

دور أساليب محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج: دراسة وصفية تحليلية على المؤسسة الاقتصادية، ولاية الخرطوم - 2025م

عثمان عبد البنات آدم إبراهيم، أستاذ مساعد كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية-جامعة القرآن الكريم وتأسيس العلوم

Email: osmanabdelbanat@gmail.com

★

المستخلص:

سعت الدراسة التعرف على دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج من خلال استخدام أساليبها الحديثة المختلفة. هدفت الدراسة إلى معرفة استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين وتطوير إدارة الإنتاج وذلك من خلال تطبيق بعض الأساليب المتمثلة في أسلوب التكلفة الكلية، وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب التكلفة المستهدفة. تنبع أهمية الدراسة إلى بيان الدور الرقابي والإشرافي لأساليب محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي للربط بين أهداف المؤسسة والموارد المتاحة. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: الاعتماد على طريقة التكاليف الكلية يساعد في تحسين إدارة الإنتاج وتحديد سياسات التسعير، يساعد أسلوب التكاليف حسب النشاط في تحسين إدارة الإنتاج من خلال تحديد تكاليف المنتجات بدرجة أكبر من الدقة والعدالة من خلال الحفاظ على الجودة وتخفيض التكلفة، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف يساهم في تزويد الإدارة بمعلومات دقيقة تتصف بالصدق والموضوعية ومساعدتها في عملية التخطيط والرقابة، أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي بالمؤسسة إلى استمرارية في تخفيض تكاليفها وأسعارها وذلك من خلال الرقابة التي تطبقها في كل مراحل الإنتاج. أوصت الدراسة على ضرورة تنمية الوعي لمتخذي القرارات بالمؤسسة وأهمية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين إدارة الإنتاج.

الكلمات المفتاحية:

أسلوب التكلفة الكلية، أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، أسلوب التكلفة المستهدفة، تحسين إدارة الإنتاج.

The role of cost accounting methods in improving production management: a descriptive and analytical study on the economic institution, Khartoum State - 2025 AD

Osman Abdel Banat Adam Ibrahim, Assistant Professor, College of Economics and Administrative Sciences.

University of the holy Quran and Tassil of Science.

Email: osmanabdelbanat@gmail.com



Abstract

The study sought to identify the role of modern cost accounting methods in improving production management using various modern methods. The study aimed to know the use of modern cost accounting methods in improving and developing production management by applying some methods, namely the total cost method, the activity-based cost method, and the target cost method. The importance of the study stems from demonstrating the regulatory and supervisory role of cost accounting methods in improving production management. The study relied on the descriptive analytical approach to linking the institution's objectives and available resources. The study achieved several results, including are: Relying on the total cost method helps improve production management and determine pricing policies. The activity-based costing method helps improve production management by determining product costs with a greater degree of accuracy and fairness by maintaining quality and reducing costs. Modern methods of cost accounting contribute to providing management with accurate information characterized by honesty and objectivity and assisting it in the planning and control process. Applying the target costing method leads the organization to continually reduce its costs and prices through the control it applies in all stages of production. The study recommended the need to develop awareness of the organization's decision makers and the importance of applying modern methods of cost accounting to improve production management.

keywords:

Total costing method, activity-based costing method, target costing method, improving production management.

١ المقدمة

نتيجة لكبر حجم المنشأة وتعدد أنشطتها وتزايد التحديات المختلفة ظهرت الحاجة إلى إدارة الإنتاج وبالتالي أصبح على الإدارة بذل جهد كبير في تطوير إدارة الإنتاج، وذلك من خلال تخطيط الإنتاج بصورة دقيقة وحديثة ومراقبته في جميع مراحله، وأن التطور الاقتصادي الحديث والمنافسة الشديدة بين المنشآت العامة وما صاحبها من تركيز دقيق في معايير الجودة ومتطلبات المنافسة الدولية وترسيخ وتلبية رغبات المستهلكين وتسارع اللجوء إلى استخدام تكنولوجيا الاتصال الحديثة خلق أثر كبير على إدارة الإنتاج وذلك بعد الاعتماد على معطيات محاسبة التكاليف التي تساعد المنشأة على تحسين وتطوير إدارة الإنتاج. لذا نجد أن جميع المنشآت الاقتصادية تهدف إلى التوسع أفقياً ورأسياً في تصريف منتجاتها بزيادة عدد أصناف المنتجات والخدمات، وبطبيعة الحال هذا التوسع أدى إلى كبر حجم هذه المنشآت لتعدد أنشطتها الإنتاجية مما يؤدي إلى تحسين وتطوير أنظمتها الإدارية والمحاسبية من تخطيط وتنفيذ ورقابة ومتابعة لتحقيق أهدافها.

وقد أصبح نظام محاسبة التكاليف أمر ضروري للمنشأة الاقتصادية لما تتميز به من تطور في تقنياتها وأساليبها الحديثة حيث تعد أداة من الأدوات المستخدمة في إدارة المنشأة، وضرورة اعتماد المنشأة على معلومات محاسبة التكاليف يساعد على التخطيط ومراقبة الإنتاج.

لقد لقيت الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف تأييداً كبيراً من قبل الأكاديميين والممارسين وذلك لقدرتها على مواجهة التحديات الراهنة فهي تمكن إدارة الإنتاج من تحقيق التفوق والأسبقية في الخبرة بفضل المعلومات الدقيقة التي توفرها لهم لتغطية احتياجات المؤسسة بشكل مستمر ومن بين هذه الأساليب، أسلوب التكلفة الإجمالية، وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، وأسلوب التكلفة المستهدفة، وأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد وأسلوب سلسلة القيمة، وأسلوب إدارة الجودة الشاملة، كل هذه الأساليب تساهم في تحسين إدارة الإنتاج وتحقيق أهدافها.

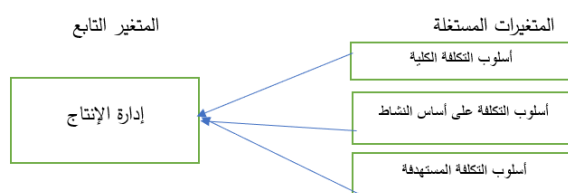
٢ مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة الدراسة التعرف على الدور الذي تؤديه أساليب محاسبة التكاليف في تحسين وتطوير إدارة الإنتاج في وحدات القطاع الصناعي بالسودان والذي يعد من أكثر اهتمامات إدارة الإنتاج لوضع السياسات الإنتاجية والاقتصادية، تم صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الآتي: ما مدى مساهمة أساليب محاسبة التكاليف في تحسين وتطوير إدارة الإنتاج؟ من هذا السياق تتفرع مجموعة من الأسئلة وهي:

- 1- هل يساعد أسلوب التكلفة الإجمالية في تحسين إدارة الإنتاج؟
- 2- هل يساعد أسلوب محاسبة التكاليف على أساس النشاط في تحسين إدارة الإنتاج؟
- 3- هل يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين إدارة الإنتاج؟

٣ نموذج وفرضيات الدراسة

١.٣ نموذج الدراسة:



إصدار : الباحث، 2025م

٢.٣ فرضيات الدراسة:

تتمثل فرضيات الدراسة فيما يلي:

الفرضية الأولى: يساعد أسلوب التكلفة الإجمالية في تحسين إدارة الإنتاج من خلال تخفيض التكاليف.

الفرضية الثانية: يساعد أسلوب محاسبة التكاليف على أساس النشاط في تحسين إدارة الإنتاج من خلال الحفاظ على الجودة وتخفيض التكلفة.

الفرضية الثالثة: يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين إدارة الإنتاج من خلال الحفاظ على الجودة وتخفيض التكلفة.

٤ أهداف الدراسة

- تتمثل أهداف الدراسة فيما يلي:
- 1- التعرف على دور أسلوب التكاليف الإجمالية في تحسين إدارة الإنتاج وتغيير أساليبها بما يتلاءم مع ظروف بيئة الأعمال.
 - 2- التعرف على أهمية محاسبة التكاليف على أساس النشاط في تحسين إدارة الإنتاج.
 - 3- بيان مدى مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين إدارة الإنتاج.

٥ أهمية الدراسة

تستمد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف أهميتها من المزايا التي تحققها، فالأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف تبنتها معظم مؤسسات دول العالم المتقدمة لتساعد على حل أو التخلص من عدة مشاكل المتعلقة بالأساليب التقليدية، خاصة في ظل التغيرات الراهنة وتزايد حدة المنافسة لذا يمكن صياغة أهمية الدراسة من جانبين هما:

الأهمية العلمية: التعرف على أنواع أساليب محاسبة التكاليف المستخدمة في تحسين وتطوير إدارة الإنتاج بوحدة القطاع الصناعي ونوعية المعلومات المستخدمة والتأكد من مدى مساهمتها في الزيادة الإنتاجية.

الأهمية العملية: دراسة وصفية تحليلية لتقويم إدارة الإنتاج من حيث التخطيط والرقابة وتقويم الأداء مع استخدام نتائج التحليل في تقويم أداء الإنتاجية والذي يعد مهماً في الظروف الاقتصادية السائدة لاتخاذ التدابير اللازمة في الوقت المناسب.

٦ نوعية الدراسة

دراسة وصفية.

٧ منهجية الدراسة

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعنى بوصف إدارة الإنتاج بالمؤسسة ومن ثم تحليل هذا الواقع والإفادة منه من أجل توضيح معلومات حول محاسبة التكاليف بإدارة المؤسسة الاقتصادية وكيفية المساهمة في تحسين إدارة المؤسسة الاقتصادية باستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ومما هو متاح في الدراسات السابقة والمراجع والكتب والدوريات والمنشورات والتقارير مواقع الإنترنت المختلفة.

