



التخصص: مالية المؤسسة

أثر استخدام الأساليب الكفؤية الحديثة على اتخاذ القرار في  
المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة شركة سوميفوس بئر العاتر

مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر " ل.م.د "   
دفعته: 2020

إشراف الاستاذ الدكتور:

إعداد الطالب:

- طبيب عبد السلام

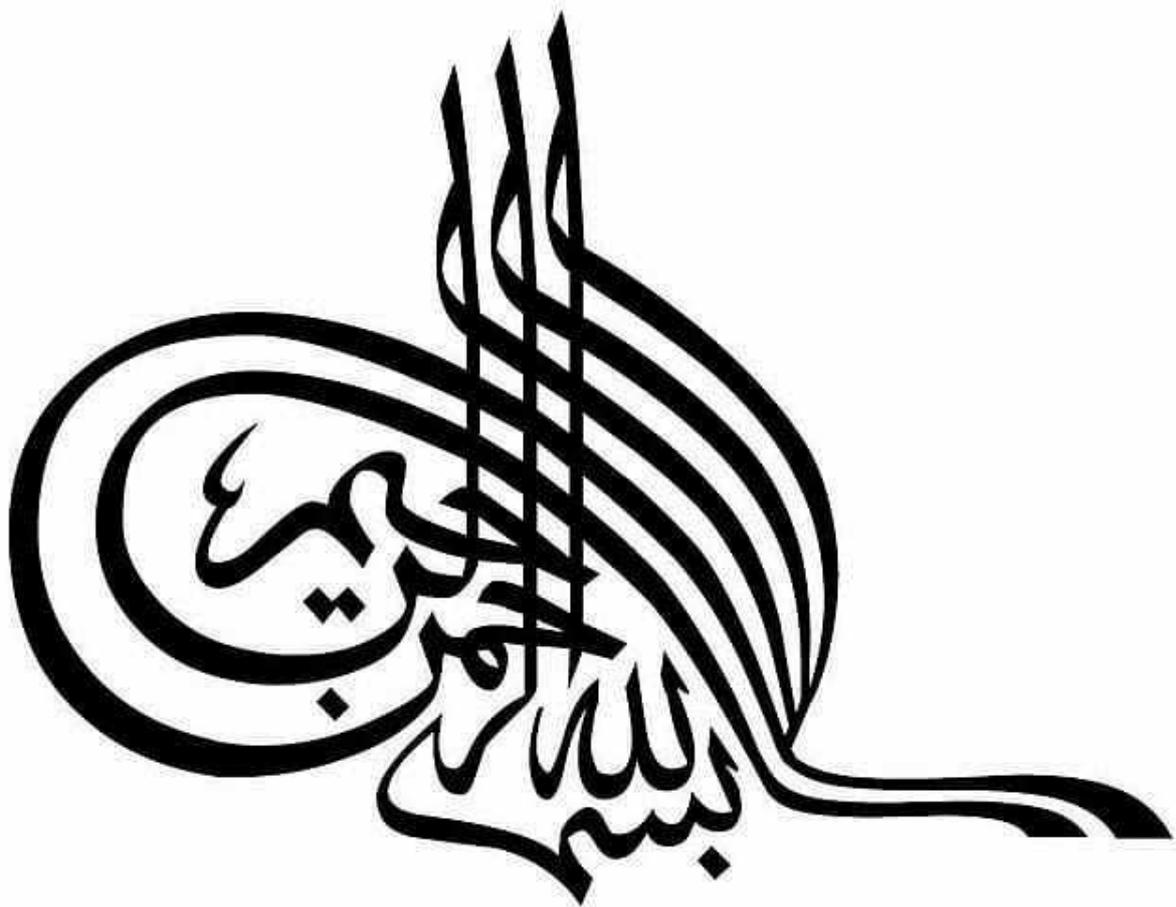
- زديري اسماعيل

جامعة العربي التبسي - تبسة  
Universite Larbi Tebessi - Tébessa

- حلومي منى

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
خلدون حجيلة	أستاذ محاضر قسم ب	رئيسا
عبد السلام طبيب	أستاذ محاضر قسم ب	مشرفا ومقررا
احنان حفيظ	أستاذ مساعد قسم أ	عضوا ممتحنا





# شكر وعرفان

\* الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا  
الواجب ووفقنا إلى إنجاز هذا العمل.  
\* أقدم تشكراتي الخالصة لكل من ساهم في مساعدتي لاتمام هذا العمل  
المتواضع وأخص بالذكر:  
\* لأستاذ المشرف على تكريمه وقبوله لاشراف على هذه المذكرة  
وعلى توجيهاته القيمة  
\* إلى لجنة المناقشة لأفاضل. و إلى كل أساتذة وعمال كلية العلوم  
لاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الشيخ العربي التبسي-  
تبسة-



# إهداء

إلى وطني الغالي الجزائر، إلى الوالد رحمه الله ، إلى الوالدة أطال الله في  
عمرها، ووفقتي لبرهما، إلى كل من وقف بجانبني طيلة فترة إعداد هذا  
البحث، إلى كل العائلة من كبيرهم إلى صغيرهم، إلى كل من علمني حرفا  
من المرحلة الابتدائية إلى المرحلة الجامعية، إلى جميع الأحباب  
والأصدقاء، إلى كل زملائي بقسم العلوم المالية .

# فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	شكر وعرقان
	إهداء
I	فهرس المحتويات
III	فهرس الجداول
III	فهرس الأشكال
7-1	المقدمة
<b>الفصل الأول: أنظمة التكاليف بين الحديث والقديم</b>	
9	المبحث الاول : مدخل الى نظم التكاليف التقليدية
9	المطلب الاول : مفهوم ، اهداف ومقومات محاسبة التكاليف عامة.
16	المطلب الثاني :أساليب قياس التكاليف .
22	المطلب الثالث : محدودية أنظمة التكاليف التقليدية
26	المبحث الثاني :أساليب التكاليف الحديثة
26	المطلب الاول : نظام التكاليف على أساس الانشطة (ABC)
32	المطلب الثاني : مدخل الى التكلفة المستهدفة
37	المطلب الثالث : أسلوب كايزن ( نظرة عامة )
<b>الفصل الثاني: أنظمة التكاليف الحديثة وعلاقتها باتخاذ القرار</b>	
47	المبحث الأول: الاطار المفاهيمي لعملية اتخاذ القرار
47	المطلب الأول : ماهية و خصائص عملية اتخاذ القرار
51	المطلب الثاني: ظروف ومراحل عملية إتخاذ القرار
60	المطلب الثالث :أسس وأساليب اتخاذ القرار
67	المبحث الثاني: دور أنظمة التكاليف الحديثة في عملية اتخاذ القرار
67	المطلب الأول: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرار
71	المطلب الثاني: دور نظام التكلفة المستهدفة في عملية اتخاذ القرار
77	المطلب الثالث: دور نظام كلفة كايزن في عملية اتخاذ القرار
<b>الفصل الثالث دراسة حالة : حساب تكلفة مادة الفوسفات في شركة «SOMIPHOS»</b>	
86	المبحث الأول :نظرة عامة حول المؤسسة محل الدراسة Somiphos :

86	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات Somiphos ومراحل تطورها التاريخي:
90	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي العام ل SOMIPHOS ومواردها البشرية
95	المطلب الثالث: طبيعة نشاط مؤسسة مناجم الفوسفات وعلاقتها بمحيطها
97	المبحث الثاني: تطبيق طريقة ABC في شركة سوميفوس SOMIPHOS
97	المطلب الأول: تكلفة المنتجات حسب الطريقة التقليدية
102	المطلب الثاني: دراسة تكاليف شركة SOMIPHOS بطريقة التكلفة على أساس النشاط
108	نتائج البحث
110	خاتمة
113	قائمة المصادر والمراجع
119	الملاحق
	ملخص الدراسة

## فهرس الجداول

الصفحة	العنوان
23	الجدول رقم 01: مقارنة بين أنظمة التكاليف التقليدية وأنظمة التكاليف في ظل البيئة الحديثة
84	الجدول (02): فوائد تطبيق الكايزن للسيطرة على التكاليف
98	جدول رقم 03 : المصاريف المباشرة لمرحلة التحضير الميكانيكي .
99	جدول رقم 04: تكلفة الفوسفات في مرحلة التحضير الميكانيكي
100	- جدول رقم 05: مواصفات أنواع المنتج الفوسفات المعالج 63/65:
100	جدول رقم 06: مواصفات المنتج الفوسفات المعالج 66/68
101	جدول رقم 07: المصاريف المباشرة لمرحلة المعالجة.
101	جدول رقم 08: تكلفة الفوسفات 63/65 و 66/68.
102	جدول رقم 09: بيان الأنشطة الموجودة بالشركة وتحديد تكلفة كل نشاط.
104	جدول رقم 10: بيان بمسببات التكلفة المخصصة لاستيعاب بنود التكاليف غير المباشرة.
105	جدول رقم 11: عدد وحدات مسببات التكلفة موزعة على الورشات.
106	جدول رقم 12: تكلفة كل وعاء من أوعية التكلفة بالدينار وكمية محركات التكلفة الخاصة بكل وعاء.
106	جدول رقم 13 : حساب تكلفة ورشة النفض .

## فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان
79	الشكل رقم 01: التحسين المستمر للأداء KAIZEN

# مقدمة

مقدمة:

إن المكانة الاقتصادية لأي دولة، تتعزز بمجموع مؤسساتها و مرهونة بمدى كفاءتها و مساهمتها في التنمية الاقتصادية وفي خلق قيمة مضافة على الصعيد الاقتصادي، وكذا بمدى قدرتها على المنافسة وفرض وجودها في محيط يتسم بتحولات كبيرة ويتميز بالمنافسة المتزايدة، وتطور سريع للتكنولوجيا ، مما أدى إلى اختفاء مؤسسات من السوق وظهور أخرى ،خلق منتجات جديدة والتخلي عن أخرى، وغيرها من الأمور التي يصعب على المسير التحكم فيها ، لذا كان لزاما على المسيرين الاعتماد على أساليب حديثة تساعدهم على اتخاذ قرارات عقلانية تأخذ بمعطيات الماضي والحاضر وتوقعات المستقبل مع مراعاة الظروف المحيطة بالنشاط والأهداف التي تسعى إليها.

و مع اشتداد المنافسة العالمية بين المؤسسات الاقتصادية، لجأت اغلب هذه المؤسسات إلى اجراء تغييرات جوهرية في انظمتها التسييرية، أملا في ضمان مكانتها وزيادة أرباحها بشكل ملحوظ. فنجاح المؤسسات وتطورها يعتمد بشكل كبير على مدى وجود نظام تسييري فعال يقوم بالتنسيق بين الموارد المختلفة لتحقيق اهدافها، ويتوقف ذلك على مدى سلامة ورشادة القرارات المتخذة من طرف صناع القرار في المؤسسات.

ومن بين الأنظمة التسييرية نجد ما يعرف "بمحاسبة التكاليف" إذ تعتبر من أبرز الأدوات الأساسية للتحكم في تكاليف الإنتاج وكيفية تحميلها وتخصيصها، كما تسمح بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة وتقييم المخزونات والاستثمارات وبالتالي تمكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن مقابل أقل تكلفة وجل هذه الخصائص جعلت محاسبة التسيير تتميز عن غيرها من المحاسبات في تحديد الاحتياجات الملائمة للإدارة على كافة المستويات، حيث لاقت هذه الأساليب صدى كبير في المؤسسات الصناعية خاصة. لكن بعد مرور الوقت أصبحت أساليب محاسبة التسيير التقليدية لا تفي بمتطلبات مستخدميها، الأمر الذي جعل كل من الاقتصاديين وخاصة الباحثين منهم ، يبحثون عن أساليب أخرى، والتي أطلق عليها فيما بعد بالأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير.

و يعتبر كل من أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة وأسلوب التكلفة المستهدفة، وايضا أسلوب التحسين المستمر كايزن، من أبرز الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير وأكثرها

شيوعا في المؤسسات الصناعية الحديثة، وهذا نظرا لكونها أساليب محاسبية تستخدم في قياس سعر التكلفة ومتابعة أداء الأنشطة، بالإضافة إلى تحميل التكاليف الغير مباشرة مما يعني أن تطبيقها يؤدي إلى تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسات ومن ثم تعزيز قدرتها التنافسية، من خلال اعتماد قرارات ملائمة و فعالة . ولتمكين المؤسسات من تحسين كفاءتها التسييرية ينصح الاقتصاديين من استخدام كل من أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة واسلوب التكلفة المستهدفة ، واسلوب كايزن باعتبارها نظم محاسبية حديثة تساهم في تحليل القيمة وتصنيف الأنشطة.

### 1-اشكالية البحث:

تعاني اغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من مشاكل تسييرية أثرت سلبا على مردوديتها وتنافسيتها، حيث أن أغلب المؤسسات الوطنية غير قادرة عن منافسة المؤسسات العالمية وهنا تبرز أهمية الأساليب الكفوية الحديثة، التي إن تمكنت المؤسسات الجزائرية من تطبيقها ستساعدنا كثيرا على تفادي الأخطاء السابقة والعمل بفعالية، مما يمكنها من تطوير أساليب الانتاج كما ونوعا.

وفي هذا الإطار يندرج موضوعنا الذي يعد من أولويات المسيرين في المؤسسات خاصة أن أساليب محاسبة التسيير التقليدية أصبحت لا تلبي احتياجات المسؤولين والمسيرين حاليا. وعلى ضوء ما تقدم تتمحور إشكاليتنا الرئيسية حول:

ما أثر استخدام الاساليب الكفوية الحديثة في تحسين الكفاءة التسييرية و تخفيض التكاليف للمؤسسات واختيار لقرار الامثل الذي يضمن نجاح المؤسسات الاقتصادية ؟  
و للاجابة على هذا التساؤل الاساسي ، يتطلب منا البحث الاجابة على عدد من التساؤلات الفرعية كالاتي :

- ما هي الاساليب الكفوية التقليدية المعروفة ، وما هي طرق قياس التكاليف ؟
- ما هو دور الاساليب الكفوية الحديثة ، ما مقوماتها و خطواتها و أهميتها؟
- ما المقصود بعملية اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية ، و ما دور الاساليب الكفوية الحديثة في عملية اتخاذ القرار.؟

## 2- فرضيات الدراسة:

خدمة لأهداف الدراسة قمنا بصياغة الفرضيات التالية :

1 - الطرق التقليدية لحساب التكاليف أداة هامة لتحديد النتيجة والتي يتم على أساسها تحليل وضعية المؤسسة الاقتصادية و توجيهها نحو الافضل.

2 - يؤدي استخدام الاساليب الحديثة للتكاليف دوراً مهماً في توفير المعلومات بصفة دقيقة و فعالة .

3 هناك علاقة تناسبية و تحسن نوعي في عملية اتخاذ القرار عند استخدام الاساليب الحديثة للتكاليف سواء في النتائج المحققة، او فيما يخص التحكم و قياس التكاليف

## 3 - أسباب اختيار الموضوع :

توجد عدة أسباب دفعتنا لإختيار هذا الموضوع دون غيره من المواضيع الأخرى، نذكر منها على الخصوص :

(أ) البحث عن الخبرة الميدانية ، و رغبتني الشخصية في الإطلاع أكثر على هذا الموضوع.

(ب) توضيح دور الاساليب الكفوية الحديثة من أجل مساعدة المسير لمتابعة مسار المؤسسة و العمل على أن يكون مطابقاً للأهداف المنشودة.

(ج) تسليط الضوء على أهمية اعتماد الاساليب الكفوية الحديثة في إتخاذ القرارات الصائبة، كما تبرز الأهمية كذلك من خلال التعمق في دراسة التكلفة، من ناحية المفاهيم المتعلقة بها وكيفية الإعتماد عليها في التخطيط، الرقابة وإتخاذ القرار.

التحسيس بالضرورة الملحة لتسليح المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأساليب تسيير فعالة و حديثة، وذلك بتوضيح طرق حساب التكاليف ومدى أهميتها في مراقبة التسيير و إتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب.

كما سبق وأن ذكرنا: تهدف الدراسة إلى البحث في أهمية توفر المؤسسة على أساليب حديثة وإختبار فعاليتها في المدى القصير، المتوسط و الطويل في تحسين المردودية، تقليص تكاليف المنتجات، وضمان بقاء المؤسسة.

#### 4 - أهداف الدراسة وأهميتها:

لهذه الدراسة أهمية كبيرة نوجزها فيما يلي:

- ✓ التعرف على مفهوم و خصائص الاساليب الكفوية التقليدية .
- ✓ معرفة الأساليب الحديثة للتكاليف، و دراستها .
- ✓ الحث على استخدام الاساليب الحديثة للتكاليف في المؤسسات الاقتصادية.
- ✓ مساعدة المسيرين في المؤسسات أو صناع القرار في اتخاذ القرارات المناسبة.
- ✓ إبراز أهمية استخدام الأساليب الكفوية الحديثة كوسيلة لتحسين الأداء على مستوى المؤسسات الاقتصادية ، واستغلالها في عملية اتخاذ القرار الأنسب .
- ✓ المساهمة في معرفة الظروف و العوامل الملائمة لتطبيق أنظمة حديثة بالمؤسسات الجزائرية .
- ✓ المساهمة في مراقبة التسيير في المؤسسات.

