

## الأثر الرقابي لنظام تكاليف المراحل الإنتاجية على ربحية الشركات الصناعية

### في قطاع الأسمنت

### دراسة ميدانية علي شركات صناعة الأسمنت بولاية نهر النيل

إعداد:

1/ عبد الرحمن علي البشير عبد الله

أستاذ مساعد بكلية العلوم الإدارية والاقتصادية – قسم المحاسبة- جامعة الشيخ عبدا لله البديري-ولاية نهر النيل –السودان

Email [Kawog@windowslive.com](mailto:Kawog@windowslive.com)

2/ عبد الباقي شيخ الدين حبيب الله

أستاذ الأحصاء المساعد بكلية العلوم الإدارية والاقتصادية – جامعة الشيخ عبدا لله البديري-ولاية نهر النيل –السودان

Email [Wedelsheikh.w@gail.com](mailto:Wedelsheikh.w@gail.com)

## المستخلص

تناولت الدراسة الأثر الرقابي لتطبيق نظام محاسبة تكاليف المراحل الإنتاجية في ربحية شركات قطاع الأسمت بولاية نهر النيل ودراسة حالة شركات صناعة الأسمت بولاية نهر النيل تمثلت مشكلة الدراسة في أن بعض الشركات الصناعية العاملة في صناعة الأسمت بولاية نهر النيل تجهل تأثير عدم التحديد الأمثل للتكاليف مما أدى إلي صعوبة الرقابة علي التكاليف وتبديد الجهود المبذولة من قبل الإدارات الأخرى لتحقيق أهداف هذه الشركات المتمثلة في تخفيض التكاليف إلي أقصى حد وتعظيم الربحية ، نبعت أهمية الدراسة بنظام محاسبة تكاليف المراحل الإنتاجية في الشركات الصناعية العاملة في صناعة الأسمت بولاية نهر النيل من خلال الإيمان بقدرة محاسبة تكاليف المراحل الإنتاجية علي احتساب التكاليف بدقة متناهية وتخفيضها وتحديد الانحرافات في مراحلها الأولى قبل أن تستفحل مما يؤدي إلي ربحية عالية، هدفت الدراسة لمعرفة العلاقة بين تطور نظام محاسبة تكاليف المراحل الإنتاجية وتطور ونمو صناعة وإنتاج الأسمت بالشركات الصناعية العاملة في صناعة الأسمت ولاية نهر النيل ومعرفة تأثير تخفيض التكاليف علي زيادة الربحية. اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي والتاريخي والوصفي التحليلي، توصلت الدراسة إلي عدد من النتائج منها أن غالبية الشركات الصناعية العاملة في صناعة الأسمت بولاية نهر النيل طبقت نظام محاسبة التكاليف بصورة متكاملة مما أدى إلي تحقيق ربحية عالية وأن غالبية هذه الشركات ولت اهتمام كبير بعملية صناعة وإنتاج الأسمت من جانب الإدارة والعاملين مما أدى إلي استخدام نظام تكاليف المراحل بجودة عالية، وأنها قامت بوضع معايير مسبقاً لقياس الأداء مما أدى إلي التطور والنمو المستمر في صناعة الأسمت. وأن هذه الشركات قد قامت بالتحديد الأمثل لتكاليف كل مرحلة علي حدة لمعرفة الانحرافات ومعالجته عند المنبع مما أدى إلي تحقيق إنتاجية عالية وتحقيق الأهداف المطلوبة. قدمت الدراسة عدد من التوصيات منها على الشركات الصناعية العاملة في صناعة الأسمت بولاية نهر النيل مع إنها تقوم بالتحديد الأمثل لتكاليف المراحل المختلفة للإنتاج أن تلتزم بذلك في كل الأحيان حتى تزيد من إنتاجيتها وربحيتها. وعلى هذه الشركات أن تتمسك باستخدام نظام محاسبة تكاليف المراحل حتى يعطي تكلفة حقيقية للإنتاج تساعد في إخراج حسابات النتيجة وقائمة الدخل وقائمة المركز المالي بصورة دقيقة وبالتالي تحديد الربح الحقيقي وتحديد الموقف المالي الحقيقي لها وموقعها بين مثيلاتها في الصناعة. كما توصي الدراسة لاستكمالها مستقبلاً بالجودة وأثرها على ربحية الشركات الصناعية قطاع الأسمت.

الكلمات المفتاحية: التكاليف، الربحية، قطاع الإسمنت

**Abstract: -**

This study focused on the influence of censorship of cost accounting productivity stages system industry company's profits (cement sector) in River Nile State and study the situation of Cement Industrial companies In River Nile State. The Study problem based on, some Industrial cement companies In River Nile State disregard the influence of non-optimum the influence of non-optimum calibration for cost, this leads to difficulty of censorship on costs defect and non-balance in performance ,This dispels the efforts that have been made by other administrations to achieve the targets of these companies that lie on cost debasing to the Utmost degree and maximization profits through conveying a accretion and developing in cement industrial, this study aims to know the relation between developing cost accountancy system and its production stages and its influence on profits .The study follows extrapolation ,historical and descriptive approaches .The study results are; most cement companies In River Nile States applied cost accountancy system in productive stages in high quality, they put standards to measure the performance. This resulted in advance and developing in cement industry. Also, this system increases income and achieve profits. The study recommended to study the effect quality on cement companies' profit.

**Keywords:** *Costs, Profitability, Cement sector*

أولاً: المقدمة: -

في الكثير من الصناعات المختلفة قد تتطلب عملية الإنتاج فيها المرور على عدد من المراحل الصناعية المستقلة و يختلف ذلك من منتج إلى آخر ومن صناعة إلى أخرى حسب طبيعة وحجم الإنتاج وذلك قبل الوصول إلى المنتج النهائي ، ويعتبر من الأهمية بمكان التوجه نحو دراسة محاسبة التكاليف بصفة عامة ودراسة محاسبة تكاليف المراحل الإنتاجية بصفة خاصة في الشركات الصناعية ، وتظهر هذه الأهمية في دقة احتساب تكاليف الإنتاج وتخفيضها إلى ادني حد ممكن وفقا للمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها مع مواكبة التطورات الحديثة و تنبع أهمية تخفيض التكلفة والتحكم فيما في أن الهدف لأي شركة كانت هو الحصول على الأرباح وحتى الشركات الخدمية بدون تحقيق هامش ربح فإنها لا تستطيع البقاء طويلا .

تستطيع هذه الشركات تحقيق هدفها الأساس ألا وهو تعظيم الأرباح ولا يتسنى لها ذلك إلا عن طريق تحكّمها في أنشطتها بحيث تعطى أفضل منتج وبأقل تكلفة وبذلك تستطيع تحقيق الربحية المطلوبة والمنافسة في السوق مع مثيلاتها من الشركات في مجال الصناعة التي تنتهي إليها ولا يتأتى ذلك إلا عن طريق التطبيق السليم لمحاسبة تكاليف المراحل. وقطاع الأسمنت في السودان يحتوي على مجموعة من الشركات الصناعية وتعتبر ولاية نهر النيل هي الموطن الرئيس لصناعة الأسمنت بالسودان وذلك لأنها تتميز بيئة ملائمة لصناعة الأسمنت من حيث التربة والموارد البشرية والموقع الإستراتيجي للتسويق.

مشكلة الدراسة: تتمثل مشكلة الدراسة في أن بعض الشركات الصناعية العاملة بقطاع الأسمنت بولاية نهر النيل تجهل تأثير عدم التحديد الأمثل للتكاليف مما يؤدي إلى صعوبة الرقابة على التكاليف وتبديد الجهود المبذولة من قبل الإدارات الأخرى لتحقيق أهداف هذه الشركات المتمثلة في تخفيض التكاليف إلى أقصى حد وتعظيم الربحية. عليه يمكن صياغة تساؤلات الدراسة كالأتي:-

1/ هل توجد علاقة بين تطور نظام محاسبة التكاليف وتطور ونمو صناعة وإنتاج الأسمنت بالشركات الصناعية العاملة بقطاع الأسمنت بولاية نهر النيل؟

2/ هل يؤدي تبني بعض الشركات الصناعية العاملة بقطاع الأسمنت بولاية نهر النيل لنظام المحاسبة المالية دون استخدام نظام محاسبة تكاليف المراحل عند قياس التكاليف إلى قياس غير سليم ونتائج غير دقيقة لتكاليف الإنتاج؟ أهداف الدراسة:-هدفت هذه الدراسة إلى تحقيق الاتي:

1/ معرفة العلاقة بين تطور نظام محاسبة التكاليف وتطور ونمو صناعة وإنتاج الأسمنت بالشركات الصناعية العاملة بقطاع الأسمنت بولاية نهر النيل.

2/ معرفة الارتباط بين نظام المحاسبة المالية المطبق دون استخدام نظام محاسبة تكاليف المراحل في بعض الشركات الصناعية العاملة بقطاع الأسمنت بولاية نهر النيل والقياس غير السليم والنتائج غير الدقيقة لتكاليف الإنتاج عند قياس التكاليف.

