



بسم الله الرحمن الرحيم

جمهورية السودان

جامعة شندي

كلية الدراسات العليا والبحث العلمي

دور الرقابة وتقويم الأداء علي تكاليف التشغيل في زيادة أرباح الشركات  
الصناعية السودانية

دراسة ميدانية ( مصنع ديابكو للمنتجات الأسمنتية)

بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الطالبة :

مودة عوض عبد الله أحمد

إشراف الدكتور :

مهند جعفر حسن جعفر حبيب

أستاذ المحاسبة المساعد جامعة شندي

1438هـ - 2016م

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

## الاستهلال

قال الله تعالى :

(وَقُلْ رَبِّي زِدْنِي عِلْمًا)

صدق الله العظيم

( سورة طه - الآية (114))

# إهداء

إلي / الينبوع الذي وهبه لنا الله متدفقا في صحاري حياتنا

مبدلنا خضرة ونضرة

أمي الغالية ....

إلي / الشجرة الاصاله وعنوان الصبر والمحبة

الذي تكبد المشاق لرحلتنا

ابي الغالي ...

إلي / الذي ما زال يدفعني الي الارتقاء في درجات العلم

وكانت هذه الدرجة حلمه الجميل

زوجي الغالي ...

إلي فلذة كبدي

ابنتي الحبيبة

إلي ناثري الفرح والآمال في دربي ..

إخوتي وأخواتي ...

إلي رمز الوفاء رفقاء العلم والعمل ...

زملائي وزميلاتي ...

إلي كل من ساندني أثناء دراستي ...

اليهم جميعا اهدي جهدي المتواضع .

الباحثة

(ب)

# الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام علي المبعوث رحمة للعالمين .

أتقدم باسمي ايات الشكر والعرفان لجامعة شندي ممثلة في كلية الدراسات العليا والبحث العلمي والتي منحتني هذه الفرصة تلك المنارة التي تضئ للكثيرين دروب الحياة وتفتح لهم أفاق المستقبل .

علي ذكر الفضل اخص بالشكر والعرفان الدكتور / مهند جعفر حسن حبيب . الذي اشرف علي هذه الدراسة الي ان استوت مدادا علي الورق في توضع جم وعلم غزير واسأل الله ان يجزيه خير الجزاء وان يمن عليه بالصحة والعافية .

كما لا يفوتني ان أتقدم بالشكر الجزيل الي الدكتور / صلاح الأمين لما قدمه من توجيه وخدمة تتطلبها الدراسة .

الشكر لكل من أعانني بشئ في هذه الدراسة ولم يتسع المجال لذكر اسمه .

والشكر لله أولا وأخيرا والذي بنعمته تتم الصالحات .

## فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	الموضوع
ا	الاستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د-هـ	فهرس الموضوعات
و-ح	فهرس الجداول
ط-ي	فهرس الأشكال
ك	فهرس الملاحق
ل	المستخلص
م	Abstract
	المقدمة
1	أولاً: الإطار المنهجي
4	ثانياً: الدراسات السابقة
	الإطار النظري لمحاسبة التكاليف
	المبحث الأول:
14	المبحث الثاني: طبيعة واهداف تكاليف التشغيل

	الفصل الثاني: الرقابة وتقييم الاداء
36	المبحث الاول: الرقابة
57	المبحث الثاني: مفهوم تقييم الاداء
	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
63	المبحث الاول: نبذة تعريفية مصنع ديباكو للمنتجات واختبار الفرضيات
65	المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات
	الخاتمة:
102	اولا: النتائج:
103	ثانيا: التوصيات
104	قائمة المصادر المراجع
110	الملاحق

## فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
69	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة حسب العمر	(1/2/3)
70	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	(2/2/3)
71	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة حسب تخصص العلمي	(3/2/3)
72	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	(4/2/3)
73	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	(5/2/3)
74	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة الاولى	(6/2/3)
75	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة الثانية	(7/2/3)
76	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة	(8/2/3)
77	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة	(9/2/3)
78	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة	(10/2/3)
79	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة السادسة	(11/2/3)
80	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة السابعة	(12/2/3)
81	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة	(13/2/3)

82	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة	(14/2/3)
83	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة	(15/2/3)
84	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة الحادي عشر	(16/2/3)
85	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر	(17/2/3)
86	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة عشر	(18/2/3)
87	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة عشر	(19/2/3)
88	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة عشر	(20/2/3)
89	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة السادسة عشر	(21/2/3)
90	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة السابعة عشر	(22/2/3)
91	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة عشر	(23/2/3)

فهرس الاشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
41	دورة الرقابة	(1/1/2)
46	هيكل الرقابة	(2/1/2)
54	الاختلاف بين الرقابة الادارية والرقابة المحاسبية	(3/1/2)
56	اقسام الرقابة الداخلية	(4/1/2)
69	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة حسب العمر	(1/2/3)
70	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	(2/2/3)
71	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	(3/2/3)
72	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة حسب المسمي الوظيفي	(4/2/3)
73	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	(5/2/3)
74	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة الاولى	(6/2/3)
75	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة الثانية	(7/2/3)
76	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة	(8/2/3)
77	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة	(9/2/3)
78	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة	(10/2/3)
79	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة السادسة	(11/2/3)
80	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة السابعة	(12/2/3)
81	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة	(13/2/3)

82	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة	(14/2/3)
83	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة	(15/2/3)
84	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة الحادي عشر	(16/2/3)
85	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر	(17/2/3)
86	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة عشر	(18/2/3)
87	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة عشر	(19/2/3)
88	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة عشر	(20/2/3)
89	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة السادسة عشر	(21/2/3)
90	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة السابعة عشر	(22/2/3)
91	التوزيع التكراري لاجابة افراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة عشر	(23/2/3)

فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
1	استمارة الاستبانة	110
2	محكموا الاستبانة	116

## المستخلص :

تناول هذا البحث دور الرقابة على تكاليف التشغيل في زيادة أرباح المنشأة الصناعية ، وقد تمثلت مشكلة الدراسة في عدم القيام بإجراء الرقابة والضبط لتكاليف التشغيل مما يقلل من ارباح المنشأة وتستخدم الرقابة على التكاليف في المشروعات الصناعية في سجلات إثبات النفقات وحصرها وتحليلها كما برز نظام أوامر التشغيل ونظرية الجرد المستمر وأخذت هذه المعالم في التطور والاتساع لتواكب تطور الصناعة وما صاحبها من مشكلات اقتصادية مختلفة ، وافترضت الدراسة عدة فرضيات وهي ان تطبيق المنشآت نظام محاسبة التكاليف وايضا افترضت ان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة الرقابة على تكاليف التشغيل وضبطها وايضا وافترضت ان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات الرقابة على تكاليف التشغيل وزيادة ارباح المنشأة واعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي في تحديد فرضيات البحث والاستقرائي في اختبار هذه الفرضيات والوصف التحليلي في وصف الدراسة موضوع وقد توصلت هذه الدراسة الى عدة نتائج منها تطبيق المنشأة اسلوب الموازنات التخطيطية يحدد تكاليف المشاة مقدما كما أوصلت الدراسة بوجود نظام رقابي كفؤ ليساعد على تحديد التكلفة بصورة دقيقة كما يعمل على المساعدة في التخطيط وتقييم الأداء .

## Abstract

This study examined the role of control over operating costs to increase the profits of the industrial establishment

It has consisted study the problem on not to do conduct surveillance and control of operating costs , which reduces the profits of the proof of expenses and counted and analyzed records also emerged operating orders system theory continuous inventory and took these milestones in development and expanding to keep pace with industry evolution and assumed several hypotheses of the study is that the cost accounting system installations are applied and also assumed that there is a relationship of statistical significance between the exercise of control over operating costs, seizure and also assumed that there a relationship of statistical significance between the exercise of control over operating costs and increase the profits of established and adopted a researcher on the deductive approach in determining the research hypotheses and and inductive test these hypotheses and description analytical description of the study subject of research this study has reached several conclusions, including the application of established style of planning budget determines the facility costs the study also recommended in advance the existence of an efficient supervisory system to help determine the cost of the a minute are also working to assist in the planning and performance evaluation .

المقدمة

تشمل علي :

أولاً : الإطار المنهجي

ثانياً : الدراسات السابقة

## **أولا : الاطار المنهجي :**

### **الرقابة وتقويم الاداء :**

قد ظهرت محاسبة التكاليف كاحد الفروع المحاسبية المستخدمة لخدمة ادارة المنشآت في مجال التخطيط والتنفيذ والرقابة ويمكن القول ان محاسبة التكاليف موجودة منذ عصر الفراعنة حيث كانوا يتبعون انظمة واجراءات خاصة بالنشاط الزراعي والمعماري وكذلك قصة يوسف كمعروفة فيما يتعلق برغابته للمخزون في سنوات الرخاء تمهيدا لتوزيعه في السنوات العجاف . وفي الاسلام وضع عمر بن الخطاب ديوان بيت المال ، وفصل بين الاصول الثابتة والاصول المتداولة ( عروض عينية ، عروض تجارة ) وعن طريقة حصر وضبط الذكاة العينية .

وقد برز الاهتمام خلال هذه الفترة بالسجلات التحليلية للمخزون ، وحركته والأجور والرقابة عليها كما احتلت مشكلة الإهلاك مكانا مهما . كما أصبحت دراسة السعر لازمة لأصحاب المشروعات خاصة تلك التي كان ينتابها بعض فترات الركود ومن واقع الظروف ظهر الاهتمام بالتكاليف المقدرة وذلك لتمكين الإدارة من تحديد الأسعار مقدما لتتمكن من الدخول في المنقصات والتعاهد المسبق مع الغير .

### **أهمية البحث :**

تستخدم تكاليف التشغيل في المشروعات الصناعية في سجلات إثبات النفقات وحصرها وتحليلها كما برز نظام أوامر التشغيل ونظرية الجرد

المستمر وأخذت هذه المعالم في التطور في الصناعة وما صاحبها من مشكلات اقتصادية مختلفة .

### أهداف محاسبة التكاليف :

1/ تحديد تكلفة الوحدة المنتجة او الخدمة .

2/ معرفة دور الرقابة على التكاليف .

3/ المساعدة في اتخاذ قرار تسعير المنتجات والخدمات .

4/ ترشيد القرارات الإدارية .

5/ التخطيط للمستقبل .

### مشكلة البحث :

تتمثل مشكلة البحث في عدم القيام بإجراء الرقابة لتكاليف التشغيل مما يقلل من ارباح المنشأة خلال سنوات الدراسات وعليه تتبلور المشكلة في التساؤلات الآتية :

1/ ماهي العلاقة بين ضعف الرقابة على تكاليف التشغيل وقلة أرباح المنشأة؟

2/ هل هناك علاقة احصائية بين ضبط تكاليف التشغيل واتخاذ قرارات سليمة؟

3/ هل توجد علاقة احصائية بين كفاءة نظام الرقابة وجودة اداء المنشأة ؟

## **فرضيات البحث :**

- 1/ تطبيق المنشأة نظام محاسبة التكاليف .
- 2/ هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة الرقابة علي تكاليف التشغيل وضبطها .
- 3/ هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة الرقابة علي تكاليف التشغيل وزيادة أرباح المنشأة .

## **حدود البحث :**

- 1/ الحدود المكانية .
- 2/ الحدود الزمانية 2016م .

## **منهج البحث :**

المنهج الوصفي ويمكن استخدام المقابلة زائداً الاستبيان .

## **هيكل البحث :**

يتكون البحث من مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة تشمل المقدمة علي الإطار المنهجي والدراسات السابقة . الفصل الاول محاسبة التكاليف ويشمل عليالمباحث الاتية : المبحث الأول : مفهوم محاسبة التكاليف . المبحث الثاني : طبيعة وأهداف تكاليف التشغيل . الفصل الثاني : الرقابة وتقويم الأداء ويشمل علي المبحث الأول : الرقابة . المبحث الثاني : تقويم الاداء . الفصل الثالث : الدراسة الميدانية ويشمل علي المباحث الاتية :المبحث الاول : نبذة تعريفية عن مصنع ديابكو . المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات . الخاتمة وتشمل علي : النتائج والتوصيات .

## ثانيا : الدراسات السابقة :

### 1- دراسة احمد (1980)<sup>1</sup> :

تناوت الدراسة مدى امكانية تطوير مكثات الاطار العملي والاجرائي للمحاسبة ليشمل في طياته قياس وعرض المعلومات المحاسبية التي توضح الرقابة للمشروع الاقتصادي . حيث هدفت الدراسة الى توضيح مدى امكانية اجراء القياس المحاسبي والتقرير عن الاداء للمشروعات الاقتصادية . وقد استخدم الباحث اصطلاح المحاسبة للتعبير عن الاطار العلمي والاجراءات المحاسبية اللازمة لاعداد المعلومات المحاسبية للاداء في المنشأة الاقتصادية . توصلت الدراسة الى عدد من النتائج اهمها : انه اصب من المتعارف عليه بين الباحثين في مجالات المحاسبة والادارة والاقتصاد وعلم النفس وبين المشروعات الاقتصادية نفسها . تتطلب المحاسبة ضرورة انجاز مجموعة من الاجراءات الخاصة بالمراجعة يمثل اصطلاح محاسبة اصطلاحا ملائما للتعبير عن الاطار العلمي والاجرائي لاعداد المعلومات المحاسبية عن الاداء . خرجت الدراسة بعدد من التوصيات اهمها: ضرورة مراجعة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية والتقارير التي تم اعدادها عن طريق اجراءات المحاسبة والرقابة على الاداء .

يلاحظ الباحث الاختلاف بين الدراسة والدراسة الحالية . في ان الدراسة تناولت مدى امكانية تطوير مكونات الاطار العلمي والاجرائي للمحاسبة

<sup>1</sup> - احمد فرغلي محمد ، اتجاهات الفكر المحاسبي في مجال محاسبة المسؤولية الاجتماعية ، مجلة كلية العلوم الادارية ( الرياض ، جامعة الرياض ، المجلد السابع ، 1980م ) ص62-93

ليشمل في طياته قياس وعرض المعلومات المحاسبية التي توضح الرقابة للمشروع الاقتصادي ، بينما الدراسة الحالية تناولت دور الرقابة على تكاليف التشغيل في زيادة ارباح المنشآت الصناعية .

## 2- دراسة مجيد (1998م)<sup>1</sup>

تناولت الدراسة المحاسبة عن الرقابة في المصارف الاسلامية ومدى اتساقها مع المفاهيم المحاسبية المتعارف عليها ، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في دراسة البعد الفلسفي ومشاكل التقييم والقياس والمعايير التي تحكم القياس الاجتماعي في تلك المصارف ، وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها يختلف مفهوم التكاليف الاجتماعية في المحاسبة التقليدية عن المفهوم السائد في المصارف الاسلامية ، غير انه لا يوجد اختلاف في التطبيق من الناحية العملية يتطلب قياس الاداء في المصارف الاسلامية بعض المعايير كمعيار السلعة المنتجة او الخدمة المقدمة ومعيار حفظ المال وتنميته وفقا للاحكام الاسلامية حيث خرجت الدراسة بعدد من التوصيات اهمها ضرورة وجود بدائل لمفاهيم وطرق وقياس تتلائم وطبيعة العمليات في المصارف الاسلامية تقرها الهيئات المهنية المتخصصة .

يلاحظ الباحث الاختلاف بين الدراسة والدراسة الحالية . على ان هذه الدراسة تناولت المحاسبة عن الرقابة في المصارف الاسلامية ومدى اتساقها مع

<sup>1</sup> - مجيد جاسم الشرع ، المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الاسلامية ومدى اتساقها مع المفاهيم المتعارف عليها ، مجلة المحاسب القانوني العربي ( عمان : جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، العدد 106 ، 1998م ) ص 117-92 .

المفاهيم المتعارف عليها ، بينما الدراسة الحالية تناولت دور الرقابة على تكاليف التشغيل في زيادة ارباح المنشآت الصناعية .

### 3- دراسة زياد واخرون (2002م)<sup>1</sup>

تناولت هذه الدراسة اهمية المعلومات المحاسبية في عملية التحليل المالي ، وهدفت الدراسة الى توضيح طبيعة المعلومات المحاسبية عن الرقابة يقوم باننتاج تلك المعلومات وهو يمثل نظاما فرعيا ضمن نظام المعلومات المحاسبية في الوحدة الاقتصادية . خرجت الدراسة بعدد من التوصيات اهمها ضرورة قيام الوحدة الاقتصادية بالافصاح عن نشاطاتها ومساهماتها الاجتماعية بصورة دورية لكي يتمكن قراء القوائم المالية من التعرف على طبيعة النشاطات والمساهمات للوحدة الاقتصادية بشكل مكتمل وشامل .

يلاحظ الباحث الاختلاف بين الدراسة والدراسة الحالية على ان هذه الدراسة تناولت اهمية المعلومات المحاسبية عن الرقابة في عملية التحليل المالي ، بينما الدراسة الحالية تناولت دور الرقابة على تكاليف التشغيل في زيادة ارباح المنشآت الصناعية .

---

<sup>1</sup> - زياد يحي واخرون ، اهمية المعلومات المحاسبية في المسؤولية الاجتماعية في عملية التحليل المالي بالتطبيق على شركة الجارز لانتاج المواد الانشائية ( بغداد : مجلة تنمية الرافدين ، المجلد 24 ، العدد67 ، 2002 ) ص193-207 .

#### 4- دراسة ماهر<sup>1</sup>:

تناولت هذه الدراسة مدى امكانية تطبيق المحاسبة على الرقابة من قبل الشركات المساهمة ، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في ما مدى امكانية تطبيق المحاسبة من قبل الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للاوراق المالية ، حيث تنبث الدراسة فرضية تدرك ادارة الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للاوراق المالية مفهوم الرقابة بمعناها الواسع ، استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي ، وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها ان ادارة الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للاوراق المالية تدرك مفهوم الرقابة بمعناها الواسع ، الا انهم لا يعيرون مجالاتها المختلفة نفس الاهتمام ، فالمستهلكون يحظون بالاولوية ثم الموارد البشرية يليها البيئة واخيرا المجتمع المحلي ، ان تطبيق المحاسبة عن الرقابة يتطلب توفر كادر محاسبي كفؤ وتوفر نماذج محاسبية لقياس التكاليف والمنافع الاجتماعية . خرجت الدراسة بعدد من التوصيات اهمها ضرورة قيام الاشركات بتطبيق المحاسبة عن الرقابة بكافة جوانبها واستخدامها كنظام اجتماعي يخدم كافة الاطراف ذات العلاقة بدءا من الشركات نفسها وانتهاء بالمستثمر والمواطن .

<sup>1</sup> - ماهر موسى الولو ، مدى امكانية تكبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من قبل الشركات المساهمة العامة ، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للاوراق المالية ( غزة : رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، الجامعة الاسلامية . 2009 م ) .

يلاحظ الباحث الاختلاف بين الدراسة والدراسة الحالية . على ان هذه الدراسة تناولت مدى امكانية تطبيق المحاسبة عن الرقابة في الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للوراق المالية ، بينما الدراسة الحالية تناولت دور الرقابة على تكاليف التشغيل في زيادة ارباح المنشآت الصناعية .

## 5- دراسة نواف<sup>1</sup>:

تناولت الدراسة القياس المحاسبي للتكاليف والافصاح عنها في القوائم المالية الختامية . هدفت الدراسة الى بيان ما اذا كانت شركة مصفاة البترول الاردنية تقيس التكاليف في القوائم المالية لها ، وتفصح عن تلك التكاليف محاسبيا ، تبنت الدراسة فرضية : لا تقوم شركة مصفاة الاردنية بقياس تكاليف تنمية العاملين والافصاح عنها ، كما لا تقيس الشركة أنشطة خدمة المجتمع ، وتوصلت الدراسة الى نتائج اهمها ان الشركة عينة الدراسة لاتقوم بتطبيق القياس والافصاح للرقابة . اوصت الدراسة بان يتم تطوير النظام المحاسبي للشركة المذكورة بحيث يشمل على البيانات والمعلومات المتعلقة بالانشطة ، حيث خرجت الدراسة بعدد من التوصيات اهمها ضرورة قياس الشركة بتركيب معدات فلاتر لتنقية الهواء وايضا الالتزام بتشغيل المعاقين .

يلاحظ الباحث الاختلاف بين الدراسة والدراسة الحالية . على ان هذه الدراسة تناولت القاس المحاسبي للتكاليف والافصاح عنها في القوائم المالية الختامية

---

<sup>1</sup> - نواف حامد محمد العلمينا ، القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والافصاح عنها في القوائم المالية الختامية ( دمشق : رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، جامعة دمشق ، قسم الدراسات العليا ، 2010م)

، بينما الدراسة الحالية تناولت دور الرقابة على تكاليف التشغيل في زيادة ارباح المنشآت الصناعية .

## 6. دراسة نجوى (2012م)<sup>1</sup>:

تناولت هذه الدراسة الافصاح عن الرقابة في التقارير المنشورة لشركات الاتصالات بالسودان ، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في ان معظم شركات الاتصالات بالسودان لا تهتم بالقياس والافصاح عن انشطتها بوضوح في تقاريرها المنشورة ، مما يشعدهم في صعوبة تقييم الاداء لها . وهدفت الدراسة الى دراسة وتحليل مفهوم محاسبة الرقابة وكيفية الافصاح عن بيانات الانشطة في التقارير المالية المنشورة لشركات الاتصالات بالسودان لتقييم الاداء وترشيد قرارات الاستثمار . تبنت هذه الدراسة فرضية ان القياس المحاسبي عن معلومات الانشطة في التقارير المالية المنشورة لشركات الاتصالات بالسودان يساهم في تقييم الاداء بصورة جيدة . وان الافصاح المحاسبي عن معلومات الانشطة في التقارير المالية المنشورة لشركات الاتصالات بالسودان يساهم في تحسين المستوى الاعلامي لها ، اعتمدت الدراسة على المناهج التالية المنهج التاريخ والاستنباطي والاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي لدراسة وتحليل القوائم المالية لشركة سوداتل المحدودة لمعرفة مدى الافصاح عن معلومات الاداء لها وكيفية الافصاح عن ذلك . توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها من خلال تحليل البيانات

---

<sup>1</sup> / نجوى محمد بحر الدين ، الافصاح عن المسؤولية الاجتماعية في التقارير المنشورة لشركات الاتصالات بالسودان ، دراسة تحليلية تطبيقية على مجموعة سوداتل للاتصالات المحدودة ، المجلة العلمية ( الخرطوم : مجلة جامعة النيلين ، كلية التجارة ، المجلد الاول ، العدد الاول ، 2012م ) ص 220- 227 .

الكمية والوصفية يصل الباحث الى ان سوداتل اهتمت بالمسئولية وتمثل ذلك في انشاء قسم للدعم كاحد الاقسام الرئيسية في هيكلها التنظيمي العام للمجموعة ككل وظيفته الاساسية تطبيق برنامج المسئولية بصورة جيدة . ومن خلال قسم الدعم الاجتماعي تقوم سوداتل بالاشراف على مشروعات التنمية التي تنفذها عبر منظمات المجتمع المدني بالاضافة الى عقد الملتقى السنوي الذي سمي بملتقى الدعم يهدف الى اطلاع الاخرين على تجربتها والاستماع الى ارائهم وتشجيعهم على تطبيق تجربتها مما ساهم في تحسين المستوى الاعلامي لها . خرجت الدراسة بعدد من التوصيات اهمها ضرورة اهتمام شركة سوداتل بتطوير اساليب القياس والافصاح المحاسبي لاستيعاب الانشطة . كما يجب .

الفصاح عن المعلومات المالية في بند منفصل في تقرير واحد ضمن اطار التقارير المالية التقليدية التي تنتجها النظام المحاسبي لشركة سوداتل .