#### 5 - المنهج المتبع:

اخترنا المنهج الوصفي، الذي يهدف إلى جمع الحقائق والبيانات عن ظاهرة أو موقف معين، مع محاولة تفسير هذه الحقائق وتحليلها للوصول إلى إبداء الإقتراحات بشأن الموقف أو الظاهرة موضوع الدراسة، وذلك بالاعتماد على العديد من الكتب العربية والأجنبية وبعض الدراسات والبحوث السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث: أثر استخدام الأساليب الكفوية الحديثة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية وذلك بغرض التعمق في فهم وتبيان العناصر المكونة لموضوع البحث.

## 6- عينة الدراسة:

تم اختيار شركة الفوسفات - سوميفوس - تبسة ، لكونها تحتل مكانة مرموقة في الاقتصاد الوطني باعتبارها من أكبر ستة مؤسسات مكونة للمجمع الوطني للمناجم و الفوسفات . وهي مؤسسة عمومية مختصة في النشاط المنجمي الذي يعتبر من أقدم النشاطات الاقتصادية ، التي تقوم على استخراج الثروات الطبيعية خاصة الفوسفات لاستخدامها في الصناعات التحويلية حيث بدأت (somiphos) ممارسة نشاطها بشكل مستقل عن (ferphos)، بتاريخ 01 جانفي 2005 ، وهي متخصصة في عمليات البحث و الاستغلال و المعالجة و تسويق مادة الفوسفات المتواجدة بالمركب المنجمي جبل العنق لمختلف الاسواق داخليا و خارجيا.

## 7- أداة الدراسة:

لقياس ودراسة أثر الأساليب الكلفية الحديثة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، قمنا بدراسة حالة على العينة محل الدراسة، كما قمنا أيضا بالاعتماد التقارير المالية والتسييرية للمؤسسة المختارة.

## 8- متغيرات الدراسة: تتمثل متغيرات الدراسة في متغيرين وهما:

- ✓ المتغير الأول: يتمثل المتغير الاول في الأساليب الكلفية الحديثة والذي يستحوذ على اهتمام بالغ لدى اغلب المسيرين في المؤسسات الاقتصادية عامة.
- ✓ المتغير الثاني: أما المتغير الثاني فهو اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، وهو المتغير التابع .

## 9 - صعوبات الدراسة:

لاشك أن لكل بحث صعوبات تعترضه، ونذكر من بينها:

- 1- قلة المراجع المتوفرة التي تناولت العلاقة بين متغيري الدراسة.
- 2- جائحة كورونا التي حالت دون الحصول على الكتب والمراجع اللازمة.
- 3- عدم استكمال التربص التطبيقي على مستوى شركة - سوميفوس - بسبب توقف التربصات نظرا لجائحة كورونا ، و الابقاء على 50 % فقط من العمال . ووضع تدابير احترازية وقائية صارمة .

4- صعوبة التنقل بسبب التوقف المفاجئ للمواصلات .

#### 10- الدراسات السابقة :

لقد تم الاعتماد في هذا البحث على دراسات جامعية تم إعدادها من طرف طلبة الماجستير والدكتوراه ومن بينها ما يلي :

- **رحمون هلال** : المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، دفعة (2004 2005).

- **صفاء لشهب**: نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، دفعة (2005-2006) .

- **اليزيد ساحري** : أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، دفعة (2007-2008).

- **راضية عطوي**: دور التلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، دفعة (2007-2008)

- دراسة ( **Anderson & Kaplan (2007)** , بعنوان :

Time-Driven Activity-Based Costing: A simpler and More powerful path to higher profit

- **محمد بخيت محمد علي 1438 هـ**: أنظمة التكاليف الحديثة ودورها في تحديد أساليب قياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية بالسودان.

- **راضية عطوي**: الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح ، 2016-2017.

- **حسن توفيق محمود المصطفى** : تقويم وتطوير أنظمة التكاليف لأغراض الرقابة و اتخاذ القرارات ، 2007-2008 .

## 11 - خطة البحث :

في محاولة منا للإجابة عن أسئلة الاشكالية المطروحة أعلاه وتحقيق واختبار الفرضيات، سيتم تقسيم البحث الى فصلين نظريين وفصل تطبيقي. وذلك على النحو التالي:

❖ **الفصل الأول:** مدخل الى نظم التكاليف التقليدية ، يتناول هذا الفصل بعض المفاهيم العامة المتعلقة بحاسبة التكاليف عامة. وذلك من خلال تحديد مفهوم محاسبة التكاليف، أهداف محاسبة التكاليف، و ايضا المقومات الخاصة بها، والتطرق الى اساليب قياس التكاليف حسب الطرق التقليدية. كما يتناول أيضا محدودية أنظمة التكاليف التقليدية ، بالاضافة الى اساليب التكاليف الحديثة ، التي من اهمها : نظام التكاليف على أساس الانشطة (ABC)، نظام التكلفة المستهدفة ، و نظام كلفة كايزن

❖ **الفصل الثاني:** أنظمة التكاليف الحديثة و علاقتها باتخاذ القرار، و يتناول هذا الفصل الاطار المفاهيمي لعملية اتخاذ القرار، ماهية و خصائص عملية اتخاذ القرار، بالاضافة الى ظروف و مراحل ، أسس و أساليب اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية ، ثم التطرق الى دور : نظام التكاليف على اساس الانشطة ، نظام التكلفة المستهدفة ، نظام كلفة كايزن ، على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية.

❖ **الفصل الثالث:** عمدنا في هذا الفصل الاخير ،الى دراسة حالة شركة الفوسفات - سوميفوس - من خلال التعرض لنظرة موجزة عن الشركة، ثم التعرف على مصلحة المحاسبة ، و مصلحة المالية ، كما قمنا بحساب تكلفة الفوسفات بالشركة بطريقتين مختلفتين . مع التعليق على النتائج .

# الفصل الأول:

## أنظمة التكاليف بين الحديث والقديم

المبحث الاول : مدخل الى نظم التكاليف التقليدية

- المطلب الاول : مفهوم ، اهداف ومقومات محاسبة التكاليف عامة.

- المطلب الثاني :أساليب قياس التكاليف .

المطلب الثالث : محدودية أنظمة التكاليف التقليدية

المبحث الثاني :أساليب التكاليف الحديثة

- المطلب الاول : نظام التكاليف على أساس الانشطة (ABC)

- المطلب الثاني : مدخل الى التكلفة المستهدفة

- المطلب الثالث :اسلوب كلفة كايزن

## المبحث الاول : مدخل الى نظم التكاليف التقليدية

المطلب الاول : مفهوم ، اهداف ومقومات محاسبة التكاليف عامة.

### مفهوم محاسبة التكاليف:

اثبت الواقع العملي في الكثير من دول العالم أن نجاح القرار لا يتوقف فقط على مدى مقدرة متخذ القرار على التعامل مع مختلف الظروف المحيطة به وانما يتوقف ايضا على مدى ملائمة المعلومات المقدمة لمتخذ القرار ، وتختص المحاسبة بمختلف فروعها بتوفير المعلومات المالية حول أنشطة الوحدة الاقتصادية ومن هنا تتبع اهمية محاسبة التكاليف كأحد فروع المحاسبة حيث تختص بخدمة إدارة المنظمات الاقتصادية عن طريق توفير ما تحتاجه من معلومات حول تكلفة ما تقدمه المنظمات لعملائها من منتجات أو خدمات. ولذلك تطرق كثير من الكتاب لتحديد مفهوم محاسبة التكاليف نورد فيما يلي جزء منها :

عرف احد الكتاب أن محاسبة التكاليف ذلك العلم الذي يقوم على تجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف استنادا إلى مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد العلمية بهدف تحديد تكلفة الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة التي تساعد الادارة على اتخاذ القرارات المناسبة<sup>1</sup>. كما عرفها اخرون بانها تطبيق لمبادئ المحاسبة العامة في مجال تسجيل وتحليل ، وتحديد وتفسير تكلفة المواد (الأجور والمصاريف لكل من الوظائف المختلفة والقطاعات والاقسام والعمليات ووحدات الانتاج وخطوطها ومناطق البيع)

في تعريف آخر فان محاسبة التكاليف تشمل مجموعة الإجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين وتكلفة النشاط المتعدد المتعلقة بصنعه وبيعه إلى جانب تخطيط وقياس كفاءة التنفيذ وتختلف محاسبة التكاليف عن المحاسبة المالية في ان الاولى تولي اهتمامها بنواحي النشاط صغير الحجم كوحدات الانتاج<sup>2</sup>.

يستخلص الباحث من هذه التعريفات ومهما كثرت وتنوعت فإنها غالبا ما تشير للاتي :

1. إن محاسبة التكاليف علم تحكمه مجموعة من المبادئ والنظريات والنظم والأساليب والاجراءات والقواعد المتخصصة.
2. إن لهذا العلم موضوع محدد يبحث فيه ويختص بمتابعته.
3. أنه وسيلة لتحقيق اهداف وغايات محددة.

<sup>1</sup> - نائل عدس . نضال الخلف ، محاسبة التكاليف مدخل حديث، ط1، دار اليازوري العلمية، عمان، 2011 ، ص 16.

<sup>2</sup> - مجدي عماره وآخرون، دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية ، ليبيا، 1992، ص52

4. يؤدي مجموعة من الوظائف التي تقوم بانجاز اهداف التكاليف على نحو أفضل.

مما تقدم يعرف الباحث محاسبة التكاليف بانها عبارة عن مجموعة من المبادئ والاساليب والطرق والنظريات التي تبحث في متابعة عناصر الأنفاق في أي منشأة بغرض قياس تكلفة النشاط والرقابة وترشيد قرارات الادارة من خلال القيام بعملية تحليل وتبويب وتسجيل وتفسير الأحداث التكاليفية للمشروع والتعبير عنها في صورة وحدات نقدية.

#### -اهداف محاسبة التكاليف:

لمحاسبة التكاليف أهداف تسعى إلى تحقيقها وهذه الأهداف تختلف في جوهرها عن الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها فروع المحاسبة الاخرى حيث تهدف محاسبة التكاليف بالدرجة الأولى إلى قياس التكلفة سواء ارتبطت هذه التكلفة بنموذج معين أو نشاط معين أو خط انتاجي معين أو غير ذلك من بيانات التكلفة وهناك عدة نظريات لتحديد اهداف محاسبة التكاليف يمكن إيجازها في الآتي:

**1. تحديد تكلفة وحدة المنتج أو الخدمة :** يعتبر تحديد تكلفة الوحدات المنتجة الغرض الرئيس لنظام محاسبة التكاليف الذي يمكن المنشأة من تحديد سعر بيع الوحدة وضبط التكاليف وتحديد كمية الانتاج والمبيعات التي تحقق أعلى ربحية ممكنة كما أن تحديد التكلفة وقياسها يساعد في معرفة وتحليل سلوك عناصر التكاليف وتساعد أيضا في إعداد القوائم المالية لإظهار نتائج اعمالها عن فترة زمنية معينة.

#### 2. الرقابة على التكاليف وتخصيص التكاليف :

تعتبر الرقابة على التكاليف من اهم اغراض نظام محاسبة التكاليف ونقصد بها تحقيق الكفاية في استخدام الموارد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الانتاج المستخدمة ويتطلب تحقيق الرقابة على التكاليف استخدام مقاييس في صورة تكاليف تقديرية معيارية وذلك على النحو التالي<sup>1</sup>:

- تعد التكاليف التقديرية للفترة القادمة على اساس متوسط التكاليف الفعلية لفترة أو عدة فترات زمنية سابقة.
- تعدل هذه المتوسطات على ضوء التغيرات التي يتوقع أن تطرأ على كل عنصر من عناصر التكاليف في الفترة القادمة.

<sup>1</sup> - محمد شفيق حسين ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 1998م، عمان ، ص75.

- نقارن النتائج الفعلية بالتكاليف التقديرية الموضوعة مسبقا وتحليل الانحرافات فيها.
- التعرف على الأسباب التي أدت لحدوث الانحرافات وتحديد المسؤولية عنها ومتابعتها بهدف الاستفادة منها في اعداد تقديرات التكاليف عن الفترة او الفترات التالية.

### 3. دور بيانات التكاليف في ترشيد القرارات :

تقوم محاسبة التكاليف بإعداد التقارير التي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة على المستويات المختلفة من تقارير الوقت الضائع أو تلف بعض المنتجات أو تقارير عن الطاقة الضائعة الغير مستغلة ليتم اتخاذ قرارات تلافي وقوع الخسائر والتقليل منها ولكي يكون القرار رشيد فانه من الضروري أن يكون البديل المختار افضل البدائل التي تعمل على تحقيق أهداف المنشأة بأقل تكلفة اقتصادية.

### 4. دور بيانات التكاليف في تسعير المنتجات أو المخرجات :

تقدم محاسبة التكاليف بيانات توضح فيها تكلفة انتاج الوحدة من السلع المنتجة مما يساعد الإدارة في سياسة التسعير بحيث يغطي سعر البيع تكلفة الإنتاج وتحقيق ربح معين يتحدد تبعا للظروف الاقتصادية وظروف المنافسة ودخول اسواق جديدة.

### 5. دور محاسبة بيانات التكاليف في التخطيط :

تعتبر الموازنة التقديرية خطة عينية ومالية ونقدية تفصيلية تغطي كل نواحي النشاط في المنشأة لفترة محددة مقبلة وتبين الموازنة التقديرية اهداف الإيرادات المنتظرة عن طريق موازنة المبيعات وحدود التكاليف المتوقعة عن طريق موازنة الاستخدامات، ويمثل الفرق بينهما صافي الدخل المرغوب تحقيقه والى جانب ذلك فان الموازنة تعبر عن خطط متعلقة بنواحي تفصيلية متعددة مثل مستويات المخزون السلعي، الاضافات الرأسمالية، الاحتياجات النقدية، مصادر التمويل، خطط الانتاج، خطط المشتريات والاحتياجات من الأيدي العاملة، وتعتبر الموازنة التقديرية مجموعة من القوائم المتعددة التي تبين الخطط التي سوف تستخدم كمرشد في التنفيذ الفعلي في فترة مقبلة وتستخدم كأساس للمقارنة والتقييم المرجوة منه<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - السيد عبد المقصود. ناصر نور الدين، مبادئ محاسبة التكاليف، الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2004 م ، ص 32

## مقومات نظام محاسبة التكاليف :

يعتمد تصميم نظام التكاليف على مقومات اساسية تكفل له القدرة على تحقيق الأهداف وتتمثل هذه المقومات في الآتي<sup>1</sup>:

### 1. دليل وحدات الانتاج أو التكلفة :

إن الخطوة الأولى في تصميم النظام المحاسبي للتكاليف تتمثل في تحديد نوع المنتجات النهائية التي ينوي انتاجها والتحديد مهم لأنه يمهد لعملية وضع الدليل لوحدات المنتجات النهائية، ويتطلب وضع دليل وحدات التكلفة اتخاذ الخطوات الرئيسية التالية<sup>2</sup> :

أ. حصر المنتجات النهائية التي تنوي المنشأة انتاجها.

ب. تقسيم المنتجات النهائية إلى مجموعات بحيث تتكون كل مجموعة من عدد من البنود المتشابهة.

### 2. دليل مراكز التكاليف :

من الضروري تقسيم المنشأة إلى وحدات ادارية صغيرة تسمى "مراكز التكاليف" وبحيث تكون كل وحدة ادارية تحت مسؤولية شخص معين حتى يمكن الرقابة على التكاليف على اساس سليم. يعرف مركز التكلفة بأنه دائرة نشاط معين متجانس أو خدمات من نوع معين متجانسة ويحتوي على مجموعة من عوامل انتاج متماثلة وينتج عنها منتج أو خدمة متميزة قابلة للقياس، ومن الضروري عند تطبيق نظام التكاليف ان يتم تقسيم الوحدة الاقتصادية لمراكز تكلفة بحيث يمثل كل مركز نشاطا متميزا عن غيره وفقا لطبيعة العمل مع بيان حدوده الفنية والادارية

### 3. دليل عناصر التكاليف :

عند قيام المنشأة بإنتاج منتج أو أداء خدمة تتحمل نفقات كثيرة ولذلك من الضروري وضع دليل عناصر التكاليف ويمكن تقسيم عناصر التكاليف إلى ثلاثة عناصر رئيسية هي<sup>3</sup> :

- عنصر تكلفة المواد ويتمثل في تكلفة المواد المستخدمة في نشاط الوحدات الاقتصادية
- عنصر تكلفة العمالة هو يتمثل في الأجور والمرتبات المدفوعة للعاملين وما في حكمها
- عنصر تكلفة الخدمات الأخرى و تتمثل في بنود المصروفات الأخرى.

<sup>1</sup> - نائل عدس ، نضال الخلف ، مرجع سابق ، ص25

<sup>2</sup> - أحمد حسين علي حسين ، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية ، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، 2011، ص 36

<sup>3</sup> - نائل عدس ، نضال الخلف ، مرجع سابق ، ص 25.