أهمية الدراسة:-اهتمت الدراسة بنظام محاسبة تكاليف المراحل الإنتاجية في الشركات الصناعية بقطاع الإسمنت بولاية نهر النيل وذلك في ظل التطورات الحديثة والتقدم التكنولوجي ، وتوضح أهمية نظام محاسبة تكاليف المراحل الإنتاجية بصورة واضحة في إيمانها بقدرتها علي احتساب التكاليف بدقة متناهية وتحديد الانحرافات التي تظهر على التكاليف و تساعد علي معالجة هذه الانحرافات في مراحلها الأولى قبل أن تستفحل ، ومن هنا جاءت هذه الدراسة لتساهم في معرفة القصور في تطبيق نظام محاسبة تكاليف المراحل الإنتاجية في الشركات الصناعية بقطاع الأسمنت

بولاية نهر النيل وبصورة دقيقة سد الفراغ المعرفي الذي خلفته الدراسات السابقة والمتمثل في عدم دراسة تطبيق الشركات للنظام بصورة سليمة حيث تبين من الدراسات السابقة إنها تطرقت إلى عدد من أنظمة المحاسبة المختلفة بصورة كبيرة وأهملت دراسة نظام محاسبة تكاليف المراحل الإنتاجية ودورها في تحقيق أهداف الصناعات المختلفة وخاصة في مجال صناعة مؤثرة علي الاقتصاد وذات عائد كبير مثل صناعة الأسمت و لكن أشارت وأوصت إلي مزيد من الدراسات لنظام محاسبة التكاليف وذلك من خلال التوصيات التي وصت بها .

**المناهج العلمية للدراسة:** المناهج المتبعة في سبيل تحقيق أهداف هذه الدراسة المنهج الاستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة ومحاورها والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات والمنهج التاريخي لاستعراض الدراسات السابقة والمنهج الوصفي التحليلي باستخدام أسلوب دراسة الحالة لمعرفة أثر محاسبة تكاليف المراحل على ربحية الشركات الصناعية قطاع الإسمت بولاية نهر النيل.

**فرضيات الدراسة:** تسعى الدراسة إلى اختبار الفرضيات الآتية:

1/ هنالك علاقة تربط بين تطور محاسبة التكاليف ونمو وتطور صناعة الأسمت بالشركات الصناعية العاملة بقطاع الأسمت بولاية نهر النيل.

2/ إن تبني بعض الشركات الصناعية العاملة بقطاع الأسمت بولاية نهر النيل لنظام المحاسبة المالية عند قياس التكاليف دون استخدام نظام محاسبة تكاليف المراحل يؤدي إلى قياس غير سليم ونتائج غير دقيقة لتكاليف الإنتاج. أدوات جمع البيانات: يتم جمع البيانات الأولية من خلال الملاحظة والمقابلة والإستبانة، ويتم جمع البيانات الثانوية من الكتب والمراجع والدوريات، الأوراق العلمية والدراسات السابقة والمواقع الإلكترونية والتقارير المالية والمنشورات للشركات محل الدراسة.

**حدود الدراسة:** تتمثل حدود الدراسة في الآتي:

الحدود البشرية: العاملين بشركات قطاع الأسمت ولاية نهر النيل.

الحدود الموضوعية: نظام محاسبة تكاليف المراحل الإنتاجية بشركات قطاع الأسمت (ولاية نهر النيل) عام 2016 م.

**الدراسات السابقة:**

1/ دراسة فتح الرحمن الحسن منصور 2000م

تلخص مشكلة الدراسة في كيفية استخدام الأصول العلمية لمحاسبة التكاليف وتسعير خدمات الطاقة الكهربائية، وتهدف الدراسة إلي قياس تكاليف خدمات الطاقة الكهربائية في السودان واقتراح الحلول الملائمة التي يمكن أن يسهم بها الفكر المحاسبي في هذا المجال ، وقد اختبرت الدراسة الفرضيات وتمثلت في نظرية التكاليف المستغلة هي الأساس الواجب إتباعه عند قياس التكاليف في الصناعات الخدمية ، النظام المطبق لقياس تكلفه الطاقة الكهربائية في السودان لا يعتمد علي الأصول العلمية لمحاسبة التكاليف ، النموذج المقترح تكلفة الطاقة الكهربائية في السودان يعتمد علي نظرية التكاليف المستقلة في نظام التكاليف الإنتاجية لمراحل التوليد في قياس التكاليف الإنتاجية والنقل والتوزيع في قياس التكاليف التسويقية ، تؤثر تكاليف حماية البيئة في مجال التوليد الحراري للكهرباء علي قياس التكلفة الفعلية للإنتاج ويجب أن تؤخذ في الاعتبار عند اتخاذ قرار التسعير ، أثبتت النتائج صحة الفرضيات وقبولها وكانت أهم النتائج والتوصيات التي توصلت إليها الدراسة إن التسعير اعتمادا علي نظرية التكاليف المستقلة هو الأعدل للمنتج والمستهلك معاً ، تفتقر الهيئة القومية للكهرباء إلي نظام محاسبة التكاليف ، تعتمد الهيئة القومية للكهرباء في تحديد تكلفة نشاطها علي المحاسبة المالية ولا يوجد نظام لمحاسبة التكاليف .

## 2/دراسة عثمان موسى محمد نوح 2002م

تمثلت مشكلة الدراسة في أن نظام المحاسبة المالية المطبق في صناعة الغزل والنسيج لا يفي بأغراض القياس السليم وإن نظام محاسبة التكاليف يعتبر هو النظام الملائم في توفير بيانات ومعلومات تساهم في القياس وحل مشاكل القطاع ، وتهدف الدراسة إلى تحديد تكلفة الإنتاج والرقابة على الأداء في صناعة الغزل والنسيج في السودان واختراع الحلول المناسبة التي يمكن أن يساهم بها الفكر المحاسبي في هذا المجال، ولتحقيق أهداف الدراسة وضعت بعض الفرضيات من أهمها نظام محاسبة التكاليف يعتبر النظام الملائم في قطاع الغزل والنسيج لقدرته على توفير بيانات ومعلومات تساعد في حل مشاكل القطاع ، غياب نظام محاسبة التكاليف يؤدي إلى تقديم بيانات لا يمكن الاعتماد عليها في القياس السليم ، كفاءة نظام محاسبة التكاليف ومساهمته في التخطيط والرقابة على الأداء يحقق أو يرفع كفاءة التشغيل والأداء في صناعة الغزل والنسيج ، نظام المحاسبة المالية نظام غير ملائم في صناعة الغزل والنسيج ، النموذج المقترح لتحديد تكلفة الإنتاج والرقابة على الأداء في السودان يعتمد على نظام محاسبة تكاليف المراحل الإنتاجية ، ومن أهم النتائج والتوصيات صناعة الغزل والنسيج تعتبر من الصناعات الهامة في الدولة لأنها تساهم بنسبة كبيرة في دعم الاقتصاد الوطني وجلب العملات الصعبة وتساهم في رفع نسبة العمالة خاصة في العنصر النسائي ، صناعة الغزل والنسيج تحتاج إلى نظام محاسبة تكاليف شامل لأنه يقوم بتوفير بيانات تفصيلية دقيقة تساعد المستويات الإدارية في حل مشاكل القطاع ، نظام تكاليف المراحل يعتبر النظام الملائم في قطاع الغزل والنسيج ذلك لقدرته على تحديد تكلفة إنتاج كل مرحلة على حده وتوفير معلومات تساهم في اتخاذ القرارات الرشيدة.

## 3/دراسة محمد الحسن عنان عمر، 2005م

تناولت الدراسة دور المعلومات المحاسبية في تحديد تكلفة الخدمات المينائية ودراسة الحالة (ميناء بور تسودان) الذي يدار بواسطة هيئة الموانئ البحرية السودانية ، وتكمن مشكلة الدراسة الأساسية في الكيفية التي يتم بها الوصول إلى تحديد تعريف هذه التكلفة وبالتالي تحديد سعر الخدمة ، وتنبع أهمية البحث من ازدياد الطلب العالمي على النقل متعدد الوسائط أو ما يسمى بالخدمة من الباب للباب وتلعب فيها الخدمات المينائية دوراً مهماً ومؤثراً باعتبار أن الميناء هو الوسيط بين البحر واليابسة ، وقد هدفت الدراسة السابقة إلى إبراز مدى استخدام الميناء للطرق العلمية وعلى رأسها المعلومات المحاسبية في عملية تحديد تكلفة الخدمات وإبراز أهمية دور الميناء في التبادل التجاري بين الدول ، استند هذا الدارس على فرض جوهري وأساسي هو وجود علاقة إيجابية وطردية بين المعلومات المحاسبية و التكاليفية المتوفرة عن الخدمة وبين القدرة على تحديد تعريف الخدمة المقدمة ، وقد اعتمدت الدراسة السابقة على منهج دراسة الحالة والمنهج الوصفي والتحليلي والاستقرائي مستخدمة المعلومات الأولية والثانوية ، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها أن هنالك طلباً متزايداً وبصورة كبيرة على النقل البحري داخلياً وعالمياً مما يؤكد أهمية الدراسة ، كما أكدت الدراسة الأهمية القصوى للمعلومات المحاسبية والتكاليفية في عملية اتخاذ القرار بصورة عامة وفي تحديد تكلفة وتسعير الخدمات المينائية بصورة خاصة ، وقد خلصت الدراسة إلى أن تعريف هيئة الموانئ البحرية تعتبر تعريف تراكمية فرضت في بادي الأمر بغرض تغطية التكاليف الكلية للميناء ومن ثم أصبح يجري عليها تعديل كل عام أو عامين حسب الحاجة إلى ذلك ، بغض النظر عن تكلفة الخدمة المراد تعديل تعريفها ، وفي أغلب الأحيان يتم التعديل نتيجة لسياسات الدولة المالية وسياساتها الخارجية ، كما أن الهيكل التنظيمي والإداري والتكاليف الثابتة الإجمالية العالمية للميناء تفرض واقعها على هذه التعديلات ، وقد ختمت الدراسة بالعديد من التوصيات التي إن وجدت الاهتمام سوف تساهم وتساعد

في تطوير ورفع كفاءة تشغيل الميناء الشبيء الذي سوف ينعكس إيجاباً على تعريفه خدمات الميناء وبالتالي على إيرادات هيئة الموانئ البحرية والدولة.

