



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الدكتور مولاي الطاهر-سعيدة-  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
شعبة: العلوم المالية والمحاسبية  
تخصص: محاسبة وتدقيق



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

بغـــــــــــــــــوان

دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية في المؤسسة  
الإقتصادية

دراسة حالة لمؤسسة الاسمنت SCIS- سعيدة-

تحت إشراف الدكتور:

\* زروقي ابراهيم

من إعداد الطالبين:

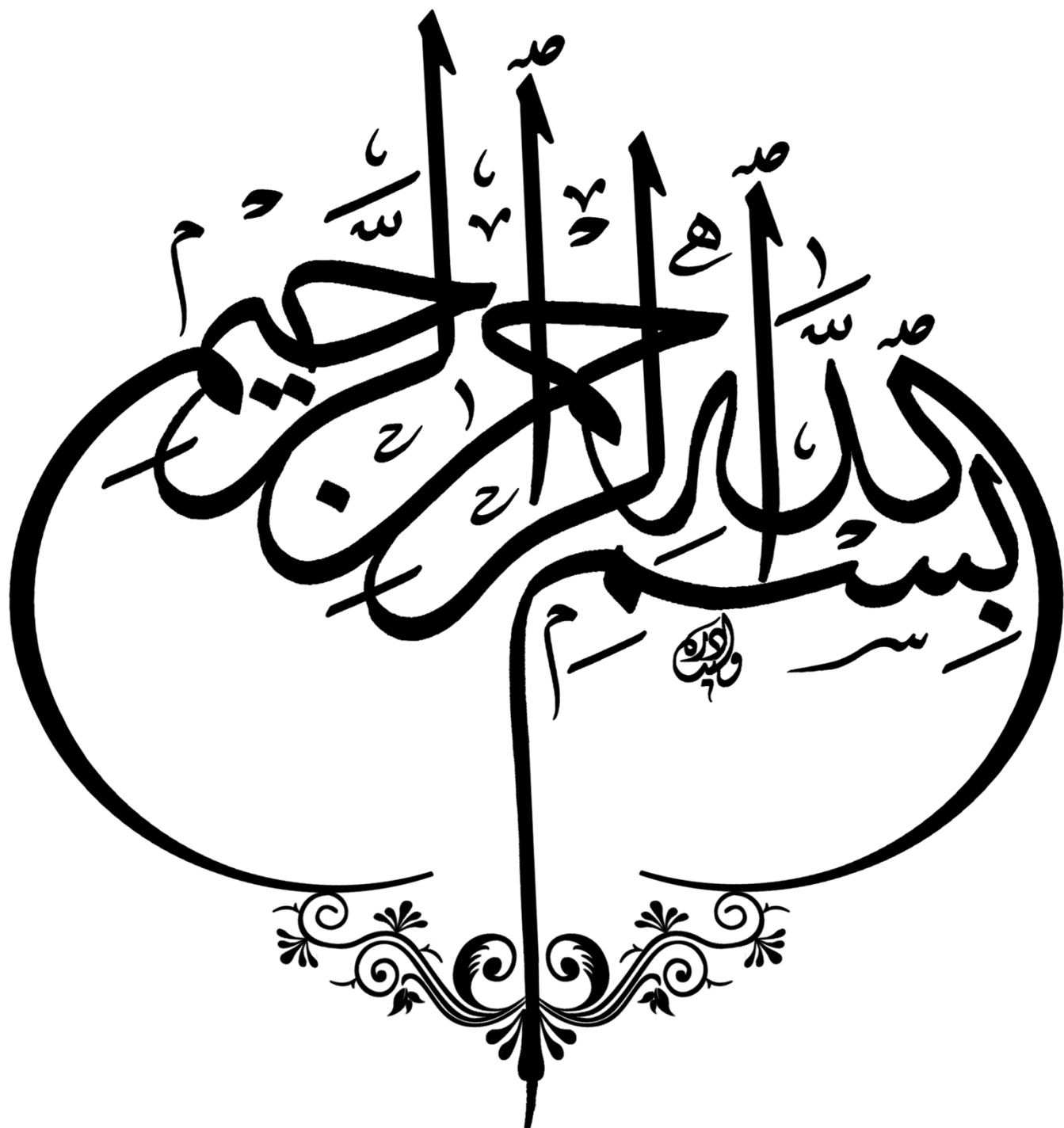
\* شقرون محمد مروان

\* زلماط عامر

نوقشت وانجزت علنا بتاريخ: 2021-09-08

أعضاء لجنة المناقشة		
رئيس	أ.دياب زقاي	الأستاذ (ة)
مشرف	أ.زروقي براهيم	الأستاذ (ة)
مناقش	أ.مسكين حاج	الأستاذ (ة)

السنة الجامعية: 2021/2020 م



# شكر وتقدير

قبل كل شيء نشكر الله عز وجل الذي وفقنا وقدرنا على انجاز هذا العمل المتواضع الذي نرجو أن يكون عملاً نافعا لنا ولجميع الطلبة الباحثين في المجال.

كما نتقدم بالشكر والعرفان إلى الدكتور " زروقي " الذي رافقنا بتوجيهاته ولم يبخل علينا بشيء في هذا العمل.

كما نشكر كل أساتذة الكلية الذين سعوا طيلة خمس سنوات إلى تكويننا وتوجيهنا. ونشكر كلاً لأصدقاء ومن ساعدنا في هذا العمل.

# الإهداء

اهدي ثمرة جهدي إلى اعز ما املك في هذا الكون أسرتي الحبيبة إلى الذي علمتني  
الصبر والمثابرة لارتقاء أعلى درجات صرح العلم والمعرفة إلى قدوتي في الحياة  
أبي الكريم

إلى صاحبة الفضل على أمي بارك الله في عمرها وحفظها وأفاض في عطائها

إلى إخوتي وأخواتي

إلى ثروتي في الحياة أصدقائي ورفاق دربي

إلى جميع أساتذة الكلية

وفي الأخير أرجو من الله تعالى أن يجعل هذا العمل نافعا يستفاد منه جميع الطلبة  
المقبلين على التخرج

زلماط عامر

# الإهداء

اهدي هذا العمل المتواضع الى الوالدة الكريمة  
حفظها الله ورعاها بفضلها واطال في عمرها  
الى اخواني واخواتي وكامل عائلتي  
الى جميع اساتذتي  
الى جميع الزملاء والزميلات بالدفعة  
الى كل الاصدقاء  
اهديكم جميعا ثمرة جهدي المتواضع

شكرون محمد مروان

# الفهرس

الصفحة	
	البسمة
	الشكر والتقدير
	الاهداءات
	الملخص
	الفهرس
	فهرس الجداول والأشكال
أ	المقدمة
1	الفصل الأول مفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف
3	المطلب الأول: نشأة وتطور محاسبة التكاليف
5	المطلب الثاني: تعريف محاسبة التكاليف وأهدافها
8	المطلب الثالث: تصنيفات تكاليف
14	المطلب الرابع: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبات الأخرى
16	المبحث الثاني: محاسبة التكاليف كنظام معلومات
17	المطلب الأول: تعريف نظام محاسبة التكاليف
18	المطلب الثاني: مكونات ووظائف نظام محاسبة التكاليف
19	المطلب الثالث: أهداف نظام محاسبة التكاليف
20	المطلب الرابع: مقومات نظام محاسبة التكاليف
22	المبحث الثالث: الطرق حساب التكاليف
23	المطلب الأول: الطرق التقليدية لحساب التكاليف
32	المطلب الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف
33	المطلب الثالث: التكلفة المستهدفة
35	المطلب الرابع: نظام الإدارة على أساس الأنشطة
37	خلاصة الفصل
38	الفصل الثاني: مدخل للكفاءة الانتاجية
40	تمهيد
41	المبحث الأول ماهية الكفاءة الانتاجية
41	المطلب الأول مفهوم الكفاءة الانتاجية
56	المطلب الثاني مفهوم الكفاءة الانتاجية وأهميتها
62	المطلب الثالث العوامل المؤثرة في الكفاءة الانتاجية
68	المطلب الرابع طرق قياس الكفاءة الانتاجية
71	المبحث الثاني: كيفية التخفيض التكاليف وعلاقتها بالانتاج
72	المطلب الأول: تكاليف الانتاج في المدى القصير
76	المطلب الثاني: تكاليف الانتاج في المدى الطويل
78	المطلب الثالث: تخفيض التكاليف

81	المطلب الرابع: أساليب تحسين الكفاءة الانتاجية
87	خلاصة الفصل
88	الفصل الثالث: تطبيق محاسبة التكاليف في مصنع الاسمنت حساسنة SCIS
89	المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة
89	المطلب الأول: لمحة تاريخية حول الشركة الوطنية لمواد البناء
89	المطلب الثاني: لمحة تاريخية حول مصنع الاسمنت سعيدة SCIS
90	المبحث الثاني: منتج المؤسسة ومواردها البشرية
90	المطلب الأول: منتج المؤسسة
90	المطلب الثاني: الموارد البشرية
91	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
92	المبحث الثالث: تطبيق طريقة التكلفة الكلية لحساب التكاليف
92	المطلب الأول: توزيع التكاليف
93	المطلب الثاني: حساب تكلفة التمويل وتكلفة الانتاج
101	المطلب الثالث: حساب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية
103	المطلب الرابع: العلاقة بين محاسبة التكاليف والكفاءة الإنتاجية
104	خلاصة الفصل
105	خاتمة عامة
110	قائمة المصادر والمراجع



فهرس  
الأشكال  
والجداول

## فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
09	الشكل (1) التصنيف الطبيعي للتكاليف	01
11	الشكل (2) يوضح عناصر التكاليف	02
28	الشكل (3) يوضح: يبين تحليل وظائف المؤسسة الى أقسام وأنشطة	03
32	شكل رقم (04) يوضح كيفية الانتقال من الأنشطة الى العمليات في المؤسسة	04
66	الشكل (5) يوضح محددات الكفاءة الانتاجية	05
67	شكل رقم (06) يوضح مجموعة العوامل الفنية والانسانية المحددة للكفاءة الانتاجية	06
72	شكل رقم (07) منحنيات التكلفة الكلية	07
75	شكل رقم (08) منحنيات التكلفة المتوسطة والحدية	08
77	شكل رقم (09) التكلفة الحدية	09
91	الشكل رقم (10) يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاسمنت	10
94	الشكل رقم (11) يوضح نسب الأعباء المباشرة وغير المباشرة الموزعة على كمية المواد المشتراة من المواد الأولية من قسم التموين	11
102	الشكل رقم 12 تبين لنا وجود علاقة طردية بين تكاليف الإنتاج والإنتاج	12
103	الشكل رقم 13 يوضح العلاقة بين تكاليف الإنتاج في المؤسسة وإنتاجيتها	13

## فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
15	جدول رقم (01) يوضح العلاقة بين محاسبة المالية ومحاسبة التكاليف	01
30	الجدول رقم (02) يبين بعض الأنشطة ومسببات التكلفة	02
28	الجدول رقم (03) يبين مجموعة العوامل الداخلية والخارجية للكفاءة الإنتاجية	03
92	الجدول رقم(04): يمثل مجموع التكاليف	04
92	الجدول رقم(05): يمثل كيفية توزيع الأعباء الغير المباشرة والأعباء المباشرة	04
95	جدول رقم (6) حساب تكلفة التمويين (حجر الكلس)	05
96	الجدول رقم (06) حساب تكلفة التمويين (الطين)	06
97	جدول رقم (07) حساب تكلفة التمويين (الطحين)	07
98	جدول رقم (08) حساب تكلفة التمويين(الكلنكر):	08
99	جدول رقم (09):حساب تكلفة التمويين(الجبس).	09
100	جدول رقم (10) حساب تكلفة التمويين (لوازم أخرى)	10
101	جدول رقم (11): حساب تكلفة انتاج الاسمنت:	11

### المخلص:

تهدف هذه الدراسة الى محاولة التعرف على دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الانتاجية داخل المؤسسات الاقتصادية، فمحاسبة التكاليف تعتبر من أهم الطرق لتحسين الانتاجية داخل المؤسسة كما تضمن للمؤسسة الاستمرارية والحفاظ على تكاليفها من خلال التطبيق الجيد لها، ومن هنا يمكن القول أن الاعتماد على محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الانتاجية يمكن المؤسسة الاقتصادية من تخصيص الموارد الاقتصادية المحدودة لإنتاج السلع والخدمات. وذلك بهدف الوصول الى توازن المؤسسة وتحقيق أكبر قدر من الارباح عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد.

**الكلمات المفتاحية:** محاسبة التكاليف، الكفاءة الإنتاجية، الإنتاجية، نظام محاسبة التكاليف.

### Summary:

This study aims to try to identify the role of cost accounting in improving production efficiency within economic institutions. In improving production efficiency, the economic enterprise can allocate limited economic resources to the production of goods and services. In order to reach the balance of the institution and achieve the greatest amount of profits through the optimal use of resources.

**Keywords:** cost accounting, production efficiency, productivity, cost accounting system.

# مقدمة عامة

## مقدمة:

تعد التطورات المتسارعة التي تواجه المحيط الإقتصادي، إضافة إلى زيادة حجم المؤسسات الإقتصادية وتعدد هياكلها في ظل التطورات التكنولوجية السريعة واشتداد حدة المنافسة أصبح لزاماً على المؤسسة توفير بقدر كان أفضل وأدق المعلومات وأكثرها ملائمة ومرونة بشكل يتناسب مع احتياجات إدارتها لمواجهة كل الصعوبات والمشاكل التي قد تعترضها أثناء مزاولتها لأنشطتها ومهامها.

وباعتبار أن الهدف الأساسي للمؤسسة الاقتصادية هو تحقيق الربح وتعظيم ثروتها وضمان استمراريتها عن طريق تخفيض التكلفة وارتفاع الأرباح، وذلك بدمج عوامل الإنتاج فيما بينها من أجل الحصول على نتائج دقيقة، يتم اتخاذ القرار على أساسها، ومن أجل تحقيق ميزة تنافسية في الأسواق يتطلب زيادة مهارات عالية في الإدارة، بحيث تقوم بالتنسيق بين الموارد المختلفة، المادية، البشرية والمالية لتحقيق أهدافها، ويتوقف ذلك على مدى سلامة ورشد القرارات التي يتم اتخاذها من طرف المدراء.

محاسبة التكاليف تعتبر إحدى الفروع الأساسية لعلم المحاسبة، بحيث كل هذا الفرع مرتبط فقط بالمؤسسات الصناعية نظراً لطبيعة هذه المؤسسات وخصائصها، إلا أنه بعد الإنفتاح العالمي وزيادة حدة المنافسة، سعت كل مؤسسة إلى تقليل وضبط التكاليف بهدف الحصول على مركز تنافسي قوي، ومن المؤكد أن استخدام محاسبة التكاليف في التسيير يمكن من تقييم الأداء المالي للمؤسسة.

بحيث تعتبر كأداة للتسيير عن طريق تحديد مختلف التكاليف وتوفير البيانات التفصيلية لإدارة وذلك لمساعدتها في اتخاذ القرارات السليمة لضمان الاستمرار والتطور الذي تسعى إليه كل المؤسسات. إذ تركز هذه الأخيرة على تقنية لمراقبة عمليات المشاريع و العمليات التجارية و المالية التي تقتضيها هذه المؤسسات ، و تعتبر محاسبة التكاليف تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سبباً رئيسياً في بروزها لمساعدة التسيير و تحديد التكاليف و حسابها ، و بعد أن أصبح التحكم في هذه الأخيرة صعب و بالتالي يستوجب أدوات علمية لمراقبتها . كما تقوم محاسبة التكاليف بدور مهم في عملية إعداد التقارير المالية لكون تكلفة المنتج تمثل عنصراً أساسياً من العناصر اللازمة لتحديد الدخل و المركز المالي للمؤسسة و خاصة الصناعية ، و تقوم محاسبة التكاليف بشكل أساسي بتجميع و تحميل تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة.

و مع زيادة التطور في الأنظمة الإنتاجية و ظهور تقنيات حديثة التصنيع أدى ذلك إلى ظهور أنظمة حديثة كنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ، و نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM ، و نظام التكلفة المستهدفة و تكلفة حياة المنتج و غيرها ، حيث ساعدت هذه الأنظمة في تخصيص التكاليف الغير مباشرة ، و تحديد التكلفة الدقيقة للمنتجات.

ومن المعروف أن تحسين الكفاءة الإنتاجية بات أمراً ضرورياً في كافة الدول لعلاقتها الوثيقة بحسن استغلال الموارد الاقتصادية للحصول على أكبر عائد أو أفضل خدمة، ونستطيع أن نلمس أهمية الكفاءة الإنتاجية على عدة مستويات الفرد، المنظمة والإقتصاد القومي، والمجتمع بكامله، فأما بالنسبة للفرد العامل فإن إنتاجيته تعكس مدى مساهمته في العمل الذي يؤديه والمقدار الذي يعطيه من الجهد. أما بالنسبة للمنظمة فإن الإنتاجية تعبر عن كفاءة الإدارة في استغلال الموارد والإمكانات المتاحة لها، والحصول من هذه الامكانات على أحسن نتيجة ممكنة. ومن جهة الإقتصاد القومي فالإنتاجية هنا انعكاس لأداء كافة الأجهزة، وأما فيما يتعلق بالمجتمع كله، فإن الإنتاجية تؤثر على رفاهية هذا المجتمع، وذلك عن طريق السلع والخدمات ومدى جودتها والتي يتم توفيرها للأفراد ومؤسسات المجتمع. لذلك فإن تنمية أي مؤسسة اقتصادية تكون عبر التحكم في الكفاءة الإنتاجية ومدى ارتباطها بمحاسبة التكاليف لن تأتي إلا عن طريق البحث في الخيارات إستراتيجية وأساليب حديثة تواكب وتلازم النشاط الإنتاجي.

### إشكالية البحث:

من هنا تتبلور الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

كيف تساهم محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية في مؤسسة الاسمنت SCIS محل الدراسة؟

وللإحاطة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ماهي محاسبة التكاليف؟ وفيما تتمثل أهدافها في مؤسسة الاسمنت SCIS؟
- 2- ما هي الكفاءة الإنتاجية؟ وكيف يتم قياسها فيمؤسسة الاسمنت SCIS؟
- 3- ما هي أساليب تحسين الكفاءة الإنتاجية في مؤسسة الاسمنت SCIS؟
- 4- هل تساهم محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية في مؤسسة الاسمنت

### SCIS

### فرضيات البحث:

لمعالجة الموضوع تطرقنا إلى الفرضيات التالية:

- 1- محاسبة التكاليف أداة هامة في المؤسسة لكونها تساعد على حساب مختلف التكاليف وتحديد النتيجة من أجل اتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة الاقتصادية.
- 2- إن محاسبة التكاليف تختص بتحديد تكلفة السلعة أو الخدمة في مراحلها قبل إكتمالها أو بعد إكتمالها.
- 3- الكفاءة الإنتاجية هي الإستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج بهدف تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بجودة عالية وبأقل تكلفة.

4- تساهم محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية في المؤسسة عن طريق اتباع وتطبيق الطرق الحديثة لحساب التكاليف.

### المنهج المتبع:

يعتبر المنهج «الطريق المؤدي إلى البحث عن الحقيقة مستخدمين في ذلك مجموعة قواعد عامة التي تنير طرق البحث للباحث للوصول إلى نتيجة " بحيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي المناسب لطبيعة الموضوع بحيث يمكننا من معرفة مدى مساهمة محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية في المؤسسة، و ذلك عن طريق دراسة معمقة و تحليل شامل لكافة جوانب موضوع البحث ، بحيث تم وصف و تحليل متغيرات الموضوع و تجميع الحقائق و تبويبها و تحليلها و منهج دراسة الحالة الذي يمكن من التعمق في جوانب الموضوع و كشف أبعاده و الوقوف على واقع حساب التكاليف بالمؤسسة من خلال إسقاط معلومات الجانب النظري على الجانب الميداني للوصول إلى نتائج دقيقة و قيمة تثبت صحة الموضوع .

### أهداف البحث:

إن الهدف الرئيسي لهذه الدراسة يتمثل في محاولة الكشف عن مدى مساهمة محاسبة التكاليف في الرفع والتحسين من الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة محل الدراسة وتسعى كذلك إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على أهداف محاسبة التكاليف باعتبارها أحد أهم الركائز الأساسية داخل المؤسسات الاقتصادية.
- محاولة معرفة الطرق التي تؤدي إلى زيادة الكفاءة الإنتاجية وكيفية تحسينها ومدى أهميتها داخل المؤسسات الاقتصادية.
- محاولة التعرف على واقع محاسبة التكاليف وعلاقتها مع الكفاءة الإنتاجية بالمؤسسة محل الدراسة.

### صعوبات البحث:

أثناء قيامنا بهذه الدراسة تلقينا مجموعة من العوائق و الصعوبات تمثلت فيمايلي:  
1-صعوبة إستقبال المتربصين من طرف المؤسسة محل الدراسة في فترة التربص بسبب الوضع الذي يمر به العالم بصفة عامة و الجزائر بصفة خاصة ألا و هو جائحة كورونا التي سببت لنا تأخر في الدراسة التطبيقية.



2- صعوبة الحصول على المعلومات اللازمة لإتمام دراستنا من المؤسسة محل الدراسة.

3- عدم توافق الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة لحساب التكاليف مع الطريقة المراد انتهاجها في الدراسة التطبيقية.

### أقسام البحث:

نظرا لطبيعة الموضوع ومتطلباته واحتراما للتقسيم المنهجي تطرأنا في هذا البحث إلى مقدمة تبرز أهم جوانب الموضوع وتوضح إشكالية الدراسة، والأهداف التي قامت من أجلها، وتم تقسيم البحث إلى جانبين نظري وتطبيقي متضمنا كل جانب فصول تحوي مباحث والتي بدورها تحوي مطالب تم وضع كل فصل خلاصة له، وفي الأخير تم تقديم خاتمة عامة توضح أهم النتائج التي تم التوصل إليها إعتدت كأساس لتقديم بعض التوصيات والإقتراحات.

### أولا: الجانب النظري

وتم التطرق لمختلف المفاهيم والتعاريف انطلاقا من المعلومات التي تم الحصول عليها من مصادر ومراجع مختلفة ومتنوعة وهو مقسم إلى:

#### الفصل الأول: تحت عنوان: مفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف

والذي تركز على ثلاث مباحث بحيث تم التطرق في المبحث الأول مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف بحيث إشتمل على مجموعة من المطالب للإلمام بالمفهوم أكثر من خلال تعريف محاسبة التكاليف مع ذكر نشأتها وتصنيفاتها وكمطلب أخير تم التطرق إلى علاقة محاسبة التكاليف مع الفروع المحاسبية الأخرى. أما فيما يخص المبحث الثاني تم تخصيصه لدراسة التكاليف تحت عنوان محاسبة التكاليف كنظام معلومات بحيث تم تقسيمه إلى أربع مطالب حاولنا في هذا المبحث الإلمام بجميع العناصر الأساسية للتكاليف من حيث المفهوم وفي المبحث الثالث تطرقنا إلى الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف حيث في المطلب الأول تطرقنا إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والمطلب الثاني التكلفة المستهدفة والمطلب الثالث نظام الإدارة على أساس الأنشطة.

#### الفصل الثاني: تحت عنوان: مدخل للكفاءة الإنتاجية

وتركز هذا الفصل على مبحثين من أجل إعطاء المتغير كاملا للمعلومات لفهمه، بحيث تمثل المبحث الأول في ماهية الكفاءة الإنتاجية الذي اشتمل بدوره على مجموعة من المطالب

المتمثلة في مفهوم الكفاءة الإنتاجية وأهميتها بالنسبة للمؤسسة وكذا معاييرها وفي الأخير تم توضيح طرق قياس الكفاءة الإنتاجية، وكذا المبحث الثاني الذي حمل عنوان كيفية

تخفيض التكاليف وعلاقتها بالإنتاج والذي بدوره جمع مجموعة من المطالب في طياته، بحيث تم التطرق إلى تكاليف الإنتاج في المدى القصير والطويل، والتعرف على الأساليب التي تحسن من الكفاءة الإنتاجية في المؤسسة.

**ثانياً: الجانب التطبيقي:** تطرقنا في هذا الجانب الى دراسة حالة بشركة الاسمنت تحت عنوان تطبيق محاسبة التكاليف في مصنع الاسمنت حيث قسمنا هذا الفصل الى ثلاث مباحث المبحث الأول تحت عنوان التعريف بالمؤسسة محل الدراسة والمبحث الثاني منتج المؤسسة ومواردها البشرية والمبحث الثالث تطبيق طريقة التكلفة الكلية لحساب التكاليف. **الدراسات السابقة:**

### **: دراسة سليمة بوخنان 2008/2007 :**

بعنوان: " التكوين المهني والكفاءة الإنتاجية " دراسة ميدانية بالشركة الوطنية للبتر وكيمياء مركب CP1K نموذجاً، مذكرة لنيل درجة الماجستير في تنمية وتسيير الموارد البشرية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة.

هدفت الدراسة إلى مايلي:

- محاولة التعرف على مكونات التكوين المهني و الكفاءة الإنتاجية في ضوء التراث النظري و الإمبريقي.
- التعرف على مدى مساهمة برامج التكوين المهني في رفع من الكفاءة المهنية للعاملين.
- محاولة التعرف على مدى فعالية البرامج التكوينية التي تنتهجها المؤسسة.
- الكشف عن الأهمية التي توليها الإدارة لتنمية قدرات العاملين بالمؤسسة من خلال إدماجهم في الدورات التكوينية التي تنظمها.
- ولخصت الدراسة بمجموعة من النتائج نذكر منها:
- التكوين المهني عامل أساسي يساهم في تقليل حوادث العمل و رفع الروح المعنوية و يساهم في تقليل حوادث العمل و رفع الروح المعنوية و زيادة معدلات الإنتاج .
- هناك علاقة دالة بين زيادة اكتساب المعارف و زيادة الأداء.
- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكوين المهني وكفاءة المؤسسة الإنتاجية.

### **: دراسة شادي صبحي أبو شنب 2008 م:**

بعنوان " دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة" مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة كلية التجارة، فلسطين.

هدفت الدراسة إلى مايلي:

- التعرف على واقع نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة و مدى تطورها ، و مدى اهتمام الشركات الصناعية بهذه النظم.

- بحث العلاقة بين تطور الأساليب الصناعية و تطور نظم التكاليف و تغير عناصر التكاليف.
- بيان أثر وجود نظام محاسبة التكاليف على المنتجات المحلية و قدرتها على المنافسة و الإستمرارية.
- تقديم الإقتراحات و توصيات من شأنها تشجيع تطبيق نظم محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية ، و تطويرها بما يخدم الإدارة و يساعدها في اتخاذ القرارات.

لخصت الدراسة بمجموعة من النتائج كما يلي:

- أهمية نظام محاسبة التكاليف باعتباره أحد أهم نظم المعلومات في الشركات الصناعية لما له دور جوهري في خدمة إدارة الشركة و تزويدها بالمعلومات التكاليفية اللازمة لمساعدتها في أداء وظائفها و تحقيق أهدافها.
- يعتبر الهدف الأساسي لتطبيق نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية على مساعدة الإدارة في تحديد أسعار المنتجات و قياس تكلفة الإنتاج.
- أظهرت نتائج الدراسة الميدانية اعتماد الشركات الصناعية على نظام محاسبة التكاليف التقليدي في تحميل و تخصيص تكاليف الصنع الإضافية على وحدات الإنتاج ، حيث تستخدم معظم الشركات معدلات و أسس واحدة على مستوى الشركة ككل لتحديد نصيب وحدة الإنتاج من التكاليف الإضافية.
- تستخدم الشركات محل الدراسة نظام تكاليف المراحل، في تحديد تكلفة الإنتاج.

### دراسة سامي ياسين 2010/2009 م :

بعنوان: " الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة " دراسة حالة مؤسسة نפטال فرع GPL البلدية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية جامعة الجزائر 3 كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الجزائر. هدفت الدراسة إلى مايلي:

إن لهذا الموضوع عدة أهداف وهي كما يلي:

- تطوير الأنظمة التي تعمل بها المؤسسات من تقليدية إلى حديثة من أجل إعطاء تفسير دقيق للنتائج.
- دعم المكتبات بمرجع إضافي في هذا الموضوع.
- تحديد نقاط القوة والضعف للأسلوبين التقليدي والحديث.
- المساهمة في تحسين أدوات مراقبة التسيير.
- إعداد دراسة لمحاسبة التكاليف سواء من المنظور التقليدي أو الحديث.
- لخصت الدراسة بمجموعة من النتائج كما يلي:

• تحتل محاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظاما داخليا فرعيا للمعلومات له تقنياتها الخاصة لجمع و فحص و تبويب التكاليف ، بغرض تحليلها ، حيث تسمح بحساب التكاليف لأهداف التسعير و تقييم الأداء.

• إن المؤسسات الإقتصادية تعتمد في نظام تكاليفها على الطرق التقليدية، فهناك مؤسسات تطبق طريقة التكاليف الكلية، و أخرى تطبق طريقة التكاليف المتغيرة ، و أخرى تطبق التكاليف المعيارية و إعداد الموازنات و تحليل الإنحرافات ، و هناك مؤسسات بدأت تتوجه نحو نظام التكاليف على أساس الأنشطة و الذي بدوره يساعد على إعطاء نتائج بصورة دقيقة.

• إن الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية و متعددة الأشكال، وهذا ما يساعد الإدارة العليا فس اتخاذ القرارات الإدارية، لكن التوجه لبعض المؤسسات نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وإهمال الطرق الأخرى رغم أهميتها.

### حيمر صباح 2010 / 2009 م:

بعنوان: "الروح المعنوية و علاقتها بالكفاءة الإنتاجية" دراسة ميدانية بمؤسسة المشروبات الغازية طولقة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير فس علم الاجتماع، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الإنسانية و الإجتماعية ، بسكرة .  
هدفت الدراسة إلى مايلي

- محاولة الكشف عما إذا كانت هناك علاقة بين الروح المعنوية العالية و الكفاءة الإنتاجية.
- التأكيد على أهمية الروح المعنوية العالية للعامل في رفع مستوى إنتاجيته و تجويدها

الوقوع على وضعية العامل الجزائري و الظروف التي يعمل تحت ظلها

- محاولة صلاح أو تعديل نظام الحوافز التي تسير وفقه المؤسسة حتى يتلاءم مع طموحات العامل و بالموازاة مع أهداف المؤسسة التي وجدت من أجلها.

لخصت الدراسة بالنتائج التالية:

- أظهرت الدراسة أن مستوى الكفاءة الإنتاجية التي تحققة المؤسسة يتأثر بشكل كبير بجملة من العوامل و الظروف التي يمكن حصرها في ثلاثة أصناف و هي الظروف التنظيمية ، النفسية ، و كذا الفيزيقية فلهذه الأخيرة دور هام و أساسي في المساهمة في الرفع من مستوى الكفاءة الإنتاجية الذي تحققة المؤسسة.

- هناك العديد من الظروف النفسية و التنظيمية التي يفتقر إليها العامل داخل المؤسسة، والأمر يتعلق هنا بانخفاض الأجور الذي يعد في نظر العامل الحافز الرئيسي، وكذا عدم إثراك العامل في اتخاذ القرارات المتعلقة بالعمل وعدم استثمار أفكاره ومبادراته.

دراسة سعاد حمديّة 2010 / 2011 م:

بعنوان "استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمات الصحية " دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير جامعة محمد خيضر كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بسكرة.

هدفت الدراسة إلى مايلي:

- تهدف الدراسة بصورة أساسية إلى البحث في كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمات الصحية و هذا بالمؤسسة الصحية العمومية و إظهار الفروقات الناتجة عن تطبيق هذا النظام.
- التعرف بشكل تفصيلي على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).
- تحليل الواقع الراهن لطريقة حساب التكاليف المتبعة بالمؤسسات الصحية العمومية
- تبيان أهمية نظام (ABC) و دوره في معالجة مشكلة تخصيص المصاريف غير المباشرة.

ولخصت الدراسة بالنتائج التالية:

- نجد أن نظام (ABC) يمكن من التتبع الدقيق للمصاريف مقارنة بالطريقة المتبعة بالمؤسسة، كما يبحث فس تحديد العلاقة السببية فيما بينها و بين الأنشطة و فيما بين الأنشطة الخدمات إذ مكن من إظهار مصاريف لم تكن تؤخذ بعين الإعتبار عند تحديد مصاريف قسم الأشعة.
- لا تبين الطريقة المعتمدة بالمؤسسة متطلبات كل نوع من انواع الأشعة كما لا تميز بين المصاريف المباشرة و غير المباشرة ،عكس نظام (ABC) الذي يبين ذلك و يمكن من الفهم الجيد للتكلفة و تحديد مسبباتها.
- نجد أن نظام (ABC) يمكن من توفير معلومات واضحة عن المصاريف غير المباشرة التي يتحملها قسم الأشعة، حيث أن اسلوب التحليل الذي يعتمد على العلاقة السببية بين التكلفة و النشاط و بين النشاط و الخدمة عند توزيعها ، و بالتالي يمكن من التحديد الدقيق لمختلف التكاليف.

**دراسة بوقلوف وفاء 2017/2016 م:**

بعنوان: " دور التدريب في رفع الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة " المؤسسة العمومية للتغذية و تربية الدواجن (ONAB PRéMiX) وحدة الحروش سكيكدة، مذكرة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي في تنمية و تسيير الموارد البشرية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، كلية العلوم الإنسانية و الإجتماعية ، أم البواقي.

هدفت الدراسة إلى مايلي:

- محاولة التعريف بموضوع التدريب و ابراز أهميته بالنسبة للمؤسسة.
- لوقوف على مدى تطبيق النشاط التدريبي في المؤسسة الجزائرية ، و مساهمته في تحقيق أهدافها.

- محاولة التعرف على واقع التدريب في المؤسسة الجزائرية محل الدراسة.
  - الكشف عن التأثير الذي تحدثه النشاطات و البرامج التدريبية على الكفاءات الإنتاجية في المؤسسة الاقتصادية.
  - ولخصت الدراسة بمجموعة من النتائج كما يلي:
  - المؤسسة (بريميكس) من خلال اعتمادها على مختلف الأساليب التدريبية على دعم و تكوين صورة ذهنية إيجابية حول منتجاتها لدى كافة العاملين ، حيث تعمل على تحقيق ذلك عن طريق الإ اعتماد على برنامج تدريبي بالرغم من عدم كثافته إلا أنه على درجة من الكفاءة و التميز.
  - إن رفع الكفاءة الإنتاجية لا يتم إلا بعد إدراك المؤسسة و منتجاتها أن الإ اعتماد على سياسة تدريبية فعالة شيء أساسي فيها.
  - تدرك مؤسسة ( بريميكس ) ميزانية معتبرة للقيام بأنشطتها التدريبية إلا أنها تخصص ميزانية مستقلة لكل نشاط على حدى ، بل تقوم بتحديد حجم الإنفاق على التدريب بشكل عام سواء كان التدريب داخل المؤسسة أو خارجها .
- دراسة ليلي عبد الكبير 2016/2017 م :**

بعنوان : " أساليب الرقابة و علاقتها بالكفاءة الإنتاجية " دراسة ميدانية بمؤسسة حضنة الحليب بالمسيلة ، مذكرة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي ، جامعة محمد بوضياف ، كلية العلوم الإنسانية و الإجتماعية ، مسيلة.

هدفت الدراسة إلى مايلي:

- محاولة الوقوف على أهمية أساليب الرقابة التي تحقق أهداف المؤسسة.
- الكشف عن أهم العناصر التي تؤدي إلى رفع الكفاءة الإنتاجية.
- الوقوف على أهم العراقيل التي تحول دون تحقيق كفاءة في الأداء.
- تضمين دور الرقابة المستمرة و متابعة الأعمال في تحسين الأداء .
- الكشف عن أهم الآليات و الميكانيزمات التي تتجسد من خلالها الرقابة الفعالة داخل المؤسسة.

- و لخصت الدراسة بمجموعة من النتائج كما يلي:
- هناك مساهمة للرقابة في التوظيف الأمثل للعناصر الإنتاجية (اليد العاملة).
  - لأساليب الرقابة دور فعال في تحسين من الكفاءة الإنتاجية.
  - أكد أغلبية العمال ان الرقابة تساهم في توجيه جهودهم نحو العمل الأمر الذي يدفعهم إلى الإلتزام بإنجاز العمل في الوقت المحدد مما يكشف بأنها وسيلة ضبط لمختلف سلوكيات العاملين.
  - كلما كانت هناك رقابة مستمرة أدت إلى تحسين الأداء و بالتالي تحسين الكفاءة الإنتاجية.

**دراسة مزهود هشام 2018/2019 :**

**بغنوان:** "إدارة التكاليف داخل المؤسسة الصناعية الصغيرة و المتوسطة في ظل تبني مدخل إعادة الهندسة"، حالة مؤسسات بالمناطق الصناعية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة فرحات عباس سطيف 2.

هدفت الدراسة إلى مايلي:

• شرح أساليب إدارة التكاليف المتمثلة في أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM، أسلوب هندية القيمة، أسلوب التكلفة المستهدفة TC، أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد JIT.

• شرح المشاكل المرافقة لسوء إدارة التكاليف ، و الناجمة عن غياب الرشادة في تسيير الموارد التي تتوفر عليها المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، و إبراز مساهمة استخدام أدوات إدارة التكاليف الحديثة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية التي من شأنها الحفاظ على مزاياها التنافسية.

• دراسة مساهمة إعادة الهندسة في الرفع من كفاءة الأداء أدوات إدارة التكاليف، من خلال تخفيض تكلفة المنتجات و الرفع من جودتها.

لخصت الدراسة بالنتائج التالية:

- متطلبات تبني أدوات إدارة التكاليف.
- تطبيق مبادئ أدوات إدارة التكاليف.
- استخدامات و فوائد تبني أدوات إدارة التكاليف.

