



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

رسالة مقدمة

لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

بعنوان

مدي تطبيق نظام محاسبة التكاليف والرقابة علي عنصر تكلفة المستلزمات
السلعية بمصنع سكر عسلاية

APPLICATION OF COST ACCOUNTING
SYSTEMS AND CONTROL IN ASSALYA
SUGAR FACTORY WITH SPECIAL
REFERENCE TO THE SUPPLIES GOODS

إعداد الطالب / محمد العوض محمد أحمد

إشراف الدكتور / بابر إبراهيم الصديق

2004م

استهلال

F

قال تعالى :

π لقد أرسلنا رسلنا بالبينات وأنزلنا
معهم الكتاب والميزان ليقوم الناس
بالقسط وأنزلنا الحديد فيه بأس شديد
ومنافع للناس وليعلم الله من ينصره
ورسله بالغيب إن الله قوي عزيز 1

ω

سورة الحديد الآية

الإهداء

إلي أول من عرفت في حياتي إلي ذلك الرجل العصامي الذي
بذل جهدا أكبر من طاقته لتربيتنا إلي من غرس فينا حب العمل
والاعتماد علي الذات وربانا علي أفضل الصفات .

إلي من كانت غاية أمانيه أن أكمل تعليمي العالي لأتسلح بالعلم
لمقارعة خطوب الدهر وعثرات الدنيا

إلي روح والدي عليه رحمة الله .

إلي أمي , اخوتي ... إلي زوجتي و ابنتي جيلا وابني علي

إلي أولئك الذين تأبى نفوسهم العيش في وهدة الجهل

إلي كل من تشرئب آمالهم إلي ذروة الشرف ومراتب الرقي
متسلحين بالعلم .

إلي كل شمعة تحترق لتنير الطريق للآخرين إلي أستاذتي
الأجلاء

إلي كل الزملاء .

أهدي جهدي....

شكر و عرفان

أُتقدم بوافر الشكر والعرفان للأستاذ الدكتور / بابكر إبراهيم الصديق رئيس المحاسبة بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا للنصائح والتوجيهات العلمية التي ما بخل في تقديمها ولأستاذي الدكتور / عبد الرحمن الأنصاري طيّب الله ثراه وأسكنه أعلي الجنان .

والشكر أجزله للأستاذ/ عادل بابكر الصديق مسجل كلية التنمية البشرية بجامعة الإمام المهدي الذي كان لتشجيعه الدافع الكبير في الاجتهاد والمثابرة لإكمال رسالة الماجستير .

الشكر والعرفان لكل من مد يد العون لي من الزملاء بكلية التنمية البشرية وأخص بالشكر الأستاذة / تهاني النور التي كان لها دور كبير في تعريفني برؤساء الإدارات المالية بمصنع سكر عسلاية الذين أهدي لهم باقات من الشكر و العرفان لمدهم بالبيانات والمعلومات اللازمة لرسالة الماجستير وأتمنى للمصنع التطور والتقدم وتطبيق أحدث الأساليب العلمية من أجل تطور المنشآت الصناعية ومن ثم تطور السودان وطننا الحبيب.

