



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

الموضوع

دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية
دراسة حالة مؤسسة النسيج و التجهيز TIFIB - بسكرة-

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في (LMD)
تخصص : فحص محاسبي

الأستاذة المشرفة:

إعداد الطالبة:

د/ زعرور نعيمة

عيادي دنيا

...../2015

رقم التسجيل:

.....

تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2014_2015

قسم علوم التجارية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم

« من سلك طريقا يبتغي فيه علما سهل الله له طريق إلى الجنة وان الملائكة لتضع أجنحتها لطالب العلم رضا بما يصنع ، وان العالم ليستغفر له من في السموات ومن في الأرض حتى الحيتان في الماء ، وفضل العالم على العابد كفضل القمر على سائر الكواكب وان العلماء ورثة الأنبياء وان الأنبياء لم يورثوا دينارا ولا درهما وإنما ورثوا العلم فمن أخذه اخذ بحظ وافر»

راواه أبو داوود و الترميذي



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{ لَا يُكَلِّفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا
اَكْتَسَبَتْ رَبَّنَا لَا تَأْخُذْنَا إِنْ نَسِينَا أَوْ أَخْطَأْنَا رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْ
عَلَيْنَا إِصْرًا كَمَا حَمَلْتَهُ عَلَى الَّذِينَ مِنْ قَبْلِنَا رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْنَا مَا
لَا طَاقَةَ لَنَا بِهِ وَاعْفُ عَنَّا وَارْحَمْنَا أَنْتَ مَوْلَانَا
فَاغْفِرْ لَنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ }

(سورة البقرة : آية 286)

شكر و عرفان

بعد أن وفقنا الله إلى إتمام هذه المذكرة المتواضعة، لا يسعنا إلا أن نتقدم بخالص الشكر و عظيم تقديرنا لكل من مد لنا يد العون لإتمام هذا العمل، و تقدم إلينا بالنصح والإرشاد و التوجيه خلال البحث و الدراسة و لإعداد لهذه المذكرة.

ونتقدم بالشكر الجزيل لأستاذة المشرفة " زعرور نعيمة " لما شملتني من رعاية و توجيه و مساعدتي، و ما لقيتوا منها من حسن المعاملة طيلة في إعداد هذه المذكرة ، فجزاها الله عنا كل خير، سائلين المولى عز و جل أن يجعل جهودها هذا في ميزان حسناته.

ولا ننسى أن نشكر كل من أستاذة "الكلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير " فلقد كان لهما فضل كبير في توجيهنا ومساعدتنا في بحثنا بكل ما يملكون من جهد اللهم اجعله لهم نورا في الدنيا والآخرة .

و لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر لكل طلبة ماستر

و لا ننسى عمال في إدارة في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير في جامعة محمد خيضر بسكرة.

الإهداء

جميل أن تحس أنك على مشارف الوصول، بل الأجل من ذلك أن تقطف ثمارا قد أينعت و تهديها إلى من ساعدك على الصعود:

أتقدم بالإهداء إلى الذي علمني و غمرني بفضله وعطفه وحنانه وأوقد لي شمعة الأمل وشق لي طريق نجاحي إلى رمز العطاء إلى من تعب وضحى من أجل وصولي إلى هذه المرحلة إلى الذي علمني معنى التعب والشقاء للوصول إلى المبتغى إلى الذي كابد الشدائد وكان عرق جبينه منير دربي إلى أعز شخص لقلبي، وأعلى ما أملك في هذه الدنيا إلى الذي كان ولا يزال و سوف يظل الهواء الذي أتنفسه و النور الذي أبصر به، هو الذي ضحى من أجلي بالغالي والنفيس ووفر لي سبيل التعليم إلى الذي انتظر هذه الثمرة سنوات طويلة، إلى منبع الصبر الأزلي إليك يا أبي العزيز و الغالي وتاج رأسي حفظك الله وأطال في عمرك .

أهدي ثمرة جهدي إلى نبع الحنان ومصدر نوري وملكة قلبي وفؤادي إلى التي حبها يسكن أعماقي و من ليس لفضلها نكران و لا جحود و برضاها يرضي عنا الرحمان، إلى من ربنتي على مكارم الأخلاق إلى صاحبة القلب الواسع والقلب النافع والطيب و التي حرمت نفسها لذة الحياة لاتذوقها إلى التي لعبت جميع الأدوار في حياتي، التي يحرقها الشوق لنجاحنا و يورقها الخوف من فشلي إلى التي ضحت وفتحت لي أبواب النجاح وكانت بدعائها في الليل والنهار سر نجاحنا والتي كتبت الجنة تحت قدميها إليك يا أمي الحبيبة و الحنونة حفظك الله وأطال في عمرك.

إلى كل من قاسموني أمومة والدتي وأبوة والدي، إلى من أكن لهما أكبر قدر من الحب والاحترام والتقدير بعد والدي و ساهما معي في هذا الجهد أختي الحبيبة أميمة التي أعتبرها توأم روعي الغالية على قلبي، و إلى أخي الصغير و الغالي على قلبي كثيرا علي سيف الدين الذي يساعدي في أي شيء و أتمنى له النجاح في دراسته.

كما أهدي هذا الجهد إلى زوجي الغالي ، و إلى كل أخوات هشام وسفيان و محمد و إلي كل أخوالي و خالاتي و أعمامي و عماتي.

كما أريد أن أتقدم بالإهداء إلى صديقتي اللاتي كن سندا لي في إنجاز هذه المذكرة ، و مدوا لي يد العون عمليا و معنويا، التي كنت بحاجة إليهن في هذه الفترة، إلى "أمال غزال" ولبنا" و راضية " "سهام" و"فيفي" .

وإلى كل دفعة ماستر فحص محاسبي .

وإلى كل من نساهم القلم و لم تنساهم الذاكرة، أعتذر منكم لأنكم في قلبي و عقلي دائما، كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي المتواضعة لهم.

المخلص :

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة التعرف على دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية داخل المؤسسات الاقتصادية، فمحاسبة التكاليف تعتبر من أهم الطرق لتحسين الإنتاجية داخل المؤسسة كما تضمن للمؤسسة لها استمراريتهما و الحفاظ على تكاليفها من خلال التطبيق الجيد لها، و من هنا يمكن القول أن الاعتماد على محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية يمكن المؤسسة الاقتصادية من و تخصيص الموارد الاقتصادية المحدودة لإنتاج السلع و الخدمات. وذلك بهدف الوصول إلى توازن المؤسسة و تحقيق أكبر قدر من الأرباح عن طريق الاستخدام الأمثل لتلك الموارد.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف ، طرق حساب التكاليف ، الكفاءة الإنتاجية ، العوامل المؤثر للكفاءة

الإنتاجية .

Résumé:

Cette étude vise à essayer d'identifier le rôle de la comptabilité analytique dans l'amélioration de l'efficacité de production au sein des institutions économiques, coûte Fmhacbh est l'un des moyens les plus importants pour réduire la productivité au sein de l'organisation a également inclus l'institution avec continuité et de garder leurs coûts grâce à une bonne application à elle, et de là on peut dire que la dépendance la comptabilisation des coûts pour améliorer l'efficacité de la production peuvent institution économique et la façon de répartir les ressources économiques limitées pour produire des biens et services. Et afin d'accéder à l'équilibre de l'entreprise et de réaliser plus de profits grâce à l'utilisation optimale de ces ressources.

Mots clés: comptabilité analytique, les méthodes de comptabilisation des coûts, l'efficacité de la production, les facteurs affectant l'efficacité productive.

الفهرس

الفهرس

I	البسمة.
II	آية قرآنية.
III	شكر وعرهان.
I	الإهداء.
VI	الملخص
I-II	الفهرس
I-II	قائمة الجداول
I	قائمة الأشكال.
ا-ث	مقدمة عامة.
الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف	
02	تمهيد.
03	المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف
03	المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف
06	المطلب الثاني: أهداف محاسبة التكاليف
08	المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف وفروع المحاسبة الأخرى
11	المبحث الثاني: التكاليف و طرق حسابها.
11	المطلب الأول: تعريف التكلفة و أنواعها
23	المطلب الثاني: نظريات التكاليف
28	المطلب الثالث: طرق حساب التكاليف
45	خلاصة الفصل الأول.

الفصل الثاني: مدخل للكفاءة الإنتاجية	
47	تمهيد.

48	المبحث الأول: ماهية الكفاءة الإنتاجية
48	المطلب الأول: مفهوم الإنتاجية
53	المطلب الثاني: مفهوم الكفاءة الإنتاجية
56	المطلب الثالث: طرق قياس الإنتاجية
60	المبحث الثاني: كيفية تخفيض التكاليف ومدى علاقتها بإنتاج
60	المطلب الأول: تكاليف الإنتاج في المدى القصير
65	المطلب الثاني تكاليف الإنتاج في المدى الطويل
67	المطلب الثالث تخفيض التكاليف
69	المبحث الثالث : أساليب تحسين الكفاءة الإنتاجية
69	المطلب الأول: إدارة الجودة الشاملة و كايزن
71	المطلب الثاني:6سجما والمقارنة المرجعية
74	خلاصة الفصل الثاني.
الفصل الثالث: تطبيق محاسبة التكاليف لمحاولة تحسين الكفاءة الإنتاجية في مؤسسة	
TIFIB -بسكرة-	
76	تمهيد.
77	المبحث الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة النسيج و التجهيز TIFIB -بسكرة- من نشأتها حتى تقسيمها
76	المطلب الأول التعريف بالمؤسسة الأم SONITEX (سابقا)
78	المطلب الثاني: التعريف بمؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة " TIFIB "محل الدراسة .
79	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة TIFIB
81	المبحث الثاني: تحديد سعر التكلفة في المؤسسة TIFIB
81	المطلب الأول: أهم التكاليف الموجود داخل المؤسسة وكيفية التوزيع الأعباء الغير المباشرة
96	المطلب الثاني: : حساب التكلفة الشراء والإنتاج
102	المطلب الثالث: :مساهمة لمعرفة دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية
107	خلاصة الفصل الثالث.
109	خاتمة عامة.

113	قائمة المراجع.
/	الملاحق. ملف خاص مصاريف نقل خيط داخل الميناء

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
14	تبويب عناصر التكاليف حسب علاقة العنصر بالسعة المنتجة	1
15	التكاليف المتغيرة	2
16	العلاقة بين التكاليف الثابتة و حجم النشاط	3
17	العلاقة بين التكاليف شبه المتغيرة و شبه الثابتة و حجم النشاط	4
18	تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط (الإنتاج أو البيع)	5
19	تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن	6
20	عناصر التكاليف على أساس وظيفة عنصر التكاليف في المؤسسة	7
21	تصنيف عناصر التكاليف على أساس علاقتها بالفترة المحاسبية	8
22	تصنيف التكاليف من وجهة نظر الرقابة	9
23	تصنيف التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية	10
28	نظريات التكاليف	11
53	العوامل المؤثر على الإنتاجية	12
63	منحنيات التكلفة الكلية	14
64	منحنيات التكلفة المتوسطة والحدية	15
66	منحنى التكلفة الحدية الخاص بالمدى الطويل، ومنحنى التكلفة المتوسطة الخاص بالمدى الطويل، ومنحنيات التكلفة المتوسطة الخاصة بالمدى القصير	16
80	يمثل الهيكل التنظيمي لمؤسسة TIFIB	17
82	أهم المصالح الموجود في مؤسسة TIFIB	18
90	أنواع الخيوط التي تشتريها المؤسسة	19

الأمم المتحدة

تهدف المؤسسة الاقتصادية من خلال التسيير الأمثل لتحقيق أفضل النتائج وذلك بتحديد و تنفيذ السياسات المناسبة التي تتوافق مع طبيعة نشاطها وفي مقدمتها عملية الرقابة على المنتجات التي تكتسي أهمية بالغة في رسم معالم نجاح المؤسسة في ظل المنافسة الحادة التي تسودها أسواق السلع والخدمات.

لقد شغلت المؤسسة الاقتصادية ولا تزال حيزا معتبرا في كتابات و أعمال الكثير من الاقتصاديين, بمختلف اتجاهاتهم الإيديولوجية سواء من الشرق أو من الغرب, باعتبارها النواة الأساسية في النشاط الاقتصادي للمجتمع. و نظراً للتحويلات و التطورات التي تشهدها الساحة الاقتصادية إلى حدّ الساعة, فإن المؤسسة آنذاك لم تعد هي نفسها المؤسسة حاليا, فبالإضافة إلى تنوع و تعدد أشكالها و مجالات نشاطها فقد أصبحت أكثر تعقيدا و أصبح الأمر يستدعي اعتماد منهج جديد و ملائم للدراسة و التخلي عن المنهج التقليدي .

لقد ظهرت المحاسبة التكاليف كوسيلة لترتيب و تنظيم المعلومات المالية، الاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية للفرد أو المؤسسة ، إذا تركز هذه الأخيرة على تقنية لمراقبة عمليات المشاريع والعمليات التجارية والمالية التي تقتضيها هذه المؤسسة ، وعلى مواجهة المنافسة ، وتعتبر المحاسبة التكاليف تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها لمساعدة التسيير وتحديد التكاليف وحسابها ، وبعد أن أصبح التحكم في هذه الأخيرة صعب وبالتالي يستوجب أدوات علمية لمراقبتها

ظهرت الحاجة إلى محاسبة التكاليف في المؤسسة الصناعية عندما ظهرت المؤسسات ذات رؤوس الأموال الضخمة و ظهرت مشكلة تنوع الإنتاج و استخدام الآلات وما ترتب على ذلك من تعقد الطرق الإنتاجية و الاهتمام بكفاية أداء العمال وتدخل الدولة لحمايتهم.

أمرا ضروريا لأي وحدة اقتصادية،وتساعد بما توفره من معلومات داخلية تفصيلية على تأكيد قدرة الوحدة الاقتصادية على منافسة في بيئة الأعمال معاصرة،تهتم محاسبة التكاليف بقياس التكلفة،تهدف محاسبة التكاليف إلى ترشيد استخدام المؤسسات لموارد الإنتاج المتاحة لها، وهي بذلك تسعى إلى تحقيق أكبر إنتاج ممكن بأقل التضحيات الممكنة بهذه المواد، وفي سبيل قياس تكلفة الإنتاج والرقابة على النشاطات اللازمة لتحقيق هذا الإنتاج، فإن محاسبة التكاليف تهدف إلى خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على المواصفات الخاصة بالمنتج، حتى تحقق له الجودة المطلوبة لنجاح تسويقه.

لذلك فإن من المعروف أن تنمية إي مؤسسة اقتصادية تكون عبر التحكم في الكفاءة الإنتاجية و مدى ارتباطها بمحاسبة تكاليف لن يأتي إلا عن طريق البحث في الخيارات إستراتيجية وأساليب حديثة تواكب و تلازم النشاط الإنتاجي.

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

ما هو دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية بالمؤسسة الاقتصادية ؟

و بناءا على هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما هي محاسبة التكاليف؟ و فيما تتمثل أهميتها داخل المؤسسة ؟

2.ما هي الكفاءة الإنتاجية ؟ وما هي أساليب تحسينها؟

3.هل تساهم محاسبة التكاليف في تحسبن الكفاءة الإنتاجية بمؤسسة النسيج و التجهيز TIFIB-بسكرة- ؟

2-فرضيات البحث:لمعالجة الموضوع نضع الفرضيات التالية:

1. محاسبة التكاليف هي نظام يهتم بتشغيل بيانات خاصة بتكلفة مدخلات الأنشطة المختلفة لتحديد تكلفة المخرجات.حيث تمثل أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسات.

2.الكفاءة الإنتاجية هي الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج بهدف تحقيق اكبر قدر من الإنتاج بمستوى معين وفى وقت معين بأقل تكلفة ممكن.

3.تساهم محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية في المؤسسة من خلال الطرق الحديثة لحساب التكاليف.

3-أهمية الموضوع : تتجلى أهمية الموضوع في:

1.إبراز أهمية المحاسبة التكاليف باعتبارها اليوم أحد الركائز الأساسية داخل المؤسسات الاقتصادية.

2.محاولة التعرف على الكفاءة الإنتاجية و أساليب تحسينها و مدى أهميتها داخل المؤسسة الاقتصادية

3. المكانة المتميزة للمحاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية.

4.التعرف على دور المحاسبة التكاليف في الكفاءة الإنتاجية ،والتعرف على أهم الطرق المحاسبية التي مكنت المؤسسات من تحسينها.

4-أهداف البحث:هناك عدة أهداف يرمى إليها بحثنا هذا ونوجزها فيما يلي:

1.التعرف على أهمية المحاسبة التكاليف و إبرا أهم طرق تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية.

2. محاولة التعرف على الكفاءة الإنتاجية وكيفية تحسينها وطرق زيادة الكفاءة الإنتاجية داخل المؤسسة الاقتصادية.

3. محاولة التعرف على واقع محاسبة التكاليف بالمؤسسات الاقتصادية و علاقتها مع الكفاءة الإنتاجية من خلال مؤسسة TIFIB بسكرة.

5-الدراسات السابقة: سوف نتناول هذه الدراسات على النحو التالي:

1.دراسة طوابية احمد" المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج" مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003، حيث تناول الباحث من خلال دراسته على مكانة ودور المحاسبة التحليلية ضمن الأدوات الأخرى المستعملة للتخطيط ومراقبة الإنتاج على أساس أنها تشكل نظام معلومات متكامل.

وتمثلت نتائج هذه الدراسة فيما يلي:

- القيام بإتباع منهج المحاسبة التحليلية و التأكد من صحة تطبيقه جيدا.
- دراسة المنتج ووضع إستراتيجية جيدة لذلك .
- مراقبة العمليات الإنتاجية أثناء قيامها.
- تحليل الفروقات لتعرف على الخلل الموجود داخل المراكز و محاولة تصحيحها.

من أهم التوصيات التي قدمها الباحث في دراسته و هي

-التحقق من أهداف المخطط لها و مسطر مسبقا.

- وجوب تطبيق المحاسبة التحليلية.

-مراقبة العمليات الإنتاجية في المؤسسات الاقتصادية من خلال وضع سياسات التخطيط.

2.دراسة بوناب بلال "دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج" دراسة الحالة شركة الاسمنت حامة بوزيان-قسنطينة-مذكرة ماجستير في علوم التسيير،جامعة بسكرة،2013-2014 حيث تناول الباحث من خلال دراسته هذه على جعل المحاسبة التحليلية في تحسين الجودة الرقابة على منتجاتها بأقل تكلفة ممكن.

توصلت هذه الدراسة إلى عدة النتائج أهمها :

- يجب أن تعتمد المؤسسة الاقتصادية على المحاسبة التحليلية الأنة يعتبر الهدف أساسي لاكتشاف الخفاء

- القيام بمراقبة المنتجات بطريقة الآلية حتى ينبغي لنا اكتشاف الثغرات الموجودة بسرعة.

من أهم التوصيات التي قدمها الباحث في دراسته و هي تسمح لنا المحاسبة التحليلية بتوفير معلومات بطريقة سريعة ودقيقة فهي تضمن فعالية النظام الرقابة على المنتجات حيث تعمل علي تحسين الإنتاجية و بالتالي تعظيم الأرباح.

6-المنهج الدراسة:

من أجل الدارسة المعمقة و التحليل الشامل لمختلف جوانب موضوع البحث و تحديد دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية ،و بناءا على أهداف البحث تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي حيث تم وصف وتحديد عناصر الموضوع المدروس في الجانبي النظري،كما تم إسقاط معلومات الجانبي النظري على الجانبي التطبيقي المتمثل في الواقع الميداني لمؤسسة النسيج و التجهيز TIFIB-بسكرة- بغية محاولة معرفة دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية.

7-هيكل البحث :

نظرا الأهمية الموضوع قمنا بتقسيم البحث إلى جانبين جانب النظري مبني على المفاهيم و الدارسات النظرية و الذي استخدمنا على أساسه الأسلوب الوصفي التحليلي، و جزء التطبيقي خاص بالدارسة الميدانية التي تم إجراؤها في مؤسسة النسيج و التجهيز TIFIB-بسكرة- وقد تم تقسيم البحث إلى:

الفصل الأول جاء بعنوان مفاهيم الأساسية حول المحاسبة التكاليف و التي بدوره يتكون من مبحثين

المبحث الأول وهو عموميات حول المحاسبة التكاليف أما المبحث الثاني: التكاليف و طرق حسابها.

الفصل الثاني تحت عنوان مدخل للكفاءة الإنتاجية والتي بدوره يتكون من المبحثين المبحث الأول : ماهية

الكفاءة الإنتاجية أما المبحث الثاني كيفية التخفيض التكاليف مدي علاقتها بالإنتاج

أما المبحث الثالث :أساليب تحسين الكفاءة الإنتاجية.

حيث الفصل الثالث تحت عنوان تطبيق محاسبة التكاليف لمحاولة تحسين الكفاءة الإنتاجية في مؤسسة

TIFIB-بسكرة-و التي بدوره يتكون من مبحثين المبحث الأول : : لمحة تاريخية عن المؤسسة النسيج و

التجهيز TIFIB -بسكرة-من نشأتها حتى تقسيمها أما المبحث الثاني : تحديد سعر التكلفة في المؤسسة TIFIB

تمهيد:

إمتد الاهتمام بمحاسبة التكاليف ليشمل جميع نواحي الحياة الاقتصادية .الزراعية ،التجارية ،الصناعية ،الخدمية بحيث أصبح هذا الفرع من فروع علم المحاسبة أحد أهم أسرار نجاح الكثير من الشركات في دول العالم فهي تسهل للإدارة القيام بوظائفها و مهامها من تخطيط و رقابة و تقييم للأداء و التوجيه و اتخاذ للقرارات الإدارية الرشيد حيث أن المعلومات و البيانات اللازمة لإدارة المنشأة هي مصدر قوة لها ومن هذه المعلومات ما يوفره نظام محاسبة تكاليف الذي أن يمتاز بالشمول و الفعالية و الكفاءة .

لذلك سنتطرق في هذا الفصل إلى مفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف والتي تتضمن مبحثين هما:

المبحث الأول : عموميات حول المحاسبة التكاليف

المبحث الثاني : التكاليف و طرق حسابها

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

إن التسيير الجيد للمؤسسات و بالخصوص الإنتاجية منها، سواء كان ذلك في القطاع العام أو الخاص يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في استعمال عناصر الإنتاج بكيفية رشيدة، و بالتالي في النفقات و المصاريف الخاصة بذلك الاستعمال، و تمكن تلك القدرة مسيري المؤسسات في استخدام الأدوات اللازمة استخداما نجاح إحدى هذه الأدوات هي محاسبة التكاليف التي تمكن من التحليل و المراقبة بكيفية مفصلة و دقيقة..

المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف

فرع أولا- مفهوم محاسبة التكاليف

إن مفهوم محاسبة التكاليف يختلف من حيث وجهتي النظر التاليتين:

- وجهة النظر الأولى تدعو إلى التمييز بين محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية و تعتبر محاسبة التكاليف وسيلة لتحديد تكلفة الوحدات المنتجة و الاهتمام بدراسة معاني التكلفة و نظرياتها المختلفة، بينما المحاسبة الإدارية تعبر على أنها مساعدة المستويات الإدارية في اتخاذ قراراتها و وضع خططها بناء على أسس علمية يوفرها المحاسب المالي أو محاسب التكاليف¹.
- وجهة النظر الثانية فهي لا تضع حدا فاصلا بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية و تعتبر وجهة النظر الثانية هي الأكثر شيوعا و الأكثر قبولا، حيث يرى HORNGRN أن محاسبة التكاليف تهدف إلى تجميع و توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بأنواعها و التي تتعلق بمختلف المجالات بدءا بالعمليات المتكررة (الروتينية) إلى اتخاذ القرارات الإستراتيجية وصياغة السياسات الهامة للمؤسسة فضلا على أنها تساعد على سد الحاجة إلى التقارير المالية المطلوبة للجهات الخارجية من مستثمرين و مقرضين و جهات حكومية... الخ² وبهذا المعنى فإن محاسبة التكاليف تتمثل في محاسبة الإدارية و بالإضافة إلى جزء من المحاسبة المالية و ذلك بمقدار ما توفره محاسبة التكاليف من معلومات تساعد على إستيفاء متطلبات المراجعة الخارجية.

¹ عاطف الأخرس و آخرون، محاسبة التكاليف الصناعية. الدار الأهلية لنشر و التوزيع ، عمان ، 1991ص7.

² HORNGREN.C.T, COST accounting, A managerial Emphasis ,PRENTICE ,Hall,1996.P5

و لقد أصبحت في السنوات الأخيرة التفرقة بين مهام محاسب التكاليف و المحاسب الإداري تفرقة واهية حيث وصلنا إلى نقطة لا يوجد فيها خط واضح بينها¹. و أصبح عادة ما يطلق على محاسبة التكاليف الحديثة المحاسبة الإدارية و ذلك نظرا:

- ✓ للعلاقة المتداخلة بين عملية تجميع و تخصص وتحليل و استخدام بيانات التكاليف.
- ✓ لأن محاسبة التكاليف يتخذ من المدير مستخدما أساسيا للمعلومات المحاسبة التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف.

فرع ثانيا - التطور التاريخي محاسبة التكاليف².

أ-مراحل تطور المحاسبة التكاليف.

1-المرحلة الأولى : من القرن الرابع عشر إلى القرن السادس عشر

تم استخدام المحاسبة التكاليف ما بين القرن الرابع عشر و القرن السادس عشر بطرق بدائية منها:

- ✓ ازدياد النشاط التجاري .
- ✓ ظهور المنافسة بين بعض الدول الأوروبية.
- ✓ استخدام بعض السجلات التكاليف لحساب تكلفة المنتجات في بعض المشاريع الأوروبية ،ففي صناعة المنتجات الصوفية استخدمتها عائلة ميديسي في حوالي سنة 1431م، وفي مشاريع المناجم و التعدين استخدمتها عائلة فرجر في حوالي سنة 1577م،

ومن نتائجها هذه المرحلة:

- ✓ ظهور سجلات التكاليف .
- ✓ ظهور نظام أوامر التشغيل و نظرية الجرد المستمر.
- ✓ تحليل النفقات و المصروفات.
- ✓ حددت المحاسبة التكاليف معالم مقبولة مازلت فعالة و مستخدمة حتى الآن.

2-المرحلة الثانية :من القرن السابع عشر إلى القرن التاسع عشر

¹محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف.مؤسسة شباب الجامعة. الإسكندرية ، 1993.ص14.

²أحمد كليونة، رأفت سلامة ، إيهاب نظمي ، الأصول و الأساليب العلمية في محاسبة التكاليف المدخل النظري و التطبيقي ، دار النهضة العربية،ط1،لبنان، 2002،ص13.

تطورت استخدامات المحاسبة لتكاليف بشكر أكثر تقدماً فقد ظهر في هذه الفترة :

- ✓ سجلات منتظمة لحسابات التكاليف .
- ✓ نظرية القيد المزدوج.
- ✓ وضعت للمحاسبة التكاليف الكثير من القواعد و الأسس و النظم و الإجراءات العلمية .

ومن نتائج هذه المرحلة :¹

- ✓ سنة 1889 صدر كتاب الذي وضعه هنري تكاليف بعنوان تكلفة الصنع في الولايات الأمريكية ثم شاع بعد ذلك في باقي دول العالم.
- ✓ سنة 1893 وضع جارك فليز كتاب بعنوان : حسابات المصنع في إنجلترا و أنتشر بعد ذلك في باقي دول العالم.
- ✓ سنة 1895 وضع المحاسب نورين كتاب بعنوان التكاليف في الإنتاج المستمر .

