

جامعة عين شمس
كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

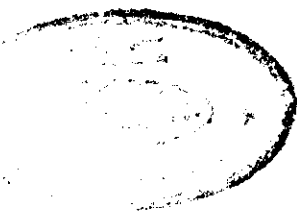
٢٤٠٧
١٤٢٤

مشكلات المحاسبة

عن تكاليف نشاط الإسمزراع السمكى
مع التطبيق على الهيئة العامة لتنمية الثروة السمكية

بجس مقدم من

فاجى رزق عبدة يوسف



للحصول على

درجة الماجستير فى المحاسبة

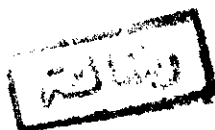
إشراف

الأستاذ الدكتور / أحمد مصطفى الخطيب

أستاذ محاسبة التكاليف بالكلية

٦٥٧, ٤٤

١٠٠



١٩٨٩

اَهْ مَكْدَاءْ

... اِلَى السُّرِّي ...

... حُبَّهَا وَوَفَاءْ ...

جامعة عين شمس
كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

لجنة المناقشة والحكم تتكون لجنة المناقشة والحكم من السادة :

الأستاذ الدكتور / **الشيخ حلمي الخطيب** مشرفاً ورئيساً
أستاذ محاسبة التكاليف بالكلية

الأستاذ الدكتور / **عبد الرحمن محمد عليان** عضواً
أستاذ المحاسبة ووكيل الكلية

الأستاذ الدكتور / **الشيخ عبد الوهاب برانيا** عضواً
الأستاذ بمعهد التخطيط القومي

شكر وتقدير

يشرف الباحث وهو في مستهل هذا العمل أن يتقدم باسمي آيات الشكر والعرفان الى الاستاذ الدكتور / أحمد حلمي الخطيب الذي غمرني بعلمه وأولاني برعايته ولم ييخل بوقته الثمين بما يتناسب مع كرم نفسه ونبل خلقه ، فوجدت من توجيهه السديد وإشرافه على رسالتي هديا استضيء به وحافزا على البحث والتقدم وأراني عاجزا عن الوفاء بما يستحقه ، فله مني كل الشكر والعرفان بالجميل .

كما يتقدم الباحث بجزيل شكره وامتنانه الى الاستاذ الدكتور / عبد الرحمن محسود عليان على تفضله بقبول الاشتراك في لجنة الحكم على الرسالة وعلى ما يقدمه من عـسـون وتوجيه .

كما يشرفني أن أسجل عظيم الشكر والتقدير للأستاذ الدكتور / أحمد عبد الوهاب برانيه على تفضله بقبول الاشتراك في لجنة الحكم على الرسالة وعلى معاونته الصادقة وإرشاداته .

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر للسادة العاملين بالهيئة العامة لتنمية الثروة السمكية على ما قدموه لي من تسهيلات أثناء البحث .

جزاهم الله جميعا كل خير ..

والله ولي التوفيق

الباحث

محتويات البحث

الصفحة

مقدمة البحث هـ

الباب الأول

الخصائص المميزة لنشاط الاستزراع السمكي وأثرها على تطبيق نظام التكاليف

٢	.....	أهمية نشاط الاستزراع السمكي وخصائصه	الفصل الاول
٣	.....	أهمية نشاط الاستزراع السمكي وأهدافه	البحث الاول
٣	.....	التعريف بنشاط الاستزراع السمكي	—
٥	.....	أهمية ومزايا نشاط الاستزراع السمكي	—
٨	.....	الخصائص الفنية والاقتصادية لنشاط الاستزراع السمكي وانعكاساتها على تصميم النظام المحاسبي لتكاليف	البحث الثاني
٢٠	.....	مقومات النظام المحاسبي للتكاليف في نشاط الاستزراع السمكي مع التطبيق على الهيئة العامة لتنمية الثروة السمكية	الفصل الثاني
٢١	.....	الاستخدامات الادارية لمعلومات التكاليف	البحث الاول
٢١	.....	حاجة نشاط الاستزراع السمكي لمعلومات التكاليف	أولا
٣٥	.....	اساليب الرقابة على التكاليف بالهيئة العامة لتنمية الثروة السمكية (دراسة ميدانية)	ثانيا
٣٨	.....	مراحل المحاسبة عن التكاليف بنشاط الاستزراع السمكي	البحث الثاني
٤٤	.....	المقومات الاساسية لنظام التكاليف بنشاط الاستزراع السمكي بالهيئة العامة لتنمية الثروة السمكية	البحث الثالث
٤٤	.....	مراكز التكلفة في نشاط الاستزراع السمكي	أولا
٥٦	.....	وحدات التكلفة في نشاط الاستزراع السمكي	ثانيا
٦٥	.....	عناصر التكاليف في نشاط الاستزراع السمكي	ثالثا

