

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية

وعلوم التسيير

فرع: علوم التسيير

تخصص: إدارة مالية



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

رقم:

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تحت عنوان:

**أهمية التكامل بين التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة
في تخفيض سعر تكلفة المنتج بالمؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة مطاحن الحضنة المسيلة**

تحت إشراف :

الدكتور مهني بوريش

من إعداد:

- قندوز محمد الصديق

- زيوش صلاح الدين

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
نور الدين نوي	أستاذ محاضر - أ-	جامعة مسيلة	رئيسا
مهني بوريش	أستاذ محاضر - أ-	جامعة مسيلة	مشرفا ومقررا
عادل نعموش	أستاذ محاضر - أ-	جامعة مسيلة	مناقشا

السنة الجامعية : 2020-2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



ديفتر

إلى أبائنا الأعماء حفضهم الله

إلى أمهاتنا أطال الله في عمرهن منبع العنان

والعطاء والصبر

إلى إخوتنا وأخواتنا كل باسمه.

إلى أساتذتنا الأفاضل الذين تعلمنا منهم في

مشوارنا الدراسي من الطور الابتدائي إلى يومنا

هذا.

إلى كافة زملائنا طلبة الإدارة المالية إلى كل طالب

علم

إلى جميع موظفي مطاحن العذنة.



شكرًا واحسانًا

نحمد الله ونشكره على ما وفقنا إليه من طلب

العلم على أيدي جميع أساتذتنا الأفاضل من بينهم

الأستاذ المشرف الدكتور مهني بوريش وإلى كل من

ساعدنا من قريب أو من بعيد من أجل إنجاز هذا

العمل المتواضع.

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتويات
/	إهداء
/	شكر وعرفان
/	فهرس المحتويات
/	قائمة الجداول
/	قائمة الأشكال
أ - ج	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف والتكلفة المستهدفة وتحليل القيمة	
02	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف
02	المطلب الأول: عموميات حول التكاليف
03	الفرع الأول: مفهوم التكلفة
05	الفرع الثاني: التكلفة والمصطلحات ذات الصلة
06	الفرع الثالث: تصنيف التكاليف
07	المطلب الثاني: أساسيات حول محاسبة التكاليف
07	الفرع الأول: مفهوم محاسبة التكاليف
09	الفرع الثاني: أهداف محاسبة التكاليف
11	الفرع الثالث: وظائف ومزايا محاسبة التكاليف
13	المطلب الثالث: طرق محاسبة التكاليف
13	الفرع الأول: الطرق التقليدية
15	الفرع الثاني: الطرق الحديثة طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

16	المطلب الرابع : مفاهيم عامة حول تخفيض التكاليف
16	الفرع الأول: تعريف تخفيض التكاليف
17	المبحث الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة
17	المطلب الأول: ماهية التكلفة المستهدفة
17	الفرع الأول : تعريف التكلفة المستهدفة
18	الفرع الثاني: خصائص التكلفة المستهدفة
19	الفرع الثالث: أهمية التكلفة المستهدفة
19	الفرع الرابع: أهداف التكلفة المستهدفة
20	المطلب الثاني: مبادئ وطرق حساب التكلفة المستهدفة
20	الفرع الأول: مبادئ التكلفة المستهدفة
22	الفرع الثاني: طرق حساب التكلفة المستهدفة
23	المطلب الثالث: مراحل و خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة
23	الفرع الأول : تحديد التكلفة المسموح بها
25	الفرع الثاني : تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج
25	الفرع الثالث : تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات وحدة المنتج
26	المطلب الرابع: تقييم التكلفة المستهدفة
26	الفرع الأول : مزايا التكلفة المستهدفة
27	الفرع الثاني : عيوب التكلفة المستهدفة
28	المبحث الثالث : أساسيات حول تحليل القيمة
28	المطلب الأول : ماهية تحليل القيمة
28	الفرع الأول : بعض المفاهيم الأساسية

29	الفرع الثاني : تعريف تحليل القيمة
30	الفرع الثالث : خصائص تحليل القيمة
30	الفرع الرابع: أهداف تحليل القيمة
31	المطلب الثاني: خطوات تطبيق تحليل القيمة
31	الفرع الأول : الدراسة السابقة
31	الفرع الثاني :دراسة القيمة أو خطة العمل
32	الفرع الثالث: الدراسة اللاحقة
33	المطلب الثالث:تقييم تحليل القيمة
33	الفرع الأول : فوائد تحليل القيمة
34	الفرع الثاني :عيوب تحليل القيمة
35	المطلب الرابع:تحليل القيمة وعلاقتها بالتكلفة المستهدفة
36	خلاصة الفصل
الفصل الثاني:أهمية استخدام التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض تكاليف مؤسسة مطاحن الحنونة بالمسيلة	
38	المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة مطاحن الحنونة بالمسيلة
38	المطلب الأول:التعريف بالمؤسسة محل الدراسة
38	الفرع الأول : لمحة تاريخية عن مؤسسة الصناعة من الحبوب ومشتقاتها بسطيف
40	الفرع الثاني: لمحة عامة عن المؤسسة (مطاحن الحنونة)
41	الفرع الثالث : بطاقة فنية عن مؤسسة مطاحن الحنونة
43	المطلب الثاني: أهداف و وظائف المؤسسة وآفاقها المستقبلية
43	الفرع الأول : أهداف المؤسسة و آفاقها المستقبلية

44	الفرع الثاني: وظائف المؤسسة
44	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة
45	الفرع الأول: الرئيس المدير العام
47	الفرع الثاني: المديرية التجارية
47	الفرع الثالث: مديرية الاستغلال
48	الفرع الرابع: مديرية الإدارة والمالية
49	المبحث الثاني: دراسة وتحليل تكاليف مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة
49	المطلب الأول: تكاليف الإنتاج بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة
49	الفرع الأول : عناصر التكاليف
50	الفرع الثاني : تطور مستوى التكاليف
53	المطلب الثاني : حساب سعر تكلفة منتج السميد بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة
54	الفرع الأول : تكلفة اللوازم المستهلكة
55	الفرع الثاني : استخراج سعر بيع الوحدة من منتج السميد
56	المطلب الثالث : مراحل وخطوات العملية الإنتاجية وتسييرها بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة
56	الفرع الأول : مراحل وخطوات العملية الإنتاجية
58	الفرع الثاني : تسيير الإنتاج
59	المبحث الثالث: مساهمة لتطبيق التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بمطاحن الحضنة لتخفيض تكلفة منتج السميد
60	المطلب الأول : نتائج المقابلة
61	المطلب الثاني : استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كنموذج في مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة
61	الفرع الأول : تخطيط التكلفة المستهدفة

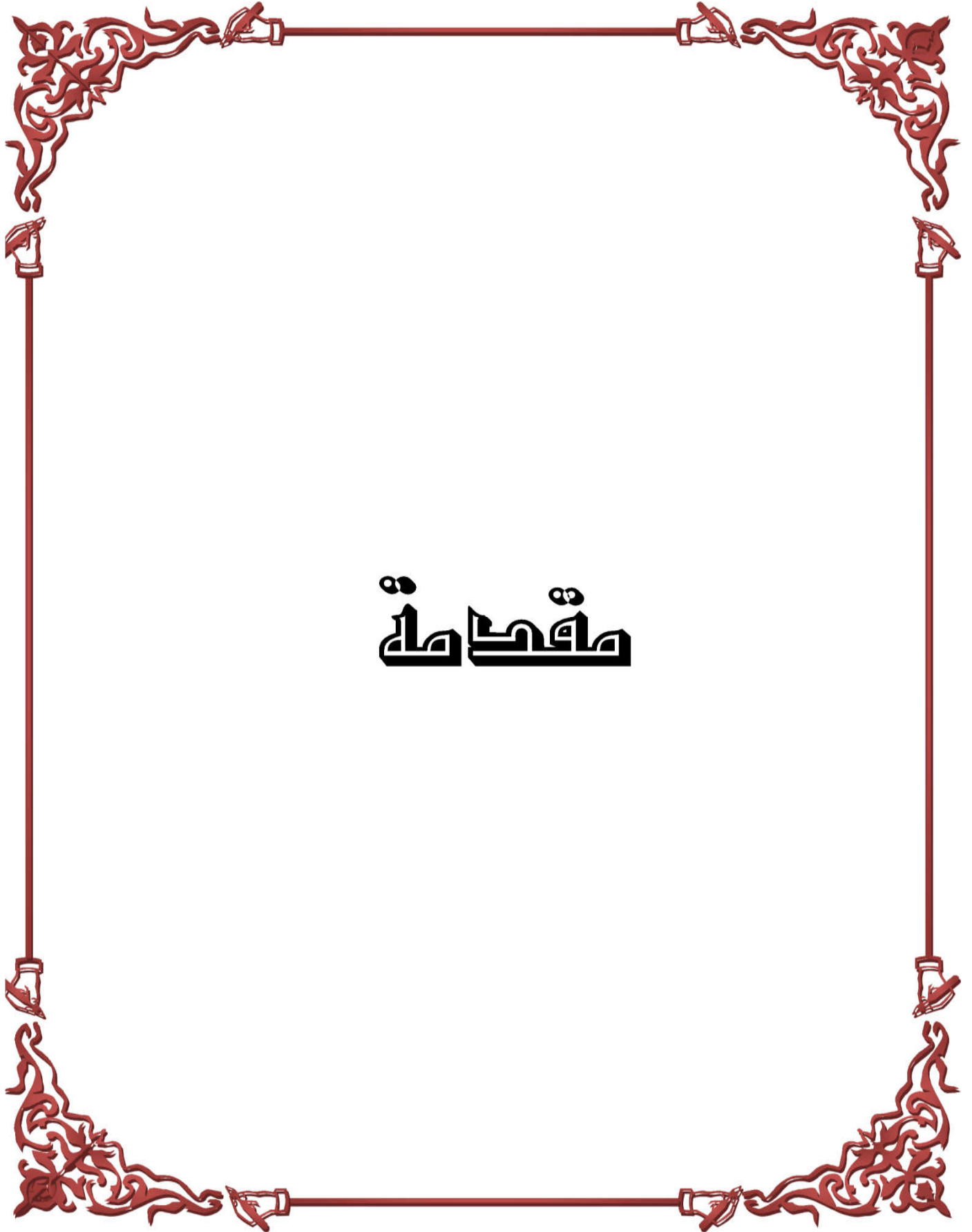
63	الفرع الثاني :تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تقليل التكلفة
64	المطلب الثالث :مساهمة أسلوب تحليل القيمة في تخفيض تكاليف منتج السميد
64	الفرع الأول :استبدال المواد
64	الفرع الثاني : كفاءة وإنتاجية العملية
65	الفرع الثالث : التحوير والتغيير
65	الفرع الرابع :تحسينات المنتج الموجهة للسوق
66	الفرع الخامس : تطبيق هذه المساهمة لتحليل القيمة في تخفيض فجوة التكلفة
69	خلاصة الفصل
70	خاتمة
/	قائمة المصادر والمراجع

قائمة الجداول

الصفحة	الجدول
04	جدول رقم(01): يوضح المعايير التي تم الاعتماد عليها في تصنيف عناصر التكاليف
42	جدول رقم (02): يمثل قدرة تخزين المادة الأولية
42	الجدول رقم(03): قدرة نقل المادة الأولية
42	الجدول رقم (04): يبين عدد العمال بالمؤسسة
5à	الجدول رقم(05): تطور مستوى التكاليف
51	الجدول رقم (06): نسب التكاليف إلى الإنتاج
52	الجدول رقم (07): تطور رقم الأعمال والتكاليف
52	الجدول رقم (08): نسب التكاليف إلى رقم الأعمال
54	الجدول رقم (09): تكلفة شراء المواد المستعملة
55	جدول رقم(10): حساب سعر تكلفة السميد
56	الجدول رقم (11) : أسعار بيع منتج السميد
62	الجدول رقم (12) : تخفيض أسعار بيع منتج السميد
66	الجدول رقم (13) : فجوة التكلفة لمنتج (السميد) لسنة 2019
67	الجدول رقم (14) : التخفيض المحقق في مادة القمح
67	الجدول رقم(15): التخفيض بالنسبة للمادة الاستهلاكية (الكيس)
68	الجدول رقم (16) : إجمالي التخفيض المتحقق في سعر تكلفة منتج (السميد) لسنة 2019
69	الجدول رقم (17) : نسبة التخفيض المتحقق إلى المستهدف للمنتج (السميد) لسنة 2019

قائمة الأعمال

الصفحة	الشكل
07	الشكل رقم (01): التوزيع الوظيفي لعناصر التكاليف
12	الشكل رقم (02): وظائف محاسبة التكاليف
38	الشكل رقم (03): الفرق بين الطريقة التقليدية لمعالجة المشاكل المطروحة وطريقة تحليل القيمة الطريقة التقليدية
43	الشكل رقم (04): يبين عدد العمال بالمؤسسة
45	الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة
51	الشكل رقم (06): تمثيل بياني لنسب تكاليف الإنتاج
53	الشكل رقم (07): التمثيل البياني لنسب التكاليف (رقم الأعمال)



مَقَامٌ

مقدمة :

يتميز المحيط الاقتصادي بالمنافسة الشديدة والمتزايدة بين المؤسسات، نتيجة التطورات التكنولوجية السريعة المصاحبة لتغيرات متطلبات واحتياجات الزبائن مما أدى إلى قصر دورة حياة المنتجات، وعليه وفي ظل هذه الظروف أصبحت المؤسسات تبحث عن كيفية البقاء في السوق و الاستمرار فيه . وعلى الصعيد التقني والعلمي أيضا شهد العالم تحولات هائلة أنتجت واقعا جديدا يبدو للجميع أنه يقوم على التواصل والاتصال الخطي من خلال الأقمار الصناعية والإنترنت. فإن الاتساع في النشاط الاقتصادي وما ترتب عنه من كبر حجم المؤسسات وتنوع المنتجات كزيادة حدة المنافسة، أدى إلى الاهتمام وبشكل كبير بالتكاليف لما لها من دور كبير في مختلف القرارات الاقتصادية، حيث تعتبر التكاليف من أهم العناصر التي تميز المؤسسة الاقتصادية من ناحية المردودية و الفعالية، إذ لا يمكنها أن تسائر العصر ما لم تكن قادرة على ضمان بقائها، فالمؤسسة مطالبة بتوفير الكميات الضرورية لزبائنها بأسعار معقولة وبنوعية مناسبة وفي الآجال المحددة، ولا يتحقق ذلك إلا إذا كانت المؤسسة متحكمة فعلا في تكاليفها، لذلك نجدها تعمل جاهدة على تحديدها ومتابعتها باستمرار من أجل تخفيض قيمتها (فعلمية تخفيض التكلفة مستمرة لا تتوقف ما دامت المؤسسة موجودة) . وعليه فإن عملية تخفيض التكاليف تمثل بعدا تنافسيا يكون السعي إلى تحقيقه محور اهتمام مستمر لكل مسؤول من أجل ضمان بقاء المؤسسة في السوق وتحسين مردوديتها واكتساب الميزة التنافسية. فإنه يتوجب على المؤسسة الاهتمام ببعض الأساليب المساهمة في تخفيض تكاليفها ومن بين هذه الأساليب أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة .

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة من أساليب خفض التكلفة وإحدى الإستراتيجيات التي تنتهجها المؤسسات في إطار محيطها التنافسي في سبيل تحقيق ميزة تنافسية والتي يتم بموجبها توجيه كافة الجهود نحو هدف أساسي وهو تخفيض التكلفة الكلية للمنتج أو الخدمة مع المحافظة على جودتها، وهذا لضمان البقاء والنمو والاستمرار.

1/ الإشكالية :

إن معظم المؤسسات لا تستطيع تحقيق التوازن بين ما يرغبه الزبائن وتخفيض التكلفة للوصول إلى أقل سعر ممكن للمنتج، مما يؤدي إلى وجود إشكالية وهي كيفية تخفيض التكاليف وفي نفس الوقت تلبية رغبات الزبائن، لذلك ظهرت التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة كأساليب يعملان على تخفيض التكاليف دون المساس بجودة المنتج التي يرغب بها الزبائن.

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

ما أهمية التكامل بين التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض سعر تكلفة المنتج بالمؤسسة الاقتصادية؟

2/ الأسئلة الفرعية :

يمكن أن يتفرع السؤال الرئيسي إلى عدة أسئلة فرعية :

- ما المقصود بالتكلفة المستهدفة ؟

- ما مدى ضرورة تطبيق التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في المؤسسة الاقتصادية ؟

- هل يساهم استخدام التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض تكلفة منتج السميد في مؤسسة مطاحن الحنونة بالمسيلة ؟

3/ الفرضيات :

الفرضية الأولى : أسلوب التكلفة المستهدفة هو أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج قبل عملية الإنتاج .

الفرضية الثانية : يعتبر تطبيق التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة أمراً ضرورياً في أي مؤسسة اقتصادية تسعى إلى تخفيض تكاليف منتجاتها.

الفرضية الثالثة : يساهم استخدام التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض تكلفة منتج السميد في مؤسسة مطاحن الحنونة بالمسيلة.

4/ أهمية الدراسة :

تكسب الدراسة أهمية كبيرة كونها تسلط الضوء على موضوع ذو أهمية بالغة بالنسبة لأي مؤسسة حيث تسعى لرفع حصتها في السوق والمحافظة على بقائها واستمرارها حيث يعتبر نظام التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة من أهم أساليب إدارة التكاليف وذلك من خلال:

- بيان مدى جدوى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة من قبل إدارات المؤسسات الاقتصادية؛

- محاولة الإحاطة والإلمام بأهم الأساليب الممكنة والمتاحة لتخفيض تكاليف المؤسسة بغرض التعرض لها والتحكم فيها وإبراز دور ذلك في تحقيق التخفيض المستمر للتكلفة؛

- المحافظة على نوعية المنتجات دون أن تحمل رضا الزبون؛

- تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات؛

- السعي إلى تحقيق أعلى نسبة ممكنة من المبيعات والأرباح .

5/ أهداف الدراسة :

تهدف من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي :

- بناء إطار نظري عن التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة لتوضيح (المفهوم، الأهداف، الفوائد، العيوب، الخطوات.....)؛

- التعرف على مجالات استخدام التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في المؤسسات الاقتصادية؛

- بيان أهمية التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف؛

6/ مبررات اختيار موضوع الدراسة :

تعود أسباب اختيارنا لهذا الموضوع، إلى الأسباب التالية:

- التعرف على الأهداف التي تسعى المؤسسات إلى تحقيقها من خلال التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة؛
- الميول الشخصي للتعرف على نوع من أنواع الأساليب الحديثة في هذا المجال؛
- كون الموضوع يتعلق بالتخصص " إدارة مالية "؛
- الاطلاع على الطرق التي تقوم بها المؤسسة من أجل تخفيض التكاليف.

7/ الدراسات السابقة :

● دراسة راضية عطوي بعنوان: دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بتخفيض التكاليف(2008) :

هدفت هذه الدراسة إلى إعطاء فكرة شاملة عن أسلوب التكلفة المستهدفة وكيفية تطبيقه، وإثبات إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة من قبل إدارات المؤسسات الجزائرية لتصنيع اللواحق الصناعية والصحية كأداة فعالة لإدارة التكاليف تمكن المؤسسة من اكتساب ميزة تنافسية تدعم مركزها وتضمن بقائها واستمرارها، وكذلك إدراج مفهوم تحليل القيمة كأداة مدعمة لتخفيض تكاليف المنتج وللوصول إلى التكلفة المستهدفة.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي: أن أسلوب التكلفة المستهدفة ليس مجرد تقنية وإنما نظام استراتيجي متكامل والأرباح يأخذها بعين اعتبار السوق ومتطلبات الزبائن وإستراتيجية يتم بمقتضاها تحديد الأرباح المراد تحقيقها، وإن استخدام التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بشكل متكامل يؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج وتحقيق الميزة التنافسية المرجوة.

● دراسة المطارنة بعنوان "متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية (2008) :

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، والتعرف على مدى توفر العناصر اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب، كذلك المعوقات التي تحول دون تطبيقه، وقد تم من خلال الجانب النظري التعرف إلى مفهوم التكلفة المستهدفة وأهدافها وخصائصها فضلا عن آلية تطبيق هذا الأسلوب وأساليب تقدير التكلفة المستهدفة، وتمت الدراسة على إحدى وثلاثون شركة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية التي لها اهتمام ومعرفة بهذا الأسلوب.

وما يميز دراستنا هذه عن الدراسات السابقة هو:

- يعتبر مفهوم مدخل تحليل القيمة في تخفيض التكلفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من الموضوعات التي لم تنل الاهتمام الواسع بين الباحثين، حيث أن معظم الدراسات تناولت أساليب التكلفة المستهدفة ودوره في تخفيض التكلفة في مجالات مختلفة. وقد جاءت هذه الدراسة لتضيف فائدة إلى الدراسات السابقة فيكونها تعرف المؤسسات الاقتصادية

الجزائية على أهمية ومدى إدراك تطبيق مدخل تحليل القيمة وعبر إلقاء الضوء على مقومات التطبيق، وانعكاس تأثير التطبيق على تخفيض التكلفة ومن ثم بيان الصعوبات التي تحد من تطبيق تحليل القيمة.

- محاولة معرفة أو بيان أهمية التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة وكيفية التطبيق داخل المؤسسة.

8/ حدود الدراسة :

● الحدود الزمنية : تمت دراستنا هذه في شهر ماي 2021

● الحدود المكانية : تمت دراستنا في مؤسسة (مطاحن الحضنة المسيلة)

9/ صعوبات الدراسة :

أثناء انجاز هذه الدراسة واجهنا العديد من الصعوبات أهمها:

- طبيعة الموضوع في حد ذاته، حيث يضم عددا كبيرا من المفاهيم المختلفة والمتداخلة في أحيان كثيرة؛

- قلة المراجع المتعلقة بالموضوع؛

- جائحة كورونا وما نجم عنها من عراقيل وصعوبات عرقلت مسار عملنا؛

- صعوبة تطبيق أسلوب تحليل القيمة في المؤسسة محل الدراسة بالرغم من الأهمية الكبيرة التي يكتسبها هذا الأسلوب.

10/ منهج الدراسة :

تماشيا مع طبيعة الموضوع والإشكالية المطروحة اتبعنا المنهج الوصفي للدراسة النظرية من أجل عرض ماهو متوفر من معلومات حول أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة كتقنية داخل المؤسسة الاقتصادية وكيفية مساهمتها في تخفيض تكاليفها، واعتمدنا كذلك على المنهج التحليلي في تحليل معطيات المؤسسة، بالإضافة إلى اعتماد منهج دراسة حالة الذي يمكن من التعمق وفهم مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده ومحاولة تجسيدها لجانب النظري في مؤسسة مطاحن الحضنة (المسيلة) .

11/ هيكل الدراسة :

من أجل الإلمام بجميع جوانب موضوع الدراسة قسمنا دراستنا إلى فصلين . الفصل الأول يضم 3 مباحث، حيث يتناول المبحث الأول أساسيات حول محاسبة التكاليف وذلك بيان ماهية محاسبة التكاليف ، وظائفها ، طرق حسابها ، بينما تناول المبحث الثاني الإطار النظري للتكلفة المستهدفة وذلك بيان ماهية التكلفة المستهدفة، مبادئها، طرق حسابها وكذا خطوات تطبيقها، بينما تم تخصيص المبحث الثالث في العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة . أما الفصل الثاني دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة المسيلة .

الفصل الأول

تمهيد :

تنتج المؤسسة سلعا أو تقدم خدمات بهدف تحقيق الأرباح من وراء ذلك، غير أن إنتاج هذه السلع يتطلب من المؤسسة التضحية بمواردها الاقتصادية حتى يصبح هذا المنتج تاما. حيث تعتبر التكلفة من أهم العناصر في العصر الراهن وأن إمكانية المنافسة بين المؤسسات في الأسواق يتوقف إلى حد كبير على ضبط ومراقبة العنصر والتحكم فيه بهدف التقليل منه قدر المستطاع و بالتالي زيادة في ربحية المؤسسات وإمكانية منافسيها في الأسواق، ولهذا الغرض تستعمل المؤسسات أنظمة لحساب التكاليف و من أهمها : التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة (هندسة القيمة)ومن أجل توضيح ذلك سنتطرق خلال هذا الفصل إلى :

1/ المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف

2/ المبحث الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

3/ المبحث الثالث: أساسيات حول تحليل القيمة

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف

تعتبر التكاليف مثابة الإطار الشامل والجامع لمختلف العوامل المتداخلة والمتسببة في خلق وحساب تكلفة المنتج، حيث نجدها تهتم بحساب وقياس وتحليل مختلف عناصر التكاليف وتصنيفها ضمن تقارير تقود في النهاية إلى تحديد تكلفة المنتجات والحصول على المعلومات الإدارية المتعلقة بها، و تحليلها لاتخاذ مختلف القرارات الرشيدة.

للإلمام بالإطار النظري سيتم التطرق في هذه النقطة لمختلف المفاهيم المرتبطة بنظام محاسبة التكاليف وذلك ضمن أربع مطالب هي:

المطلب الأول: عموميات حول التكاليف؛

المطلب الثاني: أساسيات حول محاسبة التكاليف؛

المطلب الثالث: طرق حساب التكاليف؛

المطلب الرابع: مفاهيم عامة حول تخفيض التكاليف .

المطلب الأول: عموميات حول التكاليف

سنحاول في هذه النقطة التطرق لمختلف المفاهيم للتكلفة وشرح جوانب الاختلاف والتشابه بين المصطلحات ذات الصلة بها وأهم تصنيفاتها.

قبل التطرق لتعريف التكلفة تجدر الإشارة إلى توضيح بعض المصطلحات كالمصاريف والأعباء، حيث أن التمييز بينهما أمر ضروري حتى يتسنى الفهم الدقيق للمعنى الحقيقي لكل منهما:

- **تعريف المصاريف** : المصروف هو "عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود".

- **تعريف الأعباء** : العبء يتقابل مع الناتج اللذان يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الأعباء استهلاك البضائع والمواد واللوازم ومخصصات الإهلاك... الخ. ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، فإن الأعباء لها الصفة الغير مادية أو بصفة أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم .

الفرع الأول: مفهوم التكلفة

يرى " محمد لعشماوي " التكاليف بأنها تمثل جميع النفقات التي لها علاقة مباشرة بمخرجات المؤسسة من سلع وخدمات نهائية، وهي بذلك عبارة عن كافة النفقات المرتبطة مباشرة بالإيرادات المحققة، كنتيجة للعلاقة النسبية بينهما، وبين تلك الإيرادات المترتب عنها¹.

يعرفها كذلك كل من تشارلز هورنجرن " charleshoragren و"سريكانتداتار" srikantdatar و"جورج فوستر" georgefoster بأنها مورد اقتصادي ضائع ومضحى به من أجل تحقيق هدف محدد، وتقاس بقيم أو وحدات نقدية، كما يفرقون بين التكلفة الفعلية التي حدثت فعلا. والتكلفة المخطط لها أو المنتبأ بها عند إعداد الموازنة، حيث تبرز حاجة إدارة المؤسسة لمعرفة التكلفة الخاصة بشيء محدد يراد قياس ومعرفة قيمة تكلفته من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة².

