

المقدمة

- الإطار المنهجي.
- الدراسات السابقة.

أولاً: الإطار المنهجي:

تمهيد:

تقوم المحاسبة بجميع فروعها بعمليات جمع وتشغيل البيانات بغرض إنتاج معلومات مفيدة للذين لهم علاقة بالوحدة الاقتصادية المعنية، ونجد أن المحاسبة المالية توفر بيانات حقيقية – تاريخية – عن نشاط المنشأة الاقتصادي، وهذه البيانات قد لا تكون كافيةً للإدارة للقيام بكل وظائفها حيث أن بعض الوظائف الإدارية تحتاج إلى معلومات مستقبلية لا تستطيع المحاسبة المالية أن تفي بها. بذلك جاءت محاسبة التكاليف التي تهدف إلى إمداد إدارة المنشأة بالبيانات التي تمكن هذه الإدارات من قياس تكلفة الأنشطة التي تقوم بها والقيام بوظائفها المختلفة من تخطيط، تنسيق، ورقابة على هذه الأنشطة.

الأسواق المالية تعتبر من أهم ركائز النشاط الاقتصادي في المجتمع فهي تعتبر أداة تنمية اقتصادية إذا كانت تؤدي أعمالها بدرجة عالية من الكفاءة وتعتبر أداة تؤدي إلى الضعف الاقتصادي إذا كانت تعاني من إختلالات في ممارسة أعمالها. ولتؤدي هذه الأسواق أعمالها بكفاءة عالية لا بد من وجود إدارات لهذه الأسواق تمارس وظائف مختلفة لضمان أداء العمل الإداري على أكمل وجه ممكن. ومن أهم هذه الوظائف وظيفة التخطيط (التنبؤ بالمستقبل) ، ووظيفة الرقابة الإدارية التي من خلالها تستطيع الإدارة أن تفرض سلطاتها الرقابية على الوحدات الإدارية التابعة لها. وللقيام بهذه الوظائف لا بد من توافر معلومات للإدارة تعينها على أداء هذه الوظائف. ويعتبر النظام المحاسبي عموماً ونظام التكاليف المتبع من أهم المصادر التي توفر معلومات ملائمة للقيام بهذه الوظائف الإدارية.

مشكلة البحث:

إن الأعمال الإدارية تعتبر الأساس الذي تقوم عليه أي منشأة مهما كان مجال عملها (خدمي، إنتاجي، صناعي) ، وهذه الأعمال تحتاج إلى معلومات لتخطيطها ورقابتها. ومن أهم مصادر هذه المعلومات المعلومات المحاسبية فهل تستفيد إدارة سوق الخرطوم للأوراق المالية من معلومات التكاليف المتوفرة لديها للقيام بأعمال التخطيط والرقابة الإدارية؟ وما هو مدى الاستفادة من هذه المعلومات في مجال التخطيط والرقابة الادارية؟

أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في أهمية الموضوع الذي يتناوله، فمن الناحية العلمية تعتبر الأعمال الإدارية في الأسواق المالية عامةً من الموضوعات التي تهتم كل من لهم صلة بهذه المؤسسات الحيوية لما لهذه الأعمال من تأثير فعّال على كفاءة هذه الأسواق. لذلك يعتبر موضوع دور معلومات التكاليف في القيام بالأعمال

الإدارية في سوق الخرطوم للأوراق المالية إضافة إلى المكتبة العلمية لما في هذا الموضوع من تجديد. أما من الناحية العملية فمن الضروري تناول هذا الموضوع بشيء من التفصيل حتى يتم توضيح مدى استفادة إدارة السوق من المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف.

فرضيات البحث:

يسعى الباحث إلى اختبار الفرضيات التالية:

1. معلومات التكاليف المصدر الأهم في توفير المعلومات للإدارة للقيام بأعمال التخطيط والرقابة الإدارية في سوق الخرطوم للأوراق المالية.
2. إتباع نظام تكاليف علمي سليم يؤدي إلى توفير أكبر قدر من المعلومات وتكون هذه المعلومات على درجة عالية من الجودة في سوق الخرطوم للأوراق المالية.
3. يتم تخصيص التكاليف على وحدات النشاط في سوق الخرطوم للأوراق المالية باستخدام نظام المحاسبة المالية.
4. لا يتم الاعتماد على معلومات تكاليف في القيام بأعمال التخطيط والرقابة الإدارية في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

الهدف من البحث:

يهدف هذا البحث إلى التعرف على الدور الذي تلعبه معلومات محاسبة التكاليف في قيام الإدارة بمهامها خاصة في مجال التخطيط والرقابة الإدارية وذلك للارتباط الوثيق بين معلومات التكاليف سواء كانت معيارية أو فعلية و الوظائف الإدارية المختلفة كما تهدف إلى دراسة هذه المتغيرات في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

منهج البحث:

خدمة لأهداف هذه الدراسة يتبع الباحث المناهج الآتية:

1. المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفروض.
2. المنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة الفروض.
3. المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة.

أدوات جمع البيانات:

لتحقيق أهداف هذه الدراسة إعتد الباحث على أدوات جمع البيانات التالية.

الأدوات الثانوية وتشمل: المراجع، الكتب، المقالات العلمية والرسائل الجامعية والتقارير والمواقع الإلكترونية.

حدود البحث:

- الحدود المكانية: سوق الخرطوم للأوراق المالية.
- الحدود الزمانية: تمتد خلال الفترة من 2004م إلى 2006م.

هيكل البحث:

يتكون البحث من مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة. المقدمة تشتمل على الإطار المنهجي للبحث والدراسات السابقة لتتبع سرد الموضوع .

الفصل الأول يتناول أهمية محاسبة التكاليف في الأعمال الإدارية. ويتكون من ثلاثة مباحث، المبحث الأول يتناول تعريف وأهداف ووظائف محاسبة التكاليف. أما المبحث الثاني فيشتمل على الدور الإداري لمحاسبة التكاليف، أما المبحث الثالث يتناول تبويب عناصر التكلفة بغرض تخطيطها والرقابة عليها.

الفصل الثاني يتطرق لموضوع التخطيط والرقابة الإدارية في الأسواق المالية. ويتكون من ثلاثة مباحث رئيسية، المبحث الأول يتحدث عن الأسواق المالية من حيث التعريف بها وتقسيماتها المختلفة و معايير الكفاءة بها، أما المبحث الثاني يتناول التخطيط بتعريفه و بيان أنواعه المختلفة و مقومات نجاح عملية التخطيط، وفي المبحث الثالث يتم الحديث عن الرقابة الإدارية من حيث التعريف بها وأهدافها وأدواتها.

الفصل الثالث وهو عبارة عن الحالة التطبيقية. ويحتوى على مبحثين. المبحث الأول تؤخذ فيه خلفية تاريخية عن سوق الخرطوم للأوراق المالية. أما المبحث الثاني يتم فيه تحليل البيانات وإختبار الفروض . وفي ختام البحث توجد الخاتمة وتحتوى على النتائج والتوصيات.

ثانياً: الدراسات السابقة:

1. علي سعيد إدريس: 2002م⁽¹⁾.

تتمثل طبيعة مشكلة الدراسة في أن الشركة العربية للانتاج الزراعى توفرت لها امكانات كبيرة من الجهات المساهمة فيها للنهوض بها الا ان أداء الشركة ظل متدنياً ولم يرق لطموحات المستثمرين وذلك لما تشهده الشركة من قصور فى الأداء بما لا يتناسب مع الدور المنتظر أن تؤديه هذه الشركة فى سبيل الوصول بالانتاج للمستوى الذى يتناسب مع ما هو متوفر ومتاح من امكانيات وذلك لعدم وجود نظام سليم للتكاليف يساعد الادارة فى الاتى:

- توفير البيانات اللازمة التى تساعد الادارة فى تحديد تكلفة الانتاج.
 - توفير البيانات اللازمة التى تساعد الادارة فى التخطيط ووضع الموازنة التخطيطية.
 - توفير البيانات اللازمة التى تساعد الادارة فى الرقابة على عناصر التكاليف.
 - توفير البيانات اللازمة التى تساعد الادارة فى اتخاذ القرارات التصحيحية فى حينها.
- هدفت الدراسة الى بحث الدور الذى يمكن ان تساهم به الموازنة التخطيطية فى الرقابة على تكاليف انتاج الدواجن وتطبيق الوسائل الحصائية فى التنبؤ بارقام الموازنة. إستخدمت الدراسة الأسلوب الإستقرائى ، الإستنباطى ، والإحصائى الوصفى التحليلى كأدوات إحصائية فى جمع وتحليل البيانات من واقع المصادر الأولية والثانوية. في هذه الدراسة سعى الباحث لاختبار الفرضيات التالية بالتطبيق على الشركة العربية للإنتاج والتصنيع الزراعي:

1. الموازنة التخطيطية هي الأسلوب الأمثل للرقابة على تكاليف الدواجن.
2. إعداد الموازنة التخطيطية وتحديد المسؤولية عن الانحراف والتقارير عنها لا يتم بصورة دقيقة بوحدة الدواجن وفقاً لمراكز المسؤولية.
3. لا يمكن الوصول إلى رقابة حقيقية للرقابة على التكاليف وخفض تكاليف الإنتاج في أنظمة التكاليف التاريخية.
4. حسابات التكاليف بالوحدة لا تتم وفق أسس علمية سليمة، وبالتالي لا يمكن تحدي تكلفة الإنتاج بصورة علمية وذلك لعدم تطبيق الأساليب العلمية في مجال محاسبة التكاليف.

(1) علي سعيد إدريس ، الموازنة التخطيطية كوسيلة للرقابة على التكاليف، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2002م.

توصل الباحث إلى النتائج أدناه:

1. الموازنة التخطيطية تعتبر وسيلة فعالة للتخطيط والرقابة والتنسيق بين أعمال المشروع المختلفة ويتم على أساسها قياس الأداء, وتحديد نقاط الضعف والقوة.

2. تعتبر الرقابة التاريخية أساساً غير سليم للتحكم على الأداء, ولا تخلو من أخطاء, وقد تكون متكررة وبالتالي لا يمكن اكتشافها كما أن الانتظار حتى نهاية الفترة بدون مراقبة لا يسمح باكتشاف الأخطاء في حينها وبالتالي فإن الرقابة على هذه الحالة لا تكون مبنية على أسس سليمة.

من واقع تلك الدراسة أوصى الباحث بالتوصيات التالية:

1. ربط تقديرات الموازنة بالهيكل التنظيمي تطبيقاً لمبدأ محاسبة المسؤولية.

2. تطبيق نظام لمحاسبة التكاليف يكون أساساً لإعداد الموازنة ورقابتها.

3. إعداد تقارير شهرية للرقابة.

4. استخدام الوسائل الإحصائية في التنبؤ بأرقام الموازنة.

2. أبو عبيدة سر الختم عمر الشيخ: 2004م⁽¹⁾.

تكمن مشكلة الدراسة في عدم الإهتمام بترقية نظم محاسبة التكاليف وتطويرها لتواكب تغيرات بيئة الصناعة الحديثة . وتمت صياغة المشكلة في التساؤلات التالية:

- هل تعتمد المؤسسات الصناعية في السودان على تقارير محاسبة التكاليف في التخطيط طويل الأجل والرقابة ؟

- هل تعبر التقارير التي تقدمها محاسبة التكاليف المطبقة حالياً عن حقيقة الواقع العملي؟ وهل يمكن للإدارة الإعتماد عليها في بناء إستراتيجياتها؟

- هل يمكن لمحاسب التكاليف أن يلعب دور هام ورئيسي في مساندة الإدارة في التخطيط والرقابة؟ وهل تعتمد الإدارة على تقاريره في إتخاذ القرارات التي تشكل أهمية كبرى للمنشأة؟

- هل تعتمد عملية التخطيط الإستراتيجي على تفاصيل ومعلومات نظم محاسبة التكاليف.

(1) أبو عبيدة سر الختم عمر الشيخ، الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف وأثرها على التخطيط الاستراتيجي المالي، رسالة ماجستير في إدارة غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2004م

هدفت الدراسة إلى التعريف بدور محاسبة التكاليف الصناعية وأهميتها في تقديم المعلومات التي تساعد الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة، وإعتمدت هذه الدراسة على كل من المنهج التاريخي لإبراز تطور موضوع الدراسة، والمنهج الاستنباطي، والاستقرائي، ومنهج دراسة الحالة لإثبات صحة الفرضيات. ولتحقيق هذه الأهداف صاغ الباحث الفرضيات التالية:

1. تساهم محاسبة التكاليف في عملية التخطيط الاستراتيجي عن طريق أنظمتها المعاصرة في إدارة التكلفة ودراسة عناصر التكاليف وتخطيط الإنتاج.
2. لا تعتمد الإدارات في الكثير من المصانع على تقارير قسم التكاليف في التخطيط واتخاذ القرارات.
3. نظم محاسبة التكاليف الفعالة تحقق اهتماماً أكبر بنتائج الأداء الفعلي.

من خلال الدراسة وتحليل البيانات توصل الباحث إلى عدد من النتائج أهمها:

1. أنظمة محاسبة التكاليف يمكن لها أن تحدث طفرة و تحولاً كبيراً في الأداء، مع تحقيق هدف التحسين المستمر عن طريق تنسيق الجهود للوظائف الأخرى.
 2. لا يزال تطبيق أنظمة التكاليف في المؤسسات الصناعية يحتاج للتطوير والاهتمام من قبل الإدارات والاعتماد على النظم التقليدية يؤدي إلى ظهور تكلفة مشوهة ولا يقدم معلومات مواكبة لتغيرات البيئة السريعة.
 3. لا بد لمنظمات الأعمال خاصة الصناعية منها من إنشاء أقسام يقوم عليها أفراد متخصصون لدراسة التكلفة وتقديم تقارير دورية تحقق للإدارة الرقابة على التكلفة وإدارتها بصورة دقيقة
- قدمت هذه الدراسة عدد من التوصيات جاءت كما يلي:

1. دراسة الاتجاهات المعاصرة لمحاسبة التكاليف بصورة أكثر تفصيلاً مع بناء نظم تطبق عملياً بالمؤسسات الصناعية السودانية.
2. تطبيق نظم محاسبة التكاليف بصورة أوسع مع التركيز على نظام (abc) التكلفة وفقاً للنشاط لإهتمامه بمشكلة التكاليف الصناعية غير المباشرة.
3. ضرورة الإهتمام بتخفيض التكاليف والرقابة عليها وجعل ذلك هدفاً عاماً تسعى جميع الإدارات لتحقيقه بصورة دقيقة في جميع المراحل الإنتاجية.

3. عصام السيد بريمة السيد: 2005م⁽¹⁾.

تتبع مشكلة الدراسة من ان العديد من المنشآت ليس لديها نظام تكاليف جيد يوفر المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات السليمة و بالتالى ليس لديها أيضا أسس واضحة لقياس أدائها. وإن وجدت تكون على المستوى الداخلى فقط فى حين أنها يجب أن تكون على المستوى الداخلى والخارجى معا مما يؤدي إلى عدم معرفة الجهد المبذول هل هو فى الإتجاه الصحيح ام لا؟. و هدفت الدراسة إلى إبراز دور المعلومات التي تقدمها محاسبة لقياس وتقويم كفاءة الأداء، إتبع الباحث فى تناوله للموضوع المنهج الوصفى التحليلى والمنهج الإستنباطى. ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث بصياغة الفروض التالية:

1. وجود نظم تكاليف مبني على محاسبة المسئولية يساعد على توفير التقارير التفصيلية التي تسهل عملية قياس وتقويم الأداء، سواءً على مستوى المنشأة أو الأقسام أو الأفراد.
 2. تستخدم الموازنة التخطيطية كأداة لتخطيط أكثر من كونها أداة لقياس وتقويم الأداء.
 3. عدم اختيار أسس القياس الملائمة يؤثر في تقييم كفاءة الإدارة بالمنشأة.
- توصل الباحث خلال دراسته للنتائج التالية:

1. تقويم المنشآت من الجانب المالي فقط غير صحيح ومضلل ولا يعطي التقويم الصحيح للمنشأة في بيئة الأعمال الحديثة.
 2. نظام الموازنات التخطيطية لا يستخدم بكفاءة عالية كمؤشر لقياس وتقويم الأداء.
- بعد تناول الموضوع جاءت أهم توصيات الدراسة فى:

1. ضرورة تفعيل دور قياس وتقويم الأداء بالمنشآت وإعتماده ضمن السياسات والإستراتيجيات التى تؤدى الى تنمية حقيقية للموارد البشرية والمادية.
2. من الضروري أن يشمل قياس وتقويم الأداء جميع أوجه نشاط المنشأة وليس الجانب المالي فقط.
3. الإهتمام بالأجهزة الرقابية ودعمها بالكوادر المؤهلة والمدرّبة للحصول على اداء متميز بالمنشأة.

(1) عصام السيد بريمة السيد، دور بيانات محاسبة التكاليف في قياس وتقويم الأداء للمنشآت الصناعية ،رسالة ماجستير تكاليف غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، 2005م.

4. علوية هاشم إبراهيم الصافي: 2005م⁽¹⁾.

تمت هذه الدراسة بالتطبيق على هيئة الموانئ البحرية، وتمثلت مشكلتها في كيفية تفعيل إستخدام بيانات التكاليف في ترشيد وتطوير أداء هيئة الموانئ البحرية . وهدفت إلى معرفة دور بيانات محاسبة التكاليف في ترقية الأداء بالهيئة . إستخدمت الدراسة كل من المنهج الوصفي من خلال وصف مكونات النظام المثالي والنظام المطبق وفي سبيل ذلك قام الباحث باختبار الفرضيات التالية:

1. نظام محاسبة التكاليف في هيئة الموانئ البحرية غير مواكب للتطورات الاقتصادية والتقنية.
 2. نظام التكاليف في هيئة الموانئ البحرية غير فعال وغير مؤثر في توفير المعلومات التي تدعم التخطيط والرقابة وإتخاذ القرار.
 3. نظام التكاليف في هيئة الموانئ البحرية يفتقد الى الدقة والشمولية والتكامل في تحقيق أهدافه.
- كما جاءت نتائج الدراسة كما يلي:

1. لا يتم تقسيم الهيئة الى مراكز تكلفة تساعد في الوصول الى تكلفة الخدمات المقدمة بدقة.
 2. عدم تكامل نظام التكاليف بالهيئة أدى إلى ضعف فعالية هذا النظام وفقدان دوره التنسيقي في توزيع الموارد المتاحة.
 3. وجود انحرافات سلباً وإيجاباً كان دليلاً على عدم فعالية النظام.
 4. لا يوجد نظام تكاليف معيارية يساعد على توفير بيانات تدعم التخطيط والرقابة .
- أما توصيات الدراسة قد تمثلت في:

1. تقييم الهيئة إلى مراكز تكلفة حسب الأنشطة والخدمات التي تقدمها كأساس للموازنة التخطيطية.
2. الإهتمام بتقسيم التكلفة إلى تشغيلية ورأسمالية وتقسيم التكلفة الإيرادية إلى ثابتة ومتغيرة وفقاً لأسس محددة.
3. إنشاء نظام متكامل للتكلفة المعيارية يقود إلى تسعير عادل للخدمات التي تقدمها الهيئة.

(1) علوية هاشم إبراهيم الصافي، دور محاسبة التكاليف في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا، 2005م

مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية:

هدفت الدراسات السابقة إلى معرفة مدى كفاءة الموازنات التخطيطية في الرقابة على التكاليف وإبراز دور معلومات محاسبة التكاليف في تقويم الأداء وأهميتها في تقديم المعلومات التي تساعد الإدارة في القيام بوظيفة التخطيط الاستراتيجي المالي واتخاذ القرارات في المنشآت الصناعية, بينما تهدف الدراسة الحالية إلى التعرف على الدور الذي يمكن أن تلعبه معلومات محاسبة التكاليف في قيام الإدارة بوظائفها خاصة وظيفتي التخطيط والرقابة الإدارية وذلك بالتطبيق على سوق الخرطوم للأوراق المالية. ونجد أن ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها إهتمت بمحاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية وهو ما لم تتطرق إليه الدراسات السابقة.

الفصل الاول

أهمية محاسبة التكاليف فى الأعمال الادارية

أهمية محاسبة التكاليف فى الأعمال الإدارية

تعتبر محاسبة التكاليف ذات أهمية قصوى للقيام بوظائف الإدارة المختلفة ، وذلك من خلال تقديم معلومات للإدارة تعيينها في أداء وظائفها . سيتم في هذا الفصل تناول هذه الأهمية من خلال ثلاثة مباحث هي:

المبحث الأول: مفهوم ومبادئ وأهداف ووظائف محاسبة التكاليف وأهمية معلوماتها في الأعمال الإدارية.

المبحث الثاني: تصنيف عناصر التكلفة بغرض تخطيطها و الرقابة عليها.

المبحث الثالث: مفهوم وأهداف ومقومات ومتطلبات تصميم نظام التكاليف.

المبحث الاول

مفهوم ومبادئ وأهداف ووظائف محاسبة التكاليف وأهمية معلوماتها

فى الاعمال الإدارية

أولاً: محاسبة التكاليف: المفهوم والمبادئ والأهداف والوظائف

مفهوم محاسبة التكاليف:

عُرفت محاسبة التكاليف بعدة تعريفات منها: " محاسبة التكاليف عبارة عن مجموعة من المبادئ والمفاهيم والطرق والأساليب والنظريات التى تبحث فى متابعة عناصر الإنفاق فى أى مشروع بغرض قياس تكلفة النشاط والرقابة عليها وترشيد قرارات الإدارة بشأنها، ويكون ذلك خلال القيام بعملية تسجيل وتبويب وتحليل وتفسير الأحداث التكاليفية بالمشروع ككل والمعبر عنها فى صورة وحدات نقدية⁽¹⁾"

من التعريف السابق يمكن ملاحظة النقاط التالية:

- أن محاسبة التكاليف عبارة عن مجموعه من العناصر العلمية والفنية هدفها الأساسى قياس ورقابة عناصر التكاليف.

- لكى تؤدى هذه العناصر الهدف المرجو منها لابد من القيام بالعديد من العمليات وتكون هذه العمليات معبر عنها فى صورة وحدات نقدية.

كما عرف كاتب آخر محاسبة التكاليف بأنها "أحد حقول المحاسبة القائمة على مجموعة من المبادئ والقواعد العلمية التى يهدف تطبيقها الى تتبع وتسجيل وتصنيف وتلخيص وعرض وتفسير بيانات المواد والعمل والأجور وتكاليف التصنيع غير المباشرة الخاصة بالسلعة أو الخدمة"⁽²⁾

التعريف السابق لمحاسبة التكاليف يعتبرها فرعاً من فروع علم المحاسبة لها مكوناتها الخاصة بها وتهدف الى تتبع التكلفة، ومن نواحى القصور فى هذا التعريف أنه لم يوضح الغرض من تتبع التكلفة فى المنشأة. فى تعريف آخر لمحاسبة التكاليف تُعرف بأنها "هى نوع من أنواع المحاسبة التى تهتم بتحديد تكلفة إنتاج الوحدات المنتجة والرقابة على عناصر الإنتاج بهدف التخطيط ورسم السياسات"⁽³⁾

نجد ان هذا التعريف قد تخطى نواحى القصور الموجودة فى التعريف السابق بذكره للهدف من تتبع تكاليف الإنتاج المتمثل فى التخطيط ورسم السياسات .

(1) د. صالح الرزق وعطا الله خليل، مبادئ محاسبة التكاليف الإطار النظرى والعملى، (عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، 1997م)، ص30.

(2) عبد الحليم كرامة وآخرون، محاسبة التكاليف، (عمان: دار الأمل للنشر والتوزيع، 1991م)، ص19
(2) عبدالناصر ابراهيم نور، وعليان الشريف محاسبة التكاليف الصناعية، ط2، (الأردن: دار الميسرة للنشر والتوزيع، 2006م)، ص12

أورد كاتب آخر تعريف لمحاسبة التكاليف كما يلي: "هى فرع من فروع المحاسبة العامة وتطبيقاً لمبادئها، وتقوم بانتاج معلومات تتعلق بعناصر النفقات وتعمل على تسجيلها وتبويبها وتحليلها وتخصيصها أو تحميلها على مراكز التكلفة أو أوامر التشغيل والعمليات المختلفة من اجل حساب تكلفة المنتجات وأصنافها ووحداتها وإعداد قوائم تقارير لتقويم الأداء تستطيع الإدارة من خلالها ممارسة وظائفها المختلفة بكفاءة عالية لغرض ضغط النفقات وتقليل الهدر والضياع والتالف من الموارد المستخدمة وزيادة إنتاج العمل وتخفيض التكاليف وزيادة الارباح" (1).

يرى الباحث ان هذا التعريف أشمل من التعريفات السابقة فهو يعتبر ان محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة ويعتبر أن لها وجهان هما:

- وجه محاسبى ويتمثل فى عمليات التسجيل، التبويب، التحليل، التلخيص، تحليل التكاليف واعداد التقارير والقوائم.

- وجه إدارى ويتمثل فى توفير المعلومات اللازمة للإدارة للقيام بوظائفها المختلفة.

من خلال دراسة التعريفات السابقة لمحاسبة التكاليف يمكن وضع تعريف لها بأنها "هى عبارة عن مجموعة من المبادئ العلمية والتطبيقات العملية التى تهدف إلى حصر وتحديد وتحليل ورقابة تكلفة النشاط وإنتاج المعلومات التى تعين الإدارة على أداء واجباتها المختلفة"

مبادئ محاسبة التكاليف:

تخضع إجراءات محاسبة التكاليف لمجموعة من المبادئ العامة هى (2):

1. **مبدأ التقسيم الإدارى:** لكى تستطيع الإدارة العليا ان تستفيد من البيانات الواردة بقوائم التكاليف فى التخطيط والرقابة فان الامر يتطلب ان يتمشى تصميم سجلات وقوائم التكاليف وفقاً للخرائط التنظيمية التى تحدد مراكز المسؤولية التى تتكون منها الادارات المختلفة.

2. **مبدأ تحليل البيانات:** يرتبط هذا المبدأ بسابقه حيث ان تخطيط السجلات على أساس الأقسام و المراكز يتطلب توزيع التكاليف المشتركة عليها ،هذا يأتى عن طريق البيانات الاجمالية. ومن الأغراض الدائمة للتحليل:

أ. تحليل البيانات لتوزيعها على مراكز التكلفة.

ب. تحليل البيانات لتحديدالعناصر المباشرة وغير المباشرة التى تدخل فى تكلفة الوحدة المنتجة.

(1) نواف فخر ،وخليل الدليمى، محاسبة التكاليف الصناعية ،ج1،(عمان:الدار العلمية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع ،2002م)،ص14 .

(2) د.محمد احمد خليل،محاسبة التكاليف فى المجالات الادارية،ج1،(بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر،د.ت)، ص ص26-28

ج. تحليل البيانات لتحديد عناصر التكاليف المتغيرة والفتيرية لأغراض التخطيط ودراسة السياسات.

د. تحليل البيانات على اساس القطاعات المستقلة بالمشروع وذلك لأغراض المقارنات بين هوامش الربح التي يحققها كل قطاع ومدى ما يشترك به في تغطية الأعباء بالمشروع.

3. مبدأ التنبؤ بالتكاليف: تعتمد الادارة التكاليفية في المشروعات الحديثة على الموازنات التقديرية والتكاليف المحددة مقدماً في مجال التخطيط والرقابة ، وذلك لا يعنى ان جميع انظمة التكاليف المستخدمة حالياً تقوم على تطبيق مبدأ التنبؤ فقد تقتصر بعض المشروعات على حصر وتسجيل البيانات التاريخية الا ان الأنظمة التاريخية لا تصلح كأداة ادارية يمكن الاعتماد عليها في مجالى التخطيط والرقابة.

كما أورد كاتب آخر مبادئ محاسبة التكاليف على النحو التالى (1):

1. مبدأ التحميل: يقصد به ان يتم تحميل كافة التكاليف التي تتعلق بنشاط معين على وحدات هذا النشاط حتى تستخرج تكلفة كل وحدة من وحدات هذا النشاط باعتبار ان هذه الوحدات هي التي تتسبب في حدوث التكلفة.

2. مبدأ التحليل الحدى: يقصد به القيام بعملية تحليل عناصر التكلفة على اساس علاقتها بالتغير في حجم الانتاج حيث يتم الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة في ظل حجم انتاج معين.

3. مبدأ المعايرة: المقصود به اعداد المقاييس العلمية التي تتخذ أداة للحكم على التكاليف التي حدثت فعلاً للتعرف على الانحرافات والحكم على كفاءة التشغيل.

4. مبدأ المساءلة المحاسبية: يعنى تحديد المسؤول عن حدوث التكاليف الفعلية وكفاءتها أو انحرافها بالمقارنة مع الانماط المحددة لهذه التكاليف للتأكد من الالتزام بالانماط التي تُحدد لمراكز المسؤولية.

من خلال الاستعراض السابق لمبادئ محاسبة التكاليف يرى الباحث ان المبادئ التي تقوم عليها محاسبة التكاليف هي:

أ. مبدأ التقسيم الإدارى والمساءلة المحاسبية.

ب. مبدأ تحليل بيانات التكاليف.

ج. مبدأ التنبؤ.

د. مبدأ التحميل.

(1) د. على عبد العليم عبد الحميد، الاسس النظرية لمحاسبة التكاليف، (المنصورة: دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع، 1990م)، ص

أهداف محاسبة التكاليف:

تهدف محاسبة التكاليف الى انتاج المعلومات المالية والعينية التى تتطلبها الادارة لتسيير النشاط فى المنشأة وقيامها بوظائفها الاساسية (1). ومن اهداف محاسبة التكاليف ما يلى (2):

1. قياس تكلفة الانتاج: تقوم محاسبة التكاليف بتجميع وتسجيل البيانات بهدف قياس تكلفة الانتاج خلال فترة زمنية معينة ومن ثم إمكانية تحديد تكلفة المنتج وكذلك تقويم المخزون فى نهاية الفترة، وقد تطور اسلوب قياس التكلفة حيث لم يعد يعتمد على تجميع البيانات الفعلية التاريخية وانما تطور الاهتمام الى التكاليف المحددة مقدماً سواء كانت تقديرية ام معيارية.

2. الرقابة على التكاليف: وهو من اهم أهداف محاسبة التكاليف خاصة فى ظل ما يتميز به عالم اليوم من تطورات سريعة فى العملية الانتاجية التى تتسم بالميكنة الى درجة كبيرة ، ويتمثل دور محاسبة التكاليف فى تحقيق هذا الهدف فى مجالين ، الأول هو الضبط الداخلى لعناصر التكلفة وذلك بتتبع هذه العناصر بالمنشأة عن طريق تصميم نظام للرقابة الداخلية على تدفق تلك العناصر، أما المجال الثانى فيتمثل فى إعداد معايير التكلفة والتى تمثل المقياس الذى تقاس عليه التكاليف الفعلية لتحديد الانحرافات فيما بين الاداء الفعلى وتلك المعايير.

