



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية



الموضوع

دور محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج
في المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة مركب الملح لوطاية - بسكرة -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم المالية و المحاسبية
تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

أ/ دبابش محمد نجيب

إعداد الطالب:

منصور الحسن

رقم التسجيل:/2019
تاريخ الإيداع

الموسم الجامية : 2018/2019

قسم العلوم التجارية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

((رَبَّنَا آتِنَا مِنْ لَدُنْكَ رَحْمَةً وَهَيِّئْ لَنَا مِنْ

أَمْرِنَا رَشَدًا))

صدق الله العظيم



شكر وتقدير

أرى لزاما علي تسجيل الشكر و إعلامه و نسبة الفضل لأصحابه، استجابة
لقول النبي ﷺ: «من لم يشكر الناس لم يشكر الله».

و كما قيل :

علامة شكر المرء إعلان حمده فمن كتم المعروف منهم فما شكر

فالشكر أولا لله عز و جل على أن هداني لسلوك طريق البحث و التشبه بأهل
العلم و إن كان بيني و بينهم مفاوز.

كما أخص بالشكر أستاذي الكريم و معلمي الف اضل المشرف على هذا
البحث الأستاذ دبابش محمد نجيب ، فقد كان حريصا على قراءة كل ما
أكتب ثم يوجهني إلى ما يرى بأرق عبارة و ألطف إشارة، فله مني وافر الثناء
و خالص الدعاء.

كما أشكر السادة الأساتذة و كل الزملاء و كل من قدم لي فائدة أو أعانني
بمرجع، أسأل الله أن يجزيهم عني خيرا و أن يجعل عملهم في ميزان
حسناتهم.



إلى من علمني النجاح و الصبر... إلى من علمني العطاء بدون انتظار... أبي.
إلى من علمتني و عانت الصعاب لأصل إلى ما أنا فيه... إلى من كان دعاؤها
سر نجاحي و حنانها بلسم جراحي... أمي.

إلى جميع أفراد أسرتي العزيزة و الكبيرة كل باسمه أينما وجدوا.

إلى الأستاذ المشرف دبابش محمد نجيب، إلى أساتذتي الكرام الذين أناروا
دروبنا بالعلم و المعرفة.

إلى أصدقائي رفقاء دربي من داخل الجامعة و خارجها خاصة مازري إلياس و
ناجي عمر و مواوكة محمد أمير.

إلى كل من يقتنع بفكرة فيدعو إليها و يعمل على تحقيقها، لا يبغي بها إلا
وجه الله و منفعة الناس.

إليكم أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع.

الملخص

تهدف هذه الدراسة الى محاولة التعرف على دور محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية، بحيث تعتبر محاسبة التكاليف احدى اهم الوظائف بالمؤسسة. وذلك من خلال فهم الإطار النظري الذي سمح لنا بمعرفة الدور الكبير ولهذا النظام والقدرة على حل المشكل الأساسي التي تسعى اليه المؤسسة وهي تخفيض التكاليف وتحسين إدارة الإنتاج من خلال الرقابة والتخطيط والتوجيه وتقديم المعلومات الصحيحة والملائمة للوصول الى اهداف المؤسسة وهي تقديم منتجات بجودة عالية ومطلوبة في السوق بتكلفة اقل لتحقيق الأرباح والاستمرارية.

ومن اجل التعمق أكثر في الموضوع وبالاعتماد على منهج دراسة حالة قمنا بالزيارة الميدانية لمؤسسة الملح لوطاية حاولنا تطبيق احدى طرق محاسبة التكاليف الا وهي أسلوب التكلفة المستهدفة وهذا من اجل التعرف على دور محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج اين تقوم بدورها بوضع سعر وهامش ربح مستهدف قبل الإنتاج واطهرت النتائج المتوصل اليها بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة انها تخفض التكاليف وبالتالي تنخفض الأسعار ويزداد الطلب على المنتجات.

الكلمات المفتاحية: التكاليف، محاسبة التكاليف، إدارة الإنتاج، التكلفة المستهدفة

Résumé:

L'objectif de cette étude est de connaître le rôle de la comptabilité des charges dans l'amélioration de la gestion de la production de l'entreprise économique.

La comptabilité des charges est considérée comme l'une des fonctions de l'entreprise et ce ,à travers la compréhension du cadre théorique qui nous a permis de saisir le rôle de ce système et sa capacité de résoudre le problème essentiel qui est à savoir la diminution des charges et l'amélioration de la gestion de la production à travers le contrôle, la planification ,l'orientation et la présentation de données correctes et la comptabilité à la réalisation des objectifs de l'entreprise (présentation de produit "Haute qualité " demandés au marché à un cout de revient moindre pour une continuité profitable.

S'approfondir sur ce sujet nécessite une pratique réelle sur un cas à savoir l'entreprise de Sel d'El-Outaya terrain de pratique de la méthode du cout ciblé et ce ,afin de connaître le rôle de la comptabilité des coûts dans l'amélioration de la gestion de la production où le prix de vente ainsi que la marge de bénéfice sont fixés et ciblés à l'avance avant la production.

Et si les résultats aboutis par l'application de la méthode "Coût Ciblés " exigent la réduction des coûts par conséquent les prix sont réduits et la demande du produit augmente.

Mots clés : couts, comptabilité des coûts, Gestion de la production , Coût cible.

قائمة المحتويات

الصفحة	البيان
I	بسملة
II	شكر وعرقان
III	إهداء
IV	الملخص
V	قائمة المحتويات
VII	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الجداول
أ- د	المقدمة
33-01	الفصل الأول : محاسبة التكاليف
02	تمهيد الفصل
03	المبحث الأول: مدخل لمحاسبة التكاليف
05	المطلب الثاني: مفهوم محاسبة التكاليف
06	المطلب الثالث: أهمية واهداف محاسبة التكاليف
09	المبحث الثاني : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف
09	المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية
14	المطلب الثاني: طرق التكاليف الجزئية
16	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية
19	المبحث الثالث: الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف
19	المطلب الأول: طريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC)
26	المطلب الثاني: طريقة التكلفة المستهدفة
33	خلاصة الفصل
58-34	الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الانتاج
35	تمهيد الفصل
36	المبحث الأول: مدخل الى إدارة الإنتاج
36	المطلب الأول: مفهوم الإنتاج وأهميته
38	المطلب الثاني: التطور التاريخي لإدارة الإنتاج

41	المطلب الثالث: مفهوم إدارة الإنتاج
42	المبحث الثاني: وظائف إدارة الإنتاج وعلاقته بالمؤسسة
42	المطلب الأول: وظائف ومسؤوليات إدارة الإنتاج:
46	المطلب الثالث: أهمية واهداف وخصائص إدارة الانتاج
49	المبحث الثالث: العلاقة بين إدارة الإنتاج ومحاسبة التكاليف
52	المطلب الأول: طرق محاسبة التكاليف في ترشيد الإنتاج
52	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف
54	المطلب الثاني: استخدام محاسبة التكاليف في تحسين الأداء الإنتاجي
56	المطلب الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في الرقابة على الإنتاج
58	خلاصة الفصل
86-59	الفصل الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج للمؤسسة الوطنية للأملاح - لوطاية -
60	تمهيد الفصل
61	المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة مركب الملح -الوطاية-
61	المطلب الأول: نشأة وتعريف المؤسسة محل الدراسة
65	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركب الملح -الوطاية-
68	المطلب الثالث: أهمية و أهداف مركب الملح -الوطاية-
69	المبحث الثاني: واقع محاسبة التكاليف وإدارة الانتاج بمركب الملح -الوطاية-
71	المطلب الثاني: واقع محاسبة التكاليف في المؤسسة
73	المطلب الثالث: طريقة احتساب التكاليف لمركب الملح
79	المبحث الثالث : إستخدامات التكلفة المستهدفة في تحسين إدارة الإنتاج بمركب الملح-الوطاية-
79	المطلب الأول: تخطيط تكلفة منتج -رفيع-
84	المطلب الثاني: دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين إدارة الإنتاج
86	خلاصة الفصل
91-88	خاتمة
93	قائمة المراجع
100	الملاحق

قائمة الأشكال

الصفحة	الشكل
08	الشكل رقم (01) : اهداف محاسبة التكاليف
48	الشكل رقم (02) : اهم الإدارات المرتبطة بإدارة الانتاج
67	الشكل رقم (03) : الهيكل التنظيمي لمركب الملح -الوطاية-
70	الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي لمصلحة الإنتاج

قائمة الجداول

الصفحة	الجدول
10	الجدول رقم (01) : قائمة التكاليف الكلية
38	جدول رقم (02) : التطور التاريخي لإدارة الإنتاج
45	جدول رقم (03) القضايا المثارة في وظائف إدارة الإنتاج والعمليات
63	الجدول رقم (04): أنواع المنتجات الغذائية بالمؤسسة
63	الجدول رقم (05): أنواع المنتجات الصناعية بالمؤسسة
64	الجدول رقم (06): أنواع المنتجات الخاصة بالمؤسسة
65	الجدول رقم (07): تصنيف العمال في المؤسسة
75	الجدول رقم (08): جدول المنتجات
76	الجدول رقم (09): جدول مركز التكلفة
77	الجدول رقم (10): جدول الربط للمنتجات
78	الجدول رقم (11): جدول التكاليف العامة
78	الجدول رقم (12): جدول حساب سعر التكلفة
80	جدول رقم (13): جدول حساب الكمية في درجة التعقيد لسنة 2018
82	الجدول رقم (14) : جدول إجمالي التكاليف
82	الجدول رقم (15) : جدول مركز التكلفة لمنتوج رفيع
83	الجدول رقم (16) : جدول حساب سعر التكلفة لمنتوج رفيع

مقدمة

لقد عرف الاقتصاد الحالي تطورات كبيرة حدثت في جميع جوانب الحياة الاقتصادية وكان لهاذا التطور العديد من الأسباب وهي المنافسة الكبيرة بين معظم المؤسسات وباعتبار النظام المحاسبي جزء لا يتجزأ من النظام الاقتصادي فهو أيضا معني بهذا التطور.

وباعتبار الجزائر ليست بمعزل عن هذه التطورات الحاصلة في الاقتصاد العالمي التي مرت بها في بداية التسعينيات، حيث بدأت بتطوير نظامها المحاسبي في معظم الشركات الوطنية وتمثلت أيضا في تطوير نظام محاسبة التكاليف التي تعتبر أداة أساسية في جميع المؤسسات خاصة الإنتاجية والخدمية، ونظرا لشدة المنافسة بين المؤسسات في مختلف القطاعات والاهتمام الكبير بمحاسبة التكاليف الذي يهدف الى تخفيض التكلفة والتقليل من اسراف عناصر الإنتاج، كما تقوم أيضا بجمع المعلومات السليمة والتي تساعد في مجال التخطيط والتنفيذ الرقابة مما يجعل المسيرين باتخاذ القرارات الازمة ومن اجل تحسين جودة الإنتاج وتعظيم ربحية المؤسسة.

وإدارة الإنتاج تعتبر من العوامل الهامة التي تركز عليها معظم المؤسسات الإنتاجية فهي الإدارة المركزية حيث انها ترتبط بكل الإدارات مما يجعلها ترتبط أيضا بمحاسبة التكاليف التي لها دورا هاما في تحسين هذه الإدارة ومنه سنقوم بدراسة الدور الكبير التي تقوم به محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج في مركب الملح لوطاية وسنطرح الإشكالية التالية:

- ما هو دور محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج؟

وتتدرج ضمن هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

س(1) هل تطبق المؤسسة محل الدراسة محاسبة التكاليف؟

س(2) هل تساعد الطرق التقليدية للتكاليف في تحسين إدارة الإنتاج؟

س(3) هل تساعد الطرق الحديثة للتكاليف في تحسين إدارة الإنتاج؟

س(4) هل تعمل المؤسسة محل الدراسة على تحسين إدارة الإنتاج لديها؟

س(5) هل أسلوب التكلفة المستهدفة يتناسب مع معطيات المؤسسة محل الدراسة؟

1-الفرضيات

- تطبق المؤسسة محل الدراسة محاسبة التكاليف

- تساعد الطرق التقليدية للتكاليف في تحسين إدارة الإنتاج

- تساعد الطرق الحديثة للتكاليف في تحسين إدارة الإنتاج



- تعمل المؤسسة محل الدراسة على تحسين ادارة الانتاج لديها
- ان معطيات المؤسسة محل الدراسة تناسب تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

2- أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في الدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف حيث تعرض مختلف التكاليف وتوفر البيانات اللازمة لممارسة ادارة الانتاج في المؤسسة

التعرف على سبل تحسين إدارة الإنتاج بواسطة محاسبة التكاليف وكذا الدور الذي تلعبه .

3 -دوافع اختيار الموضوع

- التخصص في مجال المحاسبة.
- تقديم اضافة جديدة لمواضيع التكاليف.
- تقديم اضافة جديدة لموضوع ادارة الانتاج

4-اهداف الدراسة:

- محاولة الإجابة عن التساؤلات المطروحة والتأكد من صحة الفرضيات
- الدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف حيث تعرض مختلف التكاليف وتوفر البيانات اللازمة لممارسة ادارة الانتاج في المؤسسة
- تسليط الضوء على ما هو موجود فعليا ومقارنته بما هو مدروس نظريا

5-المنهج

لغرض دراسة موضوع البحث والتطرق لمختلف جوانبه من خلال الإجابة عن الاشكالية والاسئلة الفرعية، قد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي المناسب لطبيعة الموضوع حيث قمنا بوصف وتحليل جميع متغيرات المتعلقة بالجانب النظري ومنهج دراسة حالة من خلال جمع الملاحظات والمعلومات الميدانية و اسقاط المعلومات النظرية على مؤسسة محل الدراسة.

6-الدراسات السابقة:

طوايبيّة احمد المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية، حيث تحدث الباحث على دور المحاسبة التحليلية في تخطيط ومراقبة الإنتاج وقد توصل الى نتائج في هذه الدراسة:

- أن إتباع الأساليب العلمية والاقتصادية في إدارة المؤسسات يعد مطلباً ضرورياً لنجاح المؤسسات.
- تحليل الفروقات لتعرف على الخلل الموجود داخل المراكز ومحاولة تصحيحها.
- القيام بإتباع منهج المحاسبة التحليلية والتأكد من صحة تطبيقه جيداً

هادفي خالد بعنوان دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسات التسعير في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير، 2012،، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية حيث هدفت هذه الدراسة لتعرف على الدور الذي قد تلعبه المحاسبة التحليلية وإمكانية تطبيقها والاستفادة من مخرجاتها في الواقع العلمي للمؤسسة الاقتصادية خصوصاً الصناعية منها دراسة جانب مهم في مجال التسيير يتعلق باتخاذ قرار تسويقي أساسي يتمثل في تحديد وضع سياسة محددة و واضحة للمؤسسة الاقتصادية للمؤسسة الاقتصادية تتعلق بتسعير من تجاتها في ظل تعدد المنتجات والتغيير السريع في أذواق المستهلكين وتزايد حدة المنافسة الاقتصادية و الانفتاح على الاسواق الخارجية ومواجهة سياسات الإغراق المنتهجة من طرف بعض الدول و المؤسسات الاجنبية.

بن الطيب بن هديات بعنوان دراسة الإنتاج والعمليات باستخدام البرمجة بالأهداف في مؤسسات الخدمات مع دراسة حالة " الجزائرية للتأمينات " رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه 2016/2015 جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير حيث حاول الباحث في هذه الاطرحة الإجابة على الإشكالية كيفية تطبيق نماذج البرمجة بالأهداف في عملية التخطيط والرقابة لإدارة الإنتاج والعمليات في المؤسسات الخدمية وتوصل الى بعض النتائج الرئيسية منها:

إدارة الإنتاج والعمليات في مؤسسات الخدمات تختلف عن إدارة الإنتاج والعمليات في المؤسسات الصناعية



نموذج البرمجة بالأهداف يعتبر طريقة رياضية يميل الى المرونة والواقعية في حل المسائل القرارية المعقدة

وقد واجه الباحث عدة صعوبات:

تدخل العديد من الأطراف الفعالة في المسألة كل له وجهة نظر وأهدافه الخاصة

كثرة النزاعات والتناقضات خصوصا مع تعارض هذه الأهداف

اما دراستنا فتمثلت في الدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج ومن خلال الدراسات السابقة نرى أنها مشتركة في جانبها النظري والخاص بمحاسبة التكاليف وتختلف في الباقي كل حسب الموضوع المراد دراسته أما موضوعنا فيقوم بدراسة محاسبة التكاليف في جانبها النظري وطرقها المختلفة الحديثة والتقليدية ومحاولة تطبيق طريقة من الطرق الحديثة وهي أسلوب التكلفة المستهدفة في الجانب التطبيقي والخروج بنتيجة ان محاسبة التكاليف لها دور كبير في تحسين إدارة الإنتاج.

7- هيكل الدراسة:

من اجل الإجابة عن الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية قد تم تقسيم البحث الى:

الفصل المعنون بمحاسبة التكاليف والذي تطرقنا فيه الى مفهوم التكلفة ومحاسبة التكاليف واهميتها والتطرق أيضا الى الطرق التقليدية والحديثة لمحاسبة التكاليف ومزاياهم وعيوبهم.

بينما تطرقنا في الفصل الثاني والمعنون باستخدام محاسبة التكاليف في تحسين ادارة الإنتاج حيث تطرقنا في هذا الفصل الى تعريف الإنتاج وتعريف إدارة الإنتاج واهميتها بالإضافة الى وظائف إدارة الإنتاج وعلاقتها بالمؤسسة والتطرق أيضا الى العلاقة بين محاسبة التكاليف وإدارة الإنتاج.

اما الفصل التطبيقي الذي جاء بعنوان محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج بمؤسسة الملح لوطاية وتطرقنا فيه الى التعرف على المؤسسة ونشاتها وهيكلها التنظيمي ثم تطرقنا واقع محاسبة التكاليف وإدارة الإنتاج بالمؤسسة ومعرفة مراحل انتاج الملح، بعدها تطرقنا في المبحث الأخير الى استخدامات التكلفة المستهدفة في تحسين إدارة الإنتاج بمركب الملح لوطاية وحاولنا تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال المعلومات المتحصل عليها وتطرقنا في الخاتمة إلى إختبار الفرضيات وتحصلنا على نتائج نظرية وتطبيقية وقمنا بإقتراح بعض المواضيع المناسبة لمتغيرات الدراسة التي قمرل بها.

الفصل الأول

محاسبة التكاليف

تمهيد:

تعتبر محاسبة التكاليف تقنية من التقنيات التي كان عجز المحاسبة المالية من تقديم معلومات مالية وكمية منفصلة هو سبب ظهورها بالإضافة الى التطور التاريخي الذي شهده العالم وفشل أنظمة التكاليف التقليدية، كل هذه التطورات والتغيرات أصرت على الاهتمام بدراسة التكاليف حيث تقوم هذه الأخيرة بإعطاء الإدارة المعلومات اللازمة للقيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة

وسنتطرق في فصلنا هذا الى مدخل لمحاسبة التكاليف الذي سنحول فيه إعطاء صورة موجزة عليها حسب المباحث التالية:

المبحث الأول: مدخل لمحاسبة التكاليف

المبحث الثاني: الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

المبحث الثالث: الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف

المبحث الأول: مدخل لمحاسبة التكاليف

يعتبر حساب التكاليف وضبطها جوهر عمل محاسبة التكاليف، حيث تساعد في تحديد أسعار البيع المناسبة واتخاذ القرارات والرقابة، وسنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف التكاليف وطرق حسابها ونظريات التكاليف.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف

مفهوم التكاليف

عرفت التكاليف: «مورد مضى به أو ضائع لتحقيق هدف معين، وعادة تقاس التكلفة بقيم نقدية من الواجب دفعها للحصول على سلعة أو خدمات»¹.

ويعرفها: «بأنها تضحية ذات قيمة اقتصادية، في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل»². وعرفت على أنها: «الموارد المضى بها من أجل الوصول إلى غاية معينة وتقاس التكاليف بالوحدات النقدية المدفوعة»³.

وتعرف أيضا: «انها مجموعة من الأعباء المحاسبية المنسوبة الى شيء معين»⁴. اما التعريف الحديث للتكلفة: «فهي مقدار التضحية بالمواد دون الإشارة على الحصول للمنفعة، حيث ان التكلفة المستنفذة متى ما قابلها إيراد سميت مصاريف من أجل الحصول على منفعة أما إذا لم يقابلها إيرادات سميت خسارة إذن الخسارة أيضا تكلفة بالرغم من عدم تحقيق منفعة. وتقسم التكلفة طبقا للمنافع والخدمات التي تترتب عليها الى»:

تكلفة إيرادية: هي التي تؤدي الى الحصول على منافع تستنفذ خلال فترة محاسبية مثل الاجور .

تكلفة إيرادية مؤجلة: هي التي تؤدي الى الحصول على موارد اقتصادية قد تبقى بالمنشأة لأكثر من فترة محاسبية مثل تكلفة الاستحواذ على المواد الأولية.

تكلفة رأس مالية: هي التي تؤدي الى الحصول على موارد اقتصادية طويلة الاجل وتتمثل في الحصول على الاصول الثابتة أو زيادة طاقتها الانتاجية.⁵

¹ تشارلز رنجرن، سيركاندانان، جورج فوستر، محاسبة التكاليف (مدخل إداري)، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر والتوزيع، السعودية، 2009، ص 63.

² أحمد محمد نور، محاسبة التكاليف لأغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 65

³ سليمان سفيان ومجيد الشرع، المحاسبة الإدارية، اتخاذ قرارات ورقابة، دار الشرق للنشر والتوزيع، 2002، ص 49

⁴ j.margerin, base de la comptabilite analytique, editionsedifor, grenbol, 1991, p14

⁵ محمد علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن، 2002 ص 9

من بين الخلافات القائمة بين الاقتصاديين والمحاسبين هي طريقة تفسير أو صياغة معلومة التكلفة ويمكن الحديث عن مفهوم تكلفة الفرصة البديلة، باعتبار الاقتصاديين يعتمدون بصفة كبيرة على هذا المفهوم، والذي يتعلق بتضحيات بدائل لم يتم الاستفادة منها نظرا لاستخدام الموارد المتاحة في بديل معين بدل البدائل الأخرى. أما عند المحاسبين التكلفة تتعلق بكل ما تضحى به المؤسسة قصد بلوغ الأهداف المسطرة مع قبول ما يتم التضحية به للقياس الكمي، حيث يتم إظهار مجمل الربح أو الخسارة وصل في الربح والخسارة على ضوء مقابلة جميع التكاليف بالإيرادات وباعتبار التكلفة تمثل تخفيضا لإيرادات الخام..الخ.¹

من مجمل التعاريف المقدمة يمكن استخلاص الأركان الرئيسية لمفهوم التكلفة والتي تتمثل في:²

1. **التضحية:** بما أن التكلفة الفعلية تعتبر عبئا يتحمله الشخص أو المنشأة فلا شك أن الشعور المصاحب لتحمل التكلفة غالب ما يكون الضيق وعدم الارتياح، وبناء على ذلك اعتبرت التكلفة تضحية كما أنه من ناحية أخرى، فإن التكلفة وما يترتب عليها من خروج نقدي عادة ما ينتج عنها نقص لمخزون الثروة أو الإمكانيات المتاحة مما يؤكد على كون التكلفة تضحية.
2. **مبلغ نقدي:** لاعتراف بالتضحية لابد أن تكون ممثلة في صورة مبلغ نقدي معين وهي شيء أساسي للتعبير عن التكلفة.
3. **تحقيق منفعة:** تعتبر المنفعة جوهر ماهية التكلفة فليس من المنطقي اعتبار أي تضحية نقدية تكلفة ما لم تحقق من ورائها منفعة.

¹ إبراهيم إبراهيم، تذبذب التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ج امعة الشلف، الجزائر،

ورقة بحثية، 2011، ص 103-104

² عبد الحي عبد الحي ومرعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 5

المطلب الثاني: مفهوم محاسبة التكاليف

- محاسبة التكاليف تختص بمجموعة الوسائل التي يتم عن طريقها تجميع وتبويب وتشغيل وتحليل البيانات الكمية و التقرير عنها في صورة تفيد قياس تكلفة المنتج أو المرحلة أو الأمر أو المقابلة كما يفيد في الرقابة على هذه التكلفة و ذلك تمهيد لتقديمها للمستويات الإدارية للمؤسسة و الاستفادة منها في تقييم نتائج السياسات الحالية و العمل على تطويرها مستقبلاً¹
- تعرف محاسبة التكاليف Coct Accounting بأنها "عبارة عن مجموعة من الأساليب والإجراءات المستخدمة في جمع وتبويب وتسجيل بيانات التكاليف وتحليلها، بهدف احتساب تكاليف الإنتاج أو الخدمات أو الأنشطة المختلفة من أجل تقديم المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض التسعير وممارسة الوظائف الإدارية وتقييم الأداء، إضافة إلى أنها تهتم بالجوانب التفصيلية للنشاط وقياس تكاليفه كما أن لها مجموعة دفترية ومستنديه مستقلة"²
- محاسبة التكاليف هي عبارة عن مجموعة تقنيات لتخصيص وتحميل الأعباء للمنتجات، بهدف إدماج النفقات في التكاليف.³
- ويعرفها البعض بأنها " فرع من فروع المحاسبة تهتم بتجميع وتحديد وتحليل وتفسير بيانات التكاليف لكل نشاط أو إدارة أو قسم في المؤسسة ، وتبويبها حسب مراكز التكلفة ، وتحليلها بحسب أصناف المنتجات ، مما يؤدي إلى ترشيد أداء الإدارة في عمليات التخطيط ، الرقابة و اتخاذ القرارات المختلفة "⁴.
- محاسبة التكاليف تمثل مجموعة المفاهيم والمبادئ والظروف والإجراءات التي تتخذ في سبيل إنتاج المعلومات اللازمة للتخطيط ورقابة نشاطات الوحدة الاقتصادية وقياس الأداء لهذه الوحدات.⁵
- كما تعرف على أنها مجموعة الإجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين، وتكلفة الأنشطة المتعددة المتعلقة بصنعه وبيعه إلى جانب تخطيط وقياس كفاية التنفيذ.⁶

¹محمد عبد الفتاح الغشماوي، نظام التكاليف الصناعية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2011، ص12

²كمال حسن جمعة الربيعي ، سعدون مهدي الساقى . محاسبة التكاليف الصناعية منهاج علمي وعملي ، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008 ، ص160

³TRAHAND, J. MORARD, B. et CHARLES, E. C: Comptabilité de gestion : coût, activité, répartition, Edition Presses universitaires de Grenoble, 2000,P. 10

⁴ فخر نواف، الدليمي خليل، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002 ، ص10

⁵عبد الحي المرعي ،محاسبة التكاليف،دار الجامعة الحديثة للنشر مصر 2008،ص 39،40

⁶محمد سعيد أوكيل ،تقنيات المحاسبة التحليلية ، ج 1 ، دار الأفاق ، الجزائر ، 1998 ، ص54

المطلب الثالث: أهمية واهداف محاسبة التكاليف

الفرع الأول : أهمية محاسبة التكاليف

إن المحاسبة العامة تقدم وبصورة عامة نتائج المؤسسة مع التفرقة بين السلع والأعباء حسب نوعيتها ، لكن المعلومات المحتوات فيها رغم أهميتها وضرورتها ، فهي ليست كافية لمعرفة وتفهم وتحليل عامل النشاط الذي تقوم به المؤسسة ، وهذا لأسباب متعددة منها:¹

1. إن المحاسبة العامة شكلية ويعرض عليها قواعد تقييم وتسجيل محدد وذلك وفق النظام المحاسبي المالي؛
2. تتعامل مع المعلومات والبيانات في إطار تاريخي ، الأمر الذي يجعل نتائجها تنقصها الدقة والحيوية؛
3. الأسباب القانونية والضريبية تبعد عن الواقع الاقتصادي في تحديد الأسعار مثلا حسب الأنواع و الأرقام؛
4. تتعامل مع البيانات في صورة مالية فقط ،
5. تقييم مردودية أسعار البيع .
6. معرفة وتحديد كل التكاليف اللازمة لنشاطها.
7. تطور المراقبة الداخلية للنشاط.
8. التحليل الجيد يسمح للتكاليف بالوصول إلى بعض المعلومات الخاصة بالتكلفة الحدية وعتبة المردودية.
9. محاسبة التكاليف تعطي القدرة للمؤسسة على معرفة تكاليف منتجاتها.
10. أيضا توضيح القرارات التي يجب أخذها.
11. تعتبر محاسبة التكاليف ذات أهمية كبيرة في الوقت الحالي وذلك الى جانب الفروع الأخرى منها العامة.