يلاحظ الباحث بين الدراسة والدراسة الحالية . على ان هذه الدراسة تناولت الافصاح عن الرقابة في التقارير المنشورة لشركات الاتصالات بالسودان ، بينما الدراسة الحالية تناولت دور الرقابة على تكاليف التشغيل في زيادة ارباح المنشآت الصناعية .

## 7. دراسة فائزة (2000م)<sup>1</sup>:

تناولت الدراسة تطبيق مفهوم ادارة الجودة الشاملة واثرها على الربحية في المؤسسات التجارية دراسة حالة المؤسسة السودانية للمناطق والاسواق الحرة ، وكانت المشكلة ان للجودة الشاملة اهمية بالغة في المؤسسات من اجل تحقيق الربحية ، ومن هنا تمثلت مشكلة الدراسة في سؤال رئيسي

ما مدى تأثير الجودة الشاملة على الربحية في المؤسسات التجارية ؟

وجاءت نتائج الدراسة كما يلي : ان ادارة الجودة الشاملة هي نمط اداري حديث اخذت ادارة القطاعين العام والخاص تتجه اليه لتحقيق الجودة في مخرجاتها سواء كانت سلعا او خدمات . ومفهوم الجودة الشاملة يعني اعطاء المستهلك اشباع كامل وفق حاجته ومتطلباته وفي الزمن الذي يريده وبالسعر الذي يستطيع دفعه .

كما اوصلت الدراسة ان اهمية الابقاء على مفهوم الجودة الشاملة واهمية الاستمرار في تطبيق البرامج التدريبية التي تؤدي مزيد من الوعي بهذا المفهوم الادارة العليا للشركة مطلوب منها دور اكبر في دعم ادارة الجودة ومتابعة خطوات التقيد وتقييم تلك الخطوات .

يلاحظ الباحث ان الاختلاف بين هذه الدراسة والدراسة الحالية بانها بحثت في تطبيق مفهوم ادارة الجودة الشاملة واثرها على الربحية في المؤسسات

---

<sup>1</sup> / فائزة ادم عيسى ، تطبيق مفهوم ادارة الجودة الشاملة واثرها على الربحية في المؤسسات التجارية دراسة حالة المؤسسة السودانية للمناطق والاسواق الحرة ( الخرطوم : رسالة ماجستير في ادارة الاعمال ن غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا، 2010م ) .

التجارية بينما الدراسة الحالية تناولت دور الرقابة على تكاليف التشغيل في زيادة ارباح المنشآت الصناعية .

## 8. دراسة مجدي وائل الكبيجي وبهاء (2003م)<sup>1</sup>:

تناولت الدراسة قياس لثر نظام ادارة الجودة الشاملة على تحسين الاداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة ، وكانت مشكلة الدراسة ان تواجه المنظمات العالمية والمحلية العديد من التغيرات والتحديات ومن اهمها زيادة حدة المنافسة على المستويين وما يصاحب من تغيير في سلوك المستهلك ، وتفرع من هذه المشكلة سؤالين ما مدى التزام شركات صناعية المساهمة العامة بابعاد ادارة الجودة الشاملة ، وما اثر استخدام ابعاد ادارة الجودة الشاملة على تحسين مستوى الاداء المالي في الشركات الصناعية ، وهدفت فيما اذا كان لاستخدام نظام ادارة الجودة الشاملة تاثير على تحسين الاداء المالي للشركة ، وظهرت نتائج انه لا يوجد اثر لاستخدام ابعاد ادارة الجودة الشاملة على تحسين الاداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة ، كما اوصت الدراسة ادارة الشركات بضرورة تبني استخدام نظام ادارة الجودة الشاملة والالتزام بابعاده بدرجة عالية لان تحسين الجودة يضمن الاستغلال والاستخدام الامثل لطاقت القوى العاملة والالات والمواد، مما يعني خفض التكاليف والذي سيعكس حتما على تحسين الاداء المالي للشركة في الاجل الطويل .

<sup>1</sup> مجدي وائل الكبيجي وبهاء ، قياس اثر استخدام نظام ادارة الجودة الشاملة على تحسين الاداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة ، ورقة علمية في ادارة الاعمال ، منشورة ، جامعة فلسطين التقنية، 2013م

يلاحظ الباحث ان الاختلاف بين هذه الدراسة والدراسة الحالية بانها بحثت في قياس اثر استخدام نظام ادارة الجودة الشاملة على تحسين الاداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة بينها الدراسة الحالية تناولت دور الرقابة على تكاليف التشغيل في زيادة ارباح المنشآت الصناعية .

## الفصل الأول

### محاسبة التكاليف

تناول الباحث في هذا الفصل من خلال المباحث الآتية

المبحث الأول : مفهوم محاسبة التكاليف

المبحث الثاني : طبيعة وأهداف تكاليف التشغيل

## المبحث الاول

### اولا: مفهوم محاسبة التكاليف :

هي احد حقول المحاسبة القائمة على مجموعة من المبادئ والقواعد العلمية التي بهدف تطبيقها الى التي تنتج وتسجيل وتصنيف وتلخيص وعرض وتفسير بيانات المواد والعمل وتكاليف التصنيع غير المباشرة والخاصة بالسلعة او الخدمة<sup>1</sup>

محاسبة التكاليف اداة علمية لتحقيق غايات واهداف محددة واهميتها تاتي من انها :

- تعتبر نظاما منهجيا متكامل قادرا على انتاج نوع الادارة في أي مشروع اقتصادي للقيامبوظائفها المختلفة المتمثلة في التخطيط والرقابة ورسم السياسات واتخاذ القرارات .

ويعرف معهد محاسبي التكاليف بلندن بانها :

عملية المحاسبة على التكلفة بدءا من نقطة حدوث النفقة او الالتزام بها وصولا الى تحديد علاقتها النهائية بمركز ووحدات التكلفة<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> عبد الحلیم كراجه ، محاسبة التكاليف ، (عمان : دار الامل للنشر والتوزيع ، 1988م) ، ص 8 .  
<sup>2</sup> د. محمد عمارة واخرون ، دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية ، (ليبيا ، 1992م) ، ص 49.

ولذلك تتضمن اعداد البيانات الاحصائية وتطبيق طرق الرقابة على التكاليف وتحديد ربحية الانشطة سواء المنفذ او المخططة وينظر اليها على انها توظيف مبادئ وطرق واساليب التكاليف لخدمة (فناء وممارسة)<sup>1</sup> الرقابة على التكاليف وتحديد الربحية وتتضمن عملية تقديم المعلومات المستمدة من ذلك لاتخاذ القرارات الادارية .

- ويعرفها البعض : بانها تعبر عن المبادئ والاساليب والنظم التي تطبقها المنشأة لتخطيط ومراقبة الموارد المضحي بها من قبل النشأة .

- ويعرفها البعض : ان محاسبة التكاليف : امتداد للمحاسبة المالية . تمد الادارة بتكلفة انتاج او بيع الوحدات من الانتاج او الخدمات التي تقدمها للغير<sup>2</sup>

- وعرفها البعض الاخر : محاسبة التكاليف هي تطبيق لمبادئ المحاسبة العامة في مجال تسجيل ، وتحليل وتحديد وتفسير تكلفة المواد والاجور والمصاريف لكل من الوظائف المختلفة والقطاعات والاقسام والعمليات ووحدات الانتاج وخططها ومناطق البيع<sup>3</sup>.

مدخل العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية :

<sup>1</sup> تشال زهور نجرن واخرون ، محاسبة التكاليف مدخل اداري ، ط2 ، ترجمة د. احمد حامد حجاج ، ( دار المريخ ، السعودية ، 1996م ) ، ص52

<sup>2</sup> Neuner , John , cost Accounting : Principlesan Practice ,111page , R , Irwin , 1957

<sup>3</sup> Blocker , John , Cost Accounting , Mc Craw Hill Bock , N , y , 1940

تعتبر المحاسبة المالية احد فروع علم المحاسبة الذي يعني بقياس وتسجيل وتبويب وتلخيص وعرض وتحليل وتفسير المعلومات الاقتصادية لوحدرة محاسبة معينة خلال فترة محاسبية معينة ووفقا لمبادئ معينة وفروض واسس محاسبية معينة .

وتسعى المحاسبة المالية من خلال الاسلوب المنهجي او الدورة المحاسبية السابقة الى قياس نتائج اعمال الوحدة المحاسبية خلال فترة محاسبية معينة ثم قياس مدى نمو راسمال هذه الوحدة عن طريق اعداد الميزانية العمومية او قائمة المركز المالي في نهاية هذه الفترة .

وغالبا ما تقترن دراسة المحاسبة المالية وتطبيقاتها بالمنشاة التجارية التجارية كنطاق مكاني وكوحدة للمحاسبة مهما اختلف شكلها القانوني وسواء كان في شكل منشآت فردية او في شكل اشخاص او في شكل شركات اموال .

والنشاط التجارية هو ذلك النشاط الذي يتضمن شراء سلعة معينة من مصدرها الرئيسي ( المصنع ) او من منشاة تجارية للجلمة او من منشاة ( تاجر تجزئة او مستهلك نهائي ) .

ويتحدد سعر بيع السلعة في المنشآت التجارية عادة بمقدار ما تتحمله المنشاة في سبيل شراء هذه السلعة والاحتفاظ بها واعادها للبيع مضافا الى ذلك هامش ربح معين ترغب المنشاة في تحقيقه .

وقد اثرت طبيعة النشاط في المنشآت التجارية على شكل ومحتوى القوائم المالية التي تعمل المحاسبة المالية على اعدادها لتوفير المعلومات الكافية والمفيدة للاطراف المستفيدة .

وانهى الامر الى ضرورة اعداد قائمتين الاولى لقياس الدخل الاجمالي ( او من خلال حساب المتاجرة ) والصادفي ( من خلال قائمة المركز المالي او الميزانية العمومية ) .

ومع تطور النشاط الاقتصادي والانتقال من النشاط الحرفي او انتقال الصناع من المنازل الى المصانع وظهور النشاط الصناعي قامت المحاسبة المالية بتلبية احتياجات ادارة المنشأة الصناعية من ناحية وتلبية احتياجات الفئات الخارجية الاخرى من ناحية اخرى وذلك بالمعلومات الكافية والمفيدة في مجالات قياس تكلفة الانتاج التام وقياس تكلفة الانتاج غير التام ( تحت التشغيل ) اول واخر الفترة تمهيدا لقياس الدخل الاجمالي والصادفي بالمنشآت الصناعية .

وفي الواقع فان النشاط الصناعي يمتد ليشتمل على شراء المواد الاولية ( المستلزمات السلعية ) او السلع نصف المصنوعة بقصد اجراء واداء العمليات الصناعية او الانتاجية من خلال تحويل هذه المواد او السلع الى سلع نهائية صالحة للبيع المستفيد<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - محمد عبد الفتاح العشاوي ، محاسبة التكاليف ( المتطورين التقليدي والحديث ) ، عمان : الاردن ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، ط1 ، 2013م ) ص15-16

## الوجه المحاسبي لنظام التكاليف :

يعتبر نظام التكاليف احد الانظمة المحاسبية في المنشأة اذا يقوم بدور كبير في مجال المحاسبة المالية في استخدام الاموال والوصول لنتيجة لاعمال وتصوير المركز والنقدية منشأة بالرغم من انفصال محاسبة التكاليف عن المحاسبة من حيث استغلالها بفنونها واجراءاتها حيث يقوم كل منها بدوره وطريقته الخاصة ، ففي حين ان نظام التكاليف نظام تحليلي يتعامل بالتفصيل فاننا نجد نظام الحسابات المالية نظام اجمالي يتعامل بالاجماليات من خلال هذا يتضح لنا ثلاثة امور هامة في مسالة العلاقة بين النظامين هي :

1/ ان بيانات التكاليف تتطابق مع بيانات الحسابات المالية .

2/ حركة تداول البيانات لاستمرار بين النظامين فمثلا نجد ان بعض عناصر التكاليف تاتي في الحسابات المالية حيث بصورتها الاجمالية ثم تنتقل الى ادارة التكاليف حيث توزع على مراكز التكلفة حيث تعادل ادارة الحسابات المالية لاثباتها في الحسابات المختصة اضافة الى ان هناك بيانات لا يتم معاملتها وتبادلها بالترتيب السابق ، فمثلا بيانات تكاليف الانتاج التام تحسب في ادارة التكاليف وتبلغ بها ادارة الحسابات المالية .

3/ وضوح الضرورة لوجود نظام تكاليف بجانب نظام الحسابات المالية وذلك لنتمكن من اظهار نتيجة الاعمال والمركز المالي بصورة سليمة فمثلا مصاريف الاستهلاك في المحاسبة المالية تثبت في ح/ الارباح والخسائر

بينما نظام التكاليف يعتبر الاستهلاكات على انواع ثلاثة احدها خاص بالانتاج حيث يظهر من ضمن تكاليف التصنيف غير المباشر والثاني والثالث خاص باستهلاكها الادارة واقسام البيع حيث تظهر في حساب الارباح والخسائر<sup>1</sup> .

### اوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف :

1/ تهتم المحاسبة المالية بالمشروع ككل بينما تهتم محاسبة التكاليف بالسلعة او بتكلفة قسم او خدمة او طلبية او مرحلة .

2/ تهتم المحاسبة المالية بتشجيع العلاقات القانونية بين المشروع والغير من عملاء وموردين بينما لاتهتم محاسبة التكاليف بذلك .

3/ اختلاف مدى تحديد النفقات ففي حين يهتم المحاسب المالي بالنفقات بصورة اجمالية فان محاسب التكاليف يهتم بالتفاصيل حيث يقوم بتحليل البيانات وتوزيعها على الاقسام .

4/ تهتم المحاسبة المالية بالماضي في حين ان محاسبة التكاليف تهتم بالمستقبل والحاضر .

5/ اختلاف في نطاق العمليات ففي حين تهتم المحاسبة المالية بالنفقات والايرادات فان محاسبة التكاليف تهتم بالنفقات فقط .

---

<sup>1</sup> عبد الحلیم كراجه ، مرجع سابق ، ص9-10

6/ تهتم محاسبة التكاليف بخدمة الادارة في حين ان المحاسبة المالية تهتم بخدمة اصحاب رؤوس الاموال والمستثمرين .

الوجه الشبه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية :

1/ كلاهما يعتمد نظرية القيد المزدوج .

2/ كلاهما يعتمد الجرد والتسويات الجردية .

3/ تحديد فترة زمنية للقياس في المحاسبتين .

الوجه الاداري لنظام محاسبة التكاليف :

نتيجة لتطور الفكر الاداري وتحمله مسؤولية التخطيط والتنفيذ مع مراقبة كفاية الفعالية للقياس عليه ودراسة وسائل رفع الكفاية وخفض التكاليف والقضاء على الانحرافات حيث نهضت الادارة بهذه المسؤولية معتمدة على ادوات وانظمة مختلفة قائمة علي مبادئ وقواعد علمية مناسبة ، حيث برزت محاسبة التكاليف واصبحت جهاز فعال في خدمة الاغراض الادارية حيث اصبحت القرارات الادارية وسياستها الانتاجية والمالية والتجارية والادارية تعتمد على بيانات التكاليف وتحليلاتها واستنتاجاتها في مجالات مختلفة :

1/ في مجال التخطيط :توفر محاسبة التكاليف البيانات المالية عن الماضي والحاضر واتجاهات المستقبل وتوقعاته قبل ان يتولاها فكر تحليلي دقيق لمفاهيمها ومدلولاتها بحيث يكون قادرا على تشكيل معدلات علمية منها لاجراء المخططات في صورة ممكنة التنفيذ ومحقة للاهداف المرجوة .

2/ في مجال الرقابة : يقصد في المفهوم الاداري للرقابة هنا العمل المتواصل على تنفيذ المخططات وقياس مدى اتفاق وانحراف النتائج الفعلية عنها لتمكن الادارة من تحقيق ذلك فانها بحاجة الى بيانات ومعلومات عن النتائج الفعلية لمقارنتها بالمعايير المخططة بحيث تتمكن الادارة من التعرف على نقاط القوة للاستفادة منها وتمييزها كذلك نقاط الضعف لمعالجتها .

3/ في مجال اتخاذ القرارات الادارية : حيث تواجه الادارة دائما مشكلات تحتاج الى قرارات تعمل على حلها سواء كانت متعلقة بالمخازن او العاملين او الانتاج او التسويق او التمويل ، ويكون لنظام التكاليف دور مهم في مساعدة الادارة في حل هذه المشكلات عن طريق توفير البيانات والمعلومات التي ستستخدمها الادارة كادوات ناجحة لحل هذه المشكلات .

4/ في مجال قياس تحليل اداء الادارات والاقسام : تعتبر محاسبة التكاليف اداة لقياس اداء الادارات المختلفة فمثلا يقياس اداء وظيفة البيع على اساس المبيعات كل منتج مع مقارنتها مع ايرادات ذلك المنتج بحيث يتم تحديد المنتجات التي تحقق اكبر عائد وكذلك المنتجات التي تعود على المنشأة بالخسائر<sup>1</sup>.

### تعريف محاسبة التكاليف :

عرفت محاسبة التكاليف ( بانه فرع من فروع علم المحاسبة تحكمها مجموعة من المبادئ والاصول العلمية ويطبقها محاسب التكاليف في سبيل تتبع

<sup>1</sup> عبد الحلیم كراجه ، مرجع سابق ، ص11

وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة وتحديد سعر بيعها بالإضافة الى الرقابة عليها وتخفيضها ، ومساندة الادارة في اتخاذ القرار<sup>1</sup> .

وقد عرفتها الجمعية الوطنية للمحاسبين بامريكا بانه :

" Atechnige or method for determining the cost project , process or thing used by majority of the legal entites in the society , or specifically prescribed an authoritative accounting group"

هي اسلوب او طريقة لتحديد تكلفة عمليات المشروع او الاشياء التي تستخدمها معظم المشروعات في المجتمع او بوصف تخصيصها بواسطة مجموعة المحاسبين المسئولين<sup>2</sup>

وقد ورد تعريف اخر بان محاسبة التكاليف عبارة عن مجموعة من النظريات والاساليب والاجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل وتفسير تكاليف النشاط سواء كانت انتاجيا او خدميا ، بهدف قياس تكلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الادارية<sup>3</sup> . ونجد هذا التعريف يجمع بين النظرة الضيقة والنظرة العريضة الى محاسبة التكاليف ، الاولى كانت تنظر اليها على انها فن تحديد التكلفة وكانت تقصر دورها دورها على تجميع وتسجيل

<sup>1</sup> محمد محمد الجزار ، محاسبة التكاليف ، ( القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1967م ) ، ص17.

<sup>2</sup> Ralph . polimel and others , Cost Accounting , new York ,Mc graw – Hill , 1991 ,p5 .

<sup>3</sup> عباس شافعي ، محاسبة التكاليف ، قياس وتحليل ورقابة ، ( القاهرة : مكتبة التجارة والتعاون ، 1980م ) ، ص 23 .

بيانات عن فترة زمنية معينة وذلك بقصد تحديد تكلفة الانتاج . طبقا لهذا المفهوم فان دور محاسبة التكاليف ينتهي عند هذا الحد وهو قياس التكلفة الفعلية دون ان يمتد الى المجالات الاخرى والنظرة العريضة الحديثة اضافة الى ذلك تمتد لتشمل توفير البيانات التي تحتاجها الادارة في الرقابة ورسم السياسات واتخاذ القرارات .

وبالتالي يرى الباحث هذا التعريف اشمل واعم لتحقيق اهداف محاسبة التكاليف اضافة الى ذلك يوافق الباحث الكتاب الذين يرون ( ان محاسبة التكاليف تتضمن

قدر ومزيج من كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الادارية حيث تهتم بعنصرين من البيانات هما:

1/ امداد الادارة بالبيانات المفيدة في التخطيط والرقابة الشكل الذي يوضح علاقتها الوثيقة بالمحاسبة الادارية .

2/ حسب تكاليف الانتاج والمخزون مما قد يفيد في تحديد الربح الذي هو موضع اهتمام المشروع والجهات الخارجية الذي يؤكد علاقتها الوثيقة بالمحاسبة المالية .

لذلك نجد هناك تشبيه لمحاسبة التكاليف بأنه الجزء المشترك بين دائرتين متداخلتين حيث تمثل الدائرة الاولى المحاسبة المالية وتمثل الدائرة الثانية المحاسبة الادارية<sup>1</sup> .

### **المبادئ العلمية الواجب توفره النظام محاسبة التكاليف :**

ينبغي ان يعتمد نظام محاسبة التكاليف على مبادئ علمية ثبت صحتها والاعتراف بها ، حتى يتمكن من تحقيق اهدافه ببسر وسهولة ويمكن ايجاز اهم هذه المبادئ فيما يلي :

#### **1/ مبدأ التكاليف التاريخية :**

حيث تعتبر هذه التكلفة التاريخية هي الاساس السليم للمحاسبة على الاصول والممتلكات وعن الخدمات المستلمة ، وطبقا لهذا المبدأ فان العمليات الكاملة هي التي تمثل الوقائع كما حدثت فعلا ، وهي تخضع للقيود المحاسبي في دفاتر التكاليف ، وذلك حسب حجمها ، وسعرها ، وبموجب المستندات السليمة الدالة على اتمام العمليات وهذه التكلفة سيواجه بمشكلة تحديد قيمة الاصل او الالتزام خاصة في حلة عدم البيع او التنازل .

#### **2/ مبدأ التحليل للتكاليف :**

لتحقيق هدف التحليل الحدي للتكاليف ، فان نظام التكاليف يعتمد على تبويب النفقات الى ( ثابتة ومتغيرة ) وذلك على اساس سلوك التكاليف

<sup>1</sup> هشام حسبو ، التكاليف وصناعة القرارات ، ( القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1962م ) ، ص12 ، نقلا عن ابو بكر العزيز البنا ( اسبوط : مطبعة الصفا والمرودة ، 2005م ) ، ص34-35

وتغيرها مع تغير حجم الانتاج ( او النشاط ) وذلك لدراسة العلاقة بين تغيرات حجم النشاط وتغيرات التكاليف .

### 3/ مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات :

ان استمرار المنشأة يؤدي الى تقسيم حياتها الطويلة الى فترات محاسبية يقتضي ذلك تحديد إيرادات الفترة المحاسبية وخصم النفقات المرتبطة بتلك الإيرادات للوصول الى صافي الدخل الخاص بتلك الفترة ويعني ذلك ان تتابع وتقابل الإيرادات الخاصة الخاصة بها كلما كان هذا ممكنا في الحالات التي يكون من الصعب تحقيق الترابط بين النفقات والإيرادات يكون من الضروري استخدام سياسة منتظمة لتخصيص النفقات على الإيرادات بشكل يقترب من تحقيق المقابلة كانت هذه النفقات تخص الفترة المالية سواء دفعت هذه التكاليف ام لم تدفع بعد هذه الفترة .

### 4/ مبدأ محاسبة تكاليف المسئولية :

يقتضي هذا المبدأ بضرورة ربط المسئولية عن كل نفقة ( تكلفة ) لشخص معين في اطار مسئوليته ولذلك يتم تقسيم المنشأة الى مراكز مسئولية وفقا للتنظيم الاداري في الهيكل التنظيمي للمنشأة ومن ثم قياس كل مركز مسئولية على حدا .

### 5/ مبدأ معايرة التكاليف :

يقصد من تطبيق هذا المبدأ ضرورة ربط الأرقام الفعلية للتكاليف بالمقاييس المحددة مقدماً والتي تتخذ أساساً لقياس الانحرافات ودراسة أسبابها والعمل تخفيضها بقدر الإمكان أو منع تكرارها .