3. توفير المعلومات التى تساعد الادارة فى اتخاذ القرارات: تساعد محاسبة التكاليف على توفير البيانات والمعلومات الكمية لإدارة المنشأة والتى تساعد على إتخاذ قرارات إدارية سليمة فى مجالات متعددة. كما يرى البعض أن لمحاسبة التكاليف الاهداف الآتية(3)

- 1. مساعدة الإدارة فى اتخاذ القرارات المناسبة:** تهدف إدارة التكاليف الى مساعدة إدارة المنشأة فى إتخاذ القرارات السليمة والمناسبة وفق الحالة التى تتضمن بيانات ومعلومات تكاليفية ، وتحتاج إدارة المنشأة الى بيانات ومعلومات تكاليفية دقيقة على أساسها تتخذ القرار المناسب والذى يعتمد على المفاضلة بين البدائل المتاحة على ضوء عدد من الإعتبارات يكون لجانب التكاليف اثر واضح فيها.
- 2. المساعدة فى اعداد الميزانيات التقديرية:** تمثل الميزانية التقديرية الخطة الخاصة والنقدية للخطة العامة لكل منشأة وتدخل التكاليف كعنصر مباشر فى اعداد هذه الموازنة حيث يتم اعداد البيانات والمعلومات التكاليفية عن التكاليف المختلفة لنشاط المنشأة.

(1) السيد عبد المقصود دبيان ، اساسيات محاسبة التكاليف،(بيروت:دار المعرفة الجامعية،1999م)،ص13
(2) محمد مسعد الشناوى، دراسات فى محاسبة التكاليف،ج1،(القاهرة:دار النهضة العربية،1998م)،صص12-14
(3) د.عدنان هاشم السامرائى، محاسبة التكاليف المبادئ الاساسية،ج1،(طرابلس:الجامعة المفتوحة،1995م)،صص 34-37.

مما سبق يرى الباحث ان اهداف محاسبة التكاليف هي:

- أ. حصر وتحديد تكلفة النشاط ومن ثم تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من عناصر الإنتاج المستخدمة فى العملية الإنتاجية.
- ب. تحقيق رقابة على عناصر تكاليف النشاط.
- ج. إمداد الادارة بالمعلومات التى تساعد على أداء وظائفها المختلفة.

وظائف محاسبة التكاليف:

لمحاسبة التكاليف عدة وظائف تقوم بها لتحقيق اهدافها ونجد انه على محاسب التكاليف القيام بمجموعة من الوظائف الرئيسية وهي⁽¹⁾

1. وذلك بترشيد عملية التخطيط **الوظيفة التسجيلية**: وتتمثل فى الاثبات الفعلى او التاريخى للأحداث ذات الطابع التكاليفى والتى تستخرجها من الوثائق والسندات وتتم عملية فى السجلات والدفاتر التكاليفية.
2. **الوظيفة التحليلية**: تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات التكاليفية لإستخلاص النتائج وتفسير الاحداث التكاليفية ، فهى تتولى فحص ومتابعة كل عنصر من عناصر الانفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدام ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الانتاج أو المبيعات.
3. **الوظيفة التفسيرية والابخارية**: وهى عبارة عن القيام بصياغة نتائج العمل أثناء التسجيل والتحليل والرقابة فى شكل قوائم وتقارير توضع امام الادارة بما يحدث من وقائع تكاليفية ويفسرها تفسيرا علميا من مدلول هذه الوقائع.
4. **وظيفة رقابية**⁽²⁾: تعتبر محاسبة التكاليف اداة تحليلية تقوم بتحقيق دورة الرقابة على استخدام الموارد عند اعداد الموازنات التخطيطية وهى معايير استخدام عوامل الانتاج وعناصر النفقات وابرار انحراف النفقات الفعلية عن المعيارية ومعرفة اسبابها ومسبباتها واماكن حدوثها.
5. **إعداد تقارير التكاليف**⁽³⁾: بحيث توضع بيانات التكاليف فى التقارير الداخلية بالتفصيل اما التقارير الخارجية فإنها تظهر بشكل اجمالى.

من ذلك يرى الباحث ان الوظيفة الرئيسية لمحاسبة التكاليف تتمثل فى حصر وتحليل التكاليف المستخدمة والتقارير عن ذلك ، اما بقية الوظائف فهى تاتى نتيجة القيام بهذه الوظيفة .

(1) صالح الرزق وعطا الله خليل، مرجع سابق ، ص22

(2) نواف فخر و خليل الدليمى، مرجع سابق، ص22.

(3) ليستر اى هينجر ، وسيرج ماتولتش، المحاسبة الادارية، ترجمة احمد حامد حجاج، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1998م)، ص29

الدور الإدارى لمحاسبة التكاليف:

- الوجه الإدارى لمحاسبة التكاليف يأتى من خلال بروز محاسبة التكاليف واصبحت فعال فى خدمة الأغراض الإدارية التى تعتمد على بيانات التكاليف وتحليلاتها وإستنتاجاتها فى مجالات مختلفة مثل⁽¹⁾:
- فى مجال التخطيط: توفر محاسبة التكاليف المالية عن الماضى وحاضر واتجاهات المستقبل وتوقعاته.
 - فى مجال الرقابة: يُقصد فى المفهوم الإدارى بالرقابة ذلك العمل المتواصل على تنفيذ المخططات وقياس مدى إتفاق أو إنحرافات النتائج الفعلية عنها.
 - فى مجال إتخاذ القرارات الإدارية : تواجه الإدارة مشكلات تحتاج الى قرارات تعمل على حلها ويكون لنظام التكاليف دور مهم فمساعدة الإدارة على حل هذه المشكلات عن طريق توفير البيانات والمعلومات التى تستخدمها الإدارة كأدوات ناجحة لحل هذه المشكلات .
 - فى مجال قياس وتحليل الأداء : تُعتبر محاسبة التكاليف أداة لقياس أداء الإدارات والاقسام المختلفة.

ثانياً : معلومات التكاليف فى الاعمال الادارية:

البيانات والمعلومات والمعرفة :

البيانات "Data" :هى عبارة عن الاعداد والاحرف الابدجية والرموز التى تقوم بتمثيل الحقائق والمفاهيم بشكل ملائم يمكن من ايصالها وترجمتها من قبل الانسان او الاجهزة لتتحول الى نتائج⁽²⁾. كذلك عرفت البيانات بانها "رموز حرفية او رياضية تقوم بوصف الاشياء والمفاهيم ، وليس لها قيمة بشكلها المجرد، وتمثل البيانات المستوى الأدنى فى المعنى حيث تعتبر المادة الخام و هذه المادة الخام هى الاساس ولكن بدون معالجة تصبح لا فائدة لها"⁽³⁾.

المعلومات "information": هى عبارة عن حصيلة البيانات المعالجة وتمثل المعلومات مستوى عالى من المعانى التى تفيد فى صنع واتخاذ القرارات⁽⁴⁾ أو هى "عبارة عن البيانات التى تمت معالجتها لتعطى معنى كامل بالنسبة لمستخدم ما، مما يمكنه من استخدامها فى العمليات الجارية والمستقبلية لإتخاذ القرارات"⁽⁵⁾.

(1) عبد الحليم كراجه وآخرون ، مرجع سابق، ص ص 11-19.

(2) د.عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، (عمان: مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2004م)، ص 13

(3) د.عدنان ابو عرفة وآخرون، مقدمة فى تقنية المعلومات، (عمان: دار جرير للنشر والتوزيع، 2006م)، ص 17.

(4) المرجع السابق، ص 17.

(5) د.عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق، ص 13

مما سبق يستخلص الباحث ان البيانات هى عبارة عن المادة الاولى لصنع المعلومات ، والبيانات لوحدها غير كافية لإتخاذ القرارات . أما المعلومات هى عبارة عن مواد أولية (بيانات) تمت معالجتها بشكل معين لتفيد فى صنع واتخاذ القرار.

المعرفة "knowledge": تمثل المعرفة ارقى انواع المعانى وذلك لانها تمثل المعلومات بشكل يمكن الاستفادة منه فى مستقبل صنع القرارات وهى البداية لعملية التعلم ، وبعبارة اخرى المعرفة هى فهمنا للاشيا من خلال ما يسمى بالتعلم⁽¹⁾.

مصادر البيانات:

للبيانات مصادر عديدة يمكن ان تؤخذ منها أوردها احد الكتاب كما يلى⁽²⁾:

1. مصادر أولية: وتتمثل فى:

أ. **الملاحظة:** يمكن الحصول على اجوبة جزئية لمشكلة معينة عن طريق ملاحظة الاعمال المرتبطة بها ويتم تجهيز البيانات بهذه الطريقة للحصول على معلومات عن المشكلة.

ب. **التجربة:** فى بعض الحالات قد يكون من المناسب ادخال مصادر المعلومات مثل الافراد والآلات فى تجربة تخضع للحكم ، وبهذه الطريقة يمكن فرض تحكم اكبر فى المصادر بالتحكم فى المتغيرات للتعرف على اثرها على مشكلة معينة.

ج. **المسح:** المسح يمكن من الحصول على عدد كبير من مصادر المعلومات مع معرفة ان المسح الجيد يحتاج الى تخطيط جيد ، ويكون المسح عن طريق الاستبيانات المرسلة أو الحادثات التلفونية أو المقابلة الشخصية.

د. **التقدير الشخصى:** يتم تجميع المعلومات عن طريق التقدير الشخصى مصحوب بالخبرة والمعرفة فى ميدان معين.

2. المصادر الثانوية للبيانات:

غالبا ما يستغرق تجميع المعلومات الاولى وقتاً طويلاً ويحتاج الى تكلفة كبيرة ، ولتجنب هذه المشاكل يحاول مستخدمى المعلومات استخدام المصادر الثانوية كلما امكن ، وتشتمل المصادر الثانوية على المعلومات الموجودة داخل المنشأة والمعلومات المشتراة من خارجها والمعلومات المتاحة بالجهات الحكومية.

(1) د.عدنان ابو عرفة وآخرون مرجع سابق، ص17

(2) د.محمد الفيومى محمد، نظم المعلومات المحاسبية فى المنشآت المالية: مدخل النظم، (الاسكندرية: المكتب الجامعى الحديث، 1999م)، ص ص 46-48

خصائص جودة المعلومات:

لكي تكون المعلومات مفيدة لمستخدميها لابد أن تتوفر فيها العديد من الخصائص أهمها⁽¹⁾:

- أ. **الملاءمة:** يجب أن تكون المعلومات قابلة للاستخدام من قبل جميع المستويات الادارية وحتى تكون المعلومات ملائمة فانها يجب أن تؤدي بالمستخدم الى اتخاذ قرار اقل خطأ و اكثر نفعا في الوقت المناسب.
- ب. **الصحة:** يجب ان يتم تجميع وتسجيل البيانات ومعالجتها بشكل صحيح وبالتالي يجب ان تكون المدخلات والمخرجات خالية من الاخطاء.
- ج. **الدقة:** تعنى ان تصور المعلومات الواقع الحقيقي المراد التقرير عنه.
- د. **الكمال:** لا يجب فقط تجميع وتسجيل البيانات بشكل صحيح وانما يجب ان تكون المعلومات تغطي كافة جوانب المشكلة أى ان تتضمن المعلومات جميع النواحي المطلوبة .
- هـ. **الوقتية:** بمعنى ان تكون المعلومات متاحة للمستخدمين حين الحاجة اليها فعلاً في اتخاذ قرار معين والا تكون المعلومات متقدمة حين استلامها او حين الرغبة في استخدامها.
- و. **الحماية:** عدم وصول المعلومات الا الى الجهات التي تمتلك الصلاحية في الحصول على تلك المعلومات.
- ز. **الاقتصادية:** وهى عبارة عن قياس حجم الموارد اللازم تخصيصها من اجل الحصول على المعلومات المطلوبة .
- ح. **الكفاية:** حجم الموارد اللازمة لانتاج وحدة واحدة من المعلومات .
- ط. **العولية:** وهى عبارة عن وصف لوضع نظام الامعلومات على شكل متوسطات مثل نسبة عمليات الادخال الصحيحة الى اجمالى عمليات الادخال.
- ي. **قابلية الاستخدام:** يجب انتاج المعلومات وتقديمها بالشكل الذى يمكن المستخدم من فهمها بسهولة واستخدامها بسرعة.

أيضاً نجد أن من مواصفات المعلومات ما يلي⁽²⁾ :

- أ. **امكانية القياس الكمي:** تعنى مدى امكانية عرض المعلومات فى صورة كمية أو عددية فالمعلومات الكمية هى التى يمكن قياسها فى صورة كمية ، أما المعلومات الوصفية فهى التى يعبر عنها فى شكل عبارات أو اهداف عامة.

(1) د. كمال الدين الدهراوى، مرجع سابق، ص ص 26-28

(2) المرجع السابق، ص 98.

ب. **التركيز:** تعنى درجة التجميع او التفصيل فى المعلومات فكلما زادت درجة تجميع المعلومات كلما كانت اكثر تركيزاً .

ج. **مجال المعلومات:** وهو المجال الذى تغطيه المعلومات ، فالمعلومات ذات المجال الواسع هى التى تغطى مساحة واسعة من المنشأة

بالإضافة الى ما سبق فقد أضاف احد الكتاب المواصفات التالية لجودة المعلومات⁽¹⁾:

أ. **المنشأة:** منشأ المعلومة هو مصدرها الذى استلمت منه او جمعت به ، فالمعلومات الداخلية نشأتها داخل المنشأة والمعلومات الخارجية تنشأ فى خارج المنشأة فى الاتحادات التجارية مثلاً .

ب. **المدى الزمنى:** توجه المعلومات اما تجاه الماضى (معلومات تاريخية) أو الحاضر أو للاحداث والانشطة المستقبلية. فالمعلومات التاريخية توفر معرفة عن ما حدث فى وقت سابق وتساعد المعلومات المستقبلية المنشأة فى تخطيط اعمالها وانشطتها .

ج. **الارتباط:** تكون المعلومات مرتبطة اذا ما هرت الحاجة اليها حين اتخاذ قرار معين أو حل مشكلة معينة .وتكون جزءاً ضرورياً من الموارد المستخدمة فى اتخاذ اتجاه معين للحركة.

مما سبق يخلص الباحث الى ان خصائص جودة المعلومات تتمثل فى:الملاءمة ، الصحة ، الدقة ، الكمال ، الوقتية ، الحماية ، الاقتصادية ، الكفاية ، الحولية ، إمكانية الاستخدام ، إمكانية القياس الكمى ، التركيز، المجال ، المنشأ ، المدى الزمنى ، والارتباط.

لكي تكون المعلومات المحاسبية نافعة أو مفيدة للمستفيدين أو لمتخذى القرارات يجب ان تتوفر فيها خاصيتين اساسيتين هما⁽²⁾:

أ. **الملاءمة:** أى مدى ملاءمة المعلومات للقرار المطلوب اتخاذه.

ب. **الموثوقية:** بمعنى الثقة فى المعلومات ومدى الاعتماد عليها.

ثم تاتى بعد هاتين الخاصيتين خاصيتين ثانويتين هما: إمكانية المقارنة ، والثبات . إمكانية المقارنة يقصد بها ان تعد البيانات المحاسبية باستخدام نفس الاساليب المحاسبية من عام الى آخر ولنفس المنشأة التى تعمل فى نفس المجال الاقتصادى . ويمكن مقارنة أداء الوحدة الاقتصادية بين عام وآخر وكذلك مقارنة أداة الوحدة الاقتصادية بأداء الوحدات الأخرى⁽³⁾. هذا ما ورد فى قائمة معايير جودة المعلومات المحاسبية

(1) د.محمد الفيومى ، مرجع سابق،ص ص 37-38

(2) د.خليل عواد ابو حشيش، المحاسبة الادارية لترشيد القرارات التخطيطية، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2005م) ، ص 34

(3) د.حكمت احمد الراوى ، نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة، (عمان: مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1999م) ، ص 110

الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة فى الولايات المتحدة الامريكية the Financial Accounting Standard Board(FASB). والتي اذا ما توفرت فى المعلومات فلها تعتبر اكثر نفعاً وفائدة من غيرها.

نظام معلومات التكاليف:

أدى كبر حجم المنشآت و تشابك أنشطتها واعمالها الى ازدياد حاجتها الى وسائل وطرق ثابتة لجمع البيانات وتحليلها وتصنيفها وحفظها لتكون جاهزة وقريبة من مراكز اتخاذ القرارات وهذه الوسائل والطرق أطلق عليها نظم المعلومات⁽¹⁾. ونظام المعلومات هو "عمليات تجميع البيانات من مصادر متفرقة لتكون عناصر مدخلاته ويقوم بتشغيل وتحليل وتوثيق وتخزين هذه البيانات وما يترتب على تحليلها من معلومات ثم يولد ما يتلاءم من معلومات مع احتياجات الادارة لاغراض اتخاذ القرارات فى صورة مخرجات"⁽²⁾.

من التعريف السابق نستنتج الآتى:

- ان نظام المعلومات عبارة عن مجموعة من المكونات تتمثل فى:

أ. مكونات المدخلات

ب. مكونات عمليات التشغيل.

ج. مكونات المخرجات.

- الغرض من نظام المعلومات هو توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات.

كما تم تعريف نظام المعلومات بانه "هو مجموعة من الاجراءات التى تقوم بجمع واسترجاع وتشغيل وتخزين وتوزيع المعلومات لتدعيم اتخاذ القرارات والرقابة فى التنظيم"⁽³⁾. نجد ان التعريف السابق يجعل من نظام المعلومات وسيلة لتوفير المعلومات اللازمة للقيام بالوظائف الادارية من اتخاذ قرار ورقابة. من خلال التعريفات السابقة لنظام المعلومات يُعرف الباحث نظام المعلومات بأنه (هو الآلية التى يتم بها تجميع البيانات وتشغيلها من أجل إنتاج المعلومات إلى الجهات المستفيدة منها)

مكونات نظام المعلومات:

يتكون نظام المعلومات من مجموعة محددة من المكونات أوردها أحد الكتاب كالاتى⁽⁴⁾:

(1) د. هاشم احمد عطية ، مدخل الى نظم المعلومات المحاسبية ، (الاسكندرية: دار الجامعة للطباعة والتوزيع، 200م)، ص 11

(2) المرجع السابق، ص 31

(3) د. سونيا محمد البكرى، نظم المعلومات الادارية: المفاهيم الاساسية، (الاسكندرية: دن، 1997م)، ص 14

(4) د. فائز جمعة صالح ، نظم المعلومات الادارية ، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2005م)، ص ص 17-18

1. **المدخلات:** تتضمن ضم وتجميع العناصر أو الاجزاء معاً وإعدادها لكي تدخل النظام لمعالجتها ولا بد من التأكد على ان المدخلات قد دخلت صحيحة الى النظام ، لان عدم الدقة فى البيانات (المدخلات) يؤدي الى نتائج خاطئة فى المعلومات (المخرجات).
2. **المعالجة:** تتضمن إجراءات المعالجة التى تحول المدخلات الى مخرجات مثل العمليات التصنيعية والحسابات الرياضية حيث تنظم هذه النشاطات وتحلل وتعالج البيانات حتى تعمل على تحويل البيانات الى معلومات الى المستخدم.
3. **المخرجات:** تتضمن العناصر المخرجة التى اتاحت نتيجة المعالجة لتكون متوفرة للجهات التى تطلبها ومن أمثلتها المعلومات الادارية الى مستخدميها .
4. **التغذية المرتجعة والمراقبة:** التغذية المرتجعة هى بيانات او معلومات النظام ترجع مرة أخرى كمدخلات للنظام لمعرفة ان النظام يتحرك باتجاه تحقيق الغايات أم لا . وتعتبر التغذية العكسية جزء من الرقابة.
5. **البيئة:** وتتمثل فى كل العناصر والعوامل المؤثرة فى النظام .

وظائف نظام المعلومات:

يقوم نظام المعلومات بإدارة العديد من الوظائف أهمها ⁽¹⁾:

1. **تجميع البيانات:** بأن يتم نقل البيانات من نقطة الحصول عليها الى مكان تشغيلها .
2. **تشغيل البيانات:** بأن يتم مصادقة وتصنيف البيانات التى تم تجميعها ثم تلخيصها وتجميعها فى مجموعات متشابهة ومن ثم القيام بعمليات حساب ومقارنة لإنتاج بيانات جديده أو معلومات .
3. **إدارة البيانات:** وتتكون من:
 - أ. **تخزين البيانات:** يعنى وضعها فى ملفات أو قواعد بيانات .
 - ب. **إستدعاء البيانات:** يعنى إستخراج البيانات المخزنة لإجراء المزيد من عمليات التشغيل عليها أو لتحويلها الى معلومات لمستخدمى النظام .
 - ج. **تحديث البيانات:** يتمثل فى تعديل البيانات المخزنة لتعكس الأحداث والعمليات والقرارات المتخذة حديثاً .
4. **رقابة وحماية البيانات:** هناك خطوات رقابية ومقاييس أمان مثل التفويض وأسلوب التسوية والتحقق وغيرها من الأساليب التى تحقق الضمان والدقة وصحة البيانات والمعلومات .

(1) د.كمال الدين الدهراوى ، مرجع سابق ، ص ص 19-21

5. إنتاج المعلومات: الوظيفة النهائية لنظام المعلومات هي وضع المعلومات في يد المستخدمين ويتطلب إنتاج التقارير التي تحتوى على المعلومات الناتجة من التشغيل أو من البيانات المخزنة أو كلاهما وضمان توصيل هذه التقارير في صورة مفهومة ومفيدة للمستخدمين .

عناصر نظام معلومات التكاليف:

يتكون أى نظام معلومات من ثلاثة عناصر أساسية هي المدخلات ، التشغيل وعناصر المخرجات وقد حدد أحد الكتاب هذه العناصر في نظام معلومات التكاليف كما يلي⁽¹⁾:

1. **مدخلات النظام:** تتمثل مدخلات نظام معلومات التكاليف في الأحداث الإقتصادية التي تقع داخل المنشأة في سبيل التوصل الى أهداف ونتائج مخططة ، و ثم تعتبر مدخلات النظام المصدر الأساسى للمعلومات الخام التي يتم تنقيتها وتشغيلها وتبويبها . ويقوم محاسب التكاليف بوضع مجموعة مستندية ومحاسبية تتكون أساساً لنقل البيانات المتعلقة بالأحداث الإقتصادية المتمثلة في المدخلات وتمثل هذه المعلومات المستندية حركة وضبط وتتبع عناصر التكلفة بالإضافة الى إصدار أوامر التشغيل وتتبع المنتجات وغيرها .

2. **تشغيل النظام:** تتأثر عمليات تشغيل البيانات بمدخلات نظام التكاليف وبمتطلبات الإدارة من البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات فالبيئة الإدارية تحدد نوعيه التفصيل المطلوب في تشغيل البيانات وتحليلها في صورة كمية موضوعة كما أن إهتمام الإدارة والعمليّة الرقابية له أثاره على إجراءات التشغيل وبالتالي توفر أساليب قياس الاداء بالدقة تقديم التقارير وسرعة عرضها من الأمور الهامة الواجب مراعاتها عند وضع النظام .

يرى الباحث أن مدخلات نظام معلومات التكاليف تتكون من بيانات تقديرية عن الأداء المتوقع للتكاليف وبيانات فعلية عن الأداء الفعلى ، أما التشغيل فيشتمل على معالجة للبيانات الفعلية والتقديرية ومقارنة الأداء الفعلى مع التقديرى المخطط والسرعة المناسبة . ويتضمن التشغيل كل ما يتعلق بالعمليات الحسابية والمحاسبية الواردة بالمستندات وإثباتها وتحليلها وتبويبها في الدفاتر والسجلات والكشوف ، وتخضع عمليات التشغيل لقواعد إجراءات محددة متعارف عليها وتتصف بالثبات والتطبيق .

3. **مخرجات النظام:** تختلف المخرجات باختلاف الإحتياجات الإدارية من البيانات والمعلومات وطريقة إستخدامها وتعتبر التقارير الدورية والتقارير الخاصة من أهم مخرجات نظام معلومات التكاليف إذ يتم تبادل المعلومات والأداء بين المستويات الإدارية . ومن ثم فتوقيت ومعرفة ما إذا كانت هناك

(1) د. ابراهيم احمد الصعيدى ، أساليب محاسبة التكاليف :الاطار العلمى والتطبيق العلمى ،(د.م ، د.ن ، 1997)، ص ص 61- 64

إنحرافات وأماكن حدوثها ، أما المخرجات فتتمثل فى التقارير عن هذه الإنحرافات والتقارير الأخرى حسب الإحتياجات الإدارية .

أنواع المعلومات التى يوفرها نظام التكاليف :

نظام محاسبة التكاليف هو المصدر الرئيسى للمعلومات المختلفة اللازمة للقيام بالوظائف الإدارية لهذا ينبغى على محاسبى التكاليف أن يركزوا على هذه المهمة وذلك بغية تحديد نوعية المعلومات التى تحتاج إليها المستويات اإدارية المختلفة . وتوجد ثلاثة أنواع من المعلومات التى يخدم كل منها غرض معين فى مستويات عديده وهذه المعلومات هى⁽¹⁾:

1. **معلومات توجيه النظر والإهتمام:** تساعد هذه المعلومات المستويات الإدارية المختلفة على التركيز على المشاكل التشغيلية ونواحى القصور وعدم الكفاءة وهذا يساعد على تهيئة المديرين على التركيز على النواحى الهامة من العمليات تمكن من إتخاذ قرارات أكثر فاعليه سواء عن طريق التخطيط الجيد أو الإشراف اليومى الكفاء وترتبط وظيفة إعداد هذه المعلومات بعمليات التخطيط والرقابة المتكرره وتحليل ودراسة التقارير المحاسبية الداخلية والدوية .

2. **معلومات حل المشاكل:** تساعد هذه المعلومات على التلخيص الكمى للمزايا النسبية للمناهج المختلفة للعمل أو القرارات المختلفة . وتساعد هذه المعلومات على حل المشاكل غير الروتينية أى المواقف التى تتطلب تحليلاً خاصاً أو تقارير محاسبية خاصة .

3. **معلومات تقرير الأداء:** هذه المعلومات تمكن جميع الجهات الداخلية والخارجيه من تقويم الأداء الوظيفى للمشروع ويمكن أن تستخدم نفس المعلومات فى أكثر من غرض من الأغراض السابقة .

أهمية معلومات محاسبة التكاليف:

تعد بيانات محاسبة التكاليف ذات أهمية خاصة سواءً بالنسبة للمحاسبة المالية أو الإدارية ، فهى المورد الأساسى لتغذية تقارير المحاسبة المالية بالتكاليف الإجمالية لأنشطة المنشأة ، كما أنها المصدر الأساسى الذى تعتمد عليه تقارير المحاسبة المالية بالتكاليف الإجمالية لأنشطة المنشأة ، كما أنها المصدر الأساسى الذى تعتمد عليه تقارير المحاسبة الإدارية فى الحصول على البيانات التفصيلية عن تكاليف المنتجات والخطوط الإنتاجية

(1) د. احمد نور ، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 1999م) ، ص20

وأنشطة الإدارات المختلفة و عليه فإن بيانات محاسبة التكاليف تعد أمراً حيوياً عن إعداد تقارير المحاسبة خارجية أو داخلية⁽¹⁾ .

4. قيمة المعلومات:

يرتبط مفهوم قيمة المعلومات بالفائدة المتوقعة منها وتحدد فائدة المعلومات بمقدار العائد الإجمالي المتوقع⁽²⁾ . ويخضع قياس قيمة المعلومات لعدة فروض أساسية هي⁽³⁾:

أ. أن المعلومات تقلل من درجة عدم التأكد لدى متخذي القرار ولذلك يحتاج الى المعلومات للوصول الى أكبر قدر من الثقة في سلامة قراره .

ب. تعتمد قيمة المعلومات على توافر الشخص الذي له خلفية كافية عن موضوع القرار حتى يمكنه استخدام تلك المعلومات فالشخص الأكثر خبره يحتاج الى قدر أقل من المعلومات نظراً لقلّة درجة عدم التأكد لديه عن الشخص الأقل خبره في ذلك المجال .

ج. أن قيمة المعلومات تتحقق في صورته زيادة القيمة المتوقعة للنتائج من القرار الذي يجب إتخاذه .
د. أن المعلومات التي تحقق أكبر قدر من القيمة المتوقعة للنتائج ستكون هي الأفضل من وجهة نظر متخذ القرار .

هـ. على متخذ القرار أن يقارن بين قيمة المعلومات وبين تكلفة الحصول على تلك المعلومات إذ يجب أن تكون قيمة المعلومات أكبر من تكلفتها أو مساوية لها على الأقل .

لا يمكن تحديد قيمة علمية مطلقة لوحدة المعلومات فقيمة المعلومات في رسالة معينة هي نسبة من القيمة التي تضيفها الى المعلومات الكلية أو المعرفة ، أى أن التركيز يكون على القيمة التفاضلية للمعلومات أى المكاسب الإضافية التي يمكن الحصول عليها باستخدامها ولا تعتمد القيمة على كمية المعلومات وإنما على علاقتها بقيمة المعرفة السابق تجميعها وتخزينها ومن المهم الأخذ في الحسبان التكاليف المرتبطة بالمعلومات حين قياس القيمة المضافة إليها . فتجميع وتجهيز المعلومات ليس بلا تكلفة ويمكن تقدير تكلفة المعلومات بدقة بما في ذلك تكلفة الأفراد والمعدات والمهمات⁽⁴⁾ . إلا أنه من الصعوبة تحديد قيمة المنفعة أو العائد من المعلومات كلياً وذلك للآتي⁽⁵⁾:

(1) ليستر اي هيتجر وسيرج ماتولتش ، مرجع سابق ، ص29

(2) د. احمد حكمت الراوى ، مرجع سابق ، ص103

(3) د.هاشم احمد عطية ، مدخل الى نظم المعلومات المحاسبية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 2000م)، ص49

(4) د. محمد الفيومي، مرجع سابق، ص 53.

(5) د. احمد حكمت الراوى ، مرجع سابق ، ص 104.

إن المفاهيم المحاسبية قد تم تطويرها في الأساس لتحكم إنتاج المعلومات موجهة الى من يهمله الأمر الى خدمة مجموعة متنوعة من المهتمين بالمنشأة ولم تتطرق مفاهيم المحاسبة لقياس قيمة المعلومات من وجهة نظر المستخدم خاصة مع صعوبة تحديد مستخدمي البيانات على وجه الحصر.

ويمكن حساب قيمة المعلومات رياضياً عن طريق المعادلات التالية:

$$\text{قيمة المعلومات} = \text{منفعة المعلومات} - \text{تكلفة الحصول على المعلومات}^{(1)}$$

$$\text{منفعة المعلومات} = \text{منفعة القرار بعد الحصول على المعلومات} - \text{منفعة القرار قبل الحصول على المعلومات}^{(2)}$$

$$\text{تكلفة المعلومات} = \text{الزيادة في القيمة المتوقعة} - \text{تكلفة الحصول على المعلومات للنواتج}^{(3)}$$

من المعادلات السابقة يستخلص الباحث المعادلة التالية لحساب قيمة المعلومات :

$$\text{قيمة المعلومات} = [\text{منفعة القرار بعد الحصول على المعلومات} - \text{منفعة القرار قبل الحصول على المعلومات}] -$$

$$[\text{الزيادة في القيمة المتوقعة للنواتج} + \text{تكلفة الحصول على المعلومات}]$$

المبحث الثاني

تصنيف عناصر التكلفة بغرض تخطيطها والرقابة عليها

أولاً: مفاهيم التكلفة :

(1) د. عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية ، (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2006م)، ص 30.

(2) المرجع السابق ، ص 31.

(3) د. هاشم أحمد عطية ، مرجع سابق ، ص 50.