الصفحة

الباب الثاني

بعض مشكلات القياس والرقابة على التكاليف بنشاط
الاستزراع السمكى

٧٣	٠٠٠٠	بعض مشكلات القياس المحاسبى وتحديد النتائج	٧٣
٧٤	٠٠	المبحث الاول : تقييم الاصول من الاسماك بالمفرخات والمزارع السمكية	٧٤
٧٤	٠	أ - الاصول الثابتة من الاسماك	٧٤
٧٧	٠	ب - الاصول المتداولة من الاسماك	٧٧
٨٣	٠	المبحث الثانى : توزيع التكاليف المشتركة على المنتجات	٨٣
٨٩	٠	٠٠٠	٨٩
٩٠	٠	المبحث الاول : تسعير الخدمات المتبادلة بين مراكز المسئولية	٩٠
٩٠	٠	— اللامركزية ومحاسبة المسئولية	٩٠
٩٨	٠	— تسعير التحويلات	٩٨
١٠٧	٠٠٠	المبحث الثانى : قياس كفاءة وفاعلية الاداء فى نشاط الاستزراع السمكى	١٠٧
١٠٨	٠	— تحديد مقاييس كفاءة الاداء	١٠٨
١١١	٠	— مقاييس الربح والربحية	١١١
١١٧	٠	— مقاييس الكفاءة الانتاجية	١١٧

الباب الثالث

الرقابة على التكاليف بنشاط الاستزراع السمكى

١٢١	٠	الموازنة التخطيطية كأداة للرقابة بنشاط الاستزراع السمكى	١٢١
١٢٢	٠	المبحث الاول : موازنة العمليات الجارية	١٢٢
	٠	— المتطلبات الاساسية لنجاح الموازنة كأداة رقابية	١٢٢
١٢٣	٠	نشاط الاستزراع السمكى	١٢٣

الصفحة

المشكلات العملية لتطبيق اسلوب الموازنة التخطيطية	
في نشاط الاستزراع السمكى	١٣٤
وسائل وطرق العلاج الممكنة لمشاكل تطبيق اسلوب	
الموازنة في نشاط الاستزراع السمكى	١٣٨
المبحث الثانى : موازنة العمليات الرأس مالية	١٤٠
أولا : التخطيط الاستثمارى والموازنة الاستثمارية	١٤٠
ثانيا : العوامل المؤثرة على اختيار واعداد المشروعات	
الاستثمارية العامة في نشاط الاستزراع السمكى	١٤٣
ثالثا : التحليل المالى والاقتصادى للمشروعات الاستثمارية	
في نشاط الاستزراع السمكى	١٤٨
رابعا : معايير تقييم المشروعات الاستثمارية	١٦٥
<u>الفصل الثانى : تقارير الاداء كأداة لتحقيق الرقابة بنشاط الاستزراع السمكى</u>	١٦٩
المبحث الاول : كيفية تحقيق تقارير الاداء لاهدافها الرقابية	١٧٠
تقارير الاداء ونظم المعلومات المحاسبية	١٧٠
العوامل الرئيسية لتوفير الفاعلية لتقارير الاداء	١٧٤
المبحث الثانى : تقارير الاداء على اساس المسئولية في نشاط الاستزراع	
السمكى	١٨٢
النتائج والتوصيات	٢٠٢
ملاحق البحث	٢١٠
الملحق رقم (١) الهياكل التنظيمية للهيئة (موضع التطبيق)	٢١١
الملحق رقم (٢) دليل التكاليف المقترح	٢١٦
قائمة المراجع	٢٢٨