4/دراسة شادي صبحي أبو شنب، 2008 م

تناولت الدراسة نظم محاسبة التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة ومدى قدرة هذه النظم على القيام بدورها في توفير المعلومات التكاليفية بما يتلاءم مع احتياجات الإدارة، وتكمن مشكلة الدراسة في الإجابة عن بعض التساؤلات، ما هو نظام التكاليف المتبع في الشركة؟، هل يتلاءم نظام التكاليف المطبق حالياً مع التغيرات التي حدثت في البيئة الصناعية الحديثة؟، تنبع أهمية الدراسة في كونها تتناول بالتقييم أحد أهم نظم المعلومات في الشركات الصناعية وتتلخص أهمية الدراسة في أن الدراسة تتناول بالفحص والتقييم نظام محاسبة التكاليف والذي يعتبر أحد أهم نظم المعلومات في الشركات الصناعية لما له من دور في توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، التعرف على تأثير التكنولوجيا الحديثة والتغيرات الحاصلة في بيئة التصنيع على نظام محاسبة التكاليف ومدى ملائمة النظم التقليدية لذلك، تهدف هذه الدراسة للتعرف على واقع نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة ومدى تطورها ومدى اهتمام الشركات الصناعية بهذه النظم، وكان من ضمن فرضيات الدارس، لا تستخدم الشركات الصناعية في قطاع غزة بيانات نظم محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة المنتجات، لا تعتمد إدارة الشركات الصناعية في قطاع غزة على بيانات نظم محاسبة التكاليف في اتخاذ قرارات تسعير المنتجات، لا توجد علاقة بين استخدام الأساليب الصناعية الحديثة وبين تطور نظم التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، وكان اعتمدت الدراسة السابقة على المنهج الوصفي، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج ومن أهمها أهمية نظام محاسبة التكاليف باعتباره أحد أهم نظم المعلومات في الشركات الصناعية لما له من دور جوهري في خدمة إدارة الشركة وتزويدها بالمعلومات التكاليفية اللازمة لمساعدتها في أداء وظائفها وتحقيق أهدافها، يعتبر الهدف الأساسي لتطبيق نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية هو مساعدة الإدارة في تحديد أسعار المنتجات وقياس تكلفة الإنتاج، أظهرت نتائج الدراسة الميدانية اعتماد الشركات الصناعية على نظام محاسبة التكاليف التقليدي في تحميل وتخصيص تكاليف الصنع الإضافية على وحدات الإنتاج، تستخدم الشركات محل الدراسة نظام تكاليف المراحل في تحديد تكلفة الإنتاج، تعاني بعض الشركات الصناعية محل الدراسة من عدم اكتمال مقومات نظام محاسبة التكاليف حيث أن هنالك نقص في توفر بعض المقومات، وتوصلت الدراسة إلى عدة توصيات من أهمها ضرورة العمل على تصميم نظم متطورة للتكاليف الفعلية لعموم الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، التوصيف السليم لمراكز النشاط ( التكلفة) ووضع دليل موحد لعناصر التكاليف ولكل قطاع على حدة، العمل على تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، ضرورة استمرار العمل على تطوير مناهج اختصاص المحاسبة في الجامعات الفلسطينية والتركيز على الأساليب والطرق الحديثة التي تتلاءم مع نظم التصنيع الحديثة.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة النظام التقليدي لنظم محاسبة التكاليف، واهتمت بتحديد وقياس التكلفة ودورها في عملية التسعير.

ولكن نجد أن هذه الدراسات السابقة تطرقت إلى عدد من أنظمة المحاسبة المختلفة وأهملت دراسة نظام محاسبة تكاليف المراحل الإنتاجية ودورها في تحقيق أهداف الصناعات المختلفة وخاصة في مجال صناعة مؤثرة على الاقتصاد

العالمي وذات عائد كبير للدولة وذات فائدة كبيرة للمجتمع مثل صناعة الإسمنت التي تساعد وتساهم في دعم الاقتصاد القومي.

وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في أنها ستتناول مقومات نظام محاسبة التكاليف في مجال تحديد تكاليف الإنتاج والرقابة على الأداء في صناعة الإسمنت والأثر المترتب على ذلك في ربحية شركات صناعة الإسمنت بالبلاد عامة وخاصة ولاية نهر النيل ومناقشة ضرورة تطبيق نظام محاسبة تكاليف المراحل الإنتاجية باعتباره أكثر ملائمة في قطاع صناعة الإسمنت لقدرته على تحديد تكلفة إنتاج كل مرحلة على حده ويساهم في توفير معلومات تساعد في اتخاذ قرارات سليمة ورشيدة والعمل على تطوير هذا النظام.

ثانياً: الإطار النظري:

نشأة وتطور محاسبة التكاليف:

التسلسل التاريخي لمحاسبة التكاليف يوضح مفهوم محاسبة التكاليف وتطورها منذ القدم وحتى الآن ويتضح لنا من ذلك المفهوم البسيط في بداية عهد محاسبة التكاليف والتطور المستمر لهذا المفهوم مع التقدم التكنولوجي والثورة العلمية والمعلوماتية التي اجتاحت العالم حتى أصبح هذا المفهوم النواة الأساسية لحل المشاكل وتسهيل المصاعب في يومنا هذا. من خلال القرن التاسع عشر الذي اندفع في حوالي العشرين سنة الأخيرة منه 1880-1900 واستأنف الاهتمام بمحاسبة التكاليف وقن كثيراً من قواعدها وصمم أيضاً الكثير من النظم والإجراءات العلمية الهامة ، ولعل أهم الكتابات في هذه الفترة كتاب تكلفة المصنع تأليف هنري مينكايف عام 1889 وكان ضابطاً في مدفعية الجيش الأمريكي وأهم ما ورد في هذا الكتاب نظم أوامر التشغيل بكل أركانه ومستنداته حيث أرسى مينكايف نظام محاسبة تكاليف الأوامر الإنتاجية المعروف ، وقد صدر بعد ذلك كتاب آخر في إنجلترا باسم حساب المصنع تأليف أثنين من المهتمين بالحسابات هما ( جارك و نيلز ) وأهم ما اهتم به المؤلفان في ذلك الكتاب العلاقة بين حسابات التكاليف والحسابات المالية داخل إطار محاسبي متكامل وقد شاعت مقترحات الكتاب في الدول الأخرى ، كما صدر كتاب المحاسب الأمريكي ( نورتن ) الذي اهتم فيه بمشاكل التكاليف في الإنتاج المستمر ذي المراحل المتعاقبة ولذلك يكون (نورتن) قد أرسى نظام محاسبة تكاليف المراحل ، إلا أننا نعتقد أن أهم المعالم العلمية للتكاليف في الفترة القصيرة المشار إليها هو الاهتمام بدراسة مشكلة التكاليف غير المباشرة فقد تعرضت لها الكتابات التي نشرت في هذه الفترة ، وقد تناول الكتاب في ذلك الحين مشكلة التكاليف الثابتة وأسلوب تحميلها وهي المشكلة التي ما زالت تنبض في الكتب المعاصرة دون اتفاق على حل ، ولقد استمر القرن العشرين منذ بدايته فيما بدأه القرن السابق وأخذت الكتابات تتوالى حتى اليوم تبشر بأفكار ونظريات متطورة. التسلسل التاريخي لمحاسبة التكاليف يوضح مفهوم محاسبة التكاليف وتطورها منذ القدم وحتى الآن ويتضح لنا من ذلك المفهوم البسيط في بداية عهد محاسبة التكاليف والتطور المستمر لهذا المفهوم مع التقدم التكنولوجي والثورة العلمية والمعلوماتية التي اجتاحت العالم حتى أصبح هذا المفهوم النواة الأساسية لحل المشاكل وتسهيل المصاعب في يومنا هذا. (عبدا للطيف ، 2013م، ص11).

أهداف محاسبة التكاليف الحديثة:

إذا كان نظام محاسبة التكاليف المطبق فعلاً في المؤسسة على درجة عالية من الكفاءة والفعالية فإنه سوف يوفر تدفق المعلومات في الوقت المناسب وبشكل مستمر لكافة المستويات الإدارية حيث تستخدم هذه المعلومات لتحقيق أهداف مختلفة نذكرها كما يلي: (حجازي وآخر ، 2013، ص21)

1/ قياس وتحديد سعر التكلفة للوحدات المنتجة، حيث يساعد تحديد هذه التكلفة الفعلية في:



أ. حساب تكلفة البضاعة المباعة.

ب. توفير الأساس السليم لتقييم وحدات الإنتاج التام ووحدات الإنتاج غير التام في آخر الفترة المالية وذلك لغرض الإعداد الصحيح لنتائج الأعمال والقوائم المالية.

ج. تحديد سعر البيع للوحدة وبالتالي تحديد هامش الربح.

2/ إحكام الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج ومتابعتها على مستوى الإشراف والمسئولية.

3/ ترشيد القرارات الإدارية ومساعدتها في رسم السياسات.

4/ مساعدة الإدارة في تحديد التكاليف المستقبلية وإعداد الموازنات التقديرية.

5/ تقييم أداء الأفراد والأقسام والأنشطة وتحسين خطط الحوافز.