# الفصل الأول



## تمهيد

لقد ظهرت محاسبة التكاليف كنوع من أنواع المحاسبة تهتم بترتيب وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية، و القانونية المؤثرة على الذمة المالية للمؤسسة إذ تركز هذه الأخيرة على تقنية لمراقبة عملياتالمشاريع، والعمليات التجارية والمالية التي تقتضيها هذه المؤسسة. وتعتبر محاسبة التكاليف تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزهاالمساعدةالتسيير وتحديد التكاليف وحسابها وبعد أن أصبح التحكم في التكاليف صعب ويستوجبالتخفيض دائما بالتالي استوجب استخدام أدوات علمية لمراقبتها وإظهار أسبابها لذا تم التطرق في هذا الفصل إلى:

- ❖ المبحث الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف ؛
- ❖ المبحث الثاني: محاسبة التكاليف كنظام معلومات ؛
- ❖ المبحث الثالث: مدخل الى الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف؛

## المبحث الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف

ظهرت محاسبة التكاليف كأحد فروع علم المحاسبة وأصبح لها أهداف واضحة، ويكمن هدفها الأساسي في دراسة وحساب التكاليف وتحليلها ومراقبتها لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي، وقد لعبت محاسبة التكاليف دورا هاما وحيويا في الحياة الاقتصادية باعتبارها قاعدة أساسية لإنتاج البيانات والمعلومات الداخلية والكمية والنقدية التي تساهم في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء ومحاسبة المسؤولية.

تم التطرق في هذا المبحث إلى دراسة محاسبة التكاليف من عدة جوانب.

### المطلب الأول: نشأة وتطور محاسبة التكاليف

في أواخر القرن التاسع عشر وبعد قيام الثورة الصناعية و اتساع النشاط الاقتصادي، وما ترتب على ذلك من كبر حجم المشاريع وتنوع المنتجات، وزيادة حدة المنافسة، ظهرت الحاجة لتحديد تكاليف الإنتاج

بدقة عداد تقارير مالية ملائمة داخل هذه المشاريع لغايات تحديد الأسعار المناسبة ولاتخاذ القرارات السليمة.

وقد شهد أوائل القرن اهتماما متزايدا بتطوير أنظمة خاصة بالتكاليف حيث زاد الاهتمام بالتكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية والرقابة على التكاليف، ولما كانت تلك البيانات تعد لخدمة القرارات الإدارية مختلفة من تسعير المنتجات أو استغلال الموارد فقد تم تسمية هذا الفرع من المحاسبة "المحاسبة الإدارية"<sup>1</sup>.

نستطيع أن نقسم هذه الفترة التاريخية التي لازمت تطور محاسبة التكاليف إلى أربعة مراحل هي<sup>2</sup>:

#### المرحلة الأولى: من القرن 14 إلى القرن 17

في هذه المرحلة وحسب سجلات شركة "COMPANY BENE DEL" وشركة "FLORENTINE"

لتصدير الملابس الصوفية وهما شركتان الإيطاليتان، وقد تجلى ظهورهما ميدانيا بعد القرنين التاليين للقرن 14، من خلال السجلات المحاسبية للشركة الإيطالية ميدسي للغزل و النسيج، حيث استطاعت الوصول إلى معرفة التكلفة و تسعير منتجاتها المتمثلة في الملابس الجاهزة، إلا أن هذه السجلات لا تعد نظاما متكامل لتحديد التكلفة.

ومما تقدم نلخص على أن محاسبة التكاليف ظهرت مستقلة تماما منذ نشأتها الأولى عن غيرها من فروع المحاسبة الأخرى.

#### المرحلة الثانية: من نهاية المرحلة الأولى حتى نهاية القرن 18

أما ما ميز الفترة هو توسع محاسبة التكاليف لتشمل المجال الزراعي وصدور عدة مؤلفات مثل كتاب

وقد 1788 عام "ROBERT HAMLTON" المؤلفه "INTRODUCTION TO MARCHANDISE"

<sup>1</sup>رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر، عمان، 2009، ص32.  
<sup>2</sup>عادل خالدي، أثر استخدام طريقة محاسبة التكاليف على أساس النشطة (ABC) وطريقة الأقسام المتجانسة في ترشيد تكلفة الإنتاج، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، 3-4 ص

تضمن هذا الكتاب قسمين قسم خاص بالزراعة والآخر بعمليات الصنع، حيث تطرق إلى مفهوم التكلفة ومراحل حسابها.

إلا أن قيام الثورة الصناعية في القرن كان له تأثير كبير على محاسبة التكاليف، إذ زادت الاستثمارات الصناعية بشكل سريع، مما أدى إلى بروز مشاكل عدة منها زيادة المواد الأولية وارتفاع مصاريف العاملين والتوسع في الاستهلاك، وبالتالي كثرة المنتجين وزيادة المنافسة، مما استدعى معرفة تكلفة كل عملية من عمليات الإنتاج حتى يتسنى تحديد الحد الأدنى للأسعار التي تتضمن تغطية المصاريف المتغيرة.

ما ميز هذه الفترة أن محاسبة التكاليف شملت مجالاً جديداً وهو الزراعة كما ظهرت أول فكرة لاستخدام بيانات التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات.

### المرحلة الثالثة: من نهاية المرحلة الثانية حتى نهاية القرن 19 وبداية القرن 20 .

تعتبر هذه الفترة من أهم الفترات التي راجت وتطورت فيها محاسبة التكاليف حتى أطلق عليها "عصر النهضة لمحاسبة التكاليف" حيث برز فيها مجموعة من المؤلفين منهم المؤلف الأيرلندي " LARDNER "

عام 1850 تطرق في كتابه "اقتصاديات النقل بالسكك الحديدية" إلى ضرورة التفرقة بين التكاليف الثابتة

والمتغيرة كما أورد نظاماً تفصيلياً لتجميع وتصنيف الأعباء الإضافية في مجال السكك الحديدية. ويمكن إيجاز ما جاء في هذه الفترة في التالي:

-التوجه نحو الدقة والضبط في التكاليف والتنبيه لها باستخدام الموازنات، مما يعطي إشارة واضحة لعملية

التخطيط.

-الدعوة لتخفيض التكاليف في وسط اشتدت فيه المنافسة نتيجة التطور الهائل الذي صاحب الثورة الصناعية؛

-التطرق إلى التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة التي تشير إلى بداية التحليل الحديث.

### المرحلة الرابعة: من بداية القرن 20 إلى الوقت الراهن

أما القرن العشرين فتميز بثلاث اتجاهات يمكن إيجازها فيما يلي:

-الانتقال والاهتمام بتحديد التكلفة الحقيقية؛

-توسيع الرقابة لتشمل مجالات جديدة كتكاليف البيع والتوزيع؛

-إدخال الأساليب العلمية في مجال محاسبة التكاليف.

## المطلب الثاني: تعريف محاسبة التكاليف وأهدافها

إن محاسبة التكاليف هي أحد فروع المحاسبة المالية وظهرت نتيجة لزيادة المتطلبات من قبل المستخدمين الداخليين والأطراف الخارجية إلى بيانات كانت المحاسبة المالية عاجزة عن تقديمها. فالتكاليف إذن مفردة مهمة جدا ومن الواجب دراستها والاهتمام بها بدقة، لكونها العنصر الرئيسي والذي يساهم في تحقيقي الهدف من خلال استخدامها بشكل أمثل وبشكل اقتصادي، ومحاسبة التكاليف واحدة من العلوم التي تساعد إدارة المؤسسة على ذلك.

سوف نقوم في هذا المطلب بتقديم أهم تعاريف محاسبة التكاليف وأهدافها.

### أولاً: تعريف محاسبة التكاليف

وهناك عدة تعاريف لمحاسبة التكاليف:

فالسدية عرفها: "بأنها وسيلة تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل والتي يستخدمها بأقصى درجة من الفاعلية"<sup>1</sup>

أما Horngre، فقد عرفها " : على أنها تهدف إلى تجميع وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات

بأنواعها والتي تفي مختلف المجالات بدءاً من العمليات المتكررة إلى اتخاذ القرار الإستراتيجية وصياغة السياسات الهامة للمنشأة فضلاً عن أنها تساعد على سد الحاجة إلى التقارير المالية المطلوبة للجهات

1 الخارجية من المستثمرين ومقرضين وجهات الحكومية<sup>2</sup>... إلخ

ويمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها: "العلم الذي يهتم بتحديد وقياس وتحليل عناصر التكاليف

وترتيبها في قوائم وتقارير توضح تكلفة السلعة المنتجة أو الخدمة المقدمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ

القرارات الإدارية وفرض الرقابة على عناصر التكلفة ورسم السياسات وتحسين مستوى الأداة من خلال

2 مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المخططة مسبقاً<sup>3</sup> وتحديد أسباب الانحرافات ومعالجتها".

وفي تعريف لآخر: "تعد محاسبة التكاليف أداة علمية لتحقيق غايات وأهدافها محددة، وأهميتها تكمن

في كونها تعتبر نظاماً منهجياً متكاملًا قادراً على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية والتي تتسم

بالصحة والدقة والملائمة والتوقيت المناسب وذلك لمساعدة الإدارة على اتخاذ قراراتها ورسم سياستها

3 المختلفة بأعلى قدر من الكفاءة والفاعلية<sup>4</sup>."

ومن التعاريف السابقة نستنتج أن محاسبة التكاليف بأنها أحد فروع المحاسبة المالية وكأداة تحليلية

<sup>1</sup>إسماعيل يحيى الكريري، محاسبة التكاليف النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر، الأردن، 2006، ص 23.

<sup>2</sup>رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف (مفاهيم ومبادئ.. تطبيقات)، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر، عمان، 2000، ص 15.

<sup>3</sup> لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف منهاج علمي تطبيقي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2013، ص 15.

<sup>4</sup>إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر، الأردن، 2013، ص 19.

تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية لما مثبت من مبالغ إجمالية في المحاسبة المالية لعناصر التكاليف وربط هذه العناصر بمراكز الكلف من أجل تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في كل قسم إنتاجي تمر عليه، والرقابة على هذه العناصر ومساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة و اتخاذ القرار.

### ثانياً: أهداف محاسبة التكاليف

يجب ألا ننظر لمحاسبة التكاليف من المنظور الضيق، على أنها أداة لحساب ودراسة التكاليف والتكلفة النهائية، فهي أوسع وأشمل من ذلك، بحيث تمد الإدارة بكل المعلومات اللازمة لنشاط ما. لقد تعددت أهداف محاسبة التكاليف حسب وجهة نظر كل باحث، وبالإشارة إلى تعريف محاسبة التكاليف السابق يمكن ذكر أهمها:

تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها: يعتبر هذا الهدف من الأهداف الأساسية والمهمة التي أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف ويمكن تجزئة هذا الهدف إلى النقاط التالية<sup>1</sup>:

- تحديد كلفة الإنتاج واحتساب كلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالمواد الأولية والأجور والمصاريف الأخرى؛

- تحديد كلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل آخر المدة لأغراض إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية؛

- مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار وفي رسم السياسات التسعيرية السليمة للمنتجات أو الخدمات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو تقديمها.

2. مساعدة الإدارة على التخطيط: تحتاج عملية تخطيط أنشطة المؤسسة في الأجل القصير إلى تقديرات للتكاليف المستقبلية المترتبة على هذه الأنشطة، وتوفر محاسبة التكاليف هذه التقديرات للتكاليف من خلالها يعرف باسم الموازنات التقديرية<sup>2</sup>.

3. الرقابة على عناصر التكلفة: تعتبر الرقابة على عناصر التكاليف أحد الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف لتحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج، وعملية الرقابة على عنصر التكاليف تتطلب وضع الدورات المستندية السليمة المتعلقة بعناصر التكاليف تهدف إلى مراقبتها والسيطرة عليها .

4. المساعدة على اتخاذ القرارات : تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة

وغير المجدولة، خاصة وأن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند اتخاذ القرارات .

2ومن القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها ما يلي<sup>3</sup>:

- تحديد العلاقة بين التكلفة - الحجم - الربح؛

<sup>1</sup>كمال حسين جمعة الربيعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 17 ص، 2008

<sup>2</sup> أحمد حسين علي حسين، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية - مصر، 2003، ص09.

<sup>3</sup>عسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2003، ص17.

- اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرار به؛
- شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج؛
- البيع للأسواق المحلية أو الخارجية.

### المطلب الثالث: تصنيفات التكاليف

حتى تستفيد الإدارة من بيانات التكاليف في تحقيق أهدافها سيكون من الضروري تصنيف التكاليف بطريقة تلائم الغرض الذي تستخدم فيه من أجل استخلاص المؤشرات اللازمة لتقييم أنشطتها المختلفة وفيما يلي سنتعرف على مختلف التصنيفات .

#### أولاً: التصنيف الطبيعي ( النوعي )

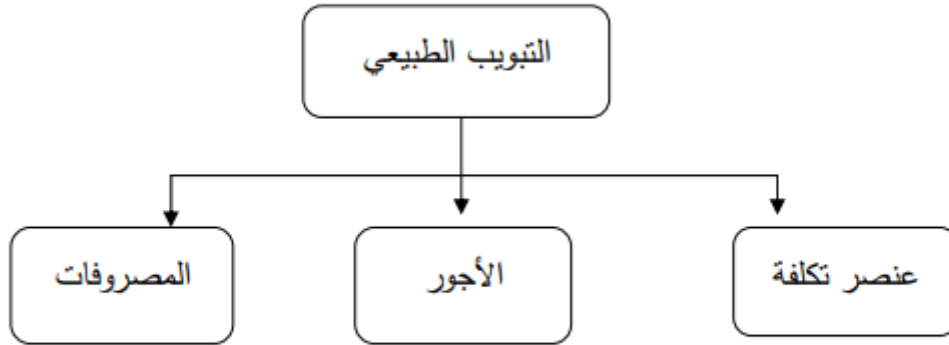
طبقاً لهذا النوع من التصنيف فإنه يتم تصنيف عناصر التكاليف حسب نوعها أو طبيعتها كما في المحاسبة المالية ويعتبر التصنيف الطبيعي هو التصنيف الأساس لعناصر التكاليف أما باقي أنواع التصنيف فهي عملية تقسيم فرعية لغرض تحقيق هدف إداري معين أكثر منها تصنيفات وفي ضوء هذا التصنيف تقسم عناصر التكلفة<sup>1</sup> إلى:

- 1- عنصر المواد: ويشمل تكلفة كافة المستلزمات السلعية التي تحتاجها المنشأة سواء كانت مواد أولية أو مواد نصف مصنعة بالإضافة إلى المواد الأخرى اللازمة لإتمام العمليات الإنتاجية والتسويقية والإدارية.
- 2- عنصر الأجر: هو تكلفة العمل الإنساني الذي يقوم به مجموعة من العاملين لتحويل المواد الخام إلى منتجات وتسويق هذه المنتجات والقيام بالأعمال الأخرى ، وكلفة العمل الإنساني لا تتمثل في الأجر الأساسية التي تدفع للعاملين فحسب بل تشمل كافة المخصصات وحصة المنشأة من صندوق التقاعد بالإضافة إلى كافة المزايا العينية التي قد توفر لهم.
- 3- عنصر المصروفات: هي كافة المصروفات الصناعية والتسويقية والإدارية ماعدا المواد والأجور وتحملها المنشأة مقابل حصولها على الخدمات المختلفة وذلك لإتمام العمليات الإنتاجية والتسويقية الإدارية التي تقوم بها المنشأة.

والشكل الموالي يوضح التصنيف الطبيعي للتكاليف

<sup>1</sup> 1 لبنى هاشم نعمان العاني، مرجع سابق، ص 31-32

الشكل رقم (1): التصنيف الطبيعي للتكاليف



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 34.

### ثانياً: التصنيف الوظيفي

إن الغرض الأساسي من هذا التبويب هو خصر تكلفة كل وظيفة من وظائف الوحدة الاقتصادية

(صناعية، تسويقية، إدارية) من خلال ما يتفق عليها من عناصر تكاليف أساسية (مواد، أجور، مصروفات) وأن وظائف الأساسية التي تقوم بها المنشأة هي<sup>1</sup> :

1- الوظيفة الصناعية: والتي تخصص بالعمليات الإنتاجية أي تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي وفي هذه الوظيفة يوجد نوعان من مراكز التكلفة وهي المراكز الإنتاجية المخصصة بالعمليات الإنتاجية والتقنية .

2- الوظيفة التسويقية: وهذه الوظيفة تهدف إلى تسويق وتوزيع ما أنتجته الوظيفة الصناعية وأن هذه الوظيفة أيضا ينفق عليها وأجور العاملين ، إضافة إلى المصاريف التسويقية الأخرى مثل إيجار البيع ومصاريف الإعلان.

3- الوظيفة الإدارية: وهي الوظيفة الخدمية التي يتجسد نشاطها في عمليات الإشراف والتنسيق بين مختلف الأقسام في الوحدة الاقتصادية وبالاعتماد على سندات الصرف يمكن تحديد ما ينفق على هذه الوظيفة من مواد والأجور التي تدفع للموظفين داخل هذه الوظيفة من الإدارة العليا وبقية الإدارات

### ثالثاً: التصنيف حسب علاقتها بوحدة المنتج<sup>2</sup>

بموجب هذا التصنيف تقسم إلى:

1- التكاليف المباشرة: وهي التي يمكن أن تجد ارتباطاً مع الغرض من التكلفة أو المنتج أو خط الإنتاج،

<sup>1</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية (بين النظرية والتطبيق)، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر، عمان، 2010، ص 34 - 35.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 26-27 .

أي هي التكاليف التي يمكن تتبعها، وتتكون هذه التكاليف من العناصر التالية:

أ. **المواد المباشرة:** وهي المواد التي يمكن تتبعها وتخصيصها على وحدات المنتج وذلك لأنها من المكونات الرئيسية للوحدات المنتجة، ويمكن أن يطلق على المواد المباشرة مصطلح المواد الأولية وذلك لأنه يمكن ردها مباشرة إلى المنتج النهائي.

ب. **الأجور المباشرة:** وهي أجور العمال الذين يقومون بتصنيع المنتج مباشرة ويعملون على خطوط الإنتاج، أما أجور العمال غير المباشرة الذين لا يعملون بصورة مباشرة في الإنتاج.

2- **التكاليف الغير مباشرة:** هي التكاليف التي يمكن تتبعها وتخصيصها لوحدة الإنتاج، كما أنه لا يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة من هذه العناصر بدقة، ويمكن أن توصف هذه التكاليف بأنها الأعباء الصناعية، التكاليف الصناعية غير المباشرة، مصاريف المصنع، المصاريف غير المباشرة للمصنع .  
تتكون المصاريف الصناعية من مجموعة عناصر التكاليف والتي تتمثل في<sup>1</sup>:

أ. **المواد غير المباشرة:** وهي كافة الأجور التي لا يوجد لها ارتباط مباشرة مع الوحدة المنتجة مثل أجور

المساعدين، أجور المشرفين الفنيين داخل أقسام الإنتاج...إلخ.

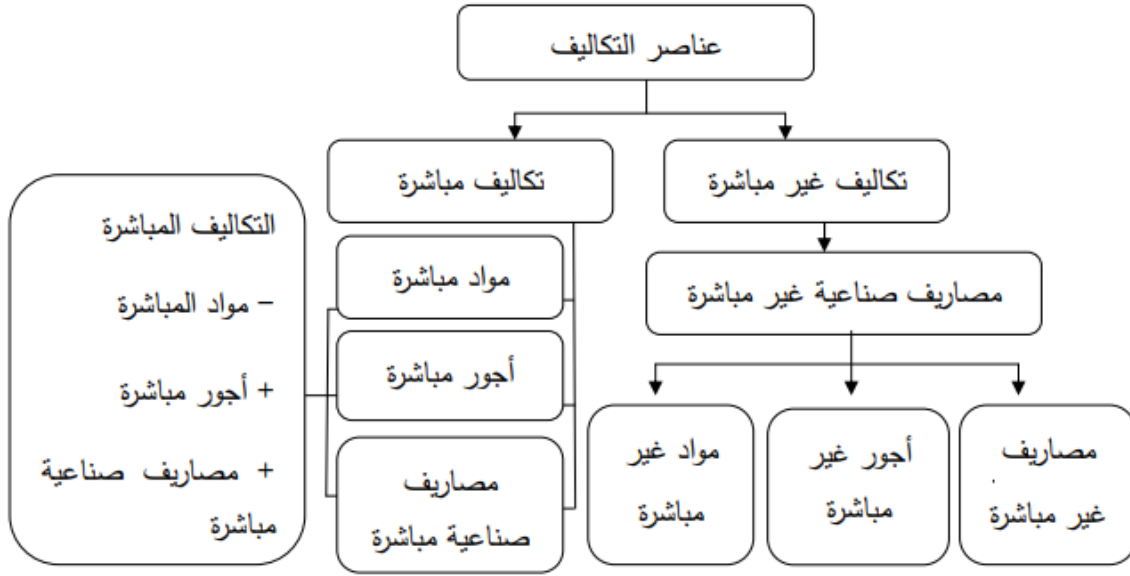
ب. **المصروفات غير المباشرة:** هي كل المصاريف التي تحدث داخل الوظيفة الصناعية باستثناء

المصاريف المباشرة مثل التأمين على المصنع، مصاريف النقل...إلخ. الشكل التالي يوضح عناصر التكاليف وعلاقتها بالمنتج.

<sup>1</sup> 2 غسانفلا حطارة، مرجع سابق، ص



الشكل رقم(2): يوضح عناصر التكاليف.



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 29.

#### رابعاً : تصنيف عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج

تحتاج المشاريع الصناعية في اتخاذ بعض القرارات المتعلقة بزيادة الإنتاج أو إنتاج سلعة جديدة أو إلغاء تصنيع سلعة حالية أو تسعير بعض المنتجات إلى دراسة سلوك عناصر التكاليف عند تغير حجم النشاط فمن المعروف إن قسماً من عناصر التكاليف تتغير تكلفته بتغير حجم النشاط وقسماً آخر تبقى تكلفته ثابتة مهما تغير حجم النشاط وبناء على ذلك تم تقسيم عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط إلى:

**1- التكاليف المتغيرة:** وهي التكاليف التي تتغير بمجموعها طردياً بالزيادة أو النقصان وبنفس النسبة كلما تغير حجم الإنتاج ولكنها ثابتة للوحدة الواحدة مثل المواد الخام وأجور عمال الإنتاج فهذه التكاليف تزداد كلما زاد الإنتاج و تنخفض إذا نقص الإنتاج ويلاحظ هنا أن المشروع إذا توقف عن الإنتاج فإنه لا يتحمل هذه التكاليف لأن هذه التكاليف مرتبطة بحجم الإنتاج فإذا لم يكن هنالك إنتاج كانت التكاليف المتغيرة صفر وتتضمن عناصر التكاليف المتغيرة البنود التالية:

أ. **عناصر التكاليف الصناعية المباشرة المتغيرة:** وتشمل المواد الأولية والتي تعتبر بطبيعتها متغيرة وينطبق عليها تعريف الكلفة المتغيرة.

ب. **عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة:** مثل العدد الصغيرة ومواد التزييت والتشحيم

<sup>1</sup> لبنى هاشم العاني، مرجع سبق ذكره، ص ص 37-39 .

ومواد الصيانة والأجر الإضافي للعمال.

**ج. عناصر التكاليف التسويقية المتغيرة:** وتشمل الجزء المتغير من عناصر التكاليف التسويقية التي تتغير بتغير حجم الإنتاج وبنفس النسبة وتتمثل بتكلفة المواد والأجور والمصاريف التسويقية المتغيرة مثل

مصاريف تخزين الإنتاج التام الصنع وغيرها.

أما بالنسبة لعناصر التكلفة الإدارية فتظهر بعض عناصر التكاليف الإدارية متغيرة لكن لضالة قيمة الجزء المتغير منها فقد أتفق على أن عناصر التكاليف الإدارية لا تتضمن عناصر متغيرة بل عناصرها تكاليف ثابتة.

#### خامساً: تصنيف عناصر تكاليف لأغراض الرقابة<sup>1</sup>

وعلى وفق هذا التصنيف فإن عناصر التكاليف تتكون من:

##### 1- التكاليف الخاضعة للرقابة: هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تكلفتها و تحديد

مقدارها بصورة واضحة من قبل أحد المسؤولين في المنشأة وضمن مستوى إداري معين و خلال فترة زمنية معينة .

**2- التكاليف الغير الخاضعة للرقابة:** هي التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها و رقابتها ضمن مستوإداري معين، ومن أمثلة هذه التكاليف هي: التكاليف المتغيرة التي تخصص لكل مركز إنتاجي فهي إذن تكاليف غير خاضعة للرقابة.

#### سادساً: تصنيف التكاليف لأغراض التخطيط و اتخاذ القرارات

بموجب هذا التصنيف التي يزود المحاسب بها الإدارة من أجل مساعدتها في اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة<sup>2</sup>

##### 1- التكاليف التفاضلية : تمثل الفارق بين تكاليف البدائل المختلفة، فإذا ازدادت التكلفة بين بديل وآخر

وسميت بالتكاليف المتناقصة، فإن التأثيرات التفاضلية سميت بالتكاليف المتزايدة ولكل بديل على نتائج أعمال المؤسسة تكسب أهمية كبرى وذلك عند تحليل معطيات قرار معين.

2- تكاليف يمكن السيطرة عليها وتكاليف لا يمكن السيطرة عليها: توزع على مراكز المسؤولية تكاليف يمكن السيطرة عليها وأخرى لا يمكن السيطرة عليها، فالتكاليف التي لا يمكن السيطرة عليها هي تكاليف لا يمكن إخضاعها بصورة مباشرة لصلاحيات مستوى إداري معين والهدف من هذا تصنيف هو تقييم أداء

<sup>1</sup> 1 إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص ص42-43.

<sup>2</sup> كمال حسين جمعة الربيعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، مرجع سابق ذكره، ص ص43-45.

المدراء فإذا وجد هؤلاء المدراء أنهم يقيمون على أساس تكاليف لا يمكن السيطرة عليها سيفقدون اهتمامهم

بالسيطرة على التكاليف و يتدهور أدائهم.

### 3- التكاليف الملائمة و الغير الملائمة : التكاليف الملائمة هي تكاليف مستقبلية متوقعة تتغير من بديل

لآخر، أما التكاليف غير الملائمة هي تكاليف لا تتأثر بالفعاليات الإدارية ولا تؤخذ بعين الاعتبار عند اتخاذ القرارات، وبهذا فإن الحقائق الخاصة بموقف إداري معين هي التي تتحكم في طبيعة هذه التكاليف سواء اعتبارها ملائمة أو غير ملائمة .

### 4- التكاليف الغارقة: التكاليف الغارقة تمثل التكاليف التي تستثمر في الأصول الموجودة في المؤسسة

وهي تكاليف لا تتأثر باختيار أي بديل من البدائل المتاحة لاتخاذ قرار معين، فالتكاليف الغارقة هي تكاليف تتحقق نتيجة قرارات اتخذت في الماضي، حيث لا يمكن تغيير هذه التكاليف بأي قرار يتخذ في الحاضر أو المستقبل فهي تكاليف محققة فعلا.

### 5- تكاليف الفرصة البديلة: عندما تتخذ الإدارة قرار بشأن اختيار بديل معين، هنا بطبيعة الحال

ستخسر المنافع الخاصة باختيارات الأخرى، فالمنافع التي تخسرها المؤسسة نتيجة رفض أفضل بديل تالي

هي تكلفة الفرصة البديلة، بالرغم من أن هذه التكاليف لم تتحقق فعلا و لم تسجل في الدفاتر المحاسبية إلا أنها تعتبر تكاليف ملائمة لأغراض اتخاذ القرار.

### 6- التكاليف المعيارية و التكاليف وفق التكاليف التخطيطية: التكاليف المعيارية هي التكاليف التي يجب

إن تتحقق في عملية معينة في الظروف العادية، حيث يتم التنبؤ بها و تحديدها قبل وقوعها استنادا إلى دراسات عملية و موضوعية تعتمد على سنوات سابقة للعمليات الإنتاجية.

أما الموازنات التخطيطية تمثل عرضا كميا لأهداف المؤسسة ووسيلة لمراقبة التقدم باتجاه تحقيق تلك الأهداف، فالإدارة تستخدم كل من التكاليف المعيارية و الموازنات التخطيطية في التخطيط و رسم السياسات المستقبلية للأداء الفعلي وتحليل الفروق الناتجة بين المتوقع و الفعلي

### المطلب الرابع: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبات الأخرى

تحتاج المؤسسة في تسييرها إلى معلومات مالية وأخرى غير مالية تساعد على تحليل ومعالجة المشاكل بتخفيض درجة عدم التأكد، وغالبا ما توفر المحاسبة من هذه المعلومات الضرورية، وذلك في شكلين رئيسيين هما: المحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية، كما تعد محاسبة التكاليف جسرا ممتدا بين الاثنين، سنقوم في هذا المطلب بالمقارنة بين كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية، ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، والعلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الحكومية، والعلاقة بين محاسبة

التكاليف والمحاسبة الضريبية، والعلاقة بين محاسبة التكاليف وتدقيق الحسابات. العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف:

ترتبط محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية بشكل ن كان كل واحد منهما له وثيقة و أهدافه الخاصة به، كما أن محاسبة التكاليف ترتبط بالمحاسبة الإدارية أيضا كليهما يكمل الآخر<sup>1</sup>

تسعى المحاسبة المالية إلى إظهار نتائج العمل المحاسبي بشكل تام دون الدخول في تفاصيل متعددة بسبب القوائم المالية تحمل صفة العموم لأنها تنظر إلى الشركة كوحدة واحدة، في حين تعمل محاسبة التكاليف على تحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة والعمل على تحسين الأداء التشغيلي للشركة وأدائه الفروقات ما بين المحاسبة المالية<sup>2</sup> ومحاسبة التكاليف.

**الجدول رقم 1: (يوضح العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف)**

محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1- يهتم بالعمليات المالية التي تتعلق بالإدارة والأقسام الموجودة في الشركة.	1- تهتم بالعمليات المالية والتي تحدث ما بين الشركة والغير.
2- تقدم المعلومات بأسلوب تحليلي وتفصيلي لكل قسم ونوع من أنواع الإنتاج والخدمات.	2- تعالج المعاملات المالية بشكل إجمالي وتقديم للإدارة بشكل عام.
3- تهدف إلى حصر تكاليف بهدف تحديد كلفة السلعة أو الخدمة المقدمة والرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات.	3- إن أهداف العمل المحاسبي هو تحليل وترحيل العمليات المالية بهدف معرفة نتائج الأعمال وتحديد المركز المالي.
4- تهتم بالبيانات الفعلية ومحددة مقدما استخدام الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية.	4- اهتمامها فقط ببيانات الفعلية والتي تمت بالماضي.

المصدر: عماد يوسف الشيخ، نفس المرجع، ص 14.

**ثانيا: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية<sup>3</sup>**

تتشابه محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية من ناحية الأهداف فكلاهما يهدف إلى توفير المعلومات والبيانات اللازمة للإدارة لمساعدتها في اتخاذ القرارات الإدارية ولأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء

لذا يرى الكثير من المحاسبين والأكاديميين بأنه ليس هناك حد فاصل بين محاسبة التكاليف والمحاسبة

<sup>1</sup> 1 ٠ التكاليف على أساس الأنشطة وامكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن حاجي أحمد، محاسبة متطلبات شهادة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010/2011، ص 11.

<sup>2</sup> عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 13-14.

<sup>3</sup> عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 13-14.

الإدارية.

فمحاسبة التكاليف تقدم البيانات التفصيلية إلى المحاسبة الإدارية لإعداد الموازنات التخطيطية والقيام بعمليات التحليل المالي والإحصائي للبيانات واحتساب نقطة التعادل وغيرها .

وعلى الرغم من تشابه أهداف الفرعين إلا أن هذا لا يمنع من وجود بعض الاختلافات بين محاسبة التكاليف ومحاسبة الإدارية يتمثل في أن محاسبة التكاليف تهتم بأحداث الماضي والحاضر ومتغيراته المستقبل وحققه والتي من الممكن أن تستخدم في التنبؤ بالمستقبل القريب<sup>1</sup>.

### ثالثاً: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الحكومية

من المعلوم أن الحكومة تسعى إلى توفير خدمات للمواطنين مثل التعليم والصحة وغيرها، وتقوم محاسبة التكاليف بقياس تكلفة تلك الخدمات على مستوى كل دائرة.

### رابعاً: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الضريبية

تحتاج محاسبة التكاليف إلى قيمة الرسوم والضرائب الحكومية على الإنتاج وعلى الموظفين وعلى الدخل لأغراض تحقيق أهدافها، كما أن محاسب دائرة ضريبة الدخل بحاجة ماسة إلى تفصيلات لأغراض

احتساب الدخل الخاضع للضريبة، وأي العناصر لا يتم تنزيلها تمهيدا لتحديد مقدار الضريبة المستحق للدولة .

### المبحث الثاني: محاسبة التكاليف كنظام معلومات

أدت التطورات والتغيرات التي واكبت بيئة الأعمال إلى ظهور أفكار ومفاهيم إدارية جديدة جعلت وجود نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات أمراً ضرورياً، وذلك نظراً لتزايد أهميته في الوقت الحاضر وتساعد

الدور الذي يمكن أن يؤديه في الوحدة الاقتصادية.

### المطلب الأول: تعريف نظام محاسبة التكاليف

قبل التطرق لتعريف نظام محاسبة التكاليف سوف نتناول أولاً تعريف النظام وذلك لأهمية هذا المصطلح.

#### أولاً: تعريف النظام

يعرف النظام " système " أنه: "وحدة مكونة من أنظمة أقل رعية متداخلة تهدف جميعها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف بفعالية وكفاءة عالية من خلال توفير المعلومات الملائمة والمناسبة لكافة الوحدات<sup>2</sup> الإدارية المتواجدة بالمنشأة"

<sup>1</sup> غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص22.

<sup>2</sup> إسماعيل حجازي، مرجع سابق ذكره، ص23.

### ثانياً: تعريف نظام محاسبة التكاليف

هو عملية تجميع وتخصيص عناصر التكاليف على السلع المنتجة أو الخدمات المقدمة وفقاً لقواعد إجراءات وأسس منظمة لمساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة<sup>1</sup> واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة.

ويعرف أيضاً بأنه: "مجموعة من المستندات والدفاتر والسجلات يتم استخدامها معاً بطريقة منظمة لتسجيل وتحليل وتفسير بنود التكاليف المختلفة في الشركة طبقاً لمبادئ وأسس علمية محددة، وعرض النتائج في شكل قوائم ترفع للإدارة<sup>2</sup>".

يعرف أيضاً نظام محاسبة التكاليف على أنه: "طرق وأساليب يتم بمقتضاها تتبع التكاليف المتعلقة بالأنشطة الإنتاجية والخدمية وحركتها في ضوء مجموعة من القواعد والمبادئ المتعارف عليها للتسجيل والتبويب والتحليل والتحميل... الخ، بهدف تقديم تقارير دورية وملخصات تساعد الإدارة على تحقيق أهداف<sup>3</sup> القياس والرقابة واتخاذ القرارات".

**وفي تعريف آخر:** "هو عبارة عن نظام يقوم بتوفير بيانات تفصيلية عن كل نشاط من أنشطة المنشأة لمساعدة الإدارة في القرار بصورة أكثر كفاءة وأكثر فعالية لغرض تحقيق أهداف المنشأة، بتحليل عناصر

التكلفة بالإضافة إلى الحصر والتسجيل في المجموعة المستندية والدفترية لاستخدامها في التقارير<sup>4</sup> الدورية".

ومن خلال التعريف السابقة يمكن القول أن نظام محاسبة التكاليف عبارة عن مجموعة من المستندات والدفاتر والسجلات التي يتم استخدامها معاً بطريقة منظمة لتسجيل وتحليل وتفسير عناصر التكاليف المختلفة في المؤسسة طبقاً لمبادئ وأسس علمية محددة ويتم عرض النتائج في شكل قوائم ترفع للإدارة دورياً لغرض اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية.

### المطلب الثاني: مكونات ووظائف نظام محاسبة التكاليف

تم إلقاء الضوء في هذا المطلب على مكونات ووظائف نظام محاسبة التكاليف، والتي تتمثل فيما يلي:

#### أولاً: مكونات نظام محاسبة التكاليف

يتكون نظام محاسبة التكاليف من العناصر التالية<sup>5</sup>:

**1- مدخلات النظام:** تتمثل مدخلات نظام التكاليف في الأحداث الاقتصادية التي تقع داخل المؤسسة، وبهذا فهي المصدر الرئيسي للمعلومات الخام التي يتم تنقيتها وتشغيلها وتبويبها، ولكي تكون مدخلات

<sup>1</sup>البني هاشم نعمان العاني، مرجع سابق ذكره، ص 69.

<sup>2</sup>أحمد حلمي جمعة، محاسبة التكاليف المعيارية (التصميم - الرقابة - محاسبة المسؤولية)، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر، عمان، 2011، ص.

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 1999، ص 04.

<sup>4</sup> محمود علي الجبالي وقصي السامرائي، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 2000، ص 11.

<sup>5</sup> إسماعيل حجازي ومعالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 26.

النظام مناسبة ينبغي أن تتصف بالموضوعية والصلاحية والقابلية للقياس.

## 2- المعالجة أو تشغيل النظام: تتأثر عمليات تشغيل البيانات بمدخلات نظام التكاليف واحتياجات

الإدارة من المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة و اتخاذ القرارات، كما تخضع هذه المدخلات للظروف

المحيطة التي تتسم بالتغير والديناميكية المستمرة، ويتضمن التشغيل كل ما يتعلق بالعمليات المحاسبية الواردة بالمستندات وا لكشوف التي تعتبر الأساس في تقديم

التقارير المعبرة عن مخرجات النظام.

## 3- مخرجات النظام: تختلف المخرجات باختلاف الاحتياجات الإدارية من البيانات وطريقة استخدامها

فاستخدام البيانات لغرض التخطيط والرقابة و اتخاذ القرارات. وتعد التقارير الدورية والخاصة من أهم

النظام، إذ عن طريقها يتم تبادل المعلومات والآراء بين المستويات الإدارية في المؤسسة، كما أنه من

المهم جدا مراعاة توقيت تقديم التقارير وسرعة عرضها عند وضع النظام.