¹ - فريجة مباركة، زاوي سهام، كيفية حساب سعر التكلفة في مؤسسة إنتاجية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2003، ص 08.

الفرع الثاني : اهداف محاسبة التكاليف:

- 1-المساهمة في اعداد الموازنات التقديرية : توفر محاسبة التكاليف البيانات اللازمة بهدف اعداد الموازنات التقليدية، و هي ميزانيات تحتوي على معلومات مالية و محاسبية يتوقع حصولها في المستقبل و تعتمد على تحليل سلوك التكاليف بالإعتماد على البيانات التاريخية و توقعات يمكن حدوثها و تستخدم هذه الميزانيات كوسيلة إجرائية لتحقيق الأهداف تستخدم أساسا للمقارنة و التخطيط .
- 2-ترشيد قرارات التخطيط و الرقابة : لا شك انه من المبادئ الاساسية لتخطيط الاعمال و الأنشطة تقدير التكلفة التي تتطلبها هذه الاعمال و النشاطات حيث تعتبر التكلفة ترجمة للعناصر المستخدمة من المدخلات المختلفة او بما يعني التقدير المسبق لعناصر التكلفة اللازمة لأداء العمل و النشاط .¹
- 3-تحديد تكاليف الإنتاج:و يعتبر الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف حيث يتم جمع و تحليل و تخصيص بيانات التكاليف الخاصة بمنتج محدد أو أمر إنتاجي معين أو مرحلة إنتاجية معينة بغرض توفير أساس سليم لتقييم الإنتاج التام أو الإنتاج تحت التشغيل ، و تساعد عملية تحديد تكاليف الإنتاج عند إعداد الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي حيث تقوم بتزويد هذه الحسابات بتكلفة الإنتاج المباع و تقوم بتزويد قائمة المركز المالي بتكلفة الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة و تكلفة الإنتاج التام لآخر المدة ، كما يمكن الاستفادة من المعلومات الرقمية المحددة كتكاليف خاصة بالإنتاج عند إعداد الميزانيات التقديرية لتقييم الأداء حيث يتم مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لتحديد الانحرافات و معرفة أسبابها .⁽²⁾
- 4-قياس تكلفة استخدام كل عنصر من عناصر التكاليف و تكاليف الإنتاج في المرحلة او القسم او المركز التكلفة، والظواهرات او أصناف المنتجات و تكلفة انتاج الوحدة وسعر التحويل للوحدة المنتجة من مركز انتاجي الى اخر او الى مخازن الإنتاج التام.
- 5-رفع فعالية وكفاءة عمل الإدارة من خلال تزويدها بالبيانات والمعلومات اللازمة لترشيد وضائف التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة.
- 6-المساعدة في رسم سياسة تسعير صحيحة للطلبات واصناف المنتجات والسلع المختلفة.³

¹ صالح عبد الرزاق. عطا الله و ارد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 24

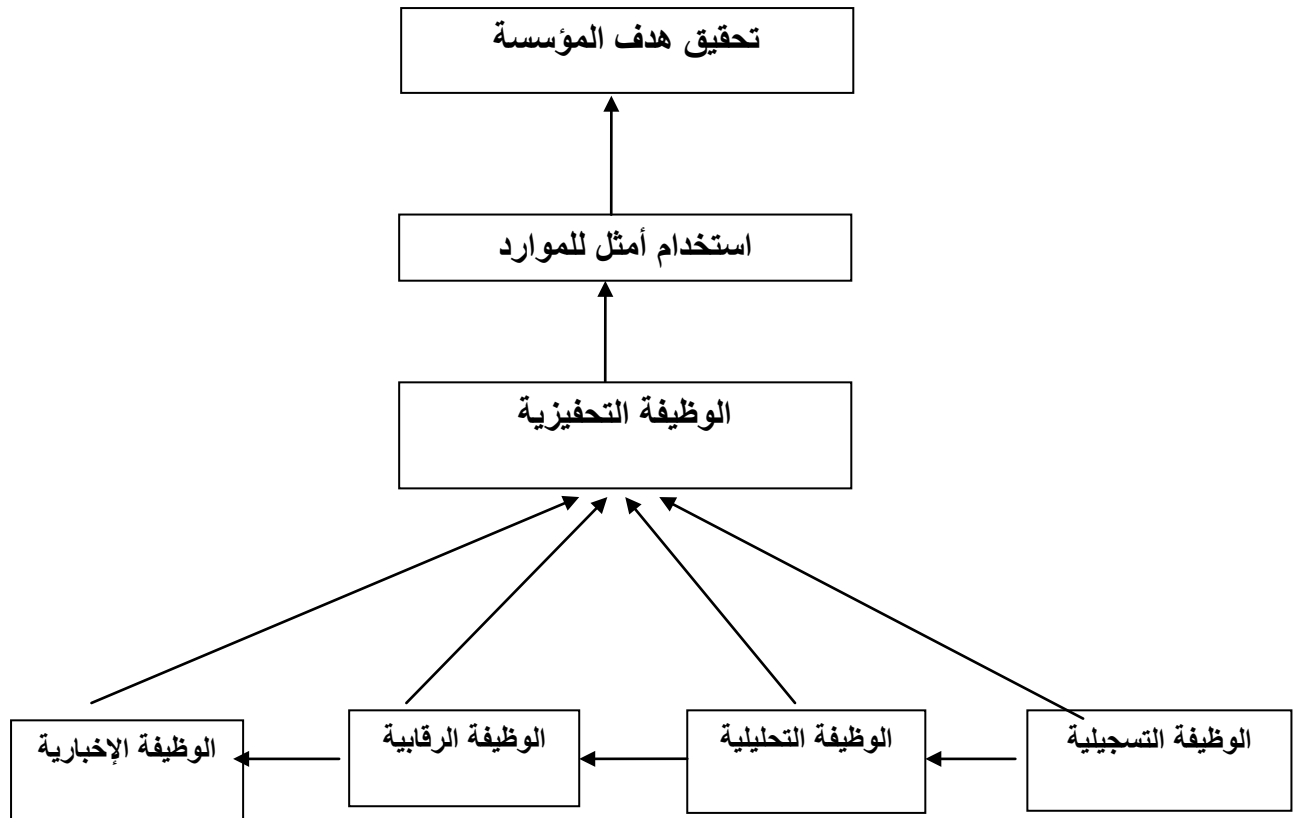
² عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2001، ص 15.

³ نواف محمد فخر، عطا الله الفطيش، محاسبة التكاليف الصناعية، دار اسامي للنشر والتوزيع، الأردن عمان ، ص 29

7- ترشيد الانفاق وكشف الاحتياطات الداخلية غير المستقلة وتعبئة الموارد والطاقة الإنتاجية واستغلالها بالشكل الأمثل مما يؤدي تخفي التكاليف وزيادة هامش الربح وتقوية الموقف التنافسي للمؤسسات الاقتصادية.

8- تهدف على المستوى الوطني الى ترشيد الاستهلاك وتحقيق التوفي الاقتصادي والاستغلال الأمثل لوقت العمل وللطاقات الإنتاجية المتاحة ورفع كفاءة الأداء ودفع عملية التنمية الاقتصادية نحو الامام.¹

الشكل رقم (01) :اهداف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، دار حامد، الأردن، 2006، ص 24 .

التعليق: من خلال الشكل السابق نستنتج ان لتحقيق اهداف المؤسسة تقوم محاسبة التكاليف بمجموعة من الوظائف التي ترتبط ببعضها البعض، بحيث الوظيفة التسجيلية، الوظيفة التحليلية، الوظيفة الرقابية، الوظيفة الإخبارية ترتبط مع الوظيفة التحفيزية مما يؤدي الى الاستخدام الأمثل لمواردها وبالتالي تحقق المؤسسة أهدافها

¹ نواف محمد فخر، عط الله الفطيش، محاسبة التكاليف الصناعية، دار اسامى للنشر والتوزيع،الأردن عمان ، ص 29

المبحث الثاني : الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

ان الطرق التقليدية للتكاليف كانت هي الأمتل لعدة سنوات سابقة وكانت هي الأكثر شيوعا بين الحرب العالمية الأولى والحرب العالمية الثانية، حيث ظهرت هذه الطرق في جو لم تكن فيه المنافسة وصعوبة التشغيل وأداء العمل التي نعرفها في وقتنا الحالي.

ولكن مازالت تطبق في وقتنا الحالي بنسبة قليلة جدا لتغير الوضع الاقتصادي والاجتماعي.

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية

تعريف: هي طريقة التكاليف الكلية هي طريقة تسمح بتخصيص الأعباء المباشرة على المنتجات وتوزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل قبل تحميلها على المنتجات.

حسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف، منها ما يكون مشتركا بين بعض النشاطات، ومنها ما يكون يتعلق بنشاط معين واحد، وكل مركز تحليل يمكن أن يكون متصلا بوظيفة معينة في المؤسسة، إذن تسمح مراكز التحليل بتقييم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة.¹

¹ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير (محاسبة تحليلية)، دار المحمدية العامة، الجزائر، ج1، 1999، ص 36.

الشكل الجدول

الجدول رقم (01) : قائمة التكاليف الكلية

المبلغ الكلي	المبلغ الجزئي	عناصر التكاليف
	xxx	مواد أولية أول المدة
	xxx	مشتريات مواد أولية
	xxx	+ مصاريف مشتريات
xxx		= تكلفة المواد المتاحة
(xxx)		- مواد أولية آخر المدة
xxx		= تكلفة المواد الأولية المستهلكة
xxx		+ أجور مباشرة
xxx		= التكلفة الأولية المباشرة
xxx		+ التكاليف الصناعية المتغيرة
xxx		+ التكاليف الصناعية الثابتة
xxx		= تكلفة الصنع
xxx		+ تكلفة الإنتاج تحت التشغيل أول المدة
xxx		المتغير + ثابت
xxx		= تكلفة الإنتاج
xxx		- تكلفة الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة
xxx		المتغير + ثابت
		= تكلفة الإنتاج التلم

المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، دار حامد، الأردن، 2006،

ص 60.

مبادئ طريقة التكاليف الكلية:

تقوم هذه الطريقة على عدة مبادئ و هي:

- ◀ ضرورة تحميل وحدة الإنتاج النهائي بجميع عناصر التكاليف سواء المباشرة أو غير المباشرة منها، أو المتغيرة أو الثابتة، و يترتب على ذلك تحميل وحدة الإنتاج بتكاليف جميع الوظائف الموجودة في المشروع سواء الوظيفة الإنتاجية أو الوظيفة التسويقية أو الوظيفة الإدارية و التمويلية.
- ◀ تصنيف عناصر التكاليف بحيث يتم الفصل بين عناصر التكاليف المباشرة وعناصر التكاليف الغير مباشرة.
- ◀ يتم تقييم المخزون السلعي من الإنتاج التام الصنع و كذلك الإنتاج تحت التشغيل (غير تام الصنع) سواء في أول الفترة أو في آخرها على أساس التكلفة الإجمالية .
- ◀ تناسب هذه الطريقة المبدأ المحاسبي المعروف (مقابلة الإيرادات بالتكاليف) نظرا لمقابلة التكاليف الإجمالية للوحدات المباعة بإيرادات بيعها ، و يعتبر الفائض من الإيرادات ربحا صافيا في حالة زيادة الإيرادات عن التكاليف ، و يكون خسارة في حالة زيادة التكاليف عن الإيرادات .
- ◀ يجب أن تكون التكلفة الإجمالية في ظل ظروف التشغيل العادية هي الحد الأدنى لسعر البيع و الذي لا يجب أن ينخفض عنها و إلا تحققت خسارة.¹

¹ عاطف الأخرس و آخرون، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار البركة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2001 ، ص 234

أهداف طريقة التكاليف الكلية

تتمثل أهداف طريقة التكاليف الكلية:

1. استخراج نصيب الوحدة من كافة عناصر الانتاج مبوبة على اساس المباشر وغير مباشر ولكل وظيفة على حده.
2. تحديد تكلفة كل وظيفة من وظائف المشروع.
3. مقابلة جميع التكاليف بالإيرادات خلال الفترة الزمنية بهدف إظهار الأرباح الاجمالية والصافية للوحدة الاقتصادية بالنسبة لكل منتج على حده.
4. مقابلة متوسط تكلفة الوحدة مع سعر بيع تلك الوحدة الأمر الذي يفيد في وضع السياسات السعرية في المدى الطويل ،على أساس أن الوحدة الاقتصادية يجب عليها أن تعمل على تغطية جميع التكاليف مع توفير عائد مناسب من مزاوله النشاط لكي تستطيع الاستمرار والنمو ويلاحظ عند وضع السياسة التسعيرية في المدى الطويل أن أدنى حد لتسعير المنتج هو التكاليف الكلية وإن النزول عن تلك التكاليف يسبب خسارة للوحدة الاقتصادية .¹
5. وضع سياسة الاستثمار الطويل المدى.

مميزات الطريقة التكاليف الكلية :

إن لهذه الطريقة عدة مزايا نذكر منها ما يلي :²

- ❖ الحصول على ربح له أهمية اكبر.
- ❖ تساعد الإدارة في تخطيط واتخاذ القرارات و إعداد الموازنات من خلال البيانات المقدمة للإدارة المؤسسة .
- ❖ تساعد الإدارة في اتخاذ القرار الصافي عند معرفة التكلفة الكلية.
- ❖ توضيح العلاقة بين التكلفة، الحجم، الربحية يساعد الإدارة في التخطيط للربحية.
- ❖ إجراء تحليل التكاليف حسب مراكز المسؤولية.
- ❖ عند معرفة التكلفة الكلية ثم اتخاذ القرارات.
- ❖ تحقيق الرقابة الفعالة من خلال تحميل التكاليف غير المباشرة للمنتجات المختلفة
- ❖ سهولة الاستخدام وتعمل على إعداد قوائم مالية بصورة تقليدية.

¹ نائل عدس، نضال خلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار اليازوري للنشر و التوزيع، عمان، الاردن ، 2013، ص73

² - وحيد عتروس، أهمية حساب التكاليف الحقيقية في المؤسسة الصناعية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص ص 16 - 17.

❖ تساعد الإدارة على تحديد سياسات التسعير لها وذلك في الأمد البعيد حيث تؤمن هذه النظرية بأن السعر يجب أن يغطي التكاليف الكلية ويزيد عن ذلك في تحقيق هامش الربح.

عيوب طريقة التكاليف الكلية:

- ❖ إن تقييم المخزون السلعي حسب تكلفة الإنتاج يؤدي إلى تحويل جزء من التكاليف الثابتة التي تقع ضمن المصروفات الصناعية غير المباشرة إلى الفترات المقبلة و هذا ما يتنافى مع مبدأ استقلال الدورات المالية.
- ❖ إن تحميل جميع التكاليف الإجمالية على وحدات الإنتاج لا يسمح ببيان مدى استغلال الطاقة الكلية المتاحة والتكاليف المقابلة للجزء المستغل و غير المستغل منها، و المفروض أن يتحمل النشاط الفعلي نصيبه فقط من التكاليف و ليس بها كاملة طبقاً لهذه الطريقة.¹
- ❖ تعتبر هذه الطريقة طويلة الحسابات عند توزيع وتحميل الأعباء الغير مباشرة، بينما غالباً ما يطالب مسيرو المؤسسات التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم من أجل اتخاذ قرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف.²
- ❖ إن استخدام هذه الطريقة لا يساعد الإدارة في تحديد أسعار المنتجات خاصة في أوقات الكساد وفي حالة المنافسة الشديدة.
- ❖ صعوبة تقسيم المؤسسة إلى أقسام أو مراكز عمل.
- ❖ كثرة الحسابات (التوزيع الأولى - التوزيع الثانوي - مفاتيح التوزيع).
- ❖ استخدام هذه الطريقة لا يساعد في تحديد سعر البيع وخاصة في الأجل القصير³

¹ صالح عبد الله رزق ، عطا الله وراد خليل محاسبة التكاليف الفعلية ،دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999 ، ص 87.

² محمود علي الجبالي قصي السمراي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع ، الأردن، 2002، ص 142.

³ هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص 52.

المطلب الثاني: طرق التكاليف الجزئية

الفرع الأول: طريقة التكاليف المتغيرة

1-تعريف: "تقوم هذه الطريقة على أساس الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وتحمل فقط التكاليف المتغيرة في تكلفة المنتج؛ أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الدورة عند حساب النتيجة الصافية".¹

2-مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة: تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على مجموعة من المبادئ منها:

- لا يحمل سعر تكلفة المنتجات الا بالتكاليف المتغيرة.
- التكاليف الثابتة للإنتاج والإدارة والمبيعات تعتبر كتكاليف ثابتة كلية للدورة، يجب على نتيجة الدورة ان تغطيها.
- تحديد الهامش على التكلفة المتغيرة أي ان رقم الاعمال هو أساس قياس مستوى النشاط ويجب عليه ان يغطي التكاليف المتغيرة.²

3-المزايا:

- تساعد الإدارة في التخطيط للربحية عن طريق توضيح العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح.
- تقدم بيانات للإدارة المؤسسة ذات نفع كبير في التخطيط ورسم السياسات واتخاذ القرار واعداد الموازنات.
- يؤدي استخدام هذه النظرية الى الحصول على رقم ربح له دلالة او أهمية أكبر من رقم الربح الناتج في حالة اتباع نظرية التكاليف الحقيقية.
- تعتبر التكاليف المتغير الحد الأدنى لسعر البيع في الاجل القصير.

4-العيوب:

- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، فهناك بعض عناصر التكاليف شبه متغيرة او شبه ثابتة التي يمكن اعتبارها ثابتة او متغيرة تماما لحجم النشاط.
- لكي يمكن الاستفادة من نظرية التكاليف المتغيرة يفترض المحاسب ثبات أسعار عوامل الإنتاج، وكفاءة استخدامها كما انه يفترض ثبات أسعار البيع ولا يعتبر هذا الفرض واقعا الا خلال زمن صير جدا.
- لا تعتبر التكلفة المتغيرة للإنتاج والمبيعات عن التكلفة الحقيقية لتلك الوحدة لان هذه النظرية تحمل وحدات انتاج بما يخصها من التكاليف الصناعية المتغيرة كما تحمل وحدات المبيعات بما يخصها من التكاليف البيعية المتغيرة فقط بينما لا تحمل عناصر التكاليف الثابتة لهذه الوحدات.
- لا تساعد الإدارة في تسعير المنتجات في الاجل الطويل.³

¹ عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص.179.

² حابي احمد، دراسة مقارنة بين التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، أطروحة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر 3، كلي العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2010/2011، ص.53.

³ محمد شفيق حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص.124.

الفرع الثاني: طريقة التحميل العقلاني

1- تعريف: "هي طريقة لحساب سعر التكلفة، تقوم على تقسيم المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة، ويكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء من الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه".¹

مبادئ طريقة التحميل العقلاني: يمكن ذكر هذه المبادئ كما يلي:

تحديد حجم النشاط: ويكون أما نشاط فعلي: والمقصود بالنشاط الذي تحققه المؤسسة أثناء العملية الإنتاجية فعلا والنشاط العادي: يكون وفق حجم النشاط الذي ترجو المؤسسة تحقيقه.

مراحل حساب التكاليف والنتيجة التحليلية: والتي تركز على طريقة التحميل العقلاني للأعباء والثابتة على تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة كما يلي:

حساب معامل التحميل العقلاني بالعلاقة التالية:

معامل التحميل العقلاني = المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي / المستوى العادي للنشاط الاقتصادي

حساب الأعباء الثابتة المحملة بالعلاقة التالية:

الأعباء الثابتة المحملة = الأعباء الثابتة الفعلية X (المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي / المستوى العادي للنشاط الاقتصادي)

تحميل الأعباء الثابتة للأقسام المتجانسة: وهي الطريقة التي تفصل الأعباء غير المباشرة الثابتة عن الأعباء المتغيرة في كل قسم وتخضع الأولى للتحميل بواسطة معامل التحميل.²

3-المزايا

-تساعد على تحديد المسؤوليات بدقة من خلال تحديد أسباب التغيرات في سعر التكلفة.

-تحديد التكلفة بشكل منفصل عن تأثيرات عوامل الانتاج .

-تمكن هذه الطريقة من التعرف على طاقة الانتاجية غير المستعملة والبحث في أسباب ذلك.

4-العيوب

من ضمن الانتقادات التي وجات لذا:

¹ - علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبية التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 59.

² - علي رحال، نفس المرجع ، ص 59.

- صعوبة التفرقة بين المصاريف الثابتة و المصاريف المتغيرة.
- تعارض هذه الطريقة مع مبدأ مقابلة الإيرادات في حال اختلاف معامل التحصيل عن الواحد.
- صعوبة تحديد مستوى النشاط العادي.¹

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية

- 1-تعريف: "هي عملية اعداد وحساب تكاليف معيارية التي تتجم نتيجة للممارسة لنشاطها في الظروف المتوقعة ومقارنتها بالتكاليف الفعلية من اجل حساب الانحرافات وتحليلها وإنتاج المعلومات لصالح متخذ القرار، وبالتالي فهي وسيلة من وسائل مراقبة التسيير".²
- 2-أهمية طريقة التكاليف المعيارية:

- أداة لرسم السياسات في المؤسسة، عن طريق وضع مقياس او مؤشرات او معايير محددة.
- أداة للرقابة الداخلية في المؤسسة، ومعرفة ما حققته الشركة من اهداف.
- تمد الإدارة بتقارير دورية توضح الانحرافات الناتجة عن المعايير المحددة مقدما وأيضا معرفة مواطن القوة والضعف.
- المفاضلة المستمرة بين النتائج الفعلية والمعايير، تزيد من كفاءة الإنتاج وتبعث في نفس الوقت للعاملين حافزا لتحقيق المستويات المنشودة
- المشروعات التي تستخدم طرق الرقابة بالميزانيات التقديرية والتكاليف المعيارية تلقى قبولا حسنا لدى المنظمات الخاصة بالإقراض.
- تحديد بكلفة الإنتاج التام وغير التام في المؤسسة.
- تخلق المنافسة بين الأقسام المختلفة مما يؤدي الى نمو المشروع وازدهاره.³

3أهداف طريقة التكاليف المعيارية

- البرمجة: تكمن هذه البرمجة في برمجة النتائج وذلك في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية، فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليست على ما حدث فعلا.
- الرقابة: نستطيع تحقيق رقابة عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية.
- التسعير : يمكن أن تستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتجات.-الإعلام: تزويد إدارة المؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بالانحرافات عن معايير المصروفات المحددة وتحليل الفروق.⁴

¹-حامدي هسعاد، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس النشا ط ABC في تحديد تكلفة الخدمة، مذكرة تسخير كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010/2011، ص50.

²- علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص185.

³- نظام التكاليف المعيارية منتدى المحاسب العربي <https://www.accdiscussion.com/acc16108>

⁴-بويقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 227..

4-أسس طريقة التكاليف المعيارية

تقوم هذه الطريقة على مجموعة من الأسس منها:

- العمل على وضع مستويات معيارية مسبقاً لمستوى النشاط والعناصر المكونة له، من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقاً لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية، أو وفق معايير محددة من جهات أخرى.
- العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية)، وحساب الانحرافات مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية.
- العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق وتطور التقنيات ومعايير الجودة... الخ.¹

5-شروط تطبيق نظام التكاليف المعيارية:²

لكي يتم تطبيق التكاليف المعيارية يجب إعطاء الشروط التالية:

- ان يكون الناتج متكرر ومستمر أي يكون هناك تكرار في العملية الإنتاجية
 - ان تكون هناك إمكانية لتقسيم المؤسسة لعدة مراكز تكلفة لكي نحدد محاسبة المسؤولية والتكاليف المعيارية والفعلية لكل قسم.
 - ان يتوافر منفذين للعملية الإنتاجية والمعايير الموضوعية
 - ان تكون عملية التنفيذ واضحة والمعايير غير قابلة للتفسير.
- #### 6-المزايا:

- تساعد التكاليف المعيارية على تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء.
- يمكن نظام التكاليف المعيارية من التخطيط حيث ان التكلفة المعيارية لوحدة المنتج النهائي تعتبر موازنة تخطيطية لوحدة واحدة.
- تستخدم التكاليف المعيارية في تشجيع العاملين على بذل الجهد وزيادة الإنتاجية.
- يساعد نظام التكاليف المعيارية على تحديد نتائج الاعمال بسرعة وبسهولة وبأقل وقت وتكلفة.
- يمكن نظام التكاليف المعيارية من تطبيق مفهوم محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء لمراكز المسؤولية.
- يمكن نظام التكاليف المعيارية من تحديد أسعار بيع المنتجات خاصة في الصناعات التي تستلزم تحديد سعر بيع قبل الإنتاج.
- يسهم في اتخاذ الإجراءات المصححة لعلاج الانحرافات السالبة وتنمية الانحرافات الموجبة.

¹- جغوري على، استخدام محاسبة التكاليف في ترشيد تكاليف الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2015، ص27.

²-ابحث متقدم في التكاليف المعيارية <http://www.arab4all.blogspot.com/blog-spot-20>

- المساهمة في اتخاذ القرارات الإدارية مثل قرار التوسع في خطوط الإنتاج أو الانكماش فيها واختيار انطباق الطرق للتشغيل.
- 7- العيوب:
- بعد تحديد التكلفة المعيارية نبدأ في التطبيق، لا يمكن التدخل أو لتأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك.
- مرجعية المعايير يمكن أن يتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقة لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.
- إن وضع معيار على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعب التحقيق¹.
- يتأسس العديد من المعايير على التقدير الشخصي بدلاً من الحقائق ولذلك فهي معرضة للخطأ البشري.
- يمكن أن تؤدي المعايير المتشددة جداً أو المتساهلة جداً إلى سلوك غير مرضي من قبل المستخدمين التي ترتبط أعمالهم بهذه المعايير.
- يجب مراجعة التكاليف المعيارية باستمرار لتحديد ما إذا كانت توجد مبررات لتنفيذها.
- يمكن أن تؤدي الإدارة بالاستثناء إلى إصابة المسؤولين بالإحباط لأنها لا تشير إلى الأوجه الإيجابية للأداء².

¹- بوعيشة جهاد ، دور نظام محاسبة التكاليف في تحسين الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2016، ص35.

²- تخصصات بيت .كوم <https://www.specialties.bayt.com/specialties>

المبحث الثالث: الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف

بعدما درسنا في المبحث السابق الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف و ابراز نقاط القوة و الضعف فظهرت الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف التي جاءت لتعطي عيوب الطرق التقليدية و إصلاح و ترشيد التكاليف و هم: طريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط وطريقة التكلفة المستهدفة

المطلب الأول: طريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC)

أولاً: تعريف

- يعرف نظام ABC بأنه "مدخل تكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية ،حيث تستخدم تكلفتها كأساس لتحديد تكلفة اغراض تكلفة أخرى كالمنتجات و الخدمات"¹
- و يعرف كوبر نظام ABC بأنه :نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ، ثم يتم تجميع التكاليف الغير مباشرة لكل نشاط على حدى ، حيث يتم تحميلها على الأنشطة الأولى ثم يتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات او الخدمات او الزبائن و ذلك حسب الغرض الذي تستخدم فيه².
- وتعرف أيضا على انها "طريقة لتوزيع التكاليف تعتمد على فكرة الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم فيها هذه الموارد ،ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي لتحقيق الرقابة افضل على أنشطة الموارد الإنتاجية والطاقة المتاحة وكيفية استغلالها³.

