



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

الموضوع

استخدام محاسبة التكاليف في ترشيد تكاليف الانتاج بالمؤسسة
الاقتصادية

دراسة حالة وحدة الجبس ومشتقاته - أولاد جلال -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف: إعداد الطلبة:

دبابش محمد نجيب ➤

جغوري علي ➤

رقم التسجيل:/2015
تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي : 2015/2014

قسم العلوم التجارية



آية قرآنية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{ لَا يُكَلِّفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا
اَكْتَسَبَتْ رَبِّنَا لَا تُؤْخِذُنَا إِن نَسِينَا أَوْ أَخْطَأْنَا رَبِّنَا وَلَا حِمْلٌ
عَلَيْنَا إِصْرًا كَمَا حَمَلْنَا عَلَى الَّذِينَ مِن قَبْلِنَا رَبِّنَا وَلَا حِمْلُنَا مَا
لَا طَاقَةَ لَنَا بِهِ وَاعْفُ عَنَّا وَارْحَمْنَا أَنْتَ مَوْلَانَا
فَانصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ }

(سورة البقرة : آية 286)

الإلهام

الى من علمني الصبر و الاخلاص في العمل ، وجعل كتاب الله منهاج حياته حفظا
وتعليما ... ابي امد الله في عمره .

الى التي لم تبخل في تربيتي وتشجيعي وسهرت علي الليالي الطوال ... امي امد الله
في عمرها .

الى شريكتي في الافراح والأحزان ... زوجتي حفظها الله لي .

الى من تقاسمت معهم معيشة الحياة ... اخي وأخواتي حفظهم الله لي .

الى زملائي وأصدقائي طلبة الماستر .

والى كل من علمني علما نافعا والى اساتذتي ومعلمي الافاضل والى كل من مد لي يد
المساعدة من قريب وبعيد والى كل هؤلاء اهدي خلاصة عملي وثمره جهدي المتواضع

.

وأخيرا ادعوا الله ان يجمعنا مع افضل الخلق سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم في

الفردوس الاعلى . آمين

علي جفروري

شكر وتقدير

قبل كل شيء نشكر الله عزو جل ونحمده الذي رزقنا من العلم مالم نكن نعلم ووهبنا من القوة والصبر ما نحتاجه للوصول الى هذا المستوى واتمام دراستنا وعملنا المتواضع هذا نفعنا الله بهو اياكم .

كما اتقدم بالشكر الجزيل ، والامنتان العظيم ، والعرفان والتقدير الى الأستاذ المشرف الذي اكن له الاحترام " دبابش محمد نجيب " لما بذله معي من وقت وجهد خلال إشرافه ومن توجيهات ونصائح قيمة .

وأتوجه أيضا بخالص الشكر والتقدير الى السادة الاساتذة اعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذا البحث وتقييمه .

كما لا أنسى الشكر والتقدير لكل العاملين بالمؤسسة " مؤسسة الجبس ومشتقاته

- اولاد جلال -

والذين لم يبخلو عليا بالمعلومات والمساعدة.

ملخص
البحث

من خلال هذه الدراسة قمنا بدراسة نظام محاسبة التكاليف والتي تعتبر من أهم الأنظمة المستخدمة في الإدارة ، وذلك خلال مجموعة من الطرق المستعملة حسب حاجة المؤسسة، ولهذا النظام القدرة على حل المشكل الأساسي الذي يواجه أي مؤسسة، ألا وهو ترشيد التكاليف أو تكاليف الإنتاج وذلك من خلال اختيار الأسلوب الجيد والأمثل والمناسب من اجل ترشيد أو الاستخدام الأمثل لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة. وفي الدراسة الميدانية ولتقييم واقع المؤسسة الاقتصادية لنظام محاسبة التكاليف المطبق فيها والطرق التي تستعملها في حساب التكاليف.

الكلمات المفتاحية:

محاسبة التكاليف - التكلفة - سعر التكلفة - ترشيد تكاليف الإنتاج.

Grace à cette étude, nous avons étudié le système de comptabilisation des couts, qui est l'un des systèmes les plus importants utilisés dans l'administration, et que grâce à une variété de méthodes utilisées par la nécessité de l'entreprise. Mais ce système, la capacité à résoudre le principal problème de toute institution, mais une rationalisation des couts ou le cout de la production et celle de par le choix d'un bon style et le meilleur et approprié de rationaliser ou de déterminer l'utilisation optimale du cout unitaire.

Dans l'étude sur le terrain et dévaluer la réalité des institutions économiques du système et la manière dont les couts application des couts.

Mots clés : la comptabilisation des couts, les couts, prix de revient, la rationalisation des couts de production.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	اية قرآنية
	شكر وتقدير
	الاهداء
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الاشكال
	ملخص البحث
أ - و	المقدمة
الفصل الاول : مدخل الى محاسبة التكاليف	
02	تمهيد
03	المبحث الاول : ماهية محاسبة التكاليف
03	المطلب الاول: مفهوم محاسبة التكاليف
07	المطلب الثاني: دور محاسبة التكاليف ووظائفها
12	المطلب الثالث: مبادئ محاسبة التكاليف واهدافها
14	المطلب الرابع: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبات الاخرى و اوجه الاختلاف
17	المبحث الثاني: طرق محاسبة التكاليف
17	المطلب الاول: الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف
17	1 - طريقة التكاليف الكلية.
20	2 - طريقة التكاليف المتغيرة والتحميل العقلاني.
26	3 - طريقة التكاليف المعيارية.
28	المطلب الثاني: الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف
28	1 - طريقة التكلفة المستهدفة

32	2 - طريقة التكاليف على اساس الانشطة.
36	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: ترشيد تكلفة الانتاج من خلال اساليب محاسبة التكاليف
44	تمهيد
45	المبحث الاول: ماهية تكلفة الانتاج
45	المطلب الاول: تعريف التكلفة والانتاج وسعر التكلفة
50	المطلب الثاني: مكونات وتبويب عناصر التكاليف
55	المبحث الثاني : اساليب محاسبة التكاليف في ترشيد تكلفة الانتاج
55	المطلب الاول: مفهوم الترشيح
56	المطلب الثاني: اساليب محاسبة التكاليف في ترشيد تكلفة الانتاج
56	1 - طريقة التكاليف الكلية
59	2 - طريقة التكاليف المتغيرة
63	3 - طريقة التحميل العقلاني لتكاليف الثابتة
65	4 - طريقة التكاليف المعيارية
70	5 - طريقة التكاليف على اساس النشاط
77	6 - طريقة التكلفة المستهدفة
86	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: ترشيد تكلفة الانتاج بمؤسسة الجبس ومشتقاته من خلال اساليب محاسبة التكاليف
94	تمهيد
95	المبحث الاول: لمحة عن مؤسسة الجبس ومشتقاته
95	المطلب الاول: تعريف مؤسسة الجبس ومشتقاته - اولاد جلال -
95	المطلب الثاني: نشأة مؤسسة الجبس ومشتقاته - اولاد جلال -
97	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجبس ومشتقاته - اولاد جلال -
98	المطلب الرابع: التركيبة البشرية وزبائن مؤسسة الجبس ومشتقاته - اولاد جلال -
100	المبحث الثاني: واقع محاسبة التكاليف وتكلفة الانتاج في مؤسسة الجبس ومشتقاته - اولاد جلال -
100	المطلب الاول: وصف لعملية الانتاج في مؤسسة الجبس ومشتقاته - اولاد جلال -
101	المطلب الثاني: تعريف محاسبة التكاليف في مؤسسة الجبس ومشتقاته - اولاد جلال -
101	المطلب الثالث: واقع محاسبة التكاليف وتكلفة الانتاج بمؤسسة الجبس ومشتقاته - اولاد جلال -

106	المبحث الثالث: اسلوب التكلفة المستهدفة في ترشيد تكلفة الانتاج
106	- حساب تكلفة الانتاج وفق التكلفة المستهدفة
110	خلاصة الفصل
	الخاتمة
112	نتائج الدراسة
113	اختبار الفرضيات
114	توصيات البحث
	قائمة المراجع

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
09	وظائف محاسبة التكاليف	01
14	تلخيص اهداف محاسبة التكاليف	02
97	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجبس ومشتقاته – اولاد جلال-	03

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
15	الفرق بين محاسبة التكاليف والمحاسبة العامة	01
99	التركيبية البشرية لمؤسسة الجبس ومشتقاته - اولاد جلال -	02
99	انواع الجبس المنتج من طرف مؤسسة الجبس ومشتقاته - اولاد جلال -	03
100	تشكيلة المنتجات لدى مؤسسة الجبس ومشتقاته - اولاد جلال -	04
101	مخزون اول الشهر في المؤسسة	05
102	تكلفة شراء مواد التعبئة	06
103-102	حساب التكلفة الوسطية المرجحة للأكياس	07
103	تكلفة شراء الصخور الكلسية	08
103	حساب التكلفة الوسطية المرجحة للصخور الكلسية	09
104	الاعباء المختلفة التي تتحملها المؤسسة في عملية الانتاج	10
105	تكلفة انتاج منتج الجبس	11
106	سعر تكلفة المنتجات النهائية	12
107	العمليات من اجل التكاليف المراد تخفيضها	13
109	تكلفة بعد تخفيض التكاليف الزائدة	14

المقدمة

يعد علم المحاسبة علما لا يمكن الاستغناء عنه وذلك لتسيير المؤسسة الاقتصادية، حيث أصبحت

المحاسبة العامة ضرورية لنجاح المشاريع ومعرفة الاتجاه الذي تسيير فيه كل مؤسسة ومن الضروري

إدخالها كعامل للتسيير و الإدارة، بالإضافة إلأنها عامل رقابي بالدرجة الأولى ، فاستعمال المحاسبة العامة لمبدأ

القيد المزدوج أثبتت جدارتها في مجال تحديد الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية في آخر الدورة المالية لكن

باعتبارها كشف سنوي لحسابات المؤسسة ، مما أدبإلى عدم تحديد المسؤوليات و الصلاحيات داخل المؤسسة

لذا فإنه لضمان التسيير الجيد للمؤسسات الاقتصادية و بالخصوص منها ذات الطابع الصناعي سواء كان ذلك

في القطاع العام أو الخاص، حيث يعتمد التسيير الناجح أساس وبالدرجة الأولى على التحكم في استعمال

عناصر الإنتاج واستغلالها استغلالا جيدا وبالتالي التحكم في النفقات والمصاريف الخاصة بذلك الاستعمال

وتكمن القدرة في كفاءة مسير المؤسسات في استخدام الأدوات استخداما ناجحا .

وان المؤسسات الاقتصادية أيضا عرفت تطورا هائلا، وذلك نتيجة التقدم الحاصل في أساليب الإدارة والتسيير ونظرا

لحجم المؤسسة أدت الحاجة إلى زيادة التخصصات الإدارية الدقيقة وتعتمد العملية الإدارية، على الأمر الذي

يتطلب معه ضرورة تحقيق التنسيق والتطبيق والرقابة الفعالة، ومع تزايد المنافسة في السوق تطلب الأمر إلى زيادة

مهارات عالية في الإدارة وابتكارات جديدة وتقنيات حديثة ذلك من اجل تحقيق الميزة التنافسية في السوق .

أما نجاح المؤسسات فهو يعتمد على مدى وجود إدارة فعالة من اجل القيام بالتنسيق بين الموارد المختلفة منها

(المادية، البشرية، المالية) وهذا من اجل تحقيق أهدافها، وهذا متوقف على مدى سلامة ورشد القرارات التي تم

اتخاذها من طرف المديرين .

والمؤسسة الاقتصادية تستخدم بعض التقنيات من بينها المحاسبة التحليلية والتي تعرف أيضا بمحاسبة التكاليف،

لأنها أداة أساسية من الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير، وترتيب المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة،

ومن هذا التحليل يقوم المسيرين باتخاذ القرارات السليمة والجيدة مع إدخال التطور في أنظمة التكاليف، وهذا

التطور أدبالي ظهور أو إنتاج أنظمة حديثة على غرار الأنظمة التقليدية لنظام التكاليف منها نظام التكاليف على أساس الأنشطة، ونظام التكلفة المستهدفة وغيرها من الأنظمة .

وكما تقوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بجمع المعلومات وتبويبها بما يفيد الإدارة ومساعدتها على التخطيط وتقييم النتائج والرقابة على العمليات، التي تهدف إلى معرف نقاط القوة والضعف لمساعدة المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات، ومن أهم هذه القرارات هي تحديد وترشيد وحساب تكلفة إنتاج المنتجات.

وعلى حدود ما تم استعراضه يمكن صياغة الإشكالية في الشكل التالي:

كيف يتم استخدام أساليب محاسبة التكاليف في ترشيد تكاليف الإنتاج بالمؤسسة

I. التساؤلات الفرعية:

للإجابة على هذا السؤال يمكن تحليل إشكالية البحث بالأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما مفهوم محاسبة التكاليف وما هي أهدافها؟
- 2- هل محاسبة التكاليف تعتبر من الأدوات المهمة في المؤسسة؟
- 3- هل محاسبة التكاليف لها دور في ترشيد تكاليف الإنتاج؟
- 4- طرق حساب تكلفة الإنتاج هل تختلف من مؤسسة إلى أخرى؟

II. الفرضيات:

وبفرض الإجابة على الأسئلة المطروحة فإنه يتم الانطلاق من الفرضيات التالية:

- 1- نعم تعتبر محاسبة التكاليف من الأدوات المهمة في المؤسسة الاقتصادية .
- 2- محاسبة التكاليف يتم استخدامها في التسيير والتوضيح لدعم الثقة في اتخاذ القرار.
- 3- نعم لمحاسبة التكاليف دور هام في ترشيد تكاليف الإنتاج .
- 4- نعم تختلف طرق حساب تكلفة الإنتاج من مؤسسة إلى أخرى .

III. أهداف البحث :

- إعطاء نظرة شاملة عن محاسبة التكاليف وتكلفة الإنتاج.
- معرفة محاسبة التكاليف إذا كانت ترشد تكاليف الإنتاج.

IV. أهمية البحث:

تتجسد أهمية البحث في كيفية استخدام أساليب محاسبة التكاليف وكيفية التحكم في التكاليف والبحث عن ترشيد تكلفة الإنتاج وكل هذا من أجل دفع عجلة الاقتصاد للأمام .

V. أسباب اختيار البحث:

- أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية .
- إمكانية البحث في هذا الموضوع والقدرة على الوصول الى المراجع اللازمة.
- معظم المؤسسات لا تستعمل هذه التقنية.
- الأهمية التي تكتسبها محاسبة التكاليف في الإنتاج .
- سعي الباحثين إلى توسيع رصيدهما المعرفي في مجال محاسبة التكاليف .

VI. حدود البحث:

- لإعداد البحث وإنجازه،اعتمدنا على مصادر جمع المعلومات والبيانات الاتية :
- الجانب النظري: اعتمدنا في هذا الجانب من البحث على مجموعة من المصادر منها العربية والأجنبية الخاصة بمجال موضوعنا بالإضافة الى مذكرات وأطروحات ومواقع الانترنت .
 - الجانب التطبيقي أو العملي : فاعتمدنا على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة والمتمثلة في سجلات المؤسسة،والتقارير والمقابلات.

VII. المنهج المتبع:

اتبعنا في هذا البحث في الجانب النظري منهج الوصف والتحليل من اجل دراسة جيدة للبحث من مفاهيم أساسية متعلقة بهذا الأخير، وفي الجانب التطبيقي والعملي تم الاعتماد على أسلوب دراسة حالة المؤسسة .

VIII. صعوبات البحث:

نظرا لخصوصية موضوع البحث والمتعلق بدراسة محاسبة التكاليف وترشيد تكاليف الإنتاج في المؤسسة الاقتصادية فاعترضنا مجموعة من الصعوبات من أهمها :

- صعوبة جمع المعلومات في بعض الميادين .
- صعوبة تفسير بعض المعلومات المعطاة في جانب الدراسة الميدانية .
- صعوبة الوصول إلى المعلومة وعدم منحنا الملاحق اللازمة في الدراسة الميدانية بسبب تحجج بعض المسؤولين بالسرية المهنية .

IX. الدراسات السابقة :

❖ درحمن هلال ، المحاسبة التحليلية نظام للتسيير، ومساعدة على اتخاذ القرار، أطروحة الدكتوراه، جامعة الجزائر، (2004/2005)

تهدف هذه الأطروحة إلى دراسة المفاهيم العامة للتنظيم، المؤسسة، التكاليف، القرارات، حيث تم دراسة مختلف الطرق التقليدية لحساب التكاليف، وبعض الأنظمة الحديثة مثل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ، وتعرضت الدراسة إلى محاولة تصميم نظام معلومات محاسبي للمحاسبة التحليلية يساعد المسيرين في اتخاذ قرارات التسيير بشكل عام بعدها تم دراسة واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وأفاق استخدامها .

❖ مصباح فاطمة، مكانة المحاسبة التحليلية في تحديد الإنتاجية وسياسة التسعير، دراسة حالة مؤسسة

ENICAB ولاية بسكرة، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم المالية والمحاسبة،

جامعة محمد خيضر بسكرة .

من خلال هذه الدراسة نستنتج أنها تهدف إلى عدم الاستغناء عن المحاسبة التحليلية وتساعد على تحقيق الكفاءة

الإنتاجية والجودة، ومن خلال هذا التعبير نرى محاسبة التكاليف هي أداة فعالة ومناسبة للمؤسسة وذلك من

خلال التعرف على الانحرافات والأخطاء في الوقت المناسب ولها مكانة هامة في تحديد تكلفة الإنتاج في

المؤسسة الاقتصادية .

❖ بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج دراسة حالة شركة الاسمنت حامة

بوزيان - قسنطينة-، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص

محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة (الجزائر).

من خلال هذه الدراسة نرى المؤسسة تتكون من مجموعة من أنظمة فرعية تتفاعل فيما بينها من خلال علاقات

متبادلة وفي إطار تنسيق عام في نطاق محدد من أجل تحقيق أهدافها، وتنامي اهتمام الإدارة بالمعلومات التي

تساعدها في تسيير وتخطيط وأحكام الرقابة والمتابعة، وفي المؤسسة أيضا نظام المعلومات المحاسبية تحل

مكانة هامة لأنها من أهم الموارد التي تعتمد عليها المؤسسة في تحقيق النجاح والتميز، وأيضا ظهور محاسبة

التكاليف كضرورة محاسبية وتقنية كمية تهتم بمجال حساب التكاليف وتحديد التكلفة النهائية لمنتجات المؤسسة

الاقتصادية.

❖ كتيري محمد كنزي، زميط لقمان، الرقابة على التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة

ENICAB ولاية بسكرة، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ليسانس في العلوم المالية والمحاسبة،

جامعة محمد خيضر .

نرى في هذه الدراسة أن محاسبة التكاليف تلعب دورا كبيرا في مد العون للمؤسسة من معطيات ومعلومات ومحاسبة التكاليف تمكن من تحليل البيانات المحاسبية من اجل اتخاذ القرارات المتعلقة بالرقابة، وأيضا تسعى المؤسسة من خلال الرقابة على كل عناصر التكاليف إلى تحسين مستوى المؤسسة للوصول إلى أهدافها المرسومة مسبقا، ويقوم أيضا بوضع تقارير شهرية عن التكاليف للجهات العليا .

ومن خلال الدراسات السابقة نرى أنها مشتركة في جانبها النظري والخاص بمحاسبة التكاليف وتختلف في الباقي كل حسب الموضوع المراد دراسته أما موضوعنا فيقوم بدراسة محاسبة التكاليف في جانبها النظري وطرقها المختلفة الحديثة والتقليدية واختيار الطريقة التي من خلالها نقوم بترشيد تكلفة الإنتاج وفي الجانب التطبيقي قمنا بإسقاط الجانب النظري على مؤسسة محل الدراسة وذلك من خلال القيام بحساب تكلفة الإنتاج وفق الطريقة المتبعة في المؤسسة ثم قمنا نحن بإسقاط التكاليف المقدمة من طرف المؤسسة على الطريقة المختارة من طرفنا وإيجاد الفرق وإيجاد الطريقة التي قمنا باختيارها هي الأفضل في ترشيد تكلفة الإنتاج وهي طريقة التكلفة المستهدفة .

الفصل الأول

مأخذ إلى محاسبة التكاليف

تمهيد:

تعتبر محاسبة التكاليف إحدى أهم التقنيات الحديثة في مجال الإدارة والتسيير والتي بدورها تقوم بدعم الثقة في القرارات التي تساعد المسؤولين على اتخاذها، وتعتبر محاسبة التكاليف احد فروع محاسبة المؤسسة، الذي يعمل على تطبيق مبادئ وأسس وقواعد محاسبية خاصة في تسجيل وتحليل بيانات الأعباء والتكاليف بطرق محددة وذلك لأغراض تسييري هو إدارية متعددة، وعليه سنحاول في هذا الفصل دراسة أهم المفاهيم والمبادئ التي تقوم عليها محاسبة التكاليف وبعض الأهداف والوظائف التي تمتازها وبيان أهم الطرق التقليدية والحديثة المستخدمة في تطبيقها، ولهذا الغرض قسمنا الفصل إلى المباحث التالية :

المبحث الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

المبحث الثاني: طرق محاسبة التكاليف

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

تتمثل محاسبة التكاليف في المجال الموجود أمام المحاسبين لخدمة إدارة المؤسسة وهي إحدى فروع المحاسبة، ومهمتها متكونة في تجميع وتحليل بيانات التكاليف، وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات وتقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة وتقوم بتسجيل كل العمليات الخاصة لنشاط المؤسسة :

المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

1. مفهوم محاسبة التكاليف:

1.1: تعريف بعض المصطلحات المستخدمة في محاسبة التكاليف:

قبل الدخول إلى تعريف محاسبة التكاليف يجب تعريف بعض المصطلحات المتعلقة بها:¹

- الكلفة: "هي عبارة عن تضحية اقتصادية معبر عنها بقيمة نقدية تقابلها منفعة اقتصادية وللحصول على الكلفة نقوم بضرب قسمين تتكون منها الكلفة وهما: السعر والكمية وذلك للحصول على الكلفة".
- المصروف: "وهي الكلفة المستنفذة خلال فترة مالية والتي يقابلها إيراد خلال تلك الفترة وهي أيضا الإنفاق من أجل الحصول على منفعة".
- الخسارة: "وهي أيضا تضحية اقتصادية بقيمة نقدية لكن لا تقابلها أي منفعة اقتصادية".

2.1: تعريف محاسبة التكاليف:

❖ تعرف محاسبة التكاليف: " على أنها جزء من نظم إدارة التكلفة الذي يقيس التكلفة للوفاء بالأهداف الثلاثة

لنظم الإدارة والتكلفة تشمل عمليتين هما: تجميع التكاليف ثم تخصيص التكاليف "².

¹ - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان (الأردن)، 2006، ص ص 22-23.

² - ثناء علي قباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، ط2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2014، ص 17.

- ❖ ويعرفها أيضا على أنها: " فرع متخصص من فروع المحاسبة العامة وتكون مهمتها تجميع وتحليل بيانات التكاليف وتوزيع المصروفات من اجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات، وتقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة، وتقوم بتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة لنشاط المؤسسة".¹
- ❖ كما عرفت: " إن هدفها الأساسي هو القيام بتجميع وتحليل وتقديم المعلومات الملائمة للاستخدام الداخلي بمعرفة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وأيضا تقوم بإعداد وتقديم معلومات مستقلة لكل خط من خطوط الإنتاج أو كل قسم من أقسام المؤسسة أو غير ذلك " ².
- ❖ وهي كذلك : " مجموعة من الإجراءات المتتابعة التي تهدف لتحقيق غاية أو عدة غايات محدودة بأفضل السبل والتكاليف أو هي مجموعة من الأشياء المادية أو غير المادية، حقيقية أو غير حقيقية (طبيعية) تمثل معا شياً متكاملًا واحد يعمل بتنسيق كامل مع البيئة المحيطة به لتحقيق الهدف المنشود " ³.
- ❖ ونستنتج من التعاريف السابقة لمحاسبة التكاليف نتيجة لمعالجة المعلومات أو المعطيات، المحصل عليها من المحاسبة العامة ومصادر أخرى، وكل هذا من اجل الوصول إلى نتائج تساعد المسيرين في اتخاذ القرارات الهامة داخل المؤسسة في مجال التسيير، كما تقوم أيضا بتحديد المهام والمسؤوليات وذلك خلال قيامها بالتجميع، التخصيص، التحليل، للبيانات الخاصة بالنشاط الاقتصادي للمؤسسة وذلك من اجل إعداد التقارير الخارجية وللتخطيط الداخلي ورقابة على العمليات التجارية، والأخذ بالقرارات المناسبة ومن اجل تحقيق المؤسسة أهدافها.

¹ - بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص 8 .

² - بديع الدين ريشو، إدارة التكاليف، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية(مصر)، 2010، ص 05.

³ - احمد حلمي جمعة، محاسبة التكاليف المعيارية (التصميم، الرقابة، محاسبة المسؤولية)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان(الأردن)،

2011، ص31.

2.نشأة محاسبة التكاليف:

لقد ظهرت المحاسبة كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية القانونية، المؤثرة على الذمة المالية لفرد أو مؤسسة، وقد اتخذت للفرد أو المؤسسة، واتخذت عدة أنظمة منذ القديم (منذ عهد بابل)، إذ كانت تعتمد أساسا على القيد الوحيد في المحاسبة العامة، وتطورت هذه الأخيرة إلى أن ظهر القيد المزدوج في أواخر القرن الخامس عشرة (15)، وبالتحديد سنة 1494 على يد الايطالي " ليك باسيولي " في كتابه (summa de arthmitika) الذي نشر في هذه السنة في البندقية بإيطاليا، ومن أسباب ظهور هذا التطور في المحاسبة في إيطاليا بالذات، والازدهار الاقتصادي التجاري إذ اقتضت المشروعات الكبيرة، والعلاقات التجارية الواسعة هذه الوسيلة وهي التي تسمح بمراقبة العمليات في أوروبا إلى أن ظهرت الثورة الصناعية في إنجلترا، فانتقلت المحاسبة إلى هذا البلد، وعرفت تطورا سريعا لتتلاءم مع احتياجات الشركة الجديدة (SARL – EURL) . وهكذا ظهرت أساليب محاسبية جديدة، وأدى تطور ونشأة الشركات التجارية والمالية والصناعية، إلى ظهور نوع آخر من المحاسبة وهو ما يسمى بالمحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف أو محاسبة التسيير وقد ازدادت أهمية هذه المحاسبة مع تطور نشاطات المؤسسات، إذ تطورت هي الأخرى باستمرار، وأصبحت ذات أهمية كبيرة ووسيلة ضرورية للتسيير في المؤسسات بمختلف أنواعها (التجارية - الصناعية -الخدمية... الخ) وتزداد أهميتها في المؤسسات الصناعية خاصة، وقد أصبحت ذات مفهوم وتطبيق واسع بعد الحرب العلمية الثانية لتشمل ما يسمى بمحاسبة التسيير، وأدخلت فيها أساليب جديدة، بعد أن كانت تستعمل أسلوب التكاليف بمختلف أنواعها (تكاليف اقتصادية- تكاليف تاريخية - تكاليف نقدية -تكاليف معيارية - تكاليف ثابتة - تكاليف متغيرة - تكاليف شبه متغيرة ...) وسعر التكلفة الحقيقي أو التاريخي فقط.¹

¹ - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير (محاسبة التحليلية)، دار المحمدية العامة، الجزائر، ج1، 1999، ص ص 7-8.

1. مبررات ظهور محاسبة التكاليف:

- إن قصور المحاسبة المالية في تلبية متطلبات الإدارة من البيانات والمعلومات المتعلقة ب:¹
- عناصر الإنتاج المستخدمة في كل مركز تكلفة سواء كان أمر إنتاجي أو مرحلة إنتاجية أو قسم إنتاجي حيث يكون فيه المدير معرض للمساءلة عن الكلف.
 - تكاليف مجموعة من عمليات سلسلة القيمة المتعلقة ببيع وتوزيع المنتجات.
 - كلفة الوحدة الواحدة المنتجة.
 - تسعير الوحدة الواحدة المنتجة اعتمادا على كلفة العناصر الداخلة في إنتاجه .
 - معلومات عن زيادة التكاليف المرتبطة بزيادة حجم الإنتاج.
 - العوائد المحققة من كل سلعة .