#### 6/ مبدأ تغطية التكاليف :

يقضي هذا المبدأ بضرورة تحميل عناصر التكاليف على الإنتاج ، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة أو متغيرة وذلك بتخفيض وتوزيع جميع عناصر التكاليف كلما أمكن ذلك على وحدات الإنتاج حتى يمكن تحديد تكلفة الوحدات ، وأجراء مقارنة للتكاليف والإيرادات المتعلقة بها <sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> سامي محمد الوقاد ، الأصول المحاسبية والاسس العلمية في محاسبة التكاليف ، ( عمان : دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع ، 2012م ) ، ص30-32

## المبحث الثاني

### طبيعة واهداف تكاليف التشغيل

#### 1/ طبيعة تكاليف التشغيل :

مع ظهور المنشآت الصناعية ومع كبر حجم المنشآت بغض النظر عن طبيعتها الاقتصادية وشكلها القانوني ومع تعدد منتجات هذه المنشآت وتعدد عملياتها الانتاجية اشتدت الحاجة الى مزيد من المعلومات التفصيلية والتحليلية عن الانتاج والمخزون من ناحية ، وعن الاقسام الداخلية بهذه المنشآت من ناحية اخرى .

وقد ادى ذلك الى ظهور تكاليف التشغيل كاحد فروع النظام المحاسبي الشامل بهدف تكلفة الوحدة المنتجة والرقابة عليها والاستفادة من هذه المعلومات في زيادة الكفاية الانتاجية وترشيد القرارات الادارية .

#### 2/ تعريف تكاليف التشغيل :

تكاليف التشغيل هي التكاليف الازمة لاستمرار العمل مثل المرتبات والاهلاك والدعاية وابحاث التطوير ، أما التكاليف المتغيرة فهي التي تتغير مع تغير الانتاج طرديا مثل المواد الخام والوقود او الطاقة ، أما التكاليف الثابتة فتعني التكاليف التي لا مفر منها حتى في حالة وقف الانتاج مثل ايجار المباني وخلافه ، بالغال لا توجد علاقة تربط احدهما بالآخرى ، بمعنى ان تتأثر

بزيادة او نقص الاخرى ، ولكن بلا شك جميعهم يشتركون في التأثير على الربح المتوقع .

### **3/ اهداف تكاليف التشغيل :**

تسعى تكاليف التشغيل الى خدمة مجموعة متعددة من الاهداف باعتبار ان هذه التكاليف وسيلة وليست غاية ، وقد اوضح النظام المحاسبي الموحد ( القرار الجمهوري رقم 4722 لسنة 1966 م ) كما اوضحت القوانين الاقتصادية المتطورة لسنة 1983 بشأن هيئات القطاع العام وشركاته ( 203 لسنة 1991 بشأن قطاع الاعمال العام ) .

### **اهداف تكاليف التشغيل :**

1/ احكام الرقابة على تكاليف الانتاج وعلى استخدام عوامل الانتاج بمتابعتها على مستوى الاشراف والمسؤولية .

2/ توفير اساس سليم لتقويم الانتاج التام والانتاج غير التام والاعمال تحت التنفيذ في اخر الفترة المالية ، وذلك لاغراض التصوير الصحيح لنتائج الاعمال والقوائم المالية والحسابات الاقتصادية والقومية .

3/ توفير البيانات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقا لمراكز المسؤولية ومراكز التكلفة .

4/ المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات على مختلف المستويات من مستوى الوحدة الاقتصادية الى المستوى القومي .

5/ المساعدة في اقتراح الخطط ومعايير ومعدلات الاداء ، النظر في التقارير الدورية التي تقدم عن سير العمل ، وضع اسس تكاليف انتاج موحدة لمختلف الانشطة في الشركات التابعة لشركة قابضة معينة ، ومتابعة سير العمل في الوحدة الاقتصادية .

6/ تسجيل عمليات المشروع بطريقة منتظمة ودقيقة يمكن من خلالها استخراج التكاليف التفصيلية والاجمالية لاية وحدة او مرحلة او خدمة او قسم .

7/ مراقبة المصروفات جملة وتفصيلا وذلك بغية الاشراف على مجالات الانشطة الانتاجية والتسويقية والادارية ورفع وتحسين كفايتها الانتاجية .

8/ وضع التقديرات وتحديد التكاليف النمطية التي ترسم على اساسها السياسات المستقبلية لنشاط المنشاة .

9/ دراسة نقاط القوة والضعف في السياسات الادارية والاجراءات المتبعة .

ونخلص من العرض السابق الى اهمية تكاليف التشغيل في خدمة ثلاثة اغراض اساسية :

**الغرض الاول : قياس تكاليف الاداء فيما يختص بما يلي :**

- قياس تكلفة العناصر من المواد او المستلزمات ومن الاجور او العمالة ومن المصروفات او الخدمات .

- توزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة او على الادارات والاقسام بالمنشأة .
- قياس تكلفة النشاط الانتاجي والتسويقي والاداري .
- قياس تكلفة المنتج او الخدمة .

### الغرض الثاني : الرقابة على التكاليف فيما يختص بما يلي :

- رقابة العنصر وذلك باستخدام مدخل التقييم وذلك بمقارنة النتائج النهائية عند انتهاء التنفيذ بالاهداف او المعايير المعدة مسبقا بهدف قياس نسبة تطور النشاط .

### الغرض الثالث :

ترشيد القرارات الادارية ، حيث ان القرار الاداري هو النقطة النهائية في سلسلة العمليات الذهنية المرتبطة بتقييم البدائل والمفاضلة بينها واختيار انسبها في ضوء معايير تفضل محددة وذلك في مجالات الشراء والانتاج والتسويق والتمويل وغير ذلك وبالطريقة التي تعمل على تحقيق هدف المنشأة الذي قد يتمثل في الربحية او القيمة المضافة او العائد على الاستثمار او الانتاجية او الكفاءة او الفعالية او غير ذلك<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - د. محمد عبد الفتاح العشماوي ، محاسبة التكاليف ( المنظورين التقليدي والحديث ) ( الاردن : عمان ، دار البازوري العلمية ، ط 2 ، 2013م ) ص 39-43

## المبادئ المحاسبية لتكاليف التشغيل :

هناك جملة من المبادئ الامحاسبية لتكاليف التشغيل نذكر منها ما يلي :

1/ مبدأ التكلفة التاريخية : يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من المبادئ الاساسية في المحاسبة والذي يؤثر على معظم جوانب المحاسبة المالية . وتعتبر التكلفة ، وبعبارة ادق التكلفة التاريخية هي الاساس السليم للمحاسبة على الاصول المملوكة وعن الخدمات المستلمة ، وللمحاسبة عما يقدمه الموردون واصحاب المشروع وطبقا لمبدأ التكلفة فان العمليات الكاملة هي التي تمثل الوقائع التي يعترف بها المحاسبون والتي تخضع للتسجيل المحاسبي . ويمثل سعر التبادل المتفق عليه بين مشتري وبائع لديهم المعلومات الكاملة القيمة الجارية العادلة للسلعة او الخدمة موضوع التبادل في لحظة اتمام عملية التبادل .

2/ مبدأ الفترة المحاسبية : للمشروع التجاري والزراعي والصناعي باعتباره استثمارا ماليا يؤدي الي تحقيق المنافع والمردود والعائد المناسب لاصحابه نتيجة لتوظيف الاموال في نشاطه ، مما يتطلب المتابعة الدورية لادائه ومعرفة مدى تحقق المشروع لاغراضه الا انه ونتيجة لفرض الاستمرارية المشار اليها سابقا فانه ليس بالامكان قياس نتيجة الاعمال الا عند انتهاء عمر المشروع التشغيلي .

3/ مبدأ استخدام القياس النقدي : يعني ذلك استخدام وحدات النقد في قياس الاحداث والعمليات التجارية التي يزاولها المشروع ، والتي عن طريقها يمكن

قياس قيمة الاصول التي يمتلكها المشروع وقيمة الخصوم التي تترتب على المشروع ، وان هذا المبدأ يعني بالضرورة عدم قيد أي عملية تجارية ما لم يكن بالامكان قياسها والتعبير عنها بوحدات النقد ولا يكفي قياسها بوحدات كمية فقط .

ا/ مبدأ الموضوعية : ويقصد بهذا المبدأ استخدام القرائن والدلائل والوثائق المستندية التي تحتوي على القيام المؤيد لوقوع الحدث عند قيد العمليات التجارية في المجموعة الدفترية المحاسبية . حيث ان هذا المبدأ يضمن توفر عنصر الموضوعية في قياس الاحداث وتثبيت القيود المحاسبية بعيدا عن المؤثرات الشخصية وبالتالي تاثيرها في البيانات المحاسبية . بالاضافة الى توفر عنصر ضروري اخر وهو الموثوقية في المعلومات التي يتم الحصول عليها من النظام المحاسبي .

ب/ مبدأ الثبات او الاتساق : ويقصد بذلك ضرورة الاستمرار والمحافظة على طريقة محاسبية معينة في المجموعة الدفترية ، بعد ان يتم اختيارها من بين البدائل المحاسبية المتعددة ، اذا ان الثبات مبدأ ضروري لتوفير اساس ثابت في احتساب مقدار الربح المتحقق والمركز المالي خلال فترات محاسبية متعاقبة وذلك لضمان عدم حصول حصول تغيرات في نتيجة اعمال المشروع من فترة الى اخرى كنتيجة للتغير في الطرق المحاسبية المتبعة ، وانما من الضروري ان يكون التغير كنتيجة للتغير في مستوى النشاط .

ومن امثلة الطرق المحاسبية المختلفة التي يمكن اتباعها في المجموعة الدفترية هي طرق احتساب الاهلاك السنوي على الاصول الثابتة ، وكذلك طرق اكتساب كلفة الصادر وغيرها<sup>1</sup>.

ج/ مبدا تحقيق الايراد : بما ان الايراد يمثل السلع والخدمات المحولة الى عملاء المنشأة والتي يؤدي تحويلها الى زيادة صافي اصولها ، ويكون الايراد الخاص بفترة زمنية معينة معادلا للنقدية ورصيد العملاء ( المتحصلات ) الناتجة عن المبيعات الخاصة بتلك الفترة وبالنسبة لاي عملية يكون الايراد معادلا لقيمة الاصول التي تحصل عليها المنشأة . ويعني هذا المبدا بتوقيت وجود الايراد او الاعتراف به ، وطبقا لمفهوم تحقق الايراد في المحاسبة ينبغي تقييم الاصول بتكلفتها حتى تتحقق أي زيادة في قيمة تلك الزيادة من خلال البيع . ويترتب على عملية البيع تغيير في شكل الاصول فبدلا من كونها بضاعة على سبيل المثال تصبح نقدية او عملة . ويعتبر تحقق الايراد في لحظة البيع اساسا مقبولا للتحقق من معظم انواع المشروعات .

د/ مبدا المقابلة : يعني مبدا المقابلة انه بعد تحديد ايرادات الفترة المحاسبية فان المصاريف المرتبطة بتلك الايرادات ينبغي ان تخصم منها للوصول الى صافي الدخل الخاص بهذه الفترة ، ويوفر استخدام مبدا المقابلة في عمليات قياس الدخل مبررا عمليا اخر لاستخدام التكلفة التاريخية . ويستخدم اساس الاستحقاق او الاساس البيعي لوصف الاجراءات المحاسبية المستخدمة

<sup>1</sup> د. الهادي رضا الصفار ، مبادئ المحاسبة المالية الاصول العالمية في اعداد القوائم المالية ، ( عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع ، 2003م ) ، ص61-62.

لتخصيص الإيرادات والمصروفات بصورة سليمة على الفترات المحاسبية المختلفة . ولا يمنع استخدام هذا الأساس في معظم المنشآت التجارية والصناعية في الوقت الحاضر من استخدام أسس أخرى في بعض أنواع المشروعات .

ويعني مبدأ المقابلة أن الجهودات ( المصاريف ) ينبغي أن تتبع وتقابل الإيرادات الخاصة بها كلما كان هذا ممكناً . وفي الحالات التي يكون من الصعب تحقيق الترابط بين المصروفات والإيرادات يكون من الضروري استخدام سياسة منتظمة ورشيدة لعملية تخصيص المصروفات على الإيرادات بشكل يقترب من تحقيق المقابلة ، وتتطلب سياسة التخصيص هذه بعض الفروض المتعلقة بالإيرادات المحققة ، وإيضاً وضع بعض الفروض بالنسبة للمصروفات المرتبطة بها .

هـ/ مبدأ الإفصاح الكامل : يتطلب مبدأ الإفصاح الكامل أن تكون القوائم المالية كاملة بحث تشمل على كافة المعلومات الضرورية ، فإذا ترتب على حذف أو استبعاد بعض المعلومات أن تصبح القوائم المالية مضللة ، فإن الإفصاح عن تلك المعلومات يصبح ضرورياً . وتشمل القوائم المالية المنشورة في الوقت الحاضر على الملاحظات والمذكرات الإيضاحية التي تعتبر جزءاً أساسياً من القوائم المالية . وينبغي أن تكون المعلومات الواردة في تلك المذكرات التوضيحية مكملة للمعلومات الواردة في صلب القوائم المالية ، ولا

ينبغي ان تستخدم كوسيلة لتصحيح بعض المعلومات الخاطئة الواردة في تلك القوائم .

وينبغي ان تكون الملاحظات على الميزانية في صورة مختصرة ومحددة كما هو الحال بالنسبة للقوائم المالية ذاتها ، وذلك حتى تلك القوائم في صورة يسهل فهمها ولا تحتوي على تفاصيل لا مبرر لها . ولا ينبغي الافصاح عن امور عادية تشترك فيها معظم المنشآت او عن مخاطر عادية في المجتمع ، وانما يقتصر الامر على المعلومات الهامة التي تخص المنشأة والتي تؤدي الى التعبير الصادق الذي تهدف القوائم المالية الى تحقيقه <sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> / احمد نور ، مرجع سابق ، ص66-70.

## الفصل الثاني

### الرقابة وتقويم الأداء

المبحث الأول : مفهوم وأهداف الرقابة

المبحث الثاني : مفهوم وأهمية تقويم الأداء

## المبحث الأول

### مفهوم وأهمية الرقابة

اولا : مفهوم الرقابة الداخلية :-

الرقابة لغة : تعني المحافظة على الشئ ومتابعته ، وجاء في كتاب لسان العرب رقب الشئ مراقبة أي حرسه ، ومن اسماء الله الحسنى الرقيب وهو الحافظ الذي لا يغيب عن الشئ<sup>1</sup>.

الرقابة في الشرع : وردت في القران الكريم في قوله تعالى : ( وما يلفظ من قول الا لديه رقيب عتيد ) سورة ق الاية 18 .

تعتبر الرقابة الداخلية احدى المكونات الهامة في أي تنظيم او مؤسسة ، وقد اهتمت بها الجمعيات والمعاهد المحاسبية واصدرت العديد من النشرات والاصدارات المهنية المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية لعكس تطور الاهتمام بها ووضع اساس يعين في تجويد العمل الرقابي ، وقد وردت لها العديد من التعريفات منها :

عرفتها هيئة المحاسبين المقبولين الفرنسية 1977م بانها " مجموع الضمانات التي تساهم في توجيه المؤسسة ، وتهدف لضمان المحافظة على الاصول ونوعية المعلومات وحمايتها من جهة والى تطبيق تعليمات الادارة وتدعيم

<sup>1</sup> - ابن منظور ، لسان العرب ، المجلد الاول ، ج2 ( دار المعارف ، 1996م ) ، ص17 .

وتحسين الاداء من جهة اخرى ، وتثبيت طرائق كل نشاط واجراءاته داخل المؤسسة للمحافظة على استمراريتها " .<sup>1</sup>

يرى اخرون انها " الاشراف والمراجعة من قبل سلطة اعلى للتعرف على كيفية سير العمل داخل المؤسسة والتأكد من ان الموارد تستخدم وفقا لما هو مخصص لها ، وهي عملية متابعة دائمة ومستمرة تقوم بها الادارة للتأكد من ان ما يجري داخل الوحدة الاقتصادية يتم وفق الخطط والسياسات الموضوعية ، وهي تأخذ شكل قرارات واجراءات تؤدي لتحقيق الاهداف .<sup>2</sup>

هناك من يرى انها " ادراك للتنظيم والاساليب والمقاييس والاحداثيات داخل المؤسسة لاجل تنشيط التحكم في المؤسسة " .<sup>3</sup>

أما معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز فقد اوضح بان " الرقابة الداخلية لا تعني الضبط الداخلي فقط بل هي النظام الشامل لكل المراقبات المالية وغيرها الموضوعية بواسطة الادارة لتسيير امال المنشأة بطريق منظم للحفاظ على اصولها ولضمان دقة سجلاتها وامكانية الاعتماد عليها بقدر المستطاع " .<sup>4</sup>

يرى الفين ارينز واخرون ان السبب في وضع رقابة داخلية للمنشأة يرجع لمساعدتها في تحقيق اهدافها ، ويحتوي النظام على مجموعة من السياسات

<sup>1</sup> - حسين القاضي وحسين دحوح ، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية الدولية ( عمان : مؤسسة الوراق للنشر ، 1999م ) ص242

<sup>2</sup> - سليمان محمد سليمان .

<sup>3</sup> Jean Charles , Henri Bourgeon , Audit Operationl enttreprenurial Conveyance .Et performanceEconomical . 3edition . 2008 . p 52 .

<sup>4</sup> منصور حامد محمود ، اساسيات المراجعة ( القاهرة : مركز مطبعة القاهرة للتعليم المفتوح ، 1999م ) ص17.

والاجراءات التي يتم تصميمها لامتداد الادارة بتأكيد مناسب على ان الاهداف التي تراها اساسية للمنشأة سوف يتم تحقيقها ، ويطلق على هذه الاجراءات والسياسات عناصر الرقابة الداخلية<sup>1</sup> .

ترى الباحثة بناء على ما سبق من تعريفات ان الرقابة الداخلية نظام شامل للرقابات المالية وغيرها تنشئه في شكل مجموعات اجراءات وقياسات تؤدي للاطمئنان على :

- قانونية ومصداقية التسجيلات المحاسبية والحالة المالية .
- القيادة المنظمة والفعالة لعمليات المنشأة بما يؤدي لتحقيق الاهداف وفق السياسات المرسومة .
- توفير الامان والحماية للموجودات والموارد .

مما سبق تتميز الرقابة الداخلية بثلاثة اتجاهات رئيسية هي :

**الاتجاه الاول : يهتم بالجانب الوظيفي والتركيز على الاهداف .:**

يهتم هذا الاتجاه بالجانب الوظيفي للرقابة ويركز على الاهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها ، ومن ثم يهتم بوجود عمليات معينة يجب توفرها حتى يمكن

تحقيق الرقابة ، ويتضمن تحديد الاهداف المطلوب الوصول اليها ، وهنا يمكن القول ان مهمة الرقابة الداخلية هي التحقق مما اذا كانت العمليات يتم تنفيذها طبقا للخطة المقررة والتعليمات الصادرة ووفق

---

<sup>1</sup> الفين ارينز وجيمس لوبك ، مراجعة - مدخل متكامل ، ترجمة محمد عبد القادر ( الرياض : دار المريخ للنشر ، 2009م ) ص378.

المبادئ المعتمدة وذلك بغرض اكتشاف نقاط الضعف والاختفاء ليتم تلافي تكرارها مستقبلا .

### الاتجاه الثاني : يهتم بالاجراءات والخطوات العملية :

يهتم هذا الاتجاه بالاجراءات التي يتعين اجراءها للقيام بعملية الرقابة ولاتمام هذه العملية لابد من وجود بيانات ومعلومات عن اوجه النشاط المختلفة التي تم اعدادها بطريقة تمكن من الاستعانة بها في متابعة ومواجهة نتائج الاعمال وتحليلها ويستلزم ذلك :

- بيان الكفاءة والفعالية .
- تفسير الانحرافات عن الاهداف .
- اتخاذ الخطوات التصحيحية .
- تقييم فعالية الاجراءات التصحيحية بغرض التحسين في المستقبل .

### الاتجاه الثالث : يهتم بالاجهزة التي تتولى الرقابة :

يعني هذا الاتجاه بالاجهزة التي تقوم بالمراقبة وتتولى المراجعة والفحص والمتابعة وتحليل النتائج ، فالمراقبة تعطي هذه الاجهزة سلطة التوجيه واتخاذ القرارات والصدار الاحكام التي تلزم في هذا الشأن .

### ثانيا : اسباب الاهتمام بالرقابة الداخلية :

هناك عدة عوامل ساعدت على الاهتمام بالرقابة الداخلية هي <sup>1</sup> :

---

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن واخرون ، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية ، ( الاسكندرية ، دار الجامعية ، 2007م ) ص10.

1/ كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها : ويقصد به النمو الضخم في حجم المنشآت وتنوع اعمالها من خلال الاندماج والتفرع والنمو الطبيعي والذي جعل من الصعوبة الاعتماد على الاتصال الشخصي في المنشآت ، لذلك كان الاعتماد على انظمة الرقابة الداخلية .

2/ اضطرار الادارة الى تفويض السلطات والمسئوليات الى بعض الادارات الفرعية :

وينضح ذلك في شركات المساهمة وكذلك المؤسسات العامة والحكومية والتي ينفصل فيها اصحاب راس المال عن الادارة الفعلية للمؤسسة وينوب عنهم مجلس الادارة الذي يفوض ادارات المؤسسة المختلفة ، وحتى يخلي مسئولياته امام المساهمين يقوم بتحقيق الرقابة على اعمال هذه الادارات عن طريق اجراءات ووسائل الرقابة الداخلية التي تؤدي للاطمئنان على سلامة العمل .

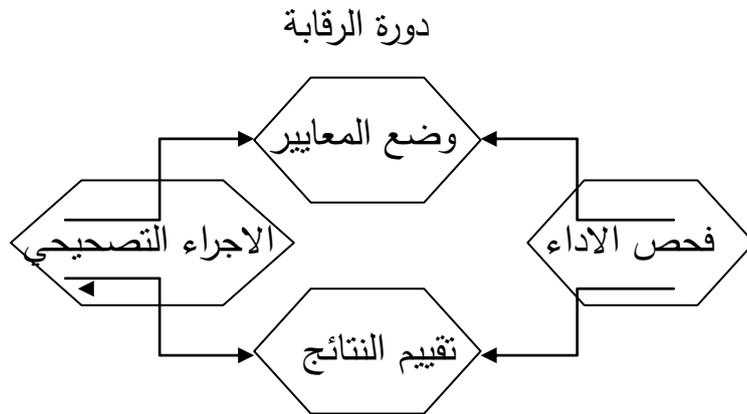
3/ حاجة الادارة الى بيانات دورية دقيقة : تحتاج الادارة الى بيانات دورية عن الانشطة من اتخاذ القرار المناسب اللازم لتصحيح الانحرافات ورسم السياسات المستقبلية وهنا لابد من وجود نظم رقابية سليمة ومتمينة تطمئن على صحة التقارير المقدمة للادارة .

4/ حاجة الادارة لحماية اموال المنشأة : على الادارة توفير نظام رقابة داخلية سليمة لمنع الغش والاطفاء او تقليل احتمالات ارتكابها وحماية الاموال والموجودات من سوء الاستخدام والسرقة والضياع .

5/ حاجة الجهات الحكومية : تحتاج الجهات الحكومية الى بيانات دقيقة عن المؤسسات المختلفة العاملة داخل الدولة للاستفادة منها في التخطيط الاقتصادي وتحقيق الرقابة الحكومية على هذه الوحدات وحصر الكفاءات العلمية وغيرها ويتطلب ذلك نظام رقابة داخلية قوي وسليم .

6/ تطور اجراءات التدقيق : ادى التحول في المراجعة من كاملة تفصيلية الى اختبارية للاعتماد على اسلوب العينة الاحصائية والذي يعتمد على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المنشأة

شكل رقم (1/1/2)



المصدر : خالد امين عبد الله ، التدقيق والرقابة في البنوك ( عمان : ب ن ،

1998م ) ص 157

الشكل اعلاه يوضح دورة نظام الرقابة والتي تبدأ بفحص الاداء في ظل المعايير والاهداف المراد تحقيقها وبناءً على ذلك يتم تصحيح الانحرافات والتقييم النهائي للعمل .