3-المرحلة الثالثة :من القرن العشرين إلى يومنا هذا:

مع بداية القرن العشرين حدث تطور ملحوظ في المحاسبة التكاليف مستمداً من الأساسيات التي أرساها الرواد الأوائل ، و ظهر في هذه الفترة مايلي:

- ✓ قدم ألكسندر هاملتو في عام 1901 نظريته المعروفة " نظرية مراكز التكاليف" التي اهتمت بتحميل التكاليف غير المباشرة على مراكز الإنتاج.
- ✓ نظرية التكاليف المتغيرة لمعالجة مشكلة التكاليف الثابتة و أسلوب تحميلها و أثرها على تكلفة الوحدة كلما تقلب حجم الإنتاج بالزيادة أو النقصان.
- ✓ نظرية التكاليف المستغلة التي تعالج مشكلة الطاقة الإنتاجية العادية و تكلفة الطاقة العاطلة أو الغير مستغلة، و حساب معدل تحميل التكاليف الثابتة على أساس كل الطاقة المتاحة.
- ✓ لم يعد يقتصر مفهوم المحاسبة التكاليف على التجميع بيانات التكلفة و تخصصها و توزيعها على الوحدات المنتجة فحسب ، و لكن توسع مفهومها ليشمل بجانب تجميع و تحليل التكلفة دراسة العلاقة بين التكلفة و حجم الإنتاج و الأرباح و الاستخدامات الإدارية لبيانات التكاليف و التكاليف المعيارية.

¹ أحمد كليونة، رأفت سلامة ، إيهاب نظمي ، مرجع سابق ، ص 14.

ب-تعريف محاسبة التكاليف: يمكن تعريف محاسبة التكاليف على أنها:

"تختص بتحليل و تسجيل و تقرير البيانات المتعلقة بالتكاليف في المؤسسة بهدف تحقيق الرقابة على التكاليف بعد تسجيلها إضافة إلى توفير البيانات اللازمة للقيام ببعض الدراسات الخاصة التي تساعد على رسم السياسات المتعلقة بالمبيعات و طرق الإنتاج و إجراءات الشراء و الخطط المالية و غيرها".¹ أوهي "ذلك الفرع من الفروع علم المحاسبة الذي يهتم بدراسة مفاهيم التكاليف و عناصر و نظرياتها و تطبيق دورة محاسبة التكاليف لتحقيق أهداف محاسبة التكاليف ووظائفها"².

ومن التعريف السابق يمكن استخلاص النقاط التالية:³

- ✓ إن محاسبة التكاليف هي نظام يهتم بتشغيل بيانات خاصة بتكلفة مدخلات الأنشطة المختلفة لتحديد تكلفة المخرجات.
- ✓ إن محاسبة التكاليف تختص بتحديد تكلفة السلعة أو الخدمة في مراحلها قبل اكتمالها أو بعد اكتمالها.
- ✓ أن محاسبة التكاليف صالحة للتطبيق في الأنشطة الصناعية و التجارية و الخدمية و الزراعية و غيرها من المؤسسات.
- ✓ أن تشغيل نظام محاسبة التكاليف تحكمه مجموعة من النظريات و المبادئ و الأساليب و الإجراءات و القواعد و المخصصة بمعنى أنه يستخدم المنهج العلمي في جمع و تحليل و تفسير البيانات و إعداد مخرجات النظام.

المطلب الثاني: أهداف محاسبة التكاليف

يمكن تلخيص أهم أهداف محاسبة التكاليف فيما يلي⁴:

1. قياس تكلفة الوحدات المنتجة:

يهدف قياس التكلفة إلى تحديد صافي ربح أو خسارة الفترة المالية و تقييم المخزون السلعي آخر المدة بأنواعه كأحد أهم عناصر الموجودات المتداولة في الميزانية العمومية.

² فوزي غرابيه، محاسبة التكاليف : المبادئ والإجراءات و الرقابة ، مكتبة النهضة الإسلامية، عمان ، 1979، ص16.

³ أحمد حلمي جمعة وآخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة. دار صفاء لنشر و التوزيع، ط1999، ص13.

⁴ أحمد نور ، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية و التطبيقية ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية، 1983، ص31 .

2. فرض الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج:

تسعى إدارة المؤسسة إلى تخفيض التكاليف إلى أقصى درجة ممكنة مع الاحتفاظ بجودة الإنتاج و نوعيته و ذلك لتحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى و التي تعني تحقيق أكبر قدر من الأرباح.

إن تخفيض التكلفة ممكنا عن طريق اتخاذ بعض القرارات الإدارية المتعلقة باستخدام مادة أولية جديدة.

3. تزويد الإدارة بالمعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية :

تقوم محاسبة التكاليف بإمداد مختلف المستويات الإدارية بالتقارير الضرورية لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة من قرارات إدارية قصيرة الأجل.

4. المساعدة في إعداد الموازنات التقديرية:

تلعب محاسبة التكاليف دورا بارزا في المساعدة في إعداد الموازنات التقديرية حيث يساعد محاسب التكاليف في توفير البيانات الضرورية لإعداد الكشوف الخاصة بتكلفة كل سلعة أو مركز تكلفة أو تكلفة كل فرع من فروع المؤسسة.

"يستفيد معد الموازنة التقديرية من بيانات التكاليف التاريخية حيث يقوم بدراسة سلوك التكاليف و ذلك بهدف التنبؤ بما سيحدث مستقبلا و تعتبر دراسة هذا الموضوع من صميم محاسبة التكاليف المتقدمة .يمكن تعريف الموازنة التقديرية بأنها "خطة كمية معبر عنها بقيم مالية لتحقيق أهداف المؤسسة لفترة مالية قادمة تتضمن تحديد الوسائل و الأساليب و الموارد الضرورية لتنفيذ تلك الخطة"¹

5. المساعدة في رسم السياسات السعرية:

تساعد المحاسبة التكاليف إدارة المؤسسة على تسعير المنتجات أو الخدمات الخاصة بها، حيث يراعي عند تحديد سعر لمنتج معين تكلفة هذا المنتج و هامش الربح و حدة المنافسة في السوق و الرغبة في زيادة الحصة في السوق أو السيطرة على السوق و هل هناك تسعير جبيري من قبل الحكومة أم لا ؟

¹ أحمد نور ، مرجع سابق،ص32.

المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف وفروع المحاسبة الأخرى:

يمكن التوضيح العلاقة كما يلي:¹

1. العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية:

يوجد ارتباط وثيق بين المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف حيث أن المحاسبة المالية هي أول فروع علم المحاسبة ظهوراً ومن معلوم أن تكون محاسبة التكاليف استقلت عن المحاسبة المالية لعدم القدرة المحاسبة المالية على توفير معلومات عن كل سلعة أو مرحلة إنتاج و كذلك يتيح وجود نظام محاسبة تكاليف مستقل إلى توفير معلومات ضرورية تساعد في اتخاذ القرارات و المساعدة في ترشيد تلك القرارات إضافة إلى أن وجود هذا النظام يوفر معلومات وافية لكل مستوي إداري مما يساعده في تحقيق أهدافه بكفاءة و فاعلية .

➤ أوجه الارتباط بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية :

- ✓ يأخذ محاسب التكاليف من السجلات المالية بعض القيم مثل ثمن المواد المشتراة، وتكلفة الأجور و المصاريف الصناعية الأخرى مثل المياه و الكهرباء و قيمة الأصول الثابتة و التي يتم بموجبها احتساب قسط الاهتلاك.
- ✓ تساعد محاسبة التكاليف محاسبة المالية في تقييم المخزون السلعي بأنواعه في نهاية السنة و كذلك تعمل محاسبة التكاليف على تحليل بنود النفقات إلى عناصره الصناعية و التسويقية و الإدارية مما يسهل عملية إعداد الحسابات الختامية و الميزانية العمومية .
- ✓ تستخدم محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية بغض المفاهيم المحاسبية مثل مفهوم الفترات المحاسبية و ثبات وحدة القياس النقدي و نظرية القيد المزدوج في عملية التسجيل المحاسبي.
- ✓ تعتبر البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف وسيلة للرقابة و الضبط و التأكد من صحة البيانات التي تقدمها المحاسبة المالية .

¹ رضوان محمد العناتي ، مبادئ المحاسبة و تطبيقاتها، ج1، دار صفاء، عمان، 2000، ص20.

جدول رقم(1): أوجه اختلاف بين محاسبة التكاليف ومحاسبة المالية

وجه الاختلاف	محاسبة التكاليف	محاسبة المالية
1-طبيعة الحدة المحاسبية	الوحدة المنتجة أو مرحلة الإنتاج أو الأمر الإنتاجي	المؤسسة الصناعية
2-طبيعة العمليات	كمية ومالية	مالية فقط
3-نطاق العمليات المالية	النفقات فقط	النفقات والإيرادات
4-عامل الزمن	الماضي والحاضر و المستقبل	البيانات الفعلية (التاريخية)
5-الجهات المستفيدة من التقارير	إدارة المؤسسة الصناعية بالدرجة الأولى	أطراف عديدة داخل و خارج المؤسسة

المصدر: رضوان محمد العناتي، مرجع سابق ، ص20.

2. العلاقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية:1

تعتبر المحاسبة الإدارية أداة فعالة في الخدمة الإدارة و مساعدتها على القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة و قياس الإدارات و الأقسام و تحليله.

ويعتبر وجود نظام التكاليف أداة فعالة في خدمة الإدارة للقيام بوظائفها كمايلي :

- ✓ **التخطيط:**إن نجاح عملية التخطيط يتوقف على توفير معلومات موثقة و تمتاز بالواقعية فمثلا لتحديد أثر زيادة الأجور و الرواتب على تكاليف الإنتاج لابد من تضافر جهود المسؤولين عن الإنتاج و شؤون الموظفين و التكاليف و كذلك لا بد من دراسة عناصر التكاليف لتخطيط أسعار البيع و يكون ذلك بتضافر جهود المسؤولين في دائرة المشتريات و الإنتاج و محاسبة التكاليف .
- ✓ **الرقابة:**تقدم محاسبة التكاليف معايير خاصة تساعد الإدارة في الرقابة و تحديد مواطن الإسراف و الانحرافات بعد مقارنة تلك المعايير مع التكاليف الفعلية و اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
- ✓ **قياس و تحليل أداء الإدارات و الأقسام:** حيث تقوم محاسبة التكاليف بإعداد تقارير تكلفة أو تقارير ربحية لكل قسم أو إدارة وبذا يتم تقييم كفاءة ذلك القسم أو تلك الإدارة.

¹ رضوان محمد العناتي، مرجع سابق ، ص20.

3. العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الحكومية¹:

من المعلوم أن الحكومة تسعى إلى توفير خدمات للمواطنين مثل التعليم و الصحة و غيرها و تقوم محاسبة التكاليف بقياس تكلفة تقديم تلك الخدمات على مستوى الوطن و على مستوى كل محافظة فمثلا تستطيع وزارة الصحة تحديد تكلفة كل سرير في مستشفياتها.

4. العلاقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الضريبية :

تحتاج محاسبة التكاليف إلى قيمة الرسوم والضرائب الحكومية على الإنتاج و على الموظفين و على الدخل لأغراض تحقيق أهدافها كما أن محاسب دائرة ضريبة الدخل بحاجة ماسة إلى تفصيلات التكاليف حتى يتمكن من تحديد إي عناصر التكاليف يتم تنزيهه لأغراض احتساب الدخل الخاضع للضريبة و إي عناصر لا يتم تنزيهها تمهيدا لتحديد مقدار الضريبة المستحق لدولة .

5. العلاقة بين المحاسبة التكاليف والمحاسبة الاجتماعية:

إن قيام المؤسسة بمساهم في تحقيق الرفاه الاجتماعي لإفراد المجتمع المحلي التي تعمل فيه عن طريق الدعم النشاطات الرياضية و الثقافية والدعم الجمعيات الخيرية و الحد من الأثر السلبية لوجود المؤسسة الصناعية كالتلوث يترتب عليه تكبد مجموعة من التكاليف من الضروري تحديد هذه التكاليف للحكم على مدى المساهمة المؤسسة في تحقيق الرفاه الاجتماعي لإفراد المجتمع المحلي و أغراض تحديد نتجية الأعمال من ربح أو الخسارة و تصور المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

➤ العلاقة بين محاسبة التكاليف وتدقيق الحسابات :

حتى يتمكن مدقق الحسابات من مراجعة و تدقيق حسابات المؤسسة اقتصادية لا بد أن يكون ملما بأسس و إجراءات محاسبة التكاليف في المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها حيث توفر محاسبة التكاليف بيانات التكلفة الضرورية للقيام بعملية التدقيق و تبدو الصلة الوثيقة بين محاسبة التكاليف وتدقيق الحسابات من الصلة القوية بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية .

يساعد المدقق الداخلي على تحقيق بعض أهداف محاسبة التكاليف مثل الرقابة على تكلفة الإنتاج وذلك عن طريق تدقيق الأنظمة الإدارية والمالية لجميع عناصر التكاليف .

¹ رضوان محمد العناتي، مرجع سابق، ص21.

المبحث الثاني: التكاليف و طرق حسابها.

أخذ السعي الدائم من طرف المؤسسات إلي تحقيق القدر الأكبر من الربح إلى البحث عن الطريق الأنجع لذلك، و التي لا تكتمل إلا من خلال تخفيض التكاليف إلى أدنى حد و لا يتم هذا التخفيض إلا بالتوصل إلي حسابها بطرق مبينة علي أسس علمية تحدد عن طريقها كيفية الوصول إلي سعر التكلفة للمنتوج وفقا للأهداف المؤسسة

المطلب الأول: تعريف التكلفة و أنواعها:

فرع أولاً: سعر التكلفة .

أولاً-تعريف التكلفة.يوجد عدة تعاريف للتكلفة نذكر منها:

عرفت التكلفة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبة: «قيمة التضحية لضمان المنفعة أو المبلغ الذي يقاس بالنقد المدفوع مقابل الحصول على سلعة أو خدمة»¹

وتعرف كذلك بأنها «تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل أو بمعنى آخر هي استنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة اختيارياً بهدف الحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل.»²

و تعرف التكلفة بأنها: "تضحية بالموارد في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة معينة، مثل تكلفة المواد الخام، و العمل المباشر و تكلفة الحصول على الأصول و غيرها"³

و تعرف كذلك بأنها: "مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة للحصول على منفعة حيث أن التكلفة المستنفذة متى ما قابلها إيراد سميت مصاريف من أجل الحصول على منفعة أما إذا لم يقابلها إيراد سميت خسارة إذن الخسارة هي أيضاً تكلفة بالرغم من عدم تحقيق منفعة"⁴

1 - عاطف الأخرس، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر و التوزيع، عمان، 2001، ص25.

2 - السيد عبد المقصور محمد ديبان، و ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، 2002-2003، ص59.

3 - نائل عدس، نضال الخلف، مرجع سابق، ص27.

4 عاطف الأخرس ، مرجع سابق ، ص26.

ثانياً - سعر التكلفة. يعرف سعر التكلفة بأنه

عبارة عن «تكلفة إنتاج المنتجات المباعة، مضافاً إليه مصاريف التوزيع فهي إذن تعبر عن انتهاء عمليتي الإنتاج و البيع للمنتج النهائي حيث يضم كل المصاريف من شراء المواد الأولية إلى حين إعداد المنتج و بيعه»¹.

إذن سعر التكلفة هو «مجموعة التكاليف التي يتكفلها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداءً من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية.»²

يعبر سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج و البيع للمنتج النهائي حيث يضع كل المصاريف من شراء المادة الأولية و المواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج و بيعه و مكونات سعر التكلفة لدى المؤسسة الصناعية يضم ما يلي:³

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

و يمكن استعراض سعر التكلفة و حساب التكاليف في المؤسسة الصناعية فيما يلي:⁴

- تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة + غير المباشرة)
- تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء + مصاريف الإنتاج (المباشرة + غير المباشرة)
- سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع (المباشرة + غير المباشرة)

الفرع الثاني : أنواع التكاليف

إن تحديد أنواع التكاليف حسب أسس التبويب المختلفة يتمثل فيما يلي:

أ- تصنيف عناصر التكاليف حسب علاقة العنصر بالسلعة المنتجة (وحدة الإنتاج):

- 1 - محمد سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار الانفاق، ص ص9-10.
- 2 - نفس المرجع السابق، ص 11.
- 3 - رجال علي، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة 1999، ص 4.
- 4 - نفس المرجع، نفس الصفحة.

1. التكاليف المباشرة: هي التكاليف التي ترتبط ارتباطا وثيقا بوحدات الإنتاج و تتمثل في عنصر التكاليف التي يسهل تحديدها و تخصيصها لوحدات إنتاج معينة حيث أنها عناصر تكاليف مباشرة صرفت خصيصا لإنتاج سلعة معينة بذاتها.

تتكون التكاليف المباشرة من:

✓ تكلفة المواد المباشرة. و تشمل المواد التي تدخل بشكل المباشر في تركيب المنتج النهائي و تصبح جزءا من و تلزم لإتمام ويمكن تمييز هذه المواد في وحدة الإنتاج مثل الخشب في صناعة الأثاث و الجلد في صناعة الأحذية و القماش في صناعة الملابس.

✓ تكلفة العمل المباشرة. وتمثل أجور عمال التشغيل أو إنتاج السلعة في المصنع و الذين يعملون على تحويل المواد الأولية أو المواد نصف المصنعة إلى سلع تامة الصنع و جاهزة للبيع مثل أجور عمال التقطيع أو عمال الحفر.

2. التكاليف غير المباشرة: وهي تلك النفقات التي تنفق من أجل خدمة المؤسسة كوحدة واحد ولا يوجد بينها و بين المنتج النهائي ارتباطا مباشرا، و تقسم إلي مايلي:

✓ تكاليف صناعية غير مباشرة: و تشمل جميع النفقات المتعلقة بالإنتاج داخل المؤسسة ولا تخص سلعة معينة بل جميع السلع، و تشمل التكاليف غير المباشرة.

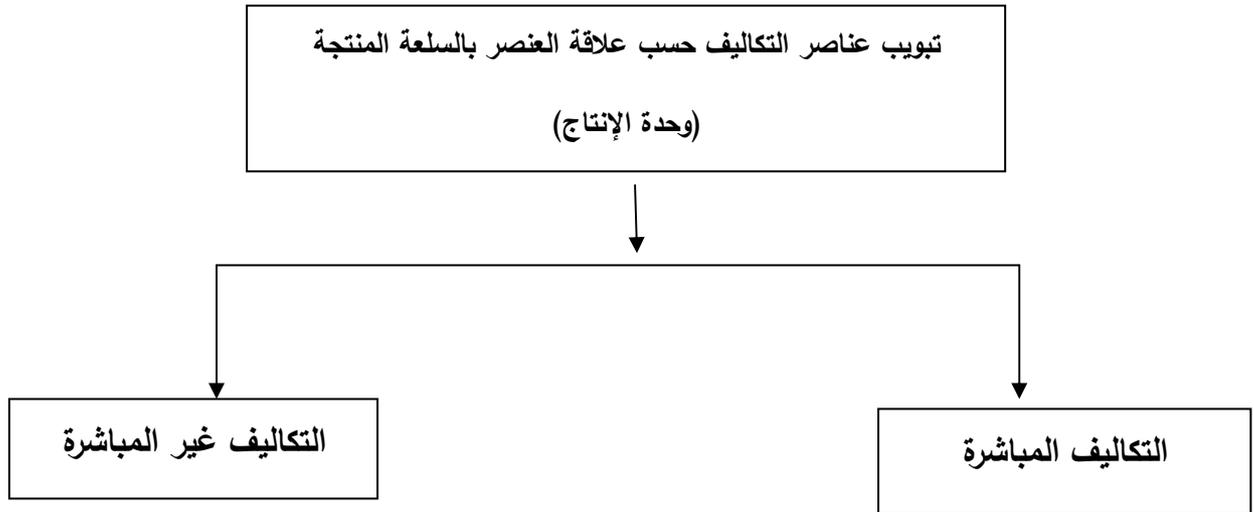
- مواد صناعية غير مباشرة: و تشمل تلك المواد التي لا تدخل في إنتاج السلعة بشكل مباشر مثل المسامير و الغراء لصناعة الأثاث و الوقود و مواد التشحيم و الزيوت و غيرها.
- الأجور الصناعية غير المباشرة: و تشمل تكلفة العمل المبذول في المصنع كوحدة واحد ولا يخص سلعة معينة مثل أجور الكتبة و عمال النظافة و داخل المؤسسة و أجور الفحص و النقل و أجور المهندسين و غيرها.
- تكاليف صناعية أخرى غير مباشرة: ويقصد بها الخدمات الإنتاجية التي تصرف علي النشاط الصناعي بشكل عام ولا ترتبط بسلعة معينة مثل إيجار المؤسسة و تأمين المؤسسة و مصايف الإضاءة الخاصة بالمؤسسة إضافة إلى الخسائر التي تنتج التلف العادي من المواد الأولية و تكلفة الوقت الضائع العادي .

✓ تكاليف تسويقية غير مباشرة: و هي جميع النفقات التي تنفق في سبيل بيع و توزيع منتجات المؤسسة فهي تمثل جميع تكاليف تخزين المنتج التام و الإعلان عنه و تروجه و بيعه و نقله و توزيعه و كذلك تكاليف الأبحاث التسويقية.

✓ التكاليف الإدارية: و تمثل النفقات التي تتفق على مختلف الإدارات من مواد و أجور و خدمات و تكاليف التمويل.

يمكن تلخيص التصنيف السابق للتكاليف كما هو في الشكل التالي:

الشكل الرقم(1): مخطط يوضح فيه تبويب عناصر التكاليف حسب علاقة العنصر بالسلعة المنتجة



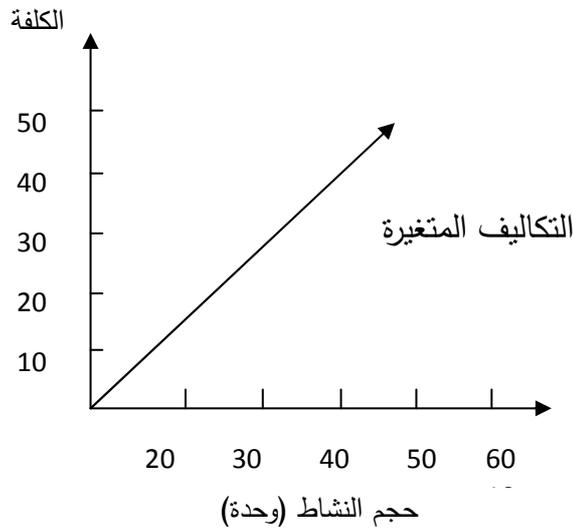
المصدر: من إعداد الطالبة

ثالثا. تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط (الإنتاج أو البيع):¹

1. التكاليف المتغيرة : وهي النفقات يكون سلوكها متغيرا طرديا بنفس التغير في حجم الإنتاج مع بقاء جميع العوامل الأخرى ثابتة في تلك الفترة مثل أسعار المواد الخام و معدلات الأجور و الأسلوب الفني للإنتاج مواصفات السلع و طرق الصناعة و التسويق و عليه فإن التكاليف المتغيرة تزداد بزيادة حجم الإنتاج و تنقص بنقص حجم الإنتاج. و تشمل جميع عناصر التكاليف الصناعية المباشرة و تكلفة مواد أولية تدخل في الإنتاج بشكل مباشر و عمل مباشر و تكلفة الخدمات الصناعية المباشرة أما عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة و عناصر التكاليف التسويقية غير المباشرة فتحتوي على جزء المتغير يتغير بتغير حجم النشاط و جزء الأخر الثابتة لا يتأثر بتغير حجم النشاط و الأمثلة التكاليف الصناعية الغير المباشر المتغير تكلفة الوقود و التكاليف النقل المواد الخام داخل الأقسام و التكاليف الصيانة الآلات التي تزداد بزيادة حجم إنتاج. يمكن توضيح التكاليف المتغير في الشكل التالي :

¹ سمير فهمي، مرجع سابق، ص45

الشكل رقم (2): التكاليف المتغيرة.



المصدر: رجال علي، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية: الجزائر، ص61.

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

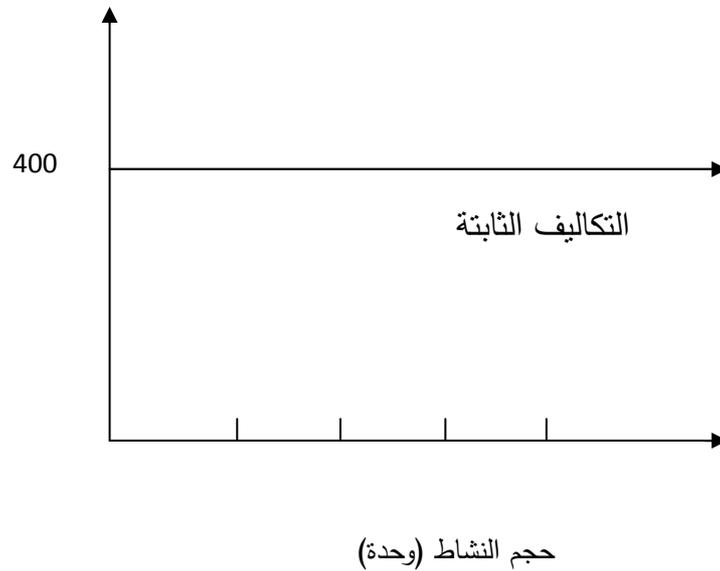
2. التكاليف الثابتة: و هي العناصر التكاليف التي لا تتأثر في مجموعها بتغير حجم النشاط ضمن المدى الملائم بمعنى أنه إذا زاد حجم النشاط أو نقص أو توقيف تماما لفترة من الوقت فإن عناصر التكاليف الثابت ستبقي كما هي دون تغير . يمكن تبويب التكاليف الثابتة إلى:

- ✓ التكاليف الصناعية غير المباشر الثابت: 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 .

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: وتشمل 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 الرئيسية. يمكن توضيح التكاليف الثابتة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (03): العلاقة بين التكاليف الثابتة و حجم النشاط



المصدر: السيد عبد المقصود محمد دبيان و ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، كلية التجارة، جامعة

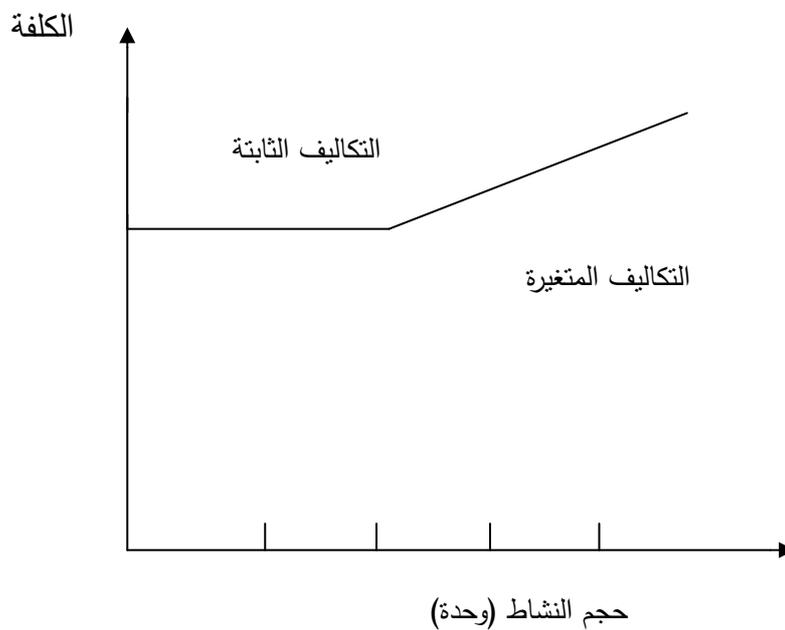
الإسكندرية، 2002-2003، ص18

¹ السيد عبد المقصود محمد دبيان و ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2002-2003، ص18.