٨ حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة في الآتي:

- ١- الحدود المكانية: تتمثل في الشركات الصناعية الإنتاجية السودانية (ولاية الخرطوم).
- ٢- الحدود الزمانية: ٢٠٢٥م.

٩ مصادر جمع المعلومات

تتمثل مصادر جمع المعلومات فيما يلي:

- مصادر أولية: تتمثل في (المجلات، الدوريات، والرسائل الجامعية دكتوراه والمنشورات)
مصادر ثانوية: تتمثل في (الكتب والمراجع ذات الصلة، مواقع الإنترنت).

١٠ ثانياً: الدراسات السابقة

١.١٠ دراسة أحمد (2010):

تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على دور المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج. هدفت الدراسة إلى بيان أهمية إتباع الأساليب العلمية والاقتصادية في إدارة المؤسسات؛ لأنها تعد مطلباً ضرورياً لنجاح المؤسسات، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لدراسة العلاقة بين المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: أن هنالك نظاماً سابقاً اقتصادياً يغلب عليه الطابع العمومي الاحتكاري ويخضع للتخطيط المركزي يجب حمايته بإجراءات قانونية وتميز بنقص في الأساليب الإدارية العصرية المعمول بها في الدول المتقدمة، إلا أن ظروف ذلك تغيرت بانتهاج الجزائر نظام اقتصاد السوق الذي فتح آفاق المنافسة للمؤسسات الأجنبية والوطنية. أوصت الدراسة بضرورة استخدام أساليب المحاسبة التحليلية للتخطيط والرقابة على إدارة الإنتاج، وضرورة الاهتمام بمضاعفة الجهود من قبل مسيري المؤسسات والخبراء المحاسبين في عملية الاهتمام بالمحاسبة التحليلية في التخطيط والرقابة على الإنتاج.

٢.١٠ دراسة هلال (2011):

تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية. هدفت الدراسة إلى التعرف على أهم مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، والتعرف على مدى توافر العناصر اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب، وكذلك المعوقات التي تحد من العمل، والتعرف على مفهوم التكلفة المستهدفة التي تحول دون تطبيقه أهداف التكلفة المستهدفة وخصائصها فضلاً عن آلية تطبيق هذا الأسلوب، وأساليب تقدير التكلفة وقد تمت الدراسة على إحدى وثلاثين شركة من الشركات الصناعية المساهمة العامة المستهدفة الأردنية التي لها اهتمام ومعرفة بهذا الأسلوب. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج: منها أن التعرف على معوقات تطبيق أساليب التكاليف يساهم في زيادة الإنتاجية للشركات الصناعية الأردنية. أوصت الدراسة بضرورة التعرف على الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتطبيقها في المؤسسة الاقتصادية.

٣.١٠ دراسة دبابيسي (2017):

تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على مدى تحقيق التفوق التنافسي باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، هدفت الدراسة إلى التعرف على استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق التفوق التنافسي. اعتمدت الدراسة على منهج دراسة الحالة وتطبيق هذا الأسلوب في مؤسسة المطاحن الكبرى باعتباره حديث في تسعير المنتجات، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالمؤسسة يساهم في تحقيق التفوق التنافسي للمؤسسة من خلال التحكم في التكاليف. أوصت الدراسة بضرورة تطبيق هذا الأسلوب لتحقيق الميزة التنافسية.

٤.١٠ دراسة ساحري (2008):

تناولت الدراسة أهمية استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة. هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية اتباع أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين مردودية المؤسسة كمفهوم عملي يساعد المؤسسة على ترشيد وإدارة التكاليف والتحكم فيها، اعتمدت الدراسة على منهج الوصفي التحليلي لدراسة العلاقة القائمة بين نظام التكلفة على أساس النشاط وتحسين مردودية المؤسسة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بالمؤسسة محل الدراسة من شأنه تحسين مردودية المؤسسة من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج وبالتالي يؤدي إلى انخفاض سعر تكلفة المنتجات مما يؤدي إلى زيادة الطلب على منتجات المؤسسة. أوصت الدراسة بضرورة إتباع أساليب حديثة لتطوير المنتجات وتحسين مردودية المؤسسة.

٥.١٠ دراسة شمس الدين (2014) Eddine Chems:

تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على دور أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض تكاليف المؤسسات الاقتصادية وتعظيم أرباحها. هدفت الدراسة إلى عرض أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض تكاليف الإنتاج وتعظيم أرباحها من خلال تحديد التكلفة المستهدفة كما يعد هذا النظام مدخلاً لتخطيط وإدارة التكلفة في مرحلتي التخطيط والتصميم. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي لدراسة العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكاليف الإنتاج. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعد أداة مهمة لإدارة التكلفة والربحية، حيث يأخذ بعين الاعتبار دراسة السوق الذي يحقق أهداف المؤسسة.

١١ الإطار النظري للدراسة

تعد المحاسبة مصدراً للمعلومات التي تحتاجها الجهات المختلفة المهتمة بشؤون المنشأة لمساعدتها في ترشيد قراراتها الاقتصادية المختلفة، وحتى تؤدي دورها بنجاح فإنها تنظم أعمالها حسب الخدمات المطلوبة منها، ومن هذه الخدمات إعداد التقارير المالية الدورية وتقديم المعلومات التي تحتاجها الإدارة أثناء القيام بوظائف التنظيم، والتخطيط، والتوجيه، والرقابة، واتخاذ القرارات ولذلك تفرعت المحاسبة إلى عدة فروع، من بينها محاسبة التكاليف حيث تقوم هذه الأخيرة بتجميع المعلومات اللازمة لخدمة الأغراض الإدارية المختلفة فهي تستطيع إمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة للقيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات إدارية مختلفة.

١٢ الفصل الأول: مدخل إلى محاسبة التكاليف

١.١٢ المبحث الأول: نشأة وتطور محاسبة التكاليف

لقد ظهرت المحاسبة كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية لفرد أو منشأة وقد اتخذت عدة أنظمة منذ القدم، إذ كانت تعتمد أساساً على القيد الوحيد في المحاسبة العامة، وتطورت هذه الأخيرة إلى أن ظهر القيد المزدوج في أوائل القرن الخامس عشر الذي نشر على يد الإيطالي "ليك باسيولي" في كتابه "الذي نشر في نفس السنة في البندقية بإيطاليا، ومن أسباب ظهور التطور في المحاسبة في إيطاليا بالذات ازدهار الاقتصاد التجاري، إذ اقتضت المشروعات الكبيرة والعلاقات التجارية الواسعة هذه الوسيلة التي تسمح بمراقبة عمليات المشاريع والعمليات التجارية والمالية، وكانت المحاسبة بعد هذا التاريخ تواكب التطور والنمو الاقتصادي في أوروبا إلى أن ظهرت الثورة الصناعية في إنجلترا، فانتقلت المحاسبة إلى هذا البلد وعرفت تطوراً سريعاً لتتلاءم مع احتياجات الشركات الجديدة (ذات المسؤولية المحدودة وغيرها) وهكذا ظهرت أساليب محاسبية جديدة. وأدى إنشاء وتطور الشركات التجارية والمالية والصناعية إلى ظهور نوع آخر من المحاسبة وهو ما يسمى محاسبة التكاليف.

وقد ازدادت أهمية هذه المحاسبة مع تطور نشاط المنشآت، إذ تطورت هي الأخرى باستمرار وأصبحت ذات أهمية كبيرة ووسيلة تسيير ضرورية في المؤسسات بمختلف أنواعها (التجارية، الصناعية، والخدمية) وتزداد أهميتها في المنشآت الصناعية الخاصة. وقد أصبحت ذات مفهوم وتطبيق واسع بعد الحرب العالمية الثانية تشمل ما يسمى محاسبة التسيير، وأدخلت فيها أساليب جديدة للتحليل بعد أن كانت تستعمل أسلوب التكاليف بمختلف أنواعها (تكاليف اقتصادية، وتكاليف تاريخية، تكاليف تقديرية، معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، وتكاليف شبه متغيرة). وسعر التكلفة الحقيقي أو التاريخي فقط (عدون، 1999، ص: 8)

٢.١٢ المبحث الثاني: مفهوم محاسبة التكاليف أهدافها، ووظائفها

أولاً: مفهوم محاسبة التكاليف

يمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدمية وتشغيلها طبقاً لقواعد ومفاهيم محددة، وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء كانت سلعة أو خدمة، أو سواء كانت في شكلها "الوسيط أو النهائي"، وذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات" (راضي، 2003، ص: 20-21):

كما "تعتبر محاسبة التكاليف عن المبادئ والأساليب والنظم التي تطبقها المؤسسة لتخطيط ومراقبة الموارد المستعملة من قبل المؤسسة (الرزق والخليل، 1999، ص: 24).

تعرف بأنها امتداد للمحاسبة المالية تمد الإدارة بتكلفة إنتاج أو بيع الوحدات من الإنتاج أو الخدمات التي تقوم للتغيير.

ومن التعريفات السابقة يمكن أن تعرف محاسبة التكاليف كما يلي:

- هي عبارة عن مجموعة المبادئ والمفاهيم والطرق والأساليب والنظريات التي تبحث في متابعة الإنفاق في مشروع بغرض قياس تكلفة النشاط والرقابة عليه وترشيد قرارات الإدارة بشأنها.

- أو هي عملية تسجيل وتبويب وتحليل وتفسير الأحداث التكلفة بالمشروع والمعبر عنها في صورة وحدات نقدية أو هي علم له مواضيع محدد، مفاهيمه، أهدافه ووظائفه وأساليبه الحديثة.