1.1. المنظور المعاصر لمحاسبة التكاليف :

من الطبيعي محاسبة التكاليف تشهد هي أيضا العديد من مجالات التطور كغيرها من المحاسبات، ولم يكن اختبار بل ضرورة يصعب الفرار منها بعد أن ظهر العديد من الأساليب المعاصرة التي يمكن للإدارة استخدامها حتى تتمكن من النجاح في البيئة التنافسية التي يتصف بها الاقتصاد العالمي في الوقت الحالي، ومن أهم الأساليب نذكر منها :²

- إدارة الجودة الشاملة.
- الإدارة على أساس الأنشطة .
- التحسين المستمر .
- المقاييس المرجعية.
- إعادة الهندسة.
- التكلفة المستهدفة.
- تكلفة دورة حياة المنتج .

¹- إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 22.

²- بديع الدين ريشو، مرجع سابق، ص 7- 10.

1. نتائج تطور محاسبة التكاليف:

- ويمكن تلخيص نتائج تطور نظام محاسبة التكاليف فيما يلي:¹
- قياس التكاليف الغير المباشرة ووضع طرق لتوزيعها وتحميلها عن المنتج النهائي.
 - وضع طرق علمية لمبدأ التكلفة التاريخية وتحديد التكلفة المباشرة الأولية ككل من المواد والقوة البشرية والخدمات الصناعية المباشرة.
 - وضع أساليب التكاليف التقديرية والمحددة مقدما.
 - ظهور الاتجاه نحو توحيد أنظمة التكاليف الصناعية النوعية.
 - طرق تحديد التكاليف الإضافية وأساليب معالجة التكاليف الفعلية عنها، فيما يتعلق بالتكاليف غير المباشرة.
 - تحول الاهتمام من تحديد التكاليف إلى الرقابة على عناصر التكلفة .
 - تأكيد أهمية محاسبة التكاليف كأداة ضرورية في كافة النشاطات للإدارة الحديثة.
 - مساهمة التكاليف بشقيها الفعلية والقياسية في وضع نظم الموازنات التخطيطية والمرنة، لتحقيق أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.
 - توجيه البحوث العلمية نحو دراسة تكاليف التسويق وتكاليف النشاط الإداري.
 - استخدام أساليب بحوث العمليات في محاسبة التكاليف وتطوير أساليبها وطرقها العلمية.
- المطلب الثاني: دور محاسبة التكاليف ووظائفها**

1. دور محاسبة التكاليف:

- يكمن دور محاسبة التكاليف فيما يلي:²
- توفير معلومات حسابية يمكن اعتمادها في المستقبل لإعداد مصاريف معيارية من خلال الاهتمام بالمجموعات المحاسبية العامة، خاصة المجموعة السادسة منها.
 - إمكانية تقييم المخزون أي الكميات التي لم تستهلك في نهاية الفترة الحسابية خاصة لنسب حسابات د/33 ود/34 ود/35 ود/36 من المحاسبة العامة.

¹ - احمد كليونة، رأفت سلامة، إيهاب نظمي، الأصول والأساليب في محاسبة التكاليف (المدخل النظري والتطبيق)، دار وائل للنشر، عمان (الأردن)، 2011، ص ص 9-13.

² - علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص ص 1-2.

- إعطاء قاعدة حسابية لتحديد سعر البيع للمنتجات مع الأخذ بعين الاعتبار معطيات المنافسة .
- مراقبة مستوى المصاريف والمبيعات وبالتالي تطورت النتيجة بواسطة التحليل الاقتصادي.
- التحليل على مستوى كل منتج تكلفة ومبيعات على مستوى الوظائف الموجودة داخل المؤسسة لمعرفة مستوى مصاريف كل قسم في سعر التكلفة، وخاصة الرئيسية منها كالتسويق، الإنتاج، التموين على مستوى كل طلبيه .
- تحليل النتيجة وتفسيرها مع توضيح الأسباب التي أدت إلى هذه النتيجة، المعنية قصد تصحيح الوضع واتخاذ القرارات اللازمة في حالة نتيجة سلبية أو تشجيع الوضع في الحالة العكسية .

2. وظائف محاسبة التكاليف:

هي عدة وظائف بتحققها يساعد إدارات المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة والمتمثلة في تحقيق الربح وخاصة في ظل المنافسة من خلال تحفيز المؤسسة على استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي ويمكن ذكر هذه الوظائف باختصار كما يلي:¹

A. الوظيفة التسجيلية: من خلال الطريقة المعتمدة من قبل الوحدة الاقتصادية في عملية التسجيل سواء على أساس طريقة الاندماج وإضافة إلى دخول السجلات المالية خاصة بمحاسبة التكاليف أو على أساس الانفصال أي مسك سجلات مستقلة ومنفصلة عن سجلات المحاسبة التكاليف التي تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف (مواد- أجور- مصروفات...).

بعبارة أخرى هي الإثبات الفعلي أو التاريخي للأحداث ذات طابع التكاليف والتي نستخرجها من الوثائق والمستندات وتتم عملية الإثبات في السجلات والدفاتر التكاليفية.

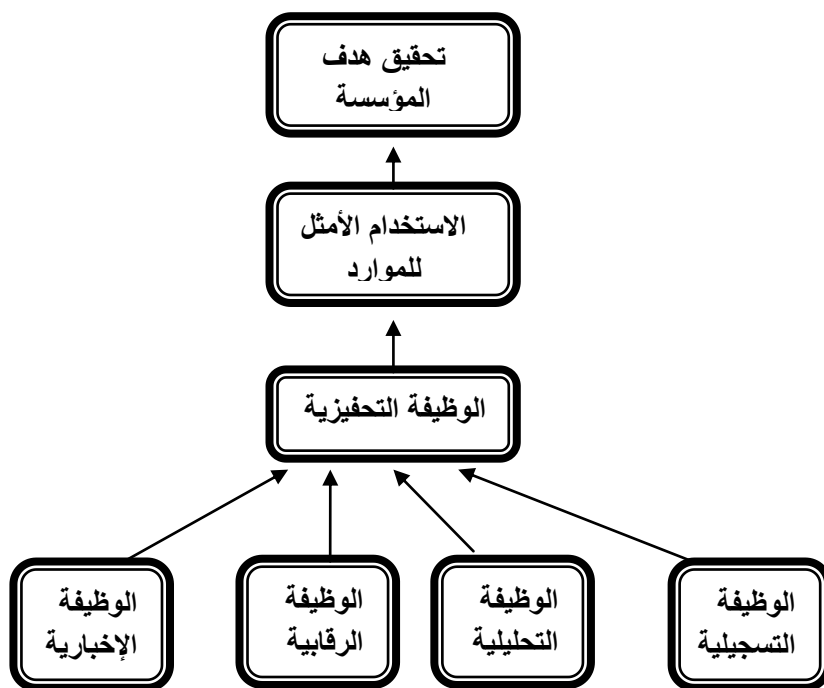
B. الوظيفة التحليلية: هذه الوظيفة اقترنت باسم محاسبة التكاليف وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف بحيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز الكلف المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة حرية الإنتاج .

وأيضا هي تقوم بعكس التعامل مع البيانات ومعلومات التكاليف للاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث التكاليفية فهي تولي فحص ومتابعة عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع الاستخدام ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات .

¹ - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص ص 24-25 .

- C. الوظيفة الرقابية:** تقوم بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز من مراكز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة و مقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا لكل عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات والتي إما ان تكون انحرافات ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أكثر من المعايير المحددة وهنا يجب أن تدرس بدقة أسباب هذه الانحرافات وإخبار الإدارة من أجل الحد من هذه الانحرافات، ومما سبق تعتبر هذه الوظيفة من الوظائف الأساسية الأخرى .
- D. الوظيفة الإخبارية:** تقوم هذه الوظيفة بتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق برفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة .
- وبعبارة أخرى تقوم بصياغة نتائج علمية أثناء التسجيل والتحليل والرقابة في شكل قوائم مالية وتقارير توضع أمام الإدارة بما حدث من وقائع تكاليفية وتفسر لها تفسيراً علمياً مدلول هذه الوقائع.
- E. الوظيفة التحفيزية :** تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دافع للأقسام من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية النفقات، وهذا يؤدي إلى تحفيز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفؤ واقتصادي، مما يؤدي إلى تحقيق الهدف المرسوم.

الشكل رقم 01: وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي ، نفس المرجع السابق، ص28.

ويمكن ذكر وظائف أخرى لمحاسبة التكاليف فيما يلي:¹

A. قياس تكلفة الإنتاج والنشاط: وهي المهمة الأولى التي تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيقها وذلك لأغراض قياس نتيجة أعمال هذه المؤسسة وتتم هذه العملية من خلال التتبع المتتالي لتكلفة الصنع في مراحل وأقسام الإنتاج المتتالية ويتم الاستعانة بتكلفة الإنتاج لأغراض بناء سياسة التسعير المناسبة للمنتجات التي تنتجها المؤسسة .

B. ضبط ورقابة عناصر التكاليف: هدف محاسبة التكاليف ترشيد استخدام المؤسسة لموارد الإنتاج المتاحة لها وهي من أهم المهام وتسعى لهدف خفض التكلفة وهذه المهمة تنجح من خلال تصميم الإجراءات والنظم والدورات المستندية الخاصة بكل عنصر من عناصر التكاليف .

C. الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمية : هذه المهمة لا تساهم مباشرة في خلق المنتج بل تحقق خدمات تستعين بها الأقسام المتجانسة في عمليات الإنتاج، وتعتبر هذه التكاليف بمثابة مصاريف لتقديم هذه الخدمات وترد بصورة أو بأخرى إلى تكلفة المنتج، لذا من الضروري ربط تكاليف هذه الأقسام بالخدمات التي تقدمها ومتابعة ومراقبة هذه التكاليف، من أجل تناسبها مع الأسعار السائدة في السوق، وذلك في حالة لو لجأت المؤسسة للحصول على هذه الخدمات من السوق دون الحاجة إلى تحقيقها ذاتيا .

D. مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرية وتحليل الانحرافات : تقوم هذه المهمة بمقارنة الأداء المحدد مقدما أو المخطط بالأداء الفعلي، وتقصي أسباب تناوالت الأداء الفعلي عن المخطط، لتحديد مسؤولية هذا التفاوت، واتخاذ إجراءات التصحيح المناسبة لتقليل حجم التفاوت بين ما هو مخطط وما هو فعلي .

E. إعداد التقارير للمستويات الإدارية المختلفة: هذه المهمة تقوم بتوفير هذا النظام للاتصال من خلال التقارير، وهذه الوظيفة الأساسية وذلك من أجل توجيهها إلى المستويات الإدارية المختلفة في الوقت المناسب.

F. توفير البيانات المقارنة للقرارات البديلة الممكنة: هدف محاسبة التكاليف هو توفير المعلومات اللازمة لتخطيط واتخاذ القرارات، ومن أجل تحقيق هذه القرارات المتخذة، تتطلب العديد من البدائل المتاحة والممكنة والمفاضلة بين البدائل واختيار أفضلها لتحقيق أهداف الإدارة.

¹ - عبد المقصود دبيان، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية(مصر)، 2004، ص ص 32-37.

ولكي تتم عملية المقارنة بين البدائل والمفاضلة بينهما، لذا إدارة المؤسسة تكون في حاجة إلى بيانات ومعلومات عن كل بديل من حيث التكاليف المرتبطة بهذا البديل أو العائدات المتوقعة منه. ومن المهام الأساسية لمحاسبة التكاليف توفير المعلومات والبيانات، ويتحقق هذا الأخير من خلال تحليل بيانات التكاليف وفقا لمفاهيم وطرق معينة، بحيث يمكن لها إعداد تقارير ملائمة تتضمن بيانات مقارنة عن تكلفة القرارات البديلة والعائدات المترتبة على كل بديل منها، وهذه التقارير تكون مفيدة في تمكين إدارة المؤسسة في مجال المفاضلة بين هذه البدائل، واختيار البديل الأفضل لتحقيق أهدافها .

3. أهمية محاسبة التكاليف:

بصفة عامة تقوم بدراسة التكاليف بكل أنواعها أي معالجتها واستخراجها، تحديدها وحسابها، وموضوعها الأساسي هو الوضع والسماح عن طريق معالجة جيدة ما يلي¹:

- تقييم مردودية أسعار البيع .
- معرفة وتحديد كل التكاليف اللازمة لنشاطها.
- تطور المراقبة الداخلية للنشاط.
- التحليل الجيد يسمح للتكاليف بالوصول إلى بعض المعلومات الخاصة بالتكلفة الحدية، وعتبة المردودية.
- محاسبة التكاليف تعطي القدرة للمؤسسة على معرفة تكاليف منتجاتها.
- أيضا توضيح القرارات التي يجب أخذها.
- تعتبر محاسبة التكاليف ذات أهمية كبيرة في الوقت الحالي وذلك الى جانب الفروع الأخرى منها العامة .

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

المطلب الثالث: مبادئ محاسبة التكاليف وأهدافها

1. مبادئ محاسبة التكاليف:

وتكمن في عدة مبادئ وهي:¹

A. مبدأ البيانات المحاسبية: وهذا المبدأ يعني أن المحاسبة تعتمد على بيانات إحصائية وتحليلية عن النفقات والإنتاج حتى يمكن إعداد الأدوات باعتبارها صانع الأداء التي يقدمها إلى مستخدميها.

B. مبدأ التوحيد ومقارنة البيانات: هو إتباع نفس القواعد عند قياس وتقديم المعلومات وتوحيد هذه البيانات حتى يسهل مقارنتها بالفترة السابقة أو البيانات المقدره من طرف المحاسب.

C. مبدأ قابلية القوائم للقراءة: وذلك من خلال وضوح القوائم المالية وعدم تعقيدها من أجل تسهيل قراءتها والاعتماد عليها واستخلاص النتائج منها.

D. مبدأ الاعتماد على المعلومات المحاسبية : امتياز القوائم المالية المعروفة بالوضوح والدقة للموعد المناسب وتشمل نتائج المشكلة المالية المعروفة من جميع نواحيها حتى يمكن الاعتماد عليها وفي حالة وجود متغير معين لا يتفق مع النتيجة لذا يجب ذكر ذلك بصراحة ورأيه فيها .

E. مبدأ كتابة البيانات مرة واحدة: وهذا يكمن في التنظيم المحاسبي الناجح يقضي بتخفيض عدد المستندات وتقليل الأداء وهذا يؤدي إلى تحقيق جميع الأهداف المرسومة وهذا يلزم كتابة البيانات مرة واحدة في المستند وفي حالة الضرورة تستخدم أهداف كربونية لعدم تكرار البيانات .

F. مبدأ عدم الموضوعية: التكاليف الفعلية تعتمد على مستندات، إما التكاليف المحددة مقدما أو التفاضلية وجميع تكاليف القرارات الإدارية لا تستند إلى مستندات موضوعية وقرائن مؤكدة وبالتالي فإنه يلزم حساب الاحتمالات لهذه التوقعات .

G. مبدأ تخفيض عدد المستندات: وهو أن يكون المستند مناسبا مع دورة استخدامه في تسلسل منطقي حتى يتفادى أخطاء الاستعمال، ويلاحظ الوفرة في عدد المستندات والصور ما أمكن من زيادة التكاليف وتعقيد العمل لا يضر ذلك بغرض المستند أو يقلل من الرقابة الداخلية للمستند.

¹ - أحمد طرطار، التشديد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص ص 102-104.

H. نظام الاتصال: تقوم محاسبة التكاليف برضا المعلومات وتفسيرها إلى المستويات الإدارية المختلفة واختبار الإدارة المعنية في المشروع بتقارير التكاليف التي تساعد في تأدية وظائفها الإدارية المختلفة وهذا كله يتطلب نظام اتصال كامل داخل المشروع.

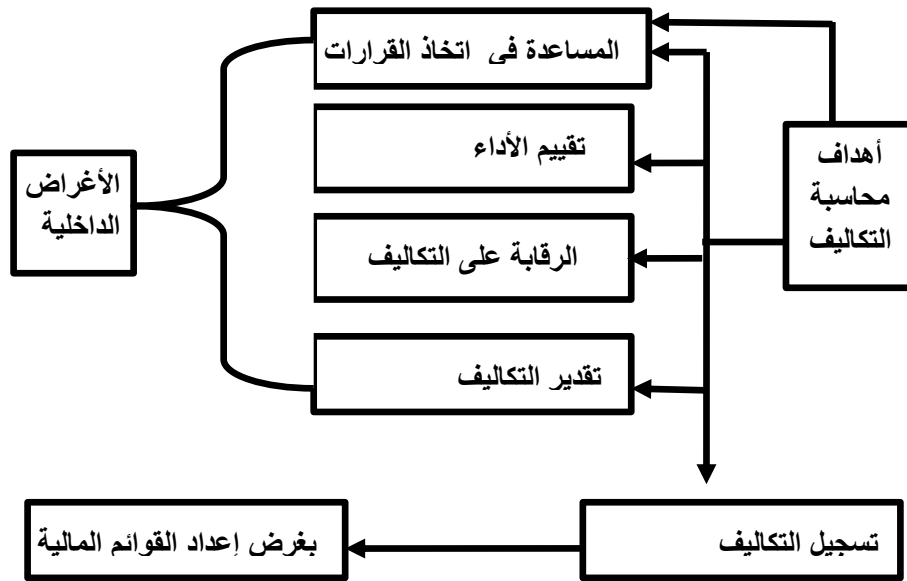
2. أهداف محاسبة التكاليف:

إن محاسبة التكاليف لها مجموعة من الأهداف تسعى إلى تحقيقها بالرغم من وجود تداخل بين الأهداف والوظائف التي تسعى محاسبة التكاليف لتحقيقها ويمكن تلخيص هذه الأهداف فيما يلي¹:

- (1) تقديم التقارير الداخلية للإدارة من أجل تخطيط الكلفة والرقابة عليها، وتقييم أداء الأفراد والأقسام.
- (2) توفير تقارير داخلية للمدراء عن ربحية المنتجات وأداء الأقسام وغيرها من المعلومات المساعدة في اتخاذ القرارات في الإدارة .
- (3) توفير البيانات المتعلقة بتقييم المخزون وذلك بغرض إعداد التقارير المالية.
- (4) قياس وتحديد سعر التكلفة للوحدات المنتجة المساعدة على تحديد التكلفة الفعلية.
- (5) ترشيد القرارات الإدارية ومساعدتها في رسم السياسات .
- (6) مساعدة الإدارة في تحديد التكاليف المستقبلية وإعداد الموازنات التقديرية.
- (7) تحديد التكلفة الفعلية للسلع المنتجة أو الخدمة المؤداة وذلك من خلال تجميع البيانات الفعلية للأنشطة وتسجيلها وتحليلها بشكل يسمح بتحديد مخرجات هذه الأنشطة.
- (8) تقييم الأداء وتطوير خطط الحوافز وذلك عن طريق بيانات التكاليف.
- (9) جمع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة.
- (10) المتابعة المستمرة لحركة المخزونات .
- (11) إكمال المحاسبة العامة عن طريق تزويدها بكل المعلومات المتعلقة بتطوير بعض عناصر الأصول .
- (12) دراسة المردودية التحليلية التي تسمح بمراقبة سياسة الاستثمار والإنتاج والتوزيع .

¹- راجع إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 26، إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة " من خلال الأنشطة "، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2013، ص 21-22، محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الجامعية، الإسكندرية (مصر)، 2003، ص 22، عبد الحميد محمود كراجة ، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2001، ص 8، ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 9.

الشكل رقم 02: تلخيص أهداف محاسبة التكاليف



المصدر: سامي راضي، مرجع سابق، ص 22.

المطلب الرابع: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبات الأخرى وأوجه الاختلاف

1) علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة العامة:

نظرا للتطورات الاقتصادية الكبيرة التي أدت إلى انفصال التكاليف عن المحاسبة العامة وبالرغم من ذلك فإن كل منها يعتمد على الآخر في عدة أمور منها¹:

- محاسبة التكاليف تقوم بمساعدة المحاسبة العامة في إظهار حسابات النتيجة وذلك عن طريق قياس الاهتلاك وتكاليف الإنتاج .

- تعد البيانات المتعلقة بالموجودات والمطالب تمهيدا لإعداد الميزانية الختامية وكلاهما يحددان فترة زمنية للقياس.

¹- محمد علي الجبالي، قصي السمراي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2000، ص12.

1-1) الفرق بين محاسبة التكاليف والمحاسبة العامة (أوجه الاختلاف):

الجدول رقم 01: الفرق بين محاسبة التكاليف والمحاسبة العامة

المحاسبة العامة	محاسبة التكاليف	الطبيعية
إجباري	اختيارية	من جهة نص القانون
شاملة	تفصيلية	من جهة نص المؤسسة
الماضي	الحاضر والمستقبل	الأفاق
مالية	اقتصادية	الأهداف
خارجية	داخلية	طبيعة التدفقات
خارجية	داخلية وخارجية	الوسائل الأساسية
حسب الطبيعة	حسب الغاية	ترتيب المصاريف
الإدارة والغير	مسيرو المؤسسة	المستعملون
دقيقة	سريعة وملائمة	الأنظمة
نقدية	حجميه ونقدية	البيانات
محددة وجامدة	مرنة التكيف مع المؤسسة	القواعد

المصدر: عبد الحليم كراجه، محاسبة التكاليف، دار الأمل للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2001، ص 15.

1 2) أوجه التشابه:

يمكن ذكرها كما يلي:¹

- يعالج كلتا المحاسبتين نفس المعطيات ويتم التوصل من خلال المحاسبتين لنتيجة واحدة.
- تقوم المحاسبتين تحليل تسيير المؤسسة.
- المحاسبتين تتبعان نفس المبادئ المحاسبية مثل مبدأ الحيطة والحذر.
- كل محاسبة تمثل وسيلة للتأكد من صحة البيانات المسجلة.
- تقوم محاسبة التكاليف بإعانة المحاسبة العامة في إظهار حسابات النتيجة عن طريق قياس تكاليف أعباء المخزونات .
- هذه المحاسبتين يشتركان في اعتمادهما على مبدأ القيد المزدوج وتساهمان في قياس الأداء وتقديم تقارير دورية من محاسبة التكاليف للإدارة من خلال عدة توضيحات.

¹- راجع ناصر دادي عدون، ص 11، علي رحال، مرجع سابق، ص 03.

(2) علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية :

إن لمحاسبة التكاليف علاقة مباشرة بالمحاسبة الإدارية وذلك عن طريق البيانات والمعلومات المالية المفصلة المقدمة للإدارة من أجل استخدامها في مجال التخطيط والرقابة والتنظيم وكذلك اتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبلية، وذلك لأن المحاسبة الإدارية تهتم بالأحداث المستقبلية وهذا التطور أصبح ملموساً عند ظهور نظام الإدارة على أساس النشاط ونظام الموازنات على أساس النشاط.¹

(3) علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الضريبية:

تستورد بعض المشروعات الصناعية مواد خام من الخارج من أجل استخدامها في عمليات الإنتاج لكن يجب عليها أن تدفع الرسوم والضرائب المفروضة عليها التي هي أيضاً تضاف إلى تكلفة البضاعة كما يجب احتساب الضريبة المستحقة على الرواتب والأجور التي تخص العاملين في المصنع لذا على المقدر الضريبي أن يراجع قوائم تكلفة المواد للتأكد من الإعفاءات التي يتمتع بها قسم التكاليف ومطابقتها مع القانون الضريبي.²

(4) علاقة محاسبة التكاليف بتدقيق الحسابات :

علاقة محاسبة التكاليف وتدقيق الحسابات المستمدة من الترابط القوي والصلة القائمة المستمرة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية حتى يقوم مدقق الحسابات بمراجعة كافة البيانات والمعلومات التفصيلية المتعلقة بمحاسبة التكاليف من أجل التوصل إلى النتيجة الحقيقية لأعمال المشروع الصناعي.³

¹ - عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2008، ص 14.

² - عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان (الأردن)، 2002، ص 20.

³ - عبد الناصر نور، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 20.

المبحث الثاني: طرق محاسبة التكاليف

تتميز محاسبة التكاليف بالتطور في تقنياتها وأساليبها، ويعود هذا التطور إلى الأبحاث الاقتصادية ومختلف العلوم الأخرى، حيث أدى هذا التطور في أوله إلى إيجاد مجموعة من الطرق التقليدية التي تكلف القاعدة الأساسية لوضع أي نظام محاسبي حديث، وبعد هذه الطرق أدى هذا التطور إلى زيادة التطور مما أدى إيجاد مجموعة من الطرق الأخرى الحديثة، مما سبق سنتطرق في هذا المبحث على دراسة مختلف الطرق التقليدية والأخرى (الحديثة) لمحاسبة التكاليف كما يلي :

المطلب الأول: الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف:

لقد ظلت الطرق التقليدية للتكاليف هي الطرق الأمتل لعدة سنوات، وهو الأسلوب الأكثر شيوعاً، وظهرت الطرق التقليدية للتكاليف في ظل محيط اقتصادي يتسم بعدم التعقيد وبساطة التشغيل والبعد التام عن مظاهر المنافسة الحادة التي يعرفها العالم اليوم، ولقد أطلق مصطلح " التقليدية " على هذه الطرق لقياس التكلفة وهذا لا نعني بها أنها لم تعد تطبق في المؤسسات بل مازالت تطبق في العديد من المؤسسات رغم أنها لا تحقق الرضا الكافي عن النتائج والمعلومات التي تقدمها بسبب تغير الإطار الاقتصادي والاجتماعي الذي لم تعد متلائمة معه.

ومن خلال هذا المطلب سوف نعرض الطرق التقليدية والمتمثلة في طرق التكاليف الكلية والتكاليف الفعلية والجزئية وطريقة التكاليف المعيارية.

أولاً: طريقة التكاليف الكلية (الحقيقية) :

تعتبر هذه الطريقة من الطرق الأساسية في محاسبة التكاليف، بحيث عرفت في بدايتها بتسمية الأقسام المتجانسة و ثم مراكز التحميل، وتعتبر من أوائل طرق محاسبة التكاليف التي اهتمت بمعالجة مشكل تحميل الأعباء غير المباشرة، لذا سنتطرق إلى عرض هذه الطريقة وذلك بالإمام بالجوانب الأساسية لهذه الطريقة .

1 - نشأة طريقة التكاليف الكلية:

ترجع هذه الطريقة إلى الفترة الممتدة ما بين الحربين العالمين الأولى والثانية، وبعد الحرب العالمية الثانية تطورت وتم المصادقة عليها سنة 1957 ضمن المخطط المحاسبي العام واعتمدت كطريقة أساسية لحساب أسعار التكلفة.

وتعتمد هذه الطريق على أسلوب التحميل الحقيقي، حيث تحمل وحدة الإنتاج بكافة عناصر التكاليف الإنتاجية أو التسويقية أو الإدارية والتمويلية، وبالتالي فإن مخزون آخر المدة من الإنتاج تام الصنع أو الإنتاج تحت التشغيل يتم على أساس التكلفة الحقيقية، وتتناسب هذه الطريقة مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.¹

2 - مفهوم طريقة التكاليف الكلية:

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

حسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف، منها ما يكون مشتركاً بين بعض النشاطات، ومنها ما يكون يتعلق بنشاط معين واحد، وكل مركز تحليل يمكن أن يكون متصلاً بوظيفة معينة في المؤسسة، إذن تسمح مراكز التحليل بتقييم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة.²

ويمكن تعريف الأقسام المتجانسة: " بأنها عبارة عن مركز عمل أو إنتاج متجانسة في الوظيفة، أي أنها تقوم بإحدى العمليات أو إجراء العملية أو تنفيذ مرحلة من مراحل الإنتاج وتهدف إلى تحقيق هدف مشترك تحدده المؤسسة".³

3 - أهداف طريقة التكاليف الكلية :

يمكن ذكرها فيما يلي:⁴

- استخراج من كافة عناصر التكاليف نصيب الوحدة لكل وظيفة على حدا مبوبة على أساس المباشر وغير المباشر.
- تحديد تكلفة كل وظيفة من وظائف المشروع.
- مقابلة جميع التكاليف بالإيرادات خلال الفترة الزمنية وذلك لإبراز الأرباح الإجمالية والصافية للوحدة الاقتصادية بالنسبة لكل منتج على حدا.
- وضع سياسة الاستثمار طويل المدى.
- تقييم المخزون وفق تكلفة الإنتاج محملاً بنصيب التكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة.