كما تعرفها " لبنى هاشم نعمان العاني" بأنها تضحية اقتصادية اختيارية تقاس بوحدة النقد وتحملها أي مؤسسة اقتصادية في سبيل إنتاج المنتجات والخدمات³.

من خلال ما تقدم يمكن القول بأن التكلفة على أنها مقدار التضحية بالموارد الاقتصادية المتاحة والقابلة للقياس بقيم نقدية والتي تتحملها أي مؤسسة اقتصادية في سبيل الوصول على قيمة استعماله وقيمة تبادلية على شكل منتجات أو خدمات بمواصفات وخصائص تتوافق في الغالب مع رغبة المستهلكين في السوق أو في سبيل تحقيق هدف معين.

¹محمد العشماوي، محاسبة التكاليف من المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص10.

²تشارلز هورنجرن وآخرون، محاسبة التكاليف : مدخل إداري، تعريف: أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، 2009 ، ص63.

³لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف منهاج علمي وتطبيقي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن ، 2013 ، ص20، ص21.

الفرع الثاني: التكلفة والمصطلحات ذات الصلة

يشارك كل من مصطلح التكلفة والأصل والمصرف والخسارة في كونها تضحية اقتصادية إلا أن هناك معيار أساسي الذي يتم من خلاله التفرقة بين التكلفة والمصرف والخسارة يتمثل في الاستنفاد حيث تعالج التكلفة تبعاً وفقاً لأصل أو للمصرف .

عندما تتم عملية التضحية نقول أن المؤسسة قد ملكت أصلاً أي أن المؤسسة أصبحت تمتلك عنصر ذا قيمة اقتصادية متوقعة هذا الأصل سيظهر في القوائم المالية للمؤسسة كأصل من أصولها (ثابت أو متداول) .

عندما يستخدم الأصل فإنه يفقد كل أو بعض منفعه الاقتصادية وهنا نقل أن الأصل قد استنفذ ، فإذا ما أدى إلى استنفاد الأصل إلى تحقيق إيراد عادي للمؤسسة نقول أن الأصل قد تحول إلى مصرف أما إذا ما تم استنفاد الأصل دون تحقيق أي إيراد فإننا نقول أن الأصل قد تحول إلى خسارة .

الفرع الثالث: تصنيف التكاليف

إن المقصود بتبويب عناصر التكاليف هو تصنيفها إلى عناصرها الأساسية وأن لكل تصنيف من تصنيفات هذه العناصر أهمية خاصة بالنسبة للمؤسسة وخاصة ما يتعلق بقياس تكلفة الإنتاج .

والجدول التالي يوضح لنا المعايير التي تم الاعتماد عليها في تصنيف عناصر التكاليف¹ :

جدول رقم(01) : يوضح المعايير التي تم الاعتماد عليها في تصنيف عناصر التكاليف

التصنيف حسب المعيار	تصنيف التكاليف
تصنيف الأساسي (الطبيعي)	عنصر تكلفة المواد تشمل كل المواد التي تدخل في العملية التصنيعية والعملية التسويقية وكذلك الوظيفة الإدارية
	تكلفة المواد (الأجور) وهو يشمل كل ما يدفع من أجر العاملين في مختلف أقسام المنشأة (الإنتاجية، الخدمائية، الإدارية...)

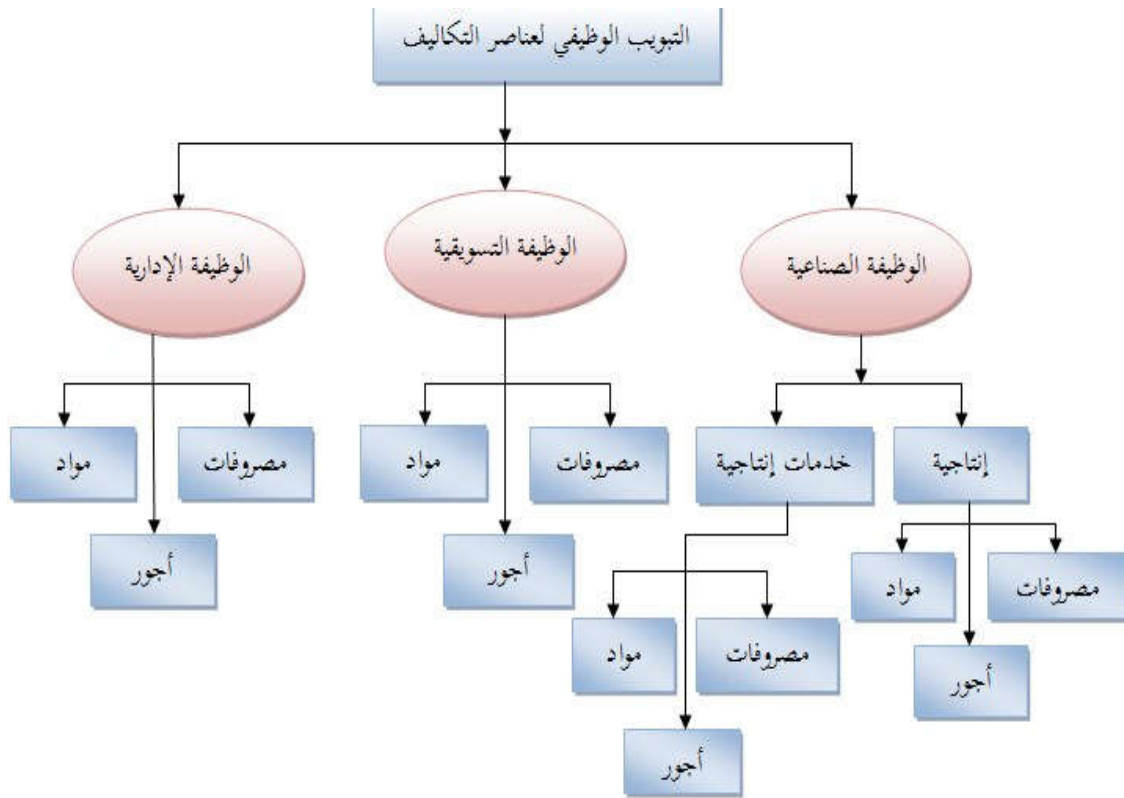
¹الطيب بن نويوة و نبيل بلحامدي ،أهمية نظام محاسبة التكاليف في إتخاذ القرار، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019 ص06 ص07.

<p>مثل تكلفة خدمات الإنتاج وخدمات إدارة التسويق وخدمات الإدارة من مصاريف الصيانة ومن مصاريف الإدارة الأخرى</p>	<p>عنصر تكلفة المصروفات</p>	
<p>والتي تتخصص بالعمليات الإنتاجية وفي هذه الوظيفة يوجد نوعان من مراكز التكلفة هي المراكز الإنتاجية ومراكز خدمات إنتاجية والتي تقدم خدماتها إلى المراكز الإنتاجية</p>	<p>الوظيفة الصناعية</p>	<p>التصنيف الوظيفي</p>
<p>تهدف إلى تسويق وتوزيع ما أنتجته الوظيفة الصناعية وان هذه الوظيفة أيضاً ينفق عليها مواد وأجور ومصاريف</p>	<p>الوظيفة التسويقية</p>	
<p>يتجسد من نشاطها في الإشراف والتنسيق بين مختلف الأقسام في الوحدة الاقتصادية وأن هذه الوظيفة ينفق عليها مواد وأجور ومصاريف</p>	<p>الوظيفة الإدارية</p>	
<p>وهي تلك العناصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة الإنتاجية مثل: المواد الأولية، اليد العاملة المباشرة...</p>	<p>عناصر التكاليف المباشرة</p>	<p>تصنيف عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية</p>
<p>وهي تلك العناصر التي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج مثل اللوازم وأجور المشرفين على الأقسام في الشركة، مصاريف الكهرباء.</p>	<p>التكاليف الغير مباشرة</p>	
<p>تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم النشاط بالزيادة أو النقصان</p>	<p>التكاليف المتغيرة</p>	<p>تصنيف عناصر التكاليف</p>
<p>وهي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط أي أنها تبقى ثابتة</p>	<p>التكاليف الثابتة</p>	

<p>وهي التكاليف التي بين خصائص المجموعتين من التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، وهناك عدة طرق لفصل الجزء المتغير عن الجزء الثابت من هذه التكاليف أهمها: طريقة المربعات الصغرى</p>	<p>يف شبه المتغيرة وشبه الثابتة</p>	<p>حسب علاقتها بحجم النشاط</p>
<p>هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة مثل: التكاليف الثابتة</p>	<p>التكاليف الخاضعة للرقابة</p>	<p>تصنيف عناصر</p>
<p>هي التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها مثل التكاليف المتغيرة ورقابتها ضمن مستوى إداري معين</p>	<p>الغير خاضعة للرقابة</p>	<p>بف أغراض الرقابة</p>
<p>وهي تلك التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الفترة الماضية ولا تستطيع المؤسسة إيقافها.</p>	<p>التكاليف الغارقة</p>	
<p>وهي تلك التكاليف التي يمكن فقدها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة (الأرباح المفقودة أفضل بديل بعد البديل الأول)</p>	<p>تكاليف الفرصة البديلة</p>	<p>تصنيف عناصر التكاليف أغراض اتخاذ القرارات</p>
<p>وهي الفرق بين تكاليف بديلين وأن هذا الفرق يلعب الدور الأساسي في اتخاذ القرارات</p>	<p>التكاليف التفاضلية</p>	

المصدر : من إعداد الطالبين اعتماد على كتاب إسماعيل يحي التركي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، ط1، دار حامد للنشر، عمان، الأردن، 2006.

الشكل رقم 01 : التوبوب الوظيفي لعناصر التكاليف



المصدر: من إعداد الطالبين اعتماد على كتاب إسماعيل يحي التركيبي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، ط1، دار حامد للنشر، عمان، الأردن، 2006.

المطلب الثاني: أساسيات حول محاسبة التكاليف

إن هدف أي مؤسسة هو تحقيق الربح ، وهذا يتم من خلال كون الإيرادات التي تحصل عليها المؤسسة تكون أكبر من التكاليف التي تتحملها ، ومحاسبة التكاليف واحدة من العلوم التي تساعد المؤسسة على ذلك.

الفرع الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

1 / تعريف محاسبة التكاليف :

يتمحور موضوع محاسبة التكاليف أساسا في دراسة وحساب التكاليف ومراقبتها في مستويات النشاط مثل تكلفة الشراء ، تكلفة الإنتاج ، تكلفة التوزيع وغيرها.

وقد تعددت تعريف محاسبة التكاليف بتعدد كتبها ووجهات النظر، وفي هذا الصدد سنحاول عرض أهم التعاريف

كما يلي:

- **التعريف الأول:** هي أحد فروع المحاسبة المالية ، وكأداة تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية ، تساعد المؤسسة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل ، كما تقوم بتتبع وتسجيل وتحليل التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفعالية ، وهي طرق وأساليب التحقيق من التكاليف والسيطرة عليها ومراقبتها ، وتحديد مقدار الربحية وعرض المعلومات لغرض اتخاذ القرارات الإدارية¹.

- **التعريف الثاني :** هي مجموعة الأساليب والطرق المستخدمة في تجميع التكاليف وتحديد وحدة الإنتاج أو الخدمات أو أي عملية من العمليات².

- **التعريف الثالث:** هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى)، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرؤ المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها ، وتسمح بدراسة ومراقبة المر دودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة ، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على المستوى التنفيذي أو على المستوى الإداري ، وتعتبر محاسبة التكاليف أداة ضرورية لتسيير المؤسسات³.

- **التعريف الرابع :** هي تقنية تحليل الأعباء والمنتجات بهدف تقييم السلع والمنتجات المباعة ، وكذا مراقبة الشروط الداخلية للاستغلال.

- **التعريف الخامس :** هي فرع من فروع المحاسبة تهتم بتجميع وتحديد وتحليل وتفسير بيانات التكاليف لكل نشاط أو إدارة أو قسم في المؤسسة وتبويبها حسب مراكز التكلفة ، وتحليلها حسب أصناف المنتجات مما يؤدي إلى ترشيد أداء المؤسسة في عمليات التخطيط ، الرقابة واتخاذ القرارات المختلفة⁴.

تعرف محاسبة التكاليف عموماً هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة ومن محيط المؤسسة الداخلي و الخارجي (بالإضافة إلى مصادر أخرى) وتحليلها لأجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرؤ المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بمراقبة ودراسة المر دودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ و الإدارة وتعتبر محاسبة التكاليف أداة فعالة لتسيير المؤسسات⁵.

من خلال هذه التعاريف نستنتج بأن محاسبة التكاليف هي إحدى أدوات التسيير والرقابة الحديثة وتتعامل تقنيات و طرق من أجل تحديد تكلفة المنتجات ومساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات لتحقيق

¹إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن، 2006 ، ص 32.

² أحمد حسن الطاهر ، المحاسبة الإدارية ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2008 ، ص 13.

³ ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، دار البعث ، قسنطينة ، الجزائر ، 1988 ، ص 8.

⁴ فخر نواف الدليمي خليل ، محاسبة التكاليف، دراسة نظرية و إجراءات تطبيقية ، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2002 ، ص 10 .

⁵د. عبد الحليم لعشاش ، دور تسيير تكاليف سلسلة التوريد في زيادة تنافسية المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة، 2015، 2016، ص 67.

الأهداف المسطرة بأقل تكلفة وأعلى قدر من الكفاءة والفعالية. حيث أن محاسبة التكاليف هي نموذج لمعالجة المعلومات ولها أهداف أساسية منها:

- معرفة تكاليف العمليات التي تقوم بها المؤسسة؛
 - تعيين قواعد لتقييم بعض عناصر ميزانية المؤسسة؛
 - شرح النتائج مع حساب تكاليف المنتج ومقارنتها مع سعر البيع؛- تسطير توقعات الأعباء والمنتج الجاري .
- ومنه يمكن اعتبار محاسبة التكاليف على أنها:
- مجموعة من المبادئ و الأسس و القواعد المتخصصة؛
 - تقوم بمتابعة التكاليف؛
 - وسيلة لتحقيق أهداف معينة.

الفرع الثاني: أهداف محاسبة التكاليف

تتمثل أهداف محاسبة التكاليف فيما يلي:

أ- تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها :

يعتبر هذا الهدف من الأهداف الأساسية والمهمة التي أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف ويمكن تجزئة هذا الهدف إلى النقاط التالية:¹

- تحديد تكلفة الإنتاج واحتساب تكلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالمواد الأولية والأجور والمصاريف الأخرى؛
- تحديد تكلفة الإنتاج التام أو النهائي ، والإنتاج تحت التشغيل (قيد الإنتاج) آخر المدة لأغراض إعداد الحسابات الختامية و الميزانية العامة؛
- مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار و في رسم السياسات التسعيرية السليمة للمنتجات أو الخدمات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو تقديمها.

ب- مساعدة الإدارة على التخطيط :

¹ جمعة الربيعي كمال حسن، سعدوني مهدي الساقى ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ،الأردن،2008 ، ص71 .

تحتاج عملية تخطيط أنشطة المؤسسة في الأجل القصير إلى تقديرات للتكاليف المستقبلية المترتبة على هذه الأنشطة ، وتوفر محاسبة التكاليف هذه التقديرات للتكاليف من خلال ما يعرف باسم الموازنات التقديرية.

بحيث يمكن تعريف هذه الأخيرة على أنها خطة عينية ومالية تفصيلية تغطي جميع نواحي النشاط في المؤسسة لفترة محددة مقبلة ، كما أنها تعتبر أداة تعبر عن الأهداف والسياسات التي ساهمت الإدارة العليا في وضعها سواء للمؤسسة ككل أو للوحدات الإدارية فيها.¹

ج- الرقابة على عناصر التكلفة :

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

د- المساعدة في اتخاذ القرارات :

تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة، ومن القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها ما يلي:

- تحديد العلاقة بين التكلفة- الحجم - الربح؛

- اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرارية فيه؛

- شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج؛

- إحلال آلة جديدة بدلا من القديمة؛

- التوسع في إنتاج قائم بدلا من إنشاء خط جديد؛

- البيع للأسواق المحلية أو الخارجية .

هـ - المساهمة في إعداد القوائم المالية:

يقوم نظام محاسبة التكاليف مع البيانات اللازمة لتحديد تكلفة المنتجات والخدمات المقدمة، ومن ثم محاولة تقدير هامش الربح المحقق لكل وحدة إنتاج، والمساهمة تبعا لذلك في حساب نسبة الأرباح المحققة، وتقدير جميع النسب والقوائم المالية للمؤسسة، كقائمة الدخل وقائمة المركز المالي¹.

¹ حسين على حسين أحمد ، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2003 ، ص 90.

و - المساهمة في تعديل أداء الأنشطة والعمليات :

تحتاج الإدارة العليا للمؤسسة لتقارير تتضمن معلومات مفصلة عن تكاليف المنتجات، وذلك لاستعمالها في عمليتي التخطيط والرقابة، في إطار التغذية العكسية، من أجل محاولة تعديل أداء العمليات وتطويرها وجعلها أكثر كفاءة وفعالية وأكثر قربا من المستهلك، في إطار عملية خلق وتعظيم القيمة المنتجة له².

الفرع الثالث: وظائف ومزايا محاسبة التكاليف

أولا:/وظائف محاسبة التكاليف:

من أهم الوظائف التي تمارسها محاسبة التكاليف :

1/ الوظيفة التسجيلية: تعتبر الوظيفة التسجيلية أولى الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف وعليه فإن المؤسسة هي التي تعمل على اختيار الطريقة الأنسب للتسجيل، حيث تقوم محاسبة التكاليف بتسجيل العمليات ذات الطابع المتعلق بتكلفة الإنتاج في سجلات خاصة مع مراعاة معايير الدقة والموضوعية واستخدام سجلات مناسبة يمكن الرجوع إليها عند الحاجة³.

2/ الوظيفة التحليلية: تهتم بتبويب وتحليل بيانات التكاليف وعناصرها ونتائجها وذلك بما يخدم أهداف الإدارة⁴.

3/ الوظيفة الرقابية: تهتم محاسبة التكاليف بالتحكم في عناصر التكاليف وإخضاعها لأداء مخطط وذلك لتقليل التكلفة ورفع الكفاءة الإنتاجية ومنع الضياع والفقدان وتحديد الانحرافات (ملائمة وغير ملائمة).

4/ الوظيفة المعلوماتية (الإخبارية): تهتم بإيصال المعلومات والبيانات بعد تجهيزها إلى المستويات الإدارية المختلفة بما يتناسب مع احتياجات هذه الإدارات عن طريق شبكة من التقارير والقوائم التكاليفية وتقوم الإدارة باتخاذ قرارات تصحيحية وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة.

5/ الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط له وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق وبهذا ستحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفاء واقتصادي وهذا فعلا يساعد إدارة المؤسسة في تحقيق هدفها المرسوم والشكل التالي يبين وظائف محاسبة التكاليف.

1 المطارنة ، غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن ، 2006 ، ص17 ، ص18.

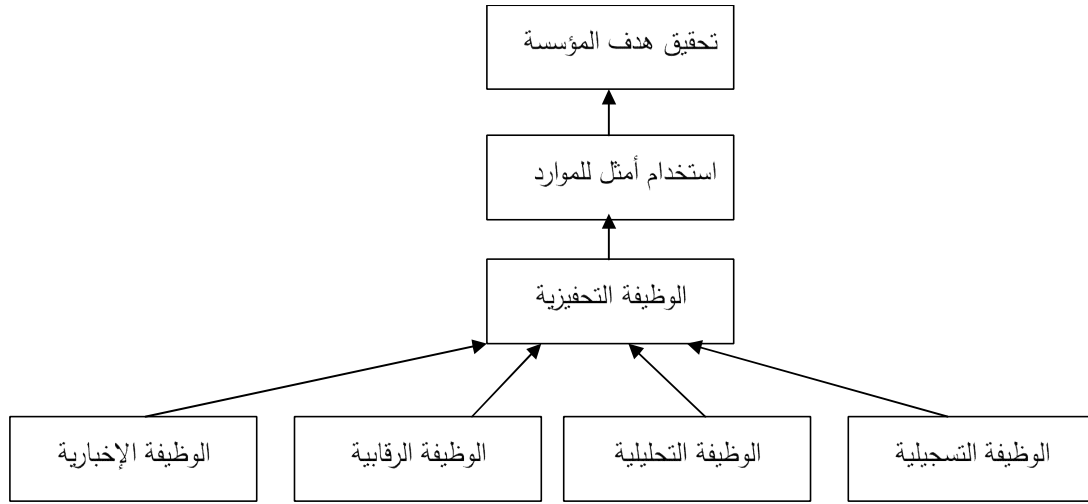
2 مزهود هشام، إدارة التكاليف داخل المؤسسة الصناعية الصغيرة والمتوسطة في ظل تبني مدخل إعادة الهندسة، رسالة دكتوراه ، جامعة سطيف ،2018/2019 ، ص106.

³- عبد الناصر نور عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، العبدلي، عمان، 2011، ص19.

⁴إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص24.

6/ إعداد الموازنات التقديرية: تعرف الميزانية التقديرية بأنها الميزانية التي تحتوي معلومات مالية و محاسبية يتوقع حدوثها مستقبلا و تعتمد على تحليل سلوك التكاليف بالاعتماد على البيانات التاريخية وتوقعات يمكن حدوثها، وتستخدم هذه الميزانيات كوسيلة إجرائية لتحقيق الأهداف و تستخدم أساسا للمقارنة والتقييم. بمعنى أنه يقوم محاسب التكاليف بإعداد الميزانيات التقديرية كي تقوم الإدارة بمقارنة التكاليف المعيارية الواردة بها مع التكاليف الفعلية وتحديد الانحرافات وأسبابها والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة¹.

شكل رقم (02): وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: من إعداد الطالبين اعتماد على كتاب إسماعيل يحي التركي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، ط1، دار حامد للنشر، عمان، الأردن، 2006.

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن تحقيق هدف المؤسسة يتطلب توفير معلومات محاسبية ومالية، ومعالجتها ثم تمريرها من وظيفة إلى أخرى (الوظيفة التسجيلية، التحليلية، الرقابية، الإخبارية وأخيرا التحفيزية)، وذلك من أجل الاستخدام الأمثل للموارد واتخاذ قرارات حالية ومستقبلية تساهم في استقرار المؤسسة واستمرارها وتعظيم الأرباح لها.

ثانيا/ مزايا محاسبة التكاليف:

تكمن مزايا محاسبة التكاليف في النقاط المتعددة التالية²:

- توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المؤسسة، والتي تنفيذ الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمؤسسة من ربح أو خسارة، وتساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلة المناسبة للمبيعات؛
- تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي للمؤسسة ؛

¹ عبد الناصر إبراهيم نور وعليان الشريف، مرجع سبق ذكره، ص18.

² فلاح سلامة المطارنة غسان ، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص55.

- تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات المزايدات والمناقصات؛- مراقبة وضبط عناصر التكاليف المختلفة من مواد خام أو جور وأعباء صناعية؛- تحيد أسباب الريح والخسارة فقي المؤسسة؛- تزويدا لبيانات عن تكاليف المراحل والعمليات المختلفة؛
- الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المؤسسة وذلك عن طريق حصر التالف من المواد ومعرفة الوقت الضائع.

المطلب الثالث: طرق محاسبة التكاليف

الفرع الأول: الطرق التقليدية

1/ طريقة التكاليف الإجمالية (الكلية) : تعد هذه النظرية من أقدم النظريات من حيث المنظور، كما يطلق عليها مصطلح "طريقة الأقسام المتجانسة" أو "طريقة مراكز التحليل" بحيث تعود أصول هذه الطريقة إلى الفترة الممتدة بين الحربين العالميتين، لأعمال العقيد الفرنسي Rimailino في اللجنة العامة للتنظيم العلمي، ثم بعد الحرب العالمية الثانية للجنة الوطنية الفرنسية للتنظيم، وقد صودق عليها من طرف لجنة التطبيع (البرلمان الفرنسي) بقرار 04 أبريل 1948 وبالتخطيط المحاسبي العام لسنة 1947 ثم 1957 والتي تتمشى مع مبادئ ومفاهيم المحاسبة المالية وتستند هذه النظرية إلى المبررات التالية:

- إن جميع عناصر التكاليف سواء كانت مباشرة، ثابتة أو متغيرة تساهم في تحقيق الهدف النهائي للمشروع وهو تقديم سلعة أو خدمة معينة، ولا يمكن أن تقدم هذه السلعة أو الخدمة دون إنفاق كافة هذه التكاليف بما في ذلك الغير المباشرة أو حتى الثابتة؛
- استبعاد أي من التكاليف غير المباشرة أو حتى الثابتة عند احتساب تكلفة المخزون السلعي أول وآخر الفترة سوف يظهر هذا المخزون بأقل من تكلفته الحقيقية ولن يعتبر رقم الربح عندئذ تعبيراً سليماً عن نتائج الأعمال ؛
- يساعد مبدأ التحميل الكلي أو الشامل على اعتبار متوسط التكلفة الوحدة الشامل بمثابة الحد الأدنى بسعر البيع تطبيقاً لمبدأ التغطية أو الاسترداد في الأمد الطويل لافتراض توافر ظروف التشغيل العادية؛
- معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف)؛ - تتمشى هذه النظرية أيضاً مع مبادئ المحاسبة المالية الأخرى مثل مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ مقابل الإيرادات بالمصروفات... الخ. تهدف طريقة التكلفة الكلية إلى تحقيق ثلاث أهداف رئيسية:
- البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالغ أخرى بخدمتها، خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج ؛
- البحث عن الصيغة للتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمناً شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار، وباستثناء بعض الحالات الخاصة، لا بد أن يكون السعر أكبر أو يساوي التكلفة الكلية ؛

- الاستجابة لمتطلبات التسيير الداخلية، حيث تشكل معلومة محاسبية مهمة بالنسبة للمسيرين.

2 - طريقة التكاليف الجزئية: نتيجة للانتقادات التي عرفتها طريقة التكاليف الكلية، ظهرت طرق أخرى، عرفت هذه الطرق بالطرق الجزئية، والمتمثلة في طريقة التكاليف المباشرة (التحميل العقلاني)، وطريقة التكاليف المتغيرة وطريقة التكلفة المعيارية

1/2: طريقة التكاليف المباشرة: إن طريقة التكاليف المباشرة تقوم بتحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط، أما عناصر التكاليف غير مباشرة تعتبر نفقات زمنية يستدعيها النشاط، وفق هذه الطريقة لا تدخل التكاليف غير مباشرة سواء تعلقت بالإنتاج أو التسويق أو الإدارة ضمن التكاليف ولكن تحمل على حساب الأرباح والخسائر في نهاية الفترة، وذلك من منطلق أن الوحدات المنتجة والمباعة مسئولة على تحقيق التكاليف المباشرة فقط، وتستخدم هذه الطريقة بنجاح كبير في مشاريع المقاولات، وذلك لأن طبيعة التكاليف في هذه المشاريع يعتبر معظمها تكاليف مباشرة ويمكن تحقيقها بسهولة.

❖ **تقييم طريقة التكاليف المباشرة:** إن هذه الطريقة تعد من الطرق النادرة الاستعمال نظرا لاعتراض المحاسبين على فكرتها بحل المشكلة، وقد جاءت هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات والسلبيات نوضحها كما يلي :

أ - إيجابيات طريقة التكاليف المباشرة: إن من بين الإيجابيات التي تشتمل عليها هذه الطريقة ما يلي :

- تمتاز بسهولة تحديد تكاليف الوحدات المنتجة من خلال قسمة التكاليف المباشرة على عدد وحدات الإنتاج ؛

- تمتاز بثبات تكلفة الوحدة المنتجة نظرا لثبات متطلبات إنتاج الوحدة من التكاليف المباشرة ؛

- تؤدي إلى استبعاد الآراء والأحكام الشخصية التي تغلب على عمليات احتساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على وحدات المنتج.

ب - سلبيات طريقة التكاليف المباشرة: يمكن حصر السلبيات الموجهة لهذه الطريقة في النقاط التالية:

- لا تعتبر تكلفة الوحدة المحسوبة وفق هذه الطريقة تكلفة صحيحة، وذلك لأنها تحمل عناصر التكاليف غير المباشرة (خاصة المتغيرة منها)؛

- إن استبعاد التكاليف غير المباشرة من تكاليف الإنتاج ومعالجتها كتكاليف زمنية عملية غير سليمة، وذلك لأن التكاليف غير المباشرة يحدث من أجل خدمة النشاط؛- إن تقييم مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل على أساس التكاليف المباشرة فقط يؤدي إلى تخفيض تكلفته الحقيقية، وهذا ينعكس في تخفيض الأرباح المحققة ؛

- إن هذه النظرية تفضل في خدمة الإدارة كأداة في خدمة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وذلك لأنها تستبعد جزءا من التكاليف المتغيرة من تكاليف الإنتاج.

2//2: طريقة التكاليف المتغيرة: هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة على أساس التكاليف المتغيرة فقط، وبطرح إجمالي التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال نحصل على هامش التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية، وحساب سعر التكلفة بالتكاليف المتغيرة على عكس طريقة التحميل العقلاني (المباشرة) التي تعتمد على التكاليف الثابتة. تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وتقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكاليف المتغيرة، مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج¹.

❖ المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف المتغيرة: تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على مجموعة من المبادئ نذكر منها ما يلي:

- الفكرة الأساسية تتمحور في التفرقة بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة ؛
- لا يحمل سعر تكلفة المنتجات إلا بالتكاليف المتغيرة ؛
- التكاليف الثابتة للإنتاج، الإدارة والمبيعات تعتبر كتكاليف ثابتة كلية للدورة، يجب على نتيجة الدورة أن تغطيها ؛
- تحديد الهامش على التكلفة المتغيرة أي أن رقم الأعمال هو الأساس لقياس مستوى النشاط ويجب عليه أن يغطي التكاليف المتغيرة .

3 - طريقة التكاليف المعيارية: لها عدة تعاريف منها²

- هي ترجمة العلاقة المباشرة القائمة بين خدمات عناصر المدخلات والمخرجات في صورة معايير فنية، ويعتمد في ذلك على دراسة علمية وتجريبية لتحديد أفضل علاقة بين وحدة المنتج واحتياجاتها من كمية المواد وزمن العمل في ضوء العوامل المؤثرة في هذه العلاقة على مر الزمن وبالتالي فإنه يفترض أن رقم التكلفة الذي يتحدد يوضح ما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء بالفعل.
- هي خطة تكاليف محددة مقدما على أساس فني وعلمي دقيق لما ينبغي أن تكون عليه وحدة التكلفة من منتج أو خدمة.

الفرع الثاني: الطرق الحديثة (طريقة التكاليف على أساس الأنشطة)(ABC)

تعتبر طريقة التكاليف على أساس النشاط تقنية لحساب وتحليل التكاليف، ظهرت في مؤخرا في الولايات المتحدة الأمريكية. وترمي إلى إضعاف الطريقة التقليدية الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل التي فقدت أهميتها في سياق

¹ حابي أحمد، مرجع سابق، ص 53.

² يوناب بلال، مرجع سابق، ص 48ص 49.

تطور أساليب الإنتاج. ويعود الفضل في نشر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة لأعمال وذلك انطلاقاً من الهدف الأساسي الذي تميزت به هذه Kaplan و Cooper وهذا من قبل الباحثين الأمريكيين الطريقة وهو " أفضل معرفة لسعر التكلفة".¹

مفهوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

لقد تعدد تعريف هذه الطريقة من طرف الباحثين فلذا ارتأينا إلى اختيار البعض منها وإيجازها فيما يلي:

"لقد أشار بعض الباحثين على أنه نظام يقوم بتنقيح نظام الكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف كلفة أساسية، ويحسب هذا النظام كلف هذه الأنشطة ومن ثم تخصيص كلف هذه الأنشطة لأهداف الكلف مثل المنتجات والخدمات والزبائن".²

"وتعرف هذه الطريقة بأنها تقوم على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد، ومنه فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات. وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسب التكاليف المختلفة للمؤسسة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات على قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة".³

"وهي نظام كلفي متكامل يمكن من خلاله الحصول على كلفة وحدة المنتج من المنتجات وهو يشمل مكونات النظام من مدخلات وعمليات ومخرجات".

من خلال ما سبق يمكننا استنتاج على أنها "طريقة لحساب التكاليف، بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقاً مما تستخدمه على هذه المنتجات أو الخدمات من الأنشطة".

المطلب الرابع : مفاهيم عامة حول تخفيض التكاليف

إن تخفيض التكاليف يعد من أهم الإستراتيجيات التي تتبناها المؤسسات كأكثرها فاعلية لتحقيق مزايا تنافسية في ظل متغيرات البيئة الحديثة التي تتسم بشدة المنافسة.

الفرع الأول: تعريف تخفيض التكاليف إن تخفيض التكاليف بالمعنى المطلق هو تخفيض في الرقم الإجمالي للنقود، وهذا النوع قد يتم بدون تخطيط أو جهود إدارية مثل أن يكون سبب الانخفاض هو التخفيض في كمية الإنتاج وبهذا تكون النتيجة الفعلية هي ارتفاع التكلفة وليس انخفاضها، وهذا ليس هو المقصود وإنما المقصود هو تخفيض مجالات الإشراف والضياع الحتمي والتخلص من تلك الأنشطة التي لا قيمة لها. ولقد عرّف تخفيض التكاليف على أنه : الانتقال من

¹R. Cooper, R. Kaplan, Mesurez mieux vos prix de revient, Harvard Business Review, N°62, automne, 1991.

²فاطمة رشدي سويلم عوض، تأثير الربط والتكامل بين طاقة الأداء المتوازن ونظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة، في تطوير أداء المصارف الفلسطينية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2002، ص 22.

³أحمد محمد نور، حسين عبيد، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 40.

مستوى التكلفة الحالي إلى مستوى أقل منه ويتطلب ذلك تعيير في الظروف التي تحسب على أساسها التكاليف بحيث يمكن الوحدة الاقتصادية من إنتاج نفس المنتج بتكلفة أقل . كما عرف على أنه: " تحقيق الخفض الحقيقي والدائم في تكلفة الأنشطة التي تزاو لها المؤسسة أو تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمات المقدمة بدون التأثير على ملائمتها للاستخدام المطلوب .

كما عرف أيضا تخفيض التكاليف على أنه : الحصول على منافع (مخرجات) أكبر من نفس الموارد (المدخلات)، أو الحصول على نفس المخرجات بمقدار أقل من المخلات¹ .

المبحث الثاني: الإطار النظري لتكلفة المستهدفة

ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة أولا في اليابان سنة 1960م حيث وجد أن 80% من الصناعات الكبرى تعتمد هذا الأسلوب. يعتبر أسلوب التكاليف المستهدفة عملية بسيطة الفهم والتطبيق نسبيا وبالرغم من ذلك فإنها تؤثر تأثيرا كبيرا على ربحية المنظمات والأعمال التجارية، كما أنها لا تتطلب كم من المتخصصين والمهنيين، أو حتى تتطلب تطبيقات برامج واسعة النطاق أو تراكيب أو إجراءات معقدة.

المطلب الأول: ماهية التكلفة المستهدفة

الفرع الأول : تعريف التكلفة المستهدفة

يقصد بالتكلفة المستهدفة تلك المحددة مقدما في مرحلة التصميم وتطوير المنتج والتي يجب أن لا تتعدها التكلفة الفعلية لإنتاج هذا المنتج، بحيث يمكن اعتبارها كمدخل لإحداث تخفيض خطي في التكلفة وتحقيق تحسن وتطور ملموس في المنتج.²

تعددت المفاهيم والتعريفات للتكلفة المستهدفة ولم يتفق الكتاب والباحثين على تعريف محدد فقد عكست هذه التعريفات وجهات نظر مختلفة عرفتها بأنها "أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم من مراحل دورة حياة المنتج ومن ثم فإن هذه الأداة تركز جهود خفض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها"³.

كذلك عرفت على أنها يمثل أسلوب التكلفة المستهدفة أحد الأساليب المرتبطة بتحديد أهداف التكاليف الخاصة بالمنتجات التي لها أسعار مبيعات تتحدد عن طريق الأسواق التنافسية ويبدأ التحليل مع سعر البيع المقرر الذي سيكون مقبولا ويتم طرح الربح المرغوب فيه للتوصل إلى التكلفة المستهدفة⁴.

¹ مهني بوريش، مرجع سابق، ص 34.

² محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف- منظور التقليدي الحديث- ط 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011ص331.

³ صفاء عبد الدائم، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، 2001م، ص 470.

⁴ أمين السيد لطفي، إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة، الإسكندرية، الدار الجامعية للنشر، 2007م، ص 560.

تعرف بأنه أسلوب لتخطيط التكلفة تركز على المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميز أو الخاصة و الدورة الجبائية القصيرة نسبيا و أنه أسلوب ذات التكلفة التي تستخدم في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج أي مرحلة الأبحاث و التطوير و هندسة المنتج.

مما سبق يمكن القول أن التكلفة المستهدفة هي أسلوب يهدف إلى تخفيض تكاليف المنتجات في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج عن طريق حسن استخدام الموارد المتاحة، مع الأخذ بعين الاعتبار مستوى الجودة المطلوبة وذلك في ضوء التكلفة التي يتقبلها العملاء من أجل تحقيق أهداف المنشأة.

الفرع الثاني: خصائص التكلفة المستهدفة

من خلال التعريفات السابقة يمكن أن نستخلص الخصائص التالية للتكلفة المستهدفة:

- 1- أنها تطبق في مرحلة التطوير والتصميم وهي تختلف عن نظم مراقبة التكاليف المعيارية التي يتم تطبيقها في مرحلة الإنتاج؛
- 2- أنها ليست أسلوب إداري لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي ولكنها أسلوب يهدف إلى تخفيض التكاليف؛
- 3- يتم استخدام بعض الأساليب علما لإدارة في تحديد التكاليف المستهدفة لأن الأهداف الإدارية وتكاليف المستهدفة تتضمن الأساليب الفنية لتطوير وتصميم الإنتاج؛
- 4- تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة يتطلب تعاون العديد من الإدارات داخل المنشأة؛
- 5- يشرح ويصف هيكل خطة التطوير مع الأخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير وتعقد مكونات المنتج والعلاقة مع المورد¹؛
- 6- يتطلب التطبيق الناجح للتكلفة المستهدفة استخدام أسلوب هندسة القيمة وبعض الأساليب الأخرى؛
- 7- يعتمد في تخطيط وتصميم وإنتاج المنتج في البيئتين الداخلية والخارجية²؛
- 8- تعمل على تخفيض التكاليف .

وهناك مراحل يجب إتباعها قصد رفع نظام التكلفة المستهدفة المتمثلة في الآتي:

المرحلة الأولى: تخطيط التكلفة المستهدفة.

المرحلة الثانية: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة.

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

ويكون تخطيط التكلفة المستهدفة من خلال النقاط التالية:

- **تحديد السعر:** هو السعر الذي يحقق الربح المستهدف التي ترغب الإدارة بتحقيقه وهو يمثل أدنى ربح.

- **تقدير الربح:** يعرف الربح على أنه مقدار ذلك الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من المنتج المعين، والذي يتم تحديده على أساس خطة الربح الطويلة أو المتوسطة الأجل والتي تعكس التخطيط الاستراتيجي للمشروع، بمعنى أن الربح المستهدف هو الربح الذي تطمح المؤسسة بتحقيقه.

¹ لطفى الرفاعي فرج، محمد سعيد جندي، التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، مصر، كلية التجارة جامعة طنطا، 2006ص30.

² محمد عبد الفتاح العشماوي، مرجع سبق ذكره ، ص33.

- دراسة السوق: ضرورة دراسة ظروف السوق الذي سوف تباع وتقدم به الخدمة، ومعرفة العرض والطلب عليه والتعرف على خصائص الخدمة وسعرها وتكلفتها المستهدفة.
- تقييم الإمكانيات المتوفرة: يتم التعرف على جميع الإمكانيات المادية والبشرية، كما يتم تحديد تكلفة الخدمة حسب الإمكانيات المتوفرة قبل تعديلها، وذلك بهدف الوصول إلى مواطن النقص أو الارتفاع في التكاليف.
- تعديل الخدمة: بعد أن يتم تحديد مواطن حدوث الارتفاع في تكاليف ومقدار ذلك الارتفاع يتم دراسة جميع الوسائل الممكنة للتخلص من ذلك الارتفاع والوصول بالتالي للتكاليف المستهدفة.

الفرع الثالث: أهمية التكلفة المستهدفة

تتبع أهمية منهج التكلفة المستهدفة كأساس لتخطيط الربحية وبناء معايير التكلفة خاصة في ظل انتشار التكنولوجيا وما صاحب ذلك من وجود منافسة عالمية تتسم بسرعة التغيير، ولم يعد التفوق التكنولوجي هو الأساسي في اكتساح الأسواق وتحقيق أرباح مقبولة خاصة بعد انخفاض الفروق في الجودة بين المصاريف المتنافسة، ولكن أصبح بمقدور المتنافسين الذين يستخدمون مستوى أقل من التكنولوجيا ولكن بتقديم خدمة بتكاليف أقل واكتساب الأسواق وتحقيق المعدلات المطلوبة على الاستثمار، وتزداد فرص النمو وتحقيق الربحية أمام المصارف التي تستطيع زيادة جودة الخدمات المطلوبة وتقليل التكلفة، وبالإضافة إلى الجودة والتكلفة يمثل عنصر الوقت الضلع الثالث للإستراتيجية الجديدة للتنافس.¹

و تظهر أهمية التكلفة المستهدفة كذلك من خلال نتيجة مجموعة من الأسباب التي من أهمها ازدياد المنافسة بين المؤسسات دفع أصحابها و مدراءها إلى البحث عن نظام جديد يمكنها من البقاء والاستمرار أطول فترة ممكنة في الأسواق عن طريق تقديم منتجات أقل تكلفة وأفضل جودة وتكنولوجية، وأصبحت المؤسسات الصناعية لا تصمم المنتجات بغرض تحقيق على تكنولوجيا إنما اتجهت إلى تصميم منتجات التي تحقق تكنولوجيا مطلوبة، والغموض المحيطة ببيئة القرار دفعت المؤسسات إلى البحث عن نظام يدرس البيئة الداخلية والخارجية للمنتج بصورة جيدة ويكرر ذلك باستمرار، وفي الوقت الذي تزداد فيه أسعار اليوم بسبب ظروف العرض والطلب ظهر نظام التكاليف المستهدفة ليحد من هذه الزيادة عن طريق حصر تكاليف الإنتاج في حدود معينة وتجنب جميع نواحي الإسراف والأنشطة التي لا تضيف قيمة.²

الفرع الرابع: أهداف التكلفة المستهدفة

تعددت أهداف منهج التكلفة المستهدفة حسب وجهة نظر كل باحث، ولكن الهدف المشترك والرئيسي هو خفض التكلفة والمحافظة على الجودة، وهناك أهداف أخرى تتمثل في³:

¹ ليوكورية زانة، التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، 2013، ص63.

² محمد أبكر أحمد محمد، حسن عوض حسن خالد، نظام التكلفة المستهدفة وأثره على قياس التكلفة وتحقيق جودة المنتج في المنشآت الصناعية السودانية، مجلة دراسات العليا، المجلد 10، العدد 12، جامعة الميلين، ص65.

³ محمود حسن قاقبش، مدى مساهمة العلوم المالية و المحاسبية في التعامل مع الأزمات المالية العالمية، للمؤتمر الثاني للعلوم المالية والمحاسبية، الأردن، جامعة اربد، كلية العلوم الاقتصادية و الإدارية، 2010، ص640.

- 1/ خفض تكلفة المنتجات الجديدة مع مراعاة الحفاظ على جودة المنتج والتقييد بالتوقيت المناسب لتسليم المنتج والسعر المناسب مع السعر السائد في السوق ؛
- 2/ تحفيز موظفي الشركة على العمل للوصول إلى الربح المستهدف وذلك بتصميم العمل بأسلوب التكلفة المستهدفة على كافة مستويات العاملين في الشركة؛
- 3/ التخطيط الإستراتيجي للمشروع بما يكفل تحقيق الانخفاض المستمر في التكلفة وزيادة فعالية تصميم المنتج وتطويره ؛
- 4/ تحقيق أهداف الإدارة العليا من أرباح ومنافسة على المدى الطويل في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية وكذلك تغير أذواق المستهلكين .

بالإضافة للأهداف السابقة تهدف التكلفة المستهدفة إلى :

- 1/ تخفيض تكاليف المنتجات الحالية والمستقبلية؛
- 2/ يساعد مدخل التكلفة المستهدفة في تحديد تكاليف المنتج المستهدفة أي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج؛
- 3/ تحقيق رغبة العملاء في إشباع الاحتياجات وذلك بتقديم منتجات متطورة ذات جودة وسعر مناسب؛
- 4/ تقديم منتجات جديدة في الوقت المناسب وبجودة مناسبة لضمان الاستمرار في الأسواق؛
- 5/ تطوير المنتج دائما لجذب المستهلكين.

المطلب الثاني: مبادئ وطرق حساب التكلفة المستهدفة

سنترك في هذا المطلب إلى مبادئ وطرق حساب التكلفة المستهدفة

الفرع الأول: مبادئ التكلفة المستهدفة

هناك ستة مبادئ أساسية توفر الأساس المفاهيمي لتقنية التكلفة المستهدفة وتعرض كالتالي :

- 1/ **سعر السوق المستهدف:** يقود إلى التكاليف وهذا أن سعر السوق يحدد أولا ثم بعد ذلك يتم الوصول إلى التكلفة المستهدفة وحسب المعادلة الآتية: **سعر السوق المستهدف = هامش الربح المستهدف + التكلفة المستهدفة** و إن الاعتبارات التي تدخل في تحديد سعر السوق المستهدف هي:
 - ينبغي أن يكون السعر مقبول لدى الزبائن؛
 - ينبغي أن يكون سعر تنافسي مقارنة بأسعار المنتجات المتشابهة الأخرى؛
 - أن يغطي هذا السعر تكلفة التكنولوجيا المستخدمة؛
 - إن السعر يحدد على أساس السعر الحالي في السوق زائد قيمة الوظائف الإضافية التي يقدمها المنتج.

2 / التركيز على الربون: أي التركيز على متطلبات الزبائن المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت والتي تأخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات وفي نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج (بالنسبة للزبون) أكبر من تكلفتها.

3 / التركيز على التصميم: يستند نظام التكلفة المستهدفة إلى عمليات تصميم المنتج تصميم عمليات إنتاجية تمثل عنصرا أساسيا في إدارة التكلفة، وبناءا على ذلك يتم التركيز على مرحلة التصميم وعلى تقليل الوقت اللازم لتقديم المنتج إلى السوق ومع الاستبعاد المقدم للمتغيرات والتغيرات المكلفة والتي قد تستنفذ الكثير من الوقت والجهد إذ لم يتم التخلص منها مبكرا، ويرجع ذلك إلى أن الاكتشاف المتأخر لهذه المتغيرات والانحرافات الغير مرغب فيها لاحقا في فترات متأخرة من دورة حياة المنتج قد ينتج عنه تكاليف ومضار عالية يصعب التحكم فيها ويمكن التعرف على المبادئ الفرعية التالية لتحقيق هذا المبدأ وهي:

- يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على إدارة التكلفة والتحكم فيها قبل حدوثها وليس بعد حدوثها، كما يلزم التفرقة هنا بين التكاليف التي يلزم بها والتكاليف التي تحدث خلال الإنتاج ؛

- يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على لفت المهندسين وخلق حالة من التحدي لديهم لمواجهة آثار تكلفة التكنولوجيا التي تساعد المنتج على أداء وظائفه؛

- يقوم نظام التكلفة المستهدفة على أساس تشجيع كل الوظائف ذات الصلة بالمنتج و المساهمة والمشاركة في حصر كل تصميمات المنتج وتصميمات عملية الإنتاج.

4/ استخدام فريق العمل: يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على استخدام العمل لكل منتج والتشغيل، ويتكون فريق العمل من أعضاء ذو خبرات وتخصصات ووظائف مختلفة، فيتكون فريق العمل من مهندسي تصميم ومهندسي تصنيع وممثل عن كل من وظائف الإنتاج والمبيعات والتسويق والمشتريات والمحاسبة وخدمات ما بعد البيع، كما يظم فريق العمل أيضا ممثلين من خارج المؤسسة مثل عضو عن الموردين وآخر عن العملاء، والموردين وتجار الجملة والتجزئة والمواد المستخدمة ومؤسسات الشحن والنقل، ويعتبر هذا الفريق متعدد الوظائف والاختصاصات مسؤول عن كافة الجوانب المتعلقة بالمنتج ابتداء من كونه فكرة إلى المراحل المختلفة للتصميم والإنتاج والاستهلاك وإعادة الاستخدام، أو بمعنى آخر مسؤول عن كافة مراحل دورة حياة المنتج بمعناها الواسع، ويتعامل هذا الفريق مع مراحل ما بعد الإنتاج وكافة المراحل المتوقعة كجزء من مرحلتي التصميم والإنتاج، وعلى ذلك يمكن مراعاة 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 والوظائف والخبرات في تقليل الوقت اللازم لتقديم المنتج إلى الأسواق، ولا يمكن إغفال العلاقة بين تقليل وقت التقديم للسوق وتخفيض التكاليف وزيادة الجودة حيث أن المشاكل قد تتم اكتشافها وتجنبها أو حلها مبكرا في المراحل الأولى من دورة تنمية وابتكار المنتج ولنلخص من ذلك إلى أن الفريق ليس مجرد أشخاص متعددي المواهب والقدرات تساهموا بالخبرات فقط، وإنما يعتبر أعضاء الفريق مسؤولين عن المنتج بصورة كاملة وشاملة في كافة مراحل دورة حياته.

5/ التحكم بالتكاليف في جميع مراحل دورة حياة المنتج:

بموجب التكلفة المستهدفة يتم تحليل ودراسة نظام سلسلة القيمة value system بما في ذلك سلسلة قيمة الزبون وسلسلة قيمة المورد supplier value عن طريق تشكيل فريق عمل من أشخاص ذو خبرة وتخصصات ووظائف مختلفة هندسية وغير هندسية بحيث يتكون فريق العمل من النشاطات الآتية:

- التخطيط والتصميم - التصنيع - التسويق - المشتريات الداخلية والخارجية؛-الموزعون - الخدمات والتجهيزات - محاسبة التكاليف؛

ويتعامل هذا الفريق مع المشاكل المتوقعة في المراحل اللاحقة في عملية تصميم المنتج كتلك المتعلقة بالخدمات ما بعد البيع والآثار البيئية لعملية التصنيع، ويكون هذا الفريق مسؤولاً عن المنتج بدءاً من التصميم إلى أن يسلم المنتج للزبون وتقدم له خدمات ما بعد البيع.

6/ الإسناد إلى مفهوم سلسلة القيمة: يعتمد نظام التكلفة المستهدفة اشتراك الممثلين لكافة حلقات سلسلة القيمة مثل الموردين والوكلاء الموزعين والقائمين بخدمات ما بعد البيع في نظام التكلفة المستهدفة ويهدف ذلك إلى بث مفاهيم وجهود خفض التكلفة خلال كافة سلسلة القيمة من خلال تنمية وتطوير روح التعاون والتفاهم بين كل الأعضاء والمؤسسات المرتبطة بالمنتج من موردين ومنتجين وعملاء ووكلاء ومقدمي الخدمات، ويعتمد نظام التكلفة المستهدفة على مفهوم المدى الطويل وعلاقات المنافع المتبادلة في المدى الطويل بين الموردين وكل الأعضاء الممثلين بكافة سلسلة القيمة.

الفرع الثاني: طرق حساب التكلفة المستهدفة:

1/ طريقة الإضافة (الجمع):

يتم وفقاً لهذه الطريقة تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو نشاط بدلاً من مستوى التكلفة الحالي مع أخذ أي تخفيضات محتملة في التكلفة سواء لأهداف داخلية أو خارجية وبتجميع التكلفة لكل منتج وفقاً للوظائف التي يحققها حتى يتم التوصل للتكلفة المستهدفة للمنتج الجديد¹.

2/ طريقة العامل المتحكم (السعر)

حيث تم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك بخضم الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وذلك طبقاً للمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر بيع المستهدف} - (\text{الربح المستهدف})$$

تعد هذه الطريقة الأكثر استخداماً حيث تطبق في أكثر من 85 % عند المؤسسات اليابانية².

¹ خليف صليحة، مرجع سبق ذكره، ص 21.

² محمد عبد الفتاح العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص 47.

3/ طريقة تخفيض معدل التكلفة:

وفيها يتم تقدير التكلفة المستهدفة بتحديد معدل معين لتخفيض التكلفة الحالية وبما يعكس تطور أداء المؤسسة. التكلفة المستهدفة = التكلفة الحالية (1 - معدل التخفيض) وما تتوجب ملاحظته على هذه الطريقة ما يلي:

- أنها صالحة للتطبيق مع منتجات تتوفر عنها معلومات تكاليفية تاريخية يجري أوجرى إنتاجها أو مع منتجات جديدة ولكن قريبة جدا منها؛- أن دقة التقديرات تتوقف على مدى الإدراك والتقدير الجيد لمعدل التخفيض المطلوب ومدى علاقته بتحسين مستوى الأداء في المؤسسة.

المطلب الثالث : مراحل و خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة

تتمثل مراحل وخطوات تحديد التكلفة المستهدفة في الآتي¹:

المرحلة الأولى : تحديد التكلفة المسموح بها

تهدف هذه المرحلة بنقل الضغوط التنافسية الخاصة بالتكلفة التي تواجهها المنشأة إلى فريق تصميم وتطوير المنتج ففي هذه المرحلة يتركز الاهتمام على السوق لتحديد ما يرغبها العميل من وظائف يقدمها إليه المنتج وخصائص يتميز بها والسعر الذي يمكن إن يتحملة في سبيل إشباع تلك الرغبة .وعلى أساس ذلك السعر تتحد التكلفة المسموح بها ويتم تنفيذ تلك المرحلة من خلال الخطوات الخمسة التالية:

الخطوة الأولى : تحديد أهداف المبيعات والربح في الأجل الطويل:

تهدف هذه الخطوة إلى التأكد من إن كل منتج يساهم من خلال دورة حياته بنصيبه المخطط في إرباح المنشأة. ومن ثم فإن الخطة طويلة الأجل الخاصة بالمبيعات والربح وإمكانية الاعتماد عليها, وتكتل العنصر المحوري في تأسيس أسلوب محكم لتحديد التكلفة المستهدفة. وحيث إن توضع تلك الخطة من خلال تحليل متأن ودقيق لكل المعلومات المناسبة, التي يتم الحصول عليها عن طريق تحليل العملاء والمنافسين في ضوء المبيعات التي حدثت في الماضي, التطورات التكنولوجية, اتجاهات السوق, ما يقدمه المنافسون من منتجات, وبيئة الأعمال بشكل عام.

الخطوة الثانية : تنظيم خطوط الإنتاج :

يجب إن تبذل العناية الكافية في تحديد تشكيلة المنتجات بحيث تفي بحاجات أكبر عدد من العملاء, وفي نفس الوقت لا تتضمن كثيرا من المنتجات التي تسبب إرباكا لهم . ويقصد هنا بالعناية الكافية بالتحليل الشامل لكيفية تغير تفضيلات العميل عبر الزمن, وبحيث يتم تصميم المنتج وتحديد الوظائف التي يؤديها العميل في ضوء تلك التفضيلات .

¹.د. احمد محمد زامل , إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة , (مجلة الدراسات والبحوث التجارية , كلية التجارة, بنها, العدد الأول, 1999م) ص342.

الخطوة الثالثة : تحديد سعر البيع المستهدف¹

ويعرف السعر بأنه السعر المقدر للمنتج الذي يكون الزبائن على استعداد لدفعه وهذا تقدير يستند على أساس سهم القيمة التي يدركها الزبون للمنتج وأسعار المنافسين أو هو السعر التنافسي التي تسعى المؤسسات للوصول إليه من أجل البقاء في السوق، والهدف من السعر المستهدف هو تحديد وتحقيق مستوى الأداء التقني في كل ميزة من مواصفات المنتجات التي تساهم في تعظيم الفرق بين القيمة التي يدركها الزبون وبين كلفة المنتج، ولذلك فإن سعر البيع المستهدف يتحدد من خلال الآتي:

تحديده على أساس القيمة المدركة من قبل الزبون ويحدد الزبون هذه القيمة على أساس الخصائص الوظيفية التي يمتلكها المنتج وما يقدمه من منافع أو إشباع القدرة الشرائية التي يستطيع أن يتخلى عنها مقابل هذا الإشباع؛ - تحديد السعر على أساس أسعار والخصائص الوظيفية للمنافسين التي تحقق قيمة للزبون. وهناك العديد من المحددات التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تحديد السعر المستهدف من قبل المؤسسات أهمها هي:

- احتياجات الزبون: وهذا يتعلق بالخواص المادية للمنتجات التي يفضلها الزبون والمتمثلة بشكل المنتج أو مظهره الخارجي أو الحجم أو اللون وغيرها؛

- مستوى السعر الممكن قبوله: وهذا يتعلق بمدى قبول الزبون للسعر ومدى قدرة على دفع ذلك السعر؛

- مواصفات المنتج مقارنة مع منتجات المنافسين في السوق؛

- تأثير الأسعار في الحصة السوقية المرغوب فيها.

الخطوة الرابعة : تحديد هامش الربح المستهدف:

الهدف من تحديد هامش الربح المستهدف هو ضمان تحقيق خطة المنشأة المتعلقة بالربح في الأجل الطويل. وكما سبق الذكر ففي كثير من الحالات, يتحدد هامش الربح المستهدف على أساس معدل العائد المستهدف على أصول أو على أساس العائد على المبيعات.

الخطوة الخامسة : حساب التكلفة المسموح بمجرد تحديد سعر البيع المستهدف:

يمكن للمنشأة ببساطة إن تحدد التكلفة المسموح بها وهي عبارة عن الفرق بين السعر المستهدف وهامش الربح المستهدف وذلك كالآتي:

التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

¹ خليف صليحة , مرجع سابق ص23ص24.

المرحلة الثانية : تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج :

في هذه المرحلة يركز فريق تطوير المنتجات على إيجاد أساليب لتطوير منتجات تفي بحاجات زبائن المؤسسة بالتكلفة المسموح بها. وتجدر الإشارة إلى أنه من الناحية العملية غالباً لا يستطيع مصمم المنتج إن يجدوا من الطرق ما يمكنهم من الوصول إلى التكلفة المسموح بها لهذا فإن مرحلة تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج تستهدف زيادة تكلفة المنتج المسموح بها إلى مستوى التكلفة المستهدفة التي تتوقع المنشأة إن تصل إليها، وذلك على ضوء قدرتها وكذلك قدرات مورديها حيث يتم مرحلة تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج من خلال ثلاث خطوات :

الخطوة الأولى : تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة على مستوى المنتج : عادة يتوقع العملاء في ظل المنافسة الشديدة إن يكون كل جيل جديد من المنتج أفضل من سابقه من حيث الكفاءة الوظيفية الأعلى، ومستوى الجودة الأعلى، مع السعر المنخفض. ولكي تحافظ المنشأة على ربحيتها، فإن هذه التحسينات تتطلب تخفيض التكاليف الجارية للمنتجات الجديدة ويمثل مقدار الخفض المطلوب في تلك التكلفة الجارية حتى يمكن الوصول إلى التكلفة المسموح بها هدف خفض التكلفة .

الخطوة الثانية : تطبيق القاعدة الأساسية : بمجرد انتهاء المؤسسة من هدف خفض التكلفة الممكن يمكنها إن تبدأ في عملية تصميم المنتج لكي يتم تصنيعه بالتكلفة المستهدفة ويجب على كبير المهندسين والمشرفين العاملين معه إن يراقبوا وبشكل مستمر مدى تقدم مهندسي التصميم نحو ذلك الهدف كل ذلك من أجل ضمان التسجيل بقدر الإمكان في اتخاذ الإجراءات المصححة، ومن ثم عدم مخالفة القاعدة الأساسية وعدم تجاوز التكلفة المستهدفة في جميع مراحل عملية التصميم.

الخطوة الثالثة : الوصول إلى التكلفة المستهدفة: بمجرد انتهاء المؤسسة من تحديد هدف خفض التكلفة المستهدفة، فيجب عليها البحث عن طرق لتحقيق ذلك الهدف. هنالك العديد من الأساليب الهندسية التي تساعد مصممي المنتج في مجال خفض تكاليفه، وتتضمن تلك الأساليب : هندسة القيمة، التصميم من أجل التصنيع والتجميع، ونشر وظيفة الجودة .

المرحلة الثالثة : تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات وحدة المنتج

تستهدف هذه المرحلة تحويل الضغوط التنافسية الخاصة بالتكلفة إلى الموردين، الذين يجب عليهم بدورهم إن يجدوا طرقاً لتصميم وتصنيع المكونات التي تحتاجها المؤسسة تمكنهم من تحقيق العائد المناسب من تعاملهم معها. ويعني ذلك إن تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد على تحفيز قدرات الموردين على الابتكار بما يفيد المؤسسة والموردين معاً.

ويتم تنفيذ عملية تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات على ثلاث خطوات:

الخطوة الأولى : تحليل التكاليف المستهدفة على مستوى المنتجات إلى مستوى الوظائف الرئيسية : ويقصد بالوظائف الرئيسية تلك النظم الفرعية التي تقوم بالمهام الوظيفية التي تمكن المنتج من تحقيق الغرض منه.

ويسمح تحديد الوظائف الرئيسية بتقسيم عملية التصميم إلى مهام متعددة ومستقلة عن بعضها البعض بشكل أو بآخر. حيث يطلع بعملية التصميم الخاصة بكل وظيفة فريق متخصص في تلك المهمة. ويتكون كل فريق من ممثلين عن إدارة تصميم المنتجات، والإدارة الهندسية، وإدارة المشتريات، إدارة هندسة الإنتاج، وإدارة التصنيع، وإدارة توفير الأجزاء.

الخطوة الثانية: تحديد التكاليف المستهدفة للمكونات : بمجرد الانتهاء من تحديد التكاليف المستهدفة لكل وظيفة رئيسية ، ويتم تحليل تلك التكلفة على مستوى مجموعات المكونات أو الأجزاء التي تتشكل منها تلك الوظيفة، وذلك بهدف تحديد الحد الأقصى لتكلفة الحصول على كل جزء سواء من خارج المؤسسة أو يتم تصنيعه داخلياً . ودائماً توضح المقارنة بين التكلفة المستهدفة لكل وظيفة، وما إذا كان من الممكن تنفيذ الوظيفة الرئيسية بالتكلفة المستهدفة الخاصة بها أم لا فعندما يكون مجموع تكاليف المكونات مرتفعاً بدرجة كبيرة يتم تحديد مقدار الخفض الإضافي المطلوب للوصول إلى إجمالي التكاليف.

الخطوة الثالثة: إدارة العلاقات مع الموردين : تتضمن إدارة العلاقات مع الموردين جانبين أساسيين ذات أهمية خاصة لعملية تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات:

- **الجانب الأول:** اختبار مصادر الحصول على المكونات. عادة ما يكون أمام المنشأة بديلين لمصادر الحصول على المكونات، إما التصنيع الداخلي أو الشراء من الموردين الخارجيين.

- **الجانب الثاني:** مساعدة الموردين على توفير البيئة الصالحة لتوليد المنافع للطرفين المنشأة والمورد، ويقصد بذلك تأهيل الموردين لكي يقيموا علاقات جيدة مع المنشأة تتأسس على مشاركتها الأفكار والعمل سوياً لدعم تصميم وتطوير المنتجات الجديدة.

يستنتج من خلال هذه المراحل إن عملية تحديد التكلفة المستهدفة تبدأ برغبات العميل المتعلقة بالجودة والسعر وما يطلبه من خصائص في ضوء ما هو متاح في الأسواق فإذا عرض منافس منتج بجودة عالية وبنفس المتطلبات الوظيفية لمنتج الشركة فإنها تحاول إعادة هندسة عملياتها لمواجهة تلك المنافسة.

وأيضاً نرى إن أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على تطبيق المراحل المذكورة أعلاه على التوالي وعدم انفصال بعضها البعض بل يعتمد على التفاعل بينها وتكرارها للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

المطلب الرابع: تقييم التكلفة المستهدفة

الفرع الأول : المزايا

هناك العديد من المزايا التي يمكن أن تعود على المنظمات من وراء تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، ومن أهم هذه المزايا ما يأتي¹:

1./ منهج التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية، وذلك بتخطيطه للربح المستهدف؛

¹ عبد الحفيظ، محمد عماد صلاح، التكلفة المستهدفة، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، 2008، ص14.

- 2/ يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد ؛
- 3/ يؤدي إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكن تحمله وفي ذات الوقت تكون تلك المنتجات والخدمات محققة للربح؛
- 4/ يمكن مدخل التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف خارجية مثل الموردين وحتى الزبائن ؛
- 5/ تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الابتكار بما يفيد المنظمة والموردين معاً بما يؤدي إلى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة بالتكلفة إلى الموردين؛
- 6/ يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها؛
- 7/ أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من الوفورات التكاليفية عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء بحيث يتم إنتاج المنتج بأفضل توليفة ممكنة من الأنشطة؛
- 8/ لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظل مدخل التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقرير عنها وإنما يمتد ليشترك مع فرق العمل في مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات؛
- 9 / يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث إنه لا يمكن تبني هذا المدخل إلا من خلال تعاون مجموعات الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات التنظيمية .

الفرع الثاني : العيوب¹

- من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي للمنتج معين والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة، وبناء ذلك فإنه في حالة تغير سعر السوق (في حالة الانخفاض) يجب إعادة النظر تقدير في التكلفة المستهدفة؛
- يكون ربط أسلوب التكلفة المستهدفة بالأرباح العادية معقول عندما تكون المؤسسة تحقق أرباحاً قريبة من المستويات العادية، لكن في حالة بعدها عن الأرباح العادية وبالأخص عند تحقيقها من المستويات العادية، لكن في حالة بعدها عن الأرباح العادية وبالأخص عند تحقيقها من المستويات العادية أو لسلسلة من الخسائر نتيجة لانخفاض الأسعار في السوق يسبب حدة المنافسة أو انخفاض الطلب، فإن قيام التكلفة المستهدفة على أساس الأرباح العادية يمكن أن يؤدي إلى أهداف غير قابلة للتحقيق.

¹هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بسكرة، 2012، ص116ص117 .

المبحث الثالث : أساسيات حول تحليل القيمة

إن أسلوب تحليل القيمة من الأساليب الهامة والضرورية في المؤسسات الاقتصادية لأنها تسعى لتقليل سعر تكلفة المنتجات والمحافظة على الجودة والتنوعية، سنتطرق في هذا المبحث إلى كل ما هو متعلق بتحليل القيمة .

المطلب الأول : ماهية تحليل القيمة

ظهر أسلوب هندسة القيمة في البداية تحت مسمى "تحليل القيمة" خلال الحرب العالمية الثانية من القرن الماضي تحت ظروف الندرة والعجز في المواد والقوى العاملة بسبب الحرب حيث واجهت المنظمات العديد من البدائل، وقد أشارت شركة جنرال إلكتريك الأمريكية للصناعات الكهربائية والمولدات في ذلك الوقت إلى وجود العديد من البدائل التي من الممكن أن يؤدي استخدامها إلى تحقيق انخفاض كبير في الكلفة بالإضافة إلى تحسين جودة المنتجات.

وفي ضوء ذلك فقد وجهت الشركة إلى أحد مهندسيها البارعين **Harry Elicher** التساؤل المهم وهو لماذا؟ وتم استدعاء المهندس **Lawrence Miles** الذي كان يعمل مع الأول بغرض إيجاد الإجابة على ذلك السؤال، وقد استطاع هذا الفريق فيما بعد تطوير نظام يحتوي على مجموعة من الأساليب التي أطلق عليها تحليل القيمة التي ساهمت في تحقيق تحسينات كبيرة ومتميزة في جودة منتجات الشركة والأداء العام لها بشكل منتظم ومستمر وليس بصفة عفوية.

وبعد تطبيقات أساليب تحليل القيمة وتكييفها مع العمليات الإنتاجية بنجاح تم تغيير هذا المسمى إلى مفهوم "هندسة القيمة" كما أضيف أيضا مسميات أخرى كأسلوب السيطرة على القيمة وأسلوب إدارة القيمة¹.

الفرع الأول : بعض المفاهيم الأساسية:

قبل التطرق لتقنية تحليل القيمة بشكل مفصل لابد من الوقوف على بعض المصطلحات الأساسية التي تقوم عليها².

1/ الحاجة : يمكن أن نعرفها على أنها ضرورة أو رغبة يحسها المستعمل أو المستهلك وتستدعي خلق المنتج الذي



ويمكن تلخيص هذا بالمخطط التالي:

2/ الوظيفة : تعبر عن كل خدمة يقدمها المنتج للمستهلك حيث أن المنتج يجب على احتياجات هذا الأخير من خلال الوظائف التي يضمها له، أي أن الوظيفة هي الإجابة عن السؤال التالي « : كيف يتم إشباع الحاجة؟ ».

¹ عبد الستار محمد العلي، إدارة المشروعات العامة ، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص481 ص482 .

² راضية ،عطوي ،ص64 ص65.

3 / المنتج: هو كل ما يقدم للمستهلك مقابل نقوده سواء كان منتجاً مادياً أو خدمة. والمقصود بقيمة المنتج في تحليل القيمة هو قيمة خصائصه الوظيفية التي تلي حاجات المستهلك وليس الهيكلية.

4 / جودة المنتج: استناداً إلى المعيار الفرنسي الذي يتحدث عن جودة المنتج فإن «جودة المنتج ترتبط أولاً بالتعبير عن وظائف خدمته بشكل ملائم وشامل، ثم بقدرته على إشباع هذه الوظائف.

5 / تكلفة المنتج: تتضمن كل الموارد المستعملة لتزويد المستهلك بما يرغب فيه. وتشمل تكاليف التصميم، التموين، التصنيع والتوزيع.

6 / القيمة: قبل التطرق لمفهوم تحليل القيمة ينبغي أن نحدد المقصود بمصطلح القيمة في هذا السياق حيث أن هذا الأخير يستعمل في عدة مجالات كالفلسفة، علم الاجتماع وكذلك الاقتصاد. لكن اهتمامنا هنا ينصب على القيمة الاقتصادية للمنتجات.

يعرف المعيار الفرنسي قيمة المنتج على أنها : «الحكم على المنتج على أساس توقعات ومحفزات المستعمل، معبرا عنه بأهمية تزيد بزيادة إشباع حاجات المستعمل و/أو بانخفاض الإنفاق على المنتج.» أي أن تعظيم قيمة المنتج يعني تعظيم النسبة بين إشباع حاجات المستهلك وتكلفة المنتج. وبما أن احتياجات المستهلك يتم ترجمتها إلى وظائف المنتج فيمكن القول أن القيمة هي النسبة بين وظائف المنتج وتكلفته.

$$\text{القيمة} = \frac{\text{الإشباع}}{\text{التكلفة}} = \frac{\text{الوظائف}}{\text{التكلفة}}$$

الفرع الثاني : تعريف تحليل القيمة

تحليل القيمة : هي تقنية تحدث خلال عملية الإنتاج، عندما يتضح بأن المنتج القى نجاحاً، ويسعى مفهوم تحليل القيمة إلى القيام بتحسينات التي تؤدي إلى تقديم منتج أفضل ومصنع بصورة اقتصادية¹.

تحليل القيمة : على الرغم من أن هندسة القيمة تركز على تحسين التصميم قبل الإنتاج، إلا إن تحليل القيمة، هي تقنية مرتبطة تحدث خلال عملية الإنتاج، عندما يتضح بأن المنتج لاقى نجاحاً. و يسعى مفهوم تحليل القيمة إلى القيام بتحسينات التي تؤدي إلى تقديم منتج أفضل ومصنع بصورة أكثر اقتصادية، وإن الأساليب والتقنيات المستخدمة في تحليل القيمة تستخدم في هندسة القيمة على الرغم من انه قد تكون هناك ضرورة لأجراء بعض التغييرات الثانوية في التنفيذ، باعتبار تحليل القيمة يحدث كما ذكرنا والمنتج في طور الإنتاج².

¹ كاظم احمد جواد، استخدام أسلوب هندسة القيمة في تحديد أبعاد الجودة على وفق تفضيلات الزبون (دراسة تطبيقية في شركة الصناعات الخفيفة معمل المجمدات) ، مجلة الإدارة والاقتصاد، العراق، العدد74، 2009، ص75.

²Heizer ,J & Render ,B (2001) " Operations management" sixth edition by Prentice Hall, Inc .print in USA,(p144).

تعرف أيضا : أسلوب يستخدم تحليل جميع مظاهر وسمات المنتجات ، أو العناصر الموجودة لتحديد أدنى تكلفة ضرورية لأداء متطلبات الوظيفة المحددة، مما قد يؤدي إلى إجراء تعديلات في المنتج، بهدف خفض التكلفة¹.

" إذا عملية تحليل القيمة هي عملية منظمة، تتم على المنتجات الحالية، من أجل إدخال تحسينات عليها، بهدف تلبية احتياجات و متطلبات العملاء بأقل تكلفة مع المحافظة على مستوى الجودة والأداء الوظيفي للمنتج " .

الفرع الثالث : خصائص تحليل القيمة²

أ/طريقة علمية :

بمعنى أنه يجب أن نكون علميين في القياس الكمي لعناصر تكلفة المنتج الذي نقوم بحساب عناصر قيمته، كما يجب الاستعانة بأرقام لتقدير الجودة الاقتصادية للمنتج . فمحلل القيمة يجب أن يحدد القياسات والأرقام الضرورية لتكميم عناصر تكلفة المنتج ويحدد سلم القياس الذي يسمح لمتخذ القرار بإعداد العلاقة الكمية بين القيمة والتكلفة؛
ب/موجهة نحو الوظيفة :

أي تقوم على التحليل الوظيفي للمنتج بتحديد وظائفه وتقييمها، حيث يعرف المنتج بمجموعة الوظائف التي يؤديها بدلا من هيكلته؛

ج/ تهدف لتحسين قيمة المنتج:

المقياس الذي تقدر على أساسه قيمة المنتج هو الفرق بين ما يعنيه المنتج للمستهلك والسعر الذي يدفعه مقابل الحصول عليه. وعندما نتحدث عن تحسين قيمة المنتج فإننا نعني زيادة هذا الفرق أو تحسين النسبة بين ما يعنيه المنتج وتكلفته بالنسبة للمستهلك؛

د/ إيجاد علاقات بين عناصر قيمة المنتج وعناصر تكلفته:

هو رفع عناصر هذه القيمة شريطة ألا يؤدي ذلك إلى رفع تكلفة المنتج، أو تخفيض تكلفة المنتج دون التخفيض من قيمته والإضرار بأدائه. فعند تخفيض عنصر تكلفة يجب معرفة انعكاس ذلك على قيمته بدقة ولذلك لا بد من توفر معلومات عن رغبات واحتياجات المستهلكين؛

ه/ توفير الوظيفة المطلوبة بأقل تكلفة:

أي التوصل إلى إخراج منتج بتكلفة أقل من تكلفة المنتجات المنافسة وبذلك يستفيد المستهلك بحصوله على المنتج بسعر أقل والمنتج بتحقيقه لربح أكبر.

الفرع الرابع: أهداف تحليل القيمة

1/ يؤدي تحليل القيمة عدة وظائف:

- أداة للتحسين: الهدف منها هو إرضاء أفضل للعميل من خلال عرض وظائف تتلاءم أكثر مع احتياجاته ليس هذا فقط وإنما تهدف كذلك لتعظيم الأرباح، حيث يؤدي تحديد وظائف المنتج التي يرغب المستهلك في دفع الكثير من

¹ سطم صالح حسين، سعد صالح الجوعاني ، هشام عمر الحريري، دور هندسة القيمة في الموازنة بين بعدي الجودة وكلفها بهدف تحسين أداء الشركات، مجلة تكريث للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، المجلد 4 ، العدد 10 ، 2008، ص108.

²راضية عطوي ، مرجع سابق، ص67.

أجلها إلى تعظيم ربح المؤسسة، إضافة إلى أن تحليل القيمة يمكن أن يؤدي إلى تحديد وظائف جديدة ستجعل المنتج أكثر جذبا للمستهلكين وبذلك رفع الأرباح؛

- أداة للاقتصاد: تسعى إلى تخفيض التكلفة الكلية للمنتج؛

- أداة للتجديد: غالبا ما يجلب تحليل المنتج والبحث عن التحسينات تطورات في نقاط أخرى لم تتم رؤيتها في السابق.

2 / يحدث تحليل القيمة ديناميكية للمنظمة:

- هي أداة تتطلب حالة انفتاح واتصال حر دون انغلاق فالاجتماعات ليست مكانا للمواجهة والتعارض وإنما تسمح بالوصول إلى اتفاق وفائدة مشتركة؛

- هي أداة تسمح بإزالة الحواجز الهرمية والوظيفية داخل المنظمة لأن تحليل القيمة يتطلب اتصالا بين كل المستويات الأفقية والعمودية للهيكل¹.

المطلب الثاني: مراحل وخطوات تطبيق تحليل القيمة

إن تطبيق تحليل القيمة يمر بعدة مراحل، ويمكن توضيح هذه المراحل من خلال الأتي²:

الفرع الأول : الدراسة السابقة:pre-stage study

وتتضمن اختيار المنتج الذي يعاني من مشكلة ارتفاع التكلفة أو مشاكل أخرى متعلقة بالميزة التنافسية، مع تشكيل فريق هندسة القيمة و تحديد نطاق الدراسة.

الفرع الثاني :دراسة القيمة أو خطة العمل: Value study .

وتتضمن هذه المرحلة ما يأتي .:

1/ توجيه العمل: تتمثل أول خطوة في هذه المرحلة في تحديد مجال الدراسة وبناءا عليه يتم تعيين المكلف باتخاذ القرارات. فإذا كانت الدراسة تتعلق بمنتج مثلا فإن المقرر سيكون مهندس الدراسات وإذا كان موضوع الدراسة المشتريات توكل مهمة اتخاذ القرارات إلى رئيس مصلحة المشتريات وهكذا.يقوم هذا المقرر بتعيين منشط (Animateur)يمثل دوره في: تشكيل فريق تحليل القيمة، تحديد مختلف الآجال والتواريخ، تنشيط الفريق.

وبالتنسيق بين المقرر والمنشط يتم تحديد أهداف وحدود الدراسة وذلك من خلال:

- تحديد المنتج المراد دراسته وأهداف الدراسة: التكلفة، النوعية، الكمية، السعر،...؛

-الاحتياجات التي يجب أن يلبها المنتج موضوع الدراسة وبالتالي وظائفه؛

- المعايير المطبقة في التحليل الوظيفي والاقتصادي؛

¹ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, *Contrôle de gestion : Manuel et Applications DEFC épreuve N°*

7, Paris : Dunod, 5ème édition, 2001,p572

² . د منال جبار سرور السامرائي، دور تحليل القيمة في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد15، العدد03، 2018م، ص200 ص201 .

-ترتيب الأولويات؛

-تغيرات المحيط الواجب أخذها بعين الاعتبار (المحيط الداخلي والخارجي)؛

-طرق العمل التي سيتم استخدامها ومخطط العمل؛- مصادر المعلومات التي سيتم الاعتماد عليها.¹

2/ مرحلة المعلومات : تتعلق بجمع المعلومات المتعلقة بمجال الدراسة، مثل معلومات عن تكلفة المنتج، مكوناته، مواصفاته، ووظائفه وغيرها من المعلومات الأخرى؛

3/مرحلة التحليل الوظيفي : تتركز هذه المرحلة على الوظائف وتحليلها من اجل استبعاد الوظيفة التي لا تضيف قيمة للزبون مع تكلفتها دون التأثير في جودة وأداء المنتج، ويشير Rains، إلى إن هذه المرحلة تعد قلب وروح تحليل القيمة ونجاحها؛

4 / مرحلة الإبداع : في ظل هذه المرحلة يقوم فريق تحليل القيمة بإتباع منهجية التفكير البناء لتحديد الطرائق البديلة لأداء الوظيفة التي تلي متطلبات الزبون ورغباته فضلا عن البحث عن المجالات التي تحقق للوحدة الاقتصادية تخفيض في تكلفة الوظيفة، ويشير بهذا الصدد انه لتحقيق هذا الهدف فانه عادة ما يتم استعمال عدة أدوات ولعل أهمها هو التحليل المفكك لتركيزه على تخفيض التكلفة وذلك إذا ما تم تجميع معلومات عن أفضل ما يتم تطبيقه من هذه الوحدات إذا فالتحليل المفكك ما هو إلا عملية تقويم لمنتجات المنافسين من اجل تحديد فرص تطوير منتجات الوحدة الاقتصادية وتخفيض التكلفة؛

5/ مرحلة التقويم : في هذه المرحلة يتم تقويم النتائج التي أسفرت عن تطبيق مرحلة الإبداع وإعادة النظر في البدائل المقترحة مع التأكيد على اختيار البديل الذي يحقق اقل تكلفة مقارنة بالتصميم الحاليّ فضلا عن أن ينسجم مع حاجات الزبون ويحقق القيمة له؛

6/ مرحلة التطوير والتنفيذ : يتم في هذه المرحلة التأكد من معقولية الأفكار أو البدائل التي تم طرحها في ظل المرحلة السابقة وهل تعمل على إحداث أي وفورات في التكلفة وذلك عن طريق دراسة كل فكرة مع إعطاء وصف مختصر ومركز عنها وإدخال أية عمليات تطوير يمكن إن تعمل على تحسينها، حيث إن التركيز على التكلفة يجب أن يكون بجانب تحسين كل من أداء وجودة المنتج فيما يتعلق بمواصفته الهندسية والفنية، والمهم في هذه المرحلة هو التأكد من أن تكاليف النموذج المقترح يجب أن تكون ضمن حدود التكلفة المستهدفة للوحدة الاقتصادية ، بالإضافة إلى ضرورة تحسن كل من النتائج الهندسية والفنية للنموذج وبالشكل الذي يمكن من خلاله تعظيم قيمة المنتج؛

7/ مرحلة التغذية الراجعة : يتم في هذه المرحلة مراجعة جميع مراحل تحليل القيمة من فريق تحليل القيمة من اجل التأكد من سلامة تنفيذ هذه المراحل وتجنب الوقوع في أي أخطاء مع وضع الحلول التي يمكن عن طريقها معالجة الأخطاء المتوقعة .

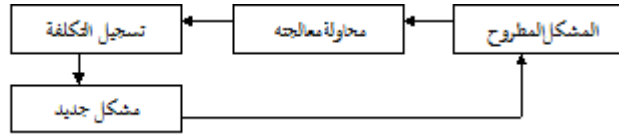
الفرع الثالث: الدراسة اللاحقة: Post workshop study .

¹راضية عطوي ، مرجع سابق، ص74.

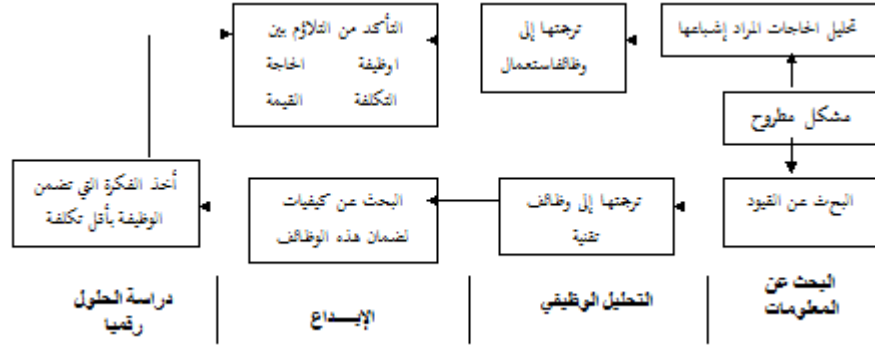
و يتم في هذه المرحلة التأكد من أن تطبيق دراسة القيمة تم وفق آخر المستجدات التي اقترحتها فريق تحليل القيمة وذلك لضمان إتمام تحقيق النتائج المرغوبة، وهذا يشمل على الحصول على أوامر التنفيذ، و مساعدة فريق عمل تحليل القيمة في توزيع المعلومات على الأقسام المستفيدة من خلال تأسيس قاعدة بيانات مشتركة بين أعضاء الفريق، و تقويم النتائج، وإعداد التقرير النهائي.

الشكل رقم (03): الفرق بين الطريقة التقليدية لمعالجة المشاكل المطروحة وطريقة تحليل القيمة

الطريقة التقليدية:



طريقة تحليل القيمة:



ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, *Contrôle de gestion : Manuel et Applications DEFC épreuve N° 7*, Paris : Dunod, 5ème édition, 2001,p573

المطلب الثالث: تقييم تحليل القيمة

يمكن تقييم تحليل القيمة بالوقوف عند فوائدها و حدودها و عيوبها من وجهة نظر الباحثين والمطبقين لهذه الأداة، ونبدأ ب¹:

¹ هدى جاب الله، دور أدوات التكلفة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التسير، تخصص علوم التسير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2017، ص 38 ص 39.

الفرع الأول : فوائد تحليل القيمة:

إن هذا الأسلوب يحقق مجموعة من النتائج الهامة في مقاييس الأداء مثل جودة المنتج أو الخدمة وتخفيض التكاليف وسرعة إنجاز العمل وتخفيض الفترة الزمنية للعمل وتحسين في كبير الأداء ويمكن تلخيص الفوائد المترتبة على تطبيق تحليل القيمة في الآتي:

- إتمام العمليات المتكاملة وليس الصغيرة إضافة إلى سرعة إنجاز العمل؛
- تضيق الفارق الزمني بين خطوات العمل؛
- استخدام معايير دقيقة وأكثر موضوعية لقياس الأداء وتحسين جودة المنتج وإيجاد طرق جديدة للأداء؛
- سرعة التنسيق بين الأنشطة المختلفة؛
- شعور العاملين بالأهمية نتيجة لتنوع المهارات وقدرة الأفراد على أداء الأعمال المتنوعة؛
- الإقبال على المساهمة بالأفكار الجديدة في العمل؛
- تحسين الأداء الجماعي بانتشار التعاون؛
- مكافئة وتحفيز العاملين المبدعين والمتميزين ونشر روح التحدي والرغبة في التفوق؛
- تحسين ضوابط الرقابة؛
- تحسين نظم المعلومات وتطوير عملية اتخاذ القرار؛
- يعد منهج تحسين سريع وجوهري في جوانب الأداء من خلال خفض مراحل ووقت وتكلفة العمليات أو المنتجات وزيادة القيمة المضافة مع تحديد أسعار تنافسية تقوم على هيكل كلفة مقبول وعقلاني.

الفرع الثاني : عيوب تحليل القيمة :

ليست بعيدة عن النقد وقد يكون عليها العديد من القيود على النحو التالي:

- 1/ **عدم توفر البيانات :** ويستمد تحليل القيمة البيانات الداخلية على التكاليف والإيرادات والأصول المستخدمة لتحليل سلسلة القيمة من المعلومات المالية لفترة واحدة. لاتخاذ قرار استراتيجي طويل المدى، التغييرات في هياكل التكاليف، وأسعار السوق واستثمارات رأس المال وما إلى ذلك قد لا تكون متوفرة بسهولة.
- 2/ **تحديد المراحل:** تحديد مراحل سلسلة القيمة لصناعة محدود بالقدرة على تحديد على الأقل شركة واحدة تشارك في مرحلة معينة. كسر مرحلة قيمة في اثنتين أو أكثر من المراحل عندها شركة خارجية لا تكمل في هذه المرحلة فهذا يشكل حكماً دقيقاً.

3/التثبت من التكاليف والإيرادات والأصول: العثور على الإيرادات والأصول تكاليف كل نشاط لسلسلة القيمة يطرح يؤدي إلى صعوبات خطيرة. لا يوجد منهج علمي ويعتمد كثيرا على أساليب التجربة والخطأ والتجريب.

4/تحديد محركات التكلفة: عزل محركات التكلفة لكل نشاط مولد للقيمة، وتحديد روابط سلسلة القيمة في جميع الأنشطة و حوسبة هوامش ربح الموردين والعملاء تحديات جسيمة؛

5/المقاومة من الموظفين: تحليل سلسلة القيمة ليست مفهومة بسهولة لجميع الموظفين، وبالتالي قد يواجه مقاومة من الموظفين وكذلك المسيرين.6/العلم مقابل الفن: تحليل القيمة ليست علما دقيقا. بل إنها "فن" أكثر منها إعداد تقارير محاسبية دقيقة. وعليه بعض الأحكام وعوامل التحليل هي ذاتية بحتة وتختلف من شخص لآخر .

المطلب الرابع: تحليل القيمة وعلاقتها بالتكلفة المستهدفة

كما وسبق وأن أشرنا سابقا أنه يمكن لتقنية تحليل القيمة أن تستعمل كأداة لبلوغ التكلفة المستهدفة وذلك بالتركيز على وظائف المنتج لتخفيض تكاليفه. خاصة وأن هناك خصائص مشتركة تجمع بين الطريقتين، نذكر من بينها¹:

التركيز على تلبية احتياجات العميل بشكل دقيق، تشجيع العمل الجماعي، تنمية الإمكانيات البشرية والإبداع، العمل على ضمان الجودة وتخفيض التكاليف في مرحلة التصميم وبذلك رفع تنافسية المنتجات بتحقيق أفضل نسبة بين الجودة/ السعر.

ويمكن تحقيق مزايا كبيرة بالجمع بين التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة نذكر من بينها مايلي:

- تدعم التكلفة المستهدفة تقنية تحليل القيمة أثناء تطوير وتصميم منتج أو خدمة جديدة أو أثناء إعادة تصميم منتج أو خدمة موجودة. وبما أنه يتم التعهد بنسبة كبيرة من التكاليف أثناء مرحلة تطوير وتصميم المنتج أو الخدمة فمن المهم ألا يتضمن اتخاذ القرارات في هذه المرحلة أفرادا من قسم التطوير والتصميم فقط. وتسمح التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بإدماج أشخاص من أقسام أخرى في المؤسسة (مثل المحاسبة، التصنيع، التسويق والمشتريات) في مثل هذه القرارات؛

- يمكن أن تساعد التكلفة المستهدفة في تطوير منتجات جديدة بشكل أسرع، حيث توفر مع تحليل القيمة طريقة عمل جماعي منظمة لتصميم منتجات أو خدمات جديدة وغالبا ما يدعم هذا النظام الاتصال. وقد وجدت عدة منظمات أن الهدف المشترك للفريق المتمثل في بلوغ التكلفة المستهدفة قد سرع كلا من مرحلة التطوير وتصميم المنتجات الجديدة. إضافة إلى ذلك، أثبتت تجربة عدة منظمات أن مدخل الفريق للتكلفة المستهدفة وتحليل القيمة قد أدى إلى تخفيض حجم المشاكل في مراحل ما قبل الإنتاج ومرحلة الإنتاج لأن المشاكل المتوقعة خلال هذه المراحل قد أُخِذت بعين الاعتبار وتمت معالجتها في مرحلة التصميم؛

- من بين مزايا التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة كذلك الربط بين احتياجات الزبائن وتصميم المنتج. فعلى سبيل المثال، تتم تجرئة التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف التي يؤديها بشكل أفضل إذا كان ذلك على أساس وجهة نظر

¹راضية عطوي مرجع سابق

العميل فيما يخص أهمية كل وظيفة. فيمكن أن تكون وجهة نظر العميل مختلفة عن وجهة نظر المصمم لكن في التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة تكون الأولوية لوجهة نظر العميل؛

-وجدت بعض المنظمات أن التكلفة المستهدفة تؤدي إلى تحسين جودة كلا من المنتجات الجديدة والمعاد تصميمها، ذلك لأن ممثلي الأقسام الأخرى في فريق العمل(مثل التصنيع، المشتريات) يمكنهم تقديم اقتراحات ومدخلات للتحسين أثناء مرحلة التصميم وقد بينت التجارب أن هذه الاقتراحات يمكن أن تؤدي إلى رفع جودة المنتج دون رفع تكلفته؛

- أخيرا وبعد أن توصلنا إلى أنه يمكن الدمج بين التكلفة المستهدفة وتقنية تحليل القيمة لتخفيض التكاليف وأنه يمكن تحقيق مزايا من وراء ذلك، سنعمل على إثبات ذلك عمليا من خلال محاولة تخفيض تكلفة منتج بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة واستعمال تقنية تحليل القيمة لبلوغ التكلفة المستهدفة.

خلاصة الفصل :

مما سبق تبين أن الأساليب التقليدية غير مجدية و لا يمكن للمؤسسة الاعتماد عليها في إعطائها نتائج دقيقة ، لذا إظهار أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة كأساليب بديلة تهدف لتخفيض التكاليف بصفة أساسية على عكس أنواع التكاليف الأخرى التقليدية التي لا تراعي طرق تخفيض التكاليف و التي تضاعف السعر المستهدف يجعلها تنافس باقي المؤسسات التي تضمن من خلال هذا التنافس البقاء في السوق، على خلاف أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة الذي تتوصل من خلاله المؤسسة إلى أقصى درجات الدقة والتفصيل.

الفصل الثاني

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 ميدانياً، وبغية تحقيق هذا الهدف إرتبنا إلى إسقاط معارف الفصل الأول (النظري) على المؤسسة، وهي المركب الصناعي التجاري الحضنة (وحدة المسيلة) ونظراً 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 مطاحن الحضنة المسيلة

- المبحث الثاني: دراسة و تحليل تكاليف مؤسسة مطاحن الحضنة

- المبحث الثالث: مساهمة لتطبيق التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بمطاحن الحضنة لتخفيض تكلفة منتج السميد

المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة مطاحن الحضنة المسيلة

لكل مؤسسة لديها هدف تسعى من وراءه لتحقيقه وخصائص ومميزات تختلف عن أي مؤسسة ، سنقوم بتقديم عام لمؤسسة مطاحن الحضنة المسيلة .

المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

سننطلق في هذا المطلب إلى لمحة عن مؤسسة الصناعة من الحبوب ومشتقاتها بسطيف ، ثم نركز على المؤسسة محل الدراسة والمتمثلة في مطاحن الحضنة .

الفرع الأول : لمحة تاريخية عن مؤسسة الصناعة من الحبوب ومشتقاتها بسطيف:

بعد أن تحصلت الجزائر على استقلالها بدأت في تأميم المؤسسات، ففي 25 مارس 1965 تم تأميم جميع القطاعات الخاصة بالطحن، وأصبحت تسمى المؤسسة الوطنية للدقيق والطحن، غير أن دورها آنذاك كان مقتصرًا على صلاحيات الإدارة العامة وكذلك وضع خطة لتجديد المصانع الضرورية ووضع وحدات أخرى في بعض المناطق، وفي سنة 1982 إثر إعادة هيكلة الشركة الوطنية للمسامد والمطاحن والعجائن الغذائية والكسكسي سبباك (SN-SMPAC) والتي انبثقت منها خمسة مؤسسات رئيسية موزعة على التراب الوطني، دورها تغطية الولايات المجاورة لها في توزيع مختلف منتجاتها، وهذه المؤسسات هي:

- مؤسسة الرياض بسيدي بلعباس؛

- مؤسسة الرياض بالجزائر العاصمة؛

- مؤسسة الرياض بتيارت؛

- مؤسسة الرياض قسنطينة؛

- مؤسسة الرياض بسطيف.

وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 367 / 82 بتاريخ 11 / 11 / 1982 نشأت المؤسسة الصناعية للحبوب ومشتقاتها بسطيف "الرياض"، ثم انتقلت إلى الاستقلالية ابتداء من 02 / 04 / 1990 واتخذت شكل شركة مساهمة برأسمال (5.000.000.000 دج)، حيث نجد تركيبة رأسمالها الاجتماعي تتكون من:

- الشركة القابضة العمومية الزراعية الغذائية 80%؛

- المؤسسات المالية والبنوك وشركات التأمين 11%؛

- أشخاص طبيعيين: 09%.

ويكمن النشاط الأساسي لمجمع الرياض بسطيف في تحويل الحبوب (القمح الصلب واللين)، وإنتاج وتسويق المواد المشتقة كالسميد والدقيق والعجائن الغذائية والكسكسي، ويتم هذا النشاط باستغلال 16 مسمدة ومطحنة و 5 وحدات للعجائن الغذائية والكسكس، كما يتشكل مجمع الرياض بسطيف من: 10 شركات تابعة، من 7 مختصة في تحول القمح الصلب واللين، موزعة عبر 6 ولايات (سطيف، مسيلة، برج بوعرييج، بجاية، بسكرة، ورقلة). موفرة بذلك للسوق:

- 3070 طن/يوم من السميد من القمح الصلب؛

- 1130 طن/يوم من الدقيق من القمح اللين؛

- 60 طن/يوم من العجائن الغذائية؛

- 12 طن/يوم من الكسكسي؛

- 6 طن/يوم من العجائن بدون غلوتين موجهة لمرضى الأمعاء؛

- 6 طن/يوم من الدقيق اللين للأطفال؛

وما يهمنا هنا هي وحدة مطاحن الحضنة بالمسيلة، والتي هي محل الدراسة.

الفرع الثاني: لمحة عامة عن المؤسسة (مطاحن الحضنة):

تعد وحدة مطاحن الحضنة بالمسيلة إحدى الوحدات التابعة إقليمياً لمؤسسة الرياض سطيف، والتي تعتبر من إحدى المؤسسات الكبرى بالجزائر، والتي تتعلق نشاطها بإنتاج مختلف أنواع المنتجات الغذائية. تم تشغيل وحدة مطاحن الحضنة بالمسيلة أول مرة في سنة 1981، وفي أول أكتوبر 1997 حولت وحدة الرياض بالمسيلة إلى شركة تابعة لرياض سطيف في شكل مساهمة "مطاحن الحضنة" مستخلص محضر اجتماع رقم: 6 لمجلس الإدارة المنعقد بتاريخ: (27/09/1997) ومبلغ المساهمة (60.000.000 دج)، وقد بلغ رأسمالها: (479.000.000 دج) ¹.

وتنقسم الوحدة إلى قسمين قديم وآخر جديد.

القسم القديم فيتكون من مسمدة ومطحنة واحدة حيث تم إنجازها من طرف الشركة السويسرية (*Buhler*) "بوهلير" وتم تشغيلها سنة 1981، أما قدرات الإنتاج كانت (1000 قنطار/ يومياً) من السميد و(1000 قنطار/ يومياً) من الدقيق، أما تكلفة المشروع قدرت ب.: (220.915.480.55 دج)، كما ارتفعت القدرة الإنتاجية إلى (3000 قنطار/ يومياً) سنة 1999 بزيادة (500 قنطار قمح صلب، 500 قنطار قمح لين)، بتكلفة قدرت ب.: (242.202.253.51 دج)

أما القسم الجديد فيتكون من مسمدة جديدة تم إنجازها من طرف الشركة الإيطالية (*Golfetto*) "غولفتو" وتم تشغيلها سنة 1993 بقدرة إنتاجية بلغت (4000 قنطار/ يومياً) وقدرت بتكلفة إنجاز قدرها: (563.986.101.84 دج)، أما فيما يخص الجزء القديم الخاص بإنتاج السميد والذي تقدر طاقته الإنتاجية ب.: (1500 قنطار/ يومياً) متوقفة عن الإنتاج منذ بداية سنة 2010 إلى غاية نهاية 2015 حيث بدأت المؤسسة في استبدال عتادها بعنود جديد خاص بإنتاج الدقيق وذلك لزيادة الطاقة الإنتاجية من الدقيق.

وفي سنة 2016 تم دمج المؤسسات الاقتصادية (ش ذ أ) المسماة على التوالي:

- مطاحن سيدي راشد قسنطينة؛
- مطاحن مرمورة قالمة؛
- مطاحن سيتورال سكيكدة؛
- مطاحن حروش سكيكدة؛
- مطاحن سييوس عنابة؛
- مطاحن الحضنة المسيلة.

¹ مصلحة تسيير المستخدمين .

مطاحن الحضنة بالمسيلة

من طرف المؤسسة العمومية الاقتصادية المسماة مطاحن ابن هارون قسنطينة وتم تغير اسم مطاحن الحضنة إلى المركب الصناعي التجاري الحضنة فرع قسنطينة.

الفرع الثالث : بطاقة فنية عن مؤسسة مطاحن الحضنة

1/ الموقع والمساحة

يقع المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة التابع للشركة الفرعية حبوب قسنطينة، على بعد 02 كلم من وسط المدينة على جهة الجانب الشرقي على طريق الرابط بين ولايتي برج بوعريريج والمسيلة، بدأ بناؤه سنة 1980 حيث تم تشغيله لأول مرة سنة 1982. وقد عرف المركب التجاري الصناعي الحضنة بالمسيلة عدة تغيرات في اسمه التجاري حيث كان يطلق عليه وحدة إنتاجية تابعة لرياض سطيف سابقا، ثم مؤسسة مطاحن الحضنة شركة ذات أسهم تابعة لمجمع رياض سطيف، حيث حولت وحدة الرياض بالمسيلة إلى شركة في شكل مساهمة مطاحن الحضنة وهذا في 02 أكتوبر 1997 على مساحة 30755م^2 منها 12555م^2 مغطاة.

2/ قدرات الشركة:

البطاقة الفنية للشركة التابعة:

- قدرة الطحن:

4.000 قنطار/يوميا من القمح الصلب

1.500/يوميا من القمح اللين.

- قدرة الإنتاج:

2.560 قنطار/يوميا من السميد (سميد ممتاز ب: 64% نسبة الاستخلاص)

1.110 قنطار/يوميا من الدقيق (دقيق خبز ب: 74% نسبة استخلاص).

- قدرة تخزين:

125.000 قنطار (قمح صلب 62.500 قنطار قمح لين 62.500 قنطار).

- طاقة الحمولة للمواد الأولية، حيث أن عدد الوحدات 19 وحدة والحمولة المقيدة 330 طن.

رقم الأعمال المنجز خلال سنة 2020 = 3 253 289 448,16 دج

الفصل الثاني: أهمية استخدام التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض تكاليف مؤسسة
مطاحن الحضنة بالمسيلة

الجدول رقم (02) : قدرة تخزين المادة الأولية

Blé Dur	Qx 62500	القمح الصلب
Blé Tendre	Qx 62500	القمح اللين
Total	125000	المجموع

المصدر: مصلحة التخزين

الجدول رقم (03) : قدرة نقل المادة الأولية

Nombre d'unités	12UNITES	عدد الشحنات
Charge utile	193 Tonnes	الحمولة الإجمالية

المصدر: مصلحة الإنتاج

- الطاقة البشرية: يقدر عدد عمال بالمؤسسة إلى غاية 2020/12/31 ب 241 عامل بما فيها عمال الأمن ونظام
عمال الوحدة المتواصل 24/24 س¹

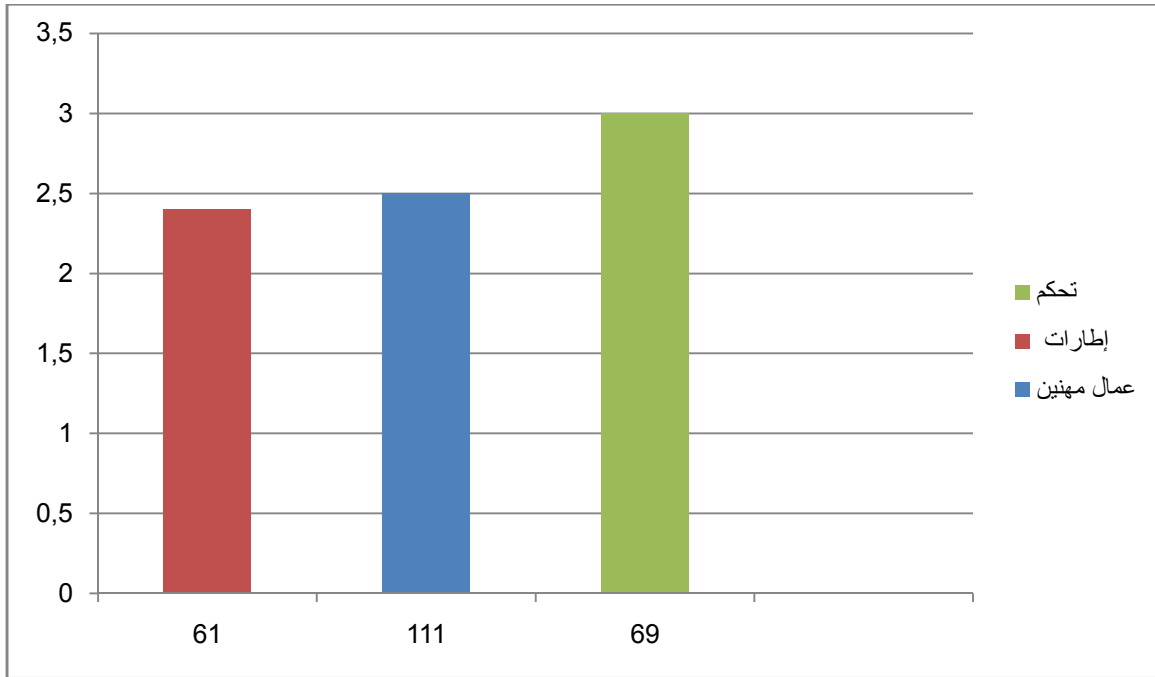
الجدول رقم (04) : عدد العمال بالمؤسسة

عمال مهنيين	تحكم	إطارات	
111	69	61	عدد العمال
241			المجموع

المصدر: من وثائق المؤسسة

¹ مقابلة مع مدير مصلحة الموارد البشرية بتاريخ 2021/05/20 .

الشكل رقم (04) : عدد العمال بالمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات الجدول (4)

المطلب الثاني: أهداف و وظائف المؤسسة وآفاقها المستقبلية

إن لكل مؤسسة أهداف و وظائف تسعى لتحقيقها في المستقبل ومواجهة المنافسين في السوق، سنتطرق في مايلي إلى أهداف ووظائف مؤسسة مطاحن الحضنة المسيلة .

الفرع الأول : أهداف المؤسسة و آفاقها المستقبلية

تنشط المؤسسة مطاحن الحضنة في بيئة تسودها منافسة قوية وشديدة من بين 24 منافس لها داخل تراب الولاية ولهذا فإن المؤسسة مطاحن الحضنة تسعى إلى تحقيق أهداف وآفاق 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 بمادتي السميد والفرينة؛

- المساهمة في بناء وتطوير الاقتصاد الوطني؛
- خلق جو تنافسي على مستوى الوحدة؛
- الطموح إلى خلق جو تنافسي خارجي لزيادة كمية الإنتاج وتسويقه؛
- محاولة كسب رضا الزبائن والحصول على ولائهم بأقل تكلفة وبجودة عالية؛
- محاولة القضاء على المشاكل السائدة داخل المؤسسة مثلا: مشاكل الإنتاج، التوزيع والاتصال... الخ؛
- الحصول على أفضل نقاط بيع داخل الولاية وخارجها؛
- ترقية المنتج بما يتوافق مع المواصفات العالمية (ISO)؛
- زيادة القدرة الإنتاجية لتلبية الطلب المتزايد على منتجات المؤسسة في أفق 2019.

الفرع الثاني: 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، التوجيه..... الخ)؛
- ضمان السير المالي والمحاسبي (المالية، التسجيلات، التقييم..... الخ)؛
- ضمان نشاط المصالح التقنية والإنتاجية (الدراسات، التموين، صيانة التجهيزات، الإنتاج، تسيير الملفات التقنية.... الخ).

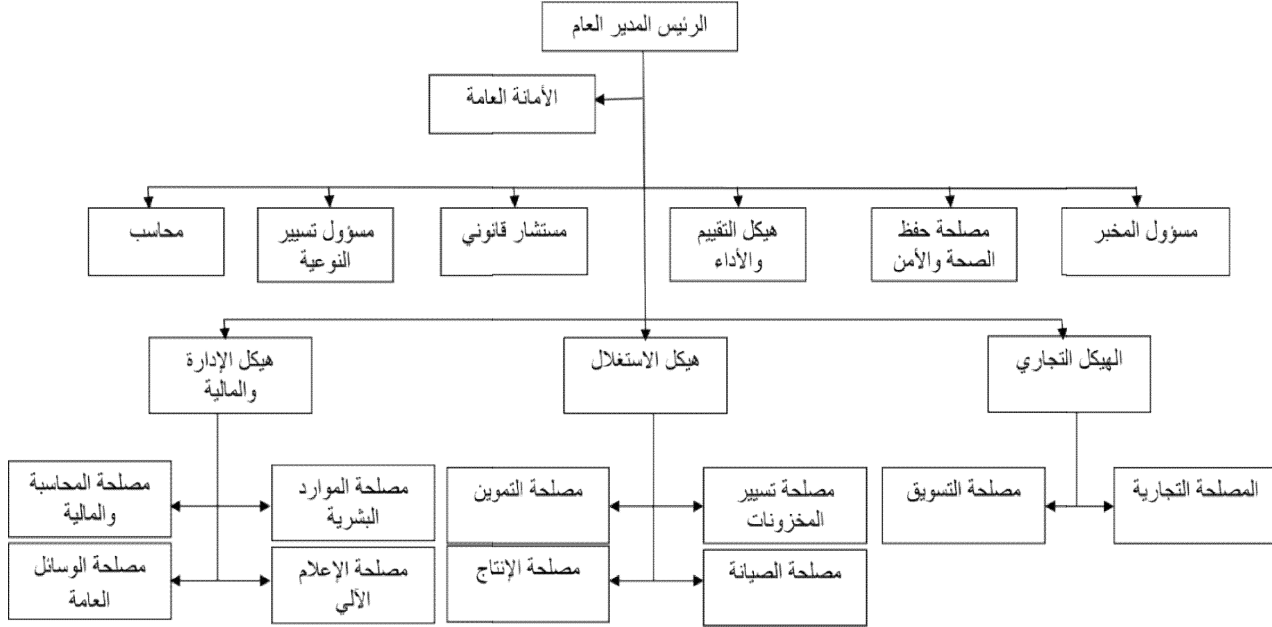
أما الوظيفة الإنتاجية تتمثل في الأدوار التالية :

- تسجيل طلبات الزبائن وتحقيقها ؛
- بيع المنتجات التامة المتمثلة في السميد والفرينة والمنتجات الثانوية المتمثلة في النخالة والكسكس .

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة

الهيكل التنظيمي يكون على الشكل التالي :

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مصلحة الموظفين.

يتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة من الأجزاء التالية:

الفرع الأول: الرئيس المدير العام :

يعمل على تطوير المؤسسة من خلال التخطيط لإبرام الصفقات التي يراها تدر أرباحا للمؤسسة، والسهر على تطبيق القانون الداخلي للمؤسسة، وهو الذي يساهم في إعداد خطط مستقبلية للمؤسسة. وتستعين المديرية العامة بعدة مصالح تتمثل في:

1/ الأمانة العامة: هي مكلفة بتسيير شؤون الأمانة حيث تقوم بتسجيل البريد الصادر والوارد وطبع المراسلات الصادرة عن المديرية العامة، وكذلك استقبال العملاء والزوار لتسهيل الاتصال بالمدير، واستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها إلى المسير أو إلى المكتب المناسب، وكذلك السهر على تبليغ قرارات المسير إلى المصالح المعنية وتعتبر همزة وصل بين السيد المدير وباقي المصالح.

2/ مسؤول المخبر: مكلف بمراقبة نوعية الإنتاج وفقا للمعايير المحددة سواء كانت هذه المعايير تخص الكمية، التغليف أو الجودة وهي تشترك مع مسؤول تسيير النوعية في بعض المهام .

3/ مصلحة حفظ الصحة والأمن: تقوم بالمهام التالية:

- حماية الأشخاص والممتلكات؛

- مراقبة الشاحنات قبل دخولها والقيام بوزنها وهي مملوءة بالمواد الأولية قبل تفريغها وبعد تفريغها وتسجيل ذلك لمعرفة وزن المواد الأولية، وكذلك مراقبة الشاحنات ووزنها قبل الشحن وبعد الشحن لتسجيل وزن الحمولة من المواد التامة الصنع، وكذلك مراقبة الوثائق الخاصة بالسلع قبل خروج الشاحنة من المصنع وكذا مدى مطابقة السلع للوثائق؛

- السهر على مراقبة الحركة داخل المصنع والتبليغ على أي حركة مشبوهة، وكذلك إخماد النيران في حالة نشوبها.

4/ هيكل التقييم والأداء: يسهر على تقييم أداءات المؤسسة من جميع النواحي المالية والبشرية مدى تلبية طلبات الزبائن ومدى احترام المؤسسة لمعايير الجودة.....

5/ مستشار قانوني: يقوم المدير العام باستشارته ومناقشته قبل اتخاذ القرارات التي ستتخذها المؤسسة كي لا تقع وذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني، ويعتبر محامي المؤسسة في جميع المنازعات التي تدخل فيها المؤسسة سواء كانت مع الموردين أو الزبائن حتى مع العمال....

6/ مسؤول تسيير النوعية: تهتم هذه المصلحة بمراقبة نوعية القمح بنوعيه (الصلب واللين)، وكذلك مراقبة المنتج النهائي وتحديد خصائصه وهذا من أجل:- احترام مواصفات ومقاييس الجودة، وكذلك متابعة المادة الأولية عند وصولها؛- تقوم هذه المصلحة أيضا بالمزج بين عدة أنواع من الحبوب لتحسين الجودة. كما أن هناك تحاليل أساسية منجزة على مستوى المؤسسة وهي:

- الرطوبة (نسبة امتلاك الماء)- الوزن النوعي (القمح بنوعيه) ؛

- نسبة المواد المعدنية؛- نسبة الجولتين؛

- وزن 1000 حبة خاص بالقمح بنوعيه الصلب واللين؛

- تحديد نسبة الشوائب من القمح الصلب واللين (تربة، شوائب، فيروس، التعفن) ؛

- مؤشر السقوط خاصة بالنسبة للقمح بنوعيه؛

- بالنسبة للفرينة و السميد (القيام بتجربة لحساب علو وعرض العجينة وقياس الضغط) ؛

- في الأخير يقوم المخبري بإعداد تقارير يومية يحدد فيها النتائج المتوصل إليها من خلال التجارب والتحليل التي تجرى سواء على المادة الأولية أو المنتج النهائي، والمواصفات التكنولوجية الواجب توفرها في المادة الأولية، لإعطاء منتج جيد (منتج ذو جودة عالية). (كما نعلم أن الخصائص الفيزيوكيميائية تختلف من القمح الصلب إلى القمح اللين حسب نوع وموطن زرعها إلى طبيعة التربة المزروعة بها وموسم الحصاد، ولهذا فإن المركبات الصناعية الغذائية تستعمل المادة الأولية التي تتوفر على أغلب المواصفات التكنولوجية مهما كان موطن زرعها ونوعها مستوردة أو محلية، فإن لم تتوفر أغلب

الخصائص الفيزيوكيميائية في المادة الواحدة فإن القائمين على تحويل المادة الأولية إلى المنتج النهائي (أي الطحين) بالاستعانة بالتحاليل المخبرية سيلجئون إلى مزج المادة الأولية بمادة أولية أخرى أو أكثر لتعويض النقص في بعض الخصائص أو المواصفات التي تعطي منتوجاً أفضلًا.

7/ محاسب: يقوم بالتدقيق في العمليات المحاسبية ويعطي تقرير مفصل للسيد المدير العام عن كل العمليات المحاسبية ويعلمه عن كل التجاوزات المكتشفة.

الفرع الثاني: المديرية التجارية:

تتفرع هذه المديرية إلى مصلحتين وهي كالتالي:

1/ مصلحة التجارة: تقوم باستقبال الزبائن وتعريفهم بمنتوج المؤسسة والاتفاق معهم على الأسعار وعلى الكميات والأنواع التي يطلبها، وكذلك الاتفاق معهم على برنامج تسليم الطلبية وعلى طريقة التسليم، وبعدها تطلب منهم إحضار ملف إداري لكي يفتح لهم بطاقة زبون، حيث يتكون الملف الإداري مما يلي:

- نسخة طبق الأصل مستخرجة من السجل التجاري؛

- نسخة طبق الأصل من الرقم الجبائي ورقم المادة... سند طلب يحمل مواصفات السلع التي يطلبها والكميات؛

- صورة طبق الأصل من بطاقة الهوية ؛

- بطاقة التعريف الوطني أو رخصة السياقة؛

- كما يتم في المصلحة التجارية إبرام الصفقات، وكذلك تحديد الطلبيات، ومن خلالها يتم إعداد خطة للإنتاج والتموين، والقيام بإعداد تقارير يومية وشهرية ثم سنوية على حركة المنتج تام الصنع، وكذلك إعطاء تقارير مفصلة على أسعار المنتوجات المباعة وعلى طرق البيع نقداً أو على الحساب لمصلحة المالية والمحاسبة، والبحث على أسواق جديدة وزبائن جدد، والعمل على مواجهة الشركات المنافسة وتحقيق أكبر قدر من المبيعات.

2/ مصلحة التسويق: تقوم هذه المصلحة بعملية دراسة للسوق، حيث تقوم بدراسة أذواق المستهلكين وعاداتهم وتقاليدهم، وتقوم بكل العمليات التي من شأنها التعريف بمنتجاتها، من إشهار وترويج، وتقوم أيضاً بالاهتمام بالتغليف الجيد الذي من شأنه جذب المستهلكين.

الفرع الثالث : مديرية الاستغلال:

تشرف على العملية الإنتاجية خصوصاً من ناحية الجودة ومراقبة كل حركة داخل المصنع من ناحية الوزن والنوعية، وتندرج ضمن هذه المديرية المصالح التالية:

مطاحن الحنونة بالمسيلة

1/ **مصلحة التموين:** وهذه المصلحة تقوم بتوفير المواد واللوازم الخاصة بالعملية الإنتاجية وفي الوقت المناسب، وتقوم أيضا بالسهر على رسم خطة تمويلية مناسبة حيث تضمن التموين بالكمية المناسبة في الوقت المناسب وبالأسعار الملائمة، وتقوم أيضا باختيار المواد ذات الجودة العالية من خلال عملية التعمير التي تقوم بها في المخبر.

2/ **مصلحة الإنتاج:** تقوم هذه المصلحة بمتابعة حركة الإنتاج منذ بدايتها بدخول المواد الأولية إلى المصنع حتى خروج المنتج تام الصنع ويمكن تلخيص هذه المهام فيما يلي:- استقبال المواد الأولية (القمح الصلب والقمح اللين)؛

- تحضير وتنظيف القمح بنوعية وتجهيته للطحن؛

- استقبال الأكياس؛

- تخزين وتصريف المنتج التام الصنع؛

- الصيانة الوقائية والفنية؛

- مراقبة النوعية والجودة.

3/ **مصلحة تسيير المخزونات:** تقوم هذه المصلحة بتخزين المواد الأولية والمنتجات تامة الصنع، ويتمثل دورها الرئيسي في تسجيل حركة المخزونات والقيام بعمليات الجرد الشهرية والسنوية، وتقوم أيضا بإعداد الطلبات عند وصول المخزون إلى الحد الأدنى.

4/ **مصلحة الصيانة:** تقوم هذه المصلحة بإصلاح التعطلات الخاصة بآلات الإنتاج، والقيام بعملية الصيانة الدورية للآلات وتشحيمها وتغيير قطع الغيار التي تكون مدة صلاحيتها قد انتهت، وتتفرع هذه المصلحة إلى:

- فرع الالكتروميكانيك والكهرباء: ومهمته صيانة التجهيزات الكهربائية والكهروميكانيكية؛

- فرع الميكانيك العام: وهو فرع خاص بصيانة الآلات الطاحنة والشاحنات.

الفرع الرابع: مديرية الإدارة والمالية:

تعتبر من أهم المديريات حيث تقوم بالتنسيق بين جميع المديريات الأخرى، ويقع على عاتقها توفير الوسائل البشرية والمادية للسير الحسن للمؤسسة، وتسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري والمالي وتتفرع هذه المديرية إلى المصالح التالية:

- مصلحة الموارد البشرية؛

- مصلحة المالية والمحاسبة؛

- مصلحة الوسائل العامة؛

- مصلحة الإعلام الآلي.

1/ مصلحة الموارد البشرية: لها علاقة مباشرة مع العمال حيث تهتم بالشؤون الإدارية للعمال، وتتفرع هذه المصلحة إلى ثلاثة فروع هي:

- فرع تسيير المستخدمين؛

- فرع الأجور؛

- فرع الخدمات الاجتماعية.

2/ مصلحة المالية والمحاسبة: هذه المصلحة تقوم بمراقبة حركة الأموال، وتعد تقارير يومية وشهرية وسنوية عن الوضعية المالية للمؤسسة، فمن خلالها يتم التنبؤ بالعسر المالي قبل حدوثه وإيجاد الحلول المناسبة، وتقوم بمتابعة حركة الشيكات وتواريخ تسديدها، ومن خلال هذه المصلحة يتم حساب سعر التكلفة وتحديد الأسعار التي يمكن للمؤسسة أن تبيع بها منتجاتها من دون خسارة، وتسهر هذه المصلحة على إيجاد التوازن المالي، وتقوم بالتصريحات الشهرية والسنوية لمصلحة الضرائب والضمان الاجتماعي، وتقوم بإعداد الموازنات التقديرية بكل أنواعها وخاصة النقدية منها .

3/ مصلحة الوسائل العامة: هي التي تشرف على جميع التجهيزات والوسائل العامة داخل المؤسسة، وتقوم بعملية الجرد، وهي التي توفر كل مستلزمات العمل داخل المؤسسة، وتقوم باستقبال فواتير الموردين والقيام بالأشغال الخاصة بالمؤسسة.

المبحث الثاني: دراسة وتحليل تكاليف مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة

في المبحث التالي سنتطرق إلى عدة مطالب تدرج ضمن دراسة وتحليل تكاليف مؤسسة مطاحن الحضنة .

المطلب الأول : تكاليف الإنتاج بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة

الفرع الأول : عناصر التكاليف:

انطلاقاً من الدراسة الميدانية التي قمنا بها بمؤسسة مطاحن الحضنة (المسيلة) تعرفنا على مختلف التكاليف التي تتكبدها عملية الإنتاج وهي كالتالي:

1/ المشتريات المستهلكة: وتتمثل في القمح (اللين والصلب) الذي تستخدمه في الإنتاج وتحصل عليه من الديوان الوطني للحبوب (OAIC)، الصيانة، مواد البناء، التجهيزات المكتبية، معدات وأدوات، الأكياس، الخيط، البطاقات، الكهرباء والغاز، الماء والوقود؛

2/ الخدمات الخارجية: وهي تلك الحسابات خارج الاستغلال وتشمل تدريب العمال، التأمينات، التنقلات والمهمات، خدمات متنوعة، النقل، الهاتف والانترنت، تكاليف المحكمة، تكاليف البنك؛

الفصل الثاني: أهمية استخدام التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض تكاليف مؤسسة

مطاحن الحضنة بالمسيلة

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

4/ الضرائب والرسوم : تتمثل في الرسم على النشاط المهني TAP، ضريبة التلوث و الضرائب والرسوم الأخرى؛ 5/ الإهلاكات والمؤونات: وهي مبالغ إهلاك الدورة لمجموع استثمارات المؤسسة، إضافة إلى مختلف والمؤونات المشكلة من أجل مواجهة تدي قيمة المخزون؛

6/ مصاريف الكهرباء :تتمثل في المصاريف التي تدفعها المؤسسة مقابل استخدامها للآلات الكهربائية؛
7/ الصيانة والإصلاحات: وهي أعمال تقوم بها المؤسسة بشكل دوري وعند حدوث أعطاب، تتمثل في صيانة وتهيئة لمختلف التجهيزات والمعدات؛

8/ المصروفات: تتمثل في:

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

- مصاريف النقل الخاصة بأقسام البيع والتوزيع .

الفرع الثاني : تطور مستوى التكاليف

في مايلي نتطرق إلى بيان تطور مستوى تكاليف مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة

الجدول رقم (05) : تطور مستوى التكاليف

السنوات	2019	2020
إنتاج الفترة	3 013 381 942,47	3 335 930 531,18
إستهلاك الفترة	2 393 489 169,22	2 660 243 103,68
المواد الأولية	2 367 399 404,56	2 590 916 654,95
مصاريف المستخدمين	207 951 255,16	250 455 228,55
ضرائب ورسوم	8 873 433,21	5 532 370,54
أعباء عملياتية	41 794,88	529 000,31
مصاريف مالية	/	/
إهلاكات و مؤونات	54 702 997,39	69 910 219,27

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على جدول حساب النتائج (مطاحن الحضنة)

التحليل: نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن إنتاج الفترة في ارتفاع كبير بين سنة 2019 و 2020 ، نفس الشيء لإستهلاك الفترة والمواد الأولية ، مصاريف المستخدمين فنلاحظ أنها مرتفعة كثيرا وهذا بسبب جائحة كورونا ، فإنها أثرت سلبا على مردودية المؤسسة.

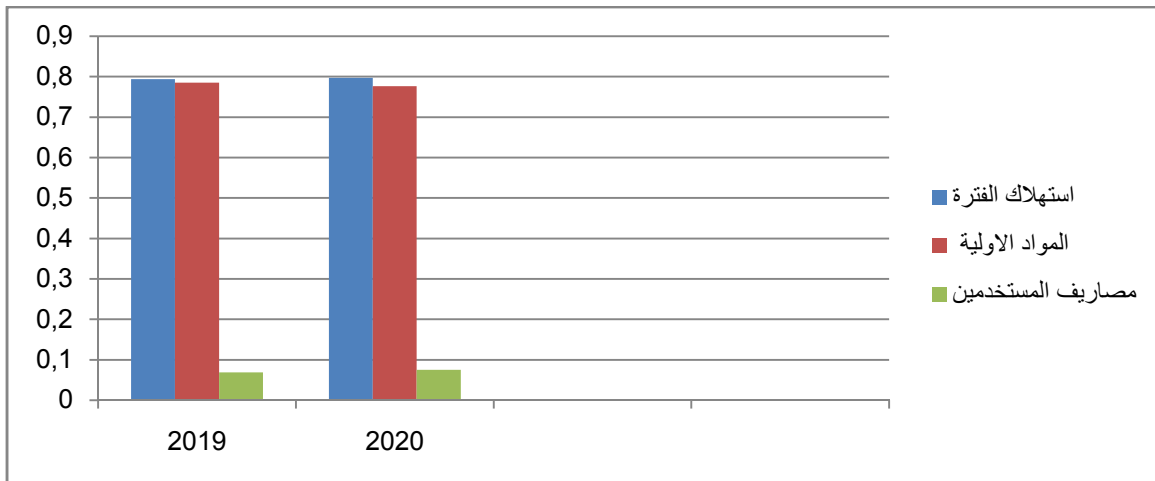
الجدول رقم (06) : نسب التكاليف إلى الإنتاج

السنوات	إستهلاك الفترة	المواد الأولية	مصاريف المستخدمين
2019	0,7942	0,7856	0,0690
2020	0,7974	0,7766	0,0750

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (05)

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

الشكل رقم (06) : تمثيل بياني لنسب تكاليف الإنتاج



المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (06)

التحليل : من خلال الجدول نلاحظ أن تكلفة المواد الأولية المستهلكة وإستهلاك الفترة تستحوذ على النصيب الأكبر من التكلفة 2019 ، 2020 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 2020 أين كانت بداية نقص covid19 .

الجدول رقم (07) : تطور رقم الأعمال والتكاليف

السنوات	2019	2020
رقم الأعمال	2 952 703 193,07	3 253 289 448,16
إستهلاك الفترة	2 393 489 169,22	2 660 243 103,68
المواد الأولية	2 367 399 404,56	2 590 916 654,95
مصاريف المستخدمين	207 951 255,16	250 455 228,55
النتيجة العملية	358 095 697,83	358 153 694,62

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على حساب النتائج (مطاحن الحضنة)

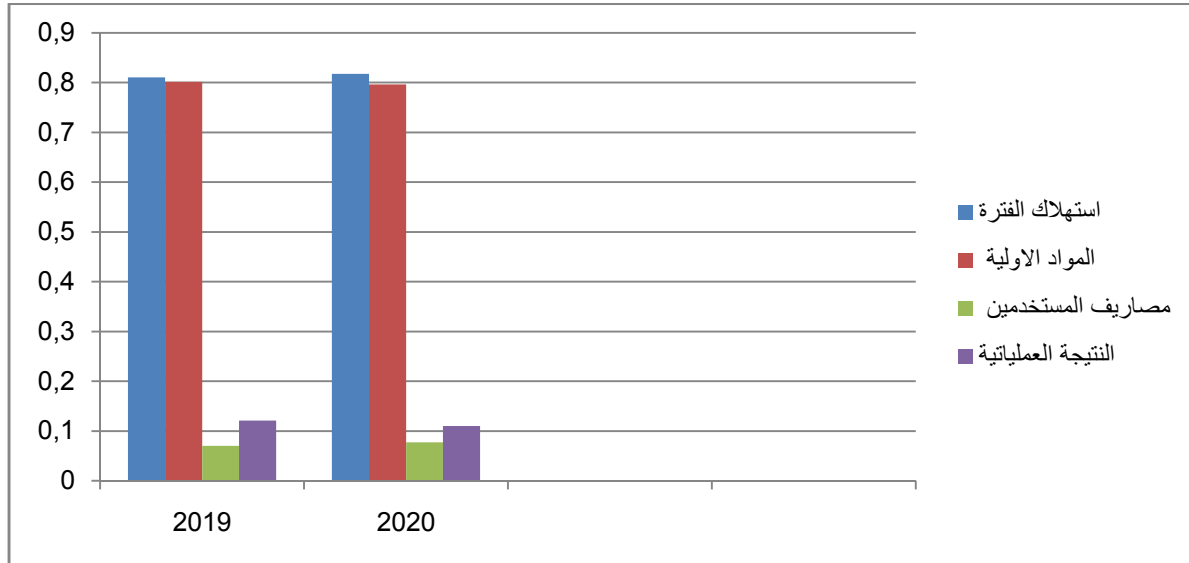
التحليل: من خلال الجدول أعلاه لاحظنا ارتفاع كبير في رقم الأعمال من سنة 2019 إلى 2020 أما إستهلاك الفترة والمواد الأولية فهناك ارتفاع كبير. أما مصاريف المستخدمين فلوحظ تذبذب بين الانخفاض والارتفاع، بينما النتيجة العملية شهدت ارتفاع ملحوظ .

الجدول رقم (08) : نسب التكاليف إلى رقم الأعمال

السنوات	إستهلاك الفترة	المواد الأولية	مصارف المستخدمين	النتيجة العملية
2019	0,8106	0,8017	0,0704	0,1212
2020	0,8177	0,7963	0,0769	0,1100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (07)

الشكل رقم (07) : التمثيل البياني لنسب التكاليف (رقم الأعمال)



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (08)

التحليل: لوحظ من خلال الجدول رقم (07) والشكل (03) أن التكاليف تستهلك جزء من رقم الأعمال، حيث يلاحظ تدرج ارتفاع استهلاك الفترة بعد عودة العملية الإنتاجية، ابتداء بنسبة 81.06% لسنة 2019 ووصولاً لنسبة 81.77% لسنة 2020 في حين لا تتعدى النتيجة العملياتية للسنتين 2019 / 2020 نسبة 12% وتمثل أغلب هذه التكاليف تكلفة المادة الأولية .

المطلب الثاني : حساب سعر تكلفة منتج السميد بمؤسسة مطاحن الحضنة المسيلة

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 نوضح سعر تكلفة منتج السميد لوزن قنطار أخذنا معطيات المؤسسة لشهر فيفري من سنة 2020

الفرع الأول : تكلفة اللوازم

بما أن كل قنطار يحتاج 04 أكياس من وزن 25 كغ فإن¹:

الجدول رقم (09) : تكلفة شراء المواد المستعملة

الوحدة: دج

النتيجة	العلاقة الرياضية	الصيغة القانونية	البيان
48	4×12	ثمن الكيس الواحد × 4	ثمن شراء الأكياس
2.28	4 × 0.57	ثمن البطاقة الواحدة × عدد البطاقات المستعملة	ثمن شراء البطاقات
0.6	1.2 × 0.50	ثمن الغرام الواحد × الكمية المستعملة من الخيط	ثمن شراء الخيط

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة

مما سبق نجد مجموع تكاليف التعبئة و التغليف حيث: إجمالي تكاليف التعبئة و التغليف = ثمن الأكياس + ثمن البطاقات + ثمن الخيط

$$0.6 + 2.28 + 48 = \text{تكاليف التعبئة و التغليف}$$

و عليه فإن تكاليف التعبئة والتغليف = 50.88 دج

وتقدر تكلفة شراء القمح ب 2800 دج/لقنطار الواحد

¹بالاعتماد على وثائق المؤسسة

جدول رقم (10) : حساب سعر تكلفة السميد

الوحدة : قنطار/دج

البيان	الكمية	السعر الوحدوي	لمبالغ
القمح	1 قنطار	2800	2800
تكلفة مواد التعبئة والتغليف	1 قنطار		50.88
التكاليف المتغيرة الوحدوية	1 قنطار		100
التكاليف الثابتة الوحدوية	1 قنطار		44
سعر التكلفة (1 قنطار)			2994.88

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة

الفرع الثاني : استخراج سعر بيع الوحدة من منتج السميد

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 ب 20% وعليه يكون حساب سعر البيع كما يلي:

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

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

$$= 2994.88 + (2994.88 \times 20\%)$$

$$= 2994.88 + 598.97$$

$$= 3593.85 \text{ = سعر البيع للقنطار}$$

الجدول رقم (11) : أسعار بيع منتج السميد

الوحدة : دج /قنطار

البيان	هامش الربح	السعر
الخروج من المصنع (الجملة)	20%	3593.85
البيع لتجار التجزئة	25%	3743.60
البيع للمستهلكين	-	4000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة

المطلب الثالث : مراحل وخطوات العملية الإنتاجية وتسييرها بمؤسسة مطاحن الحضنة المسيلة

نتطرق في هذا المطلب إلى بيان مراحل وخطوات العملية الإنتاجية و تسييرها

الفرع الأول : مراحل وخطوات العملية الإنتاجية

إن العملية الإنتاجية بهذه المؤسسة تركز على تحويل المواد الأولية المتمثلة في القمح الصلب و القمح اللين للحصول على منتجات تامة الصنع كالسميد و الفرينة بمختلف أنواعها، و كذلك الحصول على بقايا الطحن المتمثلة في النخالة، و يتم هذا على مستوى عدة مراحل و هي:

- مرحلة التموين الداخلي:

وهي مرحلة انتقال المادة الأولية من صوامع التخزين التابعة لمصلحة تسيير المخزونات إلى مخازن الورشات، و تكون هذه العملية مستمرة و لا تتوقف إلا في بعض الحالات مثل (تعطل آلات الطحن، أو التخفيض من الإنتاج، أو نقص في عملية التموين)، و يتم انتقال المواد الأولية عن طريق ناقل ألي بين صوامع التخزين و الوحدات الإنتاجية.

- مرحلة التنظيف الأولي:

بعد تموين مخازن الورشات تلي ذلك عملية التنظيف الأولي، حيث تمر كميات القمح داخل الآلات الخاصة بالتنظيف الأولي التي تقوم بتنقية القمح من الزوائد و الشوائب الكبيرة، حيث توجد آلات خاصة لتنقية القمح من مادة الحديد، و أخرى تقوم بتصفية الحجاره و الحصى، و من خلال هذه المرحلة يكون القمح قد زالت منه معظم الشوائب و الأوساخ.

- مرحلة التنظيف النهائي:

في هذه المرحلة تنتقل كميات القمح بواسطة مضخات هوائية إلى نوع ثاني من أجهزة التنظيف، حيث تتميز هذه الأجهزة بأنها تقوم بحركات اهتزازية لحبيبات القمح و لها ميل محدد للسطح الذي فوقه كميات القمح، حيث يتم

مطاحن الحضنة بالمسيلة

تدحرج حبيبات القمح إلى الأسفل، و تجمع في مجاري التخزين، أما باقي الشوائب المتبقية من عملية التنظيف الأولى فإنها ترسل إلى الأعلى إلى سلة الأوساخ.

- مرحلة إضافة المياه:

تكون لكميات القمح الصافية المخزنة درجات رطوبة مختلفة، و هنا يقوم مسؤول الإنتاج بإضافة كميات من الماء حتى تصبح درجة الرطوبة ما بين 15 و 15.8%، حيث هذه الدرجة محددة وفقا لمعايير تقنية، و ذلك من أجل تسهيل عملية الطحن فيما بعد، و كذلك لمساعدة فصل الغلاف الخارجي الذي تنتج عنه بقايا الطحن، و هناك أجهزة خاصة تقوم بتحديد كميات الماء المضافة و أخرى لمراقبة درجات الرطوبة.

- فترة الانتظار التقني:

من أجل امتصاص القمح لكميات الماء المضافة فانه يتطلب وقتا للقيام بذلك، بالإضافة إلى رفع درجات الرطوبة إلى المستوى المرغوب، و تختلف فترة الانتظار حسب نوعية القمح، حيث نجد أن متوسط الانتظار للقمح الصلب هو 4 ساعات، بينما القمح اللين يصل حتى 8 ساعات، و كذلك حسب درجة الرطوبة الأولية في المادة التي تتراوح بين 7 إلى 10%.

- عملية الطحن:

في هذه المرحلة تقوم آلات الطحن بكسر حبيبات القمح وفقا لمتطلبات التقنية الموضوعية من طرف مصلحة الإنتاج، و ذلك من أجل الحفاظ على خصوصية حبة القمح، و كذلك لفصل الغلاف الخارجي عن اللب.

- عملية الغريلة:

تلي كل عملية طحن مباشرة عملية غريلة، حيث تمر جزيئات القمح المكسورة على غربال مصنف تقنيا حسب درجات افتتاح و انغلاق المسامات، و تنتج عن هذه العملية إما جزيئات خشنة ترجع لعملية الطحن مجددا، و إما مادة جاهزة قابلة للتصنيف، و تشكل عمليتي الطحن و الغريلة حلقة مغلقة أي لا تتوقف عملية الطحن حتى يتم تصنيف الجزيئات إلى مادة جاهزة.

- مرحلة تجميع الأصناف و تخزينها:

ينتج عن عملية الغريلة تصنيف الجزيئات حيث يعبر كل صنف على نوع من المنتج، و يسلك كل صنف مجرى معين ينتهي به المطاف إلى صوامع التخزين للمواد الجاهزة.

- مرحلة التوضيب و التخزين:

بعد عملية التخزين في صوامع الورشات للمادة الجاهزة تأتي عملية التوضيب، حيث يقوم العامل بتحضير الأكياس، و بمجرد وضع الكيس على فتحة قنوات التفريغ و الضغط على الزر تتم عملية التفريغ تلقائيا مع الوزن المحدد، و من ثم مرور الأكياس على آلة الخياطة بعد وضع بطاقة البيانات الخاصة للمنتج (مثل تاريخ الإنتاج، و مدة الاستهلاك.....).

و بعد ذلك يتم إخراج المنتج من الورشات إلى مساحات التخزين بناقلات خاصة، و منها يصبح المنتج جاهزا للتسويق.

الفرع الثاني : تسيير الإنتاج

تقوم مصلحة تسيير المخزونات بإرسال طلب شراء لمصلحة التموين لتزويدها بالمادة الأولية (القمح) وتقوم هذه الأخيرة بتوفير المادة من المورد مع تحرير وصل استلام المادة يذكر فيه الكمية ونوع المادة ونقوم بتحرير فاتورة أصلية لمصلحة تسيير المخزونات .

	XX	ح / مشتريات مواد ولوازم	381
	XX	ح / TVA	4456
XX		ح / الموارد	401
	XX	ح / مواد ولوازم	31
XX		ح / مشتريات مواد ولوازم	381

تسلم المادة الأولية إلى مصلحة الإنتاج حيث يتم تنقية القمح من الشوائب ذات الحجم الأكبر من القمح والأحجار والغبار ثم القيام بعملية التهوية إذا تطلب الأمر , يعاد وزنه ووضعه في صوامع الاستقبال silos de réception باستعمال نواقل عمودية وأفقية ثم يوضع في خلايا التخزين cellules blé sale بعد عملية التنظيف تضاف كمية من الماء حسب القاعدة التالية :

$$\%H_2O = \frac{F_2 - F_1}{100} - F_1 \times \text{rendement Nettoyage}$$

حيث :

F_1 : الرطوبة الأصلية 12%

F_2 : الرطوبة المرجوة 16%

$R.nett$: كمية الماء المضاف .

وذلك لتغطية النقص الناتج عن الشوائب ثم يحتفظ به في الخلايا المخصصة وبعد أن يجف تضاف له كمية أخرى من الماء ويوضع في الخلايا ثم تتم عملية الطحن للوصول في النهاية إلى منتجات رئيسية تتمثل في السميد والفرينة ومنتجات ثانوية ويتم تخزين المنتجات تامة الصنع في خلايا خاصة، ثم وضعها في الأكياس في المخازن .

	Xx	ح/ منتجات تامة الصنع		35
xx		ح/ تغير مخزون المنتجات	724	

لتأتي بعد ذلك مرحلة البيع أو خروج المنتوجات من المخزن

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

المبحث الثالث: مساهمة لتطبيق التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بمطاحن الحضنة لتخفيض تكلفة منتج السميد

يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة على تقليل التكلفة خلال مراحل الإنتاج مع المحافظة على نفس الجودة، لذلك سنتطرق إلى مساهمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بمطاحن الحضنة لتخفيض تكلفة منتج السميد.

المطلب الأول : نتائج المقابلة

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

	سؤال	هل تعمل إدارة المؤسسة على تحديد دقيق للأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج؟
01	جواب	نعم، وذلك من اختيار النوعية الجيدة للقمح ، وهذا عن طريق المعاينة من قبل الجهة المختصة، بالإضافة إلى مراقبة جودة المنتج أثناء مراحل الإنتاج.
	سؤال	هل تحاول إدارة مؤسستكم معرفة جميع رغبات المستهلكين تجاه منتجاتكم قبل القيام بالعمليات الإنتاجية؟
02	جواب	نعم، حيث تعمل المؤسسة على استطلاع آراء الزبائن والمستهلكين وخاصة المخابز لكونهم المستهلك الرئيسي لمنتجنا بخصوص الخصائص والمواصفات المطلوب توفرها في المنتج.
	سؤال	هل تقوم إدارة المؤسسة بالتخلي عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات؟
03	جواب	تتخلى المؤسسة عن نشاط التخزين للمنتج النهائي (بعد التعبئة والتغليف)، فالمنتج يبقى في الصوامع ولا يعبئ إلا بعد استلام طلبيات ويسلم مباشرة للزبون، كما تتخلى المؤسسة عن نشاط النقل إلا للضرورة (يقوم الزبون بنقل بضاعته بنفسه)
	سؤال	هل تحقق مؤسستكم معدلات إنتاجية مرتفعة للعمال بسبب تبسيط إجراءات العمل؟
04	جواب	نعم، وهذا من خلال توفير المؤسسة للعامل الظروف الملائمة ووسائل العمل المطلوبة مثل: آلات الشحن، الإنارة، وسائل الوقاية، المطعم، دورات المياه، الانترنت،... الخ.
	سؤال	هل تتميز منتجات مؤسستكم بانخفاض أسعارها في السوق مقارنة بجميع منافسيها؟
05	جواب	تتميز منتجات المؤسسة بالسعر المنخفض وذلك لحصولها على القمح من الدولة، إضافة إلى أنها تهدف بالدرجة الأولى إلى توفير الغذاء للمواطنين ثم يأتي بعدها هدف الربحية

06	سؤال	هل تستغل مؤسستكم مواردها الاقتصادية بعدم وجود أنشطة لا تضيف قيمة للمنتجات؟
	جواب	تقوم المؤسسة بالمحافظة على مواردها الاقتصادية قدر الإمكان، فمثلا وسائل النقل تستخدمها إلا للضرورة فالزبائن يتكفلون بنقل بضاعتهم.
07	سؤال	هل تبني مؤسستكم أسلوب التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة لتخفيض تكاليف منتجاتها؟
	جواب	نعم، إدارة المؤسسة بما تملكه من موارد بشرية مؤهلة تسعى لتطبيق هذا الأسلوب قدر المستطاع لتخفيض التكاليف ورفع قيمة المنتج.
08	سؤال	هل تواجه المؤسسة عراقيل وصعوبات تعيق تبني أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة ؟
	جواب	هناك العديد من العراقيل والصعوبات منها صعوبات في التسيير كصعوبة الحصول على المادة الأولية الجيدة في بعض الأحيان، كذلك صعوبات في التزود بالمياه عند حدوث خلل أو عطب مما ينتج عنه توقف الإنتاج فتضطر المؤسسة لشراء الماء من الخواص فتزداد التكاليف، بالإضافة صعوبة الحصول على العمالة المؤهلة لتسيير الآلات.
09	سؤال	هل تتوفر مؤسستكم على كفاءات بشرية مؤهلة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة لتخفيض التكاليف؟
	جواب	نوعا ما ، فالمؤسسة لديها فريق عمل "اللجنة التقنية" تسهر جاهدة على تحليل كل المعطيات الخاصة بالمنتج من بداية تصميمه حتى إخراجها إلى السوق، لأنها توجد بعض العراقيل مما تجعل المؤسسة لا تطبق هذه الأساليب.

المطلب الثاني : استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كنموذج في مؤسسة مطاحن الحنطة المسيلة

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 السميد بمطاحن الحنطة المسيلة :

الفرع الأول : تخطيط التكلفة المستهدفة:

وتمر هذه المرحلة بالخطوات التالية:

أ/ 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 تبيع به المؤسسة هو = 3600 دج/الطننطار.

الجدول رقم (12) : تخفيض أسعار بيع منتج السميد

تجار الجملة	3500 دج
تجار التجزئة	3680 دج
المستهلك	4000 دج

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مصلحة المبيعات

ب/ وضع هامش الربح المستهدف:

يتم تحديده من خلال التخطيط الإستراتيجي على المدى الطويل وبناءا على إستراتيجية الربح المعتمد من طرف المؤسسة فإن هامش الربح الذي تود تحقيقه يتراوح بين 25% و 30% وعليه يمكن تحديد الربح المستهدف كالتالي :

ج/ هامش الربح المستهدف:

$$875 = 25\% \times 3500 \text{ دج}$$

تحديد التكلفة المستهدفة: وهذا بعد تحديد سعر البيع المستهدف و الربح المستهدف حيث:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

$$875 - 3500 = \text{التكلفة المستهدفة}$$

ومنه فإن التكلفة المستهدفة = 2625 دج

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

د/ 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 : 2625 دج

هدف خفض التكلفة الممكن = التكلفة الحقيقية - التكلفة المستهدفة

$$2625 - 2994.88 = \text{هدف خفض التكلفة الممكن}$$

$$\text{ومنه هدف خفض التكلفة} = 369.88 \text{ دج}$$

التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة المستهدفة

$$2255.12 - 2625 = \text{التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة}$$

$$369.88 = \text{وعليه فإن التحدي الاستراتيجي}$$

وبالاعتماد على:

التكلفة المستهدفة = التكلفة المسموح بها - التحدي الاستراتيجي

$$369.88 - 2625 = \text{التكلفة المستهدفة}$$

$$2255.12 \text{ دج} = \text{التكلفة المستهدفة}$$

بتعويض التكلفة المسموح بها في:

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

$$= 3500 - 875 - 369.88$$

$$\text{ومنه التكلفة المستهدفة} = 2255.12 \text{ دج}$$

الفرع الثاني : 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 .

أ / التحليل الوظيفي للمنتوج محل الدراسة: بعد تحليل وظائف منتج السميد لما له من قيمة غذائية ومكانة عالية في الاستعمال اليومي المنزلي، تبين أن وظائف المنتج المتعددة (الحبز، الحلويات، ..) ذات أهمية بالغة ولا يمكن التخلي عنها لما له من دور فعال ومهم في الجانب الغذائي.

ب/ تحليل مكونات المنتج: بمساعدة رئيس قسم الإنتاج لمؤسسة مطاحن الحضنة قمنا بتناول بعض التخفيضات شرط عدم تأثر جودة المنتج وتحقيق مطالب التكلفة المستهدفة في نفس الوقت.

- من خلال متابعة عملية الإنتاج المنتوج السميد لاحظنا أن مصاريف الكهرباء ترتفع قيمتها خلال الفترة المسائية لذلك يستوجب على المؤسسة القيام بتجنب الإنتاج في تلك الفترة التي تمتد من الساعة الخامسة (17:00) مساء إلى غاية الساعة التاسعة (21:00) مساء ؛

- تقوم المؤسسة بتقديم مكافآت قصد التحفيز المعنوي وذلك من أجل كثافة الإنتاج والمحافظة على الآلات؛

- على المؤسسة إعادة النظر في طريقة شرائها للأكياس وأن تسعى للحصول عليها بسعر أقل مع المحافظة على جودتها، كون تكلفة شرائها تعتبر غالية الثمن .

المطلب الثالث : مساهمة أسلوب تحليل القيمة في تخفيض تكاليف منتج السميد

تحليل القيمة من الأدوات الإستراتيجية للإدارة التي تسعى إلى رفع قيمة المنتج ، وذلك عن طريق توفير الوظائف المطلوبة في المنتج لتلبية رغبات الزبائن بأقل تكلفة، وهذا عن طريق تخفيض التكاليف، تحسين الإنتاجية و الاستمرار، إجراء التحسينات على المنتج. ومن أجل التطرق إلى التخفيضات في التكاليف التي لا تمس بجودة المنتج توصلنا مع رئيس مصلحة الإنتاج بالمؤسسة محل الدراسة وقمنا بإجراء مقابلة معه مضمونها كان حول كيفية تخفيض تكاليف المنتج عن طريق أسلوب تحليل (هندسة) القيمة فكانت إجابته على النحو التالي: تقوم مؤسستنا بإتباع أسلوب تحليل (هندسة) القيمة في تخفيض تكلفة منتجها وذلك عن طريق مجموعة من الإجراءات قمنا بتفصيلها كالاتي:

الفرع الأول :

استبدال المواد: تعتمد المؤسسة على المادة الأولية "القمح الصلب" لصناعة منتج "السميد" فهي ليس لها أي خيار لاستبدال هذه المادة الأولية، لذلك تبحث المؤسسة عن استبدال أي مورد اقتصادي ، فقد قامت المؤسسة بما يلي لتخفيض التكلفة:

- استبدال مواد التغليف وهذا لتخفيض تكلفتها حيث قامت المؤسسة باستبدال الخيط والأكياس عن طريق إجراء مناقصة تم فيها اختيار أقل الأسعار؛

- كما ذهبت المؤسسة إلى إيجاد حلول أخرى لتخفيض التكاليف باستبدال دفع مستحقات العمال، وذلك بمنح العمال عطلة بدل تسديد مستحقاتهم لساعات العمل الإضافية وهذا عن طريق التفاوض.

الفرع الثاني :

كفاءة وإنتاجية العملية: تسعى المؤسسة دائما إلى الرفع من الإنتاجية وتحسين جودة المنتج، فتتبع مجموعة من الحلول المتوفرة نذكر منها:- توظيف اليد العاملة الكفاء مما يساهم بقدر كبير في المحافظة على الآلات والزيادة في عمر المشروع، فاستخدام العامل المتخصص في تسيير الآلات يرفع من القدرة الإنتاجية للآلة ويحافظ عليها مما يخفض من احتمالات تعرضها للعبط وهذا يؤدي إلى تخفيض تكاليف الصيانة؛- تحسين إجراءات العمل وذلك عن طريق توفير الجو الملائم للعمل لتحفيز العمال على أداء مهامهم في أحسن صورة، كتوفير المطعم، النادي ، الإنارة الجيدة، الانترنت؛- التخلي

عن نشاط تخزين المنتج النهائي، حيث تكون عملية التعبئة والتغليف بعد الطلب ويحمل المنتج مباشرة للزبون، وهذا يساهم في تخفيض التكلفة حيث يوفر على المؤسسة مصاريف المخازن والشحن وغيرها- التحلي عن نشاط النقل في أكثر من الأحيان، حيث يقوم الزبائن باستلام البضاعة من المؤسسة، فلا تقوم هذه الأخيرة بتوصيل البضاعة إلا للزبائن المتواجدين بمناطق بعيدة، مما يوفر على المؤسسة تكاليف الوقود والتنقلات، بالإضافة إلى المحافظة على وسائل النقل.

الفرع الثالث : التحوير والتغيير

تهتم المؤسسة بمواردها الاقتصادية وتعمل على الاستغلال الأمثل لها ويبرز هذا في النقاط التالية: إعادة توزيع الموارد المستخدمة (الخردوات) مثل الآلات والشاحنات وغيرها وعرضها للبيع عبر المزاد العلني هذا بعد القيام بمجموعة من الإجراءات تثبت عجزها عن العمل وتستخدم تلك الأموال لتغطية تكاليف ضرورية؛ الاستغلال الأمثل للموارد مثل تجهيزات المكتب (أقلام، أوراق،..). فقد لاحظنا ذلك في فترة تواجدا بالمؤسسة.

الفرع الرابع : تحسينات المنتج الموجهة في السوق :

تولي المؤسسة اهتماما بالغا بتحسين المنتج وزيادة قيمته وزيادة الحصة السوقية لرفع المبيعات وزيادة رقم الأعمال، لذلك تقوم بما يلي:

تحسين جودة المنتج حيث تقوم المؤسسة باستطلاع آراء الزبائن والمستهلكين حول جودة منتجاتها وتستفسر عن النقائص، وتطلب منهم تقديم آرائهم واقتراحاتهم حول المواصفات التي يرغبون في توفرها في المنتجات، وتعمل جاهدة لتحقيقها في المنتج، كما تقوم المؤسسة بالتواصل مع الزبون وتقدم نصائح وتوجيهات حول استخدام منتجاتها، بالإضافة إلى كل النصائح الموجهة من قبل المستهلك وهذا من أجل الاستمرار في تحسين جودة المنتج، فالمؤسسة في هذه الحالة تخفض من تكاليف مواصفات لا يرغب الزبون بها ؛

- تقديم أسعار مناسبة للزبون، حيث تتميز منتجات المؤسسة بانخفاض أسعارها في السوق مقارنة بجميع المنافسين، إضافة إلى جودة منتجاتها، مما يزيد في الطلب عليها فترتفع حصتها السوقية وبالتالي زيادة مبيعاتها وارتفاع رقم أعمالها، مما يساعدها على تغطية كافة التكاليف؛

- الرقابة على جودة المنتج طيلة مراحل الإنتاج مما يساهم في تخفيض تكاليف الأخطاء وبالتالي ضمان استمرار تحسين الجودة.

الفرع الخامس : تطبيق هذه المساهمة لتحليل القيمة في تخفيض فجوة التكلفة

إن تحليل القيمة من الأدوات التي تساهم في تخفيض سعر المنتج دون المساس بجودته وبالتالي سنقوم بتطبيق هذه المساهمة لتحليل القيمة في تخفيض فجوة التكلفة من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (13) : فجوة التكلفة لمنتج (السميد) لسنة 2019

البيان	المبلغ (دج)
سعر البيع المستهدف	2625
هامش الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه 25%	656.25
التكلفة المستهدفة	1968.75
التكلفة الفعلية	2294.88
فجوة التكلفة	326.13
النسبة %	14.21

المصدر : من إعداد الطالبين

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة فجوة التكلفة إلى التكلفة الفعلية في سنة 2019 بلغت 14.21 % .
تحليل النتائج :

بعد تحديد التكلفة المستهدفة وكذا تحديد الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية لمنتج السميد في سنة 2019 بمؤسسة مطاحن الحضنة يتعين القيام بإجراءات التخفيض اللازمة من اجل سد وامتصاص هذه الفجوة . بحيث يتم الاستعانة بأداة تحليل القيمة التي تعد من الأساليب التي تلعب دورا هاما في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج ، بحيث يتحقق تخفيض التكلفة من خلال إجراء تعديلات الممكن إدخالها على التصميم المقترح للمنتج مثل استبعاد المكونات الغير ضرورية والتي لا تحقق قيمة للمنتج ، أو استبدال أجزاء المنتج بأجزاء أخرى اقل تكلفة أو استبدال نوعية المواد الأولية بنوعية أخرى اقل تكلفة مما يؤدي إلى تحقيق تخفيض التكلفة المقدره للمنتج دون التأثير على جودته والوصول إلى التكلفة المستهدفة المحددة من قبل .

أو من اجل القيام بإجراءات التخفيض بتطبيق أداة تحليل القيمة يتم الاعتماد على تقنية التحليل الوظيفي بهدف الوصول إلى المواضيع التي يمكن تخفيض التكلفة فيها لبلوغ التكلفة المستهدفة التي سبق لنا تحديدها . بحيث يتم تحديد الفقرات التي ستخضع للتخفيض بما لا يؤثر على جودة ونوعية المنتج.

مطاحن الحضنة بالمسيلة

ومن خلال التعرف على المسار التقني للعملية الإنتاجية والأسئلة و المعلومات التي تم الحصول عليها من المؤسسة . تبين انه هناك مواضع يمكن تخفيض التكلفة من اجل بلوغ التكلفة المستهدفة وذلك بالأخذ بعين الاعتبار الأهمية لكل مكون من مكونات سعر التكلفة للمنتج وذلك كما يلي :

1/ بالنسبة للمواد الأولية :

تبين انه يمكن تعويض مادة القمح المستورد بالقمح المحلي الذي يتم الحصول عليه من موردين محليين دون أن يؤثر ذلك على جودة المنتج، بحيث يساهم هذا التعويض بشكل كبير بتخفيض تكاليف المادة الأولية الداخلة في عملية إنتاج المنتج، لما يتمتع به القمح المشتري محليا من انخفاض تكلفته مقارنة بالقمح المستورد من الخارج بنسبة تصل إلى 07% وذلك نتيجة انخفاض مصاريف المباشرة للشراء خاصة تلك المتعلقة بمصاريف الجمركة والنقل الشحن البحري.....، وبالتالي انخفاض سعر تكلفة الوحدة المنتجة . وهو ما يمكن توضيحه من خلال إعداد الجدول التالي :

الجدول رقم (14) : التخفيض المحقق في مادة القمح

البيان	المبالغ (دج)
قبل التخفيض	2800
بعد التخفيض	2604
مقدار التخفيض	196

المصدر: من إعداد الطالبين

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن شراء القمح محليا عوض من إستراده يساهم مساهمة فعالة في تخفيض سعر تكلفة المنتج، حيث يبلغ مقدار التخفيض 196 دج خلال سنة 2019

2/ بالنسبة للمواد الاستهلاكية :

بما أن الحصول على الأكياس تعتبر من الركائز الأساسية التي تدخل في تكوين منتج (السميد) ،ويمكننا الحصول على الأكياس من موردين آخرين دون أن يؤثر ذلك على جودة المنتج، بحيث يساهم هذا التغيير بشكل كبير في تخفيض تكاليف المواد الاستهلاكية الداخل في عملية تصنيع المنتج، وهو ما يمكن توضيحه من خلال إعداد الجدول التالي :

الجدول رقم (15): التخفيض بالنسبة للمادة الاستهلاكية (الكيس)

البيان	المبالغ (دج)
الكيس (موردين قداماء)	12
الكيس (موردين جدد)	11.04
مقدار التخفيض	0.96

المصدر : من إعداد الطالبين

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن شراء الكيس من موردين جدد (منافسين) عوض الموردين القدامى وهذا مما يساهم مساهمة فعالة في تخفيض تكلفة المنتج حيث بلغ مقدار التخفيض 0.96 دج بنسبة 8% .

جدول رقم (16) : إجمالي التخفيض المتحقق في سعر تكلفة منتج (السميد) لسنة 2019

البيان	المبلغ (دج)
1/ التخفيض المتحقق في المواد الأولية	196
مادة القمح	196
2/ التخفيض المتحقق في المواد الاستهلاكية	0.96
الأكياس	0.96
إجمالي التخفيض المتحقق في سعر التكلفة	196.96

المصدر: من إعداد الطالبين

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه بتطبيق أداة تحليل القيمة تم تحقيق تخفيض جد معتبر في سعر التكلفة النهائي للوحدة المنتجة خلال سنة 2019 مع المحافظة على جودة المنتج، وأنه تم معالجة الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية، كما يمكن إظهار نسبة إجمالي التخفيض المتحقق في سعر تكلفة المنتج إلى المستهدف من خلال إعداد الجدول التالي :

الجدول رقم (17) : نسبة التخفيض المتحقق إلى المستهدف للمنتج (السميد) لسنة 2019

البيان	المبلغ (دج)
سعر التكلفة الفعلي	2294.88
سعر التكلفة المستهدف	1968.75
الفجوة	326.13
إجمالي التخفيض المتحقق في سعر التكلفة	196.96
نسبة التخفيض المتحقق إلى المستهدف	60 %

المصدر : من إعداد الطالبين

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن تطبيق أداة تحليل القيمة ساهم مساهمة فعالة في تحقيق تخفيض التكلفة وبالتالي فهي أداة مساعدة لتحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج. بحيث بلغت نسبة إجمالي التخفيض المتحقق في سعر التكلفة لمنتج (السميد) إلى التكلفة المستهدفة له 60%، وهي نسبة جد معتبرة يمكن على أساسها ترشيد قرار المؤسسة في تسعيرها للمنتج .

خلاصة الفصل :

حاولنا من خلال هذا الفصل إسقاط ما تم التطرق له في الجانب النظري على مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة 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، وأنهيينا فصلنا هذا بالتعرف على كيفية مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض سعر تكلفة 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 وتحليل القيمة، وهذا على الرغم من وجود معوقات تعيق ذلك.