ثانياً: أهداف محاسبة التكاليف:

تتعدد أهداف محاسبة التكاليف بتعدد أهداف المنشأة فهي تساهم في اتخاذ القرارات والرقابة والتنظيم ويمكن

تحديد أهدافها فيما يلي (الرزق والخليل، 1999، ص: 24)

- 1- تحديد وقياس تكلفة الإنتاج: أي القيام بمجموعة من الأساليب والخطوات اللازمة لتحديد التكاليف بعد وقوعها فعلاً. فتحديد التكاليف يساعد المؤسسة وإدارتها على تحديد سعر البيع ووحدة وضبط التكاليف وتحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تحقق أعلى ربحية ممكنة ذلك، يساعد في معرفة وتحليل سلوك عناصر التكاليف وإعداد قائمة الدخل وتحديد قيمة المخزون من السع التامة الصنع وتحت التشغيل.
- 2- الرقابة على التكاليف: تعني التحقق من سير أعمال وفقاً لأهداف والبرامج المحددة مسبقاً وقياس الانحرافات على الخطة الموضوعية ومن ثم تحليلها حسب مسبباتها واتخاذ إجراءات التصحيح. ذلك الرقابة على التكاليف وأعمال على تخفيض تكلفة الوحدات المنتجة بعد دراسة البيانات التي تتلقاها الإدارة من إدارة الإنتاج والتكاليف فتعمل على خفض التكاليف مع المحافظة على النوعية عن طريق تغيير مادة أولية معينة أو التغيير في شكل السلعة وتصميمها ومراقبة أداء أعمال والتقليل من أوقات الضائع أو المنتجات التالفة أو استبدال آلات لزيادة كفاءتها الإنتاجية ولا شك أن إعداد نظام التكاليف المعيارية أو الميزانيات التقديرية سيكون له أثر كبير في تحقيق الرقابة على الأداء وضبط التكاليف.
- 3- المساهمة في إعداد الموازنة التقديرية: توفر محاسبة التكاليف البيانات اللازمة بهدف إعداد الموازنات التقديرية، وهي ميزانيات تحتوي على معلومات مادية ومحاسبية يتوقع حصولها في المستقبل وتعتمد على تحليل سلوك التكاليف بالاعتماد على البيانات التاريخية وتوقعات يمكن حدوثها وتستخدم هذه الميزانيات كوسيلة إجرائية لتحقيق الأهداف وتستخدم أساساً للمقارنة والتخطيط.
- 4- ترشيد قرارات التخطيط والرقابة: لا شك أنه من المبادئ الأساسية لتخطيط الأعمال والأنشطة لتقدير التكلفة التي تتطلبها هذه الأعمال والنشاطات حيث تعد التكلفة ترجمة لعناصر المستخدمة من المدخلات المختلفة أو ما يعني التقدير المسبق لعناصر التكلفة اللازم لأداء العمل والنشاط.
- وتمثل التكاليف التقديرية الأساس في إعداد التخطيط المالي للمنشأة أو إعداد الموازنات التقديرية ما أن وجود مثل هذه التكاليف المحددة مقدم في شكل تكاليف معيارية أو تقديرية أو موازنات تقديرية يسهل على الإدارة ممارسة دورها الرقابي من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط وتحديد الانحرافات حال وجودها واتخاذ القرارات التصحيحية إذا ما اقتضى الأمر ذلك.
- 5- تقسيم المهام وخطط الحوافز: وذلك عن طريق بيانات التكاليف سواء الفعلية أو المحددة مقدماً بحيث يتم تقسيم أداء الأقسام والأفراد والأنشطة وتحديد مدى التزامهم بالخطة الموضوعية، ومدى مساهمتهم في تحقيق الأهداف وما قد ينجز عن ذلك التقسيم من تطبيق أنظمة الحوافز أو حتى إعادة النظر في تطويرها وتحسينها.

٣.١٢ المبحث الثالث: دور محاسبة التكاليف ووظائفها

- أولاً: دور محاسبة التكاليف. تلعب محاسبة التكاليف دوراً مهماً في المنشأة ويظهر ذلك من خلال ما يلي (ديبان وعبد اللطيف، 2002):
- 1- محاسبة التكاليف أداة للتخطيط: يعد التخطيط من أهم وظائف التسيير وبما أن المؤسسة توجد في محيط يتميز بالتغير ومليء بالمخاطرة، وجب أن تكون الخطط مرنة وذلك بالاعتماد على سياسات صحيحة ودقيقة وواضحة وهناك نوعين من الخطط قصيرة المدى وطوية المدى.
 - 2- محاسبة التكاليف أداة للرقابة: تسمح محاسبة التكاليف في الرقابة على العمليات وذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالمخططة، فإذا ما حدث انحراف كبير على الخطة تخطر الإدارة لاتخاذ الإجراءات المناسبة. وتستعمل محاسبة التكاليف طريقتين لمراقبة عناصر التكاليف هما: طريقة التكاليف المعيارية وطريقة الميزانيات التقديرية.
 - 3- محاسبة التكاليف أداة لاتخاذ القرارات: تستخدم إدارة المؤسسة بيانات التكاليف في اتخاذ عدد كبير من القرارات المتنوعة، ومساعدة الإدارة في المفاضلة بين البدائل المتاحة، تقدم محاسبة التكاليف معلومات توضح الاختلاف في الإيرادات والتكاليف المتوقعة في ظل كل بديل مختلف.

ثانياً: وظائف محاسبة التكاليف: يقوم محاسبة التكاليف بمجموعة من الوظائف تتمثل فيما يلي (الأخرس، 2001، ص 32-37):

- 1- التحليل: ويتم من خلال هذه الوظيفة تحليل بيانات التكاليف التي وقعت في المؤسسة فعلاً وتصنيفها وربطها بمنتج معين، أو أمر إنتاجي معين، أو مرحلة معينة، أو قسم معين.
- 2- التسجيل: وتعني أن يقوم محاسب التكاليف بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح ودقيق بحيث يمن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة.
- 3- التفسير: وتشمل هذا الوظيفة إعداد التقارير وتفسيرها وتقديم التوصيات والاقتراحات بالشكل المناسب الذي يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة.
- 4- الموازنات التقديرية: يقوم محاسب التكاليف بإعدادها حتى تقوم الإدارة بمقارنة التكاليف المعيارية الواردة بها مع التكاليف الفعلية وتحديد الانحرافات وأسبابها والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

ثالثاً: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة العامة:

هنالك علاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة العامة، فهذه الأخيرة تعد مصدراً مهماً للمعلومات التي تحتاجها محاسبة التكاليف، كما أن المحاسبة العامة تقوم بإعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية للمؤسسة وقوائم الدخل والتدفق النقدي ويتم توزيع هذه البيانات والتقارير على الأطراف التي يهمها للاطلاع عليها داخل المؤسسة وخارجها.

لذا نجد أن محاسبة التكاليف والمحاسبة العامة تشتركان في النقاط التالية (المناطي، 2000، ص: 18-19):

- 1- كلاهما يتبعان نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية من تسجيل وتحليل ... إلخ.
- 2- تقوم محاسبة التكاليف بمساعدة المحاسبة العامة على إظهار النتيجة عن طريق حساب الإهلاك والتكاليف الإنتاجية، وتقييم المخزون.
- 3- يأخذ محاسب التكاليف من السجلات المالية بعض القيم مثل: ثمن مشتريات المواد، تكلفة الأجور وقيمة الأصول الثابتة.
- 4- تعد البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف كوسيلة للرقابة، الضبط، والتأكد من صحة البيانات التي تقدمها المحاسبة العامة.
- 5- تستخدم المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف بعض المفاهيم مثل: مفهوم الفترة المحاسبية، ثبات وحدة القياس النقدي.
- 6- تعد محاسبة التكاليف امتداداً لمحاسبة العامة حيث يتعاونان على إعداد الحسابات الختامية والمركز المالي للمؤسسة، وتؤديها المستندات والبيانات التحليلية من محاسبة التكاليف.
- 7- تتعاون المحاسبتان في مجال إعداد الحسابات الختامية، فمحاسبة التكاليف تعمل على تقدير قيمة المخزون والبضاعة تحت التشغيل، وتكلفة الإنتاج التام، بينما يكون دور المحاسبة العامة في إعداد بيانات الأصول والخصوم.
- 8- يتم إثبات بعض العميات المالية المتعلقة بالتكاليف في الدفاتر ثم يتم تحليلها في دفاتر محاسبة التكاليف.

هنالك أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة العامة والتي يمكن إيرادها فيما يلي (الرزق والخليل 1999، ص: 19-20):

- 1- تهتم المحاسبة العامة بالمعاملات المالية التي تربط المشروع بالغير في حين تهتم محاسبة التكاليف بحركة الأصول والاستخدامات داخل المشروع نفسه.
- 2- تهتم المحاسبة العامة بالبيانات التاريخية أو الفعلية في حين تهتم محاسبة التكاليف بالبيانات الفعلية مع المعيارية أو التقديرية أي أن المحاسب العام ينظر إلى الماضي للاستفادة منه واستخدامه تقديراً تكرر الوقوع في أوجه القصور غير المرغوب فيها.