الباحث

قائمة المحتويات

رقم الصفحة

أ	1- استهلال	1
ب	2- إهداء	2
ج	3- شكر وعرفان	3
د	4- قائمة المحتويات	4
و	5- قائمة الجدول	5
ي	6- قائمة الأشكال	6
ك	7- الملخص	7
م	8- ABSTRACT	8
1	9- الفصل الأول : المقدمة	9
11	10- الفصل الثاني : نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية	11
12	11- المبحث الأول : طبيعة المنتج في المنشآت الصناعية	12
15	12- المبحث الثاني : مفهوم نظام محاسبة التكاليف وأهدافه ومقوماته ومبادئه	15
31	13- المبحث الثالث : نظريات تحميل التكاليف ومشاكل قياس التكلفة	31
52	14- المبحث الرابع : طرق قياس التكلفة	52
63	15- الفصل الثالث : الإطار المقترح لتطبيق نظام محاسبة تكاليف المستلزمات السلعية	63
64	16- المبحث الأول : متطلبات تصميم الإطار المقترح لقياس تكلفة المستلزمات السلعية والرقابة عليها	64
81	17- المبحث الثاني : كيفية تطبيق الإطار المقترح لقياس تكلفة المستلزمات السلعية	81
92	18- المبحث الثالث : الرقابة على تكلفة المستلزمات السلعية	92
106	19- الفصل الرابع : الدراسة التطبيقية واختبار الفروض	106
107	20- المبحث الأول : التعريف بشركة سكر عسلاية والنظام المحاسبي لشركة سكر عسلاية	107
144	21- المبحث الثاني : تحليل بيانات الاستبيان	144
180	22- المبحث الثالث : اختبار الفرضية الأولى	180
184	23- المبحث الرابع : اختبار الفرضية الثانية	184
188	24- المبحث الخامس : اختبار الفرضية الثالثة	188
191	25- الخاتمة النتائج والتوصيات	191
192	26- أولاً : النتائج	192
194	27- ثانياً : التوصيات	194
197	28- المراجع	197
200	29- الملاحق ... الاستبيان	200

قائمة الجداول

الصفحة

(1) جدول رقم (1) قائمة التكاليف الصناعية وفقاً للنظرية الكلية ...	34
(2) جدول رقم (2) قائمة نتيجة الأعمال	35
(3) جدول رقم (3) قائمة التكاليف الصناعية وفقاً للنظرية المباشرة	38
(4) جدول رقم (4) قائمة نتيجة الأعمال	39
(5) جدول رقم (5) قائمة التكاليف الصناعية وفقاً للنظرية المتغيرة	43
(6) جدول رقم (6) قائمة نتيجة الأعمال	44
(7) جدول رقم (7) قائمة التكاليف الصناعية وفقاً للنظرية المستغلة	48
(8) جدول رقم (8) قائمة الأرباح والخسائر وفقاً للنظرية المستغلة	49
(9) جدول رقم (9) العمالة بمصنع سكر عسلاية	116
(10) جدول رقم (10) قائمة التكاليف الصناعية الكلية في 2001/12/31م	124
(11) جدول رقم (11) قائمة الأرباح والخسائر وفق النظرية الكلية في 2001/12/31م	125
(12) جدول رقم (12) قائمة التكاليف الصناعية المتغيرة في 2001/12/31م	127
(13) جدول رقم (13) قائمة الأرباح والخسائر وفق النظرية المتغيرة في 2001/12/31م	128
(14) جدول رقم (14) قائمة التكاليف الصناعية المتغيرة في 2001/12/13 (سكر)	129
(15) جدول رقم (15) قائمة الأرباح والخسائر وفق النظرية المتغيرة في 2001/12/31م سكر	130
(16) جدول رقم (16) قائمة التكاليف الصناعية المتغيرة في 2001/12/31م (مولا ص)	131
(17) جدول رقم (17) قائمة الأرباح والخسائر وفق النظرية المتغيرة في 2001/12/31م مولا ص	132
(18) جدول رقم (18) الموقف المالي للعام 2001م	138
(19) جدول رقم (19) المؤهل العلمي للذين تمَّ استبيانهم ...	147
(20) جدول رقم (20) يوجد لكلِّ حساب رقمٌ خاص به ...	147
(21) جدول رقم (21) توضع الحسابات المتشابهة في مجموعات متجانسة ...	147

(22)	جدول رقم (22) هل يوجد قسم خاص بمحاسبة التكاليف في مصنع سكر	148
(23)	جدول رقم (23) موقع قسم التكاليف في الهيكل التنظيمي ...	148
(24)	جدول رقم (24) يتبع قسم حسابات التكاليف في المصنع ...	149
(25)	جدول رقم (25) يتم تحميل التكاليف غير المباشرة على أساس ...	149
(26)	جدول رقم (26) هل تلجأ إدارة المصنع إلى تقدير التكاليف مسبقاً ...	150
(27)	جدول رقم (27) هل يتم مقارنة النتائج الفعلية بالمقدرة ...	150

