

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة دالطاهر مولاي كلية علوم اقتصادية

وتجارية و علوم تسيير -سعيدة

شعبة علوم مالية و محاسبة



مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة و التدقيق

تخصص علوم مالية و محاسبة

مذكرة التخرج:

امكانية تطبيق التكلفة المستهدفة في المؤسسة الاقتصادية

الجزائرية دراسة حالة مؤسسة انتاج المواد الكاشطة - ENAVA - سعيدة

تحت اشراف الأستاذ الدكتور:

ا.نزعي فاطمة الزهراء

من اعداد الطالبين :

عمام محمد رضا

نضري عبد الرزاق

لجنة المناقشة

- مشرفة

-رئيسا

-ممتحنا

جامعة سعيدة

جامعة سعيدة

جامعة سعيدة

د.نزعي فاطمة الزهراء

د.قادة يزيد

د.مهدي عمر

الموسم الجامعي 2021 - 2022

شكر وعرقان :

أول من يشكر ويحمد آناء الليل وأطراف النهار هو العلي القهار ،الأول والأخر والظاهر والباطن ،الذي أغرقنا بنعمه التي لاتحصى ،وأغدق علينا برزقه الذي لايفنى ،وأنار دروبنا ،فله جزيل الحمد والثناء العظيم.

الحمد لله على عطائه، الحمد لله على رزقه، الحمد لله على آلائه، الحمد لله على نعمائه، الحمد لله حمد الشاكرين والشكر لله شكر الحامدين.

الله الحمد كله و الشكر كله أن وقتنا لإنجاز هذا العمل المتواضع.

و الشكر موصول إلى كل معلم أفادنا بعلمه ، من أولى المراحل الدراسية حتى هذه اللحظة كما نرفع كلمة شكر إلى الدكتورة المشرفة نزعي فاطمة الزهراء ، التي ساعدتنا على انجاز بحثنا . و نشكر اساتذة العمل الميداني ، الذين لم يخلوا علينا بنصائحهم وإرشاداتهم ، و اخص بالذكر الأستاذين : "شادلي " ، و "بغداد"

كما نشكر كل من مد لنا يد العون من قريب أو بعيد ونشكر كل أساتذة قسم علوم مالية و محاسبة و ادارتها ، وأساتذة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير بصفة عامة

يا رب العالمين يا رحمن يا رحيم اللهم أسألك أن تُبعد عني النسيان والضللال والتشتت، وتهبني سرعة الحفظ والبدئية والتنوير على الله، بسم الله، ولا إله إلا الله، والله أكبر، اللهم اشغل قلبي وعقلي وذهنني بذكرك، واجعلني من عبادك الصالحين الراضين المرضيين.

- عمام محمد رضا

- نضري عبدالرزاق

أرى رحلتي الجامعية قد انتهت اليوم بالفعل، من بعد تعب ومشقة لوقت طويل

وها أنا اليوم أختتم بحث تخرجي بكل ما لدي من همة ونشاط

وبداخلي كل تقدير وامتنان لكل شخص كان له الفضل في مسيرتي وقدم لي

المساعدة ولو باليسر ، لكم أبويا الأعمام ، وأصدقائي وأساتذتي المحترمين

أهديك اليوم بحث تخرجي داعي الله عز وجل أن ينال إعجابكم

قائمة المحتويات

	المحتويات
	الاهداء
	شكر و عرفان
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الاشكال
I - II - .. VII	المقدمة
	الفصل الاول : الاطار النظري لمحاسبة التكاليف
1	1- 1- تمهيد
2	المبحث الاول
2	المطلب الأول:التكلفة
2	1-1- 1-تعريف التكلفة-
3	1-1-2 التكاليف
3	1-1-3 مفهوم الأعباء.
3	1.2.1 مفهوم المصاريف:
3	2. تبويب التكاليف
3	1.2. تبويب التكاليف حسب طبيعتها
4	1-1-2 تبويب التكاليف حسب علاقتها بوظائف المشروع
4	1-2-2 تبويب التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج:
4	1-2-3 تكاليف مباشرة:
4	1-2-4 تكاليف غير مباشرة:
6	1-2-5 التكاليف العامة :
7	1-2-5-1 التكاليف الإيرادية:
7	1-2-5-2 التكاليف الرأسمالية
7	2-2 تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط:
7	2-2-1 تبويب التكاليف حسب سلسلة القيمة لوظائف الأعمال
7	2-2-2 .: تكاليف الأنشطة المضيقة للقيمة
7	2-2-3 تكاليف الأنشطة الغير المضيقة للقيمة
7	3- العناصر المكونة للتكاليف:
8	3-1 الأعباء المعتمدة

قائمة المحتويات

8	2.3 الأعباء غير المعتبر
9	3-3-1 مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال الخاص:
9	3-3-2 الدفع لأعمال صاحب المشروع :
9	4-1-1 سعر التكلفة:
12	المطلب الثاني :محاسبة التكاليف
12	1.1. تعريف محاسبة التكاليف:
12	1.2. التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف:
12	1.3. وظائف محاسبة التكاليف)
14	1.4. أهداف محاسبة التكاليف :
15	1.1.5. علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبات الأخرى :
15	1.1.5.1. علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية:
16	2.1.5.1. علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية
16	3.1.5.1. علاقة محاسبة التكاليف والمحاسبة الضريبية
16	4.1.5.1. :. علاقة محاسبة التكاليف وتدقيق الحسابات
16	5.1.5.1. علاقة محاسبة التكاليف مع المحاسبة الحكومية
16	. المطلب الثالث :محاسبة المواد ومصاريف العاملين.
16	1.1.1. تكلفة المواد:
17	1.1.1.1. طريقة الوارد أولا صادر أولا
17	2.1.1.1. :. طريقة الوارد أخيرا صادر أولا
17	3.1.1.1. طريقة المتوسط المرجح
17	1.2. مصاريف العاملين
17	2-1-1. مكونات مصاريف العاملين::
17	1.1.1.2. رواتب و أجور
17	2.1.1.2. ساعات إضافية
17	3.1.1.2. مصاريف العطل المدفوعة:
18	4.1.1.2. أجور الشركاء
18	5.1.1.2. تعويضات:
18	2.2. تحديد تكلفة العمل:
18	1.3. طرق دفع الأجور:

قائمة المحتويات

19	1.1.3 طريقة أجر القطعة (أو وحدة الإنتاج):
19	2.1.3 طريقة الأجر الزمني:
19	1.4. الطرق التقليدية لحساب التكاليف :
22	المبحث الثاني : طرق حساب التكاليف
22	المطلب الاول : طريقة التكاليف الكلية
22	1.1.1. خطوات تنفيذ طريقة التكلفة الكلية
23	1.1.1.2. 1 المراكز الرئيسية
23	1.1.2. 2 المراكز الثانوية
23	1.2.1.1.2. 1 التوزيع الأولي:
24	1.2.1.1.2. 2 التوزيع الثانوي :
25	وحدات العمل:
27	المطلب الثاني: طرق التكاليف الجزئية (التكلفة المتغيرة و التكلفة المباشرة) :
27	1-1 الابعاء المتغيرة المباشرة:
28	1-2 الابعاء الثابتة غير المباشرة :
28	3.1. الابعاء متغيرة غير المباشرة:
29	1.1.2. افتراضات طريقة التكاليف المتغيرة:
29	2.1.2. المؤشرات التسييرية:
30	أ -/ نقطة التعادل بالكمية
31	2-1-2 حساب النتيجة الاجمالية في طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة
32	3-1-2. طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة:
33	4-1-2. حساب النتيجة بطريقة التكلفة المتغيرة المتطورة
34	2.2. طريقة التكاليف المباشرة :
34	1-2-2 تطبيق طريقة التكاليف المباشرة

قائمة المحتويات

35	2.2.2. - حساب الهامش على التكلفة المباشرة.
35	4-حساب النتيجة التحليلية
36	المطلب الثالث: طرق التكاليف الجزئية:
36	1.1 طريقة التحميل العقلاني
36	1.2 تطبيق طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
36	1.1.2 تعريف النشاط الطبيعي:
36	2.1.2. تعريف النشاط الحقيقي:
36	3. امبدا طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:
37	1.1.3. حساب النتيجة
37	2.1.3 صياغة التحميل العقلاني، تمثيل بياني
39	. المطلب الرابع:
39	1.1. تعريف التكلفة الهامشية :
40	2.1 التحليل الرياضي للتكلفة الهامشية
40	2- انواع تكلفة الهامشية
40	1.2 التكلفة الإجمالية:
40	2.2. التكلفة الهامشية :
40	3.2. التكلفة الوسطية
41	المبحث الثالث: طريقة التكاليف المعيارية والطرق الحديثة لحساب التكاليف.
41	المطلب الأول: طريقة التكاليف المعيارية
41	1.1. تعريف التكاليف المعيارية
42	2.1.1. الافتراضات الواقعية لطريقة التكاليف المعيارية :
43	2.1 حساب الانحرافات :
44	2- مكونات الانحراف الإجمالي
44	1.2. انحراف في الكميات
45	2.2. انحراف العمل :

قائمة المحتويات

45	3.2 انحراف الأعباء غير المباشرة :
46	المطلب الثاني: الانتقادات الموجهة لطرق حساب
47	3- انتقادات الموجهة لمختلف الطرق
47	3-1 الانتقادات الموجهة لطريقة التكلفة الكلية :
47	2.3 الانتقادات الموجهة لطريقة التحميل العقلاني :
48	3.3 الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف المتغيرة البسيطة
48	4.3. الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة
48	5.3. الانتقادات الموجهة لطريقة التكلفة المباشرة .
49	6.3. الانتقادات الموجهة لطريقة التكلفة المعيارية
50	المطلب الثالث: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة :
50	1.1. تعريف طريقة التكاليف على أساس الأنشطة
50	1.2 دوافع طريقة التكاليف على أساس الأنشطة
51	1.3. المنافسة على الأسواق:
51	4- تحديد بعض المفاهيم
52	5 خطوات تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة :
54	خلاصة الفصل :
	الفصل الثاني الإطار النظري للتكلفة المستهدفة
55	تمهيد
56	المبحث الأول عموميات حول التكلفة المستهدفة
56	المطلب الأول: نشأة وتطور التكاليف المستهدفة والعوامل التي أدت إلى ظهورها
56	1- : نشأة وتطور التكاليف المستهدفة
56	1- 1- نشأة
57	1- 2- تطور التكلفة المستهدف
58	1- 3 : العوامل التي أدت إلى ظهور التكلفة المستهدفة
59	المطلب الثاني : تعريف التكلفة المستهدفة و أهدافها
59	1- 1 : تعريف التكلفة المستهدفة
60	1- 1- 2- سعر البيع المستهدف:
61	1- 1- 3- هامش ربح مستهدف:
61	1- 1- 4- التكلفة المسموح بها:

قائمة المحتويات

61	1-2: أهداف التكلفة المستهدفة
62	المطلب الثالث: خصائص التكلفة المستهدفة
62	1-1 خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة
64	المبحث الثاني : إدارة التكلفة المستهدفة.
64	المطلب الأول : التوجه الاستراتيجي للتكلفة المستهدفة في ادارة التكاليف
65	المطلب الثاني : أدوات إدارة التكلفة المستهدفة.
65	1-1 . جداول الوظائف وجداول التكلفة:.
65	1- 2. مصفوفة الوظائف الجودة:
66	1-3. هندسة القيمة:.....
67	1- 4. تحليل سلسلة القيمة:
67	1- 5. التحليل التفكيكي :
67	المطلب الثالث: دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف والمبادئ التي تقوم عليها.
67	1- 1 : دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف.
68	1-2-1- مرحلة تخطيط المنتج وتصميمه:.
68	1-3-1- مرحلة تحليل التكاليف :.
68	1-4-1- مرحلة تطبيق هندسة القيمة (تحليل القيمة):
69	1-5-1- مرحلة الإنتاج (القرار النهائي):
69	2- : المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة
69	2- 1. السعر يحدد التكلفة.
69	2-2. التركيز على العميل
69	2-3. التركيز على تصميم المنتج
70	2-4. استخدام فريق العمل.
70	2-5. دورة حياة المنتج.
70	2-6. توجيه سلسلة القيمة.
71	. المبحث الثالث: نظام التكاليف المستهدفة.
71	المطلب الاول: الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة والعوامل المؤثرة فيه
71	1: الخطوات المتبعة في تصميم النظام
71	1-1- اعادة توجيه الثقافات والعادات
71	1-2- تحديد السعر المستهدف بناءا على السوق.
71	1-3- تحديد التكلفة المستهدفة
71	1-4- الموازنة بين التكلفة المستهدفة والمتطلبات

قائمة المحتويات

72	5-1 - تخطيط عملية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتأسيس عمل جماعي في المنظمة
72	1-5-1 - تبادل الأفكار وتحليل البدائل
72	2-5-1 - نشاء نماذج التكلفة المنتج بحيث تدعم اتخاذ القرارات
72	3-5-1 استخدام ادوات لتخفيض التكلفة
72	4-5-1 - تخفيض التكاليف الغير مباشرة
73	6-1 الأساليب يتم استخدامها للقضاء على الفجوة بين التكاليف أي بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المبدئية
75	1-6-1 هندسة القيمة:
76	2-6-1 الهندسة المتزامنة.
76	3-6-1 - جداول التكلفة
76	4-6-1 - تحليل التكلفة الوظيفي
77	5-6-1 - نظم دعم التكلفة المستهدفة
77	2- المرحلة الثالثة: تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التطوير والتحسين المستمر
79	المطلب الثاني : العوامل المؤثرة في نظام التكلفة المستهدفة
79	1 . العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى السوق:
79	1-1-1 - كثافة المنافسة:
79	2-1-1 - طبيعة العميل
79	1-2-2 العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج
79	1-2-1 - إستراتيجية المنتج:
79	1-2-2 - خصائص المنتج
80	1-2-3. العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات:
80	1-3-2-1 درجة التكامل الافقي:.
80	1-3-2-2 القوة إتجاه اغلبية الموردين:
80	1-3-2-3 طبيعة علاقة الموردين :
80	1-3-2-4 الفلسفة الضمنية للتكلفة المستهدفة:
80	2 - الإختلاف بين التكلفة المستهدفة والمداخل التقليدية لإدارة التكلفة
83	المطلب الثالث: تقييم نظام التكلفة المستهدفة
83	1: مزايا نظام التكلفة المستهدفة
84	2: عيوب نظام التكلفة المستهدفة
	خلاصة الفصل:
	الفصل التطبيقي
	دراسة حالة مؤسسة - ENAVA -

قائمة المحتويات

85	تمهيد:
86	المبحث الأول: نظرة شاملة حول المؤسسة
86	المطلب الأول: تقديم العام للمؤسسة
86	1: التعرف بالمؤسسة
86	1-1-1 تاريخ المؤسسة
87	1-1-2. نشأة المؤسسة:
87	2-1 قبل الهيكلية:
89	المطلب الثاني: : تعريف بالمؤسسة.
89	1-1- تعريف المؤسسة:
89	2-1- موقع ومساحة المؤسسة:
91	3-1 قدرات المؤسسة
91	1-3-1- قدرت الإنتاج
91	1-3-2- قدرت تخزين المواد الاولية
91	1-3-3- قدرت تخزين المنتجات التام
92	2-5- رمزها :
92	2-6- منتوجاتها:
93	2-6- أهدافها:
93	3 : أهداف المؤسسة و أفاقها المستقبلية
94	4: وظائف المؤسسة
94	المطلب الثالث هياكل التنظيمية للمؤسسة
101	المبحث الثاني: دراسة وتحليل تكاليف مؤسسة انتاج الزجاج المواد الكاشطة سعيدة
101	المطلب الأول : تكاليف الإنتاج بمؤسسة انتاج الزجاج المواد الكاشطة سعيدة
101	1 : عناصر التكاليف :
101	2-1 المشتريات المستهلكة:
101	3-1 الخدمات الخارجية:
102	4-1- الضرائب والرسوم
102	5-1- الإهلاكات والمؤونات:
102	6-1 مصاريف الكهرباء
102	7-1 الصيانة والإصلاحات:
102	8-1 المصروفات:

قائمة المحتويات

102	2:تطور مستوى التكاليف
106	المطلب الثاني : حساب سعر تكلفة منتج المواد الكاشطة المربوطة ABRASIFLIES بمؤسسة
106	2:استخراج سعر بيع الوحدة من منتج
107	المطلب الثالث : مراحل وخطوات العملية الإنتاجية وتسييرها بمؤسسة
107	1 : مراحل وخطوات العملية الإنتاجية
107	1-2 مرحلة التموين الداخلي:
107	2:تسيير الإنتاج
109	المبحث الثالث: مساهمة لتطبيق التكلفة المستهدفة بالمؤسسة لتخفيض تكلفة منتج مواد الكاشطة
109	المطلب الأول:نتائج المقابلة
111	المطلب الثاني:استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كنموذج في مؤسسة انتاج الزجاج و المواد الكاشطة
111	1-تخطيط التكلفة المستهدفة
111	1-1تحديد سعر البيع المستهدف:
112	1-2 وضع هامش الربح المستهدف
112	1-3 هامش الربح المستهدف
112	1-4 تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة:
113	2 : تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تقليل التكلفة
113	1-2 التحليل الوظيفي للمنتج محل الدراسة:
113	2-2 تحليل مكونات المنتج
113	خلاصة الفصل :
	خاتمة
	قائمة المصادر و المراجع
	ملاحق

رقم الصفحة	قائمة الجداول
فصل الاول	
15	الجدول (1): علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية
24	الجدول (2) التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة
28	جدول (3) تقسيم الأعباء حسب طريقة التكاليف المتغيرة
32	الجدول رقم (5): حساب النتيجة بطريقة التكلفة المتغيرة البسيطة.
33	الجدول رقم (6): حساب النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة
34	الجدول رقم (7) الأعباء المعتبرة حسب طريقة التكاليف المباشرة
35	الجدول رقم (8): حساب النتيجة بطريقة التكلفة
52	الجدول رقم (9): أمثلة لمسببات التكلفة بوظائف الأعمال
الفصل الثالث	
100	جدول (1) القوى العاملة من خلال السنة
103	جدول (2) مستوى التكاليف في المؤسسة
103	جدول (3) الرواتب :
104	جدول (4) التجمعات الاقتصادية
104	جدول (5) يمثل نسبة الاجور من راس المال
104	الجدول (6) (تطور رقم الأعمال والتكاليف)
105	الجدول (7) نسب التكاليف إلى رقم الأعمال
106	جدول 8 حساب سعر تكلفة المنتج قرص قاطع من المواد الكاشطة
112	الجدول (9) تخفيض أسعار بيع منتج

رقم الصفحة	قائمة الاشكال
فصل الاول	
2	الشكل رقم 1 مميزات التكلفة
8	الشكل: (2) الأعباء المكونة للتكاليف وسعر التكلفة.
11	الشكل رقم (3): مراحل حساب التكاليف حسب نوع المؤسسة
20	شكل (4): حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات المادية أو الخدمات في المؤسسة بطريقتين
21	الشكل (5): طرق حساب التكاليف
26	الشكل (6): تخصيص، توزيع و تحميل الأعباء المباشرة و غير المباشرة
30	الشكل (7): التمثيل البياني لنقطة التعادل
38	الشكل (8) : التمثيل البياني للتحميل العقلاني
41	الشكل (9): التكلفة الهامشية و التكلفة المتوسطة
43	الشكل رقم (10): التمثيل البياني للانحراف
54	شكل 11 رسم تخطيطي لخطوات تشكيل الاعباء
فصل الثاني	
59	الشكل (1): الأساس الذي بني عليه كل من نظام التكاليف التقليدي والتكلفة المستهدفة
74	الشكل (2): خطوات تصميم نظام التكاليف المستهدفة
79	الشكل (3): مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة
82	الشكل (4): الفرق بين الأسلوب التقليدي وأسلوب التكاليف المستهدفة لإدارة التكاليف
الفصل الثالث	
88	شكل (1) مؤسسات المنتمية لشركة ENAVA
90	شكل (2) موقع مؤسسة ABRAS
96	شكل (3) هيكل التنظيمي الأساسي
79	شكل (4) هيكل التنظيمي بعد اعادته
105	شكل (5) اعمدة بيانية تمثل تركيز عدد العمال في المؤسسة

مقدمة عامة

تمهيد

في إطار العولمة الاقتصادية الجارفة وبفعل تطور وسائل الاتصال الحديثة والطفرة التكنولوجية الهائلة في وسائل الإنتاج وطرق التصنيع، والذي أثر بصورة واضحة على الصناعة ومعدلات الأداء في جميع النواحي الإدارية الأمر الذي أدى إلى تنامي إحتياجات المعلومات، لذا أصبح تطوير أنظمة التكاليف أمراً حيوياً ينبغي التعامل معه بموضوعية و بأسس علمية للوصول إلى قرارات رشيدة في هذا المجال، وازدادت معه حدة المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية من خلال التوسع والهيمنة على الأسواق، وتصريف منتجاتها والاستحواذ على أكبر حصة ممكنة في السوق بغرض مضاعفة الأرباح.

إن صمود أي مؤسسة اقتصادية وبقائها في سوق المنافسة مع باقي المؤسسات الاقتصادية الأخرى، يتطلب الاستغلال الأمثل لإمكاناتها وقدراتها المالية والإنتاجية، من خلال نظام التسيير الفعال والمحكم للعملية الإنتاجية الضمان تحقيق أهدافها الإستراتيجية.

وقد أدت مجموعة من الأسباب إلى تطور أساليب المحاسبة الإدارية منها ظهور التنافس الشديد بين المؤسسات التي تنتج سلع متشائمة، وتتنوع وتعدد أذواق المستهلكين مما أدى إلى زيادة نسبة المزيج السلعي، وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة بالنسبة للتكاليف المباشرة. ومع تزايد أهمية الأصول غير الملموسة ولتلبية إحتياجات الإدارة من المعلومات في ظل المتغيرات الاقتصادية والبيئية والتكنولوجية ظهرت العديد من أدوات المحاسبة المالية الإدارية الحديثة من أبرزها التكلفة المستهدفة.

وقد كانت اليابان من أوائل من استخدم مدخل التكلفة المستهدفة , إذ أن استخدام اليابانيون لمدخل التكلفة كان من أحد عوامل تقدم الصناعات اليابانية ولا سيما في صناعة السيارات , حيث يعتمد الوصول إلى هذه النتائج على نوعية التكنولوجيا المستخدمة في الإنتاج، ونوعية مدخلات الإنتاج وجودتها من مواد أولية ومستلزمات سلعية، وعلى مستوى مهارات القوى العاملة ومدى استيعابهم للتكنولوجيا الحديثة، كما تعتمد أيضاً على مدى تحقيق ما يتوافر من حجم كبير للإنتاج، لامتناس أثر التكلفة الثابتة على التكاليف الكلية للإنتاج

ويعتبر نظام التكاليف المستهدفة أحد أهم وأفضل نظم إدارة التكاليف المبتكرة، وذلك لأنه يفترض فيه العمل على تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دون المساس بالجودة النوعية للمنتجات، كما يفترض فيه إرضاء العملاء بصفة مستمرة وتحقيق أعلى نسبة ممكنة من المبيعات والأرباح.

وقد اتجه الجزائر في الأعوام الأخيرة نحو عولمة اقتصادية ، فانتهج برامج التصحيح الإداري والاقتصادي، تمهيداً لانضمامه إلى منظمة التجارة العالمية (W.T.O)، فاتجه نحو عقد اتفاقيات مشاركة مع بعض الدول والتكتلات الاقتصادية القائمة، وهذا التوجه يعني إيجاد تحديات أمام المنتجات الجزائرية ، تمثل مدى قدرتها على مواجهة المنافسة الأجنبية في السوقين الداخلية والخارجية، خاصة وإن مدى الفائدة المتوخاة من عولمة الاقتصاد يعتمد بالضرورة على مدى مقدرة وحداته الإنتاجية الصناعية على المنافسة والصمود في عالم مفتوح.

ولا شك في أنه من أولويات المحددات التنافسية للشركات الصناعية الجزائرية تكمن في تخفيض تكاليف منتجاتها، والسعي نحو امتلاك الصدارة والريادة في خفض التكاليف في السوق أو المجتمع محصلته النهائية تحقيق معدلات ربحية معقولة وكافية لبقائها واستمرارها وتؤدي بالتالي إلى إيجاد أجواء استثمارية جديدة ومناسبة.

وكان من أساليب تخفيض التكلفة مدخل التكلفة المستهدفة الذي سيكون المحور الأساسي الذي ناقشه في هذا البحث وعن مدى تطبيقه في الشركات الصناعية الجزائرية .

وفي هذا البحث سوف نتعرف على مدخل التكلفة المستهدفة والذي لا يعد في وقتنا الحاضر أسلوب اداري حديث بل هو ضرورة للبقاء ومواجهة للمنافسة الشرسة التي أصبحت من سمات السوق المعاصر .. وسوف نقيس مدى إمكانية تطبيق هذا المدخل في الشركات الصناعية الجزائرية.

ومن خلال ما تقدم يمكن صياغة إشكالية البحث كما يلي

ما مدى إمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

وللإجابة على هذه الإشكالية الرئيسية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية للإجابة عليها:

- ما هي محاسبة التكاليف ؟

- وماذا نقصد بأسلوب التكلفة المستهدفة؟

- ماذا نعني إدارة التكلفة المستهدفة و نظام التكاليف المستهدفة ؟،

فرضيات البحث

للإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيتين التالية:

1- يمكن تطبيق التكلفة المستهدفة في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة بسهولة .

2- لا يمكن تطبيق التكلفة المستهدفة في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة لوجود مجموعة من المعوقات.

مبررات اختيار الموضوع: تتمثل أهم الأسباب في اختيار هذا الموضوع في :

- التخصص و الميل الشخصي.

- الرغبة في التعرف على المفاهيم محاسبة التكلفة المستهدفة نظرا لحدثة الموضوع.

- ابراز اثر اسلوب التكلفة المستهدفة على حساب تكاليف الانتاج

أهداف البحث

نسعى من خلال بحثنا إلى :

- التعريف بالتكلفة المستهدفة .
- إبراز العلاقة بين التكلفة المستهدفة و محاسبة التكاليف.
- ضبط المصطلحات الخاصة بالتكلفة المستهدفة
- إبراز إمكانية توصل المؤسسة إلى إمكانية تبني أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة للتقييم.

أهمية البحث

تكمن أهمية هذا الموضوع في :

- معالجة إحدى الأساليب الحديثة في نظم التكاليف؛
- تسليط الضوء على مفهوم منهج التكلفة المستهدفة وأسباب ظهورها؛
- تطور الأساليب العلمية في إدارة المؤسسات أدى إلى ضرورة إتباع أنظمة حديثة في مجال محاسبة التكاليف

حدود البحث

- الإطار المكاني: تمت الدراسة بمؤسسة إنتاج الزجاج و المواد الكشطة
- الإطار الزمني:

منهج البحث

من خلال دراستنا للموضوع الذي تطرقنا إليه فإن المنهج الوصفي التحليلي الذي يصف الظاهرة المدروسة، وهذا من أجل التعرف على التكلفة وطريقة استخدامها في المؤسسة محل الدراسة " الشركة الوطنية للزجاج والمواد الكاشطة"، و اعتمدنا على دراسة الحالة لإتمام البحث من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في حساب التكاليف ومدى إمكانية تطبيقه ، والأدوات المستعملة في الدراسة تتمثل في المعلومات والوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

صعوبات البحث

- من خلال إعدادنا هذا البحث واجهتنا جملة من الصعوبات نذكر منها:
- اعتماد المؤسسة على أنظمة تقليدية في حساب التكاليف مما أدى إلى صعوبة تطبيق دراسة الحالة.
- تحفظات المؤسسة في التصريح عن بعض المعلومات.
- حداثة الموضوع وبالتالي نقص المعلومات النظرية.

الدراسات السابقة

1 دراسة حنان سليمان العماري، الحسين رمضان السريتي، إبراهيم عبد الله الدنفور (2019) بعنوان "مدى توفر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمؤسسات الصناعية الليبية . هدفت الدراسة إلى التعرف على ما إذا كانت إدارات المؤسسات الصناعية الليبية لديها المعرفة بالمزايا التي يحققها تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، والتعرف على مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الليبية، ولتحقيق ذلك تم استخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات والذي وزع على عينة الدراسة التي تكونت من العاملين بالمؤسسات الصناعية المتخصصة في مجال الصناعات الغذائية، والإنشائية، والمعدنية والبلاستيكية، وقد تم تحليل البيانات التي جمعت باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية الملائمة للطبيعة هذه البيانات، ومن خلال التحليل الإحصائي واختبار فرضيات الدراسة، فقد خلصت الدراسة إلى أن هناك معرفة من قبل المديرين والموظفين المشاركين في الدراسة بالمزايا التي يحققها تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، بالإضافة إلى توفر مجموعة من المقومات اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمؤسسات محل الدراسة، مما يدل على إمكانية الاستفادة من فوائد مدخل التكلفة المستهدفة

2- دراسة مجدي وائل الكبيجي (2014) بعنوان "مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل التخفيض التكاليف في المؤسسات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية" هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى توافر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، وبيان مدى الإدراك المفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها، للحصول على منتجات بأقل التكاليف وبنفس الجودة ولتحسين الربحية، وتوضيح تأثير استخدام مدخل هندسة القيمة على تخفيض تكلفة المنتجات وبالتالي الوصول إلى التكلفة المستهدفة، والتعرف على الصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ومدخل هندسة القيمة، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة، تم توزيعها على المديرين الماليين ورؤساء الحسابات في المؤسسات والبالغ عددها (11) شركة، وقد تمثلت عينة الدراسة التي تجاوبت مع الباحث (9) شركات صناعية مساهمة عامة، وقد أظهرت النتائج أنه يتوافر لدى المؤسسات الصناعية مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، مما يدل على أن المؤسسات الصناعية الفلسطينية لديها البيئة المناسبة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، كما تبين أن المؤسسات تدرك مفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها ولتحسين الربحية، وأن المؤسسات تستخدم مدخل هندسة القيمة لتحقيق تخفيضات في التكاليف وذلك للوصول إلى التكلفة المستهدفة، كما أظهرت النتائج أن هناك بعض الصعوبات التي قد تواجهها المؤسسات عند تبنيها للمدخل والتي أهمها التكلفة المالية العالية التي تفوق عائد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة.

3- شلابي عمار، تزيات بعنوان أمين إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيكدة 2021. تهدف الدراسة إلى التعرف على أسلوب التكلفة المستهدفة كأحد أهم

الأساليب الحديثة في قيادة التكاليف، وهل المؤسسات الصناعية بسكيدة تمتلك المقومات اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب، والتعرف على المعوقات التي تحد من استخدامه

قد توصلوا نتائج التالية المؤسسات الصناعية محل الدراسة تتوفر على إمكانية استخدام التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة وذلك من خلال اهتمامهم برغبات ومتطلبات العملاء، ووجود إدارة متخصصة بالرقابة على جودة المنتجات المقدمة، ومؤهلين في مجال البحوث التسويقية كما تدرك المؤسسات محل الدراسة المرايا التي تحققها من استخدام هذا الأسلوب

Kee, RObert (2010),The sufficiency of target costing for evaluating production - -4
related awlya -1 décisions ,international journal economics ,126,204,211

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار ما إذا كانت قرارات الإنتاج التي تم التوصل إليها عبر استخدام التكلفة المستهدفة، تضيف قيمة اقتصادية للمؤسسة، خاصة وأن الأصل في التكلفة المستهدفة أنها عبارة عن نظام الإدارة التكلفة صمم كي يوجه اهتمام المؤسسة نحو إنتاج المنتجات التي تضيف مستوى ربحي يبرر إنتاجها، وقد تم مقارنة نموذج تكلفة مستهدفة تقليدي بأخر يشمل تكلفة التمويل، ومن ثم تحليل النموذجين ووضع مثال رقمي وتحليل بياني رياضي وقد خلصت الدراسة إلى أن نموذج التكلفة المستهدفة التقليدي يعطي تقديرات منخفضة التكلفة الحدية للأموال المستثمرة، وتقديرات مرتفعة للتكلفة الحدية للأموال النقدية المرتبطة بموارد الإنتاج، وهذا قد يؤدي إلى قبول منتجات ذات صافي قيمة حالية سالب، ورفض منتجات ذات صافي قيمة حالية موجب، وقد أظهر التحليل الرياضي أن هذه خاصية منهجية للنموذج وليست أمرا شاذًا، مما يدعو إلى القول بأن أحد أوجه القصور في التكلفة المستهدفة هو فشلها في دمج تكلفة التمويل عند اتخاذ قرارات متعلقة بالإنتاج، مما قد يؤدي إلى حدوث خسائر اقتصادية، بعبارة أخرى يمكن القول أن نموذج التكلفة المستهدفة التقليدي ليس دائما فعالا في اتخاذ قرارات متعلقة بالإنتاج

Camacho,Reinaldo ans Rocha, Wellington (2008), Target Costing in Hospital -5
Services:A Study from A Stratégie Cost Management Focus,Sao Paulo, vol 19
,N0,47.19_30

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق مما إذا كان هناك إمكانية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على خدمات المستشفى، ولتحقيق هدف الدراسة تم تطبيق أسلوب دراسة الحالة على مستشفى في مدينة مارينجا في البرازيل، وقد اقتصرت الدراسة على قسم عمليات الولادة القيصرية وخاصة الغرف العادية التي تستخدم فيها المريضة التأمين الصحي، وقد تم استخدام مصادر بيانات متعددة مثل:الدراسة الاستقصائية والمقابلات والملاحظة المباشرة للأنشطة بالإضافة إلى تحليل وتفسير التقارير المالية والمحاسبية والإدارية الخاصة بقسم المستشفى الذي تم إجراء الدراسة عليه، لقد تم توزيع الاستبيان على (50) امرأة بهدف التحقق من درجة أهمية كل خدمة

يتم تقديمها لهن، أما لامقابلات فقد تم إجراؤها مع المسؤولين في القسم لمعرفة كيف يتم وضع الأسعار وحساب هامش الربح.

وقد خلصت الدراسة إلى أنه يمكن وبنجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على أقسام المستشفى المختلفة، بل وأوصي كاماتشو وروتشا بضرورة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المستشفيات العامة والخاصة وحتى غير الربحية والجمعيات الخيرية

Kosoy,Murat, Gurdal, Kadir ans Karbayir ,Mehmet,(2008), Target Costing un -6
Turkish amelya -3 Manufacturing Enterprises Européen Journal of social Sciences,
.Vol.7,No.2,78-91

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد إن كان يتم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة من قبل الشركات الصناعية التركية، ومعرفة ما إذا كانت الشركات التي تستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة تراعي قواعد تطبيق هذا الأسلوب مثل تلك المتعلقة بتوقعات العملاء، هامش الربح، التكلفة وتحديد السعر، تخفيض التكلفة والعمليات الإدارية. وقد تم استخدام المنهج الوصفي

هذه الدراسة حيث تم توزيع استبانته على المدراء التنفيذيين في إدارات 500 شركة صناعية تركية وهذه الشركات مصنفة كأفضل 500 شركة صناعية مسجلة في غرفة تجارة اسطنبول لعام 2006

وقد بينت النتائج الأولية للدراسة أن الشركات التي تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة أو لديها أسلوب مشابه تقوم بتحليل للسوق على نطاق واسع ولديها نظم معلومات تسويقية كما يتبعون استراتيجيات منافسة متوازنة، كما بينت أيضا أن تسعير المنتجات الجديدة بالاعتماد على التكلفة يشكل عائق أمام تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بنجاح

تقسيمات البحث:

قمنا بتقسيم بحثنا إلى ثلاث فصول حيث تطرقنا :

في الفصل الأول الذي جاء بعنوان الإطار النظري لمحاسبة التكاليف التعريف محاسبة التكاليف من حيث ضبط المصطلحات و تعريفها و تطورها و هدف منها و علاقاتها بالفروع الاخرى من المحاسبة

والفصل الثاني خاص بالمفاهيم الأساسية للتكلفة المستهدفة من خلال المفهوم والخصائص والأهداف وكذا المبادئ و أدوات إدارتها في تخفيض التكاليف و خطوات تصميم نظام تكلفة المستهدفة و العوامل المؤثرة فيها وطرق تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية .

أما الفصل الثالث والمعنون بإمكانية استخدام التكلفة المستهدفة في مؤسسة انتاج الزجاج و المواد الكاشطة تطرقنا فيه إلى التعريف بالمؤسسة محل الدراسة ثم تناولنا واقع التكلفة في المؤسسة و كذلك محاولة تقييم مدى

امكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة و اعتمدنا في الدراسة الميدانية على اجراء مقابلات مع المسيرين و الاطلاع على سجلات المحاسبية و اجراء محادثات مع المديرين الفرعيين مدى اطلاعهم على الموضوع و القبول المبدئي لتطبيق التكلفة الكلفة المستهدفة في مؤسستهم

الفصل الأول:
الإطار النظري
لمحاسبة التكاليف

تمهيد :

لكل مؤسسة اقتصادية نظام المحاسبة المالية تستخدم في تسجيل وتبويب البيانات المتعلقة بالأنشطة المالية وفي إعداد الحسابات الختامية والكشوفات المالية التي تعبر عن نتائج الأعمال والمركز المالي خلال فترة معينة ولكن هذه الكشوفات والتقارير لا توفر المعلومات التفصيلية عن كل نشاط مالي بالمؤسسة على حدى بل تظهر النتيجة جميع الأنشطة بصورة موحدة وذلك ما لا يخدم الادارة في عمليات اتخاذ القرارات ومن هنا ظهرت أهمية محاسبة التكاليف

المطلب الأول: التكلفة

تعددت مفاهيم التكلفة وبني التقارب والتباعد بحسب الباحثين ،الأهداف والفترات الزمنية المتعاقبة نتعرف على التكلفة، عناصرها ،تبويباتها وسعر التكلفة من خلال هذا المبحث.

1-1-1 تعريف التكلفة: إن مفهوم التكلفة والتكاليف يعتمد في الحقيقة على الغاية و الهدف من استخدام البيانات المحاسبية من قبل الإدارة.ولكن هذا لا يمنع من عرض بعض التعاريف المتسلسلة زمنيا.

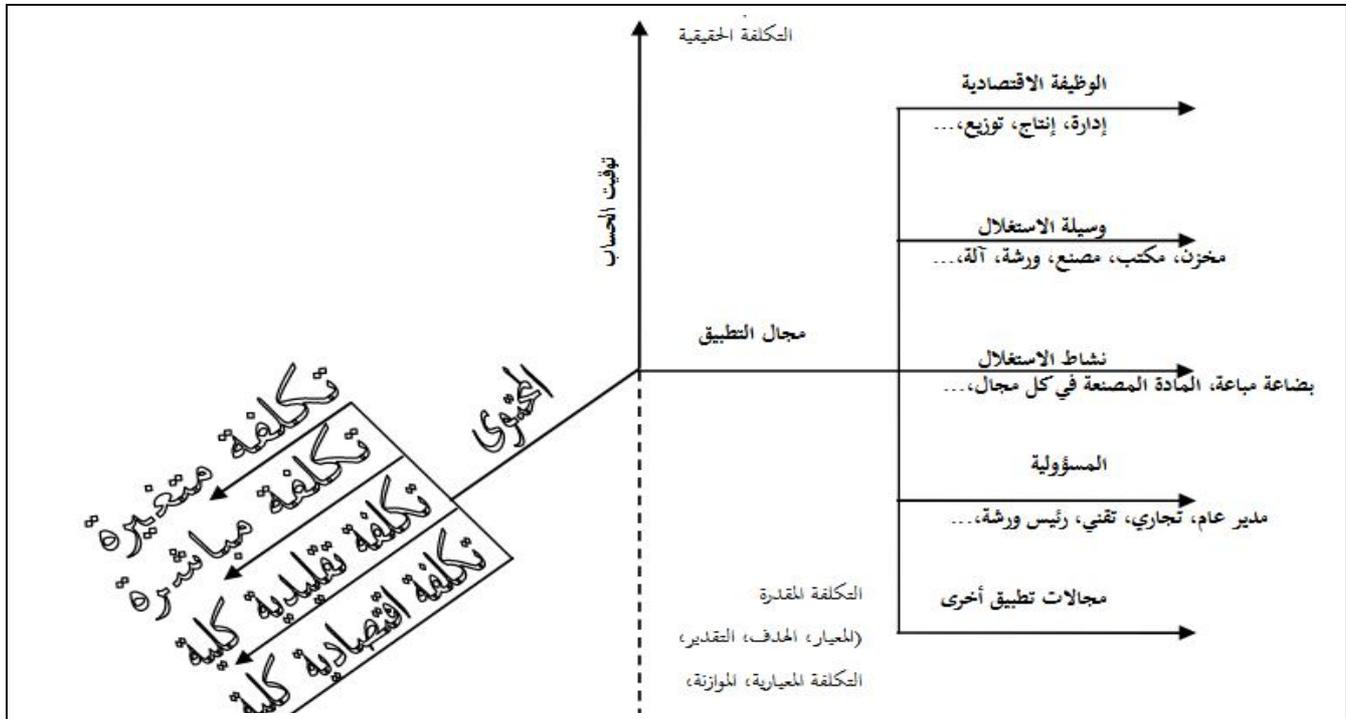
حسب المخطط المحاسبي الوطني الفرنسي (PCG)2891،التكلفة تمثل "مجموعة الأعباء المتعلقة بعنصر على مستوى المخطط المحاسبي وتعرف بالميزات الآتية

"- مجال تطبيق الحساب": طلبية،منتج،مرحلة إنتاجية...؛

"-المحتوى": الأعباء المختارة في مجموعات أو أجزاء لفترة محددة؛

"-توقيت الحساب": سابقاً ولاحق (تكلفة التي حدثت) في الفترة المعتبرة (Boughaba، 1994، صفحة 5)

الشكل رقم 1 مميزات التكلفة



Source : contrôle de Gestion et Gestion Prévisionnelle, BTS comptabilité et gestion-2 eme année, édition fontaine picard, bourg en bresse, 2001.20012 2000/2001, p1.

-ويذهب ألبالي محمد على"قياس للتضحية بالموارد من أجل الحصول على منفعة، والتي تؤثر بالنقصان على الموجودات عند اكتساب المنفعة بالمستقبل" (رحال، 2012، صفحة 14)

-أما ناصر نور الدين عبد اللطيف فعرّفها على أنها"تمثل تضحية اختيارية بمراد اقتصادية في سبيل الحصول على منافع مادية في الحاضر(الفترة الحالية)أوفي المستقبل(الفترة التالية)

من ما سبق ذكره يمكن تعريف التكلفة على أنها مقدار(بمعنى قابل للقياس)من التضحية بالموارد الاقتصادية ملموسة أو غير ملموسة (مواد ، آلات ، أجور ، الإعلان) بهدف الحصول على منافع محددة حالية أو مستقبلية. وفي هذا الصدد كثيرا ما يحدث خلط بين المصطلحات تكلفة،مصروف،عبء.

1-1-2 التكاليف:هي مجموعة الأعباء التي يتحملها منتج(أو خدمة)انطلاقا من البداية إلى غاية نهاية جميع العمليات أو المراحل اللازمة لصنعه أو لإنتاجه

1-1-3 مفهوم الأعباء:هي جزء من التكاليف أو عنصر من عناصرها و هي عادة قيم حسابية فقط يستعان بها في تحميل التكاليف أو توزيعها على المنتجات أو الخدمات.