- 3- تهتم المحاسبة المالية العامة بنتيجة أعمال المشروع المتكامل من خلال تصويرها لقائمة نتائج الأعمال أو الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي في نهاية الدورة المحاسبية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها بينما محاسبة التكاليف فتولي اهتماماً بوحدة الإنتاج (سلع أو خدمات) وتصور لهذا الغرض قائمة التكاليف كي تحدد تكلفة الوحدة من المنتجات التامة وغير المباعة وتكلفة المنتجات تحت التشغيل المتبقية آخر الفترة وتعد أيضاً التقارير الدورية وفقاً لقواعد معينة.
- 4- تهتم المحاسبة العامة بالبيانات النقدية فقط من خلال عرضها لنتائج المشروع ككل بالقيمة. بينما محاسبة التكاليف تهتم بالبيانات الكمية التي تتطلبها الموازنات التخطيطية بالقيمة والكمية.
- 5- تعد المحاسبة العامة أداة لخدمة المستثمر أو أصحاب رأس المال أساساً بالإضافة للدائنين والمقرضين. بينما محاسبة التكاليف تقدم خدمة للإدارة داخل المشروع.

٤.١٢ رابعاً: مفهوم التكلفة وسعر التكلفة:

أ- مفهوم التكلفة: إن كلمة تكلفة أصبحت تعطى معنى عاماً واسعاً بعد التطور الذي عرفه كل من مجال المحاسبة والاقتصاد، فأصبح من الضروري إضافة صفة لهذه الكلمة ليسهل تعريفها ويظهر المجال الذي تستخدم فيه والغرض منها وذلك إعطائها خاصية تمكين تسجيلها وعملية قياسها (الجبالي والسمرائي، 2002م، ص: 9-10).

وتعرف التكلفة بصورة عامة على أنها قياس تضحية بالموارد من أجل الحصول على منفعة، والتي تؤثر بالنقصان على الموجودات عند اكتساب المنفعة بالمستقبل.

أما التعريف الحديث للتكلفة: فهي مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة إلى الحصول على المنفعة، حيث إن التكلفة المستنفذة متى ما قابها إيراد سميت مصاريف من أجل الحصول على منفعة أما إذا لم يقابلها إيراد سميت خسارة إذن الخسارة أيضاً تكلفة بالرغم من عدم تحقيق منفعة. وتقسم التكلفة طبقاً لمنافع والخدمات التي تترتب عليها إلى:

- 1- تكلفة إيرادية: هي التي تؤدي إلى الحصول على منافع تستنفذ خلال فترة محاسبية مثل الأجور.
 - 2- تكلفة إيرادية مؤجلة: هي التي تؤدي إلى الحصول على موارد اقتصادية قد تبقى بالمنشأة أكثر من فترة محاسبية مثل تكلفة الاستحواذ على المواد الأولية.
 - 3- تكلفة رأسمالية: هي التي تؤدي إلى الحصول على موارد اقتصادية طويلة الأجل وتتمثل في الحصول على الأصول الثابتة أو زيادة طاقتها الإنتاجية.
- ب- مفهوم سعر التكلفة: يتمثل مفهوم سعر التكلفة فيما يلي (علي، 1999، ص: 34)
- هو مفهوم اقتصادي يعبر عن حجم المصاريف المنفقة من بداية عملية الشراء إلى نهاية عملية البيع، ولكل منتج عدة تكاليف (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع) ولكن سعر التكلفة واحد، يعبر سعر التكلفة عن انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع لمنتج النهائي.
- ولكن سعر التكلفة لدى المؤسسة الصناعية تتمثل في الآتي:
- تكلفة شراء المواد المستعملة - تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة - مصاريف التوزيع للوحدات المباعة.
- ويتكون سعر التكلفة لدى المؤسسة التجارية من تكلفة شراء للوحدات المباعة - مصاريف التوزيع للوحدات المباعة.

٥.١٢ المبحث الرابع: طرق تبويب عناصر التكاليف:

- أولاً: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقة العنصر بالسلعة المنتجة (وحدة الإنتاج) إلى الآتي (المناتي، 2000، ص: 27-28):
- التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة:
- 1- التكاليف المباشرة: هي التكاليف التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوحدة الإنتاج وتتمثل في عناصر التكاليف

التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدة الإنتاج معينة حيث إنها عناصر تكاليف مباشرة صرفت خصيصاً لإنتاج سلعة معينة بذاتها وتتكون التكاليف المباشرة من:

- تكلفة المواد المباشرة: وتشمل جميع المواد التي تدخل بشكل مباشر في تركيب المنتج النهائي وتصبح جزءاً منه وتلزم إتمامه.

- تكلفة العمل المباشرة: وتمثل أجور عمال التشغيل أو إنتاج السلعة في المصنع والذي يعملون على تحويل المواد الأولية أو المواد نصف مصنعة إلى سلع تامة الصنع وجاهزة للبيع.

2- التكاليف غير المباشرة: وهي تكاليف النفقات تتفق من أجل خدمة المصنع أو المشروع كوحدة واحدة ولا يوجد بينها وبين المنتج النهائي ارتباطاً مباشراً وتنقسم إلى ما يلي:

- تكاليف صناعية غير المباشرة: وتشمل جميع النفقات المتعلقة بالإنتاج داخل المصنع ولا تخص سلعة معينة، بل جميع السلع.

- تكاليف تسويقية غير مباشرة: وهي جميع النفقات التي تتفق في سبيل بيع وتوزيع منتجات المشروع فهي تمثل جميع تكاليف تخزين المنتج التام والإعلان عنه وترويجه وبيعه وتوزيعه وكذلك تكاليف الأبحاث التسويقية.

- التكاليف الإدارية: وتمثل النفقات التي تتفق على مختلف الإدارات من مواد وأجور وخدمات وتكاليف التمويل.

ثانياً: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج. تنقسم إلى ما يلي (الجبالي والسامرائي، 2002، ص: 25-26):

1- التكاليف الثابتة: وهي التكاليف (التي لا تتغير في مجموعها مع التغيرات الحاصلة لحجم الإنتاج ضمن الموازنة التقديرية، في حين يكون نصيب الوحدة الواحدة من هذه الكلف متغير مع تغيرات حجم الإنتاج، حيث يزداد نصيب الوحدة الواحدة بانخفاض حجم الإنتاج وينخفض بزيادة حجم الإنتاج.

2- التكاليف المتغيرة: وهي تلك التكاليف التي تتغير في مجموعها مع تغيرات أحجام الإنتاج في حين يبقى نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف ثابتة مهما تغير حجم الإنتاج.

3- التكاليف شبه الثابتة أو شبه المتغيرة: وهي التي تجمع بين خصائص النوعين من الكلف بسبب أن هناك بعض الكلف من الممكن أن تأخذ خصائص الكلف الثابتة وبنفس الوقت تأخذ خصائص الكلف المتغيرة.

ثالثاً: التبويب الوظيفي لعناصر الإنتاج: يقسم التبويب الوظيفي إلى:

1- تكاليف صناعية: متخصصة في عمليات الإنتاج فقط.

2- تكاليف تسويقية: متخصصة في تصريف المواد التي تم إنتاجها في الوظيفة الصناعية.

3- تكاليف إدارية: متخصصة في تنسيق وتخطيط العمليات بين الإدارة.

رابعاً: تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقتها بالفترة. تقسم عناصر التكاليف حسب علاقتها بالفترة إلى (الجبالي والسامرائي، 2002، ص: 23-23):

1- التكاليف الإيرادية: وهي مجموعة النفقات التي تخص السنة المالية وغالباً ما تكون سبباً في تحقيق الإيرادات بصورة مباشرة أو غير مباشرة مثل الرواتب والأجور، أثمان المياه والكهرباء.

2- التكاليف الرأسمالية: وهي مجموعة التكاليف التي تخص وتستفيد منها أكثر من سنة مالية مثل الأثاث.

خامساً: تبويب التكاليف من وجهة نظر الرقابة: تنقسم إلى ما يلي (إسماعيل ومعاليم، 2013، ص: 42):

1- تكاليف خاضعة للرقابة: وهي التكاليف التي يمكن للمستوى الإجباري أن يراقبها وله القدرة على التأثير فيها فمثلاً تعد كمية المواد المستخدمة في الإنتاج وحجم العمالة في مصنع معين قابلة للرقابة من مدير المصنع.

2- تكاليف غير خاضعة للرقابة: وهي التكاليف التي لا يمكن للمستوى إداري معين أن يؤثر فيها ويشمل

أيضاً التكاليف التي من الصعب التحكم فيها من قبل الإدارة خلال فترة زمنية محددة لأن المنشأة تكون قد تعاقدت عليها مثل عقد توريد مواد خام لمدة معينة وكان من شروط العقد الالتزام وعدم جواز الإلغاء لذا يصبح من الصعب على المنشأة التحكم في السعر مثلاً خلال فترة العقد.

سادساً: تبويب حسب عامل الزمن أو توقيت حدوثها: تقسم التكاليف حسب عامل الزمن إلى:

1- التكاليف التاريخية: هي التكاليف التي تمت فعلاً لإنتاج السلع أو الخدمات وفي هذا يؤكد محمد الفيومي محمد (أن التكاليف التاريخية هي تكاليف غارقة نتجت عن قرارات تمت في الماضي ولا تستطيع الإدارة التحكم فيها أو الرقابة عليها حالياً وهي غير مرتبطة باتخاذ القرار في المستقبل) وعليه فهذه التكاليف لا يجب استخدامها في تحليل البدائل.

2- التكاليف المعيارية: وهي تكاليف مستقبلية تم تقديرها مسبقاً، تمثل الهدف الواجب التوصل إليه في ظل مستوى الأداء الجيد في فترة مقبلة وتستخدم التكاليف المعيارية كأدوات للرقابة، ورفع الكفاءة الإنتاجية واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، ما يمكن مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لمعرفة الانحرافات ووضع الإجراءات التصحيحية اللازمة.

