

دور نظام الإنتاج في الوقت المحدد في الحد من القرارات الإدارية غير المرغوبة دراسة تطبيقية في معمل الإسفنج - هيمين كروب

كارزان مصطفى علي، كلية الادارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دهوك، اقليم كردستان، العراق
د. عبدالرسول صالح مهدي، كلية الادارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دهوك، اقليم كردستان، العراق

المستخلص

تهدف هذه الدراسة الى بيان تأثير تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في القرارات الادارية المتعلقة بزيادة الانتاج غير المرغوب فيه، واثره في جودة ربح الشركة، باعتباره من ادوات إدارة التكلفة والمحاسبة الإدارية الحديثة التي تتلاءم مع بيئة التصنيع الحديثة، وتسهم في تخفيض المخزون الى أدنى حد له. ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة؛ فقد اعتمد الباحث في دراسته التطبيقية على البيانات المحاسبية لمعمل الاسفنج (هيمين كروب) الواقع في محافظة دهوك. وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات، أهمها: تعتمد الشركة على طرائق ونظم التكاليف التقليدية، وان الشركة لا تعد موازنة الانتاج لتحديد مخزون آخر المدة من الانتاج التام، الى جانب عدم وجود متطلبات، او مقومات تطبيق ادوات ادارة التكلفة، علما ان زيادة مخزون اخر المدة من الانتاج التام تؤثر وبشكل سلبي في جودة ربح الشركة، سواء اكانت هذه الزيادة نتيجة قرار مسبق للتأثير في كمية الارباح ام قد تكون غير متمعدة، نتيجة للطلب عليه، او نتيجة لاعمال روتينية، او لأي سبب آخر، ولا يوجد أي قيد سواء اكان من قبل الجهات الحكومية ام الادارة العليا للشركة على زيادة المخزون اخر المدة، وان اعتماد الادارة والجهات الخارجية على مبلغ ربح الشركة وحده في اتخاذ القرارات، قد يؤدي الى قرارات بعيدة عن الرشد. وبناء على نتائج الدراسة، فقد تم ادراج مجموعة من المقترحات، أبرزها: ضرورة اهتمام الشركة باستخدام طرائق وأساليب ادارة التكلفة والمحاسبة الادارية الحديثة، وضرورة إعداد موازنة الانتاج لتحديد مخزون اخر المدة بدقة للحد من قدرة المدير على التلاعب بالربح، وضرورة توفير متطلبات او مقومات تطبيق ادوات ادارة التكلفة، الى جانب وضع قيود سواء أكانت من الجهات الحكومية ام الادارة العليا على زيادة الانتاج غير المرغوب فيه، وتحليل مبلغ الربح والعوامل المؤثرة فيه، للوصول الى الربح الحقيقي للشركة. الكلمات المفتاحية : طريقة التكلفة الكلية، طريقة التكلفة المتغيرة، تكاليف الصناعية غير المباشرة، نظام الانتاج في الوقت المحدد، جودة الارباح.

المقدمة

بعد ظهور الثورة الصناعية، وتطور الوحدات الاقتصادية وتنوعها لتشمل المشاريع الفردية، الشركات التضامنية، الشركات المساهمة، ادى كل هذا الى ظهور نظرية الوكالة التي تقوم فكرتها على الفصل بين الملكية والادارة، إذ اصبحت هنالك حاجة الى قيام اشخاص متخصصين آخرين بادارة الشركة وليس المالكين، الامر الذي يولد تضارباً وتعارضاً بين مصالح الادارة والمساهمين، اذ يقوم المدير احياناً، باتخاذ قرارات لانجاز هدف خاص به حتى، وان كان هذا القرار في غير صالح الشركة، مثل القرار الخاص بزيادة الانتاج غير المطلوب بهدف التأثير في مبلغ ارباح الشركة، الامر الذي يعد قراراً غير مرغوب، اذا كان الهدف منه التلاعب، حتى وان كانت هذه الزيادة في الانتاج والمخزون غير قصدية، أي ليس بهدف التلاعب، ولكن وفي كلتا الحالتين تؤثر سلباً في جودة الارباح. تختلف القرارات التي تتخذ بناء على معلومات الارباح باختلاف مستخدمي القوائم المالية، فقد يستخدم مبلغ الربح لقياس أداء المديرين ومنحهم المكافآت، او قد يكون لاتخاذ القرارات الانتائية، او لاي غرض اخر، ولكن الاعتماد على رقم الربح وحده دون الاخذ بنظر الاعتبار ما قد يؤثر فيه من عوامل تؤدي الى تخفيض مستوى جودة الارباح، وسوف ينتج عنه اتخاذ القرارات الخاطئة، وذلك بسبب عدم التركيز على جودة هذا الربح، وانما الاعتماد على رقم الربح وحده. فعند استخدام الشركة طريقة التكلفة الكلية Absorption costing التي يتم بمقتضاها اعتبار كل التكاليف الصناعية قابلة للتخزين، بمعنى ان المخزون يستوعب، او يمتص كل التكاليف الصناعية، يمكن تحويل جزء من التكاليف الصناعية الثابتة الى الفترة القادمة عن طريق زيادة الانتاج غير المطلوب، بهدف التخزين، وعلى هذا الاساس سوف تنخفض كلفة البضاعة المباعة، بسبب زيادة كلفة مخزون اخر المدة ونتيجة لذلك سوف يزيد من ربح الفترة، اذ لا يعود حجم المبيعات المحرك الوحيد للدخل التشغيلي، بمعنى ان الادارة في ظل تحديد التكلفة الكلية تستطيع زيادة الدخل التشغيلي ليس عن طريق زيادة حجم المبيعات فحسب، وانما يمكنها ايضا تحقيق ذلك عن طريق انتاج وحدات أكثر وهو ما يطلق عليه تحقيق الارباح عن طريق الانتاج. وللمحد من هذه القرارات التي تشوه ارباح الوحدة وانعكاسات ذلك على قرارات المستثمرين والدائنين بشكل اساسي، يتم تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد الذي يقوم على تصفير المخزون بانواعه كافة يتم استبعاد الاثار السلبية التي تنتج عن طريق زيادة المخزون اخر المدة، ومن ثم سوف تزيد من جودة الارباح وتسهم في اتخاذ القرارات الافضل.

الفصل الاول

المبحث الاول

منهجية الدراسة

1.1.1 مشكلة الدراسة

يعد مبلغ الربح اهم عنصر من العناصر التي تتضمنها القوائم المالية، وبناء عليه يتم اتخاذ العديد من القرارات سواء أكانت من قبل الادارة نفسها ام من قبل الجهات الخارجية، ولذا تعد جودة الارباح أمراً حاسماً في مدى دقة القرارات التي تعتمد على رقم الارباح، وعليه يجدر الاهتمام بالعوامل التي يمكن ان تؤثر فيه، وتخفيض من جودته، مما يعكس صورة غير حقيقية او مضللة عن نشاط الشركة. ويتم ذلك عبر اتباع بعض الطرائق والمنهج المحاسبية التقليدية المستخدمة في تقويم تكاليف الانتاج، ونظم ادارة المخزون، ولعل من ابرز ذلك تحميل تكاليف الانتاج حسب طريقة التكلفة الكلية، اذ تتكون كلفة الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة فضلاً عن حصة الوحدة من التكاليف الصناعية الثابتة، وهذه الحصة تتغير تبعاً لتغير حجم الانتاج، اذ تنخفض حصة الوحدة كلما زاد عدد الوحدات المنتجة خلال المدة.

ان اتباع هذه الطريقة في تحميل التكاليف يسمح بتحويل جزء من التكاليف للفترة القادمة، وذلك بزيادة مخزون اخر المدة سواء أكانت بهدف التلاعب ام لغرض آخر، اذ تنخفض كلفة البضاعة المباعة مما ينعكس على زيادة الارباح الخاصة بتلك السنة، ومن ثم لا تعكس هذه الارباح الوضع الحقيقي لاداء الشركة. وبهدف زيادة جودة ارباح الشركة، افرزت مهنة المحاسبة في حقل التكاليف بعض الطرائق ونظم الانتاج التي يؤدي تطبيقها الى زيادة جودة الارباح وفقدان الادارة لقدرتها على التلاعب بالمخزون سواء أكان بهدف التلاعب ام لاي سبب اخر. a

وستتناول الدراسة بعضاً من ذلك والذي يتمثل بنظام الانتاج في الوقت المحدد، فان تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد لا يسمح للادارة بالتلاعب بكمية الانتاج، اذ لا يتم الانتاج الا بالقدر المطلوب تسليمه حسب جداول وبرامج معدة سلفاً. وعليه فان مشكلة الدراسة تتمثل بطرح التساؤلات الآتية:

1. هل ان تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد يحد من القرارات غير المرغوبة للإدارة ؟
2. هل تؤدي زيادة الانتاج غير المرغوب الى تخفيض جودة الارباح ؟
3. هل يؤدي نظام الانتاج في الوقت المحدد الى تحسين جودة الارباح ؟

1.1.2 فرضيات الدراسة

1. إن تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد يحد من قرارات الادارة في زيادة الانتاج غير المطلوب.
2. تؤدي زيادة الانتاج غير المطلوب الى تخفيض جودة الارباح.
3. يؤدي تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد الى تحسين جودة الارباح.

1.1.3 أهمية الدراسة

1. الأهمية الأكاديمية: تكتسب هذه الدراسة أهميتها الأكاديمية من خلال تسليط الضوء على أسلوب يعد جديداً في بيئتنا الصناعية في مجال المحاسبة الادارية والتكاليف، وهو نظام الانتاج في الوقت المحدد، للبحث في طبيعة العلاقة والتاثير بين هذا النظام والقرارات غير المرغوبة.
2. الأهمية العملية: تكتسب هذه الدراسة أهميتها العملية باعتبار ان نظام الانتاج في الوقت المحدد هو نظام لادارة المخزون يسهم في تخفيض المخزون الى حدود الصفر، مما يؤدي الى تقليل تكاليف الشركة محل الدراسة، وزيادة قدرتها التنافسية، فضلاً عن ذلك، فان تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد يزيد من جودة الارباح التي تعد من اهم العناصر في القوائم المالية، ومن ثم يؤدي الى تحسين القرارات التي تبني على ربح الشركة سواء أكانت من قبل الادارة ام الجهات الخارجية.

1.1.4 أهداف الدراسة

سنحاول عن طريق هذه الدراسة تحقيق الاهداف الآتية:

1. إلقاء الضوء على مفهوم الانتاج في الوقت المحدد، باعتباره من اساليب او تقنيات المحاسبة الادارية المتقدمة.
2. توضيح تاثيرات تطبيق طرائق احتساب كلفة الانتاج في تحديد مقدار الربح.
3. تحديد طبيعة العلاقة بين نظام الانتاج في الوقت المحدد والقرارات الادارية الخاطئة المتعلقة بزيادة الانتاج غير المرغوب.
4. تحديد تاثير تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد في ادارة المخزون على القرارات الادارية غير المرغوبة.
5. توضيح اثار تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد في جودة الارباح.

1.1.5 أسلوب الدراسة

لمعالجة مشكلة الدراسة، واختبار فرضياتها، وتحقيق اهدافها، سيتم تبني الادوات المنهجية الآتية:

1. الجانب النظري (المنهج الوصفي التحليلي): في هذا الجانب سيتم الاعتماد على المصادر النظرية (المحلية والاجنبية)، الكتب، البوريات، الدراسات والمقالات، الرسائل الجامعية، الندوات والمؤتمرات، وكذلك الاعتماد على الشبكة العنكبوتية.
2. الجانب التطبيقي (المنهج التطبيقي): في هذا السياق سيتم جمع البيانات الكفوية والمالية لشركة الاسفنج (هين كروب) من خلال الاطلاع على سجلات الشركة والمقابلات الشخصية مع العاملين والمسؤولين في الشركة عينة الدراسة.

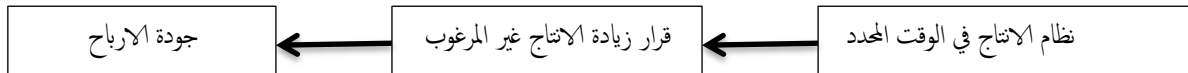
1.1.6 حدود الدراسة

1. الحدود المكانية: معمل الاسفنج (هين كروب) في محافظة دهوك.
2. الحدود الزمانية: البيانات المحاسبية للمعمل لسنة 2019.