قائمة الجداول

الصفحة

- (28) جدول رقم (28) طريقة استهلاك الأصول الثابتة المتبعة في المصنع ...
150
- (29) جدول رقم (29) النظام المتبع في تحديد تكلفة الخدمة أو الإنتاج ...
151
- (30) جدول رقم (30) أسلوب مسك الدفاتر (دفاتر محاسبة التكاليف) ...
151
- (31) جدول رقم (31) إنَّ وجود المنافسة الشديدة بين مصانع السكر تجعل إدارة المصنع تهتم بمحاسبة التكاليف لضغط التكاليف ...
152
- (32) جدول رقم (32) تعتمد الإدارة في اتخاذ القرارات على بيانات محاسبة التكاليف أكثر من اعتمادها على الاجتهاد ...
152
- (33) جدول رقم (33) يتم تسعير الإنتاج على أساس بيانات محاسبة التكاليف ...
153
- (34) جدول رقم (34) يتم استخدام بيانات محاسبة التكاليف في الحكم على إضافة منتج جديد ...
153
- (35) جدول رقم (35) يتم استخدام بيانات محاسبة التكاليف في الحكم على إلغاء منتج قائم ...
154
- (36) جدول رقم (36) يتم استخدام بيانات محاسبة التكاليف في الرقابة على عناصر التكاليف ...
154
- (37) جدول رقم (37) تعتمد الإدارة على بيانات تكاليف السنوات السابقة في إعداد الموازنات التقديرية للعام القادم ...
155
- (38) جدول رقم (38) يؤدي القسم الواحد في المصنع إنتاج مميز قابل للقياس ...
155
- (39) جدول رقم (39) يتم الربط المباشر بين البنود الهامة وبين مراكز التكلفة ...
156
- (40) جدول رقم (40) يتم مراعاة العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة على المراكز المستفيدة منها ...
156
- (41) جدول رقم (41) تقوم إدارة المصنع بتحديد الانحرافات ...
157

- (42) جدول رقم (42) تقوم إدارة المصنع بإعداد موازنات تقديرية ...
157
- (43) جدول رقم (43) تهتم إدارة المصنع بمعرفة مصدر الانحراف ...
158
- (44) جدول رقم (44) تعد تقارير محاسبة التكاليف بشكل دوري ...
158
- (45) جدول رقم (45) تستخدم تقارير محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات ...
159
- (46) جدول رقم (46) يتم مناقشة تقارير محاسبة التكاليف في الاجتماعات الدورية ...
159
- (47) جدول رقم (47) تزود تقارير محاسبة التكاليف الإدارة بالبيانات في الوقت المناسب
160
- (48) جدول رقم (48) يتم الأخذ بعين الاعتبار مصروف الاستهلاك عند احتساب تكلفة الإنتاج ...
160

تابع قائمة الجداول الصفحة

- (49) جدول رقم (49) تعتمد محاسبة التكاليف على المستندات والسجلات المحاسبية
161
- (50) جدول رقم (50) تعتمد محاسبة التكاليف على الحاسوب ...
161
- (51) جدول رقم (51) إنَّ نقص المهارات المحاسبية يعتبر عائقاً في وجه تطبيق محاسبة التكاليف ...
162
- (52) جدول رقم (52) عدم الإطلاع على البرامج الحديثة يحول بين تطبيق محاسبة التكاليف ...
162
- (53) جدول رقم (53) إنَّ عدم عقد دورات تدريبية خاصة لمحاسب التكاليف يضعف من فاعلية محاسبة التكاليف ...
163
- (54) جدول رقم (54) إنَّ عدم الإلمام بالمهارات والكفاءات يقف عائقاً أمام تطبيق محاسبة التكاليف ...
163
- (55) جدول رقم (55) إنَّ صعوبة تطبيق محاسبة التكاليف يرجع إلى عدم المعرفة بالحاسوب ...
164
- (56) جدول رقم (56) لوجود المنافسة الشديدة بين المصانع تقدم إدارة المصنع خدمات بغض النظر عن تكلفتها مما يؤثر ذلك سلباً على محاسبة التكاليف ...
164
- (57) جدول رقم (57) إنَّ زيادة تكلفة استخدام محاسبة التكاليف يكون سبباً في عدم