١٣ الفصل الثاني: أساليب محاسبة التكاليف

بعد التعرف على محاسبة التكاليف وكذلك التكاليف وسعر التكلفة سوف نتطرق إلى الأساليب التي تستخدمها محاسبة التكاليف في تحديد التكاليف وسعر التكلفة في المباحث التالية.

١.١٣ المبحث الأول: الطريقة الإجمالية (الكلية):

أولاً: مفهوم الطريقة الإجمالية: تقوم هذه الطريقة بتحميل كل التكاليف الصناعية سواء متغيرة أو ثابتة على الوحدات المنتجة وبهذا تعد التكاليف الصناعية الثابتة تكلفة منتج، وعند إعداد قائمة الدخل تطرح تكلفة البضاعة من رقم إيرادات للتوصل إلى رقم مجمل الربح وبعد ذلك يطرح من رقم مجمل الربح المصروفات التسويقية والإدارية للتوصل إلى صافي الربح (الرجبي، 2013، ص: 242).

ثانياً: أهداف طريقة التكلفة الإجمالية: تتمثل أهداف طريقة التكاليف الإجمالية فيما يلي (نائل والخلف، 2013، ص: 74):

1- استخراج نصيب الوحدة من كافة عناصر الإنتاج مبوبة على أساس التكاليف المباشرة وغير المباشرة ولكل وظيفة على حدة.

2- تحديد تكلفة كل وظيفة من وظائف المشروع.

3- مقابلة جميع التكاليف بالإيرادات خلال الفترة الزمنية بهدف إظهار الأرباح الإجمالية والصافية لكل وحدة اقتصادية بالنسبة لكل منتج على حدة.

4- مقابلة متوسط تكلفة الوحدة مع سعر بيع تكلفة الوحدة الأمر الذي يفيد في وضع السياسات السعرية في المدى الطويل، على أساس أن الوحدة الاقتصادية يجب عليها أن تعمل على تغطية جميع التكاليف مع توفير عائد مناسب من مزاولة النشاط لكي تستطيع الاستمرار والنمو، ويلاحظ عند وضع السياسة التسعيرية في المدى الطويل أن أدنى حد تسعير المنتج هو التكاليف الكلية وأن النزول عن تلك التكاليف يسبب خسارة للوحدة الاقتصادية.

5- وضع سياسة الاستثمار طويل المدى، وتقييم المخزون على أساس تكلفة الإنتاج الكلية.

ثالثاً: عيوب الطريقة الإجمالية (الكلية): تتمثل عيوب هذه الطريقة فيما يلي (الجبالي، والسامرائي، 2002، ص: 142):

1- تعد هذه الطريقة طويلة الحسابات عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة، بينما غالباً ما يطالب مسيرو المؤسسات التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم من أجل اتخاذ قرارات فيما يخص المبيعات

والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف.

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

3- يؤدي تحميل المنتجات بكافة العناصر ما تقتضي الطريقة إلى تحميل المنتج بنصيب من تكاليف الطاقة غير المستغلة أو الطاقة العاطلة بالمشروع رغم أنها من ضمن الخسائر ولا يصلح ألا تعد من من النفقات، وهذا يجعل تكاليف المنتجات غير حقيقية.

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

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

رابعاً: مميزات الطريقة الإجمالية (الكلية): تتمثل مميزات الطريقة الإجمالية فيما يلي:

- 1- سهولة الاستخدام وتعمل على إعداد القوائم المالية بصورة تقييدية.
- 2- تساعد الإدارة على تحديد سياسات التسعير لها، وذلك في الأمد البعيد حيث تؤمن هذه الطريقة بأن السعر يجب أن يغطي التكاليف الكلية ويزيد عن ذلك في تحقيق هامش الربح.

٢.١٣ المبحث الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة:

أولاً: مفهوم طريقة التكاليف المتغيرة:

تعرف هذه الطريقة بعدة مسميات منها، طريقة هامش المساهمة، والتكلفة المباشرة، والتكلفة الحدية. وتعد التكلفة الصناعية المباشرة تكلفة منتج. وتقوم بتحميل وحدات الإنتاج بالتكلفة الصناعية المتغيرة فقط، أما التكاليف الصناعية الثابتة فتعد تكاليف فترة. وعند إعداد قائمة الدخل تقوم هذه الطريقة بجمع التكاليف الصناعية المتغيرة للبضاعة المباعة والمصروفات التسويقية والإدارية المتغيرة الخاصة بالبضاعة المباعة وطرحها من الإيرادات لتوصل إلى هامش المساهمة ومن هذا الرقم يتم خصم التكاليف الصناعية الثابتة والمصروفات التسويقية الثابت والمصروفات الإدارية الثابتة قبل التوصل إلى رقم صافي الربح (الرجبي، 2013، ص: 244-245):

ثانياً: مبادئ طريقة التكلفة المتغيرة:

- 1- الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة هي التكاليف الحقيقية لإنتاج.
 - 2- التكاليف الثابتة هي تكاليف دورية لها علاقة بالفترة التي وقعت فيها وتحمل على النتيجة.
 - 3- حساب الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج ورقم أعمال نقطة التعادل.
 - 4- النتيجة التحليلية تحسب بطرح الأعباء الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة.
- ثالثاً: مميزات طريقة التكلفة المتغيرة: تتميز طريقة التكلفة المتغيرة فيما يلي (الرجبي، 2013، ص: 249-250):

تقوم هذه الطريقة على فصل التكاليف إلى متغيرة وثابتة وهذا يساعد في زيادة فائدة الأرقام المحاسبية، فهذه الطريقة تسط الضوء على رقم التكاليف الثابتة كمبلغ إجمالي وتقليل أهميته عند توزيعه على تكلفة الوحدات وهذا يزيد من فعالية عملية الرقابة عليه.

رابعاً: عيوب طريقة التكلفة المتغيرة: تتمثل عيوب هذه الطريقة فيما يلي:

- 1- صعوبة فصل التكاليف شبه المتغيرة إلى تكاليف متغيرة وثابتة أحياناً ولا يوجد خلاف على أن التكلفة المتغيرة للوحدة المنتجة لا تعكس التكلفة الحقيقية للوحدة، عدم أخذ التكاليف الثابتة بموجب هذه الطريقة كجزء من تكلفة الوحدة المنتجة.
- 2- ملائمة استخدام المدى القصير.
- 3- صعوبة تسعير المنتجات في الآجال الطويلة نظراً لاتخاذ التكاليف المتغيرة كقاعدة لتحديد الأسعار.

4-تكلفة الوحدة لا تعد حقيقة عن كل التكاليف وذلك لاستبعادها لتكاليف الثابتة في المرحلة الأولى بالرغم من أنها ساهمت في تكوينها.

٣.١٣ المبحث الثالث: طريقة التكاليف المعيارية

أولاً: مفهوم طريقة التكاليف المعيارية:

التكاليف المعيارية تكاليف محددة مقدماً تبين ما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج. لذلك ينظر إليها على أنها مقياس، أو نمط، أو أداة قياس يبين مدى كفاءة وفعالية الأداء الفعلي؛ لذلك لا تعد هذه التكاليف بديلاً عن التكاليف الفعلية، لأنها تستخدم كأساس لمقارنة التكلفة الفعلية لتحديد الانحراف بينهما، ومعرفة أسبابه وتقديمه للإدارة، وبالتالي تستخدم في الحكم على كفاءة وفعالية الأداء. ويقصد بالفعالية تحقيق الأهداف ويقصد بالكفاءة النسبة بين المدخلات والمخرجات، وتعد تقارير الانحرافات الوسيلة التي تستخدم لتوصيل المعلومات عن كفاءة وفعالية الأداء إلى الإدارة.

ثانياً: مميزات طريقة التكاليف المعيارية. تتمثل في الآتي:

1-يساعد في التخطيط، ويتم ذلك عن طريق تقديم البيانات اللازمة لإعداد الموازنة التخطيطية، فالموازنة هي تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها، وتحتوي على تقديرات عن الإيرادات والمصروفات والمركز المالي للمنشأة خلال فترة الموازنة. ويتم تقديم تقديرات المصروفات من قبل التكاليف المعيارية لأنها تقوم بتحديد ما على مستوى وحدة المنتج وذلك عند إعداد موازنة المصروفات والإنتاج فإنه يلزم فقط ضرب تكاليف وحدة المنتج في مستوى النشاط المتوقع في الموازنة.

2- الرقابة على الفعالية باعتبار أن الطريقة تسمح بإقامة رقابة على المسؤوليات.

3- العمل على تحسين شروط الاشتغال بناء على تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات.

4- إمكانية اتخاذ القرارات والإجراءات السليمة.

5- إمكانية تقدير تكاليف أي حجم من الإنتاج وبالتالي تساعد على وضع الموازنات.

6-المساهمة في إعداد معايير دقيقة لدراسة ومتابعة التطوير والتغيير فيها مما يؤدي إلى ضبط العمليات وتحسين الأداء.

ثالثاً: عيوب طريقة التكلفة المعيارية: تتمثل عيوب طريقة التكلفة المعيارية فيما يلي (عبد الحسين والزمالي، 2019):

1- إذا كانت المنشأة في وسط يتميز بالتغير المستمر فإن مراجعة المعيار سيتم بطريقة متقطعة وبالتالي تكون مستويات الأداء صعبة المنال.

2- مرونة المعايير إذ يجب مراجعة المعايير كلما يتطلب الأمر ذلك مع الموازنة بين الصلابة الضرورية وقياس المرونة الضرورية لمطابقة الحقيقة.