و بالتالي يمكن تعريفها على أنها مجموعة المبالغ المالية المقدمة للحصول على سلع خدمات أو أعمال و هي تشمل مجموع

حسابات صنف(6)في النظام المحاسبي المالي.

كما إن هناك أعباء تتحملها المؤسسة و التي لا تكون مسجلة في الصنف(6.)

1.2.1 مفهوم المصاريف:هي نفقات حقيقية مالية تخرج من صندوق المؤسسة مقابل سلع مواد أو خدمات

2-تبويب عناصر التكاليف:

اتضح مما سبق أن أغراض محاسبة التكاليف متعددة، بتعدد الأهداف و تنوع القرارات التي تتخذها إدارة المؤسسة و لعل أهمها:تسعير المنتجات ، تقييم المخزون ، تقييم أداء العاملين ، إعداد الموازنات التخطيطية ، بحيث يتناسب التبويب في كل حالة مع الهدف من تحليل البيانات، ويتلاءم مع طبيعة القرار المراد اتخاذهوتستخدم محاسبة التكاليف بعض أو كل طرق التبويب التالية:

1.2. تبويب التكاليف حسب طبيعتها

حسب النظام المحاسبي المالي الجديد تبويب التكاليف حسب طبيعتها الى المجموعة الآتية :

60 المشتريات المستهلكة

61 الخدمات الخارجية

62الخدمات الخارجية الأخرى

63 أعباء العاملين

64 الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة

65 الأعباء العملياتية الأخرى

66 الأعباء المالية

67 العناصر غير العادية - الأعباء

68 المخصصات للإهلاكات، والتموينات وخسائر القيمة

69 الضرائب عن النتائج وما شابهها

2-1-1 تبويب التكاليف حسب علاقتها بوظائف المشروع تقسم إلى (كلبونة.أ. ص -38):

1. تكاليف الإنتاج أو الصنع؛

2. تكاليف البيع و التسويق؛

3. تكاليف تمويلية و إدارية.

2-1-2. تبويب التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج وتتنقسم إلى :

2-1-3 تكاليف مباشرة:

● تشمل جميع بنود النفقات الخاصة بالمواد ، و الأجور، و المصروفات المباشرة التي لها علاقة مباشرة بوحدة المنتج و تنفق خصيصا لإنتاجه في شكله النهائي.

● يشترط فيها الخصائص الآتية:

• وجود علاقة ارتباط واضحة بين عنصر التكلفة ووحدة المنتج النهائي؛

• سهولة تخصيص و تحميل عنصر التكلفة على وحدة الإنتاج بكل دقة، دون الرجوع إلى قواعد أو إجراءات حكيمة؛
• يمكن قياسها بدقة حيث يتم تحديدها و التعبير عنها بوحدة نقدية.

4-1-2 تكاليف غير مباشرة:

● تشمل بنود التكاليف و النفقات التي لها علاقة ارتباط سببية مع أكثر من وحدة إنتاج أي التي لا يمكن نسبتها أو

تخصيصها لوحدة منتج معين، و يتم توزيعها بطرق تحكيمية؛

● تشمل: التكاليف الصناعية غير المباشرة مثل: أجور المشرفين في المصنع، و إهلاك الآلات و مباني المصنع، الوقود (كلبونة.أ. ص -48-49):

● مصروفات البيع و التوزيع مثل: تكلفة مواد التعبئة و التغليف و مصروفات الدعاية و الإعلان و أجور رجال البيع؛

● مصروفات إدارية و تمويلية مثال: أجور الإداريين، إيجار المكان، الأدوات الكتابية المستخدمة،...؛

أي التي تصرف من أجل أكثر من مركز أو للمؤسسة ككل و حيث أن الغرض الأساس من محاسبة التكاليف هو تحديد تكلفة الوحدة، فإن تكلفة الوحدة للإنتاج النهائي عبارة عن تكلفتها المباشرة، مضافا إليها نصيب عادل من التكلفة غير المباشرة يتم توزيعها بأسس متعارف عليها.

كما صنفها خليل عواد ابوحشيش إلى: (خليل.ع . ص 56-57)

- تكاليف تاريخية وتكاليف معيارية: تصنف التكاليف تبعا للزمن إلى تكاليف فعلية وتكاليف معيارية، فالأولى تتم معرفة مجموعها في نهاية الفترة. أما الثانية فهي التكاليف التي تحدد مسبقا.
- تكاليف يمكن ضبطها وتكاليف لا يمكن ضبطها: يمكن تصنيف التكاليف لغايات الرقابة و التحكم إلى تكاليف يمكن ضبطها) خاضعة للرقابة و التحكم (وتكاليف لا يمكن ضبطها) غير خاضعة للرقابة و التحكم.
- التكاليف التفاضلية: التكاليف التفاضلية هي مقدار التغير في مجموع التكاليف الناتج عن تغير حجم الإنتاج.
- التكلفة الغارقة: هي التكاليف المستثمرة في أصول إنتاجية و لا يمكن استردادها إلا باستعمال الأصل طيلة عمره الإنتاجي أو التخلص منه قبل ذلك.
- و يضيف أحمد محمد نور وآخرون: (أحمد.ن ص ص 56-59)
- تكلفة الفرصة البديلة (الضائعة) : و تعني من الناحية الاقتصادية الإيرادات أو الأموال المفقودة على أحسن البدائل المعروضة نتيجة لتوظيف الأموال في استخداماتها الحالية.
- التكاليف الضمنية: تعتبر التكاليف الضمنية نوعا من تكلفة الفرصة البديلة، و هي ليست بمثابة تكاليف مدفوعة في عملية مبادلة حدثت فعلا ولكنها متصلة ببعض عملية المشروع .
- التكاليف التي يمكن تجنبها و التكاليف التي لا يمكن تجنبها: و هي التكاليف التي يمكن تجنبها عند الإعراض عن بديل معين (اتخاذ قرار معين). أما التكاليف التي لا يمكن تجنبها فهي التكاليف التي تدفع مهما كان القرار المتخذ .
- التكاليف الملائمة و التكاليف الغير ملائمة: التكاليف الملائمة هي التكاليف التي ستقع إذا اتخذ قرار (بديل معين) و يمكن تجنبها بعدم اتخاذ هذا القرار. أما التكاليف الغير ملائمة فتبقى في جميع البدائل (لا تتأثر بقرار معين) (خليل.ع ص 58-59)

5-1-2 التكاليف العامة : هي تكاليف العنصر أو العملية التي يستفيد منها أكثر من هدف للتكلفة. فمثلا تكاليف قسم الصيانة التصليح تستفيد منها جميع الأقسام و الآلات. و كذلك فإن تكاليف الآلة التي تستخدم في إنتاج منتجات مختلفة تعتبر تكاليف عامة.

تبويب التكاليف حسب علاقتها بالفترة المحاسبية:

و تبويب إلى : (رضوان م ص 82)

2-1-5-1-1 التكاليف الإيرادية:

و هي مجموعة النفقات التي تخص السنة المالية و غالبا ما تكون سبب في تحقيق الإيراد بصورة مباشرة أو غير مباشرة مثل الرواتب، الأجور، الفواتير.

2-1-5-1-2 التكاليف الرأسمالية:

يتكون من مجموعة النفقات التي تخص و تستفيد منها أكثر من سنة مالية كالأثاث و الأراضي.

2-2 تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط:

يتم تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط ، حسب سلوكها ، و تغيرها مع حجم إنتاج أو النشاط إلى ثلاثة أشكال(احمد ك.ص 40-42)

● عناصر تكاليف متغيرة.

● عناصر تكاليف ثابتة.

● عناصر تكاليف شبه ثابتة أو شبه متغيرة.

2-2-1 تبويب التكاليف حسب سلسلة القيمة لوظائف الأعمال:

تبويب إلى كل من (عبد الحي م ص 182).

2-2-2 تكاليف الأنشطة المضيضة للقيمة:

و هي تكاليف الأنشطة التي تضيف خصائص أو قيمة للمنتج من وجهة نظر المستهلك، هذه الخصائص يقدرها المستهلك سواء داخلي أو خارجي و يكون مستعد لدفع ثمنها، ومعنى أنها مضيضة للقيمة هو أنه لا يمكن إلغاء هذه الأنشطة بدون أن يؤدي ذلك إلى تقليل الكمية أو النوعية التي تحتاجها المؤسسة أو المستهلك.

2-2-3 تكاليف الأنشطة الغير المضيضة للقيمة: تكاليف كل الأنشطة الأخرى تعتبر غير مضيضة للقيمة بمعنى أنها لا تضيف أي قيمة للمنتج و ذلك من وجهة نظر المستهلك.

3- العناصر المكونة للتكاليف:

إن اغلب عناصر التكاليف المسجلة في المحاسبة المالية تؤخذ بنفس المبالغ في حساب التكاليف وسعر التكلفة في محاسبة التكاليف، وبما أن سعر التكلفة ليس فقط كمبلغ الأعباء المجمع في التكاليف، فيجب أن تكون هناك عملية تحليل لهذه الأعباء إضافة آخر كما يأتي (ناصر ع - ص ص 119-120)

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف

3-1 الأعباء المعتمدة: تدخل في تكوين التكلفة النهائية، تتمثل في المصاريف حسب طبيعتها، وهي تدخل في الاستغلال العادي والجاري للمؤسسة وتوجد ضمن المجموعة السادسة من حسابات المحاسبة العامة من المخطط المحاسبي الوطني كذلك وفي النظام المحاسبي المالي الجديد.

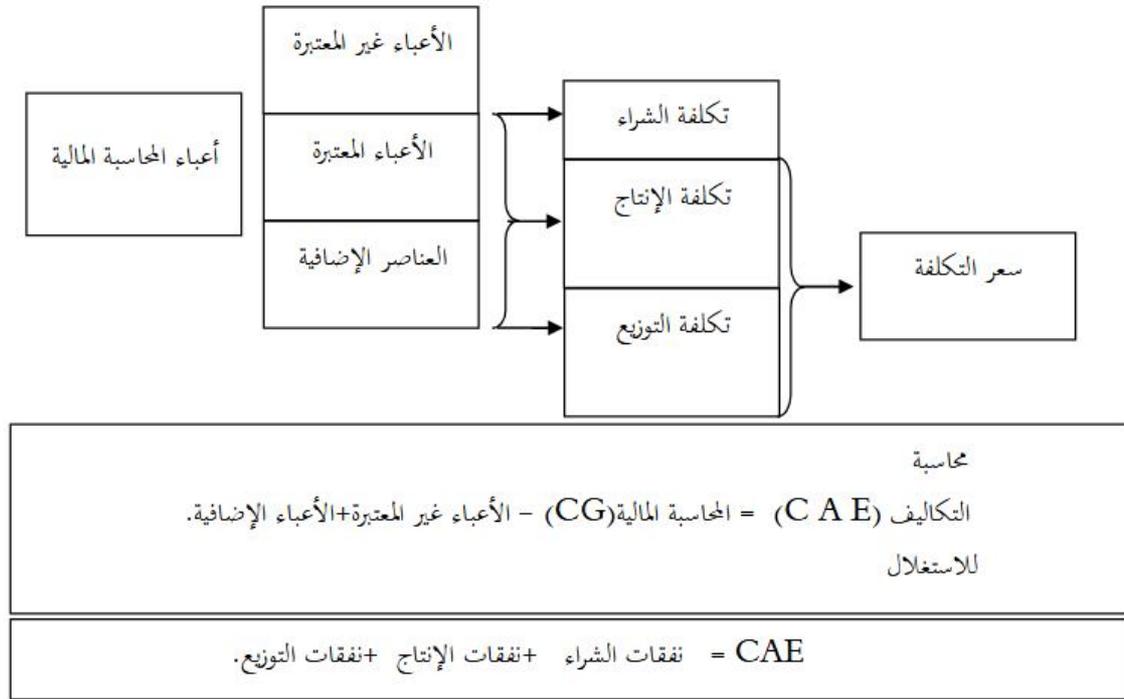
3-2 الأعباء غير المعتمدة: هي العناصر التي تستبعد من التكاليف، حيث أن إدراجها ليس له أي معنى وتعتبر فوارق تحميل وترتب كمايلي:

- أعباء ليست محددة في المجموعة السادسة من النظام المحاسبي المالي، مثل المصاريف الإعدادية تسجل مباشرة على حسابات الأصول...؛

أعباء تدخل ضمن النشاط العادي ولكن ليس لها ميزة عادية في النشاط مثل مؤونات تدني قيم الأصول. المنح غير العادية التي تكون في سنة و لا تكون في أخرى...

3-3 العناصر الإضافية: هي أعباء نظرية غير موجودة في المحاسبة المالية، ولكنها تحسب ضمن التكاليف في محاسبة التكاليف، وتتمثل في مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال الخاص، كذلك وأجرة صاحب المؤسسة (أجرة عمل المستغل) والشكل الآتي يوضح العناصر المكونة للتكاليف وسعر التكلفة

الشكل: (2) الأعباء المكونة للتكاليف وسعر التكلفة.



مصدر أبا، سليمة تي. صبرينة خفاش . عائشة. مذكرة الماستر دور التكلفة المستهدفة في تقييم الأداء دراسة حالة مؤسسة الرواد لصناعة والخدمات - الوادي 2017/2018

تتقسم العناصر الإضافية إلى ما يلي: (ناصر د - ص 11)

3-3-1 مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال الخاص: عندما تستخدم المؤسسة الأموال الخارجية (الديون)؛ فهي تتحمل عليها فوائد، وتحسب ضمن مصاريف المحاسبة المالية عند حساب النتيجة، وبالعكس فإن رأس المال الخاص يتم استثماره في المؤسسة وهذا يعني التخلي عن استثماره في مكان آخر مثل إقراضه بفائدة، وهذا ما يسمى بتكلفة الفرصة البديلة ولكي يكون سعر التكلفة ذو معنى ويسمح بقياس إمكانيات المؤسسة ، يجب أن يأخذ بعين الاعتبار كل الأموال المستعملة بمختلف مصادرها وبهذه الطريقة يمكن أن تقارن سعر التكلفة لنفس المنتج مع مؤسسة أخرى مختلفة هيكل التمويل. مع العلم أن هذه الفائدة على رأس المال الخاص ليست مدفوعة ولا يمكن أن تقيم إلا بطريقة نظرية وتقريبية تبعا لنسب المقترحة .

3-3-2 الدفع لأعمال صاحب المشروع: في المؤسسة الخاصة الفردية يقوم صاحب المشروع بعملية التسيير ويتقاضى مقابلا يتمثل في نتيجة المؤسسة، ولهذا فإن أجرة أو مقابل عمله لا يمثل عبئا في المحاسبة العامة، أما في الشركات هناك على الأقل بعض الأعمال الإدارية تقوم بها إطارات ويتقاضون أجورا تحسب ضمن أعباء المحاسبة العامة، كما أن النظرية الاقتصادية لا تميز بين الربح الإجمالي وأجرة صاحب المشروع، و لكي تتوصل المؤسسة إلى سعر تكلفة ذو معنى وتستطيع مقارنته مع سعر التكلفة لنفس المنتج في مؤسسة خاصة فردية أو في وحدة اقتصادية، يجب الأخذ بعين الاعتبار في سعر التكلفة للمؤسسة الأولى مبلغا نظريا يمثل أجرة صاحب المشروع.

أما الأعباء غير المعتبرة تتمثل في العناصر التالية : (ناصر د - ص 12)

- الرسوم التي لا تبقى نهائيا كعبء على المؤسسة مثل الرسم على القيمة المضافة
- الأعباء التي لا تدخل ضمن الاستغلال العادي واليومي للمؤسسة مثل استهلاكات المصاريف الإعدادية.
- الأعباء التي تدخل ضمن النشاط العادي واليومي ولكن ليس لها ميزة عادية في النشاط والتي يجب أن تعتبر كأخطار مثل المؤونات الاستثنائية على تدني القيم للأصول، أو مؤونة قضية معينة أو المنح غيرالعادية التي قد تكون في سنة ولا تكون في سنة أخرى بالإضافة إلى الأعباء التي تكون للسنوات السابقة.

4-1 سعر التكلفة :

هو مجموع عناصر الأعباء التي،تتعلق بالمرحلة النهائية ، لمنتوج أو خدمة معينه، حيث نفقات التوزيع تكون محتواة.

سعر التكلفة: هو مجموع أعباء تختلف من مؤسسة إلى أخرى كالآتي:

من اجل المؤسسة التجارية :

تكلفة الشراء=ثمن المشتريات+مصاريف الشراء

سعر التكلفة=تكلفة الشراء+مصاريف البيع

من أجل المؤسسة الصناعية:

كلفة شراء المادة الأولية= ثمن شراء المادة الأولية+مصاريف الشراء

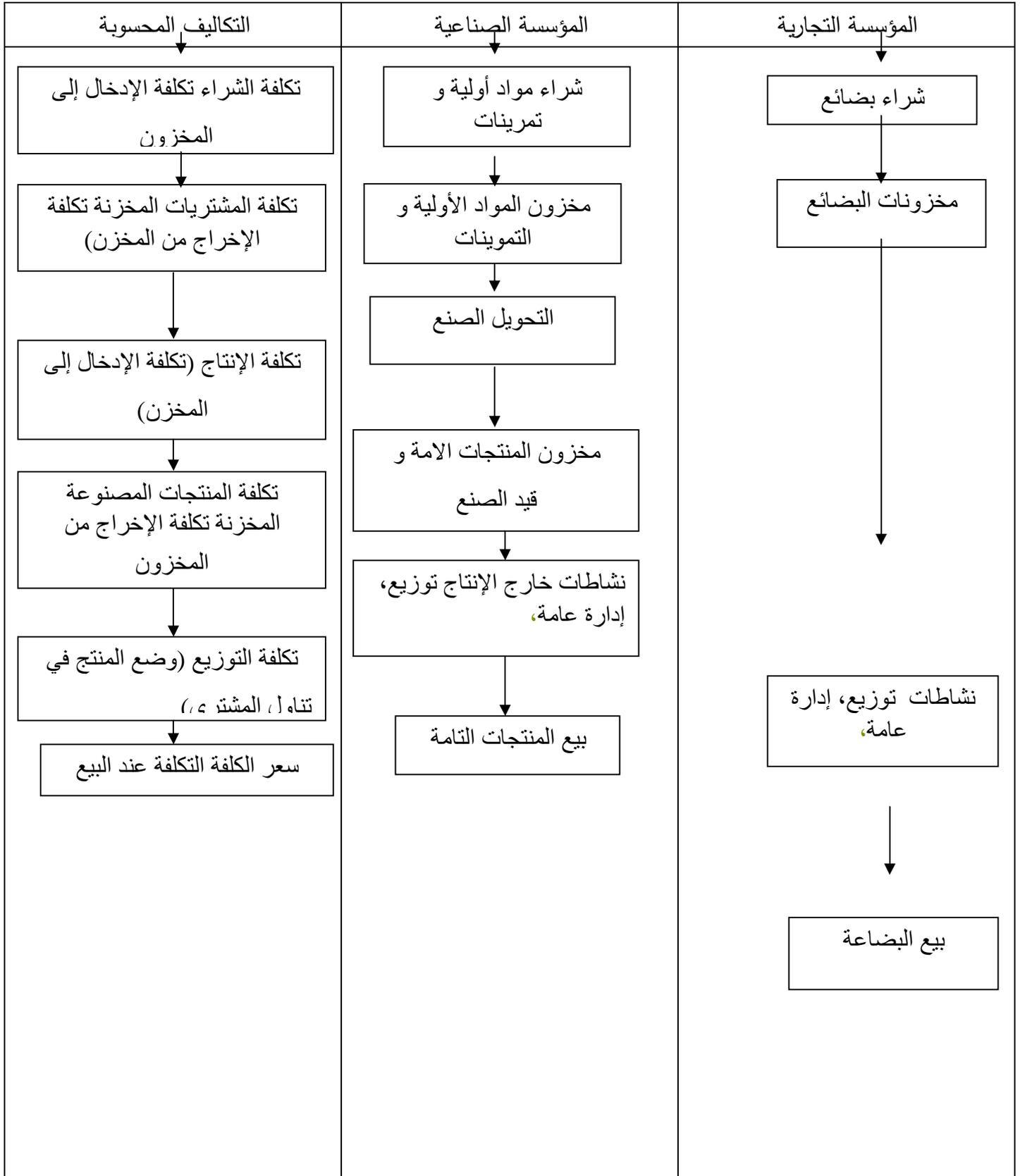
تكلفة الإنتاج للمنتجات المصنعة=تكلفة الشراء المواد الأولية المستعملة+مصاريف الإنتاج

سعر التكلفة للمنتجات المباعة=تكلفة الإنتاج للمنتجات المباعة+مصاريف البيع (التوزيع).

والشكل الآتي يوضح هذه المراحل :

الشكل رقم:(3)مراحل حساب التكاليف حسب نوع المؤسسة

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف



.Source : R.Barré, R.Lory, M.Richez, Comptabilité analytique d'exploitation, istra Strasbourg, 1983, P 59

المطلب الثاني : محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف أو ما يسمى بالمحاسبة التحليلية أو المحاسبة الصناعية واحدة من أهم المحاسبات ومن هنا نتساءل

ما هي محاسبة التكاليف ؟ كيف نشأت؟ وما هي وظائفها وأهدافها؟ هذا ما سنتعرف عليه من خلال هذا المبحث .

1.1. تعريف محاسبة التكاليف:

توجد العديد من التعاريف منها تعريف Beatrice و Ferancis Grandguilot اللذان عرفاها انطلاقاً

من المواضيع التي تدرسها على أنها المحاسبة التي: (Beatrice.G-P11 -)

تحسب ← تكاليف مختلف الوظائف الممارسة من قبل المؤسسة .

-تحدد ← أسس التقدم لبعض عناصر ميزانية المؤسسة (المخزونات).

-تفسر ← النتائج بحسابها لتكاليف المنتوجات.

-تشرح ← الفروقات بين العناصر التقديرية و العناصر الفعلية للمنتجات من أجل مقارنتها بأسعار البيع؛

-تضع ← التقديرات لأعباء

➤ أما Lasary: فعرفها علناً "نظام معلومات داخلي خاص بهيكل المؤسسة وبطبيعته محيطها، يسمح للمسيرين بمتابعة تطور التكاليف وأسعار التكلفة باتخاذ مجموعة من قرارات التسيير (LASARY.I-p22).

➤ أما Horengern T: فیراً محاسبة التكاليف هي "المحاسبة الإدارية مضافاً إليها جزء من المحاسبة المالية بالمدى الذي يجعل من محاسبة التكاليف قادرة على توفير معلومات تساعد في إكمال متطلبات التقارير الخارجية. (سمايل.ي ص 23)

➤ ويذهب Maher: إلى أنها "حقل من الحقول المحاسبة الذي يهتم بقياس وتسجيل والتبليغ عن المعلومات الكفوية .

➤ وحسب Boussard . D محاسبة التكاليف تسيير تمتد في الكثير من المؤسسات معلومات نقدية و مادية على مساعدة المسؤولين في اتخاذ قراراتهم" . (سمايل.ي ص 24)

إذن يمكن القول بان "محاسبة التكاليف هي حقل من حقول المحاسبة وأداة من أدوات التسيير يهتم بالدرجة الأولى بدراسة وحساب التكاليف و مراقبتها لمختلف الوظائف الممارسة من طرف المؤسسة، وتمتد المسيرين بمعلومات عن التدفقات الداخلية للمؤسسة بغرض اتخاذ القرارات التسييرية .

1.2. التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف:

من المستحيل تحديد تاريخ دقيق لظهور محاسبة التكاليف والتقنيات التي تركز عليها، ببساطة يمكننا إعطاء بعض

المعالم (C.Thierry.p 20)

منذ العصور القديمة، أمثلة التقدير التقريبي للتكاليف من أجل دعم القرارات وتخفيض مخاطر الأخطاء، بداية في الميدان الفلاحي منذ القرن XV في هذا القطاع الناشئ.

بالنسبة لفترة الثورة الصناعية ، توجد مؤسسات قبل اخذ القرارات شعرت بحاجتها لوضع هذه الأخيرة بناء على معلومات رقمية خاصة بتكاليفهم، هكذا، على سبيل المثال شركة Carron كانت مؤسسة معادن اسكتلندية تأسست سنة 1865 في ذلك الوقت ،المسيرين طبقوا نظام لحساب التكاليف لمراقبة الأداء لكل إدارة، بتوزيع بينهم و تثبيت النفقات العامة الأسعار التنازل الداخلية.

انطلاقا من ثورة الصناعية وعلى امتداد القرن XIX، محاسبة التكاليف تطورت بشكل كبير. بعد

1860، تعميم كتيبات محاسبة التكاليف كان سريع. حساب تقنية "سعر التكلفة" أتقنت؛ فبدأت الرغبة في تطوير تحليل

الأعباء (المباشرة وغير المباشرة، ثابتة ومتغيرة)، مفهوم عتبة المردودية ،تقييم مخرجات المخزونات و ابتداء من سنوات

1880، تطور حساب وتسجيل الاهتلاكات .

في بداية القرن XX، Taylor قدم مفهوم المعيار الصادر من فكرة قياس الانحرافات و التسيير بالاستثناءات. المراقبة

عن بعد، بالأرقام يحل جزئيا محل المراقبة المباشرة بالرؤساء.

أفي 1915، Gantt اقترح معالجة للأعباء الهيكلية التي أصبحت تحميل العقلاني للأعباء الثابتة. استأنف في 1928

من Rimailho (أب المخطط المحاسبي الفرنسي).

وهكذا توالى التطورات بظهور طرق حديثة مثل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة و طريقة التكلفة المستهدفة وغير

ذلك من الطرق التي فرضتها عيوب الطرق السابقة، إلى إن أصبحت محاسبة التكاليف على ما هي عليه الآن .

1.1.3. وظائف محاسبة التكاليف:

إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستساعد إدارات المؤسسات على تحقيق أهدافها المرسومة والمتمثلة في تحقيق أهدافها المرسومة و المتمثلة في تخفيف الربح وخاصة في ظل المنافسة من خلال تحفيز المؤسسات على استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي ويمكن التعبير عن الوظائف بالشكل الآتي: (إسماعيل. ي ص 26-27)

الوظيفة التسجيلية: وهي أولى الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف، وان المؤسسة هي التي تختار الطريقة المناسبة للتسجيل لاسيما وان هناك طريقتين للتسجيل إما على أساس) طريقة الاندماج (أي إضافة حقول السجلات المحاسبية المالية خاصة بمحاسبة التكاليف أو على أساس) الانفصال (أي مسك سجلات مستقلة ومنفصلة عن سجلات المحاسبة المالية خاصة بمحاسبة التكاليف حيث تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر تكاليف (مواد، أجور، مصروفات) الوظيفة التحليلية: وتعتبر الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف واقتترنت مع اسمها حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز الكلف المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة من المراكز الموجودة في المؤسسة.

الوظيفة الرقابية: وتعتبر من الوظائف المهمة التي تقوم بها محاسبة التكاليف، من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من ولكل مركز تكلفة لما ينبغي عناصر التكلفة أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة وتحديد الانحراف بأنواعها...، ودراسة أسباب هذه الانحرافات.

الوظيفة الإخبارية: وهذه الوظيفة ترتبط بسابقتها، حيث بعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تدرسها وتتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات ودعم تكرارها في الفترات اللاحقة ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية وليس الانتظار إلى نهاية السنة المالية. الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد انجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسات من أجل تنفيذ ما هو مخطط لها وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق. ونتيجة لذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفوء واقتصادي وهذا فعلا سيساعد إدارة المؤسسة إلى تحقيق هدفها المرسوم

1.4 أهداف محاسبة التكاليف :

تسعى محاسبة التكاليف إلى مجموعة متعددة من الأهداف وتمثل فيما يلي :

- 1- تحديد تكلفة وحدة المنتج أو الخدمة: يعتبر تحديد تكلفة الوحدات المنتجة الغرض الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف لكي تتمكن المؤسسة من تحديد سعر بيع الوحدة وضبط التكاليف وتحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تحقق أعلى ربحية ممكنة.
- 2 - الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف: تعتبر الرقابة على التكاليف من أهم أغراض نظام محاسبة التكاليف ونقصد بالرقابة على التكاليف تحقيق الكفاية في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل لإنتاج والتكاليف فتعمل على تخفيض التكاليف مع المحافظة على النوعية عن طريق اتخاذ قرارات إدارية بتغيير مادة أولية معينة.
- 3 - مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات: محاسبة التكاليف تقوم بإعداد التقارير التي تساعد المؤسسة على اتخاذ القرارات المناسبة على المستويات المختلفة فهي تقدم تقارير عن الوقت الضائع أو تلف بعض المنتجات في مراحل الإنتاج المختلفة.
- 4 - المساهمة في إعداد الموازنات التقديرية: تعتبر الموازنة التقديرية خطة عينية ومالية ونقدية تفصيلية، تغطي كل نواحي النشاط في المؤسسة لفترة محددة ومقبلة وتعتمد على تحليل سلوك التكاليف باعتماد على البيانات التاريخية وتوقعات يمكن حدوثها.
- 5- المساعدة في وضع سياسات التسعير : تبعا للظروف الاقتصادية تقوم محاسبة التكاليف ببيانات توضح فيها تكلفة إنتاج الوحدة من السلعة المنتجة مما يساعد الإدارة في سياسة التسعير بحيث يغطي سعر البيع تكلفة الإنتاج وتحقيق ربح معين يتحدد وظروف المنافسة ودخول أسواق جديدة.

1.1.5. علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبات الأخرى :

لها علاقة بكل فروع المحاسبة نوردتها في ما يأتي:

1.1.5.1. علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية: هناك علاقة وطيدة بين المحاسبتين نظرا لان المحاسبة المالية تعتبر مصدرا هاما للمعلومات التي تحتاجها المحاسبة التحليلية ، وهناك بعض الماليين الذين يعتبرون النوعين كفرعين لنفس العملية إلا أن هناك بعض الاختلافات بينهما والتي يمكن أن نلخصها في الجدول الآتي: (ناصر.د.ص 18)

الجدول(1): علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية

وجه الاختلاف	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
الهدف بين المحاسبتين	هدف أساس إلى تحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية. تحديد الميزانية العامة لأخر السنة. والوضعية الاستغلال بدورة تهتم المالي	تهدف إلى السنة نتيجة تحديد السنوية المؤسسة)أو الفصلية أو الشهرية(بصفة منفصلة لكل منتج على حدة. تهتم بدورة الاستغلال
المدة الزمنية	خلال دد المالية،وقد السنة ميزانيات أو نتائج استغلال شهرية أو فصلية أو سنوية.	فترة التحليل العادية شهر وفي لحالات الخاصة الفصل أو السنة.
مصدر المعلومات	لمعلومات التي تستغلها المحاسبة المالية تخضع للنظام المحاسبي المالي الذي يحدد كيفية التسجيل والحصول على المعلومات والأعمال التي يقوم بها المحاسب	تستعمل المعلومات الصادرة من المحاسبة المالية. معلومات أخرى. كما تستعمل أساليب تحليل مختلفة مثل نقطة الصفر...الخ.
الحسابات التي تستعملها	المعلومات التي تستغلها المحاسبة المالية تخضع للنظام المحاسبي المالي التسجيل كيفية يحدد الذي المعلومات على والحصول والأعمال التي يقوم بها المحاسب.	لمحاسبة التحليلية تستعمل الحسابات المنعكسة Comptes Réfléchis
مستعملي النوعين	المدير، العمال، المتعاملين معها	مسير والمؤسسة

لمصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: ناصر دادي عدون، محاسبة التحليلية تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، ص 11-12.

ونضيف بالنسبة لباقي المحاسبات ما يأتي (عبد الناصر. ا ص 12)

2.1.5.1 علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية: إن لمحاسبة التكاليف علاقة مباشرة بالمحاسبة الإدارية عن طريق البيانات والمعلومات المالية التفصيلية التي تقدمه الإدارة لمؤسسة واستخدامها في مجال التخطيط والرقابة ورسم السياسات المستقبلية وضبط أداء الأقسام المختلفة في المشروع.

3.1.5.1 علاقة محاسبة التكاليف والمحاسبة الضريبية: تستورد بعض المشروعات الصناعية مواد خام من الخارج وتستخدمها في عمليات الإنتاج وتدفع عليها الرسوم والضرائب المفروضة حيث تضاف إلى تكلفة البضاعة كما يجب احتساب الضريبة المستحقة على الرواتب والأجور التي تخص العاملين في المصنع، ثم إن على المقدر الضريبي أن يراجع قوائم تكلفة المواد للتأكد من الإعفاءات التي يتمتع بها قسم التكاليف ومطابقتها مع القانون الضريبي.

4.1.5.1 علاقة محاسبة التكاليف وتدقيق الحسابات: إن علاقة محاسبة التكاليف وتدقيق الحسابات مستمدة من الترابط القوي والصلة القائمة المستمرة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية حيث يقوم مدقق الحسابات بمراجعة كافة البيانات والمعلومات التفصيلية المتعلقة بمحاسبة التكاليف من أجل التوصل إلى نتيجة حقيقية لأعمال المشروع الصناعي.

5.1.5.1 علاقة محاسبة التكاليف مع المحاسبة الحكومية: تقوم المحاسبة الحكومية على تقديم الخدمات المختلفة للمواطنين من تعليم وصحة ومواصلات وغيرها وهذه الخدمات تحتاج إلى نفقات كبيرة ويجب استخدام محاسبة التكاليف من أجل معرفة مستوى نتائج تلك النفقات ومقارنتها بما يعود على المواطنين من منافع وخدمات.

المطلب الثالث: محاسبة المواد ومصاريف العاملين

من بين أهم المشاكل التكاليفية مشكلة تقييم المخزون وحساب الأجر وهذا ما سنتعرف عليه من خلال هذا المطلب باختصار.

1.1. تكلفة المواد:

يشكل عنصر المواد أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات الإنتاجية و الأهمية النسبية له تأتي لأنه يشكل أكثر من 50% من التكلفة الإنتاج إضافة إلى تشكيله نسبة أكبر قد تكون في رؤوس أموال المستثمرين لموارد الشركة. و عنصر تكلفة المواد الخام أو المواد النصف مصنعة، أو التامة الصنع في مؤسسة معينة و تعتبر مادة أولية في مؤسسة أخرى (إسماعيل.ي ص 59)

في الحقيقة أن إصدار المواد من المخازن الذي سيتم بناء عليه طلب من الأقسام، الذي يحدد الغاية من طلب المواد و عندما تصرف المواد إلى القسم الطالب من المخزن و ترسل نسخة من ذلك المستند إلى دائرة الحسابات، يبدأ عمل دائرة الحسابات في تسعير المواد الصادرة من المخازن إلى تلك الأقسام و ذلك لتحديد تكلفة المواد الأولية غير المباشرة التي تحمل على وحدة المنتج (ماد يوسف.ا ص ص 50-51)

و هناك عدة طرق لتسعير الصادر المخزني و لعل أهم هذه الطرق هي: (أحمد-ك ص ص 129-130)

1.1.1 طريقة الوارد أولا صادر أولا:

يتم تقييم المنصرف من المخازن للاستخدام من أقدم المشتريات (أقدم أسعار الشراء)، و بالتالي فإن المتبقي في نهاية الفترة بالمخازن يعتبر من أحدث المشتريات (أحدث أسعار الشراء)، و نتوقع في ظل التضخم و ارتفاع الأسعار أن ترتفع تكلفة مخزون آخر الفترة بينما تنخفض تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج خلال الفترة.

2.1.1 طريقة الوارد أخيرا صادر أولا:

يتم تقييم المنصرف من المخازن للاستخدام من أحدث المشتريات (أحدث أسعار الشراء)، و بالتالي فإن المتبقي في نهاية الفترة بالمخازن يعتبر من أقدم المشتريات (أقدم أسعار الشراء)، و نتوقع في ظل التضخم و ارتفاع الأسعار أن تنخفض تكلفة مخزون آخر فترة بينما ترتفع تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج خلال الفترة.

3.1.1 طريقة المتوسط المرجح:

يتم تقييم المنصرف من المخازن للاستخدام من خلال متوسط أسعار الشراء، كما يتم تقييم تكلفة المتبقي في نهاية الفترة بالمخازن أيضا من خلال متوسط أسعار الشراء، و بالتالي نتوقع أن تكون تكلفة كل منهما وسطا بين الطريقتين السابقتين.

1.2 مصاريف العاملين : تعتبر اليد العاملة المحرك الرئيسي للنشاط الاقتصادي داخل المؤسسة حيث يقوم بأعمال و

وظائف تترتب عليها مصاريف تسمى بمصاريف العاملين. تحتل هذه المصاريف مكانة هامة في تكوين تكلفة

الإنتاج و تتراوح نسبة هذه المصاريف بين 15% و 35% من سعر التكلفة، و هذا حسب القطاع الصناعي.

2-1-1 مكونات مصاريف العاملين:

مصاريف العاملين جد متنوعة إذ تتكون من :

1.1.1.2 رواتب و أجور: و هي مصاريف مرتبطة عن الأعمال المقدمة للمؤسسة من طرف العمال بكل فئاتهم المهنية؛

2.1.1.2 ساعات إضافية: و هي أعباء ناتجة عن أعمال إضافية أداها العمال لتلبية الطلب المتزايد مثلا أو العمل خارج

أوقات العمل العادية...؛

3.1.1.2 مصاريف العطل المدفوعة: و التي هي حق من حقوق العمال و تتمثل في التمتع بشهر أو أكثر) حسب المناطق

الجغرافية (كعطلة مدفوعة الأجر مرة كل سن

4.1.1.2 علاوات: و هي مصاريف تدفع في شكل تشجيعات لبلوغ أهداف معينة مثل المردودية الفردية والجماعية

الوصول إلى نسبة معينة من رقم الأعمال وكذلك علاوات على مناصب المسؤولية؛ حاليا ، تقدر المكافأة الفردية أو

الجماعية انطلاقا من أيام العمل الفعلية في الشهر. بتعبير آخر يركز نظام الحصول على المكافأة داخل المؤسسات على

الحضور الفعلي دون الغياب.

أن هذا النظام ليس فعالا في نظرنا ، ذلك أن المكافأة يجب أن لا تمنح على الحضور لمكان العمل فحسب بل على

الفعالية في الإنتاج أيضا بحيث يتحقق تخفيض في التكلفة و تزداد بذلك المردودية. يستحسن أيضا أن تربط مبالغ المكافأة

طرديا بمبالغ أو نسبة تخفيض مصاريف الاستغلال ، أو بزيادة إنتاجية العمل و الاستعمال الرشيد لمختلف وسائل

المؤسسة.

4.1.1.2 أجور الشركاء بطبيعتهم أصحاب رأس المال أو جزء منه أو أصحاب وسائل الإنتاج.

5.1.1.2 تعويضات، التي تمثل نفقات مدفوعة من المؤسسة حسب المنطقة الجغرافية الموجود فيها العامل، نفقات النقل، السكن... زيادة على هذه المصاريف، تتحمل المؤسسة مصاريف أخرى مرتبطة بالأجور و تتمثل في الاشتراكات الاجتماعية نذكر منها:

- اشتراكات في الضمان الاجتماعي و صناديق التعاون؛

- اشتراكات في صناديق الشيخوخة و التقاعد و أحداث العمل؛

- مصاريف الرواتب والأجور تمثل الجزء الأكبر من مصاريف العاملين.

2.2 تحديد تكلفة العمل :

و ذلك عن طريق حصر و قياس عنصر العمل، و يقتضي تحقيق ذلك القيام بالخطوات التالية: (أحمد ك ص 131)

أ. تسجيل الوقت ، و جمع البيانات طبقا لنوع العمل الذي يستحق عنه الأجر .

ب. تحديد "إجمالي الأجر" المستحقة للعاملين خلال الدفع (للساعة، أو اليوم، أو للأسبوع أو الشهر).

ت. تحديد عناصر "تكلفة العمل" الأجر الأساس، الأجر الصافي، مقابل الإجازات المدفوعة، الحوافز، وتكلفة العمل الأخرى كالمزايا (النقدية و العينية) العلاج، الغذاء، السكن، الانتقال... وغيرها.

ث. تحديد إجمالي الاستقطاعات الواجب خصمها من إجمالي الأجر المستحقة عن نفس الفترة.

ج. تحديد صافي في الأجر المستحقة للعاملين حسب أساس الدفع المتبع في المؤسسة

1.3. طرق دفع الأجر:

ينقسم نظام دفع الأجر إلى طريقتين أساسيتين هما (أحمد ك ص 132)

1- طريقة أجر القطعة (أو وحدة الإنتاج).

2- طريقة الأجر الزمني.

و قد تفرعت عن هاتين الطريقتين طرق متعددة لدفع الجور لعل أهمها: (أحمد ك ص 132)

- طريقة تايلور؛

- طريقة هالسي؛

- طريقة روان؛

- طريقة المكافآت الجماعية؛

- طريقة المشاركة الأرباح.

وفيميلي نشرح الطريقتين الرئيسيتين: (أحمد ك ص 133)

1.1.3 طريقة أجر القطعة (أو وحدة الإنتاج):

يدفع الأجر في هذه الطريقة، على أساس تحديد أجر عن كل وحدة إنتاج يقوم بإنتاجها العامل، و في هذه الطريقة يجب تحديد "الزمن المعياري" اللازم لإنتاج "الوحدة" من المنتج فإذا كان الزمن المعياري لإنتاج الوحدة (5 دقائق) يكون معدل الإنتاج المعياري للساعة ، (12 وحدة) فإذا كان أساس دفع الأجر 120 فلس في الساعة إذا أجر القطعة يكون 10 فلسا. و هذا يعني أن أجر العامل يحسب على أساس "ضرب" معدل أجر القطعة لمعدل الإنتاج المعياري للوحدات في الساعة أي أجر العامل في الساعة = $12 * 10$ وحدة = 120 فلسا.

2.1.3 طريقة الأجر الزمني:

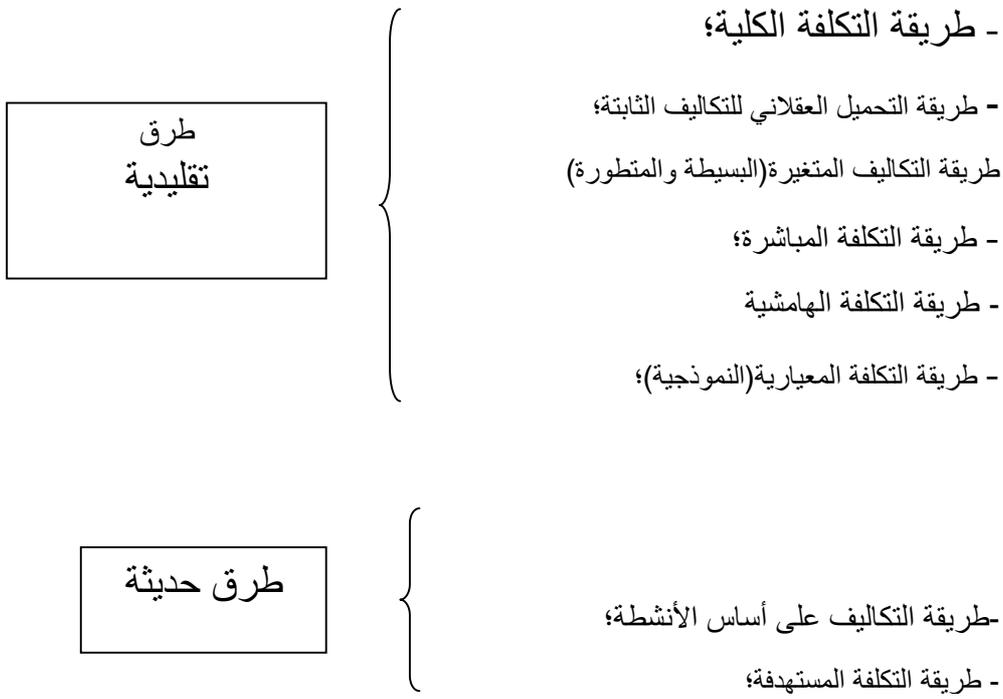
يدفع الأجر في هذه الطريقة على أساس الوقت (الزمن) الذي يقصيه العامل في المصنع، بصرف النظر عن كمية الإنتاج التي ينتجها، سواء كان الأجر (يومي أو أسبوعي أو شهري).