تطبيقها ...

165

(58) جدول رقم (58) يتم تسعير الإنتاج بشكلٍ اجتاهدي ...

165

(59) جدول رقم (59) تعتمد الإدارة في اتخاذ القرارات على بيانات محاسبة التكاليف

أكثر من اعتمادها على الاجتهاد ...

166

(60) جدول رقم (60) يتم تسعير الإنتاج على أساس التكاليف ...

166

(61) جدول رقم (61) إنّ صعوبة تحديد المنافع المتبادلة بين أقسام المصنع المختلفة

هي إحدى الصعوبات التي تواجه محاسبة التكاليف عند التطبيق ...

167

(62) جدول رقم (62) إنّ تداخل الأقسام في إنتاج منتج واحد سبب في صعوبة تطبيق

محاسبة التكاليف ...

167

(63) جدول رقم (63) لدى إدارة المصنع رغبة جادة في تطبيق محاسبة التكاليف ...

168

(64) جدول رقم (64) إنّ المصنع مقسّم لمراكز تكلفة محددة ...

168

(65) جدول رقم (65) إنّ صعوبة تحديد التكلفة بوضوح يؤثر سلباً على تطبيق محاسبة

التكاليف ...

169

(66) جدول رقم (66) يتم شراء المستلزمات السلعية عبر موردين وشركات معينة

169 ...

الصفحة

تابع قائمة الجداول

ح

(67) جدول رقم (67) تعد تقارير دورية عن نسب العوائد والمخلفات الناتجة عن التشغيل الفعلي ...

170

(68) جدول رقم (68) لا تستخدم معادلة الحجم الاقتصادي للطلبية عند شراء المستلزمات السلعية ...

170

(69) جدول رقم (69) يتم جرد المستلزمات السلعية بالمخزن أحياناً ...

171

(70) جدول رقم (70) تضاف تكلفة الشحن والتفريغ والتأمين وعمولة وكلاء الشراء

والرسوم الجمركية لتكلفة شراء المستلزمات السلعية ...

171

- (71) جدول رقم (71) الرقابة على عنصر تكلفة المستلزمات السلعية غير فاعلة
172
- (72) جدول رقم (72) تسعر المستلزمات السلعية المنصرفة من المخازن لأقسام الإنتاج والخدمات وفق سياسة متوسط التكلفة ...
172
- (73) جدول رقم (73) يتم الجرد لمخزون المستلزمات السلعية باستخدام طريقة الجرد الفعلي في نهاية السنة وليس بطريقة الجرد الدوري المستمر ...
173
- (74) جدول رقم (74) مخلفات المصنع يمكن أن تصنع منها منتجات أخرى ...
173
- (75) جدول رقم (75) مخلفات المصنع يتم بيعها لتخفيض تكلفة الإنتاج الرئيسي
174