### ثالثا : اهداف نظام الرقابة الداخلية :

1/ التحكم في اهداف المؤسسة : التي تسعى لتحقيقها من اهم اهداف الادارة وذلك عن طريق التنفيذ الصارم والدقيق لمختلف العمليات ، فالمراجعين الفرنسيين يستعملون مصطلح التحكم او السيطرة وليس التحقق ، فالمسيرون للعمل هم الذين يصممون نظام الرقابة كما ان التحكم في المؤسسة يتطلب التحديد الجيد لاهدافها وهيكلها واجراءاتها من اجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها<sup>1</sup> .

### 2/ حماية الاصول :

تشير كلمة حماية الاصول الى وسائل المحافظة على الاصول باشكالها المختلفة سواء كانت معدات ا واليات او مخزون او نقدية او بيانات من التلاعب وسوء الاستخدام والتأكد من عدم ارتباط المؤسسة باي التزام او نشوء هذا الالتزام .

### 3/ التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية :

الداخلية الفعال للتأكد من ان البيانات الواردة في القوائم المالية دقيقة في وصف الاحداث الاقتصادية التي تقدمها الاقسام للادارة العليا او لمستخدمي البيانات المالية الاخرين وانه يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ، وان تكون واضحة يمكن فهمها .

<sup>1</sup> www . acc4arab . com \acc\show thread consultation .l.e 27\12\2008.

#### 4/ تحقيق الكفاءة التشغيلية :

هو التحقق من الاستخدام الامثل للموارد المتاحة عن طريق اتباع كل مالطرق والاجراءات التي ترتبط بكفاية الاعمال ، ويتحقق ذلك من خلال تزويد الادارة بالمعلومات حول كيفية وكفاءة عمل النظام المحاسبي كمؤشر يعكس نتائج العمليات وسلامة الاجراءات المالية .

#### 5/ التحقق من الالتزام بالخطط والسياسات :

يسعى نظام الرقابة للتأكد من اتباع العاملين للسياسات والاجراءات التي وضعتها الادارة وحثهم على احترامها سواء كانت مؤقتة او دائمة<sup>1</sup> .

رابعاً: هيكل نظام الرقابة الداخلية :

وفقا لتقرير لجنة COSO المنبثقة عن مجمع المحاسبين الامريكيين يتكون هيكل الرقابة الداخلية من المكونات التالية والتي تمثل الهيكل المتكامل للرقابة:

#### • بيئة الرقابة

يقصد بها الاثر المجمع لمجموعة من العوامل الخاصة بزيادة فعالية الرقابة والذي تؤثر بيئته على بعض الاجراءات الرقابية ، وتتمثل العوامل في وظيفة

<sup>1</sup> - عبد الرازق قاسم الشحادة واخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص259 .

الإدارة .. فلسفة الإدارة واسلوب التشغيل - الهيكل التنظيمي ونظام الرقابة  
الإدارية - الأمانة والقيم الأخلاقية<sup>1</sup>.

• أنشطة الرقابة :

تعني الإجراءات والسياسات التي اعتمدها الإدارة لتساعدها على التأكد من القيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على الأخطار التي تعوق تحقيق أهداف المنشأة ، ومن هذه الإجراءات الفصل بين الواجبات - مراقبة العمليات المالية - فحص الدقة للمستندات والسجلات ومدى ملائمتها - الرقابة على الأصول والدفاتر الخاصة بها - الضبط المستقل والفحص المستمر للعناصر الأربعة الأخرى<sup>2</sup>

• تقدير المخاطر :

تفسح أنظمة الرقابة المجال لتقييم المخاطر التي تواجه المؤسسة سواء كانت من العوامل والمؤثرات الداخلية أو الخارجية وذلك بتحديد المخاطر المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة ومعرفة أثرها الممكن وتقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها والخطوات الواجب القيام بها ، وتتمثل العوامل الداخلية في حدوث خلل في عمليات التشغيل \_ عدم فاعلية لجان المراجعة - عدم قدرة الإدارة على السيطرة على أصول المنشأة مما يؤدي

<sup>1</sup> - امين السيد احمد لطفي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، ( الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2006م ) ص385-386  
<sup>2</sup> - عبد نادر شعبان السطاح ، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني . ( الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2006م ) ،

للتلاعب فيها ، أما العوامل الخارجية تتمثل في صدور تشريعات جديدة تتطلب تغيير سياسات المنشأة وانشطتها - تغير احتياجات العملاء .

• المعلومات والاتصالات :

يجب تسجيل وايصال المعلومات للادارة والآخرين الذين يحتاجون داخل المنشأة في اطار زمني يساعد على القيام بالرقابة الداخلية والمسئوليات الأخرى .

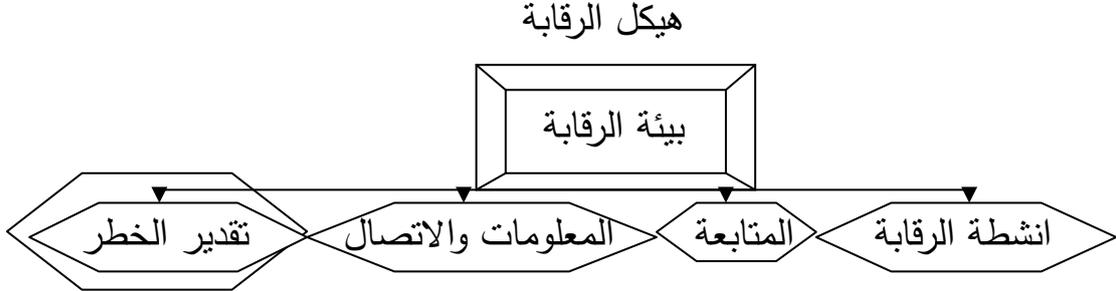
• المتابعة :

هي العملية التي تستخدمها المنشأة لتقييم جدوى الرقابة الداخلية خلال فترات زمنية ومعرفة مدى قيامها بوظيفتها من عدمه وتتمثل في التقويمات المستمرة والمنفصلة وتقارير الابلاغ والتي تعمل على تحديد نواقص الرقابة الداخلية والتبليغ عنها في حينها للجهات المسؤولة لاتخاذ الاجراء التصحيحي<sup>1</sup> .

---

<sup>1</sup> - عبد الفتاح الصحن وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص25-27

## شكل رقم (2/1/2)



المصدر : الفين ارينز وجيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد عبد القادر الرئيس ( الرياض : دار المريخ للنشر ، 2002م ) ص383

الشكل يوضح الهيكل الذي تتكون منه الرقابة والمتمثل في توفر البيئة الرقابية للجيدة والانشطة الرقابية وعملية المتابعة المبنية على المعلومات والاتصالات وانسياب المعلومة ليتم تقدير المخاطر ووضع العلاج اللازم لكل خطر .

خامساً: معايير فاعلية هيكل الرقابة :

المعيار هو مرشد يساعد المراجعين على تنفيذ مسؤوليتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية التاريخية ، أما الفاعلية فهي الجودة التي يتم بها تنفيذ اهداف المؤسسة ، كما تعني ايضا تحقيق هدف معين مطلوب تحقيقه وذلك بقياس العلاقة بين جهود الخدمة والنتائج النهائية .

ان الادارة هي المسؤولة عن تصميم هيكل الرقابة الداخلية وتشغيله وتقييم مدى فاعلية وفق معايير فاعلية هيكل الرقابة الداخلية الصادرة عن المنظمات المهنية وتتمثل تلك المعايير في :

- معيار ضرورة فهم ولادراك الادارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية الداخلية :

يجب ان تكون ادارة المنشاة مدركة للهدف من وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية يضمن لها اعداد ونشر قوائم مالية صادقة يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها ، ووجب ان تدرك الادارة ان هيكل الرقابة الداخلية على عملية اعداد القوائم المالية لا يتضمن فقط الرقابة على ارصدة الحسابات ، بل يشمل الرقابة على دورة العمليات وذلك لان دقة ارصدة الحسابات التي يتم من خلالها اعداد القوائم المالية للمنشاة على دقة تسجيل العمليات .

- معيار تكامل مكونات هيئة الرقابة :

مكونات هيكل الرقابة سابقة الذكر يجب ان تعمل في انسجام تام ليتحقق التكامل بينها وتؤدي دورها .

- معيار فعالية كل جزء كم اجزاء هيكل الرقابة :

أي ان تكون هذه الاجزاء فاعلة كلها ولا يوجد ضعف في فعالية احداها حتى تتحقق الفعالية الكلية لهيكل الرقابة ويؤدي دوره المطلوب<sup>1</sup> .

- معيار كفاءة المراجعة الداخلية :

---

<sup>1</sup> - جورج دانيال غالي ، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات وتحديات الالفية الثالثة ، ( القاهرة : دار الجامعة ، 2003م ) ص 331 .

ينص هذا المعيار على ضرورة وجود ادارة مستقلة في الهيكل التنظيمي للمراجعة الداخلية تتبع للادارة العليا ذات كفاءة عالية . حيث تعتبر اداة من ادوات الرقابة الداخلية وفي نفس الوقت تعمل على تقييم مدى جودة هيكل الرقابة الداخلية .

• معيار مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها :

ينص هذا المعيار على ضرورة استخدام والاستفادة من تكنولوجيا المعلومات لما لها من دور في احكام وتحقيق الرقابة على كافة العمليات من خلال الحاسب الالي والاستفادة من مصادر المعلومات كالانترنت<sup>1</sup> .

**\*الرقابة الداخلية جزء لايتجزا من العمليات :**

الرقابة الداخلية عبارة عن عملية ادارية مبنية كجزء من نظام المؤسسة ومن بيئتها لمساعدة الاداريين في تشغيل المؤسسة وفي تحقيق اهدافها بشكل مستمر .

**\*الرقابة الداخلية نظام يضعه وينفذه الانسان :**

الانسان هو الذي يساعد على تفعيل انظمة الرقابة الداخلية لان مسئولية نظام الرقابة الجيد في ايدي الاداريين ، وكافة الافراد في المؤسسة يلعبون دورا هاما في تحقيق ذلك .

<sup>1</sup> - شحاته السيد شحاته ، المراجعة الداخلية الحديثة ، ( الاسكندرية : دار الجامعية ، 2005م ) ص 159 .

\*الرقابة الداخلية تعطي تأكيدا معقولا وليس مطلقا :

ان انظمة الرقابة الداخلية بغض النظر عن مدى سلامة التصميم والتشغيل لا تستطيع تقديم تأكيدات مطلقة حول تحقيق اهداف المنشأة لان ثمة عوامل خارجة عن نطاق السيطرة وتأثير الادارة تؤثر على مقدرة المنشأة في تحقيق اهدافها ، فمثلا تعمل كل من اخطاء الاحكام واطفاء الانسان والمؤامرات المدبرة على تجاوز انظمة الرقابة .

سابعا : انواع الرقابة :

1/ رقابة المنع : وتهدف الى منع الخطأ والغش قبل حدوثه ، وهي ذات طبيعة وقائية وتتم عن طريق اجراءات تضمن ذلك .

2/ رقابة الاكتشاف : وتهدف لاكتشاف الخطأ والغش اثناء او بعد حدوثه عن طريق وسائل التتبع والتدقيق .

3/ رقابة التصحيح : تهدف لتصحيح الخلل الذي تم اكتشافه بواسطة رقابة الاكتشاف عن طريق التقارير .

4/ رقابة التوجيه : تهدف للحصول على نتائج ايجابية من برامج معينة توضح ذلك<sup>1</sup> .

---

<sup>1</sup> عطا الله احمد سويلم الحسينان ، التدقيق والرقابة في بيئة نظام المعلومات المحاسبي ( عمان : دار الراجية للنشر ، 2009م ) ، ص46.

## ثامنا : اقسام الرقابة الداخلية .:

نظام الرقابة الداخلية نظام شامل يتكون من مجموعة من النظم الفرعية التي تعمل مع بعضها البعض في تناسق وتكامل سعيا لتحقيق اهداف الرقابة الداخلية ، ويختص بعضها بجوانب الكفاية الانتاجية والسياسية الادارية ويختص البعض الاخر بالجوانب المحاسبية ونستعرضها فيما يلي :

### اولا : الرقابة الادارية :

تعتبر الرقابة الادارية من العناصر الرئيسية التي تتكون منها العملية الادارية 0المتتمثلة في التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة ، وتسعى الرقابة الادارية لتحقيق النهوض بالكفاية الانتاجية وتشجيع الالتزام بسياسات الادارة المرسومة والخطة التنظيمية

ووسائل التنسيق والاجراءات الخاصة بتحقيق اكبر قدر من الكفاءة في العمل<sup>1</sup>.

ويمكن توضيح اهدافها في الاتي :

\* استخدام الموارد البشرية المتاحة بافضل طريقة ممكنة .

\* مساعدة الادارة في ترشيد قراراتها عن طريق اكتشاف اوجه القصور والمشاكل والاختطأ .

---

<sup>1</sup> علي عباس ، الرقابة الادارية على المال والاعمال في شركات المساهمة والمؤسسات المصرفية ، ( عمان : مكتبة قلاع العلى ، 1995م ) ص10.

- \* تقييم اداء العاملين في الاقسام المختلفة من خلال متابعة التنفيذ الفعلي .
- \* مساعدة الادارة في انجاز وظيفة الرقابة من خلال اختيار وتقييم انظمة الرقابة المستخدمة<sup>1</sup>. وفي سبيل تحقيق هذه الاهداف تعتمد الرقابة الادارية على وسائل متعددة مثل :
- \* الموازنات المعيارية .
- \* التكاليف المعيارية .
- \* تقارير الكفاية الدورية .
- \* دراسة الحركة والزمن .
- \* الرقابة على الجودة .
- \* نظام محاسبة المسؤولية .
- \* نظام تقييم الاداء .
- \* البرامج التدريبية .
- \* الرسوم البيانية والكشوفات الاحصائية<sup>2</sup> .

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان ، دراسات متقدمة في المراجعة الداخلية ، ( القاهرة : الدار الجامعية ، 1997م ) ، ص 180.

<sup>2</sup> ادريس عبد السلام اشتيوي ، المراجعة معايير الاجراءات ( بيروت : دار النهضة العربية ، 1996م ) ، ص 53

## ثانيا : الرقابة المحاسبية :

هي نظام يشمل الاسس العلمية والطرق والاساليب الفنية والاجراءات التي تعمل على تتبع العمليات المالية واختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة في السجلات والدفاتر ودرجة الاعتماد عليها وتحقيق حماية الاصول والموارد ، ويمكن صياغة اهدافها في :

- التأكد من تنفيذ العمليات يتم وفق ترخيص محدد من الادارة .
- التأكد من ان تسجيل العمليات المالية واعداد القوائم المالية يتم وفق المبادئ و المعايير المتعارف عليها .
- تحديد المسؤولية عن الاصول وحيازاتها بناء على ترخيص من الادارة ومطابقة سجلاتها مع الموجود فعلا في فترات دورية واتخاذ ما يلزم من اجراءات في حالة وجود أي اختلافات<sup>1</sup>.
- وفي سبيل تحقيق هذه الاهداف تعتمد الرقابة المحاسبية على الوسائل التالية :

- استخدام حسابات القيد المزدوج .
- اعداد موازين مراجعة دورية .
- فصل واجبات ادارة الحسابات عن الادارات الاخرى .
- استخدام اسلوب المصادقات .
- مذكرات التسوية مع البنك .

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في تكنولوجيا المعلومات وعولمة اسواق رأس المال " الواقع والافاق " ، ( الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2006م ) ص54

- اتباع نظام الجرد المفاجئ .
- التدقيق الداخلي .
- توفير نظام مستندي سليم<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> رائد محمد عبد ربه ، المراجعة الداخلية ، (عمان الجنادرية ، 2010م ) ص18

شكل رقم ( 3/1/2 ) الاختلاف بين الرقابة المالية

الرقابة الادارية

والرقابة المحاسبية  
الرقابة المحاسبية

\* التحقق من كفاءة  
العمليات التشغيلية  
\* التحقق من الالتزام  
بالسياسات الادارية التي  
وضعتها ادارة المنشأة

• حماية الاصول  
• التحقق من صحة المعلومات  
الردة في التقارير الواردة

\* اعداد الموازنات  
التخطيطية والتكاليف  
المعيارية  
\* قياس الاداء الفعلي  
وتحديد الانحرافات واتخاذ  
الاجراءات التصحيحية  
\*التحقق من تنفيذ  
السياسات

• التحقق من تنفيذ العمليات وفق  
وفق نظام تفويض السلطة  
من الادارة  
• التحقق من اثبات العمليات في  
الدفاتر والسجلات قد تم وفق المبادئ  
المحاسبية المتعارف عليها

المصدر : عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في  
تكنولوجيا المعلومات وعولمة اسواق رأس المال " الوقائع والافاق " ( الاسكندرية : الدار الجامعية ،  
2006م ) ص 60 .

يوضح الشكل اعلاه الفروق بين الرقابة الادارية والرقابة المحاسبية من حيث ما تهدف له عملية الرقابة وكذلك من حيث طبيعة العملية الرقابية فالاختلاف واضح الا ان كل منهما يكمل الاخر .

### ثالثا : الضبط الداخلي :

هو نظام يشمل الاجراءات الخاصة بتوفير الحماية لموارد وموجودات المنشأة من السرقة والتلف وسوء الاستخدام ، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل الغرض منه وسائل تتمثل في :

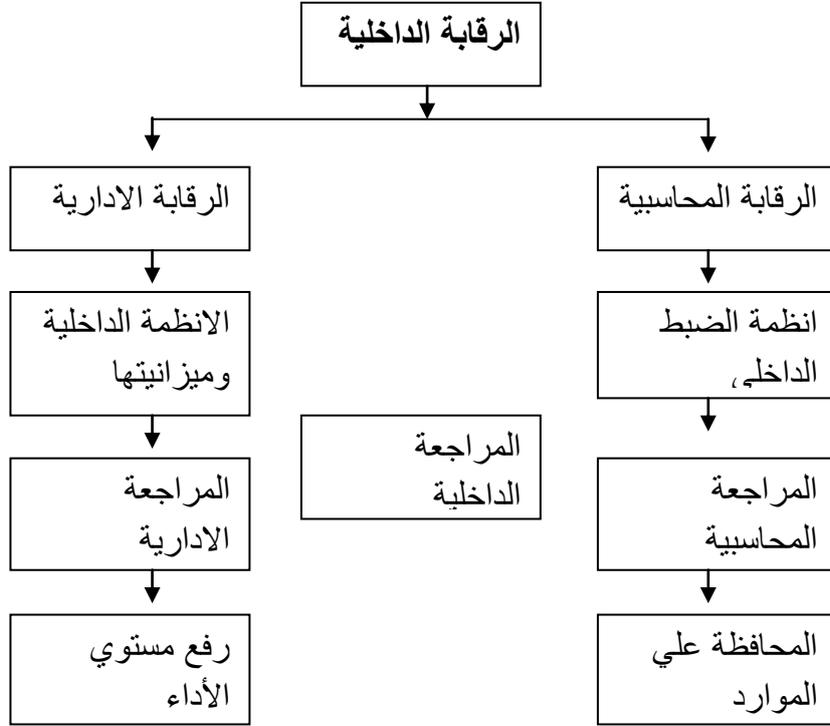
- تقسيم العمل .
- تحديد الصلاحيات والاختصاصات
- عدم اناطة تنفيذ عملية من بدايتها الى نهايتها لموظف واحد دون ان يراجع عمله موظف اخر .
- وتتأثر بيئة الضبط الداخلي بالهيكل التنظيمي للمنشأة وهيكل الرقابة والاشراف الاداري والموظفين بالمنشأة<sup>1</sup> .

---

<sup>1</sup> محمد توفيق محمد ، الرقابة الداخلية والاتجاهات الحديثة في المراجعة ، ( القاهرة : مكتبة جامعة عين شمس ، 1999م ) ص20 .

## شكل رقم ( 4/1/2 )

### اقسام الرقابة الداخلية



المصدر : حميدة خلف الله ابراهيم ، دور الرقابة الداخلية في تقليل خطر المراجعة ، بحث تكميلي

لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، جامعة الخرطوم ، كلية الدراسات العليا ، 2009م ، ص16

يوضح الشكل اعلاه اقسام الرقابة الداخلية والمتمثلة في الرقابة الادارية والتي تختص بالجانب الاداري والرقابة المحاسبية التي تختص بالجانب المالي ، لكن تعتبر هذه الاقسام مكملة لبعضها البعض فالمراجعة الداخلية تشمل الجانب الاداري والمالي .

وترى الباحثة ان الرقابة الداخلية بالرغم من اختلاف التعريفات الواردة لها فهي عملية مستمرة تتكون من مجموعة اجراءات تهدف لمنع حدوث أي تجاوزات مالي او ادارية وكشفها مع وضع اجراءات التصحيح وتحديد الجهة المسؤولة وذلك باستخدام مجموعة ادوات ووسائل .

## المبحث الثاني

### مفهوم تقويم الاداء

يقصد بالاداء اعطاء الابعاد الكاملة لشيء ما أما على مستوى التسيير ويعني انجاز العمل المطلوب ، او القيام بمهمة وتنفيذها علي الوجه المطلوب ، لهذا فهو في الغالب ينحسب على العنصر البشري في العملية الانتاجية باعتبارها احد عناصر مدخلاته .

في هذا الاطار عندما نتحدث عن الاداء فاناد المتداخلة والتي تتضمن كيفية الانجاز والطريقة المتبعة في تنفيذ توجيهات الادارة ، ومدى تطابق ما تم انجازه مع المعايير والمقاييس المحددة والمتعلقة بالكمية والنوعية والتوقيت هذا من الجانب المعنوي فذلك يعني مدى حماس العامل ورغبته في انجاز المهام الملقاة على عاتقه ، واستعداده لاتقان العمل وسلوكه مع رؤسائه وزملائه والوسائل التي يتبعها لتحسين وتطوير مهاراته<sup>1</sup>.

يترايط الاداء مع مفهوم الفعالية حيث تعبر الفعالية عن امكانية تحقيق الاهداف والنتائج التي يتم تحديدها مسبقا ، وان الهدف عبارة عن نقطة (نهاية) او نتيجة يراد الوصول اليها في وقت محدد .

أما الكفاءة فهي تعبر الاستخدام العقلاني والرشيد في المفاضلة بين البدائل واختيار افضلها الذي يقلل التكاليف ويعظم العائد الى اقصى درجة ممكنة ، اذن الكفاءة بهذا المعنى تعني القيام بالعمل بافضل طريقة ممكنة من حيث التكلفة والوقت والربحية ، ويمكن الاشارة الى ان اختلاف مفهوم الكفاءة عن

<sup>1</sup> - السيد الهواري : ادارة البنوك التجارية الاسلامية ، ( القاهرة : 1987م ) ص109

مفهوم الفعالية تركز على النهاية الواجب الوصول اليها بينما الكفاءة تهتم بالكيفية التي يمكن بها بلوغ هذه النقطة .

من هذا السياق يمكن القول ان كفاءة الاداء هو مفهوم يربط بين الاداء ومستواه المتحقق ويطلق على ذلك تقييم الاداء بغرض تحديد الكفاءة التي يتم بها انجاز الاعمال<sup>1</sup>.

#### كفاءة الاداء في المنشأة الصناعية :-

المصرف يعتمد على اموال المودعين كمصدر للاستثمار وهو يعمل على تحقيق اعلى مستوى من الربحية عن طريق زيادة الايرادات التي تؤدي الي تحقيق تحسين ملحوظ في مستوى الربحية ، وذلك يرجع الى ان غالبية التكاليف التي يتحملها المصرف تكاليف ثابتة ، وان أي تغيير في ايرادات المصرف يصاحبه تغيير في نسبة الارباح بتناسب طردي .

يعمل المصرف على جذب الودائع المختلفة ومن بينها الودائع الجارية الى يحق لاصحابها سحبها في أي لحظة دون ان يترتب لهم حق الحصول على الفوائد ، كما ان هنالك ودائع توفير والودائع الاجلة .