هذه الطريقة شائعة في كثير من المصانع، و تجد قبولا من صاحب العمل و العاملين، و تتميز بالبساطة و السهولة في احتساب الأجر، و خاصة في حالة صعوبة قياس مقدار العمل الذي يؤديه العامل، كما تتميز بقلة تكاليفها

1.4. الطرق التقليدية لحساب التكاليف :

إن حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات المادية أو الخدمات في المؤسسة يمكن أن يتم بعدة طرق منها

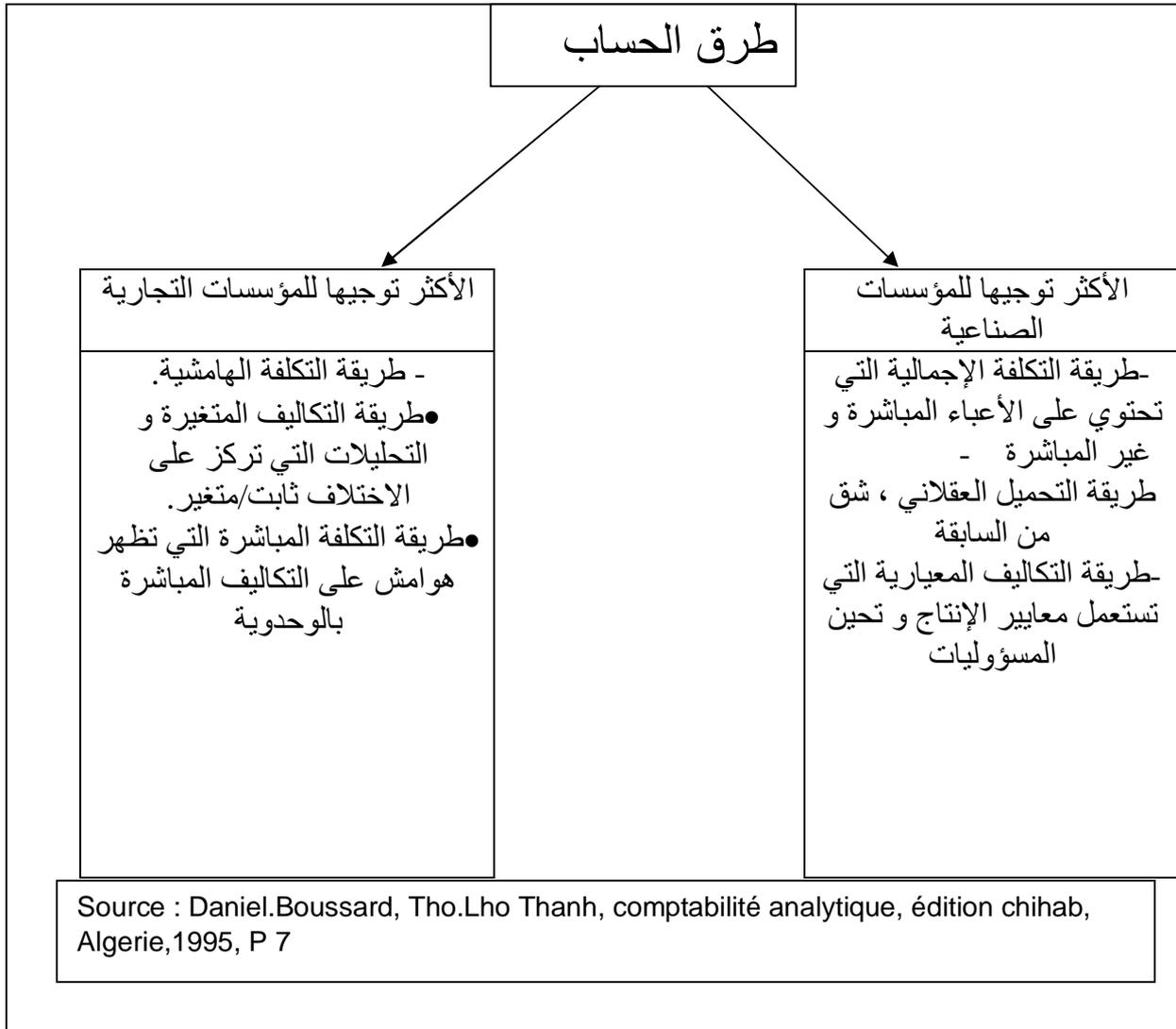
شكل (4): حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات المادية أو الخدمات في المؤسسة بطريقتين



وفي هذا الإطار صنف Daniel Bousard و Tho Lho Thanh الطرق التقليدية إلى مجموعتين

يوضحهما الشكل الآتي

الشكل: (5) طرق حساب التكاليف



وفي كل الحالات أو الطرق فإن عملية الحساب يسبقها عملية التحليل الآتية: (ناصر د ص 31)

-تحديد الاستهلاكات وتكاليف المواد الأولية، بحيث يجب المعرفة الدقيقة لحر كة دخول وخروج المخزونات ، بخلاف المحاسبة العامة التي تسجل تكاليف الشراء فقط.

-تحديد الزمن المستغرق في العمل و التكاليف المتعلقة به، عكس المحاسبة العامة التي تسجل فقط أعباء الإنتاج في المؤسسة بقيمة عمل العمال الذين تختلف نشاطاتهم وتخصصاتهم، فبينما تسجل المحاسبة العامة إجمالي النفقات على المستخدمين فقط فإن المحاسبة التحليلية تنطلق إلى تحليل الدقيق للزمن وكميات العمل الموفرة تختلف النشاطات في المؤسسة والمصاريف التي تتجم عنها ، ويجب خاصة تحديد كمية العملاً وعدد الساعات المنفقة في وظيفة معينة، أو لإنتاج منتج أو خدمة معينة.

-تحديد الأعباء غير المباشرة وتحميلها على أساس معين.

-كما تهتم المحاسبة التحليلية قبل تحديد سعر التكلفة بالفصل بين مجموع المصاريف المحملة (المعتبرة)المباشرة وغير المباشرة التي تستعمل طرق معينة في حسابها على المنتجات.
وفيما يلي سنعرض الطرق سالفه الذكر بالترتيب الزمني.

المبحث الثاني : طرق حساب التكاليف

المطلب الاول : طريقة التكاليف الكلية

طريقة التكلفة الكلية التي تدعى أيضا طريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة مراكز التحليل ، استمدت من الأعمال المنجزة قبل الحرب العالمية الثانية من طرف المقدم Rimailho في Segos وتم إعادة استخدامها من طرف المخطط المحاسبي 1947م وأصبحت النظام الأساسي في المخطط المحاسبي 1982م .وتعد الأكثر قدما ، و تختلف عن الطرق الأخرى بخاصية مزدوجة تتمثل في (S-Toufik p14)

-مجال حسابها التاريخي أو أثرها الرجعي؛

-اتساع مجال تطبيقها الذي يتكون من مجموع التكاليف المستخدمة من اجل إنتاج وتوزيع المنتجات؛

وقبل التطرق لخطوات تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة يجدر بنا التفريق بين مصطلحين مهمين هما:

التحميل والتخصيص حيث يقصد ب (M . Gérard p 25)

- التخصيص:يتعلق بتوزيع الأعباء بدون حساب وسيطي (.بدون وسائط).
- التحميل:يتعلق بتوزيعا لأعباء بحساب وسيطي

1.1.1. خطوات تنفيذ طريقة التكلفة الكلية

-ينبغي تحديد مدة الدورة ثم تحديد الأعباء الخاصة بالدورة ؛

-تصنيف التكاليف حسب طبيعتها وحسب وظائف المؤسسة؛

-تحليل الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة؛

-تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل رئيسية و ثانوية؛

-تخصص الأعباء لمباشرة دون وسائط للمنتجات المتعلقة بها؛

-تحمل الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل الرئيسية والثانوية،ويكون ذلك على مرحلتين:

•التوزيع الأولي.على كل الأقسام.

• التوزيع الثانوي. منا لأقسام الثانوية للرئيسية. باستخدام نسب (مفاتيح) التوزيع.

تحميل المنتجات بالتكاليف غير المباشرة باستعمال وحدات العمل.

الخطوات السابقة يقتضي القيام بتقسيم المؤسسة تنفيذ إلى مراكز تحليل، وهذا يفرض علينا التساؤل ماهو مركز التحليل؟

1.1.2. تعريف مراكز التحليل :

عرفها محمد سعيد اوكيل : "هي عبارة عن أقسام متجانسة في الوظيفة أي أنها تقوم بإحدى العمليات أو أجزاء العملية أو

تنفيذ مرحلة من مراحل الإنتاج و تهدف إلى تحقيق هدف مشترك تحدده المؤسسة بحسب نوع نشاطها وتقاس فعاليتها

بوحدة معينة قد تكون ، وحدة إنتاج ذاتها، حجم مبيعات، فترة عمل" (محمد.س ص ص 98-99)

أما T.Saada وآخرون فقد ذهب إلى أن: "مراكز التحليل تعرف على أنها أجزاء محاسبية مجمعة، قبل تحميلها إلى

الحسابات المعنية بالتكاليف أو سعر التكلفة، عناصر الأعباء التي لا يمكن تخصيصها مباشرة لحساباتها". نظريا تقسيم

المؤسسة لمراكز تحليل يمكن القيام به دون الاعتماد على الهيكل التنظيمي للمؤسسة. لكن عمليا عموما يفضل أن ينجز

كوسيلة لرقابة التسيير نستخدمها انطلاقا من التقسيم الحقيقي للمؤسسة والمرتبطة بممارسة المسؤوليات مراكز التحليل تأخذ

اسم مركز المصاريف ، أقسام مركز النشاط، مركز العمل. وكرئيس مصلحة لمسؤولية مركز أو مراكز متعددة، هذا

ما يسمح بتجميع التكاليف حسب الوظائف.

ومن وجهة نظر المعالجة المحاسبية، يوجد تصنيفين كبيرين لمراكز التحليل هما: (Toufik-S p15-16)

1.1.2.1. المراكز الرئيسية: هي تلك المراكز التي تستخدم وسائل الإنتاج والبيع للمؤسسة: التمويل، الورشات

، المصالح التجارية وتخزين المنتجات التامة كي بنشاط هذه المراكز يمثل تركيب دورة شراء-إنتاج-بيع.

1.1.2.2. المراكز الثانوية: لها دور تسيير عوامل الإنتاج المستخدمة من طرف المؤسسة: تسيير الموارد البشرية، تسيير

العقاد و المنشآت (الصيانة، تدفئة، أمن،...)، التسيير المالي (فوترة، خزينة،...)، تؤمن بصفة أساسية وظائف التنسيق و التنظيم

الداخلية للمؤسسة.

بعد تقسيم المؤسسة إلى مراكز رئيسية ومراكز ثانوية تأتي خطوة توزيعا لأعباء غير المباشرة على هذه

المراكز وهذا يمر بما يأتي:

1.1.2.1.1. التوزيع الأولي: هذا التحميل يمثل العملية الأولى- نحو سعر التكلفة للمنتوج الأعباء النهائي، من خلال

الأقسام توزيع الأعباء غير مباشرة للمحاسبة التحليلية بين الأقسام الثانوية والرئيسية بواسطة المفاتيح وهي نسب موضوعة

مقدما. هذه الطريقة تنجز في إطار جدول بمدخلين (في السطور توجد الأعباء والأعمدة توجد الأقسام) وهذا ما يبينه الشكل

الآتي (Adnen.B p 73)

الأعباء	المجموع للتوزيع	القسم الثانوي 1	القسم الثانوي 2	القسم الرئيسي 1	القسم الرئيسي 2	القسم الرئيسي 3
العبء I	T1	t 1T1	t 2T1	t 3T1	t 4T1	t 5T1
العبء II	T2	t 1T2	t 2T2	t 3T2	t 4T2	t 5T2
العبء III	T3	t 1T3	t 2T3	t 3T3	t 4T3	t 5T3
العبء IV	T4	t 1T4	t 2T4	t 3T4	t 4T4	t 5T4
العبء N	T n	t 1T n	t 2T n	t 3T n	t 4T n	t 5T n
مجموع التوزيع الأولي	Ti	مجموع ق ث الأول	مجموع ق ث الثاني	مجموع ق ر الأول	مجموع ق ر الثاني	مجموع ق ر الثالث

Source : Adnen Ben Fadhel, op cit, p74

2.1.1.2. التوزيع الثانوي :

هذه المرحلة الثانية الكبيرة حيث توجه نفقات الأقسام الثانوية نحو الأقسام الرئيسية، بواسطة، مفاتيح التوزيع، في شكل، نسب أو أجزاء، هي التجسيد المحاسبي لطبيعة العلاقة الواقعية بين الأقسام الثانوية والأقسام الرئيسية؛ الأولى تعطي الخدمات للثانية من أجل مساعدتها في تصنيع و بيع المنتجات. هذا يشرح لماذا الأقسام الثانوية يجب أن تصب محتواها من الأعباء في المراكز العملياتية (عمادي ص ص 87-92)

غالبا ما تتبادل الأقسام الخدمات فيما بينها، فمثلا قسم الطاقة يفيد قسم الصيانة، وقسم الصيانة يفيد قسم الطاقة، لهذا فمعرفة تكاليف الأول يجب معرفة مجموع تكاليف الثاني، ولمعرفة تكاليف الثاني يجب معرفة مجموع تكاليف الأول . وهناك عدة طرق لحل هذا المشكل منها (علي-ر ص 49)

- التوزيع المباشر للأقسام خدمات الإنتاج: حيث يتم توزيع التكاليف غير المباشرة للأقسام خدمات الإنتاج، كل على حدى، على أقسام الإنتاج و حسب أساس توزيع يتناسب مع نوع الخدمات التي يقدمها القسم الإنتاجي.
- طريقة التوزيع التنازلي: وثقا لهذه الطريقة يؤخذ بالحسبان استفادة جميع مراكز التكاليف من نشاطات و خدمات مراكز خدمات الإنتاج، و يتم توزيع التكاليف غير المباشرة لمراكز خدمات الإنتاج التي تؤدي خدمات

لأكبر عدد من المراكز الأخرى سواء كانت إنتاجية أو خدمية ، ثم بعد ذلك يأتي المر كز الخدمي الذي يليه في الخدمات على المراكز الأخرى ، ثم الذي يليه وهكذا

➤ طريقة التوزيع التبادلي: وفقا لهذه الطريقة فإن الخدمات المقدمة من الأقسام الخدمية تكون متبادلة معهم أيضا، أي بعبارة أخرى كل قسم خدمي يقدم خدماته إلى جميع الأقسام، و في نفس الوقت يأخذ خدمات من بقية الأقسام الأخرى

➤ طريقة التوزيع الرياضية(الجبرية):حسب هذه الطريقة يتم تحديد معادلة رياضية(جبرية (لكل قسم خدمي تعبر عن أن تكاليف القسم هي عبارة عن تكاليفه من التوزيع الأولي مضافا إليه حصته من خدمات الأقسام الخدمية، و هذه الطريقة هي مشابهة لطريقة التوزيع التبادلي، ولكي يتجنب عملية التكرار الحسابي، فإنه يتم التعويض عن ذلك بمعادلة جبرية لكل قسم.

عد اختيار الطريقة المناسبة للتوزيع الثانوي للاعباء غير المباشرة تقوم بالتوزيع الثانوي اعتمادا على مفاتيح التوزيع، فماهي مفاتيح التوزيع؟

ويرى علي رحال انه في هذه المرحلة " يجب تحديد نسب لتوزيع هذه المصاريف تسمى مفاتيح التوزيع، وهذه النسب يحددها المحاسب بعد دراسة دقيقة لمصاريف كل قسم ونسبة تعامله مع الأقسام الأخرى" (Adnen-B p7)

بعد تحديد مفاتيح التوزيع والقيام بتوزيع الاعباء غير المباشرة على المراكز الرئيسية، يجب تحميل هذه الاخيرة على المنتجات وهذا يتم من خلال وحدات العمل. فماهي وحدات العمل؟

وحدات العمل: هي وحدات لقياس نشاط الاقسام ، بعد تجميع الاعباء داخل كل قسم ليس له معنى إلا إذا ارتبط بنشاط المركز انتقاء وحدة العمل لهذا النشاط يسمح بتحميل الاعباء المركز على مختلف المنتجات وتتبع إنتاجيتها

اختيار وحدة العمل:إن مشكلة اختيار وحدة القياس المعبرة عن نشاط القسم من بين عدة وحدات يمكن حلها بواسطة حساب معاملات الارتباط مع اختيار المعامل الأقرب من الواحد الصحيح (Alain . B p23)

$$r = \frac{\sum X.Y}{\sqrt{\sum X^2 \cdot \sum Y^2}}$$

معامل الارتباط يساوي

حيث

= معامل الارتباط.

X = مبلغ مصاريف القسم.

Y = وحدة القياس

تحميل التكاليف غير المباشرة على مراحل تكوين التكلفة:وتتم هذه الخطوة الاخيرة مرورا بما يلي:

تحديد تكلفة وحدة العمل:من خلال العلاقة الاتية (ناصر.د ص 36-37)

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف

$$\text{القسم في المباشرة غير التكاليف مجموع} = \frac{\text{المختارة العمل وحدة تكلفة}}{\text{العمل وحدات عدد}}$$

ثم. - لتكاليف التي يتحملها المنتج = تكلفة وحدة العمل × عدد الوحدات التي يستهلكها المنتج

وهكذا نحصل على تكاليف كل مرحلة من المراحل التي يمر بها المنتج لإنتاجه (هو توزيعه) بجمع التكاليف المباشرة للمرحلة مع

التكاليف غير المباشرة لها أيضا (وبالتالي نصل إلى سعر التكلفة).

ويمكن اختصار تطبيق طريقة الأقسام الثلاث مراحل الرئيسية المتجانسة في الآتية:

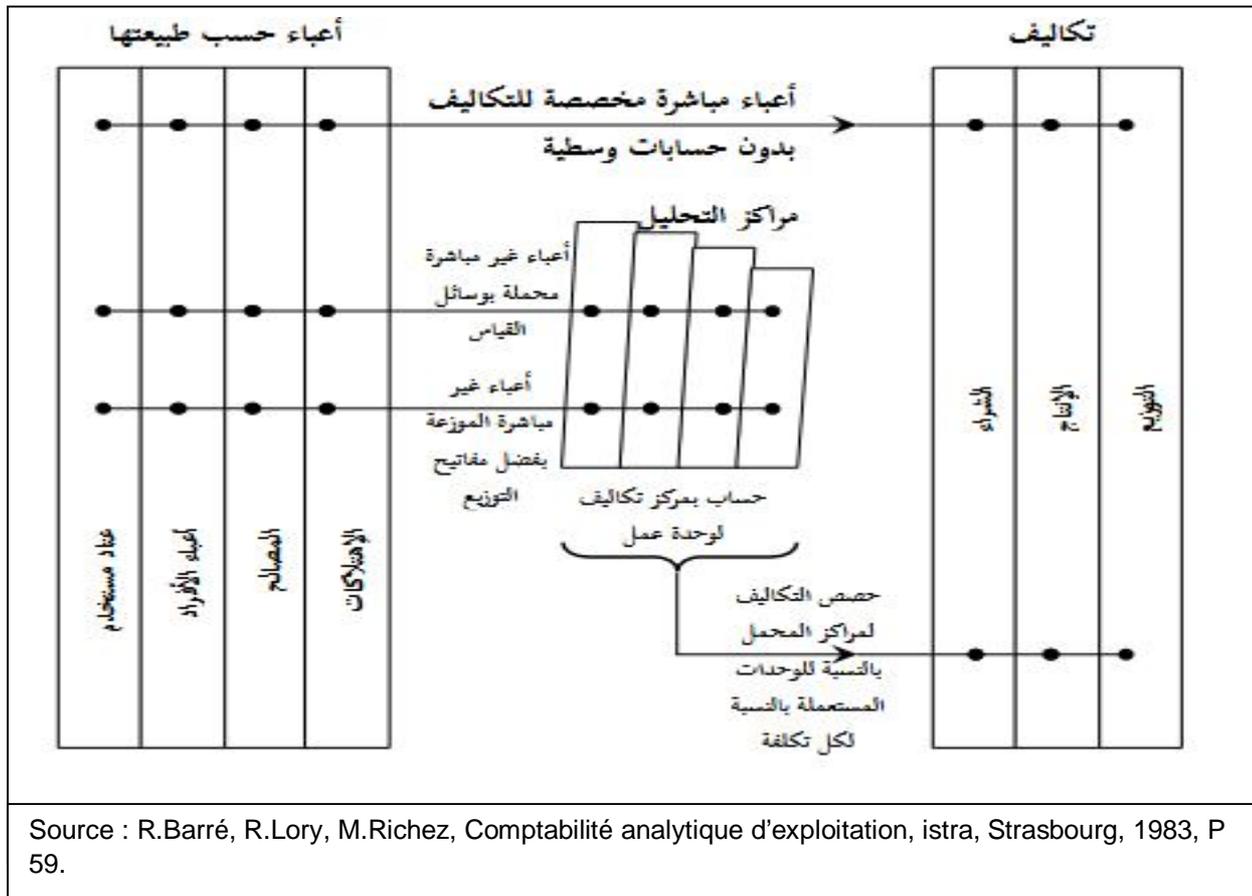
I. تخصيص الأعباء المباشرة للمنتجات؛

II. تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل؛ وتوزيع الأعباء غير المباشرة (توزيع أولي وثانوي).

III. تحميل الأعباء غير المباشرة للمنتجات باستخدام وحدات العمل

هذه الخطوات نوضحها من خلال الشكل الآتي

الشكل: (6) تخصيص، توزيع و تحميل الأعباء المباشرة و غير المباشرة



Source : R.Barré, R.Lory, M.Richez, Comptabilité analytique d'exploitation, istra, Strasbourg, 1983, P 59.

المطلب الثاني: طرق التكاليف الجزئية (التكلفة المتغيرة و التكلفة المباشرة) :

طرق التكاليف الجزئية هي طرق تعتمد جزء من التكلفة بعكس الطريقة الكلية التي تعتمد على كامل التكلفة، حيث ينطوي هذا الأسلوب على تحميل وحدات الانتاج النهائي بجزء من مجموع او اجمالي التكاليف كان تحمل وحدات الانتاج بالتكاليف المباشرة فقط او بالتكاليف المتغيرة فقط او بالتكاليف المستغلة فقط. ويعتبر هذا الأسلوب الأساس الذي تقوم عليه مجموعة من الطرق أهمها (كمال.ح ص 73)

- طريقة التكاليف المتغيرة بشقيها.
- طريقة التحميل العقلاني.
- طريقة التكلفة الهامشية (الحدية).
- طريقة التكاليف المباشرة.
- طريقة الانحرافات المعيارية

1-1 طريقة التكاليف المتغيرة

هي أول طريقة من طرق التكاليف الجزئية وتسمى أيضا طريقة التكلفة المباشرة، وتقوم على التمييز بين التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة. وترتكز على عدم اخذ سوى حسابات التكاليف المتغيرة، التكاليف الثابتة للفترة تحمل على حساب النتيجة التحليلية لنفس الفترة. (Ginette .R p 17)

وحسب بعض المراجع ظهرت هذه الطريقة سنة 1936 عند ج ن هاريس تحت اسم DIRECT COSTING وقد انتقلت فيما بعد في الخمسينات الى اوربا وبالضبط الى انجلترا باسم Marginal Costing ثم الى فرنسا مما سبب خلطا كثيرا بينها و بين طريقة التكاليف المباشرة بالرغم من اختلاف المضمون. لكنهم غيروها لاحقا وأصبحت باسم VARIABLE COSTING التكاليف المتغيرة. بالإضافة إلى الخلط مع طريقة التكاليف الهامشية عند الانجليز حيث تحسب هذه الطريقة النتائج على أساس الهوامش على التكاليف المتغيرة مما أدى إلى إعطائها هذا التشابه مع هذه الأخيرة بالرغم من عدم وجود أي رابط سواء في المبادئ أو الاستعمالات (ناصر.د ص ص-137-136)

تقسيم الأعباء في طريقة التكاليف المتغيرة: تقسم الأعباء حسب هذه الطريقة الى مايلي

جدول (3) تقسيم الأعباء حسب طريقة التكاليف المتغيرة

أعباء ثابتة	أعباء متغيرة	
IV	I	أعباء مباشرة
II	III	أعباء غير مباشرة

Source : T.Saada, A.Burlaud, C.Simon, opcit, P 53.

حيث: (Toufik. S p53-54)

1-2 الأعباء المتغيرة المباشرة:

انها في الاساس استهلاكات المواد،المقاوله من الباطن،اليد العاملة المباشرة عندما تكون في مجال الساعات الإضافية،والطاقة،هذه الأعباء تخصص لتكلفة مختلف المنتجات بدون صعوبات

1-3 الأعباء الثابتة غير المباشرة :

هذه المجموعة،التي تميل لان تصبح مهمة اكثر فاكثرتشمل كل النفقات العامة،الادارية،جزء مهم من النفقات التجارية وايضا تكاليف الانتاج(عتاد الانتاج متعددة الأغراض،نفقات البحث-التطوير-دراسة الطرق)..والمشتريات هذه الأعباء معزولة ومجمعة لكن في شكل كتلة مشتركة والتي لا تخضع لاي معالجة مكملة،هنا يكمن ايجابية المهمة لطريقة التي،بالمقارنة مع التكلفة الكلية تتجنب التكامل والطابع للتوزيع وللتحميل لهذه الأعباء

3.1. الأعباء متغيرة غير المباشرة:

لا تستطيع الارتباط بحسابات التكلفة المختلفة للمنتجات بدون المرور من مركز تحليل،اذن بدون معالجة قبلية. ولكن تختلف حسب مستوى النشاط اذن ينبغي ايضا تحديد التعريف. نجد في هذه المجموعة نفقات الاضاعة و التدفئة للورشات اين نصنع عدة منتجات.

2.1 الأعباء الثابتة المباشرة:

هي تلك التي نستطيع تخصيصها مباشرة لتكلفة المنتجات والتي،بالإضافة،مستقلة عن مستوى النشاط.يمكن ان تكون يد عاملة مباشرة في حالة العمال يتقاضون اجورهم شهريا...

وتحتوي هذه الطريقة على شقينهما : (Abdallah.B p 301)

-طريقة التكاليف المباشرة او التكلفة المتغيرة البسيطة؛

-طريقة التكلفة المتغيرة المتطورة والتي تجمع بين التكلفة المتغيرة والتكلفة المباشرة.

وستقوم بدراسة الطريقة عموما والخطوطالمشتركة بين شقيها الحديث والقديم ومن ثم نمر على كل شق لوحده لإبراز جانب اختلافه عن الآخر.

2. مبدأ الطريقة الاختلاف: ويختلف من الطريقة القديمة إلى الحديثة حيث : (toufik .S p5)

طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة: تخصيص كل الأعباء المتغيرة وتجميع الأعباء الثابتة لمختلف المنتجات من أجل الحصول على تكلفتها المتغيرة، وتجميع الأعباء الثابتة في كتلة متشابهة غير متميزة (بدون ان تعتبر)

طريقة التكلفة المتغيرة المتطورة (والتي سنراها لاحقاً)، بين التفرقة الأعباء الثابتة المباشرة/ الأعباء الثابتة غير المباشرة تصبح ناجعة، بمعنى تفيدنا بأن نضيف التكلفة الثابتة المباشرة بدلاً من التكلفة المتغيرة فحسب. في حساب هامش المساهمة.

1.1.2. افتراضات طريقة التكاليف المتغيرة:

وتقوم هذه الطريقة على مجموعة من الافتراضات هي : (نور.أ ص 139)

- 1- يمكن تقسيم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة؛
- 2- تظل التكاليف الثابتة كما هي دون تغيير على خريطة التعادل Break even chart
- 3- تغيير التكاليف المتغيرة تغيراً متناسباً مع حجم الإنتاج (أي أن متوسط التكلفة المتغيرة للوحدة ثابت)؛
- 4- تظل الأسعار ثابتة خلال فترة التحليل؛
- 5- أسعار المواد الأولية وعناصر الإنتاج الأخرى لا تتغير خلال فترة التحليل؛
- 6- معدلات الكفاءة الإنتاجية لعوامل الإنتاج لا تتأثر بتقلبات الإنتاج؛
- 7- يفترض هذا التحليل أن حجم الإنتاج هو الوحيد الذي يؤثر على التكاليف؛
- 8- يعطي التحليل منتجاً واحداً أو يفترض أن تشكيلة المبيعات Sales Mix سيتم الاحتفاظ بها مع تغيرات الحجم؛
- 9- التغيرات في المخزون السلعي غير كبيرة ومهملة

ويستخدم المسيرين طريقة التكاليف المتغيرة للإجابة عن مجموعة من أسئلة مثل (شارلز. ه ص 97)

هم سيتأثر إجمالي الإيرادات وإجمالي التكاليف إذا حدثت تغيرات في مستوى الإنتاج؟

وإذا حدثت تغيرات في مستوى الإنتاج كيف سيتغير سعر البيع؟

2.1.2. المؤشرات التسييرية:

يوفر استخدام هذه الطريقة مجموعة من المؤشرات التسييرية أهمها:

- نقطة التعادل: وتسمى أيضاً النقطة الميئة، رقم الأعمال الحرج (Daniel.B p14)، عتبة المردودية وتمثل كمية المخرجات المباعة التي يتساوى عندها إجمالي الإيرادات مع إجمالي التكاليف، أي كمية المخرجات المباعة التي يكون عندها دخل التشغيل مساوياً للصفر (شارلز. ه ص 101). ويمكن حسابها بثلاث طرق:

- طريقة هامش المساهمة؛

- الطريقة الجبرية؛

- الطريقة البيانية.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف

الطريقة الجبرية: و تسمى أيضا طريقة المعادلة حيث يتم تحديد نقطة التعادل من خلال المعادلة التكاليف تساوي الإيرادات. وقد تكون بالكمية أو بالقيمة أو الزمن

أ -/ نقطة التعادل بالكمية

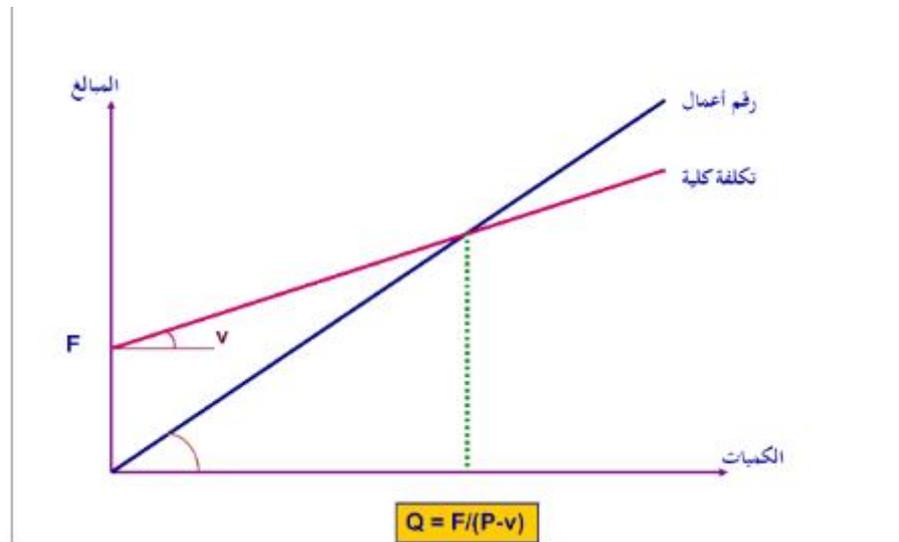
$$\begin{aligned}CA &= CF + CV \\ P \cdot Q &= CF + Q \cdot CV / U \\ Q(P - CV / U) &= CF \\ Q^* &= CF \\ &MCV / U\end{aligned}$$

ب -/ نقطة التعادل بالقيمة:

$$CA = CF + CV$$

نقطة التعادل بيانيا: وتتحدد بعدة طرق منها طريقة تقاطع إجمالي التكاليف والإيرادات، طبقا لهذه الطريقة فإنه يتم تمثيل خط إجمالي التكاليف وخط إجمالي الإيراد بيانيا وذلك لتحديد نقطة تقاطعهما (Abdallah.B p 294) ، والشكل الآتي يوضح ذلك

الشكل (7): التمثيل البياني لنقطة التعادل



Source : Henri. Bouquin, Comptabilité de gestion, 4^e éd, Edition Economica, . Paris, 2006, P 10

هامش الأمان: يعرف هامش الأمان على أساس أنه الفرق بين رقم الأعمال وعتبة المردودية، وهو يمثل أقل رقم أعمال ممكن أن تتحمله المؤسسة دون أن تقع في الخسارة (Michel.G p7)

يحسب بالعلاقة التالية

$$MS=CA-CA^*$$

حيث

MS:هامش الامان

CA:رقم الاعمال

CA*:نقطة التعادل بالقيمة

وايضا يمكن حسابها بالكمية بالعلاقة الاتية

$$MS=Q-Q^*$$

حيث ان:Q:الكمية المنتجة.

Q*:نقطة التعادل بالكمية.

وهو يعني ببساطة مدى بعد المؤسسة عن منطقة الخسارة، أو بعبارة أخرى هو أقصى نسبة انخفاض في المبيعات يمكن تحملها دون الوقوع في خسارة.

-إذا كان هامش الأمان $0 >$ تحقق خسائر؛

-إذا كان هامش الأمان $0 <$ فإن المؤسسة تحقق أرباحاً؛

-إذا كان هامش الأمان $0 =$ فإن المؤسسة لا تحقق لا أرباحاً ولا خسائر.

و تقوم الإدارة المالية بحساب هذا المؤشر من أجل معرفة ما هو الهامش المسموح للمؤسسة؟ و ما هو المستوى الذي يجب أن لا ينزل تحته نشاط المؤسسة؟ و بالتالي تتمكن المؤسسة من تقييم نشاطها و مدى بعدها عن منطقة الخطر و اتخاذ الإجراءات الضرورية.

. 2-1-2. طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة: لتدارك مجموعة الاخطاء والنقائص التي سجلتها طريقة التكاليف

الكلية، ظهرت طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة.

طريقة التكاليف المباشرة البسيطة تتمثل في الاخذ بعين الاعتبار في تكلفة المنتج او النشاط فقط التكاليف المتغيرة(في

اغلبها متغيرة) (Abdalla.B p 303)

مراحل الحساب:تقدمها من خلال المراحل التالية: (على ر ص 71-72)

-حساب الهامش على التكاليف المتغيرة(MCV)ب طرح رقم الاعمال(CA)منالتكاليف المتغيرة(CV)؛

- على الهامش على التكاليف المتغيرة اذن ان يغطي المصاريف الثابتة (CF) ويعطي ربحا (R)؛
من ماسبق نتبين ثلاث حالات:

- 1- ان يكون الهامش اكبر من المصاريف الثابتة وتكون في هذه الحالة النتيجة موجبة
 - 2- ان يكون الهامش اقل من المصاريف الثابتة وتكون في هذه الحالة النتيجة سلبية؛
 - 3- ان يكون الهامش مساويا تماما للتكاليف الثابتة وتكون في هذه الحالة النتيجة صفر = 6.
- والجدول الاتي يوضح طريقة حساب النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة

الجدول رقم: (5) حساب النتيجة بطريقة التكلفة المتغيرة البسيطة.

العناصر	المبلغ	%
الرقم الأعمال خارج السم -الأعباء المتغيرة =الهامش على التكلفة المتغيرة -التكاليف الثابتة =النتيجة		100

لمصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على: بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 180،

2.2.6. حساب النتيجة الاجمالية في طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة:

من اجل الحصول على الربح او الخسارة الاجمالية للمؤسسة للمحاسبة التحليلية، يجب القيام بالمجموع الجبري لكل مساهمات التحليلية ويقتطع من هذا المجموع المبلغ الاجمالي للاعباء الثابتة

3-1-2 طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة :

هذه الطريقة تدعى ايضا "التكاليف المباشرة المتطورة". او "طريقة المساهمات"، او ايضا طريقة الهوامش والنتائج بالمنتوجات". هذا التعدد في التسميات سببه عدم تعريفها من المخطط المحاسبي. اذن هذه الطريقة عمليا اكثر استعمالا من طريقة التكاليف المباشرة، مثلا (Thiery.C p 139)

-التكلفة المتغيرة (المباشرة وغير المباشرة)؛

- الأعباء الثابتة المباشرة (أو "الخاصة")

طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة هي مزيج بين التكلفة المتغيرة والتكلفة المباشرة. تتبنى نفس طريقة التكاليف المتطورة خطوات طريقة التكاليف البسيطة، باستثناء الوصول إلى الهامش على التكاليف المتغيرة بعد المساهمة، على مستوى النفقات الثابتة الفروق التالية (Abdallah.B p 49)

- الأعباء الثابتة المباشرة التي توزعها بين الفروع المختلفة للنشاط.

- الأعباء الثابتة غير المباشرة المشتركة بين كافة فروع النشاطات.

إذن بالإضافة للهامش على التكاليف المتغيرة بعد المساهمة، التكلفة المتغيرة المتطورة تسمح بالحصول على هامش

آخر: الهامش على التكلفة الخاصة. هذه الأخيرة يحصل عليها كما يلي: (dem, p 49)

الهامش / التكلفة الخاصة = هامش / تكلفة متغيرة بعد المساهمة - نفقات ثابتة مباشرة

2-1-4 حساب النتيجة بطريقة التكلفة المتغيرة المتطورة: يوضحها الجدول الآتي

الجدول رقم: (6) حساب النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة

العناصر	المبلغ	%
رقم الأعمال خارج الرسم - الأعباء المتغيرة (مباشرة و غير مباشرة). = الهامش على التكلفة المتغيرة الثابتة المباشرة عبااء الأ- = الهامش على التكلفة الخاصة (الهامش الاجمالي) _ التكلفة الثابتة غير المباشرة = النتيجة		100

النتيجة الإجمالية للمؤسسة: كما في حالة طريقة التكاليف المتغيرة، لا يكفي من أجل إيجاد النتيجة الإجمالية جمع

المساهمات التحليلية وإنما يجب اقتطاع الأعباء الثابتة غير المباشرة (Louis.Du p 282)

فائدة طريقة التكاليف المتغيرة: و نختصرها كما يأتي: (عيسى . ج ص ص 160 - 159)

- تحديد عتبة المردودية؛

- تحديد شروط البيع من خلال القبول بتصريف المنتجات بأسعار ملائمة؛

- إنجاز دراسات تقديرية من خلال ميزانيات الإنتاج و البيع؛

- تحديد الحجم الأمثل للمبيعات؛

- اتخاذ القرارات المتعلقة بإقضاء منتج أو تشكيلة منتجات لا توفر عائدا مقبولا

2.2. طريقة التكاليف المباشرة :

إن نظرية التكاليف المباشرة تنطوي على تبويب عناصر التكاليف إلى تكاليف مباشرة و تكاليف غير مباشرة وتحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط أما عناصر التكاليف غير المباشرة فلا تحمل على الإنتاج بل تعتبر نفقات فترية(زمنية)يستدعيها النشاط و من ثم تحمل وفقا لهذه النظرية على حساب الأرباح والخسائر.و بذلك فإن الوحدات المنتجة طبقا لهذه النظرية تحمل بعناصر التكاليف الإنتاجية المباشرة فقط والوحدات المباعة تحمل بكل من المباشر وعناصر تكاليف التسويق المباشر فقط عناصر تكاليف الإنتاج.وهذا يعني أن هذه النظرية تعتبر عناصر التكاليف الإنتاجية غير المباشرة و عناصر التكاليف التسويقية غير المباشرة و كذلك عناصر التكاليف الإدارية التمويلية باعتبارها أعباء عامة لا تدخل ضمن التكاليف و بالتالي تحمل هذه العناصر على حساب الأرباح و الخسائر في نهاية الفترة المالية و ذلك من منطلق أن الوحدات المنتجة و المباعة مسؤولة عن تحقيق التكاليف المباشرة فقط (Djamel.K p53)

تطبيق طريقة التكاليف المباشرة

طريقة التكاليف المباشرة تحدد الأداء لمنتوج انطلاقا من الهامش على التكلفة المباشرة تطبيق طريقة التكاليف المباشرة يتطلب أربع مراحل:(Omar.B-p 79)

1- حساب رقم أعمال النشاط.

2-تعداد وتقسيم الأعباء في الأعباء المباشرة،الأعباء غير المباشرة المحملة بدون غموض والتكاليف الأخرى.هذه التكاليف تجمع الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة كما يوضحها الجدول الآتي

الجدول رقم(7)الأعباء المعتبرة حسب طريقة التكاليف المباشرة

العناصر	الأعباء المتغيرة	الأعباء الثابتة
الأعباء المباشرة	عتبرة	عتبرة
الأعباء غير المباشرة المحملة بدونلبس	معتبرة	معتبرة
الأعباء غير المباشرة غير المحملة بدون غموض	غير معتبرة	غير معتبرة
لمجموع	التكلفة المتغيرة	التكلفة الثابتة

Source : Gérard Melyon, op cit, p172

2.2.2- حساب الهامش على التكلفة المباشرة.

الهامش يتعلق بالفرق بين سعر البيع والتكلفة. إذا كانت هذه التكلفة مباشرة، الهامش يدعى هامش على تكلفة مباشرة. هامش على تكلفة مباشرة = رقم الأعمال - التكلفة المباشرة.

الهامش على التكلفة المباشرة يمكن ان يشرح بنسبة مئوية مقارنة برقم الاعمال. وتدعى بمعدل الهامش على التكلفة المباشرة

4- حساب النتيجة التحليلية

النتيجة تتعلق بالفرق بين الهامش على التكلفة المباشرة والتكاليف غير المحملة بدون غموض.

النتيجة = الهامش على التكلفة المباشرة - لتكلفة غير المحملة بدون غموض.