قائمة الأشكال

الصفحة

شكل رقم (1) بطاقة تكاليف أمر الإنتاج	53
شكل رقم (2) بطاقة تكاليف أمر الإنتاج	54
شكل رقم (3) طريقة سجل المرحلة بالتكاليف المباشرة	55
شكل رقم (4) كشف توزيع التكاليف الصناعية المباشرة	56
شكل رقم (5) حساب المقاول	58
شكل رقم (6) نموذج طلب الشراء	63
شكل رقم (7) نموذج أمر التوريد	65
شكل رقم (8) خريطة إيضاحية لمسار عمليات الشراء والاستلام والتسجيل والسداد	66
شكل رقم (9) نموذج لتقرير الاستلام والفحص	68
شكل رقم (10) بطاقة الصنف	70
شكل رقم (11) بطاقة العين	70
شكل رقم (12) إذن صرف المواد	71
شكل رقم (13) أذونات صرف المواد	72
شكل رقم (14) نموذج خريطة تنظيمية	95
شكل رقم (15) الهيكل التنظيمي للإدارة المالية بشركة سكر عسلاية	119
شكل رقم (16) طلب شراء أصناف صادر من إدارة الورش	142
شكل رقم (17) كشف المناقصة	143
شكل رقم (18) إذن تسليم المشتريات	144

المخلص

السكر منتج نتحصّل عليه من مصدرين هما قصب السكر والبنجر وهو من الصناعات التحويلية التي تعتمد على زراعته ثمّ تصنيعه . كما يترتّب على صناعته مخلفات مثل البقاس والمولاس ... الخ .

عرف السودان زراعته وصناعته منذ أربعين عاماً .. هناك أربعة مشاريع حكومية ومشروع واحد قطاع مشترك تنتج مجتمعة ما يقارب 557 ألف طن بفائض في الاستهلاك يُقَرَّر بـ 134 ألف طن يتراوح إنتاج الفدان من القصب 30-40 طن بمشاريع القطاع العام بينما يبلغ إنتاج الفدان 44 طن بمشروع كنانة .

أمّا مشكلة البحث فهي تتلخص في : تؤثر تكلفة المستلزمات السلعية على تكلفة الإنتاج في المنشآت الصناعية باعتبارها أحد عناصر الإنتاج الأساسية لذلك لابد من تطبيق نظم محاسبية ورقابية فعالة على تكلفة المستلزمات السلعية باعتبارها تؤثر في موارد المنشأة ، وذلك بغرض إحكام الرقابة على عوامل الإنتاج المتاحة وقياس عنصر تكلفة المستلزمات السلعية .
من أهم أهداف هذا البحث ما يلي :

أولاً : إبراز أهمية تطبيق النظم المحاسبية وبالأخص نظام محاسبة التكاليف في مصنع سكر عسلاية لمساعدة الإدارة في القيام بوظائفها الأساسية من تخطيط ورقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات .

ثانياً : بيان المتطلبات اللازمة لإنشاء نظام محاسبة التكاليف في مصنع سكر عسلاية لتحقيق الأهداف المرجوة من النظام .
بناءً على ذلك تمت صياغة الفرضيات كالآتي : -

1. إن طبيعة العمل في المنشآت الصناعية يتطلّب كغيرها من المنشآت الأخرى تحقيق الرقابة اللازمة على أنشطتها باستخدام أساليب متطورة ومعاصرة لأنظمة التكاليف الخاصة بها تتسم بالدقة والموضوعية والمصداقية .

2. يفتقر مصنع سكر عسلاية إلى المقومات الأساسية لنظام محاسبة التكاليف وضعف رقابي ومحاسبي على تكلفة المستلزمات السلعية .

3. يعاني مصنع سكر عسلاية من محددات وصعوبات في الجوانب التنظيمية والإدارية والمحاسبية تعيق نظام محاسبة التكاليف .

تتألف هذه الدراسة من جانبين جانب نظري وآخر ميداني .. ففي الجانب النظري جرى التطرق إلى معظم الأفكار العلمية ذات العلاقة ، أمّا في الجانب الميداني فقد تَمَّ الاعتماد على أسلوب الدراسة الميدانية وأتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي لاستنباط واستخلاص مشاكل قياس التكلفة ، كما وأتبع منهج الاستقراء بهدف جمع البيانات وتحليلها واختبار الفرضيات .. كما أتبع أيضاً المنهج التاريخي الاستنباطي .

