

بسم الله الرحمن الرحيم



جمهورية السودان
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشيخ عبد الله البدري
كلية الدراسات العليا والبحث العلمي



دور نظام التكاليف في رفع كفاءة الأداء المالي

دراسة حالة (مصانع الاسمنت بربر-عطبرة)

ولاية نهر النيل 2021م

The Role of Costing System in Raising the Efficiency of Financial Performance

Applied to Cement Factories Berber – Atbara

River Nile State 2021

بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إشراف الدكتور:

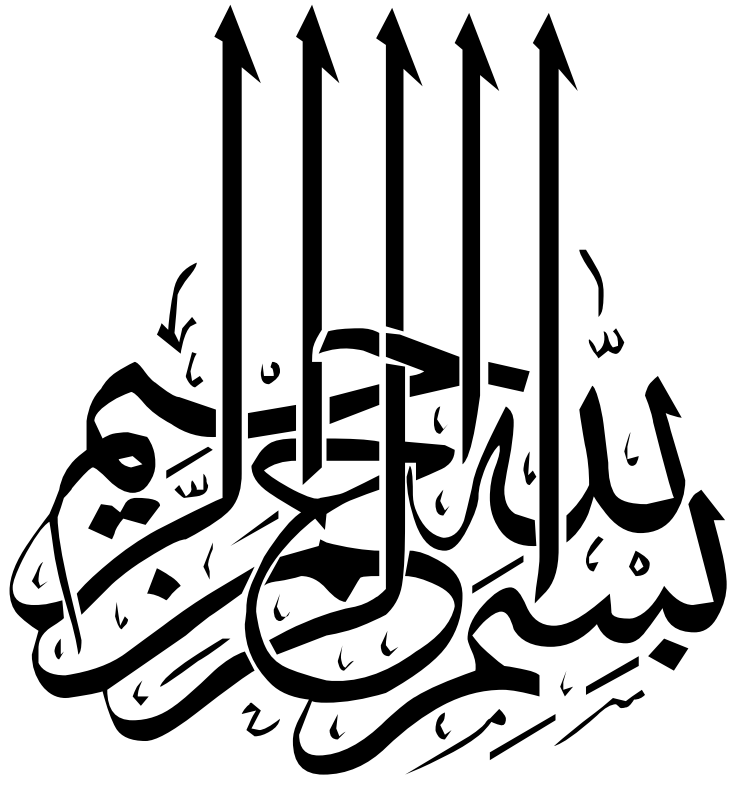
مامون عطا النور مصطفى

أستاذ المحاسبة المساعد

إعداد الطالبة:

رميساء جلال محمد ابوزيد

1443هـ - 2021م



الاستهلال

قال تعالى:

﴿ آمَنُوا بِاللَّهِ وَرَسُولِهِ وَأَنْفَقُوا مِمَّا جَعَلَكُمْ مُسْتَخْلِفِينَ فِيهِ فَالَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَأَنْفَقُوا

لَهُمْ أَجْرٌ كَبِيرٌ ﴾

صدق الله العظيم

سورة الحديد الآية (7)

الإهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك

ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برويتك

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة نبي الرحمة ونور العالمين

سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب إلى من منحني الحنان إلى من كان دعائها سر نجاحي

وحنانها بلسم جراحي، أرجو من الله أن يمد في عمرك

أمي الغالية

إلى من كلفه الله بالهبة والوقار، إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى من أحمل اسمه

بكل افتخار أرجو من الله أن يمد في عمرك لتري ثماراً قد حان قطافها بعد طول انتظار

وستبقى كلماتك نجوى أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد

والدي العزيز

أهديكما هذا العمل وهو منكما قبل أن يكون مني

إلى الروح التي أحييت في النفس أوتاري إلى جنة أحلامي إلى نزهة أوصالي

إلى من أرفع رأسي اعتزازاً وفخراً بانتمائي لهم إلى من بهم استمد عزتي وإصراري

من كانوا لي عوناً لي في الحياة وصعوبتها

إخوتي الأعزاء

إلى زملائي وزميلاتي وأساتذتي بكل مراحل التعليم

إلى كل من أضاء بعلمه عقل غيره أو هدى بالجواب الصحيح حيرة سائله

فأظهر سماحته تواضع العلماء وبرحابته سماحة العارفين

إلى من علمني حرفاً أصبح سناء برقه يضيء الطريق أمامي

إلى من ظل وسيظل شموعاً تتير دروب السالكين

أساتذتي الأجلاء

الشكر والتقدير

قال تعالى: (لَنْ شَكَرْتُمْ لِأَزِيدَنَّكُمْ) صدق الله العظيم.

الحمد لله رب العالمين المتفرد بصفات الجلال والكمال والصلاة والسلام على نبي الهدى ومعلم البشرية محمد بن عبد الله صلى الله عليه وسلم وعلى آل بيته الطيبين الطاهرين صحابته الهداة المهتدين ومن تبع هداه إلى يوم الدين.

الشكر أولاً وأخيراً لله عز وجل الذي وفقني لإكمال هذه الدراسة ولا بد لنا ونحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة احترام وتقدير لأساتذتنا الكرام الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة.

ثم شكري وتقديري وامتناني لأسرة كلية الدراسات العليا وعبرهم تقديري للصرح العملاق جامعة الشيخ عبد الله البدري ثم شكري لكلية العلوم الإدارية والاقتصادية والعاملين بمكنتها ثم الشكر للعاملين بمكتبة جامعة وادي النيل كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية.

ثم وقفة خاصة أزجي فيها كثير شكري وتقديري للقامة العلمية الدكتور/ مأمون عطا النور مصطفى الذي أشرف ووجهني بكل صبر وعلمي أحسن تعليمي وتابعني فأحسن متابعتي حتى اكتمل هذا العمل الهام راجية من الله سبحانه وتعالى أن ينعم عليه الصحة والعافية وأن يجعله زخراً للعلم ومشكاة ينير دروب الباحثين.

ثم شكري لأساتذتي الأجلاء من جامعة الشيخ عبد الله البدري وجامعة وادي النيل الذين أكرموني بعلمهم وخبرتهم في تحكيم استبانة الدراسة.

ثم شكري لشركات الاسمنت "بربر وعطبرة" التي تمت بها الدراسة الميدانية.

المستخلص

تناولت الدراسة دور نظام التكاليف في رفع كفاءة الأداء المالي بالتطبيق على مصانع الاسمنت بربر-عطبرة، هدفت الدراسة إلى توضيح كيفية رفع كفاءة الأداء عن طريق تطبيق نظام التكاليف وإبراز أهمية نظام التكاليف وعلاقته في رفع كفاءة الأداء المالي، تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة أثر تطبيق نظام التكاليف على كفاءة الأداء المالي.

تأتي أهمية الدراسة في التعرف على كفاءة الأداء وأساليب تحسينه والتعرف على أنظمة التكاليف التي تمكن المؤسسة الاقتصادية من تحسين وزيادة إنتاجيتها، والوقوف على نظام التكاليف بشركات أسمنت (عطبرة -بربر) وعقبات تطبيقه وإقترح الحلول بشأنه.

ترمي الدراسة لاختبار الفرضيات التالية: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف وكفاءة الأداء المالي، هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف وجودة القوائم المالية، وهناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف وكفاءة مؤشرات الأداء المالي. إنتهج في هذه الدراسة المنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي بغرض إجراء الدراسة الميدانية والمنهج التاريخي للوقوف على الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

توصل الباحث إلى النتائج التالية: يساهم نظام التكاليف المطبق بمصانع الأسمنت بتوفير مؤشرات عن السيولة والربحية، يؤدي تطبيق نظام التكاليف بمصانع الأسمنت إلى تقديم معلومات تفيد في التخطيط والتنبؤ وإتخاذ القرارات. توصل الباحث لعدة توصيات أهمها: ضرورة مواكبة مصانع الأسمنت للتطور التكنولوجي فيما يخص إجراءات قياس الأداء المالي ونظام التكاليف، على مصانع الأسمنت إنشاء قسم خاص بالمحاسبة يهتم بتطبيق أدوات محاسبة التكاليف وتفعيل دورها في تقييم وتحسين الأداء المالي من خلال مختلف مؤشرات.

Abstract

The study dealt with the role of the cost system in raising the efficiency of financial performance by applying to cement factories Berber - Atbara, the study aimed to clarify how to raise the efficiency of performance through the application of the cost system and to highlight the importance of the cost system and its relationship in raising the efficiency of financial performance, the problem of the study was to know the impact of the application of the cost system on efficient financial performance.

The importance of the study came in identifying the efficiency of performance and methods of improving it, identifying the cost systems that enable the economic institution to improve and increase its productivity, and identifying the cost system in cement companies (Atbara - Berber) and the obstacles to its application and proposing solutions to it.

The study aims to test the following hypotheses: There is a statistically significant relationship between the application of the cost system and the efficiency of financial performance, there is a statistically significant relationship between the application of the cost system and the quality of the financial statements, and there is a statistically significant relationship between the application of the cost system and the efficiency of financial performance indicators.

In this study, he used the deductive method, the inductive method, and the descriptive analytical method for the purpose of conducting the field study and the historical method to find out the previous studies related to the subject of the study.

The researcher reached the following results: The costing system applied in cement factories contributes to providing indicators of liquidity and profitability. The application of the costing system in cement factories leads to providing information useful in planning, forecasting and making decisions.

The researcher reached several recommendations, the most important of which are: the need for cement factories to keep pace with technological development with regard to procedures for measuring financial performance and the costing system. Cement factories should establish a special department for accounting concerned with applying cost accounting tools and activating their role in evaluating and improving financial performance through its various indicators.

فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	الموضوع
أ	البسمة
ب	الاستهال
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	المستخلص
و	Abstract
ز	فهرس الموضوعات
ط	فهرس الجداول
ي	فهرس الأشكال
المقدمة: تشتمل على:	
2	أولاً: الإطار المنهجي
6	ثانياً: الدراسات السابقة
الفصل الأول : الإطار النظري لمحاسبة التكاليف	
18	المبحث الأول: مفهوم وأهداف وخصائص نظام محاسبة التكاليف
31	المبحث الثاني: مفهوم أنظمة التكاليف التقليدية والحديثة
45	المبحث الثالث: قياس وتبويب وتحميل التكاليف
الفصل الثاني : الإطار النظري للأداء المالي	
58	المبحث الأول: مفهوم وأهداف وأهمية تقييم الأداء المالي
68	المبحث الثاني: أنواع ومؤشرات وأسس قياس كفاءة الأداء
81	المبحث الثالث: معايير وطرق ومقاييس تقييم الأداء
الفصل الثالث : الدراسة الميدانية	

93	المبحث الأول: نبذة تعريفية لمصنعي أسمنت عطبرة وبربر
102	المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية
106	المبحث الثالث: تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات
الخاتمة تشتمل على:	
118	أولاً: النتائج
119	ثانياً: التوصيات
120	المصادر والمراجع
132	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	البيان	رقم الجدول
99	الطاقة التصميمية الأفران المصنع وتاريخ تركيبها	1/1/3
102	الاستباناء الموزعة والمعاءة	1/2/3
103	توزيع عباراء فرضياء الاءراءة	2/2/3
106	توزيع المبحواءن حسب العمر	1/3/3
107	توزيع المبحواءن حسب المؤهل العلمى	2/3/3
108	توزيع المبحواءن حسب الأاءاص الأكاءمى	3/3/3
109	توزيع المبحواءن حسب المسمى الوظىفى	4/3/3
110	توزيع المبحواءن حسب سناء الأبراءة	5/3/3
111	عباراء الفرضىة الأولى	2/3/3
113	عباراء الفرضىة الأانىة	3/3/3
115	عباراء الفرضىة الأالاءة	4/3/3

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	البيان	رقم الشكل
96	الهيكل التنظيمي لمصنع اسمنت بربر	1/1/3
101	الهيكل التنظيمي لمصنع اسمنت عطبرة	2/1/3
106	توزيع المبحوثين حسب العمر	1/3/3
107	توزيع المبحوثين حسب المؤهل العلمي	2/3/3
108	توزيع المبحوثين حسب التخصص الأكاديمي	3/3/3
109	توزيع المبحوثين حسب المُسمى الوظيفي	4/3/3
110	توزيع المبحوثين حسب سنوات الخبرة	5/3/3

المقدمة

الإطار العام للدراسة

وتشتمل على:

أولاً: الإطار المنهجي للدراسة

ثانياً: الدراسات السابقة

أولاً: الإطار المنهجي للبحث:

تمهيد:

ظهور محاسبة التكاليف في أواخر القرن الثامن عشر نتيجة حاجة الإدارة بعد ظهور الثورة الصناعية، فقد كانت المحاسبة المالية هي الأداة المستعملة في تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية المتعلقة بأعمال المشروع قبل ظهور الثورة الصناعية في أواخر القرن الثامن عشر وبداية القرن التاسع عشر، ونتيجة لظهور الثورة الصناعية وما صاحبها من الإنتاج الكبير الأمر الذي أدى الى زيادة حدة التنافس للحصول على عناصر الإنتاج بأسعار مناسبة بما يساهم في تخفيض تكلفة الإنتاج، وبما أن عوامل الإنتاج أصبحت غير متوفرة بالقدر اللازم وفي الوقت المناسب أمام المشروعات الكبيرة مما أدى الى زيادة الإهتمام بعناصر الإنتاج فأصبحت الحاجة الى تأسيس واحتساب أسعار الأيدي العاملة وإجراء القياس الدقيق لقيمة الموارد الداخلة في كل مشروع. يحظى الأداء المالي في الشركات والمؤسسات بكافة أنواعها بإهتمام متزايد من قبل الباحثين والدارسين والإداريين والمستثمرين لأن الأداء المالي الأمثل هو السبيل الوحيد للحفاظ على البقاء والإستمرار.

ويعتبر الأداء المالي من المقومات الرئيسية للشركات حيث يوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة والموثوق بها لمقارنة الأداء الفعلي لأنشطة الشركات من خلال مؤشرات محددة لتحديد الانحرافات عن الأهداف المحددة سابقاً.

سنتناول في هذه الدراسة دور نظام التكاليف في رفع كفاءة الأداء المالي للتعرف على نقاط القوة والضعف في نظام التكاليف وتحليل الانحرافات وإقتراح المعالجات الضرورية.

مشكلة البحث:

تتمثل مشكله الدراسة في عدم الاهتمام بتطبيق نظام محاسبة التكاليف في العديد من المؤسسات مما

أثرعلى أداءها المالي، ويمكن صياغة المشكلة في السؤال التالي:

ماأثر تطبيق نظام التكاليف على كفاءة الأداء المالي؟

وهذا السؤال بدوره يقود إلى الأسئلة الفرعية التالية:

1- ما دور نظام التكاليف في رفع كفاءة الأداء المالي؟

2- ما نظام التكاليف؟ وفيما يتمثل أهميته داخل المؤسسات والشركات؟

3- ما كفاءة الأداء؟ وما أساليب تحسينها وزيادتها؟

أهمية البحث :

1- أهمية علمية:التعرف على كفاءة الأداء وأساليب تحسينه والتعرف على أنظمة التكاليف التي

تمكن المؤسسة الإقتصادية على تحسين وزيادة إنتاجيتها وإبراز أهمية نظام التكاليف بإعتباره أحد

الركائز الأساسية داخل المؤسسات الإقتصادية ومدى مساهمته في تحسين الأداء داخل المؤسسة.

2- أهمية عملية:الوقوف على نظام التكاليف بشركات أسمنت عطبرة وبربر وعقبات تطبيقه

وإقتراح الحلول بشأنها.

أهداف البحث :

تسعي هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1- تحديد تكاليف الإنتاج ومن ثم تحديد تكلفة مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة.

2- رفع كفاءة الأداء داخل النظام والمؤسسة.

3- توضيح كيفية رفع كفاءة الأداء عن طريق تطبيق نظام التكاليف.

4- إبراز أهمية نظام التكاليف وعلاقته في رفع كفاءة الأداء المالي.

5- دور نظام التكاليف في المؤسسات الإقتصادية.

فرضيات البحث :

- 1- هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف وكفاءة الأداء المالي.
- 2- هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف وجودة القوائم المالية.
- 3- هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف وكفاءة مؤشرات الأداء المالي.

منهجية البحث :

سيتم في هذه الدراسة الاعتماد على مناهج متعددة تتمثل في:

- 1- المنهج الاستنباطي: لتحديد المشكلة وصياغة الفرضيات.
- 2- المنهج الاستقرائي: لاختبار صحة فرضيات الدراسة.
- 3- المنهج الوصفي التحليلي: بغرض إجراء الدراسة الميدانية.
- 4- المنهج التاريخي: للوقوف على الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

مصادر جمع البيانات:

المصادر الأولية: تتمثل في المقابلات الشخصية والملاحظة والإستبيان.
المصادر الثانوية: تتمثل في الكتب والمراجع باللغتين العربية والإنجليزية والرسائل الجامعية والأوراق العلمية ومواقع الشبكة العنكبوتية للمعلومات.

حدود البحث:

الحدود المكانية : السودان – شركات اسمنت بربر وعطبرة.

الحدود الزمانية: 2021م.

الحدود البشرية: العاملين بأقسام التكاليف بالشركات.

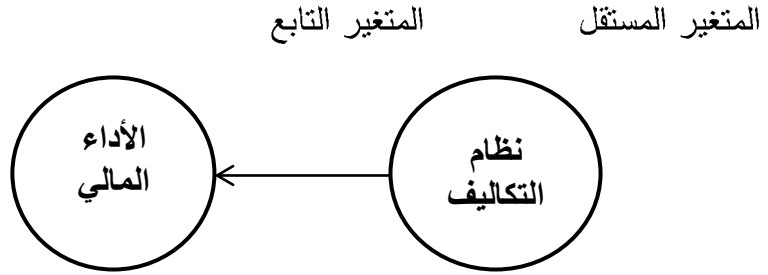
الحدود الموضوعية: نظام التكاليف بالشركات.

نموذج البحث :

تتمثل متغيرات هذه الدراسة في:

المتغير المستقل: نظام التكاليف.

المتغير التابع: ويتمثل في كفاءة الأداء المالي.



المصدر: إعداد الباحث

هيكل البحث :

تتكون الدراسة من المقدمة وثلاثة فصول وخاتمة، وتشمل المقدمة على الإطار المنهجي والدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث الفصل الأول (الإطار النظري لنظام محاسبة التكاليف) ويتكون من ثلاثة مباحث، يتناول المبحث الأول مفهوم وأهداف وخصائص نظام محاسبة التكاليف، ويتناول المبحث الثاني مفهوم أنظمة التكاليف التقليدية والحديثة، أما المبحث الثالث فيتناول قياس وتبويب وتحليل التكاليف الفصل الثاني (الإطار النظري للأداء المالي) ويتكون من مبحثين، يتناول المبحث الأول مفهوم وأهداف وأهمية الاداء وتقييم الأداء المالي، ويتناول المبحث الثاني أنواع ومؤشرات وأسس قياس كفاءة الأداء، ويتناول المبحث الثالث معايير وطرق ومقاييس تقييم الاداء، الفصل الثالث (الإطار العملي) ويشتمل على ثلاثة مباحث، المبحث الأول نبذة تعريفية لمصنعي أسمنت بربر وعطبرة، ويتناول المبحث الثاني إجراءات الدراسة الميدانية، أما المبحث الثالث فيتناول تحليل البيانات واختبار الفرضيات، أما الخاتمة فتشمل النتائج والتوصيات.

الدراسات السابقة:

1- دراسة محمد (2006م)⁽¹⁾:

تناولت الدراسة استخدام أساليب تقويم الأداء المالي الحديثة في تقويم أداء المصارف. وتمثلت مشكلة الدراسة في أن أساليب تقويم الأداء المالي التقليدية لا تعطي نتائج صحيحة ومؤكدة يمكن الإعتماد عليها لأنها مستقاة في أصلها من قوائم مالية تعاني من عيوب جوهرية هيكلية مثل استخدام القيم التاريخية والتقديرية الشخصية وإهمال محاسبة الأصول البشرية. اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي لوضع SPSS برنامج الفروض والمنهج الاستقرائي لإختبار مدى صحة الفروض والمنهج التاريخي لنتبع الدراسات السابقة والمنهج الوصفي باستخدام أسلوب دراسة الحالة.

توصلت ادراسة لعدة نتائج أهمها:

- 1- أن الحصول علي نتائج مؤكدة حول أداء المنشاه يكون بالاعتماد علي نموذج مشتق من أساليب التقويم الأداء المالي الحديثة.
- 2- أن النتائج التي يتم التحصيل عليها عن تقييم الأداء تكون نتائج غير مؤكدة ولا يمكن الاعتماد عليها.

وأوصتهذه الدراسة بعدة توصيات أهمها:

- 1- ادخال أساليب تقويم الأداء المالي الحديثة ضمت السياسيات الاستراتيجية للمنشاه
- 2- أن تضع نظم المتابعة و المراقبة و الخطط طويلة و قصيرة المدى مرتبطة بمعايير الأداء المالي الحديث للمنشآت.

اتفقت الدراسة السابقة مع دراستي في تناولها تقويم الأداء المالي.

(1) محمد عبد اللطيف سعيد محمد، استخدام أساليب تقويم الأداء المالي الحديثة في تقويم أداء المصارف، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، 2006م.

وتميزت دراستي عن الدراسة بتناولها الدور المالي لنظام التكاليف بينما ركزت الدراسة علي تقويم الأداء المالي باستخدام الأساليب الحديثة للتقييم المالي.

2- دراسة عبد الكريم (2007)⁽¹⁾:

تناولت الدراسة دور نظام محاسبة التكاليف في رفع كفاءة الأداء في الشركات الصناعية.

تمثلت مشكلة الدراسة عدم تبني مصنع الغزل الرفيع لنظام محاسبة تكاليف واعتماد علي نظام

المحاسبة المالية في قياس تكاليف النشاط

توصلت الباحث لعدة نتائج أهمها:

—أن مصنع الغزل الرفيع يستخدم نظام المحاسبة المالية والذي لا يوفر معلومات تساعد الإدارة في

القياس السليم لتكاليف الانتاج ولا توجد طريقة محددة من خلالها يستطيع المصنع تجميع وحصر

تكاليف و الحكم علي كفاءة الاسعار.

من اهم التوصيات التي اوصي بها الباحث:

— الاهتمام بمحاسبة التكاليف واستخدام التكاليف المراحل وأسلوب محاسبة المسؤولية ومساعدة

الإدارة في الرقابه علي التكاليف وتطوير الأداء والعمل علي رفع الكفاءة الإنتاجية للمصنع.

اتفقت الدراسة الحالية مع الدراساتى في تناولها كفاءة الأداء.

تميزت دراستي عن الدراسة الحالية بتناولها الدور المالي لنظام التكاليف بينما ركزت الدراسة علي

دور كفاءة الأداء علي نظام التكاليف.

3- دراسة هاني (2007م)⁽²⁾:

تناولت الدراسة معوقات تطبيق نظام التكاليف في المصارف السودانية.

(1) عبد الكريم الأمين عبدالكريم محمد، دور نظام محاسبة التكاليف في رفع كفاءة الأداء في الشركات الصناعية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات لتجارية، 2007

(2) هاني عبدالمجيد ساتي، معوقات تطبيق نظام التكاليف في المصارف السودانية، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا ، 2007م.

تمثلت مشكلة الدراسة في ماهي الأسباب التي تعيق تطبيق نظام التكاليف في المصاريف السودانية؟
إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفروض، والمنهج التاريخي
لعرض الدراسات السابقة و الوصفي باستخدام أسلوب العينة و الإستقرائي لاختيار الفروض.

توصل الباحث الي عدد من النتائج أهمها:

-أن نظام المحاسبة المالية المطبق في المصاريف التجارية السودانية وانها تساعد علي التخطيط
وفقاً لأهداف الإدارة الا إنه لا يساعد علي تحديد تكلفة وحدة الخدمة المصرفية،وان المصارف
التجارية السودانية لا تطبق نظام تكاليف متكامل،ووفقاً لمقومات و الاسس العلمية المعروفة.

- كما توصل ان من أكبر المعوقات الي تواجه تطبيق نظام التكاليف في المصارف التجارية عدم
توظيف مهنيين مختصين في مجال التكاليف.

توصل الباحث لعدد من التوصيات أهمها:

- ضرورة توفير مقومات نظام التكاليف بصورة متكاملة في المصارف التجارية حيث يحقق هذا
النظام الأهداف المطلوبة منه بكفاءة وإجراء دورات تدريبية لاقناع المسؤولين و الموظفين في
المصارف بجدوى تطبيق النظام وضرورة فتح المجال أمام متخصصي محاسبة التكاليف للعمل
بالمصارف كما أوصي الباحث لعدد من البحوث والدراسات المستقبلية.

اختلفت هذه الدراسة عن دراستي في تناولها معوقات تطبيق نظام التكاليف.

تميزت دراستي عن الدراسة في تناولها الدور المالي لنظام التكاليف بينما ركزت الدراسة علي
معوقات تطبيق نظام التكاليف في المصارف السودانية.

4/ دراسة أشرف (2008م)⁽¹⁾:

تناولت الدراسة أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني علي الأنشطة(ABC)على تعظيم الربحية.

(1) أشرف عزمي مسعود أوبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني علي الأنشطة(ABC)على تعظيم
الربحية رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أشرف الأوسط للدراسات العليا، 2008م.

تمثلت مشكلة الدراسة هل يساهم نظام التكاليف المبني علي الأنشطة(ABC) في تمكين المستشفيات الخاصة العاملة في محافظة العاصمة عمان من تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي الي تعظيم الربحية في حال تطبيقه؟

توصل الباحث الي عدد من النتائج أهمها:

ان أنظمة التكاليف هي من الركائز الأساسية لضمان النظام المالي لدى هذه المستشفيات، وذلك لدورها بتزويد الإدارة وصافي القرار بالمعلومات المالية وغير المالية لتمكينها من إتخاذ القرارات الإستراتيجية.

ومن التوصيات التي قدمها الباحث:

– تحفيز المستشفيات الخاصة علي تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني علي الأنشطة(ABC) في تحديد تكلفة الخدمات الصحية التي تقدمها للزبائن وذلك كأساس للتسعير تلك الخدمات. إتفقت هذه الدراسة مع دراستي في تناولها تطبيق نظام التكاليف.

تميزت دراستي عن الدراسة الحالية في تناولها الدور المالي للتكاليف بينما ركزت هذه الدراسة علي أثر تطبيق نظام التكاليف علي الربحية.

5- دراسة علي (2008م)⁽¹⁾:

تناولت الدراسة دور نظام التكاليف في تحديد وقياس تكلفة الجودة بمصانع الصابون في السودان، تمثلت مشكله الدراسه في أن منشآت الصناعات الإستهلاكيه السودانيه تواجه تحديات كثيرة منها حدة المنافسة محليا ودولياً وتحريك الأسعار وسلوك المستهلك الذي يعتمد الجودة كمياري للمفاضلة وإستخدام التكنولوجيا، لذلك كان لابد لإدارات هذه المنشآت من تبنى نظام الجودة للإستمرار في المنافسة، توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها أن تطبيق نظام التكاليف يؤدي الي رفع كفاءة وجودة

(1) علي صالح أبو قرون محمد، دور نظام التكاليف في تحديد وقياس تكلفة الجودة بمصانع الصابون في السودان رسالة ماجستير غير منشورة في التكاليف، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2008م.

المنتج ،وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق نظام تكاليف الجودة فى الشركات الصناعية السودانية ،إنفقت الدراسة مع دراستى فى نظام التكاليف بينما تميزت دراستى عن الدراسة الحالية بتناولها الدور المالى للتكاليف .

6-دراسه فاطمة (2013)⁽¹⁾:

تناولت الدراسة أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط فى تحسين الأداء المالى للشركة. تمثلت مشكله الدراسة فى أنه بالرغم من أفضلية نظام التكلفة على أساس النشاط ABC على الأنظمة التقليدية للتكاليف فإن نتائج الدراسات السابقه الحديثه أوضحت أن معظم التطبيق العملى ما زال فى الدول المتقدمه وأن عدد محدود من الدول الناميه خاصة الإفريقيه وبالأخص السودان مازالت تستخدم الأنظمة التقليديه التى تعطى معلومات غير دقيقه عن تكلفه المنتج وأن نظام التكلفة على أساس النشاط ABC غير مطبق بكثير من الشركات وهو مايعتبر معوقاً رئيسياً يمنع الأداء المالى الأفضل للشركة ،توصلت الدراسة الى ان الشركات الصناعيه السودانيه لا تستخدم نظام ABC وتعتمد بشكل أساسى على نظم التكاليف التقليديه مما يؤثر سلباً على تحسن الأداء المالى بها ،وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط للحصول على معلومات تكلفه دقيقه بالشركات السودانية ،إنفقت هذه الدراسة مع درتستى فى تناولها الاداء المالى للشركة ،بينما تميزت دراستى عن الدراسة الحالية فى تناولها الدور المالى للتكاليف.

7- دراسة حسام (2014م)⁽²⁾:

تناولت الدراسة أثر تطوير الأنظمة المحاسبية على الأداء المالى فى المنشآت الفندقية.

(1) فاطمة عمر حماد حامد، أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط فى تحسين الأداء المالى للشركة رساله دكتوراه غير منشوره ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ،2013م.
(2) حسام عيسى عبدالرحمن حمدان، أثر تطوير الأنظمة المحاسبية على الأداء المالى فى المنشآت الفندقية، رساله ماجستير غير منشوره، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، 2014م.

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة أثر تطوير الأنظمة المحاسبية علي الأداء المالي في المنشآت الفندقية.

توصل الباحث الي عدد من النتائج أهمها:

- وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطوير الأنظمة المحاسبية علي الأداء المالي في المنشآت الفندقية، كما تبين ان تطوير الأنظمة المحاسبية يساهم في تطوير مستوي الأداء الإداري في المنشأة ويساعد في عملية التطوير والتغيير في أعمال المنشأة.

ومن أهم التوصيات التي أوصى بها الباحث:

- قيام الادارة العليا في المنشأة الفندقية بالإشراف المباشر علي تطوير الأنظمة المحاسبية للوقوف علي مدى الإلتزام بها مما سيؤدي الي تحسين الأداء المالي لها.

إنفقت هذه الدراسة مع دراستي في تناولها الأنظمة المحاسبية و الأداء المالي.

تميزت دراستي عن الدراسة في تناولها الدور المالي لنظام التكاليف بينما ركزت الدراسة علي الدور المالي وأثره في تطوير الأنظمة المحاسبية.

8- دراسة آسيا (2017م)⁽¹⁾:

تاولت الدراسة دور الأساليب الحديثة للتحليل المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية.

تمثلت مشكلة الدراسة في الي أي مدى تساهم أدوات التحليل المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية؟

إتبعت الدراسة المنهج الوصفي لدراسة الجانب النظري و المنهج التحليلي في دراسة حالة فيما يخص الجانب التطبيقي.

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها:

(1) أسيا روباش، دور الأساليب الحديثة للتحليل المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017م.

-أن التحليل المالي هو اداة لمعالجة البيانات المتاحة عن المؤسسة للحصول علي معلومات تستعمل في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء المالي للمؤسسات.

- ضرورة تقييم الأداء المالي من خلال أدوات التحليل المالي لكي يستطيع المقيم تقييم الوصفية المالية للمؤسسة.

أهم التوصيات التي أوصي بها الباحث:

- ضرورة متابعة الوصفية المالية للمؤسسة.

- ينبغي علي المؤسسة مواكبة التطور الحاصل في علم الادارة الحديثة وبالتحديد في مجال مراقبة التسيير من خلال اعادة النظر في نظام تقييم الأداء الخاص بها وذلك من خلال تحديثه او التركيز علي أدوات التحليل المالي الحديثة في تقييم الأداء لانها يمكن ان تعطي النتائج دقيقة توضح لنا نقاط القوة والضعف هنا ما يساعد متخذى القرار في معالجة نقاط الضعف وإتخاذ القرارات التصحيحية و مراقبة نشاط المؤسسة كبديل لانها أثبتت فعاليتها.

اتفقت دراسه الحالية مع دراستي في تناولها تقييم الأداء المالي.

تميزت دراستي عن الدراسة في تناولها دور نظام التكاليف بينما ركزت الدراسة علي الدور المالي بأستخدام أساليب حديثة للتحليل المالي.