الجدول الاتي يوضح طريقة الحساب حسب طريقة التكاليف المباشرة

الجدول رقم (8): حساب النتيجة بطريقة التكلفة

العناصر	المبلغ	%
الرقم الأعمال خارج السم - الأعباء المتغيرة = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة = النتيجة		100
لمصدر: مناعداد الطالبة بالاعتماد على: بويغقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 180		

المطلب الثالث: طرق التكاليف الجزئية:

1.1. طريقة التحميل العقلاني

جاءت طريقة التحميل العقلاني لمواجهة الانتقادات الموجهة لكل من طريقتي التكاليف الكلية والتكاليف المتغيرة، حيث نجد الأولى تقوم بتحميل كافة الأعباء للمنتجات، طلبيات، أنشطة. أما الثانية فتعتبر أن تكاليف الإنتاج تتمثل في الأعباء المتغيرة فقط. بينما الأعباء الثابتة فتحمل جملة واحدة على نتيجة الدورة تعود أصول هذه الطريقة إلى أعمال هنري كانت

المنتمي إلى التيار الفكري للتنظيم العلمي للعمل OST، سنة 1915 (Djamel.K p53)

..تعريف التحميل العقلاني: التحميل يقال له عقلائي عندما جزء الاعباء الثابتة يحسب مقارنة بمستوى النشاط المحتمل

(المقدر) المعرف كعادي (Omar.B p79)

1.2 تطبيق طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

- استعمال طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة يتطلب التحديد المسبق مركز لمستوى التنفيذ لكل للمؤسسة ككل -
وتعريف المقصود بالنشاط الطبيعي.

1.1.2. تعريف النشاط الطبيعي:

بالنسبة للمجلس الوطني للمحاسبة، النشاط العادي تعلقب النشاط النظري الأقصى مخفضا منه الخسارة للنشاط(زمن) العطللة، توقف العمل، الصيانة) وللقيود الهيكلية للمنظمة(تغيير الفرق، معوقات الاختناقات)(Gérard.M p 176)

2.1.2 تعريف النشاط الحقيقي :

النشاط الحقيقي يلاحظ في نفس الوحدة وفي نفس الفترة للنشاط العادي. بعبارة فترة المؤشر مقارنة الاعباء الثابتة الحقيقية بالأعباء الثابتة المحملة بغرض تحديد مستوى النشاط(Idem, p176)

3. 1 مبدا طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

التحميل العقلاني يتمثل في تحويل الأعباء الثابتة المدرجة الى تكاليف على مستوى الأنشطة، في الواقع العملي هذا يمر بمراحل: (Toufik.S p81)

- عزل الاعباء الثابتة(CF) عن بقية الاعباء؛

- تحديد معامل التحميل العقلاني؛

$K = \text{نشاط حقيقي} / \text{نشاط طبيعي} = n/N$

- حساب الاعباء الثابتة المدرجة في التكاليف الثابتة(CF1) بضرب الاعباء الثابتة الحقيقية (CFR) بمعامل

$$CF1=CFRXX$$

حساب الفرق بين الاعباء الثابتة الحقيقية و الاعباء الثابتة المدرجة؛

$$CF1-CFR$$

هذا الفرق قد يكون (سفيان ب ص 62)

● معامل التحميل < 1 : النشاط الفعلي < النشاط العادي

هذا يعني أنا لمؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية ،وبالتالي فإن المؤسسة حملت أعباء ثابتة أكثر من الأعباء الثابتة الفعلية ،وهذا يظهر فرق موجب ،يمثل ربح للمؤسسة لأنه زيادة في مستوى الفعالية الفرق يضاف إلى النتيجة.

● معامل التحميل 1 = النشاط الفعلي = النشاط الحقيقي

معناه أن التكاليف الثابتة الواجبة التحميل ،ثم تحميلها فعليا و بصفة كلية ، وعليه فإن الفرق يكون معدوما ،وتكون نتائج الطريقة مساوية لنتائج طريقة التكاليف الكلية في هذه الحالة.

● معامل التحميل > 1 :النشاط الفعلي > النشاط العادي

هذا يعني أن المؤسسة لم تستعمل طاقاتها بشكل عادي،وعليه فإن الفرق يعتبر كأعباء نقص النشاط أو الفعالية الفرق يطرح من النتيجة لأنه خسارة ،لان المؤسسة انفقت اكثر مما كان يجب عليها ان تنفق نتيجة ضعف النشاط.

1.1.3 حساب النتيجة

ويتم الحصول على تكلفة المنتج من خلال جمع الاعباء المتغيرة و الاعباء الثابتة المحملة.بمعنى:

التكلفة الاجمالية للمنتج بالتحميل العقلاني=الاعباء المتغيرة+الاعباء الثابتة.معامل التحميل العقلاني

$$= \text{الاعباء المتغيرة} + \text{الاعباء الثابتة} \cdot n/N$$

2.1.3 صياغة التحميل العقلاني، تمثيل بياني

ويمكن تمثيل التحميل العقلاني بيانيا من خلال الخطوات الاتية (Abdallah .B p 323)

نرمز إلى

CF:الأعباء الثابتة المتعلقة بالنشاط العادي.

CV:الأعباء المتغيرة المتعلقة بالنشاط الحقيقي.

AR:النشاط الحقيقي.

AN:النشاط العادي.

$$(Cir) = CV + CF \frac{AN}{AN}$$

تكلفة التحميل العقلاني

و التغير في التحميل العقلاني Dir يساوي

وباستعمال المعادلات الاتية كمثال:

$$Y1=2500+605X$$

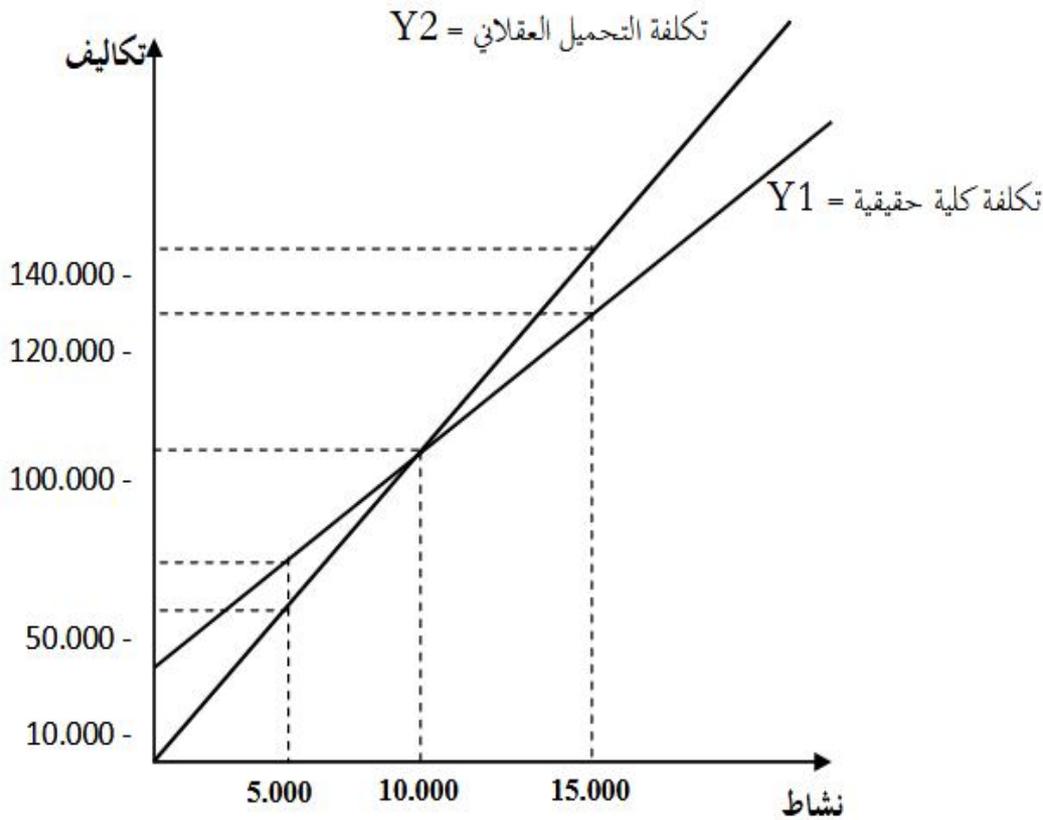
-التكلفة العامة الحقيقية Y1يساوي إلى

$$X9=Y$$

- -تكلفة التحميل العقلاني Y2يساوي إلى: X9=Y

أين نحصل على التمثيل البياني التالي

الشكل(8):التمثيل البياني للتحميل العقلاني



1 Source : Abdallah .Boughaba, opcit, p 32

المطلب الرابع: طريقة التكلفة الهامشية

إن مستوى التشغيل في المؤسسة يعد من المعطيات المتغيرة وتكون أسباب التغير إما لظروف خارجية أو بناء على رغبة مسير بالمؤسسة في إحداث التغيير من أجل زيادة المردودية ، و سواء كانت الأولى أو الثانية فإن المؤسسة تتخذ قراراتها بشأن التغيير بناء على دراسة آثاره على ربحية وهيكلية التكاليف ودائما ينطلق التحليل من الحجم كأساس لتحديد أفضل وضعية ومقارنة الربح الناتج أو الكلفة عند مستويات مختلفة من الإنتاج وتأثير ذلك على النتيجة وبالتالي فإن المؤسسة تكون دائما في حالة رقابة لنشاطها ، ومن بين التقنيات التي تستعمل في تلك المهمة نجد تقنية التكلفة الهامشية ، وقد استعملت من قبل الاقتصاديين الرأسماليين وأساس نظريتهم هو التحليل الحدي للتكلفة لآخر وحدة منتجة أو مبيعة، بحيث يدرسون كل الوضعيات لرفع الإنتاج إلى الحد الذي تساوي فيه تكلفة الوحدة الأخيرة مع سعر بيعها(ناصر.د ص 197)

1.1 تعريف التكلفة الهامشية :

-عرف L. Dubrulle وD. Jourdain التكلفة الهامشية علناً بأنها "تكلفة الوحدة المنتجة و المبيعة الأخيرة" (Louis D p 65)

.عرفها محمد سعيد اوكيل ب"التكاليف الهامشية بصورة أخرى هي تكاليف الوحدات (إضافية) او حتى الوحدة الإضافية(التي يضيفها المشروع بالنسبة إلى حجم معين من الإنتاج في ظروف طبيعية.او هي أيضا عبارة عن الارتفاع في مجمل التكاليف التي يسببها الارتفاع في حجم الإنتاج.والإنتاج هنا مأخوذ بصفة عامة اي سواء كان إنتاج المواد او السلع او إنتاج الخدمات"(محمد.س ص 68)

للتكلفة الهامشية ثلاثة انواع هي:(ناصر.د ص 180)

- التكلفة الهامشية الإجمالية أو سعر التكلفة الهامشي: غالبا ما توزع إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة للاستعمال في التحليل؛

- تكلفة إنتاج هامشية: وهي تمثل التكاليف الإضافية للإنتاج التي استلزمها إنتاج وحدة إضافية؛

- تكلفة توزيع هامشية: وهي تمثل التكاليف الإضافية للتوزيع عند بيع وحدة إضافية

وللتوضيح يقول L. Dubrulle وD Jourdain ما يأتي:(Louis D p 269)

✓ مفهوم التكلفة الهامشية كذلك مفيد من اجل النظر في التكلفة التقديرية للمنتجات الجديدة أو المنتجات المصنعة

بفضل زيادة الطاقة الإنتاجية(مع الحدود التي سوف نحددها مؤخرا.)

✓ التكلفة الهامشية تشتمل دائما على أعباء متغيرة إضافية بسبب وجود زيادة في الإنتاج، هذه الأعباء المتغيرة

تستطيع أن تكون مباشرة(مواد أولية ،يد عاملة)أو غير مباشرة(استهلاكات الطاقة مثلا)...

✓ التكلفة الهامشية ممكن أن تحتوي أعباء ثابتة إذا كان يجب تعديل هيكل المؤسسة، تكون بصفة عامة مرتبطة

بارتفاع الإنتاج (إنشاء و اهتلاكات الآلات الإضافية ،مكافأة المسؤول عن منتج من اجل نشاط جديد)...

طريقة التكلفة الحدية تساعد على الإجابة على الأسئلة مثل:

- هل زيادة الإنتاج يعود بالنفع؟
- قبول طلبيات إضافية أو رفضها؟
- هل من المفيد خفض مستوى النشاط التجاري؟
- ما هو المستوى الأمثل من النشاط التجاري للشركة؟

1.2. التحليل الرياضي للتكلفة الهامشية

يمكن تحليل التكلفة الهامشية رياضيا انطلاقا من الخطوات الآتية: (Louis D p 276)

2.2. التكلفة الإجمالية:

إذا سمينا x عدد الوحدات المنتجة ، التكلفة الإجمالية تكتب كالتالي: $C=f(x)$

نستطيع أن نؤكد في الحالة العامة بأنها معادلة من الدرجة الثالثة بما أن المنحنى يحتوي على نقطة انعطاف

3.2. التكلفة الهامشية :

إذا اعتبرنا التزايد ΔX انطلاقا من الإنتاج 0 ، التكلفة الإضافية هي .

و التكلفة الهامشية للوحدة تكون كالتالي

بالتعريف ، عندما

$$\Delta x \rightarrow 0, x \rightarrow C' \text{ ou } f'(x)$$

فيما يلي، نضع $m = f'(x)$

2.4.2.3. التكلفة الوسطية

تكلفة الوحدة المتوسطة هي

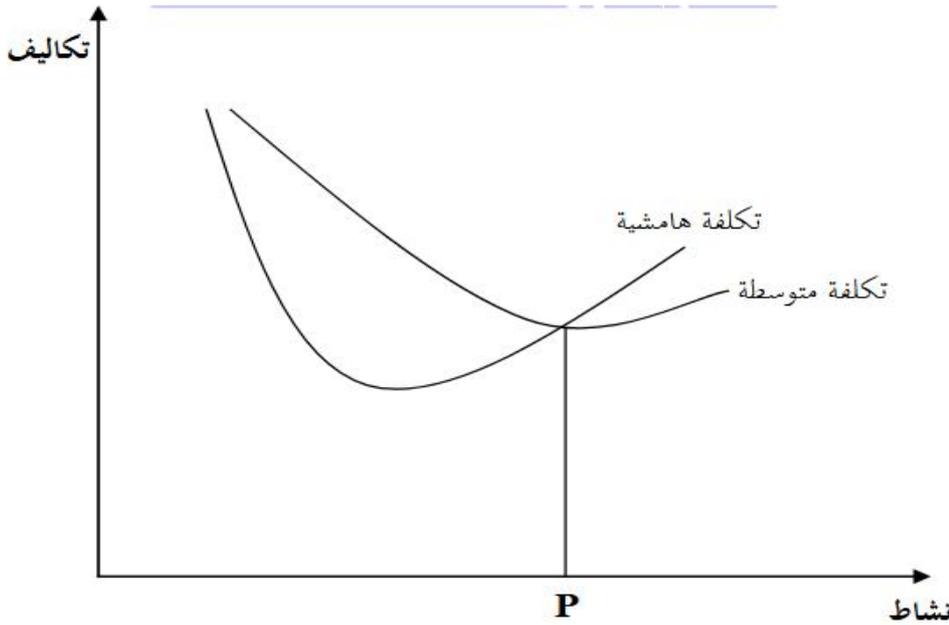
$$U = C/x = f(x)/x$$

$C = f(x)$	التكلفة الإجمالية
$m = 'C'$	التكلفة الهامشية
	()

إذا

. 4 التمثيل البياني

الشكل(9):التكلفة الهامشية و التكلفة المتوسطة



Source : L.Dubrulle, D.Jourdain, opcit

المبحث الثالث:طريقة التكاليف المعيارية والطرق الحديثة لحساب التكاليف.

المطلب الأول:طريقة التكاليف المعيارية

من خلال المبحثين السابقين تعرفنا على طريقة التكاليف الكلية وطرق التكاليف الجزئية وتشارك كل هاته الطرق في اثرها الرجعي حيث انه يجب انتظار نهاية الفترة التكاليفية حتى تتمكن من حساب سعر التكلفة، في حين أن طريقة التكاليف المعيارية التي سنتعرف عليها من خلال المطلب تتميز ببعدها الزمني المستقبلي على عكس الطرق السابقة

1.1. تعريف التكاليف المعيارية

من اجل تعريف التكاليف المعيارية يجب التركيز على الجوانب الآتية: (جبرائيل ج ص 28)

-الأسلوب العلمي في المعايرة.

-واقعية المعايير .

-الهدف التخطيطي و الرقابي للمعايير .

وبذلك يمكن تعريف التكاليف المعيارية بأنها:"تكاليف محددة بصورة مسبقة،تبين ما يجب أن تكون عليه التكلفة أثناء سريانها،وتعد استنادا إلىدراسات لجنة مشتركة مؤلفة من مهندسين واقتصاديينو إداريين ومحاسبين لكل عملية إنتاجية أو مرحلة من مراحل الصنع على حدة ، وذلك تحت ظروف الكفاية الإنتاجية الواقعية والممكنة،بغية تحديد نوع وحجم الانحرافات عن الهدف المعياري حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة"

2.1.1. الافتراضات الواقعية لطريقة التكاليف المعيارية :

قوم طريقة التكاليف المعيارية على مجموعة من الفرضيات هي:(أبو زيدك ص 83-84)

-سلوك العلاقة بين عناصر المدخلات والمخرجات يتأثر بالعديد من العوامل الديناميكية، مما يجعل هذه العلاقة غير خطية، من هذه العوامل نذكر:مدى تعقد المواصفات الفنية والهندسية للمنتج النهائي ، والعمليات الصناعية اللازمة للحصول عليه، حجم الإنتاج المخطط والمحقق ، مستوى الطاقة المتاحة و المستعملة ، طول زمن دورة التشغيل .

-إذا توافرت إمكانيات الإحلال بين مختلف أصناف المواد أو اليد العاملة فإنها تتم بمعاملات متناقصة بما يتماشى مع منطق قانون تناقص الغلة في الفكر الاقتصادي، مما يعني أن تقلبات الأسعار النسبية لعناصر المدخلات يكون لها أثر كبير في تحديد تشكيلة الاحتياجات التي تؤدي إلى الإنتاج المرغوب فيه بأقل تكلفة.

-أي انحراف يمكن أن يرجع إلى عدم كفاءة التخطيط والتنبؤ بما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء خلال تلك الفترة.

-ضرورة تحليل هذا الانحراف لتحديد العوامل الحقيقية المسببة له وتحديد المسؤول عنها، من أجل تحسين الأداء مستقبلا.

. تعريف الانحراف:هو الفرق بين التكلفة المحققة (أو الحقيقية) و التكلفة التي يجب ان تحقق وتدعى المعيارية

حيث يحسب بإحدى المعادلتين الآتيتين (Adnen B p 103)

الانحراف=التكلفة الحقيقية التاريخية-التكلفة المحددة مسبقا .

الانحراف=التكلفة المعيارية-التكلفة الحقيقية .

ويمكن حساب الانحراف لكل من انحراف كمية وانحراف السعر وانحراف مشترك

-انحراف الأعباء المباشرة:وينقسم إلى:

2-انحراف اليد العاملة.

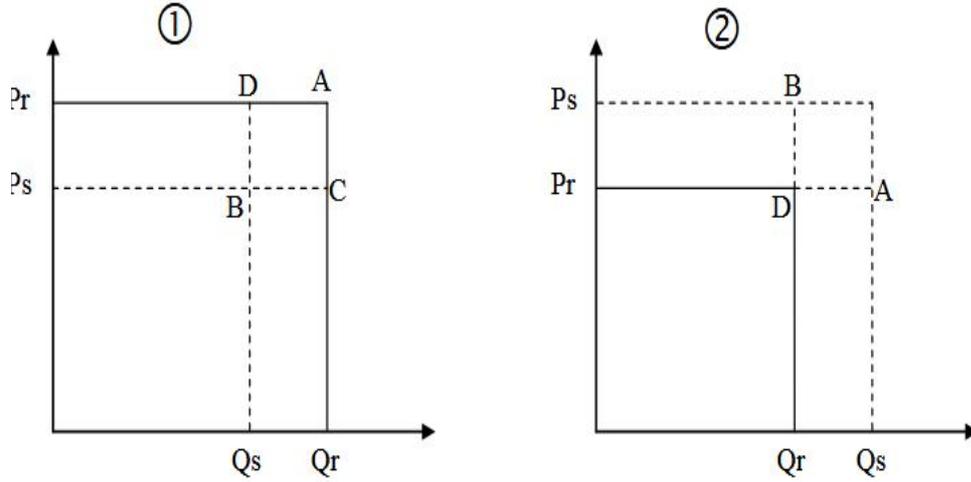
1-انحراف المواد الأولية.

-انحراف الأعباء غير المباشرة.

الشكل الآتي يوضح التمثيل البياني للانحراف (الفرق بين تكلفتين) والذي قد يكون ملائماً او غير ملائم ، يمكن تحليله إلى

انحراف كمية وانحراف سعر بهدف محاولة تحديد أسباب الانحراف

الشكل رقم: (10) التمثيل البياني للانحراف



Source : T.Saada, A.Burlaud, C.Simon, opcit . P 55

انحراف السعر = المساحة $PsPrA C$ (سالبة في 1 لأن $Ps-Pr < 0$ و موجبة في 2 لأن $Ps-Pr > 0$)

انحراف الكمية = المساحة $QsQrCB$ (سالبة في 1 لأن $Qs-Qr < 0$ و موجبة في 2 لأن $Qs - Qr > 0$)

1.2 حساب الانحرافات :

1. حساب انحرافات الأعباء المباشرة

أ. انحراف المادة الأولية يحسب انحراف المادة الأولية كما يلي:

إن تحديد التكاليف المعيارية لا يمثل هدفاً في حد ذاته و إنما الهدف يكمن في إجراء المقارنة مع التكاليف الحقيقية

قصد تحديد الانحرافات.

يحسب الانحراف الإجمالي بطرح المصاريف الحقيقية للمادة الأولية من المصاريف المعيارية لنفس المادة. لإجراء المقارنة

من الضروري أن يأخذ الإنتاج الحقيقي كعامل مشترك بين المعادلتين التاليتين:

المصاريف الحقيقية = الكمية الحقيقية × الإنتاج الحقيقي × السعر الحقيقي.

المصاريف المعيارية=الكمية المعياريةXالإنتاج الحقيقيXالسعر المعياري.

للا انحراف الاجمالي ثلاث حالات:

ب. يكون ملائماً (بالنسبة للمؤسسة) و هذا عندما تكون المصاريف المعيارية أكبر من المصاريف الحقيقية؛

ج. يكون غير ملائم و هذا في حالة تفوق المصاريف الحقيقية على المصاريف المعيارية؛

د. يساوي صفراً و هذا في حالة تساوي المصاريف الحقيقية مع المصاريف المعيارية؛

تحليل الانحراف الإجمالي إن حساب و تحليل الانحراف الإجمالي يتم بالنسبة لكل مادة أولية مستعملة على انفراد. أما

2. مكونات الانحراف الإجمالي فهي:

1.2. انحراف في الكميات: و يحسب تارة بواسطة العلاقة التالية

$$(1) (QR - QS)PS$$

QR=الكمية الحقيقية المستهلكة من المادة الأولية.

QS=الكمية المعيارية من المادة الأولية.

PS=تكلفة الشراء المعيارية.

و تارة تحسب بواسطة العلاقة التالية

$$(2) (QR - QS)PR$$

PR=تكلفة الشراء الحقيقية.

2. انحراف في الأسعار: و يحسب تارة بواسطة العلاقة التالية

$$(3) (PR - PS)QR$$

و تارة بواسطة العلاقة التالية

$$(4) (PR - PS)QS$$

2.2. انحراف العمل :

تنتج هذه الفروقات بسبب تغيرات في أوقات العمل المصروفة أو بسبب تغيرات في نسبة الأجور. وهكذا يكون عندنا فرقان ، كما في القاعدتين التاليتين: (سعيد ا ص 63)

0 انحراف الوقت (=عدد الساعات المعيارية- عدد الساعات الفعلية)Xمعدل الأجر المعياري؛

0 انحراف الأجرة (=معدل الأجر المعياري - معدل الأجر الفعلي)Xساعات العمل الفعلية.

وإذا رمزنا:

الوقت الفعلي ب: Tr

الوقت المعياري ب: Ts

الأجر المعياري ب: Ss

الأجر الفعلي ب: Sr

تصبح العلاقة السابقة كالآتي:

$$=(Ts - Tr)XSs$$

$$= (Ss - Sr)x Tr$$

3.2 انحراف الأعباء غير المباشرة :

يمكن حساب الفروقات على الأعباء غير المباشرة للأقسام بنفس طريقة حساب انحرافات المواد الأولية واليد العاملة ، إلا أن هاك بالإضافة إلى توزيع الفرق الإجمالي إلى انحراف في السعر وانحراف في الكمية و انحراف مشترك ،فان انحراف السعر سيجزأ إلى جزئين، انحراف النشاط وانحراف الميزانية، أما انحراف الكمية فهو يعبر عن عدد الساعات المصروفة

في عملية الإنتاج 3 , وبالانطلاق من معادلة الانحراف الإجمالي الآتية (اصر د ص 174)

$$= \text{الانحراف الإجمالي} \left\{ \begin{array}{l} \text{(التكلفة المعيارية-التكلفة الحقيقية) } \bar{x} \text{ الكمية المعيارية} \\ + \\ \text{(الكمية المعيارية-الكمية الحقيقية) } \bar{x} \text{ التكلفة المعيارية} \\ - \\ \text{(تغير التكلفة } \bar{x} \text{تغير الكمية)} \end{array} \right.$$

ويتقسيم انحراف السعر إلى جزئين بإدخال التكلفة المرنة المستخرجة من جدول الميزانية المرنة نحصل:

$$= \text{انحراف الأعباء غير المباشرة} \left\{ \begin{array}{l} \text{التكلفة المعيارية-التكلفة المرنة) } \bar{x} \text{ الكمية المعيارية} \\ \text{(+)التكلفة المرنة-التكلفة الحقيقية) } \bar{x} \text{ الكمية المعيارية} \\ \text{(+)الكمية المعيارية-الكمية الحقيقية) } \bar{x} \text{ التكلفة المعيارية} \\ \text{+تغير التكلفة } \bar{x} \text{تغير الكمية} \end{array} \right.$$

ومنه: انحراف= فرق الميزانية+ فرق النشاط+ فرق المرد ودية + الفرق المشترك.

ويعرف كل من: (محمد س ص 38)

فرق الموازنة: وهو الفرق بين النفقات الفعلية للقسم وموازنته المقابلة لنشاطه الفعلي.

فرق النشاط: وهو الفرق بين موازنة القسم والتكلفة النموذجية لعدد الوحدات الفعلية التابعة له.

فرق المردود: وهو الفرق بين التكلفة النموذجية للوحدات الفعلية والتكلفة النموذجية المحملة على الإنتاج.

المطلب الثاني: الانتقادات الموجهة لطرق حساب التكاليف التقليدية

3- انتقادات الموجهة لمختلف الطرق

يمكن تلخيص اهم الانتقادات الموجهة حسب كل طريقة كما يأتي: (درحمون ه ص206)

1.3 الانتقادات الموجهة لطريقة التكلفة الكلية :

-أول سلبية تخص هذه الطريقة تتعلق بالمصطلح الذي يميزها كونها كلية، فهذا النظام بشموليته وثقل المعالجة الناجمة عن ذلك، نظام جد مكلف، سواء من الناحية البشرية أو من ناحية الطرق(الخدمات المتبادلة، مفاتيح التوزيع.

-ثم أن هذه الشمولية تخلق، داخل المؤسسات التي تعتمد على هذه الطريقة، جو من اليقين الخاطيء، نظرا لتعدد النظام في مجمله حيث أن عدد الأشخاص الذين يتحكمون فيه يكون حتما محدودا، مما يصعب الوصول إلى نتائج مرضية و هذا يقلل من فعاليته و نقص الثقة لمستعملي معلوماته.بالإضافة إلى ذلك، عدة توزيعات وعلى كل مستويات أو مراحل حساب التكلفة النهائية تتضمن جزء من العشوائيةL'arbitraire، خاصة و أن الأعباء تحتوي على جزء ثابت. هذا الجزء الذي يزداد أهمية أكثر فأكثر مع التطور التكنولوجي و تعدد مسارات الإنتاج مقابل تراجع نسبة الأعباء المباشرة إلى حدود%10من تكلفة الإنتاج.

-السلبية الثالثة، تتعلق بتقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل رئيسية وثانوية.كل القواعد المستعملة اعتمادا على هذا التقسيم تؤدي إلى جمودRigiditéتنظيمي للمؤسسة.وأي تغيير في الهيكل التنظيمي، أثناء الدورة، يستلزم إعادة النظر في نظام حساب التكاليف، لإعادة تحديد مراكز التحليل.أخيرا، هذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار أثر حجم النشاط على التكاليف، بحيث أن التغيير في عدد الوحدات المنتجة في حالة تعدد المنتجات قد يظهر تكاليف نهائية مرتفعة لبعضها على حساب المنتجات الأخرى، دون أن تتغير الكمية الإجمالية للمنتجات و دون أن يطرأ أي تعديل على الأعباء غير المباشرة

2.3 الانتقادات الموجهة لطريقة التحميل العقلاني :

إن أول مشكل يعترض هذه الطريقة يتعلق بصعوبات تقييم النشاط الطبيعي . فإذا حددت المؤسسة مستوى ضعيف من النشاط الطبيعي، فهذا سيؤدي إلى تحميل مبلغ جد مرتفع من الأعباء الثابتة في التكاليف، مما يثقل عبئ هذه الأخيرة.و إذا استعملت هذه التكاليف كمعيار أساسي لإعداد أسعار البيع، ستجد المؤسسة نفسها أمام مشاكل جد صعبة في السوق.أما إذا كان مستوي النشاط الطبيعي المحدد جد مرتفع، فإن هذا سيؤدي إلى تحديد أسعار بيع جد ضعيفة، مما يشكل أيضا صعوبات، لأن هذا سيدفع المؤسسة إلى قبول طلبيات قد تكلفها مبالغ أكبر مما كانت تتوقعه.و سواء تعلق الأمر بالحالة الأولى أو الحالة الثانية، فهذا معناه أن تقييم

المستوى الطبيعي يتضمن جزء من اللاواقعية، مما لا يخدم أهداف المسيرين و مراقبي التسيير .

كما هو الحال في طريقة التكاليف الكلية، فإن طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة لا تقضي على مشكل التحميل أو

التوزيع العشوائي للأعباء غير المباشرة على مختلف المنتجات

3.3 الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف المتغيرة البسيطة :

لفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة صعب، وهو غير صحيح لمدة محددة ويتطلب معرفة شاملة بتطور الأعباء خلال هذه الفترة. هذا الفصل يفرض استغلال كامل لقرار ينهما: (Melyon G p 97)

-قرار يسبب الأعباء الثابتة، ويتعلق بإقامة طاقة إنتاجية محددة؛

-قرار يسبب الأعباء المتغيرة، ويتعلق باستغلال الطاقة الإنتاجية الناتجة عن القرار الأول.

ا ويضيف درحمون: (درحمون ه ص 217)

-تعتبر التكاليف الثابتة في هذه الطريقة، تلك التي لا ترتبط بحجم الإنتاج، إلا أن تكلفة المنتج ما هي إلا نتيجة التكاليف المبدئية للمراكز التي تعالجها. بالتالي، إذا كان القرار الاستراتيجي مرتبط بالمنتج، فإن القرار العادي (اليومي) يكون متضمن داخل هذه المراكز. من هنا يظهر الخطأ الذي قد يتأتى من هذه الطريقة بحيث أن التكاليف المتغيرة هي تلك التي تعتبرها المراكز متغيرة في حين أنها ثابتة بالنظر إلى مصدر هذه التكاليف؛ من خلال هذه الطريقة يسعى المسؤولون إلى البحث عن تعظيم الهامش على التكلفة المتغيرة الإجمالية وهذا يعني العدول عن التحكم إلى استراتيجية لقيادة المؤسسة و العمل على تسيير الموجود بدون رؤية للأفاق المستقبلية.

كما أن الاهتمام بتعظيم الهامش قد يحجب المسؤولين عن عدم إدراك أن ما أعتبر تكاليف ثابتة قابل للتغير حسب تركيبة المبيعات.

- إن البحث عن تعظيم الهامش على التكلفة المتغيرة من طرف المسؤولين، بالتالي عن تعظيم النتائج، قد يؤدي إلى

نمو الأصول، خاصة المخزونات و قروض الزبائن، مما قد يتسبب في رفع احتياجات رأس المال العامل، وما يترتب عن ذلك من انخفاض لمعدلات السيولة وحرمان المؤسسة من استغلال مواردها في تنمية النشاط وبالتالي إضعاف مركزها في السوق

- لقد أدت التطورات الاقتصادية والاجتماعية إلى تقليص الأعباء المتغيرة وفي نفس الوقت إلى ارتفاع التكاليف الثابتة، حيث أن أغلب المؤسسات، على المدى القصير، تعتبر الأعباء المتغيرة محصورة فقط في المواد الأولية المستهلكة أو الطاقة أو استعمال الخدمات الخارجية (المقاول من الباطن). بالتالي، فهي لا تحتوي إلا على نسبة ضئيلة من الأعباء الإجمالية للمؤسسة، حتى أن أجور اليد العاملة متضمنة في أعباء الهيكل ما دام العمال يتقاضون أجور شهرية. لذلك، ينصح باستعمال طريقتي التكاليف المتغيرة المتطورة أو التكاليف الهامشية اللتان تشكلان أساس لاتخاذ قرار انتهاز فرصة قبول أو رفض طلبية إضافية للفترة، باعتبار أن النشاط قد تم برمجته

4.3. الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة :

● هذه الطريقة لا تزيل الصعوبات التي يطرحها توزيع الأعباء المتغيرة غير المباشرة على مستوى مختلف مراكز التحليل؛

• الصعوبة الثانية تتعلق بالتمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة من جهة، ثم التمييز بين الأعباء الثابتة غير المباشرة و الأعباء الثابتة المباشرة من جهة أخرى؛

5.6. الانتقادات الموجهة لطريقة التكلفة المباشرة

• الصعوبة الأولى التي تعترض استعمال هذه الطريقة هي التمييز بين الأعباء المباشرة و غير المباشرة من جهة، الأعباء الثابتة و المتغيرة من جهة أخرى؛

• إذا كانت الأعباء المباشرة لا تمثل الجزء الأهم من مجمل أعباء المؤسسة، فإن استعمال هذه الطريقة لا يعود بأية فائدة؛ - ولقد رأينا في ما سبق أن قيمة هذه الأعباء تراجعت، خاصة بفعل التطور التكنولوجي واللجوء إلى المقاوله من الباطن

6.3. الانتقادات الموجهة لطريقة التكلفة المعيارية

ويمكن تلخيصها في النقاط الآتية :

• إن الأدوات المحاسبية المتاحة حاليا تم وضعها في السنوات العشرينات، و كان الهدف منها التخطيط و الرقابة في

المؤسسات الكبرى، خاصة منها مؤسستي ديبون دنمورس Du pont de Nemours و جنرال موتورس

Général Motors. اننا نتميز ان بإنتاج واسع من المنتجات الموحدة النمط وبتكلفة متغيرة مباشرة من اليد العاملة والتي

كانت مرتفعة جدا آنذاك. بالتالي فإن الطرق المحاسبية منها طريقة التكاليف المعيارية كانت تستجيب لمتطلبات الأنماط

الإنتاجية و في نفس الوقت، كانت تعتبر بمثابة حل للمشاكل التي كانت تظهر والتي كانت تبدو واضحة ومعرفة حسب كل

هيئة من هيآت المؤسسة. إلا أن التغييرات التي طرأت على المؤسسة منذ ذلك الوقت والتغيرات التي مست محيط المؤسسة،

سواء الداخلي أو الخارجي، كان من الضروري أن يصطحبه

تغير في مضمون نظام المعلومات المحاسبي بصفة عامة و نظام معلومات المحاسبة التحليلية بصفة خاصة. فالطرق التي

اكتشفت في العشرينات أصبحت غير ملائمة.

- إن التمييز التقليدي بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة تلاشى بشكل كبير و حلت محلها الأعباء شبه المتغيرة، سواء

المتعلقة منها بالطاقة أو أجور الإطارات و حتى موظفي الإنتاج والإمداد. بالنسبة للأعباء المتغيرة فهي لا

تخص إلا المواد الأولية المستهلكة و اللوازم، أما بالنسبة للأعباء الثابتة التقليدية (الاهتلاكات و عمال الإدارة)، فبدأت تعرف

نوع من المرونة، إذ أن المؤسسات و بهدف تقليص التكاليف، أصبحت تفضل اللجوء للمقاوله

من الباطن، حتى تتمكن من الاحتفاظ بنوع من التناسبية ما بين مستوى النشاط و مبلغ الاستثمارات.

لم تعد طريقة التكاليف المعيارية نظام لرقابة التسيير، إذ أن 70 إلى 90% من النفقات الإجمالية، التي يتحملها المنتج

طوال دورة حياته (منذ الدراسات الابتدائية إلى غاية سحبه من السوق) يتم تحديدها في نهاية مرحلة التصور معنى هذا أن

كل المجهودات المبذولة في مراحل الإنتاج لا تسمح إلا بتحقيق أرباح هامشية مقارنة بالأرباح و التكاليف التي تسببا

مرحلة التصور (تصنيع و تنميط القطع، تبسيط و نمذجة هيكل المنتج).

-إلا أن الملاحظ، هو الانعدام شبه الكلي للرقابة على مستوى المرحلة القبلية المتعلقة بالدراسات من وجهة النظر

الاقتصادية. يمكن تقدير بالتقريب أن 10% من مجهود مراقبة التسيير مكرس لمرحلة التصور، 45% مكرس

لمرحلة الإنتاج و45% للمرحلة التجارية، مع أن أهمية الرهان الاقتصادي يتوزع حسب منطوق معاكس 80% (من التكاليف تحدد في مرحلة التصور، 10% في مرحلة الإنتاج و10% في المرحلة التجارية).

ومن هنا بدأ التفكير في طرق حديثة تهتم بمعالجة السلبات المختلفة ومن أهمها فكرة دورة حيات المنتج، وهذا ما سنتعرف عليه من خلال النقاط التالية

. المطلب الثالث: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة :

محاسبة الأنشطة أو (طريقة التكاليف على أساس الأنشطة) ABC تقنية لحساب وتحليل التكاليف ظهرت مؤخرا في الولايات المتحدة الأمريكية وترمي الى إضعاف الطريقة التقليدية الأقسام المتجانسة او مراكز التحليل التي فقدت أهميتها في سياق تطور أساليب الإنتاج... ويعود الفضل في نشر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة لأعمال I.CAM. وهذا من قبل الباحثين الأمريكيين انطلاقا من الهدف الأساسي الذي تميزت به هذه الطريقة وهو "أفضل معرفة لسعر التكلفة" (Cooper) (R p 79)

هذه التقنية الحديثة هي ما سنتعرض له في هذا المطلب من خلال العناصر الآتية:

1.1. تعريف طريقة التكاليف على أساس الأنشطة: تقوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات. وان المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة و بالتالي يجب نسب التكاليف المختلفة للمؤسسة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات على قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة (Charles H p367-366)

1.2. دوافع طريقة التكاليف على أساس الأنشطة : تتمثل في الآتي : (Idem, pp 366-367)

كفاءة نظام حساب التكاليف: النظام الفعال لحساب التكاليف يتجنب استخدام المعدلات لتحميل تكلفة الموارد لمسببات التكلفة. ما الذي يدفع المؤسسات لتحسين نظمهم؟
تنويع المنتجات: يطلب العملاء منتجات متخصصة ومن اجل التميز عن منافسيهم، المؤسسات تبيع منتجات لكثير تنوعا، الموارد المستهلكة في هذه المنتجات المتميزة لا يمكن أن تكون تقاس بنظام محاسبي الذي يقسم الأعباء غير المباشرة بطريقة بسيطة (ساذجة)، تعتمد على ساعات العمل.

تحسين التكاليف غير المباشرة: أدت التطورات التقنية إلى زيادة التكاليف غير المباشرة لتحديد التكاليف المباشرة (خاصة تكاليف اليد العاملة). أتمتة و استخدام الإعلام الآلي للمصانع أدى إلى تخفيض تكلفة اليد العاملة للمنتجات. من ناحية أخرى، تسيير التقنيات المعقدة وتنوع المنتجات يمتص موارد مهمة في تطورات تكنولوجيات المعلومة: إتقان الأنظمة المحاسبية يتطلب جمع وتحليل كتلة المعطيات، التطورات الإعلام الآلي خفضت تكاليف معالجة المعطيات، إذن كان من الأسهل تطبيق أنظمة محاسبية معقدة، أين تكون مراكز التكاليف متعددة ومعقدة.

1.3 المنافسة على الأسواق: أسواق أكثر تنافسية بتحسيس المسؤولين لاحتياج المعلومات الأكثر دقة حول التكاليف، بهدف توضيح سياستهم للمنتجات والأسعار.

ثلاثة مبادئ يجب أنتوجه تصميم نظام فعال لحساب التكاليف : (Idem, pp 368-369)

- الأعباء المباشرة: تصنيف جميع الأعباء المباشرة الممكنة، فهذا يحد من صعوبة معالجة الأعباء غير المباشرة.

- مراكز التحليل: زيادة عدد مراكز التحليل بطريقة متجانسة.

- وحدات العمل: اختيار أحسن وحدات عمل لمراكز التحليل، فوحدة العمل الجيدة تعكس العلاقة بينها وبين التكلفة بوضوح

كبير

4 تحديد بعض المفاهيم

النشاط: يعرف كمجموعة من المهام الأساسية تحقق من طرف شخص أو مجموعة، تسمح بإمداد un extrant انطلاقاً

من سلة موارد (مواد، طاقة، يد عامل...) (Thiery C p 269)

1.4 مسبب التكلفة: هو العامل المسبب (المؤدي) للتكلفة والذي يستخدم في تقدير التكلفة.

كما عرفه Horngren. C و آخر ونعلى انه: "أيعامل يؤثر في التكلفة، بمعنى أن التغيير في محرك التكلفة يسبب التغيير

في إجمالي التكلفة المرتبطة والمتعلقة بغرض التكلفة

. ويوضح الجدول الآتي أمثلة لمسببات التكلفة

الجدول رقم (9): أمثلة لمسببات التكلفة بوظائف الأعمال	
وظائف الاعمال	أمثلة لمسببات التكلفة
البحوث والتطوير	<ul style="list-style-type: none"> • عدد المشاريع • ساعات العمل بالمشروع • التعقد الفني للمشاريع
تصميم السلع او الخدمات او العمليات	<ul style="list-style-type: none"> • عدد المنتجات • عدد الاجزاء بالمنتج • عدد ساعات هندسة التصميم
الانتاج	<ul style="list-style-type: none"> • عدد الوحدات المنتجة • عدد دورات التشغيل • عدد اوامر التشغيل • تكاليف عمالة الانتاج المباشرة
التوزيع	<ul style="list-style-type: none"> • عدد المفردات الموزعة • عدد العملاء • وزن المفردات الموزعة
المصدر: تشارلز هورنجرن، ج فوستر، جورسريكانت داتار، تعريب احمد حامد حجاج، ج1، مرجع سابق، ص58. بتصرف.	