تختلف المشروعات أو المنشآت في الكثير من جوانبها عن بعضها البعض وذلك نتيجة اختلاف الغرض من إنشائها ويمكن تصنيف المنشآت إلى ثلاث أنواع رئيسية:

### 1/ المشروعات التجارية:

هي المشروعات التي تقوم أساساً على تداول البضاعة أي شراء البضاعة سواء من السوق المحلية أو من الخارج وإعادة بيعها، ولذلك ليست هناك قوائم تكاليف بالشكل المتعارف عليها في المشروعات من هذا النوع فقوائم التكاليف في المشروعات من هذا النوع تقتصر على تكلفة الشراء والتخزين ومن ثم البيع وتقتصر القوائم على القوائم التقليدية (قائمة الدخل لمعرفة الربح والخسارة وقائمة المركز المالي لقياس الأصول ورأس المال وغيرها من القوائم المعتادة)

### 2/ المشروعات الصناعية:

هي المشروعات التي تقوم بتصنيع المنتج النهائي وبعد ذلك تقوم بتسويقه للتجار أو الزبائن. وفي هذه الحالة هناك قوائم للتكاليف في كل قسم أو مركز إنتاج وتسمى قوائم التشغيل، وعلى ضوء هذه القوائم يمكن إصدار قائمة نتيجة الأعمال لمعرفة الربح أو الخسارة ومن ثم إعداد قائمة المركز المالي. فالعمل في المشروعات الصناعية ينحصر في تصنيع البضاعة ومن ثم تداولها وتسويقها وإن كان بالإمكان الموازنة بين المشروعات التجارية والمشروعات الصناعية في بعض المفاهيم التكلفة.

### 3/ المشروعات الخدمية:

هي المشروعات التي تقدم خدمة للزبائن مثل البنوك وشركات التأمين والفنادق والمستشفيات والمدارس والمواصلات وغيرها. فهذه المشروعات ليست لديها بضاعة أو سلع تقوم باستيرادها وبيعها كالمشروعات التجارية ولا تقوم بتصنيع المنتجات كما في المشروعات الصناعية وبيعها بعد ذلك، وإنما هذه المشروعات تقدم خدمة مميزة للزبائن أي أن منتجاتها غير مادية. ويمكن التعامل مع هذا النوع من المشروعات كما يتم التعامل مع المشروعات الصناعية بل أن هذه المشروعات تعتبر جزءاً من الصناعة فيقال الصناعة الفندقية أو صناعة الخدمات التعليمية، وهي تتبع نفس الإجراءات في المشروعات الصناعية أي أن المشروع يقسم إلى مراكز تكلفة وإنتاج ويتم تجميع بيانات هذه المراكز في قائمة تسمى قائمة التشغيل وعلى ضوء هذه القائمة يتم إصدار البيانات المالية للمنشأة. (المقصد، 2010، ص 20)

إن الجوانب القانونية والإدارية والتنظيمية والفنية للشركات الصناعية من الأهمية بمكان وذلك نسبة لتأثيرها المباشر على الأداء الإداري والمالي والمحاسبي وأي تعامل مالي لا يسبقه تنظيم أو قانون أو نكبة فنية فهو عرضة للمخاطر المختلفة والمشاكل التي تحتاج إلى بذل مجهود كبير لتفاديها قبل حلها ومع التطور العلمي الذي طرأ على جميع النواحي ظهر الاهتمام بالجوانب القانونية حتى تحمي هذا التعامل منعاً للصدام وحفظاً للحقوق وظهر الاهتمام بالجانب الإداري لأن

الإدارة هي التي تقود الجميع لتحقيق الأهداف ومن خلالها يتم تحديد المهام والمسئوليات كما تم الاهتمام بالجانب الفني للإظهار الاختصاصات والتخصصات ووضع الشخص المناسب في المكان المناسب وكذلك لا بد من إظهار الجانب التنظيمي حتى يسير العمل بنظام متكامل حتى إذا ما حدث خلل ما يسهل اكتشاف مكانه وبالتالي تسهل عملية معالجته في وقته ولا يتأثر ذلك إلا بتكثيف الجهود وتربط هذه الجوانب المختلفة وعملها مع بعضها البعض حتى تحقق المنشأة أو الشركة أهدافها المختلفة ولا يتم ذلك إلا بتعاظم الأدوار لهذه الجوانب مشتركة.

### التكاليف في المنشآت الصناعية:

تشتري المنشأة الصناعية المواد الأولية وتقوم بتحويلها إلى بضائع تامة بمزج و/أو تصنيع المواد الأولية ولتحقيق ذلك عادةً ما تستخدم العاملين والآلات الموجودة في نوع ما من منشآتها ويطلق على التكلفة التي تتحملها والتي يمكن إرجاعها مباشرة للمنتجات مصطلح تكاليف الإنتاج Product Cost والتي تقع في ثلاث مجموعات مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة.

### 1/ التكاليف المباشرة:

التكاليف المباشرة هي التي يمكن إرجاعها أو إيجاد ارتباط لها مع الغرض من التكلفة (Cost Objective) وغرض التكلفة هو أي أساس للتجميع يتم تخصيص التكلفة إليه مثل وحدة المخزون أو قسم أو خط الإنتاج أو إدارة معينة أو المنشأة ككل، وبالتالي حين الكلام عن التكلفة المباشرة من الضروري تحديد الغرض من التكلفة وإلا فإننا سنواجه عدم الدقة في استخدام مصطلح التكلفة المباشرة.

### 2/ المواد المباشرة:

هذه التكاليف بدرجة كبيرة من الدقة وتتضمن المواد الأولية كافة مكونات المنتج النهائي، ولكن في معظم المنشآت في الممارسة العملية يتم تطبيق قاعدة التكلفة / المنفعة والتي تقضى بعدم التحمل بالتكلفة إلا إذا تعادلت أو زادت عنها المنافع المتوقعة منها، وتعرف المواد المباشرة بأنها مواد أولية يمكن ردها مباشرة إلى المنتج النهائي وتتضمن تكلفة المواد المباشرة في المنشآت الصناعية كل من الآتي:

أ. سعر فاتورة المواد الأولية

ب. تكلفة النقل والشحن

ج. الرسوم الجمركية

د. ناقصاً الخصم الناتج من السداد الفوري أو المعجل.

أما التكاليف الأخرى المرتبطة بالمواد الأولية مثل تكلفة التخزين والتأمين وتكلفة الفحص والاستلام فإنه يصعب تحصيلها لوحدها وبالنسبة للتكاليف الأخرى التي تعالج على أنها تكاليف صناعية غير مباشرة.

### 3/ الأجور المباشرة:

تتضمن الأجور المباشرة الأجور الخاصة بكافة العاملين مباشرة في تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة فضلاً عن أجور عمال الرقابة على الجودة القائمين بفحص المنتجات قبل بيعها للمستهلكين، ومن العاملين الذين لا تدخل أجورهم ضمن الأجور المباشرة نجد:

أ. مدير المصنع

ب. المشرفون الذين لا يعملون مباشرة بالإنتاج

ج. عمال الصيانة والإصلاح

د. عمال الأمن والحراسة

هـ. العمالة المعاونة

و. عمال النظافة

تعتبر عوائد هؤلاء العاملين أجور غير مباشرة نظراً لعدم إمكان تتبع أجورهم ومرتباتهم لأي منتج معين وتعالج تكلفة الأجور غير المباشرة ضمن التكاليف الصناعية غير المباشرة وبالنسبة للمنشآت الصناعية فإنه من السهل تتبع إلى المنتج التام كل من تكلفة الخامات المستخدمة لإنتاج أحد المنتجات وتكلفة أجور العاملين بتحويل الخامات إلى منتجات تامة .

#### 4/التكاليف غير المباشرة:

التكاليف غير المباشرة ويطلق عليها التكاليف العامة أو الأعباء هي التكاليف التي ترتبط بأكثر من غرض من أغراض التكاليف، فإذا كان الغرض من حساب التكلفة هو حساب تكلفة منتج معين من المنتجات المتعددة بالشركة فإن كافة تكاليف التصنيع بخلاف المواد المباشرة والأجور المباشرة تعتبر تكاليف غير مباشرة ونطلق عليها تكاليف صناعية غير مباشرة.

#### 5/التكاليف الصناعية غير المباشرة:

تستخدم عديد من المصطلحات لوصف التكاليف الصناعية غير المباشرة من الأعباء والأعباء الصناعية والتكاليف الصناعية الغير مباشرة ومصاريف المصنع والمصاريف الغير مباشرة للمصنع وأي كان المصطلح المستخدم فإن التكاليف الصناعية غير المباشرة تتضمن كافة تكاليف التصنيع فيما عدا المواد والأجور المباشرة والنقطة الأساسية هنا هو إننا نضمن تكاليف التصنيع فقط على سبيل المثال بينما نضمن إيجار المصنع في التكاليف الصناعية غير المباشرة نظراً لأن إيجار المصنع أساسي في عملية الإنتاج إلا إننا نستبعد إيجار مباني الإدارة نظراً لأنه غير أساسي للإنتاج. ( الفيومي ، 1988 ، ص33)

#### طبيعة الصناعة وأثرها على اختيار نظام التكاليف الملائم:

تنطوي الصناعة على مجموعة من النشاطات التي تستنفذ قدرأ من الموارد الاقتصادية باستخدام تقنية معينة وذلك بهدف سلع أو تقديم خدمة معينة، ولذلك فإن أساليب الإنتاج تختلف فيما بين الصناعات الإستخراجية والصناعات التحويلية مثلاً بل وأكثر من ذلك قد تختلف طرق الإنتاج داخل نفس الصناعة ومثال ذلك اختلاف طرق الإنتاج في صناعة استخراج خام البترول، ولتأثير خصائص الصناعة على اختيار نظام التكاليف الملائم لابد من دراسة النقاط التالية:

1/ تحديد أنظمة التكاليف الملائمة حسب نوع الصناعة. تختلف طرق الإنتاج حسب اختلاف نوع الصناعة وحتى داخل نفس الصناعة ويترتب على ذلك منطقياً اختلاف نظام التكاليف الملائم لتحديد تكلفة الإنتاج والمخزون ومن ثم قياس الربح في حالة اختلاف طبيعة العملية الصناعية وعلي الرغم من تنوع واختلاف طرق الإنتاج بصورة كبيرة إلا أن كتابات محاسبة التكاليف قد حددت عدداً من أنظمة التكاليف الملائمة وتمثل هذه الأنظمة الملائمة بصورة أساسية في نظام تكاليف المراحل ، نظام تكاليف الأوامر ، أنظمة التكاليف المختلطة حيث يتصف كل نظام من هذه الأنظمة بخصائص تلائم طبيعة صناعات معينة .

2/ أثر التطورات التكنولوجية في طرق الإنتاج على نظم التكاليف يمكن التفرقة بين التطور والتغير على أساس أن الأول يمثل تعديلاً في الفن الإنتاجي أما الثاني فيمثل إحلالاً لفن إنتاجي جديد محل فن إنتاجي قائم ولا شك أن هذا التطور أو التغير يلقي بظلاله على أنظمة التكاليف المطبقة. ( عبد الغني ، 2013 ، ص 11 )

#### ثالثاً الدراسة الميدانية

#### نبذة تعريفية عن شركات صناعة الأسمنت بولاية نهر النيل

تزدهر ولاية نهر النيل بالشركات الصناعية بصفة عامة وتلك التي تعمل في مجال الأسمنت بصفة خاصة وذلك نسبة لموقعها الإستراتيجي وقربها من المواد الخام المتمثلة في الحجر والأيدي العاملة المتوفرة وكذلك القوة المحركة (الكهرباء العامة) من سد مرووي والطريق العام الخرطوم العاصمة إلى بور تسودان الميناء البحري الرئيس للسودان بالإضافة إلى إنها ولاية آمنة تساعد على الاستقرار والاستمرارية.

## قطاع الأسمنت كنموذج للقطاعات الصناعية:

تعتبر صناعة الأسمنت من الصناعات المهمة في أعمال البناء والتعمير والتنمية في كل أنحاء العالم. والأسمنت يستخدم كمادة رابطة هيدروليكية من مكونات مونه البناء والخرسانة بأنواعها المختلفة الخفيفة والمسلحة وصناعة الأسمنت من الصناعات الفاقدة للوزن. لذا بشكل عام تنشأ قرب مصادر المواد الخام الأولية وذلك لتقليل كلفة المنتج. تعريف الأسمنت:

الأسمنت مادة ذات خواص هيدروليكية رابطة ويعرف حسب المواصفات البريطانية (BSK) على أنه خيط من المواد الكلسية الجيرية وإذا لزم الأمر مواد عضائية وسيليسية المونية وحديدية يتم خلطها وطحنها وتجانسها ومن ثم حرقها إلى درجة التلبد، ثم يطحن الكلنكر الناتج معه كمية محددة من كبريتات الكالسيوم المائية أو سواها من كبريتات الكالسيوم، وتعدد نوعيات الأسمنت البورتلاندي والذي سيتم توضيح مواصفاته لاحقاً. وعليه يتغير تركيبها في حدود معينة حسب مواصفات النوع وخواصه في الاستعمال والغالب في تركيب الأسمنت هو مركبات سيليكات على درجة الحرارة المعروفة لدى المنتجين لمادة الأسمنت. (المشاري، 2004م، ص 83)

### نبذة تعريفية عن شركات الأسمنت بالولاية:

#### 1/ شركة أسمنت عطبرة:

الموقع: يقع مصنع أسمنت عطبرة على بعد حوالي 2.5 كيلو جنوب كبري عطبرة للسكة حديد شرق نهر النيل حيث يقبع المصنع بين طريق الإسفلت الذي يصل مدينتي الدامر وعطبرة وبين خط السكة حديد الذي يصل ولاية نهر النيل بالعاصمة في منطقة تسمى العكد التي أنشأ عليها كبري العكد أم الطيور والمصنع يقع جنوب هذا الكبري مباشرة بالضفة الشرقية.

نبذة تاريخية: — أنشئ مصنع أسمنت عطبرة عام 1947م لقطاع خاص تحت مسمى (أسمنت بورتلاندي عطبرة) وكان ذو ملكية إنجليزية عبارة عن شركة مساهمة برؤوس أموال ذات مصادر أغلبها أجنبية وفي عام 1970 تم تأميم المصنع وسي باسم ماسبيو للأسمنت مأخوذاً اسم ماسبيو من الأحرف الأولى للأشهر التي اندلعت فيها الثورات التي كانت تحكم السودان وليبيا ومصر كدعوة للترابط والوحدة وهي أشهر (مايو، سبتمبر ويوليو) إشارة لثورة مايو في السودان والفتح من سبتمبر في ليبيا ويوليو في مصر. وأضيفت الشركة لمؤسسات القطاع العام ثم صدر قرار جمهوري عام 1983 بتحويل مؤسسة ماسبيو للأسمنت إلى شركة خاصة وسميت شركة ماسبيو للأسمنت لتعمل تحت قانون الشركات لسنة 1925 وفي عام 1985 صدر قرار بتحويل اسم الشركة إلى شركة أسمنت عطبرة المحدودة.

وفي 2002/9/30م صدر قرار إداري رقم (65) ببيع شركة (أسمنت عطبرة) للشركة الأفريقية للتنمية والاستثمار. وبموجبه تم إلغاء جميع الوظائف في الشركة ثم آلت إلى مجموعة شركات عربية لرجال الأعمال (الشيخ سليمان الراجحي، الشيخ صالح كامل والشيخ عمر الأفندي).

وفي عام 2003م تم عرضها للبيع مرة أخرى عبر الأنترنت حيث آلت للشيخ سليمان الراجحي وما زالت تابعة له حتى تاريخ إنهاء هذه الدراسة. (منشورات شركة إسمنت عطبرة 2016م)

قسم حسابات التكاليف: يقوم هذا القسم من الحسابات بتحديد تكلفة الوحدة المنتجة في كل المراحل الإنتاجية وتصدر تقارير بصورة دورية لتحديد الانحرافات وذلك بمطابقة ومقارنة التكاليف الإنتاجية مع الخطط والمعايير الموضوعية للتكلفة. وتقوم الإدارة بالاطلاع على هذه التقارير بصورة مستمرة وتقوم بتوضيح أساليب المعالجة للانحرافات عن طريق إصدار بعض الأوامر والتوجيهات لتصحيح بعض الخطط الموضوعية، وتقوم كذلك هذه الحسابات بتحليل

التكاليف الفعلية لكل مرحلة من مراحل الإنتاج التي يمر بها المنتج (الإسمنت) حيث أن كل مرحلة من مراحل الإنتاج تحتوي على مراكز تكاليف حيث يتم تحميل المركز بعناصر التكاليف الثلاثة الأساسية وهي العمال والمواد والمصروفات الأخرى. (مقابلة خليفة، شركة إسمنت عطبرة، 2016/6/12م).

قسم التدريب: هو أحد الأقسام المكونة لمنظومة شركة أسمنت عطبرة حيث أن هذا القسم يعمل على تطوير أداء العاملين عن طريق التدريب المستمر بالأساليب المختلفة مثل إقامة بعض المحاضرات والندوات المتخصصة في طبيعة و مجال عمل الشركة، وإقامة العديد من الدورات، وهو مسئول من التدريب الداخلي والخارجي لموظفي وعمال الشركة حيث أنه يقوم بإبتعاث العديد من العاملين إلى بعض الجهات الخارجية المتخصصة ويقوم هذا القسم بالاتصال بمراكز التدريب ويطلب منه توضيح البرامج المقدمة للتدريب ويتم اختيار البرامج المستهدفة التي تناسب مع احتياجات الشركة سواءً فنية أو إدارية أو مالية. وكذلك يقوم هذا القسم بطلب إقامة بعض البرامج التدريبية المتخصصة من مراكز التدريب. أما عن الميزانية المخصصة للتدريب فإنه لا توجد ميزانية ثابتة معتمدة وإنما تكون على حسب الفرص المتاحة وتعتمد سنوياً بمبالغ معتبرة لعملية التدريب. (شركة إسمنت عطبرة: مقابلة مع إدريس – 2016/6/5)

2/ شركة أسمنت بربر: بصور قانون تشجيع الاستثمار السوداني وفي ظل التوجه العام بتشجيع الاستثمارات الشقيقة والصديقة، يشهد المناخ الاستثماري في السودان انفتاحاً كبيراً لجذب رؤوس الأموال العربية والأجنبية للاستثمار في السودان.

ويعد إنتاج مادة الأسمنت هدفاً إستراتيجياً للسودان ولكثير من شركات القطاع الخاص والمستثمرين الأجانب على حد سواء وذلك بغرض سد الفجوة المتزايدة بين الإنتاج المحلي والاستهلاك وتحقيق عوائد مجزية على استثماراتهم. بذرة وإنبات مصنع أسمنت بربر:

بعد سلسلة من اللقاءات التي تمت بين شركاء خليجين وسودانيين، توجت هذه الجهود بتوقيع مذكرة تفاهم بينها لإنشاء مصنع أسمنت بمواصفات عالية، لإنتاج الأسمنت بطاقة إنتاجية قدرها 5000 طن في اليوم.

وتم اختيار شركة DCIL الهندية كشركة استشارية متخصصة لإعداد دراسة الجدوى ووضع تصور لدراسات المواد الخام المختلفة اللازمة لتلك الصناعة ووقع الاختيار على شركة HCRDI – CNBM الصينية للتنفيذ. وأعلن عن تأسيس الشركة رسمياً في 28 ديسمبر 2004م لتكتمل إجراءات تسجيلها في مارس 2005م. (مقابلة: عريش- شركة إسمنت بربر. 2016/5/15م)

### 3/ شركة أسمنت التكامل:

نبذة تعريفية: كانت البداية بظهور شركة القلعة (المقيدة في البورصة المصرية تحت كود CCAP.CA) هي شركة رائدة في مجال الاستثمار المباشر في منطقة الشرق الأوسط وأفريقيا، وتقوم الشركة بالتركيز على بناء الاستثمارات الإقليمية التابعة في أنحاء المنطقة في صناعات منتقاة من خلال عمليات الاستحواذ وإعادة الهيكلة وبناء المشروعات الجديدة التي يتم تنفيذها عبر الصناديق القطاعية المتخصصة. وتمتلك شركة القلعة حالياً 19 صندوق قطاعي متخصص تسيطر على مجموعة الشركات التابعة باستثمارات تصل إلى أكثر من 8.3 مليار دولار أمريكي في 15 مجال صناعي متنوع من بينها التعدين والأسمنت والنقل والأغذية والطاقة في أنحاء 14 دولة. ومنذ عام 2004، نجحت شركة القلعة في تحقيق عوائد نقدية للمستثمرين تقدر بأكثر من 2.5 مليار دولار أمريكي على استثمارات بلغت 650 مليون دولار أمريكي، متفوقاً بذلك على كافة شركات الاستثمار المباشر الأخرى في المنطقة. وتأتي شركة القلعة في المركز الأول بين شركات الاستثمار المباشر

في أفريقيا من حيث حجم الأصول المدارة وفقاً لتصنيف مجلة برايفت إكويتي إنترناشيونال خلال الفترة من 2005 إلى 2010.

شركة أسيك للأسمنت هي إحدى الشركات الإقليمية الرائدة التي قامت شركة القلعة بتأسيسها مع مجموعة من شركائها بغرض الاستثمار في أسواق الأسمنت الناشئة في منطقة الشرق الأوسط وأفريقيا. حيث أعلنت الشركة عن افتتاح مصنع أسمنت التكامل وهو مصنعها التابع في السودان علي الضفة الغربية لنهر النيل ويبعد 320 كلم شمال العاصمة الخرطوم وقام الرئيس السوداني المشير عمر البشير بافتتاح مصنع التكامل للأسمنت بولاية نهر النيل شمالي السودان بطاقة إنتاجية تبلغ 1.6 مليون طن سنوياً وتكلفة استثمارية تفوق 252 مليون دولار .

**الموقع:** أن مصنع التكامل كان تجربة مليئة بالتحديات، فهو يقع في منطقة نائية على الضفة اليسرى لنهر النيل وتم تحديد موقعه ليكون على قرب من المحاجر الجيرية التي تمنح المصنع قدرته التنافسية. فقد اختلفت التحديات التي واجهت الجميع في إنشاء مصنع التكامل، فقد تم إنشاء جسر للربط بين ضفتي النيل وحتى وقت قريب قبل الافتتاح كان الاعتماد بشكل رئيسي على الطوافات

ويقوم مصنع التكامل بتوفير 450 وظيفة مباشرة ويتيح نفس العدد من الوظائف غير المباشرة. ووفقاً لسياسة أسيك للأسمنت، سيعطي مصنع التكامل الأولوية لتوظيف الكوادر المحلية، وبناء عليه يتم حالياً طرح برامج التدريب للعمال والموظفين من أبناء السودان حيث تسعى كافة المصانع التابعة لشركة أسيك للأسمنت عند بدء تشغيلها إلى تبديل الإدارة المصرية بالكوادر المحلية التي يتم تدريبها وتنمية قدراتها الإدارية.

ونجد أن المصنع يستخدم أحدث أساليب التكنولوجيا فضلاً عن تطبيق برامج ضبط الجودة في كافة مراحل الإنتاج وأضاف إن إدارة المصنع نجحت في تطوير وتفعيل إستراتيجية تجارية وتسويقية متميزة لاختراق السوق الرئيسي بالخرطوم وعطبرة. (مقابلة: الحاج - مصنع إسمنت التكامل - 2016/5/22م)  
4/ شركة أسمنت السلام:

**المنشأ:** في 15 يوليو 2010 بالقاهرة وقعت شركة أسيك للهندسة، التابعة لمجموعة أسيك القابضة، عقداً مع شركة السلام لإنتاج الأسمنت المحدودة لإدارة مصنع أسمنت يقع بالقرب من مدينة عطبرة السودانية. أعلنت مجموعة أسيك القابضة أن إحدى شركاتها التابعة، شركة أسيك للهندسة والإدارة، قد قامت بتوقيع عقد قابل للتجديد مدته ثلاثة أعوام تقوم بموجبه بتقديم خدمات الإدارة الفنية لمصنع الأسمنت التابع لشركة السلام لإنتاج الأسمنت المحدودة بالقرب من مدينة عطبرة بالسودان.

ويقوم المصنع بإنتاج ألفي طن يومياً من الكلنكر، والذي يتم طحنه مع الجبس لإنتاج الأسمنت. بموجب هذا العقد تحصل شركة أسيك للهندسة على أعقاب ثابتة عن كل طن كلنكر يتم إنتاجه،

وأوضح محمد جلال ياقوت الرئيس التنفيذي لشركة أسيك للهندسة أن العقد الذي حصلت عليه الشركة هو ثاني مشروعاتها في السودان، وأكد أن أسيك للهندسة تسعى لتطوير إستراتيجيه لرفع كفاءة عمليات الإنتاج في مصنع شركة السلام.

وتعد شركة أسيك للهندسة من الشركات الرائدة في مصر في تقديم خدمات الإدارة والاستشارات، وقامت في عام 2009 بإدارة سبعة مصانع تبلغ طاقتها الإنتاجية 15 مليون طن سنوياً، أي أكثر من 30% من حجم الإنتاج الكلي في مصر، كما تقوم بالأعمال الاستشارية لثلاثة مشروعات أسمنت. وإلى جانب توسع الشركة ودخولها إلى السوق السوداني، فقد ساهمت أسيك للهندسة في تطوير مصنع إسمنت زهانة بالجزائر وتوسعي لاستكشاف فرص التوسع في السوق الجزائري وغيره من الأسواق الجذابة في المنطقة.

الموقع: أما شركة السلام لإنتاج الأسمنت المحدودة فقد تأسست عام 2003 وتمتلكها مجموعة أحمد عثمان عبدا لسلام. وتقوم الشركة حالياً بتشغيل مصنع أسمنت السلام.

ويقع المصنع بالعكد محلية الدامر ولاية نهر النيل علي الطريق السريع الخرطوم بور تسودان علي بعد 300 كيلومتر شمال العاصمة القومية وتبلغ مساحته 2 كلم مربع . (مقابلة: الصاحب. شركة إسمنت السلام - 2016/5/29م)

### تحليل البيانات واختبار الفرضيات

تضمنت الدراسة عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة , وذلك من خلال إجابات المبحوثين على أسئلة الدراسة واستعراض أبرز النتائج التي تم التوصل إليها من خلال تحليل جميع فقرات الاستبيان والتعرف على مختلف متغيرات الدراسة والتي تشمل المعلومات الشخصية للمبحوثين (العمر , المسمى الوظيفي , سنوات الخبرة , المؤهل العلمي , التخصص العلمي) , ومجالات الاستبيان والتي تشمل على 15 فقرة . وقد تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية (SPSS Statistical Package for Social Sciences) لإجراء المعالجات للبيانات التي تم جمعها من مجتمع الدراسة والذي استهدف موظفي وإداريي قطاع شركات قطاع الأسمنت بولاية نهر النيل للحصول على نتائج الدراسة التي يتم عرضها في هذا المبحث. وذلك عن طريق اختبار " ت " (t-test).

تعتبر منهجية تحليل الدراسة من المحاور الأساسية باعتبارها المرتكز الأساسي لمخرجات الدراسة من الناحية التطبيقية وكذلك تعتبر كأداة في عملية جمع البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي ومن ثم التوصل للنتائج وتفسيرها .

وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فان مجتمع الدراسة المستهدف هو عينة من العاملين بشركات قطاع الإسمنت بولاية نهر النيل، وقد تم استخدام أسلوب العينة والتي من خلاله يتم جمع البيانات باستخدام عدد محدود من مفردات الإطار ثم تعميم نتائج الدراسة على جميع مفردات المجتمع، حيث تم توزيع 130 إستبانة على مجتمع الدراسة وقد تم الحصول عليها جميعاً أي بنسبة 100%.

### حجم المجتمع :

هو جميع العاملين بالشركات الصناعية قطاع الأسمنت بولاية نهر النيل حيث بلغ حجم المجتمع المستهدف 195 .

### حجم العينة المختارة :-

يعتبر حجم العينة المناسب من أهم قرارات الباحث للحصول علي بيانات تزوده بمعلومات يمكن الاعتماد عليها لتعميم النتائج ، يتوقف حجم العينة الواجب دراسته علي تفاعل بعض العوامل مثل مدي التباين في خصائص المجتمع المراد دراسته ( كلما زاد التباين ، يزيد حجم العينة المطلوب ) ، ومدي التفصيل المطلوب في نتائج العينة كتقديرات لخصائص المجتمع ( كلما زادت درجة التفصيل المطلوبة زاد حجم العينة ) ، ومدي الخطأ الذي يسمح به في نتائج العينة كتقديرات لخصائص المجتمع ( كلما قل مدي الخطأ الذي يمكن السماح به زاد حجم العينة ) ودرجة الثقة التي نود أن نتمتع بها في تحقق السمات السابقة ( كلما زادت درجة الثقة المطلوبة زاد حجم العينة اللازم ) . ومن ضمن طرق تحديد نسبة العينة من المجتمع الأصلي الأسلوب الرياضي التالي: ( بن ضحيان ، 1402 هـ .)

$$n = \frac{N \cdot p(1-p)}{}$$

$$\frac{({N-1} \cdot \frac{d^2}{z^2}) + p(1-p)}{}$$

حيث أن :

n: حجم العينة

N : حجم المجتمع الأصلي

Z : الدرجة المعيارية القابلة لمستوي الدلالة (0.95) وتساوي (1.96)

Q: (1-p)

Q: نسبة الخطأ وتساوي (0.05)

P: نسبة توفر الخاصية والمحايدة وتساوي (0.05)

لذا فإنه تم تحديد حجم العينة المختارة وحسب حجم المجتمع والذي يبلغ 195 عامل بالشركات الصناعية قطاع الأسمت ولاية نهر النيل والذي يحسب كما يلي:

$$n = \frac{195 \cdot 0.50 \cdot 0.50}{\frac{({195-1} \cdot \frac{.0025}{3.8416}) + 0.50 \cdot 0.50}$$

$$n = 48.75$$

$$(194 \cdot \frac{.00065}{0.25})$$

$$n = 48.75 = 129.6$$

$$0.3761$$

$$n \sim 130$$

إذا حجم العينة المختار حسب الصيغة الرياضية السابقة هو 130 مفردة والتي تمثل 66% من حجم المجتمع الأصلي . ولقد تم إختيار مفردات العينة من مجتمع الدراسة بصورة عشوائية .