*** مِنْ أَهمُ النَتَائِجِ الَّتِي تَمَّ التَّوَصُّلُ إِلَيْهَا : -**

1. نظام محاسبة التكاليف المستخدم بشركة سكر عسالية نظام تقليدي .
2. لا يوجد قسم لفحص واستلام المستلزمات السلعية المشتراة .
3. لا توجد سياسات تدريب وتأهيل واضحة للمحاسبين .
4. يتبع قسم حسابات التكاليف للمدير المالي ممّا يعيق القسم من أداء دوره المحاسبي الرقابي المنوط به .

*** مِنْ أَهمُ التَّوَصِيَّاتِ الَّتِي تَمَّ التَّوَصُّلُ إِلَيْهَا : -**

- 1- تدريب وتأهيل العاملين في مجال حسابات التكاليف والمشتريات والمخازن على أحدث الأساليب العلمية ممّا يؤدي إلى خفض التكلفة .
- 2- منح قسم حسابات التكاليف صلاحيات كبيرة تمكنه من القيام بأداء دوره على الوجه الأكمل .
- 3- إنشاء قسم للفحص والاستلام يقوم بفحص المشتريات من المستلزمات السلعية للتأكد من صلاحيتها من الناحية الفنية .
- 4- تطبيق نظام حسابات تكاليف المراحل الإنتاجية .
- 5- أن يتبع قسم حسابات التكاليف من الناحية التنظيمية والإدارية لرئيس مجلس الإدارة ، وبذلك يكون بعيداً من سلطة الإدارة المالية وهيمنتها .

Abstract

Sugar is a tropical commodity, we get it from two main sources known as sugar cane and beet, which is an agro- industrial commodity that it's manufactories produces remained substances like molasses and bagass ... etc.

Sugar industries has been introduced in Sudan 40 years ago, and currently in Sudan there is four governmental main factories and one share scheme produces about 557.000 tons with over consumption of about 134.000 tons. Based on this the production of one Fadden is between 30-40 tons from the Asalayia sector and 44 tons at Kennana Sugar Factory.

Goods supplies has effects on the production cost, because consider as one of main production factor in the industrial production. So there is the need to imply goods supplies costing to control upon the production factors and measuring of supplies cost.

The purpose of this research consists of two folds:

- **First:** is to present the importance of accounting systems implementations especially the costing systems at Asalayia Sugar Factory to assist the administrations in the control, monitoring and the decision making.
- **The second fold:** is to presentations of all required equipments and necessary need to build such systems of the same factory.

According to this, the following are the main built assumptions:

1. As by nature all major industrial institutions very higher degree of accurate, controllable and effective systems that uses more developed tools.

2. The Asalayyia factory cost control systems are not appropriately effective and weak in tracking the commodities costing.
3. On contrast, the factory is facing constraints and limitations of its control and organizational administrative-costing systems.

This study consist of two parts: one in the theoretical and the other is practical side. In the first one the study get the onerall relected scientific theories, while in the practical side it depend on the practical methods. On the other hand, the research followed the descriptive analysis guides to obtain the problem and castanets of measuring costs and also observations were taken aim to collect data, analysis and assumption testing.

The main results of the research are:

1. The system of cost accounting is traditional.
2. There is no department for goods presentment examination and receipts.
3. There is no clear training polices for Accountant in the Finnance Department.
4. the cost accounting department under the responsibility of the accounting manager which obstacle the department for it's optimum role of costing controls.

The main recommendations are:

- (1) To train the labowrs in costing, purchasing storing on latest or recent scientific methods so as to reduce the cost.
- (2) To give the costing department wide responsibilities so as to accomplish it's role.

- (3) To establish analysis and receivable department that examine the goods supplies to ensure it's validity of it's technical side.
- (4) To imply costing systems for production stage.
- (5) The costing department should belong under the responsibility of head administrative council to become independent for the authority of Finnance Department.