٤.١٣ المبحث الرابع: طريقة التكاليف المستهدفة:

أولاً: مفهوم طريق التكاليف المستهدفة:

لقد فرضت ظروف المنافسة على المنشآت لتعديل استراتيجياتها فيما يخص تحديد الأسعار والتعامل مع أسعار التكلفة وبالتالي فإن المنطق والمفهوم التقليدي لتحديد الأسعار على أساس أسعار التكلفة زائد هامش الربح لم يعد لها معنى في عالم الأعمال الحديث، وهذا أن منطق السوق فرض نفسه بقوة بفعل المنافسة لسعر السوق بالإضافة إلى عامل الجودة وخدمات ما بعد البيع (عطية ومحمد، 2000، ص: 350).

بخصوص العلاقة ما بين سعر البيع وأسعار التكلفة فإن العلاقة انعكست بفضل مفهوم التكلفة المستهدفة الذي ظهر خلال الثمانينات بالمؤسسات اليابانية فعوض العلاقة التالية:
سعر التكلفة + هامش الربح = البيع. يتم استخدام العلاقة التالية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع - هامش الربح
فيتم تحديد التكلفة المستهدفة انطلاقاً من سعر البيع المستهدف والذي غالباً ما يكون سعر البيع المطبق من قبل المنافسين، أو يتم تحديد انطلاقاً من دراسة السوق وقيمة المنتج وقدرة الزبائن على دفع مقابل الوظائف التي يؤديها ذلك المنتج.

إن التكلفة المستهدفة ليست طريقة حساب التكاليف وإنما هي إجراء شامل لتحسين عملية تنمية المنتج طيلة دورة حياته عن طريق استخدام التقنيات المختلفة للتسيير، وهي تشمل برنامج تخفيض التكاليف والرفع من قيمة وظائف المنتج، واستخدامها يدخل في إطار التسيير الاستراتيجي خاصة بالنسبة للمنتجات الجديدة عبر كامل المراحل من التصميم إلى الإنتاج والتسويق وتستمر طيلة دورة حياة المنتج من خلال الضغط على التكاليف وزيادة قيمة المنتجات.

السعر - الربح = التكلفة القصوى أو التكلفة المستهدفة

يعمل هذا البرنامج على تخفيض مستمر للتكاليف + هندسة القيمة = التكلفة المقدرة.

ثانياً: مراحل طريقة التكلفة المستهدفة: تتمثل مراحل التكلفة المستهدفة فيما يلي (مروش، 2014، ص: 10-11):

1- تحديد سعر البيع المستهدف: تتم هذه العملية بناء على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة والأسعار المطبقة والزبائن ومن حيث رغباتهم وتقييمهم للمنتجات، وذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودورة حياته وكمية المبيعات المتوقعة، بالإضافة إلى آفاق تطوير منتجات أخرى.

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

3- تحديد التكلفة المستهدفة: للحصول على التكلفة المستهدفة يتم استخدام العنصرين السابقين بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها، وفي هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن فرص تخفيض تكاليف الإنتاج وهذا على كامل المراحل والنشاطات ويطلق على هذه الإجراءات بهندسة القيمة التي تعمل على تقييم منظم لكل النشاطات ضمن ما يسمى بتحليل سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكلفة مع المحافظة على الوفاء باحتياجات الزبائن من حيث الخدمات إذ تشمل نشاطات التصميم والإنتاج والبحث والتطوير ونشاطات التسويق، ووظائف المنتج بالإضافة إلى وظائف المنتج في حد ذاته بدراسة المنتج من حيث مكوناته ووظائفه.

٥.١٣ المبحث الخامس: طريقة التكاليف على أساس النشاط:

كثير من المؤسسات تقوم بتحسين نظمها الحالية لحساب التكاليف ما يعرف بنظام التكاليف على أساس النشاط وتعد هذه الطريقة مدخلاً لتطوير، وتحسين قيم التكلفة المحسوبة في نظم تحديد تكلفة الأوامر الإنتاجية أو نظم تحديد تكلفة المراحل الإنتاجية، وهذا ما يمكن اعتباره مدخلاً جديداً لتوزيع التكاليف، إذ يمكنها أن تتفاد عيوب المدخل التقليدي وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتماداً على العديد من مسببات التكلفة، وذلك تمهيداً لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها من هذه الأنشطة.

ويمكن تعريفها كما يلي (هميمي، 1995، ص: 97-98):

تعرف على أنها مدخل لتحسين قيم التكلفة، يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، أي أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة على أساس تعيين التكاليف كأغراض أخرى مثل السلع والخدمات والعملاء.

كما تعرف بأنها نظام لتخصيص الكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكلفة الصناعية غير المباشرة على الكلف التي تمثل الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازم إنهاؤها.

ثانياً: مبدأ طريقة التكاليف حسب النشاط: إن المبدأ الأساسي لهذه الطريقة هو أن المنتجات لا تستهلك

مباشرة موارد وإنما تستهلك أنشطة وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وعلى هذا الأساس فإن الأنشطة هي عبارة عن حلقة الربط الأساسية بين المنتجات وبين الموارد.

ثالثاً: مميزات طريقة التكاليف حسب النشاط:

- 1- يمكن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من استخدام الآلية وقواعد البيانات، مما يدعم القرار الإداري في اختيار وتخصيص الموارد بين الأنشطة، بهدف تدعيم المنفعة المتحصل عليها.
- 2- يساعد هذا النظام في تحديد تكاليف المنتجات بدرجة أكبر في توفير معلومات أفضل، ويعمل ذلك على قياس موارد المنشأة بالشكل الذي ينعكس أكثر تلقائياً، والأداء بفاعلية وبصورة أدق، وتحديد مركز الإسراف وذلك يمثل آلية للرقابة على التكاليف وإدارتها على المدى الطويل.
- 3- يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى زيادة فاعلية الرقابة حيث يرتبط بين ثلاثة متغيرات هي النشاطات والموارد التي استهلكها والمسؤول لهذا النشاط (عطية ومحمد، 2000، ص: 44)

4- يزيد مدخل التكاليف على أساس الأنشطة من عدد مجمعات التكلفة المستخدمة في جميع التكاليف غير المباشرة حسب عدد الأنشطة الموجودة داخل المنشأة بدلاً من مركز التكلفة على مستوى الإدارات والأقسام (عبيدات، 2008)

رابعاً: عيوب طريقة التكاليف حسب النشاط. تتمثل في الآتي:

- 1- رغم أن نظام التكاليف على أساس النشاط يسعى لفهم مسببات التكلفة الحقيقية لكل الأنشطة، وأن الكثير من الأنشطة تعمل على زيادة الانحراف الكلي وذلك نظراً لاستخدام أسس حكمية تعتمد على الحجم الإنتاجية لتخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة على مستوى الدعم العام، وغالباً ما تمثل هذه التكاليف الجزء الأكبر من إجمالي التكاليف غير المباشرة، فضلاً عن حاجة المنشأة في بعض الحالات لاستخدام أسس تخصيص كيفية تكون متاحة وسهلة القياس.
- 2- صعوبة تقسيم عمل الفرد بين عدة أنشطة خصوصاً إذا كانت طبيعة النشاط إدارية، وهذا ما يؤدي إلى قصور في التتبع الدقيق لتكاليف الأنشطة للمنتجات.
- 3- قد تكون الأنشطة المؤدية داخل المنشأة من الضخامة والتنوع ما يؤدي إلى جعل نظام التكاليف على أساس النشاط معقداً واقل فهماً من المستعملين.
- 4- إن تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط عملية معقدة وشاملة وبالتالي تستنفذ الكثير من الوقت والجهد والمال لتشغيل هذا النظام ولا سيما في المنشأة الكبيرة التي تنتج آلاف المنتجات وكلما أرادت المنشأة الوصول إلى مستوى أعلى من الدقة في تحليل الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة كانت عملية التشغيل مكلفة أكثر.

١٤ خلاصة الفصل:

لقد ظهرت محاسبة التكاليف في الوسط الصناعي، وتطورت بتطور الصناعات والأنشطة المختلفة في كل القطاعات، هذا التطور جاء نتيجة التفاعل بين عدة ميادين استفادت منها محاسبة التكاليف التي تمتاز بالمرونة وقابلية التطور الذي فرضته التغيرات المتواصلة عبر مراحل الزمن والمرتبطة بمحيط المنشأة الداخلي فيما يتعلق بأساليب الإنتاج، التنظيم، وطرق التسيير، وذلك المحيط الخارجي فيما يتعلق بالقوانين، السوق، والمنافسة، ونتيجة لتلك المتطلبات والخصائص التي تميز محاسبة التكاليف فقد ظهرت عدة طرق لحساب التكاليف وكلها تعتمد على قاعدة واحدة من المعطيات، وقد لاحظنا خلال دارستنا أن لكل طريقة ميزات تخدم جوانب معينة من العمل.

وما نستخلصه أن ذلك التطور يهدف أساساً إلى أمرين: أولهما إشباع حاجة المسيرين من المعلومات والمؤشرات التي تساعد على التحليل واتخاذ القرارات، والأمر الثاني يتمثل في زيادة الدقة في تحليل وحساب سعر التكلفة وخصوصاً معالجة الأعباء غير المباشرة، ولعل من بين أهم استخدامات المعلومات

الناتجة عن محاسبة التكاليف هي التخطيط ورقابة الإنتاج بغرض تدني تكاليفه وتعظيم أرباحه.