ان سياسة تسيير الودائع تطورت وتأثرت بهدف الربحية . فعندما كانت الودائع على القروض الممنوحة منخفضة كانت المصارف تركز على الفودائع تجت الطلب ، ولكن عندما تغيرت نسبة الفوائد على القروض وتقديم القروض المتوسطة والطويلة الاجل الموجهه نحو الاستثمار ازداد الاهتمام في جذب ودائع التوفير والودائع الاجلة ، ان محاولة التوفيق بين سياسة جذب الودائع وتنويعها وسياسة الاقراض هدفها تحقيق الامان وتقليل المخاطر وتوفير

<sup>1</sup> - منير ابراهيم هندي ، ادارة البنوك التجارية ، ( الاسكندرية : 2010م ) ص 52 .

السيولة الازمة .هناك تعارض بين تلك الاهداف حيث ان زيادة السيولة له اثر عكسي على الربحية ، لذلك لا يعتبر البعض السيولة والامان كالاهداف التي تسعى ادارة المصارف الى تحقيقها على حساب الربحية وانما قيود يجب احترامها واخذها بعين الاعتبار عند السعي لتحقيق الربحية .

ان كفاءة اداء المصرف يمكن التعبير عنها بمدى امكانية ادارة المصرف في ايجاد التوازن والتوافق في تحقيق الربحية والقيود المفروضة عليها والمتمثلة في الاحتفاظ بالسيولة الازمة وتقليل المخاطر وتحقيق الامان ، حيث تم وضع معايير ومؤشرات توضح لنا رقميا ما تم تحقيق نتيجة العاملين لوظائفهم في اطار تحقيق الاهداف<sup>1</sup>.

#### مؤشرات قياس كفاءة الاداء :

يتم تصنيف المعايير والمؤشرات التي يستند عليها في تقييم الاداء الى مجموعتين :

المجموعة الاولى : وتشتمل على المعايير والمؤشرات التي تستند على كيفية الانجاز والطريقة المتبعة في تنفيذ توجهات الادارة والتي تهتم بتقديم افضل خدمة ، والتي يمكن من ورائها تحقيق الاهداف المخططة ، وبمعنى اخر ان هذه المعايير تتعلق بسلوكية العاملين واسلوب التعامل مع العملاء ومحاولة ارضائهم ونذكر منها :

- حسن الاستقبال واسلوب التعامل مع الزبائن .
- سرعة الخدمة المقدمة الى الزبائن .
- مدى وفاء الزبائن الى البمنشاة التي يتعاملون معها .

<sup>1</sup> - منير ابراهيم هندي ، مرجع سلبق ، ص55

- استقرار العاملين في المنشأة وارتباطهم بها .
- قناعة العاملين بالمركز الوظيفي الذي يشغلونه والمسئوليات المسندة اليهم .

ان تولد الرغبة بالعمل يعني تقديم الجهود اللازمة الى ارضاء الزبائن وذلك يظهر جليا في حسن استقبال الزبائن وانجاز المهام والخدمات باسرع وقت مما يدفع الزبون الى التمسك بالمصرف الذي يتعامل معه ويكون وفيا له .

ان هذه المؤشرات لها دورا واثرا مباشر على معايير المجموعة الثانية وهي التي يطلق عليها المعايير الرقمية المحققة من ممارسة الوظائف المصرفية والتي تسعى الى تحقيق اهداف المصرف .

المجموعة الثانية : المعايير الرقمية لنتائج ممارسة الوظائف ، ان هذه المعايير والمؤشرات توضح لنا رقميا ما تم تحقيقه نتيجة لممارسة العاملين لوظائفهم في اطار تحقيق الاهداف وهي تشمل ما يلي :

1- مؤشرات تحقيق الارباح والربحية : باعتبار الربحية هي الغاية التي تسعى المنشأة الى تحقيقها<sup>1</sup> .

ا . معدل الفائدة الى الاموال الخاصة : هذا المعدل يوضح ما وردته الاموال الخاصة خلال السنة المالية من الارباح والاموال الخاصة يقصد بها حقوق الملكية . ويعبر عنها بالمعادلة التالية :

معدل العائد الى الاموال الخاصة = صافي الارباح

حقوق الملكية

<sup>1</sup> - احمد الخطيب ، التقييم المحاسبي في ضوء اهداف البنوك الاسلامية ( مجلة المعاصر ، العدد 27 ، 2000 م ) ص107

ب . معدل العائد الى الاموال المتاحة للتوظيف : الاموال المتاحة هي الحقوق الملكية مضافا لها الودائع .

معدل العائد الى الاموال المتاحة =  $\frac{\text{صافي الارباح}}{\text{حقوق الملكية} + \text{الودائع}}$

حقوق الملكية + الودائع

ج- معدل العائد الى اجمالي الاصول : يحسب هذا المعدل وذلك بقسمة صافي الارباح على مجموع الاصول .

معدل العائد الى اجمالي الاصول =  $\frac{\text{صافي الارباح}}{\text{مجموع الاصول}}$

مجموع الاصول

د . نسبة فوائد الاصول المتاحة للتوظيف :

نسبة فوائد الاصول المتاحة للتوظيف =  $\frac{\text{الفوائد المستلمة} - \text{الفوائد المدفوعة}}{\text{الاموال المتاحة}}$

الاموال المتاحة

كما يعبر عنها كما يلي : =  $\frac{\text{الفوائد على القروض} - \text{الفوائد على العوائد}}{\text{الاموال المتاحة}}$

الاموال المتاحة

**مؤشرات تحقيق النمو :**

هذه المجموعة من المؤشرات التي تهدف الى قياس مقدار النمو في الاصول التي تمتلكها المنشأة الصناعية وحقوق الملكية خلال فترة زمنية محددة ، ومن بين هذه المؤشرات ما يلي :

أ. معدل نمو الاصول :

ب. يتم استخراج هذا المعدل ، وذلك بمقارنة قيمة الاصول التي تمتلكها المنشأة الصناعية خلال السنة الاخيرة ( قيد الدراسة ) مع السنة ( او السنوات ) التي تسبقها وان الفرق ينسب الى مجموعة الاصول وذلك ما يلي :

مقدار نمو الاصول لسنة معينة =

مجموع الاصول في تلك السنة - مجموع الاصول في السنة السابقة

معدل نمو الاصول = مقدار نمو الاصول  $\times 100\%$

مجموع الاصول

ب . معدل الرفع = مجموع الاصول

حقوق الملكية

ج . معدل الاحتفاظ بحق الملكية = حقوق الملكية

صافي الارباح - الارباح الموزعة

## الفصل الثالث

### الدراسة الميدانية

المبحث الأول : نبذة تعريفية عن مصنع ديابكو

المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات

## المبحث الاول

### نبذة تعريفية عن مصنع ديباكو للمنتجات الاسمنتية

المشروع مشروع استثماري تم تصديقه من الحكومة ولاية نهر النيل وزارة المالية والاقتصاد والوطني ادارة الاستثمار والتنمية ، وذلك في العام 2007م ومقر المشروع محلية شندي بالمنطقة الصناعية الجديدة لصاحبه الممول جعفر محجوب الحسن دياب واسم المشروع الاستثماري ديباكو صناعة المنتجات الاسمنتية ، وبمساحة مصدقة من ادارة الاستثمار 3000 متر مربع وكانت بداية حيث اصبحت بعد عام واحد 10000 متر مربع تقريبا وذلك نسبة للنجاح .

الغرض من هذا المشروع تنمية المحلية ومدتها بالمنتجات الاسمنتية بانواعها الثلاثة التي تتوفر فيه وبكميات تغطي الطلب واكثر وتتمثل وتتمثل انواع منتجاته في الطوب البلك للبنىات والانتلوك لرص الطرق والحيشان والكريستون كحاجز للانتلوك في رصف الطرق .

ومن اغراضه ايضا الحد من البطالة في المنطقة حيث جعل العاملين فيه من اهل المنطقة . بدأ العمل بالمشروع عام 2012م بمواصفات ومقاييس من مختبرات جامعة الخرطوم وذلك بفحص عينات من كل نوع .

الماكينة تركية الصنع ومن اكبر الماكينات بالسودان حاليا التي تنتج كميات مهولة تصل الى طوبة من البلك في اليوم الواحد و400 متر مربع الانتلوك للارضيات و900 متر طولي من الكريستون في حجز انتلوك الارضيات في الطرق .

والان هذا المشروع الاستثماري يلعب دورا كبيرا في تنمية محلية شندي باكملها وضواحيها ومحلية المتممة وضواحيها .

وعلاوة على ذلك يتمتع المشروع بتوصيل المنتج وترحيله لمكان العمل بوسائل الترحيل المخصصة لذلك .

المشروع مهياً بالمباني اللازمة من حوش ضخم بارتفاع مترين ونصف من الطوب البلك الذي يحيط اشجار من كل الجوانب كما يوجد به مباني للادارة والاستقبال ومخازن للمعدات والادوات من انتاجه الخاص ومجهز باضاءة كاملة متكاملة بالكشافات الكبيرة ويوجد سكن لكل العاملين من فنيين وعمال الانتاج وعمال ترحيل المنتج ، ويتمتع كل العاملين بالاشاعة على حساب المشروع ، كما يوجد به خزان اراضي ضخم مسلح يسع 25 الف لتر من المياه ز وبالمشروع محول للكهرباء ضغط عالي ( ثلاثة خط) .

يعتمد المشروع على الكفاءات من العاملين ليتسنى له الابداع والجودة في الانتاج .

يعتمد في نقل المواد التي تدخل من التصنيع على الياته وعرباته التي يمتلكها المشروع . وفي الختام يعتبر هذا المشروع من المشاريع الاستثمارية الوطنية الضخمة في كل ارجاء السودان<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>مقابلة مع ادارة مصنع ديباكو للمنتجات الاسمنتية .

## المبحث الثاني

### تحليل البيانات واختبار الفرضيات

#### التحليل الاحصائي

##### مقدمة:

يتناول هذا الفصل وصفا للخطوات والاجراءات التي اتبعها في جمع وتحليل بيانات هذه الدراسة كما نجد جداول احصائية توضح تحليلا للعينة وفرضيات الدراسة .

##### منهج الدراسة:

تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي للوصول الى نتائج الدراسة :  
والتحليل هو عبارة عن الاداة التي يمكن بواسطتها التعبير والوصف الدقيق للظواهر والاحداث والكتابات ، واستخدام هذا المنهج في عرض الاطار النظري المتمثل في عرض مفهوم تكنولوجيا التعليم ، واقع استخدام تقنيات المعلومات في التعليم عن بعد بالجامعات السودانية ، التقنيات المستخدمة في التعليم عن بعد ، معوقات استخدام تقنيات المعلومات في التعليم عن بعد بالجامعات السودانية ، متطلبات تطبيق تقنيات المعلومات في التعليم عن بعد وكذلك تجارب بعض الدول في توظيف تقنية المعلومات لتطوير التعليم عن بعد .

## مجتمع البحث :

مجتمع البحث عينة عشوائية .....

## عينة الدراسة :

قام بتوزيع الدراسة بطريقة عشوائية عن طريق .....

## خطوات الدراسة الميدانية :

بناء اداة الدراسة : الاستبانة الغرض منها جمع بيانات هذه الدراسة وقد صممها مستهدى براء المشرف منطقا لتأكيد صحة فرضيات البحث الاربعة .

تفريغ الاستبانة : بعد الفحص والتدقيق تم توزيع الاستبانات على عينة الدراسة حيث طلب الباحث من افراد الدراسة ان يحددوا استجابتهم عن ما تصفة كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات ( اوافق بشدة ، اوافق ، لا اوافق ، لا اوافق بشدة ) وتم توزيع هذه العبارات على اسئلة الدراسة كما يلي :

- تتضمن عبارات الفرضية الاولى وعددها 6 عبارات .
- تتضمن عبارات الفرضية الثانية وعددها 6 عبارات .
- تتضمن عبارات الفرضية الثالثة وعددها 6 عبارات .

توزيع الاستبانة : وزع الباحث عدد ( 40 ) استبانة على عينة الدراسة المستهدفة .

اختبار الصدق والثبات لعبارات الاستبيان للمحاور الاربعة :

سيتم استخدام اختبار معامل ارتباط الفا كرو نباخ لمعرفة ما اذا كانت عبارات استبيان الدراسة صادقة أي بمعنى ان اجابات المبحوثين على العبارات تتميز بالصدق ، وكذلك سيتم اختبار ما اذا كانت اجابات المبحوثين ثابتة أي بمعنى اخر اذا تم تكرار توزيع استمارات الدراسة على نفس المبحوثين سوف تعطى نفس الاجابات على العبارات ، وفي هذه الخطوة اذا كانت قيمة معامل ارتباط الفا كرو نباخ اكبر من 0.5 فان اجابات المبحوثين على عبارات الاستبيان تتميز بالصدق والثبات .

وتعتبر هذه الخطوة من اول خطوات التحليل الاحصائي واهمها لانها الخطوة التي تعطينا الضوء الاخضر لمواصلة عملية التحليل الاحصائي لاستبيانات الدراسة بعد التأكد من اجابات المبحوثين على العبارات بانها تتصف بالصدق والثبات .

وكانت نتائج معامل ارتباط كرو نباخ لهذه الدراسة كما في الجدول التالي :

المعامل	القيمة	التفسير
الصدق	0.8	اجابات المبحوثين تتميز بدرجة صادقة عالية
الثبات	0.7	اجابات المبحوثين تتميز بدرجة ثبات عالية

من الجدول اعلاه نلاحظ ان قيمة معامل ارتباط الفا كرو نباخ للصدق تساوي 0.8 وهي اكبر من 0.5 عليه فان اجابات المبحوثين على عبارات الاستبيان تتميز بدرجة صدق عالية ، وكذلك نلاحظ ان قيمة معامل ارتباط الفا كرو نباخ للثبات تساوي 0.7 وهي اكبر من

0.5 عليه فان اجابات المبحوثين على عبارات الاستبيان تتميز بدرجة ثبات عالية .

الاسلوب الاحصائي للاستبانة : تم استخدام البرامج التالية .:

- برنامج SPSS لمعالجة البيانات احصائيا Spss مختصر (statistical package for social sciences) والتي تعني بالعربية الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية ، الاسلوب الاحصائي المستخدم في تحليل هذه البيانات هو :

1. اختبار معامل ارتباط معامل الفا كرو نباخ لمعرفة صدق وثبات عبارات الاستبيان بالفرضيات الاربعة .
2. التوزيع التكراري للاجابات .
3. الاشكال البيانية .
4. النسب المئوية .
5. الوسيط .
6. اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الاجابات .

- برنامج Excel للعمليات الحسابية وهو احد البرامج الموفرة ضمن حزمة او فيس ومخصص للعمليات الحسابية حيث انه عبارة عن اوراق افتراضية يمكن اضافة معادلات حسابية عليها ومن ثم اضافة الارقام حيث يقوم البرنامج بالعمليات الحسابية بشكل آلي ( تحليل وتخطيط البيانات )

## البيانات الشخصية :

### جدول رقم (1\2\3)

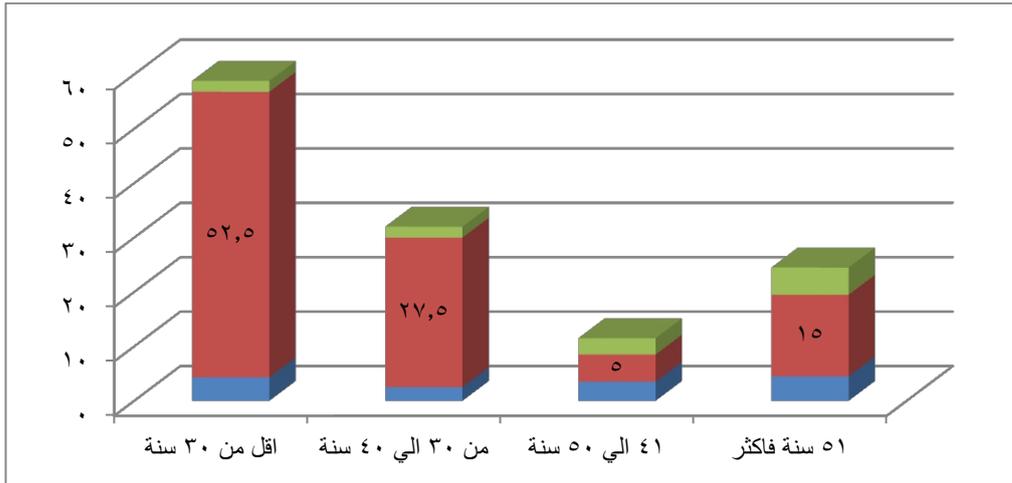
التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة حسب العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية
اقل من اقل من 30 سنة	21	52.5
من 30 الى 40 سنة	11	27.5
من 41 الى 50 سنة	2	5
51 سنة فاكثر	6	15
المجموع	40	%100

المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016 م

### شكل رقم (1\2\3)

التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة حسب العمر



نلاحظ من الجدول والشكل (1\2\3) ان افراد عينة الدراسة حسب العمر ( اقل من 30 سنة ) بنسبة 52.5% ، والفئة من ( 30 الى 40 سنة )

بنسبة 27.5% والفئة ( 41 الى 50 سنة ) بنسبة 5% ، والفئة ( 51 سنة فاكثر ) بنسبة 15% ، وهذا يدل على ان معظم افراد العينة معظم اعمارهم اقل من 30 سنة .

جدول رقم ( 2/2/3 )

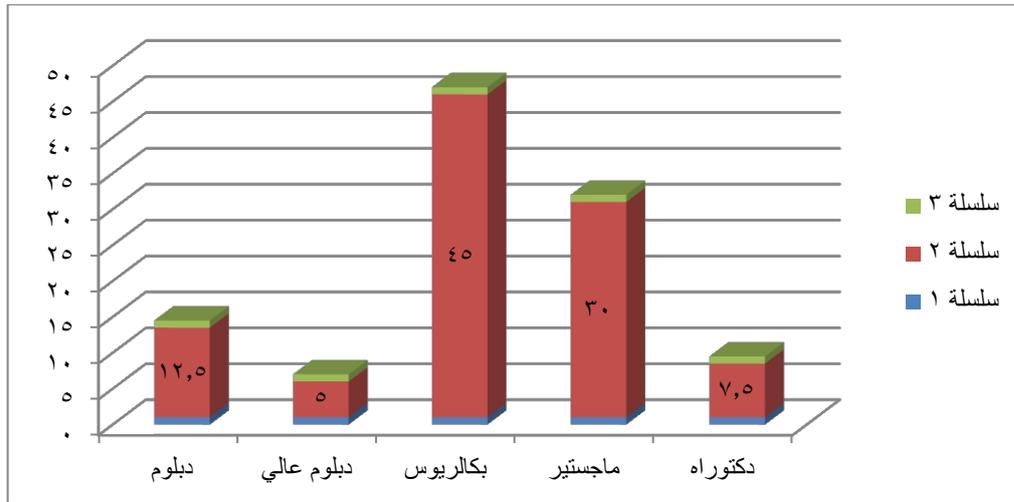
التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
دبلوم	5	12.5
دبلوم عالي	2	5
بكالوريوس	18	45
ماجستير	12	30
دكتورة	3	7.5
المجموع	40	%100

المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (2/2/3)

التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول والشكل (2/2/3) ان افراد عينة الدراسة بنسبة 12.5% مؤهلهم العلمي دبلوم ، وان نسبة 5% من افراد العينة مؤهلهم العلمي دبلوم عالي ، وان نسبة 45% مؤهلهم العلمي بكالوريوس ، وان نسبة 30% مؤهلهم العلمي ماجستير ، وان نسبة 7.5% مؤهلهم دكتوراه.

### جدول رقم (3/2/3)

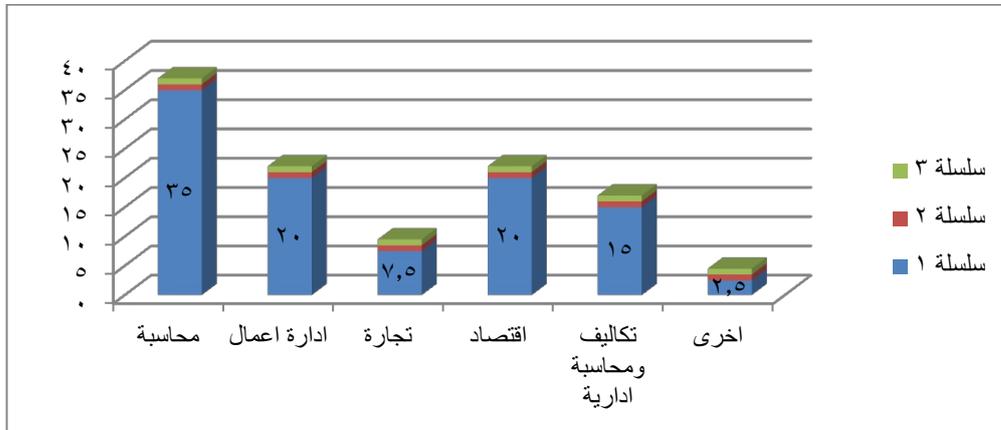
التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية
محاسبة	14	35
ادارة اعمال	8	20
تجارة	3	7.5
اقتصاد	8	20
تكاليف ومحاسبة ادارية	6	15
اخرى	1	2.5
المجموع	40	%100

المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

### شكل رقم (2/2/3)

التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي



المصدر : 9 اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول والشكل (3/2/3) ان افراد العينة بنسبة 35% تخصصهم العلمي محاسبة ، وان نسبة 20% تخصصهم ادارة اعمال ، وان نسبة 7.5% تخصصهم تجارة ، وان نسبة 20% تخصصهم اقتصاد ، وان نسبة 15% تخصصهم تكاليف ومحاسبة ادارية ، وان نسبة 2.5% تخصصات اخرى .