¹ - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 65.

² - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 36.

³ - أوكيل محمد سعيد، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، 1991، ص 97.

⁴ - نائل عدس، نزال الخلف، محاسبة التكاليف " مدخل حديث "، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2007، ص 73.

4 - مراحل تحديد التكلفة النهائية للمنتجات باستخدام طريقة التكاليف الكلية:

لتحديد التكلفة النهائية للمنتجات باستخدام طريقة التكاليف الكلية نمر بأربعة مراحل موضحة فيما يلي:

أ/ **تحديد الأقسام:** تختلف الأقسام من مؤسسة إلى أخرى، لأن ذلك مرتبط بطبيعة النشاط، وحجمها

وتنظيمها، ومهما تعددت الأقسام فإنها لا تكاد تخرج عن صنفين اثنين كما بينه المخطط المحاسبي العام هما:¹

أ-1/ **مراكز الأقسام:** وهي المراكز التي تكون فيها وحدات العمل المادية، وهي تضم نوعين من المراكز (الرئيسية والثانوية) وان دور هذه المراكز لا يتعدى تقديم خدمات الأقسام الرئيسية، كما يمكن أن تتبادل المراكز الثانوية خدمات فيما بينها، لذا فإنه لا يوجد من داع لقياس نشاطها.²

أ-2/ **المراكز الهيكلية (مركز البنية):** وهي التي تكون فيها وحدات العمل النقدية، والتي يكون فيها النشاط

صعب القياس مثل الإدارة العامة، وعلى عكس المراكز التشغيلية فان المخطط المحاسبي العام لم يعطي أي تقسيم لهذه المراكز.

ب/ **توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل:** بعد عملية تحديد الأقسام تأتي مرحلة توزيع الأعباء

على مراكز التحليل وتكون وفق خطوتين.

الخطوة الأولى: توزيع الأعباء غير المباشرة حسب الوظيفة من المجموعة السادسة، ويكون هذا التوزيع

انطلاقاً من مفاتيح التوزيع.

الخطوة الثانية: ويكون توزيع الأعباء غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية الفرعية المساعدة

ويكون حسب وحدة قياس معينة تختلف من مؤسسة إلى أخرى، وهدف هذا التوزيع هو تحديد قيمة الأعباء لكل

قسم من الأقسام الأساسية من أجل تحميلها على المنتجات، وهذا التوزيع يأخذ أشكالاً عديدة وهي :

طريقة التوزيع الإجمالي - طريقة التوزيع الانفرادي - طريقة التوزيع التنازلي.³

ج/ **تحديد وحدات العمل:** بعد توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل تأتي المرحلة التالية التي

تتم فيها تحديد وحدات العمل والتي هي عبارة عن مقياس يسمح بتحديد نصيب المنتج من الأعباء غير المباشرة

لمراكز معينة.

¹ - حسين طنبب محمد شفيق، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 1998، ص 56.

² - حسين طنبب محمد شفيق، مرجع سابق، ص 56.

³ - ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية (مصر)،

2004، ص 204-205.

د/ استخراج تكلفة وحدة العمل : يتم تحديد هذه التكلفة بعد تحديد مجموع التوزيع الثانوي بكل قسم رئيسي وذلك بقسمته على عدد وحدات العمل الخاصة به، ومن ثم تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات خلال مراحل حساب مختلف التكاليف وذلك بضرب تكلفة وحدة العمل بعدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج.¹

5 -تقييم طريقة التكاليف الكلية:

5-1) مزايا طريقة التكاليف الكلية :

إن لهذه الطريقة عدة مزايا نذكر منها ما يلي :²

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

5-2) عيوب طريقة التكاليف الكلية:³

- صعوبة تقسيم المؤسسة إلى أقسام أو مراكز عمل.
- صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن سعر التكلفة.
- كثرة الحسابات (التوزيع الأولى - التوزيع الثانوي - مفاتيح التوزيع).
- استخدام هذه الطريقة لا يساعد في تحديد سعر البيع وخاصة في الأجل القصير.

ثانيا : طريقة التكاليف المتغيرة والتحميل العقلاني :

1 -طريقة التحميل العقلاني:

¹¹ - محمد سعيد أوكيل، وظائف ونشاطات المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص 46.

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

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

1 1) تعريف: " يعود الفضل في ظهور هذه الطريقة إلى أبحاث GANIT.H وذلك سنة 1951، التي تنص على تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف الثابتة بالقدر الملائم لها وفقا لمعامل التحميل العقلاني".¹

ونعرفها: " بأنها طريقة لحساب سعر التكلفة، وتقوم بفصل المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة".²

1 2) مبدأ طريقة التحميل العقلاني :

يمكن ذكر هذه المبادئ كما يلي:³

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

• مراحل حساب التكاليف والنتيجة التحليلية: والتي تركز على طريقة التحميل العقلاني للأعباء والثابتة على

تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة كما يلي:

- حساب معامل التحميل العقلاني بالعلاقة التالية:

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

- حساب الأعباء الثابتة المحملة بالعلاقة التالية:

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

للنشاط الاقتصادي)

• تحميل الأعباء الثابتة للأقسام المتجانسة: وهي الطريقة التي تفصل الأعباء غير المباشرة الثابتة عن الأعباء

المتغيرة في كل قسم وتخضع الأولى للتحميل بواسطة معامل التحميل

1 3) تقييم طريقة التحميل العقلاني:

يتم تقييم هذه الطريقة من خلال عدة مزايا وعيوب وهي:⁴

1-3-1) مزايا طريقة التحميل العقلاني :

- تسمح بحساب تكلفة منفصلة عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة .

- وفق هذه الطريقة أسعار التكلفة تكون مستقرة إلا إذا تغيرت التكلفة المتغيرة للوحدة أو الثابتة.

¹- علي رحال، مرجع سابق، ص 59.

²- علي رحال، نفس المرجع السابق، ص 59.

³- علي رحال، مرجع سابق، ص 59.

⁴- وحيد عتروس، مرجع سابق، ص 22.

- سهولة تحديد سعر البيع وذلك من خلال الثبات النسبي لتكلفة الوحدة .
- تجمع إلى حد ما بين مزايا طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التكلفة المتغيرة.

1-3-2) عيوب طريقة التحميل العقلاني :

- صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لعدد المراحل الإنتاجية .
- صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة.
- عدم تقييم المخزون بصفة حقيقية ¹.

2 - طريقة التكلفة المتغيرة :

1 1) تعريف: " هي طريقة تفيد في تحليل ودراسة العلاقة بين حجم المبيعات والربح مركزة في تحليلها على المردودية وحدود الربح." ² ومن خلال التكلفة الكلية قد احتل مكانة بارزة في أدبيات المحاسبة ورقابة التسيير إلا انه قد أصبح فيما بعد غير قادر على ترشيد بعض القرارات نتيجة التعقد المتزايد للمحيط الاقتصادي وتغيره عن ذلك الذي ظهرت في ظل مبادئ طريقة مراكز التحليل، فيكبد حجم المؤسسات والتنوع الكبير في أنشطتها وتحول المؤسسات أحادية المنتج إلى المؤسسات التي تبحث عن تنوع ثنائياتها (منتج / سوق) هذه عوامل ساهمت في تطوير المفهوم التسويقي وتجزئة السوق بسلعة معينة في الأسواق الصغيرة .

ومن خلال هذه التغيرات بروز مشاكل عديدة جعلت المسيرين يبحثون عن طريقة متقدمة تمكنهم من اتخاذ القرارات لحلها والتي تتطلب من المدير الماما كافي وفهما عميقا لمختلف العلاقات المتشابكة بين التكلفة وحجم النشاط وأرباح المؤسسة وهي العلاقة التي تفشل طريقة التكاليف الكلية في تحليلها من اجل مساعدة المسيرين على اتخاذ أفضل القرارات ونظم الأرباح في المؤسسة.

1 2) الأسس التقنية والتنظيمية لطريقة التكاليف المتغيرة :

وتقوم هذه التكاليف على مبدأ التحميل الجزئي للتكاليف وفقا لهذه الطريقة تتحمل وحدات المنتج لكافة عناصر التكاليف المتغيرة فقط سواء كانت تكاليف مباشرة أو غير مباشرة أما عناصر التكاليف الأخرى والتي تمثل تكاليف ثابتة فإنها لا تحمل إلى وحدات المنتج وإنما ينظر إليها أنها مصاريف زمنية تحمل لحساب النتيجة ومن خلال ذلك نقوم بعرض الأسس التقنية والتنظيمية لهذه الطريقة ³.

¹ - وحيد عتروس، مرجع سابق، ص 22.

² - علي رحال، مرجع سابق، ص 70.

³ - اسماعيل حجازي، معاليم سعاد، مرجع سابق، ص ص 71 - 75.

1/ تقسيم عناصر التكاليف الكلية إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة .

2/ تحميل وحدات المنتج بعناصر التكاليف المتغيرة.

3/ حساب الهامش .

4/ حساب النتيجة.

1/ تقييم عناصر التكاليف الكلية إلى التكاليف الثابتة والمتغيرة:

وهذه الطريقة تعتمد على فصل جميع تكاليف الإنتاج إلى شقيها الثابت والمتغير وتصنيف هذه التكاليف وفقا

لأساس النشاط إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة ومختلطة وهي:

- **التكاليف المتغيرة:** هي التي تتغير في مجموعها بالتناسب في الأجل القصير مع تغير حجم النشاط مع الإشارة على أنها تكون ثابتة بالنسبة لوحدة النشاط .
- **التكاليف الثابتة :** هي التي تثل ثابتة في مجموعها في الأجل القصير بهدف النظر عن تغيرات حجم النشاط، وإنها تكون متغيرة بالنسبة لوحدة النشاط .
- **التكاليف المختلطة:** هي التي تتغير مع حجم النشاط ولكن بنفس النسبة حيث تجزا هذه التكاليف إلى قسميها والمتغير يدخل الجزء المتغير فقط ضمن تكلفة الإنتاج.

2/ تحميل وحدات المنتج بعناصر التكاليف المتغيرة:

بعد فصل بنود التكاليف الإجمالية إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة يتم تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف التي

تتغير مع مستوى النشاط بينما التكاليف التي تبقى على حالها بالرغم من تغير حجم النشاط فهذه لا تدرج ضمن

حساب تكاليف المنتج النهائي وإنما هي تكاليف أنفقت للمحافظة على الطاقة الإنتاجية للمؤسسة ولهذا فهي

تحمل لحساب النتيجة ومن خلال النموذج التالي :

$$CT=VQ+F$$

CT: التكلفة الكلية للمنتج النهائي.

VQ: التكلفة المتغيرة الإجمالية.

V: التكلفة المتغيرة الوحوية.

Q: الكمية المنتجة.

F: التكاليف الثابتة.

3/ حساب الهامش: هو الفرق بين رقم الأعمال الناتج عن بيع المنتجات وبين التكاليف المتغيرة والذي أطلق عليه هامش المساهمة أو المساهمة الحدية وبذلك فهو تمثل القيمة الباقية لتغطية التكاليف الثابتة ويحسب من خلال:

$$\begin{aligned} \text{هامش المساهمة الإجمالي} &= \text{رقم الأعمال} - \text{إجمالي التكاليف المتغيرة} \\ \text{هامش المساهمة الوحدوي} &= \text{سعر البيع} - \text{التكلفة المتغيرة الوحدوية} \end{aligned}$$

ويجب تسعير المنتج بما لا يقل عن التكلفة المتغيرة ويمكن التعبير عنها كما يلي:

$$\begin{aligned} \text{نسبة هامش المساهمة} &= \text{هامش المساهمة الإجمالي} / \text{رقم الأعمال} \\ \text{أو} \\ \text{نسبة هامش المساهمة} &= \text{هامش المساهمة الوحدوي} / \text{سعر البيع} \end{aligned}$$

وتعتبر هذه النسبة مفيدة جدا لأنها تظهر مدى هامش المساهم في إجمالي قيمة المبيعات وهذه النسبة تقوم بتسهيل المقارنة بين المنتجات المختلفة للمؤسسات للتعرف على المنتج الذي يغطي أعلى نسبة هامش المساهمة لتغطية التكاليف الثابتة لهذا هذه النسبة هي المفضلة لدى الكثير من المسيرين.

4/ حساب النتيجة: بعد تحديد هامش المساهمة وذلك لاستخدامه في تغطية التكاليف الثابتة وبعد ذلك الوصول إلى النتيجة التي يمكن أن تكون ربحا أو خسارة أو تعادل وحساب النتيجة كما يلي :

$$B = PQ - VQ - F$$

B: النتيجة (ربح - خسارة - أو لا شيء)

P: سعر البيع

ومن خلال المعادلة نجد النتيجة هي الفرق بين الهامش على التكاليف المتغيرة الإجمالية والتكاليف الثابتة.

1 3) أهداف طريقة التكاليف المتغيرة :

لها عدة أهداف نذكر منها:¹

- تحقيق الفعالية في التسيير .
- تخفيض التكاليف عن طريق الاختيار السليم لمراحل الإنتاجية.
- دراسة تخطيط الأرباح وعلاقتها بحجم المبيعات .
- الزيادة أو التخلي عن نشاط قطاع أو منتج معين وذلك من خلال القرارات الصائبة.

1 4) مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة:

لها مجموعة من المبادئ كما يلي:²

- تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير بتغير حجم النشاط.
- معالجة الأعباء الثابتة من أجل تحديد النتيجة.
- طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف، النتائج ، عتبة المردودية بسهولة.
- يتم توزيع الأعباء المتغيرة على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج.

1 5) تقييم طريقة التكاليف المتغيرة:

1-5-1) مزايا طريقة التكاليف المتغيرة:

لها عدة مزايا وهي كالآتي:³

- تساعد الإدارة في التخطيط للربحية عن طريق توضيح العلاقة بين الحجم والتكلفة والربحية.
- تعالج القصور في طريقتي التكاليف الكلية والتكاليف المباشرة والمتمثل في العجز عن مساعدة الإدارة في التخطيط واتخاذ القرارات الهامة وأهمها تسعير السلع المنتجة والخدمات المقدمة.
- التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة لتفادي الخلط بينهما.
- تقدم للإدارة معلومات من أجل اتخاذ القرارات وممارسة الرقابة.

¹ - درحون هلال، محاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير على اتخاذ القرار في المؤسسة ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005، ص215.

² - هادفي خالد، مرجع سابق، ص58.

³ - راجع منير محمد سالم، محاسبة التكاليف " المبادئ العلمية والعملية "، دار النهضة العربية، القاهرة (مصر)، 1982، ص 105، رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف " مبادئ، مفاهيم، تطبيقات "، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2000، ص 167، ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 150، وحيد عتروس، مرجع سابق، ص 21

1-5-2) عيوب طريقة التكاليف المتغيرة:

لهذه الطريقة عيوب منها:¹

- لا تساعد الإدارة لوضع سياسة التسعير طويل الأجل، لان السعر يجب أن يغطي إجمالي التكاليف خلال الأجل الطويل.
- بما أن التكلفة المتغيرة للإنتاج تحمل التكاليف المتغيرة فقط فهي لا تعبر عن التكلفة الحقيقية للوحدة.
- صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.

3 - طريقة التكاليف المعيارية :

تهتم المؤسسة بمراقبة التسيير من خلال مراقبة تكاليفها وذلك باستخدام طريقة التكاليف المعيارية التي تتميز بتحديد معايير كمية وقيمة مسبقا ثم مقارنتها بالنتائج المحققة فعلا من اجل تحديد المسؤوليات على الفروقات الملاحظة وتحديد مدى استعمال إمكانيتها .

3-1) تعريف : " التكاليف المعيارية تكون محددة مقدما على أساس علمي وعملي في ظروف معينة والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية".²

- تعريف: " هي تكاليف خاصة بالإنتاج وتعتمد على تحديد معايير كمية وقيمة المادة الأولية، اليد العاملة والمصاريف غير المباشرة إذ أنها لا تهتم بمصاريف التوزيع".³

3-2) أهداف طريقة التكاليف المعيارية :

لهذه الطريقة مجموعة من الأهداف وهي:⁴

- البرمجة: تكمن هذه البرمجة في برمجة النتائج وذلك في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية، فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليست على ما حدث فعلا.
- الرقابة: نستطيع تحقيق رقابة عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية.
- التسعير : يمكن أن تستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتجات.

¹- وليد ناجي الحياي، مدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية، الدنمارك، 1991، ص 185.

²- بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 227.

³- رجال علي، مرجع سابق، ص 86.

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

- الإعلام: تزويد إدارة المؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بالانحرافات عن معايير المصروفات المحددة وتحليل الفروق.

3-3) أسس طريقة التكاليف المعيارية :

تقوم هذه الطريقة على مجموعة من الأسس منها:¹

- العمل على وضع مستويات معيارية مسبقاً لمستوى النشاط والعناصر المكونة له، من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقاً لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية، أو وفق معايير محددة من جهات أخرى.

- العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية)، وحساب الانحرافات مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية .

- العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق وتطور التقنيات ومعايير الجودة...الخ.

3-4) تقييم طريقة التكاليف المعيارية

لتقييم هذه الطريقة نذكر مجموعة من المزايا والعيوب في:²

3-4-1) مزايا طريقة التكاليف المعيارية :

- تزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية ومستوى الأداء وبالتالي يمكن اتخاذ القرارات المناسبة.
- العمل على تحسين شروط الاستغلال بناء على تحليل الانحرافات .
- الحصول على معلومات فورية عند الحاجة وهذا ما يمكن إدارة المؤسسة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي.

3-4-2) عيوب طريقة التكاليف المعيارية :

- بعد تحديد التكلفة المعيارية نبدأ في التطبيق، لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك.

¹ - سليمان قذاح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، سوريا، 1978، ص 153،

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

- مرجعية المعايير يمكن أن يتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة .

- إن وضع معيار على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعب التحقيق .

المطلب الثاني: الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف

نظرا لكثرة العيوب في الطرق التقليدية لنظام محاسبة التكاليف ظهرت طرق حديثة من اجل ترشيد التكاليف ومن أهمها: طريقة التكلفة المستهدفة، طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

1 طريقة التكلفة المستهدفة :

إن أسلوب التكلفة المستهدفة يجبر المسيرين على تغيير طريقة تفكيرهم فيما يخص العلاقة بين التكلفة وسعر البيع والربحية، وهذا ما يجعل التكاليف ترتبط بأسعار البيع بدلا من ارتباط أسعار البيع بالتكاليف ونتيجة لذلك ينبغي أن تكون كل التكاليف مبررة، مما يؤدي إلى استبعاد التكاليف الغير ضرورية، دون المساس بجودة المنتج، لهذا سنتطرق إلى مجموعة من المفاهيم:¹

1 1 تعريف: " هي تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق العائد المطلوب ويتم الوصول إلى تكلفة الوحدة المستهدفة" حسب المعادلة التالية:

"تكلفة الوحدة المستهدفة = سعر الوحدة المستهدفة - ربح الوحدة المستهدفة".

- وتعرف أيضا : "تكلفة تقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد المؤسسة على الدخل التشغيلي للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف".

1 2) نشأة طريقة التكلفة المستهدفة:

نشأة التكلفة المستهدفة خلال الستينات، وتؤكد الأبحاث على أن جذور التكلفة المستهدفة تعود إلى اليابان، حيث إن إدارة مؤسسة TOYOTA استخدمت التكلفة المستهدفة سنة 1963، وتطورت في بداية السبعينات وتم الاعتراف بها بشكل واسع كعامل مهم للوضع التنافسية المتوقعة للشركات اليابانية في سنوات الثمانينات، وتم تعميمها تدريجيا وبشكل مختلف من قطاع لآخر.

¹ - هادفي خالد، مرجع سابق، ص 76.

وقد بدأ هذا المفهوم يظهر وينتشر في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية في أواخر الثمانينات، وقد حاولت العديد من الشركات الكبيرة في شمال أمريكا وأوروبا أن تتبنى التكلفة المستهدفة لتدعم إدارة تكاليفها وبذلك رفع تنافسيتها، بعد ذلك تم إحداث عدة تغييرات على التكلفة المستهدفة واستعملت في دول مختلفة .

1 3) خصائص طريقة التكلفة المستهدفة :

نذكر أهم الخصائص لهذه الطريقة:¹

- يشجع على تشغيل المراحل الإنتاجية بصورة متوازنة، أي العمل على إنتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلاً من إنتاجها بصورة متتابعة، مما يساعد ذلك كثيراً على تقليل الزمن المخصص للتصنيع.
- يستخدم نظام التكاليف المستهدفة كأداة جيدة للرقابة، لأنه يتفادى حدوث الزيادة في التكاليف من مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج.
- هو نظام مفتوح لأنه يهتم بالتفاعل القائم بين المؤسسة وبيئتها الخارجية، عن طريق معرفة رغبات العملاء بصفة مستمرة ومن ثم تهيئة جميع الظروف والإمكانات لتحقيقها.
- هي أهم نظم إدارة التكاليف التي تعمل على تنظيم وظائف المؤسسة لتكسب المنافسة القوية والمكانة التسويقية.
- تعمل التكلفة المستهدفة على تنمية وتعميق فكرة فريق العمل بين المصممين والمهندسين وجميع العاملين داخل المؤسسة.
- تخفيض التكاليف وتقديم المنتجات ذات جودة وسعر مناسبين التي تشبع حاجيات العملاء وتحقيق الأرباح.
- تحقيق أهداف المؤسسة الإدارية والمالية بفعالية أكبر.
- تطبق التكلفة المستهدفة في مرحلة التطوير وتصميم المنتج وهي تختلف عن نظام مراقبة التكلفة المعيارية الذي يطبق في مرحلة الإنتاج.

¹ - احمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية (مصر)، 2000، ص 107.

1 4) مبادئ طريقة التكلفة المستهدفة :

تقوم هذه الطريقة على المبادئ التالية:¹

- السعر يؤدي إلى التكلفة: استنادا إلى هذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف التكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي.
- التركيز على العمل بمعنى التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة، الوقت والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات.
- التركيز على مرحلة التصميم: يتم التأكد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعمليّة ، لذا يجب قبل البدء في الإنتاج أن تتم التغييرات الهندسية لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتجات جديدة في السوق .
- تخفيض تكلفة دورة الحياة: يتم تخفيض تكلفة كل من المنتجين والعملاء وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.

1 5) الخطوات المتبعة في طريقة التكلفة المستهدفة:

تكون كما يلي:²

$$\text{تكلفة المستهدفة} = \text{الربح المستهدف} - \text{السعر المستهدف}$$

من خلال العملية نقوم بتحديد الخطوات المتبعة لتحديد التكلفة المستهدفة:

- تحديد سعر البيع المستهدف: يحدد بناء على دراسة السوق من خلال المنافسين من حيث الجودة و الأسعار المطبقة والزيائن من حيث رغبتهم وتقييمهم للمنتجات، وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودورة حياته وكمية المبيعات المتوقعة، بالإضافة إلى أفاق تطوير المنتجات الأخرى.
- تحديد الربح المستهدف: تعد الخطوة الثانية بناء على إستراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح ، أي الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من منتج معين .

¹ - عطوي راضية، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، إدارة الأعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة (الجزائر)، 2008/2007، ص 43.

² - هادفي خالد ، مرجع سابق ، ص 43-77.

- تحديد التكلفة المستهدفة: للحصول عليها يجب طرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وعادة ما تكون هذه التكلفة اكبر من التكلفة المسموح بها.¹
- 1 (6) تقييم طريقة التكلفة المستهدفة:
- 1-6-1) مزايا طريقة التكلفة المستهدفة :
- نذكر أهمها:²
- تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقة مع الموردين.
- تطبيقها يساعد على دعم عمل الفريق وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة.
- يصبح السعر مسببا لعملة تطوير المنتج بدلا من أن يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح.
- جلب معلومات على السوق لنظام التكلفة وهذه ميزة أساسية في هذا الأسلوب على عكس الأساليب التقليدية التي تتميز بتركيزها الداخلي (جمع الموارد، اليد العاملة).
- إيجاد لغة مشتركة وهدف مشترك يكتمل في التكلفة المستهدفة، يعمل كل أعضاء الفريق على تحقيقه.
- تتجه الطرق التقليدية للتكلفة إلى تسجيل كل التكاليف بغض النظر عن ملائمتها لاتخاذ القرارات.
- يؤدي إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكنه من تحقيق الربح.
- يعد التركيز الخارجي للتكلفة المستهدفة من بين المزايا الأساسية لهذا الأسلوب بعكس الأساليب التقليدية التي تتميز بالتركيز الداخلي (جمع تكلفة المواد، اليد العاملة، عناصر أخرى لحساب تكلفة الوحدة).
- يحفز الموردين على الابتكار بما يخدم المؤسسة والذي يؤدي إلى ضغوط المنافسة الخاصة بالتكلفة .
- تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات بين الموردين.
- تعتبر بمثابة أداة للتسعير في الأسواق شديدة المنافسة .
- نظام التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية.
- يعتبر نظام التكلفة المستهدفة أداة للإدارة التكلفة والربحية في أن واحد.

¹ - عطوي راضية، مرجع سابق، ص 46.

² - راجع هادفي خالد، مرجع سابق، ص 78-79 .

• يهتم مدخل التكلفة المستهدفة بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم والموردين وحتى العملاء.

• يعمل على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير عليها بعد الحدوث.

• يساعد على تحقيق الكثير من وفورات التكاليف.

1-6-2) عيوب طريقة التكلفة المستهدفة :

من أبرزها ما يلي¹:

• تتجه الطرق التقليدية للتكلفة إلى تسجيل كل التكاليف بغض النظر عن ملائمتها لاتخاذ القرارات.

• عند نقطة معينة تبدأ درجة عدم فهم طريقة التكلفة المستهدفة، ترتبط ايجابيا بدرجة تعقيده سلبيا وبدقة القياس

فكلما أصبح نظام أكثر تعقيدا ومتضمن متغيرات وقياسات أكثر صعوبة للفهم.

• الضغط الكبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل.

2 - طريقة التكاليف على أساس الأنشطة :

1-2) تعريف: " طريقة لتوزيع التكاليف تعتمد على فكرة الربط بين الموارد المستخدمة التي تستخدمها هذه

الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي لتحقيق رقابة أفضل على الأنشطة والموارد الإنتاجية والطاقة المتاحة وكيفية استغلالها"².

2-2) المفاهيم المستخدمة في طريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

تعتمد طريقة التكاليف على أساس الأنشطة على مفاهيم أساسية تتمثل في³:

- الأنشطة: هي مجموعة من العمليات والإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل

المؤسسة والتي يمكن أن تكون على مستوى الوحدة، الطليبية، المصنع.

- مراكز الأنشطة : هو عبارة عن دائرة الأنشطة المتجانسة والمتكاملة ويمكن التقرير عن التكاليف بناء على

أساسها .

- مجمع التكاليف: هو تجميع التكاليف التي تشترك في مسبب واحد للتكلفة.

- مسبب التكلفة : هو العمل الذي يؤدي إلى حدوث التكلفة وتنقسم إلى مسببات الموارد ومسببات الأنشطة .

¹ - هادفي خالد، مرجع سابق ، ص 79.

² - محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 269-270.

³ - احمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية(مصر)، 2006، ص71.

- الموارد: هي عنصر اقتصادي يوجه لأداء الأنشطة ويمثل أساس حدوث التكلفة التي تحمل على الأنشطة والمنتجات.

2 2) خطوات تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

يتم تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة عن طريق الخطوات التالية:¹

- تحديد الأنشطة: هي تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية من أنشطة رئيسية وفرعية عن طريق تعريف كل نشاط.

- تحديد مسببات لكل نشاط : أي تحديد مسببات حدوث التكلفة والمتمثلة في عوامل متغيرة، تؤثر على التكاليف وترتبط معها بعلاقة سببية واضحة وقوية ويمثل معظمها بمقاييس كمية يسهل ربطها بمنتج معين أو خط إنتاجي معين مثل تكلفة المواد المباشرة ، ساعات العمل، الآلات ...

