



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم : العلوم التجارية



الموضوع

دور محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج بمؤسسة اقتصادية دراسة المؤسسة البلدية للصناعات التقليدية (القنطرة)

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:

دبابش محمد نجيب

إعداد الطالب:

يعيش فريد

رقم التسجيل:/2015
تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2014-2015

قسم العلوم التجارية

إهداء

بسم الله افتتحنا و الحمد والشكر والثناء له، فيارب العزة لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد

بعد الرضى، الحمد لله عدد ما كان وعدد ما يكون وعدد الحركات والسكون.

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع:

إلى من تحملت وصبرت وسهرت من أجلي، إلى من أرضعتني الحب والحنان، إلى القلب الناصع بالبياض إلى التي طالما كانت تحلم لمثل هذا اليوم، إلى من كان لدعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي، إلى التي جعل الله الجنة تحت أقدامها.

" أمي الغالية حفظها الله "

إلى الذي يتدفق حلما، ويفيض كرما ويمشي سماحة ويتلفظ حكما، إلى من تعلمت منه أن المرء لن يبلغ أسمى المراتب وأرقاها إلا بالعلم والأخلاق، إلى من علمني أن الحياة كفاح وعلمي كيف أتخطى الصعاب لأجل الفلاح، إلى من شقى وتعب لإسعادي حتى يراني أشق دروب العلم والمعرفة.

" إلى العزيز الغالي أبي حفظه الله "

إلى أعز ما لدي في الوجود إخوتي وأخواتي .

إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى ينابيع الصدق الصافي إلى من معهم سعدت وبرفقتهم في دروب الحياة سرت إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير إلى من عرفت كيف أجدهم:

أصدقائي: جوهر، كمال، محمد علي، عمار، فتحي، رشيد، حمودي، صلاح، حسام، يوغرطة، خليل، أمين، فارس، مصطفى، قيس، لحسن، إلى كل الاصدقاء و الأقارب وكل من درس ويدرس معي سواء ذكر أو أنثى وإلى كل من يسكن الجزائر الغالية .

شكر و عرفان

نبدأ بحمد وشكر المولى جل شأنه بديع السموات والأرض أن شق سمعي وبصري بحوله وقوته وفضله وتوفيقه في إخراج هذا الجهد والعمل إلى النور، والذي يعد قطرة من بحر.

كما أتفضل بشكري الخالص وجزيل الامتتان إلى الأستاذ المشرف ف دبابش محمد نجيب الذي لم يبخل علي بجهده المتواصل وأفكاره النيرة وتوجيهاته وإرشاداته السديدة وآرائه القيمة وذلك بتخصيصه لي الأوقات الثمينة من أجل إثراء هذا العمل، فشكرا لك.

دون أن يفوتني أن أشكر الأستاذة: زعور نعيمة على المجهودات والمعلومات القيمة التي ساهمت في إنجاح هذا العمل وتدعيمه وكذا جميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الذين ساهموا باقتراحاتهم وإجاباتهم التي كشفت الغطاء على حقيقة التقييم هدفا وطموحا في التحسين.

كما أتقدم بشكري أيضا إلى كل موظفي المؤسسة البلدية للصناعات التقليدية الكرام الذين ساهموا في مساعدتي بدون استثناء وبالأخص: يوغرطة بلعيد، حسام كساي، عمار زكري.

وأختتم شكري المبجل إلى كل من ساهم فيه من قريب أو من بعيد.

لكم جميعا كل شكري.



الملخص

إن الأمر الذي يظهر أهمية مفهوم التكاليف ومحاسبة التكاليف هو ذلك الاهتمام الدائم و المستمر لمسيري المنشآت بالتركيز على التكلفة في كل عمليات اتخاذ القرارات عبر كامل مراحل حياة المنشأة وعبر كامل مراحل دورة الاستغلال، ويحدث هذا على ثلاث مستويات:

- المستوى الأول يتحدد عند إنشاء المشروع و تقدير حجم الاستثمارات اللازم ودراسة إمكانية تحقيق عائد مثمر، وكذلك في دراسة مشاريع التوسع والاستثمار للمشاريع أو المنشآت القائمة.
- المستوى الثاني هو استخدام محاسبة التكاليف لتتبع وقياس المنتجات، تحديد أسعار البيع. وهذا المستوى يشكل الوظيفة التسجيلية والحسابية لمحاسبة التكاليف .
- المستوى الثالث وبعد المرحلة المتقدمة من استخدام محاسبة التكاليف باعتمادها كنظام معلوماتي متكامل يوفر المعلومات الضرورية للقيام باتخاذ القرارات وإعداد المخططات والموازنات التقديرية المختلفة بالإضافة إلى توفيرها لتقنيات تستخدم في التخطيط والرقابة على مختلف عناصر العملية الإنتاجية انطلاقاً من مختلف عناصر التكاليف إلى برمجة الإنتاج.

résumé

Il montre que l'importance de la notion de coût et de comptabilisation des coûts est donc permanente et une attention continue aux gestionnaires d'entreprises de se concentrer sur le coût dans tous les processus de prise de décision à travers les étapes de la vie de l'entreprise entières et à travers les étapes du cycle de l'exploitation entières , et cela se produit à trois niveaux:

- Le premier niveau est déterminée lorsque vous créez le projet et évaluer les investissements nécessaires et d'étudier la possibilité de réaliser un retour fructueux , ainsi que dans l'étude de l' expansion et de projets d'investissement ou de projets des institutions existantes .
- Le deuxième niveau est l'utilisation d'une comptabilité analytique pour suivre et mesurer les produits, de fixer les prix de vente . Ce niveau est un documentaire de la fonction et de la comptabilité des coûts de calcul .
- Le troisième niveau est le stade avancé de l'utilisation d'une comptabilité analytique pour adoption en tant informations système intégré fournit les informations nécessaires pour faire le processus décisionnel et la préparation des graphiques de différentes estimations et budgets , en plus de fournir des techniques utilisées dans la planification et le contrôle des divers éléments du processus de production des différents éléments de coût à la production de programmation .

قائمة المحتويات

شكر.....	
إهداء.....	
المُلخَص.....	
قائمة المحتويات.....	
I.....	قائمة الجداول
II.....	قائمة الاشكال
أ- د.....	مقدمة
1.....	الفصل الاول: محاسبة التكاليف
2.....	تمهيد
3.....	المبحث الاول: مدجل لمحاسبة التكاليف
3.....	المطلب الاول: نشأة وتطور محاسبة التكاليف
4.....	المطلب الثاني: تعريف محاسبة التكاليف وأهدافها
6.....	المطلب الثالث: دور محاسبة التكاليف و وظائفها
7.....	المطلب الرابع: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة العامة
11.....	المبحث الثاني: التكاليف وسعر التكلفة
11.....	المطلب الاول: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة
12.....	المطلب الثاني: انواع التكاليف
15.....	المطلب الثالث: تحليل التكاليف وسعر التكلفة
18.....	المبحث الثالث: اساليب محاسبة التكاليف
18.....	المطلب الاول: الطريقة الاجمالية (الكلية)
20.....	المطلب الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة
22.....	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية
23.....	المطلب الرابع: طريقة التكاليف المستهدفة

26	المطلب الخامس: طريقة التكاليف على اساس النشاط.....
30	خلاصة الفصل.....
31	الفصل الثاني: استخدام اساليب محاسبة التكاليف في تحسين ادارة الانتاج.....
32	تمهيد.....
33	المبحث الاول: عموميات حول الانتاج.....
33	المطلب الاول: تعريف الانتاج.....
34	المطلب الثاني: اهمية الانتاج.....
35	المطلب الثالث: اقسام الانتاج.....
37	المطلب الرابع: عناصر الانتاج.....
39	المبحث الثاني: مدخل الى ادارة الانتاج.....
39	المطلب الاول: التطور التاريخي لإدارة الانتاج.....
42	المطلب الثاني: مفهوم واهداف ادارة الانتاج.....
45	المطلب الثالث: وظائف ادارة الانتاج.....
54	المبحث الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بإدارة الانتاج.....
54	المطلب الاول: استخدام محاسبة التكاليف في تخطيط الانتاج.....
60	المطلب الثاني: استخدام محاسبة التكاليف في الرقابة على الانتاج.....
70	خلاصة الفصل.....
	الفصل الثالث: مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين ادارة الانتاج للمؤسسة البلدية للصناعات التقليدية (القنطرة).....
71	تمهيد.....
72	المبحث الاول: التعريف بالمؤسسة البلدية للصناعات التقليدية (القنطرة).....
73	المطلب الاول: نشأة وتعريف المؤسسة البلدية للصناعات التقليدية (القنطرة).....
73	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة البلدية للصناعات التقليدية (القنطرة).....
75	المطلب الثالث: اهداف واهمية المؤسسة البلدية للصناعات التقليدية (القنطرة).....

المبحث الثاني: واقع ادارة الانتاج ومحاسبة التكاليف بالمؤسسة البلدية للصناعات التقليدية (القنطرة).....	76
المطلب الاول: واقع ادارة الانتاج بالمؤسسة البلدية للصناعات التقليدية(القنطرة).....	76
المطلب الثاني: واقع محاسبة التكاليف بالمؤسسة البلدية للصناعات التقليدية(القنطرة).....	79
المطلب الثالث: طريقة حساب سعر التكلفة ل جرة الماء وانااء الازهار.....	80
المبحث الثالث: محاولة تحسين ادارة الانتاج من خلال محاسبة التكاليف بالمؤسسة البلدية للصناعات التقليدية(القنطرة).....	93
المطلب الاول: استخدام محاسبة التكاليف في تحسين التخطيط للإنتاج.....	93
المطلب الثاني: استخدام محاسبة التكاليف في الرقابة على الانتاج.....	95
خلاصة الفصل.....	97
جائمة	98
قائمة المراجع.....	104

حَدَّثَنَا

نتيجة لكبر حجم المنشأة وتعدد نشاطاتها وتزايد التحديات المختلفة ظهرت الحاجة القوية الى إدارة الانتاج وبالتالي أصبح على الادارة بذل جهد كبير في تطوير إدارة الانتاج وذلك بتخطيط الانتاج بصورة دقيقة وحديثة وكذلك مراقبته في جميع مراحل انتاجه خاصة وان التطور الاقتصادي الحديث والمنافسة الشديدة بين المنشآت وترسيخ معالم العولمة وما صاحبها من تركيز دقيق في معايير الجودة ومتطلبات المنافسة الدولية وتلبية رغبات المستهلكين وتسارع اللجوء الى إستخدام تكنولوجيا الاتصال الحديثة أثر على إدارة الانتاج وذلك لا يتم الا بعد الاعتماد على معطيات محاسبة التكاليف التي تساعد المنشأة على هذا.

وقد أصبحت محاسبة التكاليف امر ضروري للمنشأة الاقتصادية لما تتميز به من تطور في تقنياتها و اساليبها حيث تعتبر أداة من الأدوات المستخدمة في إدارة المنشأة وضرورة اعتماد المنشأة على محاسبة التكاليف راجع للتطورات الاقتصادية الحديثة وكبر المنشآت وهذا نظرا لما توفره من معلومات تساعد على تخطيط ومراقبة الانتاج وهذا ما يقودنا الى طرح الاشكالية التالية.

الاشكالية

- ماهو دور محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الانتاج؟

الاسئلة الفرعية

س1) هل يساعد اسلوب التكلفة الاجمالية في تحسين ادارة الانتاج؟

س2) هل يساعد اسلوب محاسبة التكاليف على اساس النشاط في تحسين إدارة الانتاج؟

س3) هل يساعد اسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين إدارة الانتاج؟

س4) هل تطبق المنشأة محل الدراسة محاسبة التكاليف؟

س5) هل تعمل المنشأة محل الدراسة على تحسين ادارة الانتاج لديها؟

الفرضيات

- نعم، يساعد اسلوب التكلفة الاجمالية في تحسين ادارة الانتاج.

- نعم، يساعد اسلوب محاسبة التكاليف على اساس النشاط في تحسين إدارة الانتاج.

- نعم، يساعد اسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين إدارة الانتاج.

- نعم، تطبق المنشأة محل الدراسة محاسبة التكاليف.

- نعم، تعمل المؤسسة محل الدراسة على تحسين ادارة النتاج لديها.



أهمية البحث

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

أهداف البحث

- التعرف على محاسبة التكاليف وطرق حساب سعر التكلفة.
- التعرف على ادارة الانتاج في المؤسسة.
- توضيح مدى مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الانتاج في المؤسسة.

منهج البحث

المنهج المتبع في البحث هو الوصفي والتحليلي حيث قمنا بجمع ووصف وتحليل مختلف المعلومات المتعلقة بالجانب النظري، ثم حاولنا اسقاط ما تطرقنا إليه في الجانب التطبيقي أي قمنا بدراسة حالة احدى المنشآت الجزائرية الا وهي المؤسسة البلدية للصناعات التقليدية (القنطرة) .

دوافع اختيار الموضوع

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

الدراسات السابقة

- طوايبيبة أحمد :بعنوان المحاسبة التحليلية كأدات لتخطيط ومراقبة الانتاج مذكرة ماجستير 2003 جامعة الجزائر كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم الإقتصادية.

هدفت هذه الدراسة أن إتباع الأساليب العلمية والإقتصادية في إدارة المؤسسات يعد مطلبا ضروريا لنجاح المؤسسات، والجزائر عرفت في مرحلة سابقة نظاما اقتصاديا يغلب عليه الطابع العمومي الاحتكاري ويخضع للتخطيط المركزي وضمان الحماية بإجراءات قانونية ومالية، وتميز بنقص في الأساليب الإدارية العصرية المعمول بها في الدول المتقدمة، إلا أن ظروف ذلك الواقع تغيرت بإنتهاج الجزائر نظام إقتصاد السوق الذي فتح

أفاق المنافسة للمؤسسات الأجنبية والوطنية، الشيء الذي فرض على مسيري المؤسسات العمومية والخاصة (خاصة منها الكبرى) على تبني أساليب تسييرية تشتمل على أدوات ذات أبعاد إقتصادية منها المحاسبة التحليلية .

إلا أن قطاعات كثيرة لم تشهد نفس الوتيرة التي تعكس أهمية المحاسبة التحليلية (في هذه المرحلة بالذات) في إدارة المؤسسات وبالتالي يبقى الاهتمام يحتاج إلى جهود إضافية من قبل مسيري المؤسسات والخبراء المحاسبين والأوساط الجامعية من أساتذة وطلبة في إطار مخابر أو مجموعات البحث أو بصفة فردية، وهذا البحث يدخل في هذا الإطار بالعمل على المساهمة في إبراز أهمية المحاسبة التحليلية في جانب مهم من إدارة المؤسسات ألا وهو التخطيط والرقابة على الإنتاج .

- **حمير صليحة**: بعنوان أثر تحسين تسيير الإنتاج على تدريب الموارد البشرية مذكرة ماجستير 2011 جامعة محمد خيضر-بسكرة-كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية.

هدفت هذه الدراسة محاولة تسليط الضوء على أحد المواضيع الهامة وهو موضوع تسيير الإنتاج والتعرف على أهم التطورات التي عرفها.و التعرف على أهم الأنظمة والأساليب التي عرفها تسيير الإنتاج، والتعرف على أحد وظائف تسيير الموارد البشرية وهو التدريب لما له من دور كبير في المؤسسة، وكيف تتم هذه العملية داخلها، وتوضيح انعكاسات التحسين في تسيير الإنتاج على تدريب الموارد البشرية.

- **هادفي جالد** بعنوان دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسات التسعير في المؤسسة الاقتصادية مذكرة ماجستير 2012 جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية.

هدفت هذه الدراسة لتعرف على مدى إدراك المسيرين للدور الذي قد تلعبه المحاسبة التحليلية وإمكانية تطبيقها والاستفادة من مخرجاتها في الواقع العلمي للمؤسسة الاقتصادية خصوصا الصناعية منها،دراسة جانب مهم في مجال التسيير يتعلق بإتخاذ قرار تسويقي أساسي يتمثل في تحديد وضع سياسة محددة و واضحة للمؤسسة الاقتصادية للمؤسسة الاقتصادية تتعلق بتسعير منتجاتها 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.

- أما دراستنا فتمثلت في تحسين ادارة الانتاج من خلال الاستعانة بمحاسبة التكاليف التي هي عبارة عن نشاط او نظام محاسبي يشير الى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الانشطة

الانتاجية طبقا لقواعد ومفاهيم محددة وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الانشطة وسواء كانت في شكلها الوسيط او النهائي وذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط والرقابة على الانتاج.

الفصل الأول

محاسبة التكاليف

تمهيد:

تعتبر المحاسبة مصدرا للمعلومات التي تحتاجها الجهات المختلفة المهتمة بشؤون المنشأة لمساعدتها في ترشيد قراراتها الاقتصادية المختلفة. وحتى تؤدي دورها بنجاح فأنها تنظم أعمالها حسب الخدمات المطلوبة منها ، ومن هذه الخدمات اعداد التقارير المالية الدورية ، وتقديم المعلومات التي تحتاجها الإدارة أثناء القيام بوظائف التنظيم ، والتخطيط، والتوجيه ،والرقابة ،واتخاذ القرارات ولذلك تفرعت المحاسبة إلى عدة فروع ومن بينها محاسبة التكاليف حيث تقوم هذه الأخيرة بتجميع المعلومات اللازمة لخدمة الأغراض الادارية المختلفة، فهي تستطيع إمداد الادارة بالمعلومات اللازمة للقيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات إدارية مختلفة .

وسنتطرق في هذا الفصل إلى محاسبة التكاليف و المقسم إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: مدخل لمحاسبة التكاليف.

المبحث الثاني: التكاليف و سعر التكلفة.

المبحث الثالث: أساليب محاسبة التكاليف.

المبحث الأول: مدخل لمحاسبة التكاليف

ظهرت محاسبة التكاليف كأحد الفروع المحاسبية المستحدثة لخدمة ادارة المنشأة فنظام التكاليف لا يعتبر هدفا في حد ذاته ولكنه وسيلة لتحقيق اهداف الادارة العلمية في مجالات التخطيط والتنفيذ والرقابة ،وتعمل محاسبة التكاليف على تطبيق المبادئ والاسس المحاسبية في تسجيل وتحليل عناصر التكاليف بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة.

المطلب الأول: نشأة وتطور محاسبة التكاليف

لقد ظهرت المحاسبة كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية لفرد أو منشأة، وقد اتخذت عدة أنظمة منذ القديم (منذ عهد بابل)، إذ كانت تعتمد أساسا على القيد الوحيد في المحاسبة العامة، وتطورت هذه الأخيرة إلى أن ظهر القيد المزدوج في أوائل القرن الخامس عشر (15) وبالتحديد سنة 1494 على يد الإيطالي " ليك باسيولي" في كتابه "Summade arithmitica" الذي نشر في نفس السنة في البندقية بإيطاليا، ومن أسباب ظهوره التطور في المحاسبة في إيطاليا بالذات الازدهار الاقتصادي التجاري، إذ اقتضت المشروعات الكبيرة والعلاقات التجارية الواسعة، هذه الوسيلة التي تسمح بمراقبة عمليات المشاريع والعمليات التجارية والمالية، وكانت المحاسبة بعد هذا التاريخ تواكب التطور و النمو الاقتصادي في أوروبا إلى أن ظهرت الثورة الصناعية في إنجلترا، فانقلت المحاسبة إلى هذا البلد وعرفت تطورا سريعا لتتلاءم مع احتياجات الشركات الجديدة (ذات المسؤولية المحدودة وغيرها)، وهكذا ظهرت أساليب محاسبية جديدة.

وأدى إنشاء وتطور الشركات التجارية والمالية والصناعية إلى ظهور نوع آخر من المحاسبة وهو ما يسمى محاسبة التكاليف.

وقد ازدادت أهمية هذه المحاسبة مع تطور نشاط المنشآت، إذ تطورت هي الأخرى باستمرار وأصبحت ذات أهمية كبيرة ووسيلة ضرورية للتسيير في المؤسسات بمختلف أنواعها (التجارية، الصناعية، الخدمية)، وتزداد أهميتها في المنشآت الصناعية خاصة .

وقد أصبحت ذات مفهوم وتطبيق واسع بعد الحرب العالمية الثانية لتشمل ما يسمى محاسبة التسيير، وأدخلت فيها أساليب جديدة للتحليل بعد أن كانت تستعمل أسلوب التكاليف بمختلف أنواعها (تكاليف اقتصادية،

تكاليف تاريخية، تكاليف تقديرية، معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة). وسعر التكلفة الحقيقي أو التاريخي فقط.¹

المطلب الثاني: تعريف محاسبة التكاليف وأهدافها

أولاً: تعريف محاسبة التكاليف

تعريف 1 : "يمكن تعريف محاسبة التكاليف نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء انتاجية أو خدمية وتشغيلها طبقاً لقواعد ومفاهيم محددة، وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء كانت سلعة أو خدمة، وسواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي، وذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات".²

تعريف 2: " تعبر محاسبة التكاليف عن المبادئ والأساليب والنظم التي تطبقها المؤسسة لتخطيط ومراقبة الموارد المستعملة من قبل المؤسسة"³.

تعريف 3: "إن محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية تمد الإدارة بتكلفة إنتاج أو بيع الوحدات من الإنتاج أو الخدمات التي تقوم للغير".⁴

تعريف 4: "يمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها نوع من المحاسبة التي تهتم بتحديد تكلفة إنتاج الوحدات المنتجة والرقابة على عناصر الإنتاج بهدف التخطيط ورسم السياسات".⁵

ومن التعاريف السابقة يمكن أن نعرف محاسبة التكاليف كما يلي :

- هي عبارة عن مجموعة المبادئ والمفاهيم والطرق والأساليب و النظريات التي تبحث في متابعة الانفاق في أي مشروع بغرض قياس تكلفة النشاط والرقابة عليه وترشيد قرارات الادارة بشأنها .
- هي عملية تسجيل وتبويب وتحليل وتفسير الاحداث التكاليفية بالمشروع ككل والمعبر عنها في صورة وحدات نقدية .

¹ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير (المحاسبة التحليلية)، دار المحمدية العامة، الجزائر، الجزء الأول، 1999، ص 8

² محمد سامي راضي ، مبادئ محاسبة التكاليف،الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2003، ص ص20 21 .

³ صالح عبد الله الرزق، عطا الله وارد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 24.

⁴ بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 9.

⁵ عيد الناصر إبراهيم ، نور عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار السيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 12.

- هي علم له موضوع محدد وأهداف ووظائف محددة.

ثانيا: أهداف محاسبة التكاليف

تتعدد اهداف محاسبة التكاليف بتعدد اهداف المنشأة فهي تساهم في اتخاذ القرار والرقابة والتنظيم ويمكن تحديد اهدافها فيما يلي: ¹

1. **تحديد وقياس تكلفة الانتاج:** أي القيام بمجموعة من الأساليب والخطوات اللازمة لتحديد التكاليف بعد وقوعها فعلا. فتحديد التكاليف يساعد المؤسسة وادارتها على تحديد سعر البيع للوحدة وضبط التكاليف وتحديد كمية الانتاج والمبيعات التي تحقق اعلى ربحية ممكنة كذلك يساعد في معرفة وتحليل سلوك عناصر التكاليف واعداد قائمة الدخل وتحديد قيمة المخزون من السلع التامة الصنع وتحت التشغيل.
2. **الرقابة على التكاليف:** تعني التحقق من سير العمل وفقا للاهداف والبرامج المحددة مسبقا وقياس الانحرافات على الخطة الموضوعية ومن ثم تحليلها حسب مسبباتها واتخاذ اجراءات التصحيح.
- كذلك الرقابة على التكاليف والعمل على تخفيض تكلفة الوحدات المنتجة بعد دراسة البيانات التي تتلقاها الادارة من ادارة الانتاج والتكاليف فتعمل على خفض التكاليف مع المحافظة على النوعية عن طريق تغيير مادة اولية معينة او التغيير في شكل السلعة وتصميمها ومراقبة اداء العمال والتقليل من الوقت الضائع او المنتجات التالفة او استبدال الآلات لزيادة كفاءتها الانتاجية ولاشك ان اعداد نظام التكاليف المعيارية او الميزانيات التقديرية سيكون له اثر كبير في تحقيق الرقابة على الاداء وضبط التكاليف.
3. **المساهمة في إعداد الموازنات التقديرية:** توفر محاسبة التكاليف البيانات اللازمة بهدف اعداد الموازنات التقديرية، وهي ميزانيات تحتوي على معلومات مالية ومحاسبية يتوقع حصولها في المستقبل وتعتمد على تحليل سلوك التكاليف بالاعتماد على البيانات التاريخية وتوقعات يمكن حدوثها وتستخدم هذه الميزانيات كوسيلة اجرائية لتحقيق الاهداف وتستخدم اساسا للمقارنة والتخطيط.
4. **ترشيد قرارات التخطيط والرقابة:** لاشك انه من المبادئ الاساسية لتخطيط الاعمال و الانشطة تقدير التكلفة التي تتطلبها هذه الاعمال و النشاطات حيث تعتبر التكلفة ترجمة للعناصر المستخدمة من المدخلات المختلفة او ما يعني التقدير المسبق لعناصر التكلفة اللازمة لاداء العمل و النشاط.

¹ راجع: صالح عبد الله الرزق، عطا الله وارد خليل، مرجع سابق، ص 9 10، عبد الناصر إبراهيم، نور عليان الشريف، مرجع سابق، ص 12 18، محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 21 22.

وتمثل التكاليف التقديرية الأساس في اعداد التخطيط المالي للمنشأة او اعداد الموازنات التقديرية كما ان وجود مثل هذه التكاليف المحددة مقدم في شكل تكاليف معيارية او تقديرية او موازنات تقديرية يسهل على الادارة ممارسة دورها الرقابي من خلال مقارنة الاداء الفعلي للمخطط و تحديد الانحرافات حال وجودها واتخاذ القرارات التصحيحية اذا ما اقتضى الامر ذلك.

5. **تقسيم المهام و تطوير خطط الحوافز:** وذلك عن طريق بيانات التكاليف سواء الفعلية او المحددة مقدما بحيث يتم تقسيم اداء الاقسام و الافراد والانشطة وتحديد مدى التزامهم بالخطوة الموضوعية وكذا مدى مساهمتهم في تحقيق الاهداف المسطرة وما قد ينجز عن ذلك التقسيم من تطبيق انظمة الحوافز او حتى اعادة النظر في تطويرها و تحسينها.

كما يمكن القول ان محاسبة التكاليف تؤدي دورا كبيرا في خدمة اغراض الادارة فلا يقتصر ذلك على تسجيل وتحديد تكلفة الانتاج بل تقوم على تحليل تلك التكاليف وتحليل التسويق والادارة والاستفادة منها في الاستخدامات المختلفة لتحقيق الاهداف.