## 4- التغذية العكسية: تمثل التغذية العكسية العصب الحساس لأي نظام معلومات، وبدونها يصعب على

النظام تحقيق أهدافه بالفعالية والكفاءة المنشودة وهذا في الحقيقة ما هو إلا انعكاس للمفهوم الرقابي

باعتباره هدفا من أهداف دراسة التكاليف. والتغذية العكسية هي مجموعة المعلومات المرتجعة أو المرسل

عكسيا من مستخدم النظام إلى القائمين على النظام لتصحيح الانحرافات الحادثة في أنشطة المدخلات،

التشغيل وكذا المخرجات .

## ثانيا: وظائف نظام محاسبة التكاليف

وظيفة نظام محاسبة التكاليف هي حصر وتبويب وتوزيع أنواع التكاليف التي نشأت فعلا والتي سنتشأ(تكاليف تخطيطية أو معيارية) خلال فترة معينة، ولتحقيق هذه الوظيفة فإن التكاليف تحصر وتبويب وفقالتصنيفات مختلفة سواء صناعية أم غير صناعية، مباشرة أم غير مباشرة، تكاليف فترة أم تكاليف منتج أمغير ذلك من التصنيفات لمختلف أنواع التكاليف، حيث أنها تساعد على معرفة حجم ونسبة ومكان نشوء كل نوع من أنواع التكاليف، كما تسهل عملية توزيع وتخصيص التكاليف على المنتج النهائي<sup>1</sup>.

## المطلب الثالث: أهداف نظام محاسبة التكاليف

الهدف الأساسي لنظام محاسبة التكاليف هو توفير المعلومات التكاليفية التي تخدم الإدارة بالأساس

وتساعدها في أداء وظائفها الأساسية من تخطيط ورقابة وتنظيم و اتخاذ القرارات، وبالتالي فإن محاسبة

<sup>1</sup>عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق ونموذج مقترح للقياس، أطروحة مقدمة استكمالا لمتطلبات منح درجة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009، ص 18.



التكاليف كنظام للمعلومات يقع على عاتقها توفير معلومات بما يتلاءم مع احتياجات إدارة الشركة ويساعدها على الاستغلال الأمثل لموارد الشركة وزيادة ربحيتها، وتتخلص أهداف نظام محاسبة التكاليف في النقاط التالية:

- قياس تكاليف الأداء: حيث أن دورة محاسبة التكاليف تبدأ من تحليل وتسجيل وتبويب وتلخيص بيانات التكاليف عن طريق تصميم المستندات والسجلات لإثبات تكلفة كل عنصر وذلك بغرض الوصول إلى تحديد تكلفة كل عنصر وكذلك تحديد تكلفة عناصر التكاليف داخل مراكز التكلفة أو لتحديد تكلفة كل منتج أو نشاط وبالتالي تحديد التكاليف الإجمالية للإنتاج، و بالتالي فإن قياس تكاليف الأداء يعتبر وسيلة لتحقيق هدفين هما الرقابة والتخطيط.
- الرقابة على عناصر التكاليف: إن الهدف من الرقابة على عناصر التكاليف تمكين الإدارة من تتبع هذه العناصر واكتشاف أي سوء استخدام لعوامل الإنتاج المتاحة ودراسة مسبباته و اتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنه، وهذا يتطلب وضع دورات مستندية ووضع معايير التكاليف وامكانية تحويل البيانات المتوفرة في الدورات المستندية إلى معلومات تقدم للمستويات الإدارية في الوقت المناسب.
- المساعدة في اتخاذ القرارات إن الإدارة الناجحة هي الإدارة التي تستطيع اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب وبالتأكيد فإن القرار المناسب يعتمد على معلومات صحيحة ودقيقة وفي الوقت المناسب وهذا يعتبر من الأهداف الرئيسية لنظام محاسبة التكاليف .

#### المطلب الرابع: مقومات نظام محاسبة التكاليف

تعتمد جميع الأنظمة على مجموعة من المقومات التي تسهل عملية تطبيق إجراءاتها وتحقيق أهدافها، حيث يقوم نظام محاسبة التكاليف على عدد من المقومات الأساسية، ترتبط وتتناسق هذه المقومات بشكل متكامل ومنسجم يساعد على تحقيق وظائف وأهداف نظام محاسبة التكاليف<sup>2</sup>. وتتمثل المقومات الرئيسية لنظام التكاليف فيما يلي:

#### 1-المستندات: يقصد بالمستندات النماذج التي تعدها المنشأة لتجميع البيانات عن الإنتاج والتكاليف

وذلك بهدف تبويبها وتسجيلها في البطاقات والدفاتر الخاصة بها.

#### 2- الدفاتر والسجلات: يختلف تصميم الدفاتر التي يمكن استخدامها لتجميع تكلفة المنتج أو تكلفة مراكز

النشاط باختلاف الطريقة التي تجمع فيها بيانات التكاليف وفيما إذا كانت هذه الطريقة تستخدم مجموعة

دفترية واحدة لأغراض المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف (طريقة الاندماج) أو تستخدم مجموعة دفترية

منفصلة لكل منها (طريقة الانفصال .)

<sup>1</sup>شادي صبحي أبو شنب، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة - فلسطين، 2008، ص 19-20.

<sup>2</sup>خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص 274.



**3- تقارير التكاليف:** يجب تصميم مجموعة من التقارير التي تساعد على تحقيق الأهداف المرجوة من

نظام التكاليف، ولما كانت أهداف محاسبة التكاليف تتركز في تحديد التكاليف الفعلية والرقابة على

عناصر التكاليف والمساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية<sup>1</sup>.

**4- وحدة التكلفة:** تعبر وحدة التكلفة عن الوحدة من المنتج النهائي الذي تنتجه المنشأة وينسب عليها

عنصر التكلفة، وقد يكون المنتج النهائي سلعة أو خدمة تقدمها المنشأة لعملائها وهذه الوحدة تختلف من

منتج لآخر. وترجع أهمية تحديد وحدات التكلفة من ضرورة التعرف على تكلفة وحدة المنتج لتحديد

سعرها

وتقييم المخزون وقياس أرباح الفترة، ولا يعتبر رقم إجمالي التكاليف ذا أهمية من ناحية الرقابة ما لم

يتم<sup>2</sup> اختيار وحدة التكاليف تناسب إليها التكاليف تتناسب ونوع المنتج والمراحل الصناعية التي يمر بها.

**5- دليل مراكز التكلفة:** وتعرف بأنه الوحدات الفنية أو الإدارية التي يتكون منها المشروع والتي تتخذ

أساساً لحصر عناصر التكلفة بشكل مباشر، حيث تتميز كل وحدة منها بنشاط تختلف مقوماته عن

النشاط الذي تؤديه الوحدة الأخرى، وليس هناك حجم معين أو شكل معين لمركز التكلفة وقبل

تحديد<sup>3</sup>ها يجب مراعاة ما يلي:

• التعرف على مجالات النشاطات المختلفة في المشروع؛

• دراسة التخطيط الفني للمشروع الذي يبين العمليات الصناعية؛

• دراسة التنظيم الإداري للمشروع لتحديد السلطات والمسؤوليات المتعلقة بكل مركز.

**6 - التقارير:** هي وسيلة رقابية تستطيع الإدارة من خلالها معرفة مدى كفاءة استخدام المراكز المختلفة

للموارد المتاحة لها ولتسهيل مهامها في مجال التخطيط و اتخاذ القرارات الإدارية وتقييم كفاءة الأداء، ويهتم

نظام محاسبة التكاليف بالتقارير لأنها وسيلة من وسائل الاتصال في الهيكل الإداري وبواسطتها تطلع

الإدارة العليا على تفاصيل العمل المنفذ أولاً بأول لتصدر قراراتها الإدارية المتعلقة بسير العمل في

الوحدة الاقتصادية وتمكنها من الرقابة الفعالة على نشاط الوحدة وتقييم النتائج والتي في ضوءها يتم إجراء تعديل

للسياسات والبرامج أو الاستمرار عليها في حالة كونها مناسبة للوحدة وعليه فإن الأهداف التي تتحقق

من التقارير في ظل نظام محاسبة التكاليف هي<sup>4</sup>:

• الرقابة على استخدام عناصر التكاليف من خلال إطلاع على البيانات التفصيلية والفورية المتعلقة

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 275.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 276.

<sup>3</sup> عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 31.

<sup>4</sup> لبنى هاشم نعمان العاتي، مرجع سبق ذكره، ص

بتنفيذ العمليات وما يترتب عنها من تكاليف مباشرة وغير مباشرة؛

• تقويم كفاءة أداء المراكز من خلال كشف الانحرافات في الأداء الفعلي وتحليل تلك الانحرافات

وتحديد أسبابها ومسبباتها واتخاذ الإجراءات اللازمة لعلاجها؛

• اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بالسياسات والخطط الحالية والمستقبلية من خلا ما تتضمنه التقارير من بيانات فعلية ومعيارية ومقدار الانحرافات ولكل مركز من المراكز المتعددة والمختلفة داخل الوحدة الاقتصادية.

### المبحث الثالث : الطرق حساب التكاليف

لقد أدى التطور التقني السريع في العصر الحديث، بالإضافة إلى تعقد العمليات الصناعية ، وزيادة حجم المؤسسات، وتعدد المنتجات لكل منها ، إلى تغيرات هائلة في مزيج مستلزمات الإنتاج والعوامل الإنتاجية ، وتركيبية الأنشطة اللازمة لإنتاج سلعة أو خدمة معينة، كما أدى ظهور بعض الأنظمة الحديثة التي تستخدم في تخفيض نسبة التكاليف، ومن بين هذه الأنظمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC\*) الذي نال اهتمام الكثير من الباحثين و الكتاب، كما أن هناك أنظمة أخرى ساهمت في تخفيض التكاليف كنظام التكلفة المستهدفة، و نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM\*)

### المطلب الأول : الطرق التقليدية التكاليف:

على الرغم من أن كافة النظريات تتفق على ان المصروفات الادارية و العمومية عبارة عن تكاليف فترة ترحل الى حساب الأرباح و الخسائر الا أن تصنيف التكاليف غير المباشرة الأخرى الى تكاليف المنتج و تكاليف الفترة تختلف من نظرية الى اخرى لذلك لا بد مناستعراض نظريات تحميل التكاليف و بيان كيفية حساب الوحدات المنتجة و المباعه تبعاً لكل نظرية.<sup>1</sup>

### أولاً: طريقة التكاليف الكلية

يسمى هذا المدخل بهذا الاسم لأنه يحمل وحدات الإنتاج بكافة تكاليف التصنيع المباشرة (المواد والعمل) وغير المباشرة (الإضافية) سواء كانت متغيرة أو ثابتة، كما يحمل الجزء المباع من هذا الإنتاج (الوحدات المباعه) بكافة تكاليف البيع المباشرة، وغير المباشرة سواء كانت هذه التكاليف ثابتة او متغيرة، أي أن التكلفة الملكية التي تحمل لمنتج معين وفق لهذه النظرية، هي كافة البنود المباشرة وغير المباشرة التي تتكبدتها المنتاه لإنتاج وبيع هذا المنتج، وساء كانت هذه التكاليف متغيرة أو ثابتة وبهذا المعنى فإن

<sup>1</sup>-سعيد محمود عرفة، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات الإدارية ، دار الإنسان للنشر والتوزيع، 1987، ص 334.

الوحدات المنتجة تحمل، كما يظهر في القائمة التالية لكافة التكاليف التي تتفق بسبب انتاجها سواء كانت تكاليف مباشرة أو غير مباشرة وسواء كانت تكاليف متغيرة أو ثابتة.<sup>1</sup>

#### ملاحظات عامة على طريقة التكاليف الكلية:

- 1- تقيم الوحدات المنتجة وغير المباعة ( بضاعة آخر المدة) في الميزانية بالتكلفة الصناعية الكلية فقط ولا تحمل بأي جزء من تكلفة البيع والتوزيع ذلك لأنها لم يتم بيعها حتى تاريخ الميزانية.
- 2- تشمل تكلفة الوحدات المباعة التي تخصم من قيمة المبيعات وصولاً إلى مجمل الربح على تكاليف الإنتاج وتكاليف البيع والتوزيع.
- 3- تخصم التكاليف الإدارية من مجمل الربح في حساب الأرباح والخسائر للتوصل إلى صافي ربح الفترة.

4- طبقاً لهذه النظرية فإن سعر البيع الوحدة يحدد على أساس التكلفة الكلية سابقة الذكر (تكلفة الصنع وتكلفة البيع) بعد إضافة نسبة معينة لتغطية التكاليف الإدارية ولتحقيق صافي الربح.<sup>2</sup>

#### عيوب طريقة التكاليف الكلية:

- 1- صعوبة اختيار الأساس السليم لتحليل وتحمل عناصر التكاليف الغير مباشرة على الوحدات المنتجة بالإضافة إلى أن الأسس المستخدمة تخضع للتقدير الشخصي واختلاف الطرق المستخدمة في التحميل يؤدي إلى اختلاف تحديد تكلفة الوحدة المنتجة.
- 2- تذبذب تكلفة الوحدة المنتجة والمباعة من فترة لأخرى بسبب تذبذب حجم الانتاج والبيع مع بقاء التكاليف الثابتة للإنتاج والبيع كما هي فيكون خرج قسمة التكاليف الثابتة على حجم الإنتاج صغيراً إذا ما زدا الحجم والكبير إذا ما قل الحجم.
- 3- انتقاء آخر لنظرية التكاليف الكلية هو أن تحميل التكاليف الثابتة بالكامل على الوحدات المنتجة مهما بلغت لا يسمح ببيان مدى استغلال الطاقة الكلية المتاحة والتكاليف المقابلة للجزء المستغل والجزء غير المستغل منها.

- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس و تحليل، دار وائل للنشر ط1، 2005، ص325.<sup>1</sup>  
- محمد العشاوي، المرجع السابق، ص 194.<sup>2</sup>

4- من مساوئ نظرية التكاليف الكلية التي ينبغي عدم اغفالها تتمثل في صعوبة تخصيص التكاليف الثابتة لوحدات النشاط، و ترجع هذه الصعوبة الى كون التكاليف الثابتة غير مباشرة على الأنشطة المختلفة بمعنى أنها تكاليف عامة و من ثم يصعب تخصيصها للأنشطة المختلفة.<sup>1</sup>

جدول رقم (05) قائمة التكاليف في ظل نظرية التكاليف الكلية

عدد الوحدات	مبلغ كلي	مبلغ جزئي	بيان
	XX	X	أولاً: تكاليف الإنتاج (الصناعية)
	XX	X	أ- تكاليف مباشرة
	-	-	مواد
	X	X	أجور
	X	X	مصارييف صناعية مباشرة
	-	-	تكلفة أولية
	XX	X	ب- تكاليف غير مباشرة
	X	X	مواد
	-	-	أجور
	XX	XX	مصروفات
	XX	X	مجموع التكاليف غير مباشرة
	-	-	تكلفة الإنتاج
	XX	XX	- وحدات تحت التشغيل أول الفترة
	-	-	- وحدات تحت التشغيل آخر الفترة
			تكلفة الإنتاج التام
			وحدات تامة أول الفترة
			وحدات تامة آخر الفترة
			تكلفة الإنتاج التام للوحدات المباعة
			ثانياً: التكاليف التسويقية
			أ- مباشرة
			مواد
			أجور
			مصروفات

<sup>1</sup> - محمد تيسير الرجبى, مبادئ محاسبة التكاليف, النبا للخدمات الجامعية, عمان, 1995, ص168.

			مجموع التكاليف التسويقية المباشرة ب- غير مباشرة مواد أجور مصروفات مجموع التكاليف التسويقية غير المباشرة تكلفة المبيعات
--	--	--	--

المصدر: كمال خليفة أبو بوزيد، الرقابة على عناصر التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإيكندرية، مصر، 1997، ص 280.

وتستخدم المعادلات التالية لبيان كيفية الوصول إلى التكلفة الإجمالية طبقاً لهذه النظرية.

1- التكاليف المباشرة = تكلفة المواد المباشرة + تكلفة العمل المباشرة + تكلفة الخدمات الصناعية المباشرة.

2- التكاليف غير المباشرة = تكلفة المواد غير المباشرة + تكلفة العمل الغير المباشر + تكلفة خدمات غير مباشرة + تكلفة التسويق + التكاليف الإدارية

3- التكاليف الإجمالية = التكاليف المباشرة + التكاليف غير المباشرة.

مراحل تحديد التكلفة النهائية للمنتجات باستخدام طريقة التكاليف الكلية: <sup>1</sup>

لتحديد التكلفة النهائية للمنتجات باستخدام طريقة التكاليف الكلية نمر بأربع مراحل هي :

أ\_ تحديد الأقسام : إن عدد الأقسام يختلف من مؤسسة لأخرى ، و مهما تعددت الأقسام إلا أنها لا تكاد تخرج من صنفين إثنين كما بينه المخطط المحاسبي العام و هما :

1- المراكز التشغيلية : و هي المراكز التي تكون فيها وحدات العمل مادية ( ساعات العمل المباشر ، الوحدات المنتجة، ساعات عمل الآلات...إلخ ) و هي تضم نوعين من المراكز هما المراكز الرئيسية و الأقسام الثانوية حيث :

<sup>1</sup> - حسين طنيب محمد شفيق, محاسبة التكاليف الصناعية, دار المستقبل للنشر و التوزيع, عمان, الأردن, 1998, ص56

المراكز الرئيسية: تسمى مراكز الإستغلال و هي تلك المراكز التي تحتوي على الأنشطة الرئيسية للمؤسسة من تموين و إنتاج و توزيع ، حيث يتوجب حساب تكلفتها ، لتحمل فيما بعد للمنتج بواسطة وحدات العمل .

المراكز ثانوية ( المساعدة) : تسمى مراكز الخدمات الفنية و الإدارية و هي تقوم بعملية تخطيط و ضبط الإنتاج و تصميم المنتجات و تطويرها ، و هذه المراكز يرتبط نشاطها بالنشاط الصناعي ، و من أمثلتها إدارة المصنع و إدارة التخطيط و ضبط الإنتاج و إدارة الأفراد و إدارة التكاليف و إدارة التصميم.

2- **المراكز الهيكلية** : أو المراكز البنية ، و هي التي تكون فيها الوحدات العمل نقدية والتي تكون فيها النشاط صعب القياس مثل الإدارة العامة ، و على عكس المراكز التشغيلية فإن المخطط المحاسبي العام لم يعطي أي تقسيم لهذه المراكز.

#### ب- توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحميل<sup>1</sup>:

بعد عملية تحديد الأقسام تأتي مرحلة توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل و التي تتم بخطوتين أساسيتين هما :

ب1- خطوة التوزيع الأولي : يتم من خلال توزيع الأعباء غير المباشرة من أعباء حسب طبيعتها المجموعة السادسة من النظام المحاسبي إلى أعباء حسب الوظيفة ، و هذا التوزيع يكون انطلاقا من منابع التوزيع .

ب2- خطوة التوزيع الثانوي : يتم من خلال توزيع الأعباء غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية ، و يتم تحمل نصيب كل قسم رئيسي من أعباء الأقسام الفرعية المساعدة الأخرى على حسب وحدة قياس معينة ، و الهدف من هذا التوزيع هو تحديد قيمة الأعباء لكل من الأقسام الأساسية حتي يتم تحميلها على المنتجات .

**ثانيا : طريقة التكاليف المتغيرة:**

<sup>1</sup> - ابراهيم فرزي، دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة في تسيير تكاليف المؤسسة، دراسة حالة المؤسسة صناعة الأواني النحاسية و التنك، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006، ص56.

يسمى هذا المدخل بهذا الإسم لأنه يحمل وحدات الإنتاج بكافة التكاليف التصنيع المتغيرة فقط، كما يحمل الجزء المباع من هذا الإنتاج (الوحدات المباعة) تكلفة تكاليف البيع المتغيرة فقط، وطالما أن الوحدات المنتجة والمباعة تحمل بالجزء المتغير من التكاليف فإن هذا يعني أن نظرية التكاليف المتغيرة تصنف التكاليف إلى قسمين، تكاليف المنتج وتكاليف المدة، وتضم تكاليف المنتج تكاليف المواد والعمل والصنع الإضافية المتغيرة التي تدخل مباشرة في المنتج النهائي وتمتاز هذه التكاليف بأن مجموعها يتغير بتغير حجم الإنتاج، أما تكاليف المدة فتشمل التكاليف التي لا تدخل مباشرة في المنتج النهائي مثل: اهلاك الآلات، ضرائب الممتلكات. وتمتاز هذه التكاليف بأن مجموعها لا يتغير بتغير حجم الإنتاج وإنما تتحقق بمجرد مرور الزمن.<sup>1</sup>

### ملاحظات عامة على طريقة التكاليف المتغيرة:

أ- يسمى الفرق بين إيرادات المبيعات وتكلفة تصنيع المبيعات بالربح المتغير أو المساهمة الحدية، فإذا طرحت المصروفات البيعية المتغيرة من الربح المتغير ينتج رقم الربح المتغير النهائي الذي يساهم في تغطية جميع التكاليف الثابتة ويُحقق الربح المرغوب فيه.

ب- تقيم الوحدات المنتجة والغير مباعة ( بضاعة آخر المدة) في الميزانية بالتكلفة الصناعية المتغيرة فقط.

د- تشمل تكلفة الوحدات المباعة التي تخصم من قيمة المبيعات وصولاً إلى مجمل الربح على تكاليف الإنتاج و تكاليف البيع والتوزيع المتغيرة.

ج- سعر بيع الوحدة يحدد على أساس التكلفة المتغيرة (تكلفة الصنع وتكلفة البيع) بعد إضافة نسبة معينة لتغطية التكاليف الثابتة والتكاليف الإدارية ولتحقيق صافي ربح.<sup>2</sup>

### عيوب طريقة التكاليف المتغيرة:

1- صعوبة الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة حلت محل صعوبة تخصيص التكاليف الثابتة المشتركة لوجه النشاط المختلفة وترجع صعوبة الفصل بينها إلى كون الكثير من عناصر التكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة.

<sup>1</sup>- خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص334

<sup>2</sup>- فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير فرع إدارة أعمال كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 71.

2- سعر البيع يجب أن يحدد على أساس التكلفة الكلية حتى يضمن تغطية كل التكاليف متغيرة وثابتة وأن سعر البيع إذا حدد على أساس التكلفة المتغيرة لوحدها فقط لا يكون كافيا لاسترداد التكاليف الثابتة وتحقيق صافي الربح.<sup>1</sup>

3- يعترض بعض المحاسبين على استخدام نظرية التكاليف المتغيرة لأغراض القوائم المالية المنشورة، ويفضلون استخدام نظرية التكاليف الكلية لهذه الأغراض ووجه اعتراضهم أن تكلفة الوحدات المنتجة والمباعة المتغيرة فقط لا تعبر عن تكلفة الحقيقية لإنتاج وبيع السلعة.<sup>2</sup>

الجدول رقم (06) يوضح: قائمة التكاليف المتغيرة

تكلفة الوحدة	الوحدات	التكاليف		البيان
		كلي	جزئي	
				1- تكاليف صناعية مباشرة
			XX	مواد مباشرة
			XX	أجور مباشرة
			XX	خدمات مباشرة
		XX	-	التكلفة الأولية (مباشرة)
		XX		
		-		2- تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة
		XX		إجمالي التكاليف الصناعية المتغيرة للإنتاج خلال الفترة.
		(XX)		3- تكاليف التغير في الإنتاج غير التام المتغير
		XX		(+) أول الفترة
		XX		(-) آخر الفترة
		(XX)		إجمالي التكاليف الصناعية المتغيرة للإنتاج التام.
		-		4- تكاليف التغير في الإنتاج التام المتغير
		XX		(+) أول الفترة
				(-) آخر الفترة

<sup>1</sup>- شفيق أمين عيسى، مبادئ محاسبة التكاليف، دار النهضة العربية، القاهرة، 1991، ص 487.

<sup>2</sup>- شفيق أمين عيسى، مبادئ محاسبة التكاليف، المرجع السابق، ص 488.



		- XX	إجمالي التكاليف الصناعية المتغيرة للإنتاج التام والمباع. 5- تكاليف التسويق المتغيرة إجمالي تكلفة المبيعات. إجمالي تكلفة المبيعات
--	--	---------	--

المصدر: محمد العشماوي، محاسبة التكاليف المتطورين التقليدي والحديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، عمان، 2013، ص 234.

وتستخدم المعادلات التالية لبيان كيفية الوصول إلى الربح الصافي بناء على هذه النظرية.

$$1- \text{تكلفة المبيعات} = \text{تكاليف مباشرة} + \text{تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة} + \text{تكاليف تسويق متغيرة}.$$

$$2- \text{الربح الحدي} = \text{المبيعات} - \text{تكلفة المبيعات المتغيرة (مجموع التكاليف المتغيرة)}.$$

$$3- \text{صافي الربح من النشاط الطبيعي} = \text{الربح الحدي} - (\text{التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة} + \text{تكاليف التسويق الثابتة} + \text{التكاليف الإدارية جميعها}).$$

$$4- \text{صافي الربح النهائي} = (\text{صافي الربح من النشاط الطبيعي} + \text{إيرادات عرضية متنوعة} - \text{أعباء التمويل})$$

### ثالثاً : طريقة التكاليف المستغلة:

تشمل نظرية التكاليف المستغلة حلاً وسيطاً بين نظرية التكاليف الكلية و نظرية التكاليف المتغيرة. فهي لا تحمل التكاليف الإضافية الثابتة بأكملها لوحدات النشاط كما هو الحال في ظل نظرية التكاليف، و لا تتجاهلها تماماً و تحمل وحدات النشاط بالتكاليف المتغيرة فقط كما في ظل نظرية التكاليف المتغيرة، وإنما تقضي هذه النظرية تحميل وحدات النشاط المنتجة، بمقدار من التكاليف الصناعية الثابتة بنسبة الإنتاج الفعلي إلى أقصى إنتاج ممكن، و ذلك طبعاً بالإضافة إلى تحميلها بالتكاليف الصناعية المتغيرة.<sup>1</sup>

ملاحظات عامة على طريقة التكاليف المستغلة:

<sup>1</sup> - خليل عواد أبو حشيش، المرجع السابق، ص 358.

- 1- تطبق النظرية بالنسبة لكل مركز إنتاج أو بيع على حدا فتستخرج التكلفة المستغلة لهذا المركز و هي عبارة عن التكلفة المتغيرة للمركز مضافا إليها الجزء المستغل من تكلفته الثابتة, ثم تستخرج تكلفة الجزء غير المستغل و توضع في قيد مستقل في حساب الأرباح و الخسائر حتى تلفت نظر الإدارة.
- 2- يدخل في مفهوم الطاقة المستغلة العمليات المقررة لتحقيق حجم النشاط المخطط كما يدخل في مفهومها أوقات التوقف و الأعطال المؤقتة التي تبررها الظروف الطبيعية للعمل.
- 3- طبقا لهذه النظرية و في حال وجود وحدات تحت التشغيل أو وحدات تامة الصنع آخر المدة فإنها تقيم بالتكلفة المستغلة. و تبعا لذلك فان جزءا من التكاليف الثابتة الداخل في التكلفة المستغلة للمخزون السلعي يسمح بترجيله ضمن المخزون إلى فترة التالية.<sup>1</sup>

#### مزايا طريقة التكاليف المستغلة:

- 1- تتماشى النظرية مع مبدأ الاستفادة حيث تتحمل وحدات النشاط بنصيبها من التكاليف الثابتة حسب حجم النشاط الفعلي و ليس بكل التكاليف الثابتة طالما لم تستعد المنشأة بكل الطاقة المتاحة.
- 2- يميل نصيب الوحدة المنتجة و المخزون من التكاليف الثابتة الصناعية و الطبيعية المستغلة إلى الثبات و عدم التأثر بتذبذب حجم الإنتاج و البيع بين فترة و أخرى.
- 3- تسمح النظرية بإظهار التكلفة الثابتة غير المستغلة كبنء مستقل في قائمة الدخل مما يلفت نظر الإدارة إلى الخسارة الناجمة عن عدم الاستغلال الكامل للطاقة الإنتاجية و البيعية المتاحة و محاولة علاج ذلك عند وضع سياسات الإنتاج و البيع.
- 4- في مجال التسعير فان عدم تحميل وحدة النشاط بالتكلفة الثابتة غير المستغلة من شأنه أن يقلل من سعر البيع المحدد على أساس التكلفة المستغلة و في تخفيف من عبء ارتفاع الأسعار بالنسبة للمستهلكين.<sup>2</sup>

\*يرتكز أساس التحميل بالعناصر المستغلة على المقومات و الإجراءات التالية:<sup>3</sup>

- 1- تحليل التكلفة بحسب علاقتها بحجم النشاط في عناصر التكاليف المتغيرة و عناصر تكاليف ثابتة.

<sup>1</sup>- خليل عواد أبو حشيش، المرجع السابق، ص 361.  
<sup>2</sup>- خليل عواد أبو حشيش، المرجع السابق، ص 362.  
<sup>3</sup>- محمد العشماوي، المرجع السابق، ص 235.

2- يتم تحميل وحدات الإنتاج بعناصر التكاليف المتغيرة بنفس الأسلوب الذي استند إليه أساس التحميل بالعناصر المتغيرة.

3- يتم تحديد نسبة الطاقة الإنتاجية و البيعية المستغلة بالنسبة لحجم الطاقة المتاحة و التي يمكن استغلالها.

\* يتم قياس تكاليف الطاقة المستغلة كما يلي:

$$1- \text{تكاليف الطاقة الإنتاجية المستغلة} = \frac{\text{التكاليف الثابتة الصناعية}}{\text{كمية الإنتاج الفعلي}} \times \text{كمية الطاقة الإنتاجية المتاحة}$$

$$2- \text{تكاليف الطاقة البيعية المستغلة} = \frac{\text{التكاليف الثابتة التسويقية}}{\text{كمية الإنتاج الفعلي}} \times \text{كمية الطاقة التسويقية المتاحة}$$

جدول رقم (07) قائمة التكاليف المستغلة

تكلفة الوحدة	الوحدات	التكاليف		البيان
		كلي	جزئي	
			XX	1- تكاليف صناعية مباشرة
			XX	2- تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة
			XX	3- تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة مستغلة
			XX	إجمالي التكاليف الصناعية المستغلة للإنتاج
		XX	-	4- تكاليف التغير في الإنتاج غير التام المستغلة
				+ أول الفترة
				(-) آخر الفترة
		XX	(XX)	إجمالي التكاليف الصناعية المستغلة للإنتاج التام
			-	5- تكاليف التغير في الإنتاج التام المستغلة
				+ أول الفترة
				(-) آخر الفترة
		XXX		إجمالي التكاليف الصناعية المستغلة للإنتاج التام المباع
		XX	(XX)	6- التكاليف التسويقية غير المباشرة المتغير
			(XX)	7- التكاليف التسويقية غير المباشرة الثابتة المستغلة
			-	إجمالي تكلفة المبيعات المستغلة

		XX	
		XX	
		-	
		XXX	

المصدر: محمد العشماوي، محاسبة التكاليف المتطورين التقليدي والحديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، عمان، 2013، ص 236.

#### رابعاً : طريقة التكاليف المباشرة:

- نتيجة الانتقادات التي وجهت لنظرية التكاليف الكلية وخاصة فيما يتعلق باستخدامها لعدد غير محدود من الطرق التقديرية لتوزيع عناصر التكاليف غير المباشرة الفعلية حسب نوعها على وحدات المنتج النهائي، واستخدامها في بعض الأحيان معدلات تحميل تقديرية لتوزيع عناصر التكاليف غير المباشرة حاول بعض محاسبي التكاليف التهرب من مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة، فنادوا بعدم توزيع تلك العناصر و النظر إليها على أنها تكاليف زمنية تمثل أعباء إدارية يجب تحميلها لحساب الأرباح و الخسائر مباشرة فطبقاً لهذه النظرية تحمل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط أما التكاليف فلا تحمل لوحدات المنتج النهائي، بل ينظر إليها على أنها نفقات زمنية تحمل لحساب الأرباح و الخسائر المباشرة.<sup>1</sup>

#### مزايا طريقة التكاليف المباشرة:

1- من السهل تحديد تكلفة وحدات الإنتاج حيث يتم تخصيص التكاليف المباشرة لوحدات الإنتاج من واقع المستندات المباشرة.

2- يتم تقدير بضاعة آخر المدة (المخزون السلعي) من البضائع تامة الصنع و تحت التشغيل في أول المدة و آخرها بثمن التكلفة المباشرة فقط.

3- يقوم المحاسب بتوزيع عناصر التكاليف المباشرة فقط على وحدات الإنتاج، أما عناصر التكاليف الغير المباشرة فتعتبر بمثابة تكاليف زمنية أو خسائر عامة يتم ترجيلها الى حساب الأرباح و الخسائر.

<sup>1</sup> - محمد العشماوي، المرجع السابق، ص 240.

4- يبقى نصيب وحدة الإنتاج من التكلفة ثابتاً، وذلك لتبات التكاليف المباشرة من فترة لأخرى و لا يتأثر بالتغيرات التي تطرأ على حجم الإنتاج بالزيادة أو النقصان طالما بقيت أسعار عوامل الإنتاج و مستوى الكفاية الإنتاجية ثابتة.<sup>1</sup>

#### عيوب طريقة التكاليف المباشرة:

- بالرغم من الخصائص و المزايا السابقة التي اتصفت بها هذه النظرية، إلا أن هناك بعض العيوب، و الانتقادات التي توجه إليها و تحملها فيما يلي:

1- لا تمثل تكلفة الوحدة طبقاً لهذه النظرية تكلفة حقيقية و صحيحة لأنها لا تشمل سوى التكاليف المباشرة فقط. ولا بد أن يتحمل كل عملية و وحدة بنصيبها من الفائدة التي تجنيها من استخدام التكاليف غير المباشرة.

2- تستبعد هذه النظرية التكاليف غير المباشرة و تعتبرها تكاليف زمنية أو خسائر عامة أي لا تعتبر تكاليف و هذا غير صحيح أن التكاليف غير المباشرة تحدث من أجل خدمة النشاط في المشروع و ليس من أجل الزمن.

3- إن تقييم السلعي (بضاعة آخر المدة) من البضائع تحت التشغيل و تامة الصنع بالتكلفة المباشرة فقط يؤدي إلى تخفيض قيمته الحقيقية و تحميل نصيبه من التكاليف الصناعية غير المباشرة لحساب الأرباح و الخسائر مما يترتب عليه انخفاض الأرباح المحققة.<sup>2</sup>

- تكلفة المواد المباشرة المستخدمة = مخزون أول المدة + المشتريات خلال المدة - مخزون آخر المدة.

<sup>1</sup>- محمد العشماوي، المرجع السابق، ص 241.

<sup>2</sup>- جمعة الربيعي كمال حسن، سعدوني مهدي الساقى، محاسبة التكاليف المقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 78.

جدول رقم (08) قائمة التكاليف المباشرة:

تكلفة الوحدة	الوحدات	التكاليف		البيان
		كلي	جزئي	
			XX	1- تكاليف صناعية مباشرة
			XX	مواد مباشرة
			XX	أجور مباشرة
			-	خدمات مباشرة
		XXX		التكلفة الأولية (المباشرة)
				2- التكاليف الصناعية غير مباشرة
		XX		متغيرة
		(XX)		ثابتة
		-		إجمالي التكاليف الصناعية المباشرة للإنتاج التام
		XXX		3- تكاليف التغير في الإنتاج التام
		XX		+ أول الفترة
		(XX)		(-) آخر المدة
		-		إجمالي التكاليف الصناعية المباشرة للإنتاج التام أو "المباع"
		XXX		4- تكاليف التسويق المباشرة (إن وجدت)
		XX		إجمالي تكلفة المبيعات المباشرة.
		-		
		XXX		

المصدر: محمد العشماوي، محاسبة التكاليف المتطورين التقليدي والحديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، عمان، 2013، ص 240.

طريقة التكاليف المعيارية:

يمكن تعريفها بأنها: تكاليف محددة مقدمة قبل البدء بالعملية الإنتاجية و يقاس هذا التقدير على أساس فني و علمي دقيق لما ينبغي ان تكون عليه تكلفة الوحدة الإنتاجية و تعتبر أساسا لفرض الرقابة الفعالة الناجمة عن تحديد الانحرافات سواء كانت انحرافات ملائمة أو انحرافات غير ملائمة.<sup>1</sup>

فالتكلفة المعيارية تعتبر من الطرق الهامة التي تستخدمها الإدارة لتخطيط و تقييم الأداء، فهي من ناحية تعتبر أداة تخطيطية لأن معايير التكلفة توضع قبل البدء في عمليات الإنتاج والتشغيل ، حيث يمثل المعيار أداة رقابية فعالة، لأنها تستخدم في المقارنة مع التكاليف الفعلية في تحديد الانحرافات وفي تحليلها لمعرفة أسبابها، و اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة على ضوء هذه الأسباب.<sup>2</sup>

### المبادئ التي تقوم عليها التكاليف المعيارية :

تقوم التكاليف المعيارية على مجموعة من المبادئ و الأسس و التي يمكن حصرها فيما يلي :

1- تحديد المستويات المعيارية مسبقا لمستوى النشاط و العناصر المكونة له (الكمية ، السعر ، الطاقة الإنتاجية ، اليد العاملة ....) و المناسبة له ، و ينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكل المؤسسة و طبيعة العمليات الإنتاجية و ماهي بحاجة إليه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية أو وفق معايير محددة من جهات أخرى.

2- القيام بدراسات مقارنة بين التكاليف المعيارية والفعلية بغية حساب الانحرافات ومعرفة المصادر المسؤولة عن حدوثها ومن ثم تصحيحها.

3- العمل على تعديل المعايير المعتمدة بصفة مستمرة حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة ، بتغيرات السوق وبكافة التقنيات الحديثة ومعايير الجودة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>- اسماعيل يحي التكريتي ، مرجع سابق ، ص 215 .