قائمة الاشكال

رقم الصفحة	بيان	رقم الشكل
٩٥	مراكز المسئولية لنشاط الاستزراع السمكى بمنطقة الثروة السمكية	(١)
٩٦	مراكز المسئولية بالمزرعة السمكية والمفرخ السمكى	(٢)
١٨٣	موقع وحدة التسمين من الخريطة التنظيمية	(٣)
	تقرير التكاليف الخاضعة للرقابة - للمسئول عن وحدة التسمين بالمزرعة السمكية	(٤)
١٨٧	تقرير تفصيلى بتغيرات بنود التكاليف لوحدة التسمين	(٥)
١٨٨	تقرير التكاليف الخاضعة للرقابة - للمسئول عن قسم الانتاج والتسويق بالمزرعة السمكية	(٦)
١٩٠	تقرير عن تغيرات كمية علف المكعبات المستخدمة بكل وحدة تسمين (مقدم للمسئول عن قسم الانتاج والتسويق بالمزرعة السمكية)	(٧)
١٩١	تقرير عن تغيرات العمل بكل وحدة تسمين (مقدم للمسئول عن قسم الانتاج والتسويق بالمزرعة السمكية)	(٨)
١٩٢	تقرير التكاليف الخاضعة للرقابة للمسئول عن ادارة الانتاج بالمزرعة السمكية	(٩)
١٩٤	تقرير عن الايرادات مقدم للمسئول عن ادارة الانتاج بالمزرعة السمكية	(١٠)
١٩٥	تقرير التكاليف الخاضعة للرقابة للمسئول عن ادارة المزرعة السمكية (مدير عام المزرعة)	(١١)
١٩٧	تقرير التكاليف الخاضعة للرقابة للمسئول عن ادارة منطقة الثروة السمكية (مدير عام المنطقة)	(١٢)
١٩٩	تقرير التكاليف الخاضعة للرقابة للمسئول عن ادارة الهيئة (رئيس مجلس الادارة)	(١٣)
٢٠١	الهيكل التنظيمى للهيئة العامة لتنمية الثروة السمكية	(١٤)
٢١٢	الهيكل التنظيمى لمنطقة الثروة السمكية (المستوى الاول)	(١٥)
٢١٣	الهيكل التنظيمى لمنطقة الثروة السمكية (المستوى الثانى)	(١٦)
٢١٤	الهيكل التنظيمى للمزرعة السمكية والمفرخ السمكى	(١٧)
٢١٥	الدليل المقترح لمراكز التكاليف لكل منطقة من مناطق الثروة السمكية	(١٨)
٢١٧	الدليل المقترح لوحدات التكلفة	(١٩)
٢٢١	الاطار العام لدليل حسابات التكاليف	(٢٠)
٢٢٣	دليل حسابات التكاليف المقترح	(٢١)

- ه -
مقدمة البحث

اولا : طبيعة المشكلة موضوع البحث :

بالنظر الى احتياجات المجتمع المصري من البروتين الحيوانى خلال الفترة القادمة حتى نهايه هذا القرن الحالى ، فاننا نجد انفسنا امام اختيار هام لمكونات البروتينين الحيوانى فى الوجبة الغذائية المصرية التى تستند فى الاساس على ارض المصاد واسرعها عطاء واقلمها استهلاكاً لموارد العلف واكثرها كفاءة فى تحويله الى بروتين والتى تحتاج الى اقل قدر من الاستثمارات .

وفى ضوء هذا فان الهدف الذى يحكم استراتيجية انتاج البروتين فى المستقبل يمكن ان يحدد كالآتى :^(١) ٤٠ % من اجمالى البروتين المطلوب لغذاء الشعب من الاسماك ، ٣٠ % منه من الدواجن والبيض ، ٢٠ % منه من الألبان ، ١٠ % من اللحوم .

ورغم تعدد مصادر الثروة السمكية سواء من المصايد البحرية او البحيرات الشمالية والداخلية او نهر النيل وفروعه او اعالي البحار ، الا ان الاهتمام بدأ مؤخراً بالاستزراع السمكى كمصدر جديد للثروة السمكية اذ ان ما يمكن صيده من الفدان الواحد من المزارع السمكية قد يصل الى ١٥ ضعفاً^(٢) بالنسبة لما يمكن صيده من المصايد الطبيعية .

وازاء ذلك فقد صدر قرار السيد رئيس الجمهورية رقم ١٩٠ لسنة ١٩٨٣ بإنشاء الهيئة العامة لتنمية الثروة السمكية كهيئة عامة اقتصادية تهدف الى تنمية الاقتصاد القوسى فى مجال الثروة السمكية واقامة مشروعات التوسع الاقوى والرأسى فى هذا المجال ، التى بدأت بدورها فى التوسع فى انشاء المفرخات السمكية والمزارع السمكية بمساحات تصل الى الفى فدان للمزرعة الواحدة .

وبالرغم من حاجه الاداره فى هذا المجال الى بيانات ومعلومات مالية وتكليفية بجانب المعلومات غير المالية تساندها فى مهمتها فى مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات فى شتى المجالات وايجاد الحلول للمشاكل التى تواجهها واختيار البديل المناسب

(١) وزارة التخطيط ، الاستراتيجية العامة للزراعة والرى والأمن الغذائى ٨٠/٨١ -

٨٤/٨٥ ، المجلد الثالث ، الجزء الاول ، ص ٦١ .

(٢) المرجع السابق ، ص ١٢٦ .

من اساليب الاستزراع السمكى المتعددة ، بالاضافة الى حاجه الاجهزة الخارجيه الى بيانات التكاليف ، فان هذه الادارة مازالت تعمل فى ظل غياب نظام لمعلومات التكاليف يوفر لها تلك الاحتياجات وما ساعد على ذلك مايلى :-

- (١) حدائمه نشاط الاستزراع السمكى وتعدد اساليبه الفنيه وعدم استقرار معاملاته الفنيه فى الواقع المصرى .
- (٢) عدم توافر الكفايات المؤهله علميا وعليا التى يمكن الاستفادة منها فى مجال توفير بيانات ومعلومات التكاليف .

كل ذلك دفع الباحث الى التفكير فى دراسة طبيعة هذا النشاط ووضع اسس نظام للتكاليف يكفل توفير البيانات اللازمة للادارة فى مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات مع محاولة ايجاد الحلول المناسبة للمشكلات التى تعترض ذلك .

ثانيا : الهدف من البحث :

يهدف البحث الى :-

- (١) دراسة طبيعة وخصائص نشاط الاستزراع السمكى وما تفرضه تلك الخصائص من اعباء على النظام المحاسبى للتكاليف بهذا النشاط .
- (٢) دراسة اسس ومقومات نظام لمحاسبة التكاليف فى هذا النشاط يكل قياس تكلفه المنتجات والرقابة عليها وتوفير البيانات والمعلومات التكاليفية التى تساند الادارة فى مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات مع التطبيق على الهيئه العامة لتنمية الثروة السمكية .
- (٣) دراسة المشكلات التى تعترض القياس المحاسبى للتكاليف والتحديد الصحيح لنتائج الاعمال فى نشاط الاستزراع السمكى .

ثالثا : حدود البحث :

يتحدد نطاق الدراسة فى نشاط الاستزراع السمكى فى الهيئه العامة لتنمية الثروة السمكية وهذا النشاط المتعلق بانتاج الزريعة من خلال المفرخات وتنميتها من خلال المزارع السمكية (الاحواض المنظمة) .

ولن يتعرض الباحث في دراسته الى النقاط التالية :-

(١) انماط الاستزراع السمكى غير المطبقة بالهيئة العامة لتنمية الثروة السمكية مثل المزارع السمكية المغلقة او للاسماك غير المستزرعة بالهيئة او لغير اغراض الاستخدام للغذاء آدمى .

(٢) المجموعه المستنديه والمجموعه الدفترية من حيث تصميمها والدوره المحاسبية واجراءاتها والخاصه بنظام محاسبه التكاليف .

رابعاً : منهج البحث :

اعتمد الباحث في انجاز الدراسة على اسلوبين هما :-

(١) القبائلات والاستفسارات .. حيث تم الاتصال الشخصى بالمسؤولين بالهيئة العامة لتنمية الثروة السمكية سواء بالمركز الرئيسى للهيئة او ببعض المزارع والمفرخات السمكية وذلك بهدف :

- الاطلاع بالنواحى الفنية والعملية لنشاط الاستزراع السمكى على الطبيعة ، سواء بالمفرخات او بالمزارع السمكية والوقوف على مشاكله .
- الوقوف على ما يستخدم عمليا من اساليب ونظم محاسبية بشأن معالجته عناصر التكاليف وكيفية تحقيق الرقابة عليها ووجه القصور وهل هناك نظام للتكاليف او محاولات فى هذا الصدد ، وماهى احتياجات الادارة من بيانات وتقارير لتسهيل عملية الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات المناسبة .

(٢) الاطلاع على الكتب والدوريات والرسائل والبحوث المتخصصة التى تناولت الموضوع للاستفادة منها فى محاوله حل مشكلات التكاليف فى نشاط الاستزراع السمكى .

خامساً : محتويات البحث :

تنقسم الدراسة فى هذا البحث الى ثلاثة ابواب :

الباب الاول : ويهدف الى دراسة خصائص نشاط الاستزراع السمكى واثرها على تصميم نظام للتكاليف وينقسم الى فصلين :

الفصل الاول : ويتناول دراسته مفهوم نشاط الاستزراع السمكى واهدافه والخصائص الفنية والاقتصادية لهذا النشاط وانعكاساتها على تصميم نظام محاسبي للتكاليف فى هذا النشاط .

الفصل الثانى : ويتناول مقومات النظام المحاسبي للتكاليف بنشاط الاستزراع السمكى مع التطبيق على الهيئته العامة لتنمية الثروة السمكية .

الباب الثانى : ويتناول بعض المشكلات الرئيسية للقياس المحاسبي والرقابة على التكاليف فى نشاط الاستزراع السمكى وينقسم الى فصلين :

الفصل الاول : ويتناول بعض المشكلات المحاسبية الخاصة بتحديد التكلفة .

الفصل الثانى : ويتناول بعض المشكلات الخاصة بالرقابة وتقييم الاداء .

الباب الثالث : ويتناول كيفية تحقيق الرقابة على التكاليف فى نشاط الاستزراع السمكى ، وينقسم الى فصلين :

الفصل الاول : ويتناول الموازنه التخطيطيه كأداة رقابية بنشاط الاستزراع السمكى .

الفصل الثانى : ويتناول تقارير الاداء كأداة اداريه لتحقيق اهداف الرقابة بنشاط الاستزراع السمكى .

النتائج والتوصيات

البُحْثُ الأولُ

الخصائص المميزة لنشاط الاستزراع السمكى
وأثرها على تطبيق نظام التكاليف

الفصل الأول : أهمية نشاط الاستزراع السمكى وخصائصه

الفصل الثانى : مقومات النظام المحاسبى للتكاليف فى

نشاط الاستزراع السمكى مع التطبيق على

الرئيسة العامة لتخميد التروة السمكية

الفصل الاول

اهمية نشاط الاستزراع السمكى وخصائصه

يهدف هذا الفصل الى التعريف بنشاط الاستزراع السمكى واهميته ، ودراسة اهم الخصائص الفنية والاقتصادية لهذا النشاط بالقدر الذى يلزم لبيان اثر تلك الخصائص على تصميم النظام المحاسبى للتكاليف ، وقد تم تقسيم الدراسة فى هذا الفصل الى المبحثين التاليين :

- المبحث الاول : اهمية نشاط الاستزراع السمكى واهدافه .
- المبحث الثانى : الخصائص الفنية والاقتصادية لنشاط الاستزراع السمكى ، وانعكاساتها على تصميم النظام المحاسبى للتكاليف .