المطلب الثالث: دور محاسبة التكاليف و وظائفها

أولاً: دور محاسبة التكاليف

تلعب محاسبة التكاليف دورا هاما في المنشأ و يظهر ذلك من خلال ¹:

1. **محاسبة التكاليف أداة للتخطيط:** يعد التخطيط من أهم وظائف التسيير وبما أن المؤسسة توجد في محيط يتميز بالتغير ومليء بالمخاطرة، وجب أن تكون الخطط مرنة وذلك بالاعتماد على سياسات صحيحة ودقيقة وواضحة وهناك نوعين من الخطط قصيرة المدى وطويلة المدى.
2. **محاسبة التكاليف أداة للرقابة:** تسمح محاسبة التكاليف في الرقابة على العمليات وذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالمخططة، فإذا ما حدث إنحراف كبير على الخطة تخطر الإدارة لإتخاذ الإجراءات المناسبة وتستعمل محاسبة التكاليف طريقتان لمراقبة عناصر التكاليف:
 - **طريقة التكاليف المعيارية:** والتي تعرف بأنها "التكاليف المحددة مقدما والتي تسمح بتقسيم الأداء في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة"

¹ عبد المقصود ديبان، ناصر عبد اللطيف، **مبادئ في محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002 ص 32 ص 37

- **طريقة الميزانيات التقديرية:** والتي تعرف بأنها "خطة تفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوب تنفيذها وتوزيع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم وحتى يتمكن من استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المنشأة"

3. **محاسبة التكاليف أداة لاتخاذ القرارات:** تستخدم إدارة المؤسسة بيانات التكاليف في اتخاذ عدد كبير من القرارات المتنوعة ،ولمساعدة الإدارة في المفاضلة بين البدائل ،تقدم محاسبة التكاليف معلومات توضح الاختلاف في الإيرادات والتكاليف المتوقعة في ظل كل بديل مختلف .

ثانيا: وظائف محاسبة التكاليف

يقوم محاسب التكاليف بمجموعة من الوظائف تتمثل في:¹

1. **التحليل:** ويتم من خلال هذه الوظيفة تحليل البيانات التكاليفية التي وقعت في المؤسسة فعلا وتصنيفها وربطها بمنتج معين أو أمر إنتاجي معين أو مرحلة معينة أو قسم معين.
2. **التسجيل:** وتعني أن يقوم محاسب التكاليف بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح ودقيق بحيث يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة.
3. **التفسير:** وتشمل هذه الوظيفة إعداد التقارير وتفسيرها وتقديم التوصيات والاقتراحات بالشكل المناسب الذي يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة.
4. **الموازنات التقديرية:** يقوم محاسب التكاليف بإعدادها حتى تقوم الإدارة بمقارنة التكاليف المعيارية الواردة بها مع التكاليف الفعلية وتحديد الانحرافات وأسبابها والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

المطلب الرابع: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة العامة

هناك علاقة وطيدة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة العامة ،فهذه الاخيرة تعتبر مصدرا مهما للمعلومات التي تحتاجها محاسبة التكاليف .²

¹ عاطف الأخرس، وآخرون، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار البركة، الأردن، 2001،ص36.

² ناصر دادي عدون،مرجع سابق، ص11.

كما ان المحاسبة العامة تقوم بإعداد الحسابات الختامية و الميزانية العمومية للمؤسسة وقوائم الدخل و التدفق النقدي ، و يتم توزيع هذه البيانات و التقارير على الاطراف التي يهمها الاطلاع عليها داخل و خارج المؤسسة.¹

و بالتالي فالمحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف تشتركان في النقاط التالية:²

1. كلاهما يتبع نفس المبادئ والسياسات والاجراءات المحاسبية.
2. في الميزانية العمومية و الموجودات المتداولة ،هناك مخزون سلعي اخر المدة، وذا الفرع تقوم باحتسابه محاسبة التكاليف.
3. تقوم محاسبة التكاليف بمساعدة المحاسبة العامة على اظهار النتيجة عن طريق حساب الاهتلاك والتكاليف الانتاجية، وتقييم المخزون.
4. يأخذ محاسب التكاليف من السجلات المالية بعض القيم مثل :ثمن المواد المشتريات ،تكلفة الأجر وقيمة الأصول الثابتة ... إلخ والتي بموجبها يتم حساب الاهتلاك .
5. تعتبر البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف وسيلة للرقابة، الضبط، والتأكد من صحة البيانات التي تقدمها المحاسبة العامة.
6. تستخدم المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف بعض المفاهيم مثل: مفهوم الفترة المحاسبية، ثبات وحدة القياس النقدي... إلخ .
7. تعتبر محاسبة التكاليف امتدادا للمحاسبة العامة حيث يتعاونان على إعداد الحسابات الختامية والمركز المالي للمؤسسة ، وتؤديها المستندات والبيانات التحليلية من محاسبة التكاليف .
8. تتعاون المحاسبتان في مجال إعداد الحسابات الختامية، فمحاسبة التكاليف تعمل على تقدير قيمة المخزون والبضاعة تحت التشغيل، وتكلفة الإنتاج التام، بينما يكون دور المحاسبة العامة في إعداد بيانات الأصول والخصوم .
9. يتم إثبات بعض العمليات المالية المتعلقة بالتكاليف في الدفاتر ثم يتم تحليلها في دفاتر محاسبة التكاليف كإهلاك الآلات ، أثمان المواد الخام والمصاريف غير المباشرة ،لاستخدامها في إعداد البيانات المالية الخاصة بعناصر التكاليف المختلفة .

¹ عبد الناصر إبراهيم، نور عليان الشريف، مرجع سابق ، ص14.

² رضوان محمد العناتي ، محاسبة التكاليف (مفاهيم...مبادئ...تطبيقات)، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الاردن ، 2000 ص ص 18-19 .

وهناك أوجه اختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة العامة والتي يمكن إيرادها فيما يلي:¹

1. تهتم المحاسبة العامة بالمعاملات المالية التي تربط المشروع بالغير في حين تهتم محاسبة التكاليف بحركة الاصول والاستخدامات داخل المشروع نفسه . فاهتمام المحاسب العام ينصب على ما يربط المنشأة بالغير من علاقة مديونية أو دائنية نتيجة لعمليات الشراء أو البيع النقدي أو لأجل ، أو نتيجة لاقتناء الأصول أو التخلص منها أو الحصول على قروض وتسهيلات ائتمانية ..الخ في حين لا يستطيع أن يتابع حركة الاصول والاستخدامات داخل المشروع نفسه سواء في عمليات التخزين الخاصة بالمستلزمات السلعية أو عند صرف هذه المستلزمات من المخازن الى أقسام الإنتاج والتشغيل أو تحويلها بين الإنتاجية أو إعادتها الى المخازن ثانية . أو في تحديد ومراقبة عنصر العمل وربطه بمختلف أقسام وحدات المشروع . تلك المهمات أصبح مطالبا بإنجازها محاسب التكاليف .
2. تهتم المحاسبة العامة بالبيانات التاريخية أو الفعلية في حين تهتم محاسبة التكاليف بالبيانات الفعلية مع المعيارية أو التقديرية أي أن المحاسب العام ينظر إلى الماضي إلا للاستفادة منه واستخدامه لنقادي تكرر الوقوع في أوجه القصور غير المرغوب فيها .
3. تهتم المحاسبة العامة بنتيجة اعمال المشروع ككل متكامل من خلال تصويرها لقائمة نتائج الاعمال (أو الحسابات الختامية) وقائمة المركز المالي في نهاية الدورة الفترة المحاسبية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أما محاسبة التكاليف فتولي اهتماما بوحدة الانتاج (سلع كانت او خدمات) وتصور لهذا الغرض قائمة التكاليف كي تحدد تكلفة الوحدة من المنتجات التامة وغير المباعة وتكلفة المنتجات تحت التشغيل المتبقية اخر الفترة وتعد أيضا التقارير الدورية وفقا للقواعد والتعليمات التي تحددها لها الإدارة .
4. يعتبر اهتمام المحاسب العام اوسع من اهتمام محاسب التكاليف من حيث طبيعة البيانات التي يتعامل معها كل منهما ، فيشمل اهتمام المحاسب العام كافة العمليات المالية بين المنشأة والغير خلال الفترة المحاسبية وهو ما يمكن التعبير عنه لغرض التبسيط بأنه يهتم بعنصري النفقة والايردادات بصورتيهما الاجماليين في حين يقتصر اهتمام محاسب التكاليف على عنصر الانفاق فقط وبصورة تفصيلية .
5. تهتم المحاسبة العامة بالبيانات النقدية فقط من خلال عرضها لنتائج المشروع ككل بالقيمة، أما بيانات محاسبة التكاليف فتتعدى ذلك وتشمل أيضا البيانات الكمية التي تتطلبها الموازنات التخطيطية التي تعد بالقيمة والكمية معا.

¹ صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراذ خليل، مرجع سابق ، ص ص 19 20 .

6. تعتبر المحاسبة العامة أداة لخدمة المستثمر أو أصحاب رأس المال أساسا بالإضافة للدائنين والمقرضين، في حين تعتبر محاسبة التكاليف أداة لخدمة الإدارة بالمشروع . فالمستثمر والمقرض وصاحب رأس المال ، هو الذي يهيمه مقدار ما حققه المشروع من ارباح خلال الفترة لمعرفة نصيبه من هذه الارباح أما الإدارة فهي تهتم ببيانات الانفاق سواء الخاص بوحدة الانتاج أو الخاص بعملية اتخاذ القرار والمفاضلة بين البدائل .
7. تهتم المحاسبة العامة بالموضوعية وإمكانية التحقق من سلامتها ودقتها، أما محاسبة التكاليف فإنها تتسم بالمرونة والسرعة والملاءمة لعملية اتخاذ القرار .

والجدول الاتي يبين اوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف :

جدول رقم 1: اوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف

وجه الاختلاف	محاسبة التكاليف	المحاسبة العامة
طبيعة المحاسبية	الوحدة المنتجة أو مرحلة الانتاج أو الامر الانتاجي	المنشأة الصناعية
طبيعة العمليات	كمية ومالية	مالية فقط
نطاق العمليات المالية	النفقات فقط	النفقات والايرادات
عامل الزمن	الماضي والمستقبل	البيانات الفعلية (التاريخية)
الجهات المستفيدة من التقرير	إدارة المنشأة الصناعية بالدرجة الاولى	أطراف عديدة داخل وخارج المنشأة

المصدر: رضوان محمد العناتي ،محاسبة التكاليف (مفاهيم مبادئ تطبيقات)،دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000 ، ص 19 .

المبحث الثاني: التكاليف وسعر التكلفة

لقد عرفنا في المبحث السابق أن موضوع محاسبة التكاليف هو التكاليف لذلك ارتأينا أنه لا بد من دراسة التكاليف بشيء من التفصيل وفي مبحثنا هذا سوف نتطرق إلى ذلك في المطالب التالية:

المطلب الأول: مفهوم التكلفة وسعر التكلفة

أولاً: مفهوم التكاليف

يمكن اعطاء المفهوم التالي لتكاليف:¹

"إن كلمة تكلفة أصبحت تعطى معنا عاما واسعا بعد التطور الذي عرفه كل من مجال المحاسبة و الاقتصاد، فأصبح من الضروري إضافة صفة لهذه الكلمة يسهل تعريفها و ليظهر المجال الذي تستخدم فيه و الغرض منها و كذلك إعطائها خاصية لتمكين تسجيلها و عملية قياسها".

وتعرف التكلفة بصورة عامة على انها " قياس للتضحية بالمواد من أجل الحصول على منفعة ، والتي تؤثر بالنقصان على الموجودات عند اكتساب المنفعة بالمستقبل".

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:"

1. **تكلفة إيراديه:** هي التي تؤدي الى الحصول على منافع تستنفذ خلال فترة محاسبية مثل الاجور .
2. **تكلفة إيراديه مؤجلة:** هي التي تؤدي الى الحصول على موارد اقتصادية قد تبقى بالمنشأة لأكثر من فترة محاسبية مثل تكلفة الاستحواذ على المواد الأولية.
3. **تكلفة رأس مالية:** هي التي تؤدي الى الحصول على موارد اقتصادية طويلة الاجل وتتمثل في الحصول على الاصول الثابتة أو زيادة طاقتها الانتاجية.

¹ محمد علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن، 2002 ص ص 10 9

ثانيا: مفهوم سعر التكلفة

يتمثل مفهوم سعر التكلفة فيما يلي:¹

"هو مفهوم اقتصادي معبر عن حجم المصاريف المنفقة عند بداية عملية الشراء إلى نهاية عملية البيع، ولكل منتج عدة تكاليف (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع) ولكن له سعر لكل وحدة يعبر سعر الكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج و البيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل مصاريف شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى، إلى حيث إعداد المنتج وبيعه تختلف مكونات سعر التكلفة من المؤسسة الصناعية إلى المؤسسة التجارية".

لدى المؤسسة الصناعية يضم سعر التكلفة:

- تكلفة شراء المواد المستعملة.
- تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة.
- مصاريف التوزيع للوحدات المباعة.

و يتكون سعر التكلفة لدى المؤسسة التجارية من:

- تكلفة شراء الوحدات المباعة.
- مصاريف التوزيع للوحدات المباعة.

المطلب الثاني: أنواع التكاليف

أولاً: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقة العنصر بالسلعة المنتجة (وحدة الإنتاج)

التكاليف المباشرة و التكاليف غير مباشرة كما يلي:²

1. التكاليف المباشرة : هي التكاليف التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوحدة الإنتاج وتتمثل في عناصر التكاليف التي

يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدات الإنتاج معينة حيث انها عناصر تكاليف مباشرة صرفت خصيصاً

لإنتاج سلعة معينة بذاتها وتتكون التكاليف المباشرة من :

¹ رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1999، ص 34

² رضوان محمد العناتي، مرجع سابق، ص 27 28

- **تكلفة المواد المباشرة:** وتشمل جميع المواد التي تدخل بشكل مباشر في تركيب المنتج النهائي وتصبح جزءاً منه وتلزم لإتمامه
- **تكلفة العمل المباشر:** وتمثل اجور عمال التشغيل أو انتاج السلعة في المصنع والذي يعملون . على تحويل المواد الاولية اوالمواد نصف مصنعة الى سلع تامة الصنع وجاهزة للبيع.
- 2. **التكاليف غير مباشرة :** وهي تلك النفقات تنفق من اجل خدمة المصنع او المشروع كوحدة واحدة ولا يوجد بينها وبين المنتج النهائي ارتباطا مباشر ،وتقسم الى ما يلي :
- **تكاليف صناعية غير مباشرة:** وتشمل جميع النفقات المتعلقة بالإنتاج داخل المصنع ولا تخص سلعة معينة بل جميع السلع .
- **تكاليف تسويقية غير مباشرة :** وهي جميع النفقات التي تنفق في سبيل بيع وتوزيع منتجات المشروع فهي تمثل جميع تكاليف تخزين المنتج التام والإعلان عنه وترويجه وبيعه ونقله وتوزيعه وكذلك تكاليف الأبحاث التسويقية .
- **التكاليف الإدارية:** وتمثل النفقات التي تنفق على مختلف الإدارات من مواد وأجور وخدمات وتكاليف التمويل.

ثانياً: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج

تقسم التكاليف حسب علاقتها بحجم الانتاج الى:¹

1. **التكاليف الثابتة:** وهي تلك الكلف التي لا تتغير في مجموعها مع التغيرات الحاصلة لحجوم الانتاج ضمن الموازنة التقديرية ،في حين يكون نصيب الوحدة الواحدة من هذه الكلف متغير مع تغيرات حجم الإنتاج حيث يزداد نصيب الوحدة الواحدة بانخفاض حجم الإنتاج وينخفض بزيادة حجم الإنتاج
2. **التكاليف المتغيرة :** وهي تلك التكاليف التي تتغير في مجموعها مع تغيرات حجوم الإنتاج في حين يبقى نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف ثابتة مهما تغير حجم الإنتاج.
3. **التكاليف شبه الثابتة أو شبه المتغيرة:** وهي التي تجمع بين خصائص النوعين من الكلف بسبب أن هناك بعض الكلف من الممكن أن تأخذ خصائص الكلف الثابتة وبنفس الوقت خصائص الكلف المتغيرة (مثل مصاريف الصيانة والادامة حيث ال الصيانة الدورية لمكائن الورش الانتاجية تستمر حتى تتوقف العمليات الانتاجية ،وهي كلف ثابتة ثم تبدأ هذه الكلف بالزيادة عند بدء العمليات الانتاجية وزيادة الوحدات المنتجة

¹ محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، مرجع سابق، ص ص 25 27

،تسلك سلوك الكلف المتغيرة) وتواجه محاسب التكاليف صعوبة في فرز وتحديد هذا النوع من التكاليف دون الاعتماد على الطرق الاحصائية و الرياضية.

ثالثا: التبويب الوظيفي لعناصر الانتاج

يقسم التبويب الوظيفي إلى ¹:

1. تكاليف صناعية :متخصصة في عمليات الانتاج فقط.
2. تكاليف تسويقية: متخصصة في تصريف المواد التي تم إنتاجها في الوظيفة الصناعية.
3. تكاليف ادارية : متخصصة في تنسيق وتخطيط العمليات بين الادارة.

رابعا: تبويب عناصر التكاليف على اساس علاقتها بالفترة.

تقسم عناصر التكاليف حسب علاقتها بالفترة الى ² :

1. التكاليف الإيرادية : وهي مجموعة النفقات التي تخص السنة المالية و غالبا ما تكون سببا في تحقيق الايراد بصورة مباشرة أو غير مباشرة مثل الرواتب والاجور، أثمان المياه و الكهرباء والهاتفالخ.
2. التكاليف الرأسمالية : وهي مجموعة التكاليف التي تخص وتستهلك منها اكثر من سنة مالية كالأثاث والاراضي و المعداتالخ.

خامسا: تبويب التكاليف من وجهة نظر الرقابة

تقسم التكاليف من وجهة نظر الرقابة الى ³:

1. تكاليف خاضعة لرقابة : وهي التكاليف التي يمكن للمستوى الاداري ان يراقبها وله القدرة على التأثير فيها فمثلا تعتبر كمية المواد المستخدمة في الانتاج و حجم العمالة في مصنع معين قابلة لرقابة من مدير المصنع .
2. تكاليف غير خاضعة للرقابة: وهي التكاليف التي لا يمكن لمستوى اداري معين ان يؤثر فيها ويشمل أيضا التكاليف التي من الصعب التحكم فيها من قبل الإدارة خلال فترة زمنية محددة لأن المنشأة تكون قد تعاقدت

¹ محمود علي الجبالي ، قصي السامرائي، مرجع سابق، ص 23

² رضوان محمد العناتي، مرجع سابق، ص 36

³ نفس المرجع سابق، ص37

عليها مثل عقد توريد مواد خام لمدة معينة وكان من شروط العقد الالتزام وعدم جواز الإلغاء لذا يصبح من الصعب على المنشأة التحكم في السعر مثلا خلال فترة العقد.

سادسا: تبويب حسب عامل الزمن او توقيت حدوثها (التكلفة التاريخية (الفعلية) و التكلفة النمطية (المعيارية))

تقسم التكاليف حسب عامل الزمن:¹

1. التكلفة التاريخية : هي التكاليف التي تمت فعلا لإنتاج السلع او الخدمات وفي هذا يؤكد محمد الفيومي محمد (إن التكاليف التاريخية هي تكاليف غارقة نتجت عن قرارات تمت في الماضي ولا يوجد للإدارة تحكم فيها او الرقابة عليها حاليا وهي غير مرتبطة باتخاذ القرار في المستقبل) وعليه فهذه التكاليف لا يجب استخدامها في تحليل البدائل .

2. التكلفة المعيارية : وهي تكاليف مستقبلية تم تقديرها مسبقا ، لتمثل الهدف الواجب التوصل إليه في ظل مستوى الاداء الجيد في فترة مقبلة وتستخدم التكاليف المعيارية كأدات للرقابة ورفع الكفاءة الإنتاجية و إتخاذ القرارات الإدارية المختلفة ، كما يمكن مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لمعرفة الانحرافات ووضع الإجراءات التصحيحية اللازمة .

المطلب الثالث: تحليل التكاليف وسعر التكلفة

سنقوم في هذا المطلب بتحليل كل تكلفة الشراء وتكلفة الإنتاج.

أولا : تكلفة الشراء

1. تعريفها: "تشمل كافة النفقات التي أنفقت على هذا العنصر من لحظة الشراء إلى أن أصبحت في مخازن المنشآت أو الشركة وجاهزة للاستخدام في العمليات الإنتاجية بمعنى أن:

تكلفة المواد = ثمن الشراء + مصاريف الشحن البضاعة من ميناء البائع (العميل) إلى ميناء المشتري + الرسوم والضرائب الجمركية المفروضة على الماد + مصاريف نقل وتحميل وتفريغ هذه المواد داخل مخازن المنشأة + أية مصاريف أخرى تتحملها الوحدة الاقتصادية في سبيل الحصول على المواد ولا تواجه محاسب التكاليف أية

¹ إسماعيل حجازي ، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة ، دار أسامة للنشر، الاردن، عمان، 2013، ص 42

مشكلة في تحميل هذه المصروفات على ثمن الشراء للمواد عندما تكون عملية الشراء لا تشمل نوعا واحدا أو مادة واحدة فقط".¹

ثانيا: تكلفة الإنتاج

يمكن تعريفها على أنها:²

1. تعريفها: هي التكلفة المحصل عليها بعد عمليات تحويل المواد الأولية حسب طريقة الإنتاج وهي أيضا تكون: بعد الانتهاء من عملية شراء المواد اللازمة تشريع المؤسسة في عملية الإنتاج والتي تمتد من استلام المواد الأولية والمواد الأخرى الضرورية للإنتاج إلى تسليم المنتج النهائي إلى محلات التخزين أو محلات البيع.

والتكلفة الإنتاج من الناحية المحاسبية هي الكميات العينية من المدخلات من وسائل الإنتاج المستخدمة في عملية التصنيع ، وهذه الوسائل هي:

وسائل العمل: وهي الوسائل المادية مثل معدات وتجهيزات الإنتاج، الآلات، مباني والمنشآت سير العملية الإنتاجية.

مواضيع العمل: مواد لوازم مستهلكة، منتجات نصف مصنعة.

القوى العاملة (الجهد البشري): وهي تتمثل في القوى العاملة واستخدام مجهودها الفكري والعضلي في العملية الإنتاجية، ويتم ضمنها إما مباشرة كيد عاملة أو غير عاملة مباشرة إلى تكلفة الإنتاج

2. حسابها: يمكن حسابها كالآتي

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد المستهلكة} + \text{مصاريف التصنيع.}$$

ثالثا: تحليل سعر التكلفة

1. تعريفها: "يختلف سعر التكلفة من المنشأة الصناعية إلى المنشأة التجارية":³

في المنشأة الصناعية يضم ما يلي:

¹ محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، مرجع سابق، ص 44.

² بويعقوب عيد الكريم، مرجع سابق، ص 30 29.

³ رحال علي، مرجع سابق، ص 38.

- تكلفة الشراء للمواد المستعملة.
- تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة.
- مصاريف التوزيع للوحدات المباعة.

أما في المنشأة التجارية فيتكون من:

- تكلفة الشراء للوحدات المباعة.
- مصاريف التوزيع للوحدات المباعة.

2. حسابها:

يمكن حسابها كما يلي ¹:

- في المنشأة الصناعية:

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع + مصاريف الملحقة.

- في المنشأة التجارية:

سعر التكلفة = تكلفة شراء البضائع المباعة + مصاريف التوزيع + مصاريف الملحقة.

¹ بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص32.

المبحث الثالث: أساليب محاسبة التكاليف

بعد التعرف على محاسبة التكاليف وكذلك التكاليف وسعر التكلفة سوف نتطرق الى الاساليب التي تستخدمها محاسبة التكاليف في تحديد التكاليف وسعر التكلفة في المطالب التالية:

المطلب الأول: الطرق الاجمالية (الكلية)

أولاً: مفهوم الطريقة الاجمالية

تقوم هذه الطريقة بتحميل كل التكاليف الصناعية سواءً متغيرة او ثابتة على الوحدات المنتجة وبهذا تعتبر التكاليف الصناعية الثابتة تكلفة منتج، وعند اعداد قائمة الدخل تطرح تكلفة البضاعة من رقم الايرادات لتوصل إلى رقم مجمل الربح وبعد ذلك يطرح من رقم مجمل الربح المصروفات التسويقية والادارية للتوصل إلى رقم صافي الربح.¹

ثانياً : أهداف التبويب في ظل طريقة التكاليف الكلية

تتمثل اهداف طريقة التكاليف الكلية:²

1. استخراج نصيب الوحدة من كافة عناصر الانتاج مبوية 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 .
5. وضع سياسة الاستثمار الطويل المدى.

¹ محمد تيسير الرجبي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوزيع، القاهرة، مصر، 2013، ص 242
² نائل عدس، نضال خلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار اليازوري للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، 2013، ص 73

6. تقييم المخزون على اساس تكلفة الانتاج الكلية (المباشرة والغير مباشرة).

ثالثا: عيوب الطريقة الاجمالية (الكلية)

تتمثل عيوب هذه الطريقة فيما يلي:¹

1. تعتبر هذه الطريقة طويلة الحسابات عند توزيع وتحميل الأعباء الغير مباشرة، بينما غالبا 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.
3. يؤدي تحميل المنتجات بكافة العناصر كما تقتضي الطريقة إلى تحميل المنتج بنصيب من تكاليف الطاقة غير المستغلة أو الطاقة العاطلة بالمشروع رغم أنها من ضمن الخاسر ولا يصلح اعتبارها من النفقات، وهذا يجعل تكاليف المنتجات غير حقيقية.
4. في حالة تعدد المنتجات وتتوعها يكون تحديد التكلفة لكل منتج بدرجة دقيقة أمرا مستحيلا، بسبب صعوبة قياس نصيب كل منتج من التكاليف الغير مباشرة مما يجعل الاسترشاد بها في تخطيط السياسات بدون فائدة.
5. إن تحميل التكاليف الغير مباشرة على المنتجات المختلفة يؤدي إلى صعوبة تحقيق رقابة فعالة وصعوبة تحديد المسؤولية عن النفقة.

رابعا: مميزات الطريقة الاجمالية (الكلية)

تتمثل مميزات هذه الطريقة في:²

1. سهولة الاستخدام وتعمل على إعداد قوائم مالية بصورة تقليدية.
2. تساعد الإدارة على تحديد سياسات التسعير لها، وذلك في الأمد البعيد حيث تؤمن هذه الطريقة بان السعر يجب أن يغطي التكاليف الكلية ويزيد عن ذلك في تحقيق هامش الربح.