<sup>2</sup>- حميدة بكوش ، مرجع سابق ، ص 31 .

<sup>3</sup>- قداح سليمان، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن وليد، دمشق، سوريا، 1978، ص 153.

المطلب الثاني: الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف

بدأ ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة بداية عقد الثمانينات على بعض الأيكاد ميين من أمثال "روبين كوبر" و"روبرت كابلان"، حيث أخذوا يثيرون عددا من علامات الاستفهام حول درجة كفاية و ملائمة العملية لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية على أساس الأنشطة ABC، بداية التسعينيات فان الكثير من الشركات اعترفت بتطبيق نظام ABC وهناك دراسة من قبل Mitchpill و "Innes عام 1995 أشارت إلى أن 20 % من شركات انكلترا تبنت نظام ABC. أولا : مفاهيم عامة حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة<sup>2</sup> ABC

1 - مدخل لمفهوم الأنشطة:

لما كان نظام ABC التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد أساسا على النشاط فلا بد من الإطلاع على مفهوم وأنواع الأنشطة.

فالنشاط هو "أي طلبا تأخذه المنشأة لصنع صناعة أو تأدية خدمة أو هدف أو مهمة أو جزء من مهمة ذات غرض محدود يمكن تصنيف الأنشطة إلى نوعين<sup>3</sup>:

أ . الأنشطة المباشرة : وهي جميع الأنشطة المباشرة في العملية الإنتاجية والمتمثلة بأنشطة العمليات الإنتاجية.

ب . الأنشطة الغير مباشرة : هي جميع الأنشطة التي تخدم العمليات الإنتاجية وليس لها ارتباط واضح في بناء المنتج التام.

2-تعريف نظام ال ABC وأهدافه هناك عدة تعاريف لنظام ال ABC فيما يلي:

يقصد بنظام ABC على " :أنه مجموعة من الأنشطة المختلفة التي تستخدم المواد المتاحة ووحدات

المنتج تستخدم تلك الأنشطة بمعنى آخر نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقوم بتحميل التكاليفالصناعية غير المباشرة على الأنشطة ومن ثم تحميل تكلفة الأنشطة عبئ المنتجات<sup>4</sup> ."

وعرفه "Dovidso" بأنه " : نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين إذ تم في المرحلة الأولى تخصيص

عناصر التكاليف على مجمعات الكلف والتي تتمثل بمراكز الأنشطة ، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص

إسماعيل حيا التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، مرجع سابق ذكره، صص 160-161<sup>1</sup>

\*ABC: Activity Based Costing

\*ABM: Activity Based management

نفس المرجع، ص162<sup>2</sup>

163: نفس المرجع ص<sup>3</sup>

إبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف- منهاج علمي وتطبيقي-، مرجع سبق ذكره، ص510 2<sup>4</sup>



<sup>1</sup> تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لانجازها.

وفي تعريف آخر بأنه " : طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية الغير المباشرة أو ما يسمى بتكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادت منها ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وبقالمعدل استفادتها من هذه الأنشطة<sup>2</sup> ."

ويعرف أيضا " : أنه من الأنظمة الحديثة التي تقوم على فكرة أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وأن<sup>3</sup> المنتج أو الخدمة التي تنتهجها المنشأة هي التي تستهلك تلك الأنشطة."

كما يعرف أيضا : أنه "ABC" طريقة لقياس الكلفة ، وأداة الأنشطة ، وأغراض الكلفة، حيث تخصص الكلف إلى الأنشطة مستندة على مقدار استخدامهم من مصادر الكلف، وتخصص الكلف إلى أغراض الكلفة مستندة على مقدار استخدامهم من الأنشطة ، إذا(ABC)تعرف العلاقة السببية لموجهات الكلفة إلى الأنشطة<sup>4</sup> ."

ومن التعارف السابقة نستنتج أن نظام ABC هو:

- نظام لتوزيع التكاليف على الأنشطة ومن ثم تحميلها للمنتج النهائي؛
  - نظام متكامل فهو يشمل كل مكونات النظام ، مدخلات وعمليات التشغيل، مخرجات وتغذية عكسية؛
  - نظام يقوم بتخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات وفقا لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة.
- <sup>5</sup>إن نظام ABC يسعى لتحقيق الأهداف التالية:

ثانيا : خصائص نظام<sup>6</sup> ABC وفوائدهيتمتع نظام ABC بالخصائص و الفوائد التالية:

1-يساعد نظام ABC في تعيين الفرصة المتاحة أمام الادارة لتخفيض التكلفة بكل دقة وو ضوح حيث يبين المراحل والعمليات ، التي يمر بها المنتج والانشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل وأن تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة ، أو الغاء تكلفتها سيؤدي الى تخفيض تكلفة المنتج التام.

2- يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء ، حيث يبذل العاملين في الانتاج جهودهم لتخفيض التكاليف

وبمساعدة نظامABC ، فقد تم تحديد الانشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها، وأن من ضمن

إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 1 3<sup>1</sup>

إسماعيل حجازي ومعاليم سعاد، مرجع سبق ذكره ، ص 299

عطية عبد الحي مرعي، في المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية - مصر، 2006 ، ص 18<sup>3</sup>

فيصل زماط حسن السليم ، التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة ، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السابع<sup>4</sup> والستون، 2007 ، ص 30

فيصل زماط حسن السليم ، التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة ، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السابع<sup>5</sup> والستون، 2007 ، ص 30

165: نفس المرجع، ص<sup>6</sup>

المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين الان هو هدف تخفيض التكاليف وخصوصا تكلفة وحدة العامل الموجه؛

3- يساهم نظام ABC في زيادة كفاءة أداة الانشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة؛

4- يساهم في تعظيم الانتاج من خلال السيطرة على النوعية و تحسينها لذا يتطلب عناصر إدارية تؤمن بادخال مفاهيم النظام، حيث يمكن ربطه مثلا بنظام الانتاج في الوقت المحدد بهدف تحقيق التكاليف ؛

5- يقدم معلومات مفيدة عن التغيرات السلوكية لأنه يسمح للمصممين أن يصنعوا قرارات التصميم على أساس التكلفة بدقة (تحسينات في صنع القرارات).<sup>1</sup>

### ثالثا : خطوات تصميم نظام ABC وأهمية تطبيقه.

نظام ABC خطوات يجب اتباعها عند تطبيقه كما له أهمية وذلك فيما يلي:

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة ؛
- تقديم معلومات مقيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما؛
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف الغير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- يساعد إدارة المنشأة في إعطاءها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدا.
- يساعد نظام ال ABC لإدارة الشركة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف مثل تلك الأنشطة ؛
- تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

1 - أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يمكن تلخيص العوامل التي تزيد من ضرورة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة فيما يلي<sup>2</sup>:

**-تغير الأهمية النسبية لمكونات التكلفة:** لم يعد العمل المباشر هو المكون الرئيسي لتكلفة الانتاج وخصوصا في تلك المؤسسات التي تتصف عمليتها بالكثافة الآلية و الزيادة غير العادية في التكاليف الغير

1. عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، مرجع سابق ذكره، ص 183

بكوش لطيفة، مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسة- دراسة حالة مؤسسة استشفائية مصحة 1 2 الرمال بالوادي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير في إطار مدرسة الدكتوراه و الاقتصاد التطبيقي وتسيير الخدمات، قسم علوم التسيير ، تخصص محاسبة ونظم معلومات ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2011 ، ص ص 31-32

المباشرة. فحدث بذلك تغيير في الأهمية النسبية لعناصر التكاليف، ولقد أدى هذا الأمر إلى ضرورة البحث عن أساليب جديدة لتحميل التكاليف الغير المباشرة والتي تعكس العلاقات الجديدة للتكاليف؛

**-زيادة حدة المنافسة:** لاشك أن مايشهده العالم الآن من حرية في التجارة الدولية وانفتاح في الأسواق قدساهم إلى حد كبير في زيادة درجة المنافسة التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية. وبالتالي أصبح هدفزيادة الحصة السوقية أو على الأقل المحافظة عليها من الأهداف الضرورية التي تشغل حيز كبير من تفكير إدارة المؤسسات وغالبا ما تكون استراتيجية قسم التسويق لتحقيق انخفاض في الأسعار كلما أمكن ذلك مما يؤدي إلى تخفيض الأرباح. ويتمثل حل هذه المشكلة في ضرورة عمل المؤسسة على ترشيداستخداماتها لمواردها، لكي تكون أكثر ربحية بدلا من تخفيض الأسعار؛

**-زيادة التنوع في المنتجات:** إن تنوع المنتجات وزيادة الاختلافات فيما بينها من حيث الحجم

والمواصفات، ودرجة التعقيد يؤدي إلى اختلاف أنواع الأنشطة ومستوى المجهود المطلوب لتقديمها، مما يتطلب التركيز على العلاقات السببية بين التكاليف والأنشطة، وبالتالي يجب تحديد وتعريف الأنشطة لكي يتم تحديد تحديدا دقيقا من خلال تتبع التكلفة من الأنشطة إلى المنتجات على أساس طلب المنتج أثناء التصنيع.

2 - خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة هناك عدة خطوات لتصميم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة والتي يجب إتباعها خطوة بخطوة والتمثلة فيما يلي<sup>1</sup>

### أولا :- تحديد الأنشطة التي تستخدم الموارد اللازمة لإنتاج السلعة

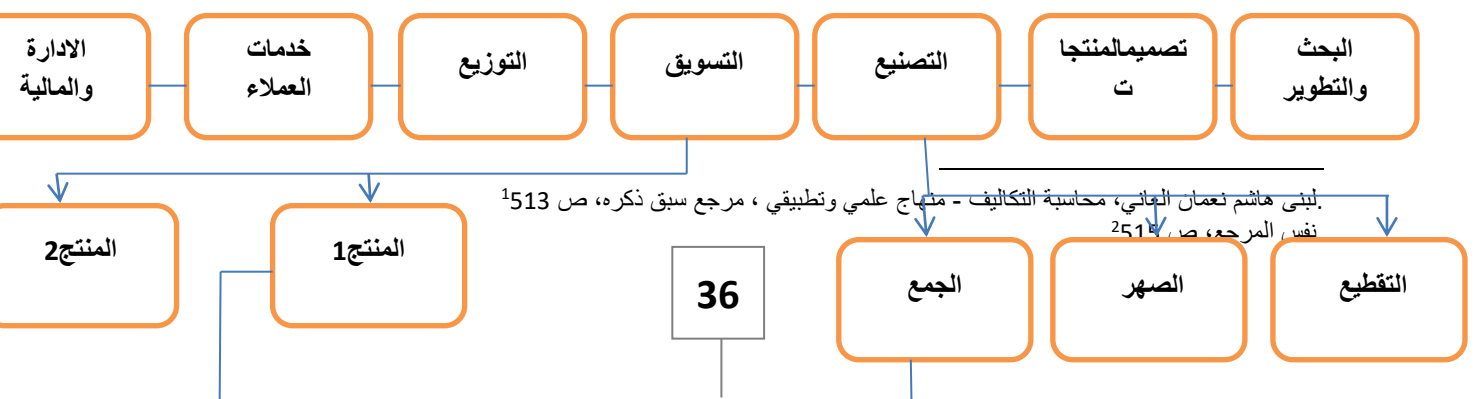
تحديد الأنشطة التي تستخدم الموارد اللازمة وتقديم الخدمة بينا سابقا أن عملية إنتاج سلعة تتم بعدد من المراحل الإنتاجية وفي كل مرحلة هناك عدد من الأنشطة منها ما هو رئيسي مثل نشاط تصنيع المنتجات ومنها ما هو فرعي مثل نشاط نقل المنتجات من نقطة إنتاج إلى أخرى ويمكن تعريف النشاط بأنه عمل أو مهمة أو مجموعة أعمال تستخدم الموارد المتاحة لتحقيق هدف معين هو إنتاج السلعة أو تقديم الخدمة وهو السبب في حدوث التكلفة ويتحدد عدد الأنشطة حسب حجم المنشأة أو درجة تعقيد العمليات الصناعية داخل المراحل الإنتاجية بمعنى أن المرحلة الإنتاجية تمثل عدد من الأنشطة وهي التي تحدد عدد الأنشطة المطلوبة لانجاز العملية الصناعية.

### ثانيا :- تحديد تكاليف الأنشطة<sup>2</sup>

وهي الخطوة التالية بعد تحديد الأنشطة إذ يتم في هذه الخطوة تحديد استفاة كل نشاط من عناصر

التكلفة، حيث تتضمن تكلفة كل نشاط عناصر التكاليف المستخدمة تنفيذ هذا النشاط، سواء كانت عناصر تكاليف يمكن تتبعها وتخصيصها مباشرة على تكلفة النشاط أو عناصر التكاليف التي لا يمكن تتبعها وتخصيصها مباشرة على تكلفة النشاط ( التكاليف الغير المباشرة).

### الشكل رقم(03)يبين تحليل وظائف المؤسسة الى أقسام وأنشطة



1.إبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف - متهاج علمي وتطبيقي ، مرجع سبق ذكره، ص 1513  
 نفس المرجع، ص 2514

## مناقلة المواد

المصدر : إسماعيل يحيى التكريتي ، مرجع سابق، ص170.

يوضح الشكل أعلاه تحليل وظائف المؤسسة إلى أقسام وأنشطة حيث كل قسم يمارس مجموعة من أنشطة.

**ثالثا :- تحديد مسببات التكلفة**

مسبب التكلفة ( محرك التكلفة): هو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط و المنتجات وهو مقياس كمي عددي يعبر عنه بالكميات أو بالأعداد كعدد ساعات عمل الآلات، كمية الموارد المنقولة، عدد مرات النقل، عدد الآلات ... الخ.

وفي هذه الخطوة يتم اختيار مسبب التكلفة ملائم لكل نشاط من الأنشطة يتم بموجبه توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات المختلفة وفيما يلي بعض الأنشطة ومسببات التكلفة

الجدول رقم (2) يبين بعض الأنشطة ومسببات التكلفة

النشاط	مسبب التكلفة
- تشغيل الآلات	- عدد ساعات الأشغال
- جدولة الإنتاج	- عدد دورات الإنتاج
- نقل الموارد	- عدد مرات المناوبة
- شراء الموارد	- عدد أوامر الشراء
- استخدام الموارد	- عدد مرات توريد المواد
- إعداد وتهيئة الآلات	- عدد مرات الأعداد
- صناعة الآلات	- عدد مرات الصيانة أو عدد الساعات
- فحص الجودة	- عدد مرات الفحص
- تعبئة وتغليف المنتجات	- عدد الصناديق
- مراقبة الإنتاج	- عدد الوحدات المنتجة
- التدفئة والتبريد	- المساحة م <sup>2</sup>

المصدر: لبنى هاشم نعمان العاني، مرجع سابق، ص 515.

رابعاً: تحميل المنتجات بتكاليف الأنشطة

بعد أن تم تحديد مسببات التكلفة تأتي الخطوة التالية وهي توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات المختلفة، بناء على مسببات التكلفة انطلاقاً من فكرة أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة مما يتطلب تحميلها بهذه التكلفة وبالتالي التوصل إلى تكلفة كل منتج من المنتجات . ومنه يحسب سعر التكلفة وفق العلاقة التالية :

$$\text{سعر التكلفة} = \text{الأعباء المباشرة} + \text{الأعباء غير المباشرة}$$

خامساً: تحديد تكلفة أهداف التكلفة

بعد أن يتم تجميع الأنشطة في مجموعات التكاليف وتحديد موجهات التكلفة المناسبة، يتم احتساب 1 تكلفة الوحدة الواحدة من مقياس النشاط والذي يسمى بالعامل الموجه ويتم ذلك بالمعادلة التالية<sup>1</sup>:

1

عمر هدي محمد، نظام محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقتها بالأداء المالي، أطروحة دكتوراه في الفلسفة في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009، ص 7

تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب الأنشطة = إجمالي تكاليف الأنشطة ÷ إجمالي عدد وحدات مسببات

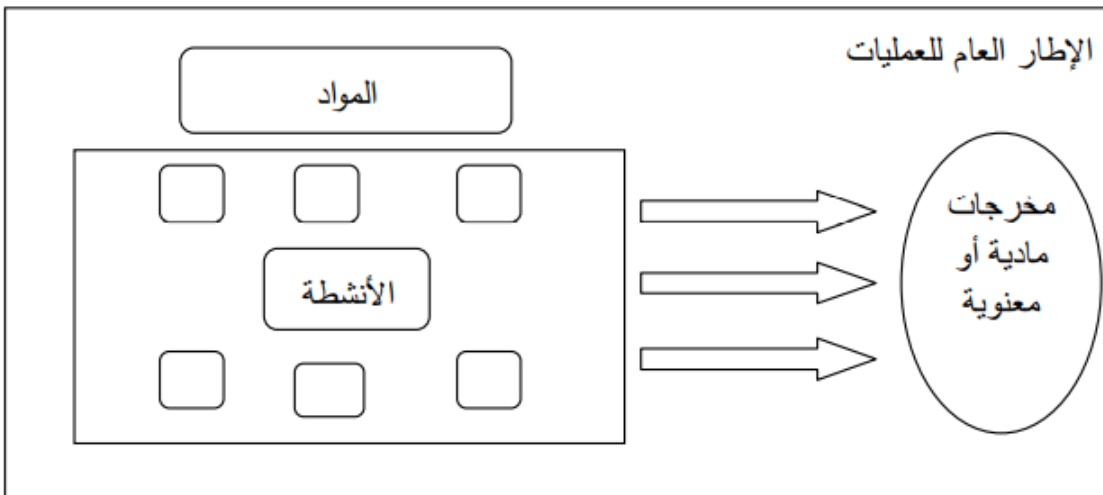
نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة = تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب الأنشطة × مجموع ما استهلكه المنتج.

تكاليف المنتج = نصيب كل منتج من التكاليف المباشرة + نصيب منتج من تكاليف الأنشطة.

سادسا : العمليات<sup>1</sup>

العملية هي توليفة من الأنشطة المسلسلة والمرتبطة مع بعضها البعض من المعلومات والهادفة إلى تقديم منتج محدد ( سلعة أو خدمة ) يحمل قيمة لزبون داخلي أو خارجي، ويمكن اعتبار كل من التصنيع التطوير منتج جديد، الإمداد أمثلة عن العمليات التي يمكن أن توجد في المؤسسة والشكل التالي يوضح كيفية الانتقال من الأنشطة إلى العمليات في المؤسسة

الشكل رقم 04 يوضح كيفية الانتقال من الأنشطة إلى العمليات في المؤسسة



المصدر: سعاد معاليم، نفس المرجع، ص 118.

المطلب الثالث : التكلفة المستهدفة

إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، مرجع سابق، ص 117

تكسب التكلفة أهمية كبيرة في أي مؤسسة شأنها شأن أي منتج حيث بقاء أي مؤسسة واستمرارها في السوق يرتبط بعرض المنتج حيث أن بقاء أي مؤسسة واستمرارها في السوق يرتبط بعرض المنتج المناسب بالسعر المناسب.

يتمثل المدخل التقليدي في تطوير المنتج ثم إدخاله إلى السوق بالسعر الذي يتم تحديده من خلال إضافة هامش ربح للتكلفة المحسوبة، على خلاف مدخل التكلفة المستهدفة الذي يجعل الأداة عكسية وذلك بالانطلاق من سعر المنتج الذي يتحدد في السوق وطرح الهامش المرغوب تحققه من هذا السعر للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

### أولاً: تعريف التكلفة المستهدفة وأهدافه

إن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر من مداخل التكلفة الحديثة ولما له من فوائد ومزايا والذي يعتبر الهدف الرئيسي في تفوق اليابان وتربعها على عرش الاقتصاد العالمي، حيث يلعب هذا المدخل دوراً أساسياً في تخفيض التكاليف ومن ثم زيادة الأرباح والقدرة والاستمرارية على المنافسة في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية في ظل بيئة التصنيع.

وفي تعريف آخر هي: "عبارة تقنية موجهة نحو العميل، استعملت بشكل واسع في اليابان و تبنتها مؤخراً مؤسسات في أوروبا و الولايات المتحدة الأمريكية، فهي تهدف إلى تحديد وتقدير حاجة للتطوير انطلاقاً من سوق ثم العمل على إشباع هذه الحاجة ، أي هي عبارة عن تسيير الحاضر انطلاقاً من التبصر بالمستقبل."

أما أبو عودة فقد عرفها بأنها " : إحدى أهم أدوات إدارة التكاليف الحديثة والتي تساعد المؤسسة على المنافسة وتحقيق الأرباح التي ترغب بها عن طريق خفض تكاليف الإنتاج مع المحافظة على الجودة والتنبؤ بنجاح سوق الخدمة والمنتج قبل الإنتاج وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة الإستراتيجية ، وقد تم تعريف

التكلفة المستهدفة للوحدة بأنها : تقدير طويل الأجل وحدة منتج أو خدمة، تساعد المنشأة في تحقيق الربح تشغيلي مستهدف لتكلفة وحدة منتج أو خدمة ، تساعد المنشأة في تحقيق الربح تشغيلي مستهدف عندما يتم بيع الوحدة بسعر مستهدف ."

وبناء على ما سبق يمكن تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة بأنه: نظام استراتيجي حديث لإدارة الأرباح والتكاليف، تساعد المؤسسة على تحقيق الأرباح التي تهدف إليها وتلبية احتياجات العملاء من خلال إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وجودة عالية، كما يساعد على زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة.

4 إن نظام التكلفة المستهدفة يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تخفيض تكاليف المنتج أثناء مرحلة التصميم؛

- تأكيد جودة المنتج مع خفض تكاليفه؛

#### أ: خصائص تكاليف المنتجات المستهدفة

1 يتميز نظام التكاليف المستهدفة بالعديد من الخصائص أهمها:

- هو نظام مفتوح لأنه يهتم بالتفاعل القائم بين المشروع و بيئته الخارجية، عن طريق معرفة رغبات

العملاء بصفة مستمرة ومن ثم تهيئة جموع الظروف و الإمكانيات لتحقيقها؛

- أنه نظام يشجع على تشغيل المراحل الإنتاجية بصورة متوازنة، أنها صورة متتابعة، مما يساعد ذلك

كثيرا على تقليل الزمن المخصص للتصنيع، وبالتالي تخفيض التكلفة الناتجة عن ذلك؛

- يقوم بتحليل عناصر التكاليف ويدرس تأثير كل عنصر على ربحية المنتج؛

- ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين جميع العاملين في المشروع لتحقيق الهدف

موحد وهو العمل على إخراج المنتج بالصورة المطلوبة؛

- يستخدم كأداة جيدة للرقابة، يتميز بمكونه رقابة مانعة أو وقائية، لأنه يتفاد حدوث الزيادة في

التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج، وهو بذلك يختلف عن التكاليف و، درس تأثير كل

عنصر على ربحية المنتج؛

- ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين في المشروع لتحقيق هدف

موحد وهو العمل على إخراج المنتج بالصورة المطلوبة؛

- يستخدم كأداة جيدة للرقابة، ويتميز بمكونه رقابة مانعة أو وقائية، بأنه يتفاد حدوث الزيادة في التكاليف

منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج، وهو بذلك يختلف عن التكاليف ويدرس تأثير كل عنصر على

ربحية المنتج التي تقوم بالرقابة في مرحلتي الإنتاج و البيع؛

- يعتبر كمثال الوسيلة للتعرف على أن المنتجات تحقق الأرباح الكافية والمطلوبة.

#### المطلب الرابع : نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM

يعد نظام الإدارة على أساس الأنشطة كمثالية الإطار الذي يعمل من خلاله نظام التكاليف على أساس



الأنشطة ABC حيث يشكلان نظاما متكاملًا لسير المؤسسة مبنيًا على أسس واحدة، حيث يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC الإدارة الرئيسية و الفعالة لمراقبة التسيير في نظام ABM من حيث اعتباره مصدرًا رئيسيًا للمعلومات واستخدامها للتقنيات المختلفة التي تساعد على اتخاذ القرارات وبرمجة العمليات عداد و الموازنات، حيث يتم وضع وتصميم النظامين في مرة واحدة وكل منهما مستقل عن الآخر من أجل تحقيق أقصى حد للأداء الجيد.

**أولاً : تعريف نظام الإدارة على أساس الأنشطة وأهدافه**

يعرف نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM على أنه " : قرارات الإدارة التي تستخدم معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC لإرضاء الزبون وتحسين الربحية ". وقد عرفها " HILION " بنفس

الأسلوب، أما " MAHER " فقد عرفها بأنها " : تحليل الأنشطة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات، فنجد

أن ABM أساسًا قائمًا على تحليل الأنشطة وهي تهتم بإدارة الأنشطة بهدف تقليل نظام التكاليف وبالتالي تحسين الربحية. "

وفي تعريف آخر " : هو إدارة الأنشطة لتحسين القيمة المستلمة من قبل المستهلكين وزيادة الربح من جراء زيادة هذه القائمة ويعتمد نظام ABM على نظام ABC لأنه يعتبر مصدره الأساسي للمعلومات ". ويعرف أيضًا على أنه " : يعتمد على تحليل الأنشطة والتي يحدث عن المسببات الأصلية التي أدت إلى ظهور هذه الأنشطة ودراسة الأنشطة من أجل تقييمها بواسطة مقاييس الأداء مالية وغير مالية . "

4 إن نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

- أداء الأعمال بتركيز على تأثير التغيرات على الأنشطة و العمليات لكل المجالات المتأثرة بضمنها التكاليف الغير المباشرة؛

- إيجاد لغة مشتركة حيث أنها بالتركيز على النشاطات والعمليات توفر معلومات لمتخذي القرار والمدراء العاملين بشكل أفضل ؛

- تأكيد على أن المنافع قد تحققت من خلال التدقيق اللاحق؛

**ثانياً : مراحل نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM**

يتطلب وضع نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM ثلاث مراحل ، وهي المراحل الثلاثة الأولى من

المراحل الأربعة اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وتتمثل فيما يلي:

- 1 - التعرف على الأنشطة الرئيسية التي تتم في المؤسسة ؛
  - 2 - تحديد التكاليف على مراكز التكلفة التي تنتمي إليها الأنشطة ؛
  - 3 - تحديدا عامل أو مسبب التكلفة لكل نشاط والذبيتم على أساسه حساب تكلفة النشاط .
- وبذلك يتمكن للمؤسسات أن تهمل المرحلة الأخيرة لنظام التكاليف على أساس ABC المتمثلة في توزيع التكاليف على أساس ABC المتمثلة في توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وتبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC فقط لإدارة التكلفة دون تحديد تكلفة المنتج على أساس النشاط يجمع ما بين نظامي الإدارة على أساس الأنشطة ABM يتطلب فقط المراحل الثلاثة الأولى .

### خلاصة الفصل

تطرقنا في هذا الفصل إلى أنواع نظم التكاليف (كلية ، معيارية ، هامشية) ومقوماتها و كذا أهدافها كما عرفنا المحاسبة التحليلية التي هي محاسبة التكاليف و أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية التي ظهرت لسد فراغ المحاسبة العامة ( نظام محاسبة الأوامر، المراحل ، المشتركة ، العمليات ، العقود).

و أخيرا الانتقادات الموجهة لها تعددت نظم التكاليف وكذا أنظمة محاسباتها و ركز كل نظام على أسس و مبادئ تخدم طبيعة المنشأة و خصوصيتها و ، تطبيقها يساعد المنشأة في:

- ❖ مواجهة سوق المنافسة بأسعار تنافسية
- ❖ التحكم الجيد في التكاليف
- ❖ التسعير الدقيق للمنتجات

إلا أن استخدام هذه الأنظمة بين وجود هفوات و فجوات غفل عنها مبتكريها من جهة

و أصبحت غير فعالة في ظل التقدم السريع الذي تشهده المنشأة من جهة أخرى ، لذلك وجهت لها عدة انتقادات ، مما أدى إلى ظهور ثلاثة أنظمة حديثة لمحاسبة التكاليف ثم التعرف على ABC و ABM ونظام التكلفة المستهدفة ، ويتبين أن كل الأنظمة تسعى إلى تقليص التكاليف خاصة غير المباشرة منها، كما أوضح نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الدور الذي يلعبه في اتخاذ القرار ومراقبة التسيير فضلا عن المزايا المنسوبة إليه في سد ثغرات التي غفلت عنها الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف.

المطلب الأول: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

المطلب الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

المطلب الثالث: التكلفة المستهدفة

# الفصل الثاني

### تمهيد :

إن طرح مسألة الكفاءة بشكل عام يحتاج في بداية الأمر إلى ضبط المعنى اللغوي لهذه العبارة ، فكلمة كفاءة يعبر عنها في كثير من الأحيان بألفاظ مختلفة تسوق إلى نفس المعنى ، كما أن طرح مسألة الكفاءة في المؤسسات لا يمكن أن يتم بالكيفية التي تتم في المشاريع الخاصة نظرا لارتباط المؤسسة بالسياسة العامة للدولة.

تعتبر الكفاءة الإنتاجية هدف تسعى إليه جميع المؤسسات الصناعية ، لذلك فهي تعمل جاهدة إلى تبني إستراتيجيات تضمن لها ذلك ، كما تعتبر اليد العاملة هي الوسيلة التي تحقق هذه الكفاءة لذلك وجب على الإدارة تزويد و تطوير مهارات أفرادها بشكل يضمن تحقيق أهدافها و زيادة رغبتهم في العمل من خلال تبني نظام حوافز فعال من أجل رفع الروح المعنوية لأفرادها ، بحيث تعتبر آلية تضمن لها رضا وظيفي و أداء جيد و بالتالي الرفع من الكفاءة الإنتاجية.

### المبحث الأول : ماهية الكفاءة الإنتاجية

#### المطلب الأول : مفهوم الإنتاجية

#### الفرع 01: تعريف الإنتاجية

بالرغم من أهمية موضوع الإنتاجية إلا أن وضع اطار لمفهومها مازال صعبا حيث تعددت مفاهيمها و تعاريفها و التي انطوت على أكثر من معنى يختلف باختلاف القصد من المفهوم، حيث تتضمن أبحاث الإنتاجية الكثير من التعاريف ، كما يرى الكثير من الناس أن زيادة الإنتاج ماهو إلا مرادف لزيادة الإنتاجية ، كما يستعمل الكثيرون الإنتاجية و يقصدون

## الفصل الثاني: مدخل للكفاءة الإنتاجية

بها معاني مختلفة ، و كما عبر عنها الباحث " أن الإنتاجية هي أكثر الكلمات غموضاً و أصعبها فهما و أكثرها في التطبيق ."<sup>1</sup>

كما عرفها كذلك الباحث " بأنها قياس مدى جودة تجميع الموارد في المؤسسات و استغلالها لتحقيق مجموعة من النتائج ، و هي تسعى للوصول إلى أعلى مستوى للأداء بأقل قدر من إنفاق الموارد ، كما يؤكد الكثير من الباحثين على أن الإنتاجية تعني في مضمونها الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج من العمل ، و بأنها الإستغلال الكفاء للموارد من قوى بشرية و رأس المال من المعدات و مواد الخام ، و هي تتضمن الحصول على أعظم و أفضل مخرجات من هذه المدخلات.<sup>2</sup>

يوجد عدة تعريف للإنتاجية أهمها :<sup>3</sup>

الإنتاجية هي كفاءة استخدام الموارد.

الإنتاجية هي نسبة المخرجات إلى المدخلات.

الإنتاجية تشمل الكفاءة و الفاعلية .

أما محمد طاهر درويش فقد عرف الإنتاجية بأنها : " هي الإستخدام الكفاء لكافة الطاقات و الموارد المتاحة في المؤسسة لتحقيق حجم الإنتاج المرغوب أو الخدمة الأفضل و تقديمها في الأوقات المناسبة و بالجودة العالية و التكاليف المنخفضة بهدف تحقيق كفاءة إنتاجية.<sup>4</sup>

بالنسبة لنجم عبود نجم : " يقصد بالإنتاجية الإستخدام الكفاء للموارد المستخدمة او استبدال هذه الموارد المستخدمة بأخرى( آلات أخرى أو عمال أكثر تأهيلا ، لتحسين الإنتاجية).<sup>5</sup>

تعرف الإنتاجية على أنها : " مقدار ما تنتجه الوحدة الواحدة من عوامل الإنتاج ، و في هذا الخصوص فإنه عادة ما يميز بين نوعين من مفاهيم الإنتاجية ، الإنتاجية الجزئية و تعني

<sup>1</sup>-hattonbakewell.k. mangement and productiviy, pergamon, press, london, 1980, p05.

<sup>2</sup>- عبد العزيز عبدوس، سياسة الانفتاح التجاري ودورها في تحسين الإنتاجية في المؤسسات الجزائرية كمؤشر تنافسية مع التركيز على مؤشر إنتاجية العامل، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 03، 2013، ص 165.

<sup>3</sup>- علي عبد الله، أثر البيئة على أداء المؤسسات العمومية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 1999، ص 05.

<sup>4</sup>- محمد الطاهر درويش، إشكالية إنتاج المعطيات الاقتصادية الكلية في نظام الحسابات الاقتصادية الجزائرية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، عدد 17 جوان، 2002، ص 46.

<sup>5</sup>- نجم عبود نجم، إدارة المعرفة المفاهيم والاستراتيجيات والعمليات، مؤسسى الورق للنشر، عمان، الأردن، ط1، 2005، ص 384.

## الفصل الثاني: مدخل للكفاءة الإنتاجية

مقدار ما ينتجه أحد عوامل الإنتاج كالعامل ، و رأس المال و الإنتاجية الكلية التي تعني مقدار ما تنتجه جملة عوامل الإنتاج.<sup>1</sup>

و في هذا الإطار عادة ما نميز بين نوعين من مفاهيم الإنتاجية:

**الإنتاجية الكلية:** التي تعني مقدار ما تنتجه جملة عوامل الإنتاج، فهي إذن العلاقة بين الناتج (المخرجات) و جميع عناصر الإنتاج التي استخدمت في الحصول عليه (المدخلات).

**الإنتاجية الجزئية:** مؤشر بين مخرج واحد و مدخل واحد، و تعني مقدار ما ينتجه أحد العوامل الإنتاج كالعامل و رأس المال، فهي نسبة بين المخرجات و عنصر واحد من العناصر اللازمة للحصول على المخرجات، و من هنا يمكن الحديث عن الإنتاجية الجزئية لرأس المال أو العمالة أو للموارد أو للمعدات و الآلات ... الخ.<sup>2</sup>

أما بالنسبة ل (Andrea vincent) فعرفها كما يلي: " الإنتاجية و قيل كل شيء يثبت العلاقة ما بين الإنتاج و بعض عناصر الإنتاج التي سمحت بالحصول عليه، أو بين الإنتاج و بعض عناصر الإنتاج التي سمحت بالحصول عليه."

و يقول كذلك: إن الإنتاجية تحدد و تقاس عن طريقة قسمة الإنتاج الذي يعبر عن بسط المعادلة أما مقامها فهو عنصر من عناصر الإنتاج كما يلي:<sup>3</sup>

$$\frac{\text{الإنتاج (الناتج)}}{\text{عناصر أو عنصر الإنتاج}} = \text{الإنتاجية}$$

من خلال هذا التعريف نلاحظ أن للإنتاجية مفهومين ، مفهوم الإنتاجية الإجمالية و ذلك بقسمة الناتج على كافة عناصر الإنتاج و مفهوم الإنتاجيات الجزئية ، و ذلك بقسمة الناتج على أحد أو بعض عناصر الإنتاج و بالتالي فإن هذا التعريف يعد شاملاً لإحتوائه على جميع المفاهيم المتعلقة بالإنتاجية ( الإنتاجية الإجمالية و الإنتاجيات الجزئية ).<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - عيسى محمد الغزالي، الإنتاجية وقياسها، سلسلة جسر التنمية، المعهد العربي للتخطيط الكويت، العدد الواحد وستون، 2007، ص 3.

<sup>2</sup> - فيصل شياد، قياس تغيرات الإنتاجية، دراسة حالة البنوك الإسلامية، دراسات اقتصادية إسلامية، مجلد 18، العدد 2، 2003، ص 155.

<sup>3</sup> - ملوح أحمد، إدارة الموارد البشرية ودورها في تحسين الإنتاجية بالمؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، ورقلة، 2013، ص 04.

<sup>4</sup> -françoisschaller: essai critique sur la nation de productivité, geneve, 1996, p 16.

## الفصل الثاني: مدخل للكفاءة الإنتاجية

كما تعتبر الإنتاجية مؤشر يستخدم لقياس حجم المدخلات المطلوب لتحقيق حجم معين من المخرجات، و العلاقة القائمة بين المدخلات من عناصر الإنتاج و المخرجات من السلع المنتجة.<sup>1</sup>

الإنتاجية هي مؤشر إقتصادي يستخدم لقياس فاعلية الإدارة في ادارة النشاط الإنتاجي، و يعبر عنه بنسبة مئوية بين الإنتاج ( المخرجات) و هي الناتج عن النشاط الإنتاجي و عناصر الإنتاج ( المدخلات) المستخدمة في العملية الإنتاجية و يستخدم في قياس ذلك وحدات العمل أو وحدات رأس المال أو ساعات العمل.<sup>2</sup>

و كثيراً ما يرتبط مفهوم الإنتاجية بمفهوم الكفاءة و يستخدمان بشكل تبادلي و هذا بسبب التداخل بينهما ، لأن دراسة الكفاءة لها علاقة بالإنتاجية ، حيث إنه إذا كان بنك ما أفضل من غيره ، فهذا يعني سيطرته على الجوانب التنظيمية و التقنية للوساطة المالية ، و تقديم مستوى جيد من الخدمات و تعني الكفاءة أيضاً تحسيناً للربحية ، و تقديم الخدمات بأقل الأسعار و بأفضل جودة.<sup>3</sup>

### الفرع 02 : أهمية الإنتاجية :

تكمن أهمية الإنتاجية في أنها تساعد على تنمية الأقتصاد الداخلي للمنشأة باستخدام ذات عناصر الإنتاج بدون زيادة ، مما يساعد في زيادة الناتج الكلي ، و ذلك باستخدام الموارد المتاحة إستخداماً أمثل ، و ليس بزيادة كمية الموارد المستخدمة و كذلك تعد مؤشراً مهماً يستدل من خلاله على درجة التقدم و التطور الذي يحظى به الإقتصاد القومي لأي بلد ، مما يعني تقدم المعيشة على المستوى القومي ، و من ثم تعتبر الإنتاجية المصدر الأهم للتنمية الإقتصادية و الإجتماعية في المجتمع . و تتمثل أهمية الإنتاجية على المستويات التالية من خلال :

#### 1-أهمية الإنتاجية على مستوى الإقتصاد الوطني :

تعتبر الإنتاجية ذات أثر كبير في نجاح المشاريع التنموية، كما تعتبر من عناصر التقدم اقتصادي أي بلد من البلدان، ومن هنا نجد أن زيادة الإنتاجية يحقق أقصى الأرباح الممكن

1- الخزاعي ماهر، دور إدارة الموارد البشرية في رفع الكفاءة الإنتاجية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق ،سوريا، 2009، ص06.

