاليف تسبب فيه هذاالمتغير المستقل و 40% تسبب فيه عوامل اخرى لم تدخل فى النموذج.

جدول رقم (26/2/3)

تحليل التباين ANOVAa للفرضية الرابعة

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	431.317	1	431.317	30.479	.000b
1 Residual	750.029	39	14.151		
Total	1181.345	40			

a. Dependent Variable: بعد التكاليف

b. Predictors: (Constant), الدائنون

ثالثًا: اختبار قيمة F

من الجدول (26/2/3) نجد ان قيمة F تساوى (30.479) ودرجات الحرية (53) و مستوى دلالة F (0.000) وهى اقل من (0.05) لذلك توجد علاقة ذات دلالة احصائية ما بين بعد التكاليف ونحقيق اهداف الدائنون.

جدول رقم (27/2/3)

معالم الانحدار للفرضية الرابعة

Coefficientsa

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	20.333	2.935		6.929	.000
الدائنون	.767	.139	.604	5.521	.000

a. Dependent Variable:

b. بعد التكاليف

رابعًا: اختبار قيمة T:

من الجدول (27/2/3) نجد ان قيمة T تساوى (6.929) ودرجات حرية (n-2)، ومستوى دلالة (T) تساوى (0.000) وهى أقل من (0.05) هذا يشير الى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد التكاليف وتحقيق اهداف الدائنون، ومما سبق نؤكد قبول الفرض القائل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة وتحقيق اهداف الدائنون.

الختامة

اولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

أولاً: النتائج:

توصل الباحثون إلى النتائج التالية:

- 1- لا توجد علاقة بين بعد العمليات وتحقيق اهداف الملاك،
- 2- لا توجد بين بعد العمليات وتحقيق اهداف الدائنون.
- 3- توجد بين بعد التكلفة وتحقيق اهداف الملاك.
- 4- توجد علاقة بين بعد التكلفة وتحقيق اهداف الملاك.

التوصيات

من خلال نتائج الدراسة يوصي الباحثون بالاتي:

- 1- ضرورة اهتمام الملاك بتحقيق الربحية للسهم الواحد.
- 2- ضرورة مساهمه الملاك لتحقيق اهداف الإدارات الأخرى .
- 3- ضرورة التزام الدائنون بالجوانب القانونية لضمان استحقاقاتهم.
- 4- ضرورة قيام الدائنون بدراسى تكاليف الإنتاج بالمؤسسة لضمان تدفق الامول .

المصادر والمراجع

المصادر والمراجع :

أولاً: القرآن الكريم

ثانياً: المراجع

- 1- سليمان ابو صباحا، الادارة المالية، الشركة العربية للتسويق ، 2008م
- 2- أحمد أنور ، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية ،(اسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة) .
- 3- احمد حلمي جمعة ، محاسبة التكاليف المعيارية ،(دار الصفاء للنشر والتوزيع ،2011) .
- 4- أحمد كلبونة ، د.رأفت سلامة ، د.إيهاب نظمي ،الأصول المحاسبية والاسس العلمية في محاسبة التكاليف ،(عمان ، دار وائل للنشر والتوزيع 2009) .
- 5- إسماعيل يحي التكرتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة (عمان ،دار الحامد للنشر والتوزيع ، 2007) .
- 6- تشارلز هورنجرن - جورج فوستر - سريكانت داتار ، تعريب: د. أحمد حامد حجاج ، محاسبة التكاليف - مدخل إداري- ،(المملكة العربية السعودية ، دار المريخ للنشر 1424) ، الطبعة العربية الثانية (المملكة العربية السعودية - الرياض ، 2003/1423
- 7- جميل احمد توفيق ، إدارة الاعمال مدخل وظيفي ،الدار الجامعية ، الإسكندرية 1999
- 8- حمزه الشمخي ، والدكتور ابراهيم الجزراوي ، الإدارة الماليه الحديثة 1998
- 9- خلدون ابراهيم الشديقات، ادارة وتحليل مالي، دار وائل للنشر 2001م
- 10- د. إسماعيل ، ود. إسماعيل إبراهيم جمعة ود.عمر عباس العتر ، ود. زينات محمد محرم ، محاسبة التكاليف "مدخل إداري" ، (الدار الجامعية ، 2002م)
- 11- رشيد الجمال ،ود. محمد عبد الغني ، محاسبة التكاليف المتقدمة ،(مكتبة الوفاء القانونية للنشر ، الطبعة الأولى ، م2012)
- 12- رضوان حلوة حنان ،تطوير الفكر المحاسبي ، عمان ، دار الثقافة للنشر والتوزيع .
- 13- زهير إبراهيم الحدرب ، د لؤي وديان ، محاسبة التكاليف ، عمان ، دار البداية ناشرون وموزعون .

- 14- سامي محمد الوقاد، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2012م.
- 15- سعود جايد مشكور العامري، الإدارة المالية، أطر نظريه وحالات عمليه، دار وائل 2003م
- 16- سليمان ابو صبحه ، الإدارة المالية ، الشركة العربية المتحدة للتسويق ، القاهرة ، 2008.
- 17- سليمان ابوصبحا ، الإدارة المالية ، الشركة العربية للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، 2008 م
- 18- سيد الهواري ، الاستثمار طويل الاجل ، عين شمس ، 1982م
- 19- سيد عطا الله السيد ، المفاهيم المحاسبية الحديثة ، (عمان ، دار الراية 2009)
- 20- صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية ، (مكتبة الوفاء القانونية للنشر ، الطبعة الأولى ، 2013) .
- 21- صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، و د. عطية عبد الحي مرعي ، أنظمة التكاليف (الناشر قسم المحاسبة والمراجعة ، 2001)
- 22- طلال عبد الحسن حمزة الكسار و د. محمود جلال أحمد البياني ، محاسبة التكاليف ، (مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، 2010م)
- 23- طلال عبد الحسن كسلر ، د. محمود جلال أحمد ، محاسبة التكاليف (قياس.....تخطيط ورقابة)، (عمان ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، 2009) .
- 24- عبد الحي عبد الحي مرعي ، وأ.د صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، و د. محمود مراد مصطفى ، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات ، (دار الجامعية للنشر ، 2002)
- 25- عبد الرازق محمد قاسم ، نظم المعلومات المحاسبية ، (عمان ، دار الثقافة للنشر والتوزيع 1998) .
- 26- عبد الستار الصياح ، الإدارة المالية، عمان ، دار وائل 2003م
- 27- عبد الحليم كراجه ، إدارة والتحليل المالي في الإدارة المالية، عمان ، دار الصفا للنشر والتوزيع 2000م
- 28- عدنان تايه النعيمي ، الإدارة المالية المتقدمة ، دار اليازوري الأردن

- 29- علي رابعه ، الإدارة والتحليل المالي ، دار الصفا ، عمان ، 2000م.
- 30- غسان فلاح سلامة المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، عمان ، دار وائل للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى 2003م
- 31- فتح الرحمن الحسن منصور ، ود. بابكر إبراهيم الصديق ، محاسبة التكاليف
- 32- قاسم إبراهيم ، نظم المعلومات المحاسبية ، (الموصل ، وحدة الحدباي للطباعة والنشر 2003)
- 33- كامل المغربي ، أساسيات في إداره ، دار الفكر ، عمان ، الطبعة الأولى 1995.
- 34- كمال الدين علي محمد ، أثر الإنتاج في الوقت المحدد على نظام التكاليف في الوحدات الصناعية ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، العدد الثاني 1992م
- 35- مجدي عمارة .أ.ميلود خليفة .أ.الهادي السحيري ، دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية ، (غريان ، منشورات كلية المحاسبة ، غريان)
- 36- محمد السيد الجزار ، الرقابة على التكاليف ، (القاهرة ، دار النهضة العربية ، 1970
- 37- محمد العشماوي ، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث) ، (الأردن - عمان - وسط البلد ، دار اليازوري للنشر والتوزيع)
- 38- محمد تيسير الرجبي ، محاسبة التكاليف ، (القاهرة ، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوح).
- 39- محمد تيسير ، عبد الحكيم ، مبادئ محاسبة التكاليف ، (دائرة المكتبة الوطنية ، 1999)
- 40- محمد شفيق حسين طنين ، محاسبة التكاليف الصناعية ، (عمان ، دار المستقبل للنشر والتوزيع 1998) .
- 41- محمد علي أحمد السيدية ، محاسبة التكاليف "دراسة نظرية وأجراءات تطبيقية "
- 42- محمد كامل الحاروني ، محاسبة التكاليف وإدارة المصانع ، (القاهرة ، دار المعارف القاهرة 1965) .
- 43- محمود علي الجبالي ، ود. قُص السامرائي ، محاسبة التكاليف ، (دار وائل ، الطبعة الأولى 2000م) .
- 44- محمود محمود السجاعي ، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية ، (جمهورية مصر العربية ، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع) .

- 45- منير ابراهيم هندي، الادارة المالية، مدخل تحليلي معاصر، المكتب العربي الحديث، الاسكندرية، الطبعة الرابعة 1999م
- 46- نائل عدس ، ود نضال الخلف ، محاسبة التكاليف (مدخل حديث) ، عمان ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- 47- ناصر نور الدين عبد اللطيف ، ود.محمد محمود البابلي ، أنظمة محاسبة التكاليف ، دار النعيم ، (أنظمة محاسبة التكاليف الجامعي للنشر والتوزيع ، 2011)
- 48- نظير رياض محمد ، ادارة مالية والعولمة ، المكتبة المصرية المنصورة.
- 49- هاشم احمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، (بيروت ، مكتبة دار المعرفة 2000)
- 50- همال سمية ، سديرة حرية ، دور الادارة المالية في اتخاذ القرارات المالية ، مذكرة لنيل شهادة ليسانس 2005، جامعة الجزائر
- 51- حيدر علي السعودي ، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً ، الأردن ، عمان ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، ط1 العربية 2010

الرسائل الجامعية :

- 1- اسامة سعيد عبدالصادق ، اثر التكامل بين الادارة الاستراتيجية للتكلفة والتحليل الاستراتيجي لدخل التشغيل علي تفصيل استراتيجيات المنافسة في السوق المصري ، المجلة المصرية لدراسة التجارية، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد التاسع والعشرون ، العدد الاول ، 2005م
- 2- اسامة محمد الحسن ، "اثر التكلفة علي اساس النشاط في تسعير الخدمة المصرفية دراسة حالة بنك التنمية التعاوني الاسلامي"، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2008م.
- 3- اشرف عزم ، اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف علي اساس الأنشطة في تعظيم الربحية ، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط ، 2008م.
- 4- حسام الدين حسين ابراهيم ، مدخل مقترح لتفصيل دور الادارة الاستراتيجية لتكاليف الصيانة في تعظيم المزايا التنافسية لفنادق السياحة المصرية ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، المجلد الثلاثين ، العدد الاول 2008م.

- 5- سهير الطنملي ، الادارة الاستراتيجية للتكاليف الحتمية تنافسية في البيئة المؤتمنة من المجلة العلمية والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد الاول ، العدد الثالث ، 2002م.
- 6- شادي صبحي أبو شنب ، دراسة وتقييم أنظمة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة ، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة ، 2008
- 7- صابر حسن الغنام، دور التكاليف الاستراتيجية في زيادة فاعلية التخطيط الاستراتيجي لدعم القدرة التنافسية للمواني البحرية المصرية ، مجلة البحوث الدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنما ، العدد الثاني ، 2002م.
- 8- لمياء علي ادريس ، " اثر التكلفة علي اساس النشاط علي التكاليف الصناعية الغير مباشرة في صناعة الاعلاف " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2010م.
- 9- محمد نجيب محمد عثمان ، تناولت دراسة الباحث استخدام التحليل الاستراتيجي للتكاليف في شركات انتاج الكهرباء لدعم القدرة التنافسية ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس 2010م

الانترنت :

محاسبة التكاليف الإدارية ، حسب 310 انترنت

الملاحق



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات التجارية
قسم التكاليف والمحاسبة الإدارية



السيد/السيدة المحترم/ المحترمة

(السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ..

الموضوع إستبانة

إشارة للموضوع أعلاه هذه الاستبانة هي جزء من بحث تكميلي لنيل درجة البكالوريوس في التكاليف والمحاسبة الإدارية بعنوان (أثر تطبيق محاسبة التكلفة على أساس النشاط على تحقيق أهداف الإدارة المالية)

لذا نأمل من سيادتكم فيما علمناه عن واسع خبراتكم في هذا المجال أن تتكرموا بإبداء آرائكم عن عبارات الاستبانة بتقييم بيانات دقيقة تفيد الباحثين إلى الوصول إلى أفضل النتائج علماً بأن بيانات هذه الاستبانة سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط لا غير.

خاتمين حياتكم لخير تعاونكم لإتمام هذا البحث

الباحثون :

إبراهيم تاج السر عبد اللطيف باشري

أبازر جعفر محمد خليل

أنس حمزة علي عبد الفضيل

سامية يعقوب عبد الله علي

فاطمة صالح آدم إبراهيم

مارية علي بابكر علي

أولاً: البيانات الشخصية:

الرجاء وضع علامة (√) أمام الخيار المناسب:

1. العمر:

<input type="checkbox"/>	من 40-31 سنة	<input type="checkbox"/>	30 سنة فأقل
<input type="checkbox"/>	51 سنة فأكثر	<input type="checkbox"/>	من 50-41 سنة

2. المؤهل العلمي:

بكالوريوس دبلوم عالي ماجستير كتوراه

أخرى تذكر.....

3. التخصص العلمي:

تكاليف ومحاسبة إدارية إدارة أعمال إقتصاد دراسات مصرفية

نظم معلومات محاسبية محاسبة وتمويل أخرى

4. المؤهل المهني:

زمالة أمريكية زمالة بريطانية زمالة عربية

زمالة سودانية زمالة أخرى لا أحمل زمالة

5. المركز الوظيفي:

مدير مالي مدير إداري رئيس حسابات

محاسب مالي محاسب تكاليف أخرى

6. سنوات الخبرة:

<input type="checkbox"/>	من 5-1 سنة فأقل	<input type="checkbox"/>	من 6-10 سنة	<input type="checkbox"/>	من 11-15 سنة
<input type="checkbox"/>	من 16-20 سنة	<input type="checkbox"/>	21 سنة فأكثر		

القسم الثاني: عبارات الاستبانة

المتغيرات المستقلة: التكلفة على أساس النشاط

الرجاء وضع علامة (v) أمام مستوى الموافقة المناسب

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1.	يم تحدد مراكز التكلفة للأنشطة عن طريقة ربط التكاليف الغير مباشرة بالأنشطة التي ترتبط بها مراكز التكلفة.					
2.	يتم تحديد مسيب تكلفة مناسب لكل نشاط.					
3.	تستخدم المعلومات الغير مالية في بعد العمليات لقياس الأداء.					
4.	يظهر بعد العمليات في الأنشطة التي تضيف قيمة لخدمات المنشأة.					
5.	يتم تحديد الأنشطة الرئيسية للمنشأة في تقديم خدمات العملاء.					
البعد الثاني: بعد التكاليف						
1.	تعتبر التكاليف الغير مباشرة كبيرة نسبياً في هيكل المنشأة.					
2.	استخدام مبيعات تكلفة الموارد على الأنشطة التي تستهلك الموارد.					
3.	تستخدم مبيعات الأنشطة في تخصيص تكلفة الأنشطة.					
4.	تخفيض الشركة من تكاليفها من خلال الفهم العميق لسلوك التكاليف.					

اهداف الإدارة المالية:

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق بشدة
البعد الأول: الملاك						
1.	يهتم الملاك بتحقيق القيمة السوقية للأسهم.					
2.	يهتم الملاك بتحقيق ربحية للسهم الواحد.					
3.	يساهم الملاك بتحقيق أهداف الإدارات الأخرى.					
4.	يقوم الملاك بتحقيق الأهداف المتعلقة بالسيولة.					
5.	يقوم الملاك بتحقيق أعلى ربحية ممكنة.					
البعد الثاني: الدائنون						
1.	يهتم الدائنون بضمانات الاسترجاع لأموالهم.					
2.	يهتم الدائنون بطرق ووسائل استرجاع أموالهم.					
3.	يقوم الدائنون بقوائم تدفق المال في المنشأة.					
4.	يلتزم الدائنون بالجوانب القانونية لضمان استحقاقهم.					
5.	يقوم الدائنون بدراسة تكاليف الإنتاج بالمؤسسة لضمان تدفق الأموال.					

محكمو الأستبانة:

الجامعة	الرتبة العلمية	الأسم
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	أستاذ مشارك	د/ محمد عبد الحميد محمود
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	أستاذ مشارك	د/ بابكر إبراهيم الصديق
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	أستاذة مساعدة	د/ هدى سراج الدين