#### 4. الدورة المستندية :

تعتبر المستندات عنصر هام من عناصر نظام التكاليف وتقسم المستندات لقسمين هما<sup>1</sup> :  
 أ. مستندات خارجية : وهي المتعلقة باقتناء العناصر اللازمة لأداء النشاط وهي التي ترد إلى إدارة التكاليف من موردي المواد والمهمات أو الخاصة بالمصاريف النقدية الأخرى.  
 ب. المستندات الداخلية : وهي مجموعة المستندات التنظيمية الداخلية التي يستخدمها المشروع في ضبط النشاط داخل الإدارات والأقسام المختلفة.

#### 5. المجموعة الدفترية والسجلات التحليلية :

ان تصميم المجموعة الدفترية والسجلات تتلخص في تحديد تكلفة المنتجات واستخدام البيانات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية ، يمكن تصميم سجلات التكاليف إلى الأتي<sup>2</sup> :  
 أ- المستوى الأول : وهو سجل تحليلي نوعي لكل عنصر من عناصر التكاليف حيث يتمثل في التحليلات المطلوبة لتحقيق اهداف محاسبة التكاليف  
 ب. المستوى الثاني : ويتمثل في تحليل عناصر التكاليف على اساس مراكز المسؤولية المنتشرة داخل المشروع

ج. المستوى الثالث: ويتمثل في اعادة تسجيل البيانات المحاسبية السابقة على أساس من الاجماليات لتكلفة النشاط والايراد المحقق من المشروع .

#### 6. التقارير والملخصات والكشوف :

تعتبر التقارير والملخصات والكشوف هي الوعاء الذي يحمل نتائج العمل، وعلى مصمم نظام التكاليف أن يحدد أولا الهدف من النظام حتى يتم تحديد التقارير المطلوبة التي تحمل البيانات المطلوبة.

#### 7. أساس قياس التكلفة :

من اهم مقومات نظام التكاليف هو أساس قياس التكلفة حيث تتعدد الاسس وتختلف فيما بينها بخصوص عناصر التكاليف التي تعترف بها لتحديد تكلفة النشاط هذا الاختلاف سوف يجعل هنالك تباين في رقم التكلفة، وعلى مصمم نظام التكاليف تحديد اساس قياس التكلفة على حسب

<sup>1</sup> - محمد توفيق بلبع ، محاسبة التكاليف: دن، القاهرة ، 1997 م ، ص4

<sup>2</sup> - المرجع نفسه ، ص 27.

نظريات التكاليف المحددة.

### المطلب الثاني: أساليب قياس التكاليف :

هنالك تباين في وجهات النظر بصدد قياس وتحديد تكلفة الإنتاج وتتمثل في ثلاثة مفاهيم أساسية هي<sup>1</sup>:

1. مفهوم القياس الكلي: وفقا لهذا المفهوم يتم أخذ كلا من عناصر التكاليف الصناعية المتغيرة وكذلك عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة بالكامل في الحسبان عند تحديد وقياس تكلفة الإنتاج.

2. مفهوم القياس الكلي المعدل: وفقا لهذا المفهوم يتم أخذ كل من عناصر التكاليف الصناعية المتغيرة ( تكلفة المواد المباشرة ، تكلفة الأجور المباشرة وعناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة الاخرى) وكذلك التكاليف الثابتة المستغلة في الحسبان عند تحديد وقياس تكلفة الإنتاج.

3. مفهوم القياس المباشر (المتغير أو الحدي): وفقا لهذا المفهوم يتم أخذ عناصر التكاليف الصناعية المتغيرة فقط في الحسبان عند قياس تكلفة الإنتاج.. وتأسيسا على هاته المفاهيم هنالك عدة أساليب ونظريات لقياس التكاليف و هي<sup>2</sup>:

#### 1- نظرية التكاليف الاجمالية (الكلية) Full Costing Theory :

تعتمد هذه النظرية على تحميل وحدات الانتاج النهائي بجميع عناصر التكاليف التي استخدمت فعلا في العملية الانتاجية سواء كانت تكاليف مباشرة أو غير مباشرة أو كانت تكاليف متغيرة أو ثابتة.

#### مميزات نظرية التكاليف الاجمالية :

تتميز هذه النظرية بالخصائص التالية<sup>3</sup>:

1. تتماشى مع الأصول المحاسبية في تصوير نتائج الأعمال .
2. تتناسب الأجل الطويل.
3. يجب أن لا يقل سعر بيع الوحدة عن التكلفة الاجمالية للوحدة.

<sup>1</sup> - ناصر نور الدين عبد اللطيف ، اساسيات المحاسبة المالية في المنشآت الخدمية و التجارية و الصناعية ، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص 67.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه ، ص 74

<sup>3</sup> - نائل عدس ، نضال الخلق ، مرجع سابق ، ص 83.

## عيوب نظرية التكاليف الإجمالية :

يؤخذ على هذه النظرية ما يلي<sup>1</sup>:

- 1- تذبذب تكاليف الوحدة المنتجة وذلك تبعاً لتغيير حجم الإنتاج ، فإذا زاد الإنتاج نقلت تكلفة الوحدة ، وإذا نقص الإنتاج تزيد تكلفة الوحدة وذلك نتيجة لتحميل التكاليف غير المباشرة.
- 2- ان تقويم المخزون السلعي حسب تكلفة الإنتاج يؤدي إلى تحويل جزء من التكاليف الثابتة التي تقع ضمن المصروفات الصناعية غير المباشرة إلى الفترات المقبلة وهذا يتنافى مع مبدأ استقلال الفترات المالية.
- 3- ان تحميل التكاليف الكلية جميعها على وحدات الإنتاج لا يسمح ببيان مدى استغلال الطاقة الكلية المتاحة والتكاليف المقابلة للجزء المستغل وغير المستغل منها.

## 2- نظرية التكاليف المباشرة (الحدية): Direct or Marginal Cost Theory

طبقاً لنظرية التكاليف المباشرة يتم تحميل الوحدات المنتجة النهائية بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط ، وتستبعد عناصر التكاليف غير المباشرة بجميع أنواعها سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية لوحدات المنتج النهائي باعتبارها نفقات زمنية تحمل على حساب الأرباح والخسائر مباشرة، وتمتاز هذه النظرية بما يلي<sup>2</sup>:

- من السهل تحديد تكلفة وحدات الإنتاج والمبيعات وذلك بتخصيص عناصر التكاليف المباشرة على وحدات الإنتاج :

تكلفة الوحدة الواحدة (مباشرة) = التكاليف المباشرة / عدد الوحدات .

- يتم تقييم بضاعة آخر المدة كبضاعة تامة الصنع وتحت التشغيل في أول المدة وأخرها يمثل التكلفة المباشرة فقط.

- يقوم المحاسب بتوزيع عناصر التكاليف المباشرة على وحدات الإنتاج دون أي مشقة أو اللجوء إلى الأساليب التقديرية.

- يبقى نصيب وحدة الإنتاج من التكلفة ثابتاً ولا تتأثر بالتقلبات التي تطرأ على أحجام النشاط بالزيادة والنقصان.

الانتقادات الموجهة للنظرية المباشرة: تتمثل هذه الانتقادات في الآتي:

- لا تمثل تكلفة الوحدة طبقاً لهذه النظرية تكلفة حقيقية وصحيحة لأنها لا تشمل سوى التكاليف

<sup>1</sup> - صالح عبد الله رزق ، عطا الله واردة خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للتوزيع، مصر، 1997 ، ص 95.

<sup>2</sup> - نائل عدس ، نضال الخلف ، مرجع سابق ، ص 15.

المباشرة.

- تستبعد التكاليف غير المباشرة وتعتبرها تكاليف زمنية أو خسائر عامة.
- تقييم المخزون السلعي المتمثل من بضاعة اخر المدة من البضائع تحت التشغيل أو تامة الصنع بالتكلفة المباشرة فقط وتحميل نصيبه من التكاليف الصناعية غير المباشرة على حساب الأرباح والخسائر.
- لا يمكن استخدامها كأداة لخدمة الادارة في مجال اتخاذ القرارات أو التخطيط.
- نادرة الاستخدام في الحياة العملية.

### 3. نظرية التكاليف المتغيرة (الحدية) Variable or Marginal Cost Theory

تقوم هذه النظرية على اساس تحميل الوحدات المنتجة بنصيبها من عناصر التكاليف المتغيرة فقط والتي ترتبط بحجم الانتاج وحجم المبيعات وتستبعد عناصر التكاليف الثابتة باعتبارها تكاليف دورية أو زمنية يتحملها حساب الأرباح والخسائر. حيث تتمثل أهداف جميع عناصر التكاليف على اساس النظرية المتغيرة في الآتي<sup>1</sup>:

- تحديد نصيب الوحدة المباعة من عناصر التكاليف المتغيرة بالنسبة للوظيفة الصناعية والتسويقية.
- تحديد الربح الحدي أو المساهمة الحدية بمقابلة التكاليف المتغيرة للمبيعات مع إيراد المبيعات المتحقق.
- امكانية الوصول إلى الربح الحدي للوحدة المباعة ومساهمة تلك الوحدة بتغطية جزء من التكاليف الثابتة وذلك بمقارنة سعر بيع الوحدة مع تكلفتها المتغيرة.
- تقويم المخزون على اساس التكلفة الصناعية المتغيرة فقط.
- تساعد في عملية التسعير في المدى القصير بحيث لا يقل سعر بيع الوحدة عن تكلفتها المتغيرة الصناعية والتسويقية.
- تساهم هذه الطريقة في تقديم المعلومات التي تحتاجها الادارة لوضع الخطط والسياسات في المدى القصير.
- تساهم هذه النظرية في وضع القواعد والأسس اللازمة والرقابة حيث تمكن من ربط التكاليف بمراكز المسؤولية.

<sup>1</sup> - عصافنت عاشور واخرون ، اساسيات محاسبة التكاليف ، الصفة للطباعة، القاهرة، 2005، ص 150

استخدامات نظرية التكاليف المتغيرة :

تستخدم نظرية التكاليف المتغيرة في الاتي<sup>1</sup>:

✓ تخطيط الربحية عن طريق توضيح العلاقة بين التكلفة والحجم والربح.

✓ إعداد الموازنات.

✓ الرقابة على عناصر التكاليف.

✓ المساعدة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمشاكل التي تواجه الادارة في التخطيط للمستقبل.

الانتقادات الموجهة للطريقة المتغيرة :

واجه تطبيق الطريقة المتغيرة النقد التالي<sup>2</sup>:

1. صعوبة التفرقة عمليا بين التكاليف المتغيرة والثابتة بسبب وجود التكاليف المختلطة.

2. تجاهل التكاليف الثابتة بالرغم من أنها تساعد في عملية الانتاج والتسويق وبالتالي فان التكلفة تكون غير صحيحة.

3. لا تفيد هذه الطريقة كثيرا عند اتخاذ القرارات في المدى الطويل.

**نظرية التكاليف المستغلة Cost Exploitation Theory**

لمحاولة التوفيق بين نظرية التكاليف الاجمالية ونظرية التكاليف المتغيرة تنص نظرية التكاليف المستغلة بان تتحمل تكاليف الانتاج بنصيبها من التكاليف الثابتة محسوبة على اساس نسبة الطاقة المستغلة فعلا في الانتاج إلى الطاقة المتاحة خلال فترة زمنية معينة أي أن الانتاج استفاد فعلا من التكاليف الثابتة بقدر ما استغل من الطاقة .

وتعرف الطاقة المستغلة بانها الطاقة الفعلية المستخدمة في الانتاج خلال فترة زمنية معينة ، ويعتبر حجم الإنتاج أو مستوى النشاط هو العامل المتغير المرتبط بالطاقة والذي يعبر عن مدى استخدامها أحسن تغيير، بمعنى أن حسن استخدام الطاقة المتاحة للمنشأة يؤدي إلى زيادة حجم الإنتاج أو مستوى المنشأة والعكس صحيح وحسب نظرية الطاقة المستغلة نفرق بين ثلاثة أنواع من الطاقة وهي<sup>3</sup> :

**الطاقة القصوى:** هي عبارة عن طاقة الانتاج المحددة خلال فترة زمنية معينة وفقا لمواصفات عوامل الانتاج مع فرص توافر مجموعة متكاملة من الاستخدامات كالصيانة المنتظمة.

1 - نائل عدس ، نضال خلف ، مرجع سابق 89

2 - عصافيت سيد احمد عاشور واخرون ، مرجع سابق ، ص 152.

3 - المرجع نفسه ، ص 153.

**الطاقة المتاحة:** هي عبارة عن الطاقة القصوى مستبعدة منها الاختناقات داخل مجموعة مراكز وتقاس بالطاقة المتاحة والانتقال من عملية لأخرى في حدود المعدلات الفنية المستقرة.

**الطاقة المستغلة:** يقصد بها الطاقة التي حققها المشروع خلال فترة زمنية.

**مزايا تطبيق الطريقة المستغلة:** تتميز هذه النظرية ببعض المزايا مثل<sup>1</sup>:

1. تتحمل الوحدة المنتجة والمباعة بنصيبها من التكاليف الثابتة التي ساهمت في الانتاج والبيع.

2. تحقيق ثبات نسبي من تكلفة الوحدة عند تغير مستوى النشاط.

3. تقييم المخزون من الانتاج التام والانتاج تحت التشغيل بصورة أكثر دقة.

4. تحديد الأرباح طبقا لمفهوم المقابلة بشكل افضل مساوي النظرية المستغلة.

هنالك بعض المساوي التي تتصف بها هذه الطريقة وهي<sup>2</sup>

1. صعوبة تحديد المستغل من الطاقة وذلك نظرا لتعدد المراحل الانتاجية واختلاف قدرات الآلات.

2. هذه النظرية تتنافى مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات ، وخاصة المخزون السلعي من الانتاج تحت التشغيل والانتاج التام يتضمن جزءا من التكاليف الثابتة المستغلة.

3. لم تحل هذه النظرية نهائيا، مشكلة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة.

4. لا تتناسب مع مبدأ التغطية الشاملة للتكاليف مما يؤدي إلى اختلاف النتائج في ظلها حسب النتائج المستخرجة من الحسابات المالية.

### نظم التكاليف التقليدية :

تقوم نظم التكاليف بمجموعة من الإجراءات والخطوات في سبيل تلخيص وتحليل البيانات التكاليفية بهدف قياس وتحديد التكلفة وتقديم المعلومات وتفصيل العمليات إلى المستويات الإدارية المختلفة لمساعدتها في اتخاذ القرارات وتمثل نظم التكاليف التقليدية في النظم الاتية :

#### 1. نظام تكاليف الأوامر الانتاجية : Job Order Costing System

يستخدم نظام الأوامر الإنتاجية لتحديد تكلفة المواد الأولية والأجور والتكاليف الصناعية اللازمة لإنتاج امر معين أو مجموعة من الأوامر وغالبا ما تتم عملية الانتاج بناء على طلبات العملاء أو يتم تجميع تكلفة المواد والأجور والمصروفات الصناعية على اساس اوامر الانتاج واثبات هذه

<sup>1</sup> - صالح عبد الله رزق ، عطا الله وارد خليل ، مرجع سابق ، ص 122.

<sup>2</sup> - عصافت سيد احمد عاشور واخرون ، مرجع سابق ، ص 154.

التكاليف في بطاقة أو قائمة التكاليف الأخرى التي تأخذ رقم مسلسل هو نفس رقم اخر الإنتاج<sup>1</sup>

يتضح مما سبق أن هذا النظام يكون ملائماً في النشاط الصناعي عندما تكون الأوامر الانتاجية مستقلة عن بعضها مما يسهل نسبياً من ربط عناصر التكاليف بالأمر الانتاجي.

## 2. نظام المراحل الانتاجية : Process Costing System

يتم اتباع هذا النظام في المنشآت الصناعية التي يتميز انتاجها بالتجانس والنمطية من حيث الشكل أو الحجم وتتميز العمليات الصناعية في المنشآت التي تطبق نظام المراحل الانتاجية بالاستمرارية والتتابع من مرحلة إلى أخرى بصورة متلاحقة ويكون الهدف من نظام المراحل الانتاجية هو تمكين إدارة المنشأة من تحديد تكلفة كل مرحلة أو عملية صناعية يمر بها المنتج حيث انه متى ما تم تحديد المراحل بشكل جيد امكن تجميع التكاليف على اساسها<sup>2</sup> يسمى نظام تكاليف المراحل والانتاجية بنظام التكاليف المستمر وذلك لأنه يطبق في المشروعات التي تنتج انتاجاً مستمراً أو انتاجاً كبيراً وان الانتاج في تلك المشروعات لا يتوقف على طلبات العملاء، وتحدد تكلفة وحدة الانتاج عن طريق قسمة تكاليف المرحلة على عدد الوحدات المنتجة.

## نظام التكاليف المعيارية :

يقوم هذا النظام على اساس تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بالنسبة لكل منتج مقدماً بمعنى وضع معايير وانماط لجميع عناصر التكاليف سواء المباشرة أو غير المباشرة ، وتستخدم تلك المعايير في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة خلال الفترة التي تستخدم فيها تلك الانماط والمعايير<sup>3</sup>. يعتمد نظام التكاليف المعيارية على الأسلوب العلمي في وضع المعايير بناء على دراسات عملية وعلمية من قبل متخصصين من مهندسي الانتاج ومحاسبي التكاليف يعملون جميعاً على استخراج تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة قبل البدء بالعملية الانتاجية وذلك بوضع معدلات معيارية للوحدة المنتجة من المواد المباشرة والأجور المباشرة والمصروفات الصناعية غير المباشرة.