- تحديد مراكز الأنشطة: مركز النشاط هو تجميع العديد من الأنشطة التي لها نفس السلوك الاقتصادي في مركز تجميع واحد أو ما يسمى بحوض التكلفة.

- تتبع التكاليف لمراكز الأنشطة: أي تخصيص الموارد لمراكز الأنشطة وهو ما يطلق عليه مسببات لموارد التي تعرف على أنها مفاتيح للتوزيع تستخدم لتقسيم الموارد على الأنشطة وهي تستعمل لتسيير التكاليف.

- تحميل تكاليف الأنشطة لأعراض التكلفة: يتم تحميلها طبقاً لحاجة المنتجات للموارد المستهلكة في انجاز الأنشطة، وذلك عن طريق تحديد معدل تحميل للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب الذي يتم حسابه كما يلي :

معدل تحميل تكلفة المركز (التكلفة الوحودية للمسبب) = إجمالي التكاليف للمركز / عدد المسببات.

¹ - عبد الحي مرعي، عبد الله عبد العظيم هلال، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية (مصر)، 2006، ص 209-210 .

2 (3) تقييم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

2-4-1) مزايا طريقة التكاليف على أساس الأنشطة :

نذكر أهمها :¹

- التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي، حيث إن أفضل الأساليب لتحسين الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمات.
 - تعمل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة على زيادة النظرة الايجابية لأهمية دور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات الأخرى داخل المؤسسة، كما يعمل على تنمية روح العمل كفريق .
 - يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالمية وغير الضرورية واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة.
 - من أهم استخدام وتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات العالمية ما يعرف بالإدارة الإستراتيجية للتكاليف التي تساعد في عملية التخطيط الاستراتيجي ، إدارة الموارد.
 - تحديد المزيج الأمثل للمنتجات والعملاء حيث تساعد هذه الطريقة على فهم أفضل للطريقة التي تتولد بها الأرباح و بالتالي تستطيع الاستفادة من هذا الفهم من خلال التخلص من المنتجات أو العملاء الأقل ربحية.
- 2-4-2) عيوب طريقة التكاليف على أساس الأنشطة :

ومن هذه العيوب نذكر ما يلي :²

- هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يكون مكلف للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة المنفقة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام.
- إن استعماله لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة ، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد

¹ - أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010، ص 115.

² - راجع هادفي خالد ، مرجع سابق، ص 74 ، احمد محمد نور ، حسين عبيد، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ في محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجمعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 347.

- محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة .
- لقد طبق هذا النظام في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على تكاليف ثابتة، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة.
- الحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب وجود نظام معلومات ذو جودة عالية ، وهذا من الصعب توفيره مما يؤدي إلى الحصول على معلومات غير دقيقة .
- وجود بعض المشاكل العلمية دون حل، مثل اختيار مسببات التكلفة، كما أوضحت الدراسات العلمية إن محاولات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد.
- إن كفاءة استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل سبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها.
- إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتطلب تكلفة مرتفعة وجهدا كبيرا وهذا ما يجعل العديد من المؤسسات الصناعية تتردد في استخدامه.

الخلاصة:

من خلال ما تقدم نستنتج أن محاسبة التكاليف تعتبر أداة من الأدوات المهمة في المؤسسة حيث تسعى إلى تحقيق الكفاءة الإنتاجية والجودة لتحسين مستوى المؤسسة للوصول إلى أهدافها لذا نرى أن محاسبة التكاليف لا يمكن الاستغناء عنها ، فهي تلعب دورا كبيرا في مساعدة إدارة المؤسسة من خلال المعلومات التي تقدمها ، واستغلالها بشكل محكم مما يمكن للمؤسسة من تحسن أداء وظائفها ، وإن المعلومات والمعطيات التي تقوم بتقديمها محاسبة التكاليف تساعد في تخطيط للأرباح في الفترات القصيرة وتخطيط المشتريات ،وتسعى محاسبة التكاليف إلى خدمة مجموعة متعددة من الأهداف ومن أوائل الأهداف هي تحديد وترشيد تكلفة الإنتاج ، لان الأنشطة الاقتصادية في تطور دائم وذلك بسبب تعدد الحاجات والاستخدامات التي تطلب بيانات التكاليف من أجلها ، ولهذا تطلب تطور محاسبة التكاليف من أجل تلبية الحاجات الناقصة.

الفصل الثاني

تَرْسِيْلُ تَكْلِفَةِ الْاِنْتَاْجِ مِنْ خِلَالِ اَسَالِيْبِ مَحَاسِبَةِ التَّكْلِيْفِ

تمهيد:

إن التسيير الأمثل والجيد للمؤسسات وبالخصوص الإنتاجية منها، في القطاع العام أو الخاص ، فهو ويتوقف بالدرجة الأولى على التحكم الجيد في استعمال عناصر الإنتاج بكيفية رشيدة ، وبالتالي يمكن التحكم في النفقات والمصاريف الخاصة بذلك الاستعمال ، مما يعطي لمسيري المؤسسات القدرة على استخدام الأدوات اللازمة استخداما ناجحا وإحدى هذه الأدوات هي محاسبة التكاليف التي تمكن من التحليل والمراقبة بكيفية مفصلة ودقيقة .

لذا سنتطرق في هذا الفصل إلى ترشيد تكلفة الإنتاج عن طريق أساليب محاسبة التكاليف والمنقسم إلى ثلاث مباحث كما يلي :

المبحث الأول: ماهية تكلفة الإنتاج

المبحث الثاني: استخدام أساليب محاسبة التكاليف في ترشيد تكلفة الإنتاج.

المبحث الأول: ماهية تكلفة الإنتاج

إن الهدف الأساسي من حساب مختلف التكاليف التي تحملتها المؤسسة في جميع مراحل العملية الإنتاجية هو الوصول إلى سعر التكلفة وبالتالي النتيجة التحليلية وذلك بعد تحديد أعباء كل مرحلة من مراحل نشاط المؤسسة وهذا من أجل التحكم بأكبر قدر ممكن من التكاليف .

المطلب الأول: تعريف التكلفة والإنتاج وسعر التكلفة

1. مفهوم الإنتاج:

1.1 تعريف الإنتاج: " هو عملية تغيير في خصائص ومواصفات الأشياء المادية لتصبح بعد ذلك بخصائص ومواصفات جديدة ذات فائدة أكبر للمستهلك ".¹

- ويعرف أيضا : " هو ذلك النشاط الذي يتولى عملية مزج ثم تحويل الموارد المتاحة لنظام معين وفق أسس محددة من أجل إضافة أو خلق قيمة تتلاءم مع السياسات التي تمارسها إدارة ذلك النظام ".²

- وأيضا: " مجموعة من الأنشطة والفعاليات المتعلقة بالعملية التكنولوجية التي تؤدي إلى إجراء تغيير أو تحويل شكل المادة إلى شكل آخر مقصود، وذلك وفق المواصفات المحددة بواسطة عمليات معينة تسمى أنظمة العمليات".³

- ومن خلال هذه التعاريف نستنتج أن الإنتاج هو عبارة عن عملية أو مجموعة من المهام جمعت من أجل تحويل في شكل المادة الأولية، وذلك وفق أسس معينة.

2.1 نظام الإنتاج: هو مجموعة من الأجزاء أو الأنشطة المتداخلة والتي ترتبط ببعضها البعض وذلك بعلاقة

منطقية تكفل التكامل والتناسق فيما بينها وفي أداء مهمتها الأساسية، والتي تتمثل في تحويل مجموعة من المدخلات إلى مجموعة من المخرجات المرغوب فيها، كما يتم استخدام جانب المعلومات كعناصر من المخرجات للتأكد من أن الأداء يتم بالمستوى المطلوب، ويعرف هذا الجزء من النظام الإنتاجي باسم المعلومات المرتدة أو النظام الفرعي للرقابة، والنظام الإنتاجي مفتوح لأنه يتفاعل مع المحيط سواء مع البيئة الداخلية أو المحيط الخارجي.⁴

¹ - مؤيد الفضل، تخطيط ومراقبة الإنتاج، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2007، ص 22.

² - خضير كاظم حمود، هابل يعقوب فاخوري، إدارة الإنتاج والعمليات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2001، ص 21.

³ - عبد الستار محمد العلي، إدارة الإنتاج والعمليات، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2000، ص 25.

⁴ - محمد إسماعيل بلال، إدارة الإنتاج والعمليات (مدخل كمي)، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004، ص 23.

3.1 أهمية الإنتاج:

- للإنتاج أهمية كبيرة تكمن هذه الأهمية في خلق وتحقيق عدد من المنافع الاقتصادية والمتمثلة فيما يلي:¹
- 1 - المنفعة الشكلية (التحويلية): وذلك يتغير جوهر المادة وتحويلها إلى مادة نفعية سواء سلعة أو خدمة.
 - 2 - المنفعة المكانية: وهي نقل السلع والخدمات من مكانها إلى أماكن أكثر حاجة إليها وذلك عن طريق النقل الذي يعد طريقة اقتصادية فعالة.
 - 3 - المنفعة الزمنية: وذلك عن طريق الادخار والتخزين واختيار الوقت المناسب الذي تزداد فيه الحاجة إليها.
 - 4 - المنفعة الكلية: وذلك عن طريق نقل ملكية السلعة أو الخدمة أحيانا من شخص إلى آخر.
 - 5 - المنفعة الاجتماعية : وهي محصلة المنافع السابقة ويمكن تحقيقها للنشاط الاقتصادي وذلك عن طريق تحقيق الأهداف والفعالية الايجابية .

4.1 عوامل الإنتاج:

- لتحقيق الإنتاجية بشكل فعال في أية مؤسسة إنتاجية أو خدماتية لابد من الركون إلى إجراء المستلزمات أو العوامل الأساسية والمتمثلة في :²
- 1 - القوى البشرية : وهي إحدى المدخلات الأساسية لنظام الإنتاج سواء على مستوى إنتاج سلع أو تقديم خدمة ولا يمكن لحال من الأحوال الاستغناء عنها.
 - 2 - المواد: أي يجب توفر المواد التي تدخل ضمن عملية الإنتاج عند إنتاج السلع وتقديم الخدمات وكذلك على مدى صلاحية المواد من حيث الكم والنوع والأوقات والأماكن المطلوبة.
 - 3 - المعدات والآلات : حسب الوظيفة الإنتاجية يجب تحديد اختصاص الآلات والمعدات وعليه تصميم آلات ومعدات مختصة ومحددة الوظائف، في حين كذلك تصميم الآلات ومعدات أخرى غير مختصة تؤدي أكثر من عمل وتتسم بالمرونة في إنتاج متنوع وأداء مختلف.
 - 4 - المباني والتشييدات : لممارسة نشاط المؤسسة، تلجا هذه الأخيرة إلى اختيار تصميم الذي يحقق أكبر عدد من المزايا لتحقيق الهدف المنشود وبأقل تكلفة وخاصة عندما تكون ارض المشروع مرتفعة، وكذا مدى مطابقة هذه التصاميم وطبيعة النشاط الإنتاجي .

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

² - خضير كاظم محمود، هابل يعقوب فاخوري، مرجع سابق، ص 36-38.

5.1 أنماط الإنتاج:

تصنف أنماط الإنتاج إلى ثلاث أنواع رئيسية وهي كما يلي:

1 - نمط الإنتاج المتدفق أو الخطي: في هذا النمط نرى أن مراحل وعمليات الإنتاج تكون متتالية ومتسلسلة وذلك وفق أسلوب محدد، ويتضمن هذا النمط من النمط الكبير ونمط الإنتاج المستمر.¹

1 - أ: نمط الإنتاج الكبير: هي تلك الأنظمة الإنتاجية التي تتخصص بإنتاج تشكيلة محددة من الأجزاء والوحدات المركبة والمنتجات النهائية والمتشابهة وذلك بإعداد كبيرة .

1 - ب: نمط الإنتاج المستمر: ويقصد به الإنتاج بدون توقف ، ويكون هذا النمط في قطاعات معينة مثل قطاع الطاقة، وذلك بإنتاج كميات كبيرة جداً، ويتطلب ذلك تجهيزات مكثفة وضخمة وخاصة، والاستعمال الواسع للألية ، لذلك نجد حجم العمالة نقل لكن تكون ذات كفاءة عالية ومؤهلة.²

2 - نمط الإنتاج المتقطع: ويطبق على عمليات إنتاجية تتوقف عند انتهاء من صنع كمية معينة من سلعة ويتضمن هذا النمط من إنتاج الطلبيات وإنتاج الدفعات.³

2 - أ: إنتاج الطلبيات : ونقصد به هو إنتاج حسب الطلب ويتم من خلال انتظار المؤسسة ورود الطلب من الزبائن ومن ثم البدء بالإنتاج وهنا نجد المؤسسة تعتمد على هذا النوع في الحالات التالية :⁴

- التكلفة الباهظة لإنتاج المنتج والاحتفاظ بالمخزون.
- وجود خيارات عديدة ومختلفة للمنتج.
- إنتاج السلع وفق مواصفات الزبون.

2-ب: الإنتاج الدفعات: هذا النوع يتم من خلال كميات كبيرة نسبياً من كل دفعة وذلك وفقاً لخصائص محددة من طرف أمر الإنتاج مع درجة أعلى من التتميط.⁵

3 - نمط المشروع: يتضمن هذا النمط العديد من العمليات التي تهدف إلى إنتاج وحدة واحدة تتحدد مواصفاتها من قبل العميل أو مدير الإنتاج، ويكون الطلب فيها خاص وليس متكرر، وتتميز بأنها مكلفة ومرتفعة الثمن ومعقدة في تصميمها.⁶

¹ - احمد سيد مصطفى، التنافسية في القرن الحادي والعشرون، دار النشر والتوزيع، مصر، 2003، ص 108.

² - عبد الستار محمد العلي، مرجع سابق، ص 66.

³ - محمد سعيد أوكيل، مرجع سابق، ص 10-11.

⁴ - عبد الستار محمد العلي، التخطيط والسيطرة على الإنتاج والعمليات، دار المسيرة، عمان(الأردن)، 2007، ص 10-11.

⁵ - احمد سيد مصطفى، مرجع سابق، ص 108.

⁶ - احمد سيد مصطفى، إدارة الإنتاج والعمليات في الصناعة والخدمات، مكتبة انجلو المصرية، ط4، مصر، 1999، ص 264.

2. تعريف التكلفة:

- 1 -تعريف1:** " هي تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل ، أي استنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة اختياريا بهدف الحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر والمستقبل ".¹
- 2 -تعريف 2:** " هي عبيء يتعلق من جهة أما بمرحلة إنتاج معينة أو بوظيفة أو بقسم أو بمصلحة تابعة لمؤسسة صناعية أو تجارية أو التي تتعلق من جهة أخرى بمنتج أو منتجات أو بخدمة أو خدمات عند نهاية جميع العمليات أو المراحل اللازمة للمصنع أو الإنتاج".²
- 3 -تعريف 3:** " هي تساوي تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما تكلفة المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافا إليها تكاليف أخرى الملتمزم بها خلال عمليات الإنتاج أي الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالسلعة أو الخدمة المنتجة ، تستبعد الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية عند تحديد تكلفة إنتاج الأصل".³
- 4 -تعريف 4:** "هي مجموعة الأعباء التي يتحملها منتج انطلاقا من البداية إلى غاية نهاية جميع العمليات أو المراحل اللازمة لصنعه أو لإنتاجه".⁴
- 5 -تعريف 5:** "هي تلك النفقات المتعلقة بالإنتاج والتي تقابل مع الإيرادات في الفترة التي تباع فيها هذا المنتج أو هي الأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة والمقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى مرحلة البيع والأداء".⁵
- ونستنتج أن التكلفة هي القيمة النقدية التي تدفع في سبيل الحصول على سلعة او خدمة ما أو خدمة معينة من البداية إلى نهاية المراحل للإنتاج.

¹ - السيد عبد المقصود محمد ديبان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 59.

² - محمد سعيد أوكيل، مرجع سابق، ص 9.

³ - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، الصادرة 2009/03/25، مبادئ عامة، ص 7.

⁴ - علي رحال، مرجع سابق، ص 16.

⁵ - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 14.

3. تعريف سعر التكلفة:

- 1-تعريف 1:** " هو التعبير عن سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه".¹
- 2-تعريف 2:** " هي مجموعة التكاليف التي يتحملها منتج معين أو خدمة مقدمة، وذلك ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية وتحسب فيها تكاليف البيع ، وبمعنى آخر فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر التكلفة وحيدة وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به".²
- 3-تعريف 3:** " سعر التكلفة هو عبارة عن مجموعة التكاليف التي تم صرفها من اجل هذا المنتج حتى يصبح تاما وقابلا للبيع".³
- 4-تعريف 4:** " هو عبارة عن تكلفة إنتاج المنتجات المباعة، مضافا إليه مصاريف التوزيع فهي إذن تعبر عن انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي حيث يضم بشكل المصاريف من شراء المواد الأولية إلى حين إعداد المنتج وبيعه".⁴
- من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن سعر التكلفة هو مفهوم اقتصادي ، معبر عن مجموعة من المصاريف المنفقة بدءا من عملية الشراء منتهية بعملية البيع، وترتب هذه المصاريف وفقا لمراحل النشاط لتكون في كل مرحلة تكلفة معينة، ومنه نستنتج أن للمنتج عدة تكاليف غير أن له سعر تكلفة واحد.

4. مكونات سعر التكلفة:

- لسعر التكلفة مكونات نذكرها فيما يلي:⁵
- تكلفة شراء المواد المستعملة.
 - تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة .
 - مصاريف التوزيع للوحدات المباعة.
 - تكلفة الشراء للوحدات المباعة.
 - مصاريف التوزيع للوحدات المباعة.

¹- علي رحال، مرجع سابق، ص 38.

²- ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 14.

³- بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 32.

⁴- محمد سعيد اوكيل، مرجع سابق، ص 9-10.

⁵- علي رحال، مرجع سابق، ص 38.

ويحسب على أساس :

- مستوى المؤسسة ككل.
- مستوى الوظائف الرئيسية والقانونية.
- مستوى كل منتج.

المطلب الثاني: مكونات وتبويب عناصر التكاليف

1 - مكونات التكاليف و الأعباء المكونة لها:

تنقسم مكونات التكاليف التي تساهم في خلق الإنتاج أو النشاط والتي تعتمد عناصر الإنتاج إلى ثلاث عناصر كما يلي:

1-1: المواد: وهي العنصر الأساسي الذي يدمج في عملية التصنيع من أجل تكوين المنتج، ويكون على شكل مواد ولوازم أولية أو مواد نصف مصنعة وتتمثل في:

أ - المواد الأولية الخام: وهي تلك المواد التي تدخل في تشكيل المنتج والذي يعتبر عنصر أساسي في تكوين المنتج، ومثال على ذلك كالفن في صناعة الغزل والنسيج، الخشب في صناعة الأثاث.¹

ب - المهامات والإجراء: وهذه لا تتدخل في تشكيل المنتج بصفة مباشرة لكن تساعد على إنتاج المنتج النهائي مثل الوقود والزيت وقطع غيار الآلات.²

1-2: الأجور : الأجر ناتج عن العمل وهذا الأخير يعتبر العنصر الأساسي والرئيسي الذي يعمل على تحويل المواد الخام إلى منتجات و سلع كما يمثل تسويق هذه المنتجات أو أي عمل يقوم به العنصر البشري في مختلف الإدارات سواء كان يدويا أو آليا فالنفقة من هذا الشكل يطلق عليها تكلفة الأجور تتحملها المؤسسة.³

1-3: التكاليف المباشرة الأخرى: وهي تكلفة الخدمة الإنتاجية التي تؤدي لوحدة الإنتاج أو المركز التكلفة بصورة مباشرة مثال تكلفة تصميم سلعة معينة.

1-4: التكاليف غير المباشرة: هي تلك المصاريف التي تصرف في سبيل الإنتاج، ولا يمكن إتباعها لسلعة أو عملية معينة.⁴

¹- ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 21.

²- ناصر نور الدين عبد اللطيف، شحاتة سيد شحاتة، نظم قياس الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال المعاصرة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ص 48.

³- عاطف الأخرس، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2001، ص 27-28.

⁴- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 23.

5-1: الخدمات: هي تلك الخدمات اللازمة لإتمام عملية الإنتاج، وتشمل هذه الخدمات كافة المصاريف التي تتفق داخل الوظيفة الصناعية أو الإدارية أو التسويقية أو جميعها ويطلق على مجموع هذه النفقات تكلفة عنصر الخدمات.¹

2 -تبويب عناصر التكاليف

إن المقصود بتبويب عناصر التكاليف هو تصنيفها وتجميعها إلى عناصر أساسية وجزئية وان لكل تبويب أهمية خاصة بالنسبة للإدارة المؤسسة الصناعية وخاصة ما يتعلق بقياس تكلفة الإنتاج.

وتوجد عدة معايير وأسس لتصنيف التكاليف غالبا ما يحلو ال في عرضها ، إلا أن العبرة من تصنيف التكاليف ليست في العدد بقدر ما هي في الهدف منها واستعمالها ، فمن بين أهم المعايير نجد : تبويب حسب طبيعة التكلفة ، حسب الوظائف ،حسب علاقة التكلفة بالمنتج، حسب علاقتها بمستوى النشاط، وحسب عامل الزمن.

1 -تصنيف أو تبويب التكاليف حسب الطبيعة:

إن النظام المحاسبي المالي قام بتصنيف التكاليف حسب طبيعتها ووظيفتها لذا قام بتخصيص لها المجموعة السادسة ، والتي تعتبر طبقة تتشكل من قائمة حسابات ذات رقمين وتمثل الإطار المحاسبي الذي يجب تطبيقه على جميع الكيانات أيا كان نشاطها أو حجمها إلا إذا كانت هناك أحكام خاصة تعفيها إذ أن تقسيم التكاليف حسب طبيعتها عملية إجبارية.

إن تصنيف أو تبويب التكاليف حسب الطبيعة لا يفيد في الحكم على كون النفقة تدخل في تكلفة إنتاج منتج معين أو إنها جزء من نفقة إدارة المؤسسة كوحدة ، لذا كان من الضروري تحليل هذه النفقة من أجل الرقابة والتخطيط واتخاذ القرار، ومن أجل ذلك هناك عدة تصنيفات أخرى والتي سنتناولها في الفروع التالية.²

2 -تبويب التكاليف حسب الوظيفة:

في هذا التبويب نجد المؤسسة الصناعية تقدم ثلاث وظائف هي : الشراء و الإنتاج والتوزيع وما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية (مواد ، أجور) وتميز في هذا التبويب ما يلي:³

1/ تكلفة الشراء: وتقصد بها تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم المشتريات، وتشمل سعر الشراء والأعباء الملحقة بعملية الشراء (النقل، التأمينات، الرسوم الجمركية).

¹ - محمد شفيق حسين، عبد السلام إبراهيم، محاسبة التكاليف الصناعية، ط2، دار المستقبل، عمان (الأردن)، 1985، ص16.

² - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009، مبادئ عامة، ص 45.

³ - محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 50.

2/ تكلفة الإنتاج: وتتمثل في مجموعة من الأعباء الملحقة في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع) والتي تشمل تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة.

3/ تكلفة التوزيع: هي تلك الأعباء والتكاليف المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج، والتي تشمل المصاريف الداخلية المرتبطة بعملية البيع والمصاريف الخارجية: كالنقل، الإشهار، وخدمات ما بعد البيع... الخ، وذلك بحسبان طبيعة نشاط المؤسسة (تجارية، إنتاجية، خدمية).

3 -تبويب التكاليف حسب علاقته بالمنتج:

في هذا التبويب تختلف التكاليف من حيث علاقتها بالمنتج، وذلك بين تكاليف مباشرة، وتكاليف غير مباشرة، لأنه يمكن أن نجد نفس التكلفة تعتبر بالنسبة إلى منتج تكلفة مباشرة وإلى منتج آخر تكلفة غير مباشرة.

1/ التكاليف المباشرة: هي تلك التكاليف التي ترتبط مباشرة بوحدة الإنتاج معينة التي يمكن تحديدها وتخصيصها بسهولة ومن بينها تكلفة المواد الأولية ولوازم، ومواد نصف مصنعة، تكلفة اليد العاملة المباشرة، مصاريف أخرى مباشرة بحيث عناصر التكاليف المباشرة صرفت خصوصا للإنتاج سلعة معينة بذاتها.¹

2/ التكاليف غير المباشرة: هي تلك النفقات التي تتفق وتصرف من أجل خدمة المصنع أو المؤسسة وذلك من أجل صنع عدة منتجات، ولا يوجد بينها وبين المنتج النهائي ارتباطا مباشرا وتقسّم إلى ما يلي: تكاليف صناعية غير مباشرة، تكاليف تسويقية غير مباشرة، تكاليف إدارية.²

4 -تبويب التكاليف حسب علاقتها بمستوى النشاط:

في هذا التبويب تقوم بدراسة سلوك التكاليف، وذلك اتجاه تقلبات حجم الإنتاج، وطبقا لهذا الأساس أنوع التكاليف هي:

1/ التكاليف المتغيرة: هي تلك التكاليف التي تتغير بتغير حجم النشاط وذلك بالزيادة أو النقصان وبنفس النسبة، أو هي تلك التكاليف الثابتة كتكلفة واحدة ولكنها متغيرة كمجموع بتغير حجم النشاط وبنفس النسبة، ومما سبق نستنتج عدة خصائص منها:

- تبقى التكاليف المتغيرة للوحدة الثابتة مهما تغير حجم الإنتاج.
- التكاليف المتغيرة الكلية تتغير بحجم النشاط وبنفس النسبة.

¹ثناء علي قباني، مرجع سابق، ص 15.

²- رضوان محمد العناني، مرجع سابق، ص 31.

- يمكن مراقبة صرفها من قبل رؤساء الأقسام.

- يمكن تحميلها بسهولة إلى أقسام الإنتاج.¹

2/ التكاليف الثابتة: هي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط أي أنها تبقى ثابتة أي لا تتغير ، ومن خلال دراسة سلوك هذه العناصر نجد أن نصيب الوحدة المنتجة منها يتغير بتغير حجم النشاط أي انه ينخفض إذا زاد حجم النشاط للوحدة وتزداد هذه التكاليف إذا انخفض حجم الإنتاج ، لذا في صالح المؤسسة أن تزيد في حجم نشاطها وعدم ترك طاقة عاطلة حتى تنخفض تكلفة الوحدة من التكاليف الثابتة لان هذا له فائدة للمؤسسة في ظل سوق المنافسة ومن هذه التكاليف : مصروف الإيجار ، مصروف التأمين ، إيجار الإدارة.²

3/ التكاليف شبه المتغيرة وشبه ثابتة: هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والثابتة في نفس الوقت، وهي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض، مثل تكلفة الماء، الكهرباء، الصيانة، أجور العمال غير المباشرة.³

وهي أيضا تكاليف تتغير بتغير حجم النشاط ، ولكن ليس بنفس النسبة كالرواتب و الأجور التي تتضمن راتبا أساسيا ثابتا ، إضافة إليها العلاوات والتحفيزات والمكافآت التي تتغير مع حجم الإنتاج.⁴

5 -تبويب التكاليف حسب عامل الزمن:

1/ التكاليف التاريخية (الفعلية): هي تلك التكاليف التي أنفقت وتمت فعلا من اجل إنتاج السلع والخدمات.⁵

2/ التكاليف النمطية (المعيارية): هي تلك التكاليف المستقبلية التي سوف يتم تقديرها مقدما لتمثل الهدف

الواجب التوصل إليه في ظل مستوى الأداء الجيد في فترة مقبلة.

وتستخدم التكاليف المعيارية عبارة على أداة من قبل الإدارة وللرقابة ورفع الكفاءة واتخاذ القرارات الإدارية

المختلفة ويمكن المقارنة بين التكاليف المعيارية والفعلية، من اجل معرفة الانحرافات ووضع الإجراءات اللازمة.⁶

¹- عبد الحميد محمود كراجه، مرجع سابق، ص 25.

²- إسماعيل يحيى النكريتي، مرجع سابق، ص 40-41.

³- يوحنا عبد آل ادم، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية، ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2006، ص68.

⁴- محمد كمال عطية، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، 1976، ص 19.

⁵- رضوان محمد العناني، مرجع سابق، ص 34.

⁶- عبد الحي مرعي ، دراسات في المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية (مصر)، 1974، ص 446.

6 -تبويب التكاليف حسب علاقتها بالفترة المحاسبية:

1/ التكاليف الإدارية: هي تلك التكاليف التي تدفع على الإنتاج خلال الفترة المالية المحددة و تحمل على إيرادات تلك الفترة فان على المشروع الصناعي أن تحمل المنتجات خلال السنة المالية بجميع التكاليف التي أنفقت عليها وإذا كانت هذه المنتجات غير مباعه فان التكلفة ترحل للسنة المالية التالية وتحمل عند البيع. أما التكاليف غير المباشرة كالرواتب والأجور الخاصة بالإدارات الأخرى فإنها تحمل على إيرادات الفترة المالية الحالية، رغم عدم ارتباطها مباشرة بالإنتاج لأنها تصرف للعاملين والموظفين والمدراء بغض النظر عن الإنتاج.¹

2/ التكاليف الرأسمالية: هي تلك التكاليف التي تستفيد منها أكثر من سنة مالية كالمجموعة الثانية (كالأثاث، الأراضي، المعدات... الخ) أي تستفيد منها لعدة دورات مالية مستقبلية وتصنف هذه المصروفات كأصل وتحول إلى مصروفات إلى حسابات النتائج عند استهلاكها.²

7 -تبويب التكاليف حسب علاقتها بأغراض الرقابة:

1/ التكاليف الخاضعة للرقابة: هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها لصورة واضحة من قبل احد المسؤولين في المؤسسة وضمن مستوى إداري معين وخلال فترة زمنية منها التكاليف الثابتة.

2/ التكاليف غير الخاضعة للرقابة: هي تلك التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها ضمن مستوى إداري معين، منها التكاليف المتغيرة لأنها تخصص لكل مركز إنتاجي فهي إذن تكاليف غير خاضعة للرقابة.³

8 -تبويب التكاليف حسب علاقتها بأغراض اتخاذ القرارات:

في هذا التبويب هناك عناصر التكاليف تكون مرتبطة باتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة، ومنها قرار الزيادة أو عدم الزيادة في إنتاج معين مثلا، أو قرار يتعلق بتصنيع سلعة معينة أو شرائها في السوق الخارجي و قرار يتعلق بإيقاف خط إنتاجي معين وعدم الاستمرار به وهذه القرارات تعتمد على بعض البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف منها:⁴

¹ - عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 28.

² - بوشاشي بوعلام، الرائد في المحاسبة، دار الملكية، الجزائر، 2000، ص 34.

³ - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع السابق، ص 42 - 44.

⁴ - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 42 - 44.

1/ التكاليف الفارقة: وهي تلك التكاليف الناتجة عي قرارات تم اتخاذها في الفترة الماضية والإدارة لا تستطيع إيقافها.

2/ تكاليف الفرص البديلة: هي تلك التكاليف التي سوف يتم فقدانها إذا تم استخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة، أو الأرباح المفقودة لأفضل بديل بعد البديل الأول وان هذه الخسائر لا يتم تسجيلها في المحاسبة.

3/ التكاليف التفاضلية: هي تلك التكاليف التي تفرق بين بديلين وان الفرق يلعب دورا أساسيا في اتخاذ القرارات في حالة تساوي تكاليف بديلين لذا هذه التكاليف لا تؤثر على اتخاذ القرارات لذا فهل من مصلحة المؤسسة شراء أو استئجار آلة حاسبة ، بناء مقر للشركة أو استئجاره...الخ.

المبحث الثاني: أساليب محاسبة التكاليف في ترشيد تكلفة الإنتاج

بما أن المؤسسة تجد نفسها دائما أمام مشكلة التكلفة المثلى للمنتج من اجل بيعه في السوق ، فهي تسعى دائما إلى اتخاذ **المطلب الأول: مفهوم الترشيد:**

1 - **تعريف الترشيد لغة:** " الترشيد ليس المقصود به الاستغناء بل هي التقليل من الشيء الذي تحتاجه".

- " وهو التقليل من استخدام الشيء واخذ الحاجة منه " .

2 - **تعريف ترشيد التكاليف:** " ترشيد التكلفة هو توفير الموارد الاقتصادية".

- " ترشيد التكلفة هو الاستخدام المعتدل للتكاليف بعيدا عن الإسراف والتبذير".

3 - **تعريف ترشيد تكلفة الإنتاج:** " هو الاستخدام الأمثل لتكلفة الإنتاج ، أي عبارة عن مجموعة من الإجراءات

أو التقنيات التي تؤدي إلى خفض التكاليف دون المساس بالإنتاج واستخدام التكاليف عند الحاجة ، حيث أن تحسين كفاءة الإنتاج وترشيد التكاليف وهذا يعني أن استخدام الإنتاج بأسلوب أكثر كفاءة لما يحد من هدرها " .

- " هي تلك الوسائل التي ترمي إلى زيادة الإنتاج وتحسينه وتخفيض التكاليف وذلك من خلال تطبيق الطرق الأكثر فعالية في الإنتاج والتوزيع والنقل".

المطلب الثاني: أساليب محاسبة التكاليف في ترشيد تكلفة الإنتاج:

1/ طريقة التكاليف الكلية

1. تعريف طريقة التكاليف الكلية:

"ظهرت هذه الطريقة خلال الثلاثينيات بفرنسا، وسميت فيما بعد بمراكز التحليل وقد كان لها مجال واسع في التطبيق، بحيث اعتبرت على أنها المحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي أساسا، وكذلك المراحل المختلفة التي يمر بها المنتج من تكلفة (الشراء، التخزين، الإنتاج، التوزيع)، بحيث يتم تحميل الأعباء على المنتجات بصفة كاملة".¹

2. أهداف طريقة التكاليف الكلية:

نذكرها فيما يلي:²

1. إن الهدف الأول من هذه الطريقة هو البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدمتها، خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج.
2. كما تهدف هذه الطريقة أيضا إلى البحث عن صيغة للتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار.
3. أما الهدف الثالث لطريقة التكاليف الكلية فهو الاستجابة للضغوطات الخارجية، حيث تشكل معلومة لا يستهان بها بالنسبة للمسرين .

3. أهمية طريقة التكاليف الكلية:

إن لهذه الطريقة أهمية بالغة حيث:³

1. تساعد في بإعداد مختلف الحسابات الخاصة بتكلفة البضاعة.
2. وتحديد الأرباح والخسائر الصافية.

¹ طوابيبة أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص 98.

² درحمون هلال، مرجع سابق، ص 189.

³ مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005 - 2006، ص 116.

3. مقارنة التكاليف الإجمالية بالإيرادات.

4. كما تساعد في تحديد سياسات التسعير الطويلة المدى.

5. كما تعطي نتائج تحليلية حسب مجال تطبيق التكاليف المعمول به، إما حسب كل منتج أو حسب كل طلبية أو غيرها، وبالتالي فهي تكمل المحاسبة العامة التي تكتفي بإعطاء نتيجة إجمالية.

6. كما تسمح أيضا بتقييم المخزونات وجردها.

4. الخطوات المتبعة في طريقة التكاليف الكلية:

وتتم بالطرق التالية:¹

1/ معالجة التكاليف المباشرة: التكاليف المباشرة هي تكاليف خاصة بتكلفة وحيدة وبالتالي فهي تخصص مباشرة على التكلفة بدون حساب وسيط مثل: المواد الأولية المستهلكة لإنتاج منتج، أجور اليد العاملة المباشرة.

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

3/ تحميل التكاليف المنتجات الرئيسية على المنتجات : وتأتي هذه المرحلة بعد إتمام توزيع التكاليف غير المباشرة من خلال تحميل عناصر التكاليف الواردة في الأقسام الرئيسية حسب نوعها (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة) لمختلف المنتجات والطلبات.

5. مزايا طريقة التكاليف الكلية:

هناك عدة مزايا لطريقة التكاليف الكلية وهي ملخصة كالآتي:²

1- قياس التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف وأسعار التكلفة.

2- عملية مراقبة التسيير تسمح بتحديد مراكز المسؤولية، وبالتالي فهي تشكل عنصرا ضروريا إذا أردنا أن نطبق تسييرا لا مركزيا.

3- تحليل سعر التكلفة حسب المراحل: شراء، إنتاج وتوزيع.

4- تساعد في إعداد القوائم المالية التقليدية عن طريق تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة، وبالتالي تحديد الأرباح والخسائر الصافية، وذلك بمقارنة التكاليف الإجمالية بالإيرادات.

¹ - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 34.

² - مرابطي نوال، مرجع سابق، ص 137 .

5-تساعد على تحديد سياسات التسعير في المدى الطويل.

6-تحديد التكلفة التي يمكن للمؤسسة تحقيقها واتخاذ القرارات فيما يخص أو معالجة المنتجات و تقييم هذه المنتجات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية.

6. عيوب طريقة التكاليف الكلية:

من بين الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة ما يلي¹:

1-فشل هذه الطريقة في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط للمستقبل.

2-صعوبة تسعير المنتجات وخاصة في الأجل القصير، حيث أن معظم عناصر التكاليف غير المباشرة تعتبر عناصر ثابتة، وبذلك فإن نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة تتغير بتغير حجم الإنتاج، فهي تقلب زيادة حجم الإنتاج وتزداد بنقصان حجم الإنتاج، وهذا مما ينعكس على سعر البي ع وتغيرها انخفاض أو ارتفاعا من فترة لأخرى.

3-تؤدي إلى تحميل طاقة غير مستغلة على الإنتاج والمبيعات في حين أن هذه التكاليف تعتبر خسارة ولا تعتبر تكلفة.

4-تؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة مع المخزون إلى الفترة التالية علما أن التكاليف الثابتة هي تكاليف فترة (زمنية) ،وهذا يخالف فرض استقلال الفترات المالية.

5-تعد هذه الطريقة طويلة الحسابات عند توزيع أو تحميل الأعباء غير المباشرة، غالبا ما يطلب المسير من المؤسسات التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم من أجل اتخاذ القرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف.

¹- كمال حسن جمعة الربيعي ، سعدون مهدي الساقى ، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إثراء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن،2008، ص74.75.

7. مبادئ طريقة التكاليف الكلية :

و تقوم على عدة مبادئ و هي :¹

- 1 . تحليل عناصر التكاليف طبقاً لوظيفتها و كذلك وفقاً لطبيعتها و لعلاقتها بوحدة المنتج.
- 2 . تحميل جميع عناصر التكاليف على الإنتاج النهائي.
- 3 . يتم تقييم المخزون السلعي من الإنتاج التام الصنع و كذلك الإنتاج تحت التشغيل على أساس التكلفة الإجمالية.
- 4 . لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تحمل به الوحدات المنتجة.
- 5 . معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة .
- 6 . فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة .
- 8 . طريقة التكاليف الكلية في ترشيد تكلفة الإنتاج :

تسعى المؤسسة إلى ترشيد التكاليف والاستخدام الأمثل لها عن طريق تخفيض التكاليف التي تعد من أهم الميزات التنافسية.

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

2 / طريقة التكاليف المتغيرة :

1. تعريف طريقة التكاليف المتغيرة:

" طريقة التكاليف المتغيرة هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقطب التكاليف المتغيرة لأغراض التسيير، وبطرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال نحصل على

¹ - حابي احمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات

الصناعية الجزائرية دراسة حالة ENICAB بسكرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة

محمد خيضر بسكرة، 2011، ص 48.

هامش التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة، وبطرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش نحصل على النتيجة، والهدف من استعمال هذه الطريقة ليس حساب النتيجة فيحد ذات هابل هو غرض اقتصادي وتحليلي . وقد ظهرت هذه الطريقة لأول مرة فيأمر يكافيسنة 1936 عند"ج.ن.هاريس" تحت اسم ،"Direct costing" وقد انتقلت فيما بعد في الخمسينات إلى أوروبا وبالضبط إلى انجلترا باسم "maginalcosting" ثم إلى فرنسا¹.

2. مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة :

إن المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة هي:²

- 1- تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير تبعا لتغير حجم النشاط.
 - 2- هذه الأعباء هي أعباء متغيرة أو استغلالية، يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج.
 - 3- الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها إجمالا من أجل تحديد النتيجة.
 - 4- إذن يتم استبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوحديّة، بعبارة أخرى التكاليف ليس لها تأثير على مستوى التكاليف الوحديّة.
 - 5- طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف، النتائج، عتبة المردودية وبسهولة من هذا المنطق نستنتج أن:
 - أ- مبلغ المصاريف الثابتة تتحملها لكميات المباعه وليست الكميات المنتجة.
 - ب- تقييم المخزون (الكميات المنتجة وغير المباعه) يكون بواسطة التكاليف المتغيرة فقط.
- ## 3. استعمالات طريقة التكاليف المتغيرة:

تظهر استعمالات الطريقة في التسيير من خلال ما يلي:³

- 1- تحليل النتيجة.
- 2- تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة.
- 3- التكاليف المتغيرة كطريقة لتقييم المخزونات والتي يتشكل صعوبات أثناء حسابها.

¹ - بويقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 179

² - ياسين سالم، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، قسم

العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009-2010، ص 67.

³ - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 137- 139 .

- 4- تستعمل هذه الطريقة كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص التكاليف المتغيرة والثابتة.
- 5- إذا كانت هناك عدة منتوجات فتدرس الشروط الاستغلالية المستقبلية لكل منها على حدة ويتم تحديد أحسنها.
- 6- تسمح هذه الطريقة بتحديد عتبة المردودية لكل منتج أو لكل وظيفة في المؤسسة على حدة وهذا أفضل من عتبة المردودية الإجمالية.
- 7- الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة لسعر تكلفة الوحدة يسهل عملية حساب حدود رقم أعمال نقطة الصفر.

8- وتسمح هذه الطريقة بحساب هامش الأمان ومع دلالة أما نفي المؤسسة.

4. تقييم طريقة التكاليف المتغيرة

سوف نقوم باستعراض مزايا وعيوب هذه الطريقة وفقا لما يلي:

1 -مزايا طريقة التكاليف المتغيرة:

من أهمها ما يلي:¹

- أ -تستعمل كطريقة مفيدة للمؤسسة في تقييم المخزونات النهائية.
- ب -تستعمل هذه الطريقة لأغراض أخرى بعد تطوير هذه الطريقة.
- ج - نجاح استعمالها يعود إلى التقديرات المستقبلية.
- د - السهولة في حسابها.
- هـ - تسمح بالمقارنة بين المؤسسات على أساس الهامش على التكلفة المتغيرة.

2 -عيوب طريقة التكاليف المتغيرة:

وتتمثل في:²

- أ -ليس هناك تمييز واضح بين الفترة الطويلة والقصيرة الأجل.
- ب -ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.

¹ - راجع رضوان محمد العناتي، مرجع سابق، ص 167 / ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 150 / وحيد عثروس، مرجع سابق، ص

.21

² - راجع ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 150 - 151 / كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، مرجع سابق، ص 84.

ج- لا يمكن الاعتماد على هذه الطريقة لوضع سياسة التسعير الطويلة الأجل ، لأن السعر يجب أن يغطي إجمالي التكاليف خلال الأجل الطويل، وكذلك أنها تستبعد جميع التكاليف الثابتة وتعتبرها تكاليف فترة، في حين أن العمليات الإنتاجية و البيعية يفترض أن تحمل النشاط بالتكاليف الثابتة بنسبة استغلال الطاقة.

5 . مراحل حساب التكلفة المتغيرة:

تكون كما يلي:

أ - حساب الهامش على التكلفة المتغيرة: ويتم ذلك بطرح التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال، كما يلي:

$$\text{الهامش على التكلفة المتغيرة} = \text{رقم الأعمال} - \text{التكاليف المتغيرة.}^1$$

ب- حساب النتيجة: هي الفرق بين الهامش على التكلفة المتغيرة وإجمالي التكاليف الثابتة والشكل التالي يوضح ذلك:

$$\text{النتيجة} = \text{الهامش على التكلفة المتغيرة} - \text{التكاليف الثابتة.}^2$$

ج-تحليل التعادل (عتبة المردودية) : يعتبر تحليلا لتعادل طريقة التكلفة المتغيرة ، فهو يفسر لنا طبيعة العلاقة بين التكاليف النشاط والربح ، كما أن هناك طرق المعروفة في عمليتي التخطيط والرقابة³.

6. طريقة التكاليف المتغيرة في ترشيد تكلفة الإنتاج :

في هذه الطريقة ترشيد تكلفة الإنتاج يكون من خلال تقييم المخزون والقيام بالتقديرات المستقبلية والمقارنة بين المؤسسات التي تقوم هي بدورها بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمنتج وتحديد القرارات المستقبلية ودراسة الشروط الاستغلالية المستقبلية لكل منتج وذلك بفصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة لسعر التكلفة بحساب هامش الأمان ومعدل الأمان، وهذه الطريقة عملها هو فصل التكاليف الثابتة التي تحملها على الكميات المنتجة المباعة وليس على الكميات المنتجة لان هذه الطريقة تعتمد على تسعير المنتجات بناء على تحديد التكلفة المتغيرة للوحدة، لذا نرى هذه الطريقة تقوم بفصل التكاليف وتحميلها على الوحدات المباعة وهي الفضلى لترشيد تكلفة الإنتاج بالنسبة للسعر .

¹ - دحو عبد الكريم، الواضح في تحليل الاستغلال، ط3، دار هومة، الجزائر، 1999، ص111.

² - دحو عبد الكريم، مرجع سابق ، ص 111.

³ - محمد مطر ، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني (الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية)، ط2، دار وائل للنشر، الأردن،

2006، ص195.

3/ طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

1. تعريف طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة :

"هي طريقة لحساب سعر التكلفة، تقوم على تقسيم المصاريف إلى متغيرة وثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة".¹

2. مبدأ طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة :

بواسطة الفصل بين النوعين من التكاليف يحسب بطريقة التحميل العقلاني جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي، إذ يسمح بالحصول على سعر تكلفة عقلائي يقترب من الثبات، إذ تصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة ولا تتأثر بحجم الإنتاج وتغيراته، لأن الجزء المتغير من التكاليف للوحدة يبقى ثابتاً، ويثبت الجزء من التكاليف الثابتة.²

التكاليف الثابت المحملة = التكاليف الثابتة الفعلية * (مستوى النشاط الحقيقي / مستوى النشاط العادي).³

معامل التحميل = المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي / المستوى العادي للنشاط الاقتصادي.⁴

ويعرف النشاط الاقتصادي إما بمستوى الإنتاج أو حجم المبيعات.

و حجم النشاط العادي الواقعي أقل من حجم النشاط العادي النظري بحوالي 15% إلى 25% حسب الحالات، و من الأحسن استعمال حجم النشاط العادي الواقعي الذي يتناسب مع حجم النشاط الحقيقي (لأن كلاهما واقعي).⁵

3. تقييم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

سوف نقوم باستعراض مزايا هذه الطريقة و عيوبها وفقاً لما يلي:

1-مزايا طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

تتمثل مزايا طريقة التحميل العقلاني فيما يلي:⁶

أ-يسمح سعر التكلفة هذه الطريقة بالاطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة، كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة، ويمكن من المقارنات في الزمن في نفس المؤسسة، ومع مؤسسات أخرى.

¹ - رجال علي، مرجع سابق، ص 59 .

² - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 116 .

³ - بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 214 .

⁴ - رجال علي، مرجع سابق، ص 64 .

⁵ - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 117 .

⁶ - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 132 .

- ب- تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلائي التجديد التكاليف التقديرية.
- ج- تسمح بمشاركة كل مسؤول باتخاذ القرارات فيحدد مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة.
- د- تسمح بحساب سعر التكلفة بفصلها عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة.
- هـ- يعتبر الربح الذي يظهر وفقا لهذه الطريقة أفضل وسيلة لمقارنة الإيرادات بالتكاليف ، وذلك من حيث أن المخزونات السلعية من المنتجات التامة وتحت التشغيل تحملت عند تقييمها بنصيبها من التكاليف الثابتة وفقا لما تم استغلاله من إجمالي التكاليف الثابتة.
- و- تسمح بتقييم جميع تغيرات النشاط لاستخدام تكلفة البطالة أو ربح الفعالية.

2- عيوب طريقة التحميل العقلائي للتكاليف الثابتة :

- أما عيوب هذه الطريقة فتتمثل فيما يلي:¹
- أ- من الصعب قياس مستوى النشاط العادي للمؤسسة.
- ب- وحتى إن أمكن قياس مستوى النشاط العادي ،فمنا لصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستخدام أسس علمية ، و لذلك يلجأ المحاسب إلى استخدام أسس تقديرية لتوزيع التكاليف.
- ج- لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح.
- د- عدم حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع ، بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة ، وكذل كطرح مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة.
- هـ- لا تقييم المخزونات بتكلفتها الحقيقية لأنه تم تحميل التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل العقلائي.

و- الانعكاسات السلبية على تحميل التكاليف و تحديد الأسعار الناجمة عن تحديد النشاط العادي.

4. طريقة التحميل العقلائي للتكاليف الثابتة في ترشيد تكلفة الإنتاج :

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

¹- راجع عبد الحليم محمود كراجه، مرجع سابق، ص 132 / صالح الرزق، عطا الله خليل بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف (الإطار العلمي والنظري)، دار زهران، عمان (الأردن)، 1997، ص 143.

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

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

4/ طريقة التكاليف المعيارية:

1 - **التعريف:** "تعرف التكاليف المعيارية بأنها تكاليف محددة مقدما .فهي تكاليف مخططة و معدة بطريقة علمية على أساس دراسات تحليلية للظروف المتوقع أن تسود مستقبلا و إمكانياتها الفنية وطاقاتها الإنتاجية فهي أداة قياس , و معيار للحكم على مدى كفاءة الأداء ومحاسبة المسؤولين عن عوامل عدم الكفاءة".¹

2 - مقومات نظام التكاليف المعيارية:

توجد مقومات ضرورية لقيام نظام التكاليف كفاء للتكاليف المعيارية يحقق الأغراض المستهدفة منه، هذه المقومات الأساسية هي:²

1- **تميط العمليات التشغيلية :** يجب أن يسبق تطبيق نظام التكاليف المعيارية إعداد جيد للتجهيز الآلي بما يسمح بتدفق كفاء للإنتاج داخل المصنع، ويجب أن تكون العمليات التشغيلية متخصصة ومتكررة (نمطية).

2- **تحديد واضح لمراكز المسؤولية:** إن تطبيق نظام التكاليف المعيارية وما ينطوي عليه من ضرورة تحديد الانحرافات يتطلب تحديد واضح للعمليات التشغيلية وتحديد المسؤوليات بدقة ، ويطلق على هذه العملية " تحديد مراكز المسؤولية "، أي مراكز التكلفة التي تخضع لإشراف شخص مسؤول له سلطة اتخاذ القرارات فيما يتعلق بالمهام المحددة له.

3- **وجود نظام جيد للموازنات التخطيطية :** تعتمد التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية كلا على الآخر أي توجد علاقة متبادلة بينهما ضرورية لكي يكون تشغيل كل منهما فعالا، حيث نجد أن استخدام محاسبة التكاليف المعيارية يتطلب في البداية وضع موازنة شاملة لكل فترة دورية، يتحدد فيها المنتجات والخدمات المراد إنتاجها، وحجم الطاقة العادية لكل مركز إنتاجي والمتوقع استغلاله خلال الفترة ، كما أن الموازنة سوف تتضمن أسعار عوام ل الإنتاج التي سوف تستخدم خلال هذه الفترة .هذه البيانات ضرورية لإجراءات محاسبة التكاليف المعيارية.

¹ - عبد المسيح ماسيلي، نظم التكاليف المعيارية- مدخل معاصر، المكتبة العصرية بالمنصورة، مصر، ط3، 2002-2003، ص26.

² - علي أحمد أبو الحسن، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة،الدار الجامعية،الإسكندرية، طبعة 1997 ،ص 103-113 .

4- وجود نظام للاتصال والتقارير :يتطلب التشغيل الجيد لنظام التكاليف المعيارية ضرورة وجود نظام محكم للاتصال والتقارير ،هذا النظام سوف يوفر المعلومات الهامة لجميع المستويات الإدارية عن فروق (انحرافات) التكاليف الملائمة و غير الملائمة ، وبالتالي يمكن اتخاذ القرارات التصحيحية في الوقت المناسب.

4 -معايير دقيقة و ملائمة : يستلزم وضع المعايير ضرورة تحديد المهام التشغيلية بدقة ، و كيفية أداء كل مهمة تشغيلية من الموارد الإنتاجية (مواد أولية ، عمالة ،خدمات ...) أخذا في الاعتبار مستوى الكفاءة الإنتاجية المطلوب تحقيقه، أي أن معايير التكلفة لابد أن ترتبط بمستوى محدد مقدما من الكفاءة الإنتاجية ، أي العلاقة بين المدخلات والمخرجات

3 -أنواع المعايير لطريقة التكاليف المعيارية:

هناك أنواع عديدة للمعايير منها:¹

1. **المعايير المثالية** :تعكس المعايير المثالية أكثر التوقعات أمثلية للإدارة , فهي معايير يمكن تحقيقها - فقط في ضل ظروف التشغيل المثلى , حيث لا يوجد أي أعطال ،أو أي اختناقات ، أو أيعجز في المخزون .. أي بمعنى أوضح وأشمل حيث لا يوجد أي مشاكل إنتاجية ,و هو تصور مثال ينادر الحدوث أو قد لا يوجد على الإطلاق, لكن الإدارة تستخدم هذه المعايير -برغم مثاليتهـا - كمقياس للأداء الأمثل وبالطبع لا يمكن أن نتوقع أنه يمكن تحقيق مثل هذا النوع من الأداء , لكن كلما نطمع فيه أن يكون الأداء الفعلي أقرب ما يمكن من هذا الأداء الأمثل ,كما أن هذه المعايير المثلى كثيرا ما تكون الأساس في وضع معايير أخرى أكثر واقعية للأداء.

2. **المعايير الأساسية** : وهي تلك المعايير التي تستخدم لقياس ومقارنة الأداء خلال عدة سنوات ,و بالتالي فهي أحيانا تسمى بالمعايير طويلة الأجل ,ذلك لأنه بمجرد إعدادها فإنها تستخدم لعدة سنوات, وبالتالي يمكن في ضوءها وعلى أساسها الحكم على اتجاهات الأداء , خاصة وأن هذه المعايير ثابتة وتبقى على ماهي عليه طوال الفترة محل الدراسة.

لكن التزايد السريع في عناصر التكاليف والتطور المضطرب والمستمر في تكنولوجيا الإنتاج كثيرا ما جعل استخدام هذه المعايير الأساسية أمرا صعب المنال ,و لهذا فان كثيرا من المؤسسات لا تستخدم هذه المعايير الأساسية.

¹ -ليستراي هيتجر وسيرج ماتوليتش :، ترجمة أحمد حامد حجاج، المحاسبة الإدارية، دار المريخ للنشر،الرياض، 2004 ،ص،ص297 -

3. المعايير الممكن تحقيقها : و هي أكثر المعايير شيوعا واستخداما , كما أنها الأساس لقياس كفاءة الإنتاج في ظل البيئة والظروف الحالية , و بالتالي فهي معايير واقعية وليست مثالية , لأنها تسمح بالمشاكل والأعطال الطبيعية والعادية للإنتاج ،كصيانة الآلات ،و الأخطاء العشوائية للعمال ، و العجز في المخزون الذي يحدث بالصدفة ومن حين إلى آخر , كما أنها تمثل الأداء المستهدف والمرغوب من قبل الإدارة.

4- كيفية إعداد معايير طريقة التكاليف المعيارية:

تقع مسؤولية إعداد المعايير على لجنة خاصة تضم ممثلين عن إدارة الإنتاج والهندسة الإنتاجية وإدارة الأفراد والعاملين القائمين على التنفيذ كل في موقع عمله وتقوم هذه اللجنة بـ:

1- إعداد المعايير الكمية (الطبيعية) لجميع عناصر الإنتاج من مواد و يد عاملة وتكاليف غير مباشرة ، وذلك استنادا إلى دراسات فنية لمواصفات المنتجات ودراسات هندسية للعمليات الإنتاجية ودراسات عملية تجريبية للوقت والحركة.

2- بعد انتهاء اللجنة من إعداد المعايير الكمية تبدأ إدارة محاسبة التكاليف بتجميع المعايير السعريّة لمعدلات أجور مختلف فئات العاملين ولمختلف أنواع المواد ومراجعتها، ثم تقوم بتحويل المعايير الكمية إلى تكاليف معيارية باستخراج نتيجة جداء المعيار الكمي بالمعيار السعري .

5- أهداف نظام التكاليف المعيارية:

يساعد وجود نظام سليم للتكاليف المعيارية في تحقيق كثير من الأهداف الأساسية لإدارة الوحدة الاقتصادية ومن أهم هذه الأهداف:²

1. رقابة التكاليف: يعتبر هدف تحقيق الرقابة الفعالة على تكاليف مختلف أوجه النشاط بالوحدة الاقتصادية سواء كان هذا النشاط صناعي أو خدمي أو تسويقي أو إداري من أهم الأهداف الأساسية التي تحقق وظيفة هامة من وظائف الإدارة، وتوفر التكاليف المعيارية إطارا هاما ومفيد الرقابة هذه التكاليف.

2. تقييم الأداء : يعتبر تقييم الأداء جوهر ولب الوظيفة الرقابية، ويمثل أمر ضروري لإتمامها بنجاح، ذلك أن عملية المعايرة ثم استخدامه كأداة لقياس الأداء تمهيد التقييمه في ضوء الأهداف المحددة تمثل أحد أهم الأساليب التي تحقق الأهداف الرقابية، وتظهر مدى الكفاءة في استغلال الموارد المتاحة كما تظهر مدى الفعالية في تحقيق الأهداف المستهدفة.

¹ - ليستراي هيتجر، سيرج ماتوليتش، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سابق، ص، 299-300.

² - رشيد الجمال، ناصر نور الدين، إدارة لتكلفة لأغراض القياس والتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص - 301 ص307 .

3. الوعي التكاليفي: يساعد تطبيق نظام التكاليف المعيارية ، واستخدام تقارير الرقابة وعملية تقييم الأداء المرتبطة به على نشر الوعي التكاليفي بين جميع العاملين في مختلف المستويات الإدارية بالوحدة الاقتصادية.

4. الإدارة بالأهداف: يمكن تعريف الإدارة بالأهداف بأنها أسلوب إداري يركز على أهمية الهدف لكل فرد داخل الوحدة الاقتصادية، وقد وجد تكثير من الوحدات الاقتصادية أن تطبيق الإدارة بالأهداف يؤدي بشماره المرغوبة فيظل توافر نظام التكاليف المعيارية ، فالمعايير تمكن من تحديد الانحرافات عن مستويات الأداء المقبولة بسرعة وسهولة.

5. قرارات التسعير و الإنتاج: عندما تفكر المنشأة فيتحديد أسعار بيع منتجات الشركة، في حالة المنافسة غير الكاملة أو الاحتكار فمن المنطقي أن تطلب معلومات عن تكلفة كل منتج على حدة ، وتعتبر التكلفة المعيارية قياس لهذا الغرض لأنها تمثل التكلفة الحقيقية والعادلة والتي لا تضمن انحرافات ناشئة عن اختلاف الكفاءة التشغيلية من فترة لأخرى، كما أن تحديد التكلفة المعيارية للمنتجات يعتبر خطوة أساسية لاتخاذ قرارات الإنتاج في حالة المنافسة الكاملة ، ففي هذه الحالة يكون السعر معروف او محدد في السوق ويكون قرار الإنتاج متوقفا على مقدار التكلفة المعيارية الحدية.¹

6- أهمية نظام التكاليف المعيارية:

تتمثل أهمية نظام التكاليف المعيارية في:²

1. أداة لرسما لسياسات في المشروع عن طريق وضع مقاييس أو مؤشرات أ معايير محددة مقدما.
2. أداة للرقابة الداخلية في المشروع، و معرفة ما حققتها لشركة من أهداف.
3. تمد الإدارة بتقارير دورية توضح الانحرافات الناتجة عن المعايير المحددة مقدما ، وأيضا معرفة مواطن القوة والضعف.
4. المفاضلة المستمرة بين النتائج الفعلية والمعايير، تزيد من كفاءة الإنتاج وتبعث في نفس العاملين حافز التحقيق المستويات المنشودة كما تخلق منافسة بين الأقسام المختلفة، مما يؤدي إلى نمو المشروع وازدهاره.

¹ - علي أحمد أبو الحسن، كمال الدين الدهراوي، مرجع سابق، ص 101 .

² - بلعالي السعدي، أهمية استخدام طريقة التكاليف المعيارية في الرفع من كفاءة محاسبة التسيير ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل

شهادة الليسانس في العلوم التجارية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعرييج، 2012-2013، ص 42.43.

5. المشروعات التي تستخدم طرق الرقابة بالميزانيات التقديرية والتكاليف المعيارية تلقى قبول أحسن لدى المنظمات الخاصة بالإقراض.

6. تحديد تكلفة الإنتاج التام وغير التام في المنشأة.

7-أسس طريقة التكاليف المعيارية

ترتكز هذه الطريقة على أسس ومبادئ رئيسية تعبر عن منطلقاتها ومنهجها للوصول إلى الأهداف المرجوة، وهذه الأسس تعتبر مبادئ عامة بغضاً لنظر عن الطريقة المتبعة أو نوع التكاليف المعيارية المعتمدة، وسنورد تلك الأسس فيما يلي:¹

1. العمل على وضع مستويات معيارية مسبقاً بمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافق الهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية أو معايير محددة من جهات أخرى.

2. العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية)، وحساب الانحرافات، مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية.

3. العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور التقنيات و معايير الجودة.

8- تقييم طريقة التكاليف المعيارية:

سوف نقوم باستعراض مزايا هذه الطريقة وعيوبها وفقاً لما يلي:

الفرع الأول: مزايا طريقة التكاليف المعيارية:

إن من بين المزايا التي تحققها طريقة التكاليف المعيارية ما يلي:²

1. العمل على تحسين شروط الاستغلال و ذلك من خلال التحليل الانحرافات و تحديد المسؤوليات.
2. إمكانية تقديم التكاليف لأي حجم من الإنتاج و تحليل الانحرافات الخاصة به، وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية.
3. تزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أدائها والانحرافات، وذلك من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة.

¹ - طوابية أحمد، مرجع سابق، ص 123.

² - سالم ياسين، مرجع سابق، ص 86.

4. الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، وهذا ما يمكن الإدارة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية ، و العمل على ملاحظة أي انحراف، ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة.

الفرع الثاني: عيوب طريقة التكاليف المعيارية:

إن لهذه الطريقة عدة عيوب و هي ملخصة كالآتي:¹

1. إن وضع معيار يعمل على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق.
2. بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية وتبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك.
3. مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.

9- طريقة التكاليف المعيارية لترشيد تكلفة الإنتاج :

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

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

1/ طريقة التكاليف على أساس النشاط :

1. تعريف طريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

"هو أحد التطورات الحديثة في أساليب محاسبة التكاليف، ظهرت كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة ، و تجميع و تشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف

¹ - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 350.

اعتمادا على العديد من مسببات التكلفة، وذلك تمهيد لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها في هذه الأنشطة¹.

2. خطوات طريقة التكاليف على أساس الأنشطة :

نوجزها على النحو الآتي:²

أ -اختيار المسبب الثاني لمسببات التكلفة :و يقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على المنتجات، فتكلفة مركز القوى التي خصصت على الأنشطة باستخدام الكيلو واط / ساعة ، بعد ذلك يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات على أساس ساعات تشغيل الآلات.

ب -اختيار المستوى الأول لمسببات التكلفة : و يقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة ، فمثلا تكلفة مركز القوى المحركة يتم تخصيصها على الأنشطة التي تستفيد بها على أساس الكيلو واط/ساعة.

ج -تحديد مراكز الأنشطة: يقصد بمركز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المنشأة، وهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.

د -تحديد تكلفة النشاط: بعد تجميع أعمال المنشأة على هيئة أنشطة تكون الخطوة التالية في تحديد مستوى التجميع الذي يستخدمها لنظام عند التقرير عن تكلفة كل نشاط أي تجميع عدد معين من الأعمال في نشاط واحد معا لتقرير عن تكاليف هذه الأعمال بصورة مستقلة.

هـ -تجميع الأعمال على هيئة أنشطة: تعتبر الخطوة لأولى عند تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المنشأة .و بسبب تعدد هذه الأعمال يكون من غير ABC المفيد استخدام مسبب تكلفة لكل عمل، وبالتالي يمكن تجميع عدد من الأعمال المتشابهة في نشاط واحد، بحيث يمكن استخدام مسبب واحد لتتبع تكلفة النشاط إلى المنتجات.

3. أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

لنظام التكاليف على أساس الأنشطة أهمية بالغة تتمثل في:³

¹ - هاشم أحمد عطية، محمود محمد عبد ربه محمد، مرجع سابق، ص 21.

² - زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، دار الأمل للنشر والتوزيع،الأردن، 2001 ،ص- 396 ص39 .

³ - هاشم أحمد عطية، محمود محمد عبد ربه، مرجع سابق، ص24.

- تحديد الأنشطة و الموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.
- قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة، عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المنشأة، وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستعمال مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.
- يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج وأنشطتها لمختلفة مثل: قرارات التسعير، قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، تحديد مستويات الإنتاج... .

- يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل: إدخال تحسينات على العملية الإنتاجية، إجراء تعديل في تصميم المنتج... .

4. أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى تحقيق الأهداف التالية:¹

1. تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
2. تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.
3. التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
4. يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف و من ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة.
5. يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه تكلفة للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة.
6. تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.
7. تتيح أفضل تشخيص لأصل التكاليف، مع اتجاه واقعي للاستهلاك، إذ يتعلق الأمر بتعريف كلمة تدفق الموارد من خلال مختلف الأنشطة و المنتجات في المؤسسة وذلك بالطريقة الأقرب من الواقع.
8. إدماج التكاليف المرتبطة بالتطور التكنولوجي في المنتجات وتوسيع الأنظمة الآلية للإنتاج.
9. الربط بين التكاليف والنشاطات ومراكز المسؤولية من وجهة نظر إدارة الأداء الداخلي.

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 164 .

6. مبادئ طريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

يرتكز نظام تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير المباشرة لتتلاءم مع طبيعة الأنشطة وهي كالآتي:¹

1.المسارات الحديثة للإنتاج تمثل ميزة (خاصية) غير مستقرة بسبب التطورات التكنولوجية والتنظيمية والتنافسية بقوة أكثر مما كانت عليه في السابق.

2.عمليات تقييم المنتجات مسبقاً بما فيها (التمويل،التصميم،التطوير)، وبعد ذلك(التوزيع،المراقبة،خدمات ما بعد البيع) تمثل أهمية متزايدة ،وتؤدي إلى تخفيض التكاليف.

3.حساب التكاليف يعتمد على مبدئين أساسيين، النشاطات تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات.

4.إنحساب تكلفة لكل منتج على حدة أصبح غير ذي جدوى.

5.اشتداد المنافسة على المؤسسة ألزمها حساب المردودية على مستويات أخرى و هي:

أ -حسب العملاء(البيع بالتجزئة، هل يحقق مردودية مثل لوتم البيع بالجملة).

ب -حسب الحصص(بيع الحصص بكميات قليلة هل يحقق مردودية كما لو بعنا بكميات مرتفعة).

ج -حسب قنوات التوزيع (البيع بالإرسال هل يحقق مردودية كما لو نبيع في مخازننا الخاصة).

د -حسب المناطق الجغرافية (البيع بالخارج هل يحقق لنا مردودية كما لو بعنا بالوطن).

7. خصائص طريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

تتمتع طريقة التكاليف على أساس الأنشطة بالخصائص التالية:²

1-يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تعيين القوة المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح ، حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، وأن تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء تكلفتها سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج التام، ويعتبر ذلك هدف وسبب إيجاد النظام وخصوصاً في المؤسسات ذات المنافسة العالية.

2-يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء ، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض التكلفة فقد تم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط وبمساعدة نظام التكاليف على أساس الأنشطة منها، وأن من ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين الآن هو هدف تخفيض التكلفة وخصوصاً تكلفة وحدة العامل

¹ - سالمى ياسين،مرجع سابق، ص ص 95-96.

² - إسماعيل يحيى التكريتي،مرجع سابق،صص 165-166.

المسبب، فمثلا يستحق المشرف(على نشاط الفحص) الحوافز إذا استطاع تخفيض تكلفة ساعة الفحص (العامل المسبب لتكلفة الفحص).

3-يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة منتج عن آخر إلى كيفية استخدام هذه المنتجات -للموارد الاقتصادية كما و نوعا ً -والتي تتمثل في الأنشطة وذلك ما تعجز عن إيضاحها الطرق التقليدية بسبب استخدام معد لتحميل واحد والذي يعني وجود مجمع تكلفة واحد أو عدد محدود جدا منها، والذي يحتوي مختلف التكاليف الخاصة بالقسم أو المستخلصة بغض النظر عن الأنشطة، وترتبط هذه التكاليف بأساس تحميل واحد تتباين قدرته التأثيرية في أنواع هذه التكاليف.

4-يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة على زيادة تكلفة أداء الأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.

5-يساهم في تعظيم الأرباح من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم النظام، حيث يمكن ربطه مثلا بنظام الإنتاج في الوقت المحدد بهدف تخفيض التكلفة حيث إن تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وبيان الأنشطة التي تعاني من الاختناقات والأنشطة غير المتعلقة بالكامل، يساعد في معالجتهما ويخفض كلفتها.

8. العوامل التي أدت إلى تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

أدت العديد من المبررات إلى اللجوء إلى استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة بشكل واسع على مستوى المؤسسات يمكن إيجازها على النحو التالي:¹

1. الضغط الكبير للمنافسة و الذي تولد منه تقلص أو انخفاض الهامش.
2. زيادة تعقد بيئة الأعمال والتي نتج عنها تنوع كبير من المنتجات والخدمات وتصنيفات الزبائن.
3. التقنيات الجديدة التي أدت إلى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة ،حيث أصبحت هذه الأخيرة أكثر أهمية في التصنيف العالمي والحالي للبيئة الصناعية.
4. السرعة الكبيرة و المتميزة للتغيرات التكنولوجية، والتي أسهمت في اختصار دور حياة المنتج.
5. تكنولوجيا الإعلام الآلي التي خفضت من تكاليف التطوير وعمل أنظمة محاسبة التكاليف التي تتبع العديد من الأنشطة.

¹اليزيد ساحري، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة،الجزائر،2007/2008، ص ص 46.48.

6. حجم وحدة العمل، حيث أدى كبر و حدة العمل إلى زيادة تبني التكلفة على أساس النشاط، مما أدى إلى زيادة الطلب على المعلومات حول إدارة الأنشطة من أجل التخطيط والرقابة والتنسيق وموارد ضخمة متاحة لتطبيق إدارة الأنشطة.

7. فائدة معلومات التكلفة في اتخاذ القرار فيظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

8. تغير البيئة الاقتصادية التي أثرت على العلاقة بين العرض و الطلب (علاقة غير مستمرة)، وسرعة رد الفعل، والمرونة ، و التكيف، والمنافسة الشرسة بين المؤسسات، والجودة الفائقة، والبحث عن ميزة تنافسية دائمة، والخضوع لتذبذبات السوق التي في الغالب غير مستقرة، أو غير منتظمة، وتخفيض الآجال والبحث الدائم عن الجودة الشاملة وتعدد كفاءات المستخدمين وتخفيض المخزونات والتنوع في المنتجات، كل هذه العوامل أدت إلى:

أ-تطور هيكل المؤسسات.

ب-تطور أساليب الإنتاج.

9. مزايا تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

إن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعد ضرورة لكونه يضمن تحقيق المزايا التالية:

1. التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام

التكاليف على أساس الأنشطة هي الأكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي.¹

2. استمرارية عملية التحسين وتجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي بتخصيص وتوزيع التكاليف

الصناعية غير المباشرة، وذلك من خلال إلغاء جميع الفعاليات غير الضرورية والتي لا تضيف أي قيم للسلعة أو الخدمة

3. يستفاد من نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية غير

المباشرة عالية، وتنوع المنتجات.

4. يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة، ويمكن أن تهمل في العملية

الاستغلالية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة.

¹ - راجع أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2002، ص212 / عماد يوسف الشيخ، مرجع سابق، ص122 .

5. يساهم استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة إستراتيجية في قيادة التكلفة التي تهدف إلى جعل المؤسسة أقل تكلفة في قطاع الصناعة التي تعمل فيه.

10. الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

بالرغم من كل الجوانب المشرقة التي يفرزها نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلا أنه هناك من أشار إلى بعض محددات النظام والمتمثلة في:

1. إن العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام.¹

2. إن استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظر الصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة لكإهتلاك مباني المصنع أو التأمين على مباني المصنع ، أو الضريبة السنوية المدفوعة على هذه المباني وما شابه ذلك.²

3. إن كفاءة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس سهلا ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها.³

4. لقد طبق هذا النظام في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على التكاليف الثابتة، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة.⁴

5. من الواضح أن هناك بعض المشاكل العلمية مازالت دون حل، مثل اختيار مسببات التكلفة، كما أوضحت الدراسات العلمية أن محاول التطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية.⁵

¹ - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 187 .

² - أحمد حسن ظاهر، مرجع سابق، ص 213 .

³ - زينبات محمد محرم وآخرون، مرجع سابق، ص 408 .

⁴ - عماد يوسف الشيخ، مرجع سابق، ص 123 .

⁵ - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 44 .

6. للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يتوج بنظام معلومات ذو جودة عالية، وهذا لا يوجد، مما

أدى إلى الحصول على معلومات غير صحيحة.¹

11. طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في ترشيد تكلفة الإنتاج :

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

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

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

1. تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط وذلك من خلال تحسين تدريب العمال
2. إلغاء الأنشطة غير الضرورية وتكون هذه النقطة الأكثر أهمية لأنهم من خلال تحليل الأنشطة يمكن الوصول إلى تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات أو القيمة التي يطلبها المستهلك.
3. انتقاء الأنشطة ذات الكلفة المنخفضة، وذلك في حالة وجود الأنشطة التنافسية التي الغرض نفسه وبكلفة اقل.

2/ طريقة التكلفة المستهدفة :

1. مفهوم طريقة التكلفة المستهدفة:

التعريف "التكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي

تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف".²

2. مبادئ طريقة التكلفة المستهدفة:

تتحدد معظم التكاليف بناء على القرارات المتخذة أثناء المراحل الأولى لتصميم المنتج والعملية الإنتاجية، وتعتبر محاولة تخفيض التكاليف عند بلوغ المنتج مرحلة الإنتاج أمراً صعب الذكر لكف إن التركيز على

¹ - سالمى ياسين، مرجع سابق، ص 112-113.

² - ثناء علي القباني، مرجع سابق، ص 475 .

التكاليف أثناء المراحل الأولى للتصميم يعتبر أساسيا لضمان تحقيق الربح والتكلفة المستهدفة، وهذا يعني أنه يلزم معرفة تصاميم المنتج، اختيارات المواد، المواصفات والتجاوزات المسموحة، تصميم العمليات والقرارات الاستثمارية قبل اتخاذ قرارات تصميم وتطوير المنتج، وبناء عليه فإن المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة هي كالآتي:¹

1. **السعر يؤدي إلى التكلفة:** استنادا لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف التكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي.
2. **التركيز على العمل:** أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة، الوقت، والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات، وفي نفس الوقت توجهت حالي التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها.
3. **التركيز على مرحلة التصميم:** في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعملية، ولذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتجات جديدة في السوق.
4. **فريق أعضاؤه من وظائف مختلفة:** ويتعلق هذا بحقائق أن الفريق المتعدد الوظائف مسؤول عن كامل العملية من المؤسسة، الاختبار إلى النهاية. ويعني الفريق المتعدد الوظائف هنا تفاعل أقسام مختلفة مثلا: المحلل المالي الذي يخطط طلب الإمدادات والمبيعات يتفاعل معا لمصممين للاتفاق على التكلفة المستهدفة النهائية.
5. **تخفيض تكلفة دورة الحياة:** يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء، وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.
6. **إدماج سلسلة القيمة:** ويعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات والعملاء في أسلوب التكلفة المستهدفة.

¹ - ياسين سالم، مرجع سابق، ص 117.

3. خصائص طريقة التكلفة المستهدفة:

إن مدخل التكلفة المستهدفة يمتاز بالكثير من الخصائص أهمها:¹

1. عدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحديد المتوقع الذي يمكن أن يقبله العملاء، وبعد تحديد الكمية المتوقع بيعها، وبذلك تضمن المؤسسة أن السعر الذي سيتم به تقديم المنتج الجديد للسوق سيكون مقبولا مقدما.
2. تحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج الوحدة من المنتج الجديد ستكون بمثابة حافز قوي للسيطرة على التكاليف ومحاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن قبل اتخاذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج.
3. أنه يتم استخدام التكلفة المستهدفة في مرحلتي التخطيط والتصميم للمنتج، وليس في مرحلة الإنتاج، ولذلك تعتبر التكلفة المستهدفة مدخل التخطيط وإدارة التكاليف في مرحلتي التخطيط والتصميم، وليس لرقابة التكاليف في مرحلة الإنتاج.

4. أن تحليل هندسة القيمة المستخدمة لتخفيض التكلفة يحاول تحقيق تخفيض ملموس في التكلفة من خلال التخلص من الأنشطة والتكاليف التي لا تضيف إلى القيمة، مع المحافظة على مستوى جودة المنتج وخصائصه الوظيفية التي تطلبها العميل، وبذلك يتم إنتاج منتج جديد بأعلى جودة ممكنة، وبأقل تكلفة ممكنة، وهي عوامل نجاح المؤسسات الصناعية في الوقت الحاضر.

5. أن تحليل هندسة القيمة في مدخل التكلفة المستهدفة يكون على مستوى كل الأنشطة في المؤسسات ككل، وليس على عمليات الإنتاج فقط، بمعنى أن تحليل هندسة القيمة ينطبق على الأنشطة الأخرى أساسا مثل أنشطة الشراء والتخطيط والتصميم، وبذلك يمكن تخفيض التكاليف بدون التأثير على جودة وخصائص المنتجات، وبذلك تنتفع المؤسسة ككل من خلال تخفيض التكلفة في المجالات غير الإنتاجية.

6. وجود الحافز القوي على البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي، حتى يمكن تصنيع المنتجات

الجديدة وتقديمها إلى السوق بتكلفة اقتصادية.

4. العوامل المؤثرة في طريقة التكلفة المستهدفة:

ترجع العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة إلى عوامل خاصة بالسوق وأخرى خاصة بالمنتج وعوامل على مستوى المركبات، وسنتناولها فيما يلي:²

¹ - أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 107 .

² - عطوي راضية، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال، كلية

العلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر، باتنة (الجزائر)، 2007 - 2008، ص 50-51.

1. العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة على مستوى السوق: يمكن إجمال هذه العوامل في عنصرين أساسيين هما كثافة المنافسة وطبيعة العميل.

أ- كثافة المنافسة: تؤثر كثافة المنافسة على مقدار الأهمية الذي توليه المؤسسة للمعروضات المنافسة في أسلوب التكلفة المستهدفة، كما تؤثر كذلك على تحديد قيمة الحد الأدنى والحد الأعلى للعناصر الثلاثة التي تشكل مثلث البقاء والتمثلة في السعر، الجودة والوظيفية والتي لها دور جوهري في تحديد نجاح المؤسسات، فكلما زادت كثافة المنافسة كلما كانت مناطق بقاء المنتجات أكثر ضيقاً ولا يصبح للمؤسسة بديل سوى أن تكون رائدة في التكلفة، الجودة والوظيفية لنفاذي إنتاج منتجات خارج مناطق بقائها وبذلك الحفاظ على استمرارها، وهنا تظهر أهمية تطبيق التكلفة المستهدفة التي تعمل على تحويل الضغط التنافسي الذي توجهه المؤسسة إلى مصممي منتجاتها ومورديها، وبذلك تقليص نسبة الخطأ ورفعاً حتماً لأن تكون المنتجات الجديدة داخل مناطق بقائها عند إطلاقها.

ب- طبيعة العميل: يتأثر استعمال التكلفة المستهدفة ببعض خصائص العميل مثل درجة وعيه، تغير متطلباته أو ذوق هو درجة إدراكه لمتطلباتها لمستقبلية المتعلقة بالمنتج، وقد أكدت الأبحاث أن هذه الخصائص تحدد المكاسب التي تجنيها المؤسسة من استعمالها للتكلفة المستهدفة لأنها تبحث في اتساع مناطق البقاء، معدل تغير موقعها وسهولة توقعه.

ج- درجة وعي العميل: تحدد درجة وعي العميل مدى قدرة العملاء على اكتشاف الاختلافات بين سعر، جودة ووظيفية المنتجات المنافسة، حيث أن العميل الواعي على معرفة عالية بمعروضات المنتجات المتوفرة ويمكنه اكتشاف الاختلافات الصغيرة بينها وستكون له حرية التبديل بين المصنعين لشراء المنتجات التي تشبع احتياجاته بشكل أفضل، وكننتيجة لذلك فإنه كلما كان العميل أكثر وعياً كلما أصبحت منطقة البقاء للمنتجات أكثر ضيقاً بذلك تزداد مكاسب التكلفة المستهدفة تطبيق التكلفة المستهدفة.

د- معدل تغير متطلبات العميل: يعتبر معدل تغير متطلبات العميل أحد العوامل المؤثرة على استعمال التكلفة المستهدفة وذلك لأنه يؤثر على هيكل منطقة بقاء المنتج بحيث يجعلها دائمة التغير مع مرور الوقت، وعندما تكون منطقة البقاء سريعة التغير يصبح من الصعب على المؤسسة التنبؤ بموقع هذه المنطقة عند إطلاق المنتج مما يجعل ضمان كون المنتج الجديد داخل منطقة بقائه عند إطلاقه أكثر صعوبة منه عندما يكون تغير المنطقة بطيئاً، وبذلك كلما زادت سرعة تغير منطقة البقاء كلما زادت المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة، لأنها تعمل على رفع احتمال أن تعكس تصاميم المنتجات الجديدة تفضيلات العملاء عند إطلاقها.

-مدى إدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية: يحدد مدى إدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية مقدار الجهود المبذولة في تحاليل العملاء وإن كان من الأفضل تطبيق التكلفة المستهدفة أولاً، فكلما كانت درجة الإدراك مرتفعة كلما أصبح من المفيد الاعتماد على تفضيلات العميل لتحديد الوضعية المستقبلية لمنطقة البقاء وبذلك تزداد مكاسب تطبيق التكلفة المستهدفة، أما عندما يكون العملاء على معرفة ضئيلة بمتطلباتهم المستقبلية المتعلقة بالمنتج فإن المؤسسة التي تولي أهمية كبيرة للعملاء تواجه خطر إطلاق منتوجات فاشلة لأنها ستكون خارج مناطق بقائها.

3. العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج: يتمثل العامل المؤثر على التكلفة

المستهدفة على مستوى المنتج في إستراتيجية المنتج وخصائصه، حيث يساعد هذا عاملان على تحديد طبيعة وحجم المعلومات التي يتم جمعها.

أ -إستراتيجية المنتج: تعتبر إستراتيجية المنتج التي تتبعها المؤسسة المحدد الأساسي لمقدار الجهود المبذول في التكلفة المستهدفة، لأنها تحدد عدة أشياء من بينها عدد المنتوجات في المخطط سواء تلك التي تؤدي إلى التمايز الأفقي أو العمودي ، تكرار تجديد التصميم ودرجة التجديد، وتعد هذه العوامل مهمة لأنها تساعد على تحديد المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة. يؤثر عدد المنتوجات على المكاسب المحققة لأن التكلفة المستهدفة تطبق على مستوى المنتج.

ب -خصائص المنتج: تشمل خصائص المنتج المؤثرة على التكلفة المستهدفة ثلاث خصائص أساسية تتمثل في: تعقيد المنتج، ضخامة الاستثمارات التسببية والمدة اللازمة لتطوير المنتج.

-تعقيد المنتج: يقصد بتعقيد المنتج عدد مركباته، عدد خطوات الإنتاج المختلفة اللازمة لتصنيعه، صعوبة تصنيع المركبات التي يتضمنها وأنواع التكنولوجيات اللازمة لإنتاجها، وتحدد درجة تعقيد المنتج مدى تعقيد أسلوب التكلفة المستهدفة، فبالنسبة للمنتوجات البسيطة من المحتمل أن تكون طريقة التكلفة المستهدفة بسيطة، أما فيما يخص المنتوجات التي تتميز بالتعقيد كالسيارات مثلاً، فتنطلب أساليب تكلفة مستهدفة أكثر رسمية وتعقيداً.

-ضخامة الاستثمارات التسببية: أما بالنسبة لضخامة الاستثمارات التسببية فيقصد بها الأموال المستهلكة في عملية البحث والتطوير، الاستعداد للإنتاج والإطلاق الفعلي للمنتج، إذ أنه كلما ارتفع حجم هذه الاستثمارات كلما قل عدد المنتوجات التي ترغب المؤسسة في إطلاقه التي تجنب المخاطرة، لذل ك فإن المؤسسات التي تنتج منتوجات ذات استثمارات تسببية مرتفعة تكون لها أصنافاً محدودة من المنتوجات المصممة بدقة لتلبي

احتياجات السوق، وفي ظل هذه الظروف تكون للتكلفة المستهدفة مكاسب مرتفعة لأن كل منتج يجب أن يكون له أعظم احتمال للنجاح.

-المدة اللازمة لتطوير المنتج: يقصد بها الفترة الممتدة من تصميم المنتج إلى غاية السماح بإنتاجه أو بتعبير آخر الزمن الذي يأخذه تطوير منتج جديد. وتكمن أهمية هذه المدة في المساعدة على تحديد خطر فشل المنتج عند إطلاقه، فكلما طالت فترة التصميم كلما زاد احتمال تغير ظروف السوق التي فرضت وجود هذا التصميم وبذلك زيادة خطر فشله عند إطلاق هو بالتالي ترتفع مكاسب تطبيق نظام تكلفة مستهدفة أكثر تعقيدا وذات فاعل كبير مع وظيفة التسويق.

3. العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات: يتمثل أحد أهم مخرجات أسلوب

التكلفة المستهدفة في التكلفة المستهدفة للمركبات والتي تمثل الأسعار التي ترغب المؤسسة في دفعها مقابل المركبات التي يتم الحصول عليها من أطراف خارجية وتتأثر هذه التكلفة المستهدفة للمركبات بالإستراتيجية التي تتبعها المؤسسة مع مورديها والتي تلخصها الخصائص الثلاث التالية: درجة التكامل الأفقي، القوة اتجاه الموردين وطبيعة العلاقات مع الموردين.

أما إذا كان تقوتها ضئيلة فإن المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة على المركبات المشتراة ستكون أقل لأن الموردين لن يقبلوا هذه الأسعار كأسعار بيع لمنتجاتهم (إلا إذا كانت تحقق لهم مردودات ملائمة).

4 -الخطوات المتبعة في طريقة التكلفة المستهدفة:

لتحديد التكلفة المستهدفة وفق الخطوات التالية فيما يلي:¹

لقد فرضت الظروف المنافسة على المؤسسات تعديل استراتيجياتها فيما يخص تحديد الأسعار والتعامل مع أسعار التكلفة، وبالتالي فإن المنطق والمفهوم التقليدي يحدد الأسعار على أساس أسعار التكلفة زائد هامش الربح لم يعدل في عالم الأعمال الحديثة، وهذا الآن منطق السوق فرض نفسه بقوة بفعل المنافسة (أسعار السوق)، بالإضافة إلى عامل الجودة وخدمات ما بعد البيع. وبخصوص العلاقة ما بين سعر البيع وأسعار التكلفة، فإن العلاقة انعكست بفضل مفهوم التكلفة المستهدفة.

أي: التكلفة المستهدفة = سعر البيع - هامش الربح.

¹ - طوابية أحمد، مرجع سابق، ص 146 .

ف يتم تحديد التكلفة المستهدفة انطلاقاً من سعر البيع المستهدف والذي غالباً ما يكون سعر البيع المطبق من قبل المنافسة، أو يتم تحديدها انطلاقاً من دراسة السوق وقيمة المنتج وقدرة الزبائن على الدفع مقابل الوظائف التي يؤديها ذلك المنتج.

6- تقييم طريقة التكلفة المستهدفة:

كما هو الحال بالنسبة لأي أسلوب فإن أسلوب التكلفة المستهدفة مزايا ونقاط ضعف في المقابل، وسنحاول فيما يلي عرض أهمها:

الفرع الأول: مزايا طريقة التكلفة المستهدفة:

تحدد وتتنوع المكاسب التي يمكن أن تجنيها المؤسسات من تطبيقها لأسلوب التكلفة المستهدفة نذكر من بينها ما يلي:¹

1. تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين.
2. تسهل العمل الجماعي بإيجاد لغة مشتركة وهدف مشترك يكتمل في التكلفة المستهدفة، يعمل كل أعضاء الفريق على تحقيقه.
3. يساعد تطبيق نظام التكلفة المستهدفة كذلك في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدارة الإمداد وإدماج المورد ينفي تطوير منتجات وخدمات جديدة.
4. كما يعد التركيز الخارجي للتكلفة المستهدفة (يجلب معلومات عن السوق لنظام التكلفة)، من بين المزايا الأساسية لهذا الأسلوب على عكس الأساليب التقليدية للتكاليف التي تتميز بتركيزها الداخلي (جمع تكلفة المورد، اليد العاملة، وعناصر إضافية لحساب تكلفة الوحدة)، حيث أن نقطة البداية للأسلوب هي سعر السوق المستقبلي ثم الوصول إلى التكلفة المستهدفة.
5. كما أنه و باتجاه التكلفة المستهدفة نحو السوق واعتبار سعر السوق نقطة محورية للتحليل، فإنها تتجن بالمشاكل الأخرى للتكلفة، حيث تصبح التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية.
6. يصبح السعر مسبب العملية تطوير المنتج بدلا من أن يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح.
7. تتجه التكلفة المستهدفة بسبب غرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات، بينما تتجه الطرق التقليدية للتكلفة إلى تسجيل كل التكاليف بغض النظر عن ملاءمتها لاتخاذ القرارات.

¹ - راضية عطوي، مرجع سابق، ص 59-60.

الفرع الثاني: عيوب طريقة التكلفة المستهدفة:

على الرغم من أهمية التكلفة المستهدفة والمزايا التي يمكن تحقيقها من وراء تطبيقها إلا أن لها نقاط ضعف يمكن أن ندرج بعضها منها فيما يلي:¹

1. تتمثل أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضه لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمن يصبح شبه مستحيل.

2. عند نقطة معينة، تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة، ترتبط إيجابيا بدرجة تعقيد هو سلبيا بدقة القياس ، فكلما أصبح النظام أكثر تعقيدا ومتضمن المتغيرات وقياسات أكثر، كلما أصبح أكثر صعوبة للفهم.

3. يكون ربط التكلفة المستهدفة بالأرباح العادية معقولا عندما تكون المؤسسة تحقق أرباحا قريبة من المستويات العادية، لكن في حالة بعدها عن الأرباح العادية وبالأخص عند تحقيقه السلسلة من الخسائر فإن قيام التكلفة المستهدفة على أساس الأرباح العادية يمكن أن يؤدي إلى أهداف غير قابلة للتحقيق، وفي هذه الحالة غالبا ما ترحب الإدارة العليا بأي طريقة عقلانية لتخفيض التكلفة.

4. عندما يكون النظام مفهوما، متكاملا وفعالاً ومتعلقاً بأهداف طويلة الأجل لتخفيض التكلفة تصبح السرية قيما أساسيا، حيث أن بعض المنافسين على استعداد لدفع أي ثمن مقابل الحصول على تطوير التكلفة المستهدفة للفترة القادمة لأهم منتج.

5. يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ أنهم غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين، والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة.

7 - طريقة التكلفة المستهدفة في ترشيد تكلفة الإنتاج :

في هذه الطريقة وفي مجال الترشيد تكلفة الإنتاج التي تعتبر محددة بالنسبة للمنتج وهذه التكلفة تبنى على أساس هامش ربح مرغوب وسعر بيع مرسوم للمنتج والتي تهدف إلى تخفيض تكاليف المنتجات الجديدة مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج وذلك من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل تخطيط المنتج وتستخدم هذه الطريقة كأداة جيدة للرقابة من أجل تفادي حدوث الزيادة في التكاليف لان هدفها الأساسي هو الاستخدام الأمثل وتخفيض التكاليف وتعمل أيضا على تنمية وتعميق فكرة فريق العمل بين عمال المؤسسة التشجيع على تشغيل المراحل الإنتاجية بصورة متوازنة ،أي العمل على إنتاج أجزاء عديدة من

¹ - راضية عطوي،مرجع سابق،صص60- 61 / هادفي خالد، مرجع سابق، ص 78.

المنتج في وقت واحد بدلا من إنتاجها بصورة متتابعة ، وهذه الطريقة تقوم بتحديد تكاليف الإنتاج في حدود معينة للتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج التي تحد من زيادة الأسعار عن طريق تقديم منتجات ذات تكلفة منخفضة وجودة عالية، ومن أهداف ترشيد تكلفة الإنتاج بواسطة هذه الطريقة هو تأكيد جودة المنتج مع تخفيض تكاليفه وتطوير المنتج لجذب المستهلكين .

الخلاصة:

من خلال دراستنا لهذا الفصل تبين أن التكلفة هي تضحية مادية اختيارية للحصول على منافع اقتصادية والتي يتم قياسها من خلال محاسبة التكاليف التي تعتبر فرع من فروع نظام المعلومات المحاسبية المهمة بدراسة ومعالجة التكاليف والتقارير عنها لمختلف المستويات الإدارية، وهذا للمساعدة على التحكم في تسيير المؤسسة وتحقيق مختلف أهدافها وذلك من خلال مجموعة من الطرق التقليدية والحديثة منها واختيار الطريقة الجيدة لتخفيض التكاليف من اجل ترشيد تكلفة الإنتاج.

وبعد عرض الجانب النظري للتقنيات والأساليب المستخدمة في محاسبة التكاليف ومدى ترشيد تكلفة الإنتاج فإننا نسعى في الفصل الموالي بالقيام بعملية إسقاط الأساليب والتقنيات على المؤسسة محل الدراسة الميدانية.

الفصل الثالث

تُرشِد تكلفَةُ الإنتاجِ بِمُؤَسَّسَةِ الجِيسِ وَمَشْتَقَاتِهِ مِنْ خِلالِ أُسَالِيبِ مَحَاسِبَةِ التَّكَلِيفِ

الفصل الثالث: ترشيد تكلفة الإنتاج بمؤسسة الجبس ومشتقاته من خلال أساليب محاسبة التكاليف

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية سنحاول في هذا الفصل دراسة حالة مؤسسة الجبس ومشتقاته - أولاد جلال - ، ومن خلال تبيان واقع محاسبة التكاليف في ترشيد تكلفة الإنتاج وهذا من خلال احد أساليب محاسبة التكاليف ألا وهو أسلوب التكلفة المستهدفة.

ولقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي :

المبحث الأول: لمحة عن مؤسسة الجبس ومشتقاته - أولاد جلال -

المبحث الثاني: واقع محاسبة التكاليف وتكلفة الإنتاج في مؤسسة الجبس ومشتقاته- أولاد جلال -

المبحث الثالث: أسلوب التكلفة المستهدفة في ترشيد تكلفة الإنتاج في مؤسسة الجبس ومشتقاته

-أولاد جلال -

المبحث الأول : لمحة عن مؤسسة الجبس ومشتقاته -أولاد جلال-

في هذا المبحث سنقوم بتعريف بالمؤسسة ونشأتها وعرض هيكلها التنظيمي وشرح مهام كل مصلحة من مصالح المؤسسة على حدة ، ومراحل عملية إنتاج المنتج وذلك فيما يلي:

المطلب الأول: تعريف مؤسسة الجبس ومشتقاته - أولاد جلال -

مؤسسة الجبس ومشتقاته - أولاد جلال - هي وحدة كبيرة في مجالها أي إنتاج الجبس ومشتقاته وهذا لتلبية احتياجات ولاية بسكرة وضواحيها بالمادة الأولية.

وهذه المؤسسة مر من عمرها أكثر من ثلاثين سنة لذا تعتبر من المؤسسات القديمة في مجال المحاسبة بشكل عام ولها خبرة وتتنوع في الإنتاج، وموقعها الجغرافي يقع في ولاية بسكرة وذلك ببلدية أولاد جلال.¹

المطلب الثاني: نشأة مؤسسة الجبس ومشتقاته - أولاد جلال -

تأسست هذه المؤسسة برأسمال قدره 10000000.00 دج إلى غاية سنة 2010 بعد ذلك عدل في سنة 2013 ليصل إلى 630000000.00 دج وهذا في إطار البرنامج المسطر من طرف وزارة الصناعة المتوسطة والخفيفة، وبعد هذه الدراسة المقامة من طرف المعهد الوطني للدراسات والتنمية INPED حول إمكانيات واحتياطي المنطقة من المادة الأولية (الجبس) ونظرا للنتيجة الايجابية تقرر إنشاء الوحدة بتاريخ 08 ماي 1977 تحت اسم مؤسسة البلدية لإنتاج الجبس ومشتقاته وهذا لغرض تلبية احتياجات الولاية .

وبدأت التجارب مع الإنتاج في 01 سبتمبر 1983 ولكن الانطلاق الفعلي مع التدشين كان في 01 جانفي 1984 بطاقة إنتاجية قدرت بـ : 100 طن/24سا أي ما يعادل 30000 طن سنويا .

أما في سنة 1985 تم إدراج مؤسسة الجبس ومشتقاته إلى الشركة الولائية لمواد البناء وقيمت تابعة لها حتى صدور قانون استغلالية المؤسسات وبموجب قرار رقم 01/88 المؤرخ في 07 فيفري 1990 أصبحت تسمى بمؤسسة الجبس ومشتقاته - أولاد جلال - .

وفي سنة 1993 أصدرت الخزينة قرار إداري رقم 729 في إطار تطهير المؤسسة العمومية لامتصاص النتيجة السلبية.

وفي 21 أكتوبر 1995 منحت لها مساعدة بمبلغ قدر بـ : 4000000.00 دج وهذا في إطار إعادة بناء رأسمال وذلك بموجب مرسوم S/G وأصبحت بذلك تلبي احتياجات جنوب شرق بسكرة ليتسع نطاقها إلى شرق جنوب شرق الولاية في 01 مارس 2002.

¹ - وثائق المؤسسة.

الفصل الثالث: ترشيد تكلفة الإنتاج بمؤسسة الجبس ومشتقاته من خلال أساليب محاسبة التكاليف

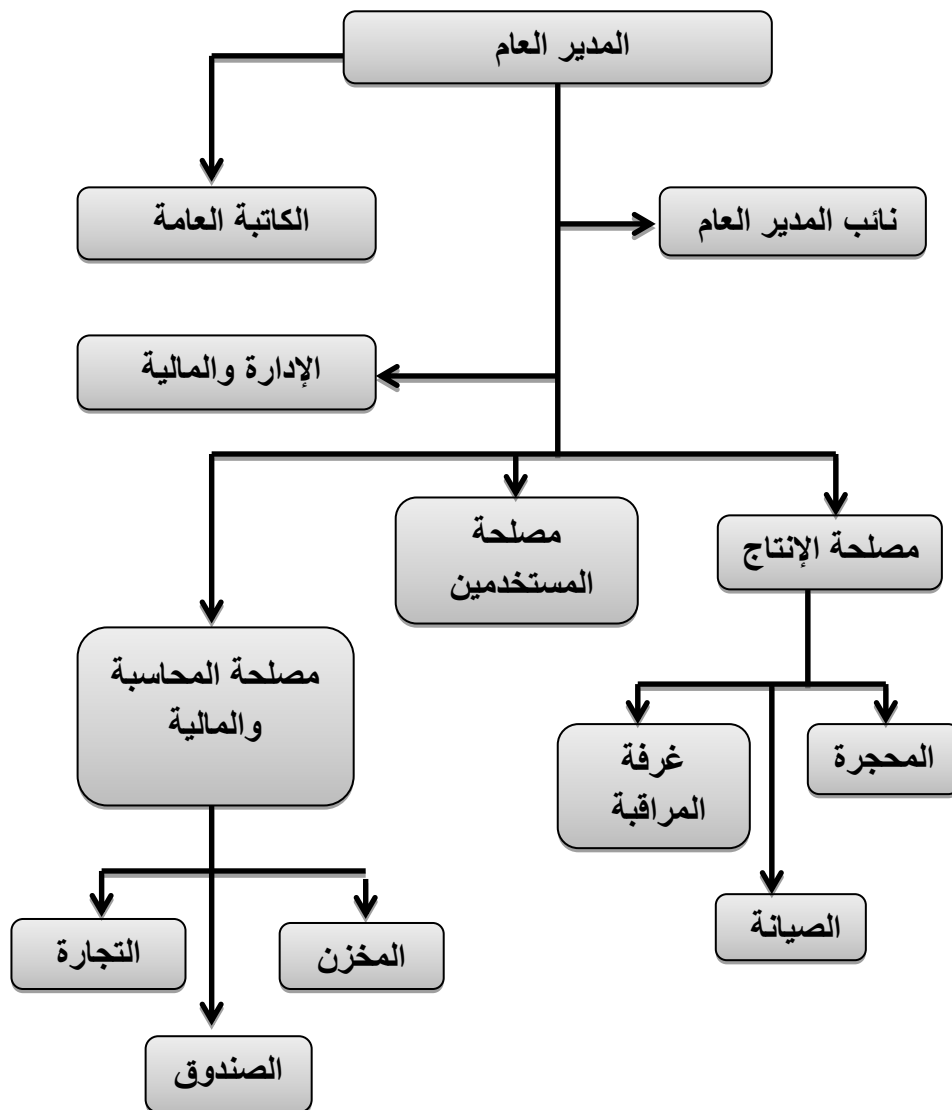
أما في 01 سبتمبر 2007 وبموجب القرار رقم 77/07 باعت المداولة المؤسسة إلى فرنسا بمبلغ 510920800.00 دج وبذلك أصبحت المؤسسة تابعة للشركة القابضة الأولى عالميا في صناعة الجبس وصفائح الجبس GOUPE-SANT-GABAIN مشروع الاستثمار في الجزائر ولمدة طويلة يدفع بالاقتصاد الجزائري إلى الأحسن في المستقبل خاصة أن:

- كبر المؤسسة فهي تبلغ 963.15 م² وإمكانية اتساعها عند الحاجة، إضافة إلى طاقتها الإنتاجية الجيدة 31800 طن/سنة.
- تطور سوق صفائح الجبس.
- المؤسسة في مكان يؤهلها لتلبية احتياجاتها فالمحجر يبعد عن المؤسسة حوالي 14 كلم وتقع ببلدية أولاد جلال ولاية بسكرة على الطريق الوطني رقمك 05، فيض الشيخ ، طريق بسكرة - أولاد جلال.²

² - وثائق المؤسسة

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجبس ومشتقاته - أولاد جلال -

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجبس ومشتقاته - أولاد جلال -



المصدر: إدارة المؤسسة

ومن الشكل أعلاه نقوم بشرح لبعض المصالح في المؤسسة فيما يلي :

1- **المدير العام**: مهمته الحماية والحفاظ عن الأموال في المؤسسة، وأيضاً يشرف على مراقبة رؤساء الأقسام في قيامهم بالمهام المستندة إليهم، والتأكيد على شروط العمل ومتابعة كل ما يتعلق بميدان المؤسسة، ويقوم أيضاً بعقد الاجتماعات وتساعده في ذلك الكاتب العامة التي بدورها تقوم بتسجيل الرسائل الصادرة والواردة من وإلى المؤسسة

الفصل الثالث: ترشيد تكلفة الإنتاج بمؤسسة الجبس ومشتقاته من خلال أساليب محاسبة التكاليف

2 -نائب المدير العام : مهمته القيام بكل المسؤوليات السابقة في حال غياب المدير العام ، وإضافة إلى ذلك هو المسؤول عن الإدارة والمالية حيث يقوم بالتحقق في حسابات المؤسسة المعدة من قبل المحاسب والتأكد من صحة التسجيل المحاسبي وذلك لتوفر جميع المبالغ ومصادقتها .

3 -مصلحة الإنتاج : تعتبر اكبر مصلحة في المؤسسة وذلك للطابع الإنتاجي الذي تتميز به، كما أنها تضم اكبر قدر من العمال، وتنوع منتجات هذه المصلحة والتي هي 3 أنواع:

1/ جبس البناء 2/ جبس للقوالب 3/ جبس ناعم

ويشرف على هذه المصلحة 3 أقسام:

1 -المحجرة: هذا القسم هو الأهم في هذه المصلحة (مصلحة الإنتاج) حيث يضم كل وسائل الإنتاج اللازمة للقيام بالنشاط.

2 -الصيانة: وهي القيام بعملية إصلاح كامل التجهيزات الخاصة بالمؤسسة، والتي غالبا ما تتمثل في عناصر القسم الأول.

3 -غرفة المراقبة: يشرف هذا القسم على أعمال القسمين السابقين إلا انه يولي أهمية اكبر لعملية الإنتاج.

4 -مصلحة المستخدمين: تشرف هذه المصلحة على جميع أمور المستخدمين من أجور وعلاوات وخصومات... الخ.

5 -مصلحة المحاسبة والمالية: هذه المصلحة مرتبطة بجميع المصالح، فهي تقوم بتسجيل العمليات المختلفة اليومية المتعلقة بنشاط العملاء، الموردين، المستخدمين، إعداد الميزانيات الختامية ومراقبة تطور التكاليف من خلال مراقبة تطور السنوات، وهذه المصالح المرتبطة بها هي كالآتي:

1/ الصندوق 2/ المخزن 3/ التجارة

المطلب الرابع: التركيبة البشرية وزيائن المؤسسة ومنتجاتها

1 -التركيبة البشرية لمؤسسة الجبس ومشتقاته :

تمتلك المؤسسة عددا من الإطارات والموظفين والعمال والتمثليين في:- مالك

المؤسسة - مسؤول عن الإدارة والمالية - رئيس مصلحة الإنتاج - رئيس مصلحة الإدارة - رئيس مصلحة

المحاسبة والمالية ، ويتم توزيع العمال على الأنشطة والأقسام التي تحتويها المؤسسة فمنهم عمال المحجرة

وعمال الصيانة وغرفة المراقبة وعمال المخزن وعمال الصندوق والتجارة ولفهم أكثر تم تلخيصهم في الجدول

التالي:

الفصل الثالث: ترشيد تكلفة الإنتاج بمؤسسة الجبس ومشتقاته من خلال أساليب محاسبة التكاليف

الجدول رقم 02: التركيبة البشرية لمؤسسة للجبس ومشتقاته

أفراد المؤسسة	الإطارات	رؤساء المصالح
العدد	07 عمال	12 عامل

عمال المحجرة	عمال الصيانة	عمال المراقبة	عمال المخزن	عمال الصندوق	عمال التوزيع
55 عامل	25 عامل	15 عامل	06 عمال	02 عمال	10 عمال

المصدر: مقدم من طرف مصلحة المستخدمين

أي عدد عمال المؤسسة الإجمالي هو 132 عامل وهذه المؤسسة مصنفة من المؤسسات الكبيرة وذلك برأس مال قدر بـ: 360.000.000.00 دج ولهذا تعتبر المؤسسة ذات نشاط إنتاجي كبير.

2 - زبائن ومنافسي مؤسسة الجبس ومشتقاته:

1/ زبائن مؤسسة للجبس ومشتقاته: تقوم المؤسسة بالتعامل مع زبائنها في مجال توزيع منتجاتها في داخل الوطن ومن بين تلك الولايات نجد عدة ولايات منها: الجزائر - سطيف - وادي سوف - باتنة... الخ.

2/ منافسي مؤسسة للجبس ومشتقاته: نجد من بين المنافسين من داخل الولاية مثل معمل الغزال في بلدية بئر النعام.

3 - منتجات مؤسسة الجبس ومشتقاته: هذه المؤسسة تتميز بإنتاج الجبس عن مثيلاتها في نفس المجال بتنوع المنتجات ولكل منتج مميزات وغايات يتميز بها.

- لذا لهذه المؤسسة عدة أنواع من الجبس المنتجة يوميا يمكن ذكرها في الجدول التالي:

الجدول رقم 03: أنواع الجبس المنتجة من طرف المؤسسة

نوع المنتج	معدل الإنتاج اليومي
جبس للبناء Plâtre Construction	80 طن/اليوم
جبس للقولبة Plâtre Moulage	30 طن/اليوم
جبس ناعم Plâtre Extra-fin	20 طن/اليوم

المصدر: من إعداد الطالب وفق وثائق المؤسسة

الجدول رقم 04: تشكيلة المنتجات لدى مؤسسة للجبس ومشتقاته

المنتجات	محتوى الكيس	نوع الكيس
جبس للبناء	40 كلغ	بلاستيك
جبس للقولبة	40 كلغ	بلاستيك
جبس ناعم	30 كلغ	ورق

المصدر: وثائق المؤسسة

المبحث الثاني: واقع محاسبة التكاليف وتكلفة الإنتاج في مؤسسة للجبس ومشتقاته

بعد تعرفنا على مؤسسة للجبس ومشتقاته من حيث التعريف والنشأة وهيكلها التنظيمي والأقسام التي تحتويها، أما في هذا المبحث سنتناول وصف لعملية الإنتاج ومحاسبة التكاليف في المؤسسة ومراحل تطبيقها وكذلك دراسة طلبية مقدمة من طرف المؤسسة للوصول إلى حساب تكلفة وسعر التكلفة داخل المؤسسة .

المطلب الأول: وصف لعملية الإنتاج في مؤسسة للجبس ومشتقاته

➤ عملية إنتاج الجبس:

يتم استخراج المادة الأولية لصناعة الجبس وهي عبارة عن صخور كلسية من الحجر الموجود في حاسي السيدة حيث يتم تفجير الصخور بالمتفجرات، ثم يقوم عمال المحجر بتجزئة الصخور الكبيرة لتسهيل عملية تحصيلها ونقلها بالشاحنات المخصصة لها إلى داخل الوحدة التي تبعد عن المحجر بحوالي 14 كلم، حيث يتم تفريغها داخل المفتتة ومنها تدخل في المرحلة الثانية وهي تحويل المادة الأولية والتي تبدأ من المفتتة أي يقوم بتكسير الصخور إلى أجزاء بقطر (02،05) ثم تنقل هذه الأجزاء عبر بساط حيث تنقل إلى أعلى إما مباشرة إلى الفرن أو إلى صهاريج التخزين لاستخدامها فيما بعد تدخل هذه المادة الفرن الذي هو على شكل صهريج يقوم بالدوران على شكل أفقي ذو حرارة مرتفعة تكون بـ 780 درجة مئوية ، تقوم هذه الحرارة بتفتيت وتحليل الصخور ليتم نقلها عبر أنابيب بداخلها لولب للغريلة تمر هذه المرحلة بخمس مراحل حتى الحصول على الجبس الناعم ويعاد الجبس الخشن للفرن لتعاد العملية عليه.

ينقل المنتج التام في أنابيب إلى صهريج التخزين ذو طاقة استيعاب تقدر بـ 230 طن وعند الطلب يسحب من الصهريج الجبس للغريلة للمرة الأخيرة ومنها إلى التعبئة في أكياس، تحمل هذه الأكياس إلى شاحنات البيع أو التخزين.

ونظرا لأهمية هذه المرحلة (مرحلة الإنتاج) فإنها أكبر قسم من ناحية العمال فهي تعمل

24/24 ساعة وذلك بالتناوب فلا يعمل الفرد أكثر من 8 ساعات في اليوم.

الفصل الثالث: ترشيد تكلفة الإنتاج بمؤسسة الجبس ومشتقاته من خلال أساليب محاسبة التكاليف

المطلب الثاني: تعريف محاسبة التكاليف في مؤسسة للجبس ومشتقاته

مؤسس للجبس ومشتقاته كغيرها من المؤسسات الكبرى، لأنها تعتمد على نفسها في مجال المحاسبة حيث توكل هذه العملية إلى المحاسب الداخلي للميزانيات وتقتصر مهمة المحاسب الداخلي في إعداد الفواتير وعمليات دخول وخروج السلع اعتمادا على برمجيات محاسبية والتي توفر الكثير من الجهد والوقت، بعد التأكد المحاسبي من الوثائق التي ترسل إليه والمتعلقة بالبيع وكذا كل عمليات الشراء ويعد هذا التأكد يتم إرسالها إلى المؤسسة الأم في فرنسا.

المطلب الثالث: واقع محاسبة التكاليف وتكلفة الإنتاج بمؤسسة للجبس ومشتقاته

وفق رأي المحاسب الأول فهي تقوم بحساب تكلفة الإنتاج عن طريق جمع كل التكاليف التي تحملها المؤسسة خلال العملية الإنتاجية وسبل تجهيز المنتج وتوصيله للزبون .

1 - تكلفة الشراء:

فيها نوعين من المشتريات وهي:

1/ مواد التعبئة : وهي عبارة عن أكياس تقوم المؤسسة بتعبئتها بالمنتج الأساسي وهو الجبس وتتنوع هذه الأكياس منها الورقية بسعة 40 كلغ، وأخرى بلاستيكية بسعة 40 كلغ و 30 كلغ يتم شراء هذه المواد بالاتفاق مع شركة القليعة بتيازة " SASCO " .

الجدول رقم 05: مخزون أول الشهر لمؤسسة للجبس ومشتقاته

نوع المادة	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة	التكلفة الإجمالية
أكياس ورقية (F)	-	-	-
كيس 40 كلغ	1000	18.50	18500.00
أكياس بلاستيكية (P)	-	-	-
كيس 40 كلغ	2500	19.30	48250.00
كيس 30 كلغ	700	18.70	13090.00

المصدر : من إعداد الطالب وفق وثائق المؤسسة

الجدول رقم 06: تكلفة شراء مواد التعبئة

أكياس بلاستيك (P)		أكياس ورق (F)	البيان
كيس 30 كلغ (P2)	كيس 40 كلغ (P1)	كيس 40 كلغ	
-	-	595200.00	ثمن الشراء 18.60 X32000(F)
-	546000.00	-	19.60X 2800(P1)
226800.00	-	-	18.90 X1200(P2)
23500.00	44730.00	83900.00	مصاريف الشراء
250300.00	590730.00	679100.00	تكلفة الشراء الإجمالية
20.85	21.09	21.22	تكلفة شراء الوحدة

المصدر: مصلحة المحاسبة

وبما أن المؤسسة تطبق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تسعير مخرجاتها فان الوحدة

المرجحة تحسب كما يلي:

الجدول رقم 07 : حساب التكلفة الوسطية المرجحة للأكياس

أكياس ورق 40 كلغ			البيان
المجموع	تكلفة الوحدة	عدد الوحدات	
18500.00	18.50	1000	مخزون أولي
595200.00	18.60	32000	المشتريات
613700.00	18.60	33000	ت. و. م

أكياس بلاستيك 40 كلغ			البيان
المجموع	تكلفة الوحدة	عدد الوحدات	
48250.00	19.30	2500	مخزون أولي
546000.00	19.50	28000	المشتريات
594250.00	19.48	30500	ت. و. م

أكياس بلاستيك 30 كلغ			البيان
المجموع	تكلفة الوحدة	عدد الوحدات	
13090.00	18.70	700	مخزون أولي المشتريات
226800.00	18.90	12000	
239890.00	18.88	12700	ت. و. م

المصدر: مصلحة المحاسبة

2/الصخور الكلسية : هي المادة الأساسية في عملية الإنتاج، يتم استخراج هذه المادة الأولية لصناعة الجبس، حيث يتم تفجير الصخور بالمتفجرات ويتم تجزئتها لتسهيل عملية النقل بالشاحنات ولها مخازن ذو طاقة استيعاب بـ 230 طن ويتم السحب منها عند الحاجة .

وتبلغ مصاريف عملية شراء هذه المادة بـ 35090.00 دج أي مصاريف متنوعة وفي

الجدول الموالي يبين تكلفة شراء الصخور الإجمالية الوحدوية (طن).

الجدول رقم 08 : تكلفة شراء الصخور الكلسية

المبالغ	البيان
360000.00 دج	ثمن الشراء 180*2000.00
35090.00 دج	مصاريف مختلفة
395090.00 دج	تكلفة شراء الصخور الإجمالية
2194.95 دج	تكلفة الوحدة " طن "

المصدر: مصلحة المحاسبة

الجدول رقم 09 : حساب التكلفة الوسطية المرجحة لصخور الكلسية

صخور كلسية			البيان
المجموع	تكلفة الوحدة	عدد الوحدات	
260000.00	2000.00	130	مخزون أولي المشتريات
395090.00	2194.95	180	
655090.00	2213.20	310	ت. و. م

المصدر: مصلحة المحاسبة

لذا نرى أن تسعير المخرجات من المادة الأولية الموجهة للورشات بالتكلفة الوسطية المرجحة .

الفصل الثالث: ترشيد تكلفة الإنتاج بمؤسسة الجبس ومشتقاته من خلال أساليب محاسبة التكاليف

2 - تكلفة الإنتاج:

تم الاتفاق على توجيه 270 طن من الجبس إلى الورشات، حيث تم استعمال 80 طن من مادة الجبس لملأ 200 كيس من البلاستيك ذات وزن 40 كلغ، واستعمال 90 طن من الجبس لملأ 30 كيس من البلاستيك ذات وزن 30 كلغ .

الجدول رقم 10 : الأعباء المختلفة التي تتحملها المؤسسة في عملية الإنتاج.

الورشات	مجموع المصاريف
ورشة التفطيت (الكسر)	256004.00
ورشة الفرن	341800.00
ورشة التعبئة	
	-أكياس ورق 40 كلغ بـ 37000.00 دج
	-أكياس بلاستيك 40 كلغ بـ 46000.00 دج
	-أكياس بلاستيك 30 كلغ بـ 32000.00 دج

المصدر: وثائق المؤسسة - مصلحة المحاسبة -

الجدول رقم 10 : تكلفة إنتاج منتج الجبس

البيان	أكياس ورق 40 كلغ	أكياس بلاستيك 40 كلغ	أكياس بلاستيك 30 كلغ
تكلفة انتاج جبس للتعبئة 2113.20x80(F)	169056.00	-	-
2113.20 x 100(P1)	-	211320.00	-
2113.20 x 90(P2)	-	-	190188.00
تكلفة شراء مواد التعبئة المستعملة			
18.60 x2000(F)	372000.00	-	-
19.48 x 2500(P1)	-	48700.00	-
18.88 x3000(P2)	-	-	56640.00
مصاريف الانتاج ورشة التفطيت (الكسر)			
ورشة الفرن	88553.00	72220.00	95231.00
ورشة التعبئة	112570.00	123560.00	105670.00
	37000.00	46000.00	32000.00
تكلفة الإنتاج الإجمالية	444379.00	501800.00	479729.00
تكلفة الوحدة (الكيس)	222.18	200.72	159.90

المصدر : وثائق المؤسسة - مصلحة المحاسبة -

3 - سعر التكلفة المباعة:

بعد انتهاء عملية الإنتاج وأصبح تكلفة الإنتاج جاهزة والكمية المنتجة جاهزة ، ألان على المؤسسة القيام بوضع المنتجات في المخزن عن طريق حملها بالشاحنات إليها ، من اجل توزيع على الطلبات المطلوبة من طرف زبائن المؤسسة، أما مصاريف الشحن والتوزيع تتحملها المؤسسة وذلك على المنتج وهذه المصاريف كما يلي :

- منتج الجبس في أكياس ورق حجم 40 كلغ تقدر مصاريفها بـ 14840.00 دج.
- منتج الجبس في أكياس بلاستيك حجم 40 كلغ تقدر مصاريفها بـ 9840.00 دج.
- منتج الجبس في أكياس بلاستيك حجم 30 كلغ تقدر مصاريفها بـ 8973.00 دج.

الجدول رقم 12 : سعر تكلفة المنتجات النهائية

البيان	جبس للبناء 40 كلغ	جبس للقولبة 40 كلغ	جبس ناعم 30 كلغ
تكلفة إنتاج الأكياس الموجهة للبيع	222180.00	-	-
222.18x 1000(F)	-	125450.00	-
200.72 x 625(P1)	-	-	-
159.90x 1233(P2)	-	-	197156.70
مصاريف الشحن والتفريغ	14840.00	9840.00	8973.00
التكلفة الإجمالية	237020.00	135290.00	206129.70
تكلفة الوحدة (دج)	237.02	216.46	167.17

المصدر : وثائق المؤسسة - مصلحة المحاسبة -

لذا نرى في مؤسسة للجبس ومشتقاته أن التكاليف منها المباشرة والغير المباشرة منها قد حملتها على المنتج الذي تنتجه كلها وعدم التفريق بين التكاليف .

المبحث الثالث : أسلوب التكلفة المستهدفة في ترشيد تكلفة الإنتاج

في هذا المبحث سنقوم بحساب تكلفة الإنتاج بأسلوب التكلفة المستهدفة وذلك من اجل معرفة إذا كان أسلوب التكلفة المستهدفة والتي تعتبر من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في ترشيد تكلفة الإنتاج .

1/ حساب تكلفة الإنتاج وفق التكلفة المستهدفة:

- سعر البيع المستهدف : هذا السعر مختار أو مقيم من طرف المؤسسة لأنه مأخوذ بعد دراسة السوق من خلال المنافسين الذي تنتمي إليها المؤسسة وذلك بسأل بعض زبائن الذين تتعامل معهم المؤسسة ونخرج بسعر مستهدف وهو المراد من طرف الزبائن وهو كما يلي:

- سعر البيع المستهدف للمنتج بأكياس ورقية حجم 40 كلغ هو 215.00 دج .
- سعر البيع المستهدف للمنتج بأكياس بلاستيكية حجم 40 كلغ هو 180.00 دج .
- سعر البيع المستهدف للمنتج بأكياس بلاستيكية حجم 30 كلغ هو 140.00 دج .
- هامش الربح المستهدف: هو الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من منتجات المؤسسة.

- التكلفة المستهدفة : وهي تلك التكلفة التي تظهر بعد تخفيض هامش الربح من سعر البيع المستهدف ثم القيام بعملية المقارنة بين التكلفة المستهدفة وبين التكلفة الفعلية وإخراج الفرق بينهما مراعاة الفرق أين يكمن أي بمعنى أي التكاليف التي لا تدخل في تكاليف الإنتاج أي لا تؤثر على تكلفة المنتج (خسارة).
 - التكلفة الفعلية: وهي التكلفة التي تم احتساب بها تكلفة الإنتاج أو الطريقة التي تم إتباعها في حساب تكلفة الإنتاج من طرف المؤسسة.
- القيام بالعملية الحسابية ومن اجل ترشيد تكلفة الإنتاج.

الجدول رقم 13: العمليات من اجل التكاليف المراد تخفيضها

البيان	جبس في أكياس ورق حجم 40	جبس في أكياس بلاستيك حجم 40 كلغ	جبس في أكياس بلاستيك حجم 30 كلغ
سعر البيع المستهدف	215.00	180.00	140.00
هامش الربح المستهدف	25.00	20.00	12.00
التكلفة المستهدفة	190.00	160.00	128.00
التكلفة الفعلية	222.18	200.72	159.90
التكلفة المراد تخفيضها	32.18	40.72	31.90

المصدر: من إعداد الطالب

- مراحل عملية إنتاج المنتجات وذكر في أي مرحلة يتم تخفيض التكاليف:

- عملية إنتاج الجبس:

يتم استخراج المادة الأولية لصناعة الجبس وهي عبارة عن صخور كلسية من الحجر الموجود في حاسي السيدة حيث يتم تفجير الصخور بالمتفجرات، ثم يقوم عمال المحجر بتجزئة الصخور الكبيرة لتسهيل عملية تحصيلها ونقلها بالشاحنات المخصصة لها إلى داخل الوحدة التي تبعد عن المحجر بحوالي 14 كلم، في هذه المرحلة يمكن تخفيض التكاليف الزائد وذلك مصاريف اليد العاملة (الأجر) و مصاريف النقل وبعض المصاريف من كل الورشات ، حيث يتم تفريغها داخل المفتتة ومنها تدخل في المرحلة الثانية وهي تحويل المادة الأولية والتي تبدأ من المفتتة اي يقوم بتكسير الصخور إلى أجزاء بقطر (05،02) ثم تنقل هذه الأجزاء عبر بساط حيث تنقل

الفصل الثالث: ترشيد تكلفة الإنتاج بمؤسسة الجبس ومشتقاته من خلال أساليب محاسبة التكاليف

إلى أعلى أما مباشرة إلى الفرن أو إلى صهاريج التخزين لاستخدامها، و فيما بعد تدخل هذه المادة إلى الفرن الذي هو على شكل صهريج يقوم بالدوران على شكل أفقي ذو حرارة مرتفعة تكون بـ 780 درجة مئوية ، تقوم هذه الحرارة بتفتيت وتحليل الصخور ليتم نقلها عبر أنابيب بداخلها لولب للغرلة تمر هذه المرحلة بخمس مراحل حتى الحصول على الجبس الناعم ويعاد الجبس الخشن للفرن لتعاد العملية عليه.

ينقل المنتج التام في أنابيب إلى صهريج التخزين ذو طاقة استيعاب تقدر بـ 230 طن وعند الطلب يسحب من الصهريج الجبس للغرلة للمرة الأخيرة ومنها إلى التعبئة في أكياس، تحمل هذه الأكياس إلى شاحنات البيع أو التخزين.

ونظرا لأهمية هذه المرحلة (مرحلة الإنتاج) فإنها أكبر قسم من ناحية العمال فهي تعمل 24/24 ساعة وذلك بالتناوب فلا يعمل الفرد أكثر من 8 ساعات في اليوم.

الجدول رقم 14: تكلفة الإنتاج بعد عملية تخفيض التكاليف الزائدة

أكياس بلاستيك 30 كلغ	أكياس بلاستيك 40 كلغ	أكياس ورق 40 كلغ	البيان
-	-	169056.00	تكلفة إنتاج جبس للتعبئة 2113.20x80(F)
-	211320.00	-	2113.20 x 100(P1)
190188.00	-	-	2113.20 x 90(P2)
-	-	-	تكلفة شراء مواد التعبئة المستعملة
-	-	372000.00	18.60 x2000(F)
-	48700.00	-	19.48 x 2500(P1)
56640.00	-	-	18.88 x3000(P2)
95231.00	72220.00	88553.00	مصاريف الإنتاج ورشة التفطيت (الكسر)
105670.00	123560.00	112570.00	ورشة الفرن
31968.10	45959.28	36967.82	ورشة التعبئة
479697.10	501759.28	444346.82	تكلفة الإنتاج الإجمالية
159.00	200.60	22.21	تكلفة الوحدة (الكيس)

المصدر : من إعداد الطالب

وفي الأخير نرى أن هذا الأسلوب (التكلفة المستهدفة) هو الأفضل في ترشيد تكلفة الإنتاج وإذا تم استخدام أو إتباع هذا الأسلوب من طرف المؤسسة فإن هذه الطريقة تجعل من المؤسسة بدراسة السوق والزبائن الموجودين فيها وذلك من خلال معايير الجودة ومواصفات المنتج المراد من طرف الزبائن والاهم من ذلك هو السعر المتداول في السوق ومقارنته مع نفسها ومع منتوجها الذي سيطرح في السوق وإعادة دراسة التكاليف وتحديد ما فيها هو على المنتج وفيما ليس له ، عليه نقترح على المؤسسة أن تقوم باستخدام هذا الأسلوب لأنه يرشد التكاليف.

الفصل الثالث: ترشيد تكلفة الإنتاج بمؤسسة الجبس ومشتقاته من خلال أساليب محاسبة التكاليف

خلاصة:

من خلال ما سبق نستنتج أن مؤسسة للجبس ومشتقاته - أولاد جلال - لا تطبق محاسبة التكاليف على شكله الحقيقي لأنها تقوم بحساب التكاليف بالطريقة التقليدية ، أي عدم فصل التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة و تحديد التكاليف ، وتبين أن هذه الطريقة لا تساعد في ترشيد تكلفة الإنتاج، باعتبار أنها لا تساعد على تخفيض التكاليف بل تدخل تكاليف لا علاقة لها بتكلفة الإنتاج، لذا قمنا باختيار أسلوب من أساليب محاسبة التكاليف الحديثة والمتماشية مع التطور الاقتصادي وهي التكلفة المستهدفة ومن خلالها تم القيام بحساب تكلفة الإنتاج، حيث نجدها تعمل على ترشيد تكلفة الإنتاج.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

ان محاسبة التكاليف من اهم الطرق التي تتحكم في التكاليف وتحقيق الترشيد في التكاليف واستخدام محاسبة

التكاليف في عملية الانتاج، لذا هذا ضروري لدراسة الموضوع وفهم العلاقة بين محاسبة التكاليف وعملية

الانتاج، حيث ان محاسبة التكاليف لها مكانة هامة لأنها تقنية من التقنيات التي يركز عليها التسيير في تقييم

المؤسسة والمحافظة على استمراريتها ومدى توفيرها لمعلومات ذات مصداقية ومعبرة عن حقيقة المؤسسة، لذا

نرى ان محاسبة التكاليف تعمل على تفصيل وتحليل جميع البيانات وتحقيق الكفاءة والفعالية.

ومن خلال هذا البحث تطلعا الى مفهوم محاسبة التكاليف وترشيد تكلفة الانتاج من خلال حساب مختلف

التكاليف وسعر التكلفة، ومجموعة من الاساليب منها التقليدية والحديثة، وهذا من اجل الوصول الى ترشيد تكلفة

الانتاج.

وايضا يمكن القول ان بقاء المؤسسة الاقتصادية مرتبط فقط بما تملكه من امكانيات منها مادية وبشرية من اجل

تحقيق الاستقرار وضمان البقاء في بيئة صعبة مع المنافسة والتطور الاقتصادي والاسواق، لذا اصبحت

المؤسسة تعمل على المدى الطويل من خلال بناء الاستراتيجيات واتخاذ الاجراءات اللازمة لتحقيقها بشكل يومي

وذلك بتوفير المنتجات بنوعية جيدة وبأقل الاسعار، وذلك باختيار اسلوب من اساليب محاسبة التكاليف التي

تعمل على ضبط التكاليف والتحكم فيها والعمل على تخفيضها الى اقل قدر ممكن.

ومن خلال دراستنا تم استخلاص مجموعة من النتائج أهمها:

1/ النتائج النظرية:

- تعد محاسبة التكاليف من ادوات الادارة الحديثة، تقدم للمؤسسة معلومات شاملة عن التكاليف وعلى ضوءها

يمكن بناء قرارات ملائمة تجعل ادارة المؤسسة في موضع قوة لمواجهة السلع المنافسة الاخرى.

- التحكم في التكاليف وتحقيق الرشادة الاقتصادية.

- تعد محاسبة التكاليف مصدر لتوفير المعلومات لكل ما يخص سعر تكلفة المنتجات، وهذا ما يساعد الادارة

على مقارنة النتائج وتحليلها، واكتشاف الثغرات الموجودة ومعالجتها باتخاذ القرارات اللازمة.

الخاتمة العامة

- كما كان نظام محاسبة التكاليف متطور في المؤسسة كلما كان التحكم اكثر في التكلفة.
- المؤسسات الجزائرية لا تعطي اهمية حقيقية لمحاسبة التكاليف.

2/ النتائج التطبيقية:

- مساهمة محاسبة التكاليف في زيادة الفعالية لحساب تكاليف الانتاج وكفايته.
- مساهمة محاسبة التكاليف في التقليل من التكاليف.
- مساهمة اسلوب التكلفة المستهدفة في ترشيد تكلفة الانتاج.
- لا يتم تصنيف التكاليف الى اي نوع من التصنيفات المستخدمة في محاسبة التكاليف في المؤسسة.
- عملية تحميل التكاليف المختلفة تكون تقديرية، ولا يراعي النصيب الحقيقي للمنتج او النصيب المقدر بدرجة كبيرة للمنتج من مجموع التكاليف.
- تعتبر محاسبة التكاليف ذات مكانة هامة في ترشيد تكلفة الانتاج وتحديد سياسة التسعير لدى المؤسسة الاقتصادية.

3/ اختبار الفرضيات:

- اختبار الفرضية الاولى: توفر محاسبة التكاليف معلومات مهمة من شأنها مساعدة الادارة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرار وهذا ما يثبت صحة الفرضية الاولى.
- اختبار الفرضية الثانية: تعتبر محاسبة التكاليف مهمة في عملية التسيير لأنها تعطي المسيرين الثقة في تسيير المؤسسة واتخاذ القرار والرقابة وعمليات التخطيط وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.
- اختبار الفرضية الثالثة: ان محاسبة التكاليف تقوم بتقديم مجموعة من التكاليف لها دور هام في الترشيد وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

الخاتمة العامة

- اختبار الفرضية الرابعة: ان محاسبة التكاليف مهمة في كل مؤسسة صناعية ولكن لها عدة طرق منها الحديثة والقديمة وكل طريقة يتم فيها حساب تكلفة الانتاج والوصول الى نتيجة وهي مختلفة من مؤسسة الى اخرى وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة.

4/ التوصيات والاقتراحات:

من خلال النتائج السابقة نوصي بما يلي:

- العمل على تفريق بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة على المنتج.
- اختيار الطريقة التي ترشد تكلفة الانتاج من طرف محاسبة التكاليف التي تناسب المؤسسة وحجمها وحجم مصاريفها .
- عدم جعل فترة حساب التكاليف سنوية حيث يمكن جعلها شهرية.

قائمة المراسم

1-الكتب:

- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2006.
- ثناء علي قباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، ط2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2014.
- بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
- بديع الدين ريشو، إدارة التكاليف، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية (مصر)، 2010.
- احمد حلمي جمعة، محاسبة التكاليف المعيارية (التصميم، الرقابة، محاسبة المسؤولية)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2011.
- ناصر دادى عدون، تقنيات مراقبة التسيير (المحاسبة التحليلية)، دار المحمدية العامة، الجزائر ج 1، 1999.
- احمد كليونة، رافت سلامة، إيهاب نظمي، الأصول والأساليب في محاسبة التكاليف (المدخل النظري والتطبيق)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2011.
- علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- عبد المقصود دبيان، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية (مصر)، 2004.
- احمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقات الإنتاجية، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993.
- إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة (من خلال الأنشطة)، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2013.
- سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الجامعية، الإسكندرية (مصر)، 2003.
- عبد الحميد محمود كراجة، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2001.
- محمد علي الجبالي، قصي السمرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2000.
- عبد الحليم كراجة، محاسبة التكاليف، دار الأمل للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2001.
- عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2008.
- عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان (الأردن)، 2002.
- أوكيل محمد السعيد، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، 1991.

- نائل عدس، نزال الخلف، محاسبة التكاليف (مدخل جديد)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2007.
- حسين طنيب محمد شفيق، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 1998.
- ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية تكنولوجيا المعلومات، دار الجامعة، الإسكندرية (مصر)، 2004.
- أوكيل محمد السعيد، وظائف ونشاطات المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- منير محمد سالم، محاسبة التكاليف (المبادئ العلمية والعملية)، دار النهضة العربية، القاهرة (مصر)، 1982.
- رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف (مبادئ، مفاهيم، تطبيقات)، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2000.
- وليد ناجي الحياي، مدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية، الدنمارك، 1991.
- سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، سوريا، 1978.
- هشام احمد عطية، محمود محمد عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، دار الجامعة، مصر، 2000.
- احمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، دار الجامعة، الإسكندرية (مصر)، 2000.
- احمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، دار الجامعة، الإسكندرية (مصر)، 2006.
- عبد الحي مرعي، عبد الله عبد العظيم هلال، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية (مصر)، 2006.
- احمد محمد نور، حسين عبيد، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ في محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، دار الجمعية، الإسكندرية (مصر)، 2007.
- مؤيد الفضل، تخطيط ومراقبة الإنتاج، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2007.
- خضير كاظم حمود، هابل يعقوب فاخوري، إدارة الإنتاج والعمليات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2001.
- عبد الستار محمد العلي، إدارة الإنتاج والعمليات، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2000.
- محمد إسماعيل بلال، إدارة الإنتاج والعمليات (مدخل كمي)، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004.

- محمد علي فرهاد، الاقتصاد الإداري مدخل في اتخاذ القرارات على المؤسسة الاقتصادية ، المكتبة الانجلو
مصرية، مصر، 1985.
- احمد سيد مصطفى، التنافسية في القرن الحادي والعشرون، دار للنشر والتوزيع، مصر، 2003.
- عبد الستار محمد العلي، التخطيط والسيطرة على الإنتاج والعمليات، دار المسيرة، عمان (الأردن)، 2007.
- احمد سيد مصطفى، إدارة الإنتاج والعمليات في الصناعة والخدمات، مكتبة الانجلو المصرية، ط4، مصر،
1999.
- ناصر نور الدين عبد اللطيف، شحاتة السيد شحاتة، نظم قياس الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال
المعاصرة، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية (مصر)،
- عاطف الأخرس، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2001.
- محمد شفيق حسين، عبد السلام إبراهيم، محاسبة التكاليف الصناعية ، ط2، دار المستقبل، عمان (الأردن)،
1985.
- يوحنا عبد آل ادم، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية، ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان
(الأردن)، 2006.
- محمد كمال عطية، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، 1976.
- عبد الحي مرعي ، دراسات في المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية
(مصر)، 1974.
- بوشاشي بوعلام، الرائد في المحاسبة، دار الملكية، الجزائر، 2000.
- كمال حسن جمعة الربيعي وسعدون مهدي الساقى ، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إثراء للنشر و
التوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- دحو عبد الكريم، الواضح في تحليل الاستغلال، ط3، دار هومة، الجزائر، 1999.
- محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني (الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية)، ط
2، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.
- صالح الرزق، عطا الله خليل بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف (الإطار العلمي والنظري) ، دار زهران،
عمان (الأردن)، 1997.
- عبد المسيح ماسيلي، نظم التكاليف المعيارية- مدخل معاصر، المكتبة العصرية بالمنصورة، مصر، ط3،
2003-2002.

- علي أحمد أبو الحسن، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، طبعة 1997 .
- ليستراي هيتجر وسيرج ماتوليتش :، ترجمة أحمد حامد حجاج، المحاسبة الإدارية، دار المريخ للنشر، الرياض، 2004 .
- رشيد الجمال ، ناصر نور الدين، إدارة لتكلفة لأغراض القياس والتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000 .
- زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، دار الأمل للنشر والتوزيع، الأردن، 2001، ص 396-39 .
- أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2002.

1- المذكرات والرسائل العلمية:

- فريجة مباركة، زواوي سهام، كيفية حساب سعر التكلفة في مؤسسة إنتاجية ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ليسانس في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2003.
- وحيد عتروس، أهمية حساب التكاليف الحقيقية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.
- هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.
- درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير على اتخاذ القرار في المؤسسة ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة بن خدة، الجزائر، 2005.
- عطوي راضية، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، إدارة الأعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008/2007.
- أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط كإداة مساعدة على تسيير وتحسين الأداء ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010.
- اليزيد ساحري، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2008/2007.

- عطوي راضية، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال ، كلية العلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر، باتنة (الجزائر)، 2007-2008.
- بلعالي السعدي، أهمية استخدام طريقة التكاليف المعيارية في الرفع من كفاءة محاسبة التسيير ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريبيج، 2012-2013.
- حابي احمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية دراسة حالة ENICAB بسكرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011.
- ياسين سالم، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009-2010.
- طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002-2003.
- مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005 - 2006.
- 2 - تشريعات وتنظيمات قانونية:
- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، الصادرة 25 مارس 2009، مبادئ عامة.