



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا  
كلية الدراسات العليا والبحث العلمي

## دور معلومات محاسبة التكاليف في تحسين إتخاذ

### القرارات بشركات الإنشاءات

( دراسة حالة الشركة السودانية للإنشاءات والخدمات النفطية )

**Role Of Cost Accounting Information In Improving  
Decisions Making Construction Companies  
(Case Study of Sudanese for construction and oil services)**

بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية

إعداد الدارس :  
محمد هاشم ابراهيم

إشراف :  
د / بابكر ابراهيم الصديق

1432 هـ - 2011م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# الإستهلال

قال الله تعالى :

(قُلِ ادْعُوا اللَّهَ أَوْ ادْعُوا الرَّحْمَنَ أَيًّا مَا تَدْعُوا فَلَهُ الْأَسْمَاءُ الْحُسْنَىٰ وَلَا تَجْهَرُوا بِصَلَاتِكُمْ وَلَا تَخَافُوا بِهَا وَابْتَغِ بَيْنَ ذَلِكَ سَبِيلًا \* وَقُلِ الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي لَمْ يَتَّخِذْ وَلَدًا وَلَمْ يَكُن لَّهُ شَرِيكٌ فِي الْمُلْكِ وَلَمْ يَكُن لَّهُ وِليٌّ مِّنَ الدُّنْيَا وَكَبَّرَهُ تَكْبِيرًا)

صدق الله العظيم

# الإهداء

جمع من الرائعين جمعتنا بهم دروب هذه الحياة ...

ألفناهم .. وألفونا

عرفناهم .. وعرفونا

تعلمنا منهم أن الحاضر هو أثبات لذاتنا ... وأن الغد هو ثمرة أمنياتنا

ساروا معنا خطوة بخطوة دون كلل أو ملل ... وبرغم مشقة الرحلة منحونا صبراً

لا يعرفون اليأس ... وعزماً لا يعرف المستحيل ... فصاروا أرقاماً في حياتنا

نقوشاً في ذاكرتنا

فكانوا .. وكنا

أمهاتنا ... أبائنا

أساتذتنا ... زملائنا

كنتم أنتم أولئك الرائعين

فلكم منا الود في زمن يصعب فيه إهداء الود

ولكم منا الوفاء في زمن ينذر فيه الوفاء

# الشكر والتقدير

الشكر من قبل ومن بعد للذي علم بالقلم – علم الإنسان ما لم يعلم – الله الذي لا اله إلا هو الملك الحق ، صاحب الفضل كله والذي أرسل نعمائه ، ورزق وقدر ووفق . وهو الذي أمر بالصدق والحق ورد الفضل لأصحابه ونشكر كل من قدم لنا جميلاً ومد لنا يد العون .

لصاحب العقل الراجح والعمل الصالح النبي الأمي سيدنا محمد صلي الله عليه وسلم القدوة المثلي في القيم والمبادئ أول من علم الاتقان في العمل ووجوب شكر الآخرين .

أتقدم بالشكر أجزله إلى جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كما أخص بالشكر أسرة الشركة السودانية للإنشاءات والخدمات النفطية ، وخالص شكري للدكتور / بابكر إبراهيم الصديق ، فهو نعم المشرف ونعم المعين . والشكر موصول إلى كل من مد لنا يد العون في إعداد هذا البحث .

## مستخلص البحث

تناولت الدراسة دور معلومات محاسبة التكاليف في تحسين جودة القرارات بشركات الإنشاءات ، وتمثلت مشكلة الدراسة في ضرورة التدقيق في القرارات الإدارية المبنية علي معلومات محاسبة التكاليف في ظل إختلاف أوجه أنشطة الإنشاءات بالشركات العاملة في هذا المجال .

نبتت أهمية الدراسة من أنها تتناول مشكلة دقة القرارات المتخذة بناءً علي المعلومات المستخرجة من محاسبة التكاليف ، ودور محاسبة التكاليف في تحسين جودة القرارات. و كذلك مساهمة معلومات محاسبة التكاليف في تفعيل عامل الرقابة بجانب عملية اتخاذ القرارات .

هدفت الدراسة إلى التعرف علي المزايا التي تجنيها المنشأة من إعتماها علي معلومات محاسبة التكاليف في عملية اتخاذ القرارات ، و دراسة الدور الفعال لمعلومات محاسبة التكاليف في عملية الرقابة ، كما هدفت إلى بيان الأسس والقواعد التي تقوم عليها القرارات الإدارية الرشيدة.

**قامت الدراسة علي الفرضيات التالية :**

- الإعتما علي معلومات المحاسبة المالية لا يفي بإحتياجات إتخاذ القرار .
  - تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة يؤدي إلى قرارات رشيدة .
  - توفر محاسبة التكاليف معلومات تساعد في تحسين جودة القرارات .
- خلصت الدراسة إلى أن الإدارة العليا تعتمد علي المعلومات التفصيلية في إتخاذ قراراتها أكثر من المعلومات ذات الطابع الإجمالي ، كما أن عملية إتخاذ القرار إتحتاج إلى معلومات فعلية ومعيارية مواكبة للأحداث والوقائع أكثر من المعلومات التاريخية . كما توصلت إلى تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة يساهم في تفعيل الرقابة على عناصر التكاليف ، كما يساهم بصورة فاعلة في إتخاذ القرارات . كما تساهم محاسبة التكاليف في تحسين جودة القرارات ، و أن النقص فيها يقلل من مقدار الثقة في هذه القرارات .

أوصت الدراسة بضرورة الإهتمام بتدريب وتأهيل الكوادر البشرية لتحقيق مستوى جيد من الأداء ، وضرورة حوسبة نظام التكاليف في المنشأة ، وذلك لتفعيل عامل الرقابة . كما أوصت ايضاً بضرورة تقسيم المنشأة ككل إلى مراكز تكلفة ، ليس فقط لأغراض حسابات التكاليف ، بل لتسهيل عملية الرقابة أيضاً.

## Abstract

The study examined the role of cost accounting information to improve the quality of decisions construction companies, and the problem of the study was the need for scrutiny of administrative decisions based on the cost accounting information under different aspects of the activities of construction companies working in this field

Stemmed from the importance of research that addresses the problem of the accuracy of the decisions taken based on information from cost accounting, cost accounting and the role in improving the quality of decisions. And the contribution of cost accounting information to activate the next factor control decision-making process

The study aimed to identify the benefits that derive from its reliance on established cost accounting information in decision-making process, and study the active role of cost accounting information in the regulatory process, aimed also to the statement of principles and rules that underlie the decisions of administrative governance

The study on the following assumptions

- Reliance on financial accounting information does not meet the needs of decision-making .
- Division of the property to cost centers leads to rational decisions .
- Provide cost accounting information to assist in improving the quality of decisions .

The study concluded that top management rely on detailed information in making decisions more than information of the product, and the process of making decisions to the actual information and keep up a standard of events and facts more than historical information. Also reached to divide the cost centers

established to contribute to the activation of control, and contribute actively in the decision-making. They also contribute to the cost accounting to improve the quality of decisions, and the lack of which reduces the amount of confidence in these decisions

The study recommended the need to address training and qualification of human resources, to achieve a good level of performance, and the need to computerize the system costs at the facility, in order to activate the control factor. and also recommended to split the need to established cost centers a whole, not only for the purposes of cost accounting, which facilitates the process of censorship

## فهرست الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الإستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	مستخلص البحث
هـ	Abstract
ز	فهرست الموضوعات
ح	فهرست الجداول
ي	فهرست الأشكال
<b>المقدمة</b>	
1	أولاً : الإطار المنهجي للدراسة
6	ثانياً : الدراسات السابقة
<b>الفصل الأول : مفهوم محاسبة التكاليف</b>	
17	المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف
28	المبحث الثاني : أهمية وأهداف مراحل تطور محاسبة التكاليف
<b>الفصل الثاني : التكاليف في مجال إتخاذ القرارات</b>	
39	المبحث الأول : عملية إتخاذ القرارات
45	المبحث الثاني: دور محاسبة التكاليف في تحسين جودة القرارات
<b>الفصل الثالث : دراسة الحالة</b>	
56	المبحث الأول : نبذة تعريفية عن السودانية للإنشاءات والخدمات النفطية
63	المبحث الثاني : تحليل البيانات وإختبار الفروض
<b>الخاتمة</b>	
92	أولاً : النتائج
93	ثانياً : التوصيات

## فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
21	العلاقة بين التكلفة الإجمالية وتكلفة الوحدة	1/1/1
65	التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب العمر	1/2/3
66	التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	3/2/3
67	التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهني	4/2/3
68	التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	5/2/3
69	التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي	6/2/3
70	التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	7/2/3
71	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الأولى للفرضية الأولى	8/2/3
72	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثانية للفرضية الأولى	9/2/3
73	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الأولى	10/2/3
74	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الأولى	11/2/3
75	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الأولى	12/2/3
76	ملخص الفرضية الأولى	13/2/3
77	الوسط الحسابي و الانحراف المعياري بالإضافة إلى درجات الحرية والقيمة الاحتمالية لاختبار مربع كأي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول الفرضية الأولى	14/2/3
78	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثانية	15/2/3
79	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثانية	16/2/3
80	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثانية	17/2/3
81	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثانية	18/2/3
82	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثانية	19/2/3
83	ملخص الفرضية الثانية	20/2/3
84	الوسط الحسابي و الانحراف المعياري بالإضافة إلى درجات الحرية والقيمة الاحتمالية لاختبار مربع كأي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول الفرضية الثانية	21/2/3
85	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثالثة	22/2/3
86	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثالثة	23/2/3
87	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة	24/2/3
88	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثالثة	25/2/3
89	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثالثة	26/2/3
90	ملخص الفرضية الثالثة	27/2/3
91	الوسط الحسابي و الانحراف المعياري بالإضافة إلى درجات الحرية والقيمة الاحتمالية لاختبار مربع كأي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول الفرضية الثالثة	28/2/3

## فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
26	سلسلة القيمة والمحاسبة الإدارية	1/1/1
65	التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب العمر	1/2/3
66	التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	3/2/3
67	التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهني	4/2/3
68	التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	5/2/3
69	التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي	6/2/3
70	التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	7/2/3
71	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الأولى للفرضية الأولى	8/2/3
72	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثانية للفرضية الأولى	9/2/3
73	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الأولى	10/2/3
74	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الأولى	11/2/3
75	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الأولى	12/2/3
76	ملخص الفرضية الأولى	13/2/3
78	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثانية	14/2/3
79	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثانية	15/2/3
80	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثانية	16/2/3
81	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثانية	17/2/3
82	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثانية	18/2/3
83	ملخص الفرضية الثانية	19/2/3
85	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثالثة	20/2/3
86	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثالثة	21/2/3
87	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة	22/2/3
88	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثالثة	23/2/3
89	التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثالثة	24/2/3
90	ملخص الفرضية الثالثة	25/2/3

# المقدمة

وتتضمن الأتي :

أولاً : الإطار المنهجي

ثانياً : الدراسات السابقة

## أولاً : الإطار المنهجي

### تمهيد :

ظهرت محاسبة التكاليف كأحد الفروع المحاسبية المستخدمة لخدمة إدارة المنشآت في مجال التخطيط والتنفيذ والرقابة ، وإتخاذ القرارات ، حيث تقوم بإستخدام مجموعة من الأسس والإجراءات المحاسبية التي تعمل على حصر وقياس تكلفة عناصر التكاليف ويتم تنظيم هذه الأسس والإجراءات بما يتلاءم وطبيعة نشاط المنشأة والتي تعرف بنظام التكاليف .

في الوقت الحالي أصبحت أسماء محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية أسماء مترادفة وإن كان يفضل البعض إستخدام محاسبة التكاليف للإشارة إلى الإجراءات اللازمة لحساب تكلفة وحدة الإنتاج أو الخدمات وإستخدام المحاسبة الإدارية للإشارة إلى النشاط الذي يرتبط بتجهيز البيانات المالية وغير المالية لخدمة القرارات الإدارية .

هذا ونجد أن محاسبة التكاليف تقوم بالتركيز على حركة الموارد الإقتصادية داخل المنشأة وتقوم بتحديد تكاليف الإنتاج أو الخدمات وتقديم المعلومات التي تطلبها الإدارة لإتخاذ القرارات الإدارية اللازمة لتسيير أعمال المنشأة وتقوم بتحديد تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر المدة لإستخدامها في التقارير المالية. لذلك تعتبر المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف أجزاء مكملة لبعضها البعض وتمثلان العمود الفقري لأنظمة المعلومات المالية والإدارية.

من ناحية أخرى فإن محاسبة التكاليف لا تقتصر على إستخدام أرقام التكاليف التاريخية ، إذ يمكنها تقديم تقارير تحتوي على تنبؤات مالية كما في حالة الموازنات التخطيطية أو قد تستخدم التكاليف المناسبة عند دراسة قرارات إدارية مثل قرار الإستمرار في تشغيل أحد أقسام المنشأة أو إيقافه وقرارات الإنفاق الرأسمالي ، وهذا يعني أن محاسبة التكاليف يمكنها التضحية بالموضوعية التي تتمسك بها المحاسبة المالية إذا كان من مصلحة القرار الإداري عمل ذلك .

لقصور المحاسبة المالية عن تقديم المعلومات الملائمة لأصحاب المشروعات لمساعدتها على إتخاذ قرارات رشيدة . ظهرت محاسبة التكاليف كفرع من فروع المحاسبة المالية ، نشأت الحاجة إليه نتيجة للتطور الصناعي وإنتشار الأسواق التجارية و وجود المنافسة بين المشروعات . هذا و يرجع قصور المحاسبة المالية عن مواجهة متطلبات الإدارة من المعلومات إلى :

- 1- أنها تهتم بالإجماليات دون التفاصيل .
- 2- تاريخية والمطلوب التخطيط للمستقبل و وضع تقديرات ما يمكن أن يكون عليه المستقبل .

- 3- تهتم بالتسجيل دون الحصر .
- 4- تبرز نتيجة المنشأة عن كامل (فترة مالية) دون تحديد نتيجة الفترات الفرعية .
- 5- عدم جدوى النتائج التي تقدمها للإدارة لأنها تقدم بعد مضي عام كامل ، مما يقلل من فاعلية النتائج وعدم إمكانية الرقابة .

هنا تبرز أهمية محاسبة التكاليف ويتجلى دور بياناتها في عملية صنع وإتخاذ القرارات من خلال تحقيق أهدافها . حيث يتمثل الهدف الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف حتى تتمكن المنشأة من تحديد نتائج أعمالها من فترة لأخرى في تحديد تكلفة الوحدة أو الخدمة المنتجة .

يتطلب تحديد تكلفة الوحدات المنتجة حصر جميع المنتجات والتعرف على طبيعتها ومواصفاتها، دراسة أنواع وتسلسل العمليات الصناعية اللازمة لإنتاج هذه المنتجات و تحديد مراكز التشغيل ، بالإضافة إلى تجميع البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من واقع المستندات والإشعارات المختلفة والمتعلقة بتكاليف استخدام المواد وتكاليف العمالة ، وتكاليف شراء أو إنتاج الخدمات اللازمة لأوجه النشاط المختلفة ، ثم تحليل عناصر التكاليف والعمل على تحميلها للوحدات المنتجة سواء كانت سلع أو خدمات نهائية .

كما نجد أن تحديد التكلفة الدقيقة للوحدة المنتجة يساعد في عملية تحديد سعر البيع في الأوقات العادية وفي أوقات الكساد ، و تحديد السعر المناسب للدخول في المناقصات ، وكذلك تحديد نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة في نهاية الفترة . خاصة في مجال الانشاءات والمقاولات .

من ناحية أخرى نجد أن عملية إتخاذ القرارات هي عصب الإدارة . ولكي يكون القرار رشيداً فإنه من الضروري أن يكون البديل الذي وقع عليه الإختيار هو أفضل البدائل التي تعمل على تحقيق أهداف المنشأة بتكلفة اقتصادية ، و تقوم عملية إتخاذ القرارات على الإختيار والمفاضلة بين البدائل المختلفة . فالأساس في إتخاذ القرار هو وجود عدة بدائل . لذلك تعد بيانات محاسبة التكاليف ذات أهمية خاصة لإدارة المنشأة في إتخاذ القرارات الرشيدة حيث أن إتخاذ بعض القرارات غير المدروسة قد يفوت على المنشأة فرصة تحقيق ربح أكبر أو قد يؤدي إلى إلحاق خسائر كبيرة بها .

في الآونة الأخيرة تطور أسلوب محاسبة التكاليف في قياس التكلفة تطوراً كبيراً فبعد أن كان تحديد التكلفة يعتمد عادة على تجميع البيانات الفعلية أو التاريخية بدأت محاسبة التكاليف تهتم بالقياس المحدد مقدماً للتكلفة عن طريق تحديدها قبل بدء الإنتاج الفعلي وأستخدمت معدلات التحميل التقديرية التكاليف غير المباشرة وقد دعا هذا إلى الإهتمام بمفهوم "مراكز التكلفة" ومحاولة تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى دوائر نشاط محددة لها وظائف محددة وبالتالي يكون لها تكاليفها المحددة وقد ساعد إتباع

مفهوم مراكز التكلفة على زيادة الدقة في قياس تكلفة الإنتاج سواء كان فعلياً أو تقديرياً أو معيارياً كما دعا إتباع هذا الأسلوب أيضاً إلى دراسة سلوك عناصر التكاليف في مواجهة تقلبات حجم الإنتاج وإستعانت في ذلك بعلوم الرياضيات وبحوث العمليات و علم الإحصاء وغيرها من العلوم الأخرى .

تطور مفهوم القياس أيضاً من التقدير إلى المعايرة وبذلك بلغت الدقة في قياس التكلفة مداها وأصبحت بيانات محاسبة التكاليف أداة مهمة لقياس التكلفة والرقابة عليها في نفس الوقت .  
عليه ، حرصاً على دفع عجلة التحديث الإداري في منشآت الأعمال بمختلف أنشطتها يجب أن تؤخذ بيانات محاسبة التكاليف عين الإعتبار عند عملية إتخاذ القرارات لما لها من مزايا وأبعاد إقتصادية وإدارية .

### مشكلة البحث :

تتبع مشكلة البحث من ضرورة التدقيق في القرارات الإدارية المبنية على معلومات محاسبة التكاليف في ظل إختلاف أوجه أنشطة الإنشاءات بالشركات العاملة في هذا المجال . ويمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات التالية :

1. هل توفر المعلومات المستخرجة من محاسبة التكاليف معلومات كافية لبناء قرارات إدارية رشيدة في ظل المنافسة الموجوده ؟
2. هل تساعد معلومات محاسبة التكاليف في تفعيل عامل الرقابه ، وبناء معايير موضوعية تأخذ في الاعتبار جودة القرارات ؟
3. إلي أي مدي يمكن أن يستفيد المديرين من معلومات محاسبة التكاليف في تحسين جودة قراراتهم؟

### أهمية البحث :

1. تتبع أهمية البحث في أنه يتناول مشكلة حقيقية تواجه شركات الإنشاءات ، وتتمثل في دقة القرارات المتخذة بناءً علي معلومات محاسبة التكاليف ، ودور محاسبة التكاليف في تحسين جودة القرارات .
2. الإعتداد علي معلومات محاسبة التكاليف يقود إلى تقليل الخسائر الناجمة عن القرارات غير السليمة .
3. تساعد معلومات محاسبة التكاليف في تفعيل عامل الرقابة بجانب عملية اتخاذ القرارات .

## أهداف البحث :

يهدف البحث الي :

1. التعرف على المزايا التي تجنيها المنشأة من إعتادها علي معلومات محاسبة التكاليف في عملية إتخاذ القرارات .
2. دراسة الدور الفعال لمعلومات محاسبة التكاليف في عملية الرقابة.
3. تسليط الضؤ على أهمية تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة .
4. بيان الأسس والقواعد التي تقوم عليها القرارات الإدارية الرشيدة.

## فرضيات البحث :

سعيًا لتحقيق أهداف هذا البحث وفي ظل مشكلته ، تم صياغة الفرضيات التالية :

- الفرضية الأولى : الإعتاد على معلومات المحاسبة المالية لا يفي بإحتياجات إتخاذ القرار .
- الفرضية الثانية : تقسيم المنشأة الى مراكز تكلفة يؤدي إلى قرارات رشيدة.
- الفرضية الثالثة : توفر محاسبة التكاليف معلومات تساعد في تحسين جودة القرارات.

## منهج البحث :

يعتمد الباحث في هذه الدراسة على عدد من المناهج ، وهي :

- المنهج الإستنباطي : لتحديد محاور الدراسة وتعريف المشكلة ، وصياغة الفروض .
- المنهج الإستقرائي : لإختبار مدي صحة فروض البحث .
- المنهج التاريخي : لإستعراض وتحليل الدراسات السابقة .
- المنهج الوصفي التحليلي : بإستخدام اسلوب دراسة الحالة .

## مجتمع البحث :

يقوم هذا البحث بدراسة حالة " السودانية للإنشاءات والخدمات النفطية " إحدى مجموعة شركات الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول ، وتعمل في مجال الإنشاءات والمقاولات .

## مصادر جمع البيانات :

- مصادر اولية : تتمثل في الإستبيان والمقابلات الشخصية والتقارير والملاحظات.
- مصادر ثانوية : تتمثل في المراجع والكتب، والدوريات العلمية ، والدراسات السابقة .

## حدود البحث :

تتمثل حدود البحث في :

حدود زمانية : العام 2010م

حدود مكانية : السودانية للإنشاءات والخدمات النفطية .

## هيكل البحث :

في ضوء مشكلة البحث ، وسعياً لتحقيق أهدافه تم تقسيم هذا البحث إلى مقدمة و ثلاثة فصول وخاتمة .

المقدمة تحتوي علي الإطار المنهجي ، والدراسات السابقة . ويتناول الفصل الاول مفهوم محاسبة التكاليف من خلال مبحثين ، يتناول الاول الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف ، بينما يتناول المبحث الثاني أهمية وأهداف ومراحل تطور محاسبة التكاليف .

ويتناول الفصل الثاني إستخدام معلومات التكاليف في إتخاذ القرارات من خلال مبحثين ، يتناول الأول عملية إتخاذ القرارات ، بينما يتناول المبحث الثاني دور معلومات محاسبة التكاليف في تحسين جودة القرارات

الفصل الثالث يتناول دراسة الحالة من خلال مبحثين ، يتناول الأول نبذة تعريفية عن "السودانية للإنشاءات والخدمات النفطية" ، والمبحث الثاني يتناول تحليل بيانات الدراسة .

أما الخاتمة فتتضمن أهم النتائج والتوصيات ، والتوصيات لأبحاث مستقبلية

## ثانياً : الدراسات السابقة :

### (1) دراسة صبحي (1974م):<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة النظام المحاسبي الموحد للتكاليف في قطاع التشييد والبناء ، و تمثلت مشكلة الدراسة في التوحيد المحاسبي للتكاليف ، حيث قام الباحث بإستعراض نظرية التوحيد المحاسبي للتكاليف ومفهوم النظام المحاسبي الموحد ، ونطاق تطبيقه .

نبتت أهمية من أهمية وجود نظام موحد للتكاليف في قطاع البناء والتشييد ، مع الأخذ في الإعتبار المقومات الأساسية للنظام الموحد للتكاليف في قطاع البناء والتشييد .

هدفت الدراسة الي إستعراض تطبيق نظرية مراكز التكلفة و الأسس الموحدة للمحاسبة علي عناصر التكاليف في قطاع البناء والتشييد ، كما هدفت إلي إستعراض علاقة النظام الموحد للتكاليف بالنظام المحاسبي المالي ، ودوره في توحيد أسس إستخراج النتائج تحت التنفيذ ، وكذلك دوره في تحقيق الرقابة علي عناصر التكاليف في هذا القطاع .

خلصت الدراسة الي أن فكرة التوحيد المحاسبي للتكاليف لا تعبر عن منهج جيد لفن محاسبة التكاليف ، بل جاءت الفكرة نتيجة للتطور الإقتصادي في القرن العشرين . كما أن شركات المقاولات لا تعرض سلعة في السوق يتحدد سعرها بناءً علي العوامل الإقتصادية بشكل مباشر ، أو تخضع للتسعير الجبري ، بل يحدث ذلك عن طريق المناقصات أو أوامر التكاليف .

أوصت الدراسة بضرورة إلغاء أوامر التكاليف في إسناد العمليات للشركات التي تعمل في قطاع البناء و التشييد .

إتفقت دراستنا مع هذه الدراسة في تناولها لنظرية مراكز التكلفة ، وإختلفت معها في تناولها للنظام المحاسبي الموحد ، بينما تتناول دراستنا دور معلومات محاسبة التكاليف في تحسين جودة القرارات .

### (2) دراسة سليمان (2002م):<sup>(2)</sup>

تناولت الدراسة دور البيانات والمعلومات المحاسبية في التخطيط وإتخاذ القرارات في الجامعات الرسمية الأردنية ، وتمثلت مشكلة الدراسة في إمكانية قدرة الجامعات الرسمية في الأردن حل مشكلاتها المالية ذاتياً والإستفادة من البيانات المالية والمعلومات المحاسبية في التخطيط وإتخاذ القرارات .

(1) صبحي مسيحية السيد ، النظام المحاسبي الموحد للتكاليف في قطاع التشييد والبناء ، رسالة غير منشورة ، جامعة القاهرة ، كلية التجارة 1974م

(2) سليمان خالد المعاينة ، دور البيانات والمعلومات المحاسبية في التخطيط وإتخاذ القرارات في الجامعات الرسمية الأردنية ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا 2002م.

نبتت أهمية الدراسة من إستعراضها لدور البيانات المالية و المعلومات المحاسبية في رفع كفاءة إدارات الجامعات الحكومية لتحسين استخدام الموارد المالية المحدودة ، مما يمكنها من إحكام الرقابة المالية علي تلك الموارد وحسن التصرف بها.

هدفت الدراسة إلى معرفة وتقييم الطرق والوسائل التي تستخدمها إدارات الجامعات الحكومية الأردنية لحل المشاكل التي تواجه هذه الجامعات ، وذلك بإستخدام هذه البيانات والمعلومات في مجالات التخطيط وإتخاذ القرارات .

قامت الدراسة على الفرضيات التالية :

- يعتمد نجاح إدارات الجامعات في القيام بالمهام الموكلة لها وتحقيق الأهداف التي تسعى الجامعة لتحقيقها في مختلف المجالات العلمية و الإدارية وبالأخص التخطيط وإتخاذ القرارات والرقابة علي مدي الإستفادة من البيانات المالية والمعلومات المحاسبية .

- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوي دلالة (0.05) لعلاقة متغيرات الدراسة المستقلة (الجامعات الأردنية ،الرتب الأكاديمية ،الدرجة الوظيفية ،العمر، مدة الخدمة بالجامعة ،الجنس ) في دور البيانات المالية والمعلومات المحاسبية في مجالات التخطيط وإتخاذ القرارات .

خلصت الدراسة الي أنه يوجد دور فعال للبيانات المالية في مجالات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات ، وكذلك توصلت إلي أن قدرة الجامعات للإستفادة من البيانات المالية في المجالات المختلفة عالية جداً . كما أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية (0.05) لمتغير الجامعة في درجة إستخدام البيانات المالية في التخطيط ، وعدم ظهور أثر للمتغيرات المستقلة الأخرى .

أوصت الدراسة بضرورة تطوير وتعميق الثقافة المالية للتعامل مع البيانات المالية والمعلومات المحاسبية و إستخدامها في القرارات التي تحقق تحسين القدرة للتعامل مع أصول وموجودات الجامعة ، كما أوصت بالأخذ بتقارير محاسبة التكاليف التي تحدد كلفة أي منتج أو خدمة من قِبل الجامعة حتي ولو لم يكن الهدف من ذلك تحقيق مبدأ التكلفة مقابل المنفعة . كما أوصت الدراسة بالإستفادة من البيانات المالية والمعلومات المحاسبية في تحديد البدائل لعملية إتخاذ القرارات .

تمثلت أوجه الشبهه بين دراستنا و هذه الدراسة في تناولهما لدور البيانات والمعلومات المحاسبية في التخطيط وإتخاذ القرارات . وتميزت دراستنا عنها في تناولها لمعلومات محاسبة التكاليف علي وجه الخصوص .

### (3) دراسة عبدالشكور (2005م): (1)

تناولت الدراسة أهمية البيانات و التقارير المحاسبية في ترشيد قرارات الإستثمار في الطاقات الإنتاجية ، وتمثلت مشكلة الدراسة في إطار التعرف علي أهمية دور البيانات و التقارير المحاسبية في ترشيد قرارات الإستثمار بالصناعات السعودية من خلال تحديد المواصفات النظرية ثم مقارنتها بالواقع المحسوس .

نبتت أهمية الدراسة من عدم وجود دراسات علمية كافية عن أهمية دور البيانات والمعلومات المالية في عملية إتخاذ القرارات ، بالإضافة الي حاجة المشروعات الصناعية السعودية إلي هذا النوع من الدراسات .

هدفت الدراسة الي التعرف علي أهمية البيانات و التقارير المحاسبية في ترشيد قرارات الإستثمار و مدي الاعتماد علي البيانات والمعلومات في مراحل إتخاذ القرارات الإستثمارية في الطاقات الإنتاجية بالصناعات السعودية .

قامت الدراسة على الفرضيات التالية :

- يعتمد ظهور الأفكار الإستثمارية لدي المستثمرين علي توفر البيانات والمعلومات المحاسبية المناسبة والملائمة .
- نجاح دراسات الجدوى التسويقية للمشروعات الإستثمارية الصناعية يتوقف علي توفر البيانات و المعلومات المحاسبية المناسبة والملائمة.
- توفير البيانات والمعلومات المحاسبية الملائمة يعتمد علي نجاح دراسات الجدوى الفنية للمشروعات الإستثمارية الصناعية .
- توفير البيانات والمعلومات المحاسبية الملائمة يؤدي إلي نجاح دراسات الجدوى المالية للمشروعات الإستثمارية الصناعية .
- إستخدام الطرق والأساليب العلمية وتطوير معايير التقارير المالية يؤثر علي كفاءة عملية التقييم المالي للمشروعات الإستثمارية الصناعية .

خلصت الدراسة الي أن للبيانات والمعلومات المحاسبية في ظهور الأفكار الإستثمارية دور قوي وبنسبة 100% في المشروعات الصناعية ، كما أن سلامة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي تفيد في عملية إتخاذ القرارات ، كما تساهم بصورة فاعلة في تحديد حجم الطلب الداخلي والخارجي للمنتجات

(1) عبدالشكور عبدالرحمن موسى ، أهمية البيانات والتقارير المحاسبية في ترشيد قرارات الإستثمار في الطاقات الإنتاجية لمشروعات الصناعة السعودية ، رسالة دكتوراة في المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا 2005م .

أوصت الدراسة بأهمية توضيح دور البيانات والمعلومات المحاسبية وغير المحاسبية في ظهور الأفكار الاستثمارية ، كما أوصت بضرورة وجود حلقة وصل بين الجوانب النظرية والتطبيقية للبيانات والمعلومات المحاسبية والأساليب الحديثة في عملية إتخاذ القرارات ، كما أوصت بضرورة إستخدام الأساليب العلمية الحديثة التي تأخذ في الحسبان القيمة الزمنية للنقود ومخاطر عدم التأكد في عملية التقييم.

هذه الدراسة هدفت الي التعرف علي أهمية البيانات و التقارير المحاسبية في ترشيد قرارات الإستثمار و مدي الاعتماد علي البيانات والمعلومات في مراحل إتخاذ القرارات ، بينما إهتمت دراستنا بتوضيح دور المعلومات المحاسبية في تحسين جودة القرارات .

#### (4) دراسة علوية (2005م): (1)

تناولت الدراسة دور محاسبة التكاليف في التخطيط و الرقابة وإتخاذ القرارات و تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية تقليل استخدام بيانات التكاليف في ترشيد وتطوير أداء هيئة المواني البحرية ، بناءً علي أبعاد ذلك التطوير والترشيد من خلال التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات .

نبتت أهمية الدراسة من أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الإقتصادية ، فهي تساعد إدارة الوحدات الإقتصادية في أداء وظائفها بأكبر قدر ممكن من الفعالية والكفاءة ، وعليه تأتي هنا أهمية التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات ، وذلك بما تقدمه محاسبة التكاليف من فوائد لخدمة هذه الوظائف الإدارية .

هدفت الدراسة الي تحليل وتقويم دور نظام التكاليف الحالي لهيئة المواني البحرية و توضيح دور النظام في تفعيل التخطيط و الرقابة و إتخاذ القرارات بها . كما هدفت إلي معالجة القصور في هذا الجانب .

قامت الدراسة علي الفرضيات التالية :

– نظام التكاليف في هيئة المواني البحرية غير مواكب للتطورات الاقتصادية والتقنية .  
– نظام التكاليف في هيئة المواني البحرية غير فعال وغير مؤثر في توفير المعلومات بالصورة التي تدعم التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات .

– نظام التكاليف في هيئة المواني البحرية يفترق الدقة والتكامل والتناسق والشمولية التي تحقق أهدافه .  
خلصت الدراسة الي انه لا يتم تقسيم هيئة المواني البحرية الي مراكز تكلفة تساعد في الوصول إلى تكلفة الخدمات المقدمة بدقة ، وكذلك عدم تكامل نظام التكاليف بها أدي إلي ضعف فعالية هذا النظام وفقدانه لدوره التنسيقي في توزيع الموارد المتاحة . كما توصلت أيضاً الي وجود إنحرافات ملحوظة

(1) علوية هاشم ابراهيم الصافي ، دور محاسبة التكاليف في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات - دراسة حالة هيئة المواني البحرية ، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا 2005م .