المسارنسمي مسارا مجموعة من الأنشطة التي تنتهي بهدف شامل إذاً بمخرجات مادية أو غير مادية شاملة (39-40 Lorino.p P)

5. خطوات تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة :

طريقة معالجة الأعباء غير المباشرة المصنفة سابقا في مراكز التحليل (مراكز عمل) الرئيسية و الثانوية تتركب من أربعة خطوات (Toufik .S p113-114)

أ- لكل منصب عمل يجب تجميع عدد من الأنشطة واضحة المعالم. عددها أو درجة التفصيل فيها تعتمد على مدى دقة و نوعية نظام المعلومات المبحوث. مجموعة الأعباء المرتبطة بنفس النشاط تكزن مصنفة في نفس النشاط؛

ب- الكل نشاط. يجب بحث عامل توضيحي لتغيرات تكلفته (قائد تكلفة أو مؤشر تكلفة) وحدة العمل يمكن أن تكون عامل تفسيري لتغيرات تكلفة مركز تحليل. لكن من الممكن أن لا تكون "وحدة قياس في مركز تحليل تساهم في تحميل تكلفة هذا مركز لمنتج"؛

ج- كل الأنشطة التي لديها نفس مسبب التكلفة مصنفة في نفس "التجميع مركز"؛

-||| تكلفة منتج نحصل عليه من تراكم قيمة الاستهلاكات الأعباء المباشرة بالإضافة إلى مسيبيات التكاليف الآتية من مراكز التجميع،الضرورية لإنتاج المنتج.

طريقة تكاليف الأنشطة تتميز و تختلف عن طريقة الأقسام المتجانسة.معالجة الأعباء المباشرة متماثلة في الطريقتين.في حين الأعباء غير المباشرة تمر بثلاثة مستويات قبل أن تحمل على تكاليف المنتجات:

- التحليل مركز

-النشاط

- التجميع مركز

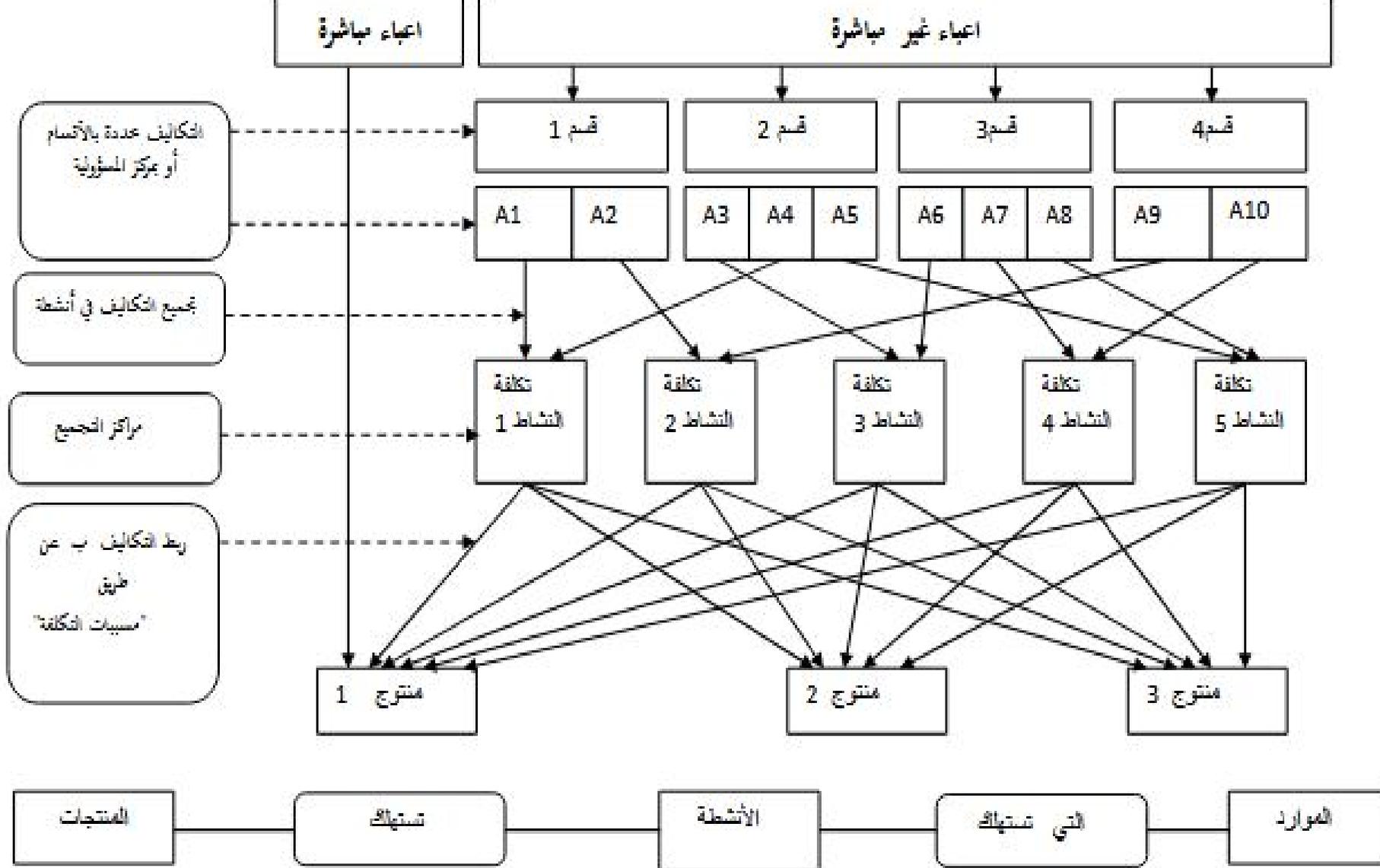
وهذا ما يوضحه الشكل الآتي:

خلاصة الفصل :

من خلال ما تم ذكره في الفصل الاول عرفنا علي مختلف مفاهيم و مراحل تطور المحاسبة التكاليف ومختلف أنواعها و تصنيفاتها مع شرح مختلف طرق المحاسبة التكاليف ، حيث أن محاسبة التكاليف تمثل أداة فعالة لمراقبة التسيير في المؤسسة والكشف عن مختلف الانحرافات وتحديد أسبابها وتبني الإجراءات المناسبة لتصحيحها من خلال قرارات واعية مناسبة وفي وقت الملائم

ومن هذا المنطلق فقد قمنا بعرض مختلف الطرق الموجودة في المحاسبة التكاليف لحساب التكاليف و سعر التكلفة و ابراز مساهمتها في مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، إضافة إلى إبراز عيوبها التي تنطوي عليها كل طريقة من طرق المذكورة ، وبهذا توصلنا إلى أن المحاسبة التكاليف أداة ضرورية في مراقبة و علاقتها بمختلف نشاطات داخل المؤسسة ، وعلى قدر كبير من الأهمية ، حيث تحظى المؤسسة بإمكانية التعرف على أسعار تكلفة منتجاتها والعمل علي التحكم والتقليل منها لتحقيق القدرة على المنافسة في السوق و تحقيق أعظم قدر ممكن من الربح الذي يمثل سبب وجود ونشاط المؤسسة .

مجموع الأعباء



الشكل رقم: () رسم توضيحي لخطوات تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات.

الفصل

الثاني: الإطار

النظري للتكلفة

المستهدفة

الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

تمهيد:

يشهد العالم في الوقت الحالي تطور في شتى المجالات وتنوع المنتجات ومواصفاتها، وتقديم خدمات مميزة للفوز بالحصّة السوقية، وامتدت المنافسة في الصناعات لتفترض على المؤسسة الارتقاء بتقديم خدمات ومنتجات عالية الجودة و بأقل تكلفة مع توفير متطلبات العملاء، حيث أصبحت أساليب حساب التكلفة التقليدية المستعملة حالياً في معظم المؤسسات وبالتالي يتعين البحث عن أسلوب تكاليف يمكنها التلائم ومواكبة التغيرات الحديثة، ومنها أسلوب التكلفة المستهدفة حيث يعتبر احد اهم وافضل نظم إدارة التكاليف المبتكرة، وذلك لأنه يفترض فيه العمل

على تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دون المساس بالجودة النوعية للمنتجات، كما يفترض فيه إرضاء العملاء بصفة مستمرة وتحقيق أعلى نسبة ممكنة من المبيعات والارباح.

وسنحاول في هذا الفصل تقديم موجز عن الإطار النظري للتكلفة المستهدفة في المباحث التالية :

البحث الأول: عموميات حول التكلفة المستهدفة؛

المبحث الثاني: إدارة التكلفة المستهدفة؛

المبحث الثالث: نظام التكاليف المستهدفة.

الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

المبحث الأول: عموميات حول التكلفة المستهدفة

يشهد القرن الحالي تحديات واسعة النطاق في إطار العولمة التي تفترض على المؤسسات الاقتصادية التحسين المستمر لجودة عملياتها ومنتجاتها وتخفيض تكاليفها، ذلك الأمر الذي يتطلب تبني تقنيات التكلفة والإدارة الحديثة. و لعل من أبرز تلك التقنيات التي أثبتت كفاءة وفاعلية في التطبيق لدى المؤسسات العالمية منها التكلفة المستهدفة

المطلب الأول: نشأة وتطور التكاليف المستهدفة والعوامل التي أدت إلى ظهورها

1- نشأة وتطور التكاليف المستهدفة

1- 1- النشأة

تعتبر التكاليف المستهدفة أداة جديدة في محاسبة التكاليف، فنتيجة للبيئة الصناعية المتقدمة والتسارع في تكنولوجيا المعلومات في جميع المجالات، فقد خضع مجال محاسبة التكاليف التطورات جذرية في السنوات الأخيرة، تواكب ما حصل من تطورات في البيئة الصناعية، بحيث لم يصبح مجالها قاصرا على تحديد تكلفة الإنتاج فقط، وإنما امتدت لتشمل العديد من التحليلات والأساليب الفنية اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الادارية سواء في مجال الانتاج أو التسويق وغيرها، وقد ترتب على ذلك التطور استخدام المزيد من المفاهيم والأساليب المستمدة من علوم القرارات والأساليب الكمية والمفاهيم السلوكية والتنظيمية واقتصاديات الأعمال، حيث أنه قد تم استحداث نظام التكلفة المستهدفة بعد أن واجهت نظم التكاليف التقليدية تحديات كبيرة خاصة في مجال المنافسة، فيرجع بداية ظهورها إلى عام 1960م، حيث وجد أن 80% من الصناعات الكبرى تتبع هذا الأسلوب بالفعل، وقد تم الاعتراف بها بشكل واسع كعامل مهم للوضعية التنافسية المتفوقة للمؤسسات اليابانية في سنوات الثمانينات، والتكاليف المستهدفة ما هي إلا تطوير لفكرة امريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة الذي ظهرت في مؤسسة (جنرال إلكتريك) بعد الحرب العالمية الثانية، بهدف إنتاج منتج في ظل وجود نقص في عناصر الانتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة، وقام الخبراء اليابانيون بتطوير هذه الفكرة وتحويلها إلى نظام فعال يهدف إلى انتاج منتج بكفاءة وفعالية مع خفض التكلفة وتخطيط الربحية يعرف بنظام التكاليف المستهدفة. (مجتبى ا ص 21-

(22)

وقد كانت اليابان من أوائل من استخدم أسلوب التكلفة المستهدفة إذ أن استخدام اليابانيون لأسلوب التكلفة المستهدفة كان من أحد عوامل تقدم الصناعات اليابانية، وقد استخدمت معظم المؤسسات اليابانية أسلوب التكلفة المستهدفة لما يحققه من مزايا في انتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفاعلية مع خفض تكلفة الإنتاج الى ادنى مستوى، واليوم أصبح هناك نسبة كبيرة من الصناعات التجميعية تستخدم هذا الأسلوب من صناعات السيارات، والالكترونيات، والادوات المنزلية وغيرها، وقد أثبتت الدراسات أن معظم الشركات اليابانية العملاقة وجميع شركات صناعة السيارات في اليابان تستخدم منهج التكاليف المستهدفة وعلى سبيل المثال : تويوتا، وهيونداي، وميتسوبيشي و نيسان وغيرها. بالرغم من استخدام اليابانيون أسلوب التكلفة المستهدفة باعتباره سلاحا استراتيجيا لإدارة التكاليف، إلا أن المديرين خارج اليابان لم يكن لديهم المعرفة الكافية التي تظهر لهم الأهمية

الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

الكبيرة لهذا الأسلوب، فقد كان الاعتقاد السائد لديهم أن أي مقال أو كتاب يحتوي على جملة نظام التكاليف، فإنه يناقش موضوع خاص بعمل الحاسبين وبالتالي فهو خارج اهتمامهم، بالرغم من أن أسلوب التكلفة المستهدفة هو أسلوب شامل للإدارة التكاليف والارباح. (علي. ع ص 22)

1- 2. تطور التكلفة المستهدف

ظهرت التكلفة المستهدفة في بداية الستينات عند مؤسسة « Toyota » اليابانية، وتطورت في بداية السبعينات في اليابان وقد تم تعميمها تدريجيا وبشكل مختلف من قطاع لآخر، وقد ذكر "katoy" و "boer.G"، و "chow.w" " أن التحقيق الذي تم في اليابان سنتي 1991-1992 أظهر أن التكلفة المستهدفة أصبحت المعيار الأساسي في اليابان في مل مؤسسات السيارات تقريبا من خلال عشرين سنة، كما أن 80% من مؤسسات قطاعات التجهيز، البناء الإلكتروني، الإلكترونيك، تطبيق التكلفة المستهدفة.

نشر أول مرجع حول إدارة التكلفة المستهدفة سنة 1977 من قبل "Tanaka" وبعدها ظهرت العديد من المنشورات حول الموضوع في مطلع التسعينات.

وكان "Hiromoto" أول من كتب حول التقنية بالإنجليزية سنة 1988، تبعه بعد ذلك "Sakura" سنة 1989، وبعدها صدرت الدراسة المقارنة بين المؤسسات اليابانية والأوروبية " yoshikaw,t,Innes.J" و "Mitchell" سنة 1989.

بعد ذلك وفي سنوات التسعينات ظهر عدد من المقالات التي تعرض تطبيق الطريقة اليابانية بتعمق أكثر وذلك بعرضها بشكل رئيسي لتطبيقات التكلفة المستهدفة في مؤسسات يابانية.

وقد أسست جمعية المحاسبة اليابانية لجنة خاصة بإدارة التكلفة المستهدفة (1992-1994).

وقد قام المجمع الدولي للمؤسسات والمستشارين (CAM-1) بتشكيل فريق عمل أوروبي يهتم بطريقة التكلفة المستهدفة، وكلفت الأستاذ "Hoivath" سنة 1993 ببحث بليوغرافي منظم في المجال (باليابانية، الإنجليزية، الألمانية، الفرنسية)، وقد انتشرت التكلفة المستهدفة بشكل فعلي في الكتابات الفرنسية بين سنة (1993-1995) بداية من مقالات " Deglair j-N" و " Duorest -L,Harvath" (1993) " (1995)، و "Lorino - P". (1994)

وفي النصف الثاني من سنوات التسعينات كانت التكلفة المستهدفة موضوعا لكتابين يعتبران من بين أهم المراجع لمراقبة التسيير هما : كتاب التكلفة المستهدفة :أقصى ما انتهى إليه العلم إلى استراتيجية إدارة التكلفة " Target costing: the next frontier in strategy cost managment" ل " Bell. J Ansari - (1996) والذي يأخذ بعين الاعتبار خبرات وطرق تفكير " CAM. T"

" . وكتاب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة " Target costing and value engineering" ل " Slagmulder. B & Copper. R" سنة (1997) اللذان سمحا بالإشارة إلى الطريقة من خلال سبع حالات بيانية مطبقة للتكلفة المستهدفة جمعها "Cooper". (اسالمي ي- ص 92-93)

1- 3 العوامل التي أدت إلى ظهور التكلفة المستهدفة

الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

هناك مجموعة عوامل ساهمت في ظهور التكلفة المستهدفة يمكن اجمالها بأربعة عوامل أساسية(ناجي ش ص 09-10)

1. البيئة التنافسية الشديدة والتحديات الداخلية والخارجية التي تواجه الوحدات الاقتصادية، بسبب التغيرات التي حدثت في العالم، وسهولة انتقال المنتجات من بلد إلى آخر، بالإضافة إلى ما قدمته خدمة الانترنت من تصفح والاطلاع على انواع المنتجات العالمية والشراء من خلال هذه الخدمة، بالإضافة إلى تعدد انواع المنتجات ذات المواصفات المتعددة والمناشئ العالمية المختلفة، مما أدى إلى ظهور عوامل فاعلة بالعملية الانتاجية متمثلة بسلسلة قيمة الزبون

2. القصور الواضح في نظام التكاليف التقليدي (traditionnel cost system)، وعدم استجابته لتحديات العصر والبيئة التنافسية الشديدة التي فرضتها التكنولوجيا المتناهية في الصغر (nanotechnology)، وتطور الاتصالات وتكنولوجيا الانتاج، أما أهم أوجه القصور فهي كالاتي:

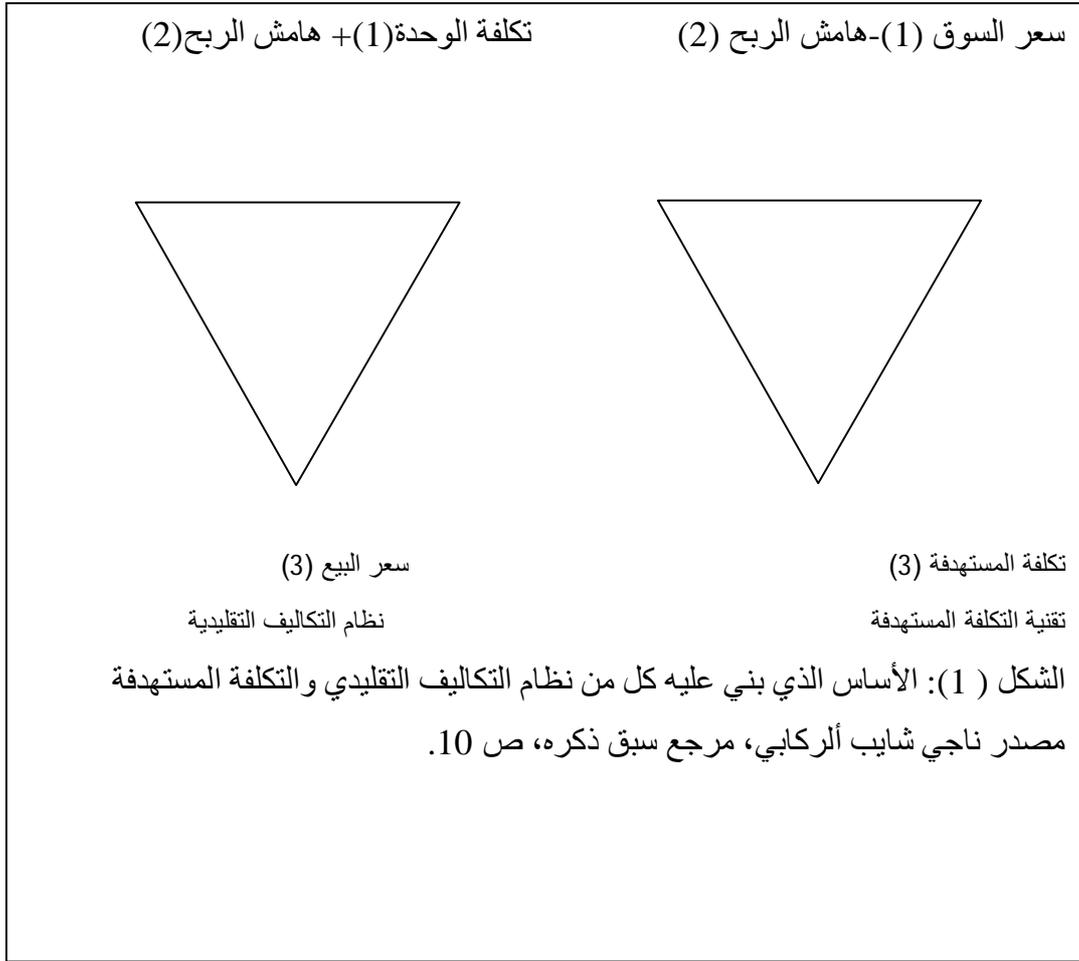
- إن نظام التكاليف التقليدي يركز على تكلفة المنتج باعتبار أن التكلفة هي التي تقود سعر البيع، إذ يضاف هامش ربح معين إلى التكلفة ليتحدد سعر البيع، في حين أن فلسفة أسلوب التكلفة المستهدفة تركز على أن سعر البيع هو الذي يقود التكاليف، وبالتالي تعتبر متطلبات الزبون شيء اساسي.

- عند اجراء تخفيض التكاليف وحدة المنتج فإن التركيز يكون على مرحلة الانتاج من دورة حيات المنتج، حيث تقليل الضياع والتلف بالعملية الصناعية، في حين أن التكلفة المستهدفة تنظر الى كل مراحل دورة حيات المنتج، وبالذات على مرحلة التصميم حيث التحكم مقدما بالتكاليف قبل بدئ الانتاج.

3. في نظم التكاليف التقليدي لا ينظر إلى سلسلة قيمة الزبون customer value، والمجهز في عملية الانتاج في حين تنظر التكلفة المستهدفة لذلك باهتمام باعتبارهما ضمن نظام القيمة system value، ويؤثر بشكل مباشر على الوضع التنافسي المؤسسة الاقتصادية .

4. هناك اختلاف جوهري بين نظام التكاليف التقليدي وتقنية التكلفة المستهدفة، وهذا الاختلاف يعود إلى الاختلاف في الأساس الذي بني عليه كل منهما، وبالتالي اختلاف في النتائج وفي الأسلوب. الشكل التالي يوضح نظرة كل منهما

الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة



يوضح الشكل السابق الأساس الذي بني عليه كل من نظام التكاليف التقليدي والتكلفة المستهدفة، حيث يعتمد نظام التكلف المستهدفة على سعر السوق المستهدف ناقص منه هامش الربح المستهدف، وهذا يعني إن سعر السوق يحدد أولاً ثم بعد ذلك يتم الوصول إلى التكلفة المستهدفة، أما بالنسبة لنظام التكاليف التقليدي فهو يعتمد التكلفة الوحدة زائد هامش الربح وهذه العملية تحسب بعد حدوث التكلفة للحصول على سعر البيع، من هنا نجد أن نظام التكلفة المستهدفة يحس التكلفة قبل حدوثها.

المطلب الثاني : تعريف التكلفة المستهدفة و أهدافها

1- 1 : تعريف التكلفة المستهدفة

هنالك العديد من التعريفات لأسلوب التكلفة المستهدفة حسب منظور كل كاتب , عرفت التكلفة المستهدفة على إنها الحد الأدنى للتكاليف المسموح بها التي يتم تحديدها قبل بداية الإنتاج وذلك لكل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج بناءً على متطلبات المستهلك.

الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

تعرف بأنها أسلوب محاسبي لإدارة الإيراح المستقبلية للشركة من خلال إدراج التكلفة المستهدفة صراحة في عملية تطوير المنتج

وعرفت بأنها احد الأساليب المرتبطة بتحديد أهداف التكاليف الخاصة بالمنتجات التي لها أسعار مبيعات تتحدد عن طريق الأسواق التنافسية ويبدأ التحليل مع سعر البيع المقرر (الهدف) الذي سيكون مقبولا ويتم طرح الربح المرغوب فيه للتوصل إلى التكلفة المستهدفة. (لطي ب، ص 560)

كما عرفها آخر على أن التكلفة المستهدفة هي أسلوب يساعد علي تخفيض التكاليف في مرحلة تطوير وتصميم المنتج من خلال التطوير الشامل للمنتج الجديد أو عن تغيير المنتج بالكامل أو عند إجراء تعديل جزئي للمنتج. وابتضا عرفت بأنها أسلوب من أساليب المحاسبة تستخدم لإدارة التكاليف الجارية باستخدام أدوات التحسين المختلفة والتحليل الوظيفي. (الدائم ع ص 470-471)

لقد وضع المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم تعريف للتكلفة المستهدفة بأنها أسلوب لتخطيط الأرباح ولإدارة التكلفة ويعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق الأسلوب. يستنتج الباحث من خلال التعريفات أعلاه أن أسلوب التكلفة المستهدفة هو:

1/ احد الأساليب المحاسبية لإدارة الإيراح عن طريق إدراج هذه التكاليف في عملية تطوير المنتج.

2/ أسلوب يعمل علي تحديد التكاليف الخاصة بالمنتجات في ظل أسعار الأسواق التنافسية.

3/ أسلوب يساعد المدير ين في إيجاد طرق لتخفيض تكاليف المنتج علي مدى دورة حياته وزيادة الربحية.

4/ أداة للرقابة والتخطيط الشامل ويركز علي المراحل التي يمر بها المنتج.

5 / أسلوب التكلفة المستهدفة أداة إستراتيجية تهدف إلي إمداد المنظمة بميزة التكلفة.

بناء علي الاستنتاج أعلاه يعرف الباحث التكلفة المستهدفة بأنها أسلوب احد أدوات الإدارة للرقابة علي التكاليف ويعمل علي تخفيض تكاليف الإنتاج في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج مع المحافظة علي مواصفات الجودة وغيرها من متطلبات العميل. وأيضا أنها تكلفة تقديرية في المدى الطويل للوحدة والتي تساعد المنظمة علي الحصول علي الدخل التشغيلي المستهدف عندما تباع بالسعر المستهدف.

يتضح للباحث من خلال مفهوم التكلفة المستهدفة بأنها احد أدوات إدارة التكلفة أو احتواء التكلفة التي تهدف إلي خفض بعض عناصر التكاليف واستبعاد عناصر أخرى في رحلة التشغيل الرئيسية وذلك بما يضمن تحقيق تحسين حقيقي في كفاءة الأداء خلال دورة حياة المنتج وأيضا بما يضمن تخطيط التكاليف والتحكم في حدوثها عبر دورة حياة المنتج لدعم التنافسية للمنظمة من حيث إرضاء المستهلك والحفاظ علي الحصة السوقية.

1- 2- 1- سعر البيع المستهدف:

يعد سعر البيع المستهدف الركن الأساسي الاول في هذا الأسلوب الذي بموجبه تحدد المؤسسة ما هو سعر البيع الذي يحدده السوق للمنتج و يتم ذلك من خلال ثلاث عوامل أساسية: (خالد م ص 223)

الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

1 الزبون: ينبغي أن يكون لدى المؤسسة القدرة على مدى فهم استعداد الزبائن على الدفع في ضوء الوضع التنافسي وقدرة المنتج على تلبية رغباته واحتياجاته.

2 المنافسة : معرفة قدرة المنافسة على طرح المنتجات البديلة وكيفان الزبائن يبحثون على المنتجات ذات الوظائف التي تتلاءم مع متطلباتهم وفي نفس الوقت الحصول على افضل الاسعار .

3 استراتيجية المؤسسة: أي أن تتصرف المؤسسة بكفاءة لتحقيق اهدافها للاحتفاظ بحصة سوقية مناسبة .

1-1-3- هامش ربح مستهدف:

يعرف على انه مقدار ذلك الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من منتج معين والذي يتم تحديده على اساس خطة الربح الطويل أو المتوسط الأجل التي تعكس التخطيط الاستراتيجي.

وهناك عاملين أساسيين يؤثران على الربح المستهدف مثل عاملي المستثمرين وإدارة المؤسسة.

1-1-4- التكلفة المسموح بها: |

يقصد بما أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج المنتج، تتجدد بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف كما تعد على أنها التكلفة وقد يحدث بعض التعديلات على التكلفة المسموح بها إلى أن تصل إلى التكلفة المستهدفة. يمكن التعبير عنها وفق العلاقة التالية ::

التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

حيث أن إشكالية التكلفة المستهدفة يمكن تلخيصها فيما يلي: (بلال ز ص ص 33-32)

$$cc = pv - pc$$

التكلفة المستهدفة

$$cc = cout cible$$

سعر البيع

$$pv = prix de vente$$

الربح المستهدف

$$pc = profit cible$$

أما D والذي يمثل الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدره فيحدد من خلال العلاقة :

$$D = ce - cc = ce - pv - pc$$

والذي يجب تقليصه إلى أدنى مستوى ممكن وذلك من خلال امتصاص الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدره.

الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

2-1: أهداف التكلفة المستهدفة

من أجل تمكين الإدارة الإدارية الأعمال أن تكون مربحة في سوق تنافسية للغاية، في الواقع فإن الهدف الرئيسي للتكاليف المستهدفة هو التخطيط المسبق للتكاليف، وتخفيض التكاليف حيث يتم التخطيط للتكاليف والتمكن من المنتج والأعمال في دورة تصميم وتطوير في وقت مبكر، وليس في المراحل الأخيرة من تطوير المنتجات والانتاج. (www.imanet.org/2022/03/26؛ p 5)

وهناك أهداف أخرى تتحقق من استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة تلخص في (مجدي و ص 172-173)

- العمل على تقديم منتج يلبي رغبات و متطلبات العملاء؛
- الرقابة على التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المستهدفة وتحديد الفجوة بينهما ومعرفة أسبابها والعمل على سد هذه الفجوة؛
- التغلب على المنافسين من خلال تخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة المطلوبة؛
- يرى Henri Dekker و Peter Smith بأن من أهداف التكلفة المستهدفة أيضا النظر بشكل واضح في قيمة وخصائص المنتج من قبل مصممي المنتجات، في عيون من السوق، والتمن الذي يجب على العملاء أن يستعدوا للدفعه. (حسام ع ص 15)

كما يمكن ابراز الأهداف التالية : (احمدي ز ص 10)

- تحسين الموقف التنافسي للشركة عن طريق توفير منافع الانتماء من قبل العاملين وسعيهم نحو تحقيق اهداف خفض التكلفة؛
- يركز أسلوب التكلفة المستهدفة على دراسة البيئة الخارجية للمؤسسة ورغبات واحتياجات العميل، ومواصفات وخصائص المنتج وامكانية وظروف المنافسين مما يمكن من تحديد الميزة التنافسية للمؤسسة؛
- ادارة تشكيلة المنتجات، كما يساعد في تحديد تكلفة المنتج المستهدفة، وهي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي والتي يتم مقارنة تكلفة المنتج بها.

المطلب الثالث: خصائص التكلفة المستهدفة

1-1 خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة. (العشماوي ب، ص 23)

تتمثل خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة في الآتي:

- التكلفة المحددة مقدماً في مرحلة تصميم وتطوير المنتج والتي يجب ألا تتعداها التكلفة الفعلية لهذا المنتج ، وبهذه الخاصية يجب أن تقوم المنظمة بتعديل هيكل المنتج وصولاً للتصميم الذي يكون في حدود التكلفة المستهدفة التي تصبح بمثابة معيار تكلفة يتم من خلاله تحديد مجالات انحرافات الأداء الفعلي كمدخل لإحداث خفض حقيقي في التكلفة وتحقيق تحسين وتطوير ملموس في المنتج.

الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

- 2 - أحد أدوات إدارة التكلفة التي تمارسها الإدارة بغرض رقابة وخفض التكلفة بشكل مستمر يهدف إلى إرضاء عملاء المنظمة ودعم قدرتها التنافسية وضمان بقاؤها ونموها واستمرارها في الأسواق.
- 3 - أحد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة Strategic Cost Management التي تمزج بين مدخل الإدارة الإستراتيجية ومدائل إدارة التكلفة والتي تعتمد على أدوات أخرى بخلاف التكلفة المستهدفة مثل تحليل الأنشطة وهندسة القيمة وتحليل القيمة وإدارة الجودة الشاملة بغرض خفض التكلفة كهدف استراتيجي وصولاً إلى التكاليف التنافسية التي يقبلها العملاء والتي تحقق القدرة التنافسية للمنظمة.
- 4 - النشاط الذي يهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج الجديد في مرحلة تخطيط وبحوث تطوير المنتج والذي يضمن تحقيق التكلفة التي تفي بمتطلبات عملاء المنظمة.
- 5 - النشاط الذي يهدف إلى خفض التكلفة للمنتجات القائمة والجديدة في كافة مراحل العمليات الإنتاجية بدءاً من تخطيط المنتج وانتهاء بخدمات ما بعد البيع.
- 6 - النشاط الذي يهدف إلى تخفيض دورة حياة المنتج الجديد وتأكيد جودته قبل وأثناء وبعد الإنتاج.
- 7 - النشاط الذي يهدف إلى ترشيد الإنفاق على دورة حياة المنتج بغرض تحقيق خفض حقيقي في عناصر التكاليف وأيضاً بغرض تحقيق أهداف التخطيط الاستراتيجي للمنتج.
- 8 - النشاط الذي يعتمد في تخطيط وتصميم وإنتاج المنتج على متغيرات البيئتين الداخلية والخارجية للمنظمة.
- 9 - تكاليف المنتج المسموح بها والتي تحقق معدل الربح المطلوب من بيع هذا المنتج في إطار متغيرات البيئة التنافسية بغرض تحسين الموقف التنافسي للمنظمة وتأكيد الجودة وخفض التكلفة.
- 10 - النظام القادر على تخطيط الأرباح وعلى إدارة التكلفة اعتماداً على أسعار البيع التنافسية وعلى توجهات العملاء وأيضاً على سلسلة القيمة الكلية بغرض تطوير المنتج في مراحله المبكرة.
- 11 - الأداة المستجدة في المحاسبة الإدارية والتي تركز على إدارة تكلفة أنشطة البحوث والتطوير في إطار حصر إمكانيات هندسة المنتج في حدود تكاليف الإنتاج المستهدفة التي تتحد بناء على الأسعار المتوقعة التي يقبلها السوق كما تتحد بناء على الربحية المخططة.
- 12 - النشاط الذي يهدف إلى خفض تكلفة دورة حياة المنتج مع المتأكد من الجودة والثقة والمتطلبات الأخرى للمستهلك بطريق اختبار الفرص المتاحة لتخفيض التكاليف في مرحلتي تصميم وتطوير المنتج.
- 13 - النشاط الذي يبدأ بالتركيز على تصميم الخصائص المرغوبة للمنتج والسعر المناسب للمنتج تمهيداً للتحكم في أنشطة المنظمة بالقدر الذي يساعد في الوصول إلى التكلفة المسموح بها التي تمكن المنظمة من تحقيق الأرباح الممكنة.
- 14 - الطريقة المحددة لتحديد التكلفة والتي في إطارها يتم إنتاج المنتج بجودة وأداء وظيفي مقبول للمستهلك وبربح مقبول للمنظمة.

الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

- 15 - النظام الذي يسعى إلى إنتاج المنتج بتكلفة مستهدفة تحقق ربح مستهدف من خلال بيعه بسعر يرتضيه المستهلك من خلال إجراء تعديلات متكررة على تصميم المنتج وصولاً إلى التصميم الذي يحقق الشروط السابقة ويتعاون جميع عناصر سلسلة القيمة وبمساعدة نموذج هندسة القيمة.
- 16 أسلوب تحديد التكلفة لهدف معين يكمن في إحداث خفض حقيقي في تكلفة مرحلة ما قبل الإنتاج أكثر من إحداثها في مرحلة ما بعد الإنتاج كمدخل تقليدي.
- 17 أسلوب للتحويل في خفض التكلفة من المصنع وخطوط الإنتاج إلى المعامل والمختبرات. يضيف الباحث الخصائص الآتية:

1 / أسلوب التكلفة المستهدفة مرن يتماشى مع استراتيجيات التكاليف الحديثة.

2 / يتلاءم أسلوب التكلفة المستهدفة في تطبيقه مع المنشآت الصناعية التي تقوم بإنتاج منتجات متنوعة ذات الإحجام الصغيرة والمتوسطة والتي تتصف بقصر دورة حياة المنتج.

3 / أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على رقابة التكاليف الإنتاجية

المبحث الثاني : إدارة التكلفة المستهدفة

تعتبر التكلفة المستهدفة من مداخل إدارة التكاليف الحديثة ولما له من فوائد ومزايا والذي يعتبر الهدف الرئيسي في تفوق اليابان وتربعها على عرش اقتصاد العالم. حيث يلعب هذا الأسلوب دوراً أساسية في تخفيض التكاليف ومن ثم زيادة الأرباح والقدرة والاستمرارية على المنافسة في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية في ظل بيئة التصنيع الحديثة. وسنحاول تغطية هذا المبحث من خلال العناصر التالية: التوجه الاستراتيجي لإدارة التكاليف، أدوات إدارة التكاليف، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف المبادئ الأساسية التي تقوم عليها.

المطلب الأول : التوجه الاستراتيجي للتكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف

الأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) أهمية كبيرة في إدارة التكاليف فهو يعتبر نظاماً شاملاً لتخطيط الأرباح وإدارة التكاليف قبل أن تقع وهو يمتد إلى ما هو أبعد من خفض التكاليف (CR)، فما يزيد عن 80% من الشركات اليابانية الرائدة يرجع نجاحها إلى استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

كما أن أسلوب التكلفة المستهدفة يقدم منهاجاً مختلفاً لتخطيط الأرباح وإدارة التكاليف، فهو يمثل منهاجاً متكاملًا للأركان الاستراتيجية الثلاث في الإدارة الاستراتيجية للتكلفة (SCM) Strategic cost management وهي الجودة، التكلفة، الوقت ويمكن بيان ذلك في النقاط الآتية : (اسالم م ص 143-145)

- الاسعار هي التي تقود إلى التكلفة، فالتكلفة المستهدفة يتم الحصول عليها من خلال طرح هامش الربح المستهدف من الاسعار التنافسية والتي تحددها ظروف السوق التنافسية، بينما هامش الربح المستهدف تحدده الاحتياجات والمتطلبات المالية للشركة للبقاء في المنافسة في مجال الصناعة.

الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

- أن أسلوب التكلفة المستهدفة يقود السوق market driven، وبالتالي تراعي متطلبات العملاء من حيث الجودة والتكلفة والوقت عند اتخاذ القرارات المختلفة سواء الاستراتيجية أو التشغيلية؛

- أن أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على مرحلة تصميم المنتج، وذلك يختلف عن المداخل التقليدية، التي تحقق خفض التكاليف عن طريق وفورات الحجم economies of scale، وخفض مظاهر الضياع والتلف، فهو أسلوب استراتيجي يتحكم في التكاليف خلال مرحلة تصميم المنتج وقبل حدوث التكاليف، على أساس أن معظم عناصر التكاليف تصبح تكاليف ملزمة ، في مرحلة التصميم، بينما تحدث اغلب عناصر التكاليف خلال مرحلة الانتاج، لذلك يكون التركيز على دراسة وتحليل تأثير تصميم المنتج على كل التكاليف من مرحلة البحوث والتطوير، وحتى مرحلة التخلص من المنتج، أي أن هذا الأسلوب يساعد على خفض التكاليف خلال كل مراحل دورة حياة المنتج ؛

- أن أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب مشاركة تخصصات وظيفية مختلفة، حيث يجب مشاركة تخصصات مرتبطة بالتصميم، التصنيع، الانتاج، الهندسة، المبيعات، التسويق، محاسبة التكاليف، خدمات ما بعد البيع، صيانة المنتج، هذا بخلاف الموردين، العملاء، الموزعين، وهذا يعني مشاركة كل الأطراف في سلسلة القيمة، وتبني مفهوم امتداد نطاق المؤسسة استراتيجيا .

- ومما تقدم يمكن القول أن التكلفة المستهدفة هو أسلوب له قاعدة معلوماتية التخطيط الارباح وادارة التكلفة معتمد على بيانات خارجية متعلقة بسعر البيع والعميل والمنافسين، ومعلومات داخلية متعلقة بتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق التكلفة المستهدفة، خلال المراحل المبكرة لدورة حياة المنتج والتعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية، كما أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر أسلوبا استراتيجيا بطبيعته، حيث أن موقع أسلوب التكلفة المستهدفة يكون في اطار التخطيط الاستراتيجي، وفي اطار دورة حياة تطوير المنتج.

المطلب الثاني : أدوات إدارة التكلفة المستهدفة

وتتمثل أدوات إدارة التكلفة المستهدفة في : (حسام ع ص 19-20)

1-1. جداول الوظائف وجداول التكلفة:

هي جداول تحتوي على معلومات عن الخصائص المادية وعن وظائف كل اجزاء ومكونات المنتج من جهة، وعن تكلفتها من جهة ثانية، وهو ما يساعد على تحقيق التكلفة المستهدفة بتحديد المكونات الاقل تكلفة (الربط بين الوظيفة، التكلفة، القيمة).

1-2. مصفوفة الوظائف الجودة:

هي مصفوفة تستخدم خلال مرحلة تصميم المنتج ومهمتها الربط بين المعلومات الناتجة عن التحليل الوظيفي للتكاليف، الذي يقوم على تحليل وهندسة القيمة، والغرض منه توضيح مدى مساهمة كل مكون او جزئ في تخفيض وظائف المنتج المحددة وفق رغبة العميل، وبين التحليل الوظيفي للجودة الذي يهدف إلى التعرف على خصائص المنتج التي يريدها العميل مع توضيح الاهمية النسبية لكل خاصية كما يراها العميل.

الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

3-1 . هندسة القيمة:

- عرف Redfem هندسة القيمة على انها: تحليل الجدوى الاقتصادية المكونات المنتج، أو بمعنى آخر التحليل الوظيفي العناصر المنتج مع الحفاظ على الأداء الوظيفي للمنتج وجودته وذلك بهدف تخفيض التكلفة، كما تعرف ايضا عرفها Elias على انها: الاستخدام الأمثل لبعض الأساليب الهندسية لتحديد مكونات وأجزاء المنتج أو الخدمة الوظيفية التي يؤديها كل جزئ مع تحديد القيمة لكل وظيفة في هذه الوظائف وإِجاز ذلك بأقل تكلفة.
- استخدمت هذه الطريقة لأول مرة من قبل lary miles في شركة جنرال الكترينك، وهي طريقة هدفها تركيز تصميم المنتجات فيها هو ضروري فقط ويلى متطلبات العملاء بهدف القضاء على كل تكلفة غير ضرورية تضخم من تكلفة التصميم والمنتجات، وذلك بتركيز الجهود على الوظائف الاساسية وعلى تحليل القيمة.
- وتستخدم هذه الاداة في محاولة تضيق الفجوة بين مستوى التكلفة الحالية ومستوى التكلفة المستهدفة، وذلك قبل الشروع في الانتاج ودون المساس بجودة المنتج أو مستوى ادائه الوظيفي، ويتم ذلك عمليا عبر سبع مراحل متتالية هي:
- تحديد التوجه: بحديد الأهداف ومجال البحث
 - الإعلام: بتجميع أكبر قدر ممكن من الافكار والمعلومات عن المنتج (بالتعاون بين مختلف الادارات) ومقابلتها recouperment وتلخيصها.
 - التحليل الوظيفي: بتحديد المنتج (تصميم اول تحدد فيه مواصفات وخصائص المكونات والاجزاء والوظائف المنظرة من كل جزئ يعدل حسب احتياجات العملاء).
 - الإبداع: بعرض كل الأفكار، الأساليب والطرق (بغض النظر عن جودتها) التي تؤدي إلى تحقيق وظائف المنتج.
 - تقييم الحلول: وذلك بإنجاز دراسة نقدية للأفكار والطرق المقترحة من حيث إمكانية التطبيق المساهمة اضافتها إلى قيمة المنتج وتخفيض التكلفة.
 - إتخاذ القرار: حيث يتم إختيار افضل الحلول المطروحة (بعد إمكانية تعديلها وتطويرها) وتحديد الموازنة .
 - متابعة الانجاز: وفي هذه الاداة بالذات تظهر أهمية تعريف المجلس الاستشاري الدولي المتقدم (CAMI)، حيث يفيد التحليل الوظيفي التشابكي في تحديد الجوانب المالية، الهندسية، الانتاجية والتسويق وتأثير جانب منها على بقية الجوانب الاخرى.

الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

1- 4. تحليل سلسلة القيمة:

تمت صياغة أول تعريف لسلاسل القيمة سنة 1988م، حيث عرفت على انها: إعادة تجميع المنشأة إلى انشطتها الملائمة استراتيجيا بالطريق التي تؤدي إلى فهم سلوك التكاليف والمصادر الكامنة للتمييز .

وعرفت ايضا على انها أسلوب يساعد المنشأة في التعرف على المصادر الممكنة لكسب مزايا تنافسية في صناعة معينة، حتى يمكن امداد العميل بالقيمة والمنفعة المطلوبتين، مما يساعد على تقوية المركز التنافسي للمؤسسة .

إذا فتحليل سلسلة القيمة يهدف الى :

- تقييم مساهمة الأنشطة الداخلية في تحقيق القيمة النهائية التي تولدها المؤسسة؛

- تقييم نقاط القوة ونقاط الضعف بتحليل العمليات داخل المؤسسة؛ - تحديد مجموعة الأنشطة التي يمكن أن تكون مصدرا حاليا او محتملا لمزايا تنافسية؛

- تقييم البعد التنافسي للمؤسسة؛

- توفير امكانية اكبر لتحسين ربحية المؤسسة بتحليل العلاقات مع الموردين، العلاقات مع العملاء، العلاقات

الداخلية بين خلايا القيمة، العلاقات بين سلاسل القيمة إذا كانت المؤسسة تتكون من اكثر من سلسلة قيمة.

إن تحليل سلسلة القيمة يمتد على طول دورة حيات المنتج، أخذا بعين الاعتبار مجموع الأنشطة المستخدمة فيه، ومدى مساهمة كل نشاط في خلق القيمة الكلية للمنتج تمهيدا لاستبعاد كل نشاط لا يضيف إلى تلك القيمة، ومن الأسئلة التي يعتمد عليها في الحكم على نشاط القيمة نذكر:

- هل العميل مستعد للدفع مقابل استمرار هذا النشاط؟

- بحذف النشاط، هل سيلاحظ العميل ذلك؟

- بحذف النشاط او العملية، فهل سيؤثر ذلك على قدرة المخرجات على تلبية إحتياجات العميل؟

1- 5. التحليل التفكيكي tear-down analysis:

ويعني مقارنة أداء المؤسسة بمعايير الأداء الخارجية بحثا عن افضل الطرق لجعله قريبا او افضل منه، ويقوم على محاولات فهم هيكل تكلفة المنتج لدى المنافسين، طريقة تصميمه، مكوناته، مستوى ادائه الوظيفي وطرق انتاجه، ثم محاولة تسين ما امكن من تلك العناصر .

المطلب الثالث: دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف والمبادئ التي تقوم عليها

وتطوير المنتجات وهذا اعتمادا على مجموعة من يلعب أسلوب التكلفة المستهدفة دورا كبيرا في تخفيض التكاليف المبادئ الأساسية سنتطرق اليها كما يلي:

1- 1 : دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف

الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

يؤكد العديد من الباحثين على أهمية التكاليف باعتبارها ركيزة أساسية لتحقيق مزايا تنافسية، وأساساً قويا للبقاء واستمرار الشركات في ظل بيئة تتصف بالتغير والتطور السريع وظروف المنافسة الشديدة، كما وأصبحت رغبات المستهلك في السلع المطلوبة كثيرة ومتعددة، من بينها الجودة وتعدد الخصائص والسعر المنخفض، وأن تحقيق السعر المنخفض يتطلب تخفيض التكاليف من منظور المستهلك. يعد تخفيض التكاليف من أهم الأهداف التي يسعى أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحقيقها، وذلك مع عدم الإخلال بمواصفات المنتج والإبقاء على مستوى الجودة المطلوبة من قبل العميل، ويتم تخفيض التكلفة والوصول بها إلى التكلفة المستهدفة من خلال المراحل الأربع التالية: (مجدي و ص 173-174)

1-2 مرحلة تخطيط المنتج وتصميمه:

إذ يتم في هذه الخطوة تحديد التكلفة الخاصة بالمنتج المصمم وفقا لاحتياجات وتفضيلات العميل، إذ تتركز جهود المحاسب الإداري في مراجعة تقديرات تكلفة تصميم المنتج الجديد، لمقارنتها مع دراسات السوق وبيانات التكلفة المستهدفة، وتحديد مدى الجدوى من إنتاج المنتج الجديد، كما يتم في هذه المرحلة العمل على أن تتساوى التكلفة المستهدفة مع التكلفة الفعلية للمنتج، مع المحافظة على مواصفات وجود المنتج.

1-3 مرحلة تحليل التكاليف :

إذ يتم تحليل التكلفة بدراسة مكونات تكلفة المنتج، ومحاولة إيجاد وسائل التخفيضها في المنتج دون التأثير على جودة أداء المنتج لوظائفه، وتتمثل بتحليل تكلفة كل جزء من أجزاء المنتج ومن ثم العمل على تخفيض تكلفته إلى أقصى حد ممكن، والوصول بها إلى التكلفة المستهدفة، وان عملية تحليل التكاليف تتضمن الأنشطة التالية :

إعداد قائمة بأجزاء ووظائف المنتج.

إعداد التحليل الوظيفي للتكاليف.

تحليل الأهمية النسبية للتكاليف .

إيجاد العلاقة بين خصائص ومواصفات ووظائف المنتج.

1-4 مرحلة تطبيق هندسة القيمة (تحليل القيمة):

يتم في هذه الخطوة تحليل وظائف مكونات المنتج المختلفة، وذلك بهدف انجاز هذه الوظائف عبر دورة حياة المنتج بأقل تكلفة ممكنة، ودون المساس بجودة المنتج وأدائه، من خلال استخدام أسلوب هندسة القيمة كأداة من أدوات التحسين المستمر للمنتج عبر استخدام أساليب كمية خلال مرحلة التصميم والتصنيع للمنتجات، والذي يتم عبر تحليل أنشطة وتكاليف المنشأة إلى أنشطة وتكاليف تضيف قيمة وأنشطة وتكاليف لا تضيف قيمة، ومن ثم العمل على المحافظة على الأنشطة المضيئة للقيمة ومعالجة الأنشطة غير المضيئة للقيمة، إما بالاستغناء عنها أو تحويلها إلى أنشطة مضيئة للقيمة، والذي يمكن في النهاية من الوصول إلى التكلفة المقدره النهائية ضمن أسلوب التكلفة المستهدفة، ويعتبر أيضا أسلوب هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة مكملان لبعضهما، فبينما يسمح أسلوب هندسة القيمة بتحديد مكان خفض التكلفة، يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تحقيقي آلية خفض التكلفة لضمان تحقيق الربحية على المدى الطويل للمنشأة.

الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

1-5 مرحلة الإنتاج (القرار النهائي):

بناء على التكلفة المقدرة المستهدفة، يتاح للإدارة اتخاذ القرار النهائي بالمضي قدماً نحو الإنتاج، والذي يحتاج إلى الجهد الجماعي المشترك من فرق العمل المختلفة داخل المنشأة، وذلك لتمكين المنشأة من تحقيق التكلفة المستهدفة المرتقبة .

2 : المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة

تتوقف تقنية التكلفة المستهدفة على مجموعة من المبادئ الأساسية نذكر منها: (علاء ج ص 210-211)

1-2 . السعر يحدد التكلفة :

يقوم نظام التكلفة المستهدفة بتحديد معيار التكلفة او من خلال طرح هامش الربح المطلوب تحقيقه من السعر التنافسي للمنتج في السوق، وتلخص هذه العملية او هذا المبدأ في المعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = السعر التنافسي للمنتج في السوق - الربح المستهدف

وعادة ما يخضع السعر التنافسي لظروف المنافسة في السوق وشروط العرض والطلب وغيرها من العوامل المتحكمة في السوق، أما الربح المستهدف فيتم تحديده من خلال المتطلبات المالية للمنشأة وظروف القطاع الصناعي الذي تعمل المنشأة في نطاقه.

ويستنتج من ذلك أن العناصر المتحكمة في تحديد الحد الأقصى للتكلفة تقع خارج نطاق المصنع، بل خارج نطاق المؤسسة في أسلوب التكلفة المستهدفة، وذلك على العكس من النظام التقليدي للمعايير التي تعتمد أساساً على عناصر الإنتاج التي داخل حدودها..

ويتكون مبدأ السعر بتحديد الكلفة من مبدئين فرعيين مهمين هما:

- لا يتم تحديد خطط المنتجات واريابها بناءاً على الاسعار التنافسية السائدة في السوق، ويتم مواجهة وتحليل هذه

الخطط بصورة متكررة بينما يتم توفير المواد لانتاج المنتجات التي تحقق هوامش ربحية دائمة، ويمكن الاعتماد عليها.

- لا يتم ترشيد التكاليف المستهدفة بالتحليلات والمعلومات التنافسية النشطة، ويتم الاعتماد على تحليل وفهم الاسباب

والدوافع المحددة للأسعار التنافسية في الاسواق والتغيرات فيها لمواجهة التهديدات التنافسية.

2-2 . التركيز على العميل:

أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت التي تأخذ بعين الاعتبار

في قرارات المنتج والعمليات في نفس الوقت، توجد تحاليل التكلفة يجب أن تكون قيمة اي خاصة أو وظيفة يؤديها المنتج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها. (راضية ع ص 43)

2-3 . التركيز على تصميم المنتج focus on product design :

تعد هندسة التصميم العنصر الرئيسي في التكلفة المستهدفة، اذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن انتاجه في حدود التكلفة المستهدفة. (نظام محمد ص 176)

الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

2-4 . استخدام فريق العمل:

يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على استخدام فريق العمل لكل من منتج والتشغيل، ويتكون فريق العمل من اعضاء ذو خبرات وتخصصات و وظائف مختلفة، فيتكون فريق العمل من مهندس تصميم و مهندسي تصنيع وممثل عن كل من وظائف الانتاج والمبيعات والتسويق والمشتريات والمحاسبة والخدمات وخدمات ما بعد البيع، كما يضم فريق العمل ايضا ممثلين من خارج المنشأة مثل عضو عن الموردين واخر عن العملاء والموزعين وتجار الجملة والتجزئة والمواد المستخدمة وشركات الشحن والنقل، ويعتبر هذا الفريق متعدد الوظائف والاختصاصات مسؤول عن كافة الجوانب المتعلقة بالمنتج ابتداء من كونه فكرة إلى المراحل المختلفة لتصميم والانتاج والاستهلاك و عادة الاستخدام، أو بمعنى آخر مسؤول عن كافة مراحل دورة حياة المنتج بمعناها الواسع، ويتعامل هذا الفريق مع مراحل ما بعد الانتاج، وكافة المشاكل المتوقعة خلالها، تجزئ من مرحلتي التصميم والإنتاج، وعلى ذلك يمكن مراعات المشاكل المتعلقة بالشحن والمشاكل البيئية عند تصميم المنتج ومحاولة تجنبها كأساس لتخفيض التكلفة الكلية للمنتج أثناء الإنتاج وما بعد الإنتاج، يساعد فرق العمل ذات الأعضاء المتعددة الوظائف والخبرات لتقليل الوقت اللازم لتقديم المنتج إلى الأسواق والمستنفذ في عمليات التصميم وتعديلاتها وهندسة الإنتاج وتعديلاتها، ولا يمكن اغفال العلاقة بين تقليل وقت التقديم للسوق وتخفيض التكاليف وزيادة الجودة حيث أن المشكل قد تم إكتشافها وتجنبها، أو تم حلها مبكرا في المراحل الأولى من دورة تنمية وابتكارات المنتج، وتخلص من ذلك أن فريق العمل ليس مجرد شلخاص متعددين المواهب والقدرات تساهموا بقدراتهم فقط، وإنما يعتبر اعضاء مسؤولين عن المنتج بصورة كاملة وشاملة وفي كافة مراحل دورة حياته. (علاء ج ص 19)

2-5 . دورة حياة المنتج :

ينبغي أن يتجه المحللون عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج، سواء تكاليف التوزيع أو الشراء أو التشغيل أو الصيانة وصولا إلى التكلفة المستهدفة (حسني ع ص 303)

2-6 . توجيه سلسلة القيمة:

في بعض الأحيان قد تزيد التكلفة المخطط لها عن التكلفة المستهدفة، وهنا يتم بذل جهود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخطط لها (الأم م ص 33)

الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

. المبحث الثالث: نظام التكاليف المستهدفة

تعتبر التكلفة المستهدفة أحد انظمة التكاليف الحديثة حيث أنها تعتبر برنامجا كاملا في تخفيض التكاليف لأنها تستخدم في بداية مرحلة حياة المنتج، سنطرق في هذا المبحث إلى العناصر التالية : خطوات تصميم النظام للتكاليف المستهدفة وأيضا سنلوه تحديد الاختلافات بين نظام التكلفة المستهدفة والانظمة التقليدية لتخفيض التكاليف وا إعفاء تقييم لهذا النظام.

المطلب الاول: الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة والعوامل المؤثرة فيه

1: الخطوات المتبعة في تصميم النظام (10 احمدي ز ص 26)

يبدأ تصميم نظام التكاليف المستهدفة بالاهتمام بالوضع الداخلي للمؤسسة، وتمر عملية التصميم عبر عدة مراحل

1-1- اعادة توجيه الثقافات والعادات Re-orient culture and attitudes :

هي الخطوة الاولى والاكثر تحديا حيث يتم فيها إعادة توجيه التفكير نحو التسعير المبني على السوق وا إعطاء الاولوية لاحتياجات العميل، بدلا من الاعتماد فقط على المتطلبات التقنية كأساس لتطوير المنتجات.

1-2- تحديد السعر المستهدف بناء على السوق Establish a market driven target price :

يتم تحديد سعر مستهدف بناء على عوامل مرتبطة بالسوق مثل: حصة المؤسسة السوقية من إجمالي السوق، إستراتيجية إختراق السوق والأعمال، المنافسة ومدى تأثير السعر بها، فإن كانت المؤسسة تستجيب لطلب الشراء مقابل سعر معروض من قبل المشتري، فإن السعر المستهدف سيكون مبني على السعر المعروض مع الأخذ بعين الإعتبار قدرة العميل على الدفع وتحليل للحالة التنافسية.

1-3 - تحديد التكلفة المستهدفة Determine the target cost :

يتم استخدام ورقة عمل لحساب التكلفة المستهدفة، حيث يتم طرح هامش الربح المعياري واحتياجات الضمان وأي مخصصات لا يمكن السيطرة عليها أو مراقبتها، بالإضافة إلى أي تكاليف تطوير غير متكررة الحدوث، يتم طرح كل ما سبق من السعر المستهدف فتحصل الشركة على قيمة التكلفة المستهدفة.

1-4 - الموازنة بين التكلفة المستهدفة والمتطلبات Balance target cost with requirements :

قبل الانتهاء من تحديد التكلفة المستهدفة يجب أخذ متطلبات المنتج بعين الاعتبار، خاصة وأن أكبر فرصة للسيطرة على تكاليف المنتج تكون من خلال الإعداد السليم للمتطلبات والمواصفات، وللقيام بذلك يجب الانتباه جيدا لما يحتاجه العميل وا استخدام التحليل المشترك لفهم القيمة التي لا يضعها العملاء لأي اضافات في المنتج بالإضافة إلى استخدام تقنيات تساعد في المفاضلة بين المتطلبات المختلفة للمنتج في حدود التكلفة المستهدفة .

الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

5-1 - 5 - تخطيط عملية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتأسيس عمل جماعي في المنظمة (Establish a target

:costing process and a team-based organization)

التطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يلزم تخطيط عملية واضحة ومحددة جيدا، بحيث يتم دمج الأنشطة والمهام معا. كما يجب اخذ التكاليف المستهدفة بعين الاعتبار في وقت مبكر إستباقي عند القيام بالتخطيط، علاوة على ذلك يلزم وجود منظمة قائمة على العمل الجماعي بحيث يتم دمج التخصصات الأساسية مثل التسويق، الهندسة، التصنيع، الشراء، المالية، بحيث تكون المسؤوليات اللازمة لعدم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة معرفة بوضوح.

1-5-1 - تبادل الأفكار وتحليل البدائل Brainstorm and analyze alternatives:

ثاني أهم فرصة لتخفيض التكاليف تكون عبر النظر في افكار متعددة وتصاميم مختلفة للمنتج ولعمليات التصنيع والدعم في كل مرحلة من مراحل دورة تطوير المنتج، وهذه الفرصة يمكن تحقيقها عندما يتم اخذ بدائل مبدعة بعين الاعتبار مقرونة بتحليل منظم واساليب لاتخاذ القرارات.

1-5-2 - انشاء نماذج التكلفة المنتج بحيث تدعم اتخاذ القرارات

Establish product cost models to support decision-making :

تعتبر نماذج تكلفة المنتج وجداول التكاليف أدوات لتقييم الاثار المترتبة على كل بديل من البدائل المختلفة الخاصة بأفكار وتصميم المنتج، وتعتمد هذه النماذج خلال مرحلة التطوير المبكرة على تقديرات بارومتريه أو تقنيات مماثلة، وعندما يصبح المنتج والعملية أكثر وضوحا يتم بناء هذه النماذج باستخدام الهندسة الصناعية او اساليب تقدير اخرى كما يمكن استخدام ورقة عمل خاصة بالتكلفة المستهدفة للإلمام بعناصر تكلفة المنتج المختلفة، ومقارنة البدائل، وتتبع التغيرات في التقديرات المتعلقة بالتكلفة المستهدفة خلال مرحلة التطوير .

1-5-3 - استخدام ادوات لتخفيض التكلفة Use Tools to Reduce costs:

استخدام ادوات ومنهجيات تتعلق بالتصميم من اجل التصنيع والتجميع والتصميم من اجل الفحص والاختبار بالإضافة إلى تحليل للقيمة او التحليل الوظيفي، ويجب أن تحتوي هذه المنهجيات على الارشادات، وقواعد بيانات وتدريب، وإجراءات وادوات تحليلية داعمة.

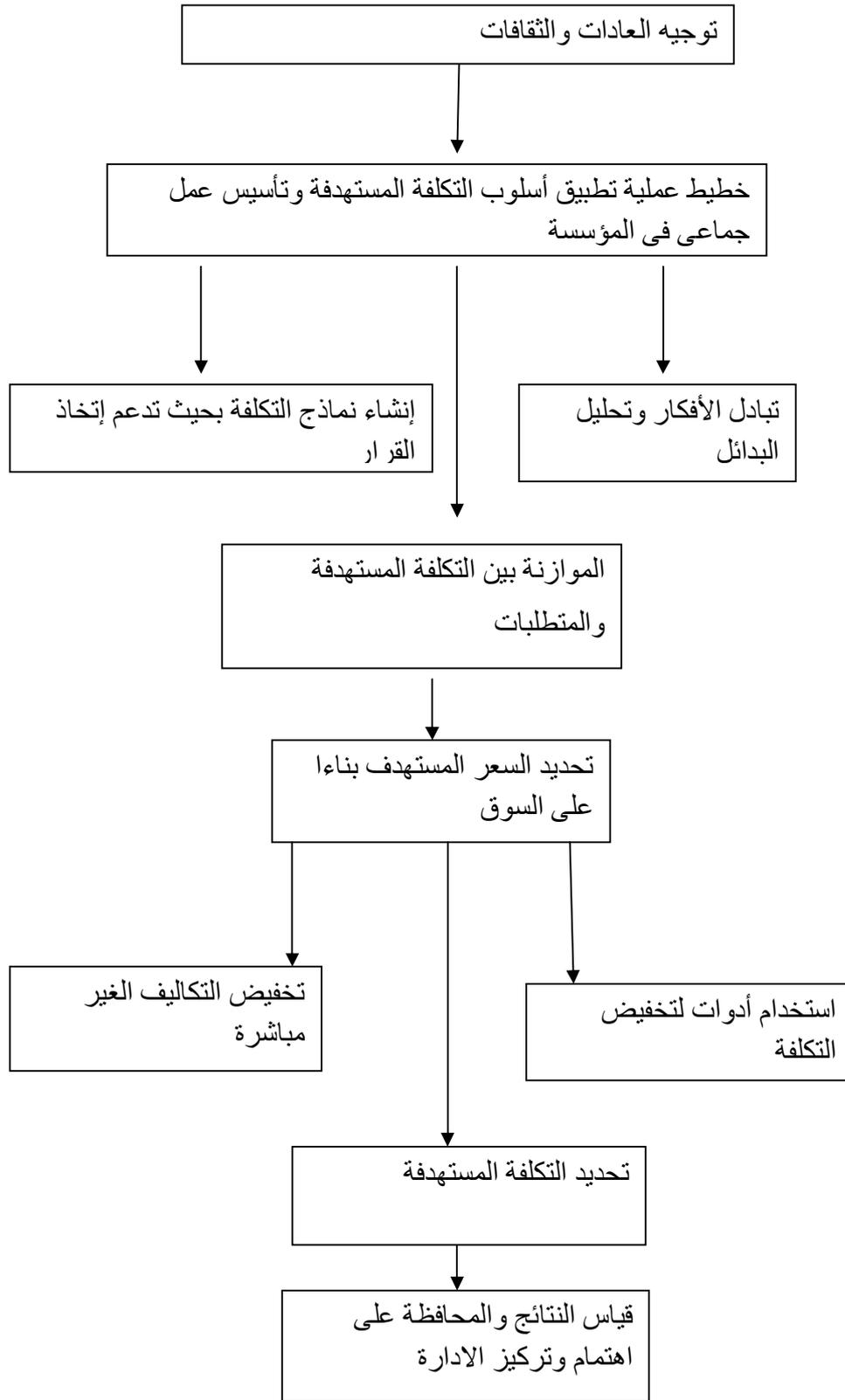
1-5-4 - تخفيض التكاليف الغير مباشرة Reduce indirect cost application:

غالبا ما تشكل التكاليف الغير مباشرة ما نسبته 30-50% من تكاليف المنتج، ولذلك على المؤسسة دراسة هذا الجزء المهم من التكاليف واعادة هندسة العمليات الادارية غير المباشرة وتخفيض اي تكاليف لا تضيف قيمة.

الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

1-6 قياس النتائج والمحافظة على اهتمام وتركيز الإدارة - Measure results and maintain management focus:

يجب مقارنة التكاليف المقدرة الحالية بالتكلفة المستهدفة خلال مرحلة التطوير، كما تحتاج الإدارة التركيز انتباهها من أجل الوصول إلى التكلفة المستهدفة وتقييم مدى أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة بالنسبة للمنظمة. والشكل التالي يبين الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكاليف المستهدف



الشكل(2): خطوات تصميم نظام التكاليف المستهدفة

المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على عدة مراجع، (آلاء مصطفى خليل، مرجع سبق ذكره، ص 31)، (علي عدنان أبو عودة، مرجع سبق ذكره، ص 36).

الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

يتم تصميم نظام التكاليف المستهدفة في بداية الأمر بتوجيه العادات والثقافات أي إعطاء الأولوية لاحتياجات العميل بدلا من الاعتماد على للمتطلبات التقنية لتطوير المنتج، كما يتم تأسيس عمل جماعي في المؤسسة حيث يتم فيه تبادل الأفكار وإنشاء نماذج للتكلفة تدعم إتخاذ القرار، كما يتم الموازنة بين التكلفة المستهدفة والمتطلبات لتحديد

السعر المستهدف بالاعتماد على أدوات لتخفيض التكلفة، ثم بعد ذلك يأتي تخفيض التكاليف الغير مباشرة وتحديد التكلفة المستهدفة وقياس النتائج والمحافظة على اهتمام وتركيز الإدارة .

تحقيق الكلفة المستهدفة باستخدام تقليل التكلفة

بإتمام المرحلة الأولى من مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة تمكنهم من معرفة التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة وكذلك معرفة فحوة التكاليف بين تكلفة التصميم المبدئي (التكلفة الجارية) والتكلفة المسموح بها، وبالتالي مقدار الخفض الممكن في التكاليف . (سعيد، 2015، صفحة 26)

وعند هذه النقطة يأتي دور أدوات تحجيم التكلفة وهي "مجموعة من الأساليب أو الإجراءات يتم استخدامها للقضاء على الفجوة بين التكاليف أي بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المبدئية لتصميم المنتج (التكلفة الجارية) ومن ثم تحقيق غرض خفض التكلفة الممكن، وهناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف، ومن أشهر هذه الأدوات ما يلي : (أبا، س، ص (11)

- هندسة القيمة؛

الهندسة المتزامنة؛

- جداول التكلفة؛

- تحليل التكلفة الوظيفي؛

نظم دعم التكلفة المستهدفة.

6-1-1- هندسة القيمة:

ويعرف أسلوب هندسة القيمة على أنه "التقويم المنظم لكافة جوانب وأنشطة البحوث والتطوير، وتصميم المنتجات والعمليات، والإنتاج والتسويق، والتوزيع وخدمة العملاء بهدف تخفيض التكاليف مع تحقيق واستيفاء احتياجات العملاء". (انبيه، ع، ص 22) تعد هندسة القيمة أحد الجهود المنظمة لتحليل وظائف السلع والخدمات بهدف إيجاد طرق لتحقيق هذه الوظائف عند التكاليف المستهدفة، وتساعد هندسة القيمة على إدارة التكلفة وإدارة الأداء الوظيفي للخدمة أو المنتج بالتناوب ليس بعرض التخفيض المطلق للتكلفة ولكن بهدف الوصول بها إلى المستوى المستهدف. (عودة، علي، ص 33)

ويعتبر أسلوب هندسة القيمة من أشهر الأساليب لتحقيق التكلفة المستهدفة، "حيث كان أول ظهور له أثناء الحرب العالمية الثانية حيث كان هناك نقص في وجود بعض المواد الخام فحاول مهندسي التصميم إنتاج المنتجات بالاعتماد على مصادر

الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

بديلة للمواد والأجزاء الغير المتاحة، ثم تم تطوير هذه الفكرة من جانب اليابانيين لاستخدامها محاولة في تخفيض تكاليف الإنتاج عن طريق جراء بعض التغييرات الاساسية على المنتج دون إلحاق نضار بوظائف أو خصائص المنتج". ويهدف أسلوب هندسة القيمة إلى التعرف على الأجزاء والأنشطة التي تضيف قيمة، والتي لا تضيف قيمة حتى يتم حذفها لأجل تخفيض التكلفة مع المحافظة على الجودة، بمعنى آخر أن أسلوب هندسة القيمة معني بالحصول على نفس الوظائف ونفس درجات الأمان ونفس الاستخدام، ولكن بتكلفة أقل منخفضة. ويتم تنفيذ أسلوب هندسة القيمة عن طريق: (فلاح، م، ص 289)

- تحديد الأهداف التي تكمن في عملية التحسين والتطوير ؛
 - جمع معلومات المنتج عن طريق التعاون بين إدارة التكاليف وفريق العمل الهندسي؛
 - إعداد التصميم الهندسي للمنتج وفق الاحتياجات ورغبات العملاء؛
 - تقديم الأساليب والعمليات التي تحقق الوظائف الرئيسة للمنتج وفقا لاحتياجات العملاء. تقييم ما تم تقديمه من أفكار وأساليب وعمليات والتحقق من مدى إمكانية تطبيقها ومساهمتها في تخفيض التكلفة وتحسين جودة المنتج
 - تطوير الأفكار والعمليات التي قدمت مع المحافظة على الأداء الوظيفي للمنتج وتقديم قائمة؛
 - توضح الأجزاء الأساسية للمنتج وتكلفة كل جزء منها؛
 - مرحلة تقديم خطة هندسة القيمة؛
 - مرحلة تطبيق خطة هندسة القيمة مع متابعة وتقييم النتائج التي يتم التوصل إليها، ويكون ذلك بعد موافقة الإدارة، ويكون التطبيق وفق الخطة التي تم وضعها
- 1-6-2 - الهندسة المتزامنة :

تعتبر وسيلة لخفض زمن تطوير المنتج أو الخدمة من خلال أداء الأعمال الخاصة بالتخطيط والتطوير والتصميم التفصيلي للمنتجات أو الخدمات الجديدة في وقت واحد ما يترتب عليه وفورات زمنية، بالإضافة إلى الوفورات في التكاليف المرتبطة بها، مما يساعد في الوصول إلى التكلفة المستهدفة

1-6-3- جداول التكلفة

حيث تعد تلك الجداول من المصادر المهمة للمعلومات عند عايد التكلفة المستهدفة، فهي توفر المعلومات عن أثر استخدام المواد الإنتاجية المختلفة وطرق التقبوع البديلة وتصميم المنتجات البديلة على التكلفة من خلال تحليل التكاليف الخاصة بكل بديل وتوفير قاعدة معلومات عن تكاليف، كما تساند جداول جهود خفض التكلفة خلال دورة حياة المنتج وبصفة خاصة مرحلة ما قبل الإنتاج.

1-6-4 - تحليل التكلفة الوظيفي:

الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

ويتم استخدام التحليل الوظيفي في حالة توفرت معلومات عن تكاليف كل وظيفة من وظائف الخدمة أو المنتج، وتقسيم الوظائف إلى مجموعات رئيسية وثنائية حتى يتم عمل تعديل عليها إما بضمها مع بعضها أو حذفها إذا كان تغير مهمة وذلك بهدف تخفيض التكلفة . (ابوعودة، 2010، صفحة 35)

1-6-5- نظم دعم التكلفة المستهدفة:

ساعد وجود التكنولوجيا المتقدمة للمعلومات على توفير العديد من أنظمة المعلومات، والتي لها اثر مهم في تسهيل عملية تحديد التكلفة المستهدفة ولعلى من أهمها :

-النظم المساعدة في حساب الأسعار المستهدفة. (زانة، ب ، ص 76)

-النظم المساعدة في حساب الأرباح المستهدفة؛

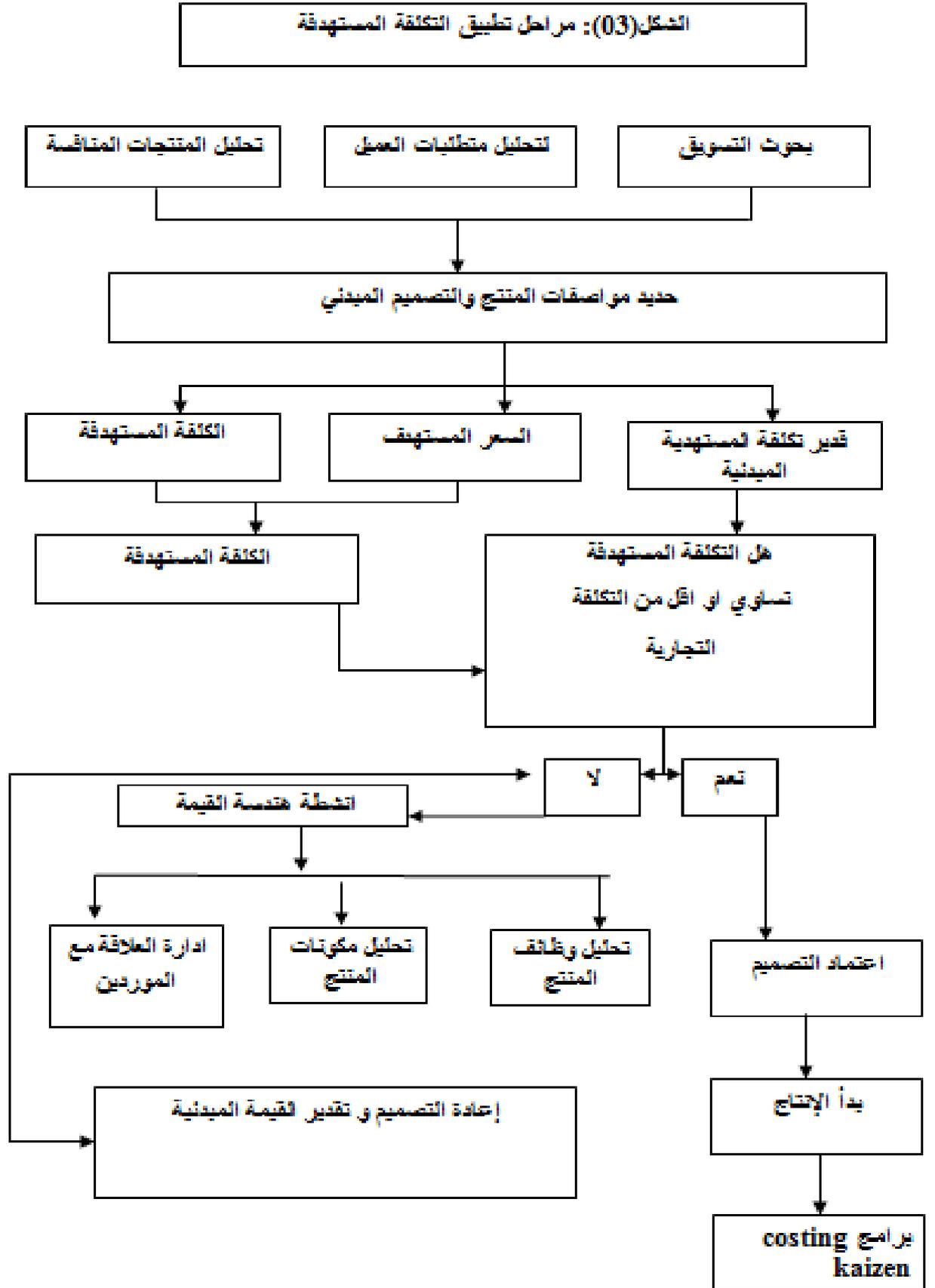
-النظم المساعدة في البحوث والتطوير .

2- المرحلة الثالثة: تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التطوير والتحسين المستمر

يعتبر تطبيق هذا المدخل أو ما يعرف بمدخل التكلفة المطورة في غاية الأهمية وذلك من أجل المحافظة على الربحية خاصة في ظل ضغوط المنافسة المتزايدة، أو إذا كانت تخطط لتخفيض التكاليف في المستقبل، ولا يعنى الوصول إلى التكلفة المستهدفة نهاية الأمور وإنما يعنى بداية مرحلة جديدة من مراحل البحث المستمر عن مواطن التكلفة كلما أمكن ذلك.

وأهم ما يميز التكلفة المطورة خاصية الاستمرارية في التحسين ومهما كانت التحفيضات محدودة فإنها تعطى بمرور الوقت نتائج مهمة إيجابية، حيث يهدف هذا المدخل إلى تخفيض التكاليف في مرحلة الإنتاج أو تقديم خدمة , أما منهج التكلفة المستهدفة يتم تطبيقه في مرحلة التصميم والتطوير، ووفق هذا المدخل تكون التحسينات عن طريق تطوير وتحسين أداء الآلات التقليل نسبة العطل أو التوقف في تقديم الخدمة، كما يتم زيادة تدريب العمالة وتأهيلهم لأن هذا المدخل يركز على العملية وليس على المنتج.

الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة



الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

المطلب الثاني : العوامل المؤثرة في نظام التكلفة المستهدفة

خاصة بالمنتج وعوامل على ترجع العوامل المؤثرة في نظام التكلفة المستهدفة إلى عوامل خاصة بالسوق وأخرى مستوى المركبات، وسنتناولها فيما يلي : (اسامي ي ص 118-122)

1. العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى السوق:

يمكن اجمال هذه العوامل في عنصرين اساسيين هما كثافة المنافسة وطبيعة العميل:

1-1-1 - كثافة المنافسة:

تؤثر كثافة المنافسة على مقدار الاهمية التي توليه المؤسسة للمعروضات المنافسة للتكلفة المستهدفة، كما تؤثر كذلك على تحديد قيمة الحد الأدنى والحد الأعلى للعناصر الثلاثة التي تشكل مثلث البقاء والتمثلة في السعر، الجودة الوظيفة التي لها دور جوهري في تحديد نجاح المؤسسة، فكلما زادت كثافة المنافسة كلما كانت منطقة بقاء المنتجات اكثر ضيقا ويصبح للمؤسسة بديل سوى أن تكون رائدة في التكلفة.

1-1-2 طبيعة العميل :

يتأثر استعمال التكلفة المستهدفة ببعض خصائص العميل مثل درجة وعيه، تغير متطلباته أو ذوقه ودرجة إدراكه لمتطلباته المستقبلية المتعلقة بالمنتج، وقد أكدت الأبحاث أن هذه الخصائص تحدد المكاسب التي تجنيها المؤسسة من إستعمالها للتكلفة المستهدفة لأنها تبحث في إتساع مناطق البقاء، معدل تغير موقعها وسهولة توقعه.

1-2. العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج

يتمثل العاملان المؤثران في التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج في استراتيجية المنتج وخصائصه، حيث يساعد هذان العاملان على تحديد طبيعة وحجم المعلومات التي يتم جمعها، وتتكون من ما يلي :

1-2-1 إستراتيجية المنتج:

تعتبر استراتيجية المنتج التي تتبعها المؤسسة المحدد الأساسي لمقدار المجهود المبذول في التمايز الأفقي والعمودي، تكرار تحديد التصميم ودرجة التجديد، وتعد هذه العوامل مهمة لأنها تساعد على تحديد المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة.

1-2-2- خصائص المنتج:

تشمل خصائص المنتج المؤثرة على التكلفة المستهدفة ثلاث خصائص اساسية تتمثل في تعقيد المنتج وضخامة الاستثمارات التسببية والمدة اللازمة لتطوير المنتج

الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

1-2-3. العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات:

يتمثل أحد أهم مخرجات أسلوب التكلفة المستهدفة في التكلفة المستهدفة للمركبات، والتي تمثل الاسعار التي ترغب المؤسسة في دفعها مقابل المركبات التي يتم الحصول عليها من اطراف خارجية، وتتأثر هذه التكلفة المستهدفة للمركبات بالاستراتيجية التي تتبعها المؤسسة مع مورديها والتي تلخصها الثلاثة التالية :

1-2-3-1- درجة التكامل الافقي:

المؤسسة المتكاملة افقيا تشتري نسبة كبيرة من المطلوبات اللازمة لإنتاج منتجاتها من مصادر خارجية، فكلما زاد اعتماد المؤسسات على الموردين الخارجيين، كلما زادت أهمية تسيير الموردين، وبذلك أهمية التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات وذلك لأن التكلفة المستهدفة يمكن أن تطبق على كل مركبة من المركبات المتحصل عليها، من مصادر خارجية لإلحاح ضغط على الموردين، حيث أن هؤلاء لا يمنون فقط نسبة كبيرة من منتجات المؤسسة، وإنما هم مسؤولون كذلك على جزئ كبير من التصميم.

1-2-3-2- القوة إتجاه اغلبية الموردين:

إذا كانت المؤسسة تتمتع بقوة كافية تمكنها من فرض سعر شراء المركبات على أغلبية مورديها، يكون لتطبيق التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات المشتريات مكاسب كبيرة، والعكس كذلك.

1-2-3-3- طبيعة علاقة الموردين :

كلما كانت علاقة الموردين أكثر تعاونا كلما كان أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل عام وعلى مستوى المركبات بشكل خاص أكثر مردودية، إذ أن قدرة أي مؤسستين على جمع إبداعهما في التصميم لإيجاد طرق ممتازة لتخفيض التكاليف تكمن في قوة التعاون بينهما.

1-2-3-4- الفلسفة الضمنية للتكلفة المستهدفة:

يمكن أن يبدو أن فكرة التكلفة المستهدفة سهلة الفهم والتطبيق إلا أن ذلك لا يجب أن يؤدي إلى إفتراض أن تطبيق الطريقة سيؤدي حتما إلى النتائج المرغوبة، لأن سر نجاح هذه الطريقة يكمن في تبني فلسفتها أن التكلفة المستهدفة عبارة عن تركيب لعدة تقنيات أساسية في كل المؤسسة.

2- الإختلاف بين التكلفة المستهدفة والمداخل التقليدية لإدارة التكلفة

هناك إختلافات عميقة بين التكلفة المستهدفة Target costing والمداخل التقليدية لإدارة التكلفة، ومن أبرز هذه الاختلافات مايلي: (حيدر ع ص 145).

1 - أنه بدلا من أن يصمم المنتج ومن ثم تحدد تكلفته، فإن التكلفة المستهدفة توضع أولا وبعد ذلك يصمم المنتج لكي يحقق التكلفة المستهدفة .

2. وجود بعض الاختلافات البارزة في طريقة القيام بحوث السوق

الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

- فبحوث السوق بموجب التكلفة المستهدفة ليست حدث منفرد كما هي في العادة في الأسلوب التقليدي، فعند الحصول في مرحلة مبكرة من حياة المنتج على معلومات تخص الزبون وتفضيلاته عن طريق عملية بحوث السوق، فإنها فضلا عن ذلك تجمع هذه المعلومات باستمرار عن طريق عملية التكلفة المستهدفة.
- ينفق الكثير من الوقت في مرحلة تحديد خصائص المنتج وتصميمه لتخفيض تغيرات التصميم في أثناء عملية التصنيع لأن هذه التغيرات تكلف كثيرا.
- تستعمل التكلفة المستهدفة في دورة حياة كاملة Total life cycle يجعلها هدفا رئيسيا لتقليل كلفة إمتلاك المنتج طول مدة الإستفادة منه، لذلك لا تؤخذ كلف مثل سعر الشراء المبدئي بنظر الاعتبار فحسب، بل تكاليف التشغيل، الصيانة، والتخلص من المنتج أيضا.

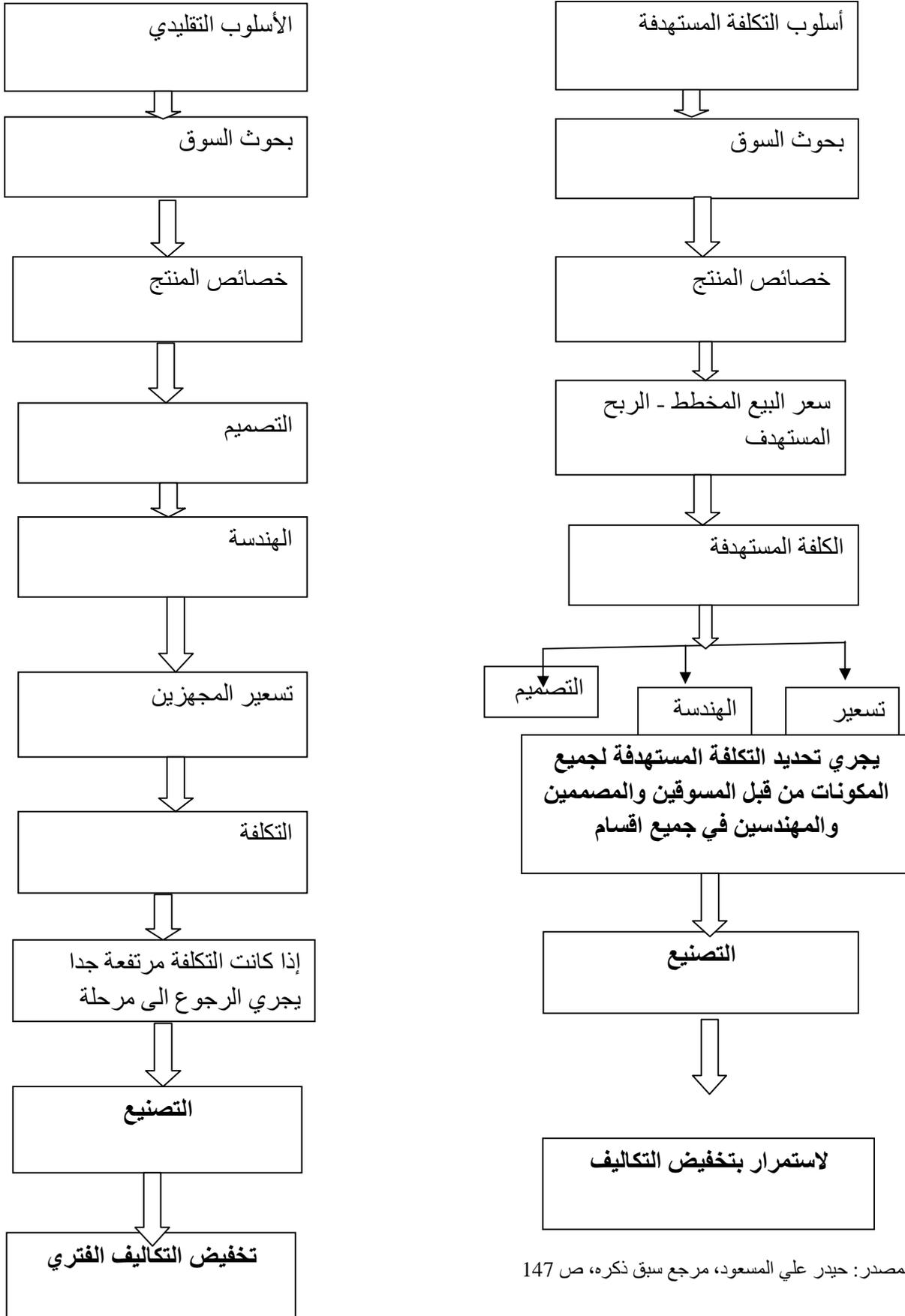
3. في كافة انحاء تنفيذ التكلفة المستهدفة تشكل فرق الوظائف المتقاطعة Cross functional teams من افراد يمثلون كامل سلسلة القيمة (في كل من داخل وخارج المنظمة) لقيادة هذه العملية، فمثلا من الشائع أن يتكون الفريق من أشخاص من داخل المنشأة كالمصممين المهندسين ومشغلي العمليات والمحاسبين الإداريين والمسوقين، فيما يمثل سلسلة القيمة من خارج المنشأة المجهزين والزبائن والموزعين ومستعملي النفايات.

4. يلعب المجهزين دورا حاسما في وضع التكلفة المستهدفة موضع التنفيذ، فإذا كانت تكلفة مكون معين تحتاج إلى تخفيض، تقوم المنشأة بالطلب من تجهيزها إيجاد طريقة لتخفيض هذه التكاليف، فقد تقدم الشركة خطط تشجيعية ومحفزة للمجهزين الذين يقدمون أفكارا من شأنها تحقيق تخفيضات كبيرة في التكاليف، لذا لجأت بعض المؤسسات إلى إستعمال أسلوب يعرف بإدارة سلسلة التجهيز .

الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

والشكل الآتي يلخص هذه الاختلافات:

الشكل (4): الفرق بين الأسلوب التقليدي وأسلوب التكاليف المستهدفة لإدارة التكاليف



الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

بالنسبة للشكل الموضح أعلاه يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أكثر تعمقا من الأساليب الأخرى التقليدية، حيث أن أسلوب التكلفة المستهدفة يتم تحديد التكلفة في البداية ثم يتم تصميم المنتج بطريقة تساعد على التوصل إلى التكلفة المستهدفة، أما الأساليب الأخرى التقليدية يتم فيها تصميم المنتج من ثم يتم حساب التكاليف، من هنا يمكن القول أن أسلوب التكلفة المستهدفة يختلف تماما على الأساليب التقليدية في حساب التكاليف.

المطلب الثالث: تقييم نظام التكلفة المستهدفة

إن بلوغ الغاية من إقامة أي مشروع يستدعي بالضرورة اعتماد مهمة معينة من خلال عنصرين يتمثلان فيما يلي:

1- : مزايا

نظام التكلفة المستهدفة يتوفر نظام التكلفة المستهدفة على مجموعة من المزايا نذكر منها: (ياد س ص 62-63)

- هي اداة مهمة للتحكم في تعزيز وعي الادارة بالتكاليف وبالتالي التركيز على الهامش الربحي مما يقوي الوضع التنافسي؛

- التكلفة المستهدفة تزود الادارة بأساليب وطرق تحليلية لتطوير المنتجات الجديدة، بحيث تدعم تكاليفها الاهداف الاستراتيجية للمؤسسة، كالحصة السوقية والارباح؛

- تكاليف المنتجات الجديدة باستخدام هذا الأسلوب تحدد من خلالها وجهة نظر الزبائن، حيث تراعي متطلباتهم للجودة والتكلفة معا، والتي تشمل وظائف المنتج وتكاليف الملكية وطريقة التسليم؛

- يمكن أسلوب التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والاداء، ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وطراف اخرى خارجية مثل الموردين وحتى العملاء؛

- أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من وفورات التكاليف عن طريق ادارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمؤسسة، وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء، بحيث يتم انتاج المنتج بأفضل توليفة ممكنة من الانشطة؛

- عمليات التكلفة المستهدفة تدار من قبل فريق عمل يمثلون عدة أقسام في المؤسسة، يتعاونون في اتخاذ القرارات اللازمة، مما يقود إلى الحد من فجوة المعلومات ما بين الأقسام المختلفة مما يجعلها أكثر استجابة لمتطلبات إنتاج العمل؛

- يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث انه لا يمكن تبنيه الا من خلال تعاون الفرق والمجموعات من مختلف المستويات التنظيمية. (ياد سليم ص 62-63)

الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

2: عيوب نظام التكلفة المستهدفة

على الرغم من أهمية التكلفة المستهدفة والمزايا التي يمكن تحقيقها من وراء تطبيقها إلا أن لها نقاط ضعف يمكن أن ندرج بعضها منها فيما يلي : (نوبلي ن ص 122)

- تتمثل اهم نقطة ضعف النظام التكلفة المستهدفة في فرضه لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل.
- مجدت الكثير من مؤلفات النجاح الذي حققته التكلفة المستهدفة، إلا أنه واستنادا الأبحاث يابانية مازال يلاحظ لحد الان نشوء مشاكل من استعمالها. وهنا يمكن طرح سؤال بسيط هو: لماذا بقي أداء بعض المؤسسات اقل من أداء مؤسسات اخرى تنتمي إلى نفس المجال الصناعي على الرغم من تطبيق كل منها لنظام التكلفة المستهدفة؟ ويمكن أن يفسر ذلك بأن التكلفة المستهدفة لوحدها لا يمكنها توفير استراتيجية طويلة المدى اللازمة لنجاح المؤسسة فعلى الرغم من أن المؤلفات كانت واضحة في طرحها للأسلوب الا أن البلوغ العملي للهدف المقصود يمكن أن يكون بعيدا. (راضية ع ص 60-61)
- عند نقطة معينة، تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة ترتبط ايجابيا بدرجة تعقيده و سلبيا بدقة القياس، فكلما أصبح النظام أكثر تعقيدا ومتضمنا المتغيرات وقياسات أكثر ، كلما أصبح أكثر صعوبة للفهم.
- يكون ربط التكلفة المستهدفة بالأرباح العادية معقولا عندما تكون المؤسسة تحقق أرباحا قريبة من المستويات العادية، لكن في حالة بعدها عن الأرباح العادية بالأخص عند تحقيقها سلسلة من الخسائر فإن قيام التكلفة المستهدفة على اساس الارباح العادية يمكن أن يؤدي الى اهداف غير قابلة للتحقيق. وفي هذه الحالة غالبا ما ترحب الإدارة العليا بأي طريقة عقلانية لتخفيض التكلفة.

- عندما يكون النظام مفهوما، متكاملا وفعالا ومتعلقا بأهداف طويلة الأجل لتخفيض التكلفة، تصبح السرية قيда أساسيا، حيث أن بعض المنافسين على استعداد لدفع أي ثمن مقابل الحصول على تطوير التكلفة المستهدفة للفترة القادمة لأهم منتج
- يتمثل أحد أهم مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين والذي يعتبر نقطة بداية لحساب التكلفة المستهدفة .

الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

- يعتمد على تحديد السعر المستهدف (سعر تنبؤ) لتحديد التكلفة المستهدفة وهذا أمر في غاية الصعوبة خاصة عند تحديد مستقبلي لتحديد منتج جديد. (طاوش ق ص 263)
- تحديد السعر المستقبلي مبني على اساس منافسين وأسلوب تكنولوجي معين ومع مرور الوقت يمكن دخول منافسين جدد وظهور اساليب تكنولوجية جديدة. (طاوش ق ص 263)

الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

خلاصة الفصل:

التكلفة المستهدفة عبارة عن نظام يهدف بصفة أساسية إلى تخفيض التكاليف وتطوير الإنتاج، ويقوم في سبيل تحقيق ذلك بتناول العملية الانتاجية بصفة متكاملة من داخل المشروع وخارجه، حيث إتضح لنا من خلال هذا العرض أن الأساليب التقليدية لا يمكن للمؤسسة الإعتماد عليها في اعطاء نتائج دقيقة، لذا ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة كأسلوب بديل يهدف لتخفيض التكاليف بصفة أساسية، على عكس أنواع التكاليف الأخرى التقليدية التي لاتضع سعر مستهدف يجعلها تنافس به باقي المؤسسات التي تضمن من خلال هذا التنافس البقاء في السوق، وتبين لنا أيضا أن أسلوب التكلفة المستهدفة يوفر أداة مهمة للإدارة الاستراتيجية، ويتم الوصول إلى ذلك من خلال جداول الوظائف وجداول التكلفة، هندسة القيمة، تحليل سلسلة القيمة والتحليل التكيكي.

وفي الأخير يمكن القول أن التكلفة المستهدفة عبارة عن نظام الإدارة التكاليف يعمل بشكل كبير على تخفيض التكلفة خلال دراسة المنتج من مرحلة تطويره وتصميمه إلى غاية عملية الإنتاج وما بعد الإنتاج، وهي إحدى الأساليب التي يعتمد عليها بشكل قوي وواضح في إدارة التكلفة.

تمهيد:

بعد تعرضنا في الجانب النظري لجوانب إشكالية بحثنا من جهة وفعالية هذا الأسلوب من جهة أخرى، قمنا بتحديد الأساسيات المتعلقة بإدارة التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية والتي من شأنها أن تخفض تكاليف المنتجات بالمؤسسة، لكن مع هذا يبقى الأثر مجرد أفكار نظرية لا بد من التحقق منها ميدانيا، وبغية تحقيق هذا الهدف إرتئينا إلى إسقاط معارف الفصل الأول (النظري) على المؤسسة، وهي المركب الصناعي لإنتاج الزجاج المواد لكاشطة سعيدة ونظرا لطبيعة الموضوع سنتناول ما توصلنا إليه في الدراسة النظرية في شكل دراسة حالة، حيث نسعى من خلاله للحصول على البيانات اللازمة من المؤسسة لدراسة حالة المؤسسة. وقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي كالتالي:

- المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة إنتاج الزجاج المواد الكاشطة سعيدة

- المبحث الثاني: دراسة و تحليل تكاليف مؤسسة إنتاج الزجاج المواد الكاشطة سعيدة

المبحث الثالث: امكانية لتطبيق التكلفة المستهدفة في مؤسسة إنتاج الزجاج المواد الكاشطة سعيدة

المبحث الأول: نظرة شاملة حول المؤسسة

من أجل الوقوف أكثر على ما تم عرضه في الجزء النظري كمنطلق لدراستنا هذه والتي توخينا من خلالها الإجابة على إشكالية بحثنا، ارتأينا أن نقوم بدراسة ميدانية بمؤسسة صناعة المواد الكاشطة ENAVA بسعيدة كعينة من المؤسسات الوطنية عمومية كانت أو خاصة، لاعتقادنا أن جميعها تشترك في حد أدنى من المشاكل لا سيما المتعلقة منها بمقدرتها على المنافسة في ظل محيط اقل ما يقال عنه انه لا يرحم من يفقد هذه المقدره، إلى جانب أهمية المؤسسة محل الدراسة ومكانتها في النسيج الاقتصادي فإنها قد تحصلت على شهادة الأيزو 9001 إصدار 2000 مما يساعدنا في الإجابة على إشكالية بحثنا

المطلب الأول: تقديم العام للمؤسسة

قبل أن نخوض في تحليل واقع الجودة وآليات الجودة الشاملة بالمؤسسة الصناعة المواد الكاشطة يجدر بنا أن نتطرق من خلال هذا المطالب إلى تقديم العام للمؤسسة، وذلك من خلال التعرف على المؤسسة وكذلك توضيح هياكل التنظيمية للمؤسسة وإبراز مكنتها الاقتصادية.

1: التعرف بالمؤسسة

يحاول هذا الفرع توضيح أو كشف الغموض عن مؤسسة الموارد الكاشطة بسعيدة وذلك من خلال توضيح تاريخ المؤسسة وتعريفها.

1-1-1 تاريخ المؤسسة

وفي هذا البند سوف نركز على تاريخ المؤسسة، وذلك في عنصرين هامين حيث العنصر الأول سيتناول لمحة تاريخية حول المؤسسة بصفة عامة أما العنصر الثاني يتطرق إلى نشأة المؤسسة

1- لمحة تاريخية حول المؤسسة تأسست شركة المواد الكاشطة بموجب المرسوم رقم: 418/82 الصادر بتاريخ 09/12/1982 وقد فتحت أبوابها سنة 1983 تحت اسم الشركة الوطنية للزجاج و مواد الكاشطة.

"ENAVA" (Enterprise National des Verres et Abrasifs)

وهي صناعة جد معقدة وتعتبر عنصرا فعالا ومحرك لعدد كبير من المؤسسات الصناعية، ولها مكانة بالغة الأهمية في السوق الوطنية من حيث المنتجات التي تعرضها في السوق، والتي تلقى إقبالا من طرف المستهلكين وللعلم فهي الأولى على المستوى الإفريقي والوطن العربي.

1-1-2. نشأة المؤسسة:

إن نشأة المؤسسة المواد الكاشطة تميزت بفرعين هامين في تاريخ المؤسسة فترة قبل الهيكل وفترة إعادة الهيكلة، وسنتطرق لهما بالتفصيل.

1-2 قبل الهيكل:

أنشأت شركة المواد الكاشطة المعروفة ب ENAVA في إطار المخطط الرباعي الثاني لتنمية وتطور الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية (SNIC) لعدة عوامل:

- قريبا من مصنع تيارت المختص بصناعة السيارات.

- المناخ الجاف الذي يساعد على امتداد صلاحية بعض المواد، حيث أنها لا تتحمل الرطوبة مما يؤدي إلى فساده.

- وجود في السوق الجزائري مجموعة بالغة الأهمية من الشركات المصنعة تحتاج في عملية تصنيعها

المواد الكاشطة بنوعيتها (LES LIEES ET APPLIQUE) بكميات ضخمة وهائلة.

- العامل المناخي للمنطقة يعتبر عامل أساسي في نجاح المشروع، حيث أن مختلف المواد الأولية يجب أن

تحفظ في أماكن جافة خالية من الرطوبة حتى يكون المنتج مطابق للمكونات الدولية .

- محاولة المؤسسة لمواكبة مختلف التطورات الاقتصادية في الجزائر والمحافظة على ديمومتها في السوق، تقوم

المؤسسة بعدة عمليات تسيير الأشغال وتطوير نشاط الزجاج والمواد الكاشطة حتى تتمكن من تغطية الاحتياجات

الوطنية، وإمكانية التصدير وخلق علامة منافسة في الأسواق الخارجية، تقوم كذلك باستغلال عام لكل قدراتها

على جميع الوحدات. فوحدة المواد الكاشطة أعطيت في سنة 1974 إلى المجموعة الانجليزية

(CHEMSYSTE) للقيام بالدراسات اللازمة قبل الانجاز، وفي سنة 1975 تمت إعطاء إشارة الانطلاق لاختيار

المنجز للمشروع وكان الصالح الشركة النمساوية (AUTRICHIENNE)

ففي السادس الثاني 1982 كان من أجل التجريب التقني وتشغيل التجهيزات وكان عدد المناصب المقترحة 300

منصب بقدرة إنتاج تقديرية 3020 طن في السنة، ارتفع عدد المناصب إلى 312 منصب وذلك حسب متطلبات

الأسواق الوطنية والخارجية وكان القرار النهائي في 23 نوفمبر 1983.

وانطلاق الأشغال يصادف مع إعادة الهيكلة للمؤسسة الوطنية للمواد الكيماوية (SNIC) وأصبحت المؤسسة

الوطنية للمواد الكاشطة ووزعت إلى مقرات عديدة من بينها:

- في جيجل (JIJEL - AFRICA)

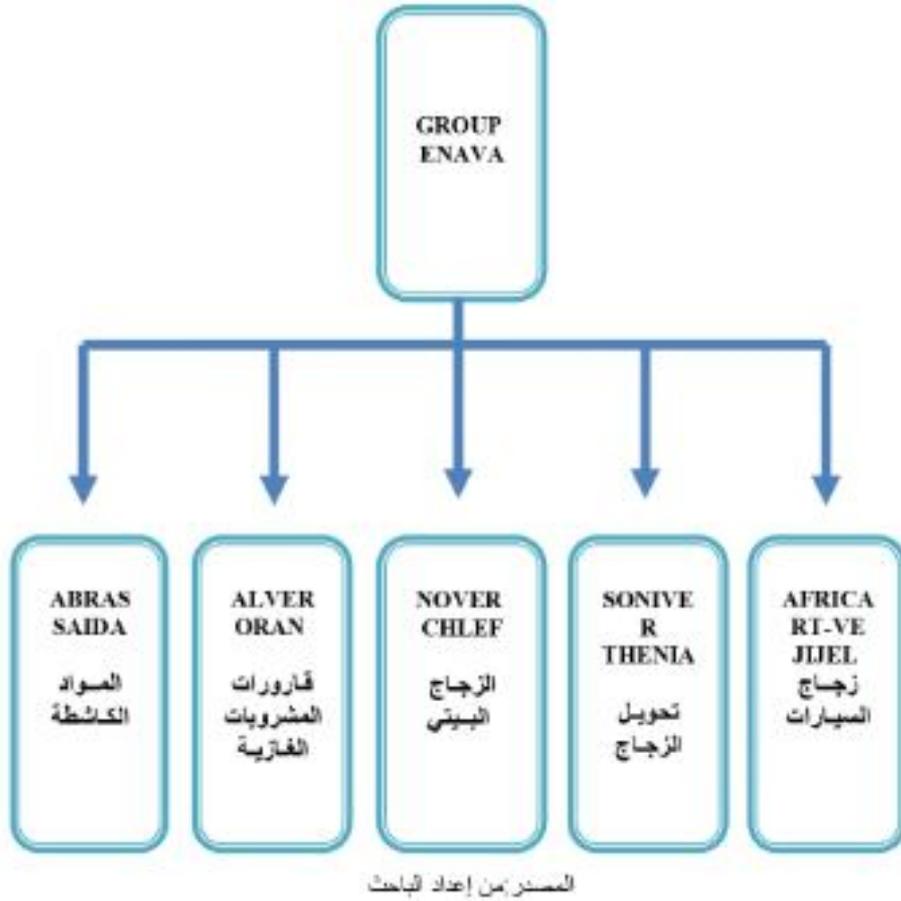
1- وحدة إنتاج الزجاج وزجاج السيارات. في بومرداس (ثنية) (THENIA - SONIVER)

2- وحدة إنتاج المرايا وتحويل الزجاج. في الشلف (CHLEF - NOVER)

3- وحدة إنتاج الزجاج البيتي. في وهران (OARAN - NOVER)

4- وحدة إنتاج الزجاج المعجون وقارورات المشروبات الغازية في سعيدة (SAIDA - ABRAS)

وحدة إنتاج المواد الكاشطة وهي محل دراستنا، الشكل الموالي رقم (1-4) الذي يوضح مختلف وحدات " ENAVA "



شكل (1) مؤسسات المنتمية لشركة ENAVA

المطلب الثاني: تعريف بالمؤسسة.

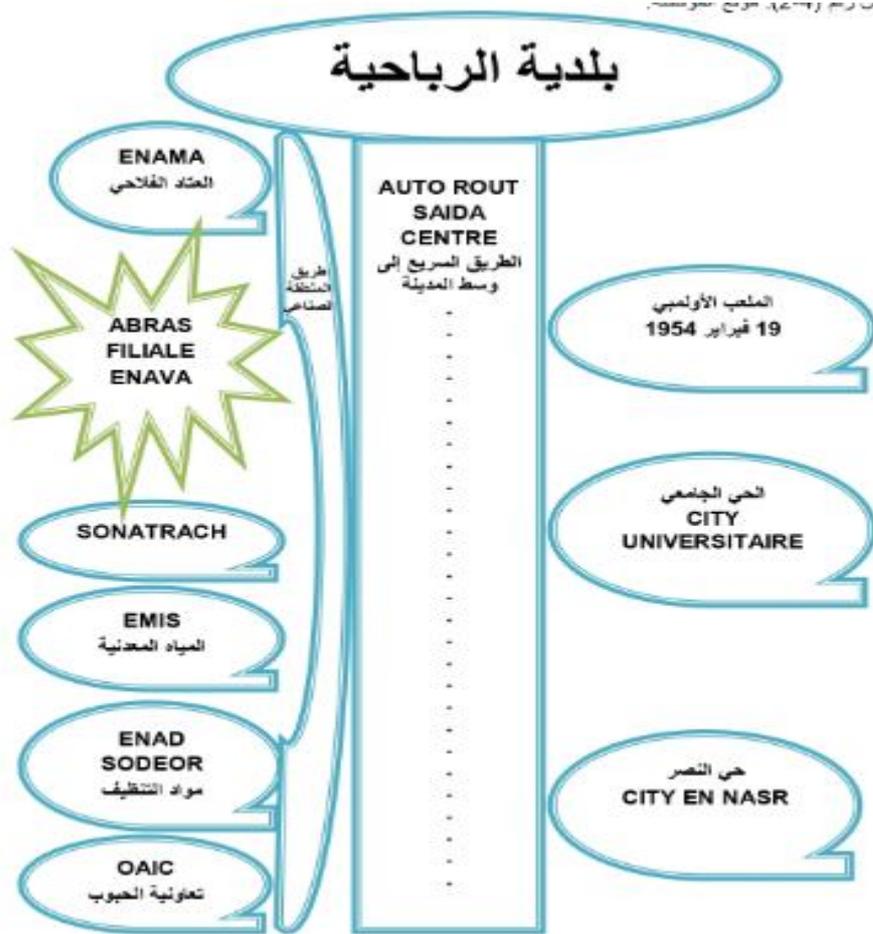
جاء هذا البند ليوضح كل من تعريف بالمؤسسة المواد الكاشطة، وموقع ومساحة هذه المؤسسة أي مكان الذي تزاوّل نشاطها فيه من حيث الموقع والمساحة

1-1- تعريف المؤسسة:

تعتبر مؤسسة (ABRAS) فرع من فروع (ENAVA) وضعت تحت الأشغال سنة 1983 وقد بينت وجهزت من طرف (UNIVERSEL-BEA Autriche) تحت رخصة (TYROLIT) من نفس البلد وتكمن في المنطقة الصناعية بسعيدة، حيث ويقدر رأس مال المؤسسة بـ DA 174.500.000.00

1-2- موقع ومساحة المؤسسة:

تقع المؤسسة على الطريق الوطني رقم 06 الرابط بين ولاية سعيدة وولاية معسكر يحدها من اليمين شركة Naftal ومن اليسار وكالة CASAP سعيدة، وتتربع على مساحة تقدر بـ 550000 متر مربع (5,5 هكتار) ومستغل منها 4 هكتارات وهي تعمل بطاقة إنتاجية تصل إلى 1930 طن سنويا. والشكل الموالي (2) التالي يبين لنا الموقع المؤسسة.



المصدر: من إعداد الباحث

شكل (2) موقع مؤسسة ABRAS

توضح لنا منظر علوي لموقع ENAVA بالساتيليت.



المصدر: من إعداد الباحث.

3-1 قدرات المؤسسة

1-3-1-1 قدرت الإنتاج

89 طن في السنة

1-3-2-1 قدرت تخزين المواد الاولية

130 طن من المواد الاولية المختلفة

1-3-3-1 قدرت تخزين المنتجات التام

لا يتم تخزين المنتج التام لأنه يتم الإنتاج حسب الطلب

2-4-2-تسمية مؤسسة **ABRAS**:شركة المنتجات للمواد الكاشطة Societe Des Produits Abrasif

ونعني بكلمة "المواد الكاشطة"تراكم حبيبات كشط ومادة رابطة مجمدة بدرجة حرارة معينة وفقا لنوعية المادة الرابطة، أي الحبيبات مربوطة فيما بينها بالرابط يتميز المشحذ بطبيعته التي تعين المسافات ما بين الحبيبات، الحصول على هذه النسبة مرتبطة بنسب الشحذ، يمكن ضبط الرحي ليقوم بأي عمل بسهولة .

أخذت المؤسسة اسمها ABRAS من كلمة ABRASIF

أما فيما يخص SPA فهي اختصار ل: Societe Des Produits Abrasifs

2-5- رمزها :



بالنسبة للشركة الأم ENEVA فتخصص بانتاج نوعين من المنتجات ،المواد الكاشطة والزجاج

وكان رمزها:

المواد الكاشطة: ABRASIF: A →



زجاج : Verre: V →



أما بالنسبة لـ "ABRAS" فهي تختص بانتاج المواد الكاشطة وقد حافظت على الجزء العلوي للرمز الشركة الأم أي: A

أما الجزء السفلي من الرمز احتفظت به الفروع الأخرى التي تختص بانتاج الزجاج.

2-6- منتجاتها:

تختص ABRASspa بانتاج ثلاث أنواع من المنتجات وهي كالتالي:



1- المواد الكاشطة المربوطة ABRASIFLIES



2- المواد الكاشطة المطبقة ABRASIF APLIQUEES



3- BRIQUES REFRACTAIRES

2-6- أهدافها:

تسعى مؤسسة ABRAS كأي مؤسسة أخرى لتحقيق أهداف اقتصادية وذلك للوصول إلى الميزة التنافسية واحتلال مكانة مهمة في السوق.

ونذكر من أهدافها :

- 1- السيطرة على السوق خلال تنويع المنتجات .
- 2- تحقيق الأرباح.
- 3- السمعة والمكانة الإقتصادية في السوق.
- 4- فتح أبواب لعمليات الشراكة في الميادين الاستراتيجية .

3 : أهداف المؤسسة و أفاقها المستقبلية

تنشط المؤسسة انتاج الزجاج و المواد الكاشطة في بيئة تسودها منافسة قوية وشديدة من المستوردين داخل تراب الوطني ولهذا فإن المؤسسة انتاج الزجاج و المواد الكاشطة تسعى إلى تحقيق أهداف وأفاق مستقبلية أهمها:

- تعظيم الربح الناتج عن الفرق بين سعر البيع والتكلفة النهائية؛

- زيادة الإنتاجية عن طريق الاستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج وتحسين نوعيته؟

-محاولة تقديم سلع ذات جودة عالية؛

-التسيير الأحسن للموارد البشرية في المؤسسة؛

- تمويل السوق المحلية بالمنتجات الوطنية؛

- سد حاجيات المستهلك الداخلي و الدخول الى السوق الافريقية التي تعد بيئة جيدة و خالية من المنافسة؛

4: وظائف المؤسسة

للمؤسسة وظيفتان الأولى إدارية والثانية إنتاجية، فالوظيفة الإدارية هي غير منتجة ولكنها ضرورية ولها من الأدوار مايلي :

ضمان التسيير الإداري (سير الملفات ، الاتصالات ،التوجيهالخ)؛ ضمان السير المالي والمحامي (المالية ،التسجيلات ،التقييمالخ) ؟ ضمان نشاط المصالح النقدية والإنتاجية (الدراسات، التمويل ،صيانة التجهيزات الإنتاج ،تسيير الملفات التقنيةالخ).

أما الوظيفة الإنتاجية تتمثل في الأدوار التالية

تسجيل طلبات الزبائي وحقها .

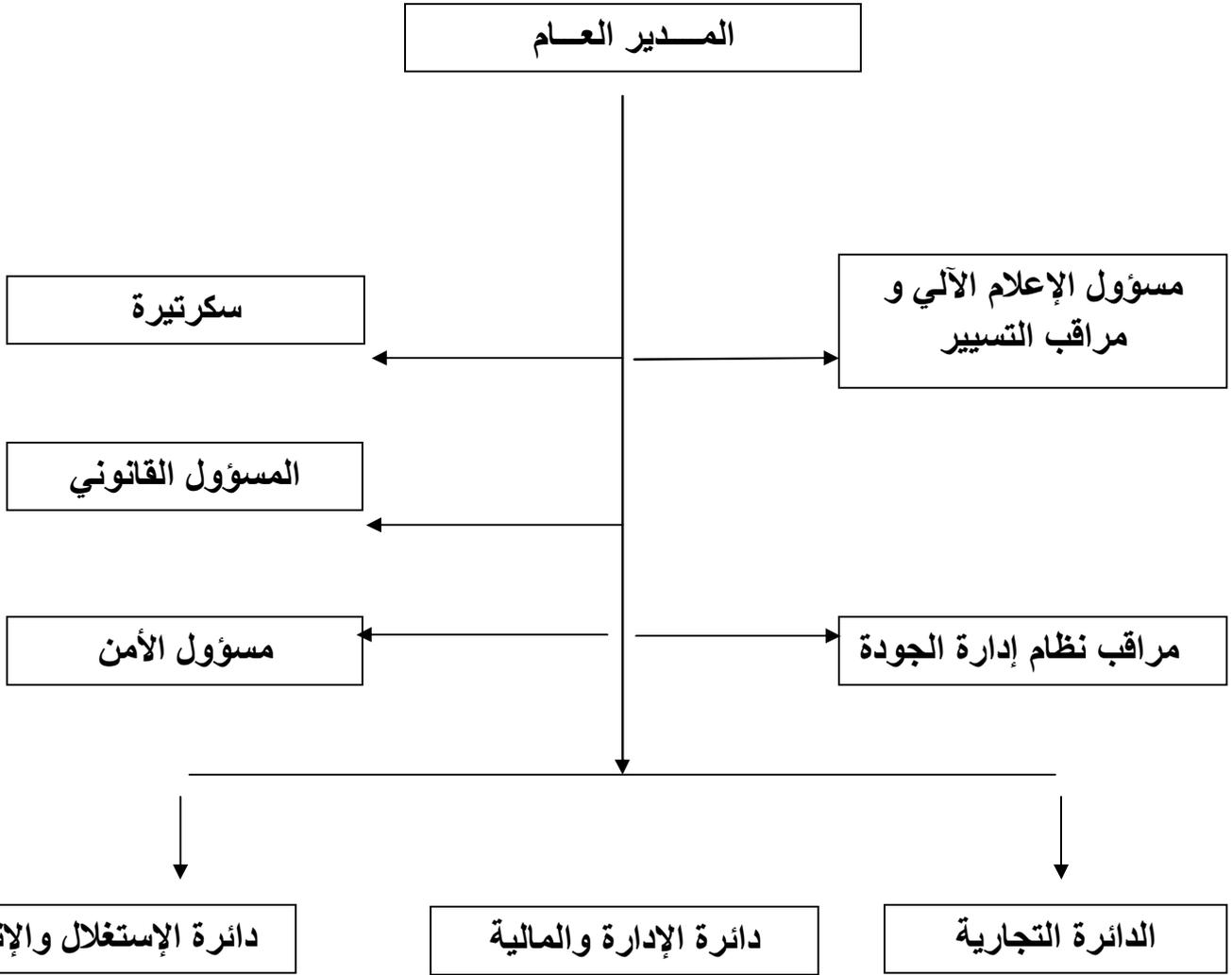
بيع المنتجات التامة الصنع

المطلب الثالث: هياكل التنظيمية للمؤسسة

تمهيد:

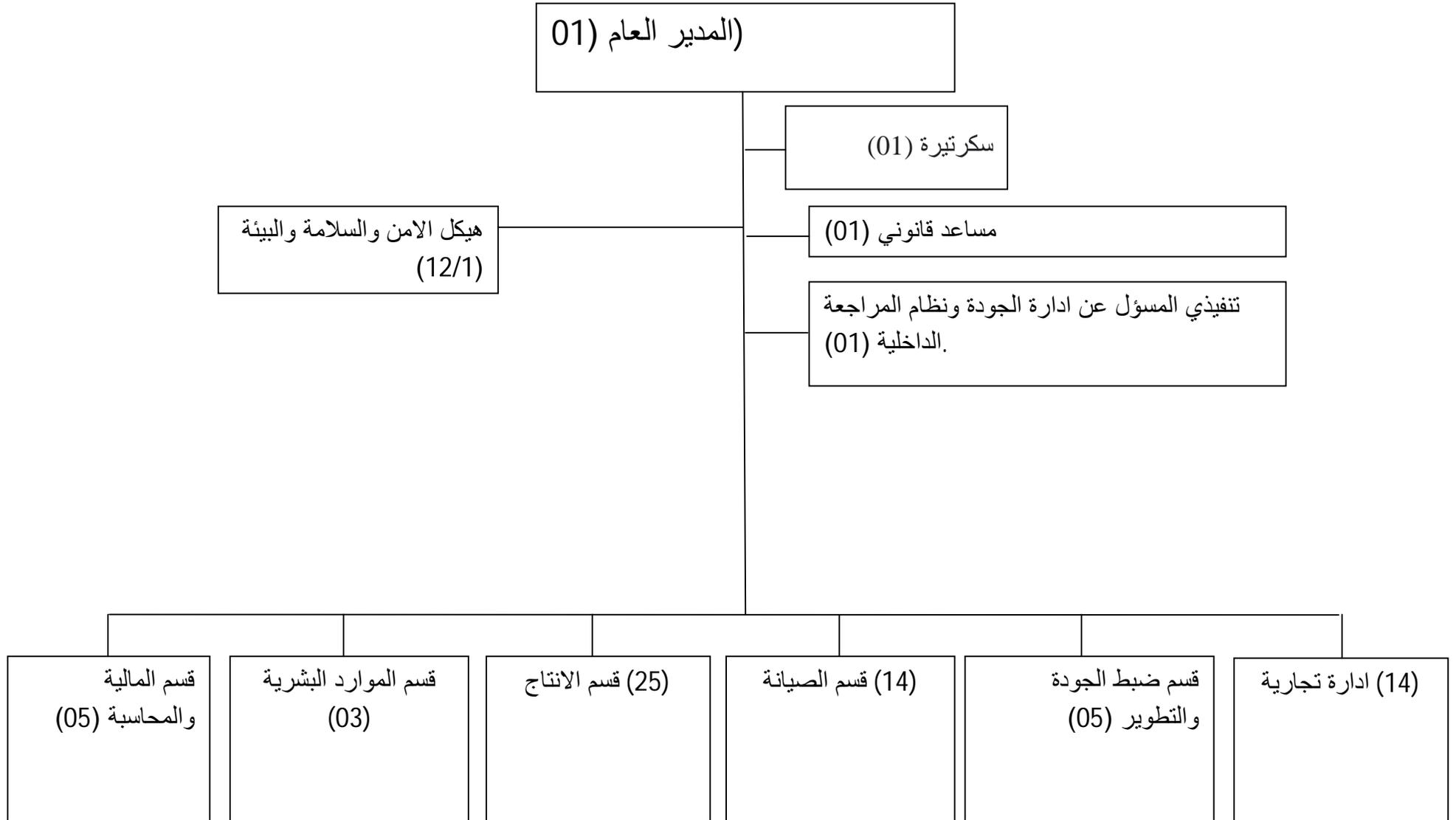
إن وظيفة الهيكل التنظيمي هي تحديد وتوزيع المسؤوليات بالكيفية التي يتم بها توزيع نشاط المؤسسة على الأفراد العاملين بها وكافة أعضائها وتحديد العلاقة بين هذه الأعضاء داخل المؤسسة بناء على هذه المسؤوليات وتتكون المؤسسة من مجموعة من المديريات وعلى رأس كل مديرية مسؤولية وتتفرع هذه الأخيرة إلى مصالح ولكل مصلحة رئيس خاص بها.

الهيكل التنظيمي للمؤسسة الأصلي لها :



شكل (3) هيكل التنظيمي الأساسي

*الهيكل التنظيمي الذي تم تعديله للمؤسسة :



لقد تم تعديل الهيكل التنظيمي وذلك حسب حالة المؤسسة لأن كل من :

-مراقب التسيير ومراقب نظام إدارة الجودة يشغلها مسؤول واحد .

-وبالنسبة للمسؤول القانوني فقد أدرج في إدارة الموارد البشرية التابعة لدائرة الإدارة والمالية .

أ-المديرية العامة: هو المسؤول الأول على المؤسسة له الحرية في إعطاء الأوامر وتحديد وتقرير وتحقيق الإتفاقيات والعقود وإصدار الأوامر والقرارات الخاصة بالمؤسسة وفيما يخص جميع النشاطات.

مهامه:

- 1- التوقيع على جميع العقود وإمضاء القرارات والمحاضر المختلفة .
- 2- الحرص على إقامة التنسيق والمراقبة لجميع النشاطات المختلفة .
- 3- تقديم الاقتراحات والقيام بتنفيذ المخططات.

ب-سكرتيرة:

تقوم بالمراسلة وترتيب الوثائق .

مهامها:

- 1-تنظيم البريد.
- 2-مساعدة للمدير العام.
- 3-استقبال الزبائن.
- 4-تحديد مواعيد المدير العام وترتيب الملفات.
- 5-تحويل واستقبال المكالمات الهاتفية .

ج-مراقب التسيير ومسؤول نظام إدارة الجودة:

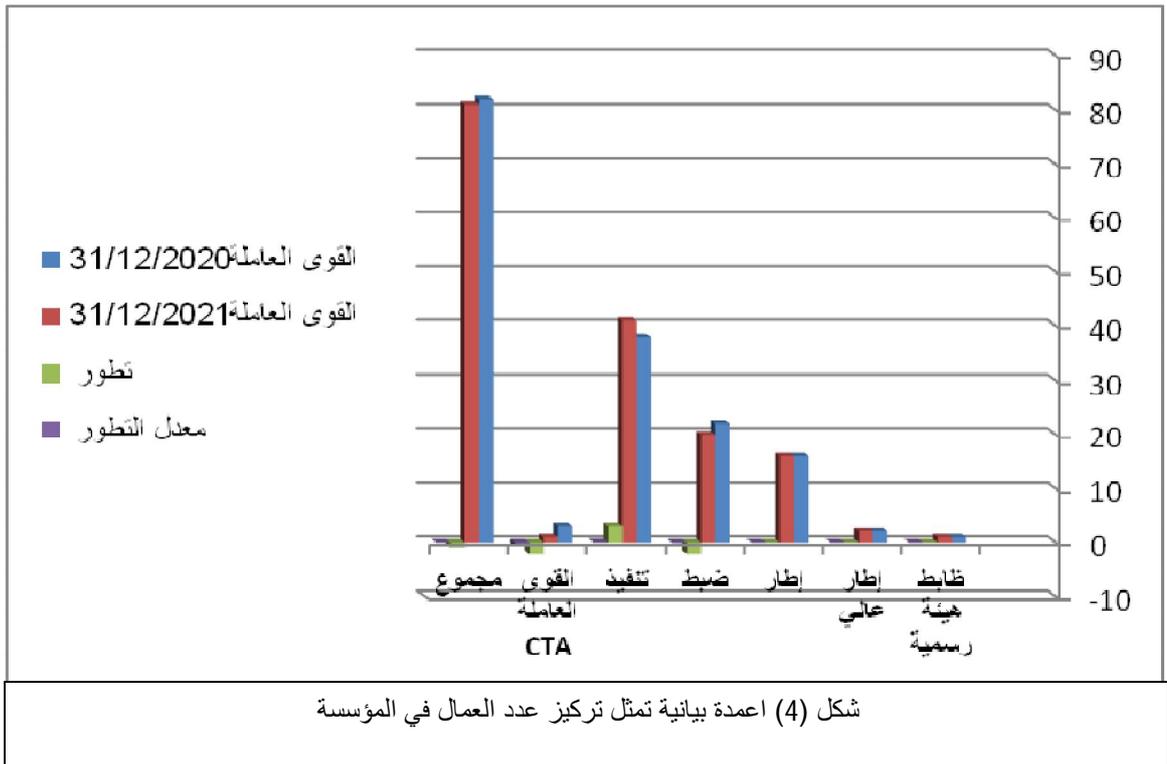
مهامه:

- 1- تحرير التقارير .
- 2- تحديد الميزانيات.
- 3- تحديد الإنحرافات وإبلاغ المسؤولين.
- 4- مساعدة المديرية العامة في تحقيق سياسة النوعية والاتصالات الداخلية والخارجية

- 5- المشاركة في تحديد منتج المؤسسة.
- 6- السهر على السير الحسن للميكانيزمات التنظيمية وتوظيف الوسائل اللازمة والحرص عليها.
- د-مسؤول الأمن: فهو المسؤول عن الأمن ويسهر على احترام القواعد والتعليمات الأمنية.
- مهامه:
- 1-يلتزم المستخدمون بالاحترام الصادر للقواعد والتعليمات في مجال الأمن والوقاية .
 - 2-السهر على علامة العمال وأمن المؤسسة.
 - هـ-مسؤول الإعلام الآلي: وهو المكلف بالإعلام الآلي ومختلف الشبكات التابعة له.
- مهامه:
- 1-السهر على صيانة الأجهزة والمحافظة عليها .
 - 2-إعداد البرامج لمختلف الدوائر بالمؤسسة (دائرة المالية والمحاسبة ،دائرة الإستغلال).
 - و-الدائرة التجارية:تقوم هذه الدائرة بكل ما يتعلق بالمعاملات التجارية.
- مهامها : 1-شراء المواد الأولية.
- 2-توزيع الإنتاج التام على الزبائن.
 - 3-التأكد من تسليم المنتجات .
 - 4-لها علاقة مع دائرة الإنتاج بتوفيرها للطلبات الزبائن .
- ل-دائرة الإدارة والمالية:ويتمثل دورها في التوقيع على الوثائق الخاصة بالإدارة والمالية بعد اطلاع المدير العام عليها(ملفات ،فواتير...)كما تسهر على سير المصالح التابعة لها.
- مهامها:
- 1-السهر على انتظام حسابات المؤسسة
 - 2-وضع الطريقة الجديدة لتنظيم وثائق المؤسسة.
 - 3-اعداد تقارير الحالة المالية للمؤسسة.
 - 4-مراقبة ملفات البائع وتسديد الفواتير .

ن- دائرة الإستغلال والإنتاج تقوم هذه الدائرة بإنتاج المواد الكاشطة ومراقبتها وصيانتها من أجل تحقيق الأهداف الكمية للإنتاج في الوقت المحدد وتضم أكبر عدد من المواد البشرية للمؤسسة .

