



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي- الجزائر
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: العلوم التجارية



الموضوع

مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين مخرجات إدارة الإنتاج

دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب (GM sud) أوماش - بسكرة -

مشروع مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية
تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

د. جوامع اسماعين

من إعداد الطالب:

الطاهر خليفة

رقم التسجيل:2019.....
تاريخ الإيداع

السنة الجامعية : 2018-2019

الاهداء

قال الله تعالى: "فاذكروني اذكركم واشكروا لي ولا تكفرون"

فالحمد لله الذي وفقنا لاتمام هذا العمل وعملا بقول رسول الله صلى الله عليه وسلم: "من لم يشكر الناس لم يشكر الله".

اتوجه بالشكر الجزيل الى من انار لي درب حياتي، ومن وجهاني حسن توجيهه، من غمراني بحبهما وحنانهما، من كانا الصديقين والحبيبين والحارسين والدي ووالدتي حفظهما الله واطال عمرهما.

الى من تربيت معهم وترعرعت معهم اخوتي: نعمة، جمال، جميلة، عبد المجيد، فيصل، فؤاد، نورمان.

الى سندي ورفيقة دربي في الحياة الى زوجتي العزيزة.

والى كل من ساندنا من قريب ومن بعيد.

شكر و عرفان

قال الله تعالى: "ربي اوزعني ان اشكر نعمتك التي انعمت علي وعلى والدي

وان اعمل صالحا ترضاه وادخلي برحمتك في عبادك الصالحين"

ان الحمد والشكر لله الذي نحمده ونستعينه على ان وفقنا في اتمام هذا

البحث

كما نتقدم بجزيل الشكر والاحترام الى الاستاذ المشرف : جوامع سماعيلين

على نصائحه وتوجيهاته القيمة طيلة هذا المشوار فجازاه الله عني كل الخير

كما لا يفوتني ان اتقدم الى السادة اعضاء اللجنة على قبولهم مناقشة هذه

المذكرة و صرفهم جزء من وقتهم الثمين لاجل قراءتها.

كما اتقدم بجزيل الشكر لجميع الاساتذة في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية

وعلوم التسيير بجامعة محمد خيضر بسكرة الذين لم يخلو علي بالنصائح

والتشجيع

مقدمة

إن مفتاح نجاح كل مؤسسة يعتمد بالأساس على الترابط بين الفروع والوحدات ، وكلما كان التنسيق متكاملًا كل ما كان الأداء جيدًا، وهذا ما يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها ومن أهم هذه الفروع إدارة الإنتاج التي تنسق مع كل فروع المؤسسة ومن بينها إدارة التكاليف التي تستخدم نظام محاسبة التكاليف في تحديد سعر التكلفة .

تعتبر دراسة محاسبة التكاليف واحدة من أهم المجالات التي يمكن أن تستفيد منها المؤسسة حيث يعمل نظام محاسبة التكاليف على إدارة التكلفة من خلال تقديم كل ما يتعلق بالتكاليف ليمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها. وقد اعتمدت محاسبة التكاليف الحديثة على توفير المعلومات الخاصة بالتكاليف و تسليط الضوء على استخدام أحدث الطرق التي توصلت إليها الدراسات الحديثة على محاسبة التكاليف والتي بدورها تعمل على تخفيض التكاليف وتطوير نوعية المنتج ، كما أنه أصبح لزامًا على إدارة الإنتاج أن تستعين بطرق محاسبة التكاليف الحديثة وذلك لضبط التكلفة الوحيدة للمنتج واستخدام التقارير الصادرة من إدارة التكاليف في التخطيط واتخاذ القرارات اللازمة للمواكبة التطور وتحقيق ميزة تنافسية .

إن إدارة الإنتاج مكانة مميزة في المؤسسة باعتبارها تشرف على عملية إنتاج السلع و الخدمات اللازمة لتلبية رغبات الزبائن، إذ تعد إدارة الإنتاج نظامًا فرعيًا من نظم المؤسسة، له مدخلات تجرى عليها مجموعة من التحويلات لينتج عليها في الأخير مخرجات متمثلة في الأساس في السلع و الخدمات، إلا أن هذا المفهوم يعد غير كامل لأنه يحصر مخرجات إدارة الإنتاج في السلع المنتجة و الخدمات المقدمة، لكن في الحقيقة تعدت مخرجات هذه الإدارة إلى كل ما يتعلق بتوفير المنتج المناسب بالكمية و الجود المناسبين، و بأقل تكلفة و لتحقيق المؤسسة أهدافها توجب عليها الاعتماد على التقارير المفصلة الناتجة عن إدارة الإنتاج و من أهم هذه التقارير التقارير الكفوية التي تهتم بتحديد سعر التكلفة والمحاولة لتخفيض من هذه التكاليف باستخدام أحد الأنظمة الفعالة لإدارة الإنتاج وهو نظام التخطيط من الاحتياجات (MRP) الذي يعمل على تخفيض المخزون من خلال توفير السلعة للزبون عند الحاجة وفي الوقت المناسب.

وبما أن هناك ترابط بين مختلف الوحدات في المؤسسة ، فإن إدارة الإنتاج تستخدم مفاهيم إدارية جديدة كان من بينها نظام تخطيط الاحتياجات المادية MRP الذي كان وليدًا لفكرة التحكم في التكاليف الخاصة بالإنتاج الذي يعتمد بالأساس على كل ما تقدمه محاسبة التكاليف من نتائج، وذلك لهدف تخفيض التكاليف للوصول

مقدمة

إلى الميزة التنافسية عن طريق الإنتاج بأقل التكاليف والمحافظة على الجودة والإبداع اللازمين للمنافسة في السوق الموازية لكل مؤسسة.

ومن منطلق أن المؤسسة هدفها الرئيسي هو تعظيم الأرباح وتقليل التكاليف فهي تعمل على تحسين مخرجات إدارة الإنتاج من خلال تطبيق أحد الطرق الحديثة لمحااسبة التكاليف لتحديد سعر التكلفة للمنتجات والعمل على تخفيض هذه التكاليف، كما أن إدارة الإنتاج تعمل على تتبع هته العملية من خلال الرقابة والتخطيط وذلك لتمكينها من اتخاذ القرارات الصائبة ومن هنا يتبادر إلى أذهاننا عدة تساؤلات من أبرزها كيف تستطيع إدارة الإنتاج التوفيق بين تخفيض التكلفة والحفاظ على مقومات الميزة التنافسية للمنتجات (الجودة، الإبداع، تخفيض التكلفة، الدقة في التسليم).

1- إشكالية البحث: وانطلاقا مما سبق يمكن صياغة صياغة الإشكالية الرئيسية في ما يلي :

كيف تساهم محاسبة التكاليف في تحسين مخرجات إدارة الإنتاج بالمؤسسة الإقتصادية؟

وبناء على هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية :

1. ما مفهوم محاسبة التكاليف؟ وما أهميتها داخل المؤسسة ؟

2. فيما تتمثل مخرجات إدارة الإنتاج؟ وما هي أهم النظم المطبقة فيها؟ وكيف تعمل إدارة الإنتاج على التوفيق بين تخفيض التكاليف و الحفاظ على مقومات الميزة التنافسية للمنتجات؟

3- كيف تساهم محاسبة التكاليف في تحسين مخرجات إدارة الإنتاج في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GM sud)

2- فرضيات البحث: لمعالجة الموضوع نضع الفرضيات التالية :

1. محاسبة التكاليف هي نظام يهتم بتحديد تكلفة المخرجات عن طريق تشغيل بيانات خاصة بتكلفة مدخلات الأنشطة المختلفة للمؤسسة .

2. تحسين مخرجات إدارة الإنتاج يستلزم استخدام أحدث الأنظمة لتخفيض التكاليف والحفاظ على مقومات الميزة التنافسية .

3. التوفيق بين أحدث الطرق لحساب سعر التكلفة و الأنظمة الفعالة في إدارة الإنتاج لتخفيض التكلفة لتحسين مخرجات إدارة الإنتاج.

3- المنهجية:

من أجل الدراسة المعمقة والتحليل الشامل لمختلف جوانب موضوع البحث والتعرف على كيف تساهم محاسبة التكاليف في تحسين مخرجات إدارة الإنتاج، وبناءً على أهداف البحث تم استخدام المنهج الوصفي حيث تم وصف وتحديد عناصر الموضوع المدروس في الجانب النظري، كما تم إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي المتمثل في الواقع الميداني لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GM sud) -أوماش-بسكرة - بغية معرفة كيف تساهم محاسبة التكاليف في تحسين مخرجات إدارة الإنتاج

4- أهمية البحث: تتجلى أهمية الموضوع في :

1. إبراز أهمية محاسبة التكاليف باعتبارها اليوم أحد الركائز الأساسية داخل المؤسسات الاقتصادية .
2. التعرف على المعنى الواسع لمخرجات إدارة الإنتاج وأساليب تحسينها ومدى أهميتها داخل المؤسسة الاقتصادية.
3. المكانة المتميزة للمحاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية
- 4-- التعرف على أهمية محاسبة التكاليف في تحسين مخرجات إدارة الإنتاج، والتعرف على طرق محاسبة التكاليف والنظم التي تطبقها إدارة الإنتاج لتخفيض التكلفة والتوفيق بين التكلفة الأقل والحفاظ على الجودة لتحقيق الميزة التنافسية.

5- مبررات إختيار الموضوع:

- ميولات الباحث في دراسة تكاليف و الرغبة في تطوير ادارة الانتاج.
- أهمية محاسبة التكاليف ودورها الفعال في تحديد سعر التكلفة مما يسهل على المؤسسة التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات
- حدائة و تطور المستمر لانظمة محاسبة التكاليف و إدارة الانتاج و دورها الفعال في تحقيق أهداف المؤسسة

6-حدود الدراسة :

الفترة الزمنية: من 2019/04/28 الى غاية 2019/05/30

ب: المطاحن الكبرى للجنوب (GM sud) أو ماش بسكرة.

7-صعوبات البحث :

-صعوبة في استقبال المؤسسة للباحث

- عدم تطبيق المؤسسة لمحاسبة التكاليف بالشكل المطلوب

-صعوبة في تنقل الى المؤسسة وبعدها عن مقر الولاية و السكن

5-أهداف البحث: هناك عدة أهداف يرمي إليها بحثنا هذا نلخصها في ما يلي:

1. التعرف على أهمية محاسبة التكاليف وابرز أهم الطرق المطبقة من طرف المؤسسة

2. التعرف على المعنى الشامل لمخرجات إدارة الإنتاج وطرق تحسينها .

3. محاولة التعرف على دور محاسبة التكاليف بالمؤسسات الاقتصادية وعلاقتها بتحسين مخرجات إدارة الانتاج في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GM sud).

الدراسات السابقة: سوف نتناول هذه الدراسات على النحو التالي :

1.دراسة غضاب رانية " استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة ، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية" رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (ل م د) في العلوم التجارية،2014،حيث تناولت الباحثة من خلال دراستها على التكامل بين الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في التسعير والموازنة لتحقيق الميزة التنافسية .

وتمثلت نتائج هذه الدراسة فيما يلي:

- يسمح إستخدام التكامل بين الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف بتوسيع نطاق المعلومات المحاسبية

مقدمة

- توفر لدى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب المقومات الأساسية للدراسة المقترحة
- يعد تحليل سلسلة القيمة مدخلا ناجعا لتخفيض تكاليف المؤسسة .

2.دراسة بوناب بلال "دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج" دراسة الحالة شركة الاسمنت حامة بوزيان-قسنطينة- مذكرة ماجستير في علوم التسيير،جامعة بسكرة،2014 حيث تناول الباحث من خلال دراسته هذه على جعل المحاسبة التحليلية على تحسين جودة الرقابة على منتجاتها بأقل تكلفة ممكن.

توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

- يجب أن تعتمد المؤسسة الاقتصادية على المحاسبة التحليلية لأنه يعتبر الهدف الأساسي لاكتشاف الأخطاء .
- القيام بمراقبة المنتجات بطريقة آلية حتى يتم إكتشاف الثغرات بسرعة.

ومن أهم التوصيات التي قدمها الباحث في دراسته وهي أنه المحاسبة التحليلية تسمح لنا بتوفير معلومات بطريقة سريعة ودقيقة فهي تضمن فعالية النظام الرقابة على المنتجات حيث تعمل على تحسين الإنتاجية وبالتالي تعظيم الأرباح.

تمهيد

من أفضل مجالات المعرفة التي تساعد المؤسسة في التطور وزيادة الربح هي محاسبة التكاليف، حيث أن لمحاسبة التكاليف دورا مهما في تقديم المعلومات الأساسية والمفصلة عن التكاليف وكل ما يتعلق بالتكلفة، التي تساعد إدارة المؤسسة على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، وأيضا تحديد تكلفة المنتجات والخدمات والعملاء ومن ثم تستطيع التخفيض في هذه التكاليف وزيادة الربحية ، كما أن محاسبة التكاليف تعتبر فرع من فروع المحاسبة ولها علاقة مع جميع هذه الفروع، ومواكبة للتطور تطورت محاسبة التكاليف لتصبح نظاما متكاملًا تعتمد عليه المؤسسة بشكل أساسي للوصول إلى نتائج دقيقة حول التكاليف، لتساعد من خلال ذلك إدارة الإنتاج في تحسين مخرجاتها.

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف.

تعتبر محاسبة التكاليف فرع من فروع علم المحاسبة نظرا لما لها أهمية في تحديد التكاليف، فنظام التكاليف لا يعتبر هدفا في حد ذاته، ولكنه وسيلة لتحقيق أهداف إدارة المؤسسة في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وتعمل محاسبة التكاليف على تطبيق المبادئ والأسس المحاسبية في تسجيل وتحليل عناصر التكاليف بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة والاستفادة من هذه البيانات في تحسين مستوى كفاءة مخرجات إدارة الإنتاج

المطلب الأول: مفهوم وأهداف محاسبة التكاليف.

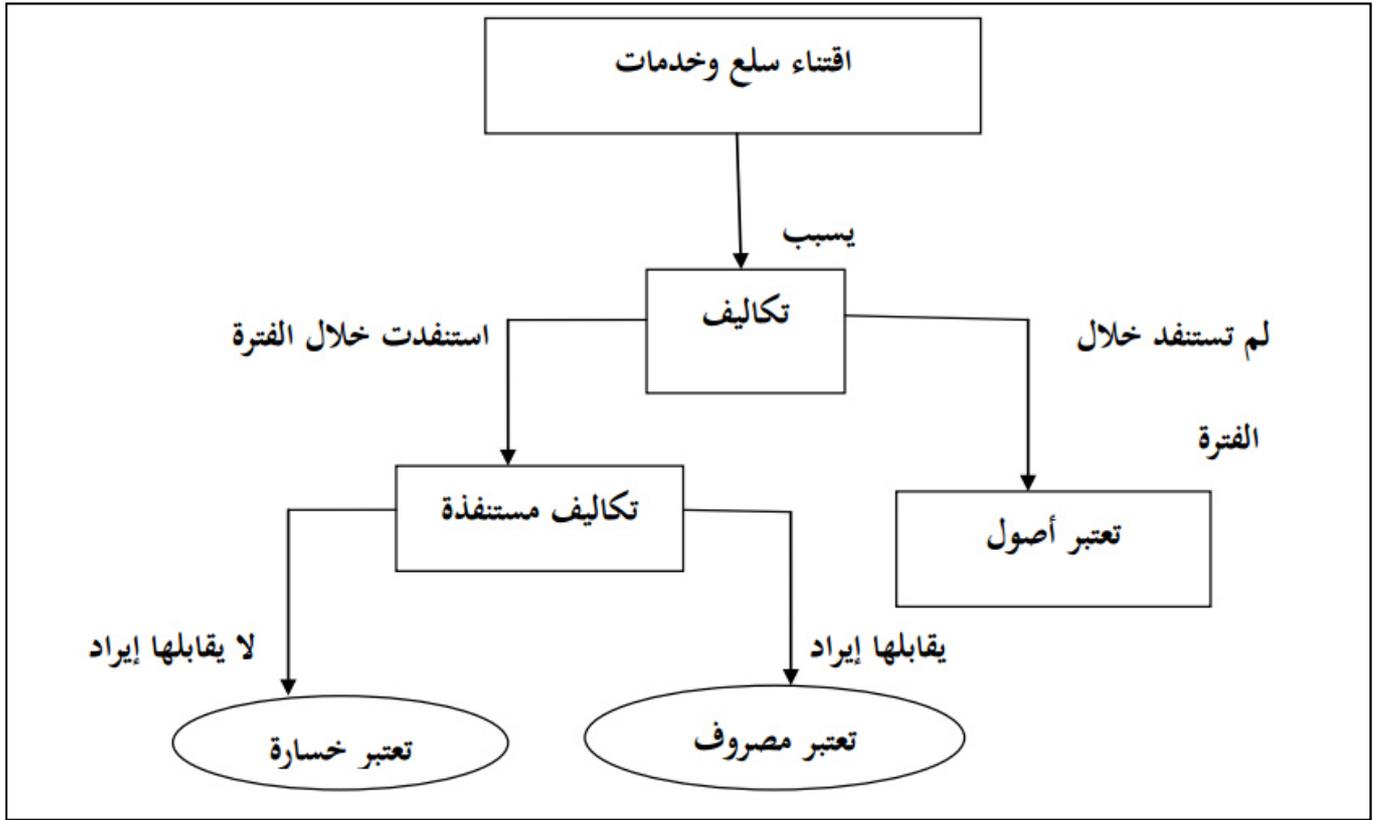
1- مفاهيم (التكلفة والمصرف والخسارة):

- وتجدر الإشارة إلى ضرورة التفرقة بين التكلفة وبعض المصطلحات المرتبطة بها كالمصرف، الخسارة، حيث:¹
- **التكلفة:** تشير لكل التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل الوصول إلى أهدافها المسطرة والحصول على سلع ومنتجات وخدمات.
 - **المصرف:** يعرف على أنه " تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على منافع في الحاضر " أي أعباء تتحملها الإدارة من خلال ممارستها لنشاطها. فمتى حصلت المؤسسة على إيراد خلال الفترة التي استنفذت فيها التكلفة سمية هنا التكلفة المستنفذة مصروفا
 - **الخسارة:** تعرف على أنها " تضحية اختيارية إجبارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل دون الحصول على منفعة "
 - **الأصل:** " وهي التكلفة التي يترتب عليها منفعة، ولكن في فترة مستقبلية ويتم تصنيف هذه التكلفة باعتبارها أصل وتظهر في ميزانية المؤسسة ".²
- أما إذا لم يقابل هذا الاستنفاد حصول المؤسسة على عائد أو إيراد فهي خسارة والشكل التالي يبين العلاقة بين التكلفة والأصل والمصرف والخسارة.

¹- حمادي فاطمة، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الإنتاج، (رسالة ماجستير، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017)، ص3.

²- زينات محمد محرم، أصول محاسبة التكاليف، (الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، ط2005، 1)، ص31

الشكل رقم (1-01): العلاقة بين التكلفة والأصل والمصرف والخسارة



المصدر: صلاح عبد الله الرزق وآخرون، محاسبة التكاليف الفعلية، (عمان، الأردن، دار زهران، 1999)، ص 24

من خلال الشكل نلاحظ بأنه في حالة اقتناء سلع وخدمات فإن هذا يؤدي بالمؤسسة إلى تحمل تكاليف، فإذا ترتب على هذه الأخيرة منفعة فتعتبر أصل، أما إذا حصلت المؤسسة على إيراد من خلال هذه التكاليف فإن هذه التكاليف المستنفذة تكون مصرفاً، أما إذا لم يقابل هذا الاستنفاد حصول المؤسسة على عائد أو إيراد فهي خسارة.

◀ مما سبق يمكن استنتاج بأن التكلفة: هي القيمة النقدية التي تدفع في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة ما أو خدمة معينة.

كما نلاحظ أن للتكلفة مقومات أساسية منها:¹

1. التضحية: بما أن التكلفة تعتبر عبأً تتحمله المؤسسة فلا شك أن الشعور المصاحب لها غالباً ما يكون شيء غير مريح، وعادة ما ينتج عنها نقص في الإمكانيات المتاحة مما يؤكد على أن التكلفة تضحية.
2. مبلغ نقدي: للاعتراف بالتضحية لا بد أن تكون في صورة مبلغ نقدي معين.

¹ - حمادي فاطمة، مرجع سابق، ص 5

3. **تحقيق المنفعة:** ليس من المتصور اعتبار أن التضحية نقدية ما لم تحقق من ورائها منفعة، ومنه يمكن تمييز بين التكلفة والخسارة إذ أن التضحية النقدية التي لا يترتب عنها أي منفعة تعتبر خسارة.

○ **سعر التكلفة**

✓ **تعريف سعر التكلفة:** "مجموعة التكاليف التي أنفقت على المنتج أو الخدمة من بداية العملية الإنتاجية إلى غاية البيع".¹

وتختلف عناصر سعر التكلفة من مؤسسة إلى أخرى باختلاف طبيعة هذه الأخيرة كما يلي:

سعر التكلفة لمختلف المؤسسات حسب طبيعتها كما يلي:²

✓ **سعر التكلفة في المؤسسات التجارية:** يتكون من العناصر التالية:

سعر التكلفة = تكلفة شراء البضاعة المباعة + مصاريف التوزيع + المصاريف الملحقة بالبيع.

✓ **سعر التكلفة في المؤسسات الصناعية:**

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع + مصاريف الملحقة بالبيع

2- **مفهوم محاسبة التكاليف**

"إن مصطلح التكاليف يشير إلى مجموع النفقات المدفوعة في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة يتوقع منها إيراد أو منفعة نتيجة بيعها أو استعمالها، وإذا لم يتحقق الإيراد فإن النفقات المدفوعة تعتبر خسارة للمشروع وكما أن تكلفة الأصل هي عبارة عن جميع النفقات التي يتحملها المشروع في سبيل الحصول على ذلك الأصل (تكلفة الشراء مضافا إليه جميع النفقات التي تدفع عليه ليصبح جاهزا للاستخدام)، وكذلك تكلفة الإنتاج هي عبارة عن أثمان الموارد والأجور المباشرة وأية تكاليف أخرى لازمة لإنتاج السلعة أو الخدمة"³

" هي حقل من حقول المحاسبة الذي يهتم بقياس وتسجيل والتبليغ عن المعلومات الكلفوية."⁴

¹-بويعقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية ، (الجزائر، دار المطبوعات الجامعية ، ط2004،3)،ص32.

²- بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق ،ص32

³- نائل عدس ونضال الخلف، محاسبة التكاليف، (عمان، الأردن، دار اليازوري ، ط2013،1)، ص14

⁴- المرجع السابق، ص14.

" تعتبر محاسبة التكاليف وسيلة تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل، والتي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف لغرض استخدامها لأقصى درجة من الفاعلية"¹.

محاسبة التكاليف هي ترابط بين المحاسبة الإدارية مضافا لها جزء من المحاسبة المالية بالمدى الذي يجعل من محاسبة التكاليف قادرة على توفير معلومات تساعد في إكمال متطلبات التقارير الخارجية"².

" ويمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها أحد فروع المحاسبة المالية، وكأداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية لما ثبت من مبالغ إجمالية في المحاسبة المالية لعناصر التكاليف، وربط هذه العناصر بمراكز الكلفة من أجل تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في كل قسم إنتاجي تمر عليه، والرقابة على هذه العناصر، ومساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار"³.

" محاسبة التكاليف هي تقنية تحليل الأعباء والمنتجات بهدف تقييم السلع والمنتجات المباعة، وكذا مراقبة الشروط الداخلية للاستغلال"⁴.

" محاسبة التكاليف علم له موضوع محدد يبحث فيه ويختص بمتابعته، وتتمثل في عناصر الإنفاق و التكاليف"⁵.

ومن التعريفات السابقة نرى إن محاسبة التكاليف نظام متكامل يقوم بمعالجة بيانات التكاليف المستقاة من المستندات وفقا لمجموعة من المبادئ والطرق والنظريات، بهدف إنتاج معلومات تساعد إدارة الشركة في تحديد تكلفة المنتجات و الرقابة على الأداء واتخاذ القرارات الصائبة.

3- أهداف محاسبة التكاليف

ويمكن تلخيص أهداف محاسبة التكاليف فيما يلي:

❖ تقديم التقارير الداخلية للإدارة لغرض:

- الرقابة على عناصر التكلفة حيث تعتبر أحد الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف لتحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج، وعملية الرقابة على عنصر التكاليف تتطلب وضع الدورات المستندية السليمة المتعلقة بعناصر التكاليف بهدف مراقبتها والسيطرة عليها"⁶.

1- نائل عدس ونضال الخلف، مرجع سابق، ص14.

2- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف، (عمان، الأردن، دار الحامد، ط2006، ص23.

3- المرجع السابق، ص23.

4- سالم ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، (رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010)، ص33

2- خليل إبراهيم عبد الله شقفة، مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، (رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة غزة فلسطين، 2007)، ص29

6- و، ص17.

- تقييم أداء الأفراد والأقسام وذلك من خلال توفير أساس علمي للإدارة العليا، تساعد في بناء قراراتها المستقبلية¹.
- تحتاج عملية تخطيط أنشطة المؤسسة في الأجل القصير إلى تقديرات للتكاليف المستقبلية المترتبة على هذه الأنشطة، وتوفر محاسبة التكاليف هذه التقديرات للتكاليف من خلال ما يعرف باسم الموازنات التقديرية.² بحيث يمكن تعريف هذه الأخيرة على أنها خطة عينية ومالية تفصيلية تغطي جميع نواحي النشاط في المؤسسة لفترة محددة مقبلة، كما أنها أداة تعبر عن الأهداف والسياسات التي ساهمت الإدارة العليا في وضعها سواء للمؤسسة ككل أو للوحدات الإدارية فيها.³
- ❖ توفير البيانات المتعلقة بتقييم المخزون: لغرض إعداد التقارير المالية التي ستقدم للأطراف الخارجية.⁴
- ❖ تحديد تكلفة وحدة المنتج أو الخدمة: يعتبر تحديد تكلفة الوحدات المنتجة الغرض الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف لكي تتمكن المنشأة من تحديد سعر بيع الوحدة وضبط التكاليف وتحديد كمية الإنتاج و المبيعات التي تحقق أعلى ربحية ممكنة.⁵ وهناك أهداف أخرى نذكر منها:⁶
- ❖ الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف:

تعتبر الرقابة على التكاليف من أهم أغراض محاسبة التكاليف، ونقصد برقابة على التكاليف تحقيق الكفاية في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج المستخدمة، وعن طريق اتخاذ القرارات بتغيير مادة أولية معينة أو تغيير في شكل السلعة وتصميمها ومراقبة أداء العمال و التقليل من الوقت الضائع أو المنتجات التالفة أو استبدال الآلات لزيادة كفاءتها الإنتاجية وغيره.

❖ دور بيانات التكاليف في تسعير المنتجات أو الخدمات:

تقدم محاسبة التكاليف بيانات توضح فيها تكلفة إنتاج الوحدة من السلع المنتجة مما يساعد الإدارة في سياسة التسعير، بحيث يغطي سعر البيع تكلفة الإنتاج وتحقيق هامش ربح معين يتحدد تبعاً للظروف الاقتصادية وظروف المنافسة.

1- نائل عدس ونضال الخلف، مرجع سابق، ص17

2- حسين علي حسين أحمد، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، (الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، ط2003)، ص09.

3- محمد هديب عمر، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، (شهادة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المصرفية، الأردن، 2009)، ص112

4- إسماعيل يحيى التكريتي، نفس المرجع السابق، ص26.

5- نائل عدس ونضال الخلف، مرجع سابق، ص17

6 المرجع السابق.

المطلب الثاني: تطور تصنيفات محاسبة التكاليف

لقد تطورت وسائل محاسبة التكاليف وإجراءاتها ومناهجها عبر تاريخها بتطوير أهدافها والحاجة إلى بياناتها، حيث تشير البحوث المحاسبية إلى أن تطورا حصل في نظام محاسبة التكاليف نتيجة لتطور ظروف البيئة المحيطة بالصناعة وتميزها بخصائص وسمات كانت لها تأثيرات بالغة على نظم التكاليف التي يعتمد نجاحها بأداء مهماتها في المقام الأول على مدى تلاؤم وتكيف هذه النظم مع البيئة المحيطة بها، لذا فقد حصل تطورا جوهريا في مجال محاسبة التكاليف، وقد كان هذا التطور في المفهوم والأغراض في طرائق التكاليف التقليدية التي بانّت غير ملائمة لمواجهة متطلبات الوحدات الاقتصادية التي تغيرت ظروفها وطبيعتها أعمالها ويمكن أن نلخص جوانب التطور في محاسبة التكاليف بالتالي:¹

1- مجال التطبيق:

لم يعد استخدام محاسبة التكاليف قاصرا على النشاط الصناعي وإنما تعداه إلى الأنشطة كافة، إذ أمتد ليشمل المنشآت الزراعية والتجارية وحتى الخدمية، لأن النشاط الرئيسي لجميع المنشآت هو تحويل المدخلات في العمل والرأسمال إلى مخرجات، وبهذا فإن لكل نشاط تكاليفه، وحين توجد تكلفة، فإن هناك إمكانية لتطبيق مبادئ التكاليف، وأن رقابة التكاليف ليست حصرا على الأنشطة الصناعية، وعلى الرغم من أن عملية قياس التكلفة، وإجراءات تنفيذ المقومات التي يتكون منها نظام التكاليف تكون بما تناسب طبيعة نشاط المنشأة إلا أن هذه الإجراءات أو المقومات لا تختلف باختلاف هذه المنشآت، كما لا تختلف الأهداف العامة وإن اختلفت الأنظمة والطرائق والإجراءات أو التفاصيل والأدوار المطلوبة منها بحسب حاجة كل نشاط وأهدافه وظروف العمل، ففي المنشآت الخدمية مثل جمع التكاليف زمنيا وتنفيذ بمجرد تحققها، وتتميز قوائم دخل هذه المنشآت بعدم وجود حساب للمخزون، فكل التكاليف تنفذ خلال المدة المحاسبية، ويجب مقابلتها بإيرادات نفس المدة، وكما هو الحال في المنشآت الصناعية، يتم في المنشآت الأخرى تخصيص التكاليف على مراكز المسؤولية لأغراض تقويم الأداء.