ثانياً: مراحل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

أوضح (Cooper&kaplain 1988) ان هناك اربع مراحل لانشاء نظام ABC وهي⁴:

- تحديد النشاطات الرئيسية في المنشأة .
- تحديد العوامل (محركات التكلفة CostDrivers) التي تؤثر بشكل كبير بتكلفة النشاط ، و التحديد المباشر لكيفية طلب النشاط للتكلفة.
- انشاء وعاء التكلفة لكل نشاط .
- تتبع التكاليف طبقا للنشاطات ، حسب كيفية طلب الأنشطة لتلك التكاليف

¹ناصر نور الدين عبد اللطيف ،الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية و تكنولوجيا المعلومات ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2004،ص 354

²ماهر موسى درغام، خليل ابراهيم شفقة، دراسة وتطبيق أحد النماذج المقدمة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في م مستشفى غزة الأوروبي، المجلة العربية للإدارة، ع1، المجلد 29، مصر ، 2009، ص27

³محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف ،الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2003، ص269.

⁴هيثم و محمد عقل ،إسماعيل أبو غين ،نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) و اثره على سياسة الأرباح لدى شركات المساهمة العامة و المدرجة في بورصة فلسطين ،مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير للمحاسبة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية ، جا معة الازهر ، غزة ، 2013، ص 38 .

• وقد حددها (Horngren et al.2011)

- 1-تحديد المنتجات التي تم اختيارها كاهداف تكلفة
- 2-تحديد التكاليف المباشرة للمنتجات
- 3-اختيار النشاطات و أسس تخصيص التكلفة لاستخدامها في تخصيص التكاليف الغير مباشرة على المنتجات
- 4-تحديد التكاليف غير المباشرة المتعلقة بكل أساس تخصيص التكلفة .
- 5-حساب المعدل لكل وحدة لكل أساس تخصيص تكلفة
- 6-حساب التكاليف غير مباشرة المخصصة على المنتجات .
- 7-حساب اجمالي تكلفة المنتجات من خلال إضافة كل التكاليف المباشرة و الغير مباشرة المخصصة للمنتجات.¹

ثالثا: مقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يقوم نظام ABC على مقومات أساسية هي:

1- الموارد: وهي العناصر الاقتصادية التي توجه لأداء النشاط، وتعد مصدر التكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد، فهي تعتبر من عوامل الإنتاج التي يتم استعمالها من قبل النشاط لتوليد مخرجاته، وتتضمن: الموارد، والمواد، والعنصر البشري (العمل)، والتكنولوجيا والخدمات المشتريات مدن خارج المنظمة مثل الإعلان والخدمات المحاسبية والقانونية (Cooper & Kaplan, 1992)

2- الأنشطة: تعتبر الأنشطة نقطة التركيز في نظام ABC وقد عرف (Garrison, et. al.2012) النشاط بأنه "الحد الذي يتسبب في استهلاك الموارد العامة في المنظمة"، وعموما يمكن تقسيم الأنشطة المؤدية لإنتاج منتج أو تقديم خدمة طبق الخاصية التسلسلي الهرمي للأنشطة " Hierarchies of Activities" حيث تعتبر الأساس في التغلب على العيوب الموجودة في المنهج التقليدي، حي يتم التعامل مع الأنشطة التي يتم تحديدها في المؤسسة من خلال تقسيمها إلى أربع مجموعات رئيسة على النحو التالي (COPER 1990):

- أ. أنشطة ترتبط بوحدة المنتج .
- ب. أنشطة ترتبط بالحزمة الإنتاجية.
- ج.أنشطة ترتبط بالخط الإنتاجي .
- د.أنشطة ترتبط بعمليات المنشأة ككل .

¹هيثم و محمد عقل ،إسماعيل أبو غين،مرجع سابق ،-ص 38ص 39 .

3-المخرجات: هي وحدات التكلفة التي تستهلك خدمات الأنشطة المختلفة، وتشمل المنتجات والخدمات، وتعتبر مسببت تكاليف الأنشطة هي الدراية بين تكاليف الأنشطة والمخرجات المتنوعة.¹

4- مسببات تكلفة الأنشطة: هي العنصر الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة، وغالبا ما يمثل السبب الرئيسي لحجم النشاط، ويتناول تحليل مسببات التكلفة للأنشطة تحديد سبب حدوث التكلفة، ولغرض قياس تكلفة المنتجات يجب التمييز بين مسببات التكلفة للمرحلة الأولى في دورة تحميل التكاليف والخاصة بتخصيص الموارد على الأنشطة وهي تمثل مسببات لاستخدام الموارد بواسطة مراكز النشاط ومن أمثلتها: (عدد أوامر التشغيل، عدد الفاحصين، عدد الكيلوواط ساعة المستخدمة)، ومسببات التكلفة للمرحلة الثانية في دورة تحميل التكاليف، والخاصة بتحميل تكلفة الأنشطة على المخرجات، ويمثل سبب التكلفة من هذا النوع العنصر الرئيس في إنشاء مجتمعات التكلفة، حيد يكون لكل مجمع تكاليف مسبب واحد للتكلفة (الهليلوي، 1995) وفي ظل وجود روابط متعددة بين الأنشطة والمنتجات، يجعل من الضرورة استخدام مسببات عديدة للتكلفة، إل أنه بشكل عام يمكن تقسيم مسببات التكلفة إلى نوعين أساسيين:

أ. مسببات خاصة بالعمليات Transaction Cost Drivers: "وتركز هذه النوعية على عدد المرات التي يتم فيها تأدية النشاط الواحد، وتستخدم في حالة ما إذا كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى القدر نفسه من النشاط، فعلى سبيل المثال فإن أنشطة جدولة تشغيل الآلات للإنتاج وتشغيل أمر الشراء وصيانة جزء معين من الآلة يمكن أن تؤدي وتستغرق نفس الوقت والجهد بغض النظر عن طبيعة المنتج النهائي.

ب - مسببات خاصة بالفترة الزمنية Duration Cost Drivers: "وتهتم هذه النوعية بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج ما، وتستخدم في حالة اختلاف حتما لنشاط المطلوب تأديته باختلاف نوعية وكمية المنتج النهائي، ومن أمثلة مسببات التكلفة الخاصة بالفترة الزمنية ساعات العمل المباشر، ساعات الفحص، ساعات تهيئة الآلة للتشغيل

¹ هيثم و محمد عقل ، إسماعيل أبو غبن ،مرجع سابق ،-ص 41

5- **مجمعات تكلفة النشاط:** مجموعة الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد وهي حلقة الوصل بين موارد المنظمة والمنتجات النهائية، حي إن هذه الأنشطة تستهلك موارد المنظمة من أجل إنجاز المنتج النهائي من سلع وخدمات. ويتم تجميع عناصر التكاليف غير المباشرة الناتجة عن أعمال متجانسة بكل مجمع تكلفة للنشاط حسب الدور الذي يؤديه، وأن تتناسب التكاليف تناسباً طردياً مع النشاط، وقد يستدعي ذلك تحليلاً إحصائياً التحديد قوة واتجاه العلاقة بين الأعمال داخل المجمع وبين تكلفة كل نشاط، بعد ذلك يتم توزيع تكاليف مجمعات التكلفة على (المنتجات، والخدمات،) حسب الأنشطة التي استخدمت في إنجازها .

وقد يستدعي الأمر في بعض الأحيان زيادة أو تقليص عدد مجمعات تكلفة النشاط بحسب التجانس بين مجموعة الأعمال التي تتكون كل منها، مما يوجب ضرورة تقسيم الهيكل التنظيمي إلى مجموعة من الأنشطة يراعى فيها مدى تجانس الأعمال داخل كل نشاط، وكذلك ارتباط عناصر التكاليف بالأعمال التي تؤدي داخله. فبدلاً من أن نبحث عن نمط سلوك التكاليف لكل وحدة نشاط ونحدد لها مسبب التكلفة الملائم، فإنه قد يكون اقتصادياً أن يتم تجميع عدد من الأنشطة المتجانسة في مجمع تكاليفي واحد يكون له مسبب تكاليفي واحد، والمشكلة أنه كلما زاد عدد الأنشطة التي يتم تجميعها في مجمع تكاليفي واحد قلت المقدرة على تحديد مسبب تكاليفي واحد لها.¹

¹ هيثم و محمد عقل ، إسماعيل أبو غين ،مرجع سابق ،-ص 42.

رابعاً: مزايا وعيوب استخدام طريقة التكلفة على أساس الأنشطة

أ. المزايا

- ✓ تقدم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مقاييس أكثر تفصيلاً للتكاليف عما تقدمه طرق التوزيع على أساس الأقسام أو على أساس المنشأة كوحدة .
- ✓ تتوفر أرقام أكثر دقة عن تكاليف المنتج تفيد قرارات التسويق و التسعير و المنتجات التي يجب الحد منها
- ✓ مساعدة إدارة الإنتاج على تقديم معلومات أفضل عن تكاليف كل نشاط ، و معرفة مسببات التكلفة مسبقاً .
- ✓ تقدم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة معلومات أكثر عن تكاليف المنتج ، و لكنها تتطلب نظاماً دفترياً أكثر تفصيلاً ، و يجب أن تقارن التكلفة بالمنفعة التي يحققها استخدام هذا النظام¹.
- 2 ✓ تطبيق النظام يوفر معلومات دقيقة حول الأنشطة باستخدام مسببات التكلفة من أجل تخصيص تكاليف النشاط على أغراض التكلفة بمعنى أنه يوفر معلومات حول التكاليف دقيقة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية من ناحية مزيج المنتجات، الموارد، التسعير، تحسين العمليات وتقييم الأداء عمليات المنظمة، فاستخدامه يؤدي إلى الحصول على مزايا عملية، بتحسين العمليات الإنتاجية، ومزايا استراتيجية والحصول على أفضل المعلومات من أجل تطوير المنتجات، الموارد، المنتجات، الموارد، مزيج الإنتاج، إلغاء التكاليف المرتبطة بالأنشطة التي لا تضيف قيمة، تحسن كفاءة العمليات الداخلية.
- ✓ تطبيقه يؤدي إلى الحصول على تكاليف إنتاج دقيقة، وذلك بهندسة التكلفة من أجل ربح حصة السوق المستهدف بسعر محدد مسبقاً مع ربح مقبول، بتخطيط خفض التكلفة من خلال دورة حياة المنتج كتكلفة مستهدفة.
- ✓ يساعد نظام (ABC) على موازنة مدخلات بارنكاها على المسؤولية، موازنة الإدارة للأنشطة بارنكاها على الكفاءة، موازنة الأداء للمدخلات بارنكاها على الفعالية.
- ✓ يساعد النظام على تحسين العلاقات مع الموردين، تحدد تقسيمات الأسواق تحديد الزبائن التي لهم مردودية مقبولة.
- ✓ أشار (R.Cooper) أن نظام التكلفة على أساس الأنشطة يمكنه من تحقيق دقة أكثر من نظم التكاليف التقليدية باستخدام مسببات التكلفة تتبع تكلفة أنشطة الإنتاج.
- ✓ يساعد نظام ABC على تحسين المردودية، توجيه مزيج الإنتاج وقرارات الاستثمار، المفاوضات حول السعر

¹ كمال خليفة أبو زيد ، كمال الدين الدهراوي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، مصر ، 2002 ، ص 97.

² اليزيد ساحري، أهمية نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2007-2008، ص65

الجودة، التصميم، خدمات ما بعد البيع، الكفاءة في توزيع الموارد، خدمة العمليات للاستهداف في الأسواق فهم سلوك التكلفة من خلال عملية تحليل، ABC بمعنى أن نظام التكلفة على أساس النشاط يعمل على جمع وتحليل البيانات لتحسين اتخاذ القرارات على المستويين العملي والاستراتيجي

ب. العيوب:

1- لقد عرفت هذه الطريقة رواجاً كبيراً في الثمانينات إلا أن الدراسات أثبتت أن عدد المؤسسات التي لجأت إلى استعمالها قليل، و أن تلك التي اعتمدها تخلت عنها في معظمها و من خلال التحقيق الذي قام به معهد محاسبة التسيير Institut of Management Accountants عام 1996 و الخاص بالمؤسسات التي طبقت نظام التكاليف الحديث، تبين أن 81/100 من المؤسسات التي اجري فيها التحقيق لم تحقق تحسن في أرباحها الصافية بالاعتماد على نظام ABC.¹

2- صعوبات تتعلق بعنصر البشري فلا شك أن أي عملية تغيير أو تطوير تواجه دائماً بالمعارضة من جانب الأفراد الذين يحرصون التغيير أو التطوير، لذلك فإن المؤسسات التي تسعى إلى تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة تواجه دائماً بمعارضة كبيرة من قبل الأقسام والإدارات التي تفضل التمسك بنظام التكاليف التقليدي الذي اعتادوا استخدامه.

3- ارتفاع تكلفة النظام مقارنة بالأنظمة الأخرى و بالتالي يجب دراسة المنفعة المترتبة عليه و مقارنتها بالتكلفة المترتبة عليه.

4- أن كفاءة استخدام هذه الطريقة تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة و ذلك ليس بالأمر السهل و من الأفضل تحديد أفضل مسبب تكلفة و دراسة الآثار السلوكية لها .

5- يركز نظام ABC على القرارات الاستراتيجية في الأمد الطويل الأجل، بينما تحتاج المؤسسات إلى اتخاذ قرارات الخاصة بالرقابة و التخطيط في الأمد القصير.²

6- إن ارتفاع تكلفة نظام ABC قد يكون أهم عائق أمام إدارة المؤسسات الصناعية أو الخدمية التي ترغب في تطبيقه.

7- يواجه تطبيق نظام الجديد مقاومة واعتراض شديدين من الأقسام التي لا ترغب في التغيير والتمسك بنظام التكاليف التقليدي، إلا أنه يمكن التغلب على ذلك من خلال برامج للتعليم والتدريب لمن هو متوقع تعليمهم مع هذا النظام وكذلك دعم وتشجيع الإدارة العليا للنظم الجديد من خلال مشاركتها.³

¹ دحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام المعلومات للتسيير و مساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع نفود مالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004، ص 265.

² مولاي حسين، مكانة المحاسبة التحليلية في القطاع الفلاحي، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم التسيير، فرع النقود و البنوك، جامعة الجزائر، الجزائر 2007/2006، ص 68.

³ ماهر موسى درغام، خليل ابراهيم شفقة، دراسة وتطبيق أحد النماذج المقدمة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، المجلة العربية للإدارة، ع 1، المجلد 29، مصر، 2009، ص 64.

- 8- لقد طبق هذا النظام في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على تكاليف ثابتة، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة.
- 9- الحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب وجود نظام معلومات ذو جودة عالية، وهذا من الصعب توفيره مما يؤدي إلى الحصول على معلومات غير دقيقة.
- 10- إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتطلب تكلفة مرتفعة وجهدا كبيرا وهذا ما يجعل العديد من المؤسسات الصناعية تتردد في استخدامه.¹

خصائص نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يتمتع نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بالخصائص التالية

- 1 - يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC " في تعيين الفرصة المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح، حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، وأن تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء تكلفتها سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج التام، ويعتبر ذلك هدف وسبب إيجاد النظام وخصوصا في المؤسسات ذات المنافسة العالية
- 2 - تعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض التكلفة وبمساعدة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC " فقد تم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها، وأن من ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين الآن هو هدف تخفيض التكلفة وخصيصا تكلفة وحدة العامل المسبب، فمثلا يستحق المشرف (على نشاط الفحص) الحوافز إذا استطاع تخفيض تكلفة ساعة الفحص
- 3- يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة منتج عن آخر إلى كيفية استخدام هذه المنتجات- للموارد الاقتصادية كما ونوعاً- والتي تتمثل في الأنشطة وذلك ما تعجز عن إيضاحه الطرق التقليدية بسبب استخدام معدل تحميل واحد والذي يعني وجود مجمع تكلفة واحد أو عدد محدود جدا منها، والذي يحتوي مختلف التكاليف الخاصة بالقسم أو المستخلصة بغض النظر عن الأنشطة، وترتبط هذه التكاليف بأساس تحميل واحد تتباين قدرته التأثيرية في أنواع هذه التكاليف.
- 4- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على زيادة تكلفة أداء القرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.

- 5- يساهم في تعظيم الأرباح من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم النظام، حيث يمكن ربطه مثلا بنظام الإنتاج في الوقت المحدد بهدف تخفيض التكلفة حيث

¹ هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص 74.

إن تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وبيان الأنشطة التي تعاني من الاختناقات والأنشطة غير المتعلقة بالكامل يساعد في معالجتهما ويخفض كلفتها.¹

المطلب الثاني: طريقة التكلفة المستهدفة

التعريف

- عرفت التكلفة المستهدفة بأنها: "هي الجهد المبذول في مراحل التخطيط والتطوير من أجل بلوغ تكلفة معينة. تحدد من طرف الإدارة، ويستعمل هذا الجهد لامتناس الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدر، بأفضل تصميم وأفضل خصائص للمنتج والهدف النهائي هو السماح للمنتج بيلوغ ربح مستهدف على طول دورة حياته التجارية"²

- وتعرف: "بأنها أسلوب المنظمة في تصميم منتجاتها بما يلبي رغبات الزبائن وتخفيض الكلف وتحقيق الأرباح و ذلك ضمن مدى معين من خلال الاستهداف للتكلفة".³

- عرفه Sakurai على أنه " أحد أدوات إدارة التكاليف التي تخفض التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين بهندسة الإنتاج والتصميم وبحوث التسويق والمحاسبة".⁴

ثانيا: خصائص طريقة التكلفة المستهدفة

يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة مدخل حديث من مداخل إدارة التكاليف يشتمل على مجموعة من الخصائص التالية:

- 1- التكلفة المستهدفة تطبق في مرحلة التطوير والتصميم حيث إنها تختلف عن الطرق التقليدية في إدارة التكاليف التي تطبق في مرحلة الإنتاج.
- 2- التكلفة المستهدفة ليس طريقة إدارية للرقابة على التكاليف بل هي وسيلة لتخفيض التكاليف.
- 3- إن عمليات و اجراءات التكلفة المستهدفة لها طرق أولية كثيرة مستخدمة لأن الأهداف الأولية للتكلفة المستهدفة تشتمل على تقنيات التطوير والتصميم.
- 4- التعاون بين الأقسام المختلفة مطلوب لتحقيق التكلفة المستهدفة.
- 5- التكلفة المستهدفة مناسب تطبيقها في الصناعات أو المنتجات الصغيرة المتعددة أكثر من المنتجات القليلة الكبيرة.⁵

¹ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص165-166

² عوط عبد الحق ، دور محاسبة التكاليف في دعم الاستراتيجية التنافسية، للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، فرع محاسبة ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، 2012 -2013 ،ص35.

³ م.م معاد خلف إبراهيم الجنابي ، الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة ، مجلة التكريت للعلوم الإدارية و الاقتصادية ، الم جلد 7 ، العدد 21 ، جامعة تكريت ، 2011 ، ص 180.

⁴ فراس إبراهيم كريم الحميري، تخفيض التكلفة باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد110، المجلد2017، ص46، ص276

¹ محمد حسن الحداد ، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العامة في قطاع غزة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2011 ، ص 17 .

ثالثا: مراحل طريقة التكلفة المستهدفة

تمر التكلفة المستهدفة بمراحل مهمة لإرضاء العميل، ذلك عبر:

* مرحلة تخطيط التكلفة المستهدفة

* تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة

* تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التطوير

ويجب على المؤسسة ان تراعي المراحل التالية.

المرحلة الأولى: تخطيط التكلفة المستهدفة:

تمر المرحلة الأولى بخطوات أساسية:

1 تحديد السعر المستهدف: وهو سعر بيع الوحدة من المنتج الجديد الذي يحدد على أساس تحليل السوق ويستخدم كأساس في تحديد التكلفة المستهدفة.

بحيث ان تكون له خاصية تمكنه من المنافسة في السوق أي وجب مراعات العوامل التي تؤثر على سعر البيع المستهدف، والمبدأ الأساسي الذي يعتمد عن تحديد سعر البيع المستهدف هو ان يظل السعر كما هو، ما لم يكن تغيير في الكفاءة الوظيفية بالمقارنة بنموذج سابق قبل التطوير وإذا كان هناك تغيير فانه سيغير من قيمة المنتج بالنسبة للعميل وعليه فانه يمكن زيادة قيمته لدى العميل اما عن طريق الكفاءة الوظيفية للمنتج مع ثبات سعره او تخفيض سعر المنتج مع ثبات كفاءته الوظيفية.

اما بالنسبة للمنتجات الجديدة فانه لتحديد سعر البيع المستهدف يمكن للمؤسسة الاختيار بين أحد الاستراتيجيتين التاليتين:

1 ± استراتيجية الاختراق: وتتم بدفع لسعار منخفضة مبدئيا للحصول على حصة بشمل سريع في السوق نتيجة لإقبال العملاء على الأسعار المنخفضة خاصة في حالة وجود السلع منافسة تتمتع بنفس مستوى الجودة، تتطلب هذه الاستراتيجية التضحية بالأرباح في اجل قصير من اجل الحصول على حصة من السوق في الاجل الطويل.

1 2 استراتيجية تصفح السوق: تصبح هذه الاستراتيجية مناسبة إذا كان المنتج يتمتع بخصائص مميزة عن السلع المنافسة وتقوم هذه الاستراتيجية بوضع أسعار مرتفعة مبدئيا لتعظيم الأرباح في اجل قصير ثم تخفيض هذه الأسعار فيما بعد للتجاوب مع السوق المنافسة.¹

2- وضع هامش الربح المستهدف:

وهو القيمة التي على المؤسسة ان تصل اليها لتحقيق اهداف الربح طويلة الاجل، وهذا الهامش يحدد بناء على عوامل كثيرة. ويتحدد هامش الربح وفق طريقتين:

² محمود منصور شلبي ، ماهية التكاليف المستهدفة ، بحث جامعة الازهر ، كلية التجارة ، 2008 ، ص-ص 9-10

- أ- تعتمد المؤسسة على هامش ربح الفعلي للمنتج السابق ثم يعدل هذا الهامش طبقا للتغيرات المتوقعة في ظروف السوق و بناء على هذه العلاقة التاريخية تحدد المؤسسة هامش الربح المستهدف .
- ب- تعمل المؤسسة بهامش ربح مستهدف لمجموعة من المنتجات مع زيادة و تخفيض لهامش الربح داخل مجموعة المنتجات وذلك في ظل ظروف السوق المتوقعة مع الحفاظ على هامش الربح المستهدف لمجموعة المنتجات .

3- تحديد التكلفة المسموح بها:

بعد حساب التكلفة المسموح بها و المحددة وفقا لمتطلبات السوق، تقوم المؤسسة بتحديد التكلفة المقدرة للمنتج وفقا لقدراتها و ظروفها الداخلية (طاقاتها و خصائصها و مواردها) ثم تقوم المؤسسة بالمقارنة بين التكلفة المسموح بها و التكلفة الجارية .وإذا ما كانت هذه الاخيرة أكبر من الأولى ، تبذل المؤسسة مجهود لتحليل الفجوة ، ومحاولة إيجاد الحلول الممكنة لتقليص قدر الإمكان .

4- تحديد و تحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة:

هدف خفض التكلفة هو الفرق بين التكلفة المسموح بها و التكلفة الجارية ويقصد بالتكلفة الجارية : تكلفة المنتج المقترحة بافتراضيات التصنيع الحالية دون إجراء أي محاولة لخفض التكلفة.¹

تتكون هذه الأخيرة من جزئين:

-هدف خفض التكلفة الممكن:

هو جزء التكاليف القابل للتحقيق عن طريق تطوير تصميم المنتج و تطوير الطاقات المتاحة لدى المؤسسة و لدى الموردين ، وهو الفرق بين التكلفة الجارية و التكلفة المستهدفة للمنتج.

-التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة :وهذا الجزء يصعب تحقيقه في ظل سيادة نفس الظروف الحالية من تكنولوجيا وغيرها

وهو عبارة عن الفرق بين التكلفة المسموح بها و التكلفة المستهدفة للمنتج و يمكن التعبير كما سبق بالمعادلات

$$* \text{التكلفة المسموح بها} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف} \dots\dots\dots 7$$

$$* \text{هدف خفض التكلفة} = \text{التكلفة المسموح بها} - \text{التكلفة الجارية} \dots\dots\dots 9$$

$$* \text{هدف خفض التكلفة الممكن} = \text{التكلفة الجارية} - \text{التكلفة المستهدفة} \dots\dots\dots 6$$

$$* \text{التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة} = \text{التكلفة المسموح بها} - \text{التكلفة المستهدفة} \dots\dots\dots 6$$

و باستخدام المعادلة 6 نجد أن

$$* \text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة المسموح بها} - \text{التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة} \dots\dots\dots 5$$

و بالتعويض التكلفة المسموح بها في المعادلة 7 في المعادلة 5 نجد

¹ محمود منصور شلبي موسى ، مرجع سابق ، ص 10

و بالتعويض التكلفة المسموح بها في المعادلة 7 في المعادلة 5 نجد التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف - التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة.¹

المرحلة الثانية: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تخفيض التكلفة

هناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هدف خفض التكلفة، ومن أشهر هذه الأدوات ما يلي:

✓ هندسة القيمة

✓ الهندسة المتزامنة

✓ جداول التكلفة

✓ تحليل التكلفة الوظيفي

✓ نظم دعم التكلفة المستهدفة

1- هندسة القيمة: هي احد الأساليب التي تهدف الى حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، و تعمل على تخفيض التكلفة مع المحافظة على الجودة.

ويعرف هذا الأسلوب على انه : التقييم المنضم لكل جوانب وأنشطة البحوث والتطوير وتصميم المنتجات والعمليات، والنتائج والتسويق والتوزيع بهدف تخفيض التكاليف مع تحقيق حاجيات العملاء ويطبق حسب المراحل التالية:

• تحديد الأهداف التي تمكن في عملية التحسين والتطوير.

• جمع المعلومات عن طريق التعاون بين إدارة التكاليف والمهندسين.

• يصمم المنتج هندسيا وفقا لحاجيات العملاء.

• تقييم ما تم تقديمه من أفكار وأساليب وعمليات والتحقق من مدى تطبيقها ومساهمتها في تخفيض التكلفة وتحسين الجودة.

• مرحلة تقديم خطة القيمة.

• مرحلة تطبيق هندسة القيمة مع المتابعة والتقييم للمنتج.²

ب- الهندسة المتزامنة: الهندسة المتزامنة هي وسيلة لخفض زمن تطوير المنتج أو الخدمة، من خلال أداء الأعمال الخاصة بالتخطيط والتطوير والتصميم التفصيلي للمنتجات أو الخدمات الجديدة، في وقت واحد، وبطريقة متوازنة وليست متعاقبة.

¹ محمد عماد صلاح عبد الحفيظ ، التكلفة المستهدفة ،تمهيد ماجستير ، قسم الدراسات العليا ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، 2008، ص76.

² علي عدنان أبو عودة ، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية دراسة تطبيقية على المصارف العامة في قطاع غزة ، مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل ، كلية التجارة ، ال جامعة الإسلامية ، غزة ، 2010 ، ص32،33.

ج- **جداول التكلفة**: تعتبر من المصادر المهمة للمعلومات عند تحديد التكلفة المستهدفة، فهي توفر المعلومات عن أثر استخدام المواد الإنتاجية المختلفة وطرق التصنيع البديلة وتصميم المنتجات البديلة على التكلفة من خلال تحليل التكاليف الخاصة بكل بديل وتوفير قاعدة معلومات تكاليفية، كما تساعد هذه الجداول في خفض التكلفة خلال مرحلة دورة حياة المنتج وبصفة خاصة مرحلة ما قبل الإنتاج .

د- **تحليل التكلفة الوظيفي**: يستخدم التحليل الوظيفي في حالة توفر معلومات عن تكاليف كل وظيفة من وظائف الخدمة أو المنتج، وتقسم الوظائف إلى مجموعات رئيسية وثنائية، حتى يتم تعديل عليها إما بضمها مع بعضها أو حذفها إذا كانت غير مهمة وذلك بهدف خفض التكلفة

هـ- **نظم دعم التكلفة المستهدفة**: وجود التكنولوجيا المتقدمة ساعد على توفير العديد من أنظمة المعلومات، التي لها أثر مهم في تسهيل عملية تحديد التكلفة المستهدفة، ومن أهم هذه النظم:

**النظم المساعدة في حساب الأسعار المستهدفة.

**النظم المساعدة في حساب الأرباح المستهدفة.

**النظم المساعدة في البحوث والتطوير.¹

المرحلة الثالثة: تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التكلفة المطور

ان تطبيق هذه المرحلة مهم جدا للمحافظة على الربحية في ظل المنافسة وان كانت تخطط لتخفيض التكاليف في المستقبل فإنها في مرحلة جديدة من مراحل البحث عن أماكن تخفيض التكلفة.

والمعنى الشائع لمدخل التكلفة المطور في جميع نواحي المؤسسة، وليس فقط في سلسلة عمليات الإنتاج الأساسية، حيث يخرط جميع العاملين في عملية التحسين وعلى جميع المستويات الإدارية بغض النظر عن مراكزهم الوظيفية، من الإدارة العليا إلى عامل التنظيف.²

انن يهدف هذا الأسلوب الى التحسين التي مع الوقت تعطي نتائج مهمة وإيجابية، حيث تقوم بتخفيض التكاليف في مرحلة الإنتاج، الذي يساعد ويطور التكلفة المستهدفة الى تطبيق منهجها في مرحلة التطوير والتصميم.³

رابعا: اهداف طريقة التكلفة المستهدفة:

تعددت أهداف منهج التكلفة المستهدفة حسب وجهة نظر كل باحث، ولكن الهدف المشترك والرئيس نجده هو خفض التكلفة والمحافظة على الجودة، وهناك أهداف أخرى كآلاتي:

1- خفض تكلفة المنتجات الجديدة مع مراعاة الحفاظ على جودة المنتج و التقيد بالتوقيت المناسب لتسليم المنتج والسعر المتناسب مع السعر السائد في السوق.

2- تحفيز موظفي الشركة على العمل للوصول إلى الربح المستهدف وذلك بتعميم العمل بأسلوب التكلفة المستهدفة على كافة مستويات العاملين في الشركة.

¹ علي عدنان أبو عودة ،مرجع سابق،ص-ص35،34 .

² بتول عطية خلف، الإطار المتكامل لتقنيات تخفيض التكاليف وإعادة هندسة العمليات لتطوير إستراتيجية الشركة، مجلة العلوم الاقتصادية وإدارية، جامعة بغداد، المجلد ،21 العدد ، 2015 ، 86ص.

³ محمود منصور شلبي موسى ، مرجع سابق ، ص 13.

- 3- التخطيط الاستراتيجي للمشروع وبما يكفل تحقيق الخفض المستمر في التكلفة وزيادة فعالية تصميم المنتج وتطويره.
 - 4- تطوير المنتج دائما لجذب المستهلكين.
 - 5- تخفيض تكاليف المنتجات الحالية والمستقبلية.
 - 6- يساعد مدخل التكلفة المستهدفة في تحديد تكاليف المنتج المستهدفة أي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج.
 - 7- تحقيق أهداف الإدارة العليا من أرباح ومنافسة على المدى الطويل في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية، وكذلك تغير أذواق المستهلكين.
 - 8- تحقيق رغبة العملاء وإشباع احتياجاتهم وذلك بتقديم منتجات متطورة وذات جودة وسعر مناسبين.
 - 9- تقديم منتجات جديدة في الوقت المناسب وبجودة مناسبة لضمان الاستمرار في الأسواق.
- خامسا: تقييم طريقة التكلفة المستهدفة:**

1- مزايا:

- توجد مجموعة من المزايا التي تعود على المؤسسات من خلال تطبيق التكلفة المستهدفة، م من أهم هذه المزايا ما يلي:
- 1- يساهم في الإدارة الاستراتيجية لأرباح المستقبلية.
 - 2- يعتبر أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد.
 - 3- يؤدي اتباعها الى تقديم منتجات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكنه من تحقيق الربح.
 - 4- كما يعد التركيز الخارجي للتكلفة المستهدفة (يجلب معلومات عن السوق لنظام التكلفة)، من بين المزايا الأساسية لهذا الأسلوب على عكس الأساليب التقليدية للتكاليف التي تتميز بتركيزها الداخلي (جمع تكلفة المورد، اليد العاملة، وعناصر إضافية لحساب تكلفة الوحدة)، حيث أن نقطة البداية للأسلوب هي سعر السوق المستقبلي ثم الوصول إلى التكلفة المستهدفة.
 - 5- كما أنه وباتجاه التكلفة المستهدفة نحو السوق واعتبار سعر السوق نقطة محورية للتحليل، فإن تتجنب المشاكل الأخرى للتكلفة، حيث تصبح التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية.
 - 6- يصبح السعر مسببا لعملية تطوير المنتج بدلا من أن يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح.
 - 7- تتجه التكلفة المستهدفة بسبب غرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات، بينما تتجه الطرق التقليدية للتكلفة إلى تسجيل كل التكاليف بغض النظر عن ملاءمتها لاتخاذ القرارات.¹

¹،سالمي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، الجزائر، 2009-2010، ص124

2- العيوب

على الرغم من المزايا التي حققتها التكلفة المستهدفة، إلا أن لها عيوب يمكن أن نذكر بعضها فيما يلي:

- 1- فرضها لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل.
- 2- ربط التكلفة المستهدفة بالأرباح العادية يكون معقولا عندما تكون المؤسسة تحقق أرباحا قريبة من المستويات العادية، لكن في حالة بعدها عنها وبالأخص عند تحقيق سلسلة خسائر فإن قيام التكلفة المستهدفة على أساس الأرباح العادية يمكن أن يؤدي إلى أهداف غير قابلة للتحقيق.
- 3- يتمثل أحد مشاكل الطريقة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة.
- 4- إن الفرضيات التي تبني عليها التكلفة المستهدفة والتي تتضمن مثلا المنافسين المستقبليين، حيث يمكن أن تواجه المؤسسة منافسين جدد في المستقبل إضافة إلى المنافسين الحاليين، وتتعلق الفرضية الثانية بالتطورات التكنولوجية المستقبلية فمن غير الممكن أن تتنبأ المؤسسة بالتطورات التكنولوجية الجديدة في المستقبل.
- 5- تطلب أسلوب التكلفة المستهدفة العديد من التغيرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة.
- 6- يحتاج تطبيق هذا الأسلوب إلى تكاليف لتطوير و تجربة المنتج، وهي تكاليف اختيارية و لهذا أصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد أسلوب التكلفة المستهدفة لأن علاقة المدخولات بالمخرجات في هذه التكاليف غير واضحة.
- 7- تحتاج أنشطة أسلوب التكلفة المستهدف إلى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي إلى الضغط على فريق العمل.
- 8- التزام المديرين بنظام عمل المؤسسة و الإجراءات الروتينية و تمسكهم بالمفاهيم التقليدية ومحاربة و كراهية تحمل المسؤولية.¹

الخلاصة

مما سبق نستطيع ان نقول ان محاسبة التكاليف مرت بعدة تطورات مهمة وأصبحت تمثل دورا هاما واساسيا في المؤسسة في الوقت الحاضر وذلك من خلال توفير البيانات والمعلومات اللازمة بكل دقة.

وبالتالي فان محاسبة التكاليف تحاول على تحقيق أهدافها الرئيسية وهي تخفيض التكاليف الى اقل تكلفة ممكنة وتحقيق أكبر ربح ممكن، وترشيد قرارات التخطيط والرقابة، والمساعدة في تطبيق سياسة تسعير صحيحة هذا ما أدى الى تحقيق غايات ومتطلبات المسيرين وبقاء المؤسسات في تطور مستمر.

الفصل الثاني

استخدام نظام محاسبة

التكاليف في تحسين

إدارة الانتاج

تمهيد:

عرفت إدارة الإنتاج عدة صعوبات لتطوير تقنياتها واساليبها منذ القديم حيث أصبحت لها دور هام في المؤسسة ولها تأثير مباشر على استخدام الموارد بشكل جيد، والخدمة او المنتج المقدمة الى المستهلك هذا ما ينعكس إيجابيا على جودة المنتجات ورفع مكانة المؤسسة.

وتعتبر إدارة الإنتاج هي الإدارة المركزية في المؤسسة الإنتاجية حيث ترتبط بكل الإدارات ووجود علاقة بينها وبين محاسبة التكاليف ولعل ان محاسبة التكاليف لها دور في تحسين إدارة الإنتاج هذا ما سنتطرق اليه في هذا الفصل

المبحث الأول: مدخل إلى إدارة الإنتاج

المبحث الثاني: وظائف إدارة الإنتاج وعلاقتها بالمؤسسة

المبحث الثالث: العلاقة بين إدارة الإنتاج ومحاسبة التكاليف

المبحث الأول: مدخل الى إدارة الإنتاج

في هذا المبحث الذي قسمناه الى ثلاثة مطالب رئيسية سوف نتطرق الى مفهوم الإنتاج و أهميته ومفهوم إدارة الإنتاج والتطور التاريخي لإدارة الإنتاج.

المطلب الأول: مفهوم الإنتاج وأهميته

أولاً: تعريف الانتاج:

❖ "يعني إيجاد سلع او خدمات أي إيجاد أشياء مادية باستخدام العمالة والآلات والمواد الخام او انه عبارة عن مخرجات القوى العاملة المنتجة ".¹

❖ "هو علاقة بين كمية الموارد المستخدمة في العملية الإنتاجية و بين الناتج من تلك العملية"².

❖ " هو عملية تغيير في خصائص ومواصفات الاشياء المادية لتصبح بعد ذلك بخصائص ومواصفات جديدة ذات فائدة أكبر للمستهلك ".³

❖ " العملية التي يتم بمقتضاها تحويل نسب معينة من المدخلات الى أنواع محددة من المخرجات بهدف الاستهلاك المباشر وغير مباشر".⁴

❖ "كل الأنشطة التي تختص بخلق الأشياء ذات القيمة ".⁵

❖ "هو ذلك النشاط الذي يتولى عملية مزج تم تحويل الموارد المتاحة لنظام معين وفق أسس محددة من اجل

إضافة او خلق قيمة تتلاءم مع السياسات التي تمارسها إدارة ذلك النظام ".⁶

❖ " مجموعة من الأنشطة والفعاليات المتعلقة بالعملية والتكنولوجيا التي تؤدي الى اجراء تغيير او تحويل شكل المادة الى شكل اخر مقصود ".⁷

¹ نبيل محمد مرسي، استراتيجية الإنتاج والعمليات، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية مصر ، 2003، ص 23

² كاسر نصر منصور، إدارة النتاج والعمليات، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 25.

³ مؤيد الفضل، تخطيط ومراقبة الإنتاج، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2007، ص 22.

⁴ بن عنتر بن عبد الرحمان، إدارة النتاج في المنشأة الخدمية والصناعية مدخل تحليلي، دار البيازوري للنشر والتوزيع، الأردن عمان ، 2011، ص ص 33،34.

⁵ محمد علي الحناوي، علي الشرفاوي، إدارة النشاط الإنتاجي في المشروعات الصناعية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الأردن، 1990، ص 15.

⁶ خيضر كاظم محمود، هائل يعقوب فاخوري، إدارة النتاج والعمليات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2001، ص 21.

⁷ عبد الستار محمد علي، إدارة النتاج والعمليات، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن ، 2000 ص 25.

ثانيا: أهمية الإنتاج: للإنتاج أهمية كبيرة تكمن هذه الأهمية في

1. أنه الدعامة الأساسية لنشاط المؤسسة لأنه يستثمر فيه الجزء من رأس المال .
 2. الميدان الذي يعمل فيه العدد الأكبر من العاملين.
 3. مكان تجميع الموارد الإنتاجية ومزجها .
 4. يحقق عائد مناسب على رأس مال المستثمر أو يحقق معدل من الربح الذي يوزع جزء منه على المساهمين ،والجزء الأكبر يستخدم في تطوير مشاريع المؤسسة.
 5. ميدان التطوير والتحسين و الابتكار.
 6. تزويد السوق الوطنية بمختلف أنواع المواد والسلع بمختلف الأحجام والأشكال .
 7. تصدير ما هو فائض عن السوق الوطني.
 8. يحد من الواردات وخاصة المنتجات التي لها نفس مواصفات السلع الوطنية.
 9. التكامل الاقتصادي مع المستوى الوطني.
 10. استغلال الثروة الوطنية النادرة.
 11. الإنتاج يحقق الهدف الاجتماعي من حيث تأمين فرص عمل جديدة وبالتالي امتصاص جزء من البطالة، وكذلك رفع مستوى معيشة أفراد المجتمع.¹
- *وأيضا هناك أهمية المتمثلة في المنافع الاقتصادية:
- 1-المنفعة الشكلية (التحويلية): وذلك بتغيير جوهر المادة وتحويلها إلى مادة نفعية سواء سلعة أو خدمة.
 - 2-المنفعة المكانية: وهي نقل السلع والخدمات من مكانها إلى أماكن أكثر حاجة إليها وذلك عن طريق النقل الذي يعد طريقة اقتصادية فعالة.
 - 3-المنفعة الزمنية: وذلك عن طريق الادخار والتخزين واختيار الوقت المناسب الذي تزداد فيه الحاجة إليها.
 - 4-المنفعة الكلية: وذلك عن طريق نقل ملكية السلعة أو الخدمة أحيانا من شخص إلى آخر.
- 1 -المنفعة الاجتماعية: وهي محصلة المنافع السابقة ويمكن تحقيقها للنشاط الاقتصادي وذلك عن طريق تحقيق الأهداف والفعالية الايجابية.²

¹ - محمد علي فرهاد، الاقتصاد الإداري مدخل في اتخاذ القرارات على المؤسسة الاقتصادية، المكتبة الانجلو مصرية، مصر، 1985، ص 170.

² - شارف خوجة الطيب، دور تحليل النشاط الاقتصادي في تحسين إنتاج المؤسسة الصناعية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع تسيير المؤسسات، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2001، ص ص 9 - 10.

المطلب الثاني: التطور التاريخي لإدارة الإنتاج

لقد مرت إدارة العمليات والإنتاج بالعديد من مراحل التطور التي بدأت منذ القدم عند قدماء المصريين واستمرت من عصرنا الحالي، ومع ذلك فقد مانت البداية الحقيقية لهذه الوظيفة مع الثورة الصناعية وما صاحبها من تطورات، ومن هنا سنتطرق الى اهم مراحل تطور إدارة الإنتاج.

جدول رقم (02) : التطور التاريخي لإدارة الإنتاج

المساهمة	الزمن بشكل تقريبي
يعد الاقتصاد الاسكتلندي " ادم سميث" ADEM SMITH اول المهتمين باقتصاديات الإنتاج في كتابه " ثروة الأمم" و الذي تحدث فيه عن أهمية التخصص و تقسيم العمل و المنافع الاقتصادية المصاحبة لذلك و هي :-تقليص الوقت الضائع نتيجة لانتقال العاملين من عمل الى اخر . -استخدام المكائن و الآلات بكفاءة عالية اثناء العملية الانتاجية .	1776
ادخل "إلي و تني WHITNEY ELI " فكرة محاسبة التكاليف COSTS ACCOUNTING و الرقابة على الجودة CONTROL QUALITY في مصنعه الخاص بإنتاج البنادق MUSKER	1798
استخدام" جوزيف جاكوارد JACWARD JOSEPH" البطاقات المثقبة في تشغيل النول في صناعة الغزل مما شكل الانطلاقة الأولى للآلية في الإنتاج PRODUCTION .	1801
جاء "تشارلز باباج BABBAGE CHARLS" و نادى بتقسيم العمل و تخصيص الوظائف على أساس المهارات او محاولة لاختراع الكمبيوتر الرقمي DIGITAL COMPUTER	1833
نشر "فريدريك تايلور F.W. TAYLOR" أفكاره عن الإدارة العلمية في كتابه " أصول الإدارة العلمية " و الذي يعد مؤسس الإدارة العلمية أبو الإدارة العلمية الذي تحدث فيه عن دراسة الحركة و الوقت TIME AND MOTION و الاختيار العلمي للعاملين و تنمية الروح المعنوية و روح التعامل و تقسيم العمل بين الإدارة و الافراد ، و التخصص العلمي ، و اعتبرت هذه الأفكار نقلة نوعية في علم الإدارة و لا تزال لها قيمة العلمية حتى تاريخه . حيث ركز تايلور على الجوانب التالية : -قياس زمنية الإنتاج لكل عامل و دراسته و تحليله . -الارشادات و التوجيهات المتعلقة بتنظيم الأداء .	1881

<p>-متابعة سبل التخطيط و الرقابة و الاشراف المقترنة بالأداء. -إعادة النظر بانظمة الأجور و الحوافز المتعلقة بالاداء . -الاهتمام بطرق تحسين الأداء و التدريب و التعليم .</p> <p>●"فرائك جليبرت" و زوجته "ليليان" الذين قدموا مساهمات عديدة في كل من علم دراسة الحركة استخدام علم النفس في الصناعة . ●"هنري جانت" الذي قدم نظاما لجدولة الإنتاج يقوم على خرائط جانت GANT CHARTS إضافة لطرق تشجيعية أخرى في دفع الأجور .</p>	
<p>طبق "هنري فورد H.FORD "لأول مرة فكرة خط تجميع ASSEMBLY LINE في صناعة السيارات بدلا عن نظام الأقسام الإنتاجية المختلفة ، و كان هذا تمهيدا لظهور الإنتاج الكمي MASS PRODUCTION و الإنتاج الكبير</p>	<p>1913</p>
<p>قام " هارس HARS " بتطوير نموذج الكمية الاقتصادية للطلب ECONOMIC ORDER QUANTY</p>	<p>1915</p>
<p>قدم " فيشر FISHER A RONAI " مساهماته في طرق الإحصاء و تقديم نظرية الاحتمالات 1928 اثارا مباشرة على تطوير أساليب رياضية كثيرة في مجال الانتاج</p>	<p>1925</p>
<p>قام "والتر شوهارت W. SHEWHRT " باستخدام الأساليب الإحصائية للرقابة على الجودة .</p>	<p>1930</p>
<p>اهتمام رواد مدرسة العلاقات الإنسانية في مل من التون ماي E. MAUO ، " هاوثورن HAWTHORN " ، و "ماري باركر فولين M.B.FOLIEN " الذين اكدوا على أهمية العامل الإنساني في العملية الإنتاجية و مانت اسهاماتهم الجديدة في هذه المدرسة تركزت على مايلي :</p> <p>-ان كفاءة العامل لا تتحدد تبعا لطاقته الفيزيولوجية ، و انما لطاقته الاجتماعية . -ان المكافآت و الحوافز الغير الاقتصادية تلعب دورا رئيسيا في تحفيز العمال و دفعهم نحو الكفاءة . -ان التخصص الدقيق ليس هو بالضرورة اهم اشكال التنظيم كفاءة و اعلاها من حيث الإنتاجية .</p>	<p>1933</p>
<p>ساهم "تيت L.H.TIPPET " بتطوير نظرية العمل و ما تضمنته من استخدام للنظرية الإحصائية في تحديد أوقات العمل و التأخير و الحاجات الشخصية .</p>	<p>1934</p>
<p>تم تطوير نماذج البرمجة الخطية لاتخاذ القرارات الإنتاجية على يد "جورج دينترج</p>	<p>1947</p>

<p>G. DENTZIB " و قد اتسمت بما يلي : - المساهمة في صنع القرارات . -استخدام التقنيات العلمية المختلفة كالإحصاء و الرياضيات ، الكيمياء و الفيزياء ، و الاقتصاد و غيرها . -تكوين نموذج للنظام في المعالجة و صياغة الطرق المثلى OPTIMAL METHODS في تشكيل مفتاحا لحل المشكلة . -التركيز على أهمية القرارات و استخدام الحاسوب بشكل مكثف .</p>	
<p>ان لاستخدام الحاسوب الأثر الكبير في إدارة الانتاج ، حيث تم استخدام الحاسوب في شركة ELECTRIC GENERAL في عام 1954 ثم استخدم الحاسوب في العديد من الاعمال الإدارية و الإنتاجية و اصبح الحاسوب منذ ذلك الحين القوة المتنامية و المتسارعة (تقنيات الإنتاج المتقدمة)</p>	1950
<p>قدم " جو اورليكي J. ORLICKY "نظام التخطيط للاحتياج من المواد .</p>	1960
<p>ظهرت برامج حاسب لمعالجة مشكلات في الجدولة و التنبؤ و المخزون.</p>	1980-1970
<p>تم خلال هذه الفترة تطوير نظم إدارة الجودة الشاملة من قبل "ادوارد ديمينغ E. DEMING" الذي يعد الاب لإدارة الجودة الشاملة TQM.</p>	1990-1980
<p>استخدمت شهادة الجودة البيئية QUALITY ENVIRONMENTS .</p>	2000-1990
<p>ظهرت نظم المعلومات و نظم القرارات و غير ذلك من تطورات في مجالات الإدارة بشكل عام و إدارة النتاج بشكل خاص.</p>	2000-و ما بعد

المصدر علي فلاح الضلاعين واخرون، إدارة الإنتاج والعمليات، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، السعودية، 2017، ص 18- 20.

*ومن هنا يتضح جليا ان إدارة الإنتاج والعمليات مرت بحقبة زمنية شكلت بذاتها مراحل تطويرية هادفة في تمكين المؤسسات الإنتاجية والخدمية من تحقيق الأهداف المثلى في استثمار القدرات البشرية والمالية والمادية والمعلوماتية بشكل حقق لها قدرات نوعية في الاستثمار والنظور التكنولوجي الذي تشهده المجتمعات المتقدمة.¹

¹ علي فلاح الضلاعين واخرون ،نفس المرجع ، 21،

المطلب الثالث: مفهوم إدارة الإنتاج

تعريف:

- ❖ "مجموعة من الأنشطة الإدارية اللازمة لتصميم وتشغيل والرقابة على العملية التحويلية."¹
- ❖ "هي تلك الإدارة المسؤولة عن تصميم وتشغيل والرقابة على أنشطة النظم الإنتاجية وذلك عن طريق القيام بمجموعة من الأنشطة الإدارية من تخطيط وتنظيم وتوجيه وتنمية الكفايات البشرية والرقابة على جميع النظم الإنتاجية."²
- ❖ "هي الإدارة المسؤولة عن استعمال مدخلات الإنتاج ومزجها بالطريقة التي تجعل تكلفة الإنتاج أقل ما يملئ MINIMUM".
- ❖ هو النشاط الذي يتولى عملية توحيد ثم تحويل المواد المتاحة لنظام معين وفق أسس محددة من أجل إضافة أو خلق قيمة مضافة تتلاءم مع السياسيين."³
- ❖ "هي الدارة التي تختص بتخطيط وتنظيم ورقابة الأنشطة التي يتم من خلالها خلق السلع أو الخدمات لتحقيق أهداف معينة هي انتاج الكمية المناسبة بمستوى الجودة المناسب في حدود جدول زمني معين وبأقل تكلفة ممكنة."⁴
- ❖ "تعرف بانها عبارة عن العملية التي بواسطتها تتدقق المصادر خلال نظام محدد، وتدمج وتحول بأسلوب مسيطر عليه لتحقيق قيمة مضافة ووفقا للسياسات الإدارية".
- ❖ "كما عرفت إدارة النتاج بانها التصميم، والعملية، والتحسين لأنظمة الإنتاج المسؤولة عن خلق السلع والخدمات الرئيسية التي قررت إدارة المؤسسة انتاجها."⁵

¹ محمد توفيق ماضي، إدارة الإنتاج والعمليات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1999، ص14

² سونيا محمد البكري، إدارة الإنتاج والعمليات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1999، ص27

³ علي فلاح الظلايين واخرون، مرجع سابق، ص21

⁴ نخبة من الخبراء المختصين، إدارة الإنتاج، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2014، ص46

⁵ سليمان خالد عبيدات، مقدمة في إدارة الإنتاج والعمليات، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص17

❖ ومن التعاريف السابقة نستنتج ان إدارة الإنتاج هي الإدارة التي تقوم بمجموعة من العمليات من تخطيط وتنظيم ورقابة والمسؤولة على عمليات التصميم والتشغيل وإضافة وخلق قيمة مضافة على السلع والخدمات لإعطاء اهداف معتبرة وتحقيق انتاج جيد على مستوى المؤسسة وتكون بأقل تكلفة ممكنة.

المبحث الثاني: وظائف إدارة الإنتاج وعلاقته بالمؤسسة

بعدما تعرفنا في المبحث السابق على عموميات إدارة الإنتاج سوف نتطرق الى اهم وظائف ومسؤوليات إدارة الإنتاج وعلاقتها بمختلف الوظائف الأخرى.

المطلب الأول: وظائف ومسؤوليات إدارة الإنتاج:

1-وظائف إدارة الانتاج

من المعروف ان نجاح أي مؤسسة يعتمد على الأداء الجيد والمرضي لتلك المؤسسة في كافة المجالات وبشكل خاص في مجال الوظائف الثلاث الرئيسية وهي التسويق، التمويل، والإنتاج، حيث ان وظيفة التسويق عن خلق الطلب على السلع او الخدمات في المؤسسة، وتحمل الإدارة المالية مسؤولية توفير الاحتياجات المالية القصيرة وطويلة الاجل للمؤسسة وذلك لضمان استمرار عملياتها، اما وظيفة الإنتاج وبالتالي ادارتها فهي المسؤولة عن خلق السلع والخدمات وسنتطرق لهذه الوظائف.

1-ترجمة قيم النظام الى اهداف علمية:

ان أحد الأهداف المهمة والصعبة لإدارة الإنتاج والعمليات هو اختيار الأهداف العامة للمؤسسة والتي اشتقت من قيم النظام وذلك لإعطائها معنى علمي اخر وربط الأهداف العريضة للمؤسسة بالخصائص العملية الإنتاجية. فإذا كان الهدف متمثلاً بأن يكون انتاجاً ذو جودة ممتازة، فيجب ان يترجم ذلك بشكل معين كان يتمثل ذلك في تحديد نسبة التلف المسموح بها في الإنتاج، و درجة الاعتمادية على المنتج و اشكال الضمان، او كفالة التي تعطي .

كذلك بالنسبة للمؤسسة الخدمية فان تقديم خدمة جيدة للعميل يجب ان يترجم بمقياس كمي كالوقت اللازم لتقديم خدمة، ووقت الانتظار للحصول على الخدمة، والحد الأعلى من حالات النقص، وعدد الشكاوى والتذمرات من العملاء الغير راضين عن مستوى الخدمة.

2- الهيكل التنظيمي للمؤسسة واستخدام المصادر البشرية: بالرغم من التطور التكنولوجي وبالرغم من أهمية ذلك في بناء العمليات الا ان المصادر البشرية تبقى الموجودات الأكثر قيمة والأهمية بالنسبة للمؤسسة وفيما يتعلق بإدارة العمليات فان هذا يعني إعطاء أهمية كبيرة للشكل المرغوب فيه بالنسبة للهيكل التنظيمي.¹

وكذلك توزيع الافراد على أوجه العمليات المختلفة وبشكل خاص من الضروري الاخذ بالاعتبار ما يأتي:²

تحديد مواصفات الوظيفة وبذلك الشمل الذي يمكن من إيجاد نوع من التخصيص الفعال فيما يتعلق بالأفراد والوظائف.

المتحديد الواضح لخطوط السلطة والمسؤولية.

تحديد شبكة اتصالات فعالة تكفل انسياب المعلومات في الوقت المناسب والكمية المطلوبة لمتخذي القرار.

تحديد ووصف ميكانيكية اتخاذ القرارات في المؤسسة ولاسيما تلك القرارات المتعلقة بإيجاد حلول للمشاكل التي تواجهها إدارة العمليات.

3 تصميم نظام الإنتاج:

ان فعالية نظام الإنتاج لا تعتمد فقط على نوعية المصادر البشرية وكيفية استخدام هذه المصادر، ولكنها تعتمد على إضافة نوعية المكائن والآلات المستخدمة وعلى السلع والخدمات التي تقدمها.

ان تصميم نظام الإنتاج يتضمن قرارات عديدة ذات اجل طويل، هذه القرارات التي من شأنها ان تحدد الخصائص الفنية والعملية للمنظمة وبشكل محدد فان تصميم النظام يشمل ما يأتي:

تصميم المنتج.

تحديد الطاقة الإنتاجية.

تصميم العمليات او تطوير التحديدات للتكنولوجيا التي ستستخدم في المراحل الإنتاجية المختلفة.

المقاييس وتصميم العمل.

اختيار موقع التسهيلات.

الترتيب الداخلي للتسهيلات.

إدارة نظم المعلومات او تحديد المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في مجال إدارة العمليات.

¹ سليمان خالد عبيدات، مرجع سابق، ص ص 23-24

² سليمان خالد عبيدات، مرجع سابق، ص 26

4 تخطيط العمليات:

ان تخطيط العمليات يهدف الى تحديد كيفية استخدام المصادر المتوفرة افضل استخدام و بذلك الشكل الذي يمكن المنظمة من مواجهة الطلب المتوقع ، ان تخطيط العمليات بشكل واسع و لمدة قد تصل الى سنة و هو ما يطلق عليه بالتخطيط الإجمالي حيث تمثل الخطة الاجمالية للاطار العام و المرشد للخطط التفصيلية و المتعلقة بأجل اقصر ، و يطلق على التخطيط لأجل يصل إلى الشهر بجدولة العمليات او التخطيط لأجل القصير .¹

5 السيطرة على العمليات:

للتأكد من ان النظام يعمل وفقا لما خطط له وللكشف عن أي انحرافات والعمل على تصحيحها:²

• الإنتاجية:

الإنتاج هو خلق السلع والخدمات او العملية التي يتم من خلالها تحويل المصادر الى سلع وخدمات اما الإنتاجية فإنها تتضمن او تشير الى تعزيز عملية الإنتاج. ان تعزيز عملية الإنتاج يعني الوصول الى نتيجة او مقارنة جيدة بين المدخلات والمخرجات، ذلك ان تخفيض المدخلات في حين ان المخرجات ثابتة يعني التحسين في الإنتاجية كما ان زيادة المخرجات في حين إبقاء المدخلات ثابتة يؤدي الى زيادة الإنتاجية، كذلك فان زيادة المخرجات بمعدلات اعلى من زيادة المدخلات يعني زيادة في الإنتاجية.

• قياس الإنتاجية: هناك نوعان لقياس الإنتاجية:

$$1- \text{الإنتاجية الكلية} = \frac{\text{المخرجات}}{\text{المدخلات}} = \frac{\text{المخرجات}}{\text{راس المال} + \text{العمل} + \text{المواد} + \text{الطاقة}}$$

أي ان الإنتاجية تعود الى الكمية من السلع او الخدمات التي انتجت مقارنة مع كمية المدخلات التي استهلكت او استخدمت لإنتاجها.

2 الإنتاجية الجزئية: يمكن قياسها بالمعادلات الاتية حيث يتم قسمة الخرجات على أجد المدخلات فقط

كالتالي:

¹ سليمان خالد عبيدات، مرجع سابق، ص 27

² احمد يوسف دودين، إدارة الإنتاج والعمليات، ط1، الأكاديميون للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص ص 20-21

$$\text{إنتاجية العمل} = \frac{\text{قيمة كمية الانتاج}}{\text{عدد العاملين}}$$

$$\text{إنتاجية ساعات العمل} = \frac{\text{قيمة كمية الانتاج}}{\text{عدد ساعات العمل}}$$

$$\text{إنتاجية الدينار من الأجور} = \frac{\text{قيمة كمية الانتاج}}{\text{إجمالي الأجور}}$$

جدول رقم (03) القضايا المثارة في وظائف إدارة الإنتاج والعمليات:

منطقة القرار	القضايا المثارة
الإنتاجية و الاستراتيجية و الاستراتيجية	كيف تساهم وظيفة الإنتاج و العمليات في تحقيق الأهداف المؤسسة ؟
التنبؤ بالطلب	- ما هو المعيار المستخدم في التخطيط ؟ - ما هو عدد الوحدات المتوقع بيعها ؟
اختيار تصميم المنتج	- ما هو المنتج أو الخدمة التي يجب تقديمها ؟ - كيف يمكن تصميم المنتج او الخدمة
تصميم اختيار العمليات	ما هو العمليات المطلوبة لإنتاج المنتج و ماهو ترتيبها ؟
تحديد و اختيار الموقع	- ما هي المعدات و الآلات المطلوبة لتلك العمليات ؟ - اين نضع التسهيلات المستخدمة في العملية الإنتاجية ؟ - على أي أساس سيتم تزويد موقع التسهيلات ؟
الرقابة على المخزون و تخطيط احتياجات المواد	- ما هي الكمية الواجب التوفر من عليها عناصر المخزون ؟ - متى يجب اصدار او الحصول على كميات إضافية ؟ - من هو المسؤول عن جودة المنتجات ؟
الجودة	- كيف يمكن تحديد مستوى الجودة المطلوب في منتجاتنا و خدماتنا ؟
أساليب الصيانة	- من المسؤول عن صيانة ووقاية الآلات من الأعطال ؟ - كيف تصمم نظاما صحيحا للصيانة ؟

المصدر علي فلاح الضلاعين واخرون، إدارة الإنتاج والعمليات، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع،

السعودية، 2017، ص 29.

2-مسؤوليات إدارة الإنتاج:

- ان حدود المسؤوليات والتحديات التي تواجه إدارة الإنتاج والعمليات يمكن القول هي:¹
- ◀تصميم المنتج.
 - ◀تخطيط الطاقة وتصميم العملية.
 - ◀اختيار مواقع وترتيب الطاقة والتسهيلات.
 - ◀تصميم الوظائف وتنظيم العمل.
 - ◀جودة المنتج.
 - ◀التنسيق ما بين موارد الإنتاج والطلب.
 - ◀إدارة الموارد والموجودات.
 - ◀جدولة العمل وتحميل الافراد والمعدات.

المطلب الثاني: علاقة إدارة الإنتاج بالوظائف الأخرى

من المعروف ان هناك علاقة وثيقة بين إدارة الإنتاج والوظائف الأخرى والتي تتمثل في : التسويق، المالية، الافراد...

1- علاقة إدارة الإنتاج بوظيفة التسويق: تتمثل في ²

تعتبر علاقة وظيفة الإنتاج بوظيفة التسويق من أهم العلاقات، حيث أن المؤسسة تعتمد في تحديد مواصفات و خصائص المنتجات و كمياتها المطلوبة(من خلال التنبؤ بالطلب و معرفة حاجة السوق)، على ما تقدمه دائرة التسويق من معلومات، و كذلك معلومات عن طبيعة الأسواق و الشركات المنافسة و الطريقة التي تعمل فيها و كيفية الدخول إليها.

إن الأوجه الأربعة للمزيج التسويقي و هي السلع أو الخدمات، السعر، التوزيع و الترويج تؤثر بدون أي شك على وظيفة الإنتاج سواء من حيث تصميم المنتج، و كمية الإنتاج، و كلفة الإنتاج، و جدولة الإنتاج، و كمية المبيعات، و حصة الشركة في السوق، كذلك تعتمد وظيفة الإنتاج على وظيفة التسويق في تغيير مواصفات المنتج بين الحين و الآخر و في ضوء التغير الحاصل في أذواق المستهلكين، و تحديد العلامة التجارية المناسبة و تحديد التسعيرة المناسبة في ظل المنافسة أو في حالة عدم وجودها، أيضا في

¹ عادل محمد فايت، إدارة العمليات والإنتاج، جامعة النيل الأزرق، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، 2009، ص11

² بن طيب هديات ، دراسة الإنتاج و العمليات باستخدام البرمجة بالأهداف في مؤسسات الخدمات مع دراسة حالة الجزائرية للتأمينات، رسالة الدكتوراه ، تخصص تسيير ، جامعة ابي بكر بلقايد ، تلمسان ، 2015/ 2016 ، ص42.

سياسة التوزيع التي تؤثر بشكل مباشر على إدارة الإنتاج و العمليات و وضع سياسات الترويج (الإعلان، البيع الشخصي، الدعاية، و ترويج المبيعات) و وضع سياسة المبيعات المناسبة.

2- علاقة إدارة الإنتاج بالإدارة المالية:

من المعروف أن غالبية قرارات المؤسسة إن لم تكن جميعها لها صدى مالي، على سبيل المثال عندما تقرر دائرة الإنتاج تحديد حاجة الشركة إلى المخزون من المواد الخام في ضوء الخطة الإنتاجية للسنة القادمة هذا يعني تحديد مقدار الكمية المطلوبة شراؤها و التوقيت المناسب لعملية الشراء، و هذا يتطلب من الدائرة المالية توفير الأموال اللازمة و في الوقت المناسب. والشركة بشكل عام لا يمكن أن تعمل بدون توفير الأموال اللازمة لتغطية احتياجات العمليات الإنتاجية، و الجهة المسؤولة عن توفير الأموال هي الدائرة المالية فهي التي تحدد لإدارة المؤسسات إمكانياتها المالية بخصوص إجراء التوسعات، أو شراء مكائن جديدة، أو قطع غيار إضافية، أو مقدار مقسوم الأرباح الذي يمكن للشركة أن تدفعه للمساهمين، كذلك مقدار الحوافز و المكافآت المالية التي دفعها لعاملين في الشركة .

هناك جانب مهم جدا و هو تحديد تكاليف الإنتاج فالدائرة المالية هي الجهة المسؤولة، و بالتنسيق مع دائرة الإنتاج عن تحديد تكاليف الإنتاج و متابعة سلوك التكاليف سواء ثابتة مثل تكلفة المكائن و المباني أو تكلفة متغيرة مثل تكلفة المواد الخام و العمل، أو التكلفة شبه المتغيرة مثل تكاليف الإشراف. و في ضوء ذلك سوف يتقرر فشل أو نجاح الشركة الصناعية، حيث يمكن تحديد سعر البيع المناسب و تحديد هامش الربح... أيضا فإن الدائرة المالية هي التي تحدد لإدارة المؤسسة إمكانية الاكتفاء الذاتي من الناحية التمويلية أم أن هناك ضرورة الاستعانة بمصادر التمويل الخارجية مثل الاقتراض من المؤسسات المالية أو الاستعانة بسوق الأوراق المالية من ناحية إصدار أسهم جديدة و بيعها إلى المستثمرين، و أخيرا تساهم الدائرة المالية في إعداد الموازنات التخطيطية للمؤسسة ومساعدة إدارة الشركة في القيام بعملية الرقابة خاصة الرقابة المالية و تشخيص الانحرافات أولا بأول و وضع المعالجات المناسبة لها مما يؤدي إلى الاستخدام الأفضل للموارد المتاحة.¹

3- علاقة ادارة الإنتاج بوظيفة الأفراد:

تتمثل في:

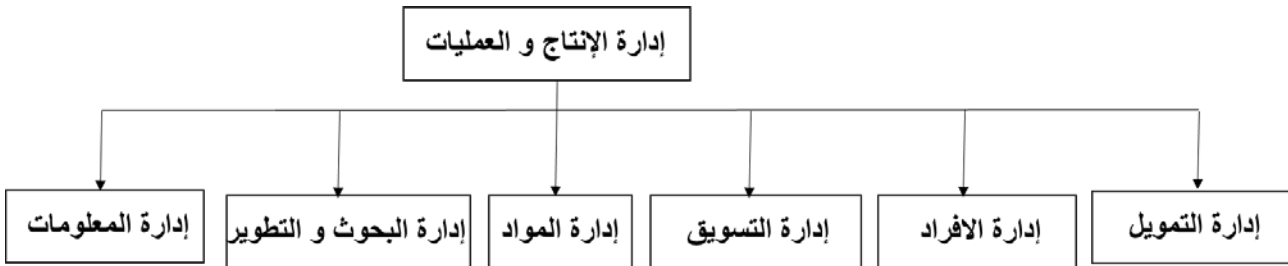
تحتاج المؤسسة إلى القوى العاملة و بمختلف الاختصاصات من إداريين و مهندسين و عمال مهارة وعمال غير مهارة و لا يمكن أن تعمل بدونها. لذلك يجب أن يكون هناك تنسيق بين دائرة الإنتاج ودائرة الأفراد في تحديد الاحتياجات من القوى العاملة الجديدة وتحديد الاحتياجات التدريبية. وهنا تجدر الإشارة إلى أن المؤسسات لها خصوصية تنفرد عن غيرها من منشآت الأعمال فهي بسبب استخدامها للمكائن والأجهزة فإن ذلك سوف يؤثر

¹ عادل محمد فايت، إدارة العمليات والإنتاج، جامعة النيل الأزرق، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2009، ص 11

² بن طيب هديات، مرجع سابق، ص 43-42.

على طبيعة الأعمال والوظائف وظروف العمل المطلوبة أي أن هناك علاقة بين التكنولوجيا المستخدمة ومواصفات العمل المطلوبة. ودائرة الأفراد هي المسؤولة عن إجراءات التعيين والترفيه والإجازات المرضية¹ والاعتيادية وعن العلاقات الإنسانية ودراسة ظروف العمل وإمكانية تحسينها، وتوصيف الأعمال والوظائف من أجل وضع الإنسان المناسب في المكان المناسب والاستغلال الأفضل للطاقات البشرية المتاحة هناك عدد آخر من الوظائف المساندة التي تتدخل مع كل من: إدارة العمليات، إدارة التمويل وإدارة التسويق. ويوضح هذا الشكل أمثلة لهذه الوظائف المساندة والتي تتوقف في أنواعها على طبيعة نشاط المؤسسة.²

الشكل رقم (02): اهم الإدارات المرتبطة بإدارة الانتاج



المصدر: من اعداد الطالب ب الاعتماد على مذكرة الطيب بن هدي ات ، دراسة الانتاج والعمليات باستخدام البرمجة بالأهداف في مؤسسات الخدمات ، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة في العلوم ، جامعة ابي بكر بلقايد ، تلمسان ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، تخصص تسيير ، 2015/2016.

4- علاقة إدارة الإنتاج بإدارة المواد:

ان المقصود بإدارة المواد هي إدارة الشراء والتخزين والتي طالما ينظر اليها كجزء يتبع لإدارة الإنتاج والعمليات بسبب العلاقة الاعتمادية والمباشرة التي تربط بينهما، فإدارة الإنتاج والعمليات تقدم لإدارة المواد بيانات عن الخطة الإنتاجية وبرمجة وجدولة العمليات الإنتاجية بالإضافة الى الكميات ومواصفات المستلزمات والمواد اللازمة والتي تعد الأساس الذي تعتمد عليه إدارة المواد في بناء خطة الشراء والتخزين اما إدارة المواد فهي مسؤولة عن تزويد إدارة الإنتاج والعملي ات بالبيانات الخاصة بالمواد المتوفرة في الأسواق وعن الموردين وطاقاتهم ومستويات جودة المواد، وأسعار الشراء والبدائل المتوفرة في الأسواق وتاريخ التعاقد على الشراء وتاريخ وصول الكميات المشتراة بالإضافة الى ذلك فهي تزودها بالبيانات عن كميات المواد والمستلزمات المتوفرة في المخازن ورصيد كل مادة والتي تعد بدورها الأساس الذي تعتمد عليه إدارة الإنتاج والعمليات في بناء وجدولة خطتها الإنتاجية.³

² بن طيب هديات، مرجع سابق، ص 43-44

³ علي فلاح الضلاعين وآخرون، مرجع سابق، ص 32

5- علاقة إدارة الإنتاج بإدارة البحوث والتطوير:

ان أحد مهام إدارة البحوث والتطوير القيام بإجراء البحوث والدراسات والاختبارات التي تساهم في تصميم السلعة او الخدمة وتطوير مواصفاتها بما يتلاءم مع مقترحات إدارة الإنتاج والعمليات كما انها تشرف على عمليات طرح السلع والخدمات في الأسواق ومتابعتها ومعرفة ردود أفعال المستهلكين تجاهها، وآرائهم ومقترحاتهم حولها، بالإضافة الى ذلك فإنها تتولى مهمة تطوير الأساليب الإدارية اللازمة لإدارة الإنتاج والعمليات كما انها تساهم بشكل غير مباشر في تطوير نشاطها العام من خلاله مشاركتها في البحوث التسويقية التي تشمل المستهلكين والمواد البديلة، والمنتجات المنافسة والتي تشكل بدورها الأساس الذي توشع بموجبه خطة المبيعات والتي تعد الركيزة الأساسية لوضع خطة الإنتاج والعمليات.

6- علاقة إدارة الإنتاج بإدارة المعلومات:

يقصد بإدارة المعلومات غالبا نظم المعلومات الإدارية التي تربطها علاقة وثيقة بإدارة الإنتاج والعمليات اذ يتحدد الدور الأساسي لها في جمع البيانات المتعلقة بطبيعة النشاط العام للمنظمة سواء من داخلها او من خارجها ومعالجة هذه البيانات وتحويلها الى معلومات مفيدة غي صنع القرارات المختلفة، وكذلك توفير الآلية الفينة لنقل هذه المعلومات الى الجهات الإدارية المختلفة . كما ان غدارة الإنتاج والعمليات تعتمد على المعلومات التي تصلها من نظم المعلومات الادارية في بناء وجدولة خططها، وكذلك ترسل عبر هذه النظم معلومات الى باقي الإدارات حتى تتمكن من معرفة الإمكانيات التي يمكن ان تعتمد عليها في وضع خططها او لتتمكن من تأمين مستلزماتها التي مسؤولية توفيرها على تلك الإدارات.¹

المطلب الثالث: أهمية واهداف وخصائص إدارة الإنتاج**اهداف إدارة الإنتاج:****1-رضا المستهلك:**

إن نظام الإنتاج و العمليات يقوم أساسا من أجل إنتاج سلع و تقديم خدمات التي يطلبها المستهلك، ويعني ذلك أن يكون:

-الإنتاج بتكلفة معقولة مناسبة.

-تقديم السلعة أو الخدمة في الوقت المناسب.

-تقديم السلعة أو الخدمة بمستوى جودة المرغوب فيها حسب المواصفات الموضوعه.

و تعتبر هذه المعايير هامة في تقييم كفاءة الإنتاج.²

¹ علي فلاح الضلاعين واخرون، مرجع سابق، ص 33-34

² محمد توفيق ماضي، مرجع سابق، ص28

2- الإنتاجية المرتفعة:

على الجانب الآخر يجب على النظام الإنتاجي ألا يكون رضاء المستهلك على حساب كفاءته في استخدام الموارد المتاحة. فقد يؤدي ذلك إلى الخروج تماما من السوق وفشل المشروع. ولذلك يقوم المشروع بوضع بعض المعايير التي يقوم باستخدامها بشكل دائم في قياس كفاءته في استخدام الموارد. ومن بين هذه المعايير، معايير الإنتاجية

3- تدعيم المركز المالي للمؤسسة:

هذا التدعيم يتم من خلال قيام إدارة الإنتاج والعمليات بترشيد التكاليف الخاصة بالمؤسسة، سواء كانت هذه التكاليف المتعلقة بعمليات الإنتاج نفسها، أو ببعض النفقات والمصروفات المتصلة بهذه العمليات، حيث يمكنها العمل على خفض تكلفة الوحدة من السلع أو تقديم هذه الخدمة اما من خلال زيادة كفاءة استخدام كل عنصر من هذه العناصر عن طريق توفير كمية الخامات المستخدمة وتخفيض نسب التكاليف.

4- تدعيم المركز التنافسي للمؤسسة:

ان إدارة الإنتاج والعمليات تسعى الى تدعيم المركز التنافسي للمؤسسة، حيث يترتب على تخفيض تكاليف الإنتاج الكلية، تمكن المؤسسة من مواجهة الموردين المنافسين لها، فتستطيع بيع منتجاتها بأسعار اقل من تلك الموردين ويمكن للإدارة الإنتاج والعمليات أيضا تدعيم المركز التنافسي للمؤسسة من خلال مساهمتها في تدعيم علاقتها مع جماهيرها المختلفة من عملاء وموردين بحيث تتكون للمؤسسة صورة طيبة في اذهان هذه الجماهير¹

¹ احمد يوسف دودين، مرجع سابق، ص 39-40

2- أهمية إدارة الإنتاج:

- تعد إدارة الإنتاج وظيفة ذات تأثير بالغ لكل المؤسسات فهي تكاد تمثل القلب الذي يضخ المنتجات لتوليد العائد المادي او المعنوي.

- إدارة الإنتاج تفرز منتجات جيدة في التوقيت المناسب وبالتكلفة المناسبة.

- لا تقتصر أهمية إدارة الإنتاج على المؤسسة فقط بل تتعداها في تحقيق الامن القومي.¹

- يعطي النتائج الى المجتمع مكانة معينة تتسجم مع طبيعة الأهداف المتوخى تحقيقها.

- تحقيق مردودات مادية ومعنوية للأفراد في المؤسسة.

- لها علاقة بالمالية والتسويق.

- نظام الإنتاج نظام فرعي في المؤسسة.

- حقيقة المسؤولية الفردية غي المؤسسة.²

3 خصائص إدارة الإنتاج في الوقت الحاضر:³

❖ تطبيق الأسلوب العلمي: ويعتمد على الخطوات التالية

تعريف المشكلة او الظاهرة وتحديد ابعاده.

جمع المعلومات والبيانات والمؤثرات المقترنة بطبيعة المشكلة او الظاهرة.

تحليل البيانات او المعلومات.

إيجاد الحلول او البدائل المختلفة لمعالجة المشكلة.

اختيار البدائل للمشكلة او الظاهرة.

❖ اعتماد التخصص الإنتاجي او الخدمي : لقد برزت ظاهرة التخصص في المجالات الصناعية او الخدمية

سواء ما يتعلق منها بإنتاج سلعة واحدة او مجموعة سلعية متماثلة من حيث الأداء الإنتاجي او الخدمي في

المجالات المصرفية او الخدمة الفندقية او الصحية.

¹ أهمية إدارة الإنتاج والعمليات -المنتدى العربي لإدارة الموارد البشرية <http://www.hrdiscussion.com>

² خضرة كاظم حمود وهائل يعقوب فاخوري، إدارة الإنتاج والعمليات، عمان، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2010، ص21

³ علي فلاح الضلاعين واخرون، مرجع سابق، ص28

- ❖ التوسع باستخدام الآلات والتكنولوجيا الحديثة: لقد استهدفت المؤسسات الصناعية عموما ادخال المكينات في عملياتها الإنتاجية بقدر كبير هادفة الى استبدال القوى العاملة بالآلات وأجهزة.
- ❖ استخدام بحوث العمليات: تركزت سبل الاستخدام بحوث العمليات على ثلاث أسس:
 - تحويل المشاكل الإدارية و التنظيمية الى مجموعة من المعادلات الرياضية .
 - إمكانية اتخاذ القرار الإداري من قبل افراد ليس اداريين و ذلك باعتماد الجوانب الكمية التي تعتمد عليها وسيلة اتخاذ القرار عند استخدام بحوث .
 - خلق مبدأ التعاون و المشورة بين العملاء الذين ينتمون الى أنظمة سياسية و اقتصادية مختلفة في حل المشكلات الإدارية التي تعرض عليهم.

المبحث الثالث: العلاقة بين إدارة الإنتاج ومحاسبة التكاليف

سننتظر في هذا المبحث العلاقة بين إدارة الإنتاج ومحاسبة التكاليف بحيث سنتطرق الى كيفية ترشيد تكلفة الإنتاج بواسطة الطرق التقليدية والحديثة بالإضافة الى استخدام محاسبة التكاليف في تحسين الأداء الإنتاجي والرقابة على الانتاج

المطلب الأول: طرق محاسبة التكاليف في ترشيد الإنتاج

1. طريقة التكاليف الكلية في ترشيد تكلفة الإنتاج:

في هذه الطريقة الاستخدام الأمثل لتكلفة الإنتاج يكمن في تحميل التكاليف على إنتاج الفترة ولترشيد هذه التكاليف فإنها تقيم الإنتاج تحت التشغيل والمخزون التام و يحمل نصيب من كافة التكاليف الثابتة، وعدم وجود ترشيد لتكلفة الإنتاج فهو يؤدي إلى ارتفاع التكاليف لان هذه الطريقة تقوم باختيار وحدة الكلفة من الوحدات تامة التصنيع واختيار الطريقة أساس اختيار وحدة التكلفة لضمان سرعة العمل ويسره وتخفيض التكاليف بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج ولكن لاتخاذ إجراءات تخفيض التكلفة، وتقوم بمراقبة سلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار من اجل تخفيض التكاليف، لذا نرى أن هذه الطريقة لا تؤدي إلى ترشيد التكاليف لأنها تقوم بتحميل المصاريف على المنتجات بصفة كاملة.¹

¹ حابي احمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية دراسة حالة ENICAB بسكرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011، ص 48.

2. الطريقة التحميل العقلاني في ترشيد تكلفة الإنتاج:

في هذه الطريقة ولتكاليف ثابتة اقل لتكلفة الإنتاج تقوم بتحميل التكاليف الثابتة للمنتج وذلك من اجل ترشيد التكاليف من خلال تحميل التكاليف بأقل تكلفة معقولة للمنتج

وبهذه الطريقة يتم حساب سعر التكلفة بعقلانية وذلك بتقديم منخفضة وقريبة من الثبات.

لذا تعتبر هذه الطريقة الفضلى من خلال تقييم التكاليف وتحميلها بشكل عقلاني ومنخفض للمنتج.¹

3. طريقة التكاليف المعيارية لترشيد تكلفة الإنتاج:

في هذه الطريقة نرى أن التكاليف محدد مسبقا وذلك وفق أسس علمية وعملية وذلك بالقيام بالمقارنة والتقييم للنتائج وذلك عن طريق تحديد تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف للمنتج من اجل الوصول إلى التكلفة المعيارية.

وبهذه الطريقة نجد الوعي التكاليفي الذي يكون بين العمال، ولترشيد تكلفة الإنتاج تعتبر هذه الطريقة أساس مقياس لهذا الغرض، ولتحديد التكلفة المعيارية للمنتج يعتبر خطوة أساسية في اتخاذ قرارات الإنتاج لتحديد تكلفة الإنتاج في المؤسسة.²

4. طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في ترشيد تكلفة الإنتاج:³

تسعى المؤسسة إلى ترشيد التكاليف والاستخدام الأمثل لها عن طريق تخفيض التكاليف التي تعد من أهم الميزات التنافسية ومن الأنظمة الرائدة في هذا المجال نظام إدارة الجودة الشاملة ونظام التصنيع في الوقت المحدد.

أما هذه الطريقة (التكاليف على أساس الأنشطة) في مجال ترشيد وتخفيض التكاليف والاستخدام الأمثل لها فإنه تساعد على ترشيد جهود الإدارة في هذا المجال بأسلوب مختلف، فهو يأخذ بعدا أوسع من خلال تحليل الأنشطة وتسييرها، إذ انه يتجاوز سلبيات الطرق التقليدية لأنه يوفر معلومات تفصيلية حول الأنشطة والكلفة ومسبباتها من الفهم الجي للتكاليف ومن ثم السيطرة عليها.

¹ جغوري على، استخدام محاسبة التكاليف في ترشيد تكاليف الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدّمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015/2014، ص 64-65

² هشام احمد عطية، محمود محمد عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، دار الجامعية، مصر، 2000، ص 350

³ ياسين سالم، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009-2010، ص 112-113

ومن الخطوات التالية نبين كيفية الاستخدام الأمثل لتكلفة الإنتاج وفق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

1. تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط وذلك من خلال تحسين تدريب العمال

2. إلغاء الأنشطة غير الضرورية.

3. انتقاء الأنشطة ذات الكلفة المنخفضة، وذلك في حالة وجود الأنشطة التنافسية التي الغرض نفسه وبكلفة أقل.

5. طريقة التكلفة المستهدفة في ترشيد تكلفة الإنتاج:

في هذه الطريقة وفي مجال الترشيد تكلفة الإنتاج التي تعتبر محددة بالنسبة للمنتج وهذه التكلفة تبنى على أساس هامش ربح مرغوب وسعر بيع مرسوم للمنتج والتي تهدف إلى تخفيض تكاليف المنتجات الجديدة مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج وذلك من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل تخطيط المنتج وتستخدم هذه الطريقة كأداة جيدة للرقابة من أجل تفادي حدوث الزيادة في التكاليف لأن هدفها الأساسي هو الاستخدام الأمثل وتخفيض التكاليف وتعمل أيضا على تنمية وتعميق فكرة فريق العمل بين عمال المؤسسة التشجيع على تشغيل المراحل الإنتاجية بصورة متوازنة، أي العمل على إنتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلا من إنتاجها بصورة متتابعة، وهذه الطريقة تقوم بتحديد تكاليف الإنتاج في حدود معينة للتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج التي تحد من زيادة الأسعار عن طريق تقديم منتجات ذات تكلفة منخفضة وجودة عالية، ومن أهداف ترشيد تكلفة الإنتاج بواسطة هذه الطريقة هو تأكيد جودة المنتج مع تخفيض تكاليفه وتطوير المنتج لجذب المستهلكين.¹

المطلب الثاني: استخدام محاسبة التكاليف في تحسين الأداء الإنتاجي

1. مفهوم تقييم الأداء " هو فحص تحليلي انتقادي شامل لخطط وأهداف وطرق التشغيل واستخدام الموارد

البشرية والمادية بهدف التحقق من كفاءة واقتصادية الموارد واستخدامها أفضل استخدام وأعلى كفاءة بحيث يؤدي

ذلك إلى تحقيق الأهداف والخطط المرسومة لها"²

2. أهمية تقييم الأداء

يمكن تلخيص أهمية تقييم الأداء فيما يلي:³

¹ جغوري على، مرجع سابق، ص 84-85

² عقيل جاسم عبد الله، مدخل في تقييم المشروعات، دار الحامد للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 1999، ص 189.

³ جاب الله الشريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، (غير منشورة)، جامعة باتنة، الجزائر، 2008/2009، ص 85.

إن تقييم الأداء يتمثل في الإستخدام الأمثل للموارد الإقتصادية .

يوضح العلاقة التبادلية بين المشروعات والالتزام بها، فيساعد تقييم الأداء على التحقق من قيام المؤسسة بوظائفها بأفضل كفاءة ممكنة.

ترتبط أهمية تقييم الأداء ارتباطا وثيقا بالتخطيط على كافة المستويات في المؤسسة.

يساعد كذلك تقييم الأداء على ما يلي:

– توجيه العاملين في أداء أعمالهم.

– توجيه إشراف الإدارة العليا.

– توضيح سير العملية الإنتاجية.

– تحقيق التنسيق بين مختلف أوجه النشاط للمؤسسة سواء ما تعلق بالإنتاج أو التسويق أو التمويل أو الأفراد.

3. مساهمة محاسبة التكاليف في تحديد وقياس الأداء

1. الأداء المنظماتي: تعددت المفاهيم المتعلقة به منذ ظهور مراقبة التسيير، فارتبط تاريخيا بتخفيض التكاليف ثم توسع ليشمل ثنائية تكلفة- قيمة .

–الأداء كثنائية تكلفة- قيمة : رغم الاختلاف الأساسي بين تخفيض التكاليف وإنتاج القيمة إلا أنهما مرتبطان في الواقع ، فالاهتمام بتعظيم القيمة دون الأخذ في الاعتبار الطريقة التي تحققت بها أي عدم الاهتمام بالتكاليف قد يشكل خطر على المؤسسة ، كما أن العمل على تخفيض التكاليف إلى أقصى حد يمكن أن يؤدي إلى تخفيض جودة المنتجات مما قد يفقدها زبائنها و بالتالي قيمتها .

ومنه فالأداء كثنائية تكلفة -قيمة يسمح ببعديه تخفيض التكاليف وإنتاج القيمة بتقييم الأداء الصافي، كما يساهم في إنتاج القيمة للعملاء بشرط تحقيق رقم الأعمال والتحكم في التكاليف للحصول على هامش الربح، وبالتالي يجب أن يدمج نظام المراقبة هذه الثنائية لقيادة الأداء.

–محاسبة التكاليف مؤشر مالي للأداء المنظماتي : تسمح باستخلاص العناصر المالية والإستثنائية لتحديد نتيجة الاستغلال ، و كذلك تحديد مؤشرات النشاط (إنتاج الدورة ، رقم الأعمال ، الهامش التجاري ... الخ) ، مما يسمح بمعرفة مكانة المؤسسة في السوق ، ومن بين النسب المستخدمة النسبة بين نتيجة الإستغلال ورقم الأعمال ، أو التكاليف الكلية على رقم الأعمال، أو تكاليف الموظفين على رقم الأعمال... الخ .

و بالتالي تؤثر محاسبة التكاليف في الأداء التنظيمي ليس فقط باعتبارها مؤشر من مؤشرات ، ولكن أيضا بمساهمتها في توفير المعلومات للمؤشرات الأخرى كالمحاسبة العامة ولوحة القيادة و المردودية... الخ¹.

¹ عيد العالی شحتانی ، محاسبة التكاليف أداة لتحسين مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2010/2011، ص109 .

2. أداء وحدات المؤسسة : تعتبر محاسبة التكاليف من أقدم الأدوات المستخدمة في الإنتقال من القياس الكلي للأداء إلى القياس الجزئي ، وفي هذا الإطار فهي تشكل :

–أداة للقيادة : تسمح لمسؤولي الوحدات بقيادة تكاليفهم بشكل أفضل ، من خلال ما توفره من معلومات تفصيلية حول التكاليف (متغيرة ، ثابتة ... الخ) و النتائج (حسب كل منتج ، خط إنتاجي ، وحدة ... الخ) تساعد المسؤولين على اتخاذ القرارات .

–أداة للتقرير : تسمح محاسبة التكاليف بإثراء التقارير الموجهة للمسئرين وتفيدهم في معرفة مدى نجاحهم في تحقيق أهدافهم وتحديد المسؤوليات واتخاذ القرارات كإلغاء المنتجات ال تي لا تضيف قيمة ، أو إلغاء خط إنتاجي، أو شراء استثمارات جديدة...إلخ.

–إعداد القوائم المالية للمحاسبة العامة : من خلال مساهمتها في تقييم المخزونات المتعلقة بالمنتجات والمواد الأولية.¹

المطلب الثالث: استخدام محاسبة التكاليف في الرقابة على الإنتاج

تتم الرقابة على الإنتاج بالمقارنة بين الكميات التي يجب انتاجها والكميات المنتجة فعلا، والكميات المتوقع استهلاكها من مختلف المواد والمكونات ثم يتم تحليل الانحرافات وتحديد أسبابها من اجل تصحيحها في أنشطة الانتاج لاحقا والهدف من ذلك هو إقامة وتبيين نظام رقابة متكامل ، حيث ذلك النظام يسمح بالحصول على المعلومات بشكل مستمر باستعمال العناصر التالية:

أولاً: الأعباء المباشرة

تتمثل في التكاليف التي ترتبط مباشرة بالإنتاج وهي تتألف من:²

- المواد الأولية المباشرة التي تدخل في تركيب السلعة المنتجة .
- الأجور المباشرة المدفوعة للعمال الذين ساهموا مباشرة في إنتاج السلعة .
- مصاريف مباشرة أخرى .

ومهما كانت نسبة الأعباء المباشرة في التكاليف الإجمالية فإن مهمة الرقابة عليها تعد ضرورية من أجل رفع الإنتاجية إلى أقصى درجة واستغلال الإمكانيات بشكل عقلاني.

¹ نفس المرجع السابق، ص 110.

² عمر صغري، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2008 ، ص 81 .

وقد تختلف أهمية وحجم الأعباء المباشرة من مؤسسة إلى أخرى وإن كان الاتجاه الحالي سيسجل تزايد نسبة الأعباء الغير مباشرة في هيكله تكاليف المنشأة، إلا أنه وكما أسلفنا فإن مهمة الرقابة والضبط ضرورية لكل عناصر التكاليف مهما كانت طبيعتها وحجمها .

وتقوم فكرة التكاليف المباشرة على نفس الأسس التي يقوم عليها تحليل التعادل وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والريح وبذلك يقوم مدخل التكاليف المباشرة على ثلاث أسس رئيسية هي :

دراسة العلاقة بين عناصر التكلفة المختلفة وحجم الإنتاج .

المنفردة بين التكلفة العناصر التي تتغير في مقدارها بالتغيرات في حجم الإنتاج، والتكلفة التي لا ترتبط في مقدارها بما يطرأ من تقلبات على حجم الإنتاج، واعتبار المجموعة الأولى بمثابة عناصر تكلفة متغيرة واعتبار المجموعة الثانية بمثابة عناصرها التكلفة الثابتة .

اعتبار عناصر التكلفة المتغيرة من مكونات الإنتاج التي يجب أن تتحمل وحدة المنتج بنصيبها منها، واعتبار عناصر التكلفة الثابتة من أعباء الفترة المحاسبية ولا يستدعي الأمر تحصيل المنتجات بأي حصة منها.

ثانياً: الأعباء غير المباشرة

تتمثل في:

أصبحت الأعباء غير المباشرة تشكل نسبة كبيرة من حجم التكاليف الإجمالية بعد توسع الوظائف داخل المؤسسة وعدم اقتصارها على وظيفة الإنتاج، فزادت أهمية الإدارة والمراكز المساعدة للإنتاج (بحوث، صيانة، نقل، خدمات، طاقة....) ومن جانب آخر فإذا كانت الأعباء المباشرة سهلة التحصيل والتحديد فإن الأعباء الغير مباشرة معقدة إلى حد ما وتتطلب جهوداً إضافية لمعالجة المعلومات الخاصة بها وتحصيلها . ولتحكم فيها يستوجب القيام بعمليات تحليلية لسلوكها تخص الجوانب التقنية والمحاسبية من أجل الوصول إلى توزيعها بشكل دقيق فهذا الأمر يخص كامل المراحل (مرحلة التوزيع الأولى على الأقسام الرئيسية أو مجمعات الأنشطة، مرحلة التوزيع والتحصيل على أهداف التكلفة (منتجات.....)¹.

¹ طوابية أحمد ، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الانتاج ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع ال تخطيط والتنمية جامعة الجزائر ،2003، ص 158 .

الخلاصة:

نستنتج من خلال هذا الفصل ان إدارة الإنتاج تعتمد على وظيفتان أساسيتان من الا وهي الرقابة والترشيد وهم الوظائف الرئيسية لتحقيق المؤسسة أهدافها والوصول الى نتائج جيدة. فبالرقابة الجيدة على الإنتاج تستطيع المؤسسة الابتعاد سأكثر عن المخاطر باكتشافها الطرق السلبية التي كانت معتمدة عليها وأيضا عملية الترشييد الجيد لتكاليف الإنتاج لها دور كبير وفعال لتحقيق المؤسسة أهدافها باختيار الطريقة الجيدة لتخفيض التكاليف وان باستخدام طرق محاسبة التكاليف يمكن الترشييد والرقابة على الإنتاج للوصول الى الأهداف المرجوة.

الفصل الثالث

مساهمة محاسبة
التكاليف في تحسين
إدارة الإنتاج
للمؤسسة الوطنية
للأملاح - لوظاية -

الفصل الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج للمؤسسة الوطنية للأملاح - لوطاية -

تمهيد:

بعد تعرضنا للجانب النظري من خلال إعطاء نظرة حول التكاليف من تعريف واهمية وخصائص وإعطاء أيضا نظرة حول الطرق التقليدية والطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف وربطها بإدارة الإنتاج، سنحاول إسقاط ما جاء في الجانب النظري على إحدى المؤسسات التي تنشط في هذا المجال لتقريب المفاهيم التي تطرقنا لها في الجانب النظري، حيث اختيار مركب الملح -الوطاية- لما يحظى به من منافسة محلية، ويكون ذلك من تطبيق التكلفة المستهدفة على إحدى منتجاته ، وذلك عن طريق إجراء مقابلة و تحليل المعلومات المتحصل عليها للوصول إلى نتائج الدراسة، لذا سنتطرق في هذا الفصل إلى ما يلي:

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة.

المبحث الثاني: واقع الرقابة على التكاليف وإدارة الإنتاج لمركب الملح -الوطاية-.

المبحث الثالث: إستخدامات التكلفة المستهدفة في تحسين إدارة الإنتاج بمركب الملح -الوطاية-.

الفصل الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج للمؤسسة الوطنية للأملاح - لوطاية -

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة مركب الملح -الوطاية-

يتم من خلال هذا المبحث التعريف بمركب الملح -الوطاية- من خلال تقديم بطاقة حول المركب موضوع الدراسة مع إظهار أهم أهدافه وهيكله التنظيمي.

المطلب الأول: نشأة وتعريف المؤسسة محل الدراسة

يعتبر مركب الملح أحد أهم الوحدات التابعة للمؤسسة الوطنية للأملاح و يقع ببلدية الوطاية التي تبعد 25 كلم عن ولاية بسكرة، تقدر مساحة المركب ب13هكتار، يتوزع على بنايات إدارية، ورشات إنتاج، مخازن، محجرة تبعد حوالي 3 كلم عن المركب (لم تعد تستخدم).¹

انطلقت الأشغال به سنة 1976 تحت إشراف شركة Dravo Constructori من الشركة الأم الأمريكية DRAVO CORPORATION، التي قامت ببناء المنشآت القاعدية، وانتهت الأ شغال بالمشروع سنة 1983، و كانت الإنطلاقة الأولى في الاستغلال في شهر جويلية من نفس السنة حيث تم إنتاج بلورات الملح المكرر.

مركب الملح الوطاية هو وحدة إنتاجية تابعة للمؤسسة الوطنية للأملاح التي أنشئت بمقتضى المرسوم المؤرخ في 16 جويلية 1983 وتم التحويل القانوني للمؤسسة إلى شركة ذات أسهم تبعا للقانون الأساسي المؤرخ في 04 جوان 1990 وهي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم برأس مال قدره 339 000 000 دج وأصبحت الآن برأس مال قدره 1600 000 000 دج، و يحقق متوسط ربح سنوي يقدر بـ 12 000 000 دج. وتعتبر المؤسسة الوطنية للأملاح أكبر منتج وموزع جزائري للملح ويتواجد المقر الاجتماعي (المديرية العامة) بقسنطينة. و تحتوي المؤسسة الوطنية للأملاح على 06 وحدات إنتاجية و 04 وحدات توزيع توجد على مستوى الوطن وهي:

- 1 مركب الملح الوطاية ولاية بسكرة.
- 2 وحدة المغير ولاية الوادي.
- 3 وحدة قرقور العمري ولاية سطيف.
- 4 وحدة سيدي بوزيان ولاية غليزان.
- 5 وحدة بطيوة ولاية وهران.

¹ مسؤول مصلحة المحاسبة بالمؤسسة محل الدراسة.

الفصل الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج للمؤسسة الوطنية للأملاح - لوطاية -

6 وحدة إنتاج وتوزيع أولاد زوائي.

7 وحدة توزيع الجزائر العاصمة.

8 وحدة توزيع بجاية.

9 وحدة توزيع وهران.

10 نقطة توزيع عنابة.

تتم عملية الإنتاج بإستغلال ملح الشطوط (شط المغير) ذات التبلور الطبيعي فبعد نقل هذه المادة الأولية إلى المركب تتم عملية الغسل، العصر، الطحن، التجفيف (و إضافة اليود في حالة إنتاج الملح الغذائي) أخيرا التعليب في أجهزة مخصصة حيث نحصل على مادة كلور الصوديوم بدرجة عالية من النقاوة.

للعلم فإنه تم الاستغناء عن استخراج مادة الملح من المنجم الجبلي في أكتوبر 2005 وهذا راجع إلى للتكلفة الكبيرة في إنتاجه و قد حافظ المركب في إنتاج ملح الشطوط إلى غاية يومنا هذا في توفير الملح الغذائي و الصناعي لكل الزبائن كما و نوعا.

و يتركز نشاط المركب على إنتاج 3 أنواع من الأملاح مختلفة الأشكال والأحجام ومتعددة الاستعمالات وهي ملح صناعي، ملح الغذائي، و الأملاح الخاصة:

1. أملاح غذائية:

ملح المائدة (رفيع) بمختلف أنواع التعليب.

ملح الطبخ (شمسي) بمختلف أنواع التعليب.

ملح المخابز.

2. أملاح صناعية:

ملح صناعي بمختلف أنواع التعليب. - ملح أقراص لمعالجة المياه.

3. أملاح خاصة:

هيدسال: ملح خاص للذين يعانون ضغط الدم. - بيكربونات الصوديوم.

سولما: ملح خاص لآلات الغسيل. - راحة: ملح الحمام.

جسيم: ملح خاص للتصبير. - أنية: ملح خاص لغسيل الأواني.

الفصل الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج للمؤسسة الوطنية للأصلاح
- لوطاية -

الجدول رقم (04): أنواع المنتجات الغذائية بالمؤسسة

Qualité	Produit	Poids
SEL ALIMENTAIRE	Rafie sachet carré	1kg
	Rafie flacon import	60g
	Rafie Sac	4kg.
	Rafie Sac	20kg.
	Rafie Flacon Local	250g
	Rafie petit sel	20g
	Chamsi sache carré	1kg
	Chamsi sac	4kg
	Sel boulanger	15*1kg
	Sel boulanger sac vrac	15kg
	Chamsi sac (séché)	20kg

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق المؤسسة

الجدول رقم (05): أنواع المنتجات الصناعية بالمؤسسة

SEL Industriel	Vrac non lavé/Déneigement	/
	Sel industriel	4/25
	Sel traité non iodé en big bag	/
	Sel traité non iodé-lavé 1fois	1/25
	Sel traité non iodé-lavé 2fois	1/25
	Sel en poudre	25Kg
	sel rafie non iodé sac	25Kg
	Berlingot en sel traité sac	25Kg
	Sel en poudre en big bag	/

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

الفصل الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج للمؤسسة الوطنية للأملاح
- لوطاية -

الجدول رقم (06): أنواع المنتجات الخاصة بالمؤسسة

SELS SPECIAUX	Medisel flacon	100g
	Bicarbonate de soude	175g
	Sel de bain en dose	60g
	Sel de bain CARAFE	560g
	SELMA pastille boite	36pastille
	JASSIM sac	4kg
	Sel de bain sac	2Kg
	Sel de bain sac	4kg
	JASSIM sac	2kg
	Selma pastille sac	4kg
	ANIA sac	4kg
	ANIA sac	2kg
	SELMA pastille sac	2kg

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق المؤسسة

- تستخدم مادة الملح بنسبة 98% كما يتكون من مادة أساسية هي اليودات والتي يعتبر وجودها ضروريا.
- الملاحات (flacon) 60غ، 250غ، 750غ تم استيرادها من اسبانيا.
- مادة البيكربونات يتم استيرادها من اسبانيا وتعليبها محليا في شكل عبوة صغيرة (dose) ذات حجم 2غ، 60غ وفي عبوة (flacon) ذات حجم 175غ.
- يتم استيراد عبوة الملح الصيدلي ميديسال flacon ذات الحجم 100غ من اسبانيا.
- يتم استيراد عبوة ملح الحمام (راحة) bocalle من تركيا.
- رفيع flacon (ملاحة) ذات الحجم 100غ من الجزائر.

يشرف على نشاط المركب عدد من العمال يتوزعون في مختلف مصالح المركب و ذلك حسب التصنيف الآتي:

الفصل الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج للمؤسسة الوطنية للأصلاح
- لوطاية -

الجدول رقم (07): تصنيف العمال في المؤسسة

التصنيف	العدد	المعدل
إطارات	12	15,38%
أعوان تحكم	36	46,15%
المنفذين	30	38,46%
المجموع	78	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق المؤسسة

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركب الملح -الوطاية-

يتكون هيكل المؤسسة من:

- 1- **المدير:** هو المسؤول الأول الذي يقوم بتسيير المركب من خلال اتخاذ جميع القرارات والتنسيق بين جميع المصالح والأقسام.
- 2 **نائب المدير التقني:** هو المسؤول عن مصلحة الإنتاج والصيانة، عمليات البيع والشراء، وينوب عن المدير في تأدية مهامه أثناء غيابه.
- 3 **الأمانة العامة:** هي عنصر اتصال بين الإدارة العامة وجميع المصالح والأقسام حيث يتم استقبال المكالمات وتحويلها، استقبال البريد الوارد والصادر، تنظيم الملفات كل قسم وتنظيم المواعيد.
- 4 **قسم الإنتاج والتفقيّة:** يهتم هذا القسم باستغلال الموارد المتاحة في المركب للقيام بعملية الإنتاج، تحسينه، و تطوير المنتجات و مراقبة المنتج ومطابقته للمقاييس المعمول بها والمطلوبة من طرف الزبائن، حيث يعتمد العمل في المخبر على قياس نسب النقاوة والإضافات الغذائية والكيميائية وهناك مخطط يتضمن جميع المعطيات التي يقوم بها مهندسو المخبر يوميا.
- 5 **قسم الأمن:** يسهر على حماية أملاك المركب ويؤمنها مدة 24 ساعة خاصة ع لى الأماكن المهمة كالمخازن، آلات، الإنتاج، خزانات، الوقود وتحديد الأخطار المتوقعة حدوثها.

الفصل الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج للمؤسسة الوطنية للأصلاح - لوطاية -

وهو وجّه أمنيا بكاميرات مراقبة وأعوان مسلحين وخطوط هاتفية متصلة مباشرة بالحماية المدنية والدرك.

6 -المصلحة التجارية: تكلف بتسويق المنتج من خلال بيعه في السوق المحلي وتأمين التنازلات للوحدات الأخرى أما عملية التصدير فتتم برمجته على مستوى المديرية العامة في قسنطينة، والتي ترسلها سنويا، كما تقوم بالبحث عن الزبائن وعرض المنتجات من قبل الموزعين والوكلاء المعتمدين، تجار الجملة وتجار التجزئة، القطاعات الصحية، مراكز البيع والمعارض.

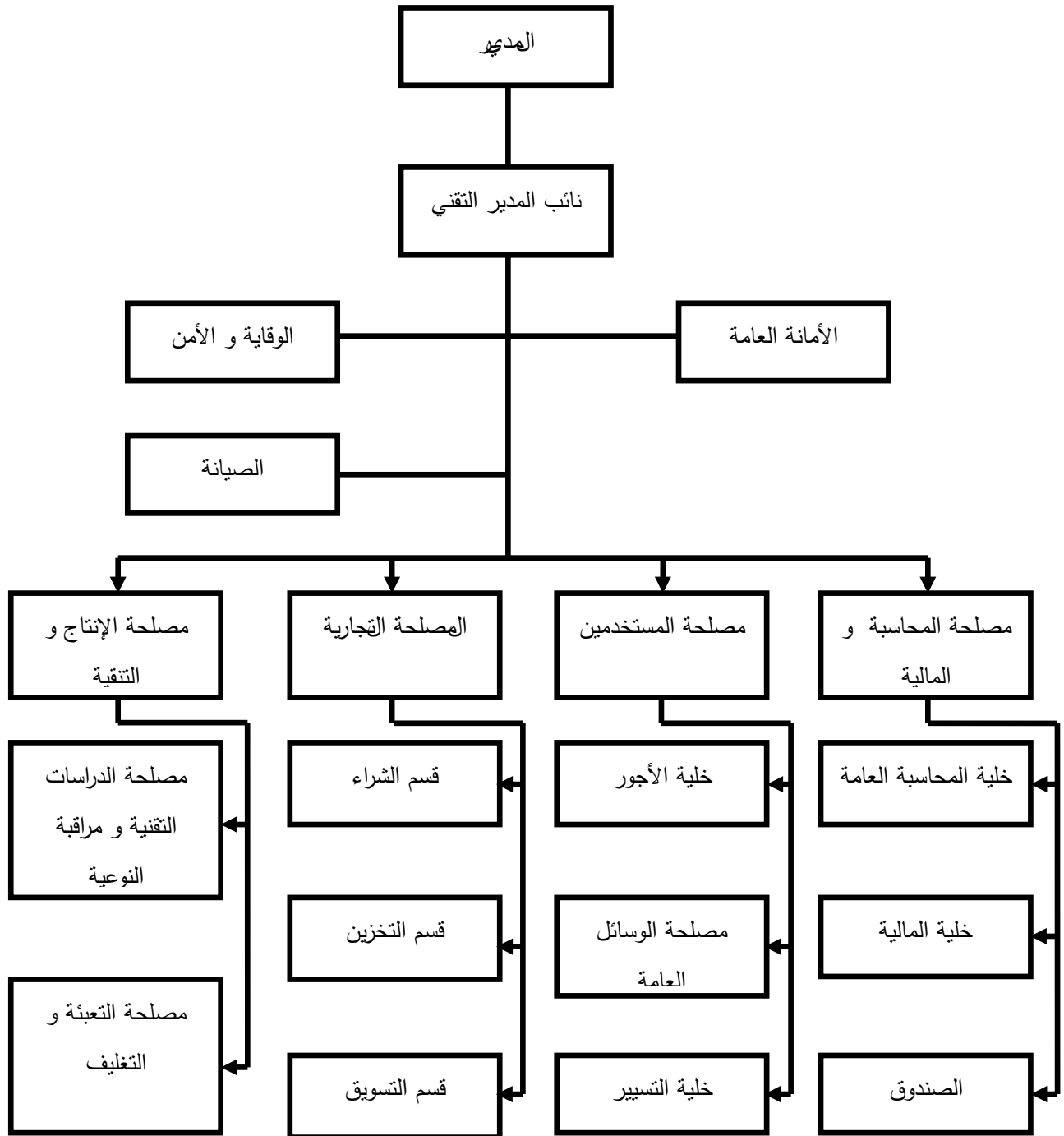
7 قسم الصيانة: مهمته تأمين صيانة الآلات والبنية التحتية للإنتاج في آجال محددة مسبقا وبأقل تكاليف حيث بعد عملية تشخيص العطب تحدد مدة إصلاحها وكلفتها التي يوافق عليها المستعمل من أجل انجاز العمل المطلوب في أوانه دون تعطيل المستعمل.

8 قسم المحاسبة و المالية: يعتبر قسم المحاسبة والمالية العمود الفقري للمركب لأن من خلاله يتم التمكّن من معرفة الوضعية المالية للمؤسسة، فكل المعلومات من المصالح تصب فيه.

9 قسم الموارد البشرية: تتكفل باليد العاملة في المركب فيما يخص الرواتب والأجور، التشغيل حقوق التأمين. و في ما يلي المخطط الذي يبين الهيكل التنظيمي:

الفصل الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج للمؤسسة الوطنية للأملاح
- لوطاية -

الشكل رقم(03): الهيكل التنظيمي لمركب الملح -الوطاية-



المصدر: مصلحة المحاسبة و المالية

الفصل الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج للمؤسسة الوطنية للأملاح - لوطاية -

المطلب الثالث: أهمية و أهداف مركب الملح -الوطاية-

أولاً: أهمية مركب الملح:

للمؤسسة أهمية و دور كبير في الإقتصاد الوطني من خلال ما تنتجه الوحدات التابعة لها و التي من بينها مركب الوطاية، وتكمن أهميته في:

- المساهمة في القضاء على التبعية الإقتصادية في مجال نشاطها.
- المساهمة في تمويل الخزينة العامة من خلال الضرائب المدفوعة.
- الحصول على إيرادات إضافية من العملة الصعبة، و ذلك من خلال تصديرها لمنتجاتها.
- المساهمة من تخفيض حدة البطالة خاصة في المناطق المتواجدة بها.
- دور المؤسسة الفعال في التنمية الإقتصادية.
- العمل على تغطية السوق المحلية بغية القضاء على كل منافسة أجنبية محتملة.
- تلبية أذواق المستهلكين عن طريق إنتاج منتجات ذات جودة عالية لتطبيقها المعايير العالمية.
- التعاون مع وزارة الصحة للحد من بعض الأمراض عن طريق توفير اليود في الملح، و تزويد المستشفيات ببعض المنتجات التي تحتاجها.

ثانياً: الافاق المستقبلية لمركب الملح

يطمح مركب الملح - الوطاية- الزيادة أكثر في أنشطته وتنويع منتجاته وتطويرها بغية تلبية حاجات ورغبات زبائنه المتجددة وزيادة حصته السوقية للتفوق على منافسيه الخواص ويمكن ذكر ما يريده الوصول إليه المركب في العناصر التالية:

- توسيع وحدة الأملاح الخاصة وذلك بتوسيع الإنتاج أكثر وبكمية كبيرة خاصة بما يتعلق بملح الحمام (راحة).
- إعادة هيكلة المصنع القديم من خلال توفير آلات وأجهزة جديدة وعصرية.
- توفير الإمكانيات المادية لجلب المادة الأولية من المنجم الجبلي.
- اقتحام الأسواق المحلية وتصدير منتجاتها إلى أسواق دول أجنبية.

المبحث الثاني: واقع محاسبة التكاليف وإدارة الإنتاج بمركب الملح -الوطاية-

سننظر في هذا المبحث واقع إدارة الإنتاج وم حاسبة التكاليف في المؤسسة وطريقة حساب التكاليف في مركب الملح وقسمنا هذا المبحث الى المطالب التالية

المطلب الأول: واقع إدارة الإنتاج في مركب الملح

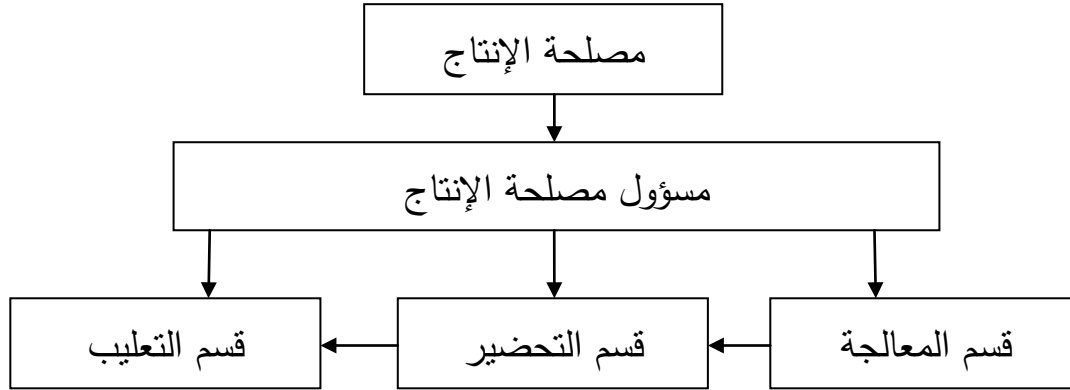
1-مصلحة الإنتاج: حيث يقوم فيها مسؤول مصلحة الإنتاج بالعمليات الازمة والتي تتمثل في الاشراف على انتاج المنتج وتنظيمه وتسييره فيقوم بالتنظيم من بداية الإنتاج.

2-عملية الإنتاج: يمر انتاج المنتج رفيع حسب راي مسؤول مصلحة الإنتاج عبر المراحل التالية:

- طلب السبخة من ولاية المغير لإحضاره للمؤسسة محل الدراسة بالكميات المطلوبة وذلك لكي يكون متناسق مع الكمية الموجودة في المؤسسة يعني طلب السبخة قبل انتهاء السبخة في المؤسسة لعدم وجود مكان توضع فيه.
- بعد وصول السبخة الى المؤسسة يشرف عليه ا مسؤول خاص بالعاملين في عملية الإنتاج وهذا المسؤول يكون تحت سلطة مسؤول مصلحة إدارة الإنتاج.
- يبدأ العاملین بوضع السبخة في احواض الغسل لغسله من المواد الأخرى وبعد الانتهاء من عملية الغسل تمر السبخة عبر آلة ناقلة الى آلة أخرى تسمى " melangeur " حيث تقوم هذه الآلة بخلط السبخة مع محلول ملحي.
- ليمر بعد عملية الخلط الى الآلة تسمى "essoreuse" وهي الآلة تقوم بعصر الملح من الماء ثم يمر الى الآلة أخرى "broyeurs" وهي الآلة تقوم بالطحن و التصفية حيث تقوم بطن الملح وغربلته.
- ثم ينقل الى السخان كبير يسخن الملح بدرجات عالية تصل الى 150 درجة وبعد خروج الملح من عملية التسخين ليتم مباشرة بخلطه مع اليود الذي يعتبر مادة أساسية في جودة المنتج ثم يمر عبر مصفاة أخرى تكون رقيقة جدا لخروج المنتج رفيع.

3- الهيكل التنظيمي لمصلحة الإنتاج لمركب الملح لوطاية

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي لمصلحة الإنتاج



المصدر: من اعداد الطالب

4- وظائف إدارة الإنتاج بالمؤسسة (تخطيط، رقابة وتوجيه)

التخطيط: من خلال دراستنا يكون تخطيط للإنتاج والعمليات للمؤسسة عبر طريقتين

- التخطيط الإجمالي : حيث يقوم فيه مسؤول مصلحة الإنتاج بالتخطيط حسب خطة اجمالية واسعة ودراسة الاتجاهات الذي سيتبعها وتكون عند بداية كل شهر او كل سنة يعني التخطيط قبل المباشرة في العمل.
- التخطيط للأجل القصير : حيث يقوم بالتخطيط في نهاية الأسبوع او بدايته وعلى الاغلب تعتمد المؤسسة على التخطيط للأجل القصير بكثرة.

الرقابة والتوجيه:

تكون الرقابة والتوجيه في المؤسسة محل الدراسة بحيث يقوم المسؤول عن مصلحة إدارة الإنتاج بتوجيه العاملين الخاصين بالإنتاج في المؤسسة حيث يقوم بشرح وتفهم كل عامل بدوره ويكون ذلك عن طريق المقابلة يعني مقابلة المسؤول مع العاملين

الفصل الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج للمؤسسة الوطنية للأملح - لوطاية -

وتكون الرقابة في المؤسسة بحيث يتم التأكد من ان سير الخطط المتبعة تمر بشكل جيد حيث يقوم بالرقابة المسؤول المتكفل بالعمال بشكل يومي ويقدم التقرير في نهاية اليوم لمسؤول مصلحة إدارة الإنتاج.

المطلب الثاني: واقع محاسبة التكاليف في المؤسسة

من خلال دراستنا لمركب الملح لوطاية ومقابلتنا مسؤول مصلحة المحاسبة والمالية وقد تبين ان المؤسسة تطبق محاسبة العامة لذا ليس لديها فرع خاص بمحاسبة التكاليف لكنها تطبقها في المؤسسة وتعتمد على طريقة من الطرق التقليدية الا وهي طريقة التكاليف الكلية حيث تقوم بجمع التكاليف المنتجات من بداية انتاجها الى نهايتها وهكذا بعد جمع كل التكاليف التي تتحملها المؤسسة في العملية الإنتاجية تقوم المؤسسة بتسعير هذه المنتجات. وكذلك أيضا حسب راي المحاسب ان تطبيقهم لمحاسبة التكاليف الكلية ذلك لمقابلة الإيرادات بالتكاليف حيث يعتبر الفائض ربحا في حالة زيادة الإيرادات على التكاليف ويكون في الخسارة عكس ذلك.

وساعدة هذه الطريقة لاستخراج نصيب الوحدة الواحدة بتحميل وحدة الإنتاج النهائي بجميع عناصر التكاليف المباشرة والغير مباشرة وساعدتها لمعرفة التكاليف الكلية للمؤسسة ولها أيضا بعض الجوانب السلبية التي قدمها المحاسب لأنها طويلة الحسابات وتعتمد على التكاليف ككل وليست كل تكلفة على حد ولا تساعد في تحديد أسعار المنتجات.

التكاليف المستخدمة في مركب الملح

تقوم المديرية العامة بتحديد أنواع التكاليف التي تدخل في تسعيرها للمنتوج والتي تعمل بها في نشاطها العادي والمستمر وتتمثل هذه التكاليف في:

تكاليف حسب علاقة الإنتاج: وتتمثل في مواد مباشرة ومواد غير مباشرة وهي كما يلي:

-تكاليف المباشرة: هي مصاريف تتعلق بإنتاج نوع معين من دون سواء وبالتالي تحمل إلى سعر تكلفة هذا النوع فقط. أي المصاريف التي يمكن ربطها مباشرة مع عملية الإنتاج، و تشمل: الأغلفة وإهلاك الآلات التي تنتج المنتوج، مصاريف الموظفين الذين يشتغلون بهاته الآلات، أي المصاريف المرتبطة مباشرة مع المنتوج.

تكاليف غير مباشرة: هي المصاريف التي تخص في آن واحد أكثر من منتج أي هي مصاريف مشتركة بين جميع أنواع المنتجات مثل: مصاريف الكهرباء، الصيانة.

❖ أغلفة مباشرة.

الفصل الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج للمؤسسة الوطنية للأصلاح - لوطاية -

❖ المادة الخام (الملح الخام).

❖ الوقود.

❖ مواد كيميائية و التي تستخدم في المخبر (اليود و غيره من المحاليل الأخرى).

❖ قطاع الغيار المستخدم للشاحنات التي تنقل المنتجات.

❖ اهتلاك الآلات المستخدمة في العملية الإنتاجية.

❖ الأجور والرواتب.

❖ الضرائب المختلفة (ضريبة على الكمية المستخرجة، ضريبة على المساحة المستعملة من طرف المؤسسة).

❖ النقل بوسائلها الخاصة للمنتجات بين الوحدات أو إيصال المنتجات للعميل.

تكاليف حسب حجم النشاط: و تتمثل في:

و تستعمل المؤسسة نوعين من التكاليف: تكاليف ثابتة و أخرى متغيرة.

❖ **التكاليف الثابتة:** هي تكاليف الإنتاج التي لا تتغير بنشاط المؤسسة، أي بالإنتاج، هذا النوع تتحمله المؤسسة

مهما كان مستوى نشاطها. و تشمل أرقام الحسابات:

د/60: المشتريات المستهلكة.

د/61: الخدمات الخارجية.

د/64: الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة.

د/65: الأعباء العملياتية الأخرى.

د/66: الأعباء المالية.

❖ **التكاليف المتغيرة:** هي التكاليف التي تتغير من خلال تقرير كمية الإنتاج، و تشمل الحسابات التالية:

د/62: الخدمات الخارجية الأخرى.

د/63: أعباء المستخدمين.

د/68: مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة.

د/69: الضرائب على النتائج وما يماثلها.

تعرف مفاتيح التوزيع من خلال كمية الإنتاج و درجة تعقيد الإنتاج (هناك خطوات في إنتاج المنتج على درجة

كبيرة من التعقيد).

الفصل الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج للمؤسسة الوطنية للأصلاح - لوطاية -

طرق الرقابة على التكاليف لمركب الملح -الوطاية-

تتم الرقابة على التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة من خلال مجموعة من الطرق أغلبها تعتمد على التقارير (موجودة في الملاحق)، و تتمثل في:

1. **تقرير يومي:** يحتوي على كمية استهلاك الأغلفة وكمية إنتاج لكل منتج وعدد المبيعات خلال اليوم.
2. **تقرير شهري:** يهتم باستهلاك المنتجات ككل وتكلفة الوقود وقطاع الغيار، مع تحديد كذلك كمية الإنتاج وعدد المبيعات.
3. **تقرير يقدم كل 6 أشهر:** يقدم كل المصاريف و الاستهلاكات تقدمه مصلحة المحاسبة (جدول حسابات النتائج).
4. **تقرير سنوي:** تقدم فيه كل المعلومات من إنتاج ومبيعات وكل المصاريف المختلفة.
5. **مراقبة يقوم بها مدقق داخلي ترسله المديرية العامة للمؤسسة ليدقق ويراقب مدى التزامهم، يأتي إما كل 6 أشهر و أحيانا 3 أشهر.**
6. **رقابة الرئيس لمرووسيه في قسم الإنتاج من خلال مدى التزامه بالعمل من خلال الكمية المنتجة و كمية المنتجات التالفة.**

المطلب الثالث: طريقة احتساب التكاليف لمركب الملح

تكمن طريقة احتساب التكاليف للمنتجات النهائية من خلال مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها المديرية العامة وهي كمايلي:

أولاً: جمع البيانات:

بعد التشاور مع مختلف الوحدات يتم جمع البيانات من خلال:

- 1 - عملية التصنيع لكل منتج من شأنها أن تحدد درجة تعقيد المنتج.
- 2 - الكميات المنتجة من قبل المنتج.
- 3 - المصروفات المباشرة المسجلة لكل مركز تكلفة.
- 4 - التكاليف الكلية لكل وحدة.

الفصل الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج للمؤسسة الوطنية للأصلاح - لوطاية -

هذه المعطيات المقدمة التي من شأنها أن تبين التكلفة التي تعود لكل منتج في غياب المحاسبة التحليلية التي تحدد التكاليف لكل مركز تكلفة، و حساب التكاليف من خلال توزيع تكاليف الوحدة (حسب الفئة) وفقا لكمية إنتاجها.

ثانيا: طريقة حساب التكلفة:

تقوم طريقة الحساب على تحليل تكاليف مركز التكلفة لكل مركز تكلفة و تحدد مصاريفها (التكاليف المرتبطة مباشرة مع عملية الإنتاج وهي التكاليف المباشرة التي تتعلق بالإنتاج، و الباقي من التكاليف هي تكاليف غير مباشرة و التي تحسب بأخذ إجمالي التكاليف المباشرة لكل مراكز التكاليف والمصاريف الإجمالية للوحدة.

ثالثا: تطبيق حساب التكلفة: يتم إدخال البيانات التي تم جمعها في مرحلة جمع البيانات يتم إدخالها في أربع جداول:

1/ جدول المنتجات.

2/ جدول مركز التكلفة.

3/ جدول الربط(المنتج/مركز التكلفة).

4/ جدول العناصر العامة.

1/ جدول المنتجات: و الذي يتكون من

- الرمز: رقم الحساب المنتج.

- الوصف: وصف المنتوجات.

- الكمية: الكمية المنتجة خلال السنة.

- الدرجة: درجة تعقيد المنتج.

- المفتاح: مفتاح توزيع التكاليف غير المباشرة (تحسب تلقائيا).

الفصل الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج للمؤسسة الوطنية للأملاح
- لوطاية -

الجدول رقم (08): جدول المنتجات

الرمز	الوصف	الكمية	المفتاح	درجة التعقيد
01	rafie			2,00
02	Chamsi PP			1,50
03	coussin			1,50
04	BigBag			1,00
05	4/25-4/50			0,00
06	vrac			0,50
07	pastille			3,00
08	Agro			1,00
09	1/25			1,00
10	Poudre			1,00

المصدر: مصلحة المبيعات المديرية العامة

تحسب درجة التعقيد بالكمية الأكثر إنتاجا في المؤسسة للمنتج خلال 8 ساعات و هي موزعة في الجدول و ذلك من خلال: الفارق بين كمية إنتاج المنتجات خلال 8 ساعات مثال: خلال 8 ساعات تم إنتاج 15 طن من رفيع و 30 طن من شمسي و 60 طن من أكياس أملاح الخبز، فكل منتج يوضع له درجة معينة.

أما حساب مفتاح توزيع التكاليف غير المباشرة = الكمية × درجة التعقيد، و المجموع المتحصل عليه × 100% ثم بعد ذلك نقسم على (إجمالي الكميات × درجة التعقيد). وذلك من خلال:

$$\text{كمية المنتج} \times \text{درجة التعقيد} = (\text{إجمالي الكميات} \times \text{درجة التعقيد}).$$

$$(\text{إجمالي الكميات} \times \text{درجة التعقيد}) \leftarrow 100\%.$$

$$\text{كمية المنتج} \times \text{درجة التعقيد} \leftarrow X.$$

هنا يخرج معامل التوازن (مفتاح توزيع التكاليف).

2/جدول مركز التكلفة: و التي تتكون من

- الرمز: رمز مركز التكلفة.

- الوصف: وصف مركز التكلفة.

الفصل الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج للمؤسسة الوطنية للأملاح - لوطاية -

- تكاليف الأغلفة: إجمالي تكاليف الأغلفة المتصلة بمركز التكلفة.
 - تكاليف الموظفين: إجمالي تكاليف الموظفين المتصلة بمركز التكلفة.
 - الإهلاك: إجمالي الإهلاكات المتصلة بمركز التكلفة.
 - تكاليف أخرى: إجمالي باقي التكاليف المتصلة بمركز التكلفة.
 - الكمية: كمية المنتج من مركز التكلفة.
 - تكاليف متغيرة: معدل التكاليف المتغيرة من خلال تقرير الكميات (تكاليف الموظفين و الإهلاك).
 - تكاليف ثابتة: المعدل بالطن للتكاليف الثابتة من خلال تقرير الكمية (تكاليف الأغلفة و باقي التكاليف المستهلكة).
 - التكاليف المباشرة: معدل التكلفة بالطن لمركز التكلفة.
- تصنف التكاليف حسب نوعها و تجمع و نضعها في الجدول الآتي:

الجدول رقم (09): جدول مركز التكلفة

الرمز	الوصف	الأغلفة	الموظفين	الإهلاك	تكاليف أخرى	الكمية	تكاليف متغيرة	تكاليف ثابتة	تكاليف مباشرة
01	chamsiPP								
02	PE								
03	Poudre								
04	1/25								
05	Big-bag								
06	AGRO-ALIM								
07	Rafie								
08	Pastille								

المصدر: مصلحة المبيعات المديرية العامة

الفصل الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج للمؤسسة الوطنية للأصلاح
- لوطاية -

3/ جدول الربط: يتكون من

- المنتج: رمز حساب المنتج.

- رمز مركز الربط (CC).

الجدول رقم (10): جدول الربط للمنتجات

المنتج	مركز الربط
Rafie	Rafie
Chamsi PP	chamsiPP
Coussin	PE
BigBag	Big-bag
Pastille	Pastille
Agro	AGRO-ALIM
1/25	1/25
Poudre	Poudre

المصدر: مصلحة المبيعات المديرية العامة

4/ جدول العناصر العامة: و تتكون من الحسابات التالية:

د/60: المشتريات المستهلكة.

د/61: الخدمات الخارجية.

د/62: الخدمات الخارجية الأخرى.

د/63: أعباء المستخدمين.

د/64: الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة.

د/65: الأعباء العملياتية الأخرى.

د/66: الأعباء المالية.

د/67: العناصر غير العادية (الأعباء).

الفصل الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج للمؤسسة الوطنية للأملاح
- لوطاية -

د/68: مخصصات الإهلاك و المثونات و خسائر القيمة.

د/69: الضرائب على النتائج و ما يماثلها.

تصنف التكاليف حسب أرقام الحسابات، حيث يتم جمع كل المصاريف من جدول حسابات النتائج و توضع في الجدول الآتي:

الجدول رقم (11): جدول التكاليف العامة

د/60	د/61	د/62	د/63	د/64	د/65
د/66	د/67	د/68		د/69	

المصدر: مصلحة المبيعات المديرية العامة

نتيجة النهائية للحسابات:

الجدول رقم (12): جدول حساب سعر التكلفة

المنتج	الكمية	التكاليف المباشرة	التكاليف غ المباشرة	التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة	سعر التكلفة
1/25						
Agro						
BigBag						
Chamsi PP						
coussin						
pastille						
Poudre						
rafie						
vrac						

المصدر: مصلحة المبيعات المديرية العامة

الفصل الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج للمؤسسة الوطنية للأصلاح - لوطاية -

- تجمع و تضاف التكاليف المباشرة.
- أما التكاليف الغير مباشرة: نأخذ التكاليف الكلية و نضع جدول به المنتجات و نجمع كمية كل منتج.
 - نحسب معامل التوازن (مفتاح التوزيع).
 - نضيف خانة بالجدول بها مركز التكلفة: و هي التكاليف التي تدخل في إنتاج المنتج.
 - نضيف خانة بالجدول بها العلاقة بين المنتج و مركز التكلفة : أي تجميع التكاليف لوصول إلى المنتج الأخير.
 - نضيف خانة بالجدول بها مصاريف إهلاك الآلات و نضيفها إلى التكاليف، إذا كانت الآلة تنتج عدة منتجات نحسب النسبة المئوية للكمية المنتجة لكل منتج و نوزعها على المنتجات.
 - نضيف الضرائب على إنتاج المادة الخام و نقسم الضرائب حسب الكمية المنتجة.
 - التكاليف غير المباشرة = التكاليف الكلية - مجموع التكاليف المباشرة
 - توزع التكاليف غير المباشرة على أساس مفتاح التوزيع.
 - التكاليف غير المباشرة لمنتج معين = مجموع التكاليف غير المباشرة × مفتاح التوزيع

المبحث الثالث: استخدامات التكلفة المستهدفة في تحسين إدارة الإنتاج بصركب الملح-الوطاية-

من الدراسة الميدانية والمقالات التي أجريت في المؤسسة تم إختيارنا في الدراسة منتج رفيع (1كغ) نظرا لجودته و الكمية الأكثر طلبا في السوق بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة، و سنطبق عليه خطوات التكلفة المستهدفة لمطابقة النتائج المتوصل إليها في الجانب النظري.

المطلب الأول: تخطيط تكلفة منتج - رفيع -

أولا: تحديد سعر البيع المستهدف

من خلال أسعار المنافسين للمنتج رفيع في السوق و خاصية جودته العالية وإتباعه للمعايير الموضوعة و مراعاة وسائل المؤسسة و قدرتها الإنتاجية، المعلومات المقدمة لسعر بيع المنتج يتبين أن السعر المستهدف الذي نريد الوصول إليه هو سعر منافس بالنسبة لباقي المنافسين.

السعر الذي تباع به المؤسسة هو = 31 دج للوحدة الواحدة.

و بناء على معطيات المنتج المنافس سنعمد على السعر المستهدف للمنتج (رفيع) في السوق و الذي يمكن المؤسسة من السيطرة على السوق المحلية من خلال معايير الجودة المستخدمة و السعر الذي ستعتمده.

السعر المستهدف هو = 29 دج للوحدة الواحدة.

الفصل الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج للمؤسسة الوطنية للأصلاح - لوطاية -

السعر المستهدف المقترح من رئيس المصلحة المحاسبية المالية للمؤسسة وهذا السعر تريد المؤسسة الوصول إليه.

ثانيا: تحديد هامش الربح المستهدف

يتحدد هامش الربح المستهدف من خلال التخطيط الإستراتيجي على المدى الطويل، و بناء على إستراتيجية الربح المعتمد من قبل المؤسسة فإن هامش الربح المستهدف هو: 20%.

هامش الربح المستهدف = $29 \times 20\% = 5.8$ دج للوحدة الواحدة من منتج رفيع.

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

التكلفة المستهدفة = $29 - 5.8 = 23.2$ دج.

سنحاول التركيز في الدراسة على كمية و تكاليف المنتج رفيع.

1/ جدول رقم (13): جدول حساب الكمية في درجة التعقيد لسنة 2018

الرمز	الوصف	الكمية	المفتاح	درجة التعقيد	الكمية*درجة التعقيد
01	Rafie	7057.512	%30.348	2,00	14115.024
02	Chamsi PP	10056.142	%32.432	1,50	15084.213
03	BigBag	4054.00	%8.716	1,00	4054.00
04	Pastille	3432.005	22.137%	3,00	10296.015
05	1/25mdn	1628.000	%3.500	1,00	1628.000
06	Poudre	1333.000	%2.866	1,00	1333.000
المجموع		27560.659	%100	9.5	46510.252

المصدر: مصلحة المبيعات المديرية العامة

الفصل الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج للمؤسسة الوطنية للأملح - لوطاية -

تحسب درجة التعقيد بالكمية الأكثر إنتاجا في المؤسسة للمنتج خلال 8 ساعات و هي موزعة في الجدول و ذلك من خلال: كمية إنتاج المنتجات خلال 8 ساعات مثال: خلال 8 ساعات تم إنتاج 15 طن من ربيع و 30 طن من شمسي و 60 طن من أكياس أملاح الخبز، فكل منتج يوضع له درجة معينة كما هو موضح في الجدول السابق.

أما حساب مفتاح توزيع التكاليف غير المباشرة = الكمية × درجة التعقيد، و المجموع المتحصل عليه $\times 100\%$ ثم بعد ذلك نقسم على (إجمالي الكميات × درجة التعقيد). وذلك من خلال:

كمية المنتج × درجة التعقيد = (إجمالي الكميات × درجة التعقيد).

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{مفتاح توزيع (هنا يخرج معامل التوازن)} \\ \text{إجمالي الكميات} \times \text{درجة التعقيد} \leftarrow 100\% \\ \text{كمية المنتج} \times \text{درجة التعقيد} \leftarrow X \end{array} \right.$$

حساب تكلفة المنتج ربيع:

نحسب مفتاح التوزيع للمنتج ربيع

$$\left\{ \begin{array}{l} 46510.252 \leftarrow 100\% \\ 14115.024 \leftarrow x \\ 30.348\% = 46510.252 / 100 \times 14115.024 = X \end{array} \right.$$

وكذلك بالنسبة لباقي المنتجات.

2/جدول مركز التكلفة:

سنحسب قيمة منتج محل الدراسة ربيع:-

يتم جمع كل التكاليف من خلال جدول حسابات النتائج وهي:

الفصل الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج للمؤسسة الوطنية للأصلاح
- لوطاية -

الجدول رقم (14) : جدول إجمالي التكاليف

البيان	العملية والمبلغ
إجمالي التكاليف	508 660 308.81 دج
إجمالي التكاليف للمنتوج رفيع	$154\ 368\ 230.518 \times 30.348\% = 508\ 660\ 308.81$ دج
إجمالي التكاليف للمنتوج رفيع	$21872.897 / 154\ 368\ 230.518 = 7057.512$ دج
تكاليف أخرى للمنتوج رفيع	$5\ 621\ 474.505 \times 30.348\% = 1\ 706\ 005.082$ دج
تكاليف متغيرة = الإهلاك / الكمية المنتجة	$3230.882 = 7057.512 / 22801993.605$ دج
تكاليف الثابتة = الأغلفة + تكاليف أخرى / الكمية المنتجة	$914.340 = 7057.512 / 1706005.082 + 4746960.91$ دج

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات المؤسسة 2018

حساب التكاليف المباشرة للمنتوج رفيع:

التكاليف المباشرة = التكاليف الثابتة + التكاليف المتغيرة

التكاليف المباشرة للمنتوج رفيع = $3230.882 + 914.340 = 4145.222$ دج.

الجدول رقم (15) : جدول مركز التكلفة لمنتوج رفيع

الرمز	الوصف	الأغلفة	الموظفين	الإهلاك	تكاليف أخرى	الكمية	تكاليف متغيرة	تكاليف ثابتة	تكاليف مباشرة
01	رفيع	4746960.91		22801993.605	1076005.082	7057.512	3230.882	914.340	4145.222

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات المؤسسة 2018

الفصل الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج للمؤسسة الوطنية للأصلاح
- لوطاية -

حساب التكاليف غير المباشرة للمنتوج رفيع:

التكاليف غير المباشرة للمنتوج رفيع = إجمالي التكاليف للمنتوج رفيع - التكاليف المباشرة للمنتوج رفيع

التكاليف غير المباشرة للمنتوج رفيع = 4145.222 - 21872.897

التكاليف غير المباشرة للمنتوج رفيع = 17727.675 د.ج.

تكاليف المادة الأولية = 73000000 د.ج. يتم إضافتها لتكاليف (د/ 60).

تكاليف الموظفين العاملين بالمنتج رفيع = 32075194.155 د.ج. يتم تخفيضها من (د/ 63).

النتيجة النهائية للحسابات:

التكاليف الثابتة = د/ 60 + د/ 61 + د/ 64 + د/ 65 + د/ 66 = 325736349.61 د.ج

التكاليف الثابتة = 325736349.61 × 30.348% / 7057.512 = 14006.986 د.ج.

التكاليف المتغيرة = د/ 62 + د/ 63 + د/ 67 + د/ 68 + د/ 69 = 182923959.2

التكاليف المتغيرة = 27198194,42 × 30.348% / 7057.512 = 7865.911 د.ج.

الجدول رقم (16) : جدول حساب سعر التكلفة لمنتوج رفيع

المنتج	الكمية	التكاليف المباشرة	التكاليف غير المباشرة	التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة	التكلفة
رفيع	7057.512	4145.222	17727.675	14006.986	7865.911	21872.897

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات المؤسسة 2018

نقسم تكلفة الوحدة الواحدة على 1000 لإيجاد سعر التكلفة بالكيلوغرام.

تكلفة الوحدة الواحدة = 21872.897 / 1000 = 21.87 د.ج.

مع عدم احتساب مصاريف المتعلقة بالتسويق مثل نقل المبيعات و لجان العبور.

الفصل الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج للمؤسسة الوطنية للأصلاح - لوطاية -

رابعاً: تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة

وفقاً للتكلفة المحسوبة طبقاً لمعطيات و قدرة المؤسسة و التي تساوي = 29 دج للوحدة الواحدة.

فإننا نجد التكلفة المحسوبة من طرف المؤسسة أكبر من التكلفة المستهدفة وعليه يجب تخفيض التكلفة و تقليص الفارق بين التكلفة المستهدفة و التكلفة المسموح بها أي محاولة تخفيض تكلفة المنتج المقترح للدراسة و ذلك من خلال التحدي الإستراتيجي لتخفيض التكلفة، و حتى يتحقق التحدي الإستراتيجي يجب على المؤسسة تطوير من تكنولوجيتها المستخدة، و بحسب التحدي الإستراتيجي من خلال الفرق بين التكلفة المسموح بها و التكلفة المستهدفة للمنتج، و تتحقق من خلال:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف.

التكلفة المستهدفة = 29 - 5.8 = 23.2 دج.

هدف تخفيض التكلفة = التكلفة المستهدفة - التكلفة الجارية.

هدف تخفيض التكلفة = 23.2 - 31 = -7.8 دج.

المطلب الثاني: دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين إدارة الإنتاج

من خلال دراستنا لمركب الملح لوطاية تبين ان أسلوب التكلفة المستهدفة لها دور فعال في تخفيض التكاليف الى الحد الأدنى مع الوصول الى اقصى الأرباح ونرى أيضا ان هذا الأسلوب لها دور في تحسين إدارة الإنتاج حيث انها تشجع على تشغيل المراحل الإنتاجية بصورة متوازنة أي العمل على انتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلا من انتاجها متتابعة مما يساعد ذلك من الزمن المخصص للإنتاج، وإدارة الإنتاج تهدف الى التقليل من المخصص للإنتاج.

وتوجد نقاط مشتركة بين التكلفة المستهدفة وإدارة الإنتاج فمثلا إدارة الإنتاج تعمل على الرقابة الجيدة في المؤسسة وأسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر كأداة للرقابة الجيدة لأنه يتفادى حدوث في زيادة التكاليف منذ مرحلة التصميم الى المباشرة في الإنتاج فنرى هنا ان أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد إدارة الإنتاج في عملية الرقابة كذلك تساعد أيضا في عملية التخطيط.

الفصل الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج للمؤسسة الوطنية للأصلاح - لوطاية -

ولاحظنا أيضا ان إدارة الإنتاج في المؤسسة تعمل على تخفيض التكاليف، لكن بنسب قليلة جدا فيعني ان زيادة التكاليف تتبعها زيادة في الأسعار وبالتالي فقدان المؤسسة الزبائن، فأسلوب التكلفة المستهدفة يحد من زيادة الأسعار عن طريق تحديد تكاليف الإنتاج والتخلص من الأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج.

فحاولنا بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة الوصول الى نتيجة وهي تخفيض التكاليف الى اقصى حد ممكن ووصلنا الى نتيجة هي تخفيض التكاليف وهو هدف المؤسسة وبالتالي هدف إدارة الإنتاج.

الفصل الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج للمؤسسة الوطنية للأصلاح - لوطاية -

الخلاصة:

بعد تطرقنا في هذا الفصل الى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مركب الملح لوطاية تبين ان المؤسسة لها مكانة جيدة امام المؤسسات الاخرى لإنتاجها منتجات متميزة وجيدة.

إذا توصلنا الى انه توجد إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة وذلك من خلال اتباع خطواتها وهذا ما يؤدي الى تخفيض التكاليف بصورة جيدة وبالتالي تحسين إدارة الإنتاج في المؤسسة عن طريق التخطيط والرقابة الجيدة ومنه تحقيق هدف المؤسسة وهو الوصول الى تعظيم الربحية بأقل تكلفة ممكنة مع الحفاظ على جودة المنتج.

الختمة

خاتمة

لقد اثبت نظام محاسبة التكاليف منذ ظهوره واستعماله في مختلف المجالات في معظم المؤسسات الاقتصادية ودوره في مساعدة المسيرين الذين يرتكزون عليها في تقييم المؤسسة والمحافظة على استمراريتهما ولتوفرهما على معلومات جيدة عن حقيقة المؤسسة . وتعتبر محاسبة التكاليف من اهم الطرق التي تساعد على تحسين إدارة الإنتاج نظرا لتوسع الإنتاج وزيادة حاجات المستهلكين فظهرت أهمية إدارة الإنتاج المتمثلة في التخطيط والرقابة والترشيد.

ومن خلال هذا البحث تطرقنا في الف صلين النظريين حول المفاهيم الأساسية كل من محاسبة التكاليف وإدارة الإنتاج والتطرق أيضا الى الطرق التقليدية والحديثة لمحاسبة التكاليف وعلاقتها بإدارة الإنتاج من اجل الوصول الى كيفية ترشيد والرقابة على الإنتاج عن طريق محاسبة التكاليف.

ان الهدف الرئيسي للمؤسسة هو متابعة والتحكم في تكاليفها وضبطها وترشيدها عن طريق إدارة الإنتاج التي بدورها تخطط وتراقب التكاليف والعمل على تحقيق اقصى ربح ممكن بأقل تكلفة وهذا لا يتحقق الا بعد فهم وتطبيق المؤسسة أسلوب التكلفة المستهدفة واتباع اهم الخطوات الرئيسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة، والتي تقوم بوضع سعر وهامش ربح المستهدف والحرص على تحقيقها الذي قد يوصلها الى أهدافها الرئيسية وهي تخفيض التكاليف والوصول الى تحقيق اقصى ربح ممكن مع الحفاظ على جودة المنتج والذي يسمح لها بالاستمرار

وبعد التطرق في الجانب التطبيقي الذي حاولنا فيه تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة على المؤسسة محل الدراسة وتوصلنا الى ان المؤسسة تستطيع تخفيض التكاليف الى أدنى حد ممكن وان هذا الاسلوب يساعد على تحسين إدارة الإنتاج باعتباره اداة تساعد إدارة انتاج المؤسسة على عملية الرقابة والتخطيط في المؤسسة وبالتالي تحقيق هدف إدارة الإنتاج وتحسينها.

اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى:

لم تكن المؤسسة محل الدراسة تطبق محاسبة التكاليف في القديم لكن في السنوات الأخيرة أصبحت تطبقها لتوفرها على معلومات تساعد على تسيير المؤسسة والمحافظة على استمراريتها هذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية:

لا تساعد الطرق التقليدية للتكاليف في تحسين إدارة الإنتاج، حيث ان المؤسسة تبحث تحسين إدارة انتاجها عن طريق التكاليف للحصول على الأرباح بينما الطرق التقليدية للتكاليف تقوم عند حساب سعر التكلفة بالاعتماد على التكاليف الكمية و الكلية دون مراعات مراقبة التكاليف ودراسة السوق الذي يسمح بتخفيض التكاليف وتحسين إدارة انتاجها هذا ما يلغي صحة الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة:

تساعد الطرق الحديثة للتكاليف في تحسين إدارة الإنتاج على عكس الطرق التقليدية التي تراعي التكاليف الكلية والكمية والتي تؤدي الى تقليل الكمية وعدم الاهتمام بالجودة بينما الطرق الحديثة تهتم كثيرا بالسعر والجودة التي بدورها تكسب رضا العملاء وتزيد المؤسسة الأرباح والمكانة الجيدة في السوق هذا ما يثبت صحة هذه الفرضية.

الفرضية الرابعة:

تعمل المؤسسة على تحسين إدارة الإنتاج لديها وذلك عن طريق التخطيط والرقابة الإنتاجية لإعطاء منتجات عالية الجودة ومنافسة المؤسسات الأخرى.

1 النتائج النظرية:

- 1 لا يمكن الاعتماد على الطرق التقليدية في تخفيض التكاليف في المؤسسة بل يجب الاعتماد على الطرق الحديثة للتكاليف في المؤسسة لأنها تساعد على تحديد تكاليف المنتجات بدقة أكبر ومدى استهلاكها للموارد هذا ما يؤدي الى توفير معلومات أفضل وادارتها على المدى الطويل.
- 2 تشكل محاسبة التكاليف القاعدة الأساسية للتخطيط والرقابة على الإنتاج بما توفره من معلومات.
- 3 تعتبر محاسبة التكاليف ذات أهمية كبيرة في الوقت الحالي وذلك الى جانب الفروع الأخرى منها العامة.
- 4 وجود علاقة جيدة بين محاسبة التكاليف والتخطيط والرقابة والترشيد.
- 5 تعتبر التكلفة المستهدفة منهجا جيدا في الحصول على الأرباح من خلال دراسة متطلبات السوق
- 6 تطبيق المؤسسة الطرق الحديثة للتكاليف أفضل من الطرق التقليدية في تخفيض تكاليفها للوصول إلى الهدف الرئيسي للمؤسسة وهي تحقيق الأرباح بأقل تكلفة.
- 7 التكلفة المستهدفة نظام يساعد في عملية تخفيض التكاليف خلال مرحلة التطوير والتصميم لمنتج جديد.

النتائج التطبيقية:

- 1 المؤسسة لم تكن تطبق محاسبة التكاليف الا في السنوات الأخيرة حيث بدأت بتطبيقها واعتمادها على الطرق التقليدية للتكاليف.
- 2 تعمل المؤسسة الوطنية للأصلاح لوطاية علي تحسين إدارة انتاجها من خلال التخطيط والرقابة.
- 3 عدم اهتمام المؤسسة التكلفة المستهدفة الذي يكسبها مكانة سوقية أكبر سواء محلية او دولية هذا ما يعود عليها بالأرباح.
- 4 تعتبر التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الرقابة والتخطيط لمساعدة إدارة الإنتاج بالقيام بوظائفها
- 5 - المؤسسة تعتمد كثيرا على جودة المنتج مما يجعلها تحتل الأسواق بالمنتج الجيد وزيادة مكانتها.

6 إن تبني مؤسسة الملح لوطاية الطرق الحديثة سيمكنها من تخفيض التكاليف وبالتالي إنخفاض في الأسعار مما يؤدي إلى زيادة الطلب على منتجاتها.

7 إن جميع الدعائم المرتبطة بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة تتوفر لدى مؤسسة الملح لوطاية لتوفرها على نظام المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف هذا ما يسهل تطبيق نموذج الدراسة.

إقتراحات:

- ضرورة توعية الافراد العاملين في عملية الإنتاج باحترام تعليمات الإدارة وتحفيزهم لزيادة طاقة العاملين بالعمل بأكمل وجه
- ضرورة اعداد مصلحة او قسم خاص بمحاسبة التكاليف.
- ضرورة الاعتماد أكثر على الأساليب الحديثة في تحديد تكاليف الإنتاج وخاصة أسلوب التكلفة المستهدفة لأنه يتناسب مع المؤسسة محل الدراسة .
- العمل أكثر على مراقبة تكاليف المؤسسة وخاصة في بداية الفترة الإنتاجية.
- العمل بجد على تحسين ادارة انتاج المؤسسة ويتحقق هذا بنسبة كبيرة بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

أفاق البحث:

- نقترح بعض المواضيع التي تمثل إشكاليات جديرة بالبحث في هذا المجال .
- دور أسلوب التكلفة المستهدفة في الرقابة على التكاليف.
- إستخدامات محاسبة التكاليف في تحقيق التميز في المؤسسة الإقتصادية.
- إستخدامات محاسبة التكاليف في القطاع الخدمي.

قائمة

المراجع

كتب

1. أحمد محمد نور، محاسبة التكاليف لأغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2004.
2. احمد يوسف دودين، إدارة الإنتاج والعمليات، ط1، الأكاديميون للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
3. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة) (دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007).
4. بن عنتر بن عبد الرحمان، إدارة النتاج في المنشأة الخدمية والصناعية مدخل تحليلي، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن عمان، 2011.
5. تشارلز رنجرن، سيرك انت دانار ،جورج فوستر، محاسبة التكاليف (مدخل إداري)، ترجمة أحمد حامد حجاج ،دار المريخ للنشر والتوزيع ، السعودية ، 2009.
6. خيضر كاظم محمود، هايل يعقوب فاخوري، إدارة النتاج والعمليات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2001.
7. سليمان خالد عبيدات، مقدمة في إدارة الإنتاج والعمليات، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان ،2007.
8. سليمان سفيان ومجيد الشرع، المحاسبة الإدارية، اتخاذ قرارات ورقابة، دار الشرق للنشر والتوزيع، 2002.
9. سونيا محمد البكري، إدارة الإنتاج والعمليات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية ،1999.
10. صالح عبد الرزاق . عطا الله وارد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان،1999.
11. عاطف الأخرس و آخرون،محاسبة التكاليف الصناعية ، دار البركة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2001.
12. عبد الستار محمد علي، إدارة النتاج والعمليات، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن ،2000.
13. عبد الحي المرعي ،محاسبة التكاليف،دار الجامعة الحديثة للنشر مصر 2008.
14. عقيل جاسم عبد الله ، مدخل في تقييم المشروعات ، دار الحامد للنشر ، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن ، 1999.
15. علي فلاح الضلاعين واخرون ، إدارة إنتاج وعمليات ، دار الإعصار الفني للنشر والتوزيع ،2017.
16. كاسر نصر مرصور، إدارة النتاج والعمليات، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

17. كمال حسن جمعة الربيعي ، سعدون مهدي الساقى ، محاسبة التكاليف الصناعية منهاج علمي وعملي ، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008 .
18. كمال خليفة أبو زيد ، كمال الدين الدهراوي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، مصر ، 2002 .
19. محمد توفيق ماضي، إدارة الإنتاج والعمليات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1999.
20. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2003.
21. محمد سعيد أوكيل ،تقنيات المحاسبة التحليلية ، ج1 ، دار الآفاق ، الجزائر ، 1998 .
22. محمد شفيق حسين طنيب ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ، الأردن ، 1998،
23. محمد عبد الفتاح الغشماوي ،نظام التكاليف الصناعية، دار اليازوري للنش ر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2011.
24. محمد علي الحناوي، علي الشرقاوي، إدارة النشاط الإنتاجي في المشروعات الصناعية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الأردن، 1990.
25. محمد علي الجبالي،قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن، 2002.
26. مؤيد الفضل، تخطيط ومراقبة الإنتاج، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2007.
27. ناصر دادى عدون، تقنيات مراقبة التسيير (محاسبة تحليلية) ،دار الم حمدية العامة ،الجزائر ، ج 1، 1999.
28. ناصر نور الدين عبد اللطيف ،الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية و تكنولوجيا المعلومات ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2004
29. نبيل محمد مرسي، استراتيجية الإنتاج والعمليات، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية مصر ، 2003.
30. نائل عدس، نضال خلف، محاسبة التكاليف مدخل ح ديث، دار اليازوري للنشر و التوزيع، عمان، الاردن ، 2013.
31. نواف محمد فخر ،عط الله الفطيش ،محاسبة التكاليف الصناعية ،دار اسامى للنشر والتوزيع ،الأردن عمان.
32. نخبة من الخبراء المختصين، إدارة الإنتاج، دار التعليج الجامعي، الإسكندرية ، 2014.

33. هشام احمد عطية، محمود محمد عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، دار الجامعية، مصر، 2000.
34. فخر نواف، الدليمي خليل، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.

رسائل وأطروحات:

1. بن طيب هديات ، دراسة الإنتاج و العمليات باستخدام البرمجة بالأهداف في مؤسسات الخدمات مع دراسة حالة الجزائرية للتأمينات، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، تخصص تسيير ، جامعة ابي بكر بلقايد ، تلمسان ، 2015/ 2016.
2. بوعيشة جهاد ، دور نظام محاسبة التكاليف في تحسين الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2016.
3. جاب الله الشريف ، دور التكاليف المعيارية في تحسين المؤسسات الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، (غير منشورة) ، جامعة باتنة ، الجزائر ، 2008/2009.
4. جغوري على ، استخدام محاسبة التكاليف في ترشيد تكاليف الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2015.
5. حابي احمد، دراسة مقارنة بين التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، أطروحة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2010/2011.
6. حامدي سعاد، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC في تحديد تكلفة الخدمة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة قسم علوم تسيير كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010/2011.
7. دحمون هلال ، المحاسبة التحليلية نظام المعلومات للتسيير و مساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ، فرع نقود مالية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، قسم العلوم الاقتصادية ، جامعة يوسف بن خدة ، الجزائر ، 2004.

8. راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة 2007/2008.
9. سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، الجزائر، 2009-2010.
10. شارف خوجة الطيب، دور تحليل النشاط الاقتصادي في تحسين إنتاج المؤسسة الصناعية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع تسيير المؤسسات، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2001.
11. طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التخطيط والتنمية جامعة الجزائر، 2003.
12. عبد العالي شحتاني، محاسبة التكاليف أداة لتحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010 / 2011.
13. عطوط عبد الحق، دور محاسبة التكاليف في دعم الاستراتيجية التنافسية، للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، فرع محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013.
14. علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية دراسة تطبيقية على المصارف العامة في قطاع غزة، مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010.
15. فريجة مباركة، زواوي سهام، كيفية حساب سعر التكلفة في مؤسسة إنتاجية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2003.
16. محمد حسن الحداد، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العامة في قطاع غزة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.
17. محمد علي فرهاد، الاقتصاد الإداري مدخل في اتخاذ القرارات على المؤسسة الاقتصادية، المكتبة الانجلو مصرية، مصر، 1985.
18. محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة، تمهيد ماجستير، قسم الدراسات العليا، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008.

19. مولاي حسين ،مكانة المحاسبة التحليلية في القطاع الفلاحي ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و علو التسيير، قسم التسيير ، فرع النقود و البنوك ، جامعة الجزائر ،الجزائر 2006/2007 .
20. هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.
21. هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.
22. هيثم و محمد عقل ،إسماعيل أبو غبن ،نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) و اثره على سياسة الأرباح لدى شركات المساهمة العامة و المدرجة في بورصة فلسطين ،مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير للمحاسبة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية ، جامعة الأزهر ، غزة ،2013.
23. وحيد عتروس، أهمية حساب التكاليف الحقيقية في المؤسسة الصناعية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.
24. ياسين سالمى، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2009-2010.
25. اليزيد ساحري، أهمية نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2007-2008.

مجلات وبحوث:

1. إبراهيم إبراهيم، تدنية التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، ورقة بحثية، 2011.
2. بتول عطية خلف، الإطار المتكامل لتقنيات تخفيض التكاليف وإعادة هندسة العمليات لتطوير إستراتيجية الشركة، مجلة العلوم الاقتصادية وإدارية، جامعة بغداد، المجلد 21، العدد 2015،
3. عادل محمد فايت، إدارة العمليات والإنتاج، جامعة النيل الأزرق، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2009
4. عبد الكريم بوعقوب، المحاسبة التحليلية، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004
5. علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999
6. عمر صغري، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2008

قائمة المراجع

7. فراس إبراهيم كريم الحميري، *تخفيض التكلفة باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة*، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 110، المجلد 2017.
8. م.م معاد خلف إبراهيم الجنابي، *الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة*، مجلة التكرير للعلوم الإدارية و الاقتصادية، المجلد 7، العدد 21، جامعة تكريت، 2011.
9. ماهر موسى درغام، خليل ابراهيم شفقة، *دراسة وتطبيق أحد النماذج المقدمة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي*، *المجلة العربية للإدارة*، ع1، المجلد 29، مصر 2009.
10. محمود منصور شلبي، *ماهية التكاليف المستهدفة*، بحث جامعة الازهر، كلية التجارة، 2008.

مراجع باللغة الأجنبية:

1. j.margerin, base de la comptabilite analytique, editionsedifor ,grenbol,1991.
2. TRAHAND, J. MORARD, B. et CHARLES, E. C: Comptabilité de gestion : coût, activité, répartition, Edition Presses universitaires de Grenoble, 2000.
- 3.

مواقع الانترنت

1. ابحث متقدم في التكاليف المعيارية <http://www.arab4all.blogspot.com/blog-spot-20>
2. أهمية إدارة الإنتاج والعمليات - المنتدى العربي لإدارة الموارد البشرية <http://www.hrdiscussion.com>
3. تخصصات بيت كوم <https://www.specialties.bayt.com/specialties>
4. نظام التكاليف المعيارية منتدى المحاسب العربي <https://www.accdiscussion.com/acc16108>

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'enseignement supérieure et de la recherche scientifique

Université Mohamed khider - Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
commerciales et des sciences de Gestion
LE DECANAT



جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية
و علوم التسيير

الرقم: 144/ك.ق.ت.ت/2019

عمادة الكلية

إلى السيد: محمد بن عبد الوهاب
E.N.A.S.E.L. الوهاب
بسكرة

طالب الدراسات العليا

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطالب(ة):

1. جدهمور الحسن

2. سر

3. سر

المسجل(ة): بالسنة الباشايرة جاسر تخصص: محاسبة

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني للبحث، المعنون بـ:

"دور محاسبة تكاليف في تحسين إدارة الإنتاج
بالجوهية في قبة هادبة

تحت إشراف الأستاذ(ة): د. بادي بن محمد بن جيب

و في الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام و التقدير

بسكرة في 12/03/2019

14 عميد الكلية



رئيس قسم العلوم التجارية

1/ جنان عبد الحق

Accord

تأشيرة المؤسسة المستقبلة



UNITE : EL-OUTAYA

CANEVAS MENSUEL DE PRODUCTION VALORISEE

Mois de Décembre 2018

TYPE DE SEL	U M	PRODUCTION	CUMUL	P.U	VALEUR (KDA)
1/ SEL DOMESTIQUE					
RAFIE					
Rafie sachet carré 1kg	Tonne	814,991	7057,512	18000,00	127035
Rafie Flacon Import. 250 g B	Flacon	0		25,00	0,00
Rafie Flacon Import 750g	Flacon	0		55,00	0,00
Rafie Flacon Local 250 g	Flacon	0		20,00	0
Rafie Flacon Import. 20 g B	Bte	0		15,00	0
Rafie Flacon Import. 60 g B	Bte	0		5,00	0
Rafie en big-bag	Tonne	60	183	32100,00	5874
Rafie Sac 4 kg	Sac	0,000		57,00	0
Rafie Sac 25 kg	Tonne		100,750	20714,00	2087
CHAMSI					
Chamsi carré 1kg	Tonne	1059,000	10056,142	9857,00	99123
Chamsi En big-bag export	Tonne	0,000		6200,00	0
Chamsi Sac 4 kg	Sac	0,000		45,00	0,00
Chamsi sac 25 kg export	320	0,000		6200,00	0
Chamsi En big-bag	Tonne	440,000	4054,000	6200,00	25135
Sel Boulanger 15 x 1kgVrac	Tonne	28,750	171,000	7000,00	1197
Chamsi sac 25 kg	Tonne	22,250	263,250	6200,00	1632
2/ SEL AGRO					
Sel traité 1/25 MDN	Tonne	0,000	1628,000	6200,00	10094
Sel traité 1/25	Tonne	0,000		6200,00	0
JASSIM Boite 4 kg	bte	0,000		29,00	0,00
JASSIM sac 4 kg	Sac	0,000		40,00	0,00
JASSIM sac 2 kg	Sac	0,000		25,00	0,00
3/ TRAITEMENT DES EAUX					
Pastille Berlingot 25 kg	Tonne	466,765	3432,005	18000,00	61776
SELMA pastilles (36) 250g	Bte	0		55,00	0
SELMA pastilles Sac 4 kg	Sac	0		300,00	0,00
4/ SEL P/ SECT. CHIMIQUE					
Sel non iodé 4/ 25 kg	Tonne	0,050	0,050	5500,00	0,28
Sel en poudre	Tonne	79,000	1333,000	4981,19	6640
Traité non iodé 1/ 25kg	Tonne	97,500	863,200	3600,00	3108
Traité non iodé Big.Bag	Tonne	100,000	1780,500	2000,00	3561
5/SEL DENEIGEMENT/ AUTRES					
Sel brut Vrac	Tonne	0,000	0,000	935,00	0,00
6/ SEL COSMETIQUE					
Sel de Bain dose 60 g	Dose	0,000	0,000	7,00	0
Sel de BainCARAFE 560g	Carafe	0,000	0,000	83,00	0
Sel RAHA pot en verre 350 grs	pot	0,000	0,000	43,00	0
Sel RAHA pot en verre 500 grs	pot	0,000	0,000	81,00	0
Sel RAHA pot en verre 750 grs	pot	0,000	0,000	86,00	0
Sel RAHA pot en verre 1.8 kg ¹	pot	0	0	190,00	0
Sel RAHA 1/25 kg	KG	0	0	40,00	0
7/ SEL PHARMACEUTIQUE					
MEDISEL flacon 100g	Flacon	0	0	50,00	0,00
ANIA boite 4 kg	Bte	0	0	46,00	0,00
Bicarbonate Flacon 175g	Flacon	0	0	36,00	0,00

VISA / C.S. EXPLOIT

مسعود بن جاب الله

Designations	Notes	Exercice N	Exercice N-1
Ventes et produits annexes		280 697 135.07	207 886 338.01
Variation stocks produits finis et en cours		249 367 298.90	295 841 650.07
Production immobilisée		98 380 426.23	80 711 535.55
Subventions d'exploitation		3 575 614.19	4 205 090.00
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		632 020 474.39	588 644 613.63
Achats consommés		238 133 831.93	272 498 491.91
Services extérieurs et autre consommations		61 334 756.46	80 230 891.68
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		299 468 588.39	352 729 383.59
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		332 551 886.00	235 915 230.04
Charges de personnel		106 917 313.85	99 976 905.79
Impôts,taxes et versements assimilés		7 529 512.87	4 147 073.03
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		218 105 059.28	131 791 251.22
Autres produits opérationnels		3 234 579.28	2 435 785.73
Autres charges opérationnelles		18 738 248.35	675 861.18
Dotations aux amortissements,provisions et pertes de valeur		76 006 645.35	63 573 849.13
Reprise sur pertes de valeur et provisions		126 594 744.86	69 977 326.64
V-RESULTAT OPERATIONNEL			
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS(V+VI)		126 594 744.86	69 977 326.64
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-1 949 705.19	- 957 285.25
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		635 255 053.67	591 080 399.36
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		506 710 603.62	520 145 787.47
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRE		128 544 450.05	70 934 611.89
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRE			
Eléments extraordinaires(produits)(à préciser)			
Eléments extraordinaires(charges)(à préciser)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		128 544 450.05	70 934 611.89
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDÉ (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