الفئة الاجتماعية المهنية	القوى العاملة /12/31/2020	القوى العاملة /12/31/2021	تطور	معدل التطور
ضابط هيئة رسمية	1	1	0	0%
إطار عالي	2	2	0	0%
إطار	16	16	0	0%
ضبط	22	20	-2	-9%
تنفيذ	38	41	3	8%
القوى العاملة CTA	3	1	-2	-67%
مجموع	82	81	-1	-1%
جدول (1) القوى العاملة من خلال السنة				



المبحث الثاني: دراسة وتحليل تكاليف مؤسسة إنتاج المواد الكاشطة سعيدة

تمهيد

في المبحث التالي سنتطرق إلى عدة مطالب تدرج ضمن دراسة الى تحديد مختلف عناصر الانتاج وتحليل تكاليف انتاج المواد الكاشطة

المطلب الأول : تكاليف الإنتاج بمؤسسة إنتاج المواد الكاشطة سعيدة

1 : عناصر التكاليف :

انطلاقاً من الدراسة الميدانية التي قمنا بما مؤسسة إنتاج الزجاج المواد الكاشطة سعيدة تعرفنا على مختلف التكاليف التي تتكبدها عملية الإنتاج وهي كالاتي:

1-2 المشتريات المستهلكة:

الكهرباء والغاز، الماء والوقود؛

1-3 الخدمات الخارجية: وهي تلك الحسابات خارج الاستغلال وتشمل تدريب العمال، التأمينات، التنقلات

والمهمات خدمات متنوعة، النقل، الهاتف والانترنت، تكاليف المحكمة، تكاليف البنك؛

عباء المستخدمين : وهي الأعباء المتعلقة بالموارد البشرية وتشمل المجموع الكلي، مكافئة المخزون والميزانية العمومية، أعباء الضمان الاجتماعي، تكاليف الأرباح والأجر ما قبل الضريبة؛

1-4- الضرائب والرسوم : تتمثل في الرسم على النشاط المهني TAP، ضريبة التلوث و الضرائب والرسوم الأخرى؛

1-5- الإهلاكات والمؤونات: وهي مبالغ إهلاك الدورة المجموع استثمارات المؤسسة، إضافة إلى مختلف والمؤونات المشكلة من أجل مواجهة تدني قيمة المخزون؛

1-6 مصاريف الكهرباء : وتتمثل في المصاريف التي تدفعها المؤسسة مقابل استخدامها للآلات الكهربائية؛

1-7 الصيانة والإصلاحات: وهي أعمال تقوم بها المؤسسة بشكل دوري وعند حدوث أعطاب، تتمثل في صيانة وتهيئة لمختلف التجهيزات والمعدات؛

1-8 المصروفات: تتمثل في:

مصاريف بنكية متعلقة بكشف الحساب وتحويل الشيكات وتحويل الأموال بين الحسابات؛

- مصاريف النقل الخاصة بأقسام البيع والتوزيع .

2: تطور مستوى التكاليف

في مايلي نتطرق إلى بيان تطور مستوى تكاليف مؤسسة

السنوات	2020	2021
إنتاج الفترة	138590.53	2246285.82
إستهلاك الفترة	-3047696.19	-4230593.71
المواد الأولية	-58956566.34	-62040063.90
مصاريف المستخدمين	-59022507.42-	-60531673.13
ضرائب ورسوم		
أعباء عملياتية	-3047696.16	-4230593.71
مصاريف مالية	-351701.19	-390791.95
إهتلاكات و مؤونات	-19188212.59	-16692024.07
جدول (2) مستوى التكاليف في المؤسسة		

المصدر : من اعداد الطلبة باعتماد على الوثائق المقدمة من المؤسسة داخل المؤسسة

لتحليل: من خلال الجدول نلاحظ أن تكلفة المواد الأولية المستهلكة واستهلاك الفترة تستحوذ على النصيب الأكبر من التكلفة 2020، 2021 أين كانت تكلفة المستخدمين في انخفاض تام وهذا لتوقف المؤسسة عن الإنتاج بسبب انتشار covid19 في هذه الفترة ، وبدأت الأمور تعود إلى مجراها الطبيعي في أواخر سنة 2021 أين كانت بداية نقص covid19.

معدل التطور	معدل الإنجاز	تحقيق 2021	توقعات 2021	تحقيق 2020	فترة
-3%	94%	59907	63636	61925	المبلغ
جدول (3) الرواتب :					

العمال	81
تكاليف الموظفين	59907
حجم الأعمال	122477
قيمة مضافة	63065
جدول (4) التجمعات الاقتصادية	

تجمعات	النسبة	المبلغ
الفعالية العامل	1%	740
فعالية رأس المال	1%	1512
فعالية القيمة المضافة	1%	779
فعالية تكلفة العمال على رأس المال	49%	49%
فعالية تكلفة العمال على القيمة المضافة	95%	95%
جدول (5) يمثل نسبة الاجور من رأس المال		

السنوات	2020	2021
رقم الأعمال	113472131.75	124727107.23
استهلاك الفترة	-68337732.17	-7457203.82
المواد الأولية	-589556566.34	-62040063.60
مصاريف المستخدمين	59022507.42	60531673.13
النتيجة العملياتية	-19781210.32	-9597362.51
الجدول (6) (تطور رقم الأعمال والتكاليف)		

المصدر من اعداد الطلبة من وثائق المقدمة داخل المؤسسة داخل المؤسسة

التحليل

مؤسسة تعاني من عجز مالي و لديها ديون كبير و ان كل دخل مؤسسة يغطي جزء من التزامات

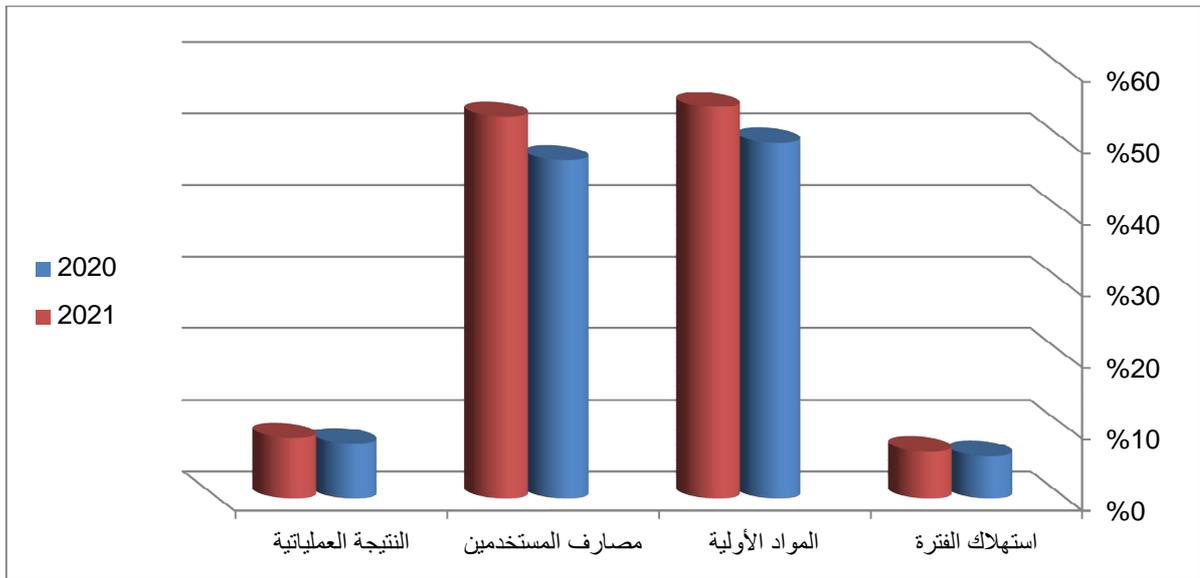
السنوات	استهلاك الفترة	المواد الأولية	مصارف المستخدمين	النتيجة العمليانية
2020	0.059788157	0.49741	0.47321	0.07695
2021	0.0657	0.5467	0.5334	0.0846

الجدول (7) نسب التكاليف إلى رقم الأعمال

المصدر من اعداد الطلبة من وثائق المقدمة داخل المؤسسة داخل المؤسسة

التحليل

تم احتساب نسبة كل من استهلاك الفترة والمواد الأولية ومصاريف المستخدمين إلى إنتاج الفترة.



شكل 5 يمثل نسب مصاريف و الاستهلاك بنسبة لرقم الاعمال لسنة 2021-2020

المطلب الثاني : حساب سعر تكلفة منتج المواد الكاشطة المربوطة ABRASIFLIES بمؤسسة يعتمد المركب التجاري في تسعير منتجاته على التكاليف الكلية (الحقيقية) التي تحملتها من بداية حصولها على المواد الأولية إلى غاية طرح المنتجات في السوق ، ومنه فإن سعر التكلفة يقدر كما يلي :

$$\text{سعر تكلفة للوحدة} = \text{تكلفة المواد المستعملة لإنتاج الوحدة} + \text{مجموع التكاليف الوحودية المتغيرة} + \text{مجموع التكاليف الوحودية الثابتة}$$

ولكي توضح سعر تكلفة منتج المواد الكاشطة المربوطة ABRASIFLIES أخذنا معطيات المؤسسة لشهر فيفري من سنة 2020

:1

بيان	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
مصاريف مباشرة	1		10000
مصاريف غير مباشرة	1		5600
سعر تكلفة 1	1		15600

جدول 8 حساب سعر تكلفة المنتج قرص قاطع من المواد الكاشطة

المصدر: من اعداد الطلبة بإعتماد على الوثائق المقدمة من المؤسسة

2: استخراج سعر بيع الوحدة من منتج

تعتمد المؤسسة في حساب سعر البيع على مجموع التكاليف التي تحملتها المؤسسة من أجل الحصول على المنتج، مضافا إليه هامش الربح والذي يأخذ بنسبة معينة من سعر التكلفة، حيث يقدر هامش ربح المؤسسة بـ 16% وعليه يكون حساب سعر البيع كما يلي

$$\text{سعر البيع} = \text{سعر التكلفة} + \text{هامش الربح}$$

$$\text{سعر البيع} = \text{سعر التكلفة} + (\text{سعر التكلفة} \times \text{نسبة هامش الربح})$$

$$2400 + 15600 =$$

$$18000 =$$

المطلب الثالث : مراحل وخطوات العملية الإنتاجية وتسييرها بمؤسسة
نتطرق في هذا المطلب إلى بيان مراحل وخطوات العملية الإنتاجية و تسييرها

1 : مراحل وخطوات العملية الإنتاجية

إن العملية الإنتاجية بهذه المؤسسة تركز على تحويل المواد الأولية المتمثلة في الرمل السيليكيا و شبكة و القرص الحديدي بمختلف أنواعها، وكذلك الحصول على قرص قاطع و كاشط لمختلف المواد الحديدية او خشبية ، و يتم هذا على مستوى عدة مراحل و هي:

1-2 مرحلة التموين الداخلي:

وهي مرحلة انتقال المادة الأولية من مواقع التخزين التابعة لمصلحة تسيير المخزونات إلى مخازن الورشات، و تكون هذه العملية مستمرة و لا تتوقف إلا في بعض الحالات مثل (تعديل آلات الضغط ، أو التخفيف من الإنتاج، أو نقص في عملية التموين)، و يتم انتقال المواد الأولية عن طريق ناقل الى ورشة الانتاج و الوحدات الإنتاجية.

- مرحلة التصفية الأولى

بعد وضع مادة الاولية في مخازن الورشات تلي ذلك عملية التنظيف الأول، حيث وضع كميات من الرمل في الة لفصل المواد الخشنة و فصل القرص المعدني الذي فيه شوائب

2:تسيير الإنتاج

تقوم مصلحة تسيير المخزونات بإرسال طلب شراء لمصلحة التموين لتزويدها بالمادة الأولية)حيث يتم استرداد الرمل من الخارج و المواد الخري محليا (وتقوم هذه الأخيرة بتوفير المادة من المورد مع تحرير وصل استلام المادة يذكر فيه الكمية ونوع المادة ونقوم بتحرير فاتورة أصلية لمصلحة تسيير المخزونات

****	****	ح/مشتريات مواد ولوازم	381
	****	ح/ TVA	4456
****		ح/المورد	401
****	****	ح/مواد ولوازم	31
		ح/مشتريات مواد ولوازم	381
*****	*****	ح/المورد	401
	*****	ح/خسائر الصرف	666
		ح/بنك في حالة خسائر الصرف	512
*****	*****	ح/المورد	401
*****		ح/بنك	512
*****		ارباح الصرف في حالة ارباح الصرف	766

و بعد انتهاء من عملية الإنتاج يتم فصل المنتج النهائي عن الشوائب و تغليف ثم وضعه في المخزن حتى تم وقت بيعه

****	****	ح/منتجات تامة الصنع	35

****		ح/تغير مخزون المنتجات	724

لتأتي بعد ذلك مرحلة البيع أو خروج المنتوجات من المخزن

724	ح/تغير مخزون المنتجات	*****	*****
355	ح/منتجات تامة الصنع	*****	*****
411	ح/الزبائن	*****	***
701	ح/مبيعات بضاعة	*****	****
4457	ح/TVA/على المبيعات	*****	****

المبحث الثالث: مساهمة لتطبيق التكلفة المستهدفة بالمؤسسة لتخفيض تكلفة منتج

مساهمة لتطبيق التكلفة المستهدفة بالمؤسسة لتخفيض تكلفة منتج مواد الكاشطة يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة على تقليل التكلفة خلال مراحل الإنتاج مع المحافظة على نفس الجودة ، لذلك سنتطرق إلى مساهمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض تكلفة منتجات.

المطلب الأول:نتائج المقابلة

أثناء تواجدها بالمؤسسة محل الدراسة قمنا بالعديد من المقابلات بحثا عن أجوبة لاستفساراتنا حول موضوع الدراسة ، وقد قمنا بتفصيل التساؤلات والأجوبة في الجدول أدناه

1	سؤال	هل تقوم المؤسسة بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة؟
	جواب	تقوم المؤسسة بتطبيق طريقة المحاسبة العامة SCF
2	سؤال	هل المؤسسة تمسك نظام تكاليف (إختيارات نعم ولا) ؟
	جواب	نعم تقوم بذلك في مرتين في السنة : الاولى في 30 جوان من كل سنة و الأخرى في 31 ديسمبر من نفس السنة
3	سؤال	ماهي أهم الأساليب الإدارية الحديثة التي تطبقها المؤسسة (مفتوح) ؟
	جواب	لا تطبيق الإدارة اي أسلوب حديث حيث انها لا تقرر بنفسها حيث ترجع القرارات الى مجلس الإدارة للإدارة المركزية

4	سؤال	هل طريقة التكلفة المستهدفة ضمن أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة بالمؤسسة (مكرر بطريقة أخرى لتحقيق الإتساق وتطابق الإجابات للتحقق من صدق المعلومات) ؟
	جواب	لا تطبق الادارة طريقة التكلفة المستهدفة حيث تقوم بحساب التكاليف عند الانتهاء من الانتاج
5	سؤال	هل المؤسسة تطبق التكاليف المعيارية ؟ (نعم ولا)
	جواب	نعم
6	سؤال	ماهي إجراءات المؤسسة في حالة وجود إنحرافات؟؟ (سؤال مفتوح)
	جواب	تعالج الانحرافات خلال مرحلة القادمة من الانتاج اي في السداسي الثاني من السنة
7	سؤال	هل المؤسسة تقوم بعمل موازنات تقديرية؟؟ (نعم لا)
	جواب	نعم يتم ذلك عن طريق اعداد ميزانية للسنة القادمة قبل انتهاء من السنة الحالية
8	سؤال	هل هناك قسم فني يقوم على تقدير التكاليف مقدماً؟؟ (نعم لا)
	جواب	لا يوجد قسم فني خاص بتقدير التكاليف بل هو من اختصاص قسم المحاسبة
9	سؤال	نظام التكاليف في المؤسسة يقوم على التقرير (بكفاءة - بدرجة متوسطة - بدرجة ضعيفة) ؟
	جواب	يكون ذلك بدرجة متوسطة حيث ان يتم البيع على حسب التكاليف النهائية
10	سؤال	نظام التكاليف في المؤسسة (يمكن الإعتماد عليه بدرجة عالية - بدرجة متوسطة - بدرجة ضعيفة) ؟
	جواب	يتم اعتماد على نظام التكاليف في المؤسسة بدرجة عالية حيث انها مؤسسة تابعة للدولة و ليس لها اي مصلحة في اعداد تقارير مغلوطة
11	سؤال	المؤسسة تقوم بتدريب العاملين على أحدث الأساليب في التكاليف (في الغالب - ليس دائماً - لا تقوم بتدريبهم) ؟
	جواب	مؤسسة لا تقوم بتدريب العمال حيث تعتمد على الكفاءات الداخلية للمؤسسة حتى المنظمة داخلية التي تقوم بتسيير و مسك الدفاتر المحاسبية معدة داخليا بالاعتماد على نظام الاكسل
12	سؤال	التكاليف المستهدفة تطبقها المؤسسة (بصوره مرضية - بصوره ضعيفة - لا تستخدمها مطلقاً) ؟
	جواب	لا تستخدمها مطلقاً

13	سؤال	لإدارة المسؤولة عن تخطيط التكاليف هي (إدارة الإنتاج - إدارة الحسابات والتكاليف - الإدارة المالية - العاملين في مستوى الإدارة التشغيلية) ؟
	جواب	لا تخطط المؤسسة للتكاليف حيث انها تشتري المواد الاولية تنتج ثم تحدد التكاليف على حسب ما كلفها بالمراعات الى السواق المنافسة
14	سؤال	تقوم الشركة باستخدام مداخل أخرى للتكاليف مع مدخل التكلفة المستهدفة مثل (التكاليف المعيارية - التحسين المستمر - أساليب أخرى) ؟
	جواب	تتبع المؤسسة اسلوب التكلفة المعيارية
15	سؤال	15) تقوم المؤسسة بتدريب العاملين على استخدام الأساليب الإدارية بدرجة (عالية - معقولة - متوسطة - ضعيفة) ؟
	جواب	تقوم المؤسسة بتدريب العاملين على استخدام الأساليب الإدارية بدرجة معقولة

المطلب الثاني: استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كنموذج في مؤسسة انتاج الزجاج و المواد الكاشطة

يعتمد أسلوب التكلفة المستهدفة على تقليل التكلفة خلال مراحل الإنتاج (مراحل تصميم و تطوير المنتج) مع المحافظة على نفس الجودة، لذلك سنحاول تطبيق هذا الأسلوب على منتج مؤسسة انتاج المواد الكاشطة

1-تخطيط التكلفة المستهدفة وتمر هذه المرحلة بالخطوات التالية

1-1 تحديد سعر البيع المستهدف:

من خلال الدراسة التسويقية لجودة المنتج التي يمكن أن تجذب الزبائن المتوقعين و أيضا من خلال أسعار المنافسين تبين لنا المعلومات المقدمة أن سعر المنتج هو السعر المستهدف الذي نريد الوصول إليه، بما أن السعر الذي تباع به المؤسسة هو = 17000

17000	تجار الجملة
20000	تجار التجزئة
22000	المستهلك
الجدول (9) تخفيض أسعار بيع منتج	

مصدر من اعداد الطلبة

2-1 وضع هامش الربح المستهدف

يتم تحديده من خلال التخطيط الإستراتيجي على المدى الطويل وبناء على إستراتيجية الربح المعتمد من طرف المؤسسة فإن هامش الربح الذي تود تحقيقه يتراوح بين 20% و 30% و عليه يمكن تحديد الربح المستهدف كالتالي:

3-1 هامش الربح المستهدف

$$3400 = 20\% \ 17000$$

$$13600 = 3400 - 17000$$

ومنه فإن التكلفة المستهدفة = 13600

وبعد أن قمنا بحساب التكلفة المستهدفة، سنقوم بتحديد التكلفة المقدرة للمنتوج محل الدراسة ومن ثم مقارنتها بالتكلفة الحقيقية

4-1 تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة:

ويمكن التعبير عنها بالمعادلات التالية

التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

$$التكلفة المسموح بها = 17000 - 3400$$

$$= 13600$$

هدف خفض التكلفة الممكن = التكلفة الحقيقية - التكلفة المستهدفة

$$هدف خفض التكلفة الممكن = 15600 - 13600$$

ومنه هدف خفض التكلفة= 2000

التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة=التكلفة المسموح بها - التكلفة المستهدفة

التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة = 2000

وعليه فإن التحدي الاستراتيجي= 2000

وبالاعتماد على=

التكلفة المستهدفة=التكلفة المسموح بها - التحدي الاستراتيجي

التكلفة المستهدفة= 13600 - 2000

التكلفة المستهدفة= 11600

بتعويض التكلفة المسموح بها في

التكلفة المستهدفة=سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف - التحدي الإستراتيجي

ومنه التكلفة المستهدفة = 17000 - 3400 - 2000

ومنه التكلفة المستهدفة = 11600

2 : تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تقليل التكلفة

تعددت أدوات تقليل وسنقوم في دراستنا باختيار أسلوب تحليل القيمة وذلك بغية الوصول للتكلفة المستهدفة، يعمل هذا الأخير على تحديد التحسينات التي يمكن إدخالها على تصميم المنتج مما يؤدي إلى تخفيض تكلفته . لما له من دور فعال ومهم في الجانب الغذائي.

2-1 التحليل الوظيفي للمنتج محل الدراسة:

بعد تحليل وظائف منتج مواد الكاشطة لما له من قيمة الصناعية ومكانة عالية في الاستعمال اليومي الصناعي ، تبين أن وظائف المنتج المتعددة (التلحيم ، التحويلات الصناعية ، ..) ذات أهمية بالغة ولا يمكن التخلي عنها

2-2 تحليل مكونات المنتج بمساعدة رئيس قسم الإنتاج لمؤسسة انتاج قمنا بتناول بعض التخفيضات شرط عدم تأثر جودة المنتج وتحقيق مطالب التكلفة المستهدفة في نفس الوقت .

- من خلال متابعة عملية الإنتاج المواد الكاشطة لاحظنا أن مصاريف الكهرباء مرتفع و لذلك تقترح عليها اعتماد على الطاقات المتجددة خصوصا ان لديها مساحات كبيرة شاغرة و اجهزتها لا تحتاج الى تيار كهربائي ذو ضغط عالي

- تجديد الآلات الصناعية لأنها أصبحت قديمة جدا لأنها تعود لفترات الثمانينات تستهلك طاقة اثر و تحتاج الى يد عاملة كثيرة

- على المؤسسة اعادة النظر في طريقة شرائها للمواد الاولية المستوردة و يمكن اجادها محليا

خلاصة الفصل :

حاولنا من خلال هذا الفصل إسقاط ما تم التطرق له في الجانب النظري على مؤسسة انتاج الزجاج و المواد الكاشطة سعيدة حيث كانت البداية بالتعرف على المؤسسة، بعد ذلك قمنا بالتطرق إلى المراحل الإنتاجية وتسييرها وخطوط إنتاجها، ثم تطرقنا إلى دراسة وتحليل تكاليف المؤسسة محل الدراسة، وأنهينا فصلنا هذا بالتعرف على كيفية مساهمة أسلوب التكلفة تكلفة سعر المستهدفة في تخفيض منتج السميد وأثره على تخفيض تكاليف المنتج، تجسيدا لما توصلنا إليه في الجانب النظري ، حيث توصلنا على أن المؤسسة قادرة على تطبيق هذه الأساليب ، تعمل جاهدة لاستغلال باقي الخيارات بتخفيض التكاليف عن طريق التكلفة المستهدفة ، وهذا على الرغم من وجود معوقات تعيق ذلك.

الخاتمة

أصبحت معظم المؤسسات الاقتصادية تواجه أنواعا عديدة من المنافسة فيما بينها، دفعها للبحث عن جميع الوسائل والسبل التي تمكنها من مواجهة تلك المنافسة وفرض ذاتها وبقائها في الأسواق، وقد وجدت هذه المؤسسات الاقتصادية أن عملية إرضاء الزبائن من أهم الوسائل التي تساعد على تحقيق النجاح والاستمرارية في الأسواق، وكذلك وجدت انها

تستطيع إرضاء هؤلاء الزبائن عن طريق إنتاج منتجات تلبي احتياجاتهم ورغباتهم وتكون على مستوى مقبول من الجودة والتطور والتكاليف. وحتى تتمكن هذه المؤسسات من إنتاج مثل هذه المنتجات المتميزة فقد أصبحت تهدف إلى تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات منذ بداية التخطيط والتصميم للعملية الإنتاجية، وبذلك فهي تكون قد اتبعت مسارا مختلفا تماما عن السابق السابق، ففي السابق كان لا يتم التخفيض في التكاليف أو التطوير في المنتجات إلا عند عدم تحقيق الأرباح المرضية أو عند تكبد خسائر. أما اليوم وفي ظل وجود المنافسة القوية بين المؤسسات المتنافسة على تقلت الأفضل المنتجات وجب على المؤسسات الجزائرية الخاصة منها والعامه و الإستيراد المنتج التامة من الخارج و خاصة الصين أن تبادر بالتخفيض في التكاليف والتطوير في المنتجات للحفاظ على بقائها واستمرارها، باستخدام أهم أساليب إدارة التكلفة ألا وهو التكلفة المستهدفة لما لهم من أثر كبير على السير الحسن لأداء المؤسسة وزيادة ربحيتها.

من خلال دراستنا الجانب النظري والتطبيقي توصلنا إلى عدة نتائج أهمها

- 1- وجود علاقة إيجابية بين تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف من خلال معرفة مقدار التكلفة مسبقاً مما يتوازن مع إمكانية المنشأة .
- 2- إن إتباع النظم التقليدية في تحديد سعر البيع يؤدي إلى تخفيض الأرباح، حيث أنها لا تحدد سعر البيع أولاً بل تقوم بتحديد الكلفة ثم إضافة هامش الربح المناسب ، فإذا كان السعر أعلى من سعر السوق أو أن المؤسسة لا تستطيع البيع بهذا السعر فيتم تخفيض سعر البيع إلى أقل قدر ممكن الأمر التي يترتب عليه تخفيض الأرباح في حين نرى أن نظام التكلفة المستهدفة قد عالج هذا الأمر .
- 3- وجود عدم فهم من قبل المنشآت الصناعية المحلية بمدى أهمية وإمكانية تطبيق الكلفة المستهدفة وأثرها على التكاليف والأرباح في المؤسسات.
- 4- إن اعتماد التسعير على أساس الكلفة + هامش الربح المعمول به في المؤسسة يؤدي إلى أسعار مرتفعة وغير تنافسية
- 5- يؤدي تطبيق الكلفة المستهدفة إلى تخفيض التكاليف كما بينت نتائج الدراسة للمؤسسة (انتاج المواد الكاشطة - سعيدة) إذ بلغت نسبة التخفيض المتحقق في التكاليف إلى التخفيض بيع المستهدف :

94.23% للمنتجات , فضلاً عن إمكانية طرح منتجات ذات مواصفات ضمن رغبات المستهلكين وحدودهم المادية وإمكانية التصدي للمنافسة المحلية والأجنبية بشكل واضح ومنظم.

- من خلال النتائج يمكن القول بأن يمكن تطبيق التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة و هو ما يثبت صحة الفرضية الأولى و ذلك بسبب انه

-المؤسسة مسؤولة عن سياستها المالية

- المؤسسة من تقوم بتحديد التكاليف و هامش الربح

- القبول المبدئي واهتمام المسيرين التكلفة المستهدفة

- إلا انه من أهم الصعوبات التي تواجه تطبيق التكلفة المستهدفة في المؤسسات الجزائرية بصفة عامة مؤسسة انتاج المواد الكاشطة محل الدراسة عدم استخدام أي تقنية من التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة.

- عدم اهتمام المؤسسة بأسلوب التكلفة المستهدفة الذي يكسبها حصة سوقية أكبر في السوق المحلية أو الدولية، وهذا يعود عليها هامش ربح وتحقيق ميزة تنافسية.

- اثبات إمكانية استعمال أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتحقيق ميزة تنافسية ، ومعرفة كيفية التكاليف والخطوات المستخدمة في ذلك ، كما أنه تم الاعتماد على أسلوب تحليل لمعرفة الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدره بالطريق التقليدية .

2/الاقتراحات

من خلال هذه الدراسة المتناولة والتي تجلت في الفصول السابقة قمنا بالوصول للتوصيات التالية:

. إن طبقت المؤسسة أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة ستكسب بذلك حصة سوقية أكبر في السوق المحلية وربما الوطنية، وهذا يعود عليها بهامش ربح على المدى الطويل

-على المؤسسة أن تقوم بدراسة بيئتها الداخلية لتحديد الأنشطة التي يمكن أن تقوم بتخفيض تكاليفها والتي تساعد في تطبيق هذا الأساليب ؛

-على المؤسسة التخلص من السياسة الاجتماعية التي تتبعها ذلك بسبب ان اكثر من 45 % من دخلها يذهب كأجر للعمال

- لابد من زيادة وعي مديري ومهندسي الإنتاج ومحاسبي التكاليف ومتخذي القرارات بالأساليب الإدارية المعاصرة والتي من بينها تقنية الكلفة المستهدفة وفهمها جيداً .

-على المؤسسة الاعتماد على المصادر المحلية في المواد الأولية

-تنويع الإنتاج حيث تعتمد على نفس المنتج منذ تأسست 1987.

-محاولة استغلال الأمثل لطاقت البشرية المتوفرة من خلال الى استثمارات جديد تواكب العصر الحديث.

3/أفاق الدراسة

من خلال تناولنا لهذه الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي فإنه يمكن القول أنه فتحلنا مجالا واسعا للبحث في المجالات المتعلقة بهد خاصة وأن موضوع تخفيض التكاليف عن طريق أدوات إدارة التكلفة الحديثة أصبح محور اهتمام الكثير من الدارسين ، لما له من أثر واضح على استمرارية المؤسسة وبقائها في السوق، وعليه يمكن أن تكون أفاقا أو دراسات مستقبلية تكون أكثر إحاطة ومعالجة والتي نذكر منها

-دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف؛

- معرفة التكاليف و الجدوى من الاستثمار قبل الانجاز .

-التكلفة المستهدفة و علاقتها بالسوق الخارجية و بالاقتصاد بصفة عامة

قائمة المراجع

الكتب

- د. ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية تقنيات مراقبة التسيير
- د. احمد كلبونة ، درأفت سلامة، د.ليهاب نظمي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر،الأردن،2011
- د-خليل عواد ابوحشيش ، محاسبة التكاليف، ط 2، دار وائل للنشر ، عمان،2009،
- د.رضوان محمد العناني ، محاسبة التكاليف ، دار الصفاء للطباعة و النشر و التوزيع، الأردن،2002،
- د. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن،2009،
- د. ماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف، ط 2 ، إثراء للنشر و التوزيع،الأردن،2018،
- د. عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة،الأردن،2002،
- أ- لظفي، أ. (2007). إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة , الإسكندرية. الدار الجامعية للنشر الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر.
- كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، اثراء للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2008
- د. جبرائيل جوزي فكحالة ، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2006
- د. أبو زيد كمال خليفة و آخرون، محاسبة التكاليف، ج1، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2002
- المقالات
- د. أحمد محمد نور، د.حسين عبيد، د.شحاتة السيد شحاتة، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية ،مصر، 2007، -
- الطالبة . عبد الحي عبد الحي مرعي،صلاح الدين عبد المنعم مبارك، عطية عبد الحي مرعي، محاسبة التكاليف المتقدمة،الدار الجامعية، مصر،2022،
- ا. بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005،

- د. ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد ، مراقبة التسيير والأداء بالمؤسسة الاقتصادية ، الدار المحمدية ، الجزائر،2010،
- د. ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية العامة، الجزائر،1999،
- د.محمد سعيد اوكيل فنيات المحاسبة التحليلية، ج2، دار الافاق، الجزائر، بدون تاريخ،
- د. ناصر دادي عدون ،المحاسبة التحليلية دروس وتمارين ،الدار المحمدية ،الجزائر 2009
- د. دور أحمد،المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية،لبنان،1987،
- د. عيسى جرادي،محاسبة التكاليف، دار الشهاب، الجزائر، بدون تاريخ
- د. سفيان بن بالقاسم ،حسني لبيهي ،المحاسبة التحليلية منهجية حساب سعر التكلفة ،دار الأفاق،الجزائر،
- د. محمد سعيد اوكيل . فنيات المحاسبة التحليلية، ج1دار الافاق،الجزائر، بدون تاريخ،
- طالب عادل احمد (2017-2018). مطبوعة مقدمة ضمن متطلبات التأهيل الجامعي . جامعة الحاج لخضر - باتنة 1.

المذكرات

- نوال، م. (2005-2006). أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير. مذكرة ماجستير ، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر : جامعة الجزائر.
- حنان حليمي. (2012-2013). الطرق الحديثة لحساب التكاليف دراسة حالة- مؤسسة نפטال GPL- مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص محاسبة وجباية جامعة . د. الطاهر مولاي، سعيدة:
- الطالب .درحمون هلال،المحاسبة التحليلية نظام معلومات مساعد للتسيير و مساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية.دراسة مقارنة،أطروحة دكتوراه ،غير منشورة،جامعة الجزائر،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر،2004-2005
- زانة بنويس (2013). لتكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف. مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة الطاهر مولاي،
- ناجي شايب الركايب ، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي لشركة الصناعات الالكترونية ، دراسة ميدانية بغداد، 2010.

بخنة, م. (2013, 26 2). منتدى العلةمة. Consulté le 1 22, 2022, sur

<https://nasseleulma.ahlamontada.com/t8949-topic>

ttp://repository.sustech.edu/bitstream/handle/123456789/12969/%D8%A7%D9%84%D9%81%D8%B5%D9%84%20%D8%A7%D9%84%D8%A3%D9%88%D9%84%20_.pdf?sequence=4&isAllowed=y. Consulté le 01 25, 2022, sur 20.00

Toufik .Saada, Alain.Burlaud, Claude Simon, op cit

Lorino Philipe Le Contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités, Édition ,Dunod, France

Charles Horngren, Alnoor Bhimani, Srikant Datar, George Foster, Comptabilité De Gestion, , Traduction George Langlois, 4eme ed Pearson, France, 2009

R. Cooper ,R. Kaplan, Mesurez mieux vos prix de revient, Harvard Business Review, ,N° 62, automne

Djamel.Khoutra, L.Thierry, Comptabilité de gestion, Edition. Ellipses, France, 1996

,Omar Boukhezar, Principes De Comptabilité Analytique, sans maison d'edition, sans

Abdallah Boughaba, Comptabilite Analytique D'Exploitation, Tome 2, Berti Edition, Alger, 1991

Ben Fadhel, Comptabilité Analytique, Centre De Publication Universitaire, Tunis, 2003

Spa ABRAS (Filiale : Groupe
E.N.A.V.A.)
Dossier :

Zone Industrielle Saïda BP 143 Hai En nasr 20000

- B I L A N -

(Exercice clos le : 31/12/2021)

- N° de Registre de Commerce -

9780102090 20/00

- N° Identifiant Fiscal (NIF) -

099731010209000

PASSIF	Note	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou comptes de l'exploitant)		174 500 000,00	174 500 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - (Réserves consolidées (1))		16 847 368,82	16 847 368,82
Ecart de réévaluation	CP-1/2	1 453 845 320,00	
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	CP-1/1	-9 939 927,38	-20 327 656,90
Autres capitaux propres - Report à nouveau		352 648 987,28	376 121 366,18
Comptes de liaisons des établissements et sociétés en participation			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I	CP-1	1 987 901 778,72	547 141 111,10
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières	PNC-1	11 779 344,34	13 652 169,46
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance	PNC-2	6 072 183,33	6 429 075,20
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		17 851 527,67	20 081 244,66
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés	PC-1	54 129 640,77	50 724 575,59
Impôts	PC-2	919 934,00	896 918,00
Autres dettes	PC-3	147 024 950,05	143 726 733,70
Trésorerie Passif	PC-4	1 702 886,97	3 384 632,51
TOTAL PASSIFS COURANTS III		203 777 411,79	198 732 859,80
TOTAL GENERAL PASSIF		2 209 530 718,18	765 955 215,56

(1) A utiliser uniquement pour la présentation

B.C.S. Informatique Oran Tél. : 041 42 90 39 / 0661 23 98
87 / Fax : 041 53 01 06

Spa A B R A S (Filiale : Groupe
E.N.A.V.A.)
Dossier :

Zone Industrielle Saïda BP 143 Hai En nasr 20000

- B I L A N -

(Exercice clos le : 31/12/2021)

- N° de Registre de Commerce :

97B0102090 20/00

- N° Identifiant Fiscal (NIF)

099731010209038

ACTIF	Note	N Brut	Amort-Prov	N Net	N-1 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
<i>Immobilisations incorporelles</i>	IM-1	464 260,00	464 260,00		
<i>Immobilisations corporelles</i>		2 501 189 916,16	581 176 509,96	1 920 013 406,20	474 320 274,75
Terrains	IM-2	1 600 000 000,00		1 600 000 000,00	146 154 680,00
Bâtiments		263 811 812,53	151 225 313,27	112 586 499,26	116 064 827,69
Autres Immobilisations corporelles	IM-3	637 378 103,63	429 951 196,69	207 426 906,94	212 100 767,06
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
<i>Immobilisations financières</i>		989 895,69		989 895,69	6 104 138,26
Titres mis en équivalence - entreprises associ					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants	IM-4	989 895,69		989 895,69	6 104 138,26
TOTAL ACTIF NON COURANT		2 502 644 071,85	581 640 769,96	1 921 003 301,89	480 424 413,01
ACTIF COURANT					
<i>Stocks et en cours</i>	ST-1	198 704 226,00	8 313 307,47	190 390 918,53	173 657 201,12
<i>Créances et emplois assimilés</i>		95 573 981,35	939 558,47	94 634 422,88	108 637 673,42
Clients	C-1	72 118 637,02	939 558,47	71 179 078,55	81 968 372,16
Autres débiteurs	C-2	1 231 581,15		1 231 581,15	1 098 090,00
Impôts	C-3	22 223 763,18		22 223 763,18	25 571 211,26
Autres actifs courants					
<i>Disponibilités et assimilés</i>		3 502 074,88		3 502 074,88	3 235 928,01
Placements et autres actifs financiers courant					
Trésorerie	TA-1	3 502 074,88		3 502 074,88	3 235 928,01
TOTAL ACTIF COURANT		297 780 282,23	9 252 865,94	288 527 416,29	285 530 802,55
TOTAL GENERAL ACTIF		2 800 424 354,08	590 893 635,90	2 209 530 718,18	765 955 215,56

Spa A B R A S (Filiale : Groupe
E.N.A.V.A.)
Dossier :

**- COMPTE DE RESULTAT -
(Par nature)**

- N° de Registre de Commerce :

97B0102090 20/00

Zone Industrielle Saïda BP 143 Hai En nasr 20000

(Période du 01/01/2021 au 31/12/2021)

- N° Identifiant Fiscal (NIF)

099731010209038

	Note	N Net	N-1 N e t
Chiffre d'affaire		124 727 107,23	113 472 131,75
Variation stocks produits finis et en-cours		17 089 658,59	16 569 768,64
Production immobilisée		170 026,97	17 354,28
Subventions d'exploitation			
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE			
Achats consommés	CR-1	141 986 792,79	130 069 254,67
Services extérieurs et autres consommations	CR-2	-62 040 063,90	-58 956 566,34
	CR-3	-12 531 972,92	-9 381 165,83
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE			
		-74 572 036,82	-68 337 732,17
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)			
Charges de personnel	CR-4	67 414 755,97	61 721 522,50
Impôts, taxes et versements assimilés	CR-5	-60 531 673,13	-59 022 507,42
	CR-6	-448 432,36	-382 907,18
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION			
Autres produits opérationnels	CR-7	6 434 650,48	2 316 107,90
Autres charges opérationnelles	CR-8	2 246 285,62	138 590,53
Dotations aux amortissements et aux provisions	CR-9	-4 230 593,71	-3 047 696,16
Reprise sur pertes de valeur et provisions	CR-10	-16 692 024,07	-19 188 212,59
	CR-15	2 644 318,97	
V - RESULTAT OPERATIONNEL			
Produits financiers	CR-11	-9 597 362,51	-19 781 210,32
Charges financières	CR15	48 227,08	13 154,61
	CR-12	-390 791,95	-351 701,19
VI - RESULTAT FINANCIER			
		-342 564,87	-338 546,58
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V - VI)			
Impôts exigibles sur résultat ordinaires	CR-13	-9 939 927,38	-20 119 756,90
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		146 925 624,66	130 210 999,81
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-156 865 552,04	-150 330 756,71
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES			
	CR-14	-9 939 927,38	-20 119 756,90
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			-207 900,00
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE			-207 900,00
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE			
		-9 939 927,38	-20 327 656,90
Part dans les résultats nets des sociétés mise en équivalences (1)			
XI - RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

(1) A utiliser uniquement pour la présentation

B.C.S. Informatique Oran Tél. : 041 42 90 39 / 0661
23 98 87 / Fax : 041 53 01 06

ملخص

يعد أسلوب التكاليف المستهدفة أحد أهم أساليب الإدارة الحديثة للتكلفة الذي ظهر في ستينات القرن الماضي ، حيث يبحث إمكانية تخفيض التكاليف على مستوى تصميم المنتج والتأكيد على جودته في ظل المنافسة الكاملة لتوليد الربحية في ضوء السعر التنافسي. على اعتبار أن مخرجات أنظمة الإدارة التقليدية للتكاليف لم تعد كافية في مد الإدارة بالمعلومات المتكاملة والشاملة في ظل المتغيرات المتعددة و المتسارعة التي فرضتها بيئة الأعمال الحديثة ، كان لزاما على المؤسسات الاقتصادية اعتماد أساليب الإدارة الحديثة حتى تؤمن لنفسها البقاء في هذه البيئة المتميزة بشدة التنافس. من هذا المنطلق تحاول الدراسة تسليط الضوء على أسلوب التكاليف المستهدفة وما يمكن أن يحققه من مزايا تنافسية والتأكد ميدانيا من مدى إمكانية تطبيقه على مستوى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة مؤسسة إنتاج المواد الكاشطة ENAVA سعيدة

Résumé en français:

La méthode des coûts- cibles est une des méthodes les plus importantes de la gestion modernes des coûts, elle est apparue dans les années soixante du siècle dernier, son est pour but la minimisation des coûts au niveau de la conception des produits et mise aussi sur la qualité de ces produits à l ombre de la parfaite en concurrence afin de générer la rentabilité à la lumière des prix concurrentiels. Considérant que les résultats des systèmes des gestion traditionnels des coûts ne sont plus suffisantes pour fournir l'information intégrée et globale à la lumière de nombreuses variables accélérées par l'environnement des affaires moderne, il était impératif pour les institutions économiques, l'adopter des méthodes modernes de gestion afin de se sécuriser sa survivre dans cet environnement caractérise par une forte concurrence. Dans cette perspective l'étude tente de faire la lumière sur le système des coûts cible et sur ce qui peut être réalisé à partir des avantages concurrentiels et s'assurer de la possibilité de son application au niveau de entreprise économiques algériennes cibles par cette étude l'institution de production d'abrasifs ENAVA Saida.

Résumé en anglais

The target costs method is one of the most important modern cost management methods that emerged in the sixties of the last century, as it examines the possibility of reducing costs at the level of product design and emphasizing its quality in light of complete competition to generate profitability in the light of competitive price. Given that the outputs of traditional cost management systems are no longer sufficient to provide management with integrated and comprehensive information in light of the multiple and accelerating variables imposed by the modern business environment, it was necessary for economic institutions to adopt modern management methods in order to secure for themselves survival in this highly competitive environment. From this point of view, the study attempts to shed light on the method of target costs and the competitive advantages that it can achieve, and to ascertain in the field the extent to which it can be applied at the level of the Algerian economic institution under study, the abrasive production institution ENAVA .Saida