

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
مَجْلَد ٢٠١٦ عَدَد ٤ عَرَبِيَّة



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة الشيخ عبد الله البربري

كلية التكنولوجيا

قسم التقنية الاجتماعية

تخصص نظم معلومات محاسبية

بحث تكميلي لنيل درجة الدبلوم

(اثر تطبيق نظام تكاليف المراحل علي تحديد تكلفة الوحدة الواحدة في المنشأة
الصناعية)

اعداد الطلاب:

١/ علي سر الختم رحمة الله

٢/ علاء الدين محمود شعراوي

٣/ عبد الله حسن عبد الله

٤/ أمل عبد الله الشاذلي

٥/ مني عمر أبو القاسم

٦/ سمية عثمان عبد الله

إشراف الأستاذ/

محمد خير عثمان

{ سبتمبر ٢٠١٦ م }

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الآية

(سندريهم آياتنا في الأفاق وفي أنفسهم حتى يتبين لهم الحق أولم
يكنف بربك انه على كل شيء شهيد)

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{فصلت / ٥٣}

الإهداء

الي حكمتنا... و علمنا

والي أدبنا..... و حلمنا

والي طريقنا.... المستقيم

والي طريق.... الهداية

والي ينبوع الصبر والتفاؤل والأمل

والي كل من في الوجود بعد الله ورسوله

أمي الحنونة

و

أبي العزيز

الشكر والعرفان:

الحمد لله رب العالمين والصلوات والسلام علي معلم البشرية
وهادي الإنسانية وعلي اله وصحبه ومن يتبعهم بإحسان والي
يوم الدين.

أتوجه بالشكر الجزيل لكل من ساهم في إخراج هذا البحث
إلي حيز التنفيذ والي كل من كان سببا في تعليمي وتوجيهي
ومساعدتي.

إلي الأستاذ / محمد خير عثمان

حيث لم يأل جهدا في إرشادنا وتوجيهنا اثنا عملنا في
البحث.

جزاكم الله خيرا و وفقكم الله وسدد خطاكم

الفهرسة

الرقم	الموضوع
أ	الآية
ب	الإهداء
ت	الشكر والعرفان
١	المقدمة
٢	خطة البحث
٤	الفصل الأول: محاسبة التكاليف
٤	المبحث الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف
١٤	المبحث الثاني: أنواع محاسبة التكاليف
٣٥	الفصل الثاني: نظام تكاليف المراحل
٣٥	المبحث الأول: الإطار النظري لتكاليف المراحل
٤٢	المبحث الثاني: نظريات محاسبة التكاليف
٥٨	الفصل الثالث: تكلفة الوحدة الواحدة
٥٨	المبحث الأول: الإطار النظري لتكلفة الوحدة الواحدة
٦٩	المبحث الثاني: طرق تحمل التكاليف غير المباشرة
٧٨	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية
٧٨	المبحث الأول: نبذة لشركة اسمنت بربر
٨١	المبحث الثاني: تحليل الفرضيات والاستبيان
٩٦	النتائج والتوصيات
٩٧	الخاتمة
٩٨	المصادر

تمهيد:-

بالنسبة للمشاكل الناتجة في المنشآت في بيئة التصنيع قد تؤدي إلى فشل المنظمات أو المنشآت بأنواعها ولكن أصبحت محاسبة التكاليف تلعب دورا متعاظما في المنظمات الأعمال بمختلف أنواعها (الصناعية والتجارية والخدمية) .

ولأكتها في الشركات الصناعية تكتسب أهمية خاصة بحيث لا يمكن تصور نجاح يقوم على المجهود الإداري المستنير و لا يقوم على الصدفه المحضة بدون الاستعانة بنظام محاسبة التكاليف وأشبه هنا محاسبة التكاليف في العمل الإداري بالمصباح الذي يبين الطريق لإدارة – فالاداره التي تستخدم نظام محاسبة التكاليف في تشخيصها للمشكلات التي تواجه المنظمة – وتستخدمها في جميع البيانات المتعلقة بدراسة الأنشطة التي تقوم بها المنظمة .

ومن اقصر الأساليب فعالية في كشف المشاكل الناتجة في بيئة التصنيع الحديثة التي قد تؤدي إلى فشل المنظمات أسلوب إيجاد تكلفة الوحدة الواحدة .

وهذه الدراسة تهتم بإيجاد العناصر المكونة لتكلفة الوحدة الواحدة في بعض قطاعات الصناعات السودانية وحجم هذه التكلفة ونسبتها إلى مبيعات هذا القطاع واثر ذلك على أرباح مصنع اسمنت بربر .

خطة البحث

مشكلة الدراسة :-

- تتمثل المشكلة الأساسية التي سوف تتناولها الدراسة في توضيح المدى الذي يمكن أن يسهم به قياس تكلفة الوحدة في المشروعات الصناعية في ترشيد القرارات الإدارية - حيث يمكن تغطية هذه المشكلة من خلال الأسئلة البحثية التالية .
- 1- تطبيق نظام تكاليف المراحل بين تكلفة الوحدة الواحدة في مصانع الاسمنت بصورة جيدة .
 - 2- تطبيق نظام التكاليف المراحل ينعكس على الأداء الحالي لمصانع الاسمنت .
 - 3- تطبيق نظام التكاليف المراحل يؤثر على ربحية مصانع الاسمنت .

أهمية الدراسة :-

- 1- تأتي أهمية الدراسة من الدور المتعاظم الذي أصبحت تلعبه تكاليف المراحل في التأثير على ربحية المنشأة وقدرتها على المنافسة في سوق العمل.
- 2- أن أهمية هذه الدراسة تأتي بصفة خاصة من تسليط الضوء على مشاكل القطاع الصناعي في بربر المتعلقة بتكلفة الوحدة الواحدة ووضعها تحت مجهر البحث الأكاديمي لتقديم حلول موضوعية تتسم بالعملية والشمول.

أهداف الدراسة :-

- تهدف الدراسة إلى تحقيق الآتي :-
- 1- التعرف على مدى استخدام تكاليف المراحل في مصانع الاسمنت بولاية نهر النيل
 - 2- تسليط الضوء على معوقات استخدام نظام تكاليف المراحل في الشركات الغير المستخدمة .
 - 3- دراسة قدرة شركات الاسمنت على وضع نظام لتكاليف المراحل وفق الأسس العلمية المتبعة.

فرضيات الدراسة :-

١- هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام تكاليف المراحل وتحديد تكلفة الوحدة الواحدة .

٢- تطبيق نظام تكاليف المراحل يؤثر ايجابياً في تحديد تكلفة الوحدة الواحدة

٣- تطبيق نظام تكاليف المراحل يزيد ربحية شركات الاسمنت .

منهجية الدراسة :-

سوف يتم استخدام المنهج الاستنباطي في وضع فرضيات الدراسة.

والمنهج الاستقرائي ومنهج دراسة الحالة في جميع البيانات المتعلقة في أثبات الفرضيات وتحليلها .

المبحث الأول

مفهوم محاسبة التكاليف:

هي فرع من فروع المحاسبة تهتم بتجميع وتسجيل وتبويب بيانات التكلفة بهدف توفير معلومات عن التكلفة تستخدمها الإدارة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرار، كما تساعد في إعداد القوائم المالية للجهات الخارجية.

تعريف محاسبة التكاليف:

تعرف محاسبة التكاليف بأنها عبارة عن مجموعة من المفاهيم والمبادئ والنظريات المحاسبية والأساليب والإجراءات الفنية والنظريات المحاسبية والإجراءات التنظيمية التي تستخدم في قياس تكلفة الوحدة المنتجة (سلعة أو خدمة) والرقابة على التكاليف والمساهمة في التخطيط واتخاذ القرارات في الوحدة المحاسبية عن طريق تتبع وحصر وتحليل وتسجيل عناصر التكاليف من مواد وأجور ومصروفات والربط بينها وبين المنتجات النهائية وبالأشخاص المسؤولين في البناء التنظيمي بالوحدة المحاسبية.

الإطار العام لنظام التكاليف على الأهداف العامة لنظام التكاليف فيما يلي .:

أحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج وعلى استخدام عوامل الإنتاج بمتابعتها على مستوى الإشراف والمسؤولية .

توفير أساس سليم لتقويم الإنتاج التام والإنتاج غير التام والإعمال تحت التنفيذ في آخر الفترة المالية وذلك لإغراض التصوير الصحيح لنتائج الأعمال والقوائم المالية والحسابات الاقتصادية القومية.¹

توفير البيانات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقاً لمراكز المسؤولية ومراكز التكلفة .

المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرار على مختلف المستويات (مستوى الوحدة الاقتصادية إلى المستوى القومي).

وأيضاً مهتت محاسبة التكاليف في أواخر القرن الثامن عشر نتيجة حاجة الإدارة بعد تقديم معلومات بعد الثورة الصناعية لعجز المحاسبة المالية عن تقديم معلومات تفصيلية عن:

- ١- بيانات تفصيلية عن عناصر الإنتاج والمستخدمه داخل كل قسم أواخر أو مرحلة.
 - ٢- بيانات سلعة أو كل منطقة أو بيانات تفصيلية عن عناصر تكاليف البيع والتوزيع لكل سلعة.
 - ٣- بيانات تفصيلية لكل وحدة منحنية.
 - ٤- المعلومان الخاصة بتغير التكاليف بزيادة أو خفض حجم الإنتاج؟
 - ٥- التغيير الواجب في سعر البيع نتيجة التغيير في تكاليف أحد العناصر.
- وأيضاً هي جزء من نظام الإدارة الداخلية للشركات (المحاسبة الإدارية).

أساليب المحاسبة الإدارية تعتمد على محاسبة التكاليف لتوفير تقنيات الجدوى والقدرة على نمو الأعمال التجارية وتسمى هذه التقنيات تحليل كلاً من حجم التكلفة وحجم

¹ <https://ar.wikipedia/wiki/>

التعامل والربح ويقوم هذا التحليل على تطوير الفهم لطبيعة وسلوك تكاليف المنشأة من حيث التكاليف الثابتة والمتغيرة والمختلطة.¹

طبيعة محاسبة التكاليف:

من عمليات المحاسبة التي تهدف إلى حصر ما تتكبده الشركة في عملية الإنتاج من خلال تقييم جميع أنواع التكاليف التي تتفق على مدخلان كل خطوة من خطوات الإنتاج كأحد عناصر رأس المال وتلك العناصر أول ما يقاس ويسجل في سجلات محاسبة التكاليف الأولية (المستقلة) الخاصة بكيان العمل، ثم تقارن هذه البيانات بمخرجات عملية الإنتاج (النتائج المعلية من أرباح أو خسارة) لمساعدة إدارة الشركة على قياس الأداء المالي.

الفرق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف:

تختلف محاسبة التكاليف عن المحاسبة المالية: في كون الأولى تستخدم في داخل نطاق العمل الإداري الداخلي للشركة، فمحاسبة التكاليف أحد أهم عناصر المحاسبة الإدارية لاتخاذ القرارات الداخلية كما أنها أحد مرتكزات المحاسبة المالية: في حين أن عملية المحاسبة المالية Assets للشركة + الالتزامات المالية liabilities التي يجب سدادها وتكون هذه التقارير موجهة للجهات الحكومية والمساهمين الخارجيين.

وتتضح أهمية محاسبة التكاليف عندما تستخدم كأداة الميزانية عندما تستخدم كأداة لإدارة الميزانية ووضع برنامج هدفها التحكم في التكلفة والتي يمكن أن تحسن في هوامش صافي الربح للشركة في المستقبل.¹

¹ <http://www.assdiscussion.com/>

المناهج المختلفة لمحاسبة التكاليف:

نظم محاسبة التكاليف لا تخضع لقواعد ومعايير نظام مبادئ المحاسبة العامة ونتيجة لذلك هناك مجموعات متنوعة وواسعة من نظم محاسبة التكاليف في الشركات المختلفة وفي بعض الأحيان تختلف حتى في أقسام مختلفة من نفس الشركة أو المنطقة.

١ - المعيار الموحد في محاسبة التكاليف:

في محاسبة التكاليف الحديثة تطور استخدام مفهوم التسجيل المؤرخ للتكاليف بمعنى ربط التكلفة الثابتة بمعدل الزمن بحصر مدى المواد المنتجة خلال فترة معينة من الزمن وتسجيل النتيجة على التكلفة الإجمالية للإنتاج هذا يسمح بتسجيل التكلفة الكاملة للمنتجات التي لم يتم بيعها في الفترة التي أنتجت فيها ليتم تسجيلها ضمن المختارون باستخدام مجموعة متنوعة من أساليب محاسبة معقدة وهو ما ينسق مع نظام بمادي المحاسبة العامة ، كما يمكن للمديرين من تجاهل التكاليف الثابتة والاهتمام بالنتائج عن كل فترة بأسلوب التكاليف القياسية لأي منتج معين .

٢ - نهج تصنيف الإنفاق:

¹ <https://ar.wikipedia/wiki/>

أي الميل إلى استعادة أي تكاليف لا ينتج عائد ربحي مثل استبدال العاملة البشرية بما يباظرها من أساليب المكيئة وبالتالي خفض معدلات التكاليف الثابتة من الأجر العاملة¹.

٣- التكاليف على أساس النشاط:

منهجية في حساب التكاليف تعتمد على أنشطة المؤسسة بصفة عامة وبعين تكلفة كل نشاط بالنسق لجميع الموارد.

ترجع أهمية محاسبة التكاليف من تعريفها:

- ١- أن محاسبة التكاليف يعد فرعاً من فروع المحاسبة.
- ٢- تهتم محاسبة التكاليف بقياس الأنشطة التي تؤدي إلى إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو أداء وظائف مساعدة داخل المنشأة.
- ٣- أن محاسبة التكاليف تسجل التكاليف في مجموعة من السجلات الخامسة بالتكاليف والتي تختلف عن السجلات المستخدمة في المحاسبة المالية.
- ٤- يمتد دور محاسبة التكاليف أيضاً إلى توفير معلومات التكاليف الملائمة وتوصيلها إلى إدارة المنشأة بكافة مستويات مساعدتها على القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات لتحقيق أهداف المنشأة المختلفة.

¹ <https://ar.wikipedia/wiki/>

أهمية محاسبة التكاليف يمكن معرفتها من خلال التعرف على بعض المهام التي تمارسها للوصول إلى النتائج التي تحققها محاسبة التكاليف ولا تستطيع المحاسبة المالية تحقيقها.

أولاً: تحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمية:

ويعد الهدف الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف حتى تتمكن المنشأة من تحديد نتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة وبالتالي تحديد المركز المالي في نهاية الفترة ويتطلب تحديد تكلفة الوحدات المنتجة أتباع الخطوات الآتية:

- ١- حصر جميع المنتجات والتعرف على طبيعتها ومواصفاتها.^١
- ٢- دراسة أنواع وتسلسل العمليات الصناعية اللازمة لإنتاج هذه المنتجات وتحديد مراكز التشغيل.

٣- تجميع البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من واقع المستندات والإشعارات المختلفة.

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

ويساعد تحديد تكلفة الوحدة في:

- تحديد سعر البيع في السوق وتحديد السعر المناسب للدخول في المناقشات.
- تحديد تكلفة الإنتاج التام وغير التام (المخزون) في نهاية الفترة .
- تحديد نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة في نهاية الفترة.

ثانياً: الرقابة على التكاليف:

¹ <https://ar.wikipedia/wiki/>

يقصد بالرقابة على التكاليف تحقيق الكفاءة في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج وإعداد الإدارة ببيانات عن أوجه النشاط المختلفة بها، وقد تتحقق الرقابة على التكاليف عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة الحالية بتكاليف فترة أو عدة فترات سابقة.

وهناك علاقة قوية بين الرقابة على التكاليف وتحقيق التكاليف ويقصد بتخفيض التكاليف الانتقال بها من مستوى تكاليف حالي إلى مستوى أقل منه.¹
أن الرقابة على التكاليف تعمل في ظل الظروف الحالية الموجودة على التكاليف في المشروع.

أما تخفيض التكاليف يتطلب تعيين الظروف المحيطة بالمشروع.

تلعب محاسبة التكاليف دوراً هاماً وكبيراً في أي منشأة وتساعد بشكل رئيسي لاتخاذ أي قرار استراتيجي بالاعتماد على ما تقدمه إدارة التكاليف في تلك المنشأة لقياس مستوى الأداء من عدمه كما أن محاسبة التكاليف متخصصة في البحث في مراكز التكلفة المتعددة وطرق التوزيع مما يساعد أيضاً في معرفة الخلل في بعض الأماكن وتنميتها والوصول إلى أفضل النتائج المجال لا يسع للحديث أكثر عن محاسبة التكاليف فهي علم قائم بذاته.

يقصد بالرقابة على التكاليف إخضاع التكاليف الفعلية لمعايير مخططة مقدما وقياس الانحرافات وربطها بالمسئولية ولعل هذا الهدف يعتبر من أهم أهداف محاسبة التكاليف خاصة في عالم اليوم المتميز بالتقدم الصناعي والتكنولوجي الكبير وازدياد حجم الاستثمارات والارتفاع المستمر في أسعار عوامل الإنتاج كما أن الرقابة على التكاليف

¹ <https://ar.wikipedia/wiki/>

أنها أهمية خاصة في المجتمعات النامية التي تميز مبدأ المواد المحدود والتي تواجهه مشكلة التنمية والرغبة في مضاعفة الدخل القومي وتحقيق الاقتصاد في مواجهة الأطماع الخارجي.

وتعمل الدول النامية على استخدام إمكانياتها المتاحة للاستخدام الأمثل الذي يحقق أعلى كفاءة إنتاجية ممكنة وهذا في محاسبة التكاليف أن تشترك في تحقيقه.¹

تعتبر محاسبة وسيلة لتحقيق الأهداف العامة التالية :

قياس تكاليف الإنتاج:

تقوم محاسبة التكاليف بتجميع وتسجيل بيانات التكاليف من مواد وأجور ومصروفات بغرض قياس تكلفة الإنتاج خلال فترة معينة من الزمن وتقييم المخزون السلعي من الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل في نهاية الفترة المحاسبة وبالتالي قياس الأرباح عن الفترة عن طريق مقابلة الإيرادات بالتكاليف ويتم قياس التكاليف وتحديد نتيجة النشاط كما يلي:

- تحديد تكلفة عناصر التكاليف عن طريق تتبع وتسجيل وتبويب بيانات التكاليف المتعلقة بعوامل الإنتاج (مواد + عمالة + خدمات).
- توزيع التكاليف على مراكز التكلفة (إدارات وأقسام).
- تحديد تكاليف كل منتج أو كل نشاط عن طريق ربط التكاليف بوحدات التكلفة من المنتجات أو الخدمات.

¹ <https://ar.wikipedia/wiki/>

- استخراج حسابات التكاليف في قياس التكلفة تطوراً كبيراً فبعد أن كان تحديد التكلفة يعتمد عادة على تجميع البيانات الفعلية أو التاريخية بدأت محاسبة التكاليف تهتم بالقياس المحدد مقدماً للتكلفة عن طريق تحديدها قبل بدء الإنتاج الفعلي واستخدمت معدلات التحميل التقديرية التكاليف غير المباشرة وقد دعاء هذا إلى الاهتمام بمفهوم (مراكز التكلفة) ومحاولة تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى دوائر نشاط محدد لها وظائف محددة وبالتالي يكون لها تكاليفها المحددة وقد ساعد أتباع مفهوم مراكز¹.

- التكلفة على زيادة الدقة في قياس تكلفة الإنتاج سواء كان فعلياً أو تقديرياً أو معيارياً كما دعا أتباع هذا الأسلوب أيضاً إلى دراسة سلوك عناصر التكاليف من مواجهة تقلبات حجم الإنتاج واستعانت من ذلك بعلوم الرياضة والإحصاء وبحوث العمليات وغيرها.

- وتطور مفهوم القياس أيضاً من التقدير إلى المعايرة وبذلك بلغت الدقة من قياس التكلفة مداها وأصبحت التكاليف المعيارية أداة لقياس التكلفة والرقابة عليها في نفس الوقت.

ثانياً: توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتخطيط تكاليف النشاط الجاري:

تلعب محاسبة التكاليف دوراً هاماً في التخطيط والرقابة وذلك بالاشتراك هو إعداد معايير الأداء والتكاليف والموازنات التخطيطية لعناصر التكاليف من مواد وأجور ومصروفات عن طريق تقديم البيانات التاريخية أو المستقلة والقيام بدور ضابط الإيصال بين الإدارات المختلفة في تجميع التقديرات والتنسيق بينها وأعدادها من صورة خطة شاملة لتكاليف النشاط الجاري خلا الفترة التكلفة المستقلة.

أهداف محاسبة التكاليف:

¹ <https://ar.wikipedia/wiki/>

١- تحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة ويعد الهدف الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف حتى تتمكن المنشأة من تحديد نتائج أعمالها في فترة زمنية معينة وبالتالي تحديد المركز المالي في نهاية الفترة ويتطلب تحديد تكلفة الوحدات المنتجة ^١.

٢- حصر جميع المنتجات والتعرف علي طبيعتها ومواصفاتها

٣- دراسة أنواع وتسلسل العمليات الصناعية اللازمة للإنتاج وتحديد مراكز التشغيل.

٤- تجميع البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من واقع المستندات والإشعارات المتعلقة بتكاليف استخدام المواد وتكاليف أعماله وتكاليف شراء أو إنتاج الخدمات اللازمة لأوجه النشاط المختلفة.

٥- تحليل عناصر التكاليف والعمل على تحميلها للوحدات المنتجة سواء كانت سلع أو خدمات نهائية ويساعد على تحدد تكلفة الوحدة.

يساعد تحديد تكلفة الوحدة في تحديد:

- تحديد سعر البيع في الأوقات العادية وفي أوقات الكساد
- تحديد السعر المناسب للدخول في المناقصات
- تحديد نتائج أعمال المشروع.^٢

¹ <https://ar.wikipedia/wiki/>

² <https://ar.wikipedia/wiki/>

المبحث الثاني

أنواع محاسبة التكاليف

أولاً: تكاليف الأوامر:

تعريف الأوامر الإنتاجية:

هو أحد أنظمة التكاليف الذي يناسب منشآت معينة ذات طبيعة إنتاجية خاصة وهذا النظام له خصائصه التي تميزه عن غيره من الأنظمة وله أهداف محددة يرمى الوصول إليها بجانب الأهداف الرئيسية المشتركة لأي نظام تكاليف.

يتبع نظام تكاليف الأمر الإنتاجية في المشروعات ذات الإنتاج المنقطع وذات الإنتاج المتنوع التي يتم فيها الإنتاج طبقاً للطبيبات وأوامر خاصة وبمواصفات معينة.

كما يتبع هذا النظام في حالة المشروعات الصغيرة التي تقوم بإنتاج معين لفترة محددة ثم تنتقل إلى إنتاج أحد لفترة محددته ثم الانتقال إلى منتج آخر.