<sup>1</sup> - احمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية 1993م، ص 138.

<sup>2</sup> - محمود محمد الجبالي ، قصي السامرائي ، محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر، عمان ، 2000م ، ص 211.

<sup>3</sup> - احمد نور ، مرجع سابق ، ص 152

## المطلب الثالث : محدودية أنظمة التكاليف التقليدية

أصبح لنظام التكلفة في ظل البيئة الاقتصادية الحديثة دورا استراتيجيا إذ يتم الاعتماد على المعلومات التي يوفرها لاتخاذ القرارات الإستراتيجية، أي أن دوره وأهميته لم تعد تكمن في مجرد حساب التكاليف. لذلك أصبحت أنظمة التكاليف التقليدية عاجزة عن توفير المعلومات المناسبة التي تتواءم مع هذه المتطلبات، كما أثرت شكوك حول مدى دقة المعلومات التي توفرها والتي قد تكون مظلة لمتخذي القرارات نظرا للتأثير الكبير للبيئة الجديدة على هيكل وسلوك التكاليف<sup>1</sup>.

وقد أشارت بعض الدراسات إلى أن معلومات محاسبة التسيير في ظل الوضع التقليدي تهدف أساسا إلى خدمة إدارة المنظمة، أما في ظل بيئة التصنيع الحديثة فهي تعتمد على الفكر الإستراتيجي والسعي الدائم لتدفق المعلومات من الداخل والخارج من خلال العلاقات المباشرة ليس فقط مع الموردين والعملاء الحاليين والمتوقعين، وإنما كذلك مع موردي الموردين والمستهلك النهائي وذلك بهدف إرضاء العملاء وتحسين المستمر للإنتاج. إذ أصبحت هذه المعلومات ضرورية لكافة العاملين خلال دورة حياة المنتج لتساعد على فهم وتحسين الأنشطة بشكل مستمر بما يتوافق مع التغيرات في رغبات العملاء ومواقف المنافسين. كما أصبحت إدارة التكلفة الإستراتيجية مدخلا حتميا في ظل هذه التغيرات التي أفرزتها هذه البيئة. وتساعد سلسلة القيمة على توقع الطلب على بعض المنتجات في بعض الأسواق في ظل الظروف المتوقع أن تسود وفي ظل الاختلاف والتباين الكبير في حاجات ورغبات المستهلكين من هذه المنتجات<sup>2</sup>.

ولقد أدت المتغيرات الاقتصادية للنظام العالمي الجديد إلى إجبار العديد من المنظمات على إعادة النظر في الدور الذي تقوم به محاسبة التكاليف وذلك بهدف تطويرها بما يتلاءم والبيئة الجديدة نظرا لأن أنظمة التكاليف التقليدية قد صممت في ظل بيئة كانت الأجور فيها تمثل الجزء الأعظم من تكاليف الإنتاج ومن ثم كانت تستخدم كأساس لتحميل التكاليف الإضافية إلا أن هذا لم يعد ملائما في ظل البيئة الحديثة التي أصبحت فيها الآلية في الإنتاج تمثل النصيب الأكبر. ولقد تأثر هيكل وسلوك التكلفة في ظل مراعاة البعد الإستراتيجي واعتماد نظم التشغيل

<sup>1</sup> - صالح عبد الرحمن المحمود، محمود عبد الفتاح ورزق، مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل، العلوم الانسانية والادارية،

المجلس السادس، العدد الثاني، السعودية، 2005، ص3

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص18.

في بيئة التصنيع الحديثة على التقنيات العالية والمتقدمة التي تختلف بدرجة كبيرة عن نظم التشغيل التقليدية. فقد أدت سيادة الطابع الآلي على نظم التشغيل في معظم الصناعات إلى اختلاف عناصر التكلفة ونسبة كل عنصر في ظل التقنيات المطبقة، حيث أدى انخفاض الحاجة للعمل اليدوي إلى زيادة نسبة تكلفة العمل غير المباشر على حساب العمل المباشر الذي تضاعف إلى أدنى حد ممكن وانحصر في الأعمال الإشرافية خلال دورة حياة المنتج والتي تمثلت في معظمها في تكاليف ثابتة. وقد ترتبت على سيادة الطابع الآلي ارتفاع تكلفة الآلات عالية التقنية بالإضافة إلى ارتفاع نسبة التكاليف الإضافية بالنسبة لإجمالي تكاليف الإنتاج، حيث تحولت العديد من التكاليف المباشرة إلى تكاليف غير مباشرة وتساعد سلسلة القيمة على فهم سلوك التكاليف والتمييز بين الموارد الكامنة حتى يمكن المفاضلة بينها من وجهات نظر المستهلكين<sup>1</sup>.

ويمكن تناول أثر بيئة النظام العالمي الجديد على تصميم أنظمة التكاليف، من عدة جوانب، سنعرض أهمها في الجدول الموضح أدناه.

**الجدول رقم 01: مقارنة بين أنظمة التكاليف التقليدية وأنظمة التكاليف في ظل البيئة الحديثة**

أنظمة التكاليف في ظل البيئة الحديثة	الأنظمة التقليدية للتكاليف
<b>1- أهداف نظام التكاليف</b>	
-إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج لمنع الإسراف والضياع في كافة الأنشطة بما يحقق تخفيض التكلفة لكن مع انخفاض أهمية ودور المقاييس ومؤشرات المالية كأساليب وأدوات للرقابة وازدياد أهمية المقاييس ومؤشرات غير المالية مثل: الجودة، درجة إرضاء العملاء، مدى استغلال المساحة المتاحة...؛ - المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات، إذ أنه مع حدة المنافسة تصبح الحاجة ملحة لتخفيض التكاليف مع المحافظة على درجة عالية من الجودة	-الرقابة على تكاليف الإنتاج لمنع الإسراف والضياع في كافة الأنشطة باستخدام مؤشرات مالية لضمان تخفيض التكاليف؛ - توفير أساس سليم لتقييم الإنتاج التام والمخزون آخر الفترة المالية بهدف إعدام القوائم المالية؛ - توفير المعلومات لخدمة إدارة المنظمة ولكن لا يوفر المعلومات الضرورية للتخطيط واتخاذ القرارات الإستراتيجية.

<sup>1</sup> - صالح عبد الرحمن المحمود ورزق عبد الفتاح محمود ، مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد ص.ص. 14 -18، عبر الرابط:

<https://www.kfu.edu.sa/ar/Deans/Research/Documents/3023.pdf>

<p>ومن ثم أصبحت محاسبة التكاليف مسؤولة عن توفير المعلومات التي تساعد على ترشيد متخذي القرارات الاستراتيجية خاصة عن التكلفة والجودة، أي أن قياس الجودة واعداد التقارير عنها والرقابة عليها أصبح أحد أهم أهداف نظام التكاليف.</p>	
<p><b>2- هيكل التكلفة</b></p>	
<p>تساؤل أهمية تصنيف عناصر التكلفة إلى مباشرة وغير مباشرة نظرا لتزايد درجة الآلية وانخفاض حجم عنصر العمل بمفهومه التقليدي. كما تضاعلت أهمية تصنيفها إلى ثابتة ومتغيرة نظرا لتساؤل نسبة التكاليف المتغيرة والتي تكاد تكون ثابتة. ولذلك ظهر توجه كبير نحو تبويب التكاليف وفقا لارتباطها بالانشطة (costing based Activity ABC) والعمل على التخلص من الانشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو للمنظمة ككل.</p>	<p>تصنيف عناصر التكلفة إلى مباشرة وغير مباشرة، ثابتة ومتغيرة.</p>
<p><b>3 - أسس التحميل</b></p>	
<p>- تساؤل دور وأهمية العمل المباشر ومن ثم لم تعد ساعات العمل المباشر ملائمة كأساس لمعدلات التحميل للتكاليف الاضافية وأصبح من الضروري إعادة النظر في أسس التحميل التقليدية وضرورة استخدام أسس جديدة تتناسب والبيئة الجديدة مثل: (مسببات التكلفة).</p>	<p>-اعتماد ساعات العمل المباشرة أو ساعات عمل الآلة كأساس لتحميل التكاليف الاضافي.</p>
<p><b>4- نظريات التكاليف</b></p>	
<p>-تختلف درجة الآلية في كل منشأة ومن ثم يصعب اختيار أي المدخلين لتوفير المعلومات الملائمة.</p>	<p>- يتم تحميل عناصر التكاليف على وحدات الانتاج وفقا لأي من المدخلين الكلي أو الجزئي (المباشر/ المتغير/ المستغل) ويتلاءم كل مدخل مع استخدامات معينة بما يوفره من معلومات تتناسب مع تلك الاستخدامات.</p>
<p><b>5 - مضمون التقارير</b></p>	
<p>-الاستغناء عن تقارير العمالة، انخفاض عدد</p>	<p>-تقارير مالية موجهة لإدارة المؤسسة تخص أساسا</p>

التقارير التشغيلية وتقارير الانحرافات وزيادة أهمية التقارير غير المالية.	العمالة وتحديد الانحرافات والتقارير التشغيلية
<b>6 - طريقة احتساب التكلفة</b>	
- استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC)	- تجميع عناصر التكاليف وفقا لاحدى الطريقتين:الأوامر الانتاجية أو المراحل الانتاجية.

المصدر: الجدول تم إعداد الباحثين

في ظل كل التطورات السابقة وللحفاظ على تنافسية المنظمة، يجب على المحاسب الإداري أن يركز على عوامل نجاح المنظمة مسترشداً في ذلك بالتفكير الإستراتيجي بدلاً من التركيز فقط على التكاليف كقيمة والمقاييس المالية الأخرى. فإدارة التكاليف لا تعني فقط التركيز على القياس وإنما تركز على تحديد المقاييس التي تعتبر أساسية لنجاح المنظمة. وقد صنف Robert Kaplan مراحل تطور أنظمة إدارة التكاليف إلى أربع مراحل تصف هذا التغيير في تركيزها:

**المرحلة 1:** كانت أنظمة محاسبة التكاليف عبارة عن أنظمة لإعداد التقارير عن المعاملات؛

**المرحلة 2:** تطورت أنظمة إدارة التكاليف في هذه المرحلة لتركز على إعداد التقارير المالية الخارجية، والهدف من ذلك هو إعداد تقارير مالية موثوقة، ولهذا كانت منفعة إدارة التكاليف محدودة؛

**المرحلة 3:** أصبحت أنظمة إدارة التكاليف ترصد البيانات التشغيلية الرئيسية وتنتج معلومات أكثر دقة وملاءمة لاتخاذ القرارات، أي تم تطوير معلومات إدارة التكاليف؛

**المرحلة 4:** أصبحت معلومات إدارة التكاليف المرتبطة بالإستراتيجية جزءاً من النظام.

ركزت المرحلتين 1 و 2 لتطور أنظمة التكاليف على دور المحاسب الإداري في القياس وإعداد التقارير وتحول الاهتمام في المرحلة 3 إلى الرقابة التشغيلية. بينما اعتبر المحاسب الإداري في المرحلة 4 جزءاً من الإدارة وليس مجرد معد للتقارير بل يساهم مع الفرق الإدارية في تنفيذ إستراتيجية المنظمة، ويتطلب ذلك تحديد عوامل نجاح المنظمة الحاسمة واستعمال التحليل والتنبؤ. وعوامل النجاح الحاسمة هي عبارة عن مقاييس لجوانب أداء المنظمة الضرورية لميزتها التنافسية وبالتالي ضرورة نجاحها وقد تكون مالية أو غير مالية<sup>1</sup>

<sup>1</sup>.Blocher , Stout and Cokins , Cost management : a strategic emphasis, 2010 , p50.

المبحث الثاني: أساليب التكاليف الحديثة

المطلب الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

نشأة ومفهوم التكلفة على أساس النشاط:

بدأ استخدام مفهوم التكلفة على أساس النشاط في عام 1987م على يد العالمين Kaplan و Cooper , في الولايات المتحدة الأمريكية ثم انتشر استخدامه في كثير من دول العالم.

قام العالمان بالعديد من الدراسات والتي أثبتت أن هذا الأسلوب وما يتمتع به من مزايا حسنة تساهم في توفير البيانات الملائمة لاتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية وقد وجد هذا الأسلوب قبولا حسنة من المهنيين والاكاديميين على حد سواء<sup>1</sup>.

ان اسلوب التكلفة على اساس النشاط هو من افرازات التسابق عند التطور والتقدم الصناعي في المجتمع الاوربي والامريكي لملاحقة التقدم الصناعي الذي ساد البيئة اليابانية والتي اتسمت ما يسمى بأسلوب الانتاج في الوقت المحدد ، فظهرت نتائج ذلك في المنافسة العالمية وتحول كل الطلب الامريكي نحو المنتجات اليابانية التي تتميز بالجودة العالية والتكلفة المنخفضة ، الشيء الذي حدا بالأمريكيين لتطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط لمقابلة التكنولوجيا اليابانية الحديثة والحفاظ على منتجاتهم في السوق العالمي والمحلي. ظهر اسلوب التكلفة على اساس النشاط لمعالجة أوجه القصور في الطرق التقليدية المتمثلة في تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة ، ومن ثم دعم القرارات الإدارية واجمعت كل الشركات التي قامت بتطبيقه على أنه يسهم في تخفيض التكلفة وتحسين الإنتاجية.

مما سبق يمكن للباحث تعريف اسلوب التكلفة على اساس النشاط بانه<sup>2</sup> : احد الوسائل الحديثة لتخصيص التكاليف للموارد من خلال تحديد الأنشطة والتكاليف الخاصة بها ومن ثم تجميع التكاليف لكل نشاط على اساس محركات التكلفة المسببة لكل نشاط ، ويقوم على اساس الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة

<sup>1</sup> - نصر عبد الكريم ، رشيد فائق، مستلزمات تطبيق نظام التكاليف على اساس النشاط في بعض الشركات الصناعية الفلسطينية، الرياض : مجلة معهد الإدارة العامة ، العدد الرابع ، 1997م، ص 635.

<sup>2</sup> - رضا ابراهيم صالح ، مدخل المحاسبية عن التكلفة على اساس النشاط كاساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات، مجلة الادارة العامة ، الرياض، المجلة 42، العدد الأول ، ابريل ، 2002م، ص 63.

والمنتجات.

أهداف أسلوب التكلفة على اساس النشاط :

يسعى أسلوب التكلفة على اساس النشاط لتحقيق الأهداف التالية<sup>1</sup> :

- معالجة أوجه القصور في الطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف الغير مباشرة والعمل على تطوير مجالات توزيع وتخصيص الموارد المتاحة.
- تحديد مسببات التكلفة وذلك بغرض ربط التكاليف بالمنتج أو الخدمة.
- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة والصناعية والادارية والتسويقية بين المنتجات المختلفة<sup>2</sup>.
- تقديم المعلومات التي تساعد الادارة في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية.
- تنظيم اداء الأنشطة المضيفة للقيمة واستبعاد الأنشطة الاخرى غير المضيفة للقيمة وذلك كمدخل لتعظيم قيمة المنظمة وتعظيم ربحيتها والعائد على استثماراتها.
- تخفيض التكاليف على المدى الطويل والعمل على تلافي اوجه الاسراف فيها وذلك من خلال ربطها بأداء الأنشطة.
- الرقابة على التكاليف وذلك من خلال تحديد الأنشطة وتجميع التكاليف على اساس الأنشطة المستهلكة للموارد وتحميلها على المنتجات على اساس مسببات التكلفة والعمل على التخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة ، ومنع الاسراف والضياع والتأكد من استغلال الموارد المتاحة بالصورة المثلى.
- توفير قياس سليم للتكاليف وذلك من خلال توفير المعلومات التي تؤدي إلى فتح افاق واسعة لتطوير العملية الإدارية وزيادة فعاليتها من خلال تحليل الأنشطة وتحديد تكلفتها

<sup>1</sup> - عيد محمود حميدة ، مدخل مقترح للحاسبة عن التكلفة على اساس النشاط لزيادة فعالية التكلفة المستهدفة الدعم قرارات التسعير، مجلة الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس : كلية التجارة ، العدد الثاني ، 2006م ، ص80

<sup>2</sup> - امال نظير مدكور، سوزان جمال الدين ، زيادة فعالية نظام التكاليف على اساس الأنشطة باستخدام التكاليف الحقيقية وتفعيل دور المراجع الداخلي ، المجلة العلمية ، الاقتصاد والتجارة : عين شمس ، العدد الثالث ، 2001م ، ص 26.

