

إطار علمي لقياس تكاليف العقود والمقاولات

عمر تاج السر عمر النور*

مستخلص الدراسة

تناولت الدراسة الإطار العلمي لقياس تكاليف العقود و المقاولات ، والمشكلة تنتج من خلال طبيعة هذا القطاع و هي طول الفترة الزمنية و التي تزيد عن العام المالي مما ينتج عنه عدم احتساب إيرادات و مصروفات العام المالي بصورة صحيحة و عادلة ، و أيضاً نظراً لطول الفترة الزمنية يكون هنالك صعوبة في تقدير تكاليف العقد بصورة دقيقة ، و عدم مراقبة عناصر التكاليف بالصورة الجيدة لأن العمل يكون في موقع العميل ، و تظهر أيضاً مشكلة التخطيط السليم و استخدام أساليب و أدوات التخطيط لبلوغ الأهداف ، تستمد الدراسة أهميتها من أنها تدعم و تطور الأساليب الإدارية في المنشآت الصناعية التي تعمل في مجال المقاولات و تبحث في أحدث أنظمة التكاليف التي بدورها ستزيد من إمكانية تحقيق هدف التنمية الاقتصادية للصناعات في البنية التحتية و توضيح أفضل الطرق التي يمكن استخدامها في قياس أرباح عقود المقاولات.

الكلمات المفتاحية :

العقد : توافق إرادتين أو أكثر على إنشاء التزام أو اتفاق على إحداث أثر قانوني .

تكاليف المقاولات : هي التكاليف أو المصروفات التي يتم انفاقها علي عقود الانشاءات مثل تكاليف المواد، العمل ، المعدات والآلات، الخدمات وغيرها .

ABSTRACT

This study treats the scientific framework for measuring the cost of contract , the problem here is: the long duration of the contract impedes the accurate calculation of the revenues and expenditures

*أستاذ مشارك - كلية الاقتصاد والتجارة وإدارة الأعمال-جامعة شندي

of the fiscal year. That also , raises the difficulty of estimation of the cost of the contract.

This study is important as it supports and develops the managerial methods of the industrial enterprises that work in the field of contracting. It also, searches in the modern system of costing that might increase the possibility of attaining economic development objective of the industries in the infrastructure.

The objective of the study is in attaining the main purposes that aimed at studying and evaluation cost accounting and its role in achieving construction schemes with high efficiency.

Key Words:

contract : establish a commitment or agreement to bring legal effect.

construction cost: [Expense](#) incurred by a contractor for [labor](#), [material](#), equipment, [financing](#), [services](#), etc.

المقدمة :

أصبحت المحاسبة عن التكاليف أمراً ضرورياً وحيوياً لإستقرار الوحدات الإقتصادية و إزدهارها و قدرتها علي المنافسة. و تهتم محاسبة التكاليف بقياس التكلفة بما يحقق أغراض معينة تساعد إدارة الوحدة الإقتصادية في أداء وظائفها بأكبر قدر ممكن من الكفاءة و الفعالية .

وتعتبر صناعة المقاولات من أكبر و أهم قطاعات النشاط الإقتصادي علي المستويين العربي و العالمي ، فإن أهمية هذا القطاع قد تعاضمت و قطعت شوطاً كبيراً نحو تملكها لزاماً ثرواتها فقد بدأت في وضع اللبنة الأساسية لاقتصاد المجتمعات العربية الحديثة .

و تلعب شركات المقاولات اليوم دوراً بارزاً في النشاط الإقتصادي ، و ذلك لمساهمتها في تنفيذ مشاريع الإنشاءات الرئيسية و التي تشكل في مجموعها البنية التحتية للمجتمع . و من

أمثلتها تشييد المباني ، رصف الطرق ، إقامة الجسور . و بسبب السمات المميزة للأنشطة التي تؤديها شركات المقاولات نشأت الحاجة إلي تصميم نظم محاسبية خاصة بها و غالباً ما تصمم هذه النظم لتتخذ شكل النظام المحاسبي المتكامل الذي يضم معاً الحسابات المالية و حسابات التكاليف .

و قد تظهر مشكلة البحث في أنه يستغرق تنفيذ العقد فترة طويلة تزيد عادةً عن فترة محاسبية واحدة و هذا يتطلب ضرورة تحديد نظام معين لسداد قيمة العقد علي دفعات ، بجانب إستخدام التقدير الشخصي في إعداد تقديرات للعديد من المتغيرات التي تؤثر علي عقد المقاولات كالمواد و الأجور و المصروفات غير المباشرة لتقدير الأرباح المتوقعة لكل عقد و ضرورة تقدير درجة الإتمام (مرحلة التقدم في الإنجاز) حتى يمكن تحديد النسبة من الربح الكلي و التي يمكن الإعتراف بها خلال الفترة المحاسبية .

تتمثل أهمية البحث في كونها تدعم هدف تطوير الأساليب الإدارية في المنشآت الصناعية التي تعمل في مجال المقاولات و التشييد ، و كونها تبحث في أحدث أنظمة التكاليف التي بدورها ستزيد من إمكانية تحقيق هدف التنمية الإقتصادية الشاملة للصناعات في البنية التحتية . و في دفع كفاءتها الإنتاجية و زيادة قدرتها التنافسية و قياس الأداء و إتخاذ القرارات الإدارية السليمة .

و يهدف هذا البحث إلي تحقيق الإغراض الرئيسية الهادفة إلي دراسة و تقييم محاسبة التكاليف ، و دورها في الوصول إلي الأهداف المنشودة لإنجاح المشاريع الإقتصادية بكفاءة عالية .وإمكانية محاسبة التكاليف في وضع الإطار العلمي لإدارة و قياس التكلفة فيما يخص تكاليف أوامر العقود و المقاولات و التي تتسم بشئ من الغموض في حساب الأرباح .

يقوم البحث علي اختبار مدى صحة الفرضيات التالية :

(1) وضع التقديرات الأولية لعقود المقاولات بصورة جيدة تمكن من تحقيق أفضل الأرباح .

(2) يفيد تتبع وقياس التكاليف في ظل نظام تكاليف عقود المقاولات في مجال التخطيط و الرقابة

(3) التقويم المستمر لنسب الإنجاز في المشروع يعتبر من أسس محاسبة قطاع المقاولات

ولمنهجية البحث يسلك الباحث أسلوب علمي للوصول إلي النتيجة التي تبني عليها الحلول الصحيحة الناجحة المثبتة بإستخدام الإسلوب الملائم في دراسة كل قضية تخص نظام التكاليف

قيد الدراسة تؤدي إلى الغرض المطلوب إنجازها و الكشف عن الحقيقة حتى يصل إلى نتيجة معلومة . و سوف يتم إستخدام منهجية متعارف عليها في هذه الدراسة و لكي نختبر الفرضيات يتبع الباحث أسلوب المنهج الإستنباطي و الإستقرائي و الوصفي ، معتمداً على المقاييس و التحليل الكمي حيث تقوم هذه المنهجية على إجراء مراجعة شاملة لأدبيات موضوع الدراسة إذ يقوم البحث على مزيج من الدراسة النظرية و التطبيقية التحليلية .

أولاً : الدراسات السابقة

يهدف هذا البحث إلى تحقيق هدف تقييم السياسات المحاسبية الخاصة بقياس أرباح عقود المقاولات في عدد من دول العالم بقصد إظهار مدى التباين الموجود في إتباع سياسات معينة في كل منها ، و هدف محاولة تحقيق التوازن و التوافق في السياسات المحاسبية المتعلقة بتحديد أرباح عقود المقاولات بما يتماشى مع تقرير لجنة المعايير الدولية المحاسبية حتى يمكن الاعتماد على القوائم و التقارير المالية المنشورة لهذه المنظمات الأمر الذي يزيد من معرفة مستخدميها و يقلل من حالة عدم التأكد لديهم فيما يتعلق بقراراتهم .

دراسة السيد عباس السيد 1988م (أ)

طبيعة المشكلة تمثلت في محاولة الوصول إلى منهج علمي يعمل على ترشيد وظيفتي تخطيط و رقابة التكاليف وفقاً للاتجاه المعاصر المعروف بحاسبة المسؤولية . و أهمية استخدام أساليب التحليل الكمي كأداة من الأدوات العلمية لرفع كفاءة و فاعلية نظام محاسبة المسؤولية في مجال التخطيط و الرقابة . و تنبع أهمية البحث في اعتبار محاسبة المسؤولية أكثر الوسائل التي تساعد على سد الثغرات الموجودة في أنظمة محاسبة التكاليف . و لهذا لا بد من ضرورة البحث في وضع إطار علمي لهذا الغرض . و هدف البحث في إجراء دراسة تحليلية لنظام محاسبة المسؤولية و تناوله بالتأصيل العلمي بغية الوصول إلى إطار علمي متكامل لهذا النظام يعمل على ترشيد وظيفتي تخطيط و رقابة التكاليف .

ثانياً : الإطار النظري للدراسة

النظام الإداري لتنفيذ الأوامر

يعتبر أمر الإنتاج Job Order بمثابة قرار يصدر من إدارة الإنتاج إلى أقسام التنفيذ في تشغيل كمية معينة من منتج معين بمواصفات و شروط و مواعيد محددة . و ذلك طبقاً لبنود التعاقد مع العميل الذي تنفذ الطلبية لحسابه (أو طبقاً لتعليمات إدارية إذا كان الأمر يتعلق بالمنشأة ذاتها) و من الطبيعي أن يحدد رقم معين لأمر الإنتاج يطبع على كافة المستندات

المتعلقة به و ذلك لإمكان تتبع عناصر التكاليف التي تنفق عليه ، و لإمكان تمييز الأوامر المختلفة (ii) .

و من خلال ما سبق يمكن تعريف الأمر الإنتاجي بأنه ذلك التفويض الكتابي بإنتاج منتج معين أو كمية معينة من سلعة معينة و يعطي لكل أمر رقماً خاصاً به و هذا الرقم يميز كل أمر عن الأوامر الأخرى و هو وسيلة مميزة و يمكن بواسطته تتبع و حصر تكاليف كل أمر من عناصر التكاليف المباشرة ، و بدون هذا الأمر الكتابي قد يحصل خلط في التنفيذ بين الأوامر المختلفة (iii) .

المسئولية و الرقابة في نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

يجب أن تنظم الإدارة بشكل واضح مسئولية الأقسام عن استخدام كافة الموارد فبالنسبة للمواد المباشرة و العمالة الصناعية المباشرة فإن المسئول عن القسم يجب أن يكون علي علم دائماً بأداء العمالة المباشرة و المواد المباشرة من خلال ملخصات (كل ساعة أو يومية أو أسبوعية) بالمنصرف من هذه المواد و المستخدم من وقت العمالة و المحملة علي أقسامهم .

كما أن هذه السجلات من تكلفة الأمر تخدم أيضاً الوظيفة الرقابية ، فالتكاليف الفعلية المعينة لكل أمر تقارن بالتكاليف المخططة لهذا الأمر طبقاً للموازنة ، و أية انحرافات جوهرية بين هذه التكاليف الفعلية و التكاليف المخططة يجب أن تفحص للوقوف علي أسبابها . فعلى سبيل المثال لو أن الانحراف يرجع إلي أن وقت العمالة الفعلية أعلى من ما هو مخطط بالموازنة فإن الإدارة ربما تهتم بفحص كل من طريقة إعداد موازنة العمالة و إنتاجية هذه العمالة بالتفصيل (iv) .

تقارير تكاليف أوامر الإنتاج

تختص هذه التقارير بقياس تكلفة كل أمر إنتاج على حدة . و يتحدد أمر الإنتاج على أساس أنه يمثل طلبيه محددة يصدر بها أمر تشغيل إلى الأقسام الإنتاجية في المنشأة لتشغيل أو إنتاج كمية محددة من منتج معين طبقاً لمواصفات معينة . و يستهدف تقرير تكاليف أمر الإنتاج عادة قياس تكلفة إنتاج هذا الأمر لأغراض تحديد سعر البيع أو لأغراض تقويم المخزون من أوامر الإنتاج . و على ذلك فإن قياس تكلفة أمر الإنتاج أو محتوى تقرير تكاليف أمر الإنتاج من

البيانات يتركز عادة في تكاليف الإنتاج المرتبطة بهذا الأمر . و يرتبط هذا المحتوى عادة بأسس و مفاهيم القياس المطبقة في المنشأة (v) .

كثيراً ما تحتاج الإدارة لمعرفة بيانات من محاسب التكاليف تتسم بالفورية و السرعة و في توقيت معين لا يرتبط بمواقيت نظام العمل في إدارة التكاليف و لا بأزمة بداية الفترة المحاسبية أو نهايتها فالإدارة – على أي مستوى لها – تواجه مشاكل متنوعة و تفكر في مشاريع أو أنظمة أو سياسات أو أي أمر من أمور إدارة دفة العمل و تنميته . و ذلك في أي وقت تراه مناسباً سواء للتفكير و التخطيط في هذه الأمور ، أو للتنفيذ و إعداد القرارات بشأنها (vi)

عناصر تكاليف الأوامر الإنتاجية

تقوم محاسبة الأوامر الإنتاجية بتتبع تكاليف كل أمر إنتاجي علي حدة ، و حتى يكون ذلك ممكناً يتم تخصيص حساب مستقل لكل أمر إنتاجي في دفتر أستاذ مساعد الأوامر الإنتاجية ، و يتم تحميل الأمر الإنتاجي بما يخصه من مواد و أجور مباشرة و مصروفات صناعية غير مباشرة . و يمكن أن تخصص صفحة أو صفحات من هذا الدفتر لكل أمر إنتاجي . و في الغالب يكون هذا الدفتر على شكل بطاقات حيث تخصص كل مجموعة منها لتجميع تكاليف أمر إنتاجي معين و بالتالي مقابلة تكلفة الأمر الإنتاجي مع سعر البيع المتعاقد عليه و تحديد ربحية ذلك الأمر (vii) .

و تكلفة الأمر الإنتاجي تتكون من العناصر الأساسية التالية :

المواد المباشرة

هي عبارة عن أنواع المواد التي تدخل في تركيب أو تشكيل المنتج سواء تم شراؤها في صورة

مواد خام أو مواد نصف مصنعة أو أجزاء تامة ، و تتميز المواد المباشرة بسهولة حصرها و قياسها و تميزها و إلصاق تكلفتها لكل وحدة من وحدات الإنتاج مثل الحجر الجيري في صناعة الأسمنت ، و كذلك الأسمنت و حديد التسليح في صناعة مقاولات المباني (viii) . شراء المواد و المهمات بوحدات المقاولات كما ذكر تتركز في أنواع الأسمنت و الحديد و الزلط و الرمل و الجير و الطوب بأنواعه و الأخشاب و الأدوات الصحية و أدوات الكهرباء و غيرها . و علاوة علي العدد و الأدوات الثابتة مثل الخلاطات و آلات الرصف للطرق و الكباري و وسائل النقل و الوحدات إما أن تقوم بتنفيذ الأعمال متكاملة بمعرفتها أي أنها تقوم بشراء المواد

و تعهد إلى مقاولي الباطن بتصنيعها أو تقوم بإسناد العمل متكامل إلى الوحدات الأخرى مقابل خصم نسبة مئوية من التعاقد المبرم بين الوحدة و العميل لحسابها (ix) .

الأجور المباشرة

تعتبر الأجور عن تكلفة الحصول على العمل الإنساني بالمنشأة ، و لذلك فهي تتضمن كافة ما تتحمله المنشأة من تكاليف في سبيل القوة البشرية التي تعمل لديها . و تتعدد صور التكلفة التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على الجهد الإنساني . فهي قد تتخذ صورة مقابل نقدي يدفع للعاملين أو تكون في صورة مقابل نقدي تدفعه المنشأة لجهة حكومية من أجل العاملين لديها (التأمينات الاجتماعية) أو قد تتخذ في صورة أو شكل مزايا عينية تدفع للعمال (x) .

إذا لا بد من تحديد تكلفة الأجور المباشرة الخاصة بكل أمر إنتاجي بشكل مستقل عن الأوامر الإنتاجية الأخرى . و يتم تحديد نصيب كل أمر تشغيل من الأجور المباشرة من واقع بطاقات العمل و بطاقة العمل تمسك بالنسبة لكل عامل حيث يبين فيها مقدار الزمن الذي استغرقه العامل في إنتاج كل أمر تشغيل ، و يتم إعداد ملخص تحليلي لبطاقات الشغله لتحديد ساعات العمل المباشر المصروفة على تشغيل الأمر الإنتاجي في كل قسم و عن طريق ضرب عدد ساعات العمل المباشر التي استغرقت في تنفيذ العمل بمعدل أجر الساعة نحصل على تكلفة الأمر من الأجور المباشرة .

التكاليف الصناعية المباشرة

لا نعني بالمصروفات المباشرة ما يستلزمه العمل من خامات و أجور و إنما أي مصروف آخر غير هذا ، يتصل بالأمر بعينه أو عملية بذاتها . وقد يكون عمل مقاولي البناء أحسن مثل لذلك . إذا أن كل مقاوله مستقلة في مكانها و طبيعتها ، فمن السهل تحميلها بكل ما يصرف عليها (xi) .

كما هو الحال في صناعة المقاولات حيث تعتبر أتعاب المصممين و المهندسين تكاليف صناعية مباشرة أخرى لأن هذه التكاليف لا تمثل تكلفة مواد مباشرة و لا تمثل تكلفة أجور مباشرة و تنفق خصيصاً من أجل الأمر الإنتاجي

التكاليف غير المباشرة

النفقة هي التي يمكن تخصيصها على مشروع معين أو خدمة معينة تعتبر تكاليف غير مباشرة و يتعين حصرها ودراسة علاقتها بكل مركز من مراكز الإنتاج و الخدمات الإنتاجية و الإدارية بغرض تخصيصها أو تحميلها على المراكز بحيث يتعين استخدام أنسب الأسس للتوزيع و التحميل .

تلعب شركات المقاولات دوراً بارزاً في النشاط الاقتصادي و ذلك لمساهمتها في تنفيذ مشاريع الإنشاءات الرئيسية و التي تشكل في مجموعها البنية التحتية للمجتمع . و من أمثلة مشاريع الإنشاءات تلك ، تشييد المباني و رصف الطرق و الكباري .

تقوم شركات المقاولات بتنفيذ التعهدات المتعلقة بتشبيد المباني و إقامة الطرق و يسمى كل تعهد على حدة بالمقولة أو العقد و غالباً ما تزيد مدة تنفيذ هذه العقود عن سنة مالية ، و تعتبر كل مقولة وحدة مستقلة ذات مواصفات خاصة . و التعهد هو إلتزام يرتبط به المتعهد تجاه الجهة المتعاقدة للقيام بتنفيذ عمل معين حسب مواصفات فنية و هندسية معينة و موقع تنفيذ أو تشييد محدد ، و موعد انجاز محدد و بسعر محدد قبل البدء بعملية التنفيذ و المتعهد هو شخص طبيعي يمارس أعمال التعهدات أو شخص اعتباري مثل شركات المقاولات . و يلتزم بتنفيذ كل ما ورد بالعقد بعد توقيعه . و يسبق إبرام العقد دراسة فنية و هندسية و مالية دقيقة للمشروع المراد تنفيذه و المقدم من قبل صاحب العمل و على أساس هذه الدراسة تحدد قيمة العقد و هي على أساس تقديري في ضوء الخبرات السابقة مع الأخذ في الاعتبار كمية المواد اللازمة و عدد العمال و الآلات و المعدات و أنواعها و الأسعار المتوقعة لكل صنف و بعد قبول العقد يتم إبرام العقد (xii) .

تعريف العقد

هو توافق إرادتين أو أكثر على إنشاء إلتزام ، و المهم في العقد أن يكون هنالك اتفاق على إحداث أثر قانوني . و يجب أن تتجه الإدارة إلى غاية مشروع و هذا هو السبب . و يحدد المتعاقدين محل إلتزامهما و لذلك فإن أركان العقد هي التراضي و المحل و السبب (xiii) .

يرى آخر أنه هو مجموعة من الأحكام التي يرتبط بها كل من المتعهد و الجهة المتعاقدة ، حيث يتضمن أوصافاً خاصة من حيث مكان العقد و قيمة التعاقد و شروط الدفع و جزاء التأخيرات . و يسبق التعاقد دراسة كاملة لكافة النواحي المحاسبية و الفنية و الاقتصادية (xiv) .

أنواع عقود الإنشاءات تقسم إلى نوعين (xv) :

1) عقود الإنشاءات قصيرة الأجل و هي العقود التي يتم تنفيذها و تسليمها للعميل خلال نفس الفترة التي يتم فيها التعاقد و تكون المشاكل المحاسبية محدودة طالما أن فترة تنفيذ العقد خلال الفترة المحاسبية نفسها و من ثم لا توجد أية مشاكل في تحديد أرباح العقد .

2) عقود الإنشاءات طويلة الأجل و هي العقود التي يتم تنفيذها على مدار فترات محاسبية ، و هذا النوع له مشاكل محاسبية معقدة نظراً لعدم تزامن استنفاد نفقاته و تحقق إيراداته خلال الفترة المحاسبية نفسها .

أهمية قطاع المقاولات

يعتبر حجم الأعمال و الاستثمارات التي تنفذ بواسطة هذا القطاع بالإضافة إلى أثره في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية و علاقته بأوجه النشاط الأخرى عن مدى أهميته والتي يمكن تناولها في :

أولاً : حجم الاستثمار بقطاع المقاولات

إن الهدف الرئيسي من أداء هذا القطاع هو تنفيذ المشروعات الاستثمارية المحدودة بالخطة بالمواعيد المقررة و في حدود الاعتمادات المعتمدة لها .

ثانياً : اختلاف الإجراءات من مشروع لآخر

تحتاج كل عملية إلى دراسة تختلف من الدراسة التي تعد لمشروع آخر ، يرجع ذلك إلى أن كل دراسة تعتمد على ظروف تتعلق بالمقولة ذاتها وحتى ولو كان هناك تشابه في النوع والكمية (xvi) .

التقدير

يلعب التقدير دوراً هاماً في القطاع ، و من وجهة النظر المحاسبية فإن المؤسسة يجب أن تعطي اهتماماً و عناية لصحة تقديراتها في جميع مراحل العقد و ضعف الرقابة في التقدير يؤدي إلى تضخيم أرباح أو عدم الاستدراك لخسائر واقعة فعلاً . و فيما يلي بعض الاعتبارات الهامة التي يجب مراعاتها عند القيام بعملية التقدير :

1) جميع عناصر التكلفة يجب أن تكون منسقة مع مواصفات العقد و خطط العمل و البيانات .

2) معدلات التكلفة يجب أن تكون دقيقة يعتمد عليها و تعبر عن التكاليف الجارية إضافة إلى ضرورة التنبؤ بمعدلات التضخم و أخذها في الاعتبار .

3) للعقود التي يمكن تمديدتها أو زيادة حجمها يجب مراعاة وجود شرط في العقد يعوض المقاول عن فروقات أسعار السوق .

4) ضرورة التحقق من صحة العمليات الحسابية للتقديرات النهائية .

5) التقديرات النهائية يجب أن يتم مراجعتها من حيث اكتمالها و معقوليتها من قبل شخص - إدارة مستقلة عن تلك التي قامت بتجهيزها .

التقييم المستمر للإنجاز في المشروع

منذ أن يبدأ العمل في المشروع يجب مراقبة الإنجاز أولاً بأول لأجل اكتشاف أية مشاكل و دراستها و وضع الحلول لها منذ المراحل المبكرة للمشروع و لتسهيل عملية مراقبة الإنجاز يجب على النظام المحاسبي أن يزود الإدارة في أوقات منتظمة أو عند الضرورة ببيانات توضح التكاليف الفعلية التي تحملها المشروع حتى تاريخ معين و تلك المتوقع إنفاقها مستقبلاً حتى إكماله

الرقابة في موقع المشروع

يجب علي إدارة المشروع أن توجد نظاماً للرقابة أو إجراءات عمل للتأكد من أن العمليات المالية قد تم مراجعتها و التأكد من سلامتها من قبل أشخاص مسؤولين و مخولين بذلك ، مثلاً القيام بزيارات مفاجئة لموقع العمل ، و الرقابة الفعالة على سجلات الموقع (xvii) .

نظام الرقابة الداخلية في شركات أو مؤسسات المقاولات

لا بد من وجود نظام رقابة داخلية سليم للمحافظة على أصول هذه الشركات على قوة مركزها المالي . و يتضمن نظام الرقابة الداخلية السياسات و الإجراءات التي تصفها الإدارة من أجل تحقيق أهداف الشركة و المحافظة على أصولها ، و كذلك يمكن نظام الرقابة الداخلية السليم من استخراج البيانات و التقارير المالية الصحيحة و المفيدة التي تمكن من اتخاذ القرارات الرشيدة .

لقد بينت المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين إن تعبير نظام الرقابة الداخلية يعني كافة السياسات و الإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة

المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة منظمة و كفاءة العمل و المتضمنة الإلتزام بسياسات الإدارة و حماية الأصول و منع و اكتشاف الغش و الأخطاء و دقة اكتمال السجلات المحاسبية و تهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب (xviii).

التخطيط في شركات المقاولات (الصعوبات و عوامل النجاح)

تعتبر وظيفة التخطيط عن مجموعة الأنشطة الإدارية التي تستهدف إصدار مجموعة من القرارات المحددة الأهداف ، و سياسات تحقيقها و بلورة الخطط و البرامج التي تحدد إطار أنشطة المنشأة خلال فترة معينة بغرض تحقيق الأهداف . فنقطة البداية تكون من الإدارة العليا التي تحدد أهداف شركة البناء و التشييد بعيدة المدى مثل الربحية ، التوسع ، النمو ، قيادة صناعة البناء و التشييد في الجوانب التكنولوجية ، و في ضوء ذلك يتم بلورة سياسات الشركة التي تحكم و توجه قرارات العمل الإداري منها نحو مسعاها لتحقيق الأهداف . الأمر الذي يكتنفه دون شك عدد من الصعوبات التي يمكن بيانها في التعامل مع المتطلبات الزمنية ، تحقيق الأهداف المرغوبة ، القياس و الرقابة ، التغلب على عدم التأكد .

طرق تخطيط تكاليف المقاولات

تتعدد الطرق و الأساليب المستخدمة في تخطيط (تقدير) تكلفة مشروعات المقاولات و التي يختلف استخدام شركات المقاولات لها باختلاف ظروفها و خصائص المشروعات التي يتم دراستها، و تتمثل أهم تلك الطرق و الأساليب في تقدير تكلفة مهام التشغيل ، تقدير المعاملات ، تقدير التغير الزمني للتكلفة ، تقدير البعد الاقتصادي لعناصر التكلفة ، تقدير معدل تكلفة الوحدة ، تقدير معدل تكلفة اليوم من العمل ، التقدير التجميعي للأرقام .

عمليات تحت التنفيذ و قياس أرباح المقاولات

يندر في أعمال شركات المقاولات أن تبدأ تنفيذ العقد (المقولة) و تنتهي من تنفيذه خلال فترة قصيرة أقل من سنة ، فإذا حدث ذلك أي تم الانتهاء من تنفيذ مقولة خلال مدة قصيرة أي خلال السنة المالية لشركة المقاولات فإن الشركة تقوم بتسليم المقولة بعد الانتهاء من تنفيذها لصاحب المقولة ، و في هذه الحالة تحدد شركة المقاولات تكلفة التنفيذ و بمقابلة هذه التكلفة

بالقيمة التعاقدية (البيعية) للمقاوله ينتج الربح المحقق من المقاوله خلال السنه الماليه للشركه

و لكن في الحياه العمليه تطول فتره تنفيذ المقاوله لتتعدى السنه الماليه للشركه فقد يستغرق التنفيذ ثلاث أو خمس سنوا . لذلك فإن قياس أرباح كل عقد من العقود التي تقوم بتنفيذها شركه المقاولات طبقاً لذلك لا يتحدد إلا بالإنهاء من كل عقد حتى يمكن مقابله تكاليف العقد بالقيمة التعاقدية للعقد (القيمة البيعية) . و لما كان ذلك يصعب تطبيقه حيث الانتظار لفترات طويله حتى الانتهاء من تنفيذ العقد و لاستغلال السنوا الماليه للشركه فإنه يمكن قياس ربحيه كل عقد في شركات المقاولات بتطبيق أسلوب مختلف عن قياس الربحيه في الشركات الأخرى (xix)

إن تحقيق الربح لا ينشأ صدفه في أي مشروع فهو ثمرة عمليه بالغه التعقيد تتم في ظروف أبرز سماتها عدم دوامها و تعرضها للتغير المستمر . و الربح في حقيقه أمره إنما يعبر عن ديناميكيه الحركه الايجابيه للأمام في المشروع نتيجة تفاعل عدة عوامل تؤثر على هذه الحركه و تحدد مسارها نحو الهدف النهائي للمشروع و هو تحقيق الربح .

و على هذا فإن أي دراسه للربح في شركات المقاولات لا بد و أن تأخذ في اعتبارها الاهتمام بدراسه عوامل مؤثره على الربح . و تتم دراسه هذه العوامل من ناحيه تأثيرها على عمليه تحقيق الربح في المشروع ، وتأثيرها على عمليه قياس الربح و تحديده في المشروع .

و كما هو واضح فإن الربح ينتج من خلال عمليتين الأولى عمليه تحققه و الثانيه إظهاره في الدفاتر المحاسبية . و يمكن أن نصل إلى أن المحاسبه لها تأثير كبير في عمليه إظهار هذا الربح المتحقق الذي نتج في عمليه القياس و التحديد (xx) .

مرحله قياس تكلفه الأعمال في نهاية الفتره و يظهر في هذه المرحله :

(أ) أرصده بداية الفتره : و هي تتضمن رصيد الأعمال تحت التنفيذ أي التي لم يتم اعتمادها بعد من العميل عند انتهاء الفتره السابقه ، و قيمة المواد و المستلزمات الموجوده في موقع العقد في بداية الفتره و المصروفات المقدمه أو المستحقه الخاصه بالعقد في بداية الفتره و ما يترتب على عمليات الجرد الفعلي .

(ب) العمليات التي تقوم بها المنشأة و تتعلق بالعقد أثناء الفتره : و هي تتضمن عمليات إرسال المواد أو المستلزمات إلى موقع العمل و سداد أجور العمال و المهندسين الذين

يعملون في الموقع و إهلاك الآلات التي في الموقع و الدفعيات المستحقة للمقاولين من الباطن .

ت) أرصدة حساب العقد في نهاية الفترة : و هي تتمثل في المواد و الأدوات المتبقية في نهاية الفترة في موقع العقد . و أي مصروفات مقدمة أو مستحقة خاصة بالعقد و يكون المتمم الحسابي لحساب العقد في هذه المرحلة هو الرصيد الذي يعبر عن تكلفة الأعمال

مرحلة تمييز الأعمال المعتمدة

و تبدأ هذه المرحلة برصيد المرحلة السابقة و يتم فيها التمييز في تكلفة الأعمال بين تكلفة الأعمال المعتمدة و تكلفة الأعمال غير المعتمدة . و الأعمال المعتمدة هي التي يقوم مهندس المنشأة بالتأكد من إتمامها و تقديم شهادة بذلك تسمى شهادة المهندس للعميل لاعتمادها . فإذا تم اعتمادها يتم على أساسها مطابقة العميل بسداد قيمتها طبقاً لشروط العقد . أما الأعمال غير المعتمدة فهي التي لم تسلم عنها شهادات و تعتبر أرصدة لحساب العقد في نهاية الفترة . و تظهر في الميزانية العمومية باسم أعمال تحت التنفيذ .

مرحلة تحديد ربحية الأعمال المعتمدة

و هي تبدأ برصيد تكلفة الأعمال المعتمدة في الجانب المدين و يجعل العميل مديناً بقيمة هذه الأعمال . و على هذا فإن حساب العقد يجعل مديناً في هذه المرحلة بتكلفة الأعمال المعتمدة و دائماً بقيمتها . و يكون المتمم الحسابي لهذه المرحلة ربحاً في حالة زيادة قيمة الأعمال المعتمدة عن تكلفتها ، أو خسارة إذا زادت تكلفة تلك الأعمال عن قيمتها . و تعالج الأرباح و الخسائر كما يلي :

- إذا حقق العقد خسارة عن الفترة الحالية فإنها تقفل في حساب احتياطي الأرباح المحجوزة إذا كان له رصيد أول الفترة . و إذا لم يكفي لتغطية الخسارة تقفل باقي الخسارة في حساب الأرباح و الخسائر .

- إذا حقق العقد أرباحاً عن الفترة الحالية فإنها تعالج بإعداد المرحلة الرابعة من حساب العقد

مرحلة تمييز الأرباح المحققة و الأرباح المكتسبة

و يتم تصويرها في حالة تحقق أرباح فقط حيث يتم فيها التمييز بين نوعين من الأرباح :

- أرباح تحققت من أعمال معتمدة قام العميل بسداد قيمتها .
 - أرباح تتعلق بأعمال معتمدة لم يسدد العميل عنها أي مبالغ .
- يقفل النوع الأول في حساب الأرباح و الخسائر ، أما النوع الثاني فيعلى على حساب احتياطي الأرباح المحجوزة (xxi) .

حساب أرباح المقاولات تحت التنفيذ

ليست هنالك مشاكل متعلقة بحساب الربح الذي تحقق من المقاولات التي تمت بالكامل و أعطي عنها شهادة من مهندس صاحب العمل بأن الأعمال التي تمت مطابقة للمواصفات و الشروط المتفق عليها في عقد المقولة ، طالما أن بدء العمل و انتهاءه قد حدث في خلال فترة محاسبية واحدة إلا أن في غالبية الأحوال تقوم الشركة بحجز جزء من أرباح المقولة لمقابلة أية مشاكل متعلقة بها في خلال فترة الضمان التي قد ينص عليها في عقد المقولة . أما بالنسبة للمقاولات تحت التنفيذ في نهاية الفترة المحاسبية ، فإن هنالك عدة آراء بالنسبة لحساب الربح المتحقق عنها، و خاصة أن المبادئ المحاسبية تنادي بعدم حساب ربح إلا إذا تحقق فعلاً ، و لا شك أن المقولة التي لم تتم في نهاية الفترة المحاسبية لا يعتبر الربح المحسوب بالنسبة لها ربحاً محققاً ، لأن الربح المحقق هو الذي يحسب على الأعمال التي تمت فعلاً و بالكامل .

و لكي يتم حساب الربح يجب توافر عدة شروط اتفق عليها غالبية المحاسبين و من أهم تلك الشروط ما يلي :

(1) أن يكون الجزء الذي تم من المقولة في نهاية السنة المالية هو الجزء الأكبر منها و في رأس البعض أن هذا الجزء التام يجب أن لا يقل عن ثلثي حجم الأعمال المطلوب تنفيذها . و الهدف من ذلك هو أنه طالما أن حجم الأعمال الباقية صغيراً ، فإن احتمالات الخسارة في هذا الجزء تكون ضئيلة نسبياً .

(2) أن يكون حساب الربح عن الأعمال التي تمت في نهاية السنة المالية في حدود الجزء الذي صدرت عنه مستخلصات أو شهادات من مهندس صاحب العمل ، حيث أن صدور شهادة المهندس يؤكد بأن الأعمال التامة مطابقة للمواصفات و الشروط المتفق عليها .

(3) يجب أن لا يعتبر الفرق بين التكلفة و القيمة التعاقدية للجزء الذي تم هو الربح الواجب ترحيله لحساب أرباح و خسائر العام . بل يجب أن يخصم من هذا الربح الناتج نسبة معينة كإحتياطي لأي خسائر محتملة قد تنتج مستقبلاً خلال إتمام المقولة . كارتفاع أسعار الخامات و

معدلات الأجور و خسائر في الأجزاء التي تمت من العمل و إعادة تشغيل أجزاء أخرى . وفي هذا المجال جرى العرف على حساب ثلثي الربح المحسوب عن الأعمال التامة في نهاية السنة المالية . بل أن هنالك بعض المحاسبين ، زيادة منهم في الحيطة و الحذر ، يقوموا بتخفيض هذا الجزء أيضاً بنسبة ما حصله المقاول فعلاً من قيمة المستخلص (xxii) .

و نجد أنه لو تم تأجيل قياس ربحية العقود تحت التنفيذ حتى نهاية إتمامها بالكامل و تسليمها لأصحابها فإن إتباع هذا الأسلوب سوف يؤدي إلى عدم تحديد الربح السنوي لشركة المقاولات ، عدم توزيع أرباح على أصحاب شركة المقاولات ، عدم منح مكافآت لأعضاء مجلس إدارة شركة المقاولات ، عدم منح مكافآت و حوافز للعاملين بشركة المقاولات .

و قد يستمر ذلك لعدة سنوات طالما أن العقود التي تقوم بتنفيذها شركة المقاولات تحت التنفيذ و لم تكتمل بعد و بالتالي لم يتم تسليمها لأصحابها . و لقياس الربحية في نهاية كل فترة محاسبية و بتطبيق مبدأ استغلال الفترات المحاسبية و ضرورة تحميل كل فترة محاسبية بايراداتها و تكاليفها فإن الشركة تقوم بتطبيق مبدأ الإنتاج (xxiii) .

طريقة تقدير جميع الأعمال التامة لتاريخه

يتم بموجب هذه الطريقة تحديد (تقدير) باقي تكاليف العقد و استخراج الربح المتوقع لكامل أعمال العقد . و ذلك بأحد الأسلوبين التاليين :

1) بالتناسب تكلفة العمل التام إلى تكلفة العقد المتوقعة ، و ضرب النسبة المذكورة بالربح المتوقع لكامل العقد .

2) بالتناسب قيمة شهادة المهندس المشرف إلى القيمة الإجمالية للعقد و ضرب الناتج بالربح المنتظر للعقد بكامله .

المحاسبة عن أرباح أو خسائر العقود

تتعدد الطرق التي تتبعها شركات المقاولات عند قياس تكلفة الأعمال التي تقوم بها . و من أهم الطرق الشائعة لقياس قيمة الأعمال في شركات المقاولات :

1) طريقة العقد التام

و هذه الطريقة تتبنى سياسة الحيطة و الحذر التي تعترف بالأرباح فقط بالنسبة للعقود التامة و

على ذلك يكون الاعتراف بالإيراد بالنسبة للعقود التامة فقط ، و هذا يعني عدم الاعتراف بالإيراد المحقق عن أعمال معتمدة من قبل مهندس العميل المتعاقد طالما أنه لم يتم الانتهاء من تنفيذ العقد كاملاً . و هذه الطريقة ستؤدي إلى تحقق الأرباح بالكامل في الفترة المحاسبية التي يتم فيها تنفيذ العقد بالرغم من أن فترات التنفيذ قد تحملت بالتكاليف دون تحقق أرباح (xxiv).

و تتميز أعمال المقاولات بصفة عامة بأن المراحل النهائية من العمل قد تشتمل على نفقات غير منتظرة و خسائر غير متوقعة و أن من الإجراءات السليمة في هذا المجال عدم اعتبار الإيراد قد تحقق إلا بعد انتهاء العملية بالكامل حيث أن إتمام عملية الإنتاج إنما تعني إتمام عملية البيع في شركات المقاولات نظراً لأن تلك الشركات تتعاقد على بيع إنتاجها قبل البدء فيه . و يؤدي استخدام طريقة العقد التام في شركات المقاولات إلى المشاكل التالية :

(1) لا يمكن الاعتراف بأي إيرادات خلال فترة التنفيذ . بل ستنتم معالجة المبالغ المتحصل عليها من العملاء على أنها دفعات تحت الحساب لمساعدة الشركة في إنجاز الأعمال و بالتالي تظهر المبالغ المستلمة في المركز المالي و ليس حسابات نتائج الأعمال .

(2) تخالف هذه الطريقة قرار استمرار المشروع و من المعروف أنه نتيجة لاعتبارات عملية متعددة . و طريقة العقد الكامل الخاصة بتحديد قيمة الأعمال في شركات المقاولات تلغي فكرة استمرار المشروع باعتبار أنها تنظر إلى المشروع على أنه يقوم بعمل واحد و لا بد من إنجازه أي أنها لا تهتم بالأعمال التي يقوم بها و تهتم بالمشروع نفسه .

(3) تخالف هذه الطريقة ما جاء به النظام المحاسبي الموحد و التي ألزمت بتطبيقه شركات قطاع المقاولات (xxv) .

(2) طريقة نسبة الإتمام

و هذه الطريقة تتبنى مفهوم الاستحقاق عن طريق الاعتراف بالربح خلال فترات تنفيذ العقد . و في ضوء هذه الطريقة يتم الاعتراف بالإيراد الخاص بالعقود تحت التنفيذ و التي وصلت إلى مستوى إتمام مرضي . و يرى البعض أن مستوى الإتمام المرضي هذا يتراوح بين 50%-66% من حجم الأعمال المطلوب تنفيذها وإذا كان العائد من العقد مؤكد الحدوث بدرجة مقبولة ، و لكن إذا كان هذا العائد غير مؤكد الحدوث بدرجة مقبولة فإن طريقة العقود التامة

هي التي يجب إتباعها. وأغلب الشركات التي تطبق طريقة نسبة الإتمام تقوم بحساب الأرباح المحققة وفقاً للمعادلة الآتية :

أرباح العقد عن الفترة = قيمة الأعمال التامة المعتمدة (من واقع شهادة المهندس) – تكلفة الأعمال التامة المعتمدة (xxvi).

تحديد الربح المحاسبي في شركات المقاولات و أثره على القوائم المالية

بعد أن تقوم إدارة الحسابات في شركات المقاولات بقيد إيرادات و نفقات الشركة خلال العام

حسب تسلسل حدوثها تقوم في نهاية المدة بإعداد الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي بهدف تحديد نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة أو تحديد المركز المالي للمشروع في نفس التاريخ

و يمكن القول أن الربح المحاسبي في شركات المقاولات يتم عن طريق إعداد حساب الإنتاج و المتاجرة و حساب الأرباح و الخسائر و قائمة المركز المالي .

حساب الإنتاج و المتاجرة

و هو حساب يبين نتيجة التشغيل و المتاجرة و على ذلك فهو يقابل حساب التشغيل و المتاجرة التقليدي و يضم هذا الحساب عدداً من حسابات الاستخدامات (النفقات) و الموارد (الإيرادات) تتقابل معاً على ثلاث مراحل تعطي كل مرحلة رصيماً معبراً عن نتيجة معينة .

المرحلة الأولى : الهدف منها الوصول إلى تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة و على ذلك تجعل هذه المرحلة مدينة بتكلفة كل من مراكز الإنتاج و مراكز الخدمات الإنتاجية ، كما تجعل دائنة بالتغير في مخزون الإنتاج غير التام مقوماً بالتكلفة و رصيماً هذه المرحلة هو عبارة عن تكلفة الإنتاج التام.

المرحلة الثانية : الهدف منها هو الوصول إلى مجمل فائض الإنتاج أو مجمل عجز الإنتاج المترتب على النشاط الجاري للوحدة الاقتصادية قبل احتساب أعباء البيع . و تجعل هذه المرحلة مدينة بتكلفة الإنتاج المرحلة إليها من المرحلة السابقة . و تجعل دائنة بإيرادات النشاط الجاري و تتمثل في صافي قيمة المبيعات و قيمة التغير في مخزون الإنتاج التام بالتكلفة .

المرحلة الثالثة : و الهدف منها هو الوصول إلى مجمل فائض أو عجز نشاط الإنتاج و المتاجرة و تجعل هذه المرحلة دائنة أو مدينة بمجمل فائض أو عجز الإنتاج المرحل إليها من المرحلة الثانية كما تجعل مدينة بتكلفة مراكز الخدمات التسويقية ، و يجب الإشارة إلى أنه لا

يظهر بهذا الحساب رصيد أول و آخر المدة من الإنتاج التام و غير التام و لكن يكتفي بظهور حساب التغير لهما (xxvii) . من المفترض أن يكون لدى المنشأة في كل سنة عدد من العمليات رست عليها لكل منها حسابها المستقل و من المتعين تصوير حساب ختامي لها كلها يبين نتيجتها العامة .

حساب الأرباح و الخسائر

يتكون هذا الحساب من مجموعة من البنود المحاسبية ، استخدامات و موارد تتقابل معاً على مرحلتين لتوضح كل مرحلة رقماً يعبر عن معنى معين :-

المرحلة الأولى : و تبين هذه المرحلة الفائض أو العجز الذي حققته الشركة قبل تحميل الضرائب الداخلية و تجعل هذه المرحلة دائنة أو مدينة بمجمل فائض أو عجز الإنتاج و المتاجرة المرحل إليها من حساب الإنتاج و المتاجرة كما تجعل دائنة بجميع الإيرادات الأخرى ، كما تجعل مدينة بتكلفة الخدمات الإدارية و التحويلية .

المرحلة الثانية : الهدف منها الوصول إلى الفائض القابل للتوزيع أو العجز النهائي للمشروع و على هذا تجعل هذه المرحلة مدينة بالضرائب الداخلية بعد أن تجعل مدينة أو دائنة بالفائض أو العجز المرحل إليها من المرحلة السابقة (xxviii) .

إثبات نتائج العقود غير التامة في الميزانية

إن العقود غير التامة التي يتطلب إنجازها فترة طويلة ، يتوجب من الجهة المحاسبية بالنسبة للعقود غير التامة أن تظهر أرصدها في الميزانية في نهاية كل سنة مالية و حتى إتمام تنفيذها تظهر البنود المتعلقة بالعقد في الميزانية كالاتي :

- 1) الأعمال غير التامة و غير المعتمدة يتم تقييمها حسب ثمن التكلفة .
- 2) أرصدة الآلات و المعدات و السيارات يتم تقييمها حسب قيمتها التقديرية في نهاية السنة المالية .
- 3) المواد و المستلزمات يتم تسعيرها حسب السوق أو التكلفة أيهما أقل .
- 4) أما رصيد العميل فيظهر حسابه في دفاتر شركة المقاولات تحت بند عقود غير تامة . بحيث يمثل رصيده الفرق بين الحدين (تكلفة الأعمال التامة المعتمدة + الأرباح التقديرية) ناقصاً المبالغ المدفوعة (xxix) .

إظهار أثر تنفيذ العقود على الميزانية

نتيجة للعمليات السابقة و التي ترتبط بتنفيذ العقود المختلفة بمنشأة المقاولات فإنه تظهر مجموعة من أرصدة الحسابات المتعلقة بهذه العقود في دفتر الأستاذ العام و يكون لأرصدة هذه الحسابات تأثير على قائمة المركز المالي كما يلي (xxx) :

(1) تظهر قيمة المواد المتبقية بموقع العمل آخر الفترة ضمن أصول الميزانية بالإضافة إلى إظهار قيمة المواد الموجودة بالمخازن .

(2) يظهر حساب مقاولي الباطن ضمن خصوم الميزانية و ذلك بقيم المبالغ التي لم تسدد عن الأعمال التي قاموا بها ، كما يظهر رصيدهم ضمن أصول الميزانية و ذلك عن المبالغ التي استلموها تحت الحساب .

(3) تظهر ضمن أصول الميزانية رصيد حساب صاحب العمل عن المبالغ التي لم يسدها من قيمة شهادة المهندس و كذلك عن المبالغ المحتجزة كضمان في حالة عدم تخصيص حساب مستقل بها ، أما إذا خصص لها حساب مستقل فإن قيمة هذه المبالغ تظهر كرصيد لحساب مبالغ محتجزة .

(4) حساب الآلات المتبقية بموقع العمل تظهر في جانب الأصول بقيمتها مخصوماً منها قيمة قسط الإهلاك المحسوب .

(5) يظهر رصيد حساب العقد في جانب الأصول في الميزانية ممثلاً لتكاليف الأعمال التامة غير المعتمدة .

(6) يظهر رصيد حساب الأرباح المحتجزة ضمن خصوم الميزانية .

(7) يظهر رصيد أي مستحقات في جانب الخصوم بالميزانية و كذلك أي مقدمات عن تكاليف العقد في جانب الأصول .

الرقابة على عقود المقاولات

يستلزم تحقيق الرقابة على أي نشاط اقتصادي – بصفة عامة – توافر المتطلبات التالية :

(1) وجود مقاييس و مؤشرات يمكن بواسطتها الحكم على مدى كفاءة التنفيذ و تتخذ أيضاً كمعيار لترشيد الأداء و تسيره وفقاً لأهداف محددة و قابلة للتحقق .

(2) وجود نظم و طرق محاسبية و مالية تمكن من قياس الأداء الفعلي و الأنشطة المحققة طبقاً لفترات محددة ، بحيث يمكن التعرف على نتائج تنفيذ الأهداف .

(3) وجود نظام سليم لإعداد التقارير التي توضح نتائج مقابلة الأداء الفعلي بالأداء المستهدف و بالتالي التعرف على مواطن الانحرافات ومسبباتها و مساعدة الإدارة في اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة .

ثالثاً : الدراسة التطبيقية :

أعتمد الباحث على المقابلات الشخصية والاستبانة كأدوات رئيسية لجمع معلومات الدراسة الميدانية، و يتكون مجتمع الدراسة من جميع الأفراد المنتمين إلى الأكاديميون والمهنيون المهتمون بمجال تحديد و قياس التكاليف في مجال المقاولات .

وزعت الاستبانة على عينة الدراسة ، وتم استخدام مقياس ليكرت الخماسي ، و للإجابة على تساؤلات الدراسة واختبار الفرضيات وتحليل بيانات أسئلة الاستبانة لمعرفة آراء عينة الدراسة حول إدارة وقياس تكاليف العقود والمقاولات في قطاع المقاولات والإنشاءات ، استخدم الباحث الطرق الإحصائية و منها المنوال و اختبار مربع كاي لحسن المطابقة لمعرفة دلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة ، ولإستخدام هذا الاختبار قام الباحث بتقسيم إجابات أفراد عينة الدراسة إلى ثلاث مستويات الموافقون و تضم إجابة (أوافق بشدة ، أوافق) في الاستبانة ، المحايدون و تضم إجابة محايد في الاستبانة ، وغير الموافقون وتضم إجابة (لا أوافق بشدة ، لا أوافق) .

و قد كانت الفرضية الأولى وهي وضع التقديرات الأولية لعقود المقاولات بصورة جيدة تمكن من تحقيق أفضل الأرباح ، الغرض من هذه الفرضية هو معرفة هل وضع التقديرات الأولية لتكاليف العقود إذا لم يتم وضعها بصورة جيدة وبطريقة مدروسة يمكن أن تؤثر على الأرباح المخططة . وللتحقق من ذلك ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل سؤال من الأسئلة المتعلقة بالفرضية الأولى . ويتم ذلك عن طريق حساب المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل سؤال من أسئلة الفرضية ، ومن ثم على أسئلة الفرضية مجتمعة ، وقد ظهرت النتائج بموافق بشدة . وكما في الجدول التالي :

جدول رقم (1)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على أسئلة الفرضية الأولى

العبارة	قيمة مربع كاي	القيمة الاحتمالية	الفروق	لصالح
1. هنالك دور كبير يلعبه محاسب التكاليف في عملية دراسة العطاء في منشأة المقاولات .	176.8	0.000	ذات دلالة إحصائية عالية	أوافق
2. تقدير نسبة الأرباح التي تضاف إلى التكلفة الكلية في مرحلة تقديم العطاء تعتمد إلى حد كبير على الخبرة السابقة .	77.4	0.000	ذات دلالة إحصائية عالية	أوافق
3. استخدام مواد خام ذات جودة عالية يؤدي إلى تقليل التكلفة .	33.1	0.000	ذات دلالة إحصائية عالية	أوافق
4. تعتبر تكاليف المقاولات من الباطن أحد بنود التكاليف المباشرة على عقد المقاول .	71.1	0.000	ذات دلالة إحصائية عالية	أوافق
5. تعتمد صناعة المقاولات على الآلات و المعدات بنسبة أكبر من الأجور و العمالة ، و لهذا يجب أن تضع تكاليف الآلات ضمن تكاليف العقد .	93.8	0.000	ذات دلالة إحصائية عالية	أوافق
6. تعتبر أتعاب المصممين و المهندسين تكاليف مباشرة أخرى تحمل على حساب العقد .	111.3	0.000	ذات دلالة إحصائية عالية	أوافق
7. استخدام أنسب معدلات التحميل للمصروفات غير المباشرة في عقود المقاولات يساعد على وضع أفضل تقديرات للتكاليف .	160.5	0.000	ذات دلالة إحصائية عالية	أوافق
8. تقدير نصيب المشروع من المصروفات	98.2	0.000	ذات دلالة إحصائية عالية	أوافق

	إحصائية عالية			الإدارية و العمومية لمنشأة المقاولات يعتبر ضمن تكاليف العقد	
أوافق	ذات دلالة إحصائية عالية	0.000	160.3	استخدام الأساليب والأدوات المستخدمة في محاسبة التكاليف والتي تخص التقديرات تمكن من تحقيق أفضل الأرباح .	9.
أوافق	ذات دلالة إحصائية عالية	0.000	1012.7	جميع الأسئلة	

المصدر : إعداد الباحث ، من الدراسة التطبيقية .

يمكن تفسير نتائج الجدول رقم (1) كما يلي :

1. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الأول في الفرضية الأولى (0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين مما يدل على أن لمحاسب التكاليف دور كبير في عملية دراسة العطاء في منشأة المقاولات .

2. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الثاني في الفرضية الأولى (0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين مما يدل على أن للخبرة السابقة في مجال المقاولات لها دور في تحديد نسبة هامش الأرباح إلى التكلفة .

3. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الثالث في الفرضية الأولى (0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين مما يدل على أن استخدام المواد الخام ذات الجودة يؤدي إلى تقليل التكاليف والخسائر في الاستخدام .

4. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الرابع في الفرضية الأولى (0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين مما يدل على أن تكاليف المقاولات من الباطن هي أحد التكاليف المباشرة الأخرى على عقد المقولة .

5. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الخامس في الفرضية الأولى (0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين مما يدل على أن صناعة المقاولات تعتمد الآلات والمعدات بنسبة أكبر من اعتمادها على العمال والأجور ولهذا يجب أن تحسب تكلفتها ضمن تكلفة العقد .

6. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال السادس في الفرضية الأولى (0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين مما يدل على أن أتعاب المصممين والمهندسين تعتبر تكاليف مباشرة أخرى تحمل على حساب العقد .

7. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال السابع في الفرضية الأولى (0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين مما يدل على أنه لو تم استخدام أنسب معدلات لتحميل المصروفات غير المباشرة بصورة سليمة فإن ذلك يساعد على وضع أفضل تقديرات للتكاليف .

8. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الثامن في الفرضية الأولى (0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين مما يدل على أن تقدير نصيب المشروع من المصروفات الإدارية والعمومية تعتبر من ضمن تكاليف العقد .

9. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال التاسع في الفرضية الأولى (0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين مما يدل على أن استخدام الأساليب والأدوات المستخدمة في محاسبة التكاليف والتي تخص التقديرات تمكن من تحقيق أفضل الأرباح .

يستنتج الباحث مما سبق أن أسئلة الفرضية الأولى قد تحققت ، مما يؤكد صحتها وأن لتحقيق أفضل الأرباح لا بد من وضع التقديرات الأولية لتكاليف عقود المقاولات بصورة جيدة .

وقد كانت الفرضية الثانية : يفيد تتبع وقياس التكاليف في ظل نظام تكاليف عقود المقاولات في مجال التخطيط و الرقابة ، والغرض من هذه الفرضية هو معرفة لو تم تتبع التكاليف وقياس الإنتاج في مجال المقاولات هل هذا الإجراء يساعد الإدارة في عمليتي التخطيط والرقابة . ولتحقق من ذلك ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل سؤال من الأسئلة المتعلقة بالفرضية الثانية و قد ظهرت نتائجها بالموافق بشدة علي ما جاء بالفرضية .

جدول رقم (2)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على أسئلة الفرضية الثانية

العبارة	قيمة مربع كاي	القيمة الاحتمالية	الفروق	لصالح
10. تعتبر الموازنات التخطيطية (التقديرية) أحد الأدوات التي تفيد في تخطيط و رقابة التكاليف في صناعة المقاولات .	176.8	0.000	ذات دلالة إحصائية عالية	أوافق
11. تساعد الموازنة التخطيطية على وجود نظام تحذير مبكر لما يمكن أن يواجه منشأة المقاولات من مشاكل مستقبلية .	145.1	0.000	ذات دلالة إحصائية عالية	أوافق
12. تصميم مستندات صرف للمواد يساعد في سهولة حصرها و تتبعها و قياس	165.1	0.000	ذات دلالة إحصائية	أوافق

	عالية			تكلفتها .	
أوافق	ذات دلالة إحصائية عالية	0.000	139.6	ضبط و رقابة الأجور من خلال بطاقات العمل و تحديد الأجور المباشرة و غير المباشرة و الوقت الضائع يؤدي إلى تقليل تكلفة العقد .	13.
أوافق	ذات دلالة إحصائية عالية	0.000	140.1	هنالك ضرورة لتتبع و قياس التكاليف غير المباشرة في كل المراكز بتطبيق نظام الرقابة الفعال لتحديد الأرباح الحقيقية في نهاية العقد .	14.
أوافق	ذات دلالة إحصائية عالية	0.000	165.9	تطبيق أفضل سياسة للمخزون و تحقيق متطلبات الاستخدام الأمثل له ، و قياس تكلفته و الرقابة عليه يؤدي إلى تخفيض تكاليفه إلى أقل قدر ممكن .	15.
أوافق	ذات دلالة إحصائية عالية	0.000	135.4	يمكن استخدام التكاليف المعيارية في اكتشاف الأخطاء و تصحيحها في منشآت المقاولات .	16.
أوافق	ذات دلالة إحصائية عالية	0.000	135.02	تعتبر التكاليف المعيارية أداة للرقابة على التكاليف تعتمد على فكرة قياس عناصر التكاليف و النفقات التي يتحملها المشروع .	17.
أوافق	ذات دلالة إحصائية عالية	0.000	1199.1	جميع الأسئلة	

المصدر : إعداد الباحث ، من الدراسة التطبيقية .

يمكن تفسير نتائج الجدول رقم (2) كما يلي :

1. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال العاشر وهو السؤال الأول في الفرضية الثانية (0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين و المحايدين و غير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين مما يدل على الموازنات التخطيطية تعتبر من أحد الأدوات التي تفيد في تخطيط ورقابة التكاليف في صناعة المقاولات.

2. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الحادي عشر وهو السؤال الثاني في الفرضية الثانية (0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين و المحايدين و غير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين مما يدل على أن تطبيق أسلوب الموازنات التخطيطية يساعد في وجود نظام تحذير مبكر لما يمكن أن يواجه المنشأة من مشاكل مستقبلية .

3. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الثاني عشر وهو السؤال الثالث في الفرضية الثانية (0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين و المحايدين و غير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين مما يدل على أنه لو تم تصميم مستندات لاستلام و صرف المواد يساعد هذا في سهولة حصرها وقياس تكلفتها .

4. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الثالث عشر وهو السؤال الرابع في الفرضية الثانية (0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين و المحايدين و غير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين مما يدل على ضبط ورقابة الأجر و تحديد الأجر المباشرة و غير المباشرة و الوقت الضائع يؤدي إلى تقليل تكلفة العقد .

5. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الرابع عشر وهو السؤال الخامس في الفرضية الثانية (0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين و المحايدين و غير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين مما يدل على أن هنالك ضرورة لتتبع وقياس التكاليف الغير مباشرة في كل المراكز الإنتاجية و الخدمية و تطبيق نظام الرقابة الفعال عليها لتحديد الأرباح .

6. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الخامس عشر وهو السؤال السادس في الفرضية الثانية (0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الموافقين و المحايدين و غير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين مما يدل على أنه لو تم تطبيق أفضل سياسة للمخزون تتلاءم مع قطاع المقاولات وقياس تكلفته و الرقابة عليه يؤدي هذا إلى تخفيض تكاليفه إلى أقل قدر ممكن .

7. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال السادس عشر وهو السؤال السابع في الفرضية الثانية (0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الموافقين و المحايدين و غير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين مما يدل على أنه يمكن استخدام التكاليف المعيارية في اكتشاف الأخطاء وتصحيحها في منشآت المقاولات .

8. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال السابع عشر وهو السؤال الثامن في الفرضية الثانية (0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الموافقين و المحايدين و غير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين مما يدل على أن التكاليف المعيارية هي أداة للرقابة على التكاليف وتعتمد على فكرة قياس عناصر التكاليف والنفقات التي يتحملها المشروع .

يستنتج الباحث مما سبق أن أسئلة الفرضية الثانية جميعها قد تحققت ، مما يؤكد صحتها وأن تتبع وقياس تكاليف الإنتاج في نظام عقود المقاولات يساعد في مجال التخطيط والرقابة .

أما الفرضية الثالثة فقد كانت ، التقويم المستمر لنسب الإنجاز في المشروع يعتبر من أسس محاسبة قطاع المقاولات و الغرض من هذه الفرضية هو معرفة أهمية التقويم المستمر لنسب الانجاز في مشاريع المقاولات وعلى أنه من أسس محاسبة قطاع المقاولات ، وللتحقق من ذلك ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل سؤال من الأسئلة المتعلقة بالفرضية وقد أظهرت النتائج الموافقة بشدة علي ما جاء بالفرضية .

جدول رقم (3)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على أسئلة الفرضية الثالثة

العبارة	قيمة مربع كاي	القيمة الاحتمالية	الفروق	لصالح
18. ضرورة وجود نظام معين لسداد قيمة العقد على دفعات ، نظراً لطول فترة تنفيذ العقود التي تزيد عن السنة المالية	182.4	0.000	ذات دلالة إحصائية عالية	أوافق
19. تقييم الأعمال المنجزة للعقد من قبل مهندس صاحب العمل (العميل) يعتبر أمراً مهماً في محاسبة عقود المقاولات .	171.1	0.000	ذات دلالة إحصائية عالية	أوافق
20. يسدد العميل قيمة العقد بناءً على شهادة المهندس و الذي يقدم له تقريراً عن العمل المنجز ومدى مطابقته للمواصفات المطلوبة .	70.5	0.000	ذات دلالة إحصائية عالية	أوافق
21. يستخدم حساب عقد المقاوله كحساب تشغيل وظيفته جمع بنود التكاليف اللازمة لتنفيذ العملية المتعاقد عليها .	160.5	0.000	ذات دلالة إحصائية عالية	أوافق
22. يعتبر فتح حساب للأعمال المعتمدة أمراً مهماً في حالة إثبات شهادة المهندس في الدفاتر المحاسبية يجعل مديناً بالتكلفة و دائماً بالقيمة البيعية للأعمال المعتمدة لتحديد الأرباح و الخسائر في نهاية الفترة المحاسبية .	125.7	0.000	ذات دلالة إحصائية عالية	أوافق
23. ضبط ورقابة عناصر التكاليف بصورة جيدة يساعد في سهولة تقويم الإنجاز في	171.2	0.000	ذات دلالة إحصائية عالية	أوافق

	عالية			مشاريع المقاولات	
24.	ذات دلالة إحصائية عالية	0.000	144.7	تعمل طريقة الجزء المنجز على تقويم المشروع و الأعمال أكثر من طريقة العقد التام لمساعدتها في تطبيق مبادئ ومعايير المحاسبة .	أوافق
25.	ذات دلالة إحصائية عالية	0.000	155.1	يلعب محاسب التكاليف دوراً مهماً في تقويم نسب الإنجاز في مشاريع المقاولات لدرأيته بالتكاليف .	أوافق
	ذات دلالة إحصائية عالية	0.000	1261.3	جميع الأسئلة	أوافق

المصدر : إعداد الباحث ، من الدراسة التطبيقية .

يمكن تفسير نتائج الجدول رقم (3) كما يلي :

1. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الثامن عشر وهو السؤال الأول في الفرضية الثالثة (0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين و المحايدين و غير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين مما يدل على ضرورة وجود نظام يتم على أساسه سداد قيمة العقد ، لأن طبيعة عقود المقاولات تتميز بطول فترة التنفيذ .

2. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال التاسع عشر وهو السؤال الثاني في الفرضية الثالثة (0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين و المحايدين و غير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين مما يدل على تقييم الأعمال المنجزة من مهندس صاحب العمل وأهمية هذا في قطاع المقاولات .

3. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال العشرون وهو السؤال الثالث في الفرضية الثالثة (0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين و المحايدين و غير

الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين مما يدل على أن العميل يقوم بتسديد قيمة العقد بناءً على تقرير المهندس والذي يعتمد العمل ولذا لا بد من العمل وفق المواصفات المطلوبة .

4. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الواحد والعشرون وهو السؤال الرابع في الفرضية الثالثة (0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين و المحايدين و غير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين مما يدل على ضرورة فتح حساب لكل عقد على حده يشتمل على إظهار جميع بنود التكاليف اللازمة لتنفيذ العملية المتعاقد عليها .

5. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الثاني والعشرون وهو السؤال الخامس في الفرضية الثالثة (0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين و المحايدين و غير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين مما يدل على أنه عند إثبات شهادة المهندس في الدفاتر المحاسبية لا بد من تحديد التكاليف والإيرادات الخاصة بالأعمال المعتمدة لتحديد الأرباح

6. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الثالث والعشرون وهو السؤال السادس في الفرضية الثالثة (0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين و المحايدين و غير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين مما يدل على أنه عندما يتم ضبط ورقابة عناصر التكاليف بصورة جيدة فإن ذلك يساعد في سهولة تقويم الإنجاز في مشاريع المقاولات .

7. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الرابع والعشرون وهو السؤال السابع في الفرضية الثالثة (0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين و المحايدين و غير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين مما يدل على أن طريقة الجزء المنجز تعمل على تقويم المشروع والأعمال أكثر من طريقة العقد التام لأنها تطبق مبادئ ومعايير المحاسبة .

8. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الخامس والعشرون وهو السؤال الثامن في الفرضية الثالثة (0.000)، وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الموافقين و المحايدين و غير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين مما يدل على أهمية دور محاسب التكاليف في تقويم نسب الإنجاز في مشاريع المقاولات والدور الكبير الذي يلعبه لدرايته بالتكاليف .

يستنتج الباحث مما سبق أن أسئلة الفرضية الثالثة قد تحققت ، مما يؤكد صحتها وأن التقويم المستمر لنسب الإنجاز في المشروع يعتبر من أسس محاسبة قطاع المقاولات .

رابعاً : النتائج و التوصيات

توصل الباحث الي النتائج التالية :

(1) تعتبر محاسبة التكاليف أداة هامة في ترشيد طرق تحديد التكلفة والرقابة على عناصر التكاليف، وتوفير البيانات اللازمة والتي تساعد إدارة شركات المقاولات في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

(2) يجب على شركات المقاولات الاهتمام أكثر بتصميم المستندات والسجلات التي تمكن الإدارة من الرقابة على عناصر التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة .

(3) إن تطبيق نظام متكامل يشتمل على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية كأدوات قياس محددة مقدماً يحقق التخطيط السليم والرقابة على عقود المقاولات .

(4) تخطيط المشروعات في قطاع المقاولات هو عملية التجهيز والأعداد لاستخدام الموارد بطريقة فعالة وفن تخطيط المشروعات يشتمل على عدة عناصر تتعلق بكيفية التطبيق العملي واستخدام الفنيات والأساليب ومن هنا ظهرت أهمية تخطيط المشروعات التخطيط الجيد .

(5) ضبط ورقابة عناصر التكاليف بصورة جيدة يساعد في سهولة حساب نسبة الإنجاز في مشاريع المقاولات .

(6) حتى يمكن تطبيق طريقة الجزء المنجز بسهولة واستخراج أرباح للأعمال التامة المعتمدة ، لابد وأن يكون الجزء الذي تم من المقولة في نهاية السنة المالية هو الجزء الأكبر منها وأن لا

يقول عن ثلثي حجم الأعمال المطلوب تنفيذها، وهذا يدل على ضرورة معرفة حجم وقيمة العمل الذي تم.

(7) ضرورة الاعتراف بأرباح العقود طويلة الأجل خلال سنوات التنفيذ لأن هذا يتماشى مع معيار العدالة والصدق في تحديد نتيجة أعمال هذه السنوات .

(8) طريقة الجزء المنجز تتمشى مع متطلبات معايير الملائمة والأمنية والقابلية للتحقيق والموضوعية والأمانة (معايير جودة المعلومات المحاسبية) في التعبير عن نتائج الأنشطة الاقتصادية لشركات المقاولات .

(9) تعتبر طريقة الجزء المنجز أنسب الطرق ملائمة للاعتراف بتحقيق الإيرادات في شركات المقاولات وذلك لأنها الطريقة المثلى التي تؤدي إلى انتظام تحقيق الإيرادات في تلك الشركات .

(10) يؤخذ على طريقة العقد التام قصور رئيسي يمكن في أن الإيرادات المحتسبة لا تعبر عن مستوى النشاط في المقاولات خلال الفترة، فعندما يتم إنجاز بعض المشاريع الكبيرة في سنة معينة فيتم احتساب إيرادات المشروع كاملة في تلك السنة وفي المقابل لا تحسب أية إيرادات لسنوات سبقتها ولم تنته أية مشاريع، بذلك تنحرف الإيرادات المحتسبة بشكل واضح من سنة لأخرى علماً باستقرار نشاط المقاولات في تلك السنوات .

(1) حتى تحقق شركات المقاولات أهدافها ولتنفيذ مشروعاتها يتطلب الأمر أن تقوم بالتخطيط السليم والذي يمكنها من توجيه واستغلال الموارد المحدودة أحسن استغلال .

(2) يجب على شركات المقاولات استخدام مواد خام ذات جودة عالية، لأنه يترتب على الجودة الرديئة زيادة أنواع معينة من التكاليف التي تتحملها الشركة وهي التي تتعلق بالوحدات المعيبة وتكاليف إعادة الإنتاج، والتكاليف المتعلقة بالخصم والغرامات على الإنتاج .

(3) ينبغي أن يوجد لكل عنصر من عناصر التكاليف دورة محكمة تكفل حصر تكلفة العنصر وتحديدها وكذلك تتبع العنصر أثناء استخدامه وتحديد مقدار الاستفاداة والانتفاع منه والجهات المستفيدة وإحكام الرقابة على العنصر .

(4) العمل على توفير الكوادر المتخصصة في إدارات التنفيذ بالتخطيط والمتابعة باستخدام الأساليب العلمية المناسبة للتخطيط والمتابعة .

قائمة المصادر والمراجع

- (1) السيد عباس السيد ، المنهج العلمي لترشيد وظيفتي تخطيط و رقابة التكاليف في ظل نظام محاسبة المسئولية بالتطبيق علي قطاع التشييد و البناء ، رسالة دكتوراه ، جامعة القاهرة - كلية التجارة ، 1988م .
- (2) د. أحمد الخطيب ، نظم التكاليف ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1999 م ، ص 100 .
- (3) د. سامي معروف ، محاسبة التكاليف التطبيقية ، (عمان : مؤسسة عز الدين للنشر ، 1990 م) ، ص ص 92 – 94 .
- (4) تشارلز هورنجر و آخرون ، محاسبة التكاليف – مدخل إداري ، ترجمة أحمد حجاج ، الجزء الأول ، الطبعة الثانية ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2003 م) ، ص 226 .
- (5) د. عبد المقصود ديبان ، د. ناصر نور الدين ، في مبادئ محاسبة التكاليف ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2003 م) ، ص 191 .
- (6) د. محمد توفيق بلبع ، نظام التكاليف ، ب د ، ب ت ، ص 119 .
- (7) د. نواف فخر ، د. خليل الدليمي ، محاسبة التكاليف الصناعية ، الجزء الثاني ، (عمان : الدار العلمية الدولية و دار الثقافة للنشر ، 2003 م) ، ص 17 .
- (8) د. منير سالم ، د. محمد عصام الدين زايد ، المحاسبة عن التكاليف ، (المنصورة : دار الجلاء للنشر ، 1983م) ، ص 127 .
- (9) حامد شافعي ، زكي حواس ، تكاليف المقاولات و تقاسيم الأراضي و الطرق ، (القاهرة : عالم الكتب للنشر ، 1978م) ، ص 100 .
- (10) د. حنفي زكي و آخرون ، أساسيات محاسبة التكاليف ، (القاهرة : مركز جامعة القاهرة ، 2000 م) ، ص 289 .
- (11) محمد كامل الحاروني ، التكاليف الصناعية و إدارة المصانع ، الطبعة الثالثة ، (القاهرة : مكتبة النهضة المصرية ، 1957م) ، ص 298 .
- (12) د. نواف فخر ، خليل الدليمي ، مرجع سابق ، ص 55 .

- (13) خبراء بميك ، منهج إدارة العقود ، الطبعة الثالثة ، (القاهرة : مركز الخبرات المهنية للإدارة ، 2004 م) ، ص 1 .
- (14) د. علاء الدين جبل ، محاسبة التكاليف ، (حلب : منشورات جامعة حلب ، 1996 م) ، ص 328 .
- (15) د. محمد مطر ، د. إنعام زويلف ، النظم المحاسبية المتخصصة و تطبيقاتها العملية ، الطبعة الأولى ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2003 م) ، ص 14 .
- (16) د. أحمد محمد موسى ، مؤشرات الأداء في قطاع الأعمال ، (مصر : مجلة المال و التجارة ، 1973 م) ، ص 2 .
- (17) د. سامي معروف ، مرجع سابق ، ص 291 .
- (18) د. سليمان حسن عطية ، المحاسبة في شركات المقاولات ، الطبعة الأولى ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2004 م) ، ص 48 .
- (19) د. أحمد سيد عرموش ، محاسبة تكاليف الأوامر الإنتاجية و عقود المقاولات ، الطبعة الأولى ، (القاهرة : مؤسسة نبيل للطباعة ، 2002 م) ، ص 195 .
- (20) زين العابدين سعيد ، تحديد الربح الخاضع لضريبة الأرباح التجارية و الصناعية في شركات المقاولات ، رسالة ماجستير ، جامعة القاهرة – كلية التجارة ، 1972 م ، ص 32 .
- (21) د. السيد عبد المقصود دبيان ، محاسبة التكاليف في مجال القياس ، (الإسكندرية : دار المعرفة الجامعية ، 2000 م) ، ص ص 395-398 .
- (22) د. إبراهيم السباعي ، نظام التكاليف – تصميم و تطبيق و رقابة ، (القاهرة : دار الثقافة العربية ، 1987 م) ، ص 85 .
- (23) د. أحمد سيد عرموش ، مرجع سابق ، ص 196 .
- (24) د. سعيد محمود الهلباوي ، د. تهاني محمود النشار ، دراسات في نظم التكاليف الفعلية ، (القاهرة : ب د ، 1996 م) ، ص 166 .

- (25) على سيد أحمد السويقي ، استخدام البيانات المحاسبية في تحديد القيمة
المضافة لتقييم الأداء علي قطاع المقاولات ، رسالة ماجستير ، جامعة القاهرة – كلية
التجارة ، 1975 م ، ص 157 .
- (26) د. سعيد محمود الهلباوي ، د. تهاني محمود النشار ، مرجع سابق ، ص 167 .
- (27) زين العابدين فارس ، مرجع سابق ، ص 248 .
- (28) زين العابدين فارس ، مرجع سابق ، ص 249 .
- (29) د. صالح الرزق ، د. عطا الله خليل ، مبادئ محاسبة التكاليف – الإطار
النظري و العلمي ، (عمان : دار زهران للنشر ، 1997 م) ، ص 347 .
- (30) . حسن زكي يوسف ، دراسات في نظم محاسبة التكاليف ، (القاهرة : مكتبة
عين شمس ، 1992 م) ، ص 237 .
-