وتعتبر وحدة التكلفة طبقاً لهذا النظام من أمر التشغيل المطلوب أتمامه تبعاً للكمية والمواصفات المطلوبة ويكون الأمر الإنتاجي عادة ممثلاً في إحدى الحالات الآتية:

١- قد يكون أمر التشغيل لإنتاج منتج كامل في شكله النهائي وتكون تكلفة الأمر هي تكلفة المنتج التام ويقسمه هذه التكلفة على عدد وحدات المنتج ينتج تكلفة الواحدة.

٢- قد يكون أمر التشغيل لإنتاج جزء من أجزاء المنتج النهائي أو كمية من ذلك.^١

٣- قد يكون أمر التشغيل لإنتاج مجموعة من الأجزاء التي تدخل في المنتج النهائي ولكنها في مجموعها لا تكون المنتج النهائي وتكون تكلفة أمر التشغيل هي تكلفة إنتاج وتجميع هذه الأجزاء وبقسمة هذه التكلفة على كمية التجمعات الفرعية تتبع تكلفة الوحدة الواحدة منها.

ثانياً: الأهداف التي يحققها نظام الأوامر الإنتاجية:

- ١- يمكن إدارة المشروع من معرفة نتيجة تنفيذ كل أمر.
- ٢- تحقيق الرقابة الفعالة على عناصر التكلفة.
- ٣- تحقيق الكفاءة القصوى من استخدام كل عنصر
- ٤- استخدام البيانات الخاصة بأوامر الإنتاجية يجب توافر الاعتبارات التالية:
 - وجود إنتاج متنوع وهذا من شأنه أن يؤدي إلى اختلاف عناصر التكاليف من أمر إنتاجي إلى آخر.
 - ليس من الضروري أن يمر كل أمر إنتاجي على كل المراكز الإنتاجية وهذا يستطيع أن المراكز الإنتاجية لا تباشر العمليات الصناعية إلا على أساس أوامر تصدر لها .
 - في بعض الأحيان تقوم بعض المشروعات الصغيرة بإنتاج منتجات متماثلة فهي تقدم بإنتاج منتج معين لفترة محددة ثم تنتقل إلى إنتاج آخر.
 - بما أن كل أمر إنتاجي له مواصفات خاصة فإنه من الضروري تمييز الوحدات المنتجة الخاصة بكل أمر أثناء التشغيل وعلى ذلك يتم حصر التكاليف على أساس الأوامر.^٢

¹ <http://www.ass4arab.com/>

² <http://www.ass4arab.com/>

نظام تكاليف الأوامر هو نظام لتجميع عناصر التكلفة لتحديد التكلفة النهائية غير أن تحديد التكلفة النهائية يختلف حسب طبيعة النظام الذي يستخدم عليه فإن طبيعة وخصائص نظام التكاليف تستمر من طبيعة الصناعة.

أن نظام تكاليف الأوامر يقوم على مبدأ التشخيص أي تخصيص عناصر التكلفة التي انخفضت على الأوامر.

وتطبق أنظمة تكاليف الأوامر عموماً في الصناعات التي يقوم بإنتاج منتجات غير نمطية والتي تعتمد في مواصفاتها لطبيبات العملاء.

فإن معظم الصناعات التي تستخدم نظام التكاليف تكون العمليات الإنتاجية فيها غير مستثمرة بصفة منتظمة حيث تختلف العمليات المطلوبة أداؤها من أمر إلى آخر. لا تسير بشكل متتابع بحيث ينتقل المنتج من عملية إلى عملية أخرى بصورة تدفق مستمر.

أن نظام تكاليف الأوامر يستخدم في الصناعات التي تقوم بإنتاج وحدات كبيرة الحجم، مرتفعة التكاليف مثل صناعة القطارات والبواخر وكذلك تستخدم في الصناعات التي تقوم بإنتاج كميات كبيرة نسبياً مثل صناعة إنتاج الملابس.

أي أن المنشأة تعتبر كل أمر مستقل استقلالاً تاماً عن بقية الأوامر وأفضل مثال لذلك هو أعمال المقاولات للوصول إلى تكلفة كل أمر فإنه يتطلب أن يمسك محاسب التكاليف دفتر أستاذ مساعد يطلق عليه دفتر استشار الأوامر الإنتاجية لتحديد وقياس تكلفة الأمر الإنتاجي بشكل مستقل.¹

¹ <http://www.ass4arab.com/>

لابد من تجميع كافة عناصر التكاليف التي إنفاقها من مستلزمات سلعية مباشرة وأجور مباشرة ومصاريف مباشرة وغير مباشرة.

ولكي يتم تحديد تكلفة كل أمر إنتاجي لابد من فتح حساب أمر إنتاجي رقم ... يرحل لهذا الحساب تكلفة إعداد المباشرة وغير المباشرة ويتبع هذا الحساب مقترحا حتى يتم الانتهاء من الأمر الإنتاجي.

أهم خصائص نظام تكليف الأوامر الإنتاجية:

- ١- أن طبيعة الإنتاج يكون متنوع وذو مواصفات يطلبها الزبائن.
- ٢- أن كل أمر إنتاجي له شخصية مستقلة عن غيرها
- ٣- يتم الإنتاج بناء على طلبات محددة من قبل الزبائن وليس بغرض التخزين.
- ٤- يمر الإنتاج على مراكز إنتاجية تعددها المواصفات المطلوبة.
- ٥- لا يرتبط تحديد التكلفة للأمر الإنتاجي بالفترة ولكن بالانتهاء من التشغيل.
- ٦- أن تصديق الإنتاج يسبق عملية الإنتاج
- ٧- يتم التوصيل إلى تكلفة الأمر بعد عمله نفسية من التكاليف.
- ٨- يقوم تقرير حال الانتهاء من كل أمر على حدي.^١

¹ <http://www.ass4arab.com/>

ثانياً: تكاليف المقاولات:

خصائص نشاط المقاولات وأثرها على النظام المحاسبي:

يتصف نشاط المقاولات بمجموعة من الخصائص أثرت بشكل كبير على تصميم النظام المحاسبي المطبق لهذه الشركات ومن أهم تلك الخصائص:

١- طول فترة تنفيذ العمليات التي قد تمتد إلى أكثر من سنة مالية، قد يصل بعضها إلى سنوات طويلة كما هو الحال عند إنشاء الكباري والطرق وغيرها وقد ترتب على هذا الأمر مشكلات محاسبية أثرت على تصميم النظام المحاسبي المطبق أهمها:

أ- كيفية تحديد الأرباح الناتجة عن الأعمال التي لم تنفذ بالكامل أو التي لم يتم تسليمها بعد للعملاء خلال السنة المالية، فمن أهم المشاكل المحاسبية التي تواجه العمل المحاسبي في منشآت المقاولات تقييم الأعمال التامة والفصل بينها وبين الأعمال غير التامة والتي رفضت الجهة المشرفة على المشروع اعتمادها وكذا الأعمال غير التامة التي بدأ التنفيذ فيها ولم تصل بعد إلى مستوى إتمام أو مرحلة تنفيذ معينة.

ب- ما هي التكاليف التي سوف يتم مقابلتها بالإيرادات خلال السنة المالية وما هي

التكاليف التي سوف ترحل إلى فترات محاسبية أخرى وتظهر في قائمة المركز المالي.

ت- مشكلة التنبؤ بالاحتياجات من المستلزمات السلعية والخدمية لكل عملية على

حده.¹

ث- تكلفة الأعمال التامة غير المعتمدة وهي الأجزاء من العمل التي رفض المهندس اعتمادها وكيفية اعتراف المحاسب بتلك الأعمال.

¹ <http://almohashasben.com/>

- ٢- الاختلاف في نوعية الأنشطة التي تقوم بها شركات المقاولات وما يترتب عليها من مشكلات محاسبية تتعلق بتصميم النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف ومدى المرونة الواجب توافرها في مثل هذه النظم ومدى إمكانية وضع نظام للتكاليف المعيارية يستخدم في رقابة التكاليف وترشيد الأداء بالإضافة إلى مشكلة إعداد التقارير المحاسبية.
- ٣- إسناد بعض الأعمال إلى مقاولي الباطن أما لان طبيعة تتطلب خبرات فنية متخصصة لا تتوفر لدى المنشأة أو لا تريد المنشأة الالتزام بها، وقد تجد المنشأة أنه من غير الاقتصادي أن تتولى تنفيذ جميع أعمال عقد المقاولات بنفسها فإسناد بعض الأعمال لمقاولي الباطن قد يحقق للمنشأة ربحاً يمثل الفرق بين القيمة التعاقدية مع مقاولي الباطن وقيمة العمليات المتفق عليها مع العميل وهو ربح لا يقابله التزام من قبل المنشأة وقد ترتب على هذا الأمر مشكلات أهمها:
- أ- تعدد الحسابات التحليلية للعقد الواحد نظراً لتعدد مقاولي الباطن.
- ب- كيفية تحديد قيمة الأعمال التي قام بتنفيذ مقاولي الباطن خلال الفترة المحاسبية
- ت- كيفية قيام شركات المقاولات بتنفيذ الأعمال التي تأخر مقاولي الباطن في تنفيذها أو التي انسحبوا منها والأضرار المادية المترتبة على ذلك.
- ٤- ترتب عليه ضعف السيولة لدى معظم شركات المقاولات نتيجة لضخامة تكاليف التنفيذ من ناحية وإلى استمرار تنفيذ تلك العمليات إلى سنوات طويلة من ناحية أخرى.^١
- ٥- الأمر الذي لجوء هذه الشركات إلى الاقتراض والسحب على المكشوف وقد ترتب على هذا الأمر مشكلات محاسبية أهمها:
- أ- ضرورة تصميم مجموعة مستنديه ودفترية سليمة تساعد على حصر عناصر التكاليف الفعلية المنصرفة بموقع العملية وذلك بهدف التعرف على نتيجة الأعمال الخاصة بتنفيذ عقد المقاوله.

¹ <http://almohashasben.com/>

ب- كيفية حصر الأعمال المنفذة تمهيداً لإعداد مستخلصات عنها لصرف قيمتها من العميل.

ت- تصميم نظام محاسبي يمكن من حصر التدفقات النقدية الواردة للشركة وذلك بهدف الموائمة بين هذه التدفقات والمدفوعات النقدية لعناصر التكاليف ومواجهة السحب على المكشوف.

٦- تنفيذ العمليات في مواقع العمل التي يحددها العميل ومن ثم يتطلب الأمر تصميم نظام محاسبي تتوقف طبيعته على بعد مكان تنفيذ المقابلة عن المركز الرئيسي وحجم هذه المقابلة ولا شك أن هذا الأمر يترتب عليه مشاكل محاسبية تتعلق باستلام الخامات والمهمات وإلى ضرورة حصر تكلفة العمل والآلات المستخدمة داخل الموقع وطرق شراء وتخزين المستلزمات السلعية اللازمة وفي توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة على كل عقد مقابلة من العقود المكلف بتنفيذها شركة المقاولات.

٧- مخاطر تنفيذ العمليات نظراً لطول فترة تنفيذها التي قد تستغرق في بعض الأحيان سنوات طويلة وما يترتب عليها من احتمال تعرض شركات المقاولات إلى عوامل التغيير في أسعار عناصر تكاليف التنفيذ،^١

٨- هذا بالإضافة إلى التأخير في تنفيذ المقابلة في الميعاد المحدد وما يترتب عليه من زيادة تكاليف تنفيذ العملية وتعرض المنشأة إلى غرامات التأخير في حالة وجود نص في عقد المقابلة على ذلك، من أجل هذا أفردت معايير المحاسبة المصرية معيار مستقل يتناول المحاسبة عن عقود الإنشاءات في القوائم المالية للمنشآت التي تعمل في نشاط المقاولات وكيفية المعالجة المحاسبية لتكاليف وإيرادات العقود وأسس الاعتراف بالدخل والطرق لتحديد الإيراد من العقود.

¹ <http://almohashasben.com/>

ونظراً للسمة التي تميز عقود الإنشاء من حيث اختلاف الفترة المحاسبية التي يبدأ فيها تنفيذ العقد عن الفترة المحاسبية التي يتم فيها إنهاء العقد، لذا فإن الهدف الأساسي في المحاسبة عن عقود الإنشاءات هو توزيع إيرادات وتكاليف العقد على الفترات المحاسبية التي يؤدي إلى العمل الإنشائي خلالها.¹

ثالثاً: محاسبة تكليف النشاط:-

هو نظام يهتم بعلاج مشكلة تحميل التكاليف غير المباشرة وتخصيصها على المنتجات من خلال اعتبار أن النشاط هو موضوع التكلفة المراد قياسها أولاً، وبعد تحديد تكلفة النشاط يتم تحديد تكلفة المنتجات بقدر ما تستهلكه من هذه الأنشطة المختلفة.

هدف نظام محاسبة تكاليف النشاط:

تحديد تكلفة الأنشطة من خلال قياس الموارد المستهلكة في إنجاز هذه الأنشطة تقدم معلومات مناسبة على الأنشطة التي تهتم بها المنشأة لتقييم كفاءة وفعالية الأداء تساعد المعلومات الدقيقة عن تكلفة المنتجات في ترشيد القدرات الإدارية المختلفة.²

أنواع محاسبة تكاليف الأنشطة:

- أ- أنشطة تتعلق بعمليات ومرافق التصنيع والتجارة العامة
- ب- أنشطة ترتبط بالإنتاج بشكل عام
- ت- أنشطة تختص بمجموعة أو رزمة من الوحدات

حقائق يقوم عليها مدخل التكلفة على أساس الأنشطة:

- 1- أن تادية الأنشطة هو الذي يسبب استهلاك الموارد وأن الخدمات والمنتجات تستهلك الأنشطة والنشاط هو كل أجزاء عملية ما.

¹ <http://almohashasben.com/>

² <http://ar.nm.wikipedia.org/wiki/>

٢- أنه إذا كان نظام التكاليف التقليدي ينبغي مفهوم أن تكاليف الإنتاج تتغير طردياً مع حجم الإنتاج هذا يسري فقط بالنسبة للأنشطة التي تجري على وحدات الإنتاج بذاتها أي تستفيد منها كل وحدة إنتاج بشكل مباشر.

خطوات تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة:

- ١- تحديد الأنشطة .
- ٢- حساب تكلفة الأنشطة كمياً.
- ٣- استخلاص مسببات التكلفة.
- ٤- النشاط مسبب التكلفة .
- ٥- تحميل تكاليف النشاط للمنتجات.

يعمل نظام محاسبة التكاليف بالأنشطة على توفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة^١

ومن خلال دقة هذه المعلومات تتحقق مجموعة من المزايا يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- ١- توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة معبراً عنها في شكل تكلفة.
- ٢- تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطاً بالتكاليف ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.
- ٣- تحديد المزيج الأمثل للمنتجات والعملاء حيث يساعد هذا النظام الإدارة على فهم أفضل طريقة التي يتم توليد الأرباح بها.

¹ [Http://ar.nm.wikipedia.org/wiki/](http://ar.nm.wikipedia.org/wiki/)

٤- زيادة القدرة التنافسية للشركة حيث أشارت بعض التجارب إلى أن السبب الرئيسي لتبني هذه الشركات نظام التكلفة على أساس الأنشطة هو عجز أنظمة التكاليف التقليدية عن توفير بيانات تكلفة دقيقة وملائمة.

على الرغم من مزايا نظام محاسبة تكاليف الأنشطة والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف إلا أن هنالك بعض الانتقادات الموجهة إلى نظام التكلفة على أساس الأنشطة:

- ١- أن نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ما هو إلا تطوير لنظام التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب، النتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة.
- ٢- أن كفاءة استخدام نظام تكاليف الأنشطة تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة ومن الضروري تحديد أفضل مسبب^١.

٣- أن تطبيق تكاليف الأنشطة يتطلب تكلفة مرتفعة وجهدا كثيرا وهذا يجعل العديد من الشركات تتردد في استخدامه.

٤- صعوبة التطبيق واختيار مسببات التكلفة.

٥- إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مرتفعة عموماً لذلك يجب الموازنة بين التكلفة والمنافع.

٦- أن تطبيق النظام لا يتم إلا في سياق إجراء تغيير إداري شامل وضمن منظومة إدارة الجودة الشاملة مع التوجه نحو جعل مسألة أَرْضَاء الزبائن مسألة محورية توجه (الإنتاج وجميع أنشطة المنظمة).

¹ [Http://aam-wed.com/](http://aam-wed.com/)

الظروف الداعمة لنظام تكاليف الأنشطة:

أن تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة هو عملية معقدة وشاملة تتطلب الخبرات وتستفيد الكثير من موارد المنظمة، لذلك على الإدارة التأكد مسبقاً من أن المنافع المتوقعة أكبر من تكاليف تطبيق النظام.

ويمكن اعتبار الظروف والشروط التالية مشجعة لتطبيق النظام بل قد يصبح التطبيق أمراً ضرورياً مع توافر الظروف منها:

- ١- تعدد المنتجات وتنوع نماذجها الكبير مع اختلاف في أحجام إنتاجها
- ٢- ازدياد الأنشطة المساندة كالتصميم الهندسي للمنتج وتصميم العمليات الإنتاجية وغيرها.
- ٣- ارتفاع نسبة التكاليف المساندة مع تضائل نسبة التكاليف المباشرة.^١
- ٤- تزايد استخدام نظم التصنيع المتقدمة باستخدام الإنسان الآلي.
- ٥- ازدياد وحدة المنافسة محلياً وعالمياً بحيث يصبح تخفيض التكاليف هو إستراتيجية الاستمرارية والمحافظة على حصة المنظمة في السودان.

رابعاً: تكاليف النقل:-

موضوع تحديد وقياس تكاليف خدمات النقل وتخصيصها على وحدات الإنتاج وفق أسس وطرق سليمة، كان تحديد وقياس وتخصيص تكاليف النقل وفق طرق تقليدية تضع للتقدير الشخصي أكثر من المعالجة المحاسبية التكاليف الصحيحة غالباً ما تحمل الرحلة بكل التكاليف سواء كانت تكاليف رحلة الذهاب والإياب أو أن تحديد لماهية التكاليف المباشرة وغير المباشرة وما هي التكاليف الثابتة أو المتغيرة منها، وتثير

¹ [Http://aam-wed.com/](http://aam-wed.com/)

مصروفات على الرحلة فقط مس أدى إلى فقدان المصدقية في البيانات التكاليف الناتجة عن هذه الطريقة وعدم المقدرة للاعتماد عليها لاتخاذ القرارات.

والهدف هو التعرف على إطار العلمي لنظم محاسبة التكاليف في قطاع خدمات النقل وتقييم أساليب التكاليف التقليدية المستخدمة في قياس تكاليف خدمات النقل وإعداد طريقة وفق أساليب قياس علمية وعملية.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها:

- تطبيق النظم غير المباشرة التقليدية أي إلى عدم الدقة في حساب تكلفة النقل البري للتحميل الخاطئ على الإنتاج.
- هناك عدم اهتمام بمحاسبة التكاليف التي تشتغل في كثير من الشركات.¹

- لا يوجد نموذج واضح تستخدمه شركات النقل لتحديد وقياس تكاليف خدمات النقل البري.

أهمية وطبيعة نشاط النقل البري:

يتكون أي نظام من مجموعة من الأجزاء أو العناصر المترابطة بينها بصورة متكاملة ومتداخلة ومتبادلة لكل منها هدف تكون بمجموعها النظام الكلي.

والنظام المحاسبي لا يختلف عن هذا النظام الرئيسي في أي مفردة من مفرداته إذ يتكون من مجموعة من العناصر المادية البشرية التي تعمل معاً من أجل تحقيق هدف النظام الأساس وهو تحديد نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية وإظهار المركز المالي هذا إذا كان

¹ [Http://repository.rsa.eau.sd..8080/jspui/handle/](http://repository.rsa.eau.sd..8080/jspui/handle/)

النظام المحاسبي نظاماً مالياً أما إذا كان النظام تكاليفي فهدفه الأساس تحديد تكلفة المنتجات (سلع وخدمات) ورفعها في تقارير العليا لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية السليمة.

إن نظام محاسبة التكاليف يعد الأساس الذي يوفر البيانات والمعلومات لكل من المحاسبة المالية والإدارية، إذا يعمل على توفير البيانات لأغراض التي يجب إن يخدمها المعلومات الكمية والقيمة وتهيئتها ليساعد على تحقيق أغراض متعددة.¹

خامساً: التكلفة البيئية:

مقدمة:

اتجهت النظم الاقتصادية إلى إدخال البيئة ضمن عوامل الإنتاج باعتبار أن توافر بيئة هوائية ومائية وأرضية نظيفة يعد من المقومات الرئيسية لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

ثم إصدار التشريعات والقوانين التي تنظم الالتزام البيئي للشركات ومؤسسات الأعمال والتي تعمل على الحد من تلوث الهواء والمياه والتربة.

¹ [Http://repository.rsa.eau.sd..8080/jspui/handle/](http://repository.rsa.eau.sd..8080/jspui/handle/)

ويتطلب تطبيق القوانين والتشريعات البيئية تصميم الشركات وتطبيقها لما يسمى بنظام الإدارة البيئية إلى تحملها بما يسمى بنود التكاليف الخاصة بإنتاج السلع والخدمات.

مفهوم التكاليف البيئية:

هي تلك النفقات التي تتحملها المنشأة من أجل التوافق مع المعايير المنظمة لقوانين البيئة والتكاليف التي تنفق من أجل تخفيض أو توقف انبعاث المواد الضارة والتكاليف الأخرى المصاحبة لعملية تخفيض الآثار البيئية الضارة على العاملين والمنشأة ككل.

أنها هي كافة عناصر النفقات المتولدة نتيجة لوفاء المنشأة بمسئولياتها تجاه البيئة المحيطة بها.

مجموعة من بنود التكاليف المرتبطة بنظام الإدارة البيئية والتي تنفق من أجل حماية

البيئة.¹

وتتكون التكاليف البيئية من عناصر التكاليف التي تتحملها الشركة مقابل تخفيض الفاقد من الخامات وتخفيض استهلاك المياه والحد من المخلفات الصلبة وإعادة تدويرها فهي عبارة عن بنود التكاليف المرتبطة بنظام الإدارة البيئية وحماية البيئة من أضرار التلوث البيئي.

أو هي مجموعة التكاليف التي تظهر من المنتج أو مع العمليات أو النظام أو الخدمات.

الفرق بين التكاليف الخارجية والداخلية باعتبارها أحد عناصر منظومة نظام التكاليف الكامل للمنشأة التي نشأت في علاقتها بنشاطي الرقابة البيئية أو تلافي الضرر البيئي.

¹ www.accdiscussion.com/

عرف مجمع المحاسبين القانونيين التكاليف البيئية بأنها تشمل تكاليف الإجراءات التي تترتب على نشاط مؤسسة ما فضلا عن التكاليف الأخرى التي تستدعيها الأهداف والمتطلبات البيئية لمؤسسات الأعمال.

من وجهة نظر محاسبة الدخل والنتاج القومي يتم النظر إلى التكاليف البيئية على أنها ترجع إلى منظومة الاقتصاد القومي.

تستخدم محاسبة التكاليف البيئية الوحدات العينية والنقدية في الإشارة إلى كمية استهلاك الموارد الطبيعية القومية سواء المتجددة منها أو غير المتجددة فإن محاسبة التكاليف البيئية هي ذاتها محاسبة الموارد الطبيعية.

من وجهة نظر محاسبة الدخل والنتاج القومي يتم النظر إلى التكاليف البيئية على أنها ترجع إلى منظومة الاقتصاد القومي من الممكن أن تستخدم محاسبة تكاليف البيئة¹

الوحدات العينية والنقدية في الإشارة إلى كمية استهلاك الموارد الطبيعية القومية سواء المتجددة منها أو غير ذلك.

أخذت التكاليف البيئية في الازدياد بشكل كبير نتيجة صدور التشريعات والقوانين البيئية والاهتمام بتحقيق أهداف التنمية المستدامة لقد أدى زيادة حجم التعويضات المدفوع نتيجة التلفيات والأضرار البيئية الناتجة عن نشاط الشركات إلى قيام العديد من الشركات بتوفيق أوضاعها وإنجاز كافة التعديلات اللازمة على نظم إنتاجها للحد من التلوث الناتج من أنشطتها وترتيبها على ظهور مفهوم التكاليف.

سادسا: التكاليف المستهدفة:-

¹ www.accdiscussion.com/

" بدأ ظهور هذا الأسلوب من التكلفة أولاً في اليابان خلال عام ١٩٦٠ حيث وجد أن ٨٠% من الصناعات الكبرى كانت تتبع هذا الأسلوب بالفعل ، بالإضافة إلى قيام الصناعات اليابانية بتطوير بعض الأساليب والمفاهيم الأمريكية وإكسابها خصائص جديدة تتوافق مع متغيرات الأعمال التي تواجهه تلك الصناعة . حيث قام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة ، وتم تحويلها إلى نظام ديناميكي لخفض التكلفة وتخطيط الربحية ، وقد ظهر هندسة أسلوب القيمة في شركة (جنرال ليكتريك) الأمريكية أثناء الحرب العالمية الثانية ، وذلك كمنهج أو أسلوب هندسي منظم يسعى إلى إنتاج المنتج في ظل وجود نقص في عناصر الإنتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة ، وأسفرت التجارب العملية عن إمكانية إنتاج منتج ذو فاعلية عالية ، ويتكون من أقل عدد ممكن من الأجزاء الداخلية في تركيبه ، ثم تطوير الأسلوب حتى أصبح يؤدي إلى إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفاعلية^١ مع خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى واليوم أصبح هناك نسبة كبيرة جدا من الصناعات التجميعية تستخدم هذا الأسلوب ، مثل صناعة السيارات ، الالكترونيات ، الأدوات المنزلية وغيرها من الصناعات الحديثة والمتقدمة ، ونجد أن معظم الشركات اليابانية العملاقة مثل تابوتا ، نيسان ، سوني ، وشركة كانون تستخدم هذا الأسلوب.

" هذا وقد استخدم اليابانيون مدخل التكلفة المستهدفة لما يقرب من ثلاثين عاما باعتباره سلاح استراتيجي لإدارة التكاليف وعلي الرغم من ذلك فإن المديرين خارج اليابان لم يكن لديهم المعرفة الكافية التي تظهر لهم الأهمية الكبيرة لهذا المدخل فقد كان الاعتقاد السائد لديهم أن أي مقال أو كتاب يحتوي علي جملة نظام تكاليف (costing)) فإنه يناقش موضوع خاص بعمل المحاسبون وبالتالي فهو خارج اهتمامهم فلم يكن هؤلاء

¹ <http://costaccountingegspot.com/>

المديرون علي علم حتى فترة ليست بالبعيدة بأن مدخل التكلفة المستهدفة هو أسلوب شامل لإدارة التكاليف والأرباح

ثانيا دوافع التحول من النظم التقليدية للتكاليف إلي مدخل التكلفة المستهدفة

هناك العديد من أوجه القصور في النظم التقليدية للتكاليف وقد كانت أوجه القصور هذه هي في ذات الوقت الدوافع للبحث عن بديل أفضل ومن أهم أوجه القصور التي تعاني منها النظم التقليدية ما يلي¹

١. "إذا أرادت النظم التقليدية إجراء تخفيض للتكلفة فأنها تقصد بذلك التخفيض تقليل فرص الضياع والتلف بالشركة دون الأخذ في الاعتبار التكلفة المستهدفة للإنتاج.
٢. الأساليب التقليدية تجعل تخفيض سعر البيع بما يتناسب مع السوق يكون له الأولوية من تخفيض التكلفة أولا.
٣. أن التكاليف التي تم تحميلها على المنتج تكون المحدد الرئيسي في تحديد سعر البيع دون النظر إلى سعر السوق مسبقا .
٤. في النظم الحديثة نرى إنها تأخذ في الحسبان قرارات وتصرفات واقتراحات الموردين والمستهلكين في الحسبان قبل عملية الإنتاج على العكس من النظم التقليدية إلى لا تهتم بتلك الاقتراحات إلا بعد الانتهاء من عملية الإنتاج.

¹ <http://costaccountingegspot.com/>

٥. تبدأ هذه الطرق بالتكلفة أولاً في تحديد سعر البيع حيث تضيف إلى التكلفة هامش الربح ليصبح بذلك سعر البيع .

ثالثاً : مفهوم التكلفة المستهدفة:-

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها " أداه لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفيرات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها. وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرات الوظيفية له ودرجة الثقة فيه من جانب العملاء. ^١

كما يعرفها البعض بأنها "نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير وفي المراحل التجريبية للإنتاج وذلك من خلال فحص وتقييم التصورات المختلفة المتاحة لخفض التكلفة .

وحيث أن ظهور مدخل التكلفة المستهدفة ظهر أولاً باليابان فإنه من المناسب عرض تعريف جمعية المحاسبين اليابانيون للتكلفة المستهدفة حيث تعرفها بأنها " عبارة عن عملية لإدارة الأرباح بصفة عامة وذلك عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج وسعره وشروط توزيعه وغير ذلك من الأهداف المتعلقة بالمنتج والتي تمكن المنظمة من تحقيق استراتيجيتها للربح على أن يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج وكذلك تطويره للمستوي الذي يقابل تطلعات واحتياجات العملاء.

وبصفة عامه يمكن القول بأن مدخل التكلفة المستهدفة هو مدخل لإدارة التكلفة يقوم على مبادئ ستة وهي:

١. " قيادة سعر البيع المستهدف لنظام التكاليف.

¹ <http://costaccountingegspot.com/>

٢. التركيز علي العملاء بالاهتمام بمتطلباته من ناحية الجودة , السعر , الوقت المناسب للحصول علي المنتج , وكذلك القيمة التي تقدمها كل وظيفة من وظائف المنتج للعميل.
٣. تنمية فرق عمل من مختلف الإدارات والتخصصات لتصميم وتطوير المنتج
٤. تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج سواء تكاليف التوزيع أو الشراء أو التشغيل أو الصيانة وصولا إلي تكلفة التخلص من المنتج بع انتهاء الغرض من استخدامه.
٥. التركيز علي مرحلة تصميم المنتج باعتبارها المرحلة التي تؤدي إلي خلق التكلفة عند البدء في الإنتاج .
٦. الاهتمام بجميع مراحل سلسلة القيمة بداية من العلاقة مع الموردين وصولا إلي العلاقة مع العملاء^١.

العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتصميم المنتج:-

"يري العديد من الباحثين أن من ٨٠ إلي ٩٠ بالمائة من تكلفة دورة حياة المنتج تتحدد أثناء مرحلة تصميم وتطوير المنتج

"وهذه التكاليف تكون ثابتة بمجرد الانتهاء من مرحلة تصميم المنتج حيث تكون عملية خفض التكلفة صعبة جدا بعد مرحلة التصميم وقد أيدت إحدى الدراسات أن ٨٠% من تكاليف الإنتاج النهائية يتم تحديدها وتصميمها من خلال القرارات المرتبطة بتصميم المنتج. وينظر إلي مدخل التكلفة المستهدفة بأنه مدخل التصميم من أجل تكلفه معينه حيث تتمثل الفكرة الأساسية لهذا المدخل في إعادة النظر في تصميم المنتج وخصائصه بهدف خفض التكلفة التقديرية له حتى تصل إلي التكلفة المستهدفة .

¹ <http://costaccountingegspot.com/>

ومعلوم أن العديد من المنظمات اليابانية تستخدم مدخل التكلفة المستهدفة لتحفيز مهندسي الإنتاج لاختيار التصميم الذي يمكن إنتاجه بأقل تكلفه.¹

ويجب أن يركز تصميم المنتج الجديد علي مقابلة أهداف ربح معينه بحيث إذا لم يتم مقابلة هذه الأهداف فسوف يعاد تصميم المنتج باستمرار إلي أن تتم مقابلة الأهداف المذكورة فعملية إعادة التصميم المستمرة نفترض أنه يمكن الوصول للتكلفة المستهدفة بينما يتم الإبقاء علي سعر البيع ذاته وعملية إعادة تصميم المنتج تمكن من منع التكاليف بدلا من خفضها بعد الحدوث.²

المبحث الأول :-

تعريف المرحلة الإنتاجية

هي حلقة في سلسلة عمليات متوالية لتكون المنتج بشكله النهائي وتتميز كل مرحلة من مرحلة من مراحل الإنتاجية بأنها تغضي علي خواص جديدة تمهيداً لتسليمه إلي مراحل إنتاجيه لاحقة أو تسلمه إلي مخزن البضاعة الجاهزة بالنسبة للمرحلة الأخيرة.

لتطبيق نظام تكاليف المراحل في المنشآت يجب أن يتوافر الشروط التالية :-

١- أن تكون طبيعة الإنتاج مستمراً ومتصلاً وليس طبقاً للمواصفات العملاء.

٢- أن يقسم المصنع إلي مراحل إنتاجية تزيد أو تقل حسب طبيعة الصناعة

تعتبر المرحلة عملية صناعية كاملة لها كيانها الخاص الذي يميزها عن غيرها من المراحل الأخرى ، وقد تكون المرحلة قسم أنتاجي معين أو جزء من هذا قسم ، وغالباً ما يطلق علي المرحلة الإنتاجية بالعملية الإنتاجية التي تنتهي عنده المنتج .

¹ <http://costaccountingspot.com/>

² <http://costaccountingspot.com/>

الصفات العامة لتكاليف المراحل :-

١. تجميع وتلخيص التكاليف بهدف تحديد أجمالي التكاليف وتكلفة الوحدة المنتجة .
 ٢. يتم تحميل التكاليف علي حساب تشغيل المرحلة .
 ٣. تجميع التكاليف يتم بواسطة تقارير المرحلة.
 ٤. الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة يتم احتسابه علي أساس ما يعادله من الوحدات التامة.
 ٥. التكاليف الإجمالية للمرحلة يتم قسمتها علي عدد الوحدات المحسوبة للوصول إلي متوسط تكلفة الوحدة الواحدة خلال فترة معينة .
 ٦. تكلفة الإنتاج التالف أو المفقود يتم احتسابها بشكل مستقل وتسويتها في نهاية الفترة .
- نظام تكاليف المراحل يتمثل في وجود تدفق مستمر ومتتابع للإنتاج من مرحلة ألي مرحلة تاليه حتى يتم الانتهاء من الإنتاج وتحويله لمخازن الإنتاج التام لأن عمل كل مرحلة يتم استكمالها في مرحلة تالية فان الأمر يتطلب ضرورة التتابع في إضافة تكلفة وحدة المنتج في كل مرحلة التي تكلفتها في المرحلة التالية وبمعني أن يحمل المنتج عند تحركه من مرحلة إلي أخرى بتكلفة المرحلة وهو خط سيره خلال المراحل الإنتاجية المتعاقبة^١.

طبيعة المرحلة الإنتاجية :-

تمثل المرحلة الإنتاجية عملية تشغيله لها اختصاص معين وتهدف ألي تحويل الخاصة إلي فتح تام وجهة نظير المرحلة.

وتتسم وحدات المنتج التي يتم انجازها بكل مرحلة إنتاجية ثبات المواصفات وتجانسها بحيث يتم الإنتاج فتلك المرحلة الإنتاجية بذات المواصفات في فترة محاسبية أخرى وتعتبر المرحلة الإنتاجية وحدة صناعية مستقلة ذات نشاط واحد متجانس يتكون من مجموعة من العمليات التي ينتج عنها وحدة منتج واحدة ذات مواصفات ويقوم نظام المراحل علي أساس نظام الإنتاج المستمر الذي لا يرتبط بالطحليبات التي ترد من العملاء وإنما يرتبط أسا بالخطة الإنتاجية والتسويقية للمنشأة.

• أنواع المراحل الإنتاجية :-

- ١- مراحل إنتاجيه منتظمة (متتابعة – متتالية:- ويقصد بها خطوات الإنتاج التي تتكون من مراحل إنتاجية متتالية كل مرحلة منها تلو الأخرى مثل صناعة الغزل والنسيج.
- مراحل إنتاجية غير منتظمة :-

^١<http://www.accgiscussiom.com/acc13181.html/>

تتعدد المراحل التي تمر عليها وحدة المنتج تبعاً لنوعية الإنتاج وهذا النوع تقوم المنشأة بإنتاج أكثر من نوع من وحدات الإنتاج باستخدام المراحل الإنتاجية المتتابعة ومجموعة أخرى من المراحل التي تمر عليها وحدات المنتج تبعاً لنوعية الإنتاج . وفي هذا النوع تقوم المنشأة بإنتاج أكثر من نوع من وحدات الإنتاج باستخدام المراحل الإنتاجية التي يشتغل بها كل منتج من المنتجات مثل صناعة تكرير البترول صناعة إنتاج المعدني .

● مراحل إنتاجية منفصلة :-

وهذه المرحلة تتكون من مجموعة مستقلة ن الخطوط الإنتاجية يشتغل كل خط أنتاجي منها بمجموعة من المراحل الإنتاجية مثل (الصناعات التجميعية كصناعة السيارات . حيث يتم تصنيع أجزاء السيارة في خط أو مجموعة من الخطوط الإنتاجية المستقلة ، ثم يتم استخدام هذه الأجزاء في خطوط الإنتاج التجميعية المختلفة ^١ .

خصائص تكاليف المراحل :-

نظام الإنتاج مترفق من مرحلة ألي مرحلة حتى يتم الانتهاء من إنتاجية وتحويلها ألي المخازن تمهيدا لبيها ولأن كل عمل مرحلة يتم استكماله في المرحلة التالية للضرورة التابع في إضافة تكلفة الوحدات في كل مرحلة ألي تكلفتها في المرحلة التالية.

وتعتبر تكلفة المرحلة الأولى بالنسبة للمرحلة الثابتة تكلفة مستلمه :-

تكاليف تحدد علي مستوى المراحل .

تحديد تكاليف المراحل:

ويتم تحديد تكلفة المرحلة في ظل افتراض عدم وجود مخزون تحت التشغيل أول الفترة من خلال استعراض :-

- ١ . الإنتاج المتجانس : بسبب وجود أنتاج تحت التشغيل في آخر الفترة لم يتم الانتهاء من أتمامه وبسبب الحاجة لتحديد تكلفة الوحدة .
- ٢ . المعالجة المحاسبية لعملية المراحل :-
- ٣ . أعداد وتقرير الإنتاج والتكاليف يمر بمراحل :-
- تحديد موقف الإنتاج الفعلي للمرحلة

^١ <http://arabcc-dirblogspot.com/>

- الإنتاج المتجانس للمرحلة
- تحديد أجمالي تكاليف المرحلة
- متوسط تكلفة وحدة الإنتاج بالمرحلة .
- تحديد تكلفة الإنتاج خلال الفترة بنوعية التام وتحت التشغيل

الإنتاج المحمول ومعالجة تكاليف المرحلة :-

بعد الانتهاء من أعداد تقرير المرحلة الوالي يتم نقل الإنتاج بالنسبة للمرحلة الأولى ألي المرحلة التالية بوحداته وتكاليفه . وان تكلفة الإنتاج الذي اتجه ألي المرحلة التالية تمثل تكلفة مستلمة من المرحلة الأولى و مدخلان للمرحلة التالية.¹

● مستويات إضافة المواد :-

- أن إضافة المواد للمنتجات تختلف من حيث قد تكون الإضافة في بداية المرحلة أو خلال المرحلة أو في نهايتها لذلك سيتم استعراض الحالات:-
- **إضافة المواد في بداية المرحلة:-** أي أن الوحدات التي تنتهي بها الفترة تكون قد أخذت حاجتها كامله .
- **إضافة المواد أثناء التشغيل :-** وهذه الحالة الأكثر شيوعاً في الحياة العملية حيث تضاف تدريجياً ألي وحدات الإنتاج وتتساوي نسب الإتمام من جميع عناصر التكاليف ويمكن اعتباره المادة المضافة مده مستقلة بذلك المستوى بشرط أن يكون عدد الإضافات قليل⁽¹⁾

¹ <http://www.accgiscussiom.com/acc13181.html/>

1. <http://www.accgiscussiom.com/acc13181.html>

إجراءات نظام تكاليف المراحل :-

١- تحديد حجم الإنتاج المطلوب :-

يتحدد حجم الإنتاج المطلوب تنفيذه خلال فترة ما المبيعات والمخازن والإنتاج ، فهن طريق بدائية المبيعات سيتحدد حجم المبيعات المتوقعة خلال هذه الفترة موزعاً علي أنواع المنتجات المختلفة .

وعن طريق ميزانية المخازن سيحدد حجم المخزون السلمي من هذه المنتجات الذي يمثل المخزون السلعي الاحتياطي المسموح به المقابلة لطلبات العملاء العاجلة في أول الفترة التالية .

ومن المعادلات التالية يمكن تحديد الإنتاج المطلوب :-

حجم الإنتاج المطلوب = وحدات المبيعات + وحدات المخزون آخر الفترة - وحدات المخزون في أول الفترة .

وطريق ميزانية الإنتاج سيحدد عدد الوحدات تحت الصنع الموجودة بالمراحل الإنتاجية في أول ألمده ودرجة تمامها .

٢- تجميع عناصر التكاليف :-

يتم تجميع عناصر التكاليف الثلاثة : المواد والأجور والمصاريف الصناعية بقائمة تكاليف المركز أو القسم أو المرحلة في آخر الفترة التكاليف في ظل النظام التكاليف الفعلية أو في أول الفترة في ظل نظام المقدره مقدماً .

٣- تحديد وحدة القياس لكل مرحلة :-

تتخذ وحدة القياس أساساً متوسط تكلفة الوحدة ، وتختلف وحدات التكلفة من مرحلة لآخرى باختلاف شكل المنتج فقد يستخدم الوزن في المرحلة الأولى .

٤- تحديد متوسط تكلفة الوحدة :-

يتم تحديد متوسط تكلفة الوحدة بالمراحل الآتية :-

- أ. إعداد قائمة الإنتاج أو ملخص الإنتاج وذلك إما مستقلاً أو مع قائمة تكاليف الفترة ومن هذه القائمة يمكن تحديد عدد الوحدات التامة (بعد تحويل الوحدات غير التامة في أول وأخر المدة إلي وحدات تامة ، التي استفادة من تكلفة الفترة .
- ب. بتطبيق المعادلة نصل إلي متوسط تكلفة الوحدة خلال الفترة ١ .

٥- تحديد متوسط سعر الوحدة من الأخرى:

والمقصود بسعر تحويل متوسط تكلفة الإنتاج المحلول من مرحله إلي أخرى أو للمخازن ويختلف سعر التحويل من متوسط التكلفة في حالة وجود إنتاج تحت الصنع في أول وكان متوسط التكلفة في الفترة السابقة التي يتم فيها إنتاج هذه الوحدات غير التامة يختلف عن متوسط التكلفة للفترة الحالية وحيث أن الوحدات التامة غير مميزة أي لا تستطيع أن تفرق بين الوحدات التي أنتجت بكاملها خلال الفترة الحالية لذلك يجب أن تحدد سعر التحويل المشترك الذي تنتقل به هذه الوحدات .

٦- ترحيل التكلفة الإجمالية للوحدات المنقولة من مرحلة لأخرى حتى يتم تسليمها للمخازن .

٧- تقويم الإنتاج غير التام بالأقسام المتتابعة (المراحل) في نهاية الفترة عن طريق تحويله إلي ما يعادله من وحدات تابعة وتحديد تكلفة علي أساس متوسط التكلفة الخاص بالفترة الحالية وليس علي أساس سعر التحويل أي المرحلة التالية لأن هذا الإنتاج مازال بالأقسام ولم يتم تحويله بعد .

مشاكل تكاليف المراحل :-

- ١- وجود عمل تحت الصنع بدأ في الفترة المحاسبية السابقة واكتمال في الفترة الحالية، إضافة ألي وجود عمل تحت الصنع في نهاية الفترة المالية الحالية سيحمل ألي الفترة المالية المقبلة ويكتمل فيها.
- ٢- عملية إضافة المواد علي فترات مختلفة من المراحل.
- ٣- تأثير استخدام طريقة ما يدخل أولا ينتج أولا وكذلك طريقة المعدل والوزن.
- ٤- احتساب الوحدات الفاقدة في المرحلة .

وهذا ولمحاولة التخلص من هذا القسم من المشاكل فان محاسبي التكلفة استخدموا الإنتاج المعادل والذي بواسطته يتحول الإنتاج تحت الصنع في أول وأخر المدة أو ما يعادله من الإنتاج التام ، وعلي ضوء التقارير الفنية التي بعدها مستوى القسم أو مركز الكلفة لكل مرحلة . ١

هنالك أسلوبين لانسياب تكاليف المخزون :-

- ١- طريقة معدل الوزن .
 - ٢- طريقة ما يرد أولا بصرف أولا.
- أولاً طريقة معدل الوزن :-
- يتم بموجب هذه الطريقة حساب تكلفة الانتهاج المتجانس للعمل الذي يتم انجازه بعض النظر إلي الزمن أو الفترة التي تحقق فيها الانجاز .

ويتم تخصيص التكاليف لكمية الانتهاج المتجانس للانتهاج التام الصنع والمحول إلي كمية الإنتاج المتجانس والإنتاج تحت التشغيل آخر المدة .

تكلفة المعدل الموزون :-

هي إجمالي التكاليف التي دخلت العملية الإنتاجية.

خطوات حساب كلفة الإنتاج في طريقة معدل الوزن :-

- ١- ملخص كمية الانسياب المادي
- ٢- حساب كمية الإنتاج المتجانس

1. <http://www.accgiscussion.com/acc13181.html>

٣- حساب تكاليف ومتوسط الكلفة

٤- جدول تكاليف أنواع الإنتاج (المخرجات).

ثانياً : طريقة ما يرد أولاً بصرف أولاً :-

وهي عكس طريقة المعدل الموزون ، حيث إن وحدات الإنتاج تحت التشغيل أول المدة تحتفظ بشخصيتها عن باقي أنواع الإنتاج داخل الفترة ، ولا تندرج مع بقية الوحدات . وعليه فان نسبة الانجاز لها تكمل في هذه الفترة وحسبما وصلت إليه من انجاز في هذه الفترة .خطوات حساب كلفة الإنتاج بطريقة ما يرد أولاً بصرف أولاً:-

١ . تحديد المدخلان والمخرجات

٢ . جدول الإنتاج المتجانس

٣ . جدول التكاليف

٤ . جدول تكاليف الإنتاج .

المبحث الثاني :

نظريات التكاليف في نظام تكاليف المراحل :-

أولاً : نظرية التكاليف الجمالية :-

ظهرت هذه النظرية في المرحلة الأولى من تطور محاسبة التكاليف لتلبية حاجة مديري المشروعات الأساسية ، وهي تحديد التكاليف اللازم لتحديد الأسعار .

وتعتمد هذه النظرية علي حصر جميع النفقات المتعلقة بجميع عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة في مدة التكاليف تم تبويب هذه العناصر تبويماً وظيفياً بحسب وظائف المشروع المتمثلة بالإنتاج والبيع والإدارة والتمويل.

تم تحميل تلك النفقات علي عدد (أو وزن أو طول) الوحدات المنتجة ، وبذلك تتحمل الوحدات المنتجة طافت نصيبها من جميع المصروفات المباشرة وغير المباشرة المتعلقة بوظيفة الانتهاج للوصول إلي التكلفة الإنتاج ، ونقوم بضاعة آخر المدة علي أساس تحميلها نصيبها من النفقات المباشرة وغير المباشرة وهي الطريقة التي أوصت بها المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (CAAP) .

إما الوحدات المنبوعة فتحمل بالإضافة إلى التكاليف الإنتاج بتكاليف البيع والتوزيع والنفقات الرادارية والمالية .

مزاياء نظرية التكاليف الإجمالية :-

١. يتفق صافي الربح / الخسارة طبقاً مع صافي نتيجة العمال المقابل له في دفاتر المحاسبة المالية.
٢. تتفق مع المبدأ المحاسبي: قابل الإيرادات بالمصروفات (إيرادات كلية – تكاليف كلية) .
٣. تتفق مع وجهة نظر أصحاب المؤسسة وهو أسلوب التغطية والاسترداد الشامل لكافة عناصر التكاليف بمعنى تحديد سعر بيع لا يقل عن التكلفة الإجمالية تجنباً لتحقيق خسارة^١.

٤. الانتقادات الموجهة لنظرية التكاليف الإجمالية:-

١. صعوبة اختيار الأساس لتحليل وتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة علي الوحدات المنتجة بالإضافة إلى أن الأسس المستخدمة تخضع للتقرير الشخصي ، واختلاف الطرق المستخدمة في التحميل يؤدي إلى اختلاف تحديد تكلفة الوحدة المنتجة .
٢. فشل النظرية في الإدارة بالبيانات التي تلزمها لاتخاذ قرارات ، حيث أن تحديد تكلفة الوحدة المنتجة تكون مرتفعة في أوقات الكساد نظراً لقلّة الكمية المنتجة ، بينما تكون التكلفة منخفضة في أوقات الرواج لضخامة الكمية المنتجة وهذا لا يتماشى مع اتجاه الأسعار أي القنوط في الحالة الأولى وارتفاع الأسعار في الحالة الثانية .
٣. يتم تقويم المخزون بالتكاليف الإجمالية وهي تتضمن جزءاً من النفقات الثابتة وهذا يؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة عن الفترة الحالية إلى الفترة المقبلة وهذا يتعارض مع مبدأ السنوات المحاسبية باعتبار أن النفقات الثابتة هي تكاليف زمنية خاصة بالفترة التي نشاء فيها .

ثانياً : نظرية التكاليف المباشرة :-

١ . أحمد أنور عبد المقصود د بيان – مرجع سبق ذكره – ص ٦٣

تقوم هذه النظرية علي تمييز التكاليف الثابتة التي لا تتغير بتغير حجم الإنتاج من التكاليف المتغيرة التي تتغير بتغير حجم الإنتاج ضمن جميع وظائف المشروع . وتحسب تكاليف الإنتاج في هذه النظرية علي أساس التكاليف المباشرة أو المتغيرة لعملية الإنتاج أما التكاليف فتحمل إلي حساب الدخل أو الإرباح و الخسائر بوصفها نفقات زمنية سيتحملها المشروع سواء أزدت كمية الإنتاج أم نقصت أم توقفت.ولما كانت جميع التكاليف المباشرة متغيرة، استخدام كثير من المراجع نظرية التكاليف المباشرة علي أنها نظرية التكاليف المتغيرة، والفارق الوحيد بينهما هو إن بعض التكاليف غير مباشرة قد تكون تكاليف متغيرة في بعض الأحيان تكاليف الوقود مثلا ١ .

ألا أن ضالة قيمة مثل هذه التكاليف غير مباشرة المتغيرة جعل التكاليف المباشرة تمثل إلي حد يعيد التكاليف المتغيرة خاصة أنها سهلة الحصر من خلال التبويب الوظيفي لعناصر التكاليف وهو التبويب الشائع في التطبيق العملي .

وبدأ العمل بهذه النظرية في إقواب الكساد الكبير في العقد الثالث من القرن العشرين . تقوم هذه النظرية القائمة الفصل بين عناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة فائدة كبيرة لإدارة المشروع في ظروف المنافسة التامة . إذ إن تجميع التكاليف المتغيرة فقط بوحدة الإنتاج يمثل الحد الداني للسعر الذي يمكن للإدارة إن تبيع به وتمثل زيادة عليا لتكاليف المتغيرة إسهاما في تغطية التكاليف الثابتة التي يتحملها المشروع سواء اعمد في الإنتاج أم توفق .

أما إذا نوصل ربح المساهمة التي تغطيه جميع التكاليف الثابتة ضمن حجم معين للإنتاج فإن هذا الحجم من الإنتاج يمثل نقطة التعادل التي تتعادل عندها نفقات المشروع وإيراداته من دون تحمل أي خسارة أو تحقيق إرباح.

إذا شاءت الإدارة التوصل إلي ربح مخطط أضافت قيمة هذا الربح إلي التكاليف الثابتة أتحدد في ضوء هذا المجموع السعر اللازم لتحقيق ذلك في حال ثبات حجم الإنتاج ، وإنما تحدد حجم الإنتاج اللازم لتحقيق هذه النتيجة في حال ثبات السعر ، إن لنقطة التعادل المشار إليها تطبيقات إدارية واسعة الانتشار في مجال التخطيط والرقابة بوصفها وظيفتين أساسيتين من وظائف المشروع الاقتصادي. ومن القرارات التي تتخذها الإدارة في ضوءها .

١ . احمد أنور عبد المقصود د بيان - مرجع سبق ذكره - ص ٦٣

تحديد الأسعار في ظروف المناسبة التامة وإيقاف المشروع أو استمراره في الإنتاج وتوسيع المشروع عن طريق شراء آلات أو معدات أو خطوط إنتاجية جديدة ولا بد من الانطلاق منها في دراسات الجدوى الاقتصادية في القرارات الاستثمارية.¹

نقدم هذه النظرية القائمة علي الفصل بين عناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة فائدة كبيرة لإدارة المشروع في ظروف المنافسة التامة .

إذ إن جميع التكاليف المتغيرة فقط بوحدة الإنتاج يمثل الحد الأدنى للسعر الذي يمكن الإدارة أن تباع به وتمثل زيادة عليا لتكاليف المتغيرة إسهاما في تغطية التكاليف الثابتة التي يتحملها المشروع سواء استمر في الإنتاج أم التوقف .

أما إذا توصل ربح المساهمة التي تغطيه جميع التكاليف الثابتة ضمن حجم معين للإنتاج فإن هذا الحجم من الإنتاج يمثل نقطة التعادل التي تتعادل عندها نفقات المشروع وإيراداته من دون تحمل ألي خسارة أو تحقيق أرباح.

أذا شاءت الإدارة التوصل ألي ربح مخطط أضافت قيمة هذا الربح ألي التكاليف الثابتة لتحقيق هذه النتيجة في حال ثبات السعر ومع الانتشار الواسع لهذه النظرية في المجال الإداري و الاقتصادي تشعر تشترط المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً استخدام نظرية التكاليف الإجمالية من اجل القوائم المالية المنشورة بحيث تقوم الإدارة باستخدام نظرية التكاليف المتغيرة من اجل اتخاذ القرارات لكنها تدخل عليها بعض التعديلات لتنسجم مع نظرية التكاليف الإجمالية من اجل إعداد الحسابات الختامية المتمثلة في التشغيل والمتاجرة والإرباح والخسائر أو إعداد قائمة الدخل .

ثالثاً : نظرية التكاليف الطاقة المستقلة :-

تقوم هذه النظرية علي مفهوم الفني للطاقة فتحمل الوحدات المنتجة بكامل تكاليف الإنتاج المتغيرة بالإضافة إلي جزء من التكاليف الثابتة يحسب علي أساس مستوي استغلال الطاقة المتاحة . أما ذلك الجزء من التكاليف الثابتة الذي يمثل الطاقة غير

احمد أنور عبد المقصود د بيان - مرجع سبق ذكره- ص 163

المبنية علي حسابات النتائج أو قائمة الدخل لأنه يمثل تكاليف طاقة لم تتمكن الإدارة من الاستفادة منها وان عدم قابلية هذه الطريقة لاستخدام النماذج الكمية المبينة علي نقطة التعادل جعلها قليلة الاستخدام ولا تمثل بديلاً يحل محل نظرية التكاليف الإجمالية التي تطبق لأغراض الرقابة وتحليل ربحية المشروع وتحديد الأسعار المبنية علي القرارات المستخدم من سلطات التسعير في الدولة . ولا بد من الإشارة إلي إن نظرية التكاليف الإجمالية هي النظرية السائدة لإغراض إعداد القوائم المالية المنشورة في الأسواق المالية^١.

ألا إن نظرية التكاليف المتغيرة أو المباشرة هي السائدة لإغراض القرارات الإدارية وخاصة تلك المتعلقة بالتسعير لإغراض المنافسة في الداخل والخارج . إذ تقوم التكلفة المباشرة أو المتغيرة للإنتاج لتلك القيمة التي تشتمل الحد الأدنى للسعر الذي تقبل الإدارة ب هاما عناصر التكاليف الأخرى (الثابتة) فهي تكاليف متخصصة علي الشركة سواء تم البيع أم لم يتم .

وتستخدم النظرية المباشرة هذه من اجل تسعير الصادرات في قرارات التجارة الخارجية .

نتيجة للانتقادات التي وجهت لنظرية التكاليف الإجمالية وخاصة فيما يتعلق باستخدامها لعدة طرق تقديرية في توزيع بنود التكاليف غير المباشرة . يحاول بعض المحاسبين التهرب من مشكل توزيع تلك العناصر بعدم توزيعها والنظر فيها إليها علي أنها تكاليف زمنية تمثل أعباء إدارية .

يجب تحميلها لقائمة نتائج الأعمال (الدخل) تقوم النظرية علي إن وحدات الإنتاج تحمل نصيبها من التكاليف المباشرة فقط عنها تحمل عناصر أو إدارية القائمة الدخل باعتبارها نفقات زمنية.

مزايا نظرية التكاليف المباشرة :-

١. التغلب علي صعوبة توزيع العناصر التكاليف غير المباشرة.
٢. تحقق الثبات في نصيب الوحدة المنتجة في التكاليف نظراً لأن العناصر المباشرة تتغير عادة بنفس النسبة مع التغير في حجم الإنتاج

١ . احمد أنور عبد المقصود د بيان ، مرجع سبق ذكره، ص ٦٣

١ . احمد أنور عبد المقصود د بيان ، مرجع سبق ذكره، ص ٦٣

الانتقادات الموجهة للنظرية :-

١. لم تحاول النظرية حل مشكلة التكاليف غير المباشرة . وإنما تهربت منها باستبعادها تماماً من تكلفة الوحدات المنتجة وتحميلها مباشرة لحساب الإرباح والخسائر .
٢. لا يمكن استخدام النظرية عادة لخدمة إدارة المشروع سواء في مجال اتخاذ القرارات في الأجل القصير ، أو في مجال تسعير المنتجات في الأجل الطويل.١ - لان التكلفة المباشرة لا تتضمن كافة عناصر التكاليف التي يجب علي المشروع إن يستردها من سعر البيع في الأجل الطويل (يجب تغطية جميع التكاليف . - وفي الأجل القصير يجب إن تغطي سعر البيع التكاليف المتغيرة إما إذا لم يغطي التكلفة المتغير فيجب التوقف علي الإنتاج .
٣. التكلفة المباشرة لا تعتبر عن التكلفة لوحدات المنتج النهائي وذلك لان التكاليف غير مباشرة تتضمن تكاليف ثابتة + تكاليف متغيره ، ويمكن استبعاد التكاليف الثابتة باعتبارها أعباء تبحث عن سياسة إدارية وبالتالي تحمل علي قائمة الدخل .

رابعاً : نظرية التكاليف المتغيرة أو الحدية :-

تقوم علي أساس التحميل الجزئي أي تحميل وحدات النشاط تنصبها من عناصر التكاليف المتغير فقط ، وتتفق هذه النظرية مع نظرية التكاليف المباشرة في عدم تحميل التكاليف الكلية علي وحدات الإنتاج وتختلف معها في الاكتفاء بتحميل البنود المباشرة فقط سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وتستبعد هذه النظرية تكاليف زمنية تحمل علي حساب الإرباح أو الخسائر .

مزايا نظرية التكاليف المتغيرة أو الحدية:-

١. يتم تقويم المخزون بالتكلفة المتغيرة فقط والتكلفة الثابتة تحمل لقائمة نتائج الأعمال وبالتالي لا يحدث نقل للتكاليف الثابتة من الفترة المالية إلي الفترة مقبلة وذلك تطبيقاً لمبدأ سنوية المحاسبة (استغلال السنوات)
٢. تساعد الإدارة في القيام بوظائفها من اتخاذ القرار في مجال :-
 - أ. تحديد سعر بيع الوحدة.
 - ب. تحديد حجم الإنتاج.

١. احمد أنور عبد المقصود د بيان - مرجع سابق - ص ٦٣

- ج. اتخاذ قرار بالاستمرار في الإنتاج أو التوقف.
- د. الشراء من الخارج أو التصنيع الداخلي .
٣. تساعد النظرية في حل مشكلة توزيع وتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة علي الوحدات المنتجة نظراً لمعالجة الجزء الثابت. ١
٤. من التكاليف غير المباشرة علي أساس أنها تكلفة زمنية ترحل لقائمة الدخل دون الحاجة إلي استخدام معدلات تحميل لتوزيعها علي الوحدات المنتجة .

الانتقادات الموجبة لنظرية التكاليف الحدية أو المتغيرة :-

١. علي الرغم من إن التكاليف تعمل علي المحافظة علي طاقات المشروع في حالة تآهب واستعداد للتشغيل ، لذلك من الضروري إن تتضمن تكلفة وحدة النشاط نصيبها من هذه التكاليف بقدرة الاستفاد.
٢. صعوبة الفصل بين عناصر التكاليف المتغيرة أو التكاليف الثابتة ، هنالك عناصر تكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة.
- مزايا نظرية التكاليف المستغلة :-

١. تتلافى هذه النظرية العيوب والانتقادات الموجهة للنظريات الأخرى وتحقق كثيراً من العدالة عند تحديد تكلفة الوحدة الواحدة نظراً لتحميل الوحدة بنصيبها من التكاليف المتغيرة وكذلك من التكاليف الثابتة التي استعملت عند إنتاجها .
٢. يميل متوسط تكلفة الوحدة في ظل هذه النظرية إلي الثبات النسبي رغم الاختلاف في حجم النشاط
٣. إن تحديد سعر بيع الوحدة سوف يحقق علي المستهلك كي يتحمل أعباء التكاليف غير المستغلة التي لم يستفد منها .
٤. توفير بيانات مفيدة لعملية التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة علي معدلات استغلال الطاقة.

الانتقادات الموجبة لنظرية التكاليف المستغلة:-

- ١- صعوبة تحديد المستغل من الطاقة وذلك نرى لتعدد المراحل الإنتاجية واختلاف قدرات الآلات .
- ٢- تتنافى هذه النظرية مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف وخاصة المخزون السلعي من الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام بتضمن جزء من التكاليف الثابتة المستغلة

١. احمد أنور عبد المقصود د بيان - مرجع سبق ذكره، ص ٦٣

٣. لم تحل هذه النظرية نهائياً مشكلة توزيع التكاليف الصناعية الغير مباشرة وذلك لصعوبة توزيع تكاليف الطاقة المستغلة علي الوحدات الإنتاج بأسس عملية بدون الاجتهاد والتقدير .^١
٤. لا تتناسب مع مبدأ التغطية الشاملة للتكاليف مما يؤدي إلي اختلاف النتائج المستخرجة في ظلها عن النتائج المستخرجة من الحسابات المالية .^١

^١ احمد أنور عبد المقصود د بيان -مرجع سبق ذكره ص٦٣

مثال:

فيما يلي بيانات التكاليف المتعلقة بشركة الباحث التجارية خلال شهر ديسمبر ٢٠٠٥:-

المخزون	أول الشهر	آخر الشهر
١. مخزون مواد مباشرة	٢٠٠٠	١٠٠٠
مخزون إنتاج غير تام	٥٠٠٠	٢٠٠٠
مخزون إنتاج تام	٣٠٠٠	١٠٠٠
٢. تكاليف الإنتاج (١٠,٠٠٠ وحدة)		
(٥٠٠٠ مشتريات مواد مباشرة ، أجور مباشرة ، ٦٠٠٠ مواد غير مباشرة) (٥٠ % متغيرات) ، (١٠٠٠ أجور غير مباشرة ٦٠ % ثابت)		
٣. تكلفة التسويق :-		
(١٠٠٠ مواد تسويقية ، ٢٠٠٠ خدمات تسويقية ٦٠ % متغيرات ، ٢٠٠٠ مرتبات رجال البيع (٥٠ % متغيرات))		
٤. التكاليف الإدارية والتمويلية ٥٠٠٠ جنيه		
٥. نسبة الاستغلال الإنتاجية والتسويقية ٨٠ % .		

المطلوب :

أعداد قائمة التكاليف ونتائج الأعمال وفقاً للنظريات الآتية الإجمالية ، المتغيرة ، المستغلة) .^١

^١ محمد محمود سليم - مبدأي وأساسيات محاسبة - ص ٨٨

١. قائمة التكاليف للنظرية (الإجمالية ، والمتغيرة ، المستقلة)

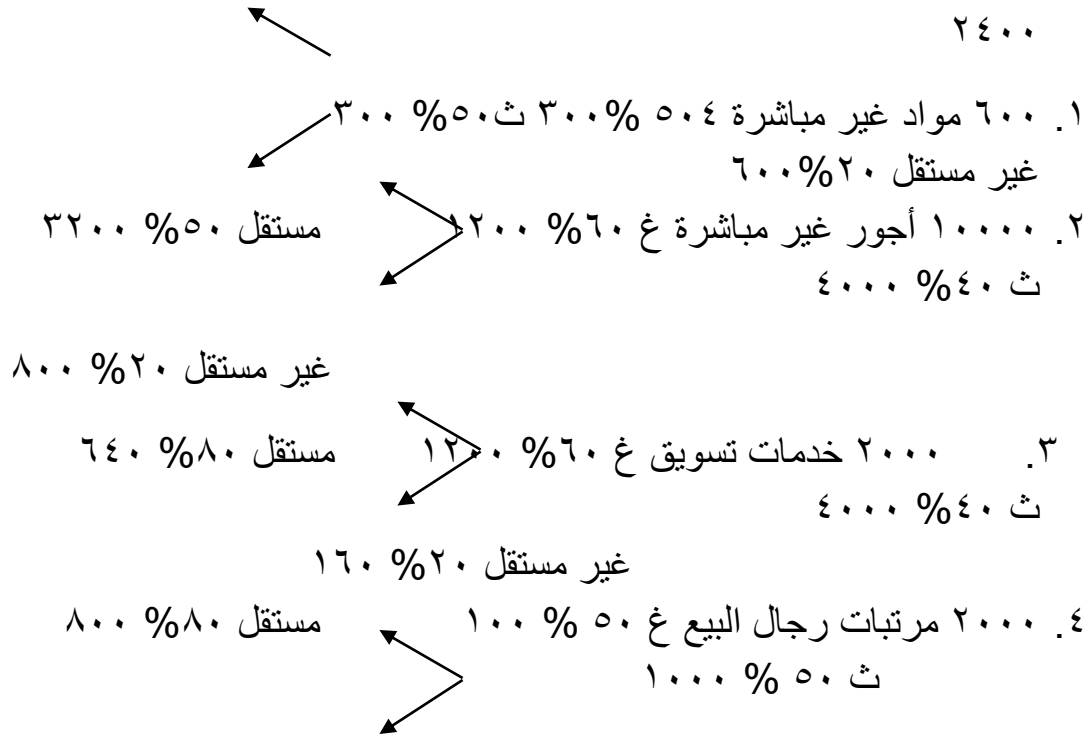
بيان	الإجمالية	المتغيرة (الحرية)	المستقلة
تكاليف الإنتاج - ن مباشرة :-		٦٠٠٠	٦٠٠٠
مواد مباشرة	٦٠٠٠		
أجور مباشرة	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠
- ت- غير مباشرة			٥٤٠٠٠
مواد غير مباشرة	٦٠٠٠	٣٠٠٠	٩٢٠٠
أجور غير مباشرة	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	
إجمالي التكاليف	٢٤٠٠٠ ٥٠٠٠ +	١٧٠٠ ٥٠٠٠ +	٢٢٦٠٠ ٥٠٠٠ +
+ مخزون غير تام أول المدة		٢٢٠٠٠ ٢٠٠٠ -	٢٧٦٠٠٠
- مخزون غير تام آخر المدة	٢٩٠٠٠ ٢٠٠٠ -	٢٠٠٠٠ ٣٠٠٠٠ +	٢٠٠٠ -
+ مخزون أنتاج أول المدة	٢٧٠٠٠ ٣٠٠٠٠ +	٢٣٠٠٠ ١٠٠٠ -	٢٥٦٠٠ ٣٠٠٠ +
- مخزون إنتاج آخر المدة	٣٠٠٠٠ ١٠٠٠٠ -	٢٢٠٠ ١٢٠٠ ١٠٠٠	٢٨٦٠٠ ١٠٠٠ -
ن إنتاج المدة للبيع	٢٠٠٠		٢٧٦٠٠٠
+ تكاليف التسويق	٢٠٠٠		
مواد تسويقية			
خدمات التسويق			
مرتبات رجال البيع	٥٠٠٠ +	٣٢٠٠ +	٤٦٤٠ +
تكلفة المبيعات	٣٤٠٠	٢٥٢٠٠	٣٢٢٤٠.١

٢- قائمة تتابع الأعمال (قائمة الدخل)

بيان	الإجمالية	المتغيرة	المستغلة
إسراء المبيعات	٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
تكلفة المبيعات	٣٤٠٠٠	٢٥٢٠٠	٣٢٢٤٠
مجمل الربح	٤٦٠٠٠	٥٤٨٠٠	٤٧٧٦٠
- التكاليف الأخرى ت إداريه وتمويله			
مواد غير مباشرة	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠
أجور غير مباشرة	-	٣٠٠٠	٦٠٠
خدمات تسويقية	-	٤٠٠٠	٨٠٠
مرتبات رجال الإعمال	-	٨٠٠	١٦٠
صافي الربح	٤١٠٠٠	٤١٠٠٠	٤١٠٠٠

بعض الملاحظات علي حل المثال :-

مستقل ٨٠%



غير مستقل ٢٠% ٢٠٠ (١)

طرق قياس تكلفة المخزون :

هنالك أربع طرق لتحديد تكلفة المخزون هي :-

١- التمييز العيني (المحدد) للمساحة

تستخدم هذه الطريقة في حالة المخزون قليل العدد نسبياً ذو القيمة العالية مثل المجوهرات والسيارات حيث تعد هذه الطريقة الأسلوب الأمثل لتحديد تكلفة المخزون ولتوضيح ذلك نضرب المثال التالي بغرض انه بعد حدد المخزون وجد إن كمية المخزون المتبقية آخر السنة هي (٢٢٠) وحدة تتألف عن الآتي

تاريخ الشراء	عدد الوحدات المتبقية
١٢ أيار	٢٠
٢٤ حزيران	٥٠
٢ تموز	٦٥
١٤ آب	٨٥
مجموع المتبقي	٢٢٠

٢- متوسط التكلفة المرجح :-

يتم استخدام متوسط التكلفة المرجح بقسمة البضاعة المتاحة للبيع علي عدد الوحدات المتاحة للبيع وبعد ذلك يتم ضربه بعدد الوحدات المتبقية آخر الفترة لاستخراج تكلفة المخزون آخر الفترة ويمكن التعبير عن ذلك كالتالي :-

متوسط البضاعة المتاحة للبيع

متوسط التكلفة المرجح =

عدد الوحدات المتاحة للبيع

تكلفة المخزون آخر الفترة = متوسط تكلفة المرجح x عدد الوحدات المخزون المتبقية
آخر الفترة

فيما يلي البيانات المتعلقة بحركة المخزون في إحدى المنشآت التجارية: ١

التاريخ	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة
١/١ مخزون أول المدة	١٠٠٠ وحدة	١٠ دينار
٤/٥ مشتريات	١٢٠٠٠ وحدة	١٣ دينار
٧/٢٣ مشتريات	١٨٠٠٠ وحدة	١٢ دينار
١١/٩ مشتريات	١٥٠٠ وحدة	١٥ دينار

٢- استخراج عدد الوحدات المتبقية لمخزون آخر السنة

في هذا المقال تم إعطاء الوحدات المتبقية لمخزون آخر السنة ٣٠٠٠

$$\text{عدد الوحدات المتبقية آخر السنة} = \text{عدد الوحدات المتاحة للبيع} - \text{عدد الوحدات المباعة}$$

$$= ٣٢٥٠٠ - ٢٩٥٠٠ = ٣٠٠٠ \text{ وحدة}$$

٣- استخراج تكلفة المخزون آخر السنة :-

وهو عبارة عن ضرب المتوسط المرجح بعدد الوحدات المتبقية آخر السنة النحو التالي
 تكلفة المخزون آخر السنة = عدد وحدات المخزون المتبقية آخر السنة × متوسط
 التكلفة المرجح = ٣٠٠٠ وحدة × ١٢٠٤٥٠ = ٣٧٣٥٠ دينار
 الطلب الثاني :-

يتم استخراج تكلفة البضاعة المباعة بطرح تكلفة البضاعة المتاحة من تكلفة المخزون
 تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع - تكلفة المخزون آخر السنة =
 ٤٠٤٥٠٠ - ٣٧٣٥٠ = ٣٦٧١٥٠ دينار ١.

٣- الوارد أولاً صادر أولاً :-

وهي تعتمد علي نظرية إن ما يتم شراؤه أولاً يتم صرفه للإنتاج أو بيعه أولاً لذلك نجد إن المخزون في المثال السابق ٣٠٠٠ وحدة تكاليف من احدث المشتريات وهي مشتريات ١١/ ٩ بالكامل وجزء من مشتريات ٧/٢٣ بسبب عدم تغطية مشتريات و ١١/ لإجمالي الوحدات المتبقية

عدد وحدات المخزون المتبقية آخر الفترة = ٣٠٠٠ وحدة تتألف من

- ١٥٠٠ وحدة آخر المشتريات ١١/ ٩

- ١٥٠٠ وحدة من مشتريات ٧/٢٣

ويتم استخراجها علي النحو التالي :-

١. تكلفة المخزون آخر السنة

التاريخ	عدد الوحدات	x	تكلفة الوحدة	التكلفة الإجمالية
١١/٩ مشتريات	١٥٠٠ وحدة	x	١٥ دينار	٢٢٥٠٠ دينار
٧/٢٣ مشتريات	١٥٠٠ وحدة	x	١٢ دينار	١٨٠٠٠ دينار
تكلفة المخزون آخر السنة	١٥٠٠ وحدة			٤٠٥٠٠ دينار

٢. تكلفة البضاعة المباعة

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع - تكلفة المخزون آخر السنة

$$= ٤٠٤٥٠٠٠ - ٤٠٥٠٠ = ٣٦٤٠٠٠ دينار ١.$$

٤- طريقة الوارد أخيرا صادر أولا :-

هذه الطريقة عكس الطريقة السابقة حيث تعتمد علي نظرية إن ما يتم شراؤه أخيرا يتم صرفه للإنتاج أو بيعه أولا أي إن المخزون آخر السنة سوف يكون أول مشتريات لذا نجد إن المخزون آخر المدة ٣٠٠٠ والمشتريات أول المدة وهي مشتريات ٤١٥ عدد وحدات المخزون المتبقية آخر المدة = ٣٠٠٠ وحدة تتألف من

- ١٠٠٠ وحدة مخزون أول المدة

- ٢٠٠٠ وحدة من مشتريات ٤/٥

يتم استخراجها علي النحو التالي :-

٣- تكلفة مخزون آخر السنة

التاريخ	عدد الوحدات	×	تكلفة الوحدة	التكلفة الإجمالية
مخزون أول المدة	١٠٠٠ وحدة	×	١٠ دينار	١٠٠٠٠ دينار
٤/٥ مشتريات	٢٠٠٠ وحدة	×	١٣ دينار	٢٦٠٠٠ دينار
تكلفة المخزون آخر السنة	٣٠٠٠ وحدة			٣٦٠٠٠ دينار

٤- تكلفة البضاعة المباعة

تكلفة البضاعة المتاحة للبيع - تكلفة المخزون آخر السنة

$$= ٤٠٤٥٠٠٠ - ٣٦٠٠٠ = ٣٦٨٥٠٠ دينار . ١$$

المبحث الأول :-

تكلفة الوحدة الواحد:-

هو متوسط تكلفة إنتاج وحدة من المنتج ويتم الحصول عليه من خارج قسمة إجمالي التكاليف علي عدد الوحدات المنتجة قد يبدو هذا أمراً بسيطاً وواضحاً ولكن حساب تكلفة الوحدة أو متوسط تكلفة الوحدة يعد من أصعب المهام في مجال الأعمال التجارية ربما يرجع ذلك لأن حساب تكلفة الوحدة قد يوحي انه يكلف من خلاله حساب التكلفة الإجمالية لأي عدد من الوحدات ، انه في الحقيقة الأمر إن تكلفة إنتاج الوحدة تضم عنصرين أولهما .

التكاليف المتغيرة أو التي هي تكلفة الحقيقة لإنتاج الوحدة الواحدة وعنصراً آخر هو التكاليف الثابتة لكل واحدة

وهي صحيحة فقط عند مستوى واحد من مستويات الإنتاج، ولذلك فقبل الاستخدام تكلفة الوحدة يجب إن يتم استبعاد كل العناصر الثابتة.

تكاليف الإنتاج وتكاليف الوحدة :-

يتم تكاليف المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة في الشركات الصناعية في حساب يسمى الإنتاج تحت التشغيل حيث تشتمل في طريقة الدين رصد أول المدة والمواد المباشرة والأجور المباشرة وغير المباشرة في طريقة الدائن تكلفة الإنتاج علي عدد الوحدات .

متوسط تكلفة الإنتاج للوحدة الواحدة = متوسط تكلفة الوحدة في المرحلة الأول (+) م . ت الوحدة في المرحلة الثانية (+) م . ت الوحدة في المرحلة الثالثة + + م . ت الوحدة في المرحلة الأخيرة .

وتعدد متوسط التكلفة للوحدة الواحدة في كل مرحلة يعتمد علي إجمالي التكلفة لكل عنصر من عناصر التكاليف وعلي عدد الوحدات المتجانسة حيث عند توزيع إجمالي التكلفة لكل عنصر من المواد والأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة .

ويعتمد علي عدد الوحدات المستحيلة في كل عنصر إذا كان لدينا ١٠٠٠ وحدة منها ١٠٠٠ وحدة إذا كان مستوى إتمام الإنتاج تحت التشغيل ١٠٠ % بالنسبة للمواد وتوزيع تكلفة الأجور سيكون علي ٩٠٠ وحدة متجانسة.

فإذا كان مستوى الإتمام من حيث تكلفة العمال ٥٠ % (٥٠ × ٢٠٠) = ١٠٠٠ = ٩٠٠ وحدة. وهكذا تكون إل ٢٠٠ وحدة التي تحت التشغيل تعادل ٢٠٠ وحدة تامة بالنسبة لعنصر تكلفة المواد وتعامل ١٠٠ وحدة تامة بالنسبة لعنصر تكلفة المواد وتعادل ١٠٠ وحد بالنسبة لتكلفة الأجور وهكذا .

يقال تم توزيع تكلفة المواد علي ١٠٠٠ وحدة متجانسة وتوزع تكلفة الأجور علي ٩٠٠٠ وحدة تجانسه. فإذا كان علي مستوى المرحلة الواحدة نوع تكلفة عناصر الإنتاج علي عدد الوحدات المتجانسة لكل عنصر تكلفة تختلف عن توزيع تكلفة كل عنصر تكلفه لذلك لا يمكن استخدام المعادلة التي ذكرت الإجابات السابقة حتى وان كان الإنتاج يتم لصنف واحد فكيف سيكون تطبيق هذه المعادلة لو كان يتم إنتاج صنفين أو أكثر .

تلجأ المنشآت الصناعية لتدفقات الإنتاج من خلال العمل المستمر والإنتاج المستمر لسياسة الإنتاج الكبير لتخفيض تكلفة الوحدة من الوحدات المتجانسة .

لحساب عدد الوحدات المتكافئة والمتجانسة عن طريق استخدام مفهوم الإتمام (الاكتمال) (الانجاز).

يقصد بمستوى الإتمام :-

الدرجة التي وصل إليها المنتج من الإتمام والاكتمال .

- درجة اكتمال وصلت إليها وحدة الإنتاج .

- درجة انجاز العملية الإنتاجية اللازمة لإتمام الوحدة

الوحدات التالفة:-

هي تلك الوحدات التي تنتج وتكون غير مطابقة للمواصفات

الوحدات التالفة:-

هي تلك التي تتعرض للفقد والضياع خلال العملية الإنتاجية .

يمكن تصنيف وحدات الإنتاج إلي نوعين رئيسيين :-

أ- وحدات جيدة .

ب-وحدات تالفة .

تلخيص التدفق المادي للوحدات من المدخلان والمخرجات الإنتاجية بكل مرحلة :-

وهذا يتم من خلال إعداد ما يسمى بـ (تقدير الإنتاج المادي الذي يعبر عن ملخص

للوحدات المادية لكل من المدخلان والمخرجات الإنتاجية¹.

أولاً : مدخلان المرحلة :-

¹ <https://m.buyt.com/ar/specialties/>

تتكون من : أ/ وحدات تحت التشغيل أول الفترة

ب/ وحدات جيدة .

أ- وحدات تحت التشغيل أو الفترة :

وهي الوحدات القديمة بالمرحلة والمحمولة من فترة لفترة أخرى بذات المرحلة فهي تعتبر وحدات بدأ التشغيل عليها بالمرحلة خلال فترة سابقة ولم ينتهي .

ب- وحدات جيدة :-

هي تلك الوحدات التي يجري عليها التشغيل لأول مرة في المرحلة ، لذلك تعد خاصة بالمرحلة الأولى فقط وهذه الوحدات تقسم إلي نوعين رئيسيين :-

١. وحدات مستلمة .

٢. وحدات ناتجة عن إضافة المواد .

أولاً : الوحدات المستلمة :-

وحدات تامة محولة من مرحلة سابقة إلي مرحلة تالية لذلك فان الوحدات الجيدة المستلمة تظهر دائمة في أي مرحلة تالية للمرحلة الأولى .

ثانياً: وحدات ناتجة عن إضافة المواد :-

هي وحدات تنشأ نتيجة إضافة مواد بعمليات التشغيل بالمرحلة خلال الفترة ويترتب علي إضافتها تغيير في عدد الوحدات الإنتاج أو عدم تغير^١ .

كيف يتم تحويل وحدات الإنتاج المادي إلي وحدات الإنتاج المتجانس :-

من خلال حساب الوحدات المتكافئة (المتجانسة) من عناصر المخرجات الإنتاجية ويتم ذلك من خلال إعداد ما يسمى ب (تقدير الإنتاج المتجانس).

- الوحدات المتجانسة :-

يتم الحصول عليها من خلال ضرب الوحدات المادية في مقدار الاستفادة .

- الإنتاج المتجانس :-

يقصد به الوحدات المتكافئة والمتساوية من حيث الجهد المبذول بالمرحلة ومن حيث إمكانيات وتكاليف تلك المرحلة .

يمكن احتساب الإنتاج المتجانس لأي وحدة من وحدات المخرجات بالمعادلة التالية :

الإنتاج المتجانس لوحدة المخرجات من عنصر التكلفة = عدد الوحدات المخرجات في مقدار استفادة وحدة المخرجات من عنصر التكلفة .

- الوحدة التامة :-

يعني إن هذه الوحدات تمت خلال المرحلة بمعنى أنها استفادت بنسبة ١٠٠% من كافة عناصر التكاليف بالمرحلة حسب مستوى الجهد المبذول عليها من خلال المرحلة والذي يقل عن ١٠٠% وحسب كل عنصر تكلفة ، لذلك فإن عدد الوحدات المادية للوحدات تحت التشغيل آخر الفترة سوف تختلف عن الوحدات المتجانسة والمتكافئة ^١ .

- الوحدات التالفة والمفقودة :-

يتوقف حساب عدد الوحدات المتجانسة من هذه الوحدات علي مستوى الفحص أو المستوى الذي تم عنده اكتشاف تلف أو فقد هذه الوحدات^١.

التكاليف غير المباشرة :-

المقدمة :-

نشيد التكاليف غير المباشرة مشكلة من مشاكل التكاليف كما يطلقون عليها وهي تتمثل في مجموعة النفقات والأعضاء التي يحملها المشروع في سبيل الخدمات اللازمة في استكمال عمليات التشغيل الصناعي وإتمام الدورات الإنتاجية له وفي ذلك خلاف المواد المباشرة والأجهزة المباشرة.

وتختلف هذه التكاليف من مشروع لآخر وفق نوع الصنائه فقط يصل في بعض الصناعات إلي أكثر من تكلفة الأجور المباشرة الأمر الذي يدعو إلي تكلفة الأجور المباشرة إلي الوضع والأسر المناسبة خصوصاً وجمعها وتحليلها وبتميزها لتحديد نصيب المنتج النهائي منها بدقة .

وهناك كثير من المميزات إلي تميز تكاليف غير مباشرة دون غيرها من التكاليف مما يحصل هنالك كثير من المشاكل المرتبطة بها .

تعريف التكاليف غير المباشرة وخصائصها :-

هي التي تخص أكثر من منتج ويصعب ربطها بصورة مباشرة علي وحدات المنتج النهائي أو هي التكاليف التي تتفق في سبيل أو النشاط معين وستغير منها أكثر من منتج آخر لأي نشاط الإنتاجي ككل أو نشاط بصفة عامة .

وتتمثل التكاليف الغير مباشرة نوعياً وتطبيقياً علي العناصر الآتية:-

١. مواد غير مباشرة صناعية مثل مواد المساعدة في الإنتاج وسوقية مثل الأدوات الكتابية بإدارة المبيعات .
٢. أجور غير مباشرة مثل أجور مستوى البيع^٢.

^١ <https://m.buyt.com/ar/specialties/>
^٢ <https://sgarra.wordprss.com/cost>

٣. مصروفات غير مباشرة صناعية مثل أهلاك الآلات الصناعية وتسويقه مثل مصروفات الإعلان لعدة منتجات من المتعارف عليه جميع المواد والأجور والمصروفات الإدارية وهي تكاليف غير مباشرة

وهناك عدد من المبادئ العلمية التي تستخدم للتعرف بين التكاليف المباشرة وغير مباشرة وهي:-

١. مبدأ سهولة أو صعوبة التمييز العين التكاليف المباشرة يسهل تحديد العلاقة بين وحدات عنصر التكلفة مع وحدات الإنتاج بشكل مباشر في حالة صعوبة التمييز فان عناصر التكلفة لغير عنصر غير مباشر .
٢. مبدأ سهولة التخصيص المالي للنفقة تربط التكاليف المباشرة من الناحية المالية بوحدة الإنتاج النهائية بدون أي تعقيد فيصعب حصر ما يخص كل وحدة علي حدة .
٣. مبدأ الأهمية النسبية للنفقة : يمكن إن يكون طبيعة عنصر التكلفة مباشر المنتج بالرغم من ذلك يتم اعتباره بتكاليف غير مباشرة تطراً لصغر حجمه وعدم الأهمية النسبية لقيمة وحدة المنتج .
٤. مبدأ التغطية والاستيراد الشامل للنفقات :-
طبقاً لنظرية التكاليف الإجمالية فانه يتم تحميل وحدة الإنتاج بالكامل من كل عناصر النفقات سواء كانت هي سبباً فيه أو لم تكن كذلك ومن هنا كان الضروري إن تحدد تكلفة المنتج علي أساس التحميل الشاغل باعتبار كل عناصر التكاليف مباشرة كما في حالة الأوامر الإنتاجية
٥. مبدأ السلبية أو المسؤولية عن النفقة :-
تعتبر وحدة التكلفة مسؤولة عن التكاليف المباشرة حيث أنها مسببه لها ما إما التكاليف غير المباشرة فهي نفقات عامة ويصعب تحديد وحدة المنتج أو التكلفة المسؤولة عنها بشكل مباشر .

خصائص التكاليف غير المباشرة :-

هنالك عدد من الخصائص التي تميز بها التكاليف غير المباشرة عن غيرها وهي:-

- ١- عمومية التكاليف غير المباشرة:-
فالتكاليف غير المباشرة سواء الصناعية أو التسويقية أو الإدارية تتصف بالعمومية بالنسبة لعلاقتها بمراكز التكلفة ومن ثم يصعب تحميلها علي مراكز التكلفة ووحدات المنتج .
 - ٢- صعوبة الربط بين عناصر التكاليف غير المباشرة الصناعية ووحدات المنتج النهائي:
منطقياً كلما كان العنصر مباشراً كلما كان تحميله علي وحدة الإنتاج سهلاً وعادلاً وكما بعد العنصرين عن حالة المباشرة كلما قلت نسبة العدالة وصعب تحميله علي وحدات الإنتاج .
 - ٣- تنوع وتعدد بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة:-
إن بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة كثيرة ومتعددة مما يتطلب دراسة كل عنصر علي حده وبحث طريقة توزيع علي مراكز ووحدات الإنتاج النهائية ويمكن تحليل هذه العناصر إلي :-
 - مواد غير مباشرة لزيوت التشحيم و الوقود .
 - أجور غير مباشرة مثل مرتبات المشرفين والملاحظات ومرتب مدير المصنع
 - أعباء ثابتة تتمثل في الادخار والتأمين والإهلاك نفقات المرافق الصناعية الكهربائية والمياه .
 - خسائر صناعية مثل تكلفة المواد العادم وأجور الوقت الضائع .
- ومما سبق يتضح أن لكل نوع من أنواع هذه التكاليف يحتاج إلي تحليل خاص به حتي نصل إلي المعيار الغير السليم لتحميله علي وحدات الإنتاج .
- وأيضاً الواضح أنه بالرغم من أن جميع هذه البنود غير مباشرة فأن تختلف إلي أي عنصر .

٤-ارتباط معظم عناصر التكاليف غير المباشرة بعنصر الزمن:-

من الصعوبة معرفة يتم عناصر التكاليف غير المباشرة قبل نهاية الفترة الزمنية التكاليف لارتباطها بعنصر الزمن أكثر من ارتباطها بوحدة المنتج كما يتطلب الالتجاء إلي التقدير وتحليلها علي الوحدات المنتجة لفترة مقارنة التكاليف المحملة بأساس تقديري مع التكاليف الفعلية وحصر الفروق تمهيداً لتصحيح التكاليف المحملة .

٥-اختلاف أسس تحميل التكاليف غير المباشرة علي مراكز التكلفة ووحدات الإنتاج نظراً لاختلاف محاسب التكاليف في اختيار أساس المناسب ذلك يعتمد علي التقدير التخصصي للمحاسب التكاليف

مشاكل التكاليف غير المباشرة :-

نظراً لتنوع التكاليف غير المباشرة وتعددتها وارتباطها بالتقيد في حجم النشاط وارتباط بعض الآخر بالطاقة الإنتاجية وكذلك ارتباط جزر ثالث منها بالفترة الزمنية الآخر الذي جعل محاسب التكاليف يواجه عديد من المشاكل والصعوبات عند تحديد نصيب المنتج النهائي من هذه التكاليف بعكس المواد المباشرة والأجور المباشرة الذي يمكن إيجاد وحدة المنتج سهولة ومن أهم هذه المشاكل والصعوبات مما يلي :-

١. عمومية التكاليف الصناعية غير المباشرة بمعنى عدم وجود الارتباط المباشر بها وبين وحدات المنتج النهائي أو الأوامر الإنتاجية حيث أنها تتفق عامة علي العمليات الإنتاجية للبيع .
٢. اختلاف لكل عنصر من عناصر هذه التكاليف عن العنصر الآخر نظراً لتعددتها وتنوعها الذي أدى إلي صعوبة الرقابة عليها.
٣. اختلاف سلوك التكاليف الصناعية غير المباشرة مع التغير في حجم الإنتاج وهناك التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة بالتالي ظهرت علي المنتجات.
٤. ارتباط جزء من هذه التكاليف بفترات زمنية قد تقل عن عام وبالتالي فإنه يصعب تحديد وحدات التكلفة منها خلال فترات زمنية قصيرة الأمر الذي يتعارض مع كون المحاسبة التكاليف نظام للمعلومات يمد الإدارة بالبيانات السريعة اللازمة لمساعدتها في اتخاذ القرارات المتعلقة بالعمليات الإنتاجية وغالباً ما يلجأ التكاليف إلي أسلوب التعديد لهذه التكاليف للتغلب علي هذه المشكلة .

٥- إن لجوء محاسب التكاليف إلي دفع تقديرات التكاليف الصناعية غير المباشرة تمهيداً لتحميلها علي وحدة التكلفة يتوقف بالضرورة علي حجم الطاقة الإنتاجية في المشروع وما يترتب علي ذلك من توافر البيانات عن الطاقة القصوى والطاقة المتاحة والطاقة المستقلة والطاقة العاطلة وبناء علي ذلك ترتبط هذه التقديرات أيضاً بفترات الرواج وفترات الكساد التي يمر بها المشروع .

٦- اختلاف حجم هذه التكاليف من شهر إلي آخر خلال العام الواحد باختلاف ظروف التشغيل .

٧- في حالة تعدد المنتجات في المشروع وعدم تجانس هذه المنتجات تزداد صعوبة تحديد نصيب كل منتج عن التكاليف إلي استخدام معدلات مقتردة للتحميل .

والمقصود بتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة علي الإنتاج بعد إيجاد الوسيلة المناسبة والعادلة لتحديد نصيب وحدة المنتج النهائي من هذه التكاليف .
ومن الطبيعي إن محاسب التكاليف لا ينتظر حتى النهاية الفترة المالية ويقوم بحصر التكاليف الفعلية (الإنتاجية) التي أنفقت فعلاً خلال الفترة حتى يمكن قياس تكاليف الإنتاج واستخراج نصيب الوحدة الواحدة ولذلك فإنه يلجأ إلي وضع التقديرات المختلفة لبنود التكاليف الصناعية غير المباشرة

خطوات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة علي وحدة الإنتاج :-

يواجه محاسب التكاليف الصناعية غير المباشرة علي وحدات الإنتاج صعوبة بالغة بسبب عدم وجود العلاقة المباشرة بين نظام التكاليف الصناعية غير المباشرة علي وحدات المنتج يخضع للمبادئ العلمية الآتية:-

١. مبدأ التحميل :-

يعني ضرورة تحميل المنتج بنصيبها من التكاليف الصناعية غير المباشرة علي اختيار إلي هذه التكاليف لازمة لإتمام الإنتاج حيث ساهم بطريقة غير مباشرة في عملية الإنتاج .

٢. مبدأ الاستفادة :-

ويعني إن تحميل وحدات المنتج بنصيبها من عناصر التكاليف غير المباشرة بين ان يكون بقدر استفادتها من خدمات هذا العنصر .

٣- مبدأ الاقتراب من المباشر :

من المتعارف عليه انه كلما كان عنصر التكلفة مباشر كلما كان تحميله علي وحدات الإنتاج سهلاً و عادلاً وبالتالي يعادل محاسب التكاليف تحليل عناصر من عناصر التكاليف غير المباشرة حتى يحدد المجال الذي يتأثر بحدوث العنصر بصفة خاصة ومباشرة وذلك بدلاً من اعتبار العنصر خاص بالمصنع كله

٤- مبدأ القدرة علي الدفع وتحميل الأعباء :-

يعتمد هذا المبدأ الخاص بتوزيع النفقات غير المباشرة علي مبدأ ضرائبي معروف يقوم علي أساس التفاحة بين دخول الأفراد والمنشآت إذ يحمل العبء الأكبر من الضريبة لأصحاب الدخول الكبير وهكذا يتم التفرقة في المشروع بين أعباء الإدارات أو الأقسام أو وحدات الإنتاج علي أساس قدرتها علي تحميل نصيب اكبر أو اقل من النفقات غير المباشرة والدخول المستمد من كل فرع من النشاط ولكن رغم سهولته لا يمكن اعتباره مبدأ عادل لما يترتب علي استخدامه في التكاليف من معاقبة الكفاء وتحميل الوحدات المربحة جزءاً من أعباء الوحدات الخاسرة .

٣. مبدأ إن لكل عنصر تكلفة : ويعني إن لكل عنصر تكلفة مباشرة أو غير مباشرة لابد إن يخصص أو يوزع مراكز التكلفة المستفيدة من خدمات هذا العنصر سواء كانت المراكز المستفيدة إنتاجية أو تسويقية أو إدارية ١.

المبحث الثاني:-

طرق تحميل التكاليف غير المباشرة :-

١-طريقة توزيع الإجمالي :-

تقوم هذه الطريقة علي أساس توزيع إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة الخاصة بعد اكبر الخدمات الإنتاجية في الوحدة الاقتصادية مره واحده علي مراكز الإنتاج فقط وذلك باستخدام أساس مناسب ساعات العمل المباشرة وتتميز هذه الطريقة بحد ذاتها وإنها تكون مناسبة للمشروعات الصغيرة ذات الإنتاج النمطي حيث تكون مراكز الخدمات قليلة وتكاليفها مثله .

ولكن يعاب علي هذه الطريقة ما يلي :-

- إن استخدام أساس موحد لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات إجماليا علي مراكز الإنتاج يتأهل الطبيعة المنفردة لخدمات كل مركز خدمه علي وحده فطبيعة خدمات مركز خدمه الصيانة تختلف عن طبيعة خدمات مركز خدمه الصيانة تختلف عن طبيعة خدمات مركز خدمه شئون العمال مثلا الأمر الذي يطلب ضرورة توزيع كل مركز خدمه انفراديا علي مراكز الإنتاج .
- تهتم بتوزيع تكاليف مراكز الخدمات علي مراكز الإنتاج فقط بالتالي تتجاهل إمكانية الاستفادة مراكز الخدمات الأخرى الأمر الذي يتطلب ضرورة توزيع تكاليف كل مركز خدمه علي كل من مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الأخرى حسب الأهمية النسبية التنازلية لاستفادة من خدمات كل مركز علي حده
- تتجاهل الخدمات المتبادلة بين مراكز الخدمة ذاتها مع بعضها البعض حسب الاستفادة المتبادلة بينها .^١

^١ / <https://sgarra.wordpress.com/cot1/>

٢. طريقة التوزيع الانفرادي :-

طبقاً لهذه الطريقة يتم توزيع تكاليف كل مركز خدمه علي حده منفرداً علي مراكز الإنتاج فقط وذلك بقرض استفادتها من خدمات مراكز الخدمة علي إن يتم اختيار أساس التوزيع حسب طبيعة الخدمة التي يؤديها مركز الخدمات

وتختار هذه الطريقة بأنها عالجت العيب الأول في طريقة التوزيع الإجمالي لتكاليف كل مركز خدمة منفرداً علي مراكز الإنتاج وفقاً لأساس التوزيع الذي يتناسب مع طبيعة خدمات كل مركز علي حده ولكن يعاب عليها أنها لم تعالج العيب الثاني والثالث في الطريقة الإجمالية .

٣. طريقة التوزيع التنازلي :-

طبقاً لهذه الطريقة يتم توزيع تكاليف كل مركز خدمه علي كل من مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الأخرى وذلك وفقاً لأهمية وللاستفادة التنازلية من خدمات كل مركز خدمه علي حده ولذلك تطلب هذه الطريقة إن يتم ترتيب مراكز الخدمات الإنتاجية ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها النسبية بحيث يبدأ أولاً بتوزيع تكاليف مركز الخدم هالاهم الذي يؤدي خدمات أكبر عدد ممكن من مراكز الخدمات ومراكز الإنتاج وبحيث ينتهي بتوزيع تكاليف مركز الخدمة الذي يؤدي خدمات إلي اقل عدد من المراكز أي مراكز الإنتاج فقط حيث توزع تكاليف مركز الخدمة الأخير علي مراكز الإنتاج فقط .

لكن ما هي مراكز الخدمات التي يتم توزيعها أولاً ويراعى في هذا الصدد ان تكون الأوليات تنازلياً كالاتي :

- توزيع مراكز الخدمة الذي تعم خدماته علي اكبر عدد من مراكز الإنتاج والخدمات وذلك نسبة ما يستفيد كل مركز من خدماته.
- بعد ما نقدم يعاد توزيع تكاليف المركز التالي في الترتيب التنازلي الذي يتغير من خدماته اكبر عدد من المراكز اكبر عدد من مراكزه .^١

- ويجب ملاحظة إن تكلفة مركز خدمات لا يشترط توزيعها علي جميع المراكز التي تليه هي الترتيب بل المتبقية منه فقط ومن الملاحظ إن هذه الطريقة قد عالجت عيوب وانتقادات الطرق السابعة وان راعت احتمال استفادة مركز خدمات من مركز خدمات آخر ولكن من طرق واحد فقط أي أنها أغفلت فكرة تبادل الخدمات بين مراكز الخدمات ذاتها وهذه طريقة واسعة الانتشار في المشروعات الصناعية كبيرة الحجم .

٣-طريقة التوزيع التبادلي :-

هذه الطريقة تراعي فكرة الخدمات المتبادلة بين مراكز الخدمات الإنتاجية في ظل هذه الطريقة يضاف إلي تكاليف كل مركز خدمات تكلفة أي خدمات استفادتها من مراكز الخدمات الأخرى وتطرح نفس التكلفة المتبادلة من تكلفة المراكز الذي اتحاد مراكز الخدمة تبادلياً ثم يتم توزيع صافي تكلفة كل مركز خدمه بعد إضافة وطرح تكلفة الخدمات المتبادلة علي مراكز الإنتاج والخدمات باستخدام الطريقة الانفرادية أو التنزلية .

- تحديد معدات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة في مراكز الإنتاج يقصد بتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة في كل مركز إنتاج علي حده باستخدام معدلات التحميل داخل كل مركز إنتاج علي حده .

ويلاحظ انه قد يوجد معدل تحميل واحد في حالة وجود مركز إنتاج واحد بالمنشأة وقد يوجد معدلات تحميل متعددة في حالة تعدد مراكز الإنتاج بالمنشأة الصناعية ويفضل إن يكون معدل التحميل المستخدم معدل تحميل مرتبط بالزمن مثل ساعات العمل المباشرة وساعات التشغيل الآلي لان التكاليف غير المباشرة تكاليف زمنية ويتم تحديد معدلات التحميل للتكاليف الصناعية غير المباشرة في مراكز الإنتاج بعد الانتهاء من توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة المتعلقة بمراكز الخدمات ومن أهم الأسس العملية لتحديد معدلات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة في مراكز الإنتاج تمهيداً لتحديد نصيب تكلفة وحدة المزج من هذه التكاليف الصناعية غير المباشرة الأسس التالية :-^١

^١ <https://sgarra.wordpress.com/cot1/>

١. عدد وحدات المنتج .
٢. تكلفة المواد المباشرة.
٣. تكلفة الأجور المباشرة.
٤. التكلفة الأولية المباشرة.
٥. ساعات العمل المباشرة.
- ٦- ساعات التشغيل الآلي.

هنالك طريقتين لقياس ظروف التكاليف غير المباشرة علي الإنتاج :-

١. طريقة معدل التحميل التقديري :-

طبقاً لهذه الطريقة يتم حصر وتقدير التكاليف الصناعية غير المباشرة اللازمة للنشاط الإنتاجي في مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية خلال الفترة كما يتم تحديد معدل تحميل تقديري للتكاليف الصناعية غير المباشرة التقديرية في مراكز الإنتاج .
وتمتاز هذه الطريقة :-

بأنها توفير بيانات سريعة تساعد الإدارة في تخطيط التكاليف الصناعية غير المباشرة وتحميلها أول بالأول علي الإنتاج دون الانتظار إلي نهاية ألسنه المالية كما انه تمكنت الإدارة من تخطيط أسعار المنتجات خاصة في حالة الإنتاج غير المتكرر كما تكمن الإدارة من الرقابة علي التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية وقياس الانحرافات بين التكاليف التعديدية والتكاليف الفعلية ودراسة أسبابها ومحاسبة المسؤولين عليها حتى لا يتم تكرار ما بعد ذلك ويعاب علي هذه الطريقة احتمال تعرض تقديرات التكاليف الصناعية غير المباشر لعدم الدقة ولعدم التأكد التام بسبب الطبيعة الموسمية للإنتاج ولعدم دقة التنبؤ بأسعار عناصر التكاليف بالإضافة إلي الأعطال غير العادية التي تحدث أثناء التشغيل .

٢. طريقة معدل التحميل الفعلي :-

طبقاً لهذه الطريقة تم حصر وقياس التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية المستفيدة في النشاط الإنتاجي بمراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية خلال الفترة كما يتم تحديد معدل التحميل الفعلي .
وتمتاز هذه الطريقة بسهولة حصر وقياس التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية وبالتالي موصولة تحديد معدل التحمل للتكاليف الصناعية .

ويعاب علي الطريقة أن تقوم الإدارة ببيانات فعلية للتكاليف الصناعية غير المباشرة في نهاية الفترة التكاليف مما يقلل من فائدة هذه البيانات في تخطيط التكاليف وأسعار المنتجات في الرقابة عليها .

أن كانت تمكن من اطر وقياس الانحرافات التكاليف العملية عن التكاليف التقديرية لخصر فروق دراسة أسبابها ومعالجتها ومحاسبتها .

وهناك نوعين من فروق التحميل :-

- **زيادة تحميل :** وذلك زيادة التكاليف الصناعية غير المباشرة التقديرية المحملة علي الإنتاج عن التكاليف غير المباشرة خلال الفترة .
- **نقص التحميل :** وذلك في حالة نقص التكاليف الصناعية غير المباشرة التقديرية المحملة علي الإنتاج عن التكاليف الصناعية غير المباشرة التقديرية المحملة عن الإنتاج عن التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية المستفيدة في خلال الفترة
- **ترجع أسباب الفروق بين التكاليف الصناعية غير المباشرة النقدية والفعلية للأسباب الآتية :-**
 - ١ . الطبيعة الموسمية للإنتاج .
 - ٢ . حدوث أخطاء في تحديد عنصر التكاليف الصناعية .
 - ٣ . الظروف غير العادية أو الطارئة أثناء فترة التكاليف .

تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة علي الإنتاج :-

أن نصب الأمر الإنتاج من المصاريف الصناعية غير المباشرة لا يمكن تحديده خلال العام لأنها لا تلخص أمر معين وإنما تخص جميع الإنتاج كما انه لا يمكن معرفة مجموعها إلا بعد انتهاء ألسنه المالية أو الفترة المحاسبية .

لذلك فإنه يتم تحميل الإنتاج بنصيبه من المصاريف الصناعية غير المباشرة بناء علي معدل ثم حسابه في بداية الفترة المحاسبية بناء علي توزيع المصاريف ومعامل تحميل معين كالمواد المباشرة والأجور المباشرة .

تحميل أوامر التشغيل بعنصر المصروفات غير المباشرة :-

اهتمت الدراسة العلمية في مجال التكاليف بعنصر المصروفات غير المباشرة باعتبارها احد المشاكل الرئيسية التي تواجه محاسبة التكاليف لدى تحميله علي وحدات الإنتاج وأوامر التشغيل .

ولما كان عنصر المصروفات غير المباشرة تتكون من مجموعة بنود متعددة ويصعب حصرها أو تحديدها أولاً بأول ، حيث تنشأ مجموعة هذه البنود داخل المنشأة مثل إهلاك الأصول الثابتة ومصروفات الصيانة وغيرها من أمثلة البنود كما نشأ مجموعة أخرى من هذه البنود خارج المنشأة ويتم استخدامها والاستفادة منها بمراكز التكلفة ، ولذا يتم تحديد قيمة بنود المصروفات غير المباشرة الفعلية في نهاية السنة المالية ، ولذلك يكون من الضروري الاعتماد علي أسلوب (المعدلات المحدد مقدماً) في تحديد ما يخص أوامر التشغيل من عنصر المصروفات غير المباشرة .^١

١. أسلوب المعدلات المحددة مقدماً :-

في تحميل عنصر المصروفات غير المباشرة علي أوامر التشغيل ، يقوم أسلوب المعدلات المحددة مقدماً علي مجموعة من الإجراءات التي يمكن الاعتماد عليها في تحديد ما يخص أمر التشغيل من المصروفات الصناعية غير المباشرة ، وتتكون لكل الإجراءات ما يلي :-

- في بداية السنة المالية يتم أعداد الموازنة التخطيطية لبنود المصروفات غير المباشرة .
- يتم توزيع البنود غير المباشرة الخاصة (أي تلك التي تخص مركز تكاليف معين بالذات) بين مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية .
- يتم تخصيص بنود المصروفات غير المباشرة الخاصة (أي تلك التي تخص مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الفنية أيضا .
- تستخدم احدي طرق التوزيع الملائمة وذلك في توزيع مجموعة تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية علي مراكز الإنتاجية .
- يتم استخدام معدلات التقديرية التي استخرجه وفقاً للأسس السابقة الذكر في تحديد ما يخص أمر التشغيل من عنصر المصروفات الصناعية غير المباشرة ، وذلك علي الوجه التالي حالة استخدام الأجور المباشرة كأسس لتحميل المصروفات غير المباشرة .
- المصروفات غير المباشرة = الأجور المباشرة الفعلية لأمر التشغيل × معدل التحميل التقديري .

ج- تسوية فروق المصروفات غير المباشرة في نهاية الفترة المحاسبية يترتب علي استخدام المعدلات المحددة مقدماً في تحميل أوامر التشغيل بعنصر المصروفات الصناعية غير المباشرة بعد انجاز أمر التشغيل مباشر تنشأ فروق بين المصروفات الصناعية غير المباشرة المحملة (المحتسبة) وبين المصروفات الصناعية غير المباشرة الفعلية ، معالجة تلك الفروق باستخدام تلك الطرق التالية :-

- إعادة توزيع فروق المصروفات الصناعية غير المباشرة بين أوامر التشغيل بنسبة المصروفات المحملة علي كل أمر منها ١.

إقفال فروق التحميل في حساب تكلفة المبيعات وفقاً لتلك الطريقة فمن فروق تحميل عنصر المصروفات الصناعية غير المباشرة يتم ترحيلها إلي جانب المدين لحساب

تكلفة المبيعات وذلك في حالة ما إذا كانت المصروفات الصناعية غير المباشرة الفعلية أكبر من المصروفات غير المباشرة المحملة عن الفعلية ، فان فروق التحميل تظهر في الجانب الدائن لحساب تكلفة المبيعات .

تحديد معدلات التحميل للتكاليف الصناعية غير المباشرة :-

أولاً : تحديد مراكز التكاليف :-

- أ. تكاليف الإنتاج
- ب. مراكز خدمات الإنتاج
- ج. مراكز تكاليف تسويقية
- د. مراكز خدمات إدارية وتمويلية
- هـ. مراكز العمليات الرأسمالية

ثانياً : حصر وتقدير التكاليف الصناعية غير المباشرة :-

تحديد التكاليف غير المباشرة أثناء السنة المالية ومن الصعوبة أن يمكن معرفتها أولاً بأول ، ولا بد من الانتظار حتى نهاية السنة ، مما يفقد محاسبة التكاليف أهميتها ، لذلك يجب علي المحاسب أن يقوم بتحديد التكاليف الصناعية غير المباشرة مقدماً علي أساس تقديري والعمل علي تحميل وحدات النشاط أو وحدات التكلفة (بنصبيها من العناصر التقديرية .

ثالثاً : تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة علي المراكز :-

يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من بنود التكاليف غير المباشرة لإغراض التحميل علي مراكز التكلفة وهي :- أ/بنود خاصة : وهي عبارة عن بنود التكاليف التي يستفيد منها مركز تكلفة واحد فقط أي انه تخصصه دون غيره من المراكز ولذلك تحمل عليه مباشرة مثلاً إهلاك الآلات في مركز تعيين يحمل رأساً علي هذا المركز ، بينما تكلفة المواد غير المباشرة لمركز آخر تحمل عليه دون غيره من المراكز وكذلك تكلفة الوقت الضائع العادي في مراكز آخر تحمل علي نفس المركز الخاص به .^١

ب/بنود مشتركة :-

وهي عبارة عن بنود التكلفة التي يشترك في الاستفادة منها مجموعة من مراكز التكاليف دون مراكز أخرى وتوزع علي المراكز المستفيدة حسب الأساس المناسب ، مثلاً مصاريف القوى المحركة توزع علي المراكز التي يوجد بها ألان أو معدات.

ج/بنود عامة :-

هي عبارة عن البنود التي يستفيد منها جميع مراكز التكاليف بالمنشأة دون استثناء ويتم توزيعها علي المراكز حسب الأساس المناسب لطبيعة كل عنصر ، مثلاً إيجاد مبني يعتبر بند عام ويوزع علي جميع المراكز علي أساس المساحة التي يشغلها كل مركز .

بالنسبة للبنود الخاصة أنها لا توزع وإنما تخصيص البند بصورة مباشرة علي مركز معين يعتبر هو المستفيد الوحيد من هذا البند (يطلق علي هذه العملية تخصيص) ، بينما بالنسبة للبنود المشتركة أو العامة فلا يمكن تخصيصها لمركز كلفة معين ، بل يجب توزيعها علي المراكز المستفيدة طبقاً لطبيعة كل بند من البنود (يطلق علي هذه العملية توزيع) .

قياس وتحاليل الانحرافات لتكاليف الصناعية غير المباشرة :-

تتضمن التكاليف الصناعية غير مباشرة ثلاثة عناصر ، هي :-

١ . المواد غير المباشرة

٢ . الأجور الغير مباشرة

٣ . المصروفات الصناعية غير المباشرة .

١ . معايرة المصروفات الصناعية غير مباشرة :-

تتضمن الأعباء التي تتحملها المنشأة في سبيل قيامها بالوظيفة الإنتاجية وتتم تلك العناصر

لصعوبة تحميلها مباشرة علي الوحدات المنتجة حيث أن معظمها عناصر تكاليف عامة أو مشتركة .

يستفيد منها أكثر من منتج .

٢ . صعوبة معايرة المصروفات الصناعية الغير مباشرة .^١

- ترجع صعوبة معايرة المصروفات الصناعية الغير مباشرة ألي عدة أسباب منها:-
١. أكثر بنود المصروفات الصناعية غير المباشرة واختلاف كل منها حيث تشمل كل من (تكاليف الخدمات ، تكاليف العمالة ، تكاليف المواد ، تكاليف المعدات والأدوات المستخدمة في الإنتاج .
 ٢. عدم ارتباطها بالوحدات المنتجة وتعدد المصروفات بين بنودها وبين أسباب حدوثها .
 ٣. عدم تجانس مكونات وعناصر التكاليف الصناعية الغير مباشرة وبالتالي صعوبة التحديد الواضح للمسئولية عن أحداث عنصر النفقة .
 ٤. أن أكثر من عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة يصعب تحديدها بشكل دقيق ألا في نهاية الفترة المحاسبية .
 ٣. معايرة التكاليف الصناعية الغير المباشرة :-
 - يتطلب أعداد معايرة التكاليف الصناعية ما يلي :-
 ١. تحديد فترة سريان المعيار .
 ٢. تحديد التكاليف المعيارية غير المباشرة أو الأعباء الإضافية المعيارية لفترة التكاليف.
 ٣. تحديد الطاقة المعيارية التي يجب تشغيلها بمعنى تحديد مستوى التشغيل المعياري .
 ٤. استخراج معدلات التحصيل المعيارية لكل بند من بنود التكاليف الصناعية المباشرة وفق المعادلة .

التالية : التكاليف المعيارية الغير مباشرة :

معدل تحميل الأعباء الإضافية :-

حجم الإنتاج المعياري (الطاقة المعيارية) .

٤. تحليل انحرافات التكاليف الصناعية غير مباشرة

١. تحميل الانحرافات في ظل الموازنة الثابتة :-

١. باستخدام معدل تحميل واحد :

الانحراف الكلي = التكاليف الصناعية المحملة ، التكاليف الصناعية الفعلية = كمية الإنتاج الفعلي ، وقت معياري للوحدة ، معدل تحميل معياري – (التكاليف الصناعية الفعلية) .^١

ويتم تحليل الانحراف الكلي ألي الانحرافات الثلاثة التالية :-

١ . انحراف موازنة :

= (التكاليف الصناعية المعيارية (المخططة) – التكاليف الصناعية الفعلية .

٢ . انحراف كفاية :-

= (وقت معياري للإنتاج الفعلي ، وقت مستنفذ فعلي ، معدل تحميل .

٣ . انحراف الطاقة :

= (ساعات طاقة مخططة – ساعات طاقة فعلية) معدل تحميل معياري

علماً بأن : م . ص . غير مباشرة معيارية .

معدل التحميل المعياري = ساعات معيارية للإنتاج المخطط

٢ . باستخدام معدلين (معدل ثابت ومعدل متغير).

في هذه الحالة يتم تحليل الانحراف باستخدام معدلين أحدهما ثابت والآخر متغير كما يلي :- الانحراف الكلي تكاليف صناعية محملة ، التكاليف الفعلية .

انحراف تكاليف مغيرة انحراف تكاليف ثابتة :

كلي ت . محملة معيارية – ت . محملة فعلية ت . ث . محملة معيارية – ت . ث . فعلية

موازنة ساعات فعلية * معدل متغير – ت . م فعلية

أو = ت . م . مسموح بها – ت- م . فعلية ت. ث مخفضة – ت – ث فعلية كافة .

كناية ساعات معيارية للإنتاج الفعلي – ساعات فعلية /

● معدل ت . م (ساعات معيارية للإنتاج الفعلي – ساعات فعلية .

● معدل ثابت :-

طاقة لا يوجد انحراف طاقة للتكاليف المتغيرة ساعات مخططة للإنتاج المخطط –

ساعات فعلية . ١



المبحث الأول :

نبذة لشركة أسمنت بربر

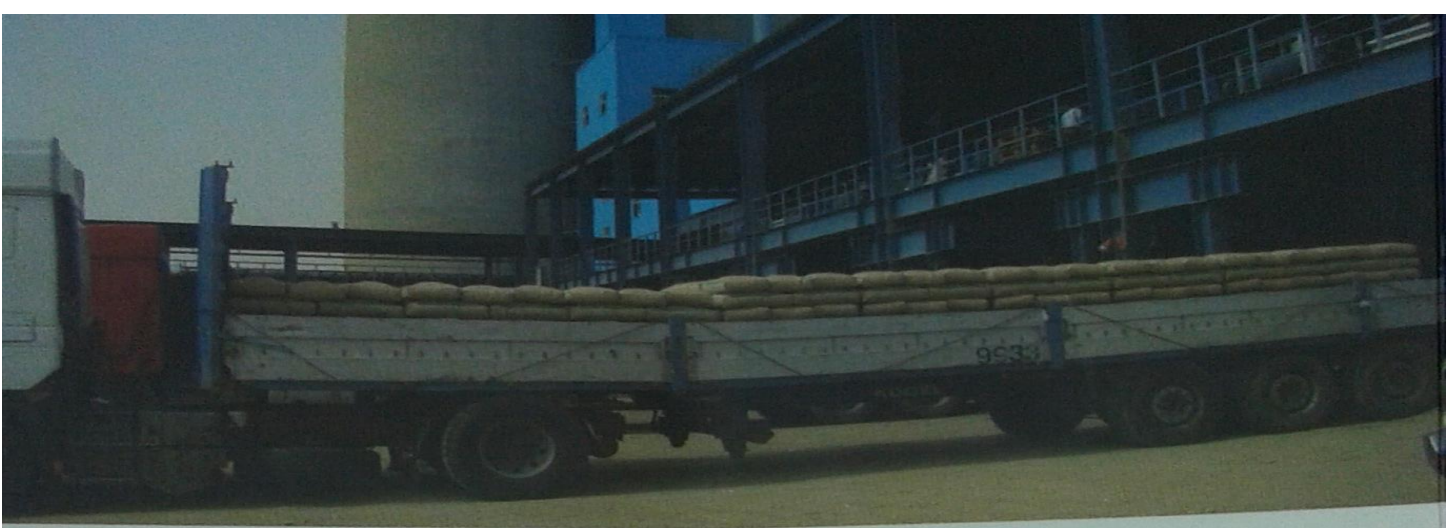
مقدمة:

يشهد السودان طفرة تنموية كبيرة منذ إنضمامه لمجموعة الدول المنتجة للنفط الأمر الذي جعل الإسراع في إنتاج مادة الأسمنت هدفاً إستراتيجياً للدولة ولكثير من شركات القطاع الخاص والمستثمرين الأجانب على حد سواء وذلك بغرض سد الفجوة المتزايدة بين الإنتاج المحلي والاستهلاك وتحقيق عوائد مجزية على إستثماراتهم ، وتمثل تكلفة الترحيل العالية نسبياً بسبب بعد المسافة بين الميناء البحري ومناطق كثافة الاستهلاك عاملاً هاماً في الأسعار المحلية لسلعة الأسمنت ، وسيترقب على إقامة الصناعة بالقرب من مناطق الإستهلاك كما هو الحال بالنسبة لمصنع أسمنت بربر أثراً مباشراً على تخفيض الأسعار للمستهلك.

٢ / بذرة البداية:

بدأت الفكرة لدى المساهمين السودانيين (دانفـوديو و مجموعة التقنية المتطورة) بتشيد مصنع بطاقة تتراوح ما بين ١٠٠٠ الى ٢٠٠٠ طن في اليوم وبعد سلسلة من اللقاءات التي تمت مع شركة الأسمنت الوطنية بدبي والتي إنتهت بتوقيع مذكرة تفاهم بينها وبين الأطراف السودانية تم الإتفاق بموجبها ألا تقل الطاقة الإنتاجية عن ٤٠٠٠ طن في اليوم .

وفي مرحلة لاحقة تم الإستعانة بخبرة شركة الأسمنت الوطنية في هذا المجال لإختيار شركة إستشارية و تم إختيار شركة DCIL الهندية كشركة إستشارية متخصصة لإعداد دراسة الجدوى ووضع تصور لدراسات المواد الخام المختلفة اللازمة لتلك الصناعة و لاحقاً تحضير العطاء و طرحه و ترسيته و الإشراف على تنفيذ المصنع الذي تم بواسطة شركة CNBM -HCRDI الصينية و الذي انطلق في نوفمبر من العام ٢٠٠٦ م.



ومع تقدم العمل في مجال دراسة محاجر الخام وإعداد دراسة الجدوى بدأت الإتصالات بالشركة العربية للاستثمار للدخول كشريك في المشروع ،وقد كان لمبادرة الشركة العربية للاستثمار بدعوة الشركاء لإجتماع تم في مدينة الرياض الأثر الكبير في وضع الفكرة موضع التنفيذ الفعلى. وتم بعدها إختيار مستشار قانوني تولى وضع مسودة إتفاقية الشركاء والنظام الأساسى للشركة ،وبتوقيعها بالأحرف الأولى أعلن عن تأسيس الشركة رسمياً في ٢٨ ديسمبر ٢٠٠٤م لتكتمل إجراءات تسجيلها في مارس ٢٠٠٥ م .

٣/ رأس المال :

بناء على دراسة الجدوى والعروض المقدمة من الشركات المتنافسة فقد قدرت التكلفة الإستثمارية للمشروع بمبلغ ٢١٠ مليون دولار ، وقد أقترح تمويلها عن طريق رأسمال أسهمى يبلغ ٧٠ مليون دولار و تم تغطية التمويل المطلوب عن طريق الصكوك من منطقة الخليج و بضمانات المساهمين الخليجيين و قد تم رفع قيمة رأس المال المصرح به لاحقاً إلى ١٠٠ مليون دولار كما تمت الإستعانة بتمويل من بعض المصارف السودانية- بضمانة المساهمين المحليين - لمقابلة الإحتياجات التشغيلية في نهاية فترة تنفيذ المشروع .

٤/ موقع المصنع:

يقع المصنع في ولاية نهر النيل على بعد ٨ كيلومترات تقريبا جنوب شرق مدينة بربر التي تبعد ٣٥٠ كيلومترا من الخرطوم في إتجاه الشمال . وقد تم اختيار موقع المصنع



على بعد ٧ كيلومترات من الضفة الشرقية للنيل وعلى بعد ٦ كيلومترات تقريباً من خط السكة حديد والطريق القومي المسفلت الذي يربط بين مدينة عطبرة وبربر. وتقع محاجر الطفلة على إمتداد أرض المصنع في اتجاه الشرق بينما تقع محاجر الرخام على بعد ١٥ كلم غرب النيل و الذي تقع الكسارة على ضفته الغربية. ويتم نقل الحجر المجروش عبر نهر النيل خلال سير ناقل يمثل معلماً حضارياً لتقنيته وحداثته .



٥/ الطاقة الإنتاجية والنواحي الفنية الأخرى:

تبلغ الطاقة التصميمية للمصنع ٥,٠٠٠ طن أسمنت في اليوم وقد روعي في تصميم و مواصفات كل المعدات أفضل ما أنتجته التكنولوجيا الأوربية ممزوجة بالخبرة والتجربة الصينية ليكون الناتج هذا الصرح العملاق والذي إستطاع أن يغطي فجوة مقدرة من مادة إستراتيجية تعتمد عليها النهضة العمرانية، كما روعي في التصميم التركيز على الحفاظ على سلامة ونظافة البيئة للمنطقة حول المصنع والإلتزام بالمقاييس العالمية في ذلك الشأن .

٦/ الماضي ، الحاضر و المستقبل:

بإنتهاء مرحلة التركيب وإنطلاق مرحلة التشغيل و الإنتاج ودخول المنتج للسوق السودانية في بداية شهر مايو ٢٠١٠ م مدعوماً بكادر سوداني إداري و فني على أعلى المستويات فقد أصبحت مساهمة شركة أسمنت بربر في دعم الإقتصاد واقعاً تبينه الأرقام و جودة تثبتها تحاليل المختبرات و منتجاً وجد القبول عند المستهلك من أول لحظة .

المبحث الثاني

إجراءات الدراسة الميدانية وتحليل البيانات واختبار الفرضيات :-

يشتمل هذا البحث علي الإجراءات التي اتبعها الباحث في الدراسة الميدانية من تحديد مجتمع الدراسة الميدانية ، واختيار مفردات العينة الممثلة لهذا المجتمع ووصفها مع بين الأداة المستخدمة لجمع البيانات وكيفية التوصل إليها كما يتناول الباحث في هذا البحث تحليل البيانات الأساسية للدراسة للتمكن من معرفة مدي تمثيلهم لمجتمع الدراسة وقد قام الباحث بتلخيص البيانات في جداول والتي توضح قيم كل متغير لتوضيح أهم المميزات الأساسية للعينة في شكل أرقام ونسب مئوية لعبارات الدراسة بالإضافة لمناقشة وتفسير فروض الدراسة حيث يقوم الباحث بمناقشة وتفسير نتيجة كل فرض علي حده بهدف الحكم علي صحتها أو عدمه استناداً إلي التحليل الإحصائي العام وذلك علي النحو التالي :

إجراءات الدراسة الميدانية

أولاً : تصميم أداة الدراسة

من اجل الحصول علي المعلومات والبيانات الأولية لهذه الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة لدراسة تأثير التكاليف المعيارية علي التخطيط والرقابة المالية وتتألف من ثلاثة أقسام :

القسم الأول :

اشتمل علي خطاب موجه للمستجيبين يبين هدف الدراسة وعنوانها

القسم الثاني :

وشمل البيانات الخاصة بأفراد عينة الدراسة : وهي البيانات الشخصية المتعلقة بوصف عينة الدراسة وهي :

- ١ . العمر
- ٢ . المستوى التعليمي
- ٣ . التخصص العلمي
- ٤ . المؤهل العلمي

٥. الدرجة الوظيفية

٦. سنوات الخبرة

القسم الثالث :-

وشمل متغيرات الدراسة الأساسية : وهي المحاور والتي من خلالها يتم التعرف علي متغيرات البحث . وفقاً لما يلي :

جدول رقم (١)

الرقم	محاور دراسية	عدد العبارات
	محور الفرضية الأولى	٤
	محور الفرضية الثانية	٤
	محور الفرضية الثالثة	٤
	إجمالي العبارات	١٢

وقد اعتمد الباحث في إعداد هذا القسم مقياس ليكون (likert Scale) الخماسي وهو يتراوح بين (موافق بشدة – غير موافق بشدة) ، وقد تم تصحيح المقياس المستخدم في الدراسة كالاتي :

- الدرجة الكلية للمقياس هي مجموع درجات المفردة علي العبارات

جدول رقم (٢)

البيان	العدد	النسبة
استبيانات تم إعادتها بعد تعيبتها كاملة	٢٠	٦٧%
استبيانات لم يتم إعادتها	١٠	٣٣%
إجمالي الاستبيانات الموزعة	٣٠	١٠٠%

المصدر : إعداد الباحث

من الجدول رقم (٢) يتضح إن معدل الاستجابة بلغ (٦٧%) من الاستبيانات الموزعة . وتعتبر هذه النسبة جيدة من الناحية الإحصائية بما يؤدي إلي القبول بنتائج الدراسة وتعميمها علي المجتمع الأصلي . وللخروج بنتائج موضوعية ودقيقة قدر الإمكان حرص الباحث علي إن تكون العينة ممثلة لمجتمع الدراسة بكل تفاصيله وذلك من حيث شمولها علي الخصائص التالية :

١. العمر

٢. المستوى

٣. التخصص العلمي
٤. المؤهل المهني
٥. سنوات الخبرة
٦. الدرجة الوظيفية

وفيما يلي التوزيع التكراري لإجابات الوحدات المبحوثة والذي يعكس الخصائص الأولية لعينة الدراسة .

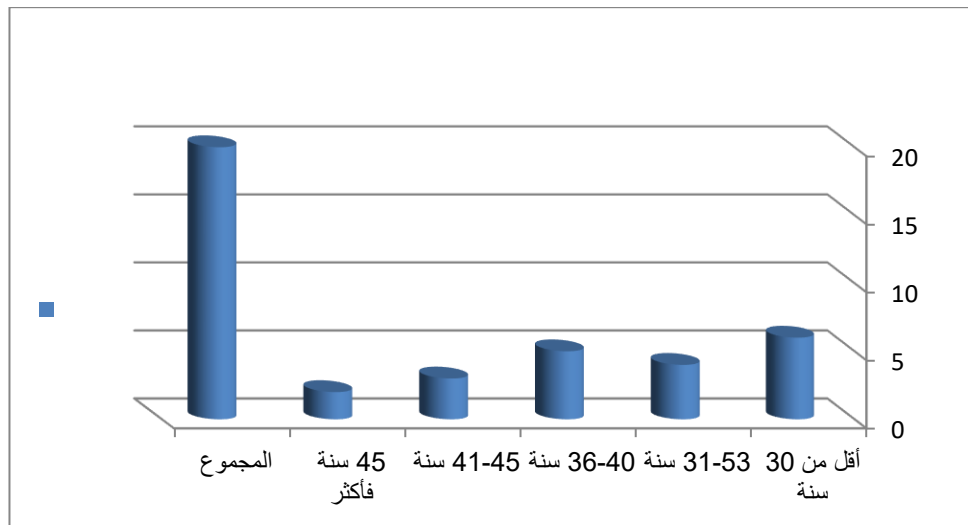
١. توزيع أفراد العينة حسب العمر :

حيث يعتبر العمر مؤشر أولي لخبرة المستبان لذلك ركزت الدراسة علي أعمار متقدمة وهذا يتضح من خلال جدول رقم (٣)
جدول رقم (٣)

العمر	العدد	النسبة
أقل من ٣٠ سنة	٦	%٣٠
٣١-٥٣ سنة	٤	%٢٠
٣٦-٤٠ سنة	٥	%٢٥
٤١-٤٥ سنة	٣	%١٥
٤٥ سنة فأكثر	٢	%١٠
المجموع	٢٠	%١٠٠

المصدر : إعداد الباحث من نتائج الاستبيان ٢٠١٦ م

شكل رقم (١)



المصدر : إعداد الباحث من نتائج الاستبيان (٢٠١٦)م

يتضح من الجدول (٢) والشكل رقم (١) ان غالبية افراد العينة تتراوح اعمارهم اقل من ٣٠ سنة حيث بلغت نسبتهم (٣٠%) من افراد العينة الكلية بينما بلغت نسبة الذين تتراوح اعمارهم ما بين ٣٠-٤٥ سنة فقد بلغت نسبتهم (٦٠%) اما افراد العينة الذين تزيد اعمارهم عن (٤٥-٥٠) سنة فقد بلغت نسبتهم (١٠%) من اجمالي العينة المبحوثة .

٢. توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي :

إن المستوى التعليمي المتقدم هو مؤشر للمعرفة الأكاديمية ، لذلك يوضح الجدول رقم (٤) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير المستوى التعليمي

جدول رقم (٤)

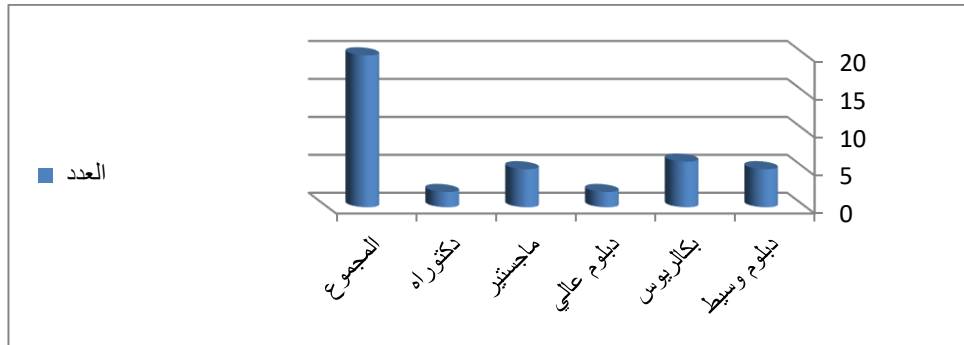
التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير المستوى التعليمي

المستوى التعليمي	العدد	النسبة
دبلوم وسيت	٥	٢٥%
بكالوريوس	٦	٣٠%
دبلوم عالي	٢	١٠%
ماجستير	٥	٢٥%
دكتوراه	٢	١٠%
المجموع	٢٠	١٠٠%

المصدر : إعداد الباحث من نتائج الاستبيان (٢٠١٦م)

شكل رقم (٢)

شكل بياني لأفراد العينة وفق متغير المستوى التعليمي



المصدر : إعداد الباحث من نتائج الاستبيان (٢٠١٦م)

يتضح من الجدول (٤) والشكل رقم (٢) إن غالبية أفراد العينة من المستوى التعليمي الجامعي حيث بلغت نسبتهم (٣٠%) من أفراد العينة الكلية بينما بلغت نسبة المستوى التعليمي فوق الجامعي (دبلوم عالي – ماجستير- دكتوراه) (٤٥%) أما أفراد العينة من حملة الدبلوم الوسيط فقد بلغت نسبتهم (٢٥%) من إجمالي العينة المبحوثة.

٣. توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي:

لبيان صحة فرضيات الدراسة استبانة الدراسة التخصصات ذات الصلة وهذا ما يوضحه الجدول رقم (٥)

رقم (٥)

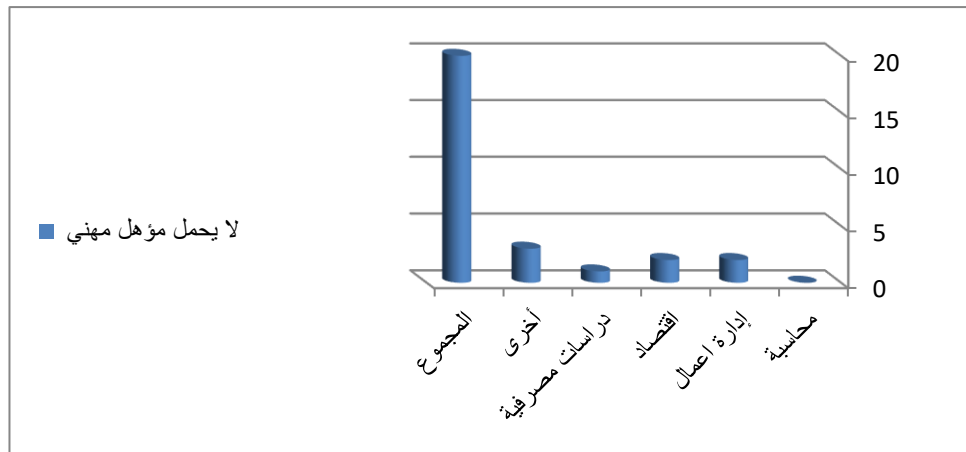
التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة
محاسبة	٩	%٤٥
إدارة أعمال	٢	%١٠
اقتصاد	٢	%١٠
دراسات مصرفية	١	%٥
أخرى	٣	%١٥
المجموع	٢٠	%١٠٠

المصدر : إعداد الباحث من نتائج الاستبيان (٢٠١٦م)

شكل رقم (٣)

شكل بياني لأفراد العينة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر : إعداد الباحث من نتائج الاستبيان (٢٠١٦م)

يتضح من الجدول رقم (٥) والشكل رقم (٣) إن غالبية أفراد العينة من تخصص المحاسبة حيث بلغت نسبتهم (٤٥%) من أفراد العينة الكلية بينما بلغت نسبة

المتخصصين في الدراسات المصرفية والاقتصادية (٥%) أما المتخصصين في إدارة الأعمال والتخصصات الأخرى في العينة فقد بلغت نسبتهم (٥٠%) من إجمالي العينة المبحوثة.

٤. توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني:

اهتمت الدراسة بتأهيل المهني في التحقق من صحة الفرضيات وهذا ما يوضحه جدول رقم (٦)

جدول رقم (٦)

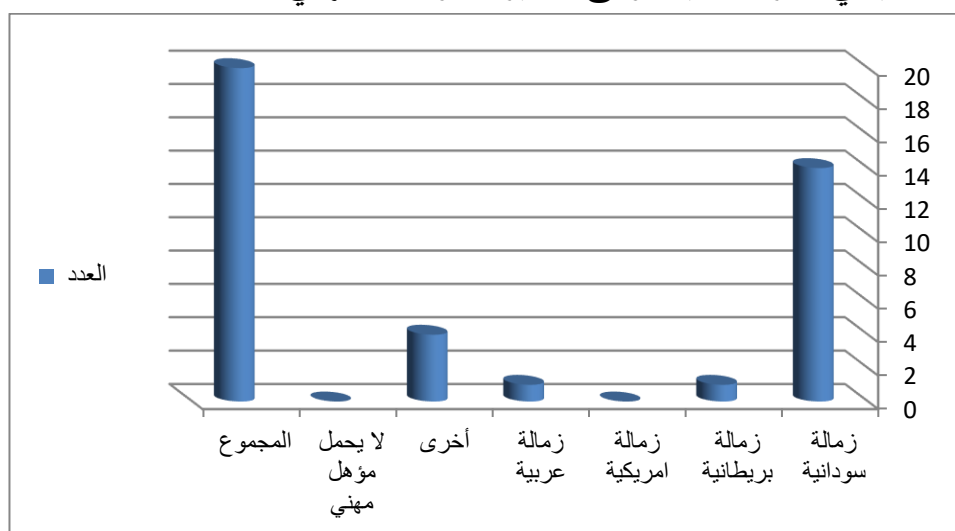
التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير المؤهل المهني

النسبة	العدد	المؤهل المهني
٧٠%	١٤	زمالة سودانية
٥%	١	زمالة بريطانية
٠%	—	زمالة أمريكية
٥%	١	زمالة عربية
٢٠%	٤	أخرى
٠%	—	لا يحمل مؤهل مهني
١٠٠%	٢٠	المجموع

المصدر : إعداد الباحث من نتائج الاستبيان (٢٠١٦ م)

شكل رقم (٤)

شكل بياني لأفراد العينة وفق متغير المؤهل المهني



المصدر : إعداد الباحث من نتائج الاستبيان (٢٠١٦ م)

المؤهل المهني : يتضح من الجدول رقم (٦) والشكل رقم (٤) إن الزمالات المهنية بالعينة من جملة الزمالة السودانية بلغت ٧٠% ومن جملة الزمالة البريطانية بلغت

نسبتهم إلي (٥%) ومن جملة الزمالة الأمريكية بلغت نسبتهم ٠% ومن جملة الزمالة العربية بلغت نسبتهم ٥% وأما الزمالة الأخرى لغت نسبتهم ٢٠% أما الذين لا يحملون مؤهل مهني صفر ٠% من إجمالي العينة المبحوثة .

جدول رقم (٧)

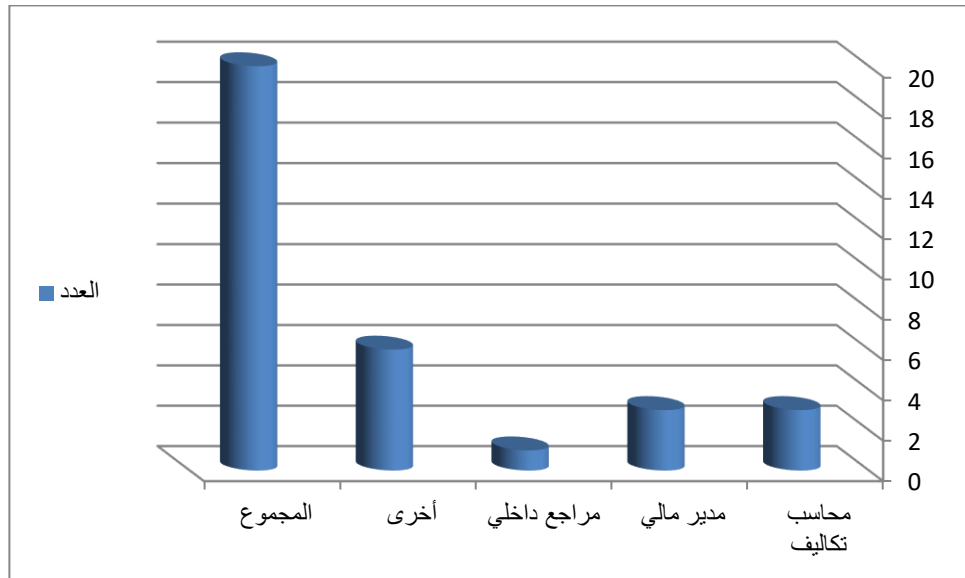
التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير الدرجة الوظيفية

الدرجة الوظيفية	العدد	النسبة
محاسب تكاليف	٣	١٥%
مدير مالي	٣	١٥%
مراجع داخلي	١	٥%
أخرى	٦	٣٠%
المجموع	٢٠	١٠٠%

المصدر : إعداد الباحث من نتائج الاستبيان ٢٠١٦م

شكل رقم (٥)

شكل بياني لأفراد العينة وفق متغير الدرجة الوظيفية



المصدر : إعداد الباحث من نتائج الاستبيان (٢٠١٦م)

٥. المؤهل الوظيفي :-

يتضح من الجدول رقم (٧) والشكل رقم (٥) أن أغلبية أفراد العينة المبحوثين من المحاسبين تكاليف بلغة نسبتهم إلي ١٥% ومن أفراد العينة مدير مالي ١٥% ومن أفراد العينة مراجع داخل ومراجع خارجي وآخري بلغت نسبتهم إلي ٣٥% ومن أفراد العينة محاسب مالي ورئيسين قسم بلغت نسبتهم إلي ٢٠% من إجمالي العينة المبحوثة

٦. توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة :

من المعروف التناسب الطردي بين الخبرة والمعرفة ، لذلك الجدول رقم (٨) يوضح التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير سنوات الخبرة

جدول رقم (٨)

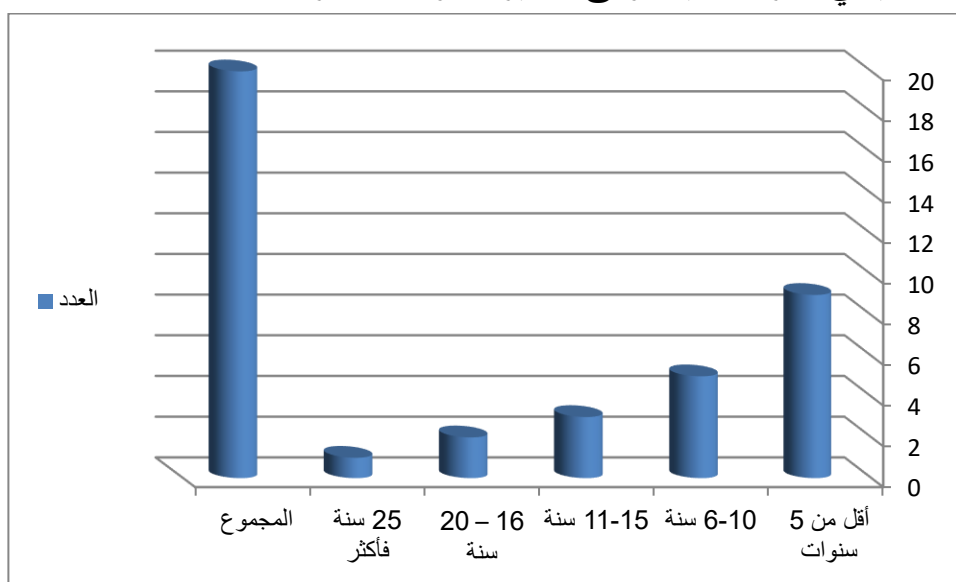
التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة
أقل من ٥ سنوات	٩	٤٥%
٦-١٠ سنة	٥	٢٥%
١١-١٥ سنة	٣	١٥%
١٦ - ٢٠ سنة	٢	١٠%
٢٥ سنة فأكثر	١	٥%
المجموع	٢٠	١٠٠%

المصدر : إعداد الباحث من نتائج الاستبيان ٢٠١٦

شكل رقم (٦)

شكل بياني لأفراد العينة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر : إعداد الباحث من نتائج الاستبيان ٢٠١٦

يتضح من الجدول رقم (٨) والشكل رقم (٦) إن غالبية أفراد العينة سنوات خبرتهم تتراوح ما بين (٥-١٥) سنة حيث بلغت نسبتهم (٨٥%) من أفراد العينة الكلية بينما بلغت نسبة الذين تتراوح سنوات خبرتهم ما بين (١٥-٢٠) ١٥% أما أفراد العينة والذين تزيد سنوات خبرتهم عن ٢١ سنة فقد بلغت نسبتهم (١٠%) من إجمالي العينة المبحوثة .

تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة :-

من خلال هذا الطلب يتم تحليل واختبار فرضيات الدراسة كما يلي :-

١. تحليل البيانات الفرضية الدراسة الأولى :-

١. تطبيق نظام التكاليف المراحل يؤثر علي كفاءة تحديد تكلفة الوحدة الواحدة

التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الأولى

العبارات		أوافق		لا أوافق		أوافق بشدة		لا أوافق بشدة		محايد	
عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
٦	٣٠%	٢	١٠%	١٠	٥٠%	—	—	٢	١٠%	—	—
٧	٣٥%	٣	١٥%	٧	٣٥%	١	—	٢	١٠%	—	—
٧	٣٥%	٣	١٥%	٨	٤٠%	—	—	٢	١٠%	—	—
٧	٣٥%	٤	٢٠%	٨	٤٠%	١	٥%	—	—	—	—

يتضح من الجدول رقم (٩) ما يلي :-

١. أن غالبية أفراد العينة يتفقون علي إن تطبيق نظام محاسبة التكاليف بصفة عامة وتكاليف المراحل بصفة خاصة يؤدي إلي قصور في البيانات المالية حيث بلغت نسبتهم (٨٠%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين علي ذلك (١٠%) أما أفراد العينة الذين لم يبدو إجابات محددة (١٠%) فقد بلغت نسبتهم (١٠%).
٢. إن غالبية أفراد العينة يتفقون علي أن عدم تطبيق نظام التكاليف المراحل يعتبر إخلال نظام المالي للشركة حيث بلغت نسبتهم (٧٠%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين (٢٠%) من أفراد العينة والذين لم يبدووا أحيات محددة فقد بلغت نسبتهم ١٠%.
٣. إن غالبية أفراد العينة يتفقون علي إن تطبيق نظام التكاليف المراحل يكتسب أهمية أكبر في الشركات الصناعية حيث بلغت نسبتهم (٧٥%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين علي ذلك (١٥%) من أفراد العينة والذين لم يبدووا أحيات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٠%).
٤. إن غالبية أفراد العينة يتفقون علي أن تحديد تكلفة الوحدة الواحدة عن طريق نظام تكاليف المراحل يعتبر الأفضل لشركات الاسمنت حيث بلغت نسبتهم (٧٥%) بينما

بلغت نسبة غير الموافقين علي ذلك (٢٥%) من أفراد العينة والذين لم يبدوا أحيات محددة فقد بلغت نسبتهم (٠%). .

عليه نلخص إن أفراد العينة قد أكدوا علي أن تطبيق نظام تكاليف المراحل يؤثر علي المنشآت الصناعية ويظهر ذلك من خلال المتوسطات الحسابية لعبارات الفرضية.

عليه يرفض الباحثون فرض العدم ويتم قبول الفرض البديل القائل يؤدي تطبيق نظام تكاليف المراحل بالتأثير علي كفاءة تحديد تكلفة الوحدة الواحدة .

٢. تحليل بيانات فرضية الدراسة الثانية:-

تطبيق نظام تكاليف المراحل يؤثر ايجابيات في تحديد تكلفة الوحدة الواحدة :-

محايد		لا أوافق بشدة		أوافق بشدة		لا أوافق		أوافق		العبارات
عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	
—	—	٢	١٠%	٧	٣٥%	٢	١٠%	٩	٤٥%	تبرز أهمية تطبيق نظام تكاليف المراحل بضرورة تحديد تكلفة كل مرحلة من مراحل الإنتاج مما ينعكس إيجابا علي تحديد تكلفة الوحدة في كل مرحلة
٤	٢٠%	٢	١٠%	٦	٣٠%	٦	٣٠%	٢	١٠%	٢. تحديد تكلفة الوحدة يمكن أن يجنب الشركة مصروفات كان من الممكن أن تدفعها لحالة إنها لم تطبق نظام تكاليف المراحل
—	—	١	٥%	٦	٣٠%	٦	٣٠%	٦	٣٠%	٣. تطبيق نظام تكاليف المراحل يؤثر إيجابا في تحديد تكلفة الوحدة الواحدة في الشركة
٢	١٠%	٢	١٠%	٧	٣٥%	٤	٢٠%	٥	٢٥%	٤. تطبيق نظام تكاليف المراحل يؤدي إلي اكتشاف المشاكل المتسببة في فقدا أو تلف الوحدة الواحدة

يتضح من الجدول رقم (١٠) ما يلي :-

١. إن غالبية أفراد العينة يتفقون علي انه تبرز أهمية تطبيق نظام تكاليف المراحل بضرورة تحديد تكلفة كل مرحلة من مراحل الإنتاج مما ينعكس إيجاباً علي تحديد تكلفة الوحدة في كل مرحلة بحيث بلغت نسبتهم (٨٠%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين علي ذلك (٢٠%) أما أفراد العينة الذين لم يبدوا بإجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٠%)
 ٢. إن غالبية أفراد العينة يتفقون علي إن تحديد تكلفة الوحدة الواحدة يمكن ان تجنب الشركة مصروفات كان من الممكن إن تدفعها في حالة أنها لم تطبق نظام تكاليف المراحل حيث بلغت نسبتهم (٤٠%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين علي ذلك (٤٠%) أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٢٠%)
 ٣. إن غالبية العينة يتفقون علي ان تطبيق نظام المراحل تؤثر إيجاباً في تحديد تكلفة الوحدة الواحدة في الشركة حيث بلغت نسبتهم (٦٠%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين علي ذلك (٣٥%) من أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فبلغت نسبتهم (٠%)
 ٤. إن غالبية أفراد العينة يتفقون علي إن تطبيق نظام تكاليف المراحل يؤدي إلي اكتشاف المشاكل المتسببة في فقد أو تلف الوحدة الواحدة حيث بلغت نسبتهم (٦٠%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين علي ذلك (٣٠%) إما أفراد العينة الذين لم يبدوا بإجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٠%)
- علية نلخص إن أفراد العينة قد أكدوا علي أن تطبيق نظام تكاليف المراحل يؤثر علي المنشآت الصناعية ويظهر ذلك من خلال المتوسطات الحسابية لعبارات الفرضية .
- علية يرفض الباحثون فرض العدم ويتم قبول الفرض البديل القائل يؤدي تطبيق نظام تكاليف المراحل بالتأثير ايجابياً في تحديد تكلفة الوحدة الواحدة حيث بلغت نسبتهم (٨٠%)

٣. تحليل بيانات فرضية الدراسة الثالثة :-

تطبيق نظام تكاليف المراحل يزيد من ربحية شركات الاسمنت

التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الثالثة :-

محايد		لا أوافق بشدة		أوافق بشدة		لا أوافق		أوافق		العبارات
عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	
١	٥%	١	٥%	٥	٢٥%	٢	١٠%	١١	٥٥%	١. تطبيق نظام تكاليف المراحل يؤدي إلي القدرة علي تحديد تكلفة الوحدة الواحدة تحديد دقيقاً
٢	١٠%	٣	١٥%	٦	٣٠%	٤	٢٠%	٥	٢٥%	٢. يتم تطبيق نظام تكاليف المراحل وفق الأسس العلمية المتبعة
١	٥%	٥	٢٥%	٥	٢٥%	٤	٢٠%	٥	٢٥%	٣. تطبيق نظام تكاليف المراحل يعتبر الأفضل من بين أنظمة التكاليف لزيادة ربحية المنشآت الصناعية
١	٥%	٣	١٥%	٦	٣٠%	٦	٣٠%	٤	٢٠%	٤. نظام تكاليف المراحل يسهل عملية الرقابة في شركات الاسمنت

يتضح من الجدول رقم (١١) ما يلي :-

١. أن غالبية أفراد العينة يتفقون علي أن تطبيق نظام تكاليف المراحل يؤدي إلي القدرة علي تحديد تكلفة الوحدة الواحدة تحديداً دقيقاً حيث بلغت نسبتهم (٨٠%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين علي ذلك (١٥%) أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٥%).
٢. أن غالبية أفراد العينة يتفقون علي انه يتم تطبيق نظام تكاليف المراحل وفق الأسس العلمية المتبعة حيث بلغت نسبتهم (٥٥%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين علي ذلك (٣٥%) أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٠%).
٣. أن غالبية أفراد العينة يتفقون علي تطبيق نظام تكاليف المراحل يعتبر الأفضل من بين أنظمة التكاليف لزيادة ربحية المنشآت الصناعية حيث بلغت نسبتهم (٥٠%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين علي ذلك (٤٥%) أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٥%).
٤. أن غالبية أفراد العينة يتفقون علي إن نظام تكاليف المراحل يسهل عملية الرقابة في شركات الاسمنت حيث بلغت (٥٠%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين علي ذلك (٤٥%) إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٥%).

عليه نلخص إن أفراد العينة قد أكدوا علي إن نظام تطبيق تكاليف المراحل يؤثر علي المنشآت الصناعية ويظهر ذلك من خلال المتوسطات الحسابية لعبارات الفرضية . عليه يرفض الباحثون فرض العدم ويتم قبول الفرض البديل القائل يؤدي أن تطبيق نظام تكاليف المراحل يزيد من ربحية الشركات الصناعية حيث بلغت نسبتهم (٨٠%).

النتائج والتوصيات :-

أولاً: النتائج :-

- إن إهمال تطبيق نظام تكاليف المراحل في المنشآت الصناعية يؤدي الي قصور في إظهار البيانات المالية .
- إن عد تطبيق نظام تكاليف المراحل يكتسب أهمية اكبر في الشركات الصناعية التي به والإنتاج فيها بعدة مراحل .
- تعتبر تحديد تكلفة الوحدة الواحدة عن طريق نظام تكاليف المراحل الأفضل لشركات الاسمنت .
- تحديد تكلفة الوحدة الواحدة يجنب الشركات مصروفات كان يمكن إن تدفعها في حالة أنها لم تطبق نظام تكاليف المراحل .
- تطبيق نظام تكاليف المراحل يؤدي إلي اكتشاف المشاكل في فقد أو تلف الوحدة الواحدة.
- تطبيق نظام تكاليف المراحل في المنشآت الصناعية يؤدي إلي تحديد تكلفة الوحدة الواحدة تحديدا دقيقا.
- لا تطبق معظم المنشآت الصناعية نظام تكاليف المراحل وفق الأسس العلمية المتبعة.
- يعتبر نظام تكاليف المراحل الأفضل من بين أنظمة التكاليف المختلفة بزيادة ربحية المنشآت الصناعية .
- ان نظام تكاليف المراحل يساعد علي كفاءة الرقابة المالية الإنتاجية لشركات الاسمنت .

ثانيا التوصيات :

بناءا علي ما تم التوصل إليه من نتائج الدراسة فإن الباحثون يوصون بما يلي :-

- يستحسن أن تتنبأ المنشآت الصناعية بنظام تكاليف المراحل ذلك لتحقيق نتائج جيدة عند تحديد تكلفة الوحدة الواحدة رغم كثرة المراحل الإنتاجية وغير الإنتاجية التي يمر بها المنتج (مراكز الإنتاج المباشر وغير المباشر)
- يفضل تبني الأسس العلمية والموضوعية في إعداد بنود مراكز التكلفة بحيث تكون قابلة للتنفيذ
- يرجى مراعاة المرونة في إعداد بنود مراكز التكلفة المختلفة كما يجب إشراك كافة المستويات الإدارية في وضع معايير هذه البنود وذلك لضمان جودة تحديد تكلفة الوحدة الواحدة .
- يفضل ضرورة الاهتمام بالمنشآت الصناعية بالتدريب علي النظم المحاسبية الدراسات المقترحة :-
- دراسة نظام التكاليف المعيارية ومدى تطبيقه في المنشآت الصناعية
- دراسة لأنظمة المحاسبة الإدارية الحديثة
- دراسة كيفية استخدام نظام التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية .

أخاتمه:-

تم بحمد الله إكمال فصول هذا البحث والذي يتكون في مجمله من أربعة فصول يحتوي الفصل الأول علي مقدمه عامه عن محاسبة التكاليف حيث يتكون من مبحثين ويتضمن المبحث الأول الإطار النظري لمحاسبة التكاليف بصفه عامه ويتناول المبحث الثاني أنواع محاسبة التكاليف حيث يتناول الفصل الثاني مبحثين ويتضمن المبحث الأول الإطار النظري لتكاليف المراحل حيث يتضمن المبحث الثاني نظريات محاسبة التكاليف ويتناول الفصل الثالث مبحثين حيث يتضمن المبحث الأول الإطار النظري لتكلفة الوحدة الواحدة ويتضمن المبحث الثاني طرق تحميل التكاليف الغير مباشره ويتناول الفصل الرابع مبحثين حيث يتضمن المبحث الأول نبذه عن شركة اسمنت بربر ويتضمن المبحث الثاني أجزاء الدراسة الميدانية وتحليل البيانات واختيار الفرضيات.

ونحن إذ نقوم هذا البحث بصوره النهائية وهذا ونتمنى إن تكون قد ساهمنا ولو بلفت النظر إلي أهميه متناولنا في ظل تطبيق نظام تكاليف المراحل والفائدة التي تقدمها للمنشآت الصناعية.

المصادر:-

1/محمد محمود سليم-مبادئ وأساسيات محاسبة

2/احمد أنور عب المقصود د بيان

3/مصطفى يوسف كافي -مبادئ المحاسبة المالية

<https://ar.wikipedia/wiki/> /4

<http://www.accdiscussion.com/> /15

<https://ar.wikipedia.org/wiki/> /6

<http://www.acc4arab.com/> /7

<http://almobashasben.com/> /8

<http://www.aam-web.com/> /9

<http://repository.rsa.edu.sd:8080/jspui/handle/> /10

<http://costaccountingegspot.com/> /11

<https://sgarra.wordpress.com/cost/> /12

<http://www.accdiscussion.com/acc13181.htm/> /13

<http://www.accdiscussion.com/acc3584.htm/> /14

<http://m.bayt.com/ar/specialtes/g/64517/> /15

<http://www.accdision.com/> /16

<http://www.ababe.co.uk/terms./> /17