2- المنصور ناصر، إدارة العمليات الإنتاجية، دار الحامد للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى،الأردن ، 2009 ،ص36.

3- فيصل شيداء، المرجع السابق، ص 156.



لأصحاب الأعمال، كما زيادة الإنتاجية توفر السلع والخدمات التي يحتاجها المجتمع بأقل تكلفة ممكنة، وعلى ذلك يمكن إجمال أهمية زيادة الإنتاجية بنقاط التالية:

- 1- تحقيق الاستقلال الاقتصادي و الذي يعد من أهم عوامل الإستقلال السياسي .
- 2- توفير العملات الأجنبية عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد الأولية و التي تدفع فيها الدولة أموالاً طائلة خصوصاً إذا كانت هذه الموارد مستوردة .
- 3- زيادة الدخل القومي و الذي بدوره يؤدي إلى ارتفاع مستوى معيشة الأفراد و زيادة الرفاهية
- 4- الإنتاجية هي المصدر الوحيد لزيادة الثروة القومية ، فالاستخدام المنتج للموارد يقلل من الفاقد في الإنتاج و بالتالي يحافظ على الموارد النادرة من الضياع.<sup>1</sup>

### 2- أهمية الإنتاجية على مستوى المنشأة:

تعتبر الإنتاجية مؤشراً مهماً للحكم على مستوى الكفاءة الإدارية، وكيفية استغلالها لموارد المتاحة من أجل الحصول على أفضل النتائج وعلى ذلك فإن زيادة الإنتاجية يعني إمكانية زيادة الأجور العاملين، وإدخال التقنيات الفنية الحديثة لتطوير المنتج، ورفع المعدل المهاري للعمال، أي بمعنى محاولة الإدارة استغلال الموارد المتاحة لها الاستغلال الجيد، أما الفوائد التي تحققها زيادة الإنتاجية على مستوى المنشأة.<sup>2</sup>

- تحقيق الأرباح وزيادة القدرة على الاستثمار بتمويل ذاتي.
- 2- توسيع نطاق السوق عن طريق تقديم المزيد من السلع و الخدمات.
- 3- الاستخدام الكفء للطاقات الإنتاجية و من ثم خلق فرص للتوظيف و التشغيل.
- 4- زيادة مرتبات و أجور العمال ، و بالتالي النهوض بمستوى المجتمع ككل.
- 5- إنتاج كميات أكبر من الوحدات المنتجة بمجهود أقل و بموارد أقل ، مما يجعل السلعة أكثر قدرة على منافسة مثيلاتها في السوق.

### 3- أهمية الإنتاجية على مستوى الفرد :

زيادة إنتاجية الفرد يعني زيادة مساهمته و أهمية الدور الذي يلعبه في وظيفته . وإذا انخفضت الإنتاجية كان ذلك دليلاً على قلة مساهمته و انخفاض أدائه المكلف بهكما أن الفرد

<sup>1</sup> - حمود خضير و فاحوري هائل، إدارة الإنتاج و العمليات، دار الصفا للنشر، عمان، الأردن، 2001، ص46.

<sup>2</sup> - علي موسى حنان، الصحة و السلامة المهنية و أثرها على الكفاءة الإنتاجية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة الجزائر، 2007، ص 50.

يجني ثمار زيادة إنتاجيته، و كلما ارتفعت الإنتاجية كلما ارتفع دخل الفرد، و كلما ارتفعت درجة تقدير رؤسائه له، و كلما انخفضت إنتاجية الفرد فان ذلك يعني نقصا في الدخل و بعض من الآثار النفسية الأخرى كعدم رضا رؤسائه عنه.<sup>1</sup>

### 4- أهمية الإنتاجية على مستوى المجتمع :

تعتبر الإنتاجية من أهم المؤشرات للحكم على مدى رفاهية المجتمع ، و ذلك عن طريق ما تقدمه من سلع و خدمات لأفراد المجتمع ، من حيث الكمية و الجودة و مدى مقابقتها للتوقعات المستهلكين و توقيت الوصول إليهم ، و بالتالي تحقيق الرفاهية الإجتماعية للأفراد. هذا بالإضافة إلى أن ارتفاع الإنتاجية يعني إستغلال نوارد المجتمع البشرية و المادية التي تتميز بالندرة النسبية.

يتضح مما سبق أن الإنتاجية تعد من المؤشرات الرئيسية في تنظيم حياة المجتمع، كما أنها أداة مهمة في توزيع ثروة البلد على صعيدي الإنتاج و توجيه الموارد. و نستطيع القول إن هناك إجماع من الإقتصاديون حول الإنتاجية أنها المصدر الحقيقي للنمو الإقتصادي و الرفاهية الإجتماعية و تحسين مستوى المعيشة في أي بلد، مهما كان نوع النشاط الإقتصادي فيه. أن معدلات نمو الإنتاجية و تحليل عناصرها تعطي نظرة فاحصة للنشاط الاقتصادي ، و تكشف نواحي الضعف و القوة في هذا النشاط.<sup>2</sup>

### الفرع 03 : العوامل المؤثرة في الإنتاجية :

تتأثر الإنتاجية بعوامل كثيرة و متشعبة و ذات طبيعة متباينة، كما و أنها تتصف بالتداخل و الترابط و لكل عامل خصائصه الخاصة به و تأثيراته المختلفة عن العامل الأخر، و من طبيعة هذه العوامل أنها لا تتصف بالثبات ، فهي متغيرة تبعا للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية و السياسية و هي ذات علاقة تبادلية .

و مما لا شك فيه أن تحسين الإنتاجية لا يأتي إلا بتأدية الأعمال الصحيحة بطريقة صحيحة، و من أجل ذلك لابد لنا من معرفة العوامل التي تحدد الإنتاجية و تؤثر فيها، و لقد تنوعت تقسيمات تلك العوامل و من هذه التقسيمات:<sup>3</sup>

**النظام الاجتماعي:** إن السلوك الفرد يتأثر بظروف الاجتماعية السلبية السائدة في المجتمع مثل: عدم احترام الوقت، و عدم الجدية في تطبيق القوانين و اللوائح التنظيمية.

1- رائد خميس محمود حماد، أثر المرونة الاستراتيجية على تحسين الكفاءة الإنتاجية في شركة التوزيع الكهربائي محافظات غزة، رسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في إدارة الأعمال الجامعة الإسلامية، غزة، ص 30.

2- علي محمد عبد الوهاب، العنصر الإنساني في إدارة الإنتاج ، دار وهران للطباعة والنشر، القاهرة، 1984، ص 204.

3- فريد النجار، إدارة الجودة الشاملة و الإنتاجية و التخطيط التكنولوجي للتميز و الريادة و التفوق، الدار الجامعية للنشر، الطبعة الثانية ، الإسكندرية ، مصر ، 2007، ص 29.

## الفصل الثاني: مدخل للكفاءة الإنتاجية

**النظام الثقافي و التعليمي :**مدى توفر المؤسسات التعليمية و مراكز التدريب المهني التي تؤهل العاملين لسوق العمل .

**النظام السياسي و الإقتصادي السائد في الدولة :** هل هو نظام رأسمالي يعتمد على قوى السوق ، أم نظام إشتراكي يعتمد على التخطيط المركزي.

**السياسات النقدية و المالية:** و السياسات المتعلقة بالأجور و معدلات النمو الإقتصادي و الإستثمار في رأس المال البشري.

**اللوائح و القوانين و التشريعات العمالية :**تساهم تشريعات و قوانين العمل بقسط كبير في إنتاجية العمل، لأنها تشكل الجانب القانوني لعلاقات العمل ، إذ أنها تحدد مسؤولية كل عامل إنتاج في عملية الإنتاج ، ففي قانون العمل و العمال يتم تحديد حد أدنى للأجور و العلاقة بين الإدارة و العمال، و دور المنظمات العمالية ، و كذلك مقدار الضريبة المفروضة على دخول العاملين.

**القوى العاملة:** يؤثر مدى القوى العاملة كما و كيفا و سلبا و ايجابا على مستوى الإنتاجية، فالإستثمار في التربية و التعليم و التدريب من شأنه أن يوفر قوى عاملة ماهرة و مدربة و متففة و منتجة لها تأثيرا كبيرا على مستوى الإنتاجية<sup>1</sup>.

**التكنولوجيا المستخدمة :** و تشمل التغيرات في معدلات إستخدام التكنولوجيا بما فيها العمليات و التقنيات و الأجهزة و المعدات و الآلات ، و كلها لها تأثير على الإنتاجية.

**الطاقة الإنتاجية للمكانن و المعدات :** للمكانن و المعدات دور مركزي في التأثير على الإنتاجية، فأعمال الصيانة مثلا و ظروف تشغيل المكانن و المعدات و مدى إستغلال طاقتها يؤثر على الإنتاجية.

**توفر المواد الأولية الجيدة :** يقلل من الفاقد و الهدر في الإنتاج.

**الرغبة في العمل :** إن توفر الأمان الوظيفي للعاملين و تهيئة الظروف المادية و النفسية و علاقات العمل الجيدة و أجور عما عادلة ، و منح الحوافز و المكافآت المالية من شأنه أن يؤثر على الإنتاجية.

### الفرع 04: طرق قياس الإنتاجية :

إن قياس الإنتاجية يعتبر كفرع هام من دراسات الإنتاجية يتضمن خلط من علوم الاقتصاد و الإحصاء و الإدارة و من خلالها يمكن تحديد مواقع القوة و الضعف للمؤسسة

<sup>1</sup>- رائد خميس محمود حماد، المرجع السابق، ص31.

الاقتصادية، كما أنه لا يوجد نظام قياسي ثابت ومحدد عن قياس الإنتاجية، حيث توجد طرق مختلفة وعديدة تعتمد بالدرجة الأولى على توتر الإحصائيات والبيانات المتاحة، وإن ناتج أي وحدة إنتاجية يعتمد على جميع العناصر الداخلة في نشاطه، وإن هدف أي مشروع هو رفع مستوى الإنتاجية، وذلك من خلال خفض التكلفة الإجمالية.

يعتبر قياس الإنتاجية الخطوة الأولى في طريق تحسينها وزيادتها وهو يساعد في تحديد أسباب ضعف الإنتاجية وبالتالي الإشارة إلى مواطن الخلل والعلاج التي يمكن من خلالها رفع الإنتاجية، وإن كان هناك انحرافاً ما في مستوى الإنتاجية فإن استمرارية القياس تقود الإدارة إلى الاستغلال والحكم على مدى نجاح برامج تحسين الإنتاجية، وللوصول إلى معرفة مستوى هذه الأخيرة هناك عدة طرق لقياسها منها:<sup>1</sup>

### 1- قياس الإنتاجية الكلية:

تعرف الإنتاجية الكلية بأنها العلاقة بين المخرجات الكلية وجميع عناصر الإنتاج التي استخدمت للحصول عليها، وحسب هذا التعريف فإن الإنتاجية الكلية يرمز لها بالرمز TOTAL PRODUCTIVITY (TP). تساوي النسبة الحسابية بين كمية المخرجات الكلية ويرمز لها بالرمز TOTAL OUTPUT (TO) وكمية المدخلات الكلية المستخدمة للحصول عليها ويرمز لها بالرمز TOTAL INPUT (TI).

ويمكن التعبير عنها بالصيغة الرياضية التالية:

$$TP = \frac{\text{المخرجات الكلية TO}}{\text{المدخلات الكلية TI}} = \text{الإنتاجية الكلية}$$

تعتبر الإنتاجية الكلية مقياس مناسب لمدى التقدم في كافة مجالات المنشأة وهي تعكس مدى التقدم الذي يعترف الوحدة الاقتصادية بمعنى أن أي تقدم تحدثه الإدارة في مجال العمل يلقي انعكاساً مباشراً على مستوى الإنتاجية في تلك الوحدة الاقتصادية.<sup>2</sup>

تواجه عملية قياس الإنتاجية الكثير من المشاكل العملية في التطبيق، وذلك لاختلاف وحدات القياس وكذلك لتعدد المنتجات، وعليه يلجأ الكثير من الباحثين إلى استخدام القيم النقدية للمتغيرات أي احتساب الناتج والخدمات بالقيمة النقدية.

<sup>1</sup> - ملوح أحمد ، إدارة الموارد البشرية ودورها في تحسين الإنتاجية بالمؤسسة الاقتصادية (الصندوق الجهوي للتعاون الفلاحي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة، الجزائر، 2013، ص 04.  
<sup>2</sup> - حاتم جميل الحرازين، العوامل المؤثرة في إنتاجية العمل والأجور في قطاع الصناعة التحويلية الفلسطينية، خلال الفترة 1994-2012م، مجلة الأردنية للعلوم التطبيقية "سلسلة العلوم الإنسانية"، المجلد 18، العدد 01، 2016، ص 4.

## الفصل الثاني: مدخل للكفاءة الإنتاجية

وتعكس الإنتاجية الكلية مدى الكفاءة استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة (المادية والبشرية) بهدف الحصول على أكبر قدر ممكن من السلع والخدمات بنفس الكمية أو الكمية أقل من عناصر الإنتاج.<sup>1</sup>

فالمدخلات الكلية هي مجموع كميات العمل ورأس المال والموارد والطاقة الموظفة في الإنتاج، وإنتاجية العوامل الكلية هي أفضل مقياس للكفاءة الإنتاجية للاقتضاء الوظيفي (ولكن لصعوبة قياس الإنتاجية الكلية أدى الأمر إلى تحلي فائدتها العملية، لذلك تم اعتماد الإنتاجية الجزئية كمقياس للإنتاجية لسهولة قياسه.

$$\text{الإنتاجية الكلية} = \frac{\text{كمية الإنتاج}}{\text{رأس المال} + \text{العمل} + \text{المواد} + \text{الألات}}$$

### 2- قياس الإنتاجية الجزئية:

تعرف الإنتاجية الجزئية ويرمز لها برمز (PP) PARTIAL PRODUCTIVITY بأنها العلاقة بين حجم الإنتاج وكل عنصر من عناصر الإنتاج وتعبّر عنها بالصيغة الرياضية التالية:

$$PP = \frac{\text{المخرجات الكلية } TO}{\text{أحد عوامل الإنتاج } S} = \text{الإنتاجية الجزئية}$$

يمكن قياس الإنتاجية الجزئية لعناصر الإنتاج كل على حدة، فهناك إنتاجية العمل أو إنتاجية رأس المال أو إنتاجية المواد، بحيث تتميز بالبساطة وسهولة القياس إلا أنها لا تعطي نتائج دقيقة بدرجة كبيرة، لأنها توحى بوجود علاقة سببية بين الناتج والعنصر المواد قياسه في حين أنها ليست سوى علاقة كمية.

كما أنها تعتبر قياس أحد العناصر المدخلات للعملية الإنتاجية على الناتج النهائي وذلك من خلال قسمة الناتج (المدخلات) على العنصر المراد قياسه سواء أكان عنصر العمل أو المواد الأولية أو رأس المال أو الطاقة.<sup>2</sup>

فمثلاً: تعرف إنتاجية عنصر العمل بأنها العلاقة بين العمليات الإنتاجية وكمية العمل المستخدم في تلك العمليات أو بالأحرى هي علاقة صافي النتائج المحققة بعدد العمالة المستخدمة في عملية أو عمليات إنتاجية معينة خلال فترة زمنية محددة.

<sup>1</sup> - العلي وجيه عبد الرسول، الإنتاجية مفهومها، قياسها، العوامل المؤثرة فيها، دار الطليعة للنشر والتوزيع، لبنان، 1983، ص 183.

<sup>2</sup> - العلي الوجيه عبد الرسول، المرجع السابق، ص 719.

### 1- إنتاجية العمل:

يقصد إنتاجية العمل العلاقة بين المخرجات وقوة العمل (L) Lobor خلال وحدة زمنية معينة، ويرمز لها بالرمز (LP) LoborProductivity ويمكن التعبير عن ذلك بالصيغة الرياضية التالية:<sup>1</sup>

$$LP = \frac{TO}{L} = \frac{\text{المخرجات الكلية}}{\text{مقدار العمل المبذول لتحقيق الكلياناتح}}$$

يمكن قياس إنتاجية العمل بمقاييس متعددة، وذلك حسب الترتيب التالي:

#### أ- على أساس العاملين:

$$LP = \frac{TO}{NL} = \frac{\text{المخرجات الكلية}}{\text{عدد العاملين}}$$

وذلك لمعرفة مدى مساهمة كل عامل في قيمة الإنتاج

$$LP = \frac{AV}{NL} = \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{عدد العاملين}}$$

وذلك لمعرفة مدى مساهمة كل عامل في خلف القيمة المضافة

#### ب- على أساس ساعات العمل المبذولة:

$$LP = \frac{TO}{H} = \frac{\text{المخرجات الكلية}}{\text{ساعات العمل المبذولة}}$$

وذلك لمعرفة كمية الإنتاج في الساعة الواحدة

$$LP = \frac{AV}{H} = \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{ساعات العمل المبذولة}}$$

وذلك لمعرفة ما تحققه كل ساعة عمل من القيمة المضافة.

<sup>1</sup> - ماجد حسن هنية، العوامل المؤثرة على إنتاجية العاملين في القطاع الصناعي دراسة تطبيقية على القطاع الصناعي الخشبية في قطاع غزة ، متطلبات تكميلي لنيل درجة الماجستير في إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة ، غزة، فلسطين، 2005، ص 76.

ج- عدد أساس الرواتب الأجور:

$$SP = \frac{TO}{S} \frac{\text{المخرجات الكلية}}{\text{إجمالي الأجور والرواتب}} = \text{إنتاجية الإنفاق على العمل}$$

وذلك لمعرفة مدى مساهمة كل دينار من الأجور والرواتب في قيمة الإنتاج

$$SP = \frac{AV}{S} \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{إجمالي الأجور و الرواتب}} = \text{إنتاجية المنفق الدينار العمل}$$

وذلك لمعرفة مدى مساهمة كل دينار من الأجور والرواتب في القيمة المضافة.

### 2- إنتاجية رأس المال:

هي نسبة مساهمة عن رأس المال في تحقيق الناتج النهائي، أو بعبارة أخرى رأس المال هو عبارة عن الموجودات الثابتة الخاضعة للاستهلاك وتعتبر إنتاجية رأس المال مؤشرا لمدى استغلال الأموال المستثمرة في الأصول الثابتة من آلات ومعدات وأراضي ومباني ووسائل نقل والتي تساهم في الإنتاج.<sup>1</sup>

ويتم حساب قيمة إنتاجية رأس المال يرمز له برمز (CP) بالمعادلة التالية:

$$CP = \frac{TO}{NA} \frac{\text{المخرجات الكلية}}{\text{صافي الأصول الثابتة}} = \text{إنتاجية رأس المال}$$

### 3- إنتاجية المواد:

يقصد بإنتاجية المواد على أنها عملية الإنتفاع من المواد بأكبر قدر ممكن وتقليل التلف إلى أدنى حد ممكن، بحيث تشكل قيمة المواد الخام العنصر الأكبر في قيمة الإنتاج، وعلى ذلك فإن المحافظة على تلك المواد الخام وضمان استغلالها استغلال أمثل بشكل عنصر هام من عناصر تحقيق الكفاءة الإنتاجية.<sup>2</sup>

ويمكن حساب إنتاجية المواد الخام ويرمز له برمز (RP) ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

<sup>1</sup> - ماجد حسن هنية، المرجع السابق، ص 77.

<sup>2</sup> - ماجد حسن هنية، المرجع السابق، ص 78.

$$R = \frac{\text{المخرجات الكلية خلال فترة زمنية TO}}{\text{تكلفة المواد الخام خلال نفس الفترة RC}} = \text{إنتاجية المواد الخام}$$

يعتبر انخفاض هذه النسبة دليل على سوء استخدام المواد، وزيادة نسبة التالف منها، كما أن ارتفاع هذه النسبية هو غير دليل على عدم الإسراف والضياع والتبذير.

وفيما يلي عدة طرق لقياس إنتاجية المواد الأولية: <sup>1</sup>

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

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

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

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

3- **نسبة التصافي:** تختلف نسبة التصافي عن نسبة الشوائب في أن الأولى هي نسبة المادة الأولية الأصلية الصالحة لتصنيع بالمؤسسة وتحسب بالعلاقة التالية:

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

4- **معدل استعمال المواد:** يقصد بمعدل استعمال المواد تحديد الكمية المستعملة فعلا في إدراج المنتج المعنية، ونسبتها إلى الكمية المفروض أن تستخدم عند البدء في العمليات الصناعية اللازمة لإفراج هذا المنتج وتحسين بعلاقة التالية:

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

4- **طرق قياس أداء الآلات:**

<sup>1</sup> - أحمد سرور، بحوث العمليات في ميدان الإنتاج، مكتبة عين الشمس، الأردن، الجزء الأول، ص 22



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

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

2- معدل تكلفة تشغيل الآلة في الساعة: من دوران الآلة تنشيط معدل خطوتين أولهما يمثل المستوى القياسي والثانية المستوى الفعلي التي تظهره البيانات اليومية وتحسب بالعلاقة التالية:

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

**المطلب الثاني : مفهوم الكفاءة الإنتاجية و أهميتها**

**الفرع 1 :تعريف الكفاءة :**

أولا سوف يتم التطرق إلى تعريف الكفاءة بحيث تعرف الكفاءة : " على أنها نسبة المخرجات ( المتحققة ) إلى المخرجات القياسية أو المخططة.  
و يمكن التعبير عنها بالعلاقة التالية :

**الكفاءة = المخرجات المتحققة (الإنتاج الفعلي) ÷ المخرجات القياسية أو المخططة**

و هنا يتضح وجه العلاقة بين مفهوم الإنتاجية و مفهوم الكفاءة حيث أن الإنتاجية تعبر عن القدرة على الإنتاج في حين تعبر الكفاءة عن مدى تطابق الإنتاج الفعلي مع الإنتاج المخطط أي أن مؤشر الكفاءة يعد إختباراً معياراً لمؤشر الإنتاجية.<sup>2</sup>

كما يقصد بالكفاءة استخدام الموارد الإنتاجية المتاحة للمنظمة ( مدى الرشد في استخدام هذه الموارد)، بمعنى أنها ترتبط بعنصر التكلفة و العلاقة بين المدخلات و المخرجات.<sup>3</sup>

وتشير الكفاءة أيضاً إلى الطريقة الإقتصادية التي يتم بها إنجاز العمليات المتعلقة بالأهداف و عادة ما يعبر عنها من خلال النسبة بين المخرجات إلى المدخلات ، و ترتبط الكفاءة بالإستخدام الأمثل للموارد و التي تبنى على أهداف واضحة و موضوعية و عادلة

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

2- أحمد محمد مصري، إدارة الإنتاج والعلاقات الصناعية مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ص 238.

3- عاصم عبد الحق، دور اتحاد العمال في التدريب، مجلة الكفاية الإنتاجية العدد 01، يناير، 1987، ص 12 .

## الفصل الثاني: مدخل للكفاءة الإنتاجية

بالتالي استخدام الأساليب الصحيحة لتحقيق أهداف المنظمة و الاستراتيجية الصحيحة تتطلب وسائل و طرق سليمة و واضحة لتحقيقها.<sup>1</sup>

### الفرع 2 : مفهوم الكفاءة الإنتاجية:

ينبغي على أي مؤسسة أن تسعى جاهدة إلى تحسين و تنمية قدرات عاملها و تزيد من معارفهم و مهاراتهم و ذلك من خلال التخطيط لإجراء دورات تكوينية بغرض الحصول على يد عاملة مؤهلة قادرة على الإبداع و الابتكار و كفاءة ذات خبرة و مهارة ، فكلما زادت معارف و مهارات العاملين بالمؤسسة كلما أدى ذلك إلى رفع مستوى كفاءة الإنتاج.

يعرف محمد سعيد عبد الفتاح الكفاءة الإنتاجية : " هي نسبة المستخدم و المنتج أي بين المدخلات و المخرجات، بين الجهد المبذول و النتيجة المتحصل عليها ، النفقات و الإيرادات بين النفقات و الناتج.<sup>2</sup>

و حسين مهدي حسن زويلف يعرفها : " يمكن استخدام لفظ الكفاءة الإنتاجية للإستدلال على مدى القدرة على استخدام عناصر الإنتاج بصورة مجتمعة أو وفق كل عنصر على حدى.<sup>3</sup>

تعرف الكفاءة الإنتاجية على أنها : " الإستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج بهدف تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بمستوى معين و في وقت معين بأقل تكلفة ممكنة.<sup>4</sup>

تعرف على أنها : " هي العلاقة بين كمية الموارد المستخدمة في العملية الإنتاجية و بين الناتج من تلك العملية، و بذلك ترتفع الكفاءة الإنتاجية كلما ارتفعت نسبة الناتج المستخدم من الموارد.<sup>5</sup>

تعرف الكفاءة الإنتاجية : " بأنها العلاقة بين الناتج ( المخرجات)، و جميع عناصر الإنتاج التي استخدمت في الحصول عليه . " و على ضوء هذا المفهوم فإن الإنتاجية ترتفع إذا ارتفع حجم المخرجات مع ثبات المدخلات، و ارتفاع حجم المدخلات مع انخفاض حجم المدخلات، و هذه نظرة اقتصادية تجاه أعمال المنظمات.

1- نضال سلام بدر ، التدوير الوظيفي و دوره في الكفاءة الإنتاجية في الوزارات الفلسطينية ، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في تخصص القيادة و الإدارة ، جامعة الأقصى ، فلسطين ، غزة ، 2016 ، ص 45.  
2- محمد سعيد عبد الفتاح، الإدارة العامة، المكتب العربي الحديث للنشر، الإسكندرية، ط5، 1987، ص 315.  
3- مهدي حسن أوليف، إدارة الأفراد، مدخل كمي، دار مجدلاوي للنشر، الأردن، ط3، 1998، ص 232.  
4- أحمد عرفة، الإدارة الإنتاجية و الفراغ فعالية نظام و تخطيط ورقابة الإنتاج، دار النشر، عمان ، ط4، 1999، ص 51.  
5- علي سلمي، إدارة الأفراد و الكفاءة الإنتاجية، دار الغريب للنشر و التوزيع، القاهرة، 1985، ص 21.

## الفصل الثاني: مدخل للكفاءة الإنتاجية

كذلك يقصد بالكفاءة الإنتاجية الإستخدام الأمثل للموارد و الطاقات المتاحة بمعنى الإستفادة المثلى من عناصر الإنتاج المتاحة للوصول إلى أفضل إنتاج ممكن و بالتالي فهي تعتبر وسيلة لتحقيق المزايا الآتية:<sup>1</sup>

- تدعيم البنية الاقتصادية للمجتمع بزيادة العائد و من ثم إتاحة الفرص لزيادة المدخرات و الإستثمارات مما يؤدي إلى الإرتفاع بمستوى معيشة المجتمع .
- تمكن المستهلك من الحصول على السلع و الخدمات ذات جودة عالية و أسعار منخفضة.
- تمكن المستثمر من تحقيق أرباح ممتازة من خلال تلافي صور الضياع و الإسراف في الموارد.
- توفر للعاملين ظروف أفضل للعمل ووفرأ في الجهد و دخلاً أكبر .

### الفرع 3: أهمية الكفاءة الإنتاجية:

تستمد الكفاءة الإنتاجية أهميتها من اعتبارها إحدى المؤشرات الأساسية التي يمكن التعرف بواسطتها على مدى استخدام الموارد المتاحة بكفاءة ، بالإضافة إلى انها تعكس مدى كفاءة الإدارة العليا في التنسيق و حسن الإختيار بين البدائل وسلامة التوجيه و هذا ما يدعونا إلى التأكد على أهمية الكفاءة الإنتاجية التي تعتبر هدفاً أساسياً للإدارة في التصورات الحديثة ، و تتمثل أهمية الكفاءة الإنتاجية في العناصر التالية:<sup>2</sup>

1. إن التخلف يرجع في جزء كبير منه إلى التأخر في استخدام الفن الإنتاجي الحديث و الاستفادة من التقدم الفني ، مما يؤدي إلى انخفاض الكفاءة الإنتاجية للعمل و للموارد الأولية و للآلات و غيرها.
2. تظهر أهمية الكفاءة الإنتاجية من خلال محاولة الإدارة التوفيق بين جميع الأطراف ، حيث تواجه قوى ضاغطة في : المطالبة المستمرة للعملاء بتخفيض أسعار السلع و تحسين جودتها في نفس الوقت و في مطالبة العمال بتحسين الأجور و تخفيض ساعات العمل ، و تحسين ظروفه بالإضافة إلى اهتمام أصحاب راس المال بزيادة الأرباح .

1- عماد الدين أحمد السندي أحمد، دور التدريب في رفع الكفاءة الإنتاجية للعاملين بالمصارف، بحث تكميلي لنيل درجة البكالوريوس في الدراسات المصرفية والمالية، المعهد العالي للدراسات المصرفية والمالية، 2004، ص 38.

2- مهدي منير ، الكفاءة الإنتاجية و دورها في اختيار الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الصناعية ،دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، بسكرة ، الجزائر ، 2012، ص 33.

3. تظهر أهمية الكفاءة الإنتاجية على مستوى المؤسسة من حيث أنها مؤشر على مدى الإستغلال الفعال للموارد المتوفرة ، ووسيلة هامة لرسم سياسة الأجور و تخفيض التكاليف و مراقبة الإنتاج .
4. إن تحسين الكفاءة الإنتاجية يعتبر إحدى الوسائل الهامة التي يمكن الإعتماد عليها في تحقيق التوازن بين الصادرات و الواردات في الدول التي تواجه مشكلة العجز في الميزان التجاري .
5. ارتفاع الكفاءة الإنتاجية يؤدي بالضرورة بالنفع على العمال و المؤسسة و المجتمع ككل ، نتيجة ارتباطها المباشر بالمستوى المعيشي للفرد و المجتمع.

### الفرع 4: أبعاد الكفاءة الإنتاجية :

في إطار البحث عن الأبعاد التي تتفاعل فيما بينها لتشكل الإطار الفكري للكفاءة فقد وجد الباحث مجموعة من الأبعاد تتلخص فيما يلي :<sup>1</sup>

#### 1-الكفاءة الشخصية :

تشير إلى المهارات و القدرات التي يوظفها الشخص في التعامل مع المواقف والظروف المهنية مع إظهار و إبراز الجانب الشخصي للموظف في الحكم على شيء ما أو في اتخاذ قرار معين .

و هي قدرة العاملين على توظيف امكانياتهم و قدراتهم و مهاراتهم و استثماراتهم في التغلب على المواقف المهنية بصورة ملائمة ، و يمكن إجمال مصادر الكفاءة الشخصية في التالي :

- أ- **الإنجازات الأدائية :** و هي ما يحققه أداء الشخص من انجازات لذلك فإن الأداء الناجح بصفة يرفع توقعات الفاعلية في الأداء .
- ب- **الخبرات البديلة :** و تعبر عن الخبرات الغير مباشرة التي يكتسبها الفرد كالمعلومات و الخبرات المكتسبة من الآخرين .
- ت- **الحالة النفسية و الفسيولوجية :** تؤثر الحالة الفسيولوجية والإنفعالية و الوجدانية للفرد تأثيرا عاما على الكفاءة الشخصية له و على مختلف مجالات و أنماط الوظائف المعرفية و الحسية الخاصة به.

#### 2- الكفاءة المعرفية :

<sup>1</sup> - عصفور محمود، الاتجاهات نحو الممارسة العلاجية وعلاقتها بالكفاءة المهنية لدى العاملين في مراكز الصحة النفسية، رسالة مقدمة استكمال بمتطلبات نيل درجة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2017، ص 61.

هي المعلومات الأساسية و المعارف التي يمتلكها الموظف و التي يقدر من خلالها على القيام بالمهام الرئيسية الموكلة له في عمله على الوجه الصحيح و المناسب.

و هي المهام و المعلومات العلمية و العملية اللازمة التي يمتلكها العاملين للقيام بأعمالهم على أكمل وجه و يؤدي إكتساب الكفاءة المعرفية إلى التالي: <sup>1</sup>

- 1- تحسين عملية اتخاذ القرارات إذ تتخذ القرارات بشكل أسرع و أفضل .
- 2- تنفيذ القرارات التي تم إتخاذها بطريقة أفضل : إذ أنه ليس هناك حاجة ماسة لشرح و توضيح تلك القرارات.
- 3- يصبح الموظفون أكثر دراية و معرفة بوظائفهم و الوظائف المشابهة لها ، و نتيجة لذلك يصبح هؤلاء الموظفين قادرين على طرح و إبتكار مبادرات لإجراء تحسينات مؤثرة إضافة إلى تعلم إجراءات جديدة أسرع و أكثر فاعلية تتعلق بالعمليات المساعدة في تحسين العمل بخبرة و عقلانية.
- 4- يصبح الموظفون أكثر وعياً فيما يتعلق بعمليات التشغيل و محتوى و طبيعة المنتجات ووالخدمات و حاجات العملاء و الزبائن ، و سياسات الشركة و إجراءاتها ، و بالتالي يصبحون قادرين على إنجاز أعمالهم بجودة أفضل ، و يعملون على تصحيح الأخطاء دون حاجة إلى تدخل المشرفين.
- 5- يصبح الموظفون أكثر وعياً لما يحدث في بيئة العمل و بالتالي فإنهم يتفهمون ما يحدث بشكل أفضل .

### الكفاءة الأدائية :

تشير الكفاءة الأدائية إلى قدرة و مهارة الموظف في حسن إستخدام الحويلة ما بين المعارف التي يمتلكها و القدرة الشخصية له على إتمام الأعمال المختلفة المطلوبة منه ، كما انها تعبر عن إظهار العاملين لمهاراتهم و قدراتهم على أداء الأعمال المختلفة ، و إذا نظرنا إلى عناصر كفاءة الأداء نجدها تتكون من عدة عناصر هامة و هي: <sup>2</sup>

**المعرفة بمتطلبات الوظيفة :** وتشمل المهارة المهنية و المعرفة الكافية عن الوظيفة و المجالات المرتبطة بها.

<sup>1</sup> - حجازي رولا، أنماط الثقافة التنظيمية السائدة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة و علاقتها بإدارة المعرفة، رسالة مقدمة استكمال بمتطلبات نيل درجة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015، ص 61.

<sup>2</sup> - عبد القادر سعيد بنات، ضغوط العمل و أثرها على أداء الموظفين في شركة الاتصالات الفلسطينية في منطقة قطاع غزة، رسالة مقدمة استكمال بمتطلبات نيل درجة الماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، فلسطين، 2009، ص 34.

## الفصل الثاني: مدخل للكفاءة الإنتاجية

**نوعية العمل:** وتشمل الدقة والنظام والإتقان والبراعة وتنفيذ وتنظيم العمل والتحرر من الأخطاء.

**المثابرة و الوثوق:** و يدخل فيها التفاني و الجدية في العمل و القدرة على تحمل المسؤولية و إنجاز الأعمال في مواعيدها و مدى الحاجة للإشراف و التوجيه.

**كمية العمل:** تشمل حجم العمل المنجز في الظروف العادية و سرعة الإنجاز.

**الموظف:** وما يمتلكه من معرفة و مهارات و إهتمامات و قيم و اتجاهات و دوافع.

**الموقف:** و هو ما تتصف به البيئة التنظيمية حيث تنجز الوظيفة التي تتضمن مناخ العمل و الإشراف ووفرة الموارد و الأنظمة الإدارية و الهيكل التنظيمي .

### المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في الكفاءة الإنتاجية

إن تنوع و تشابك العوامل المؤثرة في الكفاءة الإنتاجية للأفراد جعل من الباحثين في هذا الموضوع يقدمون العديد من التصنيفات لهذه العوامل كل حسب مجال دراسته ، أي أنه لا بد من معرفة العوامل التي تؤثر على الكفاءة الإنتاجية نظرا لتعددتها و إرتباطها بالفرد و بمحيطه الاجتماعي و فيما يلي سيتم التطرق إلى أهم التصنيفات :

### العوامل الداخلية و الخارجية :

العوامل المؤثرة في الكفاءة الإنتاجية مجموعتين، عوامل داخلية و يقصد بها تلك التي يمكن للإدارة المؤسسة، وعوامل خارجية يقصد بها العوامل الناتجة عن الظروف البيئية المحيطة بالمؤسسة والتي لا يمكن للإدارة التحكم فيها لأنها خارج نطاق سيطرتها ورقابتها وهذا ما يوضحه الجدول التالي:<sup>1</sup>

### جدول رقم (09) يبين مجموعة العوامل الداخلية والخارجية للكفاءة الإنتاجية:

العوامل الخارجية	العوامل الداخلية
التكنولوجيا	الأفراد العاملين في المؤسسة
الوضع الاقتصادي العام	بيئة وتنظيم العمل داخل المؤسسة
بيئة الأعمال	سياسة المؤسسة
التشريعات الحكومية	المعلومات و الأنظمة الرقابة المستعملة
طلبات ( احتياجات ) المستهلك	عملية الإشراف داخل المؤسسة

<sup>1</sup> - حيمر صباح، الروح المعنوية و علاقتها بالكفاءة الإنتاجية للعامل ، دراسة ميدانية بمؤسسة المشروبات الغازية ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علم الاجتماع ، جامعة محمد خيضر ، كلية العلوم الإنسانية و الاجتماعية، بسكرة، الجزائر ، 2009، ص89 .