3. التكاليف شبه الثابتة وشبه المتغيرة:¹

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 . يمكن توضيح التكاليف شبه الثابتة شبه المتغير في الشكل التالي.

الشكل رقم(04): العلاقة بين التكاليف شبه المتغيرة و شبه الثابتة وحجم النشاط

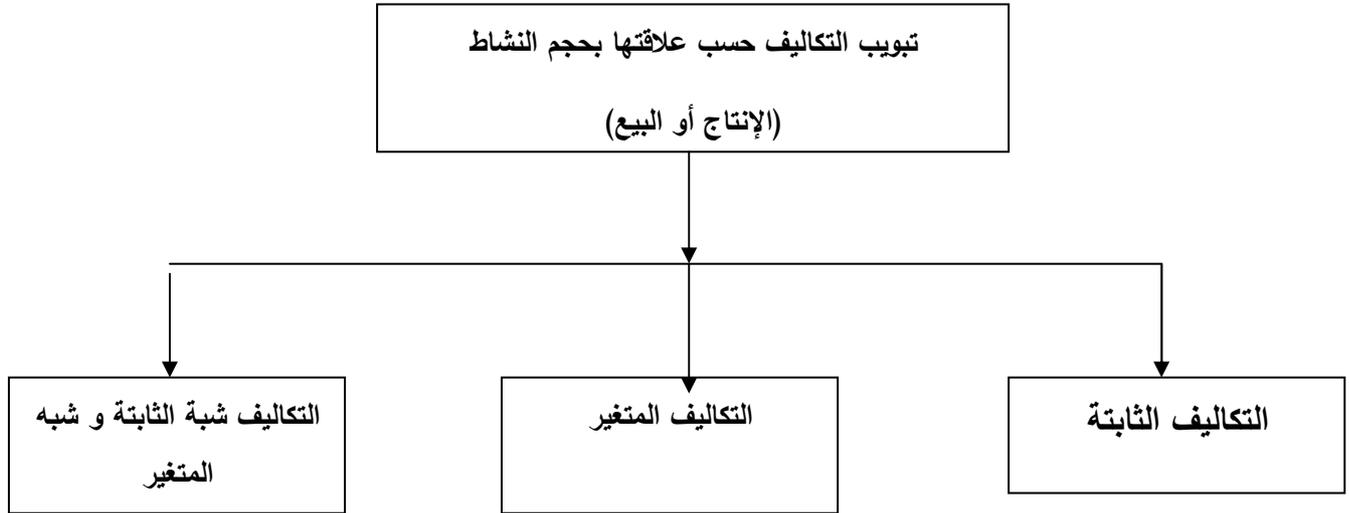


المصدر : إسماعيل يحي الكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية التطبيق، دار الحامد للنشر و التوزيع:الأردن، 2010، ص42.

¹ : إسماعيل يحي الكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية التطبيق، دار الحامد للنشر و التوزيع، الأردن، 2010، ص42.

يمكن تلخيص التصنيف السابق للتكاليف كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (5) مخطط يوضح فيه تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط (الإنتاج أو البيع)



المصدر: من إعداد الطلبة

ت-تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن: ¹

1. التكاليف التاريخية (الفعلية).

هي التكاليف التي تمت فعلا في سبيل إنتاج السلع أو الخدمات و تعبر هذه التكاليف عن الوقائع حدثت فعلا لها ما يعزها من مستندات وإثباتات و لا مجال فيها لتنبؤ فيها أو التقدير الشخصي.

2. التكاليف النمطية (المعيارية).

"هي تكلفة مستقبلية يتم تقديرها مقدما لتمثل الهدف الواجب التوصل إليه في ظل مستوى الأداء الجيد في فترة مقبلة".

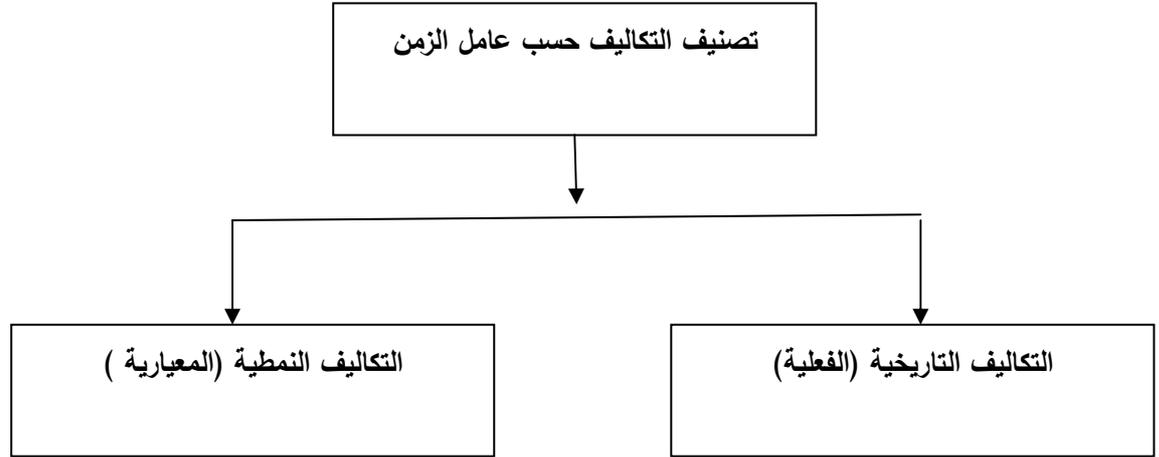
تستخدم التكاليف المعيارية من قبل الإدارة كأداة للرقابة ورفع الكفاءة الإنتاجية واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة مثل تقديم المناقصات في شركات المقاولات، حيث يمكن مقارنة التكاليف الفعلية مع المعيارية من أجل معرفة انحرافات ووضع الإجراءات التصحيحية اللازمة.²

¹ سمير فهمي، مرجع سابق، ص 46.

² محمد أحمد خليل و فاروق عبد العال، التكاليف في مجال الإداري، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1982، ص 31.

يمكن تلخيص التصنيف السابق للتكاليف كما هو في الشكل التالي:

الشكل رقم (6): تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن



المصدر: من إعداد الطلبة

ج-تصنيف عناصر التكاليف على أساس وظيفة عنصر التكاليف في المؤسسة: تصنف التكاليف إلى:

1. التكاليف الإنتاجية:

هي مجموعة النفقات من مواد و عمل و خدمات صناعية تنفق على السلعة أو الخدمة خلال مرحلة الإنتاج و تشمل:

- ✓ تكاليف المواد المستخدمة في الإنتاج من مواد مباشرة خام أو نصف مصنعة أو مواد غير مباشرة.
- ✓ تكاليف العمل أو الأجر المتعلقة بالعاملين في الإنتاج مباشرة مثل العمال الذين يعملون على آلات المصنع أو في المجال الخدمات الإنتاجية مثل العاملين على صيانة آلات المصنع أو حراسة المصنع.
- ✓ تكاليف التصنيع غير المباشرة: هي نفقات إنتاجية لا يمكن ربطها بسلعة معينة مثل إيجار المصنع و التأمين على المصنع.

2. التكاليف التسويقية:

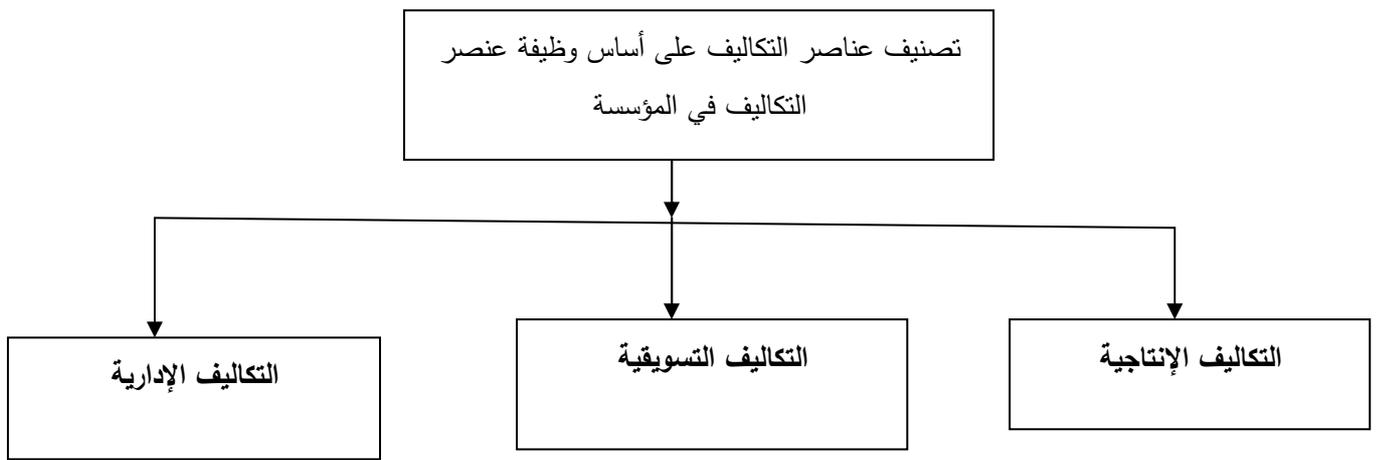
وهي مجموعة النفقات المتعلقة بعملية البيع و التوزيع وتشمل عمليات تخزين المواد تامة الصنع و الإعلان و الترويج و البيع و النقل و التوزيع ومن أمثلة هذه التكاليف: مواد التغليف، عمولة و وكلاء البيع...

3. التكاليف الإدارية:

هي مجموعة النفقات المتعلقة بإدارة المنشأة مثل القرطاسين المستهلكة من جميع إدارات المنشأة باستثناء إدارتي التسويق و الإنتاج، و التأمين علي مباني الإدارة.....¹

يمكن تلخيص التصنيف السابق للتكاليف كما هو في الشكل التالي:

الشكل رقم (7): عناصر التكاليف على أساس وظيفة عنصر التكاليف في المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبة

ث- تصنيف عناصر التكاليف على أساس علاقتها بالفترة المحاسبية:² تقسم إلى:

1. التكاليف الإيرادية:

وهي مجموعة النفقات التي تخص السنة المالية و غالبا ما تكون سببا في تحقيق الإيراد بصورة مباشرة أو غير مباشرة مثل الرواتب و الأجور ،أثمان المياه و الكهرباء و الغاز..

2. التكاليف الرأسمالية:

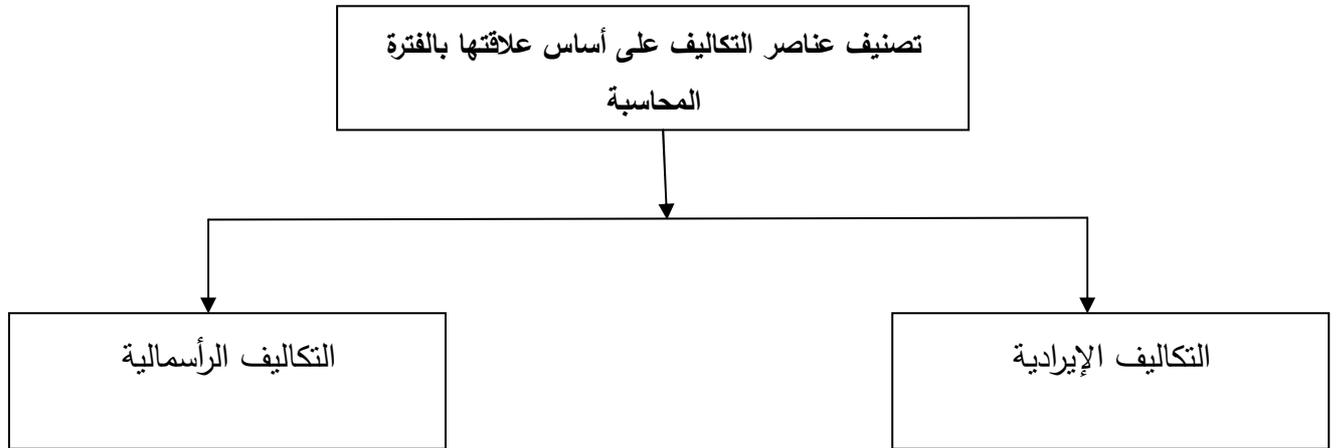
وهي مجموعة النفقات التي تخص و تستفيد منها أكثر من سنة المالية كالأثاث و الأرضي و المعدات...

¹ سمير فهمي ،مرجع سابق ، ص 47

² عبد الحي مرعي ، دراسات في المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات ،مؤسسة شباب الجامعة،الإسكندرية،1974،ص31.

يمكن تلخيص التصنيف السابق للتكاليف كما هو في الشكل التالي:

الشكل رقم (8): تصنيف عناصر التكاليف على أساس علاقتها بالفترة المحاسبية



المصدر: من إعداد الطالبة

ج- تصنيف التكاليف من وجهة نظر الرقابة:¹

1. تكاليف خاضعة لرقابة:

وهي التكاليف التي يمكن للمستوى الإداري أن يراقبها وله القدرة على التأثير فيها فمثلا تعتبر كمية المواد المستخدمة في الإنتاج وحجم العمالة في مصنع معين قابلة للرقابة من المدير المؤسسة.

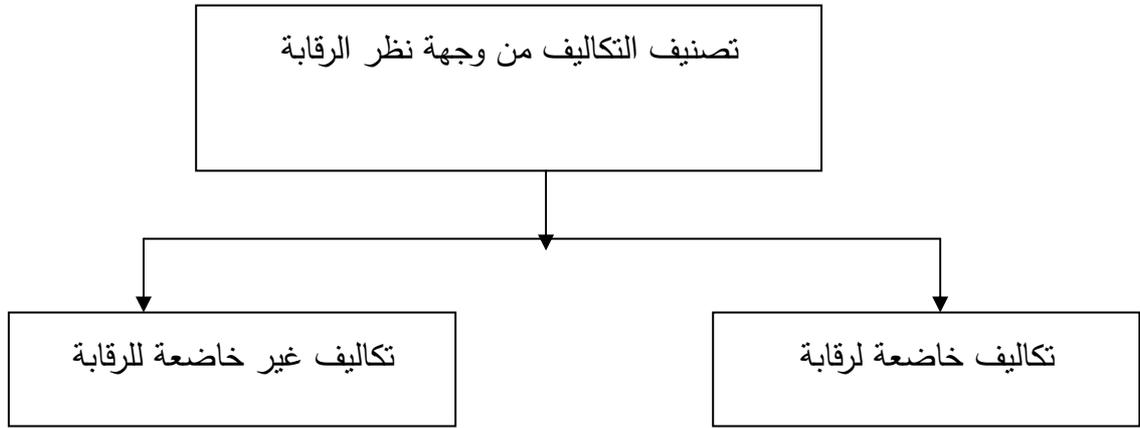
2. تكاليف غير خاضعة للرقابة:

وهي التكاليف التي لا يمكن لمستوى إداري معين أن يؤثر فيها و تشمل أيضا التكاليف التي من الصعب التحكم فيها من قبل الإدارة خلال فترة زمنية محددة لأن المؤسسة تكون قد تعاقدت عليها مثل عقد توريد مواد خام لمدة معينة و كان من شروط العقد الالتزام و عدم جواز الإلغاء لذا يصبح من الصعب على المنشأة التحكم في السعر مثلا خلال فترة العقد.

¹ السيد عبد المقصود محمد ديبان وناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، كلية التجارة وجامعة الإسكندرية، 2002، 2003 ص 86.

يمكن تلخيص التصنيف السابق للتكاليف كما هو في الشكل التالي:

الشكل رقم (9): تصنيف التكاليف من وجهة نظر الرقابة



المصدر: من إعداد الطالبة

ح- تصنيف التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية:¹ تقسم إلى:

1. **التكلفة الملائمة (المناسبة):** هي التكلفة المرتبطة بقرار معين فإذا لم يتم اتخاذ هذا القرار أصبحت هذه التكلفة لاغية.

2. **تكلفة الفرصة البديلة:** هي قيمة المزايا أو العوائد التي يضحى بها بسبب رفض أحد البدائل و اختيار بديل آخر.

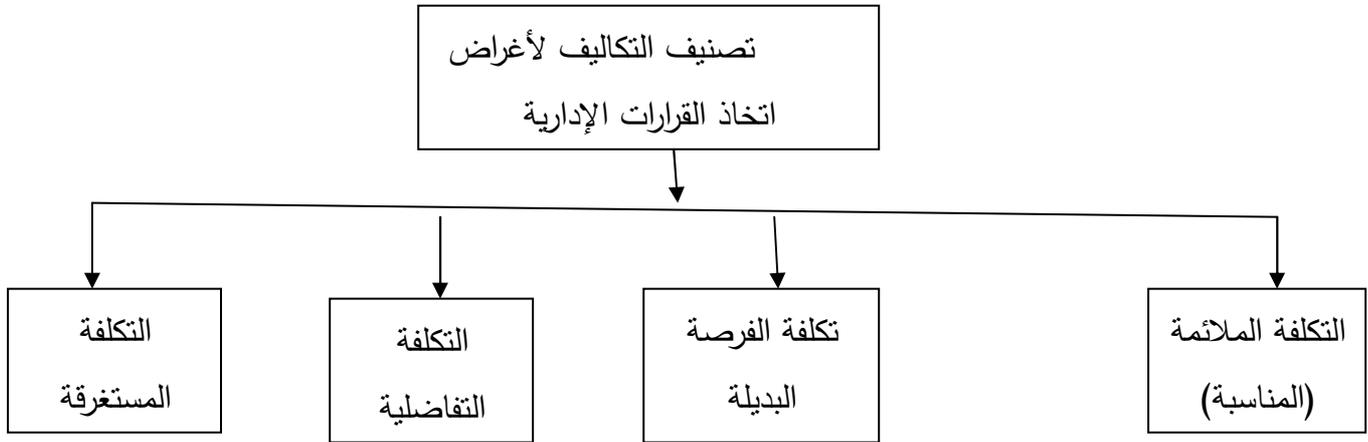
3. **التكلفة التفاضلية:** هي الفرق بين مجموع التكاليف بين بديلين عند اختيار أحدهما.

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.

¹ محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، رمل الإسكندرية ، 2003، ص82.

يمكن تلخيص التصنيف السابق للتكاليف كما هو في الشكل التالي:

الشكل رقم (10): تصنيف التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية



المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثاني: نظريات التكاليف .

تتكون نظريات التكاليف من ثلاث وهم نظرية التكاليف الإجمالية ،نظرية التكاليف المباشرة ،و نظرية التكاليف الحدية .¹

أ- نظرية التكاليف الإجمالية .

تقوم على أساس التحميل الكلي أي أن وحدات النشاط تتحمل بنصيبها من جميع عناصر التكاليف الإنتاجية والتسويقية المباشرة وغير المباشرة ، متغيرة وثابتة ، أما التكاليف الإدارية فتعتبر تكاليف زمنية تحمل على قائمة الدخل

¹ كمال خليفة أبو زيد، الرقابة على عناصر التكاليف . الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع ، الإسكندرية - مصر 1997.ص280.

جدول رقم (2): قائمة التكاليف في ظل نظرية التكاليف الإجمالية

عدد الوحدات	مبلغ كلي	مبلغ جزئي	بيان
*	xx	x	أولاً : تكاليف الإنتاج (صناعية)
	xx	x	أ- تكاليف مباشرة
	—	x	مواد
	xx	—	أجور
	x	x	مصاريف صناعية مباشرة
	x	x	تكلفة أولية
	—	x	ب- تكاليف غير مباشرة
	xx	—	مواد
	x	x	أجور
	x	x	مصروفات
	—	x	مجموع التكاليف غير المباشرة
	xx	—	تكلفة الإنتاج
	xx	xx	+ وحدات تحت التشغيل أول الفترة
	—	x	- وحدات تحت التشغيل آخر الفترة
	xx	x	تكلفة الإنتاج التام
		x	+ وحدات تامة أول الفترة
		—	- وحدات تامة آخر الفترة
		xx	تكلفة الإنتاج التام للوحدات المباعة
		—	ثانياً: التكاليف التسويقية
			أ- مباشرة
			مواد
			أجور
			مصروفات
			مجموع التكاليف التسويقية المباشرة
			ب- غير مباشرة
			مواد
			أجور

		مصروفات مجموع التكاليف التسويقية غير المباشرة مجموع التكاليف التسويقية تكلفة المبيعات
--	--	--

المصدر: كمال خليفة أبو زيد، مرجع السابق. ص 280

عدد وحدات مخزون تام أول وآخر الفترة يحسب بالمعادلة التالية:¹

$$\text{وحدات مخزون تام أول الفترة} + \text{الإنتاج} = \text{المبيعات} + \text{مخزون تام آخر الفترة}$$

تكلفة الوحدة من المخزون التام أول الفترة يحسب كما يلي :

$$\text{عدد وحدات مخزون إنتاج تام} \times \text{تكلفة الوحدة في تاريخ إنتاجها}$$

تكلفة الوحدة من المخزون التام آخر الفترة يحسب كما يلي :

$$\text{عدد وحدات مخزون إنتاج تام} \times \text{تكلفة الوحدة المستخرج من قائمة التكاليف}$$

جدول رقم (3): قائمة الدخل تبعا لنظرية التكاليف الإجمالية

بيان	جزئي	كلي
الإيرادات	× ×	× ×
يخصم تكلفة المبيعات	—	××
مجمل الربح	× ×	—
يطرح تكاليف إدارية وتمويلية	—	××
صافي الربح	—	××
	—	—
	××	××

المصدر: أحمد أنور ، عبد المقصود دبيان، مرجع السابق، ص 63-64

¹ أحمد أنور ، عبد المقصود دبيان ، محاسبة التكاليف . مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية . 1989. ص 63-64

➤ مزايا نظرية التكاليف الإجمالية: 1

- 1- يتفق صافي الربح / الخسارة طبقا للنظرية مع صافي نتيجة العمال المقابل له في دفاتر المحاسبة المالية
- 2- تتفق مع المبدأ المحاسبي : مقابلة الإيرادات بالمصروفات (إيرادات كلية - تكاليف كلية)
- 3- تتفق مع وجهة نظر أصحاب المؤسسة وهو أسلوب التغطية والاسترداد الشامل لكافة عناصر التكاليف بمعنى تحديد سعر بيع لا يقل عن التكلفة الإجمالية تجنباً لتحقيق خسارة .

➤ الانتقادات الموجهة للنظرية :

- 1- صعوبة اختيار الأساس السليم لتحليل و تحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة بالإضافة إلى أن الأسس المستخدمة تخضع للتقدير الشخصي .واختلاف الطرق المستخدمة في التحميل يؤدي إلى اختلاف تحديد تكلفة الوحدة المنتجة .
- 2- فشل النظرية في مد الإدارة بالبيانات التي تلزمها لاتخاذ القرارات ، حيث أن تحديد تكلفة الوحدة المنتجة تكون مرتفعة في أوقات الكساد نظرا لقلّة الكمية المنتجة ، بينما تكون التكلفة منخفضة في أوقات الرواج لضخامة الكمية المنتجة ، وهذا لا يتماشى مع اتجاه الأسعار إلى الهبوط في الحالة الأولى وارتفاع الأسعار في الحالة الثانية .
- 3- يتم تقويم المخزون بالتكاليف الإجمالية وهي تتضمن جزءا من النفقات الثابتة وهذا يؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة عن الفترة الحالية إلى الفترة المقبلة وهذا يتعارض مع مبدأ استقلال السنوات في المحاسبة باعتبار أن النفقات الثابتة هي تكاليف زمنية خاصة بالفترة التي نشأت فيها .

ثانياً: نظرية التكاليف المباشرة:

نتيجة للانتقادات التي وجهت لنظرية التكاليف الإجمالية وخاصة فيما يتعلق باستخدامها لعدة طرق تقديرية في توزيع بنود التكاليف غير المباشرة . حاول بعض المحاسبين التهرب من مشكلة توزيع تلك العناصر بعدم توزيعها والنظر إليها على أنها تكاليف زمنية تمثل أعباء إدارية يجب تحميلها لقائمة نتائج الأعمال (الدخل) تقوم النظرية على أن وحدات الإنتاج تحمل بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط ، بينما تحمل عناصر التكاليف غير المباشرة بجميع أنواعها سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية لقائمة الدخل باعتبارها نفقات زمنية .

➤ مزايا نظرية التكاليف المباشرة:

- 1- التغلب على صعوبة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة .
- 3- تحقيق الثبات في نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف نظرا لأن العناصر المباشرة تتغير عادة بنفس النسبة مع التغير في حجم الإنتاج .

¹ أحمد أنور ، عبد المقصود دبيان، مرجع سابق، ص63.

➤ الانتقادات الموجهة للنظرية :

- 1- لم تحاول النظرية حل مشكلة التكاليف غير المباشرة ، وإنما تهربت منها باستبعادها تماما من تكلفة الوحدات المنتجة وتحميلها مباشرة لحساب الأرباح والخسائر
- 2- لا يمكن استخدام النظرية كأداة لخدمة إدارة المشروع سواء في مجال اتخاذ القرارات في الأجل القصير ، أو في مجال تسعير المنتجات في الأجل الطويل .
- لأن التكلفة المباشرة لا تتضمن كافة عناصر التكاليف التي يجب على المشروع أن يستردها من سعر البيع في الأجل الطويل (يجب تغطية جميع التكاليف)
- وفي الأجل القصير يجب أن يغطي سعر البيع التكاليف المتغيرة أما إذا لم يغطي التكلفة المتغيرة فيجب التوقف عن الإنتاج
- 3- التكلفة المباشرة لا تعبر عن التكلفة الحقيقية لوحدات المنتج النهائي وذلك لأن التكاليف غير المباشرة تتضمن تكاليف ثابتة + تكاليف متغيرة ، ويمكن تبرير استبعاد التكاليف الثابتة باعتبارها أعباء نتجت عن سياسات إدارية وبالتالي تحمل على قائمة الدخل . أما التكاليف غير المباشرة المتغيرة فتعتبر وحدات النشاط (الإنتاج) مسؤولة عنها ولا يمكن استبعادها من تكلفة الوحدات .