خاتمة

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 أنها 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 مند بداية التخطيط والتصميم للعملية الإنتاجية، وبذلك فهي تكون قد اتبعت مسارا مختلفا تماما عن السابق، ففي السابق كان لا يتم التخفيض في التكاليف أو التطوير في المنتجات إلا عند عدم تحقيق الأرباح المرصية أو عند تكبد خسائر. أما اليوم وفي ظل وجود المنافسة القوية بين المؤسسات المتنافسة على تقديم الأفضل من المنتجات وجب على المؤسسات الجزائرية الخاصة منها والعامّة أن تبادر بالتخفيض في التكاليف والتطوير في المنتجات للحفاظ على بقائها واستمرارها، باستخدام أهم أساليب إدارة التكلفة ألا وهو التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة لما لهم من أثر كبير على السير الحسن لأداء المؤسسة وزيادة ربحيتها.

1/ نتائج الدراسة و اختبار الفرضيات:

من خلال دراستنا بشقيها النظري والتطبيقي توصلنا إلى عدة نتائج أهمها :

- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها؛
- يقوم نظام التكلفة المستهدفة على أساس تشجيع كل الوظائف ذات الصلة بالمنتج و المساهمة والمشاركة في حصر كل تصميمات المنتج وتصميمات عملية الإنتاج؛
- منهج التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية، وذلك بتخطيطه للربح المستهدف؛
- من خلال النتائج أعلاه يمكن القول بأن التكلفة المستهدفة عبارة عن أداة من أدوات إدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج قبل عملية الإنتاج وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى .
- تمثل التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة منهجا جديدا في الحصول على الربحية على المدى الطويل والتي تخفض التكاليف في كل مراحل إنتاج المنتج؛
- تدعم التكلفة المستهدفة تقنية تحليل القيمة أثناء تطوير وتصميم منتج أو خدمة جديدة أو أثناء إعادة تصميم منتج أو خدمة موجودة. وبما أنه يتم التعهد بنسبة كبيرة من التكاليف أثناء مرحلة تطوير وتصميم المنتج أو الخدمة فمن المهم ألا يتضمن اتخاذ القرارات في هذه المرحلة أفرادا من قسم التطوير والتصميم فقط.
- من خلال النتائج أعلاه يمكن القول بأن تطبيق التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في المؤسسة الاقتصادية شيء ضروري في تخفيض تكلفة سعر المنتج وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية

- بعد تحديد التكلفة المستهدفة وكذا تحديد الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية لمنتج السميد في سنة 2019 بمؤسسة مطاحن الحضنة تبين أن المؤسسة يمكنها تخفيض قدره 196.96 دج بنسبة 60% ، ننصح المؤسسة بأن تعطي أهمية لهذه الأساليب الحديثة لأنها تساهم مساهمة فعالة في تخفيض سعر المنتج بالمؤسسة ؛

- يمكن للمؤسسة أن تستفيد من أسلوب تحليل القيمة للتحكم في تخفيض تكاليفها لتتساوى مع التكلفة المستهدفة التي تم التوصل إليها انطلاقاً من الأسعار المستهدفة، وقد ظهر لنا بان المؤسسة تستطيع أن تخفيض تكاليفها في سعر المواد الأولية ومواد التغليف .

- من خلال النتائج أعلاه يمكن القول بأن استخدام التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة يساهم مساهمة فعالة في تخفيض تكلفة منتج السميد بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة وهو ما يثبت صحة الفرضية الثالثة

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 بعامش ربح في المدى الطويل ، لذا ننصح المؤسسة بإتباع هذه الأساليب ؛

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

- على المؤسسات التي لديها إمكانية لتطبيق النظام أو ترغب في تطبيقه منح جميع الموظفين والإداريين وخاصة لهم علاقة مباشرة بالتصميم والعملية الإنتاجية دورات تعزز بها مقدرتهم على ممارسة هذا النظام كما عليها الاستعانة بذوي الخبرة والمعرفة في هذا المجال؛

- ضرورة القيام بالمزيد من الأبحاث والدراسات التي تتناول موضوع التكاليف المستهدفة وتحليل القيمة بالشرح والتوضيح؛

- ضرورة مواكبة وتبني التطورات الحديثة في إدارة التكاليف وذلك باستخدام أسلوب تحليل القيمة محاسبيا من خلال برامج جاهزة على الحاسوب في المؤسسات لتقليل الروتين وتفادي الازدواجية في النظام المحاسبي وتعريف القطاع الصناعي بأهمية استخدام تحليل القيمة.

3/ آفاق الدراسة :

من خلال تناولنا لهذه الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي فإنه يمكن القول أنه فتحلنا مجالا واسعا للبحث في المجالات المتعلقة به، 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 آفاقا أو دراسات مستقبلية تكون أكثر إحاطة ومعالجة والتي نذكر منها:

- دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف؛

- أمثليه أداء المشاريع وتكلفتها باستخدام نموذج مختلط من هندسة القيمة والذكاء الاصطناعي؛

- التكلفة المستهدفة وعلاقتها بهندسة القيمة.

قائمة المصادر والمراجع

- أحمد حسن الطاهر ، المحاسبة الإدارية ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2008.
- أحمد محمد نور، حسين عبيد، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر ، 2002.
- إسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن، 2006.
- المطارنة ، غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن ، 2006.
- أمين السيد لطفي، إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة، الإسكندرية، الدار الجامعية للنشر، 2007.
- تشارلز هورنجرن وآخرون، محاسبة التكاليف : مدخل إداري، تعريب: أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، 2009.
- جمعة الربيعي كمال حسن، سعدوني مهدي الساقى ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن، 2008.
- حسين على حسين أحمد ، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2003.
- فخر نواف الدليمي خليل ، محاسبة التكاليف ، دراسة نظرية و إجراءات تطبيقية ، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2002.
- لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف منهاج علمي وتطبيقي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن ، 2013.
- محمد العشماوي، محاسبة التكاليف من المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
- محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف- منظور التقليدي الحديث- ط 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
- ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، دار البعث ، قسنطينة ، الجزائر ، 1988.

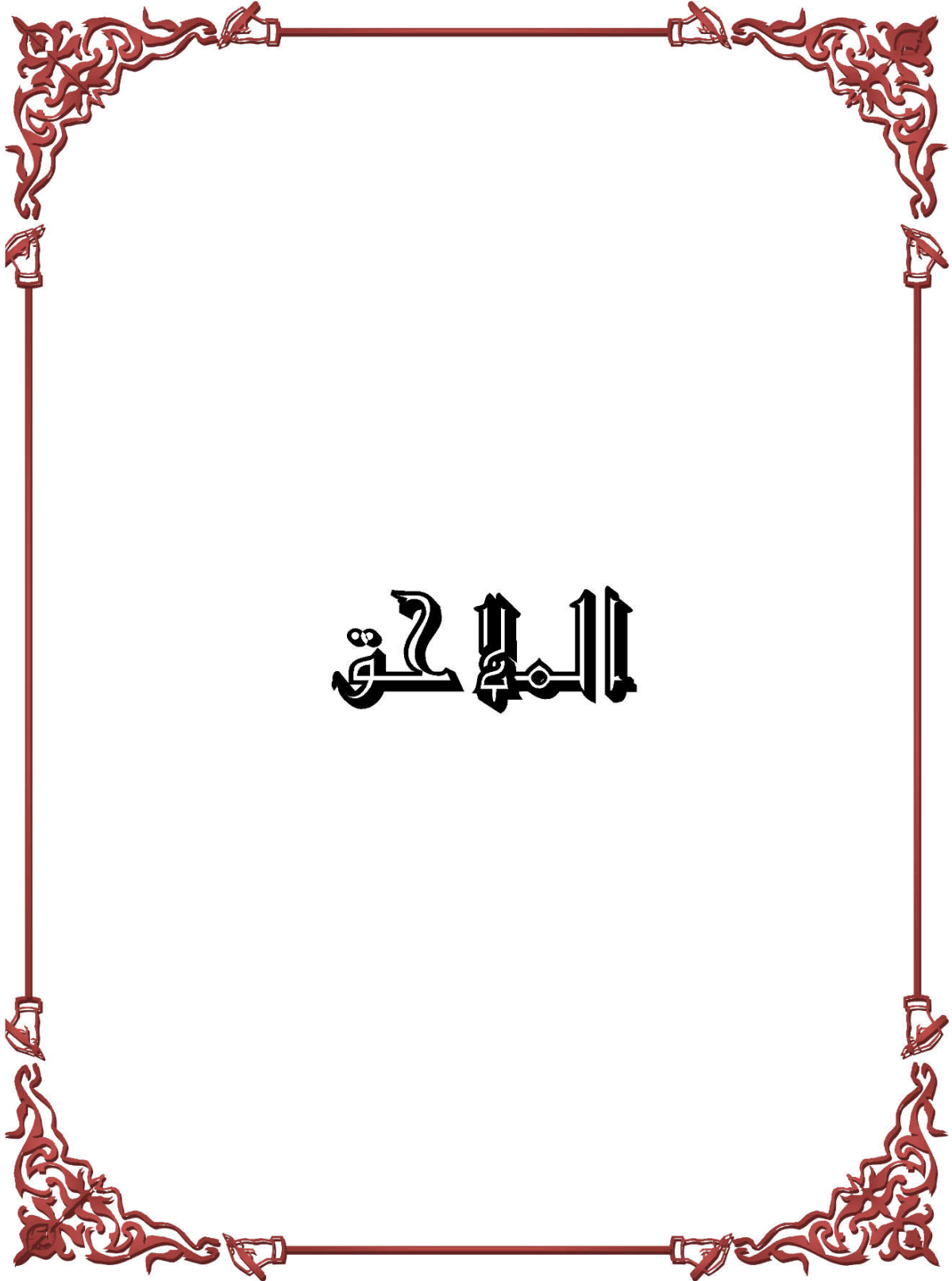
- د. أحمد محمد زامل ، إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، بنها، العدد الأول ، 1999م.
- صفاء عبد الدائم، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، 2001.

- محمد آبر أحمد محمد، حسن عوض حسن خالد، نظام التكلفة المستهدفة وأثره على قياس التكلفة وتحقيق جودة المنتج في المنشآت الصناعية السودانية، مجلة دراسات العليا، المجلد 10، العدد 12، جامعة الميادين.
- محمود حسن قاقيش، مدى مساهمة العلوم المالية و المحاسبة في التعامل مع الأزمات المالية العالمية، للمؤتمر الثاني للعلوم المالية والمحاسبية، الأردن، جامعة اربد، كلية العلوم الاقتصادية و الإدارية، 2010،
- ثالثا/ الأطروحات والمذكرات :
- الطيب بن نويوة و نبيل بلحامدي ، أهمية نظام محاسبة التكاليف في إتخاذ القرار، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019.
- بوكورية زانة، التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، 2013.
- بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج دراسة حالة شركة الاسمنت جامعة بوزيان قسنطينة، مذكرة ماجستير ، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014.
- حابي احمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر 03 ، 2010/2011.
- حكوم حنان، الطرق الحديثة لحساب التكاليف دراسة حالة- مؤسسة نفضال ، GPL-مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة د. الطاهر مولاي، سعيدة، 2012/2013.
- خليف صليحة ، التكلفة المستهدفة وأهميتها في ترشيد قرار تسعير المنتجات بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة 2019/2020.
- د.عبد الحليم لعشاش ، دور تسير تكاليف سلسلة التوريد في زيادة تنافسية المؤسسة الاقتصادية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة، 2015، 2016.
- د.مهني بوريش، مساهمة في تخفيض تكاليف المؤسسة من خلال التحكم في وظيفة التمويل، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2011/2012.
- راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، ، 2007/2008.
- لبنى قيسي، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية- دراسة حالة مركب الملح-الوطاية-، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2014-2015.

- مزهود هشام، إدارة التكاليف داخل المؤسسة الصناعية الصغيرة والمتوسطة في ظل تبني مدخل إعادة الهندسة، رسالة دكتوراه ، جامعة سطيف ، 2019/2018.
- هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2012.
- هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بسكرة، 2012 .
- هدى جاب الله، دور أدوات التكلفة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التسيير، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017/2016.
- رابعا / المراجع باللغة الأجنبية :

ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Contrôle de gestion : Manuel et Applications DEFC épreuve N° 7, Paris : Dunod, 5ème édition, 2001.

Heizer J & Render ,B (2001) " Operations management" sixth edition by Prentice Hall, Inc .print in USA .



الملاحق

الملحق رقم (01): ميزانية 2020 للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة لسنتي 2019-2020 (الأصول).

14:18 08/06/2021: طبع في: السنة المالية: 01/01/20 إلى 31/12/20

CIC HODNA M28

ميزانية - الأصول - وثيقة مؤقتة

2019	2020		علامة	أصول
	صافي	صافي		
				أصول غير جارية
				فارق بين الإقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي
	52 000,00	123 653,49	175 653,49	تثبيتات معنوية
1 780 907 419,98	1 755 888 543,11	1 900 856 098,97	3 656 744 642,08	تثبيتات عينية
255 898 153,36	255 898 153,36		255 898 153,36	أرض
841 119 239,70	826 800 159,94	636 108 757,57	1 462 908 917,51	مبان
132 603 618,80	673 190 229,81	1 264 747 341,40	1 937 937 571,21	تثبيتات عينية أخرى
53 450 738,43				تثبيتات يجري إنجازها
				تثبيتات مالية
				سندات موضوعة موضع معادلة
				مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها
				سندات أخرى مثبتة
18 800,00	18 800,00		18 800,00	قروض و أصول مالية أخرى غير جارية
14 823 434,75	16 094 490,24		16 094 490,24	ضرائب مؤجلة على الأصل
1 849 200 393,16	1 772 053 833,35	1 900 979 752,46	3 673 033 585,81	مجموع الأصل غير الجاري
				أصول جارية
	139 441 820,68	2 674 952,89	142 116 773,57	مخزونات و منتجات قيد التسفيد
314 532 407,66				حسابات دائنة و استخدامات مماثلة
24 210 505,04	66 518 895,67	325 826 369,37	392 345 265,04	الزبائن
				Groupes et Associés
20 046,33	506 527,63		506 527,63	Impôts et assimilés
25 039 534,23	15 514 494,95	500 306,09	16 014 801,04	المدينون الآخرون
				حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة
				الموجودات و ما شابهها
				الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى
758 285 166,85	1 408 406 978,54		1 108 406 978,54	الخزينة
1 122 087 660,11	1 330 388 717,47	329 001 628,35	1 659 390 345,82	مجموع الأصول الجارية
2 971 288 053,27	3 102 442 550,82	2 229 981 380,81	5 332 423 931,63	المجموع العام للأصول

الملحق رقم (02): ميزانية 2020 المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة لسنتي 2019-2020 (الخصوم).

14:18 08/06/2021: طبع في: CIC HODNA M28
 السنة المالية: 01/01/20 إلى 31/12/20

ميزانية - الخصوم - وثيقة مؤقتة

2019	2020	علامة	
			رؤوس الأموال الخاصة
			رأس مال تم إصداره
			رأس مال غير مستعان به
			Autres Apports
			Prime de Fusion
			علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة (1)
			فوارق إعادة التقييم
			فارق المعادلة (1)
357 320 009,89	356 201 443,13		نتيجة صافية / نتيجة صافية حصة المجمع 1
			رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد
			حصة الشركة المدمجة (1)
			حصة دوى الأقلية 1
2 210 690 162,80	2 251 903 643,85		Liaisons Inter-Unités
2 568 010 172,69	2 608 105 086,98		المجموع 1
			الخصوم غير الجارية
			قروض و ديون مالية
12 232 125,23	15 800 369,46		ضرائب - مؤجلة و مرصود لها
			ديون أخرى غير جارية
68 927 900,72	74 646 002,73		مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا
68 927 900,72	74 646 002,73		Prov.p/pensions et oblig.similaires
			Autres Provisions
81 160 025,95	90 446 372,19		مجموع الخصوم غير الجارية 2
			الخصوم الجارية
16 238 070,48	73 933 918,84		موردون و حسابات ملحقة
			Opérations Groupe
332 543,00	366 892,00		ضرائب
305 547 241,15	329 590 280,81		ديون أخرى
			خزينة سلبية
322 117 854,63	403 891 091,65		مجموع الخصوم الجارية 3
2 971 288 053,27	3 102 442 550,82		مجموع عام للخصوم

يستعمل فقط للعرض في الحالات المالية - 1

الملحق رقم (03): حساب النتائج لسنتي 2019-2020 للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة.

CIC HODNA M28

EDITION_DU:17/03/2021 8:50

EXERCICE:01/01/20 AU 31/12/20

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2020	2019
Chiffres d'Affaires		3 253 289 448,16	2 952 703 193,07
Ventes de marchandises		5 798 372,58	9 773 321,25
Ventes Produits Finis		3 224 482 751,59	2 917 287 339,82
Ventes Produits Intra-Groupe		21 285 800,00	22 231 500,00
Prestation de Services		1 057 524,79	2 902 215,20
Autres Ventes		664 999,20	508 816,80
Variation stocks produits finis et en cours		-9 908 255,68	2 361 185,65
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			1 211 731,45
Cession Inter Unités		92 549 338,70	57 105 832,30
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		3 335 930 531,18	3 013 381 942,47
Achats consommés		-2 590 916 654,95	-2 367 399 404,56
Services extérieurs et autres consommations		-69 326 448,73	-26 089 764,66
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-2 660 243 103,68	-2 393 489 169,22
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		675 687 427,50	619 892 773,25
Charges de personnel		-250 455 228,55	-207 951 255,16
Impôts, taxes et versements assimilés		-5 532 370,54	-8 873 433,21
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		419 699 828,41	403 068 084,88
Autres produits opérationnels		4 239 010,84	9 786 000,96
Autres charges opérationnelles		-529 000,31	-41 794,88
Dotations aux Amortissements		-69 910 219,27	-54 702 997,39
Dotations aux Provisions		-5 718 102,01	-12 862 996,61
Reprise sur pertes de valeur et provisions		10 372 176,96	12 849 400,87
V- RESULTAT OPERATIONNEL		358 153 694,62	358 095 697,83
Produits financiers		344 937,25	1 015 339,48
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER		344 937,25	1 015 339,48
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		358 498 631,87	359 111 037,31
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-2 297 188,74	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		3 350 886 656,23	3 037 032 683,78
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-2 994 685 213,10	-2 679 712 673,89
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		356 201 443,13	357 320 009,89
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		356 201 443,13	357 320 009,89

الملحق رقم (04): حساب تكلفة السميد لسنة 2019 للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة.

GROUPE AGRODIV
FILALE CEREALES CONSTANTINE
CIC:

CALCUL COUT DE PRODUIT SEMOULE
AU 31/12/2019

INTITULE	MANTANS	SEM EXT				SEM COUR		SEM COMP		TOTAL
		50 KG	25 KG	10 KG	05 KG	25 KG	10 KG	25 KG	10 KG	
EMBALAGES	22 662 175,82	180 364,30	17 384 964,41	2 571 550,19	576 242,19	4 643,25	-	577 434,12	1 366 977,37	22 662 175,82
SEM SUP	1 269 608 783,29	18 936 599,79	1 149 129 347,55	94 824 179,44	6 718 656,50					1 269 608 783,29
SEM COUR	59 094 841,54					59 094 841,54	-			59 094 841,54
SEM COMP	30 701 373,72							18 783 011,94	11 918 361,79	30 701 373,72
CHARGES SEM	1 382 067 174,37	19 116 964,09	1 166 514 311,96	97 395 729,64	7 294 898,69	59 099 484,78	-	19 360 446,05	13 285 339,16	1 382 067 174,37
QUANTITES PRODUITS		6 170,00	374 414,00	30 896,00	2 189,10	100,00	-	12 436,00	7 891,00	434 096,10
		5%	86%	7%	1%	5%	0%	3%	2%	100%
		19 116 964,09	1 166 514 311,96	97 395 729,64	7 294 898,69	59 099 484,78	-	19 360 446,05	13 285 339,16	
		3 098,37	3 115,57	3 152,37	3 332,37	590 994,85		1 556,81	1 683,61	
		tot qua sem sup	413 669,10			tot sem cour	100,00	tot qua sem comp	20 327,00	

TOTAL CHARGES	TOTAL	SEM SUP	SEM COUR	SEM COMP
Ble mise en oeuvre	589 610,00	550 663,00	25 631,00	13 316,00
%	1,000000	0,933944	0,043171	0,022584
1 359 404 998,54		1 269 608 783,29	59 094 841,54	30 701 373,72

الملحق رقم (05): حساب تكلفة الأكياس للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة.

GRUPE AGRODIV
FILALE CEREALES CONSTANTINE
C/C:

CALCUL EMBALLAGE
AU 31/12/2019

المنتجات الخبز

PRODUIT	ENTREE	NUM	SAC			MONTANT	ETIQUETTES	FICELLES	PERT	TOTAL
			TOTAL QX	PRIX						
S.SUP 50KG	6 170,00	2	12 340,00	18,00	222 120,00	4 758,38	5 054,82	-	51 568,91	180 364,40
S.SUP 25KG	374 414,00	4	1 497 656,00	13,30	19 918 824,80	288 752,94	306 741,79	-	3 129 355,12	17 384 964,42
S.SUP 10KG	30 896,00	10	308 960,00	9,00	2 780 640,00	23 827,40	25 311,81	-	258 229,01	2 571 550,19
S.SUP 05KG	2 189,10	20	43 782,00	13,50	591 057,00	1 688,26	1 793,44	-	18 296,51	576 242,19
S.COURL 10kg	-	10	-	9,00	-	-	-	-	-	-
S.COURL 25KG	100,00	4	400,00	13,30	5 320,00	77,12	81,93	-	835,80	4 643,25
S.COMP 10KG	7 891,00	10	78 910,00	18,00	1 420 380,00	6 085,64	6 464,77	-	65 953,04	1 366 977,37
S.COMP 25KG	12 436,00	4	49 744,00	13,30	661 595,20	9 590,80	10 188,30	-	103 940,18	577 434,12
TOTAL	434 096,10				25 599 937,00	334 780,55	355 636,84	-	3 628 178,57	22 662 175,82
F.COURL 50KG	362 888,00	2	725 776,00	18,25	13 245 412,00	279 863,94	297 299,01	-	3 033 020,72	10 789 554,23
F.COURL 25KG	25 083,00	4	100 332,00	13,30	1 334 415,60	19 344,34	20 549,46	-	209 643,91	1 164 665,48
F.COURL 10KG	1 172,10	10	11 721,00	9,00	105 489,00	903,94	960,25	-	9 796,42	97 556,77
F.COURL 05KG	22 958,00	4	91 832,00	13,50	1 239 732,00	17 705,51	18 808,53	-	191 883,14	1 084 362,90
F.COURL 02KG	-	50	-	2,10	-	-	-	-	-	-
F.COURL 01KG	2 400,00	100	240 000,00	2,10	504 000,00	1 850,91	1 966,22	-	20 059,22	487 757,91
F.SUP 01 KG	-	100	-	2,10	-	-	-	-	-	-
F.SUP 02 KG	-	50	-	2,10	-	-	-	-	-	-
F.SUP 05 KG	4 381,00	20	87 620,00	13,50	1 182 870,00	3 378,68	3 589,17	-	36 616,43	1 153 221,42
F.SUP 10 KG	-	10	-	9,00	-	-	-	-	-	-
TOTAL	418 882,10				17 611 918,60	323 047,32	343 172,65	-	3 501 019,84	14 777 118,72
3SSF 25KG	50 451,50	4	201 806,00	13,30	2 684 019,80	38 908,85	41 332,81	-	421 674,03	2 342 587,44
3SSF 50KG	-	2	-	18,00	-	-	-	-	-	-
TOTAL ISSUS	50 451,50				2 684 019,80	38 908,85	41 332,81	-	421 674,03	2 342 587,44
TOT PRODUITS	903 429,70				45 895 875,40	696 736,72	740 142,30	-	7 550 872,44	39 781 881,98
BALANCE					38 345 002,96	696 736,72	740 142,30	-	-	39 781 881,98
ECART					7 550 872,44	-	-	-	-	-

ECART / TOTAL PRODUITS = 0,01836

REDMONTA
AL CUAD. CAMERA



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة): *محمد السيد قسنوم* المولود (ة) بتاريخ: *10/09/1997* ب: *الجميلة*
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: *0519* الطهارة بتاريخ: *05/09/2020* من: *الجميلة*
المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبية: *علوم التسيير* تخصص: *إدارة مالية* خلال السنة الجامعية: *2020/2021*
والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: *تقييم التكامل بين التقلبات المصرفية والعملية*
السوية في تخفيفها بعض تكاليف المنتج بالاعتماد على استراتيجيات

أصح بشرفي أنني التزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: *20/06/2021*

التوقيع والبصمة

[Signature]



تصريح شرقي
بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:
الطالب (ة): *عبدالمجيد السبيعي* المولود(ة) بتاريخ: *1998/11/17* بـ: *المسيلة*
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: *321149* الصادرة بتاريخ: *2016/04/24* عن: *الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية*
المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبية: *علوم التسيير* تخصص: *إدارة الأعمال* خلال السنة الجامعية *2020/2021*
والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: *أهمية الكمال في التكلفة المحسوبة وتحليل القيمة*
في *مجال الأعمال* من *مدرسة التسيير* بالرسالة *العلمية*

أصبح بشرفي أنني التزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: *2020/06/01*

التوقيع والبصمة



نظر وصدق على
السيد
عبدالمجيد السبيعي
2021 جوان
من رئيس المجلس العلمي بالرسالة
وبتفويض منه
السيد: جعلاب الحسن

* يحرر كل طالب (ة) تصريحاً فردياً في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
 وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
 جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
 كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
 قسم: علوم التسيير

رقم:/...../.....
 المسيلة في:

إلى السيد:

الموضوع: طلب مساعدة الطلبة على إجراء الترخيص الميداني.

سيدي المحترم، تحية طيبة و بعد...

في إطار افتتاح الجامعة على محيطها الاقتصادي والإداري، ومن أجل مساعدة الطلبة في إعداد مذكرات التخرج، التي تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في شعبة: علوم التسيير تخصص: الإدارة المالية فإنه يشرفنا أن نطلب من سيادتكم مساعدة الطلبة المذكورين في الجدول أدناه، على إجراء ترخيصهم الميداني بمؤسساتكم.

تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام.

الطلبة:

الرقم	الاسم واللقب	رقم بطاقة الطالب	رقم ب.ت.و.ر.س.	الإمضاء
01	صلاح الدين زيموش	161635101606	200321142	
02	محمد الصديق خندوز	161635101610	200320376	

عنوان المذكرة: أهمية التكاليف بين التكلفة المباشرة وغير المباشرة (تقرير)
سعر تكلفة المنتج بالطرق المختلفة

المشرف (الاسم و اللقب و الإمضاء)	هيئة الترخيص (الإمضاء والختم)	رئيس القسم (الإمضاء والختم)
 هاني بوارسي		

<http://virtuelcampus.univ-msila.dz/facsegc>
<https://www.facebook.com/Vice-Doyen-CEQLF-SEGC-Msila-475721049530765>

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
 ص ب: 166 المسيلة 28000، الجزائر. ☎ 035 - 33-33-035