، ومن ثم توفير الأساس السليم لقياسها وتقييمها<sup>1</sup>

### مقومات أسلوب التكلفة على أساس النشاط :

تتمثل أهم المقومات التي يقوم عليها أسلوب التكلفة على أساس النشاط فيما يلي<sup>2</sup> :

1-الموارد : هي عبارة عن العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء النشاط وتعتبر مصدر للتكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد ، فهي تعتبر من عوامل الانتاج التي يتم استخدامها بواسطة النشاط لتوفير مخرجات النشاط ، وتتضمن الموارد : المواد ، العنصر البشري "العمل" ، التكنولوجيا ، التسهيلات أو الخدمات الأخرى المشتراة من خارج المنظمة مثل الإعلان والخدمات المحاسبية والقانونية.

2-الانشطة : هي عبارة عن الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين ومن أمثلتها شراء المواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الموبيليا ، ونشاط تقطيع الأخشاب في الموبيليا ، ونشاط تجميع الخشب ، ونشاط البيع والشحن للبضاعة المنتجة<sup>3</sup>.

3-المخرجات :المخرجات تعبر عن وحدات التكلفة التي تستهلك خدمات الانشطة المختلفة ، وهذه الوحدات تشمل المنتجات والخدمات ويتم الربط بين تكاليف الانشطة والمخرجات المختلفة من خلال استخدام مسببات تكاليف الانشطة.

4-مسببات تكلفة الانشطة :مسبب التكلفة هو العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة<sup>4</sup>، ويمثل السبب الأساسي لمستوى النشاط فتحليل مسببات التكلفة للأنشطة يتناول تحديد سبب حدوث التكلفة.

يعتبر مسبب التكلفة وسيلة ربط بين تكلفة النشاط و المخرجات في المنتجات ، و بالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط .

تتحقق فعالية أسلوب التكلفة على أساس النشاط من خلال تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط وبشكل دقيق ، حيث تتم عملية تتبع تكلفة استخدام الموارد بالأنشطة المتاحة

<sup>1</sup> - رياض مصلح ضيف السفاحين ، الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الأردنية ، مجلة المحاسبة والادارة والتامين ، جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، العدد 68 ، 2007م ، ص 614.

<sup>2</sup> - رضا ابراهيم صالح ، مرجع سابق ، ص 67.

<sup>3</sup> - احمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2008م ، ص 190.

<sup>4</sup> - احمد حسن ظاهر ، المرجع السابق ، ص 70.

بالمنشأة من خلال استخدام هذه المسببات ، فهي تمثل الأساس في حدوث التكلفة و بالتالي وجود النشاط الذي يتولد نتيجة لحدوث مسبب التكلفة.

### 5- مجمعات تكلفة النشاط

يقصد بمجمعات التكلفة : (مجموعة الأعمال التي تتواجد داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد، وهي حلقة وصل بين موارد المنظمة والمنتجات النهائية)<sup>1</sup> ، حيث أن هذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد المنظمة من اجل انجاز المنتج النهائي من سلع وخدمات ، ويتم تجميع عناصر التكاليف غير المباشرة للأنشطة بكل مجمع تكلفة للنشاط حسب الدور الذي يؤديه بحيث تكون التكاليف بكل مجمع تكلفة نتيجة اعمال متجانسة. فأسلوب التكلفة على اساس النشاط يقوم على اساس أن الانشطة هي المسببة للتكاليف وان المنتجات تخلق الطلب على الأنشطة ، فتطبيق هذا الأسلوب يتطلب تجميع التكاليف المقترنة بكل نشاط أو التي ترتبط بمجموعة متجانسة من الأنشطة في مجمع تكاليف واحد.

#### مزايا اسلوب التكلفة على اساس النشاط :

يعمل اسلوب التكلفة على اساس النشاط على توفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة ، فمن خلال دقة هذه المعلومات تتحقق العديد من المزايا يمكن تلخيصها فيما يلي<sup>2</sup>:

✓ يساعد هذا الأسلوب في الرقابة على التكاليف على المدى القصير والطويل وذلك من خلال تركيزه على مسببات التكلفة.

✓ يؤدي تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط إلى زيادة فعالية الرقابة ، حيث يربط بين ثلاث متغيرات هي : النشاط والموارد التي تم استهلاكها والمسئولية عن هذا النشاط ، وبالتالي تقييم اداء دقيق لهذه المسئولية.

✓ يساعد هذا الأسلوب على تحسين القرارات فيما يخص التسعير والخدمات المقدمة وذلك من خلال توفير معلومات تكلفة دقيقة وتبني استراتيجية انتاج اساسية حديثة تقوم على تحسين الجودة للمنتجات<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - رضا ابراهيم صالح ، مرجع سابق ، ص 72.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه ، ص 73.

<sup>3</sup> - رياض مصلح. ضيف الله الشقايق ، مرجع سابق ، ص 686.

✓ هناك اجماع على أن تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط يقود إلى تجاوز عيوب النظام التقليدي لتحميل التكاليف الصناعية والبيعية الادارية ، مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف الإضافية إلى نسبة قد تصل إلى 50% من اجمالي التكاليف وذلك بعد تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطاً بالتكاليف والغاء التكاليف التي لا تضيف قيمة وبالتالي إعادة توزيع الموارد للأنشطة الأكثر نفعاً ورفع كفاءتها<sup>1</sup>.

✓ ان اسلوب التكلفة على اساس النشاط يوفر معلومات تساعد على التحليل المنظم لأهداف الوحدة وكذلك التكاليف المرتبطة بتحقيق تلك الأهداف، فالنظام يعمل على خفض التكاليف من وجهة النظر الإدارية للوحدة الاقتصادية بكافة انواعها فهذه المعلومات تساعد النظام على خفض التكاليف والرقابة في الوحدة الاقتصادية .

✓ زيادة القدرة التنافسية : حيث اشارت بعض التجارب إلى أن السبب الرئيسي لتبني الشركات اسلوب التكلفة على اساس النشاط هو عجز انظمة التكاليف التقليدية عن توفير بيانات تكلفة دقيقة وملائمة تمكن الشركة من قياس نجاح البرامج التطويرية لديها.

#### عيوب اسلوب التكلفة على اساس النشاط :

تتلخص عيوب اسلوب التكلفة على اساس النشاط في الاتي<sup>2</sup>:

- ✓ أن تطبيق هذا الأسلوب يتضمن العديد من الصعوبات والعقبات ، فهو يتطلب توافر شروط ومقومات يتعذر تطبيقها في الواقع العملي.
- ✓ يتطلب تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط توفير بيانات تفصيلية ، وهذا يحتاج إلى تكاليف باهظة تفوق العائد المتوقع من تطبيقه.
- ✓ أن كفاءة استخدام اسلوب التكلفة على اساس النشاط يعتمد بصورة رئيسية على الاختبار السليم لمسببات التكلفة ، وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد افضل مسبب التكلفة النشاط ودراسة الاثار السلوكية لها
- ✓ أن تطبيق تكاليف الأنشطة يتطلب تكلفة مرتفعة جدا وجهدا كثيرا وهذا ما يجعل العديد

<sup>1</sup> - هاشم احمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية، 2000م ، ص ص 42-44.

<sup>2</sup> - مجدي محمد سامي ، مدى فعالية نظام تكاليف الأنشطة (ABC) كنظام لمعلومات التكاليف ، مجلة البحوث التجارية ، جامعة الزقازيق : كلية التجارة ، العدد 22 ، 2000م ، ص 393.

من المنشآت تتردد في استخدامه<sup>1</sup>.

### خطوات تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط :

اجمعت العديد من الدراسات على أهمية تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط من حيث كونه أسلوباً متكاملًا يأخذ نفس الشكل والاجراءات التي يقوم عليها تصميم أي نظام آخر. وتتمثل خطوات تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط في الاتي<sup>2</sup>:

#### المرحلة الاولى : تحديد الأنشطة :

يتم تحديد الانشطة بتجميع الأعمال في شكل أنشطة ، ثم تجميع الأعمال المتشابهة من نشاط واحد والتأكد من انها متجانسة وذلك لتوفير امكانية متابعة تكلفة هذا النشاط المفترض على الوحدات المنتجة.

#### المرحلة الثانية : تحديد "قياس" تكلفة الأنشطة:

بعد الانتهاء من تحديد الانشطة يتم التعبير عن تلك الأنشطة بمقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم ذلك النشاط معبرا عنه بوحدات القياس ويطلق على هذا المقياس مسبب التكلفة . ثم يتم بعد ذلك تحديد مدى الفترة الزمنية التي تخص بيانات التكلفة.

#### المرحلة الثالثة : تحديد مراكز الانشطة:

يقصد بمراكز النشاط (ذلك الجزء من العملية الانتاجية والذي ترغب الادارة في الحصول على تقرير منفصل عن تكاليف الانشطة التي تؤدي فيه)<sup>3</sup>.

يتم تحديد مراكز النشاط بالاعتماد على مجموعة من العوامل منها : مكان وجود الآلات و المعدات ، مقدار تكلفة المنتج ، مراكز المسؤولية بالمنشأة ، درجة تعقيد عمليات المنشأة .

#### المرحلة الرابعة : "مسببات موجهاة" التكلفة:

يقصد بموجه التكلفة<sup>4</sup> : (هو العامل الذي يسبب حدوث تكاليف النشاط) ويتم تحديد مسببات

1 - رياض مصلح ضيف الله ، مرجع سابق ، ص 688

2 - هاشم احمد عطية ، مرجع سابق ، ص 44.

3 - ابو بكر محمد يوسف ، مرجع سابق ، ص 22.

4 - عماد يوسف احمد الشيخ، وعبد الحكيم مصطفى محمد جودة ، تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة فياحدى شركات البلاستيك الاردنية ، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية ، عمان : كلية الدراسات العليا، العدد الأول، 2007م ، ص 30.

التكاليف من خلال تحديد مسببات تكلفة تتلاءم مع تحقيق عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة، ويتم ذلك بناء على العوامل التالية ، تكلفة عملية القياس ، معامل الارتباط بين محفزات التكلفة والاستهلاك الفعلي للأنشطة ، الاثار السلوكية المترتبة على اختيار تلك المحفزات.

**المرحلة الخامسة: تحديد تكلفة المنتجات لتحميل المنتجات بما يخصها من تكاليف الأنشطة:** بعد تحديد الأنشطة وتكلفتها ومراكزها والعوامل التي تسببت في حدوث تكاليف كل نشاط يتم تحميل الوحدات المنتجة بتكاليف الأنشطة ويتم ذلك من خلال تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من وجهات التكلفة وذلك بقسمة اجمالي التكاليف على عدد الوحدات<sup>1</sup> ،

**المطلب الثاني : مدخل الى التكلفة المستهدفة :**

**\* التكلفة المستهدفة :**

يعد أسلوب التكلفة المستهدفة الياباني الأصل الذي ظهر في سنوات الستينات في Toyota Motor Corporation من أفضل الأساليب للإدارة الإستراتيجية للتكاليف، حيث يعتبر برنامجا كاملا لتخفيض تكاليف المنتجات الموجودة والجديدة على مدى دورة حياتها مع تلبية متطلبات المستهلك المتعلقة بالجودة وغيرها وذلك من خلال التدقيق في كل الأفكار المطروحة لتخفيض تكاليف المنتج أثناء تصميمه، تطويره ونمذجته.

يقوم هذا الأسلوب على فكرة تخفيض تكاليف المنتج انطلاقا من تصميمه، أي ضرورة التركيز على المراحل القبلية لدورة حياة المنتج والمتمثلة في التصميم، البحث والتطوير والتخطيط من أجل تخفيض تكاليفه ، فالقرارات المتخذة في هذه المراحل يجب أن يكون انشغالها الأساسي هو أمثلة الأداء المستقبلي للمنتج. وغالبا ما تركز المنظمات الأكثر كفاءة على المراحل القبلية، لأن عوامل التكلفة الأكثر أهمية تكون في المراحل الأولى لتطوير المنتج، كما أن الفرص المتاحة لتخفيض التكاليف أثناء تخطيط وتطوير المنتج تكون أوفر من تلك المتاحة عند الإنتاج، مما جعل أسلوب التكلفة المستهدفة لا يعتبر مجرد تقنية بسيطة لتخفيض التكاليف، بل هو نظام متكامل للإدارة الإستراتيجية للتكاليف والأرباح.

لأجل بلوغ هدف تكلفة تحت قيد زمني قوي ومع ضرورة تحقيق مستوى جودة عالي. وقد أظهر

<sup>1</sup> - علاء محمد محمد الشانوتي، استخدام نظام التكلفة على اساس النشاط في تحليل ربحية العميل، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، العدد 31 ، 2007م ، ص ص 310-311.

التحقيق الإحصائي الذي تم في اليابان سنة 1991 - 1992 وذكره BierG. Kato y و Chow W أن التكلفة المستهدفة نشاط جماعي يتطلب أشخاصا من أقسام مختلفة دون أن يكون شخصا معينا مسؤولا عن تطبيقها . إلا أن S . Ansari و J .Bell لهما إلى وجود خلايا خاصة في المؤسسات اليابانية تهتم بالطريقة تسمى: مكتب التكلفة المستهدفة « Target costing office» أو وحدة التحسين المستمر للتكلفة Cost kaizen<sup>1</sup>»

### - مبادئ التكلفة المستهدفة :

استعمال أسلوب التكلفة المستهدفة سيجبر المسيرين على تغيير طريقة تفكيرهم فيما يخص العلاقة بين التكلفة ، سعر البيع و الربحية ، حيث أن طريقة التفكير التقليدية تتمثل في تطوير المنتج أولا ثم تحديد و قياس تكلفة انتاجه ووضع سعر بيعه وقد تنتج أرباحا أو خسائر، بينما في طريقة التكلفة المستهدفة يطور المنتج و يحدد سعر البيع و الربح المرغوب ثم يتم اشتقاق التكاليف المسموح بها و هذا يجعل التكاليف ترتبط بأسعار البيع بدلا من ارتباط أسعار البيع بالتكاليف ، و كنتيجة لذلك ينبغي أن تكون كل التكاليف مبررة مما يؤدي الى حذف التكاليف غير الضرورية دون المساس بجودة المنتج.

وفيما يلي خصائص جد واضحة لطريقة التكلفة المستهدفة :

- تطبق التكلفة المستهدفة في مرحلة تطوير و تصميم المنتج وهي بذلك تختلف عن نظام مراقبة التكلفة المعياري الذي يطبق في مرحلة الانتاج.
- التكلفة المستهدفة ليست مجرد طريقة لحساب التكاليف بالمعنى التقليدي، بل تهدف إلى تخفيضها.
- تستعمل في أسلوب التكلفة المستهدفة عدة طرق لعلم التسيير، لأن الهدف الإداري للتكلفة المستهدفة يتضمن تقنيات التطوير وتصميم المنتج
- التعاون بين عدة أقسام ضروري لتطبيق التكلفة المستهدفة؛
- التكلفة المستهدفة ملائمة للإنتاج المتعدد الكميات قليلة أكثر منه لأنواع قليلة الكميات كبيرة.

تتحدد معظم التكاليف بناء على القرارات المتخذة أثناء المراحل الأولى لتصميم المنتج والعملية

<sup>1</sup> - François Meyssonier. LE TARGET COSTING UN ETAT DE L'ART. 22ÈME CONGRES DE. L'AFC, May 2001, France, p.119

الإنتاجية وتعتبر محاولة تخفيض التكاليف عند بلوغ المنتج مرحلة الإنتاج أمرا صعبا، لذلك فإن التركيز على التكاليف أثناء المراحل الأولى للتصميم يعتبر أساسيا لضمان تحقيق الربح والتكلفة المستهدفة. وهذا يعني أنه يلزم معرفة تصاميم المنتج، اختيارات المواد، المواصفات والتجاوزات المسموحة، تصميم العمليات وقرارات الاستثمار قبل اتخاذ قرارات تصميم وتطوير المنتج. وبناء عليه فإن المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة هي التالية<sup>1</sup>:

### مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة :

يمكن تقسيم طريقة التكلفة المستهدفة الى ثلاث مراحل هي : مستوى السوق، مستوى المنتج ومستوى المركبات .

### على مستوى السوق

يتم في هذه المرحلة نقل الضغط الذي تواجهه المؤسسة في السوق إلى مصممي وموردي المنتج. وذلك بطرح هامش ربح مستهدف من سعر البيع المستهدف لتحديد تكلفة المنتج التي يسمح بها السوق .

وهي التكلفة المستهدفة التي يجب أن تسعى المؤسسة لتحقيقها. وهذا ما يعبر عنه نظريا بالمساواة التالية: سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف = التكلفة المسموح بها

$$(Target\ sales\ price - Target\ profits = allowable\ cost)$$

أو: سعر البيع الذي يحدده السوق - الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه = التكلفة المستهدفة

### على مستوى المنتج:

إن التكلفة المستهدفة (المسموح بها) التي تم حسابها في المرحلة الأولى لا تأخذ بعين الاعتبار إمكانيات المؤسسة أو الموردين<sup>2</sup>.

وفي هذه المرحلة يتم تقدير تكلفة المنتج التي يمكن بلوغها بالنظر إلى مؤهلات المؤسسة

<sup>1</sup> Kwah, D. G, "Target Costing In Swedish Firms- Fiction, fad or fact? An Empirical Study of some Swedish firms", *International Management, Master's Thesis Number 2004:24*, Graduate Business School, School of Economics and Commercial law, Göteborg University, Printed by Elanders Novum, 2004, p.52

<sup>2</sup> Cooper, R. and Slagmulder, R. , "Achieving Full- Cycle Cost Management", *MIT Sloan Management Review*, Vol. 46, Issue 1,1997, p441.