١٥ الفصل الثالث: دور محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج

تحتل إدارة الإنتاج مكانة خاصة في المنشأة على اختلاف طبيعة نشاطها فهي الدعامة التي تقوم عليها المنشأة لأنها وسيلة لتحقيق الأهداف المرجوة وتحسين كفاءة الإنتاجية وتطويرها. وقد عرفت هذه الإدارة تطورات عملية وتقنية سريعة في أساليب نظم العمل والإنتاج منذ القدم إلى يومنا هذا مما مكن الباحثين والمهتمين بالإدارة من تطوير أنظمة العمل لتحقيق أعلى إنتاجية وبأقل تكلفة ممكنة وهذا ضمن الأهداف التي تسعى إليها إدارة الإنتاج لتحقيقها. وتوجد علاقة بين إدارة الإنتاج ومحاسبة التكاليف ولعل لمحاسبة التكاليف دور في تحسين إدارة الإنتاج.

١.١٥ المبحث الأول: عموميات حول الإنتاج

أولاً: تعريف الإنتاج:

تعريف (1). يرى المفكر الاقتصادي الحديث أن الإنتاج ليس خلق المادة وإنما هو خلق المنفعة، وإضافة منفعة جديدة. أو هي تلك العمليات التي تغير من شكل المادة فتجعلها صالحة لإشباع حاجة ما (المنفعة الشكلية).

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

أو هي عملية التخزين حيث تضيف عملية التخزين منفعة إلى السلع أي المنفعة الزمنية (المنصور، 2009، ص: 32)

تعريف (2). من الناحية الاقتصادية والإدارية ومن الناحية الفنية:

- من الناحية الاقتصادية: يعرف على أنه عملية تحويل مدخلات مادية معنية إلى مخرجات بهدف الاستهلاك المباشر أو غير المباشر.

- من الناحية الإدارية: يعرف على أنه عملية تنسيق لكل العوامل الإنتاجية من أجل الحصول على المواد والخدمات الصالحة استجابة لرغبة معينة.

- يعرف أنه مجموعة عمليات ضرورية لتكوين منتج معين انطلاقاً من الموارد المتاحة (علي، 2000، ص: 15)

ثانياً: أهمية الإنتاج: أهمية الإنتاج بالنسبة للمنشأة الصناعية: تتعدد أهمية الإنتاج ما يلي (كافي، 2012، ص: 270-271):

- 1- أنه الدعامة الأساسية لنشاط المنشأة لأنه يستثمر فيه جزء من رأس المال.
- 2- الميدان الذي يعمل فيه العدد الأكبر من العاملين. وهو العمل المؤثر في الإنتاجية.
- 3- مكان لتجميع الموارد الإنتاجية ومزجها، وميدان التطوير، والتحسين، والابتكار.
- 4- يحقق عائداً مناسب أعلى رأس المال المستثمر أو يحقق معدل من الربح الذي يوزع جزء منه على المساهمين.

- أهمية الإنتاج بالنسبة للاقتصاد الوطني: إن أهمية الإنتاج بالنسبة للاقتصاد الوطني تتمثل في تحقيق غرضين رئيسيين هما (الطيب، 2000، ص: 9-10):

- تحقيق الهدف الاقتصادي: من حيث تزويد السوق الوطنية بمختلف أنواع المواد والسلع بمختلف الأحجام والأشكال وتصدير ما هو فائض عن السوق الوطني ويحد من الواردات وخاصة المنتجات التي لها نفس مواصفات السلع الوطنية والتكامل الاقتصادي مع المستوى الوطني واستغلال الثروة الوطنية النادرة.

- تحقيق الهدف الاجتماعي: الإنتاج يحقق الهدف الاجتماعي من حيث تأمين فرص عمل جديدة وبالتالي

امتصاص جزء من البطالة، وذلك لرفع مستوى معيشة أفراد المجتمع.

ثالثاً: أقسام الإنتاج: وتشمل أقسام الإنتاج ما يلي (الصيرفي، 2000، ص: 50-51)

1- قسم التخطيط ورقابة الإنتاج: وتقع على هذا القسم مسؤولية مراجعة التقديرات الموضوعية والتي تضعها عادة إدارة المبيعات، وذلك لاستخدامها لتحديد الكميات المطلوبة من الإنتاج في المدة المقبلة والتي عادة ما تكون لمدة سنة، ثم رسم في الخطة اللازمة للإنتاج في ضوء السياسة الموضوعية وطبقاً لتوقعات إدارة الإنتاج وتقديراتها لعناصر المنتجة التي ستستخدمها من حيث المواد الأولية والآلات والتجهيزات والقوى البشرية اللازمة والأخذ في الاعتبار الطاقة المستغلة والتحميل على الآلات وساعات الدوران والاتجاهات القائمة والمتوقعة إنتاجها.

2- قسم المعامل: في كثير من المصانع نجد أن قسم المعامل من الأقسام التابعة لإدارة الإنتاج والتي تعمل بصفة مستمرة مع استمرار العمية الإنتاجية، وتضم عدداً من الأخصائيين في الكيمياء والتحليل الصناعي وتحديد المواصفات وقياسات الأداء لسلعة على خطوط الإنتاج المختلفة.

3- قسم التصميم والرسم. يتميز عمل هذا القسم بأن تكون البيانات المسجلة فيه بدقة وبتوقيت سليم، حيث يقوم بإعداد العلامات والنماذج المستخدمة في أقسام الإنتاج ... إلخ

4- قسم جدول الإنتاج: ويتمثل دور قسم جدول الإنتاج في تحويل خطة الإنتاج الصالحة لتنفيذ، وفي هذه الجداول يتم تحديد العمل تفصيلاً، والكميات اللازمة في كل الدورية عمل، وساعات دوران الآلات وساعات عمل الأفراد، ونسب التغير واحتمالات إخراج.

٢.١٥ المبحث الثاني: مدخل الي مفهوم وأهداف إدارة الإنتاج:

أولاً: مفهوم إدارة الإنتاج: هناك العديد من التعريفات التي أوردها المفكرون والباحثون لإدارة الإنتاج كما يلي:

تعريف (1): يعرف إدارة الإنتاج على أنها الوظيفة المسؤولة عن تحديد وتحويل مجموعة من العناصر أو المدخلات إلى مجموعة من السلع والخدمات، والتي تشبع حاجات ورغبات المستهلك النهائي أو المشتري الصناعي وتحقق أهداف أصحاب المشروع وذلك من خلال اعتماده لمجموعة من الخطط والسياسات (عريقات وآخرون، 2012، ص: 24)

تعريف (1). عرفت إدارة الإنتاج بأنها التصميم، والعملية، والتحسين أنظمة الإنتاج المسؤولة عن خلق السلع والخدمات الرئيسية التي قررت إدارة المنظمة إنتاجها.

ثانياً: أهداف إدارة الإنتاج: تهدف إدارة الإنتاج إلى صنع كمية منتجات بالنوعية المطلوبة وفي الآجال المحددة وبأقل تكلفة ممكنة:

1- نوعية وجودة المنتجات: المقصود بنوعية وجودة المنتجات تلك المجموعة من الخصائص الموجودة في أجزاء السلع المنتجة التي تحدد درجة ومستوى الرضا والقناعة لدى الزبائن، وتقاس من الناحية التقنية ببعض المعايير والمقاييس التي يفرضها محيط المنشأة مثل معايير أو أسس مرجعية إذا أن الإنتاج موجه لمستهلك بصفة عامة أو للمواصفات التي يشترطها الزبائن بصفة خاصة ضمن طلبات معينة.

2- آجال الإنتاج: أن المدة اللازمة لإنتاج منتج معين هي مجموعة الوحدات الزمنية لعمليات صنعه، وآجال الإنتاج تحدد في العديد من حالات التسليم للزبائن.

3- تكلفة الإنتاج: إن المنشأة تسعى إلى إنتاج كمية معينة من السلع بأقل تكلفة ممكنة دون أن يؤثر ذلك على مستوى الجودة والنوعية المطلوبة، وعليه فإن التكاليف تقدر حسب معايير معينة أو حسب سندات تعاقدية تكون المنشأة ملزمة بها أمام الزبون.

٣.١٥ المبحث الثالث: وظائف إدارة الإنتاج:

أولاً: تخطيط الإنتاج: المقصود بتخطيط الإنتاج هو عملية تحديد مستلزمات ومستويات الإنتاج والمواد اللازمة لكل فترة من الفترات المحددة. إذن التخطيط للإنتاج يتضمن التنبؤ بالطلب، وتحديد وقت الإنتاج، وقياس مستلزمات التشغيل من العمالة والمواد الخام لكل مستوى إنتاجي عند أدنى معدات تكاليف معينة، وتتضمن عناصر التكاليف في هذه الحالة تكلفة العمالة، وتكلفة الوقت الإضافي، وتكلفة التشغيل وتكلفة المخزون ... إلخ.

ثانياً: الرقابة على الإنتاج: تعرف الرقابة على الإنتاج بأنها الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج، وفق توقيت زمني محدد وأهداف كمية وقيمة ونوعية محددة، كما أنها توافق أعمال التنفيذ لتبين الانحراف وتكشف المشكلات والعقبات في الوقت المناسب.

ثالثاً: وظائف الرقابة على الإنتاج: تتمثل في الآتي (عبد الرحمن، 2011، ص: 162-163):
- جمع البيانات وتحليلها على الأصناف المطوب إنتاجها، وعن طاقة المصنع والأقسام الصناعية المختلفة.
- وضع البرنامج التنفيذي للإنتاج بما يشمل وضع برنامج تحديد الآلات والمعدات والأفراد ... إلخ.
- إصدار الأوامر ومتابعتها ويشمل ذلك لإصدار الأوامر في كل ما يتعلق بالشراء والتشغيل، ومتابعة المخزون في مراحله الأخيرة وتحليل الملاحظات وإعداد تقارير المتابعة.

٤.١٥ المبحث الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بإدارة الإنتاج (هورنجرن وآخرون، 2003، ص: 103-104):

استخدام محاسبة التكاليف في تخطيط الإنتاج:

أولاً: نقطة التعادل: تعريف نقطة التعادل: نقطة التعادل هي كمية المخرجات التي يتساوى عندها إجمالي الإيرادات مع إجمالي التكاليف وبالتالي يكون دخل التشغيل مساوياً صفر.
وهناك ثلاثة طرق لتحديد:

- طريقة المعادلة: وهي التي تحدد صافي الموقف المالي من ربح أو خسارة من خلال طرح التكاليف الكلية (الثابتة والمتغيرة). = صافي الموقف النهائي = إيرادات البيع - التكاليف (ثابتة + متغيرة).

- طريقة هامش المساهمة: فهو يتحدد من خلال الفرق بين سعر بيع الوحدة والتكلفة المتغيرة لوحدة الواحدة ويرد ضمن هذا الخصوص العلاقات الآتية:

حجم مبيعات التعادل = التكلفة الثابتة / هامش المساهمة للوحدة

قيمة مبيعات التعادل = التكلفة الثابتة / معدل هامش المساهمة للوحدة

استخدامات تحليل التعادل: يستخدم تحليل التعادل فيما يلي (أحمد، 2010، ص: 154 - 156):

- دعم الموازنات التخطيطية - اتخاذ القرارات بخصوص تحديد حجم الإنتاج الأمثل، إدارة رقابية على الإنفاق وتحقيق الإيرادات.

١٦ خلاصة الفصل:

مما سبق نلاحظ أن عمية تخطيط الإنتاج ومراقبته في المنشأة الإنتاجية هي الطريقة التي تحقق للمؤسسة الهدف المنشود الذي تسعى إليه من تحقيق أقصى ربح ممكن بالدرجة الأولى، وأقصى كمية سلع منتجة، وأقصى استغلال للطاقة الإنتاجية بأدنى تكلفة إنتاجية ممكنة، من تكاليف النقل ومصاريف المستخدمين وغيرها من المصاريف الأخرى، وهذا يكون تحت رقابة وتسيير جيد، فبالخطيوط ومراقبة الإنتاج يمكن اكتشاف الانحرافات والمخاطر التي يمكن أن تواجهها، وبهذه الأخيرة يمكن التقليل من نسبة المخاطر واتخاذ القرار السليم الذي يساعد المؤسسة على تحقيق استمراريته. وباستخدام أساليب محاسبة التكاليف

يمكن تخطيط ومراقبة الإنتاج بكيفية جيدة وبالتالي تحقيق الأهداف المرجوة منها.

١٧ النتائج والتوصيات:

- أولاً: النتائج: بناءً على الإطار النظري للدراسة توصل الباحث إلى النتائج الآتية.
- 1- تساعد أساليب محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الإنتاج عبر تحديد التكلفة الدقيقة لكل وحدة منتجة
 - 2- يساعد أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين إدارة الإنتاج من خلال الحفاظ على الجودة وتخفيض التكلفة.
 - 3- إن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تحسين وتطوير إدارة الإنتاج من خلال تحديد تكاليف الإنتاج والأسعار في الوقت المناسب.
 - 4- الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف يساهم في تحسين إدارة الإنتاج ويزيد من تنافسية المؤسسة.
 - 5- الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف يساهم في تزويد الإدارة بمعلومات دقيقة تتصف بالصدق والموضوعية لمساعدتها في عملية التخطيط والرقابة.
 - 6- يقوم أسلوب التكلفة على أساس النشاط بتخفيض التكاليف غير المباشرة وذلك من خلال التخصيص الدقيق على المنتج.
 - 7- يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة على تحديد التكاليف التي تميز المؤسسة عن نظيرتها من دراسة المنتجات وأسعارها وتحديد السعر المناسب ثم تحديد التكلفة المستهدفة.
 - 8- تساهم أساليب محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة التشغيلية من خلال تحديد مصادر الهدر في المواد والوقت.
 - 9- تساعد نظام محاسبة التكاليف الإدارة في تخطيط وتحسين الأرباح والتقليل من التكاليف وتقليل طرق الإنتاج وتحسينها.
 - 10- إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى استمرارية المؤسسة من خلال تخفيض تكاليفها وتخفيض أسعارها، ذلك من خلال الرقابة التي تطبقها في كل مراحل الإنتاج.
- ثانياً: التوصيات:

- بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها يوصي الباحث بالآتي:
- 1- ضرورة تنمية الوعي لمتخذي القرارات بالمؤسسة عن أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لما تقدمه من معلومات تعمل على تحسين إدارة الإنتاج.
 - 2- ضرورة إنشاء قسم خاص بمحاسبة التكاليف والاهتمام بالعملية الإدارية أولاً ثم تخطيط التكاليف للوصول إلى سعر أقل من الأسعار الأخرى.
 - 3- ضرورة الاعتماد أكثر على الأساليب الحديثة في تحديد تكاليف الإنتاج وراقبتها.
 - 4- ضرورة وجود نظام معلومات مالي ومحاسبي فعال يساعد على تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة.

المراجع

١. الأخرس، عاطف (2001) محاسبة التكاليف الصناعية، الأردن: دار البركة.
٢. إسماعيل، حجازي؛ ومعاليم، سعاد (2013) محاسبة التكاليف الحديث من خلال الأنشطة، الأردن: دار أسامة للنشر
٣. الجبالي، محمد علي؛ والسامرائي، قصي (2002) محاسبة التكاليف، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.

٤. دبيان، عبد المقصود؛ وعبد اللطيف، ناصر (2002) مبادئ محاسبة التكاليف، الإسكندرية: الدار الجامعية.
٥. راضي، محمد سامي راضي (2003) مبادئ محاسب التكاليف، الإسكندرية: الدار الجامعية.
٦. الرجبى، محمد التيسير (2013) محاسبة التكاليف، القاهرة: الشركة العربية للتسويق والتوزيع.
٧. الرزق، صالح عبد الله؛ والخليل، عطا الله وارد (1999) محاسبة التكاليف الفعلية، عمان: دار زهران للنشر والتوزيع.
٨. الصيرفي، محمد (2005) الإدارة الصناعية، الإسكندرية: مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع.
٩. عبد الرحمن، بن عنتر (2011) إدارة الإنتاج في المنشآت الخدمية والصناعية مدخل تحليلي، عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
١٠. عبيدات، سليمان خالد (2008) مقدمة في إدارة الإنتاج والعمليات، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
١١. عدون، نصر دادي (1999) تقنيات مراقبة التسيير المحاسبة التحليلية، الجزائر: دار المحمدية العامة.
١٢. عريقات، أحمد يوسف؛ وجردات، محمد سعود؛ والمعاني، أحمد إسماعيل (2012) إدارة العمليات الإنتاجية، عمان: دار إثراء للنشر والتوزيع.
١٣. عطية، هاشم أحمد؛ ومحمد، محمد محمود عبد ربه (2000) دراسات في المحاسب المالية، محاسب التكاليف والمحاسبة الإدارية، مصر: الدار الجامعية.
١٤. علي، رجال (1999) سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية.
١٥. علي، فتح الله (2000) مدخل الدراسات الاقتصادية، بيروت: دار الحداثة.
١٦. كافي، مصطفى يوسف (2012) مبادئ الاقتصاد الكلي، عمان: مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع.
١٧. المناتي، رضوان محمد (2000) محاسبة التكاليف (مبادئ- مفاهيم- تطبيقات)، الأردن: دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع.
١٨. المنصور، ناصر كاسر (2009) إدارة العمليات الإنتاجية، عمان: دار الحامد للنشر.
١٩. نائل، عدس؛ والخلف، نضال (2013) محاسبة التكاليف مدخل حديث، الأردن: دار اليازوري للنشر والتوزيع.
٢٠. هلال، درحمون (2011م) متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، الشركات الصناعية المساهمة الأردنية.
٢١. هميمي، إبراهيم (1995) تخطيط وضبط الإنتاج (أسلوب التكلفة على أساس النشاط)، القاهرة: مطبعة الأمانة.
٢٢. هورنجرن، تشارلز؛ ودتار، سريكانت؛ وفوستر، جورج (2003) محاسبة التكاليف مدخل إداري، ترجمة: أحمد حامد حجاج، الرياض: دار المريخ للنشر والتوزيع.

ثانياً:المجلات والدوريات.

١. دبابيسي، محمد مجيب (2017) مدي تحقيق التفوق التنافسي باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، مجلة الإنسانية، ع 49.
٢. عبد الحسين، علي؛ والزمالي، هاني (2019) دور التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، مج 9، ع 2.

ثالثاً: الرسائل الجامعية.

١. أحمد، طوايبي (2010) المحاسبة التحليلية كأدوات للتخطيط ورقابة الإنتاج، رسالة ماجستير غير منشورة، الجزائر: جامعة الجزائر.
٢. ساحري، اليزيد (2008) دور نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجزائر: جامعة الحاج لخضر.
٣. مروش، هاني (2014) دور أسلوب التكاليف المستهدفة في الرقابة على التكاليف، رسالة ماجستير غير منشورة، الجزائر: جامعة محمد لخضر، بسكرة.
٤. الطيب، شارف خوجة (2001) دور تحليل النشاط الاقتصادي في تحسين إنتاج المؤسسة الصناعية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجزائر: جامعة الحاج لخضر باتنة.

References:

١. Boueri Ahmed Chems Eddine (2014) Conceptual framework of implementing strategic cost management and reducing costs through target costing system, Revue DIRASSAT numerous economique, vo15, NI.