2- مجال الأهداف أو الأغراض

لقد انصب اهتمام محاسبة التكاليف في البداية على احتساب كلفة المنتج لتحديد كلفة البضاعة المباعة وتقويم المخزون لأغراض إعداد التقارير المالية بشكل أساسي، ولكن بعد الحرب العالمية الثانية اكتشف الحاسبون أن المديرين التنفيذيين يعتمدون على تكاليف المنتج المعدة أصلا لغرض إعداد التقارير المالية الخارجية في اتخاذ قرارات تتعلق بالربحية والتسعير والرقابة الإدارية، ومن هنا تحول اهتمام محاسبة التكاليف من خدمة المستخدمين الخارجيين إلى خدمة المستخدمين الداخليين للبيانات التكاليف، وبهذا فقد أدرك

¹ المرجع السابق ، ص14.

المحاسبون أن تجميع أو تخصيص التكاليف يجب أن يختلف باختلاف التقارير الإدارية، ومن ثمة فليس هناك تخصص أو تعيين وحيد للتكلفة يمكن أن يكون ملائماً لجميع القرارات والأغراض الإدارية، وقد أشار "هورن" في سنة 1975 إلى هذا المدخل بمدخل الحقيقة المشروطة *conditinal truth approach* من منطلق كون الكلفة الحقيقية مشروطة بالغرض منها.

و من هنا كانت بداية المحاسبة التي تركزت على التكاليف الملائمة لغرض الرقابة واتخاذ القرارات الداخلية، وقد ذكر Kaplan أن محاسبة التكاليف هي أول مظهر من مظاهر نظام المحاسبة الإدارية الحالية كمحاسبة التكاليف بعد أن كانت تهتم بالبيانات التاريخية أصبحت اليوم منبعاً للبيانات والمعلومات التي تحتاجها الإدارة لمساندتها في إدارة مهامها.

3- التطور في الإجراءات والأساليب:

إن نظام التكاليف يرتبط ارتباطاً وثيقاً بنظم الإنتاج، ففي ضوء خصائص نظام الإنتاج يتم تحديد خصائص لنظام التكاليف الملائم لتطبيق وتحديد الكيفية التي سيتم بموجبها حصر وتجميع وتحليل عناصر تكاليف الإنتاج واتخاذ الإجراءات الملائمة لتطبيق بغرض تحديد متوسط تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج وما يتبعه من استخدامات مختلفة لبيانات ومعلومات التكاليف، وتشير البحوث والدراسات أن هناك تغييراً حصل في السنوات الأخيرة في منهجية نظام التكاليف التقليدية، والتحول إلى منهجية حديثة أو أسلوب حديث في مجال تحميل التكاليف، فالاستخدام الكبير للأتمة يتطلب تغيير إجراءات التكاليف حيث تصبح المنتجات والعمليات أكثر تعقيداً، فهذه العوامل أدت إلى انخفاض كلفة العمل المباشر إزاء الازدياد في التكاليف الصناعية غير المباشرة، وإن نظم التكاليف لم تعد جيدة بما في الكفاية لعدم قدرتها على مسايرة البيئة الصناعية الجديدة، والحل هو تطبيق ما يسمى بالتكاليف على أساس النشاط، وبهذا فإن إجراءات محاسبة التكاليف في البيئة الصناعية الجديدة ستختلف منطقياً عن أنظمة التكاليف الكلاسيكية العملية، إذ أنها سوف تعكس النوعية العالمية للمنتج عمليات صناعية معقدة، مستوى منخفض من التخزين، منتجات متنوعة، واستخدام كبير للأتمة.¹

المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بفروع المحاسبة الأخرى

يمكن تلخيص العلاقة كما يلي:

1- العلاقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية:

يوجد ارتباط وثيق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف حيث أن المحاسبة المالية هي أول فروع علم المحاسبة ظهوراً، ومن معلوم أن تكون محاسبة التكاليف استقلت عن المحاسبة المالية لعدم القدرة المحاسبية

¹- مرجع سابق. 15.

المالية على توفير معلومات عن كل سلعة أو مرحلة إنتاج، وكذلك يتيح وجود نظام محاسبة تكاليف مستقل إلى توفير معلومات ضرورية تساعد في اتخاذ القرارات والمساعدة في ترشيد تلك القرارات، إضافة إلى أن وجود هذا النظام يوفر معلومات وافية لكل مستوى إداري مما يساعده في تحقيق أهدافه بكفاءة وفعالية.

➤ أوجه الارتباط بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية:

✓ يأخذ المحاسب التكاليف من السجلات المالية بعض القيم مثل ثمن المواد المشتريات، وتكلفة الأجور والمصاريف الصناعية الأخرى مثل المياه والكهرباء وقيمة الأصول الثابتة والتي يتم بموجبها احتساب قسط الإهلاك.

✓ تساعد محاسبة التكاليف المحاسبة المالية في تقييم المخزون السلعي بأنواعه في نهاية السنة وكذلك تعمل محاسبة التكاليف على تحليل بنود النفقات إلى عناصره الصناعية والتسويقية والإدارية مما يسهل عملية إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية.

✓ تستخدم محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية بعض المفاهيم المحاسبية مثل مفهوم الفترات المحاسبية وثبات وحدة القياس النقدي ونظرية القيد المزدوج في عملية التسجيل المحاسبي.

✓ تعتبر البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف وسيلة للرقابة والضبط والتأكد من صحة البيانات التي تقدمها المحاسبة المالية.¹

➤ أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية:

وبالرغم من وجود علاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية إلا أن هناك بعض أوجه الاختلاف والتي يمكن تحديدها بالنقاط التالية²:

✓ إن الجهات المستفيدة من البيانات التي تقدمها المحاسبة المالية ومن خلال حساباتها الختامية المتوجة بقائمة المركز المالي هي الأطراف الخارجية والتمثلة بالمستثمرين، المقرضين والدائنين.

✓ أما محاسبة التكاليف فإن الجهة المستفيدة هي الأطراف الداخلية المتمثلة بإدارة المشروع نفسه وأقسام المشروع.

✓ إن صفة المعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية هي بيانات مالية وبيانات تتعلق بالنفقات والإرادات إضافة إلى أن بياناتها تنصف بالموضوعية وقابليتها على التحقق لأنها بيانات تاريخية، أما بيانات محاسبة التكاليف فهي ليست فقط بيانات مالية وكمية وتتعلق بالتكاليف، وتتسم بالمرونة.

¹ - رضوان محمد الغناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقها، (عمان، الاردن، دار الصفاء، ط1، ج1، 2000)، ص20.

² إسماعيل يحيى التكريتي مرجع سابق، ص17.

✓ إن فترة تقارير المحاسبة المالية عادة تكون لسنة مالية وتكون الكلف في القوائم المالية بشكل إجمالي لكل الوحدات المنتجة، أما فترة تقارير محاسبة التكاليف فتكون قصيرة نسبياً وبشكل دوري ومستمر وتتوقف على الهدف من إعدادها.

✓ إن الهدف الأساسي من تقويم المحاسبة المالية لبياناتها هو لتحديد نتائج نشاط المنشأة وتصوير مركزها المالي أما بيانات محاسبة التكاليف فتهدف لتحديد تكلفة الإنتاج والرقبة على التكاليف وخدمة الإدارة في اتخاذ القرارات.

✓ إن البيانات المقدمة من قبل المحاسبة المالية هي بيانات إجمالية وبيانات تاريخية وتشير إلى علاقة المنشأة بالغير بينما بيانات محاسبة التكاليف فهي بيانات تفصيلية وتحليلية وبيانات منها ما يخص الماضي والحاضر والمستقبل.

ونضيف بالنسبة لباقي المحاسبات ما يأتي:

2- علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية: إن الخط الوهمي الفاصل بين المحاسبة المالية وباقي فروع المعرفة المحاسبية يمكن تخيله، فإن الفواصل بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية هي في حقيقتها أدوات تلاحم وتكامل وتوافق تجعل من الصعب الفصل بينهما.¹

إن مخرجات محاسبة التكاليف هي جزء من مدخلات المحاسبة الإدارية المتمثل بالمعلومات التي تقدمها والتي تساعدها في اتخاذ مجموعة من القرارات الإدارية، قرارات التسعير، تحديد مستويات الإنتاج أو البدء بمنتج جديد، إلغاء منتج قديم.²

نتيجة لذلك، يمكن القول إن نطاق اهتمام كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية هو بالضرورة اهتمام وتداخل، ومن ثم فهما يعملان على تحقيق أهدافهما بتكامل وتوافق وانسجام وليس بتنازع وتعارض.³

كما أن لمحاسبة التكاليف علاقات أخرى نذكر منها مايلي:⁴

3- علاقة محاسبة التكاليف والمحاسبة الضريبية: تستورد بعض المشروعات الصناعية مواد خام من الخارج وتستخدمها في عمليات الإنتاج وتدفع عليها الرسوم والضرائب المفروضة حيث تضاف إلى تكلفة البضاعة كما يجب احتساب الضريبة المستحقة على الرواتب والأجور التي تخص العاملين في المصنع، ثم إن على المقدر

1- مرعي عبد الحي، المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات في اتخاذ القرار، (الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، دار المطبوعات الجامعية، ط1 (1999)، ص - ص 24 - 25

2- يحيى التكريتي إسماعيل وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، (عمان، الأردن، دار حامد، ط1، 2007)، ص30.

3- حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، (رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2011، 3)، ص15

4- رضوان محمد العناتي، مرجع سابق، ص21.

الضريبي أن يراجع قوائم تكلفة المواد للتأكد من الإعفاءات التي يتمتع بها قسم التكاليف ومطابقتها مع القانون الضريبي.

4- علاقة محاسبة التكاليف وتدقيق الحسابات: إن علاقة محاسبة التكاليف وتدقيق الحسابات مستمدة من الترابط القوي والصلة القائمة المستمرة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية حيث يقوم مدقق الحسابات بمراجعة كافة البيانات والمعلومات التفصيلية المتعلقة بمحاسبة التكاليف من أجل التوصل إلى النتيجة الحقيقية لأعمال المشروع الصناعي.

5- علاقة محاسبة التكاليف مع المحاسبة الحكومية: تقوم المحاسبة الحكومية على تقديم الخدمات المختلفة للمواطنين من تعليم وصحة ومواصلات وغيرها وهذه الخدمات تحتاج إلى نفقات كبيرة ويجب استخدام محاسبة التكاليف من أجل معرفة مستوى نتائج تلك النفقات ومقارنتها بما يعود على المواطنين من منافع وخدمات.¹

6- العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الاجتماعية: إن قيام المؤسسة بالمساهمة في تحقيق الرفاه الاجتماعي لأفراد المجتمع المحلي التي تعمل فيه عن طريق دعم النشاطات الرياضية و الثقافية ودعم الجمعيات الخيرية والحد من الآثار السلبية لوجود المؤسسة الصناعية كالتلوث يترتب عليه تكبد مجموعة من التكاليف من الضروري تحديد هذه التكاليف للحكم على مدى مساهمة المؤسسة في تحقيق الرفاه الاجتماعي لأفراد المجتمع المحلي ولغرض تحديد نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة وتصور المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

¹ - عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، (عمان، الأردن، دارا لمسيرة، ط2000، 1)، ص20

المبحث الثاني: تبويبات وتصنيفات عناصر التكاليف.

إن المقصود بتبويب عناصر التكاليف هو تصنيفها إلى عناصرها الأساسية وأن لكل تبويب من تبويبات هذه العناصر أهمية خاصة بالنسبة لإدارة المنشأة وخاصة ما يتعلق بقياس تكلفة الإنتاج، وسنتطرق في هذا المبحث إلى أهم هذه التبويبات .

المطلب الأول: التبويب الطبيعي والوظيفي لعناصر التكاليف

يمكن تبويب عناصر التكاليف إلى تكاليف حسب الطبيعة وحسب الوظيفة نتطرق إليها فيما يلي:¹

1- تبويب عناصر التكاليف حسب الطبيعة:

ويطلق على هذا التصنيف أيضا بالتصنيف النوعي، ويعتمد هذا التصنيف على طبيعة عنصر التكلفة، ويتم تقسيم التكاليف هنا إلى ما يلي:

- **تكاليف المواد:** تشمل هذه التكاليف كافة العناصر الملموسة الضرورية لعملية إنتاج سلعة أو خدمة مثل المواد الخام ومواد التعبئة والتغليف ومواد النظافة والمواد واللوازم المكتبية.....الخ
- **تكاليف العمل:** هي عبارة عن مجموع الأجور المدفوعة للعمال مقابل قيامهم بأعمال تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها.
- **تكاليف الخدمات:** تشمل هذه التكاليف كافة أنواع الخدمات سواء كانت هذه الخدمات إنتاجية مثل الصيانة وإهلاك الآلات و المباني و الإيجاراتالخ، والخدمات التسويقية مثل إهلاك سيارات البيع والتوزيع وإجار معارض البيعالخ،والخدمات الإدارية والتمويلية مثل إهلاك مباني الإدارة،تكاليف الهاتف.....الخ.

2-تبويب عناصر التكاليف حسب الوظيفة:

إن الغرض الأساسي من هذا التصنيف هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية (تموين،إنتاج،تسويق)، من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية(مواد،أجور)، ويمكننا أن نميز في هذا التصنيف ما يلي:

- **تكاليف الشراء(التموين):**وهي تمثل تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم المشتريات، وتشمل سعر الشراء والأعباء الملحقة بعملية الشراء (النقل، التأمين، الرسوم الجمركية).

¹عرقابي عادل، محاضرات في المحاسبة التحليلية، (الجزائر، جامعة الحاج لخضر باتنة 1، 2018)،ص23

- **تكاليف التصنيع (الإنتاج):** تشمل مجموعة التكاليف الملحقة في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع)، وتشمل تكلفة شراء المواد الأولية و اللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة و الغير مباشرة.
- **تكاليف التوزيع:** وهي مجموعة التكاليف المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج، وتشمل المصاريف الداخلية المرتبطة بعملية البيع والمصاريف الخارجية كالنقل، الإشهار وخدمات ما بعد البيع..... الخ، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة (تجارية، إنتاجية، خدمية).¹

المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية.

تتحمل العملية الإنتاجية العديد من التكاليف نذكر بعض منها فيما يلي:²

1- تكاليف مباشرة:

- وهي كافة التكاليف التي لا تصرف إلا خصيصا لوحدة إنتاج، والتي يمكن تتبع النفقة فيها لإيجاد علاقة سواء بالنظر أو المتابعة أو التخصيص بينها وبين وحدة الإنتاج وسهولة تحديد قيمتها وأهم بنودها هي:
- أ- **المواد المباشرة:** وهي تلك المستلزمات السلعية التي تدخل مباشرة في خلق شكل المنتج النهائي (مثل القطن في الصناعات النسيجية والخشب في صناعة الأثاث.
- ب- **الأجور المباشرة:** وهي كلفة العمل المباشر الذي يقوم به العاملين ضمن الوظيفة الصناعية داخل الأقسام والورش الإنتاجية فقط.
- ت- **المصروفات الصناعية المباشرة:** وهي تلك النفقات والخدمات التي تنفق مباشرة على وحدة إنتاج معين والتي تعد لازمة وضرورية لإتمام وإكمال العمليات الإنتاجية، مثل الطاقة الحرارية اللازمة في أفران صناعة الحديد.
- 2- **التكلفة المتغيرة:** ويقصد بها التكلفة التي تتغير في أجماليتها بنفس النسبة وفي نفس الاتجاه مع التغير في مستوى النشاط مع ثبات متوسط التكلفة للوحدة.

ويقصر التحليل التقليدي لمفهوم التكاليف المتغيرة على تلك التكاليف التي تتغير في مجموعها مع تغير حجم النشاط في الأجل القصير، ويترتب على هذا المفهوم الضيق للتكاليف المتغيرة تبويب كثير من التكاليف على أنها تكاليف ثابتة في حين أنها تتغير ولكن ليس نتيجة تغير حجم النشاط ككل، فهناك تكاليف تتغير نتيجة تغير حجم المتسبب في حدوثها وليس مع تغير حجم نشاط المنشأة.

1- عرقابي عادل، مرجع سابق، ص 23

2- أحمد محمد نور و حسين عبيد و شحاتة السيد شحاتة ، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة ، (الإسكندرية :جمهورية مصر العربية، الدار الجامعية ، ط1، 2007) ، ص 25

3- التكلفة الثابتة: وهي التكاليف التي لا يتغير مجموعها مع التغير في حجم النشاط طالما كان التغير ضمن المدى الملائم، وعليه فإذا زاد حجم النشاط أو نقص تبقى هذه التكاليف على حالتها.

4- التكاليف المختلطة (شبه الثابتة/ المتغيرة): وهي التكاليف التي تطلق على العناصر التي لها خصائص تجمع بين صفتي الثبات والتغير في آن واحد مثل الهاتف .

وفي ظل نظم التصنيع الحديثة وزيادة درجة الآلية في التصنيع تغير هيكل التكاليف حيث أن معظم التكاليف يتم تبويبها على أنها تكاليف ثابتة، وسوف تقتصر التكلفة المتغيرة على نسبة ضئيلة من التكلفة قد لا تتعدى تكلفة المواد الخام وبناء على ذلك فإن النظرة الحالية لمفهوم التكاليف الثابتة قد لا تصبح ملائمة في ظل البيئة الصناعية الحديثة ومرونة الإنتاج التي تسمح بالتحول من منتج إلى آخر على نفس خط الإنتاج بالإضافة إلى ذلك فإن هناك تكاليف ترتبط في تغييرها بتعدد العملية الصناعية للمنتج وليس بتغير حجم المنتج.

ويرى Clemens أن تبويب التكاليف الملائم للتطورات في بيئة التصنيع الحديثة ينبغي أن يكون وفقاً لقيمة الأنشطة التي تسبب حدوث التكلفة، أي تبويب عناصر التكاليف إلى تكاليف أنشطة تضيف قيمة للمنتج والتي لها دور ملموس في جعل المنتج متوافقاً مع طلبات العملاء، وتكاليف أنشطة لا تضيف قيمة للمنتج والتي لا يؤثر حذفها على قدرة المنتج على الوفاء بالغرض المطلوب من أجله، ولا تؤثر على مواصفات وجودة المنتج.¹

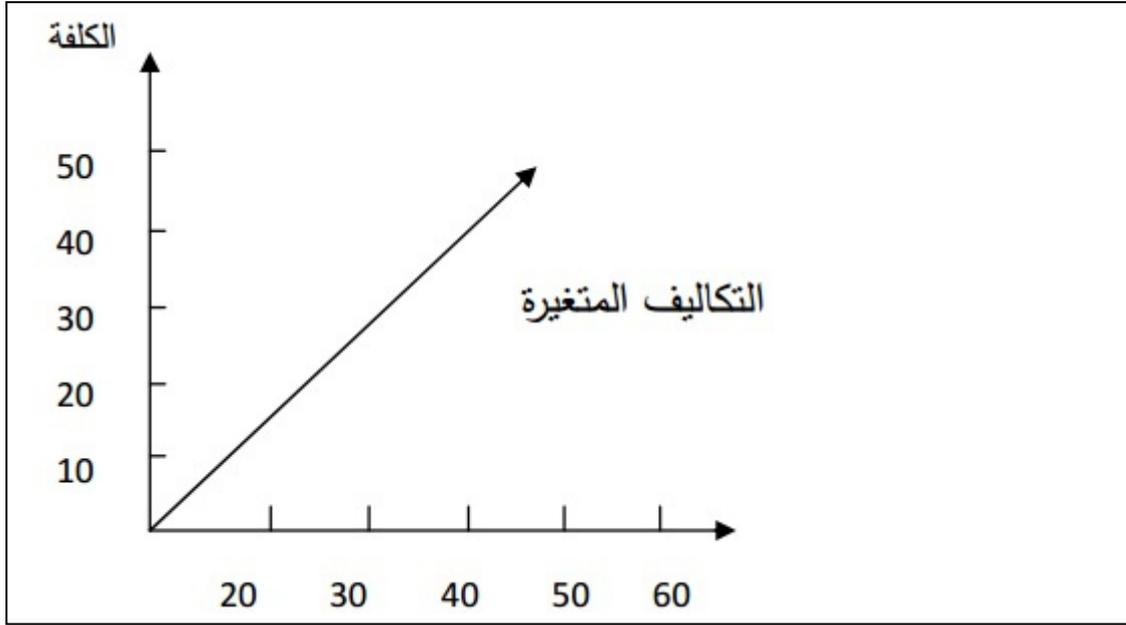
المطلب الثالث: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط:

1- التكاليف المتغيرة: تتمثل في العناصر التي تتغير طردياً مع التغيير في حجم النشاط فتزيد بزيادته وتنقص بنقصانه، وليس شرطاً أن تكون نسبة الزيادة في عنصر التكلفة متساوية مع نسبة الزيادة في حجم النشاط، فلمهم هو أن يكون عنصر التكلفة حساساً تجاه تقلبات أحجام النشاط، فإذا حجم النشاط وترتب على ذلك زيادة في بعض عناصر التكاليف، فإن التكاليف الإضافية تعتبر تكلفة حدية موجبة، أما إذا انخفض حجم النشاط وترتب على ذلك تكلفة حدية سالبة، والتغير المقصود هو في إجمالي التكاليف، فعناصر التكاليف التي تتغير بنفس درجة التغير في حجم النشاط وزيادة ونقصاً يطلق عليها مرنة مرونة كاملة، أما التي لا تتغير بنفس الدرجة يطلق عليها عناصر تكاليف مرنة مرونة جزئية². يمكن توضيح التكاليف المتغيرة في الشكل التالي:

¹- أحمد محمد نور و حسين عبيد و شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص25

²- سليمة طبائبية، محاضرات في المحاسبة التحليلية، جامعة 8ماي 1945 قالمة، الجزائر، ص28

الشكل رقم (1-02): التكاليف المتغيرة



المصدر: رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، (ديوان المطبوعات الجامعية: الجزائر)، ص 61.

إن تكلفة المتغير عند عدم إنتاج صفرا تزداد التكلفة المتغير كلما زاد حجم الإنتاج و يتحدد ميل دالة التكاليف المتغير بتكلفة المتغير للوحدة الواحدة.

2- التكاليف الثابتة: و هي العناصر التكاليف التي لا تتأثر في مجموعها بتغير حجم النشاط ضمن المدى الملائم بمعنى أنه إذا زاد حجم النشاط أو نقص أو توقف تماما لفترة من الوقت فإن عناصر التكاليف الثابت ستبقي كما هي دون تغير. يمكن تبويب التكاليف الثابتة إلى:

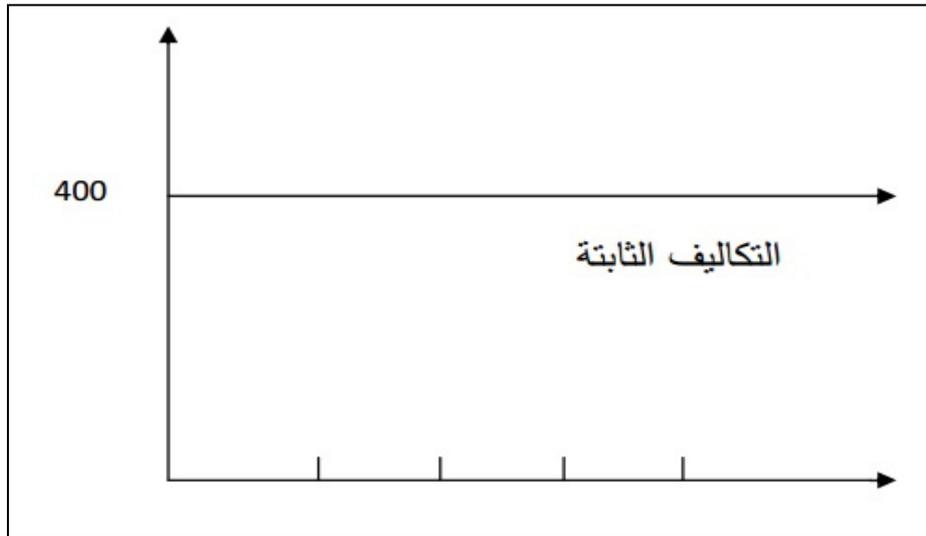
- التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة: و تشمل إيجار المؤسسة التأمين على المؤسسة و غيرها
- التكاليف التسويقية الثابتة : وتمثل النفقات البيع والتوزيع التي لا تتغير بمجموعها بتغير حجم المبيعات مثل الرواتب الخاصة بمدراء المبيعات والإعلان والمخازن الإيجار المعارض، أقساط التأمين المعارض
- التكاليف الإدارية :و تعتبر جميع التكاليف الإدارية بطبيعتها ثابتة حيث أنها لا تتغير بتغير حجم النشاط و من أمثلتها إيجار مكاتب إدارة، رواتب أعضاء مجلس الإدارة، راتب المدير العام.¹

¹ - سليمة طبايبي، مرجع سابق، ص 28

ويمكن تقسيم التكاليف الثابتة إلى مجموعتين هما:¹

- 1- **التكاليف الثابتة الاختيارية:** وتمثل البنود التي يمكن للإدارة التأثير في قيمتها في الأجل القصير مثل بند الرواتب و الأجور و تكاليف الإعلان المتعلق بالتعريف بالمؤسسة
- 2- **التكاليف الثابتة الإلزامية:** و تشمل على البنود التي يصعب على الإدارة التخلص منها في الأجل القصير دون الأضرار بمصالح المؤسسة أو التأثير على قدراتها على الاستمرار ومن الأمثلة على ذلك اعتلاك أصول الثابتة باستخدام طريقة القسط الثابت ، الإيجار ،رواتب الوظائف الإدارية الرئيسة. يمكن توضيح التكاليف الثابتة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1-03): يبين العلاقة بين التكاليف الثابتة وحجم النشاط



المصدر: السيد عبد المقصود محمد ديبان و ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2002-2003، ص18.

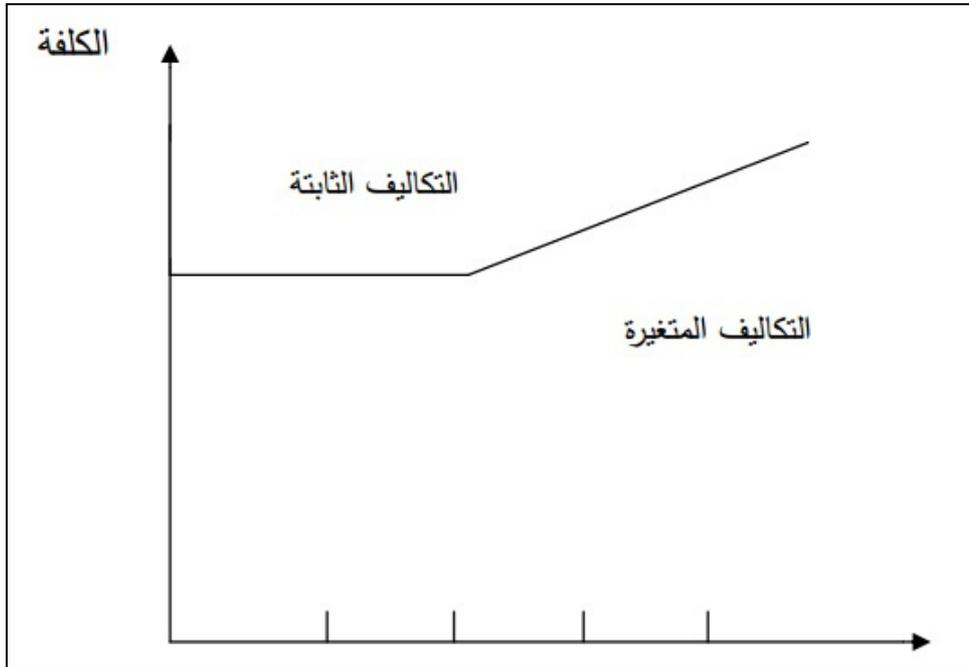
3- التكاليف شبه الثابتة وشبه المتغيرة:

وتمثل مجموعة النفقات التي تحتوي على جزء متغير يتأثر بحجم لنشاط وعلى جزء ثابت كونه لا يتأثر بتغير حجم النشاط فمثلا فاتورة الكهرباء المستهلكة في المنزل تحتوي على جزء ثابت.² يمكن توضيح التكاليف شبه الثابتة شبه المتغير في الشكل التالي:

1- السيد عبد المقصود محمد ديبان و ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، (رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2003)، ص18

2- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، (عمان: الأردن، دار الحامد، ط1، 2010)، ص42

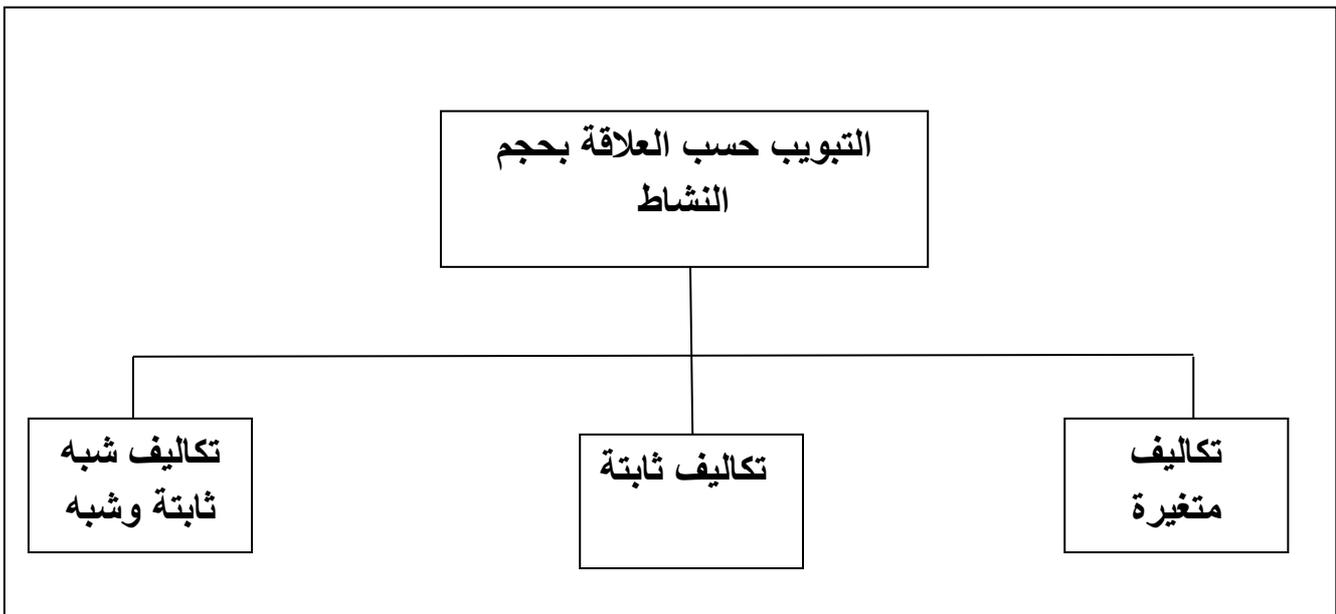
الشكل رقم (04-1): العلاقة بين التكاليف شبه المتغيرة والشبه الثابتة وحجم النشاط



المصدر: إسماعيل يحي الكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، (عمان، الأردن، دار الحامد، 2010)، ص42

ويمكن إيضاح تبويب عناصر التكاليف بحجم النشاط بالشكل التالي:

الشكل رقم (05-1): مخطط يوضح فيه تصنيف عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط



المصدر: - إسماعيل يحي الكريتي، "محاسبة التكاليف" (عمان، الأردن، دار الحامد، الطبعة الأولى، 2006)، ص42

المطلب الرابع: تبويب التكاليف لأغراض الرقابة و اتخاذ القرارات

وعلى وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من:¹

أولاً:تبويب التكاليف لأغراض الرقابة

ويمكن تقسيمها إلى ما يلي:

1.التكاليف الخاضعة للرقابة : هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة.

2.التكاليف غير الخاضعة للرقابة : هي تلك التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها ضمن مستوى إداري

معين مثل: التكاليف المتغيرة التي تخصص لكل مركز إنتاجي

ثانياً: تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات.

وعلى وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من:

1.التكاليف الغارقة :وهي تلك التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الفترة الماضية، ولا تستطيع إدارة المؤسسة إيقافها.

2.تكاليف الفرصة البديلة: وهي تلك التكاليف التي يمكن فقدها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة، أو هي الأرباح المفقودة لأفضل بديل بعد البديل الأول، وأن هذه الخسائر لا يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية.

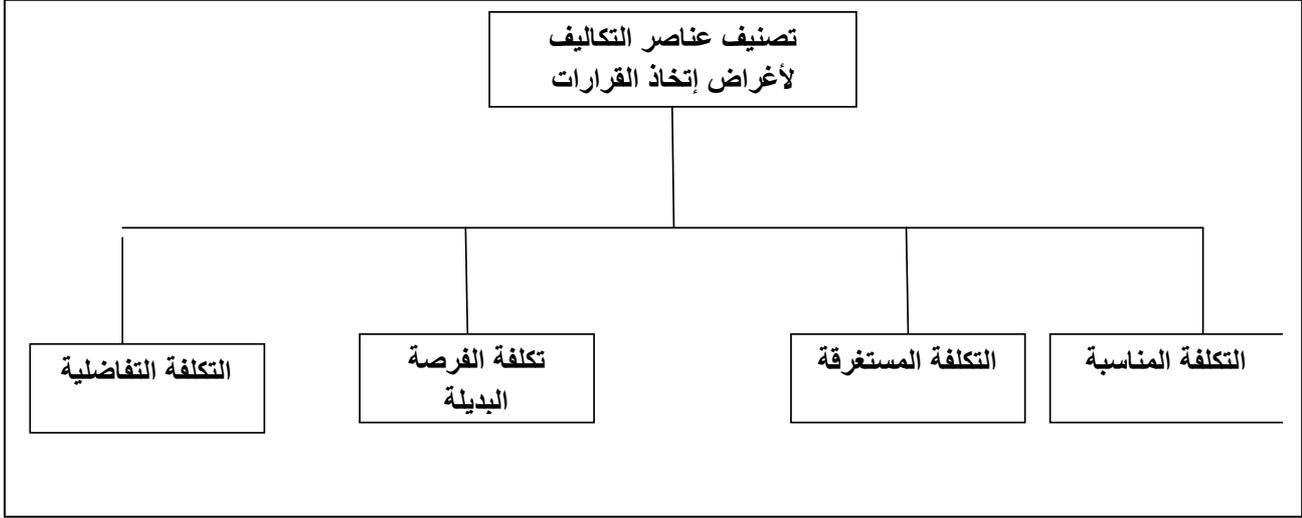
3.التكاليف التفاضلية:وهي الفرق بين مجموع التكاليف بين بديلين عند إختيار أحدهما.

4-التكلفة المستغرقة: وهي التكاليف التي تستغرق في استثمار الأصول مثل الأصول الثابتة الملموسة و غير الملموسة لا يمكن استرداد هذه الأصول إلا باستعمال الأصل خلال عمره الإنتاجي حيث يتم احتساب اهتلاك أو إطفاء لهذه الأصول . فمثلا تعتبر تكلفة المعدات للشركة الصناعية تكلفة مستغرقة.²

¹ - سالمى ياسين، مرجع سابق، ص25

² - محمد سامي راضي ، مبادئ محاسبة التكاليف ،(الإسكندرية :جمهورية مصر العربية ،الدار الجامعية ، ط1 ، 2003)، ص82.

الشكل رقم (1-06): تصنيف عناصر التكاليف لأغراض إتخاذ القرارات



المصدر: عيادي دنيا، دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الانتاجية، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر تخصص فحص محاسبي، جامعة

محمد خيضر بسكرة)، ص18.

المبحث الثالث: دور نظام محاسبة التكاليف

ظهرت أهمية نظام محاسبة التكاليف لسد النقص الحاصل في المحاسبة المالية لما يوفره من بيانات تفصيلية عن كل نشاط من أنشطة المؤسسة لمساعدة الإدارة اتخاذ القرار بصورة أكثر كفاءة وأكثر فاعلية لغرض تحقيق أهداف المؤسسة بتحليل عناصر التكلفة بالإضافة إلى الحصر والتسجيل في المجموعة المستندية والدفترية لاستخدامها في التقارير الدورية .

المطلب الأول: ماهية نظام محاسبة التكاليف

1- تعريف نظام محاسبة التكاليف:

يعرف نظام محاسبة التكاليف بأنه: " مجموعة المستندات والدفاتر والسجلات يتم استخدامها معا بطريقة منظمة لتسجيل وتحليل وتفسير بنود التكاليف المختلفة في الشركة طبقاً لمبادئ وأسس علمية محددة، وعرض النتائج في شكل قوائم"¹

ويقصد به " مجموعة من الإجراءات المنتظمة طبقاً لمنهج منطقي ، وتشكل مجموعة من الوظائف لها هدف مطلوب ، وتقوم على قواعد علمية من ناحية وعلى تطبيق واقعي في الحيات العملية من ناحية اخرى"²

" ونظام التكاليف هو جزء من نظام المعلومات المحاسبي ، حيث تعرف المعلومات على أنها المعرفة المستفادة من تحليل البيانات التي تتولد عن هذه الأنظمة ، ويشبه نظام المعلومات بدرجة كبيرة نظام الإنتاج ، حيث يتم تحويل المادة الخام التي تدخل نظام الإنتاج إلى منتج قد يستهلك ، أو قد يستخدم في مراحل تشغيلية وبالمثل يتم تحويل الإشارات عن الأحداث الاقتصادية التي تدخل نظام المعلومات إلى تقارير قد يستند إليها المستويات الإدارية بصدد مباشرتها لمهامها ، أو تستخدم كبيانات مدخلة في عملية تشغيل البيانات"³

3- وظيفة نظام محاسبة التكاليف:

إن وظيفة نظام محاسبة التكاليف هي حصر وتبويب وتوزيع أنواع التكاليف التي نشأت فعلاً والتي ستنشأ (تكاليف تخطيطية أو معيارية) خلال فترة معينة ، ولتحقيق هذه الوظيفة فإن التكاليف تحصر وتبويب وفقاً لتصنيفات مختلفة سواء صناعية أم غير صناعية ، مباشرة أم غير مباشرة، تكاليف فترة أم تكاليف منتج أم غير ذلك من التصنيفات لمختلف أنواع التكاليف، كما تسهل عملية توزيع وتخصيص التكاليف على المنتج النهائي"⁴

1- احمد حلمي جمعة ، وآخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة، (عمان، الأردن، دار الصفاء، ط1999، ص،ص6،7

2- عبد الهادي داودي ، واقع محاسبة التكاليف ، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، اختصاص تسيير مؤسسات ، جامعة منتوري قسنطينة، 2006)، ص43

3- عبد الهادي داودي، مرجع سابق، ص43

4- عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية، (أطروحة دكتوراه، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009) ص18-20

3- أهمية وأهداف نظام محاسبة التكاليف:

إن الهدف الأساسي لأي نظام هو تقديم المعلومات الجيدة بخصائصها المختلفة لصناع القرار في المنشأة وكذلك هو الحال في نظام محاسبة التكاليف، إلا أنه يمكن أن نجمل أهم الأهداف الرئيسية لإنشاء نظام محاسبة التكاليف في ما يلي:¹

أ- **تحديد إجمالي التكاليف الفعلية للمنشأة، وتحديد متوسط تكلفة الوحدة المنتجة:** ويعد الهدف الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف، حتى تتمكن المنشأة من تحديد نتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة، وبالتالي تحديد المركز المالي في نهاية الفترة، ويتطلب تكلفة الوحدات المنتجة لتجميع البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من واقع المستندات والإشعارات المختلفة والمتعلقة بالتكاليف استخدام المواد وتكاليف العمالة، وتكاليف شراء أو إنتاج الخدمات اللازمة لأوجه النشاط المختلفة، وتحليل عناصر التكاليف والعمل على تحميلها للوحدات المنتجة سواء كانت سلع أو خدمات نهائية.

ب- **إمداد إدارة المنشأة بالمعلومات التي تساعد في تحقيق الرقابة:** يساعد استخدام نظام محاسبة التكاليف على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة استخدام الموارد ومتابعة نشاط العاملين، وتحديد الأعباء غير المباشرة حسب مستويات الطاقة الإنتاجية واستفادة كل منتج من الخدمات والمواد المشتركة، مما إلى تقليل التكاليف عن طريق القضاء على التبذير في المواد، ومتابعة وتنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال والتحكم في الأعباء غير المباشرة وبالتالي زيادة الفعالية وقدرة المؤسسة على المنافسة.

ج - **قياس تكلفة الإنتاج:** تعد هذه المهمة المنطلق الذي أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف، بحيث تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المنشأة وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت، وكذلك مدى استفادته من الخدمات والمواد المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج، للقيام بالتسعير وتقييم المخزون السلعي.

د- **توجيه القرارات الإدارية:** إن عملية اتخاذ القرارات هي عصب الإدارة، ولكي يكون القرار رشيدا فإنه من الضروري أن يكون البديل الذي وقع عليه الاختيار هو أفضل البدائل التي تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة بتكلفة اقتصادية. وتعد المعلومات حول التكاليف ذات أهمية خاصة لإدارة المنشأة في اتخاذ القرارات الرشيدة حيث أن اتخاذ القرارات غير المدروسة وقد يفوت على المؤسسة فرصة تحقيق ربح أكبر، أو قد يؤدي إلى إلحاق خسائر كبيرة بها، ويقوم نظام محاسبة التكاليف بدوره في توفير المعلومات اللازمة مثل تكلفة المواد والأجور وتكاليف الخدمات وغيرها من التكاليف لاتخاذ القرارات الإدارية.

1- عمر محمد هديب، مرجع سابق، ص20

هـ- إمداد إدارة المنشأة بالمعلومات التي تساعد في التخطيط ورسم السياسات: تعتمد إدارة المنشأة على المعلومات الواردة إليها في تحقيق أهداف متعددة مثل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

ويقوم نظام محاسبة التكاليف بتوفير المعلومات اللازمة لذلك، مثل تكلفة المواد والأجور وتكاليف الخدمات الأخرى، كما تعتمد إدارة المنشأة على تلك المعلومات عند قيمها بإعداد الموازنة التقديرية لأنشطتها المختلفة، التي تعتبر خطة عينية ومالية تفصيلية تغطي جميع نواحي النشاط في المنشأة لفترة محددة مقبلة. كما أنها أداة تعبر عن الأهداف والسياسات التي ساهمة الإدارة العليا في وضعها سواء للمنشأة ككل أو للوحدات الإدارية فيها.

المطلب الثاني: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار

يقصد بعملية اتخاذ القرار مجموعة الخطوات الشاملة والمتسلسلة والتي تهدف في النهاية إلى إيجاد حل لمشكلة معينة أو لمواجهة حالات طارئة مواقف معينة محتملة الوقوع أو لتحقيق أهداف مرسومة كما يعرف القرار بأنه عملية اختيار البديل الأفضل من بين مجموعة وإن اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة يتطلب وجود المعلومات، فالمعلومات الدقيقة والوقتية تعد أساساً من أجل تحسين القرار الإداري، فاتخاذ قرار بإنتاج منتج جديد يتطلب توافر معلومات حول الطلب في السوق ووضع المنتجات المنافسة كما ويتطلب معلومات عن التكاليف المقدره لهذا المنتج.

1-أنواع القرارات الإدارية: تختلف القرارات الإدارية في جوهرها وطبيعتها بحسب المستوى الإداري حيث

تصنف القرارات بحسب المستوى الإداري على النحو التالي :¹

أ-القرارات الإستراتيجية: وهي القرارات المتعلقة بتحديد الأهداف والاستراتيجيات والسياسات الرئيسية للمنظمة والرقابة على الأداء العام للمنظمة، والتخطيط طويل الأمد، ويتم اتخاذ هذه القرارات من قبل المستويات الإدارية العليا، ومن الأمثلة عليها إنتاج منتجات جديدة، الدخول إلى أسواق جديدة .

ب-قرارات تكتيكية: يتم اتخاذ مثل هذه القرارات من قبل المستوى الإداري المتوسط عادة ويهتم هذا النوع من القرارات بدرجة كفاءة وفعالية استخدام الموارد وتقويم فعالية أداء الوحدات التنظيمية في المنظمة مثل قرار توزيع العاملين على أقسام الشركة، وقرار تحديد المزيج السلي، وقرار إلغاء قسم معين، وقرار تحديد السعر، وتحتاج هذه القرارات إلى معلومات تأتي من مصادر داخلية وخارجية، فقرار تحديد سعر منتج معين يحتاج إلى معلومات عن تكاليف الإنتاج من داخل الشركة، ومعلومات من السوق الذي سيباع فيه المنتج.

1- شادي صبحي أبو شنب، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف، (رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008)، ص 57

ج-قرارات تشغيلية: وهي القرارات المرتبطة بتسيير العمليات اليومية عمليات البيع والشراء والإنتاج في الشركة مثل قرار إعادة شراء مادة أولية أو الموافقة على البيع لعميل، ويتم اتخاذ هذه القرارات من قبل المستويات الإدارية الدنيا، ويحتاج هذا النوع من القرارات إلى معلومات محددة ومتاحة ضمن الشركة.

2-مراحل اتخاذ القرار: تعتبر عملية اتخاذ القرار المناسب عملية صعبة وحساسة نظرا لما يترتب على هذا القرار من مخاطر وأضرار وانعكاسات قد تؤثر على مستقبل الشركة، وهذا يعتمد على طبيعة ونوع القرار التي تكون الإدارة بصدد اتخاذه. وتعتبر التكاليف دائما عامل رئيس في اتخاذ القرارات، وأحد خطوات اتخاذ القرار هو مقارنة تكاليف البديل بتكاليف البدائل الأخرى، وأحد مشاكل تحقيق ذلك هو أن بعض التكاليف الخاصة بل بديل قد تكون غير ملائمة لاتخاذ القرار .

وبصورة عامة تمر عملية اتخاذ القرار بالمراحل والخطوات التالية:¹

- تحديد المشكلة
- تحديد الحلول البديلة للمشكلة
- تجميع البيانات اللازمة عن كل بديل
- مقارنة وتقييم البدائل المتوفرة لاتخاذ القرار
- تنفيذ القرار
- متابعة القرار

3-خصائص المعلومات التكاليفية :

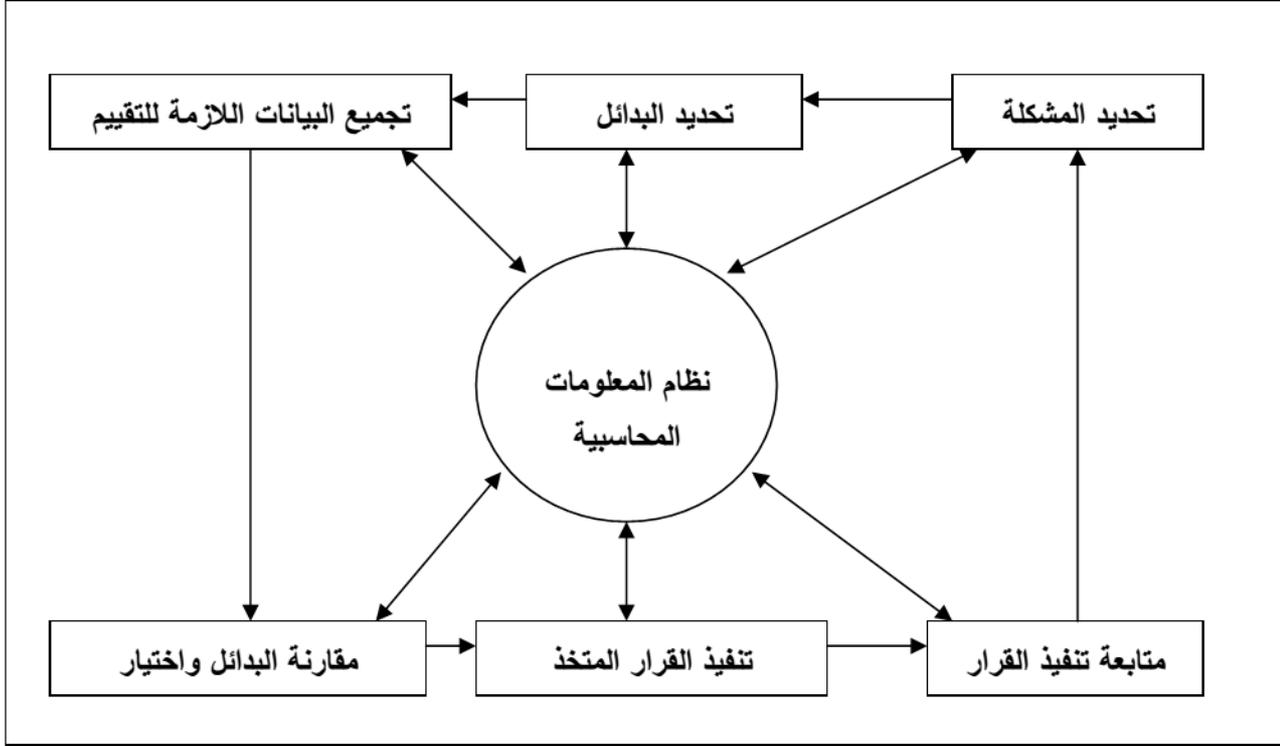
يعتبر نظام محاسبة التكاليف كغيره من النظم حيث يتكون من مدخلات عبارة عن بيانات تحتاج إلى تشغيل ومعالجة وفقا لمجموعة من الأسس و الطرق و الإجراءات لإنتاج معلومات مفيدة لإدارة الشركة، وحتى يتم الحكم على مدى جودة هذه المعلومات يجب وضع معايير وضوابط وخصائص يجب أن تتصف بها هذه المعلومات، ويقصد بجودة المعلومات المحاسبية القدرة على تشغيل وتوفير المعلومات التي يتحقق فيها التوافق بين معرفة معدو هذه المعلومات مع توقعات المستخدمين النهائيين.

ويرى قاسم أن خصائص جودة المعلومات المحاسبية وإن كانت قد وضعت بالأساس لقياس جودة معلومات المحاسبة المالية إلا أنه يمكن استخدامها لقياس جودة معلومات التكاليف ومستخدميها من داخل الشركة.

¹- شادي صبحي ابو شنب، مرجع سابق، ص58.

ويمكن تلخيص دور نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار في الشكل التالي:¹

الشكل رقم (1-07): دور نظام التكاليف في اتخاذ القرار



المصدر: شادي صبحي أبو شنب، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص 63.

المطلب الثالث : دور نظام محاسبة التكاليف في الرقابة على عناصر التكاليف

1- أهداف الرقابة على عناصر التكاليف :

- ✓ تمكن الإدارة من استخدام الطاقات البشرية والمادية .
- ✓ إمكانية متابعة أي استخدام غير رشيد لعوامل الإنتاج واتخاذ القرارات المناسبة بشأن تصحيحه.
- ✓ تمكن الإدارة من التخطيط السليم لاحتياجاتها من هذه العناصر مستقبلا إضافة إلى تمكينها من الاعتماد على البيانات التاريخية التي تعد مرجعا سلميا لكونها بيانات تمثل الأداء الجيد و الكفاء.

2 - إجراءات الرقابة على عناصر التكاليف:

- ◀ الرقابة على عنصر تكلفة المواد.
- ◀ الرقابة على عنصر العمل.
- ◀ الرقابة على عنصر تكلفة المصروفات (تكاليف الصنع الإضافية).²

1- شادي صبحي أبو شنب، مرجع سابق، ص 58

2- شادي صبحي أبو شنب، مرجع سابق، ص 59

المطلب الرابع: طرق حساب التكاليف

لحساب التكلفة توجد عدة طرق سواء كانت تقليدية أو حديثة، ومن بين هذه الطرق ما يلي:

1- الطرق التقليدية لحساب التكاليف .

من أهم هذه الطرق :

➤ طريقة التكاليف الحقيقية (الإجمالية)

➤ طريقة التحميل العقلاني

أولاً: طريقة التكاليف الحقيقية :

ظهرت هذه الطريقة بفرنسا، وتسمى بمراكز التحليل، وقد كان لها مجال واسع في التطبيق على اعتبار أنها المحاسبة المطبقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي وتعرف على أنها "تكلفة المنتج في المرحلة النهائية بما فيها التكلفة التسويقية"¹.

يتم إعداد هذه الطريقة عبر المراحل التالية من بينها:²

❖ **معالجة التكاليف المباشرة :** الأعباء المباشرة هي أعباء خاصة بتكلفة وحيدة، وبالتالي فهي تخصص مباشرة على التكلفة بدون حساب وسيط مثل المواد الأولية المستهلكة لإنتاج منتج، وأجور اليد العاملة المباشرة.

❖ **معالجة التكاليف غير المباشرة:** تعرف الأعباء غير المباشرة بأنها الأعباء التي لا يمكن أن تكون مباشرة في التكلفة، لأنها تتعلق بمجموعة من المنتجات أو الوظائف أو الأقسام، أو تتعلق بمجموعة نشاط المؤسسة الإجمالي.

❖ **تحميل تكاليف المنتجات الرئيسية على المنتجات:** وتأتي هذه المرحلة بعد إتمام توزيع الأعباء غير المباشرة من خلال تحميل عناصر التكاليف الواردة في الأقسام الرئيسية حسب نوعها (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة) لمختلف المنتجات أو الطلايبات.

¹- زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، (أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015)، ص 91

²- جغزوري علي، استخدام محاسبة التكاليف في ترشيد تكاليف الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية، (مذكرة ماستر، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2015)، ص 57

ثانيا: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة (الطريقة الجزئية) :

تقوم هذه الطريقة بتقسيم التكاليف إلى متغيرة و ثابتة و حساب التكاليف الثابتة على أساس حجم النشاط أو الإنتاج العادي، مما يجعل تكلفة الوحدة الثابتة لا تتأثر بتغير حجم الإنتاج و منه الحصول على سعر تكلفة عقلائي يقترب من الثبات.

➤ طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة (الطريقة الجزئية): هي طريقة لحساب سعر التكلفة، تقوم

على تقسيم التكاليف إلى مصاريف متغيرة و مصاريف ثابتة ليتم تحميل، المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة.

➤ المصاريف الثابتة و المصاريف المتغيرة:

• **المصاريف الثابتة:** هي التي لا تتأثر بالنشاط الاقتصادي، أو بالإنتاج أو بالبيع مثل أجرة الكراء، الإهلاك، مصاريف التأمين، و مصاريف الإداريين،... إلخ. و هذا النوع من المصاريف تتحمله المؤسسة مهما كان مستوى النشاط الاقتصادي.

• **المصاريف المتغيرة:** هي التي تزداد أو تنخفض بالتناسب مع حجم الإنتاج أو البيع مثل مصاريف المادة الأولية، أجرة عمال الورشات، مصاريف الطاقة المحركة.¹ وتقوم هذه الطريقة على مبدأ:²

تقوم هذه الطريقة بتقسيم التكاليف إلى تكاليف متغيرة و تكاليف ثابتة، و تحسب التكاليف الثابتة وفق هذه الطريقة من خلال العلاقة التالية:

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة} = \text{التكاليف الثابتة الفعلية} \times (\text{حجم النشاط الحقيقي} \div \text{حجم النشاط العادي})$$

وتسمى النسبة (حجم النشاط الحقيقي ÷ حجم النشاط العادي) بمعامل التحميل العقلاني و يجب أن يكون كل من النشاط الحقيقي والعادي لهما نفس وحدة التقييم (ساعة عمل، كغ مادة أولية، وحدات مباعية، وحدة منتجة، ..) ✓ **إيجابيات وسلبيات طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:**

1-2 **إيجابيات التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:** تتميز هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات والتي نذكرها في النقاط التالية:

• استقرار سعر التكلفة وفق هذه الطريقة إلا في حالة تغير التكلفة المتغيرة للوحدة أو التكاليف الثابتة بشكل إجمالي

1- علي رحال، سعر اتكلفة والمحاسبة التحليلية، (الجزائر: الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، ط1999، ص86
2- عرقابي عادل، مرجع سابق، ص - ص، 83-84.

- تسمح هذه الطريقة بحساب التكلفة النهائية بطريقة عقلانية وذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدمجة وفق معامل التحميل، وبالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه الناتج عن تغير حجم النشاط ومدى انعكاس تغير هذا الأخير على أسعار البيع.
- تسمح هذه الطريقة للجميع بالمشاركة في اتخاذ القرارات، خاصة أثناء تحديد حجم النشاط العادي وذلك من خلال مشاركة كل مسؤل قدر مسؤليته على مستوى قسمه.
- منهجية هذه الطريقة تسمح بالإطلاع على المردودية التقنية وذلك من خلال تصنيف التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة.

2-2- سلبيات طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: رغم أن لهذه الطريقة إيجابيات كما سبق فإن لها أيضا سلبيات يمكننا ذكرها في النقاط التالية:¹

- أول سلبية تطرحها هذه الطريقة هي كيفية تحديد حجم النشاط العادي لأن له انعكاسات على تحميل التكاليف وبالتالي على تحديد السعر، حتى إن أمكن قياس مستوى النشاط العادي، فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستخدام أسس علمية، ولذلك يلجأ المحاسب إلى استخدام أسس تقديرية لتوزيع التكاليف .
 - تطرح مشكلة الجرد الدائم وتقييم المحزونات في نهاية دورة الاستغلال وأثرها على النتيجة ، لأن المحزونات لا تقيم بتكلفتها الحقيقية لأنه تم تحميل التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل العقلاني.
 - لا تساعد هذه الطريقة الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج و البيع وتخطيط الأرباح.
- 2- الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف .**

سننطلق في دراسة هذا المطلب إلى دراسة نوعين رئيسيين من الطرق وهما:

◀ نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

◀ نظام التكلفة المستهدفة .

أولا - نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

جاء نظام التكلفة على أساس الأنشطة نتيجة الانتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف التقليدية التي لم تعد قادرة على مواجهة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج وأساليب التسيير الحديثة ، لهذا النظام على كيفية تحسين قياس التكاليف وتخفيضها وأصبحت المعلومة أكثر دقة ويمكنها أن تؤثر على القرارات التي يتخذها مصممي ومهندسي المنتجات .

¹- المرجع السابق.

1-تعريف نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

- اختلفت وتعددت التعاريف لنظام التكلفة على أساس الأنشطة حسب عدة جهات نظر فيعرفها بعض الأكاديميون انه عبارة "عن نظام وليس أسلوبا ووسيلة وذلك لشموله على مكونات النظام من مدخلات ومعالجة المخرجات والتغذية العكسية"¹
- وجاء في تعريف بان نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة هو عبارة عن "نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في الشركة ، ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدى حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقوم بها الشركة أولا ، ثم يتم تخصيص الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو العملاء، وذلك حسب الاستفادة منها"²

2-أهمية نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC):

تبرز أهمية نظام ABC في النقاط التالية:³

- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة
- يوفر نظام التكاليف على أساس النشاط معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات مثل: قرارات التسعير، قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة ، تحديد مستويات الإنتاج ، اختيار قنوات التسويق والتوزيع ، قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة.
- يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل:

✓ إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية

✓ إجراء تعديل في تصميم المنتج

✓ إتباع أساليب تكنولوجية حديثة

✓ تغيير نسبة التشكيل البيعي

✓ قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي يقوم بها الكيان وتحميل تلك

التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة

1- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، (عمان، الأردن، دار حامد، ط2007، 1)، ص163

2- ماهر موسى درغام ، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية، (مجلة الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، المجلد الخامس عشر العدد 2، جوان) 2007، ص680

3- هشام أحمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، (الاسكندرية، جمهورية مصر العربية، الدار الجامعية، ط2000، 1)، ص24

ثانياً - نظام التكلفة المستهدفة:

التكلفة المستهدفة عبارة عن تقنية موجهة نحو العميل ، استعملت بشكل واسع في اليابان وتبنتها مؤخراً مؤسسات في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية.

1- تعريف نظام التكلفة المستهدفة :

"التكلفة التي يجب أن لا تتجاوزها تكلفة المنتج حتى يمكن المحافظة على هامش ربح محدد وعلى سعر البيع اللازم لتحقيق هذا الهامش المحدد"¹

"ليست طريقة لحساب التكاليف وإنما هي إجراءات 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 الإستراتيجي 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"²

1- خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

من المفترض أن عملية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة عملية تفاعلية ، بمعنى أن معظم الأنشطة في هذه العملية تحدث في نفس الوقت أو بشكل متوازي .وتتمثل أهم خطواتها في:³

- **تحديد السعر المستهدف بناء على السوق Establish a market-driven target price** : وهو السعر القدر للمنتج والذي يكون الزبائن المرتقبون على إستعداد لدفعه ،والسعر المستهدف هو الذي يؤدي إلى التكلفة المستهدفة،ومن ثم الربح المستهدف.
- **تحديد الربح المستهدف** : والربح المستهدف هو الدخل الذي ترغب المنظمة بتحقيقه للوحدة الواحدة من المنتج
- **تحديد التكلفة المستهدفة**: إن الفرق بين سعر البيع المستهدف والربح المستهدف يتمثل في التكلفة المستهدفة
- استخدام هندسة القيمة لتحديد طرق تخفيض تكلفة المنتج.

1- ثناء علي قباني ، إدارة التكلفة وتحليل الربحية ،(الإسكندرية:جمهورية مصر العربية، الدار الجامعية ، ط2006،1)،ص 475
 2- محمد الجلالي نواف فخر ، محاسبة التكاليف (التكاليف المعيارية) ،(دمشق:سوريا، منشورات جامعة دمشق ،2006)،ص532
 3- معاذ الخلف ابراهيم الجنابي ،الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة ،(مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية،كلية الاقتصاد ،جامعة تكريت،العدد،2010،21)،181

- استخدام التحسين المستمر في جودة المنتج وتخفيض التكلفة المبدئية للمنتج والتكلفة المستهدفة بالتخفيض المنشود والذي تسعى المنظمة إلى تحقيقها من خلال ادارتها للتكلفة لتدعيم ربحيتها ،ومن ثم قيادة التكلفة وصولا إلى ميزة تنافسية تدعم موقفها مع المنافسين على شرط أن يكون ذلك التخفيض للتكلفة حقيقيا .

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى ماهية محاسبة التكاليف من خلال تعريفها وبيان العلاقة بينها وبين فروع المحاسبة الأخرى ، كما تناولنا أهم التصنيفات والتبويبات التي تخص محاسبة التكاليف ، وكذا تم التطرق إلى محاسبة التكاليف كنظام متكامل تلجأ إليه المؤسسة للحصول على معلومات عن التكاليف تساعد في التخطيط و اتخاذ القرارات ، وفي الأخير بينا دور محاسبة التكاليف في عملية الرقابة واتخاذ القرارات وأهم الطرق لحساب التكاليف القديمة والحديثة.

تمهيد

تحتل إدارة الإنتاج مكانة خاصة في المؤسسات الإنتاجية فهي الدعامة الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسة في تطوير وتحسين مردودها الإنتاجي، كما يساعد التحكم الجيد في هذه الإدارة في زيادة الأرباح والقدرة الإنتاجية من خلال التخطيط السليم وتنظيم استغلال الموارد المادية و البشرية، وقد اعتمدت هذه الإدارة على تطوير مخرجاتها من خلال إتباع عدة نظم متطورة تعمل من خلالها على تحسين جودة الإنتاج، وذلك لدعم مكانة المؤسسة في السوق وجعل منتجاتها قابلة للمنافسة، كما أنها تعمل بشكل أساسي على تخفيض تكلفة الإنتاج وتحقيق اعلي مستوى من الأرباح .

المبحث الأول: ماهية إدارة الإنتاج

عرفت إدارة الإنتاج عدة تطورات، نتيجة لظهور التكتلات الاقتصادية العملاقة والتطور المتسارع وخاصة بعد اشتداد المنافسة بين المؤسسات الساعية إلى النجاح والنمو والاستمرارية وتحقيق الربح على المدى البعيد مما دفع بتلك المؤسسات إلى استخدام طرق إدارة الإنتاج لتحقيق مستويات عالية من الأداء.

المطلب الأول: تعريف و أهداف إدارة الإنتاج

"ذلك النشاط الذي يتولى عملية توحيد ومن ثم تحويل الموارد المتاحة لنظام معين وفق أسلوب محدد من أجل إضافة أو خلق قيمة تتلاءم مع السياسات التي تمارسها إدارة النظام"¹

" الوظيفة التي يتم فيها تحويل العناصر المختلفة من موارد وخامات إلى سلع تمثل المخرجات النهائية للمنظمة وفقا للمواصفات الموضوعية"²

"إن مفهوم إدارة الإنتاج يعني إدارة العمليات الإنتاجية من خلال الوظائف الإدارية التقليدية: التخطيط، التنظيم والرقابة والتي تهدف إلى تصنيع السلع بالكميات والجودة المطلوبتين وبأقل تكاليف ممكنة"³

كما تعرف إدارة الإنتاج "على أنها إدارة تهتم باتخاذ القرارات الخاصة بعمليات الإنتاج بالشكل الذي يؤدي إلى إنتاج السلع والخدمات وفقا للمواصفات المحددة بالكميات والمواعيد المطلوبة وبأقل الكلف"⁴

وتعرف أيضا "هي نشاط إداري يعمل على تحويل مدخلات الإنتاج على منتج نهائي بأقل تكلفة ممكنة وأعلى جودة."⁵

ومن مجمل هذه التعاريف يمكننا القول أن إدارة الإنتاج هي القوة الأساسية التي تعمل على تنسيق الأنشطة الخاصة بالنظم الفرعية داخل المؤسسة، وكذلك ربطها بالبيئة المحيطة أي أنها تعمل على التكامل بين الموارد المختلفة لكي تنظم في شكل نظام كلي (المؤسسة) لتحقيق الأهداف المنشودة.

فإن إدارة الإنتاج هي التي تقوم "بتوجيه وتنظيم جميع التدفقات انطلاقا من الموردين إلى غاية الزبائن".

1- محمد الحسن شريف محمد، واقع أداء إدارة الإنتاج والعمليات بالمنشآت الصناعية السودانية، (امارباك مجلة علمية محكمة، الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا ، العدد14، 2014)، ص21-38

2- الحسن شريف محمد، مرجع سابق، ص21

3- جمال أمغار "دور تطبيق نظام ال M.R.P في تحسين تسيير وظيفة الإنتاج لمؤسسة صناعية" (رسالة ماجستير منشورة، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008)، ص26

4- رفيق زراولة، محاضرات في إدارة الإنتاج و العمليات، (الجزائر، قالمة، جامعة 8ماي 1945)، ص14

5- محمد أحمد عيشوني، مبادئ أساسية لإدارة الإنتاج، (حائل، المملكة السعودية، بدون دار نشر، 2008)، ص2

2- أهداف إدارة الإنتاج:

حتى يتم الوصول إلى تحقيق الأهداف المتعلقة بإدارة الإنتاج والعمليات من جودة وتكلفة وفي الوقت المناسب يسهر نظام الإنتاج والعمليات على التنسيق مع مختلف الوظائف في المؤسسة على تحقيق عدد من الأهداف التي تعبر في الواقع عامة.

فالأهداف تبين مدى ضرورة التنسيق وبذل الجهود لإنجاح المؤسسة ككل وهم:¹

2-1: تطوير المنتجات:

تختلف درجة تطوير وتحسين المنتج في درجة عمقها ومدة تنفيذها والأموال الضرورية لها. وتمر عملية اختيار تقنية أو تطوير منتج بهذا العمق بعدد من المراحل ابتداء من جمع الأفكار حول المنتج أو التغييرات الجديدة، تصفيتها وفرزها لأخذ المقبول منها في التنفيذ والمناسب حسب طبيعة المؤسسة واعتبارات أخرى، ثم في مرحلة أخرى يتم دراسة الاختيارات المحددة من جوانب هندسية (المواصفات) وبداية إنجاز تجارب ونماذج منها، وأخيرا تجربة إدخالها إلى السوق واقتراحها على المستهلك وهي من أصعب المراحل، ومدى نجاحها يتعلق بعوامل عدة من فعالية الإعلان أو الإشهار ونشر المنتج، إلى صورة المؤسسة لدى المستهلك ووضعيتها المالية، وصدى المنتج وقيمته الإستعمالية ودرجة المنافسة في السوق....الخ.

2-2 تطوير طرق الإنتاج:

قد تتغير طريقة الإنتاج بدون تغير المنتج، بإدخال تحسينات على جهاز الإنتاج وكذا خط الإنتاج من خلال دراسة سلسلة الإنتاج والوقت الذي يستغرق في كل مرحلة أو دورة، ودراسة الحركات التي يقوم بها كل عامل حتى يتسنى حذف الحركات والوقت الغير مبرر واستعماله في مجالات أخرى. وكذلك إعادة النظر في ترتيب الآلات والمناصب في الورشات من أجل رفع كفاءة أداؤها.

¹- محمد رفيق الطيب: "مدخل التسيير" (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزء الثاني، 2012)، ص01

2-3 زيادة الإنتاج:

فرع الإنتاج تختلف طرقه ووسائله، إذ يمكن الرفع من عدد الوحدات المنتجة باستعمال نفس الجهاز الإنتاجي والموارد البشرية، أو بتغيير في إحداها، مثل استعمال ساعات إضافية أو تشغيل عمال جدد بنفس الآلات أو بآلات جديدة.

2-4 تحسين أداء العمال:

من أجل تحسين أداء العمال (تحقيق أحسن إنتاج بنفس الموارد، أو تحقيق نفس الإنتاج بأقل الموارد)، هناك طرق عديدة للتأثير على رغباتهم بحوافز مادية كالزيادة في الأجور، أو تحديد مكافآت دورية أو بحوافز معنوية. كما يمكن تحسين الأداء بالتدريب وإعادة التكوين للعمال والإطارات، بالإضافة إلى توفير ظروف اجتماعية ومادية ملائمة.

المطلب الثاني: منهج النظم لإدارة الإنتاج

ليس من الشك في أن الدور الذي يقوم به رجال الإنتاج يمثل المعيار الحقيقي لتقدم الأمم ورفاهيتها، ويظهر ذلك من خلال الدور الذي تؤديه لنا إدارة الإنتاج في مختلف المنظمات لخلق السلع والخدمات من خلال العديد من النظم الإنتاجية. وتشير النظم الإنتاجية إلى الإطار الذي يتم من خلاله إنتاج السلع وخدمات مطلوبة.

1-1 تعريف نضام الإنتاج :

❖ يعرف نظام الإنتاج بأنه " سلسلة من النشاطات المتداخلة والعمليات التي تبدأ من تصميم المنتج مروراً بالتخطيط والرقابة على مختلف الأنشطة المتعلقة بالعملية الإنتاجية في إطار التكامل لهذه الأنشطة باعتماد الأنظمة المساعدة في اتخاذ القرارات"¹

كما يعرف نضام الإنتاج على أنه " مجموعة من المدخلات التي يتم تفاعلها ببعضها البعض، ومن خلال العمليات الإنتاجية التحويلية نحصل على مجموعة من المخرجات بالإضافة إلى السيطرة الفعالة بواسطة التغذية المرجعة"²

1- منعم زمزير، إدارة الإنتاج والعمليات، (عمان، الأردن، دار زهران، ط1، 2008)ص93
2- عبد الستار محمد علي، إدارة الإنتاج و العمليات مدخل كمي، (عمان، الأردن، دار وائل، ط2000، 1)،ص26

من خلال التعريفين السابقين يمكننا القول أن " نظام الإنتاج هو نظام متكامل ومتناسق الأجزاء ، مهمته تحويل مجموعة من المدخلات إلى مجموعة من المخرجات . وذلك من خلال العمليات الإنتاجية التحويلية. كما هو أسلوب جديد لمعالجة مشاكل الإنتاج وفق إجراءات منطقية وفي أطار النظرة المتكاملة لتخطيط مستلزمات الإنتاج المادية والطاقة الإنتاجية ثم التخطيط الجيد والرقابة الجيدة لمخرجات إدارة الإنتاج .

1-2: مكونات النظام الإنتاجي.

تتطلب العملية التحويلية مجموعة من العناصر الأساسية تتمثل في : المدخلات، العملية التحويلية، المخرجات السيطرة أو الرقابة ، استرجاع المعلومات (التغذية العكسية).

1-2-1 المدخلات: هي عبارة عن مجمل عوامل الإنتاج الخاضعة للتشغيل داخل المؤسسة والمخصصة لأداء العملية الإنتاجية المتعلقة بهذا الأخير¹ . ويمكن تقسيم عناصر المدخلات كالآتي:

• تقسيم المدخلات حسب النوع:²

◀ **مدخلات مادية:** والتي تتضمن المواد الخام وكذلك آلات القطع وآلات الخراطة والمكابس والأدوات الأخرى المستخدمة في تجهيز آلات الإنتاج، وبالإضافة إلى ذلك هناك عناصر مادية أخرى مثل: الأموال اللازمة للحصول على الأراضي وتجهيز المباني اللازمة للمصنع وتمويل احتياجات العمليات في المصنع.

◀ **مدخلات بشرية:** تتمثل في هيكل القوى العاملة اللازمة لتشغيل المصنع، وإجراء العمليات التحويلية المطلوبة. وتتضمن هذه المجموعة في: المدراء، الفنيون، الأخصائيون، العمال المهرة، العمال نصف مهرة، والعمال غير مهرة.

• **تقسيم المدخلات حسب الغرض:** طبقاً للغرض الذي تستخدم فيه تلك العناصر اثناء العملية التحويلية داخل نظام الإنتاج يمكن تقسيم عناصر المدخلات كالآتي:

◀ **مدخلات تحويلية :** وتشمل عناصر المدخلات التي تتحول مباشرة الى منتجات نهائية، مثل تحويل الأخشاب ومواد اللصق ومواد الدهان والطاقة الكهربائية من خلال عمليات صناعية محددة إلى منتجات صالحة للاستخدام كالكراسي والمناضد.

1- احمد طرطاق، "الترشيد الاقتصادي للطاقات في المؤسسة"، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، ط1، 1993)، ص24.

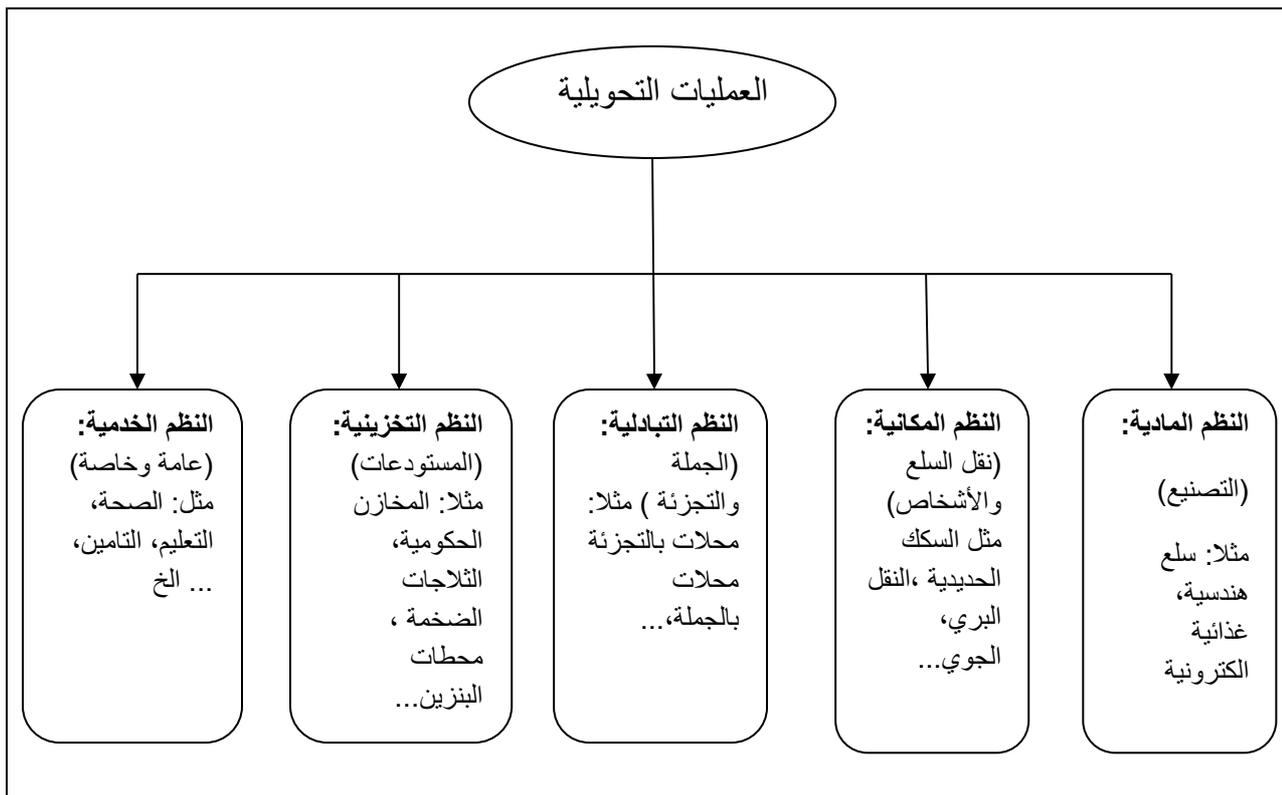
2- محمد علي شهاب، "إدارة الإنتاج والعمليات في المنشآت الصناعية والخدمية"، (مصر، القاهرة ، مؤسسة روزنيون ، الطبعة الأولى، 1983)، ص9.

◀ **مدخلات غير تحويلية:** وهي تلك العناصر المادية والبشرية التي لا تتحول إلى منتجات نهائية، مثل الإدارة والعمال الأكفاء والمباني حيث لا يمكن تصور إتمام عملية تحويل المواد الخام إلى منتجات نهائية بدون الدور الذي تؤديه تلك العناصر غير التحويلية

2- العملية التحويلية.

وهي العمليات التي تتم داخل نظام الإنتاج لضمان تحويل عناصر المدخلات إلى عناصر المخرجات المطلوبة سواء كانت منتجات أو خدمات. كما تختلف العمليات التحويلية حسب المنتج المراد إخراجها لذلك يمكن تصنيف مختلف العمليات الإنتاجية كالآتي: النظم المادية، النظم المكانية، النظم التبادلية، النظم التخزينية، النظم الخدمية¹.

والشكل (01-II): يمثل نموذج شامل للعمليات التحويلية للنظام الإنتاجي.



المصدر: بن طيب هديات، دراسة الإنتاج والعمليات باستخدام البرمجة بالأهداف في مؤسسات الخدمات، (رسالة الدكتوراه، تخصص تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2016)، ص33

1- سونيا محمد البكري، "إدارة الإنتاج والعمليات"، (مصر، الاسكندرية، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، 1999)، ص27.

3- المخرجات.

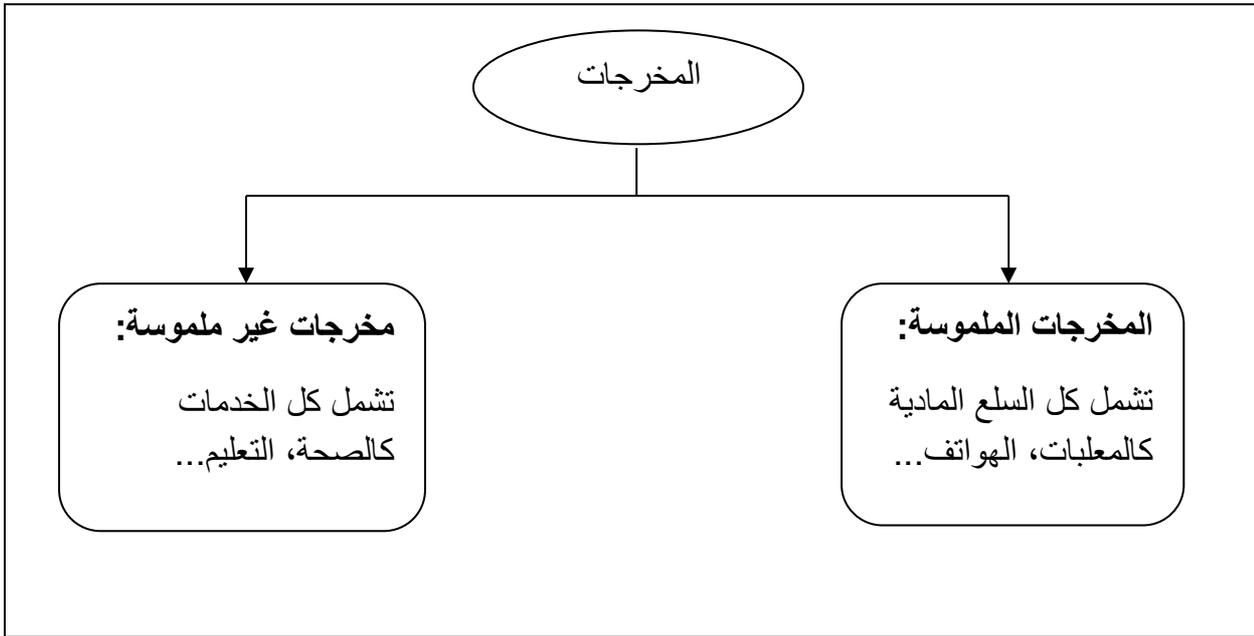
وهي تعبر النواتج النهائية لنظام الإنتاج والعمليات، أي ما ينتج عن عمليات التحويل والمتمثلة في:¹

◀ **المخرجات الملموسة:** تتمثل في السيارات والمنتجات الكهربائية والأدوات المنزلية، المعدات، الملابس المنتجات الزراعية، الحاسبية الآلية، المعدات الثقيلة،... الخ.

◀ **المخرجات غير الملموسة:** تتمثل في الخدمات الخاصة أو العامة كالتعليم، الصحة، البنوك، شركات التأمين، الضرائب، الجهات المحاسبية.

ومن الطبيعي إن تكون تشكيلة المنتوجات المكونة لمخرجات نظام الإنتاج والعمليات مميزة بمجموعة من الخصائص التي لا بد من توافرها مثل: الشكل، الأبعاد، الأحجام وما الى ذلك من المواصفات التي يتطلبها المستهلك. فضلا عن ذلك فان إنتاج تلك المنتجات لا بد ان يكون في حدود مستويات تكلفة محددة مقدما، حتى تستطيع الشركة المنتجة تحديد أسعار المنتجات في حدود ما يتقبله الطلب السائد في السوق.

الشكل (II-2) يمثل: نموذج شامل لمخرجات النظام الإنتاجية.



المصدر: بن طيب هديات، دراسة الإنتاج والعمليات باستخدام البرمجة بالأهداف في مؤسسات الخدمات ، (رسالة الدكتوراه، تخصص تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2016)، ص34.

¹ - بن طيب هديات، دراسة الإنتاج والعمليات باستخدام البرمجة بالأهداف في مؤسسات الخدمات ، (رسالة الدكتوراه، تخصص تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابو بكر بلقايد تلمسان، 2016)، ص33.

4- النظام الفرعي للرقابة :

هو نظام فرعي من نظام الإنتاج، حيث يتم من خلاله مراقبة المخرجات لتحديد ما اذا كانت تتفق مع المعايير السابق وضعها من ناحية الجودة والتكاليف وغيرها من المحددات. وعلى ضوء هذه المقارنة يتم تقرير ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ أي خطوات تحسينية.

إذا كانت نتائج القياس تتفق مع ما هو مسموح به وفقا للمعايير، فلا توجد حاجة للتغيير. أما إذا كانت لا تتفق مع ما سبق وضعه من معايير فان التصرفات الإدارية المطلوبة قد تشمل المدخلات أو النظام الفرعي للعمليات التحويلية أو كلاهما معا. وهكذا يصبح واضح انه عن طريق وجود نظام الرقابة الفرعي لمراقبة المخرجات. ويمد الإدارة بمعلومات التغذية العكسية المرتردة في حالة الاحتياج الى خطوات التصحيحية.¹

5- التغذية العكسية (استرجاع المعلومات):

وهي تعتبر عن إمداد الإدارة بالمعلومات التي تصف مستوى تحقيق المخرجات أول بأول، حتى تتمكن الإدارة من الرقابة على العمليات التي يؤدي داخل نظام الإنتاج وإدخال التعديلات الضرورية للحصول على المخرجات المطلوبة

تتبع أهمية استرجاع المعلومات من أهمية توافر معلومات محددة عن نتائج التنفيذ أمام الإدارة، حتى تستطيع أن تمارس مسؤوليتها في تحقيق أهداف النظام

ويقصد باسترجاع المعلومات أيضا عملية إرجاع الأثر الخاص بمخرجات كل مرحلة من مراحل النظام لكي تتمكن من اتخاذ الخطوات التخطيطية والتنظيمية اللازمة لتصحيح الإنتاج في النظام. أي أن الإدارة لا تستطيع ضبط المدخلات الواردة للنظام، ولا مسار العمليات التحويلية داخل النظام، والتأكد من الحصول على المخرجات المطلوبة، إلا من خلال حصولها على معلومات تبين أثار ونتائج التنفيذ.

ومن هنا تظهر أهمية المعلومات للإدارة كأحد الأدوات الأساسية للسيطرة الإدارية على أجزاء الإنتاج.²

¹ بن الطيب هديات ، مرجع سابق ، ص34.

² بن الطيب هديات، مرجع سابق، ص35.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لإدارة الإنتاج

من المهم أن يقوم تنظيم الإنتاج على أسس علمية سليمة لكي نحصل على أداء إنتاجي يحقق الأهداف المرجوة بنجاح، ومن ثم فإن تنظيم الإنتاج يعني " تجميع الأنشطة اللازمة لتحويل المدخلات إلى مخرجات ووضعها في وظائف ، كجزء من الهيكل التنظيمي في صورة إدارة أو وحدة أو قسم يتكامل مع بقية الأجزاء"¹

1- ما هو التنظيم؟

بعد تحديد الأهداف المراد تحقيقها وطرق العمل من طرف الإدارة يأتي دور التنظيم لتحديد البنية الهيكلية والمهام المطلوب تأديتها أو المواصفات المرتبطة بها، وتحديد العلاقات بين الأقسام و الإدارات و الأفراد و رسم خطوط السلطة و قنوات الاتصال، حتى يتناسب العمل في دورته المستمرة من المدخلات إلى المخرجات بأكبر قدر ممكن من الكفاءة و الفعالية ، وعلى هذا فإن وظيفة التنظيم تضع إهتمامها على العناصر التالية:²

- الأعمال و الأنشطة التي يلزم القيام بها لبلوغ الأهداف المحددة.
- الأفراد الذين سيتولون القيام بهذه الأعمال و على الوجه المحدد.
- العلاقات بين الأفراد (نوعها ، اتجاهها ، حدودها) في إطار متكامل يعرف بالهيكل التنظيمي.
- الأدوات التي يستخدمها الأفراد في أداءهم لأنشطتهم المختلفة.

1-1 أهمية التنظيم (الوظائف الإدارية):

يحقق التنظيم بشكل عام وكذلك تنظيم إدارة الإنتاج مجموعة من المزايا:³

- إقامة العمل على أساس موضوعي، من الواجبات و المسؤوليات و الصلاحيات، بما يضمن سير العمل
- إقامة العلاقات التنظيمية على قواعد مستقرة ، مما يقلل التصرفات العشوائية أو غير المتوقعة ويقلل الاحتكاك و تنازع و تضارب الاختصاصات ، وبناء على ذلك تحقيق التعاون والإنسجام بين الأفراد والجماعات و توجيه جهودهم في اتجاه واحد.
- سهولة ممارسة مجموعة كبيرة من الأنشطة باستخدام الأسس التنظيمية المتاحة ، مثل توزيع الأدوار و تفويض السلطة .

1- علي محمد عبد الوهاب، العنصر الإنساني في إدارة الإنتاج، (القاهرة، مصر ، مكتب عين شمس، ط1، 1983)، ص79

2- محمد رفيق الطيب، مدخل للتفسير و التنظيم والمنشأة ، (الجزائر، ديوان المطبوعات ، ط1، 1995)، ص79

3 - علي محمد عبد الوهاب ، مقدمة في الإدارة ، (الرياض ، السعودية معهد الإدارة العامة ، الطبعة الأولى ، 1981)، ص76

- الإستغلال الكفاء للإمكانيات المتاحة (قدرات الأفراد و مهارتهم و خبرتهم ...) و الحصول على أقصى طاقة إنتاجية منه
- تحقيق التنسيق و التكامل بين الأنشطة المختلفة لتحقيق الهدف الكلي

1-2 خطوات تنظيم إدارة الإنتاج:

يعتبر التنظيم وظيفية من وظائف الإدارة، و يتطلب جميع الأنشطة الضرورية لتحقيق أهداف المؤسسة و بذلك يهتم التنظيم ببناء هيكل علاقات السلطة مع تهيئة الظروف التي تساعد على خلق التنسيق على المستويين الأفقي و الرأسي و ذلك مرورا بما يلي:¹

◀ الهدف

يعتبر نقطة البداية في تنظيم الوظيفة الإنتاجية ، ويشمل ذلك تحديد الأهداف الرئيسية و الفرعية ، فهدف إدارة الإنتاج هو إنتاج سلعة أو خدمة ذات منفعة معينة لجمهور من المستهلكين أو المستفيدين ، و توفيرها بالقدر المطلوب ، و المواصفات المحددة في الوقت المناسب .

◀ الأنشطة و الوظائف

ولتحقيق هذا الهدف فإن الوظيفة الإنتاجية ، تشمل مجموعة من الأنشطة الهامة ، وهي تخطيط المصنع و تخطيط العمليات ، و تحديد الموارد المطلوبة ، و استخدامها في العملية الإنتاجية ، و رقابة الجودة.... الخ ، و تجمع هذه الأنشطة في إدارات و أقسام حسب اتفاق و ترابط طبيعتها ، ثم تحديد الوظائف اللازمة لتنفيذ هذه الأنشطة و القيام بواجباتها و أعبائها المختلفة .

◀ الاختصاصات

تحدد اختصاصات كل وظيفة من هذه الوظائف بوضوح كاختصاصات مدير مراقبة الجودة ، و وظيفة مدير الشؤون الهندسية و وظيفة رئيس قسم خدمات العاملين وغيرها

◀ العلاقات

تحدد العلاقات بين الوظائف المختلفة ، من حيث خطوط السلطة والمسؤولية و نطاق الإشراف ، و قنوات الاتصال ، و علاقة الاستشاريين و التنفيذيين الخ ، و ذلك حتى يمكن تنسيق الجهود و تكاملها لتحقيق الأهداف المطلوبة .

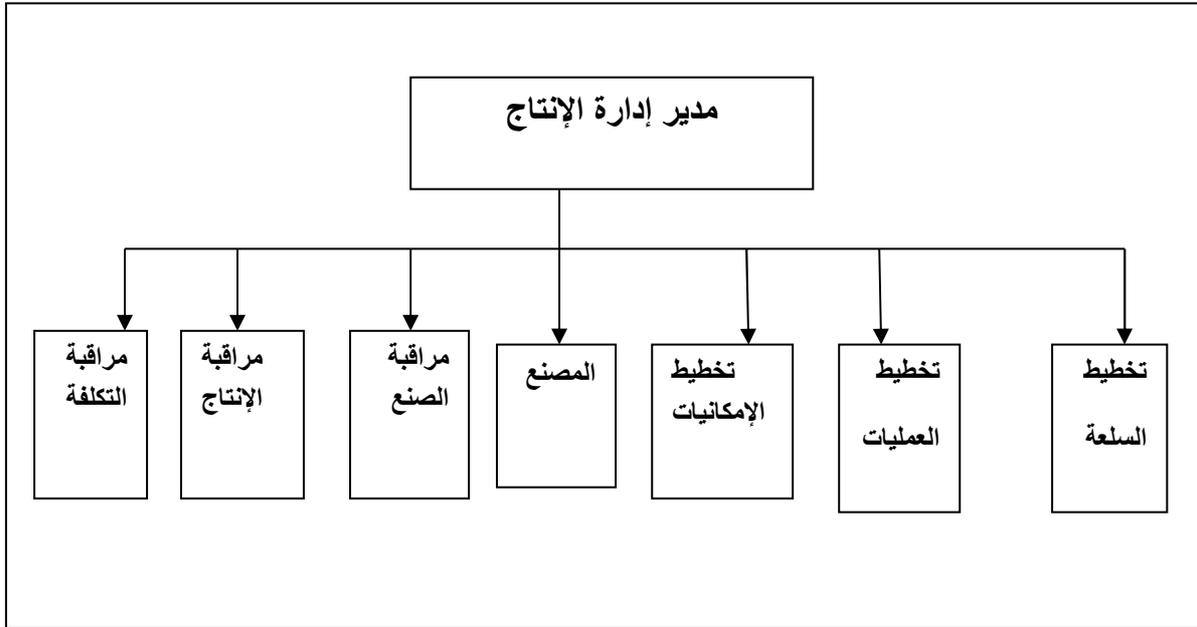
¹- بن عنتر عبد الرحمن، إدارة الإنتاج في المنشآت الخدمية و الصناعية، (عمان ، الأردن، دار اليازوري، ط1، 2011)، ص77

◀ الهيكل التنظيمي

تصمم بعد ذلك خريطة تنظيمية كلية، تصور الإدارات و الأقسام الموجودة بالمؤسسة ، وتوضح العلاقات بينها ، كما تعد خرائط تنظيمية فرعية للإدارات والأقسام ترسم تنظيمها الداخلي ، وتفصلها إلى وحداتها وأجزائها المختلفة

حيث يمكن أن نتصور الهيكل التنظيمي لإدارة الإنتاج في مؤسسة صناعية كالآتي:

الشكل (II-03): نموذج تنظيم إدارة الإنتاج في مؤسسة صناعية



المصدر: بن عنتر عبد الرحمن، إدارة الإنتاج في المنشآت الخدمية والصناعية، عمان، الأردن، اليازوري، ط2011، ص1، ص79

المبحث الثاني: نظام تخطيط الاحتياجات من المواد

إن إحدى مقومات نجاح أي شركة صناعية أو منظمة هي التخطيط الفاعل للإنتاج والمخزون، لذا كان لابد من اهتمام إدارات العمليات في تلك الشركات والمنظمات بتخطيط وجدولة الإنتاج، وإبلاء هذا الموضوع أهمية بالغة جنباً إلى جنب مع النشاطات الأخرى للشركة، فتخطيط الإنتاج يعد أحد المهام الحيوية التي تقع ضمن مسؤولية إدارة الإنتاج والعمليات التي تسعى بدورها للاستفادة من الموارد المتاحة إلى أقصى حد ممكن ومن ثم ظهر نظام متكامل يعد واحداً من أكبر الإبداعات الصناعية في مجال التخطيط والسيطرة على الإنتاج والمخزون الذي يستخدم في تخطيط عناصر المخزون من الطلب التابع (المشتق). وهو نظام تخطيط الاحتياجات المادية (MRP) Matériel Rééquipements Planning الذي يقوم باحتساب حجم الطلب للعناصر والأجزاء الثانوية ويعمل على معرفة وتحديد وقت الحاجة إلى هذه الأجزاء والعناصر.

المطلب الأول: مفهوم وأهداف نظام MRP

1- مفهوم نظام MRP :

اختلفت الآراء حول تحديد ووضع تعريف واحد لنظام تخطيط الاحتياجات المادية (MRP) شأنه بذلك شأن جميع الأنظمة الأخرى وذلك تبعاً لتعدد عناصره والمفاهيم، المرتبطة به وتنوع أهدافه، إلا أنه هناك عدة تعريفات نذكر منها:

" أسلوب التوقيت وتحديد المستلزمات من المواد ذات الطلب المشتق وفقاً لمتطلبات العملية الإنتاجية، وهو بذلك نظام لتخطيط الأولويات لأجزاء المنتج، بحيث يكون تاريخ توفيرها متزامناً مع تاريخ الاحتياج توفيرها متزامناً مع تاريخ الاحتياج الفعلي من هذه الأجزاء"¹

" أسلوب لإدارة المخزون بهدف تقليل مستوى الإستثمار فيه إلى الحد الذي يمكن إدارة المنظمة من تلبية محتويات جدول الإنتاج"²

1- جمال أمغار، دور تطبيق نظام MRP في تحسين تسير وظيفة الإنتاج لمؤسسة صناعية، (رسالة ماجستير، تخصص إدارة أعمال كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008)، ص 89

2- جمال أمغار، مرجع سابق، ص 89

فهو إذا نظام للتخطيط والسيطرة على الإنتاج والمخزون لعناصر الطلب التابع مستنداً على الحاسوب يستخدم معادلات وقيود مصممة لترجمة جدول الإنتاج الرئيسة إلى صافي الاحتياجات استناداً إلى التركيبية الفنية للمنتوج وسجلات حالة المخزون بشكل يضمن تدفق المواد والأجزاء بشكل محسوب كما وتوقيتاً.

2 - أهداف نظام MRP

إن الغرض أو الهدف الأساس لنظام (MRP) هو ضمان توفر الكميات المطلوبة من المواد والأجزاء والتجميعات الفرعية الأخرى في أوقات الحاجة لها، وبذلك يمكن تقديم المنتجات النهائية في المواعيد المحددة لإكمالها وحسب متطلبات جدول الإنتاج الرئيسة، وبذلك يتم إحكام السيطرة على مستويات المخزون من تلك العناصر والمواد والأجزاء.

تشتق الأهداف الرئيسة لنظام (MRP) من أهداف إدارة العمليات التي تسعى دائماً لخدمة الزبون وضمان تقديم المنتجات له بالكمية المطلوبة وفي الوقت المطلوب وبأعلى مستويات الجودة. وتسعى كذلك لتقليل مستويات المخزون والسيطرة عليه، وبذلك يتم إحكام السيطرة على إجمالي تكاليف المخزون بشكل خاص والتكاليف التشغيلية بشكل عام. لذا يمكن اشتقاق أهم الأهداف التي يسعى نظام (MRP) إلى تحقيقها بالآتي:¹

- تحديد إجمالي وصافي الاحتياجات للطلبات المنفصلة على كل جزء من وحدات المخزون الصناعي .
- توليد معلومات من جرائها تحدد كميات المخزون المناسبة لأمر العمل الذي يكون متصلاً بأوامر الشراء وأوامر الإنتاج.
- تحديد أسبقيات التصنيع للأصناف التي يتم إنتاجها في نفس الوحدة الإنتاجية وبنفس التسهيلات، حيث تحدد أسبقياتها حسب تاريخ استحقاقها .
- تحديد كميات المخزون الصناعي لأوامر العمل والحفاظ على مستويات المخزون بشكل يتناسب مع كل أمر عمل (شراء أو إنتاج)، ومن ثم تخفيض إجمالي كلفة المخزون.²
- التنبؤ بالطاقة الإنتاجية المتوقعة لأوامر العمل المستقبلية

¹- منعم زمزير، إدارة الإنتاج والعمليات، (عمان، الأردن، دار زهران، ط2008،1)، ص174-175

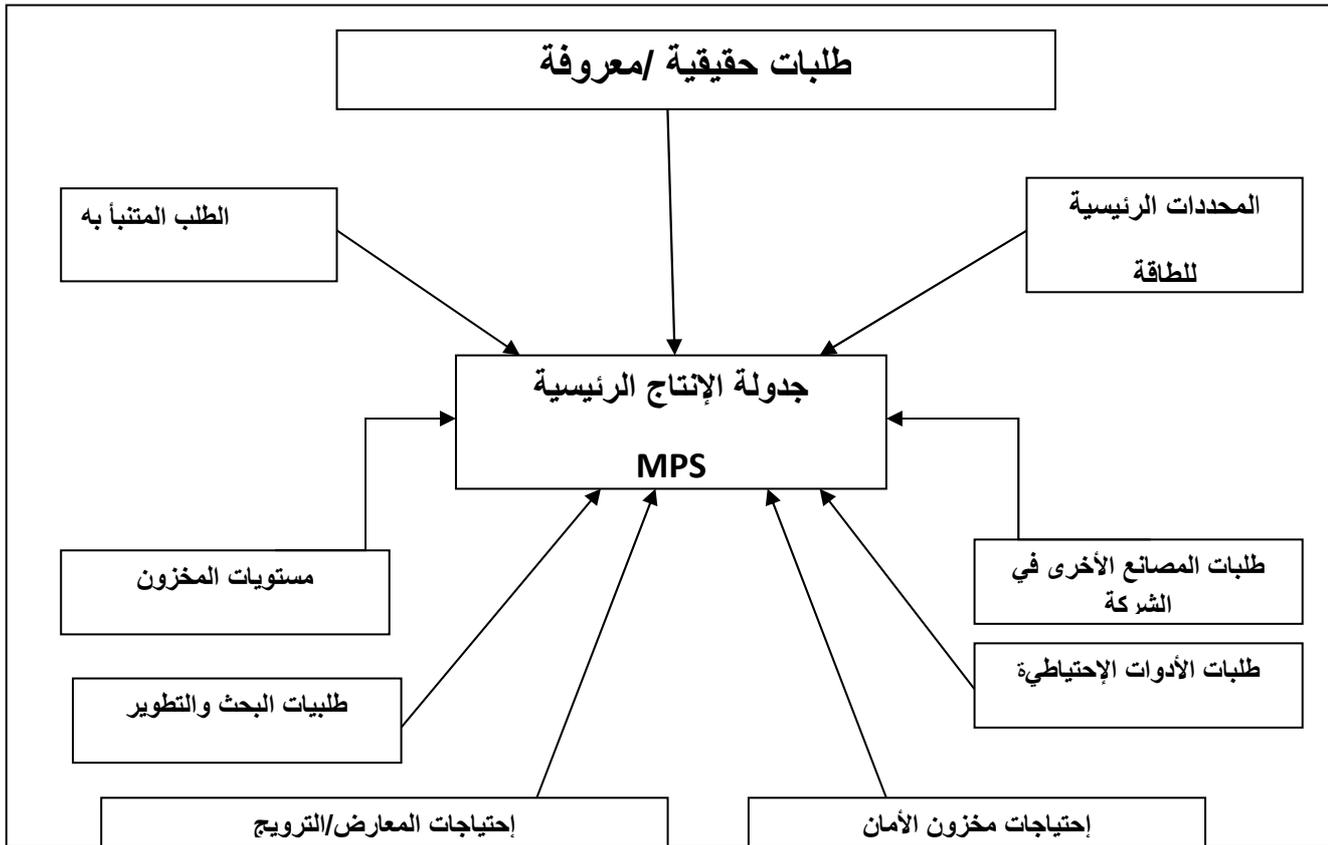
²- فائز غازي وآخرون، نظم التخطيط والسيطرة على الإنتاج MRP و JIT و OPT، (بغداد، للعراق، المكتبة الوطنية للفهرسة أثناء النشر، ط2005،1)، ص26

المطلب الثاني: مدخلات ومخرجات وفوائد نظام تخطيط الإحتياجات من المواد:

1- مدخلات نظام تخطيط الإحتياجات المادية: أما المدخلات الأساسية للنظام فهي:¹

1-1 جدول الإنتاج الرئيسة **Master Production Schedule**: عبارة عن جدول إنتاج تحدد عدد وحدات أو الفقرات اللازمة للإنتاج خلال فترة زمنية معينة فهي بصورة عامة عبارة عن جدول يبين ماذا ينبغي إنتاجه وماهي كمياته المطلوبة ومتى يتم إنتاجه ويجب أن تتسق هذه الجدولة مع خطة الإنتاج الإجمالية التي توضع على مستوى المخرجات الكلية بشكل فقرات معروفة مثلا (عوائل المنتج، السعات المعيارية) وفي ما يلي جدول يمثل مدخلات جدول الإنتاج الرئيسة:

الشكل: (II-04): مدخلات جدول الإنتاج الرئيسة



المصدر: غسان قاسم داود اللامي، أميرة شكرولي البياتي، إدارة الإنتاج والعمليات مرتكزات معرفية وكمية، (عمان، الأردن، دار اليازوري، ط2008، 1)، ص359

1- غسان قاسم داود اللامي، أميرة شكرولي البياتي، إدارة الإنتاج والعمليات مرتكزات معرفية وكمية، (عمان، الأردن، دار اليازوري، ط2008، 1)، ص359

1-2 هيكل المنتج Product Structure:

وهو النوع الثاني من مدخلات نظام (MRP) ويسمى أيضا بالتركيبية الفنية للمنتج أو قائمة المواد (BOM) BILL OF MATERIAL يدرج ضمنها جميع العناصر التي يتكون منها المنتج ، وتحتوي وصف مختصر لكل عنصر وتحدد الكمية اللازمة من كل عنصر ووقت الحاجة إليها أو وقت الانتظار لتوفيره .

لذا فان التركيبية الفنية للمنتج تعكس تسلسل الخطوات الضرورية لإنتاج المنتج و العلاقة التي تربط بين الأجزاء و المكونات .

1-3 ملف حالة المخزون Inventory Status File

ويسمى أيضا سجلات المخزون Inventory Record File ،وهي النوع الثالث من مدخلات نظام MRP ، وان حجر البناء الأساس للسجلات المحدثة هي قيود المخزون، اذ تحدث هذه الملفات باستمرار كلما سحبت العناصر من المخزون أو أضيفت إليه، أو كلما أصدرت طلبيه وتمت مراجعتها و إكمالها. ومن الجدير بالذكر أن سجلات المخزون تتضمن رقما تعريفيا للعنصر (Item Identification Number) وعدد المكونات الموجودة و كميات المواد التي طلبت من قبل ومواعيد تسليمها و حجم الدفعة (Lot Size) سواء أكانت طلبية شراء أو كمية إنتاج وأسلوب تحديد حجم الدفعة المستخدم ووقت الانتظار (Lead Time) المرتبط بالعنصر. كما ان سجلات المخزون يمكن ان تعطي معلومات إضافية أخرى مثل احتياجات مخزون الأمان ، يبدأ النظام بتوفير جزء من تلك الاحتياجات من المخزون الذي قد يكون بهيئة مواد أولية أو تجميعات فرعية أو منتجات نهائية وربما تظهر هناك أحيانا احتياجات ليس بمقدور المخزون المتاح تغطيتها، لذا لابد من توافر سجلات المخزون هذه لتحديد مقدار صافي الاحتياجات التي تعزز المخزون المتاح للإيفاء بالالتزامات وتسجيل قيود إطلاق الأوامر الجديدة واستلام الأوامر المجدولة وتعديل تواريخ الاستحقاق للأوامر المجدولة وإلغاء الطلبيات ورفض الشحنات وغيرها، وان تسجيل مثل هذه القيود يعد أمراً أساسيا للحفاظ على سجلات صحيحة بأرصدة المخزون المتاح ومواعيد الإكمال المجدولة ومن ثم امتلاك نظام (MRP) فعال.¹

¹- غسان قاسم داود اللامي، أميرة شكرولي البياتي، مرجع سابق، ص360.

وهناك ثلاثة ملفات أساسية تحفظ في نظام (MRP) التي تساعد على ادارة المخزون، وهي:

1. الملف الرئيس للعنصر The item master File
2. ملف المعاملات التجارية The Transaction File
3. ملف الموقع The Location File

يتضمن الملف الأول، الملف الرئيس للعنصر، جميع البيانات الثابتة للعنصر كرقم العنصر Part number ، وصف العنصر، وحدة قياس كميات العنصر، التكاليف، فترات الانتظار. أما الملف الثاني، ملف المعاملة التجارية (الصفقة)، فإنه يتضمن معلومات حول الكميات المستلمة لإعادة تعزيز المخزون، الكميات المصروفة من المخزون وغيرها لغرض الاحتفاظ بالمستويات الدقيقة للمخزون دائماً، لذا نجد ان هذا الملف يحدث باستمرار كلما استلمت أو أطلقت طلبية/ دفعة. أما في النوع الثالث وهو ملف الموقع، يتم على وفق هذا الملف تعيين مواقع بعض الأجزاء والمكونات وبالتالي الوصول إليها عند الحاجة، أما بالنسبة للشركات التي تتعامل مع مدى واسع ومتغير من عناصر المخزون فإنها تجد ان هذا الملف غير كفاء، لذا فهي تشغل نظام موقع عشوائي اذ يتم تحديد مواقع الأجزاء في اقرب مكان ممكن.

2-مخرجات نظام (MRP):

تتمثل مخرجات نظام (MRP) في التقارير التالية:¹

- ✓ التقارير المتعلقة بأوامر الشراء المخططة للإصدار
- ✓ التقارير المتعلقة بأوامر العمل أو الإنتاج المخططة للإصدار
- ✓ إشعارات إصدار الأوامر لتنفيذ الأوامر المخططة
- ✓ إشعارات إعادة الجدولة التي تتضمن التغير في تاريخ استحقاق الأوامر المفتوحة
- ✓ إشعارات بإلغاء وتأخير الأوامر المفتوحة بسبب التغير في جدول الإنتاج الرئيسي
- ✓ تقارير حالة المخزون
- ✓ تقارير الإنجاز والتي تبين مدى التوافق بين الفعلي والمخطط فيما يخص: التكاليف، الكميات والفترات الزمنية
- ✓ تقارير الاستثناء والتي تشير إلى الأخطاء أو الانحراف عن المعدل المحدد كالتأخير في تاريخ استحقاق
- ✓ الأوامر والتلف أكثر من النسبة المحددة

1- محمد ابدوي الحسين، تخطيط الإنتاج ومراقبته، (عمان، الأردن، دار المناهج، ط2004، 2)، ص 173

3- فوائد وأهداف نظام (MRP):

تتلخص أهداف نظام (MRP) في النقاط التالية:¹

- ❖ تقليص تكلفة إنتاج الطلبات نتيجة تخفيض المخزون إلى حد الأدنى
- ❖ الدقة في إستلام المواد والأجزاء من قبل مراكز العمل عند الحاجة إليها وتسليم الطلبات في مواعيدها المحددة
- ❖ ضمان توفر المواد الأولية والأجزاء نصف المصنعة بالكمية المناسبة وبالوقت المناسب، بما يمنع توقف الإنتاج
- ❖ تقليل فترات الانتظار والتسليم للإنتاج وأيضاً تقليل وقت التوقف للآلات

كما أن لنظام (MRP) فوائد سواء على مستوى المؤسسة أو على مستوى أقسامها:²

- ❖ فوائد نظام (MRP) على مستوى المؤسسة:
- ✓ تخفيض المخزون من المواد بنسبة تتراوح بين 20% إلى 30%
- ✓ تحسين خدمة الزبون، فنظام (MRP) يقلل التأخير في تسليم الطلبات بنسبة تصل 90%
- ✓ يستجيب نظام (MRP) بسرعة لتغيرات السوق
- ✓ زيادة إنتاجية المؤسسة من خلال الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج

فوائد نظام (MRP) على مستوى أقسام المؤسسة:

هناك عدة فوائد نذكر منها:³

- ◀ قسم المخازن: يؤدي نظام (MRP) إلى تخفيض المخزون بفضل التنسيق بين طلب المكونات وخطة الإنتاج
- ◀ قسم الإنتاج: يساهم نظام (MRP) في تخفيض وقت العمليات الإنتاجية ويحسن من تدفق العمل، بالإضافة إلى الانتفاع بشكل أفضل بمواد الإنتاج .
- ◀ قسم المبيعات: يفيد نظام (MRP) في التنبؤ بإمكانية تسليم المبيعات في موعدها المحدد، ويزيد هذا النظام من قدرة المؤسسة في مواجهة التغيرات في طلبات الزبائن

¹- غسان قاسم داود اللامي، أميرة شكر ولي البياتي، مرجع سابق، ص349

²- لامية دالي علي، مساهمة لتصميم نظام معلومات فعال لتسيير الإنتاج في ضل اقتصاد المرفقة، (رسالة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015)، ص160

³- لامية دالي علي، مرجع سابق، ص161

◀ **قسم الهندسة والتخطيط:** يساعد نظام (MRP) على تحديد الزمن اللازم لتحديد التصميم ومتى يتم تغييره وتحديد أنواع الأجهزة المطلوبة، ويساعد أيضا على تخطيط العمل آخذا بعين الاعتبار التغييرات في الجدولة الرئيسية للإنتاج.

◀ **قسم الشراء :** يقوم نظام (MRP) بتحديد أولويات توريد المكونات والأجزاء وإمكانية تغيير تاريخ الطلب وكمية الطلبية ، كل هذه المعلومات يتم إعلام قسم الشراء بها. كما شملة أهمية هذا النظام أقسام أخرى مثل قسم الجدولة وقسم التمويل

المطلب الثالث : إعداد نظام (MRP) وتطبيقه

1- مخزون الأمان في نظام (MRP)

في نظام (MRP) يتم تحديد كمية المواد المطلوبة في أي محطة عمل وفي أي وقت ودفعها لهذه المحطة عندما يأتي الوقت المناسب لاستخدامها في المحطة التالية ، وفي هذا النظام يتم طلب المواد بكميات أكبر من الحاجة حتى يمكن مواجهة الظروف غير المؤكدة التي قد تحدث في الكميات المطلوبة من الموردين أو في الوقت أو حدوث تعطيل من أي نوع ، وبالتالي فإنه يتم الاحتفاظ بمخزون أمان¹.

من الناحية النظرية، نظم المخزون ذات الطلب المشتق لا تحتاج إلى مخزون أمان لأن هناك معلومات مؤكدة بالنسبة للاحتياجات من المكونات والتي يتم تحديدها بناء على الكميات الموجودة في الجدول الرئيسي للإنتاج . ومن مزايا نظام (MRP) عدم الاحتفاظ بمخزون أمان، لأن من الناحية العلمية يجب الاحتفاظ بمخزون أمان²، للأسباب التالية:³

- نظام (MRP) يعتمد على مدخل الجدولة من الخلف لأنه يحدد الطلبية من موعد التسليم ويرتد إلى الخلف لحدد موعد إطلاق الطلبية قبل موعد التسليم بفترة زمنية مساوية لوقت انتظار إنتاجها ، هذا قد يعرض الطلبية للتأخير عند ظهور أية أحداث غير متوقعة كتأخر المواد أو تعطيل الآلات ، مما يتطلب الاحتفاظ بمخزون أمان لمواجهة هذه الأحداث .

1- أحمد عرفة ، سمية شلبي ، (القاهرة: جمهورية مصر العربية، إدارة الإنتاج والعمليات بين أنظمة الجذب الحديثة في عصر العولمة ، مكتبة النهضة 2005)ص45

2- لامية دالي علي، مرجع سابق ،ص164

3- قاسم داود اللامي ،أميرة شكر ولي البياتي،مرجع سابق،ص375

- إن أخطاء التنبؤ بالطلب على المنتج النهائي وأيضا حالات عدم التأكد التي تجب فيها عملية التنبؤ، تستدعي الاحتفاظ بمخزون أمان .
- يتم الاحتفاظ بمخزون أمان خاصة بالنسبة للموارد ذات الاختناقات سواء بالنسبة للمنتجات النهائية أو بالنسبة للأجزاء والمواد الأولية ، وبالنسبة للموارد التي لا تعاني من الاختناق فإنها لا تستلزم الاحتفاظ بمخزون أمان .

2- مراحل إعداد نظام (MRP) :

قبل التعرض لمراحل إعداد نظام (MRP) ، سنذكر المتطلبات الأساسية التي يفرضها الاستخدام الكفئ لهذا النظام - حسب Schroeder¹ :

- ◀ وجود جدولة إنتاج رئيسية واقعية
- ◀ تكون قائمة المواد أو تركيبة المنتج دقيقة لكل منتج وتتضمن جميع الأجزاء المكونة للمنتج وتبين كيفية صنعه أو طريقة تركيب الأجزاء.
- ◀ استخدام رمز واحد لكل مادة من المواد المستخدمة لأغراض التخزين أو الإنتاج
- ◀ اكتمال ملف بيانات حالة المخزون
- ◀ وجود معلومات حول أوقات الانتظار الخاصة بالتوريد والشراء والإنتاج والخاصة بكل مادة من المواد المستخدمة في الإنتاج .

ولكي يتم إعداد نظام (MRP) يجب إتباع الخطوات التالية :

- ✓ تحديد التركيبة الفنية للمنتج : وتسمى كذلك (شجرة المنتج) وتوضح هذه التركيبة المنتج النهائي و الأجزاء الأساسية المكونة له في شكل هرمي بدءا من المنتج النهائي في أعلى مستوى ، وأيضا يتطلب الأمر في هذه المرحلة تحديد البيانات حول حركة المخزون وتحديد تواريخ الاستحقاق وفترات الانتظار²

1- نجم عبود نجم ،مدخل إلى إدارة العمليات ،(عمان:الأردن ،دار المناهج ،ط2007،1)ص316
2- أحمد محمد غنيم ، إدارة الإنتاج والعمليات ، (جمهورية مصر العربية ،المكتبة العصرية ،ط2008،1)ص 259

✓ تحديد الإحتياجات الإجمالية : وهي كمية الطلب على المادة خلال فترة زمنية معينة ،ويتم الحصول على ذلك بالنسبة للمنتج النهائي من جدول الإنتاج الرئيسي.¹ أما بالنسبة للمواد الأولية والأجزاء فيتم تحديدها من المعادلة التالية :²

الاحتياجات الإجمالية للجزء أو المادة = الاحتياج الصافي من الوحدات ذات مستوى الأعلى مباشرة × تكرار الجزء المحسوب في الوحدة ذات المستوى الأعلى مباشرة

✓ تحديد الكميات المتاحة للاستخدام : هي الكميات التي يكون للمؤسسة الحق في استخدامها والتصرف فيها وذلك خلال الفترة الزمنية المحددة ،ويتم حسابها بالمعادلة التالية :

الكمية المتاحة للاستخدام = كمية المخزون - كمية مخزون الأمان + كمية الأوامر المفتوحة

بالنسبة للأوامر المفتوحة هي المنتجات التي طلبتها المؤسسة لتوريد كميات منها ويتوقع وصولها في التواريخ المحددة

✓ تحديد الإحتياجات الصافية : وهي الكميات الواجب شرائها أو إنتاجها من المواد أو الأجزاء لتلبية جدول الإنتاج ، وتحسب من المعادلة التالية:

الاحتياجات الصافية = الإحتياجات الإجمالية - الكميات المتاحة للاستخدام

✓ تحديد الأوامر المخططة : أي أن تخطيط وقت وحجم الشراء ،بالنسبة لوقت الشراء هو الوقت الذي يتم فيه إصدار أمر الشراء ويتم تحديده بالشكل الذي يضمن وصول المواد و الأجزاء في مواعيدها المحددة أما حجم أمر الشراء يمثل الإحتياجات الصافية من المواد و الأجزاء.

¹- مؤيد عبد الحسين الفضل ، تخطيط ومراقبة الإنتاج -منهج كمي مع حالة دراسية-(الرياض:المملكة العربية السعودية،دار المريخ ،ط2007،1) ص226

²-أحمد محمد غنيم ،مرجع سابق،ص260-261

3- تطبيق نظام (MRP):

لنجاح تطبيق نظام (MRP) يتطلب ذلك بعض الأمور مثل¹:

- ✓ استخدام الحاسوب وجودة البرمجيات اللازمة لتنفيذ نظام (MRP)
- ✓ السيطرة على التغييرات المتوقعة أو ظروف عدم التأكد عند جدولة الإنتاج الرئيسية وتخطيط الاحتياجات
- ✓ التأكد على دقة مدخلات النظام والتحقق من عناصرها
- ✓ التركيز على برامج تعليم وتدريب كافة العمال بمختلف مستوياتهم التنظيمية في المؤسسة.

ولنجاح النظام يجب تفادي المشاكل التالية:²

- ❖ ضعف الإستراتيجيات التنفيذية.
- ❖ نقص الدعم من الإدارة العليا ونقص حماس العاملين له.
- ❖ عدم دقة المعلومات.
- ❖ التقصير والإهمال داخل المؤسسة.
- ❖ التقديرات الغير واقعية لكمية الإنتاج ومخزون الأمان.

1- قاسم داود اللامي، أميرة شكر ولي البياتي، مرجع سابق، ص 386-387

2- محمد ابيوي الحسين، مرجع سابق، ص 160-161

المبحث الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف ومخرجات إدارة الإنتاج

في نهاية السنة المالية نقوم بإعداد الحسابات الختامية للسنة المالية ونقوم بدراستها وتحليلها كأول إجراء لتقييم الوضعية المالية، لكن ماذا ستكون الفائدة ؟ إن دور المحاسبة اقتصر على ضبط وتسجيل البيانات المالية للعمليات والأنشطة التي مارستها الشركة خلال فترة ماضية ، لكن هذا لا يفيد صناع القرارات الإدارية والمالية باعتبار أن النتيجة من ربح أو خسارة كانت نتيجة قرارات اتخذت سابقا في حين يبحث صناع القرار عن معلومات تفيد في تحقيق نتائج المستقبل. من هذا المنطلق تم التركيز على أهمية إدارة التكلفة من خلال ربط متكامل بين نظام محاسبة التكاليف ونظام إدارة الإنتاج، فلم يعد الهدف من المحاسبة اليوم مقتصرًا على خفض التكلفة فقط أو تقليص عمليات التشغيل، وإنما كيفية مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين مخرجات إدارة الإنتاج على مستوى الشركة ككل ، فيجري تخفيض التكلفة بناء على دراسة عقلانية للمتطلبات الحقيقية للربح والنجاح ، حيث أن إضافة منتجات أو خدمات جديدة أصبح أمرا محتوما .

ومن هذا المنطلق تقوم الشركات بتسليط الضوء على التكلفة لديها وحصرها قدر المستطاع بهدف ترشيدها فالمقياس الحقيقي لاستمرار المؤسسة وديمومتها هي التكلفة، فالمؤسسة بدأت تتبنى النظم التي تكفل لها تحقيق ذلك ، فنظام إدارة التكلفة المتكامل ينظر إلى التكلفة، الجودة، المرونة، الابتكار ، سرعة التسليم، المنافسة..... الخ

المطلب الأول: مفهوم مخرجات إدارة الإنتاج

يعد مصطلح مخرجات إدارة الإنتاج شامل لكل ما ينتج عن هته الإدارة ، وهي تعتبر النواتج النهائية لنظام الإنتاج أو بمعنى آخر ما ينتج عن عملية التحويل، لكن في الحقيقة ليس من المعقول أن نحصر مخرجات إدارة الإنتاج في السلع والخدمات الناتجة عن عملية تحويل المواد الأولية عن طريق آليات الإنتاج ، حيث تطور مفهوم هته المخرجات ليشمل كل ما ينتج عن إدارة الإنتاج من تخطيط و إصدار القرارات فهي تخرج عن نظام إنتاجي متكامل يسعى إلى الوصول بالمؤسسة إلى أعلى نسب الربحية وتحقيق الأهداف المرجوة .

- فهي عبارة عن "سلعة أو خدمة ذات منفعة عامة "
- وهي " مخرجات القوى العاملة المنتجة "
- كما تعرف " تخطيط وإدارة واتخاذ قرارات انطلاقا من تحويل المدخلات (مواد، أموال، عمال، آلات ومعلومات)

- وهي كذلك " منفعة أو إضافة منفعة جديدة وليس فقط خلق المادة بمعنى إيجاد استعمالات جديدة لم تكن موجودة من قبل ، وبهذا فانه اصطلاحا يمكن أن يطلق عليه :
- ✓ مادة صالحة لإشباع حاجة ما نتجت عن عمليات تحويلية
- ✓ قرارات ناتجة عن استخدام معلومات عن العملية الإنتاجية لتحقيق الميزة التنافسية
- ✓ تخطيط جيد لإدارة الجودة والإبداع وإرضاء الزبون

المطلب الثاني: أثر التحكم في التكاليف الإنتاجية لتحسين مخرجات إدارة الإنتاج

❖ تحقيق الميزة التنافسية:

إن الأثر الأساسي لمحاسبة التكاليف كنظام متكامل، هو تخفيض التكلفة وتحقيق الجودة العالية إذ ترتبط هذه المهام مع الغايات المستهدفة من قبل إدارة الإنتاج، وذلك للوصول إلى مخرجات ذات جودة عالية وبتكلفة أقل، ومن هذا المنطلق تعمل إدارة الإنتاج على الاستعانة بنظام محاسبة التكاليف لتحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة ، وتعتبر الميزة التنافسية من أهم أهداف المؤسسة التي تسعى إلى تحقيقها من خلال الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف ، ومن هذا المنطلق سيتم اعتماد الأبعاد التالية:¹

أ- التكلفة:

اذ تدرك المؤسسة أن التكلفة المنخفضة لا يمكن أن تتمخض عن ميزة تنافسية إذا ما كانت الزيادة في الإنتاج في المدى القصير.

وتشمل الكلف التكلفة الناتجة عن بناء النظام الإنتاجي وتشغيله وتمثل التكاليف الأولية وتكاليف التشغيل وتكاليف المخزون ، وإن خفض التكلفة لا يعني أن تقدم المنتجات بمستويات منخفضة الجودة ، إذ إن هناك علاقة ما بين التكلفة والجودة وينبغي أن تكون المنتجات جذابة ولها قبول في السوق لتعطي عائدا جيدا وتحقيق الأرباح المرجوة من قبل المؤسسة .

ولغرض تحقيق الموازنة ما بين خفض التكلفة والحفاظ على مستوى الجودة، استوجب على إدارة الإنتاج أن تعمل على الاستعانة بنظام محاسبة التكاليف للوصول إلى نتائج مرضية.

1- سامي ذياب محل الجنابي ، مثنى فراس إبراهيم الدليمي، نظام تخطيط الاحتياجات من المواد وانعكاساته في تعزيز الميزة التنافسية ، (مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية ، جامعة الانبار ، المجلد5، العدد10، 2013)، ص294

ولهذا وجب على إدارة الإنتاج إتباع الأساليب الآتية :

- استخدام الآلات والمعدات لأطول مدة ممكنة مع توفير .صيانة بمستوى الوقت الذي تعمل فيه الآلات والمعدات
- الاحتفاظ بحد أدنى من المخزون لتسهيل الإنتاج الكفاء على أن لا يؤثر على خدمة المستهلك
- تقليل تكاليف الجودة التي تشمل تكلفة الوقاية وتكلفة الفحص و الاختيار وتكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي
- العمل باستمرار على تطوير الجودة الشاملة
- تحسين طرق الإنتاج واستخدام آلات متقدمة
- تحسين الانتفاع من المواد الأولية
- استقرار العاملين والحفاظ على تطوير مهاراتهم من خلال اشتراكهم بدورات مستمرة وبالتالي زيادة منحنى التعلم بما يؤدي إلى تطوير التعلم التنظيمي.

ب- الجودة:

تستخدم الشركات الصناعية الجودة من أجل تحسين منتجاتها وتحقيق التفوق على المنافسين، ولا تقتصر الجودة على منتجاتها فحسب، وإنما تسري على كافة الوظائف في الشركة. وتعرف الجودة في اللغة درجة الإجادة في الشيء أو درجة إتقانه، أما اصطلاحاً فهي تعني تحديد درجة رضا الزبون ومستوى الإشباع الذي حققه المنتج، والذي يلبي متطلباته ورغباته بل يتجاوزها بما يضمن إرضاء الزبون، ولغرض تحقيق رضا الزبون يجب أن يقدم المنتج بالجودة المناسبة والسعر المناسب.

ت- المرونة:

إن المرونة تعني كينونة التمكن من تغيير العملية ببعض الطرق ، بمعنى آخر تغيير العملية وكيفية القيام بها، إذ إن الزبائن بحاجة إلى تغيير مستمر في العملية، وإن معظم المؤسسات تستخدم المرونة أو التنوع كسلاح تنافسي، ويشير البعض إلى أنها قابلية النظام الإنتاجي للتكيف بنجاح لتغيير الحالات البيئية ومتطلبات المعالجات.

ث - التسليم:

هو قدرة المؤسسة على تقديم المنتج في الوقت الذي يرغبه الزبون ، وتشمل الدقة والسرعة في مواعيد التسليم، إذ أصبح الوقت أمراً مهماً بوصفه عنصراً ذا فاعلية في تحقيق الميزة التنافسية، لا سيما بعد ظهور الشركات التي تعمل على مبدأ الصنع وفقاً للطلب. في حين أن الفائدة من سرعة التسليم تتمثل في بعدين:

✓ **البعد الخارجي:** دور السرعة في تقديم خدمات أوسع للزبائن مما يعزز سمعة المنظمة في السوق.

✓ **البعد الداخلي:** ويتحدد في جانبين:

- تساهم السرعة في تخفيض المخزون وقت الإنتاج الذي يسهم أيضاً في تخفيض التكاليف
- يركز على تخفيض المخاطر من خلال الوفاء بالالتزامات في مواعيدها وعدم تأخرها

ح- الإبداع:

حاز مفهوم الإبداع باهتمام كبير من طرف العديد من الباحثين في المرحلة الراهنة من القرن الحادي والعشرين، لما يتسم به هذا القرن من تطورات إنسانية ملحوظة على الصعيد التكنولوجي وفي أنظمة الاتصالات ويوصف الإبداع على أنه تقديم منتجات جديدة، وهو أحد مداخل البقاء والتكيف مع متغيرات بيئة العمل المتسارعة وتحقيق ميزة تنافسية في السوق، من خلال تطوير المنتجات الجديدة وطرحها في السوق مما يمكن المنظمة من المنافسة وتحقيق أهدافها .

المطلب الثالث : سبل تحسين مخرجات إدارة الإنتاج باستخدام أحد الأنظمة الفعالة (MRP) لتخفيض التكاليف وتحقيق ميزة تنافسية

1- نظام MRP وأثره في تعزيز الميزة التنافسية:

يؤدي نظام (MRP) دوراً مهماً وحيوياً في حياة المؤسسات، من خلال ما يوفره من معلومات دقيقة وحديثة جداً في الوقت المناسب، لأغراض عملية اتخاذ القرار بشأن كمية المخزون الواجب توافرها التي يجب أن تكون بأقل مستوى من التكاليف ، إضافة إلى إمكانيته في تحديد الحاجة من كمية المواد اللازمة للأجزاء الخاصة بالطلب التابع أو المشتق، وبذلك فهو يحدد حجم الدفعة اللازمة للشراء ، كما وله الدور الكبير في زيادة مرونة المؤسسة الصناعية في الاستجابة لمتغيرات السوق والزيائن من خلال تحديده للحاجة الإجمالية للمواد الأولية اللازمة للتصنيع بالوقت المناسب، وبالتالي الإنتاج بأسرع وقت مما يؤدي إلى زيادة السرعة في تسليم

المنتجات للزبائن بأسرع وقت ، وسوف يتم تناول أثر نظام MRP في كل بعد من أبعاد الميزة التنافسية كالاتي:¹

◀ تأثير نظام MRP على التكلفة :

يسهم نظام (MRP) بتقليل تكاليف الإنتاج إذ أثبت هذا النظام نجاحه في إدارة الإنتاج و التخزين لأنه نظام فاعل للتخطيط و السيطرة على العمليات الإنتاجية من خلال تقديم معالجة فعالة وواقعية وسريعة نسبيا لمشكلات جدولة الإنتاج الرئيسية من جهة، وتخفيض تكلفة إنجاز الطلبات نتيجة تخفيض مستوى المخزون إلى الحد الأدنى، والدقة في استلام المواد والأجزاء الداخلة في تجميع المنتج النهائي إضافة أفضل استخدام للطاقات البشرية والمادية المتاحة وبذلك يقدم نظام (MRP) مساهمة جيدة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، كما ويمكن نظام (MRP) من رفع كفاءة الأموال المستثمرة في المخزون، من خلال خفض التكاليف الخاصة بالمخزون ،إضافة إلى كشف المخالفات أو الاختلاسات الحاصلة في المخازن .

◀ تأثير نظام MRP على الجودة

إن الوظائف التي يؤديها نظام MRP ووظائف حيوية ومهمة ، من حيث حفاظه على تكاليف المخزون بأقل ما يمكن وتنسيقه لعملية دفع الأجزاء الأساسية للمنتج إلى عمليات التصنيع بالوقت المناسب وغيرها من الوظائف الحيوية المهمة التي تساعد على تحسين نوعية العمليات الإنتاجية وهذا بدوره يؤدي إلى الارتقاء بجودة المنتجات التي يرغب بها الزبون إضافة إلى تحسين جودة الخدمة وبالتالي إرضاء الزبون .

◀ تأثير نظام MRP على المرونة:

إن لنظام MRP خاصية تحديد كمية متطلبات المواد وتوقيت الحصول عليها ، بما يجعل إدارة الإنتاج على دراية تامة بكميات المخزون ،كما ويسمح النظام بتعديل جدولة الإنتاج الرئيسية في حالة صعوبة تغيير مستويات الطاقة الإنتاجية عند ظهور تغييرات خطط الإنتاج الرئيسية ، فعند وصول طلبيه مفاجئة يمكن النظام من تحديد كمية المواد الأولية الواجب توافرها تماشياً مع حجم الطلبية ووقتها، وتحقيق الاستجابة السريعة لحاجات السوق والزيائن وبهذا يكون نظام MRP قد أدى دوراً مهماً في زيادة مرونة العمليات الإنتاجية وتسهيل إدارتها على إدارة الإنتاج .

1- سامي نياح محل الجنابي ، مثنى فراس إبراهيم الدليمي،مرجع سابق،ص297

← تأثير نظام MRP على التسليم :

يوفر نظام MRP الاحتياجات الإجمالية من المواد الأولية اللازمة للتصنيع في الوقت المناسب و بدون تأخير يعيق عملية انسياب العملية الإنتاجية وبشكل يسمح من استمرارها بكل سهولة وبدون تأخير ، إذ إن مع هذا النظام لا يوجد حالة نقص أو نفاذ للمخزون أثناء استمرار العملية الإنتاجية، إضافة إلى ذلك فإن نظام MRP يحقق ملائمة بين مجموعة من الحالات المختلفة مثل تغيير كمية طلب الزبائن وكمية التلف وعطل المعدات وتأخير عمليات الإنتاج والتغير المستمر في البيئة اليومية للإنتاج، وبذلك لا يحصل تأخير في العملية الإنتاجية وبالتالي إكمال تصنيع المنتجات وتسليمها بالوقت المحدد أو ربما قبل الوقت المحدد للإنتاج وبذلك يعزز النظام أسبقية المرونة التي تعد إحدى أهم مفردات الميزة التنافسية.

← تأثير نظام MRP با لإبداع

يسهم نظام MRP في تقليل تكاليف الإنتاج عن طريق تحديد الحد الأدنى من مستوى المخزون، وبذلك يعمل على تقليل الوحدة الواحدة من المنتج، كذلك يقوم بتحسين وتنظيم عملية دفع الأجزاء و المكونات الأساسية للمنتج إلى عملية التصنيع بالوقت المناسب ، وبذلك يحافظ على مستوى عالٍ من الجودة ، كما ويسمح بتعديل جدولة الإنتاج الرئيسية في حالة صعوبة تغيير مستويات الطاقة الإنتاجية عند ظهور تغييرات في خطط الإنتاج الرئيسية وبهذا يكون قد حقق نوعاً من المرونة تستطيع من خلالها إدارة الإنتاج الاستجابة لمتغيرات السوق والزبائن ، كما أن التسهيلات التي يقدمها النظام تساعد في إكمال الإنتاج بأسرع وقت ممكن وبالتالي تقليل وقت الانتظار بالسبة للزبون وتسليم طلبات الزبائن بالوقت المحدد وبدون تأخير ،كل هذه الميزات التي يقدمها نظام MRP تساعد على إيجاد نوع من الإبداع الإنتاجي أو الفني إذ يتم سريان العملية الإنتاجية بدون مشاكل فنية وبالتالي يتحقق الإبداع لإدارة الإنتاج بواسطة نظام MRP.

خلاصة الفصل:

من المفروض أن منظومة الإنتاج هي أهم وحدة في المؤسسة ، وذلك لما لها من أهمية بالغة في التخطيط والتسيير وصنع القرارات بمختلف أنواعها، إلا أن نجاح هته الوحدة متوقف على عدة عوامل، منها مدى سيطرت المؤسسة على جانب التكاليف ،فكلما كانت المؤسسة ناجحة في التحكم في التكاليف كلما كانت مخرجات إدارة الإنتاج ذات جودة عالية وقابلة للمنافسة، ولتستطيع المؤسسة المنافسة في السوق، كان واجبا عليها مواكبة التطور واستخدام أنظمة ذات فعالية، وقد تطرقنا في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث ،حيث ركزنا في المبحث الأول على التفصيل في ماهية إدارة الإنتاج، وعلى أهداف هته الإدارة،ومن منطلق أن إدارة الإنتاج تحتاج إلى أنظمة متطورة وفعالة حاولنا تسليط الضوء على أحد الأنظمة المتطورة التي يمكن أن تستخدمها إدارة الإنتاج لتخفيض التكاليف الذي هو نظام تخطيط الاحتياجات من المواد(MRP) الذي هو نظام لتخطيط الأولويات لأجزاء المنتج ، بحيث يكون تاريخ توفيرها متزامنا مع تاريخ الاحتياج متزامنا مع تاريخ الاحتياج الفعلي لها، وتعرضنا إلى شيء من التفصيل في تعريف وأهداف هذا النظام، وفي الأخير حاولنا الربط بين متغيرات الموضوع للوصول إلى كيفية مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين مخرجات إدارة الإنتاج.

تمهيد:

بعد تطرقنا في الفصل الأول إلى الجانب النظري لكل من محاسبة التكاليف و مخرجات إدارة الإنتاج بالإضافة إلى الربط بين متغيرات الدراسة سنتطرق في هذا الفصل إلى جانب التطبيقي وواقع استخدام أحد طرق محاسبة التكاليف ألا وهي (التكلفة المستهدفة) حيث نستهدف في تحسين مخرجات إدارة الإنتاج، وكيف تستعين إدارة الإنتاج بمحاسبة التكاليف لتحقيق الميزة تنافسية .

المبحث الأول: تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

سنحاول في هذا المبحث إلقاء نظرة عامة على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من خلال تعريفها و نشأتها و طبيعة نشاطها ثم ننتقل إلى عرض مراحل إنتاج الدقيق و الفرينة .

المطلب الأول : التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

و سيتم التطرق في هذا المطلب إلى التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من خلال تقديمها و نشأتها و أهميتها و أهدافها.

الفرع الأول: تقديم المؤسسة : مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب هي مؤسسة خاصة، أنشئت في إطار الشراكة بين مستثمر وطني و مجموعة الغرير الإماراتية المختصة في الصناعات الفلاحية و الغذائية، و قد تأسست في شكل شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) برأس مال قدره : 135 مليون دينار جزائري، تقع بمنطقة النشاطات ببلدية أوماش التابعة لدائرة اورلال ولاية بسكرة، تشتهر هذه البلدية بالنشاطات الصناعية كما يقطعها الطريق الوطني رقم : 03 الواصل بين شمال الجزائر و جنوبها الشرقي، و يقطعها خط السكة الحديدية الرابط بين الشمال و الجنوب الشرقي و بمحاذاة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب توجد تعاونية الخضر و الحبوب الجافة التي تزودها بالمواد الأولية : القمح بنوعيه "اللين و الصلب"، و لقد تم إقامة المشروع ببلدية أوماش لعدة اعتبارات أهمها الجبائية، حيث إن المؤسسة استفادت من الإعفاءات الضريبية المنصوص عنها في المرسوم التشريعي (93-12)، كون منطقة أوماش ضمن المناطق الخاصة .

و في 4 جوان 2007 تم تحويل الشكل القانوني للمؤسسة من شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) إلى شركة ذات أسهم (spa)، و تم رفع رأس مالها الاجتماعي إلى 300 مليون دينار جزائري .

تتربع المؤسسة على مساحة تبلغ : 54225 م²، منها 4920 م² مغطاة موزعة على كل من وحدة الدقيق و الفرينة بمساحة اقدر ب 2850 م² و وحدة الكسكسي ب 2070 م² .

و تتضمن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أربع وحدات بكل من أوماش و جيجل :

1- منطقة أوماش توجد بها :

- وحدة إنتاج الدقيق و الفرينة و هي الوحدة الرئيسية و التي ستكون محل الدراسة الميدانية

- وحدة إنتاج الكسكسي بنوعية المتوسط و الرقيق .

2- جيجل توجد بها :

- وحدة الاستيراد و التصدير للمادة الغذائية و مواد التغذية الأنعام و التي بميناء جن جن بجيجل، و قد ركزت نشاطها على استيراد القمح بنوعيه "اللين و الصلب" بالدرجة الأولى بغية :

- تموين احتياجات وحدة الدقيق و الفرينة.

- تموين السوق الجزائري.

- وحدة صوامع تخزين الحبوب و هي في طور الانجاز تقع بميناء "جن جن" بولاية جيجل، و يقدر الاستثمار الإجمالي لهذا المشروع ب : 2 مليار دينار جزائري، و يعتبر هذا المشروع اكبر مخزن للحبوب بإفريقيا من ناحية المساحة و من ناحية الطاقة التخزينية، فمساحته تقدر ب : 9,6 هكتار تحصلت عليها المؤسسة بموجب اتفاقية بينها و بين إدارة ميناء "جن جن"، أما الطاقة التخزينية لهذه الوحدة المكونة من 18 صومعة تقدر ب: 160 ألف طن، مع مساحة مغطاة لتخزين كمية قدرها 25 ألف طن، و لقد تم توسعة هذا المشروع كمرحلة ثانية لانجاز 09 صوامع أخرى بطاقة تخزين تبلغ : 80 طن، و مساحة مغطاة للتخزين ب 25 ألف طن.

مرت عملية انجاز مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بعدة مراحل إلى أن يتم الدخول الفعلي في مرحلة الإنتاج، حيث بدأت وحدة الاستيراد و التصدير العمل سنة 2000، باستيراد القمح بنوعيه و بيعه في السوق الوطنية و استغلال وقت الانجاز في تحقيق فوائض تعود على المؤسسة و تساعد في تمويل عملية انجاز الوحدات الأخرى، أما بداية الأشغال بوحدة الدقيق و الفرينة كانت في شهر أكتوبر من عام 2000 و نهاية الأشغال في جويلية 2002، أما الإنتاج الفعلي لمنتوج الفرينة و الدقيق كان في شهر مارس 2003 كانطلاق فعلي و مستمر .

أما في ما يتعلق بوحدة الكسكسي فقد كانت بداية الأشغال في شهر سبتمبر لعام 2001 و انتهت في ديسمبر 2002 و دخلت مرحلة الإنتاج الفعلي في سبتمبر 2003 .

الفرع الثاني: أهمية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب : تعتبر المؤسسة ذات أهمية اقتصادية متميزة على أساس أنها تقوم بإنتاج منتجات أساسية ذات طابع استهلاكي واسع ، و توجه هذه المنتجات إلى فئات واسعة من المستهلكين من خلال تقديم مستوى عالي من الجودة تنافس بها المنتجات الأخرى، و هذه نتيجة التحكم في تقنيات الإنتاج المتطورة، و عموما فأهمية المؤسسة يمكن أن تتجسد من خلال :

1- منتجات أساسية و ضرورية للمستهلك.

2- تغطي جزءا كبيرا من حاجيات السوق.

3- توفيرها مناصب شغل و امتصاص جزء من البطالة.

4- الموقع الجغرافي الاستراتيجي مما يمكنها من الاتصال بمناطق أخرى .

الفرع الثالث: أهداف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب : بعد أن شعرت المؤسسة بخطر المحيط الذي تنشط فيه و لكي تستطيع تحقيق ميزة تنافسية خاصة بها و جذب اكبر قدر ممكن من الزبائن، سطرت مجموعة من الأهداف في الأجلين الطويل و القصير مع التركيز على جانب المنافسة و الزبون و من بين هذه الأهداف :

1- العمل على توفير احتياجات السوق من المنتجات الغذائية (الدقيق,الفرينة,الكسكس).

2- وضع سياسات إنتاجية متطابقة مع متطلبات السوق.

3- وضع سياسات تجارية قادرة على مواجهة المنافسة .

4- ضمان موقع الريادة في مجال نشاطها.

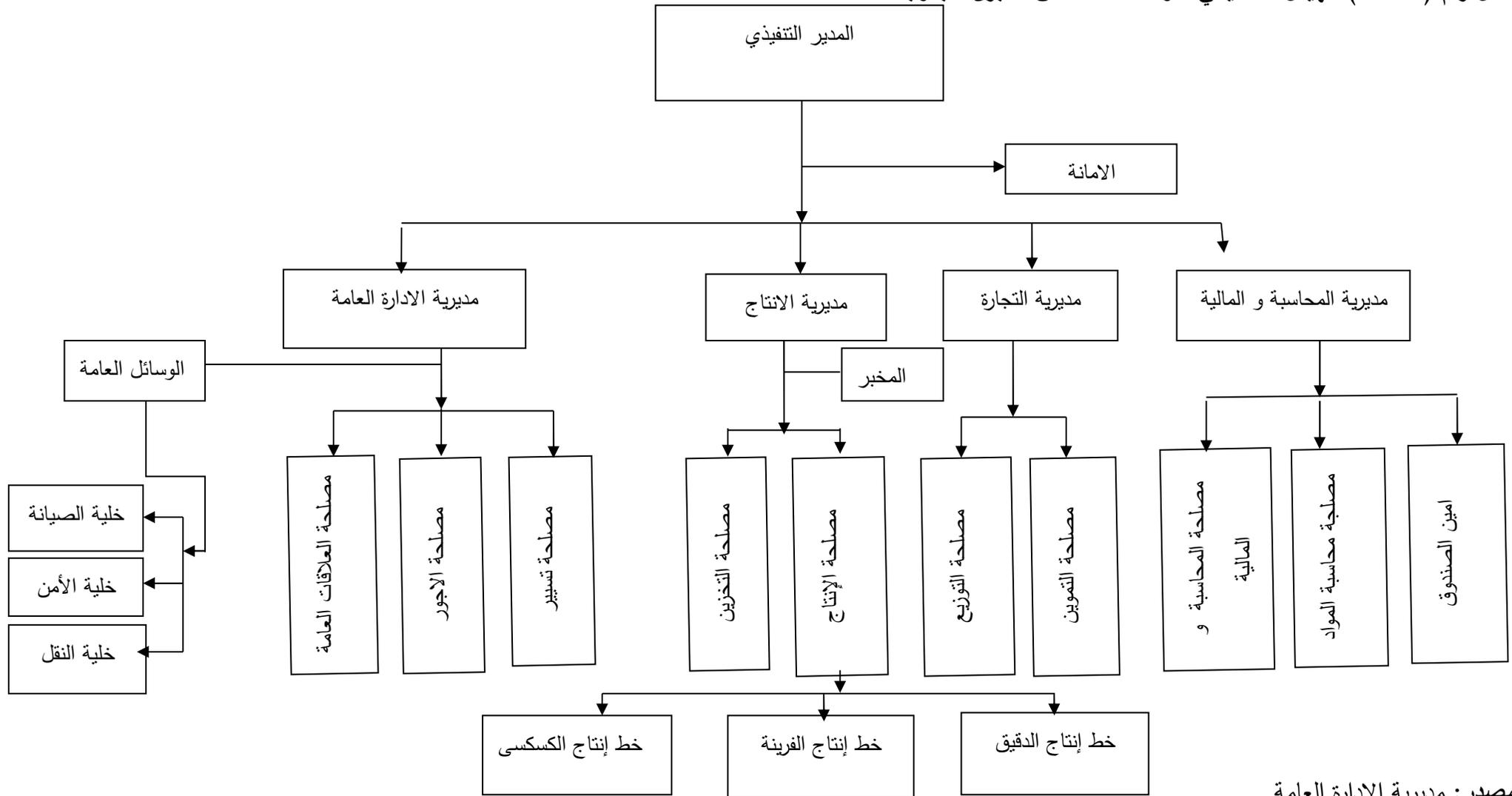
5- توسيع و تطوير وحدات الإنتاج و العمل.

6- تخفيض تكاليف الإنتاج بالاستفادة من اقتصاديات الحجم من اجل الحصول على أسعار تنافسية .

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

تقسم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب إلى عدة مديريات و مصالح من اجل التسيير الحسن و تسهيل عمليات الرقابة، و يوضح الهيكل التنظيمي مختلف الوظائف و المستويات الإدارية و العلاقات المختلفة بين مكونات المؤسسة حسب السلم الهرمي للسلطة كما يلي :

الشكل رقم (III-01): الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب .



المصدر: مديرية الإدارة العامة

و تظهر مهام مكونات هذا التنظيم في ما يلي :

أولاً: المدير التنفيذي : مكلف بحسن تسيير المؤسسة إدارياً و تقنياً، و اتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة، كذلك العمل على التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة .

ثانياً : الأمانة العامة : مكلفة بتسيير شؤون الأمانة بما فيها تسجيل البريد الصادر و الوارد و استقبال العملاء و الزوار و استقبال المكالمات الهاتفية و تحويلها بين مختلف المديريات و المصالح، و تبليغ إلى مختلف المصالح.

ثالثاً : مديرية الإدارية العامة : تحرص على تطبيق القوانين و ضبطها و تتدرج تحتها المصالح التالية :

1- مصلحة الوسائل العامة : تعمل على تموين مصالح المؤسسة بالمستلزمات المختلفة (وسائل نقل، عتاد و معدات ... الخ)، و تقوم بالمهام التالية :

- **الصيانة :** تعمل على صيانة الآلات و وسائل النقل و جميع تجهيزات الخاصة بالمؤسسة، و هي تقوم بعملية الصيانة بنوعها الوقائية و العلاجية من خلال :
 - الصيانة الميكانيكية .
 - الصيانة الكهربائية .

- **خلية الأمن :** تحرص على امن المؤسسة، و تقوم بتسجيل دخول و خروج الشاحنات و حمولتها فارغة و معبئة لضمان مطابقة كمية الحمولة مع كمية المدونة في وصل الشراء .

- **خلية النقل :** تحرص على تأمين و استقبال الطلبات الخاصة بالشراء و كذلك إيصال العينات الممنوحة للزبائن و كذلك نقل عمال المؤسسة.

2- مصلحة تسيير المستخدمين : هذه المصلحة مختصة بتسيير شؤون العمال من بداية العمل إلى نهاية العقد و كذا توظيف و تصنيف العمال حسب الخبرة، و مراقبة العمال من حيث الغياب .

3- مصلحة الأجور: تقوم بإعداد الأجور و إعداد التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي .

4- مصلحة العلاقات العامة : تقوم بجميع أنواع الأعمال الإدارية الخارجية للمؤسسة مثل : صندوق الضمان الاجتماعي، مركز السجل التجاري ... الخ .

رابعاً : مديرية الإنتاج : تشرف على الإنتاج من حيث الجودة و مراقبة الوزن الحقيقي للمنتجات كما تقوم ب :

- 1- التعريف بسياسة المنتج .
 - 2- تحديد أهداف المؤسسة على المدى الطويل و العمل على تقليص وقت التسليم و كلفة الإنتاج.
 - 3- المشاركة في تحديد خصائص المادة الأولية و المنتج النهائي.
 - 4- العمل على إنتاج منتج مميز وفقاً لنظام النوعية وذلك لتحقيق ميزة تنافسية .
 - 5- تنظيم تجهيزات الإنتاج و الصيانة .
 - 6- تخفيض التكاليف التشغيلية للوظيفة التقنية.
 - 7- تشكيل برامج التكوين بالتنسيق مع مسئول الإدارة العامة .
- و يندرج تحت مديرية الإنتاج المصالح التالية :

1/المخبر:

تتمثل مهمة المخبر في مراقبة المواد الأولية (القمح بنوعيه)، وكذا المنتج النهائي، وتحديد الخصائص التحليلية لمتابعة مدى استقرار النوعية، إذ لدى المخبر مطحنة صغيرة تجريبية تضمن اختبار عينات القمح المقترحة من قبل الموردين، وهذا من أجل تحديد مواصفات النوعية للمنتج النهائي، وهذا من أجل:

- احترام مواصفات مراقبة الجودة، وكذا متابعة المادة الأولية عند وصولها.
- إمكانية المزج بين مختلف المواد الأولية لتحسين الجودة.
- إمكانية التخزين.

كما أن هناك تحاليل أساسية على مستوى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وهي:

- تحديد نسبة رطوبة القمح وذلك لدراسة إمكانية تخزينه.

- الوزن النوعي (القمح بنوعيه).

- تحديد نسبة امتصاص الماء وهذا بالنسبة للدقيق.

- نسبة المواد المعدنية.

- نسبة الجلوتين.

- تحديد نسبة الشوائب التي تستدعيها مواصفات الشراء، ترسل المعلومات إلى مدير الإنتاج لاتخاذ القرار بالشراء أو عدمه.

كذلك يتم إرسال عينة من المنتج النهائي للمخبر لمراقبة مدى مطابقته للمواصفات والمقاييس المعمول بها.

2/ مصلحة الإنتاج:

تشرف على السير الحسن للعملية الإنتاجية من ناحية الجودة ومراقبة نوعية المنتج والمحافظة على مستوى الجودة، تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

- استقبال المواد الأولية.

- خلط القمح وتصفيته من الشوائب وتحضيره للطحن

- وزن لقمح المصفى لمعرفة وزن الفضلات المصفاة.

- استقبال الأكياس.

- تخزين وتصريف المنتج.

- الصيانة الوقائية والفنية.

- تحضير الأجهزة ومراقبة النوعية والجودة.

يقوم مسؤول الإنتاج بمتابعة كل مراحل عملية الإنتاج حتى الوصول إلى المنتج النهائي الذي ترسل عينة منه للمخبر الموجود على مستوى المؤسسة لمراقبة النوعية. مع العلم أن المصنع يتبع نظام تسيير الإنتاج بالحاسب الآلي (GPAO).

3/ مصلحة التخزين:

تشرف هذه المصلحة على مراقبة عملية التخزين للمواد الأولية والمنتجات وفق الشروط اللازمة لعملية التخزين.

خامسا : مديرية المحاسبة و المالية : تقوم بمراقبة كل العمليات الحسابية و المالية للمؤسسة، و تساهم في تطبيق و إنشاء البرنامج التجاري و تتفرع عنها : مصلحة المحاسبة العامة و المالية، مصلحة محاسبة المواد، أمين الصندوق .

سادسا : مديرية التجارة : و تضم مصلحة التجارة و مصلحة التموين و التوزيع .

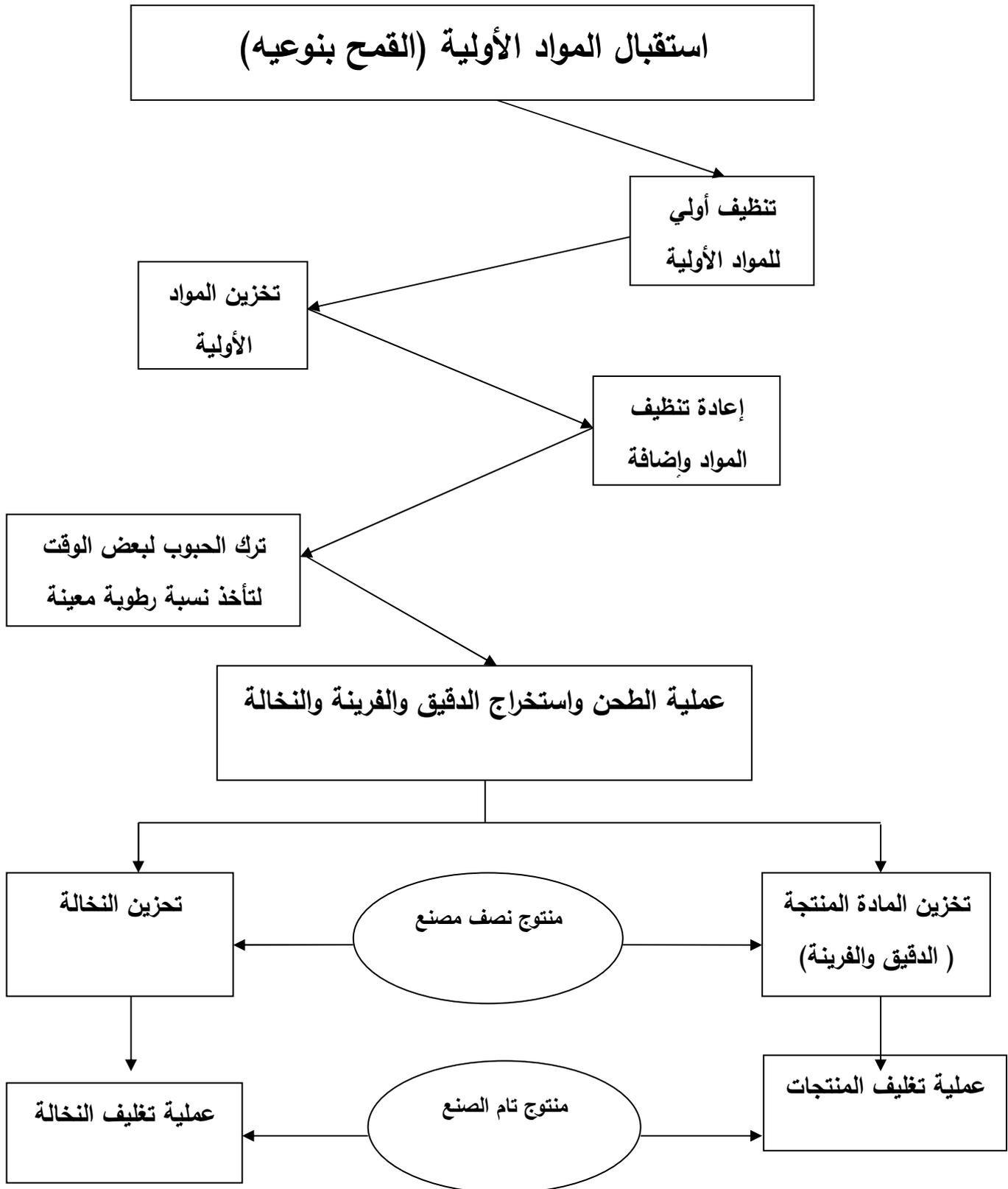
المطلب الثالث : مراحل إنتاج الدقيق و الفريئة بالمؤسسة محل الدراسة .

تعتبر مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من اكبر المطاحن الخاصة في الجنوب الشرقي حيث تناظر طاقتها الإنتاجية فرع الرياض "سطيف" .

تمتلك المؤسسة تجهيزات إنتاج "مطحنة " عصرية مواكبة للتكنولوجيا، فهي من مؤسسة (BULLHER) السويسرية ذات العلامة التجارية العالمية حيث تمتلك أجود و احدث أنواع التكنولوجيا طحن الحبوب في العالم، تقدر الطاقة الإنتاجية النظرية لمطحنة الدقيق ب: 220 طن/يوم، أما الطاقة النظرية لمطحنة الفريئة فهي 330 طن/يوم، مع الإشارة بان الطاقة الحالية النظرية بطحن التي تبلغ 550 طن/يوم .

ويمكن توضيح مراحل إنتاج الدقيق والفريئة بالمؤسسة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (III-02): مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات مصلحة الإنتاج

المبحث الثاني: واقع استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

سننظر في هذا المبحث التعرف على خطوات حساب التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة، وكذا كيفية استخدامها في تعزيز قدراتها التنافسية.

المطلب الأول: واقع محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة:

في الواقع لا يوجد مصلحة محاسبة التكاليف كمصلحة قائمة بذاتها كما هو الحال في بعض المؤسسات الأخرى، لكن تقوم مصلحة المحاسبة و المالية بحساب سعر التكلفة للمنتجات وإضافة هامش ربح للحصول على سعر بيع، ومن خلال هذا سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى المصادر التي يتم على أساسها توفير المعلومات التي تسمح بحساب التكاليف بالمؤسسة وتوضيح مختلف عناصرها.

الفرع الأول: مصادر حساب التكاليف: تقوم المؤسسة بإنتاج تشكيلة متعددة من منتجات الدقيق و الفريئة تظهر من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (III-01): منتجات الدقيق والفريئة

المنتج	النوع	سعة الكيس
الفريئة	عادية "الخبز"	50/25 كغ
	ممتازة	01/02/05/10/25/50 كغ
الدقيق	خشين	25 كغ
	عادي درجة ثانية	25 كغ
	ممتاز	05/10/25 كغ
	رفيع	10/25 كغ
	سيمولات (SSSF)	25 كغ
	النخالة	100/50 كغ

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات مصلحة الإنتاج.

ويتم حساب تكاليف هذه المنتجات بالاعتماد على مختلف الوثائق المقدمة من طرف :

- المحاسبة العامة : من خلال حسابات الأعباء (مجموعة 6 حسابات التسيير)
- مصلحة محاسبة المواد: حيث توفر معلومات تتعلق باستهلاك المواد الأولية و أسعارها.
- مصلحة التخزين: تقدم معلومات عن حركة المواد الأولية والمنتجات بالكمية والنوعية.
- مصلحة التجارة: تقدم معلومات حول الكميات المباعة و أسعار البيع.

الفرع الثاني: عناصر التكاليف:

تتمثل في مختلف العناصر التي تؤدي إلى إنتاج المنتج النهائي من منتجات الدقيق والفرينة وهي:

1/ المواد الأولية والمستلزمات الوسيطة ومختلف المواد الاستهلاكية الأخرى: و تشمل ما يلي:

- القمح بنوعيه (صلب ولين): يستخدم القمح الصلب لإنتاج الدقيق والقمح اللين لإنتاج الفرينة، حيث إن المؤسسة تحصل عليه إما بالاستيراد من الخارج أو من الديوان المحلي للحبوب، ومع تغير السياسات الوطنية في نشاط القمح حيث إن القوانين الأخيرة التي تم صدورها تشجع الفلاحين على إنتاج هاتين المادتين بالإضافة إلى الرسم الذي تم فرضه على استيراد القمح من خلال الشراء من عندهم بالنسبة للقمح اللين ب 1285 دج و الصلب ب 2280 دج، بينما الأسعار الحقيقية تصل إلى 4500 دج بالنسبة للقمح الصلب و 3500 دج للقمح اللين، وتسقيف سعر البيع بالنسبة للدقيق حيث يقدر سعر خروج منتج 25 كغ من الدقيق ب 3500 دج بينما سعر البيع بالنسبة للموزعين لا يتعدى 4000 دج للمستهلك، والفرينة يقدر سعر خروجها ب 2030 دج للقنطار متضمنة مصاريف التوزيع، و بالتالي لم تعد المؤسسة تستطيع الحصول على ما تحتاجه من الخارج فأصبح المورد الوحيد في اغلب الأوقات هو الديوان المحلي للحبوب حيث يحدد حصة كل مؤسسة ب 50 % يوميا من الطاقة الإنتاجية لكل نوع من القمح .
- الأكياس: تحصل المؤسسة على الأكياس من مؤسسة الكيس التي تنشط بولاية بسكرة، بالإضافة إلى موردين آخرين .
- الخيط: تتحصل عليه المؤسسة من السوق المحلية بالكيلوغرام.
- البطاقات: تقوم بطباعتها في مطبعة خاصة.
- الماء الصالح لمعالجة القمح: يتم الحصول من المنابع الصافية مثل منبع الغزلان...الخ، ومن خلال اتفاقهم مع الموردين.

- استهلاكات أخرى: وهي المواد التي تستهلك بمجرد الحصول عليها مثل مواد التنظيف، الخردوات، البنزين و المازوت لتشغيل معدات النقل، و الكهرباء لتشغيل المطحنة، وكذلك قطع الغيار...الخ.

2/ أجور المستخدمين: تتمثل في الأجر القاعدي ومختلف العلاوات والتعويضات الممنوحة للعمال مقابل أدائهم المهام المكلفين بها، بالإضافة إلى اقتطاعات رب العمل (26 %).

3/ الخدمات: وتتمثل في:

- مصاريف الإيجار: تتمثل في كراء محلات المستغلة كنقاط بيع و ما يلزمها من كهرباء وماء، وصيانة بالإضافة إلى شاحنات نقل المواد الأولية.

- صيانة و إصلاحات: هناك أعمال صيانة تقوم بها المؤسسة دوريا، وهناك أعمال صيانة في حالة وجود عطب، وتتمثل في ترميم البناءات وتهيئة مختلف تجهيزاتها، وصيانة مختلف معدات وتجهيزات المؤسسة من سيارات، آلات ومعدات...الخ.

- الخدمات الأخرى: وتشمل مصاريف نقل القمح، وخدمات الهاتف والبريد، ومصاريف تحميل السلع والتتقل، وأتعاب مختلف المتعاملين من محافظي الحسابات و محامين...الخ، إضافة إلى الإشهار الذي تقوم به المؤسسة.

4/ الضرائب والرسوم غير المسترجعة: تتمثل في الرسم على النشاط المهني (TAP) المفروضة على نقاط بيع منتجات المؤسسة فقط لان المصنع معفى لمدة 10 سنوات، وحقوق الطابع التي تفرض في حالة الشراء نقدا، إضافة إلى مختلف الضرائب والرسوم الأخرى المختلفة.

5/ المصاريف المالية: و تتمثل في فوائد القروض الممنوحة من طرف البنوك و عمولات تحصيل الصكوك وفوائد دورية ثابتة متعلقة بحسابات المؤسسة، ومختلف مصاريف المتعلقة بكشف الحساب و تحويل الشيكات والأموال بين الحسابات...الخ.

6/ حقوق الاستغلال: وتتمثل في حقوق استغلال البرامج وبراءات الاختراع، مثل برنامج المحاسبة العامة وبرنامج الأجور.

7/ المصاريف المختلفة: و تشمل مايلي:

- التأمينات: مصاريف تأمين مختلف موجودات المؤسسة، من مركب إنتاج الدقيق والفرينة، ومختلف التجهيزات الأخرى مثل السيارات، والشاحنات التابعة للمؤسسة، مع الإشارة إلى أن مبنى الإدارة المستغل من طرف وحدة الدقيق والفرينة تابع لوحدة الكسكسي إلا انه لا يدخل ضمن أقساط تأمين المؤسسة.
- اقتطاعات أخرى و منح: تتمثل في مجموع المساعدات التي تقدمها المؤسسة إلى مختلف الجمعيات والنادي الرياضية والإعانات الأخرى...الخ.
- المصاريف المختلفة الأخرى: وهي التي تتحملها المؤسسة والناجمة عن التسيير الجاري، وكذلك مختلف الغرامات والعقوبات...الخ.

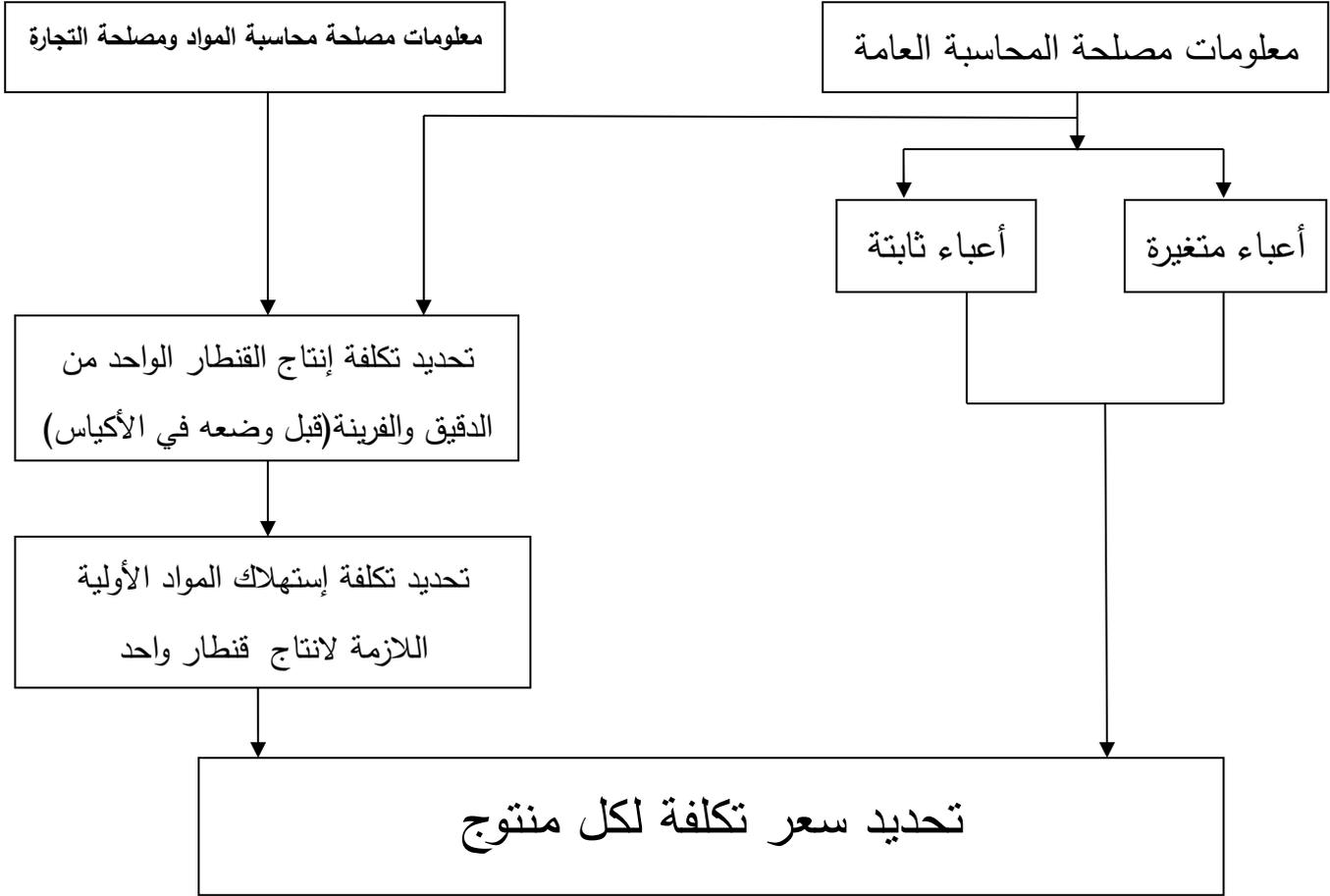
8/ مخصصات الاهتلاكات و المؤونات: و تتمثل في مبالغ اهتلاك الدورة لمجموع استثمارات المؤسسة، وكذلك مختلف المؤونات المشكلة لمواجهة تدني قيم المخزون، والزبائن...الخ.

المطلب الثاني: مراحل حساب التكلفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

من خلال الدراسة الميدانية وجد أن المؤسسة لا تقوم بتطبيق أية طريقة من الطرق العلمية لمحاسبة التكاليف، بل تقوم باستخدام طريقة عملية لتحديد تكلفة المنتجات تمر بالمرحل التالية:

تبدأ من تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء متغيرة وثابتة، ثم تحديد تكلفة إنتاج القطار الواحد من المنتج بنوعيه، ثم تحديد تكلفة المواد الأولية المستهلكة للحصول على القطار الواحد من المنتج، وأخيرا تحديد سعر التكلفة بجمع تكلفة استهلاك المواد الأولية والأعباء المتغيرة و الأعباء الثابتة.

الشكل رقم (III-03): مراحل حساب التكلفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة

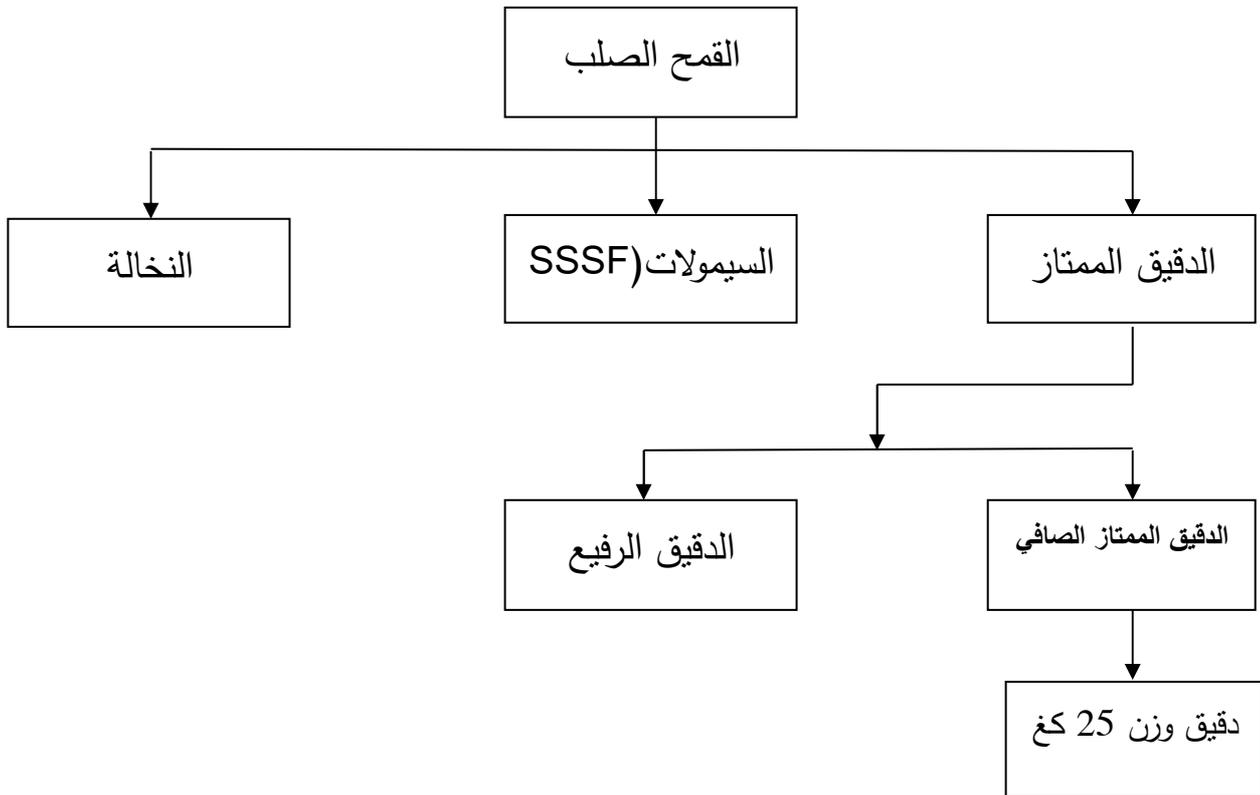
يتبين من الشكل أن عملية تحديد السعر التكلفة تمر بعدة مراحل، تبدأ من تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء متغيرة وثابتة، ثم تحديد تكلفة إنتاج القنطار الواحد، ثم تحديد تكلفة المواد الأولية المستهلكة للحصول على القنطار الواحد من المنتج، وأخيراً تحديد سعر التكلفة بجمع تكلفة استهلاك المواد الأولية والأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة.

المطلب الثالث: الطريقة المتبعة لحساب سعر التكلفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

مثلاً رأينا من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة بأن المؤسسة لا تحتوي على قسم محاسبة التكاليف، حيث أن مهمة حساب تكلفة الإنتاج تقع على عاتق مصلحة لمحاسبة العامة والمالية، هذه الأخيرة تعتمد على حساب تكلفة الإنتاج الفعلي فقط.

وسنتناول في هذا المطلب كيفية حساب سعر التكلفة لمنتج السميد الممتاز المعبئ في أكياس 25 كغ، حيث أن عملية الإنتاج هذه تنتج عنها منتجات ثانوية كالسيمولات (SSSF) والنخالة، ويمكن توضيح هذه العملية بالشكل التالي:

الشكل رقم (III-04): مراحل الحصول على منتج 25 كغ دقيق ممتاز



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات مصلحة الإنتاج

يتبين من خلال الشكل أن عملية معالجة القمح الصلب تنتج 3 أنواع من الدقيق هي الدقيق الممتاز، السيمولات (SSSF) والنخالة، كما أن عملية معالجة الدقيق الممتاز ينتج عنها نوعي الدقيق الرفيع و الدقيق الممتاز الصافي، حيث هذا الأخير يعبئ في أكياس من عدة أحجام منها ذات 25 كغ.

الفرع الأول: الطريقة المتبعة

1/ تحديد تكلفة الإنتاج المباشرة: يمكن حسابها بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = (\text{تكلفة شراء القمح المستعمل} - \text{سعر بيع المنتج الثانوي}) \div (\text{الكمية المنتجة من الدقيق})$$

2/ تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى متغيرة وثابتة: يتم تقسيم حسابات التكاليف على أساس تغيير المبالغ من سنة إلى أخرى وليس على أساس العلاقة بحجم الإنتاج، ثم تقسم على عدد الوحدات المنتجة من أجل تحديد التكلفة الوحديّة وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الوحديّة} = (\text{المبلغ الكلي للعبء}) \div (\text{عدد الوحدات المنتجة})$$

3/ حساب سعر التكلفة: تحسب من خلال العلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الإنتاج} + (\text{تكلفة الأكياس و الخيط والبطاقات}) + \text{التكلفة المتغيرة الوحديّة} + \text{التكلفة الثابتة الوحديّة}$$

حيث أن التكلفة المتغيرة الوحديّة يتم حسابها وفقا لمصلحة المحاسبة العامة والمالية بجمع قيمة كل من: الكهرباء، الماء، البنزين، الخدمات، الضرائب والرسوم، مصاريف بنكية والمصاريف المختلفة، بعدها يتم قسمتها على الكمية المنتجة في تلك الشهر، كذلك بالنسبة للتكاليف الثابتة الوحديّة حيث يتم جمع قيمة كل من: مصاريف بنكية، إهلاكات، مصاريف الكراء، الأجور، المصاريف المختلفة الثابتة بعدها تقسم القيمة الإجمالية على الكمية المنتجة للشهر المعني.

الفرع الثاني: عرض الطريقة المتبعة

1/ تحديد حجم الإنتاج:

جدول رقم (III-02): تحديد تكلفة الإنتاج لسنة 2017

الوحدة: قنطار

الرقم	المنتج	الكمية بالقنطار
01	دقيق	134675,76
02	فرينة	262684,25
	المجموع	397360,01

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات مصلحة المحاسبة والمالية

2/ حساب مجموع الأعباء الوحودية المتغيرة و الثابتة لكل منتج :

الجدول رقم (III-03): تقسيم الأعباء وفق المتغيرة والثابتة (الوحدة:دج)

رقم الحساب	البيان	المبلغ	سعر الوحدة / قنطار	
			دقيق	فرينة
601014	الماء	806473,40	2,03	2,03
601120	محسن الفرينة	172568,81	0,00	0,43
602101	الكهرباء المستهلكة	7760277,81	19,53	19,53
602104	قطع الغيار	5767143,36	14,51	14,51)
602211	خردوات	410075,53	1,03	1,03
602220	مستلزمات مكتب	353053,12	0,89	0,89
602230	الوقود	1648896,58	4,15	4,15
602250	ملابس العمال	168960,00	0,43	0,43
602290	مواد وادوات مختلفة	1163542,20	2,93	2,93
615	صيانة وإصلاحات	2141568,00	6,08	6,08
622	ألعاب	9886141,60	24,88	24,88
624	نقل السلع	857105,91	2,16	2,16
625	تنقلات، مهمات، وإستقبالات	4126778,56	10,39	10,39
626	مصاريف البريد والهاتف	3033706,38	7,63	7,63

0,22	0,22	86021,30	الخدمات البنكية	627
2,35	2,35	935577,41	المساهمات المختلفة	628
5,57	5,57	2213465,60	ضرائب ورسوم غير مسترجعة	642
0,48	0,48	192656,54	ضرائب ورسوم أخرى	645
0,00	0,00	6,10	أعباء استثنائية	657
105,69	105,25	41997018,20	المجموع الجزئي للأعباء المتغيرة	

8,78	8,78	3489611,80	مصاريف التأمين	616
0,99	0,99	391410,21	مصاريف الإعلان والنشر	623
167,50	167,50	66557387,61	مكافآت العمال	631
36,88	36,88	14655881,89	مخصصات الإهلاك، المؤنات، خسائر القيمة	681
214,15	214,15	85094291,51	المجموع الجزئي للأعباء الثابتة	
319,84	319,40	127091309,71	التكلفة الوحديية الإجمالية	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة.

من خلال قراءتنا للجدول يتبين أنه تم تعيين التكاليف التي تتغير من فترة إلى أخرى، وبعدها تم تقسيمها على عدد الوحدات المنتجة للحصول على التكلفة المتغيرة للوحدة، وبنفس الطريقة يتم حسابها بالنسبة للأعباء الثابتة، ويتم جمعها للحصول على التكلفة المتغيرة الوحديية الإجمالية.

3/ تحديد تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز:

الجدول رقم (III-04): إنتاج الدقيق الممتاز

المبالغ الإجمالية	تكلفة الوحدة/ القنطار (دج)	الإنتاج/ بالقنطار	الطبيعة
22822544,64	2280,00	10009,88	تكلفة شراء القمح الصلب (1)
1204794,95	1479,06	814,57	ثمن بيع السيمولات (2)
3344695,74	1381,01	2421,92	ثمن بيع النخالة (3)
18273053,95	2697,77	6773,40	تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز (1)-(2)-(3)

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات بيانات المحاسبة والمالية.

يبين الجدول التالي كيفية حساب تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز بالاعتماد على ثمن الشراء المتعلق بالقمح الصلب و ثمن بيع المنتجات الثانوية (السيمولات والنخالة)، حيث تم حساب تكلفة شراء القمح الصلب كما يلي:

1/3 تحديد تكلفة الشراء:

$$\text{تكلفة الشراء} = (\text{الكمية المنتجة}) \times (\text{ثمن شراء القنطار})$$

ومن خلال المعادلة نستنتج أن تكلفة شراء القمح الصلب هي:

$$22822544,64 = 2280,00 \times 10009,88 = \text{تكلفة الشراء}$$

2/3 تحديد سعر بيع المنتجات الثانوية:

$$\text{ثمن بيع المنتج الثانوي} = (\text{الكمية المنتجة}) \times (\text{سعر البيع المتوقع})$$

$$1204794,95 = 1479,06 \times 814,57 = \text{سعر بيع السيمولات}$$

$$3344695,74 = 1381,01 \times 2421,92 = \text{سعر بيع النخالة}$$

3/3 حساب تكلفة الإنتاج:

تكلفة القنطار من الدقيق الممتاز :

$$2697,77 = (6773,40) \div (18273053,95 - 1204794,95 - 22822544,64)$$

4/ تحديد سعر تكلفة الدقيق الممتاز: تأتي مرحلة حساب سعر التكلفة بعد حساب تكلفة الإنتاج، وبما أن عملية الإنتاج لا تختلف بين أنواع منتجات المؤسسة سيتم التركيز الدراسة على منتج الدقيق الممتاز المعبئ في أكياس 25 كغ من خلال المراحل التالية:

1/4 - تحديد تكلفة المواد الأولية اللازمة لإنتاج قنطار واحد من منتج دقيق ممتاز وزن 25 كغ وتتمثل في:

- قنطار من الدقيق الممتاز والمقيم في المرحلة السابقة ب: 2697,77؛

- 4 أكياس حجم 25 كغ؛

- 2,4 غرام خيط لإنتاج أربعة أكياس حيث يخصص 0,6 غرام لكل كيس؛

- 4 بطاقات للقنطار أي بطاقة في كل كيس؛

2/4 - إضافة التكلفة المتغيرة والثابتة الوجدوية في المرحلة الأولى للحصول على سعر تكلفة القنطار الواحد من منتج 25 كغ و المقدرة ب: 105,25 دج بالنسبة للتكاليف المتغيرة، و 214,15 دج لتكاليف الثابتة.

وتظهر المراحل السابقة في الجدول التالي:

الجدول رقم (III-05): حساب سعر التكلفة لمنتج الدقيق الممتاز حجم 25 كغ

التعيين	الوحدة	الكمية	تكلفة الشراء (دج)	تكلفة القطار (دج)
الدقيق الممتاز	قنطار	1,00	2697,77	2697,77
كيس	كيس	4,00	30,30	121,20
بطاقة	بطاقة	4,00	0,35	1,40
تكلفة إنتاج القنطار الواحد من منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ (1)				
2821,29				
التكلفة المتغيرة CV (2)				
105,25				
التكلفة الثابتة CF (3)				
214,15				
سعر تكلفة منتج 25 كغ من الدقيق الممتاز (1)+(2)+(3) = (4)				
3140,69				
سعر بيع القنطار (5)				
3500,00				
هامش الربح (5) - (4)				
359,31				
نسبة الهامش				
11,44%				

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة و المالية

المبحث الثالث: محاولة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ودوره في تحسين مخرجات إدارة الإنتاج.

سنحاول في هذا المبحث استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ودراسة مدى مساهمة هذا الأسلوب في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة، وستكون الدراسة على منتج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز حجم 25 كغ، كما نسلط الضوء على أحد أهم النظم المستخدمة لتخفيض التكاليف وهو نظام التخطيط من الاحتياجات (MRP)، وهو بالمختصر نضام يعمل على تخفيض المخزون من خلال العمل على توفير السلع للموردين عند الحاجة وفي الوقت المناسب بحيث نقلل من تكاليف التخزين ، كما نوضح كيف أن إدارة الإنتاج تستعين بحاسبة التكاليف في تحديد قيمة التكاليف ثم الاستعانة بأنظمة متطورة مثل (MRP ،JIT،..... الخ) لتخفيض هذه التكاليف وذلك لتحسين مخرجات إدارة الإنتاج.

المطلب الأول: تخطيط التكلفة المستهدفة.

وتمر بالمراحل التالية:

الفرع الأول: تحديد سعر البيع المستهدف: ويتم تحديد سعر البيع المستهدف من خلال قيام المؤسسة بدراسة للسوق الذي تنشط فيه أي معرفة أسعار المنتجات المنافسة، ومن خلال هذه الدراسة تحدد المؤسسة سعر البيع المستهدف الذي تنافس به في السوق.

حيث حددت أسعار بيع المؤسسات المنافسة في نفس الفترة كالتالي:

الجدول رقم(III-06): أسعار بيع المؤسسات المنافسة

الوحدة: (دج)

المؤسسة	سعر البيع
مطاحن البركة	3300,00 دج
مطاحن الزيبان(القنطرة)	3500,00 دج
مطاحن الأوراس(أريس)	3500,00 دج
مطاحن بن حوحو	3600,00 دج
مطاحن الأصيل	3400,00 دج

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات بعض المؤسسات

السعر الذي تباع به المؤسسة منتوجها هو: 3500,00 دج للقنطار من منتج 25 كغ دقيق ممتاز

وعلى ضوء معطيات السوق والمحيط التنافسي الذي تنشط فيه المؤسسة وبناء على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة التابعة للمؤسسة وبالتنسيق مع مسؤوليها فإنها ترغب في سعر بيع تلبي به طلبات زبائنها وكسب مكانة أكبر في السوق حيث تم الاعتماد على سعر: (3300,00 دج) كسعر بيع مستهدف حيث تسعى المؤسسة من خلال هذا السعر من السيطرة أكثر على السوق وتعزيز ميزتها التنافسية.

الفرع الثاني: تحديد هامش الربح المستهدف: يتم تحديده من خلال التخطيط الإستراتيجي للمؤسسة على المدى الطويل، وبناء على إستراتيجية الربح المعتمدة من طرف المؤسسة فإن هامش الربح المستهدف هو: 10%

$$\text{هامش الربح المستهدف} = \text{سعر البيع المستهدف} \times \text{نسبة هامش الربح}$$

$$\text{هامش الربح المستهدف} = 3300,00 \times 10\% = 330,00 \text{ دج}$$

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

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 3300,00 - 330,00 = 2970,00$$

الفرع الثالث: تحديد و تحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة:

ويمكن ترجمتها بالمعادلات التالية:

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

$$\text{التكلفة المسموح بها} = 3300,00 - 330,00 = 2970,00 \dots\dots (1)$$

$$\text{هدف خفض التكلفة} = \text{التكلفة الجارية} - \text{التكلفة المستهدفة}$$

$$\text{هدف خفض التكلفة} = 3140,69 - 2970,00 = 170,69 \dots\dots (2)$$

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

$$\text{التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة} = 2970,00 - 2970,00 = 0 \dots\dots (3)$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 2970,00 - 2970,00 = 0$$

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

ومن خلال العمليات السابقة نلاحظ أن تكلفة المنتج في ظل تطبيق التكلفة المستهدفة أقل مقارنة مع الأسلوب الذي تتبعه المؤسسة، يكون التخفيض بحساب الفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة المستهدفة، والقيمة المتحصل عليها والتي تساوي 170,69 دج هي القيمة التي تعمل المؤسسة على تخفيضها من أجل تعزيز ميزتها التنافسية وكسب مكانة أكبر في السوق.

المطلب الثاني: تحقيق التكلفة المستهدفة بتسليط الضوء على نظام (MRP) لتقليل التكلفة:

إن عملية تحقيق التكلفة المستهدفة والقضاء على فجوة التكاليف يتم عن طريق مجموعة من الأساليب، وفي هذه الدراسة تم اختيار أحد الأنظمة المتطورة لتخفيض التكاليف ألا وهو نظام تخطيط الاحتياجات من المواد (MRP)، وهو نظام متطور يعمل على تخفيض المخزون، حيث يتميز هذا النظام بدقة التخطيط لأولويات المنتج من المخزون، بحيث يكون تاريخ توفيرها متزامنا مع تاريخ احتياج توفيرها متزامنا مع تاريخ الاحتياج الفعلي من هذا المنتج، وبهذا يتم التقليل من نسبة المخزون في المخازن، مما يمكن المؤسسة من تخفيض تكاليف التخزين، وسنقدم مقترحات لاستخدام إدارة الإنتاج لنظام (MRP) لتفعيل الميزة التنافسية، وكما تطرقنا في الفصل النظري فهذا النظام يؤثر بصفة مباشرة على كل مقومات التنافس ألا وهي (التكلفة، الجودة، المرونة، الدقة في تسليم الطلبات للزبائن، الإبداع) وعلى هذا الأساس سنقدم بعض الاقتراحات للمؤسسة لتحقيق ميزة تنافسية ونذكر منها :

1- تأهيل مجموعة من العمال في بعض أقسام المؤسسة، وذلك من خلال التدريب على العمل بنظام (MRP)، والتعريف بأهمية هذا النظام وفوائده وكيفية الاستفادة منه، وهذا نظرا للأهمية البالغة التي يتمتع بها نظام (MRP).

2- ضرورة توفير المواد الأولية بالكميات المناسبة، وتقليل المواد غير ضرورية عن طريق الموازنة بين هذه المواد وبين الحاجة الفعلية لها، وذلك باستخدام نظام MRP.

3- قيام المؤسسة بالاهتمام أكثر بتنظيم جدولة الإنتاج، لما لها من أثر في تنظيم إكمال المنتجات وتخفيض التكلفة.

4- وضع بطاقة فنية لكل منتج على حدة، وذلك لتنظيم العملية الإنتاجية بشكل أكبر، وضرورة الاهتمام بسجلات المخزون لما لها من أهمية في تخفيض التكاليف.

5- اهتمام المؤسسة بالجوانب المتعلقة بتحقيق الميزة التنافسية بأساليب متطورة من خلال ما تملكه من قدرات مالية وبشرية ومعلوماتية، وتركيزها على استخدام محاسبة التكاليف في تحسين مخرجات إدارة الإنتاج، وذلك بتخفيض التكاليف والجودة العالية وتحقيق استجابة سريعة لحجات الزبائن وسرعة كبيرة في إيصال المنتجات في الوقت المناسب.

6- التركيز على تعزيز الميزة التنافسية من خلال (التكلفة-الجودة-المرونة-التسليم-الإبداع)، وذلك للحفاظ على التكلفة المنخفضة والجودة العالية .

7- مداومة المقارنة بين المنافسين بإتباع الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف، لتحسين مخرجات إدارة الإنتاج من رقابة على التكاليف وتخطيط و اتخاذ قرارات، وتطوير المنتجات.

8- التخلص من التبعية للدولة في توريد القمح .

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل، يمكننا القول أن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب هي مؤسسة ذات أهمية اقتصادية في المنطقة لكونها تنشط في مجال الصناعة الغذائية، وتعتبر هذه المؤسسة من أهم المؤسسات التي تنشط بالمنطقة والولاية ككل، كما أنها تتمتع بموقع جغرافي ممتاز حيث تقع بجانب خط السكة الحديدية الرابط بين الشمال والجنوب بالإضافة إلى تعاونية الخضر والحبوب الجافة والتي تعتبر بمثابة المورد الأول والأساسي للمؤسسة، كما تقسم المؤسسة إلى مجموعة من المديریات والمصالح إلا أنها لا تحتوي على قسم خاص بحاسبة التكاليف، ولا تطبق الأساليب الحديثة لحاسبة التكاليف، وإنما مصلحة المحاسبة والمالية هي المصلحة المكلفة بحساب سعر تكلفة المنتجات وتعتمد على طرق تقليدية لحساب تكاليفها، وهذا ما يؤثر سلباً على نشاط المؤسسة، وفي محاولتنا تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة فإن هذا الأخير قام بتخفيض تكاليفها وهذا ما يمكنها من تعزيز ميزتها التنافسية وذلك من خلال إنتاجها بتكلفة أقل من المنافسين مع الحفاظ على خصائص المنتج والنوعية الجيدة.

خاتمة

يعتبر نظام محاسبة التكاليف من أهم الأنظمة المطبقة في المؤسسة ، وذلك لما لها من أهمية في تحديد سعر التكلفة وتحميلها للمنتج ، وعليه حولنا في هذا الموضوع دراسة كيف تساهم محاسبة التكاليف في تحسين مخرجات إدارة الإنتاج من خلال استخدام أحدث الأنظمة لاستهداف التكلفة وتحفيظها مع المحافظة على مقومات الميزة التنافسية ومحاولة تطبيق هذا بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMSud) بمقارنة الجانب النظري مع العمل الميداني ، وتم التوصل إلى مجموعة من النتائج، سنقدم من خلالها بعض التوصيات وأفاق جديدة للدراسة.

✓ النتائج :

من خلال دراستنا للجانب النظري والتطبيقي ، نستنتج مجموعة من النتائج التي تجيب على الإشكالية

الفرضية الأولى " محاسبة التكاليف هي نظام يهتم بتحديد تكلفة المخرجات عن طريق تشغيل بيانات خاصة بتكلفة مدخلات الأنشطة المختلفة"

إن تطرقنا في الفصل الأول لمفهوم محاسبة التكاليف وكذلك الطرق التي تستعملها هذه الأخيرة ، تبين ان محاسبة التكاليف لها مكانة هامة داخل المؤسسة لأنها تقنية من التقنيات التي تركز عليها إدارة الإنتاج وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى .

وعليه تم التوصل إلى النتائج التالية :

- تعتبر محاسبة التكاليف مصدرا لتوفير المعلومات لكل ما يخص سعر تكلفة المنتجات، وهذا ما يساعد الإدارة على مقارنة النتائج وتحليلها واكتشاف الثغرات الموجودة ومعالجتها.
- تعد محاسبة التكاليف من التقنيات التي تساعد المؤسسة على التحكم في تكاليفها.

الفرضية الثانية " تحسين مخرجات إدارة الإنتاج يستلزم استخدام أحدث الأنظمة لتخفيض التكاليف والحفاظ على مقومات الميزة التنافسية "

من خلال الفصل الثاني استخدمنا أحد الأنظمة المتطورة في تخفيض التكاليف وهو نظام تحديد الاحتياجات من المواد (MRP) لأنه يعتبر نظاما من الأنظمة الفعالة في تخفيض التكاليف، وهو يمثل حلقة الوصل بين الزبائن والمنتجات .

خاتمة

وعليه نتوصل إلى النتائج التالية :

-تستخدم إدارة الإنتاج نظام (MRP) لتخفيض المخزون و العمل الإنتاج بحيث كل ما ينتج يكون محدد الوجهة فلا يمكث في المخازن وبالتالي نخفض من تكلفة التخزين.

الفرضية الثالثة " التوفيق بين أحدث الطرق لحساب سعر التكلفة و الأنظمة الفعالة في إدارة الإنتاج لتخفيض التكلفة لتحسين مخرجات إدارة الإنتاج"

من خلال الفصل الثالث والذي يبين لنا الدراسة الميدانية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GM sud)، نستنتج أن هذه الأخيرة تتوفر على قاعدة معلومات تمكنه من الحصول على معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب. مما يسهل تطبيق نظام محاسبة التكاليف في استهداف التكلفة كمثال طبقناه في دراستنا الميدانية واستفادة إدارة الإنتاج من تحسين مخرجاتها من خلال تخفيض التكلفة وهذا ما يجسد صحة النظرية الثالثة وهي مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين مخرجات إدارة الإنتاج.

وعليه نتوصل إلى النتائج التالية:

-إن تطبيق مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GM sud) ،لنظام محاسبة التكاليف يمكنها من الرقابة والتخطيط و إتخاذ القرارات و بالتالي تخفيض التكاليف مما يؤدي إلى انخفاض الأسعار مع المحافظة على جودة المنتج.

-إن جميع الدعائم المرتبطة بتطبيق نظام معلومات حول المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف وهذا ما يسهل تطبيق نموذج الدراسة.

✓ التوصيات

من خلال النتائج المتوصل إليها سابقا ، يمكننا استنتاج مجموعة من التوصيات والمتمثلة في :

-ضرورة تبني المؤسسات لنظام محاسبة التكاليف ، لما له من مزايا عديدة في تحسين مخرجات إدارة الإنتاج .

-محاولة لإنشاء برمجيات خاصة بتطبيق الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف والأنظمة المتطورة التي تستخدمها إدارة الإنتاج لتخفيض التكلفة مثل نظام (MRP).

-إنشاء مكاتب مستقلة خاصة بمحاسبة التكاليف في المؤسسات الجزائرية.

خاتمة

✓ أفاق البحث:

من خلال دراسة موضوع بحثنا، ظهرت لنا العديد من المتغيرات التي لها علاقة بنظام محاسبة التكاليف يمكن

اقتراح مواضيع للبحث ومنها:

- أثر استخدام التكلفة المستهدفة في المراقبة على التكاليف.

- دور استعمال الأساليب الكمية في تخفيض التكاليف

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر و عرفان
	خطة البحث
	ملخص البحث
أ - ج	مقدمة
	الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف
07	تمهيد
08	المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف
08	المطلب الأول: مفهوم أهداف محاسبة التكاليف
13	المطلب الثاني: تطور تصنيفات محاسبة التكاليف
14	المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بفروع المحاسبة الأخرى
18	المبحث الثاني: تبويبات وتصنيفات محاسبة التكاليف
18	المطلب الأول: التبويب الطبيعي والوظيفي لمحاسبة التكاليف
19	المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية
20	المطلب الثالث: تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط
24	المطلب الرابع: تبويب التكاليف لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات
26	المبحث الثالث: دور نظام محاسبة التكاليف
26	المطلب الأول: ماهية نظام محاسبة التكاليف
28	المطلب الثاني: دور نظام محاسبة التكاليف في إتخاذ القرار
30	المطلب الثالث: دور نظام محاسبة التكاليف في الرقابة على عناصر التكاليف
31	المطلب الرابع: طرق حساب التكاليف
37	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الإطار النظري لإدارة الإنتاج
39	تمهيد
40	المبحث الأول: ماهية إدارة الإنتاج
40	المطلب الأول: تعريف و أهداف إدارة الإنتاج
42	المطلب الثاني: منهج النظم لإدارة الإنتاج

47	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لإدارة الإنتاج
50	المبحث الثاني: نظام تخطيط الاحتياجات من المواد (MRP)
50	المطلب الأول: مفهوم وأهداف نظام (MRP)
52	المطلب الثاني: مدخلات ومخرجات وفوائد نظام (MRP)
56	المطلب الثالث: إعداد نظام (MRP) وتطبيقه
60	المبحث الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف ومخرجات إدارة الإنتاج
60	المطلب الأول: مفهوم مخرجات إدارة الإنتاج
61	المطلب الثاني: أثر التحكم في محاسبة التكاليف في تحسين مخرجات إدارة الإنتاج
63	المطلب الثالث: سبل تحسين مخرجات إدارة الإنتاج باستخدام أحد الأنظمة الفعالة (MRP) لتخفيض التكاليف وتحقيق ميزة تنافسية
66	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة حالة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GM sud) اوماش-بسكرة-
68	تمهيد
69	المبحث الأول: تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
69	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
71	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
76	المطلب الثالث: مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بالمؤسسة محل الدراسة
78	المبحث الثاني: واقع استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
78	المطلب الأول: واقع محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة
81	المطلب الثاني: مراحل حساب التكلفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
83	المطلب الثالث: الطريقة المتبعة لحساب سعر التكلفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
91	المبحث الثالث: محاولة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ودوره في تعزيز الميزة التنافسية من خلال تحسين مخرجات إدارة الإنتاج.
91	المطلب الأول: تخطيط التكلفة المستهدفة
93	المطلب الثاني: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تقليل التكلفة
95	خلاصة الفصل
99-97	الخاتمة
	قائمة المراجع
	فهرس المحتويات
	فهرس الاشكال
	فهرس الجداول
	الملاحق
	الملخص

فهرس الاشكال

الصفحة	اسم الشكل	رقم الشكل
09	العلاقة بين التكلفة والاصل والخسارة	(1-1)
21	التكاليف المتغيرة	(2-1)
22	العلاقة بين التكاليف الثابتة وحجم النشاط	(3-1)
23	العلاقة بين التكاليف شبه متغيرة وشبه الثابتة وحجم النشاط	(4-1)
23	مخطط يوضح تصنيف عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط	(5-1)
25	تصنيف التكاليف لغرض اتخاذ القرارات	(6-1)
30	دور نظام التكاليف في اتخاذ القرارات	(7-1)
44	نموذج شامل للعمليات التحويلية للنظام الانتاجي	(1-11)
45	نموذج شامل لمخرجات النظام الانتاجية	(2-11)
49	نموذج تنظيم ادارة الانتاج في مؤسسة صناعية	(3-11)
52	مدخلات جدولة الانتاج الرئيسية	(4-11)
72	الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب	(1-111)
77	مراحل انتاج الدقيق والفريينة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب	(2-111)
82	مراحل حساب التكلفة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.	(3-111)
83	مراحل الحصول على منتج 25كلغ دقيق ممتاز	(4-111)

فهرس الجداول

الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
78	منتجات الدقيق والفريفة	(01-III)
85	تحديد تكلفة الانتاج لسنة 2017	(02-III)
87-86	تقسيم الاعباء وفق المتغيرة والثابتة	(03-III)
88	انتاج الدقيق الممتاز	(04-III)
90	حساب سعر التكلفة لمنتوج الدقيق الممتاز	(05-III)
91	اسعار بيع المؤسسات المنافسة	(06-III)

قائمة المراجع

❖ الكتب.

1. احمد حلمي جمعة ، وآخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة، (عمان، الأردن، دار الصفاء، ط1999،1).
2. احمد طرطاق، "الترشيد الاقتصادي للطاقات في المؤسسة"، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، ط1993).
3. أحمد عرفة ، سمية شلبي ، إدارة الإنتاج والعمليات بين أنظمة الجذب الحديثة في عصر العولمة (القاهرة:جمهورية مصر العربية، ، مكتبة النهضة ،2005).
4. أحمد محمد غنيم ، إدارة الإنتاج والعمليات ، (جمهورية مصر العربية ،المكتبة العصرية ،ط2008،1).
5. أحمد محمد نور و حسين عبيد و شحاتة السيد شحاتة ، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة ،(الإسكندرية :جمهورية مصر العربية، الدار الجامعية ،ط1، 2007).
6. إسماعيل يحي التكريتي ،محاسبة التكاليف المتقدمة ،قضايا معاصرة ،(عمان ،الأردن ،دارحامد ،ط1 2007).
7. إسماعيل يحي التكريتي ،محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق،(عمان: الأردن ،دار الحامد ،ط1، 2010).
8. إسماعيل يحي التكريتي ،محاسبة التكاليف،(عمان، الأردن، دار الحامد، ط2006،1).
9. بن عنتر عبد الرحمن،إدارة الإنتاج في المنشآت الخدمية والصناعية،(عمان ،الأردن، دار اليازوري ط2011،1).
10. بوعقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية ، (الجزائر، دار المطبوعات الجامعية ، ط3، 2004).
11. ثناء علي قباني ، إدارة التكلفة وتحليل الربحية ،(الإسكندرية:جمهورية مصر العربية، الدار الجامعية ط2006،1).
12. حسين علي حسين أحمد، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، (الإسكندرية، مصر،الدار الجامعية ،ط1، 2003).
13. رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، (ديوان المطبوعات الجامعية:الجزائر).
14. رضوان محمد العناتي،مبادئ المحاسبة وتطبيقها،(عمان، الاردن، دار الصفاء، ط1، ج2000،1).
15. رفيق زراولة،محاضرات في إدارة الإنتاج و العمليات،(الجزائر، قالمة، جامعة 8ماي 1945).
16. زينات محمد محرم ، أصول محاسبة التكاليف ،(الاسكندرية :مصر ،الدار الجامعية،ط2005،1).

17. سليمة طبايبيّة، محاضرات في المحاسبة التحليلية، جامعة 8ماي 1945 قالمة، الجزائر.
18. سونيا محمد البكري، "إدارة الإنتاج والعمليات"، (مصر، الاسكندرية، الدار الجامعية، الطبعة الأولى 1999).
19. السيد عبد المقصود محمد دبيان و ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2002-2003.
20. شادي صبحي أبو شنب، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين 2008.
21. صلاح عبد الله الرزق وآخرون، محاسبة التكاليف الفعلية، (عمان، الأردن، دار زهران، 1999).
22. عبد الستار محمد علي، إدارة الإنتاج و العمليات مدخل كمي، (عمان، الأردن، دار وائل، ط1، 2000).
23. عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، (عمان، الأردن، دارا لمسيرة، ط1، 2000).
24. عرقابي عادل، محاضرات في المحاسبة التحليلية، (الجزائر، جامعة الحاج لخضر باتنة 1، 2018).
25. علي رحال، سعر تكلفة والمحاسبة التحليلية، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، ط1، 1999).
26. علي محمد عبد الوهاب، مقدمة في الإدارة، (الرياض، السعودية معهد الإدارة العامة، الطبعة الأولى 1981).
27. علي محمد عبد الوهاب، العنصر الإنساني في إدارة الإنتاج، (القاهرة، مصر، مكتب عين شمس، ط1، 1983).
28. غسان قاسم داود اللامي، أميرة شكرولي البياتي، إدارة الإنتاج والعمليات مرتكزات معرفية وكمية (عمان، الأردن، دار اليازوري، ط2008، 1).
29. فائز غازي وآخرون، نظم التخطيط والسيطرة على الإنتاج MRP وJIT وOPT، (بغداد، العراق، المكتبة الوطنية للفهرسة أثناء النشر، ط2005، 1).
30. محمد ابيوي الحسين، تخطيط الإنتاج ومراقبته، (عمان، الأردن، دار المناهج، ط2004، 2).
31. محمد أحمد عيشوني، مبادئ أساسية لإدارة الإنتاج، (حائل، المملكة السعودية، بدون دار نشر، ط1، 2008).
32. محمد الجلاتي نواف فخر، محاسبة التكاليف (التكاليف المعيارية)، (دمشق: سوريا، منشورات جامعة دمشق، 2006).
33. محمد رفيق الطيب، مدخل للتيسير و التنظيم والمنشأة، (الجزائر، ديوان المطبوعات، ط1995، 1).

34. محمد رفيق الطيب: "مدخل التسيير" (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزء الثاني، 2012).
35. محمد سامي راضي ، مبادئ محاسبة التكاليف ،(الإسكندرية :جمهورية مصر العربية ،الدار الجامعية ط1، 2003).
36. محمد علي شهاب، "إدارة الإنتاج والعمليات في المنشآت الصناعية والخدمية"، (مصر، القاهرة ، مؤسسة روازنيون ، الطبعة الأولى، 1983).
37. مرعي عبد الحي ، المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات في اتخاذ القرار،(الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، دار المطبوعات الجامعية، ط1 1999).
38. منعم زمير، إدارة الإنتاج والعمليات ،(عمان، الأردن، دار زهران ،ط1، 2008).
39. مؤيد عبد الحسين الفضل ، تخطيط ومراقبة الإنتاج -منهج كمي مع حالة دراسية-،(الرياض:المملكة العربية السعودية،دار المريخ ،ط2007،1).
40. نائل عدس ونضال الخلف، محاسبة التكاليف،(عمان، الأردن، دار اليازوري ،ط1، 2013).
41. نجم عبود نجم ،مدخل إلى إدارة العمليات ،(عمان:الأردن ،دار المناهج ،ط2007،1).
42. هشام أحمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ،(الاسكندرية ،جمهورية مصر العربية الدار الجامعية ،ط2000،1).
43. يحي التكريتي إسماعيل وآخرون ، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة ،(عمان، الأردن، دار حامد، ط1، 2007).

❖ المذكرات والاطروحات.

01. بن طيب هديات، دراسة الإنتاج والعمليات باستخدام البرمجة بالأهداف في مؤسسات الخدمات ، (رسالة الدكتوراه، تخصص تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2016).
02. جغوري علي، استخدام محاسبة التكاليف في ترشيد تكاليف الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية ،(مذكرة ماستر ،تخصص علوم تجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية،جامعة محمد خيضر ،بسكرة 2015).
03. جمال أمغار ،دور تطبيق نظام MRP في تحسين تسيير وظيفة الإنتاج لمؤسسة صناعية ،(رسالة ماجستير، تخصص إدارة أعمال كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008).
04. جمال أمغار "دور تطبيق نظام ال M.R.P في تحسين تسيير وظيفة الإنتاج لمؤسسة صناعية" (رسالة ماجستير منشورة،تخصص إدارة أعمال ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الحاج لخضر باتنة 2008).

05. حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، (رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2011، 3).
06. حمادي فاطمة، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الإنتاج، (رسالة ماستر، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017).
07. خليل إبراهيم عبد الله شقفة، مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، (رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة غزة فلسطين، 2007).
08. زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، (أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015).
09. سالم ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، (رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010).
10. السيد عبد المقصود محمد دبيان و ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، (رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2003).
11. شادي صبحي أبو شنب، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف، (رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008).
12. عبد الهادي داودي، واقع محاسبة التكاليف، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، اختصاص تسيير مؤسسات، جامعة منتوري قسنطينة، 2006).
13. عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية (أطروحة دكتوراه، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009).
14. عيادي دنيا، دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الانتاجية، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة).
15. لامية دالي علي، مساهمة لتصميم نظام معلومات فعال لتسيير الإنتاج في ظل اقتصاد المرفقة، (رسالة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2015).
16. محمد هديب عمر، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، (شهادة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المصرفية الأردن، 2009).

01. سامي ذياب محل الجنابي ، مثنى فراس إبراهيم الدليمي، نظام تخطيط الاحتياجات من المواد وانعكاساته في تعزيز الميزة التنافسية ،(مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية ،جامعة الانبار ، المجلد5، العدد2013،10).
02. ماهر موسى درغام ، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية،(مجلة الجامعة الإسلامية غزة ،فلسطين،المجلد الخامس عشر العدد 2 ،جوان)2007.
03. محمد الحسن شريف محمد، واقع أداء إدارة الإنتاج والعمليات بالمنشآت الصناعية السودانية (اماراباك مجلة علمية محكمة،الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا ، العدد2014،14)
04. معاذ الخلف ابراهيم الجنابي ،الدور الاستراتيجي لتفنية التكلفة المستهدفة ،(مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية،كلية الاقتصاد ،جامعة تكريت،العدد2010،21).

المخلص:

إن الهدف من موضوع دراستنا هو تقديم عرض لنظام محاسبة التكاليف ومختلف الطرق الحديثة التي تستعملها المؤسسة لتحديد سعر التكلفة وتوضيح كيف تساعد إدارة الإنتاج في تحسين مخرجاتها وذلك بهدف تخفيض تكلفة الإنتاج إلى أقل حد ممكن ويتم ذلك من خلال التكامل بين إدارة الإنتاج وإدارة التكلفة ، حيث يتم الانتقال من تحديد التكلفة إلى استخدام أحدث الطرق لتخفيض هذه التكلفة وفي الأخير الوصول إلى منتج بأقل تكلفة وتتوفر فيه كل مقومات الميزة التنافسية من جودة وإبداع.....الخ

وعليه سنقوم في هذه الدراسة بمحاولة إسقاط الجانب النظري على الواقع الميداني لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة لوحدة الدقيق والفريضة 2017.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف- إدارة الانتاج- نظام الاحتياجات من المواد- اتخاذ القرار

Résumé:

L' objet de notre étude vise à fournir une vue d'ensemble du système comptabilité analytique et tout les différent méthodes que utilise dans les société qui est l'une des méthodes les plus modernes utilisés dans les institutions dans le but de réduire les coûts de production au minimum et cela se fait par la répartition des dépenses de tiers

Par conséquent, nous allons dans cette étude tenté de renverser le plan théorique, la réalité sur la Fondation du sol du Grand Mills pour l'unité Sud Biskra de farine et Alfrenh exercice 2017.

**les mots clés : Comptabilité analytique - Gestion de la production
Exigences système des matériaux - La prise de décision**