وتكنولوجياتها وعموما تكون هذه التكلفة المقدرة أكبر من التكلفة المستهدفة وينبغي محاولة امتصاص هذا الفرق الموجود بين التكاليفتين .

أي أنه في هذه المرحلة يتم تصميم المنتج بحيث يتوافق مع التكلفة المستهدفة. وتحسب التكلفة المقدرة للمنتج الجديد بناء على البيانات المتوفرة حول تكاليف المنتجات الحالية. وغالبا ما تؤخذ هذه البيانات من نظام التكاليف المعيارية التقليدي ويتم القيام بعمل إضافي لتجزئة التكلفة الكلية للمنتج على مركباته. أما إذا كان المنتج جديدا كليا فإن تقدير التكلفة يكون تقريبا وذلك من خلال المقارنة بالمنتجات الموجودة أو المشابهة.

معنى هذا أنه يتم امتصاص الفرق الموجود بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة من خلال تصميم أفضل (اقتصادي أكثر) للمنتج وتحسين التشكيلات التشغيلية وتنظيم الإنتاج المستقبلي. وينبغي أن تتم هذه التحسينات دائما على أساس مثولية النسبة بين القيمة والتكلفة فلا يجب أن يكون تخفيض التكلفة مصحوبا بانخفاض في قيمة المنتج لدى العميل.

#### على مستوى المركبات:

تكون المرحلة الثالثة من أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات المكونة للمنتج وفي حالات عديدة تتم هذه المرحلة بالتوازي مع المرحلة الثانية التي تكون على مستوى المنتج، حيث تتم تجزئة المركبات إلى وظائف فرعية وتعاد نفس العملية التي تمت في المرحلة الثانية على مستوى المنتج ولكن هذه المرة على مستوى المركبات<sup>1</sup>.

ويتمثل هدف هذه المرحلة في احداث ضغط على موردي المؤسسة لتخفيض تكاليف المركبات التي يعرضونها وبذلك تمكين المشتري (المؤسسة) من وضع السعر الذي يرغب في دفعه لكل المركبات الضرورية للمنتج ، ويجب أن تكون هذه الاسعار واقعية (معقولة) و تسمح للموردين بتحقيق عوائد ملائمة اذا بذلوا كذلك مجهودات معتبرة لتخطيط تكاليف منتجاتهم (Cooper and slagmulder . 1997 p.01).

#### تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة :

كما هو الحال بالنسبة لأي أسلوب فإن لأسلوب التكلفة المستهدفة مزايا ونقاط ضعف وسنحاول فيما يلي عرض أهمها.

<sup>1</sup> Hergeth, H. (2002), "Target Costing In the Textile Complex", *Journal of Textile and Apparel Technology and Management (JTATM)*, Volume 2, Issue 1V, Fall,2002 , p7

المزايا:

تتعدد وتتووع المكاسب التي يمكن أن تجنيها المنظمات من تطبيقها لأسلوب التكلفة المستهدفة ونذكر من بينها ما يلي<sup>1</sup>:

- تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين.
- تسهل العمل الجماعي بخلق لغة مشتركة وهدف مشترك يتمثل في التكلفة المستهدفة يعمل كل أعضاء الفريق المتعدد الوظائف على تحقيقه.
- يساعد تطبيق التكلفة المستهدفة كذلك في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدارة الإمداد وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة.
- كما يعد التركيز الخارجي للتكلفة المستهدفة (بجلب معلومات عن السوق لنظام التكلفة) من بين المزايا الأساسية لهذا الأسلوب على عكس الأساليب التقليدية للتكاليف التي تتميز بتركيزها الداخلي (جمع تكلفة المواد، اليد العاملة، وعناصر إضافية لحساب تكلفة الوحدة)، حيث أن نقطة البداية للأسلوب هي سعر السوق المستقبلي ثم الوصول إلى التكلفة المستهدفة.
- من بين مزايا التكلفة المستهدفة كذلك ربطها بين احتياجات العملاء وتصميم المنتج. فعلى سبيل المثال، تتم تجزئة التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف التي يؤديها بشكل أفضل إذا كان ذلك على أساس وجهة نظر 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.

نقاط الضعف :

- تتمثل أهم نقطة ضعف النظام التكلفة المستهدفة في فرضها لضغط مفرط على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل.
- مجدت الكثير من المؤلفات النجاح الذي حققته التكلفة المستهدفة، إلا أنه واستناداً لأبحاث يابانية مازال لحد الآن يلاحظ نشوء مشاكل من استعمالها. وهنا يمكن طرح سؤال بسيط هو: لماذا بقي أداء بعض المؤسسات أقل من أداء مؤسسات أخرى تنتمي إلى نفس المجال الصناعي على الرغم من تطبيق كل منها النظام التكلفة المستهدفة؟ ويمكن أن يفسر ذلك بأن

<sup>1</sup> - Ellram and al., no publication date, p.44 ; Yoshikawa, Innes and Mitchell, 2002,p.p. 46-47

التكلفة المستهدفة لوحدها لا يمكنها توفير الإستراتيجية طويلة المدى اللازمة لنجاح المؤسسة فعلى الرغم من أن المؤلفات كانت واضحة في طرحها للأسلوب إلا أن البلوغ العملي للهدف المقصود يمكن أن يكون بعيدا.

- يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة ، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتوج معين والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة .

. مشكل آخر وربما يكون هو أهم مشكل، يتمثل في إدارة التكلفة المستهدفة أو كيفية بلوغ التكلفة المستهدفة حقا. فبعد مشكل تحديد التكلفة المستهدفة وتقسيمها على وظائف المنتج تأتي مرحلة إدارة التكلفة المستهدفة التي تؤدي إلى استخدام تحليل القيمة وتحرير إبداع كل المعنيين بها.

وعلى الرغم من نقاط الضعف المذكورة آنفا إلا أن التكلفة المستهدفة تبقى أفضل من أساليب حديثة أخرى لحساب التكلفة. وبالطبع لا يمكن أن توجد طريقة تسيير خالية من العيوب، إلا أن المحللين يرون أن هذه العيوب للتكلفة المستهدفة يمكن تجاوزها بسهولة مقارنة بطرق أخرى الأمر الذي جعل التكلفة المستهدفة تحظى بجاذبية على الرغم من نقاط الضعف المذكورة أعلاه<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: أسلوب كايزن ( نظرة عامة )

#### نشأة كايزن ومفهومه:

إن جذور اسلوب كايزن بدأت و لأول مرة من قبل اليابانيين، حيث ظهرت وتطورت هذه الفلسفة نتيجة لشعور اليابانيين دائما بالتفوق على الاخرين في الاسواق العالمية كونهم السباقين في هذا المجال<sup>2</sup>. وقد تم اعتماده من قبل شركة (Toyota , Matsushita , Etoshiba) والنجاح الذي حصده اليابانيون يعود الى هذا المدخل.

ويشير kurbran أن كلمة kaizen هي كلمة يابانية الأصل وتتكون من مقطعين هما (kai) وتعني التغيير و (zen) وتعني نحو الأحسن<sup>3</sup>. ويعرفه ( Chase & et al ) بأنه البحث عن

<sup>1</sup> - Kwah, op.cit , p 41

<sup>2</sup> - ibid, p45.

<sup>3</sup> - Kubran, Maria, Management, Gehemins Kaizen, WWW. Kaizen-Institute, Germany, 2003.

إجراء تحسينات مستمرة في المكائن والمواد والعمل وطرق الإنتاج من خلال تشجيع الاقتراحات والأفكار من قبل فرق العمل في الوحدة الاقتصادية أو المصنع

أما Hilton فيعرفه بأنه عملية لتخفيض الكلف خلال عملية التصنيع في دورة حياة المنتج من خلال تحسينات صغيرة ومستمرة يتم إجراؤها على العملية التصنيعية بدلا من التحسينات والتطويرات الجذرية الكبيرة التي يولدها التجديد والابتكارات والاستثمارات الضخمة<sup>1</sup>.

ومما سبق ، يمكن القول بأن أسلوب كايزن هو مجموعة من الإجراءات التي تنصب على العمليات التصنيعية وعلى شكل خطوات تدريجية صغيرة ومستمرة من خلال التحسين المستمر بتضافر كل الجهود المبذولة في كافة المستويات الإدارية بهدف تخفيض الكلفة وتحسين النوعية.

- مبادئ وخطوات منهج الكايزن :

- مبادئ منهج الكايزن :

يرتكز منهج الكايزن على مجموعة من المبادئ، أهمها ما يلي<sup>2</sup> :

أ. إن التحسين المستمر وفق منهج الكايزن مسؤولية كل فرد في المؤسسة بدءا بالإدارة العليا ووصولاً إلى العمال.

ب. أن التحسين المستمر مرتكز على العمليات وتطويرها للوصول إلى نتائج أفضل.

ج. أن منهج الكايزن يعني تحسين الأداء في جميع مجالات العمل داخل المؤسسة.

د. إن منهج الكايزن توليفة متكاملة من الفكر الإداري، إذ تضم نظم العمل وسبل تحليل المشاكل واتخاذ القرار.

هـ. يعتمد منهج الكايزن على التسليم بأهمية العامل وضرورة إشباع رغباته وإرضائه.

و. إن الكايزن عملية مستمرة في ذاتها لذا يجب على كل من الإدارة والعمال أن يولوها اهتماما مستمرا. وعليه، يمكن تلخيص مبادئ الكايزن في ثلاثة أبعاد رئيسية:

\* بعد الالتزام من خلال تجسيد مسؤولية كل فرد في المؤسسة اتجاه الجودة،

<sup>1</sup> - Hilton, Ronald W., Managerial Accounting, 4th ed, McGraw, Hill, IRWIN. 1999.p221.

<sup>2</sup> - الفضل وآخرون، المرجع السابق، ص 38

\* بعد الأداء والذي يشمل تحسين العمليات وتحقيق رضا الزبون،

\* بعد منطقي وموضوعي في حل المشكلات واتخاذ القرارات.

### - خطوات تطبيق منهج الكايزن :

التطبيق منهج الكايزن يعتمد اليابانيون على الخطوات الخمسة المعروفة بـ "S5"، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي (بن عيشاوي، 2013):

أ. الفرز: والتي تلفظ باليابانية "Seiri" وهي تعني عملية الاحتفاظ والانتقاء بالأشياء التي يمكن الاستفادة منها والتخلص من الأشياء التي لا يمكن الاستفادة منها.

ب. الترتيب المنهجي: والتي تلفظ باليابانية "Seiton" وتعني وضع الأشياء في أماكنها وحسب تسلسلها بدون إضاعة الوقت، ويستند في ذلك إلى الممارسة اليابانية المعروفة "بقانون الثلاثين ثانية" عند عمليات الوضع والترتيب أي انه لا يجب أن يستغرق وقت وضع الأشياء وترتيبها أكثر من ثلاثين ثانية.

ج. تنظيف مكان العمل: والتي تلفظ باليابانية "Seiso" أي قيام عمال المؤسسة بأعمال التنظيف الشامل الأماكن أعمالهم وذلك أثناء الخمسة الدقائق الأولى والأخيرة من كل يوم في اليابان، وما لنظافة من تأثير على عملية التحسين.

د. التعقيم الشامل: وتلفظ باليابانية "Seiketsu" وتكمن هذه الفكرة في متابعة تطبيق المراحل الثلاثة السابقة باستمرار في كافة أماكن العمل بالمؤسسة وتتعلق هذه المرحلة أساساً بالنظافة الشخصية للعامل بحيث يظهر مظهره العام لائقاً عند أداءه لعمله

هـ. الانضباط الذاتي: وتلفظ باليابانية "Shitsuke" أي تدريب الآخرين على متابعة الانضباط الذاتي والتفكير بتعليمات النظافة والترتيب واستخدام اللطف والكرامة مع الآخرين واحترام فوانين أنظمة العمل وتحويلها إلى تقاليد قوية.

### - مقومات نجاح منهج الكايزن<sup>1</sup> :

يوجد العديد من المقومات التي يجب توافرها لنجاح منهج الكايزن، يمكن إدراجها ضمن ثلاثة محاور رئيسية، وتتمثل فيما يلي (مقداد، 2017):

<sup>1</sup> - الفضل وآخرون، المرجع السابق، ص 39

أ. من جانب الإدارة العليا: يتطلب التطبيق الناجح لمنهج التحسين الكايزن التزام دعم الإدارة العليا من خلال منح ان الحوافز المادية والمعنوية، وكل متطلبات نجاح جهود التحسين المستمر، لأنه بدون ذلك لن يكتب لها النجاح.

ب. على المستوى التنظيمي: بناء ثقافة تنظيمية متوجهة نحو التحسين المستمر تفي بمتطلباته، مع ضرورة ربطها بتحسين أداء العمليات، فتبني منهجية للتحسين المستمر تضمن كفاءة وفعالية عمليات التحسين التي يجري القيام

ج. نظام اتصال فعال: حقيقي ومفتوح في جميع الاتجاهات، مبني على تحديث المعلومات، وتنوع أساليب الاتصال الحديثة، ويساهم في تامين التحسينات والتطورات المحققة على مستوى العمليات. وتمثل هذا العناصر حجر الزاوية لتطبيق منهج الكايزن، إضافة إلى عناصر أخرى مثل تدريب وتكوين العاملين في مجالات تحسين الجودة والأساليب الإحصائية، التحديد الدقيق لمتطلبات الزبون وعلاقات جيدة مع الموردين.

### تقنيات أسلوب كايزن<sup>1</sup> :

تعد تقنيات أسلوب كايزن من الوسائل والطرائق العلمية التي تساعد على تطبيق مفهوم التحسين المستمر، حيث تحدد أهم المشاكل في المواقع التي تعاني منها الوحدات الاقتصادية.

كما تعد هذه التقنيات بمثابة الأسس التي تستند إليها ادارة الوحدات الاقتصادية الصناعية عند حدوث مشاكل في العمليات الانتاجية والسبل الكفيلة لحلها. فضلا عن ذلك وكما ذكرنا سابقا بأن أسلوب كايزن يهدف الى الاستخدام الأفضل للموارد أو المصادر المتاحة وتخفيض العيوب الى ادنى حد ممكن.

وبناء على آراء الكتاب والباحثين حول تقنيات اسلوب كايزن يمكن ان تصنف الى خمس عشرة تقنية كالتالي :

1-مدخل استخدام أدوات الاستفهام السبعة The 5w,2h Approach

2-قوائم الفحص (Cheek Sheet)

3- تحليل باريتو (Pareto Analysis)

4-حلقات الجودة (Quality Circles)

<sup>1</sup> - الفضل وآخرون، المرجع السابق، ص 39

- 5- خرائط مراقبة (Control Charts)
- 6-المقابلة الشخصية ( Interviewing )
- 7-مخططات التدفق ( Flow Charts )
- 8- المقارنة المرجعية ( Benchmarking )
- 9-مخطط السبب والنتيجة (Cause and Effect Diagrams)
- 10- العصف الذهني (Brain Storming)
- 11- مخططات الانتشار ( Scatter Diagram )
- 12- المدرج التكراري ( Histogram )
- 13- خرائط المتابعة (Run Charls)
- 14- استمارة استبيان كايزن (Kaizen Check List)
- 15- طرابع الحماية ضد الفشل (Fail Safe Methods)

### تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب كايزن :

يشير كل من الفضل ونور أن أسلوب كايزن في حالة انتهاجه لخفض الكلف يسمى بكلفة كايزن؛ وذلك لتركيزه على الكلفة وإمكانية خفضها، وهذا التركيز نحو تخفيض الكلف بواسطة كايزن يكون عبارة عن تحسينات اضافية لعملية الانتاج الحالية او لعملية تصميم المنتج، وهذه التحسينات تأخذ شكلا من اشكال تطوير عمليات التهيئة المحسنة، وتحسين أداء المكائن لخفض الضياع وزيادة تدريب العاملين وتحفيزهم على تطبيق التغيرات اليومية الاضافية والتي يمكن أن تحسن أداء الكلفة النوعية، وعليه فان التركيز حسب مفهوم كايزن يكون على العملية وليس المنتج.<sup>1</sup>

ويذكر كل من Kaplan & Atkinson أن تحقيق هدف تخفيض الكلفة باستخدام أسلوب كايزن يتم من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج من وجهة نظر المستهلك وتقليل التلف مع الأخذ بعين الاعتبار جميع الاقتراحات التي يقدمها العاملون بهدف التحسين.<sup>2</sup>

ويشير آخرون أنه باستخدام كلفة كايزن يتم التخلص من الهدر او الفاقد في العمليات قدر

<sup>1</sup> - الفضل وآخرون، المرجع السابق، ص 40.

<sup>2</sup> - Kaplan, Robert & Atkinson, Antony, Advanced Management Accounting, 3rd ed., Prentice Hall Inc., 1998.p229

الإمكان مما يؤدي بالتالي إلى تحسين زمن العملية وتكلفتها وجودتها، وهذا هو الجانب التقني في العملية . ويمكن تقسيم أنواع الهدر أو الفاقد إلى مايلي<sup>1</sup>:

- 1-هدر الانتاج الزائد عن الحد.
- 2- هدر الانتظار.
- 3-هدر النقل.
- 4-هدر التشغيل.
- 5- هدر التخزين.
- 6-هدر الحركة.
- 7- هدر الإصلاح/ المرفوضات.

إن تخفيض التكاليف في كايزن يتعلق بمرحلة التصنيع ويتوجب على ذلك ترشيد الكلف في كل مرحلة من المراحل الانتاجية بشكل مستمر وهناك هدف تكاليفي سنوي او شهري لكايزن يتم وضعه ثم يتم تتبع الكلفة الفعلية مع الوقت وتقارن مع هدف كايزن وحسب ماهية عمليات الانتاج والبيئة التنافسية ومسؤولية تحقيق هذا الهدف تقع على عاتق العاملين في الوحدة الاقتصادية من المدير إلى العامل وفي كل نشاط وفي كل يوم وكل وقت<sup>2</sup>.

ويشمل تخفيض التكاليف عناصر التكاليف المرتبطة بمزاولة الوحدة الاقتصادية لنشاطها الرئيسي والمتمثل بالتكاليف الصناعية المتغيرة من تكلفة التصنيع الكلية، وتتعلق بعمل التشغيل الصناعي من بداية الحصول على مواد الخام إلى ان تصبح السلعة قابلة للبيع كمنتج تام<sup>3</sup>.

كما أن معدل التخفيض المستهدف من قبل كايزن يطبق على جميع التكاليف المتغيرة فينتج في شكل خفض كلفوي مستهدف للمواد المباشرة والعمل المباشر وبقيّة التكاليف المتغيرة الأخرى، إذ أن الإدارة عند اجرائها المقارنة تكون منصبة على مبالغ التخفيضات الفعلية عبر التكاليف المتغيرة ومبالغ التخفيضات المستهدفة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - عبر الرابط: www. Arabhrm. Com, بتاريخ: 2020/08/11

<sup>2</sup> - Hilton, Ronald W., Management Accounting, 6th ed., Irwin Mc Graw Hill Co.2005.p234

<sup>3</sup> - زامل، أحمد محمد، المحاسبة الادارية مع تطبيقات على الحاسب الآلي، معهد إدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000، ص107.

<sup>4</sup> - المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الادارية المفاهيم الأساسية، مطابع الشمس، ج10، عمان، الأردن،

2001، ص 451

موازنة كايزن :

يعرف Lawless موازنة كايزن بأنها تقديرات تقوم بتخمين تحسينات مستمرة خلال فترة الموازنة الى ارقام الموازنة والتركيز هنا يتم على تحسينات صغيرة وعديدة وليس قفزات كبيرة<sup>1</sup>. ويرى horngren et al& بان موازنة كايزن تقوم بإدراج تحسينات مستمرة متوقعة خلال فترة الموازنة وتدخلها في ارقام الموازنة وتمتلك العديد من الوحدات الاقتصادية المشهورة هدف تخفيض الكلفة وتعتبره هدفا رئيسا استراتيجيا لها كشركة جنرال موتورز في الولايات المتحدة الأمريكية، وشركة ساعات ستزن اليابانية، وشركة تويوتا اليابانية، فهي من الشركات التي تستخدم موازنة كايزن لتخفيض الكلف باستمرار<sup>2</sup>

إن إعداد الموازنة على أساس أسلوب كايزن انما يمثل مدخلا يتم بمقتضاه تخطيط التكاليف على اساس ادخال تحسينات في المستقبل وليس على اساس الممارسات والطريقة الحالية بمعنى انه في ظل هذا المدخل يتم تحليل الممارسات الموجودة حاليا لتحديد التحسينات في المنتج والعملية الانتاجية الكاملة والممكن ادخالها عليها. ومثل هذه التحسينات يمكن أن تتأتي على سبيل المثال . من التغيرات في اجراءات التشغيل أو تحسين عمليات هذا التشغيل او تخفيض وقت اعداد الآلات. وبالتالي يقدر معدو الموازنة الاثار المالية لمثل هذه التغيرات، كما يحددون تكلفة تنفيذها، آخذين في الاعتبار أن الموازنة تتحدد على اساس التحسينات الواجب تنفيذها وبالتالي فإن هذه الموازنة لن يكون بالإمكان تنفيذها مالم تتم هذه التحسينات وتنفذ<sup>3</sup>.

وتهدف موازنة كايزن إلى تخفيض الكلف الخاضعة للرقابة باعتبارها التكاليف التي يمكن التحكم فيها على المستوى الطويل من حيث تحققها وتحديد مقدارها بشكل واضح وفي حدود فترة زمنية معينة وفي ظل ظروف تشغيل محددة. أما الكلف غير الخاضعة للرقابة فهي التكاليف التي يكون من الصعب التحكم فيها من قبل الادارة خلال فترة زمنية معينة وبالتالي

<sup>1</sup> - Lawless, Willom D, Introduction to Kaizen Budgeting, http: L// rodwarrior 7.net / Document / Intodution %2 to Kaizen Budgeting. Pdf.2006

<sup>2</sup> - Horngren, Charls, T.& Datar, Srikant M & Foster George Cost accounting, A Managerial Emphasis, 12th ed, Prentice-Hall Inc., 2006, p195.

<sup>3</sup> - هورنجرن تشارلز واخرون، محاسبة التكاليف، تر: أحمد حامد حجاج، ط1، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1999، ص313.

فهي التي لا مجال لتقليلها<sup>1</sup>.

وبسبب اعتماد أسلوب كايزن على الكلفة المتغيرة لتخفيض التكاليف فان موازنة كايزن تشمل تقديرات تخفيض التكاليف المتعلقة بتخفيض كلفة المواد المتمثلة بتخفيض كلفة شراء المواد التي تدخل ضمن صفقات الشراء، وسوء استخدام المواد في العمليات التصنيعية، والكلفة المتغيرة الباقية مثل الأيدي العاملة المباشرة في العمليات التصنيعية .

وفيما يتعلق بموازنة التكاليف غير المباشرة المتغيرة من الممكن ايضا وضع موازنة لهذا العنصر كما هو الحال في المواد والأجور. فعندما تشتري الوحدة الاقتصادية مواد احتياطية التي تدخل بشكل غير مباشر في العمليات التصنيعية قد تكون هنالك امكانية في تخفيض تكاليف هذه المواد غير المباشرة من خلال شرائها مثلا من الشركات المنافسة وبذلك قد تؤخذ أيضاً نسبة مئوية معينة منها لأعداد الموازنة مقارنة مع المواد الاحتياطية المشتراة في السابق.

وترى الباحثان انه يمكن اعداد موازنة كايزن على نوعين :

- الاول اعداد موازنة لجميع عناصر الانتاج مع بعضها اي موازنة للشركة ككل، والثاني اعداد موازنة لكل عنصر قد يكون مثلا موازنة لعنصر المواد المباشرة واذا كانت الشركة تستخدم في العملية الانتاجية اكثر من مادة أولية واحدة كاستخدام ستة مواد متنوعة في هذه الحالة يتم اخذ نسبة مئوية معينة لكل نوع من هذه المواد في اعداد الموازنة. وان اعداد موازنة كايزن وتحقيق اهدافها يتم بمشاركة جميع العاملين في الوحدة الاقتصادية ابتداء من الإدارة العليا والى المستويات الادارية الدنيا من العاملين.

و يتمثل هدف عمليات التحسين المستمر في الوصول إلى الاتقان الكامل

للعمليات عن طريق استمرار التحسين في العمليات الانتاجية للمؤسسة، وبالرغم من أن الاتقان الكامل يعتبر هدف يصعب تحقيقه و لكن يجب أن نبذل مجهودا للوصول اليه و يمكن الاستمرار في التحسين عن طريق :

- 1- النظر للعمل على أنه عملية سواء كانت متعلقة بالإنتاج أو أنشطة المؤسسة .
- 2- محاولة جعل العمليات فعالة و ذات كفاءة و قابلة للتكيف و التعديل.
- 3- توقع احتياجات المستهلك.

<sup>1</sup> - الحارس أسامة، المحاسبة الادارية، ط1، دار الحامد للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص52.

- 4- الرقابة و التحكم في العمليات عن طريق استخدام بعض المقاييس مثل استخدام خرائط المراقبة.
- 5- المحافظة على نفس المستوى من الرضا بنفس المستوى من الاداء.
- 6- القضاء و التخلص من الاسراف و اعادة التشغيل أينما يطرأ .
- 7- فحص الانشطة و العمليات التي لا تؤدي إلى اضافة قيمة المنتجات والخدمات بهدف التقليل أو التخلص من تلك الانشطة
- 8- القضاء على عدم التوافق من جميع الوجوه من أوجه الاعمال لأي فرد، حتى و لو كان التزايد في التحسين قليل.
- 9- استخدام المقارنة المرجعية ( القياس المقارن بأفضل أداء).
- 10- التجديد و التحديث و الابتكار لتحقيق تحسين ملموس في العمليات.
- 11- تضمين الخبرات المتعلمة و الاستفادة في الأنشطة المستقبلية.
- 12- استخدام الأدوات و الأساليب الفنية مثل الرقابة الاحصائية للعمليات.

## الفصل الثاني

### أنظمة التكاليف الحديثة وعلاقتها باتخاذ القرار

المبحث الأول: الاطار المفاهيمي لعملية اتخاذ القرار

- المطلب الأول : ماهية و خصائص عملية اتخاذ القرار
- المطلب الثاني : ظروف و مراحل عملية اتخاذ القرار
- المطلب الثالث :أسس وأساليب اتخاذ القرار

المبحث الثاني: دور أنظمة التكاليف الحديثة في عملية اتخاذ القرار

- المطلب الأول: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرار
- المطلب الثاني: دور نظام التكلفة المستهدفة في عملية اتخاذ القرار
- المطلب الثالث: دور نظام كلفة كايزن في عملية اتخاذ القرار

## المبحث الأول: الاطار المفاهيمي لعملية اتخاذ القرار

### تمهيد

لقي موضوع إتخاذ القرار إهتماما بالغا لدى الكتاب و الباحثين الإداريين، حيث يعتبره العديد منهم من المهام الجوهرية للمسير، وهو نقطة الإنطلاق بالنسبة لجميع الوظائف و الأنشطة التي تتم داخل المؤسسة، ففي ظل التقدم الحالي في مجالات العلوم المختلفة حدث تغيير كبير في الدور الذي تلعبه عملية إتخاذ القرار في نجاح المؤسسة وتحقيق أهدافها، و أصبحت القرارات تتخذ بناء على دراسات علمية منظمة و بعيدة كل البعد عن العواطف والتخمينات، فتوقف هذه العملية يؤدي إلى تعطيل مختلف مهام المؤسسة مما قد يؤدي إلى زوالها.

### المطلب الأول : ماهية و خصائص عملية اتخاذ القرار

#### الفرع الأول: تعريف عملية إتخاذ القرار

قبل التطرق لتعريف عملية إتخاذ القرار لا بد أولا من توضيح معاني بعض المفاهيم، مثل: القرار، عناصر هذه العملية بالإضافة إلى صنع القرار الذي يحدث الخلط بينه و بين مصطلح إتخاذ القرار و تبيان الفرق بينهما وفق التالي :

#### أولا : عملية إتخاذ القرار:

قبل التطرق لتعريف عملية إتخاذ القرار لابد من الإشارة إلى أن هناك فرق بين مفهومي القرار وإتخاذ القرار، ففي الوقت الذي يعني فيه مفهوم القرار بأنه الإختيار لبديل واحد من بين بديلين أو أكثر، فإن عملية إتخاذ القرار تشير إلى العملية التي تبنى على الدراسة والتفكير الموضوعي للوصول إلى قرار معين في إختيار البدائل.

كما يمكن تعريف القرار على أنه "تصرف يتعلق ببديل تم إختياره على أساس المفاضلة بين عدة بدائل و حلول ممكنة من أجل الإختيار بينها قصد مواجهة مشكلة معينة أو تحقيق هدف من بين الأهداف التي ينبغي تحقيقها حسب المواقف والظروف المتاحة".<sup>1</sup>

كمفهوم أشمل و أدق نوعا ما للقرار يمكن القول بأن القرار هو: "البديل المختار ضمن عملية

<sup>1</sup> - سندية مروان سلطان الحياي، ليث محمد سعيد محمد الجعفر، دور الحوكمة في دعم قرار الإستثمار "دراسة تطبيقية على عينة من الشركات في سوق العراق للأوراق المالية"، العدد الأول، مجلة الاقتصاد و المالية، جامعة حسبية بن بوعلي، مخبر الانظمة المالية و المصرفية، الشلف، الجزائر، 2015، ص 19.

إتخاذ القرار كنتيجة حتمية لهذه العملية، لأجل تحقيق الأهداف المسطرة.<sup>1</sup>

من خلال تعريف القرار يمكن القول بأن :

عملية إتخاذ القرار هي: "إصدار حكم معين عما يجب أن يفعله الفرد في موقف ما وذلك بعد الفحص الدقيق للبدائل التي يمكن إتباعها."<sup>2</sup>

عملية إتخاذ القرار هي: "سلسلة من الخطوات التي يجب إتباعها بما يسهل إتخاذ قرار معين."<sup>3</sup>

من خلال ما سبق يمكن القول بأن عملية إتخاذ القرار هي "عملية تقوم على مبدأ إختيار بديل من البدائل المتوفرة في إطار إتباع مجموعة من الخطوات المعدة من أجل الفحص الدقيق للبدائل المتاحة لتسهيل هذه العملية."<sup>4</sup>

**ثانيا: عناصر عملية إتخاذ القرار:**

من خلال التعاريف السابقة يمكن تحديد أهم عناصر عملية إتخاذ القرار كالاتي<sup>5</sup> :

1. **متخذ القرار:** فقد يكون فردا أو جماعة و متخذ القرار الرشيد بحاجة إلى الإبتكار؛
2. **موضوع القرار:** و هي المشكلة التي تتطلب البحث عن الحل أو إتخاذ قرار بشأنها؛
3. **الأهداف و الدافعية:** فلا يتخذ قرار إلا إذا كان وراءه دافع لتحقيق هدف محدد؛
4. **المعلومات:** إن توفر المعلومات (الملاءمة و الموثوقة) عن المشكلة، مسألة حيوية لنجاح القرار؛
5. **التنبؤ:** يعد ركنا أساسيا يساعد في إدراك أبعاد المشكلة، تمهيدا لإتخاذ قرار بشأنها؛
6. **البدائل:** يمثل البديل مضمون القرار الذي سوف يتخذ لحل مشكلة ما؛
7. **النتائج المرغوبة:** تحقيق نتائج مرغوبة و متوقعة تكون إما لتحسين وضعية أو تفادي وضعية

<sup>1</sup> - إبراهيم براهيمية، محاسبة التسيير و دورها في الرقابة الإستراتيجية و ترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية ، أطروحة

دكتوراه، جامعة حسبية بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2014-2015، ص 179

<sup>2</sup> - علي الشرقاوي، العملية الإدارية وظائف المديرين، الطبعة الثانية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص 128.

<sup>3</sup> - إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، "المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في إتخاذ القرارات"، دار الجامعية، إسكندرية، مصر، 2000، ص 38.

<sup>4</sup> - مصطفى عليان ربحي، العمليات الإدارية، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص (61-62). (بتصرف)

<sup>5</sup> - المهدي الطاهر عتبة، "مبادئ إدارة الأعمال"، دار الكتب الوطنية، ليبيا، 2003، ص 49.

سيئة؛

8. القيود: تتم عملية إتخاذ القرار ضمن قيود تفرضها البيئة المحيطة بمتخذ القرار، ولا مفر لمتخذ القرار من تقييم هذه القيود ودراستها لتفادي سلبياتها والإستفادة من إيجابياتها.

### الفرع الثاني: خصائص عملية إتخاذ القرار

لتكتسي عملية إتخاذ القرار ميزة خاصة لا بد أن تكون لها خصائص تميزها عن غيرها من العمليات الإدارية الأخرى يمكن حصرها فيما يلي<sup>1</sup>:

**أولا : عملية قابلة للترشيد:** بما أن عملية إختيار البديل الملائم تتم وفق خطوات متعددة ومختلفة وتحت تأثير ضغوط و عوامل متباينة، الأمر الذي يجعل من غير الممكن الحصول على معلومات دقيقة وتتبو دقيق بالأحداث تمكن متخذ القرار من إختيار البديل الأمثل.

**ثانيا: عملية تتأثر بعوامل ذات صبغة إنسانية وإجتماعية:** أي أنها تتأثر بعوامل سيكولوجية نابعة من شخصية متخذ القرار والمرؤوسين وجميع الأشخاص الذين يساهمون في إتخاذ القرار بالإضافة إلى عوامل إجتماعية نابعة من بيئة القرار سواء كانت داخلية أو خارجية.

**ثالثا: عملية تمتد في الماضي والمستقبل:** وتتبع هذه الخاصية من كون القرار لا يتخذ بمعزل عن بقية القرارات التي سبق إتخاذها بل يعتبر حلقة من سلسلة قرارات، كما تمتد هذه العملية إلى المستقبل من حيث كون أثار القرار تمتد إلى المستقبل.

**رابعا: عملية تقوم على الجهود الجماعية المشتركة:** تعتبر هذه العملية نتاج جهد مشترك يبرز من خلال مراحلها المتعددة وما تتطلبه هذه المراحل من إعداد وتحضير وجمع للمعلومات وتحليلها وتقييمها وتنفيذ القرار وما يتطلبه التنفيذ من جهود مشتركة.

**خامسا: عملية تتصف بالعمومية والشمولية:** فهي تتصف بالعمومية كون أن نوع القرارات و أسس وأساليب إتخاذها تكون عامة بالنسبة لجميع المنظمات الإدارية سواء كانت تجارية أو صناعية أو خدماتية وتتصف بالشمولية من حيث كون القدرة على إتخاذ القرار يجب أن تتوفر في جميع من يشغلون المناصب الإدارية على مختلف مستوياتها.

**سادسا: عملية ديناميكية مستمرة:** هي عملية حركية من حيث كونها تنتقل من مرحلة لأخرى وصولا إلى الهدف المنشود لحل المشكلة محل القرار التي تتسم بالتغيير المستمر من مرحلة

<sup>1</sup> - نواف كنعان ، إتخاذ القرارات الإدارية (بين النظرية والتطبيق)، الطبعة الثانية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص (87-90).

لأخرى حسب متغيرات وظروف معينة.

**سابعاً: عملية مقيدة تتسم بالبطء:** وهذا نابع من كون متخذ القرار يخضع لقيود متعددة أثناء قيامه باتخاذ القرار قد تكون قانونية أو نابعة من الضغوط التي يتعرض لها أو نابعة من المرؤوسين، كما أنها تستغرق وقتاً طويلاً لإتخاذ القرار بسبب تعقد المشكلة أو تردد متخذ القرار.

**ثامناً: عملية معقدة و صعبة:** لأنها تتضمن نشاطات متعددة تتطلبها مراحلها المتعددة كما تتطلب هذه النشاطات قدرات ومهارات لإنجازها.

### أهمية عملية إتخاذ القرار

لا يمكن أداء أي نشاط ما لم يتخذ بصدده قرار، فإتخاذ القرار هو أساس عمل المدير، و الذي يمكن من خلاله إنجاز كل أنشطة المنظمة و تحديد مستقبلها و من هنا تبرز أهمية عميلة إتخاذ القرار في النقاط التالية<sup>1</sup> :

**أولاً: إتخاذ القرارات عملية مستمرة:** يمارس الإنسان إتخاذ القرارات طوال حياته اليومية، فمنذ قيامه من نومه وهو يقرر دون توقف، و إذا كان هذا هو موقف الإنسان العادي فإن مجال العمل في المنظمات ما هو إلا مجموعة مستمرة و متنوعة من القرارات الإدارية في مختلف المجالات كالإنتاج و التسويق و التنظيم .... إلخ.

**ثانياً: إتخاذ القرارات أداة المدير في عمله:** فيمكن القول بأن إتخاذ القرارات هي أداة المدير في عمله الإداري اليومي حيث يقرر: ما يجب فعله؟ و من يقوم به؟ و متى يتم القيام به؟ و عليه كلما إرتفعت قدرات المدير في إتخاذ القرارات كلما إرتفع مستوى أدائه الإداري.

**ثالثاً: القرارات الإستراتيجية تحدد مستقبل المؤسسة:** مثل هذه القرارات يكون لها تأثير كبير في نجاح المنظمة أو فشلها، حيث تلعب القرارات الإستراتيجية دوراً هاماً في مصير المؤسسة وتحديد مكانتها أمام منافسيها.

**رابعاً: إتخاذ القرارات أساس لإدارة وظائف المؤسسة:** إن الدور الإداري في المنظمة يحتوي على مجموعة من القرارات الخاصة بإدارة الجوانب المختلفة لهذه الوظائف، فوظيفة التمويل تنطوي على مجموعة من القرارات الخاصة بتحديد حجم رأس المال و مصادر الحصول عليه من داخل المؤسسة أم من خارجها، و نفس المبدأ يطبق على باقي الوظائف الأخرى.

**خامساً: إتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية:** إن إتخاذ القرارات ليس جوهر وظيفة واحدة

<sup>1</sup> - أحمد ماهر، إتخاذ القرار بين العلم و الابتكار، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص (34-36). (بتصرف)

كوظيفة التخطيط ولكنه أساس و جوهر كل الوظائف الإدارية الأخرى من تنظيم و توجيه و رقابة، لأن كلا من هذه الوظائف تنطوي على مجموعة من القرارات الإدارية الحاسمة

### المطلب الثاني: ظروف ومراحل عملية إتخاذ القرار

تتم عملية إتخاذ القرار بكافة الجوانب العملية التي تقوم داخلها فهي تمس كافة المستويات وكافة الموظفين والعاملين بها و تؤثر و تتأثر بالظروف و المتغيرات الداخلية و الخارجية للمؤسسة و من خلال هذا المبحث سنحاول تبيان أهم الجوانب التي تمس عملية إتخاذ القرار، مراحل إتخاذ هذا القرار و أساليب إتخاذه كما يلي:

### الفرع الأول: ظروف عملية إتخاذ القرار

لتنتم عملية إتخاذ القرار لا بد أولاً من تبيان أهم العوامل التي تؤثر في هذه العملية بالإضافة لمراعاة جملة من الحالات التي قد تتخذ فيها القرارات مع إبراز أهم المشاكل التي تواجه متخذي القرار وفي هذا المطلب سنحاول تحديد ماسبق كما يلي:

### 1- حالات عملية إتخاذ القرار

يمكن تمييز الحالات الخاصة بالمشكلة التي نريد إتخاذ القرار بشأنها في ثلاث حالات وهي<sup>1</sup>:

#### أولاً: حالة التأكد التام:

في هذه الحالة يكون المدير على دراية تامة بطبيعة المشكلة المطروحة من حيث عدد البدائل المتوفرة والظروف المرتبطة بكل بديل وكذلك النتائج لكل بديل تكون معروفة مقدماً .

ثانياً: حالة عدم التأكد: وفي هذه الحالة لا تتوفر لمتخذ القرار كل المعلومات المطلوبة عن المشكلة محل القرار، فيتخذ المدير قرار غامضاً لحظياً ويستند في ذلك إلى بعض الأساليب الرياضية والإحصائية لتحديد نسبة الإحتمالات المتوقعة من نتائج القرارات، والوصول إلى أحد البدائل المتاحة.

ثالثاً: حالة المخاطرة: تتميز هذه المرحلة بتوفر معلومات جزئية بالنسبة لما يمكن أن يحدث للقرار المتخذ لكنها غير كافية، إلا أنها تسمح بمعرفة المستقبل على وجه الإحتمال .

في ظل هذه الظروف فإن متخذ القرار بإمكانه الإستعانة بمجموعة من الوسائل التي تساعده على إتخاذ القرار، وهي تتنوع و تختلف باختلاف الظروف.

<sup>1</sup> - سليمانسفيان ، مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية إتخاذ القرارات ورقابة، دار الشروق للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص (44-43).

## 2- العوامل المؤثرة في عملية إتخاذ القرار

إنطلاقاً من الأساس الذي يثبت بأن المؤسسة عبارة عن نظام مفتوح فإن أي مؤسسة إذا تتأثر قراراتها الإدارية بعوامل عديدة وقد يكون تأثيراً سلبياً عليها أو إيجابياً، وقد تجعلها تلقى الكثير من المعارضة سواء من المنفذين لتعارض القرارات مع مصالحهم أو من المتعاملين مع المؤسسة لعدم تحقيقها لغاياتهم ومصالحهم.

وقد تكون بعض العوامل حافزاً لإتخاذ قرارات صائبة وفي الوقت المناسب كإمتلاك المؤسسة لنظام معلومات جيد أو كفاءة متخذ القرار من حيث الخبرة والمؤهلات والقدرات العلمية، وتنقسم هذه العوامل إلى :

أولاً: العوامل الإنسانية: تتمثل هذه العوامل في<sup>1</sup>:

1- متخذ القرار: تعتبر الصفات الشخصية والمميزات النفسية والقدرات الفنية والمؤهلات التي يتميز بها متخذ القرار تتصل بشكل وثيق بالقدرات والإنتماءات التي يتميز بها متخذوا القرارات.

2- المؤثرات السلوكية في إتخاذ القرارات، بعضها يتعلق بتأثيره بمراحل معينة لهذه العملية والبعض الآخر يكون تأثيره على سيرورة العملية ككل وتتمثل بعض هذه العوامل في قيم وقناعات متخذ القرار واتجاهاته، شخصيته، الضغوط النفسية وغيرها.

3- تأثير المساعدين والمستشارين: تتأثر قرارات متخذ القرار بنوعية العلاقة بينه وبين مساعديه ومستشاريه الذين يستعين بخبراتهم وتخصصاتهم من جهة أخرى، فبحكم قربهم منه يمكن أن يؤثروا في توجيه قراراتهم كما أن أسلوب تفكيرهم بل وطريقة عرضهم للمواضيع وتحليلها تؤثر أيضاً على فعالية القرار .

ثانياً: العوامل التنظيمية: إضافة إلى العوامل الإنسانية توجد أيضاً بعض العوامل والجوانب التنظيمية التي تؤثر على عملية إتخاذ القرار وتتمثل في<sup>2</sup>:

1- الموقف الإداري الذي خلق المشكلة محل القرار: يعتمد على نوع القرار وأهميته وعلى مدى ملاءمته للظروف البيئية والخارجية خاصة، ويعد تعدد المستويات الإدارية في التنظيم من العوامل المؤثرة في عملية إتخاذ القرار .

<sup>1</sup> - حسين حريم، "السلوك التنظيمي"، دار زهران، عمان، 1997، ص 31.

<sup>2</sup> - نواف كنعان، مرجع سابق، ص 288-292.

2- الاتصالات الإدارية: سلامة القرارات ورشدها يعتمد بدرجة كبيرة على سلامة وفعالية الاتصالات التي يجريها متخذ القرار للحصول على المعلومات والبيانات المطلوبة .

3- التفويض واللامركزية: يساعد التفويض على تنمية قدرات المرؤوسين في مجال إتخاذ القرار وخاصة بالنسبة للمعايير في المستويات الإدارية الوسطى و الإشرافية، كما تتأثر عملية إتخاذ القرارات بدرجة اللامركزية الإدارية في المؤسسة.

**ثالثا: العوامل البيئية:** أهم العوامل البيئية التي تؤثر على القرارات الإدارية ما يلي<sup>1</sup>:

1. طبيعة النظام السياسي والاقتصادي في الدولة: فطبيعة النظام السياسي وفلسفته وتركيبته تؤثر بشكل مباشر على عملية إتخاذ القرارات، وذلك لأن هذه العملية تتأثر بمدى القيود التي يفرضها النظام على حرية القيادة المتخذة للقرار، كما أن النظام الاقتصادي للدولة يؤثر في فاعلية القرارات.

2. إنسجام القرار مع الصالح العام: وهنا لا بد على متخذ القرار أن يراعي مدى تحقيق القرار لأهداف المواطنين وليس لفئة محددة منهم، ومن هنا يجب على المدير أن يراعي عدالة وموضوعية القرار حتى يضمن إنسجامه مع الصالح العام.

3. التقاليد الإجتماعية والقيم الدينية: يبدو تأثير التقاليد الإجتماعية على القرارات التي يتخذها المسيرون واضحا وجليا من خلال سلوكهم واتجاهاتهم عند إتخاذ القرارات، أما القيم الدينية فتعتبر عاملا مؤثرا في الإدارة بشكل عام والقرارات الإدارية بشكل خاص، ويبدو تأثير هذا العامل في عملية إتخاذ القرارات واضحا في الأجهزة الإدارية في الدول الإسلامية.

4. النصوص التشريعية: يكون المدير مضطرا حتى يضمن فاعلية القرار أن يأخذ في إعتباره عوامل معينة من أهمها: الإلتزام بالقوانين، والميزانية، والإعتمادات المالية المخصصة له، وأثر القرار على الخطة المرسومة، وكذلك تتأثر عملية إتخاذ القرارات أيضا بالتغيرات السريعة والمفاجئة في النظم والقوانين واللوائح التي تعمل المؤسسة في إطارها والتي تصدرها الدولة.

5. التقدم التكنولوجي: لقد كان من أبرز أثار التطورات الفنية للثورة التكنولوجية الحديثة في مجال إتخاذ القرارات إختراع الحاسب الإلكتروني الذي لعب دورا هاما في تجميع البيانات

<sup>1</sup> - خليل محمد العزاوي، إدارة إتخاذ القرار الإداري، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة للنشر و التوزيع، عمان، 2006، ص 205-202.

وتخزينها وتحليلها وحفظها بشكل دقيق ومنظم، مما ساعد في التوصل إلى الحلول الملائمة للمشاكل الإدارية.

6. عوامل ضغوط المديرين: لقد أثبتت بعض الدراسات التطبيقية أن المديرين وخاصة في الدول النامية على إختلاف مستوياتهم يتعرضون لضغوط عديدة وأن هذه الضغوط أصبحت سمة العصر الذي نعيشه، ويمكن تقسيم هذه الضغوط التي يتعرض لها المديرون وتؤثر على قراراتهم إلى نوعين<sup>1</sup>:

الضغوط الداخلية: تتمثل في ضغوط الرؤساء خاصة وهناك أسباب تدعو المدير لأن يتخذ القرار للإلتزام بسلطة رئيسية عند إتخاذه القرار .

الضغوط الخارجية: فتمثل في الضغوط الاقتصادية في حالات التضخم والإنكماش و سعر الفائدة ولاننسى ضغوط المدير في علاقاته الشخصية وفي خضوعه لرقابة الأجهزة المركزية<sup>2</sup>.

رابعاً: العوامل الثقافية: إذ لم يأخذ مفهوم ثقافة المنظمة بمعناه الحقيقي إلا أنه في بداية الثمانينيات وخاصة إستعماله في مجال إدارة الأعمال، إن هذا المفهوم معقد ولا يوجد تعريف محدد متفق عليه وتعتبر العلاقة بين المنظمة وإتخاذ القرار مسألة جوهرية، كما تعتبر ثقافة المجتمع من الأمور الهامة التي تتصل بعملية إتخاذ القرار، فالمنظمة لا تقوم من فراغ و إنما تباشر نشاطها من المجتمع وإلى المجتمع، ومن ثم فلا بد من مراعاة الأطر الإجتماعية والثقافية عند إتخاذ القرار، وقد يقصد بالعوامل الثقافية المتعلقة باللغة، الدين، الحضارة ومستويات المعيشة في البلد الذي تنتمي له المؤسسة.

#### - مشاكل ومعوقات عملية إتخاذ القرار

يواجه متخذ القرار مشاكل ومعوقات في عملية إتخاذ القرار ونستطيع أن نقسم هذه المشاكل إلى ثلاث أنواع، وسنقوم بتقديمها على التوالي كما يلي:

أولاً: المشاكل والمعوقات الإدارية: تتمثل في<sup>3</sup> :

1- المركزية الشديدة وعدم التفويض مما يصعب من تطبيق القرار ومدى قبوله عند العمال؛

<sup>1</sup> - نواف كنعان، مرجع سابق، ص 205.

<sup>2</sup> - عبد العزيز صالح بن حبتور، مبادئ الإدارة العامة، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 168.

<sup>3</sup> - على حسين علي، نظرية القرارات الإدارية، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص 25

2- الوضع التنظيمي للأجهزة الإدارية مثل تعدد مستويات التنظيم، تشتت أقسام التنظيم الواحد، التكرار والإزدواجية في إختصاصات، وجود تنظيمات غير رسمية داخل الأجهزة الإدارية ؛

3- البيروقراطية وتباين وتعقد الإجراءات؛

4- عدم وفرة المعلومات اللازمة لإتخاذ القرار؛

5- التخطيط الغير سليم.

ثانيا: المشاكل والمعوقات البيئية: تتمثل في <sup>1</sup> :

1- عدم إستقرار الأنظمة السياسية؛

2- الموروثات الإجتماعية وما يرتبط من عادات وتقاليده؛

3- غموض وجمود الأنظمة واللوائح؛

4- عدم الإستفادة من التقدم العلمي والتكنولوجي في مجال الإدارة .

ثالثا: المشاكل والمعوقات النابعة من وضع القيادات الإدارية: تتمثل في :

1- عدم توفر الإطارات القيادية ذات الكفاءة؛

2- عدم سلامة طرق وأساليب إختيار القيادات الإدارية؛

3- فرق القيادات من المسؤولية إتخاذ القرار كل المشاكل الطارئة؛

4- عدم إحساس القيادات بالأمان والاطمئنان الوظيفي والنفسي عند إتخاذها.

المطلب الثاني: مراحل عملية إتخاذ القرار

ترتكز عملية إتخاذ القرار على ثلاث أطوار تهدف إلى الإجابة على الأسئلة التالية:

- ماهو المشكل؟

- ماهي البدائل؟

- ماهو احسن بديل؟

للإجابة على هذه الأسئلة اختلف كتاب الإدارة في تحديد خطوات أو مراحل عملية إتخاذ القرار، و قد حدد هيربرت سيمون H - