

الفصل الأول

نظام محاسبة التكاليف

المبحث الأول :

نظم التكاليف : النشأة والتطور :

ارتبطت نشأة وتطور النظم المحاسبية بصفة عامة بالظروف الاقتصادية والتطور فيها فعندما أوسع مجال النشاط الاقتصادي اقتضت الحاجة ظهور نظم الحسابات المالية لتسجل ونحل نتائج العمليات المالية للمنشأة وتعد مركزها المالي . ولقد كان هدف تلك النظم تقديم معلومات مفيدة للأطراف الخارجية كالمساهمين والمستثمرين والمقرضين وجهات الإشراف ومصحة الضرائب وغير ذلك من الجهات التي لها اهتمام بالمنشأة .

ولقد تطورت نظم الحسابات المالية مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية والقانونية . ولقد امتدت تلك التطورات في تلك النظم إلى مضمون وشكل الحسابات المالية ولكن ما يزال هدف تلك النظم كما هو لم يتغير وهو أساسا خدمة الأطراف الخارجية من خلال إعداد القوائم المالية والتقارير التي تشتمل على معلومات ذات نفع لتلك الأطراف^١ .

وإذا كانت هذه هي ظروف نشأة وتطور نظم الحسابات المالية وتلك هي أهدافها ومستخدميها الأساسيين فإن ظروف نشأة نظم التكاليف وتطورها كان أكثر وضوحا وتحديدا . فلقد نشأت نظم التكاليف بناء على ظروف اقتصادية بشكل خاص فعندما حدثت الثورة الصناعية في أوروبا ظهرت لأول مرة شركات المساهمة التي تتطلب رؤوس أموال كبيرة لإقامة واقتناء الأصول الثابتة الصناعية وبظهور هذا الشكل القانوني في المنشآت الصناعية انفصلت الإدارة عن

^١ - أ د صلاح بسيوني عيد . وآخرون نظم محاسبة التكاليف - القاهرة ٢٠١٧م - ص ٢

الملكية وأصبحت إدارة مهنية تقوم على الإدارة الشركة المساهمة نيابة عن المساهمين . وأصبح استمرار الإدارة من عدمه متوقفا على مدى نجاحها في تحقيق أهداف الشركة وأهداف المساهمين وهي الاستمرار والنمو كأهداف اقتصادية . وهذا الاستمرار والنمو إنما يتحقق فقط عند تحقيق الأرباح .

نشأة محاسبة التكاليف :

أدت الثورة الصناعية التي قامت في القرن الثامن عشر إلى إنتقال طريقة التصنيع للخدمات والمواد من طريقة يدوية إلى طريقة نصف آلية ومن ثم إلى طريقة آلية . كما ظهر نظام تكاليف المراحل الإنتاجية نتيجة لظهور صناعات ذات مراحل متعاقبة زادت أهميتها وتطورها خلال مرة الفترة ومن أمثلة ذلك الصناعات الكيماوية ، كما شهدت تلك الفترة أيضا الاهتمام بدراسة مشكلة التكاليف الصناعية غير المباشرة ، وكذلك أيضا مشكلة التكاليف الثابتة وأسلوب تحميلها وأثارها على تكلفة الواحد مع تغير حجم الإنتاج،

كما ظهرت معدلات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على الأوامر الإنتاجية والتي من أهمها ساعات دورات الآلات¹ .

ومع بداية القرن العشرين زاد الاهتمام بالكتابات في مجال محاسبة التكاليف وبدأت تلك الكتابات تطرح أفكارا ونظريات لتطوير محاسبة التكاليف وأساليبها ، كما أتسع نطاق تطبيق محاسبة التكاليف ليشمل العديد من الأنشطة الاقتصادية ومن أمثلتها النشاط التجاري والزراعي والخدمي والحكومي والمنشات التي لا تهدي إلى الربح ، وفي بداية هذا القرن ظهرت نظرت مركز التكلفة والتي كانت تمثل خطوة عملية هامة لمعالجة مشكلة تحميل التكاليف الصناعية

¹ - متاح على : [wordpess ,com](https://www.wordpess.com) : 11 zahraadass 310 :
تاريخ الدخول ٢٥ / ١١ / ٢٠١٩م

غير المباشرة كما ظهر أيضا بما يعرف بالتكاليف المعيارية أو التكاليف المحددة مقدما والذي ثم تطبيقه في مجال الطباعة في الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٠٩ م .

كما اهتمت الدراسات خلال تلك الفترة بمشكلة الصادقة غير المشغلة وعدم عدالة تحميلها على الإنتاج وظهرت مداخل حديثة تناول قياس التكاليف داخل المصانع لمتطورة ومن أمثلة ذلك ، مدخل التكلفة المستهدفة ومدخل تحميل التكاليف على أساس النشاط .

لذلك كان التنقل الشاغل الإدارة في تلك الشركات المساهمة محكومة تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح وزيادته من فترة لأخرى . وحتى تتمكن الإدارة من تحقيق الأرباح كما ترغب فإنه من الواجب أن تضع يدها على كل صغيرة وكبيرة في أداء الشركة وبالتالي تحتاج لبيانات تفصيلية عن الأداء ولايكفيها تلك البيانات الإجمالية التي تقدمها نظم الحسابات المالية التي تقدم نتائج عامة واجمالية عن شركة الشركة . لذلك بدأ التفكير في نظام آخر يقف بجوار نظام الحسابات المالية وفي متطلبات الإدارة بتقديم بيانات تحليلية عن الأداء والتكاليف .

ومن هنا ظهر نظام التكاليف بناء على حاجة الإدارة لتحليلات التكاليف حتى تتمكن من إدارة أعمال الشركة بشكل سليم وتحقق أهدافها وأهداف الشركة . ومنذ ظهور نظم التكاليف وهي تتطور من حيث الشكل والمضمون لتتلاءم مع متطلبات التطور الاقتصادي ومتطلبات إدارة المنشآت بصفة عامة . وعليه يمكن القول أن محاسبة ونظم التكاليف إنما نشأت أساسا لتخدم الأطراف الداخلية بالمنشأة والتي تتمثل في الإدارة بكافة مستوياتها^١ .

وقد مرت محاسبة ونظم التكاليف بثلاث مراحل في تطورها التاريخي وكانت على النحو التالي:

المرحلة الأولى : من بداية ظهور محاسبة التكاليف وحتى بداية القرن العشرين :

^١ - المرجع السابق ص ٢

لقد بدأ ظهور محاسبة ونظم التكاليف في القرن الرابع عشر ولكن الظهور الحقيقي لها كان مع الثورة الصناعية في أوروبا حيث ظهرت المصانع الكبيرة التي تأخذ شكل شركة مساهمة وفيها انفصلت الملكية عن الإدارة وأصبحت الإدارة في حاجة إلى نظام مكمل لنظام الحسابات المالية ليتمها بالتفصيلات والتحليلات الداخلية اللازمة .

وقد أوضحت الدراسات التاريخية لمحاسبة التكاليف أنه قد ظهرت خلال هذه المرحلة (التي امتدت عدة قرون) أفكار تبلورت خلال هذه المرحلة كما ظهر عدد من الأسس والمبادئ التي اعتمدت عليها محاسبة التكاليف وتطبيقها في المرحلة التالية : إلا أن الملاحظة خلال هذه المرحلة أن :

-تطور نظام التكاليف كان بطيئاً وذلك عند نسبة محصلة تطورت نظم التكاليف في هذه المرحلة إلى الفترة الزمنية الطويلة التي أمتدت خلالها هذه المرحلة .

- التطورات الاقتصادية وخصوصاً الصناعية وبالتالي التطورات في نظم التكاليف قد انحصرت في الدول المتقدمة التي كانت تسيطر على بقية الدول العالم الفقيرة .

المرحلة الثانية : من بداية القرن العشرين وحتى بداية الثمانيات :

تميز القرن العشرون بتطورات هائلة سواء كانت اقتصادية أو تكنولوجيا أو فكرية فاقت التطورات في أي قرن سابق بل ربما فاقت التطورات في كل القرون السابقة مجتمعة .

-إن هذا القرن قد شهد لأول مرة صراع مثير بن القوي العالمية ترتب عليه حدوث حربين عالميتين أدت إلى تقدم هائل في صناعة أدوات الحرب المدمرة التي بلغت حدوثها بصنع وتفجير القنبلة الذرية في منتصف القرن¹ .

¹ - المرجع السابق ص ٢

- إن هذا القرن قد شهد غياب قوى عظمي وظهور قوى أخرى تسيطر علي العالم بطريقة أو بأخرى .

- إن هذا القرن قد برز فيه لأول مرة السلاح الاقتصادي كأحد أسلحة السيطرة في الدولة المتقدمة علي الدول النامية .

- شهد هذا التطورات القرن المنافسة الحادة بين المنشآت الاقتصادية سواء علي المستوي المحلي أو المستوي الدولي .

المرحلة الثالثة : من بداية الثمانيات وحتى نهاية التسعينات :

تميزت هذه المرحلة من القرن العشرين بتطورات هائلة في تكنولوجيا التصنيع وطرق التسويق والمنافسة الشاملة وانفتاح بلدان العالم على بعضها البعض من خلال وسائل الاتصال هائلة الامكانيات . كما ظهرت الكتلات الدولية وتم التوقيع علي اتفاقية تحرير التجارة العالمية من قبل معظم دول العالم .

إن هذه الخطي كانت متلاحقة إلى درجة لم تمكن نظم التكاليف من مجاراتها . فقد استمرت معظم المنشآت الصناعية المتقدمة تكنولوجيا في استخدام نفس النظم التقليدية للتكاليف رغم التغيرات الجوهرية في هيكل التكاليف وتغير الأهمية النسبية لكل عنصر داخل هذا الهيكل . لذلك خلال الثمانيات بدأت الانتقادات الشديدة لتلك النظم التقليدية على أساس أنها تشوه تكاليف المنتجات وتقدم معلومات غير دقيقة يترتب عليها قرارات غير سليمة^١ .

^١ - مرجع سابق ذكره ص ٢

المبحث الثاني

المفهوم والأهداف والأهمية

تعتبر محاسبة التكاليف علي وجه العموم فرعا متخصصا من فروع المحاسبة المالية وتكون مهمتها تجميع وتحليل البيانات المتعلقة بالتكاليف وتوزيع المصروفات من أجل تحديد تكلفة المنتجات والخدمات ومن ثم العمل علي تخفيض هذه التكاليف من خلال التسيير الاستراتيجي لها ، وتقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة .

مفهوم محاسبة التكاليف :

لقد وردت العديد من تعاريف المحاسبة في كتابات الباحثين و سنتناول في هذا المطلب مختلف الجوانب التي تتعلق بمحاسبة التكاليف من خلال تحديد المفهوم ، المصطلحات المختلفة ، والمجالات الحديثة لمحاسبة التكاليف .

١-تعريف محاسبة التكاليف :

يعرف PCG لسنة ١٩٨٢م محاسبة التكاليف على أنها "تنقية لمعالجة المعلومات من خلال الأهداف التالية :

أ/ معرفة تكاليف مختلف الوظائف المتعلقة بالمؤسسة .

ب/تحديد النتائج بحسبان مختلف التكاليف المنتجات " سلع وخدمات " ومقارنتها مع سعر البيع الموافق لها .

ج/ تحديد قواعد وأسس التقييم لبعض عناصر الميزانية^١.

د/ وضع التنبؤات المتعلقة بالتكاليف والمنتجات الجارية (تكاليف تنبؤية - موازنات الاستغلال)

هـ/ الإطلاع على ماتحقق فعلا وشرح الانحرافات المعيارية (مراقبة التكاليف والموازنات)

أما المعهد البريطاني لمحاسبة التكاليف فيعرف محاسبة التكاليف علي أنها تختص ((تهتم))

ب:

أ/ صياغة الاستراتيجية التنافسية للمؤسسة

ب/ تخطيط ومراقبة النشاطات

ج/ الاستعمال العقلاني للموارد

د/ من الأداء وزيادة القيمة

هـ/ حماية الاستثمارات المادية والمعنوية

و/ تطبيق حوكمة المؤسسة وممارسة الرقابة الداخلية

أن التعريفين السابقين يركزان على الأهداف التي ترمي إليها المحاسبة للتكاليف باعتبارها تقنية

إثبات ، عرض ، ومعالجة المعلومة^٢.

أما العنصر الإداري تدون كما يلي محاسبة التكاليف هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل

^١ - p.1 . 2005 . Brigirte Doriarb cowptabegesiren 3 parsonearree

Charrs – Harng etduinn,opit p.4.

^٢ - د . ناصر دادي مروان المحاسبة المحاسبية التحليلية دار المحمدية العامة - الجزائر - ص ٨

٢- درهمون هلال ص ١١٥ .

عليها من المحاسبة المالية بالإضافة إلى المصادر الأخرى ، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ علي مضمونها سير المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة .

أما lazary فقد عرفت محاسبة التكاليف على أنها نظام معلومات داخلي خاص بهيكل المؤسسة وبطبيعة محيطها الذي يسمح لمديري المؤسسة:

أ- متابعة تطور التكاليف الوسيطة والنهائية

ب-بها إذن تسمح على الإجابة وبشكل دقيق علي التساؤلات الآتية :

- متى - كيف - وأين يمكن للمؤسسة أن تخلف القيمة ؟

من خلال تفحص التعاريف السابقة لمحاسبة التكاليف يمكن إقتراح التعريف التالي " هي تنقية تهتم بجمع المعلومات المالية والتقارير المالية ثم العمل على معالجتها وتفسيرها بهدف خدمة الإدارة ومسائلها على اتخاذ القرارات المناسبة منجحة ، وضيافة استراتيجيتها التنافسية الملائمة من جهة أخرى .

٢-المصطلحات المختلفة لمحاسبة التكاليف :-

رغم إختلاف التسميات ، فإن المختصين في المحاسبة يريدون أن المحاسبة التحليلية هي نفسها المحاسبة التسيير ومنهم من يري أن هاتين العبارتين ما هي إلا مرادفات كما يطلق عليها أحيانا بالمحاسبة الصناعية لأنها غالبا مااستعمل في المجال الصناعي^١ .

^١ - تشارلزهل هودنجرن وآخرون ، محاسبة التكاليف ج ١ ترجمة أحمد حجاج الرياض والسعودية ٢٠٠٣م
٢ - 41 - 40 - 1999-p Abtallah Bogbaba alger

وقد ذكر lazary أن مرادفات المحاسبة التحليلية هي :

- محاسبة التكاليف

- محاسبة التسيير

نشير إلى أننا نستعمل في بحثنا هذا مصطلح محاسبة التكاليف دون التمييز بينه وبين باقي المصطلحات التي ذكرناها .

٣- محاسبة التكاليف الحديثة :

عادة ما يطلق على محاسبة التكاليف الحديثة بالمحاسبة الإدارية لسبب رئيسي هو أن محاسب التكاليف يتخذ من المدير مستخدماً أساسياً للمعلومات المحاسبية أو بعض آخر يعتبره المستهلك أو العميل الداخلي له ، وإذا كان المدير في كافة أنحاء العالم قد أصبح لديه إحساس وإدراكاً متزايداً بأهمية النوعية أو الجودة والتوقيت المناسب للسلع والخدمات المقدمة للعملاء ، فإن المحاسب الذي يعمل مع هذا المدير قد أصبح هو الآخر لديه حساسية وتفهماً للأهمية جودة ومنفعة المعلومات المحاسبية المطلوبة من قبل هذا المدير وضرورة تقديمها له في الوقت المناسب .

كما يعتبر نظام التكاليف النظام الرئيسي أو الأساسي الجدير بالثقة والذي يقدم معلومات كمية إلى كافة المؤسسات تقريباً هذه المعلومات تخدم أغراض أربعة عريضة هي :

الغرض الأول : إعداد التقارير الدورية الداخلية لخدمة الإدارة في :

أ: تخطيط ورقابة تكاليف التشغيل

ب: تقديم أداء كل العاملين والأنشطة^١

الغرض الثاني :

إعداد التقارير الغير الدورية الداخلية للإدارة عن ربحية المنتجات العلامات التجارية ،
العملاء ، قنوات التوزيع الخ وهذه المعلومات تفيد في إتخاذ القرارات الإستراتيجية
والتكتيكية في بعض الأحيان .

الغرض الثالث :-

إعداد التقارير الغير دورية الداخلية لمساعدة على إتخاذ القرارات الإستراتيجية المتعلقة برسم
السياسات العامة والتخطيط الطويل الأجل وتقديم منتجات جديدة .

الغرض الرابع :

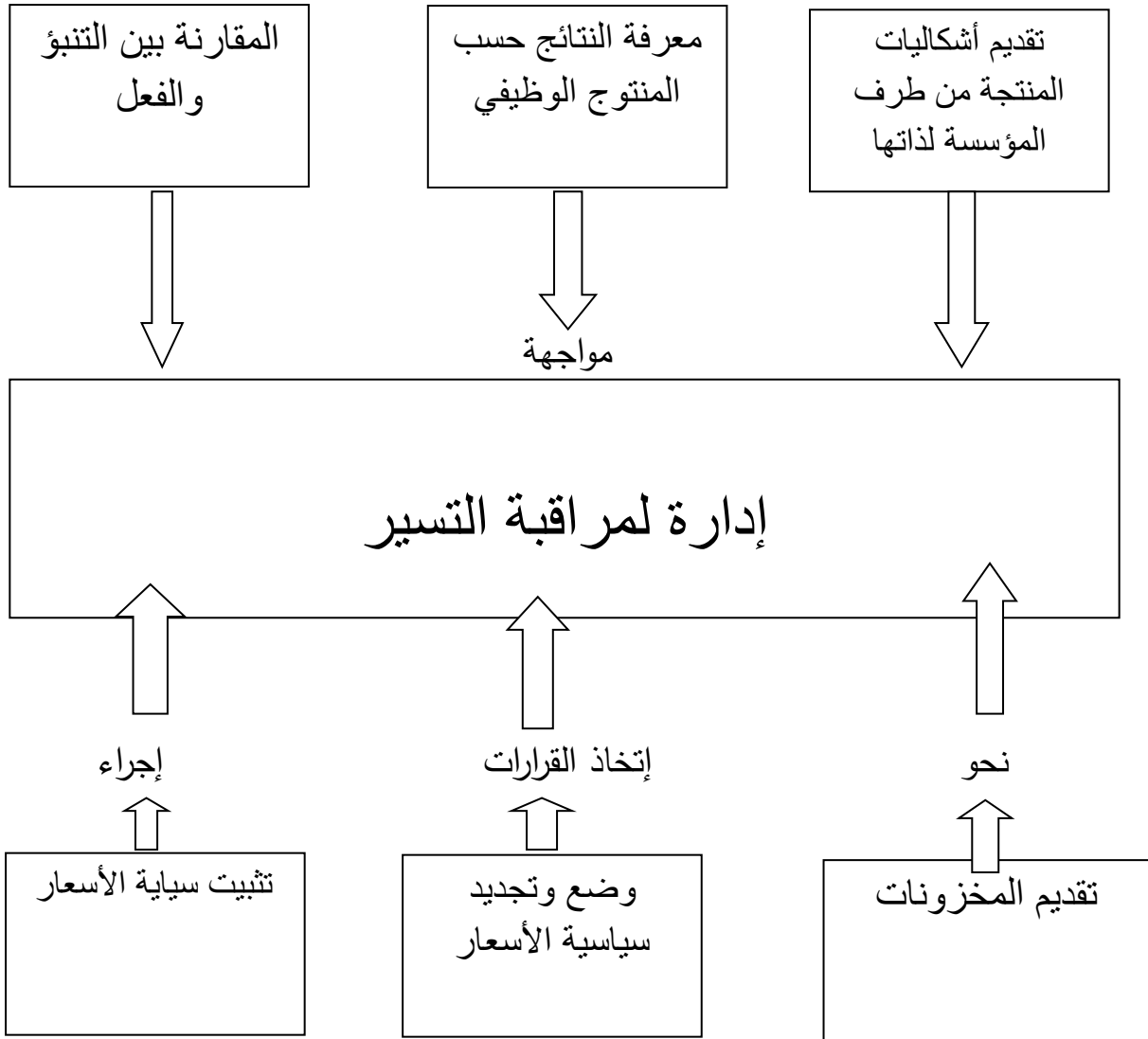
إعداد التقارير الخارجية من خلال القوائم المالية للمستثمرين والجهات الحكومية والأطراف
الخارجية للغرض خاص بالمحاسبة المالية .

^١ - مرجع سابق ذكره ص ٧

بالإضافة إلى الأغراض الأربعة السابقة الذكر لمحاسبة التكاليف ، فإن لهذه الأخيرة جملة من الأهداف الأخرى والتي يمكن حصرها في :

- أ- تسمح بتحديد مختلف التكاليف ، سعر التكلفة ، سعر البيع
- ب- تقدم عناصر أو قواعد الإثبات لبعض عناصر الأصول مثل تقييم المخزون .
- ت- مراقبة عملية الإستقلال الداخلي ((مراقبة الميزانية))
- ث- قياس درجات ومستويات المردودية
- ج- ضبط ورقابة عناصر التكاليف
- ح- مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج التقديرية وتحليل الإنحرافات
- خ- إعداد التقارير لمختلف المستويات الإدارية

الشكل رقم ١-١ أهداف محاسبة التكاليف



Source : Micble polrte

٢- وظائف محاسبة التكاليف :-

تمارس محاسبة التكاليف تأثيرا على كل من :

التخطيط ، الرقابة ، اتخاذ القرارات ، وذلك من خلال الموازنات والمعطيات المالية الأخرى

وحسب Horngn فإن محاسبة التكاليف تمارس ثلاثة وظائف هامة :

أ- معالجة المعطيات Trairement des Doneness :-

تسجيل المبيعات ، المشتريات ، تسديد الأجور

ب- الإنذار : من خلال الإشارة إلى الغروض ومشاكل التي يجب أن يتبعها

المسؤولون مثل الإبلاغ عن الأسواق التي تعرف تنمو سريعا والتي لم تقدم المؤسسة

بالإستثمار تبعا كما ينبغي

ت- المحاكاة

ثانيا : طبيعة محاسبة التكاليف :

توجد عادة مفاهيم للتكاليف ولكل مفهوم من هذه المفاهيم مدلول معين ومنتناول فيما يلي أهم

هذه المفاهيم مع بيان أهداف محاسبة التكاليف وذلك على النحو التالي :أ/ مفاهيم محاسبة

التكاليف^١ :

عدد مفاهيم التكاليف بتعدد الأغراض والإستخدامات إلى الدرجة التي تظهر معها ما يعرف

باسم تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة ومنتناول فما يلي اهم هذه المفاهيم مع التركيز على

الاستخدامات العلمية لها.^٢

^١ - <https://Zahraabass310.wordpress.com>

تاريخ الدخل ٢٥ / ١١ / ٢٠١٩م

^٢ - مرجع سابق ص ١٢

ا/ مفاهيم التكلفة لأغراض التخطيط :

يحتاج محاسب التكاليف عند تقديم معلومات للإدارة لأغراض التخطيط التمييز بين مفهوم التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة والتكاليف الغير المتغيرة والتكاليف شبه الثابتة وذلك على النحو التالي :

• مفهوم التكاليف المتغيرة variable cost :

هي تلك التكاليف التي تتغير بتغير حجم الإنتاج فتزيد بزيادة وتناقص بنقصانه فعلاقة بين هذه التكاليف وحجم الإنتاج علاقة طردية ولذا فهي لا ترتبط بالزمن ومن أمثلتها عناصر التكاليف المباشرة مثل المواد المباشرة والأجور المباشرة والمصروفات المباشرة وقد يطلق على هذه التكاليف مصطلح " التكاليف المرنة "

• مفهوم التكاليف الثابتة : Fixed cost :

هي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم الإنتاج طالما كان في حدود معينة وعلى ذلك فإن هذه التكاليف قد تتغير إذا ما اتخذت الإدارة قرار بزيادة حجم الإنتاج عن حدود معينة وقد يطلق على هذه التكاليف مصطلح التكاليف الزمنية ومن أمثلتها الإيجار والمرتببات .

• مفهوم التكاليف شبه المتغيرة :

وهي التكاليف التي تتضمن مجموعتين من العناصر العنصر الأول كبيرة وهو يتغير بتغير حجم الإنتاج أما العنصر الثاني فيفضل وهو ثابت لا يتغير بتغير حجم الإنتاج ومن أمثلة هذا النوع تكاليف الإهلاك وتكاليف الصيانة .

مفهوم التكاليف شبه الثابتة :

وهي التكاليف التي تتضمن مجموعتين من العناصر الأول كبير وهو ثابت لا يتغير

بتغير حجم الإنتاج أما العنصر الثاني فيفضل وهو متغير لا يتغير بتغير حجم الإنتاج ومن أمثلة هذا النوع تكلفة ثلاثة عمال في قسم التفتيش وهم يعملون في حدود الطاقة معينة وفي حالة زيادة حجم الإنتاج فيستلزم الأمر الحاجة بعامل رابع طالما كانت الزيادة في حدود معينة

٢- مفاهيم التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج وتقويم المخزون يحتاج المحاسب لأغراض قياس تكلفة الإنتاج التام وتحت التشغيل وكذلك تقويم المخزون في نهاية كل فترة مالية إلى التفرقة بين التكاليف المباشر والتكاليف غير المباشرة والتكاليف الفعلية ، وذلك على النحو التالي .

ومفهوم التكاليف المباشر Direct Costs

وهي تلك التكاليف التي يسهل تخصيصها على وحدة الإنتاج ولن يكون ذلك إلا إذا كانت هنالك بلاغة إرتباط وسببية واستفادة واضحة وتتمثل عناصر التكاليف المباشرة في المواد المباشرة والأجور المباشرة والمصروفات المباشرة^١.

مفهوم التكاليف غير المباشرة Indirect Costs

وهي تلك التكاليف التي يصعب تخصيصها على وحدة إنتاج معينة ومثال ذلك مصروف الإيجار والأجور والزيون والشحوم وغيرها ولا يعني الصعوبة عدم تحميلها على وحدة الإنتاج

^١ - مرجع سابق ص ١٢

ولكن سوف يتم تحميلها باستخدام أسس ومعدلات تحميل .

مفهوم التكاليف الفعلية Actual Costs

وهي التكلفة التي حدثت فعلا في الماضي ولذا تسمى أحيانا بالتكلفة التاريخية ومن عيوب هذه التكلفة أنها تأخذ أخطاء الماضي من قصور وإسراف ولا تصلح لأستخدامها في التخطيط والرقابة .

٣- مفاهيم التكلفة لأغراض الرقابة : Controllable costs

ينبغي على المحاسب لأغراض الرقابة وتقييم الأداء التميز بين التكاليف الخاصة للرقابة والتكاليف غير الخاضعة للرقابة وكذلك التكاليف المعيارية على النحو التالي :-

مفهوم التكاليف الخاضعة للرقابة No contrrollable cost

• ويقصد بها التكاليف التي يكون للفرد أو للمستوى الإداري قدرة على السيطرة عليها بما له من صلاحيات وسلطات .

• مفهوم التكاليف غير الخاضعة للرقابة

ويقصد بها التكاليف التي يكون للفرد أو للمستوى الإداري قدرة على السيطرة عليها إذا أنها تدخل تحت سيطرة أو رقابة فرد أو مستوى إداري آخر^١ .

فعلى سبيل المثال الرقابة عن التلف في المدى القصير تكون مسئولية المشرف من خطوط الإنتاج في حيث تكون في المدى المتوسط مسئولية مدير المصنع أما في المدى الطويل فهي مسئولية الإدارة العليا لأنها المسئولية عن إتخاذ القرار بشأنها تدبير آلة جديدة .

^١ - مرجع سابق ص ١٢

مفهوم التكاليف المعيارية **standard cost**

وهي تلك التكاليف التي يتوقع حدوثها مستقبلا وتمثل ما يجب أن تكون عليه التكلفة ولذا فهي تعتبر هدفا يجب الوصول إليه .

وتستخدم هذه التكلفة للرقابة على التكلفة الفعلية من خلال مقارنة التكلفة الفعلية بالمعيارية وتحديد الإنحرافات واتخاذ الإجراءات لمصلحته .

٤- مفاهيم التكلفة لأغراض اتخاذ القرارات .

توجد مجموعة من المفاهيم ترتبط باتخاذ القرارات ومن أهم هذه المفاهيم مايلي:

مفهوم تكلفة الفرصة البديلة **opportunity cost**

هو العائد الذي كان يمكن الحصول عليه من البديل المرفوض وعلى ذلك فهي لا تتضمن إيرادات ومصروفات فعلية ثمن أو يمكن أن يتم تسجيلها في الدفاتر وإنما تؤخذ فقط هذه التكلفة في الاعتبار فمن تكاليف البديل الذي تم اختياره .

مفهوم التكاليف الغارقة **sunk cost**

وهي تلك التكاليف التاريخية التي وقعت بالفعل في الماضي ولا يمكن إستيرادها في الوقت الحاضر ولا في المستقبل ومن أمثلة هذه التكاليف الإستثمار في الأصول الثابتة^١

مفهوم التكاليف التفاضلية **Differential cost**

تعتبر التكاليف التفاضلية عن الفرق بين تكلفة إستخدام بديل وآخر ولذا فإن هذه التكاليف قد تكون متزايدة إذا كان الفرق بالزيادة وقد تكون متناقضة إذا كان الفرق بالتفعل .

^١ - مرجع سابق ص ١٢

مفهوم التكاليف الإضافية Incremental cost

يقصد بالتكلفة الإضافية الفرق في إجمالي التكاليف عند الانتقال من مستوى إنتاجي معين إلى مستوى إنتاجي آخر .

ب- أهداف محاسبة التكاليف

من أهم الأهداف التي تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيقها مايلي :-

١- قياس تكلفة الأداء قياس تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف لمستخدمة في الإنتاج وتكاليف المراحل والأقسام والمراكز وأصناف المنتجات ووحداتها .

٢- المساهمة في تسعير المنتجات يمكن لمحاسبة التكاليف المساهمة في تسعير المنتجات التي تنتجها المنشأة والخدمات التي تقدمها بحيث تغطي على الأقل تكلفتها وفي بعض الأحيان تقدم محاسبة التكاليف البيانات التي يمكن الإسترشاد بها لتخفيض أسعار البيع إذا ما دعت الضرورى إلى ذلك بهدف زيادة المبيعات وتحسين أرباح الوحدة .

٣- قياس الأداء الفعلي بصورة تفصيلية تهتم محاسبة التكاليف بإعداد قوائم نتائج الأعمال وقياس الأداء الفعلي على مستوى جميع أوجه نشاط المنشأة وبصورة تفصيلية فعلى المثال يمكن إعداد قائمة أعمال لكل منتج أو مركز بيع أو لكل منطقة بيعية يتم فيها تصريف منتجات المنشأة ولا شك أن قياس الأداء بهذه الصورة التفصيلية يعد أولى مراحل الرقابة وتقييم الأداء الأمر الذي لا توفره المحاسبة المالية^١ .

٤- مساعدة الإدارة في التخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية تساعد محاسبة التكاليف في إمداد بالبيانات التي تساعد في أداء وظيفة التخطيط وإجراء المقارنات الدورية وإعداد

^١ - مرجع سابق ص ١٢

الموازنات التخطيطية لتحقيق أهداف المنشأة ويتطلب ذلك التعرف على سلوك عناصر التكاليف تجاه تطلبات حجم النشاط من إنتاج ومبيعات .

٥- مساعده الإدارة في الرقابة على عناصر التكاليف تمتد محاسبة التكاليف الإدارة بتقارير دورية تتم فيها مقارنة التكاليف الفعلية لحجم نشاط ما بما يجب أن تكون عليه تلك التكاليف وفقا للمعايير المحددة مقدما وإيجار لإنحرافات بينهما واقترح الوسائل الكفيلة لتلاقي مسببات تلك الإنحرافات في فترات مقبلة ولا شك أن هذه التقارير تساعد الإدارة في إتخاذ القرارات لمصلحته في الوقت المناسب .

٦- مساعده الإدارة في اتخاذ الإدارات تتعرض إدارة المنشأة لكثير من المشاكل التي تتطلب بيانات تفصيلية لإتخاذ القرار المناسب ومحاسب التكاليف تقوم بتوفير تلك البيانات التي تساعد على في التعرف على البدائل المتاحة لمواجهة هذه المشاكل وتقييم تلك البدائل المفاضلة بينهما ثم إتخاذ القرارات اللازمة ولاشك أن كفاية تلك القرارات تعتمد على حد كبير على مدى الدقة في تجميع البيانات وتحليلها وتقديمها المستويات الإدارة في الوقت المناسب ومن أمثلة ذلك قرارات التسعير والدخول في المناقصات وتقديم العطاءات وغيرها .

المبحث الثالث

نظام محاسبة التكاليف في المنشأة الصناعية

*تحديد التكاليف الخاصة بالفترة المحاسبية :

تتمثل التكاليف الخاصة بالفترة المحاسبية في كافة العناصر الإتفاق التي تمكن المنشأة الصناعية في سبيل تحقيق الإيرادات خلال تلك الفترة.

وتتمثل في :-

١-المواد أو المستلزمات السلبية

٢-الأجور

٣-المصروفات الأخرى أو المستلزمات الخدمية

ويلاحظ أن تحديد كل الأجور أو المصروفات الأخرى يتم في ضوء المنشأة عليه في هذا الشأن فإذا كان النظام المتبع هو نظام الجرد المستمر فإن تحديد تكلفة المواد لن يحتاج إلى أي مستويات أوعمليات حسابية اضافية ، إما إذا كان نظام الجرد هو نظام الجرد الدوري ففي هذه الحالة يعتمد على البيانات المحاسبية الخاصة بمراجع المواد أول المرة ، وأخرها وتكلفة المواد المشتراه والمرجع إلى المخازن أو المرتد إلى الموردين التالف غير العادي أو المباع وفي ضوء هذه البيانات تعد القائمة التالية والتي يمكن أن نطلق عليها ((قائمة تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج))^١

^١ - د . أحمد محمد زملي ، أصول محاسبة التكاليف الصناعية كلية التجارة / جامعة الزقازيق ٢٠٠٧ . ص ٣٦٨ - ١٧٦

قائمة تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج :-

xxx			رصيد المواد أول المدة
			(+) : تكلفة المواد المشتراه
		xx	مشتريات المواد
		x	تكاليف نقل المواد المشتراه
		x	تأمين على المواد المشتراه
		x	رسوم جمركية على المشتريات
	xxx		
xxx	x		مواد مرتجة المخازن من أقسام التشغيل
xxx			تكلفة المواد المتاحة للإستخدام
		x x	(-) : تكلفة مواد مرتدة المورد
		x	تكلفة المواد المباعة
		x	خسارة مواد تالفة غير عادية
		x	رصيد المواد آخر المدة
xxx			
xxx			تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج

وهكذا تم تحديد تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج على إذ يتم تحليلها إلى المواد مباشرة وغير مباشرة^١.

^١ - المرجع السابق ص ١٩

ويمكن تصوير القائمة السابقة على شكل حساب في دفتر الأستاذ العام كما يلي :-

د/ مراقبة مخازن المواد

رصيد أول المدة	×××	مواد مرتد للمورد	×××
مشتريات مواد	×××	تكلفة مواد مبيعة	×××
تكاليف نقل مواد مشتراه	×××	خسارة مواد تالفة غير عادية	×××
رسوم مجمركة على المشتريات	×××	تكلفة مواد مستخدمة في الإنتاج	×××
مواد مرتجة إلى المخازن	×××	رصيد آخر المدة	×××
	×××		×××

تحديد تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة :

يتم تحديد الإنتاج التام خلال الفترة عن طريق إعداد قائمة تكلفة الإنتاج التام

“statement of cast ctoods Manufactured “

القائمة على بيان بعناصر التكاليف الصناعية التي إنقضت خلال فترة بوجه حسب طبيعتها وأيضاً حسب علاقتها بوحدات التكلفة وعلاقتها بحجم النشاط .

ونستكمل التكاليف الصناعية خلال الفترة بإضافة تكلفة المخزون الإنتاج تحت التشغيل ، أول المدة ، وإستبعاد تكلفة المخزون الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة ، حتى يمكن تحديد التكلفة الإنتاج التام وتأخذ هذه القائمة الشكل التالي¹ :-

¹ - المرجع السابق ص ١٩

			١/ تكاليف مباشرة
	xxx		مواد مباشرة
	xxx		أجور مباشرة
	xxx		تكاليف أخرى مباشرة
xxx			التكلفة الأولية (التكلفة المباشرة)
			٢/ تكاليف غير المباشرة متغيرة
		xxx	مواد غير مباشرة
		xxx	أجور غير مباشرة
		xxx	تكاليف أخرى غير مباشرة
	xxx		إجمالي التكاليف غير مباشرة
		xxx	٣/ تكاليف غير مباشرة ثابتة
		xxx	مواد غير مباشرة
		xxx	أجور غير مباشرة
		xxx	تكاليف أخرى
xxx	xxx		إجمالي التكاليف غير المباشرة الثابتة
xxx			أجمالي التكاليف غير المباشرة
xxx			إجمالي التكاليف الصناعية
xxx			(+) تكلفة إنتاج تحت التشغيل أول المدة
xxx			(-) تكلفة إنتاج التشغيل آخر المدة
xxx			تكلفة المصنع للإنتاج التام خلال الفترة

ويمكن عرض البيانات السابقة في شكل حساب دفتر الأستاذ العام كما يلي^١ :

أ/ التشغيل^٢

تكاليف التصنيع للإنتاج التام خلال المدة	×××	تكلفة الإنتاج تحت التشغيل أول مدة	×××
تكلفة الإنتاج تحت التشغيل آخر مدة	×××	مواد مباشرة	×××
		أجور مباشرة	×××
		تكاليف أخرى مباشرة	×××
		تكاليف صناعية غير مباشرة	×××
	×××		×××

محاسبة التكاليف على أساس النشاط :-

تواجه الشركات الصناعية ظروف جديدة ممثلة في إشتداد حدة المنافسة على المستوى العالمي بالاحص من الشركات اليابانية وجنوب شرق آسيا . والتعقد التكنولوجي في بيئة الأعمال عموما بالإضافة إلى زويات الحدود فيها بين الدول في ظل ثورة الإتصالات وإتفاقيات التجارة العالمية مما جعل العالم بمثابة قرية صغيرة وقد ألفت ذلك بظالة على إدارات الشركات الصناعية كي تعيد النظر في مفاهيم نظم الرقابة على التكاليف وتحسين وسائل الإنتاج كي تضمن البقاء على قيد الحياة . بإلغاء نظرة على المستقبل يمكن بسهولة التنبوء بما سيكون عليه مصنع المستقبل ونظام محاسبة التكاليف فيه^٣ .

^١ المرجع السابق ص ١٩

^٢ - مرجع السابق

^٣ - أحمد صلاح عطية جامعة الزقازيق كلية التجارة ، الإسكندرية ، ٢٠٠٦م

مصنع المستقبل سيقوم مجموعة من النظم الإنتاجية المتكيفة المربوطة بشبكة حاسب إلى مركز Manufa ctuwinsy stems (CIMS) computer والتي ستشقق وترقق التدفقات

المختلفة من الخامات والعمالة والأنشطة الإضافية الأخرى من خلال النظم الفرعية التالية :

• نظم التصميم الآلي المساعدة (CAD) Computer Aided Design والتي تسير مهام تجهيز وتصميم وهندسة وتخطيط العمليات .

• نظم التصنيع الآلي Computer Automated Manufacturing

(CAM) التي تشمل الآلات والأدوات المراقبة على سير العمليات والفحص الاتوماتيكي لكل اله ومكوناتها.

نظم الإنتاج المرنة (Flexible ManuFacturing systems (FMS) وبمقتضاها يتم إتمام العمليات الإنتاجية من بدايتها إلى نهايتها اتوماتيكية دون أي تدخل بشرف وبالتالي يتم إختصار العديد من الأنشطة اليدوية التي أصبح لا لزوم بها كالمناولة والتجهيز .

نظم إدارة الإنتاج والمخزون (PLM) Productionand Inventowry Manasemet التي تتضمن طرق مراقبة المخزون كما هو الحال في نظام التخطيط لإحتياجات من المواد الخام ونظام الإنتاج الفوري (JUST – in Tim(Jit)

أما نظام محاسبة تكاليف المستقبل فهو ذلك النظام الذي يتواءم ومتطلبات مصنع المستقبل ولذا فهو لابد أن يتصف بالسمات التالية :

١/ التركيز على عمليات تدفق المواد الخام والمكونات بحيث يتم تتبع التكاليف على المستوى التشغيلي وتجميعها أما على المستوى الأمر أو المرحلة أو القسم الإنتاجي^١.

ضرورة الافتراض بحاجة المصنع المستقبل الأتوماتيكي إلى إعادة تصنيف التكاليف الإنتاج

بمعنى أن التصنيف التقليدي إلى تكاليف مباشرة وأخرى غير مباشرة سيصبح قاصرا عن الوفاء بمتطلبات التقنية الحديثة لمصنع المستقبل لذا يجب إن يتم التركيز على كل من تكاليف الخامات وتكاليف التحويل Conversion Costs التي تمثل تكلفة الخدمات والجهود المبذولة لتحويل الخامات إلى منتج نهائي (وتتمثل في مجموع تكلفتي العمل المباشر والتكاليف الصناعية غير المباشر) .

طرق تخصيص التكاليف يجب تغييرها أو تعديلها لنتواء ومتطلبات البيئة الصناعية الجديدة فعلى سبيل المثال يجب إستهلاك وسائل الإنتاج في نظم التصنيع المرنة باستخدام طريقة الإن طرق تخصيص التكاليف يجب تغييرها أو تعديلها لنتواء ومتطلبات البيئة الصناعية الجديدة فعلى سبيل المثال يجب إستهلاك وسائل الإنتاج في نظم التصنيع المرنة باستخدام طريقة الإنتاج على أساس عدد ساعات تشغيل الآلات المقدره وتتبعها بالنسبة لكل منتج على حدة خلال النظام في الطريقة التقليدية يتم تحميل الأهلاك بطريقة القسط الثابت على التكاليف الإضافية تم تحميل التكاليف الإضافية على خطوط الإنتاج باستخدام إحدى معدلات التحميل كالعامل المباشر .

يجب على نظام محاسبة التكاليف إعادة تسليط الاضواء على مسببات التغير في العمليات والوظائف سواء تلك لاتضيف قيمة المنتج تكاليف وقت التخزين والتجهيز ولمناولة والفحص

^١ - المرجع السابق ص ٢٣

على نظام محاسبة تكاليف المستقبل محاولة تحديد مسببات التغيير وراء مثل تلك الوظائف التي لا تضيق أما قيمة المنتج .

نظام محاسبة التكاليف المستقبل يجب أن يولي اهتمامه نحو التقديرات مسبقة التحديد للتكاليف فعلية إتخاذ القرارات ستعتمد أساسا على لإستجابة السريعة التي لا يمكنها الإنتظار حتى يتم تجميع بيانات تكاليفية باختصار تتطلب بيئة الأعمال الصناعية الجديدة ضرورة تجني مدخل مختلف لمحاسبة التكاليف بضمن تحقيق الحد الأدنى من الطموحات السابقة وبالأرض في مجال تحديد تكلفة المنتج نظر للهجر الواضح للنظام التقليدية المستخدمة حاليا في عمل تحديد دقيق للتكاليف الخاصة بالمنتجات مما يترتب عليه إتخاذ قرارات مبينة على بيانات تكاليفية على قدر كبير من النشوة والقصور .

نظام تكاليف المراحل :

فأنه يطبق في صناعات الإنتاج النمطي المستمر المتصل ويعني ذلك أن وحدات الإنتاج متماثلة ومتجانسة (أي تأخذ نفس القدر من عناصر التكاليف كما أن الإنتاج مستمر طوال العام يصرف النظر عن طلبات العملاء (إنتاج التخزين مع الأخذ في الأعتقاد طلبات السوق كذلك يمر الإنتاج على عدة مراحل متصلة بمعنى أن ما يخرج من المرحلة الأولى يدخل في المرحلة التالية لها وهكذا حتى يصل إلى مخزن الإنتاج التام ويطلق نظام تكاليف المراحل في العديد من الصناعات مثل صناعة الغزل والنسيج الورق البويات الأسمنت^١ .

أوجه التشابه والاختلاف بين نظامي تكاليف الأوامر والمراحل :-

- يتفق النظامات في الهدف الأساسي لكل منهما وهو :

^١ - أ . د . أحمد كامل وآخرون أنظمة التكاليف في المنظمات الصناعية - الإسكندرية ٢٠١٢م

- توزيع تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة والمصروفات الصناعية غير المباشرة على المنتجات .

- تحديد تكلفة المنتج وتقويم المخزون

- إمداد الإدارة بالبيانات والمعلومات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة .

- كلا النظامين يستخدم تحسب الحسابات الأساسية مثل حسابات المواد والأجور

- والمصروفات الصناعية غير المباشرة والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام وتكلفة البضاعة المباعة .

كذلك هنالك بعض الاختلافات الأساسية بينهما حيث أنه قد تم إنتاج عدة أوامر مختلفة خلال الفترة في نظام الأوامر قد تحتاج بعض الأوامر إلى عدة فترات أما في نظام المراحل فإنه يتم إنتاج منتج وحيد نمطي بصفة متصلة لفترة زمنية طويلة نسبياً .

كما أنه في نظام الأوامر يتم تجميع التكاليف وتخصيصها على الأوامر بينهما في نظام المراحل يتم تجميع وتخصيص التكاليف على الأقسام أو المراحل الإنتاجية أن مشكلة محاسبة التكاليف التقليدية كمن أساساً في كيفية تخصيص التكاليف الإضافية في حالة إنتاج أكثر من منتج في نفس الوقت بمعنى أنه لا توجد مشكلة في تخصيص تكاليف المواد والعمالة المباشرة كما أنه لا توجد مشكلة في حالة الأقتصار على إنتاج منتج وحيد حيث تعمل عليه كافة التكاليف الإضافية غير المباشرة على أكثر من منتج في نفس الوقت بمعنى أنه لا توجد مشكلة في تخصيص تكاليف المواد والعمالة المباشرة كما أنه لا توجد مشكلة في حالة الأقتصار على الإنتاج منتج وحيد حيث يحمل عليه كافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة دون الحاجة للدخول في مشكلات التخصيص إنما تم والمشكلة واضحة

للغيار في حالة اللجوء لتخصيص التكاليف الاضافية غير المباشرة على أكثر من منتج بالطرق السابق تناولها في الفصل الثاني من هذا الكتاب .

والتوضيح إبعاد هذه المشكلة بغرض المثال التالي الذي يدور حول كيفية تخصيص التكاليف الإضافية .

بغرض أن إحدى الشركات الصناعية تقوم بإنتاج مستعين أ ، ب من خلال قسمين للإنتاج هما أ ، ج وأربعة مراكز خدمية هي تجهيز وتهيئة الآلات الفحص ، الطاقة ، والمزايا العينية ويتم تخصيص تكاليف تجهيز وتهيئة الآلات طبقا لعدد دورات الإنتاج بينما يتم تخصيص تكاليف الفحص طبقا لعدد ساعات الفحص من قبل كل قسم إنتاجي أما تكاليف الطاقة فيتم تخصيصها حسب نصيب كل قسم من الطاقة المستخدمة (كيلو وات / ساعة) وتكاليف المزايا العينية حسب نسبة ساعات العمل المباشر المستخدمة .

خصائص نظام تكاليف المراحل :

- وحدات الإنتاج متماثلة وتمر على عدة مراحل حيث يتم الإنتهاء منها .
- كل وحدة إنتاج تأخذ نفس القدر من عناصر التكاليف وبالتالي يمكن تطبيق مبدأ المتوسطات .
- يتم تجميع التكاليف على أساس المراحل لكل فترة زمنية معينة .
- يتم تسجيل تدفق التكاليف دفتريا بطريقة تشابة إلى حد مع نظام الأوامر .
- تعتبر قائمة تكاليف المرحلة هي المستند الرئيسي لتجميع الأنشطة وتكاليفها .
- يتم تحديد تكلفة الوحدة بقسمة تكلفة المرحلة على عدد الوحدات المستفيدة منها
- يتم قياس المخرجات لأغراض تحديد تكلفة الوحدة على أساس الوحدات المستفيدة وليس الوحدات المنتجة ويتطلب ذلك تحويل الإنتاج تحت التشغيل إلى مايعادله من إنتاج تام

*تدفق الإنتاج في نظام المراحل :

قد يأخذ تدفق الإنتاج عبر العمليات الصناعية أكثر من مسار ويعتمد ذلك على طبيعة الصناعة والمستوى الفني المستخدم ويمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من المسارات وهي :

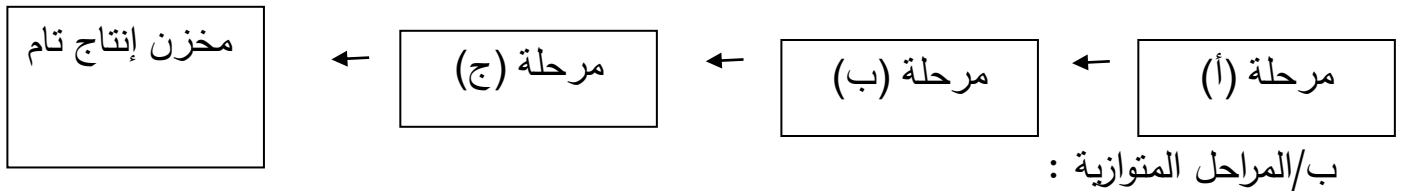
أ- المراحل المتتابعة

ب- المراحل المتوازية

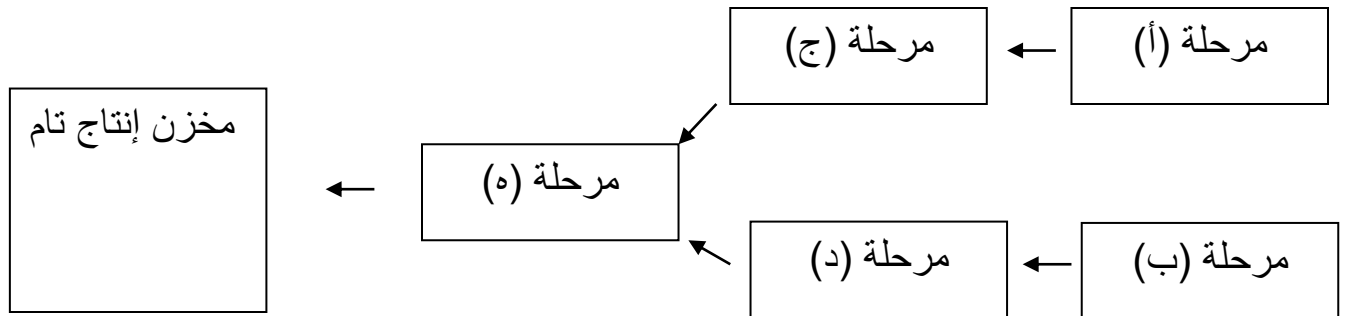
ج- مراحل التدفق المختار

أ/ المراحل المتتابعة :

وفيها تم كل وحدة منتج في سبيل إنتاجها خلال عدة مراحل متتابعة كالتالي :



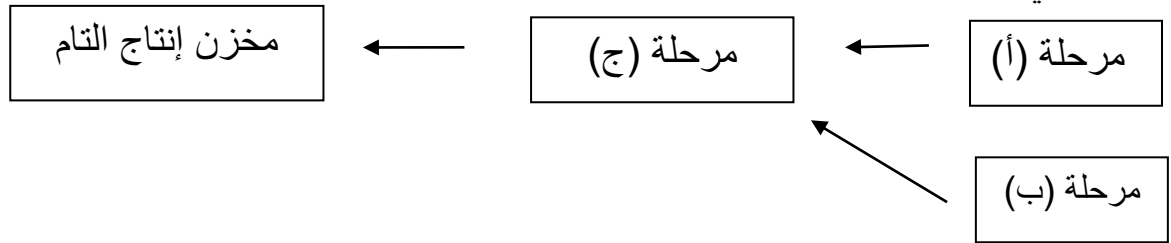
وفيها يتم تصنيع المنتج النهائي عن طريق عدة مراحل متوازية يتم تجميعها بعد ذلك في مراحل أخرى متتابعة كما يلي :



ج/ مراحل التدفق المختار :

حيث يتحدد مسار الإنتاج حسب المواصفات المطلوبة في المنتج والتي تحدد النوعية العمليات الصناعية اللازمة الإنتاجية بهذه المواصفات ويمكن عرض أشكال مراحل التدفق المختار

كالآتي :



المبحث الأول

الرقابة على تكاليف الإنتاج

*الرقابة على عنصر المواد :

تعتبر المواد أحد أهم عناصر التكلفة في المنشآت الصناعية إذ أنها تخطي بأهمية في مجال المحاسبة عن عناصر التكاليف ويتم قياس تكلفة المواد المستخدمة عن طريق تحديد قيمة المواد المستخدمة (المواد المباشرة) مضروبة بسعر كوحدة من هذه المواد حتى يتم الوصول إلى تكلفة المواد الأولية المباشرة ، وكما يعرف أن أحد الأهداف الأساسية المحاسبية التكاليف هو الرقابة على عناصر التكاليف حتى يتم إستخدامها بالشكل الأمثل وخاصة التي تمكن الإدارة من إستخدام الطاقات البشرية والمادية الأستخدام الأمثل .

لتحقيق الرقابة على عنصر المواد يجب توفر الخصائص التالية في النظام لكي يكون فعالاً^١

١/ تحديد إجراءات مناسبة للشراء والإستلام والتخزين والصرف بحيث يتم الرقابة داخليا بين هذه الإجراءات لكل عملية على الآخرين .

٢/ تطبيق دورة مستندية فعالة لكل عملية من العمليات المتعلقة بعنصر المواد إضافة إلى إستخدام السجلات والدفاتر اللازمة لذلك .

٣/ وضع نظام للضبط الداخلي على حركة المواد .

٤/ إمكانية إجراء عمليات الجرد الفعلي بسهولة .

٥/ الأستعانة بالإمكانات العلمية البشرية والمادية المتوفرة لتعزيز نظام الرقابة .

^١ محمد علي أحمد السيوية ، مرجع سابق ، ص ١٠٤

٦/ تطبيق سياسة فعالة في تسعير المواد المنصرفة ومعالجة التلّف والفقر المخزوني^١

قد تختلف طرق الرقابة على المواد من منشأة إلى أخرى وفقا لطبيعة نشاط المنشأة وحجم المنشأة التشغيلي ونوعية المنتجات في المنشأة .

*الرقابة على المشتريات :

تتم عملية الرقابة على المشتريات في المنشآت لحماية المواد من الضياع والدقة وتخصيص الفائدة وسوء الإستخدام والذي من الممكن أن يؤدي إلى تراكم المخزون بكميات أكبر مما يجب أن تكون عليه مما يترتب عليه من تلف وفقد في المواد ويهدف نظام الضبط الداخلي على المشتريات من المواد إلى تحقيق مايلي^٢ :

١/ إستلام طلبات الشراء وتجميعها من الإدارات المختلفة

٢/ التصريح بالعملية بإصدار أوامر الشراء بعد التأكد من جدية طلبات الشراء واختيار المورد المناسب وكذلك اختيار وسيلة النقل المناسبة من حيث تكلفتها وسرعتها .

٣/ إستلام المواد التي سبق أن طلبتها المنشأة والتأكد من أنها متطابقة للمواصفات والكميات المطلوبة حتى لا تقبل المنشأة أضافا تقل في جودتها عن المطلوب أو تقبل أصنافا تزيد عن الحاجة مما يعطل رأس المال .

٤/ التأكد من أن المنشأة سوف تدفع فقط قيمة ماتطلبه من مواد بالأسعار المتفق عليها من التأكد من عدم وجود أخطاء او غش . وأن القوائم التي تعدها المنشأة ليست صورية .

^١ محمد علي أحمد السيوية ، مرجع سابق ، ص ١٠٤

^٢ محمد محمد الجزائر – محاسبة التكاليف ، مكتبة عين شمس ١٩٨٧ ، ص ١٩٠

٥/ إثبات عمليات الشراء في الحسابات بطريقة صحيحة وإجراء المقارنات اللازمة للتأكد من عدم إسقاط عمليات .

أ/ طلب الشراء :

بعد تحديد كمية المواد اللازمة لتنفيذ أمر عمل معين يتم إعداد قائمة المواد اللازمة لتنفيذ الأمر وتقدم هذه القائمة إلى إدارة المشتريات من قبل إدارة الإنتاج أو إدارة المخازن ، وذلك حتى يحتفظ أمين المخازن بمستوى معين من المخزون من كل مادة .

*يحتوي طلب الشراء على البيانات التالية :

١- مواصفات المواد المطلوبة

٢- كمية المواد ونوعيتها

٣-تاريخ التسليم المطلوب

يمكن أن يحرر طلب الشراء من نسختين نسخة ترسل إلى إدارة المشتريات والنسخة الأخرى يحتفظ بها القسم الطالب.

يمكن أن يأخذ طلب الشراء الشكل التالي :

رقم طلب الشراء الشركة الهندسية للصناعات البلاستيكية

القسم الطالب طلب شراء المواد

تاريخ : تاريخ التوريد :

ت	رقم الصنف	المواصفات	الكمية المطلوبة	رصيد المخزون	الحد الأقصى

توقيع توقيع توقيع

القسم الطالب إدارة المخزون إدارة طلب الشراء

ب/ أمر الشراء :

بعد إستلام إدارة المشتريات طلب الشراء تقوم بدراسة الطلب وتحديد ما إذا كان متوفر أي أصناف من المطلوبة بمخازن أخرى وبعد ذلك تقوم بتحديد الموردين لهذا الصنف وبعد أن يتم الإتفاق مع مورد معين تقدر إدارة المشتريات أمر الشراء الذي يسمح للمورد بتوريد الموارد وإرسال الفاتورة . ويجب أن يتضمن أمر الشراء البيانات التالية :

- اسم الشركة المصدرة للأمر
- اسم المورد وعنوانه
- الكميات المطلوبة والمواصفات
- تاريخ التسليم
- شروط التسليم
- شروط السداد

يمكن أن يتخذ أمر الشراء الشكل التالي :

اسم المورد الشركة الهندسية الصناعات البلاستيكية تاريخ التسليم

عنوان المورد أمر الشراء سكان التسليم

شروط التسليم تاريخ الطلب

ف	رقم الصنف	المواصفات	الكمية	سعر الوحدة	الاجمالي

توقيع إدارة المشتريات :

د- تقرير إستلام المواد :

بعض المنشأة كبيرة ومتوسطة الحجم تتضمن إدارة خاصة لإستلام المواد الواردة من الموردين وتقوم بتفريغ الشحنات الواردة من المواد والخامات، ومراجعة الكميات المستلمة من المواد مع المواد الواردة مع تلك الواردة في أمر الشراء . ويتم إبلاغ إدارة المشتريات في حالة وجود أي إختلاف في المواصفات أو تلغيات أثناء الشحن ، بعض الأحياء تتم عملية الفحص العملي للمواد الواردة لمطابقة المواصفات. وبعد قبول المواد الواردة يتم تحرير تقرير

إستلام المواد كما هي في شكل التالي :

التاريخ الشركة الهندسية للصناعات البلاستيكية

المورد رقم تقرير الإستلام

تاريخ الإستلام.....

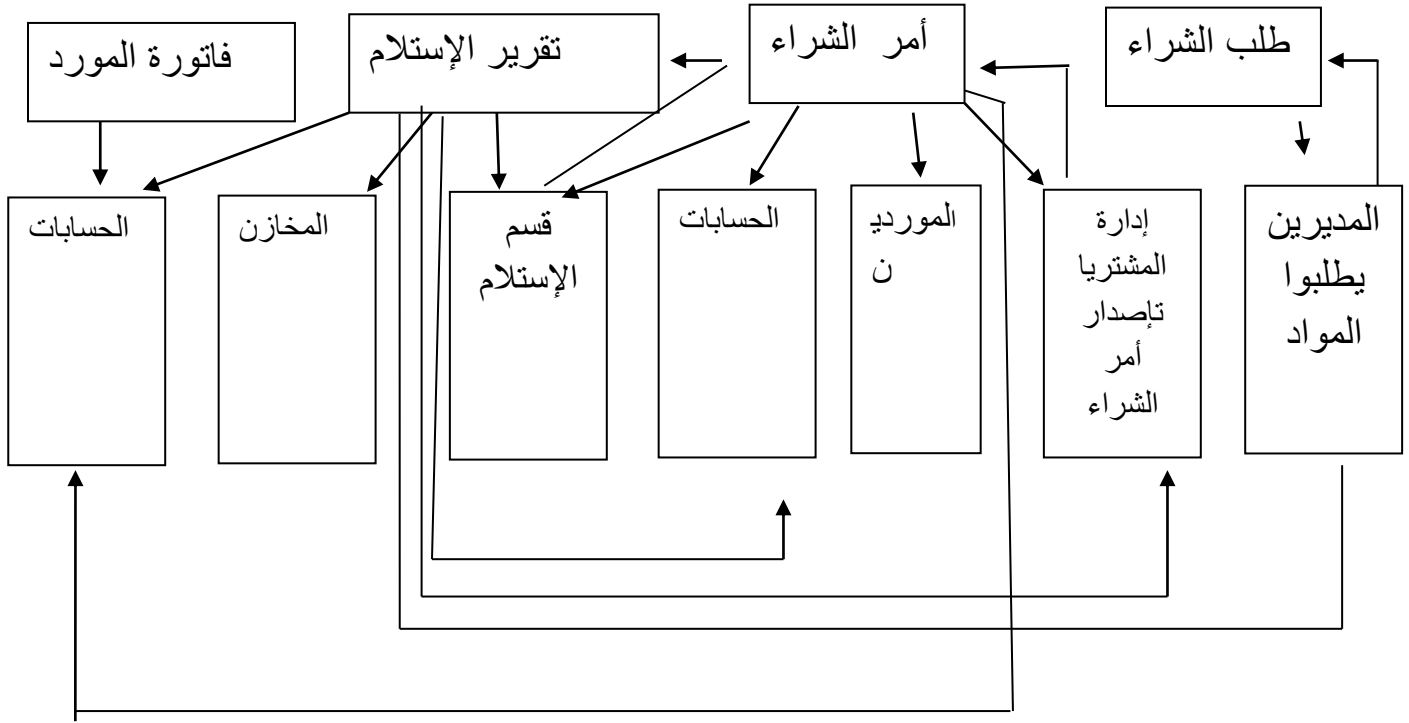
أمر الشراء	رقم الصنف	الكمية	الوحدة	ملاحظات

ويحتوي تقرير الإستلام على رقم تقرير الإستلام ، التاريخ ، اسم المورد ، تاريخ الإستلام والكمية المستلمة ، نوع المواد المستلمة رقم الصنف ، ومواصفات المواد المستلمة .

د/ فاتورة المورد :

يتم إستلام فاتورة المورد من قبل إدارة الحسابات لتحتفظ في ملف مع أمر الشراء حتى يتم إستلام تقرير الإستلام ، يتم التحقق من إستلام المواد والخامات من قبل المخازن ويتم مطابقتها مع الفاتورة كما هو وارد في أمر الشراء ومحضر الإستلام ويتم التحقق من صحة العمليات الحسابية . ثم يتم التوقيع على سلامتها ويتم قيد قيمة الفاتورة لحساب المورد في استاذ الموردين حتى يتم صرف القيمة وفقا للشروط المتفق عليها .

الشكل التالي يوضح إستخدام النماذج الثلاثة وقد تم تضمين فاتورة المورد في هذا الشكل نظرا لأن الدورة لا تكتمل إلا بعد سداد المبلغ للمورد . ولأغراض الرقابة الداخلية ، يجب مطابقة المستندات الثلاثة - أمر الشراء ، وتقرير الإستلام ، وفاتورة المورد ويتم إعتماها¹ .



¹ طلب الشراء ، أمر الشراء ، تقرير الإستلام ، فواتير الموردين
المصدر : محمد الفيومي محمد - أصول محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الأسكندرية - ١٩٩٠ م .

هـ- قيد المواد والخامات الواردة في الدفاتر والسجلات

يتم تسجيل المواد والخامات الواردة من واقع محاضر الإستلام بعد مطابقتها مع أوامر الشراء في سجل المواد الموجودة بإدارة المخازن وتظهر فيه الكميات دون القيمة كما هو في الشكل التالي :

الشركة الهندسية للصناعات البلاستيكية

رقم الصنف : اسم الصنف :

حالة الصنف :

الرصيد	إدخال	إخراج	البيان	التوقيع	التاريخ

شكل رقم (٥-٦) سجل إدخال المواد

أما في السجلات التكاليف فتظهر بطاقة الوارد والصادر إلى المخازن كما هو في الشكل التالي :

الشركة الهندسية للصناعات البلاستيكية

بطاقة الصنف : اسم الصنف :

حالة الصنف :

الرصيد			الصادر			الوارد			التاريخ
القيمة الاجمالية	سعر	كمية	القيمة الإجمالية	سعر	كمية	القيمة الإجمالية	سعر	كمية	

الرقابة على عنصر الأجور :

مقدمة :-

يمكن تعريف الأجور على أنها النفقات التي تكبرها المنشأة مقابل الجهد المبذول من قبل العمال أو الرواتب مقابل ما يبذله الموظفين في سبيل إتمام عمل معين والعمل يعرف على أنه المجهود الذي يبذله الفرد في سبيل تصنيع منتج معين او إتخاذ عمل معين وكما هو معروف ان الأجور تعتبر العنصر الثاني من العناصر المكونة لتكلفة الوحدة المنتجة كذلك يتطلب هذا العنصر وضع نظام للرقابة عليه والتخطيط له لرفع الكفاية الإنتاجية للعمال .

يمكن التفريق بين نوعين من الأجر من حيث إرتباطها بالإنتاج .

١/ الأجر المباشرة :

وهي الأجر التي يمكن إيجاد إرتباط مباشر بينهما وبين المنتج أو يمكن تتبعها مباشرة إليه ومن الأمثلة على الأجر المباشرة عمال خطوط الإنتاج ، أجر عمال آلات الخياطة في المصانع ، أجر عمال آلات الخراطة وتعتبر الأجر المباشرة من عناصر التكلفة الأولية أو المباشرة للإنتاج .

٢/ الأجر الغير مباشرة :

وهي الأجر التي لا يمكن إيجاد إرتباط مباشرة بينهما وبين المنتج أو خط الإنتاجي ولا يمكن تتبعها ومن الأمثلة على الأجر غير المباشرة أجر المشرفين ، أجر مديري الإنتاج، أجر عمال المناولة وهذه الأجر تعد من التكاليف الصناعية الغير مباشرة .

يمكن أن تقسم الأجر داخل أي مشروع صناعي من الناحية الوظيفية الى التقسيمات التالية :

١/ أجر عمال الخدمات الإنتاجية : وتتضمن هذه الأجر كل من رواتب عمال الإنتاج والمكافآت والعلاوات وكذلك تكلفة الوقت الضائع المسموح به .

٢/ أجر عمال التسويق :

وتتضمن رواتب عمال التسويق والعلاوات والمخصصات والمكافآت الممنوحة لهم .

٣/ أجر عمال الإدارة : وتتضمن أجر عمال الإدارة والعلاوات والمخصصات والمكافآت .

*الرقابة على الأجور :

كما تقدم وبينا أهمية الأجور في المنشأة الصناعية والخدمية والتي من الممكن أن تشكل نسبة عالية في بعض المنشأة قد تصل في بعض الحالات إلى ٥٠% من إجمالي تكاليف الإنتاج .

لذلك فإن عملية تسعي الإدارة إلى خفض الأجور والذي بدوره يؤدي إلى خفض التكاليف الإنتاج الإجمالي وخفض تكلفة الوحدة مع إبقاء الكفاية العمالية والإنتاجية ذات أهمية بحيث تقوم الإدارة بوضع نظام فعال للرقابة على نظام الأجور ولكي تقوم الإدارة بدفع إنتاجية العمل فإن ذلك يتطلب عدة أمور من أهمها^١

١/ حسن إختيار العاملين بالإعداد والنوعيات المطلوبة والعمل على تطوير كفاءاتهم وزيادة مهاراتهم .

٢/ ضمان تواجد العاملين في أوقات الدوام المقررة ، وضمان إستغلال وقت العمل على أحسن وجه .

٣/ وضع معايير العمل لتكمين تقييم أداء العاملين .

٤/ العمل بنظام الأجور الذي يتضمن تحفيز العاملين ودفعتهم إلى العمل بحماس وشعور المسؤولية تجاه رب العمل . وللرقابة على تكلفة العمل فإنه يتم إعداد معايير تتم مقارنتها مع التكلفة الفعلية للعمل ، ويتم ذلك بالتخطيط للإنتاج واستخدام موازنات العمال ومقارنتها بالمعايير وتقارير الأداء مع وجود أنظمة ملائمة للأجور و الحوافز ويوجد هنالك بعض الأقسام التي تعد من الأقسام ذات الصلة بعملية الرقابة على تكلفة

^١ د. مهدي جمعة الراشد ، محاسبة التكاليف ، جامعة البصرة ، العراق ١٩٨٨م ، ص ٢١٨م

العمل ومن هذه الأقسام :

١/ إدارة الأفراد :

من مهام إدارة الأفراد توفير احتياجات المشروع من الأيدي العاملة عن طريق التعيين . كذلك من مهام إدارة الأفراد إعداد برامج تدريبية للعاملين والأشراف على هذا البرنامج ، تقييم الأعمال ، القيام بتوظيف الوظائف التي يتم التعيين على أساسها . وقد يكون التوظيف في المنشأة إما لإغراض إحلال أو لإغراض التوسع في نشاط المنشأة ويتم التعيين لأغراض الإحلال بناء على طلب الإدارة الطالبة إلى الإدارة العليا والإدارة شؤون الأفراد.

٢/ إدارة تخطيط الإنتاج :

تقوم إدارة تخطيط الإنتاج بعملية جدولة للعمل وتوزيع أوامر الإنتاج على الأقسام الإنتاجية وتوزيع العمل وتنظيمه مما يؤدي إلى الإستغلال الموارد المتاحة أفضل إستغلال والحصول على الإنتاج المطلوب بالموصفات المطلوبة وبأخذ تكلفة وتقوم ادارة تخطيط الإنتاج موازنة الأجور قبل بداية العمل والتي من خلالها تحدد معايير أداء هذه الأعمال ، وتستخدم هذه المعايير للرقابة على عنصر الأجور .

*مراقبة وضبط الوقت :

لابد من توفر نظام دفترى يكفل عملية الرقابة على وقت العمل الوصول والإنصراف من العمل والإنتاج الذي ينجزه خلال ساعات عمله داخل المنشأة .

وتتم عملية إثبات الوقت وإنتاج بهدف حصر الأجور والمحاسبة عليها وتحليلها وتحميلها على الإنتاج . وتهدف عملية لتسجيل الوقت والإنتاج إلى معرفة الوقت الذي يستحق لأجر عنه للعامل ، تحديد وقت كل قسم من أقسام المنشأة ، تحديد الوقت الضائع وتكلفة الوقت الضائع .

لإثبات لتسجيل الوقت في المنشآت الصناعية يوجد بطاقات مخصصة لهذه الغاية منها:

أ/بطاقة تسجيل الوقت :

لابد من تسجيل زمن الحضور والإنصراف من المصنع بغض النظر عن طريقة احتساب الأجر وذلك حتى تتمكن الإدارة من معرفة العمال الحاضرين والمتغييبين وكذلك للتمكن معرفة الوقت الذي حضره كل عامل في كل يوم الغايات احتساب الأجر وخاصة في حالة دفع الأجر على أساس زمني ويتم تحديد بطاقة لكل عامل وهي بطاقة تسجيل الوقت ويتم تسجيل وقت حضور العامل إلى العمل ووقت الإنصراف في يوم عمل . ويتم ختم هذه البطاقة من قبل العامل عند دخول المصنع بالساعة واليوم . وفي نهاية كل يوم أو كل إسبوع تسحب هذه البطاقات من قبل قسم الأجر لحساب ساعات العمل الكلية لكل عامل في اليوم لتحديد عدد الساعات الأسبوعية وتسجيلها في دفتر الزمن ومن الممكن أن نأخذ بطاقة تسجيل الوقت .

ب-بطاقة العملية أو الشغلة :

تعد هذه البطاقة يوميا من قبل العامل وتوضح هذه البطاقة عدد ساعات العمل وطبيعة العمل الذي يؤديه العامل ومعدل ويجب أن تحتوي هذه البطاقة على اسم العامل ورقم والقسم التابع ورقم العملية (الشغلة) .

*الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة :

-مفهوم التكلفة الصناعية غير المباشرة .

التكلفة الصناعية غير المباشرة هي تكاليف التصنيع التي لا يمكن إرجاعها إلى منتج معين او أمر إنتاجي معين مباشرة . وهي تتضمن تكلفة المواد غير المباشرة و الأجر

غير المباشرة والمصاريف غير المباشرة أي كافة تكاليف التصنيع باستثناء الموارد والأجور المباشرة ولا يدخل ضمنها التكاليف البيعية والإدارية .

وهي تتمثل في:

- المواد غير المباشرة ، والأجور غير المباشرة .
- إيجار المباني ومعدات المصنع
- الإضاءة والتدفئة والقوى المحركة للمصنع والتبريد .
- إهلاك المباني والآلات المصنع
- صيانة وإصلاح الآلات ومعدلات المصنع
- التأمين على الآلات والمعدلات¹ .

¹ د. محمد تيسير الرجبي - مبادئ المحاسبة التكاليف - مؤسسة النبأ للخدمات المطبعية ١٩٩٥م ، ص ١٨٦

المبحث الثاني

مفهوم أهداف الرقابة

تمهيد :

تبعث الحاجة إلى رقابة عمل الغير من قديم الزمان حيث كان العمل والإحتفاظ بالأصول بناط به إلى أخراء لحساب الدولة وتطلب الأمر الرقابة على هؤلاء الأفراد حيث يقومون بالإحتفاظ بالأصول وتسجيل نحو كان هذه الأصول ، كما أن الافراد ملاك الأراضي أو القائمون بالتسويق كان في حاجة إلى من يقوم بالرقابة على الأعمال التي يقوم بها العاملون لحسابهم في التسجيل والأحتفاظ بالأصول بالنيابة عنهم ، في المرحلة الأولى للتقدم البشري كانت طرق التنفيذ بداية يتولاه أصحابها بسبب قلة العمليات التجارية وعدوا تساعها وبذلك كان الفرد نفسه يقيد ويراقب عمله في نفس الوقت ، إلا أن التقدم البشري وانتشار التجارة العالمية واتساع نطاق التجارة الداخلية أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة وبالتالي ازدادت الحاجة إلى الرقابة لصالح الإدارة حيث زاد العاملون وكذلك الرقابة لصالح أصحاب رأس المال .

***مراحل تطور الرقابة :-**

المرحلة الأولى :-

قبل سنة ١٥٠٠ ميلادية كانت الأحداث المالية تسجل في سجلين منفصلين بواسطة أشخاص مستغلين يتولى كل منهم التسجيل لنفس العمليات وبالتالي يمنع التلاعب والإختلاس فكان الوظيفة الرقابية الداخلية كانت يتحقق وليس هنالك من يراقب العمل من خارج المشروع .

ويتطور النشاط التجاري وازدياد حجم الاتصالات الدولية نتيجة فتح افاق جديدة عن طريق النقل البحري واستثمار أماكن جديدة ، يتطلب الأمر محاسبة العائدين بالثورات من الدنيا القديمة للقارات الأوروبية .

المرحلة الثانية:

من سنة ١٥٠٠ إلى سنة ١٨٥٠ اتسع استخدام الرقابة لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهره بوجود الثورة الثورة الصناعية وظلت الرقابة تعني إكتشاف الإختلاسات والتلاعب ، وازدادت أهمية ذلك بسبب انفصال الملكية لرأس أعمال عن الإدارة وكانت الرقابة المالية تتركز في فحص مفصل للإحداث المالية إلا أن هنالك تغيرات جوهرية في إتجاهات الرقابة وأدواتها تحقق من خلال هذه المرحلة ، حيث كان هنالك إعتراف . قام بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم لغرض الدقة في التقدير ومنع التلاعب والإختلاس والتغير الأخير العام كان القبول العام للحاجة إلى إستعراض مستقل للنواحي المالي سواء للمشروعات الكبيرة أو القصيرة .

المرحلة الثانية :

وتتمثل في الفترة من ١٨٥٠ إلى ما بعد ذلك حيث كانت هنالك تغيرات اقتصادية هامة أدت إلى ظهور المشروع كبير الحجم وبدو الشركات المساهمة ، وأنتقلت الإدارة من الأفراد إلى المهنيين وأصبح أصحاب رأس المال عاتبون عن الإدارة وبالتالي أنصبت إهتمامهم على سلامة المحافظة رأس المال وتنميته ، وظهرت مهنة المراجعة كرقابة خارجية محايدة واعتراف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي^١ .

^١ عبد الفاتح محمد الصحن ، فتحي رزق السوافيري ، الرقابة الداخلية ، ص ١٠

أولاً : مفهوم الرقابة :

تعتبر الرقابة عنصراً رئيسياً وهاماً من عناصر العملية الإدارية التي يقوم بها الإداري في أي مستوى إداري وتظهر أهميتها في كونها أداة على تحديد وقياس وجه أداء النشاطات التي تتم في المنظمات من أجل تحقيق أهدافها .

- الرقابة عملية مخططة ومنظمة تهدف إلى وضع المعايير للإدارة بغرض أن تكون موضوعة سلفاً لأوجه النشاطات المختلفة ، وتتضمن كذلك مع الأهداف المنشودة^١ .

- ثاني الرقابة كإحدى وظائف إدارية وذلك بعد كل من التخطيط والتنظيم والتوجيه ، وهي وظيفة مهمة تساعد المديرين على التحقق من أن العملية الإدارية تسير في مسارها السليم^٢

- تعددت التعاريف والمفاهيم التي أعطت للرقابة ويمكن إستعراض بعضها كالآتي :

الرقابة بمفهومها العام تعني مراقبة الأداء في شتى مجالات العمل والإنتاج والخدمات وذلك من خلال التأكد من التنفيذ ومن الأطر والخطط والمعايير الموضوعية والمعدة سلفاً ومن خلال المقارنة والملاحظة والمتابعة والمشاهدة والقياس^٣

الرقابة : هي عملية قياس وتقييم للأداء ونتائجه (سواء كلياً أو جزئياً) في إطار الخطط والأهداف الموضوعية بالإضافة إلى تحديد ماهية التصرفات أو الإجراءات التصحيح المطلوب تبينها في وجود الإختلافات بين الأداء الفعلي والأداء المخطط^٤

١ - محمد الفاتح محمد بشير المغربي ، أصول الإدارة والتنظيم (عمان : دار الحنان للنشر والتوزيع - مجمع القرى التجاري - الطبعة الأولى ٢٠١٦م ، ص ٢٠٩ .

٢ - أحمد ماهر مبادي الإدارة بين العلم والمهارة الإسكندرية : دار النشر ، الطبعة الثالثة ٢٠١٥ ص ٣٢٥ .

٣ - عبد الله جوهرة ، الإدارة العامة وإدارة الأعمال (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ٢٠١٤م) ص ١٦٠ .

٤ - عبد السلام أبو فحف ، إدارة الأعمال الدولية (جامعة الإسكندرية : كلية التجارة ٢٠٠٥م) ص ٣١٥ .

وأيضاً هي عملية إدارية تستهدف متابعة الأنشطة والأعمال والأشخاص للتحقق من مدى نجاح الإدارة في تحقيق الأهداف المرسومة واتخاذ القرارات المناسبة على ضوء هذه المتابعة لتسهيل مهمة الوصول إلى تلك الأهداف^١

من وجهة نظر أخرى عرفت الرقابة على أنها خطة التنظيم وكل الطرق والمقاييس في المنشأة لحماية أصولها وضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية^٢

ثانياً : أهمية الرقابة :

هذه الوظيفة من أهم الوظائف للقاعد الإداري إذا بواسطتها يستطيع التحقق من تنفيذ الأهداف المرسومة للمنظمة^٣ والرقابة وظيفة إدارية ومطلوبة في كل المستويات الإدارية وليست مقصورة على الإدارة العليا فقط وان كانت تختلف مع موقع لأخر حسب إختلاف السلطات المخولة للمديرين في المنظمة ، وتبرز أهمية الرقابة في صلتها الوثيقة بها في مكونات العملية الإدارية^٤.

والرقابة لها صلة وثيقة بالتخطيط فهي تمنح للمدير بالكشف عن المشاكل والعوائق التي أثناء تنفيذ الخطة وتستعدده في الوقت المناسب بضرورة تعديلها أو العدول عنها كلياً أو الأخذ بأحدى الخطط البديلة^٥

١ - محمد الزتبيات ، محمد القريوني ، زهير الصياح : (مبادئ الإدارة . (القاهرة ، الطبعة الأولى ٢٠١٠م) ص ٣٠٧ ، ، ص ٣٠٨ .

٢ - احمد منصور إسماعيل العريفي - إدارة الأعمال الدولية (رقم إيداع بدار الكتب لسنة ٢٠١٤) ص ١٥٦

٣ - صلاح الدين عبد المنعم مبارك نظم المعلومات المحاسبية مدخل رقابي (الإسكندرية : مكتبة الوفاء القانونية الطبعة الأولى ٢٠١٢) ص ٢٦٤ .

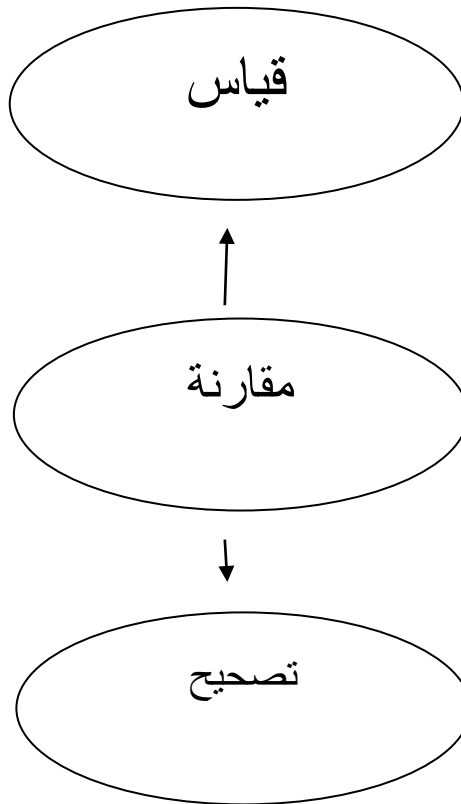
٤ - حسن إبراهيم عادين ، الإدارة في الإسلام والنظرية والتطبيق (القاهرة : لمين للدراسات والبحوث الإنسانية والاجتماعية ٢٠١٠) ص ٢٦٤ ،

٥ - رمضان محمد غنيم ، الرقابة على الكاليف ، مرجع سابق ذكره ، ص ١١

أهداف الرقابة :-

الهدف الرئيسي : يستهدف النظام الرقابي تحقيق الوازن الحركي للمنظمة في من الأجل القصير والأجل الطويل وذلك من خلال مكونين أساسيين هما :

١-مكون الضبط : ويعني ضبط التنفيذ في الأجل القصير بين التدفق المادي وتدفق المعلومات وذلك من خلال العناصر الآتية^١ :



^١ - كريم منصور غازي ، مبادئ الإدارة ، مرجع سابق ذكره ص ١٠٦

المبحث الثالث

معايير قياس التكلفة

أولاً :

١/ مفهوم المعيار :

يمكن تعريف المعيار بأنه نموذج أوقاعدة لقياس الأداء وتستخدم المعايير في كافة مجالات الحياة .

*تعتبر المعايير بمثابة الأساس الذي يتم الإستناد إليه المقياس وتقييم الأداء .

* وأيضا يمكن القول بان المعيار هو إرشاد أو نموذج يستخدم لقياس الأداء .

* يقصد بالمعيار أداء قياس التي يقاس عليها الأداء الفعلي لتعرف على أيه فروق بين المعيار الفعل أو المؤشر ويستخدم في قياس الأداء^١ .

ثانياً :

٢/ خصائص المعيار :

١/ للواقعية يعني الإبتعاد عن التقديرات النظرية وإستخدام المعايير القابلة للتحقق من ظروف التشغيل المتوقعة .

٢/ الدقة : يعني الضبط الدقيق لعلافة المدخلات وبما يستلزمة ذلك من دقة التقديرات .

٣/ أن يكون المعيار مقبولا :

^١ - أحمد حسن ظاهرة محاسبة التكاليف الإدارية (عمان دار وائل للطباعة والنشر والطبعة الأولى سنة ٢٠٠٥ ص ١١٩ .

أي أن يكون مقبولا من المسؤولين عن التنفيذ وقد يتطلب ذلك العناية بالجوانب السلوكية في عملية إعداد المعايير وإشتراك العاملين في ذلك لضمان الإلتزام مهم بهذه المعايير .

٤/ الثبات : ويعني أن المعيار يظل ثابتا طالما لم يحدث أي تغيير الدعائم والظروف التي حسب على أساسها^١ .

٥/ ذاتية المعيار :

المعيار هو ماتراه المنشأة معيارا لها.

ويعني أن المعيار يجب أن لا يكون عاما أو دوليا وإنما لكل منشأة معيارها ولا يجوز لها أن تنطبق معايير منشأة أخرى حتى لو تشابه الظروف .

٦/ الملائمة :

في المعيار لابد وأن يلائم الظروف المستقبلية حتى يكون مناسباً لظروف العمل خلال فترات سريان المعيار^٢ .

^١ - رشيد جمال أحمد عبد الغني . محاسبة التكاليف متقدمة ، مرجع سابق ص ١٥٤

^٢ - ناصر نور الدين عبد اللطيف . أنظمة محاسبة التكاليف مرجع سابق ذكره ص ٢٥٥

ثالثاً :

٣/ أنواع المعايير :-

تعمل الإدارة الرشيدة على تحقيق الكفاية القصوى وتحقيق قدر أكبر من الأرباح عن طريق الرقابة على التكاليف وتحتاج الإدارة في سبيل تحقيق ذلك إلى قياس الرأى الفعلى ومقارنته مع مقاييس معيارية وذلك لتهدق على مسببات أي زيادة في التكاليف نتيجة سوء إستخدام للموارد البشرية والمادية وتحتمل عملية إعداد المعايير على الظروف التي قد اخذت في حسابها عند إعدادها ظروف عدم التأكد الأمر الذي يغير ضرورة تبويب أنواع المعايير على النحو التالي:

١/ المعيار المثالي :

ولقد عرف معهد محاسبي التكاليف بلندن معيار الأداء المثالي بأنه :

المعيار الذي يمكن الوصول إليه في ظل أفضل الظروف الملائمة أو ذلك يمثل هذا المعيار اقل تكلفة في ظل أفضل الظروف وهو معيار نظري لا يقصد في عملية الرقابة وربما يؤدي استخدامه إلى أثار عكسية في الناحية السلوكية لظهور الخرافات كثيرة ومتكررة^١.

هو يمثل أقصى كفاءة ممكنة في إستخدام عوامل الإنتاج حيث يفترض الأداء الأمثل بجميع نواحي النشاط مثل :

أ/ توفير الخدمات بأقصى جودة بالمواصفات المطلوبة .

ب/ توفير العمالة بمهارة عالية جدا

ج/ عدم وجود تلف أو ضياع سواء كان تلف أو ضياع عادي أم غير عادي .

^١ - إبراهيم أحمد السعيد محاسبة التكاليف قياس رقابة إتخاذ قرارات الإسكندرية : الدار الجامعية : النشر ص ٢٢٤

والواقع أن المعيار المثالي هو معيار خيالي الظروف الملائمة تتوافر في جميع الأصول من الصعب الوصول إليها^١.

٢/ المعيار العادي (الممكن الوصول إليه) :

هو المعيار المتوسط والذي يتوقع إمكانية تحقيقه خلال الفترة القادمة .

وهو المعيار الذي يأخذ في حسابه الظروف المتوقع أن تسود مستقبلا ويضع في حسابه الظروف الختمية التي لا يمكن تجنبها والتي تعيق سير النشاط على النحو المرغوب ، مما قد يؤدي إلى حدوث إنحرافات ختمية لا إرادية أي أنه يتضمن بعض المسموحات في المواد والعمالة والخدمات الختمية ولا توقف الإنتاج .

ويعتبر هذا المعيار من المعايير يمكن الوصول إليها إذا ما يدل بعض الجهد الإنساني العادي لتحقيق هذا المعياري فهو معيار ليس من الصعب تحقيقه وليس مسبقا للتعزيم^٢

٣/ المعايير التاريخية :-

يعتمد المعيار التاريخي على الكميات والأسعار التي كانت موجودة في وقت إعداد التكاليف المعيارية .وهو معيار تاريخي لأن الأسعار والكميات عند وقت إحتساب التكاليف المعيارية . ونظرا أنه يتم إستخدام نفس معايير الكمية ومعايير الأسعار لعدة سنوات حتى إذا تغيرت الظروف الإنتاجية وأسعار الخدمات وبذلك لا تكون المعايير التاريخية حقيقة لفترة طويلة .

^١ - إبراهيم أحمد السعيد ، محاسبة التكاليف قياس - رقابة - إتخاذ قرارات الإسكندرية الدار الجامعية للنشر ص ٢٢٤ .

^٢ - أحمد حلمي جمعة محاسبة التكاليف " عمان دار صفاء للنشر والتوزيع الطبعة الأولى ٢٠١١ ص ١٢٣ - ١٢٨

ومع ذلك فهي تمثل تحديد اتجاهات الأداء وتساعد على تبسط لجميع بيانات التكاليف ، ويعقب المعيار التاريخي مقبولا لتقييم المخزون إذا لم تغيير طرق الإنتاج وأسعار الخامات بشكل كبير ولكن درجة قبوله تكون أقل لإعداد الموازنات أو الإستراتيجيات الإنتاج .

٤/ المعايير الواقعية :

المعيار الواقعي هو المعيار الذي يعد في ظل الظروف المتوقع أن تسود في الفترة القادمة ويتضمن هذا المعيار بعض المسموحات التي تغطي الإنحرافات المسموح بحدوثها طالما عن العنصر البشري معرض دائما لأخطاء بحيث أن أي إنحراف يحدث عن هذا المعيار يكون دائما بسبب أمور كان عن الممكن تجنبها . وبالتالي تعتبر إنحرافات غير مسموح بها وغير حتمية .

رابعاً : مصادر إعداد المعايير :

أ/ مصادر فنية : ويعتبر هذا المصدر القاعدة الأساسية للبيانات التي يمكن عن إعداد المعايير حيث يقدم هذا المصدر بيانات عن المواصفات والإحتياجات من المستلزمات في ضوء مستوى أداء الطاقة البشرية المتاحة وفي ضوء حجم الإنتاج الذي يتم تخطيه عن الفترة المقبلة وكذلك التنبؤ الدقيق الأسعار التي يتوقع تربطها خلال الفترة المقبلة^١ .

^١ - عبد الحي مرحي محاسبة التكاليف لأغراض تخطيط ورقابة . جامعة الإسكندرية كلية التجارة ١٩٨٠ ص ٥٢٢

ب/ مصادر هندسية :

يفيد هذا المصدر في إجراء الدراسات للزمن والحركة وتحديد نوع العنصر الموصفات وكذلك دراسة العمليات وإجراء الدراسات العلمية لبناء المعايير بكمية في شكل وحدات فنية هندسية قياسية^٢.

ج/ مصادر محاسبية :-

وفيد هذا المصدر في توفير المعلومات اللازمة في السجلات والدفاتر المحاسبية التي تعد بيانات سياسية لتتبع بالاتجاهات المستقبلية ومن ثم عمل التوقعات وإنحدار المعايير وذلك يوفر هذا المصدر بيانات عن التالف العادي للمواد والضياع العادي للأجور والتوقف للألات كما يقدم البيانات عن الأسعار واتجاهات المتوقعة .

و/ مصادر سلوكية :

وفيد هذا المصدر في توفير بيانات عن سلوك الأفراد واتجاهاتهم وذلك لأن السلوك . الأن يعد الحاكم في العملية الإنتاجية ، او يمكن الحصول على هذه البيانات عن سجلات أداء العاملين بالوحدة الاقتصادية^٣.

^٢ - عبد الحي مدعي محاسبة التكاليف لأغراض تخطيط ورقابة جامعة الإسكندرية : كلية التجارة ١٩٥٠ ص ٥٢٢ أحمد حلمي جمعة مرجع سابع ذكره ص ١١٩.

خامسا : طرق إعداد المعايير :

يمكن إستخدام أساليب مختلفة لتحديد معايير التكاليف وهذه الأساليب هي :

١/ تقديم المشرفين : في هذه الحالة يمكن الوصول إلى الدالة في قسم معين عن طرق قيام المشرف على القسم بتوزيع تكلفة مقسمة على العناصر المختلفة عن واقع خبرته السابقة .

وتعتبر هذه أسهل وارخص طريقة للوصول إلى التقدير التكاليف إلا أنها أقل دقة على الرغم هذا فإنها قد تكون مقبولة في العديد عن الأغراض من ثم فإنه لا يجب رفضها دون تقييم تكاليف الطرق الأخرى ودرجة الدقة المطلوبة .

٢/ الطبقة التاريخية : وتعتمد هذه الطريقة على بيانات التكاليف التاريخية كما هي مسجلة في سجلات وقوائم التكاليف عن الفترات السابقة بحيث تستخدم أساسا للتغيير عن الإتجاهات المتوقع سريانها خلال الفترة الزمنية .

٣/ الطريقة الإحصائية للمعايرة : تقوم هذه الطريقة على دراسة البيانات التاريخية بالاساليب الإحصائية للتوصل إلى أرقام أدق من مجرد التعرف على البيانات التاريخية كما يمكن معرفة اتجاهات البيانات في الفترة التالية التي تسري فيها هذه المعايير^١ .

٤/ الطريقة المعملية للمعايرة : تعتمد هذه العملية على القيام بإجراء تجارب بعملية على كل عنصر من عناصر التكاليف سواء كانت مواد أو أجور وذلك من خلال إجراء تجربة مرة أو مرتين أو ثبات على إنتاج عنصر المواد والأجور العملية الانتاجية وبعد وضع معايير كميات

^١ - صلاح مبارك عمر حسين - التكاليف في المجال الإداري جامعة الإسكندرية : كلية التجارة الدار الجامعية للنشر . ١٩٩٦م / ص ١١٤

المواد يتم إبلاغ قسم الإنتاج بكميات المصرح بها من المواد التي يتطلب تنفيذ عملية معينة أو أمر معين على أن يتم الرفع بالإنحرافات عن الكميات المعيارية في التقارير المختصة^١.

٥/ الطريقة الواقعية للمعايرة : وتقوم هذه الطريقة على الأركان الأربعة للمعايرة كلها منجمته فلكي يكون المعيار واقعيًا وممكنًا وعمليًا تتوافر فيه كافة المفاهيم والمواصفات وتحقق منه كافة مزايا المعايير لأغراض تتوقع بالتنبؤ وماتقدره بالتخطيط عن حالة هذه الإمكانيات والظروف والعوامل خلال الفترة التي فيها المعايير^٢.

^١ - صلاح عبد المنعم محاسبة التكاليف لأغراض الإدارية مدخل إداري الإسكندرية ص ٢٤-٢٧.

^٢ - أحمد حلمي جمعة محاسبة التكاليف معيارية ، مرجع سبق ذكره ص ١٢٠

الدراسة الميدانية

١. تحليل البيانات واختبار الفرضيات

٢. يتضمن هذا المبحث عرضاً لتحليل البيانات واختبار الفرضيات للدراسة وذلك من خلال

اجابات المبحوثين علي اسئلة الدراسة واستعراض ابرز النتائج التي تم التوصل اليها من

خلال تحليل جميع فقرات الاستبانة والتعرف علي مختلف متغيرات الدراسة التي تشمل

المعلومات الشخصية للمبحوثين (النوع,المؤهل العلمي, سنوات الخبرة ,الدرجة

الوظيفية),ومجالات الاستبانة وقد تم استخدام برنامج الحزم الاحصائية (spss) لاجراء

المعالجات للبيانات التي تم جمعها من مجتمع الدراسة الذي استهدف جميع العاملين

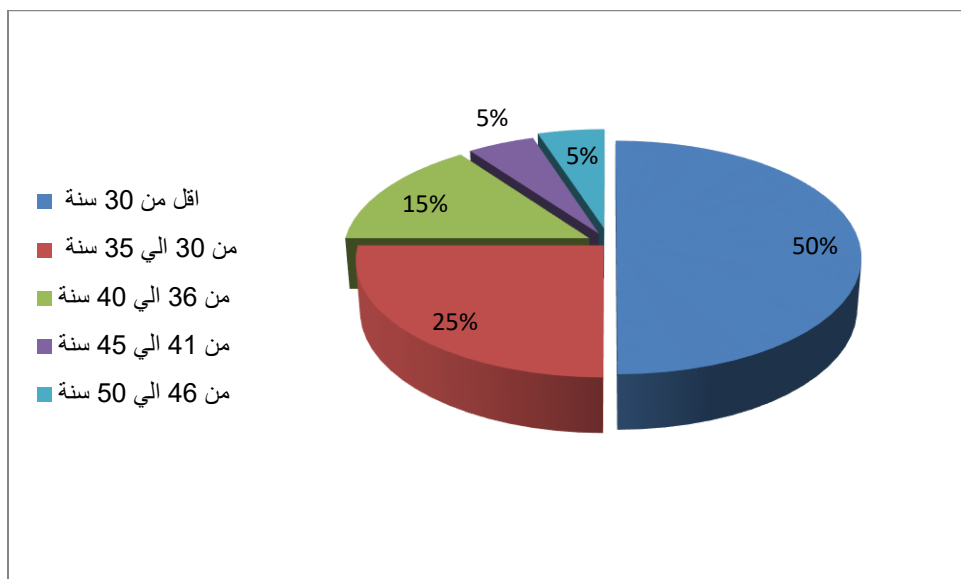
..... للحصول علي نتائج الدراسة التي يتم

عرضها في هذا الفصل .

٣. الوصف الاحصائي لمجتمع الدراسة وفق البيانات الشخصية :

٤. جدول رقم (١،١،١)

٥. التوزيع التكراري لافراد العينة وفقا لمتغير العمر



6.

٩. النسبة المئوية	٨. التكرار	٧. العمر
٥٠%	١٠	١٠. اقل من ٣٠ سنة
٢٥%	٥	١٣. من ٣٠ الي ٣٥ سنة
١٥%	٣	١٦. من ٣٦ الي ٤٠ سنة
٥%	١	١٩. من ٤١ الي ٤٥ سنة
٥%	١	٢٢. من ٤٦ الي ٥٠ سنة
١٠٠%	٢٠	٢٥. المجموع

٢٨. المصدر من اعداد الباحثين من بيانات الاستبانة ٢٠١٩م

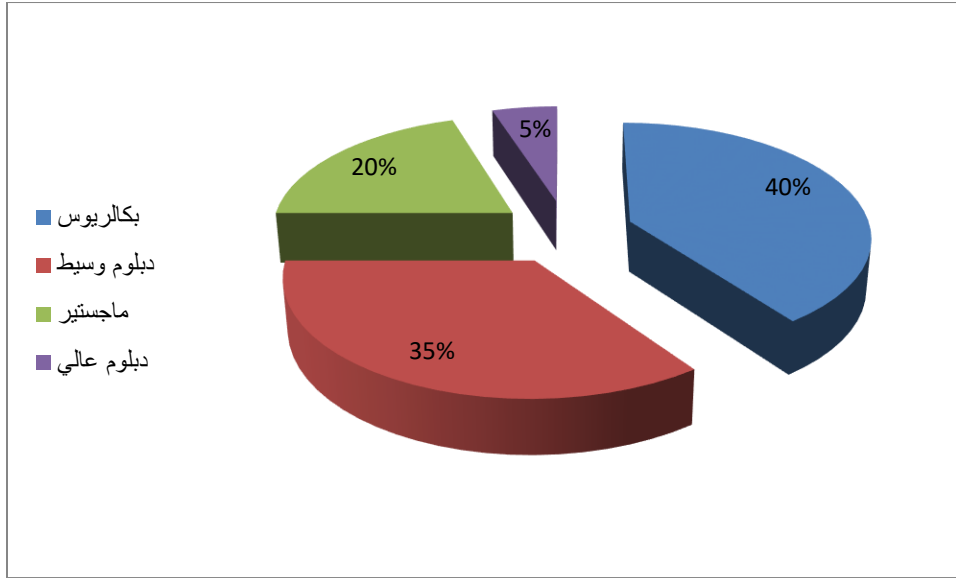
٢٩. من الملاحظ من الجدول رقم (١،١،٢) اعلاه ان ما نسبته ٥٠% بتكرار ٥٠%

كانت اعمارهم اقل من ٣٠ سنة، ٢٥% بتكرار ٥ مبحوثين اعمارهم من ٣٠ الي ٣٥

سنة ,١٥% بتكرار ٣ مبحوثين اعمارهم من ٣٦ الي ٤٠ سنة , ٥% بتكرار مبحوث واحد عمره من ٤١ الي ٤٥ سنة ومن ٤٦ الي ٥٠ سنة.
٣٠. مما سبق نلاحظ ان اغلب عينه الدراسة ممن كانت اعمارهم اقل من ٣٠ سنة.

٣١. جدول (٣،١،١)

٣٢. التوزيع التكراري لافراد العينة وفقا لمتغيرالمؤهل العلمي



.a

المؤهل العلمي	٣٣	التكرار	٣٤	النسبة المئوية	٣٥
بكالوريوس	٣٦	٨	٣٧	٤٠%	٣٨
دبلوم وسيط	٣٩	٧	٤٠	٣٥%	٤١
ماجستير	٤٢	٤	٤٣	٢٠%	٤٤
دبلوم عالي	٤٥	١	٤٦	٥%	٤٧
المجموع	٤٨	٢٠	٤٩	١٠٠%	٥٠

٥١. المصدر من اعداد الباحثين من بيانات الاستبانة ٢٠١٩م

٥٢. بالنظر الي الجدول رقم(١،١،٣) يتضح من الجدول اعلاه ان نسبته ٤٠%

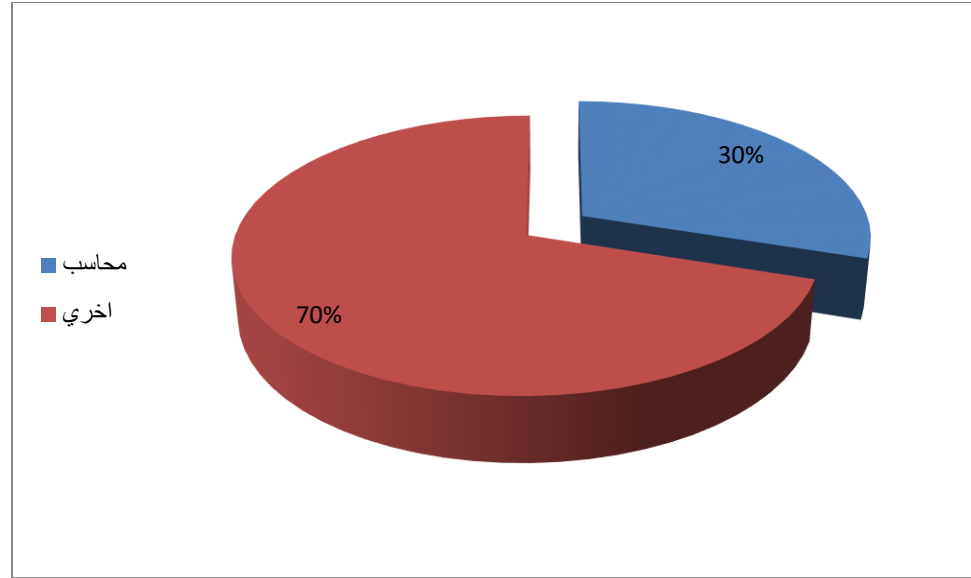
بتكرار ٨ مبحوثين مؤهلهم العلمي بكالوريوس, ٣٥% بتكرار ٧ مبحوثين دبلوم

وسيط, ٢٠% بتكرار ٤ مبحوثين ماجستير , و ٥% بتكرار مبحوث واحد دبلوم عالي.

٥٣. مما سبق نلاحظ ان عينه الدراسة تركزت علي من مؤهلهم العلمي بكالوريوس .

٥٤. جدول (٤,١,١)

٥٥. التوزيع التكراري لافراد العينة وفقا لمتغير الصفة الوظيفية



الصفة الوظيفية	التكرار	النسبة المئوية
٥٧. محاسب	٦	٥٩. ٣٠%
٦٠. اخرى	١٤	٦٢. ٧٠%
٦٣. المجموع	٢٠	٦٥. ١٠٠%

٦٩. المصدر من اعداد الباحثين من بيانات الاستبانة ٢٠١٩م

٧٠. بالنظر الي الجدول رقم (٤,١,٤) يتضح من الجدول اعلاه ان ما نسبته ٣٠%

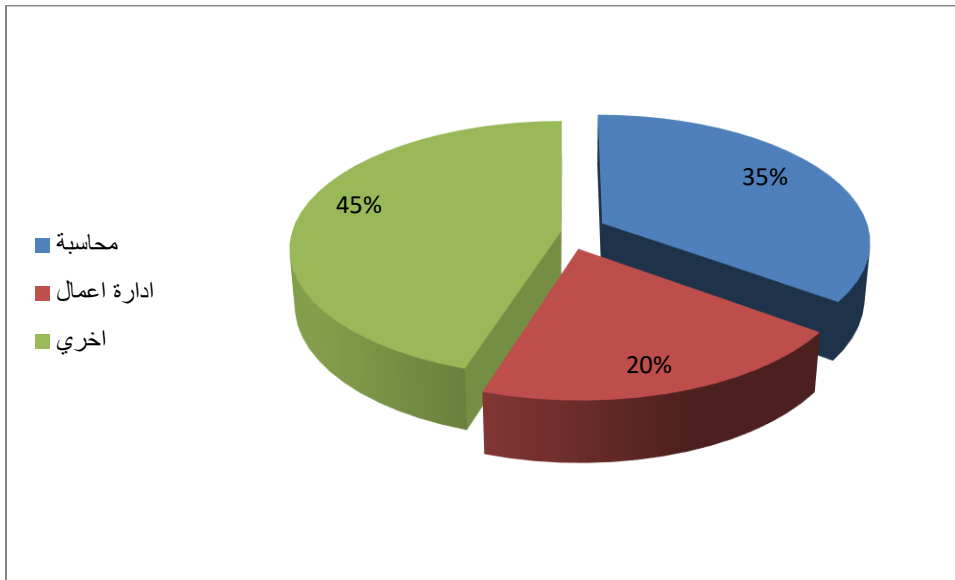
بتكرار ٦ مبحوثين صفتهم الوظيفية محاسب, و ٧٠% بتكرار ١٤ مبحوث صفتهم

الوظيفية اخرى.

٧١. مما سبق نلاحظ ان عينه الدراسة تركزت علي من كان صفتهم الوظيفية العلمي اخري.

٧٢. جدول (١,١,٥)

٧٣. التوزيع التكراري لافراد العينة وفقا لمتغير التخصص العلمي



٧٤.

٩٠.

النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
٧٧. ٨٠. ٣٥%	٧٩. ٧	٧٨. محاسبة
٨٣. ٢٠%	٨٢. ٤	٨١. ادارة اعمال
٨٦. ٤٥%	٨٥. ٩	٨٤. اخري
٨٩. ١٠٠%	٨٨. ٢٠	٨٧. المجموع

المصدر من اعداد الباحثين من بيانات الاستبانة ٢٠١٩م

٩١. بالنظر الي الجدول رقم (١،١،٥) يتضح من الجدول اعلاه ان ما نسبته ٣٥% بتكرار

٧ مبحوثين كان تخصصهم العلمي محاسبة , ٢٠% بتكرار ٤ مبحوثين ادارة

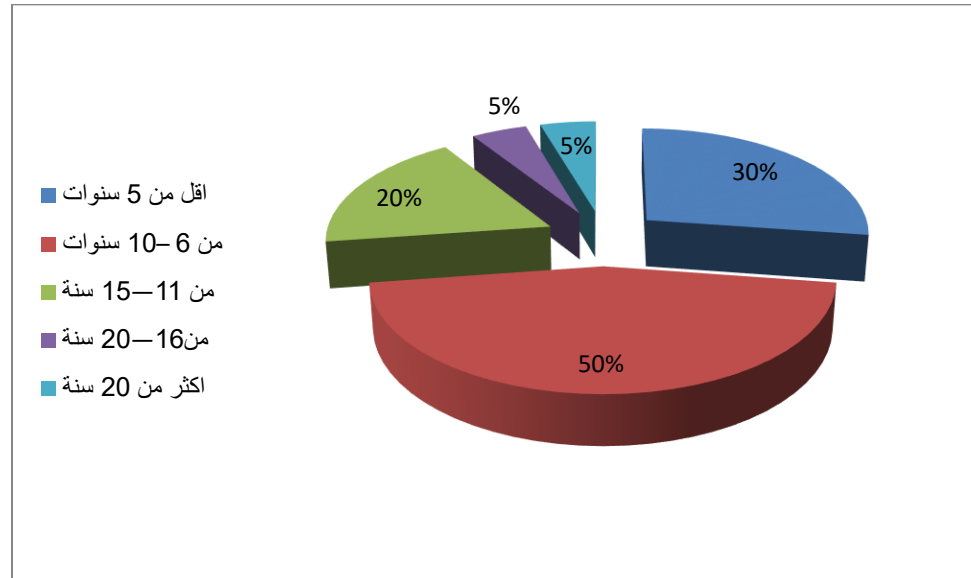
اعمال , ٤٥% بتكرار ٩ مبحوثين اخري.

٩٢. مما سبق نلاحظ ان عينه الدراسة تركزت علي من كان تخصصهم العلمي

اخرى.

٩٣. جدول (١،١،٦)

٩٤. التوزيع التكراري لافراد العينة وفقا لمتغير المؤهل المهني



95.

العمر	التكرار	النسبة المئوية
٩٦	٩٨	٩٩
٩٧		
١٠٠	٦	١٠٢
١٠٣	٨	١٠٥
١٠٦	٤	١٠٨
١٠٩	١	١١١
١١٢	١	١١٤
١١٥	٢٠	١١٧

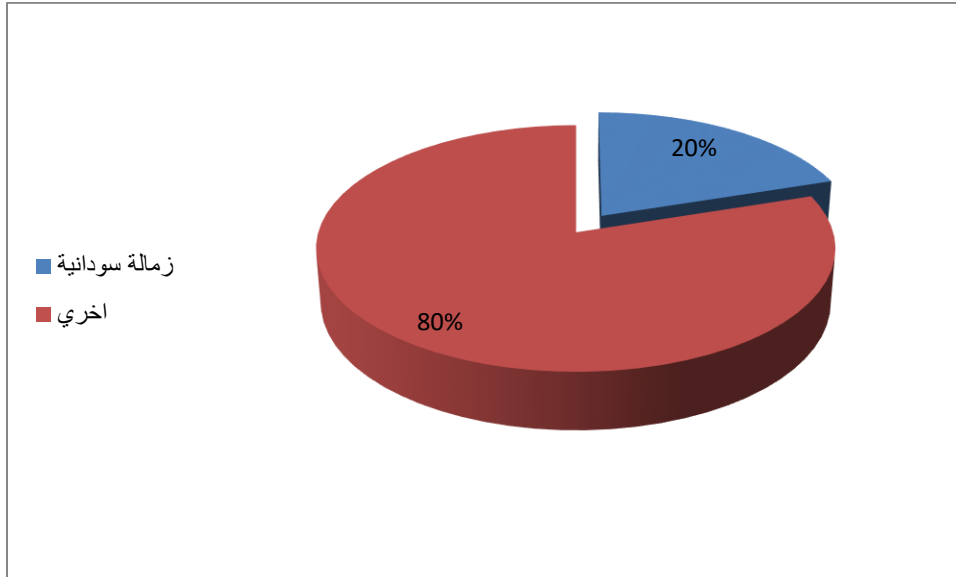
١١٨. المصدر من اعداد الباحثين من بيانات الاستبانة ٢٠١٩م

١١٩. بالنظر الي الجدول رقم (١،١،٥) يتضح من الجدول اعلاه ان ما نسبته ٣٠% بتكرار ٦ مبحوثين سنوات خبرتهم اقل من ٥ سنوات, ٥٠% بتكرار ٨ مبحوثين من ٦-١٠ سنوات , ٢٠% بتكرار ٤ مبحوثين من ١١-١٥ سنة , ٥% بتكرار مبحوث واحد كانت سنوات خبرته من ١٦-٢٠ سنة واكثر من ٢٠ سنة علي التوالي .

١٢٠. مما سبق نلاحظ ان عينه الدراسة تركزت علي من كانت سنوات خبرتهم من ٦-١٠ سنوات.

١٢١. جدول (١،١،٧)

١٢٢. التوزيع التكراري لافراد العينة وفقا لمتغير المؤهل المهني



١٢٣

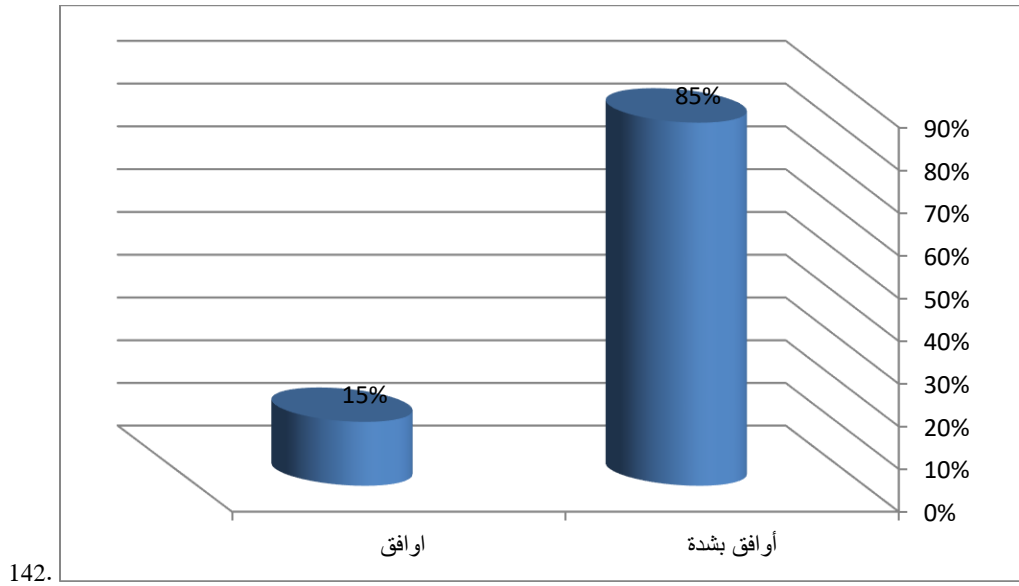
١٢٦. النسبة المئوية	١٢٥. التكرار	١٢٤. المؤهل المهني
٢٠%	٤	١٢٧. زمالة سودانية
٨٠%	١٦	١٣٠. اخرى
١٠٠%	٥٦	١٣٣. المجموع

١٣٦. المصدر من اعداد الباحثين من بيانات الاستبانة ٢٠١٩م
١٣٧. بالنظر الي الجدول رقم(١٠١،٥) يتضح من الجدول اعلاه ان ما نسبته ٢٠% بتكرار ٤ مبحوثين كان مؤهلهم المهني زمالة سودانية , و ٨٠% بتكرار ١٦ مبحوث كان مؤهلهم المهني اخري.
١٣٨. مما سبق نلاحظ ان عينه الدراسة تركزت علي من كان المؤهل المهني لهم اخري.

١٣٩. الوصف الاحصائي لمجتمع الدراسة وفق فرضيات الدراسة

١٤٠. الفرضية الاولى: تقوم الرقابة باستخدام التكاليف في اعداد تقارير الانتاج

١٤١. التوزيع التكراري لاراء افراد العينة تجاة العبارة الاولى الفرضية الاولى



المرجع	النسبة المئوية	التكرار	العبارة
١٤٣		١٧	أوافق بشدة
١٤٤		٣	أوافق
١٤٥	٨٥%	٢٠	المجموع
١٤٨	١٥%		
١٥١	١٠٠%		
١٤٧			١٤٦
١٥٠			١٤٩
١٥٣			١٥٢

١٥٥. المصدر من اعداد الباحثين من بيانات الاستبانة ٢٠١٩م

١٥٦. من الجدول رقم (.....) والذي يخص عبارة (تطبيق المنشآت الصناعية

نظم محاسبة التكاليف)

١٥٧. نلاحظ ان ما نسبته ٨٥% بتكرار ١٧ مبحوث كانت اجابتهم اوافق بشدة

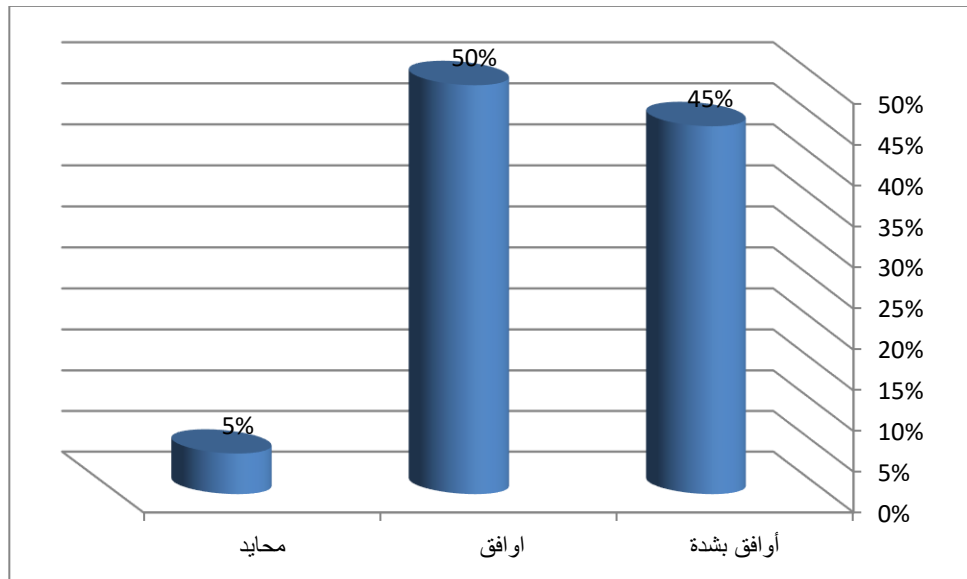
و١٥% بتكرار ٣ مبحوثين كانت اجابتهم اوافق .

١٥٨. مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه وسط المبحوثين نحو الموافقة علي ان الصناعية

تطبق نظم محاسبة التكاليف.

١٥٩. التوزيع التكراري لاراء افراد العينة تجاة العبارة الثانية الفرضية الاولي

160.



161.

المرحلة	التكرار	النسبة المئوية
أوافق بشدة	٩	٤٥%
اوافق	١٠	٥٠%
محايد	١	٥%
المجموع	٢٠	١٠٠%

١٧٧. المصدر من اعداد الباحثين من بيانات الاستبانة ٢٠١٩م

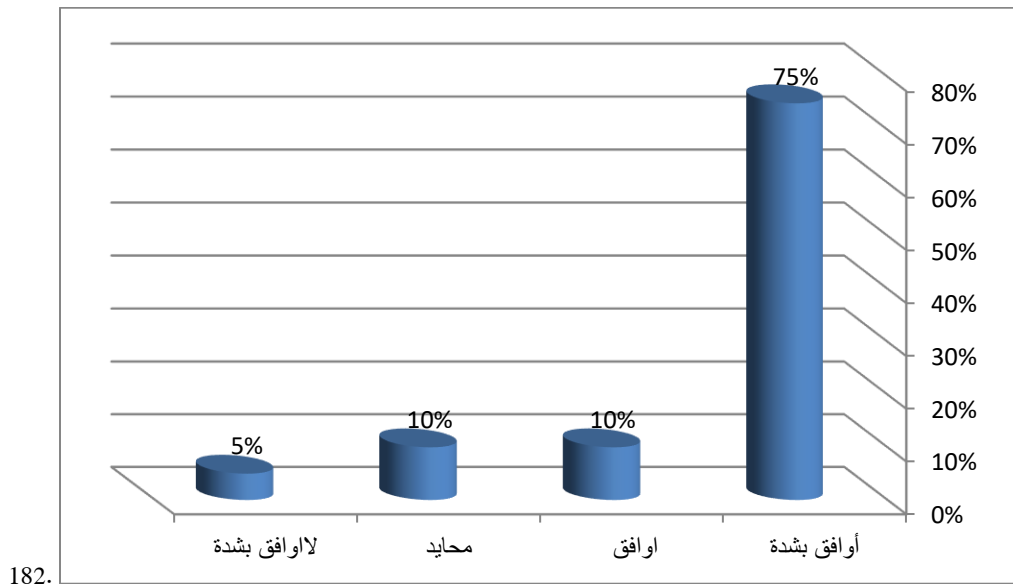
١٧٨. من الجدول رقم (.....,.....,.....) والذي يخص عبارة (يتم تحديد اسعار

المنتجات وفقا لمعلومات نظام محاسبة التكاليف)

١٧٩. نلاحظ ان ما نسبته ٤٥% بتكرار ٩ مبحوثين كانت اجابتهم اوافق بشدة , ٥٠% بتكرار ١٠ مبحوثين كانت اجابتهم اوافق , و٥% بتكرار مبحوث واحد كانت اجابته محايد.

١٨٠. مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه وسط المبحوثين نحو الموافقة علي ان تحديد اسعار المنتجات يتم وفقا لمعلومات نظام محاسبة التكاليف.

١٨١. التوزيع التكراري لاراء افراد العينة تجاة العبارة الثالثة الفرضية الاولي



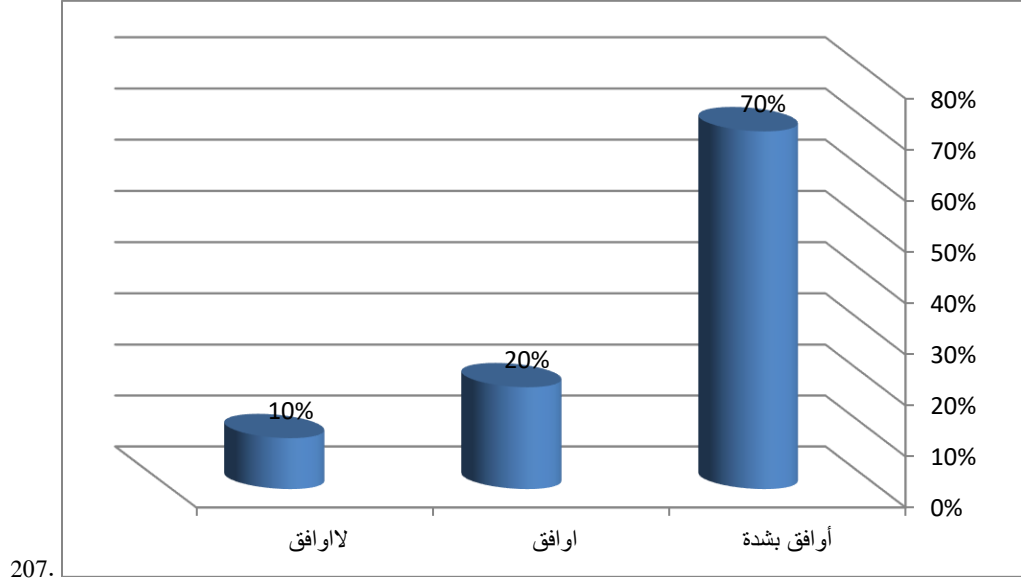
182.

العبارة	التكرار	النسبة المئوية
١٨٣. العبارة	١٨٤.	١٨٥.
أوافق بشدة 186.	١٨٧.	١٨٨.
اوافق 189.	١٩٠.	١٩١.
محايد 192.	١٩٣.	١٩٤.
لاوافق بشدة 195.	١٩٦.	١٩٧.
المجموع 198.	١٩٩.	200.

٢٠١. المصدر من اعداد الباحثين من بيانات الاستبانة ٢٠١٩م
٢٠٢. من الجدول رقم (.....,.....,.....) والذي يخص عبارة(تقدم محاسبة التكاليف معلومات تساعد في اعداد تقارير تساعد في اتخاذ القرارات المرتبطة بالمنتجات)
٢٠٣. نلاحظ ان ما نسبته ٧٥% بتكرار ١٥ مبحوث كانت اجابتهم اوافق بشدة ,
١٠% بتكرار مبحوثين كانت اجابتهما اوافق ومحاييد علي التوالي ,و٥% بتكرار مبحوث واحد كانت اجابته لا اوافق بشدة.
٢٠٤. مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه وسط المبحوثين نحو الموافقة علي ان محاسبة التكاليف تقدم معلومات تساعد في اعداد تقارير تساعد في اتخاذ القرارات المرتبطة بالمنتجات.

٢٠٥. الفرضية الثانية: استخدام انظمة محاسبة التكاليف يؤدي الي تحسين الرقابة علي الانتاج

٢٠٦. التوزيع التكراري لاراء افراد العينة تجاة العبارة الاولي الفرضية الثانية



العبارة	التكرار	النسبة المئوية
٢٠٨. أوافق بشدة	١٤	٧٠%
٢١٢. 211.	٤	٢٠%
٢١٥. 214.	٢	١٠%
٢١٨. 217.	٢٠	١٠٠%
٢٢١. 220.	222.	222.

٢٢٣. المصدر من اعداد الباحثين من بيانات الاستبانة ٢٠١٩م

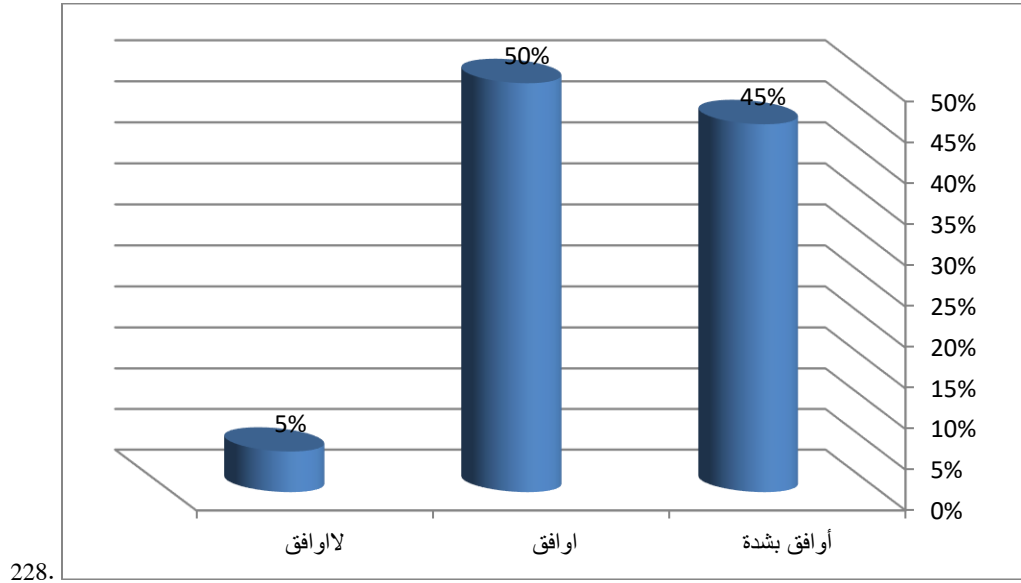
٢٢٤. من الجدول رقم (.....,.....,.....) والذي يخص عبارة(يتم استخدام نظام

محاسبة التكاليف في اعداد الموازنات التخطيطية)

٢٢٥. نلاحظ ان ما نسبته ٧٠% بتكرار ١٤ مبحوث كانت اجابتهم اوافق بشدة , ٢٠% بتكرار ٤ مبحوثين كانت اجابتهم اوافق , و ١٠% بتكرار مبحوثين كانت اجابتهما لا اوافق .

٢٢٦. مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه وسط المبحوثين نحو الموافقة علي ان استخدام نظام محاسبة التكاليف يتم في اعداد الموازنات التخطيطية.

٢٢٧. التوزيع التكراري لاراء افراد العينة تجاه العبارة الثانية الفرضية الثانية



العبارة	التكرار	النسبة المئوية
٢٢٩. العبارة	٢٣٠. التكرار	٢٣١. النسبة المئوية
أوافق بشدة 232.	٩ ٢٣٣	٢٣٤. ٤٥%
اوافق 235.	١٠ ٢٣٦	٢٣٧. ٥٠%
لاوافق 238.	١ ٢٣٩	٢٤٠. ٥%
المجموع 241.	٢٠ ٢٤٢	243. ١٠٠%

٢٤٤. المصدر من اعداد الباحثين من بيانات الاستبانة ٢٠١٩م

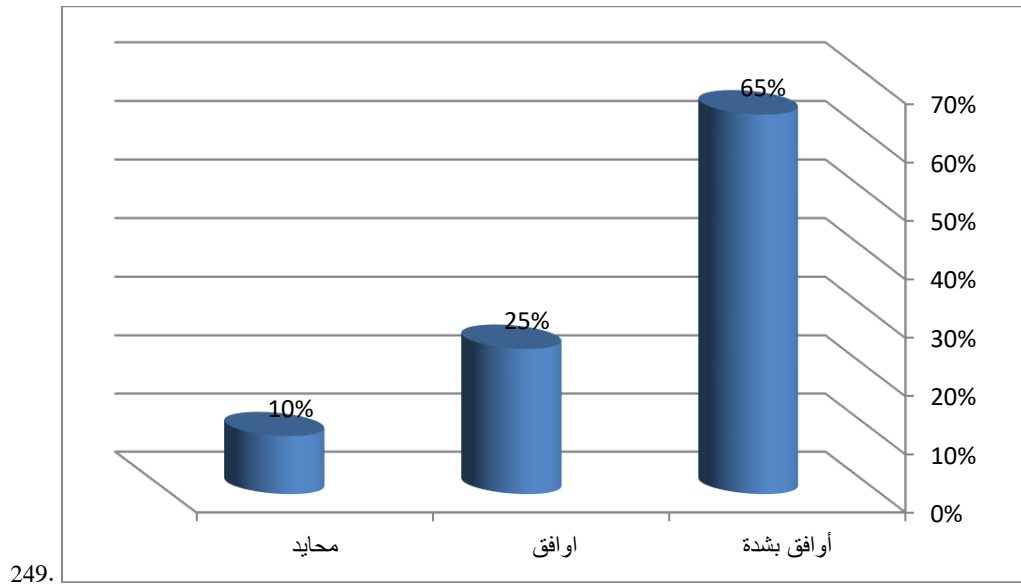
٢٤٥. من الجدول رقم (.....) والذي يخص عبارة (تسهم محاسبة التكاليف

بصورة فاعلة في التخطيط للربحية)

٢٤٦. نلاحظ ان ما نسبته ٤٥% بتكرار ٩ مبحوثين كانت اجابتهم اوافق بشدة , ٥٠% بتكرار ١٠ مبحوثين كانت اجابتهم اوافق , ٥% بتكرار مبحوث واحد كانت اجابته لا اوافق .

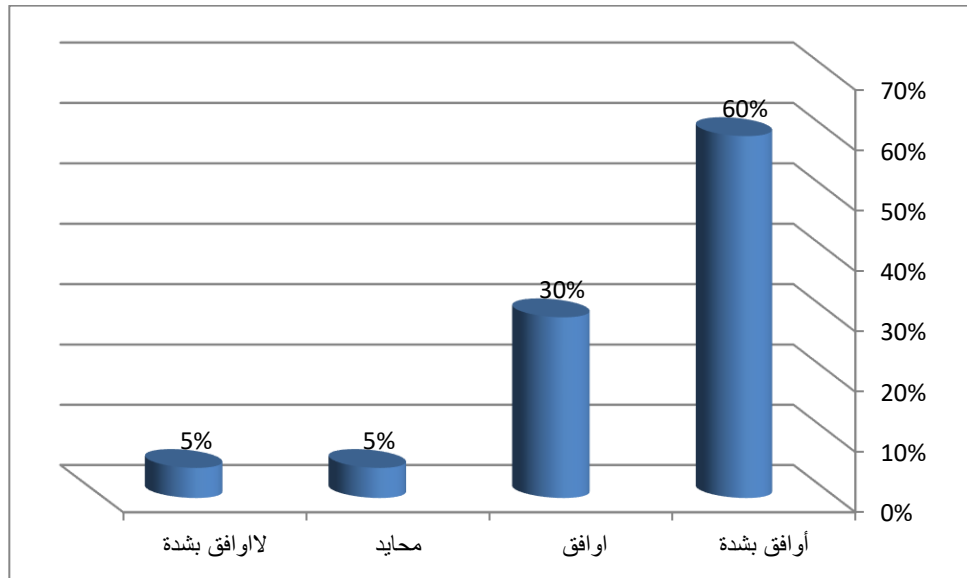
٢٤٧. مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه وسط المبحوثين نحو الموافقة علي ان محاسبة التكاليف تسهم بصورة فاعلة في التخطيط للربحية.

٢٤٨. التوزيع التكراري لاراء افراد العينة تجاة العبارة الثالثة الفرضية الثانية



المرجع	النسبة المئوية	التكرار	العبارة
٢٥٠	٢٥٢	٢٥١	العبارة
أوافق بشدة 253.	٢٥٥	٢٥٤	١٣
اوافق 256.	٢٥٨	٢٥٧	٥
محايد 259.	٢٦١	٢٦٠	٢
المجموع 262.	264.	٢٦٣	٢٠

٢٦٥. المصدر من اعداد الباحثين من بيانات الاستبانة ٢٠١٩م
٢٦٦. من الجدول رقم (.....) والذي يخص عبارة(تسهم محاسبة التكاليف بصورة فاعلة في التخطيط للسيولة)
٢٦٧. نلاحظ ان ما نسبته ٦٥% بتكرار ١٣ مبحوث كانت اجابتهم اوافق بشدة , ٢٥% بتكرار ٥ مبحوثين كانت اجابتهم اوافق , ١٠% بتكرار مبحوثين كانت اجابتهم محايد .
٢٦٨. مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه وسط المبحوثين نحو الموافقة علي ان محاسبة التكاليف تسهم بصورة فاعلة في التخطيط للسيولة.
٢٦٩. التوزيع التكراري لاراء افراد العينة تجاة العبارة الرابعة الفرضية الثانية



270.

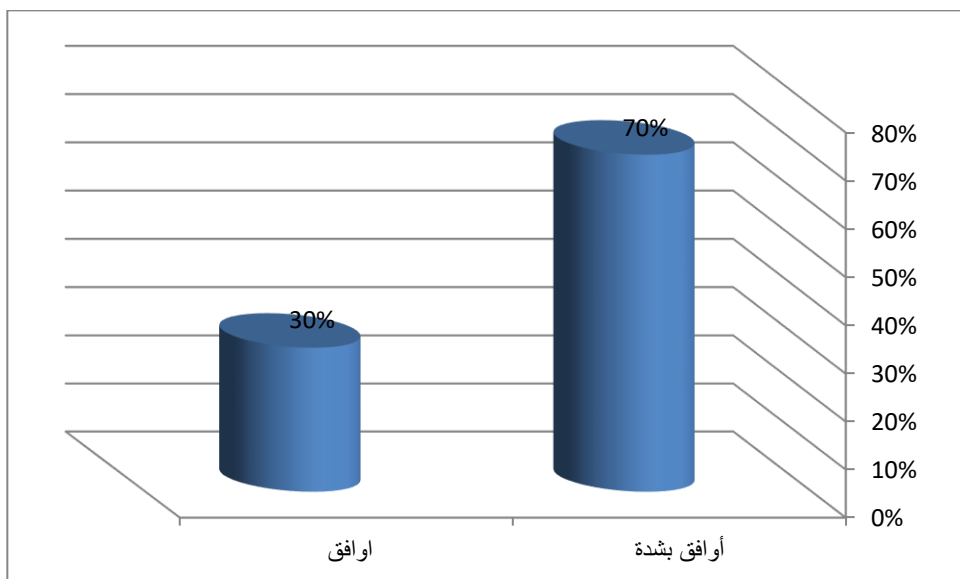
العبارة	التكرار	النسبة المئوية
٢٧١. أوافق بشدة	١٢	٦٠%
٢٧٢. أوافق	٦	٣٠%
٢٧٣. محايد	١	٥%
٢٧٤. لاوافق بشدة	١	٥%
٢٧٥. المجموع	٢٠	١٠٠%

٢٨٩. المصدر من اعداد الباحثين من بيانات الاستبانة ٢٠١٩م
٢٩٠. من الجدول رقم (.....,.....,.....) والذي يخص عبارة(تمكن بيانات محاسبة التكاليف من تحسين القوة الايرادية)
٢٩١. نلاحظ ان ما نسبته ٦٠% بتكرار ١٢ مبحوث كانت اجابتهم اوافق بشدة , ٣٠% بتكرار ٦ مبحوثين كانت اجابتهم اوافق , ٥% بتكرار مبحوث واحد كانت اجابته محايد ولا اوافق بشدة علي التوالي .
٢٩٢. مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه وسط المبحوثين نحو الموافقة علي ان بيانات محاسبة التكاليف تمكن من تحسين القوة الايرادية.

٢٩٣. الفرضية الثالثة: عدم توفر معلومات دقيقة عن التكاليف للمنتجات يؤثر علي

تحسين الرقابة في التكاليف

٢٩٤. التوزيع التكراري لاراء افراد العينة تجاة العبارة الاولى الفرضية الثالثة



295.

المرجع	التكرار	النسبة المئوية
٢٩٦. العبارة	٢٩٧. التكرار	٢٩٨. النسبة المئوية
أوافق بشدة 299.	١٤ ٣٠٠.	٣٠١. ٧٠%
أوافق 302.	٦ ٣٠٣.	٣٠٤. ٣٠%
المجموع 305.	٢٠ ٣٠٦.	٣07. ١٠٠%

٣٠٨. المصدر من اعداد الباحثين من بيانات الاستبانة ٢٠١٩م

٣٠٩. من الجدول رقم (.....) والذي يخص عبارة (عدم توفر معلومات

تكاليفية دقيقة يؤثر بصورة سالبة في تحقيق الربحية المطلوبة)

٣١٠. نلاحظ ان ما نسبته ٧٠% بتكرار ١٤ مبحوث كانت اجابتهم اوافق بشدة ,

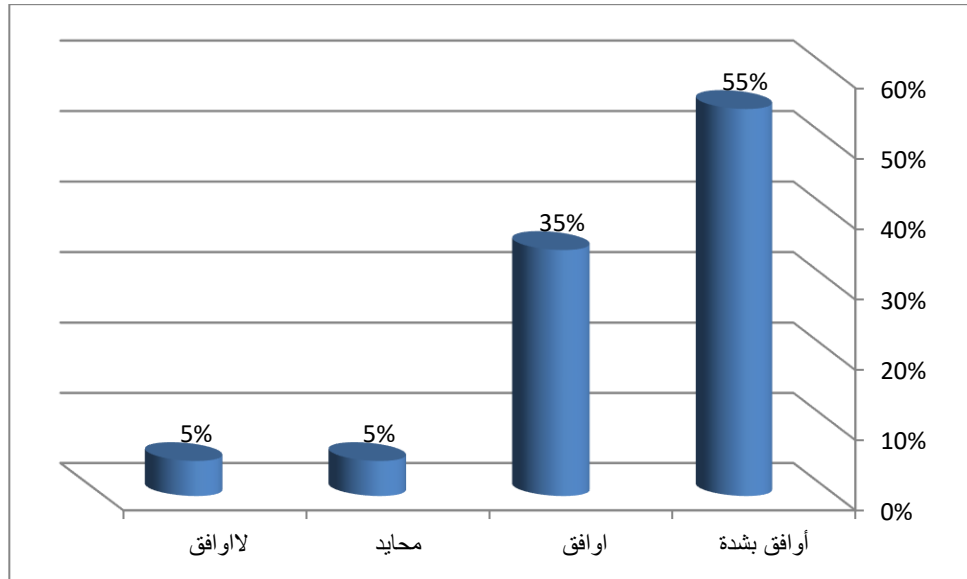
و ٣٠% بتكرار ٦ مبحوثين كانت اجابتهم اوافق .

٣١١. مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه وسط المبحوثين نحو الموافقة علي ان عدم توفر معلومات تكاليفية دقيقة يؤثر بصورة سالبة في تحقيق الربحية المطلوبة.

312.

=

٣١٣. التوزيع التكراري لآراء افراد العينة تجاه العبارة الثانية الفرضية الثالثة



314.

العبارة	التكرار	النسبة المئوية
٣١٥. أوافق بشدة	١١	٣٢٠. %٥٥
٣١٦. أوافق	٧	٣٢٣. %٣٥
٣١٧. محايد	١	٣٢٦. %٥
٣١٨. لاوافق	١	٣٢٩. %٥
٣١٩. المجموع	٢٠	٣٣١. %١٠٠

٣٣٣. المصدر من اعداد الباحثين من بيانات الاستبانة ٢٠١٩م

٣٣٤. من الجدول رقم (.....) والذي يخص عبارة (عدم توفر معلومات

تكاليفية دقيقة يؤثر بصورة سلبية علي عدالة قرارات التسعير)

٣٣٥. نلاحظ ان ما نسبته ٥٥% بتكرار ١١ مبحوث كانت اجابتهم اوافق بشدة , ٣٥%

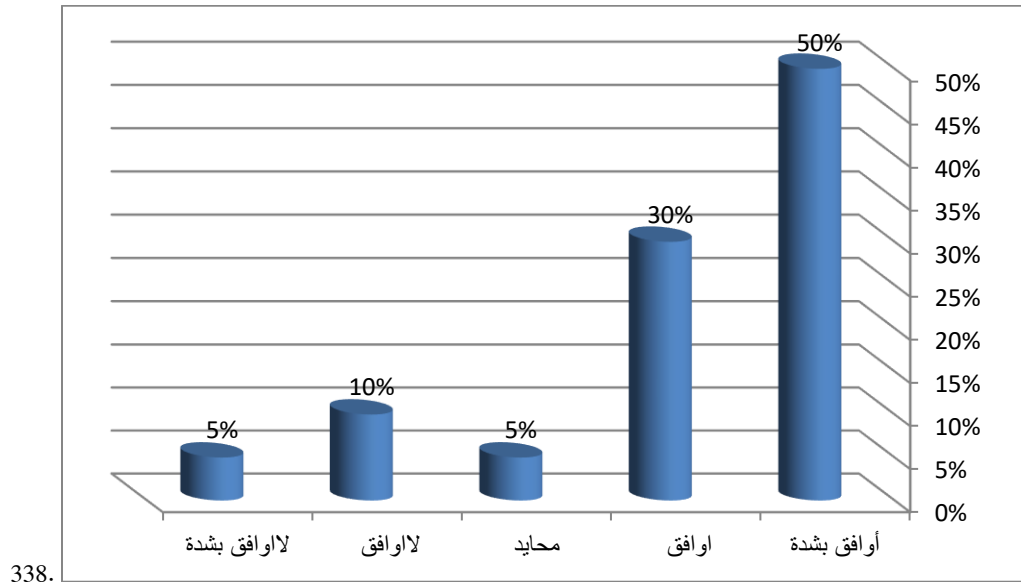
بتكرار ٧ مبحوثين كانت اجابتهم اوافق , ٥% بتكرار مبحوث واحد كانت اجابته محايد

ولا اوافق علي التوالي .

٣٣٦. مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه وسط المبحوثين نحو الموافقة علي ان عدم توفر

معلومات تكاليفية دقيقة يؤثر بصورة سلبية علي عدالة قرارات التسعير .

٣٣٧. التوزيع التكراري لآراء افراد العينة تجاه العبارة الثالثة الفرضية الثالثة



338.

العبارة	التكرار	النسبة المئوية
٣٣٩	٣٤٠	٣٤١
أوافق بشدة 342.	١٠	٣٤٤
اوافق 345.	٦	٣٤٧
محايد 348.	١	٣٥٠
لاوافق 351.	٢	٣٥٣
لاوافق بشدة 354.	١	٣٥٦
المجموع 357.	٢٠	٣٥٨
		359. ١٠٠%

٣٦٠. المصدر من اعداد الباحثين من بيانات الاستبانة ٢٠١٩م

٣٦١. من الجدول رقم (.....) والذي يخص عبارة (عدم توفر معلومات

تكاليفية دقيقة يؤثر علي قرارات التمويل)

٣٦٢. نلاحظ ان ما نسبته ٥٠% بتكرار ١٠ مبحوثين كانت اجابتهم اوافق بشدة

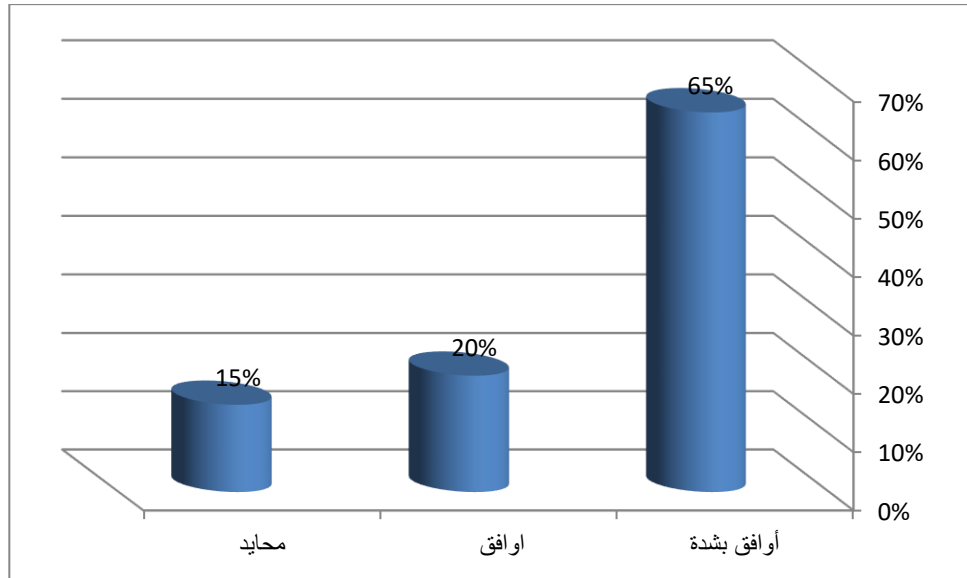
, ٣٠% بتكرار ٦ مبحوثين كانت اجابتهم اوافق , ٥% بتكرار مبحوث واحد كانت اجابته

محايد ولا اوافق بشدة علي التوالي , و ١٠% بتكرار مبحوثين كانت اجابتهما لا اوافق .

٣٦٣. مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه وسط المبحوثين نحو الموافقة علي ان عدم توفر

معلومات تكاليفية دقيقة يؤثر علي قرارات التمويل.

٣٦٤. التوزيع التكراري لاراء افراد العينة تجاة العبارة الرابعة الفرضية الثالثة



365.

العبارة	التكرار	النسبة المئوية
٣٦٦. العبارة	٣٦٧. التكرار	٣٦٨. النسبة المئوية
أوافق بشدة 369.	٣٧٠. ١٣	٣٧١. ٦٥%
اوافق 372.	٣٧٣. ٤	٣٧٤. ٢٠%
محايد 375.	٣٧٦. ٣	٣٧٧. ١٥%
المجموع 378.	٣٧٩. ٢٠	٣80. ١٠٠%

٣٨١. المصدر من اعداد الباحثين من بيانات الاستبانة ٢٠١٩م
٣٨٢. من الجدول رقم (.....) والذي يخص عبارة(عدم توفر معلومات تكاليف حقيقيه يؤثر بصورة سالبة علي قرارات استثمارات الاموال)
٣٨٣. نلاحظ ان ما نسبته ٦٥% بتكرار ١٣ مبحوث كانت اجابتهم اوافق بشدة , ٢٠% بتكرار ٤ مبحوثين كانت اجابتهم اوافق ,و ١٥% بتكرار ٣ مبحوثين كانت اجابتهم محايد.
٣٨٤. مما سبق نلاحظ ان هناك اتجاه وسط المبحوثين نحو الموافقة علي ان عدم توفر معلومات تكاليف حقيقيه يؤثر بصورة سالبة علي قرارات استثمارات الاموال.

الخاتمة :

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام علي اشرف خلق الله أجمعين ومن تبعهم بأحسان الي يوم الدين وبعد .

بحمد الله وتوفيقه د اكملنا البحث وقد تناول موضوع البحث دور محاسبة التكاليف في الرقابة علي الإنتاج بشركة الراجحي الدولية بحيث تم تقسيم البحث الي ثلاثة فصول :

تناول الفصل الأول :نظام محاسبة التكاليف .

كما تناول الفصل الثاني : الرقابة علي تكاليف الإنتاج.

كما تناول الفصل الثالث : الدراسة الميدانية بالتطبيق علي شركة الراجحي الدولية .

وفي ختام هذا البحث نجد أن محاسبة التكاليف تلعب دور فعال في رفع تكاليف الإنتاج وهو بالتالي يؤثر تأثيراً مباشراً في الرقابة علي العاملين .

النتائج والتوصيات

النتائج :

- تطبق نظام محاسبة التكاليف لها دور فعال في فرض الرقابة على الإنتاج .
- نظام محاسبة التكاليف يؤدي إلى رفع كفاءة إنتاجية الشركة الراجحي الدولية .
- تطبيق نظام محاسبة التكاليف يساعد في خفض تكلفة المنتج .
- عدم الإهتمام بنظام محاسبة التكاليف يؤدي إلى زيادة تكاليف الرقابة .

التوصيات :

- تحسين محاسبة التكاليف يساعد في سرعة إكتشاف الأخطاء وعلاجها .
- الأهتمام بتطوير محاسبة التكاليف يساعد في رفع الكفاءة والإنتاجية
- عمل دورات تدريبية لتحسين أداء العاملين .
- تطوير أساليب الرقابة المتبعة في الشركة .
- استخدام محاسبة التكاليف في ضبط السياسات تسعير .

المراجع والمصادر

- ١- أ. د صلاح بسيوني عيد . وآخرون نظم محاسبة التكاليف - القاهرة ٢٠١٧م - ص ٢
- ٢- متاح على : <https://11zahraadass310.wordpress.com> :
تاريخ الدخول ٢٥ / ١١ / ٢٠١٩م
- ٣- Brigirte Doriarb cowptabegesiren 3 parsonearree 2005 .p.1
- ٤- Chars. – Haring etduinn,opit p.4.
- ٥- د . ناصر دادوي مروان المحاسبة المحاسبة التحليلية دار المحمدية العامة - الجزائر -
ص ٨
- ٦- درهمون هلال ص ١١٥.
- ٧- تشارلزهل هودنجرن وآخرون ، محاسبة التكاليف ج ١ ترجمة أحمد حجاج الرياض
والسعودية ٢٠٠٣م
- ٨- 41 - 40 -p-1999 Abtallah Bogbaba alger
- ٩- <https://Zahraabass310.wordpress.com> :
تاريخ الدخول ٢٥ / ١١ / ٢٠١٩م
- ١٠- د . أحمد محمد زملي ، أصول محاسبة التكاليف الصناعية كلية التجارة / جامعة
الزقازيق ٢٠٠٧. ص ٣٦٨ - ١٧٦
- ١١- أحمد صلاح عطية جامعة الزقازيق كلية التجارة ، الإسكندرية ، ٢٠٠٦م
- ١٢- أ. د . أحمد كامل وآخرون أنظمة التكاليف في المنظمات الصناعية - الإسكندرية
٢٠١٢م
- ١٣- محمد محمد الجزار - محاسبة التكاليف ، مكتبة عين شمس ١٩٨٧ ، ص ١٩٠
- ١٤- طلب الشراء ، أمر الشراء ، تقرير الإستلام ، فواتير الموردين
- ١٥- المصدر : محمد الفيومي محمد - أصول محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ،
الإسكندرية - ١٩٩٠م

١٦- د. مهدي جمعة الراشد ، محاسبة التكاليف ، جامعة البصرة ، العراق ١٩٨٨م ،
ص ٢١٨م

١٧- د. محمد تيسير الرجبى - مبادئ المحاسبة التكاليف - مؤسسة النبأ للخدمات
المطبعة ١٩٩٥م ، ص ١٨٦

١٨- عبد الفاتح محمد الصحن ، فتحي رزق السوافيري ، الرقابة الداخلية ، ص ١٠

١٩- محمد الفاتح محمد بشير المغربي ، أصول الإدارة والتنظيم (عمان : دار الحنان
للنشر والتوزيع - مجمع القرى التجاري - الطبعة الأولى ٢٠١٦م ، ص ٢٠٩ .

٢٠- أحمد ماهر مبادي الإدارة بين العلم والمهارة الإسكندرية : دار النشر ، الطبعة
الثالثة ٢٠١٥ ص ٣٢٥

٢١- عبد الله جوهره ، الإدارة العامة وإدارة الأعمال (الإسكندرية : مؤسسة شباب
الجامعة ٢٠١٤م) ص ١٦٠ .

٢٢- عبد السلام أبو فحف ، إدارة الأعمال الدولية (جامعة الإسكندرية : كلية التجارة
٢٠٠٥م) ص ٣١٥

٢٣- محمد الزنبيات ، محمد القريوني ، زهير الصياح : (مبادي الإدارة . (القاهرة ،
الطبعة الأولى ٢٠١٠م) ص ٣٠٧ ، ، ص ٣٠٨

٢٤- احمد منصور إسماعيل العريقي - إدارة الأعمال الدولية (رقم إيداع بدار الكتب
لسنة ٢٠١٤) ص ١٥٦

٢٥- صلاح الدين عبد المنعم مبارك نظم المعلومات المحاسبية مدخل رقابي (الإسكندرية
: مكتبة الوفاء القانونية الطبعة الأولى ٢٠١٢) ص ٢٦٤

٢٦- حسن إبراهيم عادين ، الإدارة في الإسلام والنظرية والتطبيق (القاهرة : لمين
للدراسات والبحوث الإنسانية والاجتماعية ٢٠١٠) ص ٢٦٤ ،

- ٢٧- رمضان محمد غنيم ، الرقابة على الكاليف ، مرجع سابق ذكره ، ص ١١
- ٢٨- كريم منصور غازي ، مبادئ الإدارة ، مرجع سابق ذكره ص ١٠٦
- ٢٩- أحمد حسن ظاهرة محاسبة التكاليف الإدارية (عمان دار وائل للطباعة والنشر
والطبعة الأولى سنة ٢٠٠٥ ص ١١٩ .
- ٣٠- ناصر نور الدين عبد اللطيف . أنظمة محاسبة التكاليف مرجع سابق ذكره
ص ٢٥٥
- ٣١- رشيد جمال أحمد عبد الغني . محاسبة التكاليف متقدمة ، مرجع سابق ص ١٥٤
- ٣٢- إبراهيم أحمد السعيد محاسبة التكاليف قياس رقابة إتخاذ قرارات الإسكندرية :
الدار الجامعية : النشر ص ٢٢٤
- ٣٣- أحمد حلمي جمعة محاسبة التكاليف " عمان دار صفاء للنشر والتوزيع الطبعة
الأولى ٢٠١١ ص ١٢٣ - ١٢٨
- ٣٤- عبد الحي مدعي محاسبة التكاليف لأغراض تخطيط ورقابة جامعة الإسكندرية :
كلية التجارة ١٩٥٠ ص ٥٢٢ أحمد حلمي جمعة مرجع سابق ذكره ص ١١٩ .
- ٣٥- صلاح مبارك عمر حسين - التكاليف في المجال الإداري جامعة الإسكندرية :
كلية التجارة الدار الجامعية للنشر . ١٩٩٦م / ص ١١٤ .
- ٣٦- صلاح عبد المنعم محاسبة التكاليف لأغراض الإدارية مدخل إداري الإسكندرية
ص ٢٤-٢٧ .
- ٣٧- أحمد حلمي جمعة محاسبة التكاليف المعيارية ، مرجع سبق ذكره ص ١٢٠