9- دراسة سارة (2017)⁽¹⁾:

تناولت الدراسة أثر تكاليف الجودة علي تحسين الأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية.

تمثلت مشكلة الدراسة في ما مدى تأثير تكاليف الجودة علي تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

(1) سارة حبيل، أثر تكاليف الجودة علي تحسين الأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة ام البواقي كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2017م.

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لدراسة هذا الموضوع في جانبه النظري، بالإضافة الي الأداء الإحصائية بالنسبة للدراسة التطبيقية بالاستعانة برنامج التحليل الاحصائي spss لتحليل معايير نتائج الاستبان وبرنامج Excel لرسم الأشكال.

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها:

أن مستوي جودة التكاليف الكلية(الوقاية،التقويم الفشل الداخلي، الفشل الخارجي)في المؤسسة مرتفع وهذا ما يؤكد ان المؤسسة محل الدراسة تهتم جودة منتجاتها بشكل كبير كما يتضح من الدراسة الإهتمام الواضح من قبل افراد العينه بتكاليف الجودة.
ان مستوي أداء المؤسسة المالي من حيث المردودية خلال السنوات الخمسة الأخيرة في المؤسسة متوسط.

وأوصت هذه الدراسة بعدة توصيات أهمها:

- ضرورة دراسة الجودة من ضمان التحسين المستمر للمنتجات وذلك من خلال تحليل تكاليف الجودة وإكتشاف تكاليف المنتجات المعابة وايجاد السبل الكيفية لتقليل هذه التكاليف.
- زيادة الدعم و الادراك بمفهوم وطبيعة واثر تكاليف الجودة لجميع موظفي المؤسسة وذلك للوصول الي امكانية تطبيق تكاليف الجودة بفعالية وكفاءة.

اتفقت الدراسة السابقة مع دراستي في تناولها تحسين الأداء المالي.

تميزت دراستي عن الدراسة الحالية بتناولها الدور المالي لنظام التكاليف بينما ركزت الدراسة علي الأثر المالي لتكاليف الجودة.

10- دراسة فاطمة (2017م)⁽¹⁾:

تناولت الدراسة محاسبة التكاليف كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة.

(1) فطمة الزين مولاي،محاسبة التكاليف كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة أحمد دراية ادرار(الجزائر)، 2017م.

تمثلت مشكلة الدراسة في مدى تأثير محاسبة التكاليف في تقييم الأداء المالي للمؤسسة.

أتبعت الدراسة المنهج الوصفي و التحليلي،الوصفي من أجل عرض ماهو متوفر من معلومات حول محاسبة التكاليف و الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية،أما المنهج التحليلي تم الإعتماد عليه لتحليل مختلف المعطيات ومحاولة اسقاط الجانب النظري بالمؤسسة م خلال الدراسة الميدانية.

توصل الباحث الي عدد من النتائج أهمها:

- إن إدراج طريقة التكاليف التقليدية التي تتحملها المؤسسة غير دقيقة في تحديد التكاليف وذلك نتيجة لاستخدامها معدل تحميل واحد علي كل الأنشطة في المؤسسة.

أوصت الدراسة بعدد من التوصيات أهمها:

- على المسيرين داخل المؤسسة الاختيار و الإنتقاء الأمثل للمعايير والمؤشرات التي تعكس أداء المؤسسة من أجل التقييم الجيد للأداء.

إتفقت الدراسة الحالية مع دراستي في تناولها محاسبة التكاليف وتقييم الأداء المالي.

تميزت دراستي عن الدراسة الحالية بتناولها الدور المالي للتكاليف بينما ركزت الدراسة علي الدور المالي كأداء لمحاسبة التكاليف.

11-دراسة حسين (2017)⁽¹⁾:

تناولت الدراسة دور نظام التكاليف المعيارية في تقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية.

تمثلت مشكله الدراسة في إعتماد المنشآت الصناعية في تقويمها للأداء على مقاييس ومؤشرات محاسبية تقليدية تعتمد على معلومات تاريخية فعلية ،فهل يمكن للمنشآت الصناعية تجنب سلبيات هذه المقاييس والمؤشرات المحاسبية التقليدية بإستخدامها نظام التكاليف المعيارية؟

(1) حسين حسن علي بن عثمان ، دور نظام التكاليف المعيارية في تقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية رساله دكتوراه غير منشورة ،جامعة النيلين،كلية الدراسات العليا ،2017م.

توصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها أن إدارة مصانع تعليب الأسماك بمحافظة حضرموت تطبق نظام التكاليف المعيارية.

أوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها انه يتعين على إدارة مصانع تعليب الأسماك تطوير نظام التكاليف المعيارية بما يتناسب مع تطورات بيئة التصنيع الحديثة.

إنفقت الدراسة مع دراستي في تناولها تقويم الأداء المالي، تميزت دراستي عن دراسته الحالية في تناولها الدور المالي للتكاليف بينما ركزت الدراسة على الدور المالي للتكاليف المعيارية .

12- دراسة مأمون (2020م)⁽¹⁾:

تناولت الدراسة نظام التكاليف ودوره في رفع كفاءة الأداء الرقابي.

تمثلت مشكلة الدراسة في ما أثر تطبيق نظام التكاليف علي كفاءة الأداء الرقابي؟

إتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي للتعرف علي طبيعة مشكلة الدراسة وتحديد محاور الدراسة وصياغه الفرضيات، والمنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات الدراسة، والمنهج الوصفي التحليلي لإجراء الدراسة التطبيقية، وتحليل بيانات الدراسة المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة توصل الباحث لعدة نتائج أهمها:

أن نظام التكاليف المطبق حاليا بهيئة السكة حديد تقليدي ولايسهم بصورة فاعلة في عملية الرقابه . معظم الخطوط والإنشاءات وعربات النقل بهيئة السكة حديد متهالكة ممايجعل من تكاليف التشغيل مرتفعة.

ومن أهم التوصيات التي أوصى بها الباحث:

ضرورة تبنى إستراتيجيات تحليل التكاليف للإستفادة من مزايا طرق التكاليف الحديثة في التخطيط والرقابة .

(1) مأمون عطا النور مصطفى، نظام التكاليف ودوره في رفع كفاءة الأداء الرقابي، رسالة دكتوراة غير منشوره، جامعة شندي، كلية الدراسات العليا و البحث العلمي، 2020م.

ضرورة الإهتمام بخفض التكاليف من خلال تحديث الخطوط والانشاءات والعربات لتقليل تكاليف الصيانة والوقت المهدر.

إتفقت هذه الدراسة مع دراستي في تناولها لنظام التكاليف وتناولها الأنظمة التقليدية و الحديثة وغيرها من الجوانب الأخرى لنظام التكاليف.

تميزت دراستي عن الدراسة بتناولها الدور المالي للتكاليف وتناولت جوانب الأداء المالي المتمثلة في المفهوم والأهداف والمعايير والمؤشرات والمقاييس المهمة لقياس كفاءة الأداء المالي بينما ركزت الدراسة علي الدور الرقابي للتكاليف.

13- دراسة توفيق (2020م)⁽¹⁾:

تناولت الدراسة دور المؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي لشركة البوتاس العربية.

تمثلت مشكلة الدراسة مامدى إستخدام المؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي.

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها:

- يمكن الإعتماد علي المؤشرات المالية لتقييم الأداء المالي لشركة البوتاس العربية علي ان تتم

قراءة وتفسير نتائجها في سياق الفهم الشامل والعمق للظروف و العوامل المحيطة.

وأصت الدراسة بعدد من التوصيات أهمها:

- مساعدة إدارة الشركة للإعتماد علي المؤشرات المالية في إتخاذ العديد من القرارات الهامه التي

تساعد في تطوير عمل الشركة وزيادة إنتاجيتها وأرباحها.

إتفقت الدراسة الحالية مع دراستي في تناولها للأداء المالي

تميزت الدراساتى عن الدراسة بتناولها الدور المالي لنظام التكاليف بينما ركزت الدراسة علي الدور

المالي بإستخدام المؤشرات المالية.

(1) توفيق سميح محمد الأغوات، دور المؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي لشركة البوتاس العربية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الإسراء، كلية العلوم الادارية والمالية، 2020م.

الفصل الأول

الإطار النظري لنظام محاسبة التكاليف

ويشتمل على:

المبحث الأول: مفهوم وأهداف وخصائص محاسبة التكاليف

المبحث الثاني: مفهوم أنظمة التكاليف التقليدية والحديثة

المبحث الثالث: قياس وتبويب وتحميل التكاليف

المبحث الأول

مفهوم أهداف وأهمية محاسبة التكاليف

ظهرت محاسبة التكاليف نتيجة للتطور في أساليب وطرق المحاسبة و تكيفها بصورة تلبية احتياجات الإدارة إلي بيانات تفصيلية لاستخدام عوامل الإنتاج، إضافة إلي وسائل الرقابة علي استخدام العوامل، وبما أن مدير المنشأة الناجحة يحتاجون البيانات المحاسبية صفة مستمرة لمساعدتهم في تخطيط العمليات المستقبلية قياس كفاءة الأداء، فإنهم يحتاجون كذلك إلي اتخاذ العديد من القرارات، ومن ابرز تلك القرارات التي تتخذها المنشأة قرار تسعير المنتجات والذي يؤثر علي ربحية المنشأة وينعكس علي استمراريتها في المستقبل قد تكون نقطة البداية في تحديد السعر علي أساس التكلفة زائد هامش ربح، بما أن التسعير يعتمد علي التكلفة فإن التحديد الدقيق لتكلفة إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة يصبح أمراً حاسماً وتظهر أهمية وجود نظام محاسبة تكاليف لتوفير المعلومات اللازمة للإدارة.(1)

مرت محاسبة التكاليف بمراحل تطور عديدة حتى وصلت إلي مستواها الحالي فقد استخدمت في أيام الفراعنة في الدول الإسلامية وازداد استخدامها نتيجة لازدهار الصناعة والتجارة في أوروبا حتى وصلت إلي مرحلة الشيوخ وفي العقدين الأخيرين وفي القرن التاسع عشر، حيث ظهرت عدة كتابات منها كتاب تكلفة المصانع (تأليف هنري) عرض فيها طريقة الأمر الإنتاجية و(كتاب جارك ويلز) عن علاقة المحاسبة التكاليف والمحاسبة المالية في القرن العشرين ظهر موضوع التكلفة المحدودة مقدماً علي أساس أفكار رواد الإدارة العلمية مثال تيلور وارسون.(2)

(1) عبد الحى مرعى ،في محاسبة التكاليف الأغراض التخطيط والرقابة (بيروت: الدار الجامعية الطبعة الاولى 1988م)ص1.

(2) زهير ابراهيم الحديبي وآخرون، محاسبة التكاليف (عمان: دار البادية للنشر 2010م)ص9

تهدف محاسبة التكاليف إلى تسجيل وقياس و إعداد التقارير عن المعلومات المتعلقة بالتكلفة ويوفر النظام المتكامل لمحاسبة التكاليف لمديري الإنتاج تكلفة الإنتاج التي يحتاجونها لتقييم المخزون وتسعير المنتجات و إعداد القوائم المالية عن فترات اقل من السنة وللتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

فتقدم محاسبة التكاليف بيانات عن تكلفة المنتج اللازمة لتقييم المخزون في قائمة المركز المالي ولتحديد الربح في قائمة الدخل كما إنها توفر بيانات التكاليف اللازمة لإعداد الموازنات ورقابة العمليات واتخاذ القرارات مثل قرار التسعير ولقد أصبحت في السنوات الأخيرة التفرقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف.تفرقة واهيه حيث وصلنا إلى نقطة حيث لا يوجد خط واضح فاصل بينهما والاختلافات إن وجدت فأنها اختلافات في التركيز النسبي فتركز محاسبة التكاليف علي تجميع وتخصيص وتحليل بيانات التكاليف بينما تركز المحاسبة الإدارية علي استخدام بيانات تكاليف في التخطيط و الرقابة واتخاذ القرارات الخاصة⁽¹⁾.

المفهوم:

قال تعالى: "وَوَضِعَ الْكِتَابُ فَتَرَى الْمُجْرِمِينَ مُشْفِقِينَ مِمَّا فِيهِ وَيَقُولُونَ يَا وَيْلَتَنَا مَالِ هَذَا الْكِتَابِ لَا يُغَادِرُ صَغِيرَةً وَلَا كَبِيرَةً إِلَّا أَحْصَاهَا وَوَجَدُوا مَا عَمِلُوا حَاضِرًا وَلَا يَظُنُّ رَبُّكَ أَحَدًا"

اولاً: مفهوم المحاسبة:

لغويًا بأنها: (مصدر للفعل حاسب، وتعني ضبط الحاسبات وتدقيقها)⁽²⁾

عرفت بأنها:

عملية تسجيل المعاملات و الإجراءات المالية التي تقوم بها المنشأة التجارية. وقدمت الهيئات المحاسبية تعريفات للمحاسبة منها علي سبيل المثال تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين

(1) محمد الفيومي محمد، أصل محاسبة التكاليف (بيروت: المكتب الجامعي الحديث الدار الجامعية 1999م)
(2) <https://mawdoo30Com>

(AlcpA) بأن المحاسبة فن تسجيل وتلخيص المعاملات المالية او المعاملات التي تحتوي علي الأقل جزاء ماليا واحدا وتسجيل نتائج هذه العمليات بطريقة معبرة.

و يرى كاتب أخر أن المحاسبة هي كلمة مشتقة من الحاسب المالي وتعني لغة الأعمال.

أيضاً يرى كاتب أخر أن تعريف المحاسبة هو علم تدريس وتفسير النشاط المالي من خلال القوائم مالية تعتمد علي تسجيل وتدوين العمليات الخاصة بالاقتصاد وفقاً الأنظمة معينة⁽¹⁾

ثانياً: أما مفهوم التكلفة:

قال تعالى: (لَا يَكْلِفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا اكْتَسَبَتْ رَبَّنَا لَا تُؤَاخِذْنَا إِنْ نَسِينَا أَوْ أَخْطَأْنَا رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْ عَلَيْنَا إصْرًا كَمَا حَمَلْتَهُ عَلَى الَّذِينَ مِنْ قَبْلِنَا رَبَّنَا وَلَا تُحَمِّلْنَا مَا لَا طَاقَةَ لَنَا بِهِ وَاعْفُ عَنَّا وَارْحَمْنَا أَنْتَ مَوْلَانَا فَانصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ)

التكلفة لها عدة معاني منها:

معني التكلفة في قاموس المعجم الوسيط اللغة العربية المعاصر، الرائد لسان العرب، القاموس المحيط هي القيمة المالية التي أنفقت علي نشاط معين او خدمة تكنولوجيا المعلومات او وحدة عمل معينه.

أما في معاجم اللغة العربية معجم المعاني الجامع هي:

الجمع تكاليف، التكلفة : مشتقة. (حملت الشيء تكلفة اذا لم تطقه إلا تكلفاً)⁽²⁾

كما يمكن تعريف التكلفة بأنها :

عرفت علي إنها (مورد معني او ضائع لتحقيق هدف معين)⁽³⁾

⁽¹⁾http://m7et/definitimaf-aountin

⁽²⁾www.almaay.com<dict> ar.a r15\10\2021-9:09

⁽³⁾ تشارلز، هورنجرن، محاسبة التكاليف، مدخل إداري (الرياض: دار المريخ، 2009) ص 63

كما عرفت من قبل كاتب آخر بأنها (تضحيه ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول علي سلعة او خدمة في الحاضر او المستقبل)⁽¹⁾

وعرفها كاتب آخر بأنها (تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول علي منفعة اقتصادية في الحاضر او المستقبل أن استفاد الموارد الاقتصادية المتاحة الاختيارية بهدف الحصول علي مورد اقتصادي في الحاضر او المستقبل)⁽²⁾.

التكلفة كلمة العديد من المعاني، ويختلف مضمونها طبقاً لعدد من الاعتبارات، فمن وجهه نظر العامة يقصد بها (الإعباء المالية او النقدية التي تنشأ نتيجة اقتناء سلعه او للحصول علي خدمة ما، وهنا لا يتم تمييز العامة بين التكلفة Cost والنفقة Expenditure، و المصروف Expense من وجهة نظرهم كل هذه المصطلحات تعتبر بدائل للتعبير عن المفهوم نفسه).

ويمكن تعريف التكلفة تعريفاً عاماً شاملاً بأنها: (تضحية اختيارية بأشياء ممتلكات او حقوق مادية او معنوية، يتحتم ان تكون ذات قيمة اقتصادية، في سبيل الحصول علي منفعة حاضرة او مستقبلية، يتحتم أن لا تقل في قيمتها وقت إتمام التضحية في سبيلها عن قيمة التضحية).

إذا التكلفة تضحية اختيارية بشئ ذا قيمة اقتصادية ، وتعني (التضحية التنازل عن الشئ او فقدة او اضاعته ويلزم ان يكون الشئ المضحي به ذو قيمة اقتصادية من وجهه نظر القائم بالتضحية والمستفيد منها في نفس الوقت).

مفهوم محاسبة التكاليف:

يمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها (مجموعة من المبادئ والقواعد و الإجراءات التي تستخدم لتتبع عناصر التكاليف وتحليل هذه العناصر بشكل يؤدي إلي تحديد تكلفة الإنتاج والرقابة علي عناصر

(1) احمد محمد نور ،محاسبة التكاليف في بيئة اعمال (الاسكندرية : دراسات الجامعة ،2007م) ص9
(2) عبد المقصود، ناصر نورالدين عبدالله للطيف لمبادئ محاسبة التكاليف (الاسكندرية: الدار الجامعية 2002م)

تكاليف الإنتاج وتحقيق الكفاءة الإنتاجية من تقديم البيانات التحليلية للإدارة لمساعدتها في تحقيق اتخاذ القرارات علي أسس سليمة⁽¹⁾.

ويرى كاتب آخر: يطلق علي محاسبة التكاليف اصطلاحاً انها (مجموعة من الأفكار تختص بدراسة بنود الإنفاق في أي كيان اقتصادي ويربط تلك النفقات بوحدات نشاط معين ، وذلك بهدف قياس تكلفة تلك الأنشطة والرقابة عليها ومساعدة الإدارة لترشيد القرارات والاختيار بين البدائل المتاحة دون روابط موضوعيه محددة وتصنف تلك الأفكار الي مجموعات فرعيه ومسميات مختلفه منها مفاهيم ومبادئ ونظريات وأساليب وطرق).

تعرف أيضاً انها: (نظام محاسبي لمعلومات التكاليف ومدخلاتها وعملياتها التشغيلية ومخرجاتها ويتركز اهتمامها في مجموعة من النظريات و الأساليب و الإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف ومتابعة تدفقها فيما بين المراكز النشاط المختلفة داخل المنشآت و تحليلها ثم عرضها بهدف تحديد قياس تكلفة المنتجات النهائية، و الرقابة علي التكاليف ومساعدة الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط و رقابة و اتخاذ القرارات)⁽²⁾.

كما عرفها كاتب آخر بأنها (تطبيق التكلفة ومبادئ محاسبة التكاليف وتقنياتها ومفاهيمها كعلم وفن ولممارسة السيطرة علي عناصر التكاليف لتحقيق الربحية، وتعني تقديم المعلومات المستخرجة من السجلات لإتخاذ القرارات الإقتصادية).

وقد ارتبطت محاسبة التكاليف في بداية نشأتها محاسبة المالية فاستخدمت بيانها لتحديد الربح السنوي وتقييم المخزون في المنشآت الصناعية ولقد إهتمت إدارة المنشآت حين قيامها بالتخطيط للمستقبل بالتكلفة التاريخية الي المدى الذي تساعد فيه التنبؤ بالتكلفة المستقبلية، لذا فإن المحاسب يهتم بالتكاليف المتوقعة في المستقبل، فضلا عن اهتمامها بالبيانات التاريخية.

(1) محمد الرجى وآخرن ، محاسبة التكاليف(عمان:دار البادية للنشر 2007م)، ص10، ص11
(2) محمود الساعى ، محاسبة التكاليف:(المنصورة :دار النشر المنصورة ،2007م) ص14.

أهداف محاسبة التكاليف:

تهدف لتحقيق مجموعة من الأهداف الرئيسية وما يتفرق من أهداف فرعية يمكن رصد الأهداف الرئيسية كما يلي:

1/ قياس التكلفة:

يعتبر هدف قياس التكلفة احد أهم و أقدم محاسبة التكاليف ويقصد بقياس التكلفة تحديد قياس تكلفة الانتاج السلع والخدمات التي يقدمها المشروع لتحقيق هذا الهدف فإن الأمر يطلب القياس لتحقيق عناصر التكاليف⁽¹⁾.

أ- قياس تكلفة الانتاج تقوم محاسبة التكاليف بتجميع وتسجيل بيانات التكاليف بغرض قياس تكلفة وحدة الانتاج وتوفير أساس سليم لتقييم الانتاج التام وغير التام والاعمال تحت التنفيذ في آخر الفترة المالية⁽²⁾

ب- ان قياس تكلفة الانتاج يساعد في إعداد الحسابات الختامية وتصوير المركز المالي للمنشأة.⁽³⁾

ج- انها تهدف محاسبة التكاليف الي تحديد كل عنصر من عناصر التكاليف المتماثلة في المواد والعمل، المصروفات التي يتحملها المشروع.

2/ الرقابة على التكاليف:

تعمل إدارة المنشأة علي تحقيق التكاليف الإنتاجية لتنظيم الأرباح وتخفيض التكلفة وتحتاج الإدارة في هذا المجال الي قياس تكاليف الأداء الفعلي ومقارنته بالتكاليف المعيارية او التقديرية ذلك بغرض تحديد مسببات أي زيادة في التكاليف ناتجة عن إسراف او سوء استخدام مورد ،انها تعطى بيانات التكاليف معلومات للإدارة عن التكلفة الفعلية التي حدثت باستخدام نظام التكاليف المحددة

(1) كمال حسين ممدوح عبد الحميد، أصول محاسبة التكاليف (القاهرة : جامعة عين شمس مركز التعليم المفتوح، 2000م) ص9

(2) عامر عدالله شقر، محاسبة التكاليف الصناعية. (عمان: دار البادية للنشر، 2010م)، ص16.

(3) محمد محمود سليم ، سليم ، مبادئ واساسيات محاسبة التكاليف ، (الجيزة : المؤسسة العربية للعلوم والثقافة ، ط1، 200م) ص11

مقدماً او التكاليف المعيارية ،يتم تحديد الانحرافات بين التكلفة الفعلية والتكلفة المحددة مقدماً او التكلفة المعيارية.

وفي هذا الهدف توفير البيانات اللازمة لاعداد الموازنات التخطيطية ورقابة العمليات التشغيلية .
وكذلك تفسير هذا الهدف أحكام الرقابة علي التكاليف لإنتاجية علي استخدام عوامل الإنتاج بمتابعتها علي مستوي الإشراف و المسؤولية من أهم أهداف محاسبة التكاليف⁽¹⁾
تساعد محاسبة التكاليف في تحقيق الرقابة مع عناصر التكاليف بهدف تحقيق في استخدام تلك العناصر⁽²⁾

3/ مساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة:

تواجه الإدارة العديد من المشكلات التي يصعب عليها حلها واتخاذ قرارات بشأنها و حتى يتسنى ذلك للإدارة فأنها تحتاج الى بيانات تفضيلية تساهم محاسبة التكاليف بشكل او بأخر في تقديم تلك البيانات التحليلية التي تمكن الإدارة من المفاضلة بين البدائل⁽³⁾
ويرى مؤلف آخر:تقوم محاسبة التكاليف مجموعة من التقارير تساعد الإدارة في اتخاذ القرار علي أسس علمية والقيام بوظيفة التخطيط والرقابة وتقييم نتائج الأعمال⁽⁴⁾
تساعد بيانات التكاليف الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة مشكلة معينة من بين البدائل المتاحة.

ان محاسبة التكاليف تقدم للإدارة بيانات عن⁽⁵⁾ :

أ- رسم السياسات الخاصة بالإنتاج والتشغيل والتسويق.

ب-تكلفة استخدام مواد خام في الإنتاج بمزج توليفات.

(1) نفس المرجع السابق ،ص11

(2) كمال حسين مرجع سابق ذكره ص10

(3) نفس المرجع السابق ،ص9

(4) محمد بشير الرجبي ، مرجع سابق ذكره ،ص8

(5) محمد محمود سليم ،مرجع سابق ذكره ،ص11

ج- شراء أله او اجزاء من منتج خارج المنشأة.

4/ تحديد أسعار المنتجات:

تقوم محاسبة التكاليف بتحديد تكلفة وحدة الإنتاج وبذلك يتم تحديد أسعار بيع المنتجات بحيث تحقق هذه الأسعار السياسة الإدارية المرسومة في تحقيق ربح معين .

تساهم محاسبة التكاليف في تسعير منتجات المنشأة بحيث تعطي علي الأقل تكلفتها اي تتحمل المنتجات بالتكاليف المتغيرة والثابتة.

5/ المساهمة في التخطيط:

تعتبر الموازنة التخطيطية النقدية إدارة في التخطيط لتحقيق أهدافها ويشمل الموازنة التخطيطية مايلي:

أ. تحديد حجم النشاط المتوقع التحقيق خلال فترة زمنية لاحقة.

ب. تقدير الإيرادات المتوقعة لهذا الحجم من النشاط

ج. تحديد التكاليف اللازمة للوصول الي هذا الحجم من النشاط.

أهمية محاسبة التكاليف:

تظهر أهمية محاسبة التكاليف في المشروع في انه تقوم بتتبع الماضي باحداثه ومعرفة الحاضر والتنبؤ بما يخفيه او تعتمد في كل ذلك علي ما أثبت من أرقام معلومات وبيانات.(1)

فمحاسبة التكاليف تخدم الإدارة في كافة مشاكلها في جميع مراحل النشاط في كل وقت ولهذا واجب ان توضع الادارة تكفل جميع البيانات الصحيحة و بتبويبها ثم عرضها بصفة دورية وكلما احتاجت الامور الي اضافة او تفسير(2).

(1) غسان فلاح المطارنة ،مقدمة في محاسبة التكاليف (عمان:دار وائل للنشر،ط1،2003م)ص10.
(2) محمد محمود سليم،مرجع سبق ذكره،ص9

ويرى البعض أهمية وظهور محاسبة التكاليف كان نتيجة للتطور في أساليب وطرق المحاسبة وتعطيها صورة تلي احتياجات الإدارة الي بيانات تفضيلية لاستخدام عوامل الإنتاج وان مديري المنشأة الصناعية و الإنتاجية الناجحة يحتاجون الي اتخاذ القرار والعديد من القرارات مثل قرار تسعير المنتجات لذلك فهم يحتاجون بصفة مستمرة الي بيانات محاسبة التكاليف لمعرفة في تخطيط العمليات المستقبلية وقياس كفاءة الأداء.

و ايضاً تقيس محاسبة التكاليف التضحية الاقتصادية فهي تجميع وتخصيص وتدليل تكلفة الإنتاج او النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لاعداد التقارير الخارجية والتخطيط الداخلي والرقابة العمليات الجارية ولاتخاذ القرارات الخاصة وتتبع أهميتها من انها تقوم بتوفير المعلومات المالية للمحاسب المالي والمحاسب الاداري فتقوم محاسبة التكاليف بتوفير بيانات تكلفة المنتج اللازمة لتقييم المخزون في قائمة لمركز المالي ولتحديد الربح في قائمة الدخل وبيانات تكلفة البضاعة المباعة كما انها توفر بيانات تكاليف للإدارة في اعداد الموازنات والرقابة العمليات و اتخاذ القرارات مثل قرار تسعير ولقد تطورت محاسبة التكاليف مع تطور المنشأة و اعتمدت في نشأتها علي الهندسة والمحاسبة المالية⁽¹⁾

نظام التكاليف والعوامل المؤثرة في تصميمه:

أ/ العوامل المؤثرة في تصميم محاسبة التكاليف :

هنالك عدد من الاعتبارات والظروف التي يجب مراعاتها عن تصميم نظام التكاليف:

1. تحديد طبيعة العملية الانتاجية المراد قياس تكلفتها والنظام المتبع.

2. الهيكل التنظيمي ،فكل منشاه لها هيكلها التنظيمي الخاص بها.

3. الأهداف المطلوبة من نظام التكاليف.

(1) محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف (الاسكندرية :مؤسسة شباب جامعة الاسكندرية، ط1،1993م) ص13.

4. الفترة التي تغطيها معلومات التكاليف، فقد يكون تقارير التكاليف اسبوعية او نصف شهرية او كل ثلاثة شهور او نصف سنة مع العلم انه كما قل طول الفاصل الزمني بين كل تقرير و اخر زادت الاعباء⁽¹⁾

تتلخص اهميتها في الآتي:

- 1/ تخفيض حجم التكاليف التي لا تنتج عنها أي اضافة جديدة لقيمة المنتج.
- 2/ تخفيض عدد الوحدات المعيبة من الإنتاج.
- 3/ تخفيض حجم العمالة ذات السعر العالي.
- 4/ تجميع التكاليف اللازمة للاعداد تقارير المحاسبة المالية.
- 5/ اتاحة البيانات الضرورية لتخطيط ورقابة التكاليف علي مستويات المنشأة.
- 6/ امداد الادارة بالبيانات التكاليفية اللازمة لاتخاذ القرارات و رسم السياسات المتعلقة بها.
- 7/ توفير بيانات محاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقا لمركز المسؤولية ومراكز التكلفة.

8/ توفير أساس سليم لتقويم الانتاج التام و الانتاج غير التام.

9/ المساعدة علي رسم السياسات واتخاذ القرارات علي مختلف المستويات⁽²⁾.

ب/ دليل مراكز التكلفة: يقسم نظام الشركة او المنشأة الي مراكز تكلفة وعبر مراكز تكلفة عن دائرة اداء نشاط متجانس ويمكن تقسم مراكز التكاليف الي:

- 1/ مراكز الانتاج: وتعني هذه المراكز النشاط السياسي الذي قامت من أجله المنشأة.
- 2/ مراكز الخدمات الانتاجية: مثل مراكز الصيانه للالات والمعدات.
- 3/ مراكز الخدمات التسويقية: وهي التي تعمل مع ترويج منتجات المنشأة وتوصيلها للمستهلك.

(1) غسان فلاح المطارنه مرجع سبق ذكره ص15.

(2) نور احمد حسين علي واخرون، محاسبة التكاليف مدخل إداري (الاسكدرية: الدار الجامعية للطباعة و النشر والتوزيع)، ص648.

مقومات نظام التكاليف:

يتكون نظام التكاليف من المقومات الآتية⁽¹⁾:

1/المجموعة المستندية:

وهي تشمل النماذج و الاذون التي تستخدم في تجميع البيانات عن التكاليف والانتاج وذلك تمهيداً لتحليلها وتسجيلها في السجلات والدفاتر.

2/ المجموعة الدفترية:

وهي تشمل مجموعة البطاقات والدفاتر التحليلية التي تستخدم في تسجيل وتحليل بيانات التكاليف، وهنا يلاحظ ان نظام التكاليف نظام تحليلي أكثر من نظام تسجيلي ومعني ذلك أن المجموعة الدفترية يجب أن تفي بالغرض من التحليل كما يجب ان نلاحظ ان التسجيل يكون بغرض التحليل.⁽²⁾

3/ دليل مراكز التكاليف:

مراكز التكلفة هو وحدة تجمع للعناصر التي يمكن عن طريق تفاعلها مع بعضها خلق القدرة علي الوفاء بغرض معين.

4/ دليل عناصر التكاليف:

من الضروري إعداد دليل يشتمل علي جميع عناصر التكاليف مع تقسيمها الي مجموعات رئيسية وفرعية تحمل أرقاماً ثابتة.

5/ الأنظمة الفرعية للتكاليف:

أ-نظام حسابات المخازن.

ب-نظام التكاليف لورش الصيانة.

(1) محمد محمود سليم، مبادئ و اساسيات محاسبة التكاليف،(الجيزة: المؤسسة العربية للعلوم والثقافة، ط1، 2008م) ص34-38.

(2) نفس المرجع السابق، ص39.

ج- نظام التكاليف للمحطات.

6/ معايير التكاليف:

يتم إعداد بطاقة تكاليف معيارية وهي تشمل علي معايير التكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف.

7/ دليل وحدات النشاط:

يتمثل دليل وحدات النشاط⁽¹⁾:

وحدة النشاط تختلف من منشأه لآخرى فقد تكون أمر التشغيل في نظام تكاليف الأوامر وقد تكون المقاوله او العقد في صناعة المقاولات وقد تكون الإنتاج في نظام المراحل ذا الإنتاج المستمر.

مزايا نظام التكاليف:

تتمثل أهم مزايا نظام التكاليف⁽²⁾:

1. توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المشروع والتي تفيد الإدارة في التعرف علي مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمشروع من ربح او خسارة، و يساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلية المناسبة للمبيعات.
2. تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي للمشروع.
3. تساعد الإدارة علي اتخاذ قرارات العطاءات والمناقصات.
4. مراقبة وضبط عناصر التكاليف المختلفة من مواد خام وأجو ومصاريف صناعية.
5. تحديد أساليب الربح و الخسارة في المشروع.
6. تزويد الإدارة بالبيانات عن تكاليف المراحل و العمليات المختلفة.
7. الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المشروع وذلك عن طريق حصر التالف والعدم من المواد ومعرفة الوقت الضائع.

(1) صلاح بسيوني عبده و آخرون، نظم محاسبة التكاليف (القاهرة: ط1، 2017م) ص15، ص16.
(2) غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص18.

ويرى الباحث ان أهم أهداف محاسبه التكاليف تتلخص فى الأتى:

1. توفير محاسبة التكاليف بيانات والمعلومات أساساً لإدارة المنشأة.

2. تهتم بتحديد نصب الوحدة المنتجة من عناصر التكاليف وتحديد تكاليف كل قسم او مرحلة من

مراحل الإنتاج.

3. بياناتها تعد لإدارة المنشأة التي تهتم بسرعة الحصول على البيانات.

4. تقوم باعداد تقارير دورية على فترات معينة تحددتها إدارة المنشأة وفقاً لاحتياجاتها ومتطلباتها

ولذلك فان تلك التقارير تكون اختيارية تخضع في إعدادها من عدمه لإرادة إدارة المنشأة.

المبحث الثاني

الأنظمة التقليدية و الحديثة

أولاً: الأنظمة التقليدية:

أ- نظام تكاليف المراحل الإنتاجية:

يستخدم نظام تكاليف المراحل عندما يكون الإنتاج قائم على نظام الإنتاج المتماثل ومتجانس، بحيث تستلزم العملية الإنتاجية مرور الإنتاج على مراحل إنتاجية محددة بحيث يتم في كل مرحلة إتمام جزء من العملية الصناعية حتى يصل المنتج الى شكله النهائي ، ويناسب هذا النظام المنشآت الصناعية التي تزاوّل صناعة الأغذية و صناعة النسيج و صناعة الأسمنت وغير ذلك.(1)

أنواع المراحل الإنتاجية:

من أهم انواع نظام المراحل الإنتاجية(2):

1. المراحل المتتالية (المتعاقبة).

2. المراحل المترامنة.

يرى كاتب آخر ان من انواع المراحل الإنتاجية الأتى(3):

1. المراحل المتتابعة.

2. مراحل التدفق المختار(4).

أهداف نظام تكاليف المراحل:

من أهم أهداف نظام تكاليف المراحل(5):

(1) محمد فضل محمد الارياني و. يوسف عبده راشد، محاسبة التكاليف (ج) (صنعاء: الامين للنشر والتوزيع، 2014م)، ص2.

(2) محمد يوسف فضل محمد الارياني ويوسف عبده راشد، مرجع سبق ذكره، ص10.

(3) صلاح بسيوني عيدواخرون، ، مرجع سبق ذكره، ص27-30.

(4) محمد عبدالغنى، انظمة قياس التكاليف(الاسكندرية: دار التعليم الجامعي للطباعة و النشر و التوزيع 2013م)ص26.

(5) محمد محمود سليم، مرجع سبق ذكره، ص169.

1. القياس الفعلي للتكاليف حسب حدوثها في كل مرحلة إنتاجية.

2. تقييم أداء المسؤولين عن الأقسام و المراحل الإنتاجية

3. التسعير حيث يسهم النظام في تحديد السعر الملائم للبيع اذا كان تحديد السعر يعتمد علي التكلفة

مضافاً إليها نسبة ربح معينه

ثانياً: نظام الأوامر الإنتاجية:

تطبق طريقة محاسبة علي تكاليف الأوامر الإنتاجية في حالة الشركات التي تقوم بالتشغيل وفقاً

لمواصفات التي يحددها كل عميل⁽¹⁾.

نماذج لصناعات تطبق عادة نظام تكاليف الأوامر:

أهم النماذج للصناعات التي تطبق نظام تكاليف الأوامر⁽²⁾:

1. مصانع الأثاث.

2. صناعة بناء السفن.

3. تصنيع المعدات بحسب مواصفات يحددها العملاء.

الإجراءات المحاسبية في ظل نظام الأوامر:

أهم الإجراءات المحاسبية في ظل نظام الأوامر⁽³⁾:

1. حسابات المراقبة و التسجيل المحاسبي للتكاليف.

2. طريقة اندماج سجلات التكاليف مع سجلات المحاسبة المالية.

3. طريقة انفصال سجلات التكاليف عن سجلات المحاسبة المالية.

(1) محمد محمود سليم، ، مرجع سبق ذكره، ص195.

(2) رشيد الجمال و محمد عبد الغنى، محاسبة التكاليف المتقدمة (الإسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية ، ط1، 2012م)

ص51.

(3) ناصر نورالدين عبداللطيف و محمد محمود حسن البابلي(الاسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2013م، ص161ص

172.

ثالثاً: أنظمه تكاليف العقود:

عرفت معايير المحاسبة الدولية العقد بأنه⁽¹⁾: عقد تم الإتفاق علة بشكل محدد لانشاء أصل او تشكيله من الأصول المرابطة او المعقدة علي بعضها من حيث التصميم و التكنولوجيا و الويفة او الغرض او الاستخدام النهائي.

ويمكن تعريفه بأنه:العقد يمثل العمل الذي اتفق المتعاقد علي إتمامه مثل انشاء الطرق و الكباري وغيرها.⁽²⁾

خصائص تكلفة العقود:

1. نشاط التركيبات.
2. العمل في العقود.
3. طول فترة العمل و صعوبة تخصيص الارباح للفترة المحاسبية مما يؤدي الي وجود مشكلة التحاسب عند العقد خلال فترة التنفيذ.

أشكال تكاليف العقود:

1. عقود ذات اشكال ثابتة حيث يتفق المتعاقد علي سعر ثابت للعقد.
2. عقود التكلفة الزائدة حيث يسدد المتعاقد قيمة العقد بتكاليف محددة زائد نسبة زيادة في هذه التكاليف او مبلغ ثابت.

يلتزم نظام تكاليف العقود صناعات البناء و التشييد مثل انشاء الكباري و السدود و البواخر و المباني ويشبه العقد الامر الإنتاجي في اعتبار تلك الخصائص و المواصفات التي تميز العقود عن الأوامر الإنتاجية العادية و التي تشمل ما يلي: ⁽³⁾

1. يستغرق تنفيذ العقد فترة طويلة تزيد عادة عن فترة محاسبية واحدة.

(1) أحمد حلمي جمعة ، محاسبه عقود الإنشاء ، (عمان: دار صنعاء للنشر والتوزيع ، ط1، 2015م) ص15.
(2) ثناء على القباني، دراسات في نظم محاسبة التكاليف (الإسكندرية:الدار الجامعية، ط1، 2009م) ص12، ص13
(3) محمد عبدالغنى، مرجع سبق ذكره ص341، ص342

2. يتم تنفيذ العقد غالباً في موقع العميل و ما يترتب عليه من عناصر تكاليف مباشرة من كل عنصر ونصيب كل عقد.

3. تكون قيمة العقد كبيرة نسبياً مما يتطلب ضرورة تقدير تكاليف تنفيذ العقد لاستخدامها كمرشد عند تحديد قيمة العقد ومعرفة ما يحققه من ربح خسارة.

يطلق علي نظام التكاليف عقود المقاولات نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية طويله الأجل.

ينصب هدف قياس التكلفة في هذه الحالة علي قياس تكلفة كل مقولة او عقد إنتاجي متضمنة احتياجاته من مختلف عناصر التكاليف منذ بداية إنتاجه و الي ان يستكمل و يعتمد بالكامل من مهندسي العملاء.

خطوات المقاوله:

من أهم خطوات المقاوله⁽¹⁾:

1. تحديد تكلفة الأعمال التامة خلال لفترة.

2. تحديد تكلفة الأعمال التامة المعتمدة خلال الفترة و يتم احتسابها بالمعادلة التالية:

تكلفة الأعمال التامة المعتمدة=

اجمالي التكاليف المقدرة للعقد × نسبة الإعتماد

3. تكلفة الأعمال التامة غير المعتمدة.

4. قيمة الأعمال التامة المعتمدة خلال الفترة وتحسب كالآتي :

قيمة الأعمال المعتمدة خلال الفترة =

قيمة التعاقد × نسبة الأعمال المعتمدة

5. ربح الأعمال المعتمدة ويحسب كالآتي :

قيمة الأعمال المعتمدة خلال الفترة - تكلفة الاعمال التامة خلال الفترة

(1) ناصر نورالدين عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص151-155.

6. المبلغ المجنب كإحتياطي طوارئ في نهاية الفترة

= ربح الأعمال المعتمدة × نسبه الإحتياطي المقررة

7. باقى ربح الأعمال المعتمدة

= ربح الأعمال خلال الفترة - المبلغ المجنب كإحتياطي طوارئ.

عناصر تكلفة المقاولات:

أهم عناصر تكلفة المقاولات⁽¹⁾:

1. المواد المباشرة.

2. الإيجور المباشرة.

3. إستهلاك الآلات و المعدات المستخدمة.

4. تكلفة العقود من الباطن.

5. تحميل العقود بنصيبها من التكاليف العامة.

رابعاً: نظام تكاليف المشتركة والمنتجات المشتركة:

هي المنتجات التي يتم إنتاجها معاً بعملية إنتاجية واحدة او سلسلة من العمليات الإنتاجية نتجته

عهود صناعية واحدة.⁽²⁾

هنالك نوعان من التكاليف فيما يتعلق بالمنتجات المشتركة:

1. التكاليف التي تحدث قبل نقطة الانفصال وتكون كل تكاليف المرتبطة بهذه المرحلة تكاليف

مشتركة.

2. التكاليف التي تحدث بعد نقطة الانفصال وهي خاصة لكل منتج علي حدة.

⁽¹⁾ السيد عبد المقصود دبيان. صلاح الدين عبد المنعم ، نظم محاسبة التكاليف لأغراض القياس (الإسكندرية: مكتبة الوفاء القانونيه ، ط1 2012م) ص218

⁽²⁾ هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف فى المجالات التطبيقية، (جامعة عين شمس: الدار الجامعية، 2000م) ص193: ص194.

طرق توزيع التكاليف المشتركة :

1. طريقة متوسطة تكلفة الوحدة.

2. طريقة المتوسط المرجح.

3. طريقة الوحدات الطبيعيه المنتجة .

4. طريقة القيمة البيعية .

5. طريقه نسبة الربح الإجمالي الثابتة.

أهداف توزيع التكاليف المشتركة:

من أهداف توزيع التكاليف المشتركة⁽¹⁾:

1. مسايرة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

بالإضافة الي هدف تحديد تكلفة المخزون فإن عملية توزيع التكاليف المشتركة تخدم الأغراض

الآتية:

أ. خدمة أغرض التأمين.

ب. المساعدة في تحديد أسعار التحويل الداخلية من قسم لآخر.

ج. المساعدة في التوصيل الي الاسعار اذا نصت الإتفاقيات المعقودة علي تحديدها بإستخدام أرقام

التكلفة.

د. المساعدة في التسعير.

خامساً: نظام تكاليف الخدمات و المخرجات:

يطلق علي تكاليف الخدمات مصطلح التكاليف التشغيلية ونظراً لان شركات تقديم الخدمات تقدم

خدمات كثيرة و متنوعة فإنها تحتاج الي معالجات محاسبة تكاليف مختلفة .

(1) محمد تيسير الرجبى، محاسبة تكاليف (القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق، ط2، 2013م) ص267.

خصائص نظام تكاليف الخدمات:

1. يتم تبويب التكاليف الي متغيرة وثابته.
 2. يتم قيد التكاليف دورياً .
 3. تحتاج الخدمة الي مراحل متعددة حتي يتم الإنتهاء منها.
- من هم مستخدمو نظام تكاليف الخدمات:

يستخدم نظام تكاليف الخدمات كل من المشروعات الخدمية و الأقسام التي تقدم خدمات لأقسام اخرى وبنفس المشروع.(1)

وحدة التكلفة:

وحدة التكلفة هي وحدة كمية للمنتج او الخدمة في ظل علاقته بالتكلفة المفيدة حيث يتم تجميع كل التكاليف التي حدثت خلال الفترة ثم تحليلها الي الحد المطلوب ثم التعبير عنها في ظل وحدة التكلفة و من المهام اختيار وحدة التكلفة المناسبة لتسهيل تحليل التكلفة و إتخاذ القرار و خفض التكلفة ورقابة التكلفة، مثلاً الفنادق وحدة التكلفة تكون عدد الاسره المتاحة وعدد الأسره المشغولة وعدد الوجبات المقدمة.

تحليل تكلفة :

يمكن تجميع تكاليف اقسام تقديم الخدمات بالمشروعات في أحد مجموعتين:

1. مصروفات جارية.
2. مصروفات دائمة.

ثانياً: الأنظمة الحديثة:

مفهوم نظام التكاليف علي اساس الأنشطة:

(1) نفس المرجع السابق ،ص144.

اساليب التكاليف علي اساس النشاط هو احد التطورات الحديثة في اساليب المحاسبة الإدارية، ظهرت كوسيلة لمواجهة الإحتياجات المتزايدة و المتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى الي تحقيق مستوي متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشاه وتشغيل و تتبع ما يرتبط من تكاليف إعتياداً علي العديد من مسببات التكلفة، وذلك تمهيداً لتوزيعها علي المنتجات حسب استهلاكها في هذه الأنشطة⁽¹⁾

يقوم نظام المحاسبة علي اساس الأنشطة علي مبدا رئيسي مؤداة الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة و المنتج النهائي سواء كان وحدات منتجة أو خدمات او عملاء أو مشروعات .

اهداف اسلوب التكلفة علي أساس النشاط:

1. اضافة العديد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط.
2. القياس الدقيق و الموضوعي لتكلفة وحدة النشاط و ايضاً بوحدة التكلفة من المنتجات او الخدمات.
3. تسهيل إجراء الرقابة علي اقتناء و استخدام الموارد الإنتاجية المتاحة بما يساعد في اجراء الخفض الحقيقي لعناصر التكاليف.

أهمية نظام التكاليف علي أساس الأنشطة:

1. تحديد الأنشطة و الموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة.
2. قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة.
3. يوفر معلومات تكاليفية أكثر دقة و تتصف بالموضوعية.

خطوات تطبيق نظام التكاليف علي الأنشطة:

1. تحديد الأنشطة اللازمة لإنتاج المخرجات.

(1) ناصر نور الدين عبداللطيف ، مدخل الي قياس التكلفة (الدار الجامعية، 2003م) ، ص353.

2. حصر الموارد التي تستهلك بمعرفة كل نشاط خلال فترة معينة.

3. تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط.

ثانياً: التكلفة المستهدفة:

تعريفها هي أداة لإدارة التكلفة تهدف الي تخفيض تكلفة اثناء مرحلة التخطيط و التطوير و تصميم من مراحل دورة حياة المنتج ومن ثم فإن هذه الإدارة تركز جهود خفض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها⁽¹⁾.

أهداف التكلفة المستهدفة:

1. تخفيض تكاليف المنتج أثناء مرحلة التصميم

4. المساعدة بين تفسير العلاقة بين تكلفة الإنتاج و تكلفة المنافسين⁽²⁾.

5. العمل علي حفز الموظفين في المنشأة للوصول الي ربح المستهدف وذلك من خلال تصميم

العمل بأسلوب التكلفة المستهدفة في كافة أطراف المنشأة⁽³⁾

ويرى كاتب اخر تعريف التكلفة المستهدفة بانها (هي التحديد المقدم لتكلفة المنتج خلال مرحلة

تصميمية بالقدر الذي يعمل علي تحقيق هدف التصميم في حدود تكلفة معينة، والوصول بالتكلفة

الي أدنى تكلفة ممكنة⁽⁴⁾.

(1) أحمد رابح خليل ابو عواد، اهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية(دائرة استكمال للحصول علي درجة الماجستير في محاسبة جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008) ص58.

(2) احمد عبد الفتاح العشماوى، ، محاسبة التكاليف،(عمان: دار البازوري العلمية للنشر و التوزيع، 2011م) ص335-337.

(3) محمود حسن قاقيش، إيهاب يوسف طواليه، مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في الفنادق الأردنية، المؤتمر الثاني للعلوم المالية و المحاسبية، حول مدي مساهمة العلوم المالية والمحاسبية في التعامل مع الازمات المالية العالمية(الاردن: جامعة أربد كلية الإقتصاد و العلوم الإدارية، 2010م) ص640.

(4) حمد صالح هاشم، تقييم دور اسلوب التكلفة المستهدفة في دعم نجاح تطبيق استراتيجية زيادة التكلفة ببيئة الأعمال المتقدمة، المجلة الادارية،أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مركز البحوث و المعلومات، 2003م) ص220.

أهمية التكلفة المستهدفة:

1. اتخذت التكلفة أهمية كبيرة كطريقة إدارية فهي ليست طريقة للرقابة علي التكلفة فحسب و لكنها

مدخل مقارنة لتخطيط الربحية و إدارة التكلفة

2. يهتم نظام التكلفة المستهدفة بدرجة كبيرة و أساسية بتأثير رغبات و متطلبات العملاء التي يشمل

الجودة و التكلفة و الزمن⁽¹⁾.

3. التكاليف المستهدفة ثم استخدامها لوضع مجموعة من القيود علي المنتج و تصميمه بما يمكن من

وضع تقديرات التكاليف البدائل تصميم المنتج تحقيقاً لتكلفة المستهدفة لتوصيل الي السعر النهائي⁽²⁾.

مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة :

المرحلة الأولى : تخطيط التكلفة المستهدفة:

تبدأ من خلال البحث السوقي لمستوى جودة المنتج التي يمكن ان تجذب العملاء المتوقعين والسعر

المتوقع له والذي عادة ما يعكس ظروف السوق ليست الحاليه وانما المستقبلية.

المرحلة الثانية : تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام تقليل التكلفة :

بإنهاء المرحلة الأولى من مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتم معرفة التكلفة المسموح بها

والتكلفة المستهدفه وكذلك ان تكون قد حددت فجوة التكاليف بين التصميم المبدئ (التكلفة الجارية)

والتكلفة المسموح بها ، وبالتالي مقدار الإنخفاض الممكن في التكاليف والتحدى الإستراتيجي لخفض

التكلفة.

المرحلة الثالثة: تحسين التكلفة المستخدمة باستخدام أسلوب التكلفة المطور:

(1) عبد الحميد عبد المنعم عبد الحميد، تطوير نظام التكاليف المعيارية في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة، (القاهرة: كلية التجارة، 2009) ص57.

(2) محمد يوسف الكاشف ، التاصيل النظري و متطلبات التطبيق العلمى لتكلفة مستهدفة كمدخل لإدارة الربحية، (القاهرة: جامعة عين شمس) ص133-166.

لا يعني الوصول الي التكلفة المستهدفة نهائى الأمر إنما يعني مرحلة جديدة في البحث المستمر عن مواطن الاختراق وتخفيض التكلفة كما أمكن و كلمة (kinzen) هي مصطلح ياباني يعني إجراء تحسينات العملية الإنتاجية من خلال كميات صغيرة ومتزايدة بدلا من إجراءات ابتكارات كبيرة، مما يعني الاستمرار في إجراء التحسينات علي المنتج و مراحل إنتاجه مما يؤدي الي خفض التكلفة عن ما هو متوقع عند تصميم المنتج⁽¹⁾.

مبادئ التكلفة المستهدفة:

من أهم مبادئ التكلفة المستهدفة⁽²⁾:

1. قياس سعر البيع المستهدف للتكلفة.

2. التركيز علي العملاء.

3. ادماج سلسلة القيمة⁽³⁾.

ثالثا: تكاليف الجودة:

استخدمت تكاليف الجودة بشكل اولى في الشركات الصناعية ولكن اليوم لقيت اهتمام كبير حتى أصبحت تستخدم في القطاعات العامة او المؤسسات الخدمية.

تعبر تكاليف الجودة عن الفرق بين تكلفة المنتج الفعلية وتكلفة المنتج المنخفضة التي يمكن ان تحدث اذا لم يكن هناك إمكانية لحدوث خدمات غير مطابقة، وفشل في المنتجات و وحدات معييه في التصنيع⁽⁴⁾.

(1) علي عدنان ابو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، دراسة تطبيقية علي المصارف العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، (الجامعة الاسلامية، غزة، 2010م) ص25: ص26.

(2) محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة تمهيدى ماجستير، قسم دراسات العليا، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008م) ص3

(3) راضية عطوى، دور التكلفة المستهدفة تحليل القيمة في تخفيض التكاليف رسالة ماجستير، (غ،م) تخصص ادارة اعمال كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير(الجزائر: جامعة الخضر، 2007م -2008م)، ص43.

(4) خالد سامي حمودة، واقع تكاليف الجودة في الشركات الصناعية(اللسطينية)، دراسة لحصول علي درجة الماجستير في محاسبة 2014م

أهمية دراسة تكاليف الجودة:

تعتبر مؤشر قوى لتحفيز الإدارة العليا في تطبيق وتنفيذ مفهوم تكاليف الجودة.

أكثر دقة في تقييم وتقدير التكاليف ووضع الميزانيات بواقعية .

أكثر المنافع هو تخفيض هذه التكاليف الإجمالية للمنتج والتحكم والسيطرة عليها بفعالية وبالتالي

زيادة أرباح المنشأة.

أنوع تكاليف الجودة:

تصنف الي صنفين:

1. تكاليف ضبط الجودة او تكاليف المطابقة.

2. تكاليف الإخفاق في ضبط الجودة او تكاليف عدم المطابقة او يمكن ان تقسم الي قسمين⁽¹⁾.

1. تكاليف رقابة الجودة: وتنقسم الي:

أ/ تكاليف وقاية : هي التكاليف التي تحدث قبل ظهور أي إنتاج

ب/ تكاليف التقييم: هي التكاليف التي تحدث لاختيار و اكتشاف الوحدات غير مطابقة للمواصفات

المطلوبة سواء أثناء او بعد إتمام العمليات الإنتاجية.

2. تكاليف فشل رقابة الجودة⁽²⁾:

هي تكاليف التي تحدث بسبب جود وحدات معيبة او مرفوضة ذلك لعدم نجاح أنشطة التقييم في

تحقيق الجودة المستهدفة و تنقسم الي:

أ/ تكاليف الفشل الداخلي: هي تكاليف التي تنشأ من وجود إنتاج لا يتفق مع معايير الجودة والذي تم

اكتشافه قبل الشحن الي العميل.

(1) مفتاح الجندي ، تكاليف الجودة ،ماجستير نظم المعلومات الأعمال

(2) هاشم احمد عطية، ، مرجع سبق ذكره، ص231-238.

ب/ تكاليف الفشل الخارجي : هي تكاليف تحدث نتيجة لتسليم العملاء منتجات ذات جودة رديئة.
بمعنى اكتشاف العيوب بعد الشحن الي العملاء.

نماذج الجودة:

1. نموذج التقليدية لسلوك تكاليف الجودة :يهدف هذا النموذج في الواقع العملي بإسم نموذج (مستوي التوافق الاقتصادي) او النموذج (جوردان) وعادة ما يتم تعريف تكاليف الجودة وفقاً لهذا النموذج علي انها التكاليف المتحققة نتيجة لامكانية وجود جودة رديئة او نتيجة لوجود جودة رديئة بالفعل.

2. نموذج صغر عيوب :

يقوم هذا النموذج علي فلسفة التحسين المستمر في الجودة مع مرور الزمن نتيجة لاثار التعلم وما يترتب عليها من زيادة في كفاءة وفعالية أنشطة رقابة الجودة أي ان تكون مستوي جودة المنتجات نسبة 100%(1).

رابعاً: نظام التكاليف علي أساس الوقت:

يعتبر نظام الإنتاج في الوقت المحدد فلسفة ادارية جديدة تحتوي علي عدة مفاهيم و أساليب جديدة في أداء وظيفة العمليات على المستوى الاستراتيجي من أجل تحقيق الميزة التنافسية وكذلك علي مستوي التشغيلي لتحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة بكفاءة و فاعلية.

الخصائص العامة التي يجب ان تتسم بها الشركات التي تطبق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد(2):

1. ترتيب أنشطة الإنتاج: ترتيب الالات وفقاً لتتابع وتسلسل العمليات و ليست الوظائف مما يؤدي الي خفض كبير في الوقت التشغيل.

(1) أحمد حسين علي حسن، المحاسبة الادارية المتقدمة(الاسكندرية: الدار الجامعية،2002م)،ص291- 329

(2) مكرم عبدالمسيح باسلي، إدارة التكلفة الاستراتيجية، مدخل معاصر، (المنصورة: المكتبة العصرية للنشر و التوزيع،2007)ص83-85.

2. اوقات الإعداد و التهيئة:

حيث تعمل الشركات التي تعتمد علي نظام الانتاج في الوقت المحدد الي خفض اعداد الالات وتهياتها والتي تستخدم في تصنيع أكثر من منتج واحد

3. جداول الانتاج:

تم جدولة الإنتاج علي اساس احتياجات المرحلة الثابتة من الأنشطة الإنتاجية.

أهداف الإنتاج في الوقت المحدد:

تتمثل أهداف الإنتاج في الوقت المحدد فيما يلي⁽¹⁾:

1. تصميم نظام إنتاج سهل لإنتاج مواد ذات نوعية عالية وتكاليف منخفضة.
2. تقليل كمية المواد المستخدمة في تصميم او تصنيع السلع.
3. تطوير علاقات مفتوحة مع الموردين مبنية علي الثقة.

مبادئ اسلوب الإنتاج في الوقت المحدد:

1. استخدام نظام السحب للإنتاج.
2. تقليل حجم الطلبية.
3. تبيين جداول الإنتاج الرئيسية.⁽²⁾

⁽¹⁾ على سليم وآخرون، إدارة الإنتاج والعمليات (الأردن: المكتبة الوطنية 1998م) ص442.
⁽²⁾ مكرم عبد المسيح، مرجع سبق ذكره، ص443.

المبحث الثالث

قياس وتبويب وتحميل التكاليف

أولاً: قياس التكلفة:

قد أدى تقسيم التكاليف إلي تكاليف ثابتة وتكاليف متغيره إلي وجود ثلاثة مراحل لقياس التكلفة وهي مدخل القياس الكلي للتكاليف ومدخل القياس الكلي المعدل ومدخل القياس المتغير أو المباشر ويتمثل الاختلاف بين تلك المراحل الثلاثة لقياس التكلفة في كيفية تحميل الإنتاج بالتكاليف الصناعية الثابتة. ومن ناحية علاقة تلك العناصر بحجم الإنتاج نجد أن الموارد المباشرة و الأجور المباشرة (التكلفة الأولية) دائماً تكون تكلفة متغيرة مع التغير في حين أن التكاليف الصناعية غير المباشرة تنقسم إلي جزئين: الجزء الأول: تكلفة متغيرة تتغير مع التغير في حجم الإنتاج أو النشاط مثل الزبون و الوقود وغيرها.

الجزء الثاني: تكلفة ثابتة لا تتغير مع التغير في حجم الإنتاج أو النشاط مثل إيجار المصنع والتأمين علي المصنع و إهلاك الآلات⁽¹⁾.

وفقاً لمفهوم القياس الكلي يتم أخذ كل من عناصر التكاليف الصناعية المتغيرة (تكلفة المواد المباشرة وتكلفة الأجور المباشرة وعناصر التكاليف الصناعية غير مباشرة المتغيرة الأخرى) وكذلك عناصر التكاليف الصناعية غير مباشرة الثابتة(تكلفة الطاقة الطبيعية عن الفترة) بالكامل في الحساب عند تحديد وقياس تكلفة الإنتاج بينما وفقاً لمفهوم القياس الكلي المعدل يتم اخذ كل من العناصر التكاليف الصناعية المتغيرة (تكلفة المواد المباشرة، وتكلفة الأجور المباشرة و عناصر التكاليف الصناعية غير مباشرة المتغيرة الأخرى) كذلك التكاليف الصناعية الثابتة المستغلة فقط) في حدود نسبة استغلال الطاقة) في الحساب عند تحديد و قياس تكلفة الإنتاج، أما التكاليف الصناعية

(1) شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص 89.

الثابتة غير المستغلة (تكلفة الطاقة غير المستغلة) فتعتبر وفقاً لهذا المفهوم بمثابة خسائر ترحل إلى حساب الأرباح و الخسائر عن الفترة بينما وفقاً لمفهوم القياس المباشر (المتغير أو الحدي) يتم أخذ عناصر التكاليف الصناعية المتغيرة (تكلفة المواد المباشرة، وتكلفة الأجور المباشرة وعناصر التكاليف الصناعية غير مباشرة المتغيرة الأخرى) فقط في حساب عند تحديد وقياس التكلفة الإنتاجية، أما التكاليف الصناعية الثابتة (كل تكلفة الطاقة سواء كانت مستغلة أو غير مستغلة) فتعتبر وفقاً لهذا المفهوم بمثابة تكلفة فترة (اعباء فترية مثلها في ذلك مثل التكاليف البيعية و الإدارية الثابتة) وترحل إلى حساب الأرباح و الخسائر عن الفترة (مصروف ويخص الفترة) ولا يطلق عليها في هذه الحالة انحراف.

وعلي ذلك فإن مفاهيم قياس تكلفة الإنتاج الثلاثة تنفق بالنسبة للتكاليف الصناعية المتغيرة سواء المباشرة او غير المباشرة بينما تختلف المفاهيم الثلاثة بالنسبة لتكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة، حيث يتم تحميلها بالكامل علي حجم إنتاج الفترة وفقاً لمفهوم القياس الكلي بينما يتم تحميل المستغل منها فقط خلال فترة معينة علي حجم إنتاج تلك الفترة وفقاً لمفهوم القياس الكلي المعدل ولا يتم تحميل أي قدر منها وفقاً لمفهوم القياس المباشر⁽¹⁾.

ثانياً: تبويب عناصر التكاليف:

تتعدد الأهداف التي تسعى الي تحقيقها محاسبة التكاليف مما يتطلب ضرورة تبويب عناصر التكاليف بأكثر من طريقة لخدمة الأهداف التي تسعى إدارة الوحدة الإقتصادية نحو تحقيقها، في ظل هذا التبويب يتم تقسيم التكاليف المختلفة الي مجموعات متجانسة بإتباع طريقة معينة⁽²⁾.

1/ التبويب حسب طبيعتها:

يمكن تبويب عناصر التكاليف حسب طبيعتها إلي :

(1) ناصر نورالدين عبداللطيف ، مرجع سبق ذكره ص87، ص88.
(2) حسام الدين حسين، محاسبة التكاليف في الفنادق و المنتجات و القوي السياحية، (دمياط: مكتبة نانسي، 2007م) ص21.

أ. عنصر تكلفة المواد (المستلزمات السلعية):

ب. تكلفة عنصر الأجور العمالة

ج. تكلفة عنصر الخدمات (المنصرفات الأخرى عدا المواد و الأجور)

أ. عنصر تكلفة المواد (المستلزمات السلعية):

تأخذ المواد صوراً مختلفة فقد تكون علي هيئة مواد أولية أو خدمات وكذلك مواد نصف مصنعة أو مصنعة مما يتطلب تحمل إعباء تكاليفية في سبيل الحصول علي هذه المواد والمستلزمات السلعية اللازمة لانجاز النشاط.

ب. عنصر تكلفة الأجور:

ويمثل العنصر الثاني اذ لا يمكن لاي عملية صناعية ان تتم دون تدخل الانسان سواء شكل مباشر او غير مباشر وذلك لتقديم الخدمات بمختلف انواعها بالتالي فالامر يتطلب دفع مقابل هذه الخدمة او المنفعة سواء كانت تتمثل في المرتبات او الأجور و العمولات و المكافآت وهذه بطبيعة الحال تمثل

إعباء تكاليفية تسمى عنصر الأجور

ج. عنصر تكلفة الخدمات الصناعية:

كل ما تتحمله المنشأة من مصاريف باستثناء تكلفة المواد والأجور فالأمر يتطلب خدمات و مصاريف أخرى تساعد في عملية إنتاج المنتج⁽¹⁾.

2/ التبويب وفقاً لعلاقة التكاليف بوظائف الوحدة الاقتصادية:

تتمثل عناصر التكاليف اللازمة لإنتاج أي منتج او أداء أي خدمة من الخدمات في ثلاثة عناصر رئيسية هي المواد و الأجور و المصروفات الأخرى، ترتبط هذه العناصر للتكاليف بوظائف

(1) محمد حسني أحمد الحسني، محاسبة التكاليف دراسة نظرية و اجراءات تطبيقية(صناء: الأمين للنشر والتوزيع، 2014م)ص33-35،

المشروع و التي تمثل في الإنتاج و التسويق و أيضاً الوظيفة الإدارية و التمويلية.(1)

ويتم التبويب الوظيفي لعناصر التكاليف كما يلي:

1. التكاليف الصناعية.

2. التكاليف التسويقية.

3. التكاليف الإدارية.

1/ عناصر تكاليف الإنتاج (التكاليف الصناعية): وتتمثل في:

أ. المواد الأولية: تتمثل في كافة المواد التي تدخل في إنتاج المنتج النهائي بشكل مباشر وتتسع لتشمل المواد الخام مثل القطن في صناعة المنسوجات و المواد المساعدة للتشغيل و تصنع المنتجات و المواد نصف مصنعة و المواد التامة الصنع.

ب. العمالة " الأجور و المرتبات" وما في حكمها:

يتمثل هذا العنصر في تكلفة العمالة داخل ورش الإنتاج وكذلك تكلفة المعاونة داخل أقسام الخدمات الإنتاجية

ج/ الخدمات الصناعية الأخرى:

يتمثل هذا العنصر من عناصر التكاليف في الخدمات الصناعية بخلاف المواد و المرتبات و الأجور التي تستلزمها عملية الإنتاج و من أمثلتها إهلاك الألات المياه والنور(2).

2. تكاليف التسويق:

عناصر تكاليف التسويق تضم:

أ. المواد التسويقية: تتمثل في مواد التعبئة و التغليف و مواد تشغيل سيارات النقل الخاصة بأقسام البيع.

(1) حسام الدين حسين، مرجع سبق ذكره، ص26-32

(2) نفس المرجع السابق، ص33.

ب. الأجر التسويقي: تتمثل في كافة الأجر و المرتبات التي تدفع للعاملين في مجال التوزيع وبيع السلع و الخدمات تمثل أجر ومرتبات عمال البيع.

ج. خدمات تسويقية الأخرى: تتمثل في جميع التكاليف بخلاف المواد و الأجر التي تعتبر لازمة للتمام عملية وظيفة البيع.

3. عناصر التكاليف الإدارية و التمويلية: تشمل:

أ/ المواد الإدارية: هي تكاليف المواد التي تصرف الإدارات الخدمات العامة للمنشأة من أدوات كتابية و مطبوعات وغيرها.

ب/ الأجر الإدارية: هي مرتبات و أجر العاملين في الإدارة العامة للمنشأة .

ج/ الخدمات الإدارية و التمويلية: تتمثل في بنود مثل إهلاك مباني الإدارة و مصروفات الاستقبال و الضيافة وإهلاك الأثاث الإدارة وغيرها.

يمكن ان تساهم هذا التصنيف بذلك في التخطيط وتخصيص المواد المتاحة بين تلك الأنشطة ودراسة مسببات تكاليف الأنشطة وتطبيق مدخل الأنشطة⁽¹⁾.

3/ تبويب التكاليف من حيث قابليتها للتخزين:

حيث يتم التمييز بين تكلفة المنتج وتكلفة الفترة علي أساس أن الأولى تعتبر تكاليف قابلة للتخزين بطبيعتها وبالتالي يمكن أن تؤثر في كل من قائمة الدخل (تكلفة الإنتاج التام المباع خلال الفترة) والذي يمثل تكلفة البضاعة المباعة وكذلك يمكن أن تؤثر في قائمة المركز المالي (تكلفة الإنتاج التام غير المباع) و الذي يمثل تكلفة المخزون في نهاية الفترة.

4/ تبويب التكاليف من حيث توقيت احتسابها:-

يتم التمييز وفقاً لهذا التقسيم بين كل من التكلفة التاريخية و التكلفة الفعلية و التكلفة التقديرية (التي حدثت بالفعل خلال الفترة السابقة)، و التكلفة الفعلية (التي حدثت بالفعل خلال الفترة الحالية)

(1) ناصر نورالدين عبداللطيف، (مرجع سبق ذكره)، ص44.

والتكلفة التقديرية (التي يمكن أن يتوقع أن تحدث مستقبلاً) والتكلفة المعيارية (التي يجب أو ينبغي أن تحدث مستقبلاً).

يرتبط هذا التقسيم بأسس قياس التكلفة حيث يمكن استخدام ثلاث أسس في مجال قياس الفعلي التكلفة هي:

1. أساس القياس الفعلي للتكلفة.

2. أساس القياس التقديري للتكلفة.

3. أساس القياس المستمر للتكلفة.

وفقاً لأساس القياس الفعلي يتم الاستعانة ببيانات الأداء الفعلي فيما يتعلق بمختلف عناصر التكاليف المباشرة أو غير المباشرة.

بينما وفقاً لأساس القياس التقديري يتم الاستعانة ببيانات الأداء المقدر فيما يتعلق بمختلف عناصر التكاليف المباشرة أو الغير مباشرة.

اما وفقاً لأساس القياس المستمر فيتم الاستعانة ببيانات الأداء الفعلي فيما يتعلق

بمختلف عناصر التكاليف المباشرة بينما يتم الاستعانة ببيانات الأداء المقدر فيما يتعلق بعناصر التكاليف غير المباشرة⁽¹⁾.

5/ التوزيع حسب علاقتها بحجم النشاط:

يتم توزيع التكاليف وفقاً لعلاقتها بحجم النشاط الي الأقسام التالية⁽²⁾:

أ/ التكلفة المتغيرة: هي التكلفة التي تتغير بتغير حجم الإنتاج فتزداد بزيادة الإنتاج و تنخفض بانخفاض الإنتاج وفي حالة التوقف عن الإنتاج فإنها تعادل صفراً، اي هي تكلفة ثابتة للوحدة ومتغيرة لاجمالي الإنتاج.

⁽¹⁾ ناصر نور الدين عبداللطيف(مرجع سبق ذكره) ص43-46.

⁽²⁾ غسان فلاح المطارنة،(مرجع سبق ذكره) ص31-36.

ب/ التكاليف الثابتة: هي التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم الإنتاج بل تظل ثابتة الي مدى معين من الإنتاج ومن صفات هذه التكاليف انها ثابتة بالإجمالي متغيره للوحدة الواحدة كما زاد حجم الإنتاج انخفضت التكلفة الثابتة للوحدة.

ج/ التكاليف شبة الثابتة(المختلطة): هي تكاليف تجمع بين خصائص التكاليف الثابتة و المتغيرة وتمثل في الأجور غير المباشرة، ومصاريف الصيانة و.....الخ.

6/ التبويب الأغراض اتخاذ القرارات:

فيما يلي بعض التكاليف التي من الممكن ان تؤثر في بعض القرارات في المنشأة:

أ/ التكلفة الغارقة (sunkcost).هي التكاليف التي تنتج عن القرارات تم اتخاذها في الماضي ولا تستطيع الإدارة إيقافها أو التحكم بهذه التكلفة ولا يوجد لها أى ارتباط بالقرارات المستقبلية. بالرغم من عدم ارتباط التكاليف التاريخية في حد ذاتها باتخاذ القرارات فإنه يتم تحليلها تفاضلياً قبل اتخاذ قرارات تتعلق بالمستقبل وهناك سببان لذلك⁽¹⁾:-

1. لان لها اثر علي حساب الضرائب في المستقبل، حيث انها تربط بالتكاليف المغرقة.

2. يقدم تحليل التكاليف التاريخية معلومات عن مدى تغير التكاليف في المستقبل في ظل البدائل المتاحة.

ب/ تكلفة الفرصة البديلة (opportunitycosts) هي التكلفة التي يتم فقدها اذا ما تم استخدام الموارد في افضل بدائل متاحة.

ج/ التكلفة التفاضلية (Differetial cos): هي الفرق بين تكاليف بديلين، وهذا الفرق يلعب الدور الأساسي في إتخاذ القرارات.

(1) محمد الفيومي محمد،مقدمة في محاسبة التكاليف،(بيروت: الدار الجامعية، 1990م)، ص59.

د/ التكلفة المضافة: (Incremental cost): هي قيمة التغير في مقدار التكاليف الذي ينتج عن زيادة حجم الإنتاج من مستوى معين الي مستوى آخر اكبر او اقل من مستوى السابق وتعتبر هذه التكلفة في حالة اتخاذ قرار بشأن زيادة او خفض مستوى الإنتاج.⁽¹⁾

7/ التبويب الأغراض الرقابة:

أ/التكاليف القابلة للرقابة: هي التكاليف القابلة للرقابة و التي يمكن التحكم فيما من حيث تحققها و تحديد مقدارها بصورة واضحة ملموسة بواسطة احد الأشخاص المسؤولين في مستوي إداري معين وفي حدود فترة زمنية معينة وفي إطار ظروف تشغيل محددة وعلي ذلك فإنه ليس من الضروري ان تكون درجة التحكم في التكاليف مطلقة بل يكفي ان تكون هناك القدرة على التأثير فى هذه التكاليف بصورة واضحة⁽²⁾.

ب/ التكاليف غير القابلة للرقابة: هي التكاليف التي يمكن التحكم فيها ورقابتها عند مستوي إداري معين وليست لديه السلطة للتحكم في تحقيق هذه التكاليف مثل تكاليف مراكز الإنتاج و التي تخصص لكل قسم او مركز من مراكز الإنتاج فهي تعتبر غير خاضعة لرقابة أقسام ومراكز الإنتاج.

8/ تبويب التكاليف من حيث علاقتها بالهيكل الإداري:

يتكون الهيكل الإداري (التنظيمي) للوحدة الاقتصادية من ثلاث مستويات إدارية(الإدارة العليا، و الإدارة الوسطى، و الإدارة الدنيا) ويتكون كل مستوى إدارى من مجموعة الأقسام أو المراكز و اذا وجد شخص مسؤول عن أي مركز منها تم إعتباره بمثابة مركز المسؤولية.

(1) غسان فلاح المطارنة،(مرجع سبق ذكره)، ص33-34.

(2) السيد عبد المقصود دبيان، زينات محمد محرم مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية،(الإسكندرية:مؤسسة شباب الجامعة،1992م)، ص19-150.

ومركز المسؤولية قد يكون مركز تكلفة وقد يكون مركز ربحية وقد يكون مركز استثمار في جميع الحالات يخضع الشخص المسؤول عن مركز المسؤولية مجموعة من الموارد والمطلوب من تحقيق أهداف محددة بتكلفة محددة من خلال استخدام المواد المتاحة لديه.⁽¹⁾

ثالثاً: تحميل التكاليف "طرق قياس التكاليف":

يتم اعداد قوائم التكاليف وفق الأساليب التي تلبى الغرض من إعدادها وذلك من حيث تصنيفات البنود واختلاف منهج قياس التكلفة و طبيعة النشاط.

هناك اراء تأخذ مبدأ التحميل الكلي للتكاليف بحيث يتم تحميل الإنتاج بكامل التكاليف الإنتاجية ثابتة او متغيره مباشرة او غير مباشرة ويطلق علي هذا النوع بطريقة التكاليف الكلية.

ويتجه البعض نحو التحميل الجزئي للتكاليف، حيث يتم تحميل الإنتاج بالتكاليف المباشرة فقط ويطلق عليها طريقة التكاليف المباشرة.

بينما في حين ان البعض يعني مبدأ التحميل الجزئي ان يتم تحميل الإنتاج بالتكاليف

الصناعية المتغيرة فقط باعتبار ان التكاليف الثابتة تعد اعباء دورية لا ترتبط بحجم النشاط الإنتاجي و يطلق عليها بطريقة التكاليف المتغيرة.

ويبرز البعض مجموعة من الإنتقادات لتحميل الجزئي المتبع وفقاً للأساليب السابقة علي اعتبار انها تفترق الي الدقة و الموضوعية بالتالي فإنه يتم تحميل الانتاج بالتكاليف الصناعية المستغلة أي الطاقة

المستغلة في الإنتاج⁽²⁾

أولاً: طريقة التكاليف الكلية (الاجمالية):

تستند هذه الطريقة علي علاقة سببية وهي انه لولا الإنتاج لما ظهرت عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة الثابتة والمتغيره و بالتالي تقوم علي مبدأ التحميل الكلي.

(1) ناصر نور الدين عبد اللطيف،(مرجع سبق ذكره)ص45.

(2). محمد حسيني احمد الحسيني،(مرجع ذكره سابقاً)ص95.

مبررات الطريقة الكلية:

1. ان جميع عناصر التكاليف تسهم في تحقيق الهدف النهائي للمشروع.
2. استبعاد اى من التكاليف غير المباشرة سيظهر تكلفة المخزون باقل من تكلفته الحقيقية فالتالي الربح لا يعبر تعبيراً حقيقياً عن نتائج الأعمال.
3. اتساق هذه الطريقة مع مبادئ المحاسبة المالية الأخرى مثل مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ مقابلة إيرادات الفترة بمصروفاتها وغيرها لتحديد نتيجة لنشاط .

الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف الكلية:

1. عدم دقة تحميل التكاليف علي المنتج حسب الاستفادة من استخدام عوامل الإنتاج او عناصر التكلفة.
2. عدم فاعلية الوظيفة الرقابية للتكاليف.
3. إن تطبيق هذه الطريقة تؤدي إلي تقلب نتائج الأعمال بسبب اختلاف مستويات الإنتاج.

ثانياً: طريقة التكاليف المباشرة:

تعتمد هذه الطريقة علي تحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط.

تتميز طريقة التكاليف المباشرة بعدة مزايا:

1. سهولة تحديد تكلفة المخزون من الإنتاج التام وغير التام ويتم تقييم هذا المخزون علي اساس التكاليف المباشرة فقط.
2. عدم وجود مجال لتقدير الشخصى في عملية قياس وتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة علي وحدات المنتج النهائي.
3. ثبات وعدم تآثر تكلفة وحدات المنتج النهائي بالتقلبات التي تحدث في حجم النشاط الا انه يوجه اليها بعض الانتقادات اهمها:

1. ان تكلفة وحدة الإنتاج الحقيقية لا يمكن ان تتمثل فقط في التكاليف المباشرة.
2. لم تحاول حل مشكلة التكاليف غير مباشرة بل استبعدتها وحملتها لقائمة نتائج الأعمال.
3. لا يمكن استخدام هذه الطريقة كأداء لخدمة الإدارة في مجال اتخاذ القرارات سواء في الأجل القصير او في مجال تسعير المنتجات في الأجل الطويل.

ثالثاً: طريقة التكاليف المتغيرة(الحدية):

تقوم طريقة التكاليف الحدية او المتغيرة علي أساس تحليل وتبويب وتجميع عناصر التكاليف طبقاً لعلاقتها بحجم النشاط(1)

مزايا طريقة التكاليف المتغيرة:

أهم مزايا طريقة التكاليف المتغيرة(2):

1. ثبات متوسط التكلفة المتغيرة لوحدة المنتج.
2. لا تواجه مشكلة توزيع تكاليف غير مباشرة الثابتة التي ينظر لها تكاليف زمنية تعمل في قائمة الدخل.
3. يساعد استخدام هذه الطريقة ادارة المنشأة في التخطيط ورسم السياسات و اتخاذ القرارات وكذلك تحقيق الرقابة علي عناصر التكاليف.

الا انها وجهت اليها بعض الإنتقادات من أهمها:

1. تفترض هذه الطريقة ثبات اسعار البيع واسعار عوامل الإنتاج وذلك لا يتحقق الا في الأجل القصير.

2. لم تستطع حل مشكلة توزيع وتحميل عناصر تكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة التي يجب ان تعمل علي الوحدات المباعة.

(1) حسام الدين حسين (مرجع سبق ذكره)ص47.

(2) حسام الدين حسين (مرجع سبق ذكره)ص35.

3. التفرقة بين التكاليف المتغيرة و الثانية وشبه المتغيرة وشبه الثابتة قد تواجه بعض الصعوبات التي تضطر محاسب التكاليف القيام بالتقدير الشخصي للفصل بين الجزء الثابت و الجزء المتغير من هذه التكاليف.

رابعاً: نظرية التكاليف المستغلة:

ظهرت نظرية التكاليف المستغلة للجمع بين مزايا نظرية التكاليف الكلية ونظرية التكاليف المتغيرة، وفقاً لهذه النظرية فإنه يتم تحميل الإنتاج بكل التكاليف المستغلة والتي هي عبارة عن: (1)

1/ التكاليف المباشرة بالكامل تعتبر تكاليف مستغلة.

2/ التكاليف المتغيرة بالكامل تعتبر مستغلة.

3/ جزء من التكاليف الثابتة يعتبر مستغلاً وفقاً لطاقة الإنتاجية المتاحة.

تمتاز نظرية التكاليف المستغلة بالآتي:

1. تقوم هذه النظرية علي أساس تحميل الإنتاج بجزء من التكاليف الثابتة تتناسب مع طريقة الطاقة المستغلة⁽²⁾

2. يؤدي تطبيق هذا المنهج إلي استقرار متوسط تكلفة الوحدات في ظل تقلبات مستويات الإنتاج.

3. يعتبر الربح الناتج عن تطبيق هذا الأسلوب من ناتج النشاط الإنتاجي و البيعى معاً، من ثم يعتبر مؤشراً دقيقاً لتقييم أداء المشروع خلال الفترة الزمنية المتبقية.

أما مشاكل التطبيق فهي⁽³⁾:

1. صعوبة التفرقة بين عناصر التكاليف المتغيرة وعناصر التكاليف الثابتة.

(1) غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 96-98

(2) عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، محاسبة التكاليف في المشروعات الصناعية (مصر: دار الصفا للطباعة الحديثة، 1997م، ص 236.

(3) حسام الدين حسين، مرجع سبق ذكره، ص 53.

2. صعوبة تحديد وقياس الطاقة في كثير من الأنشطة الإنتاجية وتحديد الجزء المستغل و الجزء غير المستغل منها وكذلك صعوبة تحديد الطاقة البيعية القصوى وكذلك تحديد الطاقة البيعية المستغلة.

3. أن استخدام طريقة التكاليف لا يساعد إدارة المنشأة في حل المشاكل الإدارية وبصفة خاصة فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع و تخطيط الأرباح المستقبلية.

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تم التطرق الى مفهوم محاسبة التكاليف وتبويباتها وإستخدامها فى مجال قياس تكاليف الإنتاج من خلال عدة أنظمة مختلفة للقياس بما يعكس خصائص وطبيعة المنتجات والخدمات الصناعية السائدة فى المجتمع الإقتصادى لذلك من أجل تحقيق الأهداف المرجوة لابد من محاسبة التكاليف أن توفر بيانات عن تكلفة المنتج اللازمة لتقييم المخزون فى قائمة المركز المالى وتحديد الربح فى قائمة الدخل وذلك للمساعدة فى الرقابة وإتخاذ القرارات الإدارية المختلفة. على الرغم من القصور الموجود فى الأنظمة التقليدية أدى الى ظهور أنظمة حديثة تواكب التطوراتالتى تحدث بنظام التكاليف، ولقياس وتبويب وتحميل التكاليف لابد لنظام التكاليف من إستخدام طرق صحيحة ودقيقة لقياس وتحميل التكاليف لتحقيق أهداف محاسبة التكاليف.

الفصل الثاني: المبحث الأول

مفهوم الأداء المالي وأهميته و أهدافه

أولاً: مفهوم الأداء:

الأداء هو البحث عن الكفاءة من خلال إنتاج أكبر ما يمكن و البحث عن الفعالية من خلال القيام بأفضل عملية لتحقيق نمو دائم.

أن تحديد تعاريف ومفاهيم دقيقة للمصطلحات و الإنفاق عليها بعد من الأهداف التي يصعب تحقيقها وخاصة في العلوم الإنسانية و الاجتماعية أن أصل كلمة الأداء ينحدر من اللغة اللاتينية أين توجد كلمة performare والتي تعني إعطاء كلى الشئ لشيئ ما و بعدها اشتقت اللغة اللاتينية منها لفظ perormance و التي تعني إنجاز العمل أو الكيفية التي يبلغ بها التنظيم أهدافه⁽¹⁾.

ويرى الباحثين في الأداء ما يلي: (الأداء مركز ذو مسؤولية ما يعني الفعالية و الإنتاجية تقارن النتائج المتحصل عليها بالوسائل المستخدمة في ذلك)

حسب هذا التعريف يتبين أن الأداء يتمثل في عنصرين هما الفعالية و الإنتاجية، العنصر الأول معناه درجة بلوغ الهدف أي أن هناك عنصرين للمقارنة، أهداف مسيطرة يراد بلوغها أهداف منجزة، العنصر الثاني هو الإنتاجية المتمثلة في العلاقة بين النتائج المحققة فعلاً و الوسائل المستخدمة لبلوغها.

عرفه (khemaknem,1990): (أن الأداء علي تأدية عمل أو إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة بمعني القيام بفعل يساعد علي الوصول إلي الأهداف المحددة)⁽²⁾.

(1) نعيمة شباح، دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية علوم التسبير، جامعة محمد خبضر بسكرة، 2008-2009م، ص3.

(2) إبراهيم محمد المحاسبية ، إدارة وتقييم الأداء الوظيفي، (الأردن: دار جرير للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، 2013م)، ص104-105.

ويعرف كل من (Miuere tBromily) بأنه: (انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المالية والبشرية واستغلالها كفاءة وفعالية بصورة تجعلها قادرة علي تحقيق أهدافها)⁽¹⁾

من خلال التعاريف السابقة نرى مفهوم الأداء يرتبط بمفاهيم أخرى كالكفاءة و الفعالية وهو ما يشكل في غالب الأحيان نوع من الالتباس كون هذه المفاهيم تعد مجاورة لمفهوم الأداء، الأوامر الذي يستدعي التفريق ما بينها:

1. الفعالية: تعتبر الفعالية معيار يعكس درجة تحقيق الأهداف المسطرة وتقدر الإشارة من جهة أخرى إلي توجد إسهامات كثيرة مختلفة حاولت تحديد ماهية هذا يعد الأداء المالي وصفاً لوضع المؤسسة لان وتحديد اتجاهات التي استخدمتها للوصول إلي كمان أن الأداء المالي يوضح أثر هيكل التحويل علي ربحية المؤسسة ويعكس كفاءة السياسة التحويلية للمؤسسة)⁽²⁾.

وأيضاً عرفها (Vincent plauchet) علي أنها: (القدرة علي تحقيق النشاط المرتقب و الوصول إلي النتائج المرتقبة).

كما يقصد بالفعالية: (مدى قدرة المؤسسة علي تحقيق أهدافها)

2_ الكفاءة: يتميز مصطلح الكفاءة شأنه شأن أغلب مصطلحات العلوم الإنسانية و الاجتماعية بعدم الاتفاق بين الكاتب و الباحثين حول تعريفه.

الكفاءة تعني كيفية استخدام المؤسسة لمدخلاتها من الموارد مقارنة بمخرجاتها.

ثانياً: مفهوم الأداء المالي:

تهتم المؤسسة بأداء المالي بحيث تراه هو السبيل و الحل الأمثل للحفاظ علي البقاء و الاستمرارية، فهو من بين المقومات و الدعائم الرئيسية لمؤسسة، حيث يوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة و

(1) عداد الحسين فلاح حسين، الإدارة الإستراتيجية (عمان: دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2000م) ص231.

(2) عمر تاج السر عمر النور عبد المجيد عبد الرحيم العجب، أثر إستخدام النم الحاسوبية الالكترونية في رفع كفاءة الأداء المالي، مجلة جامعة الملك للعلوم الإنسانية المجلد السادس، العدد الأول، شوال 1440هـ، يونيو 2019.

الموثوق بها، لتحديد الانحرافات عن الأهداف المحددة سلفاً.

ليس من السهل تحديد مفهوم دقيق للأداء المالي وذلك نظراً لاختلاف وجهات النظر بين الكتاب و الباحثين و فيما يلي بعض التعاريف التي تبرز أهم جوانبه.

-عرف الأداء المالي علي إنه: (أداء للتعريف علي الوضع المالي القائم في المؤسسة في لحظة معينة ككل أو الجانب معين من أداء المؤسسة و الأداء أسهمها في السوق ف يوم محدد وفترة معينه)⁽¹⁾

— كما يعرف على انه: (قدرة المؤسسة علي الاستغلال الأمثل لمواردها في الاستخدمات ذات الأجل الطويل و القصير من اجل تشكيل ثورة).

— ايضاً عرف بأنه: (تعظيم النتائج من خلال تحسين المردودية، و تحقيق ذلك بتدنية التكاليف و تعظيم الإيرادات بصفة مستمرة تمتد إلي المدى المتوسط و الطويل بغية تحقيق كل من التراكم في الثورة و الاستقرار في مستوى الأداء)

كما يعرف الأداء المالي أيضاً بتسليط الضوء علي العوامل التالية:—⁽²⁾

1. العوامل المؤثرة في المردودية المالية.

2. أثر السياسات المالية للمنشأة من طرق المسيرين علي المردودية الأموال الخاصة.

3. مدى معدل نمو المؤسسة في إنجاز السياسة المالية و تحقيق فوائض و أرباح.

4. مدى تغطية مستوى النشاط للمصاريف العامة.

الأداء المالي (يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز علي استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى انجاز الأهداف و يعبر الأداء المالي عن أداء الشركات حيث إنه الداعم

(1) سارة حسيل، أثر تكاليف الجودة علي تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، رسالة ماجستير، منشورة، جامعة أم البواقي، الجزائر 2006، 2007م، ص40.
(2) دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي و القيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، العدد 4، جامعة ورقلة، 2004م ص41.

الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة ويساهم في اقاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرض استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد تنبيه احتياجات أصحاب المصالح و تحقيق أهدافهم⁽¹⁾.

و من ما سبق فإن الأداء المالي: ⁽²⁾

(أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها تجاه الشركات الناجحة فهي تعمل علي تحفيز المستثمرين للتوجه إلي الشركة و الأسهم التي تشير معايرها المالية علي التقدم و النجاح وغيرها)⁽³⁾

(أداة لتدرك الثغرات و المشاكل و المعوقات التي قد تظهر في مسيرة الشركة و المؤشرات تدق ناقوس الحظر إذا كانت الشركة تواجه صعوبات نقدية أو ربحية أو لكثرة الديون و القروض و مشكل السعر المالي و النقدي وبذلك تنزر إدارتها للعمل لمعالجة الخلل).

(أداة تحفيز العاملين و الإدارة في الشركة لبذل المزيد من الجهد بهدف تحقيق نتائج و معايير مالية أفضل من سابقتها).

(أداة لتعرف علي الوضع المالي القائم في الشركة في لحظة معينة ككل أو لجانب معين من أداء الشركة أو الأداة أسهمها في السوق لمالي في يوم محدد و فترة معينة).

تعبر الشركات عن أدائها المالي بعبارات تمثل رؤية موضوعية لمستوي الأداة من خلال صيغ ملموسة ذات قيم عددية وكمية بدلاً من استخدام عبارات تؤكد علي حقائق عامة حتي يتمكن للشركات تحديد مستوي الأداء بدقة و فعالية.

(1) طاهر منصور، حسين شحدة، استراتيجية التوزيع و الأداء المالي : دراسة ميدانية في منشأه عراقية، دراسات العلوم الادارية المجلد30، العدد2، 2003م ص296.

(2) السعيد فرحان جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال (الرياض ط1، دار المريخ، للنشر والرياض، 2002م)ص 37.

(3) نفس المرجع السابق، ص38.

أهمية الأداء المالي:

تتبع أهمية الأداء المالي بشكل عام في إنه يهدف الي تقويم أداء الشركات من عدة زوايا و بطريقة تخدم مستخدمي البيانات من لهم مصالح مالية في الشركة لتحديد جوانب القوه و الضعف في الشركة و الاستفادة من البيانات التي توفرها للأداء المالي لترشيد قرارات المالية للمستخدمين.⁽¹⁾

تتبع أهمية الأداء المالي أيضاً بشكل خاص في عملية متابعة أعمال الشركات و تفحص سلوكها و مراقبة أوضاعها حسب مستويات أدائها وفعاليتها وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح و المطلوب من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها و اقتراح إجراءاتها التصحيحية وترشيد الاستخدامات العامة للشركات و استثماراتها وفقاً للأهداف العامة للشركات و المساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ علي الاستمرارية و البقاء و المنافسة⁽²⁾.

وبشكل عام يمكن حصر أهمية الأداء المالي في أنه يلقي الضوء علي :

1. تقييم ربحية الشركة: والقرض من تقييمها تعظيم قيمة الشركة و ثورة المساهم.
2. سيولة الشركة: والقرض من تقييمها هو تحسين قدرة الشركات في الوفاء بالالتزامات.
3. نشاط الشركة: والقرض من تقييمها معرفة كيفية توزيع الشركة لمصادرهما المالية و استثماراتها.
4. الوقع المالي (المديونية): والقرض من تقييمها معرفة مدى اعتماد الشركة علي التمويل الخارجي.
5. التوزيعات: القرض من تقييمها تزويدها بمجموعة من الميزات ذات أبعاد اقتصادية بالإضافة ألي تحسين القدرة الكلية للشركات.

(1) ميسي نوفل، تقييم أداء الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأداء باستخدام معدل العائد ماجستير، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية آل المفرق، 2002م، ص20.

(2) عبد العظيم عبد الرحمن البشير مصطفى، مؤشرات الأداء المالي علي الأرباح و المبنى علي النقدية و دورها في التنبؤ بعوائد الأسهم، وأطروحة دكتوراه حول الفلسفة في المحاسبة و التمويل، بالتطبيق علي عينة عن الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية، ص82.

أهداف الأداء المالي:

حيث أن الأداء يمكن أن يحقق للمستثمرين الأهداف التالية:⁽¹⁾

1. يمكن للمستثمر من متابعة ومعرفة نشاط الشركة وطبيعته وكما يساعد علي متابعة الظروف الاقتصادية والمالية المحيطة .

2. يساعد المستثمر في إجراء عملية التحليل و المقارنة وتفسير البيانات المالية وفهم التفاعل بين البيانات المالية لاتخاذ القرار الملائم لأوضاع الشركات.

وبشكل عام يرى الباحث يمكن حصر أهمية الأداء المالي في إنه يلقي الضوء علي الجوانب الآتية:

1. تقييم ربحية الشركة.

2. تقييم سيولة الشركة.

3. تقييم تطور نشاط الشركة.

4. تقييم مديونية الشركة.

5. تقييم تطور توزيعات الشركة.

6. تقييم تطور حجم الشركة.

العوامل الداخلية فهي تتمثل في⁽²⁾:

1. الرقابة على تكلفة الحصول على الأموال.

2. الرقابة على التكاليف.

3. الرقابة على كفاءة إستخدام الموارد المتاحة.

4. إدارة السيولة.

(1) مؤيد السالم و نازم ملكاوي، أثر خصائص الهيكل التنظيمي في نوعية المعلومات:دراسة ميدانية في الشركات الصناعية الأردنية المجلد 31، العدد.1،200، ص23.

(2) شدرى محمد سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية فى تقييم الأداء فى المؤسسة الإقتصادية،مذكرة ماجستير فى علوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية علوم التسيير، 2007م-2009م ص133.

5. مؤشرات خاصة بالربحية.

العوامل الداخلية و الإدارية و الفنية المؤثرة علي الأداء المالي:

تتلخص العوامل المؤثرة علي الأداء المالي بالتالي:

1/ الهيكل التنظيمي:

هو الوعاء أو الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالشركات و أعمالها قضية تحدد

أساليب الاتصالات و الصلاحيات و المسؤوليات و أساليب تبادل الأنشطة و المعلومات.

2/ المناخ التنظيمي:

هو وضوح التنظيم و كيفية اتخاذ القرار و أسلوب الإدارة و توجيه الأداء و تنمية العنصر البشري.

3/ التكنولوجيا:

هي عبارة عن الأساليب و المهارات و الطرق المعتمدة في الشركة لتحقيق الأهداف المنشودة والتي

تعمل علي ربط المصادر بالاحتياجات.

4/ الحجم:

يعتبر الحجم من العوامل المؤثرة علي الأداء المالي للشركات سلباً فقد يشكل الحجم عائقاً لأداء

الشركات حيث إن بزيارة الحجم فإن عملية إدارة الشركة تصبح أكثر تعقيداً و منه يصبح أدؤها أقل

فعالية أو إيجاباً من حيث إنه كما زاد حجم الشركة يزداد عدد المحللين الماليين المهتمين بالشركة و

أن سعر المعلومة للوحدة الواحدة في التقارير المالي يقل بزيادة حجم الشركات⁽¹⁾.

تقييم الأداء المالي:

تقييم الأداء المالي للمؤسسة تعني تقييم حكم علي إدارة الموارد الطبيعية و المادية و المالية المتاحة

للمؤسسة ولذلك لخدمة رغبات أطراف مختلفة أي يعتبر تقييم الأداء للمؤسسة قياساً لنتائج المختلفة

(1) سوزان حسن عبد، الإفصاح عن المعلومات القطاعية لشركات الصناعة الأردنية متعددة المنتجات، رسالة ماجستير، كلية الإفصاح و العلوم الادارية، جامعة اليرموك أريد، 2003م، ص34.

أو المنتظرة في معايير محددة مسبقاً.

تعتبر عملية تقييم الأداء للمؤسسة عملية بالغة الأهمية وذلك لما يخدم مختلف التي لها علاقة بالمؤسسة وذلك:

لتحديد مستوي تحقيق الأهداف من خلال قياس و مقارنه النتائج مما يسمح بالحكم علي الفعالية،
تحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم علي الكفاءة⁽¹⁾.

خطوات تقييم الأداء المالي:

يمكن تلخيص عملية تقييم الأداء المالي بالخطوات التالية:

1. الحصول علي مجموعة القوائم المالية السنوية وقائمة الدخل، حيث أن من خطوات الأداء المالي إعداد الموازنات و القوائم المالية والتقارير السنوية المتعلقة بأداء الشركات خلال فترة زمنية معينة.
2. احتساب مقاييس مختلفة لتقييم الأداء مثل نسب الربحية و السيولة والنشاط والدفع المالي والتوزيعات وتتم إعداد واختيار الأدوات المالية التي تستخدم لتقييم الأداء المالي:
3. دراسة وتقييم النسب، وبعد استخراج النتائج يتم معرفة الانحرافات و الفروقات ومواطن الضعف بأداء المالي الفعلي من خلال مقارنته بالأداء المتوقع أو مقارنة بالأداء الشركات التي تعمل في نفس القطاع.

4. وضع التوصيات الملائمة معتمدين علي تقويم الأداء المالي من خلال النسب، بعد معرفة أسباب هذه الفروق وأثرها علي الشركات للتعامل معها و معالجتها.⁽²⁾

أهمية تقييم الأداء:

1. يساعد تقييم الأداء المستمر للشركات علي كشف الاختلالات بصورة سريعة عن بدايتها وتؤدي

(1) دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي و القيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، العدد 4، جامعة ورقلة، 2004م، ص41.

(2) سوزان حسن عبد، الإفصاح عن المعلومات القطاعية لشركات الصناعة الأردنية متعددة المنتجات، رسالة ماجستير، كلية الإفصاح و العلوم الادارية، جامعة اليرموك أربد، 2003م، ص34.

ذلك إلى اتخاذ خطوات علاجية من أجل تعديل الانحرافات التي تحدث، و توجيه اعمل نحو المسار الصحيح.

2. يساعد في الكشف عن الانحرافات في وقت مبكر وفي وقت محدد، و يساعد في عدم تسرية إلي المواقع الأخرى، الأمر الذي يؤدي إلي تحجيم الانحراف وتقليل الخسائر، وكذلك يساعد في منع انتقال الانحراف إلي وحدات أخرى بسبب الترابط فيما بينها.

3. تعد عملية تقييم الأداء من المراحل المهمة للتخطيط اذ يرتبط بها ارتباطاً وثيقاً لأن عملية التخطيط لا تقتصر علي وضع لخطة فقط، بل تشمل المتابعة و التنفيذ أهداف الخطة، لذلك فإن تقييم الأداء هو الاختيار الأساسي من أجل التحقيق من تنفيذ مراحل العمليات بكل دقة.

4. لتحقيق من معايير الجودة للإنتاج ومدى المطابقة للمواصفات المطلوبة والمحددة سابقاً.

5. إظهار مدى التزام الشركة تجاه الشركات الأخرى، وفي جميع المجالات و انعكاس ذلك التنمية الاقتصادية⁽¹⁾.

أهمية تقييم الأداء المالي:

تتمثل أهمية تقييم الأداء المالي غنه يمكن المنشأة من إدارة حياتها في الوقت المحدد عن طريق القدرة علي البقاء و الاستقرار و ضمان جودة الأداء و النمو والقيادة الرائدة للمنشآت الأخرى، نحقق ذلك من خلال تحقيق أهداف بأفضل كفاءة ممكنة و تقليل الإنفاق و ترشيد الطاقة البشرية في المنشأة و تزويد جميع المستويات الإدارية بطرق قياس لتضمن قياس الأداء وذلك لاكتشاف الانحرافات و تحفيز العاملين وتسعى الإدارة لمعالجة أي انحراف بأقصى سرعة و إظهار جوانب الأداء غير الكمية التي من الصعب التعبير عنها بشكل كمي مثال ذلك الأداء الاجتماعي و التنظيمي ودور المنظمة في الحفاظ علي البيئة.

(1) رائد خالد عبدالله، التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن و القياسي المرجعي وأثره في تقييم الأداء المالي، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، كانون الأول 2017م. ص 25-26.

أهداف تقييم الأداء المالي:

توفر نتائج تقييم الأداء تغذية راجعة أداء المنظمة، حيث تعرف المنظمات من خلال أدائها، حيث إن مستقبل المنظمة مرتبط بنتائج تقييم الأداء، مما يولد لديها الرغبة و الدافع لتحسين أدائها، لذلك فإن تقييم الأداء يهدف لتوفير معلومات موثوقة تساعد علي اتخاذ القرارات وتسهيل الإشراف و الرقابة علي العاملين و العمل⁽¹⁾.

(1) نفس المرجع السابق، ص30.

المبحث الثاني

أنواع ومؤشرات أسس قياس كفاءة الأداء:

مفهوم الكفاءة:

تعد الكفاءة موضوعاً حديثاً أولاه الباحثون أهمية بالغة بما يتعلق بتسيير الموارد البشرية، وذلك لما للمورد البشري من أولوية لدى أي منظمة، حيث انه عنصر مهم في تحقيق أهدافها من خلال ما يمتلكه من خبرات ومعارف، ومهارات من هذا المنطلق، فإن الكفاءة في تسيير الموارد البشرية الركن الأساسي الذي تعتمد عليه المؤسسات في سبيل تحقيق أهدافها المنشودة⁽¹⁾.

ورد تعريف الكفاءة (الإنجليزية: Efficiency) في لسان العرب لابن منظور علي إنها: (النظير، و المساوي)، إما في معجم الوسيط، فقد وردت علي إنها (مشتقة من كفاً) نقول: له كفاءة علمية، أي لديه قدرة، ومؤهلات علمية، نقل: يتمتع بكفاءة عالية، أي قدرة عالية علي العمل، وجدارة وأهلية والكفاءة لغة تعني: حالة يكن فيها الشئ مساوياً لشيء آخر، علماً بأن مفاهيمها تختلف باختلاف مجالاتها، إلا أن جميعها يتفق في التركيز علي تحقيق أفضل النتائج بأقل النتائج و الجهود فالكفاءة الإنتاجية تختلف من الكفاءة الفنية مثلاً: فعلي سبيل المثال نجد أن الكفاءة الإنتاجية (بالانجليزي proclutive efficiency) في اللغة تعني: تحقيق اكبر قدرة من الإنتاج بأقل قدر من المدخلات، وأدنى تكلفة ممكنة أما الكفاءة الفنية بالانجليزي: (Technia efficiency)

فتعني في اللغة: مقياس مقدره المصنع علي بلوغ اعلي مستوي إنتاج مقبول الجودة بأقل قدر من المدخلات و المجهودات)، أما فيما يتعلق مفهوم الكفاءة اصطلاحاً فقد وردت عدة تعريفات، نورد بعضها علي النحو التالي:

(¹) ps:maw d003.com

عرفها (لويس دينوا) علي أنها: (مجموعة سلوكيات اجتماعية، ووجدانية، ومهارات نفسية، وحسية وحركية تسمح ممارسة دور ما، أو وظيفة، أو نشاط بشكل فعال).

عرفتها المجموعة المهنية الفرنسية (بالفرنسية: Lemedef) علي أنها: (مزيج من المعارف النظرية والمعارف العلمية، والخبرة الممارسة والوصفية المهنية هي الإطار الذي يسمح بملاحظتها و الاعتراف بها، وعلي المؤسسة تقييمها وتطويرها).

عرفتها الجمعية الفرنسية للمعايير الصناعية علي أنها استخدام القرارات في وصفية مهنية، بفيه التواصل إلي الأداء الأمثل للوظيفة أو النشاط من خلال التعريفات السابقة، فإنه يمكن استخلاص أن الكفاءة تعني: عملية المقارنة بين الإنتاج و الوضع الحالي وما يمكن أن يتم إنتاجه، وتحقيقه، وذلك باستخدام الموارد نفسها كالموارد والجهود مالية، المبذولة والوقت وغيرها.

خصائص الكفاءة:

للکفاءة العديد من المميزات التي تساهم في التعريف عليها ومن هذه المميزات ما يلي⁽¹⁾:

1. ذات هدف محدد: حيث أن الكفاءة تهدف إلي تحقيق غاية معينة، وانجاز هدف محدد، وذلك عن طريق استثمار المعارف المختلفة، لتحقيق هذه الغاية بشكل كامل.
2. مكتسبه: وتعني هذه الخاصية أن الكفاءة لا توجد مع الإنسان بل يكتسبها عن طريق التدريب الموجه.
3. مدرکه: إذ أن الكفاءة التي لا يتم إدراكها لا يمكن أن تحقق أي منفعة للمؤسسة، كما أن إدراكها من قل من يملكها يساعد علي الحفاظ عليها، الاستفادة منها وتطويرها.
4. ذات تشغيل ديناميكي: ويعني ذلك أن تحصيلها يعتمد علي التفاعل ما بين مكوناتها المختلفة، وعناصرها، ضمن أبعادها، كالمعارف السلوكية، و العملية، وغيرها خلال الزمن.

(1) طوطوى زوليخة، فعالية الأنظمة التربوية ومؤشرات قياسها، مجلة الدراسات والبحوث الإجتماعية، جامعة الوادي، العدد الأول، 2013م ص156-161.

5. مفهوم مجرد: حيث لا يمكن رؤيتها ولا حتى لمسها و إنما تتم ملاحظتها من خلال نتائج الأنشطة، وتحليلها والوسائل المستخدمة لتحقيق هذه النتائج.

6. متقدمة: حيث أن عدم استخدام الكفاءة يؤدي إلي تقادمها وفي حال عدم السماح للأشخاص الذين يشكلون مصدراً لها بإظهارها، فإن هذا من شأنه أن يؤدي إلي تلاشيتها

أنواع الكفاءات:

حيث صنفها (CelileDegoux) ضمن ثلاث مستويات هي⁽¹⁾:

1. الكفاءة الفردية: وهي عبارة عن المهارات التي يمتلكها الشخص خلال تجارب الشخصية و المهنية و التكوين بشكل متواصل لتحقيق أهداف معينه وبشكل فعال.
2. الكفاءة الجماعية: تنشأ من خلال تضافر جهود الكفاءات الفردية وتعاونها.
3. الكفاءة التنظيمية(الإستراتيجية). تتم من خلال إيجاد التكامل بين الكفاءات الفردية ذلك من خلال إتباع البات لتنسيق بينها.

مفهوم الفعالية:

الفعالية والفاعلية والمصالح باللغة الفرنسية Effiait وباللغة الإنجليزية Effetiveness، يذكر تيلون THELOT (14) بأن فعالية أو فاعلية أي نظام محاسبي تظهر من خلال المطابقة بين النتائج والتسيير و بإضافة التسيير للتكاليف فإننا نتحدث عن مردود النظام.

— الفعالية أو الفاعلية: يقصد بها مدى تحقيق أهداف النظام، وهناك من يعرفها بأداء الأعمال الصحيحة فالفعالية تتحقق عند ما يكون هنالك رؤية واضحة و أهداف و استراتيجيات محددة.

— الكفاية أو الكفاءة: يقصد بها الاستخدام الاقتصادي للموارد المتاحة أي الإقتصاد في استخدام الموارد أو حسن الاستفادة منها، أن تنجز عمل ما بالشكل الصحيح أي الجودة المطلوبة و بأقل

(¹) نفس المرجع السابق، ص162.

الموارد أو التكاليف⁽¹⁾.

الترابط بين مفهوم الفعالية (الفاعلية) و الكفاية(الكفاءة):

— تعني الفعالية درجة تحقيق الهدف، أي إنها تركز علي المخرجات من حيث تحقيقها بالكمية و التوعية المطلوبة في الوقت المناسب أو هي مقياس مدى فاعلية النظام في تحقيق أهدافه و مؤشرات الفعالية تتعلق بالمخرجات أو بالأهداف من حيث درجة ومستوى التحقيق كما ونوعاً.

— أما الكفاية فهي العلاقة بين المخرجات و المدخلات وتقاس من خلال نسبة المخرجات إلي نسبة قد ترتفع أو تخفض و مؤشرات الكفاءة تقيس العلاقة بين المدخلات و المخرجات أو العلاقة بين المخرجات واحد عناصر المدخلات وتسمى أحياناً بالإنتاجية و يلخصها جاغوس (15) بأنها العلاقة بين الوسائل الموفرة والنتائج المحصلة(الكفاءة- الفعالية).

أنواع الفعالية:

1/ الفعالية الداخلية: تشير إلي تحقيق الأهداف الداخلية الأنظمة التربوية، ويتعلق الأمر بإعداد التلاميذ و المعارف المكتسبة من التلاميذ.

2/الفعالية الخارجية: هي النتائج النهائية المتعلقة بالمكتسبات في المجال الاجتماعي و الاقتصادي.

مؤشرات قياس الفعالية:

المؤشرات العام للفعالية: يعد تحليل أنواع الفعالية و وضع المؤشرات العام للفعالية و هو عبارة عن

نسبة النتائج علي المدخلات بالمعني الواسع(26) $Efficacite=RIE \times 100$

R - النتائج

E - أعداد التلاميذ

هذا المؤشر العام للفعالية لتحديد: مؤشرات محددة لأنواع مختلفة من الكفاءة².

(1) طوطاوى زوليخة، مرجع سبق ذكره، ص141.

(2) نفس المرجع السابق ص142.

1. قياس الفعالية الداخلية: يمكن التعبير عنها من خلال:

حجم النتائج المحددة لعدد المتخرجين (مؤشر كمي).

طبيعة أو نوعية النتائج (مؤشرات نوعي).

ومن بين المؤشرات الفعالية الداخلية:

2. قياس الفعالية الخارجية.

قياس الفعالية الخارجية أصعب من قياس الفعالية الداخلية وذلك بسبب التعاريف الأكثر عموماً

للأهداف النهائية للأنظمة التربوية.

تعريف التقييم:

التقييم لغة: قيم أي قدرة القيمة.

اصطلاحاً هو: إعطاء المقيم قيمته و حقه وهو تقدير كفي صحفي (حسن، جيد، ناقص)، يروم

تشخيص و إصدار حكم التقويم؟

لغة هو التعيين أو الحساب أو التحديد و التوجيه وقد يستخدم التقويم لغة أيضاً بمعنى تقدير القيمة.

و تعيينه و إعادة توجيهه من حال إلي حال.

والتقويم يأتي أيضاً بمعنى العدو الحساب في حال السنين و الشهور و الأيام و لا يقتصر علي

إصرار حكم علي قيمة الأشياء ولكن يتجاوز ذلك اتخاذ القرارات، فهو عملية تشخيصية وعلاجية

ووقائية.⁽¹⁾

العلاقة بين التقييم و التقويم من حيث الوظيفة:

فالتقييم هو عملية سابقة للتقويم، فإذا اعتبرنا أن التقييم يعني إصرار حكم وتقدير القيمة فإن ذلك

يجعل منه منطلقاً لعملية التقويم، ويستخدم التقويم في تقدير القيمة و الكمية وتحويل الشئ المعنوي

إلي الشئ ملموس أي إعطاء نقطة عددية أو عبارات تقييم وتقدير أو درجات تدل علي قيم

(1) نفس المرجع السابق، ص143.

مثل:متوسط - ضعيف - ممتاز - جيد....الخ، أما التقييم فيستخدم في تعيين و تحديد سلوك المتعلم بهدف توجيه و تعديله مثلاً.هكذا يتبين أن هناك علاقة بين التقييم و التقييم، فالتقييم يمثل أداة مهمة تساعد في تقويم السلوك أو مستوي الأداء⁽¹⁾.

و يشير مصطلح التقييم عن نشاط إداري يقيس دقة مدى تحقيق الأهداف و الغايات المطلوبة. أي هو عملية منظمة لقياس مدى قدرة الأداء الحالي علي إتمام المهام المطلوبة و الكشف عن مواطن الضعف.

ويشير مصطلح التقييم إلي التصحيح و الإصلاح و تعديل الأخطاء و التغلب على نقاط و مواطن الضعف المختلفة و يعد هذا النشاط تابعاً لعملية التقييم لانها تحدد بدقة كافة الأخطاء التي تم ارتكابها خلال العمل، ويأتي التقييم علي شكل حل لكافة الانحرافات، حيث يقع علي عاتق هذا النشاط اتخاذ الإجراءات التصحيحية و التقييمية اللازمة للوصول إلي الأهداف المحددة بكل دقة، وللحصول علي مخرجات أعمال مناسبة ضمن المواصفات المطلوبة⁽²⁾.

مؤشرات الأداء:

أن مؤشرات قياس الأداء الرئيسية قيمة قابلة للقياس توضح مدى فعالية الشركة في انجاز وتحقيق الأهداف الرئيسية للعمل حيث تقوم المؤسسات متعددة لتتبع مقاييس الأداء الرئيسية (KPT) علي مستويات متعددة لتتبع مقاييس الأداء.

وهناك عدة أنواع مؤشرات قياس الأداء ومنها:

1. مؤشرات قياس الأداء الرئيسية عالية المستوي.

2. مؤشرات أداء منخفضة المستوي.

وهناك مؤشرات قياس أداء مرتبطة بالخطة مثل التقدم تجاه تحقيق الرؤية.

(¹)<https://www.new-educ.com.22;10.9;59DM.2021>
(²)<https://Mawd003.Com.22/10,9;59pm.2021>

قد تركز مؤشرات قياس الرئيسية عالية المستوي علي الأداء الكلي للمؤسسة، في حين قد تركز المؤشرات المنخفضة المستوي علي العمليات أو الموظفين في أقسام مثل المبيعات أو التسويق أو خدمة العملاء⁽¹⁾.

مؤشرات قياس الأداء هي مجموعة من المؤشرات و القيم النوعية و الرقمية التي من خلالها يمكنك من التقييم أداء كل ما يحدث سواء في المؤسسة ككل أو تقييم أداء المواطنين و الأقسام أو اللحظة أو تقييم الأهداف و المهام، ودورها التأكيد من أنك مازلت في مسارك الصحيح.

و المؤشرات توفر لك نقاط قياس تستطيع من خلالها متابعة و تقييم الأداء بالمقارنة بين النقاط المطلوبة و بين الجهد العقلي الذي تم بذله⁽²⁾.

ومن مؤشرات قياس الأداء الآتي:

1. مؤشرات قياس الأداء الرقمية: المرتبطة بعدد، مثل الحصول علي 100 عميل جديد خلال العام.

2. مؤشرات نوعية: المرتبطة بامور لا يمكن قياسها بعدد، مثل تحسين أداء العاملين في المؤسسة.

ويمكن تقسيمها حسب أقسام المؤسسة:

مثل مؤشرات الموارد البشرية، مؤشرات الإدارة، مؤشرات قسم التسويق، مؤشرات قسم الإنتاج، مؤشرات القسم القانون، مؤشرات القسم المحاسبي.

ويمكن تقسيمها حسب المسمي:

مؤشرات قياس الأداء – مؤشرات قياس النتائج – مؤشرات قياس النتائج الرئيسية.

و ايضاً هناك عدد من المؤشرات التي تستخدم في قياس الأداء حسب بطاقة الأداء المتوازن:

مؤشرات خاصة بالعملاء – مؤشرات خاصة بالعمليات الداخلية – مؤشرات خاصة بالبعد المالي و مؤشرات خاصة بالتعليم و النمو و التطور.

⁽¹⁾ https://ww.roowaad.com 1;00pm 2021.

⁽²⁾ https://plamx.net/pring 1;01pm 2021

مؤشرات الأداء المالي:

هنالك عدد من المؤشرات التي تستخدم في قياس الأداء المالي وهي علي النحو التالي:

أولاً: نسب الربحية⁽¹⁾: تعرف الربحية علي (أنها النسب التي تقيس كفاءة إدارة الشركة في

استغلال الموارد استغلالاً أمثل لتحقيق الأرباح وهو مؤشر لتحسين أداء الشركة المالي).

ثانياً: نسب السيولة: هي النسبة التي تقيس مدى قدرة الشركة علي مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل

عند استحقاقها استخدام أصلها السائلة و الشبه سائلة (الأصل المتداولة) دون تحقيق خسائر أي

سيولة و السرعة في التحويل إلي نقد جاهز دون خسائر⁽²⁾.

ثالثاً: نسب النشاط: هي النسب التي تقيس مدى كفاءة الشركة في استخدام مواردها و تستخدم لتقييم

مدى نجاح إدارة الشركة في إدارة الموجودات و المطلوبات وقدرتها علي الاستخدام الأمثل وهي

مقياس مهم لمدى كفاءة الشركة في استخدام المصادر المالية المتاحة.

رابعاً: نسب الرافعة المالية: هي النسب التي تقيس مدى اعتماد الشركات في التمويل علي مصادر

خارجية وتهتم إدارة الشركات في معرفة أثر المديونية في هيكل تمويل الاستثمارات،ويمكن تقييم

الرفع المالي إلي نوعين رفع مالي مرغوب به آخر غير مرغوب به .

خامساً: نسب خاصة بتوزيع الأرباح:

هي النسب التي تبين سياسة الشركات بتوزيع الأرباح وفرص نمو هذه الأرباح في المستقبل.

سادساً: حجم الشركة: يرتبط حجم الشركات بالعديد من المواضيع المالية و الاقتصادية و الإدارية

والمحاسبية ولهذا يعتبر علي درجة عالية من الأهمية إلا إنه لا يوجد هنالك مقياس متفق علي

لتمثيل حجم الشركة⁽³⁾.

(1) محمد احمد الخطيب، مرجع سبق ذكره،ص59.

(2) السعيد جمعه، الأداء المنظمات الأعمال، مرجع سابق،ص199.

(3) عبد الناصر ومؤيد الفضل، العلاقة بين توزيعات الأرباح و العوائد السوقية غير العادية للأسهم و مدى تأثيرها بربحية الشركة وحجمها ودرجة مخاطرها النظامية،دراسات العلوم الإدارية،المجلد 03،العدد 1،2003م)ص186.

حيث أن مقاييس الحجم المختلفة و المستخدمة في الدراسات قد لا تكون بديلة لبعضها ومن الممكن أن كل مقياس يعبر عن طاقات الشركة مختلفو آن اختلاف كل منهم سواء بالزيادة أو النقصان سيؤثر علي أداء الشركة بشكل مستقل⁽¹⁾.

سابعاً: المردودية: معيار مهم لتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، وتعبر عن قدرة وسائل المؤسسة علي تحقيق نتائج جيدة، فالمردودية هي العلاقة بين النتائج التي تحقّقها المؤسسة و الوسائل المستخدمة في ذلك، وقياسها يسمح للمسيرين بمعرفة كفاءة ورشد المؤسسة في إستخدام مواردها وتعرف المردودية أنها قدرة المؤسسة علي تحقيق الأرباح نتيجة لاستخدام راس مالها في نشاطها الاستغلالي⁽²⁾.

تعتبر المردودية اهمية اقتصادية ومالية واجتماعية وسياسية ولها أهمية اقتصادية ومالية واجتماعية وسياسية ولها دور في ربحية المؤسسة⁽³⁾.

تستخدم المؤشرات في عدة أغراض منها⁽⁴⁾:

1. معاينة الاتجاه بين الفترات المالية لنفس المؤسسة.
2. مقارنة المؤسسة مع المؤسسات الأخرى العاملة في نفس القطاع.
3. مقارنة مؤشرات المؤسسة بعض المؤشرات المعيارية المحددة مسبقاً.
4. مقارنة البيانات الحالية مع التنبؤات المستقبلية.

(1) أحمد القطامين، علاقة حجم المؤسسة بأنها: دراسة علي عينة من المؤسسات المصرفية الأردنية، دراسات(العلوم الإنسانية)، المجلد 22، العدد 6، 1995م، ص 2708.

(2) عادل عشي، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، كلية علوم التسيير، 200-2002م، ص 81.

(3) قاسم عمر، التسيير المالي المعمق، رسالة ماجستير، جامعة أدوار كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 215م، ص 29.

(4) دادان عبد الغني، مقياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية نحو إرساء نموذج الإنذار المبكر باستعمال المحاكاة المالية، شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية: جامعة الجزائر، 2007م، ص 46.

ويعاب علي مؤشرات الستاتيكية إنها مقياس للأداء عن مدة ماضية ولما كانت المشروعات الأعمال تعمل داخل اقتصاديات الحركة، فإن هذه الاخيره تكون عاجزة وقاصرة في رسم المستقبل.وعليه تتبادر إلي الذهب عدة تساؤلات عن التفكير في وضع مؤشرات لتقييم أداء مؤسسة ما اقتصادية منها:

1. هل النسب المالية هي المؤشرات الوحيدة لتقييم الأداء في هذه المؤسسة؟

2. أن لم تكن كذلك فما هو دورها في هذا الشأن؟ وما هي النسب التي تستخدم لتقييم الأداء؟

3. هل هناك حدود معينة لاستخدم النسب المالية كأداة من أدوات تقييم الأداء.

ما هي المؤشرات الاخري وما أنواعها التي يمكن الاستفادة منها في تقييم الأداء.

حتى تتمكن المؤسسة من الحكم علي كفاءة استخدام الأموال و إعداد الخطط المالية للفترات المالية المقبلة فإنها تحتاج إلي تقييم الموقف المالي للفترات السابقة ومقارنة الانجاز الفعلي ها هو مستهدف كما يتم مقارنة المؤشرات المالية الفعالية مؤشرات الفترة السابقة.

وعليه فلا بد للمؤسسة من نظام معلومات يمكن الاعتماد عليه لرصد المعلومات و التي من خلالها يمكن القيام بالاجراءات المناسبة الضرورية و لاتمام العمل فيتم جمع المعلومات كمادة أولية يتم تصنيفها وترتيبها ثم إخضاعها للمعالجة و التحليل لينتج أخيراً معلومات مهيكلة قابلة للدراسة يستعان بها في عملية التقييم⁽¹⁾.

هذه بصفة عامة المنهجية المتبعة غالباً في عملية تقييم الأداء داخل المؤسسة لكي يستعين المحلل و المقيم بمؤشرات تساعده علي القياس عديدة ومتنوعة و المؤشر المالي م أهمها باعتباره يعطى صورة كافية لتسير داخل المؤسسة و تطور أدائها خلال فترات محددة و ثم التقييم من خلاله بطرق وتقنيات عديدة قد تختلف حسب الهدف من الدراسة و التحليل المالي من بينها، اعتباره أداء لتقييم

(1) سارة بوجمعة و اسياذ وباش، دور الأساليب للتحليل المالي، في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية:جامعة الجزائر، 2016-2017م ص27-28.

الأداء و اتخاذ القرار.

ويظهر الأداء المالي كأداة لتقييم التسيير داخل المؤسسة إطلافاً من أوجه مختلفة يمكن حصرها فيما يلي⁽¹⁾:

1/ تقييم الأداء النتيجة: حيث تشمل النتيجة مختلف نتائج أنشطة (التحليل إطلافاً من جدول حسابات النتائج).

2/ تقييم الأداء و التمويل: الطريقة التي من خلالها يمكن المؤسسة إدراك قيود التمويل التي قد توجهها، وذلك وفق منشورين:

أ/ النظرة الثابتة: وتتحقق في إطار تحليل الميزانية.

ب/ النظرة الديناميكية: وتعطي الأولوية لجدول التدفقات.

3- تقييم الأداء المردودية⁽²⁾: تهدف المردودية العلاقة التي تربط بين كل من النتيجة و رأس المال (النتيجة و رأس المال) يتعلق الأمر بمؤشرات تساعد في تقييم الأداء المال للمؤسسة يأخذ بعين الاعتبار كل من قيمة النتيجة قيمة رأس المال المجمع من طرق المؤسسة.

فالتحليل المالي يهدف صفة عامة إلي أجواء فحص السياسات المالية المتبعة من طرق المؤسسة خلال دورة أو عدة دورات وذلك انطلاقاً من دراسة تفصيلية للبيانات المالية لفهم مدلولاتها ومحاولة تفسير الأسباب المؤثرة علي النتائج وما يساعد علي تقييم الأداء المالي للمؤسسة.

مؤشرات تقويم الأداء:

ان جوهر عملية تقويم الأداء هو مقارنة الأداء الفعلي مؤشرات ومعايير محددة مسبقاً لتشخص الاحرفات و بيان اسبابها ثم اقتراح الخطوات اللازمة بمعالجتها ويجب التعرف الي أهم المؤشرات

(1) أ بومعزة حليلة، التحليل المالي كأداة لتقييم الأداء داخل المؤسسة العمومية، شهادة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير جامعة الجزائر، 2002م، ص83.

(2) محمد محمود يوسف، البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن، الاسكندرية: الدار الجامعية، 2005، ص10.

لتقويم الأداء:

1- مؤشرات الفاعلية (Efectivenes): مدى قدرة المؤسسة علي تحقيق أهدافها¹.

2- مؤشر الكفاية (Efficiency): الكفاية تتمثل بالعلاقة بين المخرجات الوحدة الخاصة للتقويم

سواء كانت (سلعة او خدمة) والمدخلات التي إستعملت في انتاج تلك المخرجات.

من المقاييس الشائعة الكفاءة هي⁽²⁾

أ- الجودة (Quality): هي تلبية احتياجات الزبون:

ب- الإنتاجية (yproductiv): هي نسبة نتائج العملية الي كمية الموارد الضرورية لإكمال

العملية.

ج- كفاءة المخزونات: يعرف بأنه نسبة الوقت الكلي اليوقت الإنتظار.

3- مؤشرات الاقتصادية (Economiey): يهدف للتعرف علي اقتصادية الوحدة ومدى قدرتها علي

تحقيق تكلفة مدخلات الانتاج مع المحافظة علي مستوى المطلوب من الإنتاج.

4- مؤشرات البيئة (Envroivment): من المؤشرات البيئية مؤشرات السوق والمستهلك

ومؤشرات التشغيل.

يمكن استخدام مؤشرات ومعايير مالية للشركة أو تلك التي تساعد المستثمرين في التعرف بسهولة

ويسر علي أداء الشركة في الماضي و الحاضر و تساعد في الوصول الي استنتاجات مستقبلية،و

لهذا كله فإنها تعطي المستثمر مايريد معرفته عن أداء الشركة من مختلف النواحي من خلال

الأرقام المقارنة من خلال النسب المئوية او الرسوم البيانية لكي تسهل علي المستثمر فهم التغيرات

و النتائج بسهولة اكثر من الغوص و الأرقام الجامدة او من خلال النظرة السريعة علي رسم بياني

(1) صفاء مطاعي، هناء بوتوجة، مؤشرات تقييم الأداء،رساله ماجستير،جامعة الجزائر، قسم علوم
التسيير، 2017-2018م.

(2) جلييلة عيدان الذهبي، التكامل بين تحليل سلسلة القيمة و طاقة الاداء المتوازنة لتقويم الاداء،مجلة دراسات محاسبة
ومالية المجلد الثاني عشر، العدد 1.

معين وهناك مجموعة كبيرة جداً من المؤشرات و المعايير المالية لفهم البيانات المالية التي يمكن ادراجها تحت عناوين عديدة و منها ما يتعلق بالربحية و السيولة و النشاط و الدفع المالي و التوزيعات و ضمن كل عنوان من العناوين هناك العديد من المؤشرات المالية.

مؤشرات التوازن المالي:

أ. رأس المال العامل: يقصد به (مجموعة الأصول التي تملكها المؤسسة أما الفرق بين الأصول المتداولة و الخصوم المتداولة فيطلق عليه صافي رأس المال العامل الذي يعطي المؤسسة نسبة الأمان التي يتمتع بها الخصوم الجارية⁽¹⁾).

ب. احتياج رأس المال العامل السليم ولن يمكن له معني ذاتياً إلا إذا تمت مقارنته بقيمة مالية اخري هي احتياجات رأس المال العامل.

ج. الخزينة: (هي إجمالي النقديات الموجودة باستثناء السلفيات المصرفية، كما تعرف بالفرق بين رأس المال العامل و احتياجات رأس المال العامل)⁽²⁾.

(1) إلياس بن ساسي، يوسف قرشي، التسيير المالي، (الأردن: دار وائل للنشر و التوزيع، 2006م، ص84
(2) محمد نجيب دبابش، طارق قدوري دور النظام المحاسبي المالي حول في تقييم الأداء المالي، الملتقى الوطني حول واقع و آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، دراسة تطبيقية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب الكبير، جامعة الوادي، ص8.

المبحث الثالث

معايير وطرق ومقاييس تقييم الأداء

معايير الأداء المالي:

أن التوصل إلي رقم معين لا يعني شيئاً للمحللين ما لم تتم مقارنة بغيره من الأرقام لمعرفة المر

المعايير المركز المالي للمؤسسة وعلية يمكن تقسيم المعايير إلي:

1. المعايير التاريخية: تعتمد هذه المعايير علي حساب نسب من الكشوفات المالية لسنوات السابقة

لفرض رقابة الأداء من قبل الإدارة المالية و الاستفادة منها في وضع الخطط المستقبلية⁽¹⁾.

2. المعايير القطاعية(الصناعية): وتشير إلي معدل أداء مجموعة من المؤسسة في القطاع الواحد،

أي مقارنه النسب المالية للمؤسسات المساوية لها في الحجم وفي طبيعة تقديم الخدمة.

3. المعايير المطلقة:وهي تلك النسب أو المعدلات التي أصبح استعمالها مجال التحليل المالي

متعارف عليه في جميع المجالات رقم اختلاف نوع المؤسسة وعمرها ووقت التحليل و أغراض

المحلل⁽²⁾.

4. المعايير المستهدفة:هي عبارة عن المعايير التي تعتمد علي الخطط المستقبلية لمؤسسة و البيانات

التي ترد فيها ويمكن للمحلل ان يقارن بين هذه المعايير التخطيطية مع المعايير المحققة لفترة زمنية

ماضية ويعبر تطبيق هذه المعايير عن مدى تطبيق الخطط مسبقاً.

(1) موسي نوفل مرجع سابق، تقييم أداء الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن باستخدام معدل العائد ، ص23.

(2) محمد قاسم حماونة، اساسيات الإدارة المالية،(عمان:دار الفكر، ط1،2011م)

متطلبات الأداء:

يتعين علي القائم بالتحليل معرفة مكونات القوائم المالية جانب القوانين والتشريعات ذات الصلة بالموضوع، نظراً لما يكتسبها لقطاع من حيوية وحساسية في آن واحد، ويحمل مفهوم الأداء عدة مضامين، وفي مقدمتها معاينة كفاءة استخدام الموارد المتاحة والتحقق من تنفيذ الأهداف المرسومة، وتأتي الحاجة لمعاينة قياس الأداء المالي نظراً لاحتكاك الموضوع بباقي القطاعات الأخرى ونتيجة أيضاً لتداعيات التقدم في طرق وأساليب التمويل الحديثة التي فرضتها ظروف اقتصاد السوق وما أفرزته العولمة من نتائج.

ضرورة تقييم الأداء المالي:

يبرز هنا دور المؤسسة في مجتمع حولا لاستخدام الأمثل للسيولة لتحقيق فوائد إيجابية من الأرباح فيسبيل تشكيل الثروة ومن ثم تعظيم القيمة السوقية والتي بدوره تعمل علي تعميم عائد حملة الأسهم إن كانت المؤسسة مدرجة في البورصة بطبيعة الحال، ولا يأتي ذلك لامن خلال تحقيق أقصى الإدارات مقابل اقل مخاطر ممكنة .

وسعيًا وراء تحقيق أقصى الإيرادات بأقل مخاطرة تعد المؤسسة إلي أحداث نوع من التوازن الأمثل بين الربحية والسيولة وتسيير الأصول والخصوم، طالما إنه يعتبر كل من التمويل والربحية متغيران متناقض ان من حيث الهدف ومرتبطة ينفي التأثير فمن جانب تسعى المؤسسة إلي تغطية احتياجات دورة الاستغلال ومن جهة أخرى تسعى إلي تحقيق أقصى الأرباح، لذا نجد أن التمويل يعتبر أحد القيود الهامة أمام تنفيذ القرارات المالية⁽¹⁾.

(1) عدنان تاية النعيمي و آخرون، الإدارة المالية، النظرية و التطبيق،(عمان:دار المسيرة، ط2)،ص102.

الجوانب الرئيسية لتقييم الأداء:

يمكن تلخيص الجوانب المطلوب تقييمها للحكم على مدى كفاءة إدارة الأصول والخصوم فيما يلي:

قدرة التمويل، نسبة التغطية وتحقيق هامش الأمان، التوظيف الكفاء للأموال، معدل المردودية المحقق.

يتوقف مستوي التقييم علي مدى سلامة وفعالية النظام المعلوماتي بين فروع المؤسسة بالإضافة إلي القوائم المالية والتقارير ذات الصلة بالموضوع .

طرق تقويم الأداء المالي:

لتحقيق أهداف عملية تقويم الأداء لابد من اتباع طرق وأساليب مختلفة من أهمها⁽¹⁾:

1. التقويم علي اساس الموازنات: في هذه الحالة يتم التقويم من خلال توفر اساس المخططات

المرسومة (الموازنات التخطيطية) علي اساس مقارنة الأداء الفعلي مع المعايير والمعدلات المحددة الي وضعت في الموازنة التخطيطية مسبقاً.

2. التدقيق الإداري: يتعلق بالفحص والتحليل الإقتصادي المنظم الهيكل التنموي للمنشاه وسياسات و أساليب وأجراءات و أنظمة وجميع الإمكانيات المادية والبشرية.

3. أسلوب التحليل المالي: يقصد بالتحليل المالي دراسة القوائم المالية دراسة تحليلية إنتقادية بهدف تقويم الأداء المالي وترشيد قرارات إستخدام الأموال في المستقبل واعداد قوائم تعبر عن التغيرات التي تحدث في العناصر المختلفة التي تظهر القوائم المالية.

4. أسلوب التحليل العادل من الاسباب الهامة للحصول علي المعلومات اللازمة لترشيد القرارات الادارية ويعتمد هذا الأسلوب علي دراسة العلاقة بين التكاليف و الأرباح.

(1) ناريمان سمير وهبة رزق الله دور الموازنات التخطيطية في رفع مستوي الأداء المالي انقطاع المصرفي رسالة ماجستير، جامعة السودان 2009، ص56.

5. محاسبة المسؤولية: من خلالها يتم ربط المسؤولية عن النفقات والدخل بالمستويات الادارية المختلفة في الهيكل التنظيمي في ظل برامج او موازنة تخطيطية مسبقه.
6. التكاليف المعيارية: تستخدم لاغراض التخطيط و الرقابة وتقييم الأداء، وهي تكاليف محددة بصورة مسبقه تبين ما يجب أن تكون عليه التكلفة في الفترة المحددة مسبقاً.
7. الإدارة بالأهداف: تهدف الي زيارة الحافز الداخلي للأفراد من خلال اشتراك المرؤوسين مع الرؤساء في تحديد الأهداف وزيادة رقابة المرؤوسين وتساعد علي رفع درجة العاملين و روحهم المعنوية.

الجهات المستفيدة من دراسة الأداء المالي⁽¹⁾:

1. الإدارة: من الطبيعي ان المديرين يرغبون بمقارنة ادائهم خلال السنوات الماضية مع أهداف الربحية والسوق المختارة و مع أداء منافسيهم .
2. حملة الأسهم العادية: وهم يقسمون الي ثلاثة فئات:
 - أ. حملة الأسهم الذين يمتلكون وجهة نظر قصيره الامد وهم يتطلعون الي تعظيم الايراد الحالي يمتلكون وجهة وتوزيعهم عليهم.
 - ب. حملة الأسهم الذين يمتلكون وجهة نظر طويلة الأمد وهم يهتمون بإحتجاز الربح لتحقيق النمو المستقبلي في الإيرادات و تعظيم راس المال.
 - ج. حملة الأسهم الذين يمتلكون وجهة نظر مستقبلية وهم يختبرون قدرة المنشأة علي تحقيق الأرباح و العوائد والمخاطر للبدائل الإستثمارية.
3. حملة الأسهم الممتازة: يتطلعون علي إستقرار الأرباح بمستوي معين بحيث يوفر تغطية ملائمة لمقسوم الأرباح.

(1) فلاح حسن علالي الحسن وآخرون، إدارة البنوك، (عمان: دار وائل للنشر، 2000م)، ص239.

4. حملة السندات: مثل الأفراد المصارف او المنشآت المالية الذين يركزون علي مستوي الأرباح الحالية المستقبلية ومدفوعات مقسوم الأرباح واقتراض المنشاه وتقييمها للموجودات التغطية ديونهم

5. مانحى الإئتمان والمصرفيون: وهم يتحققون من التغيرات الرئيسية التي تطراً علي ممتلكات المنشاة أي انهم متأكدون في حقيقة الأمر من مدى كفاية الموجودات المتاحة وتوفير الضمانه لمطلوباتهم على المنشاه.

6. المحللون الماليون، والإستثماريون والمضاربون في سوق بورصة الأسهم: هؤلاء ينصب اهتمامهم علي مقارنة تقييم أسهم المنشآت بموجب كشف المركز المالي (الميزانية العمومية) مع تقييمها في سوق الأوراق.

7. إتحادات التجارة: وهم يقارنون بين اتجاهات أرباح الاداريين وحملة الأسهم وين ما يتقاضاه أعضاء النقابة من أجور⁽¹⁾.

مقاييس الأداء المالي:

يمكن استخدام مؤشرات ومعايير مالية للشركة أو تلك التي تساعد المستثمرين في التعرف بسهولة ويسر على أداء الشركة في الماضي والحاضر وتساعد في الوصول الي استنتاجات مستقبلية، وهذا كله فإنها تعطي المستثمر ما يريد معرفته عن أداء الشركة من مختلف النواحي م خلال الأرقام المقارنة من خلال النسب المئوية او الرسوم البيانية لكي تسهل علي المستثمر فهم التغيرات و النتائج بسهولة اكثر من الغوص في الأرقام الجامدة او من خلال النظرة السريعة علي رسم بياني معين وهناك مجموعة كبيرة جداً من المؤشرات و المعايير المالية لفهم البيانات المالية التي يمكن ادراجها تحت عناوين عديدة و منها ما يتعلق بالربحية و السيولة و النشاط والدفع المالي و التوزيعات و ضمن كل عنوان من العناوين هناك العديد من المؤشرات المالية.

(1) فلاح حسن علالي الحسن وآخرون، إدارة البنوك، مرجع سابق ذكره، ص241.

مقاييس الأداء باستخدام النسب المالية:

أهم مقاييس الأداء باستخدام النسب المالية⁽¹⁾:

تهدف النسب المالية المستخرجة من البيانات المالية الي تفير معلومات مهمة و معبرة عن السيولة و الربحية و النشاط و الدفع المالي و التوزيعات حيث اصحا الديون يهتمون بنسب السيولة التي تبين قدرة الشركة علي الوفاء بالالتزامات هذا من ناحية، اما الناحية الاخرى فإن حاملي الأسهم المستثمرين يهتمون بنسب الربحية، إما إدارة الشركة فتهم بأنشطة الشركة و يهتم أصحاب الديون نسب المديونية لمعرفة مدى اعتماد الشركة علي التمويل الخارجي، و يهتم المستثمرون بنسب التوزيعات لمعرفة سياسة الشركة في عملية التوزيع.

أهمية النسب المالية:

1. تحديد مدى قدرة الشركات علي مواجهة الالتزامات الجارية.
2. قياس درجة نمو الشركة والكشف عن مواطن لضعف والقوة.
3. توفير البيانات و المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات اعداد الميزانيات التقديرية.

4. قياس فعالية الكلية للشركة و مستوي أدائها.

5. قياس الفعالية التي تحصل عليها الشركة باستغلالها لمختلف موجوداتها لتحقيق الربحية².

ولتحقيق هذه الجوانب يجب ان يتوفر بالنسب المالية الأتي:

1/ ان تكون النسب المالية قادرة علي كشف وقياس نطاق الضعف و القوة.

(1) محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص53، ص54.
(2) أنور عبد الخالق صديق، الإدارة المالية واتخاذ القرارات بمنشآت الأعمال (الرياض: جامعة الملك عبد العزيز، ط1، 1987) ص167.

2/ ان تكون النسب المالية ذات دلالات واضحة يمكن من خلالها المقارنة بالنسب المالية السابقة او بالمتوسط العام للنسب في صناعة ما.

أهمية النسب المالية من وجهة نظر المقرضين:

من هؤلاء المستخدمين يهتمون بثلاث أنواع من النسب المالية و هي بالترتيب نسب النشاط ثم نسب السيولة و ثم نسب الربحية:

1. الأهمية النسبية للمالية من وجهة نظر المستثمرين: حيث أن هؤلاء المستخدمين يقدمون الأهمية القصوى علي نسبة الربحية علي حساب غيرهم ثم نسب القيمة السوقية ثم نسب السيولة.
 2. الأهمية النسبية للمالية من وجهة نظر المحللين الماليين: حيث أن هؤلاء المستخدمين يقدمون الأهمية القصوى علي نسب الربحية علي حساب غيرها ثم نسب النشاط ثم نسب السيولة.
- عيوب استخدام النسب المالية:

يوجد بعض نقاط القصور في النسب المالية يمكن أن تفقد هذه النسب في التحليل⁽¹⁾:

1. أن النسب المالية تعتمد علي مدى سلامة الأرقام الواردة في القوائم المالية.
 2. صعوبة تحديد الاسس التي يتم عليها مقارنة النسب المالية.
 3. اختلاف التعريفات الخاصة ببند الميزانية العمومية و قائمة الدخل من شركة الاخرى مما يجعل تفسير ان النسب المالية كثير من الحالات غير واضحة.
- هناك عوامل غير اخرى ملموسة تؤثر علي الحالة المالية للشركات مثل كفاءة الإدارة و المشاكل الفنية و التسويقية التي لا تظهرها القوائم المالية.

قياس الأداء باستخدام التوازنات المالية:

أن التوازن المالي يعتبر من الأهداف التي تسعى المؤسسة الي تحقيقها و يعرف بأنه: (التفاعل

1- محمد محمود الخطيب، مرجع سابق ذكره، ص57.

القيمي و الزمنى بين الموارد المالية في المؤسسة و استعمالاتها) فهو يقوم علي مبدأ اساسي مضمونه ان التمويل الدائم ي جان نعوق الاستثمارات مضاف جزء من احتياجات دورة الاستغلال أي أن الأموال الدائمة للمؤسسة يجب ان تكون مساوية للاستثمارات الصافية مضاف لها رأس المال المعياري. ويمثل التوازن المالي بين رأس المال الثابت و الأموال الدائمة التي تسمح الاحتفاظ بها عبر الفترة المالية.

ويري الباحث ان من المقاييس المالية التي تستعمل في تقويم الأداء المالي:

1- فائض العمليات الجارية المتحققه = فائض العمليات الجارية للسنة الحالية
فائض العمليات الجارية للسنة السابقة

2- صافي الربح المتحقق = صافي الربح المتحقق للسنة الحالية
صافي الربح المتحقق للسنة السابقة

3- صافي الربح/ المبيعات = فائض العمليات الجارية المتحققة
المبيعات

4- فائض العمليات الجارية / المبيعات = فائض العمليات الجارية المتحققة
إجمالي العمليات المتحققة

5- العائد علي الإستثمار و يحسب كالآتي:

معدل العائد علي الإستثمار = نسبة صافي الربح × معدل العائد دوران الإستثمار

العائد علي الإستثمار = صافي الربح المتحقق
راس المال المستثمر

6- العائد علي المبيعات = صافي الربح
صافي المبيعات

7- الدخل المتبقي: يهدف لتعظيم قيمة الدخل بدلا من النسبة المئوية العائد علي الإستثمار و يحسب

كالآتي:

الدخل المتبقي = صافي الربح - (معدل الفائدة المحتسبة × راس المال المستثمر).

8- القيمة الاقتصادية المضافة: تستخدم لتقييم الإستثمارات الجارية وتحسب كالأتي:

القيمة الإقتصادية المضافة = الربح التشغيلي بعد الضريبة - التكلفة الإجمالية لراس المال.

ومن المقاييس الغير مالية:

تشمل الأنشطة الداخلية التي لاتقوم بها الوحدة اقتصادية وأيضاً المقاييس (رضا الزبائن، الإحتفاظ

بالزبائن إكتساب الزبائن جدد، ربحية الزبائن).

معوقات ومشاكل قياس تقويم الأداء:

يمكن تلخيص المشاكل و الصعوبات التي تواجه عملية تقويم الأداء كتغيرها من نشاطات إدارة

الموارد البشرية في الأتي⁽¹⁾

1. المشاكل الذاتية: تتمثل في الأخطاء التي يمكن ان ترتب خلال عملية تصميم نظام تقويم الأداء

وتتمثل هذه المشاكل في اللآتي:

أ. خصائص المقوم: تتعلق هذه المشاكل بخصائص الفرد القائم باعمال التقويم بشكل مباشر او غير

مباشر فالمدبرين حديثي الخبره في مجالات العمل الاداري قد يميلون علي القسوه و الصرامة، علي

مجلس المدبرون ذوي الخبرة الادارية و الإدراك العالي ولذلك بفضل اختيار من يقوم بعملية التقويم

الذي يتميز بالخبرة و الادراك و الاستقرار و الإعتراز بالنفس والقدرة علي التفاعل الإجتماعي.

ب. التساهل والرفق: يميل بعض القائمين بعملية التقويم الي الرفق بالأخرين و التساهل معهم مما

ينعكس علي نتائج التقويم بشكل سلبي ويفقد العملية الهدف الاساسي مها.

(1) ناريمان سمير وهبة رزق الله، رسالة ماجستير، بعنوان، دور الموازنات التخطيطية في رفع مستوى الأداء المالي بالقطاع المصرفي، الخرطوم، جامعة السودان، 2009م، ص66

ج. التحيز الشخصي تظهر هذه المشكلة بسبب إنحياز المقوم لصالح الشخص الذي يقوم أداءه لاسبابكثرة منها القرابة والصدافة وغيرها من الاسباب التي تجعل القياس والتقويم بعيدة عن الموضوعية

2. المشاكل الموضوعية: يمكن ايجازها في الأتي:

أ. عدم الوضوح في تحديد أهداف التقويم.

ب. سوء إختيار معايير التقويم.

ج. الخطأ في إختيار وقت التقويم.

ومن صعوبات تقييم الأداء⁽¹⁾:

1. سيطرة المقاييس الكمية في عملية القياس نظراً لسهولةها.

2. غياب النظرة الشاملة للمخرجات والنتائج.

3. النقص في الكوادر البشرية المدربة للقيام بقياس الأداء.

4. صعوبة تحديد نموذج نظري متكامل واضح وعلي درجة من الدقة والموضوعية بسبب اختلاف

البيئات التنظيمية وطبيعة أهدافها.

5- عدم فعالية مقاييس الأداء الحاليه في كشف حالات التعثر و الافلاس التي تتعرض لها المؤسسة

لاعتمادها بصفة اساسية علي المعلومات المحاسب.

ويري الباحث من الصعوبات التي تواجه عملية تقويم الأداء:

1. التصميم .

2. عدم التصميم الجيد لنماذج تقويم الأداء.

3. ضعف نظم تقويم الأداء وذلك بسبب:

(2) شأوى صباح، اثر التنظيم الاداري علي اداء المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، شهادة ماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف، كلية العلوم 1 الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2009-2010م، ص225.

4. أن مراجعة أو إعتداد تقديرات الرؤساء بواسطة المدراء تأخذ شكل صوري .
5. عدم التحديد لمن يقوم بتقويم الأداء متى يتم تقويم الأداء .
6. صعوبة تقويم البدائل الإستثمارية .
7. صعوبة تقويم أداء الإدارة التشغيلية.

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تم التطرق لمفهوم الأداء المالي وخطوات تقييمه ، حتى يتم التمكن من إعداد موازنات وقوائم ماليه باستخدام مؤشرات ومقاييس لتقييم الأداء وتتمثل المؤشرات في مؤشرات الربحية ومؤشرات السيولة ومؤشرات الرفع المالي ومؤشرات التوزيعات، وإن عملية تقييم الأداء تساعد المؤسسة في إكتشاف نقاط الضعف والقوة، وكشف الإنحرافات والبحث عن سبل تصحيحها، وبالتالي عن طريق تقييم الأداء يمكن التعرف على المركز المالي لدى المنشأة.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

وتشتمل على:

المبحث الأول: نبذة تعريفية بمصنعي أسمنت عطبرة وبربر

المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية

المبحث الثالث: تحليل البيانات وإختبار الفرضيات

المبحث الأول

نبذة تعريفية لمصنعي اسمنت عطبرة وبربر

أولاً: نبذة تعريفية عن مصنع اسمنت بربر:

المقدمة:

يشهد السودان طفرة تنموية كبيرة منذ انضمامه لمجموعة الدول المنتجة للنفط الامر الذي جعل الإسراع في إنتاج مادة الأسمت هدفاً إستراتيجياً للدولة الكثير من الشركات القطاع الخاص و المستثمرين الأجانب علي حد سواء و ذلك بغرض سد الفجوة المتزايدة بين الإنتاج المحلي و الاستهلاك و تحقيق عوائد مجزية علي استثماراتهم تتم تكلفة الترحيل العالية نسباً بسبب بعد المسافة بين الميناء البحري و مناطق كثافة الاستهلاك عاملاً هاماً بالقرب من مناطق الاستهلاك كما هو الحال بالنسبة لمصنع اسمنت اثر مباشر علي تخفيض الأسعار للمستهلك⁽¹⁾.

بذرة البداية:

بدأت الفكرة لدى المساهمين السودانيين (دانفوديو و مجموعة التقنية المتطورة) بتشيد مصنع بطاقة تتراوح ما بين 1000 الي 2000 طن في يوم وبعد سلسلة من اللقاءات التي تمت مع شركة الاسمنت الوطنية بدبي و التي انتهت بتوقيع مذكرة تفاهم بينهما وبين الاطراف السودانية تم الاتفاق بموجبها الا نقل الطاقة الإنتاجية عن 4000 طن في اليوم.وفي المرحلة لاحقة تم الاستعانة بجير وشركة الأسمت الوطنية في هذا المجال لاختيار شركة استشارية وتم اختيار شركة DCIL الهندسية كشركة استشارية متخصصة لاعداد دراسة الجدوى ووضع تصور لدراسة المواد الخام المختلفة اللازمة لتلك الصناعة ولاحقاً تحضير العطاء وطرحه و ترسيته و الإشراف علي تنفيذ المصنع الذي تم بواسطة شركة ENBM-HCRDT الصينية والذي انطلق في نوفمبر من العام 2006م.

1 - موقع مصنع اسمنت بربر <https://zajazdoaza.eu>

ومع تقدم العمل في مجال دراسة محاجر الخام و إعداد دراسة الجدوى بداءت الاتصالات بالشركة العربية للاستثمارية دعوة الشركاء لاجتماع تم في مدينة الريان الاثر الكبير في وضع الفكرة موضوع التنفيذ الفعلي، وتم بعدها اختيار مستشار قانوني تولى وضع مسودة اتفاقية الشركاء و النظام السياسي للشركة وبتوقيعها بالأحرف الأولى أعلن عن تأسيس الشركة رسمياً في 28 ديسمبر 2004م لتكتمل إجراءات تسجيلها في مارس 2005م.

رأس المال:

بناء علي دراسة الجدوى و العروض المقدمة من الشركة المنافسة فقد قدرت التكلفة الاستثمارية لمشروع بمبلغ 210 مليون دولار وقد اقترح تمويلها عن طريق رأسمال أسهمي يبلغ 70 مليون دولار و تم تغطية التمويل المطلوب عن طريق الصكول من منطقة الخليج وبضمانات المساهمين الخليجيين وقد تم رفع قيمة رأس المال المصرح به لاحقاً الي 100 مليون دولار كما تمت الاستعانه بتمويل من بعض المصاريف السودانية بضمانة المساهمين الخليجيين لمقابلة الاحتياجات التشغيلية في نهاية فترة تنفيذ المشروع¹.

موقع المصنع:

يقع المصنع في ولاية نهر النيل علي بعد 8 كيلومترات تقريباً جنوب شرق مدينة بربر التي تعد 30 كيلومترا من الخرطوم في اتجاه الشمال، وقد تم اختيار موقع المصنع علي بعد 7 كيلومترات من الضفة الشرقية للنيل وعلي بعد 6 كيلومترات من خط السكة حديد و الطريق القومي المسفلت الذي يربط بين مدينة عطبره وبربر و تقع محاجر الطفلة علي بعد امتداد عرض المصنع اتجاه الشرق بينهما تقع محاجر الرخام علي بعد 15 كيلومتر غرب النيل و التي تقع الكسارة علي ضفته الغربية. ويتم نقل الحجر المحروش عر نهر النيل خلال سير ناقل يمثل معلماً حضارياً لتقنيته وحدثته.

(1) موقع مصنع اسمنت بربر <https://zajazdoaza.eu>

الطاقة الإنتاجية في النواحي الفنية الأخرى:

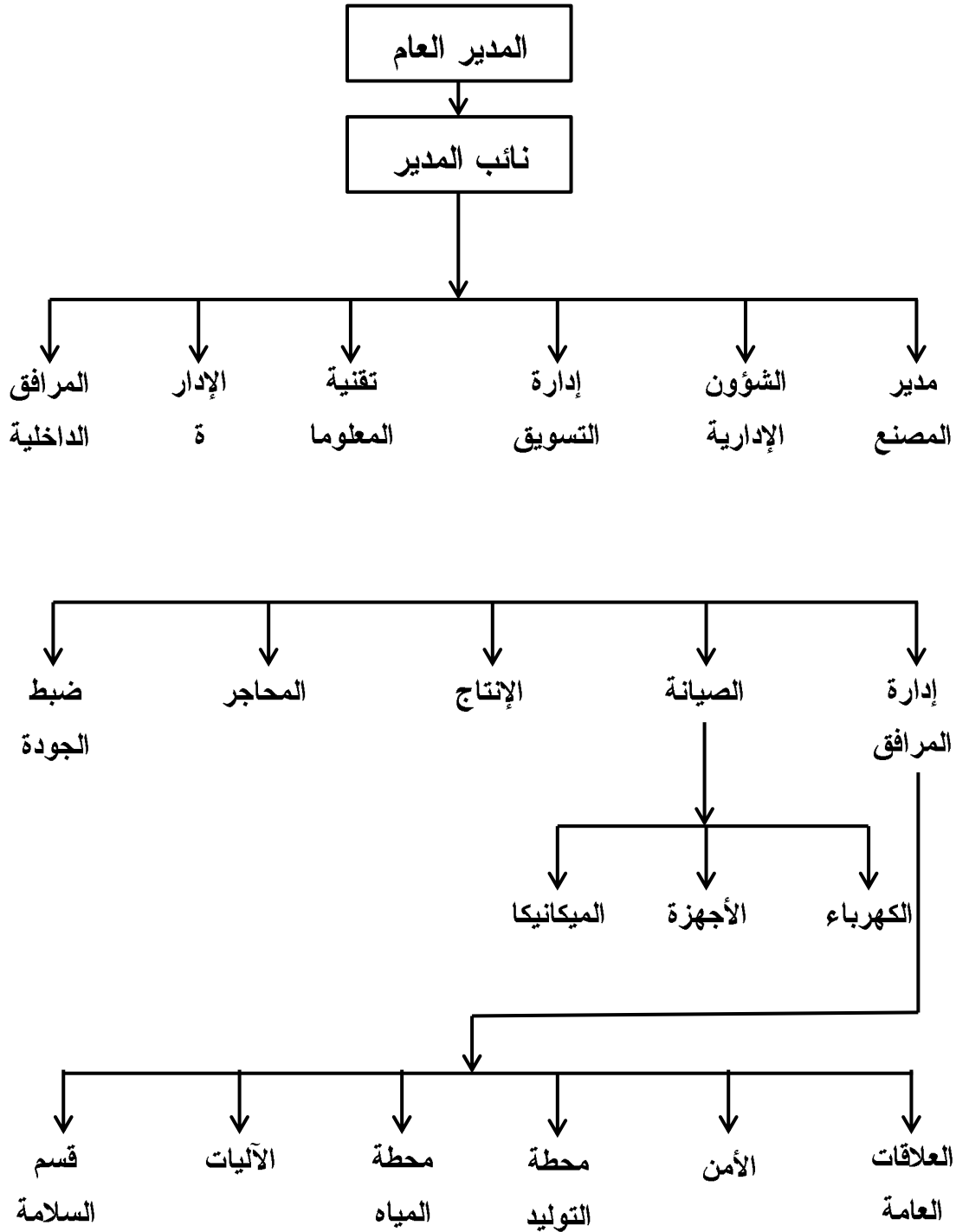
تبلغ الطاقة التصميمية للمصنع 5000 طن في اليوم وقد روعي في تصميم كل مواصفات كل المعدات أفضل ما أنتجته التكنولوجيا الأوروبية ممزوجة بالخبرة و التجربة الصينية ليكون الناتج هذا الصرح العملاق الذي استطاع ان يغطي فجوة مقدرة من مادة استراتيجية يعتمد عليها النهضة العمرانية، كما روعي في التصميم التركيز علي الحفاظ علي سلامة و نظافة البيئة للمنطقة حول المصنع و الالتزام بالمقاييس العالمية في ذلك الشأن.

الماضي و الحاضر و المستقبل:

بانتهاء مرحلة التركيب و الانطلاق مرحلة التشغيل و الإنتاج ودخول المنتج للسوق السوداني في بداية شهر مايو 2010م مدعوماً بكادر سوداني إداري وفني علي أعلى المستويات وقد أصبحت مساهمة شركة أسمنت بربر في دعم الاقتصاد وافقا نبنيه الأرقام وجودة تثبتها قائليل المختبرات ومنتجها وجد القبول عند المستهلك من اول لحظة⁽¹⁾.

1 - موقع مصنع اسمنت بربر <https://zajazdoaza.eu>

شكل (1/1/3): الهيكل التنظيمي لمصنع إسمنت بربر



المصدر: موقع مصنع اسمنت بربر لسنة 2018م.

الادارة المالية:

و ضم قسمين هما:

1/ رئيس الحسابات ويشرف علي ارفع محاسبين صراف محاسب إدخال، محاسب تأمين

ضرائب، محاسب بنوك وتمويل، محاسب دفع واستلام ومقرها الخرطوم.

2/ رئيس حسابات التكاليف ويشرف علي ثلاث محاسبين الصراف (دفع واستلام) محاسب إدخال

بيانات، محاسب مبيعات ومقرها بربر بداخل مباني المصنع¹.

(1) موقع مصنع اسمنت بربر <https://zajazdoaza.eu>

ثانياً: نبذة تعريفية عن مصنع اسمنت عطبرة:

شركة اسمنت عطبرة اعرق شركة اسمنت في السودان انشئ اول خط الاسمنت عطبرة عام 1970م كقطاع خاص تحت مسمى (اسمنت بورتلاند عطبرة) وذلك بشركة مساهمة برؤوس ل اموال أغلبها أجنبية.

وفي عام 1970م تم تامين المصنع وسمي بسم مؤسسة ماسبيو للأسمنت وأضيف الي مؤسسات القطاع العام الصناعي ثم صدر قرار جمهوري عام 1983م يتحول مؤسسة ماسبيو للاسمنت الي شركة خاصة (شركة ماسبيو للاسمنت) لتعمل تحت قانون الشركات لسنة 1925م، وفي عام 198م صدر قرار بتحويل اسم الشركة الي شركة اسمنت عطبرة المحدودة وفي أواخر العام 2002م ثم البيع للشركة السودانية الأفريقية لتنمية و الاستثمار ولذا تمت أيلولة الشركة للشيخ سليمان الراجحي و الذي قام بمعالجة الانبعاثات وزيادة إنتاجية المصنع وبناء مصنع جديد بطاقة إنتاجية 5700طن في اليوم من الأسمنت ويعد أكبر الخطوط في السودان الإنتاج الاسمنت وتكنولوجيا متقدمة.

موقع المصنع القديم:

يقع علي بعد حوالي 5/2 كيلومتر جنوب كبري عطبرة وشرق نهر النيل حيث يقع المصنع بي طريق الأسفلت الذي يصل مدينتي الدامر وعطرة وبين خط السكة حديد الذي يربط ولاية نهر النيل بالعاصمة قرب منطقة تسمى العكد⁽¹⁾.

موقع المصنع الجديد:

يقع الخط الرابع علي بعد 6 كيلومتر من نهر النيل الضفة الغربية لمنطقة ام الطيور محلية سولا جوار محابر الشركة وذلك لقرب المادة الخام (الحجر الجيري و الطفلةالصحراوية).

1 - موقع مصنع اسمنت عطبرة <https://www.atbcem.com>

الشهادات والجوائز الممنوحة للشركة:

1/ حصلت الشركة علي جائزة أفضل مصنع لإنتاج الاسمت في الشرق الأوسط عام 1984م

وكانت من مجله الصناعة والتجارة بمدريد (الجائزة العربية).

2/ الجائزة الثانية كانت الجائزة الماسية للجودة من المكسيك عام 1993م.

3/ جائزة النجم الذهبي العالمية من اسبانيا (مدريد) نظير الإنتاجية ذات الجودة العالمية 1994.

الإجازات التي حققتها الشركة:

إنشاء الخط الجديد بطاقة إنتاجية تبلغ 5700 طن في اليوم، تم تأهيل مرسيات الأفران من تلوث

البيئة المحيطة بالمصنع القديم¹.

الطاقة التصميمية الأفران المصنع وتاريخ تركيبها:

جدول (1/1/3): الطاقة التصميمية الأفران المصنع وتاريخ تركيبها:

1	عام 1947م	70 طن أسمنت في اليوم (كلذكلر مستجلب)
2	عام 1949م	150 طن في اليوم في اليوم (فرن رقم 1)
3	عام 1960م	40 طن في اليوم (فرن رقم 2)
4	عام 1983م	750 طن في يوم (فرن رقم 2)
5	عام 2010م	570 طن في اليوم الخط الجديد

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة 2021م.

مكونات الإنتاج:

تتكون صناعة الأسمنت من الحجر الجيري و الطينه النهرية و الصحراوية و الجبص.

(1) موقع مصنع اسمنت عطبرة <https://www.atbcem.com>

مراحل الإنتاج:

1/ يتم التنقيب بمنطقة الحجر الجيري باستخدام مناقيب خاصة الي اعماق مختلفة حسب الارتفاع المطلوب ما بين ثلاثة أمتار الي أكثر من عشرين متر ثم تعب هذه الثقوب بالمواد المتفجرة لنسفها.

2/ بعد نسف الحجر الجيري بالمتفجرات يتم شحنة بواسطة الشاحنات لنقله لكسارة التكسير في أبعاد تصل الي 1200سم الي أبعاد لا تزيد عن 10سم.

3/ يتم نقل الحجر الجيري بواسطة سيور الي طاحونة المواد الخام ويخلط مع الطينه النهريّة و الصخراوية بنسب معينة قابلة للتعديل و تطحن في طواحين المواد الخام العمودية يكون الناتج بودرة ناعمة تسمى (الرومكس) (وجبة خام) ويتم خلط هذه البودرة لضمان تجانسها و تخضع مراحل البودرة ابتداء من الطحن و حتي تغذية الأفران بها الي تحاليل مختلفة لتأكيد تجانس وتناسب المطلوبة للتراكيب المختلفة فيها.

4/ ادخال البودرة (الوجبة الخام) الي الأفران حيث تم حرقها للحصول علي مادة صلبة القوام ذات لون رمادي قاتم بعد تعرضها درجة حرارية تصل في اعلاها الي حدود 1400 درجة مئوية يسمى الناتج الكلنكر .

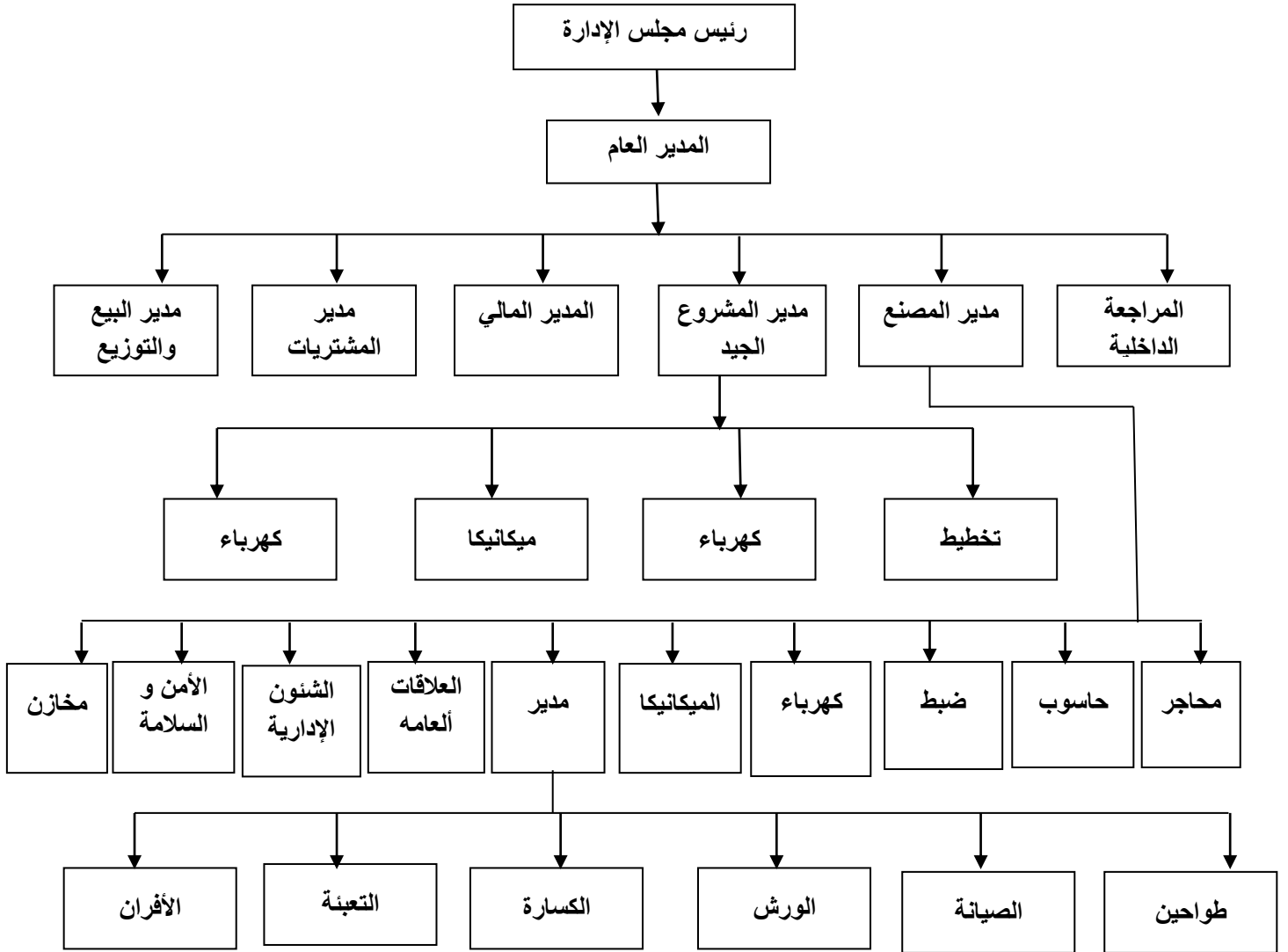
5/ يعد تبريت الكلنكر يضاف اليه مادة الجبص نسبة معينة بحدود 5% حسب التحاليل الفيزائية أو الكيميائية ثم تطحن الخلطة جيداً في طواحين الأسمنت ويسمي الناتج بالأسمنت الذي ينتج طبقاً لمواصفات العالمية وتدفق النوعية بمعامل ضبط الجودة ثم يتم تعبئته و تسليمه للمستهلك عند ارضه التعبئة المعدة لذلك، ويبلغ الطاقه الإنتاجية للخط الجديد حوالي 5700طن في اليوم⁽¹⁾.

(1) موقع مصنع اسمنت عطبرة <https://www.atbcem.com>

التطور في مواصفات أسمنت عطبرة:

يعتبر اسمنت عطبرة بمواصفاته الحالية من ارقى أنواع الأسمنت و النوعية مراقبة بشكل مستمر ونتائج الاختبارات توضح ذلك.

شكل (2/1/3): الهيكل التنظيمي لمصنع اسمنت عطبرة



المصدر: موقع مصنع اسمنت عطبرة لسنة 2020م.

المبحث الثاني

إجراءات الدراسة الميدانية

يشتمل هذا المبحث علي إجراءات الدراسة الميدانية والتي تتمثل في منهج الدراسة ومجتمع الدراسة وأسلوب جمع البيانات ومعالجتها احصائياً وإجراء اختبار الثبات والصدق للتأكيد من صلاحية البيانات، والأساليب التي بموجبها تم تحليل البيانات واستخراج النتائج وذلك علي النحو التالي:

أولاً: منهج الدراسة:

اعتمدت الباحثة علي عدة مناهج والتي تمثلت في المنهج الاستنباطي لتحديد مشكلة البحث وصياغة الفرضيات، والمنهج الاستقرائي لاختبار صحة الفرضيات، والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة ذاتالصلة بموضوع الدراسة والمنهج الوصفي التحليلي لإجراء الدراسة الميدانية.

ثانياً: مجتمع الدراسة وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الموظفين بأقسام الحسابات والمراجعة المختلفة والتي تتكون من (80) مبحوثاً حيث تم توزيع (80) استبانة عليهم وتم استرجاع (80) استبانة سليمة بنسبة استرجاع بلغت (100%) وذلك على النحو الآتي:

جدول (1/2/3): الاستبانات الموزعة والمعادة:

البيانات	العدد	النسبة
الاستبانة الموزعة	80	%100
الاستبانة التي تم ارجاعها	80	%100
الاستبانة التي لم يتم ارجاعها	0	%0
الاستبانات الصالحة للتحليل	80	%100
الاستبانات الغير صالحة للتحليل	0	%0

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م.

ثانياً: وصف أداة الدراسة:

اعتمدت الدراسة علي الاستبانة كأداة رئيسية للحصول على البيانات والمعلومات، واشتملت

الاستبانة علي قسمين كالآتي:

القسم الأول: احتوى القسم الأول على عدد (5) فقرات تناولت السمات الشخصية لأفراد عينة

الدراسة والتي تمثلت في:

1. العمر.

2. المؤهل العلمي.

3. التخصص.

4. المُسمى الوظيفي.

5. سنوات الخبرة.

القسم الثاني: يمثل محاور الدراسة الأساسية ويتكون من (3) فرضيات و(21) عبارة وذلك علي

النحو التالي:

جدول رقم (2/2/3) توزيع عبارات فرضيات الدراسة:

عدد العبارات	نص الفرضية	الفرضية
7	هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام تكاليف الجودة وكفاءة الأداء المالي	الأولى
7	هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام تكاليف الجودة وكفاءة تقييم الأداء المالي	الثانية
7	هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق تكاليف الجودة وكفاءة مؤشرات الأداء المالي	الثالثة
21	المجموع	

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م.

كما تم قياس درجة الاستجابات حسب مقياس ليكرت الخماسي (Likarat Scale) والذي يشمل (لا أوافق بشدة، لا أوافق، محايد، أوافق، أوافق بشدة).

رابعاً: تقييم أدوات القياس:

للتأكد من صلاحية أدوات الدراسة تم استخدام كل من اختبارات الصدق والثبات وذلك علي النحو التالي:

1. صدق أداة الدراسة:

يقصد بصدق أداة القياس قدرتها على قياس ما صُممت من أجله، وقد اعتمدت الباحثة في قياس صدق الدراسة على اختبار صدق محتوى القياس من حيث أنه وبعد الانتهاء من إعداد الصيغة الأولية لمقاييس الدراسة وحتى يتم التحقق من صدق محتواها والتأكد من أنها تخدم أهداف الدراسة ثم عرضها على مجموعة من المحكمين والخبراء المتخصصين بلغ عددهم (4) وقد طلب من المحكمين إبداء آرائهم حول أداة الدراسة ومدى صلاحية العبارات والفقرات وشموليتها وتنوع محتواها وتقييم مستوى الصياغة اللغوية أو أي ملاحظات يرونها مناسبة وفيما يتعلق بالتعديل أو التغيير أو الحذف، وبعد استرجاع الاستبانات من الخبراء تم الأخذ بملاحظاتهم وإجراء التعديلات التي اقترحوها وحذف بعض الفقرات التي أوصوا بحذفها، وتصحيح الأخطاء اللغوية.

2. اختبار الثبات:

يُقصد بالثبات أن يعطي القياس نفس النتائج إذا أُعيد تطبيقه على نفس العينة، وقد اعتمد البحث لاختبار ثبات أداة الدراسة على كل من طريقة الارتباط وطريقة التباين باستخدام الفا كرونباخ

(Cronbach's Alpha).

خامساً: الأساليب الاحصائية المستخدمة:

تمّ الاعتماد على البرنامج الاحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل بيانات الدراسة الميدانية بخطواته المحددة والمعروفة، من خلال ترميز متغيرات الدراسة وإدخال بيانات استمارة الاستبانة الممنهجة للحاسب الآلي، كما تم الاعتماد على استخدام معامل ألفا كرونباخ لقياس الاتساق الداخلي لعبارات الدراسة إضافة إلى الأساليب الاحصاء الوصفي لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة مثل التوزيع التكراري والوسط الحسابي وكاي تربيع.

المبحث الثالث

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

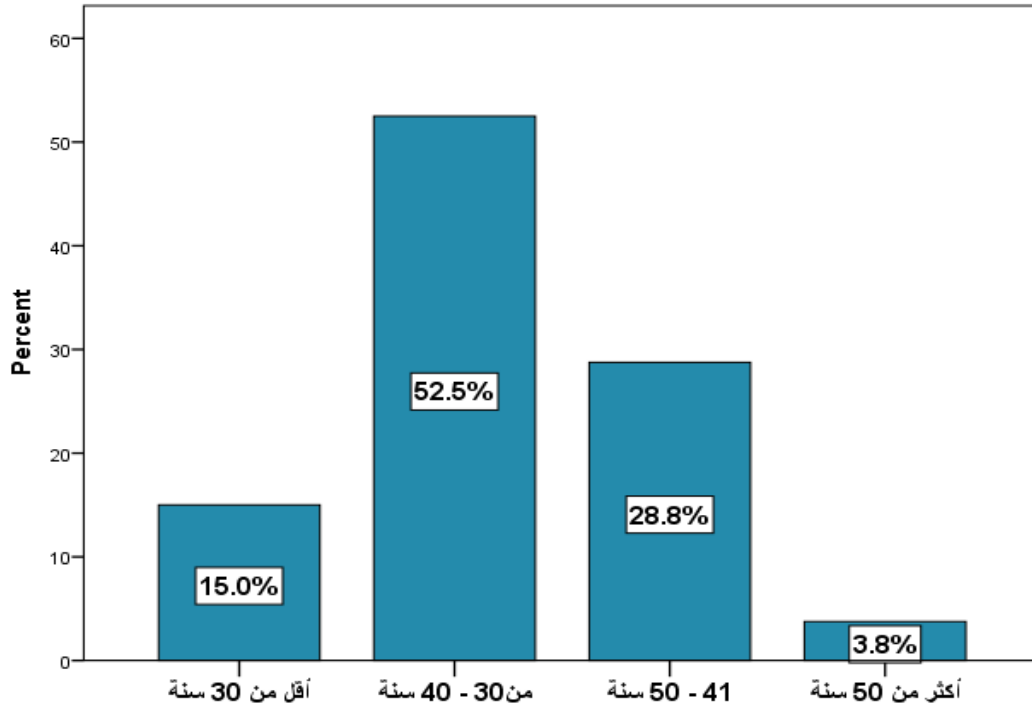
أولاً: تحليل بيانات الدراسة:

جدول (1/3/3): توزيع المبحوثين حسب العمر:

النسبة	التكرار	العمر
%15	12	أقل من 30 سنة
%52.5	42	30 - 40 سنة
%28.8	23	41 - 50 سنة
%3.8	3	أكثر من 50 سنة
%100	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م.

شكل (1/3/3): توزيع المبحوثين حسب العمر



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

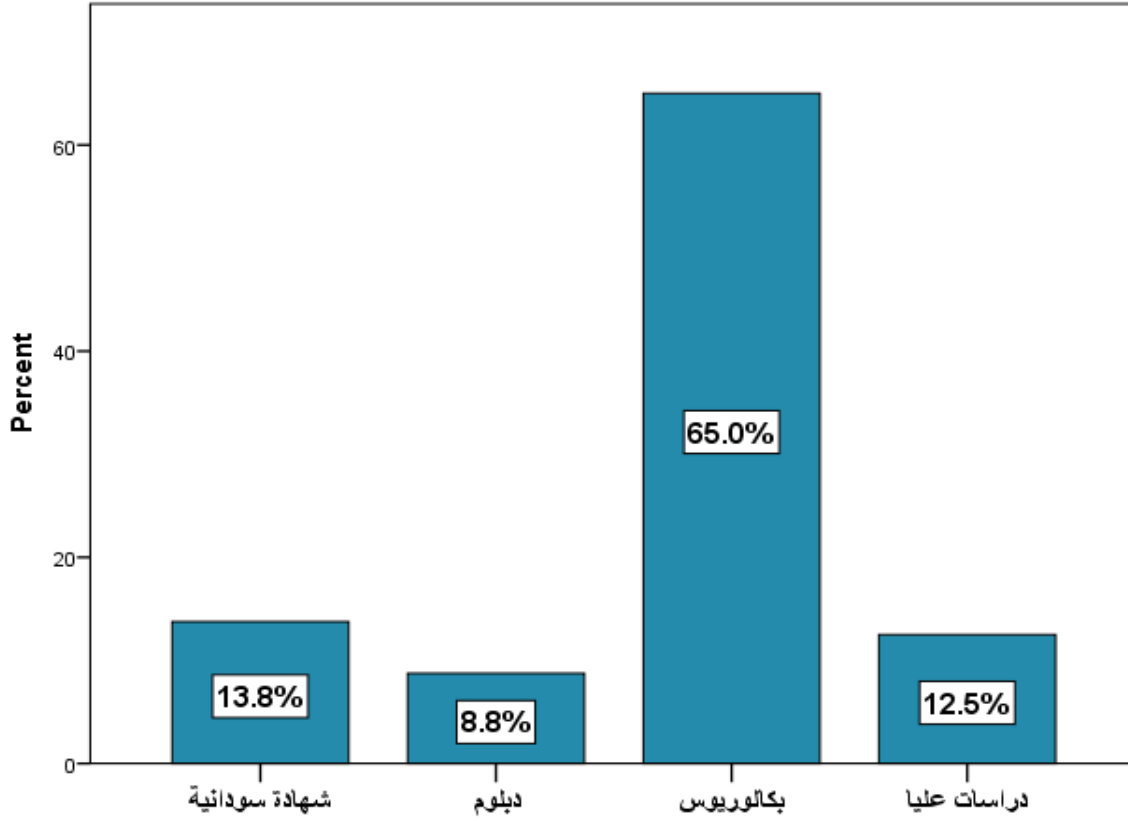
معظم أفراد عينة الدراسة (81.3%) أعمارهم ما بين (30 - 50) سنة

جدول (2/3/3): توزيع المبحوثين حسب المؤهل العلمي:

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
%13.8	11	ثانوي
%8.8	7	دبلوم
%65	52	بكالوريوس
%12.5	10	دراسات عليا
%100	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2021م.

شكل (2/3/3): توزيع المبحوثين حسب المؤهل العلمي



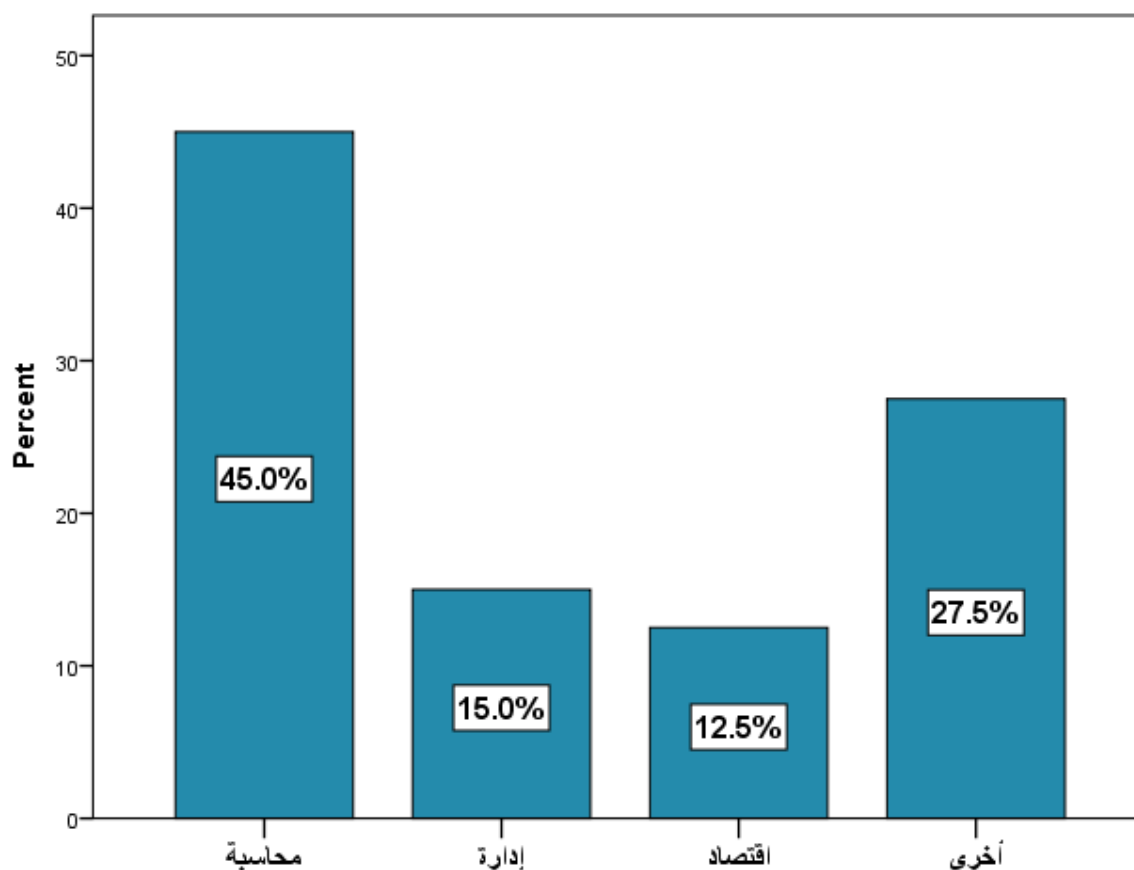
غالبية أفراد عينة الدراسة (77.5%) مؤهلهم العلمي بكالوريوس فما فوق.

جدول (3/3/3): توزيع الباحثين حسب التخصص الأكاديمي:

النسبة	التكرار	التخصص الأكاديمي
%45	36	محاسبة
%15	12	إدارة أعمال
%12.5	10	اقتصاد
%27.5	22	أخرى
%100	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2021م.

شكل (3/3/3): توزيع الباحثين حسب التخصص الأكاديمي

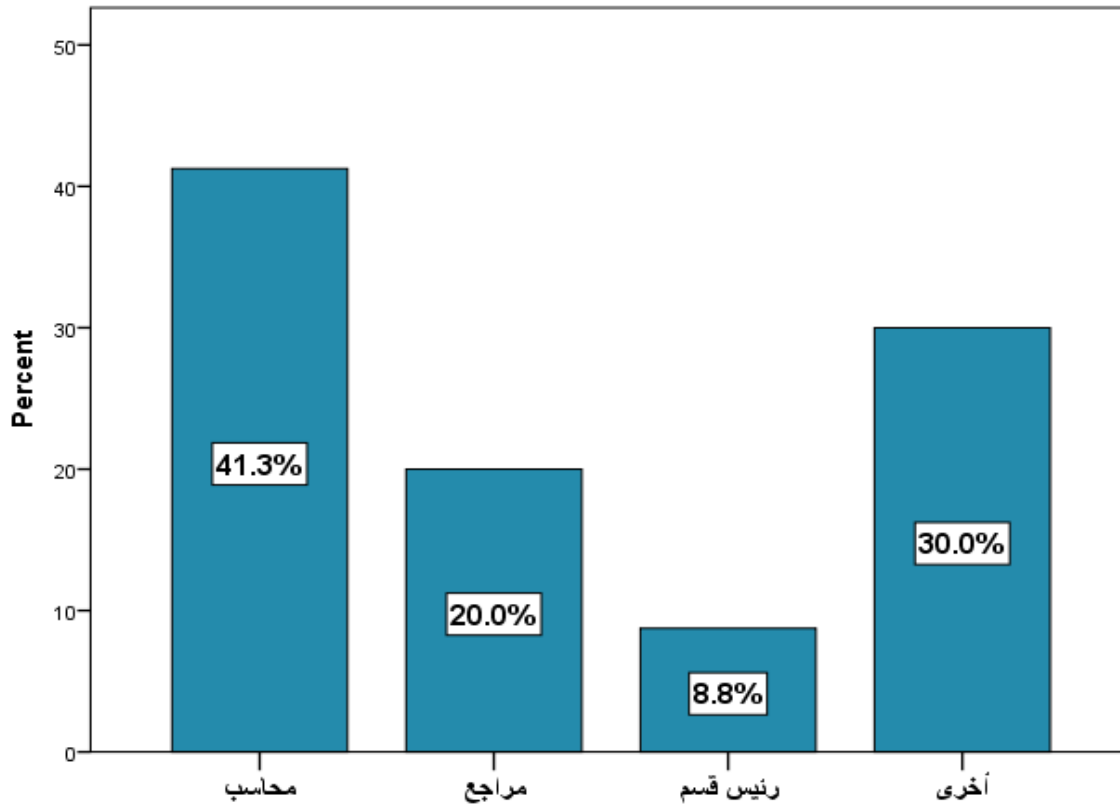


معظم أفراد عينة الدراسة (60%) تخصصهم الأكاديمي محاسبة وإدارة.

جدول (4/3/3): توزيع المبحوثين حسب المُسمى الوظيفي:

النسبة	التكرار	المسمى الوظيفي
%41.3	33	محاسب
%20	16	مراجع
%8.8	7	رئيس قسم
%30	24	أخرى
%100	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2021م.



شكل (4/3/3): توزيع المبحوثين حسب المُسمى الوظيفي

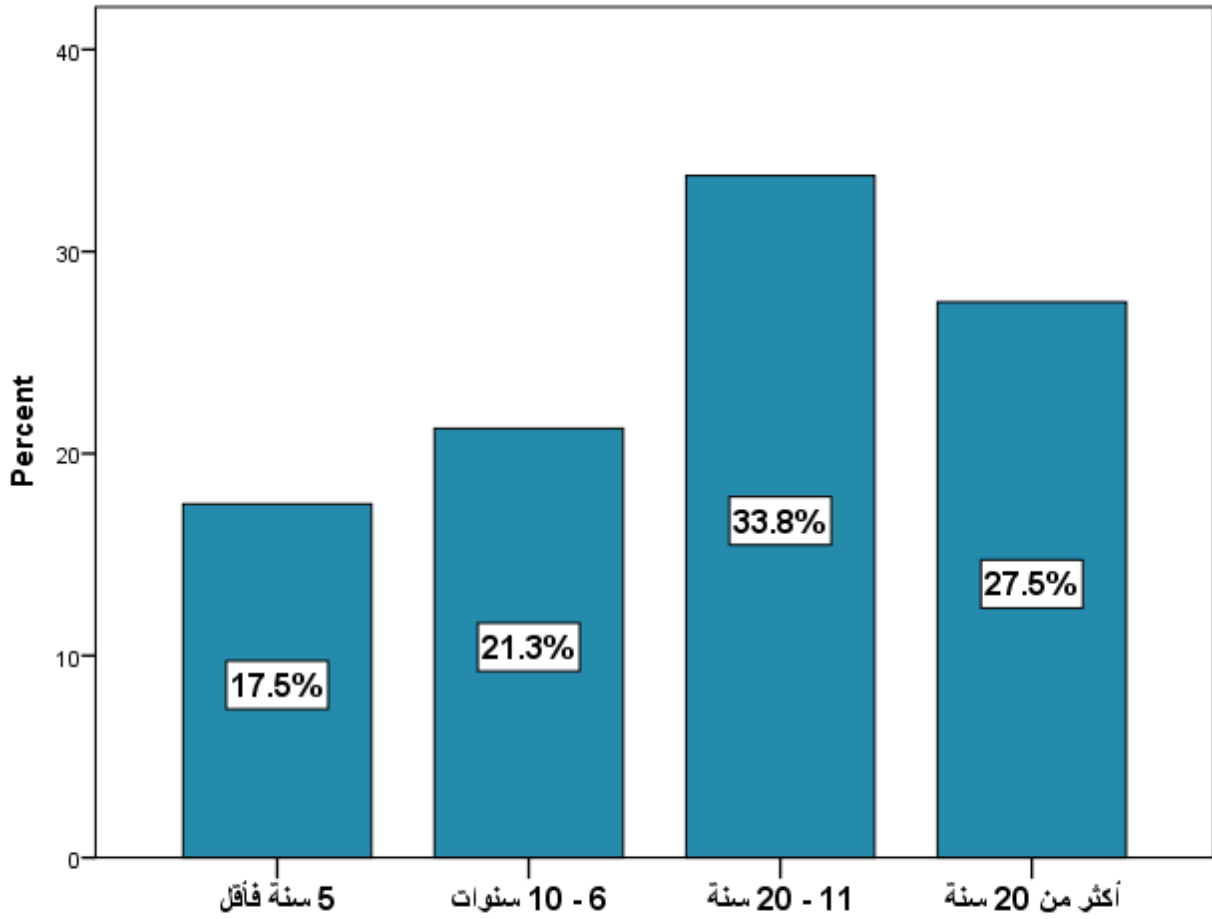
غالبية أفراد عينة الدراسة (61.3%) محاسبون ومراجعون.

جدول (5/3/3): توزيع المبحوثين حسب سنوات الخبرة:

النسبة	التكرار	سنوات الخبرة
%17.5	14	أقل من 5 سنوات
%21.3	17	5 - 10 سنوات
%33.8	27	11 - 20 سنة
%27.5	22	أكثر من 20 سنة
%100	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2021م.

شكل (5/3/3): توزيع المبحوثين حسب سنوات الخبرة



معظم أفراد عينة الدراسة (82.5%) سنوات خبراتهم أكثر من 5 سنوات.

ثانياً: اختبار فرضيات البحث:

جدول (6/3/3): عبارات الفرضية الأولى: هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام

التكاليف وكفاءة الأداء المالي

رقم العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المتوسط	الانحراف	النسبة	T Test	اتجاه العينة	رتبة العبارة
1	18	52	7	3	1	3.03	1.021	%75.6	18.413	أوافق	3
2	0	5	15	22	38	0.84	0.740	%20.9	26.321	لا أوافق	6
3	2	4	9	16	49	0.68	0.791	%16.9	43.169	لا أوافق بشدة	7
4	1	3	13	31	32	0.88	0.946	%21.9	32.931	لا أوافق	5
5	2	4	8	39	27	0.89	1.085	%22.2	28.051	لا أوافق	4
6	33	41	5	1	0	3.33	1.058	%83.1	29.958	أوافق بشدة	2
7	48	27	3	2	0	3.51	1.058	%87.8	29.958	أوافق بشدة	1

من الجدول (6/3/3) نجد أن:

جاءت العبارة رقم (7) (يوجد انسجام تام بين نظام التكاليف و نظام المحاسبة المالية) في المرتبة الأولى بمتوسط (3.62) ونسبة (90.5%) ودرجة موافقة (أوافق بشدة)، تليها العبارة رقم (6) (نظام التكاليف المطبق يساعد في توفير معلومات التغذية العكسية FeedBack) في المرتبة الثانية بمتوسط (3.36) ونسبة (84%) ودرجة موافقة (أوافق بشدة)، ثم العبارة رقم (1) (نظام التكاليف المطبق بمصانع الاسمنت يقدم معلومات تفيد في التنبؤ والتخطيط) في المرتبة الثالثة بمتوسط (3.30) ونسبة (82.5%) ودرجة موافقة (أوافق بشدة)، ثم العبارة رقم (5) (نظام التكاليف المطبق

لا يوفر معلومات تساعد في ضبط تحقيق التكاليف) في المرتبة الرابعة بمتوسط (3.24) ونسبة (81%) ودرجة موافقة (أوافق)، ثم العبارة رقم (4) (نظام التكاليف المطبق لا يوفر معلومات تسهم في الإستخدام الأمثل للموارد) في المرتبة الخامسة بمتوسط (3.24) ونسبة (81%) ودرجة موافقة (أوافق)، ثم العبارة رقم (2) (نظام التكاليف المطبق يوفر معلومات تفيد في الرقابة المالية) في المرتبة السادسة بمتوسط (3.24) ونسبة (81%) ودرجة موافقة (أوافق)، واخيراً العبارة رقم (3) (لا يوفر نظام التكاليف المطبق معلومات تفيد في ترشيد القرارات المالية) في المرتبة السابعة بمتوسط (3.22) ونسبة (80.5%) ودرجة موافقة (أوافق).

مما سبق نجد أن معظم المبحوثين يوافقون على بعض عبارات الفرضية الأولى ويعارضون بعضها وهذا يثبت صحة هذه الفرضية التي تنص على (هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام التكاليف وكفاءة الأداء المالي).

جدول (7/3/3): عبارات الفرضية الثانية: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف

وجودة القوائم المالية

رقم العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المتوسط	الانحراف	النسبة	T Test	اتجاه العينة	رتبة العبارة
1	44	28	6	2	0	3.43	0.998	%85.6	28.127	أوافق بشدة	2
2	2	6	14	25	33	0.91	1.206	%22.8	24.249	أوافق	6
3	31	38	5	4	2	3.15	1.072	%78.8	28.682	أوافق	4
4	2	2	7	24	45	0.53	1.175	%13.1	26.248	لا أوافق بشدة	7
5	49	23	4	3	1	3.45	0.752	%86.3	29.288	أوافق بشدة	1
6	38	36	5	1	0	3.39	1.202	%84.7	26.313	أوافق بشدة	3
7	3	5	4	39	29	0.93	1.202	%23.1	26.116	أوافق بشدة	5

من الجدول (7/3/3) نجد أن:

جاءت العبارة رقم (5) (يسهم نظام التكاليف في عدالة القوائم المالية) في المرتبة الأولى بمتوسط (3.45) ونسبة (%86.3) ودرجة موافقة (أوافق بشدة).

تليها العبارة رقم (1) (يساعد نظام التكاليف في دقة بيانات القوائم المالية) في المرتبة الثانية بمتوسط (3.43) ونسبة (%85.6) ودرجة موافقة (أوافق بشدة).

ثم العبارة رقم (6) (يسهم نظام التكاليف في إعداد القوائم المالية وفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية) في المرتبة الثالثة بمتوسط (3.39) ونسبة (%84.7) ودرجة موافقة (أوافق بشدة).

ثم العبارة رقم (3) (بيانات المخزون السلعي يتم توفيرها من نظام التكاليف) في المرتبة الرابعة بمتوسط (3.15) ونسبة (%78.8) ودرجة موافقة (أوافق).

ثم العبارة رقم (7) (لا يسهم نظام التكاليف في توفير معلومات دقيقة عن الأصول الثابتة و
اهلاكاتها) في المرتبة الخامسة بمتوسط (0.93) ونسبة (23.1%) ودرجة موافقة (لا أوافق).
ثم العبارة رقم (2) (لا يساعد نظام التكاليف في توفير بيانات بالقوائم المالية ملائمة لاتخاذ القرار)
في المرتبة السادسة بمتوسط (0.91) ونسبة (22.1%) ودرجة موافقة (لا أوافق).
وأخيراً العبارة رقم (4) (نظام التكاليف لا يسهم في توفير محتوى قوائم مالية تتسم بالموضوعية)
في المرتبة السابعة بمتوسط (0.53) ونسبة (13.1%) ودرجة موافقة (لا أوافق بشدة).
مما سبق نجد أن معظم المبحوثين يوافقون على بعض عبارات الفرضية الثانية التي تتماشى مع
الفرضية ويعارضون بعضها التي تعارض الفرضية وهذا يثبت صحة هذه الفرضية التي تنص على
(هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف وجودة القوائم المالية).

جدول (8/3/3): عبارات الفرضية الثالثة: هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام التكاليف

وكفاءة مؤشرات الأداء المالي

رقم العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المتوسط	الانحراف	النسبة	T Test	اتجاه العينة	رتبة العبارة
1	40	30	8	2	0	2.85	1.100	%71.3	38.413	أوافق	3
2	2	1	9	20	48	0.56	0.810	%14.1	26.721	لا أوافق بشدة	7
3	27	41	11	1	1	3.18	0.688	%79.4	43.798	أوافق	2
4	25	36	4	7	8	2.79	0.837	%69.7	34.170	أوافق	4
5	3	4	4	32	37	0.80	0.797	%20	20.221	لا أوافق	6
6	44	28	5	3	2	3.41	0.709	%85.3	42.137	أوافق بشدة	1
7	0	4	13	41	22	0.99	0.645	%24.7	22.145	لا أوافق	5

من الجدول (8/3/3) نجد أن:

جاءت العبارة رقم (6) (يساعد نظام التكاليف في قياس مدى رضا العملاء عن منتجات المشروع)

في المرتبة الأولى بمتوسط (3.41) ونسبة (%85.3) ودرجة موافقة (أوافق بشدة).

تليها العبارة رقم (3) (يساعد نظام التكاليف في توفير مؤشرات عن الأداء الإنتاجي) في المرتبة

الثانية بمتوسط (3,18) ونسبة (%79.04) ودرجة موافقة (أوافق).

ثم العبارة رقم (1) (يسهم نظام التكاليف في توفير مؤشرات عن السيولة تتسم بالكفاءة) في المرتبة

الثالثة بمتوسط (2.85) ونسبة (%71.3) ودرجة موافقة (أوافق).

ثم العبارة رقم (4) (يساعد نظام التكاليف في توفير معلومات عن المساهمة الاجتماعية للشركات) في المرتبة الرابعة بمتوسط (2.79) ونسبة (69.7%) ودرجة موافقة (أوافق).

ثم العبارة رقم (7) (لا يوفر نظام التكاليف بيانات تفيد في التحليل المالي الكفؤ و الفاعل) في المرتبة الخامسة بمتوسط (0.99) ونسبة (24.7%) ودرجة موافقة (لا أوافق).

ثم العبارة رقم (5) (لا يسهم نظام التكاليف في توفير بيانات مالية عن الأداء البيئي للشركات) في المرتبة السادسة بمتوسط (0.80) ونسبة (20%) ودرجة موافقة (لا أوافق).

وأخيراً العبارة رقم (2) (لا يساعد نظام التكاليف في توفير مؤشرات عن الربحية ذات الكفاءة) في المرتبة السابعة بمتوسط (0.56) ونسبة (14.1%) ودرجة موافقة (لا أوافق بشدة).

مما سبق نجد أن معظم المبحوثين يوافقون على بعض عبارات الفرضية الثانية التي تتماشى مع الفرضية ويعارضون بعضها التي تعارض الفرضية وهذا يثبت صحة هذه الفرضية التي تنص على (هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام تكاليف الجودة وكفاءة مؤشرات الأداء المالي).

الخاتمة

وتشتمل على:

- أولاً: النتائج

- ثانياً: التوصيات

أولاً: النتائج:

من خلال الدراسة النظرية والميدانية توصل الباحث الى النتائج التالية:

1. أن نظام التكاليف بمصانع الأسمنت (بربر - عطبرة) يعبر عن نظام محاسبي لمعلومات التكاليف ومدخلاتها وعملياتها التشغيلية ومخرجاتها.
2. إن تطبيق نظام التكاليف بمصانع اسمنت (بربر - عطبرة) يمكن إدارة المنشأة من تحقيق الكفاية الإنتاجية وتنظيم الأرباح.
3. بتطبيق نظام التكاليف داخل مصانع الأسمنت يمنع من الإستخدام غير الرشيد لموارد المنشأة وبالتالي يمكن من الإستخدام الأمثل لموارد المنشأة إتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة لكي يتم المفاضله بين البدائل.
4. يودى تطبيق نظام التكاليف داخل مصانع الأسمنت من تحديد أسعار المنتجات وذلك لتحقيق ربح معين.
5. يساهم نظام التكاليف بمصانع الأسمنت بتوفير مؤشرات عن السيولة والربحية تتسم بالكفاءة .
6. يودى تطبيق نظام التكاليف بمصانع الأسمنت الى توفير معلومات تفيد فى التخطيط والتنبؤ والرقابه وإتخاذ القرارات .
7. الأداء المالى يمثل محوراً أساسياً وفعالاً للنمو والإستمرارية فهو آلية تمكن من نجاح المؤسسه فى الإستخدام الأمثل للموارد والوسائل المالىه المتاحة (الكفاءة) من أجل تحقيق الأهداف المرسومة (الفعالية).

ثانياً: التوصيات:

على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها يوصي الباحث بما يلي:

1. الاهتمام بنظام التكاليف وإستخدام الأنظمة الحديثة وأسلوب محاسبة المسؤولية وتطوير الأداء والعمل على رفع الكفاءة الإنتاجية للشركات .
2. إلزام المنشآت بضرورة تطبيق إحدى الطرق المحاسبية عند تقييم المخزون السلعي .
3. على المنشآت الصناعية تطوير قسمه المالى من خلال إعتتماد محاسب داخلى على الأقل أو أكثر من محاسب حسب حجم المنشأة ونشاطها.
4. إلزام المنشآت بتوفير بيانات دقيقة عن التكاليف حتى يتمكن المحلل المالى من تحليل القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبالتالي تقييم أداء الشركة .
5. على الإدارة العليا داخل المؤسسة إختيار وإنتقاء أمثل المعايير والمؤشرات التى تعكس أداء المؤسسة من أجل تقييم الأداء.
6. ضرورة مواكبة مصانع الأسمنت التطور التكنولوجى فيما يخص إجراءات قياس الأداء المالى ونظام التكاليف.

المصادر والمراجع:

أولاً: القرآن الكريم.

ثانياً: المراجع باللغة العربية :

1. إبراهيم محمد المحاسنة ، إدارة وتقييم الأداء الوظيفي، (الأردن: دار جرير للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، 2013م).
2. أحمد حسين علي حسن، المحاسبة الادارية المتقدمة (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2002م).
أحمد حلمي جمعة، محاسبة عقود الإنشاء (عمان: دار صنعاء للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، 2015م).
3. احمد صالح هاشم، تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم نجاح تطبيق استراتيجية زيادة التكلفة ببيئة الأعمال المتقدمة، المرحلة الادارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مركز البحوث و المعلومات، 2003م.
4. احمد عبد الفتاح العشماوى، محاسبة، محاسبة التكاليف، (عمان: دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2011م).
5. احمد محمد نور ، محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال (الاسكندرية : دراسات الجامعة ، 2007م).
6. اسماعيل عرجاحي، إقتصاد المؤسسة (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2000م).
7. إلياس بن ساسي، يوسف قرشي، التسيير المالي، (الأردن: دار وائل للنشر و التوزيع، 2006م).
8. أندرو سمارت وجيمس كريلمان، إدارة الأداء على أساس المخاطر الدمج بين الإستراتيجية وإدارة المخاطر (الرياض: مكتبة الملك فهد، 2017م).
9. أنور عبد الخالق صديق، الإدارة المالية واتخاذ القرارات بمنشآت الأعمال، (الرياض: جامعة الملك عبد العزيز، الطبعة الأولى، 1987).

10. ثناء علي القاني، دراسات في نظم محاسبة التكاليف (الاسكندرية : الدار الجامعة، الطبعة الأولى، 2009).
11. حسام الدين حسين، محاسبة التكاليف في الفنادق والمنتجعات والقرى السياحية، (دمياط: مكتبة نانسي، 2007م).
12. حمزة محمود الزبيدي، الإدارة المالية المتقدمة، (عمان: دار الوراق لنشر والتوزيع، 2009م).
13. راشد الجمال و محمد عدالي، محاسبة التكاليف المتقدمة (الاسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، 2012).
14. رسمية قرياقص، أسواق المال، (القاهرة: الدار الجامعية للنشر و التوزيع، 1999).
15. رشيد جمال و محمد عبد الغنى، محاسبة التكاليف المتقدمة (الإسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية ، الطبعة الأولى 2012م).
16. زهير ابراهيم الحدربي وآخرون، محاسبة التكاليف، (عمان : دار البادية للنشر، 2010م).
17. السعيد فرحات جمعة، الأداء لمنظمات الأعمال، (الرياض، المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر، 2000م).
18. السيد عبد المقصود دبيان، د. زينات محمد محرم، مبادي محاسبة التكاليف الصناعية، (الاسكندرية: مؤسسة شاب الجامعة، 1992م).
19. شحاته السيد شحاته، محاسبة التكاليف لأغراض القياس (الاسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2016م).
20. صلاح بسيوني عبدو و آخرون، نظم محاسبة التكاليف، (القاهرة : الطبعة الأولى 2017م).
21. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، محاسبة التكاليف في المشروعات الصناعية، (مصر: دار الصفا للطباعة الحديثة، 1997م).

22. عامر عبدالله شقر، محاسبة التكاليف الصناعية، (عمان: دار البادية للنشر، 2010م).
23. عبد الحميد عبد المنعم عبد الحميد، تطوير نظام التكاليف المعيارية في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة، كلية التجارة، الجامعة القاهرة، (2009).
24. عبد الحى مرعى، في محاسبة التكاليف الأغراض التخطيط والرقابة، (بيروت: الدار الجامعية، الطبعة الاولى، 1988م).
25. عبد المقصود، ناصر نورالدين عبدالله للطيف مبادئ محاسبة التكاليف (الاسكندرية: الدار الجامعية 2002م).
26. عداى الحسين فلاح حسين، الإدارة الإستراتيجية (عمان: دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2000م).
27. عدنان تاية النعيمي و آخرون، الإدارة المالية، النظرية و التطبيق، (عمان: دار المسيرة، الطبعة الثانية).
28. علي سليم وآخرون، إدارة الإنتاج و العمليات، (الأردن: المكتبة الوطنية، 1998م).
29. غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، (عمان: دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2003م).
30. فلاح حسن الحسين، مؤيد عبدالرحمن، ادارة البنوك مدخل كمى و استراتيجي معاصر، (عمان، داروائل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، 2000م).
31. فلاح حسن علالى الحسن وآخرون، إدارة البنوك، (عمان: دار وائل للنشر، 2000م).
32. كمال حسين ممدوح عبد الحميد، أصول محاسبة التكاليف، (القاهرة: جامعة عين شمس مركز التعليم المفتوح، 2000م).
33. مبارك لسوس، التسيير المالي، (الجزائر: ديوان المطبوعات، 2004م).

34. مجيد الكرفي، تقويم الاداء في الوحدات الإقتصادية استخدام نسب المالية (الاردن: دار المناهج للنشر والتوزيع، 2010).
35. محمد الرجى وآخرون ، محاسبة التكاليف، (عمان: دار البادية بنشر 2007م).
36. محمد الفيومي محمد، مقدمة في محاسبة التكاليف، (بيروت: الدار الجامعية، 1990م).
37. محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، (بيروت: المكتب الجامعي الحديث الدار الجامعية، 1999م).
38. محمد تسرالرجي، محاسبة تكاليف (القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق، الطبعة الثانية، 2013م).
39. محمد حسني أحمد الحسني، محاسبة التكاليف دراسة نظرية و اجراءات تطبيقية (صنعاء: الأمين للنشر والتوزيع، 2014م).
40. محمد عبدالغنى، أنظمة التكاليف في المنشآت الصناعية، (الاسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، 2012م).
41. محمد فضل محمد الارياني ود. يوسف عبده راشد، محاسبة التكاليف (ج) (صنعاء: الامين للنشر والتوزيع، 2014م).
42. محمد قاسم حماونة، أساسيات الإدارة المالية، (عمان: دار الفكر، الطبعة الأولى، 2011م).
43. محمد محمود سليم، مبادئ أساسيات محاسبة التكاليف، (المؤسسة العربية للعلوم والثقافة، الطبعة الاولى، 2008م).
44. محمد محمود يوسف، البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2005م).

45. محمد يوسف الكاشف ، التاصيل النظري و متطلبات التطبيق العلمى لتكلفة مستهدفة كمدخل للادارة الربحية، (كلية القاهرة جامعة عين شمس).

46. محمود الساعى ، محاسبة التكاليف، (المنصورة: دار النشر المنصورة في اول سبتمبر، 2007م).

47. مكرم عبدالمسيح باسلي، إدارة التكلفة الاستراتيجية، مدخل معاصر، (المنصورة: المكتبة العصرية للنشر و التوزيع،2007).

48. موسي نوفل مرجع سابق، تقييم أداء الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن باستخدام معدل العائد.

49. ناصر نورالدين عبداللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2013م).

50. ناصر نياس ونورالدين عبداللطيف ، مدخل الي قياس التكلفة، (الدار الجامعية،2003م).

51. ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة مدخل تحليل (عمان: دار الثقافة الطبعة الأولى، 2009م).

52. نور احمد حسين علي واخرون، محاسبة التكاليف مدخل إدارى، (الاسكندرية: دار الجامعية للطباعة و النشر والتوزيع،).

53. هاشم احمد عطية ، محاسبة التكاليف في مجالات التطبيقية، (جامعة عين شمس: الدار الجامعية، 2000م).

ثالثا: الرسائل الجامعية:

1. ابوقابه زينب، التدقيق الخارجى وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الإقتصادية، مدرسة ماجستير، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير 2010- (2011م).

2. أحمد رابح خيل ابو عواد، اهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، دراسة استكمال لحصول علي درجة الماجستير في محاسبة جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008م.
3. أسيا روباش، دور الأساليب الحديثة للتحليل المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017م.
4. أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني علي الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أشرف الأوسط للدراسات العليا، 2008م.
5. بومعزة حليلة، التحليل المالي كأداة لتقييم الأداء داخل المؤسسة العمومية، شهادة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2002م).
6. توفيق سميح محمد الأغوات، دور المؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي لشركة البوتاس العربية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الإسراء، كلية العلوم الادارية والمالية، 2020م.
7. حسام عيسى عبدالرحمن حمدان، أثر تطوير الأنظمة المحاسبية علي الأداء المالي في المنشآت الفندقية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، 2014م.
8. حسين حسن علي بن عثمان ، دور نظام التكاليف المعياريه في تقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية رساله دكتوراه غير منشورة ،جامعة النيلين،كلية الدراسات العليا ،2017م.
9. خالد سامي حمودة، واقع تكاليف الجودة في الشركات الصناعية الفلسطينية، دراسة لحصول علي درجة الماجستير في محاسبة 2014م.

10. راضية عطوى، دور التكلفة المستهدفة تحليل القيمة في تخفيض التكاليف رسالة ماجستير، (غ،م) تخصص ادارة اعمال كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، (الجزائر: جامعة الخضر، 2007-2008).
11. رائد خالد عبدالله، التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن و القياسي المرجعي وأثره في تقييم الأداء المالي، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، كانون الأول 2017م.
12. سارة بوجمعة و اسياذ وباش، دور الأساليب للتحليل المالي، في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية: جامعة الجزائر، 2016-2017م.
13. سارة حسيل، أثر تكاليف الجودة علي تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة ام البواقي كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2017م.
14. سارة حسين، أثر تكاليف الجودة علي تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، رسالة ماجستير، جامعة أم البواقي الجزائر 2006، 2007م.
15. سوزان حسن عبد، الافصاح عن المعلومات القطاعية لشركات الصناعية الأردنية متعددة المنتجات، رسالة ماجستير، كلية الإقتصاد و العلوم الادارية، جامعة اليرموك أربد، 2003م.
16. شأوى صباح، اثر التنظيم الاداري علي اداء المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، شهادة ماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2009-2010م.

17. شكري محمد سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية
مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية علوم
التسيير، 2008-2009م.
18. صفاء مطاعى، هناء بوتوجة، مؤشرات تقييم الأداء، رساله ماجستير، جامعة الجزائر، قسم علوم
التسيير، 2017-2018م.
19. عادل عشى، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر،
كلية علوم التسيير، 2000-2002م.
20. عبد العظيم عبد الرحمن البشير مصطفى ،مؤشرات الأداء المالي علي الأرباح والمبنى علي
النقدية و دورها في التنبؤ بعوائد الأسهم، وأطروحة دكتوراه حول الفلسفة في المحاسبة و التمويل،
بالتطبيق علي عينة عن الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية.
21. عبد الكريم الأمين عبدالكريم محمد، دور نظام محاسبة التكاليف في رفع كفاءة الأداء في
الشركات الصناعية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية
الدراسات لتجارية، 2007
22. على صالح أبو قرون محمد ، دور نظام التكاليف في تحديد وقياس تكلفة الجودة بمصانع
الصابون في السودان رسالة ماجستير غير منشورة في التكاليف ، جامعة النيلين ،كلية الدراسات
العليا ، 2008م.
23. علي عدنان ابو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير
الخدمات المصرفية، دراسة تطبيقية علي المصارف العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير،
الجامعة الاسلامية، غزة، 2010م).

24. فاطمة الزين مولاي، محاسبة التكاليف كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة أحمد درااية ادار (الجزائر)، 2017م.
25. فاطمة عمر حماد حامد، أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين الأداء المالي للشركة رسالة دكتوراه غير منشوره ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ،2013م.
26. قاسم عمر،التسيير المالي المعمق، رسالة ماجستير،جامعة أدوار كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،215م.
27. مأمون عطا النور مصطفى، نظام التكاليف ودوره في رفع كفاءة الأداء الرقابي، رسالة دكتوراة غير منشوره، جامعة شندي، كلية الدراسات العليا و البحث العلمي، 2020م.
28. محمد عبد اللطيف سعيد محمد، إستخدام أساليب تقويم الأداء المالي الحديثة في تقويم أداء المصارف، رسالة ماجيستر غير منشورة، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا،كلية الدراسات التجارية، 2006م.
29. محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة تمهيدى ماجستير، قسم دراسات العليا، كلية التجارة، جامعة القاهرة، (2008م).
30. مفتاح الجزولي، تكاليف الجودة ، ماجستير نظم المعلومات ، القاهرة، جامعة عين شمس.
31. موسي نوفل، تقييم أداء الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأداء باستخدام معدل العائد ،رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية آل البيت المفرق، 2002م.
32. ناريمان سمير وهبة رزق الله، دور الموازنات التخطيطية في رفع مستوي الأداء المالي انقطاع المصرفي رسالة ماجستير، جامعة السودان 2009م.

33. نعيمة شباح، دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2008-2009م.

34. هاني عبدالمجيد ساتي، معوقات تطبيق نظام التكاليف في المصارف السودانية، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، 2007م.

ثالثاً: المجالات والدوريات العلمية:

1. أحمد القطامين، علاقة حجم المؤسسة بأنها: دراسة علي عينة من المؤسسات المصرفية الأردنية، دراسات العلوم الإنسانية (، المجلد 22، العدد 1995، 6م.

2. جليلة عبدان الذهبي، التكامل بين تحليل سلسلة القيمة و طاقة الاداء المتوازنة لتقويم الاداء، مجلة دراسات محاسبة ومالية المجلد الثاني عشر، العدد 1.

3. دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي و القيمة في المؤسسات الإقتصادية، مجلة الباحث، العدد 4، جامعة ورقلة، 2004م.

4. طاهر منصور، حسين شحدة، استراتيجية التتويج و الأداء المالي : دراسة ميدانية في منشأه عراقية، دراسات العلوم الادارية المجلد 30، العدد 2، 2003م.

5. طوطاوى زولبخة، فعالية الأنظمة التربوية و مؤشرات قياسها، مجلة الدراسات والبحوث الاجتماعية، جامعة الوادي، العدد الأول، سبتمبر 2013م

6. عبد الناصر ومؤيد الفضل، العلاقة بين توزيعات الأرباح والعوائد السوقية غير العادية للأسهم و مدى تأثيرها بربحية الشركة وحجمها ودرجة مخاطرها النظامية، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 03، العدد 1، 2003م).

7. عمر تاج السر -عمر النور- عبد المجيد عبد الرحيم العجب، أثر استخدام النظم المحاسبية الالكترونية في رفع كفاءة الأداء المالي، مجلة جامعة الملك للعلوم الإنسانية المجلد السادس، العدد

الأول، شوال 1440هـ، يونيو 2019.

8. مؤيد السالم و نازم ملكاوي، أثر خصائص الهيكل التنظيمي في نوعية المعلومات:دراسة ميدانية في الشركات الصناعية الأردنية المجلد 31، العدد 1، 2000م.

رابعاً: المؤتمرات العلمية وأوراق العمل:

1. محمد حسن قاقيش، إيهاب يوسف طواليه، مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في الفنادق الأردنية، المؤتمر الثاني للعلوم المالية و المحاسبية، حول مدي مساهمة العلوم المالية في المحاسبة في التعامل مع الازمات المالية العالمية، (الإردن: جامعة كلية الإقتصاد و العلوم الإدارية، ابريل 2010م).

2. محمد نجيب دبابش، طارق قدوري دور النظام المحاسبي المالي حول في تقييم الأداء المالي، الملتقى الوطني حول واقع و آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، دراسة تطبيقية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب الكبير، جامعة الوادي.

خامساً: المواقع الإلكترونية:

<https://mawdoo3.com>

<http://m7et/definitimaf-aountin>

<https://plamx.net/pring> 1;01pm 2o21

<https://ww.roowaad.com> 1;00pm 2021.

1[https\\www.new- educ.com](https://www.new-educ.com).22;10.9;59DM.202.

Mawd003.Com.22/10,9;59pm.2021: [https](https://mawd003.com)

[ps:maw d003.com](https://mawd003.com)

[www almaay.com](http://www.almaay.com)<dict> ar.a r15\10\2021-9:09:

الملاحق

ملحق (1)



بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة الشيخ عبدالله البدرى
كلية الدراسات العليا والبحث العلمي



السيدة/.....المحترمة

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الموضوع (استمارة إستبانة)

بالإشارة الي الموضوع أعلاه تقوم الباحثة بإعداد بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة بعنوان (دور نظام التكاليف في رفع كفاءة الأداء المالي) دراسة ميدانية علي مصنعي أسمنت عطبره وبربر.

نرجو التكرم بملء الإستبانة بعد قرائتها بتمعن وذلك لأهمية البيانات التي تدلون بها لاتمام هذا البحث وأن البيانات ستعامل بسرية تامة وسيقتصر استخدامها علي أغراض البحث العلمي فقط.

ولكم فائق الشكر والتقدير

الباحثة:

رميساء جلال محمد ابوزيد

القسم الأول: البيانات الشخصية:

أرجو التكرم بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب:

1- العمر:

- أقل من 30 سنة من 30-40
- من 41 - 50 سنة أكثر من 50

2- المؤهل العلمي:

- ثانوي دبلوم بكالوريوس دراسات عليا

3- التخصص:

- محاسبة إدارة اقتصاد أخرى، حدد.....

4- المسمى الوظيفي:

- محاسب مراجع رئيس قسم أخرى،

حدد.....

5/ سنوات الخبرة:

- أقل من 5 سنوات 5 - 10 سنوات
- 11 - 20 سنة أكثر من 20 سنة

القسم الثاني: بيانات الدراسة:

(أرجو التكرم بوضع علامة (√) أمام مستوى الموافقة المناسب من وجهة نظركم)
الفرضية الأولى:

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف وكفاءة الأداء المالي

لا أوفق بشدة	لا أوافق	محايد	أوفق	أوفق بشدة	العبارة
					1- نظام التكاليف المطبق بمصانع الأسمنت يقدم معلومات تفيد في التنبؤ والتخطيط
					2- نظام التكاليف المطبق لا يوفر معلومات تفيد في الرقابة المالية
					3- لا يوفر نظام التكاليف المطبق معلومات تفيد في ترشيد القرارات المالية
					4- نظام التكاليف المطبق لا يوفر معلومات تسهم في الاستخدام الأمثل للموارد
					5- نظام التكاليف المطبق لا يوفر معلومات تساعد في ضبط تحقيق التكاليف.
					6- نظام التكاليف المطبق يساعد في توفير معلومات التغذية العكسية FeedBack
					7- يوجد انسجام تام بين نظام التكاليف و نظام المحاسبة المالية

الفرضية الثانية:

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف وجودة القوائم المالية

لا أوفق بشدة	لا أوافق	محايد	أوفق	أوفق بشدة	العبارة
					1- يساعد نظام التكاليف في دقة بيانات القوائم المالية
					2- لا يساعد نظام التكاليف في توفير بيانات بالقوائم المالية ملائمة لاتخاذ القرار
					3- بيانات المخزون السلعي يتم توفيرها من نظام التكاليف.
					4- نظام التكاليف لا يسهم في توفير محتوى قوائم مالية تتسم بالموضوعية
					5- يسهم نظام التكاليف في عدالة القوائم المالية.
					6- يسهم نظام التكاليف في إعداد القوائم المالية وفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية.
					7- لا يسهم نظام التكاليف في توفير معلومات دقيقة عن الأصول الثابتة و اهلاكتاتها.

الفرضية الثالثة:

هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام التكاليف وكفاءة مؤشرات الأداء المالي:-

لا أفق بشدة	لا أفق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبرة
					1- يسهم نظام التكاليف في توفير مؤشرات عن السيولة تتسم بالكفاءة
					2- لا يساعد نظام التكاليف في توفير مؤشرات عن الربحية ذات الكفاءة
					3- يساعد نظام التكاليف في توفير مؤشرات عن الأداء الإنتاجي
					4- يساعد نظام التكاليف في توفير معلومات عن مساهمة الاجتماعية للشركات
					5- لا يسهم نظام التكاليف في توفير بيانات مالية عن الأداء البيئي للشركات.
					6- يساعد نظام التكاليف في قياس مدى رضا العملاء عن منتجات المشروع
					7- لا يوفر نظام التكاليف بيانات تفيد في التحليل المالي الكفؤ و الفاعل

ملحق (2)

قائمة المحكموا

الاسم	الدرجة العلمية	الجامعة
1. د. أحمد علي أحمد فقير	أستاذ المحاسبة المشارك	وادي النيل
2. د. صلاح سليمان علي محمد	أستاذ المحاسبة المساعد	وادي النيل
3. د. وصال عثمان سعيد	أستاذ المحاسبة المساعد	وادي النيل
4. د. مشرف الصديق البديري عبد الله	أستاذ المحاسبة المساعد	الشيخ عبد الله البديري