¹ محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، مرجع سابق، ص 142

² نفس المرجع السابق، ص 142

المطلب الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة

أولاً: مفهوم طريقة التكاليف المتغيرة

تعرف هذه الطريقة بعدة مسميات منها، طريقة هامش المساهمة، والتكلفة المباشرة، التكلفة الحدية. وتعتبر التكلفة الصناعية المتغيرة تكلفة منتج، وتقوم بتحميل وحدات الإنتاج بالتكلفة الصناعية المتغيرة فقط ، اما التكاليف الصناعية الثابتة فتعتبر تكاليف فترة . وعند اعداد قائمة الدخل تقوم هذه الطريقة بجمع التكاليف الصناعية المتغيرة للبضاعة الباعة والمصروفات التسويقية والادارية المتغيرة الخاصة بالبضاعة المباعه وتطرحها من الايرادات للتوصل إلى هامش المساهمة ومن هذا الرقم يتم خصم التكاليف الصناعية الثابتة والمصروف التسويقي الثابت والمصروفات الادارية الثابتة قبل التوصل إلى رقم صافي الربح ، وهذا يعني أن التكاليف الصناعية الثابتة لا تؤثر ذبذبة الارباح لأنه يتم خصمها من ايرادات الفترة التي يحدث فيها ولا توّجل إلى فترات لاحقة ، لإعداد قائمة الدخل حسب طريقة التكلفة المتغيرة.¹

ثانياً : مبادئ طريقة التكلفة المتغيرة

1. الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة هي التكاليف الحقيقية للإنتاج .
2. التكاليف الثابتة هي تكاليف دورية لها علاقة بالفترة التي وقعت فيها وتحتل على النتيجة.
3. حساب الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج ورقم أعمال نقطة التعادل .
4. النتيجة التحليلية تحسب بطرح الأعباء الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة.

ثالثاً : مميزات طريقة التكلفة المتغيرة

تتميز طريقة التكلفة المتغيرة بما يلي:²

تقوم هذه الطريقة على فصل التكاليف إلى متغيرة وثابتة وهذا يساعد في زيادة فائدة الأرقام المحاسبية ، فهذه الطريقة تسلط الضوء على رقم التكاليف الثابتة كـمبلغ إجمالي بدلاً من دفنه وتقليل أهميته عند توزيعه على تكلفة الوحدات وهذا يزيد من فعالية عملية الرقابة عليه . إضافة إلى ذلك فاعن عدم توزيع التكاليف الثابتة على الوحدات المنتجة تؤدي إلى أن تكون الارباح عاملاً تابعاً لرقم المبيعات وليس لرقمي المبيعات والانتاج . لذلك

¹ محمد تيسير الرجبي، مرجع سابق، ص 244 245.

² نفس المرجع السابق، ص 249، 250.

فإنه يمكن استخدام ارباح التكاليف المتغيرة كأساس لحساب مكافأة الإدارة لأن ذلك يمنعها من التلاعب في رقم مكافأتها . إضافة إلى ذلك تفيد هذه الطريقة في الامور التالية.

1. تسهيل دراسة علاقة التكلفة والحجم والارباح

يحتاج تخطيط الارباح إلى فصل التكاليف إلى متغيرة وثابتة و تحديد هامش مساهمة الوحدة المباعة أو نسبة هامش مساهماتها . وهذه الارقام تستخدم في دراسة اثر التغير المخطط في التكاليف والايرادات على الارباح . ومنها ايضا دراسة اثر التغير في الاسعار على حجم المبيعات اللازمة لتحقيق تغير معين في رقم صافي الربح.

2. اتخاذ القرارات الادارية قصيرة الاجل

تضم هذه المجموعة القرارات الروتينية أو قصيرة الاجل وهي مثل الاستمرار في انتاج منتج معين أو إيقافه ، الانتاج الداخلي أو الشراء من المورد ، قبول طلبيات الشراء الخاصة، يساعد فصل التكاليف إلى ثابتة و متغيرة إلى تحديد التكاليف المناسبة لاتخاذ هذه القرارات . فالتكاليف المتغيرة هي مناسبة في جميع الحالات لأنها تزداد وتنقص نتيجتا للنشاط أما التكاليف الثابتة فهي في العادة تبقى على حالها لذلك لا تكون تابعة لهذه القرارات مما يجعلها غير مناسبة لاتخاذها . على أية حال إذا أدى القرار إلى حدوث تكاليف ثابتة فهذه التكاليف الإضافية تعتبر مناسبة أو ذات علاقة بالقرار .وعلى الرغم من اعتبار التكاليف الثابتة غير ملائمة لاتخاذ القرارات الادارية الروتينية فإننا نفرض انه لا يوجد لاستخدامها فرصة بديلة أما إذا وجدت الفرصة فإن تكلفة الفرصة البديلة تعتبر مناسبة لاتخاذ القرار الاداري.

رابعا : عيوب طريقة التكلفة المتغيرة

تتمثل عيوب هذه الطريقة فيما يلي:¹

1. صعوبة فصل التكاليف شبه المتغيرة إلى تكاليف متغيرة وثابتة أحيانا ولا يوجد خلاف على أن التكلفة المتغيرة للوحدة المنتجة لا تعكس التكلفة الحقيقية للوحدة لعدم أخذ التكاليف الثابتة بموجب هذه الطريقة كجزء من تكلفة الوحدة المنتجة.
2. ملائمة للاستخدام القصير المدى فقط.

¹ ناصر دادى عدون ، مرجع سابق ، ص 118 119

3. صعوبة تسعير المنتجات في الآجال الطويلة نظرا لاتخاذ التكاليف المتغيرة كقاعدة لتحديد الأسعار .
4. تكلفة الوحدة لا تعبر حقيقة عن كل التكاليف و ذلك لاستبعادها للتكاليف الثابتة في المرحلة الأولى بالرغم من أنها ساهمت في تكوينها.

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية

أولا : مفهوم طريقة التكاليف المعيارية

التكاليف المعيارية تكاليف محددة مقدما تبين ما يجب ان تكون عليه تكلفة وحدة المنتج. لذلك ينظر اليها على انها مقياس، او نمط ،او اداة قياس لمدى كفاءة وفعالية الاداء الفعلي. لذلك لا تعتبر هذه التكاليف بديلا عن التكاليف الفعلية ،لأنها تستخدم كأساس لمقارنة التكلفة الفعلية لتحديد الانحراف بينهما ،ومعرفة اسبابه وتقديمه للإدارة ، وبالتالي تستخدم في الحكم على كفاءة وفعالية الاداء. ويقصد بالفعالية تحقيق الاهداف المحددة، ويقصد بالكفاءة النسبة بين المدخلات والمخرجات ،وتعتبر تقارير الانحرافات الوسيلة التي تستخدم لتوصيل المعلومات عن كفاءة وفعالية الاداء الى الإدارة.¹

ثانيا: مميزات طريقة التكاليف المعيارية

1. يساعد التخطيط ،ويتم ذلك عن طريق تقديم البيانات اللازمة لإعداد الموازنة التخطيطية ،فالموازنة هي تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة الى تحقيقها ،وتحتوي على تقديرات عن الإيرادات والمصروفات والمركز المالي للمنشأة خلال فترة الموازنة .ويتم تقديم تقديرات المصروفات من قبل التكاليف المعيارية لانها تقوم بتحديدتها على مستوى وحدة المنتج ولذلك عند إعداد موازنة المصروفات والانتاج فإنه يلزم فقط ضرب تكاليف وحدة المنتج في مستوى النشاط المتوقع في الموازنة.
2. الرقابة على الفعالية باعتبار أن الطريقة تسمح بإقامة رقابة على المسؤوليات.
3. العمل على تحسين شروط الاستغلال بناء على تحليل الانحرافات و تحديد المسؤوليات .
4. إمكانية اتخاذ القرارات و الإجراءات السليمة .
5. إمكانية تقدير تكاليف أي حجم من الإنتاج و بالتالي مساعدة على وضع الموازنات.
6. المساهمة في أعداد معايير دقيقة للدراسة لمتابعة التطوير و التغيير فيها مما يؤدي إلى ضبط العمليات و تحسين الأداء .

¹ محمد تيسير الرجبي ،مرجع سابق، ص199

7. الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها ، و هذا ما يمكن إدارة المنشأة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي و تطوير و العمل خلال هذه المرحلة على ملاحظة أي انحرافات و تقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة .¹

ثالثاً: عيوب طريقة التكاليف المعيارية

تتمثل عيوب طريقة التكلفة المعيارية في:²

1. اذا كانت المنشأة في وسط يتميز بالتغير المستمر فإن مراجعة المعيار سيتم بطريقة منقطعة و بالتالي تكون مستويات الأداء صعبة المنال.
2. مرونة المعايير اذ يجب مراجعة المعايير كلما يتطلب الأمر ذلك مع الموازنة بين الصلابة الضرورية للقياس و المرونة الضرورية للمطابقة الحقيقية .

المطلب الرابع: طريقة التكاليف المستهدفة

أولاً : مفهوم طريق التكاليف المستهدفة

لقد فرضت ظروف المنافسة على المنشآت تعديل استراتيجياتها فيما يخص تحديد الأسعار والتعامل مع أسعار التكلفة وبالتالي فإن المنطق والمفهوم التقليدي لتحديد الأسعار على أساس أسعار التكلفة زائد هامش الربح لم يعد له معنى في عالم الأعمال الحديث، وهذا لأن منطق السوق فرض نفسه بقوة بفعل المنافسة سعر السوق بالإضافة إلى عامل الجودة وخدمات ما بعد البيع.

بخصوص العلاقة ما بين سعر البيع وأسعار التكلفة فإن العلاقة انعكست بفضل مفهوم التكلفة المستهدفة الذي ظهر خلال الثمانينات بالمؤسسات اليابانية فعوض العلاقة التالية : سعر التكلفة + هامش الربح = سعر البيع يتم استخدام العلاقة التالية:

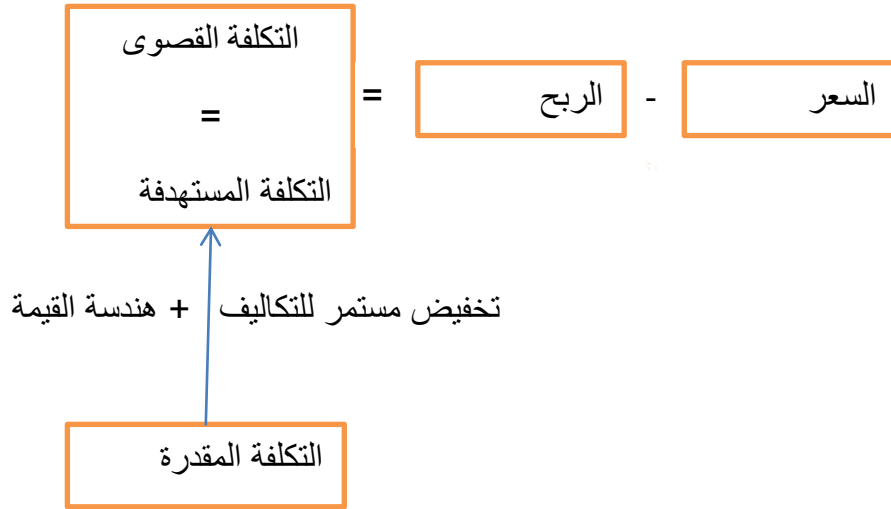
$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع} - \text{هامش الربح}$$

¹ ناصر دادي عدون ، مرجع سابق، ص 126 127
² هاشم أحمد عطية، محمود عبد ربه ، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف المحاسبية الادارية، الدار الجامعية ، مصر ، 2000، ص 350.

ف يتم تحديد التكلفة المستهدفة انطلاقا من سعر البيع المستهدف و الذي غالبا ما يكون سعر البيع المطبق من قبل المنافسين، أو يتم تحديده انطلاقا من دراسة السوق وقيمة المنتج و قدرة الزبائن على دفع مقابل الوظائف التي يؤديها ذلك المنتج.

إن التكلفة المستهدفة ليست طريقة لحساب التكاليف وإنما هي إجراء شامل لتحسين عملية تنمية المنتج طيلة دورة حياته عن طريق استخدام تقنيات مختلفة للتسيير، وهي تشكل برنامج لتخفيض التكاليف والرفع من قيمة وظائف المنتج، و استخدامها يدخل في إطار التسيير الاستراتيجي خاصة بالنسبة للمنتجات الجديدة عبر كامل المراحل من التصميم إلى الإنتاج والتسويق وتستمر طيلة دورة حياة المنتج من خلال الضغط على التكاليف وزيادة قيمة المنتجات إن أمكن ذلك.¹

الشكل رقم 1: طريقة التكاليف المستهدفة



المصدر: طوابيبة أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط و مراقبة الإنتاج، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية فرع التخطيط والتنمية، جامعة الجزائر، 2003، ص 146

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 16

ثانياً: مراحل طريقة التكلفة المستهدفة

تتمثل مراحل التكلفة المستهدفة في:¹

1. تحديد سعر البيع المستهدف: يعد المنطلق لهذه العملية ويتم ذلك بناء على دراسة السوق فيما يخص

المنافسين من حيث الجودة والأسعار المطبقة والزيائن من حيث رغباتهم وتقييمهم للمنتجات، وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودورة حياته وكمية المبيعات المتوقعة، بالإضافة إلى آفاق تطوير منتجات أخرى لها نفس الخصائص للمنتج المعني.

2. تحديد الربح المستهدف: يعد الخطوة الثانية بناء على استراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح، أي الربح الذي ترغب المؤسسة بتحقيقه من منتج معين.

3. تحديد التكلفة المستهدفة: للحصول على التكلفة المستهدفة يتم استخدام العنصرين السابقين بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها، وفي هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن فرص تخفيض تكاليف الإنتاج و هذا على كامل المراحل و النشاطات و يطلق على هذه الإجراءات بهندسة القيمة التي تعمل على تقييم منظم لكل النشاطات ضمن ما يسمى بتحليل سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكلفة مع المحافظة على الوفاء باحتياجات الزبائن من حيث خدمات ووظائف المنتج ، إذا فهي تشمل نشاطات التصميم و الإنتاج و البحث و التطوير و نشاطات التسويق، بالإضافة إلى وظائف المنتج في حد ذاته بدراسة المنتج من حيث مكوناته ووظائفه.

- **التحليل العضوي:** و ذلك بتفصيل المنتج إلى أجزاء فرعية لمكوناته لمعرفة التكلفة الحالية بدقة و محاولة تخفيضها.

- **التحليل الوظيفي:** تحليل المنتج انطلاقاً من احتياجات الزبائن بحيث كل وظيفة تمثل حاجة الزبون على

المنتج أن يلبها و قابلية ذلك للتطور بإضافة تقنيات جديدة ذات قيمة مضافة، فالتكلفة المستهدفة تترجم

استعداد الزبائن للدفع مقابل مجمل الخدمات المتعلقة بالمنتج.

¹ هاني مروش، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في الرقابة على التكاليف، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2014 ص ص 10 11

المطلب الخامس : طريقة التكاليف على أساس النشاط (ABC)

أولاً : مفهوم طريقة التكاليف على أساس النشاط¹

تأخذ الكثير من المؤسسات عن تحسين نظمها الحالية لحساب التكاليف ما يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة. والذي يرمز له اختصاراً (ABC) وهناك من يسميه المحاسبة على أساس النشاط وتعد طريقة أو نظام التكلفة على أساس النشاط مدخلاً لتطوير وتحسين قيم التكلفة المحسوبة في نظم تحديد تكلفة الأوامر أو نظم تحديد تكلفة المراحل. كما يمكن اعتبار هذا المدخل بمثابة طريقة جديدة لتوزيع التكاليف إذ يمكنها أن تتفادى عيوب المدخل التقليدي وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتماداً على العديد من مسببات التكلفة، وذلك تمهيداً لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها من هذه الأنشطة.

ويمكن تعريفها كما يلي

تعريف 1: نظام ABC هو طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل السلع والخدمات والعملاء.

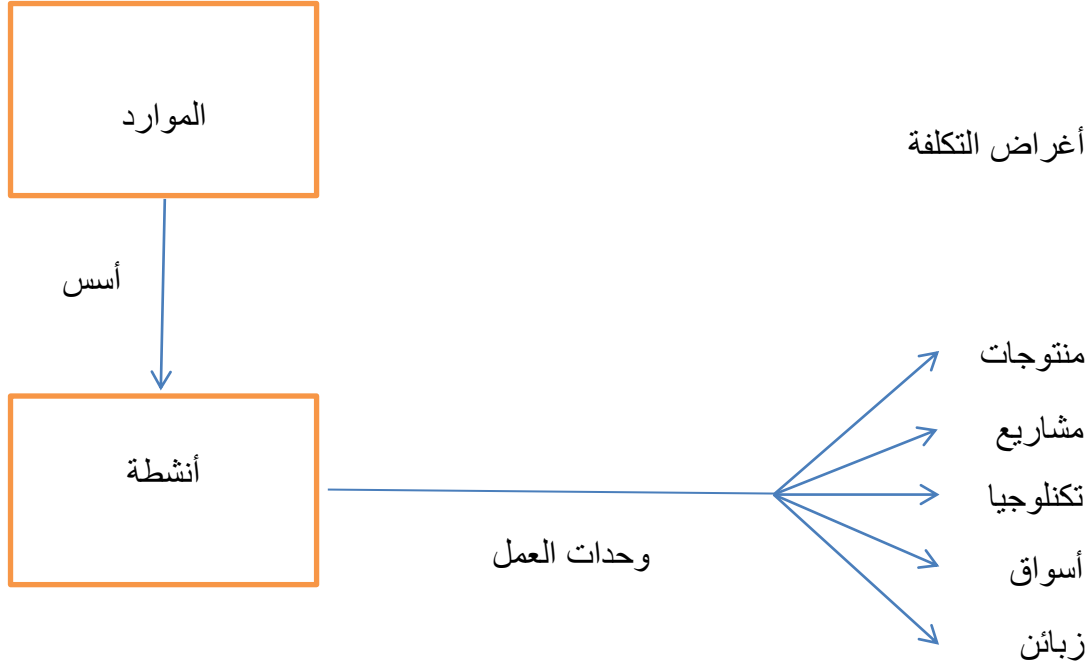
تعريف 2: ABC هو نظام لتخصيص الكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكلفة الصناعية غير المباشرة على أحواض الكلف والتي تمثل الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها.

ثانياً: مبدأ طريقة التكاليف حسب النشاط

إن المبدأ الأساسي لهذه الطريقة هو أن المنتجات لا تستهلك مباشرة موارد وإنما تستهلك أنشطة وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وعلى هذا الأساس فإن الأنشطة هي حلقة الربط الأساسية بين المنتجات (أو أي غرض تكلفة أخرى) وبين الموارد، والشكل التالي المبدأ الأساسي لنظام ABC.²

¹ إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص 97 98
² نفس المرجع السابق، ص 99

الشكل رقم 2 : المبدأ الأساسي لطريقة ABC



المصدر : إسماعيل حجازي ، معالم سعاد، مرجع سابق ص 100

ثالثاً: مميزات طريقة التكاليف حسب النشاط ABC

1. يمكن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من استخدام الآلية وقواعد البيانات ، مما يدعم القرار الإداري في اختيار وتخصيص الموارد بين الأنشطة ، بهدف تدعيم المنفعة المتحصل عليها.
2. يساعد هذا النظام في تحديد تكاليف المنتجات بدرجة أكبر من الدقة والعدالة عن ذي قبل ومدى استهلاكها من موارد المنشأة بالشكل الذي ينعكس أكثر تلقائياً في توفير معلومات أفضل ، ويعمل كذلك على قياس الأداء بفاعلية وبصورة أدق ، وتحديد مراكز الإسراف ، وكذلك يمثل آلية للرقابة على التكاليف وإدارتها على المدى الطويل أيضاً .

3. يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى زيادة فاعلية الرقابة ، حيث يربط بين ثلاثة متغيرات هي : النشاطات والموارد التي استهلكها والمسؤول على هذا النشاط ، وبالتالي تقييم الأداء تدقيق لهذه المسؤولية.¹

4. يزيد مدخل التكاليف على أساس الأنشطة من عدد مجمعات التكلفة (COST POOLS) المستخدمة في تجميع التكاليف الغير مباشرة حسب عدد الأنشطة الموجودة داخل المنشأة بدلاً من تجميعها في عدد محدود من مراكز التكلفة على مستوى الإدارات والأقسام ، و يتم بعد ذلك استخدام العديد من مسببات التكلفة (COSTDRIVERS) التي تربط بين حجم الموارد و التي تم استهلاكها بواسطة النشاط ، وبين تكلفة هذه الموارد الأمر الذي يؤدي إلى تفهم أعمق لسلوك التكاليف.²

رابعا: عيوب طريقة التكاليف حسب النشاط

1. رغم أن نظام ABC يسعى لفهم مسببات التكلفة الحقيقية لكل نشاط إلا أن الكثير من الأنشطة تعمل على زيادة الانحراف الكلي وذلك نظرا لاستخدام أسس حكومية تعتمد على الحجم الإنتاجية لتخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة على مستوى الدعم العام وغالبا ما تمثل هذه التكاليف الجزء الأكبر من إجمالي التكاليف غير المباشرة فضلا عن حاجة المنشأة في بعض الحالات لاستخدام أسس تخصيص كيفية تكون متاحة وسهلة القياس .
2. صعوبة تقسيم وقت عمل الفرد بين عدة أنشطة خصوصا إذا كانت طبيعة النشاط إدارية وهذا ما يؤدي إلى قصور في التتبع الدقيق لتكاليف الأنشطة للمنتجات .
3. قد تكون الأنشطة المؤدات داخل المنشأة من الضخامة و التنوع ما يؤدي إلى جعل نظام ABC معقدا و أقل فهما من المستعملين.
4. رغم ان النظام ABC يكون أكثر دقة في تتبع التكاليف الموزعة على دورة حياة المنتج إلا أنه يحتاج إلى تحديد فترة حكومية من الزمن للمنتج التي تمتاز بدورة حياة طويلة ولهذا فإن نظام ABC يكون ملائما أكثر للمنتجات التي تكون دورة حياتها قصيرة نسبيا و إلا فإنها تستخدم مقاييس مرحلية لعملية التخصيص

¹ هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، مصر 2000، ص 44.

² نفس المرجع السابق ، ص 42.

5. إن مجموعة الأنشطة المتجانسة تساهم لحد بعيد في تبسيط الحسابات والنظام بشكل عام ،غير ان هذه المجموعات يمكن أن تضم أنشطة تنتمي إلى عمليات ومراكز مسؤولة مختلفة مما يؤدي إلى عدم قدرة مسبب التكاليف الذي تم تعيينه لها مع التتبع الدقيق للموارد المستهلكة إلى المنتجات.
6. لقد أخذ نظام ABC عن تعريفه للمسبب فرضية التناسب الموجودة بين التكلفة والحجم غير أنه لم يأخذ بعين الاعتبار إمكانية تأثير التكاليف غير المباشرة باقتصاديات الحجم واثار التعلم حيث أظهرت الدراسات التي قام بها كل من E .NOREEN و N.SODERSTROM في المستشفى الحكومي لواشنطن أن التكاليف غير المباشرة لا تتأثر بالتناسب مع استهلاك الأنشطة.
7. إن ادخال نظام ABC كواحد من الانظمة المعلوماتية المتقدمة في المؤسسة يلاقي في البداية عدة مقاومات داخلية (مقاومة التغيير) على صعيد كل المستويات الإدارية لكون أن التغييرات التي يحدثها هذا النظام تمس اطار السلطة لبعض المسؤولين فضلا على أن نظام ABC يكشف أماكن عدم الفعالية والكفاءة على المدى الطويل و التي تعارض تعظيم الربحية في الاجل القصير.
8. رغم أن نظام ABC يرتبط ارتباطا وثيقا بالاتجاه الاستراتيجي للمنشأة إلا أنه لا يمكن أن يؤتى نتائجه الجيدة إلا بمشاركة المسيرين على المستوى العلمي في إعداد الأهداف الإستراتيجية ولهذا ركز JOHNSON على الانتفاع من تطبيق نظام ABC يتم فقط في حالة إجراء تغيير شامل على العقلية الإدارية في المنشأة وإيلاء الزبائن أهمية قصوى.
9. إن تطبيق نظام ABC عملية معقدة وشاملة وبالتالي تستنفذ الكثير من الوقت والجهد والمال لتشغيل هذا النظام ولاسيما في المنشأة الكبيرة التي تنتج الاف المنتجات وكلما أرادت المنشأة الوصول إلى مستوى أعلى من الدقة في تحليل الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة كلما كانت عملية التشغيل مكلفة أكثر.¹

¹ إسماعيل حجازي ، معالم سعاد ،مرجع سابق ،ص ص146 148

خلاصة الفصل:

لقد ظهرت محاسبة التكاليف في الوسط الصناعي، وتطورت بتطور الصناعات والأنشطة المختلفة في كل القطاعات، هذا التطور جاء نتيجة التفاعل بين عدة ميادين استفادت منها محاسبة التكاليف التي تمتاز بالمرونة وقابلية التطور الذي فرضته التغيرات المتواصلة عبر مراحل الزمن والمرتبطة بمحيط المنشأة الداخلي فيما يتعلق بأساليب الإنتاج ، التنظيم ، وطرق التسيير، وكذلك المحيط الخارجي فيما يتعلق بالقوانين، السوق ، والمنافسة... الخ ونتيجة لتلك المتطلبات والخصائص التي تميز محاسبة التكاليف، فقد ظهرت عدة طرق لحساب التكاليف وكلها تعتمد على قاعدة واحدة من المعطيات، وقد لاحظنا خلال دراستنا أن لكل طريقة ميزات تخدم جوانب معينة من التسيير .

وما نستخلصه أن ذلك التطور يهدف أساسا إلى أمرين: أولهما إشباع حاجة المسيرين من المعلومات والمؤشرات التي تساعد على التحليل واتخاذ القرارات ، والأمر الثاني يتمثل في زيادة الدقة في تحليل وحساب سعر التكلفة وخصوصا معالجة الأعباء غير المباشرة ، ولعل من بين أهم استخدامات المعلومات الناتجة عن محاسبة التكاليف نجد تخطيط ورقابة الإنتاج بغرض تدنية تكاليفه وتعظيم ربحيته .

الفصل الثاني

استخدام اساليب محاسبة

التكاليف في تحسين ادارة

الإنتاج

تمهيد

تحتل ادارة الانتاج مكانة خاصة في المنشأة على اختلاف طبيعة نشاطها فهي الدعامة التي تقوم عليها المنشأة لأنها وسيلة لتحقيق الاهداف المرجوة لتحسين الكفاءة الإنتاجية وتطويرها .

وقد عرفت هذه الادارة تطورات علمية وتقنية سريعة في أساليب نظم العمل والانتاج منذ القديم إلى يومنا هذا مما مكن الباحثين و المهتمين بالإدارة من تطوير أنظمة العمل لتحقيق أعلى انتاجية وبأقل تكلفة ممكنة وهذا ضمن الأهداف التي تسعى إليها إدارة الانتاج عموما كميا ونوعيا .وتوجد علاقة بين ادارة الانتاج ومحاسبة التكاليف ولعل لمحاسبة التكاليف دور في تحسين ادارة الانتاج وهذا ما سيتم توضيحه في هذا الفصل:

المبحث الأول :عموميات حول الانتاج .

المبحث الثاني : مدخل إلى ادارة الانتاج .

المبحث الثالث :علاقة محاسبة التكاليف بإدارة الانتاج.

المبحث الاول: عموميات حول الانتاج

في هذا المبحث سوف نتطرق الى بعض العموميات حول الانتاج لذي قمنا بتقسيمه الى المطالب التالية:

المطلب الأول : تعريف الانتاج

تعريف1: " يرى الفكر الاقتصادي الحديث ان الانتاج ليس خلق المادة وإنما هو خلق المنفعة ، أو إضافة منفعة جديدة . و بمعنى اخر إيجاد استعمالات جديدة لم تكن موجودة من قبل : وبهذا فإن اصطلاح الإنتاج يمكن أن يطلق على ما يلي :

- تلك العمليات التي تغير من شكل المادة فتجعلها صالحة لإشباع حاجة ما (المنفعة الشكلية) .
- عمليات النقل من مكان تقل فيه منفعة الشيء إلى مكان تزيد فيه المنفعة دون تغير شكله (المنفعة المكانية).
- عمليات التخزين حيث يضيف التخزين منفعة إلى السلعة (المنفعة الزمنية)¹.

تعريف2: "يمكن تعريفه من الناحية الاقتصادية ومن الناحية الادارية ومن الناحية الفنية.

- **من الناحية الاقتصادية:** يعرف على أنه عملية تحويل مدخلات مادية معنية الى مخرجات بهدف الاستهلاك المباشر أو الغير المباشر .
- كما يرى البعض الآخر أنه : خلق منفعة لم يكن لها وجود من قبل أو اضافة منفعة الى السلعة التي تحتوي على قدر معين منها .
- **من الناحية الادارية:** يعرف على أنه عملية تنسيق كل العوامل الانتاجية من أجل الحصول على المواد و الخدمات الصالحة للاستجابة لرغبة معينة .
- **من الناحية الفنية:** يعرف أنه مجموعة عمليات ضرورية لتكوين منتج معين انطلاقا من الموارد المتاحة².

¹ كاسر نصر المنصور، إدارة العمليات الإنتاجية، دار الحامد لنشر، عمان ، 2009، ص ص 32 33.

² فتح الله و لعلو ، مدخل الدراسات الاقتصادية، دار الحداثة، بيروت، 2000، ص 15.

تعريف 3: "يعرف الانتاج بأنه نشاط يتم بمقتضاه تحويل مدخلات ما الى مخرجات سلعية او خدمية ذات قيمة سوقية"¹.

وبتضح من هذا التعريف أن الانتاج له شروط :

- الانتاج لابد أن يولد شيئاً ذات قيمة ، ويلاحظ أنه حتى يكون لشيء قيمة لابد أن يتولد عليه منفعة. ولذلك هناك من يعرف الإنتاج بأنه توليد المنفعة. ومن هذا يتضح أن كل نشاط يتولد عنه منفعة فهو نشاط منتج .
- يعتبر الإنتاج عملية تحويلية حيث أنه يحول مورد ما من حالة راهنة إلى حالة اخرى غالباً ما تكون أكثر منفعة . وعملية التحويل تلك قد تكون جوهريه او مكانية او زمنية او نوعية .

المطلب الثاني: أهمية الانتاج

تتعدد اهمية الانتاج:²

أولاً: أهمية الانتاج بالنسبة للمنشأة الصناعية

يعتبر الانتاج أهم نشاط اقتصادي بالنسبة للمنشأة الصناعية وذلك لأسباب كثيرة نذكر منها :

1. أنه الدعامة الاساسية لنشاط المنشأة لأنه يستثمر فيه الجزء من راس المال .
2. الميدان الذي يعمل فيه العدد الاكبر 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 الاكبر يستخدم في تطوير مشاريع المنشأة.
5. ميدان التطوير والتحسين و الابتكار .
6. العمل المؤثر في الانتاجية .

¹ مصطفى يوسف كافي وآخرون، مبادئ الاقتصاد الكلي ، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع ،عمان 2012 ،صص 270 271

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،صص 9 - 10.

ثانيا: أهمية الانتاج بالنسبة للاقتصاد الوطني

إن اهمية الإنتاج بالنسبة للاقتصاد الوطني تتمثل في تحقيق غرضين رئيسيين هما :

1. تحقيق الهدف الاقتصادي.

الانتاج يحقق الهدف الاقتصادي من حيث:

- تزويد السوق الوطنية بمختلف أنواع المواد والسلع بمختلف الأحجام والأشكال .
- تصدير ما هو فائض عن السوق الوطني.
- يجد من الواردات وخاصة المنتجات التي لها نفس مواصفات السلع الوطنية.
- التكامل الاقتصادي مع المستوى الوطني.
- استغلال الثروة الوطنية النادرة.

2. تحقيق الهدف الاجتماعي:

الانتاج يحقق الهدف الاجتماعي من حيث تأمين فرص عمل جديدة وبالتالي امتصاص جزء من البطالة ، وكذلك رفع مستوى معيشة أفراد المجتمع.

المطلب الثالث : أقسام الانتاج

وتشمل أقسام الانتاج ما يلي ¹.

أولاً: قسم تخطيط ورقابة الانتاج

وتقع على هذا القسم مسؤولية مراجعة التقديرات الموضوعة و التي تضعها عادة ادارة المبيعات، وذلك لاستخدامها في تحديد الكميات المطلوبة من الانتاج في المدة المقبلة و التي عادة ما تكون لمدة سنة، ثم رسم الخطة اللازمة للإنتاج في ضوء السياسة الموضوعة و طبقاً لتوقعات ادارة الانتاج و تقديراتها للعناصر المنتجة التي ستستخدمها من حيث المواد الأولية و و الآلات و التجهيزات و القوى البشرية اللازمة و الأخذ في الاعتبار الطاقة المستغلة و التحميل على الآلات و ساعات الدوران و الاتجاهات القائمة و المتوقعة للإنتاج .

¹ محمد الصيرفي ، الإدارة الصناعية، مؤسسة حورس الدولية للنشر و التوزيع ، 2005 ، ص ص 50 52.

و يستخدم في ذلك الأساليب التخطيطية المعروفة و التي تساعد في ضبط خطة الانتاج و حساب احتمالات التغير فيها عمل التنسيق اللازم مع الخطط الأخرى التي تصنعها المنشأة للبيع و الشراء للمواد الأولية و التجهيزات و الأدوات و قطع الغيار و تخطيط القوى العاملة، و غير ذلك .

و عندما تصبح الخطة معتمدة و يبدأ التنفيذ يقوم هذا القسم بمتابعة تنفيذ الخطة ورقابة الأداء مستخدماً في ذلك الأساليب و الطرق المعروفة عن تقييم الأداء ورقابة الجودة وذلك بهدف ضمان التنفيذ السليم للخطة، و عندما تكون هناك الخرافات يتدخل هذا القسم بتقديم الحلول الملائمة أو الاجراءات التصحيحية اللازمة أو تقديم خطط أخرى بديلة مدروسة للتنفيذ، خاصة و أن الرقابة على الجودة يجب أن تكون بعيدة عن سلطات الادارة التنفيذية، و لهذا نجد بعض المصانع تصنع الرقابة منفصلة عن التخطيط .

ثانياً: قسم المعامل

في كثير من المصانع نجد أن قسم المعامل من الأقسام التابعة للإدارة الانتاج و التي تعمل بصفة مستمرة مع استمرار العملية الانتاجية، و تضم عدداً من الأخصائيين في الكيمياء و التحليل الصناعي و تحديد المواصفات و قياسات الأداء للسلعة على خطوط الانتاج المختلفة.

وتختلف أهمية قسم المعامل من صناعة لأخرى، فمثلاً في صناعة الأدوية نجد أن المعامل تجري التجارب العلمية على المنتج قبل بداية التشغيل و كذلك نجد أن للمعامل دوراً ملحوظاً في الاختبارات و التقنيش على المنتجات أثناء العمليات الانتاجية.

ثالثاً: قسم التصميم و الرسم

و يتميز عمل هذا القسم بأن تكون البيانات المسجلة فيه بدقة و بتوقيت سليم، حيث يقوم بإعداد العلامات و النماذج المستخدمة في أقسام الانتاج، و التي تصنع بيانات المنتج منذ أن كان مادة خام حتى يصل الى الشكل النهائي، و في حالة ادخال تعديلات على تصميم السلعة يقوم القسم بدراسة هذه التعديلات و تحديد فعاليتها و امكانية تنفيذ الأسلوب الذي يتبع في اتمامها كذلك عندما تكون هناك قياسات معينة للأداء في الانتاج فيقوم هذا القسم بحملها و تحديد نتائجها و عمل التقارير اللازمة عنها .

رابعاً: قسم جدولة الانتاج

ويتمثل دور قسم جدولة الانتاج في تحويل خطة الانتاج الصالحة للتنفيذ، وفي هذه الجداول يتم تحديد العمل تفصيلاً، و الكميات اللازمة في كل دورية عمل، و ساعات دوران الآلات و ساعات عمل الأفراد، و نسب التغير و احتمالات الضياع، حيث يكون لدى القائمين بتنفيذ بيانات كافية عن التشغيل. و يدخل في اختصاص هذا القسم اصدار أوامر التشغيل و طلبيات الانتاج في حالة الانتاج بالطليبة و يرفق بهذه الجداول بيان زمني واف يسهل استخدامه في الرقابة على الأداء و حساب النتائج المحققة بشكل دوري و في كل يوم و في كل ساعة.

المطلب الرابع: عناصر الانتاج

يقسم الاقتصاديون الانتاج الى الاقسام التالية¹ :

أولاً: الأرض (العوامل الطبيعية)

يقصد بالأرض بالمفهوم الاقتصادي جميع الموارد ومصادر القوة الطبيعية التي وهبها الله لنا أي تلك التي لم يكن للإنسان يد في انتاجها ويشمل ذلك سطح الأرض وما في جوفها من ثروات وكذلك البحار والمحيطات ومساقط المياه وما فيها . وما تساهم به الأرض (الموارد الطبيعية) في عملية الانتاج هو:

1. الارض الزراعية: تلك الأرض التي تستخدم في الزراعة وهي متفاوتة الخصوبة وكذلك الأرض التي يقام عليها المنشآت والمصانع والمعامل مثل معامل تكرير البترول وغيرها.
2. المواد الاولية: وهي ما تحتوي عليه الأرض من خامات معدنية وبتروولية وغير ذلك .
3. القوة الطبيعية: وهي مصادر القوة الطبيعية كالشلالات ومساقط المياه وغيرها .

ثانياً: العمل(الأبدي العاملة)

يعتبر العمل أهم عنصر من عناصر الانتاج ،فالمواد الطبيعية لات تفي من تلقاء نفسها بحاجة الإنسان ما لم يمارس عليها عمله بالاستخراج والتحويل والتطوير والمزج حتى تصبح سلعة قادرة على سد حاجاته. وكذلك رأس المال ، فالعمل أصلاً هو الذي يخلقه ولا بد من عمل الإنسان لتشغيله واستخدامه .

¹ مناور فريح حداد ،حازم بدر الخطيب ، مبادئ الاقتصاد الجزئي ، دار الحامد لنشر و التوزيع، عمان ، 2013 ، ص ص 185 193

ثالثا: رأس المال

هذا العنصر من عناصر الانتاج لا يعتبر عنصرا أصليا مستقلا ، فما رأس المال من الناحية الاقتصادية إلا موارد حولها وطورها العمل بالمزج والفكر والجهد حتى أصبحت أداة أو مادة تستخدم في العملية الانتاجية .

ويمكن تعريف رأس المال بأنه الثروة التي أنتجت في الماضي بقصد استخدامها في العملية الانتاجية ، وبالتالي فهو كل مادة أو أداة بخلاف الارض او العمل . ويضيف بعض الاقتصاديين إلى مفهوم رأس المال المواهب البشرية الخالقة باعتبارها المحرك الأساسي للإنتاج والنقد الاقتصادي .

رابعا: التنظيم

الحقيقة ان الاقتصاديين الكلاسيك لم يعترفوا صراحة بدور عنصر التنظيم والمنظم في العملية الانتاجية. فلم يتصور كل من ادم سميث وريكاردو وغيرهم من اتباع المدرسة الاقتصادية القديمة (الكلاسيكية) أن هناك فرقا بين صاحب المشروع كمالك لرأس المال وبين المنظم . أي أنهم لم يتصوروا انفصال ملكية رأس المال عن دور المنظم نظرا لأنه في تلك الفترة من الزمن لم تكن المشروعات الاقتصادية تقم على اقتراض رؤوس اموال ، حيث لم تكن مؤسسات الائتمان من بنوك ودور التسليف قد قويت شوكتها الاقتصادية في مضمار الاقتراض لآجال طويلة بغرض إنشاء المشروعات الصناعية ذات الاحجام الكبيرة.

المبحث الثاني : مدخل إلى ادارة الانتاج

بعد التطرق الى الانتاج بصورة واضحة سوف نتطرق الى ادارة الانتاج في هذه المطالب التالية:

المطلب الأول : التطور التاريخي لإدارة الانتاج

يمكن تلخيص التطور التاريخي لإدارة الانتاج فيما يلي ¹:

لقد تم الاعتراف بإدارة الانتاج على أنها عامل مهم لاقتصاد اي بلد ، حيث تطورت هذه الادارة تحت أسماء مختلفة كالإدارة الصناعية ، وإدارة الانتاج وأخيرا ادارة العمليات الانتاجية ، حيث أن هذه المسلمات تصف جميعها نفس حقل المعرفة . حيث بدأت الادارة الصناعية في القرن الثامن عشر وعلى إثر اعتراف آدم سميث بأن تقسيم العمل والتخصص يمكن أن يؤدي الى نتائج اقتصادية جيدة وعلى ذلك فقد اوصى بتجزئة الوظائف إلى مكونات وتوزيعها على العاملين وبذلك الشكل الذي يمكنهم من أن يصبحوا ذوي كفاءة ومهارة عاليتين . ثم قام تايلور بتطبيق نظرية سميت ومن خلال ادارة العملية .

أما بالنسبة لمصطلح إدارة الانتاج فقد أصبح اكثر المصطلحات قبولا ابتداء من الثلاثينيات (1930) وحتى الخمسينيات (1950) . حيث أدى الانتشار الواسع لعمل تايلور ومساهمة اخرين في التطور الاداري الى تبني المدخل العلمي ، كما طورت وسائل ركزت على الكفاءة الاقتصادية كأساس لعمل المنظمات الصناعية كذلك فإن مقاييس العمل ، وبرامج التحفيز قد استخدمت هي الاخرى في المجال الاداري .

ومع بداية السبعينيات فإن مصطلح ادارة العمليات اصبح هو المصطلح الاكثر تفسيرا للواقع حيث أن الكلام لم يعد مقصورا على الشركات الصناعية فقط بل شمل أيضا الشركات الخدمية ذلك أنه ومع تطور المجتمعات تزداد اهمية القطاع الخدمي ، اي ان المجتمع المتطور يوصف عادة بأنه مجتمع الخدمات . والجدول الاتي يلخص التطور التاريخي لإدارة الانتاج.

¹ سليمان خالد عبيدات ، مقدمة في إدارة الانتاج والعمليات ، دار المسيرة لنشر والتوزيع ، عمان، 2008 ، ص ص 20 22

جدول رقم 1: التطور التاريخي لإدارة الانتاج

المساهمة	الشخص او الجماعة ذات العلاقة	الزمن بشكل تقريبي
التخصص في العمل وتقسيم العمل وادراك المنافع الاقتصادية المصاحبة	ادم سميث	1776
قدم الاجزاء المتبادلة Interchangeable ، محاسبة التكاليف و الرقابة على الجودة .	إلي وتتي	1800
استخدام الكارترات المثقبة واحداث ثورة في صناعة الغزل weaving .	يوسف ماري، جاكوارد	1801
تقسيم العمل على اساس المهارات ، وتخصيص الوظائف على اساس المهارات ، و اساسيات دراسة الوقت .	جارلس بابج	1832
الادارة العلمية ، دراسة الوقت والحركة .	فردريك تايلور	1881
دراسة الحركة	فرانك جلبرت	1900
نظرية الانتظار واستخدامها لصناعة التلفونات.	ايرلانج	1905
اول من استخدم مخطط نقطة التعادل	نوابل C.E.Knoapp	1908
تحريك ، وتنسيق الخط التجميعي ، اول من استخدم الخط التجميعي Assembly line لصناعة السيارات.	هنري فورد ، وجارلي سورنسون	1913
تطوير نموذج الحجم الامثل للشراء EOQ	هاريس	1914

تطوير مخططات جانت للمساعدة في جدولة اوقات العمل والمكائن ،وكذلك جدولة الوظائف في المصانع.	هنري جانت	1916
الرقابة الاحصائية على الجودة.	ولتر ستيوارت	1924
تطوير عينات العمل.	تريت	1934
قدم بشكل رسمي لتكنولوجيا المجموعات.	مترو فانوف	1940
تأسيس المجمع.	المجمع الامريكي لرقابة على الجودة	1946
استخدام البرمجة الخطية.	جورج دانترع	1947
تطوير نظام للرقابة على الجودة.	ادواردز ديمنج	1950
البرمجة الرياضية، والعمليات غير الخطية و الاحتمالية	جارنس، كوبر، رثيفة وغيرهم	1950
تحليل المخزون على أساس التوزيع أ ب ج	فورد دكي	1951
تطوير نموذج تقويم ومراجعة المشاريع	بوز،الن وهاملتن	1958
تخطيط احتياجات المواد	جو اورلكي	1960
مدخل النظم للإدارة	جي فورستر	1961
تطوير نموذج GERT	الن برتسكز	1963

تكامل العمليات مع الاستراتيجية والسياسة العامة وتطوير عدة برامج حاسوبية للتعامل مع بعض المشاكل في مجال ادارة الانتاج والعمليات كالجداوله والمخزون والتنبؤ....الخ	سكتر	1970
الجودة والانتاجية وتطبيقاتها في اليابان بالاضافة الى استخدام الحاسوب في التصميم والتصنيع، واعتماد الISO9000 كشهادة للجودة العالية.	ديمنج و جوران	1980 و 1990

المصدر: سليمان خالد عبيدات، مرجع سابق، ص ص 21 22

المطلب الثاني: مفهوم وأهداف ادارة الانتاج

أولاً: مفهوم ادارة الانتاج

هناك العديد من التعاريف التي اوردتها المفكرون والباحثون لإدارة الانتاج :

تعريف1: تعرف ادارة الانتاج على انها الوظيفة المسؤولة عن تحديد وتحويل مجموعة من العناصر او المدخلات الى مجموعة من السلع والخدمات، والتي تشبع حاجات ورغبات المستهلك النهائي او المشتري الصناعي، وتحقق اهداف اصحاب المشروع ذلك من خلال اعتماد مجموعة من الخطط والسياسات "1.

تعريف2: "عرفت ادارة الانتاج بانها التصميم، والعملية، والتحسين لأنظمة الانتاج المسؤولة عن خلق السلع والخدمات الرئيسية التي قررت ادارة المنظمة انتاجها".²

ويمكن ان نلاحظ من هذه التعاريف:

- ان مسؤولية تحديد كمية ونوعية المدخلات للنظام الانتاجي تقع على عاتق ادارة الانتاج، وان تحديد هذه المدخلات لا يمكن ان يتم الا في ضوء تحديد حجم ونوع المخرجات من قبل ادارة التسويق.

¹ أحمد يوسف عزيقات ، ناصر محمد سعود جرادات ، أحمد اسماعيل المعاني، إدارة العمليات الإنتاجية، دار إثراء للنشر والتوزيع ، عمان ، 2012، ص 24.

² سليمان خالد عبيدات ، مرجع سابق ، ص 17

- كما تمتد مسؤولية ادارة الانتاج لتشمل اخضاع المدخلات لسلسة من العمليات المتصلة او غير المتصلة لتحويلها من حالة الى اخرى على ان يترتب على عملية التحويل هذه خلق منفعة او قيمة اقتصادية جديدة لم تكن موجودة في المدخلات.
- ان الهدف الذي يقوم عليه نظام الانتاج هو خلق المخرجات سلع وخدمات على ان تحقق هذه المخرجات اشباع حاجات ورغبات المستهلك النهائي او المشتري الصناعي ،ان تحقيق هذا الاشباع يتطلب تجسيد رغبات المستهلك بأكبر قدر ممكن من خلال تصميم المنتج وبما يحقق الجودة المناسبة والكلفة المناسبة.
- كما تشير هذه التعاريف السابقة إلى ان اهداف عملية التحويل النهائية هي تحقيق أهداف اصحاب المشروع ، والتي تتمثل في تحقيق أقصى ربح ممكن إذا كان المشروع خاصا ،وتحقيق أقصى درجة إشباع لحاجات المجتمع أقصى عائد اجتماعي ممكن إذا كان المشروع عاما.

ثانيا : اهداف ادارة الانتاج

- تهدف ادارة الانتاج إلى صنع كمية منتجات بالنوعية المطلوبة وفي الاجال المحدد وبأقل تكلفة ممكنة ، ونشير إليها في¹ :

1. نوعية و جودة المنتجات

المقصود بنوعية وجودة المنتجات تلك المجموعة من الخصائص الموجودة في الاجزاء والسلع المنتجة التي تحدد درجة ومستوى الرضا والقناعة لدى الزبائن ،وتقاس من الناحية التقنية ببعض المعايير و المقاييس التي يفرضها محيط المنشأة (معايير موضوعة من طرف السلطات العمومية على بعض المنتجات) ،تفرض من قبل شركات مسيطرة على السوق مثل وسائل الاعلام الالي ،فيديو . وعليه فلكل منتج خصائص ينفرد ويعرف بها ، لذلك يوجد لدى بعض المنشآت مكاتب متخصصة بمراقبة نوعية وجودة المنتجات بغرض المحافظة على تطابق الخصائص النظرية وفقا لما يلي :

- إما لمعايير أو لأسس مرجعية إذا كان الإنتاج موجه للمستهلك بصفة عامة .
- إما لمواصفات التي يشترطها الزبائن بصفة خاصة ضمن طلبيات معينة .

وتجدر الاشارة إلى ان هذا الهدف يتأثر بالتقدم التقني والتكنولوجي للإنتاج.

¹ شارف خوجة الطيب ، دور تحليل النشاط الاقتصادي في تحسين إنتاج المؤسسة الصناعية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع تسيير المؤسسة ،جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2001، ص ص 44 46

2. اجال الإنتاج

ان المدة اللازمة لإنتاج منتج معين هي مجموعة الوحدات الزمنية لعمليات صنعه ، واجال الانتاج تحدد في العديد من الحالات اجال التسليم للزبائن .

كما أن تخفيض اجال الانتاج تعني الزيادة في الانتاجية بمعنى الكمية المنتجة في ساعة عمل (باليد أو بالألة) ، مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة الانتاج .

وهناك اساليب لحساب اجال الإنتاج نذكر منها:

- **الأسلوب التحليلي** : يتمثل في معرفة كل العمليات الصناعية والخاصة بمنتج معين ، وذلك بجمع الأزمنة المرتبطة بكل عملية .
- **الأسلوب التمثيلي** : ويقوم هذا الاسلوب على رسم العمليات الصناعية في ورق بياني لحساب الوقت الإجمالي لها .
- **الأسلوب التحليلي البياني** : يقوم هذا الأسلوب على مزج الاسلوبين السابقين لمعرفة الوقت الحقيقي والوقت المقدر في الأسلوب البياني ليساعد في عماية المراقبة بين الأسلوبين .

3. تكلفة الانتاج

إن المنشأة تسعى إلى إنتاج كمية معينة من السلع بأقل تكلفة ممكنة دون أن يؤثر ذلك على مستوى الجودة والنوعية المطلوبة ، وعليه فإن التكاليف تقدر حسب معايير معينة أو حسب سندات تعاقدية تكون المنشأة ملزمة بها أمام الزبون .

وتعمل المنشأة على تخفيض تكاليف الانتاج من خلال التحكم في عناصرها التالية :

- التموين بالمادة الأولية والطاقة ومواد ولوازم أخرى.
- كمية وطبيعة العمل المستخدم (تأهيل ومهارة اليد العاملة).
- إهلاك تجهيزات الانتاج (التكاليف الثابتة).

المطلب الثالث : وظائف ادارة الانتاج

أولاً: تخطيط الانتاج

1. تعريف تخطيط الانتاج :يمكن اعطاء عدة تعريفات لتخطيط الانتاج

تعريف 1: المقصود بتخطيط الانتاج هو عملية تحديد مستلزمات ومستويات الانتاج والمواد اللازمة لكل فترة من الفترات المحددة .

إن تخطيط الإنتاج يتضمن التنبؤ بالطلب ، وتحديد وقت الانتاج ، وقياس مستلزمات التشغيل من عمالة و مواد خام لكل مستوى انتاجي عند ادنى معدلات تكاليف معينة ،وتتضمن عناصر التكاليف في هذه الحالة تكلفة العمالة ،وتكلفة الأعطال ،وتكلفة الوقت الإضافي ،وتكلفة التشغيل وتكلفة المخزون ،ويتوقف نجاح تخطيط الانتاج على القدرة على التنبؤ بالمستقبل ، فالخطة توضح متى يبدأ الانتاج وبأي معدلات ، وبالتالي فالتنبؤ يساعد على التعرف على الطلب خلال المدة المقبلة (سنوات أو أشهر) والتقلبات المتوقعة وبعد التعرف على الطلب يتم التخطيط لتحديد المستلزمات اللازمة ، ومستلزمات الانتاج في ضوء الطلب المتوقع ، وكذلك مستويات المخزون والعمالة المطلوبة لتحقيق هذه المستويات ، وكذلك وضع القرارات الخاصة بجدولة الانتاج وتوزيع العمل والتي تتم بصورة دورية .

إذا التخطيط هو الوظيفة المسؤولة عن اداء خطط العمل داخل المصنع وتحديد أهداف الإنتاج والاعمال المطلوب تنفيذها والمواد الواجب استخدامها لتنفيذ هذه الأعمال مع إعداد جدول زمني للتنفيذ ¹.

تعريف 2: إن تخطيط الإنتاج يهدف إلى تحديد كيفية استخدام المصادر المتوفرة افضل استخدام وبذلك الشكل الذي يمكن المنشأة من مواجهة الطلب المتوقع ، أن تخطيط الانتاج بشكل واسع ولمدة قد تصل الى سنة هو ما يطلق عليه بالتخطيط الاجمالي ،حيث تمثل الخطة الاجمالية الاطار العام والمرشد للخطط التفصيلية والمتعلقة بأجال اقصر، ويطلق على التخطيط لأجل يصل الى الشهر بجدولة الانتاج أو التخطيط لأجل قصير².

¹ سامح عبد المطلب عامر، علاء محمد سيد قنديل ، تخطيط ومراقبة الانتاج في المؤسسة الصناعية والخدمية، دار الفكر لنشر والتوزيع، عمان ، 2010

ص ص 81 82

² سليمان خالد عبيدات ، مرجع سابق، ص 27

2. أهداف تخطيط الانتاج

تتعدد اهداف تخطيط الانتاج ونذكر منها:¹

تخطيط الإنتاج من الوظائف الأساسية في المنشأة الإنتاجية ويشكل إحدى المهام الرئيسية لوظيفة الإنتاج والعمليات، وأهداف تخطيط الإنتاج تصب مباشرة في الهدف الرئيس للمنشأة وتحقيق الأرباح. وهذا الهدف سيجعل من تخطيط الإنتاج يعنى بتحديد الأهداف النهائية والجزئية التي تسعى المنظمة لتحقيقها ثم تحديد الإمكانيات والموارد وخطه العمل اللازمة وأخيرا تحديد الفترة الزمنية اللازمة لتتابع العمليات وانتهاء الأعمال وبلوغ الأهداف المحددة.

وبشكل آخر فإن تخطيط الإنتاج يعمل على إيجاد التوليفة الأكثر فعالية بين كل من الطاقة الإنتاجية، الموارد المتاحة، والطلب، بشكل يحقق أكبر عائد بأقل تكلفة.

بالإضافة إلى الأهداف السابقة الذكر يمكن أن نذكر الأهداف التالية:

1. تقليل المخاطر وضمان البقاء للمنشأة.

2. تخفيض استثمارات المخزون.

3. تعظيم الاستفادة من قوى العمل والمعدات.

4. تحسين نوعية المنتجات.

5. زيادة مستوى خدمة الزبون.

6. قيادة السوق والسيطرة عليه.

وعلى العموم يمكن تلخيص اهداف تخطيط الانتاج في محورين

المحور الأول: تحقيق رضا الزبون في استلام سلع وبضائع وفقا للمواعيد والكميات والنوعية المحددة.

المحور الثاني: تحقيق أقصى درجات الفاعلية في استخدام عوامل الإنتاج.

¹ عز الدين بوطي ، مساهمة تخطيط الانتاج في تحسين تنافسية المؤسسة ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم

الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2009 ، ص ص 45 46

3. مراحل تخطيط الانتاج

يمكن تقسيمها من وجهة نظر الرقابة التي تقوم بملاحظة الانحرافات عن المخطط، و اجراء التصحيح ثم ادخالها في النظام الانتاجي كاجراء تصحيحي أو تعديلي، و عموما تتمثل هذه المراحل في :¹

- **المرحلة الاولى التخطيط :** و تتم هذه المرحلة على الشكل التالي :
 - أ. التخطيط المبدئي : عبارة عن تقدير نشاط المؤسسة لتحديد الكميات الواجب انتاجها في الفترة المخططة و توقع السوء، وتحديد الطلب التقديري ...
 - ب. التخطيط الفعلي : هو عبارة عن الاستعدادات الفعلية لتنفيذ، فهي تشمل تحديد طرق الانتاج (العمليات التي تتبع في الانتاج)، و التسلسل هذه العمليات يحتاج معرفة كمية العمل و الامكانيات اللازمة لتحقيقه من أفراد ، مواد ، آلات .
- **المرحلة الثانية التنفيذ :** في هذه الحالة يتم التأكد من وجود مستلزمات الإنتاج و اصدار أوامر الشغل للبدأ في تنفيذ الخطة .
- **المرحلة الثالثة المتابعة :** في هذه المرحلة يتم تجميع بيانات على التنفيذ الفعلي ن و ذلك بغرض الرقابة التي تتضمن تحليل هذه البيانات، و تحديد الاجراءات التصحيحي اللازم و اصدار تعليمات و مقارنتها بالكميات المقدرة في الخطة و توزيع الانحرافات في المستقبل .
- **المرحلة الرابعة اعادة النظر في التخطيط:** في هذه المرحلة يتم بصفة مستمرة اعادة النظر فيما تم تخطيطه سابقا، و ذلك بناء على النتائج الفعلية المحققة في التنفيذ مقارنة مع الخطة الموضوعة و هكذا تجر عملية تعديل الخطة بالمقارنة بين النتائج الفعلية مع الأرقام المخططة سنة بعد سنة .

4. أهمية تخطيط الانتاج

تتمثل أهمية تخطيط الانتاج فيما يلي :²

- الاستغلال الكامل للطاقة الانتاجية المتاحة مع تحقيق حالات التحميل الزائد التي ينتج عنه زيادة التكاليف وكذلك استغلال الموارد المتاحة أفضل استغلال .
- تخصيص معدلات الانتاج المعيب وزيادة جودة المنتج.

¹ ابراهيم هميمي ، تخطيط و ضبط الانتاج ، مطبعة الأمانة ، القاهرة ، 1995 ، ص 21.

² سامح عبد المطالب عامر ، علاء محمد سيد قنديل ، مرجع سابق ، ص 82

- يؤدي التخطيط للإنتاج إلى تخصيص الوقت اللازم للقيام بالأنشطة . لأن الاداء سوف يقتصر على العمل الضروري بالإضافة إلى تحديد الوقت اللازم لتنفيذ كل العملية .
- تخطيط الاحتياجات من الطاقة الانتاجية المطلوبة مما يتيح الفرص لإنتاج الأصناف المطلوبة في المواعيد المحددة وبالكميات المتعاقد عليها والوفاء بالتزامات الشركة قبل العملاء ، وزيادة درجة الثقة في المنسأة مما يؤدي إلى تحسين المركز التنافسي للشركة بين الشركات الاخرى .
- إتخاذ الاجراءات المناسبة في حالات زيادة وانخفاض الطلب على الطاقة الانتاجية المتاحة قبل تسوية الطلب والانتاج للتخزين في فترات انخفاض الطلب .

ثانيا : الرقابة على الانتاج

1. تعريف الرقابة على الانتاج

يمكن تعريفها بأنها: "الاستخدام الامثل لعناصر الانتاج ،وفق توقيت زمني محدد وأهداف كمية وقيمة ونوعية محددة ،كما أنها توافق أعمال التنفيذ لتبين الانحراف وتكشف المشكلات والعقبات في الوقت المناسب وهي مهمة كل اداري تبعا لمستواه في الهيكل التنظيمي . وحتى تكون عملية الرقابة فعالة فلا بد من توفر شرط التلاؤم مع طبيعة النشاط والهيكل التنظيمي والسرعة في كشف الانحراف الى جانب الاقتصاد في التكاليف ،والوضوح والمرونة " ¹.

2. وظائف الرقابة على الانتاج

تتضمن الوظائف الرئيسية لرقابة على الإنتاج ما يلي ²:

- جمع البيانات وتحليلها على الاصناف المطلوب إنتاجها ، وعن طاقة المصنع والأقسام الصناعية المختلفة.
- وضع البرنامج التنفيذي للإنتاج ، بما يشمل وضع برنامج تحديد الآلات والمعدات و الأفراد ، وتحديد مواعيد وحجم التشغيل لكل جزء من الأجزاء ، ووضع برنامج لتموين المخازن من الخدمات والمواد الاولية والأجزاء الجاهزة .

¹ شارف خوجة الطيب ، مرجع سابق ، ص 56

² بن عنتر عبد الرحمن ، إدارة الانتاج في المنشآت الخدمية والصناعية مدخل تحليلي ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ،عمان الاردن ،2011 ،ص ص 162 163.

- إصدار الاوامر ومتابعتها ويشمل ذلك إصدار الاوامر في كل ما يتعلق بالشراء والتشغيل ، ومتابعة المخزون في جميع مراحلها ،
- تحليل الملاحظات و إعداد تقارير المتابعة لاطلاع ادارة المصنع على مستوى الاداء وتنبيه الأجهزة المختلفة إلى الصعوبات والعقبات التي تعترض العمل خلال التنفيذ .

3. أنماط الرقابة على الانتاج

هناك أنماط عديدة للرقابة على الإنتاج هذه الأنماط تختلف باختلاف الظروف الإنتاجية لأي منشأة ، كما يمكن للمؤسسة الواحدة استخدام أكثر من نمط رقابي حسب طبيعة المنتجات والظروف، وغالبا ما يتبع نمط الرقابة على الإنتاج، نمط الرقبة الإنتاج ذاته، تتمثل هذه الأنماط في:¹

- الرقابة على الإنتاج المتقطع أو ما يسمى بالإنتاج حسب الطلب

إن الإنتاج حسب الطلب، هو نمط إنتاجي يستخدم لتلبية أو لتنفيذ أوامر إنتاجية مقدمة سواء من الزبائن مباشرة أو من المخازن بسبب نقص حاصل في منتج ما . وبطبيعة الحال فإن الأوامر الإنتاجية المقدمة من الزبائن مباشرة تختلف من حيث الكمية و المواصفات ومواعيد التسليم وغيرها، وهذا ما يجعل مهمة الرقابة على الإنتاج أكثر صعوبة، ففي هذه الحالة يتم تزويد العاملين بطبيعة العمل الواجب القيام به من قبلهم، وكيفية تنفيذ هذا العمل، وما هي العمليات التي يجب يتضمنها؟ وما هي الآلات والمعدات التي يتم استخدامها؟ والوقت المطلوب لتنفيذ هذا العمل، ومسار المناولة وغيرها ؟

ووظيفة الرقابة على الإنتاج تتطلب الحصول على بيانات ومعلومات عن الإنتاج لكل جزء من المنتج ولكل عملية، ولكل وحدة منتج كاملة، سواء من حيث الكمية أو المواصفات، أو توقيت الإنجاز، فالمنشأة ضمن هذا النمط الإنتاجي ملزمة بتسليم هذه الطلبات في مواعيدها المحددة وبالمواصفات والكميات المطلوبة . وهنا لا بد من إصدار ونشر التعليمات والإرشادات الضرورية الخاصة بكل طلبية، ثمة وجهة نظر أخرى حول نمط الرقابة على الإنتاج المتقطع، وذلك بتطبيق ما يدعى بنمط الرقابة الاختياري، وبموجب هذا النمط الرقابي يتم إخضاع عناصر المنتج ذات القيمة المرتفعة لرقابة دورية في حين تخضع العناصر ذات القيمة الأقل أو المنخفضة القيمة إلى نمط رقابي أقل تكلفة

¹ محمد إيديوي الحسين، تخطيط الانتاج و مراقبته، دار المناهج للنشر و التوزيع ، عمان ، ص2004 ، ص 116 117

- الرقابة على الإنتاج المستمر

في ظل نمط الإنتاج المستمر يتم إنتاج كميات كبيرة نمطية أو متجانسة، وعلى نمط إنتاجي وخلال فترة محددة من الزمن وهي دورة الإنتاج، ولما كانت مواصفات الإنتاج واحدة تقريبا فإن مستلزمات العملية الإنتاجية هي الأخرى متشابهة أو ثابتة تقريبا، فالموارد والأجزاء والعمليات والمراحل الإنتاجية هي ذاتها،

لذلك فإن مهمة الرقابة على الإنتاج في ظل هذا النمط الإنتاجي تبدو أسهل منها في حالة الإنتاج المتقطع، فالتعليمات والإرشادات تعطى لمرة واحدة، والحاجة إلى تكرار هذه التعليمات و الإرشادات ليست كبيرة، فكثيرا ما يكتسب العامل خبرة ومقدرة على إنتاج ما هو مطلوب منه بدونها، وغالبا ما تكون مهمة الرقابة على الإنتاج هي برمجة الإنتاج أي تحديد الفترة الزمنية اللازمة لتشغيل خط الإنتاج خلال فترة الإنتاج، وإذا حدثت أية انحرافات عن إنتاج الكميات المطلوبة في المواعيد المحددة لها، فيمكن تصحيح هذه الانحرافات بأحد الأسلوبين :

- إما بزيادة عدد ساعات التشغيل للخط الإنتاجي.

- أو بزيادة عدد العاملين على الخط الإنتاجي .

ويمكن استخدام الأسلوبين معا .

- الرقابة على الإنتاج وفقا لتشابه العمليات:

إن نمط الإنتاج وفقا لتشابه العمليات يجمع بين النمطين السابقين، وهو يقوم على فكرة:

إنتاج منتجات نمطية ولكن بصورة متقطعة على نفس خط الإنتاج، وهذا النمط الإنتاجي يتطلب ضرورة إعادة إعداد التجهيز الآلي لبعض محطات العمل داخل خط الإنتاج بعد الانتهاء من إنتاج منتج معين وقبل الشروع في إنتاج آخر. وتكون مهمة الرقابة على هذه النمط الإنتاجي محصورة في تحديد كمية الإنتاج وتواريخ بدء الإنتاج والانتهاء منه لكل منتج على حدة، وفي حالة إمكانية إنتاج كل المنتجات وفقا لنفس التجهيز الآلي، فإن مهمة الرقابة تتمثل في تحديد التتابع الأفضل وإقرار الأسبقيات فيما بين المنتجات المختلفة

4. خطوات الرقابة على الانتاج

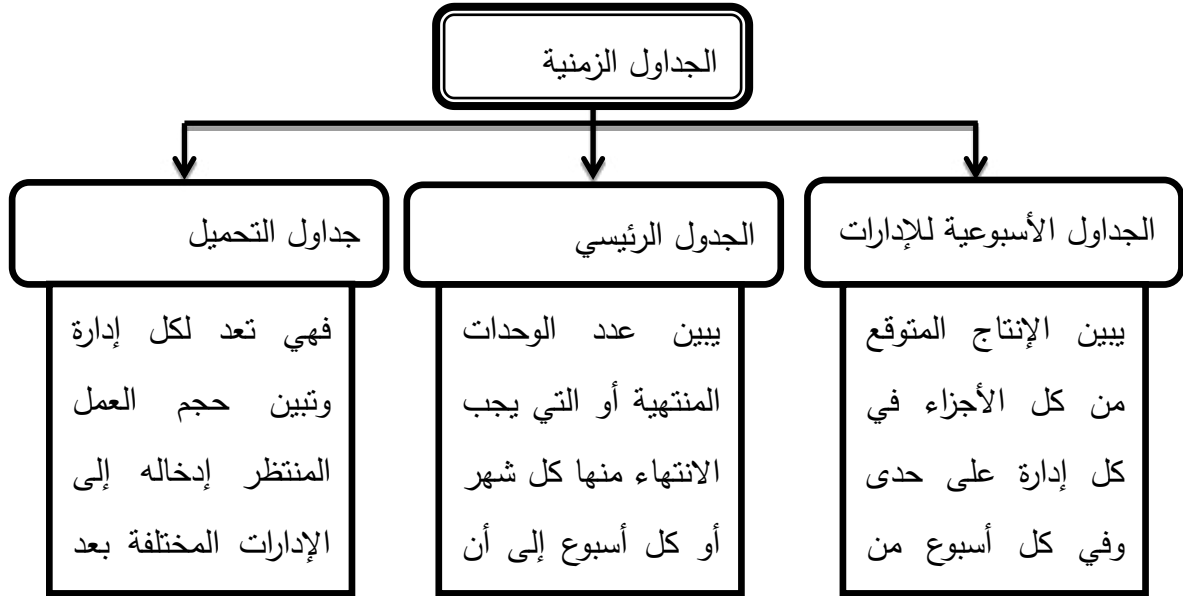
تتمثل خطوات الرقابة على الانتاج فيما يلي:¹

- **الخطوة الاولى التخطيط للإنتاج:** تتبلور مهمة التخطيط للإنتاج، في وضع خطط وبرامج إنتاج ذات أبعاد زمنية مختلفة وعلى مستويات تنظيمية متعددة لمواجهة الطلب على الإنتاج في المستقبل، والتهيؤ لتقلباته المحتملة، فوجود الرقابة يحتم بالضرورة وجود خطط ومستهدفات للإنتاج، والهدف من ذلك هو تدنية التكاليف خلال فترة التخطيط والوصول إلى أعلى معدلات الكفاية الإنتاجية الممكنة .
- **الخطوة الثانية الطرق الصناعية:** تنطوي هذه الخطوة في تحديد الطريق الذي يسلكه العامل في الداخل كما يحدد العمليات الخاصة بجزء واحد وتتابعه وعلاقته بالأجزاء الأخرى، ورغم أهمية هذه المرحلة إلا أنها أحيانا تعتبر جزءا من العملية الإنتاجية التخطيطية.
- **الخطوة الثالثة برمجة وجدولة العمل:** تهتم هذه الخطوة بوضع برامج وجدول زمنية، تحديد الفترات الزمنية الضرورية لكل عملية إنتاج، وأوقات بدأ وانتهاء كل عملية مع تحديد كميات ومواصفات الإنتاج لكل فترة زمنية، وهناك ثلاث أنواع من الجداول الزمنية:
 - **الجدول الرئيسي:** يبين عدد الوحدات المنتهية أو التي يجب الانتهاء منها كل شهر أو كل أسبوع إلى أن ينتهي استكمال الأمر.
 - **الجدول الأسبوعية للإدارات:** تبين الإنتاج المتوقع من كل الأجزاء في كل أسبوع من أسابيع دورة الإنتاج.
 - **جدول التحميل المقدم:** فهي تعد لكل إدارة وتبين حجم العمل المنتظر إدخاله إلى الإدارات المختلفة بعد أن تنتهي الأعمال الجارية فيها.

والشكل التالي يوضح الجداول الزمنية:

¹ بن عنتر عبد الرحمان ،مرجع سابق ، ص ص 163 164

الشكل رقم 1: انواع الجداول الزمنية



المصدر : بن عنتر عبد الرحمان ،مرجع سابق ، ص 165

5. أهداف الرقابة على الانتاج

إن نتائج وبيانات الرقابة على الجودة والتحليل الإحصائي تساعد الباحث للوصول إلى أفضل الطرق لتطوير وتحسين الإنتاج والمنتجات بغية تحقيق أغراض أساسية لنظم الرقابة المتمثلة فيما يلي:¹

- رفع الكفاءة الإنتاجية عن طريق زيادة عدد ساعات تشغيل المنتجات الجيدة والمطابقة للمواصفات والإقلال من التلف والعيوب.
- تخفيض تكاليف الإنتاج بالإقلال من نسب العوادم والمنتجات المعيبة ومنع إعادة تشغيل المنتجات غير المطابقة للمواصفات وبالتالي زيادة كمية المنتجات السليمة.
- زيادة عدد المبيعات ورواجها مما يؤدي إلى زيادة الإنتاج والأرباح.
- زيادة الإنتاج السليم يؤدي إلى زيادة الجر الحافز في حالة إشباع نظام ربط الأجر بكمية الناتج وجودته ولا شك أن هذا يساعد على رفع الروح المعنوية لكل العاملين.

¹ بن عنتر عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 166 168

- تهدف نظم الرقابة على الجودة إلى تلبية رغبات وميول المستهلكين أو المستخدمين من خلال ضبط مستويات الجودة لتكون مطابقة للمواصفات والمعايير الكفيلة بإرضاء وإشباع المستهلكين والمستخدمين للمنتجات.
- تقليل كمية العادم أو التلف من الإنتاج إلى أدنى مستوى ممكن وتحديد الوحدات والأجزاء التي يمكن إعادة إنتاجها، وبالتالي تقليل التكاليف المصاحبة لعمليات إعادة التشغيل.
- اكتشاف وتحديد مسببات انخفاض الجودة، ومسئولية الأخطاء والتي قد يكون مصدرها:
 - عدم ضبط وتعديل الآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج بصورة سليمة.
 - عيوب في المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج بصورة سليمة.
 - انخفاض في كفاءة وإتقان العمل.
 - عدم التوافق بين المواصفات والقياسات الموضوعية والإمكانات أو القدرات الإنتاجية المتاحة.
 - الحفاظ على الروح الانضباطية والتنظيمية للعاملين في دائرة الإنتاج من خلال الفحص الدوري لعينات الإنتاج، وتحديد مسؤولية الأخطاء سواء كان ذلك من قبل المنتج أو المشغل أو الآلة.
 - تحقيق المرونة الكافية في استخدام أجزاء وقطع الغيار المصنعة خارج الوحدة الإنتاجية على أساس اعتبارها أجزاء مصنعة وفقا لمواصفات وقياسات محددة.
 - ضمان تصميم وإنتاج وتوزيع المنتجات لمواجهة رغبات واحتياجات محددة على ضوء مواصفات وقياسات موضوعية مسبقا.

المبحث الثالث : علاقة محاسبة التكاليف بإدارة الانتاج

بعد ان قمنا بالتفصيل في كل من محاسبة التكاليف وادارة الانتاج كلا علي حدى في هذا المبحث سوف نوضح العلاقة الموجودة بينهما لهذا قسمنا هذا المبحث الى المطالب التالية :

المطلب الأول : استخدام محاسبة التكاليف في تخطيط الانتاج

أولاً: نقطة التعادل

1. تعريف نقطة التعادل: " نقطة التعادل هي كمية المخرجات التي يتساوى عندها إجمالي الإيراد مع إجمالي التكاليف وبالتالي يكون دخل التشغيل مساويا للصفر".

وهناك ثلاث طرق لتحديدها:¹

- طريقة المعادلة: وهي التي تحدد صافي الموقف المالي من ربح أو خسارة من خلال طرح التكاليف الكلية (ثابتة ومتغيرة) من إيرادات البيع الكلية وهذه العلاقة يمكن التعبير عنها بمعادلة على النحو التالي :

$$\text{صافي الموقف النهائي} = \text{إيرادات البيع} - \text{التكاليف (ثابتة و متغيرة)}.$$

- طريقة هامش المساهمة: فهو يتحدد من خلال الفرق بين سعر بيع الوحدة والتكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة ويرد ضمن هذا الخصوص العلاقات الآتية :

التكلفة الثابتة

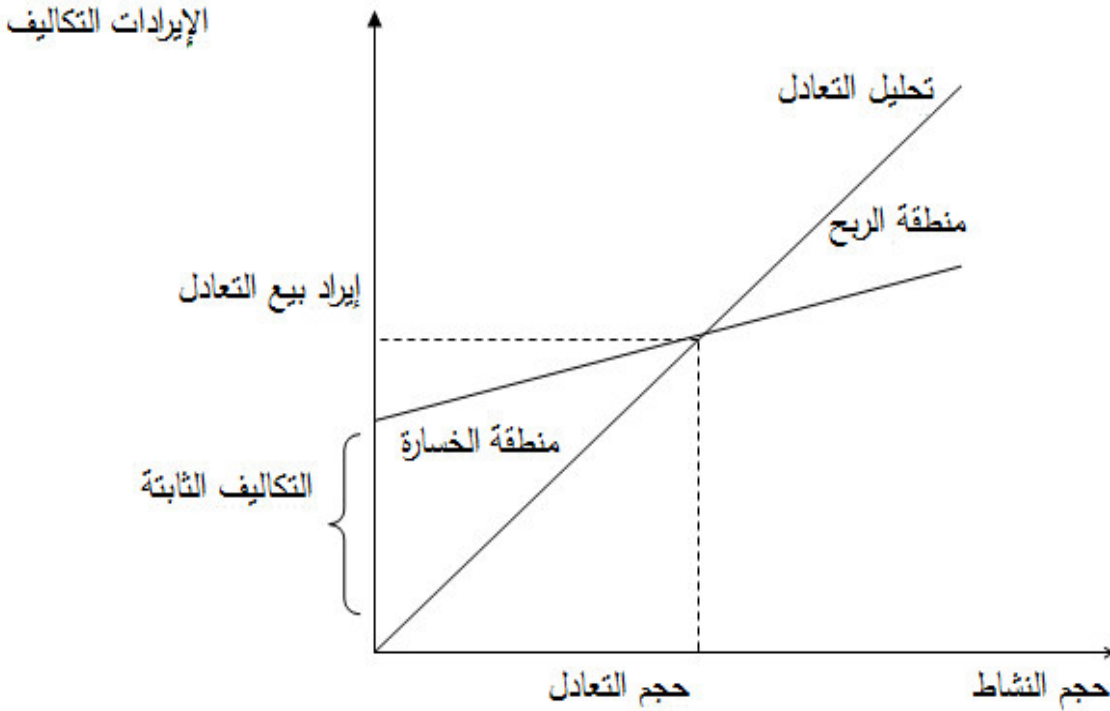
$$\frac{\text{التكلفة الثابتة}}{\text{هامش مساهمات الوحدة}} = \text{حجم مبيعات التعادل}$$

التكلفة الثابتة

$$\frac{\text{التكلفة الثابتة}}{\text{معدل هامش المساهمة}} = \text{قيمة مبيعات التعادل}$$

¹تشارلزهور نجرن وآخرون ، محاسبة التكاليف (مدخل إداري) ، دار المريخ للنشر ، الرياض، 2003 م ، ص ص 101 - 103 .

- الطريقة البيانية: إن دراسة وتحليل سلوك عناصر التكاليف وسلوك عناصر الإيرادات اتجاه التغيرات التي تحصل في حجم النشاط الإنتاجي والبيعي تساعد بشكل فعال في اتخاذ القرارات أو ترشيد المتعلقة بتخطيط الإنتاج في المنشأة في ظل نسب تشغيل الطاقة المختلفة وأن نوع وطبيعة المعلومات التي يتم الحصول عليها من تحليل التعادل وفق الطريقة البيانية من خلال الشكل :
- الشكل رقم 2:العلاقة بين تحليل التعادل وتحليل الربحية



المصدر: مؤيد الفضل . تخطيط و مراقبة الانتاج ، دار المريخ للنشر، الرياض ، 2007 ، ص179

2. استخدامات تحليل التعادل

يستخدم تحليل التعادل فيما يلي:¹

- دعم الموازنات التخطيطية
- اتخاذ القرارات بخصوص تحديد حجم الإنتاج الأمثل .
- إدارة رقابية على الإنفاق وتحقيق الإيرادات.
- بالنسبة للنوع الأول من الاستخدامات لتحليل التعادل فإن من المعروف أن هذا نوع تحليل له علاقة وثيقة بالموازنات التقديرية، ومصدر هذه العلاقة هو الارتباط المباشر القائم بين الطاقة الإنتاجية والطاقة البيعية

¹ مؤيد الفضل . تخطيط و مراقبة الانتاج ، دار المريخ للنشر، الرياض ، 2007، صص 169

الذي هو محط اهتمام كل من تحليل التعادل والموازنة التقديرية، ومن المعلوم أن موازنة الإنتاج يتم إعدادها على أساس موازنة المبيعات لذلك فإنه بالإمكان اعتبار موازنة الإنتاج التخطيطية المرنة هي في الوقت نفسه تحليل تعادل لمستويات بيعية متعددة، بعبارة أخرى أن موازنة الإنتاج التخطيطية التي تتسم بالمرونة تعتمد على دراسة الآثار الناجمة على تغير حجم المبيعات وتغير حجم الإنتاج وحجم التكاليف والأرباح والذي هو في نفس الوقت محط اهتمام أسلوب تحليل التعادل .

- أما بالنسبة لمجالات استخدام أسلوب تحليل التعادل في عمليات التخطيط لتحديد حجم الإنتاج الأمثل، فإن الموضوع يمكن أن يتم توضيحه من خلال عدد من النقاط . أهمها ما يلي¹

- يستخدم أسلوب التعادل لتحديد كمية وقيمة الإنتاج والمبيعات مع توضيح علاقتها بالأرباح.
- يستخدم في مجال تخطيط الأرباح عند مستويات مختلفة في الإنتاج والمبيعات.
- تحديد التشكيلة المثلى من المنتجات والتشكيلة المثلى من المبيعات .
- دراسة تأثير إضافة أو استبعاد خط من خطوط الإنتاج.
- اتخاذ القرار المتعلق بقبول أو رفض طلبيات جديدة .

وأخيرا لا بد وأن نشير إلى أن لأسلوب تحليل التعادل أهمية غير مباشرة في اعتماده كأداة رقابية لكونه يعرض لمتخذ القرار إمكانية إجراء مقارنات أفقية وعمودية لدراسة أثر التغيرات الفعلية في الأسعار والتكاليف على أرباح المنشأة واتخاذ الإجراءات اللازمة لاستبعاد الانحرافات في المستقبل .

ثانيا: الموازنات التقديرية

1. تعريف الموازنة التقديرية

لقد تعددت التعاريف المتعلقة بالموازنة التقديرية نذكر منها:

يعرف SHILLINGEL AN Gordan الموازنة التقديرية على أنها " خطة تفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوبة، وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم، وحتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المنشأة.

¹ مؤيد الفضل ، مرجع سابق ، ص 170

كما تعرف على أنها "وسيلة من وسائل التخطيط والرقابة والتنسيق بين مختلف نشاطات المنشأة".¹

2. أهمية الموازنة التقديرية

تتمثل أهمية الموازنات التقديرية فيما يلي:

- تحسن عملية التخطيط للبرامج ورسم السياسات عن طريق وضع خطط واضحة، وذلك بارتكابها على الموارد الاقتصادية المتاحة.
- السماح لكل الأفراد بالمشاركة في طرح أفكار حول وضع الخطط وتحديد المسؤوليات .
- تعتبر الموازنة أداة فعالة للمحافظة على المركز المالي للمنشأة من خلال تنظيم المدفوعات والإيرادات.
- تكون المنشأة مجبرة على وضع نظام فعال للمحاسبة العامة بفضل الموازنة التقديرية.
- تحديد المسؤوليات عند حدوث الأزمات داخل المنشأة والبحث عن أسبابها .
- تجبر كل فرد على وضع خطة مستقبلية تتماشى وخطط الأقسام الأخرى.
- تساعد في التقدير للإنتاج والمخزون.
- مراقبة تنفيذ الخطط الموضوعية ومعرفة تأثيرها على أنشطة المنشأة.
- تعتبر الموازنة التقديرية مقياساً لتقييم الأداء وبالتالي لتصحيح الانحرافات.

3. أهداف الموازنة التقديرية

تتمثل الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها من خلال الموازنة التقديرية أو بالأحرى المهام التي

يؤديها الموازنات في النقاط التالية:²

- **التخطيط:** من خلال إعداد العناصر التي يشملها نشاط المنشأة وذلك عن طريق وضع خطة شاملة بجميع الأنشطة والعمل على تحقيقها بأفضل السبل، إضافة إلى توزيع المخصصات المالية على مختلف المراكز وترجمة الاستراتيجية العامة وتوزيعها على مختلف الفترات ومراكز المسؤوليات
- **التنسيق:** من بين أهداف الموازنة التقديرية التنسيق والذي يعني تحقيق التوافق والالتزام بين مجهودات الأفراد والجماعات، مما يضمن السير الحسن والإبقاء على الأهداف المنشودة، كما يحفز الأطراف داخل المنشأة على تحمل المسؤولية في التنفيذ، ومراقبة وضعية السيولة.

¹ مؤيد الفضل ، مرجع سابق ، ص 147

² فرкос محمد ، الموازنات التقديرية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2001 ، ص 8 .

- الرقابة: وذلك من خلال تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية وتحليل العلاقة بين كل المراكز أو الأقسام بوضع وحدات قياس لتحقيق هدفين هما
- القيام بملاحظة وتسجيل الانحرافات وتحليلها، تم تحديد أسبابها وبالتالي تصحيحها
- قياس الأداء لمختلف المراكز والمسؤولين عليها .

4. إعداد الموازنات التقديرية

- شروط اعداد الموازنات التقديرية

- ضرورة توفر تنظيم إداري تكون فيه مراكز المسؤولية واضحة حتى تتمكن من ربط الموازنات بتلك المراكز وبالتالي إمكانية تحديد المسؤولية وتقسيم الأداء .
- اعتماد الموازنة على التنبؤ والتي تشمل دراسات إحصائية لفترات سابقة، وكذلك دراسة الاتجاهات في المستقبل، وعلى ضوء هذه الدراسات توضع افتراضات للفترة القادمة مع الأخذ بعين الاعتبار ظاهرة الخطر وعدم التأكد .
- يجب أن تشمل الموازنة على كل أنشطة المنشأة، بنود التكاليف والإيرادات وكل المستويات الإدارية، وكذلك الجوانب الكمية والمالية.
- ضرورة الربط بين النظام المحاسبي ونظام التكاليف من جهة، ونظام الموازنات من جهة أخرى، لأن الموازنة تتوقف على المعطيات المحاسبية، وذلك لتسهيل عملية الرقابة على التكاليف بطريقة فعالة.
- إشراك جميع المسؤولية عن التنفيذ في إعداد الموازنة وذلك لرفع معنوياتهم، وتحفيزهم على تحقيق كل التقديرات، كما أن المشاركة تجعلهم أكثر اطمئنانا على مستقبلهم نظرا لمعرفتهم بخطط المنشأة وأهدافها وهذا ما يؤدي لهم إلى رفع أدائهم .

- اجراءات اعدادها

- تحديد الفترة الزمنية للموازنة، سنة أو أكثر والتي تتضمن من الفترات القصيرة الملائمة
- تجميع الوثائق الضرورية لتحديد الأهداف الفردية المعبر عنها بقيمة الإيرادات والتكاليف والتي تسمى موازنات.
- جمع الموازنات الأساسية والتي تسمح بإعداد حسابات الاستغلال التقديرية، الميزانية التقديرية، موازنة الخزينة، المخطط المالي.
- تعديل كل هذه الموازنات بما يتماشى مع الصعوبات التي تواجهها في فترة إعدادها.
- مقارنة الإنجازات مع الموازنات في الفترة القصيرة وتحديد الانحرافات.

- مناقشة هذه الانحرافات مع المسؤولية، و الدراسة الجماعية للقرارات التصحيحية التي سيتم اتخاذها للاقترب من الأهداف التي انحرفت عنها المنشأ مؤقتا، وكذا وضع موازنات الفترات اللاحقة.

5. الموازنة التقديرية للإنتاج

الموازنة التقديرية للإنتاج هي عبارة عن خطة إنتاج مستقبلية، فهي توضح لمتخذ القرار في المنشأة عدد الوحدات أو الكميات من البضائع أو السلع الواجب إنتاجها خلال فترة الموازنة، والتي عادة ما تجزأ إلى وحدات زمنية تتناسب وطبيعة الإنتاج في المنشأة (شهر، فصل، إلخ) وكل هذا لأغراض الرقابة والسيطرة على الإنجاز .

كما أن موازنة الإنتاج توضح في واقع الأمر مجموع الوحدات المطلوب إنتاجها مع التكاليف المتوقعة لذلك، إضافة إلى تحديد الحاجة الفعلية إلى مستلزمات الإنتاج من مواد أولية أساسية ومساعدة أو حجم الأجور الواجب دفعها كل شهر، وبالتالي فالموازنة تؤدي وظيفة مزدوجة، ففي الوقت الذي تعتبر فيه وسيلة من وسائل التخطيط، فتعتبر أيضا ووسيلة رقابة على نشاطات ومهام إدارة الإنتاج من خلال متابعة الإنتاج الفعلي ومقارنته مع الإنتاج المخطط لاكتشاف الانحرافات إن وجدت وتحليلها ثم معالجتها وتصحيحها .

هذا وتلعب الموازنة دورا هاما في التنسيق بين الخطط الأخرى المعدة من قبل إدارة المبيعات، المشتريات، المخازن وغيرها.

وبما أن الموازنة التقديرية للإنتاج هي خطة مستقبلية، فمن الطبيعي أن يقوم بإعداد هذه الخطة أو الموازنة مدير الإنتاج أو مكلف من قبله له خبرة علمية وعملية في مثل هذا المجال. ومن بين العوامل التي تساعد في فعالية الموازنة التقديرية للإنتاج نجد:

المدخلات الدقيقة للموازنة والمستمدة من بيانات مركزية والأهم من ذلك توفر الإطارات المختصة في بناء وتصميم هذه الموازنات ومتابعتها خلال التنفيذ.¹

ويمكن تبيان هذه العوامل المؤثرة في الموازنة التقديرية للإنتاج من خلال:²

¹ مؤيد الفضل، مرجع سابق، ص ص 148 - 151 .

² فركوس محمد، مرجع سابق، ص ص 12 - 13 .

- **حجم المبيعات:** فإذا كانت المنشأة لديها طاقة إنتاجية تزيد عن كمية الإنتاج الممكن بيعه، فهذا يتم وضع برنامج إنتاجي يعادل حجم الكمية الممكن بيعها والتي هي أقل من الطاقة المتاحة، وبالتالي فالعامل المتحكم هو حجم المبيعات.
- **الطاقة الإنتاجية المتاحة:** إذا كانت الطاقة الإنتاجية المتاحة للمنشأة أقل من الطاقة الإنتاجية الممكن تسويقها، فهذا يكون العامل المتحكم هو الطاقة الإنتاجية المتاحة.
- **مستلزمات برنامج الإنتاج :** إذا توفر للمنشأة برنامج إنتاج معين يمكنها تسويقه وبيعه، لكنه يتطلب توفر مستلزمات الإنتاج كاليد العاملة والمواد الأولية واللوازم، فيصعب عليها إيجاد اليد العاملة ذات المهارة العالية، أو المواد اللازمة لسبب ما، فالعامل المتحكم هنا هو مستلزمات الإنتاج .
- **رأس المال العامل :** إن أي زيادة في حجم الإنتاج يتطلب زيادة في رأس المال العامل لاستثماره في مستلزمات الإنتاج اللازمة لزيادة حجم الإنتاج، وعدم توفر رأس المال العامل يعرقل تنفيذ البرنامج وبالتالي يكون عاملاً متحكماً في الموازنة التقديرية .

وبالتالي على المنشأة ترتيب هذه العوامل حسب درجة الأهمية، فذات الأهمية الكبيرة تعتبر عوامل رئيسية وإلا فهي فرعية، كما أن العامل الرئيسي يختلف من منشأة لأخرى، ومن فترة لأخرى في نفس المنشأة، وعلى الإدارة البحث عن كيفية التقليل من العامل المتحكم وتحقيقها آثاره، حتى لا يكون عائقاً أمام تحقيق أهداف المنشأة .

المطلب الثاني: استخدام محاسبة التكاليف في الرقابة على الانتاج

تعد الرقابة العملية الموائية للتخطيط والمصاحبة للتنفيذ، وهي عملية مستمرة تشمل كل وظائف المنشأة التي لها أثر على جودة المنتجات وتكلفتها.

ولأن المنشأة تهدف إلى تحقيق أقصى الأرباح بأقل التكاليف بالتالي فهي تعمل على إنتاج وتسويق ما أمكن بطرق اقتصادية، وبشكل عام تطبيق مبدأ الرشادة الاقتصادية فالسبيل إلى ذلك هو إقامة نظام رقابة متكامل ودائم لكل عناصر التكاليف على مستوى كامل المراحل يهدف إلى ضبط استهلاك الموارد بشكل اقتصادي، وقبل ذلك كيفية الحصول عليها والتعامل معها (شراء، فحص، تصنيف، تخزين، مناولة... إلخ) بطرق اقتصادية .

ذلك النظام يسمح بالحصول على معلومات بشكل دائم لاستغلالها في تقييم الأداء وتحسين طرق العمل، وتلك العناصر تتمثل في الأعباء المباشرة (المواد والعمل) والأعباء غير المباشرة (صناعية، إدارية، تسويقية) ويتم

ضبطها ومراقبتها بشكل إجمالي وتحليلي (تفصيلي) إلى عناصر مختلفة وتتبعها مستقبلا من مرحلة إلى أخرى في شكل حسابات .

أولاً: الأعباء المباشرة

تتمثل في التكاليف التي ترتبط مباشرة بالإنتاج وهي تتألف من:¹

- 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 عقلائي.

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 والربح وبذلك يقوم مدخل التكاليف المباشرة على ثلاث أسس رئيسية هي :

- دراسة العلاقة بين عناصر التكلفة المختلفة وحجم الإنتاج .
- التفرقة 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.

¹ عمر صغري، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2008 ، ص 81 .

1. الرقابة على المواد

تتمثل في:¹

ترتكز مهمة الرقابة على المواد على المسؤولية والتنسيق بين مختلف المصالح في المنشأة المتعاملة بعنصر المواد، وبالتالي فإن مهمة الضبط والرقابة موزعة على كافة الأطراف المعنية وأي تهاون لأي جهة قد يكلف المنشأة أعباء إضافية وبشكل خلا في السير الحسن لها، فنجد النشاطات الممارسة على المواد متمثلة في التموين، التخزين، المناولة، المعالجة الصناعية أو الاستخدام، التقييم ونجد أن المصالح المعنية بالمواد تتمثل في مصلحة الإنتاج، مصلحة الرقابة والفحص تلك المصالح المعنية بالمواد تتمثل في مصلحة التصميم، مصلحة المشتريات، مصلحة التخزين، مصلحة المحاسبة، مصلحة الإنتاج، مصلحة الرقابة والفحص تلك المصالح تحتاج إلى معلومات ومعايير وبدورها تقدم معلومات سواء كانت محاسبية أو تقنية أو تقارير عن مختلف الوضعيات المتعلقة بتلك المواد وبالتالي تستنتج أن مهمة الرقابة مستمرة وموزعة بداية من دراسة المواصفات وإبداء الرغبة في التموين إلى غاية الاستخدام النهائي لتلك المواد.

يجب الإشارة إلى أن المواد يقصد بها جميع عناصر المخزون وإن كانت تتفاوت في نسبة الأهمية (مواد أولية، لوازم، عناصر الطاقة، قطع الغيار، مواد التعبئة والتغليف، منتجات نصف مصنعة) ومن أجل التحكم الجيد في تسيير المواد ينبغي إقامة نظام رقابة يتميز بالخصائص التالية .

- وضع نظام روتيني لعمليات شراء واستلام وتخزين وصرف المواد يشتمل على إجراءات ووثائق نموذجية تهدف إلى ضبط كل العمليات المتعلقة بالمواد والتحكم فيها بصفة دقيقة .
- وضع نظام للضبط الداخلي لحركة المواد ومناولتها يهدف إلى القضاء على عوامل التبذير والاختلاس والتلف.
- استخدام طرق سليمة لتقييم المواد الصادرة مع القيام بالجرد الفعلي لمطابقة البيانات مع الجرد الدفترى بوسائل وطرق مناسبة وغير مكلفة.
- وجود نظام معياري يشتمل على معايير تقنية ومحاسبية من أجل قياس كل انحراف قد يحصل أثناء معالجة المواد سواء على مستوى الكمية أو السعر أو الجودة.

¹ طوابية أحمد ، المحاسبة التحليلية كأدات لتخطيط ومراقبة الانتاج ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التخطيط والتنمية جامعة الجزائر ،2003، ص ص 154 156 .

- تحديد مسؤولية كل مصلحة تتعامل بالمواد مع ضرورة توضيح مسارات الوثائق والمستندات الخاصة بالمواد (طلب شراء، أمر شراء، صرف المواد، نقل المواد) .
- معالجة والتصرف في مخلفات المواد الناتجة عن العمليات الصناعية عن طريق إجابة استخدامها في العمليات الصناعية العادية إذا أمكن أو عمليات صناعية ثانوية أو إمكانية بيعها على حالها لممارسي نشاط الخرد.

وفي كل الحالات يجب تقييمها وتحديد تكلفتها، ولا بد من تحديد معدلات تلك المخلفات ومقارنتها مع المعدلات المسموح بها، فإذا تجاوزتها يتم البحث عن الأسباب وتحديد المسؤوليات عن ذلك. وتتحقق الرقابة على المواد عن طريق العديد من الأساليب ونذكر أهمها فيما يلي:

أ. **التنظيم:** حيث يمارس الأفراد الرقابة، ولذلك فإن التنظيم السليم واختيار الأفراد ذوي الكفاءة والقدرة لهم الأولوية لتحقيق رقابة فعالة على تكلفة المواد الأولية.

ب. **الرقابة المادية:** وتتناول عمليات الاستلام والصرف والمحافظة على المخزون، ويتم حصر المخزون على أساس العدد والوزن وإتباع الطرق السليمة في سبيل ذلك. ويجب فرض الرقابة على الخسائر المحتملة في المواد ومحاولة استرداد قيم المواد الراكدة والتخلص منها. كما يجب أن تحول المنشأة الوصول بالخسائر إلى أدنى حد ما تمكن، وأن تحاول استرداد أقصى ما يمكن من المخلفات الناتجة عن العمليات الصناعية. ت. **السياسات الإدارية :** وتشمل إعداد السياسات اللازمة للشراء بحيث يتم وفقاً لأقل الأسعار المتاحة، وأن تطبق الخطط اللازمة للحصول على الكميات الملائمة من المخزون التي تصل بتكلفة المواد إلى الوضع الأمثل .

ث. **الأنظمة المستخدمة:** يجب تصميم نظام الاحتياجات من المواد الأولية بطريقة جيدة تمكن الإدارة من تقدير احتياجاتها وتخطيط مخزون المواد بطريقة سليمة بحيث تفي باحتياجات المواد. وسوف يساعد مثل هذا الإجراء على تقادي تكديس المخزون وعدم اللجوء إلى إجراءات الشراء السريع .

ج. **الرقابة خلال إعداد المعايير والموازنات التقديرية :** لأغراض الرقابة الفعالة على تكلفة المواد الأولية، يجب إعداد المعايير والموازنات الخاصة باستهلاك المواد وأسعار الشراء وكميات المخزون من المواد كما يجب تحديد نسب الفضلات والمحملات الناتجة عن الإنتاج .

ويعتبر إعداد المعايير والموازنات بمثابة الخطوة الأولى في الرقابة وتتطلب الخطوات الأخرى ما يلي:

- قياس الاستخدام الفعلي من المواد، والأسعار الفعلية التي يتم بها الشراء.

- مقارنة البيانات الفعلية بالمقادير التي توضحها المعايير والموازنات التقديرية وتحديد الاختلافات بينها (ويطلق عليها عادة انحرافات التكاليف).
- إعداد التقارير التي توضح البيانات الفعلية والانحرافات.
- البحث عن أسباب الانحرافات، وتعيين المسؤولين عنها .
- القيام بالتمرينات اللازمة لتصحيح الأوضاع ومنع حدوث الانحرافات.
- تقديم التقارير إلى الإدارة عن نتائج تصحيح الأخطاء .

وبذلك نجد أنه يجب التركيز على القياس الصحيح واستخدام السجلات السليمة، وتطبيق نظام جيد للتقارير.

2. الرقابة على الاجور

تتمثل في:¹

تعد الأجور العنصر الثاني من الأعباء المباشرة، وهي تقابل العمل الذي شكل عاملاً رئيسياً من عوامل الإنتاج، ومهمة ضبط ومراقبة الأجور تهدف إلى ترشيد استغلال هذا المورد الهام وتفعيل مساهمته في المردودية والإنتاجية وللقيام بذلك يتم إعداد دليل وظيفي لكل المهمات داخل المنشأة وتحليلها إلى عمليات عبر كامل الأقسام وما تتطلبه من مستوى تكويني وجهد وما يلائمها من مقابل أجري بالإضافة إلى العلاوات والامتيازات الأخرى وحقوق الضمان الإجمالي.

وينبغي إعداد معايير مختلفة للعمل حسب طبيعة كل مهمة، يتم من خلالها مقارنة النشاط داخل الأقسام وتحليل الفروق والبحث عن الأسباب وهكذا تمكن للقائمين على المنشأة من:

- تحديد المسؤولية وما يترتب عن ذلك من انجازات وعقوبات .
- معالجة الأسباب حسب الحالات بتكوين إضافي، توفير ظروف أحسن للإنتاج، تغيير طرق الإنتاج، وضع إجراءات تنسيق وتنظيم جديدة واتخاذ قرار بإعطاء أجور تشجيعية للإنتاج الذي يزيد عن المعدل المعياري... إلخ .

وتجدر الإشارة إلى أنه لا بد من تحديد أنظمة وطرق دفع الأجور بشكل واضحة ودقيق ومدروس حسب ما يتلاءم مع نظام التسيير وطبيعة النشاط والعمل فهناك نظام الأجر الزمني (يوم، أسبوع، شهر) وهناك نظام

¹ طوابية أحمد ، مرجع سابق ، ص 156

الأجر بالقطعة (على أساس الوحدات المنتجة) وتوجد الأنظمة أو الطرق الإضافية المتمثلة في الأجور التشجيعية أو منح المكافآت على إنتاجية العامل الزائدة عن المعدل المعياري .

فعال التحفيز والتشجيع أظهر وأثبت فعاليته ونجاعته في كل القطاعات الإدارية والإنتاجية وإن اختلفت معايير التقييم، بحيث يزيد من الإنتاجية ويرجع ذلك إلى عاملين :

العامل الاول :العامل المادي رغبة العامل في الحصول على أجر إضافي وبالتالي يزيد من مجهوده ويعمل على البحث عن أفضل الطرق التي تمكنه من زيادة إنتاجية (تكوين إضافي ، تقليد ومحاكاة زملائه الماهرين إلخ) .

العامل الثاني :العامل النفسي هو الارتياح النفسي الناتج عن الشعور بالتفوق والاعتراف بالجهد وهذا يعد باعث على مواصلة أو الاحتفاظ بالمستوى الإنتاجي بالنسبة للعمال الذين حققوا أرقاماً قياسية في الإنتاج، و باعث على بذل جهود إضافية بالنسبة للعمال الذين حققوا أرقاماً متوسطة في الإنتاج ويرغبون في تحقيق الأرقام القياسية التي حصل عليها زملائهم (الرقم القياسي المحقق يصبح كمعيار غير رسمي لدى العاملين) وبالنسبة للعمال الذين حصلوا على معدلات ضعيفة في الإنتاج فيعملون على تطوير مستوياتهم إلى مستويات مقبولة .

وبهذا تكون المؤسسة قد حققت وفورات في الإنتاج وما يتعلق به من أعباء بالإضافة إلى تحقيق الرقابة الذاتية للعمال .

لقد عرف تاريخ الأجور التشجيعية والمشاركة في المكاسب عدة طرق منها:¹

طريقة هالسي : يتم تحديد معيار وقتي لأداء عمل معين فإذا قام العامل بإنجاز العمل في مدة أقل من الوقت المعياري فإنه يحصل على أجر عادي للمدة التي قضاها في العمل زائد المكافأة وهي نسبة معينة من الوقت المقتصد وتحسب الأجر كالتالي :

$$\text{الأجر المدفوع} = \text{معدل الأجر} \times (\text{المدة الفعلية} + \text{س } \% \text{ من المدة المقتصدة}) .$$

¹ صلاح الدين عبد الباقي، إدارة الموارد البشرية، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 242 .

طريقة روان : يتم وفق هذه الطريقة حساب الأجر والمكافأة كالتالي

الأجر على الوقت الفعلي = الوقت الفعلي x معدل الأجر الساعي .

$$\frac{\text{المدة المقتصدة}}{\text{المدة المعيارية}} \times \text{الأجر على الوقت الفعلي} = \text{المكافأة}$$

$$\text{الأجر المدفوع} = \text{الأجر على الوقت الفعلي} + \text{المكافأة} .$$

طريقة تاييلور : يتم تحديد فئات أجرية لمستويات إنتاجية، وبناء على ذلك يحصل العامل على معدل أجر للوحدة أعلى عند كل مستوى إنتاجي .

طريقة جانت : هذه الطريقة تجمع بين الأجر الزمني والأجر بالقطعة بحيث يتم تحديد وقت معياري لإنتاج حجم معين وكذلك أجر معين على أساس الزمن فإذا تجاوز العامل ذلك المستوى فيتم منحه الأجر العادي على أساس الزمن زائد نسبة معينة لقاء الوحدات المنتجة الإضافية .

طريقة ميرك : يتم تحديد ثلاث مستويات للأجر، للعامل ذي الكفاءة العالية، للعامل المتوسط الكفاءة، وللعامل المنخفض الكفاءة فنجد أن العامل ذي الكفاءة العالية قد يحصل على مكافأتين وهناك من يحصل على مكافأة واحدة وهناك من يحصل على الأجر العادي فقط دون مكافأة .

إن الرقابة على العمل تهم جهات عديدة داخل المنشأة وتعمل على زيادة الكفاءة الإنتاجية وتطوير الأساليب المتعلقة بالعمل والإنتاج، فمنها ما يتعلق بتخطيط الإنتاج والجوانب الهندسية والتقنية ومنها ما يتعلق بطرق تسيير الموارد البشرية وتحفيزها وتحسين ظروف الإنتاج، ومنها ما يتعلق بمصلحة التكاليف والمحاسبة بالعمل على متابعة الأجور وتحليلها وتبويبها وتحديد نسبة التحصيل لكل قسم أو نشاط حتى يمكن تحليل الفروق عن طريق دراسة تقارير الكفاية الإنتاجية والوقت الضائع .

ثانيا: الأعباء غير المباشرة

تتمثل في:¹

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 جهودا 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 مجموعات الأنشطة، مرحلة التوزيع والتحصيل على أهداف التكلفة (منتجات.....) .

1. خصائص الأعباء غير مباشرة

تتمثل خصائص الأعباء غير المباشرة فيما يلي :

- تتميز بتعدد واختلاف سلوكها من عنصر إلى آخر وعلاقتها المتعددة اتجاه أهداف التكلفة (منتجات، زبائن).
- تعدد وصعوبة تحديد أسس توزيعها، فكثير ما أدى سوء توزيعها إلى اتخاذ غير صائبة مرتبطة بسياسة التسعير وتشكيلة المنتجاتإلخ .
- وهذا ما تتفاداه الطريقة الحديثة (التكاليف على أساس الأنشطة ABC) . إذ بفضل تطبيقها يمكن جعل بعض الأعباء غير المباشرة أعباء مباشرة بفضل مفهوم الأنشطة والتدقيق في العمليات وتحديد مسببات التكلفة الأكثر دقة التي ترجع استهلاك الموارد إلى الأنشطة الخاصة بكل هدف تكلفة .
- أعباء عامة ومشتركة.
- استخدام عدة مقاييس وأسس في توزيعها عبر عدة مراحل.
- صعوبة الرقابة عليها نتيجة الخصائص السابقة ولذا تتطلب نظام رقابة أكثر دقة ومرونة ونجد أن نظام أو طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC توفر هذا المطلوب.

¹ طوابيية أحمد ، مرجع سابق ، ص ص 158 - 159 .

تتمثل أسس التوزيع التي تعتمد في توزيع الأعباء الغير مباشرة فيما يلي:

مساحة المراكز والورشات، عدد ساعات عمل الآلات، عدد العمال، أجور العمال، المواد واللوازم المباشرة، قيمة البيانات والآلات إلخ .

وقد يلجأ أحيانا إلى معدلات تحصيل تقديرية . وهناك أسس حديثة للتوزيع أتت بها طريقة التكاليف على أساس الأنشطة وتتمثل في مسببات التكلفة.

2. الرقابة على الأعباء غير المباشرة :

تركز جميع أساليب رقابة التكاليف على هدف إبقاء التكاليف داخل حدود معروفة ومحددة، ومن جهة نظر الشخص أو الأشخاص المسؤولين عن ممارسة الرقابة، فإنه من الملائم أن تقول بأن التكلفة تخضع للرقابة بواسطة :

الشخص الذي تكون له سلطة إحداث هذه التكلفة، وفي هذا الإطار فإن التكلفة الناتجة من قرار طويل الأجل تكون خاضعة للرقابة مثلها في ذلك مثل التكلفة الخاضعة للرقابة في المدى القصير .

- الشخص الذي يستطيع التأثير بواسطة تصرف يقوم به بنفسه بصورة جوهرية على مقدار التكلفة، وذلك باستخدام الخدمات التي يقدمها قسم آخر.

- الشخص الذي يستطيع أن يخفض أو يعد من التكلفة، وفي هذا المعنى نجد أن التكلفة في المدى القصير تكون أكثر قابلية للرقابة من التكلفة التي تنتمي إلى قرار طويل الأجل.

وتكون الرقابة على الأعباء غير المباشر كما يلي

إن أول عمل ينبغي القيام به هو تسجيل وحصص مختلف الأعباء غير المباشرة وتصنيفها حسب طبيعتها وعلاقتها بمختلف الوظائف والمصالح في المنشأة ثم تحليلها من أجل إيجاد تفسير لسلوكها ومن ثم تحديد النموذج الذي يمثلها ومعايير وأسس لتوزيع ومراقبة تلك الأعباء، وأفضل وسائل تقديمها محاسبة التكاليف في هذا الإطار نجد طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، في ظل الطريقة الإطار للتكاليف المعيارية مع اعتماد تقنية الموازنات التقديرية .

الموازنات التقديرية تسهل عمل المصالح المحاسبية للقيام بإعداد المعلومات والتقارير في الوقت المناسب بناء على معايير مدروسة تقنيا ومحاسبيا مع مراعاة ظروف الواقع المستقبلية، وتعد أداة رقابة أثناء القيام بالعمليات

الإنتاجية على أساس تلك المعايير وأيضاً بعد إتمام العمليات وحصر كل الأعباء الفعلية والقيام بالمقارنة وتحديد الفروق والعمل على تحليلها وتحديد الأسباب التي أدت إلى ذلك .

أما بالنسبة لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة فبواسطتها يمكن ممارسة الرقابة من خلال الإجراءات التقنية الخاصة بها في تتبع استهلاك الموارد من قبل الأنشطة والعمليات المختلفة وتحصيل عناصر الأنشطة المتضمنة للموارد المستهلكة على أهداف التكلفة وفق مسببات الأنشطة والتكلفة .

نشير إلى أن المبادئ العامة للرقابة لا تختلف من نوع لآخر من الأعباء، إلا أن خصوصيات كل عنصر من عناصر الأعباء سواء كان مباشراً أو غير مباشراً تفرض إجراءات خاصة تعتمد على دراسة مسبقة وتتبع دائم لتطور الأحداث التقنية والمحاسبية والعمل على تطوير الأساليب الرقابية الفعالة، باعتماد أسس توزيع ومسببات التكلفة الدقيقة ومعايير واقعية، وإعداد وثائق نموذجية بسيطة وسهلة الاستخدام والتداول تتعلق بإجراءات تسجيل البيانات ومتابعتها واستعمال برامج الإعلام الآلي (المعلوماتية) في التحليل للمساعدة على اتخاذ القرارات مع توفر نظام معلومات متكامل ومرن .

خلاصة الفصل:

نستنتج في الأخير أن عملية تخطيط الانتاج و مراقبته في المنشأة الانتاجية هي مسلك من خلاله تحقق المؤسسة الهدف المنشود الذي تسعى اليه من تحقيق أقصى ربح ممكن بالدرجة الأولى ، أقصى كمية سلع منتجة، أقصى استغلال للطاقة الانتاجية بأدنى تكلفة انتاج ممكنة من تكاليف النقل و مصاريف المستخدمين و غيرها من المصاريف الأخرى و هذا يكون تحت رقابة و تسيير جيد فبالخطيط و مراقبة الانتاج يمكن اكتشاف الانحرافات و المخاطر التي يمكن تواجها، فبهذه الأخيرة يمكن التقليل من نسبة المخاطر و اتخاذ القرار السليم الذي يساعد المؤسسة على تحقيق ذاتها و استمراريتها .وأن باستخدام اساليب محاسبة التكاليف يمكن تخطيط ومراقبة الانتاج بكيفية جيدة وبالتالي تحقيق الاهداف المرجوة .

الفصل الثالث

مساهمة محاسبة التكاليف في

تحسين ادارة الإنتاج للمؤسسة

محل الدراسة

تمهيد

بعد أن تم التطرق للجانب النظري من خلال إعطاء نظرة حول نشأة و تعريف محاسبة التكاليف و كذلك اساليب محاسبة التكاليف بالإضافة إلى ماهية التكاليف و تصنيفها و كذلك ادارة الانتاج ، سنحاول إسقاط ما جاء في الجانب النظري على إحدى المؤسسات لتقريب المفاهيم المتطرق لها في الجانب النظري، و تم إختيار المؤسسة البلدية للصناعات التقليدية (القنطرة) ما تحظى به من منافسة محلية، و من أجل اكتشاف مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين ادارة الانتاج ، وذلك عن طريق إجراء مقابلة و تحليل المعلومات المتحصل عليها للوصول إلى نتائج الدراسة، لذا قسمنا هذا الفصل إلى الباحث التالية.

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة البلدية للصناعات التقليدية (القنطرة).

المبحث الثاني: واقع ادارة الانتاج ومحاسبة التكاليف بالمؤسسة البلدية لصناعة التقليدية.

المبحث الثالث: محاولة تحسين ادارة الانتاج من خلال محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة.

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة البلدية للصناعات التقليدية (القطرة)

في هذا المبحث سوف يتم التطرق الى التعريف المفصل للمؤسسة البلدية للصناعات التقليدية القطرة لهذا قسمنا المبحث الى المطالب التالية:

المطلب الأول: نشأة وتعريف المؤسسة البلدية للصناعات التقليدية

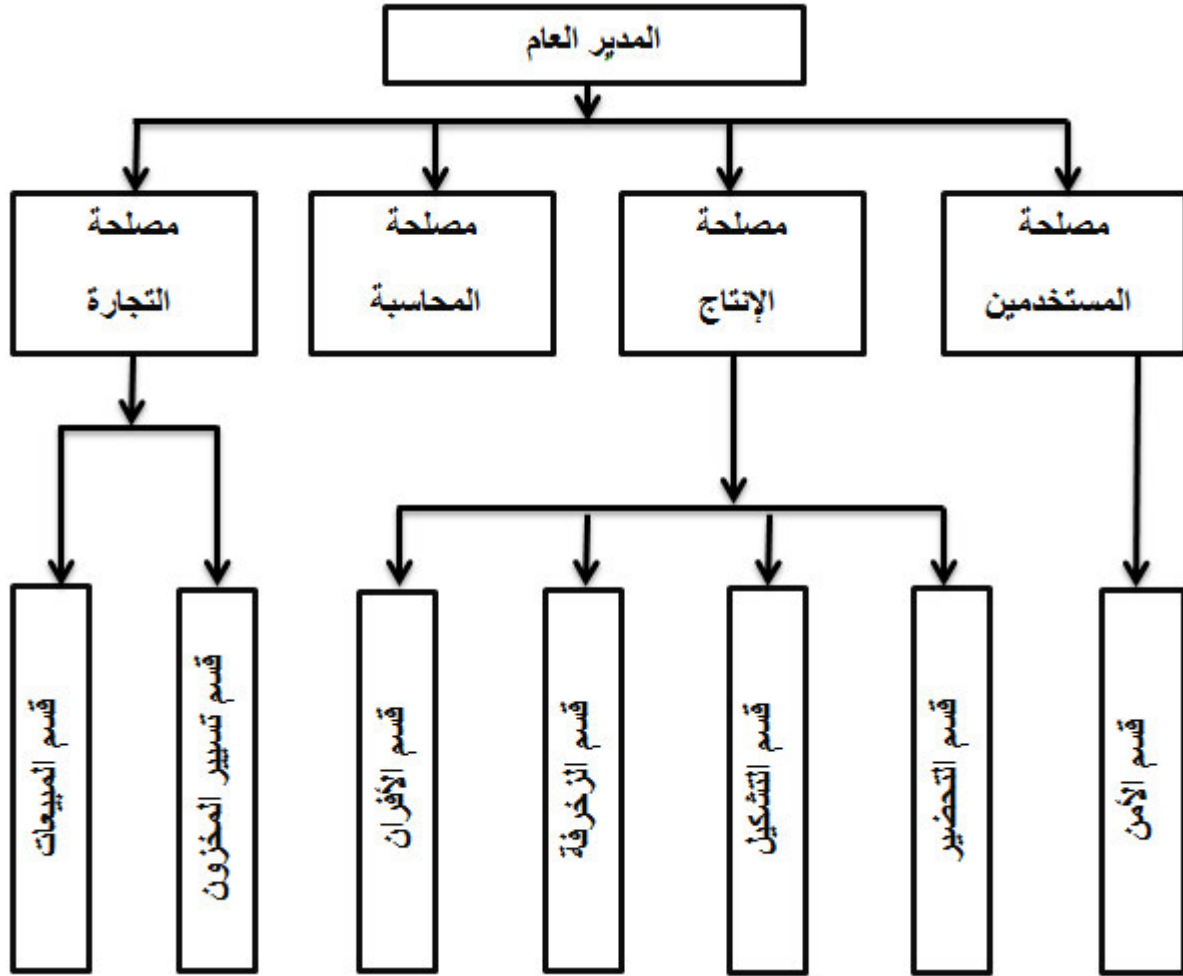
المؤسسة البلدية للصناعات التقليدية مختصة في صناعة الفخار والخزف تقع على الطريق الوطني رقم 3 تأسست سنة 1975 في برنامج الأوراس وتعد من أول المؤسسات على مستوى الوطن المختصة في صناعة الفخار التقليدي والخزف وقد انطلقت في نشاطها بتاريخ 1 جانفي 1976 ويقدر رأس مالها 24000000.00 (دج) وتقدر المساحة الاجمالية المؤسسة ب 4787م أما المساحة المغطاة فتقدر ب 2124م. وينشط في هذه المؤسسة 22 عاملا موزعة على أقسامها وهذه المؤسسة هي مؤسسة ذات الشخص الوحيد والمسؤولية الوحيدة EURL حيث تقو م هذه المؤسسة بشراء المواد الاولية أي التراب من بلدية تيمقاد ولاية باتنة

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة البلدية للصناعات التقليدية (القطرة)

- 1- **المدير العام** : هو المسئول الأول الذي يقوم بتسيير المؤسسة من خلال إتخاذ جميع القرارات والتنسيق بين جميع المصالح والأقسام.
- 2- **مصلحة المستخدمين**: تهتم هذه المصلحة بالعمال الموجودون داخل المؤسسة.
- 3- **مصلحة الانتاج** : تهتم هذه المصلحة باستغلال الموارد المتاحة في المؤسسة للقيام بعملية الإنتاج، تحسينه، و تطوير المنتجات و مراقبة المنتج ومطابقته للمقاييس المعمول بها والمطلوبة من طرف الزبائن.
- 4- **مصلحة المحاسبة**: تقوم هذه المصلحة بتسجيل كل العمليات في الدفاتر المحاسبية وتحليلها ومنه معرفة الوضعية المالية للمؤسسة.
- 5- **مصلحة التجارة**: تهتم هذه المصلحة بتسويق المنتجات .
- 6- **قسم الامن** : يهتم بحماية كل الممتلكات لدى المؤسسة .
- 7- **قسم التحضير** : يهتم بتحضير المادة الاولية لكي تصبح جاهزة لتحويل .
- 8- **قسم التشكيل** : يهتم بتشكيل الطين الى الشكل المرغوب فيه.
- 9- **قسم الزخرفة** : يتم في هذا القسم زخرفة المنتج.

- 10- قسم تسيير المخزون النهائي : في هذا القسم يتم ترتيب المخزون وتوجيهه الى الزبائن .
 11- قسم المبيعات : يهتم ببيع المنتج سواء بالجملة أو بالوحدة الواحدة

الشكل رقم 1: الهيكل التنظيمي للمؤسسة البلدية للصناعات التقليدية (القطرة)



المصدر: مصلحة المستخدمين

المطلب الثالث :اهداف وأهمية المؤسسة البلدية للصناعات التقليدية (القنطرة)**أولا : الاهداف**

تطمح المؤسسة البلدية لصناعة التقليدية القنطرة بتحقيق اهداف مستقبلية المتمثلة فيما يلي .

- توسيع المشروع لزيادة كمية المنتوجات وذلك ببناء ورشة جديدة.
- تحسين وتنويع المنتوجات الحالية.
- اضافة منتج جديد وهو القرميد.
- جلب آلات حديثة ومتطورة تساعد على تطوير المنتج .

ثانيا : الاهمية

ان للمؤسسة البلدية لصناعة التقليدية القنطرة اهمية كبيرة تتمثل في :

1. الحفاظ على الصناعات التقليدية لتعريف بثقافة البلد.
2. تلعب دور هام في التنمية الاقتصادية.
3. التخفيض من البطالة في المنطقة الموجودة فيها .
4. تلبية احتياجات الزبائن بإنتاج منتوجات متنوعة وذات جودة .
5. المساهمة في تمويل الخزينة عن طريق الضرائب المدفوعة .

المبحث الثاني : واقع ادارة الانتاج ومحاسبة التكاليف بالمؤسسة البلدية للصناعات التقليدية(القنطرة)

بعد التطرق الى التعريف بالمؤسسة سوف نتطرق بالتفصيل الى واقع محاسبة التكاليف وادارة الانتاج بالمؤسسة لهذا قسمنا المبحث الى المطالب التالي:

المطلب الأول :واقع ادارة الانتاج

أولاً: مصلحة الانتاج

1. تعريفها: تهتم مصلحة الانتاج بالإشراف المباشر على تنظيم وتسيير الإنتاج عبر مختلف مراحل

الانتاج من مرحلة التحضير إلى مرحلة الافران في جميع أقسامها وتتمثل أقسامها فيما يلي :

قسم التحضير : وفيه يتم تحضير المادة الاولية (الطين) لكي تصبح قابلة لتشكيل الاواني ويقوم بهذا 3عمال.

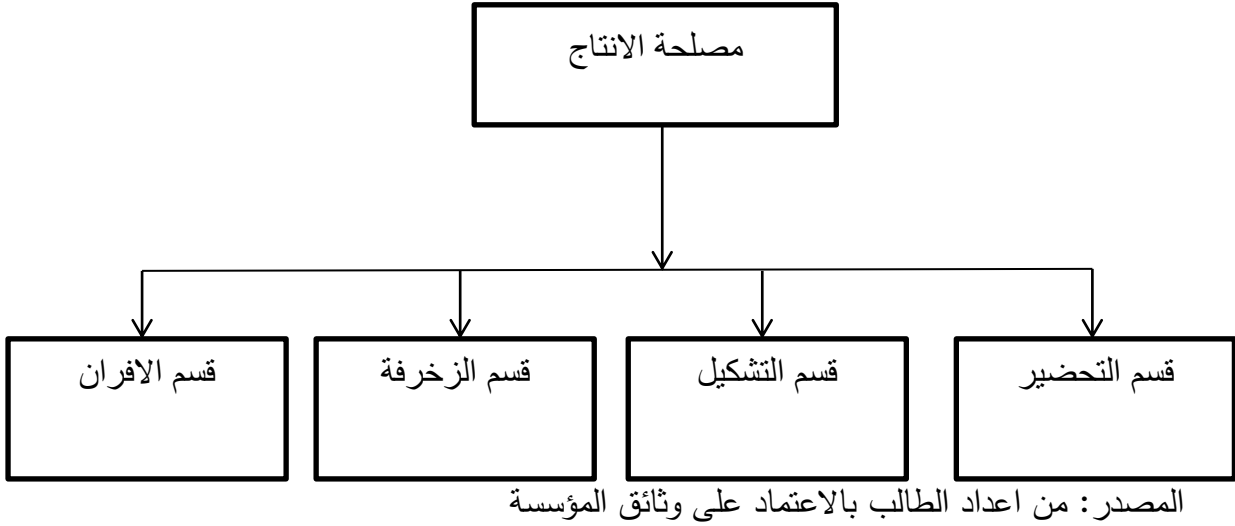
قسم التشكيل :وفيه يتم تحويل الطين الى نماذج مختلفة ويقم بتنشيط هذا القسم 4 عمال .

قسم الزخرفة :وفيه يتم وضع رسومات لتزيين الاواني المصنوعة وينشط فيه 3 عمال .

قسم الافران : وفيه يتم وضع طلاء خاص لتصبح الأواني لماعة ثم بعد ذلك يوضع تحت درجة حرارة عالية لمدة معينة ويتكون هذا القسم من 3عمال.

2. الهيكل التنظيمي لمصلحة الانتاج بالمؤسسة البلدية للصناعات التقليدية (القنطرة)

الشكل رقم 2 :الهيكل التنظيمي لمصلحة الانتاج



ثانيا: مراحل انتاج المنتج (جرة ماء، إناء الأزهار)

للمؤسسة محل الدراسة عدة منتجات من بينها جرة الماء وإناء الأزهار

1. جرة الماء

- تعريف جرة الماء: هي عبارة عن إناء يصنع على شكل قارورة الماء يوضع فيه الماء يمكنه أن يحفظ برودة الماء لمدة معينة ويمر بعدة مراحل لصنعه نذكرها في ما يلي¹.
- مرحلة التحضير: وفيها يتم خلط التراب بالماء حتى يصبح على شكل سائل ثم بعد ذلك يتم تصفيته بمصفاة حيث تقوم هذه المصفاة بفصل الماء عن الطين فيصبح عبارة عن عجينة قابلة لتحويلها الى جرة.
- مرحلة التشكيل: في هذه المرحلة يتم أخذ 0,30 (كلغ) من العجين ويوضع على آلة تقوم بتدويره والمشكل يقوم بالتشكيل إلى شكل جرة ، وبعد ذلك توجه لواضع الحوامل ليضع لها حامل أو مقبض ، ثم توجه للمنهاي ليزيل الشوائب الموجودة في الجرة وتترك لمدة لكي تجف .
- مرحلة الطهو الاولى : يتم طهو هذه الجرة على 860 درجة لمدة 8 ساعات .

¹ مصلحة الانتاج

- مرحلة الزخرفة : وفي هذه المرحلة يتم وضع رسومات تزيين على هذه الجرة وتطلى بطلاء يكون لونه أبيض داكن .
 - مرحلة الطهو الثانوية : وتطهى الجرة مرة ثانية في درجة حرارة 850 درجة حتى يصبح لون الطلاء شفاف ولما ع .
2. إناء الأزهار

تعريف إناء الأزهار: هو عبارة عن إناء يصنع في شكل حوض يستخدم لغرس أزهار التزيين ويوجد فيه ثقب من الأسفل لتتسرب منه المياه وبالتالي لا تتعفن الأزهار المغروسة فيه ويمر بعدة مراحل لصنعه نذكرها في ما يلي:

- **مرحلة التحضير:** وفيها يتم خلط التراب بالماء حتى يصبح على شكل سائل ثم بعد ذلك يتم تصفيته بمصفاة حيث تقوم هذه المصفاة بفصل الماء عن الطين فيصبح عبارة عن عجينة قابلة لتحويلها الى إناء أزهار .
- **مرحلة التشكيل:** في هذه المرحلة يتم أخذ 2,5 (كغ) من العجين ويوضع على آلة تقوم بتدويره والمشكل يقوم بالتشكيل إلى تشكّل إنا أزهار ، وبعد ذلك توجه لواضع الحوامل ليضع لها حامل أو مقبض ، ثم توجه للمنهى ليزيل الشوائب الموجودة في إناء الأزهار وتترك لمدة لكي تجف .
- **مرحلة الطهو الاولية :** يتم طهو هذا الإناء على 860 درجة لمدة 8 ساعات .
- **مرحلة الزخرفة :** وفي هذه المرحلة يتم وضع رسومات تزيين على هذا الإناء ويطلى بطلاء يكون لونه أبيض داكن .
- **مرحلة الطهو الثانوية :** ويطهى الإناء مرة ثانية في درجة حرارة 850 درجة حتى يصبح لون الطلاء شفاف ولما ع .

ثالثاً: تخطيط و رقابة الانتاج بالمؤسسة البلدية للصناعات التقليدية (القنطرة)

1. **تخطيط الانتاج:** يكون التخطيط في المؤسسة البلدية للصناعات التقليدية (القنطرة) إما قريب المدى أو بعيد المدى .
- قريب المدى : حيث يكون التخطيط في نهاية كل أسبوع حيث ينظر إلى الانتاج في الاسبوع الماضي ويخطط لإنتاج الاسبوع القادم .
- بعيد المدى: ويكون في نهاية كل شهر أو نهاية كل سنة

2. الرقابة على الانتاج : تكون الرقابة على الانتاج في المؤسسة البلدية للصناعات التقليدية (القنطرة) كما يلي:

كل ما كانت نسبة المنتج التالف من بداية الإنتاج إلى نهايته تفوق 5% من كمية المنتج فإن المؤسسة تقوم بتكوين لجنة تراقب الأسباب التي أدت إلى تلف هذه المنتجات .

المطلب الثاني: واقع محاسبة التكاليف في المؤسسة البلدية للصناعات التقليدية(القنطرة)

حسب رأي المحاسب فإن المؤسسة تقوم بتسعير المنتجات عن طريق جمع كل التكاليف التي تتحملها المؤسسة خلال العملية الإنتاجية وفي سبيل تجهيز المنتج وتوصيله للزبون أي تتبع طريقة التكاليف الكلية، وتعتبر المؤسسة البلدية للصناعات التقليدية(القنطرة) كغيرها من المؤسسات حيث تعتمد على نفسها في المجال المحاسبي حيث توكل هذه العملية إلى المحاسب الداخلي وتقتصر مهمة المحاسبة الداخلي في إعداد الفواتير وعمليات دخول وخروج السلع اعتمادا على برمجيات محاسبية والتي توفر هذه الأخيرة الكثير من الجهد والوقت،

أولاً: التكاليف المستخدمة في المؤسسة البلدية للصناعات التقليدية(القنطرة)

1. التكاليف المباشرة: هي مصاريف تتعلق بإنتاج نوع معين من دون سواه وبالتالي تحمل إلى سعر تكلفة هذا النوع فقط. أي المصاريف التي يمكن ربطها مباشرة مع عملية الإنتاج، و تشمل: اهتلاك الآلات التي تنتج المنتج، مصاريف الموظفين الذين يشتغلون بهذه الآلات، أي المصاريف المرتبطة مباشرة مع المنتج.

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

- المادة الخام (الطين).

- الوقود.

- قطاع الغيار المستخدم للشاحنات التي تنقل المنتجات.

- اهتلاك الآلات المستخدمة في العملية الإنتاجية.

- الأجور و الرواتب.

- إيصال المنتجات للعميل.

3. التكاليف الثابتة وتشمل الحسابات التالية:

حساب 60: المشتريات المستهلكة.

حساب 61: الخدمات الخارجية.

حساب 64: الضرائب والرسوم.

حساب 65: مصاريف مالية.

4. التكاليف المتغيرة وتشمل الحسابات التالية:

حساب 62: الخدمات الخارجية الاخرى .

حساب 68: مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة .

المطلب الثاني: طريقة حساب سعر تكلفة جرة الماء وإناء الأزهار

للإشارة في البداية ان المؤسسة تستخدم طريقة التكاليف الحقيقية حيث يقوم قسم المحاسبة بتباع طريقة الاقسام المتجانسة ويتم حساب سعر التكلفة في المؤسسة البلدية لصناعة التقليدية القطرة كما يلي:

أولا : التوزيع الاولي

يتم فيه توزيع الحسابات من الحساب 60 إلى الحساب 68 على جميع أقسام المؤسسة والجدول التالي يوضح ذلك بالنسب المستخدمة في المؤسسة :

جدول رقم 1: التوزيع الأولي للتكاليف.

حساب 60	حساب 61 و 62	حساب 63	حساب 64	حساب 65	حساب 67	حساب 68	الاقسام
%100	%100	%100	%100	%100	100 %	%100	النسبة
933240	164340	3079185,59	109560	96827,50	-	1735724,72	

قسم الادارة	%28,01	%100	%58,89	%100	%100	100	%5
	261400,52	164340	1813332,40	109560	96827,50	00	86786,23
قسم الأمن	%2,12	%0	%18,61	%0	%0	%0	%0,50
	197846,88	00	573036,44	00	00	00	867,86
قسم المشتريات	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0,50
	00	00	00	00	00	00	867,86
قسم التحضير	%3	%0	%0	%0	%0	%0	%26,83
	27997,2	00	00	00	00	00	465694,94
قسم الخراطة	%3,31	%0	%0	%0	%0	%0	%4,27
	30890,24	00	00	00	00	00	74115,44
قسم الإنهاء	%3	%0	%0	%0	%0	%0	%17,25
	27997,2	00	00	00	00	00	299412,51
قسم تشكيل المقبض	%3,5	%0	%0	%0	%0	%0	%3
	32663,4	00	00	00	00	00	52071,74
قسم التفريغ	%13	%0	%0	%0	%0	%0	%4
	121321,2	00	00	00	00	00	96428,99
قسم الزخرفة	%12	%0	%0	%0	%0	%0	12,04
	111988,8	00	00	00	00	00	208981,25

قسم الطلاء	%13	%0	%7,95	%0	%0	%0	%4
	121321,2	00	244795,25	00	00	00	96428,99
قسم البيع	%8,98	%0	%14,55	%0	%0	%0	%14,61
	83804,95	00	448021,50	00	00	00	253589,38

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة انظر الملحق رقم (1)

مجموع التكاليف المباشرة في كل قسم:

مجموع التكاليف في كل قسم=ح60+ح62+ح63+ح64+ح65+ح67+ح68

جدول رقم 2:مجموع التكاليف المباشرة في كل قسم.

القسم	الادارة	الامن	المشتريات	التحضير	الخرابة	الانهاء	تشكيل المقبض	تفريغ
المجموع	2532246,65	771751,18	867,86	493692,14	105005,68	327409,71	84735,14	217750.19
	الزخرفة	الطلاء	البيع					
	320970,05	462545,44	785415,83					

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة انظر الملحق رقم (1)

ثانيا : التوزيع الثانوي

في هذا التوزيع نقوم بتوزيع تكاليف الادارة وتكاليف الأمن على جميع أقسام المؤسسة والجدول التالي يوضح ذلك بالنسب :

جدول رقم 3: التوزيع الثانوي للتكاليف.

التكلفة	مجموع التكاليف المباشرة	تكلفة الادارة	تكلفة الامن	المجموع	الكمية	سعر الوحدة
قسم المشتريات	867,86	00	85741,56	86609,42	253440	0,34
قسم التحضير	493692,14	316530,83	85741,56	895964,53	316800	2,83
قسم الخراطة	105005,68	316530,83	85741,56	507278,07	237600	2,13
قسم الانهاء	327409,71	316530,83	85741,56	729682,1	90288	8,08
قسم تشكيل المقبض	84735,14	316530,83	85741,56	487007,53	177867,36	2,73
قسم الافران	217750,19	316530,83	85741,56	620022,58	172531,34	3,60

			%11.11	%12,5		قسم الخزرفة
4,2	171668,68	723242,44	85741,56	316530,83	320970,05	
			%11.11	%12,5		قسم الطلاء
5,08	169952	864817,83	85741,56	316530,83	462545,44	
			%11.11	%12,5		قسم البيع
%21	5559177,43	1187688,22	85741,56	316530,83	785415,83	

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة انظر الملحق رقم (2)

ثالثا: حساب تكلفة شراء المادة الأولية

بعد توزيع التكاليف نقوم بحساب تكلفة شراء المادة الأولية (التراب) الجدول التالي يوضح كيفية حسابها:

جدول رقم 4: كيفية حساب تكلفة شراء المادة الأولية.

البيان	الكمية	السعر	التراب
ثمن الشراء	253440	0,40	101376
التكاليف المباشرة	1	0	0
التكاليف غير المباشرة	253440	0,34	8616,96
تكلفة الشراء الكلية			109992,96
الكمية			235440
تكلفة الوحدة			0,47

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة انظر الملحق رقم (3)

رابعاً: حساب تكاليف انتاج(جرة ماء بدون مقبض واناى ازهار) في كل قسم على حدى للمنتوجين.

1. قسم التحضير: في هذا القسم يتم خلط التراب بالماء ليصبح عجينة قابلة لتشكيل نماذج مختلفة والجدول

التالى يوضح كيفية حساب تكلفة التحضير

جدول رقم 5: كيفية حساب تكلفة الانتاج في قسم التحضير.

البيان	الكمية	السعر	العجين
تكلفة التراب	253440	0,47	1191168
تكلفة اليد العاملة	2	144000	288000
تكاليف غير مباشرة	316800	2,83	896544
تكلفة التحضير الكلية			2375712
الكمية(كلغ)			316800
تكلفة الوحدة			7,49

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة انظر الملحق رقم (4)

2. قسم الخراطة: في هذا القسم يتم تحويل 0,30 (كلغ) من العجين إلى جرة. وتحويل 2,5 (كلغ) الى اناء ازهار

والجدول التالي يوضح كيفية حساب تكلفة الانتاج في قسم الخراطة:

جدول رقم 6: كيفية حساب تكلفة الانتاج في قسم الخراطة.

البيان	الكمية	السعر	الجرة
الطين (الجرة)	0,30	7,49	2,25
الطين(اناء الزهور)	2,50	7,49	18,73
تكلفة اليد العاملة(الجرة)	360	1371,9	3,81
تكلفة اليد العاملة(اناء الزهور)	12	162	13,54
تكلفة غير مباشرة (الجرة)	1	2,13	2,13
تكلفة غير مباشرة(اناء الزهور)	1	2,13	2,13
المجموع(الجرة)			8,19
المجموع(اناء الزهور)			34,4

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة انظر الملحق رقم (5).

3. قسم الانهاء : في هذا القسم يتم نزع الشوائب الموجودة في الجرة و الاناء.والجدول التالي يوضح كيفية حساب تكلفة الانتاج في قسم الانهاء :

جدول رقم 7:كيفية حساب تكلفة الانتاج في قسم الإنهاء.

البيان	الكمية	السعر	النموذج
الجرة	1	8,19	8,19
اناء ازهار	1	34,4	34,4
تكلفة اليد العاملة (الجرة)	1800	1371,9	0,76
تكلفة اليد العاملة(اناء ازهار)	60	162,50	2,71
تكلفة غير مباشرة (جرة)	1	8,08	8,08
تكلفة غير مباشرة(اناء ازهار)	1	8,08	8,08
المجموع(جرة)			17,03
المجموع(اناء ازهار)			45,19

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة انظر الملحق رقم (5).

4. قسم تشكيل المقبض: في هذه المرحلة يتم وضع مقابض أو حوامل للجرة وللإناء لكن هذه الجرة و الإناء لا تحتوي على مقبض والجدول التالي يوضح كيفية حساب تكلفة الإنتاج في هذا القسم.

جدول رقم 8: كيفية حساب تكلفة الإنتاج في قسم تشكيل المقبض.

النموذج	السعر	الكمية	البيان
17,03	17,03	1	الجرة
45,19	45,19	1	إناء ازهار
		0	تكلفة اليد العاملة(جرة)
		0	تكلفة اليد العاملة(إناء ازهار)
0	0	1	التكاليف غير مباشرة(جرة)
0	0	1	التكاليف غير مباشرة(إناء ازهار)
17,03			المجموع(جرة)
45,19			المجموع (إناء ازهار)

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة انظر الملحق رقم (5).

5. قسم الأفران : في هذا القسم يتم وضع الجرة وانااء الازهار في الفرن لمدة 8 ساعات تحت درجة حرارة تصل إلى 860 درجة والجدول التالي يوضح كيفية حساب تكلفة الانتاج في هذا القسم

جدول رقم 9: كيفية حساب تكلفة الانتاج في قسم الإفران.

البيان	الكمية	السعر	النموذج
الجرة	1	17,03	17,03
اناء ازهار	1	45,19	45,19
التكلفة المباشرة للغاز (جرة)	1128	1259,5	1,12
التكلفة المباشرة للغاز (اناء ازهار)	250	1260,50	2,71
تكلفة غير مباشرة (جرة)	1	3,60	3,60
تكلفة غير مباشرة (اناء ازهار)	1	3,60	3,60
المجموع (جرة)			21,75
المجموع (اناء ازهار)			51,5

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة انظر الملحق رقم (5).

ملاحظة: هنا يمكن بيع الجرة وانااء الأزهار كمنتوج نصف مصنع حيث يضاف لسعر المتحصل عليه تكاليف البيع والتوزيع والمقدرة لدى هذه المؤسسة ب 21% من هذا السعر وكذلك ال TVA والمقدرة ب7%

$$\text{سعر البيع (الجرة)} = (21,75 + (21\% \times 21,75)) + (21,75 + (21\% \times 21,75)) \times 7\%$$

$$\text{سعر البيع (الجرة)} = 27,90$$

$$\text{سعر البيع (اناء ازهار)} = (51,5 + (21\% \times 51,5)) + (51,5 + (21\% \times 51,5)) \times 7\%$$

$$\text{سعر البيع (اناء ازهار)} = 66,70$$

كما يمكن اتمام المنتج إلي ان يصبح منتج تام الصنع وفي هذه الحالة تمر الجرة على قسمين اخرين

6. قسم الزخرفة : في هذا القسم يتم وضع رسومات على الجرة واناى الأزهار للتزيين والجدول التالي يوضح

كيفية حساب تكلفة الانتاج

جدول رقم 10: كيفية حساب تكلفة الإنتاج في قسم الزخرفة.

البيان	الكمية	السعر	النموذج
الجرة	1	21,75	21,75
اناء ازهار	1	51,5	51,5
تكلفة اليد العاملة (جرة)	240	1371,9	5,72
تكلفة اليد العاملة(اناء ازهار)	25	162,50	6,5
التكلفة غير المباشرة(جرة)	1	4,2	4,2
التكلفة غير المباشرة(اناء ازهار)	1	4,2	4,2
المجموع(جرة)			31,67
المجموع(اناء ازهار)			62,2

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة انظر الملحق رقم (5).

7. قسم الطلاء : في هذه القسم يتم طلاء الجرة واناى ازهار بطلاء خاص لتصبح لماعة ثم توضع مرة

أخرى في الفرن لمدة معينة تحت 850 درجة والجدول التالي يبين كيفية حساب تكلفة الانتاج بقسم

الطلاء .

جدول رقم 11: كيفية حساب تكلفة الانتاج في قسم الطلاء.

البيان	الكمية	السعر	النموذج
الجرة	1	31,67	31,67
اناء ازهار	1	62,2	62,2
التكلفة المباشرة للغاز (جرة)	714	1801,5	2,52
التكلفة المباشرة للغاز (اناء ازهار)	300	1260	4,2
تكلفة اليد العاملة (جرة)			2
تكلفة اليد العاملة (اناء ازهار)			2
التكلفة الغير مباشرة (جرة)	1	5,08	5,08
التكلفة الغير مباشرة (اناء ازهار)	1	5,08	5,08
المجموع (جرة)			41,27
المجموع (اناء ازهار)			73,48

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة انظر الملحق رقم (5).

وهنا يتم بيع الجرة كمنتوج تام الصنع بإضافة تكلفة البيع والتوزيع والمقدرة ب 21 % من السعر المتحصل عليه وكذلك إضافة ال TVA والقدرة ب 7% من هذا السعر

$$\text{سعر البيع (الجرة)} = ((\% 21 \times 41,27) + 41,27) + 7\% \times ((\% 21 \times 41,27) + 41,27)$$

$$\text{سعر البيع (الجرة)} = 53,43$$

$$\text{سعر البيع (اناء ازهار)} = ((\% 21 \times 73,48) + 73,48) + 7\% \times ((\% 21 \times 73,48) + 73,48) = 95,13$$

المبحث الثالث: محاولة تحسين ادارة الانتاج من خلال محاسبة التكاليف بالمؤسسة البلدية للصناعات التقليدية (القنطرة)

سوف نتطرق في هذا المبحث الى تحسين ادارة الانتاج عن طريق محاسبة التكاليف لذا قسمنا المبحث الى مطلبين وهما كالتالي:

المطلب الأول: استخدام محاسبة التكاليف في تحسين التخطيط للإنتاج

كما ذكرنا سابقا ان محاسبة التكاليف تقوم بتحسين التخطيط عن طريق الموازنات التقديرية وسوف نقوم باعداد الميزانية التقديرية لبعض المنتجات التي تنتجها المؤسسة مع العلم أننا سوف نضع الكميات المقدرة دون التكاليف .

جدول رقم 12: الميزانية التقديرية السنوية لبعض لسنة 2014 في المؤسسة.

الرقم	المنتج	إنتاج مقدر (القدرة الانتاجية للعامل)	إنتاج فعلي	انحراف بالقيمة	نسبة الانحراف
1	جرة	17424	17424	00	00
2	إناء ازهار	14520	14520	00	00
3	كوب للماء	58080	58080	00	00
4	مزهريه	7260	6980	-280	-3,85
5	أواني قهوة	7260	7000	-260	-3,58
6	صحن	14520	14520	00	00
7	قدر	14520	14500	-20	-0,13
8	حصالة	38720	38720	00	00

المصدر: من اعداد الطالب بمساعدة المحاسب

الانتاج المقدر للسنة = استطاعة العامل في اليوم $\times 22$ يوم $\times 11$ شهر

الانحراف بالقيمة = الإنتاج الفعلي - الإنتاج المقدر

$$\text{نسبة الانحراف} = 100 \times \frac{\text{الانحراف بالقيمة}}{\text{الإنتاج المقدر}}$$

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة تنفيذ الخطة الخاصة ببعض المنتوجات متدني و ذلك راجع إلى :

- عدم توفر أو قلة المواد الأولية المستعملة في الإنتاج، و هو ما يعتبر سببا رئيسيا في توقف أو تعطل العملية الإنتاجية.
- حدوث عطب أو خلل كهربائي و ميكانيكي على مستوى الآلات.
- أعمال الصيانة أيضا سببا في تعطيل و توقف العملية الإنتاجية.
- نقص في الغاز المستعمل في عملية الطهي .
- غياب العمال.
- تلف بعض القطع المنتجة.

أما بالنسبة للمنتوجات الأخرى ، فنلاحظ أن الإنتاج يتم بصورة جيدة و السبب في ذلك هو توفر المواد الأولية ، عدم الانقطاع في فترات إنتاجها، عدم غياب العمال .

المطلب الثاني :استخدام محاسبة التكاليف في الرقابة على الانتاج

أولا: استخدامها في الرقابة على الاعباء المباشرة

- **الرقابة على المواد** : ترتكز مهمة الرقابة على المواد هي : التموين، التخزين، المناولة، المعالجة الصناعية والمصالح المعنية بالمواد هي : تصميم المنتج، مصلحة المحاسبة، مصلحة الإنتاج وهذه المصالح تحتاج إلى معلومات ونجد أن محاسبة التكاليف هي التي تمدها بها، وبالتالي نستنتج أن مهمة الرقابة مستمرة وموزعة بداية من دراسة المواصفات وإبداء الرغبة في التموين إلى غاية الاستخدام النهائي لتلك المواد .

- الرقابة على الأجور : تعد الأجور العنصر الثاني من الأعباء المباشرة وهي تقابل العمل الذي يشكل عاملا رئيسيا من عوامل الإنتاج، ومهمة ضبط ومراقبة الأجور تهدف إلى ترشيد إستغلال هذا المورد الهام وتفعيل مساهمته في المردودية الإنتاجية .

كل مصلحة لديها عمال وقبل العمل يتم التوقيع والدخول ومن هنا يتم مراقبة اليد العاملة ومعرفة هل هناك من تأخير.

وبعد اكتمال الشهر يخصم له من الشهر الموالي إن الرقابة على العمل تهم جهات عديدة داخل المؤسسة تعمل على زيادة الكفاءة الإنتاجية والعمل على تطوير الأساليب المتعلقة بالعمل والإنتاج فمنها ما يتعلق بتخطيط الإنتاج والجوانب الهندسية والتقنية ومنها ما يتعلق بمصلحة التكاليف والمحاسبة والعمل على متابعة الأجور وتحليل الفروق عن طريق دراسة تقارير الكفاية الإنتاجية والوقت الضائع .

ثانيا: استخدامها في الرقابة على الأعباء الغير مباشرة

تتمثل الأعباء الغير المباشرة في: الأعباء التمويينية والصناعية والأعباء الإدارية، والمالية، أعباء البيع .

أول عمل تقوم به المؤسسة هو تسجيل الأعباء غير المباشرة ثم تصنيفها حسب طبيعتها وعلاقتها بمختلف المصالح الموجودة في المؤسسة ثم تقوم بتحليلها من أجل إيجاد التفسير ثم تحدد النموذج الذي يمثلها ومعايير وأسس لتوزيع ومراقبة تلك الأعباء.

وما تقدمه محاسبة التكاليف في هذا الإطار نجد طريقة التكاليف الحقيقية التي تستخدمها المؤسسة في حساب سعر التكلفة.

وهذا الطريقة تقوم بإعداد المعلومات وفي الوقت المناسب بناء على معايير مدروسة محاسبيا مع مراعاة ظروف الواقع ومعطيات التوقعات المستقبلية.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا للمؤسسة البلدية للصناعات التقليدية (القنطرة) تبين لنا أن المؤسسة تطبق التكاليف الكلية حيث تقوم المؤسسة بتوزيع التكاليف على جميع أقسام المؤسسة. وهذا لمعرفة نصيب كل قسم من هذه التكاليف ثم تقوم بحساب تكلفة الإنتاج في كل قسم وهذا من أجل تحديد سعر تكلفة منتوجاتها ولتوضيح هذا قمنا بإعطاء مثال وذلك بأخذ منتوجين هما جرة الماء وإناء الأزهار وقمنا بتطبيق عليهم هذا كما تبين الدور الكبير الذي تلعبه محاسبة التكاليف في تحسين ادارة انتاج المؤسسة.

الخلاصة

خاتمة

يعد الإنتاج محور النشاط الاقتصادي للإنسان عبر المراحل التاريخية المختلفة، وضروري لحياته ورفاهيته، لذلك اهتم بتطويره وتنظيمه عن طريق إحداث طرق وأساليب إنتاجية مختلفة، خاصة بعد الثورة الصناعية وتوسع المؤسسات وتزايد حاجات المستهلكين، فظهرت أهمية إدارة الإنتاج ممثلة بشكل رئيسي في وظيفتي التخطيط والرقابة و للقيام بهما تم استخدام أدوات مختلفة من بينها محاسبة التكاليف هذه الأخيرة التي سمحت لنا هذه الدراسة بالوقوف على الدور الهام الذي تؤديه والمكانة التي تحتلها ضمن المنظومة التخطيطية والرقابية للإنتاج بالإضافة إلى القيمة المضافة المعرفية المحصلة من خلال دراستنا لهذا الموضوع ذا الأبعاد الثلاثة الممثلة في الإنتاج، محاسبة التكاليف، التخطيط والرقابة وإن تم التركيز على البعدين الأخيرين ، وإن كانت منصهرة في قالب واحد فهي تشكل كل منها موضوع تطلب معالجة و مناقشة خاصة في سياق موحد، وهذا ضروري لتحليل وتركيب الموضوع وفهم العلاقة التي تربط محاسبة التكاليف بتخطيط و رقابة الإنتاج، وهذا ما تم من خلال الفصل الأول بالنسبة لمحاسبة التكاليف والفصل الثاني بالنسبة لإدارة الانتاج (التخطيط و الرقابة).

وقد تم دراسة وفهم أهمية محاسبة التكاليف والإطلاع على خصائصها بالإضافة إلى معرفة الأسس والإجراءات التي تعتمد في تصميم نظامها، وهذا من شأنه أن يسهل من تطبيقاتها العملية وعلاقتها النظرية مع التخطيط والرقابة.

فمن خلال ذلك يتم إنتاج المعلومات التي أصبحت اليوم تشكل موردا حقيقيا ذا تكلفة وأثر على النظام الشامل للمؤسسة الإنتاجية، وأصبح نظام التخطيط والرقابة على الإنتاج يتطلب توفير معلومات ذات خصائص معينة من حيث الكمية والنوعية والدقة بالإضافة إلى إمكانية الحصول عليها في الوقت المناسب، فلجوء ممارسي التخطيط والرقابة إلى هذه الأداة يعد أمرا حيويا وضروريا، هذا على مستوى المعلومات أما على مستوى التقنيات فمحاسبة التكاليف توفر لجهاز التخطيط والرقابة العديد منها للقيام بمهام إدارة الإنتاج و استخدامها في إعداد الموازنات والقيام بالتحاليل المختلفة لاتخاذ العديد من القرارات التي تمس الجوانب المتعلقة بالإنتاج.

النتائج

1. النتائج النظرية:

1- يمكن الاعتماد على طريقة التكاليف الكلية في تحسين ادارة الانتاج لأنها تساعد الإدارة على تحديد سياسات التسعير لها، وذلك في الأمد البعيد حيث تؤمن هذه الطريقة بان السعر يجب أن يغطي التكاليف الكلية ويزيد عن ذلك في تحقيق هامش الربح.

2- يساعد أسلوب التكاليف حسب النشاط ABC في تحسين ادارة الانتاج لأن هذا الأسلوب يساعد في تحديد تكاليف المنتجات بدرجة أكبر من الدقة والعدالة عن ذي قبل ومدى استهلاكها من موارد المنشأة بالشكل الذي ينعكس أكثر تلقائياً في توفير معلومات أفضل ، ويعمل كذلك على قياس الأداء بفاعلية وبصورة أدق ، وتحديد مراكز الإسراف ، وكذلك يمثل آلية للرقابة على التكاليف وإدارتها على المدى الطويل أيضاً.

3- يمكن لأسلوب التكلفة المستهدفة أن يساهم في تحسين ادارة الانتاج لأن اسلوب التكلفة المستهدفة هو إجراء شامل لتحسين عملية تنمية المنتج طيلة دورة حياته عن طريق استخدام تقنيات مختلفة للتسيير، وهي تشكل برنامج لتخفيض التكاليف والرفع من قيمة وظائف المنتج، و استخدامها يدخل في إطار التسيير الاستراتيجي خاصة بالنسبة للمنتجات الجديدة عبر كامل المراحل من التصميم إلى الإنتاج والتسويق وتستمر طيلة دورة حياة المنتج من خلال الضغط على التكاليف وزيادة قيمة المنتجات إن أمكن ذلك.

4- اذا طبقت المنشأة الأساليب الحديثة فإنها تمكنها من تخفيض تكاليفها أحسن من الطرق التقليدية.

5- تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي بالمؤسسة إلى الاستمرارية من خلال تخفيض تكاليفها وتخفيض لأسعرها كذلك من خلال الرقابة التي تطبقها في كل مراحل الإنتاج.

6- تشكل محاسبة التكاليف القاعدة الأساسية للتخطيط والرقابة على الإنتاج بما يوفره من معلومات وتقنيات.

7- التقارب بين محاسبة التكاليف والأدوات الأخرى للتخطيط والرقابة (التي تمت دراستها) بحيث يتم العمل على استخدام أدوات مختلفة للقيام بالتخطيط والرقابة في إطار متكامل ومتناسق.

2. النتائج التطبيقية:

1- لم تكن المؤسسة في الأعوام الفارطة تطبق محاسبة التكاليف لكن في هذه السنوات الاخيرة وبعد ادراك اهميتها بدأت تطبق محاسبة التكاليف ولكن بطرق تقليدية .

2- تعمل المؤسسة البلدية للصناعات التقليدية الفنطرة على تحسين ادارة انتاجها من خلال التخطيط لإعطاء منتوجها صبغة عصرية مع الحفاظ على المنتوجات التقليدية وخاصة في الآونة الأخيرة بسبب ظهور مؤسسات خاصة منافسة في المنطقة.

3- إن المؤسسة بحاجة إلى أنظمة حديثة في مجال التكاليف، والعجز في تحديد فعلي للتكاليف يرجع لإنعدام تطبيق الفعلي لمحاسبة التكاليف.

4- لو تطبق المؤسسة محاسبة التكاليف بصورة فعلية يمكنها تخطيط ومراقبة الانتاج بصورة أحسن.

اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى : هذه الفرضية مؤكدة يمكن الاعتماد على طريقة التكاليف الكلية في تحسين ادارة الانتاج لأنها تساعد المنشأة في تسعير منتجاتها على الامد البعيد.

الفرضية الثانية: هذا ماتم تأكيده يساعد أسلوب التكاليف حسب النشاط ABC في تحسين ادارة الانتاج لأن هذا الأسلوب يساعد في تحديد تكاليف المنتجات بدرجة أكبر من الدقة والعدالة عن ذي قبل ومدى استهلاكها من موارد المنشأة بالشكل الذي ينعكس أكثر تلقائياً في توفير معلومات أفضل

الفرضية الثالثة: هذه الفرضية مؤكدة يمكن لأسلوب التكلفة المستهدفة أن يساهم في تحسين ادارة الانتاج عند تطبيق التكلفة المستهدفة فهي تهتم لما يمليه العملاء عليها و تجسيده في منتوجها مما يمكن المنشأة من التقليل من تكاليفها وتحقيق هامش ربح يضمن لها الحصول على حصة سوقية أكبر و كسب ولاء العملاء مع المحافظة على جودة المنتجات وهذا من خلال تطبيق الرقابة على التكاليف.

الفرضية الرابعة : هذه الفرضية مؤكدة تقوم هذه المنشأة بتطبيق محاسبة التكاليف وبأسلوب التكاليف الكلية وهذا ما تم تأكيده في الفصل الثالث .

الفرضية الخامسة : هذا ماتم تأكيده المنشأة محل الدراسة تعمل على تحسين ادارة الانتاج وهذا لكثرة المنشآت المنافسة بإعطاء أهمية كبيرة لتخطيط ورقابة الانتاج:

التوصيات

- 1- ضرورة اعداد مصلحة او قسم خاص بمحاسبة التكاليف .
- 2- ضرورة الاعتماد أكثر على الأساليب الحديثة في تحديد تكاليف الانتاج.
- 3- العمل أكثر على مراقبة تكاليف المنشأة وخاصتا الانتاجية منها .
- 4- العمل بجد على تحسين ادارة انتاج المنشأة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

الكتب بالعربية:

1. ابراهيم هميمي ، تخطيط و ضبط الانتاج ، مطبعة الأمانة ، القاهرة ، 1995 .
2. أحمد يوسف عريقات ، ناصر محمد سعود جرادات ، أحمد اسماعيل المعاني، إدارة العمليات الانتاجية، دار إثراء للنشر والتوزيع ،عمان ، 2012.
3. إسماعيل حجازي ، معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة ، دار أسامة للنشر ، الاردن، عمان،2013، ص 42
4. بن عنتر عبد الرحمن ، ادارة الانتاج في المنشآت الخدمية والصناعية مدخل تحليلي ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان الاردن ، 2011 .
5. بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية ،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005.
6. تشارلزهور نجرن وآخرون ، محاسبة التكاليف (مدخل إداري) ،دار المريخ للنشر ،الرياض، المملكة العربي السعودية،2003 م .
7. رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1999.
8. رضوان محمد العناتي ، محاسبة التكاليف (مفاهيم...مبادئ...تطبيقات)،دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الاردن ، 2000 .
9. سامح عبد المطلب عامر، علاء محمد سيد قنديل ، تخطيط ومراقبة الانتاج في المؤسسة الصناعية والخدمية، دار الفكر لنشر والتوزيع، عمان ، 2010 .
10. سليمان خالد عبيدات ، مقدمة في إدارة الانتاج والعمليات ، دار المسيرة لنشر والتوزيع ، عمان،2008 .
11. صالح عبد الله الرزق، عطا الله وارد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999.

12. صلاح الدين عبد الباقي، إدارة الموارد البشرية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2000 .
13. عاطف الأخرس، وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة، الأردن، 2001.
14. عبد المقصود دبيان ، ناصر عبد اللطيف ، مبادئ في محاسبة التكاليف ،الدارالجامعية ،الاسكندرية ،مصر،2002 .
15. عبد الناصر إبراهيم ، نور عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار السيرة للنشر والتوزيع، عمان ،الأردن، 2002،
16. عمر صغري ،اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2008 .
17. فتح الله و لعلو ، مدخل الدراسات الاقتصادية، دار الحداثة، بيروت، 2000.
18. فركوس محمد ، الموازنات التقديرية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2001 .
19. كاسر نصر المنصور، إدارة العمليات الانتاجية، دار الحامد لنشر، عمان ، 2009.
20. محمد إيديوي الحسين، تخطيط الانتاج و مراقبته، دار المناهج للنشر و التوزيع ، عمان ، ص 2004 .
21. محمد الصيرفي ، الادارة الصناعية، مؤسسة حورس الدولية للنشر و التوزيع ، 2005 .
22. محمد تيسير الرجبى، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوزيع، القاهرة، مصر، 2013.
23. محمد سامي راضى ، مبادئ محاسبة التكاليف ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،2003.
24. محمد علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن، 2002.
25. مصطفى يوسف كافي وآخرون، مبادئ الاقتصاد الكلي ، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع ،عمان 2012.
26. مناور فريح حداد ،حازم بدر الخطيب ، مبادئ الاقتصاد الجزئي ، دار الحامد لنشر و التوزيع، عمان ،2013 .
27. مؤيد الفضل . تخطيط و مراقبة الانتاج ، دار المريخ للنشر، الرياض،الملكة العربية السعودية ، 2007.

28. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير (المحاسبة التحليلية)، دار المحمدية العامة، الجزائر، الجزء الأول، 1999.
29. نائل عدس، نضال خلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار اليازوري للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، 2013.
30. هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، مصر 2000.
31. هاشم أحمد عطية، محمود عبد ربه ، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف المحاسبة الادارية، الدار الجامعية ، مصر ، 2000.

مذكرات تخرج:

32. 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.
33. طواييبة أحمد ، المحاسبة التحليلية كأدات لتخطيط ومراقبة الانتاج ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التخطيط والتنمية جامعة الجزائر ، 2003.
34. عز الدين بوطي ، مساهمة تخطيط الانتاج في تحسين تنافسية المؤسسة ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2009 .
35. هاني مروش، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في الرقابة على التكاليف، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص فحص محاسبي ،جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2014 .