1.1.7 نموذج الدراسة الافتراضي

سيكون نموذج الدراسة بالشكل الآتي:

شكل (1) : نموذج الدراسة الافتراضي



المصدر : من إعداد الباحث

المبحث الثاني

الدراسات السابقة

بعد الانتهاء من منهجية الدراسة، سنتطرق الى بعض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، وهي كما يأتي:

1.2.1 الدراسات العربية:

1. دراسة (الكساسبه، 2011) بعنوان "معوقات تطبيق نظام الانتاج الآلي"

تناولت هذه الدراسة معوقات تطبيق نظام الانتاج الآلي في شركات الادوية الاردنية المساهمة العامة، واعتمد الباحث على الاستبانة، ووزعها على مجتمع الدراسة الذي تكون من 69 موظفا تابعا لشركات تصنيع الادوية الاردنية المساهمة العامة كافة، ثم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الاحصائي (spss)، وقد توصلت الدراسة الى النتائج الآتية:

ليس للشركات اهتمام بتطبيق نظام الانتاج الآلي في هذه الشركات، وتؤثر قدرة الموردين بتوفير المواد الاولية في تطبيق نظام الانتاج الآلي، كما ان رغبة الزبائن وطلباتهم تؤثر في تطبيق نظام الانتاج الآلي، وبناء على هذه النتائج فقد اوصت الدراسة بهذه التوصيات:

اطلاع الادارة على تجارب الشركات المستخدمة لنظام الانتاج الآلي لمعرفة الفوائد والمنافع المترتبة من تطبيق هذا النظام، وضرورة تعامل الادارة مع الموردين الذين يلتزمون بشروط الشركة من الجودة المطلوبة ووصول المواد الاولية في وقتها، كما ان على الشركة ايجاد علاقات قوية مع الوسطاء والوكلاء بغرض تحديد حجم الطلب على منتجاتها بشكل دقيق؛ لان تحديد حجم الطلب يعد احد معوقات تطبيق هذا النظام.

2. دراسة (جريرة، 2013) بعنوان "نظام الانتاج في الوقت المحدد ومتطلبات تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الاردن"

تناولت هذه الدراسة متطلبات تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الاردن، وتحديد الصعوبات التي تعيق استخدام هذا النظام، ولتحقيق اهداف الدراسة، صمم الباحث استبانة، ثم وزعها على عينة تتكون من 68 من المديرين العامين والمديرين الماليين، ومديري التسويق والانتاج، وتوصلت الدراسة الى مجموعة نتائج أهمها ما يأتي:

يتطلب تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد تطوير العمليات الانتاجية من خلال الاعتماد على عدد محدد من الموردين وانشاء نظام للرقابة وائمة خطوط الانتاج، فضلا عن ان تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد يسهم في تخفيض حجم المخزون بانواعه كافة، وتوصت هذه الدراسة الى ما يأتي:

تقوم الادارة بانشاء وتطوير العلاقات مع الشركات التي تطبق نظام الانتاج في الوقت المحدد للاستفادة من خبرتهم، واطلاع الادارة على المزايا المتحققة من تطبيق هذا النظام لدى الشركات الاخرى، واجراء بحوث اضافية تسهم في تسهيل تطبيق هذا النظام من قبل الشركات.

3. دراسة (سمور، 2014) بعنوان "دور تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد في تعزيز الاداء المالي للشركات الصناعية الفلسطينية"

هدفت هذه الدراسة الى بيان دور تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد في تعزيز الاداء المالي للشركات الصناعية الفلسطينية، واتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي بتصميم استبانة وتوزيعها على 60 من الشركات الصناعية الفلسطينية، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة نتائج أهمها:

تطبق الشركات الصناعية الفلسطينية نظام الانتاج في الوقت المحدد بشكل جيد. وقد توصلت الدراسة الى وجود علاقة طردية ذات دلالة احصائية لتطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد، وتعزيز الاداء المالي للشركات الصناعية الفلسطينية، وبناء على هذه النتائج فقد اوصت الدراسة بالاتي:

ضرورة زيادة وعي ادارة الشركات بأهمية تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد والمنافع التي يحققها تطبيق هذا النظام على اداؤها المالي، كما اوصت بتقديم الدراسات الاضافية على نظام الانتاج في الوقت المحدد وربطه بالاساليب الاخرى للمحاسبة الادارية.

1.2.2 الدراسات الاجنبية:

1. دراسة (Mazanai.2012) بعنوان "Impact of just-in-time (JIT) inventory system on efficiency, quality and flexibility among manufacturing sector, small and medium enterprise (SMEs) in South Africa"

"اثر نظام مخزون الوقت المحدد على الكفاءة، الجودة والمرونة في القطاع الصناعي، للشركات الصغيرة والمتوسطة في جنوب افريقيا"

تناولت هذه الدراسة اثر تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد كنظام لادارة التكلفة في الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم في جنوب افريقيا، وقد صممت الباحثة استبانة ووزعت على مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية الصغيرة والمتوسطة الحجم في قطاع الاغذية والاثاث وقطاعات اخرى، وتوصلت الدراسة الى النتائج الاتية:

ان غالبية الشركات الصناعية الصغيرة والمتوسطة الحجم لا تطبق نظام الانتاج في الوقت المحدد كنظام لادارة المخزون، وهناك بعض المعوقات التي تعرق تطبيق هذا النظام في هذه الشركات، اهمها: قلة الموردين الملتزمين، وقلة راس المال، وقلة معرفة منافع هذا النظام، كما وظهر بان هناك علاقة طردية بين تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد والكفاءة والجودة والمرونة، وبناء على ما سبق اوصت الدراسة بما يأتي:

ضرورة تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد من قبل الشركات الصناعية الصغيرة والمتوسطة الحجم، للحصول على منافع هذا النظام التي تأتي عن طريق زيادة جودة المنتجات وتخفيض كلفها.

2.دراسة (Al haraisa.2017) بعنوان "Just-In-Time and Its Impact on Operational Excellence: An Empirical Study on Jordanian Industrial Companies"

"نظام الانتاج في الوقت المحدد وتأثيره على المنافع التشغيلية: دراسة التطبيقية في الشركات الصناعية الاردنية"

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على تأثير نظام الانتاج في الوقت المحدد على المنافع التشغيلية في 14 شركة صناعية في محافظة الكرك، وتم استخدام استبانة من قبل الباحث للحصول على البيانات ووزع على مجتمع الدراسة المتكون من 168 من المديرين والمشرفين على الانتاج، وكانت نتائج الدراسة كما يأتي:

هناك علاقة طردية بين نظام الانتاج في الوقت المحدد والمنافع التشغيلية في الشركات الصناعية الاردنية، واوصت هذه الدراسة بالاتي:

ضرورة وجود اهتمام من قبل هذه الشركات بمقومات نظام الانتاج في الوقت المحدد، لتقوية الموقع التنافسي للشركة، كما اوصت باجراء دراسات اضافية لنظام الانتاج في الوقت المحدد في قطاعات اخرى، مثل الادوية والتغذية، لان هذه الدراسة تمت على الشركات الصناعية، ولا يمكن تعميم نتائجها على قطاعات اخرى.

1.2.3 اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

من خلال اطلاعنا على الدراسات السابقة يتضح لنا ما يأتي:

ان غالبية الدراسات هدفت للتعرف على مقومات ومتطلبات تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد، فضلا عن توضيح اثره في كفاءة الاداء وربح الشركة.

اما فيما يتعلق بدراستنا، فقد اعتمد الباحث على الدراسة التطبيقية على بيانات الشركة الفعلية لتوضيح تأثير تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد في معالجة الاختلالات الناتجة من التلاعب بالارباح عن طريق نقل بعض التكاليف الصناعية الثابتة من فترة لآخرى، الامر الذي يحسن جودة هذه الارباح التي تنعكس فيما بعد على قرارات المستخدمين، وقد جاءت النتائج الفعلية من الدراسة التطبيقية لتؤكد هذا التوجه.

الفصل الثاني

المبحث الاول

طرائق تقويم المخزون

1.1.1 طريقة التكلفة الكلية

ظهرت هذه الطريقة على اثر الاعمال التي قام بها العقيد الفرنسي ريميليني في الفترة الممتدة بين الحربين العالميتين، ثم بعد الحرب العالمية الثانية اعتمد عليها من قبل اللجنة الوطنية الفرنسية للتنظيم وتم تصديقها من قبل البرلمان الفرنسي بقرار (04) عام 1948 وادخلت بالمخطط المحاسبي عام 1947 ثم 1957. (حنان، 2013: 27)

وتعد هذه الطريقة من اولى الطرائق المستخدمة لتحصيل تكاليف الانتاج واقدحها، كما وتستخدم للوفاء باغراض اعداد القوائم المالية الخارجية؛ لانها تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً التي تتطلب تقويم الانتاج والمخزون على اساس اجمالي التكاليف الصناعية. (الرجبي، 2004: 302)

وبموجب هذه الطريقة يجب تحميل الانتاج بالتكاليف الصناعية كافة سواء اكانت مباشرة ام غير مباشرة، متغيرة ام ثابتة كلها تتجسد في الانتاج والمخزون، فهذا يعني ان هذه التكاليف تبقى ضمن تكلفة الانتاج والمخزون كاصل لغاية بيعها لتصبح مصروف عندئذ وتظهر في قائمة الدخل كعبء على الايراد. (Obara, 2014: 2)

1.1.2 تكلفة الوحدة بموجب طريقة التكلفة الكلية

تتكون كلفة الوحدة وفق هذه الطريقة من جميع عناصر التكاليف الصناعية سواء اكانت مباشرة ام غير مباشرة، متغيرة ام ثابتة، وكما يأتي (هورنجر وآخرون، 2009: 538):

×	مواد مباشرة
×	+ اجور صناعية مباشرة
×	+ تكلفة صناعية غير مباشرة متغيرة
×	= تكلفة الصناعية المتغيرة للوحدة
×	+ التكلفة صناعية غير مباشرة ثابتة للوحدة
×	= اجمالي تكلفة الوحدة المنتجة

ان كل وحدة منتجة تحمل جزءاً من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة ، وهذا يعني ان كل وحدة تبقى في المخزن كمخزون اخر المدة تحمل هذا الجزء ويتم رسمتها الى الفترة اللاحقة ومن ثم سوف يزيد الربح للفترة بمقدار هذا الجزء المحمل على المخزون اخر المدة، وهذا هو الفرق بين هذه الطريقة وطريقة التكلفة المتغيرة.

2.1.3 مبررات طريقة التكلفة الكلية

يتم تبرير طريقة التكلفة الكلية بعدد من المبررات، وهي كالآتي (ياسين، 2010: 63) (عباس، 2012: 30) (فايزة، 2016: 22) (الجمال، 2013: 88):

1. هناك علاقة سببية لجميع عناصر الانتاج، أي يجب تحميل الانتاج بكافة عناصر التكاليف التي انفتحت بهدف الانتاج، فلو لا وجود جميع عناصر التكاليف الصناعية لما تمكنت الشركة من تصنيع هذا الانتاج واظهار الى الوجود.
2. تعد هذه الطريقة اجبارية في معظم دول عالم في اعداد القوائم المالية الخارجية والمقدمة لهيئة الضرائب.
3. الاتفاق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وتحديد مبدأ القياس على اساس التكلفة التاريخية فضلاً عن انها تتماشى مع مبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات.
4. تساعد هذه الطريقة في تحديد سياسات التسعير في المدى الطويل، وذلك على اعتبار في الامد الطويل يجب ان يغطي سعر البيع كل تكاليف المنتج، ويعد أي سعر دون ذلك سبباً في خسارة الشركة.

2.1.4 عيوب طريقة التكلفة الكلية

يمكن تحديد عيوب هذه الطريقة ب (منصور، 2014: 59) (فايزة، 2016: 22) (الغاني، 2013: 113):

1. لا يمكن لهذه الطريقة من امداد الشركة بالبيانات اللازمة في اتخاذ القرارات قصيرة الاجل، اذ لا يشترط ان يكون سعر البيع اعلى من تكلفة الوحدة خصوصاً في الامد القصير، ففي حالة قبول طلبية خاصة يمكن ان يكون سعرها اقل من التكلفة الكلية بشرط ان لا يقل عن التكلفة المتغيرة، فينتج عنها هامش مساهمة يسهم في تغطية جزء من التكاليف الثابتة ومن ثم يزيد من الربح الكلي للشركة.
2. ليس امراً سهلاً احتساب نصيب كل وحدة منتجة من التكاليف الصناعية غير المباشرة بسبب زيادة عددها وصعوبة اختيار اساس سليم لتحميلها.
3. تذبذب تكلفة الوحدة نتيجة تذبذب حجم الانتاج، وتكون تكلفة الوحدة مرتفعة في اوقات الكساد نتيجة انخفاض الكمية المنتجة، وبالعكس في حالة الراج تكون هذه التكلفة منخفضة نتيجة زيادة الكمية المنتجة، وذلك بسبب تذبذب معدل التحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة الذي يتغير باتجاه عكسي لحجم الانتاج.
4. بموجب هذه الطريقة يحمل الانتاج بكافة عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة حتى وان كان الانتاج لم يستفد من الطاقة بشكل كامل، وتحمل تكلفة الوحدة من كافة التكاليف الثابتة حتى وان كانت غير مستغلة وكان من الاجدر عدم تحميلها عليها ويجب اعتبارها كخسارة، وذلك لان هذه التكاليف تعد عباً على الشركة لم تستفد منه لا في الفترة الحالية ولا في المستقبل.
5. كما انها لا تقدم البيانات اللازمة لتحليل التعادل أي تحليل العلاقة بين الكلفة والحجم والربح.
6. ويمكن ان تستخدم هذه الطريقة في اتخاذ القرارات غير المرغوبة تجاه الانتاج والمخزون، اذ تستخدم هذه الطريقة من قبل المديرين في زيادة الربح عن طريق زيادة الانتاج من اجل تحويل جزء من التكاليف الصناعية الثابتة الى الفترة اللاحقة.

2.1.5 كشف الدخل بموجب طريقة التكلفة الكلية

تتمثل محتويات كشف الدخل بموجب طريقة التكلفة الكلية بالآتي:

الجدول (1) : كشف الدخل بموجب طريقة التكلفة الكلية

البيان	جزئي	كلي
المبيعات		Xx
تكلفة الانتاج المباع		
مخزون انتاج تام اول الفترة	Xx	
تكاليف الانتاج الصناعية المتغيرة	Xx	
تكاليف الانتاج الصناعية الثابتة	Xx	
تكاليف الانتاج المتاح للبيع	Xx	
يطرح مخزون الانتاج التام اخر الفترة	(Xx)	
اجالي تكاليف الانتاج المباع		(Xx)
الهامش الاجالي		Xx
تكاليف التشغيل		
التكاليف التسويقية المتغيرة	Xx	
التكاليف التسويقية الثابتة	Xx	
التكاليف الادارية	Xx	

اجمالي تكاليف التشغيل	(xx)
الدخل التشغيلي	Xx

(هورنجرن وآخرون، 2009:542)

2.1.6 إدارة المخزون في ظل طريقة التكلفة الكلية

تقوم هذه الطريقة على مجموعة من المزايا والمبررات فضلا عن انها تعد ملزما في غالبية دول العالم الا انها لم تخل من بعض عيوب، ويرى معارضو هذه الطريقة ان استخدامها في اعداد القوائم المالية تساعد في تحويل جزء من التكاليف الصناعية الثابتة بين الفترات قد يؤدي الى سوء ترجمة البيانات، اي تؤثر في جودة المعلومات ومن ثم يؤدي الى قرارات خاطئة، اذ تؤدي زيادة الانتاج الى زيادة الربح فهذا الاجراء يمكن ان يضلل المساهمين، لانهم سيبحثون عن سبب هذه الزيادة، فهل هي بسبب زيادة المبيعات او زيادة سعر البيع او زيادة كفاءة العمليات او هي ناتجة من سبب الاخر. (جارسون وآخرون، 2008:392)

ويمكن ان تستخدم بعض الطرائق لتحويل التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة بين الفترات من خلال زيادة المخزون غير المرغوبة، ومن اهمها، (هورنجرن وآخرون، 2009:551):

1. يمكن ان يواجه مدير المصنع الاهتمام نحو تصنيع المنتجات التي تمتص اكبر قدر من التكاليف الصناعية الثابتة، وذلك بغض النظر ان يكون هناك طلب على هذه المنتجات من قبل الزبائن، ويحمل المنتجات التي تستوعب التكاليف الصناعية الثابتة بنسبة اقل، ونتيجة لذلك يمكن ان تتأخر الشركة في تصنيع هذه المنتجات مما يؤدي الى الفشل في مقابلة طلبات الزبائن في وقتها المناسب مما قد يؤدي الى فقدان الزبائن.
 2. يمكن لمدير المصنع زيادة انتاجه عن طريق قبول امر معين، على الرغم من وجود مصنع اخر تابعا لنفس الشركة في وضع احسن لتنفيذ هذا الامر.
 3. يمكن ان يؤجل مدير المصنع صيانة الآلات والمعدات لفترة اخرى بهدف زيادة الانتاج، فهذا الاجراء قد يؤدي الى زيادة الربح في هذه الفترة، الا انه يمكن ان يؤثر سلبا في الربح في المستقبل نتيجة زيادة تكاليف الصيانة وانخفاض كفاءة المعدات والآلات.
- هناك مجموعة من الاجراءات يمكن اعتمادها للضغط على المدير بعدم استخدام هذه الطرائق لتخفيض الاثار غير المرغوبة لطريقة التكلفة الكلية. وهي تشمل، (هورنجرن وآخرون، 2009:554):
1. اعداد الموازنة بشكل دقيق وتحديد وتخطيط المخزون بشكل يحد من درجة الحرية المتاحة للمدير عن طريق تحديد اعلى حد مطلوب، اذ يمكن اعداد قوائم المركز المالي الشهرية المخططة بالموازنة بشكل ان تحتوي على قيم المخزون المقدرة، فاذا تجاوز المخزون الفعلي عن الحد المطلوب، او قيم محددة بالموازنة، فيمكن للإدارة العليا البحث عن اسباب هذه الزيادة.
 2. حتى يمكن استبعاد المديرين عن حافز زيادة الانتاج بغرض التلاعب، يمكن تغيير النظام المحاسبي، استخدام طريقة التكلفة المتغيرة للاغراض الداخلية، اذ يتم بموجبها اعتبار كل التكاليف الصناعية الثابتة تكاليف فترة ومن ثم تحمل على دخل الفترة كمصروف.
 3. عند تقييم اداء المديرين يمكن ان تستخدم ادارة الشركة نسبة معينة من الاستثمار في المخزون كتكاليف احتفاظ بالمخزون المتمثل في تكاليف التالف والفاقد والتقاعد في المخزون.
 4. استخدام فترة اطول لتقييم اداء المديرين يمكن ان تستمر اكثر من ثلاث سنوات بدلا من سنة او نصف سنة، نتيجة لذلك تقل رغبة المديرين نحو زيادة ربح خاص بسنة معينة على حساب سنوات اخرى.
 5. استخدام المؤشرات غير المالية بجانب المؤشرات المالية عند استخدام المقاييس المحددة لتقييم اداء المديرين، ويمكن استخدام هذه المقاييس:

مخزون اخر المدة بالوحدات للسنة الحالية

مخزون اول المدة بالوحدات للسنة الحالية

عدد الوحدات المنتجة خلال السنة

عدد وحدات المبيعة خلال السنة

2.1.7 مفهوم طريقة التكلفة المتغيرة

ظهرت هذه الطريقة على يد العالم الامريكي هاريس لأول مرة عام 1936، وتم تطبيق هذا الاسلوب على المنتجات التي تنتج دفعة واحدة بالاعتداد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة. (بن سعيد، 2015:13)

في ظل هذه الطريقة تتكون تكلفة الانتاج فقط من تلك التكاليف التي تتغير في مجموعها مع حجم الانتاج، فهي تتضمن المواد المباشرة والاجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة، وبموجب هذه الطريقة تعد التكاليف الثابتة تكاليف فترة، ولا تدخل ضمن تكلفة الانتاج في حين تظهر في كشف الدخل كمصروفات الفترة. (Aleem et.al 2016:1256)

وتم في هذه الطريقة اضافة كافة عناصر التكاليف المتغيرة الى تكاليف المخزون واعتبارها كاصل يظهر في الميزانية العمومية، في حين تستبعد التكاليف الثابتة كافة وتتعامل معها كتكاليف فترة، وتظهر في كشف الدخل. (القباي، 2010:212)

2.1.8 تكلفة الوحدة بموجب طريقة التكلفة المتغيرة

تتكون كلفة الوحدة وفق هذه الطريقة من عناصر التكاليف المتغيرة فقط، وكما يأتي (هورنجرن وآخرون، 2009:538):

مواد مباشرة ×

+ اجور صناعية مباشرة ×

+ تكلفة صناعية غير مباشرة متغيرة ×

= التكلفة المتغيرة للوحدة ×

2.1.9 مبررات او مزاي طريقة التكلفة المتغيرة

تتصف هذه الطريقة بمجموعة من المزايا، اهمها كالآتي (عباس، 2012: 40) (ياسين، 2010: 70) (خالد، 2013: 60):

1. تساعد هذه الطريقة في امداد الشركة بالبيانات اللازمة والضرورية في اتخاذ القرارات قصيرة الاجل، مثل قرار قبول طلبية خاصة.
2. كما تستخدم بياناتها في دراسة تحليل الكلفة والحجم والربح، أي تحليل التعادل.
3. الحد من التلاعب بالارباح من قبل المديرين؛ وذلك لان المحرك الوحيد للايرادات في هذه الطريقة هو عدد الوحدات المباعة، أي لا يمكن للمديرين التلاعب بالربح عن طريق زيادة الانتاج.
4. ثبات تكلفة الوحدة ضمن المدى الملائم، مما ينعكس على استقرار وثبات السعر، لانها محددة على التكلفة المتغيرة فقط.

2.1.10 عيوب طريقة التكلفة المتغيرة

لا تخلو هذه الطريقة من عيوب، وكالآتي (احمد، 2011: 54) (ذيب، 2016: 34)

(العاني، 2013: 125):

1. ان الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة ليس بالامر السهل.
2. بموجب هذه الطريقة تتكون تكلفة الوحدة فقط من التكاليف المتغيرة، فهذه التكلفة ليست حقيقية، اذ تعد التكاليف الثابتة ضرورية لاتمام عملية الانتاج، ومن ثم يجب ان تحمل على تكاليف الانتاج.
3. لا يمكن الاعتماد على هذه الطريقة في التسعير طويل الاجل، ولذلك يجب ان يغطي السعر كل التكاليف في الاجل الطويل، وعلى عكس ذلك تعد الشركة في حالة خسارة اذا لم تغط كل تكاليفها سواء اكانت متغيرة او ثابتة في الامد البعيد.
4. لا يمكن تقديم القوائم المالية المعدة بموجب هذه الطريقة للجهات الخارجية؛ لانها لا تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وانما ينحصر استخدامها للاغراض الداخلية.

2.1.11 كشف الدخل بموجب طريقة التكلفة المتغيرة

يمكن ايضاح محتويات كشف الدخل بموجب طريقة التكلفة المتغيرة كالآتي:

الجدول (2) : كشف الدخل بموجب طريقة التكلفة المتغيرة

البيان	جزئي	كلي
المبيعات		Xx
التكاليف الصناعية المتغيرة		
كلفة مخزون انتاج تام اول الفترة	Xx	
تكاليف الانتاج الصناعية المتغيرة	Xx	
التكلفة المتغيرة للانتاج المتاح للبيع	Xx	
يطرح كلفة مخزون انتاج تام اخر الفترة	(Xx)	
التكلفة الصناعية المتغيرة للانتاج المباع	Xx	
تكاليف تسويقية متغيرة	Xx	
اجالي التكاليف المتغيرة		(Xx)
هامش المساهمة		Xx
التكاليف الثابتة		
التكاليف الصناعية الثابتة	Xx	
التكاليف التسويقية الثابتة	Xx	
التكاليف الادارية	Xx	
اجالي التكاليف الثابتة		(xx)
الدخل التشغيلي		Xx

(هورنجرن وآخرون، 2009: 542)

المبحث الثاني

نظام الانتاج في الوقت المحدد

2.2.1 مفهوم نظام الانتاج في الوقت المحدد

على الرغم من ظهور مفهوم نظام الانتاج في الوقت المحدد في الستينيات ولكن ليس هناك تعريف محدد لهذا النظام، فكل باحث يعرفه في ضوء تخصصه العلمي والمجال الذي يعمل فيه، وذلك لان هذا النظام يستخدم في كثير من التخصصات، الامر الذي ادى الى وجود العديد من وجهات النظر و التعريفات لنظام الانتاج في الوقت المحدد، ومن هذه التعريفات:

فقد عرف كل من Singh and Garg (2007:27) بأنه (النظام الذي يهدف الى خلق قيمة مضافة للشركة عن طريق استبعاد كل الانشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والشركة والعمل على تدني المخزون بانواعه كافة الى صفر او ادنى حد ممكن). ويعرفه Heizer and Render نظام الانتاج في الوقت المحدد على انه (فلسفة لتحسين المستمر وايجاد حلول للمشكلات التي تدعم الانتاج الرشيق، وتقوم هذه الفلسفة وفقا لنظام الجذب لطلبيات العملاء). (Salehi et.al 2010:22)

كما عرفه بأنه (مدخل نظامي يهدف الى تحسين الانتاجية، وحذف الضياع مع توافر الكميات المطلوبة من المواد في الوقت اللازم، وذلك بالاعتماد على الحجم الادنى من التسهيلات والمعدات والمواد المادية والبشرية، وينجز نظام الانتاج في الوقت المحدد بالاعتماد على عناصره التي تتطلب علاقات قوية بين المستخدمين جميعا الذين يعملون لصالح الشركة بجهد عال). (Slack et.al 1998:548). ويعرفه العواوي و محمد بأنه (فلسفة شاملة ومتكاملة تشمل جميع أنشطة الشركة التي تحقق لها مزايا تنافسية تسعى الوصول اليها، والتي تتمثل في الكلفة والوقت والجودة والمرونة عن طريق الاستعمال الامثل لعناصر التكاليف، وازالة الهدر، والتلف والضياع من خلال استبعاد جميع الانشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والشركة فضلا عن حل المشكلات المرتبطة بالعملية الانتاجية، وتحسين جودة المنتج). (العواوي ومحمد، 2018:107). وعرفه العازل وابراهيم على انه (عبارة عن نظام انتاجي متكامل يقوم بتخفيض مستويات المخزون الى حدها الادنى، حيث يفترض هذا النظام ان أي تراكم في المخزون هو بمنزلة تكاليف غير ضرورية تتحملها الشركة ويمكن تجنبها عن طريق تنظيم المخزون، فضلا عن وضع نظام انتاجي يحد من الهدر والتلف والضياع مما يخفض من تكاليف العملية الانتاجية وتلبية احتياجات الزبائن في الوقت المحدد). (العازل وابراهيم، 2016:55). وعرفه Matarneh على انه (نظام يعمل على منع او تقليل الفاقد او التلف في العملية الانتاجية عن طريق الاستغلال الامثل للموارد او العناصر الانتاجية وتخفيض تكلفتها من خلال استبعاد الانشطة غير الضرورية كافة). (Matarneh, 2014:55)

وعلى ضوء ما تقدم من تعريفات، يرى الباحث ان الانتاج في الوقت المحدد يعد تطورا منطقيا وحتما لنظم الانتاج في ظل ما تشهده البيئة الاقتصادية من اهتمام في خلق وزيادة القيمة التنافسية للشركة فضلا عن ان التطورات التكنولوجية الهائلة، ادت الى خلق نظام انتاجي متكامل هدفه الرئيس اضافة قيمة للمنتج والشركة في بيئة تنافسية شديدة وذلك من خلال استبعاد الانشطة التي تعد غير ضرورية للعملية الانتاجية، فضلا عن تخفيض المخزون الى الصفر او ادنى حد ممكن ومنع التلف والضياع وجذب الزبائن عن طريق التحسينات المستمرة لمنتجات الشركة وارضاء الزبون.

2.2.2 منافع نظام الانتاج في الوقت المحدد

ان تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد يحقق للشركة الكثير من المنافع بما يحسن لها موقعها التنافسي اهمها (Mankazana&Mukwakungu 2018:4):

1. تقليل المساحة المطلوبة: ان تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد يتطلب المساحات الصغيرة للمخزون ويمكن ان تستخدم هذه المساحات لاغراض اخرى، او حتى تركها، وذلك يقلل من الاموال المدفوعة للايجارات.
2. تقليل او منع الفاقد او التلف: ان الزيادة في المخزون سواء كانت مواد اولية ام انتاجا تحت التشغيل، او انتاجا تام يؤدي الى التلف والضياع، أي يؤدي نظام الانتاج في الوقت المحدد الى استبعاد المخزون غير الضروري، مما يقلل التلف ويخفض الكلف ويوفر الاموال المستثمرة فيها وبما يمكن الشركة ان تستثمرها في جوانب اخرى.

كما اشار جاريسون الى بعض المنافع الاخرى لنظام الانتاج في الوقت المحدد وكما يأتي (جاريسون وآخرون، 2008:217):

1. يؤدي هذا النظام الى زيادة انتاجية العاملين من خلال العمل بشكل فريق وعلى خطوط الانتاج المنتظمة والمرتبطة.
2. انخفاض زمن الاعداد من خلال انتاج دفعات صغيرة الحجم.
3. تخفيض مستوى التلف والضياع وتحسين جودة المنتجات نتيجة لاستخدام رقابة الجودة الشاملة وبشكل مستمر.
4. انخفاض جميع انواع المخزون عن طريق الرقابة على المجهزين، وتخفيض وقت الانتظار.
5. توفير راس المال الاضافي، وذلك نتيجة لتخفيض المخزون واستخدامها في مجالات اخرى.
6. زيادة كفاءة استخدام المساحة التي تستعمل من قبل للمخزون الاضافي واستعمالها لاغراض اخرى.

2.2.3 المقومات الاساسية لنظام الانتاج في الوقت المحدد

حتى يمكن تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد بشكل ناجح، وتحقيق الاهداف المرجوة منه، فلا بد من توافر عناصر، او مقومات تجعل عمل هذا النظام ممكنا، وهذه المقومات هي كالآتي:

1. عدد محدود من الموردين

ان الشركة في حالة تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد، لابد ان تعتمد على عدد محدود من الموردين وذلك عن طريق ابرام عقود شراء طويلة الاجل وفقا لشروط محددة بين الشركة والمورد، وتوريد المواد يكون على شكل دفعات صغيرة ومتكررة فضلا عن الزام المورد بضمان جودة المواد التي تدخل في العمليات الانتاجية من دون الفحص باعتبار ان نشاط الفحص لا يضيف قيمة وامكانية استبعادها عن طريق ضمانة المورد. (البعاج والكراوي، 2014:371). وعن طريق اقامة علاقات قوية مع عدد محدود من الموردين يستفيد كلا الطرفين سواء اكانت الشركة ام المورد، فالشركة تستفيد، لانها تستلم المواد في وقتها، أي لا تكون بحاجة الى احتفاظ بكميات كبيرة من المخزون، مما يؤدي الى تقليل تكاليف التخزين والمناولة، وكذلك يستفيد المورد عن طريق ابرام العقود طويلة الاجل مع الشركة، فانه يعني استمرار العمل معها طالما انهم يلتزمون بالعقد الذي تم بينهم، وشروط محددة مقدما بينهم. (جاريسون وآخرون، 2008:208)

2. قوة عمل مرنة او ذات مهارات متعددة

يجب ان يكون العمال الذين يعملون لصالح الشركة يمتلكون مهارات متعددة ومتنوعة حتى ينجح نظام الانتاج في الوقت المحدد، وذلك لان وجود هذه المهارات توفر مرونة عالية عند الحاجة اليها في اثناء العمل، فهذا يعني انه يمكن قيام الموظف بمهام ووظائف اخرى غير وظيفته الاساسية، وفي ظل الظروف غير العادية، فعلى سبيل المثال في حالة غياب احد العاملين، او الموظفين، او عندما تفرض الظروف ذلك، فهذا يساعد على استمرارية العمل ووفاء الشركة بالتزاماتها اتجاه العملاء، وبما ان نظام الانتاج في الوقت المحدد يقوم بتخفيض المخزون الى حدود الصفر، فان تعطيل أي عمل، او مهمة يؤدي الى مشكلات كبيرة للشركة، فلا بد من حلها بأسرع وقت ممكن، وعلى هذا الاساس يجب تدريب العاملين او الموظفين للقيام بالاصلاحات الصغيرة التي تتطلب مهارات محدودة حتى يتعلم، فضلا عن ذلك يجب تدريب العاملين للقيام بالصيانة الوقائية باعتبار ان العامل هو أكثر معرفة ودراية بخصوص الالات وحاجتها للصيانة، فضلا عن اعتباره المسؤول الاول عن جودة عمله. (الكساسبه، 2011:18)

3. تخفيض وقت الاعداد

في نظام الانتاج التقليدي تقوم الشركات بانتاج دفعات كبيرة من المنتج على اعتبار انها تكون افضل اقتصاديا قبل التوقيف والاستعداد لانتاج نوع اخر من المنتجات، ويرجع السبب في ذلك الى ان انتاج دفعات كبيرة يؤدي الى تخفيض التكاليف المرتبطة بتهيئة المكان لانتاج منتج جديد (البعاج والكراوي، 2014:371). ولكن نتيجة هذه الدفعات تؤدي الى تراكم المخزون الذي ينتظر لعدة اسابيع او حتى اشهر لحد استخدامها في مرحلة انتاجية اخرى، وحتى يمكن تفادي انتاج دفعات كبيرة وتراكم المخزون يجب على الشركة ان تخفض من وقت الاعداد عن طريق تدريب العاملين من اجل زيادة مهاراتهم تجاه اعداد الالات بسرعة او عن طريق اتمتة عمليات الانتاج. (جاريسون وآخرون، 2008:2001).

4. الصيانة الوقائية

فهي تشمل جميع الانشطة الموجهة والمصممة لتأمين ظروف العمل والمكان والمعدات حتى تعمل بشكل سليم وفعال، بمعنى الحفاظ على انتاجية الالات والمعدات وتصليحها في حالة وجود، او حدوث أي خطر محتمل فيها يؤثر سلبا في انشطة الشركة. (المصري، 2015:1090). وتشمل الصيانة الوقائية في تجنب حدوث الاعطال من اجل استمرارية العمل، باعتبار ان توقف المعدات والالات امر غير مسموح به في نظام الانتاج في الوقت المحدد، وهذا الامر يتطلب من الشركة وجود الصيانة الوقائية والدورية، يمنع من احتمالية حدوث الاعطال وصيانتها بشكل سريع اذا ما حدث، حتى توفي الشركة بطلبات العملاء بدون تاخير وبما هو متفق عليه من الوقت في التسليم وجودة المنتجات. (سمور، 2014:32)

5. تحسين ترتيب المصنع

يتطلب نظام الانتاج في الوقت المحدد من الشركة ان تقوم بتغيير الترتيب التقليدي للمصنع الى الخلايا، وتعد الخلية خطا انتاجيا من المكان والمعدات والافراد، تكون مسؤولة عن انتاج وحدة واحدة من المنتج التام. (البعاج والكراوي، 2014:371). اعتادت الشركات في النظام الانتاجي التقليدي على تصميم المصنع بشكل يتم وضع مجموعات الالات والمعدات المتشابهة في مكان واحد، وهذا ما ادى الى تحويل الانتاج من احدى المجموعات الى مجموعة اخرى، وما يصاحبها من الزيادة في تكاليف المناولة، واجبار الشركة على انتاج دفعات كبيرة من الانتاج وتحريكه الى المرحلة التالية ومن ثم ادى الى زيادة المخزون، اما في نظام الانتاج في الوقت المحدد فتوضع كل المعدات اللازمة في مكان واحد لانتاج المنتج أي على شكل خلايا تتوافر فيها كل متطلبات الانتاج. (جاريسون وآخرون، 2008:209)

6. رقابة الجودة الشاملة

في حالة تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد، يجب ان تقوم الشركة بوضع نظام رقابي فعال للجودة يشمل جميع الخطوط والانشطة في الشركة، أي على المواد الخام والمنتجات التامة والعمليات، حتى لا يسمح بوجود أي عيب في منتجات الشركة، أي وصول العيوب الى مستوى الصفر. (الكساسبه، 2011:28). وتشمل رقابة الجودة الشاملة الموردين اولاً، بحيث يجب استبعاد الموردين غير الموثوقين والذين لا يلتزمون بالعقود، كما تقع على عمال الشركة مسؤولية تجاه جودة المنتجات، اذ يمكن العمال اجراء عمليات الفحص من خلال خطوط الانتاج واستبعاد كل منتج معيب. (جاريسون وآخرون، 2008:216)

2.2.4 تأثير نظام الانتاج في الوقت المحدد في طرائق تحميل تكاليف الانتاج

ان الهدف الاساسي من تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد، هو وصول مستويات المخزون سواء اكانت من المواد الخام ام الانتاج تحت التشغيل، او الانتاج التام الى الصفر، او ادنى حد لها. ان تنظيم العلاقات مع المجهزين والعملاء بشكل قوي ومنظم يؤدي الى شراء مواد في الوقت المناسب واستخدامها في الانتاج في الوقت المناسب وشحن المنتجات الى العملاء في الوقت المناسب، وعلى هذا الاساس تنخفض مستويات المخزون الى الحدود الصفرية، ففي ظل نظام الانتاج في الوقت المحدد والمخزون الصفري يجعل من الخيارات المتعلقة في اختيار طرق تحديد تكاليف المخزون سواء اكانت طريقة تحديد التكلفة الكلية او طريقة تحديد التكلفة المتغيرة غير مهمة، ويرجع السبب الى ان كل التكاليف الصناعية تندفق مباشرة الى تكلفة البضاعة المباعة في الفترة المحاسبية. (هورنجر وآخرون، 2009:1323)

2.2.5 محددات نظام الانتاج في الوقت المحدد

- توجد العديد من الصعوبات والمحددات التي تعوق تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد بشكل ناجح من اهمها (صافية، 2020:38):
1. ان تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد يحتاج الى فترة طويلة، وذلك من اجل تطبيقه، والحصول على النتائج المترتبة عليه؛ وذلك لان استخدام نظام جديد لا يعد سهلا بالنسبة للشركة، فضلا الى الحاجة لتقنيات متقدمة للموارد البشرية والموجودات.
 2. ان تحقيق افتراضات هذا النظام قد يكون صعبا او بعيدا عن الواقع، مثل ان يكون المنتج المعيب صفرا، ووصول المخزون الى الصفر.
 3. يحتاج تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد الى تمويل كبير، اى يحتاج الى تكاليف كبيرة في الاجل القصير مع ان العائد المرجو منه ياتي في الاجل الطويل، وهذا ما يجعل بعض الشركات لا تسعى الى تطبيقه.
 4. في حالة اجراء تعديلات كبيرة ومتعددة على مستويات الطلب، فانه يصعب وضع جداول الانتاج بشكل مسبق.
 5. صعوبة تحقيق التعاون بين الاطراف التي تعمل ضمن هذا النظام من الادارة والعاملين والمجهزين والزبائن، وهذا التعاون لا يتحقق ما لم تكن هناك قدرة على تطبيق هذا النظام.
 6. عدم وجود الدعم من المجهزين للشركات لتطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد، وذلك لصعوبة توفير طلبات الشركة بشكل متكرر و في اوقات متكررة.
 7. صعوبة اقناع العاملين وتدريب مهاراتهم لتطبيق هذا النظام، وكل هذا يحتاج الى الوقت والجهد الكبير.
- ان تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد بشروطه في اعلاه من الصعوبة بمكان ولكنه ليس مستحيلا في حالة توفر البيئة الصناعية المناسبة والادارة المدركة لاهمية تطبيق هذه التقنيات الحاسوبية.

2.2.6 آلية عمل نظام الانتاج في الوقت المحدد

ان نظام الانتاج في الوقت المحدد يعمل وفقا لنظام السحب، وذلك بناء على طلب العميل، أي يتم انتاج كل عنصر على خط الانتاج في حال الحاجة اليه في المحطة التالية. (هورنجر وآخرون، 2009:1318)، اي في حالة استخدام نظام السحب فكل محطة انتاجية تسحب المخرجات المحتاجة من المحطة السابقة دون أي فائض حتى لا تتراكم هذه المخرجات على شكل مخزون، وعندما توصل هذه المخرجات الى المنتجات التامة، فانها تسحب مباشرة من قبل العميل. (صافية، 2020:30)

فمن خلال تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد من قبل الشركة يستخدم نظام السحب للبدء بالعملية الانتاجية وعلى هذا الاساس يكون طلب العميل خطوة اولى للعملية الانتاجية وصولا للخطوة الاخيرة، وهي طلب المواد المباشرة من المجهزين. ووفقا لهذا النظام يجب ان تصمم الخلايا بحيث تجمع فيها كل الالات والادوات اللازمة لتصنيع منتج معين، أي تدخل المواد المباشرة وتتم عليها العمليات الانتاجية وصولا للمنتج النهائي في الخلية نفسها. (هورنجر وآخرون، 2009:1318)

الفصل الثالث

الجانب العملي

بعد الانتهاء من الجانب النظري كان لابد من اجراء دراسة تطبيقية في معمل الاسفنج (شركة هين)، وذلك من خلال تطبيق طرائق تقويم المخزون بالاعتداد على بيانات الشركة بعد اعادة تبويبها بما يتناسب مع هدف الدراسة؛ لمعرفة اثر هذه الطرائق في كلفة المخزون اخر المدة، وكلفة البضاعة المباعة ومن ثم في ربح الشركة، وتتضمن هذه الدراسة توضيحا لتأثير تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد في تكلفة الانتاج المباع والدخل التشغيلي للشركة.

ولغرض الوصول الى اهداف هذا الفصل، فقد تم تقسيم الفصل الى ثلاثة مباحث، وكما يأتي:

المبحث الاول: التعريف بالشركة / موضوع الدراسة.

المبحث الثاني: المقارنة بين طريقة التكلفة الكلية، والتكلفة المتغيرة.

المبحث الثالث: توضيح اثر تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد في زيادة الانتاج غير المرغوب، وجودة الارباح.

المبحث الاول

نبذة عن الشركة محل الدراسة

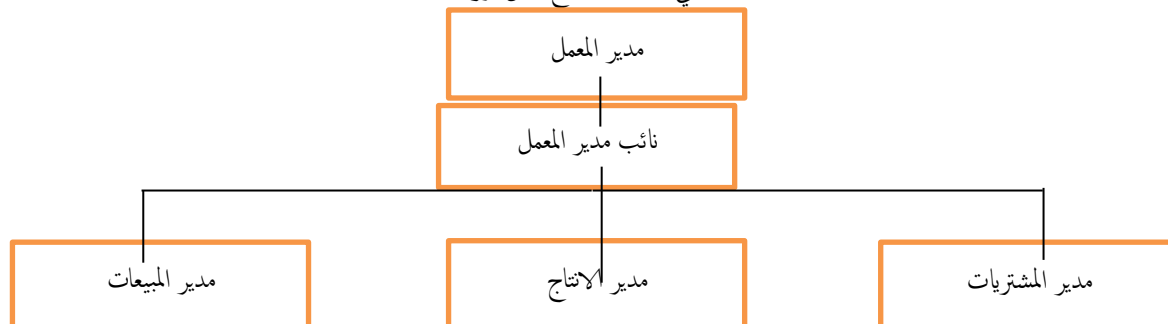
3.1.1 وصف تاريخي لمعمل الاسفنج (هين كروب)

تعود ملكية معمل الاسفنج الى شركة هين كروب التي تعد من اكثر الشركات قيمة في كردستان والعراق، وتعمل هذه الشركة في مجال العقارات والمشاريع الصناعية والبنى التحتية، وقد تأسس معمل الاسفنج (هين كروب) بموجب شهادة التأسيس المرقمة م ش/1145 الصادرة عن مديرية تسجيل الشركات في اقليم كردستان في 2004/4/6، ويقع هذا المعمل في المنطقة الصناعية بقرب من معارض السيارات في محافظة دهوك، ويعد صناعة الاسفنج الانتاج الوحيد والرئيس للمعمل.

3.1.2 الهيكل التنظيمي لمعمل الاسفنج (هين كروب)

ان الهيكل التنظيمي للمعمل عبارة عن هرم يوضح العلاقات والمسؤوليات والادوار والمهام بين الافراد بشكل متسلسل وتصادي، ويمكن توضيح هذا الهيكل في الشكل الاتي:

شكل (2) : الهيكل التنظيمي لمعمل الاسفنج (هين كروب)



المصدر: من اعداد ابي سب

3.1.3 اهداف المعمل

يسعى المعمل لتحقيق جملة من الاهداف اهمها:

1. تلبية احتياجات السوق الوطني من الاسفنج.
2. التقليل من نسبة البطالة من خلال توفير فرص العمل لافراد المجتمع.
3. القضاء على التبعية الاقتصادية وعدم استيراد الاسفنج من السوق الخارجية.
4. محاولة الدخول الى الاسواق العالمية، وتحسين صورة المنتجات المحلية من خلال تقديم منتجات عالية الجودة وباسعار مناسبة.

3.1.4 مراحل انتاج الاسفنج

يستخدم المعمل انواعا مختلفة من المواد لانتاج الاسفنج واغلبها تخزن في البراميل على شكل مواد سائلة، وهذه المواد قد تكون اساسية مثل (بوليول، T.D.I) ومواد مساعدة تتكون من (سليليون، امين، اس او، ثر، هواء، ماء، صبخ)، ويمكن بيان مراحل الانتاج كما الاتي:

أ. مرحلة التحضير او التهيئة

تبدأ هذه المرحلة بنقل المواد الاولية اللازمة للانتاج من المخازن عن طريق معدات خاصة بها الى مكان الانتاج ثم تدخلها في ماكينة في خزانات خاصة بكل مادة وذلك بغرض السيطرة على درجة حرارتها لتكون (20-22) سليزي لتصبح جاهزة لعملية الانتاج.

ب. مرحلة الانتاج

بعد مرحلة التحضير بيوم واحد تدخل المواد الاولية في عمليات انتاجية بعد خلطها عن طريق ماكينة خاصة ليكون على شكل رغوة، وتستمر هذه الرغوة وفي نفس الخط الانتاجي حتى يصل الى الماكينة لتقطيع الاسفنج الى قياسات محددة وهي (11)م.

ج. مرحلة بعد اتمام الانتاج

بعد تقطيع الاسفنج الى قياسات محددة ينقل الى مستودع خاص لنتم عليه عملية التفاعل الكيماوي ويبقى في المستودع لمدة (24-48) ساعة. ثم يتم تقطيعه الى بلوك قياسي ليتم تسويقه.

3.1.5 البيانات المحاسبية للمعمل

ان المعمل يستخدم النظام المحاسبي الموحد لاعداد القوائم المالية والحسابات الختامية، في حين لا يعتمد المعمل على القيود المحاسبية لتسجيل العمليات والاحداث المالية، وانما يستخدم بدلا منها الكشفوات الاحصائية، كما لا يعتمد او لا يهتم بتبويب عناصر التكاليف سواء اكانت حسب وظائف الشركة ام حسب ارتباطها بمستوى النشاط او حسب علاقتها بوحدة المنتج والتبويب الوحيد الذي يعتمد عليه هو تبويب عناصر التكاليف حسب طبيعتها.

البيانات المحاسبية للمعمل لسنة 2019 هي كما يأتي:

التفاصيل	المبالغ
ايراد النشاط الجاري	12944102500
رواتب واجور العاملين والموظفين	578523750
الوقود والزيوت	54075000
الماء	2250000
الكهرباء	21487500
المزايا العينية (الملابس)	1875000
المزايا العينية (الاطعمة)	48047500
خدمات الصيانة	93562500

3187500	الاتصالات العامة
294487500	الدعاية والاعلان
3281250	الطبع
294562500	الضيافة
3750000	السفر والايقاد
29250000	الخدمات المصرفية
619218750	نقل المنتجات
194875000	الاندثار السنوي للمكائن والالات المصنع
164046250	الاندثار السنوي لبنى المصنع
4687500	الاندثار السنوي لوسائل النقل والانتقال
28375000	الاندثار السنوي للاثاث واجهزة المكاتب
1468350000	كلفة الخامات والمواد الاولية اول الفترة
9638437500	كلفة الخامات والمواد الاولية المشتراة خلال الفترة
1374365000	كلفة الخامات والمواد الاولية اخر الفترة
2332 وحدة	عدد وحدات بضاعة تامة الصنع اول المدة
2977 وحدة	عدد وحدات بضاعة تامة الصنع اخر المدة
119000 وحدة	عدد وحدات المنتجة خلال المدة
73 عامل وموظف	عدد العاملين والموظفين

ملاحظات على هذه البيانات بمشاوره ومقابلة مسؤولي الشركة:

1. ان الشركة لا تفرق بين ايراد النشاط الجاري (ايرادات عادية) وايراد النشاط غير الجاري (ايرادات غير عادية).
2. تشمل رواتب واجور العاملين والموظفين وكل ما تدفعه الشركة الى العاملين والموظفين في اقسام الشركة كافة، فضلا عن الضمان الاجتماعي.
3. ان الشركة لم تشر الى نسبة استخدام اقسام الشركة من مصاريف الوقود، الزيوت والماء والكهرباء.
4. تجهيزات العاملين (الملابس) هي عبارة عن اكسية وملابس للعاملين الذين يعملون في قسم الانتاج.
5. تجهيزات العاملين والموظفين (الاطعمة) هي عن مصروف الطعام او التغذية لكل العاملين والموظفين، ولا يعد هذا المصروف ضمن رواتب واجور العاملين والموظفين.
6. يستخدم مصروف الصيانة و الوقود والزيوت في قسم الانتاج فقط.
7. ان كلفة الوحدة للسنة السابقة هي نفس كلفة الوحدة للسنة الحالية، أي لا يوجد تغيير في كلفة المواد والرواتب واجور العاملين والموظفين والتكاليف الصناعية غير المباشرة.

المبحث الثاني

مقارنة بين طريقة التكلفة الكلية وطريقة التكلفة المتغيرة

يتضمن هذا المبحث توضيحا لاثر تطبيق طريقة التكلفة الكلية، وطريقة التكلفة المتغيرة لاجراء مقارنة بينها بهدف معرفة اثارها على كلفة المخزون اخر المدة ومن ثم على ربح الشركة.

وبهدف تحقيق اهداف دراستنا، فانه لا يمكن الاعتماد على التنبؤ المعتمد من قبل الشركة، وهو تنبؤ عناصر الانتاج تبويبا طبيعيا فقط، وحتى يمكن استخدام بيانات الشركة في طرائق تقويم تكلفة المخزون لابد من اعادة تبويبا (التنبؤ الطبيعي، التنبؤ الوظيفي، تبعا لوحدة المنتج، تبعا لمستوى النشاط) وذلك بالاعتماد على سجلات الشركة فضلا عن مشاوره ومقابلة المسؤولين في الشركة. ومن ثم لابد من اتباع هذه الخطوات:

3.2.1 اعادة تبويب البيانات المحاسبية للشركة

1. ان ايراد النشاط الجاري يتضمن ايرادا ناتجا عن نشاط غير جار وهي عن بيع البراميل التي تستخدم لتخزين المواد الاولية السائلة بمبلغ (53207500) دينار، وما تبقى منه بعد ايراد نشاط الجاري بمبلغ مقداره (12890895000) دينار.
2. ان مبلغ حساب رواتب واجور العاملين والموظفين مقداره (578523750) يخص كل العاملين والموظفين سواء اكلوا في قسم الانتاج، ام الادارة ام التسويق من دون تحديد مدى استفادة هذه الاقسام من هذه الرواتب والاجور، لذا نقوم بتحديد الرواتب والاجور الخاصة بكل قسم بالاعتماد على سجلات الشركة، وكلما موضح في الجدول الاتي:

الجدول (3) : تخصيص تكاليف رواتب واجور العاملين والموظفين على اقسام الشركة

القسم	اجالي الرواتب والاجر
الانتاج	347114250
الادارة	202483313
التسويق	28926187
مجموع	578523750

المصدر: من اعداد الباحث

ويمكن اعاده تبويب مبلغ اجمالي الرواتب والاجر الخاصة بقسم الانتاج تبعا لعلاقتها بوحدة النشاط، كما موضح في الجدول الاتي:

الجدول (4) : تبويب الرواتب والاجر في قسم الانتاج وفق علاقتها بوحدة النشاط

المبلغ	النسبة	الرواتب والاجر المباشرة	الرواتب والاجر غير المباشرة	المجموع
347114250	%40-%60	208268550	138845700	347114250

المصدر: من اعداد الباحث

3. ان المبلغ المبين اعلاه عن تكاليف المزايا العينية(الملابس)(1875000) والتي تشمل ملابس وأكسية العاملين الذين يعملون في قسم الانتاج، ولها صفة الاجور، أي يجب اضافتها الى مصروف الرواتب والاجر الخاصة بقسم الانتاج، ويمكن تخصيص هذه التكاليف على العاملين في قسم الانتاج بالاعتماد على عدد العاملين في قسم الانتاج، وكما يأتي:

الجدول (5) : تخصيص تكاليف المزايا العينية(الملابس) على العاملين في قسم الانتاج

البنود	التفاصيل
كلفة المزايا العينية(الملابس)	1875000
عدد العاملين	55
المستحق لكل العامل	34091
عدد العاملين المباشرين	40
عدد العاملين غير المباشرين	15
الكلفة الخاصة بالعاملين المباشرين	1364000
الكلفة الخاصة بالعاملين غير المباشرين	511000

المصدر: من اعداد الباحث

4. تكاليف المزايا العينية(الاطعمة)(48047500) وتتضمن مصاريف الطعام لكل العاملين والموظفين في كل اقسام الشركة، ولذلك لابد من تخصيصها لكل قسم لمعرفة مدى استفادة كل قسم منها، ولها صفة الاجور، أي لابد ان تضاف الى حساب الرواتب والاجر، اذ يمكن تخصيص هذه التكاليف على كل قسم بالاعتماد على عدد العاملين والموظفين، وكما يأتي:

الجدول (6) : تخصيص تكاليف المزايا العينية (الاطعمة) على اقسام الشركة

البنود	التفاصيل
كلفة المزايا العينية(الاطعمة)	48047500
عدد العاملين والموظفين	73
المستحق لكل عامل او موظف	658185
عدد العاملين في قسم الانتاج	55
عدد العاملين والموظفين في قسم الادارة	13
عدد العاملين والموظفين في قسم التسويق	5
الكلفة الخاصة بقسم الانتاج	36200000
الكلفة الخاصة بقسم الادارة	8556500
الكلفة الخاصة بقسم التسويق	3291000

المصدر: من اعداد الباحث

ويمكن اعادة تخصيص تكاليف المزايا العينية(الاطعمة) الخاصة بقسم الانتاج تبعا لعلاقتها بالعاملين الذين يعملون مباشرة على العمليات الانتاجية والعاملين الذين يعملون بشكل غير مباشر على العمليات الانتاجية، وكما موضح في الجدول الاتي:

الجدول (7) : اعادة تخصيص تكاليف المزايا العينية(الاطعمة) الخاصة بقسم الانتاج

البند	التفاصيل
كلفة المزايا العينية(الاطعمة)	36200000
عدد العاملين	55
المستحق لكل عامل	658000
عدد العاملين المباشرين	40
عدد العاملين غير المباشرين	15
الكلفة الخاصة بالعاملين المباشرين	26327000
الكلفة الخاصة بالعاملين غير المباشرين	9873000

المصدر: من اعداد الباحث

بعد تحديد حصة كل قسم من هذه التكاليف اصبح من السهل تحديد الرواتب والاجور لكل العاملين والموظفين في الشركة، ويمكن توضيح ذلك عن طريق الجدول الاتي:

الجدول (8) : تحديد اجمالي الرواتب والاجور للعاملين والموظفين

البند	قسم الانتاج		قسم الادارة	قسم التسويق
	المباشر	غير المباشر		
الرواتب والاجور	208268550	138845700	202483313	28926187
المزايا العينية (الملابس)	1364000	511000		
المزايا العينية(الاطعمة)	26327000	9873000	8556500	3291000
المجموع	235959550	149229700	211039813	32217187

المصدر: من اعداد الباحث

5. فيما يخص تكاليف الماء والكهرباء، فيمكن تحديد مدى استفادة كل قسم من اقسام الشركة على نحو ما موجود في الجدول الاتي:

الجدول (9) : تخصيص تكاليف الماء والكهرباء على اقسام الشركة

البند	المبلغ	نسبة استفادة	قسم الانتاج	قسم الادارة
الماء	2250000	%20-%80	1800000	450000
الكهرباء	21487500	%30-%70	15041250	6446250

المصدر: من اعداد الباحث

6. اما تكاليف الاتصالات العامة، والطبع، والضيافة، والسفر، والايفاد، والخدمات المصرفية فتعد ضمن المصاريف الادارية.

7. تعد تكاليف الدعاية والاعلان ضمن المصاريف التسويقية الثابتة، اما تكاليف نقل المنتجات، فتعد من المصاريف التسويقية المتغيرة.

3.2.2 تحديد التكاليف الخاصة بكل قسم بعد تبويبها وبما يتفق مع طرائق تقويم المخزون

يمكن تخصيص التكاليف على اقسام الشركة من خلال الجدول الاتي:

الجدول (10) : تخصيص التكاليف على اقسام الشركة(تبويب الوظيفي)

البند	المبلغ	قسم الانتاج	قسم الادارة	قسم التسويق
المواد الاولية	9732422500	9732422500		
رواتب واجور العاملين والموظفين	628446250	385189250	211039813	32217187
الوقود والزيوت	54075000	54075000		
الماء	2250000	1800000	450000	
الكهرباء	21487500	15041250	6446250	
خدمات الصيانة	93562500	93562500		
الاتصالات العامة	3187500		3187500	

294487500			294487500	الدعاية والاعلان
	3281250		3281250	الطبع
	294562500		294562500	الضيافة
	3750000		3750000	السفر والايافاد
	29250000		29250000	الخدمات المصرفية
619218750			619218750	نقل المنتجات
		194875000	194875000	الاندثار السنوي للمكانن والالات في المصنع
		164046250	164046250	الاندثار السنوي لمبنى المصنع
	4687500		4687500	الاندثار السنوي لوسائل النقل والانتقال
	28375000		28375000	الاندثار السنوي لللاثا واجهزة المكاتب

المصدر: من اعداد الباحث

تبويب تكاليف قسم الانتاج تبعا لعلاقتها بوحدة النشاط

الجدول (11): تبويب تكاليف قسم الانتاج تبعا لعلاقتها بوحدة النشاط

البنود	المبالغ	تكاليف المباشرة	تكاليف غير المباشرة
المواد الاولية	9732422500	9732422500	
رواتب واجور العاملين والموظفين	385189250	235959550	149229700
الوقود والزيوت	54075000		54075000
الماء	1800000		1800000
الكهرباء	15041250		15041250
خدمات الصيانة	93562500		93562500
الاندثار السنوي للمكانن والالات في المصنع	194875000		194875000
الاندثار السنوي لمبنى المصنع	164046250		164046250

المصدر: من اعداد الباحث

تبويب التكاليف غير المباشرة لقسم الانتاج تبعا لعلاقتها بحجم النشاط

الجدول (12): تبويب التكاليف غير المباشرة لقسم الانتاج تبعا لعلاقتها بحجم النشاط

البنود	المبالغ	غير مباشرة متغيرة	غير مباشرة ثابتة
رواتب واجور العاملين والموظفين	149229700		149229700
الوقود والزيوت	54075000	54075000	
الماء	1800000	1800000	
الكهرباء	15041250	15041250	
خدمات الصيانة	93562500	93562500	
الاندثار السنوي للمكانن والالات في المصنع	194875000		194875000
الاندثار السنوي لمبنى المصنع	164046250		164046250

المصدر: من اعداد الباحث

بعد الانتهاء من عملية تبويب البيانات المحاسبية للشركة، نقوم بتطبيق طريقة التكلفة الكلية والتكلفة المتغيرة على هذه البيانات.

3.2.3 احتساب كلفة الوحدة بموجب طريقة التكلفة الكلية وطريقة التكلفة المتغيرة

كلفة الوحدة بموجب طريقة التكلفة الكلية:

الجدول (13): كلفة الوحدة بموجب طريقة التكلفة الكلية

البنود	جزئي	كلي
التكاليف الصناعية المباشرة		
كلفة المواد الاولية	9732422500	
رواتب واجور العاملين والموظفين	235959550	

9968382050		مجموع التكاليف الصناعية المباشرة
		التكاليف الصناعية غير المباشرة
		التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة
	54075000	الوقود والزيوت
	1800000	الماء
	15041250	الكهرباء
	93562500	خدمات الصيانة
164478750		مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة
		التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة
	149229700	رواتب واجور العاملين والموظفين
	194875000	الاندثار السنوي للمكان والالات المصنع
	164046250	الاندثار السنوي لمبنى المصنع
508150950		مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة
672629700		مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة
10641011750		كلفة الانتاج خلال الفترة
119000		عدد الوحدات المنتجة خلال الفترة
89420		متوسط تكلفة الوحدة

المصدر: من اعداد الباحث

كلفة الوحدة بموجب طريقة التكلفة المتغيرة:

الجدول (14) : كلفة الوحدة بموجب طريقة التكلفة المتغيرة

البنود	جزئي	كلي
التكاليف الصناعية المباشرة		
كلفة المواد الاولية	9732422500	
رواتب واجور العاملين والموظفين	235959550	
مجموع التكاليف الصناعية المباشرة		9968382050
التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة		
الوقود والزيوت	54075000	
الماء	1800000	
الكهرباء	15041250	
خدمات الصيانة	93562500	
مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة		164478750
كلفة الانتاج المتغيرة		10132860800
عدد الوحدات المنتجة خلال الفترة		119000
متوسط تكلفة الوحدة المتغيرة		85150

المصدر: من اعداد الباحث

يتضح من الجداول الاعلاه ان كلفة الوحدة وفق طريقة التكلفة الكلية تختلف كما هي في ظل طريقة التكلفة المتغيرة، وكما مبين في الجدول الاتي:

الجدول (15) : الفرق في تكلفة الوحدة بموجب الطريقتين

البنود	بموجب طريقة التكلفة الكلية	بموجب طريقة التكلفة المتغيرة	الفرق
تكلفة الوحدة	89420	85150	4270

المصدر: من اعداد الباحث

ويرجع سبب هذا الاختلاف في تكلفة الوحدة الى تحميل الوحدة في ظل التكلفة الكلية بالتكاليف الصناعية المتغيرة فضلا عن جزء من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة، اما في حالة تطبيق طريقة التكلفة المتغيرة فان كلفة الوحدة تتحمل بعناصر التكاليف الصناعية المتغيرة فقط، ويمكن الوصول الى معدل تحميل الوحدة من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة عن طريق تقسيم هذه التكاليف على عدد الوحدات المنتجة خلال الفترة، ويمكن توضيحها كما في الجدول الاتي:

الجدول (16): احتساب التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة للوحدة

البند	التفاصيل
مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة	508150950
عدد الوحدات المنتجة خلال الفترة	119000
التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة للوحدة	4270

المصدر: من اعداد الباحث

ففي ظل طريقة التكلفة الكلية، يتم تحميل كل الوحدة بجزء من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة بمبلغ (4270)، ومن ثم فان كل وحدة منتجة وغير مباعه، أي المخزون سوف تتحمل هذا المبلغ، ويتم رسمتها الى الفترة التالية، اي يمكن زيادة الارباح عن طريق زيادة مخزون اخر الفترة من خلال زيادة الانتاج غير المرغوب، أي غير المطلوب، فمثلا في حالة زيادة المخزون بمقدار (1000) وحدة، فانها سوف تزيد من الدخل الكلي للشركة بمقدار (4270000) دينار، مما يؤدي بدوره الى انخفاض جودة الارباح، ويمكن ان يضلل المستخدمين؛ لانه قد يؤدي الى سوء ترجمة البيانات، ومن ثم اتخاذ قرارات خاطئة، لان استخدام هذه الطريقة سوف يؤثر في مقدار الدخل من سنة الى اخرى تبعا لحجم مخزون اخر الفترة دون معرفة سبب هذا الاثر بسهولة، أي ان سبب تغير الدخل هو تغير سعر البيع، او تغير كمية المبيعات، او كفاءة وعدم كفاءة العمليات، التي يمكن ان ينتج عنها ارقام متضاربة ومتعارضة مما يؤدي الى فقدان الثقة في بيانات القوائم المالية.

3.2.4 تطبيق طريقة التكلفة الكلية وطريقة التكلفة المتغيرة على البيانات المحاسبية بعد اعادة تبويبها وما يتفق مع تطبيق هذه الطرائق كشف الدخل بموجب طريقة التكلفة الكلية:

الجدول (17): كشف الدخل طبقا لطريقة التكلفة الكلية

البند	جزئي	جزئي	كلي
ايراد النشاط الجاري			12890895000
تكلفة الانتاج المباع			
كلفة مخزون الانتاج التام اول الفترة			208527440*
كلفة الانتاج التام خلال الفترة			
كلفة المواد الاولية اول الفترة	1468350000		
يضاف: كلفة المواد الاولية المشتراة خلال الفترة	9638437500		
كلفة المواد الاولية المعدة للانتاج	11106787500		
يطرح: كلفة المواد الاولية اخر الفترة	(1374365000)		
كلفة المواد الاولية المستخدمة في الانتاج		9732422500	
الرواتب والاجور مباشرة		235959550	
التكاليف الصناعية غير المباشرة			
التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة			
الوقود والزيوت	54075000		
الماء	1800000		
الكهرباء	15041250		
خدمات الصيانة	93562500		
مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة	164478750		
التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة			
رواتب واجور العاملين والموظفين	149229700		
الاندثار السنوي للمكانن والات المصنع	194875000		
الاندثار السنوي لمبنى المصنع	164046250		

508150950		مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة
672629700		مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة
10641011750		كلفة الانتاج خلال الفترة
10849539190		كلفة الانتاج المتاح للبيع
266203340**		يطرح: كلفة مخزون الانتاج التام اخر الفترة
(10583335850)		كلفة الانتاج المباع
2307559150		مجموع الربح
		المصروفات التشغيلية
		المصروفات التسويقية
		المصروفات التسويقية المتغيرة
619218750		نقل المنتجات
		المصروفات التسويقية الثابتة
32217187		الرواتب واجور العاملين والموظفين
294487500		الدعاية والاعلان
945923437		مجموع المصروفات التسويقية
		المصروفات الادارية
211039813		الرواتب واجور العاملين والموظفين
450000		الماء
6446250		الكهرباء
3187500		الاتصالات العامة
3281250		الطبع
294562500		الضيافة
3750000		السفر والايافاد
29250000		الخدمات المصرفية
4687500		الانذار السنوي لوسائل النقل والانتقال
28375000		الانذار السنوي للاثاث واجهزة المكاتب
585029813		مجموع المصروفات الادارية
(1530953250)		يطرح: مجموع المصروفات التشغيلية
776605900		الدخل التشغيلي
53207500		ايرادات اخرى
829813400		الدخل الكلي

* عدد وحدات اول المدة x تكلفة الوحدة بموجب طريقة التكلفة الكلية

$$208527440 = 89420 \times 2332$$

** عدد وحدات اخر المدة x تكلفة الوحدة بموجب طريقة التكلفة الكلية

$$266203340 = 89420 \times 2977$$

المصدر: من اعداد الباحث

كشف الدخل بموجب طريقة التكلفة المتغيرة:

الجدول (18): كشف الدخل بموجب طريقة التكلفة المتغيرة

البند	جزئي	جزئي	كلي
ايراد النشاط الجاري			12890895000
تكلفة الانتاج المباع			

	*198569800		كلفة مخزون الانتاج التام اول الفترة
			كلفة الانتاج خلال الفترة
		1468350000	كلفة المواد الاولية اول الفترة
		9638437500	يضاف:كلفة المواد الاولية المشتراة خلال الفترة
		11106787500	كلفة المواد الاولية المعدة للانتاج
		(1374365000)	يطرح:كلفة المواد الاولية اخر الفترة
	9732422500		كلفة المواد الاولية المستخدمة في الانتاج
	235959550		الرواتب والاجور المباشرة
			التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة
		54075000	الوقود والزيوت
		1800000	الماء
		15041250	الكهرباء
		93562500	خدمات الصيانة
	164478750	164478750	مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة
	10132860800		الكلفة الصناعية المتغيرة خلال الفترة
	10331430600		كلفة الانتاج التام المتاح للبيع
	*(253491550)		يطرح:كلفة مخزون الانتاج التام اخر الفترة
	10077939050		تكلفة الانتاج المباع الصناعية المتغيرة
			يضاف:التكاليف التسويقية المتغيرة
	619218750		نقل المنتجات
(10697157800)			اجمالي التكاليف المتغيرة
2193737200			هامش المساهمة
			التكاليف الثابتة
			التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة
		149229700	رواتب واجور العاملين والموظفين
		194875000	الاندثار السنوي للمكانن والآت المصنع
		164046250	الاندثار السنوي لمبنى المصنع
		508150950	مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة
			المصروفات التسويقية
		32217187	رواتب واجور العاملين والموظفين
		294487500	الدعاية والاعلان
			المصروفات الادارية
		211039813	رواتب واجور العاملين والموظفين
		450000	الماء
		6446250	الكهرباء
		3187500	الاتصالات العامة
		3281250	الطبع
		294562500	الضيافة
		3750000	السفر والايافاد
		29250000	الخدمات المصرفية
		4687500	الاندثار السنوي لوسائل النقل والانتقال
		28375000	الاندثار السنوي للآلات واجهزة المكاتب

مجموع المصروفات الادارية	585029813		
اجمالي التكاليف الثابتة			(1419885450)
الدخل التشغيلي			773851750
ايرادات اخرى			53207500
الدخل الكلي			827059250

* عدد وحدات اول المدة x تكلفة الوحدة بموجب طريقة التكلفة المتغيرة

$$198569800=85150 \times 2332$$

** عدد وحدات اخر المدة x تكلفة الوحدة بموجب طريقة التكلفة المتغيرة

$$253491550=85150 \times 2977$$

المصدر: من اعداد الباحث

يتضح من الجداول اعلاه ان اعداد قائمة الدخل وفق طريقة التكلفة الكلية يؤدي الى دخل مختلف كما هو الحال في ظل تطبيق طريقة التكلفة المتغيرة، وكما هو مبين في الجدول الاتي:

الجدول (19): الدخل الكلي بموجب الطريقتين

البند	طريقة التكلفة الكلية	طريقة التكلفة المتغيرة	الفرق
الدخل الكلي	829813400	827059250	2754150

المصدر: من اعداد الباحث

ويرجع سبب ذلك الى تحميل المخزون في ظل طريقة التكلفة الكلية بجزء من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة، ولا يحمل هذا الجزء من التكاليف على المخزون في ظل طريقة التكلفة المتغيرة، ونتيجة لذلك، فان الدخل الكلي في ظل الطريقة الكلية يفوق الدخل الكلي، كما هو في ظل طريقة التكلفة المتغيرة بمقدار الفرق في كلف المخزون، ويمكن توضيح ذلك في الجدول الاتي:

الجدول (20): كلف المخزون في ظل الطريقتين

البند	طريقة التكلفة الكلية	طريقة التكلفة المتغيرة	الفرق
مخزون اول الفترة	208527440	198569800	9957640
مخزون اخر الفترة	266203340	253491550	12711790
الفرق	57675900	54921750	2754150

المصدر: من اعداد الباحث

وفي النهاية يتضح لنا ان استخدام طريقة التكلفة الكلية يؤدي الى ربح اعلى عما هو الحال في ظل طريقة التكلفة المتغيرة، ويرجع سبب ذلك الى تحميل وحدات الانتاج والمخزون بالتكاليف الصناعية المتغيرة فضلا عن جزء من التكاليف الصناعية الثابتة في هذه الطريقة، كما ويمكن من خلال تطبيق طريقة التكلفة الكلية زيادة ربح الشركة عن طريق زيادة الانتاج غير المرغوب، اي زيادة مخزون اخر الفترة سواء اكلت هذه الزيادة بهدف التلاعب بالربح ام لاي سبب اخر، وذلك لان كل وحدة من المخزون اخر الفترة سوف تتحمل مبلغ (4270) دينار وتحوّلها الى الفترة التالية، ونتيجة لذلك سوف تنخفض كلفة البضاعة المباعة مما يؤدي الى زيادة ربح الشركة، ومن ثم تنخفض جودة الارباح؛ لان هذه الزيادة في الربح لا تعكس الصورة الحقيقية لاداء الشركة والارباح، وهذا يعني امكانية استخدام طريقة التكلفة الكلية لزيادة الربح عن طريق زيادة حجم المبيعات فضلا عن زيادة حجم الانتاج، أي هناك متغيران لزيادة الارباح، هما زيادة حجم المبيعات وزيادة حجم الانتاج. اما في حالة زيادة وحدات المخزون اول الفترة عن وحدات المخزون اخر الفترة في ظل طريقة التكلفة الكلية، فان هذه الزيادة سوف تؤدي الى انخفاض الربح، بسبب زيادة كلفة البضاعة المباعة، ومن ناحية اخرى يتحمل مخزون اول الفترة جزءا من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة خاصة بالفترة السابقة، وتحمل هذه التكاليف على دخل الفترة الحالية ومن ثم ينخفض الدخل الخاص بالفترة الحالية.

المبحث الثالث

توضيح اثر تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد على زيادة الانتاج غير المرغوب وجودة الارباح

ويتضمن هذا المبحث بيان اثر ادخال نظام الانتاج في الوقت المحدد في كشف الايرادات المعد بموجب طريقة التكلفة الكلية، وفي النهاية توضيح اثر ذلك في جودة الارباح.

ففي ظل نظام الانتاج التقليدي كان للمديرين رغبة في زيادة الانتاج حتى ولو لم يوجد طلب عليه من قبل الزبائن، والسبب في ذلك يعود الى ان الشركة وعند استخدام طريقة التكلفة الكلية يمكن للمدير ان يؤثر في مقدار الربح بقراراته تجاه زيادة الانتاج غير المرغوب فيه، فقد يزيد المدير من ربح الشركة عن طريق زيادة الانتاج غير المرغوب به، أي بهدف التخزين؛ لانه من الممكن ان مكافأة المدير مبنية على هذا الربح، او زيادة سمعة الشركة، او لاي سبب اخر، ومن الممكن ان يخفض المدير من ربح الشركة لاغراض التهرب الضريبي، او لاي سبب اخر، وقد تكون هذه الزيادة في الانتاج والمخزون لغرض معين، بينما في كلتا الحالتين تؤثر في جودة الارباح وبشكل سلبي، لان زيادة المخزون غير المرغوب به قد يؤدي الى تذبذب الارباح وتضارب البيانات مما يؤدي الى فقدان الثقة بالمعلومات المحاسبية.

اما في حالة استخدام الشركة لنظام الانتاج في الوقت المحدد لادارة المخزون فيمكن من خلالها التخلص من المخزون بانواعه كافة، او تخفيضه الى ادنى درجة سواء اكانت مواد اولية ام انتاجا تحت التشغيل، او مخزون تام اخر الفترة، فهذا يعني التخلص من الاثار السلبية التي يسببها المخزون اخر الفترة سواء اكانت تكاليف خاصة بهذا المخزون، او انخفاض جودة الارباح ، ولغرض انجاز هدف دراستنا سيتم تطبيق هذا النظام على مخزون الانتاج التام سواء اكان اول الفترة، او اخر الفترة، أي نقوم بتصغيرهم وبافتراض عدم وجود انحراف سعر وانحراف كمية، ليكون كشف الدخل كما يظهر في الجدول الاتي:

الجدول (21) : كشف الدخل عند تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد

البند	جزئي	جزئي	كلي
ايراد النشاط الجاري			12890895000
تكلفة الانتاج المباع			
كلفة مخزون الانتاج التام اول الفترة			
كلفة الانتاج التام خلال الفترة			
كلفة المواد الاولية اول الفترة	1468350000		
يضاف: كلفة المواد الاولية المشتراة خلال الفترة	9638437500		
كلفة المواد الاولية المعدة للانتاج	11106787500		
يطرح: كلفة المواد الاولية اخر الفترة	(1374365000)		
كلفة المواد الاولية المستخدمة في الانتاج		9732422500	
الرواتب والاجور المباشرة		235959550	
تكاليف الصناعية غير المباشرة			
تكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة			
الوقود والزيوت	54075000		
الماء	1800000		
الكهرباء	15041250		
خدمات الصيانة	93562500		
مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة	164478750		
التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة			
الرواتب واجور العاملين والموظفين	149229700		
الاندثار السنوي للمكانن والالات	194875000		
الاندثار السنوي لمبنى المصنع	164046250		
مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة	508150950		
مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة		672629700	
كلفة الانتاج خلال الفترة		10641011750	
كلفة الانتاج المتاح للبيع		10641011750	
يطرح: كلفة مخزون الانتاج التام اخر الفترة			
كلفة الانتاج المباع			(10641011750)
مجموع الربح			2249883250
المصروفات التشغيلية			
المصروفات التسويقية			
المصروفات التسويقية المتغيرة			
نقل المنتجات	619218750		

المصروفات التسويقية الثابتة			
الرواتب واجور العاملين والموظفين	32217187		
الدعاية والاعلان	294487500		
مجموع المصروفات التسويقية	945923437		
المصروفات الادارية			
الرواتب واجور العاملين والموظفين	211039813		
الماء	450000		
الكهرباء	6446250		
الاتصالات العامة	3187500		
الطبع	3281250		
الضيافة	294562500		
السفر والايافاد	3750000		
الخدمات المصرفية	29250000		
الاندثار السنوي لوسائل النقل والانتقال	4687500		
الاندثار السنوي للاثاث واجهزة المكاتب	28375000		
مجموع المصروفات الادارية	585029813		
يطرح:مجموع المصروفات التشغيلية	(1530953250)		
الدخل التشغيلي	718930000		
ايرادات اخرى	53207500		
الدخل الكلي	772137500	772137500	

المصدر: من اعداد الباحث

يظهر من الجدول اعلاه وفي حالة تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد ان دخل الشركة هو (772137500) في حين كان الدخل الشركة في ظل نظام الانتاج التقليدي، هو (829813400)، وان دخل الشركة في ظل هذا النظام اقل من دخل الشركة في ظل نظام الانتاج التقليدي بمقدار (57675900)، ويرجع السبب في ذلك الى استبعاد اثر مخزون الانتاج التام في الدخل الشركة في حالة تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد، ويمكن توضيح مقدار هذا الفرق في الدخل عن طريق مقارنة بين كلف المخزون اول الفترة واخر الفترة، وكما في الجدول الاتي:

الجدول (22) : الفرق في كلف المخزون

البند	اول الفترة	اخر الفترة	الفرق
كلف المخزون	208527440	266203340	57675900

المصدر: من اعداد الباحث

ان استخدام نظام الانتاج في الوقت المحدد يسهم في تخفيض تكاليف المخزون بجميع انواعه الى ادنى مستوى له مما يؤدي الى زيادة الدخل الكلي للشركة، وكما يتضح من الجداول اعلاه، ان هذا النظام يلغي مخزون اخر المدة من الانتاج التام او تخفيضه لادنى درجة، ونتيجة لذلك يستبعد الاثار السلبية للمخزون على جودة الارباح سواء كان هذا الاثر متعمدا من قبل المدير للتاثير في الدخل او قد يكون غير عمديا.

فلا بد عند اتخاذ اي قرار سواء كان من قبل الادارة، او الاطراف الاخرى المستفيدة من القوائم المالية من حملة الاسهم والمقرضين والدائنين والجهات الضريبية والى اخره من تحليل مبلغ الربح المعلن عنه في القوائم المالية للشركة والعوامل المؤثرة فيه، اذ قد يكون هذا الربح لا يعكس الاداء الحقيقي للشركة ومن ثم قد يؤدي الى اتخاذ قرارات غير رشيدة.

وفي النهاية يتضح من الجانب العملي ان فرضيات الدراسة كانت صحيحة، اي تسهم نظام الانتاج في الوقت المحدد في تخفيض زيادة مخزون اخر الفترة سواء كانت هذه الزيادة في المخزون عمدية من قبل المدير، او غير عمدي، ومن ثم سوف يزيد من جودة الارباح المعلنة في القوائم المالية.

الفصل الخامس

الاستنتاجات والمقترحات

المبحث الاول

الاستنتاجات

بعد الانتهاء من الجانبين النظري والعملي، وصلنا الى مجموعة من الاستنتاجات والمقترحات، وهي كما يأتي:

أ. الاستنتاجات النظرية:

1. يعد نظام الانتاج في الوقت المحدد نظاما لادارة المخزون يبدأ عمله بطليبة الزبون، أي انه يعتمد على نظام السحب او الجذب على عكس النظام التقليدي الذي يعتمد على نظام الدفع.
2. يسهم نظام الانتاج في الوقت المحدد في تصفير المخزون بجميع انواعه او تخفيضه الى ادنى حد سواء كان بصورة مواد اولية او انتاج تحت التشغيل او مخزون انتاج تام.
3. ان تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد ليس بامر سهل، وانما تحتاج الشركة الى مجموعة مقومات لامكانية تطبيق هذا النظام، من ايجاد علاقات قوية مع الزبائن والموردين وقوى عاملة مرنة وتخفيض زمن الاعداد.
4. ان تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد يسهم في تخفيض تكاليف الشركة من خلال تخفيض وقت دورة الانتاج وزيادة جودة المنتجات وتخفيض تكاليف المخزون، كل هذا يسهم في زيادة الارباح الكلية للشركة.

ب. الاستنتاجات العملية:

1. عدم قيام الشركة بإعداد موازنة الانتاج.
2. ان زيادة مخزون اخر المدة في ظل طريقة التكلفة الكلية تؤدي الى زيادة ربح الشركة، وكلما زاد هذا المخزون، زاد ذلك من فرق الارباح المضخم.
3. تحمل زيادة مخزون اخر المدة سواء كانت من الانتاج التام ام من المواد الاولية لدى الشركة تكاليف اضافية لحزنها وتأمينها، وتكاليف اخرى، ويمكن ان يتعرض هذا المخزون الى احداث غير اعتيادية، مثل الفيضانات والحرائق، ونتيجة لذلك سوف تزيد التكاليف الكلية للشركة الامر الذي يؤثر سلبا في الربح الكلي للشركة.
4. ان هذه الزيادة في مخزون اخر المدة تؤثر وبشكل سلبي في جودة ربح الشركة، سواء اكانت هذه الزيادة نتيجة قرار مسبق للتأثير في كمية الارباح، او قد تكون غير متعمدة، نتيجة للطلب عليه، او نتيجة لاعمال روتينية، او لاي سبب اخر.
5. ان الادارة والمسؤولين في الشركة لا يأخذون بنظر الاعتبار الاثار السلبية المترتبة نتيجة زيادة المخزون اخر الفترة سواء اكانت متمثلة بزيادة التكاليف الكلية للشركة، او تخفيض جودة ربحها.
6. ليست هناك قيود من قبل الجهات الحكومية والادارة العليا للشركة على زيادة المخزون اخر الفترة.
7. ان اعتماد الادارة والجهات الخارجية على مبلغ هذا الربح وحده في اتخاذ القرارات الادارية يجعل من القرارات بعيدة عن الرشد.
8. ليس للشركة وحدة حسابات خاصة، كما وتعتمد الشركة على طرق ونظم التكاليف التقليدية طبقا للنظام المحاسبي الموحد.
9. لا تتوافر في الشركة الكوادر والموظفين المؤهلين الذين يمكنهم من تطبيق اساليب ادارة التكلفة الحديثة.
10. ان الشركة لا تهتم بتبويب عناصر التكاليف، اذ انها تعتمد على التبويب الوظيفي فقط.
11. عدم المام الادارة والمسؤولين في الشركة بمزايا ومنافع تطبيق اساليب ادارة التكلفة الحديثة.
12. لا تتوافر لدى الشركة مقومات تطبيق اساليب ادارة التكلفة الحديثة.

المبحث الثاني

المقترحات

بناء على نتائج الدراسة، يمكن اعطاء مجموعة من المقترحات وكما يأتي:

1. قيام الشركة بإعداد موازنة الانتاج بهدف السيطرة على المخزون الانتاج التام، وذلك بالاعتماد على المعادلات الخاصة بتحديد حد ادنى مخزون الامان وحجم اعادة الطلب.
2. وضع قيود سواء اكانت من الجهات الحكومية ام الادارة العليا على زيادة الانتاج غير المرغوب، ويمكن ان تحدد اعلى نسبة مسموح بها للمخزون، واذا كانت هناك زيادة في المخزون نتيجة الطلب يجب ان يكون هناك مستندات تبرر ذلك.
3. تقييم اداء المدير بالاعتماد على نتائج اعماله لاكثر من ثلاث سنوات حتى لا يمكن ان يتلاعب بربح الشركة عن طريق المخزون بما يتناسب مع مصالحه.
4. تحليل مبلغ الربح والعوامل المؤثرة فيه قبل اتخاذ أي قرار سواء اكان من قبل الادارة ام الجهات الاخرى؛ لان هذا الربح قد لا يعكس صورة حقيقية لاداء الشركة ومن ثم يؤدي الى اتخاذ قرارات غير رشيدة.
5. فتح قسم خاص بالحسابات لتوفير المعلومات المحاسبية والتكليفية اللازمة لادارة الشركة لاستخدامها في تقييم كلف المخزون والرقابة والتخطيط والتسعير والمجالات الاخرى، والاعتماد على نظم التكاليف الحديثة لانتاج معلومات ادق واكثر ملائمة لهذه المجالات.
6. تأهيل وتدريب الموظفين في قسم الحسابات لجعلهم مؤهلين لتطبيق نظم ادارة التكاليف الحديثة.
7. يجب على الشركة ان تستعين بالمختصين في مجال محاسبة التكاليف لوضع نظام محاسبة التكاليف الخاص بها.
8. ضرورة المام الادارة بالمزايا والمنافع التي تتضمنها نظم ادارة التكلفة الحديثة، سواء اكانت عن طريق ملاحظة ومتابعة اداء الشركات التي تطبق هذه النظم او عن طريق الاطلاع على البحوث والدراسات والكتب التي تخص هذه النظم.

9. محاولة توفير المقومات الخاصة بتطبيق نظم ادارة التكلفة الحديثة لكي يتم تطبيقها بالشكل الامثل والحصول على المنافع المترتبة عليها.
10. فتح الدورات المناسبة من قبل الجامعات والمعاهد للمسؤولين ومديري الشركات والمصانع وموظفي الحسابات، وذلك بهدف زيادة ثقافتهم ومعرفتهم تجاه نظم ادارة التكلفة الحديثة، وتوضيح منافعها وكيفية تطبيقها من قبل هذه الشركات.

المصادر:

اولا:المصادر العربية

أ- الرسائل والاطارح الجامعية

1. حنان، حكوم، (2013)، "الطرق الحديثة لحساب التكاليف"، دراسة حالة مؤسسة نضال GPL، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والعلوم التسيير، جامعة د.الطاهر مولاي سعيدة، الجزائر.
2. دنيا، عيادي، (2015)، "دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الانتاجية"، دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، الجزائر.
3. ذيب، خديجة، (2016)، "الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف كأساس لتحديد تكلفة الخدمة الصحية"، دراسة حالة المستشفى العمومي سليمان عميرات في عين مليلة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، الجزائر.
4. احمد، حالي، (2011)، "دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على اساس الانشطة وامكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية"، دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة، رسالة ماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر.
5. فايزة، بوخلفة، (2016)، "دور ادوات مراقبة التسيير الحديثة في التحكم في التكاليف"، دراسة حالة مؤسسة نضال وحدة GPL في ام البواقي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ام البواقي، الجزائر.
6. ياسين، سامي، (2010)، "الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة"، دراسة حالة مؤسسة نضال فرع GPL البلدية، رسالة ماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر.
7. خالد، هادي، (2013)، "دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية"، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، سمور، احمد سليم، (2014)، "دور تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد في تعزيز الاداء المالي للشركات الصناعية الفلسطينية"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الازهر، غزة، فلسطين.
9. الكساسبه، فراس عزت عقله، (2011)، "معوقات تطبيق نظام الانتاج الآتي في شركات الادوية الاردنية المساهمة العامة"، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط، الاردن.

ب- البوريات

1. العوادي، احمد مكسد ومحمد، اسعد منشد، (2018)، "اثر تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد (JIT) على تخفيض تكاليف الانتاج بما يحقق الجودة الشاملة"، مجلة كلية الادارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والادارية والمالية، جامعة بابل، العراق، المجلد (10)، العدد (2)، ص 101-128.
2. العازل، مناف علي وابراهيم، محمود احمد، (2016)، "اثر التكامل بين نظام الانتاج في الوقت المحدد JIT والية جدولة وضبط العمليات الانتاجية DBR في تحسين كفاءة العمليات التشغيلية"، دراسة حالة مقارنة، مجلة جامعة البعث، حلب، سوريا، المجلد (38)، العدد (18).
3. البعاج، قاسم محمد عبدالله والكرعاوي، نجم عبد عليوي، (2014)، "التكامل بين نظام (JIT & ABC) في تخفيض التكاليف للشركات الصناعية"، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية مصنع نسيج الديوانية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد (39).

ت- الكتب

1. الرجبي، عبدالحكيم، (2004)، "مبادئ محاسبة التكاليف"، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الاردن.
2. جاريسون، ري اتش ونورين، اريك، (2008)، "المحاسبة الادارية"، تعريب محمد عصام الدين زايد، دار المريح للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
3. هورنجر، تشارلز وداتار، سريكانت وفوستر، جورج، (2009)، "محاسبة التكاليف"، تعريب احمد حامد حجاج، دار المريح للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
4. القباني، ثناء علي، (2010)، "ادارة التكلفة وتحليل الربحية"، الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
5. الجمال، رشيد وعبدالغني، محمد، (2013)، "محاسبة التكاليف المتقدمة"، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر.
6. العاني، لبنى هاشم نعان، (2013)، "محاسبة التكاليف"، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.

ثانيا: المصادر باللغة الانكليزية

A-Periodicals

1. Aleem, Muhammad & Khan, Alamdar Hussain, Hamad, Wasim, (2016), "A comparative study of the different costing techniques and their application", Audit Financiar, Vol. XIV, No. 11, pp. 1253-1263.
2. Matarnah, G., (2014), "Requirements and Obstacles of Using Just In Time (JIT) System", International Management Review, Vol. 8, No. 1.
3. Mankazana, Sihle & Mukwakungu, Sambil Charles, (2018), "The Impact of Just-in-Time (JIT) in Inventory Management System and the Supplier Overall Performance of South Africa's Bed Mattress Manufacturing Companies", JICOMP, South Africa.
4. Salehi, Mahdi & Alipour, Mahrddad & Ramazani, Morteza, (2010), "Impact Of JIT On Firms' Financial Performance Some Iranian Evidence", GJMBR, Vol. (10), No. (4).