للتكلفة عدة مفاهيم منها التكلفة: "هى مقدار التضحية التى تتكبدها المنشأة فى سبيل الحصول على عنصر ذى قيمة اقتصادية . وهذا العنصر قد يكون فى شكل مالى ملموس (مواد ، آلات ، بضاعة) أو على شكل غير ملموس (إضاءة ، إيجار)" (1) . أو التكلفة هى "التضحية بالموارد الاقتصادية للحصول على سلعة أو خدمة فى الحاضر أو المستقبل" (2) . التعريف يوضح أن التكلفة عبارة عن تضحية بالموارد الاقتصادية لكنه أيضاً لم يوضح انه كيف يتم حساب هذه التكلفة. من ذلك يعرف الباحث التكلفة بأنها "التضحية بالموارد الاقتصادية مقاسة فى شكل وحدات نقدية للحصول على سلعة أو خدمة تساعد على إنتاج سلع أو خدمات".

وهناك مصطلحات أخرى تستخدم كمترادفات لمفهوم التكلفة وهى:

النفقة: وتعرف بانها: "هى تضحية اختيارية بموارد اقتصادية فى الماضى والحاضر والمستقبل فى سبيل الحصول على أصول لم تصل بعد إلى مقر المنشأة لذلك يكون توقيت الحصول على المنافع هو مدى زمنى تقع حدوده فى المستقبل" (3) . كما تُعرف النفقة أيضاً بأنها "هى كل تضحية إختيارية بموارد اقتصادية ويكون لهذه التضحية ما يقابلها من منفعة تزيد فى قيمتها عن النفقة ذاتها" (4) " من ذلك نجد ان النفقة عبارة عن تكلفة فى الحاضر منافعها مستقبلية.

المصروف: وهو من مفاهيم التكلفة ويُعرف بانه "تضحية إختيارية بموارد اقتصادية فى الماضى والحاضر والمستقبل فى سبيل الحصول على منافع فى الحاضر فقط" (5) . كما يُعرف المصروف أيضاً بأنه "عبارة عن تكاليف مستنفذة يؤدى نفاذها الى تحقيق إيراد" (6) " نجد ان التعريفات يعتبر ان المصروف عبارة عن تكلفة سابقة أو فى وقت لاحق لكن تقع منافعها فى الحاضر فقط.

الخسارة: "هى تضحية إختيارية بموارد اقتصادية فى الماضى والحاضر والمستقبل دون الحصول على منفعة" (7) "كما تم تعريف الخسارة بأنها" عبارة عن تكاليف مستنفذة ولكن لم تؤدى الى تحقيق إيراد بصورة مباشرة أو غير مباشرة" (8) " . أيضاً نجد أن الخسارة عبارة عن تكلفة لكن هذه التكلفة لا تترتب عليها أى منافع.

(1) د. خليل عواد أبو حشيش ، محاسبة التكاليف قياس وتحليل ، مرجع سابق ، ص 34.

(2) د. علاء الدين جبل ، مرجع سابق ، ص 15

(3) د. عبد الحى مرعى وآخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة ، (الاسكندرية ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 2002م) ، ص 3

(4) د. إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون ، محاسبة التكاليف: مدخل إدارى ، (الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 1993م) ، ص 3

(5) د. عبد الحى مرعى وآخرون ، مرجع السابق ، ص 8.

(6) د. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي ، مبادئ محاسبة التكاليف، ط3 ، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2004م) ، ص 32

(7) د. عبد الحى مرعى وآخرون ، مرجع السابق ، ص 9.

(8) د. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي ، مرجع السابق ، ص 32

التحويل: "هو تضحية اختيارية اختيارية أو إجبارية بموارد إقتصادية خاصة بشخص طبيعي أو معنوي في سبيل تحقيق منافع عامة إقتصادية أو سياسية أو اجتماعية"⁽¹⁾. نجد ان التحويل عبارة عن تكلفة من شخص محدد ولكن ليس بالضرورة أن ترجع منافعها على هذا الشخص بعينه بل يمكن ان تكون المنافع عامة.

كل المفاهيم السابقة لتكلفة تتفق على أنها تضحية بموارد إقتصادية مُقاسة في شكل وحدات نقدية ولكن الاختلاف يأتي من العائد المتوقع حدوثه من هذه النفقة، فالعائد إما ان يكون في الحاضر أو المستقبل او لا يكون هناك عائد من هذه التضحية .

مراكز التكلفة: مركز التكلفة هو عبارة عن "دائرة نشاط معين متجانس او خدمات من نوع معين متجانس يشتمل على مجموعه متماثلة من عناصر الانتاج المتميزه الانتاج منتج متميز او خدمه متميزه قابله للقياس"⁽²⁾ على الرغم من عدم وجود حجم أو شكل معين متفق عليه لتحديد مراكز التكاليف فإنه يمكن تقسيمها بشكل عام إلى خمسة مراكز هي⁽³⁾:

- المراكز الإنتاجية: وتقوم بإنتاج النشاط الذي أنشئت من أجله المنشأة.
 - مراكز الخدمات الإنتاجية: تقوم بتقديم خدمات مساعدة لمراكز الإنتاج. وهي لا ترتبط مباشرة بمنتج معين وإنما ترتبط ارتباطاً غير مباشر بالإنتاج.
 - مراكز الخدمات التسويقية: وهي التي تتولى دراسة السوق .
 - مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية: وهي الاجهزة المالية والادارية وأجهزة الإشراف والرقابة والمتابعة الداخلية في المنشأة.
 - مراكز العمليات الرأسمالية: وهي خطوط الإنتاج التي تقرر إدارة المنشأة تخصيصها لإنتاج آلات أو وحدات بغرض الاستخدام الذاتي وليس البيع حتى يتعين تجميع تكاليف انتاجها بصورة مستقلة عن تكاليف المنتجات العادية.
- نجد ان مراكز التكلفة تفقد في تتبع التكلفة ومعرفة المتسبب في حدوثها مما يوفر مقدرة عالية على تخطيط هذه التكاليف ومراقبتها.

(1)د. عبد الحى مرعى وآخرون، مرجع السابق ، ص 9.

(2) د. صلاح الدين عبد المنعم ، مرجع سابق، ص 316

(3) د. محمد مسعد الشناوي، مرجع سابق، ص 95.

وحدة التكلفة: تعرف وحدة التكلفة بأنها " الأساس الذى تنسب اليه كمية من الانتاج او خدمة او زمن انتاج السلعة او اداء الخدمة." (1) . من التعريف نجد أن وحدة التكلفة هي الوحدة من النشاط (إنتاجى أو خدمى) الذى يتسبب فى وقوع التكلفة وحدوثها.

عنصر التكلفة: يُعرف بأنه "قيمة الكمية المحددة من أحد عوامل الانتاج التى يلزم استخدامها لتحقيق أداء مقرر" (2). التعريف يجعل من عنصر التكلفة عامل من عوامل الانتاج وبالضرورة إستخدام هذا العامل لضمان إنتاج السلع أو الخدمات ومن الضروري أن تكون قيمة عنصر الانتاج مقاسة فى شكل وحدات نقدية ذُبوب عناصر التكاليف وفقاً لمجموعة من الأسس جاءت كما يلي:

1. التبويب وفقاً للتقسيم الطبيعى:

إستناداً الى هذا التصنيف يمكن إرجاع تكلفة أى منتج الى ثلاثة عناصر وهى (3):

أ. **المواد:** وتمثل العنصر المادى الذى يدخل فى تكوين المنتج أو تشكيله والمواد إما أن مواد أولية أو نصف مصنعة أو قد تكون أجزاء تامة الصنع يتم تجميعها فى المنشأة . ويطلق على الانواع السابقة التى تدخل فى تشكيل المنتج وتبقى معه عند الإنتهاء من صنعه إصطلاح المواد المباشرة . وهناك نوع من المواد لا تدخل فى المنتج ولكنها تساعد على خلقه وتسمى بالمواد غير المباشرة.

ب. **الأجور:** وتمثل تكلفة العمل الذى يُستغل فى نواحى النشاط المتعددة بالمشروع سواء كان فى مباشرة العمليات الانتاجية يدوياً أو مراقبة وتغذية الآلات اللازمة ، ويُطلق على تكلفة هذا النشاط الأجور المباشرة . أما إذا كان النشاط الذى يُستغل فيه عنصر العمل متعلقاً بعمليات الصيانة أو النظافة أو مناولة المواد والأدوات أو متعلقاً بأى نشاط داخل أقسام الخدمات فإن تكلفته يُعبر عنها بإصطلاح الأجور غير المباشرة.

ج. **المصاريف:** يمثل هذا العنصر تكلفة الخدمات المختلفة سواء كانت متعلقة بالنشاط الإنتاجى أو البيعى أو الإدارى . وهى اما نفقات نقدية كنفقات التأمين والايجار والقوة المحركة أو نفقات أعباء دفترية تتمثل فى الإستهلاكات على إختلاف أنواعها . وتقسم المصاريف من ناحية الغرض من إنفاقها الى نوعين:

(1) د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون ، مرجع سابق ، ص323

(2) د. محمد توفيق بليغ ، محاسبه التكاليف ، مرجع سابق ، ص46

(3) د. محمد احمد خليل ، محاسبه التكاليف فى المجال الادارى ، ج1 ، (بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، دس) ، ص

- **تكلفة الطاقة الإنتاجية:** وهى كل ما يجب ان يتحمله المشروع من نفقات فى سبيل الحصول على والمحافظة على التجهيز الآلى الى جانب إعداده إعداداً كاملاً للقيام بوظيفته الإنتاجية مثل تكلفة التأمين على الآلات والإشراف على إستخدام التجهيز الآلى .

- **تكلفة الإنتاج:** ويطلق عليها التكلفة المباشرة وهى التى يتحملها المشروع فى سبيل خلق الإنتاج نفسه مثل مصاريف الصيانة والقوى المحركة.

الفرق بين تكلفة الطاقة الإنتاجية والإنتاج يتمثل فى أن الاولى لا تتأثر بالتغيرات فى حجم الإنتاج بينما تتأثر الثانية .

نجد أن هذا التقسيم يتلاءم مع المشروعات الانتاجية أما المنشآت الخدمية فلا توجد بها تكلفة للمواد إذ تتمثل تكاليفها وفقاً لهذا التقسيم فى المصاريف والاجور فقط.

2. التقسيم الوظيفى لعناصر التكلفة:

تُقسم عناصر التكلفة وفقاً للوظائف التى يقوم بها المشروع إلى⁽¹⁾:

أ. **التكاليف الصناعية:** وهى التكاليف المتعلقة بانتج أو صنع منتج معين وتتألف من المواد ، لأجور ، والمصروفات الصناعية الأخرى المباشرة وغير المباشرة .

ب. **التكاليف التسويقية:** وهى التكاليف التى تُنفق فى سبيل بيع وتوزيع منتجات المشروع وتشتمل على المواد ، الأجور ، والمصروفات الأخرى المباشرة وغير المباشرة.

ج. **التكاليف الادارية:** وهى متمثلة فى تكاليف الادارة وكل ما يتعلق بها من مواد واجور ومصروفات مباشرة وغير مباشرة .

هذا التقسيم يمكن بواسطته تتبع ومراقبة مدى استفادة الوظائف المختلفة فى المنشأة من التكاليف التى خُصصت لها.

3. التقسيم وفقاً لعلاقة التكاليف بوحدة المنتج:

يتم وفقاً لهذا التقسيم تصنيف التكاليف الى⁽²⁾:

(1) د.علاء الدين جبل ، محاسبة التكاليف ، (دمشق: مطبعة الروضة، 1996م) ، ص25
(2) د.السيد عبد المقصود دبيان ود.ناصر نور الدين، فى مبادئ محاسبة التكاليف ، (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر و التوزيع ، 2003م) ، ص 68

أ. **التكاليف المباشرة (الأولية):** وتمثل عناصر التكاليف التي يمكن تتبعها وردها مباشرة الى وحدة المنتج من مواد مباشرة أو تكلفة عمالة مباشرة أو أى تكاليف إضافية يمكن ردها مباشرة الى عملية انتاجية معينة ن وتمثل عناصر التكاليف المباشرة التكلفة الاولى للإنتاج.

ب. **التكاليف غير المباشرة:** تمثل عناصر التكاليف التي يصعب ردها مباشرة الى وحدة المنتج أو أوامر الإنتاج وتكمن صعوبة ردها للإنتاج لكونها ذات طبيعة عامة تستفيد منها وحدات وأوامر وطلبات الإنتاج بصورة غير مباشرة ولا تدخل بطبيعتها فى خلق وتشكيل المنتج وتتكون التكاليف غير المباشرة من المواد غير المباشرة و الأجور غير المباشرة والتكاليف الإضافية غير المباشرة ، وبما ان هذه التكاليف تساهم فى الإنتاج فهي تعتبر جزءاً من التكلفة أى ان:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{التكلفة الأولية} + \text{التكاليف الإضافية غير المباشرة}$$

نجد ان التكاليف غير المباشرة قد تسبب بعض المشاكل للمنشأة إذا لم يتم تخصيصها وتحميلها على الانتاج ووحداته بصورة سليمة.

4. التقسيم وفقاً لعامل الزمن :

تصنف التكاليف وفقاً لهذا الأساس الى نوعين⁽¹⁾:

أ. **التكاليف التاريخية الفعلية:** هي التكاليف التي حصلت فعلاً ومعززه بمستندات توثيقاً وإثباتاً لأدلة دقيقة وصحيحة ولايتدخل فيها عنصر التقدير الشخصى حيث يتم حصرها وتبويبها فى سجلات خاصة بالتكاليف مما ينتج عنه سهولة مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية والتعرف على الإنحرافات ومعالجتها .

ب. **التكاليف المعيارية:** هي التكاليف المقدره سلفاً والتي يجب مقارنتها مع التكاليف الفعلية وتوضح التكاليف المعيارية وفق ظروف وإمكانيات معينة فيتم تحديدها والتنبؤ بها قبل وقوعها إستناداً على دراسات علمية وموضوعة تعتمد على السنوات السابقة للعمليات الإنتاجية وتهدف إدارات المنشآت من تحديد التكاليف المعيارية الى إستعمالها كأساس ومعيار لقياس التكلفة الفعلية وتحديد الإنحراف مع التكلفة المعيارية والعمل على تصحيحها .

(1) المرجع السابق، ص29

يمكن ان يكون هذا التقسيم مفيد جداً فى تحقيق أهداف المنشأة إذا تم وضع التكاليف المعيارية وفقاً لأسس علمية وتمت مقارنته بعد انتهاء الفترة التكاليفية مع التكاليف المحققة فعلاً ثم دراسة الانحرافات ومعرفة أسبابها وأماكن حدوثها والعمل على معالجتها.

5. التقسيم وفقاً لوحدة القياس :

تُصنف التكاليف وفقاً لهذا التقسيم الى⁽¹⁾:

أ. **التكلفة الكلية** : وهى عبارة عن مجموع التكاليف التى تتحملها المنشأة وتساوى التكاليف المتغيرة زائداً إجمالى التكاليف الثابتة .

ب. **تكلفة الوحدة** : وهى عبارته عن خارج قسمة التكلفة الكلية على عدد الوحدات المنتجة (حجم الإنتاج وعدد المرات التى تؤدى فيها الخدمة) وتساعد تكلفة الوحدة على فهم الموجود بالتكاليف أكثر من التكاليف الكلية نظراً لأنها تفصل التكاليف الى أساس معين هو الوحدة المنتجة ولاشك أن تكلفة الوحدة أكثر دلالة من التكلفة الكلية ومن الضروري أن تكون وحدة القياس وحدة إنتاج صعبة وأن تكون أساس جيد وموضوعى لحصر كما يجب أن تكون ذات علاقة وثيقة بالتكاليف المدفوعة أو التى تحملها لذلك نجد أن أساس القياس أو وحدة القياس قد تختلف من قسم لآخر مثل ساعات تشغيل الآلات ، الوزن ، عدد الفواتير وغيرها .

يُمكن أن يفيد هذا التقسيم فى تسعير منتجات المنشأة بصورة سليمة وذلك عن طريق وضع السعر الذى يحقق الأرباح التى تسعى المنشأة الى تحقيقها .

6. التقسيم وفقاً للعلاقة بحجم النشاط أو الإنتاج:

تبوب التكاليف حسب علاقتها بالتغير فى حجم الإنتاج إلى⁽²⁾:

أ. **التكاليف المتغيرة** : وهى التكاليف التى تتغير فى مجموعها وفقاً لتغير حجم النشاط أو الإنتاج وتتناسب طردياً معه مع بقاء كافة العوامل الأخرى ثابتة خلال الفترة المدروسة. وتزداد بزيادة حجم الإنتاج وتنخفض بإنخفاضه وبالتالي فإن التكاليف المتغيرة ستعادل الصفر عند توقف الإنتاج .

ب. **التكاليف الثابتة** : وهى عناصر التكاليف التى لا تتأثر بحجم النشاط أو الإنتاج بل تظل ثابتة بالمجموع خلال فترة زمنية معينة وطاقة إنتاجية محددة . أى أنه إذا زاد حجم الإنتاج أو نقص فإنها لن تتغير ، وتُسمى أحياناً بالتكاليف الزمنية أو تكاليف الطاقة .

(1) د. احمد نور ، مرجع سابق ، ص37

(2) د. علاء الدين جبل ، مرجع سابق ، صص 19 23

ج. **التكاليف المختلطة** (شبه المتغيرة أو شبه الثابتة): وهى التى تتغير بالتغير فى حجم الإنتاج أو النشاط دون أن يكون التغير بنسبة تغير حجم الإنتاج نفسها ولا تنعدم هذه التكاليف بتزفرق النشاط فى المنشأة وهى تتكون من جزء ثابت وجزء متغير .

يعكس هذا التقسيم مدى استفادة المنشأة من الطاقة الإنتاجية المتاحة لها .

7. التقسيم وفقاً لأغراض الرقابة:

يهدف هذا التقسيم إلى إخضاع عناصر التكاليف إلى الرقابة خلال عمليات الإنتاج حيث يتم مقارنة التكاليف الفعلية مع المعيارية والتعرف على الانحرافات فى الوقت المناسب . وتُقسم التكاليف وفقاً لهذا الأساس إلى (1):

أ. **تكاليف خاضعة للرقابة** : وهى التى يمكن التحكم فيها قبل البدء فى عملية الإنتاج وبالتالي يمكن تعديلها قبل وقوعها.

ب. **تكاليف غير خاضعة للرقابة** : وهى التى لا يمكن التحكم فيها بسبب تعاقد الإدارة عليها ولا بد من تنفيذها بالكمية والسعر المتفق عليه .

8. التقسيم وفقاً لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات :

تنقسم التكاليف وفقاً لهذا التقسيم إلى (2):

أ. **تكلفة الفرصة البديلة** : هى المزايا والفوائد التى تعود على المشروع عند إختيار أحد البدائل وإستبعاد بديل أو بدائل أخرى. والتضحية بمزايا وعوائد البديل أو البدائل الأخرى غير المختارة تُسمى تكلفة الفرصة البديلة.

ب. **التكلفة التفاضلية** : هى الفرق بين مجموع تكاليف بديلين عند إختيار أحدهما دون الآخر . مثلاً التكلفة الكلية لإنتاج سلعة معينة أو التوقف عن إنتاجها يمثل الفرق التكلفة التفاضلية عند إختيار أحد البدائل وإستبعاد الآخر.

ج. **التكلفة المناسبة أو الملائمة** : هى التكلفة التى ترتبط بقرار إدارى معين فعند رفض قرار إنتاجى معين تصبح هذه التكلفة لاغية وغير مناسبة . وإذا صدر قرار إدارى بالشراء بدل الصنع أُعتبرت تكلفة القرار الذى تمت الموافقة عليه تكلفة مناسبة أو ملائمة .

(1) د. عبد الناصر ابراهيم وعليان الشريف ، مرجع سابق ، ص32

(2) المرجع السابق ، ص33

د.التكلفة المستغرقة : هى التى تُستثمر فى شراء أصول جيدة ملموسة أو غير ملموسة ولا يمكن إستردادها إلاّ بإستخدام الأصل طيلة عمره الإنتاجى حيث يُسترد من تلك القيمة مبلغ سنوياً وهو عبارة عن قسط الإهلاك السنوى وتعتبر قيمة الأصل الدفترية بعد إستبعاد الخردة هى التكلفة المستغرقة لهذا الأصل أو "هى التى لا يتأثر مقدارها من بديل تصرف لآخر وتظل ثابتة بغض النظر عما يتم إتخاذه من قرار"(1)

يُمكن أن يكون هذا التقسيم أساساً للحكم على مدى قدرة الإدارة على تقويم وإختيار البدائل الإستثمارية المتاحة لها ومدى مقدرتها على إدارة التكلفة فيها.

(1) د. عبد الحى مرعى وآخرون ، مرجع سابق ، ص14.

المبحث الثالث

مفهوم وأهداف ومقومات ومتطلبات تصميم نظام التكاليف.

أولاً : مفهوم نظام التكاليف:

لتعريف نظام التكاليف لابد أولاً من تعريف الكلمات المكونة له فالنظام "ما هو إلا مجموعة من الإجراءات التنظيمية طبقاً لمنهج منطقي وتشكل مجموعة من الوظائف لها هدف مطلوب وترتكز على علمية القواعد من ناحية وواقعية التطبيق من ناحية أخرى"⁽¹⁾. التعريف يجعل للنظام نواحي علمية وأخرى تطبيقية تعمل مع بعضها لتحقيق هدف محدد. كما عُرف نظام بأنه "مجموعة من الأجزاء المترابطة والمتكاملة التي تؤدي عملها من أجل تحقيق هدف أو مجموعة أهداف"⁽²⁾ ، التعريف يشترط الترابط والتكامل بين الأجزاء المكونة للنظام حتى يتم تحقيق الهدف المطلوب . من ذلك يرى الباحث أن النظام هو "مجموعة من الأجزاء المادية وغير المادية والتي تعمل في تناسق تام من أجل تحقيق هدف معين"

أما التكلفة فلها عدة تعريفات ومفاهيم منها "التكلفة هي مقدار التضحية التي تتكبدها المنشأة في سبيل الحصول على عنصر ذو قيمة ويمكن قياس التكلفة بمقدار النقص الحاصل في الأصول"⁽³⁾. وعُرف آخر التكلفة بأنها "عبارة عن قياس في شكل نقدي لكمية الموارد المستخدمة في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات"⁽⁴⁾. التعريف الأول للتكلفة يجعل منها تضحية تُقاس بمقدار النقص في الأصول ، ونجد أنه يسهل قياس الأصول المادية أما الأصول غير الملموسة فمن الصعب جداً قياسها وتحديد مقدار الزيادة أو نقص فيها . أما التعريف الثاني يوضح أنه لابد من أن تكون التكلفة مقاسة في شكل وحدات نقدية . من ذلك يعرف الباحث التكلفة بأنها "التضحية بالموارد الإقتصادية المتاحة و التي تُقاس في شكل نقدي من أجل الحصول على سلعة أو خدمة تستخدم في تحقيق هدف معين". أما نظام التكاليف فهو "مجموعة من الإجراءات المنتظمة لتسجيل وتحليل وتخطيط التكاليف المتعلقة بالأنشطة المختلفة والرقابة عليها طبقاً لأسس وقواعد علمية وواقعية وعرض نتائج هذه الإجراءات بطريقة دورية منتظمة في شكل تقارير وملخصات ملائمة للأغراض الإدارية"⁽⁵⁾. التعريف يجعل لنظام التكاليف جانب فني وجانب علمي يتكاملان من أجل تحقيق أغراض الإدارة . كذلك عُرف نظام التكاليف بأنه "مجموعة من الإجراءات المنتظمة طبقاً لمنهج منطقي ، وتشكل مجموعة من

(1) محمد توفيق بلع وآخرون ، مبادئ محاسبة التكاليف، (القاهرة: جامعة القاهرة :التعليم المفتوح ، 1994م)، ص3

(2) د. خليل عواد ابو حشيش، محاسبة التكاليف: قياس وتحليل ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع، 2005م) ، ص274

(3) المرجع السابق ، ص34

(4) M.N.Arrora. Cost Accounting: Principles and Practice , 9th ed, (New Delhi: Vikas Publishing House , PVT , 2006), P.2

(5) د. محمد توفيق بلع وآخرون ، مرجع سابق ، ص3

الوظائف لها هدف مطلوب , وتقوم على قواعد علمية من ناحية , وعلى تطبيق واقعي للحياة العملية من ناحية أخرى⁽¹⁾ . التعريف يعتبر تعريفاً عاماً للنظام فهو لم يحدد النواحي الفنية لنظام التكاليف ولا الهدف المخطط له. كما عرف آخر نظام التكاليف بأنه "مجموعة النماذج والإجراءات واليوميات ودفاتر الأستاذ والقيود المحاسبية والتقارير الإدارية وكذلك الإجراءات المختلفة التي يمكن عن طريقها تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بطريقة فورية يمكن إتخاذها في القرارات الإدارية والرقابة"⁽²⁾ . التعريف السابق يركز على الجانب العملي دون الإهتمام بالنواحي العلمية لنظام التكاليف.

من خلال العرض السابق يعرف الباحث نظام التكاليف بأنه "مجموعة من الإجراءات والوسائل المرتبطة مع بعضها البعض والتي تعمل بناءً على أسس علمية تقوم بحصر وتسجيل وتحليل وتفسير عمليات المنشأة من أجل تحديد تكلفة الوحدة المنتجة وتقديم المعلومات التي تساعد الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة".

ثانياً: أهداف نظام التكاليف:

لكل نظام هدف أو أهداف معينة يسعى لتحقيقها ونجد ان أهداف نظام التكاليف تتمثل في الآتي⁽³⁾:

1. **الرقابة على التكاليف:** تتم الرقابة عن طريق التحقق من الأداء الفعلي طبقاً لما هو مخطط له . وينطبق هذا المفهوم في مجال محاسبة التكاليف حيث يتم التحقق من تطابق التكاليف الفعلية للأداء مع التكاليف التي كانت ينبغي أن تحدث لنفس مستوى الأداء وتحديد أى إنحرافات حدثت ثم تحليلها لمعرفة أسبابها وتقديم تقارير بذلك للمسؤولين لإتخاذ الإجراءات التصحيحية ، وهذا المفهوم للرقابة يحقق العديد من المزايا أهمها:

- تحقيق رقابة على المعايير وترشيد الإدارة في قرار تعديلها.
- تمكين الإدارة من تطبيق مبدأ الإدارة بالإستثناء.
- المساهمة في مجالات خفض التكلفة وذلك بدراسة العمليات وتطوير أساليب تنفيذها.

2. **تحديد التكلفة الدقيقة للنشاط:** تحديد التكلفة الدقيقة للنشاط يعتبر أمراً ضرورياً لتحديد نتيجة أعمال المنشأة في نهاية الفترة المالية . إذ ان الخطأ في تحديد التكاليف يؤدي الى تحقيق أرباح صورية إذا ما وزعت لأدى ذلك إلى تآكل رأس المال . ولتحديد تكلفة النشاط فإن الأمر يتطلب تصميم لنظام التكاليف يتضمن ما يلي:

(1) <http://vb.arabsgate.com>

(2) د. خليل عواد أبو حشيش ، محاسبة التكاليف: قيس وتحليل ، مرجع سابق ، ص 311

(3) د. محمد توفيق بلع وآخرون ، مرجع سابق ، ص 5-9

- المحاسبة عن تكاليف كل عنصر سواءً ما يتعلق فيها بتكلفة الحصول أو ما يتعلق باستخدامه داخل المراكز المختلفة.

- تحديد وحدات النشاط التي يهدف نظام التكاليف أساساً لقياس تكلفتها.

- العمل على تحميل المستخدم من عناصر التكاليف على وحدات النشاط.

- العمل على تحديد مكونات التكلفة التي سوف تحمل على وحدات النشاط.

3. توفير المعلومات اللازمة لخدمة أغراض التخطيط وإتخاذ القرارات: الأسلوب العلمى للإدارة يقتضى ان

يتم البدء بتحديد واضح للهدف ثم تخطيط الأنشطة التي يلزم القيام بها لتحقيق هذا الهدف ثم تحديد لإمكانيات المطلوبة لإنجاز هذه الأنشطة و المقارنة بينها وبين ما يتوقع أن يكون متاحاً من إمكانيات وقت إنجاز الخطة والعمل على تحقيق المواءمة بين الإمكانيات المتاحة والأهداف المطلوبة . وتساهم محاسبة التكاليف فى إعداد الخطة بتوفير تقديرات التكاليف بعد الأخذ فى الحسبان كافة المتغيرات المرتبطة بتوفير الاحتياجات وقت التنفيذ.

4. المساعدة على رسم السياسات إتخاذ القرارات: يقدم نظام التكاليف معلومات تحليلية ملائمة لطبيعة كل

قرار وذلك يؤدى الى ترشيد القرارات الادارية.

هناك أهداف أخرى يسعى نظام التكاليف إلى تحقيقها وردت كما يلي⁽¹⁾:

1. الرقابة على التكاليف.

2. المساعدة فى رسم السياسات وترشيد القرارات الإدارية.

3. توفير البيانات اللازمة لخدمة أغراض التخطيط.

4. تحديد التكلفة الفعلية للمنتج أو النشاط.

كما أضاف أحد الكتاب هدف آخر يسعى نظام التكاليف لتحقيقه وهو:

إمداد الأجهزة الرقابية والتخطيطية خارج المنشأة بالبيانات الضرورية التى تستخدم فى إعداد الخطة العامة للدولة⁽²⁾. هذا الهدف يعتبر هدف إدارى بحث وتأتى أهميته عندما تقوم الأجهزة التخطيطية برسم السياسات العامة للدولة ، فالبيانات الكمية المتعلقة بالتكاليف العامة يمكن الحصول عليها بسهولة من نظام التكاليف.

(1) <http://ub.Arabsgate.com/showthead.php>

(2) د. إبراهيم محمد السباعى ، تصميم نظام التكاليف ، (القاهرة: مكتبة الشباب ، 1994م) ، ص6

من خلال الإستعراض السابق لأهداف نظام التكاليف يرى الباحث ان هذه الأهداف يمكن صياغتها كما يلي:

1. تحديد تكلفة الإنتاج والنشاط وتحقيق رقابة فعالة على هذه التكاليف.
2. توفير المعلومات التى تساعد الإدارة على القيام بوظائفها المختلفة.
3. توفير المعلومات للجهات الخارجية ذات الصلة بالمنشأة المعنية.

ثالثاً: العوامل المؤثرة على تصميم نظام التكاليف:

هناك عدة عوامل تؤثر على عملية إختيار وتصميم نظام التكاليف المناسب الذى يحقق الأهداف المرجوة منه وهذه العناصر هي⁽¹⁾:

1. **حجم المنشأة:** هناك إختلاف بين نظام التكاليف فى مشروع صغير أو متوسط عنها فى مشروع كبير، حيث أنه كلما زاد حجم المشروع كلما تضخمت المشاكل وتعددت وهذا يؤدي الى ضرورة إستخدام الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية . وفى المشروعات الكبيرة تظهر الحاجة الى تحديد المسؤوليات والسلطات والعلاقة بين الأشخاص بقصد تحقيق الأهداف بأقصى كفاية ممكنة.
2. **طبيعة العمليات الصناعية:** نظام التكاليف يختلف فى المشروعات بإختلاف نظم الصناعة فيها . طريقة تكاليف المراحل تتطلب نظاماً للتكاليف يختلف عنه فى الصناعة التى تعتمد طريقة أوامر التشغيل.
3. **أعباء إدارة التكاليف:** عند تصميم نظام التكاليف يجب مراعاة قدرة المنشأة على تحمل أعباء وتكاليف هذا النظام.

كما أورد كاتب آخر العناصر المؤثرة فى تصميم نظام التكاليف كما يلي⁽²⁾:

1. **بيانات التكاليف المطلوبة فى المنشأة:** تعتمد البيانات الناتجة عن نظام التكاليف على الغرض الذى صُدم من أجله النظام ، ونظام التكاليف فى المنشأة يمد الجهات المختصة بالبيانات التالية:
 - أ. تكلفة إنتاج الوحدة من السلعة أو الخدمة لتستعمل فى تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفى تقويم المخزون ومن ثم الوصول إلى نتيجة الأعمال.
 - ب. تقارير إنجاز أو رقابة تبين درجة النجاح أو الفشل فى تقييد الأعمال المحددة مقدماً .
 - ج. تقارير خاصة تتضمن البيانات والمعلومات الملائمة للقرار.

(1) عبد الحليم كراجه وآخرون، مرجع سابق، ص 73-74

(2) د. خليل عواد ابو حشيش، محاسبة التكاليف: قياس وتحليل ، مرجع سابق ، ص 286-288

2. **الهيكل التنظيمى للمنشأة:** الخريطة التنظيمية للمنشأة تعطى مصمم نظام التكاليف معلومات عن خطوط السلطة والمسؤوليات ليتم مطابقة نظام التكاليف وحسابات التصميم وفقاً لتقسيم المنشأة الإدارى حتى يمكن محاسبة المسؤولين عن التكاليف التى تُنفق عبر أقسامهم.

3. **عمليات الإنتاج فى المنشأة:** يجب أن يُصمم نظام التكاليف ليلائم نشاطات المنشأة وتنظيمها.

أضاف كاتب آخر عنصرين آخرين يؤثران فى تصميم نظام التكاليف هما⁽¹⁾:

أ. **الأهداف المطلوبة من نظام التكاليف:** يتم تصميم أى نظام لتحقيق هدف أو أهداف محددة وينبغى أن يتشكل النظام ويتضمن من الوسائل ما يكفل له تحقيق هذه الأهداف وينبغى أن يُراعى عند تصميم النظام التعرف على الأهداف التى يُصمم من أجلها حتى يأتى تصميم النظام بما يكفل تحقيق هذه الأهداف مثل تحقيق رقابة فعالة على التكاليف.

ب. **الفترة التى تطلب عنها معلومات التكاليف:** تختلف كل إدارة عن الأخرى من حيث طول الفترة التى تُطلب عنها معلومات التكاليف الفعلية . ولا بد من المازنة بين الفوائد التى تعود على المنشأة من الحصول على المعلومات فى فترات متقاربة وبين تكاليف ذلك حتى لا يكون النظام مكلفاً للمنشأة ، كما انه من الاعتبارات التى تؤثر على تحديد الفترة التى تُعد عنهى التقارير الفترة التى يستغرقها اتمام النشاط محل القياس.

من خلال العرض السابق للعوامل التى تؤثر على تصميم نظام التكاليف يرى الباحث أن هذه العوامل يمكن تمثيلها فى أربعة عوامل أساسية وهى:

1. حجم المنشأة والتنظيم الإدارى لها.
2. نوع وطبيعة العمليات الإنتاجية فى المنشأة.
3. ونوعية البيانات المطلوب توفيرها من نظام التكاليف.
4. التكلفة والعوائد المتوقعة من تصميم وإتخدام نظام التكاليف.

رابعاً : أشكال نظام التكاليف:

يأخذ نظام التكاليف بعد تصميمه عدة اشكال تقسم من نواحى عديده كما يلى⁽²⁾:

1. من حيث طبيعة العملية الصناعية:

تُقسم طرق تطبيق نظام التكاليف الى:

(1) د. محمد توفيق بليغ وآخرون ، مرجع سابق ، ص19.
(2) د.احمد نور ، محاسبه التكاليف الصناعيه ، (الاسكندرية:الدار الجامعيه ,1999م) ، ص134

أ. طريقة تكاليف الأوامر: تُستخدم فى الصناعة التى تكون منتجاتها متعددة وغير نمطية وغير متشابهة وتعتمد على طلبات حجم العملاء فى إنتاجها . فيتمفتح حساب لكل أمر وتسجل تكاليفه على حده طول مدة الإنتاج ذلك لأن إحتياجات كل أمر من خدمات مراكز التكلفة المختلفة تختلف طبقاً لإختلاف المواصفات الفنية المرغوب فيها.

ب. طريقة تكاليف المراحل: تطبق فى العمليات الصناعية التى تتوافر فيها خصائص معينة مثل⁽¹⁾:

- إستمرار الإنتاج وإتصال العملية الإنتاجية.
- تجانس وحدات كل منتج من المنتجات التى يمكن أن تمر على خط سير العمليات الإنتاجية.

ج. إمكانية تحديد فواصل صورية بين العمليات الإنتاجية المتتالية التى يمر عليها المنتج.

د. الوظائف الإنتاجية المرتبطة بدورة واحدة وينتج عنها مجموعة أو مجموعات من المنتجات المتشابهة الحجم وفى هذه الحالة يتم تجميع التكلفة بالنسبة لكل مجموعة متشابهة من تلك المجموعات.

هـ. طريقة تكاليف التجميع: تستخدم فى المنشآت التى تقوم بشراء الأجزاء الجاهزة أو تصنيعها ثم تجميعها لتكون المنتج النهائى . وهنا تتمثل تكاليف التجميع فى تكلفة العمل المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة وذلك لأن تكلفة المواد قد تحديدها مسبقاً عند الشراء أو التصنيع وتسمى القوائم المستخدمة لحصر التكاليف فى هذه الحالة بقوائم تكاليف التجميع .

قسّم كاتب آخر طرق نظام التكاليف من حيث طبيعة العملية الصناعية إلى ثلاثة طرق هى⁽²⁾:

1. طريقة الأوامر الإنتاجية.
2. طريقة المراحل الإنتاجية.
3. طريقة العقود طويلة الأجل.

بالنظر فى تقسيم طرق نظام التكاليف من حيث طبيعة العملية الصناعية يرى الباحث أن هناك طريقتين رئيسيتين هما طريقة المراحل الإنتاجية و الأوامر الإنتاجية وبقية الطرق تُشتق من هاتين الطريقتين ويرى كذلك أن الطريقة الأنسب للتطبيق فى الأسواق المالية هى طريقة المراحل الإنتاجية حيث يمر تقديم الخدمة عبر عدة مراحل.

(1) د.صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003م)، ص7

(2) د. عبد المقصود دبيان، محاسبة التكاليف، (حلب: مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، 1996م)، ص217.

2. من حيث العناصر المكونة للوحدة:

يعكس هذا التقسيم مراحل قياس التكلفة ويقسمها الى مدخلين:

أ. التكاليف المباشرة: يتم فيها تحميل الإنتاج بالتكلفة المباشرة فقط دون التكلفة الدورية التي تعبر عبئاً دورياً وليس عنصراً من عناصر تكلفه الوحدة المنتجة

ب. التكاليف الكليه: من خلالها يحمل الانتاج بالتكاليف الكليه سوى كانت مباشرة او غير مباشرة .

3. من حيث طبيعته معلومات التكلفة :

يعكس التقسيم اسس قياس التكلفة التي تنقسم الى قسمين :

أ. التكلفة التاريخية: وهى التى تعتمد على المعلومات التى حدثت فعلا وتنفذ كأساس لتحديد تكلفه الوحدة المنتجة

ب. التكاليف المعيارية: وفيها يتم تحميل الإنتاج بالتكلفة على أساس المعايير الموضوعية مقدماً لبعض عناصر التكاليف. حيث تقوم بتحميل المنتج بالتكلفة الفعلية للمواد المباشرة والأجور المباشرة بينما يتم تحميله بالتكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس تقديري باستخدام معدلات تقديرية للتحميل تُعد عند إعداد الموازنة التقديرية للمنشأة وفى نهاية الفترة يتم تسوية المبالغ التقديرية المحملة على الإنتاج بالتكاليف غير المباشرة الفعلية ومن ثم يرحل الفرق إجمالاً الى حسلب تكلفة البضاعة المباعة أو غيره من الحسابات .

من خلال النظر الى التقسيمات أعلاه لأشكال نظام التكاليف يُلاحظ الباحث أن أشكال نظام التكاليف إما ان تبنى على التكاليف الفعلية أو المعيارية كلياً واما ان تكون خليط بين النوعين. ويرى الباحث ان الشكل الأنسب لتحقيق أهداف هذا البحث والذي يمكن تطبيقه فى الأسواق المالية هو التقسيم من حيث طبيعة معلومات التكلفة حيث ان اتباع هذا التقسيم يعطى للإدارة فرصة لتتبع التكلفة ومعرفة الانحرافات وكيفية معالجتها.

نظام التكاليف سواءً كان يعتمد على التكاليف الفعلية أو المعيارية فإن هناك أساليب معينة تستخدم فى إدارته هى⁽¹⁾:

1. أسلوب التكاليف المباشرة الفعلية: يقوم على اساس تحميل المنتجات بعناصر التكاليف المباشرة بعد دفعها وتحليلها للوصول الى تكلفة الوحدة منها ، وتعتبر التكاليف الثابتة التى لا ترتبط بمنتج معين من الأعباء الصناعية للمنشأة ككل وتحمل على حساب الأرباح والخسائر.

(1) د.احمد نور ، مرجع سابق ، ص139

2. **اسلوب التكاليف الكلية الفعلية:** فيه يتم تحميل المنتج بجميع عناصر التكاليف سواءً كانت مباشرة ام اعباء ثابتة ، ويتم تحميل المنتج بالتكاليف غير المباشرة وفقاً لمعدلات تحميل تقديرية .

يرى الباحث ان استخدام معدلات تحميل تقديرية فى الاسلوب السابق قد يؤدى الى تحميل المنتجات بتكاليف غير حقيقية بالزيادة او النقصان مما يؤدى الى تشويه تكلفة المنتج .

3. **اسلوب التكاليف المعيارية (النمطية) الكلية:** يقوم هذا الاسلوب على اساس تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بالنسبة لكل منتج مقدماً ً أى وضع معايير لجميع عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة وتستخدم هذه المعايير فى تكلفة الوحدة المنتجة خلال الفترة التى تستخدم فيها المعايير.

4. **اسلوب التكاليف المباشرة المعيارية:** هذا الاسلوب يقوم على تحميل الانتاج بالتكاليف المباشرة القدرة مقدماً أى توضع المعايير للتكاليف المباشرة فقط أمابقية عناصر التكاليف قد تحمل على الانتاج.

2. **اسلوب التكاليف الكلية المعيارية مع الموازنات المرنة:** يتشابه هذا الاسلوب مع اسلوب التكاليف المعيارية الكلية ولكن يُضاف اليها الموازنات المرنة التى تقوم على اساس تحليل عناصر النفقات على اساس علاقتها بالتغيرات فى حجم الانتاج وتوزع التكاليف التى ترتبط بالانتاج على المنتجات الخاصة بها مباشرة سواءً كانت هذه التكاليف خاصة بجميع المنتجات أو بمنتجات معينة ثم تؤخذ التكاليف غير المرتبطة بحجم الانتاج من واقع الموازنة المرنة وكلاهما مقدر على اساس احجام مختلفة للانتاج.

3. **اسلوب التكاليف على اساس الأنشطة:** يقوم هذا الاسلوب على ان الأنشطة تستهلك الموارد وبالتالي هى المسببة للتكلفة والمنتجات تستهلك الأنشطة . فتنسب التكاليف المختلفة فى المنشأة الى أنشطة معينة ومن ثم تحمل هذه الأنشطة على المنتجات بمقدار استهلاك كل منتج .

يرى الباحث ان جميع هذه الاساليب تعين الإدارة بدرجة عالية على أداء وظائفها من خلال توفير المعلومات اللازمة . أما الأسلوب الأمثل للتطبيق فى الأسواق المالية و الذى يتماشى مع هذا البحث هو اسلوب التكاليف المعيارية الكلية مع الموازنات المرنة لأنه يوفر درجة عالية من قدرة الإدارة على التخطيط والرقابة من خلال وضع التكاليف المعيارية ومقارنتها لاحقاً بالفعلية ثم دراسة الإنحرافات إن وجدت.

مقومات نظام التكاليف :

مقومات نظام التكاليف لا تختلف من منشأة لأخرى, وإنما تختلف إجراءات تنفيذها بما يناسب ظروف كل منشأة, وتتمثل هذه المقومات في الآتي⁽¹⁾:

4. المبادئ العلمية لنظام التكاليف :

تمثل المبادئ الأصول العلمية التي تشكل القواعد التي يبنى عليها الاطار العام لنظام التكاليف . وتتمثل أهم تلك المبادئ والأصول فيما يلي⁽²⁾:

أ. **مبدأ تاريخية التسجيل (التسجيل التاريخي):** يقصد به إثبات الأحداث والوقائع التكاليفية التي حدثت فعلاً من واقع المستندات المؤيدة لها, وحتى يتم ذلك يجب حصر وتتبع وتجميع بيانات التكاليف في مستندات توطئة لتسجيلها بالدفاتر والسجلات.

ب. **مبدأ الضبط الداخلي للتكاليف:** يعني تتبع الحركة الداخلية لعناصر التكاليف عن طريق وضع نظم مراقبة داخلية لتدفق عناصر التكاليف.

ج. **مبدأ تحليلية وتفصيلية البيانات (التحليل والتفصيل):** نظام التكاليف نظام تحليلي يتعامل في التفصيلات, وهذه التحليلات مكملة لوظيفة التسجيل التاريخي . ويترتب على هذا التحليل للتكاليف عدم التقيد بمبدأ التكاليف الإجمالية الذي تسيّر عليه المحاسبة المالية وبذلك ظهرت أسس التحميل الجزئية.

د. **مبدأ المعايير والضبط المنهجي:** معايرة التكاليف هي عملية إعداد المقاييس والمعايير والأنماط والمعدلات التي تتخذ أساساً وأداةً للحكم على درجة كفاءة التكاليف الفعلية.

هـ. **مبدأ الضبط عند المنبع:** يعني ضبط عناصر التكاليف عند منابعها في لحظات حدوثها.

و. **مبدأ المحاسبة عن المسؤولية:** يقصد به ربط المعدلات التخطيطية والمعدلات الفعلية لعناصر النشاط بمراكز المسؤولية ما يمكن من تحديد المسؤولين عن حدوث التكاليف الفعلية وانحرافاتهما عن التخطيطية.

ز. **مبدأ الاتصال:** يقصد به اتخاذ مجموعة من الإجراءات التي تمكن من سهولة تدفق البيانات والمعلومات من وإلى المستويات الإدارية المختلفة سواءً عند إعداد المعايير أو أثناء التنفيذ أو عند تقييم الأداء.

(1) فتح الرحمن الحسن منصور, إطار علمي لقياس تكاليف الطاقة الكهربائية في السودان, رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة, جامعة أمدرمان الإسلامية, كلية العلوم الإدارية, 2000م, ص 33.

(2) د. عباس أحمد رضوان, د. سامي نجدي محمد علي, المحاسبة على التكاليف إطارها النظري ومجالها التطبيقي, (بيروت: د. ن. 1983م), ص ص 86-90.

ح. مبدأ الإدارة بالاستثناء : يقضي هذا المبدأ بأنه ليس من الضروري أن تقوم إدارة المنشأة بدراسة تفاصيل العمليات المختلفة، بل يكفي عن إعداد التقارير التركيز على الاستثناءات أو الانحرافات أو دراسة الجزء الذي يمكن تجنبه منها مستقبلاً .

ط. مبدأ اقتصاد المعلومات : فحص كل انحراف ودراسته يعتبر عملية غير اقتصادية وغير مقبولة في كل الاحوال ومن ثم يجب البحث عن وسيلة أو مؤشر يحدد أي الانحرافات يُفحص وأيها لا يُفحص، وذلك من أجل الاقتصاد في التكلفة.

خصائص نظام التكاليف:

تعتبر هذه الخصائص بمثابة أداة للحكم على جودة نظام التكاليف وتتمثل فيما يلي⁽¹⁾:

1. التوافق بين نظام التكاليف وطبيعة نشاط المنشأة: حيث يجب تصميم النظام بما يخدم الأهداف التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها دون غيرها ولا يتم ذلك إلا بتصميمه بما يتوافق وطبيعة نشاط المنشأة وإلا اعتبر عبئاً على المنشأة.

2. إحكام الرقابة على التكاليف: فالنظام الجيد هو الذي يمكن من متابعة عناصر التكاليف منذ لحظة حدوثها وحتى توزيعها على المنتجات الأمر الذي يسمح بالوقوف على الانحرافات أولاً بأول واتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنها.

3. المرونة والسهولة والوضوح: يجب أن يكون النظام قبلاً للتعديل تبعاً لمقتضيات الظروف والتغيرات التي تصاحب تطوره كما يجب أن توضح أسس النظام وجزئياته في صورة تعليمات واضحة ومفهومة.

أن تتم التسوية بين حسابات التكاليف والحسابات المالية عند انفصال النظامين عن بعضهما: بما أن نظام التكاليف عبارة عن جزء من النظام المحاسبي الرئيسي بالمنشأة وهو نظام المحاسبة المالية. وبالرغم من أن نظام المحاسبة المالية يتعامل بالإجماليات بينما يتعامل نظام التكاليف في التفاصيل إلا أن النظامين يجب أن يتوصلا إلى نفس النتائج في نهاية الأمر لذلك يجب تسوية الفروق بينهما في حال انفصالهما عن بعضهما.

4. التنسيق المتكامل بين الموظفين القائمين على تنفيذ نظام التكاليف: حيث يجب وضع كل فرد في المكان المناسب لمؤهلة وخبرته.

كما أورد آخر خصائص نظام التكاليف كما يلي⁽²⁾:

(1) د. عباس أحمد رضوان، د. سامي نجدي محمد علي، مرجع سابق، ص 93.
(2) د. عبد الحليم كرامة وآخرون، محاسبة التكاليف، (أريد: دار الأصالة، 1991م)، ص 74.

1. **الدقة والسرعة:** يجب على نظام التكاليف المصمم مراعاة عامل دقة المعلومات المقدمة إضافة إلى عامل السرعة التي تفرضها الظروف في عرض هذه المعلومات, ويتم ذلك بالمواءمة بين عامل الوقت والدقة حسب مقتضيات الحال حيث أنه لا يمكن تحقيق الكمال المطلق في قياس التكاليف كما أن المعلومات إذا عرضت بعد الأوان تكون غير ذات جدوى.

2. **تحقيق أهداف النظام:** فالنظام الجيد هو الذي يتمكن من تحقيق أهدافه.

3. **مراعاة الأصول العلمية للتكاليف وظروف الحال السائدة** وذلك حتى يكون النظام علمياً وعملياً في آن واحد.

4. **الاقتصاد في النفقة:** أي يجب أن يكون تطبيق النظام في حدود نفقة اقتصادية بحيث تزيد الفائدة التي تحصل عليها المنشأة جراء تطبيقه عن النفقات التي تتكبدها في سبيل ذلك.

5. **المرونة.**

6. **الوضوح والسهولة والخلو من التعقيد.**

كذلك يتضح أن هذه المجموعة من الخصائص قد أهملت الإشارة إلى العنصر البشري وضرورة التنسيق بين العاملين على تطبيق النظام كما أهملت العلاقة بين نظام التكاليف ونظام المحاسبة المالية.

أركان نظام التكاليف:

تتكون أركان نظام التكاليف من الآتي:

1. **المجموعة المستندية:** تتمثل في مجموعة النماذج والأذونات والإيصالات المنتشرة في المنشأة طبقاً لدورة مستندية محددة وطرق استخدام معينة, والتي تعدها المنشأة لتجميع البيانات عن الإنتاج والتكاليف بهدف تبويبها وتسجيلها في البطاقات والدفاتر الخاصة بها, وعند تصميمها لا بد من مراعاة الآتي⁽¹⁾:

أ. البساطة والوضوح لتفادي الأخطاء عند إعداد البيانات التي تتضمنها.

ب. تقليل عددها بما لا يخل بسير العمل وتحقيق الأهداف وذلك تجنباً للتعقيد وزيادة النفقات.

ج. أن يحقق المستند الهدف الذي أُعد من أجله تفادياً لإضاعة الوقت والجهد والمال في جمع بيانات لا تخدم الأهداف المطلوبة.

(1) د. خليل عواد أبو حشيش, مرجع سابق, ص ص 274 - 275.

2. **المجموعة الدفترية:** وهي مجموعة الدفاتر والسجلات والبطاقات التحليلية التي يتم فيها تسجيل البيانات مع واقع المستندات لتبدأ منها مرحلة تشغيل البيانات بهدف مد الإدارة في مختلف مستوياتها بالمعلومات عبر التقارير.

يختلف تصميم الدفاتر المستخدمة في تجميع التكلفة باختلاف الطريقة التي تُجمع بها بيانات التكاليف، وما إذا كانت هذه الطريقة تستخدم مجموعة دفترية واحدة لأغراض المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف فيما يعرف بطريقة الاندماج، أو أنها تستخدم مجموعتين منفصلتين وهي ما تعرف بطريقة الانفصال. فيما يتعلق بطريقة الاندماج فإنه يتم تصميم مجموعة دفترية واحدة لكل من نظامي المحاسبة المالية والتكاليف بحيث يكون هنالك دفاتر يومية مساعدة للنظامين ويومية مركزية واحدة، كما يكون هنالك دفاتر أستاذ مساعدة للنظامين ودفتر أستاذ عام واحد. أما في ظل طريقة الانفصال فيتم تصميم مجموعتين دفتريتين إحداهما لنظام المحاسبة المالية والأخرى لنظام التكاليف، ولكل مجموعة يومياتها المساعدة وأستاذها المساعد كما أن لكل مجموعة يومياتها العامة وأستاذها العام.

3. **تقارير النظام:** تعتبر هذه التقارير مخرجات نظام التكاليف النهائية، ويجب تصميمها بما يساعد على تحقيق أهداف النظام لذلك فإنها تنقسم إلى ثلاثة أنواع هي⁽¹⁾:

أ. تقارير قياس التكلفة الفعلية: يتم إعدادها من واقع مستندات ودفاتر التكاليف بهدف قياس التكاليف الفعلية للمنتجات أو مراكز التكلفة أو لقياس تكاليف النشاط ككل.

ب. تقارير رقابية: تهدف إلى تقديم معلومات تتعلق بالأداء وتمكّن من مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط للتعرف على الانحرافات المختلفة وتحليلها ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

ج. تقارير ترشيد اتخاذ القرارات: تقدم معلومات تساعد الإدارة على المفاضلة بين البدائل المختلفة واتخاذ القرارات المناسبة.

4. **دليل وحدات التكلفة:** تُعرف وحدة التكلفة على أنها " الأساس الذي تنسب إليه التكاليف، وقد يكون هذا الأساس كمية من الإنتاج أو خدمة أو زمن إنتاج السلعة أو أداء الخدمة " ⁽²⁾. هنالك من يطلق على وحدات التكلفة اسم وحدات قياس التكلفة، أو وحدات النشاط حيث تعرف وحدات النشاط بأنها " الوحدة التي تتخذ أساساً لقياس تكاليف النشاط وتنسب إليها عناصر التكاليف التي تستخدم داخل هذا النشاط " ⁽³⁾.

(1) المرجع السابق، ص 276.

(2) د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2003م)، ص 320.

(3) د. محمد توفيق بلبلع وآخرون، أساسيات محاسبة التكاليف، (القاهرة: مكتبة الشباب، 1993م)، ص 53.

5. **دليل مراكز التكلفة:** مركز التكلفة عبارة عن دائرة نشاط معين متجانس أو خدمات من نوع معين متجانس، يشتمل على مجموعة متماثلة من عناصر الإنتاج المتميزة لإنتاج منتج متميز أو خدمة مميزة قابلة للقياس⁽¹⁾. إن مركز التكلفة في التنظيم يمثل الجهة المنوط بها القيام بنشاط معين، والمخول لها اتخاذ القرارات الكيلة بتنفيذ هذا النشاط.

تمكّن من حصر وتجميع عناصر التكلفة ومن ثم مراقبتها حيث تنشأ المسؤولية عنها، ما يساعد على الدقة في اكتشاف الانحرافات وتحديد المسؤولية عن أسبابها.

أ. تؤدي إلى معرفة احتياجات كل مركز من عناصر التكلفة المختلفة، ووضعها في الموازنة التخطيطية.
ب. معالجة مواطن الضعف وتشجيع مواطن الكفاءة في أقسام المنشأة، وذلك من خلال تقييم أداء كل مركز على حدة.

تتمثل أهم الأسس التي تحكم عملية تحديد مراكز التكلفة في المنشأة فيما يلي⁽²⁾:

- أ. أن تكون المراكز بمثابة وحدات إدارية أو تنظيمية واضحة في الهيكل الإداري للمنشأة.
- ب. أن يكون المركز ذا حجم ملائم بدرجة تجعل في الإمكان تخصيص نسبة معقولة من بنود التكاليف على أساس مباشر.
- ج. أن يكون نوع ومدى الأنشطة مشتركاً بالنسبة للمراكز المتشابهة في أكبر عدد من المنشآت المماثلة.
- د. أن يتولى كل مركز تأدية نوع واحد فقط من النشاط كلما أمكن ذلك.
- هـ. أن تتحدد المراكز بطريقة تعكس مدى تغير التكلفة من ناحية علاقتها بحجم النشاط في كل منها بسهولة.

6. **دليل عناصر التكاليف:** يقصد بعنصر التكلفة (قيمة الكمية المحددة من أحد عوامل الإنتاج التي يلزم استخدامها لتحقيق أداء مقرر)⁽³⁾. وهذا يعني أن عنصر التكلفة عبارة عن عامل من عوامل الإنتاج ولا بد أن يكون معبراً عنه في شكل نقدي وأن يكون لازماً لإتمام العملية الإنتاجية وتم استخدامه فيها فعلاً حيث أن مجرد توفير عنصر التكلفة لا يعد تكلفة ما لم يتم استخدامه وتحقق الاستفادة منه.

(1) د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، مرجع سابق، ص 316.

(2) المرجع السابق، ص 318.

(3) د. محمد توفيق بلع، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 46.

يجب تبويب عناصر التكاليف في منشأة بما يمكّن من حصرها وتجميعها، ومن ثم تخصيصها وتوزيعها على مراكز التكاليف، حيث يقصد بتبويب عناصر التكاليف تجميع تلك العناصر على شكل مجموعات رئيسية وفرعية بحيث يوجد ارتباط بينهما وبين وحدة الإنتاج.

قام كاتب آخر بإضافة ثلاثة أركان إضافية إلى الأركان السابقة، وتتمثل هذه الأركان الإضافية في⁽¹⁾:

1. **مدى ارتباط نظام التكاليف مع نظام المحاسبة المالية**: يعتبر نظام المحاسبة المالية النظام الأساسي في المنشأة بينما يُعتبر نظام التكاليف أحد الأنظمة الفرعية له، وبالرغم من أن كلاهما يسعى إلى تحقيق أهداف معينة تختلف عن أهداف النظام الآخر إلا أن نظام التكاليف يحتاج إلى معلومات يستقيها من نظام المحاسبة المالية مثل المعلومات الخاصة بمعاملات المنشأة مع الغير، كما أن نظام المحاسبة المالية يحتاج إلى معلومات يوفرها نظام التكاليف أهمها تكاليف المخزون والإنتاج، ولذلك يراعى عند تصميم نظام التكاليف تحديد علاقته مع نظام المحاسبة المالية والتي تأخذ إحدى الصور التالية:

أ. الاندماج الكامل بين النظامين.

ب. الانفصال التام بين النظامين مع التوفيق بين النتائج المستخرجة من كل منهما نهاية الفترة المحاسبية.

ج. الانفصال الجزئي بينهما وذلك لتحقيق أهداف محددة ثم الربط بينهما بهدف تحديد نتائج نشاط المنشأة.

2. **نظرية القياس وأسلوب تحميل التكلفة**: هنالك أكثر من نظرية يمكن الاعتماد عليها في تحميل وحدات الإنتاج بالتكاليف تتمثل في كل من نظرية التكاليف الإجمالية، التكاليف المباشرة، التكاليف المتغيرة ونظرية تكاليف الطاقة المستغلة. ويجب عند تصميم نظام التكاليف تحديد النظرية التي ستستخدم لتحديد تكلفة الإنتاج ومن ثم المبادئ العلمية المستخدمة في مثل هذا التحديد، مع مراعاة أن اختيار نظرية معينة لا يمنع من الاستفادة من النظريات الأخرى. كما يجب تحديد ما إذا كان قياس التكلفة سيعتمد على أسلوب التكاليف الفعلية أم التقديرية أو المعيارية وكذلك قد يعتمد نظام التكاليف على الأسلوبين معاً.

3. **تحديد فترة التكاليف**: هي الفترة الزمنية التي يتم فيها حساب التكلفة وحصر وتجميع البيانات عن التكاليف وتحليلها والتقرير عنها، وهي ترتبط عكسياً بدقة المعلومات، فكلما قصرت الفترة كانت معلومات التكاليف أكثر دقة.

(1) د. السيد عليوة، حسابات التكاليف، (القاهرة: دار الأمين للنشر والتوزيع، 2002م)، ص 77.

الفصل الثانى

التخطيط والرقابة الإدارية فى الأسواق المالية

التخطيط والرقابة الإدارية فى الأسواق المالية

تعتبر وظيفتى التخطيط والرقابة من أهم الوظائف الإدارية التى تؤدى الى نجاح المشروعات ، فالتخطيط يتم من أجل الوصول الى أهداف معينة ، والرقابة تكون للتأكد من مدى تحقيق الأهداف المرجوة .
يتم فى هذا الفصل تناول هذه الوظائف فى الأسواق المالية من خلال ثلاثة مباحث تجى كما يلى:

المبحث الأول: معايير كفاءة الأسواق المالية.

المبحث الثانى: مقومات نجاح عملية التخطيط.

المبحث الثالث: أدوات الرقابة الإدارية.

المبحث الأول

معايير كفاءة الأسواق المالية

أولاً: مفهوم السوق وتصنيفاته:

تعريف السوق لغة: السوق من كلمة ساق يسوق سوقاً وهو حدود الشئ . سميت السوق بذلك لما يساق اليها من البضائع والأشياء ، والجمع أسواق ، وجاء في لسان العرب: السوق موضع البياعات والجمع أسواق قال تعالى : (الأنهم لياكلون الطعام ويمشون في الأسواق) (سورة الفرقان -20) .. قال (ص): "لا يبيع بعضكم على بيع بعضولا تلقوا السلع حتى يُهبط بها الى السوق"⁽¹⁾ . وتطلق كلمة السوق ويُراد بها موضع البيع والشراء⁽²⁾ قال تعالى(قالوا مال هذا الرسول يأكل الطعام ويمشى في الأسواق)(سورة الفرقان-7).

اصطلاحاً: يُمكن تعريف السوق بأنه "مجموعة من العناصر التي يتم بواسطتها بيع و شراء السلع و الخدمات وادوات الاستثمار. والعناصر المكونة له هي البائعون والمشترون والوسطاء والسلعة واداة الاستثمار ومكان التعامل والانظمة التي تحكم التعامل وقد لا يكون اجتماع البائعين والمشتريين في مكان واحد ضرورياً لإنعقاد الصفقة فقد تعقد الصفقات على التلفون او بإحدى وسائل الإتصال الحديثة . وتتنوع أسواق الإستثمار ومؤسساته بتنوع ادوات الإستثمار ويمكن تقسيم هذه الاسواق الى قسمين رئيسيين هما

- أسواق الاستثمار الحقيقي: مثل أسواق السلع و العقارات وأسواق العملات الاجنبية للتعامل الفوري .
- أسواق الاستثمار المالي : أو ما يطلق عليه مصطلح الأسواق المالية مثل اسواق الأسهم والسندات."⁽³⁾

من خلال التعريف أعلاه للسوق نستنتج ما يلي:

- السوق عبارة عن مجموعة من العناصر والمكونات .
- ليس بالضروري أن يكون للسوق مكان محدد يلتقي فيه البائعون والمشترون.
- يُقسم السوق الى قسمين هما أسواق الاستثمار الحقيقي والأسواق المالية.

مما تقدم يُعرف الباحث السوق بأنه "هو الآلية التي يتم بواسطتها إلتقاء رغبات البائعين(العرض) مع رغبات المشتريين(الطلب) ، وهناك العديد من اللوائح والأنظمة والقوانين التي تحكم التعامل من خلال هذه

(1) د.محمد صبرى هارون ، أحكام الأسواق المالية ، (عمان: دار النفائس للنشر والتوزيع ،1999م) ، ص14
(2) د.عطية فياض ، سوق الأوراق المالية في ميزان الفقه الإسلامي ، (القاهرة: دار النشر للجامعات ، 1999م) ، ص18
(3) د.زياد رمضان ، مبادئ الإستثمار المالي والحقيقي ، ط2 ، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع ، 2005م) ، ص199

الآلية .ويُمكن تقسيم الأسواق الى أسواق الاستثمار الحقيقي كإقتناء الأصول لأول مرةً وأسواق الإستثمار الظاهري مثل الإستثمار فى الأدوات التى تنقل ملكية هذه الأصول"

تصنيفات الأسواق:

يُمكن تصنيف الأسواق عامة الى نوعين أساسيين هما⁽¹⁾:

1. أسواق السلع: يجب أن تتوفر فى السلعة شروط معينة حتى لها سوق مختصة بها، وهذه الشروط هى:

- التجانس
- قابلية الترتيب أو التدرج فى درجات أو أصناف حسب جودتها.
- أن تسود سوق السلعة منافسة كاملة وهذا يتطلب وجود عدد كبير من البائعين والمشتريين.
- أن يتم التعامل بالسلعة فى صورتها الأولية (الخام) أو نصف المصنعة فيما عدا بعض الحالات الاستثنائية كسبائك الذهب، ونجد أن أسواق السلع تتضمن كذلك أسواق العملات الأجنبية للتعامل الفورى.

2. الأسواق المالية: تُشكل الأسواق المالية همزة الوصل بين الإدخار والإستثمار من خلال أدوات ومؤسسات مختلفة.

مما سبق يتضح أن الأسواق المالية (بورصات الأوراق المالية) هى جزء من المكونات الكلية للأسواق وفيما يلى سيتم تناولها بشئ من الإيضاح.

ثانياً : أسواق الأوراق المالية (بورصة الأوراق المالية):

مفهوم كلمة بورصة:

تُطلق كلمة بورصة عادة على المكان المخصص لبيع وشراء الأوراق المالية . ويرجع هذا الاسم تاريخياً على مدينة بروج البلجيكية حيث كان يجتمع المشتغلين بالتجارة فى فندق منسوب الى اسم صاحبه (Van Du Bourse) بقصد عقد الصفقات التجارية دون تقديم أو نقل البضائع، وتعتبر بورصة أمستردام بهولندا أول سوق منظمة للأوراق المالية تلتها أسواق أخرى فى أوروبا الغربية أولها بورصة لندن⁽²⁾. وهناك نوعان من البورصات هما⁽³⁾:

(1) المرجع السابق ، ص ص 114-125

(2) د.احمد سعد عبد اللطيف ، بورصة الأوراق المالية ،(القاهرة: جامعة القاهرة ، مطبعة كلية الزراعة ، د.س) ، ص23

(3) د.عبد الفضيل محمد احمد ، بورصات الأوراق المالية ،(المنصورة: مكتبة الجلاء الجديدة ، د.س) ، ص4

أ. بورصات البضائع أو البورصات التجارية: وتُسمى أحياناً ببورصات العقود حيث يجرى التعامل فيها على حاصلات معينة مثل الصوف والقطن.

ب. بورصات الأوراق المالية: وتُسمى ببورصات القيم المنقولة حيث يجرى التعامل فيها على الأوراق المالية مثل الأسهم والسندات.

مفهوم بورصة الأوراق المالية:

بورصة الأوراق المالية هي سوق يتم فيها تداول الأسهم والسندات التي تم إصدارها ، ويجتمع فيها المتعاملون في أوقات محددة. ويحكم هذا السوق مجموعة من الأنظمة والقواعد التي تحكم وتنظم سلوك المتعاملين وطرق التبادل القانونية، ويقوم فيها مجموعة من الوسطاء بتنفيذ أوامر البيع نيابة عن عملائهم وتُعلن بداخلها أسعار الأوراق المالية بنظام المزايدة التي تتم على مرأى ومسمع من جميع الحاضرين⁽¹⁾

من التعريف السابق لبورصة الأوراق المالية نلاحظ:

- يتم في هذا السوق تداول الأوراق المالية التي سبق إصدارها.
- المتعاملون في هذا السوق تحكمهم مجموعة من الأنظمة والقوانين.
- يتم التعامل في السوق عبر الوسطاء.
- التعريف تجاهل تداول الأوراق المالية التي سبق إصدارها.

مما سبق يعرف الباحث الأسواق المالية بأنها: "هي الآلية التي يتم بواسطتها تداول الأوراق المالية جديدة الإصدار والتي سبق إصدارها ويتم تنظيم هذه الأسواق عبر مجموعة من اللوائح والقوانين التي تحكم التعامل فيها، ويتم تنفيذ التعامل في هذه الأسواق عبر الوسطاء"

تصنيفات الأسواق المالية:

هناك العديد من التصنيفات للأسواق المالية مبنية على عدة معايير ومداخل ومن هذه التصنيفات ما يلي⁽²⁾:

1. تصنيف اسواق الأوراق المالية طبقاً لأغراض أدوات التنمية: وفقاً لهذا التصنيف تُقسم الأسواق المالية الى الأقسام التالية:

أ. السوق النقدي: وهو الذي يتم فيه تداول أدوات الإستثمار قصيرة الأجل مثل أدونات الخزانة وشهادات الإيداع المصرفية قصيرة الأجل.

(1) د.احمد سعد عبد اللطيف ، مرجع سابق ، ص24
(2) أ.جمال جويدان الجمل ، الأسواق المالية والنقدية ، (عمان: دار الصفاء للنشر والتوزيع ، 2002م) ، ص ص 34-38

ب. سوق رأس المال: وهو الذى يتم فيه تداول أدوات الأستثمار طويلة الأجل مثل الأسهم والسندات والشهادات الحكومية.

ج. سوق العملات هو الذى يتم فيه تداول العملات الأجنبية بيعاً وشراءً.

2. تقسيم الأسواق المالية الى الأسواق الحاضرة والمستقبلية⁽¹⁾:

أ. الأسواق الحاضرة أو الفورية: وهى التى تتعامل بالأوراق المالية طويلة الأجل مثل الأسهم العادية والممتازة والسندات وتتضمن الأسواق الحاضرة الأسواق التالية:

- الأسواق المنتظمة.
- الأسواق غير المنتظمة.
- الأسواق الإحتكارية: وتتمثل فى وزارة الخزانة والبنك المركزى فى الدولة المعنية حيث يحتكران التعامل فى أنواع معينة من الأوراق المالية التى تصدرها الحكومة.

ب. الأسواق المستقبلية: وتشتمل هذه الأسواق على عقود الإختيار والعقود المستقبلية (عقد الإختيار هو العقد الذى يعطى لحامله الحق أن يبيع أو يشتري كمية معينة من الأوراق المالية أو غيرها من السلع بسعر محدد سلفاً فى تاريخ معين أو خلال فترة محددة وله الحق كذلك فى أن ينفذ أو لا ينفذ عملية البيع أو الشراء. أما العقود المستقبلية هى إتفاقية بين مستثمر ومؤسسة تقاوص لإستلام أو تسليم أصل معين فى وقت لاحق وبسعر محدد سلفاً).

3. التقسيم الأسواق المالية إلى سوق أولية وسوق ثانوية: وهو تقسيم خاص بالأسواق الفورية للأوراق المالية حيث تُقسم الى⁽²⁾:

أ. السوق الأولية: وهى السوق التى يكون فيها بائع الورقة هو مصدرها، وتتصف عملية الإصدار بأنها غير دورية وغير متكررة.

ب. السوق الثانوية: هى السوق التى يكون فيها الأوراق المالية التى سبق إصدارها وتم تداولها بين المستثمرين.

4. التقسيم الوظيفي الأسواق المالية: وهو يختص بالأسواق الثانوية التى يمكن تحديد هيكلها من خلال التقسيم التالى⁽³⁾:

(1) د. حسنى على خربوش وآخرون ، الأسواق المالية: مفاهيم وتطبيقات ، (عمان: دار زهران للنشر ، 1998م) ، ص 33
(2) المرجع السابق ، ص 163-175
(3) سمير عبد الحميد رضوان ، أسواق الأوراق المالية ودورها فى تمويل التنمية ، (القاهرة: المعهد العالى للفكر الإسلامى ، 1996م) ، ص 47

أ. أسواق التعامل المباشر: ويعتبر هذا النوع أقل شيوعاً من غيره وفيه يتم التعامل بين الأفراد مباشرة فى بيع وشراء الأوراق المالية دون الإستعانة بالوسطاء المتخصصين.

ب. أسواق التعامل غير المباشر: والتي تنقسم إلى (1):

- أسواق الأوراق المالية المنتظمة (البورصات المنتظمة): تتكون هذه البورصات من أسواق موجودة بشكل فعلى فى أماكن معينة خاصة لها ولكل سوق أعضاء محددین ومسجلين وهيئة رقابة منتخبة من قبل هؤلاء الأعضاء. ويتم التعامل فى هذا السوق بواسطة الخبراء المتخصصون.
- أسواق خارج البورصات المنتظمة: يتكون هذا السوق من جميع أنشطة بيع وشراء الأوراق المالية التى لا تتم فى السوق المنتظمة وتتم عملية التداول فى هذا السوق بواسطة السماسرة والمتعاملين الذين يقومون ببيع وشراء الأوراق المالية ويتضمن هذا النوع من الأسواق الأسواق التالية:

I. السوق الثالث: وهو يشير الى عمليات مبادلة مقادير ضخمة من الأوراق المالية مسجلة فى الأسواق المنتظمة بين شركات الإستثمار التى تتم بواسطة السماسرة خارج الأسواق المنتظمة نفسها.

II. السوق الرابع: وهو يشير الى تداول مقادير ضخمة من الأوراق المالية بين مؤسسات الإستثمار بعضها مع بعض وبدون واسطة السماسرة.

ثالثاً: وظائف وخصائص الأسواق المالية:

وظائف الأسواق المالية:

تساهم بورصة الأوراق المالية فى تنمية الإستثمارات الضرورية اللازمة للتنمية الإقتصادية من خلال تزويد السوق المالية بالسيولة بشكل مستمر عن طريق إجتذاب رؤس الأموال لشراء الأوراق المالية مما يوفر قدر كبير من الأموال لتمويل المشروعات الإستثمارية. وتساهم البورصة أيضاً فى توفير المناخ الملائم لتطبيق قوى العرض والطلب لتحديد التوازن . وللبورصة المالية العديد من الوظائف الا أن أهم وظيفتين للبورصة هما(2):

أ. وظيفة تحويل الخطر: تساهم هذه الوظيفة فى تنمية الإستثمارات المادية التى تقوم بها الشركات المساهمة حيث يعتبر الإستثمار المادى من مجالات الأعمال التى تواجه المخاطر وذلك نتيجة لعدم التأكد المرتبط

(1) د.فرد ويستون ، ويوحين بوجام ، التمويل الإدارى ، ج2، تعريب عدنان داغستان واحمد نبيل،(الرياض: دار المريخ للنشر، 1993م)، ص 52

(2) د.احمد سعد عبد اللطيف ، مرجع سابق ، ص ص 24-28

بحجم الطلب على السلع والخدمات التي يقدمها هذا الإستثمار. بالإضافة الى العوامل الأخرى التي تؤثر على الأرباح المستقبلية لهذا الإستثمار . ودور البورصة المالية فى تحويل مخاطر الإستثمار المادى يأتى عن طريق تقديم رأس المال المخاطر لتمويل عدد كبير من الأعمال فى شكل أسهم ذات عائد غير محدد، وإصدار هذه الأسهم وتداولها من خلال بورصة الأوراق المالية . وذلك يؤدى الى إستفادة الإقتصاد القومى من عملية الإستثمار المالى وتكون هذه الإستفادة عن طريق السوق الأولى للأوراق المالية.

ب. **وظيفة تحويل الإنتظار:** تأتي هذه الوظيفة من خلال السوق الثانوي للأوراق المالية حيث يتم تداول الأوراق المالية من خلاله طالما لم يستحق تاريخ إسترداد تلك الأوراق. وتؤثر إمكانية التداول للأوراق المالية بالبورصة على زيادة رغبة المستثمرين فى إقتناء الأوراق المالية ذات الفترة الزمنية الطويلة اذ يمكن للمستثمر بيع استثماراته من خلال البورصة الى مستثمر آخر اذا رغب فى ذلك. أما الوظائف الأخرى للأسواق المالية تتمثل فيما يلى⁽¹⁾:

1. ايجاد حلقة فعالة بين البائعين و المشترين الامر الذى ييسر سبل الاستثمار و التمويل الاقتراضى .
2. تشجيع الادخار وذلك بفتح مجالات واسعة امام صغار المدخرين لايجاد فرص استثمارية ملائمة .
3. وتوجيه الادخار نحو الاستثمار الاكثر كفاءة وانتاجية الامر الذى يولد عائداً ملائماً للمستثمر ويعود بالنفع العام على مستوى الاقتصاد القومى .
4. وجود السوق يساعد السياسة النقدية و المالية على تحقيق اهداف تلك السياسات فى العملية الاقتصادية.
5. توفير المعلومات و البيانات التى تمكن المستثمرين من حسن الاختيار للوسائل الإستثمارية و تمكنه من إعادة النظر فى استثماراته مما يعود عليه بالنفع و الفائدة .

خصائص الأسواق المالية:

- الأسواق المالية اياً كانت أولية أم ثانوية لابد أن تتصف ببعض الخصائص والصفات حتى تقوم بالدور المنوط بها على أكمل وجه ومن أهم هذه الخصائص ما يلى⁽²⁾:
- أ. أنها توفر المعلومات الضرورية للمستثمرين مما يساعدهم فى إتخاذ القرارات السليمة.
 - ب. التداول فى سوق الأوراق المالية يوفر المناخ الملائم والمنافسة التامة وبالتالي تحديد الأسعار العادلة على أساس العرض والطلب .

(1) أجمال جويدان الجمل ، مرجع سابق ، ص38

(2) المرجع السابق ، ص37

- ج. التداول فى سوق الأوراق المالية خاصة الثانوية يتم من خلال الوسطاء والمتخصصين.
- د. نظراً للمرونة التى تتميز بها الأسواق المالية وإمكانية الإستفادة من تكنولوجيا الإتصالات ذلك يعطى للأسواق المالية خاصية بأنها أسواق واسعة تتم بها صفقات كبيرة ومتعددة قد يتسع نطاقها ليشمل أجزاء عديدة من هذا العالم فى نفس الوقت.
- هـ. أسواق الأوراق المالية تتصف بأنها أسواق متطورة .
- و. الإستثمار فى أسواق الوراق المالية يتطلب معرفة المعلومات السوقية وإتخاذ القرارات الإستثمارية الرشيدة

ثالثاً: كفاءة الأسواق المالية :

تتمثل كفاءة السوق سرعة إستجابة الأسعار فيه وبطريقة غير متحيزه للمعلومات المتاحة للمتعاملين فيه ، وthus أصبح الأسعار للأوراق المالية المتداولة فى السوق دالة فى المعلومات المتاحة وبتوفير للمتعاملين فى السوق المالى معلومات مختلفة سيؤدى الى تقلب الأسعار⁽¹⁾ . وكفاءة السوق تتمثل فى نوعين من الكفاءات هما الكفاءة الكاملة والكفاءة الإقتصادية التى يُقصد بها أنه لا يوجد فاصل زمنى فى السوق بين تحليل المعلومات الجديدة الواردة الى السوق الوصول وبين الوصول الى نتائج محددة بشأن سعر الأوراق المالية وهو ما يضمن تغيير فوري فى السعر يعكس ما تحمله تلك المعلومات من أنباء . أما الكفاءة الإقتصادية الكاملة فيها يتوقع أن يمضى بعض الوقت منذ وصول المعلومات الى السوق وحتى تنعكس آثار تلك المعلومات على أسعار الأوراق المالية ، هذا يعنى أن القيمة السوقية لورقة مالية ما قد تكون أعلى أو أقل من القيمة الحقيقية لها لبعض الوقت على الأقل⁽²⁾ .

نجد أن السوق الكفاء له ثلاثة أطراف رئيسية هى⁽³⁾:

- أ. المتعاملين: يجب أن يكونوا على دراية علمية وعملية ويمتازوا بالعقلانية فى قراراتهم الإستثمارية.
- ب. المساهمين: هناك رقابة على أداء الشركات وخاصة الرقابة من خلال المالكين نتيجة لإنفصال الملكيه عن الإدارة .
- ج. إدارة السوق: يجب أن يتيح السوق فرصاً متساوية لكل من يرغب فى إبرام الصفقات (العدالة) وهذا يتطلب سيادة القانون بالإضافة لعدم وجود فرص لتحقيق أرباح غير عاديه من معلومات خاصة

(1) وليد صافى وأنس البكرى ، الأسواق المالية والدولية ، (عمان: دار المستقبل للنشر والتوزيع ، 2002م) ، ص210

(2) د. منير ابراهيم هندی ، الفكر الحديث فى مجال الاستثمار ، (الاسكندرية: توزيع منشأة المعارف ، 1996م) ، ص42

(3) د. حسنى على خربوش وآخرون ، مرجع سابق ، ص158

خصائص السوق المالية الكفو:

من أهم الخصائص الواجب توافرها فى السوق المالى حتى يصل الى درجة معقولة من الكفاءة مايلي⁽¹⁾:

- أ. وجود هيئة عامة لأعضاء السوق تتألف من وسطاء ووكلاء يقومون بعملية التداول.
- ب. وجود لجنة إدارية تضع أنظمة السوق وتشرف على تطبيقها.
- ج. وجود قائمة للتداول تتجمع فيها طلبات البيع والشراء وأسعار الطلب و العرض.
- د. وجود شروط لإدراج الأوراق المالية على لائحة السوق المالية.
- هـ. وجود طريقة للتداول يتم من خلالها تنفيذ أوامر وتحديد أسعار الصفقات بسرعة. وأهم طريقتين هما طريقة المزايدة وطريقة المناقصة.
- و. وجود صانعى الأسواق مثل المتخصصين والمتاجرين.
- ز. أن تكون معدلات العمولة منخفضة قدر الإمكان.
- ح. سرعة إتمام تسوية تبادل الأوراق المالية وتسجيلها وتسديد أثمانها.
- ط. أن يخضع تداول الأشخاص من الداخل لأنظمة ومتطلبات ايضاح محددة ، وأن يتم مراقبة متاجرة هؤلاء الأشخاص بالأوراق المالية للشركات التى يعملون فيها للتأكد من عدم إستغلالهم لمعلومات متاحة لهم فقط..

شروط خصائص كفاءة السوق المالى:

توافر خصائص كفاءة السوق المالى متوقف على توافر الشروط التالية لكفاءة السوق المالى وهى⁽²⁾:

- أ. **المنافسة الكاملة:** أى أن تسود السوق المنافسة الكاملة ، وتحقيق هذا الشرط مرتبط بتوفر عدد كبير من البائعين والمشتريين وأن تكون لهم الحرية فى الدخول أو الخروج من السوق.
- ب. أن يوفر السوق السيولة اللازمة للأوراق المالية المتداولة فيه: والتى من خلالها يستطيع المستثمر شراء أو بيع الأوراق المالية بسعر التكلفة وفى الوقت وبالسرية المناسبين، ويوفر هذا الشرط خاصية إستمرارية الأسعار السائدة وهى تعمل على تقليل ما يُسمى بالمضاربة لأنها تُقلل من التقلبات المفاجئة للأسعار.
- ج. **توفير وسائل وقنوات إتصال فعّالة:** هذه الوسائل والقنوات توفر للمتعاملين معلومات دقيقة وغالباً ما تكون هذه المعلومات خاصة بالسعر وحجم عمليات التبادل ومعلومات عن مؤشرات العرض والطلب سواءً كان فى الوقت الحاضر أو المستقبل. نتيجة لذلك ظهرت حركة الأسعار اليومية التى تصدر عن البورصة.

(1) المرجع السابق، ص159

(2) د زياد رمضان ، مرجع سابق ، ص18

د. وجود هيئة إدارة السوق: يُشترط أن يكون المتعاملين فى السوق المالى محكومين من قبل هيئة أو لجنة تُعرف بهيئة إدارة السوق . ويجب أن تكون هذه الهيئة محايدة ومكونة من أفرادا ذوى خبرة وأن تتوفر لهم مجموعات إستثمارية وتستمد هذه الهيئة سلطاتها من خلال اللوائح والقوانين التى تزايد من فعالية السوق.

مقومات السوق الكفاء:

- هناك أربعة مقومات أساسية إذا وُجدت فى السوق يعتبر السوق جيد ، وهذه المقومات هي⁽¹⁾:
- أ. دقة وسرعة وصول المعلومات:** يتوقع المتعاملين من السوق أن يزودهم فى الوقت المناسب بالمعلومات الدقيقة عن كافة الصفقات التى أبرمت من حيث الحجم والسعر. كما يتوقعون كذلك أن يزودهم بالظروف الحالية للسوق متمثلة فى حقيقة الأمر عن مستوى العرض والطلب لكل منهما.
 - ب. كفاءة التشغيل وكفاءة التسعير:** يُقصد بكفاءة التشغيل أن تكون تكاليف إبرام الصفقات أى تكلفة المعاملات عند حدها الأدنى. أما كفاءة التسعير فيُقصد بها سرعة إستجابة الأسعار فى السوق للمعلومات الجديدة التى تصل إليه.
 - ج. السيولة:** يُقصد بها أن يستطيع البائع أو المشتري إبرام الصفقة بسرعة وبسعر قريب من ذلك السعر الذى أُبرمت به آخر صفقة على ذات الورقة وذلك على فرض عدم وجود معلومات جديدة الى السوق مما يعنى أن السيولة تتطلب بالإضافة الى سهولة التسويق توفير سمة الانتظام (إستقرار الأسعار)
 - د. عدالة السوق:** وتنى أن يتيح السوق لجميع المتعاملين فرص متساوية للعمل ، سواءً ذلك من حيث الوقت أو من حيث المعلومات.

مؤشرات ومقاييس كفاءة السوق:

- هناك مؤشران يُمكن إستخدامهما كمقياس لكفاءة السوق المالى هما²:
- أ. إنخفاض تكلفة التبادل فى السوق المالى:** يُقصد بذلك تكاليف الصفقات الحالية وهذه الخاصية فى حال توفرها فإنها تُعبر عن الكفاءة الداخلية للسوق.
 - ب. سرعة التكيف والإتجابة:** وتعنى سرعة إستجابة الأسعار السائدة فى السوق للمعلومات الجديدة التى تتوفر للمتعاملين فيه وهذه الخاصية تعتبر مؤشر للكفاءة الخارجية للسوق.

(1) د. منير ابراهيم هندی ، أساسيات الإستثمار ، (الاسكندرية: توزيع منشأة المعارف ، 1999م) ، ص411 .

(2) وليد صافى و انس البكرى ، مرجع سابق ، ص17 ،

المقاييس الوصفية لأداء السوق:

الأسواق المالية تتأثر بالمعلومات التي ترد إليها حيث تؤثر هذه المعلومات في أسعار الأوراق المالية المتداولة في السوق وفي كفاءة السوق نفسه. وهناك ثلاثة مقاييس وصفية لأداء السوق والتي تُبرز أهمية سرعة إنتشار المعلومات بين المتعاملين في السوق وهذه المقاييس هي: (1).

أ. **عمق السوق:** توصف السوق بالعمق إذا كانت هناك أوامر حقيقية أو غير حقيقية تتعلق بأوراق مالية معروضة للبيع أو مطلوبة للشراء تقل أو تزيد عن الأسعار السائدة في سوق الأوراق المالية . وتعتبر المعرفة الفورية بالأسعار والتنفيذ الفوري للأوامر شرطاً أساسياً لوصف السوق بأنها سوق ذات عمق. والأسواق التي لا تتوفر فيها وسائل الإتصال ويصعب فيها الإتصال بين المتعاملين بعضهم البعض بالسرعة والتكلفة المناسبة تفتقر الى هذا العمق.

ب. **إتسع السوق:** يوصف السوق بالاتساع إذا توفرت فيه وأمر البيع أو الشراء بأحجام كبيرة وغير محددة وكلما زاد حجم السوق كلما زادت فرص إستقرار التغيرات في الأسعار التي تصاحب عادة إختلال أوامر البيع والشراء ، وكلما زاد عدد المستثمرين في السوق كان ذلك دليلاً على إتساع السوق.

ج. **مرونة السوق:** يُعتبر السوق مرناً إذا تدفقت الأوامر على السوق إستجابة لتغيرات الأسعار الناتجة من إختلال عابر وغير دائم لأوامر البيع والشراء . ووجوب علم المستثمرين بتغيرات الأسعار شرط مسبق لتحقيق مرونة السوق ، وإنتشار المعلومات بين المستثمرين على وجه السرعة أمر بالغ الأهمية للحفاظ على السوق المرنة.

مما سبق يتضح لنا أن السوق الكفاء هو الذى تنعكس جميع المعلومات التي ترد اليه من خلال التعامل فيه لذلك نجد أن إنتشار المعلومات من أهم الأشياء التي تؤثر على كفاءة السوق.

(1) ديسمبر عبد الحميد رضوان ، مرجع سابق ، ص60

معايير كفاءة الأسواق المالية:

هناك ثلاثة معايير رئيسية لقياس كفاءة الأسواق المالية أوردها أحد الكتاب كما يلي⁽¹⁾:

- أ. **الكفاءة التبادلية:** وهى تتصل بتكاليف التبادل متمثلة فى عمولة السماسرة . والعلاقة بين التكاليف وكفاءة السوق علاقة عكسية.
- ب. **الكفاءة التشغيلية:** يُقصد بها الفرق بين سعر البيع وسعر الشراء . والعلاقة بينها وبين كفاءة السوق علاقة عكسية أيضاً .
- ج. **الكفاءة الهيكلية:** وهى تهتم بعدد المتعاملين فى السوق أو المشاركين فيه فإذا زاد عددهم بحيث لا يكون بوسع أحدهم التأثير على أسعار السوق كان ذلك دليلاً على تفاعل قوى العرض والطلب فى سوق تسود فيه المنافسة وتتحقق من خلاله أفضل فرص الإستثمار . والعلاقة بين الكفاءة الهيكلية وكفاءة السوق علاقة طردية.

أشكال كفاءة السوق:

جرى تقسيم السوق الى ثلاثة أشكال أساسية تركز حول وفرة وتكلفة المعلومات والأشكال هى⁽²⁾:

- أ. **الشكل الضعيف:** تتضمن هذه الصيغة إطاراً محتواه أن أسعار الأوراق المالية الجارية تعكس جميع المعلومات للمستثمرين عن المدة السابقة (معلومات تاريخية) لذلك لا يوجد أحد من المستثمرين فى ظل هذا الوضع يكون قادراً على تحقيق عائد إستثنائى طالما أن مستوى المخاطر جرى تحديده للجميع إستناداً الى المعلومات التاريخية وتُعرف هذه الصيغة أيضاً بنظرية الحركة العشوائية.
- ب. **الشكل شبه القوى:** تتضمن هذه الصيغة إطاراً محتواه أن الأسعار الحالية الأوراق المالية الجارية تعكس المعلومات المتاحة الحالية والتاريخية عن الاسعار واحجام التبادل ومستويات الائتمان فى الاقتصاد وغيره لذلك فأن المستثمرين يستخدمون ماعو متاح من معلومات للتقويم ولايوجد منهم من هو قادر على تحقيق أرباح أستثنائية لمدة طويلة
- ج. **الشكل القوى :** تنبنى هذه الصيغه على ان السعر الجارى للاصول الماليه يعكس المعلومات العامه والتى تستخدم فى تحديد الاوراق الماليه فى البورصة. اى ان المعلومات المتاحة هى معلومات تاريخية وحالية ومستقبلية .

(1) المرجع السابق ، ص65

(2) د. محمود محمد الداغر ، الأسواق المالية ، (عمان: دار الش روق للنظم والتوزيع، 2005م) ، ص284

من خلال السرد السابق لأشكال كفاءة السوق يرى الباحث أن الشكل الاول (الصيغة الضعيفة) من أشكال كفاءة السوق غير مرغوب فيها لأنها تحتوى على معلومات تاريخية كثيراً ما تكون غير مفيدة . أما الشكل الثالث (الصيغة القوية) من أشكال السوق لا يمكن تحقيقه لأن كل الجهات المشتركة فى السوق قد لا تلتزم بتوفير البيانات المستقبلية حفظاً على سرية أعمالها وخوفاً من المنافسة . لذلك نجد أن الشكل الأنسب لأشكال السوق هو الشكل الثانى (الصيغة شبه القوية).

المبحث الثاني

التخطيط المفهوم والمبادئ والأهداف والأنواع والمزايا والصعوبات

أولاً : مفهوم التخطيط :

للتخطيط عدة تعريفات تختلف باختلاف وجهة نظر واضعها حيث
في المستقبل مع الإعداد لهذا المستقبل⁽¹⁾ ، نلاحظ ان التعريف يقصر عملية التخطيط في ناحيتين هما التنبؤ والاستعداد لما سيكون عليه هذا التنبؤ . كما تم تعريف التخطيط بأنه "هو عملية ذكية وتصرف ذهني لعمل الاشياء بطريقة منظمة للتفكير قبل العمل ، والعمل في ضوء الحقائق بدلاً من التخمين"⁽²⁾ . من هذا التعريف نجد ان التخطيط عبارة عن عملية علمية منظمة لعمل الاشياء في المستقبل. كما قام آخر بتعريف التخطيط على أنه "التخطيط هو عملية صنع القرارات بشأن المستقبل"⁽³⁾ نجد أن التعريف السابق يجعل من عملية التخطيط عملية مفاضلة بين بدائل مختلفة تختص بالمستقبل.

قام كاتب آخر بتعريف التخطيط بأنه "هو عملية تحديد لأوجه الاستفادة من الموارد المتاحة والمنظمة لتحقيق اهداف محددة ولفترة محددة في المستقبل"⁽⁴⁾ .

من التعريف اعلاه نلاحظ ان التخطيط يركز علي النقاط الاتية :

1. حصر وتحديد الموارد المتاحة للمنشأة .
 2. تحديد الاهداف المراد تحقيقها من خلال الاستفادة من الموارد المتاحة للمنشأة.
 3. هذه الموارد والاهداف تختص بفترة محددة في المستقبل .
- من خلال اسقراء التعريفات السابقة بضع الباحث التعريف التالي للتخطيط :
- "التخطيط هو عبارة عن دراسة علمية للظروف المتوقع حدوثها في المستقبل عن طريق حصر الموارد المتاحة وتحديد اوجه استخداماتها واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها".

(1) د.بشير العلاق ، اسس الإدارة الحديثة: نظريات ومفاهيم ، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، 1999م) ، ص107
(2) د.رضاء صاحب أبو أحمد وآخرون ، الإدارة: لمحات معاصرة ، (عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2001م) ، ص247
(3) م.عبد العزيز حسن ، ادارة الأعمال وتحديات القرن الحادي والعشرين ، (القاهرة: دار قباء للطباعة والنشر ، 2001م) ، ص77
(4) المرجع السابق ، ص78.

ثانياً : مبادئ التخطيط :

لكي يكون التخطيط مجدياً لابد ان يلتزم بالمبادئ التالية والتي تشكل الإطار الفكري لمن يقوم بعملية التخطيط⁽¹⁾.

- أ. ان يعتمد الطريقة العلمية للتنبؤ وفي جمع المعلومات وتحليلها والاستفادة منها في استشراف المستقبل.
- ب. التركيز علي الهدف المراد تحقيقه .
- ج. شمولية التخطيط : يجب ان يشمل التخطيط كافة الأنشطة والوسائل والأساليب المتعلقة بالهدف الذي تخطط له وان توفر كافة الامكانيات الضرورية لذلك .
- د. أولوية وأسبقية التخطيط في تنفيذ الهدف : وذلك يعني أننا في سعينا للوصول الي الهدف يجب ان نعتمد اولاً التخطيط قبل أي وظيفة ادارية اخرى .
- هـ. فاعلية وكفاية التخطيط : هذا يعني ان يكون التخطيط قابل للتطبيق ويخدم الهدف بشكل فعال ويغطي كافة الأنشطة والوسائل والأساليب والإمكانات الضرورية لتحقيق الهدف .
- كما أضاف أحد الكتاب المبدأ التالي للتخطيط:
- و. مرونة التخطيط : وتعني المرونة لمواجهة التغيرات والظروف البديلة .

ثالثاً : اهمية التخطيط :

التخطيط من الوظائف الادارية المهمة التي تساعد في تنسيق ومتابعة اعمال المنشأة ، وتأتي اهمية التخطيط من خلال ما يلي⁽²⁾ :

- أ. يحدد إتجاه المنشأة: من أهم الأسباب التي تؤدي الي وجود عملية التخطيط انه يحدد للمنشأة الوجهة التي تسعى اليها ، وغرضها الرئيسي ، وكيف تحقق هذا الغرض .
- ب. يحدد إطار موحداً للعمل: غياب التخطيط يعنى غياب الهدف فى المنشأة. والسبب فى ذلك أن كل منشأة تتكون من أقسام متعددة، وعادة ما يكون لمديري هذه الوحدات قيمهم الخاصة و أهدافهم وطموحاتهم لذا فان كل من هذه الوحدات تقوم عادة بتطوير الاتجاه الخاص بها ، ونتيجة لذلك

(1) د. محمد الصيرفى ، أصول التنظيم والإدارة للمدير المبدع ووظائف المديرين والتخطيط الإبداعي ، ج1 ، (الإسكندرية: مؤسسة الحورس الدولية للنشر والتوزيع ، 2005م) ، ص33

(2) جارى ديسلر ، أساسيات الإدارة: المبادئ والتطبيقات الحديثة ، تعريب د.عبد القادر محمد عبد القادر ، (الرياض: دار المريخ للنشر ، 1992م) ، ص 13.

يتضح انه بغير خطة توضح لكل قسم الدور المطلوب منه او الاضافة المطلوبة منه فإن المشاة ستتوقف امام عدد من الاتجاهات المختلفة والمتناقضة¹.

ج.يساعد التخطيط في معرفة الفرص والمخاطر المستقبلية: لا يؤدي التخطيط الي التحديد الكامل للمخاطر المترتبة علي القرارات طويلة الأجل إلا أنه يساعد في معرفة الفرص والمخاطر الكامنة في المستقبل ويساعد علي تدنية هذه المخطر .

د. يسهل التخطيط عملية الرقابة : تعنى الرقابة ضمان مواءمة الأنشطة الفعلية للخطط الموضوعه وهى تشمل على خطوات هى وضع المعايير وقياس الأداء والتعرف على الانحرافات . ويختص التخطيط بالخطوة الأولى من دائرة الرقابة وذلك بتحديد ما يتعين إنجازه ومن ثم فإن الهدف يمكن أن يصبح معياراً يُقاس عليه الأداء وكذلك الرقابة عليه.

هـ. منع القرارات المجزأة: هناك الكثير من الأساليب التى تؤدى إلى تجزئة القرارات إلا أن الإفتقار الى خطة واحدة متكاملة يُعد عاملاً رئيسياً فى ذلك .

من خلال استعراض مبادئ وأهمية التخطيط يرى الباحث أن عملية التخطيط هى الوظيفة الأولى التى تقوم بها الإدارة فى سبيل تحقيق أهدافها لذلك فإن التخطيط يفيد فى تنسيق الأنشطة المختلفة للمنشأة وتوجيهها نحو أهداف محددة متفق عليها ، فإن لم يكن هناك تخطيط لكان تنسيق أنشطة المنشأة المختلفة يتم عشوائياً وذلك يؤدى الى احتمال كبير فى حدوث تضارب بين أنشطة وأهداف الإدارات المختلفة داخل المنشأة.

رابعاً : أساليب ومداخل التخطيط:

التخطيط كعملية علمية منظمة له العديد من الأساليب والمداخل التى يتم الإعتماد عليها فى عملية بنائه. ويمكن تصنيف أساليب التخطيط الى الآتى⁽²⁾:

1. **الأساليب التقليدية/الوصفية:** وهى تعتمد على الرأى والخبرة والتصنيف والتحليل الدقيق للمعلومات والبيانات والظروف القائمة. إلا أن هذا الأسلوب يُعاب عليه إعتماده على النماذج والمعادلات الرياضية والكمية مما يجعله قاصر أمام المشاكل المعقدة ، وهو لا يقدم معلومات موضوعية يمكن الإعتماد عليها فى عملية التنبؤ السليم فى كثير من الأحيان .

(2) د. أمين عبد العزيز حسن ، مرجع سابق ، ص85

2. الأساليب الحديثة/الكمية: وهى أساليب تعتمد بدرجة كبيرة على العلاقات الرياضية والدراسات الإحصائية ، ومن أهم الأساليب المستخدمة فى هذا المجال البرمجة الخطية، تحليل التعادل، نظرية صفوف الإنتظار، السلاسل الزمنية، نظرية المباريات، والمحاكاة.

أما المداخل المختلفة التى يمكن إتباعها فى عمليات التخطيط السليمة يُمكن تصنيفها كما يلي⁽¹⁾:

1. مدخل التجربة والخطأ: وهو عبارة عن تجربة أى حل يخطر على ذهن المخطط لمشكلة ما والإستمرار فى تجربة الحلول الى أن يتم حل المشكلة.

2. مدخل التقليد: هنا يُقلد المخطط الإجراءات التى لجأ إليها الآخرون لعلاج نفس المشكلة التى يواجهها أو لعلاج مشكلة مماثلة.

3. مدخل الطريقة العلمية: هنا يستخدم المخطط الأسلوب الذى يثبت البحث العلمى سلامته، فهو يسأل عن المشكلة الحقيقية ويختبر البدائل المطروحة للحل ثم يختار أكثرها احتمالاً .

يرى الباحث أن المدخل الأول من مداخل التخطيط غير ذى جدوى كبرى فعملية التجربة قد تؤدى الى بذل طاقة مادية إضافية وإضاعة الميزانية من الوقت. أما المدخل الثانى لا يفيد فى حل المشاكل بل يزيدها تعقيداً لأن الظروف والبيئة التى تعيش فيها المنشآت قد تختلف مما يؤدى الى اختلاف طرق وأساليب حل المشكلات التى تُعانى منها أى منشأة. لذلك نجد أن المدخل الأمثل فى عملية التخطيط هو مدخل الطريقة العلمية لأنه يؤدى إلى إختبار بدائل الحل قبل تطبيقها.

خامساً: مستويات التخطيط:

ترتبط مستويات التخطيط بالمستويات الإدارية فى المنشآت المختلفة، وأياً كان نوع التقسيم والهيكل الإدارى داخل المنشأة فإن عملية التخطيط تتطلب أولاً المتطلبات التالية⁽²⁾:

أ. التنبؤ الدقيق حتى يمكن وضع إفتراضات سليمة للتخطيط.

ب. قبول المنفذين للخطة الموضوعية.

ج. الإختبار الدورى لصحة الإفتراضات.

د. واقعية التخطيط فليس هناك تفاؤل كبير ولا تشاؤم مستمر.

هـ. عدم التحيز التام للخطة مع إمكانية التخلّى عنها عند اللزوم.

(1) د. محمد الصيرفى ، مرجع سابق ، ص ص 38-39

(2) المرجع السابق ، ص 35

و. مراجعة الخطة بشكل مستمر مع مراعاة إدخال عنصر المرونة لمواجهة أي تغيرات مستقبلية.

بعد إستيفاء هذه المتطلبات يمكن تقسيم مستويات التخطيط على النحو التالى⁽¹⁾:

أ. **التخطيط الإستراتيجى:** يشمل إتخاذ القرارات فى المنشأة حول الأهداف والإستراتيجيات فى المدى الطويل حيث أن الخطة الإستراتيجية توجه حول المتغيرات الخارجية التى تحيط بالمنشأة ويتم التخطيط الإستراتيجى بمستوى الإدارة العليا حيث أنها هى المسؤلة عن الأهداف الإستراتيجية المرتبطة بالمدى الطويل.

ب. **التخطيط التكنيكى:** وهو يختص بالإدارة الوسطى حيث يكون المديرون فى هذا المستوى محدد لهم الإجراءات والعمليات التى يحققونها. وهذا التخطيط يركز فيه المخطط على المهام وبرامج الإنتاج وعلى الإحتياجات المالية والبشرية وعلى الأقسام الوظيفية مثل وظيفة التسويق والخطة المالية ، ويجب أن يتمشى هذا النوع من التخطيط مع أهداف التخطيط الإستراتيجى فى المنشأة.

ج. **تخطيط العمليات:** يركز هذا التخطيط على برامج العمل ويكون فى المدى القصير، ويتمثل فى تشغيل الإنتاج، مواعيد تسليم البضاعة وغيرهما.

سادساً: خطوات التخطيط:

عملية التخطيط هى عبارة عن مجموعة من الخطوات المنطقية. ويمكن تحديد هذه الخطوات كما يلى⁽²⁾:

1. وضع الأهداف .
2. دراسة التغيرات فى العوامل البيئية / التنبؤ.
3. وضع الخطة .
4. إقرار الخطة وإعتمادها.
5. تنفيذ الخطة .
6. متابعة الخطة.

وفيما يلى يتم تناول هذه الخطوات:

1. **وضع الأهداف:** الأهداف هى الغايات التى تسعى المنشأة إليها وتوجه جميع الوظائف الإدارية بما فيها التخطيط نحوها، وقد تتعدد الأهداف وتتضارب لذا فإن مسؤولية الإدارة هى التنسيق ووضع سلم

(1) د.أمين عبد العزيز حسن ، مرجع سابق ، ص ص 79-89

(2) درضا صاحب أبو احمد وآخرون ، مرجع سابق ، ص 348

للأولويات يوضح ترتيب الأهداف. فمثلاً يجب أن ترتبط الأهداف الجزئية للإدارات مع الأهداف العامة للمنشأة ولا تتناقض معها⁽¹⁾.

2. **التنبؤ:** يُقصد به محاولة التعرف على ما سيحدث من تغيرات على البيئة المحيطة بالمنشأة وذلك من عدة جوانب تشمل الجوانب الاقتصادية، الاجتماعية، والتكنولوجية مع وضع الفروض التي ترى الإدارة أنها مناسبة وتعبر عن توقعاتها لظروف المستقبل . ونجد أن التنبؤ يمد المخطط بالبيانات الأساسية للتخطيط⁽²⁾.

3. **وضع الخطة:** فى هذه الخطوة يتم تحويل المدخلات المختلفة إلى خطط ، وهناك العديد من الأساليب التي يمكن إستخدامها لهذه الغاية منها الأساليب الكمية . والمرحلة الثانية فى هذه العملية تتناول وضع الإستراتيجية والسياسات الرئيسية للمنشأة ، وفى هذه الخطوة يتم ربط الإستراتيجيات بالتغيرات البيئية وكذلك ربطها بالأهداف . أى أن الإستراتيجيات يجب أن تشمل الأهداف⁽³⁾.

4. **إقرار الخطة وإعتمادها:** تحتاج الخطة الى قرار من الإدارة العليا أو الدوائر المختصة لتبنيها وإعتمادها ، وهذا الإجراء ضرورى لتنفيذ الخطة لأنه بدون صدور قرار بذلك تبقى الخطة عاجزة فالإقرار هو الدعم الرسمى للتنفيذ⁽⁴⁾.

5. **تنفيذ الخطة:** التخطيط فى حد ذاته ليس ضمان للنجاح ، فالنجاح يعتمد أيضاً على التنفيذ
الفعّال للفعل
والإدارة الأفراد والقيادة والإدارة⁽⁵⁾.

6. **متابعة الخطة:** عملية المتابعة تُعتبر أساسية لمعرفة سير الخطة وتتم بمقارنة المعايير فى الخطة مع التنفيذ الفعلى ، وإذا وُجدت هناك فروق لابد من معرفة أسبابها من أجل إستخدام هذه المعلومات عند إعداد الخطة التالية أو تعديل الخطة الحالية⁽⁶⁾.

(1) المرجع السابق ، ص348

(2) د. امين عبد العزيز ، مرجع سابق ، ص82

(3) د. رضاء صاحب ابو احمد وآخرون ، مرجع سابق ، ص351

(4) المرجع السابق ، ص351

(5) جارى ديسلر ، مرجع سابق ، ص79

(6) د. رضاء صاحب ابو احمد وآخرون ، مرجع سابق ، ص352.

سابعاً : أنواع التخطيط:

تستخدم منشآت الأعمال أنواعاً مختلفة من التخطيط وفقاً لأغراضها المختلفة كما يلي:

أ. **التخطيط حسب النشاط الذى تتعرض له الخطة⁽¹⁾:** هذا التخطيط يعكس القطاع الذى تنتمى إليه المنشأة حيث نجد التخطيط الإقتصادى، التخطيط الزراعى، التخطيط الصناعى، وغيره من المجالات الأخرى للنشاط.

ب. **التخطيط حسب مجالات الاستخدام⁽²⁾:** ويتضمن هذا النوع ما يلي:

I. التخطيط متكرر الإستعمال: ويشتمل على:

- الإستراتيجيات: وهى تحديد الأهداف والأغراض والسياسات الرئيسية وخطط تحقيق هذه الأهداف مُصاغة بطريقة تعرّف نوع العمل الذى تعمل فيه المنشأة.
- السياسات: وهى الإطار العام أو المفهوم الذى يوجه تفكير المرؤسين فى اتخاذ القرارات فى مختلف جوانب العمل فى المنشأة بما يتسق مع تحقيق الأهداف .
- القواعد: القاعدة خطة محددة للرقابة على السلوك الإنسانى فى المنشأة من أجل تحقيق الأمان والمساواة.

- **الإجراءات:** تُحدد التسلسل الزمنى للخطوات التى يجب القيام بها من أجل تحقيق هدف معين .

II. التخطيط غير متكرر الإستخدام: وهى الخطط التى توضع لحالات خاصة وهى:

- **البرامج:** عبارة عن تركيب معقد من الأهداف، السياسات ، الإجراءات ، القواعد، المهمات، الخطوات التى يجب قيامها، الموارد المستخدمة والعناصر الأخرى الضرورية لتنفيذ عمل معين. ويجرى دعمها كذلك بالأموال والميزانيات التقديرية . والبرامج إما أن تكون برامج أساسية أو برامج فرعية.

- **الموازنات التقديرية:** الموازنة كخطة هى بيان رقمى يتعلق بالنتائج المتوقعة معبراً عنها بقيم عددية ، هذا ويمكن أن يجرى التعبير عن الموازنة إما بساعات عمل أو بوحدات انتاجية أو ساعات آلة أو بأى مقياس عددى آخر وتُستخدم الموازنة كأداة للرقابة حيث تتم المقارنة بين الأرقام التقديرية الواردة فى الموازنة بالأرقام الفعلية .

(1) المرجع السابق ، ص24

(2) المرجع السابق ، ص ص 24-31

ج. التخطيط حسب الفترة الزمنية: وينقسم إلى⁽¹⁾:

- **التخطيط طويل الأجل:** هو عبارة عن خطط توضع لتغطي فترة زمنية طويلة ولكن يصعب وضع زمن ثابت للخطط طويلة الأجل لان ما هو تخطيط طويل الأجل بالنسبة لمنشأة معينة قد يكون متوسط أو قصير الأجل بالنسبة لمنشأة أخرى وهو يعتمد على معلومات أكثر .

- **التخطيط متوسط الأجل:** ليس بالامكان تحديد فترة زمنية محددة للخطط متوسطة الأجل إنما يعتمد ذلك على طبيعة المنشأة وطبيعة عملها الا أنه وبشكل عام يُمكن القول أن الخطط متوسطة الأجل تغطي فترة زمنية تزيد عن سنة ولا تزيد عن خمس سنوات والخطط متوسطة الأجل يجب أن تنبثق عن الخطط طويلة الأجل وتنسجم معها . وتكون الخطط متوسطة الأجل أكثر تفصيلاً وأقل عمومية عن الخطط طويلة الأجل .

- **التخطيط قصير الأجل:** وهي خطط تغطي فترة زمنية قصيرة نسبياً ، وقد لاتزيد هذه الفترة في كثير من الأحيان عن سنة واحدة. ومن امثلتها الموازنة التقديرية، وتكون الخطط قصيرة الأجل عادةً تفصيلية وتشمل كافة جوانب العمل في المنشأة، ورقم أن التنبؤ ضروري للخطط قصيرة الأجل إلا أنه ليس بالحجم الذي يلزم لإعداد الخطط متوسطة وطويلة الأجل.

د. التخطيط من حيث درجة الإلزامية: يُقسم هذا النوع من التخطيط إلى الأنواع التالية⁽²⁾:

- **الخطط الملزمة:** تُعتبر الخطط في المنشأة هي خطط ملزمة في غالبها أما على مستوى الدولة فإن هناك بعض الخطط التي يجب أن تكون إلزامية.

- **الخطط التشجيعية:** يُستخدم هذا النوع من التخطيط في الدول النامية حيث تقوم الدولة بوضع خطط التنمية التي تعبر ملزمة للجهات الحكومية لكنها تشجيعية في بعض جوانبها للقطاع الخاص من خلال قوانين تشجيع الإستثمار والإعفاءات الضريبية والجمركية وغيرها.

ه. التخطيط من حيث درجة الشمول: يُعنى هذا النوع من أنواع التخطيط بنوعين هما⁽³⁾:

- **الخطط الشاملة:** يكون التخطيط شاملاً إذا كان يستعمل في كافة جوانب المنشأة الواحدة بحيث يشمل إدارة الإنتاج، القوى العاملة، التسويق، التمويل، وغيرها.

(1) د. فائز الزغبى ، ومحمد عبيدات ، أساسيات الإدارة الحديثة ، (عمان: دار المستقبل للنشر والتوزيع ، 1997م) ، ص ص 75-76

(2) المرجع السابق ، ص 80

(3) المرجع السابق ، ص 80

- **الخطط الجزئية:** هو ذلك التخطيط الذى يشمل ناحية معينة من نواحى العمل فى المنشأة ولا يشمل بقية نواحى العمل فيها كأن يتم التخطيط مثلاً لعملية التسويق فقط. ويمكن أن يُسمى هذا النوع بالتخطيط الاستراتيجى والتخطيط التكتيكى . حيث أن التخطيط الإستراتيجى هو التخطيط اللازم لتحقيق الهدف الكلى للمنشأة . أما التخطيط التكتيكى فهو التخطيط الذى يهدف الى تحقيق أهداف تفصيلية تتصل بالهدف الكلى أو الأهداف العامة للمنشأة.

و.التخطيط الإلكتروني⁽¹⁾: يعتمد التخطيط الإلكتروني على التركيز بصفة أساسية على إستخدام التخطيط الاستراتيجى والسعى نحو تحقيق الأهداف الإستراتيجية، حيث تتسم القرارات التى تستخدم النظم الإلكترونية فى تخطيط أعمالها بالشمولية لخدمة مختلف أقسام المنشأة وإداراتها كما تتجه نحو تحقيق الإتجاهات الرئيسية لأعمال المنشأة ومعاملاتها ولا تركز على النواحى التفصيلية، وليس معنى ذلك أن المنئلة تتجاهل التخطيط التشغيلى بل يكون لهذا التخطيط دوراً أيضاً فى إنجاز وتحقيق إهداف المنشأة من خلال الإعتماد على إستخدام مجموعة من السياسات التشغيلية عند ممارسة بعض الوظائف المختلفة. ويعتمد أيضاً التخطيط الإلكتروني على تبسيط نظم وإجراءات العمل وذلك يؤدى الى تحقيق وفورات فى كل من الوقت والجهد المبذول والتكاليف ، فضلاً عن توفير عنصر الأمان مما يترتب عليه وصول المنشأة إلى أعلى مستوى من مستويات الكفاءة والفعالية . ويأتى إعتماد التخطيط فى ظل الثورة الإلكترونية المعاصرة على إستخدام نظم جديدة للمعرفة وذلك يُمكن المنشآت من إستخدام أساليب تخطيطية جديدة مبتكرة تُمكنها من تحسين وزيادة عمليات التنبؤ مما يزيد من كفاءة وفعالية عمليات التخطيط وعمليات صنع وإتخاذ القرارات بالمنشأة. حيث يمكن تحويل حالات عدم التأكد والمخاطرة الى قرارات شبه مؤكدة فضلاً عن إمكانية قياس المخاطر دورياً والإستعداد لمواجهة التحديات ، بحيث يمكن التوصل الى إعداد خطط متميزة لتحقيق الطموحات المختلفة للمنشأة.

ثامناً : مزايا وصعوبات التخطيط:

1.مزايا عملية التخطيط:

يحقق التخطيط عدداً من المزايا فى المنشآت حصرها أحد الكتاب كما يلي⁽²⁾:

(1) د.محمى الدين الأزهرى ، الإدارة ودور المديرين: أساسيات وسلوكيات ،(القاهرة: دار الفكر العربى ، 1993م) ، ص ص 57-60

(2) محمد عبد الله رحيم ، أساسيات الإدارة والتنظيم ، ط3 ، (القاهرة: دن ، 1992م) ، ص ص 175-177

- أ. يساعد التخطيط على التنبؤ بالمشكلات التي تصادف عملية التنفيذ ووضع الحلول لها حتى لا تتعطل عملية التنفيذ للبحث عن هذه الحلول في حالة بدء التنفيذ بدون خطة.
- ب. يساعد التخطيط على تحديد الأهداف والمهام اللازم القيام بها لتحقيق تلك الأهداف.
- ج. يحدد التخطيط لكل قسم بل لكل فرد داخل المنشأة ما هو مطلوب منه؟ ماذا تتوقع الإدارة منه؟ ما هي الأعمال التي يجب أن ينجزها؟ وبالتالي يترك الحرية للقسم أو الفرد للقيام بالأعمال كما يراها.
- د. يؤدي التخطيط الى توضيح الأمور بين الرئيس والمرؤسين. وذلك يؤدي الى تحديد واضح للسلطات وعدم تداخلها وتضاربها مما يؤدي الى سهولة تنفيذ الأعمال.
- هـ. يحقق التخطيط التنسيق بين المستويات الإدارية المختلفة وكذلك التنسيق بين المستويات على نفس المستوى الإداري مما يمنع حدوث تضارب في الأعمال.
- و. يساعد التخطيط على تدبير الموارد قبل البدء في التنفيذ مما يضمن استمرار التنفيذ باقل مشكلات ممكنة فيما يتعلل بالموارد.
- ز. يضع التخطيط الأساس الذي الذي بناءً عليه يمكن القيام بوظيفة التنظيم وممارسة وظيفة التوجيه وبواسطته يمكن ممارسة الرقابة عن طريق مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط.
- ح. يساعد التخطيط على بقاء المنشأة ونموها وإستمرارها.

صعوبات التخطيط:

يمكن تصنيف الصعوبات التي تواجه عملية التخطيط الى نوعين هما⁽¹⁾:

1. صعوبات الأفراد.
 2. صعوبات التخطيط.
- الصعوبات الناتجة عن الأفراد:** وهي الناتجة عن الأفراد الذين يقومون بوضع وتنفيذ الخطة ومن أمثلتها:
- أ. مقاومة التغيير الناتج عن التخطيط.
- ب. الإعتماد على الخبرة في وضع التخطيط وتنفيذه مما يؤدي الى عدم دقة التنبؤ والتنفيذ.
- ج. عدم التفريق بين دراسات التخطيط والتخطيط.
- د. تعتبر اكبر صعوبة تواجه التخطيط من قبل الأفراد هي انه قد يتمسك المنفذون بحرفية تنفيذ الخطة

(1) د فؤاد الشيخ سالم وآخرون ، المفاهيم الإدارية الحديثة ، ط5 ، (عمان ، مركز الكتب الاردني، 1995م) ، ص16

والإلتزام بالتطبيق الحرفى لها . وكذلك قلة الإلتزام بالتخطيط⁽¹⁾.

الصعوبات فى العملية التخطيطية نفسها: وتتمثل أهم هذه الصعوبات فى صعوبة الحصول على معلومات دقيقة للقيام بالتخطيط.

أورد كاتب آخر أن من الصعوبات المتعلقة بعملية التخطيط ما يلى⁽²⁾:

- أ. التخطيط يتطلب المزيد من الدراسات والوقت والجهد.
- ب. قد لا تصدق التنبؤات لأن المستقبل مجهول وخاصة عندما تكون الخطة طويلة المدى ، أو قد تكون هناك سرعة تغير فى البيئة المحيطة بالمنشأة.

لتذليل الصعوبات التى تواجه عملية التخطيط يقترح الباحث الحلول التالية:

أ. فيما يتعلق بصعوبات الأفراد:

- مشاركة جميع الأفراد فى كافة المستويات الإدارية بالمنشأة فى وضع الخطة.
- أن يكون التخطيط مرناً نسبياً يسع القليل من الإضافات أو الحذف فى التنفيذ.

ب. أما فيما يتعلق بصعوبات عملية التخطيط نفسها فالحلول الموضوعه هى:

- لابد من وضع التوازن بين التكلفة والجهد والوقت المبذول للحصول على المعلومات اللازمة للتخطيط والعائد المكتسب من وراء هذه التكلفة.
- لابد أن يكون التخطيط مرناً وقابل للتطبيق فى أكثر من ظرف . كذلك لابد أن تضع المنشأة الخطط البديلة المناسبة للتنفيذ فى حالة عدم تنفيذ الخطة الأصلية . وعلى المخطط أن يقوم بتجزئة الخطة الى فترات للتطبيق.

(1) أسنان الموسوى، الإدارة المعاصرة: الأصول والتطبيقات، (عمان: دار مجدلاوى للنشر والتوزيع، 2004م)، ص108

(2) المرجع السابق، ص108

المبحث الثالث

الرقابة الإدارية

أولاً: مفهوم الرقبة الإدارية وأنواعها:

للرقابة الإدارية عدة تعريفات من حيث المحتوى والأهداف والأساليب التي تتبعها، ومن هذه التعريفات: " يتضمن هذا النوع من الأساليب الرقابية السياسات الإدارية والخطط التنظيمية والسجلات والتي تتعلق جميعها باتخاذ القرارات المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية ، وتوضع هذه الأساليب من أجل تنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بتطبيق السياسات والإجراءات والتعليمات الإدارية بالمؤسسة وتقليل إحتمال حدوث مخالفات لهذه السياسات والتعليمات، وينطبق هذا الجزء من الرقابة الداخلية على وظائف أخرى لا ترتبط بوظائف أقسام المحاسبة والإدارة المالية مثل دراسة الوقت والحركة ونظم تأهيل وتدريب الموظفين⁽¹⁾ ". من هذا التعريف نلاحظ:

أ. أن الرقابة الإدارية تتضمن ثلاثة أشياء هي:

1. السياسات الإدارية.
2. الخطط التنظيمية.
3. السجلات.

ب. تتعلق الرقابة الإدارية بتنفيذ العمليات المالية وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

ج. أن الرقابة الإدارية جزء من الرقابة الداخلية.

د. للرقابة الإدارية وظائف لا تتعلق بالوظيفة المالية.

كما قام كاتب آخر بتعريف الرقابة الإدارية كالآتي: "تمثل الرقابة الإدارية الداخلية فى خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات الإدارية، وعادة ما تتعلق هذه الأساليب بطريقة غير مباشرة بالسجلات المالية، وتشتمل تلك الأساليب والإجراءات عادة على التحليل الإحصائي ودراسات الوقت والحركة وتقارير الأداء وبرامج تدريب الموظفين ورقابة الجودة⁽²⁾". ونجد أن هذا التعريف للرقابة الإدارية يحتوى على:

أ. أن الرقابة الإدارية عبارة عن خطة وطرق وإجراءات لتنفيذ هذه الخطة.

(1) وليام توماس وامرسون هنكى، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب د. احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1989م)، ص371

(2) د. احمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1992م)، ص187

والتصريح بالعمليات هو من وظيفة الإدارة عن تحقيق أهداف المنشأة وهى نقطة البداية لتقرير انظمة الرقابة المحاسبية عن العمليات".

من خلال إستقراء التعريفات السابقة يعرف الباحث الرقابة الإدارية بأنها "هى عبارة عن الخطة التنظيمية للمنشأة والتي تحتوى على النواحي العلمية والتطبيقات العملية والتي تهدف إلى تحقيق كفاءة تشغيلية وإدارية عالية بالمنشأة".

أنواع الرقابة الإدارية:

يجب أن تتفق وسائل الرقابة الإدارية مع العوامل والظروف البيئية المحيطة. بناءً على ذلك يمكن تقسيم الرقابة الإدارية الى (1):

- أ. الرقابة المباشرة: هذا النوع عن طريق الملاحظة الشخصية التى تلعب دوراً مهماً ومستمرًا فى مراجعة النتائج الفعلية. إذ يقوم المسؤول بنفسه بمراقبة الرؤوسين والتحدث معهم بغرض التعرف على المعلومات الضرورية وعلى الإنعكاسات التى يبدئها هؤلاء الأفراد تجاه طبيعة العمل والظروف.
- ب. الرقابة غير المباشرة: لأسباب عديدة قد يتعذر على المسؤول القيام بملاحظات شخصية لسير أعمال المنشأة لذلك يلجأ الى الرقابة غير المباشرة عن طريق التقارير الرقابية التى تكشف عن الأخطاء فى سير العمل.

ثانياً: أهداف الرقابة الإدارية:

يهدف هذا النوع من الرقابة الى تحقيق أكبر كفاءة فى العمل وضمان تنفيذ السياسات الإدارية ، ومن الوسائل المستخدمة فى ذلك (2):

- أ. الكشف الإحصائية وتقارير الأداء.
- ب. دراسة الزمن والحركة وذلك لتحديد الوقت المعيارى لإتمام العملية.
- ج. وضع البرامج التدريبية للموظفين المستخدمين.
- د. مراقبة الجودة.
- هـ. استخدام الميزانيات التقديرية كأداة للرقابة.

قام أحد الكتاب فى تمثيل أهداف الرقابة الإدارية فى الأهداف الآتية (3):

(1) د. كامل المغربي وآخرون، أساسيات الإدارة، (عمان: دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، 1995م)، ص 201
(2) د. إدريس عبد السلام إشتيوى، المراجعة: معايير وإجراءات، ط2، (طرابلس: الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع، 1991م)، ص 51
(3) د. كمال الدين مصطفى الدهراوى ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة فى المحاسبة والمراجعة، (الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، 2001م)، ص 24

1. تحقيق كفاءة التشغيل وتنميتها عن طريق مراعاة:

أ. التحقق من كفاءة عناصر المدخلات للعمليات التشغيلية والإنتاجية من حسن إختيار هذه العناصر وحسن إستخدامها .

ب. التحقق من كفاءة مرحلة التشغيل لهذه العناصر وذلك عن طريق مراعاة قواعد التنظيم والإجراءات واللوائح الموضوعه من قبل من خلال متابعة ومراقبة ما يتم إنجازه خلال هذه المرحلة.

ج. التحقق من عناصر المخرجات من السلع والخدمات ومدى فعاليتها فى تحقيق النتائج والأهداف وما تتضمنه من عناصر مختلفة.

2. تحقيق الإلتزام باللوائح والقوانين والسياسات والتعليمات من قبل الإدارة أو الأجهزة الحكومية أو الرقابية التى تخضع لها المنشأة.

3. تخفيض إحتمال حدوث مخالفات لأى تعليمات أو لوائح أو نظم خاصة بالمنشأة.

ثالثاً: مهام الرقابة الإدارية:

الرقابة الإدارية كغيرها من الوظائف الإدارية لها مهام معينة يجب أن تؤديها داخل الوحدة التنظيمية ونجد أن للرقابة الإدارية ثلاثة مهام رئيسية حددها أحد الكتاب كما يلي⁽¹⁾:

1. **تحديد الإتجاه الذى يجب إتخاذه:** تشترك الرقابة الإدارية فى مراحل التشخيص الإستراتيجى وفى تحديد الإستراتيجية ، ويمثل هذا العمل المرحلة الأولى من مهمة الرقابة الإدارية داخل المنشأة.

2. **تخطيط ومتابعة الأداة:** الرقابة الإدارية مكلفة بوضع المنشأة تحت الضغط نحو الأهداف المطلوب تحقيقها ، وهذا يعنى دفع المنشأة نحو الأهداف التى تترجم الإستراتيجية المقررة، ولضمان أن يكون هذا الضغط ثابتاً يتم وضع المنشأة تحت الضغط إنطلاقاً من الثنائى التخطيط ومتابعة الأداة من خلال المنشأة بأكملها.

3. **قياس الأداء:** متابعة الأداء تقود القيادة اليومية بالأداء وتختلف هذه المهمة عن قياس الأداء الذى يقر أداء المنشأة فى بيئتها الإستراتيجية، وهذا يعنى أن مجموعة من العمليات تراقب ملائمة الأدوات مع الغايات، كما تراقب تنفيذ الإنجازات وتركز هذه النقطة على التشغيل الجيد للعمل اليومى وتنفيذ الأعمال وكذلك الإجراءات.

نجد أن دور الرقابة الإدارية داخل الوحدة التنظيمية هو تنسيق النشاط الإقتصادى للمنشأة من أجل قيادة أدائها بأفضل ما يمكن ، ومن أجل ذلك تقوم بعدة مهمات منها⁽¹⁾:

(1) د.عبد الرحيم الكسم، المحاسبة الإدارية،(دمشق: دار الرضاء للنشر، 2002م)، ص51

- إنَّ الغَويَّةَ لا تُلَفِّقُ طَبِيعَ القِيَامِ بِمَهَامِهَا إلاَّ إذا خَصَصَتِ المُنشَأةَ ببيئة الإدارة التي يجب أن تتسق بين الترابط المنظم وردود الفعل . من أجل ذلك يجب على الرقابة الإدارية أن تستند على النشاط ، ونجد أن المعلومة التي تعتمد عليها الرقابة الإدارية هي معلومة القيادة والتي يجب أن تتفصّل بالنتيجة على الأنشطة لتمكن من القيام بدورها ، وهذا الدور هو التأثير على عاملي الأداء في إتجاه تحقيق الأهداف بترجمة الإستراتيجية العامة الى أهداف خاصة وبتغذية الإستراتيجية بمعلومات عن العمليات.

هناك عناصر معينة تكوّنت الرقابة الإدارية وتعمل مجتمعة من أجل الوصول بالرقابة الإدارية إلى غاياتها، وقد مثل أحد الكتاب هذه العناصر فيما يلي⁽²⁾:

- ### خامساً: خطوات الرقابة الإدارية:

- 79 -

للرقابة الإدارية أربعة خطوات رئيسية يمكن وصفها كالاتي⁽¹⁾:

1. **وضع المعايير وطرق قياس الأداء:** يجب تحديد المعايير بشكل واضح ويجب أيضاً أن تكون المعايير مقبولة، كذلك يجب أن تكون طرق القياس واضحة ودقيقة.
2. **قياس الأداء:** تنتوع طرق قياس الأداء بتنوع أنشطة المشروعات . فالمشروعات التجارية تختلف طرق قياس أدائها عن المنشآت الصناعية والتي تختلف بدورها عن الخدمية. كذلك يمكن أن تختلف هذه الطرق داخل أنشطة المجال الواحد.
3. **تحديد مدى تطابق الأداء مع المعايير:** وهى من أسهل خطوات الرقابة الإدارية فى حالة تطابق اداء الفعلى مع المعايير يكون كل شئ تحت السيطرة ولا يتطلب الأمر هنا التدخل فى سير عمليات المنشأة.
4. **إتخاذ الإجراء التصحيحي:** تُمارس هذه الخطوة اذا إتضح أن الأداء لا يتطابق مع المعايير الموضوعة وأظهر التحليل ضرورة إتخاذ تصرف معين . وقد يتمثل الإجراء التصحيحي فى إجراء تغيير على نشاط أو أكثر من عمليات المنشأة، كما قد يتمثل فى تغيير المعايير التى وضعت من قبل

سادساً: الرقابة الإدارية فى ظل التكنولوجيا الحديثة للمعلومات:

فى السنوات الأخيرة حدث اهتمام كبير باستخدام النظم الالكترونية فى المجالات الإدارية المختلفة لمواجهة الأحجام الكبيره من العمليات المتنوعة التى تقوم بها الإداره ومنها العمليات المالية، والمحاسبية والرقابية، ساهم فى هذا الاهتمام التطور التكنولوجى الهائل الذى إجتاح العالم ومالازم هذا التطور من سرعة ودقة فى استخدام التطبيقات الالكترونية ونجد أن الرقابة الإدارية كوظيفة من الوظائف الإدارية قد تأثرت بالإستخدامات التكنولوجية فى المجالات المختلفة .

لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية فى ظل التشغيل الالكترونى للبيانات ينبغى أن تتضمن ما يلى⁽²⁾:

1. **الرقابة التنظيمية:** عرّف معهد المحاسبين القانونيين الكندى الرقابة التنظيمية فى نظم التشغيل الإلكترونية للبيانات بأنها تقسيم المهام داخل وخارج قسم التشغيل الإلكتروني للبيانات وذلك بهدف تدنية الأخطاء والمخالفات فى ظل إستخدام هذا النظام وتتضمن هذه الرقابة الإجراءات التالية:
 - أ. فصل قسم التشغيل الإلكتروني للبيانات عن الأقسام المستفيدة.
 - ب. الفصل التام للمهام بين العاملين داخل قسم التشغيل الإلكتروني للبيانات.
 - ج. فصل المهام داخل الأقسام المستفيدة.

(1) د.محمد عبد الله عبد الرحيم ، أساسيات الإدارة والتنظيم (د ب : د ن ، 1992م) ص ص 262-272.

(2) سمير كامل محمد، أساسيات المراجعة فى ظل نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديد للنشر، 1999م)، ص

د. جدولة العاملين بالنظام على أساس منتظم.

ه. تناوب العاملين.

2. الرقابة على إعداد وتوثيق النظام: تساهم هذه الرقابة فى ظل نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات فى تسهيل

عملية مراجعته حيث تقدم مستندات تمثل سنداً كافياً لمراجعته. وتشمل هذه الرقابة ما يلى:

أ. الرقابة على إعداد النظم: تهدف الى بناء نظام يتضمن إجراءات الرقابة الكافية على تطبيقات

الحاسب ومما يتوافق مع مواصفات التشغيل المعيارية . وتتطلب هذه الرقابة الإجراءات التالية:

- وجود إجراءات معيارية لأغراض التخطيط وإعداد وتجهيز النظام.
- إشراك كل من المراجع الداخلى والخارجى ، المستخدمين وأفراد قسم المحاسبة فى إعداد النظام.

- إجراء الاختبار المبدئى للنظام .

- الرقابة الكافية على عملية التحويل من النظام القديم الى الجديد.

- التأكد من توثيق عملية إعداد النظام .

- إعداد جداول تقديرية لوقت إنجاز أنشطة إعداد النظام بغرض الرقابة على إعداد النظام.

- استخدام الأشكال المعيارية والختصرات والنماذج فى إعداد النظام.

- الفحص المستمر للأعمال التى يتم إنجازها أثناء عملية إعداد النظام.

- التصديق النهائى على النظام الجديد من الإدارة، المستخدمين وأفراد التشغيل الإلكتروني للبيانات .

- قيام المستخدمين، أفراد التشغيل الإلكتروني للبيانات وأفراد المراجعة الداخلية لفحص النظام

بعد تشغيله لفترة من الوقت وذلك لتقييم فعالية النظام ككل.

ب. الرقابة على توثيق النظام: يتضمن التوثيق السجلات والتقارير وأوراق العمل ووصف للنظام

وبرمجة وخرائط التدفق وتعليمات التشغيل وغيرها من الأدوات التى تساعد على وصف النظام

والإجراءات المستخدمة لأغراض أداء مهام تشغيل البيانات. ويؤدى التوثيق الجيد للنظام الى زيادة

فهم المراجع للرقابة على تطبيقات النظام ومن ثم تدنية وقت وتكلفة المراجعة. ومن أهم إجراءات

الرقابة على توثيق النظام ما يلى:

- وجود معايير لتوثيق النظام .

- استخدام البرامج المساعدة مثل خرائط التدفق وبرامج أمناء المكاتب .

- توثيق البرامج من خلال إعداد خرائط تدفق البرامج ، وشرح مدخلات ومخرجات كل برنامج والإجراءات الرقابية التي بيتضمنها .
 - توثيق تعليمات التشغيل.
 - الرقابة على توزيع المخرجات: تهدف الرقابة الإدارية على توزيع المخرجات الى العمل على توزيع مخرجات نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات على الأشخاص المصرح لهم بذلك وتوزيعها في الوقت المناسب. وتتضمن الإجراءات التالية:
1. ينبغي أن تتضمن وثائق التشغيل وصف الإجراءات وتوزيع مخرجات كل تطبيق على حده الى الحد الذي يمكن من توزيع كافة المخرجات على الأشخاص المصرح لهم بذلك.
 2. التحقق من مدى توافق سجل التوزيع وقائمة فحص التوزيع.
 3. فحص قائمة التحويل للتأكد من أن المخرجات التي إستلمتها الأقسام المستفيدة هي نفسها التي تم تحويلها من قسم التشغيل الإلكتروني للبيانات.
 4. فحص جدول التوزيع .
3. الرقابة الإدارية على أمن المعلومات: يمكن التغلب على معظم مخالفات الحاسوب من خلال التخطيط الإداري الجيد على أمن النظام ويتضمن التخطيط والرقابة الإدارية على أمن النظام النقاط التالية:
1. تحديد أهداف أمن النظام .
 2. تقدير الإحتمالات والتكاليف المرتبطة بمخاطر أمن تشغيل البيانات.
 3. إعداد خطة تتضمن مستوى مقبول من الأمن وبتكلفة معقولة.
 4. تحديد المسؤوليات على أمن النظام.
 5. إختبار إجراءات الرقابة على أمن النظام.

سابعاً : أساليب وأدوات الرقابة الإدارية:

لتحقق الرقابة الإدارية أهدافها فإنها تستخدم أساليب وأدوات شتى منها الكمي ومنها الوصفي وغيرهما من الأدوات والأساليب وقد حدد أحدالكتاب أساليب الرقابة الإدارية كما يلي⁽¹⁾:

(1) د.فؤاد الشيخ سالم وآخرون، المفاهيم الإدارية الحديثة، ط5 (عمان:شركة الشرق الأوسط للطباعة، 1995م)، صص 251-265

أ. **الأساليب الوصفية:** مثل سجلات الزمن وسجلات الدوام والرسوم البيانية التي تستخدم للمقارنة بين المعايير المتوقعة والمستوى الفعلي للإنجاز فهي تسهل المقارنة وتوضح الانحراف الفعلي عن المعيار. كذلك قد تحتاج الرقابة النوعية مثل رقابة الجودة على نوع معين من التحليلات المخبرية .

ب. **الأساليب الميدانية:** المقصود بها الجولات التفتيشية التي يقوم بها من له حق المراقبة وهذه الجولات اما أن تكون عامة أو خاصة أو دورية أو مفاجئة .

ج. **الأساليب الكمية:** من الأساليب الكمية المستخدمة في الرقابة الإدارية بطاقة الجرد المستمر التي تتيح معرفة وحدات وحدات الصنف الموجود فعلاً في المخازن في تاريخ معين. كما قد يتم إستخدامها للرقابة الدورية أو المفاجئة عن طريق مقارنة ما هو مدون بالبطاقة بما هو موجود فعلاً في المخازن. كذلك من هذه الأساليب الموازنات التقديرية .

يمكن لإدارة أى منشأة أن تراقب أعمالها بإستخدام احدى أو بعض عناصر الرقابة التالية⁽¹⁾:

أ. **الموازنات التقديرية:** الموازنة هي تعبير رقمي (كمومي) عن خطط النشاط المتعلقة بفترة مالية مقبلة ووسيلة للرقابة الفعالة على التنفيذ والأداء يتم من خلالها توزيع المسئوليات التنفيذية بين العاملين حتى يمكن تقييم الأداء ومتابعة التنفيذ والتحقق من تحقيق الأهداف المرسومة وإتخاذ القرارات المطلوبة⁽²⁾ بالنظر الى التعريف أعلاه يمكن ملاحظة ما يلي:

1. الموازنة عبارة عن تقدير رقمي. وذلك يعنى بالضرورة ان كون جميع وحدات النشاط بالمنشأة مقاسة في شكل وحدات نقدية.

2. إستخدام لموازنة يمكن الإدارة من أداء العديد من الوظائف.

كما عُرِفَت الموازنة التقديرية بأنها "تعبير رقمي عن خطط وبرامج الإدارة التي تتضمن كل العمليات والنتائج المتوقعة في فترة معينة مستقبلية"⁽³⁾. نجد أن هذا العريف لم يحدد الهدف الذي من أجله عدّت الموازنة.

من خلال التعريفات السابقة يعرف الباحث الموازنة التخطيطية بأنها "عبارة عن بيان رقمي لأنشطة المنشأة المستقبلية معبراً عنها في صورة وحدات نقدية وذلك من أجل رسم السياسات ومتابعة التنفيذ والتأكد من تحقيق الأهداف المطلوبة وإعداد التقارير عن ذلك . هذا بالإضافة الى المساعدة في إتخاذ القرارات المناسبة".

(1) د.فريد النجار، إدارة الأعمال الإقتصادية والعالمية، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1999م)، ص44
(2) د.طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية: نظرة متكاملة، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2005م)، ص137
(3) د.خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص396

تساعد الموازنة فى خدمة وظيفة الرقابة فهى تحتوى على أرقام التكاليف والإيرادات التى يتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة والخاصة بكل إدارة أو قسم فى المنشأة وتتم الرقابة عن طريق مقارنة الأرقام الفعلية مع الأرقام الواردة فى الموازنة لتحديد الإنحرافات بينها وتحليل أسبابها والتقرير عنها ولأن الموازنة تحدد لكل قسم أو إدارة الأدوار المطلوبة منها فإن الرقابة تصل الى كل الوحدات⁽¹⁾.

يرى الباحث أنه ولتحقيق الموازنة الهدف المرجو منها لابد من ضمان تنفيذها بدرجة عالية من الدقة ولضمان ذلك لابد من مشاركة كل الأطراف المسؤولة عن التنفيذ فى إعداد الموازنة حتى يتوفر لهم الدافع القوى لتنفيذ الموازنة.

ب. **تحليل خرائط التدفق:** يمكن مراقبة الأعمال عن طريق تحليل التكاليف الى متغيرة وثابتة وتحليل الإيرادات عند كل مستوى من مستويات الإنتاج أو التشغيل أو المبيعات ويتم ذلك بإستخدام خرائط نقطة التعادل وهى نقطة التكاليف الكلية مع الإيرادات الكلية التى تتحقق بعدها الأرباح الصافية⁽²⁾.

يرى الباحث أن هذه الأداة من أدوات الرقابة الإدارية تساعد كثيراً فى الرقابة والتحكم على التكاليف، فتقسيم التكاليف الى متغيرة وثابتة يتم لمعرفة مدى إستفادة المنشأة من تكاليفها الثابتة ومدى قدرتها على التحكم على تكاليفها المتغيرة ، كذلك لابد من وضع فروقات مسموح بها بين الأداء الفعلى المتوقع للموازنة تحسباً لظروف المستقبل.

ج. **التكاليف المعيارية:** يقصد بالتكاليف المعيارية "خطة إعداد التكاليف المحددة مقدماً على أسس علمية وفنية يقة عن فترة زمنية مستقبلية تعبر عن ما يجب أن تكون عليه تكاليف وحدة النشاط سواء كانت منتجاً معيناً أو عملية إنتاجية معينة ذلك ليس بغرض تقويم أداء النشاط بل تحقيقاً لأغراض تخطيطية ورقابية أيضاً وفقاً لمنهج علمى إجرائى⁽³⁾". من التعريف السابق نلاحظ:

1. أن التكاليف المعيارية عبارة عن خطة مستقبلية للتكاليف وفقاً لمنهج علمى.

2. هذه الخطة لها أهداف محددة تسعى الى تحقيقها.

كما عرّفَ التكاليف المعيارية بأنها: "هى تكاليف محددة مقدماً بدقة وعناية وتستخدم كأهداف للأداء بغرض تحقيق الكفاءة فى العمليات التشغيلية والصناعية وهى تعتبر بمثابة أنماط مبنية على معايير محددة مقدماً لكمية موارد النشاط التى يجب أن يستهلكها كل منتج أو اى وحدة

(1) د.محمد تيسير عبد الحكيم الرجبى، المحاسبة الإدارية، ط3، (عمان: دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، 2004م)، ص186

(2) د فريد النجار، مرجع سابق، ص405

(3) د.مكرم عبد المسيح، نظم التكاليف المعيارية: مدخل معاصر، (المنصورة: المكتبة العربية، 2003م)، ص6

مخرجات أخرى وسعر هذه الموارد⁽¹⁾. التعريف يحدد ان الغرض من التكاليف المعيارية هو تحقيق كفاءة تشغيلية وصناعية وه ما يتطلب القيام بالعديد من الوظائف كالخطيط والرقابة والتنسيق وغيرها من الوظائف الإدارية الأخرى.

من خلال إستعراض التعريفات السابقة يعرف الباحث التكاليف المعيارية بأنها "عبارة عن تكاليف تخص فترة مستقبلية لعدد معين من حجم النشاط أو الإنتاج، ومبنية على أسس علمية وعملية دقيقة هدفها تحقيق كفاءة إنتاجية وتشغيلية عالية ومساعدة الإدارة فى القيام بوظائف الخطيط والرقابة والتنسيق وإتخاذ القرارات وتقويم الأداء". تفيد التكاليف المعيارية فى مجال الرقابة عن طريق مقارنة الأداء الفعلى مع المحقق وتحليل الإنحرافات ومعرفة أسبابها ومعالجتها ويرى الباحث أنه لضمان نجاح التكاليف المعيارية فى تحقيق أهدافها لابد من أن تشارك جميع الأطراف المسؤولة عن تنفيذها فى إعدادها.

أ. **تحليل النسب:** تستخدم النسب فى مراجعة الأعمال بالمنشآت بالمقارنات الزمنية والمكانية قسم مع قسم أو فرع مع فرع آخر أو شركة مع شركة أخرى⁽²⁾. كما نجد أن من فوائد تحليل النسب أنه يقدم مقياس عن أداء المنشأة مقارنة بالأداء المتوقع لنفس المنشآت التى تعمل فى نفس المجال.

ب. **طرق الرقابة الإحصائية:** تستخدم الطرق الإحصائية فى الرقابة على الأعمال مثل خرائط مراقبة الجودة وإستخدام العينات المختارة وغالباً ما يعتبر الإنحراف المعيارى الإحصائى مقياساً للخطأ فى الرقابة بالإضافة الى قياس التحيز فى القياسات⁽³⁾.

كما أضاف أحد الكتاب الأدوات التالية لأدوات الرقابة الإدارية⁽⁴⁾:

1. **التقارير:** تُعد التقارير وسيلة من وسائل الرقابة حيث تهدف التقارير إلى إعطاء المعلومات اللازمة لمقارنة الأداء الفعلى بالمعايير الموضوعة للأداء. والتقارير إما أن تكون دورية أو إستثنائية. فالتقارير الدورية المنتظمة تهتم بجمع المعلومات اللازمة للإدارة والمتعلقة بالنتائج المحققة فعلاً. أما التقارير الإستثنائية فيتم إعدادها حين ظهور إنحراف أو لتقويم ما. وفى الحالة الطبيعية لاجابة لمثل هذه التقارير⁽⁵⁾.

2. **التدقيق الداخلى:** يُعتبر من أدوات الرقابة الإدارية الفعالة. وهى طريقة مستقلة ومنتظمة فى تقييم العمليات المحاسبية والتمويلية وغيرها فى المنشأة. ويهدف التدقيق الداخلى الى التأكد من أن العمليات المحاسبية تعكس الحقائق بصورة صحيحة.

(1) د.على مجدى سعد الغورى، التكاليف المعيارية: مدخل إدارى، (بيروت: دار النهضة العربية، 1998م)، ص6

(2) د فريد النجار، مرجع سابق، ص407

(3) المرجع السابق، ص407

(4) د. كامل المغربى وآخرون، أساسيات فى الإدارة، (عمان: دار الفكر للطباعة والتوزيع، 1995م)، ص205-207

(5) د. طارق أحمد الخير، الخطيط والرقابة فى المشروع، (دمشق: مطبعة ابن حيان، 1989م)، ص77

3. بيرت: وهى إختصار للإسم الحقيقى لطريقة ومراجعة البرامج (Brogram Evaluation And Review Techique) وهى تمثل وضع المعلومات الخاصة بجميع المراحل الضرورية لتحقيق الأهداف وتفاصيل كل مرحلة على طريقة تعاقب تلك المراحل عند القيام بالعمل وعلى الوقت اللازم لإنجاز كل مرحلة فى صورة خريطة أو شكل معين.

الفصل الثالث

الدراسة التحليلية

ملخص

يتم في هذا الفصل دراسة وتحليل بيانات تكاليف سوق الخرطوم للأوراق المالية التقديرية والفعلية لمعرفة مدى إنحرافات البيانات الفعلية عن المتوقعة ومدى إستفادة إدارة السوق من هذه البيانات في عمليات التخطيط والرقابة ، ويتكون هذا الفصل من بحثين هما:

المبحث الأول: سوق الخرطوم للأوراق المالية: نبذة تعريفية

المبحث الثاني: الدراسة التحليلية

المبحث الأول

سوق الخرطوم للأوراق المالية: نبذة تعريفية

أولاً : نشأة وتطور سوق الخرطوم للأوراق المالية:

بدأ التفكير فى إنشاء سوق للأوراق المالية فى السودان منذ العام 1962م حيث تم إجراء العديد من الدراسات والإتصالات بدأتها وزارة المالية وبنك السودان بمشاركة مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي ، وتمت إجازة قانون سوق الأوراق المالية من قبل مجلس الشعب عام 1982م لكى ينظم إنشاء سوق الأوراق المالية فى السودان ولكن لم يتم أى شئ فى هذا المجال حتى عام 1992م حيث بدأت الخطوات الجادة لإنشاء سوق الأوراق المالية فى أغسطس 1992م وذلك فى ظل سياسة التحرير الإقتصادى التى نادى بها البرنامج الثلاثى للإنقاذ الإقتصادى (1990م-1993م). تم تأسيس هيئة الأسواق المالية فى عام 1992م ، وفى نوفمبر من نفس العام أقرّ مجلس الوزراء تعديلاً على قانون سوق الأوراق المالية لعام 1982م ، ولكن القانون المعدل لم يفى بأغراض إنشاء سوق للأوراق المالية . وفى عام 1994م أجاز المجلس الوطنى الإنتقالى قانون سوق الخرطوم للأوراق المالية وأصبح بموجبه سوق الخرطوم للأوراق المالية كائناً قانونياً مستقلاً⁽¹⁾.

أعلن سوق الخرطوم للأوراق المالية مؤشر الخرطوم فى أكتوبر 2003م⁽²⁾. ويمتاز سوق الخرطوم للأوراق المالية بأنه البورصة الوحيدة فى العالم التى تعمل وفقاً لموجهات الشريعة الإسلامية ، فلا تسمح بأى نوع من التبادل لا يتفق مع الصيغ الإسلامية⁽³⁾.

السوق الأولية والسوق الثانوية فى سوق الخرطوم للأوراق المالية:

ينقسم سوق الخرطوم للأوراق المالية الى قسمين هما⁽¹⁾:

(د.الواثق عطا المنان،قوانين العمل المصرفى والتجارى فى السودان،(الخرطوم:دار جامعة افريقيا العالمية للطباعة، 2005م)،ص280

1)

(2) سوق الخرطوم للأوراق المالية، التقرير السنوى، 2005م ص19

(3) د.عصام الدين محمد متولى،تطوير التقارير المالية المنشورة لتنشيط كفاءة سوق الخرطوم للأوراق المالية، (الخرطوم: دار جامعة أمدرمان الإسلامية للطباعة والنشر،2003م)، ص40

أ. السوق الأولية: هى السوق الخاصة بإصدار الأوراق المالية وطرحها للإكتتاب العام وأعتبر العاشر من أكتوبر عام 1994م بداية مُباشرة السوق لأعماله من خلال قيامه بالإشراف على إصدار الأوراق المالية الخاصة بشركات المساهمة العامة حديثة التأسيس أو الشركات القائمة والتي ترغب فى زيادة رأسمالها.

ب. السوق الثانوية: تمّ افتتاحها فى الثانى من يناير 1995م وهى التى تتم فيها عمليات شراء الأوراق المالية وبيعها مباشرة أو بالوكالة وتنقسم السوق الثانوية الى قسمين هما:

ج. السوق النظامية : بدأت حركة التداول فيها بعدد 24 شركة مساهمة عامة تمّ إدراجها بعد أن إستوفت شروط الإدراج التى أقرّها مجلس الإدارة بقراره رقم (94/5) ثمّ تواصلت مسيرة الإدراج خلال مسيرة السوق.

د. السوق الموازية: يتم تبادل ملكية الأوراق المالية فى قاعة التبادل أو فى مكاتب السوق وقاعة التبادل هي عبارة عن صالة كبيرة تمّ تجهيزها وفقاً للمعايير المتعارف عليها عالمياً لإتمام عملية التبادل وتحتوى على ثلاثة أقسام هى:

1. القسم الأول: وهو قسم خاص بموظفى القاعة للإشراف على سير التداول ومتابعته وفقاً للقوانين والأسس المنظمة ، وهو يحتوى على أجهزة كمبيوتر لرصد وتسجيل العمليات التى تتم .
2. القسم الثانى: قسم خاص بالوكلاء المرخص لهم بأعمال شراء وبيع الأوراق المالية ويحتوى على مجموعة من اللوحات بعدد شركات المساهمة المدرجة . والوكيل لايقصد به الشركة المرخص لها بالقيام بأعمال الوكالة فى السوق وفقاً لقانون سوق الخرطوم للأوراق المالية ، وتشتمل أعمال الوكالة على الآتى:

أ. الوكالة بالعمولة وهى شراء وبيع الأوراق المالية لصالح العملاء .

ب. الوكالة بالبيع أو الشراء لصالح محفظة الوكيل.

ج. الوكالة فى تغطية إصدارات الأوراق المالية.

د. الوكالة فى التسويق وبيع إصدارات الأوراق المالية.

هـ. العمل كمستشار مالى وإدارة محفظة الغير وإستثماراتها فى الأوراق المالية.

3. القسم الثالث: هو عبارة عن صالة مفتوحة للجمهور ليشاهد ويتابع العمل الوكلاء وهم يقومون بتنفيذ عمليات شراء أو بيع الأوراق المالية الخاصة بهم.

ثانياً: أهداف سوق الخرطوم للأوراق المالية وكيفية التعامل فيه:

(1) د. الواثق عطا المنان ، مرجع سابق، ص282

تتمثل الأهداف الرئيسية لسوق الخرطوم للأوراق المالية فى تنظيم ومراقبة إصدارات الأوراق المالية والتعامل بها بيعاً وشراءً ، وكذلك تشجيع الإدخار وتنمية الوعى الإستثمارى وتهيئة الظروف الملائمة لتوظيف المدخرات فى الأوراق المالية. يقوم سوق الخرطوم للأوراق المالية من خلال القوانين واللوائح التى تنظم أعماله بالإشراف والمراقبة على سير عمليات تداول الأوراق المالية بالإضافة الى تنظيم ومراقبة عنليات إصدار الأوراق المالية⁽¹⁾.

نجد أن الأوراق المالية التى يتم إصدارها وتداولها فى سوق الخرطوم للأوراق المالية هى الأسهم التى تصدرها شركات المساهمة العامة والصكوك التى تصدرها شركات المساهمة العامة والحكومة ومؤسساتها العامة وهيئاتها وذلك للحصول على أموال لإستثمارها فى تحقيق أغراضها والتى يتم إصدارها وفقاً للصيغ الإسلامية . والأوراق المالية التى يتم تداولها فى سوق الخرطوم للأوراق المالية إمّا أن تكون مقصورة على أوراق مالية سودانية ، كما يجوز تداول الأوراق المالية المصدرة من قبل شركات المساهمة العامة العربية والأجنبية بموافقة مجلس الوزراء⁽²⁾.

التعامل فى الأوراق المالية فى سوق الخرطوم للأوراق المالية بيعاً أو شراءً يتم عبر الوكلاء المعتمدين لدى السوق وفى حالتى البيع أو الشراء تتم العملية بتفويض لإحدى شركات الوكالة العاملة يتم فيه تحديد الكمية المباعة أو المشتراة والسعر عبر نظام المزايدة المكتوبة ، ويمكن أن يكون التفويض هاتفياً أو بأى وسيلة من وسائل الإتصال الحديثة بعدها يستلم المشتري إشعاراً من الشركة يفيد بتحويل ملكية الورقة المالية . يتم فتح السوق فى العاشرة من صباح كل يوم ما عدا الخميس والجمعة وتستمر جلسات التداول ساعة واحدة فقط⁽³⁾.

ثالثاً: السياسات المحاسبية:

يتم إعداد حسابات سوق الخرطوم للأوراق المالية وفقاً للسياسات المحاسبية التالية⁴:

- أ. يتم إعداد القوائم المالية وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية.
- ب. يتم إثبات الإيرادات وفقاً لمبدأ الإستحقاق.
- ج. يُحتسب إهلاك الأصول الثابتة طبقاً لطريقة القسط الثابت وذلك حسب النسب التالية:

1. الأثاثات 10%

(1) د. عصام الدين محمد، مرجع سابق، ص40
(2) د. الوائى عطا المنان ، مرجع سابق، ص282
(3) سوق الخرطوم للأوراق المالية، التقرير السنوى، 2006م، ص28
(4) سوق الخرطوم للأوراق المالية، التقارير السنوية، 2004م-2006م

2. الأجهزة والمعدات 10%

3. السيارات 15%

د. يتم إطفاء مصروفات التأسيس على مدى عشر سنوات بأقساط سنوية متساوية.

هـ. يتم تقييم المعاملات المالية بالعملات الأجنبية بالدينار بالأسعار الرسمية السائدة عند تاريخ المعاملة المالية.

وعند نهاية العام المالي يتم تقييم أرصدة الحسابات بالعملات الأجنبية على أساس سعر الصرف الرسمي السائد في ذلك التاريخ ، ويتم ترحيل الفروقات الناتجة عن تلك العمليات الى حساب الإيرادات والمصروفات.

رابعاً: الهيكل الإداري لسوق الخرطوم للأوراق المالية:

يمكن النظر اليه من خلال الآتي⁽¹⁾:

1. **عضوية السوق** : توجد عضويه الزاميه بسوق الخرطوم للأوراق المالية تتمثل في :

أ. بنك السودان والبنوك المرخصة ومؤسسات التمويل المرخصة .

ب. شركات المساهمة العامة .

ج. الوكلاء (الوسطاء) المرخص لهم التعامل في الأوراق المالية .

د. أى هيئة أو مؤسسة عامة أو سلطة محلية مدرج قيد أوراقها المالية في السودان .

هـ. أى جهة حكومية ذات شخصية اعتبارية تطرح صكوكاً للإكتتاب العام .

ويكون إجتماع هذه العضوية هو إجتماع للجمعية العمومية للسوق والتي تتمثل أهم سلطاتها في :

أ. مناقشة التقرير السنوى وتقرير هيئة الرقابة الشرعية .

ب. إختيار أعضاء هيئة الرقابة الشرعية .

ج. إختيار المراجع القانونى للسوق .

د. سماح إقتراحات العضاء المتعلقة بنشاطات السوق ومناقشتها وتبنى المناسب منها .

2. **مجلس إدارة السوق**: وهو الذى يتولى ممارسة مئوليات وسلطات الجمعية العمومية ويُشكل بموجب قرار

من مجلس الوزراء يُكون كالآتى :

أ. رئيس غير متفرغ من ذوى المؤهلات العالية والخبرة فى الإقتصاد والمسائل المالية .

ب. محافظ بنك السودان .

(3) شوقى محمود حسنين، الإستثمار فى الأوراق المالية والتنمية الإقتصادية، (الخرطوم: الشركة القومية للمعاملات المالية، 2005م)

- ج. المسجل التجارى العام .
د. المدير العام .
هـ. وكيل أول وزارة المالية .
و. ممثل البنوك المرخصة .
ز. ممثل شركات التأمين .
ح. ممثل الإتحاد وأصحاب الصناعات .
ط. ممثل لإتحاد الغرف التجارية .
ي. ممثل لشركات الوكالة العاملة فى السوق .
ك. أربعة أعضاء من القطاع الخاص من ذوى الخبرة من العاملين فى القطاعات الإقتصادية المختلفة.

وقد صدر قانون سوق الخرطوم للأوراق المالية لعام 1994م إختصاصات وسلطات هذا المجلس على أن يكون المجلس مسئولاً مسئولية كاملة عن أداة وتصريف شؤون السوق وتحقيق أغراضها ووضع السياسة العامة لها فى إطار السياسات المالية والإقتصادية العامة والخطط لتسيير أعمالها وتنفيذها .

3. **المدير العام:** المدير العام هو المنفذ الرئيسى لسياسة السوق والمسئول عن إدارة أعمالها والمنفذ لقرارات مجلس الإدارة وله صلاحيات متعددة كأن يكون ناطقاً بإسم السوق كما يقوم بتقديم خطط وبرامج عمل السوق والإقتراحات والتوصيات التى تساعد المجلس فى تحقيق السوق لأهدافه .

الدوائر التنظيمية والإدارية فى سوق الخرطوم للأوراق المالية :

يتكون السوق من خمسة دوائر تتبع للمدير العام وهى :

1. **دائرة شؤون الشركات والإصدارات:** وهى تتألف من ثلاثة أقسام هى :

أ- **قسم إصدار الأوراق المالية** ويقع على عاتقه دراسة نشرات الإصدار وصيغ الإعلان المعد للنشر وكافة الأمور المتعلقة بمتابعة إجراءات طرح الأسهم والصكوك وينقسم الى شعبتين هما

- شعبة إصدار الأسهم .

- شعبة إصدار الصكوك .

ب- **قسم إرساليات عقود التحويل :** ويقوم هذا القسم بإنجاز أعماله عن طريق الشعب التالية :

- شعبة إستلام العقود ومراجعتها وفرزها .

- شعبة توزيع الإرساليات ومتابعتها .

يتولى هذا القسم حفظ الوثائق والمستندات بالشركات المدرجة ومتابعة الشركات والمساهمة العامة لإدراجها بالإضافة الى القيام بالدراسات الميدانية .

2. دائرة الشؤون الإدارية والمالية : وتتكون من ستة أقسام هي :

أ. قسم شؤون الموظفين والمستخدمين والذي ينقسم الى شعبتين هما :

- شعبة الموظفين .

- شعبة المستخدمين .

من أهم أعمال هذا القسم تأمين إحتياجات السوق من الموظفين والمستخدمين ومتابعة إجراءات تعيينهم وترقيتهم ونقلهم وإجازاتهم وكل الأمور المتعلقة بهم .

ب. قسم الشؤون المالية : والذي يُعنى بالجانب المالى ومراجعة إحتساب العمولات ومسك الدفاتر اليومية وضبط حركة الحساب الوارد المنصرف ويؤدى هذا القسم مهامه عبر أربعة شعب هي :

- شعبة الإيرادات .

- شعبة النفقات .

- شعبة المحاسبة .

- شعبة الصندوق .

ج. قسم الكمبيوتر: ويقع على عاتقه عملية القيام بمكننة جميع نشاطات السوق المختلفة ومتابعة إجراءاتها.

د. قسم الديوان : ويعتنى بالإرساليات من وإلى السوق وأعمال النظافة وخلافه .

هـ . القسم القانونى : يتولى هذا القسم الإستشارات القانونية بجانب القيام بإجراءات عمليات التمويل التى

تتم خارج القاعات وذلك عبر شعبتين هما :

- شعبة الدراسات والإستشارات القانونية .

- شعبة تحويل الأوراق المالية .

و. قسم العلاقات العامة: ويقوم بكافة النشاطات التى تظهر بوجه مشرق بالإضافة الى إستقبال ووضع

البرامج للزائرين للسوق.

3. دائرة شئون الوكلاء والقاعة: وهى تتألف من قسمين هما:

أ. قسم شؤون القاعة: وهو يتولى شئون قاعة التداول وذلك بتنفيذ اللوائح والتعليمات المتعلقة بضبط عمليات التداول وكذلك ضبط حركة أسعار الأسهم والصكوك وإعلام المدير بأى تحركات خاصة بالأسعار إرتفاعاً أو إنخفاضاً . وينقسم هذا القسم الى شعبتين هما:

- شعبة مراقبة عمليات القاعة.

- شعبة الأسعار.

ب. قسم شئون الوكلاء: يتولى عملية تنظيم علاقة الوكلاء فيما بينهم وبين عملائهم ومدى ملاءمتهم المالية.

4. دائرة الدراسات والبحوث: أهم أعمال هذه الدائرة هى تجميع المعلومات الضرورية وإجراء الدراسات والأبحاث المتعلقة بشركات المساهمة العامة وشركات الوكالة . وتنقسم الى قسمين هما:

أ. قسم الأبحاث والدراسات: وله شعبتين هما:

- شعبة الأبحاث الإقتصادية .

- شعبة الأبحاث المالية.

ب. قسم المعلومات والبيانات : وله ثلاثة شعب هى:

- شعبة النشرات والكتب.

- شعبة دراسات شركات المساهمة العامة.

- شعبة معلومات وإحصاء السوق.

5. دائرة المراجعة الداخلية والتفتيش: تتولى فحص وتدقيق الموجودات والإجراءات والنفقات وكذلك تفتيش شركات الوكالة المالية لمعرفة مدى إلتزامها بتطبيق الإجراءات وكذلك مراجعة أقسام الأسهم بشركات المساهمة العامة ومدى إلتزامها بتعليمات السوق. وتتكون هذه الدائرة من قسمين هما:

أ. قسم المراجعة الداخلية والتنظيم: وله شعبتين

- شعبة مراجعة الموجودات والإيرادات والنفقات.

- شعبة التنظيم الداخلى.

ب. قسم التفتيش: وله شعبتين هما:

- شعبة تفتيش الوكلاء.

- شعبة تفتيش أقسام المساهمين.

المبحث الثانى

الدراسة التحليلية

جدول رقم (1/2/3)

إنحرافات المصروفات الفعلية عن المخططة بسوق الخرطوم للأوراق المالية للعام 2004م

(المبالغ بالدينار)

النسبة	مبلغ الإنحراف	المحقق	المخطط	البيان
83%	(100.890.305)	221.783.837	120.893.532	الإيرادات الذاتية
24%	11.276.346	36.036.483	47.312.829	المصروفات: المرتبات والأجور
25%	(11.276.346)	69.979.199	55.868.908	م. عمومية وإدارية
3%	(2.833.945.)	106.015.682	103.181.737	جملة المصروفات
554%	(98.056.360)	115.768.155	17.711.795	الفائض / العجز

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات سوق الخرطوم للأوراق المالية 2004م

من الجدول رقم (1/2/3) يتضح أن هناك إنحراف سالب فى الإيرادات الذاتية للعام 2004م بمبلغ 100.890.305 دينار وهو ما يساوى نسبة 83% من المبلغ المخطط. أما جملة المصروفات فقد كان بها إنحراف سالب بمبلغ 2.833.945 دينار وهو ما يساوى نسبة 3% من المبلغ المخطط وذلك يرجع للإنحرافات الموجودة فى البنود المكونة لبند المصروفات، حيث كان هناك إنحراف موجب فى بند المرتبات والأجور بمبلغ 11.276.346 دينار وهو ما يعادل نسبة 24% من المبلغ المخطط ، كما يوجد إنحراف سالب فى بند المصروفات العمومية والإدارية بمبلغ 11.276.346 دينار وهو ما يعادل نسبة 34% من المبلغ المخطط . نتيجة للإنحرافات الموجودة فى بنود الإيرادات والمصروفات حدث إنحراف سالب فى الفائض بمبلغ 98.056.360 دينار وهو ما يعادل نسبة 554% من المبلغ المخطط.

جدول رقم (2/2/3)

إنحرافات المصروفات الفعلية عن المخططة بسوق الخرطوم للأوراق المالية للعام 2005م

(المبالغ بالدينار)

النسبة	مبلغ الإنحراف	المحقق	المخطط	البيان
101%	(469.216.180)	610.214.000	304.143.430	الإيرادات الذاتية
26%	16.944.595	49.039.088	65.983.683	المصروفات: المرتبات والأجور
31%	27.925.863	63.173.911	91.099.747	م. عمومية وإدارية
29%	44.870.431	112.212.999	157.083.430	جملة المصروفات
237%	350.941.001	498.001.001	147.060.000	الفائض / العجز

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات سوق الخرطوم للأوراق المالية 2005م

من الجدول رقم (2/2/3) يتضح أن هناك إنحراف سالب في إيرادات الذاتية للعام 2005م بمبلغ 469.216.180 دينار وهو ما يساوي نسبة 101% من المبلغ المخطط. أما جملة المصروفات فقد كان بها إنحراف موجب بمبلغ 44.870.431 وهو ما يساوي نسبة 29% من المبلغ المخطط وذلك يرجع للإنحرافات الموجودة في البنود المكونة لبند المصروفات، حيث كان هناك إنحراف موجب في بند المرتبات والأجور بمبلغ 16.944.595 دينار وهو ما يعادل نسبة 26% من المبلغ المخطط، كما يوجد إنحراف موجب في بند المصروفات العمومية والإدارية 27.925.863 بمبلغ دينار وهو ما يعادل نسبة 31% من المبلغ المخطط. نتيجة للإنحرافات الموجودة في بنود الإيرادات والمصروفات حدث إنحراف موجب في الفائض بمبلغ 350.941.001 وهو ما يعادل نسبة 237% من المبلغ المخطط.

جدول رقم (3/2/3)

إنحرافات المصروفات الفعلية عن المخططة بسوق الخرطوم للأوراق المالية للعام 2006م

(المبلغ بالدينار)

النسبة	مبلغ الإنحراف	المحقق	المخطط	البيان
81%	(469.216.180)	1.045.916.000	576.699.820	الإيرادات الذاتية
92%	(40.789.270)	84.937.514	44.148.244	المصروفات: المرتبات والأجور
34%	46.483.846	92.158.590	138.642.436	م. عمومية وإدارية
3%	5.694.576	177.096.104	182.790.680	جملة المصروفات
121%	(474.910.756)	868.819.896	393.909.140	الفائض / العجز

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات سوق الخرطوم للأوراق المالية 2006م

من الجدول رقم (3/2/3) يتضح أن هناك إنحراف سالب في إيرادات الذاتية للعام 2006م بمبلغ 469.216.180 دينار وهو ما يساوى نسبة 81% من المبلغ المخطط. أما جملة المصروفات فقد كان بها إنحراف موجب بمبلغ 5.694.576 وهو ما يساوى نسبة 3% من المبلغ المخطط وذلك يرجع للإنحرافات الموجودة في البنود المكونة لبند المصروفات، حيث كان هناك إنحراف سالب في بند المرتبات والأجور بمبلغ 40.789.270 دينار وهو ما يعادل نسبة 92% من المبلغ المخطط، كما يوجد إنحراف موجب في بند المصروفات العمومية والإدارية بمبلغ 46.483.846 دينار وهو ما يعادل نسبة 34% من المبلغ المخطط. نتيجة للإنحرافات الموجودة في بنود الإيرادات والمصروفات حدث إنحراف سالب في الفائض بمبلغ 474.910.756 ةهه ما يعادل نسبة 121% من المبلغ المخطط.

جدول رقم (4/2/3)

التغير في المصروفات المخططة في سوق الخرطوم للأوراق المالية 2004-2006م

(المبالغ بالدينار)

البيان	2004م		2005م		2006م	
	المبلغ	النسبة	المبلغ	النسبة	المبلغ	النسبة
الإيرادات الذاتية	-	-	183.249.898	%152	272.556.390	%90
المصروفات:	-	-				
المرتبات والأجور	-	-	18.580.854	%39	(21.835.439)	%33
م. عمومية وإدارية	-	-	35.230.839	%63	47.542.689	%52
جملة المصروفات	-	-	53.901.693	%52	25.707.250	%16
الفائض / العجز	-	-	129.348.205	%730	236.849.140	%161

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات سوق الخرطوم للأوراق المالية 2004م-2006م

من الجدول رقم (4/2/3) نجد أن الإيرادات الذاتية المخططة لسوق الخرطوم للأوراق المالية زادت في العام 2005م عن سنة الأساس 2004م بمبلغ 183.249.898 دينار وهو ما يساوي نسبة 152% من مبلغ سنة الأساس. كما زادت الإيرادات في العام 2006م عن سنة الأساس 2005م بمبلغ 272.556.390 وهو ما يُعادل نسبة 90% من مبلغ سنة الأساس. أما جملة المصروفات فقد زادت في العام 2005م عن سنة الأساس 2004م بمبلغ 53.901.693 وهو ما يساوي نسبة 16% من المبلغ المخطط لسنة الأساس، كما زادت جملة المصروفات في العام 2006م عن سنة الأساس 2005م بمبلغ 25.707.250 وهو ما يساوي نسبة 16% من مبلغ سنة الأساس. التغيرات في جملة المصروفات جاءت نتيجة لزيادة المرتبات والأجور في العام 2005م عن مبلغ سنة الأساس بمقدار 18.580.854 دينار وهو ما يعادل نسبة 39% من مبلغ سنة الأساس.

كما نقصت المرتبات والأجور في العام 2006م عنها في العام 2005م بمبلغ 21.835.439 وهو ما يُعادل نسبة 33% من مبلغ سنة المقارنة أيضاً من مسببات التغير في إجمالي المصروفات التغيرات التي حدثت في المصروفات العمومية والإدارية حيث زادت في العام 2005م عن سنة الأساس 2004م بمبلغ 35.230.839 وهو ما يُعادل نسبة 63% من مبلغ سنة الأساس، كما زادت المصروفات العمومية والإدارية في العام 2006م عن سنة الأساس 2005م بمبلغ 47.542.689 وهو ما يُعادل نسبة 52% من مبلغ سنة الأساس. التغيرات في الإيرادات والمصروفات المخططة أدت إلى تغيرات في الفائض المخطط حيث زاد في العام 2005م عن سنة الأساس 2004م بمبلغ 129.348.205 وهو ما يُساوي نسبة 730% من مبلغ سنة

الأساس ، كما زاد الفائض في العام 2006م عن سنة الأساس 2005م بمبلغ 236.849.140 والذي يُساوى نسبة 161% من مبلغ سنة الأساس.

جدول رقم (5/2/3)

التغير في المصروفات المحققة في سوق الخرطوم للأوراق المالية 2004-2006م

(المبالغ بالدينار)

البيان	2004م		2005م		2006م	
	المبلغ	النسبة %	المبلغ	النسبة %	المبلغ	النسبة %
الإيرادات الذاتية	-	-	388.4301.63	%175	435.702.000	%71
المصروفات:	-	-				
المرتبات والأجور	-	-	13.002.605	%36	35.989.426	%73
م. عمومية وإدارية	-	-	(6.805.288)	%10	28.948.679	%46
جملة المصروفات	-	-	6.197.317	%06	64.883.105	%58
الفائض / العجز	-	-	382.232.864	%330	370.818.895	%74

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات سوق الخرطوم للأوراق المالية 2004م-2006م

الخدمة

- النتائج.

- التوصيات.

أولاً : النتائج:

من خلال الدراسة والتحليل توصل الباحث الى النتائج التالية:

1. تتوفر لإدارة سوق الخرطوم للأوراق المالية كمية كبيرة من معلومات التكاليف التى تسهم فى قيام إدارة السوق بأعمال التخطيط والرقابة على أنشطة السوق ،ولكن إدارة السوق لا تعمل على الإستفادة القصوى من تلك المعلومات.
2. لا يتم حساب تكاليف وحدات النشاط فى سوق الخرطوم للأوراق المالية بإتباع نظام للتكاليف وإنما يتم الإعتماد على نظام المحاسبة المالية فى حساب تلك التكاليف.
3. لا يتم تقسيم سوق الخرطوم للأوراق المالية إلى مراكز تكلفة حتى يسهل توزيع التكاليف الكلية المحتسبة للسوق على هذه المراكز.
4. لا تستفيد إدارة السوق من كل معلومات التكاليف المتوفرة فى عملية التخطيط ، ويظهر ذلك من خلال الإنحرافات التى ظهرت عند مقارنة الأداء الفعلى مع المتوقع للتكاليف.
5. كما أنه لاتعمل إدارة السوق على معالجة الإنحرافات السالبة فى الإيرادات والموجبة فى المصروفات مما قد يتسبب فى بعض المشكلات مستقبلاً .

ثانياً : التوصيات:

من خلال نتائج البحث يوصى الباحث بالتوصيات التالية:

1. ضرورة إتباع إدارة سوق الخرطوم للاوراق المالية لنظام تكاليف علمى بجانب نظام المحاسبة المالية حتى يتم توفير أكبر قدر ممكن من المعلومات المتكاملة التى تساعد الإدارة فى القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة وتنسيق وغيرهم من الوظائف.
2. ضرورة معالجة الإنحرافات التى تظهر عند مقارنة الأداء المخطط مع الأداء المحقق حتى لا يتسبب ذلك فى العديد من المشكلات المستقبلية للسوق.
3. القيام بعقد دورات لبرامج توضح من خلالها أهمية تطبيق نظام التكاليف فى الأسواق المالية. وكذلك الإهتمام بتنمية وتدريب الكوادر المتخصصة فى مجال محاسبة التكاليف
4. الإهتمام بتطوير البرامج التعليمية فى المؤسسات التعليمية الخاصة بالعمل المحاسبى والإدارى من خلال إدراج مقرر لمحاسبة التكاليف فى المنشآت الخدمية ضمن المقررات التعليمية.
5. كما يوصى الباحث بالدراسات والبحوث المستقبلية التالية:
 - أ. نظام تكاليف مقترح لقياس تكلفة الخدمات المقدمة فى سوق الخرطوم للاوراق المالية.
 - ب. معوقات تطبيق نظام التكاليف فى منشآت التأمين السودانية.
 - ج. أثر نظم المعلومات المحاسبية على تقويم المشروعات الإستثمارية.

المصادر

المصادر العربية:

أولاً الكتب:

- د. ابراهيم احمد الصعيدى ، أساسيات محاسبة التكاليف :الإطار العلمى والتطبيق العملى ،(د.م ، د.ن .1997).
- د. إبراهيم محمد السباعى ، تصميم نظام التكاليف ،(القاهرة:مكتبة الشباب ، 1994م).
- د. احمد نور ،مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية ،(الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 1999م).
- د.احمد سعد عبد اللطيف ، بورصة الأوراق المالية ،(القاهرة: جامعة القاهرة ، مطبعة كلية الزراعة ،د.س).
- د.احمد نور ،محاسبه التكاليف الصناعيه ، (الاسكندرية:الدار الجامعيه ,1999م) .
- د.احمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1992م) .
- د.ادريس عبد السلام إشتيوى، المراجعة: معايير وإجراءات، ط2، (طرابلس: الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع، 1991م) .
- د.السيد عبد المقصود دبيان ود.ناصر نور الدين، فى مبادئ محاسبة التكاليف ،(الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر و التوزيع ، 2003م) .
- د.السيد عبد المقصود دبيان ، اساسيات محاسبة التكاليف،(بيروت:دار المعرفة الجامعية،1999م)
- د. السيد عليوة ,حسابات التكاليف , (القاهرة: دار الأمين للنشر والتوزيع ,2002م).
- د.الواثق عطا المنان،قوانين العمل المصرفى والتجارى فى السودان،(الخرطوم:دار جامعة افريقيا العالمية للطباعة، 2005م).
- د.امين عبد العزيز حسن ، ادارة الأعمال وتحديات القرن الحادى والعشرين ، (القاهرة: دار قباء للطباعة والنشر ، 2001م) .
- د.بشير العلاق ، اسس الإدارة الحديثة: نظريات ومفاهيم ، (عمان: دار اليازورى العلمية للنشر والتوزيع ،1999م) .

- جارى ديسلر ، أساسيات الإدارة: المبادئ والتطبيقات الحديثة ، تعريب د.عبد القادر محمد عبد القادر ، (الرياض: دار المريخ للنشر ، 1992م) .
- أ.جمال جويدان الجمل , الأسواق المالية والنقدية ، (عمان: دار الصفاء للنشر والتوزيع ، 2002م).
- د.حسنى على خربوش وآخرون، الأسواق المالية: مفاهيم وتطبيقات ،(عمان: دار زهران للنشر ، 1998م) .
- د.حكمت احمد الراوى، نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة،(عمان:مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1999م) .
- د.خليل عواد ابو حشيش، المحاسبة الادارية لترشيد القرارات التخطيطية .(عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2005م) .
- د.خليل عواد ابو حشيش، محاسبة التكاليف: قياس وتحليل،(عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2005م).
- د. رضاء صاحب أبو أحمد وآخرون ، الإدارة: لمحات معاصرة، (عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2001م) .
- د.زياد رمضان ، مبادئ الإستثمار المالى والحقيقى ، ط2 ،(عمان: دار وائل للنشر والتوزيع ، 2005م) .
- أ.بسنان الموسوى، الإدارة المعاصرة: الأصول والتطبيقات، (عمان: دار مجدلاوى للنشر والتوزيع، 2004م) .
- د. سونيا محمد البكرى، نظم المعلومات الادارية: المفاهيم الاساسية،(الاسكندرية: دن، 1997م).
- سمير عبد الحميد رضوان ، أسواق الأوراق المالية ودورها فى تمويل التنمية ،(القاهرة: المعهد العالى للفكر الإسلامى ، 1996م) .
- سمير كامل محمد، اساسيات المراجعة فى ظل نظم التشغيل الالكترونى للبيانات،(الإسكندرية: دار الجامعة الجديد للنشر، 1999م).
- د. صالح الرزق وعطا الله خليل، مبادئ محاسبة التكاليف الإطار النظرى والعملى، (عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، 1997م).

- د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2003م).
- د. عباس أحمد رضوان، د. سامي نجدي محمد علي، المحاسبة على التكاليف إطارها النظري ومجالها التطبيقي، (بيروت: د. ن، 1983م)
- د. عبد الحليم كراجه وآخرون، محاسبة التكاليف، (أربد: دار الأصاله، 1991م).
- د. عبد الحليم كراجه وآخرون، محاسبة التكاليف، (عمان: دار الأمل للنشر والتوزيع، 1991م).
- د. عبد الحى مرعى وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، (الاسكندرية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2002م).
- د. عبد الرازق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2006م).
- د. عبد الرحيم الكسم، المحاسبة الإدارية، (دمشق: دار الرضاء للنشر، 2002م).
- د. عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1993م).
- د. عبد الفضيل محمد احمد، بورصات الأوراق المالية، (المنصورة: مكتبة الجلاء الجديدة، د.م).
- د. عبد المقصود دبيان، محاسبة التكاليف، (حلب: مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، 1996م).
- عبد الناصر ابراهيم نور، وعليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، ط2، (الاردن: دار الميسرة للنشر والتوزيع، 2006م).
- د. عدنان ابو عرفة وآخرون، مقدمة فى تقنية المعلومات، (عمان: دار جرير للنشر والتوزيع، 2006م).
- د. عدنان هاشم السامرني، محاسبة التكاليف المبادئ الاساسية، ج1، (طرابلس: الجامعة المفتوحة، 1995م).
- د. عصام الدين محمد متولى، تطوير التقارير المالية المنشورة لتنشيط كفاءة سوق الخرطوم للأوراق المالية، (الخرطوم: دار جامعة أمدرمان الإسلامية للطباعة والنشر، 2003م).
- د. عطية فياض، سوق الأوراق المالية فى ميزان الفقه الإسلامى، (القاهرة: دار النشر للجامعات، 1999م).

- د. علاء الدين جبل ، محاسبة التكاليف , (دمشق: مطبعة الروضة، 1996م) .
- د. على عبد العليم عبد الحميد، الاسس النظرية لمحاسبة التكاليف، (المنصورة: دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع، 1990م)
- د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، (عمان: دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2006م) .
- د. فؤاد الشيخ سالم وآخرون، المفاهيم الإدارية الحديثة، ط5 (عمان: شركة الشرق الأوسط للطباعة، 1995م).
- د. فائز جمعة صالح ، نظم المعلومات الادارية، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2005م).
- د. فرد ويستون ويوحين بوجام ، التمويل الإداري ، ج2 ، تعريب عدنان داغستان واحمد نبيل، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1993م).
- د. فؤاد الشيخ سالم وآخرون ، المفاهيم الإدارية الحديثة ، ط5 ، (عمان ، مركز الكتب الاردني، 1995م) .
- د. كامل المغربي وآخرون، اساسيات الإدارة، (عمان: دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، 1995م)
- د. كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، (الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، 2001م).
- ليستر اي هيتجر ، وسيرج ماتولتس، ت المحاسبة الادارية، ترجمة احمد حامد حجاج، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1998م).
- د. محمد احمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري ، ج1 ، (بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، دت) .
- د. محمد الصيرفي ، أصول التنظيم والإدارة للمدير المبدع ووظائف المديرين والتخطيط الإبداعي ، ج1 ، (الإسكندرية: مؤسسة الحورس الدولية للنشر والتوزيع ، 2005م) .
- د. محمد الفيومي محمد، نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المالية: مدخل النظم، (الاسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 1999م).
- د. محمد توفيق بلبلع وآخرون، أساسيات محاسبة التكاليف , (القاهرة: مكتبة الشباب , 1993م).

- د.محمد توفيق بلبع وآخرون ،مبادئ محاسبة التكاليف،(القاهرة:جامعة القاهرة :التعليم المفتوح ،1994م)؟
- د.محمد صبرى هارون ، أحكام الأسواق المالية ، (عمان: دار النفائس للنشر والتوزيع ،1999م) .
- د.محمد عبد الله عبد الرحيم ، أساسيات الإدارة والتنظيم، ط3، (القاهرة : دن ،1992م) .
- محمد مسعد الشناوى، دراسات فى محاسبة التكاليف، ج1، (القاهرة: دار النهضة العربية،1998م).
- د. محمود محمد الداغر ، الأسواق المالية ، (عمان: دار الشروق للنشر والتوزيع، 2005م) .
- د.محي الدين الأزهرى ، الإدارة ودور المديرين: أساسيات وسلوكيات ،(القاهرة: دار الفكر العربى ، 1993م) .
- د.منير ابراهيم هندى ، أساسيات الإستثمار ، (الاسكندرية: توزيع منشأة المعارف ، 1999م) .
- د.منير ابراهيم هندى ، الفكر الحديث فى مجال الاستثمار ، (الاسكندرية: توزيع منشأة المعارف ، 1996م) .
- د.نواف فخر ، و خليل الدليمى، محاسبة التكاليف الصناعية ، ج1، (عمان:الدار العلمية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع ،2002م) .
- د.هاشم احمد عطية ، مدخل الى نظم المعلومات المحاسبية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ،2000م).
- وليام توماس وامرسون هنكى، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب د.احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1989م).
- وليد صافى وأنس البكرى، الأسواق المالية والدولية، (عمان: دار المستقبل للنشر والتوزيع ، 2002م)
- د.يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، (عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2000م).

ثانياً: الرسائل الجامعية:

- أبو عبيدة سر الختم عمر الشيخ، الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف وأثرها على التخطيط الاستراتيجي المالي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2004م.
- عصام السيد بريمة السيد، دور بيانات محاسبة التكاليف في قياس وتقويم الأداء المنشآت الصناعية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2005م.
- علوية هاشم إبراهيم الصافي، دور محاسبة التكاليف في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان (علوية هاشم إبراهيم للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2005م.
- علي سعيد إدريس، الموازنة التخطيطية كوسيلة للرقابة على التكاليف، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2002م.
- فتح الرحمن الحسن منصور، إطار علمي لقياس تكاليف الطاقة الكهربائية في السودان، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، جامعة أمدرمان الإسلامية، كلية العلوم الإدارية، 2000م.

ثالثاً : التقارير

6. سوق الخرطوم للأوراق المالية، التقارير السنوية، 2004م-2006م.

المصادر الأجنبية

1.Books:

- BM.lall Nogam ,**Cost . Accounting An Introduction** (New Delhi:Printice Hall of India Private Ltd ,2001).
- M.N Arora , Cost Accounting-Principles And Practice ,Ninth Edition,(New Delhi: Vikas Publishing Hous , PVT ltd, 2006).

SM.N.Arora.Cost Accounting:Principles and practice , 9th ed,

2. Internet

<http://ub.Arabsgate.Com/Showthead.php>

<http://vb.Arabsgate.Com>

الملاحق