## الفصل الثاني: مدخل للكفاءة الإنتاجية

أنظمة الحوافز والمكافآت نوعية المعدات والآلات الأوضاع التنظيمية السائدة المواد الخام	التجديد والإبتكار العلاقات الصناعية
---	--

**المصدر:** حيمر صباح، الروح المعنوية و علاقتها بالكفاءة الإنتاجية للعامل ، دراسة ميدانية بمؤسسة المشروبات الغازية ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علم الاجتماع ، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الإنسانية و الاجتماعية، بسكرة، الجزائر، 2009، ص90.

### العوامل الفنية :

من ضمن هذه العوامل نذكر : نوعية الآلات و المعدات المستخدمة ، تصميم العمليات الإنتاجية ، جودة المواد الأولية، طرق و أساليب العمل .

و لا شك ان لمجموعة العوامل الفنية تأثيرها الواضح على مستوى و معدل تغير الكفاءة الإنتاجية ، فكمية و نوعية معدات الإنتاج المستخدمة ، جودة المواد الأولية، مواقع الآلات والمعدات ، تصميم جودة المنتجات ، حجم الوحدة الإنتاجية كلها عوامل تؤدي إلى إحداث تغيرات جوهرية على مستوى الإنتاجية. فقد أمكن بعض الصناعات توفير 90% من الوقت اللازم للإنتاج باستخدام الإنسان الآلي و المعدات الإلكترونية بدلا من الإنسان العادي و بذلك قل عدد الأفراد المطلوبين للعملية الإنتاجية ، و ارتفعت نتيجة ذلك معدلات الإنتاجية.<sup>1</sup>

### 2- العوامل الإنسانية :

إن الكفاءة تتوقف على الطريقة التي يؤدي بها الأفراد عملهم، و هذا ما يتطلب ضرورة توفر عنصرين أساسيين قائمين بالعمل هما :

#### أ-المقدرة على العمل :

إن المقدرة على أداء أي عمل تتكون من جزأين هما :

جزء مكتسب من التعلم و التدريب و الخبرة العلمية (المعرفة).

جزء يتعلق بقدرات الشخص الطبيعية (المهارات).

و هذا يعني أن عامل القدرة يتأثر بما يكتسبه الفرد من معارف و مهارات فضلا عن القدرات الطبيعية الموروثة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - صلاح الدين محمد عبد الباقي، مدخل تطبيقي معاصر، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 2004، ص499.  
<sup>2</sup> - الخزاعي ماهر، دور إدارة الموارد البشرية في رفع الكفاءة الإنتاجية ، مرجع سابق ، ص 09 .

## الفصل الثاني: مدخل للكفاءة الإنتاجية

### ب- الرغبة في العمل :

تتأثر رغبة الفرد في العمل بثلاثة عوامل أساسية هي :

1- **ظروف العمل المادية:** إن للظروف المادية للعمل و المتمثلة ( الحرارة ، الإضاءة ، التهوية ، الأمن ... الخ) مستوى معين يترتب عليه أداء العامل لعمله بكفاءة. و تحسن الظروف المادية للعمل عن ذلك المستوى لا يعني بالضرورة ارتفاع الكفاءة الإنتاجية. من ناحية أخرى فإنه يمكن لرفع الكفاءة الإنتاجية بتحسين ظروف العمل المادية إذا كانت تلك الظروف على مستوى أقل من المستوى المطلوب.

2- **ظروف العمل الاجتماعية:** إن من أهم المؤثرات الاجتماعية على الكفاءة الإنتاجية وجود التنظيم الغير الرسمي لجماعات العمال. حيث تتبع أهمية جماعة العمال كمحدد للكفاءة الإنتاجية من أن لكل منها تقاليد و أعراف يلتزم بها الأعضاء جميعاً، و للجماعة القدرة على الضغط على أعضائها للالتزام بتلك التقاليد.

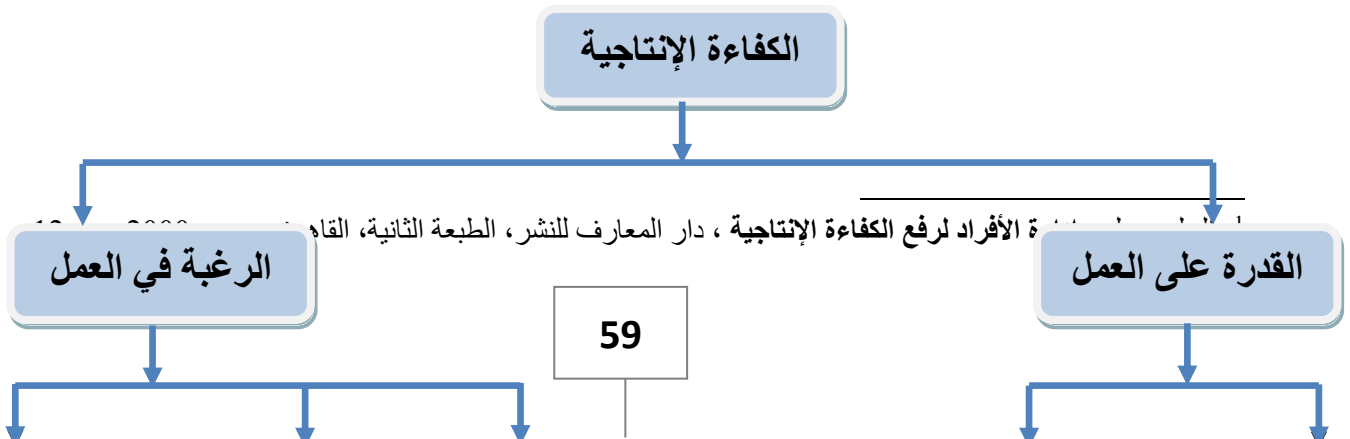
و يوقف تأثير الجماعة عن الكفاءة الإنتاجية على ثلاثة أمور:

- حجم الجماعة (العلاقة العكسية).
- درجة تماسك الجماعة و الترابط بين أفرادها ( علاقة طردية).
- أهداف الجماعة ( مدى التوافق او التعارض مع أهداف المشروع).

### 3- حاجات الأفراد:

- حاجات أولية ( مصدر إشباعها الرئيسي في العمل هو الأجر و استقرار العمل).
- حاجات اجتماعية (مصدر إشباعها الرئيسي هو علاقات العمل الرسمية و الغير الرسمية).
- حاجات ذاتية ( مصادر إشباعها هي فرص الترقى في العمل، و السلطة الصلاحيات الممنوحة للشخص في أداء عمله).<sup>1</sup>

الشكل رقم (05) يوضح محددات الكفاءة الإنتاجية



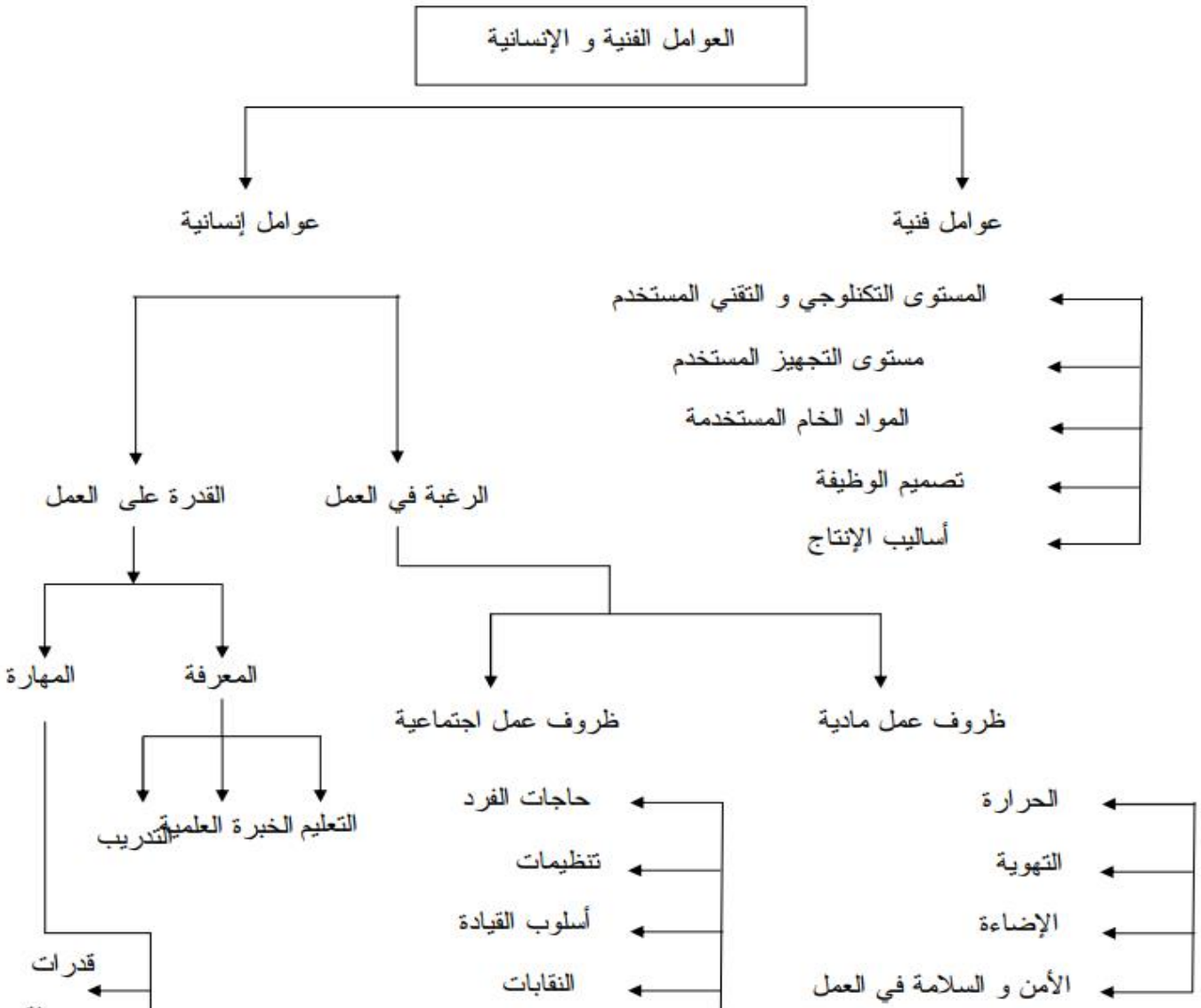


## الفصل الثاني: مدخل للكفاءة الإنتاجية

المصدر: رائد خميس محمود حماد، أثر المرونة الاستراتيجية على تحسين الكفاءة الإنتاجية في شركة التوزيع الكهربائي محافظات غزة، رسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في إدارة الأعمال الجامعة الإسلامية، غزة، ص 39.

كما وضع سترمستر تصنيفاً خاصاً، فنجد في مجموعة العوامل الفنية المستوى التكنولوجي، جودة المواد وكميتها وغيرها، أما المجموعة الثانية فقد قسمها إلى قسمين يتعلق القسم الأول بالقدرة على العمل والقسم الثاني بالرغبة في أداء العمل، وبناءً على هذا أوضح سترمستر أن الكفاءة الإنتاجية للعامل ترتبط بالإضافة إلى الجانب المادي والتقني بالعمل بالمجهود البشري لما له من دور كبير في أداء العمل والشكل الموالي يبين العوامل الفنية والإنسانية المحددة للكفاءة الإنتاجية للعامل.

الشكل رقم (06... ) يوضح مجموعة العوامل الفنية والإنسانية المحددة للكفاءة الإنتاجية



المصدر: علي السلمي، إدارة الأفراد والكفاءة الإنتاجية، دار غريب ، القاهرة، ط3، 1989، ص 37.

### المطلب الرابع : طرق قياس الكفاءة الإنتاجية

#### فرع 01 : قياس الكفاءة الإنتاجية:

إن قياس الكفاءة الإنتاجية في منظمات الأعمال يهدف للتعرف على المشكلات التي تواجه هذه المنظمات و التمهيد لاتخاذ إجراءات تصحيحية و بالتالي العمل على تحسين الأداء. و يرى البعض أن اتخاذ القيمة المضافة كمقياس يفي بالغرض ، و تعرف القيمة المضافة بأنها "العلاقة بين الإيراد الإجمالي المتحصل عليه من بيع السلع أو الخدمات معينة و بين إجمالي ما دفع إلى الموردين و المزودين، نظير مواد أو خدمات أخرى تتطلبها عملية الإنتاج."<sup>1</sup>

أي أن القيمة المضافة تتمثل في المكافأة الإجمالية لجميع الجهود المبذولة في إنتاج سلعة أو خدمة معينة، إذن فإذا كانت القيمة المضافة مقياسا للإنتاجية فإنها يمكن أن تزيد هذه الإنتاجية بطريقتين:

1. شراء المواد و الخدمات المختلفة من الموردين بأقل التكاليف و أحسن شروط ممكنة.
2. استخدام الموارد الداخلية بأعلى درجة من الكفاءة بالإضافة إلى هذا هناك الكثير من النواحي الأخرى التي تساعد على تحقيق أهداف المشروع الإنتاجي و هي على النحو التالي:
3. رسم السياسات العامة للمشروع بعد الدراسة الدقيقة لجميع الظروف المحيطة به الداخلية و الخارجية.
4. القضاء على الروتين و الاختصار قدر الإمكان في الأعمال الكتابية.
5. العمل على توفير مورد داخلي يمكن الاعتماد عليه لتوفير الإداريين المؤهلين لمقابلة حاجة المشروع في نموه و توسعه، على أنه من المصلحة أيضا إن تزود الإدارة كلما دعت الحاجة بأعضاء من الخارج حتى يمدوا المشروع بأفكار جديدة.
6. التحديد الواضح لمسؤولية و سلطة كل فرد، بصفة خاصة توضيح الحد الفاصل بين الإداريين و الخبراء الفنيين.<sup>2</sup>

#### فرع 02 : طرق قياس الكفاءة الإنتاجية

<sup>1</sup>-نضال بدر سلام ، التدوير الوظيفي و دوره في الكفاءة الإنتاجية في الوزارات الفلسطينية، رسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير ، جامعة الأقصى، فلسطين ، غزة ، 2016، ص 34.  
<sup>2</sup>-عز الدين سليمان، التنظيم الغير رسمي و الإنتاجية في مطاحن الحروش في الجزائر، رسالة الماجستير، جامعة منتوري قسنطينة ، الجزائر، 2008، ص73.

## الفصل الثاني: مدخل للكفاءة الإنتاجية

هناك عدة طرق و أساليب تمكننا من حساب الكفاءة الإنتاجية للعامل التي يمكن استخدامها من طرف المؤسسة بما يتناسب و ظروف العمل المتواجدة بها ، و فيما يلي سوف نتطرق لأهم الطرق أو الأساليب الأكثر إستعمالا :

**قياس الكفاءة الإنتاجية في الساعة :** و ذلك بقسمة كمية الإنتاج المحققة

أثناء المدة الزمنية المطلوب قياسها على عدد ساعات العمل خلال نفس المدة ، و تعطى بالعلاقة التالية :

$$\text{الكفاءة الإنتاجية للعمل} = \frac{\text{كمية الانتاج}}{\text{اجمالي عدد ساعات العمل}}$$

و ما يلاحظ على هذه الطريقة إنها بسيطة و سهلة التطبيق ، إلا أن المؤسسة تواجه بعض المشاكل عند تطبيقها ، و من أهم هذه المشاكل :

أنه يمكن فقط استخدامها في المؤسسات التي تنتج منتوجا له مواصفات ثابتة (نمطية) قد تدفع العمال إلى محاولة رفع كفاءتهم الإنتاجية إلى أقصى حد عن طريق تحميل الآلات فوق طاقتها ، مما يؤثر سلبا على استعمال الآلة (تسريع اهتلاكها) ، و هذا ما يؤثر على الطاقة الإنتاجية للمؤسسة على المدى البعيد.

**قيمة ناتج العمل في وحدة زمنية مع تثبيت الأسعار :** حسب هذه الطريقة يتم قياس الكفاءة الإنتاجية عن طريق قسمة مجموع قيم المنتجات خلال فترة زمنية معينة على مجموع ساعات العمل المستخدمة في الإنتاج و تعطى بالعلاقة التالية :

$$\text{الكفاءة الإنتاجية للعمل} = \frac{\text{مجموع قيم المنتجات}}{\text{مجموع ساعات العمل}}$$

و تتميز هذه الطريقة بالدقة وذلك في حال ثبات الأسعار ، و لكن باعتبار ان الأسعار غير ثابتة بحيث تكون معرضة للتقلب من حين لآخر ، نتيجة لظروف العرض و الطلب في السوق أو نتيجة لسياسة الدولة السعرية، فإنه يجب إلغاء تأثير الفروق السعرية عند استخدام هذه الطريقة و يمكن تجنب هذه الفروق السعرية عن طريق حساب قيم المنتجات لجميع السنوات المعينة بأسعار ثابتة<sup>1</sup>.

**طريقة القيمة المضافة بواسطة العامل في الساعة :** يتم قياس الكفاءة الإنتاجية للعامل بالقيمة المضافة التي تحسب بطرح مبلغ المبيعات من قيمة المستلزمات التي استخدمت في عملية

<sup>1</sup> - عمر وصفي عقيلي، إدارة الموارد البشرية المعاصرة ، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، ط2005، 1، ص 32.

## الفصل الثاني: مدخل للكفاءة الإنتاجية

الإنتاج خلال فترة زمنية محددة ، و تقارن تلك القيمة بكمية العمل المستخدمة ، أي ان إنتاجية العامل تقاس في هذه الحالة بقسمة القيمة المضافة خلال فترة معينة على عدد ساعات العمل أو على عدد العمال في نفس الفترة ، و تعطى بالعلاقة التالية:

$$\text{الكفاءة الإنتاجية للعامل} = \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{عدد ساعات العمل أو عدد العمال}}$$

### الفرع 3 أهمية قياس الكفاءة الإنتاجية :

تكمن أهمية الكفاءة الإنتاجية في أنها :<sup>1</sup>

1. تمثل أحد الأدوات الرقابية في مجال الرقابة على الإنتاج للتمكن من الوقوف على مراكز القوة والضعف والبحث عن أسبابها وعلاجها .
2. تعتبر الكفاءة الإنتاجية مقياساً لمكافأة العاملين و معياراً للمرشحين للترقيات و تكشف عن قدرات و مواهب العاملين.
3. يعتبر قياس الكفاءة الإنتاجية مهما لإستخدامه في أغراض التخطيط و المتابعة و التقييم
4. يؤدي إرتفاع الكفاءة الإنتاجية إلى زيادة الدخل الوطني و إرتفاع أرباح الشركات و بالتالي دخل الأفراد العاملين مما ينعكس على زيادة المدخرات.
5. تعتبر الكفاءة الإنتاجية عنصراً أساسياً من عناصر النمو و التقدم الإقتصادي و هدفاً مهماً للإدارة الحديثة.

### المبحث الثاني : كيفية تخفيض التكاليف و علاقتها بالإنتاج

#### المطلب الأول: تكاليف الإنتاج في المدى القصير

يتميز المدى القصير بثبات أحد او بعض عناصر الإنتاج، وتنقسم تكاليف الإنتاج الخاصة بالمؤسسة في المدى القصير إلى أنواع:

#### أ- التكاليف الكلية (TC)(TOTAL COST):

تتمثل التكاليف الكلية في مجموع ما يتكلفه المشروع لإنتاج حجم معين من الناتج خلال مدة زمنية، أي موضوع قيمة خدمات عناصر الإنتاج المستخدمة في عملية الإنتاج وبالتالي فإن

<sup>1</sup> - جمال عبد الكريم، إدارة المواد البشرية ، دار الحامد للنشر و التوزيع، ط1، الأردن، 2015، ص 105.

## الفصل الثاني: مدخل للكفاءة الإنتاجية

تكاليف الإنتاج تشمل على أجور العمال واثمان المواد الأولية وقيمة استهلاكات رأس المال الثابت أو الأصول الثابتة في المشروع خلال فترة الإنتاج.

1- **التكلفة الكلية الثابتة:** تتمثل في تكلفة عناصر الإنتاج الثابتة التي لا تغير مع تغير حجم الإنتاج حتى وإذا كان حجم الإنتاج مساويا للصفر ويرمز للتكلفة الكلية الثابتة بـ (TFC).

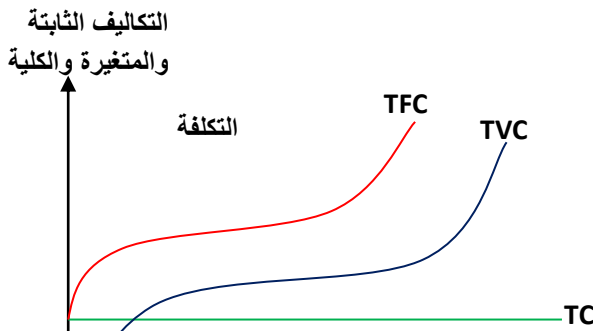
2- **التكلفة الكلية المتغيرة:** هي تكلفة عناصر الإنتاج المتغيرة اللازمة لإنتاج السلع أي التي تغير مع تغير حجم الإنتاج، فإذا كانت الكمية المنتجة تساوي صفرا فإن التكلفة الكلية المتغيرة تساوي صفرا أيضا، ويرمز للتكلفة الكلية المتغيرة بـ (TVC).<sup>1</sup>

**التكلفة الكلية = التكلفة الكلية الثابتة + التكلفة الكلية المتغيرة**

$$TC = TFC + TVC$$

وتجدر الإشارة إلى أن التكلفة الكلية تساوي التكلفة الكلية الثابتة عندما يكون حجم الإنتاج صفرا، حيث تكون التكلفة الكلية المتغيرة وتزايد الكلية بتزايد حجم الإنتاج، وذلك بسبب ارتفاع حجم التكلفة المتغيرة.

الشكل رقم (07) منحنيات التكلفة الكلية:



المصدر: عيادي دنيا ، دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الانتاجية، دراسة حالة مؤسسة النسيج و التجهيز ، مذكرة مقدمة لمتطلبات نيل شهادة الماستر ، جامعة محمد خيرة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، بسكرة ، الجزائر، 2014، ص 65.

نلاحظ أن التكلفة الكلية، التكلفة المتغيرة والتكلفة الثابتة هي المسافة الواقعة بين منحنى التكلفة الكلية ومنحنى التكلفة الكلية المتغيرة عبارة عن حجم التكلفة الكلية الثابتة، وذلك عند جميع مستويات الإنتاج المختلفة، ويكون منحنى التكلفة الكلية الثابتة خطا مستقيما ولا يبدأ

<sup>1</sup> - عيادي دنيا ، دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الانتاجية، دراسة حالة مؤسسة النسيج و التجهيز ، مذكرة مقدمة لمتطلبات نيل شهادة الماستر ، جامعة محمد خيرة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، بسكرة ، الجزائر، 2014، ص 60.

## الفصل الثاني: مدخل للكفاءة الإنتاجية

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

### ب- التكاليف الحدية:

وهي التغير في التكاليف الكلية الناتج من تغير الإنتاج بوحدة واحدة أو هي تكلفة الوحدة الإضافية من الناتج ويرمز لها بـ MC

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

التكاليف الحدية =  $\frac{\text{التغيير في التكاليف الكلية}}{\text{التغيير في حجم الإنتاج}}$

### ج- التكاليف المتوسطة:

ويمكن نضيف التكاليف المتوسطة إلى ثلاثة أنواع:

#### 1- متوسط التكلفة الثابتة:

وهي عبارة عن التكلفة الكلية الثابتة مقسومة على حجم الإنتاج ويمكن احتساب متوسط التكلفة الثابتة (AFC) كما يلي:<sup>1</sup>

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

#### 2- متوسط التكلفة المتغيرة :

وهي عبارة عن التكلفة الكلية المتغيرة مقسومة على حجم الإنتاج ويمكن حساب متوسط التكلفة المتغيرة (AVC) كما يلي:

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

#### 3- متوسط التكلفة الكلية:

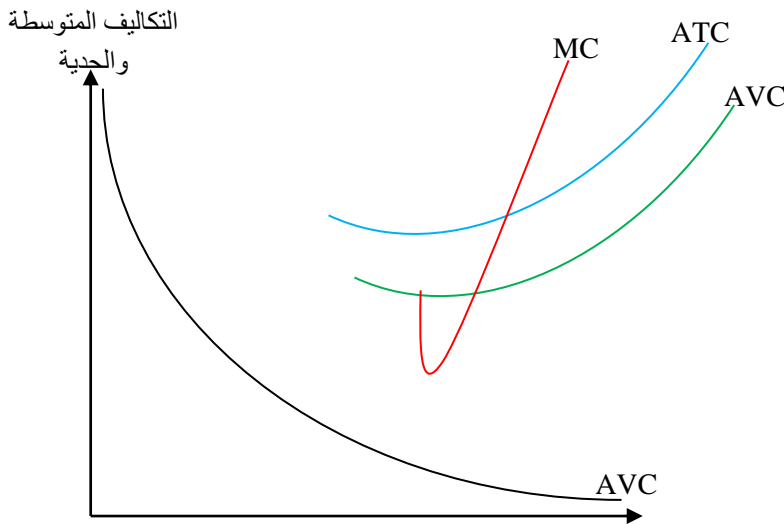
<sup>1</sup>- عيادي دنيا ، مرجع سابق ، ص 61.

## الفصل الثاني: مدخل للكفاءة الإنتاجية

و هي عبارة عن مجموع متوسط التكلفة الثابتة و متوسط التكلفة المتغيرة، و يمكن حساب متوسط التكلفة الكلية كما يلي:

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

الشكل رقم (08) منحنيات التكلفة المتوسطة والحدية:



المصدر: عيادي دنيا ، دور الإنتاجية التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية، دراسة حالة مؤسسة النسيج و التجهيز ، مذكرة مقدمة لمتطلبات نيل شهادة الماستر ، جامعة محمد خيرة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، بسكرة ، الجزائر، 2014، ص 64.

نلاحظ من الشكل أنه يتناقص منحنى متوسط التكلفة الثابتة مع ارتفاع حجم الإنتاج، بينما يتناقص منحنى متوسط التكلفة الكلية ومتوسط التكلفة المتغيرة في البداية إلى أن يصل منهما إلى أدنى نقطة. ويبدأ من منحنى متوسط التكلفة الكلية ومنحنى متوسط التكلفة المتغيرة بالارتفاع بعد ذلك.

## الفصل الثاني: مدخل للكفاءة الإنتاجية

نلاحظ أن المسافة بين كل من منحني متوسط التكلفة المتغيرة ومنحني متوسط التكلفة الكلية تناقص مع ارتفاع حجم الناتج، حيث أن هذه المسافة هي متوسط التكلفة الثابتة وأخيرا يقطع منحني التكلفة الحدية في جزئه الصاعد كلا من منحني متوسط التكلفة المتغيرة ومنحني متوسط التكلفة الكلية في أدنى نقطة لهما.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني : تكاليف الإنتاج في المدى الطويل

تكون جميع عناصر الإنتاج متغيرة في المدى الطويل ، حيث لا يوجد هناك أي عنصر إنتاجي متغير . و من ثم فإن الطاقة الإنتاجية للمؤسسة تكون متغيرة ، بحيث تستطيع المؤسسة التوسع في حجمها كزيادة حجم المصنع ، زيادة العمالة المستخدمة ، شراء آلات جديدة و هكذا) و تختار المؤسسة الحجم الأمثل للإنتاج و الذي يضمن تخفيض التكاليف التي تتحملها المؤسسة .

#### أ- التكلفة الكلية الخاصة بالمدى الطويل :

بما أن المؤسسة تنتج في المدى الطويل ، فلا يوجد عنصر إنتاجي ثابت في هذه الحالة ، و من ثم لا توجد هناك تكلفة ثابتة سواء كانت تكلفة ثابتة أو تكلفة كلية متوسطة . و يمكن تعريف التكلفة الكلية الخاصة بالمدى الطويل ، بأنها إجمالي التكلفة الكلية لإنتاج كمية معينة من السلعة أو الخدمة ، و ذلك عندما تكون المؤسسة قادرة على تغيير جميع عناصر الإنتاج .ب- التكلفة المتوسطة الخاصة بالمدى الطويل :

تعرف التكلفة الخاصة بالمدى الطويل ، بأنها إجمالي التكلفة الكلية في المدى الطويل مقسومة على عدد الوحدات المنتجة :

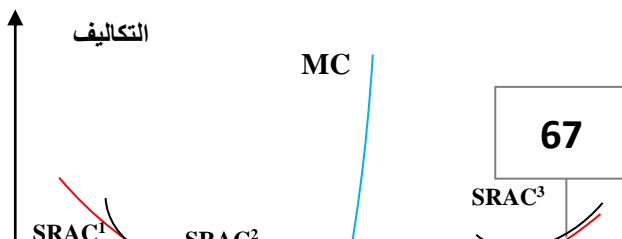
$$LRAC = \frac{LRTC}{Q}$$

#### ج- التكلفة الحدية الخاصة بالمدى الطويل :

و هي عبارة عن حجم التغير في التكلفة الكلية الخاصة بالمدى الطويل الناجم عن تغير حجم الإنتاج بوحدة واحدة :

الشكل رقم (09) التكلفة الحدية

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



1- عيادي دنيا ، مرجع سابق ، ص62.



المصدر: عيادي دنيا ، دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الانتاجية، دراسة حالة مؤسسة النسيج و التجهيز ، مذكرة مقدمة لمتطلبات نيل شهادة الماستر ، جامعة محمد خيرة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، بسكرة ، الجزائر، 2014، ص 66.

نلاحظ أنه يبدأ منحنى متوسط التكلفة الكلية في المدى الطويل بالإنخفاض مع زيادة حجم الانتاج. و يعني هذا انه كلما توسعت المؤسسة في الإنتاج، كلما انخفضت تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة. و تسمى هذه المرحلة بمرحلة "اقتصاديات الحجم" أو "وفرات الحجم". يصل منحنى متوسط التكلفة الكلية في المدى الطويل الى أدنى مستوى له ، و يمثل هذا المستوى أقل مستوى تكلفة بالنسبة للانتاج في المدى الطويل. و يسمى هذا المستوى بالحجم الأمثل للانتاج في المدى الطويل. و يبدأ منحنى متوسط التكلفة الكلية في المدى الطويل بالإرتفاع، مما يعني ارتفاع التكلفة مع ارتفاع حجم الانتاج و تسمى هذه المرحلة بمرحلة "تبذيرات الحجم". و تجدر الإشارة الى ان منحنيات التكلفة المتوسطة الخاصة بالمدى القصير (SRAC)، تقع داخل منحنى التكلفة المتوسطة الخاصة بالمدى الطويل (LRAC)، و لذلك يعتبر منحنى التكلفة المتوسطة الخاصة بالمدى الطويل (LRAC)، منحنى غلافي لجميع منحنيات المدى القصير و في النهاية يقطع الجزء الصاعد من منحنى التكلفة الحدية الخاصة بالمدى الطويل منحنى التكلفة المتوسطة الخاصة بالمدى الطويل في أدنى مستوى لمنحنى التكلفة المتوسطة.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: تخفيض التكاليف

لقد نال تخفيض التكاليف اهتمام الكثير من الباحثين فقد عرف أحد الباحثين فلسفة تخفيض التكاليف على أنها عملية تحقيق الوفورات في تكاليف الأنشطة من خلال تخفيض الوقت و الجهد اللازم لإتمامها، أو من خلال إستبعاد بعض الأنشطة المتداخلة و التي لا تضيف أي قيمة للمنتجات بشرط أن يكون إستبعادها غير مؤثر على جودة و خصائص المنتج .

<sup>1</sup>-عيادي دنيا ، مرجع سابق ، ص67.

إنّ تخفيض التكاليف بالمعنى المطلق هو تخفيض في الرقم الإجمالي للنقود، وهذا النوع قد يتم بدون تخطيط أو جهود إدارية، مثل أن يكون سبب انخفاض هو تخفيض في كمية الإنتاج وبهذا تكون النتيجة الفعلية هي ارتفاع التكلفة وليس انخفاضها وهذا ليس هو المقصود وإنما المقصود هو تخفيض المجالات اسراف والضياع الحتمي و تخلص من تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة.<sup>1</sup>

و بناء على ما سبق عرضه فإن فلسفة تخفيض التكاليف تركز بشكل أساسي على تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بما يقلل من مجالات الإسراف و سوء الاستخدام و يوجه التكلفة إلى الأنشطة الضرورية التي تضيف قيمة حقيقية للمنتج، مع تحقيق رضا العملاء من خلال تقديم المنتج بالجودة و المواصفات المميزة و بأقل سعر ممكن مقارنة بأسعار المنافسين ، و من هذا المنطلق ينبغي أن يأخذ تخفيض التكلفة شكلا متحركا بدلا من الوضع الساكن الذي تم الإعتياد عليه. كما يوجد العديد من الدوافع و الأسباب التي تدفع المنظمات إلى استخدام العديد من الأساليب و الإستراتيجيات من أجل تخفيض تكاليف المنتجات و الخدمات، و يمكن عرض تلك الدوافع على النحو التالي:<sup>2</sup>

### 1- مواجهة مشكلة إنخفاض الأسعار :

تبدأ الحاجة إلى عملية تخفيض التكلفة لمواجهة مشكلة إنخفاض الأرباح ، فإذا كانت المنتجات و خدمات المنظمة عرضة لإنخفاض الأسعار فإنه يجب أيضا تخفيض التكاليف لمواكبة تلك التغيرات، و من المفيد للمنظمة أيضا تأكيد إختبار توقعات المنتجات لاتخاذ القرارات بشأن الإنتاجية في حالة حدوث انخفاض كبير في الأسعار مع مراقبة نتائج المنظمات الأخرى الموجودة في نفس الصناعة لتحديد مدى مرونة السعر هذا و تعتبر الإنخفاضات السريعة في الأسعار مشكلة خاصة عندما يمكن للمنافسين الجدد الدخول بسهولة إلى السوق و خفض الأسعار .

### 2- بساطة فلسفة تخفيض التكاليف مقارنة بعملية زيادة الإيرادات:

تعد عملية تخفيض التكاليف الطريقة الأسهل لزيادة الربح المتوقع على المدى القصير ، و المحرك الرئيسي للنمو على المدى الطويل اذا تم تنفيذ منهجية التخفيض بشكل مناسب و صحيح و ذلك لان عملية تخفيض التكاليف تقع بالكامل تحت رقابة المنظمة بداية من تحديد مجال خفض التكلفة و حتى تنفيذ استراتيجية التخفيض، و تختلف عملية تخفيض التكاليف عن عملية زيادة الإيرادات من خلال استخدام العديد من الأساليب المختلفة و التي يتخللها عدم التأكد عند تطبيقها مثل التسعير و تحديد هامش المساهمة و ردود فعل المنافسين و المصالح

1- نبيه بن عبد الرحمان الجبر، نحو المنهج المقترح لتخفيض التكاليف في منشآت الصناعية السعودية، دراسة ميدانية، مجلة الدراسات المالية والتجارية العلوم الإدارية، جامعة القاهرة، كلية التجارة، بن سويف، العدد 03، سبتمبر (1997)، ص 187.

2- ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، دراسة ميدانية المشروعات الصناعية في مدينة جدة، رسالة للحصول على درجة ماجستير في قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، السعودية، ص 46.

الحكومية ، لذلك فإن عملية تخفيض التكاليف تعد من أبسط الطرق لزيادة القدرة التنافسية و تحسين التدفقات النقدية.

### 3- وجود قاعدة من التكاليف الثابتة لدى المنظمة:

تعتبر التكاليف الثابتة عن التكلفة التي لا تتغير على المدى الطويل حتى مع حدوث تغيرات في حجم المبيعات أو مستويات النشاط الأخرى، و يرتبط هذا النوع من التكلفة بفترة من الزمن مثل دفع الإيجارات، و يتطلب المستوى المرتفع للتكلفة الثابتة أن تحافظ المنظمة على مستوى مرتفع من الإيرادات لتجنب حدوث الخسائر، فقد تمتلك بعض المنظمات قاعدة كبيرة من التكاليف الثابتة بشكل استثنائي و ذلك بسبب استخدام مستويات مرتفعة من التشغيل الآلي ، أو لأن السوق يتطلب قدرا كبيرا من المعدات من أجل المنافسة ، و تعني قاعدة التكاليف الثابتة المرتفعة أن المنظمة يجب أن تعمل بنسبة مئوية مرتفعة نسبيا من أجل تحقيق الربح <sup>1</sup>.

### 4- الحد من التكاليف المتزايدة:

تعرف التكاليف المتزايدة على أنها التراكم البطيء في إجمالي التكاليف مع مرور الوقت ، و تعتبر مشكلة مستمرة تخفض من قدرة المنظمة على العمل و لايمكن التعرف عليها في الأجل القصير ، كما أنها لا تكونحدث مفاجيء لذلك فإن الإدارة لا تكون متحمسة لاتخاذ إجراءات التخلص منها، و عند هذه النقطة ستكون هناك حاجة إلى قدر أكبر من الجهد للعودة إلى مستوى الربحية السابقة إذا لم يتواجد داخل المنظمة فلسفة حقيقية و فعالة و مستمرة لتخفيض التكاليف المتزايدة.

## المطلب الرابع : أساليب تحسين الكفاءة الإنتاجية

### 01- أسلوب ادارة الجودة الشاملة:

من أشهر المداخل المتبعة لتحسين المستمر في الوقت الحالي مدخل ادارة الجودة الشاملة (TQM) و الذي يقوم على مواجهة كل مشكلة على حدة و ايجاد الحل المناسب لها مما يضيف الى التحسن في مستوى أداء الشركة و ذلك من خلال تكوين فرق عمل أعضاؤها من العمال التشغيليين في خطوط الانتاج، تكون مهمتها ايجاد حلول بطريقة منظمة و تلقائية للمشاكل التي تظهر في بيئة الانتاج بهدف تحسين جودة الانتاج و ظروف العمل، حيث يطلق على فرق العمل المكونة لحل المشاكل اسم حلقات الجودة Quality circles و يوجد لكل

<sup>1</sup>- فهيم أبو العزم محمد، دور محلل النظم في خفض التكاليف النشاط التجاري ، مجلة المحاسبة ، الرياض ، الجمعية السعودية للمحاسبة ، العدد 19، 1998، ص 29.

