



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد الحميد ابن باديس

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية

و علوم التسيير



الشعبة : تسيير و اقتصاد

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر

تخصص : التدقيق المحاسبي و التسيير المالي

التكاليف على الإنتاج

من إعداد :

برايكية هشام

الأستاذ خليفة الحاج رئيسا

الأستاذ معرفية الطيب مشرفا و مقورا

الأستاذ محمد نادية مناقها

تحية إشراف الأستاذ: خليفة الحاج

السنة الجامعية: 2019-2020

كلمة شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

"..ولئن شكرتكم لأزيدنكم..."

نشكر الله عز وجل ونحمده الذي بفضلله استطعنا إنجاز هذا العمل

"ومن توكل على الله فهو حسبه"

لا يسعني بعد إتمام هذه المذكرة إلا أن أتوجه بجزيل الشكر والامتنان لأستاذي ومشرقي الموقر الدكتور

خليفة الحاج " الذي لم يبخل على بملاحظته القيمة وتوجيهاته السديدة التي كان لها بليغ الأثر في إنجاز هذا

العمل، كما أحبي فيه روح التواضع والمعاملة الجيدة فجزاه الله عني كل خير .

كما أتقدم بأسمى معاني التقدير والعرفان إلى جميع أساتذتي، كما أتوجه خالص شكري وتقديري إلى كل من ساعد

من قريب أو بعيد على إنجاز هذه المذكرة.

برايكية هشام.

إهداء

إلى الأيدي المتوضئة التي علمتني وربتني إلى أمي وأبي

أطال الله في عمرهما حتى يبقيا تاجا فوق رؤوسنا، إلى من أنقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية

إخواني كل واحد باسمه، إلى كل مشايخي معلمي وأساتذتي ،

إلى جميع أصدقائي الذين ساعدوني على إتمام هذه العمل ولو بكلمة طيبة،

أو ابتسامة مواسية فلهم مني أفضل واسمي ما يعبر به المحسن إليه للمحسنين،

اهدي عملي المتواضع إليكم جميعا.

براىكية هشام.

الفهرس

شكر وتقدير

الفهرس العام

قائمة الأشكال والجداول

مقدمة عامة.....أ

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف

1..... مقدمة الفصل

2..... • المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف

2..... ➤ المطلب الأول: تعريف التكاليف وأنواعها.

14..... ➤ المطلب الثاني: نظريات التكاليف التقليدية والحديثة(abc)

24..... ➤ المطلب الثالث: تصنيف التكاليف على حسب علاقاتها بالإنتاج.

28..... • المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول طرق حساب التكاليف

28..... ➤ المطلب الأول: طرق حساب التكاليف وسعر التكلفة (المتغير والمعيارية).

29..... ➤ المطلب الثاني: تعريف مبدأ و فروق التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

32..... ➤ المطلب الثالث: مزايا وعيوب كل الطرق.

38..... خاتمة الفصل

-الفصل الثاني:عموميات حول الإنتاج

39..... • مقدمة الفصل

40..... • المبحث الأول: عموميات حول الإنتاج.

40..... ➤ المطلب الأول: مفهوم الإنتاج.

45.....	➤	المطلب الثاني: عوامل الإنتاج وأنواعه.
48.....	➤	المطلب الثالث: أساليب الإنتاج.
52.....	●	المبحث الثاني: أهمية الإنتاج.
52.....	➤	مطلب الأول: فوائد و مميزات الإنتاج.
54.....	➤	المطلب الثاني: تخطيط الاستراتيجي للمواد الأولية والإنتاج.
60.....	➤	المطلب الثالث: وظائف الانتاج.
63.....		خاتمة الفصل
		-الفصل الثالث: دراسة ميدانية لحالة نפטال -GPL-
64.....	●	مقدمة الفصل.
65.....	●	المبحث الأول: نبذة عن الشركة محل الدراسة.
65.....	➤	المطلب الأول: نظرة عامة حول شركة سونا طراك.
66.....	➤	المطلب الثاني: لمحة تاريخية عن شركة نפטال.
69.....	➤	المطلب الثالث: تقديم لمحة عن غاز البترول المميع بمستغانم.
75.....	●	المبحث الثاني: تطبيق طريقة التكلفة الكلية في الوحدة.
75.....	➤	المطلب الأول: توزيع التكاليف.
77.....	➤	المطلب الثاني: حساب تكلفة التمويل و تكلفة الإنتاج.
80.....	●	المبحث الثالث: تطبيق طريقة التكاليف على أساس النشاط(abc).
80.....	➤	المطلب الأول: تصميم نظام التكاليف على أساس النشاط في الشركة.
87.....	➤	المطلب الثاني: حساب تكلفة التمويل و الإنتاج.
92.....		خلاصة الفصل.
108.....		-خاتمة عامة-
		-قائمة المراجع-

قائمة الأشكال و الجداول

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	مخطط يوضح فيه تبويب عناصر التكاليف حسب علاقة العنصر بالسلعة المنتجة	05
02	التكاليف المتغيرة	06
03	التكاليف الثابتة.	08
04	العلاقة بين التكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة وحجم النشاط	08
05	مخطط يوضح فيه تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط (الإنتاج أو البيع)	09
06	تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن.	10
07	عناصر التكاليف على أساس وظيفة عنصر التكاليف في المؤسسة.	11
08	تصنيف عناصر التكاليف على أساس علاقتها بالفترة المحاسبية	12
09	تصنيف التكاليف من وجهة نظر الرقابة.	13
10	تصنيف التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية.	14
11	يوضح المخطط الكلي لمؤسسة نפטال	68
12	يوضح الهيكل التنظيمي لوحدة مستغنام للغاز المميع	74
13	الانشطة الرئيسة ومراكز التكاليف	80
14	تكاليف الانشطة ومسبباتها	81
15	تكاليف نشاط الانتاج	82
16	تكاليف نشاط التوزيع.	82

قائمة الأشكال و الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
32	يوضح النتيجة التحليلية	01
75	يوضح التكاليف المباشرة لكل من قسمي التموين والإنتاج	02
76	يوضح توزيع الأعباء الأولى	03
77	توزيع الأعباء الثانوي	04
78	حساب تكلفة إنتاج سير غاز	05
79	حساب تكلفة الإنتاج	06
83	يوضح مقدار تكاليف نشاط تموين المواد الأولية.	07
84	مقدار تكاليف نشاط تموين المواد التامة	08
85	يوضح مقدار تكاليف أنشطة الإنتاج	09
85	مقدار تكاليف أنشطة الإنتاج (سيرغاز)	10
86	مقدار التكاليف الغير المباشرة للتوزيع	11
86	مقدار التكاليف الغير مباشرة للتوزيع	12
87	حساب تكلفة التموين حسب طريقة ABC (بوتان ، بروبان)	13
88	حساب تكلفة التموين (B06.B13)	14
89	حساب تكلفة التموين (P35.P11)	15
90	حساب تكلفة الإنتاج لمختلف المنتجات (B06.B03.B13)	16
91	تكلفة إنتاج سير غاز	17

مقدمة عامة :

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

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

لقد ظهرت التكاليف كوسيلة لترتيب و تنظيم المعلومات المالية, الاقتصادية و القانونية المؤثرة على الذمة المالية للفرد أو المؤسسة, إذا تركز هذه الأخيرة على تقنية لمراقبة عمليات المشاريع و العمليات التجارية و المالية التي تقتضيها هذه المؤسسة, و على مواجهة المنافسة, و تعتبر التكاليف تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها لمساعدة التسيير و تحديد التكاليف و حسابها, و بعد أن أصبح التحكم في هذه الأخيرة صعب و بالتالي يستوجب أدوات علمية لمراقبتها

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

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

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

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

ما هو دور التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية بالمؤسسة الاقتصادية ؟

و بناء على هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية :

1. ما هي التكاليف ؟ و فيما تتمثل أهميتها داخل المؤسسة ؟
2. ما هي الكفاءة الإنتاجية ؟ و ما هي أساليب تحسينها ؟
3. هل تساهم التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية بمؤسسة نفعال ؟

2-فرضيات البحث : لمعالجة الموضوع نضع الفرضيات التالية:

1. التكاليف هي نظام يهتم بتشغيل بيانات خاصة بتكلفة مداخلات الأنشطة المختلفة لتحديد تكلفة المخرجات . حيث تمثل أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسات .
2. الكفاءة الإنتاجية هي الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج بهدف تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بمستوى معين و في وقت معين بأقل تكلفة ممكن .
3. تساهم التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية في المؤسسة من خلال الطرق الحديثة لحساب التكاليف .

3-أهمية الموضوع : تتجلى أهمية الموضوع في :

1. إبراز أهمية التكاليف باعتبارها اليوم أحد الركائز الأساسية داخل المؤسسات الاقتصادية .
2. محاولة التعرف على الكفاءة الإنتاجية و أساليب تحسينها و مدى أهميتها داخل المؤسسة الاقتصادية .
3. المكانة المتميزة للتكاليف في المؤسسات الاقتصادية .
4. التعرف على دور التكاليف في الكفاءة الإنتاجية ، و التعرف على أهم الطرق المحاسبية التي مكنت المؤسسات من تحسينها .

4-أهداف البحث : هناك عدة أهداف يرمي إليها بحثنا هذا و نوجزها فيما يلي :

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

2. محاولة التعرف على الكفاءة الإنتاجية و كيفية تحسينها و طرق زيادة الكفاءة الإنتاجية داخل المؤسسة الاقتصادية.
3. محاولة التعرف على واقع التكاليف بالمؤسسات الاقتصادية و علاقتها مع الكفاءة الإنتاجية من خلال مؤسسة نفضال.

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

1. دراسة طويبية احمد " المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط و مراقبة الإنتاج " في العلوم الاقتصادية ،جامعة بمستغانم ،حيث تناول الباحث من خلال دراسته على مكانة و دور المحاسبة التحليلية ضمن الأدوات الأخرى المستعملة للتخطيط و مراقبة الإنتاج على أساس أنها تشكل نظام معلومات متكامل.

و تمثلت نتائج هذه الدراسة فيما يلي :

- القيام بإتباع منهج المحاسبة التحليلية و التأكد من صحة تطبيقه جيدا .
- دراسة المنتج و وضع إستراتيجية جيدة لذلك.
- مراقبة العمليات الإنتاجية أثناء قيامها.

-تحليل الفروقات لتعرف على الخلل الموجود داخل المراكز و محاولة تصحيحها.

من أهم التوصيات التي قدمها الباحث في دراسته و هي :

-التحقق من أهداف المخطط لها و مسطر مسبقا.

-وجوب تطبيق المحاسبة التحليلية.

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

- 2.دراسة بوناب بلال " دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على إنتاج " دراسة الحالة شركة نفضال جامعة

مستغانم مذكرة ماستر 3علوم التدقيق المحاسبي المالي 2018/2019 حيث تناول الباحث من خلال دراسته هذه على

جعل التكاليف في تحسين الجودة الرقابة على منتجاتها بأقل تكلفة ممكن.

توصلت هذه الدراسة إلى عدة النتائج أهمها :

-يجب أن تعتمد المؤسسة الاقتصادية على التكاليف الأنة يعتبر الهدف أساسي لاكتشاف الخطاء -القيام بمراقبة

المنتجات بطريقة الآلية حتى ينبغي لنا اكتشاف الثغرات الموجودة بسرعة.

من أهم التوصيات التي قدمها الباحث في دراسته و هي تسمح للتكاليف بتوفير معلومات بطريقة سريعة و دقيقة فهي

تضمن فعالية النظام الرقابة على المنتجات حيث تعمل على تحسين الإنتاجية و بالتالي تعظيم الأرباح.

6-المنهج الدراسة :

من أجل الدراسة المعمقة و التحليل الشامل لمختلف جوانب موضوع البحث و تحديد دور التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية ، و بناء على أهداف البحث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي حيث تم وصف و تحديد عناصر الموضوع المدروس في الجانب النظري على الجانب التطبيقي المتمثل في الواقع الميداني لمؤسسة نפטال -بغية محاولة معرفة دور التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية.

7-هيكل البحث :

نظرا الأهمية الموضوع قمنا بتقسيم البحث إلى جانبين جانب النظري مبني على المفاهيم و الدراسات النظرية و الذي استخدمنا على أساسه الأسلوب الوصفي التحليلي ، و جزءه التطبيقي خاص بالدراسة الميدانية التي تم إجراؤها في مؤسسة نפטال و قد تم تقسيم البحث إلى :

الفصل الأول جاء بعنوان مفاهيم الأساسية حول التكاليف و التي بدوره يتكون من مبحثين المبحث الأول و هو عموميات حول التكاليف أما المبحث الثاني :التكاليف و طرق حسابها.

الفصل الثاني تحت عنوان مدخل مفاهيم حول الإنتاج و التي بدوره يتكون من مبحثين، المبحث الأول :مفهوم الإنتاج أما المبحث الثاني :فوائد و مميزات الإنتاج.
أما المبحث الثالث :أساليب تحسين الكفاءة الإنتاجية.

حيث الفصل الثالث تحت عنوان تطبيق التكاليف لمحاولة تحسين الكفاءة الإنتاجية في مؤسسة نפטال و التي بدوره يتكون من مبحثين المبحث الأول :لمحة تاريخية عن مؤسسة نפטال من نشأتها حتى تقسيمها.

مقدمة الفصل:

إن حساب التكاليف و سعر التكلفة للمنتجات المادية أو الخدمات في المؤسسة يمكن أن يتم بعدة طرق نذكر منها: طريقة التكاليف الحقيقية، طريقة التكلفة المتغيرة من طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة و طريقة التكلفة المعيارية.

تختلف كل طريقة عن الأخرى باختلاف الهدف منها فطريقة التكاليف الحقيقية تهتم و تهدف إلى قياس تكلفة المنتجات الفعلية ، أما طريقة التكلفة المعيارية فتسعى إلى وضع معايير لاستعمال و قياس مختلف عناصر التكاليف ، و تدعى هذه المعايير بالنموذج يرجع إليه عند تحليل عناصر التكاليف الفعلية فهي المؤسسة و تحديد الفروقات بين التكاليف النموذجية (المعدة مسبقا) و الفعلية (المحققة) . أما طريقة التكاليف الثابتة (التحميل العقلاني) فتظهر أثر كل من التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة في سعر التكلفة الإجمالي ، و أيضا تحديد حجم النشاط الذي يؤثر في هذه التكاليف . و طريقة التكاليف المتغيرة توضح القرارات التي تتعلق بدورة استغلالية فتستعمل هذه الطريقة لغرض تحليلية و اقتصادية.

و سوف توضح و تشرح هذه الطرق في هذا الفصل كل طريقة على حدي فنبداً الفصل بدراسة طريقة التكاليف الحقيقية في المبحث الأول ، ثم طريقة التكلفة المتغيرة في المبحث الثاني طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة في المبحث الثالث و أخيرا طريقة التكلفة المعيارية في المبحث الرابع.

• المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف

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

- مطلب الأول: تعريف تكاليف و أنواعها:

أولا - تعريف التكلفة : يوجد عدة تعاريف للتكلفة نذكر منها :

عرفت التكلفة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبة: {قيمة التضحية لضمان المنفعة أو المبلغ الذي يقاس بالنقد المدفوع مقابل المحصول على سلعة أو خدمة¹. }

و تعرف كذلك بأنها: { تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل أو بمعنى آخر هي استنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة اختياريا بهدف الحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل². }

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

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

ثانيا :**سعر التكلفة** : يعرف سعر التكلفة بأنه :

عبارة عن { تكلفة إنتاج المنتجات المباعة، مضافا إليه مصاريف التوزيع فهي إذن تعبر عن انتهاء عملي الإنتاج و البيع للمنتج النهائي حيث يضم كل المصاريف من شراء المواد الأولية إلى إعداد المنتج و بيعه⁵. }

¹عاطف الأخرس ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار البركة للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن 2001 ص 25.

² السيد عبد المقصور محمد ديبان، وناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، 2002-2003 ص 59.

³ نائل عدس ، نضال الخلف، مرجع سابق، ص 27.

⁴ عاطف الأخرس ، مرجع سابق، ص 26.

⁵ محمد سعي أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، الجزء الأول دار الانفاق ص ص 9-10.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف

إذن سعر التكلفة هو {مجموعة التكاليف التي يتكلفتها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداءً من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية⁶.}

يعبر سعر التكلفة على انتهاء عملي الإنتاج و البيع للمنتج النهائي حيث يضع كل المصاريف من شراء المادة الأولية و المواد الضرورية الأخرى و بيعه و مكونات سعر التكلفة لدى المؤسسة الصناعية يضم مايلي⁷ :

__ تكلفة الشراء للمواد المستعملة.

__ تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة.

__ مصاريف التوزيع للوحدات المباعة.

و يمكن استعراض سعر التكلفة و حساب التكاليف في المؤسسة الصناعية فيما يلي⁸ :

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

⁶ نفس المرجع ،ص11.

⁷ رحال عليين سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر الطبعة1999، ص4.

⁸ نفس المرجع ، نفس الصفحة.

الفرع الثاني: أنواع التكاليف

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

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

1 التكاليف المباشرة: هي التكاليف التي ترتبط ارتباطا وثيقا بوحدة الإنتاج و تتمثل في عنصر

التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدة الإنتاج معينة حيث أنها عناصر تكاليف مباشرة صرفت خصيصا لإنتاج سلعة معينة بذاتها. تتكون التكاليف المباشرة من:

✓ تكلفة المواد المباشرة: وتشمل المواد التي تدخل بشكل مباشر في تركيب المنتج النهائي وتصبح

جزءا من ولتزم لإتمام ويمكن تمييز هذه المواد في وحدة الإنتاج مثل الخشب في صناعة الأثاث و الجلد في صناعة الأحذية والقماش في صناعة الملابس.

✓ تكلفة العمل المباشر: وتمثل أجور عمال التشغيل أو إنتاج السلعة في المصنع و الذين يعملون

على تحويل المواد الأولية أو المواد نصف المصنعة إلى سلع تامة الصنع وجاهزة للبيع مثل أجور عمال التقطيع أو عمال الحفر.

2 التكاليف غير المباشرة: و هي تلك النفقات التي تنفق من أجل خدمة المؤسسة كوحدة واحد و لا

يوجد بينها و بين المنتج النهائي ارتباطا مباشرا، و تقسم إلى مايلي :

✓ تكاليف صناعية غير مباشرة: و تشمل جميع النفقات المتعلقة بالإنتاج داخل المؤسسة ولا تخص

سلعة معينة بل جميع السلع، و تشمل التكاليف غير المباشرة.

• مواد صناعية غير مباشرة: و تشمل تلك المواد التي لا تدخل في إنتاج السلعة بشكل مباشر

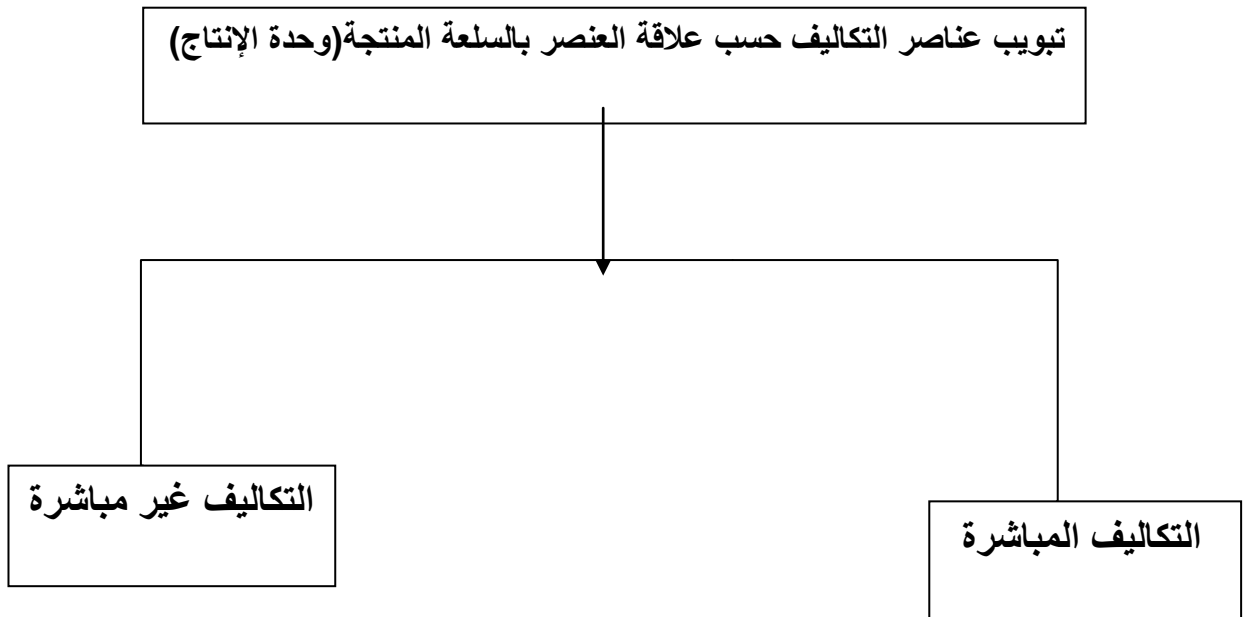
مثل المسامير و الغراء لصناعة الأثاث و الوقود و مواد التشحيم و الزيوت و غيرها.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف

- **الأجور الصناعية غير المباشرة:** و تشمل تكلفة العمل المبذول في المصنع كوحدة واحد و لا يخص سلعة المعينة مثل أجور الكتبة و عمال النظافة و داخل المؤسسة و أجور الفحص و النقل و أجور المهندسين و غيرها.
- **تكاليف صناعية أخرى غير المباشرة:** و يقصد بها الخدمات الإنتاجية التي تشرف على النشاط الصناعي بشكل عام و لا ترتبط بسلعة معينة مثل إيجار المؤسسة و تأمين المؤسسة و مصاريف الإضاءة الخاصة بالمؤسسة إضافة إلى الخسائر التي تنتج التلف العادي من المواد الأولية و تكلفة الوقت الضائع العادي.
- ✓ **تكاليف تسويقية غير المباشرة:** و هي جميع النفقات التي تنفق في سبيل بيع و توزيع منتجات المؤسسة فهي تمثل جميع التكاليف تخزين المنتج التام و الإعلان عنه و تروجه و بيعه و نقله و توزيعه و كذلك تكاليف الأبحاث التسويقية.
- ✓ **التكاليف الإدارية:** و تمثل النفقات التي تنفق على مختلف الإدارات من مواد و أجور و خدمات و تكاليف التمويل.

يمكن تلخيص التصنيف السابق للتكاليف كما هو في الشكل التالي :

الشكل (01): مخطط يوضح فيه تبويب عناصر التكاليف حسب علاقة العنصر بالسلعة المنتجة (وحدة الإنتاج)

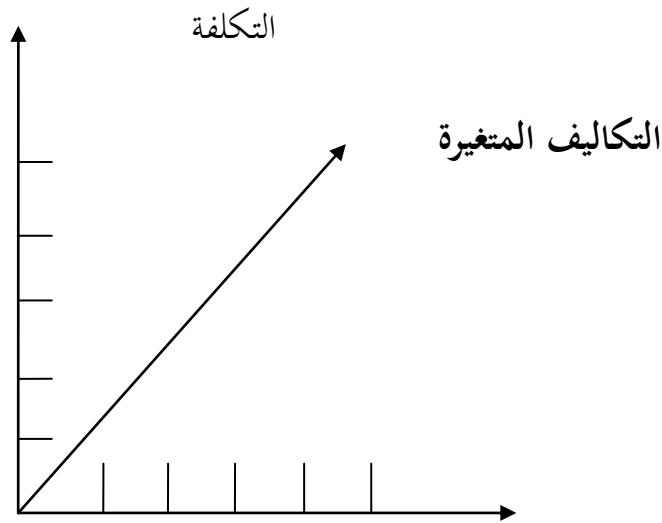


المصدر: من إعداد الطالب.

ثالثا: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط (الإنتاج أو البيع)⁹ :

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

الشكل رقم (02) : التكاليف المتغيرة



⁹ سمير فهمي ، مرجع سابق نص45.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف

المصدر: رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة، ديوان المطبوعات الجماعية، الجزائر، ص61.

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

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

✓ التكاليف الصناعية غير المباشر الثابت: وتشمل إيجار المؤسسة التأمين على المؤسسة وغيرها.

✓ التكاليف التسويقية الثابتة: وتمثل النفقات البيع والتوزيع التي لا تتغير بمجموعها بتغير حجم

المبيعات مثل الرواتب الخاصة بمدراء المبيعات والإعلان والمخازن الإيجار المعارض ، أقساط

التأمين المعارض.

✓ التكاليف الإدارية: وتعتبر جميع التكاليف الإدارية بطبيعتها ثابتة حيث أنها لا تتغير بتغير

حجم النشاط ومن أمثلتها إيجار مكاتب غدارة ، رواتب أعضاء مجلس الإدارة، راتب المدير

العام.

ويمكن تقسيم التكاليف الثابتة على مجموعتين هما¹⁰:

1 - **التكاليف الثابتة الاختيارية:** وتمثل البنود التي يمكن للإدارة التأثير في قيمتها في الأجل القصير

مثل بند الرواتب والأجور وتكاليف الإعلان المتعلق بالتعريف بالمؤسسة.

2 - **التكاليف الثابتة الإلزامية:** وتشمل على البنود التي يصعب على الإدارة التخلص منها في الأجل

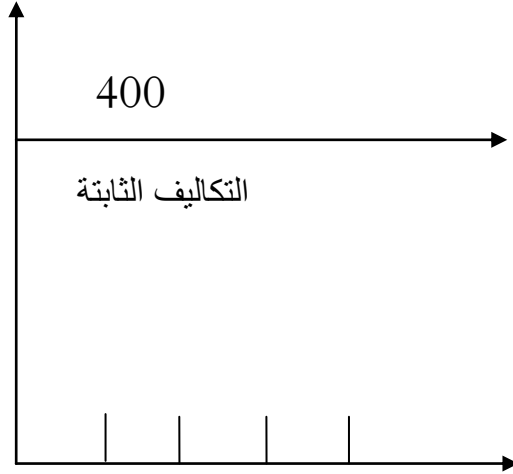
القصير دون الأضرار بمصالح المؤسسة أو التأثير على قدراتها على الاستمرار ومن الأسئلة على

¹⁰ السيد عبد المصود محمد ديبان وناصر نور الدين عبداللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية،2002-2003،ص18.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف

ذلك امتلاك أصول ثابتة باستخدام طريقة القسط الثابت ، الإيجار ، رواتب الوظائف الإدارية للمؤسسة ، يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل 03: التكاليف الثابتة.



حجم النشاط (وحدة)

المصدر: السيد عبد المقصود محمد ديبان وناصر نو الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف ، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، 2002-2003 ص18.

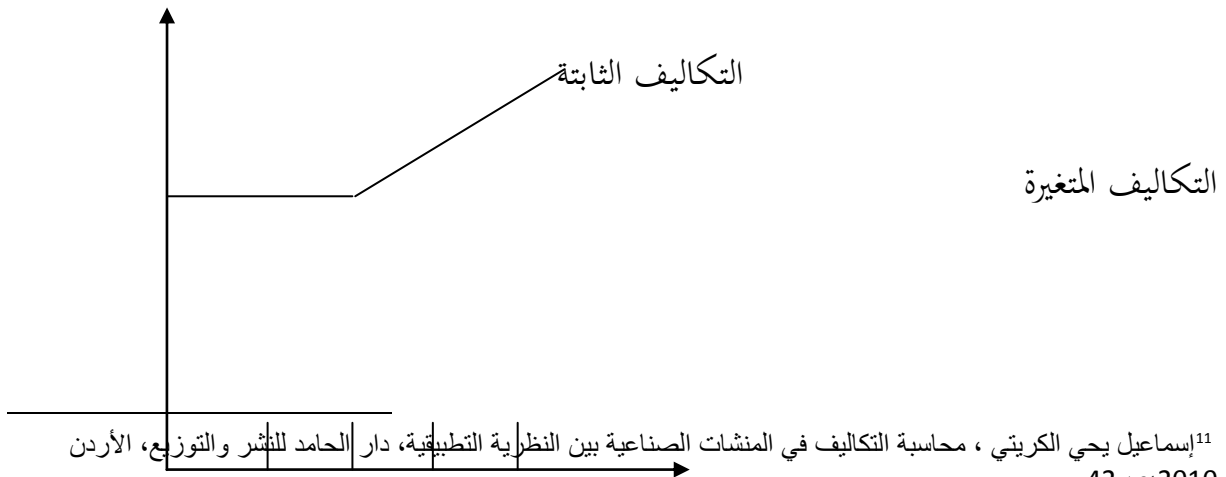
3 التكاليف شبه الثابتة وشبه المتغيرة¹¹: وتمثل مجموعة النفقات التي تحتوي على جزء متغير

يتأثر بحجم النشاط وعلى جزء ثابت كونه لا يتغير بتغير حجم النشاط فمثلا فاتورة الكهرباء

المستهلكة في المنزل تحتوي على جزء ثابت، يمكن توضيح التكاليف شبه الثابتة وشبه المتغيرة في

الشكل التالي:

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

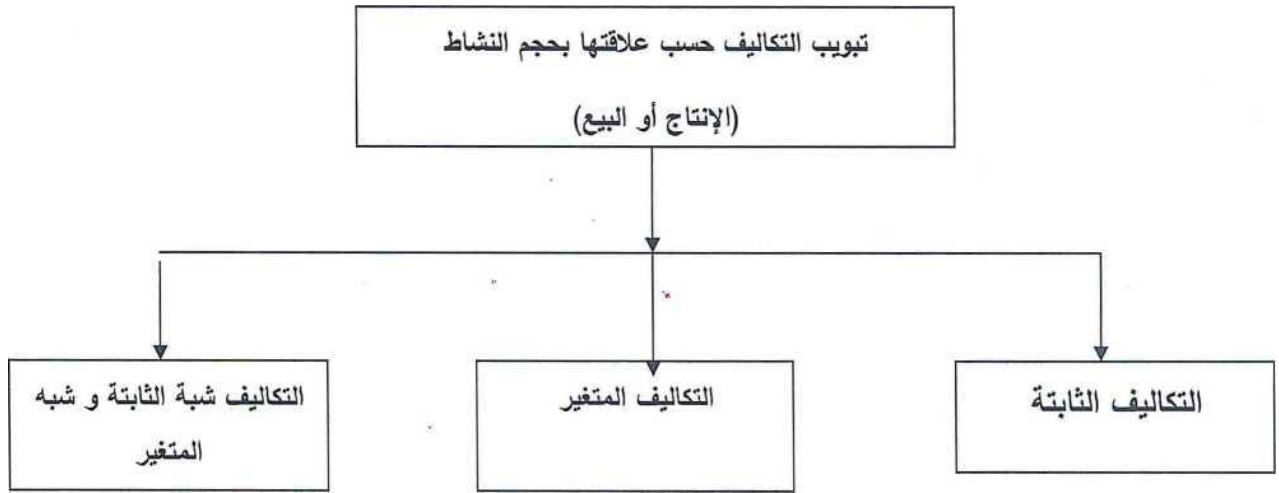


¹¹إسماعيل يحي الكريتي ، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية التطبيقية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن 2010، ص42.

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

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

الشكل رقم (05) مخطط يوضح فيه تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط (الإنتاج أو
البيع)



المصدر: من إعداد الطالب

ت- تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن¹²:

1. التكاليف التاريخية (الفعالية):

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

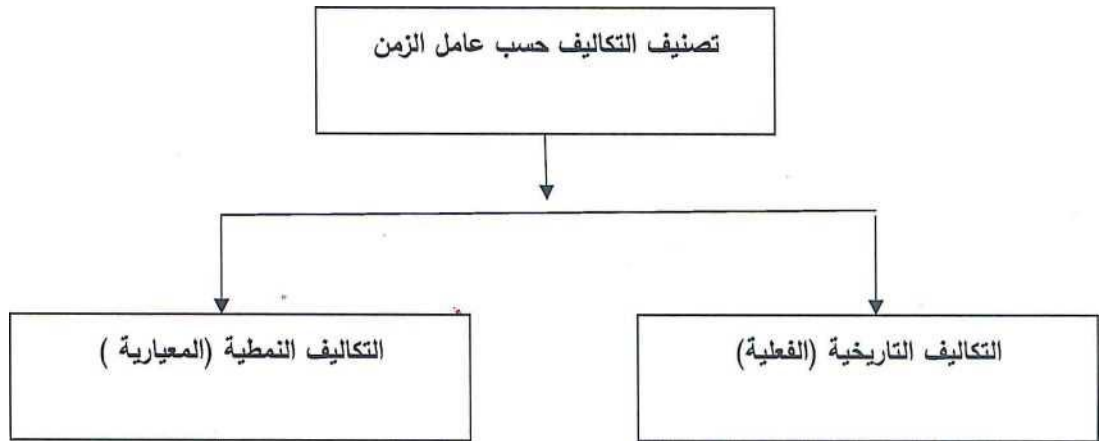
2. التكاليف النمطية (المعيارية) :

¹²سمير فهمي ، مرجع سابق، ص46

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف

"هي تكلفة مستقبلية يتم تقديرها مقدما لتمثل الهدف الواجب التوصل إليه في ظل المستوى الاداء الجيد في فترة مقبلة". تستخدم التكاليف المعيارية من قبل الغدارة كأداة للرقابة ورفع الكفاءة الإنتاجية واتخاذ القرارات

الإدارية المختلفة مثل تقديم المناقصات في شركات المقاولات، حيث يمكن مقارنة التكاليف الفعلية مع المعيارية من أجل معرفة انحرافات ووضع الإجراءات التصحيحية اللازمة¹³.
يمكن تلخيص التصنيف السابق للتكاليف كما هو في الشكل التالي:
الشكل رقم (06): تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن.



المصدر: من إعداد الطالب.

ث- تصنيف عناصر التكاليف على أساس وظيفة عنصر التكاليف في المؤسسة : تصنف الى:

1- التكاليف الإنتاجية:

هي مجموعة النفقات من مواد وعمل وخدمات صناعية تنفق على السلعة أو الخدمة خلال مرحلة الانتاج و تشمل:

✓ تكاليف المواد المستخدمة في الإنتاج من مواد مباشرة خام أو نف مصنعة أو مواد غير مباشرة.

¹³ محمد أحمد خليل وفاروق عبد العال، التكاليف في مجال الاداري، دار الجامعات، الاسكندرية 1982، ص31.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف

✓ تكاليف العمل أو الأجور المتعلقة بالعاملين في الإنتاج مباشرة مثل العمال الذين يعملون على آلات المصنع أو في مجال الخدمات الإنتاجية مثل العاملين على صيانة آلات المصنع أو حراسة المصنع.

✓ تكاليف التصنيع غير المباشرة: هي نفقات إنتاجية لا يمكن ربطها بسلعة معينة مثل إيجار المصنع أو التأمين على المصنع.

2 - التكاليف التسويقية:

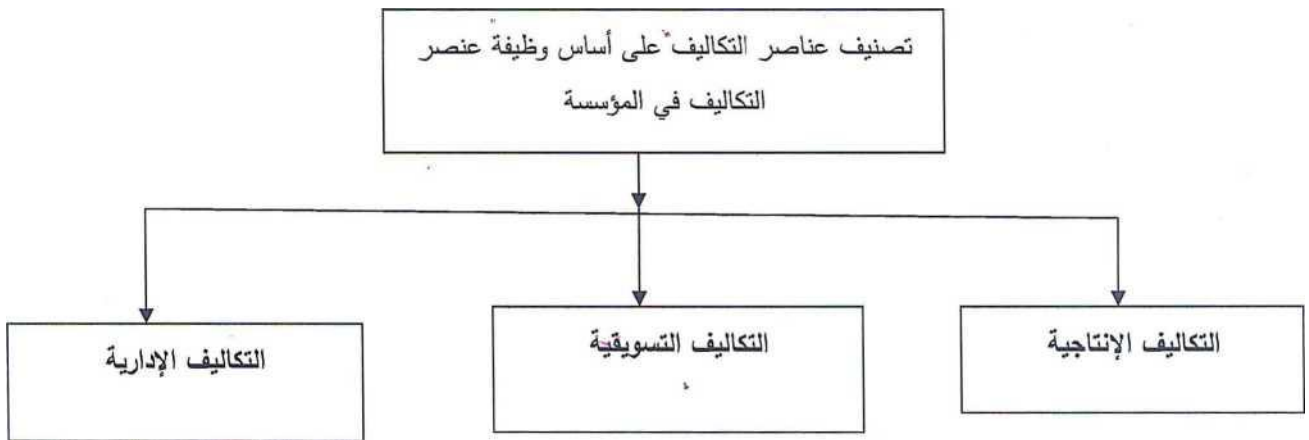
هي مجموعة النفقات المتعلقة بعملية البيع والتوزيع وتشمل عمليات تخزين المواد تامة الصنع والإعلان و الترويج والبيع والنقل والتوزيع ومن أمثلة هذه التكاليف: مواد التغليف، عمولة وكلاء البيع...

3 - التكاليف الإدارية:

هي مجموعة النفقات المتعلقة بإدارة المنشأة مثل القرضات المستهلكة من جميع إدارات المنشأة باستثناء إدارتي التسويق والإنتاج، والتأمين على مباني الإدارة¹⁴...

يمكن تلخيص التصنيف السابق للتكاليف كما هو في الشكل التالي:

الشكل (07): عناصر التكاليف على أساس وظيفة عنصر التكاليف في المؤسسة.



¹⁴ سمير فهمي، مرجع سابق، ص47.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف

المصدر: من إعداد الطالب

ث- تصنيف عناصر التكاليف على أساس علاقاتها بالفترة المحاسبية¹⁵: تقسم إلى:

1 **التكاليف الإرادية**: هي مجموعة النفقات التي تخص السنة المالية وغالبا ما تكون سببا في تحقيق

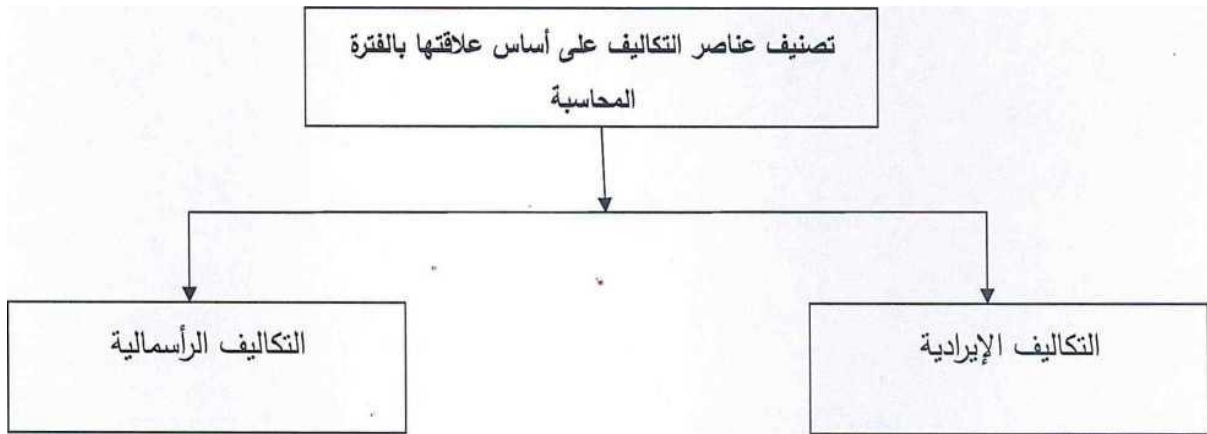
الإيراد بصورة مباشرة أو غير مباشرة مثل الرواتب والأجور، فاتورة الماء والكهرباء والغاز.

2 **التكاليف الرأسمالية**: هي مجموعة النفقات التي تخص وتستفيد منها أكثر من سنة المالية

كالأثاث و الأراضي والمعدات.

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

الشكل (08) تصنيف عناصر التكاليف على أساس علاقاتها بالفترة المحاسبية



المصدر: من إعداد الطالب.

ج- تصنيف التكاليف من وجهة نظر الرقابة¹⁶:

¹⁵ عبد الحي مرعي، دراسات في المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات ، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية 1974، ص31.
¹⁶ السيد عبد المقصود محمد دبيان وناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، كلية التجارة وجامعة الاسكندرية 2002-2003 ص86.

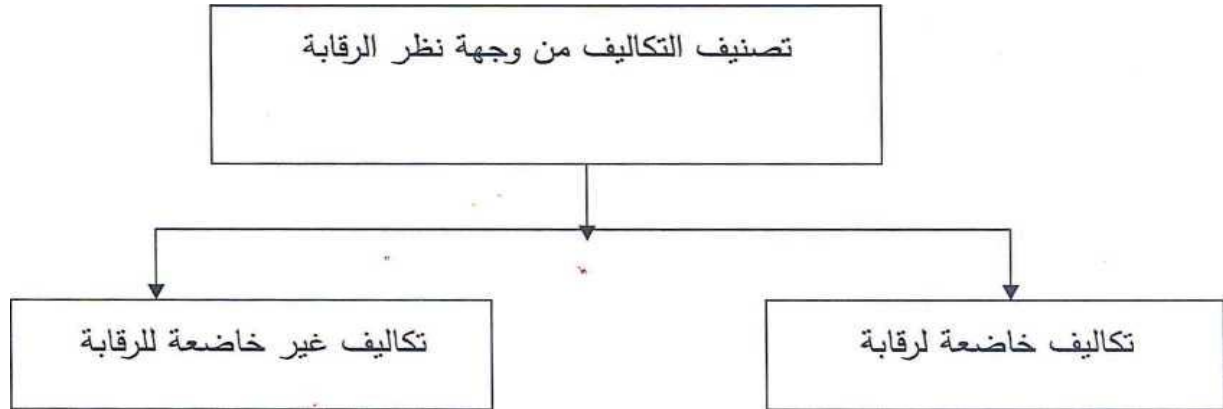
الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف

1- **تكاليف خاضعة للرقابة:** هي التي يمكن للمستوي الإداري أن يراقبها وله القدرة على التأثير فيها فمثلا تعتبر كمية المواد المستخدمة في الانتاج وحجم العمالة في مصنع معين قابلة للرقابة من المدير للمؤسسة.

2- **تكاليف غير خاضعة للرقابة:** وهي التكاليف التي لا يمكن لمستوى إداري أن يؤثر فيها وتشمل أيضا التكاليف التي من الصعب التحكم فيها من قبل الإدارة خلال فترة زمنية محددة لان المؤسسة تكون قد تعاقدت عليها مثل عقد توريد مواد خام لمدة معينة وكان من شروط العقد الالتزام وعدم جواز الإلغاء لذا يصبح من الصعب على المنشأة التحكم في السعر مثلا خلال فترة العقد.

يمكن تلخيص التصنيف السابق للتكاليف كما هو في الشكل التالي:

الشكل (9) تصنيف التكاليف من وجهة نظر الرقابة.



المصدر: من إعداد الطالب.

ح- تصنيف التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية¹⁷: تقسم إلى:

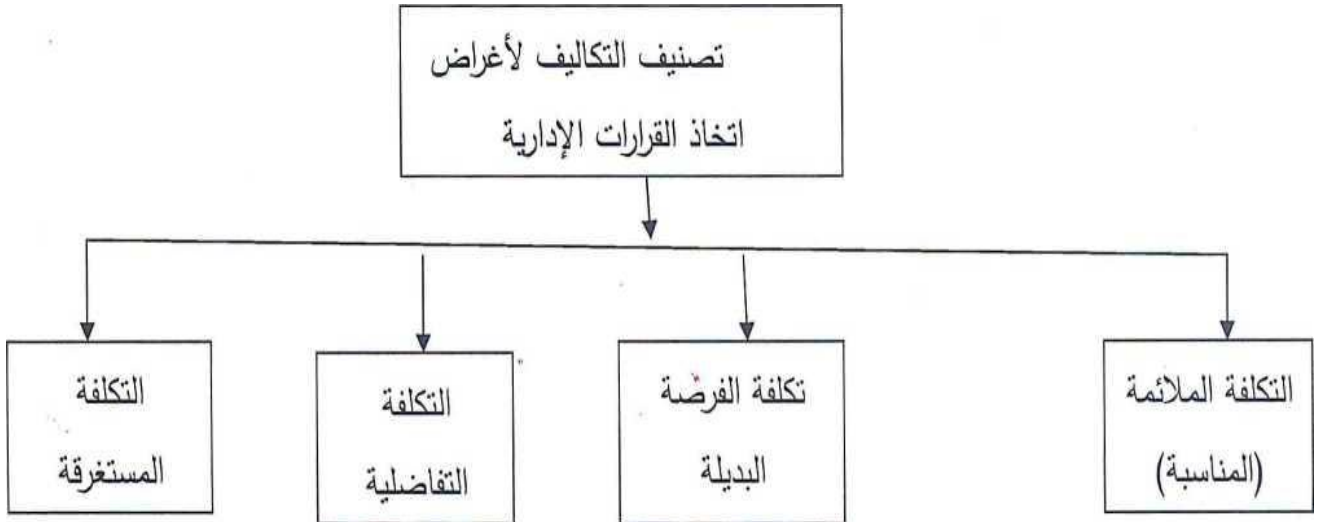
¹⁷ محمد سامي راضي ، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية ، رمل الإسكندرية، 2003ص82.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف

- 1- التكلفة الملائمة (المناسبة): هي التكلفة المرتبطة بقرار معين فإذا لم يتم اتخاذ هذا القرار أصبحت هذه التكلفة لاغية.
- 2- تكلفة الفرصة البديلة: هي قيمة المزايا أ، العوائد التي يضحي بها بسبب رفض أحد البدائل واختيار بديل آخر.
- 3- التكلفة التفاضلية: هي الفرق بين مجموع التكاليف بين بديلين عند اختيار احدهما.
- 4- التكلفة المستغرقة: هي التكاليف التي تستغرق في استثمار الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة لا يمكن استرداد هذه الأصول إلا باستعمال الأصل خلال عمره الإنتاجي حيث يتم احتساب أو إطفاء لهذه الأصول، فمثلا تعتبر تكلفة المعدات للشركة الصناعية تكلفة مستغرقة.

يمكن تلخيص التصنيف السابق للتكاليف كما هو في الشكل التالي:

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



المصدر: من إعداد الطالب.

● المطلب الثاني: نظريات التكاليف التقليدية والحديثة (ABC)

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف

أ - نظرية التكاليف الإجمالية : تقوم على أساس التحميل الكلي أي أن وحدات النشاط تتحمل بنصيبها من جميع عناصر التكاليف الإنتاجية والتسويقية المباشرة والغير المباشرة، متغيرة وثابتة، أما التكاليف الإدارية فتعتبر تكاليف زمنية تحمل على قائمة الدخل.

ب - طريقة التكاليف¹⁸ : تعتبر هذه التقنية أقدم طريقة كحساب للتكاليف حيث تعود أصولها إلى الفترة ما بين الحربين العالميتين سنة 1947 لأعمال العقيد الفرنسي raimailino في اللجنة العامة للتنظيم العلمي.

يتم إعداد هذه طريقة عبر المراحل التالية من بينها:

- 1 - معالجة الأعباء المباشرة: الأعباء المباشرة هي أعباء خاصة بتكلفة وحيدة وبالتالي فهي تخصص مباشرة على التكلفة بدون حساب وسيط، مثل المواد الأولية المستهلكة لإنتاج منتج، وأجور اليد العاملة المباشرة.
- 2 - معالجة الأعباء غير المباشرة: تعرف الأعباء غير المباشرة بأنها الأعباء التي لا يمكن أن تكون مباشرة في التكلفة لأنها تتعلق بمجموعة من المنتجات أو الوظائف أو الأقسام، أو تتعلق بمجموع نشاط المؤسسة الإجمالي.
- 3 - تحميل أعباء المنتجات الرئيسية على المنتجات : وتأتي هذه المرحلة بعد إتمام توزيع الأعباء غير المباشرة من خلال تحميل عناصر التكاليف الواردة في الأقسام الرئيسية حسب نوعها (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة) لمختلف المنتجات أو الطلبات.
- 4 - طريقة أقسام المتجانسة: ولتطبيق طريقة التكاليف الحقيقية يجب اعتماد على الطريقة لتوزيع التكاليف غير المباشرة كما يلي:

أ - تعريف القسم المتجانس : عبارة عن مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة من الوسائل تعمل بتجانس لتحقيق هذه مشترك وبعبارة أخرى القسم المتجانس هو

¹⁸ عاطف الاخرسواخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الأهلية للنشر والتوزيع، عمان، 1991.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف

قسم ذو نظام محاسبي يمكننا من تجميع أو حصر الأعباء التي يمكن تحميلها مباشرة على المنتجات، وتعتمد طريقة الأقسام المتجانسة على تحديد مختلف الوظائف التي تتكون منها المؤسسة ثم محاولة حصر الأعباء التي تعود إلى كل قسم ثم تحميل هذه الأعباء على المنتجات بالتناسب مع عدد وحدات العمل المستعملة والمستهلكة وتنقسم إلى مصاريف المباشرة ومصاريف غير المباشرة وهي كالآتي¹⁹:

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

✓ **مصاريف غير مباشرة**: هي المصاريف التي تخص في أن واحد أكثر من منتج مثل المصاريف الكهربائية.

ب - منهج الطريقة: عندما نقوم بتعرف على المبلغ الإجمالي للتكاليف المتعلقة بقسم وعدد وحدات القياس عن هذا القسم نحصل على تكلفة وحدات القياس.

الإجمالي المصاريف الغير المباشرة الخاصة بالقسم

تكلفة وحدة العمل =

عدد وحدات العمل "القياس"

عدد وحدات العمل لاهي الوحدات التي استهلكها القسم المعني.

ت - **تصنيف الأقسام**: تختلف باختلاف المؤسسات وتنظيمها، غير انه يمكن تقسيمها وتصنيفها بصفة عامة إلى ثلاثة أنواع هي ومكوناتها كالتالي:

1 - **الأقسام الرئيسية**: هي تلك الأقسام التي تختص نشاطاتها في التمويل والإنتاج والتوزيع وبذلك يمكن تقسيمها إلى:

¹⁹ خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص12.

✓ أقسام الإنتاج: المصانع، المعامل.

✓ أقسام التوزيع: إدارة المبيعات، مصلحة الشحن والنقل... الخ.

2 - الأقسام الثانوية: (التابعة) ويمكن أن تتألف من²⁰: قسم الصيانة، قسم الكهرباء، قسم نقل العمال، وهذه الأقسام تستفيد من فعاليتها بقية الأقسام الأخرى.

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

-تحديد مفاتيح التوزيع ووحدات القياس:

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

● **مفاتيح التوزيع:** نسمي مفاتيح التوزيع تلك المعايير النسبية التي تفسر توزيع الأعباء الغير المباشرة (المرتبة حسب طبيعتها) بين مختلف المراكز وكذلك لتوزيع المراكز الثانوية على المراكز الأساسية، ويمكن التمييز بين نوعين من مفاتيح التوزيع هما:

✓ **مفاتيح التوزيع الأولى:** وهي تحدد بدلالة طبيعة الأعباء التي سوف توزع، وتستعمل لتوزيع الأعباء على مختلف المراكز (التوزيع الأولى) فمثلا يمكن استعمال المساحات المستعملة لتوزيع أعباء المباني كذلك قوة المصاييح المستعملة في المراكز لتوزيع أعباء الكهرباء.

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

● **وحدات القياس:** وهي تعرف بأنها وحدة قياس مستوى نشاط مراكز التحليل الأساسي فمثلا كأساس قياس.

✓ ساعة يد عاملة مباشرة في الورشات التي ليس لها طابع ألي.

²⁰ خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص 13.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف

- ✓ ساعة دوران الآلات.
- ✓ حجم أو وزن المادة المعالجة (الأولية).
- ✓ عدد الوحدات المنتجة.
- **اختار وحدة القياس :** إن وحدة القياس المختارة لمراكز التحليل الأساسي يجب أن تتوفر على شروط التالية:
 - ✓ أن تكون ملائمة لنشاط المراكز.
 - ✓ تسمح بمراقبة المرد ودية الإنتاجية.
 - ✓ أن يكون لها معنى بالنسبة للمسيرين.
- **توزيع الأعباء على الأقسام :** إن توزيع الأعباء العائدة لكل قسم يتطلب مسبقاً تحديد الأعباء العائدة لكل فترة زمنية محددة عادة بمدة شهر.
- **تحديد أعباء المدة :** هناك بعض النفقات أو الأعباء تدفع كل ثلاثة أشهر (إيجار) أو كل سنة 5 أقساط التأمين) وهناك نفقات أخرى لا يتم تسجيلها إلا في نهاية السنة (الاهتلاكات). ولمعرفة نفقات التي يجب تحميلها على كل الأقسام كل شهر لا بد من إعادة النظر في النفقات المسجلة في المحاسبة أي الاعتماد عليها، والطريقة المستعملة بالنسبة لمثل هذه النفقات هي تحديد قيمتها السنوية ثم توزيعها إلى ثابتة ومتغيرة و بالنسبة للنفقات المتغيرة يتم تعديلها بالاستناد إلى تقديرات السنوات السابقة ثم بحمل 12/1 منها سعر التكلفة الشهري.
- **التوزيع الأولي للأعباء الغير المباشرة²¹ :** نقوم في هذه الحالة بإعادة ترتيب الأعباء والتي تكون مرتبة حسب طبيعتها، حسب اتجاهها أي حسب الوظائف وذلك باستعمال مفاتيح توزيع مناسبة.

²¹ صالح الرزق، عطا الله خليل بن وارد، مبادئ محاسبة التكاليف الاطار النظري والعملين دار زهران، الأردن، 1997.

- **التوزيع الثانوي للأعباء الغير المباشرة:** غن التوزيع الأقسام المتجانسة إلى أقسام أساسية و أقسام مساعدة يؤدي إلى مساهمة الأقسام المساعدة في تحقيق نشاط الأقسام الأساسية ، وبالتالي تحمل كل الأعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية وذلك حسب نسب استفادتها من خدماتها والتي تقاس بواسطة بنسبة مئوية وهذا التوزيع يتخذ نوعان:
 - ✓ **التوزيع التنازلي:** وهو توزيع الأعباء الغير المباشرة للأقسام الثانوية من قسم إلى قسم موالي دون أن هذا الأخير خدمات للقسم الأول.
 - ✓ **التوزيع مع تبادل الخدمات بين الأقسام :** ويكون هذا التوزيع نتيجة تبادل الخدمات بين الأقسام، فمثلا قسم الإدارة في المؤسسة يساهم في نشاط قسم الصيانة وفي نفس الوقت قسم الصيانة يفيد الإدارة، أي أن هناك تبادل متناظر بين الأقسام ، ولكي نعرف مجموع القسم الأول يجب معرفة مجموع القسم الثاني والعكس صحيح ولحل هذه الإشكالية تستعمل عدة طرق عديدة من بينها:
 - **طريقة التكاليف النظرية²²:** هذه الطريقة تحدد قيمة نظرية قريبة من الحقيقة، يمكن ان تحدد بواسطة حساب جبريين وتعديل دوريا بدلالة التغيرات للعناصر المكونة للتكلفة الأولية للقسم والملاحظ أن استعمال هذه الطريقة تعطي فوارق يمكن نقلها إلى حساب النتيجة مباشرة أو حسابها في التكاليف الأقسام لفترة مقبلة.
 - **طريقة الجبرية لحساب الخدمات المتبادلة :** تعتمد هذه الطريقة على مبدأ أساسي ، وهو تحديد تكلفة العمل للأقسام المتبادلة بمتغيرة مجهولة، ثم تعيين لكل من القسمين مجموع أعبائها بدلالة المبالغ الأولية للأقسام من جدول التوزيع وبالمتغيرات للمبالغ المحولة بينها، من القسم المتبادلة الخدمات نحصل على المعادلات الجبرية ذات الدرجة الأولى، ويكفي حلها جبريا للحصول على تكلفة الوحدة بصفة دقيقة لكل قسم، وبالتالي توزيع أعبائها على الأقسام الأخرى ، وهناك طريقة أخرى(طريقة

²² صالح الرزقين عطا الله خليل بن داود، مرجع سابق، ص144.

المصفوفات) وهي تستعمل في حالة ما إذا كان التبادل بين أكثر من قسمين أين تصبح الطريقة الجبرية غير ملائمة.

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

● **تحميل الأعباء الغير المباشرة على التكاليف**²³: بعد الوصول إلى التوزيع النهائي بين الأقسام التي رأينا ممكن أن بعضها حقيقيا أو جزء من هيكل المؤسسة وبعضها قد يكون نظريا، وكلها تعتبر عن مراكز تجميع الأعباء وتحليلها، ثم تحميلها على التكاليف هذا التحليل الذي يكون باستعمال وحدة قياس إذا يجب حساب تكلفة هذه الوحدة المختارة في كل قسم بقسمة أعباء القسم على عدد الوحدات، ويضرب تكلفة وحدة القياس في عدد الوحدات التي يستفيد منها المنتج أو الطلبية نحصل على الجزء الذي يجب أن يتحملة هذا المنتج أو الطلبية من أعباء القسم.

● **ملاحظات حول طريقة الأقسام المتجانسة**²⁴: تعتبر هذه الطريقة من أحسن الطرق لإدخال مجموع الأعباء في سعر التكلفة النهائية، ولكن لا تحسب هذه الأعباء إلا بعد إنهاء الدورة الاستغلالية، وذلك فانه توجه لهذه الطريقة عدة انتقادات. تعتبر هذه الطريقة طويلة الحسابات، وتستغرق وقت كبير حتى توزع وتحمل كل الأعباء المباشرة والغير المباشرة، بينما يحتاج المسيرين إلى التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم قبل حساب مجموع التكاليف وذلك لاتخاذ القرارات.

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

²³ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، ص ص 145-146.

²⁴ <http://www.babyoln.com> 20-04-2015.

-الفرع الثاني: نظرية التكاليف الحديثة

يوجد نوعين رئيسيين من الطرق وهما:

- نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

- نظام التكلفة المستهدفة.

-أولاً: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

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

1 -تعريف نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC): اختلفت وتعددت التعاريف لنظام

التكلفة على أساس الأنشطة حسب عدة وجهات نظر فيعرفها بعض الأكاديميون انه عبارة "عن نظام وليس له أسلوب أو وسيلة وذلك لشموله على مكونات النظام من مداخلات ومعالجة المخرجات والتغذية العكسية"²⁵. وجاء في تعريف بان نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة هو عبارة عن "نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدي"²⁶.

2 أهمية نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC): تبرز أهمية نظام ABC في النقاط

التالية²⁷:

²⁵ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة ، قضايا معاصرة، الطبعة الاولى، دار للنشر والتوزيع عمان، الأردن 2007،ص163.

²⁶ ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية غزة فلسطين، المجلد الخامس عشر العدد الثاني، جوان 2007،ص15.

²⁷ هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 200،ص24.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف

✓ تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.

✓ يوفر نظام التكاليف على أساس النشاط معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات مثل: قرارات التسعير، قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، تحديد مستويات الإنتاج، اختيار قنوات التسويق والتوزيع، قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة.

✓ يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة

لاتخاذ القرارات معينة مثل:

- إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية.

- إجراء تعديل في تصميم المنتج.

- إتباع أساليب تكنولوجية حديثة.

- تغيير نسبة التشكيل البيعي.

فيأس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي يقوم بها الكيان وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.

-ثانيا: نظام التكلفة المستهدفة:

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

1 - تعريف نظام التكلفة المستهدفة: "التكلفة التي لا يجب أن لا يتجاوزها تكلفة المنتج حتى يمكن المحافظة على هامش ربح محدد وعلى سعر البيع اللازم لتحقيق هذا الهامش المحدد"²⁸

'ليست طريقة لحساب التكاليف وإنما هي إجراء شامل لتحسين عملية تنمية المنتج طيلة دورة حياته عن طريق استخدام تقنيات مختلفة للتسيير، وهي تشكل برنامج لتخفيض التكاليف والرفع من قيمة وظائف المنتج، واستخدامها يدخل في إطار التسيير الإستراتيجي خاصة بالنسبة للمنتجات الجديدة عبر كامل المراحل من التصميم إلى الإنتاج والتسويق وتستمر طيلة دورة حياة المنتج من خلال الضغط على التكاليف وزيادة قيمة المنتجات"²⁹.

2 - مراحل نظام التكلفة المستهدفة: لتطبيق مبدأ هذه العملية ينبغي إتباع المراحل التالية:

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

✓ تحديد سعر البيع المستهدف: يعد المنطلق لهذه العملية ويتم ذلك بناءً على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة والأسعار المطبقة والزيائن من حيث رغباتهم وتقييمهم للمنتجات وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودورة حياته وكمية المبيعات المتوقعة، بالإضافة إلى أفاق تطوير منتجات أخرى لها نفس الخصائص للمنتج المعني.

✓ تحديد الربح المستهدف: يعد الخطوة الثانية بناءً على إستراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح، أي الربح الذي ترغب المؤسسة بتحقيقه من منتج معين.

✓ تحديد التكلفة المستهدفة: للحصول على التكلفة المستهدفة يتم استخدام العنصرين السابقين بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها، وفي هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن فرص تخفيض تكاليف الإنتاج وهذا على كامل المراحل والنشاطات ويطلق على هذه الإجراءات بهندسة القيمة (1) التي تعمل على

²⁸ ثناء علي قباني، غدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006ص475.

²⁹ محمد الجبلائي، نواف فخر، محاسبة التكاليف (التكاليف المعيارية)، منشورات جامعة دمشق 2006ص532.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف

تقييم منظم لكل النشاطات ضمن ما يسمى بتحليل سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكلفة مع المحافظة على الوفاء باحتياجات الزبائن من حيث خدمات وظائف المنتج، إذا فهي تشمل نشاطات التصميم والإنتاج والبحث و التطوير ونشاطات التسويق بالإضافة إلى وظائف المنتج في حد ذاته بدراسة المنتج من حيث مكوناته ووظائفه.

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

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

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

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

➤ **المرحلة الثالثة: تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التطوير والتحسين المستمر.**

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

• المطلب الثالث: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالإنتاج

يمكن تصنيف التكاليف حسب عدة معايير نذكر منها ما يليك

تصنف التكاليف حسبك

1 - حسب علاقتها بحجم النشاط:

- أ - **التكاليف المتغيرة:** وهي التكاليف التي تتغير وفقا لتغير حجم النشاط وبنفس النسبة فكلما زادت الكمية المنتجة زادت معها التكاليف المتغيرة والعكس صحيح وبالتالي فإننا نستنتج من هذا التعريف أن التكلفة المتغيرة للوحدة الثابتة مهما تغير حجم النشاط، أما التكلفة المتغيرة الكلبية فهي التي تتغير مع تغير حجم النشاط بنفس النسبة، مثل مصاريف المواد الأولية.
- ب - **التكاليف الثابتة:** هي تلك التكاليف التي لا تتجاوز مع تغير الكمية المنتجة خلال مدة معينة كما أن تكلفة الوحدة الثابتة تتناقص بتزايد عدد الوحدات المنتجة، والعكس صحيح ويتم توزيع هذه التكاليف على الأقسام من طرف غدارة المؤسسة من خلال القرارات الإدارية مثل مصاريف الكراء، مصاريف الإهلاك، مصاريف التأمين...
- ت - **التكاليف شبه المتغيرة:** وهي تكاليف تتغير بتغير حجم النشاط ولكن ليس بنفس النسبة فهي تكاليف تتميز بالازدواجية أي الثبات والتغير مثلك مصاريف الصيانة والتي تعد ثابتة إلى حد معين من الإنتاج ثم تبدأ هذه المصاريف بالزيادة إذا زاد الإنتاج عن هذا الحد.

2 - حسب علاقتها بالمنتج:

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف

- أ تكاليف مباشرة: هي التي يتم تخصيصها بشكل مباشر إلى وحدات المنتج النهائي أي أنها تتعلق بتكلفة الإنتاج والتكلفة النهائية مثل تكلفة المواد الأولية أو اليد العاملة المباشرة.
- ب تكاليف غير مباشرة: هي التي لا يمكن ربطها بتكلفة سلعة معينة بل تتعلق بعدة سلع أخرى مثلك مصاريف التشحيم، مصاريف عمال النظافة، مصاريف الكهرباء والغاز... الخ
- كما نجد عدة عناصر مكونة لكل التكاليف المباشرة وغير المباشرة.

عناصر التكاليف المباشرة: تتمثل في

- المواد الأولية المباشرة: هي عبارة عن المواد الخامة والنصف مصنعة وتامة الصنع التي تدخل في إنتاج السلعة النهائية.
- الأجور المباشرة (عمل مباشر): وتتمثل في مصاريف العمال الذين لهم علاقة مباشرة بإنتاج المنتج النهائي.
- النفقات المباشرة (نفقات الإنتاج المباشرة): وتتمثل في تكاليف الخدمات الخاصة بسلعة معينة.

عناصر التكلفة الغير المباشرة: تتمثل في

- تكلفة المواد غير مباشرة: هي المواد اللازمة من اجل العملية الإنتاجية ولكن لا تدخل في إنتاج السلعة النهائية مثل: الزيوت، التشحيم للشاحنات...
- نفقات عمل غير مباشرة: هي مصاريف العمال الذين ليس لهم علاقة مباشرة بإنتاج السلعة أو المنتجات النهائية يمثل مصاريف عمال النظافة، الأعوان...
- تكلفة إنتاج غير مباشرة: وتتمثل في باقي الأعباء التي ترتبط بالنشاط الإنتاجي كله دون التخصيص لوحدة إنتاجية معينة مثلك مصاريف الكراء، مصاريف الهاتف..

3 حسب عامل الزمن (حسب وقت تصريفها)³⁰:

أ - **التكلفة الفعلية**: وتحدد وتجمع وقت إنفاقها ولكن يتأخر عرض النتائج حتى يتم تنفيذ عمليات التصنيع وتقديم الخدمات، بعبارة أخرى يحمل الإنتاج بالتكاليف الفعلية والمستعملة والعمل المباشر وتكاليف التصنيع غير المباشرة.

ب - **التكلفة المعيارية**: وتحدد تكاليف الإنتاج مسبقاً قبل البدء في عمليات التصنيع ويتم ذلك باستعمال معايير للكميات والأسعار.

4 حسب الوظيفة:

ويكون التصنيف للتكاليف حسب الوظيفة مختلف بين المؤسسات الصناعية (الإنتاجية) والمؤسسات التجارية. فالنسبة للمؤسسة الصناعية نجد تكاليف الشراء، الإنتاج، التوزيع والبيع، أما المؤسسة التجارية فنجد تكاليف الشراء وتكاليف التوزيع والبيع فقط.

أ - **تكلفة الشراء**: وتمثل في تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم المشتراة.

ب - **تكلفة الإنتاج**: وتشمل كل الأعباء الخاصة بتحويل المواد واللوازم إلى منتج نهائي أي هي أعباء خاصة بالمرحلة الإنتاجية فقط.

ت - **تكلفة التوزيع**: هي تشمل كل الأعباء الخاصة بعملية لتوزيع والبيع وبصفة عامة كل الأعباء التي تلي عملية الإنتاج مثل: مصاريف النقل، الإشهار، خدمات ما بعد البيع...

كما يمكن أن نحسب التكلفة النهائية كما يلي:

- بالنسبة للمؤسسة الإنتاجية:

*تكلفة الشراء = سعر الشراء + المصاريف الملحقه بعملية الشراء.

³⁰ فوزي غرابيية، مرجع سابق، ص 25.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف

*تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء للمواد المستهلكة + مصاريف الإنتاج.

*التكلفة النهائية = تكلفة الإنتاج المباع + مصاريف البيع والتوزيع.

- بالنسبة للمؤسسة التجارية:

*تكلفة الشراء = سعر الشراء + المصاريف الملحقمة بعملية الشراء.

*التكلفة النهائية للبضاعة المباعة = تكلفة شراء البضاعة المباعة + مصاريف البيع والتوزيع والبيع.

5- حسب أغراض التخطيط واتخاذ القرارات³¹:

هناك عدة تصنيفات للتكاليف حسب هذا المعيار من بينها نجد:

أ - **تكلفة الفرصة البديلة**: هي الفائدة التي تعود من البديل التالي لأفضل بديل (القرار) فمثلا غذا أنتجت السلعة (أ) بدل السلعة (ب) فتكون الفرصة البديلة ممثلة في المنافع الضائعة نتيجة عدم إنتاج السلعة (ب).

ب **التكلفة الغارقة**: هي التكاليف المستثمرة في أصول إنتاجية ملموسة أو حقوق غير ملموسة ولا يمكن استردادها إلا باستعمال الأصل طيلة عمره الإنتاجي أو التخلص منه قبل ذلك.

ت **التكلفة التي يمكن تجنبها**: هي التكاليف التي تعدم بمجرد اتخاذ قرار بإلغاء الموضوع الذي تتعلق به.

ث **التكلفة التي لا يمكن تجنبها**: وهي التكاليف التي لا تعدم سواء اتخذ قرار بإلغاء الموضوع الذي تتعلق به أولا.

ج **التكلفة التفاضلية**: هي الفرق بين مستويين مختلفين للإنتاج.

ح **التكلفة الملائمة**: هي التكلفة التي تقع اذا اتخذ قرار بديل وتجنبها يعني عدم اتخاذ هذا القرار.

³¹فوزي غرابيية، مرجع سابق ص27.

خ **التكلفة التقديرية**: وهي نفقات آتية أو في المستقبل القريب تنتج عن القرار موضوع الاعتبار ومن أمثلتها بعض التكاليف الثابتة مثل التأمين، الضرائب، رواتب المشرفين، ومعظم التكاليف المتغيرة وشبه المتغيرة وشبه الثابتة.

● المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول طرق حساب التكاليف.

المطلب الأول: طرق حساب التكاليف وسعر التكلفة (المتغيرة والمعيارية).

1 - طريقة التكاليف المتغيرة:

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

المبدأ الأساسي لهذه الطريقة:

تستعمل هذه الطريقة في حساب التكاليف قصد تحليل تسيير جيد للمؤسسة، حيث أن هذه الطريقة هي الطريقة أمريكا وتسمى كذلك بالتكاليف المباشرة، تقوم هذه الطريقة على التفرقة طريقة التكلفة المتغيرة وطريقة التحميل العقلاني ويكون كالآتي³²:

➤ طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

تعتمد على حساب الأعباء الثابتة وفق العلاقة = النشاط الحقيقي / النشاط العادي

➤ طريقة التكلفة المتغيرة: تستبعد نهائيا الأعباء الثابتة من حساب التكاليف وسعر التكلفة أي أنها

لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات النشاط من فترة لأخرى، في نهاية السنة المالية عند استخراج النتيجة الصافية تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة إضافة إلى حساب الهامش الذي يساهم في إيجاد عتبة المر دودية.

³² ناصر دادي عدون مراقبة التسيير، محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، ج1، 1999 ص135.

➤ خصائص طريقة التكاليف المتغيرة: تتمثل فيما يلي:

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

2 - طريقة التكاليف المعيارية النموذجية:

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

أ - التكلفة المعيارية³³: هي تكاليف محددة مسبقا قبل بداية عملية الإنتاج وتنقسم إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة. مباشرة وتخص مصاريف المواد الأولية واليد العاملة، غير مباشرة وتخص كل المصاريف الأخرى التي تنقسم بدورها إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة.

التكاليف المعيارية هي تكاليف خاصة بالإنتاج وتعتمد على تحديد المعيار الكمي والقيمي للمادة الأولية، اليد العاملة، المصاريف غير المباشرة، إذا أنها لا تهتم بمصاريف التوزيع.

ب - أسس طريقة التكاليف المعيارية : العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا لمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية، أو وفق معايير محددة من جهات أخرى.

المطلب الثاني: تعريف مبدأ وفروق التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

1 - تعريف التحميل العقلاني³⁴: يكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه سابقا كمستوى عادي، بالنسبة لكل مرحلة (الإنتاج، التوزيع،

³³ سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، سوريا، 1978، ص153.
³⁴ بوخراز عمر، مبادئ المحاسبة التحليلية، ص79.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف

معامل التحميل = المستوى الحقيقي للنشاط / المستوى العادي للنشاط

أو أي مرحلة أخرى) بالنسبة لكل مديرية، قسم أو مرحلة تحليل، تبلغ قيمة الأعباء الثابتة المدججة في التكاليف قيمتها الحقيقية مضروبة في معامل التحميل.

يستعمل هذا المعامل لحساب التكاليف الثابتة التي تحمل في كل حجم نشاط، حيث هذه التكاليف تتحدد بهذا الحجم وتناسب طردا معه.

2 - مبدأ طريقة التحميل العقلاني : يجب أولا الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، وبحسب جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي بطريقة التحميل العقلاني، إذا يسمح بالحصول على سعر التكلفة عقلائي يقترب من الثبات إذ تصبح فيه تكلفة الوحدة الثابتة ولا تتأثر بحجم الإنتاج وتغيراته لأن الجزء المتغير من التكاليف للوحدة يبقى ثابتا، ويثبت الجزء من التكاليف الثابتة التي تحسب إجمالية بالعلاقة:

التكاليف الإجمالية X (حجم النشاط الحقيقي / حجم النشاط العادي)

والمبدأ هنا هو أن تحمل أو تعتبر النفقات الثابتة فقط الجزء المناسب لهذا المستوى، إذن فالتحميل العقلاني هو أسلوب لتحميل النفقات الثابتة بطريقة عقلائية ومنطقية وهو يستند إلى الإجراءات التالية:

- تحليل الأعباء إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة.
 - تحديد مستوى الإنتاج الطبيعي (حجم النشاط العادي) للمؤسسة.
- 3 - مفهوم حجم النشاط: إن تحديد حجم النشاط للمؤسسة أو لقسم من أقسامها يستحيل أحيانا نظرا للتدخلات المرتبطة به، فيطرح المشكل أولا في المؤشر الذي يمكن أن يستعمل كمقياس لحجم النشاط ثم كيفية تحديد الحجم العادي له وحجم النشاط يمكن أن نستعمل في تحديده عدة عناصر

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف

والتي تعتبر كوحدة مستعملة في العملية الإنتاجية أو في إحدى وظائف المؤسسة (ساعات عمل مباشرة، ساعات عمل الآلة، عدد الوحدات المباعة، المنتجة... الخ). ويجب اختيار أكثرها استعمالاً في المؤسسة أو القسم وأحسنها تمثيلاً لحجم النشاط، وعددها في فترة معينة، يعبر عن هذا الحجم، إن تحديد حجم نشاط عادي للتحميل العقلاني للتكاليف الثابتة يعني تحديد حجم نشاط مثالي لكل تكلفة ثابتة وبمشاركة كل المسؤولين والتقنيين في المؤسسة بالإضافة إلى الاستفادة من الملاحظات في المراحل السابقة للنشاط.

• فروق التحميل العقلاني.

1 - فرق تحميل التكاليف الثابتة : نلاحظ أن انخفاض أو ارتفاع حجم النشاط يؤدي على حساب تكاليف ثابتة أقل أو أكثر من العادية (الحقيقية)، وبالتالي فتحميل تكاليف أكبر أو أقل من الحقيقية يؤثر على سعر التكلفة، حيث يبقى ثابتاً مهما تغير حجم النشاط، بينما نجد في المحاسبة العامة أن التكاليف الحقيقية تسجل بكاملها سواء المتغيرة أو الثابتة لذا فنتيجة المحاسبين في هذه الحالة تصبح مختلفة، فلتوازنها يجب الأخذ بعين الاعتبار فوارق التحميل للتكاليف الثابتة عند حساب نتيجة المحاسبة التحليلية، فإذا كان حجم النشاط العقلاني أكبر من حجم النشاط العادي يكون المعامل أكبر من الواحد، وبالتالي فعند ضربه في التكاليف الثابتة نحصل على تكاليف أكبر من العادية، والفرق يعطي ربح ارتفاع النشاط وهذا يؤدي إلى ارتفاع سعر التكلفة وانخفاض النتيجة، و لهذا ففرق ربح النشاط يضاف إلى النتيجة أما إذا كان حجم النشاط الفعلي أقل من العادي، فنحصل على فرق نقص النشاط ويجب طرحه من النتيجة لأنه قد انقص من سعر التكلفة ورفع من قيمة النتيجة التحليلية للمنتجات.

2 - فرق المخزونات : كما أن تكلفة الإنتاج المحسوبة بالتحميل العقلاني سوف تختلف عن الحقيقية بتأثير معامل التحميل، وهذا ما يؤثر على تكلفة إنتاج المخزونات المنتجة أو حتى المشتريات عند تحميل التكاليف الثابتة لأقسام التمويل ففي آخر كل دورة يجب حساب فروق

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف

المخزونات النهائية بين قيمتها الحقيقية و قيمتها بالتحميل العقلاني، فإذا كان الفرق موجب (القيمة الحقيقية < القيمة X معامل التحميل) فيضاف إلى النتيجة، أما إذا كان سالبا فيطرح من النتيجة، لذا فعند حساب النتيجة التحليلية يجب الأخذ بعين الاعتبار فوارق التحميل الناتجة عن استعمال معدل تحميل يختلف عن الواحد للتكاليف الثابتة والمخزونات، بالإضافة إلى العناصر الأخرى (أعباء غير معتبرة، العناصر الإضافية) ويظهر ذلك من جدول النتيجة التحليلية التالي³⁵:

- جدول رقم 01: يوضح النتيجة التحليلية

البيان	مدين	دائن
النتيجة التحليلية لمختلف المنتجات	---	---
الأعباء غير المعتبرة	---	---
الأعباء الإضافية	---	---
فرق التحميل للتكاليف الثابتة	نقص النشاط	ريح الفعالية
فرق على تقييم المخزونات	*	*
النتيجة الصافية		

المصدر: من إعداد الطالب

● تحمل المصاريف الثابتة للأقسام المجانسة.

حسب هذه الطريقة تفصل الأعباء غير المباشرة الثابتة عن المتغيرة في كل قسم، وتخضع الأولى (الأعباء غير المباشرة الثابتة) للتحميل بواسطة معامل التحميل الذي قد يكون وحيد لمجموع الأقسام في المؤسسة، أو قد تختلف المعاملات بين الأقسام، وتستعمل نفس المبادئ في توزيع الخدمات ما بين.

³⁵ ناصر دادي عدون ، مرجع سابق الذكر، ص122.

-المطلب الثالث: مزايا وعيوب كل الطرق.

➤ مزايا نظرية التكاليف الإجمالية³⁶:

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

➤ الانتقادات الموجهة للنظرية:

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

● نظرية التكاليف المباشرة:

³⁶ أحمد أنور، عبد المقصود ديبان، مرجع سابق، ص63.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف

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

➤ مزايا نظرية التكاليف المباشرة:

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

➤ الانتقادات الموجهة للنظرية:

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

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف

التكاليف غير المباشرة المتغيرة فتعتبر وحدات النشاط (الإنتاج) مستولة عنها ولا يمكن استبعادها من تكلفة الوحدات.

• نظرية التكاليف المتغيرة:

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

➤ مزايا نظرية التكاليف المتغيرة:

1 - يتم تقويم المخزون بالتكلفة المتغيرة فقط والتكلفة الثابتة تحمل لقائمة نتائج الأعمال وبالتالي لا يحدث نقل التكاليف الثابتة من الفترة الحالية إلى فترة مقبلة وذلك تطبيقاً لمبدأ سنوية المحاسبة (استقلال السنوات).

2 - تساعد النظرية الإدارة في القيام بوظائفها من اتخاذ القرارات في مجال:

أ - تحديد سعر بيع الوحدة.

ب - تحديد حجم الإنتاج

ت - اتخاذ قرار بالاستمرار في الإنتاج أو التوقف.

ث - الشراء من الخارج أو التصنيع الداخلي.

3 - تساعد النظرية في حل مشكلة توزيع وتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة نظراً لمعالجة الجزء الثابت من التكاليف غير المباشرة على أساس أنها تكاليف زمنية ترحل لقائمة الدخل دون الحاجة إلى استخدام معدلات تحميل لتوزيعها على الوحدات المنتجة.

• مزايا وعيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

➤ المزايا: وتمثل في:

1 - تسمح طريقة التحميل العقلاني باستبعاد التغيرات و الأعباء الثابتة على التكاليف وسعر التكلفة.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف

2 - تسمح هذه الطريقة بتقييم جميع التغيرات الخاصة بالنشاط.

3 - تعتبر وسيلة لحساب سعر التكلفة عقلا لتحديد التكاليف التقديرية.

➤ العيوب: وتمثل في:

1 - صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لتعدد المراحل الإنتاجية واختلاف قدرات الآلات.

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

صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة.

3 - مشكلة تقييم المخزونات النهائية و أثرها على النتيجة.

• مزايا و عيوب طريقة التكلفة المتغيرة.

➤ المزايا: وتمثل في:

1 - تسمح هذه الطريقة بمراقبة جيدة لفعالية التسيير حيث تسمح لنا بمتابعة تطورات التكاليف

المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة.

2 - توضح هذه الطريقة العلاقة بين حجم النشاط والتكاليف والتي لا نجد لها واضحة في

التكاليف الإجمالية أو الكلية.

3 - تسمح هذه الطريقة بتحديد عتبة المر دودية لكل منتج على حدي.

4 - تستعمل هذه الطريقة كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص عناصر التكاليف

المتغيرة والثابتة وكذلك مستوى سعر البيع.

5 - سهولة حسابها لمقارنتها مع طريقة التكلفة الكلية.

➤ عيوبها: تتمثل في:

1 - يمكن أن تضخم أرباح المؤسسة لان المبيعات تحتسب بالاعتماد على التكاليف المتغيرة و

لذلك يجب أن يكون هامش التكاليف المتغير اكبر من أعباء الثابتة قصد الحصول على

ربح.

2 - ليس من السهل الفصل بين عناصر التكاليف المتغير والعناصر الثابتة.

• مميزات وعيوب طريقة التكاليف المعيارية:

➤ المزايا: وتمثل في:

1 - تساعد على إعداد القوائم المالية التقليدية، عن طريق تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة و تكلفة البضاعة المباعة وبالتالي تحديد الأرباح والخسائر الصافية، بمقارنة التكاليف الإجمالية بالإيرادات.

2 - تساعد على تحديد سياسات التسعير في المدى الطويل، حيث يؤمن بفكرة أن السعر يجب أن يغطي التكاليف الإجمالية في المدة الطويلة.

➤ العيوب³⁷:

1 - تعتبر هذه الطريقة طويلة الحسابات عند توزيع وتحميل أعباء غير مباشرة بينما غالبا ما يطالب مسيري المؤسسة التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم من أجل اتخاذ القرارات فيما يخص المبيعات و الأسعار قبل حساب مجموع التكاليف.

2 - إن استخدام هذه الطريقة لا يساعد الإدارة في تحديد أسعار المنتجات، خاصة في أوقات الكساد وفي حالة المنافسة الشديدة.

3 - يؤدي تحميل المنتجات بكافة العناصر كما تقتضي الطريقة إلى تحميل المنتج بنصيب من تكاليف الطاقة غير المستغلة أو الطاقة العاطلة بالمشروع، رغم أنها من قبيل الخسائر ولا يصح اعتبارها من النفقات و هذا يجعل تكاليف المنتجات غير حقيقية.

4 - في حالة تعدد المنتجات وتنوعها يكون تحديد التكلفة لكل منتج بدرجة دقيقة أمرا مستحيلا، بسبب صعوبة قياس نصيب كل منتج من التكاليف غير المباشرة، مما يجعل الاسترشاد بها في تخطيط السياسات بدون فائدة.

³⁷ عبد الحلیم محمود كراجه، مرجع سابق الذكر، ص181.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف

5 - غن تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات المختلفة يؤدي إلى صعوبة تحقيق رقابة فعالة وصعوبة تحديد المسؤولية عن النفقة.

6 - إن تحميل التكاليف الثابتة على المنتجات قد يؤدي إلى تقويم المخزون بالتكاليف الإجمالية وهي تتضمن جزءاً من النفقات الثابتة ويؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة من الفترة الحالية إلى فترة مقبلة وهذا يتعارض مع مبدأ استقلال السنوات المحاسبية.

خاتمة الفصل الأول :

رأينا في هذا الفصل أنه يمكن الوصول إلى تحديد تكلفة المنتج بعدة طرق وكل واحدة من هذه الطرق لها أسلوبها في حساب التكاليف، وقد ركزت على تقسيم معين للتكاليف بطريقة التكاليف الكاملة (الحقيقية) قسمت الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة وركزت على تحميل التكاليف غير المباشرة الفعلية، أي أن المؤسسة تقوم باعتماد هذه الطريقة عند نهاية الدورة، وهذا ما لا يخدم إدارة المؤسسة، أما طريقة التكاليف المتغيرة فقسمت التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة وركزت على حساب الربح الإجمالي للمؤسسة، باعتمادها على حساب التكاليف المتغيرة فقط، أما التكاليف الثابتة فتبقى إجمالية لكل المنتجات ويتم طرحها من الربح الإجمالي لكل المنتجات ومع كل الانتقادات الموجهة لها فهي تساعد الإدارة كثيرا في التخطيط للربحية وتقديم بيانات ذات نفع كبير في رسم السياسات واتخاذ القرارات وإعداد الموازنات كما تقسم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة إلى التكاليف ثابتة ومتغيرة لكنها تعتم بتحميل التكاليف الثابتة بطريقة عقلانية أي تحميل الجزء المستغل من الطاقة فقط، وهي بهذا تقدم معلومات قيمة بخصوص المراقبة الداخلية والتسيير الداخلي.

أما طريقة التكاليف المعيارية فهي تعتمد على تكاليف تحدد قبل بداية الدورة بطريقة علمية لتكون هذه المعايير كأساس لقياس مستوى الأداء في المؤسسة.

إن حساب التكاليف في المؤسسة ليس الغاية منه تحديد النتيجة فحسب بل إن هذه الوضعية المحاسبية أصبحت وظيفة تقليدية إن صح التعبير، وأصبحت الغاية من حساب تكاليف المؤسسة قياس مختلف المؤشرات لاتخاذ القرار، للتخطيط وللرقابة.

هذه الوضعية التي أصبحت ضرورية منذ انفصال ملكية المشروع عن إدارته وهذا لأهميته البالغة في ضبط التكاليف ومحاسبة المسؤولين عن التلف والسرقة والضياع والإهمال.

مقدمة الفصل الثاني :

يعد الإنتاج بشقيه المادي والخدمي أساس ومحور النشاط الإنساني الفردي والجماعي، ونظرا لأهمية هذا العنصر "الإنتاج" في حياة الفرد والجماعة وكذلك في استمرار نمو اقتصاديات الدول وتقدم المجتمعات اهتم الإنسان فردا وجماعة بتنظيم وقيادة موارده المحدودة في وحدات إنتاجية مختلفة الأحجام المهمات للحصول على الإنتاج المطلوب لإشباع حاجاته المتنامية ومع تعقد و تشابك العلاقات الاجتماعية والاقتصادية ظهرت الحاجة لمزيد من الجهود لتنظيم وإدارة الموارد وكذلك عمل الوحدات الإنتاجية المختلفة للحصول على الإنتاج بكفاءة اقتصادية عالية.

وبهذا أصبح نشاط الإنتاج الأساس الذي يقوم عليه التنمية الاقتصادية و الاجتماعية و المؤشر الذي يستخدم لقياس التقدم والرقي للمجتمع ، وازداد الاهتمام بهذا القطاع حتى أصبح مجال البحث ودراسة للمهندسين الاقتصاديين والإداريين وكل بدلوه في هذا المجال لزيادة الكفاية فيه، ومن المعروف أن لوظيفة الإنتاج علاقة وطيدة بوظيفة التخزين نظرا لتأثر مستوى المخزون بالكمية المنتجة و العكس.

وانطلاقا من هذه الحقيقة الثابتة كيف يمكن لنا أن نسير وظيفة الإنتاج معلوماًتي بحيث نسهل تدفق المعلومات بين الوظيفيتين من جهة ، ونضمن بقاء عملية الإنتاج مستمرة من جهة أخرى.

-المبحث الأول: عموميات حول الإنتاج.

• المطلب الأول: مفهوم الإنتاج

أ - تعريف الأول:

هناك عدة تعاريف لمفهوم الإنتاج ومن أكثرها شيوعاً المفاهيم التالية يرى الفكر الاقتصادي الحديث إن الإنتاج ليس خلق المادة وإنما هو خلق المنفعة, أو إضافة منفعة جديدة, بمعنى إيجاد استعمالات جديدة لم تكن معروفة من قبل, وبهذا فإن اصطلاح يمكن أن يطلق على مايلي³⁸:

1 - تلك العمليات التي تغير من شكل المادة فتجعلها صالحة لإشباع حاجة ما (المنفعة الشكلية).

2 -عمليات النقل من مكان تقل فيه منفعة الشيء إلى مكان تزيد المنفعة دون تغير شكله(المنفعة المكانية).

3 -عمليات التخزين, حيث يضيف التخزين منفعة إلى السلعة (المنفعة الزمنية).

4 -كل صور الإنتاج "غير المادي" التي يطلق عليها اسم الخدمات.

نخلص من ذلك إن الإنتاج يتمثل بجانبين و هما الجانب السلعي (السلع) و الحساب الخدمي (الخدمات) .

كما يعرفه الأستاذ كساب الإنتاج كذلك على انه³⁹ :

"إعداد و ملائمة للموارد المتاحة بتغيير شكلها أو طبيعتها الفيزيائية و الكيماوية حتى قابلة للاستهلاك الوسيط أو النهائي (إيجاد منفعة).

³⁸كسار ناصر المنصور، إدارة الانتاج والعمليات، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2000ص25
³⁹ كساب علي، دروس ومحاضرات في مقياس تسيير المخزونات. 2000.2001.

الفصل الثاني : عموميات حول الإنتاج

ومن الإنتاج التغيير الزماني أي التخزين (الاستمرارية في الزمن)، وهو إضافة منفعة أو تحسينها وكذلك التغيير المكاني أي النقل.

يتم هذا الإنتاج بموارد عملية (آلات و معدات) ، و موارد مادية، بشرية، و موارد مالية ضمن قيود هيكلية هي الطاقة الإنتاجية، و التخزينية و الطاقة المالية و الطاقة التوزيعية.

ب - التعريف الثاني:

لقد تعارف الاقتصاديون على إطلاق الإنتاج على :

- **أولاً:** هو تلك العمليات التي تغير من شكل المادة فتجعلها صالحة لإشباع حاجات ما أو بعبارة أخرى تلك العمليات التي من شأنها خلق المنفعة أو زيادة المنفعة و هذه هي المنفعة الشكلية مثل تحويل الخشب إلى كراسي أو موائد..... الخ.
- **ثانياً:** عمليان نقل من مكان تظل فيه منفعة الشيء إلى مكان آخر و تزيد فيه المنفعة دون تغيير شكلها.
- **ثالثاً:** هي عمليات التخزين حيث يضيف التخزين منفعة إلى السلعة‘ هي الاحتفاظ بها حين حاجة الناس إليها‘ و قد يقتضي التخزين إجراء بعض العمليات الشكلية و لكنها محفظة بمادتها الأصلية فيطلق عليها المنفعة الزمنية مثل الاحتفاظ بالفواكه و الخضروات عن طريق التبريد.
- **رابعاً:** هي الخدمات التي من شأنها تسهيل عملية التبادل‘ فالتبادل من شأنه أن يزيد من المنفعة ، التي تنتج عن هذا الطريق يطلق عليها المنفعة التمليكية.
- **خامساً:** و إن أصحاب المواهب العقلية كالمهندس و المدرس و الطبيب و المحامي، و مؤسسات النقل و السياحة وغيرها هؤلاء جميعاً يقدمون عملهم للأفراد هم في أمس الحاجة إليها و هم وان يشبعون هذه الحاجات، إنما يقومون بالإنتاج و إن لم يكن في صورة مادية.

الفصل الثاني : عموميات حول الإنتاج

نخلص من ذلك إلى أن العملية الإنتاجية لا تعني عملية الخلق ذاتها و إنما تعني خلق المنفعة أو زيادتها، وهي بهذا تشمل السلع و الخدمات و يتم التبادل في السوق عن طريق الأثمان.

وهذه الأثمان لا تتوقف على طلب المستهلكين على هذه المنتجات فحسب، و إنما أيضا على تكاليف الإنتاج غير أن التكاليف بدورها تعتمد على كميات العوامل المختلفة اللازمة لإنتاج منتج معين من ناحية، و على الأثمان التي يجب أن تدفع لوحدات هذه العوامل في مقابل استخدامها في الإنتاج من ناحية أخرى.

- مفهوم الإنتاج:

يرى الفكر الاقتصادي الحديث إن الإنتاج ليس خلق المادة و إنما هو خلق المنفعة ، أو إضافة منفعة جديدة، بمعنى إيجاد استعمالات جديدة لم تكن معروفة من قبل ، و بهذا فان اصطلاح يمكن أن يطلق على مايلي:

1 - تلك العمليات التي تغير من شكل المادة فتجعلها صالحة لإشباع حاجة ما (المنفعة الشكلية).

2 - عمليات النقل من مكان ثقل فيه منفعة الشيء إلى مكان تزيد فيه المنفعة دون تغير شكله (المنفعة المكانية).

3 - عمليات التخزين ' حيث يضيف التخزين منفعة إلى السلعة (المنفعة الزمنية).

4 - كل صور الإنتاج "غير المادي" التي يطلق عليها اسم الخدمات.

نخلص من ذلك إن الإنتاج يتمثل بجانبين و هما السلعي (السلع) و الحساب الخدمي (الخدمات) .

كما يعرفه الأستاذ كساب الإنتاج كذلك على أنه:

الفصل الثاني : عموميات حول الإنتاج

"إعداد وملائمة للموارد المتاحة بتغيير شكلها أو طبيعتها الفيزيائية و الكيماوية حتى تصبح قابلة للاستهلاك الوسيط أو النهائي (إيجاد منفعة).

و من الإنتاج التغيير الزماني أي التخزين (الاستمرارية في الزمن)، و هو إضافة منفعة أو تحسينها و كذلك التغيير المكاني أي النقل.

يتم هذا الإنتاج بموارد عملية (آلات و معدات) ، وموارد مادية ،بشرية،وموارد مالية ضمن قيود هيكلية هي الطاقة الإنتاجية،والتخزينية و الطاقة المالية و الطاقة التوزيعية.

- النشاط الإنتاجي:

يعد النشاط الإنتاجي النشاط الأساسي في المنظمات الاقتصادية بشكل عام وفي المنظمات الصناعية بشكل خاص، و هو من أهم الموضوعات التي تتناولها الإدارة اليوم بالإضافة إلى نشاط التسويق. ويعرف النشاط الإنتاجي بأنه: " النشاط المنظم و الموجه لاستخدام الموارد المتاحة و توجيهها لإنتاج منتجات و خدمات جديدة تشبع حاجات الإنسان "

وهذا التعريف للنشاط الإنتاجي يحمل مفاهيم مختلفة و هي اقتصادية و اجتماعية و تشغيلية:

- **المفهوم الاقتصادي:** يقوم بتوظيف عناصر الإنتاج في مكان وزمان ما بهدف الحصول على الإنتاج. - - **المفهوم الاجتماعي:** أساس من أسس التنمية الاجتماعية و الاقتصادية و السياسية.
- **المفهوم التشغيلي:** أساس عملية فنية يهدف إلى تحويل المواد الأولية إلى سلع وخدمات من خلال إخضاعها لعمليات مختلفة و طرائق و أساليب عملية

- مفهوم نظام الإنتاج:

الفصل الثاني : عموميات حول الإنتاج

النظام الإنتاجي هو الصيغة التي تجمع بها عناصر النشاط الإنتاجي من أجل إنتاج السلع و الخدمات .

و أنظمة الإنتاج عديدة و متنوعة، فهناك أنظمة الإنتاج لمنظمة صناعية و أنظمة إنتاج لمنظمة خدمية و ذلك كما يلي:

- النظام الإنتاجي الصناعي: في مجال الصناعة فان النظام الإنتاجي الصناعي هو الصيغة التنظيمية لإدارة الإنتاج ويتألف من ثلاثة أجزاء رئيسية وهي المداخلات، و العمليات،

أ- تعريف المنتج النصف مصنع:

المنتج النصف المصنع هو منتج وصلت به عملية التصنيع إلى درجة معينة قد تكون نهائية كما قد تكون جزئية و بالتالي تتطلب عمليات أخرى.

يطلق على المنتج النصف المصنع اسم منتج الوسيط أو نصف التام و من خصوصياته أنه يدخل في انجاز أو تركيب المنتج النهائي فهو قابل للاستهلاك و التخزين وقد يكون محل بيع في بعض الأحيان ، حساب التكلفة الإنتاج للمنتج النصف مصنع ضروري وذلك:

- لإدماجها في التكلفة الإنتاج للمنتج النهائي.

- لتقييم المخزون من المنتج النصف المصنع في حالة عدم استهلاك كل ما ينتج وهذا بواسطة حساب 33 "منتجات نصف تامة".

- لتحديد سعر البيع في حالة بيع المنتج النصف المصنع.

حساب تكلفة الإنتاج للمنتج النصف المصنع تتم بجمع كل المصاريف التي تترتب عن إنتاجه من مادة أولية إلى مصاريف العمال ، صيانة، نقل، طاقة إلى غير ذلك.

ت - مفهوم المنتج العام و المنتج قيد التصنيع :

الفصل الثاني : عموميات حول الإنتاج

من خصائص التصنيع أن هناك إنتاج منتهي مع الفترة الحسابية و يسمى بإنتاج تام الصنع وإنتاج متواصل إلى الفترة الحسابية القادمة و يسمى بمنتوج قيد الصنع (أو في طريق التصنيع) .

المنتوج قيد الصنع هو إذن منتوج غير جاهز وغير منتهي الصنع عند نهاية الفترة الحسابية. إلا أنه يكون كامل الصنع في الفترة الحسابية القادمة.

تحسب شركة الصناعات النسيجية تكلفة الإنتاج في آخر كل شهر للمنتوج النهائي، إلا أن داخل الورشات لا تزال منتوجات (ألبسة مثلا) قيد الصنع ولا تكون جاهزة إلا في الشهر القادم. المنتجات غير الجاهزة و الموجودة داخل الورشات هي إذن في طريق الصنع و قد تتراوح هذه العملية من نسبة 1 بالمائة إلى 99 بالمائة من أنها تصنع المنتوج .

المنتوج قيد الصنع غير قابل للتخزين أو البيع، إلا أنه في آخر كل فترة حسابية تسجل قيمته في حساب 34 "منتوجات و أعمال تحت التنفيذ"

إن نسبة معينة من التصنيع تعبر عن نسبة معينة من المصاريف، فما هي المعالجة الحسابية من أجل الحصول على تكلفة الإنتاج الإجمالية ؟

من أجل ذلك يجب طرح مصاريف المنتوج في طريق الصنع آخر الفترة الحسابية من تكلفة الإنتاج الإجمالية باعتبار أنه لا يكون جاهزا إلا في فترة القادمة .

لكن المنتوج في طريق التصنيع آخر الفترة يصبح منتجا في طريق الصنع لبداية الفترة الموالية التي يتحول خلالها إلى منتوج نهائي، في هذه الحالة تضاف مصاريف هذا المنتوج (الذي هو قيد الصنع) إلى تكلفة الإنتاج الإجمالية.

من هنا نستخلص أن مصاريف المنتوج في طريق التصنيع في آخر الفترة الحسابية تطرح من تكلفة الإنتاج الإجمالية، و تضاف هذه المصاريف إن كانت في أول الفترة.

• المطلب الثاني: عوامل الإنتاج⁴⁰

أ-عوامل الإنتاج : لتحقيق الإنتاجية بشكل فعال في أية مؤسسة إنتاجية أو خدماتي لابد من الركون إلى إجراء المستلزمات أو العوامل الأساسية و المتمثلة في⁴¹ :

1. القوى البشرية : وتمثل إحدى المدخلات الأساسية لنظام الإنتاج سواء على مستوى إنتاج

سلع أو تقديم خدمة ولا يمكن لحال من الأحوال الاستغناء عنها .

2.المواد : يعتمد إنتاج السلع و تقديم الخدمات على مدى توافر المواد التي تدخل ضمن

عملية الإنتاج وكذلك على مدى صلاحية هذه المواد من حيث الكم ،النوع و الأوقات و الأماكن المطلوبة.

3-المعدات و الآلات : فعلى حسب الوظيفة الإنتاجية يحدد اختصاص الآلات و

المعدات وعليه تصميم آلات و معدات مختصة. ومحددة الوظائف، في حين كذلك تصمم الآلات و معدات أخرى غير مختصة تؤدي أكثر من عمل وتتسم بالمرونة في إنتاج متنوع و أداء مختلف .

4-المباني و التشييدات : لممارسة نشاط المؤسسة، تلجأ هذه الأخيرة إلى اختيار

التصميم الذي يحقق أكبر عدد من المزايا لتحقيق الهدف المنشود وبأقل تكلفة و خاصة عندما تكون أرض المشروع مرتفعة، و كذا مدى مطابقة هذه التصاميم وطبيعة النشاط الإنتاجي .

5-الأرض أو الطبيعة : يطلق لفظ الأرض أو الطبيعة على كل المستلزمات الإنتاج التي أمدتنا بها

الطبيعة وهذه تشمل الصفات الطبيعية والكيميائية والحيوية والتضاريسية للأرض بالإضافة إلى ما

⁴⁰ سونيا محمد البكري، نظام المعلومات الإداري مفاهيم أساسية ، دار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع الاسكندرية، 1998، ص382
⁴¹ خضير كاظم محمود ،هايل يعقوب، فاخوري، الاقتصاد الإداري مدخل في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، مصر المكتبة الانجلومصرية ص170.

الفصل الثاني : عموميات حول الإنتاج

يحتويه باطنها من مناجم وبتروول أو مياه جوفية ، كما يشمل هذا المعنى العوامل و الظروف المناخية التي تحيط بنا .

6-العمل : يقصد بالعمل هنا الجهد الذي يبذله الإنسان ذهنيا كان أو جسمانيا ، أثناء قيامه بإنتاج

السلع و الخدمات الاقتصادية ، لذا فانه يعتبر واحد من الأنشطة الاقتصادية التي تعمل على إيجاد حل للمشكلة الاقتصادية التي تواجه المجتمع ككل ، وترجع الفائدة من مساهمة عنصر العمل في الإنتاج إلى قدرته الإنتاجية وبالتالي قدرته على خلق أو زيادة منفعة السلع و الخدمات التي يشارك في إنتاجها و يتطلب العمل من الإنسان أن يضحي بعدد من ساعات يومه يقضيها في العمل ، هذا بالإضافة إلى الجهد الذهني أو الجسماني الذي يبذله خلال ساعات العمل .

و كلما زادت الساعات التي يخصصها الفرد للعمل كلما زاد بالتالي إنتاجه و لكن ليست هذه العلاقة علاقة طردية مطلقة لان الإنسان يتعرض للتعب.

ولقد اختلف الاقتصاديون الأوائل في نظرهم إلى العمل ، فالاقتصاديون الطبيعيون كانوا يعتقدون أن الأرض هي العنصر الإنتاجي الوحيد وأن العمل الزراعي وحده أيضا قادر على خلق إنتاج من التربة الزراعية في حين أن البعض الآخر وعلى رأسهم آدم سميث كانوا يعتبرون أن العمل هو العنصر الإنتاجي الوحيد ، وأن القدرة الإنتاجية للأرض ممثلة فيما تحتويه من معادن ، أو مواد عضوية ، و ماء ، وهواء تتحول إلى حاصلات زراعية بفعل الإنسان وأن العمل المنتج هو الذي يؤدي إلى زيادة الكميات المنتجة من السلع المادية الملموسة ، أما العمل المستخدم في إنتاج السلع الغير ملموسة أي الخدمات كالخدمات الترفيهية.

ولقد أدى تقسيم العمل و التخصص إلى زيادة قوة العمل المتاحة وزيادة قدرتها الإنتاجية ، ولقد كان آدم سميث أول من نادى بتقسيم العمل ويقصد بذلك أن تقسيم العمليات الإنتاجية سواء على الوحدة الإنتاجية أو مستوى القومي أو المستوى الدولي إلى عمليات إنتاجية صغيرة يقوم كل عامل أو مجموعة من العمال بالتخصص في عملها ، وبذلك يزداد الإنتاج الكلي و تتوقف إمكانية تقسيم

الفصل الثاني : عموميات حول الإنتاج

العمل على عوامل كثيرة أهمها نوع العمل أو طبيعته, حجم الأسواق التي يوجه إليها الإنتاج ومدى توفر رؤوس الأموال اللازمة.

7- رأس المال: تطلق كلمة رأس المال على السلع الإنتاجية أو الرأسمالية أو الاستهلاكية التي يقوم الإنسان بإنتاجها لتساعده على إنتاج السلع والخدمات الأخرى سواء كانت إنتاجية أو استهلاكية أي الثروة التي يستخدمها الإنسان في خلق ثروات أخرى لذا يدخل في هذا التعريف سلع رأسمالية مثل المصانع بما فيها من آلات وعدد و سلع نصف مصنعة والمواد الأولية أو الخام, والسلع الاستهلاكية تشمل المنازل والسلع الغذائية... الخ.

يذهب بعض الاقتصاديون إلى أن عنصر الأرض والطبيعة يدخل ضمن مفهوم رأس المال معللين ذلك بان الأرض تعطي قدراتها الإنتاجية على دفعات متعددة شأنها في ذلك شأن السلع الرأسمالية الأخرى وتبعاً لذلك فان عنصر رأس المال يشمل كل شيء سواء كان مصدرة الطبيعة أو من مصنع الإنسان يستخدم في الإنتاج فيما عدا عنصر العمل.

8 -الإدارة والتنظيم: الإدارة ماهي إلا نوع من أنواع العمل ولكنه يتميز بصفات خاصة وله أهمية كبرى في عمليات الناتج لذا فانه يعتبر عنصراً ويقوم بالدارة فدر واحد او مجموعة من الأفراد مسؤوليته عن إصدار القرارات الخاصة بكمية الإنتاج ومواصفات الإنتاج وكيفية الإنتاج وغيرها من القرارات المتعلقة بعمليات الإنتاج والتسويق وغيرها وغالبا ما تقع المسؤولية نجاح المشروع او فشله على مدى قدرة الإدارة وكفاءتها.

-المطلب الثالث: أساليب الإنتاج

يمكن التمييز بين العديد من النظم الإنتاجية المتاحة في تنفيذ العمليات الإنتاجية الخاصة بالمؤسسة ويتوقف النظام الملائم على العديد من العوامل منها: طبيعة نشاط المؤسسة، طبيعة السلع التي تقوم بإنتاجها و التكنولوجيا المستخدمة..... وغير ذلك من العوامل، ومن النظم الإنتاج نذكر مايلي :

1- الإنتاج المستمر :

يتم الإنتاج وفق هذا النظام في المؤسسات بعمليات إنتاجية متخصصة لإنتاج عدة أصناف متماثلة ويكون التجهيز الآلي فيها مشغلا بصفة مستمرة، ويستلزم هذا النظام إنتاج كميات كبيرة من السلعة ذاتها لكون معدل الطلب عليها كبيرا، ويقصد بذلك أن مبررات الإنتاج المستمر هي وجود طلب كبير، ومن أبرز الأمثلة: خطوط التجميع في مصانع السيارات، صناعة الاسمنت، صناعة تكرير النفط، ويتميز هذا النوع من النظم الإنتاجية بالخصائص التالية :

- استخدام الآلات ذات لأغراض الخاصة يفرض بطبيعة الحال إنتاج منتجات نمطية يكون معدل الطلب عليها مرتفعا ومستمرًا .

- يستعمل هذا النظام بنسبة عالية من اليد العاملة الماهرة وغير ماهرة .

- لا يتطلب سوى مرونة قليلة في استخدام الآلات و الأشخاص، حيث يسود استخدام الآلات المتخصصة والعمال المتخصصين .

- إن المنتجات ليست ذات أسعار مرتفعة .

- عمليات و مراحل الإنتاج في حالة النظام المستمر تكون متصلة آليا في شكل خطوط إنتاجية مستمرة،

- يحقق النظام الإنتاجي المستمر بعض المنافع و الوافرات الاقتصادية.

2. الإنتاج بالطلبات⁴² :

ويتم الإنتاج وفق هذا النظام بناء على أوامر طلب العملاء، وتكون الكميات المنتجة في ظله صغيرة نسبيا، ويستلزم ذلك ضرورة وجود برامج خاصة للإنتاج وبمجموعة مميزة من الأعمال، وأجزاء

⁴² نفس المرجع، ص485.

الفصل الثاني : عموميات حول الإنتاج

وتجمعات من الممكن إنتاجها بنفس التجهيز الآلي للمؤسسة ،ومن أمثلة هذه المتوجات الأجهزة الضخمة من مولدات، ويتسم هذا النظام بعدة سمات منها :

- تحديد مواقع العمل
- مزج عوامل الإنتاج (العمل و الآلات و المواد) وتصميم العمليات بطرائق علمية اقتصادية.
- تطوير وتصميم المنتجات بشكل يتلاءم مع رغبات الزبائن ومتطلبات العمليات الصناعية و طبيعية المواد و العمليات الإنتاجية.
- تخطيط الإنتاج و وضع السياسات الإنتاجية الكفيلة بتنفيذ الخطط الإنتاجية و الرقابة على الإنتاج من ناحية التكاليف و الجودة و الوقت .
- ضمان تنظيم العمل العلمي و أنظمة المناولة و التخزين في الوحدة الإنتاجية .

I-4-أساليب الإنتاج :

يوجد نوعان من أساليب الإنتاج: الإنتاج المستمر و الإنتاج المتقطع.

I-4-1-الإنتاج المستمر :

هو إنتاج نمطي في مخرجاته، و قد يكون نمطيا في مداخلاته , يتم على آلات متخصصة أو في خطوط إنتاج .

ونقصد بالإنتاج النمطي أن له نفس الأبعاد و الخواص خلال الفترة الإنتاجية، أي نفس المقاييس و نفس النوعية، و نفس الشكل وكذا نفس الاختصاص. وقد يكون نمطيا في المتدخلات أي مدخلات مختلفة , مثل الجلد الحقيقي، الجلد المصطنع لصناعة أحذية متجانسة، أي نفس الشكل و نفس المقاييس و لكن ليس نفس النوعية ؛ كما أنه إذا توقفت مرحلة من مراحل الإنتاج أدى إلى توقف العملية الإنتاجية . و ينقسم الإنتاج إلى نوعين :

أولا : إنتاج مستمر وظيفي :

الفصل الثاني : عموميات حول الإنتاج

هو إنتاج مستمر موجود كحلقة ضمن سلسلة إنتاجية داخل المؤسسة, أو كمرحلة بين مجموعة المؤسسات يعمل كل منها دور المنبع و المصب. والخاصية المميزة أنه يستعمل في وظيفة معينة.

ثانيا: إنتاج غير وظيفي و مستمر:

هو إنتاج يوجه إلى الاستهلاك مباشرة ويخضع لمحددات الطلب من سعر السلعة, أسعار السلع المنافسة, أذواق المستهلكين, سلوكياتهم, مثل الصناعة الغذائية, صناعة الجلود الخ.

I-4-2- الإنتاج المتقطع :

- الإنتاج حسب الطلب يستلزم درجة عالية من مرونة التجهيزات المستعملة و الأعمال اللازمة ؛

- الاختصاص والمهارات الفنية ضروريان للقيام بالتنفيذ ؛

- تكلفة أو أسعار مرتفعة نظرا للتغير الكبير في النوعيات المطلوبة الذي يحد من المقدرة على دراسة العمل و تحسينه؛

- التسيير و الانجاز يجريان وفقا لتعليمات و أوامر من المستويات العليا للمسؤولية.

3 - الإنتاج المتقطع:

وهو ذلك النظام الذي تكون فيه التسهيلات مرنة بصورة تسمح بإنتاج تشكيلة

متباينة من السلع أو أحجام مختلفة لنفس السلعة ،وينطوي مثل هذا النظام على عمليات

إنتاجية تتوقف عند الإنهاء من صنع كمية معينة من السلعة أو المجموعة من السلع وفقا

لطلبات مسبقة وبناءا على رغبات وميول المستهلكين ويتميز هذا النوع من النظم الإنتاجية

بالصفات التالية :

الفصل الثاني : عموميات حول الإنتاج

- يضم هذا النوع من النظام المنتجات التي يتم إنتاجها بالطلبات تتسم بصغر كمية الإنتاج المطلوب

- المراحل والعمليات الإنتاجية تعتبر منفصلة وشبه مستقلة

- تتطلب العمليات الإنتاجية في هذا النظام مستوى عاليا من المهارات الفنية كما يتطلب اهتماما أكبر بتطوير الأساليب وتحسينها

- استخدام الآلات والأجهزة ذات الأغراض العامة لتحقيق المرونة المطلوبة في استغلالها لإنتاج أنماط متباينة من المنتجات.

- يختلف معدل تكرار إنتاج المنتجات من وقت لآخر طبقا لدرجة استقرار الطلب عليها.

3- العملية التجميعية : وتعني بهذه العملية مزج أو تركيب عدة أنواع من المواد الخام حتى تصبح

ذات قيمة أكبر ومنفعة أكثر من قيمة المواد الداخلة في تركيب هذا المنتج .

-المبحث الثاني:أهمية الإنتاج.

-المطلب الأول: فوائد ومميزات الإنتاج.

-منافع الإنتاج:

للهولة الأولى نفهم إن الإنتاج هو عملية فنية أي بذل فيها جهد بشري من اجل تحويل الموارد المتاحة لكي تصبح قابلة لإشباع الحاجات الإنسانية.

ويعرف الإنتاج بأنه وسيلة تهدف إلى خلق منفعة لم يكن لها وجود من قبل او زيادة منفعة للسلع التي كانت موجودة أصلا.

وعموما يمكن حصر المنافع في:

1 - المنفعة الشكلية:

هي تلك "العمليات التي تغير من الشكل الأولي للمواد الاقتصادي حتى تصبح قابلا لإشباع حاجة ما"(1).

2 - المنفعة المكانية :

ونقصد بها "عملية نقل السلع من مناطق وفرتها ندرتها دون إدخال تغيير على شكلها " حيث أن هذا النقل يؤدي إلى زيادة في منفعتها أي إشباع قدر أكبر من الحاجات .

3 - المنفعة الزمانية :

ونعني بها المنفعة تخزين السلعة في وقت تقل الحاجة إليها إلى حيث تزيد فيه الحاجة إليها.

4 - المنفعة التبادلية(التكميلية):

وتمثل في " الخدمات التي من شأنها تسهيل عملية التبادل" (3) أي عملية انتقال وحياسة السلعة كالأعمال التي يقوم بها الوسطاء في الجمع بين البائع والمشتري

-على مستوى تصميم المنتج : يعد تصميم المنتج نقطة الانطلاق الأولى في مراحل عملية التصنيع حيث تحدد هذه المرحلة المواصفات الفنية والجمالية والنهائية للسلعة ونظرا للتطور الهائل في حوسبة هذه المرحلة فان عمليات التصميم أصبحت في معظمها محسوبة وظهر جيل جديد من البرمجيات يدعى:التصميم بمساعدة الحاسوب.

-على مستوى الإنتاج:وهي المرحلة التي يتم فيها تحويل المواد الأولية إلى سلع نهائية قابلة للاستهلاك أو سلع نصف مصنعة وذلك من خلال إجراءات وعمليات تحويلية في مراحل وخطوات متتابعة وهنا

الفصل الثاني : عموميات حول الإنتاج

تتجلى أهمية نظام معلومات الإنتاج من خلال ضبط جدولة الإنتاج (كما ونوعاً) وكذلك الرقابة على المخزون من مواد أولية أو مواد مصنعة وتحديد مستويات المخزون التي يجب إعادة الطلب عندها.

- **على مستوى رقابة الجودة:** تعتبر اليوم القرارات المتعلقة بالجودة من أهم القرارات الإنتاج، وخاصة مع انتشار مفاهيم الجودة الشاملة، و الأيزو وغيرها وتبدأ عمليات الرقابة على الجودة من لحظة إعداد شروط توريد المواد الأولية واستلامها وتخزينها ولا تنتهي الأبعد الحصول على تقارير مخرجات نظم معلومات التسويق عم مدى مقابلة السلع لحاجات الزبائن.

- **على مستوى التكلفة:** تعد الجودة والتكاليف توأمة العملية الإنتاجية فالعلاقة بينهما عادة ما تكون عكسية 'تخفيض التكاليف مع تحسين الجودة' وهذا مايسعى نظام المعلومات الإنتاجي إلى تحقيقه عن طريق إلغاء الوقت الضائع والجدولة الدقيقة والإنتاج.

-المطلب الثاني: تخطيط الاستراتيجي للموارد:

يتكون نظام تخطيط الاحتياجات من الموارد من نشاطين رئيسين في العمليات التصنيعية إدارة المخزون والجدولة والغرض الرئيسي من إدارة المخزون هو التأكد من المخزون من الخامات متاح في الوقت المطلوب للإنتاج.

وان المخزون من المنتوجات النهائية متاح لمقابلة احتياجات المستهلكين وان تكلفة أمر الشراء وتكلفة الاحتفاظ بالمخزون تكون في الحد الأدنى لها .والجدولة تكمل إدارة المخزون فهي تحدد بالإضافة إلى المخزون من المنتوجات النهائية كفاءة استخدام الإمكانيات الإنتاجية وتقلل من الوقت العاطل وتسمح بصيانة المعدات أ- مدخلات تخطيط الاحتياجات من المواد

هناك ثلاث مدخلات أساسية لتخطيط الاحتياجات من المواد جدول الإنتاج وتقرير المخزون وقائمة الموارد المطلوبة . جدول الإنتاج الرئيسي يحدد ماهي المنتوجات النهائية المحتاج إليها ومتى تنشأ

الفصل الثاني : عموميات حول الإنتاج

الحاجة إليها وهي مبنية على الأوامر والتنبؤ من النظام التسويقي الفرعي قائمة المواد يتم إعدادها من الهندسة بناء على مواصفات المنتج ومن مبادئ التنظيم الهندسي ومركز المخزون (من المواد) يعكس استلام المواد خلال العمليات كما يتم أيضا الاحتفاظ بمعلومات التخزين عن المنتجات النهائية .

وكل مدخل من هذه المدخلات له مورد محدد في بعض النظم الفرعية الوظيفية وعادة البرنامج الذي يستخدم الاحتياجات من المواد يحصل على المعلومات مباشرة من قاعدة البيانات حيث يتم تخزينهم كنتائج للعمليات التحويلية أو كمخرجات لنظم فرعية أخرى. هذه البيانات قد تستخدم في تطبيقات أخرى وتظهر في تقارير أخرى ولكن نظام إدارة قاعدة البيانات يجعلهم متاحين في نموذج تخطيط الاحتياجات من المواد كما لو أنهم تم جمعهم خصيصا لهذا الغرض.

ب- مخرجات نظام تخطيط الاحتياجات من المواد:

لعرض هذا النموذج البسيط هناك ثلاث مخرجات أولية تقرير بالأوامر الصادرة وتقرير بالأوامر المخططة والتغيرات الناتجة من إعادة جدولة الأوامر تقرير الأوامر الصادرة عبارة عن تعليمات لإدارة المشتريات لطلب خامات وتقرير الأوامر المخططة تخدم كإشارة لضرورة طلب الخامات المطلوبة وأي تغير في الأوامر المفتوحة عن طريق الإسراع أو الإبطاء ممكن أن يحدث عن طريق إعادة جدولة الأوامر

ج- إعادة التشغيل والمعالجة لنظام تخطيط الاحتياجات من المواد:

يفترض أن كل نموذج يبني على النماذج المحتفظ بها في بنك المعلومات للحصول على البرامج التطبيقية وفي حالة نموذج تخطيط الاحتياجات من المواد فان بيانات المخزون مثل كمية المتاحة للاستخدام والكمية المطلوبة في الأوامر ووقت الإنتاج كلها تجمع مع الاحتياجات الجدولة لحساب كمية الخامات التي يتم طلبها وتوقيت هذه الأوامر والنموذج النمطي للتخزين يمكن أن يستخدم لتحديد كمية أمر الشراء.

الفصل الثاني : عموميات حول الإنتاج

تتطلب عمليات التحويل الفعلي للموارد إلى منتجات و خدمات , و بالرغم من أن العمليات هي حيث تتم الأنشطة من الإنتاج فهي بالفعل أحد النماذج البسيطة في نظام الإنتاج الفرعي لنظام المعلومات الإدارية , و بالطبع هناك الكثير من العمليات الإنتاجية ممكنة بالكامل أو ممكنة جزئيا. كما تستخدم أجهزة الرقابة الآلية أو أجهزة الإنسان الآلي , و عادة ما تكون العمليات التي تتم بالحاسب الآلي ليست سهلت و غير متعلقة بإنتاج نظم المعلومات الإدارية , و بالتالي لن تأخذ في اعتبارنا دور الحاسب الآلي في عملية الممكنة بالكامل .

أ-مدخلات العمليات :

يتسلم نظام العمليات الفرعي الأوامر و التنبؤ بالطلب من نظام التسويق الفرعي و يتسلم معلومات الميزانية من النظام الفرعي من التمويل و معلومات تقييم المنتج من الهندسة الصناعية, و يتسلم نموذج النظام الفرعي للإنتاج معلومات تغذية مرتدة هامة كمدخلات من نموذج الرقابة على الجودة في شكل تقارير لل وبالرغم من أن هذه التقارير تظهر كوثائق في شكل نموذج الإنتاج الفرعي, إلا أنه تعتبر معلومات مرتدة الجودة تغذي مباشرة للنظام من خلال وحدات طرفية و أيضا التقارير الشفهية, و بالطبع عملية التصنيع لا يمكن السماح بتشغيلها بدون رقابة خلال الوقت المستنفذ لإعداد و تسليم التقارير المطبوعة بل يجب أن تصحح فورا اكتشاف الانحرافات من معايير الجودة.

ب - مخرجات العمليات :

يعتبر جدول الإنتاج الرئيسي أهم مخرجات المعلومات الناتجة عن نظام العمليات , و الذي وصف كمدخل لنظام الإنتاج الفرعي , و مخرج آخر من نموذج الإنتاج يتضمن تقارير عن عدد المنتجات النهائية و المستهلك من الموارد خلال إنتاج المنتجات . هذه المخرجات هي بيانات فعلية تتم مقارنتها مع المعايير أو البيانات التقديرية للرقابة الإنتاجية , بينما كل هذه المخرجات تخزن في قاعدة البيانات أو تستخدم من النماذج الأخرى كما إنها يتم تضمينها في التقارير المطبوعة للمديرين المستخدمين لها.

ج - تشغيل العمليات :

البرامج الخاصة بإنشاء تقارير الإنتاج و المحافظة على سجلات الإنتاج تعتبر برامج بسيطة , كما أن الخاصة غير العادية في تشغيل العمليات هي تنوع وسائل المدخلات التي تؤخذ في الاعتبار , فالوقت الخاص غير بتشغيل الآلات قد يكون مدخل مباشر من سجل متصل مباشر بتشغيل الآلات و المواد المستخدمة يمكن الحصول عليها بملاحظة المعلومات المكتوبة على المواد ووقت العمال يمكن تسجيله بواسطة العمال على وحدات طرفية في موقع العمل , تحويل هذه الوحدات المختلفة التي يتم بواسطتها قياس الاستهلاك في شكل نقدي ممكن أن يتم بواسطة عامل نمطي للتكلفة.

3-الهندسة الصناعية : قسم الهندسة سواء تم تصنيفه في إدارة الإنتاج كما هو متبع في هذا

النموذج أو سواء تم تنظيمه في إدارة خاصة كما هو متبع في كثير من المنظمات الصناعية الكبيرة يعتبر مسئولاً بصفة رئيسية عن الهندسة تصميم المنتج و التسهيلات الإنتاجية .

الهندسة الصناعية تعمل على اتصال وثيق مع التسويق عند التصميم المنتج و مع تخطيط الاحتياجات من المواد هي و غيرها عند تصميم التسهيلات الإنتاجية.

أ-مدخلات الهندسة الصناعية :

الهندسة تتضمن وظيفة البحوث و التطوير و التي قد تعتبر باهضة التكاليف إن لم يحسن الرقابة عليها , كما أن الميزانية تعتبر كمدخل آخر يحصل عليه من نظام التسويق الفرعي فان الهندسة سوف تحصل على مدخلات بيئية متعددة في شكل التطويرات الحديثة في المواد و العمليات التصنيفية و معايير الجودة و الأمان و غيرها من نتائج الأبحاث.

ب- مخرجات الهندسة الصناعية :

الفصل الثاني : عموميات حول الإنتاج

نجد أن معظم المعلومات التي يتم معالجتها في الهندسة للأغراض الداخلية و الاستخدام الهندسي إلا أن هناك عدة مخرجات أخرى لها فوائد هامة لباقي التنظيم , بيانات التكلفة توضع في تقارير لتسهيل الرقابة الإدارية , و المخرجات ذات العلاقة بالمنتجات متضمنة التصميم الذي يجب إتباعه في العمليات الإنتاجية و قائمة المواد التي يحتاج إليها نظام تخطيط الاحتياجات من المواد و معايير الجودة التي يتم استخدامها في الرقابة على الجودة.

ج- عمليات التشغيل في الهندسة الصناعية :

من المعتاد أن الهندسة خصوصا إذا كانت منظمة في إدارات خاصة بها سوف يكون لديها تسهيلات الحاسب , كما أنها تكون متضمنة في نموذج المعلومات الإدارية , كحد أدنى من الممكن توقع أن أفراد الهندسة يكون لديهم إمكانية الدخول لأجهزة الحاسب الصغيرة لإجراء الحسابات الهندسية و الحسابات المتخصصة. و عندما يتطلب التقنين عرض لرسوم جغرافية معقدة و بعض عمليات التشغيل الفريدة من الضروري وجود أجهزة خاصة, و من خلال اتصالات البيانات يمكن الهندسة استخدام قاعدة بيانات نظم المعلومات الإدارية و نماذج البنوك للتطبيقات الروتينية مثل التكاليف و لكن قد يؤدي لدى الهندسة قاعدة البيانات و نماذج البنك للتطبيقات الهندسة الخاصة.

4 - الشحن و الاستلام :

نموذج الشحن و الاستلام متعلق مبدئيا بمعالجة التحويلات و مع هذا فهي مهمة و تتداخل مع عنصرين هامين من البيئة و هي العملاء و الموردين.

أ-مدخلات الشحن و الاستلام :

الفصل الثاني : عموميات حول الإنتاج

في هذا النموذج المبسط سوف نأخذ في الاعتبار نوعين فقط من المعلومات كمدخلات للشحن و الاستلام , و هي تعليمات الشحن من نظام معلومات التمويل الفرعي , و الفواتير من الموردين , هذا بالإضافة إلى المدخلات المادية و هي المواد المستعملة من الموردين.

ب-مخرجات الشحن و الاستلام :

المعلومات المتعلقة باستلام المواد الخام و شحن منتجات النهائية ترسل من خلال قاعدة البيانات إلى تخطيط الاحتياجات من المواد لإدارة المخزون, فالعملاء يرسلوا الفواتير لتعكس شحن المنتجات أو ملاحظات عن مواعيد الشحن المتأخرة .

ج-عمليات الشحن و الاستلام :

إن عمليات التشغيل في الشحن و الاستلام كما هو متوقع عبارة عن أنشطة لمعالجة التحويلات تتكون إلى حد كبير من صيانة السجلات , و خاصة سجلات الأوامر غير المكتملة و التي ترسل فيها ملاحظات عن التأخير عن الموعد و التي يجب متابعتها للتأكد من عمليات الشحن لإحلال المخزون, كما أن هناك تطبيقات روتينية لمعالجة البيانات و التي يمكن تشغيلها من خلال اتخاذ أو اشتراك مختلف أجهزة التخزين و أجهزة المعالجة.

5 - المشتريات⁴³ :

وظيفة المشتريات تعتبر امتداد لنظام تخطيط الاحتياجات من المواد ومن الممكن تضمينها في هذا النظام ما لم تكن هناك ضغوط تنظيمية للاحتفاظ بقسم مستقل للمشتريات , و كما هو واضح في النموذج فان كل المدخلات لمشتريات الظاهرة في النموذج هي مخرجات لنظام تخطيط الاحتياجات المواد و تعليمات الأوامر المصدرة و الأوامر المخططة و الأوامر المعاد جدولتها و التي يتم معالجتها في أوامر المشتريات المصدرة لموردين للمواد الخام.

⁴³ سونيا ، نفس المرجع،ص485.

الفصل الثاني : عموميات حول الإنتاج

ويعتبر التداخل بين البيئة و الموردین سبب آخر للمحافظة على نموذج المشتريات مستقل , كما أن نموذج تخطيط الاحتياجات من المواد يعتبر نموذج داخلي و لكن المشتريات تتطلب معلومات خارجية كثيرة عن نوع و جوده و أسعار و جدولة التسليم و مدى توافر المواد الخام التي يتم الحصول عليها من موردين المنظمة.

إن المشتريات تعتبر على درجة الخصوص تطبيق جيد لقاعدة البيانات و قد تحتاج إلى قاعدة بيانات خاصة للمشتريات في نظم المعلومات الإدارية .

6-رقابة الجودة :

كما أن المشتريات متصلة بتخطيط الاحتياجات من المواد فان رقابة الجودة على صلة وثيقة بالهندسة, و في بعض التنظيمات تكون جزء من الإدارات الهندسية , و السبب في وضعها منفصلة في هذا النموذج لتعكس طبيعة التنظيم الذي يسعى لتجنب أي تعارض بين إنشاء و معايير الجودة (بواسطة الهندسة) و مسؤولية الجودة (العمليات) و مسؤولية قياس الجودة (بواسطة مراقبة الجودة) .

و نموذج رقابة الجودة يستخدم بمجموعة من النماذج الإحصائية لتحديد خطة العينات و تنشئ حدود الرقابة لاختيار صفات المنتجات المختلفة, و طبقا لنوع المنتج و الصفات التي يراد اختيارها و قياسها قد يتم بطريقة أوتوماتيكية بواسطة أجهزة تحكم آلية أو بطريقة يدوية , و نظرا لأن الاختبار قد يكون مدمر للعينة فان استخدام التدخل الإحصائي مهم بالنسبة لرقابة الجودة .

-المطلب الثالث: وظائف الإنتاج.

✓ **أولا:تخطيط الإنتاج:**⁴⁴ إن التخطيط للإنتاج يعني القيام بتحديد الكميات المطلوب إنتاجها من كحل منتج خلال الفترة القادمة سواء كانت يوما أو أسبوعا أو شهرا واحدا فالتخطيط

⁴⁴ محمد رفيق الطيب، مدخل التسيير ، الجزائر ديوان المطبوعات، الجامعة الجزء 2 ص1

الفصل الثاني : عموميات حول الإنتاج

عملية مستمرة لا تنتهي على الإطلاق فهي " عملية التذكير في ما يجب عمله في المستقبل، و كيف و متى يتم هذا العمل " أي القيام بالتنبؤ لوضع خطة لجميع خطوات تتابع العمليات الإنتاجية بالطريقة التي يمكن تحقيق الأهداف الإنتاجية.

ثانيا :تنظيم الإنتاج : ✓

ويقصد بتنظيم الإنتاج تجميع الأنشطة اللازمة لتحويل المدخلات إلى المخرجات و وضعها في جزء من الهيكل التنظيمي في صورة إدارة أو وحدة أو قسم يتكامل مع بقية الأجزاء، و يتمثل دور التنظيم في " تحديد البيئة الهيكلية و المهام المطلوب تأديتها و المواصفات المرتبطة بها" و تنظيم الإنتاج يمر بالمراحل تتمثل في تحديد الأهداف ،ثم تحديد الأنشطة و الوظائف الضرورية لتحقيق تلك الغاية،بالإضافة إلى إظهار و تبين الاختصاصات و العلاقات الخاصة بكل وظيفة، و أخيرا تصميم الهيكل التنظيمي و هذه مختلف العلاقات التي تربط وظيفة الإنتاج بمختلف وظائف المؤسسات الأخرى.

2-1علاقة وظيفة الإنتاج بوظيفة المبيعات :

إن الهدف المسطر الذي ترسمه إدارة المبيعات يمكن في توفير أحسن و أجود الخدمات المقدمة للعملاء، ولذلك تهتم كثيرا بالمواعيد وإجلال التسليم المرتبط بها بدقة وعليه فان أي تعديل بطلب الزبائن يؤثر على سير عملية الإنتاج.

ومما يتطلب أن تزود إدارة الإنتاج ببيانات وافية عن مواعيد المطلوبة فيما الايضاف و كميات ،حتى تتمكن من إعداد برنامج يمكنها من تحقيق رغبات العمال ،وكذلك تتطلب إدارة المبيعات من إدارة الإنتاج المواعيد الممكن من اجل انجاز الكميات المطلوبة للتسليم.

2-2علاقة وظيفة الإنتاج بوظيفة الموارد البشرية :

إن أهم المطالب التي تحتاجه إدارة الموارد البشرية هي البيانات عن برامج الإنتاج، و هذه متطلباته من اليد العاملة من حيث العدد المطلوب و المهارات اللازمة كما تحتاج إدارة الإنتاج إلى بيانات متعلقة بالكفايات المتوفرة وما سوف يتوفر مستقبلا.

2-3 علاقة وظيفة الإنتاج بوظيفة الشراء :

إن مطلب إدارة المشتريات من بيانات احتياجات الإنتاج يمثل، حتى تتمكن من وضع مخطط لعمليات الشراء، وعليه فالاستفادة من قدر ممكن من خصومات و مناولة العملية الإنتاجية في الوقت المحدد، كذلك تحتاج وظيفة الإنتاج إلى بيان يشمل الارتباطات المتعاقد عليها و المواعيد المتوقعة لاستلام مشتريات "مواد" و تحتاج إلى بيانات عن حركة المخزون.

2-4 علاقة وظيفة الإنتاج بوظيفة التخزين "المنتج النهائي":

تحتاج إدارة المخازن المنتج النهائي إلى بيانات عن رقم المخزون الواجب الاحتفاظ به للوفاء باحتياجات السوق، فمن المعروف أن هناك معدلات للإنتاج و المبيعات و الذي يحدد هذه المعادلات هو "إدارة المخزون" كذلك فإن إدارة الإنتاج على علم بالبيانات التي تتعلق برقم المخزون الفعلي و ذلك يساعد على تقدير الاحتياجات الفعلية لكمية الإنتاج المناسبة في الفترة المطلوبة.

ثالثا: الرقابة على الإنتاج⁴⁵ :

"رقابة الإنتاج عمل ضروريا للتأكد من أن الأهداف المحددة في خطة الإنتاج قد تحققت" و تعتبر الرقابة على الإنتاج كمرآة و إعلام الإدارة بشكل دائم من أجل اتخاذ الاجراءات اللازمة لتصحيح الانحرافات الممكنة، و مع وجود عنصر المنافسة بين المؤسسات المنتجة لنفس المنتج يتحتم عليها المحافظة على مكانها في السوق لمواجهة التغيرات الطارئة، كاقتماد السوق و العمولة، و المنافسة الشديدة، و عليها أيضا الاهتمام بكمية الإنتاج، و نوعيته، و تكلفته بالرقابة الدائمة.

⁴⁵ أكرم شقرا، "الادارة الصناعية، دمشق طربين"، 1973ص322

خاتمة الفصل الثاني :

و في الأخير نشير إلى أن النشاط الإنتاجي هو أساس في المنظمات الاقتصادية بشكل عام , و في المنظمات الصناعية بشكل خاص , و للإنتاج أسلوبين أساسيين: الإنتاج المستمر , و الإنتاج المتقطع , و الإنتاج كغيره من الأنظمة تسير معلوماتيا عن طريق مجموعة من الأفراد و التجهيزات و الإجراءات و البرمجيات و قواعد البيانات , تعمل يدويا أو أوتوماتيكيا أو آليا على جمع المعلومات و تخزينها و معالجتها و من ثم بثها إلى المستفيد.

و يعمل نظام المعلومات الإنتاجي على عدة مستويات, على مستوى تصميم المنتج و على مستوى الإنتاج , و على مستوى رقابة الجودة و على مستوى التكلفة. و يتكون نظام معلومات الإنتاج من تخطيط الاحتياجات من المواد و العمليات التحويلية و الهندسية الصناعية و الشحن و الاستلام و المشتريات و رقابة الجودة.

مقدمة الفصل الثالث :

بعد الانتهاء من الجانب النظري كان لابد من إجراء دراسة ميدانية هدفها تطبيق الأساليب والنظريات الحديثة على الواقع العملي، فقد وقع اختياري على شركة نפטال GPL بوحدة مستغاثم بحيث تعتبر محاسبة التكاليف أداة أساسية في هذه المؤسسة لما توفره من معلومات لمراقبة التسيير وبالتالي اتخاذ القرارات الرشيدة. تتضمن هذه الدراسة إجراء مقارنة بين الأسلوب المستخدم من طرف الشركة محل الدراسة لحساب التكاليف و المتمثل في طريقة التكاليف الكلية وبين أحد الأساليب الحديثة لتخصيص التكاليف خاصة التكاليف غير المباشرة، لذا قمت بتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة لإجراء هذه المقارنة . قمت بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث بحيث خصصت المبحث الأول لتعريف بالشركة موضوع الدراسة، أما المبحث الثاني فقامت بحساب النتيجة التحليلية الإجمالية بطريقة التكاليف الكلية في حين يضم المبحث الثالث تخصيص التكاليف غير المباشرة على مختلف الأنشطة وحساب النتيجة الإجمالية وفي الأخير المقارنة بينهما.

● المبحث الأول: نبذة عن الشركة محل الدراسة :

يتضمن هذا المبحث نبذة عن الشركة موضوع الدراسة بحيث تطرقت في المطلب الأول إلى تعريف شركة سونطراك والتي تعتبر شركة نפטال فرع منها ، كذلك لمحة تاريخية عن شركة نפטال وبينت الهيكل الكلي لها بعد ذلك انتقلت إلى وحدة سعيدة كما ذكرت الفروع التابعة لها .

➤ المطلب الأول: نظرة عامة حول شركة سونطراك:

سونطراك شركة وطنية بترولية أنشأت سنة 1963م وكانت تحت وصاية وزارة الطاقة ، وكانت مهمتها النقل والتسويق ومد أنابيب النفط بين مراكز التخزين . واعتبارا من سنة 1966م وسعت صلاحيا لتشمل كافة نشاطات قطاع المحروقات بموجب المرسوم 296.66 الصادر في ديسمبر 1966م وفي إطاره كانت تقوم على مايلي * : تنفيذ كافة العمليات المتعلقة بالتنقيب والاستثمار الصناعي والتجاري لحقول المحروقات والمواد المشتقة منها إلى جانب استغلالها * . إنشاء مصانع ومنشآت المعالجة الصناعية * . تسويق وتشجيع الصناعة البتر وكيمياوية . لقد شهدت شركة سونطراك منذ إنشائها تطورات هامة بالنظر إلى أن للقطاع دورا استراتيجيا في تطوير الاقتصاد الوطني ، وفي العصر الذهبي بعد تأميم المحروقات في فبراير 1972م وأصبحت تتلقي 51% على الأقل من فوائدها من طرف الدولة . وتعتبر فترة السبعينات مرحلة مهمة جدا بالنظر إلى الانجازات الضخمة المحققة واكتشاف حقول نفطية جديدة ، وفي فترة الثمانينات شهدت سونطراك عملية إعادة الهيكلة كإجراء ضروري لاستثمار ودعم إستراتيجية التطور الاقتصادي والاجتماعي ، واليوم توجد سونطراك في وضعية تؤهلها للعب دور هام في المستوى الأول لتقوية وضعيتها العالمية وهذا بفضل :

- أهمية احتياطها الطاقوية منها 70% من الغاز الطبيعي.

- طاقتها لإنتاج المحروقات السائلة والغازية.

- طاقتها التكنولوجية والتسيرية التي صنفتها ضمن الشركات ال 12 الكبرى البترولية العالمية نقل المحروقات وتمييع الغاز الطبيعي.

➤ **المطلب الثاني: لمحة تاريخية عن شركة نפטال:**

نفطال هي شركة وطنية تجارية توزيعية للمواد البترولية وهي شركة ذات أسهم أنشأت بقرار رقم 87.159 بتاريخ 25 أوت 1987 تحت تسمية المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المواد البترولية ، إبتداء من السنة 1988 أصبحت فرعا 100 % من مجمع سونطراك.

- نפטال NAFTAL NAFT : تعني نفط و AL تعني الجزائر، أي نفط الجزائر . وهذه الشركة تضمن عمليات توزيع وبيع منتجات بترولية في كافة السوق الوطني ، كما أنها تعمل على مليء غاز البترول المميع (GPL) داخل القارورات ، كما أن نפטال تشهد عملية تحديد في هيكلها التنظيمي لمسايرة التطورات العالمية ، بحيث أنها تستثمر مع مؤسسات عالمية أجنبية أخرى لمسايرة التطور التكنولوجي والرفع من قدرات البشرية وتحديد وسائل التوزيع لديها وذلك من اجل التغطية الشاملة للسوق الوطني . ويشمل الهيكل التنظيمي لشركة نפטال مايلي:

- الفرع الأول: الهيكل التنظيمي: يتكون من :

1 - الإدارة التنفيذية: تشمل هذه الإدارة المديرات التالية:

✓ مديرية الموارد البشرية.

✓ مديرية الإعلام والبرمجة.

✓ مديرية الإستراتيجية والتخطيط والاقتصاد .

2 - الإدارة المركزية: وتشمل:

✓ المديرية المركزية للخدمات الاجتماعية (ASSC)

✓ مديريةية (HSEQ) ومديرية AUDT .

✓ مديريةية البحث والتطوير

✓ مديريةية الإدارة العامة

✓ مديريةية الأمن الداخلي

✓ مديريةية الاتصال والعلاقات الاجتماعي

-الفرع الثاني: الهيكل العملي: ويتكون من الفروع التالية :

✓ فروع النشاطات الدولية.

✓ الفرع التجاري.

✓ فرع الوقود.

✓ فرع غاز البترول المميع. GPL

➤ **المطلب الثالث: تقديم لمحة عن مقاطعة غاز البترول المميع مستغانم**

تم انجاز نפטال فرع GPL وحدة سعيدة سنة 1973 ،وقد بدأت الإنتاج منذ عام 1975 وهي تغطي ست ولايات، سعيدة ، البيض ، ومعسكر ،عين الصفراء، المشربة، لبيض سيد الشيخ، وتتربع على مساحة مقدرة ب 4 هكتارات منها المساحة المغطاة لعمل الإنتاج تقدر ب 3200متر مربع والمساحة المغطاة للإدارة تقدر ب 800متر مربع.

+الفرع الأول:موقع شركة نפטال فرع GPL مستغانم:

تقع في المنطقة الصناعية يجدها من الشمال الطريق الوطن

تتمثل مهمة شركة نפטال فرع مستغانم في توزيع المواد البترولية وهي تحتوي على 06وحدات، تبلغ الطاقة التخزينية على مستوى هذه المؤسسة بالنسبة لغاز البوتان حوالي 1200طن بوتان سائل أي ما يعادل 2061متر مكعب بمعنى حوالي 50000قارورة بوتان، بالنسبة لغاز البر وبان: 150طن يروبان أي ما يعادل 306متر مكعب بمعنى حوالي800قارورة يروبان يبلغ عدد العمال حوالي152 عامل.

مركز تعمير القارورات بمستغانم يمارس نشاطا تجاريا وصناعيا والمتمثل في تعمير قارورات الغاز المتمثلة فيما يلي:

- ✓ قارورة B13 تعني قارورة بوتان13كغ.
- ✓ قارورة B06 تعني قارورة بوتان06كغ.
- ✓ قارورة B03 تعني قارورة بوتان03كغ.
- ✓ قارورة P11 تعني قارورة بروبان11كغ.
- ✓ قارورة P35 تعني قارورة بروبان35كغ.

- كيفية التموين:

هناك نوعين من التموين، التموين عن طريق البر أو التموين عبر الأنابيب.

أ - إجراءات الطريق البري :

1 - إعطاء برنامج التموين من طرف رئيس المركز، في مهلة 24 ساعة إلى رئيس غاز البترول المميع

.GPLVRAC

2 - هذا البرنامج يجب أن يحتوي على كل المعلومات اللازم معرفتها : طبيعة المنتج المطلوب . تاريخ

الطلبية . الرقم التسلسلي للشاحنة . الرقم التسلسلي للصهريج . اسم السائق . رقم رخصة السياقة .

رقم تسجيل المركبة (العربية) إذا كانت مركبة الغير .

3 - تقديم السائق لوثيقة الأمر بالمهمة وورقة الطريق إلى مركز التزويد Vrac حتى تكون كل المعلومات

مطابقة .

4 - شحن الطلبية بوجود " إذن الطلبية . "

5 - إذن الشحن عليه الكمية المراد شحنها بالوزن وبالنسبة المئوية يسلم الى السائق بعد عملية التموين

ب إجراء النقل عبر الأنابيب : وهو غير متوفر في GPL مستغانم:

1 -المركز المستقبل يرسل شعار إلى المركز المرسل يعلمه عن طلبيته بواسطة وسائل الإخطار، فاكس ،

الراديو ، الهاتف.

2 -وقت إرسال المختار المركزين يكونان على تواصل لترتيب بداية عملية الضخ في الأنابيب .

3 -يتم التواصل بين المركزين بواسطة الراديو أثناء مدة الضخ

4 - ففي اية العملية المركزين يقومان بتسجيل كامل المعلومات على مستواهم . اخذ نسبة حرارة المنتج

عند وصولها في الأنبوب . رقم الحلقة أين تمت الحركة (mouvement) . الضغط

5 - هذه المعلومات المأخوذة يتم تبنيتها دف حساب الكمية التي جرى نقلها ومقارنتها بأرقام أثناء

تسليم BTS وصل تحويل المخزون.

.التمويل المشروط والإمداد livraison إلى الشبكة GPL : المشروط أو المكلفين يضع في المتناول :
مستودعات مؤقتة (تمويل البوتان والبروبان) إن المهمة الأساسية لهذه الشركة تتمثل في تخزين وتوزيع البترول
المميع ،وعن الدور الذي تقوم به فهي بعبارة أدق وحدة الاقتصادية مكملة للاقتصاد الوطني ككل ،لذا
فعلينا تفسير وتوضيح مناهجها وخططها التنظيمية بطريقة حسنة وجيدة ، فالتنظيم بالنسبة للشركة مهمة
راقية لها دورها الفعال ،من اجل تحقيق أهدافها، تحتوي نפטال وحدة سعيدة فرع GPL على الوظائف
التالية :

- **مدير الشركة** : له الأولوية وحرية التحكم في تحديد وتقرير وتحقيق الاتفاقات والعقود وإصدار
القرارات الداخلية فيما يخص تحركات وتصرفات المستخدمين والنشاطات المالية ..
- **المسؤول عن الأمن الصناعي** : هو مساعد المدير فيما يخص امن الشركة ..
- **خلية الدراسات** : تقوم بجمع المعلومات من أجل إيصالها إلى المديرية العامة فيما يخص
الاحتياطات السنوية ومتابعة التحقيقات الشهرية ، هذه المعلومات تعبر عن قاعدة الحساب
ومجموع المنح والمؤشرات الاقتصادية للتسيير.

مصلحة الخدمات الاجتماعية والثقافية : مهمتها وضع وتطوير سياسة الشركة فيما يخص النشاطات الاجتماعية والثقافية وتقديم المساعدات لفائدة العمال والقيام بالبحوث ذات الطابع الاجتماعي

- دائرة المحاسبة والمالية .:

1 - مصلحة المحاسبة العامة : تعد الركيزة الأساسية لتدعيم المعلومات على مستوى الشركة لأ

تضمن التسهيل للعمليات المنجزة من طرف الشركة (بيع ، شراء ، دفع ، الأجور) ، كما تقوم بمراقبة الشيكات والصكوك وتسليمها إلى المصلحة المالية ، إضافة إلى ذلك فهي تنجز الميزانية وجدول حسابات النتائج.

2 - . مصلحة الخزينة والمالية: مهمتها تتمثل في مراقبة المدخل ، ورفض الشيكات بدون أرصدة... الخ.

3 - مصلحة المحاسبة التحليلية : مهمتها مراقبة الاستثمارات ووضع أسعار السلع بالتعاون مع مسؤولي الأقسام ورؤساء المراكز ، كما أأ تحدد التكاليف بدقة .
- دائرة المستخدمين .:

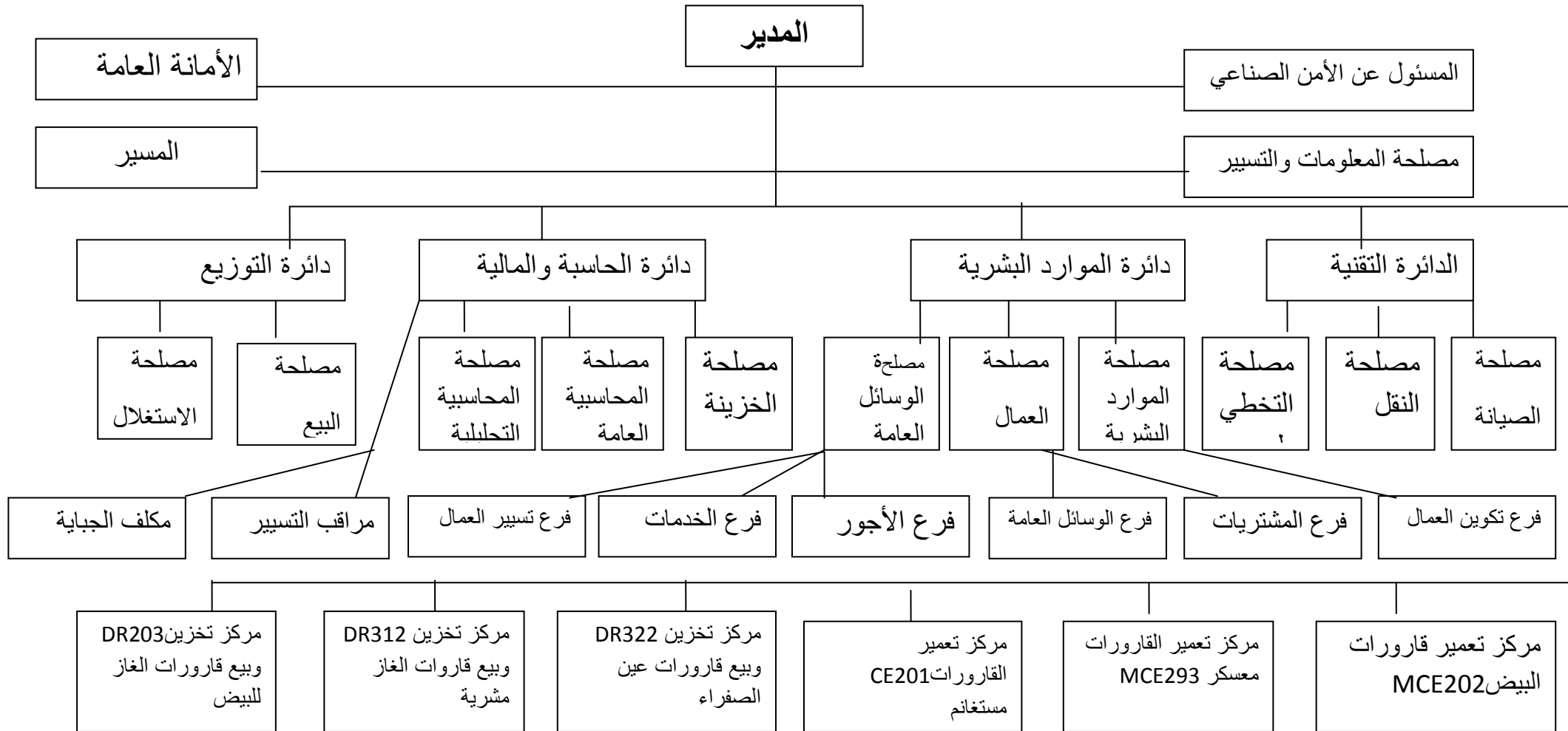
1 - مصلحة تسيير المستخدمين: تقوم بمراقبة تغييب أو حضور العمال، تأمين المستخدمين وتحضير أجور العمال، كما تعمل على مراعاة الحالة الاجتماعية للعمال.

2 - مصلحة الموارد البشرية والتكوين : تقوم بمراقبة وتسيير حياة العامل منذ بداية عمله إلى نهايته (التقاعد) ، ووضع المخططات السنوية للتكوين وتطبيق قوانين التمهيل.

3 - مصلحة الصيانة : تعمل على الفحص اليومي لوسائل الإنتاج ، وهناك برمجيتين تستعملها مصلحة الصيانة هما البرمجة الوقائية والبرمجة التصحيحية ، فيما يخص البرمجة الوقائية تحصل في الأوقات التي لا يكون فيها الإنتاج ، أي خارج أوقات العمل .أما البرمجة التصحيحية فتحصل في الأوقات الغير منتظرة ، أي حالة وقوع خلل في الآلات وهنا يتدخل مسؤول الصيانة

- 4 - **مصلحة النقل** : تقوم بصيانة الشاحنات والعتاد كما تقوم بوضع برنامج النقل للمواد الأولية في حالة الاستقبال و المواد المصنعة للتوزيع ، كما تقوم بتسيير حظيرة الشاحنات . والملاحظ انه في حالة نقص الشاحنات للتوزيع أو جلب المواد الأولية، وتقوم هذه المصلحة بالاتصال بالمصلحة التجارية لمدها بالشاحنات وذلك بإبرام هذه الأخيرة عقود مع الخواص مالكي الشاحنات.
- 5 - **مصلحة الأمن**: مهامها السهر على حماية محيط المؤسسة، مراقبة دخول وخروج العمال وتحسين ظروف العمل..... الخ.
- 6 - **مصلحة تسيير المخزون** : تقوم بجمع المعلومات الخاصة بالمخزونات من دخول وخروج واسترجاع ، كما تقوم بتحليل الوضعية بالنسبة لحركة المخزون بالطريقة المرجحة او الجرد وضمان الوضع الجيد اليومي للمخزونات . مهامها ماييلي : تحليل تكاليف الشراء للمواد ومن تحليلات المخالصة (الكمية والمادة) ووضع مدونة الاستهلاك ، الشراء.... الخ. كما يقوم مسير المخزون بتنظيم المواد ، حيث توضع لكل قطعة رقمها (Code) والرقم المحاسبي كما يستقبل وثائق | الدخول والخروج .
- 7 - **دائرة التوزيع** : مهمتها التخطيط وكيفية استعمال العتاد وضمان مراقبة الإنتاج والتمويل والتخزين وتقديم الاقتراحات والتعديلات وهي تضم مصلحتين :
- أ - **مصلحة الاستغلال**: تقوم بوضع كل الوسائل تحت تصرف مصلحة البيع حتى تحقق أهدافها.
- ب - **مصلحة البيع** : وهي مكلفة بوضع وتحديد مراكز بيع في المناطق المختلفة وضمان عملية البيع والعمل بقاعدة كل ما ينتج يباع وتوفير المنتجات
- **الفرع الثاني**: البنية الهيكلية لوحدة مستغانم GPL |
- لشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي للوحدة المركزية لغاز البترول المميع GPL مستغانم

الشكل (12) يوضح الهيكل التنظيمي لوحدة مستغام للغاز المميع



المصدر: من اعداد الطالب استنادا الوثائق الداخلية للمؤسسة

• المبحث الثاني: تطبيق طريقة التكلفة الكلية في الوحدة:

سأحاول في هذا المبحث تطبيق طريقة التكلفة الكلية في وحدة الغاز المميع بمستغنام.

➤ المطلب الأول: توزيع التكاليف .

سيتم في هذا المطلب توزيع التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة بإتباع مفاتيح التوزيع المعمول ا في الشركة محل الدراسة

الفرع الأول: التكاليف المباشرة .

جدول 02: يوضح التكاليف المباشرة لكل من قسمي التموين والإنتاج

البيان	قسم التموين	قسم الإنتاج	
	727200	727043	727304
ح/60 المشتريات المستهلكة	0.00	0.00	1524812.51
ح/61 الخدمات الخارجية	0.00	0.00	87994.76
ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى	2445219.94	0.00	0.00
ح/63 أعباء المستخدمين	0.00	1896597.77	0.00
ح/64 الضرائب والرسوم و المدفوعات المماثلة	0.00	0.00	0.00
ح/68 المنحصات للاهتلاكات والمؤونات	0.00	0.00	1905841.31
المجموع	2445219.94	1896597.77	3518648.58

المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى وثائق المؤسسة

ح/727200 تموين المواد الأولية = 94,2445219 .

ح/727304 إنتاج منتجات تامة الصنع = 58,3518648+77,1896597

الفصل الثالث: دراسة حالة ميدانية – نפטال GPL

يبين هذا الجدول جميع التكاليف المباشرة لكل من قسم التموين (727200) وقسم الإنتاج (التعمير) بحيث يضم هذا الأخير تكاليف الإنتاج المباشرة (727304) بالإضافة إلى تكاليف اليد العاملة المباشرة (727043) ، (يتم توزيع هذه التكاليف المباشرة على المواد على أساس الكمية وهذا ما سأوضحه في المطلب الثاني

-الفرع الثاني: التكاليف غير المباشرة:

أولا سيتم حصر جميع التكاليف غير المباشرة للأقسام الثانوية لكي يتم توزيعها على الأقسام الرئيسية وفقا لما هو معمول به في شركة نפטال والجدول التالي يبين كيفية توزيع هذه التكاليف

جدول 03: يوضح توزيع الأعباء الأولى

جدول توزيع الأعباء الأولى							
البيان	727010	727085	727085	727086	727201	727202	727400
	أعباء مشتركة	أعباء حظيرة الشاحنات	أعباء نقل المواد الأولية	أعباء نقل المواد التامة	أعباء تموين المادة الأولية(بوتان)	أعباء تموين المادة الأولية(بروبان)	أعباء تخزين المواد الأولية
ح/60	1719129.33	5227623.24	0.00	0.00	14.116484.37	369546.70	0.00
ح/61	364107.62	2249091.75	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
ح/62	3721137.32	307656.49	827482.26	154074.33	0.00	0.00	0.00
ح/63	53013617.30	3564864.54	10674496.89	10378601.25	0.00	0.00	3288997.16
ح/64	773659.51	114430.29	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
ح/68	1606787.37	4420987.66	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	61198438.45	15884653.97	11501979.15	10532675.58	14166484.37	369546.70	3288997.16

الفصل الثالث: دراسة حالة ميدانية – نפטال GPL

المصدر: من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة

جدول رقم 04: توزيع الأعباء الثانوي

جدول توزيع التكاليف الغير المباشرة (الثانوي)						
قسم التوزيع		قسم الإنتاج		قسم التموين		
727604	727600	727303	727304	727204	727200	
16531536.17	5765921.88	-	16319402.94	264676.18	22316901.28	727010
3176828.92	3031783.06	-	-	139169.55	9536872.44	727081
-	2774481.77	-	--	-	8727497.38	727085
10090628.42	-	-	-	442047.16	-	727086
-	-	14116484.37	-	-	-	727201
-	-	369546.70	-	-	-	727202
-	-	3288997.16	-	-	-	727400
29798993.51	11572186.71	17775028.23	16319402.94	845892.89	40581271.10	المجموع
كمية مباعه	كمية مباعه	كمية منتجة	كمية منتجة	كمية مشتراه	كمية مشتراه	طبيعة وحدة القياس
20778.525	5501.977	6054.636	23096.839	374.596	31538.819	عدد وحدات القياسي (طن)
1434.12	2103.28	2935.77	706.56	2258.15	1286.71	تكلفة الوحدة

المصدر: من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة.

➤ المطلب الثاني: حساب تكلفة الإنتاج:

تحتسب تكلفة الإنتاج فيتم جمع تكلفة المادة الأولية المستعملة زائد المصاريف المباشرة وغير المباشرة

- الفرع الأول : حساب تكلفة الإنتاج

✓ سيرغاز: تم إنتاج 636,6054 طن باستعمال 178,89 طن من غاز بوتان ، و 391,5826

طن من غاز البروبان. تبلغ التكاليف غير المباشرة للسيرغاز 28,17775028.

✓ قارورة: B06 تم إنتاج 536,1 طن

✓ قارورة : B03 تم إنتاج 463,50 طن

✓ قارورة : B13 تم إنتاج 84,23044 طن .

جدول 05 : حساب تكلفة إنتاج سيرغاز

تكلفة إنتاج سيرغاز			
البيان	الكمية	السهر الواحدوي	السعر الإجمالي
مادة أولية مستعملة من غاز بوتان	89.178	441.86	422869.20
مادة أولية مستعملة من غاز بوريان	5826.391	4744.24	27641792.18
مصاريغ غير مباشرة			17775028.23
تكلفة التمويين	46.275	8889.03	411339.86
تكلفة الإنتاج الإجمالية	6100.911		46251029.47
التكلفة الوسطية المرجحة		7581.00	

المصدر: من إعداد الطالب بالاستناد إلى معلومات المؤسسة

تكلفة إنتاج سرغاز = تكلفة المواد الأولية المستعملة + مصاريغ مباشرة+مصاريغ غير مباشرة+ تكلفة التمويين . تكلفة الوحدة = تكلفة الإنتاج / كمية الإنتاج + كمية التمويين . تكلفة المادة الأولية غاز البوتان= الكمية المستعملة × تكلفة الوسطية المرجحة للتمويين . تكلفة الوحدة = تكلفة الإنتاج / كمية الإنتاج + كمية التمويين . كذلك بالنسبة لغاز البروبان فإن تكلفة المادة الأولية المستعملة = الكمية × تكلفة الوحدة للتمويين (التكلفة الوسطية المرجحة)

الفصل الثالث: دراسة حالة ميدانية – نפטال GPL

جدول 06: حساب تكلفة الانتاج

تكلفة الانتاج									البيان
B13			B03			B06			
التمن الإجمالي	التمن الوحدوي	الكمية	التمن الإجمالي	التمن الوحدوي	الكمية	التمن الإجمالي	التمن الوحدوي	الكمية	
109275304.78	4741.86	23044.84	239288.26	4741.86	50.463	7283.49	4741.86	1.536	تكلفة المواد المستعملة
3510726.88	152.34	23044.84	7687.70	152.34	50.463	234.00	152.34	1.536	مصاريف مباشرة
1892327.87	82.12	23044.84	4143.77	82.12	50.463	126.13	82.12	1.536	اليد العامة
16282662.30	706.56	23044.84	35655.36	706.56	50.463	1085.28	706.56	1.536	مصاريف غير مباشرة
130961021.83		23044.84	286775.09		50.463	8728.90		1.536	تكلفة الانتاج
757513.26		134.355	0.00	0.00	0	14208.13		2.52	تكلفة التموين
193775.40	3380.00	57.33	7027.02	3380.00	2.079	39404.04	3380.00	11.658	مخزون بداية المدة
131912310.49	5676.94	23236.525	293802.11	5591.76	52.542	62341.07	3967.23	15.714	التكلفة الوسطية المرجحة

المصدر: من إعداد الطالب بالاستناد إلى معلومات المؤسسة

• المبحث الثالث: تطبيق طريقة التكاليف على أساس النشاط (ABC):

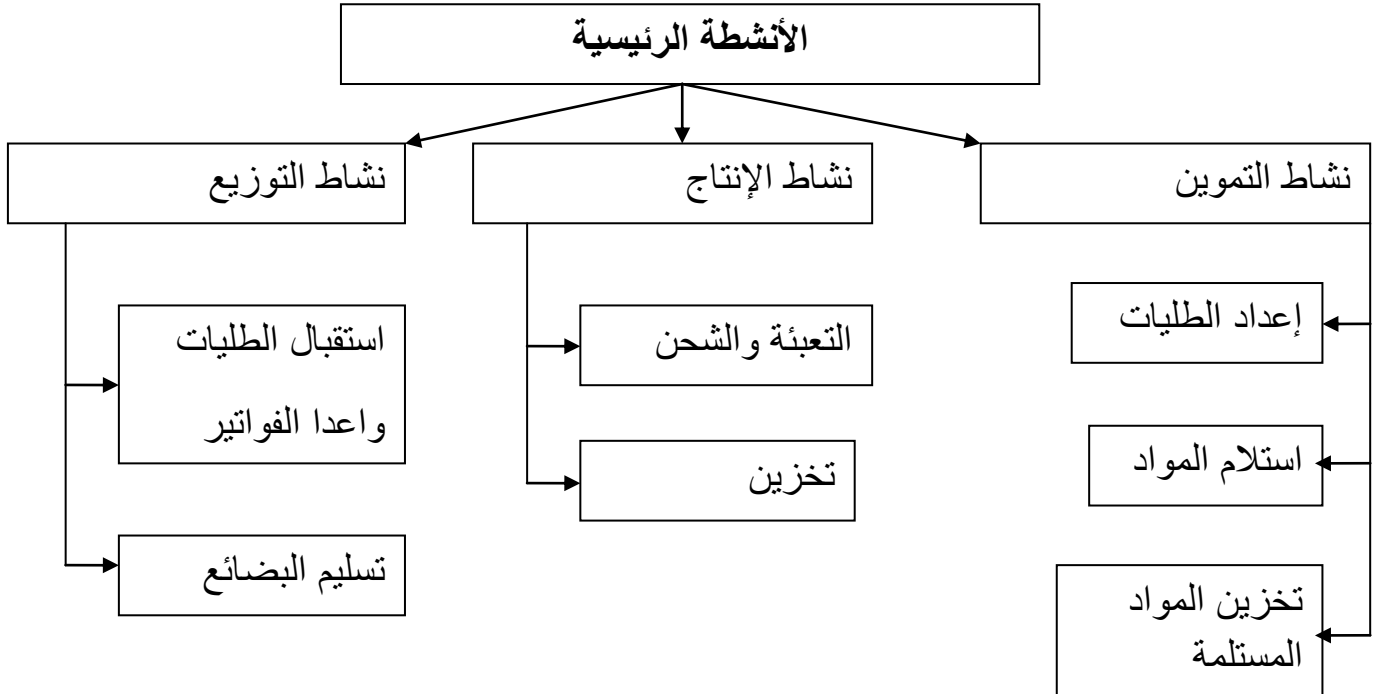
سأحاول في هذا المبحث تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط على مؤسسة نفعال وذلك في ظل المعلومات المعمول سابقا بحيث تتضمن هذه الطريقة توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة وذلك لتحقيق العدالة في توزيع هذه التكاليف والتخلص من العشوائية في توزيعها

➤.المطلب الأول: تصميم نظام التكاليف على أساس النشاط في الشركة.

- الفرع الأول: تحديد الأنشطة:

في هذه الخطوة سأقوم بتجميع أنشطة الشركة بعيدا عن التعقد والتعدد الموجود في الواقع العملي بحيث يتم التجميع على أساس الأنشطة المتشابهة أو ذات مسبب تكلفة واحد لتسهيل تتبع التكلفة لذا اخترت هذا التحديد للأنشطة

الشكل رقم 13 يوضح الأنشطة الرئيسية ومراكز التكاليف.

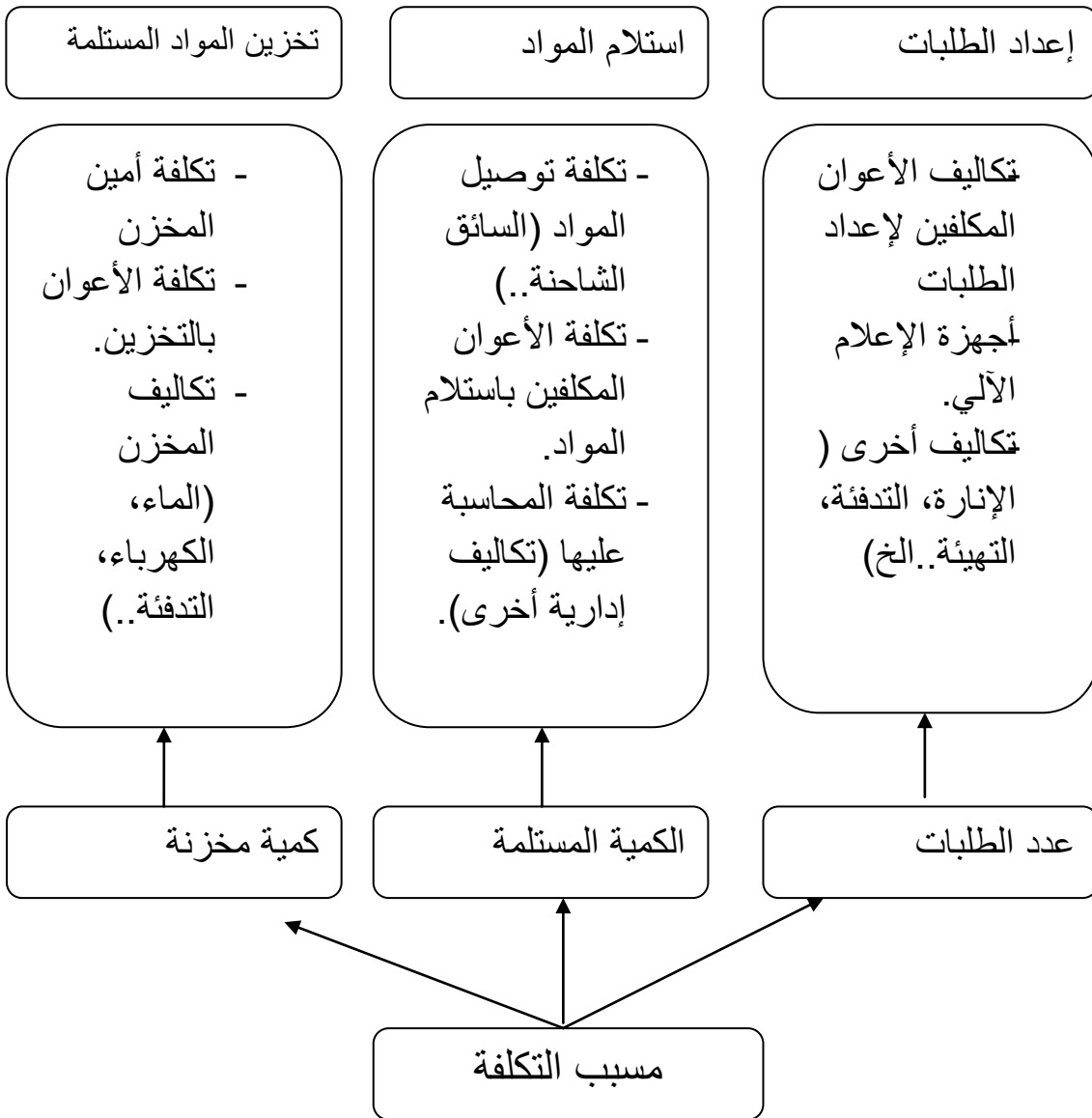


المصدر: من إعداد الطالب

- الفرع الثاني: تحديد العوامل المسببة لتكلفة كل نشاط .

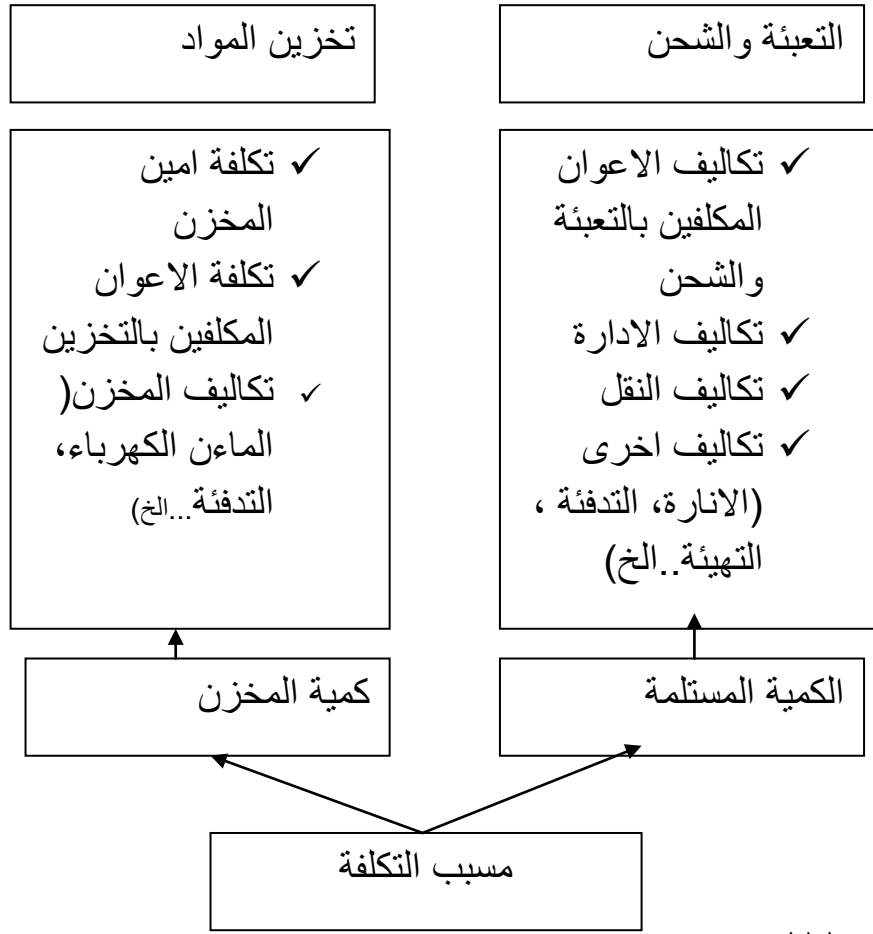
حاولت تجميع كل التكاليف الممكن تتبعها في كل مركز من مراكز التكلفة كذلك اختيار مسبب أو موجه هذه التكاليف مع الأخذ بعين الاعتبار في تحديد الأنشطة السابق الأنشطة ذات محرك تكلفة واحد، الشكل التالي يوضح ما تم ذكره.

الشكل رقم 14 يوضح تكاليف الأنشطة ومسبباتها .



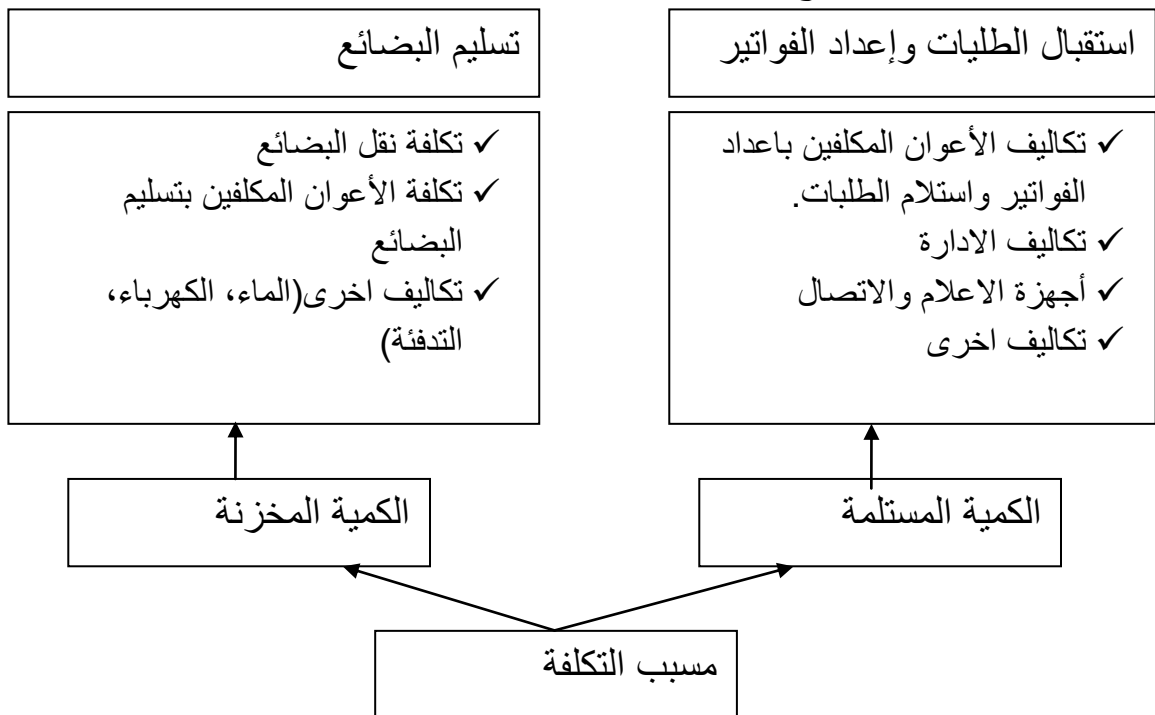
المصدر: من إعداد الطالب

الشكل 15: يوضح تكاليف نشاط الإنتاج



المصدر: من إعداد الطالب

الشكل 16: تكاليف نشاط التوزيع



المصدر: من إعداد الطالب

-الفرع الثالث: تخصيص تكلفة الأنشطة.

بناء على التحديد السابق للأنشطة حاولت تخصيص مقدار معين من التكاليف لكل نشاط بالاعتماد على المعطيات السابقة ، وبما يتناسب مع كل مركز من مراكز هذه الأنشطة

أولاً: تكلفة التمويل غير المباشرة : يبين الجدول التالي جميع التكاليف غير المباشرة لجميع مراكز التكلفة المدرجة ضمن نشاط التمويل

جدول رقم 07: يوضح مقدار تكاليف نشاط تمويل المواد الأولية.

تكلفة التمويل غير المباشرة: 727200			
البيان	إعداد الطلبات	استلام المواد	تخزين المواد المستلمة
ح/727085 مصاريف النقل		8727497.38	
ح/727010 مصاريف مشتركة(غدارة، الأمن)	9020759.15	6473290.56	6195946.03
727081 مصاريف حظيرة المعدات الصناعية		3074160.10	
727072 مصاريف المخزن			3324177.32
مجموع التكاليف	9020759.15	18274948.04	9520123.35
مسبب التكلفة	عدد الطلبات	لكمية المستلمة	كمية مخزنة
عدد وحدات القياس	3600.00	31538.82	31538.82
معدل التحميل	2505.77	579.44	301.85

المصدر: من إعداد الطالب

ح/727085 مصاريف النقل تحمل كلها لمركز استلام المواد

ح/ 727010 مصاريف مشتركة : يضم هذا الحساب تكاليف الإدارة، الأمن الداخلي، الأمن

الصناعي، مصاريف بنكية، حظيرة السيارات للمستخدمين. قسمت هذه التكاليف على مراكز النشاط

بحسب استفادة كل مركز من هذه المصاريف ،بالنسبة للحساب 727081 فهو يضم تكاليف قيمتها

الفصل الثالث: دراسة حالة ميدانية – نפטال GPL

32,3324177 خصصتها لمركز استلام المواد كما يضم مصاريف حساب 727072 الخاص بالمخازن والمستودعات فحملته مباشرة إلى مركز تخزين المواد المستلمة.

الجدول 08: مقدار تكاليف نشاط تموين المواد التامة

تكلفة التموين المباشرة 727204			
البيان	إعداد الطلبات	استلام المواد	تخزين المواد المستلمة
727086 مصاريف النقل		442047.16	
727010 مصاريف مشتركة (الإدارة، الأمن)	106982.93	76773.73	73484.48
727081 مصاريف حظيرة المعدات الصناعية		44859.97	
727072 مصاريف المخازن			48509.02
مجموع التكاليف	106982.93	563680.86	121993.50
مسيب التكلفة	عدد الطلبات	الكمية المستلمة	كمية مخزنة
عدد وحدات القياس	36600.00	374.596	374.596
معدل التحميل	29.72	1504.77	325.67

المصدر: من إعداد الطلبات

تعتبر عملية تخصيص التكاليف وتتبعها من أكثر الصعوبات التي واجهتها بحيث لم يكن هناك أساس أو قاعدة معينة يمكن الاعتماد عليها في تخصيص التكاليف لكل نشاط أو لكل مركز تكلفة ، كما يجدر الذكر بأن تخصيص التكاليف وفقا لطريقة التكاليف على أساس النشاط يعتمد على نظام معلومات محاسبية وذلك لضمان تدفق المعلومات بين الأقسام وبالتالي نحصل على معلومات أكثر دقة.

جدول 09: يوضح مقدار تكاليف أنشطة الإنتاج

تكلفة الانتاج غير المباشرة: 727304		
البيان	التعبئة	التخزين
727010 مصاريف مشتركة (الادارة، الامن)	14402870.72	1458102.81
مسبب التكلفة	كمية منتجة	كمية مخزنة
عدد وحدات القياس	23096.839	2548.628
معدل التحميل	623.59	572.11

المصدر: من أعداد الطالب

جدول 10: مقدار تكاليف أنشطة الإنتاج (سيرغاز)

تكلفة انتاج غير مباشرة: 727303		
البيان	التعبئة	التخزين
727400 تخزين	1315598.86	197398.30
مسبب التكلفة	كمية منتجة	كمية مخزنة
عدد وحدات القياس	6054.636	2612.961
معدل التحميل	217.29	755.23

المصدر: من أعداد الطالب

-ثالثا: تكلفة التوزيع غير المباشرة

جدول رقم 11: مقدار التكاليف الغير المباشرة للتوزيع

تكلفة التوزيع الغير المباشرة 727600		
البيان	استقبال الطلبات وإعداد الفواتير	تسليم البضاعة
72710 مصاريف مشتركة (الإدارة، الأمن)	5531059.26	72891.73
727081 مصاريف حظيرة الآلات الصناعية		2034026.38
727085 مصاريف النقل		2774481.77
مجموع التكاليف	5531059.26	4881399.88
مسبب التكلفة	عدد الفواتير والطلبات	كمية مباعة
عدد وحدات القياس	14400	5501.977
معدل التحميل	384.10	887.21

المصدر من أعداد الطالب

جدول رقم 12: مقدار التكاليف الغير مباشرة للتوزيع

تكلفة التوزيع الغير مباشرة: 727604		
البيان	استقبال الطلبات وإعداد الفواتير	تسليم البضائع
727010 مصاريف مشتركة (الإدارة، الأمن)	15858159.04	208988.67
727081 مصاريف حظيرة الآلات الصناعية		2131337.80
727086 مصاريف النقل		10090628.42
مجموع التكاليف	15858159.04	12430954.89
مسبب التكلفة	عدد الفواتير والطلبات	كمية مباعة
عدد وحدات القياس	14400	20778.525
معدل التحميل	1101.26	598.26

المصدر: من إعداد الطالب

• المطلب الثاني: حساب تكلفة التمويل والإنتاج:

سيتم في هذا المطلب حساب تكلفة التمويل ومن ثم حساب تكلفة الإنتاج.

- الفرع الأول: حساب تكلفة التمويل

جدول 13: حساب تكلفة التمويل حسب طريقة ABC (بوتان ، بروبان)

تكلفة التسيير						
غاز البروبان			غاز البوتان			البيان
سعر إجمالي	سعر وحدوي	الكمية	سعر إجمالي	سعر وحدوي	الكمية	
23258560.78	3380.00	6881.231	83342647.44	3380.00	24657.588	ثمن الشراء
533505.18	77.53	6881.213	1911714.76	77.53	24657.588	مصاريف الشراء المباشرة
						مصاريف الشراء غير مباشرة
1968175.39	2505.77	785	7052583.76	2505.77	2815	تكلفة إعداد الطلبات
3987281.17	579.44	6881.231	14287666.87	579.44	24657.588	تكلفة استلام المواد
2077128.12	301.85	6881.231	7442995.23	301.85	24657.588	مصاريف المواد المستلمة
31824650.64			114037608.06			تكلفة الشراء
0.00	3380.00	0.00	145863.90	3380.00	43.155	مخزون بداية المدة
31824650.64	4624.85	6881.231	114183471.96	4622.67	24700.743	تكلفة الشراء الاجمالية
						التكلفة الوسطية المرجحة

المصدر: من إعداد الطالب

حسب طريقة ABC تحمل التكاليف غير المباشرة على أساس معامل التحميل بحيث تقوم بضرب حجم

مسبب التكلفة لكل منتج في هذا المعامل كما هو موضح في الجدول أعلاه.

الفصل الثالث: دراسة حالة ميدانية – نפטال GPL

جدول 14: حساب تكلفة التموين (B06.B13)

تكلفة التموين						البيان
B13			B06			
السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	
454119.90	3380.00	134.355	8517.60	3380.00	2052	ثمن الشراء
						مصاريف الشراء غير مباشرة
38371.18	29.72	1291	719.70	29.72	24	مصاريف إعداد الطلبات
202173.39	1504.77	134.355	3792.02	1504.77	2.52	مصاريف استلام المواد
43754.97	325.67	134.355	820.68	325.67	2.52	مصاريف تخزين المواد
738419.44		134.355	13850.00		2.52	تكلفة الشراء
	5496.03			5496.03		التكلفة الوسطية المرجحة

المصدر: من إعداد الطالب.

جدول رقم 15: حساب تكلفة التمويل (P35.P11)

تكلفة التمويل						البيان
P35			P11			
السعر الكلي	السعر الوحدوي	الكمية	السعر الكلي	السعر الوحدوي	الكمية	
789889.10	3380.00	233.695	13607.88	3380.00	4.026	ثمن الشراء
						مصاريف الشراء الغير المباشرة
66742.24	29.72	2246	1149.81	29.72	39	مصاريف إعداد الطلبات
351657.25	1504.77	233.695	6058.20	1504.77	4.026	مصاريف استلام المواد
76106.71	325.67	233.695	1311.13	325.67	4.026	مصاريف تخزين المواد
1284395.30		233.695	22127.03		4.026	تكلفة الشراء
8517.6	3380	2.52	743.6	3380	0.22	مخزون بداية المدة
1292912.90	5473.46	236.215	22870.63	5386.39	4.246	تكلفة الشراء الإجمالية
						تكلفة شراء الوحدة

المصدر من إعداد الطالب

توضح الجداول السابقة كيفية حساب تكلفة التمويل لكل مادة بحيث لدينا الكمية الممونة مضروبة في سعر الشراء الوحدوي زائد جميع المصاريف المتعلقة بكل مادة مضروبة في معامل التحميل بالنسبة للتكاليف غير المباشرة، أما المصاريف المباشرة فهي تحمل بنفس الطريقة المعمول ا في طريقة التكاليف الكلية

- الفرع الثاني: حساب تكلفة الإنتاج حسب طريقة:

ABC بعد حساب تكلفة التمويل بطريقة ABC يمكننا الآن حساب تكلفة الإنتاج كما هو موضح

في الجداول التالية:

الفصل الثالث: دراسة حالة ميدانية – نפטال GPL

جدول 16: حساب تكلفة الإنتاج لمختلف المنتجات (B06.B03.B13)

تكلفة الإنتاج									البيان
B13			B03			B06			
سعر كلي	سعر وحدة	كمية	سعر كلي	سعر وحدة	كمية	سعر كلي	سعر وحدة	الكمية	
106528772.92	4622.67	23044.84	233273.98	4622.67	50.463	7100.43	4622.67	1.536	تكلفة المواد المستعملة
3510726.88	152.34	23044.84	7687.70	152.34	50.463	234.00	152.34	1.536	مصاريف مباشرة
1892327.87	82.12	23044.84	4143.77	82.12	50.463	126.13	82.12	1.536	مصاريف اليد العاملة
									مصاريف غير مباشرة
14370444.86	623.59	23044.84	31468.03	623.59	50.463	957.83	623.59	1.536	مصاريف التعبئة
1451838.17	572.11	2537.678	5976.29	572.11	10.446	288.34	572.11	0.504	مصاريف التخزين
127754110.70		23044.84	282549.77		50.463	8706.73		1.536	تكلفة الإنتاج
738419.44		134.355	0.00		0	13850.00		2.52	تكلفة التموين
193775.40	3380.00	57.33	7027.02	3380.00	2.079	39404.04	3380.00	11.658	مخزون بداية المدة
128686305.54	5538.10	23236.525	289576.79	5511.34	52.542	61960.77	3943.03	15.714	التكلفة الوسطية المرجحة

المصدر: من إعداد الطالب

جدول 17: تكلفة إنتاج سير غاز

تكلفة إنتاج سيرغاز			
سعر كلي	سعر الوحدة	الكمية	البيان
412240.78	4622.67	89.178	مادة أولية مستعملة من غاز بوتان
26946175.48	4624.85	5826.391	مادة أولية مستعملة من غاز بروبان
			مصاريف غير مباشرة
1315598.86	217.29	6054.636	مصاريف التعبئة
1973395.30	755.23	2612.961	مصاريف التخزين
411339.86	8889.03	46.275	تكلفة التموين
31058753.29	5090.84	6100.911	تكلفة الإنتاج الإجمالية
			تكلفة إنتاج الوحدة

المصدر: من إعداد الطالب

الخاتمة الفصل الثالث :

ختاما لهذا الفصل نستطيع القول بأن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يلعب دورا فعالا في رفع أداء الشركة ويظهر ذلك جليا من خلال النتيجة المحققة بتطبيق هذا النظام، بخلاف الطرق التقليدية رغم أن نتائجها موجبة إلا أنها منخفضة مقارنة بالنتيجة المحققة باستخدام الطرق الحديثة بحيث تعمل هذه الأخيرة على تناسق وتضافر الجهود ، وتحقيق نظام معلومات محاسبي يضمن تدفق المعلومات فيما بين الأقسام وهذا ما يؤدي إلى دقة المعلومات المقدمة وصدقها، وذا تنخفض التكاليف وبالتالي ترتفع مردودية الشركة، مما يمكن المؤسسات من مواجهة حدة المنافسة التي يتميز بها عالمنا المعاصر

الخاتمة العامة :

على ضوء ما تم دراسته في الفصول السابقة نخلص إلى ضرورة تطبيق التكاليف ذلك لما لها من أهمية في اتخاذ القرارات من أجل استغلال الموارد استغلالا اقتصاديا أمثل، كذلك تعتبر أداة للتسيير بحيث تعتمد على مجموعة من المبادئ و الأسس المحاسبية اللازمة لتجميع بيانات التكاليف و تحليلها بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة.

و بهذا الصدد يمكننا الإجابة على الإشكال المطروح: "ما هو دور التكاليف في تحسين كفاءة الإنتاج في المؤسسة الاقتصادية؟" بحيث أظهرت هذه الدراسة كفاءة الطرق الحديثة لحساب التكاليف في رفع أداء و مردودية المؤسسة و تخفيض التكاليف و مساعدتها على مواكبة التطورات الحاصلة إلا أن نجاح هذه الأنظمة الحديثة يعتمد بشكل كبير على رغبة هذه المؤسسات في محاولة تكيفها مع مبادئ هذه الأنظمة ، كذلك محاولة الاستغناء من الأنظمة التقليدية و بذلك بإنشاء دورات تكوينية للعمال تمكنهم من معرفة و تطبيق طرق التسيير الحديثة.

لقد أثبتت هذه الدراسة التأثير الإيجابي للطرق الإدارية الحديثة لحساب التكاليف من خلال إجراء مقارنة بين الطرق الكلاسيكية و الطرق الحديثة، بحيث تم تطبيق طريقة التكاليف الكلية المعتمدة من طرف المؤسسة محل البحث و التي تعتبر من الأنظمة الكلاسيكية ، و مقارنتها بالمردودية المحققة بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة عن طريق محاولة إسقاط المعلومات المتحصل عليها من طرف مؤسسة نفضال. فقد كان من نتائج البحث ما يلي :

النتائج:

- تعتمد الأنظمة التقليدية المطبقة في المؤسسات على بعض الأسس المرتبطة بحجم الإنتاج أو ساعات العمل و هذا ما يقوم بالتضليل و الابتعاد عن النتائج الحقيقية و ما يولد عنه عدم الثقة.
- توجد معوقات تحول دون تطبيق الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف منها عدم معرفة إدارات الشركات بالأنظمة الجديدة أو الاعتقاد بسلامة النظام المستخدم.

الخاتمة العامة

- يساعد نظام محاسبة تكاليف الأنشطة الإدارية في تقييم الأنشطة المختلفة لها بحيث يتم استبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة و بالتالي يساعد على تخفيض التكاليف.

- كما يمثل نظام التكلفة على أساس النشاط كما يجب أن يكون عليه محاسبة التكاليف فهو ملائم لكافة أنواع المؤسسات.

- يساعد نظام التكلفة على أساس النشاط على تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف و إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.

التوصيات: بعد الوصول إلى هذه النتائج يمكن اقتراح مايلي:

1- تبني أنظمة جديدة للمحاسبة على التكلفة كنظام التكاليف على أساس النشاط بدلا من الأنظمة التقليدية المعمول بها.

2- التحول التدريجي نحو تطبيق هذه الأنظمة.

3- إنشاء دورات تكوينية لتأهيل العمال على إدراك هذا النظام لتسهيل العمل به.

4- إنشاء نظام معلومات محاسبي قوي لتحسين تدفق المعلومات بين الأنشطة.

- 1 -عاطف الخرس، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان 2001.
- 2 -السيد عبد المقصور محمد ديبان، مبادئ محاسبة التكاليف، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية، 2002-2003.
- 3 -ناصر نورالدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية، 2002-2003.
- 4 -نائل عدس، نضال الخلف.
- 5 -محمد سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، الجزء الأول ندار الإنفاق.
- 6 -رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر الطبعة 1999.
- 7 -سمير فهمي ، جامعة الإسكندرية.
- 8 -إسماعيل يحي الكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دارل الحامد للنشر والتوزيع، الأردن 2010.
- 9 -محمد أحمد خليل، التكاليف في مجال الإداري، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية 1982.
- 10 -فاروق عبد العال، التكاليف في مجال الإداري، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية 1982.
- 11 -عبد الحي مرعي، دراسات في المحاسبة الإدارية وبحوث عمليات ، مؤسسة شباب الجامعية، الإسكندرية، 1974.
- 12 -محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، رمل افسكندرية 2003.
- 13 -كمال خليفة أبو زيد، الرقابة على عناصر التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر 1997.
- 14 -فوزي غرابيه،
- 15 -خليل عواد أبو الحشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل للنشر، الأردن، 2005.

- 16 - ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية غزة فلسطين، المجلد 15 العدد 2 جوان 2007.
- 17 - هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2000.
- 18 - ثناء علي قباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 19 - محمد الجيلاقي نواف فخر، محاسبة التكاليف (التكاليف المعيارية)، منشورات جامعة دمشق، 2006.
- 20 - صالح الرزق، مبادئ محاسبة التكاليف الإطار النظري والعملي، دار زهران، الأردن 1997.
- 21 - عطا الله خليل بن وارد، مبادئ محاسبة التكاليف الإطار النظري والعملي، دار زهران، الأردن 1997.
- 22 - عبد الحليم محمود كراجه، مبادئ المحاسبة التحليلية.
- 23 - بوخراز عمر، مبادئ المحاسبة التحليلية.
- 24 - ناصر دادي عدون، مبادئ المحاسبة التحليلية.
- 25 - حسين بلعجوز مبادئ المحاسبة التحليلية.
- 26 - أحمد أنور، مبادئ محاسبة التكاليف، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2002-2003.
- 27 - ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير، محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر ج 1، 1999.
- 28 - سليمان قдах، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، سوريا، 1978.
- 29 - كسار ناصر المنصور، إدارة الانتاج والعمليات، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2000 ص 25.
- 30 - كساب علي، دروس ومحاضرات في مقياس تسيير المخزونات. 2001. 2000.
- 31 - خضر كاظم محمود، هايل يعقوب، فاخوري، الاقتصاد الإداري مدخل في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، مصر المكتبة الانجلومصرية ص 170.

- 32 -هايل يعقوب، الاقتصاد الإداري مدخل في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، مصر المكتبة الانجلومصرية ص170.
- 33 -فاخوري، الاقتصاد الإداري مدخل في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، مصر المكتبة الانجلومصرية ص170.
- 34 -سونيا محمد البكري، نظام المعلومات الإداري مفاهيم أساسية ، دار الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع الإسكندرية،1998.ص382.
- 35 -محمد رفيق الطيب، مدخل التسيير ، الجزائر ديوان المطبوعات، الجامعة الجزء 2 ص1
- 36 - أكرم شقرا، "الادارة الصناعية ، دمشق طرين"، 1973ص322.
- 37 - 20-04-2015. <http://www.babyoln.com>¹