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات الباحثين لفقرات الاستبيان حسب الجدول (1) التالي :

جدول (1) مقياس ليكرت الخماسي

مستوي الموافقة	لا أو افق بشدة	لا أو افق	محايد	أو افق	أو افق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: إعداد الباحثان، 2016م.

وقد تم شرح الاستبيان لمفردات المجتمع المستهدف . وكذلك تم عرض الاستبيان على عدد من المحكمين من أساتذة الجامعات السودانية وذلك للتأكد من صدق الاستبيان، وقد تمت الاستجابة لأراء المحكمين من إضافة وحذف وتغيير لمفردات الاستبيان.

اختبار الثبات وصدق البيانات: - لاختبار الثبات (reliability) تم استخدام معامل ألفا كروم باخ (Alpha Cranach's) والذي يأخذ قيمة بين الواحد الصحيح والصففر فكلما كانت قيمة ألفا كرونباخ كبيرة (قريبة من الواحد الصحيح) كانت البيانات صادقة والعكس صحيح. والجدول التالي يبين قيمة ألفا كرونباخ للبيانات جدول (2) يوضح معامل ألفا كرونباخ للثبات: -



جدول (2) معامل ألفا كرونباخ للثبات

المحور	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
هنالك علاقة بين نمو وتطور محاسبة تكاليف المراحل ونمو وتطور صناعة وإنتاج الأسمت بالشركات الصناعية العاملة في مجال الأسمت	0,769	0,877
تبني شركة الأسمت لنظام المحاسبة المالية يفضي إلى قياس غير سليم لتكاليف الإنتاج	0,638	0,799

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.

من خلال معامل ألفا كرونباخ للثبات ومعامل الصدق وبالنظر في الجدول رقم (2) فقد تبين أن كل المحاور تتمتع بثبات وصدق عاليين وذلك من خلال النسب العالية والقريبة من الواحد صحيح. تحليل البيانات: - الوصف الإحصائي لمحاور الدراسة:-

جدول رقم (3) مدي تطور نظام تكاليف المراحل المطبق في الشركة ومو اكبته للمعطيات العلمية والعملية الحديثة.

النسبة المئوية %	التكرار	مستوي الموافقة
1.5%	2	لا أوافق بشدة
11.5%	15	لا أوافق
13.8%	18	محايد
41.6%	54	أوافق
31.6%	41	أوافق بشدة
100%	130	المجموع

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.

جدول رقم (3) أعلاه والخاص بعبارة ( نظام تكاليف المراحل المطبق في الشركة متطور ويواكب المعطيات العلمية والعملية الحديثة ) يوضح أن 73.2% بتكرار 95 (45+41) مبحوث كانت عبارتهم أوافق وأوافق بشده مما يشير إلى أن هنالك رضاء تام من أن نظام تكاليف المراحل المطبق في الشركة متطور ويواكب المعطيات العلمية والعملية الحديثة. بينما نجد أن نسبة 13.8% ' 11.5% ' 1.5% استجابتهم محايد ' لا أوافق ولا أوافق بشدة .

جدول رقم (4) مدي تطبيق الشركة نظام تكاليف متكامل وفق إدارة ومحاسبين أكفاء ويحقق ربحية عالية.

النسبة المئوية %	التكرار	مستوي الموافقة
0.8%	1	لا أوافق بشدة
16.9%	22	لا أوافق
25.4%	33	محايد
36.2%	47	أوافق
20.8%	27	أوافق بشدة
100%	130	المجموع

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.

يتضح من جدول رقم (4) أن ما نسبة 57% عباراتهم أوافق و أوافق بشدة، 25.4% محايد بينما نجد أن 17.7% فقط لا أوافق ولا أوافق بشدة . وهذا بدوره إشارة إلى اتجاه عام نحو الموافقة علي الفقرة ( الشركة تطبق نظام محاسبية تكاليف متكامل تحت إسناد إداريين ومحاسبين أكفاء وبالتالي تحقق ربحية عالية ) .

**جدول رقم (5) مدي اهتمام الإدارة والعاملين والدولة بعملية صناعة وإنتاج الأسمنت**

النسبة المئوية %	التكرار	مستوي الموافقة
2.3%	3	لا أوافق بشدة
10%	13	لا أوافق
15.4%	20	محايد
36.9%	48	أوافق
35.4%	46	أوافق بشدة
100%	130	المجموع

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م..

جدول رقم (5) يوضح أن هنالك اتجاه عام نحو الموافقة بنسبة 72.3% بتكرار 94 (46+48) مبحوث وهذا بدوره يدعم الفقرة ( يوجد اهتمام كبير بعملية صناعة وإنتاج الأسمنت من جانب الإدارة والعاملين والدولة ) . بينما نجد أن نسبة 17.7% تمثل عبارات محايد ' لا أوافق ولا أوافق بشدة بنسب 27.7%

**جدول رقم (6) مدي نمو وتطور صناعة وإنتاج الأسمنت بالشركة**

النسبة المئوية %	التكرار	مستوي الموافقة
3.1%	24	لا أوافق بشدة
20.8%	27	لا أوافق
20%	26	محايد
35.4%	46	أوافق
20.8%	27	أوافق بشدة
100%	130	المجموع

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م..

تلاحظ أن جدول رقم (6) أن معظم استجابات المبحوثين بالقطاع هي أوافق تليها أوافق بشدة بنسب 35.4% ، 20.8% علي التوالي ، بينما نجد 20.8% عباراتهم لا أوافق 20% محايد بينما تمثل عبارة لا أوافق بشدة 3.1% فقط مما يدل علي الموافقة علي العبارة أن هنالك نمو وتطور ملحوظ لدي الشركة في صناعة وإنتاج الأسمنت.

**جدول رقم (7) مدي وضع الشركة لمعايير محددة موضوعة مسبقاً لقياس الأداء**

النسبة المئوية %	التكرار	مستوي الموافقة
1.5%	2	لا أوافق بشدة
12.3%	16	لا أوافق
15.4%	20	محايد
30.8%	40	أوافق
40%	52	أوافق بشدة
100%	130	المجموع

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م..

يتضح من الجدول (7) أن 40% من النسبة الكلية بتكرار 52 مبحوث كانت عباراتهم أوافق بشدة ، تليها 30,8% بتكرار 40 مبحوث عباراتهم أوافق . كما نلاحظ أن 15.4% ، 12.3% ، 1.5% عباراتهم محايد لا أوافق ولا أوافق بشدة . وهذا مؤشر للاتجاه نحو الموافقة علي أن لدي الشركة معايير محددة موضوعة مسبقاً ومعروفة لجميع الإدارات والأقسام لقياس الأداء .

جدول رقم (8) مدي اهتمام المحاسبة المالية بحساب التكاليف وتأثير ذلك على تشتت الجهود

النسبة المئوية %	التكرار	مستوي الموافقة
6.2%	8	لا أوافق بشدة
10.8%	14	لا أوافق
17.7%	23	محايد
37.7%	49	أوافق
27.7%	36	أوافق بشدة
100%	130	المجموع

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.

الجدول (8) والخاص بعبارة (تطبيق نظام المحاسبة المالية في الشركات التي تعمل في مجال الإسمنت لا يعطي حساب التكاليف الاهتمام الأكبر ويعتبرها بند مثلها مثل بنود المحاسبة المالية الأخرى وبالتالي تشتت الجهود ويتوزع الاهتمام فيما بينها) يبين أن ما نسبته 37,3% ، 27,7% لصالح أوافق وأوافق بشدة على التوالي بينما عبارة محايد، لا أوافق ولا أوافق بشدة كانت نسبها 17,7% ، 10,8% ، 6,2% على التوالي، مما يؤكد الموافقة على العبارة بنسبة كبيرة.

جدول رقم (9) مدي تأثير الاعتماد على المحاسبة المالية دون محاسبة التكاليف بقياس التكاليف والربحية

النسبة المئوية %	التكرار	مستوي الموافقة
0.8%	1	لا أوافق بشدة
6.9%	9	لا أوافق
10.9%	14	محايد
43.8%	57	أوافق
37.7%	49	أوافق بشدة
100%	130	المجموع

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.

يشير الجدول رقم (9) والخاص بعبارة (يؤدي استخدام نظام المحاسبة المالية دون الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف في الشركات التي تعمل في مجال الأسمنت إلي قياس غير سليم لتكاليف الإنتاج وبالتالي يؤثر على الربحية) إلي أن أغلب النسب تشير إلي الموافقة و الموافقة بشده بنسبه قدرها 72,5% بينما نجد أن محايد وعدم الموافقة وعدم الموافقة بشده كانت نسبها جميعا 27,5% ، مما يؤكد الموافقة على العبارة.

جدول رقم (10) يجب وجود محاسبين مختصين في مجال التكاليف بالشركات ليؤدي لتحديد وقياس سليم لتكاليف الإنتاج

النسبة المئوية %	التكرار	مستوي الموافقة
0.8%	1	لا أوافق بشدة
4.6%	6	محايد
32.3%	42	أوافق
62.3%	81	أوافق بشدة
100%	130	المجموع

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.

نلاحظ في جدول رقم (10) والذي يخص عبارة (يعتبر وجود موظفين مختصين في مجال نظام محاسبة التكاليف بالشركات التي تعمل في مجال صناعة الأسمت خطوة في الاتجاه الصحيح مما يؤدي إلي تحديد وقياس سليم لتكاليف الإنتاج) أن ما نسبته 62.3% بتكرار 81 مبحوث كانت أوافق بشدة 32.3% أوافق بينما ما تبقي من إجابات كانت بنسبه 5.4% فقط ، مما يشير إلي إجماع تام علي الموافقة على العبارة .

اختبار فرضيات الدراسة :- لاختبار فرضيات الدراسة فقد تم استخدام الوسط الحسابي ، الانحراف المعياري و اختبار ت (t-test) باعتبارها انسب الطرق للاختبارات في حالة البيانات ذات التوزيع غير الطبيعي .

اختبار الفرضية الأولى :- تم استخدام اختبار ت (t- test) لمعرفة هل هنالك علاقة تربط بين تطور محاسبة التكاليف ونمو وتطور صناعة الأسمت بالشركات الصناعية العاملة في مجال الأسمت بولاية نهر النيل.

جدول رقم (13) يوضح الوسط الحسابي والانحراف المعياري و اختبار " ت "

جدول رقم (13) الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار " ت " لاختبار إجابات المبحوثين

العبارة	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار " ت "	القيمة الاحتمالية
يؤدي التطور في محاسبة التكاليف لنمو وتطور صناعة الأسمت بالشركات الصناعية العاملة في مجال الأسمت بولاية نهر النيل.	130	3,78	0,77	11,494	0,000

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.

من الجدول رقم (13) أعلاه يتبين أن القيمة المعنوية أشارت الي وجود دلالة إحصائية لقيمة " ت " للمحور الأول مما يعني صحة الفرضية الأولى والتي تقول أن هنالك علاقة تربط بين تطور محاسبة تكاليف المراحل و نمو وتطور صناعة الأسمت بالشركات الصناعية بولاية نهر النيل.

اختبار الفرضية الثانية :- تم استخدام اختبار ت (t- test) لمعرفة هل تبني الشركات الصناعية العاملة في مجال الأسمت بولاية نهر النيل لنظام المحاسبة المالية عند قياس التكاليف دون استخدام نظام محاسبة تكاليف المراحل يؤدي إلي قياس غير سليم ونتائج غير دقيقة لتكاليف الإنتاج .

جدول رقم (14) الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت" لاختبار إجابات المبحوثين

العبارة	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار "ت"	القيمة الاحتمالية
تبنى الشركات الصناعية العاملة في مجال الأسمنت بولاية نهر النيل لنظام المحاسبة المالية عند قياس التكاليف دون استخدام نظام محاسبة تكاليف المراحل يفضي إلى قياس غير سليم لتكاليف الإنتاج	130	4,10	0,59	21,297	0,000

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.

من الجدول رقم (14) أعلاه يتبين أن القيمة المعنوية أشارت إلى وجود دلالة إحصائية لقيمة "ت" للمحور الرابع مما يعني صحة الفرضية الرابعة والتي تقول إن تبني الشركات الصناعية العاملة في مجال الأسمنت بولاية نهر النيل لنظام المحاسبة المالية عند قياس التكاليف يؤدي إلى قياس غير سليم ونتائج غير دقيقة لتكاليف الإنتاج .

مما سبق ومن خلال الوصف الإحصائي لمجتمع ومحاور الدراسة واختبار الفرضيات وفق معلومات البيانات الشخصية وتحليل محاور الدراسة واختبار الفرضيات تبين أن كل المعلومات المأخوذة من مجتمع الشركات الصناعية العاملة في مجال صناعة الأسمنت بولاية نهر النيل تتمتع بثبات وصدق عاليين وهذا يدل على أن المعلومات التي تم الحصول عليها كانت صادقة وتتصف بالثبات كما تبين أن أفراد العينة أغلبهم ملمين بموضوع الدراسة وكذلك يعتبروا من ذوي الخبرات ، والتجارب الكبيرة الممزوجة بالعلمية والعملية ، كما اتضح أن أغلبية أفراد العينة كانت إجاباتهم على الإستبانة بالموافقة علي عبارات محاور الدراسة مما انعكس ذلك علي صحة كل الفرضيات عند اختبارها وإظهار نتائج الدراسة وتوصياتها.

أولاً النتائج:- من خلال الدراسة النظرية والدراسة الميدانية توصلت الدراسة إلي عدد من النتائج وهي:

1/ أن غالبية الشركات الصناعية العاملة في صناعة الأسمنت بولاية نهر النيل طبقت نظام محاسبة التكاليف بصورة متكاملة تحت إسناده إداريين ومحاسبين أكفاء مما أدى إلي تحقيق ربحية عالية.

2/ أن غالبية الشركات الصناعية العاملة في صناعة الأسمنت بولاية نهر النيل ولت اهتمام كبير بعملية صناعة وإنتاج الأسمنت من جانب الإدارة والعاملين مما أدى إلي استخدام نظام تكاليف المراحل بجودة عالية ، وأنها قامت بوضع معايير مسبقاً لقياس الأداء مما أدى إلي التطور والنمو المستمر في صناعة الأسمنت.

3/ أن الغالبية من الشركات الصناعية العاملة في صناعة الأسمنت بولاية نهر النيل قد قامت بالتحديد الأمثل لتكاليف كل مرحلة علي حدة لمعرفة الانحرافات ومعالجتها عند المنبع مما أدى إلي تحقيق إنتاجية و ربحية عالية للشركات وتحقيق أهدافها.

4/ أن بعض الشركات الصناعية العاملة في صناعة الأسمنت بولاية نهر النيل عملت علي خفض التكاليف الإجمالية يشقي السبل مما ساعد ذلك في تحقيق ربحية معقولة .

ثانياً التوصيات: من خلال النتائج السابقة توصلت الدراسة إلي عدد من التوصيات وهي :

1/ علي الشركات الصناعية العاملة في صناعة الأسمنت بولاية نهر النيل أن تجعل نظام محاسبة التكاليف المنهج السائد والمتبع في حساب التكاليف بصورة فعالة حتى تحقق أعلى ربحية ممكنة دون الاعتماد علي المحاسبة المالية فقط التي تهمل القياس السليم لتكاليف الإنتاج.

2/ علي الشركات الصناعية العاملة في صناعة الأسمنت بولاية نهر النيل مع إنها تقوم بالتحديد الأمثل لتكاليف المراحل المختلفة للإنتاج أن تلتزم بذلك في كل الأحيان حتى تزيد من إنتاجيتها وربحيتها..

3/ على الشركات الصناعية العاملة في صناعة الأسمنت بولاية نهر النيل أن تتمسك باستخدام نظام محاسبة تكاليف المراحل حتى يعطي تكلفة حقيقية للإنتاج تساعد في إخراج حسابات النتيجة وقائمة الدخل وقائمة المركز المالي بصورة دقيقة وبالتالي تحديد الربح الحقيقي وتحديد الموقف المالي الحقيقي لها وموقعها بين مثيلاتها في الصناعة.

## قائمة المراجع

### 1.الكتب:

- أ. محمود محمد المقصيد، محاسبة التكاليف مدخل تطبيقي، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، 2010م.
- د. إسماعيل حجازي وآخر، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع الأردن ، عمان، 2013م.
- د. محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، دار النهضة العربية للطباعة والنشر بيروت 1988م.
- د. محمد عبد الغني، أنظمة قياس التكاليف، الإسكندرية، 2013م.
- د. ناصر نور الدين عبدا للطيف- أنظمة محاسبة التكاليف – دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2013م.
- د. سعود بن ضحيان، دليل إختيار العينة، الثقافة المصرية للطباعة والتوزيع والنشر، 1402هـ.

### 2- الرسائل العلمية:

- عبد العزيز محمد المشاري، أثر الإدارة الإستراتيجية على قطاع صناعة الأسمنت بالمملكة العربية السعودية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان-2004م.
- د. فتح الرحمن الحسن منصور، إطار علمي لقياس تكاليف الطاقة الكهربائية في السودان دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ، جامعة أمدرمان الإسلامية كلية الدراسات العليا، 2000م.
- أ. عثمان موسى محمد نوح، مقومات نظام محاسبة التكاليف في مجال تحديد تكلفة الإنتاج والرقابة على الأداء في صناعة الغزل والنسيج، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، جامعة أمدرمان الإسلامية كلية الدراسات العليا، 2002م.
- أ. محمد الحسن عنان عمر، دور المعلومات المحاسبية في تحديد تكلفة الخدمات المينائية، دراسة حالة ميناء بور تسودان، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين كلية الدراسات العليا، 2005م.
- أ. شادي صبيحي أبو شنب، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، عمادة الدراسات العليا، 2008م.

### 3- المنشورات:

منشورات شركة أسمنت عطبرة 2016م.

### 4- المقابلات الشخصية

- أبو القاسم كمال أحمد. مهندس قسم الميكانيكا بالشركة. مصنع إسمنت التكامل. 2016/5/22م.
- حسن حمد. رئيس قسم الحسابات والتكاليف. شركة إسمنت بربر- 2016/5/15م.
- شمس الدين صاحب. المدير المالي. شركة إسمنت السلام - 2016/5/29م.
- صلاح محمد إدريس – مدير العلاقات العامة لشركة أسمنت عطبرة 2016/6/5م.