حلقة قائدا و مساعد له بالاضافة الى الأعضاء من العاملين و الخبراء بظروف العمل و بيئة الإنتاج.<sup>1</sup>

### تعريف ادارة الجودة الشاملة:

ان ادارة الجودة الشاملة هي أسلوب اداري يتمحور حول اجراء النجاح طويل الأمد من خلال اضاء الزبائن, عن طريق تحقيق جودة الانتاج في جميع المراحل, و تأكيد تحسين النوعية, بمعنى تحقيق ارتفاع معدل الانتاجية بشكل مستمر.<sup>2</sup>

يعرف معهد الجودة الفدرالي: ادارة الجودة الشاملة منهج تطبيقي شامل يهدف الى تحقيق حاجات و توقعات العمل حيث يتم الاستخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات و الخدمات في المنظمة.

### أهمية ادارة الجودة الشاملة:

تشكل الجودة منذ ان تم استخدامها أهمية كبيرة بالنسبة للعملية الانتاجية أو العاملين في المنظمة, كما أنها تشكل أهمية خاصة للمستفيدين من خدمات هذه المنشآت و قد تمكنت بعض المنظمات من تحقيق فوائد ايجابية مباشرة لتطبيقها هذا الأسلوب بحيث تكمن أهميته فيمايلي:<sup>3</sup>

- 1- تخفيض تكاليف الجودة بمعنى أنه كلما تم تحسين الطرق و الأساليب الوقائية أدى ذلك الى انخفاض التكاليف و ارتفاع مستوى الجودة.
- 2- تخفيض عيوب الانتاج و الجودة و رضا العميل.
- 3- زيادة الفاعلية و تخفيض المخزون و تحقيق الأخطاء و تخفيض تأخير التسليم.
- 4- زيادة حصة السوق و تخفيض التكاليف.
- 5- زيادة الابتكارات و التحسين و رفع الكفاءة الانتاجية.
- 6- زيادة الأرباح و زيادة الانتاجية.
- 7- زيادة المبيعات و تخفيض التكاليف و خفض زمن دورة الانتاج.

### 3-أسلوب ستة سيجما:

<sup>1</sup>-محمد فالح، الجودة الشاملة رفضها الأمريكيون ثم استوردتها اليابان، مجلة المعرفة العدد 108 ماي، 2004، ص 48.  
<sup>2</sup>-خضير كاظم حمود، إدارة الجودة الشاملة، دار المسيرة للنشر، عمان، 2000، ص 74.  
<sup>3</sup>-محمد رياض، دليل تأهيل المنظمات العربية لتطبيق نظام إدارة الجودة، المواصفات العالمية ISO9000 إصدار 2000، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2005، ص 4.

لقد طرح هذا المفهوم لأول مرة عام 1987 على يد المهندس Bill smith و الذي في شركة موتورولا الأمريكية و بهذا أصبحت ستة سيجما ماركة مسجلة باسم الشركة, و قد استطاعت الشركة من خلال استخدام ستة سيجما بالفوز بجائزة ( مالكوم بالدرج Baldarige Malcolm) في عام 1988م, اذا عمدت أن تكون نسبة الأخطاء المتحققة لا تزيد عن 3.4 أخطاء من مليون و تقليص عدد الوحدات المعيبة و اتلافها, و توفير 2.2 مليون دولار خلال أربع سنوات الأمر الذي حث الشركات الكبرى العاملة في نفس المجال الصناعة على العمل وفق هذا المدخل, فلقد قامت شركة (IBM) بتطبيقه في حين عمدت شركة أليد سجنال (ALLIED SIGNAL) الى اجراء بعض تغييرات على ستة سيجما ثم انتقلت على يد جاك ولس (JACK WELCH) الى شركة جنرال الالكتريك و بعد ذلك أخذ العدد يتزايد عدد الشركات حتى بلغ عام 1999 خمسمائة شركة في العالم.<sup>1</sup>

### تعريف ستة سيجما:

ان سيجما ستة هي عبارة عن منهج اداري شامل هدفه تحسين العمليات الصناعية لزيادة الانتاجية و تخفيض التكلفة, و لذلك اهتم الكثير من الباحثين و المنظمات الادارات العليا في الاونة الأخيرة بتطبيق سيجما ستة, لما لها من انجازات عظيمة في تحقيق الربحية, و تعظيم المقدرة التنافسية و زيادتها عن طريق تخفيض التكلفة.

يعرف (PETE ET LARRY) بانها مقياس احصائي للعمليات و المنتجات, تهدف الى تطوير الاعمال باقل عيوب ممكنة, و أنها نظام إداري يسعى لتحقيق القيادة القوية بتحفيز افراد التنظيم في القاعدة و اشراكهم فيها.

يعرف (Basem and david) ان سيجما ستة تركز على العملية التشغيلية بشكل عام, من خلال المدخلات التي تتمثل في الموردين و عملية التعاقد معهم, و العمليات التي تتمثل في الأفراد و اللالات, و اجراءات العمل, و المخرجات و التي تتمثل في رضا العميل, بهدف خفض تكاليف العمليات, و تقليل دورة وقت العمليات و دقة الجودة.<sup>2</sup>

### فوائد تطبيق أسلوب ستة سيجما:

1- سمر خليل إبراهيم جواده، مدى توافر مقومات تطبيق ستة سيجما من المستشفيات الحكومية في قطاع غزة ودورها في تحسين جودة الخدمات الصحية من وجهة نظر الإدارة العليا، الرسالة استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص 58.

2- فادي حسن حسين اعديلي، امكانية تطبيق أسلوب ستة سيجما ودوره في تخفيض التكاليف وتدعيم المقدرة التنافسية، رسالة ماجستير في المحاسبة جامعة الزرقاء، عمادة البحث العلمي والدراسات العليا، 2014، ص 30.

الفوائد التي يمكن جنيها من تطبيق ستة سيجما تتمثل فيما يلي :

- 1- يضمن تطبيق ستة سيجما المعرفة الدائمة و المستمرة بحاجات الزبائن و متطلباتهم و ماهي التغييرات التي قد تطرأ على تلك الحاجات و الرغبات.
- 2- يضمن تطبيق ستة سيجما الحد من تكلفة الجودة الرديئة ( العيوب في الإنتاج) و ما ينتج عنها من مشاكل.
- 3- القدرة على تقليل من العمليات التي لا قيمة لها و التركيز على العمليات ذات الخصائص الحرجة في الجودة.
- 4- تحسين مستوى تناغم الخدمات من خلال الإنتاج المنظم و تقليل انحرافات الإنتاج.<sup>1</sup>

### 3-أسلوب التحسين المستمر ( CI):

يعرف أسلوب التحسين المستمر بأنه " السعي نحو تطوير الأداء و تحسين الجودة و تخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن من أجل تلبية رغبات المستهلكين و ارضاء طموحهم و تحقيق ميزة تنافسية للمنظمة و بالتالي زيادة حصتها السوقية.

و يمكن تعريف أسلوب التحسين المستمر بأنه: " أسلوب يقوم على رضا المستهلك بجودة المنتج و على خفض تكاليف المنتج إلى حده الأدنى بما يؤثر على جودة المنتج و يحسن الميزة التنافسية لدى الشركة.<sup>2</sup>

تكمن فلسفة كايزن في التحسين التدريجي و المستمر لكافة أوجه النشاط و لكن بأقل التكاليف ، ولا تقتصر عملية التحسين المستمرة على القطاع الصناعي فقط، و لكن تتعدى ذلك لتشمل التحسين المستمر في الحياة التنظيمية، و الحياة الشخصية، و الحياة العملية و في الصناعة ، يتضمن مفهوم التحسين المستمر تحسين الأداء من خلال تخفيض الفاقد في الإنتاج.<sup>3</sup>

### مبادئ أسلوب التحسين المستمر (كايزن) :

لتحديد ممارسات أنشطة كايزن يتطلب ذلك تحديد المبادئ التي تعتمد عليها منهجية كايزن و فهم واضح للعمليات التي سيتم تطبيقها في المؤسسات ، فهناك مبادئ توجيهية تدعم كايزن ينبغي التركيز عليها :

- 1-الإعتماد على العمل الجماعي، و المشاركة النشطة في مقترحات التحسين المستمر.

<sup>1</sup> Siyar, balachandran, and rammsamg, six sigma and level quality characteristics- A study on indian software industries, aims international journal of management, vol 2, N°01, 2008, p 10.

<sup>2</sup>- سراج طلعت، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على كفاءة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، فلسطين، 2017، ص 41

<sup>3</sup>- شريفة بنت عوض الكسر، متطلبات تطبيق اسراتيجية كايزن في إدارة لغرض تحسين العمليات الإدارية من وجهة النظر الهيئة الإدارية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، العدد 05، المجلد 01، 2017، ص 62.

2- التركيز على الموارد البشرية ضمن كايزن في مجال الإدارة و الميزة التنافسية.

- كايزن تدرك أن هناك دائما مجال للتحسين، و تنبني توافق الآراء الجماعي.
- العمليات تخلق النتائج بدون تحسين العمليات لا تتحسن النتائج، يجب التركيز على تحسين واحد أو أكثر من المدخلات الخمسة للعمليات و هي العامل ، الماكينة، طرق و أساليب الإنتاج، الموارد .
- منهجية كايزن عبارة عن هيكل لتنظيم العمل المضيف للقيمة بحيث يمكن أن يؤدي بفعالية وكفاءة ويمكن إدارته بشكل فعال، مما يوفر إمكانات ميزة تنافسية.<sup>1</sup>

يمكن إجمال أساليب تحسين الكفاءة الإنتاجية في النقاط التالية:

1. تطوير واستخدام التقنيات التكنولوجية الحديثة بتطوير الآلات والمعدات والأنظمة التقنية.
2. استخدام تكنولوجيا التجميع المقارن من خلال تقسيم وتجميع المشكلات المتكررة أو المتشابهة مما يساعد على تجنب تكرار الجهود لحل المشاكل وتوفير الوقت.
3. الإنتاج في الوقت المحدد.
4. رقابة التكاليف والإستخدام الأمثل للموارد المتاحة.
5. الحوافز المادية والمعنوية.
6. الاتصال المباشر والمفتوح مع الوحدات الإنتاجية.<sup>2</sup>

1- عزة يوسف، متطلبات تطبيق منهجية كايزن للتحسين المستمر لتطوير أداء إدارات التعليم، مجلة البحث العلمي في التربية، العدد 20، 2019، ص 702.

2- عباد أحمد بن شكر عبد القادر، دور التحفيز في رفع الكفاءة الإنتاجية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الدكتور الطاهر مولاي، سعيدة، الجزائر، 2016، ص 45.

### خلاصة الفصل :

يلخص هذا الفصل إلى أن الكفاءة تحقيق أعلى منفعة مقابل التكاليف ، و أن تكون المنظمة كفوة يعني أن تحصل على أعلى ما يمكن من الهدف الذي تسعى إليه الإنتاجية . و أن الإنتاجية تمثل بشكل عام العلاقة بين المخرجات و المدخلات في المنظمة و بالتالي تكون الكفاءة الإنتاجية بأنها العلاقة بين الناتج و جميع عناصر الإنتاج التي استخدمت في الحصول عليه. كما خلص البحث إلى أن أهمية الإنتاجية تعود بالنفع على الإستقلال الإقتصادي و السياسي ، و زيادة الدخل القومي ، و بالتالي تعود الفائدة على الفرد و المنشأة و المجتمع.

و تستمد الكفاءة الإنتاجية أهميتها من اعتبارها إحدى المؤشرات الأساسية التي يمكن التعرف بواسطتها على مدى حسن إستخدام الموارد المتاحة بكفاءة كما أنها تعكس مدى كفاءة الإدارة في التنسيق و حسن الإختيار بين البدائل وسلامة التوجيه.



# الفصل الثالث

تمهيد :

تعتبر مؤسسة انتاج الاسمنت الحساسنة SCIS في مدينة سعيدة المجال الجغرافي لاجراء الدراسات الميدانية فهي تعتبر من المؤسسات ذات الأهمية البالغة في الاقتصاد الوطني كما تعتبر محاسبة التكاليف ودورها في تحسين الكفاءة الانتاجية أداة أساسية لهذه الشركة حيث تسعى من خلالها لتخفيض التكاليف وزيادة الأرباح وتحسين الكفاءة الانتاجية وفي هذا الجانب سوف نحاول إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي حول محاسبة التكاليف لتحسين الكفاءة في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول : التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول :لمحة تاريخية حول الشركة الوطنية لمواد البناء

أنشأت الشركة الوطنية لمواد البناء (SNMC) بموجب الأمر 67/280 المؤرخ في 20 ديسمبر 1967، وهي مقسمة إلى أربع مؤسسات جهوية - كل وحدة مقسمة بدورها إلى مجموعة من الشركات كالتالي :

- المؤسسة الجهوية للاسمنت ومشتقاته للشرق .

- المؤسسة الجهوية للاسمنت ومشتقاته للوسط . ( المؤسسة الجهوية للاسمنت ومشتقاته للغرب ، يعد مصنع الاسمنت بسعيدة من الشركات التابعة لها وهو محل دراستنا مؤسسة الشلف للاسمنت.

ففي نوفمبر 2009 تم تحويل شركة تسيير مساهمة الدولة لمواد البناء إلى المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر ، والذي يضم 12 شركة group industriel des ciments ( d'algerie) GICA

### المطلب الثاني :لمحة تاريخية عن مصنع الاسمنت سعيدة SCIS

مشروع بناء مصنع الاسمنت بسعيدة أوكل إلى الشركة الوطنية لمواد البناء SNMC سنة 1974 من اجل تجسيده في دائرة الحساسنة وفي سنة 1975 و بعد دراسة هذا المشروع الذي بلغت تكلفته حوالي 652 مليار سنتيم، وقعت شركة SNMC عقود دولية مع شركات أجنبية من اجل الشروع في عملية البناء و تمثلت هذه الشركات الأجنبية في : ( الشركة اليابانية KAWASAKI المتخصصة في مجال بناء مشروع المصنع و متابعة الأعمال للشركة الايطالية ACEC المتخصصة في انجاز المعدات الكهربائية وفي سنة 1979 بدأ الإنتاج ، بعد الانتهاء من بناء المصنع وكان خروج أول كيس في الفاتح من أبريل 1979. وفي سنة 1991 انقسم مركب الاسمنت و الجير بسعيدة إلى وحدتين

#### 1. وحدة الجير

2. وحدة الاسمنت بعد التفرع استقرت كل واحدة منهما بقانون خاص وذلك في 28 ديسمبر 1997 مع تحديد رأس مال الشركة و أصبحت شركة مساهمة برأسمال يقدر ب 10500000000 دج .

مؤخرا تم ضم جميع شركات الاسمنت ومشتقاته بالجزائر تحت وصاية المجمع الصناعي للاسمنت الجزائر G.I.C.A ابتداء من الفاتح جانفي 2010. تقع شركة الاسمنت S.C.I.C

بولاية سعيدة بدائرة الحساسنة تبعد عنها حوالي 3 كلم أي 20 كلم عن ولاية سعيدة على ارتفاع حوالي 1100 متر فوق سطح البحر . و تقدر المساحة الكلية حوالي 31 هكتار و 40 أر نصفها مشغول بوسائل الإنتاج معدات مباني ومستودعات مغطاة وغير مغطاة بالإضافة لجزء كبير مخصص للمساحات الخضراء .

المبحث الثاني: منتج المؤسسة وموردها البشري

المطلب الأول: منتج المؤسسة

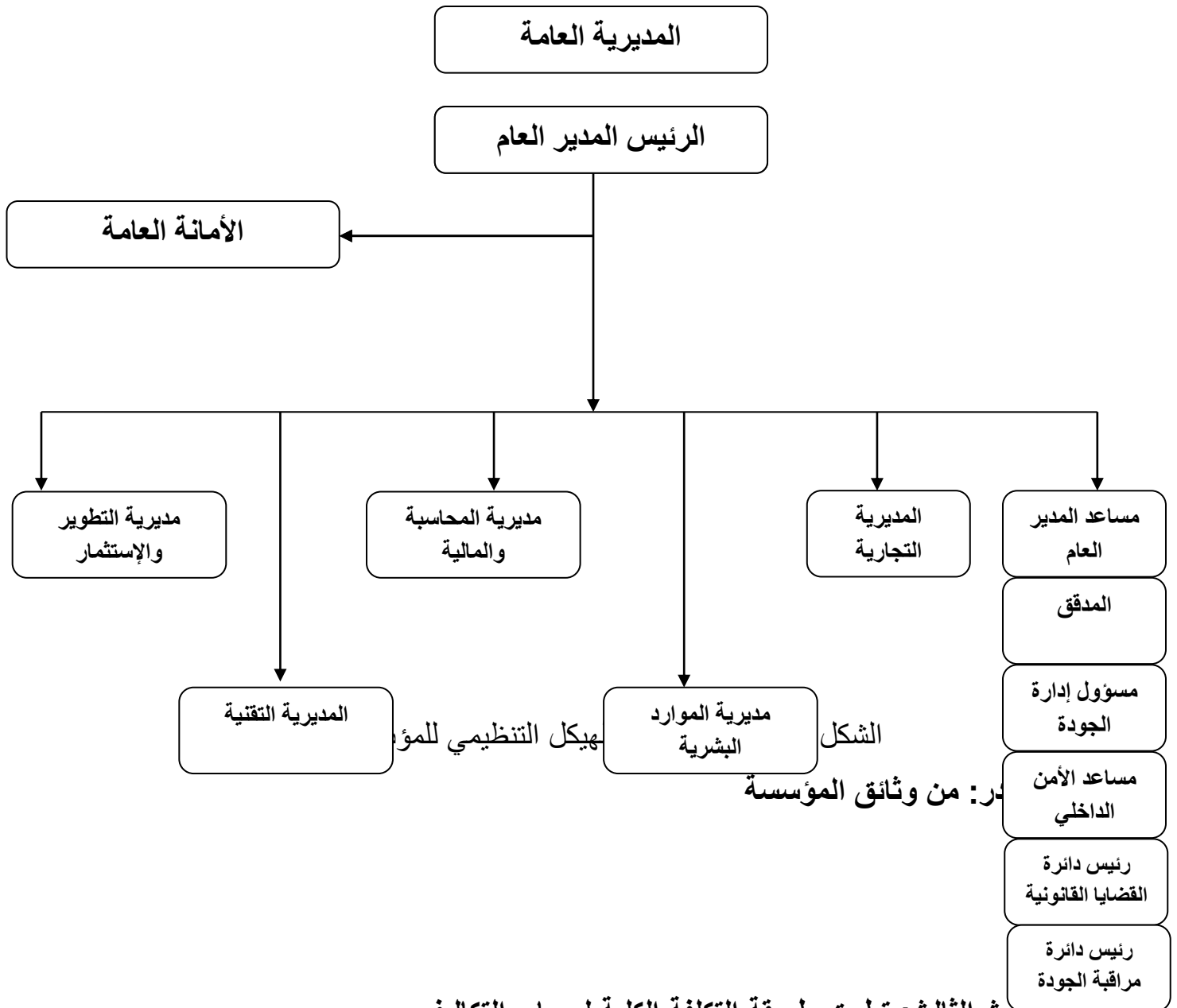
يتمثل نشاط المؤسسة في إنتاج مادة الاسمنت من نوع CPJ 42.5 KGF/MM.

المطلب الثاني: الموارد البشرية

- تعتبر شركة الاسمنت شركة متوسطة الحجم نوعا ما بحيث تضم عدد من العمال لا بأس به يتأسهم الرئيس المدير العام. يتكون الهيكل التنظيمي للمؤسسة من خمس مديريات رئيسية هي: - المديرية التقنية - مديرية الموارد البشرية - مديرية التطوير والاستثمار - مديرية المحاسبة والمالية- مديرية المبيعات

كما تقع بعض الدوائر الإدارية تحت الإشراف المباشر للإدارة العامة نظرا لحساسيتها وأهميتها مثل دائرة مراقبة الجودة والتدقيق دائرة الشؤون القانونية.الأمن الداخلي.... الخ كما هو مبين في الهيكل التنظيمي الرئيسي أدناه.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المبحث الثالث: تطبيق طريقة التكلفة الكلية لحساب التكاليف

المطلب الأول: توزيع التكاليف

جدول رقم (03) يمثل مجموع التكاليف

رقم الحساب	اسم الحساب	المبالغ
ح/ 60	المشتريات المستهلكة	862615949,81
ح/ 61	الخدمات الخارجية	308976669,59
ح/ 62	الخدمات الخارجية الأخرى	76957143,30
ح/ 63	نفقات الموظفين	422324242,88
ح/ 64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	49136244,61
ح/ 65	الرسوم التشغيلية الأخرى مصاريف مالية	8060486,57
ح/ 66	مصاريف مالية	23323883,23
ح/ 68	الإهلاكات والمخصصات والخسائر	335433132,58
ح/ (69)	الضرائب على الدخل	69868793,32
المجموع		2016959319,25

- تمثل الجدول أعلاه مجموع التكاليف المباشرة والغير مباشرة، نظرا لصعوبة الفصل بين التكاليف المباشرة والغير المباشرة من المعلومات التي تم الحصول عليها من المؤسسة محل الدراسة اضطررنا للجمع بين التكاليف حتى يتسنى لنا الحصول على النتائج المراد الوصول إليها.

جدول رقم (04): يمثل كيفية توزيع الأعباء الغير المباشرة والأعباء المباشرة :

البيان	التمويل	الإنتاج	التوزيع
مجموع التوزيع الثانوي	20%	70%	10%
المجموع	403391863,85	1411871523,97	201695931,92

المصدر: من إعداد الطالبين استنادا لوثائق المؤسسة.

يبين الجدول أعلاه كيفية توزيع جميع التكاليف الغير المباشرة و المباشرة لكل من قسم التمويل بحيث تمثل نسبة التوزيع الثانوي بهذا القسم نسبة 20% من جميع التكاليف، وأما في قسم الإنتاج تم توزيع نسبة 70% من جميع التكاليف المباشرة والغير المباشرة وفي الأخير تمثل قسم التوزيع بنسبة 10% من جميع التكاليف، علما أن هذه النسب تم استنتاجها من المعلومات التي تم الحصول عليها من المؤسسة محل الدراسة.

طريقة الحساب:

-قسم التمويل:

$$2016959319,25 \times 0.2 = 403391863,85$$

- قسم الإنتاج:

$$2016959319,25 \times 0.7 = 1411871523,97$$

- قسم التوزيع:

$$2016959319,25 \times 0.1 = 201695931,92$$

المطلب الثاني: حساب تكلفة التمويل و تكلفة الإنتاج:

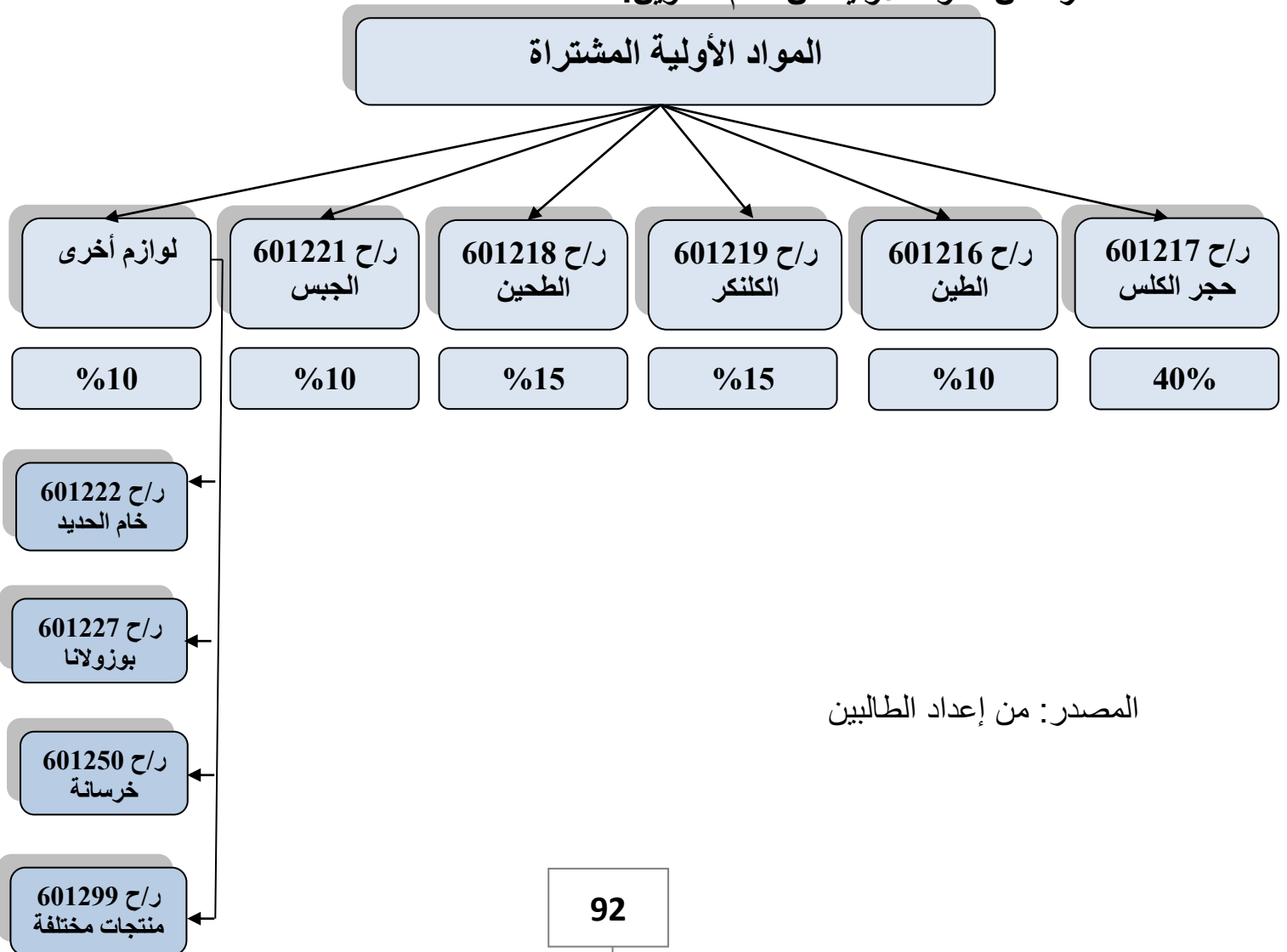
تحسب تكلفة التمويل وفقا لطريقة التكاليف الكلية بجمع ثمن الشراء زائد مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة تكلفة الوحدة المشتراة وذلك بقسمة التكلفة الإجمالية مضافا لها مخزون بداية المدة وتقسّم في الأخير على الكمية الإجمالية ( كمية مشتراة، كمية مخزون بداية المدة)، أما بالنسبة لتكلفة الإنتاج فيتم جمع تكلفة المادة الأولية المستعملة زائد المصاريف المباشرة وغير المباشرة.

### الفرع الأول: حساب تكلفة التمويل

يتم تمويل هذه المؤسسة بمواد التالية:

- 1- حجر الكلس: 565686.00 طن بسعر 800.00 دينار للطن الواحد.
- 2- الطين: 103225.00 طن بسعر 450.00 دينار للطن الواحد.
- 3- الكلكير: 408487.00 طن بسعر 3479.70 دينار للطن الواحد.
- 4- طحين: 682454.00 طن بسعر 2660.00 دينار للطن الواحد.
- 5- الجبس: 201343.00 طن بسعر 950.00 دينار للطن الواحد.
- 6- لوازم مختلفة: خام الحديد، بوزولانا، خرسانة، منتجات مختلفة تم الحصول على المبالغ الإجمالية

الشكل رقم (11) يوضح نسب الأعباء المباشرة وغير المباشرة الموزعة على كمية المشتراة من المواد الأولية من قسم التمويل:



حساب تكلفة التمويل:

جدول رقم (05) حساب تكلفة التمويل (حجر الكلس)

حجر الكلس			البيان
المبلغ الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	
213584994,00	600,00	355974,99	ثمن الشراء المواد الأولية
161356745,54	-	-	مصاريف الشراء المباشرة والغير المباشرة
374941739,54	1053,28	355974,99	تكلفة الشراء
119328000	800,00	149160,00	المخزون أول المدة
869211479,08	-	505134,99	تكلفة الشراء الإجمالية
-	1720,75	-	التكلفة الوسطية المرجحة للشراء

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا لوثائق المؤسسة.

المصاريف الشراء المباشرة والغير المباشرة وزعت على مادة حجر الكلس بنسبة 40% من إجمالي المصاريف قسم التمويل استنادا لمعطيات المؤسسة.

المصاريف الشراء المباشرة والغير المباشرة لمادة حجر الكلس تساوي مجموع مصاريف قسم التمويل ضرب النسبة الموزعة على الكمية المشتراة من الحجر الكلس كمايلي:

$$403391863,85 \times 0.4 = 161356745,54 \text{ da}$$

جدول رقم(06) حساب تكلفة التمويل (الطين)

الطين			البيان
المبلغ الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	
102646763,00	400,00	256616,91	ثمن الشراء المواد الأولية
40339186,38	-	-	مصاريف الشراء المباشرة والغير المباشرة
142985949,38	557,19	256616,91	تكلفة الشراء
48836974,5	450	108526,61	المخزون أول المدة
191822923,88		365143,52	تكلفة الشراء الإجمالية
	525,33		التكلفة الوسطية المرجحة للشراء

المصدر: من إعداد الطالبين إستنادا لوثائق المؤسسة.  
المصاريف الشراء المباشرة والغير المباشرة وزعت على مادة الطين بنسبة 10% من إجمالي المصاريف قسم التمويل استنادا لمعطيات المؤسسة.  
المصاريف الشراء المباشرة والغير المباشرة لمادة الطين تساوي مجموع مصاريف قسم التمويل ضرب النسبة الموزعة على الكمية المشتراة من مادة الطين كمايلي :  
 $403391863,85 \times 0.1 = 40339186,38 \text{ da}$

**جدول رقم (07) حساب تكلفة التمويل (الكلنكر):**

الكلنكر			البيان
المبلغ الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	
1048489489,29	2865,84	365857,65	ثمن الشراء المواد الأولية
60508779,57	-	-	مصاريف الشراء المباشرة والغير المباشرة
1108998268,86	3031,22	365857,65	تكلفة الشراء
690903438,5	2998,66	230404,06	المخزون أول المدة
1799901707,36		596261,71	تكلفة الشراء الإجمالية
	3018,64		التكلفة الوسطية المرجحة للشراء

المصدر: من إعداد الطالبين إستنادا لوثائق المؤسسة.  
المصاريف الشراء المباشرة والغير المباشرة وزعت على مادة الكلنكر بنسبة 15% من إجمالي المصاريف قسم التمويل استنادا لمعطيات المؤسسة.  
المصاريف الشراء المباشرة والغير المباشرة لمادة الكلنكر تساوي مجموع مصاريف قسم التمويل ضرب النسبة الموزعة على الكمية المشتراة من مادة الكلنكر كمايلي :  
 $403391863,85 \times 0.15 = 60508779,57 \text{ da}$   
جدول رقم (08) حساب تكلفة التمويل (الطحين):

الطحين			البيان
المبلغ الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	
1359065357,75	2633,07	516152,38	ثمن الشراء المواد الأولية
60508779,57	-	-	مصاريف الشراء المباشرة والغير المباشرة
1419574137,32	2750,30	516152,38	تكلفة الشراء
502653763,15	2145,59	234272,98	المخزون أول المدة
1922227900,47		750425,36	تكلفة الشراء الإجمالية
	2561,51		التكلفة الوسطية المرجحة للشراء

المصدر: من إعداد الطالبين إستنادا لوثائق المؤسسة.



المصاريف الشراء المباشرة والغير المباشرة وزعت على مادة الطحين بنسبة 15% من إجمالي المصاريف قسم التموين استنادا لمعطيات المؤسسة.

المصاريف الشراء المباشرة والغير المباشرة لمادة الطحين تساوي مجموع مصاريف قسم التموين ضرب النسبة الموزعة على الكمية المشتراة من مادة الطحين كمايلي :

$$403391863,85 \times 0.15 = 60508779,57da$$

### جدول رقم (09) حساب تكلفة التموين (الجبس):

البيان			الجبس
المبلغ الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	
191276467,5	950,00	201343,65	ثمن الشراء المواد الأولية
40339186,38			مصاريف الشراء المباشرة والغير المباشرة
231615653,88	1150,34	201343,65	تكلفة الشراء
108514082,5	950	114225,35	المخزون أول المدة
340129736,38		315569	تكلفة الشراء الإجمالية
	1077,83		التكلفة الوسطية المرجحة للشراء

المصدر: من إعداد الطالبين إستنادا لوثائق المؤسسة.

المصاريفالشراء المباشرة والغير المباشرة وزعت على مادة الجبس بنسبة 10% من إجمالي المصاريفقسم التموين استنادا لمعطيات المؤسسة.

المصاريف الشراء المباشرة والغير المباشرة لمادة الجبستساوي مجموع مصاريف قسم التموين ضرب النسبة الموزعة على الكمية المشتراة من مادة الجبس كمايلي :

$$403391863,85 \times 0.1 = 40339186,38 da$$

جدول رقم (10) حساب تكلفة التموين (لوازم أخرى):

لوازم أخرى			البيان
المبلغ الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	
57226567,31	-	-	ثمن الشراء المواد الأولية
40339186,38	-	-	مصاريف الشراء المباشرة والغير المباشرة
97565753,69	-	-	تكلفة الشراء
134463954,61			المخزون أول المدة
232029708,3			تكلفة الشراء الإجمالية

المصدر: من إعداد الطالبين إستنادا لوثائق المؤسسة.

المصاريف الشراء المباشرة والغير المباشرة وزعت على اللوازم الأخرى بنسبة 10% من إجمالي المصاريف قسم التموين استنادا لمعطيات المؤسسة.

المصاريف الشراء المباشرة والغير المباشرة اللوازم الأخرى تساوي مجموع مصاريف قسم التموين ضرب النسبة الموزعة على الكمية المشتراة من اللوازم الأخرى كمايلي:

$$403391863,85 \times 0.1 = 40339186,38 \text{ da}$$

الفرع الثاني: حساب تكلفة الإنتاج  
جدول (11) حساب تكلفة انتاج الاسمنت

الإسمنت			البيان
المبلغ	السعر	الكمية	
			الإنتاج الجاري:

			الإستعمالات:
213584994,00	600,00	355974,99	حجر الكلس
102646763,00	400,00	256616,91	الطين
1048489489,29	2865,84	365857,65	الكلنكر
1359065357,75	2633,07	516152,38	الطحين
191276467,5	950,00	201343,65	جبس
57226567,31	-	-	لوازم مختلفة
1411871523,47	-	-	مصاريف الإنتاج المباشرة والغير المباشرة
111992282,73	-	-	مصاريف مباشرة أخرى
4496153445,05	2651,11	1695945,58	تكلفة الإنتاج
1268143299,96	2243,25	565315,19	مخزون أول المدة
5764296745,01	2549,15	2261260,77	التكلفة الوسطية المرجحة

المصدر: من إعداد الطالبين .

بما أن قسم الإنتاج أخذ نسبة 70% من مجموع التوزيع الثانوي فإن المصاريف الإنتاج المباشرة والغير المباشرة أخذت نصيبها من مجموع المصاريف الإجمالية كما يلي:

$$2016959319,25 \times 0,7 = 1411871523,47 \text{ da}$$

ملاحظة:

تتمثل مصاريف المباشرة الأخرى الخاصة بعملية الإنتاج كمايلي:

✓ تكسير الحجر الجيري: 18774394.77 دج

✓ تكسير الطين: 9222808.32 دج

✓ تكسير الطحين: 29500568.54 دج

✓ العجن: 28487258.93 دج

✓ تكسير الإسمنت: 26007252.17 دج

**المطلب الثالث: حساب سعر التكلفة و النتيجة التحليلية**

بعد حساب كل من التكلفة التموين والإنتاج يمكننا الآن حساب سعر التكلفة وبالتالي حساب

النتيجة التحليلية حسب طريقة التكاليف كلية وذلك بطرح سعر التكلفة من رقم الأعمال.

**الفرع الأول: سعر التكلفة**

تحسب سعر التكلفة بناء على تكلفة التموين أو إنتاج المنتوجات أو المواد المباعة مضافا لها

تكاليف التوزيع المباشرة والغير المباشرة.

جدول رقم (12): حساب سعر التكلفة (الإسمنت)

الإسمنت الموضب			الإسمنت السائب			البيان
المبلغ الإجمالي	السعر وحدوي	الكمية	المبلغ الإجمالي	السعر وحدوي	الكمية	
1843418842,16	2549,15	723150,40	1634668693,74	2549,15	641260,30	تكلفة الإنتاج المباعة

201695931,9 2			201695931,9 2			المصاريف التوزيع المباشرة والغير المباشرة
18889725,07			10061019,92			المصاريف التوزيع المباشرة الأخرى
2064004499, 15	2854,1 8	723150,4 0	1846425645, 58	2879,36	641260,3 0	سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبين إستنادا لوثائق المؤسسة .