سلبياً و إيجابياً كان دليلاً علي عدم إيجابية النظام . وخلصت أيضاً الي أنه لا يوجد نظام تكاليف معيارية يساعد في توفير بيانات تدعم التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات بما يحقق المواكبة المنشودة .  
أوصت الدراسة بتقسيم الهيئة الي مراكز تكلفة حسب الانشطة والخدمات التي تقدمها كأساس للموازنة التخطيطية . وكذلك دعت للإهتمام بتقسيم التكلفة إلى تشغيلية و تكلفة رأسمالية ، وتقسيم الإيراد إلى إيرادات ثابتة ومتغيرة وفقاً لأسس محددة . كما أوصت بضرورة إنشاء نظام متكامل للتكلفة المعيارية ، والذي يقود الي تسعير عادل للخدمات التي تقدمها هيئة الموانئ البحرية .

### (5) دراسة عصام (2005م):<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة دور بيانات محاسبة التكاليف في قياس وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية ، وتمثلت مشكلة الدراسة في أن العديد من المنشآت الصناعية ليس لديها نظام تكاليف جيد يوفر المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات السليمة ، و بالتالي ليس لديها أسس واضحة لقياس أدائها ، كما أن أكثر المنظمات تواجه مشكلات في تحقيق أهدافها ومن أهم هذه المشكلات ، تكلفة المعلومة .  
نبعت أهمية الدراسة من أن محاسبة التكاليف تساعد الإدارة علي إتخاذ القرارات الصحيحة من خلال المفاضلة بين البدائل وتوفير المعلومات التي تساعد في إستخدام وإستحداث أسس جيدة وملائمة للقياس .

هدفت الدراسة إلى إبراز دور المعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف لقياس وتقييم كفاءة الأداء ، وذلك عن طريق دراسة أسس قياس الأداء المستخدمة ، و إبراز مزايا و فوائد الأسس الملائمة للأداء ، ومن ثم توضيح الأسس الحديثة .

قامت الدراسة على الفرضيات التالية :

- وجود نظام تكاليف مبني علي محاسبة المسؤولية يساعد على توفير التقارير الدقيقة التي تسهل عملية قياس وتقويم الأداء علي مستوى المنشأة والاقسام ، والأفراد .
- تستخدم الموازنة التخطيطية كأداة للتخطيط أكثر من كونها أداة للقياس وتقويم الأداء .
- عدم إختيار أسس القياس المناسبة للمنشأة يؤثر في تقييم كفاءة الأداء بالمنشأة ، ويؤدي الي إنخفاض الحصة السوقية ، مما يؤثر سلباً علي المقدرة التنافسية للمنشأة .

خلصت الدراسة الي ان تقويم المنشآت من الجانب المالي فقط غير صحيح ومضلل ، ولا يعطي صورة المنشأة الحقيقية . كما أن أهم عوامل نجاح وتطبيق محاسبة المسؤولية هو تقسيم المنشأة إلى

(1) عصام السيد بريمة السيد ، دور بيانات محاسبة التكاليف في قياس وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية ، دراسة تطبيقية ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف و المحاسبة الإدارية ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا 2005م

وحدات ودوائر نشاط أو مراكز مسئولية ، وتحديد الشخص المسؤول ومراعاة التنظيم الإداري وحجم الوحدة الإقتصادية .

أوصت الدراسة بضرورة تفعيل دور قياس وتقويم الأداء بالمنشآت ، وإعتماده ضمن السياسات والإستراتيجيات التي تؤدي إلى تنمية الموارد البشرية والمادية . كما أوصت بضرورة شمولية عملية القياس والتقويم ، بحيث تشمل جميع أوجه النشاط الأخرى وليس الجانب المالي فقط ، وكذلك الأهتمام بالأجهزة الرقابية و دعمها بالكوادر المؤهلة للحصول علي أداء متميز .

تميزت هذه الدراسة عن دراستنا بتناولها لمحاسبة المسئولية ودورها في قياس وتقويم الأداء بالمنشآت . كما تناولت أهمية الموازنات التخطيطية و أوجه إستخدامها .

### (6) دراسة الدسيس (2005م) : (1)

تناولت الدراسة دور بيانات تكاليف العقود في ترقية الأداء المالي بشركات الإنشاءات (المقاولات) . وتمثلت مشكلة الدراسة في عدم إهتمام الكثير من منشآت قطاع المقاولات بتطبيق نظام محاسبة تكاليف العقود طويلة الأجل بصورة متكاملة ، مما ينعكس سلباً علي قياس وحصر تكاليف العقود ، وبالتالي صعوبة قياس ربحية العقود بسهولة و يسر ، خصوصاً تلك التي ما زالت تحت التنفيذ .

نبعت أهمية الدراسة من أهمية نظام تكاليف العقود طويلة الأجل ، وذلك لما له من دور فعال في توفير مؤشرات لقياس نتائج الأعمال لفترة زمنية محدودة ، مما يجعلها قادرة علي الإستمرارية والأستدامة .

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف بصوره عامة ، ودوره في ترقية الأداء المالي والإداري . وبصورة خاصة التعريف بأهمية نظام محاسبة تكاليف العقود ومدى تأثيره في كفاءة استغلال الموارد البشرية والمادية المتاحة ، وتوفير المؤشرات المناسبة لقياس الأداء .

قامت الدراسة على الفرضيات التالية :

– وجود نظام محاسبة تكاليف عقود طويلة الأجل(المقاولات) في منشآت قطاع المقاولات يحقق الرقابة علي عناصر التكاليف .

– الرقابة على عناصر التكاليف توفر مؤشرات لقياس نتائج الأعمال في شركات المقاولات

– عدم إهتمام منشآت المقاولات بتطبيق نظام محاسبة تكاليف عقود طويلة الأجل يؤثر سلباً علي إستقرار المنشأة .

(1) محمد الدسيس أحمد الحسن ، دور بيانات تكاليف العقود في ترقية الأداء المالي بشركات الإنشاءات (المقاولات) - دراسة حالة شركة ابراج العمدة ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا . 2005م .

خلصت الدراسة إلى أهمية وجود نظام محاسبة تكاليف في المنشآت الصناعية لما له من فعالية في مساعدة الإدارة في القيام بوظائفها الإدارية . كما توصلت الي ضرورة وجود نظام محاسبة تكاليف عقود طويلة الأجل بالمنشآت التي تعمل بمجال المقاولات و ذلك لما له من دور فاعل في تحقيق الرقابة علي عناصر التكاليف ، كما خلصت ايضاً الي أن نظام محاسبة تكاليف العقود يقود إلى ترقية الأداء المالي بمنشآت المقاولات وذلك من خلال تنسيق العمليات و التنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة من خلال نسب الإنجاز .

أوصت الدراسة بضرورة الإهتمام بعمل نظام تكاليف لمساعدة الإدارة في إستغلال الموارد . وكذلك أوصت بضرورة إهتمام قطاع المقاولات بعمل وتطبيق نظام محاسبة تكاليف عقود طويلة الأجل لتخصصه في هذا المجال ، وذلك لما له من أدوات و وسائل مميزه في حل أغلبية المشاكل المتعلقة بعناصر تكاليف العقود و إجراءات تنفيذها مثل مشكلة التقديرات و مشكلة طول فترة التنفيذ .

توافقت دراستنا مع هذه الدراسة في تناولها لدور التكاليف في ترقية الاداء وتحسين جوده القرارات ، وإختلفت معها في تناولها نظام تكاليف العقود على وجه الخصوص ، دون التطرق إلى أساليب محاسبة التكاليف الأخرى .

#### (7) دراسة محمد موسى (2006م): (1)

تناولت الدراسة دور نظام محاسبة التكاليف في الرقابة علي تكاليف المنشآت الخدمية ، و تمثلت مشكلة الدراسة في الدور الذي يلعبه نظام محاسبة التكاليف في الرقابة على التكاليف وعلى عملية إتخاذ القرارات .

نبعت أهمية الدراسة من إستعراضها لأهمية المعلومات التكاليفية و أنظمة محاسبة التكاليف في توجيه النشاط الخدمي والرقابة عليه للتحقق من كفاءة الأداء وفاعلية تحقيق الأهداف .

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية نظام التكاليف ، ومعرفة دور محاسبة التكاليف في الرقابة على عناصر التكلفة ، وكذلك معرفة الدور الهام لمحاسبة التكاليف في توفير البيانات اللازمة لأغراض الرقابة وإتخاذ القرارات .

قامت الدراسة على الفرضيات التالية :

- نظام محاسبة التكاليف يلعب دوراً مهماً في الرقابة على التكاليف في المنشآت الخدمية
- المقارنة بين الإنفاق الفعلي والمعتمد يساعد الإدارة في تحديد الإنحرافات و معالجتها في المنشآت الخدمية .
- نظام محاسبة التكاليف الكفاء يساعد الإدارة في التخطيط الموجه للنموء بالمنشآت الخدمية .

(1) محمد موسى سعيد موسى ، دور نظام محاسبة التكاليف في الرقابة علي تكاليف المنشآت الخدمية - دراسة حالة مستشفى أمبدة ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا 2006م .

خلصت الدراسة إلى أن نظام محاسبة التكاليف الفعال يساهم في توفير المعلومات المحاسبية الدقيقة التي تساعد الإدارة في القيام بدورها الرقابي وإتخاذ القرارات . كما أن نظام التكاليف السهل الإستخدام يساعد في عملية المراجعة و تحديد مستويات التكلفة .

أوصت الدراسة بضرورة إستخدام نظام لمحاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية وذلك لما له من دور فعال في الرقابة وإتخاذ القرارات ، كما أوصت بضرورة دراسة أثر الجوانب المحاسبية في مجال تطوير محاسبة التكاليف . وأوصت الدراسة ايضاً بمراعات البيانات المراد الحصول عليها عند تصميم نظام محاسبة التكاليف والتي هي بمثابة العمود الفقري لعملية إتخاذ القرارات .

تميزت الدراسة بإستعراضها لأهمية المعلومات التكاليفية و أنظمة محاسبة التكاليف في توجيه النشاط الخدمي والرقابة عالية للتحقق من كفاءة الأداء وفاعلية تحقيق الأهداف . بينما هدفت دراستنا إلى التعرف علي كل المزايا التي تجنيها المنشأة من إعتماها على معلومات محاسبة التكاليف في عملية إتخاذ القرارات .

#### (8) دراسة موسى (2007م):<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة دور التكاليف في إتخاذ القرارات بالمنشآت الصناعية ، وتمثلت مشكلة الدراسة في أن معظم المنشآت الصناعية بالسودان لا تعتمد لديها نظاماً تكاليفياً مستقلاً عن نظام الحسابات المالية ، مما يترتب عليه ضعف في القرارات الإدارية الرشيدة ، وكذلك ضعف في الرقابة على عناصر التكاليف المختلفة .

نبعت أهمية الدراسة من تعريفها لبعض التكاليف الملائمة لإتخاذ القرارات وتميزها عن تلك التكاليف التي لا تدخل في الحسابان عند إتخاذ القرارات ، وكذلك إهتمت بتقديم نماذج للقرارات الإدارية التي تتعلق بالتكاليف الملائمة .

هدفت الدراسة للتأكيد على أهمية إعتما نظام تكاليف منفصل عن نظام المحاسبة المالية بالمنشآت الصناعية لتقديم معلومات تحليلية تفيد الإدارة في عملية إتخاذ القرارات الرشيدة ، والتعرف على المزايا التي تنالها المنشأة من تقسيمها إلى مراكز تكلفة مختلفة . وكذلك هدفت لبيان أهمية الفصل بين التكاليف التشغيلية والمصروفات الإدارية والبيعية في عملية تسعير المنتجات التامة ، والتأثير علي نتائج الأعمال .

(1) موسى العاقب حسن محمد ، دور التكاليف في إتخاذ القرارات بالمنشآت الصناعية ، دراسة تحليلية تطبيقية ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا 2007م .

قامت الدراسة على الفرضيات التالية :

- إعتقاد نظام محاسبة التكاليف منفصلاً عن نظام المحاسبة المالية بالمنشآت الصناعية يمد الإدارة بمعلومات تكاليفية تفصيلية ودقيقة تساعد الإدارة في إتخاذ قرارات رشيدة
- تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة يفيد في التعرف على التكاليف كل مركز تكلفة ، و مدى مساهمة هذا المركز تكلفة التشغيل الإجمالية .
- وجود نظام للتكاليف يفيد الإدارة في الفصل بين التكاليف التشغيلية و المصروفات الإدارية والبيعية وتحديد أثر كل منهما على نتائج الأعمال .

خلصت الدراسة إلى أن المعلومات التكاليفية التي يقدمها نظام التكاليف الجيد تفيد الإدارة في إتخاذ القرارات ، و أن تقسيم المنشآت إلى مراكز تكلفة يؤدي رقابة فعالة على عناصر التكاليف .

أوصت الدراسة بضرورة إعتداد قسم للتكاليف في ظل نظام تكاليف فعال ، وضرورة أن تتوافر لهذا النظام كل الصلاحيات و الإمكانيات التي تعينه على أداء دوره الرقابي والتخطيطي بكفاءة . كما أوصت بضرورة تأهيل محاسب التكاليف أكاديمياً ومهنياً حتى يتمكن من أداء دوره بفعالية .

تميزت هذه الدراسة عن دراستنا في تعريفها لبعض التكاليف الملائمة لإتخاذ القرارات وتميزها عن تلك التكاليف التي لا تدخل في الحسبان عند إتخاذ القرارات ، وكذلك إهتمت بتقديم نماذج للقرارات الإدارية التي تتعلق بالتكاليف الملائمة .

### (9) دراسة فاطمة (2007م): (1)

تناولت الدراسة دور المحاسبة الإدارية في تحسين نتيجة الأداء الإستثماري وتمثلت مشكلة الدراسة في عدم توفر الفهم والتطبيق الصحيح لنظم وأساليب المحاسبة الإدارية بينك الإستثمار المالي.

نبعت أهمية الدراسة من الدور الفاعل الذي تلعبه القرارات الإستثمارية في تحسين الأداء الإستثماري بالشركات والمؤسسات الأخرى .

هدفت الدراسة إلى معرفة دور نظم و أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في توفير البيانات والمعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات الإستثمارية و أثرها في نتائج الأداء الإستثماري بينك الإستثمار المالي .

قامت الدراسة على الفرضيات التالية :

- بيانات المحاسبة الإدارية بينك الإستثمار المالي تمثل المصدر الأساسي لنظام المعلومات المعمول به.
- التقويم الصحيح للأداء التشغيلي والإستثماري بينك الإستثمار المالي يعتمد على المعلومات التي

(1) - فاطمة عامر حماد حامد ، دور المحاسبة الإدارية في تحسين نتيجة الأداء الإستثماري - دراسة حالة بنك الإستثمار المالي ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا 2007م .

توفرها تقارير المحاسبة الإدارية .

– تعتمد درجة الاستفادة من تقارير المحاسبة الإدارية على تفهم الإدارة لأهداف و أساليب المحاسبة الإدارية .

– إختيار وتعديل وتقويم المحافظ والصناديق الإستثمارية ببنك الإستثمار المالي يعتمد على قياس العائد والمخاطر وفقاً لأساليب المحاسبة الإدارية .

خلصت الدراسة إلى أن تقارير المحاسبة الإدارية ببنك الإستثمار المالي توفر معلومات كافية ودقيقة ومواكبه بصورة منتظمة وتستخدم في إتخاذ القرارات الإستثمارية ، كما توصلت الدراسة إلى أن بنك الإستثمار المالي يعتمد بدرجة كبيرة علي أساليب المحاسبة الإدارية في إعداد التقارير المالية و إختيار وتقويم المحافظ والصناديق الإستثمارية .

أوصت الدراسة بأهمية تطوير نماذج مناسبة ببنك الإستثمار المالي لمعالجة بيانات المحافظ والصناديق الإستثمارية ، حتي يتثنى تحقيق الشفافية وترشيد عملية إتخاذ القرارات . كما أوصت الدراسة بضرورة الإستفادة من أساليب التحليل المالي المتقدمة في زيادة العائدات وتقليل التكاليف والمخاطر .

### (10) دراسة عمر (2008م): (1)

تناولت الدراسة الإطار العلمي لإدارة وقياس تكاليف أوامر العقود والمقاولات بالتطبيق على قطاع المقاولات في السودان ، ونتجت مشكلة الدراسة من طبيعة هذا القطاع وطول فترته الزمنية مما ينتج عنه عدم احتساب إيرادات ومصروفات العام المالي بصورة صحيحة وعادلة ، وكذلك الصعوبة في تقدير تكاليف العقود بصورة دقيقة مما يؤدي إلى ظهور خلل في عملية الرقابة و عدم التخطيط السليم .

نبعت أهمية الدراسة من تدعيم وتطوير الأساليب الإدارية في المنشآت الصناعية التي تعمل مجال المقاولات والإنشاءات وتبحث في أحداث أنظمة التكاليف ، والتي بدورها تزيد من إمكانية تحقيق هدف التنمية الإقتصادية .

هدفت الدراسة إلى دراسة وتقويم محاسبة التكاليف ودورها في الوصول إلى الأهداف المنشودة لإنجاح مشاريع الإنشاءات بكفاءة عالية و وضع إطار علمي لإدارة وقياس التكاليف في هذا القطاع .

قامت الدراسة على الفرضيات التالية :

- وضع التقديرات الأولية لعقود المقاولات بصورة جيدة تمكن من تحقيق أفضل الأرباح .
- تتبع وقياس تكلفة الإنتاج في نظام تكاليف عقود المقاولات يساعد في مجال التخطيط والرقابة .

(1) عمر تاج السر عمر النور ، إطار علمي لإدارة وقياس تكاليف أوامر عقود المقاولات – دراسة ميدانية لعينة من شركات المقاولات في السودان ، رسالة دكتوراة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا 2008م .

- تطبيق أساليب بحوث العمليات ضرورة لتخطيط تكاليف عقود المقاولات .
- التقويم المستمر لنسب الإنجاز في المشروع يعتبر من أسس محاسبة قطاع المقاولات.
- تعتبر معايير المحاسبة التي تعتمد على المعلومات و مدى أمانتها من أهم المعايير للحكم على جودة معايير أرباح عقود المقاولات .

خلصت الدراسة الي أن محاسبة التكاليف تعتبر أداة هامة في ترشيد طرق تحديد التكلفة والرقابة علي عناصر التكاليف و توفير البيانات اللازمة ، والتي تساعد في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات . كما توصلت ايضاً إلى أن تطبيق نظام متكامل للتكاليف يحقق التخطيط السليم والرقابة على عقود المقاولات .

أوصت الدراسة بضرورة التخطيط السليم حتي تتمكن شركات الإنشاءات من إستغلال الموارد بصورة مثلى ، كما أوصت بالتدقيق في سياسات الإهلاك لما له من أهمية خاصة في محاسبة تكاليف العقود ، كما يجب أن يكون لكل عنصر من عناصر التكاليف دورة محكمة تكفل حصر تكلفته والرقابة عليه أثناء إستخدامه . و أوصت ايضاً بإستخدام أسلوب التكاليف المعيارية عند إعداد تقديرات التكلفة والوقت لأنشطة المقاولات ، هذا بجانب العمل على نشر الوعي في الوحدات الإقتصادية بأهمية الأساليب العلمية في تخطيط التكاليف .

تميزت دراستنا عن هذه الدراسة في تناولها لدور معلومات التكاليف في مجال القرارات بشركات الإنشاءات والمقاولات ، بينما تناولت الدراسة الإطار العلمي لإدارة وقياس تكاليف أوامر العقود والمقاولات ، مستعرضةً تدعيم وتطوير الأساليب الإدارية في المنشآت الصناعية التي تعمل مجال المقاولات والإنشاءات وتبحث في أحداث أنظمة التكاليف ، والتي بدورها تزيد من إمكانية تحقيق هدف التنمية الإقتصادية.

# الفصل الأول

## مفهوم محاسبة التكاليف

المبحث الأول : ماهية محاسبة التكاليف  
المبحث الثاني : أهمية وأهداف ومراحل تطور محاسبة التكاليف

## المبحث الأول

### الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف

لم يعد الهدف من المحاسبة قاصراً على تسجيل العمليات المحاسبية للمنشأة وتحديد المركز المالي، وتحديد نتائج هذه العمليات في صورة إجمالية ، وإنما تطرق علم المحاسبة في الآونة الأخيرة إلى العديد من المجالات الأخرى . وقد ظهرت محاسبة التكاليف كأحد الفروع المحاسبية المستخدمة لخدمة إدارة المنشآت في مجال التخطيط والرقابة ، و إتخاذ القرارات .

#### 1-1-1 ماهية محاسبة التكاليف :

يعرفها البعض على أنها تعبر عن المبادئ و الأساليب والنظم التي تطبقها المنشأة لتخطيط ومراقبة المواد المضحى بها من قبل المنشأة ، أو أنها ذلك الفرع من فروع علم المحاسبة الذي يهدف أساساً إلى قياس وتحديد ثمن تكلفة إنتاج وبيع كل سلعة أو خدمة علي حدة خلال كل مرحلة من مراحل الإنتاج أو البيع ، ومد إدارة المنشأة بتلك البيانات في الوقت الذي تحتاج فيه إليها لمساعدتها في أداء وظيفتها الرقابية و إتخاذ القرارات .<sup>(1)</sup>

عُرِفَت التكلفة على أنها قياس للتضحية بالموارد من أجل الحصول علي منفعة ، والتي تؤثر بالنقصان على الموجودات عند إكتساب المنفعة بالمستقبل .<sup>(2)</sup>

كما عُرِفَت أيضاً على أنها قيمة الموارد التي يتم التضحية بها للحصول على سلعة أو خدمة . أما التعريف الحديث للتكلفة " فهي مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة علي الحصول للمنفعة " حيث أن التكلفة المستنفدة متى ما قابها إيراد سميت مصاريف من أجل الحصول على منفعة ، أما إذا لم يقابلها إيراد سميت خسارة . إذاً الخسارة هي أيضاً تكلفة بالرغم من عدم تحقيق منفعة .<sup>(3)</sup>

يتم قياس التضحية بالمبالغ النقدية التي يتم دفعها عند إتمام عملية المبادلة أو يتم التعهد بدفعها مستقبلاً . وحتى يتم تحديد تكلفة الإنتاج تقوم محاسبة التكاليف باستخدام مجموعة من الأسس والإجراءات المحاسبية التي تعمل على حصر وقياس تكلفة عناصر التكاليف ، ويتم تنظيم هذه الأسس والإجراءات بما يتلاءم وطبيعة نشاط المنشأة والتي تعرف بنظام التكاليف .

(1) د . عادل محمد الهامي ، محاسبة التكاليف - الأسس العلمية والعملية ( القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1978م ) ص 15 .  
(2) ، (3) د . محمود علي الجبالي وآخرون ، محاسبة التكاليف ( الجبيلة : دار وائل للطباعة والنشر ، 2000م ) ص 9-10 .

عليه يمكن تعريف نظام التكاليف على أنه مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة للقيام بتجميع وتخصيص وتوزيع التكاليف على أهداف التكلفة . ويمكن تعريفه أيضاً على أنه يعمل على تجميع البيانات وتصنيفها وتلخيصها وتحليلها والتقارير عنها إلى الجهات المهمة لمساعدتها في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات .

بدراسة التعاريف السابقة نجد أن التعريف الأول ركز على وظيفة تحديد تكاليف الإنتاج ، أما التعريف الثاني فنجد أنه قد أعطى إهتماماً لدور محاسبة التكاليف في خدمة الوظائف الإدارية بالإضافة إلى تحديد تكلفة الإنتاج وبالتالي نستطيع أن نصف نظام التكاليف على أنه نظام محاسبي يحتوي على مجموعة من المبادئ والإجراءات اللازمة لتجميع وتخصيص وتحليل تكاليف الإنتاج أو النشاط بهدف تحديد تكلفة وحدات الإنتاج وتقديم معلومات للأغراض الإدارية بما فيها رقابة وتخطيط تكاليف الإنتاج .

كما يمكن تعريف نظام محاسبة التكاليف على أنه "مجموعة من الأجزاء أو المكونات التي ترتبط فيما بينها، والتي تعمل من خلال مجموعة من الإجراءات والأسس والقواعد بهدف توفير البيانات والمعلومات التي تحتاجها الإدارة في تنفيذ وظائفها " و يقصد بمكونات أو أجزاء نظام التكاليف : المجموعة المستندية ، والمجموعة الدفترية ، والقوائم والتقارير التي تمثل مخرجات نظام محاسبة التكاليف، وغير ذلك من المكونات أو الأجزاء التي يتكون منها النظام ، وتظهر أهمية الترابط والتناسق والتكامل بين هذه المكونات نتيجة تأثير كل مكون على ما يليه من مكونات أو أجزاء ، على سبيل المثال تظهر أهمية الترابط والتناسق والتكامل بين المجموعة المستندية والمجموعة الدفترية على اعتبار أن المستند هو مصدر التسجيل في المجموعة الدفترية والمجموعة الدفترية – بما تحتويه من سجلات تحليلية – تعد المصدر الأساسي للبيانات والمعلومات التي تشملها تقارير وقوائم التكاليف ، التي تمثل ناتج أو مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة.

عليه يقصد بالإجراءات أو الأسس : مجموعة الخطوات الواجب أتباعها في تنفيذ إجراءات دورة محاسبة التكاليف التي تبدأ بحصر عناصر التكاليف المختلفة وتبويبها أو تصنيفها في مجموعات وتوجيه عناصر تكلفة كل مجموعة وفقاً لدورة معينة بما يمكن معه في النهاية تحديد تكلفة كل نشاط تزاوله المنشأة.

## 1-1-2 التكلفة المباشرة و التكلفة غير المباشرة :

تنقسم عناصر التكاليف طبقاً لعلاقتها بالمنتج إلى عناصر مباشرة وعناصر غير مباشرة ، وهي كما يلي : (1)

### أ - العناصر المباشرة :

(1) د . عبدالحى مرعي و آخرون ، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف ( الاسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر ، دت ) ص22

تتخصص في المواد التي تدخل بطريق مباشر في تشكيل المنتج المعين ، و يطلق عليها المواد المباشرة . وأجور العاملين المشاركين بطريق مباشر في تشكيل المنتج المعين ، ويطلق عليها الأجور المباشرة . هذا ونجد أن المواد المباشرة تدخل في تركيب المنتج وتصبح جزءاً لا يتجزأ منه بعد إجراء عمليات التحويل اللازمة عليها . أما الأجور المباشرة فهي أجور العاملين الذين يقومون بتحويل المواد والخامات من مواد أولية الي منتجات تامة (وليس بالضرورة نهائية). هذا ويطلق على المواد المباشرة مضافاً إليها الأجور المباشرة اللازمة لإنتاج منتج معين بالتكلفة الأولية للمنتج ، وهي من السهل قياسها بدقة وذلك لوجود العلاقة المباشرة بينهما وبين المنتج .

#### ب-العناصر غير المباشرة :

تشمل كل عناصر التكاليف الأخرى و التي لا تلزم لتشكيل المنتج مباشرةً ، ولكنها تلزم لإجراء عمليات التحويل اللازمة على المواد والخامات إلى منتج تام (نهائي) . وهي تنطوي على عناصر من المواد غير المباشرة على المنتج ، ولكنها تلزم لإجراء عمليات التحويل ولا يدخل جزء منها في تركيب المنتج ، كما تنطوي على إيجور غير مباشرة وكذلك تنطوي على بنود لا يمكن تصنيفها كمواد غير مباشرة وإجور غير مباشرة . هذا ويطلق على الأجور المباشرة مضافاً إليها العناصر غير المباشرة بتكلفة التحويل ، أي تحويل المادة الخام أو المواد الأولية المباشرة إلى منتج .

### 3-1-1 التكلفة المتغيرة و التكلفة الثابتة :

تنقسم التكاليف عموماً طبقاً لعلاقتها بحجم الإنتاج الى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة وهي كما

يلي : (1)

#### أ . التكاليف المتغيرة :

يقصد بها العناصر التي تتغير في مقدارها بالتغيرات في حجم الإنتاج ، إما لأنها تدخل في تشكيل المنتج مباشرةً كالمواد المباشرة أو ترتبط بمنتج معين كالأجور المباشرة ، أو لأنها ترتبط بحجم النشاط اللازم لتوفير حجم الإنتاج المطلوب . و الواقع أنه يُفترض محاسبياً أن معدلات التغير في العناصر المتغيرة بالنسبة لحجم الإنتاج هي معدلات ثابتة . أي أن خط تكلفة العناصر المتغيرة بالنسبة لحجم الإنتاج يبدأ من نقطة الصفر ويستمر مستقيماً وصاعداً بمعدل التغير الذي يمثل إحتياجات الوحدة المنتجة طبقاً للافتراضات المحاسبية .

(1) د . عبدالحى مرعي و آخرون ، المرجع السابق ، ص 24

بناءً على هذا الأساس فإن التكلفة المتغيرة تتوافر فيها الخواص التالية<sup>(1)</sup> :

- i. تغير مقدارها الكلي بنسبة ثابتة مع التغيرات في حجم الإنتاج .
- ii. ثبات تكلفة وحدة المنتج منها رغم التغيرات في حجم الإنتاج .
- iii. سهولة تحميلها للمنتجات أو الأنشطة أو الأقسام المستفيدة منها .
- iv. سهولة إحصاء الرقابة علي استخدامها .

هذا وقد تنطوي أيضاً بجانب المواد المباشرة والأجور المباشرة علي العديد من عناصر الأعباء الصناعية الأخرى .

#### ب - التكاليف الثابتة :

هي تلك العناصر التي يظل مجموعها الكلي ثابتاً رغم التغيرات في حجم الإنتاج خلال مدى إنتاجي ملائم والمقصود بالمدى الإنتاجي الملائم هو حجم الإنتاج المطلوب خلال فترة معينة ، والذي يؤدي إلى معدل تدفق ثابت للإنتاج على مدارها . ومن أمثلة التكاليف الثابتة الإهلاك، التأمين، الإيجارات وما شابه ذلك . كما أن التكلفة الثابتة على مدى إنتاجي معين هي عكس التكاليف المتغيرة في سلوكها ، فهي و إن كانت ثابتة في كليتها ، فهي تتغير بالنسبة لنصيب وحدة المنتج منها مع التغيرات في الحجم الإنتاجي علي مدار المدى الإنتاجي الملائم . وبناءً على هذا الأساس فإن التكلفة الثابتة تتوافر فيها الخواص التالية<sup>(2)</sup> :

- i. ثبات مجموعها الكلي على مدار المدى الإنتاجي الملائم .
- ii. انخفاض متوسط تكلفة وحدة المنتج بزيادة حجم الإنتاج في حدود المدى الإنتاجي الملائم .
- iii. يتم تحميلها على الأقسام أو الأنشطة طبقاً لوسيلة من وسائل التخصيص التي يمكن إتباعها ، وهي غير مباشرة على المنتجات ، ولكن بعض منها قد يكون مباشراً على الأقسام الإنتاجية أو الأنشطة الإنتاجية .

فالتكلفة الثابتة إذا كانت تتعلق بالعمليات الإنتاجية فهي قد تحمل للإنتاج بالإضافة للتكلفة المتغيرة ، أو قد يكتفى بتحميل الإنتاج بعناصر التكلفة المتغيرة فقط . ويطلق علي الطريقة الأولى طريقة

(1) ، (2) د . عبدالحى مرعي وآخرون ، المرجع السابق ، ص 24

قياس تكلفة الإنتاج "علي أساس كلي" ويطلق ويطلق علي الطريقة الثانية طريقة قياس تكلفة الإنتاج "علي أساس متغير".

#### 4-1-1 التكلفة الإجمالية و تكلفة الوحدة :

عادةً ما تعد نظم المحاسبة تقاريرها عن كل التكاليف الإجمالية وتكلفة الوحدة ، وتكلفة الحدة يطلق عليها أيضاً (متوسط التكلفة) ، لأنها تحدد بقسمة إجمالي التكلفة على عدد الوحدات المنتجة .

عليه فإن تحديد تكلفة الوحدة يكون مطلوباً في كافة مجالات أو وظائف سلسلة القيمة . فهناك تكلفة وحدة لتصميم المنتج ، وتكلفة وحدة للإعلان المنفذ ، وتكلفة وحدة لطلبات خدمة العميل .<sup>(1)</sup>

هذا ونجد أن التكلفة في الغالب لا تكون تكلفة متغيرة أو ثابتة كشيء أصيل وملازم لها ، وإنما يتوقف الأمر كثيراً على مواقف وإحداثيات محددة . إلا أن تكلفة الوحدة يجب أن تفسر بحذر ، وذلك لأنها تتضمن تكلفة ثابتة للوحدة ، فعند تقرير إجمالي التكاليف يجب التفكير في التكاليف المتغيرة كقيمة للوحدة والتكاليف الثابتة كقيمة إجمالية .

هذه العلاقات الأساسية بين التكلفة الإجمالية وتكلفة الوحدة يمكن تلخيصها في الجدول التالي :<sup>(2)</sup>

#### جدول رقم (1/1/1)

#### العلاقة بين التكلفة الإجمالية وتكلفة الوحدة

نوع التكلفة	تكلفة إجمالية	تكلفة الوحدة
تكلفة ثابتة	تبقى ثابتة	تتغير
تكلفة متغيرة	تتغير	تبقى ثابتة

المصدر : تشارلز هورنجرن وآخرون ، محاسبة التكاليف - مدخل إداري ، الجزء الأول (الرياض : دار المريخ للنشر ، دبت) ص 62

#### 5-1-1 تكاليف التحويل والتكلفة الأولية :

كثيراً ما تستخدم نظم محاسبة التكاليف مصطلحين هما ، التكاليف الأولية وتكاليف التحويل . ويقصد بالتكاليف الأولية كافة التكاليف الصناعية المباشرة ، وعليه فإنه مع التقدم التكنولوجي يمكن لكثير من المنشآت أن تضيف مجموعات مختلفة للتكاليف المباشرة إضافية مثل تكلفة الطاقة المحركة ، فإنه

(1) (2) تشارلز هورنجرن وآخرون ، محاسبة التكاليف - مدخل إداري ، الجزء الأول (الرياض : دار المريخ للنشر ، دبت) ص 62

يمكن لتكنولوجيا المعلومات قياسها لمواقع عديده ومحددة بالمصنع ، بحيث تحدد هذه المواقع كلياً لتجميع منتجات مستقلة ومنفصلة ، الأمر الذي يعني تضمين تكلفة الطاقة المحركة إلى تكاليف المواد والعمالة المباشرتين . (1)

أما تكاليف التحويل فإنها تتضمن كافة التكاليف الصناعية الأخرى بخلاف تكاليف المواد المباشرة، فهي تكاليف تحويل المواد المباشرة الي منتجات تامة الصنع .

### 6-1-1 تبويات التكاليف :

إن التكاليف المطلوب قياسها هي العبء أو التضحية التي تتحملها المنشأة - معبراً عنها في صورة وحدات نقدية - أو يحتمل أن تتحمل بها مستقبلاً مستقبلاً لقاء حصولها على غرض محدد . لذلك يصبح من الضروري ربط هذه التكلفة بتلك الأغراض التي أنفقت من أجلها . فالتكلفة إذاً هي الشئ المطلوب قياسه ، وأهداف الإدارة هي الشئ المتحكم في ذلك القياس . (2)

عليه لا يصح ذكر كلمة (تكلفة) مطلقاً دون وصف ، وإنما يجب أن تتبع بالإشارة إلى الهدف الذي تقاس أو تبوب لأجله . مثلاً : تكلفة مباشرة أولية ، تكلفة تحويل تكلفة غير مباشرة ، وهكذا .

### • هذا وتتخذ نظريات التكاليف أحد بعدين رئيسيين ، هما :

#### 1. نظريات لقياس التكاليف :

وهي تقوم علي أساس إيجاد علاقة قابلة للإثبات فيما بين عناصر التكاليف التي تحدث في قطاع إقتصادي من خلال فترة معينة ومحدودة ، وبين أهداف معلومة للتكلفة في ذلك النشاط . أو فيما بين الحجم والعناصر الإجمالية .

#### 2. نظريات لرقابة التكاليف :

هي نظريات تركز على مجموعة من الأسس و المبادئ العلمية التي يستند إليها محاسب التكاليف في ربط عناصر التكاليف بهدف معين للتكلفة ، ومقابلة النفقات الفعلية بتلك المحددة مقدماً ، و عن فترة قياس معلومة ، و من أمثلتها نظرية التكاليف المعيارية .

(1) تشارلز هورنجرن وآخرون ، المرجع السابق، ص 78

(2) د. أحمد الخطيب ، المحاسبة عن التكاليف الفعلية - دراسة لأساليب و استخدام معلومات التكاليف في إتخاذ القرارات ( القاهرة : مكتبة عين شمس ، 2000 م ) ص 227 .

● وفقاً لما سبق يكمن تقسيم تبويات التكاليف الي ما يلي : (1)

أ - تبويب التكاليف من حيث توقيت قياسها :

- i. تكلفة تاريخية : تمثل القياس الفعلي لعناصر التكاليف لفترة سابقة و تستخدم كأساس لتحديد تكلفة المنتجات وتقييم المخزون والتسعير .
- ii. تكلفة تقديرية : تمثل توقعات بشأن ما ستكون - أو يجب أن تكون - عليه عناصر تكلفة المنتجات ، وتستخدم كأساس للمقارنة بالتكاليف الفعلية و الرقابة على النشاط الإنتاجي والبيعي وتقييم كفاءة الأداء .

ب - تبويب التكاليف تبعاً للوظيفة الإدارية :

- i. تكاليف إنتاجية : تقاس من خلال جملة تكاليف مراكز الإنتاج و مراكز الخدمات الإنتاجية .
- ii. تكاليف تسويقية : تقاس من خلال جملة تكاليف مراكز البيع و التوزيع .
- iii. تكاليف إدارية : وتشمل كل ما يتعلق بالنشاط الإداري اللازم للأنشطة الإنتاجية و التسويقية .

ج - تبويب التكاليف تبعاً لتوقيت مقارنتها بالإيرادات :

- i. تكاليف منجات .
  - ii. تكاليف زمنية ( تكاليف فترة ) .
- د - تبويب التكاليف تبعاً لسلوكها تجاه تغيرات حجم الإنتاج :

- i. تكاليف ثابتة .
- ii. تكاليف متغيرة .
- iii. أخرى تحمل صفتي الثبات والتغير معاً .

هـ - تبويب التكاليف تبعاً لسهولة ربطها بالوحدات المنتجة :

- i. تكاليف مباشرة .
- ii. تكاليف غير مباشرة .

و- تبويب التكاليف تبعاً للمستوى الذي حسبت عليه :

- i. تكاليف إجمالية لمستوى الإنتاج الكلي عن الفترة .
- ii. تكاليف متوسطة للوحدة الواحدة .

(1) د . أحمد الخطيب ، المرجع السابق ، ص 227.

## 7-1-1 التكلفة الصناعية :

تتضمن محاسبة التكاليف عناصر محددة لوصف التكلفة الصناعية ، فهناك ثلاثة مسميات شائعة الإستخدام ، هي تكلفة المواد المباشرة ، وتكلفة العمالة الصناعية المباشرة و التكاليف الإضافية الصناعية . وهي كما يلي : (1)

### أ - تكلفة المواد المباشرة : Direct Material Cost :

تتضمن تكاليف الحصول على كافة المواد التي يمكن إعتبارها جزءاً من غرض التكلفة - كالوحدات التامة أو تحت التنفيذ - كما تتضمن تكاليف الحصول على المواد المباشرة مثل تكلفة الشحن للداخل وضريبة المبيعات ، والمصروفات الأخرى المتعلقة بها .

### ب - تكلفة العمالة الصناعية المباشرة : Direct Manufacturing Labor Cost :

تمثل تكاليف كافة العمالة التي يمكن إعتبارها جزء من غرض التكلفة مثل أجور العمالة القائمة على تشغيل الآلات وعمال التجميع وما إلى ذلك .

### ج - تكلفة المواد المباشرة : Manufacturing Overheads Cost :

تشمل كافة التكاليف الصناعية التي يمكن إعتبارها جزءاً من غرض التكلفة ، وذلك مثل تكلفة القوى المحركة ، المهمات ، المواد غير المباشرة ، الإيجارات و تكلفة التأمين. ويطلق عليها أحياناً بالتكاليف الصناعية غير المباشرة (Indirect Manufacturing Cost) ، كما يطلق عليها التكاليف الإضافية للمصنع ، أو أعباء المصنع .

عليه فإن إستخدام بعض نظم المحاسبة لمصطلح المصروفات الصناعية كمرادف للتكاليف الإضافية الصناعية يعد أمراً غير صحيحاً ، فمصطلح مصروف يعني أن العنصر هو تكلفة فترته المحاسبية التي حدث بها .

## 8-1-1 التكاليف كأصول ومصروفات :

تستخدم في العديد من نظم المحاسبة الإدارية ثلاثة مصطلحات للتكلفة ، تكلفة رأسمالية و تكاليف قابلة للتخزين ، وتكاليف فترة . وهذه المصطلحات الثلاثة تعكس أثر المحاسبة المالية علي نظام محاسبة التكاليف . وهي كما يلي : (2)

(1) (2) شارلز هورنجرن وآخرون ، مرجع سابق ذكره ، ص 72- 77 .

#### أ - تكاليف رأسمالية :

هي تلك التكاليف التي سجلت أولاً كأصول ، ثم تتحول تدريجياً إلى مصروفات .

#### ب - تكاليف قابلة للتخزين :

هي نوع محدد من التكلفة الرأسمالية ، وهي تلك التكاليف المتعلقة بالبيضاة المشتراة بغرض إعادة بيعها ، أو تلك التكاليف المرتبطة بشراء وتحويل المواد وكافة المدخلات الصناعية الأخرى إلى منتجات قابلة للبيع .

#### ج - تكاليف فترة :

هي تلك التكاليف التي يتم التقرير عنها كمصروفات في الفترة موضع الإهتمام ، وهي تتضمن التكاليف التي تم تسجيلها مبدئياً كتكاليف رأسمالية والتكاليف التي سجلت فوراً كمصروفات عند حدوثها .

عليه نجد أن المنشآت الخدمية التي لا تمتلك مخزون ، لا يوجد لديها تكاليف قابلة للتخزين . أما المنشآت التجارية و الصناعية فإنه يوجد لديها تكاليف قابلة للتخزين ، في حين أن هذه المنشآت بأنواعها الثلاثة يوجد بها كل من تكاليف الفترة و التكاليف الرأسمالية .

### 9-1-1 العلاقة بين التكلفة والأصل والخسارة :

تؤدي واقعة حصول المنشأة على موارد إنتاجية وامتلاكها لهذه الموارد إلى تكوين الأصول ، ويمكن تعريف الأصل - وفقاً لتعريف جمعية المحاسبين الأمريكية AICPA - على أنه مخزون للخدمات المستقبلية . و إن مجرد حصول المنشأة على موارد اقتصادية يمكن إستخدامها في توقيت تالي لحيازتها يعني إمتلاك المنشأة لأصل ، وهذا الأصل يجب أن يظهر بقائمة المركز المالي ولا يظهر ضمن بيانات قائمة التكاليف .

بعد واقعة إمتلاك المنشأة للموارد الإنتاجية ، قد يتم إستخدام هذه الموارد أو بعض منها في الأنشطة التي تزاولها المنشأة ، وقد تظل هذه الموارد في حوزة المنشأة دون إستخدام ، في الحالة الأخيرة والخاصة بعدم الإستخدم لهذه الموارد حتى نهاية الفترة المحاسبية ، فإن هذه الموارد الإنتاجية تظل على وضعها ، باعتبارها أصل من أصول المنشأة ، أما في حالة قيام المنشأة بإستخدام هذه الموارد الإنتاجية خلال الفترة المحاسبية . فإن السؤال الذي يطرح في هذا الصدد يتمثل في :

**\* هل تم حصول المنشأة على عائد أو منفعة نتيجة هذا الإستخدم ؟**

فإذا لم يتم الحصول على أي عائد أو منفعة نتيجة هذا الاستخدام ، فإن قيمة الموارد المستنفدة (المستخدمة) وغير المستفاد منها تمثل خسارة ، يجب تحميلها كأعباء على قائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر ضمن مجموعة خسائر النشاط الجاري .

أما إذا تم الحصول على عائد أو منفعة نتيجة هذا الاستخدام ، فإن هذا العائد أو المنفعة يكون في صورة حدوث قيمة مضافة على هذه الموارد الإنتاجية المستنفدة ، وهذه الإضافة قد تتم من خلال تحول المورد الإنتاجي إلى وحدات تحت التشغيل أو وحدات تامة الصنع كما هو الحال بالنسبة للموارد الاقتصادية المستخدمة في النشاط الإنتاجي أو الصناعي .

### 10-1-1 محاسبة التكاليف الحديثة :

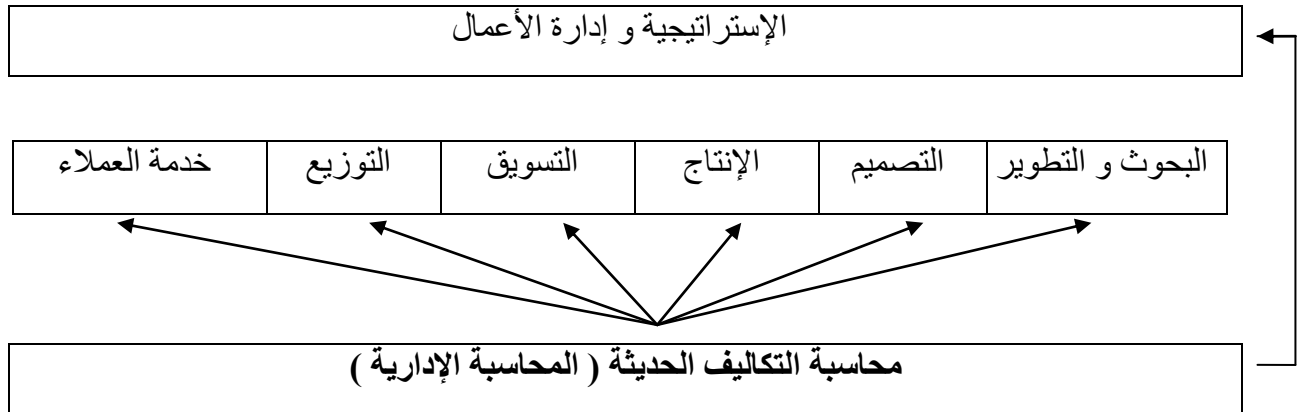
عادةً ما يطلق علي محاسبة التكاليف الحديثة المحاسبة الإدارية ، وذلك لأن محاسب التكاليف يتخذ من المدير مستخدماً أساسياً للمعلومات المحاسبية . ومن ناحية أخرى فإذا كان المدير في كافة أوجه النشاط الإداري لديه إدراك بأهمية النوعية والجودة والتوقيت المناسب للسلع والخدمات المقدمة للعملاء ، فإن المحاسب هنا يصبح لديه تفهماً متزايداً لأهمية جودة ومنفعة المعلومات المحاسبية المطلوبة من قبل المدير ، وبالتالي ضرورة تقديمها له في الوقت المناسب .<sup>(1)</sup>

#### • سلسلة القيمة لوظائف الاعمال :

يقصد بها وظائف الأعمال المتعاقبة والمتتالية ، والتي تضيف قيمة أو فائدة للسلع والخدمات التي تقدمها المنشأة .<sup>(2)</sup>

شكل رقم (31/1)

#### سلسلة القيمة والمحاسبة الإدارية



المصدر : تشارلز هورنجرن وآخرون ، محاسبة التكاليف - مدخل إداري ، الجزء الأول ، الرياض ، دار المريخ للنشر  
ص20

### • وصف وظائف الأعمال من خلال سلسلة القيمة :

الوظائف هي (1):

- i. البحوث والتطوير: تقديم الأفكار المتعلقة بالسلع والخدمات والعمليات وإجراء الاختبارات بها .
- ii. التصميم : تصميم السلع والخدمات والتخطيط التفصيلي من هندسة تصميم الخدمات.
- iii. الانتاج : تجميع الموارد والتنسيق بينها لانتاج السلعة او تصميم الخدمة .
- iv. التسويق: تعريف الأفراد أو الجماعات بالسلعة أو الخدمة وحثهم على شراءها
- v. التوزيع : هو نظام و آلية توصيل السلع والخدمات للعملاء .
- vi. خدمة العملاء : تتمثل في الأنشطة الماونة لخدمة العملاء .

عليه فإن الإستراتيجية و إدارة الأعمال يمتد نطاقها ليشمل كافة وظائف الأعمال ، والتي ينهض بها مجموعة من المديرين التنفيذيين المنوط بهم المسؤولية العامة والشاملة للمنشأة ، وتعد المحاسبة هي الوسيلة الرئيسية لمساعدتهم في :

- أ - إدارة كل وظيفة من وظائف الأعمال المبنية على سلسلة القيمة .
- ب - التنسيق بين الانشطة داخل المنشأة ككل .

وفقاً لما سبق فإن نجاح الإدارة مرتبط على رضاء العملاء والمستهلكين ، ويكون ذلك بدراسة سلوكهم والإنتاج حسب رغباتهم ، وبالمثل فإن المحاسب الإداري يجب أن يتحمل نفس المسؤولية المستمرة في تفهم أداء المديرين فيما يقدمه من معلومات محاسبية .

(1) تشارلز هورنجرن وآخرون ، المرجع السابق، ص 22

## المبحث الثاني

### أهمية و أهداف ومراحل تطور محاسبة التكاليف

ظهرت محاسبة التكاليف نتيجةً لحاجة الإدارة إلى بيانات ومعلومات إضافية بخلاف البيانات والمعلومات التي تقدمها النظم المحاسبية الأخرى ، لتساعد في الأداء الجيد للوظيفة أو العملية الإدارية . في صياغة أخرى ظهرت الحاجة إلى نظم المحاسبة عن التكلفة نتيجة قصور نظم المحاسبة المالية في إمداد الإدارة بالبيانات والمعلومات التحليلية التي تحتاجها في تخطيط وتنسيق ورقابة أنشطة المنشأة . ومن هنا تأتي أهمية محاسبة التكاليف ويتجلى دور مخرجاتها في تحسين الأداء الإداري من خلال تحقيق أهدافها .

#### 1-2-1 أهمية محاسبة التكاليف :

لكل منشأة إقتصادية نظام للمحاسبة المالية يعبر عن نتائج الأعمال والمركز المالي عن فترة معينة ، حيث يرتبط نظام التكاليف عند اختياره و تصميمه بتحقيق أهداف محاسبة التكاليف والتي تتلخص في الآتي :<sup>(1)</sup>

- أ - القياس .
- ب - الرقابة .

هذا و نجد أن نتائج الأعمال والمركز المالي لا توفر المعلومات التفصيلية عن كل نشاط مالي بالمنشأة كل على حدة . بل تظهر نتيجة جميع الأنشطة بصورة موحدة وذلك ما لا يخدم الإدارة في عمليات إتخاذ القرارات ، حيث أن متخذ القرار بحاجة إلى بيانات أكثر تفصيلاً و أكثر دقة عن كل نشاط من أنشطة الوحدة الإقتصادية ، والتعرف على المصروفات ومصادر ظهورها وكيفية تخفيضها مستقبلاً . وكذلك التعرف علي مصادر الإيرادات وكيفية زيادتها للمستقبل .

لذا ظهرت أهمية محاسبة التكاليف لسد النقص الحاصل في المحاسبة المالية لما يوفره من بيانات تفصيلية عن كل نشاط من أنشطة المنشأة لمساعدة لمساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات بصورة أكثر كفاءة و أكثر فعالية بغرض تحقيق أهداف المنشأة ، وذلك بتحليل عناصر التكلفة بالإضافة إلى الحصر والتسجيل في المجموعة المستندية والدفترية لإستخدامها في التقارير الدورية .

(1) د. محمود علي الجبالي وآخرون ، مرجع سابق ذكره ، ص 10 .

كما أنه لا تقتصر أهمية محاسبة التكاليف على المنشآت الصناعية فقط ، بل تمتد لتشمل التجارية والخدمية أيضاً ، لأنها وجدت لخدمة الإدارة في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات .

## 1-2-2 أهمية القياس المحاسبي لمحاسبة التكاليف :

يتم ترجمة أهداف التكاليف داخل نظام التكاليف إلى علاقات محاسبية مدينة ودائنة من خلال قيود اليومية ، ثم يتم ترحيلها إلى حسابات تحليلية و أخرى للمراقبة ، الأمر الذي يُمكن في النهاية من ثلاثة إجراءات محاسبية ، و هي : (1)

1 . حصر وإثبات عناصر التكاليف عند نقطة إستخدامها في الأنشطة والعمليات المختلفة .

2 . إثبات المراحل المختلفة لتخصيص وتوزيع عناصر التكاليف أولاً على المراكز و الأهداف التكاليفية ، ومن ثم إثبات إعادة توزيع تكاليف هذه المراكز على بعضها البعض وعلى الوحدات النهائية للتكلفة .

3 . قياس تكلفة الإنتاج النهائي سواء كان تاماً أو غير تام ، وكذلك قياس تكلفة المبيعات ومن ثم تكلفة المخزون .

نظراً لأن المطلوب في كل نهاية فترة هو قياس تكلفة وحدات المنتج النهائي ، وهي المحصلة النهائية لنشاط المنشأة عن الفترة ، لذلك يجب على المحاسب أن يقوم - دفترياً - بإثبات وقوع عناصر التكاليف أولاً ، وتحليلها نوعياً ( مواد - عمالة - تكاليف إضافية ) ثم إعادة تحليلها وفقاً للنشاط الذي تمت في حدوده ، وهكذا إلى أن يتأكد من أن جميع عناصر التكاليف التي إستُخدمت خلال الفترة قد حملت على المنتج . و أن هذه المنتجات قد أمكن قياس تكلفة كل منها بدرجة مقبولة سواء تم إنتاجها وبيعها خلال الفترة المحاسبية ، أو بقيت كمخزون تام أو غير تام في نهايتها .

هذا ويستخدم المحاسب نظرية القيد المزدوج في إثبات الحسابات المدينة والدائنة وفقاً لإستفادة مراكز و أهداف التكاليف من عناصر التكاليف مع مراعاة الآتي (2)

أ - إن المبدأ الرئيسي في قياس التكلفة هو إثبات التكلفة عند نقطة الإستخدام ، وليس عند نقطة الإستحواذ . فعملية شراء الخامات والأصول عمليات مالية بحتة ، ولكن البدء في صرف هذه الخامات للإنتاج و ربطها بمركز إنتاجي فهي من مهام محاسب التكاليف ، فيقوم بإثباتها ثم ربطها بالمسئولية عنها ، وبالتالي تحميل وحدة المنتج النهائي بها.

(1) ، (2) د . أحمد الخطيب ، مرجع سابق ذكره ، ص 211

ب - لا بد من مقابلة جميع عناصر التكاليف المستخدمة خلال الفترة بالوحدات المنتجة خلال هذه الفترة ، سواء كانت المقابلة بصورة مباشرة أو غير مباشرة .

ج - إن حسابات التكاليف بطبيعتها مدينة ، فالزيادة فيها تكون مدينة بينما يكون النقص فيها دائناً ، وعليه فإن الوحدات المنتجة التي إستفادت من عناصر التكاليف تكون مدينة بما إستفادت به . بينما يكون حساب التكلفة دائناً (حتى ينقص) لذلك تنقص كل فترة محاسبية بأن تكون حسابات المنتجات المباعة والمخزون - التام وغير التام - هي المدين ، بينما تكون كل حسابات العناصر المستخدمة قد أقفلت بأن جعلت دائنه ولا رصيد بها .

هذا ونجد أنه من البديهي أن حسابات المخزون من الإنتاج التام وغير التام التي أشرنا إليها ، أنها تمثل تكلفة منتج غير مستنفذه ، وتظل مدينة بالسجلات حتى تكتمل وتباع . وحينئذ تحمل نصيبها من التكلفة و تقفل كالمعتاد في قوائم الدخل عند مقابلتها بإيرادات المبيعات .

### 1-2-3 أهداف محاسبة التكاليف :

تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيق الأهداف التالية : (1)

#### أ - تحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة :

ويعد الهدف الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف حتى تتمكن المنشأة من تحديد نتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة ، وبالتالي تحديد المركز المالي في نهاية الفترة .

كما يتطلب تحديد تكلفة الوحدات المنتجة إتباع الخطوات الآتية :

- i. حصر جميع المنتجات والتعرف على طبيعتها ومواصفاتها .
- ii. دراسة أنواع وتسلسل العمليات الصناعية اللازمة لإنتاج هذه المنتجات و تحديد مراكز التشغيل.
- iii. تجميع البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من واقع المستندات والإشعارات المختلفة والمتعلقة بتكاليف استخدام .
- iv. المواد وتكاليف العمالة ، وتكاليف شراء أو إنتاج الخدمات اللازمة لأوجه النشاط المختلفة.

(1) د. محمود علي الجبالي وآخرون ، مرجع سابق ذكره ، ص 12

v. تحليل عناصر التكاليف والعمل على تحميلها للوحدات المنتجة سواء كانت سلع أو خدمات نهائية.

عليه يساعد تحديد التكلفة الدقيقة للوحده المنتجة في تحديد سعر البيع في الأوقات العادية وفي أوقات الكساد ، و تحديد السعر المناسب للدخول في المناقصات ، وكذلك تحديد نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة في نهاية الفترة .

#### ب - الرقابة على التكاليف :

يقصد بالرقابة على التكاليف تحقيق الكفاءة في إستخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج ، وإمداد الإدارة ببيانات عن أوجه النشاط المختلفة بها . وقد تتحقق الرقابة على التكاليف عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة الحالية بتكاليف فترة أو عدة فترات سابقة ، ونتيجة لفشل هذه المقارنة لعدة أسباب فعليه يتم الاعتماد المقارنة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية في ظل الظروف المحيطة .

#### • هل تخفيض التكاليف يعني الرقابة على التكاليف ؟

توجد علاقة قوية بين الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف ويقص بتخفيض التكاليف الإنتقال من مستوى تكاليف حالي إلى مستوى أقل منه (علي سبيل المثال آلة جديدة تؤدي نفس العمليات بتكلفة أقل ، أو تعطي إنتاج أكبر بنفس التكلفة . أو عندما يستخدم في الإنتاج مادة خام جديدة ذات تكلفة أقل من تكلفة المادة المستخدمة من قبل . أو عن طريق تغيير نظام العمل كوسيلة للقضاء علي الوقت الضائع ، أو لتخفيض تكلفة وقت العمل الإضافي ، أو عندما تعد جداول صيانة منتظمة لصيانة الآلات والمعدات ) (1).

- إذاً الرقابة على التكاليف : تعمل في ظل الظروف الحالية الموجودة في المشروع.

- أما تخفيض التكاليف : يتطلب تغيير الظروف المحيطة بالمشروع ، أي الانتقال

من مستوى تكاليف حالي إلى مستوى أقل منه .

مما سبق يتضح أن الهدف النهائي لكل من الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف هو

تحقيق الكفاءة في إستخدام الموارد المتاحة في المنشأة . بالإضافة إلى أن تخفيض التكاليف يساهم

(1) د. محمود علي الجبالي وآخرون ، المرجع السابق ، ص12

بقدر كبير في الرقابة على التكاليف عن طريق البحث المستمر عن أفضل الطرق لإستغلال الموارد المتاحة .

### ج - المساعدة في اتخاذ قرار تسعير المنتجات والخدمات :

تحدد المنشآت أسعار منجاتها وخدماتها بحيث تكفل لها تحقيق فائض بعد تغطية و إسترداد التكاليف التي تحملتها في سبيل الإنتاج . كما يرغب المستهلك في دفع أسعار منخفضة تمكنه من الحصول على أكبر قدر من المنتجات والخدمات . ويلاحظ هنا أنه لا يوجد تعارض بين وجهتي نظر المنتج والمستهلك .

ويظهر دور محاسب التكاليف في توفير البيانات التي تساعد الإدارة على تحديد الأسعار على أساس من الترشيح العلمي .

ومن المعروف أن العلاقة بين التكلفة والسعر علاقة تبادلية حيث أن تكاليف المنتجات يسترشد بها في تحديد أسعار بيعها . كما أن تكاليف المنتجات والخدمات تتأثر بأسعار المستلزمات السلعية المستخدمة في إنتاجها ، ومعدلات الأجور المدفوعة للعمال وأسعار الخدمات الأخرى مثل القوى المحركة و الإيجار .

هذا وقد جرت العادة على تقسيم المنتجات والخدمات بحسب طبيعتها و أهميتها

للأفراد إلى ثلاثة مجموعات كما يلي :<sup>(1)</sup>

- i . منتجات وخدمات أساسية.
- ii . منتجات وخدمات عادية .
- iii . منتجات وخدمات كمالية .

### د- ترشيح القرارات الإدارية :

عملية اتخاذ القرارات هي عصب الإدارة . ولكي يكون القرار رشيدا فإنه من الضروري أن يكون البديل الذي وقع عليه الاختيار هو أفضل البدائل التي تعمل على تحقيق أهداف المنشأة بتكلفة اقتصادية .

### - أمثلة علي بعض القرارات الإدارية :

- i . شراء أو إنتاج جزء معين يدخل في الإنتاج .

(1) د. محمود علي الجبالي وآخرون ، المرجع السابق ، ص14

ii. التوسع أو عدم التوسع في الإنتاج.

iii. فتح أسواق جديدة أو الاكتفاء بالأسواق الحالية .

و تقوم عملية اتخاذ القرارات على الاختيار والمفاضلة بين البدائل المختلفة فالأساس في إتخاذ القرار هو وجود عدة بدائل . كما أن وجود العديد من البدائل يخلق مشكلة الإختيار. وتشمل عملية اتخاذ القرارات الإدارية على تنفيذ الخطوات الآتية: (1)

i. تحديد المشكلة الإدارية

ii. اقتراح الحلول البديلة

iii. تقييم هذه البدائل واختيار الحل الأمثل للمشكلة .

كما لا يعني إتباع هذه الخطوات بالضرورة التوصل إلى الحل الأمثل للمشكلة التي تواجه إدارة المنشأة . فقد يصبح القرار المتخذ غير مناسب إذا ما تغيرت الظروف والأحوال المحيطة بالمنشأة . وتعد معلومات التكاليف ذات أهمية خاصة لإدارة المنشأة في إتخاذ القرارات الرشيدة حيث أن اتخاذ بعض القرارات غير المدروسة قد يفوت على المنشأة فرصة تحقيق ربح أكبر أو قد يؤدي إلى إلحاق خسائر كبيرة بها .

#### ه - التخطيط للمستقبل :

تعتبر الموازنة التقديرية خطة عينية ومالية تفصيلية تغطي كل نواحي النشاط في المنشأة لفترة محددة مقبلة . وهي تعتبر أداة تعبر عن الأهداف والسياسات التي ساهمت الإدارة العليا في وضعها سواء للمنشأة ككل أو للوحدات الإدارية فيها . و من ثم فإنه يوجد بجانب الموازنة التقديرية العامة للمنشأة عدة موازنات فرعية خاصة بالأنشطة المختلفة فيها أو الإدارات أو الفروع .

### 1-2-4 مراحل تطور محاسبة التكاليف :

يمكن القول بأنه لا توجد مراجع عملية متخصصة يمكن الإعتماد عليها بحيث توضح متى بدأ إستخدام محاسبة التكاليف على وجه التحديد ، إلا ان هناك دلائل تشير إلى أن الإحتفاظ بسجلات منظمة لحسابات التكاليف في إطار نظرية القيد المزدوج كانت موجودة في القرن التاسع عشر . إلا أنه قبل ذلك نشأت أفكار علمية تعتبر أحجار الأساس للكثير من النظريات التي ظهرت بعد ذلك (2)

(1) د. محمود علي الجبالي وآخرون ، المرجع السابق ، ص14

(2) محمد توفيق بلبع ، محاسبة التكاليف ( القاهرة : مكتبة الشباب ، 1972م ) ص 10

- هذا و يمكن تقسيم تطور محاسبة التكاليف إلى ثلاثة مراحل ، وهي : (1)

#### المرحلة الأولى : ظهور محاسبة التكاليف :

طبقاً لما ورد في أبحاث الجمعية الأهلية لمحاسبي التكاليف في الولايات المتحدة فإن الحقبة الأخيرة من القرن التاسع عشر تعتبر التاريخ العلمي لنشأة محاسبة التكاليف بشكل مستقل عن المحاسبة المالية ، حيث أصدر هنري ماتكالف كتابه بعنوان " تكاليف التصنيع " في عام 1885م ، والذي يمكن إعتباره أول مؤلف علمي في حسابات التكاليف . كما ظهر في بريطانيا مؤلف آخر بعنوان " حسابات المصانع " من وضع إثنين من الباحثين هما ، جارك و فيلر والذي أورد فيه بحثاً كاملاً عن إستخدام حسابات التكاليف في الرقابة و التحكم في عناصر التكاليف . (2)

من دراسة هذه المؤلفات في ذلك التاريخ المبكر يتضح أن محاسبة التكاليف قد نشأت لإمدار الإدارة ببيانات التكاليف الفعلية الخاصة بتكاليف الإنتاج والعمليات الصناعية فقط ، ثم تطورت بعد فترة قصيرة بحيث أصبحت تستخدم في الرقابة و التحكم في عناصر التكاليف . كما أن المؤلفات التي ظهرت بعد ذلك وفي السنوات الأولى من القرن العشرين كانت تبحث في حصر التكاليف الفعلية التاريخية ( أي تكاليف ما بعد التنفيذ ) ، وبذلك ظهرت نظرية التكاليف التاريخية . و كان الإهتمام موجهاً إلى وضع أسلوب لتحديد التكاليف الفعلية لكل وحدة من وحدات المنتج النهائي ، وقياس الأرباح على هذا الأساس . كما كان الإهتمام الرئيسي موجهاً إلى الموضوعات التالية : (3)

- أ - وضع الطرق العلمية لمبدأ التكلفة التاريخية وتحديد ثمن التكلفة المباشرة ، والذي يشتمل على تكلفة المواد المباشرة و العمالة المباشرة والخدمات الصناعية المباشرة .
- ب - قياس التكاليف غير المباشرة ، و وضع طرق لتحميلها وتوزيعها علي وحدات المنتج النهائي .
- ج - تحديد العلاقة بين النظام المحاسبي للتكاليف والنظام المتبع للمحاسبة المالية .

كما أن المحاسبة عن التكاليف إتبعن أسلوب التكاليف الفعلية في الرقابة و التحكم في عناصر التكاليف ، بالرغم من عدم دقة ذلك الإسلوب في الرقابة الفعالة . إلا أن نتيجة ذلك أصبحت المحاسبة عن التكاليف أداة هامة ساعدت إدارة المشروع في القيام بأعبائها .

(1) محمد توفيق بلبع ، المرجع السابق ، ص 10

(2) د . منير محمود سالم ، المحاسبة عن التكاليف ، لا يوجد ناشر ، ص 12 .

(3) د . عبدالعزيز حجازي ، محاسبة التكاليف الفعلية ( القاهرة : دار النهضة العربية ، 1961م ) ص 14 .

## المرحلة الثانية : ظهور التكاليف المحددة مقدماً :

في المرحلة الثانية لم تعد التكلفة الفعلية كافية للرقابة والتحكم في عناصر التكاليف ، كما كانت هناك ضرورة ملحة لإيجاد نظام للتكاليف المحددة مسبقاً أو ما يعرف بالتكاليف التقديرية .

بما أن التكاليف الفعلية غير كافية لغرض تحديد تكلفة المنتجات قبل إنتاجها ، وكذلك قياس كفاءة الإنتاج والعمليات الإنتاجية ، قام اتحاد الطباعة في الولايات المتحدة في أواخر العام 1909م بوضع نظام للمحاسبة عن التكاليف يشتمل علي بيانات للتكاليف المحددة مقدماً ، مستخدماً في ذلك نظاماً مشابهاً لنظم محاسبة التكاليف القياسية . وقد تمت مراجعة هذا النظام و أعيدت صياغته بعد تعديله في العام 1919م . ويعتبر من أفضل النظم لمحاسبة التكاليف ، حيث أنه لم يعتمد على الخبرات الماضية لمتوسطات التكاليف ومعدلات الإنتاج فقط ، بل أضاف إليها الخبرات الحديثة بتقدير ظروف التشغيل و حجم الطلب على الإنتاج و إختلاف و تغيير أسعار عناصر التكاليف ، وما إلى ذلك<sup>(1)</sup> .

في هذه المرحلة أيضاً وجه محاسبو التكاليف إهتمامهم لموضوع التكاليف غير المباشرة ، كما إتبعو العديد من الطرق التي تستخدم في تحميل التكاليف غير المباشرة ، وأبتكرت الطرق التقديرية للقياس والتحميل لهذه العناصر والتي عرفت بالتكاليف الإضافية . على ذلك يمكن تلخيص التطور الذي حدث في هذه الفترة التي تنحصر في بدايات القرن العشرين في الآتي :<sup>(2)</sup>

- أ - ظهور أساليب التكاليف المحددة مقدماً ، وبالتالي نظم التكاليف التي تعتمد على التكاليف التقديرية .
- ب - المعالجة العلمية لعناصر التكاليف غير المباشرة .
- ج - ظهور طريقة التكاليف الإضافية و أساليب معالجة إنحراف التكاليف الفعلية عن التكاليف الإضافية بالنسبة لعناصر التكاليف غير المباشرة .

## المرحلة الثالثة : تطور نظم التكاليف :

أدى التطور إلي ظهور المرحلة الثالثة والناجمة اساساً عن التطور الصناعي و العلمي نتيجة الثورة الصناعية أبان الحرب العالمية الثانية ، هذا بالإضافة إلى الأزمة الإقتصادية . وقد أدت هذه الظروف إلى ضرورة ان يلم المحاسب بكل ما تم تطبيقه من فنون الإدارة الصناعية على نطاق واسع

(1) ، (2) د . منير محمود سالم ، مرجع سابق ، ص 14 - 15 .

كدراسة الوقت و مراقبة الإنتاج والتنظيم المكتبي ، وما شابه ذلك من أساليب كانت جديدة في ذلك الحين ، وكان بديهياً أن يلجأ المحاسبون إلى فلسفة التكلفة التي أوجدها الفنيون . وعن طريق البحث العلمي والإتصال المباشر والمستمر بين محاسبي التكاليف والمسؤولين الفنيين عن الإنتاج ، حقق محاسبي التكاليف نتائج وتطورات هامة ذات قيمة .

كانت هذه النتائج تأكيداً علي نتائج المرحلة السابقة من وجود نظام للتكاليف الموجودة بين المشروعات العاملة في قطاع صناعي نوعي واحد ، أو في صناعة واحدة لذلك إنتشرت في بداية هذه المرحلة نظم محاسبة التكاليف الموحدة كنتيجة للتطور الذي أحرزته محاسبة التكاليف في تلك الأونه . كما شهدت هذه المرحلة تحولاً نحو البحث عن التكلفة الحقيقية ، و بالتالي فقدت نظرية التكاليف الكلية جزءاً من أهميتها ، حيث لم تعد هناك أهمية قصوى لتحميل وحدات الإنتاج بكل التكاليف التي يتحملها المشروع و إتجه الإهتمام إلى الربط بين التكلفة الحقيقية وبين التكلفة الفعلية ، وقياس الإنحراف بينهما . ثم دراسة الانحرافات و أسبابها .<sup>(1)</sup>

في هذه المرحلة أيضاً أخذت التكاليف الفعلية (التاريخية) تفقد أهميتها من حيث إعتبارها أساساً للرقابة ، حيث فشلت قوائم التكاليف الفعلية في كونها أداة تستخدم في أغراض التخطيط ، إذ أنها متعلقة بالأحداث الماضية ولا تهدف للتنبؤ بالمستقبل .

لعل من أهم الأسباب التي أدت إلى هذا التطور و بروز هذه المرحلة من مراحل تطور محاسبة التكاليف ، ما يلي :<sup>(2)</sup>

- أ - الحاجة إلى معرفة التكاليف الحقيقية مقدماً لإتخاذها أساساً للتسعير ومواجهة المنافسة .
- ب - العقود العسكرية التي كانت تبرمها الشركات الصناعية مع المؤسسات الحكومية أثناء الحرب العالمية الثانية تتطلب ضرورة تحديد التكلفة مقدماً .
- ج - التوسع الكبير في نظم التكاليف الموحدة على مستوى الصناعة الواحدة .
- د - تطور و إنتشار الآلات الحاسبة والمحاسبية بأنواعها .

من ناحية أخرى فقد شهدت هذه المرحلة تطوراً من نوع آخر ، فقد ركزت على المؤلفات المحاسبية في المرحلتين الأولى والثانية على تكاليف الإنتاج فقط ، دون الإهتمام الكافي بتكاليف التسويق والتكاليف الإدارية . وعليه تطورت و إمتدت لتشمل تكاليف التسويق وتكاليف النشاط الإداري . كما ساهمت التكاليف بشقيها الفعلية والقياسية في وضع وتطبيق الموازنات التقديرية وقد أخذت في

(1) د . عبدالعزيز حجازي ، مرجع سابق ذكره ، ص 16 .

(2) د . محمد أحمد خليل ، التكاليف المباشرة والتكاليف الحدية ( الاسكندرية : مؤسسة المطبوعات الحديثة ، 1914م ) ص 93 .

الإعتبار عامل المرونة وتغير المعدلات التقديرية وفقاً لتغير حجوم الإنتاج أو ظروف العمل ، وساعدت التكاليف القياسية على ذلك .

كنتيجة للبحث والدراسة في موضوع تحديد التكلفة الحقيقية ظهرت مبادئ و نظريات تقوم على أساس فصل عناصر التكاليف المتغيرة عن الثابتة ، وبالتالي ظهرت نظرية التكاليف الحدية ، والمتغيرة ، والمتغية المعدلة (المستغلة) ، وغير ذلك من آراء تبحت وراء التكاليف الحقيقية .

### 1-2-5 علاقة محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية :

تعتبر محاسبة التكاليف إمتداداً للمحاسبة المالية ، وذلك من أن المحاسبة المالية تهدف إلى توفير البيانات المالية اللازمة لأغراض إعداد القوائم المالية الختامية . وتقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكاليف الصنع وتكلفة البضاعة المباعة ، والتي هي أحد عناصر القوائم المالية الختامية . وكذلك تقدم بيانات عن المخزون السلعي من مواد أولية وإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام .

يحصل محاسب التكاليف على البيانات المتعلقة بمشتريات المواد و أجور العمال وتكاليف التصنيع المختلفة من السجلات المالية ، والتي يقوم بتحليلها وتوزيعها علي مراكز الإنتاج ومن ثم تحميلها على المنتجات . ورغم وجود علاقة وثيقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية ، إلا أنه يوجد بعض أوجه الإختلاف بينهما ، تكمن في النقاط التالية :<sup>(1)</sup>

أ - تهدف المحاسبة المالية إلى إعداد القوائم المالية للملاك والأطراف الخارجية المعنية ، بينما تهدف محاسبة التكاليف إلى تزويد الإدارة بمعلومات التكاليف لإستخدامها في التخطيط وإتخاذ القرارات .

ب - تقوم المحاسبة المالية بإعداد التقارير والقوائم المالية للإيفاء بمتطلبات قانون الشركات وقوانين الضرائب ، بينما تحتفظ محاسبة التكاليف بسجلات التكاليف إختيارياً ، ما لم يكن هناك قانون يجبر المنشأة على الإحتفاظ بتلك السجلات .

ج - تقوم المحاسبة المالية بقياس الأحداث المالية بوحدات نقدية فقط ، أما محاسبة التكاليف تقوم بتحديد كميات الوحدات إضافةً إلى قيمتها ، مما يساعد على مراقبة الكميات والقيم وتحديد حالات الإسراف الناتج عن سوء الإستخدم .

(1) د. غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ( عمان : دار الأوائل للنشر ، 2003م ) ص20

د - يتم إعداد التقارير المالية سنوياً ، وتكون التكلفة في القوائم المالية بشكل إجمالي لكل وحدات الإنتاج ، أما في محاسبة التكاليف فيتم إعداد التقارير باستمرار إما اسبوعياً أو شهرياً أو بصورة دورية ، وتكون التكلفة في التقارير لكل وحدة و ليست إجمالية .

هـ - تكون البيانات في المحاسبة المالية دقيقة لأنها تتعلق بعمليات تمت من قبل ، أما في محاسبة التكاليف قد تكون البيانات دقيقة ، وقد لا تكون دقيقة . لأنها تتعلق ببيانات تعتمد على التنبؤ بالمستقبل .

و - تقارير المحاسبة المالية تفيد المستثمرين و أصحاب رؤوس الأموال والمقرضين وغيرهم من ذوي العلاقة من خارج المشروع ، أما محاسبة التكاليف فإن بياناتها تفيد فقط الأطراف داخل المشروع .

ز - يتم تقييم المخزون في المحاسبة المالية على أساس التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل ، بينما في محاسبة التكاليف فيتم تقييمه بالتكلفة .

ح - تقوم المحاسبة المالية بعملية تصنيف وتسجيل البيانات المالية وفقاً لطبيعة المصروفات ، أما محاسبة التكاليف فتقوم بتسجيل المصروفات وفقاً للهدف الذي نشأت من أجله .

ط - تتم الرقابة في المحاسبة المالية علي تسجيل العمليات المالية دون الأخذ في الاعتبار أثر تلك العمليات ، أما الرقابة في محاسبة التكاليف تتم لرقابة تفاصيل النظام بمساعدة التكاليف المعيارية والتكاليف المخططة .

هذا ونجد أن محاسبة التكاليف لا تقتصر على استخدام أرقام التكاليف التاريخية، إذ يمكنها تقديم تقارير تعتمد على التنبؤات كما هو الحال عند إعداد الموازنات التخطيطية ، أو تقديم بيانات لإتخاذ قرارات من نوع خاص مثل : قرارات الإستثمار و قرارات الإنفاق الرأسمالي . فمثل هذه القرارات تعتمد على مفهوم التكاليف المناسبة ، أي أنه يمكن لمحاسبة التكاليف استخدام بيانات أقل موضوعية من البيانات التاريخية ، كما أنه في بعض الحالات يجب عليها استخدام التحليل التفاضلي وقيم الفرص المضاعفة<sup>(1)</sup> .

(1) د. محمد تيسير عبدالحكيم ، مبادئ محاسبة التكاليف ( القاهرة : المكتبة الوطنية ، 1990م ) ص6

# الفصل الثاني

## التكاليف في مجال إتخاذ القرارات

المبحث الأول : مفهوم عملية إتخاذ القرارات  
المبحث الثاني : دور محاسبة التكاليف في تحسين جودة القرارات

## المبحث الأول

### مفهوم عملية إتخاذ القرارات

القرار الإداري في المنشآت الاقتصادية هو الرأي النهائي الذي تتوصل إليه إدارة المنشأة وتعتمده وتتخذه من بين آراء بديلة مختلفة . و لما كان القرار الإداري له التأثير المباشر على إقتصاديات المنشأة فلا بد أن ينال من الإدارة كل الاهتمام حتى يكون قراراً رشيداً. و يمكن تبويب القرارات إلى مجموعة من القرارات التخطيطية ومجموعة القرارات التنفيذية ومجموعة القرارات الرقابية ، حيث تتعلق القرارات التخطيطية بتخطيط الحصول على الطاقة وإتاحتها من ناحية ، و تخطيط استخدامها والانتفاع بها من ناحية أخرى . بينما تتعلق القرارات التنفيذية بالإجراءات والتنظيمات الواجبة لتنفيذ القرارات التخطيطية وتصدر القرارات التنفيذية بإجراءات نمطية وأخرى توجيهية ، و نجد أن جميع هذه القرارات تستهدف تحقيق الهدف المقرر في القرارات التخطيطية . أما القرارات الرقابية فتتعلق بمعالجة الانحرافات التي تصب في صالح المنشأة .

### 2-1-1 المقصود بعملية إتخاذ القرارات :

القرار هو :

- عملية يتم بموجبها إختيار بديل للعمل من أجل حل مشكلة ما.
- العملية التي يتم بموجبها تحديد المشكلة والبحث عن أنسب الحلول لها عن طريق المفاضلة والموضوعية بين عدد من البدائل والإختيار الحذر والمدرک والهادف لحل المشكلة التي من أجلها تم صنع القرار .
- سلوك واعي ومنطقي وذو طابع جماعي كبير ويقوم على أساس المفاضلة الموضوعية بين عدد من البدائل المتاحة لمواجهة مشكلة<sup>(1)</sup>.

- من التعاريف السابقة يتضح أن لاتخاذ القرارات عناصر أساسية مشتركة وهي:

(1) عبد المعطي عساف ، مبادئ الإدارة الحديثة ( د.ن ، 2000م ) ص 116

- أ - أن اتخاذ القرار يمثل عملية ذهنية أو حركية أو كليهما يتم من خلالها الوصول إلى القرار المناسب.
- ب - أن اتخاذ القرار يقوم على أساس الاختيار من بين عدة بدائل أو خيارات حيث يمثل البديل الذي يتم إختياره هذا القرار .
- ج - أن هناك هدفاً أو غاية من وراء إتخاذ القرار حيث يتمثل هذا الهدف في حل مشكلة ما أو تعديل وضع قائم .

## 2-1-2 طبيعة عملية إتخاذ القرارات :

تهدف إدارة المشروع إلى تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة ، ولهذا فهي تسعى دائماً إلى إتخاذ القرارات في مجال التسويق و الإنتاج و الشراء بالطريقة التي تحقق الهدف العام للمنشأة ، ودون أن يكون هناك تعارض بين أي منها بطريقة تحد من تحقيق الهدف العام .<sup>(1)</sup>

هذا ويلعب المحاسبون دوراً كبيراً في عملية إتخاذ القرارات ، وهذا الدور لا يرقى بطبيعة الحال إلى الدور الذي يقوم به متخذي القرار أنفسهم . ويستمد المحاسبون دورهم في عملية إتخاذ القرارات من وظيفتهم الأساسية في توفير البيانات التي تساعد في هذه العملية ، هذا بالإضافة إلى أن كثير من المديرين يطلبون من المحاسبين تقديم توصيات أو إقتراحات بشأن القرارات التي ينبغي قبولها أو رفضها ، على الرغم من أن القرار النهائي ما زال في يد هؤلاء المديرين .

## 3-1-2 أهمية اتخاذ القرارات :

تستمدّ عملية إتخاذ القرارات أهميتها بالنسبة للعملية الإدارية من كونها تمثل نقطة البدء بالنسبة لجميع النشاطات والفعاليات اليومية في حياة المؤسسات ولأنّ التوقف على إتخاذها يؤدي إلى شلل العمل والنشاط وتراجع المؤسسة .<sup>(2)</sup>

من هنا أعتبرت عملية إتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية، وأنها العمل الغالب للمدراء، ونظراً لذلك فإن نجاح المؤسسة يتوقف إلى حدّ كبير على قدرة وكفاءة متخذي القرارات على إتخاذ قرارات سليمة ومناسبة . كما أن هذه العملية تحتاج إلى قدرات فنية وعلمية عالية ، وتزداد هذه العملية أهمية وصعوبة وتعقيداً بإزدياد حجم المؤسسات ضخامة وتعدد أهدافها ومهامها، و إرتباط تلك المهام بمصالح المجتمع . وبالتالي فإن أساسية ومحورية عملية اتخاذ القرارات في العملية الإدارية تتجلى من

(1) ، (2) نادرة أيوب ، نظرية القرارات الإدارية (دين ، 1996 م) ص 4.

- خلال تكاملها مع الوظائف الإدارية المختلفة ، فنجد مثلا أن التخطيط لا يتم إلا بإتخاذ القرار الأول ، وهو : نخطط ثم نتخذ القرار الذي يهتم بتحديد ما يلي :
- أ - الأهداف من التخطيط الواجب تحقيقها.
  - ب - الموارد اللازمة لتحقيق هذه الأهداف.
  - ج - طريقة تنفيذ الأعمال وتحديد النشاطات اللازمة لتحقيق الأهداف.
  - د - مكان وزمان تنفيذ الخطط.

ولذلك تعدّ عملية إتخاذ القرارات عملية مهمة ومكاملة لوظيفة التخطيط ، أما بالنسبة للتنظيم فإنه يتطلب مجموعة أخرى من القرارات لمعالجة بعض المشاكل الأساسية . كما أن وظيفة التوجيه أيضاً لها علاقة وثيقة وإعتمادية بعملية إتخاذ القرارات كما لا يمكن أن تتم وظيفة الرقابة دون إتخاذ مجموعة من القرارات والتي تتعلق بتوضيح النشاطات التي تخضع للرقابة ، وأنواع ومعايير الرقابة و نوع المعلومات المطلوبة للرقابة . فكلّ هذه الوظائف لا يتحقق وجودها وتنفيذها إلا إذا تمّ إتخاذ قرارات بشأنها وجميع النشاطات الأخرى المتعلقة بها .

#### 4-1-2 تصنيف القرارات حسب بيئة القرار:

يمكن تصنيف القرارات الإدارية حسب الحالة التي يُتخذ القرار في ظلها كما يلي :<sup>(1)</sup>

##### أ - قرارات في ظل حالة التأكد التام :

يقصد بحالة التأكد التام أن يكون متخذ القرار على علم تام بتلك المعلومات الملائمة واللازمة لإتخاذ القرار ، ويفترض في هذه الحالة أن متخذ القرار يستطيع أن يحدد كل الإستراتيجية الممكنة والمتطلبات اللازمة كما يعرف نتيجة كل إستراتيجية.

##### ب - قرارات في ظل حالة المخاطرة :

تشير عملية اتخاذ القرار في ظل المخاطرة على الحالة التي يوجد فيها عدد من الإستراتيجيات المختلفة لتحقيق الهدف ، ويكون لكل إستراتيجية أكثر من نتيجة أو عائد ، وبالتالي يقع على متخذ القرار أن ينتبأ بالظروف والمتغيرات المحتملة الوقوع مستقبلاً و درجة إحتمال وقوع كل منها .

##### ج - قرارات في ظل حالة عدم التأكد :

(1) د . منصور البدوي ، دراسات في الأساليب الكمية واتخاذ القرارات ( القاهرة : مكتبة عين شمس ، الطبعة الثانية 1987 م ) ص 58 .

يقصد بحالة عدم التأكد تلك الحالة التي لا تتوفر فيها كمية كافية من المعلومات عن المتغيرات ونتائج القرارات المتخذة ، وهي القرارات التي غالباً ما تقوم بإتخاذها الإدارة العليا عندما ترسم أهداف المشروع العامة وسياساته، وتكون الإدارة في ظروف لا تعلم فيها مسبقاً إمكانية حدوث أي من المتغيرات أو الظروف المتوقع وجودها بعد إتخاذ القرار ، وذلك بسبب عدم توفر المعلومات والبيانات الكافية وبالتالي صعوبة التنبؤ بها .

## 2-1-5 العوامل المؤثرة في عملية إتخاذ القرارات :

هناك عدة إعتبارات أو عوامل نوعية وغير نوعية - كمية - تؤثر في عملية إتخاذ القرارات . وتتضمن الإعتبارات النوعية تلك العوامل غير القابلة للقياس ، أو التي يصعب قياسها ، أو أن نتائج قياسها ستكون تقريبية أو غير دقيقة ، ومثال ذلك ردة فعل المنافسين لقرارات التسويق وكذلك التغيرات المحتملة في قوانين الضرائب والقوانين المختلفة بصفة عامة . والعوامل الكمية هي التي يمكن قياسها وتحديد قيمتها بدقة في شكل وحدات نقدية ، ويمكن الإعتماد عليها بدرجة كبيرة في عملية إتخاذ القرارات ، ومثال ذلك تكاليف البديل المقترح من المواد والعمالة والتكاليف الإضافية .

وطالما أن العوامل الغير قابلة للقياس كثيرة ومتعددة وقد تؤثر بدرجة كبيرة علي بعض القرارات ، يجب بذل الجهد لحصر العوامل الكمية الملائمة وتقييمها بدقة ، وذلك حتى نضمن إختيار القرارات الإدارية المناسبة . و لا تقتصر مهمة حصر هذه العوامل علي المحاسب ، وإنما يشاركه في هذه المهمة الإحصائيين والمهندسين ومديري الإنتاج وغيرهم (1)

كما أن هناك مشاكل كثيرة مثل التوسع في العمليات أو تركيزها - إضافة منتج أو إستبعاده - زيادة أو تخفيض حجم الإنتاج لمنتج معين أو خط إنتاجي معين ، وكذلك التغيير في منافذ البيع ، كلها أمور تتطلب معلومات تكلفية لتسهيل عملية إتخاذ القرارات .

## 2-1-6 البيانات الملائمة لعملية إتخاذ القرارات :

ليس هناك مفهوم معين للتكلفة يمكن إستخدامه في جميع الأغراض الإدارية ، وإنما تختلف مكونات التكلفة من حالة إلى أخرى وفقاً لطبيعة المشكلة المعروضة و الغرض الذي من أجله يتم قياس التكلفة (2)

(1) د . أحمد نور ، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية ( الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1993م ) صص 98- 99 .

بالرغم من ذلك نجد أن هناك شروطاً عامة في البيانات المناسبة لإتخاذ القرارات ، وهذه الشروط

هي :

أ - الملائمة .

ب - الدقة .

هذا وتحقق الملائمة في البيانات إذا قادت تلك البيانات المدير إلى إتخاذ القرار الذي يحقق أهداف الإدارة العليا ، وهي بهذا تختلف عن الدقة ، وذلك لأن البيانات قد تكون دقيقة ومع ذلك غير ملائمة - أي لا تقود لإتخاذ القرار السليم - كما قد تكون البيانات غير دقيقة ولكنها ملائمة .

كما أن عملية إتخاذ القرارات تقوم على المفاضلة بين البدائل المتاحة ، وإختيار البديل الذي يحقق الهدف العام للمشروع ، ولهذا فهي تتضمن تحديد الهدف العام من عملية المفاضلة و تحديد البدائل بدقة ، وتقييم هذه البدائل تقييماً سليماً و إختيار البديل الذي يحقق الهدف العام السابق تحديده .

كما نجد أن جميع القرارات تتعامل مع المستقبل ، وتنطوي معظم القرارات على التنبؤ و إختيار أفضل البدائل في المستقبل . فإن الماضي حدث و إنتهى ولا يمكن التأثير عليه أو تغييره ، كما ينبغي علي المديرين التأكد من أن مجموعة البدائل المعروضة تتضمن أفضل البدائل ، ذلك لأنه قد يحدث أن تقتصر المفاضلة على بديلين ، بينما يوجد بديل ثالث غير معروض ، وهو أفضل تلك البدائل الثلاثة . كما أنه من الأمور الهامة في عملية إتخاذ القرارات ضرورة تحديد الهدف العام من عملية المفاضلة بوضوح ، وذلك لأن هذا التحديد هو الذي يقود للإختيار السليم من بين البدائل المعروضة ، لأن الهدف غير السليم يقود للإختيار غير السليم .<sup>(1)</sup>

من ناحية أخرى تحتاج عملية إتخاذ القرارات إلى طريقة للإختيار أو نموذج للمفاضلة بين البدائل ، والنموذج هو إطار نظري للعلاقات بين الأشياء أو العوامل المختلفة التي تم التعرف عليها في موقف معين . والنموذج عادةً ما يركز على العوامل الهامة المتداخلة ويهمل العوامل غير المهمة ، كما يوجد أشكال عديدة من النماذج منها :<sup>(2)</sup>

- نماذج وصفية أو قائمة على التنبؤ .

- نماذج شفوية أو طبيعية أو رياضية .

- نماذج ديناميكية أو ثابتة .

(1) (2) د. أحمد نور ، المرجع السابق ، ص ص 99 - 100 .

وبعد إختيار النموذج يمكن عن طريق تغذيته بالبيانات والمعلومات قياس الآثار المترتبة على البدائل و إختيار الأفضل من بينها .

عليه فإن التكاليف الملائمة لعملية إتخاذ القرارات هي التكاليف المستقبلية المتوقعة، والتي تتغير في ظل البدائل المعروضة . والتكاليف التاريخية بالرغم من أنها ذات فائدة في تقدير التكاليف الملائمة إلا أنها غير ملائمة لإتخاذ القرارات ، وذلك لأنها تعكس أوضاعاً وظروفاً كانت سائدة في الماضي ، وتكون مفيدة فقط إذا كانت الظروف المتوقعة مماثلة للظروف السائدة في الماضي .

## 7-1-2 تقدير التكلفة لإتخاذ القرارات :

إن للمعلومات المحاسبية أهمية خاصة في عملية إتخاذ القرارات ، إلا أنها لا يمكن أن تحل محل الحكم السليم للإداريين ، كما أنه في كثير من الحالات لا يمكن أن تستند الإدارة على المعلومات المحاسبية فقط في عملية إتخاذ القرارات ، إنما يتطلب الأمر الحصول على تقديرات وتنبؤات سواء فيما يتعلق بالتكاليف أو الأسعار . كما يلاحظ أن أرقام التكلفة المسجلة في السجلات لا تعكس كثيراً من المفاهيم المستخدمة في إتخاذ القرارات ، إلا أنها توفر البيانات الأساسية فيما يتعلق بعناصر التكاليف ومسلك العناصر المختلفة وإتجاهها . وتعتبر هذه البيانات نقطة بدء أساسية في بناء تقديرات التكلفة لمقابلة إحتياجات القرارات المختلفة ، وكلما كانت سجلات التكاليف أكثر تنظيماً كلما زاد الوقت الذي يمكن أن يخصصه محاسب التكاليف للتحليل البناء ومراجعة وتنقيح تقديرات التكلفة (1).

### • القرارات الواجب إتخاذها عند تقدير التكلفة : (2)

- أ - يجب تحديد التكلفة المراد تقديرها ( المتغير التابع ).
- ب - تحديد المتغير المستغل ، ويسمى أحياناً بالمتغير القابل للرقابة أو الذي يمكن التحكم . وذلك لأن انتاج وحدات معينة من المنتج مثلاً ، يكون تحت تأثير متخذ القرار .
- ج - تحديد المدى الملائم للنشاط ، وهو المدى الذي تكون فيه العلاقة المعبر عنها بدلة التكلفة سليمة .

(1) Terril and W.Patrick , cost Accounting for Management , Holt & Winston Inc , New York 1905

(2) C.T.Hor ngren , Cost Accounting : A managerial Emphasis , Prentice Hall 1972.

ومن ناحية أخرى يرى الباحث أن محاسبة التكاليف يمكن أن تقدم معلومات مفيدة تساعد في تسعير المنتجات الجديدة . أما المنتجات القائمة والتي تتميز بوجود سلع مماثلة أو بدائل لها في السوق فإن دور نظام التكاليف غالباً ما يكون محدود للغاية ، نظراً لأن أسعار مثل هذه المنتجات – التي تتميز بوجود سلع مماثلة أو بديلة لها – غالباً ما تحددها قوانين العرض والطلب .

## المبحث الثاني

### دور محاسبة التكاليف في تحسين جودة القرارات

تعمل محاسبة التكاليف على توفير المعلومات التي تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة و تقويم الأداء ، فضلاً عن دورها الفاعل في عملية إتخاذ القرارات . فأصبحت تتبلور في مساعدة الإدارة علي القيام بمهامها الرئيسية من تحديد الأهداف ورسم السياسات ووضع البرامج وتحقيق الرقابة . وذلك عن طريق عرض البيانات التحليلية و شرح مدلولاتها وعلاقتها بالخطط الموضوعية والبرامج تحت التنفيذ ، مما يساعد في تحسين جودة القرارات المتخذة بناءً عليها .

#### 1-2-2 التنظيم الإداري ومحاسبة التكاليف :

يمكن تعريف المنظمة علي أنها مجموعة من المصادر المادية والبشرية التي تنظم معاً بصورة معينة بهدف تحقيق هدف معين . و تسعى بعض هذه المنظمات المنظمات إلى تحقيق أقصى ربح ممكن ، وتعرف هذه المنظمات بمنشآت الأعمال ، في حين يسعى بعضها الآخر إلى تحقيق أهداف إجتماعية ، أو سياسية أو علمية مثل : الإدارات الحكومية ، الجامعات ، والمستشفيات الحكومية. وعلى الرغم من أهمية المحاسبة الإدارية والتكاليف لكل هذه الوحدات إلا أن دورها أكثر وضوحاً في منشآت الأعمال .

هذا وتختلف منشآت الأعمال عن بعضها البعض ، فقد تقوم المنشأة بالأعمال الصناعية أو الزراعية أو التجارية أو الخدمية ، ولكنها تشترك معاً في أن لها هدفاً واحداً هو تحقيق أقصى أرباح ممكنة ، وقد إقترحت نظرية الإقتصاد الحديثة بأن هدف منشآت الأعمال هو تعظيم ثروة أصحاب المنشأة

عن طريق تعظيم أرباحها في الأجل الطويل. وحديثاً تم إنتقاد هذا الهدف لأنه يهمل مصالح الأطراف الأخرى التي تتعامل مع المنشأة ومنها الإدارة ، فهل يعقل أن تقوم الإدارة بتعظيم ثروة أصحاب المنشأة وتنسى نفسها؟! إن هذا أمراً غير مقبول ، لذا تسعى إحدى نظريات التمويل الحديثة المعروفة بنظرية الوكالة إلي وضع الترتيبات اللازمة لتعظيم ثروة أصحاب المنشأة والإدارة في آن واحد ويزداد الأمر صعوبة أمام مؤيدي نظرية الوكالة عندما يأخذون في الحسبان مصالح الأطراف المختلفة الأخرى مثل (العمالة والدولة)، وللتغلب علي هذه المشكلة إقترح البعض أن هدف منشآت الأعمال هو ترضية مصالح الأطراف المهمة بالمنشأة ، ولهذا يبقى هدف تحقيق أقصى قدر ممكن من الأرباح هدفاً يتحكم في أنشطة منشآت الأعمال (1).

### • التنظيم الإداري:

يتم التعبير عن التنظيم الإداري بإستخدام الخريطة التنظيمية ، ويتم إعدادها بتجميع الموارد علي أساس وظيفي أو جغرافي ، ويكون ترتيبها علي شكل هرم ، وتقع الإدارة العليا في قمة الهرم التنظيمي ، في حين تقع الإدارات التشغيلية في قاعدته ، وتعرف كل مجموعة متجانسة بالوحدة الإدارية ، وتجمع الوحدات التي تقوم بوظيفة معينة في إدارة معينة مثل: إدارة الإنتاج وإدارة المبيعات وإدارة الشؤون المالية وترتبط هذه الإدارات بالإدارة العليا وترتبط مع الوحدات الإدارية التابعة لها بعلاقة سلطة ومسئولية ، وهذا يعني أن مدير الإدارة له سلطة علي الوحدات الإدارية التابعة له (2).

كما يفيد وجود الخريطة التنظيمية الواضحة محاسب التكاليف في تحديد الوحدات الإدارية أو الأقسام أو مراكز التكاليف اللازمة لحصر وقياس التكلفة والرقابة علي التكاليف . فالتكاليف التي تحمل علي قسم معين يمكن تحميلها علي الإنتاج الذي يمر في ذلك القسم ، وبمعرفة تكاليف القسم تحدد مسؤولية رئيس ذلك القسم . ولذلك فإن وجود الخريطة التنظيمية يعتبر ضرورياً لتمكين محاسبة التكاليف من القيام بدورها بتحديد تكاليف الإنتاج وتحديد نوع البيانات التي يجب تقديمها إلي الوحدات الإدارية المختلفة في المنشأة ، وتحديد دورية التقارير وشكلها ومحتواها . فمن المعروف أن هناك تفاوتاً في وقت إهتمام رؤساء الوحدات الإدارية وحتى تكون البيانات مفيدة لابد أن تتلائم مع إحتياجاتهم . وهنا يجب مراعاة مستوى التجميع للبيانات المقدمة للوحدات الإدارية فالبيانات المجمع تفقد كثيراً من محتوياتها ، وفي العادة تقدم البيانات المجمع إلي الوحدات الإدارية العليا ، أما البيانات التفصيلية فتقدم إلي الوحدات الإدارية التشغيلية.

(1) د. محمد تيسير الرجبي ، مبادئ محاسبة التكاليف (القاهرة : المكتبة الوطنية ، 1999م) ، ص 13 .

(2) د. محمد تيسير الرجبي ، المرجع السابق ، ص 14 - 17 .

## 2-2-2 دور محاسبة التكاليف في وظائف الإدارة :

تقسم الأنشطة التي تقوم بها الإدارة إلي وظائف متعددة منها التخطيط والتوجيه والتنظيم والرقابة ، وإتخاذ القرارات. بالإضافة إلي وظائف أخرى . ولإبراز دور محاسبة التكاليف في خدمة الإدارة سيتم شرح مضامين هذه الوظائف ، وتحديد إحتياجاتها من المعلومات التي يمكن لمحاسبة التكاليف تقديمها . وذلك كما يلي :<sup>(1)</sup>

### أ - التخطيط :

يهدف التخطيط إلي وضع خطط العمل التي يجب التمسك بها خلال فترة العمل المقبلة ، والتي تكون في الغالب سنة مالية ، ويتم وضع الخطة بدراسة الظروف المتوقعة خلال فترة العمل في المستقبل ، ويحتاج التخطيط إلي تحديد الإيرادات والمصروفات اللازمة للوصول إلي أهداف المنشأة . فمثلاً إذا رغبت المنشأة في تحقيق 10 % أرباح على إجمالي اصولها ، ووجدت الإدارة أن الوصول إلي هذا الهدف غير ممكن فإن عليها أن تقوم بإجراء تعديلات على خططها ، وأن تقوم بتعديل الهدف المنشود، وأن تقوم بتعديل الخطط ودراسة إمكانية الدخول في أسواق جديدة، أو القيام بحملات إعلانية ، ويتم ترجمة الخطط على شكل جداول تعرف بإسم الموازنة التخطيطية ، وهذه الموازنة تغطي جميع جوانب العمل في الموازنة ، حيث تستطيع توفير بيانات على مستوى الوحدات الإدارية المختلفة وعلى مستوى المنشأة ككل ، وكذلك يمكن لمحاسبة التكاليف المساهمة في تعديل الخطط ومقارنة الإنجاز بالخطط الموضوعية وتقديم التقارير الدورية التي تعمل علي مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط ، لهذا نستطيع القول أن بإمكان محاسبة التكاليف المساعدة في وضع الخطط وتعديلها .

### ب - التنظيم والتوجيه :

يهدف التنظيم إلي ترتيب العمال في مجموعات وظيفية أو جغرافية للقيام بالأنشطة اللازمة لتحقيق أهداف المنشأة ، ويتم تنظيم هذه المجموعات بطريقة تبين سلطات كل فرد وكل إدارة في المنشأة ويتم التعبير عن التنظيم بصورة رسمية بإستخدام الخريطة التنظيمية ، وفي هذا المجال تقوم محاسبة التكاليف بمراعاة التنظيم الإداري الموضوع عند تجميع وقياس وتخصيص التكاليف على الوحدة الإدارية ، مما يسهل على الإدارة قياس أداء هذه الوحدات الإدارية . إضافةً إلي ذلك إذا وجدت محاسبة التكاليف أن التنظيم الإداري يسبب ضعفاً في

أنظمة الرقابة الداخلية لتضارب السلطات فإنه يتم إقتراح إجراء التعديلات اللازمة على التنظيم الإداري.(1)

هذا و يهدف التوجيه إلى تحريك جهودات المصادر الإقتصادية المتاحة بما فيها جهودات العمال نحو الهدف المرغوب ، ولتحقيق ذلك يجب أن تحدد واجبات العاملين بصورة واضحة ، والعمل على حل مشكلاتهم اليومية وتوفير الحوافز المناسبة لهم . وعلى الرغم من أن أغلب أنشطة التوجيه تعتمد على الملاحظة الشخصية للمشرفين ورؤسائهم ، إلا أنه وفي هذا المجال فإن على محاسبة التكاليف أن تتأكد من إشترك المديرين في صياغة الأهداف وتوصيل هذه الأهداف إلى الجميع وتقديم تقارير دورية لهم حتى يستطيع كل مدير معرفة إنجازاته ، وإذا حدثت بعض المشاكل أثناء التنفيذ فإنه يجب الإفصاح عنها بالسرعة الممكنة حتى يمكن تصحيح مسار العمل .

### ج - الرقابة :

تتم مزاولة الرقابة عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية للأنشطة بالخطط الموضوعة لكشف الإنحراف بينهما ومعرفة أسباب ذلك والتقارير عنه ، وبهذا فإن الرقابة هي عبارة عن مجموع الأنشطة التي تسعى إلى التأكد من أن المنشأة تسير في الطريق المرسوم لها ، وهذا بدوره يتطلب وجود خطط تحكم مسار عمل المنشأة لأنه بدون ذلك يصعب الحكم على كفاءة الأداء . ولقد جرت العادة في حالة عدم وجود خطط أن تتم مقارنة التكاليف الفعلية للفترة الجارية مع تكاليف الفترة السابقة ، لتحديد التغير الذي طرأ بينهما ، وهذا يساعد الإدارة في معرفة الإتجاهات ، إلا أنه يعجز عن إعطاء مقياس سليم للأداء لإحتمال تأثر أساس القياس وهو تكلفة الفترة السابقة بعوامل عدم الكفاية مما ينعكس سلباً على قدرتها على المقارنة .

و تقوم محاسبة التكاليف بمقارنة التكلفة الفعلية مع المخططة الواردة في الموازنات، على مستوى وحدات الإنتاج والأقسام والإدارات ، وعلى مستوى المنشأة ككل . وتقوم بتقديم التقارير عن ذلك إلى الإدارة وهذا يساعد في تطبيق محاسبة المسؤولية ، وهذه تتطلب ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين عنه في المنشأة . وكذلك يمكن لمحاسبة التكاليف توفير بعض الإحصائيات السريعة من أرض المصنع مثل عدد ساعات توقف الآلات وعدد وحدات الإنتاج التالف والمعيب .(2)

(1) د . محمد تيسير الرجبى ، المرجع السابق ، ص ص 14 - 17

(2) د . محمد تيسير الرجبى ، المرجع السابق ، ص ص 14 - 17

## د - إتخاذ القرارات :

تهدف عملية إتخاذ القرارات إلى المفاضلة بين البدائل المتاحة وإختيار أنسبها . وتقوم الإدارة بالمفاضلة بين البدائل في كل الوظائف الإدارية السابقة فمثلاً في مجال التخطيط تتم المفاضلة بين المنتجات التي ستتعامل معها المنشأة خلال فترة الموازنة ، والمفاضلة بين الأسواق التي سوف يتم تغطيتها أما في مجال الرقابة تتم المفاضلة بين مجالات العمل اللازمة لمعالجة الإنحراف ، وكذلك يتم المفاضلة بين القرارات المتعلقة بمسائلة الأفراد ، وفي كل الحالات السابقة يجب إختيار أحد البدائل الممكنة للقرار .

وتقوم الإدارة بإتخاذ قرارات روتينية مثل أي المنتجات يجب إنتاجها اليوم ، وأي المنتجات يجب إنتاجها غداً، وماهو المكان الذي يعمل فيه العامل اليوم وغداً .

كما يجب عل الإدارة إتخاذ قرارات متنوعة من وقت لآخر ، مثل قرارات الإنفاق الرأسمالي والقرارات الإدارية قصيرة الأجل مثل قرارات الإنتاج الداخلي أو الشراء من مورد وقرار الإستمرار في تشغيل خط إنتاجي أو إيقافه عن العمل . هذه القرارات تحتاج إلي معلومات غير متوافرة في السجلات المحاسبية التقليدية ، ولتوفيرها يتم دراسة البيانات التاريخية والإقتصادية ، بهدف تقدير الإيرادات والتكاليف المناسبة لهذه القرارات .

مما سبق نجد أن محاسبة التكاليف لديها إمكانيات متنوعة يمكن تسخيرها لخدمة الوظائف الإدارية المختلفة ومنها إتخاذ القرارات الروتينية وغير الروتينية الرشيدة .

## 2-2-3 استخدام تقارير التكاليف لخدمة الإدارة :

إن لتقارير التكاليف أهمية كبيرة تنحصر في أنه كلما إرتفعنا في المستوي الإداري بالمشروع فإن الإدارة العليا تبتعد عن مجال التنفيذ الفعلي ، ومن ثم يصبح من الصعب عليها أن تقف على حالة التنفيذ أولاً بأول . وبهذا لا يمكنها أن تحكم على سير العمل بالمشروع ، كما يصعب عليها أيضاً أن تصدر قراراتها فيما يتعلق بسير العمل فيه لهذا وجدت تقارير التكاليف لتسهيل مهام الإدارة كوسيلة تقف بها على أوجه نشاط المنشأة أول بأول .<sup>(1)</sup>

وبعبارة أخرى تفيد التقارير كوسيلة رقابية على نتائج الأعمال الخاصة بالمشروع وتفيد أيضاً كوسيلة تخطيطية عند دراسة التقارير الخاصة بأوجه النشاط المختلفة في فترات سابقة لإمكان رسم الخطط المستقبلية على ضوء النتائج السابقة مع الأخذ في الإعتبار ظروف الحاضر وإتجاهات المستقبل .

(1) د . منير محمود سالم ، مرجع سابق ذكره ، ص 462

لم تعهد مهمة المحاسب مجرد تسجيل للعمليات المالية التي تهدف إلى إعداد الحسابات الختامية في نهاية الفترة المالية ليحدد للإدارة نتائج الأعمال من ربح أو خسارة خلال فترة معينه ، وبيان المركز المالي للمشروع في نهاية هذه الفترة . ولقد تطورت هذه المهمة فأصبحت تتبلور في مساعدة الإدارة على القيام بمهامها الرئيسية من تحديد الأهداف ورسم السياسات ووضع البرامج وتحقيق الرقابة . وذلك عن طريق عرض البيانات التحليلية و شرح مدلولاتها وعلاقتها بالخطط الموضوعة والبرامج تحت التنفيذ ، وعرض ما تم من العمليات المتعلقة بالأنشطة المختلفة على فترات متقاربة ، وقد دعي ذلك المحاسبين إلى الإلتجاء إلى أساليب وطرق فنية مثل إستخدام أنظمة الميزانيات التخطيطية والتكاليف التقديرية والتكاليف المعيارية لإيجاد نظام فعال يسهل من تنفيذ وظيفتي التخطيط والرقابة ، وبالإضافة إلى ذلك يقوم المحاسب بإعداد قوائم وتقارير في نهاية كل فترة كي تظهر الاختلافات بين النتائج الفعلية والأرقام المحددة مقدما ، وتحليل دراسة هذه الاختلافات يمكن التوصيل إلى الإجراءات المصححة للأزمة .

كما يلاحظ أن كبر حجم المشروعات الحديثة أدى إلى تراكم قدر كبير من المعلومات ولذا أصبح من الضروري ترتيب هذه المعلومات وعرضها بطريقة مناسبة حتي تكون ذات فائدة كبيرة للإدارة ، وتجعلها أكثر قدرة علي رقابة التكاليف وجعلها في حدود البرامج والخططة الموضوعة ، وبالرغم من أن قائمة المركز المالي وقائمة الدخل تظهران أن نتائج أوجه نشاط المشروع ومركزه المالي في نهاية الفترة ، إلا أن ذلك لا يغني عن إصدار تقارير يومية أو إسبوعية أو شهرية تساعد المشرفين على العمال ورؤساء الأقسام والمديرين في إدارة أنشطتهم بكفاءة ونجاح ، كما يجب أن يكون معلوماً أن رفع هذه التقارير للإدارة ليس هدفاً في حد ذاته ولكنه وسيلة لتوصيل المعلومات الهامة للإدارة ، والتي علي أساسها سيتم إتخاذ الإجراءات المصححة (1).

#### • ويؤدي إستخدام تقارير التكاليف إلى تحقيق أغراض كثيرة في المشروع أهمها الآتي : (2)

- أ - وضع الخطط والسياسات المتعلقة بأوجه نشاط المنشأة الرئيسية من إنتاج وتمويل وبيع ، حيث أن التقارير المقدمة والتي تعكس صورة النشاط في الماضي تلقي ضوء على المستقبل ويكون لها أثر في رسم السياسات ووضع الخطط المستقبلية .
- ب - مساعدة المشرفين على مراكز الأنتاج في الرقابة على التكاليف عن طريق مدهم ببيانات تفصيلية وفورية لمساعدتهم في إتخاذ الإجراءات المصححة بخصوص الاستخدام الزائد من المواد المباشر والمصروفات التي يمكن التحكم فيها .

ج - مساعدة الإدارة على إختلاف مستوياتها على إتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بنواحي النشاط المختلفة ، وهذا يتطلب أن يعطي كل مستوى ما يحتاجه من معلومات تمكنه من ترشيد القرارات الإدارية من أجل مصلحة الوحدة الإقتصادية التي يعمل بها .

## 2-2-4 العناصر الأساسية الواجب توفرها في التقارير :

هناك العديد من العناصر التي يجب ان تتوفر في تقارير التكاليف لخدمة الإدارة بصوره جيده ،

ومنها ما يلي : (1)

أ - يجب أن تتمشي التقارير مع الخريطة التنظيمية للمنشأة ، ويتطلب ذلك ضرورة تحديد مراكز المسؤولية ، وأن ترفع التقارير للأشخاص الذين يعدوا مسؤولين عن العناصر التي تحتوي عليها التقارير حيث إنهم قادرون على رقابتها. وعلى ذلك يجب أن يكون كل عنصر تكلفة من مسؤولية شخص معين وإذا لم تكن حدود المسؤوليات محددة تحديداً واضحاً فإنه لا يتخذ أي إجراء حيث أنه لم يعط أي شخص السلطة اللازمة . وأما بالنسبة لنواحي النشاط التي تخرج عن نطاق رقابة المنشأة فإن وظيفة التقارير هي مجرد أداة لمعاونة ومساعدة المديرين المسؤولين على إعادة النظر في الخطة الموضوعة و ما يترتب علي ذلك من تعديل أو تغيير فيها .

مما لاشك فيه أن هذا العنصر الأساسي يستوجب تحديد البيانات المطلوبة ومدى فائدتها لإدارات وأقسام المشروع ، و وضع نظام سليم لمراقبتها وتحديد مسؤولية القائمين بالتنفيذ وحتى يمكن محاسبة القائمين بالتنفيذ يجب توافر الأعتبارات الآتية : (2)

- i. يجب تحديد خطوط السلطة والمسؤولية تحديداً واضحاً .
- ii. يجب وضع نظام فعال للتوجيه والإشراف على المستويات الإدارية والتنفيذية
- iii. يجب تحديد وسائل الرقابة .

وهذا يستوجب وضع نظام دقيق لمراقبة تنفيذ الأعمال للأشخاص في المستويات الإدارية المتعددة ، ويجب أن تستعمل وسائل الرقابة على مختلف المستويات وباستمرار . و في النهاية نجد أن نتيجة أعمال المشروع دائماً ما تكون إنعكاساً لكفاية الإدارة بمختلف مستوياتها في جميع نواحي النشاط بالمشروع .

ب - يجب أن تراعي البساطة والوضوح في عمل التقارير . وهذا يعني أن يكون التقرير مختصراً كلما أمكن وأن يتضمن التقرير عرض البيانات التكاليفية في صورة واضحة ، و بحيث يغطي كل حقائق الموقف ، وهذا يتطلب أيضاً إستبعاد البيانات غير الضرورية ، حيث أن أعضاء الإدارة في المستويات العليا ليس لديهم متسع من الوقت لدراسة تقارير مطولة ، كما يجب أن لا تحتوي على معلومات أكثر من التي يستعملها المدير الذي سوف يستخدم هذا التقرير ، ويجب على المحاسب أن يتعرف على هذه الأرقام القليلة ، والعمل على تبويبها وتنسيقها . وعلى المحاسب صياغة تقاريره بملخص للبيانات الهامة ويعقبها بيانات تفصيلية مكملة في ملحق يرفق بالتقرير أو تقرير تفصيلي يرفق بالتقرير الأصلي ، ويمكن ذلك الشخص المسئول من الإلمام بالصورة العامة بنظرة سريعة إلى هذا الملخص ، وفي نفس الوقت يمكنه من دراسة بعض النقاط التي يعتقد أنها ذات أهمية خاصة بتفصيل أوفى.

• هذا وتوجد بعض الإعتبارات التي تمكن من تحقيق عامل التبسط هي : (1)

- i. إستخدام تعريفات محددة وموحدة وواضحة للمصطلحات الفنية .
- ii. إستخدام عناوين رئيسية وتقسيمات فرعية .
- iii. إظهار النقاط الهامة بصورة واضحة .
- iv. يجب أن تلاءم طريقة عرض البيانات مع الشخص الذي سوف يستخدمها .
- v. أن تعرض المعلومات بتسلسل منطقي .
- vi. إستبعاد المعلومات غير الضرورية عن طريق فصل التفصيلات وعرضها في ملحق يرفق بالتقرير .
- vii. إتباع مبدأ الإستثناء الذي يتضمن إظهار الفروقات أو الإختلافات التي تتطلب إهتماماً خاصاً من المديرين .

ج - يجب أن تعد التقارير على وجه السرعة حتى تتمكن الإدارة من إتخاذ الإجراءات والقرارات اللازمة في الوقت المناسب ، فلا فائدة من الحصول على معلومات ذات درجة كبيرة من الدقة في وقت متأخر بحيث لا يمكن الإستفادة منها ، بل يلزم أن تمد التقارير لجميع أعضاء الإدارة بالمعلومات اللازمة على درجة مقبولة من الدقة وفي أسرع وقت ممكن حتي يتم الإستفادة منها .

لكي يتحقق عامل السرعة في إعداد وتقديم التقارير فإنه يجب توفر عدة إعتبرات من بينها الآتي : (1)

- i. وضع خريطة تنظيمية للمنشأة تبين الإدارات والأقسام القئمة بتنفيذ أوجه النشاط المختلفة .
- ii. وضع دليل كامل للحسابات حتى تسهل عملية التوجيه المحاسبي للعمليات .
- iii. تقسيم العمل المحاسبي وعمل توقيت سليم لإنجاز العمليات المحاسبية المتعلقة بأوجه النشاط المختلفة حتى لا تتكدس الأعمال في نهاية كل شهر أو كل فترة .
- iv. إستخدام وسائل المحاسبة الآلية التي تعمل على سرعة ودقة إستخراج النتائج وتفاذي أو تقليل الأخطاء .
- v. إستخدام مبدأ الإستثناء الذي يتطلب إستخدامه توافر المعلومات التي تسمح بالترقية بين الأعمال الأساسية ذات الصفة الإستثنائية غير المتكررة وتلك ذات الطبيعة الروتينية ، ومن ثم يخصص لكل أسلوب الحل والمستوى الإداري الذي يحل عنده .

د - يجب أن تعد التقارير بصفة منتظمة ومتكررة . وهذا يتطلب وضع قائمة محددة بالتقارير التي سوف تحتاج إليها الإدارة في سبيل إنجاز مهامها الرئيسية ، من تخطيط وتنفيذ ورقابة . وعلى ذلك فإنه من الواجب وضع توقيت محدد لكل تقرير مع وجوب المحافظة على هذا التوقيت . ويلاحظ أن بعض التقارير ترفع بصفة دورية (يومية ، إسبوعيا أو شهريا ) بينما يصدر البعض الآخر بصفة عرضية أي عندما تتطلبها بعض المواقف التي تمر بالمشروع .

هـ - و يجب أن تكون للتقارير صفة الثبات ، فإن إستمرار عرض المعلومات المالية في فترات متتالية تعتبر ضرورة حيث أنه بدون وجود هذا الثبات والإستمرار فإن الأشخاص المسؤولين لن يتمكنوا من عمل المقارنات السليمة ولكي يتحقق الثبات ، فإنه يجب الحصول على المعلومات المالية بنفس الطريقة من فترة لأخرى . بالإضافة إلى ذلك يجب أن تتضمن التقارير حقائق وليست وجهات نظر عن أوجه النشاط المختلفة وتحتاج الإدارة العليا إلى ملخصات عن أداء الإدارات أو الأقسام التي على أساسها أعدت الملخصات .

و - يجب أن تكون التقارير أداة لإجراء المقارنات ، وتكون المقارنة سواء بين النتائج الفعلية والخطة الموضوعة مقدماً ، أو بين النتائج الفعلية للفترة الجارية مع النتائج الفعلية لفترة أو لعدة فترات سابقة . ومما لا شك فيه أن إستخدام الموازنات التخطيطية أو المعايير هو أفضل

(1) د . منير محمود سالم ، المرجع السابق ، ص 467

وسائل المقارنة بين النتائج الفعلية و الأرقام الموضوعة مقدماً حتى يمكن التوصل إلى معرفة الاختلاف أو الانحرافات عن الخطة الموضوعة والعمل على تحديد المسئول عن حدوثها و إتخاذ الإجراءات المصححة اللازمة في الوقت المناسب .

ز - و يجب أن تكون التقارير ذات صيغة تحليلية فإن مجرد التعرف على الفروق أو الانحرافات بين نتائج الفترة والأرقام الموضوعة مقدماً لها ، أو بين الفترة وبين النتائج الفعلية لعدة فترات متتالية ليس كافياً . بل يجب ان تشمل التقارير على تحليل كافٍ لأسباب الاختلاف ، حيث أن سرعة التعرف على هذه الاسباب يؤدي الى التمكن من إتخاذ الإجراءات المصححة في حالة الاختلافات التي في غير صالح المنشأة والعمل على تنمية الوفورات التي تعبر عنها الاختلافات التي في صالح المنشأة .

يفتضي إتخاذ القرارات السليمة من الإدارة التعرف ليس فقط على النتائج قصيرة الأجل ، بل أيضاً معرفة إتجاهات الأداء خلال فترة طويلة من الوقت . ونتيجة لذلك فإن تقارير التكاليف يُفضل ألا تبين فقط النتائج المتعلقة بالفترة المقدم عنها التقرير ، بل أيضاً الإتجاه الذي سوف يسود خلال فترات متتالية .

كما أنه من المفضل أن توضع التقارير في صورة مالية وكمية نظراً لأن عناصر التكلفة ماهي إلا تعبير مالي عن مقاييس كمية ، فالمشرف على أحد مراكز الإنتاج الذي ليس لديه إلمام تام بلغة المحاسبين يهتم أكثر ما يهتم بالوحدات الكمية التي هي عبارة عن كميات المواد المستخدمة وعدد ساعات العمل المستخدمة وعدد الأفراد المستقلين ، و عدد ساعات تشغيل الآلات . أما بالنسبة لأسعار المواد ومعدلات الأجور فإنها تحدد أو يشترك في تحديدها مستويات إدارية تعلق عن مستوى الإشراف والتنفيذ المباشر للعمليات . ومن ثم فإنه من الضروري أن تشمل التقارير التي تقدم لهذا المستوى الإداري على معلومات كمية بجانب القيم المالية . بحيث يمكن لأفراد المسؤولين تنفيذ مهامهم على الوجه الأكمل لخدمة الوحدة الإقتصادية التي يعملون فيها .

## 5-2-2 دور التكاليف في زيادة الكفاءة الإدارية :

تساعد محاسبة التكاليف على زيادة ، أو الاحتفاظ بالأرباح التي تحقها المنشأة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة . ويتحقق ذلك عن طريق مد الإدارة بمعلومات سليمة ودقيقة وفي الوقت المناسب ، تساعدها في الرقابة على التكاليف وزيادة الكفاءة الإدارية.

هذا ويمكن تلخيص الأسباب التي تدعو لضرورة إنشاء نظام تكاليف يساعد على زيادة كفاءة العمليات الإدارية فيما يلي : (1)

أ - تحديد تكلفة المواد والإجور والمصاريف الصناعية المرتبطة بأمر إنتاجي معين ، أو قسم إنتاجي أو مرحلة إنتاجية معينة ، والتي تتحملها المنشأة عند القيام بالعملية الإنتاجية . وذلك لأغراض تقرير التكاليف ومراقبتها .

ب - دراسة التكاليف وتحليلها بقصد العمل على تخفيضها كلما كان ذلك ممكناً ، وقد يكون هذا التخفيض ممكناً عن طريق بعض القرارات الإدارية المتعلقة باستخدام بعض المواد أو تصميم السلعة أو تخفيض الوقت الضائع وغيرها من الأعمال التي تنطوي تحت ما يسمى بالرقابة على التكاليف .

ج - استخدام التكاليف المحدده مقدماً كأساس لتقييم مدى ملائمة أسعار البيع . وذلك إذا كانت العوامل الخارجية تسمح بذلك ، مثل : (المنافسة و التدخل الحكومي ، و العرض والطلب) .

د - قدرة نظام التكاليف على تسهيل مهمة إعداد مجموعة من التقارير تساعد في عملية إتخاذ القرارات الإدارية .

هذا ومما لا شك فيه أن معلومات محاسبة التكاليف تساعد كثيراً في القرارات الإدارية ، كما أنها تساعد في تحديد المنتجات غير المربحة التي ينبغي إستبعادها ، وكذلك المنتجات التي يجب التركيز عليها و الإستمرار في إنتاجها . وفي بعض الحالات الأخرى نجد أن معلومات محاسبة التكاليف تستخدم في تدعيم بعض القرارات المأخوذة بواسطة الإدارات الهندسية أو إدارة التسويق بالمنشأة .

(1) د . أحمد نور ، مرجع سابق ذكره ، ص 31 .



# الفصل الثالث

## دراسة حالة السودانىة للإنشاءات والخدمات النفطية

المبحث الأول : نبذة تعريفية  
المبحث الثانى : تحليل بيانات الدراسة

## المبحث الأول

### نبذة تعريفية عن السودانية للإنشاءات والخدمات النفطية

السودانية للإنشاءات والخدمات النفطية هي إحدى مجموعة الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول المحدودة ، وهي إحدى شركات القطاع العام التابعة لوزارة النفط ، مسجلة بجمهورية السودان تحت قانون الشركات لسنة 1925م . حيث إرتبطت وتخصصت في إنشاء وتركيب ، تشغيل و صيانة خطوط أنابيب البترول والمستودعات. بالإضافة إلى تقديم الخدمات الفنية والإستشارات والتدريب .

#### 3-1-1 نشأة الشركة :

هي إحدى مجموعة الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول المحدودة ، والتي هي إحدى شركات القطاع العام التابعة لوزارة النفط ، تم إنشاؤها عام 1976م تحت مسمى " المؤسسة العامة لخطوط أنابيب منتجات البترول (SPPPC) " و إستمرت كذلك إلى أن تم إنشاء المؤسسة العامة للبترول ، و تم دمجها ضمن الإدارات العامة للمؤسسة العامة للبترول تحت مسمى " الإدارة العامة لنقل المنتجات البترولية " وكان ذلك في الفترة من 1981م وحتى عام 1993م<sup>(1)</sup>.

في فبراير 1995م أنشأت الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول تحت قانون الشركات لسنة 1925م لتصبح في العام 2009م الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول القابضة المحدودة .

#### 3-1-2 نشاط الشركة :

تقوم الشركة بالأنشطة التالية :

##### أ - أعمال المنبع :

تقوم الشركة بعمل الدراسات الجيوفيزيائية والمسح الزلزالي ، وحفر الآبار و تطوير الحقول بالإضافة إلى إنشاء الخزانات .

##### ب - أعمال المصب :

تقوم الشركة بصناعة خطوط الأنابيب ، وإنشاء محطات الضخ و المستودعات .

<sup>(1)</sup> مقابلة مع رئيس قسم العلاقات العامة في الشركة السودانية السودانية لخطوط أنابيب البترول المحدودة ، بمباني رئاسة الشركة ، الخرطوم ، العمارات شارع 29 ، 28 يوليو 2011م ، الساعة الثانية ظهراً .

### 3-1-3 خطوط الأنابيب العاملة بالشركة :

تمتلك الشركة خطوط أنابيب لنقل منجات المواد البترولية وهي كما يلي :

#### أ - خطوط أنابيب البترول (8 بوصة) :

وهي تتضمن :<sup>(1)</sup>

##### i. خط أنابيب البترول (8 بوصة) :

الخط : 8 بوصة .

المسار : بورتسودان – الرويان .

الطولي : 735 كيلومتر .

الطاقة التصميمية : 600,000 طن متري / العام .

##### ii. خط أنابيب البترول (8 بوصة) :

الخط : 8 بوصة .

المسار : الرويان – الشجرة .

الطولي : 80 كيلومتر .

الطاقة التصميمية : 600,000 طن متري / العام .

##### iii. محطات الضخ المساعدة :

محطات الضخ المساعدة على إمدادات الخط (8 بوصة) / بورتسودان – الرويان ، وهي :

الرويان : محطة المركز .

الشجرة : محطة إستلام وتوزيع .

عطبرة : محطة ضخ ومركز توزيع للولايات الشمالية .

الروجل : محطة ضخ .

هيا : محطة ضخ ومركز توزيع للولايات الشرقية .

أركويت : محطة ضخ .

بورتسودان : محطة إستلام ، و ضخ عكسي .

يتدفق عطاؤها منذ الخامس من سبتمبر من عام 1977م لنقل المواد البترولية من بورتسودان إلى الخرطوم ، ويعمل الخط بأعلى كفاءة و أقل تكلفة لمواجهة متطلبات

(1) مقابلة مع مدير إدارة خدمات النفط المتكاملة بالسودانية للإنشاءات والخدمات النفطية – إحدى مجموعة الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول المحدودة ، بمباني الشركة ، الخرطوم ، العمارات شارع 53 ، 27 يوليو 2011م ، الساعة العاشرة صباحاً .

التنمية والتحويلات الإقتصادية والإجتماعية . هذا و يدار الخط بأيدى سودانية خالصة ، إستطاعت أن تحل محل العمالة الأجنبية في فترة وجيزة . و بلغت تكلفة إنشاؤه 36,000 جنية سوداني .

## ب - خط أنابيب البترول (12بوصة) :

خط صادر المنتجات البترولية ( الرويان – بورتسودان ) ، نشأت فكرة إنشائه بعد النجاح الذي تحقّق بإستغلال (مربع 6) بالفولة و ربطه بتوسعة مصفاة الخرطوم .<sup>(1)</sup>

الخط : 12 بوصة .

المسار : الرويان – بورتسودان .

الطولي : 742 كيلومتر .

الطاقة التصميمية : الأولية : 825,000 طن متري / العام .

الثانية : 5/2 طن متري / العام .

تم إنشاء خط الفولة بقطر 24 بوصة لإمداد مصفاة الخرطوم ، والتي تمت توسعتها لمقابلة هذه الزيادة في الإنتاج . وقامت بدراسة الجدوى الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول بالتعاون مع شركة بن برخيا للإستثمارات . هذا و أثبتت الدراسات الأولية في مايو 2003م جدوى الخط لتصدير البنزين بقطر 12 بوصة ويمتد بمحاذاة خط المنتجات 8 بوصة في معظم مساره .

تم أبرام إتفاقية لإنشاء خط صادر المنتجات البترولية (12 بوصة) في المرحلة الأولى بين وزارة الطاقة و التعدين وشركة ONGC الهندية بنظام الـ BOT . وعليه بني تصميم هذا الخط علي مرحلتين :<sup>(2)</sup>

- **المرحلة الأولى :** ينقل الخط 825,000 طن من المنتجات البترولية بمحطة ضخ واحدة بالرويان و محطة إستلام واحدة ببورتسودان .
- **المرحلة الثانية :** رفع الطاقة الإنتاجية في العام 2011م إلى 2,500,000 طن من المنتجات بإدخال محطات إضافية للخدمة .

<sup>(1)</sup>،<sup>(2)</sup> مقابلة مع مدير إدارة خدمات النفط المتكاملة بالسودانية للإنشاءات والخدمات النفطية – إحدى مجموعة الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول المحدودة ، بمباني الشركة ، الخرطوم ، العمارات شارع 53 ، 27 يوليو 2011م ، الساعة العاشرة صباحاً .

هذا وقد أستخدمت أحدث أنظمة الإتصال والتحكم (SCADA) لهذا الخط والتي تمكن من تشغيل الخط بكفاءة عالية . كما أنشئت على الخط الرئيسي عدد 19 صمام عزل تستخدم عند الطوارئ . وبدأ ضخ المنتجات البترولية (البنزين) في الخط في سبتمبر 2005م .

### 3-1-4 توسعات الشركة :

تجربة الشركة المتميزة جعلتها تحوز على الإعتماد العالمي - ISO 17025 - ليكون لها أول معمل متكامل بالسودان حاصل على هذه الصفة ، كما مكنتها من تمديد وتوسعة أنشطتها بإعادة هيكلتها لتكون شركة تنطوي تحتها ثلاث أسماء أعمال تقوم بنشاطات متخصصة كل حسب مسماها ، وهي :<sup>(1)</sup>

#### أ - السودانية لنقل المنتجات البترولية :

و أنشطتها :

- تشغيل الخطوط و صيانتها .
- المشروعات الرأسمالية الصغيره .
- تطبيق نظم الجودة والصحة والسلامة .
- عقد اتفاقيات الترحيل والنقل المحلي .

#### ب - السودانية للإنشاءات والخدمات النفطية :

و أنشطتها :

- إنشاء وتركيب شبكات خطوط أنابيب لنقل المواد البترولية والمستودعات.
- تقديم خدمات إدارة وتشغيل خطوط الأنابيب .
- تقديم الخدمات الفنية في عمليات المنبع .
- صيانة متكاملة للمعدات والأجهزة ذات الصلة بنقل المواد البترولية .
- الإستشارات والدراسات والبحوث في مجال صناعة ونقل المواد البترولية.

#### ج - SPP FINAL INTERNATIONAL CO.LTD :

وأنشطتها :

- إنشاء المستودعات وخطوط الأنابيب .

---

<sup>(1)</sup> مقابلة مع مدير عام السودانية للإنشاءات والخدمات النفطية – إحدى مجموعة الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول المحدودة ، بمباني الشركة ، الخرطوم ، العمارات شارع 53 ، 27 يوليو 2011م ، الساعة التاسعة والنصف صباحاً .

- توريد أجهزة ومعدات البترول .
- تقديم الخدمات ، والاستشارات والتدريب .

### 3-1-5 المشاريع الحالية والمستقبلية :

تعمل الشركة جاهدة لمد خطوط الأنابيب إلى دول الجوار و داخل البلاد ، وقد تضمنت الموجهات العامة للإستراتيجية القومية الربع قرنية برامج عمل لمد خطوط الأنابيب لتغذية مناطق الإستهلاك لأقاليم البلاد المختلفة و إجراء دراسات الجدوى ، وكذلك مد خطوط فرعية لتغذية مناطق الإستهلاك داخل العاصمة القومية .

هذا و قد قامت الشركة بتنفيذ العديد من المشاريع في مجال صناعة النفط ، والمشاركة في تشغيل وصيانة خطوط خام البترول بالإضافة إلى الدخول في عدد من الشراكات ، معتمدةً على كوارها المؤهلة والمدربة من المهندسين والإداريين والفنيين في تنفيذ وتشغيل المشاريع والمنشآت الهندسية في كل المراحل إبتداءً من التخطيط والتصميم وصولاً للتشغيل والإشراف . كما تتطلع الشركة لتوطين صناعة البترول و الأعمال المشابهة ، وذلك بإبرام الإتفاقيات مع الشركات الأجنبية والمحلية لتنفيذ وتطوير المشاريع والأعمال ذات الصلة (1).

### 3-1-6 مساهمة الشركة في التنمية :

تساهم الشركة في خلق تواصل مع المجتمع عبر التنمية الخدمية من خلال إنشاء المدارس و المراكز الصحية ، ومحطات المياه للعديد من القرى والمناطق التي تمر بها خطوطها .

### 3-1-7 هيكل رأس المال بالشركة :

يتكون رأس مال الشركة عند تأسيسها بمساهمة كل من وزارة الطاقة بنسبة 99.9% ونسبة 0.1% من شركة بترول ترانس (2).

### 3-1-8 برامج التدريب والتأهيل بالشركة :

تهتم الشركة بتدريب الموظفين و المهندسين و الفنيين حتى يتمكنوا من أداء الوظائف الموكلة لهم على أكمل وجه حيث إعتمدت الشركة كثيراً على برامج التأهيل والتدريب في خارج السودان وداخله ،

(1) مقابلة مع مدير عام السودانية للإنشاءات والخدمات النفطية – إحدى مجموعة الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول المحدودة ، بمباني الشركة ، الخرطوم ، العمارات شارع 53 ، 27 يوليو 2011م ، الساعة التاسعة والنصف صباحاً .

(2) مقابلة مع رئيس قسم الحسابات العامة بالسودانية للإنشاءات والخدمات النفطية – إحدى مجموعة الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول المحدودة ، بمباني الشركة ، الخرطوم ، العمارات شارع 53 ، 27 يوليو 2011م ، الساعة الثانية ظهراً .

بالإضافة إلى الإستعانة بالخبرات الأجنبية في التدريب وذلك لإكتساب خبرات أفضل تمكنهم من تصحيح الأخطاء الناجمة عن قلة الخبرات المحلية مما أدى ذلك الى رفع كفاءة الإداريين و الفنيين إلى الحدود القصوى وبالتالي رفع كفاءة المنشأة ومقدرتها على مواجهة الشركات المنافسة.<sup>(1)</sup>

### 3-1-9 السياسات المحاسبية في الشركة :

#### أسس الاعداد:

يتم إعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية التي يصدرها مجلس المحاسبين الدولي يتوافق مع قانون الشركات للعام 1925م ويتم إعداد القوائم المالية وفقاً لأساس التكلفة التاريخية المتعارف عليها. وفيما يلي بعض السياسات المحاسبية :<sup>(2)</sup>

#### أ- الموجودات الثابتة :

تظهر الاصول الثابتة في الميزانية بتكلفتها التاريخية مطروح منها متجمع الإهلاك ويتم حساب الإهلاك للأصول الثابتة على أساس العمر الإنتاجي المتوقع لكل أصل على حده.

#### ب- الموجودات المتداولة :

##### i. المخزون :

يتم تقييم المخزون على أساس السعر المتوسط .

##### ii. النقدية :

الغرض منها قائمة التوفقات النقدية أو ما يعادلها ، وتتكون النقدية من رصيد الخزانة وأرصدة البنوك والودائع الإستثمارية .

#### ج - حسابات المدينون :

يتم محاسبة المدينون بالفواتير الأصلية ، يظهر رصيد المدينون مطروحاً منه مخصص الديون المشكوك في تحصيلها عندما يكون التحصيل غير متوقع.

#### د - الدفعيات المتقدمة والمتأخرات :

يتم الإعتراف بالإلتزامات التي يتم دفعها مستقبلاً ، كما يتم الإعتراف بالمدفوعات مقدماً

(1) مقابلة مع رئيس قسم التدريب بالسودانية للإنشاءات والخدمات النفطية – إحدى مجموعة الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول المحدودة ، بمباني الشركة ، الخرطوم ، العمارات شارع 53 ، 27 يوليو 2011م ، الساعة الثالثة ظهراً .

(2) مقابلة مع رئيس قسم الحسابات العامة بالسودانية للإنشاءات والخدمات النفطية – إحدى مجموعة الشركة السودانية لخطوط أنابيب البترول المحدودة ، بمباني الشركة ، الخرطوم ، العمارات شارع 53 ، 27 يوليو 2011م ، الساعة الثانية ظهراً .

#### هـ - الضرائب والذكاة :

ضريبة أرباح الأعمال 35% من الأرباح وذلك حسب قانون الضرائب في السودان. أما الضريبة على القيمة المضافة والضرائب الأخرى يتم سدادها عند تقديم الخدمة . أما الزكاة فيتم حسابها وتقديمها وفقاً لسياسات ديوان الذكاة.

#### و - فوائد ما بعد الخدمة :

تقوم الشركة بوضع إحتياطي لفوائد ما بعد الخدمة للموظفين وفقاً لمتطلبات قانون العمل العام لسنة 1997م ، وتحسب فوائد ما بعد الخدمة بناءً على فترة خدمة الموظف وتستطيع الشركة شهرياً نسبة معينة من المرتب لصندوق التأمين الإجتماعي وذلك وفقاً لمتطلبات قانون التأمين الإجتماعي .

## المبحث الثاني

### تحليل الاستبيان و إختبار الفروض

يتضمن هذا المبحث تحليلاً لأسئلة الإستبانة وقد تم إختيار عينة ممثلة لمجتمع الدراسة مكونة من 40 فرد ، أخذت من الشركة السودانية للإتشاءات والخدمات النفطية .

#### أولاً: الترميز :

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

5	وزنها	أوافق بشدة
4	وزنها	أوافق
3	وزنها	محايد
2	وزنها	غير موافق
1	وزنها	غير موافق بشدة

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

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 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.

ولاختبار تكرارات إجابات المبحوثين هي في الاتجاه السلبي أم في الاتجاه الإيجابي أستخدم اختبار مربع كأي لجودة التطابق .

أي لاختبار الفرض الآتي إلى أي مدى التكرارات المتحصل عليها من إجابات المبحوثين تتوزع بنسب متساوية (منتظمة) للعبارات : (أوافق بشدة ، أوافق ، محايد، لا أوافق ، لا أوافق بشدة ). فإذا كان حجم العينة 40 يتوزعون بنسب متساوية للإجابات الخمسة ( 8 لكل إجابة ) فإذا كان هنالك فرق ذو دلالة إحصائية بين المتوقع (8 لكل أجابه) وبين التكرارات المتحصل عليها هذا يعني أن إجابات المبحوثين تميل نحو الإيجابية أو السلبية حيث يمكن تحديد ذلك من خلال الوسط الحسابي الفعلي هل هو أكبر من الوسط الحسابي الفرضي أم أقل من الوسط الفرضي .

اختبار مربع كأي نحصل فيه على قيمة مربع كأي

$$X^2 = \sum_{i=1}^n \frac{(O_i - E)^2}{E_i}$$

حيث أن:

$O_i$  : هي التكرارات المشاهدة ( المتحصل عليها من العينة )

$E_i$  : هي التكرارات المتوقعة ( 8 في هذه الدراسة )

المجموع :  $\sum_{i=1}^n$

عدد أفراد العينة : n

i : 1 . 2 . 3

كما أن القيمة الإحتمالية فهي التي تحدد ما إذا كان هنالك فروق ذات دلالة إحصائية بين التكرارات المتوقعة والتكرارات المشاهدة وذلك بمقارنة القيمة الاحتمالية بمستوى معنوية (0.05) فإذا كانت أقل من (0.05) فهذا يدل على أنه توجد فروق بين التكرارات والمشاهدة والتكرارات المتوقعة . وفى هذه الحالة نقرن الوسط الحسابي الفعلي للعبارة بالوسط الفرضي فإن كان أقل من الوسط الفرضي

دليل كافي على عدم موافقة المبحوثين على العبارة أما إذا كان أكبر من الوسط الفرضي فهذا دليل على موافقة المبحوثين على العبارة .

## القسم الأول : تحليل البيانات الشخصية :

### 1. العمر

#### جدول رقم (1/2/3)

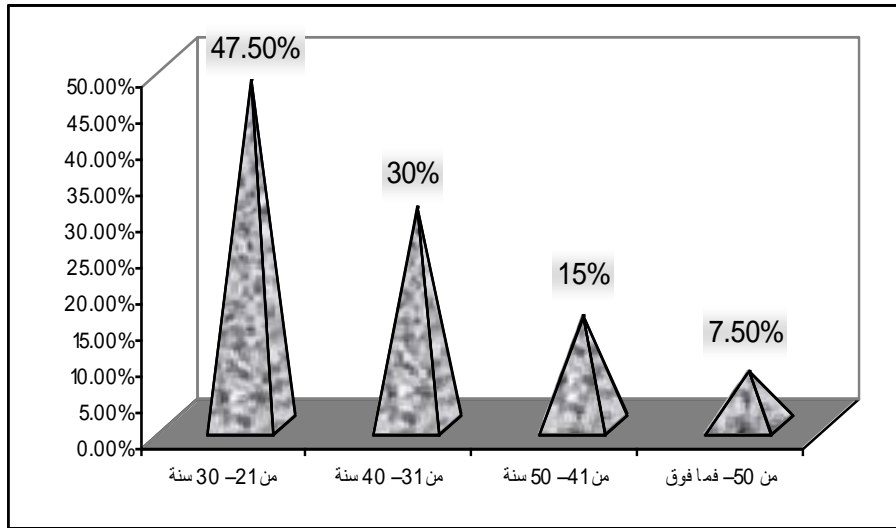
التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة %
من 21 – 30 سنة	19	47.5%
من 31 – 40 سنة	12	30%
من 41 – 50 سنة	6	15%
من 50 – فما فوق	3	7.5%
المجموع	40	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

#### شكل بياني رقم (1/2/3)

أفراد عينة الدراسة وفق العمر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة ، 2011 م

من الجدول رقم (1/2/3) والشكل البياني رقم (1/2/3) فإن 47.5% من أفراد عينة الدراسة

من 21 – 30 سنة ، و 30% تتراوح أعمارهم ما بين 31 – 40 سنة ، بينما 15% تراوحت اعمارهم ما

بين 41 – 50 سنة ، و 7.5% بلغت أعمارهم 50 سنة فأكثر

يُستنتج أن غالبية أفراد عينة الدراسة تتراوح ما بين 21-30 سنة وهذه الفئة هي الأقدر على الإفادة في موضوع الدراسة.

## 2. المؤهل العلمي

### جدول رقم (2/2/3)

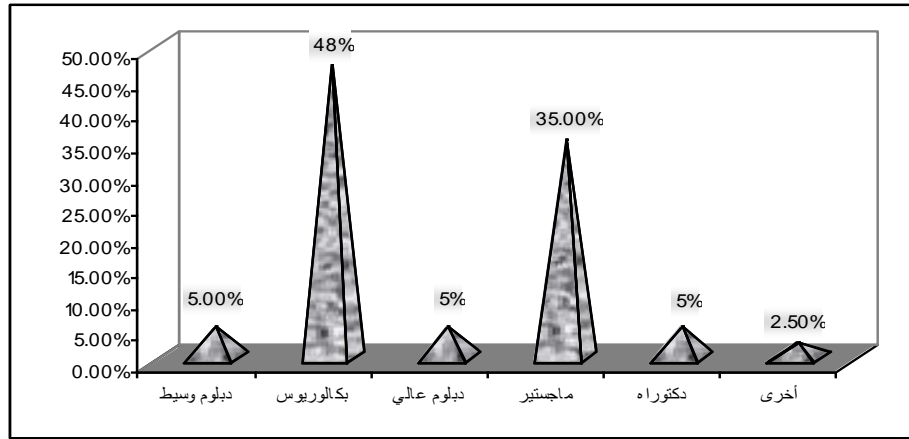
#### التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
دبلوم وسيت	2	5%
بكالوريوس	19	47.5%
دبلوم عالي	2	5%
ماجستير	14	35%
دكتوراه	2	5%
أخرى	1	2.5%
<b>المجموع</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

### شكل رقم (2/2/3)

#### أفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة ، 2011 م

من الجدول رقم (2/2/3) والشكل البياني رقم (2/2/3) فإن 5% من أفراد عينة الدراسة مؤهلهم دبلوم وسيت ، بينما نجد 47.5% منهم مؤهلهم العلمي بكالوريوس ، و 5% مؤهلهم دبلوم عالي، و35% من مؤهلهم العلمي ماجستير ، و5% مؤهلهم العلمي دكتوراه ، و2.5% كان أحي . كما يُستنتج أن 82.5% من أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس وماجستير مما يدل على الدراية الكافية والإلمام والتأهيل وهذا يكسب البحث القوة في الحجة والاعتماد على المنهج العلمي والتخصص الدقيق.

### 3. المؤهل المهني

#### جدول رقم (3/2/3)

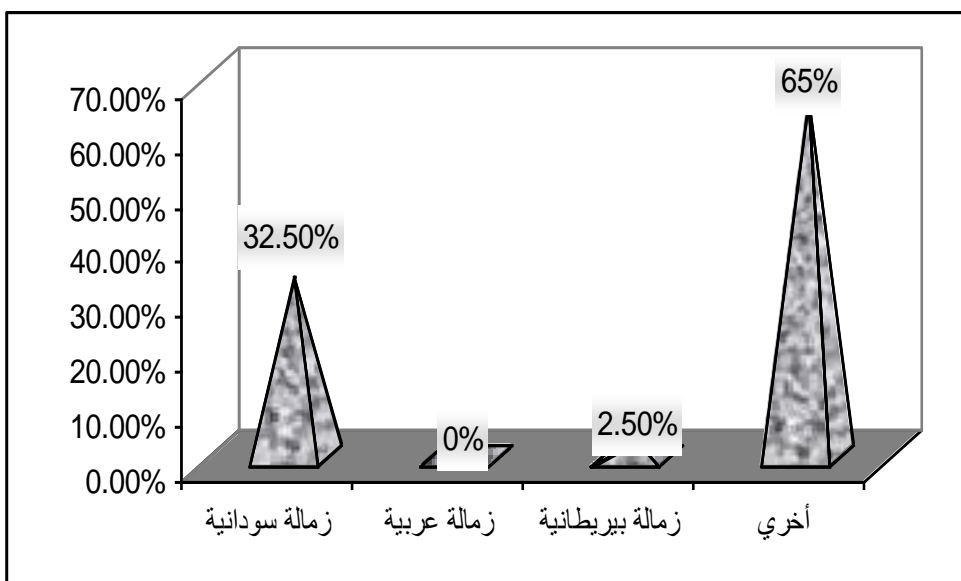
التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهني

النسبة %	التكرار	سنوات الخبرة
32.5%	13	زمالة سودانية
0%	0	زمالة عربية
2.5%	1	زمالة بريطانية
65%	26	أخري
100%	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

#### شكل بياني رقم (3/2/3)

أفراد عينة الدراسة وفق المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة ، 2011 م

من الجدول رقم (3/2/3) والشكل البياني رقم (3/2/3) فإن 32.5% من أفراد العينة مؤهلهم المهني زمالة سودانية ، و 2.5% مؤهلهم المهني زمالة بريطانية ، و 65% ليس لهم مؤهل مهني .

#### 4.التخصص العلمي

جدول رقم (4/2/3)

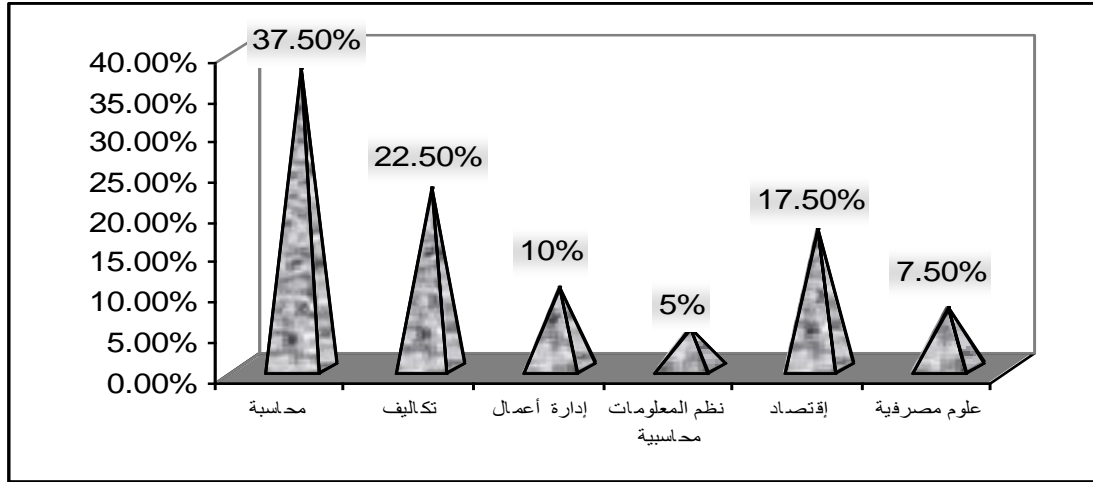
التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

النسبة %	التكرار	التخصص العلمي
37.5%	15	محاسبة
22.5%	9	تكاليف
10%	4	إدارة أعمال
5%	2	نظم المعلومات محاسبية
17.5%	7	اقتصاد
7.5%	3	علوم مصرفية
100	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

شكل بياني رقم (4/2/3)

أفراد عينة الدراسة وفق التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة ، 2011 م

من الجدول رقم (4/2/3) والشكل البياني رقم (4/2/3) فإن 37.5% من أفراد عينة الدراسة تخصصهم العلمي محاسبة، و 22.5% تخصصهم العلمي تكاليف ، و 10% تخصصهم العلمي إدارة أعمال ، 5% تخصصهم العلمي نظم المعلومات الإدارية ، و 17.5% تخصصهم اقتصاد ، بينما 7.5% تخصصهم علوم مصرفية. كما يُستنتج أن غالبية أفراد عينة الدراسة تخصصهم العلمي محاسبة وتكاليف مما يثبت أن بيانات ومخرجات هذا البحث تعتمد على التخصص دور معلومات محاسبة التكاليف في تحسين جودة القرارات بشركات الإنشاءات .

#### 5. المركز الوظيفي

### جدول رقم (5/2/3)

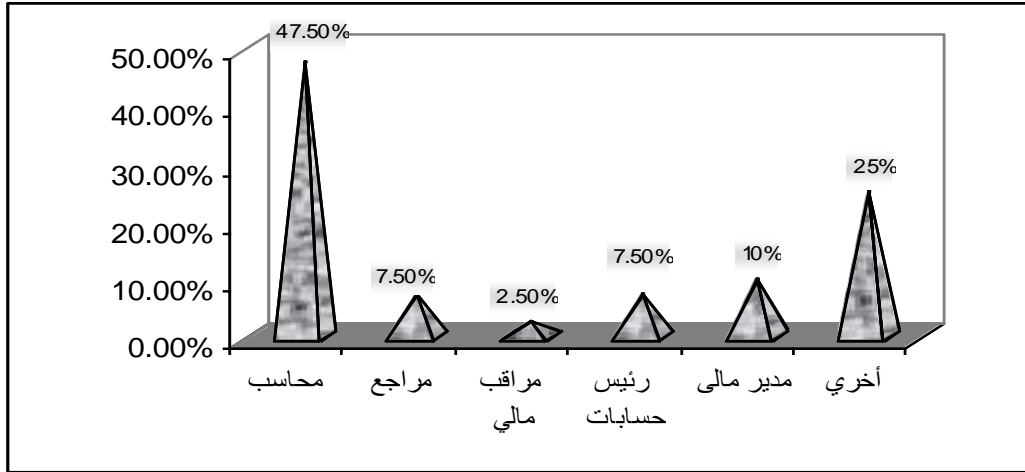
#### التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي

النسبة %	التكرار	الوظيفية
47.5%	19	محاسب
7.5%	3	مراجع
2.5%	1	مراقب مالي
7.5%	3	رئيس حسابات
10%	4	مدير مالي
25%	10	أخري
<b>100</b>	<b>40</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

### شكل بياني رقم (5/2/3)

#### لأفراد عينة الدراسة وفق الوظيفة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

من الجدول رقم (5/2/3) والشكل البياني رقم (5/2/3) فإن 47.5% من أفراد العينة محاسبين، و 7.5% مراجعين، بينما 2.5% مراقبين ماليين، و 7.5% رئيسين حسابات، و 10% مدراء ماليين، و 25% من أفراد العينة يشغلون وظائف أخرى. و يُستنتج أن جميع أفراد العينة قادرين على الإفتاء والإفادة في البحث.

### 6. سنوات الخبرة

### جدول رقم (6/2/3)

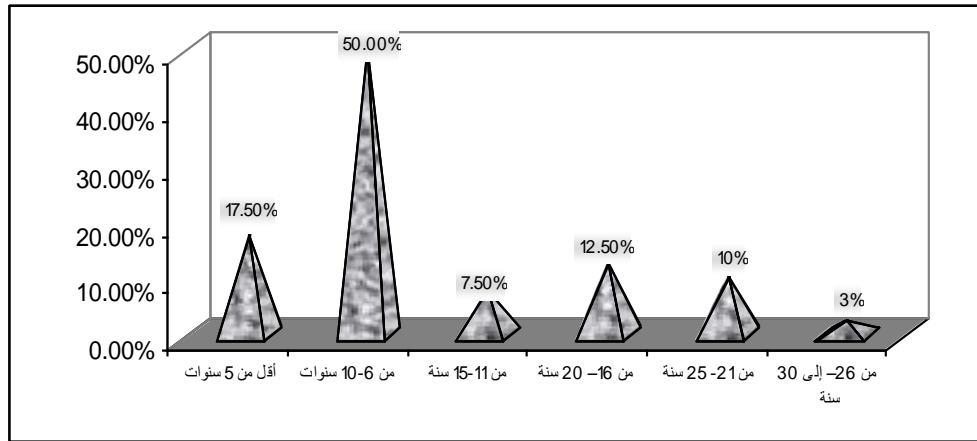
## التكرارات لأفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

النسبة %	التكرار	سنوات الخبرة
17.5%	7	أقل من 5 سنوات
50%	20	من 6-10 سنوات
7.5%	3	من 11-15 سنة
12.5%	5	من 16 - 20 سنة
10%	4	من 21-25 سنة
2.5%	1	من 26 - إلى 30 سنة
<b>100%</b>	<b>40</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

### شكل بياني رقم (6/2/3)

#### أفراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة ، 2011 م

من الجدول رقم (6/2/3) والشكل البياني رقم (6/2/3) فإن 17.5% من أفراد العينة سنوات خبرتهم أقل من 5 سنوات ، و 50% منهم سنوات خبرتهم تتراوح ما بين 6-10 سنة، بينما 7.5% تتراوح سنوات خبرتهم ما بين 11-15 سنة، كذلك 10% تتراوح سنوات خبرته ما بين 16-20 سنة ، و10% تتراوح سنوات خبرتهم ما بين 21-25 سنة ، و 2.5% تتراوح سنوات خبرتهم . يُستنتج أن 50% أفراد العينة سنوات خبرتهم أكثر ما بين 6-10 سنوات وهذا يشير إلى أن بيانات ومخرجات البحث تعتمد على الخبرات الكافية والمناسبة في مجال التخصص.

### القسم الثاني : اختبار الفرضيات

اختبار الفرضية الأولى:

نص الفرضية الأولى:

(الإعتماد على معلومات المحاسبة المالية لا يفي بإحتياجات إتخاذ القرار )

### جدول رقم (7/2/3)

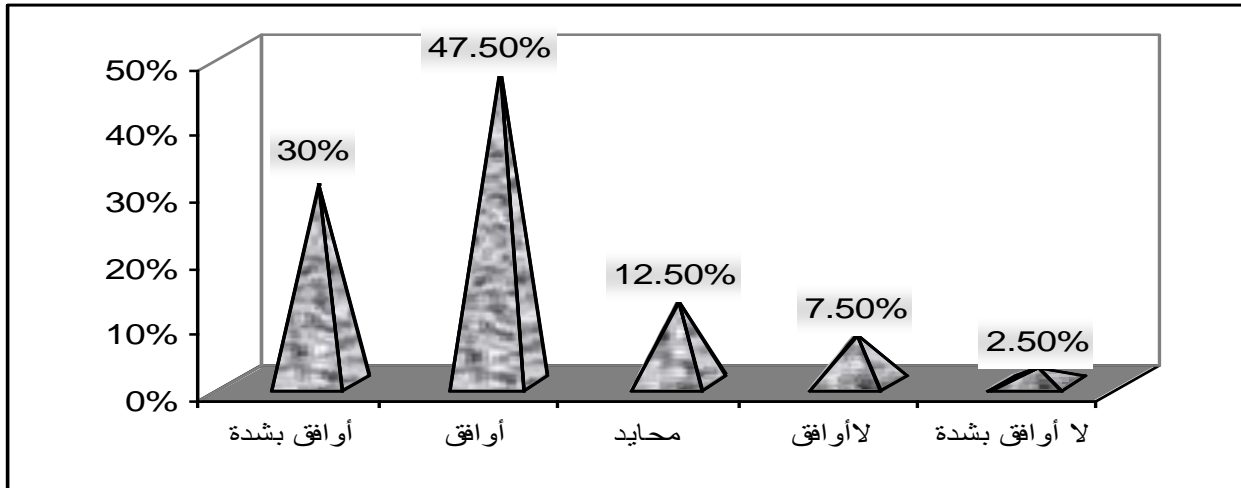
التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الأولى للفرضية الأولى.

المجموع	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة
40	1	3	5	19	12	1. المعلومات المستخرجة من نظام المحاسبة المالية غير كافية لعملية إتخاذ القرارات .
%100	%2.5	%7.5	%12.5	%47.5	%30	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

### شكل بياني رقم (7/2/3)

إجابات أفراد العينة تجاه العبارة الأولى للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

من الجدول رقم (7/2/3) والشكل البياني رقم (7/2/3) فإن 30% من أفراد العينة الدراسة يوافقون بشدة على أن المعلومات المستخرجة من نظام المحاسبة المالية غير كافية لعملية إتخاذ القرارات ، و47.5% منهم موافقون ، بينما 12.5% محايدين ، و7.5% لا يوافقون ، بينما 2.5% لا يوافقون بشدة .

### جدول رقم (8/2/3)

التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثانية للفرضية الأولى.

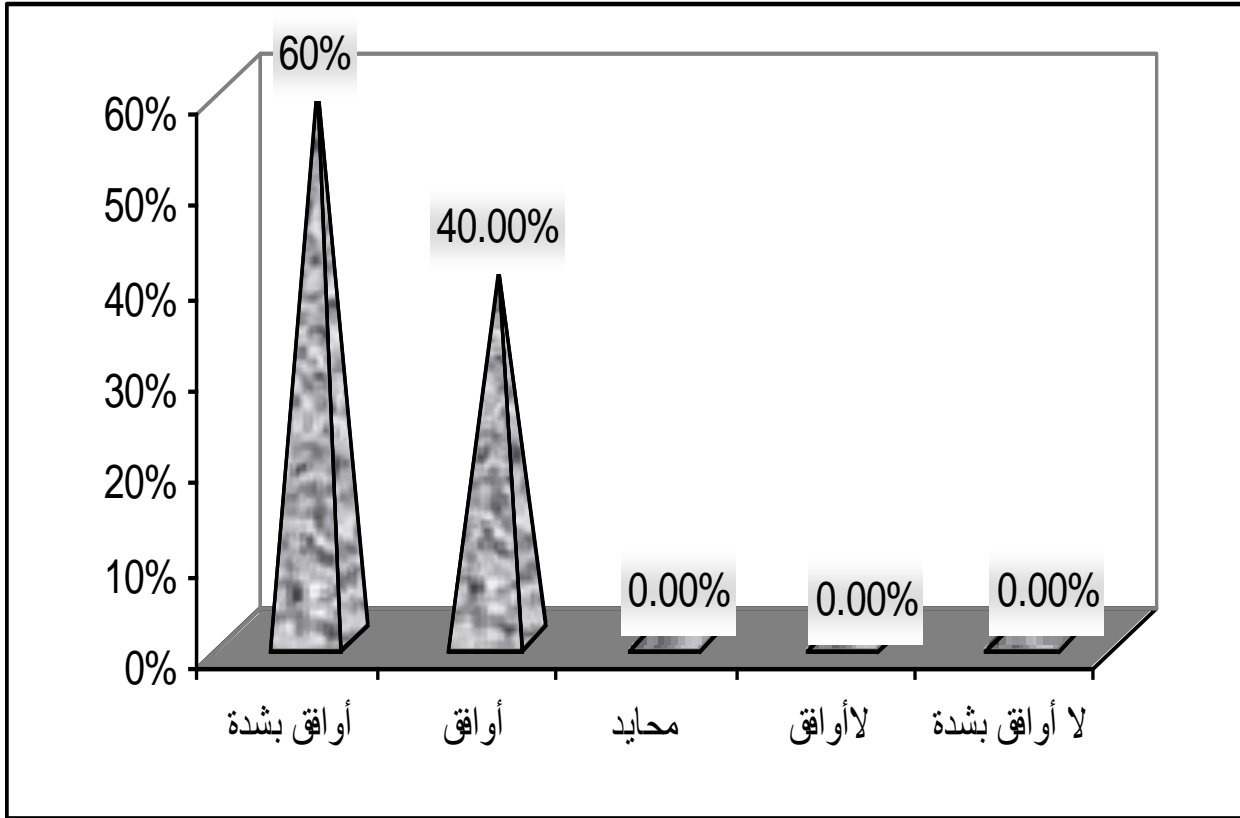
المجموع	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة
---------	---------------	----------	-------	-------	------------	---------

40	0	0	0	16	24	2. تحتاج عملية إتخاذ القرارات إلى معلومات تفصيلية بالكمية والقيمة .
%100	%0	%0	%0	%40	%60	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

### شكل بياني رقم (8/2/3)

لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثانية للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

من الجدول رقم (8/2/3) والشكل البياني رقم (8/2/3) فإن 60% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على تحتاج عملية إتخاذ القرارات إلى معلومات تفصيلية بالكمية والقيمة ، و 40% منهم موافقون.

### جدول رقم (9/2/3)

التكرارات لإجابات افراد العينة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الأولى.

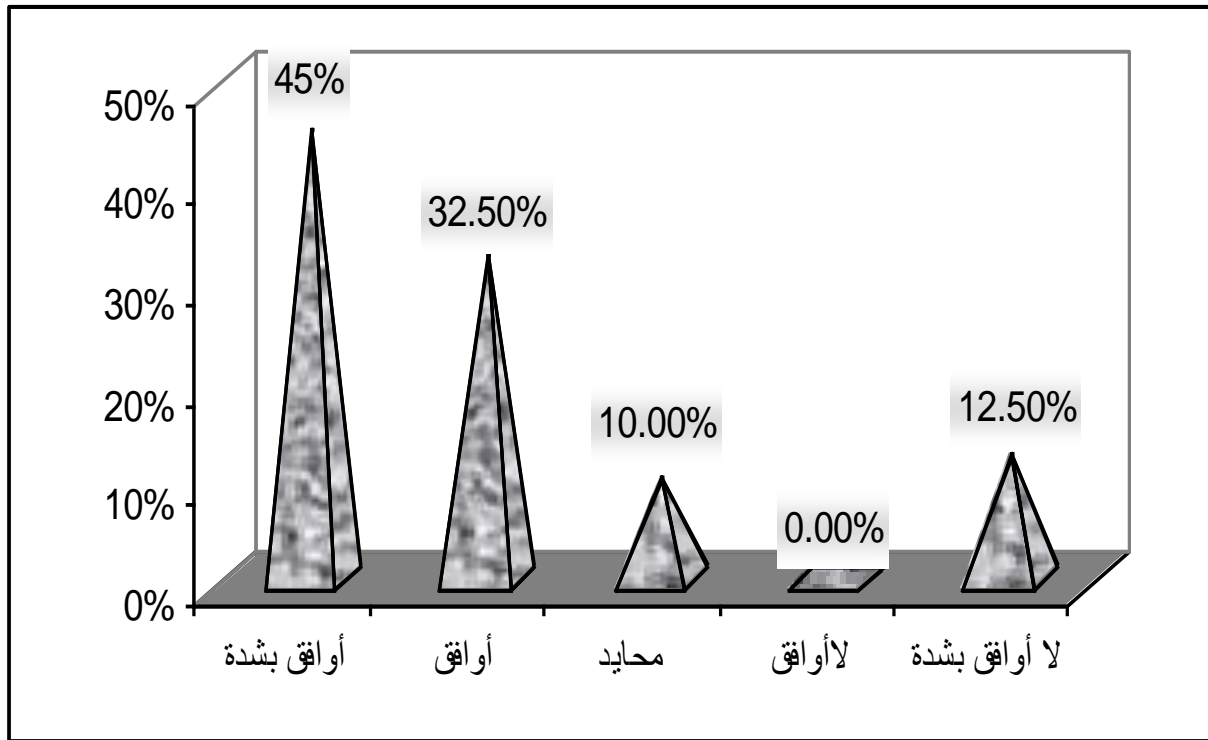
المجموع	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة

40	5	0	4	13	18	3. تعتمد الإدارة في إتخاذ القرارات على مصادر معلومات أخرى بخلاف المحاسبة المالية .
%100	%12.5	%0	%10	%32.5	%45	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

### شكل بياني رقم (9/2/3)

لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

نلاحظ من الجدول رقم (9/2/3) والشكل البياني رقم (9/2/3) فإن 45% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن تعتمد الإدارة في إتخاذ القرارات على مصادر معلومات أخرى بخلاف المحاسبة المالية ، و 32.5% منهم موافقون، بينما 10% محايدين ، و 12.5% لا يوافقون بشدة .

### جدول رقم (10/2/3)

التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الأولى.

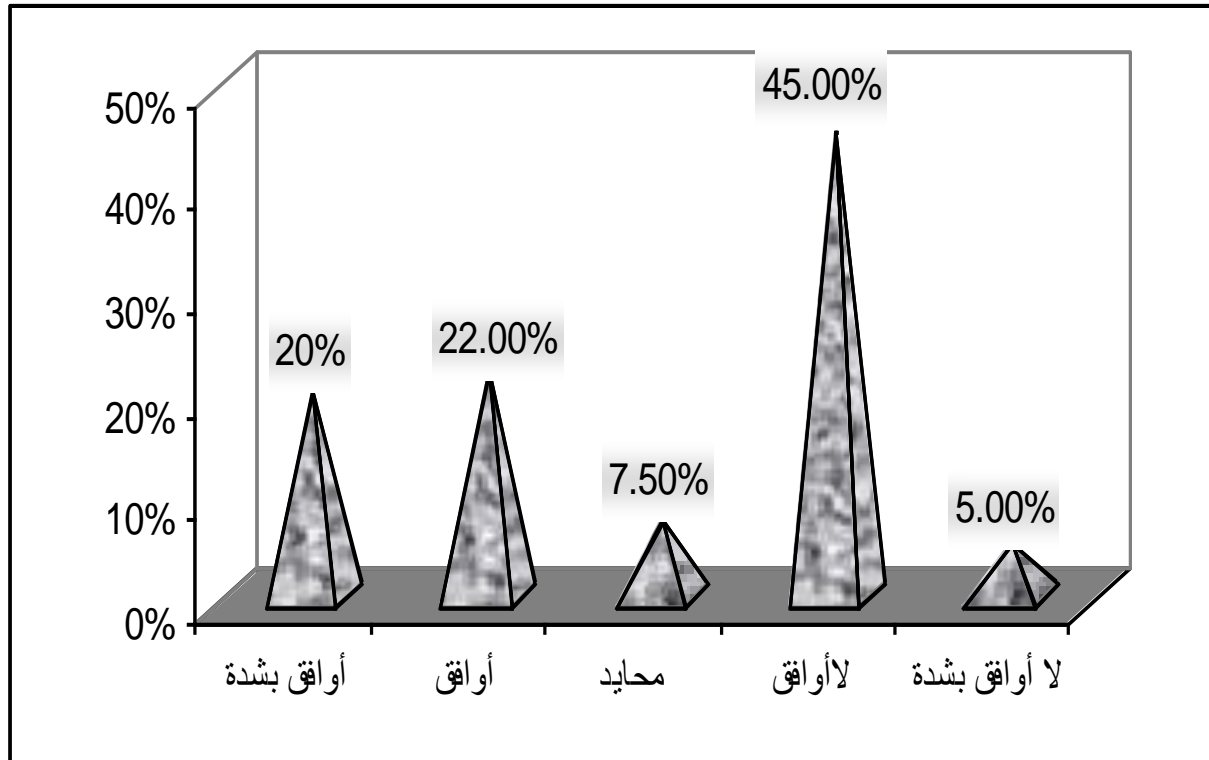
المجموع	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة

40	2	18	3	9	8	4. المعلومات المستخرجة من المحاسبة المالية معلومات تاريخية ولا تفيد في إتخاذ القرارات .
%100	%5	%45	%7.5	%22	%20	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

### شكل بياني رقم (10/2/3)

لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

يتضح من الجدول رقم (10/2/3) والشكل البياني رقم (10/2/3) فإن 20% من أفراد الدراسة يوافقون بشدة على أن المعلومات المستخرجة من المحاسبة المالية معلومات تاريخية ولا تفيد في إتخاذ القرارات ، و 22% منهم موافقون ، بينما 7.5% محايدين و 45% لا يوافقون و 5% لا يوافقون بشدة .

### جدول رقم (11/2/3)

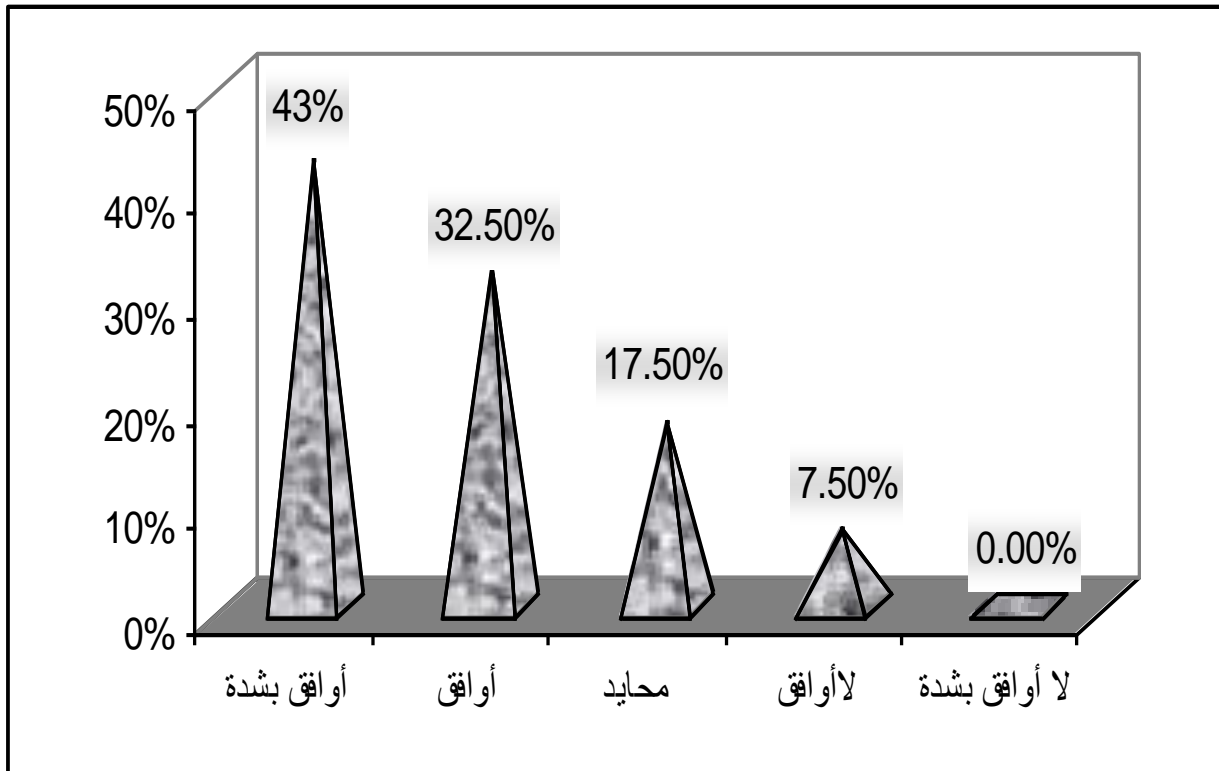
التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الأولى.

المجموع	لأوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة

40	0	3	7	13	17	5. الإعتدال على معلومات المحاسبة المالية فقط يؤدي إلى قرارات غير رشيدة .
%100	%0	%7.5	%17.5	%32.5	%42.5	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

شكل بياني رقم (11/2/3)  
لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

يتضح من الجدول رقم (11/2/3) والشكل البياني رقم (11/2/3) فإن 42% من أفراد الدراسة يوافقون بشدة على أن الإعتدال على معلومات المحاسبة المالية فقط يؤدي إلى قرارات غير رشيدة ، و 32.5% منهم موافقون ، بينما 17.5% محايدين و 7.5% لا يوافقون .

جدول رقم (12/2/3)  
ملخص الفرضية الأولى

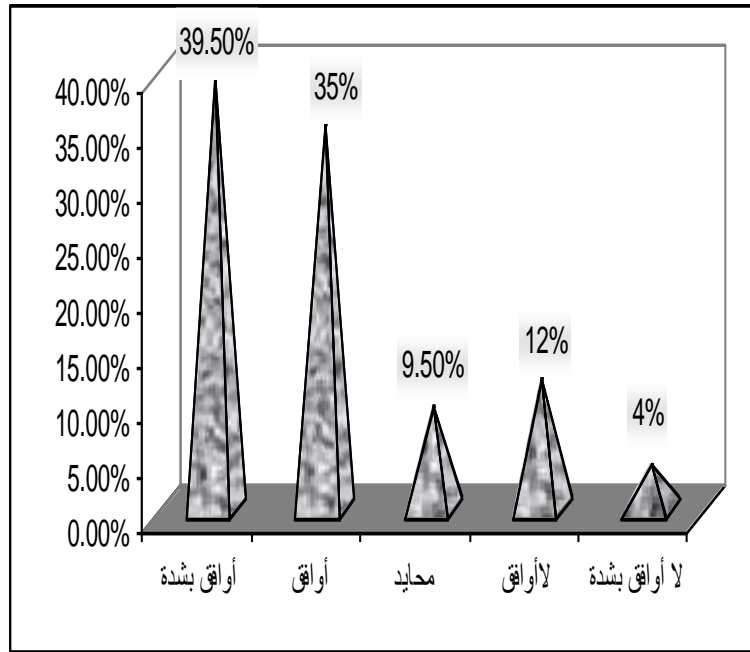
النسبة %	التكرارات	
%39.5	79	موافق بشدة

موافق	70	35%
محايد	19	9.5%
غير موافق	24	12%
غير موافق بشدة	8	4%
المجموع	200	100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

شكل رقم (12/2/3)

شكل بياني لمخلص الفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

من الجدول رقم (12/2/3) والشكل رقم (12/2/3) فإن نسبة الموافقة (74.5%) والمحايدة (9.5%) بينما كانت نسبة عدم الموافقة (16%) ومن هذا نستنتج أن غالبية أفراد العينة المبحوثة يوافقون على هذه العبارات.

جدول رقم (13/2/3)

الوسط الحسابي و الانحراف المعياري بالإضافة إلى درجات الحرية والقيمة الاحتمالية لاختبار مربع

كأي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول الفرضية الأولى

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة مربع كاي	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية
----------	---------------	-------------------	---------------	--------------	-------------------

0.00	4	27.5	0.9	3.9	1. المعلومات المستخرجة من نظام المحاسبة المالية غير كافية لعملية إتخاذ القرارات .
0.02	1	1.6	0.4	4.6	2. تحتاج عملية إتخاذ القرارات إلى معلومات تفصيلية بالكمية والقيمة .
0.04	3	13.4	0.8	4.1	3. تعتمد الإدارة في إتخاذ القرارات على مصادر معلومات أخرى بخلاف المحاسبة المالية .
0.00	4	20.2	0.7	3.7	4. المعلومات المستخرجة من المحاسبة المالية معلومات تاريخية ولا تفيد في إتخاذ القرارات .
0.03	3	11.6	0.9	4.1	5. الإعتماد على معلومات المحاسبة المالية فقط يؤدي إلى قرارات غير رشيدة .

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

يلاحظ من الجدول رقم (13/2/3) أن الوسط الحسابي لجميع العبارات أكبر من الوسط الحسابي الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين نحو هذه العبارات تسير في الاتجاه الإيجابي أي موافقتهم عليها. أما الانحراف المعياري لهذه العبارات يتراوح ما بين (0.4 – 0.9) وهذا يشير إلى تجانس إجابات المبحوثين.

بالنظر إلى القيمة الاحتمالية لجميع العبارات فهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية أي أن إجابات المبحوثين تتحيز لإجابة دون غيرها.

بناءً على هذا تتأكد صحة الفرضية التي نصها :

(الإعتماد على معلومات المحاسبية المالية لا يفي باحتياجات إتخاذ القرار).

اختبار الفرضية الثانية :

نص الفرضية الثانية :

(تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة يؤدي إلى قرارات رشيدة)

جدول رقم (14/2/3)

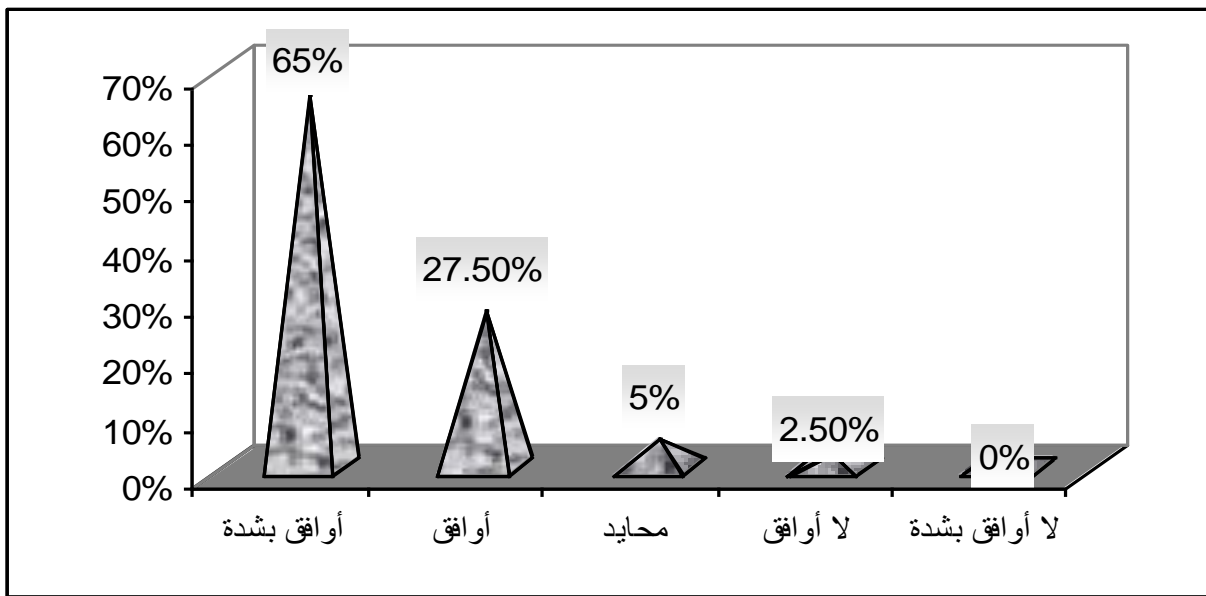
التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثانية.

المجموع	لاوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة
40	0	1	2	11	26	1. تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة يساعد في تحليل التكاليف على أساس الأنشطة.
%100	%0	%2.5	%5	%27.5	%65	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

### شكل بياني رقم (13/2/3)

إجابات أفراد العينة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة ، 2010 م

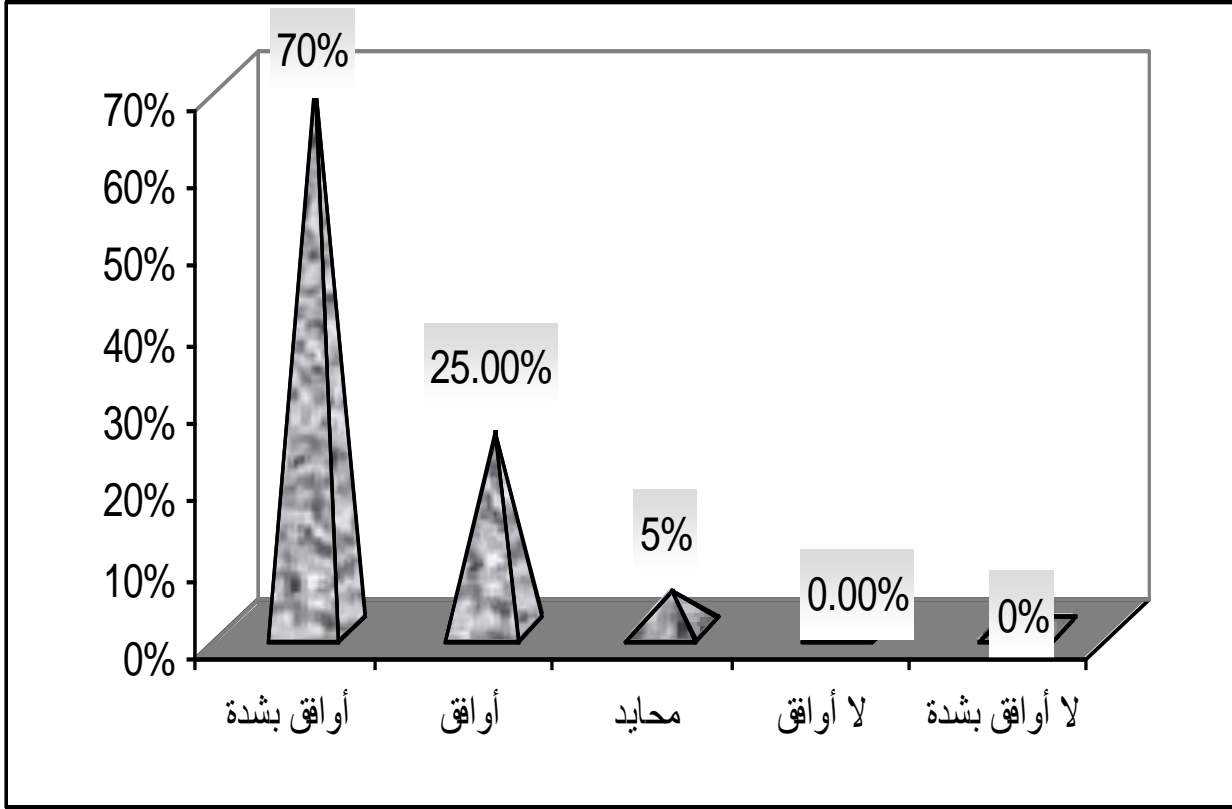
من الجدول رقم (14/2/3) والشكل البياني رقم (13/2/3) فإن 65% يوافقون بشدة على أن تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة يساعد في تحليل التكاليف على أساس الأنشطة ، و 27.5% منهم موافقون ، بينما 5% محايدون ، 2.5% لا يوافقون .

### جدول رقم (15/2/3)

التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثانية.

المجموع	لاوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة
40	0	0	2	10	28	2. تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة يساعد في الرقابة على عناصر التكاليف .
%100	%0	%0	%5	%25	%70	

شكل بياني رقم (14/2/3)  
إجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثانية



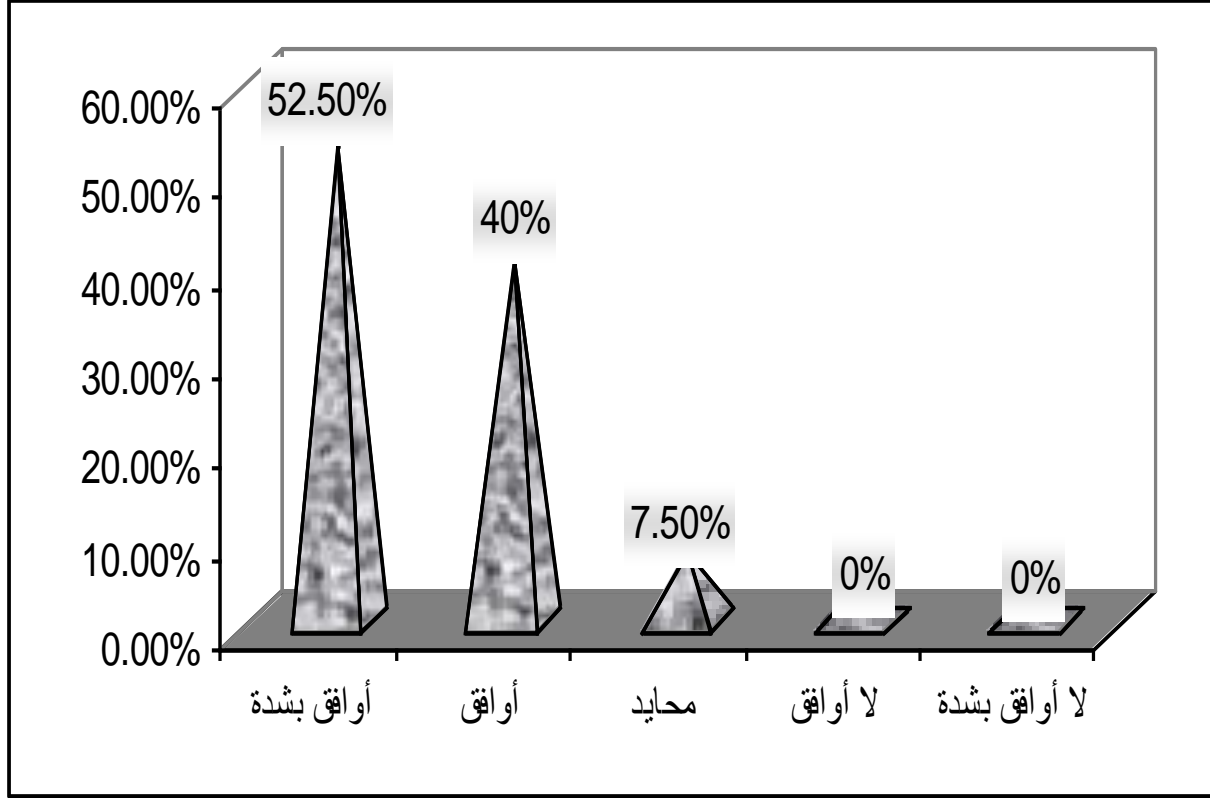
يتضح من الجدول رقم (15/2/3) والشكل البياني رقم (14/2/3) فإن 70% من أفراد الدراسة يوافقون بشدة على أن تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة يساعد في الرقابة على عناصر التكاليف ، و 25% منهم موافقون ، 5% محايدين .

### جدول رقم (16/2/3)

التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثانية

المجموع	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة
40	0	0	3	16	21	3. تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة يعمل على توفير معلومات دقيقة تؤدي إلى قرارات رشيدة .
%100	%0	%0	%7.5	%40	%52.5	

شكل بياني رقم (15/2/3)  
لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

من الجدول رقم (16/2/3) والشكل البياني رقم (15/2/3) فإن 52.5% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة يعمل على توفير معلومات دقيقة تؤدي إلى قرارات رشيدة ، و 40% منهم موافقون ، بينما 7.5%

#### جدول رقم (17/2/3)

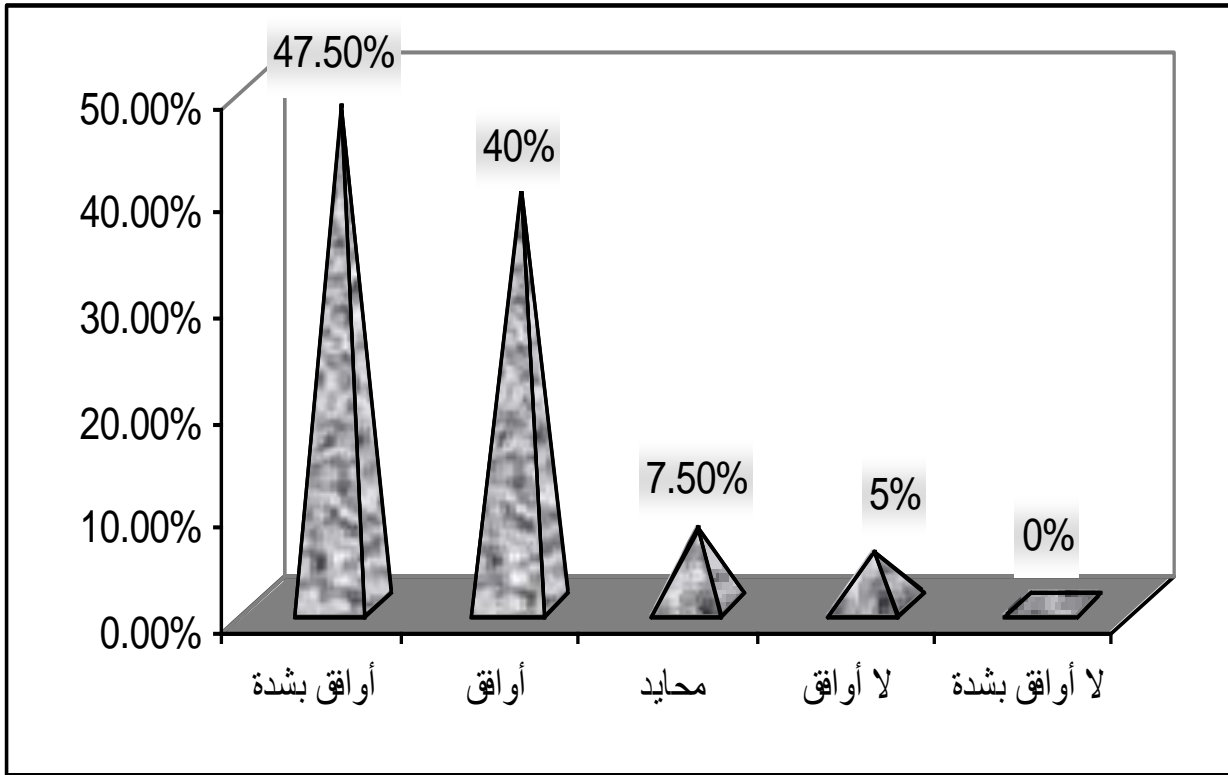
التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثانية

المجموع	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة
40	0	2	3	16	19	4. عدم تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة يزيد من تكلفة الحصول على المعلومة .
%100	%0	%5	%7.5	%40	%47.5	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

### شكل بياني رقم (16/2/3)

لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

يتضح من الجدول رقم (17/2/3) والشكل البياني رقم (16/2/3) فإن 47.5% من أفراد الدراسة يوافقون بشدة على أن عدم تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة يزيد من تكلفة الحصول على المعلومة ، و 40% منهم موافقون، بينما 7.5% محايدين ، 5% لا يوافقون .

### جدول رقم (18/2/3)

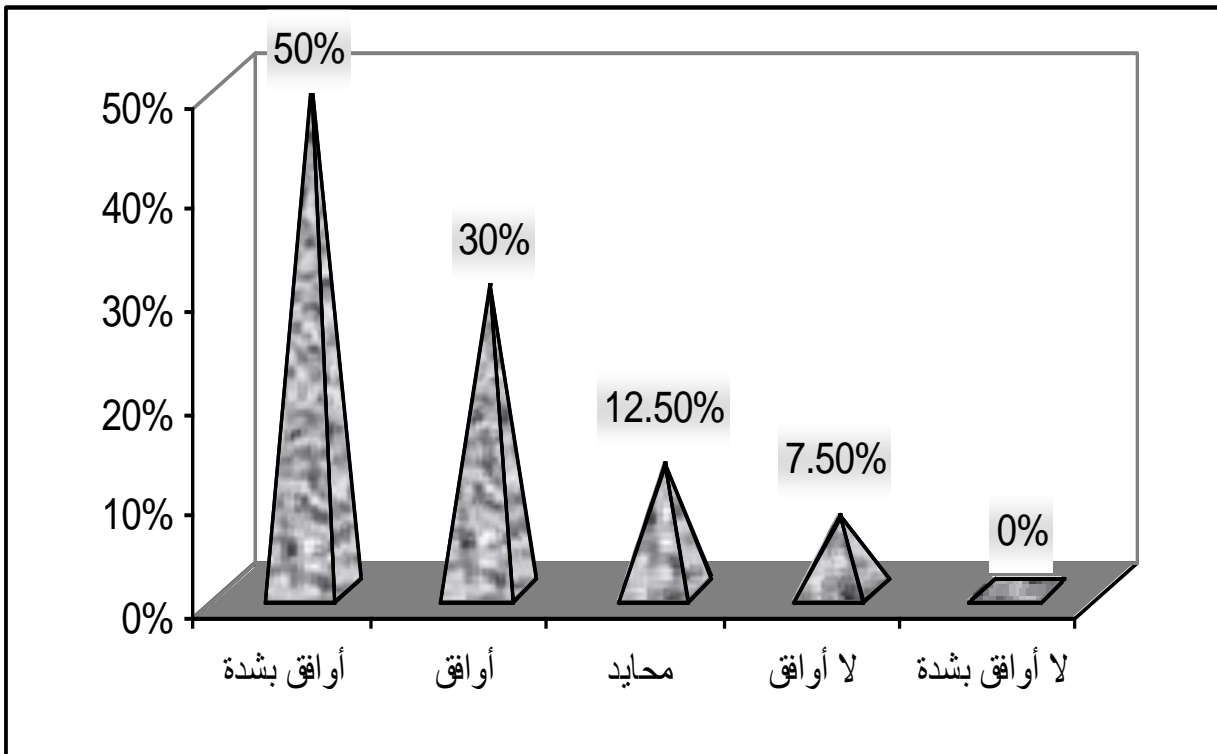
التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثانية

المجموع	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة
40	0	3	5	12	20	5. عدم تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة يؤدي إلى عدم فعالية المعلومات المستخرجة من نظام التكاليف .
%100	%0	%7.5	%12.5	%30	%50	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

### شكل بياني رقم (17/2/3)

لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

يتضح من الجدول رقم (18/2/3) والشكل البياني رقم (17/2/3) فإن 50% من أفراد الدراسة يوافقون بشدة على أن عدم تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة يؤدي إلى عدم فعالية المعلومات المستخرجة من نظام التكاليف ، و 30% منهم موافقون، بينما 12.5% محايدين ، 7.5% لا يوافقون.

### جدول رقم (19/2/3)

ملخص الفرضية الثانية

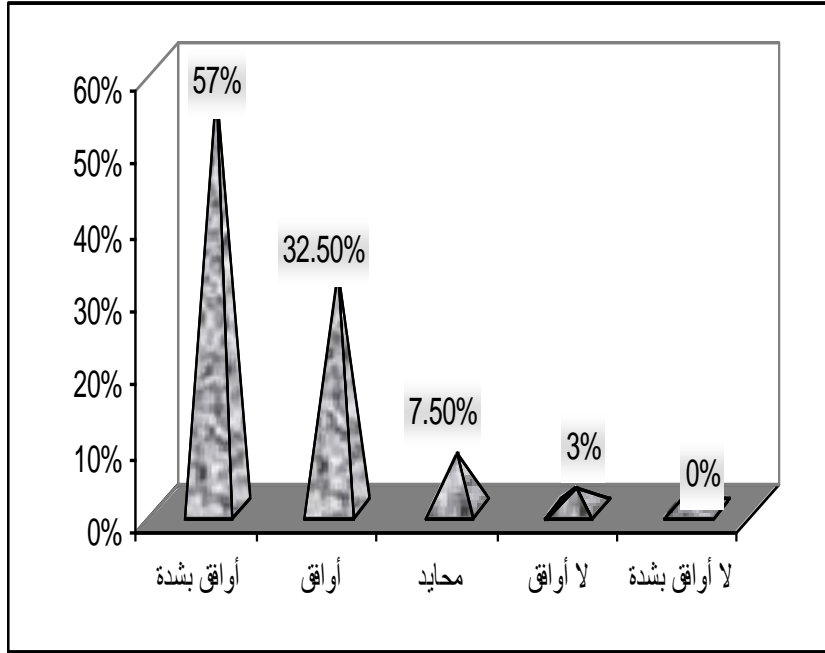
النسبة %	التكرارات	
57%	114	موافق بشدة
32.5%	65	موافق
7.5%	15	محايد
3%	6	غير موافق
0%	0	غير موافق بشدة

100	200	المجموع
-----	-----	---------

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

### شكل رقم (18/2/3)

#### شكل بياني لمخلص الفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

من الجدول رقم (19/2/3) والشكل رقم (18/2/3) فإن نسبة الموافقة (89.5%) بينما كانت نسبة المحايدة (7.5%) ، وعدم الموافقة (3%) ، ومن هذا نستنتج أن غالبية أفراد العينة المبحوثة يوافقون على هذه العبارات.

### جدول رقم (20/2/3)

يوضح الوسط الحسابي و الانحراف المعياري بالإضافة إلى درجات الحرية والقيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات التالية

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة مربع كاي	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية
1. تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة يساعد في تحليل التكاليف على أساس الأنشطة.	4.5	0.7	40	3	0.00
2. تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة يساعد في الرقابة على عناصر التكاليف.	4.6	0.5	26.6	2	0.00
3. تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة يعمل على	4.4	0.6	12.9	2	0.02

					توفير معلومات دقيقة تؤدي إلى قرارات رشيدة .
0.00	3	23	0.8	4.3	4. عدم تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة يزيد من تكلفة الحصول على المعلومة .
0.00	3	17.8	0.9	4.2	5. عدم تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة يؤدي إلى عدم فعالية المعلومات المستخرجة من نظام التكاليف .

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

يتضح من الجدول رقم (20/2/3) أن الوسط الحسابي لجميع العبارات أكبر من الوسط الحسابي الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين نحو هذه العبارات تسير في الاتجاه الإيجابي أي موافقتهم عليها. أما الانحراف المعياري لهذه العبارات يتراوح ما بين (0.5 – 0.9) وهذا يشير إلى تجانس إجابات المبحوثين.

بالنظر إلى القيمة الاحتمالية لجميع العبارات فإنها أقل من مستوى المعنوية 0.05 وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية أي أن إجابات المبحوثين تتحيز لإجابة دون غيرها.

مما سبق تتأكد صحة الفرضية التي نصها :

(تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة يؤدي إلى قرارات رشيدة).

اختبار الفرضية الثالثة :

نص الفرضية الثالثة :

( توفر محاسبة التكاليف معلومات تساعد في تحسين جودة القرارات )

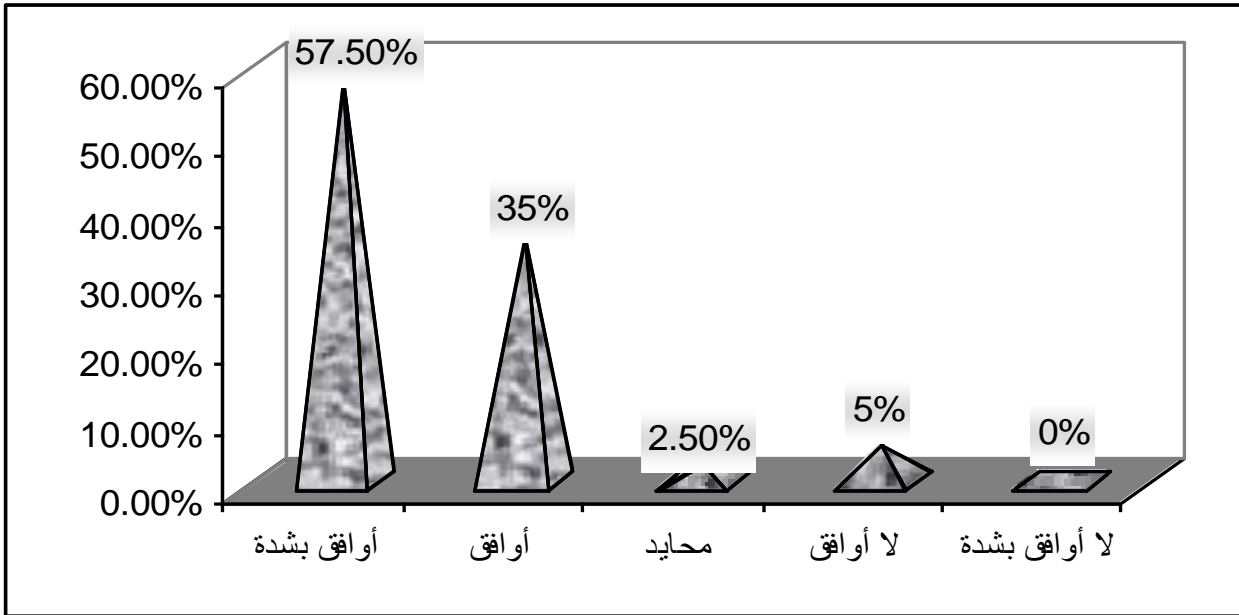
جدول رقم (21/2/3)

التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثالثة.

المجموع	لاوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة
40	0	3	1	14	23	1. المعلومات المستخرجة من نظام التكاليف تزيد من فعالية القرارات .
%100	%0	%5	%2.5	%35	%57.5	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

شكل بياني رقم (19/2/3)  
لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

يلاحظ من الجدول رقم (21/2/3) والشكل البياني رقم (19/2/4) فإن 57.5% من أفراد الدراسة يوافقون بشدة على أن المعلومات المستخرجة من نظام التكاليف تزيد من فعالية القرارات ، و 35% منهم موافقون ، بينما 2.5% محايدين، و 5% لا يوافقون .

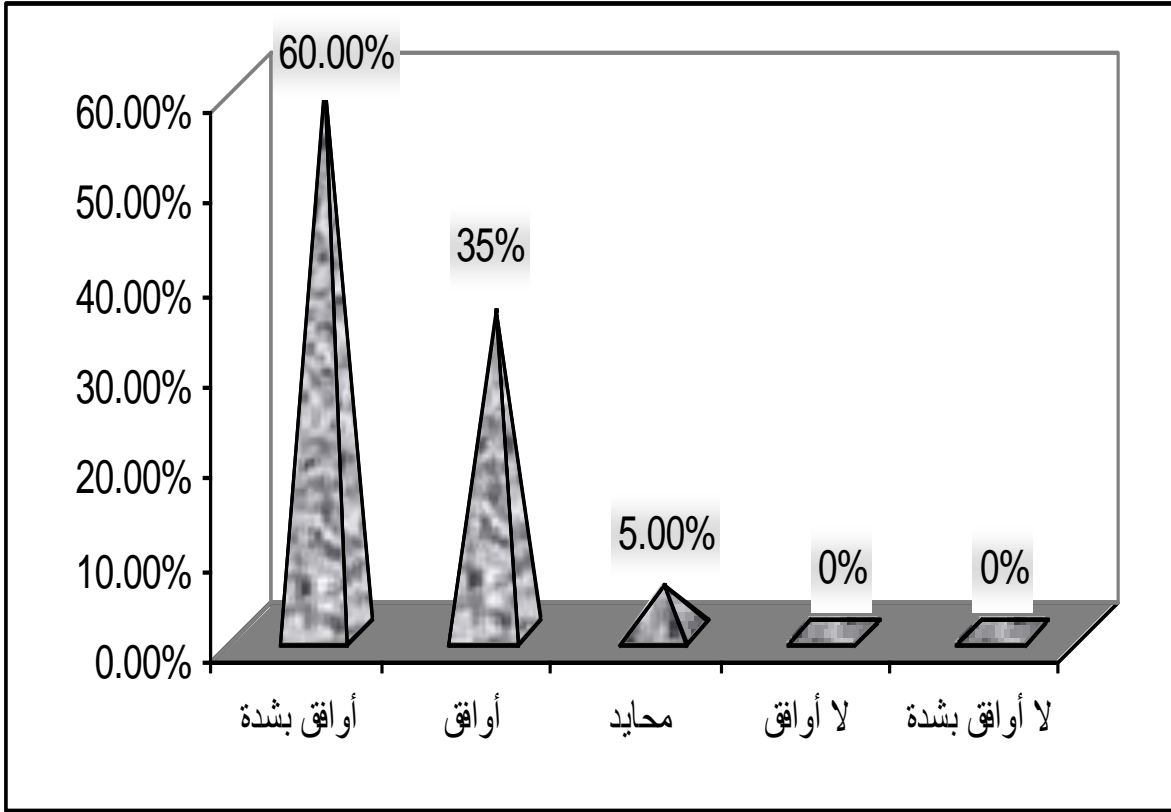
جدول رقم (22/2/3)

التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثالثة

المجموع	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة
40	0	0	2	14	24	2. توفر محاسبة التكاليف معلومات تساعد في إتخاذ قرارات رشيدة .
%100	%0	%0	%5	%35	%60	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

شكل بياني رقم (20/2/3)  
لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

من الجدول رقم (22/2/3) والشكل البياني رقم (20/2/3) فإن 60% من أفراد الدراسة يوافقون بشدة على أن توفر محاسبة التكاليف معلومات تساعد في إتخاذ قرارات رشيدة ، و 35% منهم موافقون ، بينما 5% محايدين.

### جدول رقم (23/2/3)

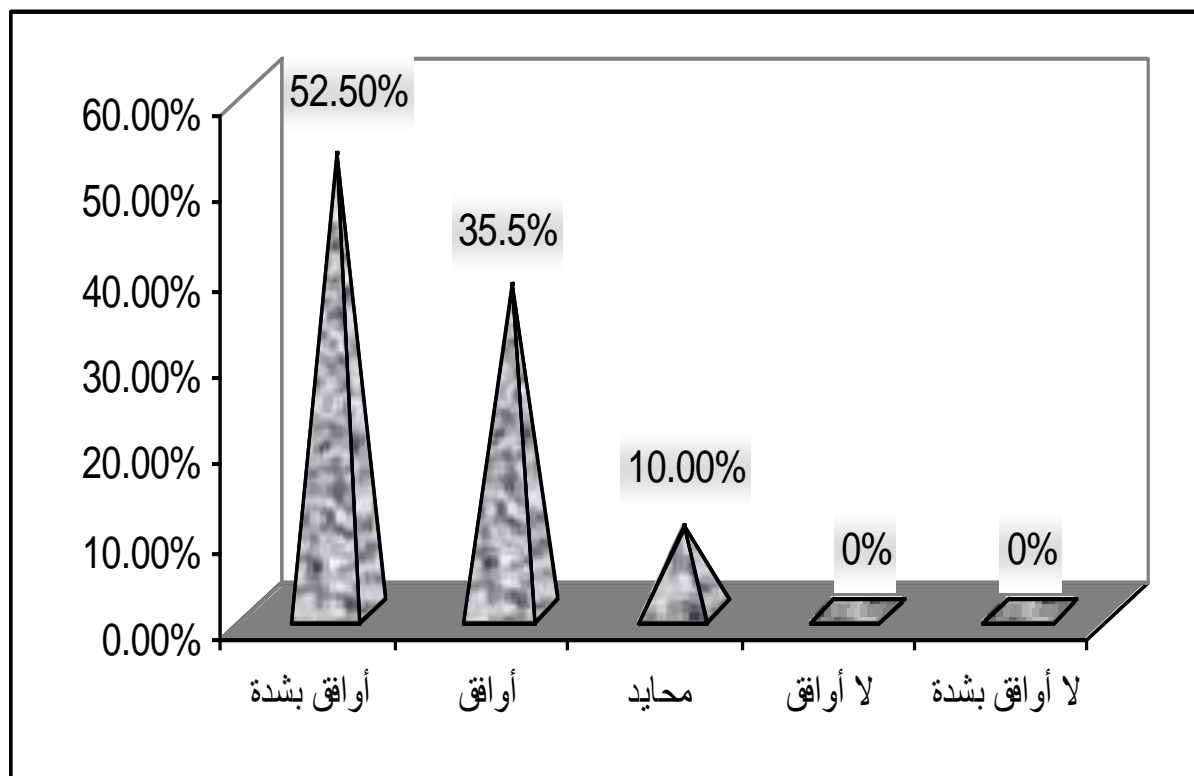
التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة

المجموع	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة
40	0	4	8	12	21	3. يوفر نظام محاسبة التكاليف معلومات أكثر ملائمة لعملية إتخاذ القرارات .
%100	%0	%10	%20	%30	%40	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

### شكل بياني رقم (21/2/3)

لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

من الجدول رقم (23/2/3) والشكل البياني رقم (21/2/3) فإن 40% من أفراد الدراسة يوافقون بشدة على أن يوفر نظام محاسبة التكاليف معلومات أكثر ملائمة لعملية إتخاذ القرارات ، و 40% منهم موافقون ، بينما 20% محايدين ، 10% لا يوافقون .

#### جدول رقم (24/2/3)

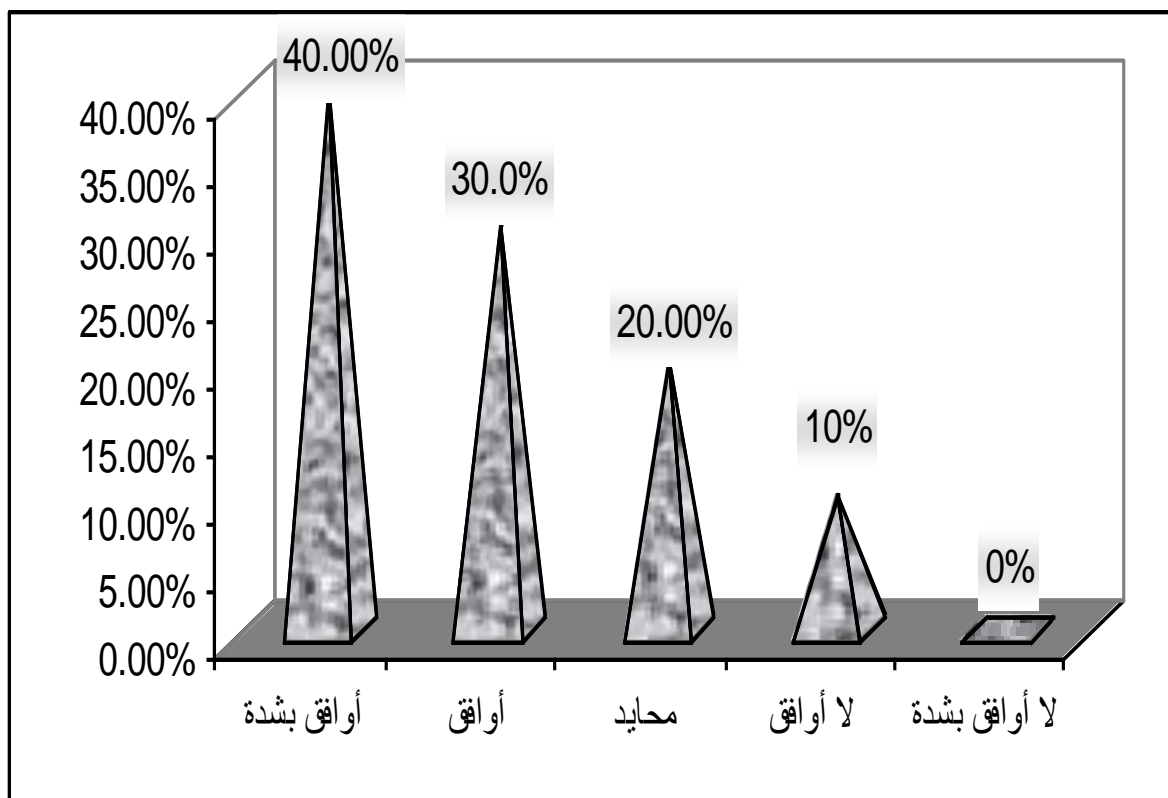
التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثالثة

المجموع	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة
40	0	4	8	12	16	4. تعتمد جودة القرارات على مدى توفر معلومات محاسبة التكاليف .
%100	%0	%10	%20	%30	%40	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

#### شكل بياني رقم (22/2/3)

لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

يتضح من الجدول رقم (24/2/3) والشكل البياني رقم (22/2/3) فإن 40% من أفراد الدراسة يوافقون بشدة على أن تعتمد جودة القرارات على مدى توفر معلومات محاسبة التكاليف ، و30% منهم موافقون ، بينما 20% محايدين ، 10% لا يوافقون .

### جدول رقم (25/2/3)

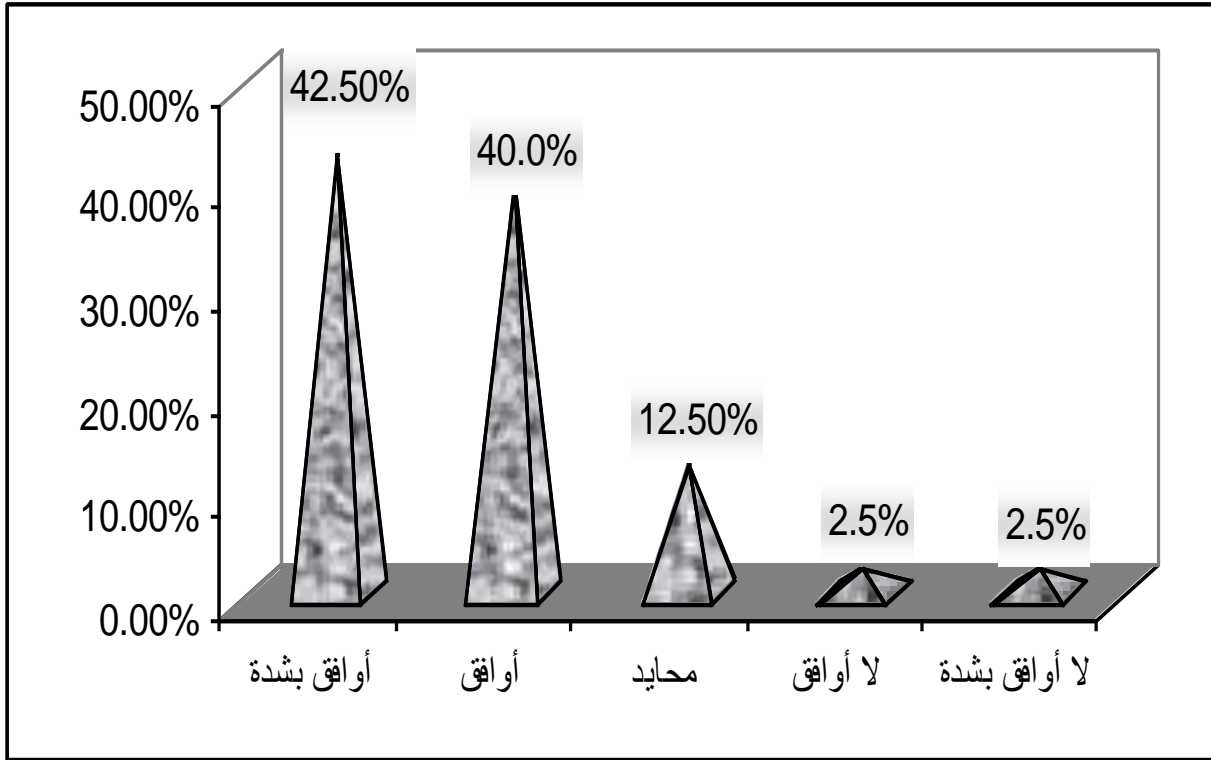
التكرارات لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثالثة

المجموع	لاأوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة
40	1	1	5	16	17	5. عدم توفر معلومات محاسبة التكاليف يقلل مقدار الثقة في القرارات .
%100	%2.5	%2.5	%12.5	%40	%42.5	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

### شكل بياني رقم (23/2/3)

إجابات أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

يتضح من الجدول رقم (25/2/3) والشكل البياني رقم (23/2/3) فإن 42.5% من أفراد الدراسة يوافقون بشدة على أن عدم توفر معلومات محاسبة التكاليف يقلل مقدار الثقة في القرارات ، و40% منهم موافقون ، بينما 12.5% محايدون ، و2.5% لا يوافقون ، و2.5% لا يوافقون بشدة .

### جدول رقم (26/2/3)

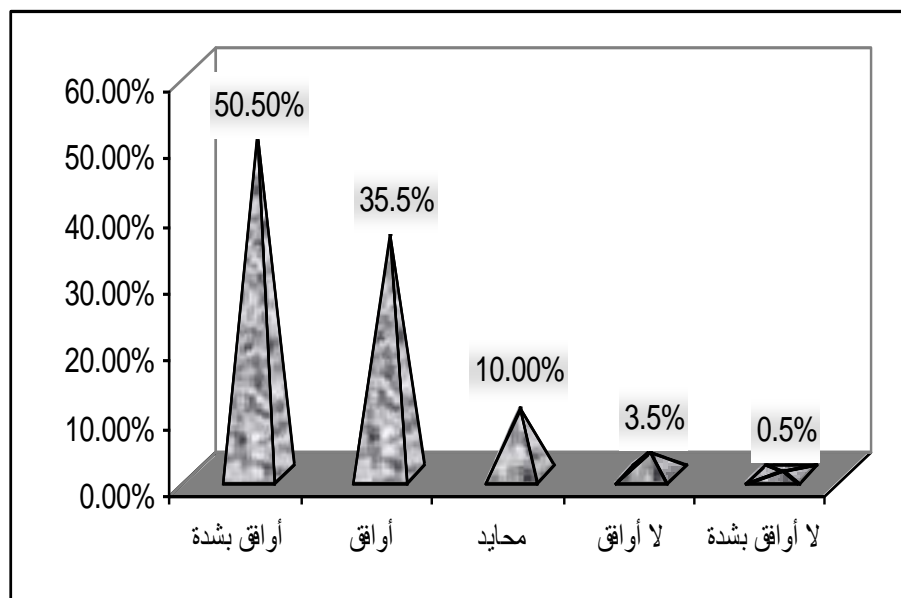
#### ملخص الفرضية الثالثة

النسبة %	التكرارات	
50.5%	101	موافق بشدة
35.5%	71	موافق
10%	20	محايد
3.5%	7	لا أوافق
0.5%	1	لا أوافق بشدة
100%	200	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

### شكل رقم (24/2/3)

#### شكل بياني لمخلص الفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

من الجدول رقم (26/2/3) والشكل رقم (24/2/3) فإن نسبة الموافقة ( 86.0%) والمحايدة (10%) ، فإن نسبة عدم الموافقة ( 4 %) عليه نستنتج أن غالبية أفراد العينة المبحوثة يوافقون على هذه العبارات.

### جدول رقم (27/2/3)

الوسط الحسابي و الانحراف المعياري بالإضافة إلى درجات الحرية والقيمة الاحتمالية لاختبار مربع

كآي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات التالية

القيمة الاحتمالية	درجات الحرية	قيمة مربع كآي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارات
0.00	3	33	0.7	4.4	1. المعلومات المستخرجة من نظام التكاليف تزيد من فعالية القرارات .
0.00	2	18.2	0.5	4.5	2. توفر محاسبة التكاليف معلومات تساعد في إتخاذ قرارات رشيدة .
0.04	2	11.5	0.6	4.4	3. يوفر نظام محاسبة التكاليف معلومات أكثر ملائمة لعملية إتخاذ القرارات .
0.04	3	8	0.9	4	4. تعتمد جودة القرارات على مدى توفر معلومات محاسبية

					التكاليف .
0.00	4	31.5	0.9	4.1	5. عدم توفر معلومات محاسبة التكاليف يقلل مقدار الثقة في القرارات .

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2011 م

من الجدول رقم (23/2/3) فإن الوسط الحسابي لجميع العبارات أكبر من الوسط الحسابي الفرضي (3) وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين نحو هذه العبارات تسير في الاتجاه الإيجابي أي موافقتهم عليها. أما الانحراف المعياري لهذه العبارات يتراوح ما بين (0.9 – 0.5) وهذا يشير إلى تجانس إجابات المبحوثين.

بالنظر إلى القيمة الاحتمالية لهذه العبارات فإنها أقل من مستوى المعنوية 0.05 وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية أي أن إجابات المبحوثين تتحيز لإجابة دون غيرها.

مما سبق تتأكد صحة الفرضية التي نصها:

(توفر محاسبة التكاليف معلومات تساعد في تحسين جودة القرارات).

# الخاتمة

وتتضمن الآتي :

أولاً : النتائج  
ثانياً : التوصيات

## النتائج والتوصيات

أولاً : النتائج :

بعد الدراسة النظرية والميدانية توصل الباحث إلى النتائج الآتية :

1. إن معلومات المحاسبة المالية فقط لا تفي بإحتياجات عملية إتخاذ القرارات من المعلومات
2. تعتمد الإدارة العليا علي المعلومات التفصيلية في اتخاذ قراراتها أكثر من المعلومات ذات الطابع الإجمالي .
3. تحتاج عملية إتخاذ القرارات إلى معلومات فعلية ومعيارية مواكبة للأحداث والوقائع أكثر من المعلومات التاريخية.

4. تتوقف دقة القرارات علي توفر المعلومات في الوقت المناسب وبالقدر المناسب .
5. تقوم الشركة السودانية للإنشاءات والخدمات النفطية بتقسيم أنشطتها إلى مراكز تكلفة بصورة متجانسة .
6. تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة يساهم في تفعيل الرقابة ، كما يساهم بصورة فاعلة في إتخاذ القرارات
7. يلعب تقسيم أنشطة المنشأة إلى مراكز تكلفية دوراً هاماً في تقليل تكلفة الحصول على المعلومة .
8. توجد علاقة طردية بين توفر معلومات محاسبة التكاليف ، و جودة القرارات .
9. توجد علاقة طردية بين ..... .
10. تساعد التكلفة المعيارية في تحليل انحرافات الزمن والتكلفة خاصة في مجال الإنشاءات .
11. تساهم محاسبة التكاليف في تحسين جودة القرارات ، كما أن النقص فيها يقلل من مقدار الثقة في هذه القرارات .

## ثانياً : التوصيات :

### بناء على نتائج هذا البحث يوصي الباحث بالآتي :

1. الإهتمام بتدريب وتأهيل الكوادر البشرية ، لتحقيق مستوى جيد من الأداء و وتشجيع العاملين على بذل جهودهم لتحقيق أهداف المنشأة .
2. حوسبة نظام التكاليف في المنشأة ، وذلك لتفعيل عامل الرقابة .
3. إنشاء إدارة منفصلة للتكاليف بموظفين مؤهلين ، و توفر لهم كل معينات العمل.
4. العمل علي ربط الايرادات بالتكاليف ، مما يسهل عملية التقويم و المتابعة .
5. إستخدام العلوم الإحصائية في جدولة وتحليل تقارير التكاليف ، بحيث يمكن أن تخدم أكثر من مستوى إداري في الهيكل التنظيمي .

6. ضرورة تقسيم المنشأة ككل إلى مراكز تكلفية ، وليس فقط لأغراض حسابات التكاليف ، مما يسهل عملية الرقابة .
7. ضرورة أن تقوم الإدارة العليا بفصل سلطات ومسؤوليات مديري الإدارات المختلفة الأمر الذي يؤدي إلى تنمية روح الابتكار وتجويد الأداء لدى العاملين.
8. ضرورة تطبيق نظام محاسبة تكاليف العقود مما يؤدي إلى ترقية الأداء المالي بشركات الإنشاءات .
9. تطوير ثقافة التعامل مع المعلومات المستخرجة من نظام محاسبة التكاليف و إستخدامها في مجال إتخاذ القرارات .
10. ضرورة وجود حلقة وصل بين المعلومات المستخرجة من الأنظمة المالية ، والقرارات الإستثمارية ، يراعى فيها الابعاد الإقتصادية عند إتخاذ قرار الإستثمار .

# المراجع والمصادر

قائمة المصادر والمراجع :

القرآن الكريم

أولاً: الكتب :

• الكتب العربية :

1. د . أحمد الخطيب ، المحاسبة عن التكاليف الفعلية - دراسة لأساليب و إستخدام معلومات التكاليف في إتخاذ القرارات ( القاهرة ، مكتبة عين شمس ، 2000 م ).

2. د . أحمد نور ، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية ( الإسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة 1993م ).
3. د . محمد أحمد خليل ، التكاليف المباشرة والتكاليف الحدية ( الاسكندرية ، مؤسسة المطبوعات الحديثة 1914م ).
4. د . محمد تيسير الرجبى ، مبادئ محاسبة التكاليف ( القاهرة ، المكتبة الوطنية ، الطبعة الثانية 1999م ).
5. د . محمد تيسير عبدالحكيم ، مبادئ محاسبة التكاليف ( القاهرة ، المكتبة الوطنية ، الطبعة الأولى 1990 ).
6. د . محمد توفيق بلبع ، محاسبة التكاليف ( القاهرة ، مكتبة الشباب 1972م ).
7. د . محمود علي الجبالي و آخرون ، محاسبة التكاليف ( الجبيلة ، دار وائل للطباعة والنشر ، الطبعة الأولى 2000م ).
8. د . منير محمود سالم ، المحاسبة عن التكاليف ، ( لا يوجد ناشر ).
9. د . منصور البدوي ، دراسات في الأساليب الكمية واتخاذ القرارات ( القاهرة ، مكتبة عين شمس ، الطبعة الثانية 1987 ).
10. نادرة أيوب ، نظرية القرارات الإدارية ( لا يوجد ناشر ، 1996م ).
11. د . عادل محمد إلهامي ، محاسبة التكاليف - الأسس العلمية والعملية ( القاهرة ، مكتبة عين شمس ، 1978م ).
12. د . عبدالحى مرعي و آخرون ، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف ( الاسكندرية ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ).
13. د . عبد المعطي عساف ، مبادئ الإدارة الحديثة ( لا يوجد ناشر ، الطبعة الأولى 2000م ).
14. د . عبدالعزيز حجازي ، محاسبة التكاليف الفعلية ( القاهرة ، دار النهضة العربية 1961م ).
15. تشارلز هورنجرن وآخرون ، محاسبة التكاليف - مدخل إداري ، الجزء الأول ( الرياض ، دار المريخ للنشر ).
16. د . غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ( عمان ، دار الأوائل للنشر ، الطبعة الأولى 2003م ).

• الكتب الأجنبية :

1. C.T.Hor ngren , Cost Accounting : A managerial Emphasis , Prentice Hall 1972.

2. Terril and W.Patrick , cost Accounting for Management , Holt & Winston Inc , New York 1905.

### ثانياً : الدراسات العلمية :

1. موسي العاقب حسن محمد ، دور التكاليف في اتخاذ القرارات بالمنشآت الصناعية ، دراسة تحليلية تطبيقية ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا 2007م .
2. محمد الدسيس أحمد الحسن ، دور بيانات تكاليف العقود في ترقية الأداء المالي بشركات الإنشاءات (المقاولات) – دراسة حالة شركة ابراج العمدة ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا 2005م .
3. محمد موسي سعيد موسي ، دور نظام محاسبة التكاليف في الرقابة علي تكاليف المنشآت الخدمية - دراسة حالة مستشفى أمبدة ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا 2006م .
4. صبحي مسيحية السيد ، النظام المحاسبي الموحد للتكاليف في قطاع التشييد والبناء ، رسالة غير منشورة ، جامعة القاهرة ، كلية التجارة 1974م
5. عبدالشكور عبدالرحمن موسي ، أهمية البيانات والتقارير المحاسبية في ترشيد قرارات الإستثمار في الطاقات الانتاجية لمشروعات الصناعة السعودية ، رسالة دكتوراة في المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا 2005م .
6. علوية هاشم ابراهيم الصافي ، دور محاسبة التكاليف في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات – دراسة حالة هيئة المواني البحرية ، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا 2005م .
7. عمر تاج السر عمر النور ، إطار علمي لإدارة وقياس تكاليف أوامر عقود المقاولات – دراسة ميدانية لعينة من شركات المقاولات في السودان ، رسالة دكتوراة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا 2008م .
8. عصام السيد بريمة السيد ، دور بيانات محاسبة التكاليف في قياس وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية ، دراسة تطبيقية ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف و المحاسبة الإدارية ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا 2005م

9. فاطمة عامر حماد حامد ، دور المحاسبة الإدارية في تحسين نتيجة الأداء الاستثماري – دراسة حالة بنك الاستثمار المالي ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا 2007م .
10. سليمان خالد المعاينة ، دور البيانات والمعلومات المحاسبية في التخطيط وإتخاذ القرارات في الجامعات الرسمية الأردنية ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا 2002م .

# الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم  
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا  
كلية الدراسات العليا

أخي الكريم / أختي الكريمة  
السلام عليكم ورحمة الله ،،،

## الموضوع : إستبانة

أتقدم إليكم بفائق الإحترام والتقدير ناظراً منكم التعاون معي في ملء هذه الإستبانة المتعلقة برسالتني في أداء بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، والذي يجئ تحت عنوان :

### دور معلومات محاسبة التكاليف في تحسين جودة القرارات بشركات الإنشاءات (دراسة حالة السودانية للإنشاءات والخدمات النفطية)

عليه أرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على الأسئلة الواردة في الإستبانة ، علماً بأنه سيتم التعامل مع هذه الإجابات بسرية تامة ، ولا تستخدم إلا لأغراض هذا البحث .

ولكم منا جزيل الشكر ،،،

الباحث /

محمد هاشم إبراهيم

أولاً : البيانات الشخصية :

الرجاء التكرم بوضع علامة (√) أمام العبارة المناسبة :

(1) العمر :

من 31 إلى 40 سنة

من 21 إلى 30 سنة

من 50 سنه فما فوق

من 41 إلى 50 سنة

دبلوم عالي

بكلاريوس

(2) المؤهل العلمي : دبلوم وسيط

ماجستير  دكتوراة  أخرى تذكر .....

(3) المؤهل المهني : زمالة سودانية  زمالة بيريطانية   
زمالة عربية  أخرى تذكر .....

(4) التخصص العلمي : محاسبة  نظم معلومات محاسبية   
إدارة أعمال  تكاليف  اقتصاد   
يوم مصرفية

(5) المركز الوظيفي :

محاسب  مراجع   
رئيس حسابات  مدير مالي   
راقب مالي  أخرى تذكر .....

(6) سنوات الخبرة :

5 سنوات فأقل  من 6 الى 10 سنوات   
من 11 إلى 15 سنة  من 16 إلى 20 سنة   
من 21 إلى 25 سنة  من 26 إلى 30 سنة

ثانياً : عبارات الإستبانة :

الرجاء التكرم بوضع علامة (√) أمام العبارة المناسبة :

الفرضية الأولى : الإعتماد على معلومات المحاسبة المالية لا يفي باحتياجات إتخاذ القرار :

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	المعلومات المستخرجة من نظام المحاسبة المالية غير كافية لعملية إتخاذ القرارات .					
2	تحتاج عملية إتخاذ القرارات إلى معلومات تفصيلية بالكمية و القيمة .					
3	تعتمد الإدارة في إتخاذ القرارات على مصادر معلومات أخرى بخلاف المحاسبة المالية .					

					المعلومات المستخرجه من المحاسبة المالية معلومات تاريخية ولا تفيد في إتخاذ القرارات .	4
					الإعتماد علي معلومات المحاسبة المالية فقط يؤدي إلى قرارات غير رشيدة .	5

**الفرضية الثانية : تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة يؤدي إلى قرارات رشيدة :**

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تقسيم المنشأة الى مراكز تكلفة يساعد في تحليل التكاليف على أساس الأنشطة .					
2	تقسيم المنشأة الى مراكز تكلفة يساعد في الرقابة على عناصر التكاليف .					
3	تقسيم المنشأة الى مراكز تكلفة يعمل على توفير معلومات دقيقة تؤدي إلى قرارات رشيدة .					
4	عدم تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة يزيد من تكلفة الحصول على المعلومة .					
5	عدم تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة يؤدي إلى عدم فعالية المعلومات المستخرجة من نظام التكاليف .					

**الفرضية الثالثة : توفر محاسبة التكاليف معلومات تساعد في تحسين جودة القرارات :**

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	المعلومات المستخرجة من نظام التكاليف تزيد من فعالية القرارات .					
2	توفر محاسبة التكاليف معلومات تساعد في إتخاذ قرارات رشيدة .					
3	يوفر نظام محاسبة التكاليف معلومات أكثر ملائمة لعملية إتخاذ القرارات .					
4	تعتمد جودة القرارات على مدى توفر معلومات محاسبة التكاليف .					
5	عدم توفر معلومات محاسبة التكاليف يقلل مقدار الثقة في القرارات .					