### جدول رقم (4/2/3)

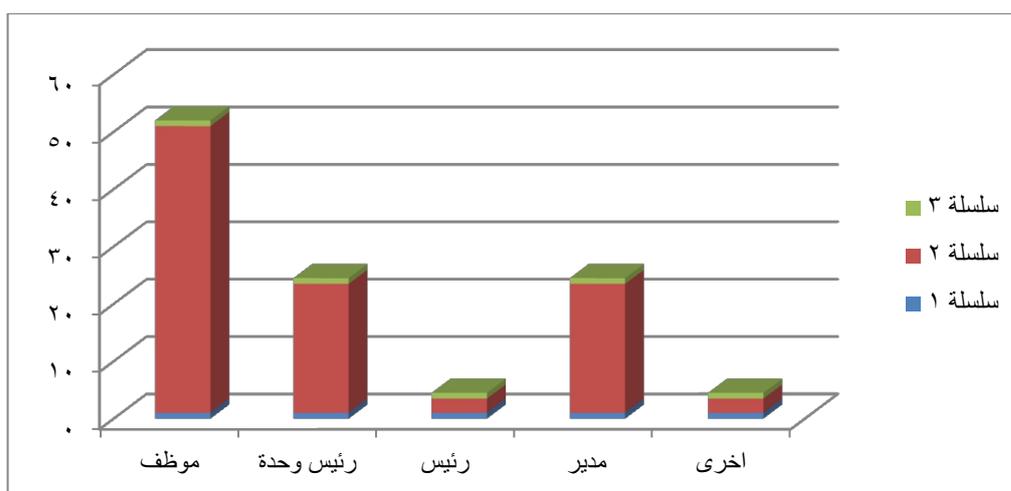
التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	العدد	النسبة المئوية
موظف	20	50
رئيس قسم	9	22.5
رئيس وحدة	1	2.5
مدير	9	22.5
اخرى	1	2.5
المجموع	40	%100

المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

### شكل رقم (4/2/3)

التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي



المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول (4/2/2) ان افراد عينة الدراسة بنسبة 50% مساهم الوظيفي موظف ، وان نسبة 22.5% من افراد العينة مساهم الوظيفي رئيس قسم ، وان نسبة 2.5% مساهم الوظيفي رئيس وحدة ، وان نسبة 22.5% مساهم الوظيفي مدير ، وان نسبة 2.5% مساهم الوظيفي وظائف اخرى

جدول رقم (5/2/3)

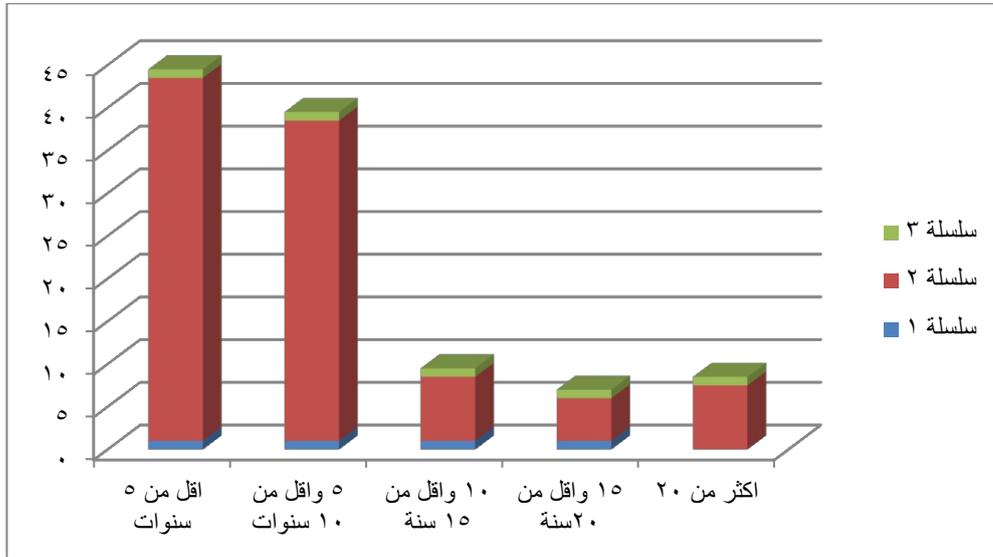
التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
اقل من 5 سنوات	17	42.5
5 و اقل من 10 سنوات	15	37.5
10 و اقل من 15 سنة	3	7.5
15 و اقل من 20 سنة	2	5
اكثر من 20	3	7.5
المجموع	40	%100

المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (5/2/3)

التوزيع التكراري لافراد الدراسة حسب سنوات الخبرة



نلاحظ من الجدول و الشكل (5/2/3) ان افراد عينة الدراسة بنسبة 42.5% سنوات خبرتهم (اقل من 5 سنوات) ، وان نسبة 37.5% سنوات خبرهم (5 و اقل من 10 سنوات) ، وان نسبة 7.5% سنوات خبرتهم (10 و اقل من 15) ، وان نسبة 5% سنوات خبرتهم (15 و اقل من 20) ، وان نسبة 7.5% سنوات خبرتهم اكثر من 20 سنة

## ثانيا : عبارات الدراسة

الفرضية الاولى : تطبيق المنشأة نظام محاسبة التكاليف .

العبارة الاولى : تحتفظ المنشأة بسجلات لمحاسبة التكاليف .

### جدول رقم (6/2/3)

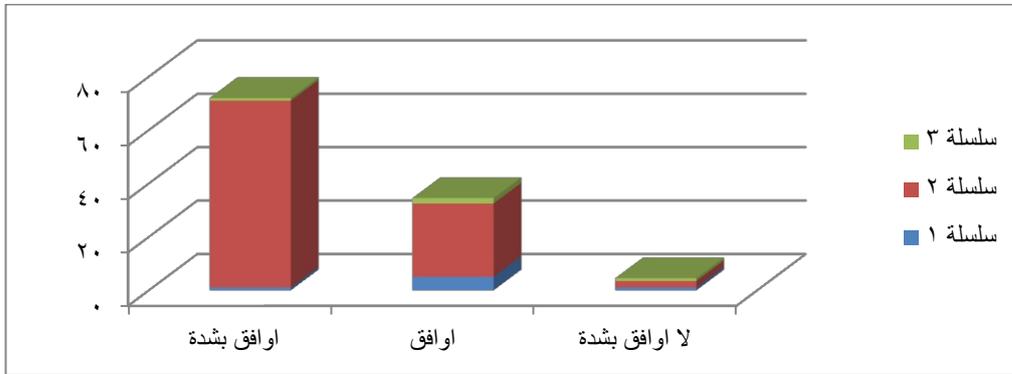
التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة الاولى

الاجابة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	28	70
اوافق	11	27.5
لا اوافق بشدة	1	2.5
المجموع	40	%100

المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

### شكل رقم (6/2/3)

التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة الاولى



المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول والشكل (6/2/3) ان افراد الدراسة بنسبة %70 يوافقون بشدة على ان تحتفظ المنشأة بسجلات لمحاسبة التكاليف ، وان نسبة %27.5 موافقون ، وان نسبة %27.5 غير موافقون بشدة .

العبارة الثانية : تحدد المنشأة اسلوب تحميل التكلفة المناسب حتى يتم تطبيقه ( كلية - مباشرة - متغيرة - مستغلة )

جدول رقم (8/2/3)

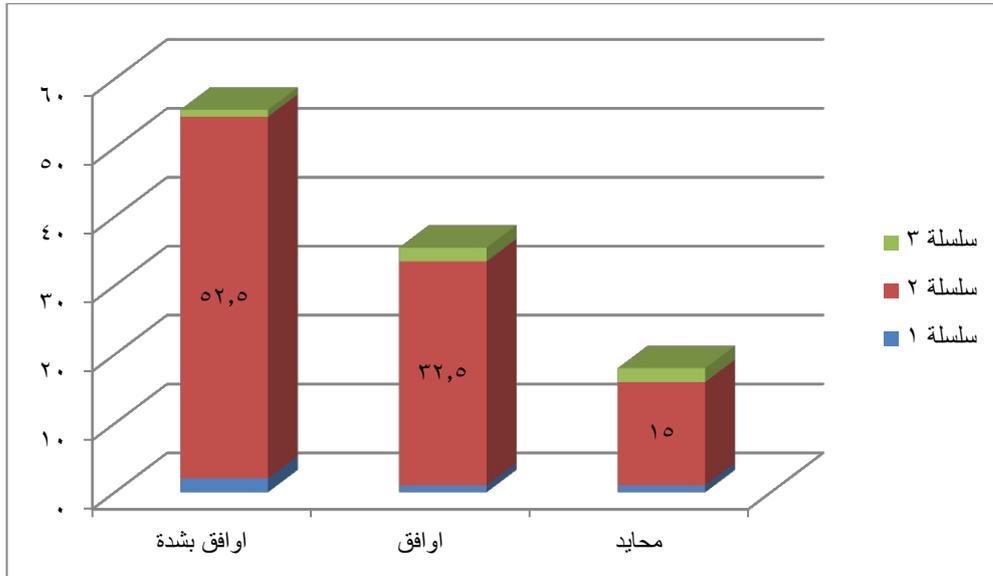
التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة الثانية

الاجابة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	21	52.5
اوافق	13	32.5
محايد	6	15
المجموع	40	%100

المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (8/2/3)

التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة الثانية



نلاحظ من الجدول والشكل (8/2/3) ان افراد الدراسة بنسبة 52.5% يوافقون بشدة على ان تحدد المنشأة اسلوب تحميل التكلفة المناسب حتى يتم تطبيقه ( كلية - مباشرة - متغيرة - مستغلة ) وان نسبة 32.5% موافقون ، وان نسبة 15% محايدون .

العبرة الثالثة : نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة المنتج بصورة دقيقة

جدول رقم (9\2\3)

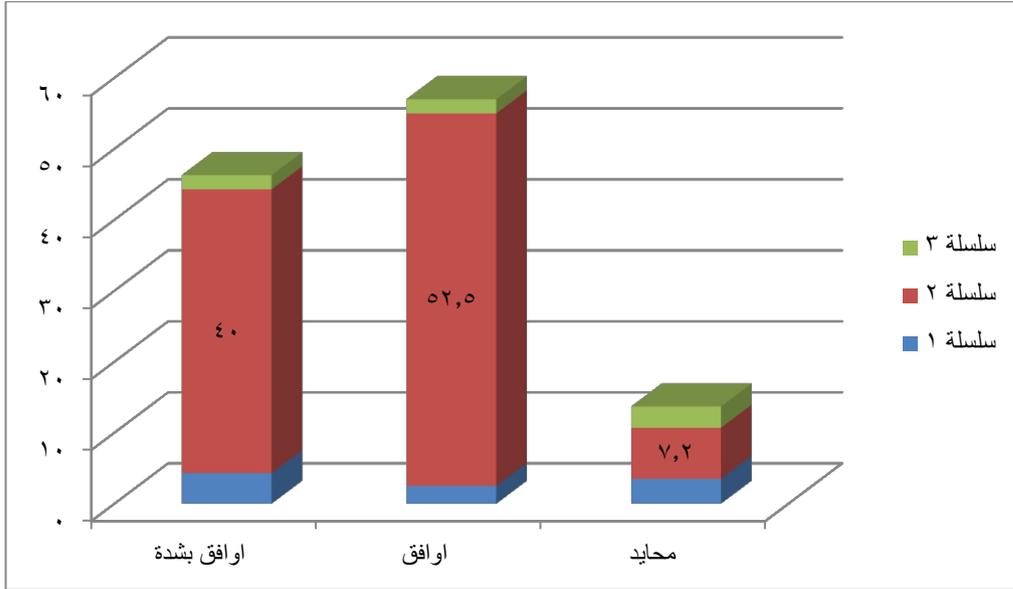
التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة الثالثة

الاجابة	العدد	النسبة المئوية
اوافقشدة	16	40
اوافق	21	52.5
محايد	3	7.5
المجموع	40	%100

المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (9\2\3)

التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة الثالثة



نلاحظ من الجدول والشكل (9\2\3) ان افراد الدراسة بنسبة 40% يوافقون بشدة على ان يساعد نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة المنتج بصورة دقيقة ، وان نسبة 52.5% موافقون ، وان نسبة 7.5% محايدون .

العبارة الرابعة : يتم تبويب عناصر التكاليف بحيث تساعد في حساب تكاليف التشغيل

جدول رقم (10\2\3)

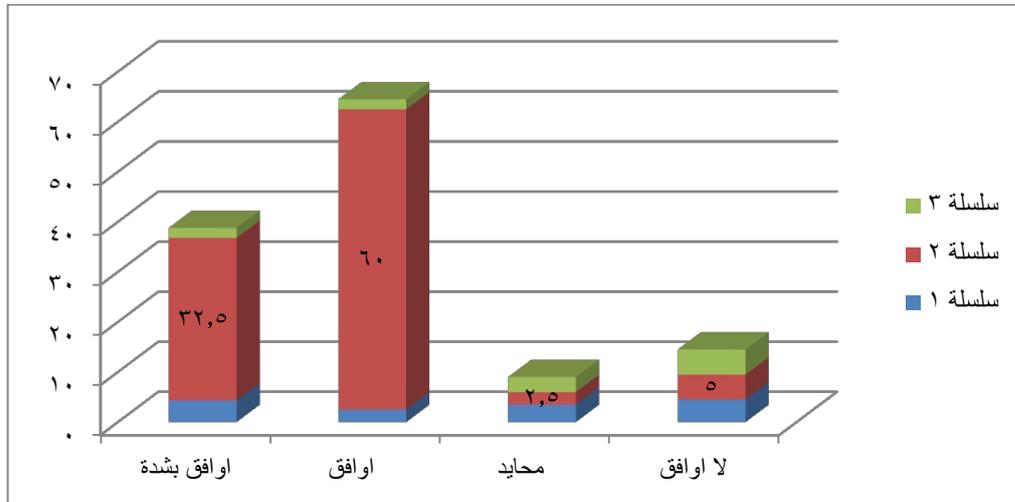
التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على العبارة الرابعة

الاجابة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	13	32.5
اوافق	24	60
محايد	1	2.5
لا اوافق	2	5
المجموع	40	%100

المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (10\2\3)

التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة



المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول (10\2\3) ان افراد الدراسة بنسبة 32.5% يوافقون بشدة على ان يتم تبويب عناصر التكاليف بحيث تساعد في حساب تكاليف التشغيل . وان نسبة 60% موافقون ، وان نسبة 2.5% محايدون ، وان نسبة 5% لا يوافقون .

العبارة الخامسة : يساعد نظام محاسبة التكاليف الادارة في القيام بوظائفها من تخطيط ورقابة وتقويم واداء واتخاذ قرارات .

جدول رقم (11\2\3)

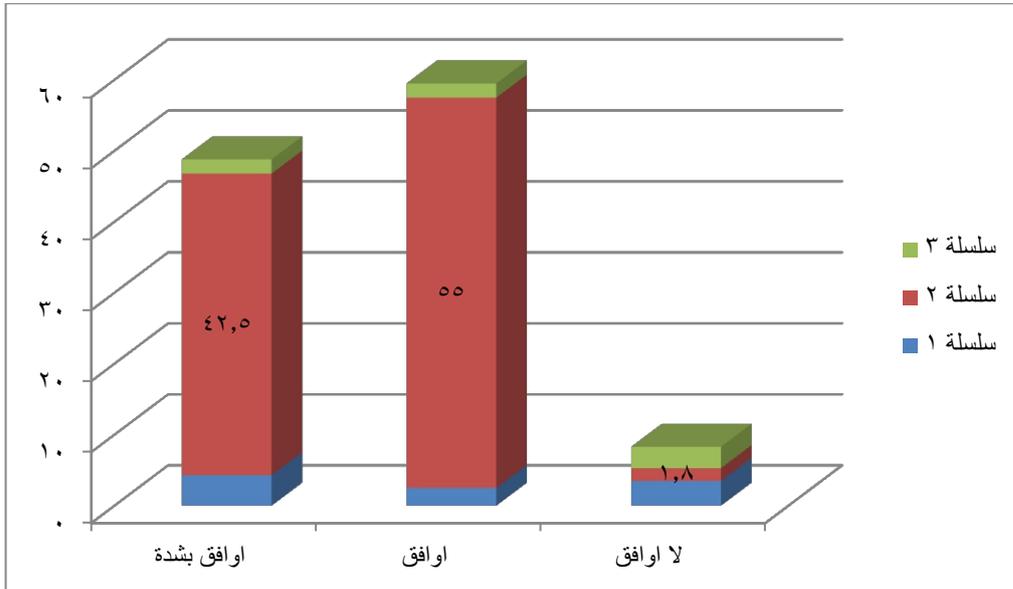
التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة

الاجابة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	17	52.5
اوافق	22	55
لا اوافق	1	2.5
المجموع	40	%100

المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (11\2\3)

التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة



المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلا حظ من الجدول (11\2\3) ان افراد الدراسة بنسبة %42.5 يوافقون بشدة على ان يساعد نظام محاسبة التكاليف الادارة في القيام بوظائفها من تخطيط ورقابة واداء واتخاذ قرارات ، وان نسبة %55 موافقون ، وان نسبة %2.5 لا يوافقون .

العبرة السادسة : تهدف تكاليف التشغيل الى قياس نتائج المنشأة وقياس مدى نمو راسمالها .

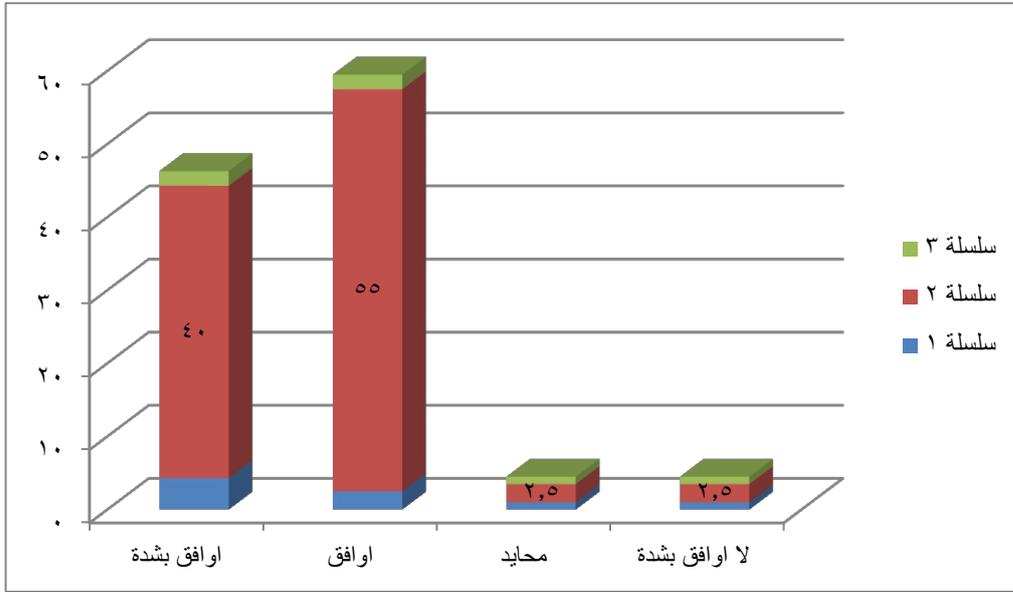
جدول رقم (12\2\3)

التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة السادسة

الاجابة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	16	40
اوافق	22	55
محايد	1	2.5
لا اوافق بشدة	1	2.5
المجموع	40	%100

شكل رقم(12\2\3)

التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة الرابعة



المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول والشكل (12\2\3) ان افراد الدراسة بنسبة 40% يوافقون بشدة على ان تهدف تكاليف التشغيل الى قياس نتائج المنشأة وقياس مدى نمو راسمالها ، وان نسبة 2.5% محايدون ، وان نسبة 2.5% غير موافقون بشدة .

الفرضية الثانية : هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة الرقابة على تكاليف التشغيل وضبطها .

العبارة السابعة : تطبق المنشأة اسلوب الرقابة على تكاليف التشغيل

جدول رقم (13\2\3)

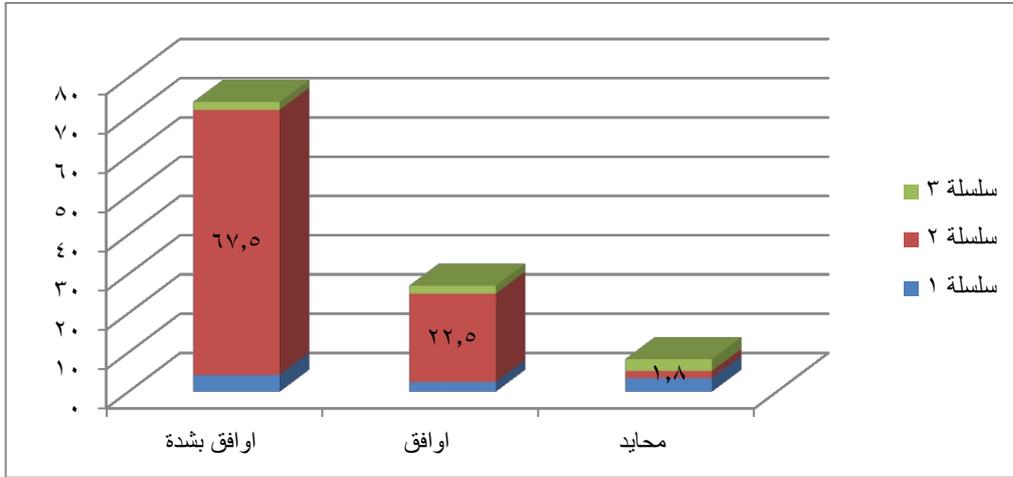
التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة السابعة

الاجابة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	27	67.5
اوافق	9	22.5
محايد	4	10
المجموع	40	%100

المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (13\2\3)

التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة السابعة



المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول والشكل (13\2\3) ان افراد الدراسة بنسبة 67.5% يوافقون بشدة على تطبق المنشأة اسلوب الرقابة على تكاليف التشغيل ، وان نسبة 22.5% موافقون ، وان نسبة 10% محايدون .

العبرة الثامنة : تطبق المنشأة اسلوب الموازنات الخطيية لتحديد تكاليف التشغيل مقدا

جدول رقم (14/2/3)

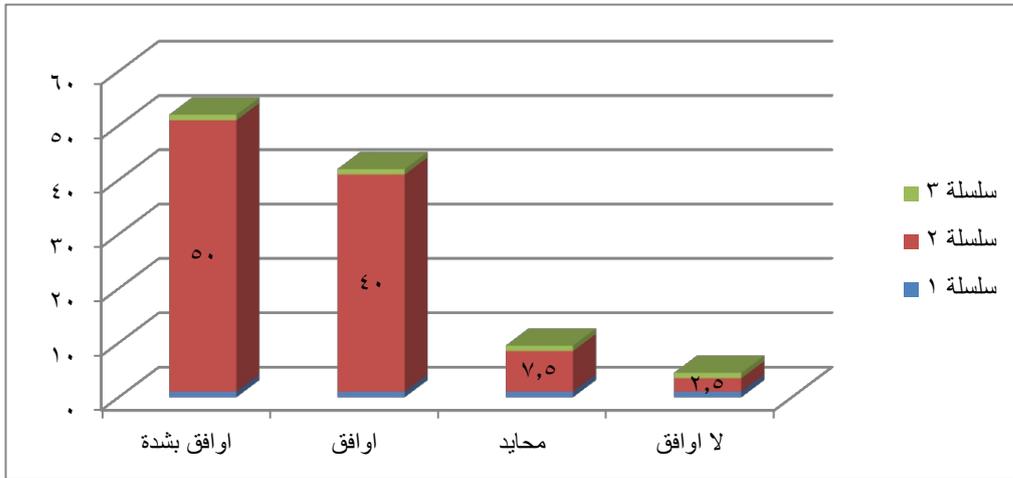
التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة الثامنة

الاجابة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	20	50
اوافق	16	40
محايد	3	7.5
لا اوافق	1	2.5
المجموع	40	%100

المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (14/2/3)

التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة الثامنة



المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول والشكل (14/2/3) ان افراد الدراسة بنسبة 50% يوافقون بشدة على ان تطبق المنشأة اسلوب الموازنات الخطيية لتحديد تكاليف التشغيل مقدا ، وان نسبة 40% موافقون ، وان نسبة 7.5% محايدون ، وان نسبة 2.5% لا يوافقون .

العبارة التاسعة : تتم مقارنة التكاليف الفعلية والتشغيلية والتكاليف المحددة مقدما ذو الانحرافات وان وجدت .

جدول رقم (15/2/3)

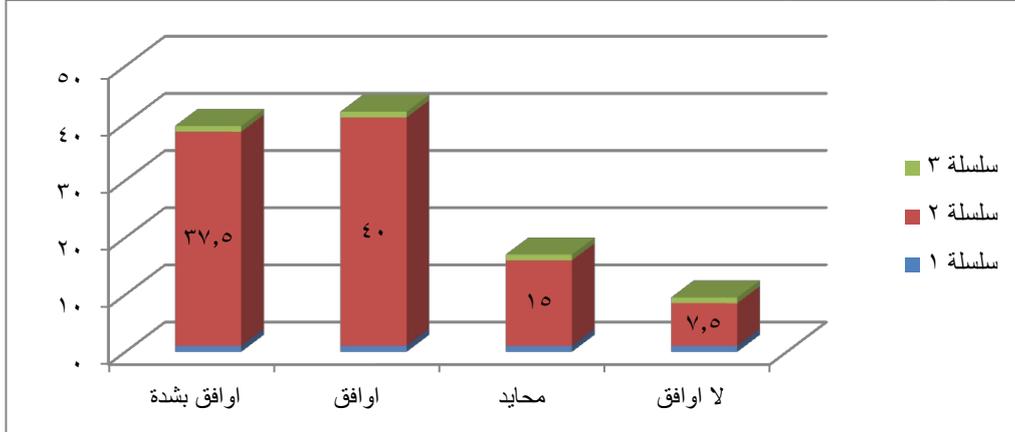
التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة

الاجابة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	15	37.5
اوافق	16	40
محايد	6	15
لا اوافق	3	7.5
المجموع	40	%100

المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (15/2/3)

التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة



المصدر : اعداد الباحث من بيانات الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول والشكل (15/2/3) ان افراد الدراسة 37.5% يوافقون بشدة على ان تتم عملية التكاليف الفعلية والتشغيلية والتكاليف المحددة مقدما ذو تحديد الانحرافات وان وجدت ، وان نسبة 40% موافقون ، وان نسبة 15% محايدون ، وان وان نسبة 7.5% لا يوافقون

العبرة العشرة : يتم تقسيم المنشأة الى مراكز مسئولة للمساعدة على عملية الرقابة وتقويم الاداء .

جدول رقم (16/2/3)

التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة دراسة العبرة العشرة

الاجابة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	18	45
اوافق	22	55
المجموع	40	%100

المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (16/2/3)

التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة العشرة



المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول والشكل (16/2/3) ان افراد الدراسة بنسبة 45% يوافقون بشدة على ان يتم تقسيم المنشأة الى مراكز مسئولة للمساعدة على الرقابة وتقويم الاداء ، وان نسبة 55% موافقون .

العبرة الحادية عشر : تقوم المنشأة بحاسبة المسؤولين عن الانحرافات وتعمل على تصحيحها .

جدول رقم (17/2/3)

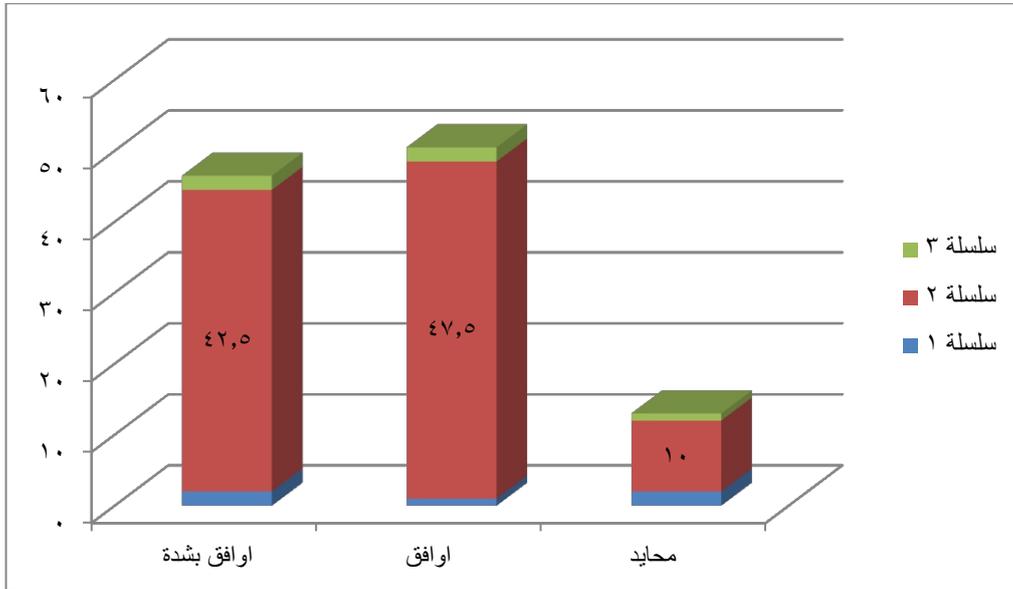
التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة الحادية عشر

الاجابة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	17	42.5
اوافق	19	47.5
محايد	4	10
المجموع	40	%100

المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (17/2/3)

التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبرة الحادية عشر



المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول والشكل (17/2/3) ان افراد الدراسة بنسبة 42.5% يوافقون بشدة على ان تقوم المنشأة بحاسبة المسؤولين عن الانحرافات وتعمل على تصحيحها ، وان نسبة 47.5% موافقون ، وان نسبة 10% محايدون ، لا يوافقون .

العبارة الثانية عشر : يمكن الاكتفاء باعداد حساب التشغيل بمنشأة صناعية ذات انتاج مستمر لاغراض قياس التكاليف .

جدول رقم (18/2/3)

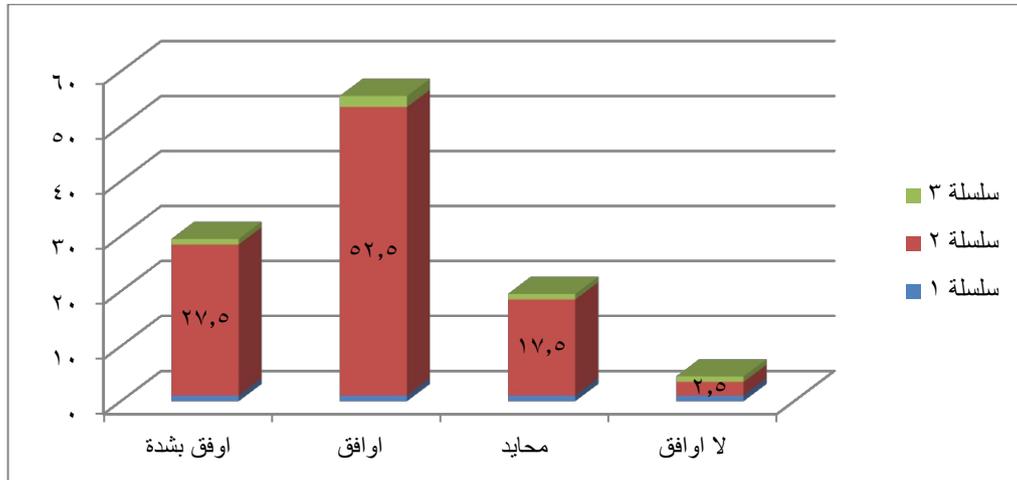
التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر

الاجابة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	11	27.5
اوافق	21	52.5
محايد	7	17.5
لا اوافق	1	2.5
المجموع	40	%100

المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (18/2/3)

التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر



المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016 م

نلاحظ من الجدول والشكل (18/2/3) ان افراد الدراسة بنسبة 27.5% يوافقون بشدة على ان يمكن الاكتفاء باعداد حساب التشغيل بمنشأة صناعية ذات انتاج مستمر لاغراض قياس التكاليف ، وان نسبة 52.5% موافقون ، وان نسبة 17.5% محايدون ، وان نسبة 2.5% لا يوافقون .

الفرضية الثالثة : هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة الرقابة على تكاليف التشغيل وزيادة ارباح المنشأة .

العبرة الثالثة عشر : يساعد وجود نظام رقابي كفؤ على تحديد التكلفة التشغيلية بصورة دقيقة .

جدول رقم (19\2\3)

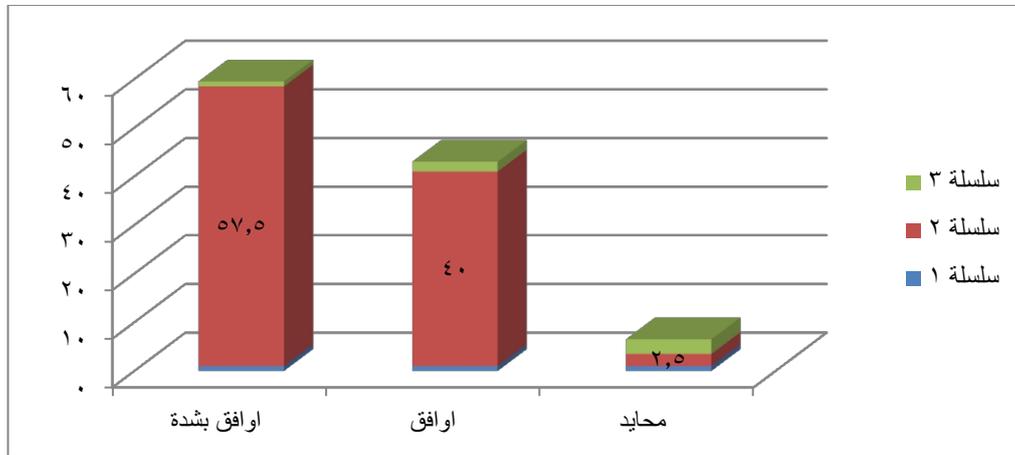
التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة عشر

الاجابة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	23	57.5
اوافق	16	40
محايد	1	2.5
المجموع	40	%100

المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (19\2\3)

التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة عشر



المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول والشكل (19\2\3) ان افراد الدراسة بنسبة 57.5% يوافقون بشدة على انه يساعد وجود نظام رقابي كفؤ على تحديد التكلفة التشغيلية بصورة دقيقة ، وان نسبة 40% موافقون ، وان نسبة 2.5% محايدون .

العبارة الرابعة عشر : يمكن خلال الرقابة ضبط تكاليف التشغيل وبالتالي خفض التكلفة التشغيلية للوحدة .

جدول رقم (20\2\3)

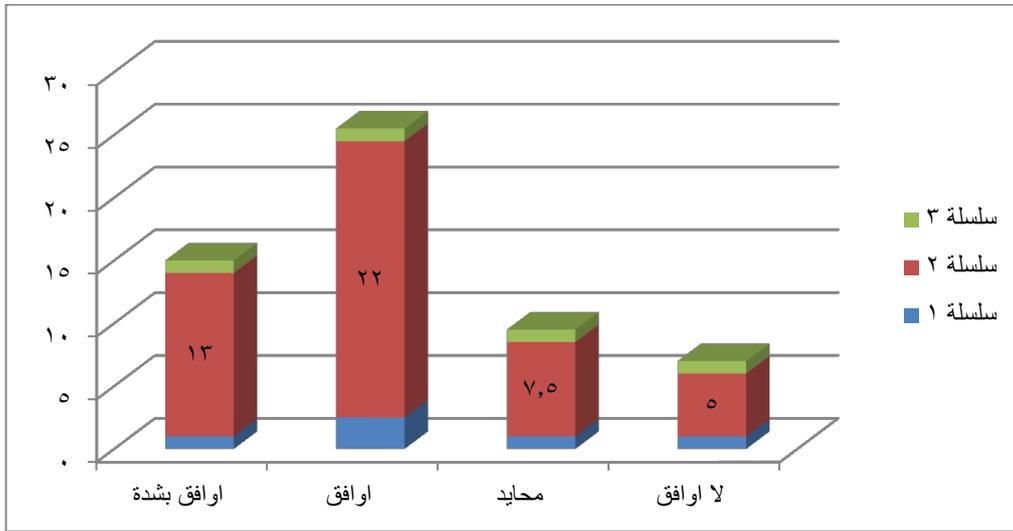
التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة عشر

الاجابة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	13	13
اوافق	22	22
محايد	3	7.5
لا اوافق	2	5
المجموع	40	%100

المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (20\2\3)

التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة عشر



المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول والشكل (20\2\3) ان افراد الدراسة بنسبة 13% يوافقون بشدة على ان يمكن خلال الرقابة ضبط تكاليف التشغيل وبالتالي خفض التكلفة التشغيلية للوحدة ، وان نسبة 22% موافقون ، وان نسبة 7.5% محايدون ، وان نسبة 5% لا يوافقون

العبارة الخامسة عشر : يساعد خفض تكلفة الوحدة التشغيلية الى زيادة هامش المساهمة لها .

جدول رقم (21\2\3)

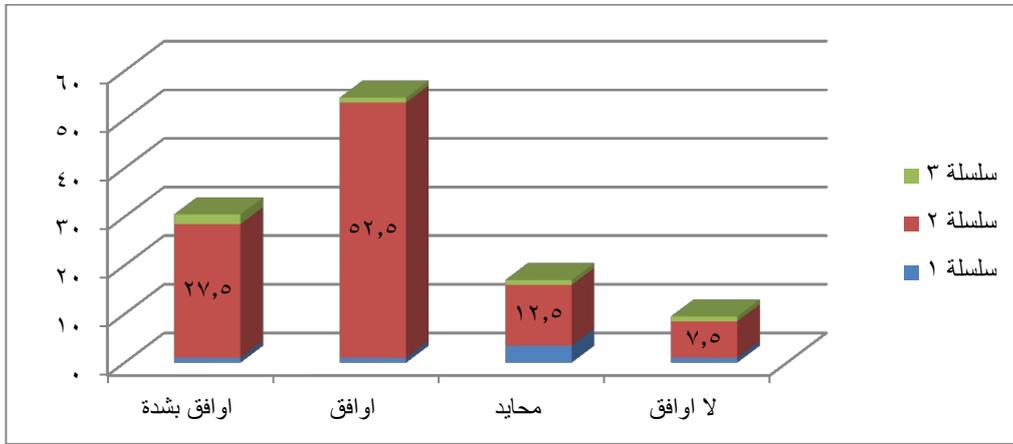
التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة عشر

الاجابة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	11	27.5
اوافق	21	52.5
محايد	5	12.5
لا اوافق	3	7.5
المجموع	40	%100

المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (21\2\3)

التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة عشر



المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول والشكل (21\2\3) ان افراد الدراسة بنسبة 27.5% يوافقون بشدة على ان يساعد خفض تكلفة الوحدة التشغيلية الى زيادة هامش المساهمة لها ، وان نسبة 52.5% موافقون ، وان نسبة 12.5% محايدون ، وان نسبة 7.5% لا يوافقون .

العبارة السادسة عشر : يمكن من خلال الرقابة زيادة الوحدات المنتجة باستخدام نفس التكلفة التشغيلية .

جدول رقم (22\2\3)

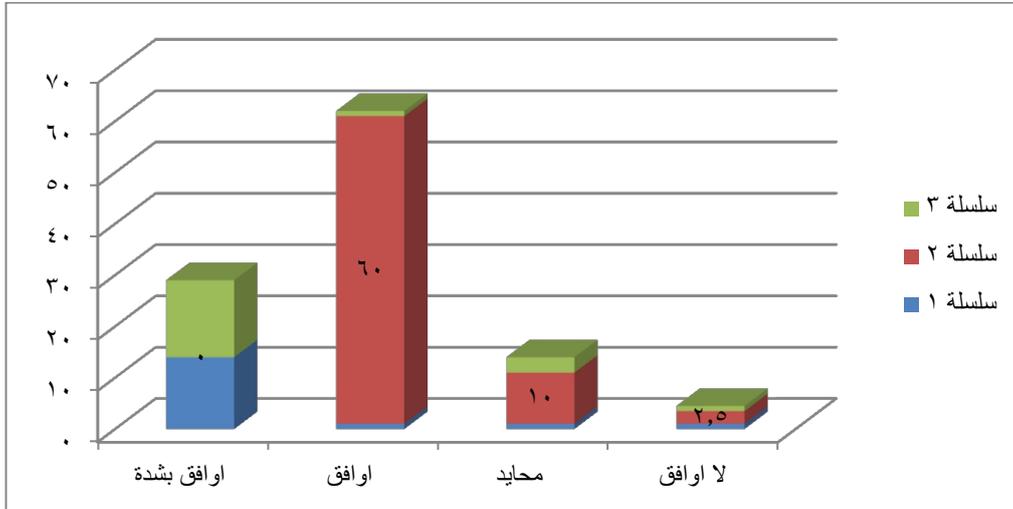
التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة السادسة عشر

الاجابة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	11	27.5
اوافق	24	60
محايد	4	10
لا اوافق	1	2.5
المجموع	40	%100

المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (22\2\3)

التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة السادسة عشر



المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجول والشكل (22\2\3) ان افراد الدراسة بنسبة 27.5% يوافقون بشدة على ان يمكن من خلال الرقابة زيادة الوحدات المنتجة باستخدام نفس التكلفة التشغيلية ، وان نسبة 60% موافقون ، وان نسبة 10% محايدون ، وان نسبة 2.5% لا يوافقون .

العبارة السابعة عشر : يمكن الاستفادة من مزايا الانتاج الكبير في خفض التكاليف التشغيلية الثابتة للوحدة الواحدة مما يزيد من هامش مساهمتها .

جدول رقم (23\2\3)

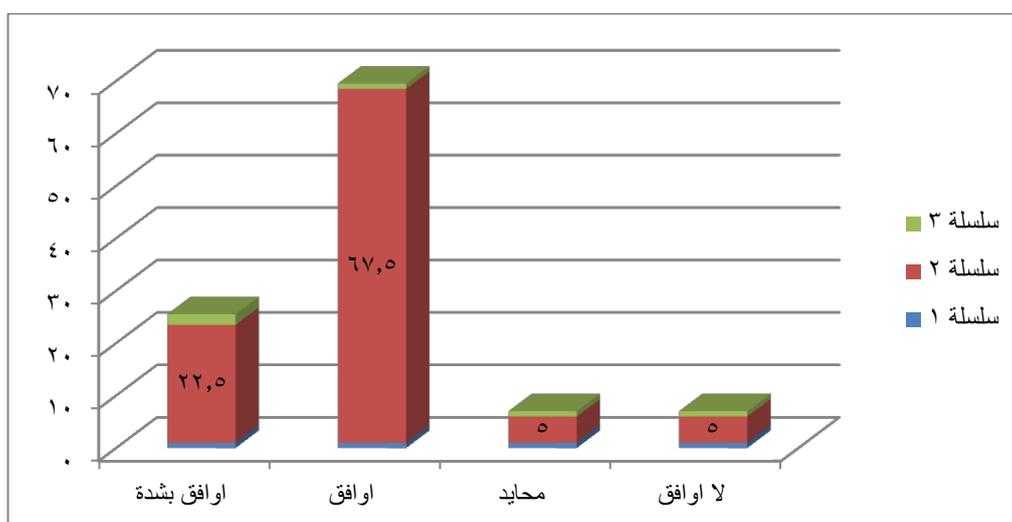
التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارس السابعة عشر

الاجابة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	9	22.5
اوافق	27	67.5
محايد	2	5
لا اوافق	2	5
المجموع	40	%100

المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (23\2\3)

التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة السابعة عشر



المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

نلاحظ من الجدول والشكل (23\2\3) ان افراد الدراسة بنسبة 22.5% يوافقون بشدة على ان يمكن الاستفادة من مزايا الانتاج الكبير في خفض التكاليف التشغيلية الثابتة للوحدة مما يزيد من هامش مساهمتها ، وان نسبة 67.5% موافقون ، وان نسبة 5% محايدون ، وان نسبة 5% لا يوافقون .

العبارة الثامنة عشر : تهتم التكاليف التشغيلية كثيرا بنظام الجودة الشاملة نظرا لتركيز هذه الجودة على بيانات نوعية اكثر من تركيزها على بيانات كمية .

جدول رقم (24/2/3)

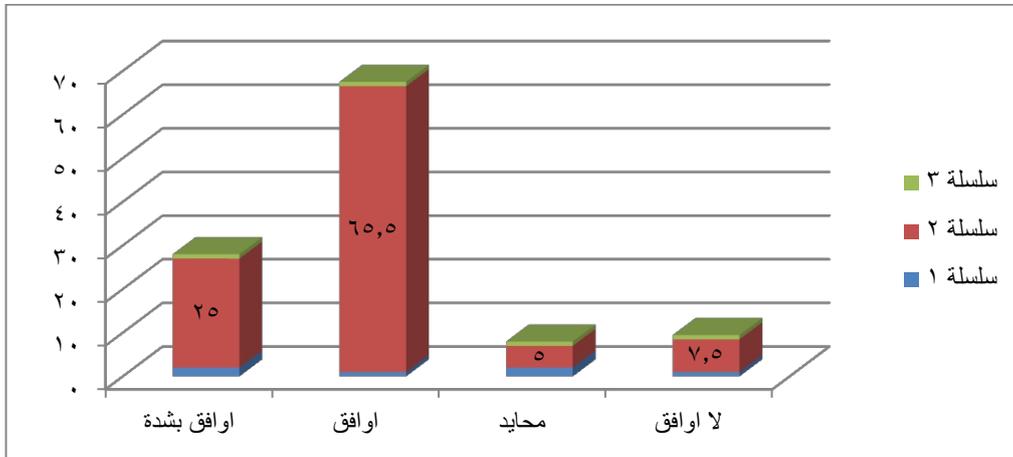
التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة عشر

الاجابة	العدد	النسبة المئوية
اوافق بشدة	10	25
اوافق	25	62.5
محايد	2	5
لا اوافق	3	7.5
المجموع	40	%100

المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (24/2/3)

التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة عشر



المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2016 م

نلاحظ من الجدول والشكل (24/3/3) ان افراد الدراسة بنسبة 25% يوافقون بشدة على ان تهتم التكاليف التشغيلية كثيرا بنظام الجودة على بيانات نوعية اكثر من تركيزها على بيانات كمية ، وان نسبة 62.5% موافقون ، وان نسبة 5% محايدون ، وان نسبة 7.5% لا يوافقون .

### ثالثا : تحليل واختبار فرضيات الدراسة :

في هذه الخطوة سيتم استخدام اختبار مربع كاي لجودة المتابعة ومعرفة ما اذا كانت فرضيات الدراسة متحققة ام لا ، وللتأكد من ان الفرضية متحققة يتم مقارنة القيمة الاحتمالية (sig) لاختبار مربع كاي مع مستوى المعنوية الاحصائي 0.05 فاذا كانت القيمة الاحتمالي (sig) لاختبار مربع كاي اقل من مستوى المعنوية 0.05 فذلك يعني ان نتيجة الاختبار معنوية أي وجود فروق بين اجابات البحوثين على العبارة ، ولمعرفة لصالح من تميل هذه الفروق نستخدم مقياس المنوال فاذا كانت قيمة الوسيط للعبارة تساوي 1 ذلك يعني ان الفرضية متحققة ولصالح الموافقين ، واذا كانت تساوي 2 فاننا لا نستطيع ان نقول ان الفرضية متحققة ام لا ؟ لان ذلك يعني ان المبحوثين محايدين على العبارة ، واذا كانت قيمة مقياس الوسيط تساوي 3 فان الفرضية متحققة ولكن بصورة عكسية أي لصالح غير الموافقين ، أما اذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) لاختبار مربع كاي اكبر من مستوى المعنوية 0.05 فذلك يعني انه لا توجد فروق معنوية بين اجابات المبحوثين على العبارة ، بمعنى ان اجابات المبحوثين متقاربة عليه فان الفرضية غير متحققة .

### ملاحظة :

نلاحظ في هذا الاستبيان ان الباحث استخدم مقياس لكرت ثلاثي ( اوافق ، محايد ، لا اوافق ) .

وننتج اختبار مربع كاي لهذه الدراسة كانت كما يلي :

جدول رقم (1) لنتائج الفرضية الاولى

تحليل الفرضية الاولى

والتي تنص على " تطبيق المنشأة نظام محاسبة التكاليف "

العبارة	قيمة اختبار مربع كاي المحسوبة	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي (sig)	التفسير	قيمة الوسيط للعبارة	التفسير
1	27.9	2	0.00	يوجد فرق معنوي بين اجابات افراد عينة الدراسة على العبارة	1	اجابات افراد عينة الدراسة تميل نحو الموافقة بشدة
2	8.4	2	0.01	يوجد فرق معنوي بين اجابات افراد عينة الدراسة على العبارة	1	اجابات افراد عينة الدراسة تميل نحو الموافقة بشدة
3	12.9	2	0.00	يوجد فرق معنوي بين اجابات افراد عينة الدراسة على العبارة	2	اجابات افراد عينة الدراسة تميل نحو الموافقة بشدة
4	35	3	0.00	يوجد فرق معنوي بين اجابات افراد عينة الدراسة على العبارة	2	اجابات افراد عينة الدراسة تميل نحو الموافقة بشدة
5	18	2	0.00	يوجد فرق معنوي بين اجابات افراد عينة الدراسة على العبارة	2	اجابات افراد عينة الدراسة تميل نحو الموافقة بشدة
6	34.2	3	0.00	يوجد فرق معنوي بين اجابات افراد عينة الدراسة على العبارة	2	اجابات افراد عينة الدراسة تميل نحو الموافقة بشدة

من خلال الجدول (1) يمكن تفسير النتائج التالية :

1. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة عن العبارة الاولى في الفرضية (0.00) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني ان الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة ذات دلالة احصائية بين افراد عينة الدراسة على العبارة ، ونلاحظ ان قيمة الوسيط للعبارة تساوي 1 وهي تعني الموافقة بشدة أي ان افراد العينة يوافقون بشدة على انه تحتفظ المنشأة بسجلات لمحاسبة التكاليف

2. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار كاي لدلالة الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية في الفرضية الاولى (0.01) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني ان الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة ذات دلالة احصائية بين افراد عينة الدراسة على العبارة ، ونلاحظ ان قيمة الوسيط تساوي 1 وهي تعني الموافقة بشدة أي ان افراد العينة يوافقون بشدة على انه تحدد المنشأة اسلوب تحميل التكلفة المناسب حتى يتم تطبيقه ( كلية - مباشرة - متغيرة - مستغلة ) .

3. بلغت القيمة الاحصائية لاختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة في الفرضية الاولى (0.00) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني ان الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة ذات دلالة احصائية بين افراد عينة الدراسة

من خلال الجدول (2) يمكن تفسير النتائج التالية :

1. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كا<sup>2</sup>ي لدلالة الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة عن العبارة الاولى في الفرضية الثانية (00.0) وهي اقل من مستوى (0.05) وهذا يعني ان الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة ذات دلالة احصائية بين افراد عينة الدراسة على العبارة ، ونلاحظ ان قيمة الوسيط للعبارة تساوي 1 وهي تعني بشدة أي ان افراد العينة يوافقون بشدة على ان تطبق المنشأة اسلوب الرقابة على تكاليف التشغيل .

2. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كا<sup>2</sup>ي لدلالة الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية في الفرضية الثانية (00.0) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني ان الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة ذات دلالة احصائية بين افراد عينة الدراسة على العبارة ، ونلاحظ ان قيمة الوسيط للعبارة تساوي 1 وهي تعني الموافقة بشدة أي ان افراد العينة يوافقون بشدة على انه تطبق المنشأة اسلوب الموازنات التخطيطية لتحديد تكاليف التشغيل مقدما .

3. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كا<sup>2</sup>ي لدلالة الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة في الفرضية الثانية (0.00) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني ان الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة ذات دلالة احصائية بين افراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة ، ونلاحظ ان قيمة الوسيط للعبارة تساوي 2 وهي تعني الموافقة

- أي ان افراد العينة يوافقون على انه تتم عملية مقارنة التكاليف الفعلية والتشغيلية والتكاليف المحددة مقدما ذو تحديد الانحرافات وان وجدت .
4. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كا<sup>2</sup>ي لدلالة الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة في الفرضية الثانية (0.53) وهي اكبر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني انه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين افراد عينة الدراسة على العبارة ، أي انه تقسيم المنشأة الى مراكز مسئولة لا يساعد على عملية الرقابة وتقويم الاداء .
5. بلغت الاحتمالية لاختبار مربع كا<sup>2</sup>ي لدلالة الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة في الفرضية الثانية ( $0 > 00$ ) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني ان الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة ذات دلالة احصائية بين افراد عينة الدراسة على العبارة ، ونلاحظ ان قيمة الوسيط للعبارة تساوي 2 وهي تعني الموافقة أي ان افراد العينة يوافقون على انه تقوم المنشأة بمحاسبة المسؤولين عن الانحرافات وتعمل على تصحيحها .
6. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كا<sup>2</sup>ي لدلالة الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة في الفرضية الثانية (0.00) وهذا يعني ان الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة ذات دلالة احصائية بين افراد عينة الدراسة على العبارة ، ونلاحظ ان قيمة الوسيط للعبارة تساوي 2 وهي تعني الموافقة أي ان افراد العينة يوافقون على انه يمكن الاكتفاء باعداد حساب التشغيل بمنشأة صناعية ذات انتاج مستمر لاغراض قياس التكاليف .
7. من (1) الى (6) نستنتج الاتي :

نلاحظ ان غالبية عبارات الفرضية الثانية توجد بها فروق معنوية بين اجابات افراد عينة الدراسة على العبارات لان القيم الاحتمالية لاختبار مربع كا<sup>2</sup>ي لها اقل من مستوى المعنوية 0.05 ، وهذه الفروق لصالح الموافقين لان غالبية قيم الوسيط لها تساوي 2 أي الفرضية الثانية متحققة ولصالح الموافقين بمعنى ان هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة الرقابة على تكاليف التشغيل وضبطه

### جدول رقم (3) لنتائج الفرضية الثالثة

#### تحليل الفرضية الثالثة

والتي تنص على " هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة الرقابة

على تكاليف التشغيل وزيادة ارباح المنشأة "

العبارة	قيمة مربع كا <sup>2</sup> ي المحسوبة	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كا <sup>2</sup> ي (sig)	التفسير	قيمة المنوال للعبارة	التفسير
1	18.9	2	0.00	يوجد فرق معنوي بين اجابات افراد عينة الدراسة تميل نحو الموافقة بشدة على العبارة	1	اجابات افراد عينة الدراسة تميل نحو الموافقة بشدة
2	26.6	3	0.00	يوجد فرق معنوي بين اجابات افراد عينة الدراسة على العبارة	2	اجابات افراد عينة الدراسة تميل نحو الموافقة
3	19.6	3	0.00	يوجد فرق معنوي بين اجابات افراد عينة الدراسة على العبارة	2	اجابات افراد عينة الدراسة تميل نحو الموافقة
4	31.4	3	0.00	يوجد فرق معنوي بين اجابات افراد عينة الدراسة على العبارة	2	اجابات افراد عينة الدراسة تميل نحو الموافقة
5	41.8	3	0.00	يوجد فرق معنوي بين اجابات افراد عينة الدراسة على العبارة	2	اجابات افراد عينة الدراسة تميل نحو الموافقة

الدراسة تميل نحو الموافقة		اجابات افراد عينة الدراسة على العبارة				
اجابات افراد عينة الدراسة تميل نحو الموافقة	2	يوجد فرق معنوي بين اجابات افراد عينة الدراسة على العبارة	0.00	3	33.8	6

من خلال الجدول (3) يمكن تفسير النتائج التالية :

1. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كا<sup>2</sup>ي لدلالة الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة عن العبارة الاولى في الفرضية الثالثة (0.00) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني ان الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة ذات دلالة احصائية بين افراد عينة الدراسة على العبارة ، ونلاحظ ان قيمة الوسيط للعبارة تساوي 1 وهي تعني الموافقة بشدة أي ان افراد العينة يوافقون بشدة على انه يساعد وجود نظام رقابي كفؤ على تحديد التكلفة التشغيلية بصورة دقيقة .
2. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كا<sup>2</sup>ي لدلالة الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية في الفرضية الثالثة (0.00) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني ان الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة ذات دلالة احصائية بين افراد عينة الدراسة على العبارة ، ونلاحظ ان قيمة الوسيط للعبارة تساوي 2 وهي تعني الموافقة أي ان افراد العينة يوافقون على انه يمكن خلال الرقابة ضبط تكاليف التشغيل وبالتالي خفض التكلفة التشغيلية للوحدة .

3. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كا<sup>2</sup>ي لدلالة الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة في الفرضية الثالثة (0.00) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني ان الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة ذات دلالة احصائية بين افراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة ، ونلاحظ ان قيمة الوسيط للعبارة تساوي 2 وهي تعني عدم للموافقة أي ان افراد العينة يوافقون على ان يساعد خفض تكلفة الوحدة التشغيلية الى زيادة هامش المساهمة لها .

4. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كا<sup>2</sup>ي لدلالة الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة في الفرضية الثالثة (0.00) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني ان الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة ذات دلالة احصائية بين افراد عينة الدراسة على العبارة ، ونلاحظ ان قيمة الوسيط للعبارة تساوي 0 وهي تعني الموافقة أي ان افراد العينة يوافقون على ان يمكن من خلال الرقابة زيادة الوحدات المنتجة باستخدام نفس التكلفة التشغيلية .

5. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كا<sup>2</sup>ي لدلالة الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة في الفرضية الثالثة (0.00) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني ان الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة ذات دلالة احصائية بين افراد عينة الدراسة على العبارة ، ونلاحظ ان قيمة الوسيط للعبارة تساوي وهي تعني الموافقة أي ان افراد العينة يوافقون على ان يمكن الاستفادة من مزايا الانتاج الكبير في خفض التكاليف التشغيلية الثابتة للوحدة الواحدة مما يزيد من هامش مساهمتها .

6. بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار كا<sup>2</sup>ي لدلالة الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة في الفرضية الثالثة (0.00) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني ان الفروق بين اجابات افراد عينة الدراسة ذات دلالة احصائية بين افراد عينة الدراسة على العبارة ، ونلاحظ ان قيمة الوسيط للعبارة تساوي وهي تعني الموافقة أي ان افراد العينة يوافقون على ان تهتم التكاليف التشغيلية كثيرا بنظام الجودة الشاملة نظرا لتركيز هذه الجودة على بيانات نوعية اكثر من تركيزها على بيانات كمية

من (1) الى (6) نستنتج الاتي :

نلاحظ ان جميع عبارات الفرضية الثانية توجد بها فروق معنوية بين اجابات افراد عينة الدراسة على العبارات لان القيم الاحتمالية لاختبار كا<sup>2</sup>ي لها اقل من مستوى المعنوية 0.05 ، وهذه الفروق لصالح الموافقين لان غالبية قيم الوسيط لها تساوي 2 أي الفرضية متحققة ولصالح الموافقين بمعنى ان هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة الرقابة على تكاليف التشغيل وزيادة ارباح المنشأة .

اولا : النتائج :-

الخاتمة

أولاً : النتائج

ثانياً : التوصيات

توصل الباحث من خلال البحث الى النتائج التالية :-

- 1/ وضع نظام ورقابة للتأكد من كفاءة الأقسام الداخلية للمنشأة الصناعية .
- 2/ وجود نظام رقابي كفوء يساعد على تحديد التكلفة التشغيلية بصورة دقيقة .
- 3/ احتفاظ المنشأة بسجلات لمحاسبة التكاليف .
- 4/ تحديد المنشأة اسلوب تحميل التكلفة المناسب حتى يتم تطبيقه .
- 5/ يساعد نظام محاسبة التكاليف الإدارة في القيام بوظائفها كالتخطيط والرقابة وتقويم الاداء واتخاذ القرارات .
- 6/ تطبيق المنشأة اسلوب الموازنات التخطيطية لتحديد تكاليف التشغيل مقدما .
- 7/ اهمية دور الرقابة الداخلية لكل نظام محاسب داخل المنشأة الصناعية لانه يعمل على تحقيق اهداف المنشأة بالصورة المرجوة .
- 8/ تعمل الإدارة على التأكد من سلامة الصرف التشغيلي والاداري والتنبؤ بالمصروفات للعمل على تحسين الربحية بالمنشأة .

**ثانيا : التوصيات :**

يوصي الباحث بالاتي :-

1/ لابد من وجود نظام رقابي كفوء يساعد المنشأة على تحديد التكلفة بصورو دقيقة .

2/ دراسة كفاءة الاداء في المنشأة الصناعية ومتابعة ما اذا كانت تعمل على تحقيق اعلى مستوى من الربحية .

3/ لابد ان يعمل نظام الرقابة على تفادي بعضا الأخطاء بالمنشأة للتأكد من سلامة الصرف التشغيلي والإداري وضبط المصروفات للعمل على تحسين الربحية .

4/ لابد من ان يساعد نظام الرقابة على تخطيط وتقويم الأداء واتخاذ القرارات السليمة .

5/ العمل على تكوين قيادة منظمة وفعالة لعمليات المنشأة مما يؤدي لتحقيق الأهداف وفق السياسات المرسومة .

6/ توفير الامان والحماية للموجودات والموارد .

## المصادر والمراجع :

- 1/ احمد الخطيب ، التقييم الحاسبي في ضوء اهداف البنوك الاسلامية ( مجلة المعاصر ، العدد 27 ، 2000م )
- 2/ امين السيد احمد لطفي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، ( الاسكندرية: الدار الجامعية ، 2006م )
- 3/ الفين ارينز وجيمس لويك ، المراجعة - مدخل متكامل ، ترجمة محمد عبد القادر ( الرياض : دار المريخ للنشر ، 2009م )
- 4/ السيد الهواري ، ادارة البنوك التجارية والاسلامية ، ( القاهرة : 1987 م ) ص109.
- 5/ د. الهادي رضا الصفار ، مبادئ المحاسبة المالية الاصول العالمية في اعداد القوائم المالية ( عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع ، 2003م )
- 6/ ادريس عبد السلام اشتيوي ، المراجعة معايير واجراءات ، ( بيروت : دار النهضة العربية ، 1996م )
- 7/ بن منظور ، لسان العرب ، المجلد الاول ، ج2 ، ( دار المعارف ، 1996م ) ص17.
- 8م تشال زهور نجرن واخرون ، محاسبة التكاليف مدخل اداري ، ط2 ، ترجمة د. احمد حامد حجاج ، ( دار المريخ ، السعودية ، 1996م )

- 9/ جورج دانيال غالي ، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة ، ( القاهرة : الدار الجامعية ، 2003م )
- 10/ حسين القاضي وحسين دحدوح ، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية الدولية ، ( عمان : مؤسسة الوراق للنشر ، 1999م )
- 11/ رائد محمد عبد ربه ، المراجعة الداخلية ، ( عمان : دار الجنادرية ، 2010م )
- 12/ سامي محمد الوقاد ، الاصول المحاسبية والاسس العلمية في محاسبة التكاليف ، ( عمان : دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع ، 2012م )
- 13/ سليمان محمد سليمان ، ( Jean Charles . Henri Bourgeon . Et Audit Operation enteprenurial Conveyance . performance Economical . 3 editions . 2008 )
- 14/ شحاتة سيد شحاتة ، المراجعة الداخلية الحديثة ، ( الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م ) .
- 15/ عباس شافعي ، محاسبة التكاليف ، قياس وتحليل ورقابة ، ( القاهرة : مكتبة التجارة والتعاون ، 1980م ) .
- 16/ عبد الحليم كراجه ، محاسبة التكاليف ، ( عمان : دار الامل للنشر والتوزيع ، 1988م ) .
- 17/ عبد نادر شعبان السطاح ، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني ، ( الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2006م ) .

- 18/ عبد الفتاح الصحن وآخرون ، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية ، ( الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2007م ) .
- 19/ عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في تكنولوجيا المعلومات وعمولة اسواق رأس المال " الواقع والأفاق " ، ( الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2006م ) .
- 20/ عطا الله أحمد سويلم الحسيان ، التدقيق والرقابة في بيئة نظام المعلومات المحاسبي ، ( عمان : دار الياض للنشر ، 2009م ) .
- 21/ علي عباس ، الرقابة الغدارية على المال والأعمال في شركات المساهمة والمؤسسات المصرفية ، ( عمان : مكتبة قلاع العلى ، 1995م ) .
- 22/ د. محمد عمارة وآخرون ، دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية ، ( ليبيا ، 1992م ) .
- 23/ أ. د محمد عبد الفتاح العشماوي ، محاسبة التكاليف ( المتطورين التقليدي والحديث ) ، ط1 ، ( عمان : الأردن ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، 2013م ) .
- 24/ محمد محمد الجزار ، محاسبة التكاليف ، ( القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1976م ) .
- 25/ محمد عبد الفتاح العشماوي العشماوي ، محاسبة التكاليف ( المنظورين التقليدي والحديث ) ، ط2 ( الأردن : عمان ، دار اليازوري العلمية ، 2013م )
- 26/ محمد سمير الصبان ، دراسات متقدمة في المراجعة الداخلية ، ( القاهرة: الدار الجامعية ، 1997م )

- /27 محمد توفيق محمد ، الرقابة الداخلية والاتجاهات الحديثة في المراجعة ،  
( القاهرة ، مكتبة عين شمس ، 1999م )
- /28 منصور حامد محمود ، اساسيات المراجعة ( القاهرة : مركز مطبعة  
جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، 1996م )
- /29 منير ابراهيم هندي ، ادارة البنوك التجارية ، ( الاسكندرية : 2010م )
- /30 هشام حسبو ، التكاليف وصناعة القرارات ، ( القاهرة : مكتبة عين  
شمس ، 1962م ) ، ص12 ، نقلا عن ابو بكر العزيز البنا ( اسويط :  
مطبعة الصفا والمروة ، 2005 م )
- /31 Neuner , John , cost Accounting : Principlesan  
Practice , 111page ,R, Irwin , 1957 .
- /32 Blocker ,John , Cost Accounting , Mc Craw Hill Bock  
,N , y , 1940
- /33 Ralph , Polimentl and other , Cost Accounting , new  
York , Mc Grow – Hill , 1991 , p5 .
- [www.acc4arab.com/acc/showthreadConsultationl.e](http://www.acc4arab.com/acc/showthreadConsultationl.e) /34

27/12/2008

## الرسائل الجامعية :

1/ احمد فرغلي محمد ، اتجاهات الفكر المحاسبي في مجال المسؤولية الاجتماعية ؛ مجلة كلية العلوم الادارية ( الرياض ؛ جامعة الرياض ؛ المجلد السابع ؛ 1980م )

2/ زياد يحيى هارون واخرون ؛ اهمية المعلومات المحاسبية في المسؤولية الاجتماعية في عملية التحليل بالتطبيق على شركة الجارز لانتاج المواد الانشائية ( بغداد : مجلة التنمية الرادفين ؛ المجلد 24 ؛ العدد 67 ؛ 2002م).

3/ مجيد جاسم الشرع ؛ المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الاسلامية ومدى اتساقها مع المفاهيم المتعارف عليها ؛ مجلة المحاسب القانوني العربي ( عمان جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ؛ العدد 106 ؛ 1998م )

4/ ماهر موسى اللولو ؛ مدى امكانية تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من قبل الشركات المساهمة العامة ؛ دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للاوراق المالية ( غزة : رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة ؛ كلية الدراسات العليا ؛ الجامعة الاسلامية ؛ 2009م )

5/ نواف حامد محمد العملينا ، مالمقياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والافصاح عنها في القوائم المالية الختامية ( دمشق رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، قسم الدراسات العليا ، 2010م ) .

6/ نجوي محمد بحر الدين ، الافصاح عن المسؤولية الاجتماعية في التقارير المنشورة لشركة الاتصالات بالسودان ، دراسة تحليلية تطبيقية علي مجموعة سوداتل للاتصالات المحدودة ، المجلة العلمية ( الخرطوم مجلة جامعة النيلين ، كلية التجارة ، المجلد الأول ، العدد الاول ، 2012م ).

الملاحق

## ملحق رقم (1)

جامعة شندي

كلية الدراسات العليا والبحث العلمي

اخي / اختي .....الموقر

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

بين ايديكم استبانة متعلقة بدراسة ، ارجو من سيادتكم التكرم بملء الاستبانة الخاصة بدراستي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة بعنوان ( دور الرقابة على تكاليف التشغيل في زيادة ارباح المنشآت الصناعية ) . علما بأن المعلومات التي تدلون بها ستكون غاية السرية ولاغراض البحث العلمي فقط

وشكرا ..

الباحثة

مودة عوض عبد الله احمد

اولا : البيانات الاساسية :

1/ العمر :

اقل من 30 سنة ( ) من 30-40 سنة ( ) من 41-50 سنة ( )  
51 سنة فاكثر ( ).

2/ المؤهل العلمي :

دبلوم ( ) دبلوم عالي ( ) بكالوريوس ( )  
ماجستير ( ) دكتوراة ( ) اخرى اذكرها .....

3/ التخصص العلمي :

محاسبة ( ) ادارة اعمال ( ) نظم معلومات محاسبية ( ) تجارة  
( ) اقتصاد ( ) تكاليف ومحاسبة ادارية ( ) اخرى اذكرها .....

4/ المسمى الوظيفي :

موظف ( ) رئيس قسم ( ) رئيس وحدة ( )  
مدير ( ) اخرى اذكرها .....

5/ سنوات الخبرة :

اقل من 5 سنوات ( ) 5 واقل من 10 ( ) 10 واقل من 15 ( )  
15 واقل من 20 ( ) اكثر من 20 ( )

ثانيا : اسئلة الاستبانة :

الفرضية الاولى : تطبيق المنشأة نظام محاسبة التكاليف

العبارة	اوافق بشدة	اوافق	محايد	لا اوافق بشدة
1/ تحتفظ المنشأة بسجلات لمحاسبة التكاليف				
2/ تحدد المنشأة اسلوب تحميل التكلفة المناسب حتى يتم تطبيقه ( كلية - مباشرة - متغيرة - مستغلة )				
3/ يساعد نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة المنتج بصورة دقيقة .				
4/ يتم تبويب عناصر التكاليف بحيث تساعد في حسب تكاليف التشغيل .				
5/ يساعد نظام محاسبة التكاليف الادارة في القيام بوظائفها من تخطيط ورقابة وتقويم اداء واتخاذ قرارات .				
6/ تهدف تكاليف التشغيل الى قياس نتائج المنشأة وقياس مدى نمو راسمالها .				

الفرضية الثانية : هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة الرقابة على تكاليف التشغيل وضبطها .

العبرة	وافق بشدة	وافق	محايد	لا وافق	لا وافق بشدة
1/ تطبق المنشأة اسلوب الرقابة على تكاليف التشغيل					
2/ تطبق المنشأة اسلوب الموازنات التخطيطية لتحديد تكاليف التشغيل مقدما					
3/ تتم عملية مقارنة التكاليف الفعلية والتشغيلية والتكاليف المحددة مقدما ذو تحديد الانحرافات وان وجدت					
4/ يتم تقسيم المنشأة الى مراكز مسئولية للمساعدة على عملية الرقابة وتقويم الاداء .					
5/ تقوم المنشأة بمحاسبة المسؤولين عن الانحرافات وتعمل على تصحيحها .					
6/ يمكن الاكتفاء باعداد حساب التشغيل بمنشأة صناعية ذات انتاج مستمر لاغراض قياس التكاليف .					

الفرضية الثالثة : هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة الرقابة على

تكاليف التشغيل وزيادة ارباح المنشاة :

العبارة	اوافق بشدة	اوافق	محايد	لا اوافق بشدة	لا اوافق بشدة
1/ يساعد وجود نظام رقابي كفؤ على تحديد التكلفة التشغيلية بصورة دقيقة .					
2/ يمكن من خلال الرقابة ضبط تكاليف التشغيل وبالتالي خفض التكلفة التشغيلية للوحدة .					
3/ يساعد خفض تكلفة الوحدة التشغيلية الى زيادة هامش المساهمة لها					
4/ يمكن من خلال الرقابة زيادة الوحدات المنتجة باستخدام نفس التكلفة التشغيلية .					
5/ يمكن الاستفادة من مزايا الانتاج الكبير في خفض التكاليف التشغيلية الثابتة للوحدة مما يزيد من هامش مساهمتها .					
6/ تهتم التكلفة التشغيلية كثيرا بنظام الجودة الشاملة نظرا لتركيز هذه الجودة على بيانات نوعية اكثر من تركيزها على بيانات كمية .					

ملحق رقم (2)

محكموا الاستبيان

الرقم	الاسم	المهنة	القسم	الجامعة
1	د. زهرة تاج الدين عبد القادر	استاذ مساعد	محاسبة	جامعة شندي
2	د. ابو بكر عثمان محمد عثمان	استاذ مساعد	محاسبة	جامعة شندي
3	د. محمد احمد عبد الله مختار	استاذ مساعد	محاسبة	جامعة شندي