بما أن قسم التوزيع أخذ نسبة 10% من مجموع التوزيع الثانوي فإن المصاريف التوزيع  
المباشرة والغير المباشرة أخذت نصيبها من مجموع المصاريف الإجمالية كما يلي:

$$2016959319,25 \times 0,1 = 201695931,92 \text{ da}$$

ملاحظة:

تتمثل مصاريف التوزيع المباشرة الأخرى كمايلي:

✓ شحن الإسمنت السائب: 10061019.92 دج

✓ شحن الإسمنت الموضب: 18889725.07 دج

### الفرع الثاني: حساب النتيجة التحليلية

سيتم في هذا الفرع حساب النتيجة التحليلية لمادة الإسمنت التي تختلف في طريقة التوزيع إلى  
( الإسمنت السائب، الإسمنت الموضب)، وذلك بطرح سعر التكلفة لكل نوع من رقم الأعمال

كما هو موضح في الجدول التالي :

النتيجة = رقم الأعمال - سعر التكلفة

جدول رقم (13) حساب نتيجة تحليلية

الإسمنت الموضب			الإسمنت السائب			البيان
المبلغ الإجمالي	السعر وحدوي	الكمية	المبلغ الإجمالي	السعر وحدوي	الكمية	
3527744596, 32	4878,3 0	723150,4 0	2721130369, 62	4243,41	641260,3 0	رقم الأعمال
2064004499, 15	2854,1 8	723150,4 0	1846425645, 58	2879,36	641260,3 0	سعر التكلفة
1463740097, 17	2024,1 1	723150,4 0	874704724,0 4	1364,04	641260,3 0	نتيجة التحليلية الصافية

المصدر: من إعداد الطالبين إستنادا لوثائق المؤسسة .

حساب النتيجة التحليلية الإجمالية:

النتيجة التحليلية الإجمالية = نتيجة التحليلية الصافية (الإسمنت السائب) + نتيجة التحليلية الصافية (الإسمنت الموضب)

النتيجة التحليلية الإجمالية = 874704724,04 + 1463740097,17

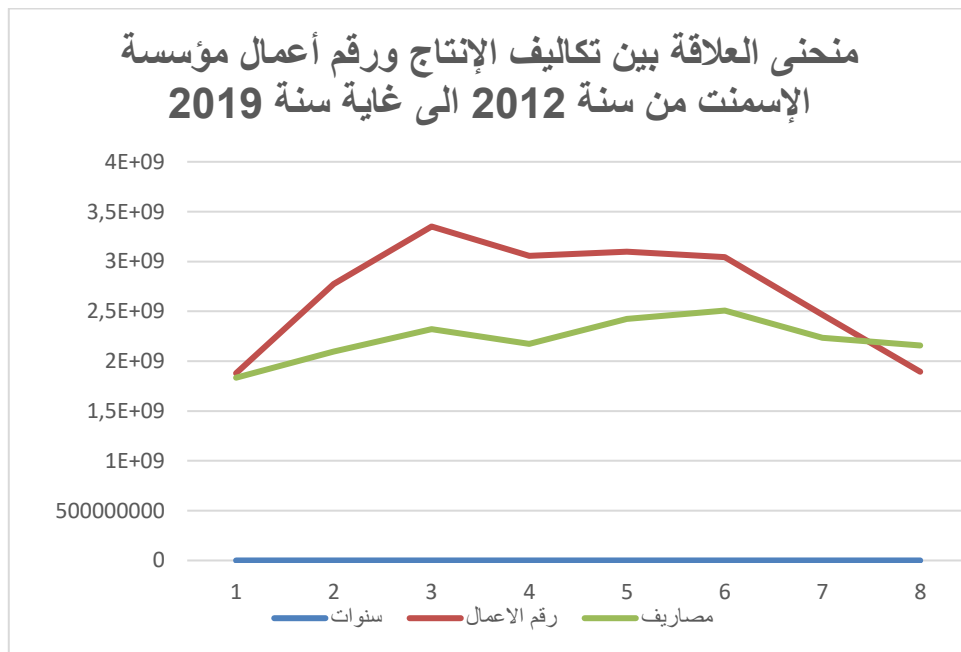
النتيجة التحليلية الإجمالية = 2338444821,21 دج

نلاحظ من خلال النتائج المتحصل عليها بأن المؤسسة تحقق نتائج جيدة في ظل تطبيق طريقة التكاليف الكلية.

## المطلب الرابع: العلاقة بين محاسبة التكاليف والكفاءة الإنتاجية

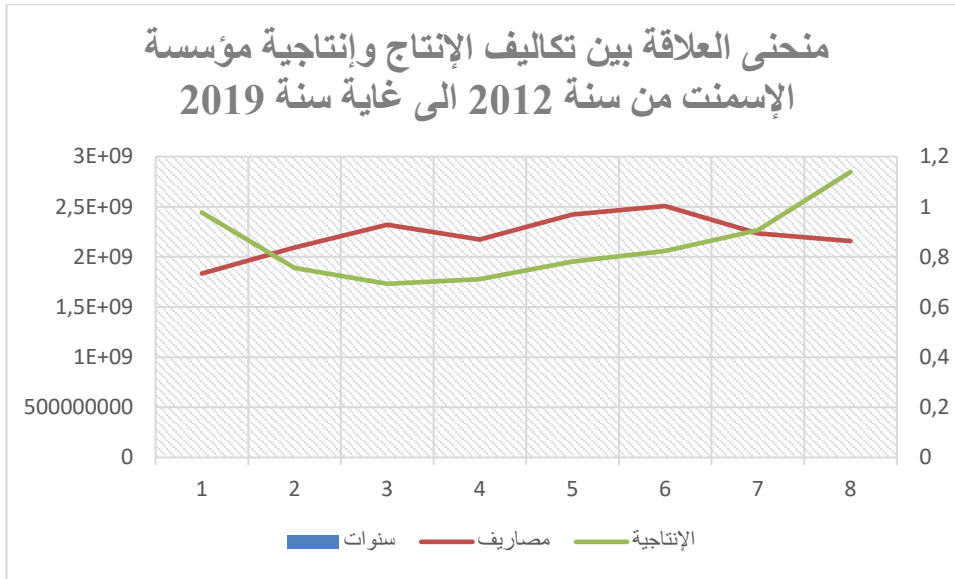
1. محاسبة التكاليف والإنتاج في مؤسسة الإسمنت :

اعتمادا على معطيات من المؤسسة ومن خلال الشكل رقم 12 تبين لنا وجود علاقة طردية بين تكاليف الإنتاج والإنتاج أي كلما زادت تكاليف الإنتاج زاد الإنتاج والعكس صحيح بطبيعة الحال



2. محاسبة التكاليف وإنتاجية مؤسسة الإسمنت :

من خلال الشكل رقم 13 والمتمثل في منحنى بياني يوضح العلاقة بين تكاليف الإنتاج في المؤسسة وإنتاجيتها تبين لنا وجود علاقة عكسية بين تكاليف الإنتاج وإنتاجية المؤسسة



سنوات	مصاريف	الإنتاجية	كمية انتاج بطن	رقم الاعمال
2012	1 833 791 711,23	0,976278353	366 277,76	<b>1 878 349 248,81</b>
2013	2 095 359 372,52	0,755490982	540 833,31	<b>2 773 506 796,38</b>
2014	2 320 608 975,28	0,692607813	546 741,01	<b>3 350 538 257,47</b>
2015	2 174 137 523,83	0,711002013	498 980,13	<b>3 057 850 024,84</b>
2016	2 422 173 589,10	0,781753435	505 594,73	<b>3 098 385 604,20</b>
2017	2 507 402 939,97	0,824024279	496 536,52	<b>3 042 875 075,08</b>
2018	2 233 781 658,53	0,906187393	402 244,18	<b>2 465 032 812,11</b>
2019	2 157 901 294,77	1,138777183	309 214,53	<b>1 894 928 461,72</b>
2020		0	222 749,88	<b>1 365 055 830,59</b>

### خلاصة الفصل:

لقد قمنا في هذا الفصل بدراسة حالة مؤسسة الاسمنت بسعيدة حيث تم التطرق الى الجانب النظري للمؤسسة من حيث النشأة وتطورها، ثم التعرف على الهيكل التنظيمي كما تطرقنا إلى محاولة حساب التكاليف في المؤسسة والنتيجة المحققة ونسب مردودية الشركة

## خاتمة عامة:

في ظل التطور الذي شهدته محاسبة التكاليف عرفت مراحل عديدة، إذ كانت في بدايتها تعرف بالمحاسبة الصناعية نظراً لارتباطها بهذا المجال، ثم أصبحت فيما بعد تعرف بالمحاسبة التحليلية للاستغلال، لتصبح في وقتنا الحالي محاسبة التسيير، وكان هذا التطور حاصل التفاعل بين عدة ميادين وتخصصات التي استفادت منها محاسبة التكاليف التي تمتاز بالمرونة وقابليتها للتطور الذي فرضته التغيرات المتواصلة عبر عدة مراحل من الزمن خلال القرون الثلاثة الماضية.

نتيجة لتلك المتطلبات والخصائص التي تمتاز بها محاسبة التكاليف فقد ظهرت عدة طرق تتمثل في:

الطرق التكاليف التاريخية وطرق التكاليف المعيارية، ونجد أن كل الطرق تعتمد على قاعدة واحدة من المعطيات إلا أن الاختلاف يكمن في طريقة معالجة تلك المعطيات والأهداف التي ترمي إليها، ونجد أن تلك الطرق منها ما تعالج التكاليف وفي المبدأ الإجمالي (الكلي) بطريقة الأقسام المتجانسة التي تعتبر بدورها أحد الطرق التقليدية، رغم الانتقادات الموجهة لها كاعتمادها على وحدات العمل في تخصيص التكاليف غير مباشرة وعدم تناسبها مع الأساليب الإنتاجية الجديدة. ورغم هذا فإن بعض المؤسسات الجزائرية تطبق هذه الطريقة لحساب تكاليفها.

ورغم التطور الحاصل من حيث كبر حجم المؤسسات أثر على تركيبة وهيكل التكاليف، فأصبحت الأعباء غير المباشرة تشكل نسبة كبيرة من التكاليف ولذا تطلب البحث عن طرق أكثر ملائمة فإن الطرق الأكثر ملائمة بحيث إعتدنا في دراستنا على طريقة التكاليف الكلية لحساب تكاليف المؤسسة نظراً لتحملها وحدات الإنتاج بكافة تكاليف التصنيع المباشرة (المواد و العمل) و غير المباشرة سواء كانت متغيرة أو ثابتة ، كما يحمل الجزء المباع من هذا الإنتاج ( الوحدات المبيعة) بكافة تكاليف البيع المباشرة و غير المباشرة سواء كانت هذه التكاليف ثابتة أو متغيرة، أي أن التكلفة الكلية التي تحمل لمنتج معين وفق لهذه الطريقة ، هذه كافة البنود المباشرة و الغير مباشرة التي تتحملها المؤسسة لإنتاج و بيع هذا المنتج، كما و أن طبقاً لهذه الطريقة فإن سعر بيع الوحدة يحدد على أساس التكلفة الكلية بما في ذلك

تكلفة الصنع و تكلفة البيع بعض إضافة نسبة معينة لتغطية التكاليف الإدارية و لتحقيق صافي الربح..

- بالنسبة للتساؤلات الفرعية يمكن الإجابة عنها كما يلي:

من خلال عرضنا للطريقة المعمول بها فإن مؤسسة الاسمنت SCIS مثلها مثل المؤسسات الجزائرية فإنها تعتمد في معالجة تكاليفها على الطريقة التقليدية أو ما سمي بطريقة الأقسام المتجانسة، حيث تقوم بتوزيع الأعباء غير المباشرة على أقسام وتحمل في الأخير لكل من الطين، الكلنكر الطحين، جبس، لوازم مختلفة من رقم الأعمال، وتتميز هذه الطريقة بالعشوائية وعدم تحميل التكاليف بشكل دقيق لأن النسب المعتمد عليها في التوزيع تنقصها الدقة.

ومن خلال ما سبق نرى الصعوبات التي يواجهها تطبيق هذا النظام كفيلة بأن تكون عائق تحول دون تطبيقه.

من خلال الدراسة التي قمنا بها، تبين أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة قد ساهم بشكل واضح وجلي في تحديد التكلفة النهائية كأكثر دقة، بالمقارنة مع الطريقة التي تعتمد عليها المؤسسة في حساب تكاليفها، وهنا يمكننا القول بأن هذا النظام قد يكون بديل فعال من أجل تدنية التكاليف، وتحسين كفاءة المؤسسة.

مما تناولناه في هذا البحث سنحاول تقديم أهم النتائج التي توصلنا إليها وبعض الاقتراحات التي نرى أنها ستحسن من فعالية المؤسسات الاقتصادية في تحديد تكاليفها النهائية بأكثر دقة.

### النتائج

تتمثل النتائج التي تم التوصل إليها في:

- بالرغم من الانتقادات التي شهدتها الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف و ظهور أنظمة جديدة أكثر دقة إلا أن المؤسسات الجزائرية مازالت تستخدم الطرق التقليدية ؛

- يعد نظام التكاليف المبني على الأنشطة أحد التطورات المهمة، التي شهدتها محاسبة التكاليف في الثمانينات من القرن الماضي؛

- قوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة على فكرة الأنشطة تستهلك الموارد وليست المنتجات بل هذا الأخيرة هي تستهلك الأنشطة؛



- مكن الفرق بين نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف غير المباشرة، وتحميلها للمنتج؛  
- تواجه المؤسسات الجزائية عدة عوائق تحول دون تطبيقها لأنظمة التكاليف الحديثة منها التنظيمية والفنية، وذلك من خلال عدم اهتمام المؤسسة بالتكاليف الخاصة بكل نشاط تقوم به، وعدم التسيير الجيد لهذا التكاليف؛  
- عدم اهتمام مؤسسة الاسمنت SCIS بالتكاليف غير المباشرة، بكونها لا تمثل الجزء الأكبر من التكاليف على غرار التكاليف المباشرة، وبهذا إيمان الإدارة أن التكاليف غير المباشرة ليس لها تأثير؛  
- وجود صعوبة في تحديد الأنشطة بالنسبة لمؤسسة الاسمنت، نظرا لعدم وجود هيكلية للأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وهذا صعوبة تحديد تكلفة كل نشاط وتحديد مسبقا الأنشطة؛  
- الفكر السائد في المؤسسة الاقتصادية، وهو الاهتمام بالربح؛  
- أن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة يبين الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج وبالتالي زيادة الاهتمام بهذه الأنشطة، والأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج في حين تزيد من تكاليفه، فمن خلال هذا يجب على مؤسسة الاسمنت SCIS الاهتمام بالأنشطة ذات القيمة المضافة ومحاولة تخفيض تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمؤسسة أو الاستغناء عنها، مما يؤدي إلى تحسين كفاءة المؤسسة.

### الاقتراحات

استنادا للدراسة التي قمنا بها والنتائج المتوصل إليها فقد بوضع الاقتراحات التالية:  
- أقتراح على المؤسسات الجزائية بالاهتمام بأنظمة التكاليف التي تستخدمها، والاهتمام بالأنظمة الحديثة ذلك للأهمية التي تدركها على المؤسسة خاصة في ترشيد التكاليف وتحسين كفاءتها؛  
- كما أقتراح على مؤسسة الاسمنت SCIS بالاهتمام بأنظمة التكاليف الحديثة لما لها من فوائد تعود على المؤسسة خاصة فيما يتعلق بتحديد التكاليف وتعظيم ربحية المؤسسة وكذا المساهمة في اتخاذ القرارات السليمة؛

- على مؤسسة الاسمنت الاهتمام بالتكاليف التفصيلية لكل نشاط وتوفير المعلومات الخاصة بكل نشاط في المؤسسة خاصة أنتوفير مقومات تطبيق ABC هذا ما ساعدها في حال فكرت المؤسسة في تطبيقه.

وفي الختام يربالباحثون أن نظام ABC يعتبر مدخلا متكاملًا في ما يتعلق معالجة التكاليف غير مباشرة بالإضافة كونه أداة ساعد المؤسسة على معرفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج من خلال التخلي عليها أو التخفيض من تكاليفها والاهتمام بالأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج هذا ما يؤدي إلى تحسين ربحية المؤسسة.

### آفاق الدراسة

من خلال الاستمرار في البحث، اقترحنا بعض المواضيع التي مكن أن تكون محل بحث ودراسة مستقبلا وتتمثل هذه المواضيع في ما يلي:

1 - دور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة؛

2 - أثر تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة في اتخاذ قرارات التسعير؛

3 - دور نظام التكلفة المستهدفة في تخفيض التكلفة.

## قائمة

## مصادر و المراجع

المراجع:

1. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر، عمان، 2009، ص32.
2. عادل خالدي، أثر استخدام طريقة محاسبة التكاليف على أساس النشطة (ABC) (وطريقة الأقسام المتجانسة في ترشيد تكلفة الإنتاج، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، . 3-4 ص ص، 2010/2011
3. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر، الأردن، 2006، ص 23.
4. رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف (مفاهيم ومبادئ.. تطبيقات)، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر، عمان، 2000، ص15.
5. 2 لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف منهاج علمي تطبيقي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2013، ص15.
6. سماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر، الأردن، 2013، ص19.
7. كمال حسين جمعة الربيعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، . 17 ص، 2008
8. 1 أحمد حسين علي حسين، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية - مصر، 2003، ص09.
9. غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2003، ص 17.
10. 1 لبنى هاشم نعمان العاني، مرجع سابق، ص 31-32
11. سماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية (بين النظرية والتطبيق )، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر، عمان، 2010، ص ص 34 - 35.
12. غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص ص 26-27 .
13. 2 غسان فلاح مطارنة، مرجع سابق، ص
14. 1 لبنى هاشم العاني، مرجع سبق ذكره، ص ص . 37-39
15. 1 إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص ص 42-43.
16. كمال حسين جمعة الربيعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، مرجع سابق ذكره، ص 43-45.
17. 1 التكاليف على أساس الأنشطة وامكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن حابي أحمد، محاسبة متطلبات شهادة ماجستير في

- العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3  
،2010/2011، ص 11.
18. عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن،  
2008، ص ص 13-14.
19. عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن،  
2008، ص ص 13-14.
20. غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 22.
21. إسماعيل حجازي، مرجع سابق ذكره، ص 23.
22. لبنى هاشم نعمان العاني، مرجع سابق ذكره، ص 69.
23. أحمد حلمي جمعة، محاسبة التكاليف المعيارية (التصميم - الرقابة - محاسبة المسؤولية  
)، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر، عمان، 2011، ص.
24. 1 أحمد حلمي جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء للطباعة والنشر  
والتوزيع، عمان - الأردن، 1999، ص 04.
25. 2 محمود علي الجبالي وقصي السامرائي، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار  
وائل للطباعة والنشر، الأردن، 2000، ص 11.
26. 3 إسماعيل حجازي ومعالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 26.
27. عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية  
في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق ونموذج مقترح للقياس، أطروحة مقدمة  
استكمالاً لمتطلبات منح درجة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية،  
عمان، الأردن، 2009، ص 18.
28. شادي صبحي أبو شنب، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية  
في قطاع غزة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية  
التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة - فلسطين، 2008، ص 19-20.
29. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، الطبعة الأولى، دار وائل  
للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص 274.
30. .
31. عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، دار البركة  
للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 31.
32. لبنى هاشم نعمان العاني، مرجع سبق ذكره، ص
33. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، مرجع سابق  
ذكره، ص ص 160-161 .
34. \*ABC: Activity Based Costing
35. \*ABM: Activity Based management

36. 2 لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف- منهاج علمي وتطبيقي-، مرجع سبق ذكره، ص510.
37. 3 إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص1
38. إسماعيل حجازي ومعالم سعاد، مرجع سبق ذكره ، ص99.
39. عطية عبد الحي مرعي، في المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية - مصر، 2006 ،ص18.
40. فيصل زماط حسن السليم ، التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة ، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السابع والستون، 2007 ، ص30.
41. فيصل زماط حسن السليم ، التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة ، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السابع والستون، 2007 ، ص30.
42. عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، مرجع سابق ذكره، ص 183.
43. 1 بكوش لطيفة، مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسة- دراسة حالة مؤسسة استشفائية مصحة الرمال بالوادي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير في إطار مدرسة الدكتوراه و الاقتصاد التطبيقي وتسيير الخدمات، قسم علوم التسيير ، تخصص محاسبة ونظم معلومات ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2011 ، ص ص 31-32.
44. لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف - منهاج علمي وتطبيقي ، مرجع سبق ذكره، ص 513.
- 45.
46. عمر هديب محمد ، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقتها بالأداء المالي ، أطروحة دكتورا فلسفة في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009 ، ص7
47. إسماعيل حجازي، سعاد معالم، مرجع سابق، ص 117.
48. أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2002، ص 13.
49. أحمد حلمي جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، 1999، ص 13.
50. أحمد سرور، بحوث العمليات في ميدان الإنتاج، مكتبة عين الشمس، الأردن، الجزء الأول، ص 22
51. أحمد عرفة، الإدارة الانتاجية والفراغ فعالية نظام وتخطيط ورقابة الإنتاج، دار النشر، عمان ، ط4، 1999، ص 51.

52. أحمد محمد المصري، إدارة الإنتاج والعلاقات الصناعية، مؤسسة شباب الجامعي الإسكندرية، سنة 2000، ص 184
53. أحمد محمد مصري، إدارة الإنتاج والعلاقات الصناعية مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ص 238.
54. أحمد نور صلاح الدين عبد المنعم مبارك، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003، ص 29.
55. أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية، 1983، ص 32.
56. اسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر، والتوزيع، الأردن، عمان، ط1، 2013، ص 15.
57. اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، دار حامد للنشر، ط1، 2010، ص 23.
58. اسماعيل يحيى الكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 24
59. اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 23.
60. تشارلز هورنجرن وآخرون وترجمة الدكتور أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف، مدخل إداري، دار المريخ للنشر، ج1، المملكة العربية السعودية، ص 21.
61. ثناء علي القبالي، محاسبة التكاليف الإدارية، الدار الجامعية، جامعة المنوفية، ط1، 2003، ص 52.
62. ثناء علي القباني، دراسات في نظم محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإسكندرية، ط1، 2009، ص 200.
63. جمال عبد الكريم، إدارة المواد البشرية ، دار الحامد للنشر و التوزيع، ط1، الأردن، 2015، ص 105.
64. جمعة الربيعي كمال حسن، سعدوني مهدي الساقى، محاسبة التكاليف المقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 78.
65. حسين طنيب محمد شفيق، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 56
66. حمود خضير و فاخوري هائل، إدارة الإنتاج و العمليات، دار الصفا للنشر ، عمان، الأردن، 2001، ص 46.
67. خضيرى كاظم حمود، إدارة الجودة الشاملة، دار المسيرة للنشر، عمان، 2000، ص 74.

68. خليل عواد أبو حشيش, محاسبة التكاليف قياس و تحليل, دار وائل للنشر ط1, 2005, ص325.
69. رضوان محمد العناتي, مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها, ج1, دار صفاء, عمان, 2000, ص20.
70. سعيد محمود عرفة, المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات الإدارية, دار الإنسان للنشر والتوزيع, 1987, ص 334.
71. السلمي علي, إدارة الأفراد لرفع الكفاءة الإنتاجية, دار المعارف للنشر, الطبعة الثانية, القاهرة, مصر, 2000, ص12.
72. السيد عبد المقصود, محمد ديبان وآخرون, مبادئ محاسبة التكاليف, كلية التجارة, جامعة الإسكندرية, 2002-2003, ص 86
73. السيد عبد المقصور محمد, ديبان وناصر نور الدين عبد اللطيف, مبادئ محاسبة التكاليف, كلية التجارة, جامعة الإسكندرية, 2002-2003, ص 59.
74. سيد عطا الله السيد, التدريب المحاسبي والمالي, دار الراجحة للنشر والتوزيع, ط1, عمان, 2013, ص 50.
75. شفيق أمين عيسى, مبادئ محاسبة التكاليف, دار النهضة العربية, القاهرة, 1991, ص 487.
76. صلاح الدين محمد عبد الباقي, مدخل تطبيقي معاصر, الدار الجامعية للنشر, الاسكندرية, مصر, 2004, ص499.
77. عاطف الأفرس, محاسبة التكاليف الصناعية, دار البركة للنشر والتوزيع, عمان, 2001, ص 26.
78. عامر عبد الله شقر, محاسبة التكاليف الصناعية, دار البداية, ط1, 2010, عمان, ص 16.
79. عبد الحي عبد الحي مرعى عبد الله عبد العظيم هلال, أساسيات محاسبة التكاليف, دار المطبوعات الجامعية, كلية الحقوق, الإسكندرية, 2008, ص 10.
80. عبد الناصر نور, الشريف عليان, محاسبة التكاليف الصناعية, دار المسيرة, ط3, الأردن, 2011, ص 104.
81. عبد الناصر نور, عليان الشريف, محاسبة التكاليف الصناعية, دار المسيرة للنشر والتوزيع, عمان, ط2, 2011, ص 32.
82. علي سلمي, إدارة الأفراد والكفاءة الإنتاجية, دار الغريب للنشر والتوزيع, القاهرة, 1985, ص 21.
83. علي عبد العليم عبد الحميد, الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف, مكتبة الإشعاع الفنية, بدون سنة نشر, ص 229.



84. علي محمد عبد الوهاب، **العنصر الإنساني في إدارة الإنتاج** ، دار وهران للطباعة والنشر، القاهرة، 1984، ص 204.
85. العلي وجيه عبد الرسول، **الإنتاجية مفهومها، قياسها، العوامل المؤثرة فيها**، دار الطليعة للنشر والتوزيع، لبنان، 1983، ص 183.
86. عماد يوسف الشيخ، **محاسبة التكاليف إثراء للنشر والتوزيع**، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص 13.
87. عماد يوسف الشيخ، **محاسبة التكاليف**، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 13.
88. عمر وصفي عقيلي، **إدارة الموارد البشرية المعاصرة** ، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، ط2، 2005، ص 32.
89. عون محمد الكفراوي، **دراسة في الإنتاج والتسعير في الإسلام**، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، مصر، 1985، ص 47.
90. غسان فلاح المطارنة، **مقدمة في محاسبة التكاليف**، جامعة آل البيت ، الطبعة الثانية، 2006، ص 15.
91. غسان فلاح المطارنة، **مقدمة في محاسبة التكاليف**، جامعة آل البيت، ط2، 2006، ص 15.
92. غسان فلاح مطارنة، **مقدمة في محاسبة التكاليف**، دار وائل للنشر، ط2، 2006، ص 36.
93. فريد النجار، **إدارة الجودة الشاملة و الإنتاجية و التخطيط التكنولوجي للتميز و الريادة و التفوق**، الدار الجامعية للنشر، الطبعة الثانية ، الإسكندرية ، مصر ، 2007، ص 29.
94. قداح سليمان، **محاسبة التكاليف المعيارية**، مطبعة خالد بن وليد، دمشق، سوريا، 1978، ص 153.
95. كمال خليفة أبو زيد، **الرقابة على عناصر التكاليف**، الدار الجامعية للطباعة و النشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1997، ص 280.
96. كمال خليفة أبو زيد، **محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة**، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2002، ص 18.
97. لبنى هاشم نعمان العاني، **محاسبة التكاليف منهاج علمي تطبيقي**، الطبعة الأولى، دار الأوائل للنشر، الأردن، 2013، ص 15.
98. محمد التيسير الرجبي، **المحاسبة التكاليف**، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2008، ص 128.
99. محمد العشماوي، **محاسبة التكاليف المتطورين التقليدي والحديث**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، عمان، 2013، ص 112.



100. محمد العشماوي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي و الحديث، دار اليازوري العلمية، ط1، 2013، ص 157
101. محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف ، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 1993، ص 58-59.
102. محمد تيسير الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، النبأ للخدمات الجامعية، عمان، 1995، ص168.
103. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، ط4، 2006، ص 36
104. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، ط4، 2006، ص 74
105. محمد رياض، دليل تأهيل المنظمات العربية لتطبيق نظام إدارة الجودة، المواصفات العالمية ISO9000 إصدار 2000، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2005، ص 4.
106. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة اتكاليف، كلية التجارة، جامعة طنط، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2003، ص 84.
107. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003، ص 18.
108. محمد سعيد عبد الفتاح، الإدارة العامة، المكتب العربي الحديث للنشر، الإسكندرية، ط5، 1987، ص 315.
109. المنصور ناصر، إدارة العمليات الإنتاجية ،دار الحامد للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى،الأردن ، 2009 ،ص36.
110. مهدي حسن أوليف، إدارة الأفراد، مدخل كمي، دار مجدلاوي للنشر، الأردن، ط3، 1998، ص 232.
111. نجم عبود نجم، إدارة المعرفة المفاهيم والاستراتيجيات والعمليات، مؤسسى الورق للنشر، عمان، الأردن، ط1، 2005، ص 384.

### المذكرات ورسائل الجامعية:

1. ابراهيم فرزيزي، دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة في تسيير تكاليف المؤسسة، دراسة حالة المؤسسة صناعة الأواني النحاسية و التنك، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006، ص56.
2. اسماعيل حجازي، معالم سعد، المرجع السابق، ص36.

3. حابي أحمد ، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير فيالعلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة الجزائر 3، 2010، ص 11.
4. حجازي رولا، أنماط الثقافة التنظيمية السائدة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة وعلاقتها بإدارة المعرفة، رسالة مقدمة استكمال بمتطلبات نيل درجة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015، ص 61.
5. حكوم حنان، الطرق الحديثة لحساب التكاليف ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة دكتور مولاي الطاهر، سعيدة، 2013، ص 22.
6. حميد بكوش، الاتجاهات الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة الكهرباء والغاز، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة أم البواقي، 2015، ص .
7. حيمر صباح، الروح المعنوية و علاقتها بالكفاءة الإنتاجية للعامل ، دراسة ميدانية بمؤسسة المشروبات الغازية ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علم الاجتماع ، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الإنسانية و الاجتماعية، بسكرة، الجزائر، 2009، ص89 .
8. الخزاعي ماهر، دور إدارة الموارد البشرية في رفع الكفاءة الإنتاجية ،رسالة ماجستير، جامعة دمشق ،سوريا ،2009، ص06.
9. خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص334
10. رائد خميس محمود حماد، أثر المرونة الاستراتيجية على تحسين الكفاءة الإنتاجية في شركة التوزيع الكهرباء محافظات غزة، رسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في إدارة الأعمال الجامعة الإسلامية، غزة، ص 30.
11. سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010، ص 34.
12. سراج طلعت، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على كفاءة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، الجامعية الإسلامية، كلية التجارة، غزة، فلسطين، 2017، ص 41
13. سليمان سند سبع السبوع، تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة باستخدام نظام abc وأثره في اتخاذ القرار ، دراسة نظرية وتطبيقية في شركة مناجم الفوسفات الأردنية المساهمة المحدودة، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1996، ص 11.

14. سمر خليل إبراهيم جواده، مدى توافر مقومات تطبيق ستة سيجما من المستشفيات الحكومية في قطاع غزة ودورها في تحسين جودة الخدمات الصحية من وجهة نظر الإدارة العليا، الرسالة استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص 58.
15. عباد أحمد بن شكر عبد القادر، دور التحفيز في رفع الكفاءة الإنتاجية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الدكتور الطاهر مولاي، سعيدة، الجزائر، 2016، ص 45.
16. عبد العزيز عبدوس، سياسة الانفتاح التجاري ودورها في تحسين الإنتاجية في المؤسسات الجزائرية كمؤشر تنافسية مع التركيز على مؤشر إنتاجية العامل، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 03، 2013، ص 165.
17. عبد القادر سعيد بنات، ضغوط العمل وأثرها على أداء الموظفين في شركة الاتصالات الفلسطينية في منطقة قطاع غزة، رسالة مقدمة استكمالاً بمتطلبات نيل درجة الماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، فلسطين، 2009، ص 34.
18. عز الدين سليمان، التنظيم الغير رسمي و الإنتاجية في مطاحن الحروش في الجزائر، رسالة الماجستير، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2008، ص 73.
19. عصفور محمود، الاتجاهات نحو الممارسة العلاجية وعلاقتها بالكفاءة المهنية لدى العاملين في مراكز الصحة النفسية، رسالة مقدمة استكمالاً بمتطلبات نيل درجة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2017، ص 61.
20. علي عبد الله، أثر البيئة على أداء المؤسسات العمومية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 1999، ص 05.
21. علي موسى حنان، الصحة و السلامة المهنية و أثرها على الكفاءة الإنتاجية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة الجزائر، 2007، ص 50.
22. عماد الدين أحمد السندي أحمد، دور التدريب في رفع الكفاءة الإنتاجية للعاملين بالمصارف، بحث تكميلي لنيل درجة البكالوريوس في الدراسات المصرفية والمالية، المعهد العالي للدراسات المصرفية والمالية، 2004، ص 38.
23. عيادي دنيا، دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية، دراسة حالة مؤسسة النسيج و التجهيز، مذكرة مقدمة لمتطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة محمد خيرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، بسكرة، الجزائر، 2014، ص 60.
24. فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير فرع إدارة أعمال كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 71.

25. فادي حسن حسين اعديلي، امكانية تطبيق أسلوب ستة سيجما ودوره في تخفيض التكاليف وتدعيم المقدرة التنافسية، رسالة ماجستير في المحاسبة جامعة الزرقاء، عمادة البحث العلمي والدراسات العليا، 2014، ص 30.
26. ماجد حسن هنية، العوامل المؤثرة على انتاجية العاملين في القطاع الصناعي دراسة تطبيقية على القطاع الصناعات الخشبية في قطاع غزة ، متطلبات تكميلي لنيل درجة الماجستير في إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة ، غزة، فلسطين، 2005، ص 76.
27. محمد الطاهر درويش، إشكالية إنتاج المعطيات الاقتصادية الكلية في نظام الحسابات الاقتصادية الجزائرية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، عدد 17 جوان، 2002، ص 46.
28. مسكين الحاج، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، 2011، ص 15.
29. ملوح أحمد ، إدارة الموارد البشرية ودورها في تحسين الإنتاجية بالمؤسسة الاقتصادية (الصندوق الجهوي للتعاون الفلاحي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة، الجزائر، 2013، ص 04.
30. ملوح أحمد، إدارة الموارد البشرية ودورها في تحسين الإنتاجية بالمؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة، 2013، ص 04.
31. مهدي منير ، الكفاءة الإنتاجية و دورها في اختيار الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الصناعية ،دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، بسكرة ، الجزائر ، 2012، ص 33.
32. مولاي الزين فاطيمة وآخرون، محاسبة التكاليف كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة، دراسة حالة مؤسسة توات موتورز بأدرار، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة أحمد دراية، ادرار، 2016-2017، ص 10.
33. ميساء محمود محمد راجخان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، دراسة ميدانية المشروعات الصناعية في مدينة جدة، رسالة للحصول على درجة ماجستير في قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، السعودية، ص 46.

34. نضال سلام بدر ، التدوير الوظيفي و دوره في الكفاءة الإنتاجية في الوزارات الفلسطينية ، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في تخصص القيادة و الإدارة ، جامعة الأقصى ، فلسطين ، غزة ، 2016 ، ص 45.
35. نضال بدر سلام ، التدوير الوظيفي و دوره في الكفاءة الإنتاجية في الوزارات الفلسطينية ، رسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير ، جامعة الأقصى ، فلسطين ، غزة ، 2016 ، ص 34.
36. وليد بلفاسم، تحليل التكاليف لدعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مركب السيارات الصناعية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2015، ص 20.

### المجلات:

1. حاتم جميل الحرازين، العوامل المؤثرة في إنتاجية العمل والأجور في قطاع الصناعية التحويلية الفلسطيني، خلال الفترة 1994-2012م، مجلة الأردنية للعلوم التطبيقية " سلسلة العلوم الإنسانية"، المجلد 18، العدد 01، 2016، ص 4
2. شريفة بنت عوض الكسر، متطلبات تطبيق اسراتيجية كايزن في إدارة لغرض تحسين العمليات الإدارية من وجهة النظر الهيئة الإدارية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، العدد 05، المجلد 01، 2017، ص 62.
3. عاصم عبد الحق ، دور اتحاد العمال في التدريب ، مجلة الكفاية الإنتاجية العدد 01 ، يناير، 1987، ص 12 .
4. عزة يوسف، متطلبات تطبيق منهجية كايزن للتحسين المستمر لتطوير أداء إدارات التعليم، مجلة البحث العلمي في التربية، العدد 20، 2019، ص 702.
5. عيسى محمد الغزالي، الإنتاجية وقياسها، سلسلة جسر التنمية، المعهد العربي للتخطيط الكويت، العدد الواحد وستون، 2007، ص 3.
6. فهيم أبو العزم محمد، دور محلل النظم في خفض التكاليف النشاط التجاري ، مجلة المحاسبة ، الرياض ، الجمعية السعودية للمحاسبة ، العدد 19، 1998، ص 29.
7. فيصل شياد، قياس تغيرات الإنتاجية، دراسة حالة البنوك الإسلامية ، دراسات اقتصادية إسلامية، مجلد 18، العدد 2، 2003، ص 155.
8. محمد فالج، الجودة الشاملة رفضها الأمريكيون ثم استوردتها اليابان، مجلة المعرفة العدد 108 ماي، 2004، ص 48.
9. نبيه بن عبد الرحمان الجبر، نحو المنهج المقترح لتخفيض التكاليف في منشآت الصناعية السعودية، دراسة ميدانية، مجلة الدراسات المالية والتجارية العلوم الإدارية، جامعة القاهرة، كلية التجارة، بن سويف، العدد 03، سبتمبر (1997)، ص 187.

### المراجع باللغة الأجنبية:

1. Horngren. C.T , cost accounting, A managerial emphasis, prentice, hall, 1996, p5.
2. A.Burland et c. simon, comptabilité de gestion, librairie vuibert, paris, 1993, pp 431-432.
3. Abdallah Boughaba, compabilité Analytique d'exploitation, tome 2, berti édition, Alger, 1991, p 23.
4. Henry court, geam leurion, comptabilité analytique et gestion, tome 1 , les édition faucher, paris, p 157.
5. Robert, E. seiler, farnçe collins, accounting principles for management, bell and howell company, USA, 1980, p 190.
6. hattonbakewell.k. mangement and productiviy, pergamon, press, london, 1980, p05.
7. françoisschaller: essai critique sur la nation de productivité, geneve, 1996, p 16.
8. Siyar, balachandran, and rammsamg, six sigma and level quality characteristics- A study on indian software industries, aims international journal of management, vol 2, N°



الملاحق