ثالثا: نظرية التكاليف المتغيرة:

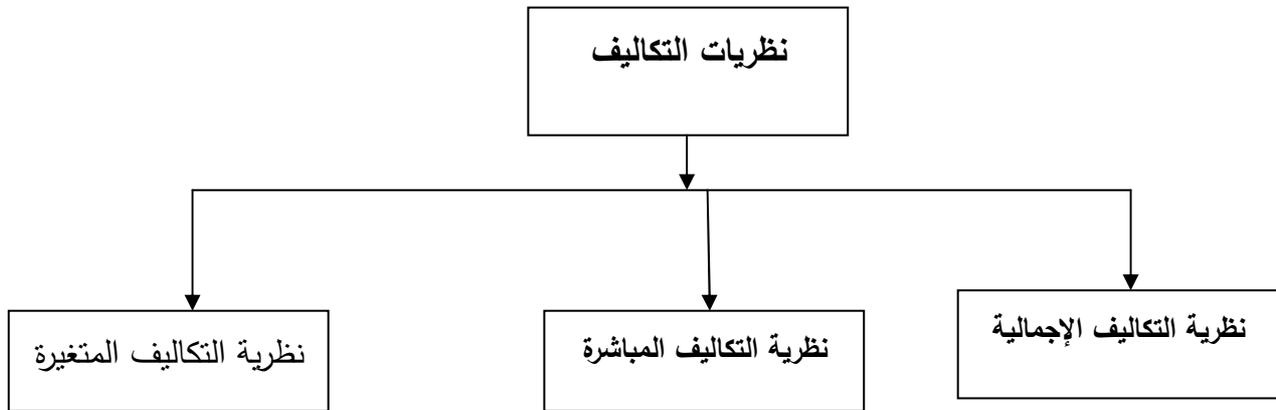
تقوم على أساس التحميل الجزئي أي تحميل وحدات النشاط بنصيبها من عناصر التكاليف المتغيرة فقط ، واعتبار التكاليف الثابتة تكاليف دورية أو زمنية تحمل على قائمة نتائج الأعمال

➤ مزايا نظرية التكاليف المتغيرة:

- 1- يتم تقويم المخزون بالتكلفة المتغيرة فقط والتكلفة الثابتة تحمل لقائمة نتائج الأعمال ، وبالتالي لا يحدث نقل للتكاليف الثابتة من الفترة الحالية إلى فترة مقبلة وذلك تطبيقا لمبدأ سنوية المحاسبة (استقلال السنوات) .
- 2- تساعد النظرية الإدارة في القيام بوظائفها من اتخاذ القرارات في مجال :
 - أ- تحديد سعر بيع الوحدة
 - ب- تحديد حجم الإنتاج
 - ج- اتخاذ قرار بالاستمرار في الإنتاج أو التوقف
 - د- الشراء من الخارج أو التصنيع الداخلي
- 3- تساعد النظرية في حل مشكلة توزيع وتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة نظرا لمعالجة الجزء الثابت من التكاليف غير المباشرة على أساس أنها تكاليف زمنية ترحل لقائمة الدخل دون الحاجة إلى استخدام معدلات تحميل لتوزيعها على الوحدات المنتجة .

➤ الانتقادات الموجهة للنظرية :

- 1- على الرغم من أن التكاليف الثابتة لم تنفق على الإنتاج إلا أن الإنتاج استفاد من بعض عناصرها . وهذه التكاليف تعمل على المحافظة على طاقات المشروع في حالة تأهب واستعداد للتشغيل ، لذلك من الضروري أن تتضمن تكلفة وحدة النشاط نصيبها من هذه التكاليف بقدر الاستفادة .
- 2- صعوبة الفصل بين عناصر التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة ، فهناك بعض عناصر تكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة . قد يعمل المحاسب على دراسة سلوك هذا العنصر تجاه تغيرات حجم النشاط خلال فترة طويلة من الزمن وبعد أن يصل إلى التوبوب المطلوب قد تتغير طبيعة العنصر مما يؤدي إلى ضرورة إعادة تبويبه .
الشكل رقم (11): نظريات التكاليف .



المصدر: من إعداد الطلبة.

المطلب الثالث: طرق حساب التكاليف.

لحساب التكلفة توجد عدة الطرق سواء كانت التقليدية أو الحديثة و بين هذه الطرق مايلي:

فرع الأول : الطرق التقليدية لحساب التكاليف

من أهم هذا الطرق هي :

➤ طريقة التكاليف الحقيقية (الإجمالية)

➤ طريقة التحميل العقلاني

➤ طريقة التكاليف المتغيرة

➤ طريقة التكاليف المعيارية

أولاً-طريقة التكاليف الحقيقية¹.

تعتبر هذه التقنية أقدم طريقة كحساب للتكاليف حيث تعود أصولها إلى الفترة ما بين الحربين العالميتين سنة 1947 لأعمال العقيد الفرنسي RAIMAILLINO في اللجنة العامة للتنظيم العلمي.

يتم إعداد هذه طريقة عبر المراحل التالية من بينها:

1- معالجة الأعباء المباشرة: الأعباء المباشرة هي أعباء خاصة بتكلفة وحيدة و بالتالي فهي تخصص مباشرة على التكلفة بدون حساب وسيط، مثل المواد الأولية المستهلكة لإنتاج منتج، و أجور اليد العاملة المباشرة.

2- معالجة الأعباء غير المباشرة: تعرف الأعباء غير المباشرة بأنها الأعباء التي لا يمكن إن تكون مباشرة في التكلفة، لأنها تتعلق بمجموعة من المنتجات أو الوظائف أو الأقسام، أو تتعلق بمجموع نشاط المؤسسة الإجمالي.

3- تحميل أعباء المنتجات الرئيسية على المنتجات: و تأتي 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 الطلبات .

➤ طريقة أقسام المتجانسة: ولتطبيق طريقة التكاليف الحقيقية يجب إعتقاد على الطريقة التوزيع التكاليف غير المباشرة كما يلي:

أ-تعريف القسم المتجانس: عبارة عن مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة من الوسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك وبعبارة أخرى القسم المتجانس هو قسم ذو نظام محاسبي يمكننا من تجميع أو حصر الأعباء التي يمكن تحميلها مباشرة على المنتجات. وتعتمد طريقة الأقسام المتجانسة على تحديد مختلف الوظائف التي تتكون منها المؤسسة ثم محاولة حصر الأعباء التي تعود إلى كل قسم ثم تحميل هذه الأعباء على المنتجات بالتناسب مع عدد وحدات العمل المستعملة والمستهلكة. و تنقسم إلى مصاريف المباشرة مصاريف غير المباشرة وهي كالآتي:²

✓ مصاريف المباشرة: أعباء خاصة بتكلفة وحيدة و بالتالي فهي تخصص مباشرة على التكلفة بدون حساب وسيط، مثل المواد الأولية المستهلكة لإنتاج منتج، و أجور اليد العاملة المباشرة.

¹ عاطف الأخرس و آخرون، محاسبة التكاليف الصناعية.الدار الأهلية لنشر و التوزيع ، عمان ، 1991

² خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس و تحليل، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص ص12

✓ مصاريف غير مباشرة: هي المصاريف التي تخص في آن واحد أكثر من منتج مثل مصاريف الكهرباء .

ب-منهج الطريقة:

عندما نقوم بتعرف على المبلغ الإجمالي للتكاليف المتعلقة بقسم و عدد وحدات القياس الناتجة عن هذا القسم نحصل على تكلفة وحدات القياس

تكلفة وحدة العمل = الإجمالي المصاريف الغير المباشرة الخاصة بالقسم

عدد وحدات العمل "القياس"

عدد وحدات العمل هي الوحدات التي استهلكها القسم المعني.

ج- تصنيف الأقسام :

تختلف باختلاف المؤسسات وتنظيمها ، غير أنه يمكن تقسيمها وتصنيفها بصفة عامة إلي ثلاثة أنواع هي ومكوناتها كالتالي :

1- الأقسام الرئيسية_ : هي تلك الأقسام التي تختص نشاطاتها في التموين والإنتاج والتوزيع وبذلك يمكن تقسيمها إلى :

- أقسام الإنتاج : المصانع ، المعامل.
- أقسام التوزيع : إدارة المبيعات ، مصلحة الشحن والنقل الخ .

2- الأقسام الثانوية : (التابعة) ويمكن أن تتألف من ¹:

قسم الصيانة ، قسم الكهرباء ، قسم نقل العمال ، وهذه الأقسام تستفيد من فعاليتها بقية الأقسام الأخرى .

3- الأقسام الإدارية والمالية : هذه الأقسام تتمثل في النشاطات العامة مثل الإدارة ، المحاسبة أو التسيير المالي للمؤسسة .

¹ خليل عواد أبو حشيش، مرجع السابق، ص13

• تحديد مفاتيح التوزيع ووحدات القياس :

تعتمد طريقة الأقسام المتجانسة في توزيع الأعباء على مفاتيح التوزيع والتي تحدد بعدة طرق بسبب صعوبة تحميل الأعباء الغير مباشرة وكذلك على وحدات قياس لتحميل الأعباء الغير المباشرة على التكاليف ، و حتى نتعرف على طبيعة هذه المفاتيح ووحدات العمل سنقوم بدراسة وتحليل كل منها .

• مفاتيح التوزيع : نسمي مفاتيح التوزيع تلك المعايير النسبية التي تفسر توزيع الأعباء الغير المباشرة

(المرتبة حسب طبيعتها) بين مختلف المراكز وكذلك لتوزيع المراكز الثانوية على المراكز الأساسية ، ويمكن التمييز بين نوعين من مفاتيح التوزيع هما:

✓ مفاتيح التوزيع الأولى : وهي تحدد بدلالة طبيعة الأعباء التي سوف توزع ، وتستعمل لتوزيع الأعباء

على مختلف المراكز (التوزيع الأولى) . فمثلا يمكن استعمال المساحات المستعملة لتوزيع أعباء

المباني كذلك قوة المصابيح المستعملة في المراكز لتوزيع أعباء الكهرباء .

✓ مفاتيح التوزيع الثانوي : وتستعمل لتوزيع المراكز الثانوية على المراكز الأساسية .

• وحدات القياس : وهي تعرف بأنها وحدة قياس مستوى نشاط مراكز التحليل الأساسي فمثلا نجد كأساس

قياس

✓ ساعة يد عاملة مباشرة في الو رشاش التي ليس لها طابع آلي .

✓ ساعة دوران الآلات .

✓ حجم أو وزن المادة المعالجة (الأولية) .

✓ عدد الوحدات المنتجة .

• اختيار وحدة القياس : إن وحدة القياس المختارة لمراكز التحليل الأساسي يجب أن تتوفر على شروط

التالية :

✓ أن تكون ملائمة لنشاط المراكز .

- ✓ تسمح بمراقبة المر دودية الإنتاجية .
- ✓ أن يكون لها معنى بالنسبة للمسيرين
- ولتحديد وحدة قياس مناسبة يجب :
- ✓ اختيار وحدات القياس التي يمكن أن تكون ملائمة لمركز التحليل .
- ✓ . الأخذ برأي الأخصائيين فيما يخص وحدة القياس المختارة .
- ✓ مقارنة رأي الأخصائيين مع النتائج التي يمكن أن نحصل عليها من المعالجة الإحصائية لاختيار أفضل وحدة قياس للمركز .
- . توزيع الأعباء على الأقسام :
- إن توزيع الأعباء العائدة لكل قسم يتطلب مسبقا تحديد الأعباء العائدة لكل فترة زمنية محددة عادة بمدة شهر .
- تحديد أعباء المدة :
- هناك بعض النفقات أو الأعباء تدفع كل ثلاثة أشهر (إيجار) أو كل سنة (أقساط التأمين) وهناك نفقات أخرى لا يتم تسجيلها إلا في نهاية السنة (الإهلاكات) ولمعرفة نفقات التي يجب تحميلها على الأقسام كل شهر لابد من إعادة النظر في النفقات المسجلة في المحاسبة أي الاعتماد عليها .
- والطريقة المستعملة بالنسبة لمثل هذه النفقات هي تحديد قيمتها السنوية ثم توزيعها إلى ثابتة ومتغيرة وبالنسبة للنفقات المتغيرة يتم تعديلها بالاستناد إلى تقديرات السنوات السابقة ثم يحمل 1/ 12 منها سعر التكلفة الشهري .
- التوزيع الأولي للأعباء الغير المباشرة : ¹
- تقوم في هذه الحالة بإعادة ترتيب الأعباء والتي تكون مرتبة حسب طبيعتها ، حسب اتجاهها أي حسب الوظائف وذلك باستعمال مفاتيح توزيع مناسبة .

¹ صالح الرزق، عطا الله خليل بن وارد، مبادئ محاسبة التكاليف الإطار النظري و العملي، دار زهران، الأردن، 1997.

• التوزيع الثانوي للأعباء الغير المباشرة :

إن التوزيع الأقسام المتجانسة إلى أقسام أساسية وأقسام مساعدة يؤدي إلى مساهمة الأقسام المساعدة في تحقيق نشاط الأقسام الأساسية ، وبالتالي تحمل كل الأعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية وذلك حسب نسب إستفادها من خدماتها والتي تقاس بواسطة بنسبة مئوية وهذا التوزيع يتخذ نوعان :

- التوزيع التنازلي :

وهو توزيع الأعباء الغير المباشرة للأقسام الثانوية من قسم إلى قسم موالى دون أن يقدم هذا الأخير خدمات للقسم الأول .

- التوزيع مع تبادل الخدمات بين الأقسام :

ويكون هذا التوزيع نتيجة تبادل الخدمات بين الأقسام ، فمثلا قسم الإدارة في المؤسسة معينة يساهم في النشاط قسم الصيانة وفي نفس الوقت قسم الصيانة يفيد الإدارة ، أي أن هناك تبادل متناظر بين الأقسام ، ولكي نعرف مجموع القسم الأول يجب معرفة مجموع القسم الثاني والعكس صحيح ولحل هذه الإشكالية تستعمل طرق عديدة من بينها :

✓ طريقة التكاليف النظرية :¹

هذه الطريقة تحدد قيمة نظرية قريبة من الحقيقة ، يمكن أن نحدد بواسطة حساب جبري ، وتعديل دوريا بدلالة التغيرات للعناصر المكونة للتكلفة الأولية للقسم والملاحظ أن استعمال هذه الطريقة تعطي فوارق يمكن نقلها إلى حساب النتيجة مباشرة أو حسابها في التكاليف الأقسام لفترة مقبلة .

✓ الطريقة الجبرية لحساب الخدمات المتبادلة :

¹ صالح الرزق، عطا الله خليل بن وارد، مرجع سابق، ص144.

تعتمد هذه الطريقة على مبدأ أساسي ، وهو تحديد تكلفة وحدة العمل للأقسام المتبادلة بمتغيرة مجهولة ، ثم تعيين لكل من القسمين مجموع أعبائها بدلالة المبالغ الأولية للأقسام من جدول التوزيع وبالمتغيرات للمبالغ المحولة بينها ، . من القسم المتبادلة الخدمات نحصل على م المعادلات الجبرية ذات الدرجة الأولى ، ويكفي حلها جبريا للحصول على تكلفة الوحدة بصفة دقيقة لكل قسم ، وبالتالي توزيع أعبائها على الأقسام الأخرى . وهناك طريقة أخرى (طريقة المصفوفات) وهي تستعمل في حالة ما إذا كان التبادل بين أكثر من قسمين أين تصبح الطريقة الجبرية غير ملائمة .

✓ التوزيع مع تبادل الخدمات بين الأقسام الأساسية :

إن تبادل الخدمات بين الأقسام لا يقتصر على الأقسام الثانوية فقط بل يمكن هناك تبادل بين الأقسام الأساسية، ولحل مشكلة هذا التبادل نلجأ إلى نفس الطرق المستعملة في حساب التبادل بين الأقسام الثانوية .

• تحميل الأعباء الغير المباشرة على التكاليف :¹

بعد الوصول إلى التوزيع النهائي بين الأقسام التي رأينا ممكن أن بعضها حقيقيا أو جزء من هيكل المؤسسة ، وبعضها قد يكون نظريا ، وكلها تعتبر عن مراكز تجميع الأعباء وتحليلها ، ثم تحميلها على التكاليف . هذا التحليل الذي يكون باستعمال وحدة قياس إذا يجب حساب تكلفة هذه الوحدة المختارة في كل قسم بقسمة أعباء القسم على عدد الوحدات ، وبضرب تكلفة وحدة القياس في عدد الوحدات التي يستفيد منها المنتج أو الطلبية ، نحصل على الجزء الذي يجب أن يتحمله هذا المنتج أو الطلبية من أعباء القسم .

➤ ملاحظات حول طريقة الأقسام المتجانسة :²

تعتبر هذه الطريقة من أحسن الطرق لإدخال مجموع الأعباء في سعر التكلفة النهائية ، ولكن لا تحسب هذه الأعباء إلا بعد انتهاء الدورة الاستغلالية ، وذلك فإنه توجه لهذه الطريقة عدة انتقادات :

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية و التطبيق، ص ص 145-146.

² :09 19 20-4-2015 <http://www.babyoln.com>

. تعتبر هذه الطريقة طويلة الحسابات ، وتستغرق وقت كبير حتى توزع وتحمل كل الأعباء المباشرة وغير المباشرة ، بينما يحتاج المسير بين إلى التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم قبل حساب مجموع التكاليف وذلك لاتخاذ القرارات .

. تعتمد هذه الطريقة على حسابية تقريبية فيما يخص التوزيع والتحميل إن هذه الطريقة لا تفرق بين التكاليف الثابتة والمتغيرة فهي تأخذها كلها دون مراعاة تغيير مستوى النشاط وهذه ما قد يؤثر على التكاليف والتكلفة النهائية .

ثانياً- طريقة التحميل العقلاني التكاليف الثابتة (طريقة الجزئية)

يعد التطرق على طريقة الأقسام المتجانسة شاهداً أنها تعتمد على حساب التكاليف دون التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة .

و لعلاج هذا المشكل قمنا باستعمال طريقة أخرى هي طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

1- تعريف طريقة التحميل العقلاني التكاليف الثابتة (طريقة 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 عقلاني يقترب من الثبات.

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 .

✓ أمّا المصاريف المتغيرة هي التي تزداد أو تتخفف بالتناسب مع حجم الإنتاج أو البيع مثل مصاريف المادة الأولية، أجر عمال الورشات، مصاريف الطاقة المحركة¹.

و تقوم هذه الطريقة على مبدأ:²

إن هذين النشاطين يجب أن يكون لهما وحدة واحدة ماثلة (ساعة يد عاملة، كلغ مواد أولية، وحدات مباعه، وحدات منتجات، ... إلخ).

- تتناسب التكاليف الثابتة للوحدة عكسياً مع حجم النشاط.
- لا تتغير التكاليف المتغيرة مع حجم النشاط.

$$\frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط العادي}} \times \text{التكاليف الثابتة الفعلية} = \text{التكاليف الثابتة المحملة}$$

تسمى معامل التحميل العقلاني و أحياناً معدل النشاط بالنسبة لـ: $100 \times \frac{\text{مستوى النشاط الفعلي}}{\text{مستوى النشاط العادي}}$

و هذا الإجراء يسمح بإعداد التغيرات الخاصة بالكلفات المرتبطة بتغيرات حجم النشاط و تجنب الحصول على الكلفات الشاذة.

➤ معالجة التكاليف الثابتة³

أ. في حالة مستوى النشاط > مستوى النشاط العادي:

ففي هذه الحالة معدل النشاط > 1

- و بالتالي : فإن جزء التكاليف الثابتة يحمل إلى تكلفة الإنتاج و هذا الجزء يمثل:

$$م \times \text{ثا} \text{ (معدل النشاط} \times \text{التكاليف الثابتة)}$$

- أما الباقي = ثا - م × ثا و هو يمثل فرق بالنسبة للتكلفة التقديرية أو ما يسمى فرق التحميل العقلاني.

1 - علي رحال، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 86.

2 - بويقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص ص 211-215.

³ علي رحال، مرجع السابق، ص 86.

ب. في حالة مستوى النشاط < مستوى النشاط العادي:

في هذه الحالة يكون معدل النشاط < 1 و بالتالي تكون :
التكاليف الثابتة المحملة < من التكاليف الثابتة الفعلية.

- معدل النشاط < 1 ← ربح الفعلية

- معدل النشاط > 1 ← تكلفة البطالة (خسارة)

➤ مزايا و عيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة :

❖ مزايا: تتمثل في :

✓ تسمح طريقة التحميل العقلاني باستبعاد التغيرات و الأعباء الثابتة على التكاليف و سعر التكلفة..

✓ تسمح هذه الطريقة بتقييم جميع التغيرات الخاصة بالنشاط .

✓ تعتبر وسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانيا لتحديد التكاليف التقديرية.

❖ العيوب: تتمثل في :

✓ صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لتعدد المراحل الإنتاجية و اختلاف قدرات الآلات .

✓ عدم حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع بالإضافة إلى

صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة.

✓ مشكلة تقييم المحزونات النهائية و أثرها على النتيجة.

ثالثا- طريقة التكاليف المتغيرة.

1- تعريف التكلفة المتغيرة.

هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسير ، ويطرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال فنحصل على هامش التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة ويطرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش نحصل على النتيجة.

2- المبدأ الأساسي لهذه الطريقة .

نستعمل هذه الطريقة في حساب التكاليف قصد تحليل تسير الجيد للمؤسسة ، حيث أن هذه الطريقة هي الطريقة أمريكا و تسمى كذلك بالتكاليف المباشرة، تقوم هذه الطريقة على التفرقة طريقة التكلفة المتغير و طريقة التحميل العقلاني و يكون الآتي ¹ :

• طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

تعتمد على حساب الأعباء الثابتة و فق العلاقة = النشاط الحقيقي

النشاط العادي

• **طريقة التكلفة المتغيرة:** تستبعد نهائيا الأعباء الثابتة من حساب التكاليف و سعر التكلفة أي أنها لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات النشاط من فترة الأخرى ، في نهاية السنة المالية عند استخراج النتيجة الصافية تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكلفة المتغير ، إضافة إلى حساب الهامش الذي يساهم في إيجاد عتبة المر دودية.

• خصائص طريقة التكاليف المتغيرة تتمثل في يلي:

- ✓ حساب الهامش على التكلفة المتغير لكل منتج على حدي.
- ✓ تحميل التكاليف الثابتة مباشرة على النتيجة باعتبارها ثابتة.
- ✓ تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج سواء كانت ثابتة أو متغير.

3- مزايا و عيوب طريقة التكلفة المتغيرة.

لطريقة التكلفة المتغير مزايا و عيوب نستعرضها فيما يلي ²:

❖ مزايا: أهمها:

- ✓ - تسمح هذه الطريقة بمراقبة جيدة لفعالية التسيير حيث تسمح لنا بمتابعة تطورات التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة.
- ✓ توضح هذه الطريقة العلاقة بين حجم النشاط والتكاليف والتي لا نجدها واضحة في التكاليف الإجمالية أو الكلية .

¹ ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير، محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، ج1، 1999.ص135.

- ✓ تسمح هذه الطريقة بتحديد عتبة المر دودية لكل منتج على حدي.
- ✓ تستعمل هذه الطريقة كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة وكذلك مستوى سعر البيع .

✓ سهولة حسابها لمقارنتها مع طريقة التكلفة الكلية .

❖ عيوبها. تتمثل في :

- ✓ يمكن أن تضخم إرباح المؤسسة لان المبيعات تحتسب بالاعتماد على التكاليف المتغير و لذلك يجب أن يكون هامش التكاليف المتغير اكبر من أعباء الثابتة قصد الحصول على ربح
- ✓ ليس من سهل الفصل بين عناصر التكاليف المتغير و العناصر الثابتة.

رابعا- طريقة التكاليف "المعيارية النموذجية".

تسمح طريقة التكاليف المعيارية بمراقبة مختلف التكاليف و سعر التكلفة من خلال تحديد معايير لاستعمال و قياس مختلف عناصر التكاليف.

1- التكلفة المعيارية¹

هي تكاليف محددة مسبقاً قبل بداية عملية الإنتاج و تنقسم إلى تكاليف مباشرة و تكاليف غير مباشرة.

مباشرة و تخص مصاريف المواد الأولية و اليد العاملة، غير المباشرة و تخص كل المصاريف الأخرى التي تنقسم بدورها إلى مصاريف متغيرة و مصاريف ثابتة.

التكاليف المعيارية هي تكاليف خاصة بالإنتاج و تعتمد على تحديد المعيار الكمي و القيمي للمادة الأولية، اليد العاملة، و المصاريف غير المباشرة، إذ أنها لا تهتم بمصاريف التوزيع.

2. أسس طريقة التكاليف المعيارية²

- ✓ العمل على وضع مستويات معيارية مسبقاً لمستوى النشاط و العناصر المكونة له من حيث الكمية و الشعر و الطاقة الإنتاجية و الموازنة المناسبة له، و ينبغي أن يكون كل ذلك موافقاً لهيكل المؤسسة و طبيعة العمليات الإنتاجية و ما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية، أو وفق معايير محددة من جهات أخرى.

¹ سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، سوريا، 1978، ص153.

2 سليمان قداح، مرجع السابق، ص153.

- ✓ العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية) و حساب الانحرافات مع إبراز الأسباب و مصادر المسؤولية.
- ✓ العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور التقنيات و معايير الجودة...إلخ.

3. أنواع التكاليف النموذجية

- 1- **التكلفة النموذجية النظرية:** تحدد على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج الممزوجة في المؤسسة، و هي تمثل الحالة المثالية للنشاط، فنلاحظ أن الحجم أو التكلفة المثالية لا تتحقق في حالات استثنائية بل تكون غالباً بمحاولة الاقتراب من تحقيقها.
- 2- **التكلفة النموذجية المحددة:** انطلاقاً من تكلفة تنافسية تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق لكن، لا تحدد دائماً مستوى الفعالية التقنية الذي يجب الوصول إليه، و خاصة في حالة ضعف المنافسة في السوق و لا تتحدد بصورة حقيقية معايير الإنتاج و التوزيع التي تعتمد عليها فرغم سهولة تحديدها فهي لا تستجيب دائماً لأهداف التكلفة المثالية.
- 3- **التكلفة النموذجية التاريخية:** تحدد على أساس الفترة السابقة و معدلات بين تكاليف عدة فترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية إلا أن هذه التكلفة بهذه الطريقة تحمل في طياتها الضعف المسجل في الفترات السابقة المستعملة في تحديدها لذا فيجب استعمالها بكل حذر.
- 4- **التكلفة النموذجية العادية:** تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج و التوزيع في المؤسسة، و هي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة بعد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية و بحسابها بالقيم الحالية مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلاً في الدورة الاستغلالية و لكن في حالة حدوث تغيرات غير محتملة فإن هذه الطريقة تفقد من جدوتها في الاستعمال.
- 5- و هناك نوع آخر يشترك فيه بعض الطرق السابقة: التكلفة النموذجية المقيمة بالسعر الحالي في فترة التضخم المرتفع فإن عملية إدخال أسعار عوامل الإنتاجية في تكلفة نموذجية تصبح صعبة، لذا فيمكن أن يكون من الأحسن تحديدها كما يلي¹:
 - الكمية النموذجية تحدد على أساس الظروف العادية للنشاط، أو على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج (نموذجية عادية، نموذجية نظرية).
 - السعر النموذجي يكون حسب الأسعار الملاحظة أثناء تحضير هذه التكلفة أو لأي فترة أخرى.

¹ خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس و تحليل، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص ص324-325.

6- هذا النوع من التكلفة النموذجية يعتبر حالياً بسيطاً أكثر استعمالاً في المؤسسات الصناعية الكبرى بسبب التغيرات السريعة والكبيرة للأسعار وهو يمثل بدون شك أحسن مؤشر لتقييم الإمكانيات (أو القدرات للمؤسسة).

4. أهداف التكاليف المعيارية

- 1- البرمجة: يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية، فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية و ليس على ما حدث فعلاً.
- 2- الرقابة: نستطيع تحقيق رقابة عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية .
- 3- التسعير: يمكن أن نستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتجات.
- 4- الإعلام: تزويد إدارة المؤسسة بتقارير دورية و كشف تفصيلية بالانحرافات عن معايير المصروفات المحددة و تحليل الفروق.

فرع الثاني: الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف.

سننتقل في دراسة هذا المطلب إلى دراسة نوعين رئيسيين من الطرق و هما:

- نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).
- نظام التكلفة المستهدفة.

أولاً- 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، حيث عمل هذا النظام على كيفية تحسين قياس التكاليف وتخفيضها وأصبحت المعلومة أكثر دقة ويمكنها أن تؤثر على القرارات التي يتخذها مصممي ومهندسي المنتجات.

1. تعريف نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC):

اختلفت وتعددت التعارف لنظام التكلفة على أساس الأنشطة حسب عدة جهات نظر فيعرفها بعض الأكاديميون انه عبارة "عن نظام وليس أسلوب أو وسيلة وذلك لشموله على مكونات النظام من مدخلات ومعالجة المخرجات والتغذية العكسية"¹

¹ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع عمان. الأردن 2007، ص 163

وجاء في تعريف بان نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة هو عبارة عن "نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ومن تم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدي"¹.

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

تبرز أهمية نظام ABC في النقاط التالية²:

✓ 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.

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 ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية غزة فلسطين، المجلد الخامس عشر العدد الثاني، جوان 2007، ص15.

² هاشم أحمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2000 ، ص 24 .

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 إجراء شامل لتحسين عملية تنمية المنتج طيلة دورة حياته عن طريق استخدام تقنيات مختلفة للتسيير، وهي تشكل برنامج لتخفيض التكاليف والرفع من قيمة وظائف المنتج، و استخدامها يدخل في إطار التسيير الإستراتيجي خاصة بالنسبة للمنتجات الجديدة عبر كامل المراحل من التصميم إلى الإنتاج والتسويق وتستمر طيلة حياة المنتج من خلال الضغط على التكاليف وزيادة قيمة المنتجات"²

2. مراحل نظام التكلفة المستهدفة.

لتطبيق مبدأ هذه العملية ينبغي إتباع المراحل التالية :

➤ المرحلة الأولى: تخطيط التكلفة المستهدفة. وتتم كما يلي:

- ✓ **تحديد سعر البيع المستهدف :** يعد المنطلق لهذه العملية ويتم ذلك بناء على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة والأسعار المطبقة والزيائن من حيث رغباتهم وتقييمهم للمنتجات، وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودورة حياته وكمية المبيعات المتوقعة، بالإضافة إلى آفاق تطوير منتجات أخرى لها نفس الخصائص للمنتج المعني.
- ✓ **تحديد الربح المستهدف:** يعد الخطوة الثانية بناء على إستراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح، أي الربح الذي ترغب المؤسسة بتحقيقه من منتج معين .

- ✓ **تحديد التكلفة المستهدفة :** للحصول على التكلفة المستهدفة يتم استخدام العنصرين السابقين بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها، وفي هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن فرص تخفيض تكاليف الإنتاج وهذا على كامل المراحل والنشاطات ويطلق على هذه الإجراءات بهندسة القيمة (1) التي تعمل على تقييم منظم لكل النشاطات ضمن ما يسمى بتحليل سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكلفة مع المحافظة على الوفاء باحتياجات الزبائن من حيث خدمات ووظائف المنتج ، إذا فهي تشمل نشاطات التصميم و الإنتاج و البحث و

¹ ثناء علي قباني، إدارة التكلفة و تحليل الربحية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2006، ص475.

² محمد، الجيلاني، نواف، فخر، محاسبة التكاليف (التكاليف المعيارية)، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2006 ، ص532

التطوير ونشاطات التسويق، بالإضافة إلى وظائف المنتج في حد ذاته بدراسة المنتج من حيث مكوناته ووظائفه

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

- التحليل الوظيفي: تحليل المنتج انطلاقا من احتياجات الزبائن بحيث كل وظيفة تمثل حاجة الزبون على المنتج أن يلبها و قابلية ذلك للتطور بإضافة تقنيات جديدة ذات قيمة مضافة ، فالتكلفة المستهدفة تترجم استعداد الزبائن للدفع مقابل مجمل الخدمات المتعلقة بالمنتج .

➤ المرحلة الثانية: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة.

عند انتهاء من المرحلة الأولى من مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة و معرفة رقم التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة ، وكذلك الفجوة التكاليفية بين تكلفة التصميم المبدئي (التكلفة الجارية) والتكلفة المسموح بها، و كذلك التخفيض الممكن في التكاليف و عند هذه النقطة يأتي دور أدوات تحجيم التكلفة وهي " مجموعة من الأساليب أو الإجراءات يتم استخدامها للقضاء على الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة و التكلفة المبدئية لتصميم المنتج ومن ثم تحقيق غرض تخفيض التكلفة الممكن ، وهناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف.

➤ المرحلة الثالثة : تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التطوير و التحسين المستمر.

يعرف بمدخل التكلفة المطور يعمل على المحافظة على الربحية خاصة في ظل ظروف المنافسة المتزايدة، إذا كانت التخطيط لتخفيض التكاليف في المستقبل ولا يعني إلى التكلفة المستهدفة نهاية الأمر وإنما يعني بداية مرحلة جديدة في مراحل البحث المستمر عن مواطن لتخفيض التكلفة كلما أمكن ذلك .

خلاصة الفصل الأول :

من خلال دراستنا لهذا تم التطرق إلى ماهية محاسب التكاليف من خلال تعريفها وأهدافها و بيان العلاقة بينها و بين فروع المحاسب الأخرى، كما تناولنا تعريف التكلفة على أساس أنها تضحية مادية للحصول على منافع مقابل نقدا و كذا تم التطرق إلى أهم أنواع التكلفة بالاعتماد على مجموعة من التصنيفات و تم ذكر أهم نظريات التكاليف المتمثلة في نظرية التكاليف الإجمالية و نظرية التكاليف المباشرة و نظرية التكاليف المتغيرة و في الأخير تم الإشارة إلى طرق للمساعدة في التحكم في التكاليف و تحقيق أهداف المؤسسة.

تمهيد:

تعتبر الكفاءة الإنتاجية بشقيها المادي و الخدمي محور أساس في النشاط الإنساني و كذلك في استمرار نمو الجماعي ،ونظرا لأهمية هذا العنصر " الإنتاج " في حياة الفرد والجماعة بتنظيم وإدارة موارده المحدود اقتصاديات الدول وتقدم المجتمعات، اهتم الإنسان فردا وجماعة في وحدات إنتاجية مختلف الأحجام المهمات للحصول على إنتاج المطلوب لإشباع حاجاته المتنامية، لتنظيم و إدارة الموارد وكذلك عمل الوحدات الإنتاجية المختلفة للحصول على الإنتاج بكفاية الاقتصادية عالية.

و سنتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول : ماهية حول الكفاءة الإنتاجية

المبحث الثاني: كيفية تخفيض التكاليف ومدى علاقتها بإنتاج.

المبحث الثالث: أساليب تحسين الكفاءة الإنتاجية

المبحث الأول: ماهية الكفاءة الإنتاجية.

ينظر الاقتصاديون إلى الإنتاجية على أنها المصدر الحقيقي للنمو الاقتصادي والرفاهية الاجتماعية وتحسين مستوى المعيشة في أي بلد، مهما كان نوع النشاط الاقتصادي فيه. أن معدلات نمو الإنتاجية وتحليل عناصرها تعطي نظرة فاحصة للنشاط الاقتصادي، وتكشف نواحي الضعف والقوة في هذا النشاط. لذلك فإن تحسين الإنتاجية هو تأدية العمل بالطريقة الصحيحة، وبكفاءة أحسن. لذلك سيتم التركيز على الإنتاجية على اعتبارها تتضمن الكفاءة و الفعالية.

المطلب الأول: مفهوم الإنتاجية

سيتم التطرق إلى تعريف الإنتاجية و كذلك أهميتها وكيفية قياسها.

فرع أولاً: تعريف الإنتاجية.

"بأنها الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج بما يحقق أكبر قدر ممكن من الإنتاج بمستوي جودة و بتشكيلة معينة، و في وقت محدد، و بأقل تكلفة ممكنة و بما يعطي أعلى فائض ممكن من ربحية".¹

"هي مقياس لكفاءة تحويل الموارد أو عناصر الإنتاج إلى السلع و الخدمات التي يعتمد في إنتاجها أو تقديمها على الجهد والذكاء الإنساني".²

"هي علاقة بين كمية الموارد المستخدمة في العملية الإنتاجية و بين الناتج من تلك العملية".³

"هي علاقة للقياس الكمي بين المنتجات من جهة و العمل المبذول في تأمين تلك المنتجات من جهة أخرى".⁴

"الإنتاجية تعني تحقيق أكبر نسبة من المخرجات من قيمة محددة من المدخلات"⁵

يمكن القول أن الإنتاجية ليست مرادفة للإنتاج، الإنتاج يشير إلى مجموع المخرجات المنتجة لكل وحدة واحدة من المدخلات، بينما الإنتاجية هي مقياس للمخرجات الناتجة عن كمية معينة من المدخلات.

¹ سليم الحسنة، مبادئ نظم المعلومات الإدارية، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع:الأردن، 1998، ص 42.

² سليمان عبيدات ، محمود علي سالم، إدارة العمليات الإنتاجية، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات ، القاهرة، 2008، ص14-15.

³ كاسر نصر المنصور، "إدارة الإنتاج و العمليات"، دار حامد للنشر و التوزيع: عمان، 2000، ص 25.

⁴ عرفة، سميرة شلبي، الإدارة الإنتاجية والفرغ فعاليات نظام وتخطيط ورقابة الإنتاج، ط الرابعة، ص51.

⁵ مرعي، عبد الحي، إدارة التكلفة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات والتخطيط والرقابة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008.

و تقاس الإنتاجية بالعلاقة التالية: الإنتاجية = الكفاءة + الفعالية

- الكفاءة هي " المخرجات الفعلية التي تم إحرارها منسوبة إلى المخرجات القياسية المتوقعة"
 - اما الفعالية هي " درجة تحقيق الأهداف"
- وبالمعنى الواسع، تعرف الإنتاجية كما يلي:

$$\text{الإنتاجية} = \frac{\text{نظام المخرجات (Outputs System)}}{\text{نظام المدخلات (System Inputs)}}$$

أولاً: أهمية إنتاجية.¹

يمكن لنا توضيحها في نقاط التالية:

- ✓ إنتاج كميات اكبر من الوحدات المنتجة بمجهود اقل وبموارد اقل، مما يجعل السلعة أكثر قدرة على منافسة مثيلاتها في السوق.
- ✓ تؤدي الإنتاجية إلى تخفيض السعار بيع المنتجات، وانخفاض الأسعار يؤدي إلى زيادة الطلب وزيادة المبيعات، وبالتالي زيادة التدفق النقدي الداخل وزيادة الأرباح.
- ✓ يؤدي زيادة الإنتاجية في المدى القصير إلى التخلص من نسبة من العاملين، لكن نجاح المؤسسة وتحقيقها للأرباح سيعمل في المدى المتوسط والطويل على توسعها وجذب المزيد من العمال العاطلين عن العمل.
- ✓ تحقق الإنتاجية الاستخدام الأمثل للموارد النادرة ذات الاستعمالات المتعددة.
- ✓ تحسين مستوى المعيشة وتحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للسكان.

¹ أبديوي الحسين، محمد، تخطيط الإنتاج ومراقبته، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص36

✓ الإنتاجية هي المصدر الوحيد لزيادة الثروة القومية. فالاستخدام المنتج للموارد يقلل الفاقد في الإنتاج، وبالتالي يحافظ على الموارد النادرة من الضياع.

ثانياً قياس إنتاجية¹

قياس الإنتاجية هو جزء طبيعي من عملية التحليل، المراقبة، التقييم، وعملية الإدارة. فالإداري يجب أن يقيس الإنتاجية من أجل تحسينها إن قياس إنتاجية يساعد على:

- ✓ معرفة وضع المؤسسة، وإلى أي مدى وصلت في تطبيق خطط زيادة الإنتاجية.
- ✓ معرفة كفاءة استغلال الموارد لخلق ناتج معين.
- ✓ درجة تحقيق الأهداف الأساسية المؤسسة فاعلية الإدارة.
- ✓ معرفة اتجاهات الإنتاجية في المؤسسة.
- ✓ مقارنة إنتاجية المؤسسة مع إنتاجية المؤسسة أخرى مشابهة.
- ✓ وضع الأهداف للوصول إلى الغايات و تحديد المعوقات المحتملة.
- ✓ بث الروح المعنوية في الآخرين للعمل على تحقيق الأهداف مع تركيز الاهتمام على الأولويات.

فرع ثاني: أساليب الإنتاجية و العوامل المؤثر فيها

أولاً: أساليب الإنتاجية: يوجد نوعان من أساليب الإنتاجية هما².

أ- الإنتاج المستمر: هو إنتاج نمطي في مخرجاته، و قد يكون نمطياً في مداخلته، يتم على آلات متخصصة أو في خطوط إنتاج. و نقصد بالإنتاج النمطي أن له نفس الأبعاد و الخواص خلال الفترة الإنتاجية، أي نفس المقاييس ونفس النوعية، و نفس الشكل و كذا نفس الاختصاص. و قد يكون نمطياً في المدخلات أي مدخلات مختلفة، مثل الجلد الحقيقي، الجلد المصطنع لصناعة أحذية متجانسة، أي نفس الشكل ونفس المقاييس و لكن ليس نفس النوعية؛ كما أنه إذا توقفت مرحلة من مراحل الإنتاج أدى إلى توقف العملية الإنتاجية. و ينقسم الإنتاج المستمر إلى نوعين:

1- إنتاج مستمر وظيفي: هو إنتاج مستمر موجود كحلقة ضمن سلسلة إنتاجية داخل المؤسسة، أو كمرحلة بين مجموعة المؤسسات يعمل كل منها دور المنبع و المصب. و الخاصية المميزة أنه يستعمل في وظيفة معينة.

¹ أبديوي الحسين، محمد، مرجع السابق، ص، 36.

² محاضرات الأستاذ "كساب علي"، مرجع سابق.

2- إنتاج غير وظيفي ومستمر: هو إنتاج يوجه إلى الاستهلاك مباشرة و يخضع لمحددات الطلب من سعر السلعة، أسعار السلع المنافسة، أذواق المستهلكين، سلوكياتهم، ... مثل الصناعة الغذائية، صناعة الجلود... الخ.

ب- الإنتاج المتقطع: هو إنتاج غير نمطي في مخرجاته، و لا يتم إنتاجه إلا بعد تحديد المواصفات من طرف العميل أو المستهلك المباشر؛ وقد يكون نمطياً في مدخلاته.

و المقصود بأنه غير نمطي في مخرجاته، أنّ مخرجاته تختلف من حيث الشكل و النوع و التخصص وذلك حسب أذواق المستهلكين و حسب طلبهم. و ينقسم بدوره إلى قسمين:

1- إنتاج دفعات متكررة للطلب: هو إنتاج متقطع، نمطياً في مدخلاته، و غير نمطي في مخرجاته، يخضع للمواصفات التي يقدمها العميل، و الميزة الخاصة أنها تنتج دفعات حسب الخصائص المطلوبة أو المواصفات التي يطلبها العميل.

و الشرط الرئيسي لاستعماله هو تغيير المواصفات من عميل لآخر، و وه شرط موضوعي و ضروري، وقد يكون غير ضروري مثل الآلات التي تنتج إنتاج متقطع فهي آلات غير متخصصة، و السبب في التغيير لا يكمن في المواصفات و إنما عدد الآلات.

و الحل هو تقليل عدد المنتجات أو زيادة عدد الآلات و يمكن أن المؤسسة تعدد منتجاتها و محدودة في المخازن فتبدأ في تغيير الإنتاج، و السبب الموضوعي الوحيد هو تغيير المواصفات و الحل يكمن في إنتاج دفعات متكررة للتخزين.

2- إنتاج دفعات متكررة للتخزين: فإذا كان السبب الذي جعل المؤسسة تنتج إنتاج دفعات متكررة للطلب غير موضوعي و عليه إما أن نخصص الوقت أو الآلات أو المخازن لإنتاج دفعات متكررة للتخزين، مثل صناعة الألبسة (حسب الفصول)، فنستعمل الإنتاج المستمر خلال الفصل، و الإنتاج المتقطع خلال السنة، وهذا لتفادي مشاكل التخزين و ضياع الوقت.

➤ الفرق بين الإنتاج المستمر و المتقطع:

جدول رقم (4) يمكن توضيح الفرق بين الإنتاج المستمر و الإنتاج المتقطع:

الإنتاج المتقطع	الإنتاج المستمر
<ul style="list-style-type: none"> • غير متخصص الآلات • غير نمطي المخرجات • يخضع لمواصفات العميل. 	<ul style="list-style-type: none"> • متخصص الآلات • نمطي المخرجات • لا يخضع لمواصفات العميل

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على المعطيات السابق)

يمكن القول على إن الإنتاج المستمر هو عكس الإنتاج المتقطع ، الأنة يختلفان تماما عن بعض .

الإنتاج المستمر يتعلق بالآلات و يتماشى مع مواصفات العميل ،أما المتقطع لا يتماشى مع المواصفات العميل

و بتالي يمكن القول على انه لا توجد علاقة بين إنتاج المستمر و إنتاج المتقطع

ثانيا: العوامل المؤثر على الإنتاجية¹

هناك عدة عوامل تؤثر على الإنتاجية نذكر أهمها في:

أ-نسبة رأس المال إلى العمل :و تمثل هذه النسبة مقياسا لتعرف فيما إذا تم استثمار مبلغ كاف في المصنع و الآلات و الأدوات وذلك لجعل استخدام ساعات العمل أكثر فاعلية.

ب-ندرة بعض المصادر كالطاقة و المياه و المعادن:والتي تؤدي إلى خلق مشاكل الإنتاجية ،فعلى سبيل المثال فإن ارتفاع تكاليف و الطاقة سيؤثر على العلاقة بين الكلف والحجم بشكل يجعل منها غير اقتصادية.

ت-التغيرات في قوة العمل :سواء كان ذلك داخل المؤسسات الواحدة و ذلك من خلال النقل أو الترقية أو بين المؤسسات المختلفة داخل و خارج القطر إن هذه التغيرات تتطلب من المؤسسات تخصيص مبالغ كبيرة لتدريب و تعليم العاملين و ذلك لكي يتمكنوا من التعامل من المستجدات التكنولوجية في مجال العمل.

ث-الإيداع و التكنولوجيا:حيث يمثلان السبب في تحسين الإنتاجية ،ويعزي للتكنولوجيا المساهمة في نصف ما تحقق من تحسن في الإنتاجية خلال الفترة 1948-1966. وكذلك فإن زيادة الاهتمام بالبحث و التطوير و زيادة المبالغ المخصصة لذلك له تأثيره لاجابي على الإنتاجية.

¹ Joseph G. Monks , Operations Management: Theory and Problems, 3rd Edition, Mcgraw-Hill,1987,p.21.

ج- الأنظمة و القوانين أو التشريعات: تمثل الأنظمة و القوانين قيودا على بعض المؤسسات وقد اعتبرت التشريعات الصناعية الأسرع نموا في السبعينات ، فالأنظمة المتعلقة بالسلامة العامة و الصحة و التلوث و الاحتياجات أو المتطلبات للالتزام بها قد أدت تخفيض الإنتاجية بحوالي 25%.

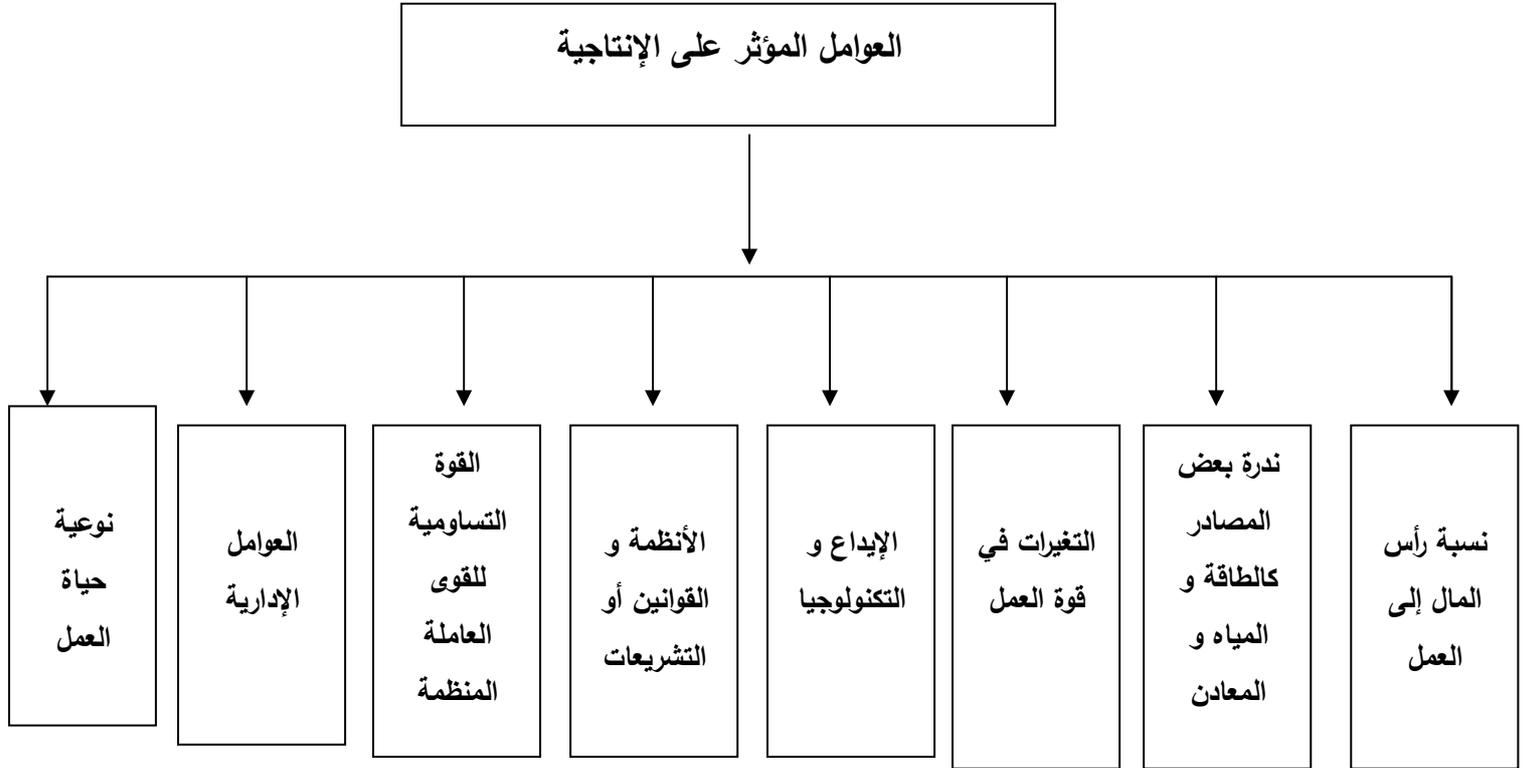
ح- القوة التساومية للقوى العاملة للمؤسسة: و التي تؤدي إلى زيادة في الأجور دون زيادة في الإنتاج لها تأثير واضح على الإنتاجية . إن التزام المؤسسة بدفع أجور عالية للعاملين المنظمين يحد من قدرة المؤسسة على توظيف عمال آخرين بالتالي فإن هذا سيؤدي إلى زيادة في البطالة.

ج- العوامل الإدارية : و تمثل الطرق التي يمكن المؤسسة أن تستفيد من خلالها من مدرائها الذي يتميزون بكفاءات إدارية عالية . والذي بنفس الوقت يتقاضون رواتب و مخصصات عالية وذلك كنتيجة للمؤهلات العلمية التي لديهم و كذلك خبراتهم العلمية. بمقابل ذلك فإن المؤسسة تتوقع من هؤلاء المدراء أن يتخذوا القرارات. ويقوموا بالأعمال ويوجهوا الأنشطة بشكل جيد ، أي أن يكونوا مبدعين و مستعدين لتحمل شئ من المخاطرة . إن ضعف التخطيط و التنظيم وسوء القرارات المتخذة سيؤدي إلى نتائج عكسية تتمثل في انخفاض الإنتاجية.

د- نوعية حياة العمل : ويصف هذا المصطلح ثقافة المؤسسة، وإلى أي درجة استطاعت المؤسسة أن تحفز العاملين و أن تخلق لديهم حالة الرضا .ذلك أن تحسين بيئة العمل (إضاءة و تهوية و تدفئة، و تأمين صحي ، و برامج اجتماعية ، واحترام العاملين من خلال إشراكهم في عملية اتخاذ القرار ، و تشجيعهم لتقديم الأفكار المبدعة و الخلاقة ، و تنفيذ الجيد و الممكن فيها....الخ) سيؤدي إلى خلق حالة الرضا لدي العاملين ، وزيادة انتمائهم للمؤسسة وارتفاع روحهم المعنوية وبالتالي زيادة إنتاجيتهم.

ويمكن توضيح أهم العوامل المؤثرة على الإنتاجية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (12) العوامل المؤثر على الإنتاجية



المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على المعطيات السابقة)

المطلب الثاني: مفهوم الكفاءة الإنتاجية .

سيتم التطرق في هذا المطلب على تعريف الكفاءة الإنتاجية و كذلك طرق تحسينها و أساليبها.

فرع أولا: تعريف الكفاءة الإنتاجية.

أولا-تعريف الكفاءة.

أ-تعرف الكفاءة على أنها "نسبة المخرجات الفعلية (المتحققة) إلى المخرجات القياسية أو المخططة"¹.

يمكن التعبير عنها بالعلاقة التالية:

¹ احمد محمد المصري، إدارة الإنتاج والعلاقات الصناعية ،مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية ، ص238-184.

$$\text{الكفاءة} = \frac{\text{المخرجات المتحققة (الإنتاج الفعلي)}}{\text{المخرجات القياسية او المخططة (الإنتاج القياسي او المخطط)}}$$

"وهنا يتضح وجه العلاقة بين مفهوم الإنتاجية و مفهوم الكفاءة حيث أن الإنتاجية تعبر عن القدرة على الإنتاج في حين تعبر الكفاءة عن مدي تطابق الإنتاج الفعلي مع الإنتاج المخطط أي أن مؤشر الكفاءة يعد اختباراً معيارياً لمؤشر الإنتاجية"¹.

ثانياً-تعريف الكفاءة الإنتاجية.

يوجد عدة التعاريف للكفاءة الإنتاجية أهمها:

"هي الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج بهدف تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بمستوى معين وفي وقت معين بأقل تكلفة ممكنة"². وهي كذلك

"الاستخدام الأمثل للمدخلات المواد والعمالة والآلات والمعدات للحصول على أفضل المخرجات متضمناً الأساليب العلمية في الإدارة متمثلاً في التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة"³.

"هي العلاقة بين كمية الموارد المستخدمة في العملية الإنتاجية وبين الناتج من تلك العملية.وبذلك ترتفع الكفاءة الإنتاجية كلما ارتفعت نسبة الناتج إلى المستخدم من الموارد."⁴.

أ- أساليب تحسين الكفاءة الإنتاجية⁵: تتمثل في:

- ✓ تطوير المدخلات التقنية بتطوير الآلات والمعدات والأنظمة التقنية.
- ✓ تكنولوجيا التجميع من خلال تقسيم وتجميع المشكلات المتكررة أو المتشابهة مما يساعد على تجنب تكرار الجهود لحل مشاكل وتوفير الوقت.
- ✓ الإنتاج في الوقت المحدد.

¹¹ سمالي يحصيه , اثر التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية و تنمية الكفاءات على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية. أطروحة دكتوراه، 2003 2004

² احمد عرفة ، الإدارة الإنتاجية والفرغ فعاليات نظام وتخطيط ورقابة الإنتاج درا النشر، عمان، 1999 ، ط4،ص51.

³ سعد الدين عشاوي ، الإدارة الصناعية، دار النشر عين شمس، 2000، ص404.

⁴ على السلمي ،إدارة الأفراد والكفاءة الإنتاجية، دار النشر دار غريب: القاهرة، 1985، ص21.

⁵ بخليل محمد المشاع ، خيضر كاضم محمود، إدارة الموارد البشرية ، دار المسيرة، ط1، عمان، 2000،ص136.

- ✓ رقابة التكاليف والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.
- ✓ الحوافز المادية .
- ✓ المشاركة في القرارات والعوائد وتطوير حياة العمل.
- ✓ المسؤولية والمسألة الفردية والجماعية
- ✓ الاتصال المباشر والمفتوح

ب- إستراتيجية تحسين الكفاءة الإنتاجية:¹

- ✓ تحديد أهداف للمؤسسة وأقسامها الإنتاجية على أساس من المراجعة الإدارية وتحليل وتقييم البيئة الخارجية والداخلية للمنشأة وأقسامها.
- ✓ ترجمة تلك الأهداف إلى أهداف معيارية وفي صور كمية على قدر الإمكان وخاصة على مستوى الإدارات والأقسام التنفيذية.
- ✓ إعداد خطة إستراتيجية مسبقة تتبنى متغيرات ايجابية فعالة .
- ✓ تبني خصائص وأساليب فنية وإدارية تمكن من إزالة العقبات التي تبءاء إثناء عمليات الإنتاج.
- ✓ ترجمة الأهداف المعيارية إلى معايير رقابية تتمشى مع الأهداف السابقة.
- ✓ تنفيذ الاستراتيجيات والخطط المعدة وقياس التنفيذ الفعلي ومقارنته على ضوء المعايير المحددة ثم إعداد التقارير عن مدى الكفاءة والتنفيذ الفعلي.
- ✓ الحفز المادي والمعنوي للإفراد والمشرفين والإداريين من اجل تحقيق إنتاجية عالية.
- ✓ الإبقاء على الاستمرارية جهود التخطيط والتنفيذ فور الانتهاء من مهام معينة وفقا لخطط الإستراتيجية والتكنيكية.

ج- طرق زيادة الكفاءة الإنتاجية.

- ✓ زيادة قيمة المنتج النهائي مع بقاء قيمة الموارد المستخدمة ثابتة.
- ✓ زيادة قيمة المنتج النهائي مع زيادة الموارد المستخدمة بنسبة اقل.
- ✓ بقاء قيمة الإنتاج النهائي ثابتة, وانخفاض قيمة الموارد المستخدمة.
- ✓ انخفاض قيمة الإنتاج النهائي مع انخفاض قيمة الموارد المستخدمة بنسبة اعلي.

¹ بخليل محمد المشاع , خيضر كاضم محمود، مرجع السابق، ص 137.

المطلب الثالث: طرق قياس الإنتاجية.

هناك عدة الطرق لقياس الإنتاجية سنتطرق لأهمها في :

أولاً : المواد الأولية¹

1- معدل سرعة التسليم : ويقصد به والتعرف على سرعة تحول المواد الأولية من المورد إلى المصنع أو من المخازن إلى مكان التشغيل .

$$\text{معدل سرعة التسليم} = \frac{\text{إجمالي كمية المواد من المواد الأولية}}{\text{عدد الساعات التي تم فيها تسليم المواد}}$$

2- نسبة الشوائب : هي نسبة المواد الأولية الغير مطابقة للمواصفات والغير صالحة للإنتاج وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة الشوائب} = \frac{\text{كمية المواد الغريبة و الشوائب}}{\text{عدد الساعات التي تم فيها تسليم المواد}}$$

2-نسبة التصافي: تختلف نسبة التصافي عن نسبة الشوائب في ان الأولى هي نسبة المادة الأولية الأصلية الصالحة للتصنيع بالمؤسسة الصناعية ، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة التصافي} = \frac{\text{كمية المواد الصالحة للتصنيع}}{\text{إجمالي كمية المادة الأولية الموارد}}$$

4- معدل استعمال المواد: يقصد بمعدل استعمال المواد تحديد الكمية المستعملة فعلاً في إخراج المنتج المعين ونسبتها إلى الكمية المفروض أن تستخدم عند البدء في العمليات الصناعية اللازمة لإخراج هذا المنتج ، وتحسب بالعلاقة التالية:

¹ أحمد سرور ،بحوث العمليات في ميدان الإنتاج ، مكتبة عين شمس، الأردن، الجزء الأول 2003،ص ص 10 ، 22 .

$$\text{معدل استعمال المواد} = \frac{\text{كمية المواد المستعملة فعلا في المنتج معين}}{\text{الكمية المخططة للمواد اللازمة لإخراج هذا المنتج}}$$

5- معدل استعمال المواد المرجح بالتكلفة: يمكن تطبيق معدل استعمال المواد بطريقة أخرى تتضمن ترجيح مكونات المنتج المعين بتكلفة كل جزء منه منسوبا إلى التكلفة المعيارية لهذا المنتج.

6- معايير التالف والفاقد والنقص الطبيعي: وهي العوامل الداخلية والذاتية بسبب أنها ناشئة عن نقص المادة وصفاتها والتعرف عليها يكشف أثارها على الكفاية الإنتاجية وتكون هذه المعايير على شكل نسب مئوية وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معايير التالفة} = \frac{\text{الكمية المواد التالفة الناقصة أو الفاقدة} \times 100}{\text{كمية المواد والموارد أو المخزون}}$$

ثانياً : طرق قياس الوسائل المباشر لقياس أداء الآلات¹

1- معدل دوران الآلة: يقصد بمعدل دوران الآلة حساب عدد الساعات الفعلية التي كانت تعمل وتحقق نتائج فعالة تساهم بها في تحقيق الحجم المتزايد في الإنتاج مقارنة بعدد الساعات المخطط لتشغيلها في نفس المدة الزمنية وتحسب بالعلاقة التالية.

$$\text{معدل دوران الآلة} = \frac{\text{عدد الساعات العمل الفعلية للآلة في اليوم}}{\text{الرقم القياسي لعدد ساعات تشغيل الآلة}}$$

2- معدل تكلفة تشغيل الآلة في الساعة : من دوران الآلة نستنبط معدل جديد يمكن أن تطلق معدل تكلفة تشغيل الآلة في الساعة ، وهو عبارة عن خطوتين أولها يمثل المستوى القياسي والثانية المستوى الفعلي التي تظهره البيانات اليومية، وتحسب بالعلاقة التالية.

¹ أحمد محمد المصري ، إدارة الإنتاج والعلاقات الصناعية،مؤسسة شباب الجامعي الإسكندرية ، سنة 2000،ص 184.

العلاقة (1)

معدل كلفة تشغيل الآلة في الساعة = $\frac{\text{الأعباء الصناعية المقدرة للآلة}}{\text{العدد القياسي لساعات عمل الآلة}}$

العلاقة (2)

معدل كلفة تشغيل الآلة في الساعة = $\frac{\text{الأعباء الصناعية الفعلية للآلة}}{\text{العدد الفعلي لساعات عمل الآلة}}$

الفرق بين العلاقة (1) و العلاقة (2) بأن (1) تكون أعباء الصناعية للآلة المقدرة اما (2) تكون أعباء الصناعية للآلة فعلية .

3- الجدول الزمني لكل آلة :

الجدول الزمني هو البطاقة الخاصة بالآلة التي يدون بها كل الأزمنة القياسية لأجزاء كل عملية من عمليات التصنيع التي تم على هذه الآلة
خطوات إعداد الجدول الزمني :

- ✓ تجميع وتسجيل جميع البيانات المتاحة عن الآلة وطريقة تشغيلها .
- ✓ تسجيل وصفي كامل لطريقة الأداء والتوقفات والزمن الذي تستغرقه كل عملية أو توقف.
- ✓ قياسات زمن كل جزء من العملية باستخدام أجهزة القياس .
- ✓ تحديد السرعة لفعالة لإتمام كل جزء ومقارنة هذه السرعة بالسرعة الطبيعية للآلة .
- ✓ تحديد المسموحات الممكن التصريح بها في هذه الأزمنة والتي قد تكون أعلى أو أدنى من الزمن العادي المحدد لها .
- ✓ تحديد الوقت المسموح به للعملية كلها .

4- معدل إنتاج الآلة في الساعة : ويقصد به عدد الوحدات المنتجة التي تستطيع الآلة المعينة أخرجها في ساعة زمنية عندما تكون سرعة دوران الآلة ثانية عند رقم معين حددته الإدارة ، و تحسب بالعلاقة التالية

$$\text{معدل إنتاج الآلة في الساعة} = \frac{\text{عدد الوحدات التي تنتجها الآلة في الوردية} - \text{الوحدات التالفة}}{\text{عدد ساعات دوران الآلة في الوردية} - \text{مجمع أوقات توقف الآلة}}$$

5-نسبة الانتفاع : نسبة الانتفاع محتمل في وحدات منتجة مطابقة للمواصفات إلى إجمالي الأداء الآلي لهذه الآلة تحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة الانتفاع} = \frac{\text{الأداء الآلي السليم} \times 100}{\text{الأداء الآلي المخطط}}$$

ثالثاً : طرق قياس الكفاءة الإنتاجية للعمل¹ وهي الطرق التي تقيس الأداء الفعلي للعامل أو المجموعة من العمال أثناء تأديتهم للعمل في مكان العمل وتحت الظروف الواقعية للإنتاج .

1- نسبة الأداء الفعلي للقياس وهو عبارة عن نسبة مئوية التي تمثل مدى نجاح العامل في تحقيق المستويات القياسية الموضوعه له ، و يحسب بالعلاقة التالية.

$$\text{نسبة الأداء الفعلي للقياس} = \frac{\text{رقم الأداء الفعلي} \times 100}{\text{رقم الأداء القياسي}}$$

2- معدل سرعة الأداء: هي النسبة بين الزمن القياسي الذي يفترض أن يتم أداء العمل الفعلي والزمن الفعلي الذي استغرق فعلا باعتبار إن هذا الزمن القياسي هو نتيجة دراسات علمية دقيقة للأداء والأزمنة القياسية . و

تحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل سرعة الأداء} = \frac{\text{الزمن القياسي}}{\text{الزمن الفعلي}}$$

¹ أحمد محمد المصري، مرجع السابق، ص186.

3- إنتاجية العامل أو المجموعة من العمال.

إن الإنتاجية هي نسبة المخرجات إلى المدخلات من أي عنصر من عناصر الإنتاج ومن هذا المفهوم على القوى العاملة باعتبارها أهم عناصر الإنتاج التي تعمل على إخراج الإنتاج عن طريق تشغيل المواد على الآلات وإعادة تشكيلها على شكل منتجات نهائية تامة الصنع وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{إنتاجية العامل} = \frac{\text{كمية الإنتاج الجيد المخرج}}{\text{كمية المواد الأولية المدخلة}}$$

المبحث الثاني : كيفية تخفيض التكاليف ومدى علاقتها بإنتاج

المطلب الأول : تكاليف الإنتاج في المدى القصير

فرع الأول : تكاليف الإنتاج في المدى القصير

يتميز المدى القصير بثبات أحد أو بعض عناصر الإنتاج. وتنقسم تكاليف الإنتاج الخاصة المؤسسة في المدى القصير إلى ثلاثة أنواع:

أ- التكاليف الكلية وهي:

1- التكلفة الكلية الثابتة :

وهي التكاليف التي تدفع لعناصر الإنتاج الثابتة، وبالتالي لا تتغير بتغير حجم الإنتاج. ويرمز للتكلفة الكلية الثابتة بـ (TFC).

2- التكلفة الكلية المتغيرة :

وهي التكاليف التي تدفع لعناصر الإنتاج المتغيرة، وبالتالي تتغير هذه التكلفة بتغير حجم الإنتاج. فإذا كانت الكمية المنتجة تساوي صفراً، فإن التكلفة الكلية المتغيرة تساوي صفراً أيضاً. ويرمز للتكلفة الكلية المتغيرة بـ (TVC).

3- التكلفة الكلية :

وهي عبارة عن مجموع التكلفة الكلية الثابتة والتكلفة الكلية المتغيرة. ويرمز إلى التكلفة الكلية بـ (TC):

$$TC = TFC + TVC$$

وتجدر الإشارة إلى أن التكلفة الكلية تساوي التكلفة الكلية الثابتة عندما يكون حجم الإنتاج صفر، حيث تكون

التكلفة الكلية المتغيرة صفر. وتتزايد التكلفة الكلية بتزايد حجم الإنتاج، وذلك بسبب ارتفاع حجم التكلفة المتغيرة

ب- التكاليف الحدية :

وهي مقدار التغير في التكلفة الكلية الناتجة عن تغير الكمية المنتجة بوحدة واحدة. ويرمز إلى التكلفة الحدية بـ

(MC):

$$MC = \frac{\Delta TC}{\Delta Q}$$

ج- التكاليف المتوسطة :

ويمكن تصنيف التكاليف المتوسطة إلى ثلاثة أنواع:

1متوسط التكلفة الثابتة :

وهي عبارة عن التكلفة الكلية الثابتة مقسومة على حجم الإنتاج. ويمكن احتساب متوسط التكلفة الثابتة (AFC)

كما يلي:

$$AFC = \frac{TFC}{Q}$$

2- متوسط التكلفة المتغيرة :

وهي عبارة عن التكلفة الكلية المتغيرة مقسومة على حجم الإنتاج. ويمكن احتساب متوسط التكلفة المتغيرة

(AVC) كما يلي:

$$AVC = \frac{TVC}{Q}$$

3- متوسط التكلفة الكلية

وهي عبارة عن مجموع متوسط التكلفة الثابتة ومتوسط التكلفة المتغيرة. ويمكن احتساب متوسط التكلفة

الكلية (ATC) كما يلي:

$$ATC = \frac{TC}{Q} = \frac{TFC+TVC}{Q} = AFC+AVC$$

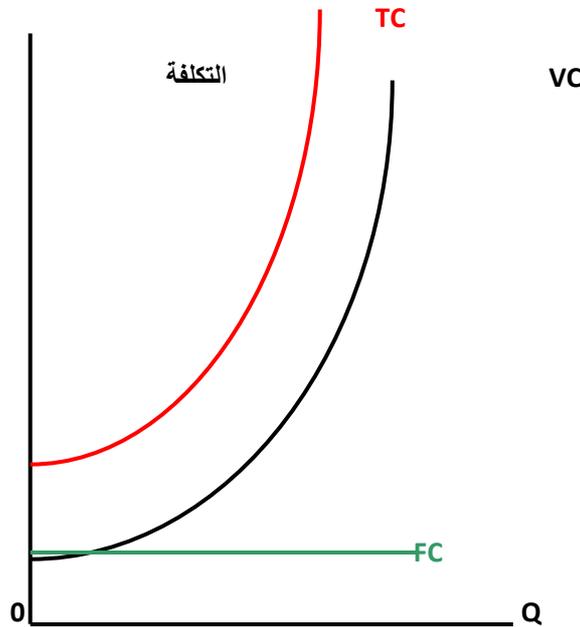
جدول رقم (5): حجم الناتج الكلي والتكاليف المرتبطة بكل مستوى من مستويات الإنتاج.

ATC= AFC+AVC	AFC= TFC/Q	AVC= TVC/Q	MC= $\Delta TC/\Delta Q$	TC= TVC + TFC	TVC	TFC	TP =Q	L
--	--	--	--	25	0	25	0	0
12.50	6.25	6.25	6.25	50	25	25	4	1
7.50	2.50	5.00	4.17	75	50	25	10	2
7.69	1.92	5.77	8.33	100	75	25	13	3
8.33	1.67	6.67	12.50	125	100	25	15	4
9.38	1.56	7.81	25.00	150	125	25	16	5

المصدر: <http://www.hrdiscussion.com>

منحنيات التكاليف :

الشكل الرقم (14): منحنيات التكلفة الكلية.

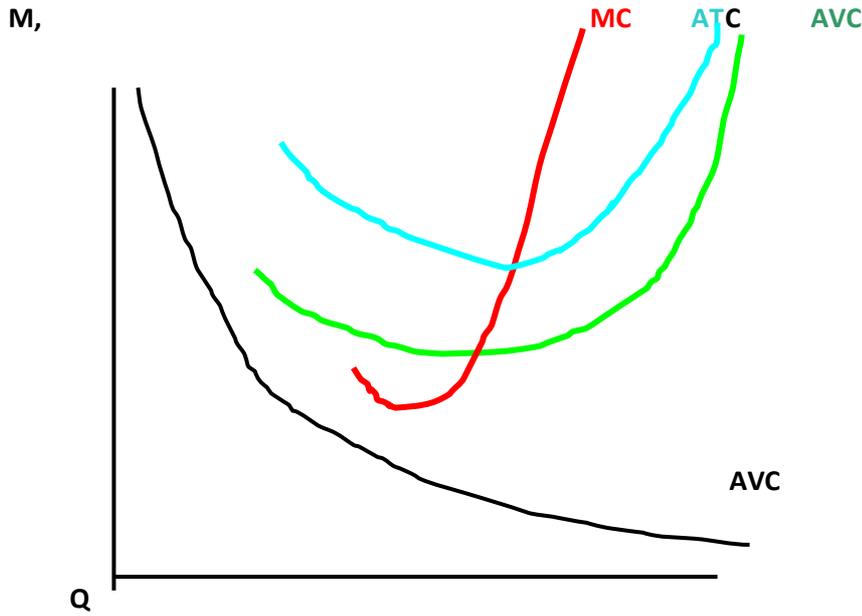


المصدر: <http://www.onefd.edu.dz>

نلاحظ أن التكلفة الكلية، التكلفة المتغيرة، والتكلفة الثابتة هي المسافة الواقعة بين منحنى التكلفة الكلية ومنحنى التكلفة الكلية المتغيرة عبارة عن حجم التكلفة الكلية الثابتة، وذلك عند جميع مستويات الإنتاج المختلفة. ويكون منحنى التكلفة الكلية الثابتة خطأً مستقيماً ولا يبدأ من الصفر، حيث أن حجم التكلفة الكلية الثابتة لا يعتمد على

حجم الإنتاج. أما منحنى التكلفة الكلية المتغيرة فيبدأ من الصفر، حيث أن حجم التكلفة الكلية المتغيرة يعتمد على مستوى الإنتاج.

الشكل الرقم(15): منحنيات التكلفة المتوسطة والحدية



المصدر: [http:// www.pdfactory.com](http://www.pdfactory.com):

نلاحظ أنه يتناقص منحنى متوسط التكلفة الثابتة مع ارتفاع حجم الإنتاج، بينما يتناقص منحنى متوسط التكلفة الكلية ومتوسط التكلفة المتغيرة في البداية إلى أن يصل كل منهما إلى أدنى نقطة. ويبدأ كل من منحنى متوسط التكلفة الكلية ومنحنى متوسط التكلفة المتغيرة بالارتفاع بعد ذلك. نلاحظ أن المسافة بين كل من منحنى متوسط التكلفة المتغيرة ومنحنى متوسط التكلفة الكلية تتناقص مع ارتفاع حجم الناتج، حيث أن هذه المسافة هي متوسط التكلفة الثابتة. وأخيراً، يقطع منحنى التكلفة الحدية في جزئه الصاعد كلاً من منحنى متوسط التكلفة المتغيرة ومنحنى متوسط التكلفة الكلية في أدنى نقطة لهما.

المطلب الثاني : تكاليف الإنتاج في المدى الطويل:

تكون جميع عناصر الإنتاج متغيرة (قابلة للتغيير) في المدى الطويل، حيث لا يوجد هناك أي عنصر إنتاجي متغير. ومن ثم، فإن الطاقة الإنتاجية للمؤسسة تكون متغيرة، بحيث تستطيع المؤسسة التوسع في حجمها (كزيادة حجم المصنع، زيادة العمالة المستخدمة، شراء آلات جديدة وهكذا)، وتختار المؤسسة الحجم الأمثل للإنتاج والذي يضمن تخفيض التكاليف التي تتحملها المؤسسة.

أ- التكلفة الكلية الخاصة بالمدى الطويل :

بما أن المؤسسة تنتج في المدى الطويل، فلا يوجد عنصر إنتاجي ثابت في هذه الحالة، ومن ثم لا توجد هناك تكلفة ثابتة (سواء كانت تكلفة كلية ثابتة أو تكلفة كلية متوسطة). ويمكن تعريف التكلفة الكلية الخاصة بالمدى الطويل (LRTC)، بأنها إجمالي التكلفة الكلية لإنتاج كمية معينة من السلعة أو الخدمة، وذلك عندما تكون المؤسسة قادرة على تغيير جميع عناصر الإنتاج.

ب- التكلفة المتوسطة الخاصة بالمدى الطويل :

ويمكن تعريف التكلفة المتوسطة الخاصة بالمدى الطويل (LRAC)، بأنها إجمالي التكلفة الكلية في المدى الطويل مقسومة على عدد الوحدات المنتجة، أو:

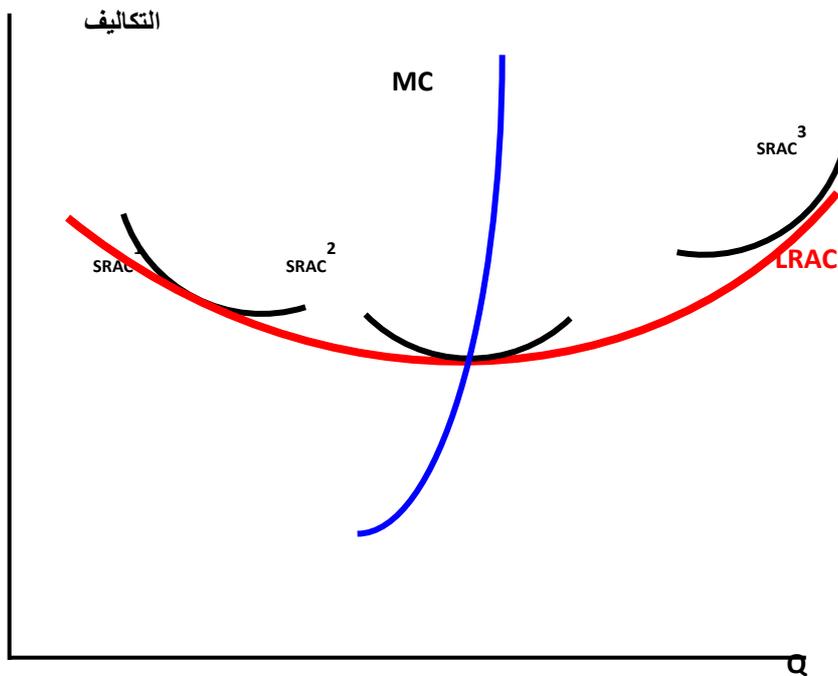
$$LRAC = \frac{LRTC}{Q}$$

ج- التكلفة الحدية الخاصة بالمدى الطويل :

وهي عبارة عن حجم التغير في التكلفة الكلية الخاصة بالمدى الطويل الناجم عن تغير حجم الإنتاج بوحدة واحدة، أو:

$$LRMC = \frac{\Delta LRMC}{\Delta Q}$$

الشكل رقم (16) منحني التكلفة الحدية الخاص بالمدى الطويل، ومنحني التكلفة المتوسطة الخاص بالمدى الطويل، ومنحنيات التكلفة المتوسطة الخاصة بالمدى القصير.



المصدر: <http://www.babyoln.com>

نلاحظ أنه يبدأ منحني متوسط التكلفة الكلية في المدى الطويل بالانخفاض مع زيادة حجم الإنتاج. ويعني هذا أنه كلما توسعت المؤسسة في الإنتاج، كلما انخفضت تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة. وتسمى هذه المرحلة بمرحلة "اقتصاديات الحجم" أو "وفورات الحجم". يصل منحني متوسط التكلفة الكلية في المدى الطويل إلى أدنى مستوى له، ويمثل هذا المستوى أقل مستوى تكلفة بالنسبة للإنتاج في المدى الطويل. ويسمى هذا المستوى بالحجم الأمثل المؤسسة للإنتاج في المدى الطويل. ويبدأ منحني متوسط التكلفة الكلية في المدى الطويل بالارتفاع، مما يعني ارتفاع التكلفة مع ارتفاع حجم الإنتاج وتسمى هذه المرحلة بمرحلة "تبذيرات الحجم" أو. وتجدر الإشارة إلى أن منحنيات التكلفة المتوسطة الخاصة بالمدى القصير (SRAC)، تقع داخل منحني التكلفة المتوسطة الخاص بالمدى الطويل (LRAC)، ولذلك يعتبر منحني التكلفة المتوسطة الخاص بالمدى الطويل (LRAC)، منحني غلافي لجميع منحنيات المدى القصير. وفي النهاية يقطع الجزء الصاعد من منحني التكلفة الحدية الخاص بالمدى الطويل منحني التكلفة المتوسطة الخاص بالمدى الطويل في أدنى مستوى لمنحني التكلفة المتوسطة.

المطلب الثالث : تخفيض التكاليف¹.

أ- الهدف من التخفيض التكاليف: إن التحكم في التكاليف يمثل بعدا تنافسيا يكون السعي إلى تحقيقه هو اهتمام مستمر لكل مسؤول مؤسسة. فإذا اكتشفت مؤسسة ما مصدرا مهما لتحسين وتخفيض التكاليف يجب عليها إذا أن تبحث عن طرق لتخفيض تكاليف نشاطها وبشكل مستمر. ذلك أن نشاط تخفيض التكاليف ليس ثابتا أو دائما فهو يتطلب تحسين مستمر وبحوث متواصلة وأساليب أكثر كفاءة لتوصيل الخدمة.

وتزداد أهمية تخفيض التكاليف خاصة في القطاعات الإنتاجية أين تكون المؤسسة مرغمة على بيع منتجاتها بالأسعار السائدة في السوق .

ففي حالة الاحتكار كانت المؤسسات تكتفي بالإنتاج دون النظر إلى تكلفة المنتجات ،فقد كانت المؤسسات تطبق العلاقة التالية:

¹ رويارت، بتس ،ديفيد، لي، الإدارة الإستراتيجية بناء الميزة التنافسية، ترجمة عبد الحكم الخزامي، دار الفجر للنشر والتوزيع، 2008،ص317

$$\text{سعر البيع} = \text{سعر التكلفة} + \text{هامش}$$

وفي هذه الحالة وإعتبار أن سعر السوق متغير خارجي فإنه إذا ما أرادت المؤسسة تحقيق هامش معين فعليها أن تخفض تكاليفها إلى مستوى معين من أجل تحقيق أهدافها والمتمثلة خصوصا في زيادة الهامش لتستطيع إعادة استثمار أو توزيع الأرباح و كذا العمل على تغيير سعر البيع في السوق.

$$\text{هامش} = \text{سعر السوق} - \text{سعر التكلفة}$$

ب-العوامل التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف: تعد الكلفة الأدنى البعد التنافسي الأقدم الذي سعت لاعتماده الكثير من المؤسسات والذي يقصد به قدرة المؤسسة على إنتاج وتوزيع المنتجات بأقل ما يمكن من الكلف قياسا بالمنافسين في ذات الصناعة. وبالتالي فإنها ستتمك ميزة تفضيلية تستطيع من خلالها أن تنافس في السوق والتمكن من السيطرة عليه ولا شك بأن التركيز على تخفيض الكلفة سوف ينعكس على السعر النهائي للمنتج.

➤ ومن أبرز العوامل التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف هي:

- ✓ الوفورات المتحققة من زيادة منحنى الخبرة والتعلم لدى العاملين.
- ✓ الاستثمار الأقل في الموارد وبخاصة المواد الأولية مع وجود أنظمة خزن متقدمة.
- ✓ اعتماد سياسة توزيع تتوافق مع خصوصية المنتج والمحافظة عليه وسلامته من التلف.
- ✓ لارتفاع بمستوى استغلال الطاقات المتاحة في موجودات الشركة لتقليل نسبة تأثير التكاليف الثابتة على

الكلفة الكلية للوحدة الواحدة من الإنتاج

و بين الخطط التي يمكن أن نضعها لتحسين الكفاءة الإنتاجية هي

- ✓ تحديد الأهداف وذلك بالنسبة للمؤسسة مثل رضا العملاء أو زيادة كمية الإنتاج , أو خفض نفقات الإنتاج.

- ✓ تصميم برنامج تحسين الإنتاجية وذلك
- ✓ تعين المسئول عن تنفيذ البرنامج والأعضاء الذين سيتولون إجراءات تحسين الكفاءة الإنتاجية.
- ✓ تدريب المشرفين وتوضيح أبعاد برنامج تحسين الكفاءة الإنتاجية
- ✓ نشر معلومات لكل العاملين تشرح لهم أهداف البرنامج ومسئولياتهم عن تنفيذه.
- ✓ اختيار وسائل وأدوات قياس العوامل المؤثرة في الإنتاج.
- تصميم نظام قياس الكفاءة الإنتاجية.
- تنفيذ النظام وتقييم النتائج.

المبحث الثالث : أساليب تحسين الكفاءة الإنتاجية

إن التسيير الجيد للمؤسسات و بالخصوص الإنتاجية منها، سواء كان ذلك في القطاع العام أو الخاص يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في استعمال عناصر الإنتاج بكيفية رشيدة، و بالتالي في النفقات و المصاريف الخاصة بذلك الاستعمال، و تمكن تلك القدرة مسيري المؤسسات في استخدام الأدوات اللازمة استخداما نجاح إحدى هذه الأدوات هي محاسبة التكاليف التي تمكن في التحليل و المراقبة و تحسين الكفاءة الإنتاجية بكيفية مفصلة و دقيقة.

سنحاول من خلال ذلك التعرف على أهم الطرق الحديثة لحساب التكاليف و هي:

المطلب الأول : إدارة الجودة الشاملة وكايزن

سيتم التطرق إلى أسلوب إدارة الجود الشاملة و أسلوب كايزن

فرع اولاً :تعريف إدارة الجودة الشاملة:¹

إن ضبط الإنتاج عن طريق المراقبة والسيطرة يقلل الانحرافات، لكن ضبط جودة المنتج يتطلب مراقبة العمليات الإنتاجية بكافة مراحلها، من خارج المؤسسة تشخيص احتياجات المستهلكين، عمليات تصميم وتحديد مواصفات المنتج، وشراء المواد الأولية و تخزينها، إلى المصنع توفير الماكينات والمعدات والتجهيزات والخدمات اللازمة

¹ <http://www.rddmoheer.com> 14-04-2015 20:15

لتسهيل عمليات التصنيع والإنتاج، وخصن المنتجات الجاهزة (، ومن ثم إلى خارج المصنع) إيصال المنتجات إلى المستهلك، بالإضافة إلى خدمات ما بعد البيع، مثل التركيب والصيانة وحتى انتهاء عمر المنتج والتخلص منه أم من بقاياها. (وبالتالي لا يمكن قصر مسؤولية جودة المنتج على شخص واحد أو قسم واحد في مؤسسة إنتاجية، وإنما تتحقق الجودة بتضافر جهود جميع العاملين في المؤسسة الإنتاجية. فالجودة قد لا تتحقق لوجود خطأ في التصميم أو في نوعية المواد الأولية أو لوجود مشاكل في عمليات التخزين أو عند نقل المنتجات. إن هذه الطريقة للتعامل مع مشكلة ضبط الجودة بمراقبة الجودة في جميع مراحل العملية الإنتاجية تسمى ضبط Total Quality Control. الجودة الشاملة أو الجودة الكلية فهو المصطلح الذي أطلقته قيادة الأنظمة "Total Quality Management (TQM) أما إدارة الجودة الشاملة الجوية البحرية عام 1985 لوصف أسلوب الإدارة الياباني لتحسين الجودة. وقد بدأ هذا المفهوم منذ بداية عقدا لثمانيات في اليابان، ومن ثم الولايات المتحدة الأمريكية، لينتقل إلى باقي الدول الصناعية وشبه الصناعية، بعض الدول النامية. ومنذ ذلك الوقت فقد اتخذت إدارة الجودة الشاملة عدة معاني. وبسطها.

أ- مفهوم إدارة الجودة الشاملة: إن إدارة الجودة الشاملة هي " أسلوب إداري يتمحور حول إحراز النجاح طويل الأمد من خلال إرضاء الزبائن، عن طريق تحقيق جودة الإنتاج في جميع المراحل، وتأكيد تحسين النوعية والأداء باستمرار، لتحقيق بمعنى ارتفاع معدل الإنتاجية. ويهدف إلى الاستمرار ، People Focus وتعرف إدارة الجودة الشاملة أيضا بأنها نظام إداري يركز على الناس في زيادة رضا العميل، والتخفيض المستمر لتكلفة المنتجات. وإدارة الجودة الشاملة منهج نظامي متكامل، وجزءا متمما لإستراتيجية المنظمة، حيث ينخرط فيها جميع العاملين، من أعلى مستوى إداري إلى أدناه، وتمتد إلى الخلف لتشمل سلسلة الموردين، والى الإمام لتشمل شرائح المستهلكين النهائيين. وتؤكد الجودة الشاملة على استمرارية التعلم والتكيف، من أجل التغيير المستمر، كعامل أساسي لنجاح المنظمة.

ب- الفوائد الناجحة عن التطبيق لإدارة الجودة الشاملة: تتمثل في:

- ✓ زيادة حصة المؤسسة في السوق وتخفيض التكاليف
- ✓ تخفيض شكاوي وتذمر العاملين، وزيادة الروح المعنوية لديهم وغرس الالتزام بينهم وزيادة الولاء والإخلاص للمؤسسة
- ✓ تخفيض عيوب الإنتاج والجودة وزيادة رضا وولاء العملاء للمؤسسة
- ✓ زيادة المبيعات وخفض زمن دورة الإنتاج
- ✓ زيادة الابتكارات والتحسين المستمر
- ✓ تحسين العلاقات المتبادلة بين الموردين والمنتجين
- ✓ تحسين سمعة المؤسسة
- ✓ تحسين وتنمية روح الفريق بين العاملين.
- ✓ تحسين أساليب مراقبة العمليات.

فرع الثاني : أسلوب كايزن.

أ- تعريف أسلوب كايزن

مصطلح ياباني يعني " التحسين المستمر"، بحيث يعني المصطلح " التغيير إلى الأفضل أو الأحسن، أما المعنى الشائع له فهو التحسين التدريجي المستمر في جميع النواحي المؤسسة.

تكمن فلسفه كايزن في التحسين التدريجي و المستمر لكافة أوجه والنشطة المؤسسة، و لكن بأقل لتكاليف ، ولا تقتصر عملية التحسين المستمرة على القطاع الصناعي فقط، ولكن تتعدى ذلك لتشمل التحسين المستمر في الحياة التنظيمية، والحياة الشخصية، والحياة المنزلية، والحياة الاجتماعية، والحياة العملية وفي الصناعة يتضمن مفهوم التحسين المستمر، تحسين الأداء من خلال تخفيض الفاقد في الإنتاج، وتحسين.

➤ يكمن مفهوم كايزن في ما يلي:

✓ عمل دفعة قوية في الأنشطة والجهود المركزة لفترة قصيرة.

✓ لتحسين المستمر في تدفق العمليات والأنشطة.

✓ موجه لحل مشاكل محددة.

✓ يهدف إلى انجاز تحسينات محددة في وقت قصير.

يركز كايزن على نوعين من التحسينات هما:

1- التحسين على المستوى الكبير: هو جذاب، ويؤدي إلى تغييرات كمية في معدل الإنتاجية، وتحسينات في

الجودة، والفعالية. ومع ذلك فهو من الصعب تنفيذه لأنه يشمل جهات عديدة، الإنسان والعملية الإنتاجية .

فالتصميم يجب أن يكون قريباً من الكمال، لان الفشل يؤدي إلى خسائر كبيرة.

2- تحسين على المستوى الصغير أو المحدود: تكون أسهل وأسرع، وتكون المخاطر قليلة، لان تأثيرها محدود .

ويكون التأثير التراكمي للتحسينات الصغيرة المستمرة أكثر ايجابية من تلك التحسينات الكبيرة التي تنفذ لمرة واحدة.

➤ مبادئ أسلوب كايزن

✓ العمليات تخلق النتائج بدون تحسين العمليات، لا تتحسن النتائج. يجب التركيز على تحسين واحد أو

أكثر من المدخلات الخمسة للعمليات وهي العامل، الماكينة، طرق وأساليب الإنتاج، الموارد، البيئة.

✓ التركيز على كامل النظام، بدلا من التركيز على احد الأقسام .

✓ عدم توجيه اللوم والحكم على الآخرين و تحديد أسباب الأخطاء والمشاكل والعمل على معالجتها

وتصحيحها، بدلا من تحديد الأشخاص المخطئين وإلقاء اللوم.

المطلب الثاني: أسلوب 6 سيجما و أسلوب المقارنة المرجعية

سيتم التطرق إلى أسلوب 6 سيجما و أسلوب المقارنة المرجعية.

فرع أولاً: تعريف 6 سيجما¹

برنامج منظم للجودة يهدف إلى تحقيق 6 انحرافات معيارية بين الوسط الحسابي واقرب حدود للمواصفات . وتكون نتيجة ذلك أن احتمال حدوث عيب في المنتج لا يزيد عن 3.4 عيب لكل مليون فرصة أو إمكانية لحدوث عيب .

مقياس للجودة و برنامج للتحسين ثم تطوير من قبل المؤسسة موتورولا عام 1983، ويركز علي السيطرة على العملية التصنيعية، بحيث تحقق 6 إنحرافات معيارية عن خط المركز أو 3.4 عيب لكل مليون وحدة منتجة . تتضمن تحديد العناصر الحاسمة ذات الأهمية للجودة كما هي محددة من قبل المستهلك ، و التخفيض إلى الحد الأدنى الانحراف و تحسين القدرات زيادة اتساق و ثبات العملية التصنيعية، وكذلك تصميم أنظمة التي تساعد على تحقيق أهداف 6 سيجما.

أهداف سيجما هي :

أ- فلسفة للإدارة تركز على إجراء التحسينات على أعمال المؤسسة لتحقيق الأهداف التالية:

- ✓ القضاء على الانحراف في العمليات الإنتاجية.
- ✓ القضاء على العيوب.
- ✓ زيادة رضا المستهلك وولائه للمؤسسة.
- ✓ زيادة الربحية والقدرة التنافسية للمؤسسة.
- ✓ Six Sigma هي منهجية منتظمة تستخدم المعلومات والتحليل الإحصائي لقياس وتحسين الأداء التشغيلي للمنظمة من خلال تحديد و منع العيوب في الإنتاج و الخدمات ذات العلاقات بالعمليات، من أجل تجاوز توقعات المستهلكين لتحقيق الفعالية.
- ✓ يساعد البرنامج Six Sigma المؤسسة في السعي لتحقيق الكمال أو الاقتراب من الكمال في كل وجوه و العمال ،من خلال إزالة كل العيوب من المنتجات ، وتقليل الانحرافات ، و إيجاد معايير يمكن أن يثمنها المستهلك و يعتمد عليها.
- ✓ تعمل منهجية Six Sigma على تقليل الانحرافات و تحسين العمليات الإنتاجية من خلال استمرار ضبط وتعديل سير العمليات، بما يتوافق مع المتطلبات و المواصفات الموضوعة.
- ✓ تعتمد نظام Six Sigma بشكل كبير على الأساليب الإحصائية لتقليل العيوب ، وقياس الجودة، فهو يحسن من أداء العمليات و يقلل من الانحرافات و يحافظ على جودة ثابتة لمخرجات العملية الإنتاجية.

¹ <http://www.rddmoheSr.com> 14-04-2015 20:13

ب-العناصر الرئيسية لنظام ال Six Sigma وهي:

- ✓ تحقيق رضا وولاء المستهلك
- ✓ تحديد العمليات، وأدوات القياس، وطرق القياس
- ✓ استخدام وفهم البيانات والأنظمة
- ✓ وضع الأهداف من اجل التحسينات
- ✓ بناء فريق العمل، ومشاركة العاملين.

فرع الثاني: المقارنة المرجعية.¹

أ: تعريف المقارنة المرجعية.

التقييم المقارن أو المقارنة المرجعية كما يسمها البعض هي عملية تحسين تقوم بموجبها المؤسسة بمقارنة أداؤها مع المؤسسات الأفضل في نفس الصناعة و معرفة الكيفية تحقيق هذه المؤسسات لمستويات عالية من الداء واستخدام هذه المعلومات في تحسين و تطوير الأداء في المؤسسات التي تقوم بعملية التقييم المقارن ، و الهدف من التقييم المقارن هو تحسين العمليات و المنتجات لتلبية احتياجات ورغبات المستهلك بشكل أفضل.

- تعرف الشركة اكزيروكس التقييم المقارنة بأنه: البحث عن أفضل الأعمال التي ستؤدي إلى الأداء المتميز للشركة.

- أما مركز الجودة والإنتاجية الأمريكي فيعرف التقييم المقارن بأنه: أن تكون متواضعا بذلك القدر لكي تعترف بان شخص آخر أفضل منك في مجال معين، وان تكون حكيما بما فيه الكفاية لان تتعلم كيف تجاربه، أو حتى تتجاوزه في هذا المجال أو ذاك.

➤ ومما سبق نشرح الهدف من عملية لمقارنة المرجعية هو.

وضع المعايير التنافسية، التعلم من الآخرين، معرفة كيفية إجراء التحسينات على العمليات في المؤسس لزيادة قدرتها التنافسية، مساعدة المنظمات للنضال من اجل الوصول إلى التفوق، تحقيق النمو في العوائد والأرباح من خلال فهم المنظمة ومعرفة المواقع التي يَتميّز بها المنافسين عنها.

ب: مراحل عملية المقارنة المرجعية: أن القيام بعملية التقييم المقارن يتضمن الخطوات الرئيسية التالية:

- ✓ فهم العمليات التي تتم في المؤسسة بالتفصيل
- ✓ تحليل العمليات التي تتم في المؤسسات الأخرى
- ✓ مقارنة أداء العمليات في المؤسسة مع تلك التي في المؤسسات الأخرى
- ✓ معرفة أين بالضبط تقع الفروقات والاختلافات
- ✓ تشخيص الفجوات في الأداء(أداء المنظمة وأداء المنظمات الأخرى الأفضل)
- ✓ تنفيذ الخطوات الضرورية لتحسين الأداء وتقليص الفجوة بين الأدائيين.

¹ <http://www.rddmoheer.com>

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل يمكن القول أن الإنتاجية هي مؤشر يوضح قدرة عناصر الإنتاج المختلفة على تحقيق مستوى معين من المخرجات، قياساً بالمدخلات التي تم استثمارها للغرض الإنتاجي، وهناك مؤشرات التي تتأثر على إنتاجية التي من بينها نسبة رأس المال إلى العمل ونوعية حياة العمل والقوة التساومية للقوي العمال المنظمة وكذلك التغيرات في القوة العمل و كل العوامل الإدارية ، من بين الأساليب التي تساعد في تحسين الكفاءة الإنتاجية هي إدارة الجودة الشاملة وكايزن و 6 سيم و التقييم بالمقارنة.

تمهيد:

تطرقنا في الدراسة النظرية إلى محاسبة التكاليف و مختلف طرق لحسابها ثم تطرقنا إلى الكفاءة الإنتاجية و أهم العوامل المؤثر على الإنتاجية و الأساليب تحسين الإنتاجية .

ومن خلال هذا السدد نحاول لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، قمنا بدراسة ميدانية في مؤسسة TIFIB -بسكرة- لتعرف على مختلف التكاليف الموجود في ذلك المؤسسة و كيفية العمل على تحسينها .

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيل لهذا الفصل تم تقسيمه إلى مبحثين وهما:

المبحث الأول : : لمحة تاريخية عن المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية TIFIP من نشأتها حتى تقسيمها

المبحث الثاني : تحديد سعر التكلفة في المؤسسة TIFIB

المبحث الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة النسيج و التجهيز TIFIB -بسكرة- من نشأتها حتى تقسيمها

لقد جاءت مؤسسات الصناعات النسيجية كنتيجة للمجهودات طويلة من أجل التخلص من التبعية شبه تامة للخارج في ميدان المنسوجات و استقرت المؤسسة على شكلها الحالي،

المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة الأم SONITEX (سابقا) :

ظهرت المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية **sonitex** بعد سنوات من تبعية شبه تامة للخارج من جانب المنتجات النسيجية , وكان إنشائها عبارة عن محاولة للتخلي عن الخارج والسعي وراء النهوض بالوطن نحو الاستقلالية الإنتاجية .

في البداية تم إنشاء شركة للخياطة وشركة للصناعات النسيجية ثم أدمجتها فيما بعد في شركة موحدة سميت بالشركة الوطنية للصناعات النسيجية SONETEX الجزائر وذلك بموجب المرسوم رقم 66/218 الصادر بتاريخ 1966/22 , وهدفها تحقيق اكتفاء في مجال النسيج باستغلال أمثل للموارد المتاحة , وتطورت هذه الشركة وتوسعت حيث أصبحت تضم 31 وحدة إنتاجية مجهزة بآلات حديثة تستهلك مواد أولية مختلفة نذكر منها القطن , الصوف , البوليستر والفيسكور الخ .

وبعد سنوات عدة انفصلت مركبات عن المؤسسة الأم واستقلت بذاتها إلى أن حلت SONITEX بالكامل وأصبحت مجال النسيج قائما على المركبات أو المديرية المنفصلة , نذكر منها ECOTEX وهي مختصة في القطن , SOITEX في الغزل والنسيج الحريري , ELATEX تبسه أنشئت تحت القرار رقم 82 / 397 بتاريخ 1982/12/04 .

وللتذكير أيضا فإن مركب بسكرة انفصل عنها والذي هو محل دراستنا .

المطلب الثاني : التعريف بمؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة " TIFIB " محل الدراسة .

مقرها الاجتماعي في المنطقة الصناعية بسكرة ورأس مالها 1000.000.00 دج وقد تقرر انفصالها عن "ELATEX" تبسه بعد تسميتها بمؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة (. ET . FINISSAGE.TISSAG)

كشركة مساهمة تابعة (FILIALE) شركة العمومية القابضة لصناعة المواد المصنعة وكان نشاطها في ظل "ELATEX" تبسه قد بدأ في 11 أبريل 1982 بعد مدة إنجاز ثلاث سنوات وأربعة أشهر بتكلفة 71,9 مليار سنتيم .

وأُسند إنجاز هذه المؤسسة لعدة شركات أجنبية متخصصة تكلفت كل واحدة منها بما يلي :

- شركة فماتكس FAMATEX الألمانية تكلفت بالتموين بالخيط .
- شركة مارزوتو MARZOTO الإيطالية تكلفت بالتكوين التقني للعمال وتركيب الآلات .
- شركة أندريتر INDRITER وأنقرا INGRA تكلفت بالهندسة المدنية للمؤسسة وقد مرت عملية الإنجاز بعدة مراحل يمكن حصولها كما يلي :

- افريل 1976: تمت الدراسة من قبل SNERI.
- ديسمبر 1976 : إمضاء العقدين الشركة الوطنية للصناعات النسيجية وشركة النسيج الألمانية FAMATEX.
- ديسمبر 1977 : انطلاق الأشغال بعد تحضير المستلزمات .
- ديسمبر 1978 : بداية تركيب الآلات ومختلف التجهيزات الخاصة بالمؤسسة .
- ديسمبر 1979 : الانطلاقة التجريبية .
- ديسمبر 1980 : وضع مخطط إنتاج بمعدل تجريبي منتظم .
- 11 أبريل 1982 : الانطلاقة الفعلية في الإنتاج .
- 3 ماي 1983 : التدشين الرسمي من قبل الرئيس الأسبق السيد : الشاذلي بن جديد

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة TIFIB

من المتعارف أن لكل مؤسسة هيكل تنظيمي خاص بها يتغير بتغير شكلها والنشاط الذي تقوم به , ومنه فإننا بصدد توضيح الهيكل التنظيمي لمؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة ويشمل مايلي :

- **رئاسة المديرية العامة :** بها رئيس مدير عام ترجع إليه كل قرارات المؤسسة بعد عقد اجتماعات .
- **المديرية العامة :** يرأسها مدير عام يخضع لأوامر الرئيس المدير العام وهو مدعم بسكرتارية عامة ومصلحة لأمن وتضم هذه المديرية خمسة مديريات قاعدية وهي :
 - 1- **مديرية الموارد البشرية :** تتكون من سكرتارية ومصلحتين :
 - أ- **مصلحة الموارد البشرية :** مهامها توظيف العمال وتكوينهم , تسيير شؤونهم الاجتماعية وتوفير الجو الثقافي والترفيهي الملائم .
 - ب- **مصلحة الوسائل العامة :** تقوم بتغطية أعمال السحب والطباعة والهاتف .
 - 2- **مديرية المالية والمحاسبة :** وتضم سكرتارية ومصلحة واحدة :
 - أ- **مصلحة المحاسبة العامة :** تسجل العمليات في الدفاتر المحاسبية لتحليلها ومعرفة الوضع المالي للمؤسسة وإعداد القوائم المالية .
 - 3- **مديرية الصيانة :** بها السكرتارية ومصلحتين .
 - أ- **مصلحة الملحقات :** تهتم بترميم المباني والطلاء (طلائها) .
 - ب- **مصلحة الصيانة :** تقوم بصيانة وتصليح كل الإعطاب الميكانيكية والكهربائية التي قد تصيب المعدات والآلات بالإضافة على قيامها بتصنيع بعض أنواع قطع الغيار .
 - 4- **مديرية الاستغلال :** وتضم سكرتارية وثلاث مصالح :
 - أ- **مصلحة النسيج :** تقوم بتحضير النسيج وصناعته وتقديمه للمعالجة والمراقبة .
 - ب- **مصلحة البرمجة :** تختار الطرق المناسبة لتحديد الوقت والبرمجة والأسلوب الملائم .
 - ج- **مصلحة التجهيز ومراقبة النوعية :** مهمتها غسل وتحضير النسيج , متابعته خلال جميع مراحل إنتاجه ومراقبة نوعيته والقيام بالدراسات التقنية لإخراج النسيج في شكله النهائي وبالمواصفات المطلوبة .

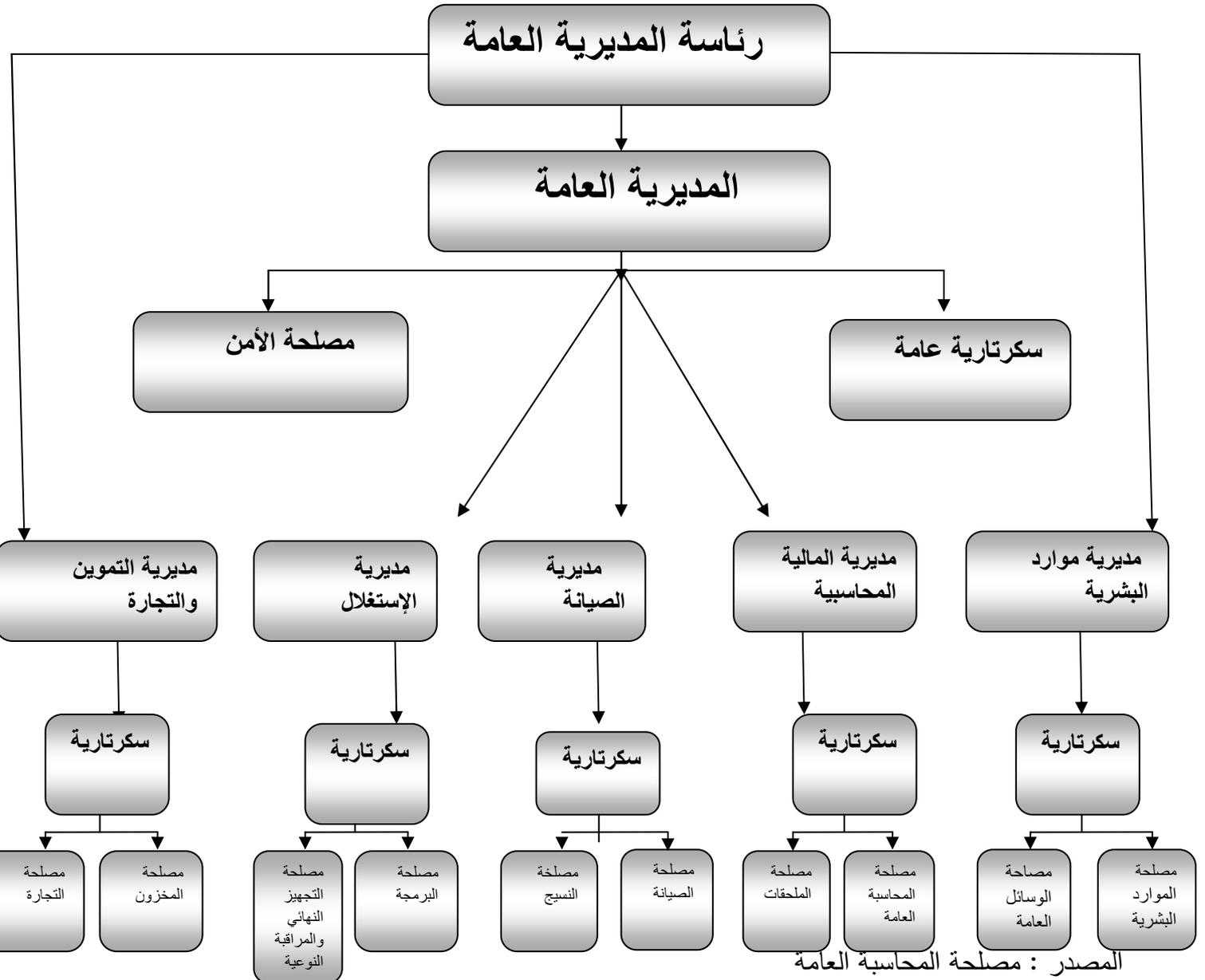
5 - مديرية التموين والتجارة : تتكون من سكرتارية ومصلحتين :

أ- مصلحة المخزون : عملها تموين المؤسسة بالمواد الأولية للحفاظ على فواصل العمل والإنتاج

دون تعطل .

ب- مصلحة التجارة : تقوم بتسويق وتوزيع منتجات المؤسسة

الشكل رقم (17) الهيكل التنظيمي لمؤسسة TIFIB-بسكرة-



المبحث الثاني: تحديد سعر التكلفة في المؤسسة TIFIB

المطلب الأول: أهم التكاليف الموجود داخل المؤسسة وكيفية التوزيع الأعباء الغير المباشرة

أولا : أهم التكاليف الموجود داخل المؤسسة

في البداية نشير إلى أن المؤسسة TIFIB تعتمد على طريقة التكاليف الكلية (الحقيقة) في حساب تكلفتها داخل المؤسسة ، حيث يقوم قسم المحاسبة المكلف بحساب سعر التكلفة بإتباع طريقة أقسام المتجانسة التي تعبر مركز عمل الحقيقي حيث تعتمد على حسابات رئيسية و هي أكثر التداول داخل إي مؤسسة اقتصادية من أهمها :

الوحدة=دج

الجدول رقم (6) يمثل المصاريف لسنة 2013

رقم الحساب	البيان	المبالغ
61	مواد و لوازم مستهلكة	26300000
62	خدمات	69300000
63	مصاريف التأمين	2700000
64	مصاريف ضرائب ورسوم	3500000
65	مصاريف مالية	26987300
66	مصاريف متنوعة	12359000
68	حصص الإهلاكات و المؤونات	12597830
	المجموع	153744130

المصدر مؤسسة TIFIB-بسكرة-

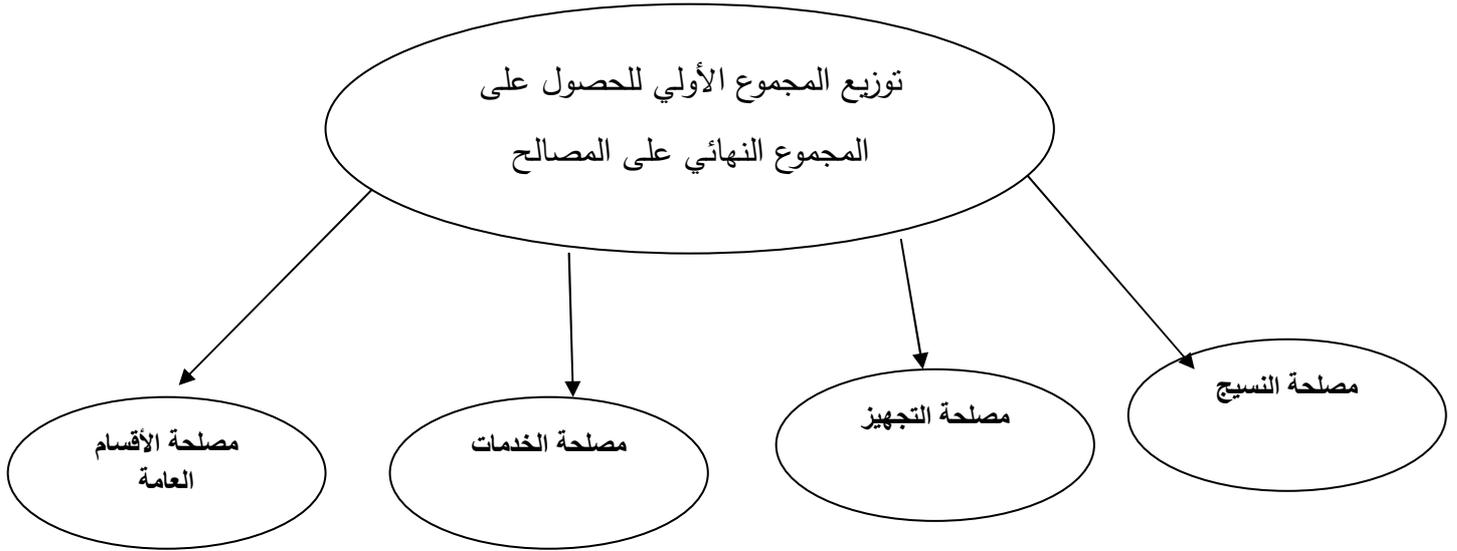
*نقوم بتوزيع كل حساب على جميع الأقسام المصالح

*الحساب 65 فقط يوزع بالكامل في المصاريف العامة

* تكاليف الإنتاج لسنة 2011 256.489.756

*بعد انتهاء من توزيع الأعباء كلهم نحصل على التوزيع الأولي من أهم المصالح التي توزيع عليهم كما في الشكل التالي:

الشكل رقم (18) أهم المصالح الموجود في مؤسسة TIFIB-بسكرة-



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على الملحق

ثانيا: توزيع أعباء الغير المباشرة

لقيام بعملية تحديد السعر التكلفة يجب علينا توزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف المصالح السابق ذكرهم

أولا: نقوم بالتوزيع المجموع الأولي :

نقوم بالتوزيع الأولي و ذلك في المصلحة النسيج تحت أرقام الخاصة (400)(27612369):

تطبيق محاسبة التكاليف لمحاولة تحسين
الكفاءة الإنتاجية في مؤسسة TIFIB-بسكرة-

ExI مصلحة النسيج

شرح الجدول الخاصة بمصلحة النسيج

1- الخانة الأولى : تمثل الأرقام الخاصة بهذه المصلحة

2- الخانة الثانية : تمثل اسم الحساب

3- الخانة الثالث: تعبر عن المبلغ الابتدائي

4- الخانة الرابعة: نسيه كل مبلغ الابتدائية خاص بكل قسم للمجموع العام لكل أقسام المصنع (نحصل

على نسبة نقوم بقسمة كل مبلغ أولي على المجموع)

5- الخانة الخامسة : مبلغ تقسم الأقسام يكون بضرب النسبة التي تكون في الخانة الثالثة في مجموع

مصلحة النسيج

6- الخانة السادسة : عملية الجمع بين مبالغ الخانة الثالث و الخامسة

- مصلحة التجهيز تحت أرقام الخاصة (500)

جدول الرقم () و يمثل التوزيع المجموع الأولي في مصلحة التجهيز

exl

شرح الجدول الخاصة بمصلحة التجهيز

- 1- الخانة الأولى : تمثل الأرقام الخاصة بهذه المصلحة
- 2- الخانة الثانية : تمثل اسم الحساب
- 3- الخانة الثالث: تعبر عن المبلغ الابتدائي
- 4- الخانة الرابعة: نسيه كل مبلغ الابتدائية خاص بكل قسم للمجموع العام لكل أقسام المصنع (نحصل على نسبة نقوم بقسمة كل مبلغ أولي على المجموع)
- 5- الخانة الخامسة : مبلغ تقسم الأقسام يكون بضرب النسبة التي تكون في الخانة الثالثة في مجموع مصلحة التجهيز

الخانة السادسة : عملية الجمع بين مبالغ الخانة الثالث و الخامسة

3- مصلحة الخدمات

39.107.080	-مجموع أقسام الصيانة:
2.317.420	-مجموع أقسام الإبداع:
7.255.960	-مجموع الأقسام التقنية:

المجموع : 90.104.960

يمكن توضيح مجموع التوزيع الأولي لمصلحة الخدمات كما في الجدول التالي:

تطبيق محاسبة التكاليف لمحاولة تحسين
الكفاءة الإنتاجية في مؤسسة TIFIB-بسكرة-

جدول الرقم () و يمثل التوزيع المجموع الأولي في مصلحة الخدمات

401

شرح الجدول الخاصة بمصلحة النسيج والتجهيز.

- 1- الخانة الأولى : تمثل الأرقام المتكون لمصلحة النسيج و التجهيز.
 - 2- الخانة الثانية: تعبر عن المجموع بعد التوزيع بعد التوزيع لكل مصلحة النسيج و التجهيز.
 - 3- الخانة الثالث: نسيه كل مبلغ الابتدائية خاص بكل قسم للمجموع العام لكل أقسام المصنع (نحصل على نسبة نقوم بقسمة كل مبلغ أولي على المجموع).
 - 4- الخانة الرابعة : مبلغ تقسم الأقسام يكون بضرب النسبة التي تكون في الخانة الثالثة مع مجموع مصلحة الخدمات .90.104.960.
- الخانة الخامسة: عملية الجمع بين مبالغ الخانة الثانية والرابعة.
- توزيع المصاريف الداخلية المتاحة
- مصلحة الأقسام العامة: 65.752.760
- مجموع المصاريف العامة +مجموع الحساب 65 = 92740060=26987300+65.752.760

جدول الرقم () و يمثل التوزيع المجموع الأولي في مصلحة الأقسام العامة.

أقسام العامة

ExI

شرح الجدول الخاصة بمصلحة الأقسام العامة

1- الخانة الأولى : تمثل الأرقام الأقسام المتكونة لمصلحة النسيج التجهيز + قسم التموين و التجارة

2- الخانة الثانية: تعبر عن المجموع بعد التوزيع بعد التوزيع

3- الخانة الثالثة: نسيه كل مبلغ الابتدائية خاص بكل قسم للمجموع العام لكل أقسام المصنع (نحصل

على نسبة نقوم بقسمة كل مبلغ أولي على المجموع).

4- الخانة الرابعة : مبلغ تقسم الأقسام يكون بضرب النسبة التي تكون في الخانة الثالثة مع مجموع

مصلحة الأقسام العامة.

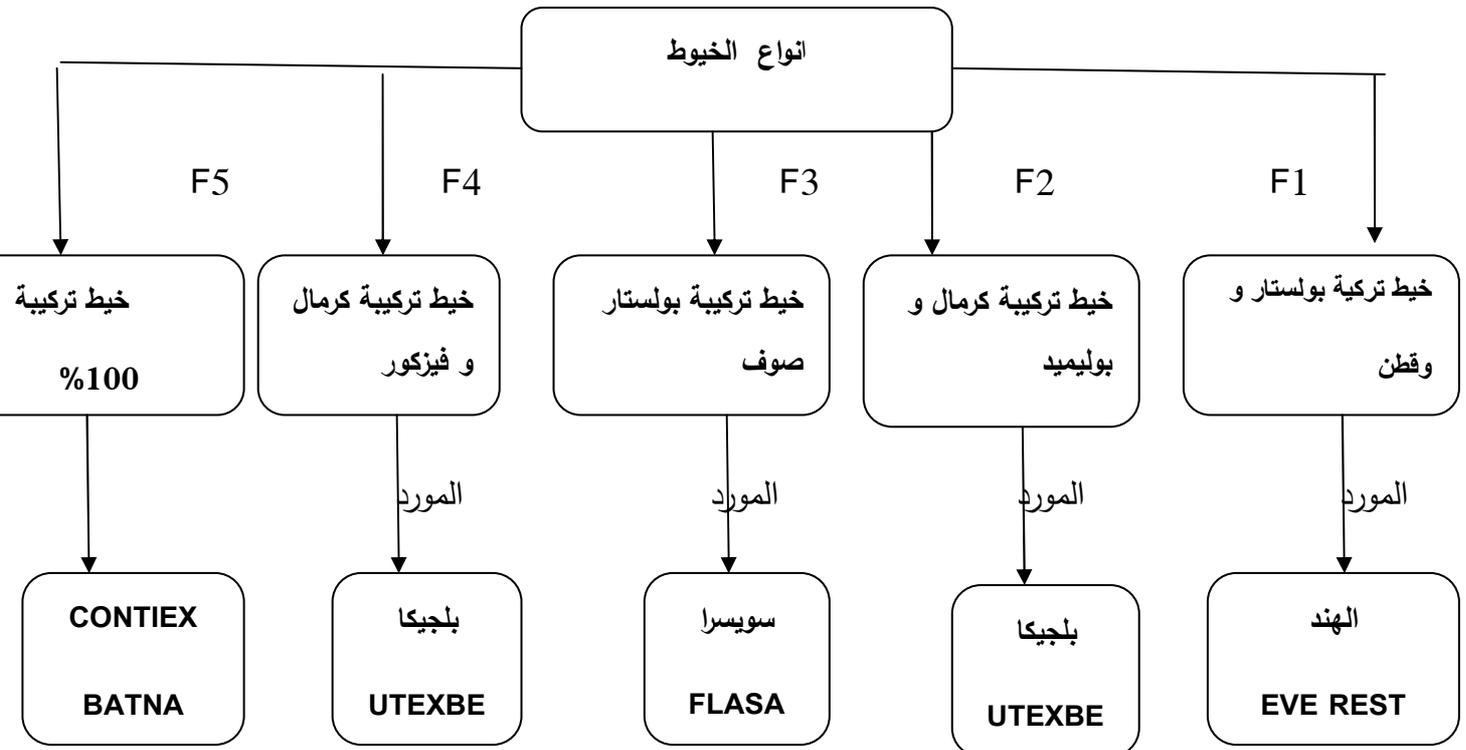
الخانة الخامسة: عملية الجمع بين مبالغ الخانة الثانية والرابعة

شرح بعض الأقسام الموجود داخل المؤسسة

1- قسم التموين: تابع لمصلحة المخزون و المشتريات ،تحت مديرية التموين و التجارة.

طبيعة وحدات قياس هذا القسم : كيلو غرام مادة أولية مشتراة و المتمثلة في مختلف أصناف الخيوط

الشكل رقم(19) أنواع الخيوط التي تشتريها المؤسسة TIFIB-بسكرة-



المصدر : مصلحة الشراء بمؤسسة TIFIB-بسكرة-

2-قسم التخزين : كذلك هذا القسم تابع لمصلحة التخزين و المشتريات يعمل على التخزين الخيوط التي قاموا

بنسجها حيث يرمز للخيوط المنسوج بW وهو يمثل نوع النسيج المصنوع من F

مثلا W1 يمثل نوع النسيج المصنوع من F1

3-قسم التجارة:تابع لمصلحة التسويق ، تحت مدير التموين و التجارة ، طبيعة وحدات قياس هذا القسم هي

: وحدات إنتاجية مباعه و المتمثلة في أنواع الأنسجة.

EXL لإقتسام العامة العريض 1

2

EXL

EXL

الفصل الثالث

تطبيق محاسبة التكاليف لمحاولة تحسين

الكفاءة الإنتاجية في مؤسسة TIFIB-بسكرة-

المطلب الثاني : حساب تكلفة الشراء وتكلفة الإنتاج

أولاً-حساب التكلفة الشراء

لحساب التكلفة أولاً نقوم بحساب تكلفة الشراء المواد الأولية

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (مباشرة + غير مباشرة)

تكلفة الشراء لخيط F1 ; F2 ; F3

الوحدة=دج

جدول رقم (14) يمثل تكلفة الشراء الخيط F1

المادة الأولية F1	البيان
12345690.52	ثمن الشراء:
	مصاريف الشراء المباشرة:
240000	1-مصاريف الجمارك
250000	2-مصاريف النقل الجمارك
237000	3-مصاريف التأمين
	مصاريف الشراء الغير المباشرة
1989567650.56	25698368x77.42
2002640341.08	تكلفة الكلية دج
2560000	عدد الوحدات (كلغ)
782.2813	تكلفة الوحدة الواحدة دج

المصدر :مصلحة الشراء بمؤسسة TIFIB-بسكرة-

الفصل الثالث

تطبيق محاسبة التكاليف لمحاولة تحسين

الكفاءة الإنتاجية في مؤسسة TIFIB-بسكرة-

الوحدة=دج

جدول الرقم (15) يمثل تكلفة الشراء الخيط F2

المادة الأولية F2	البيان
456589.65	ثمن الشراء:
376165.1992	مصاريف الشراء: 4858.76x77.42
832754.8492	تكلفة الشراء الكلية دج
26590.45	عدد الوحدات (كلغ)
31.3178	تكلفة الوحدة الواحدة دج

المصدر: مصلحة الشراء بمؤسسة TIFIB-بسكرة-

الوحدة=دج

جدول الرقم (16) يمثل تكلفة الشراء الخيط F3

المادة الأولية F3	البيان
18278854.54	ثمن الشراء:
89568.25	مصاريف الشراء: 1-مصاريف الجمارك
758968.55	2-مصاريف التأمين
53000	3-مصاريف النقل البحري
2863305.9252	مصاريف الشراء الغير المباشرة 36984.06x77.42
22043697.2652	تكلفة الشراء الكلية دج
6683.56	عدد الوحدات (كلغ)
3298.196	تكلفة الوحدة الواحد دج

المصدر: مصلحة الشراء بمؤسسة TIFIB-بسكرة-

مصاريف الإنتاج

exl

ثانيا: حساب تكلفة الإنتاج

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد المستعملة + مصاريف الإنتاج

تستعمل المؤسسة المادة الأولية

F1 لإنتاج القماش A15

F2 لإنتاج القماش Tissage

F3 لإنتاج القماش Kermel

1- القماش A15 متر واحد منه يحمل 0.265 كلغ من F1

2- القماش Tissage متر واحد منه يحمل 0.548 كلغ من F2

3- القماش Kermel متر واحد منه يحمل 0.123 كلغ من F3

أ/ تكلفة إنتاج القماش A15:

إنتاج 180000 متر من قماش A15 يجب استعمال 47700 كلغ من F1

أي $47700 = 180000 \times 0.265$

الوحدة=دج

الجدول رقم (18): تكلفة إنتاج القماش A15

البيان	قماش A15 (مبالغ) دج
تكلفة الشراء المواد المستعملة	37314818.01
47700x782.2813	
مصاريف الإنتاج	79059600
180000x439.22	
تكلفة الإنتاج الكلي	116374418.01
عدد الوحدات (كلغ)	180000

الفصل الثالث

تطبيق محاسبة التكاليف لمحاولة تحسين

الكفاءة الإنتاجية في مؤسسة TIFIB -بسكرة-

646.5245	تكلفة الوحدة الواحدة
----------	----------------------

المصدر : مصلحة إنتاج بمؤسسة TIFIB-بسكرة-

ب/ تكلفة إنتاج القماش Tissage

لإنتاج 170000 متر من قماش Tissage يجب استعمال 0.548 كلغ من F2

أي $170000 \times 0.548 = 93160$

الجدول رقم (19): تكلفة إنتاج القماش Tissage الوحدة=دج

البيان	قماش Tissage (مبالغ) دج
تكلفة الشراء المواد المستعملة	
93160x 31.31	2916839.6
مصاريف الإنتاج	
170000x391.66	66582200
تكلفة الإنتاج الكلي	69499396
عدد الوحدات (كلغ)	170000
تكلفة الوحدة الواحدة	408.81788

المصدر : مصلحة إنتاج بمؤسسة TIFIB-بسكرة-

ج/ تكلفة إنتاج القماش Kermel

لإنتاج 100000 متر من قماش Kermel يجب استعمال 0.123 كلغ من F3

أي $100000 \times 0.123 = 12300$

الفصل الثالث

تطبيق محاسبة التكاليف لمحاولة تحسين

الكفاءة الإنتاجية في مؤسسة TIFIB-بسكرة-

الجدول رقم (20): تكلفة إنتاج القماش KermeL

البيان	قماش KermeL (مبالغ) دج
تكلفة الشراء المواد المستعملة 12300x3298.196	40567810.8
مصاريف الإنتاج 100000x621.19	62119000
تكلفة الإنتاج الكلي	102686810.8
عدد الوحدات (كلغ)	100000
تكلفة الوحدة الواحدة	1026.8681

المصدر : مصلحة إنتاج بمؤسسة TIFIB-بسكرة-

حساب سعر التكلفة للمنتجات "A15"، "Tissage"، "Kermel"

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد المستعملة + مصاريف الإنتاج

الجدول رقم (21) يمثل حساب سعر التكلفة للمنتجات "A15"، "Tissage"، "Kermel"

البيان	A15	Tissage	Kermel
تكلفة إنتاج المواد المباعة	116374418.01	69499.39.6	102686810.8
مصاريف التوزيع غير المباشرة			
180000x6.29	1132200		
170000x6.29		1069300	
100000x6.29			629000
المجموع	117506618.01	70568696	103315810.8

الفصل الثالث

تطبيق محاسبة التكاليف لمحاولة تحسين

الكفاءة الإنتاجية في مؤسسة TIFIB -بسكرة-

100000	170000	180000	عدد الوحدات
1033.1581	415.109	652.814545	سعر التكلفة لوحدة الواحدة
2101.0816		المجموع	

المصدر : مصلحة إنتاج بمؤسسة TIFIB-بسكرة-

المطلب الثالث: مساهمة لمعرفة دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية

بسبب قلة المعلومات سيتم تطبيق أسلوب المقارنة المرجعية لكل مصلحة في إنتاج :

أ-مصلحة النسيج:

جدول الرقم (22) جدول المقارنة في المصلحة النسيج لسنتين 2012-2013 الوحدة=دج

الفرق	النسبة%	القيمة لسنة 2013	النسبة%	القيمة لسنة 2012	الأقسام
7%	%0	35000	%7	14589125	401
2%	%7	1050000	%9	17819039	402
66%	%9	1400000	%75	150145608	403
-4%	%5	700000	%0	832448,21	404
-2%	%5	700000	%3	5311437,7	405
0%	%5	700000	%5	9121955,3	406
-7%	%7	1050000	%0	410745,82	407
-61%	%61	9450000	%1	1232342,9	408
-1%	%2	350000	%1	1791017,6	409
0%	100%	15435000	%100	201253719	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة إعتامدا على المعطيات داخل المؤسسة TIFIB -بسكرة-

شرح الجدول

- ✓ نلاحظ أن كل من قسم التسديية و التدخيل و مخزون الخيط المنسوج قد ظهرت النسبة موجبة و هذا دليل على تحسين الجيد و زيادة الإنتاجية خلال السنتين.
- ✓ بينما أن كل من قسم القياس و التدوير و لتبخير و التصنيع و التجميع ظهرت النسبة سالب وهذا هذه دليل على سوء التحسين المنتج و عدم تحقيق العوائد و الأرباح للمؤسسة

ب-مصلحة التجهيز:

جدول الرقم(23) جدول المقارنة في المصلحة التجهيز لسنتين 2012-2013 الوحدة=دج

الفرق	النسبة %	القيمة لسنة 2013	النسبة %	القيمة لسنة 2012	الأقسام (1)
-12,88%	17,06%	61455689	4,18%	5417065,67	501
1,41%	0,19%	700000	1,60%	2078944,98	502
1,42%	0,10%	350000	1,52%	1970933,94	503
7,69%	0,44%	1589000	8,13%	10532366,75	504
2,61%	0,71%	2568900	3,32%	4301512,22	505
5,19%	0,71%	2568900	5,91%	7656128,49	506
-5,03%	15,79%	56897369	10,76%	13947571,37	507
10,73%	0,03%	120000	10,76%	13947571,37	508
10,77%	0,29%	1050000	11,06%	14329309,51	509
2,40%	0,35%	1258936	2,75%	3558504,7	521
-2,27%	3,49%	12583698	1,23%	1591770,22	522
-23,30%	34,95%	125893697	11,65%	15095502,37	523
4,78%	0,71%	2568990	5,49%	7116775,37	524
5,68%	0,42%	1500060	6,10%	7903362,07	525
6,00%	0,03%	120000	6,04%	7823937,64	526

الفصل الثالث

تطبيق محاسبة التكاليف لمحاولة تحسين

الكفاءة الإنتاجية في مؤسسة TIFIB -بسكرة-

-15,20%	24,71%	89000019	9,51%	12326224,21	527
0,00%	100,00%	360225258	100,00%	129597480,9	المجموع

المصدر من إعداد الطالبة إعتامدا على المعطيات داخل المؤسسة TIFIB -بسكرة-

شرح الجدول

✓ نلاحظ أن كل من قسم الأشغال و خياط القطن و غسالة حيمر و غسالة والمنشفة وكذلك المقذف و الدرز ومنحري ألي و قسم تبخير القماش المستمر و النهائي و تبخير KB قد ظهرت النسبة الموجبة بين سنتين قد يتضح لنا أن المؤسسة TIFIB في و ضعية التنافسية ، و كذلك في إجراء التحسينات على المنتجاتها.

✓ أما بالنسبة لأقسام مصلحة القماش الخام و التلمس و القص و التغليف قد تبين أن النسبة سالبة و هذا الراجع لعدم المراقبة الأداء و عدم وضع الحد للمفروقات و الاختلافات.

جدول المقارنة(24) الفرق بين التكلفة الشراء الكلية لسنتين 2012-2013 الوحدة=دج

الفرق بين لتكلفة الشراء الكلية لسنتين 2012-2013			
البيان	2012	2013	الفرق
المادة الأولية F1	634556086,60	200264034108,00	-199629478021,40
المادة الأولية F2	106112,80	832754,85	-726642,05
المادة الأولية F3	109990086,30	22043697,27	87946389,03
المجموع	744652285,70	200286910560,11	-199542258274,41

المصدر : من إعداد الطالبة إعتامدا على المعطيات داخل المؤسسة TIFIB -بسكرة-

شرح الجدول :

✓ نلاحظ أن تكلفة الشراء المادة الأولية F1 قد انخفضت سنة 2013 مقارنة بسنة 2012

✓ نلاحظ أن تكلفة الشراء المادة الأولية F2 قد انخفضت سنة 2013 مقارنة بسنة 2012

الفصل الثالث

تطبيق محاسبة التكاليف لمحاولة تحسين

الكفاءة الإنتاجية في مؤسسة TIFIB -بسكرة-

✓ بينما أن تكلفة الشراء المادة الأولية F3 قد ارتفعت سنة 2013 مقارنة بسنة 2012

جدول الرقم (25) يمثل الفرق بين تكلفة إنتاج الكلية لسنتين 2012-2013 الوحدة=دج

الفرق بين تكلفة إنتاج الكلية لسنتين 2012-2013			
البيان	2012	2013	الفرق
القماش A15	1022690,88	116374418	-115351727
القماش Tissage	149744640	69499396	80245244
القماش KermeL	37950559	102686810,8	-64736252
المجموع	188717889,9	288560624,8	-99842735

المصدر: من إعداد الطالبة إعتامدا على المعطيات داخل المؤسسة TIFIB -بسكرة-

شرح الجدول :

✓ نلاحظ إن كل من القماش A15 و KermeL قد انخفضت التكلفة إنتاج الكلية لسنة 2012 مقارنة مع

السنة 2013 و هذا دليل على التراجع إنتاج

✓ بينما القماش Tissage بينما ارتفعت التكلفة إنتاج الكلية لسنة 2012 مقارنة مع التكلفة إنتاج لسن

2013

جدول الرقم (26) الفرق بين سعر التكلفة المنتوجات "A15" Tissage، " KermeL، " لسنتين 2012- 2013

الفرق بين سعر التكلفة المنتوجات "A15" Tissage، " KermeL، " لسنتين 2012- 2013			
البيان	2012	2013	الفرق
القماش A15	6401368	652814545	-646413177
القماش Tissage	38905	415109	-376204
القماش KermeL	134,33	1033,1581	-898,8281
المجموع	6440407,33	653230687,2	-646790280

المصدر : من إعداد الطالبة إعتامدا على المعطيات داخل المؤسسة TIFIB -بسكرة-

شرح الجدول :

✓ انخفاض سعر كل تكاليف القماش مقارنة بسنة الماضية.

➤ من خلال ذلك نستنتج أن التقييم بالمقارنة يعمل على تحسين النوعية و زيادة الإنتاجية و يساعد المؤسسة على معرفة الثغرات التي قد تحدث خلال السنتين متتاليتين و يعطي المؤسسة تحذير مبكر عند قرب زوال الميزة التنافسية التي تتمتع بها مما ينتج عن ذلك انخفاض الحصة السوقية للمؤسسة و كذلك معرفة مواطن الضعف و القوة في الأداء و العمل علة تصويب مناطق الضعف وتعمل على تحفيز طاقم العاملين على التحسين المستمر للعمليات و المنتجات و تعزيز المزيد من المبيعات و الأرباح .

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة الميدانية التطرق إلى لمحة تاريخية عن المؤسسة النسيج و التجهيز كما تم التعريف بالمؤسسة محل الدراسة و كذلك الهيكل التنظيمي للمؤسسة TIFIB-بسكرة- ، وكذلك مكننا من تحديد سعر التكلفة داخل المؤسسة التعرف على أهم التكاليف الموجود داخل المؤسسة من خلال هذه التكاليف حددنا التكلفة الشراء و الإنتاج وفي الأخير أشارنا إلى دور المحاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية .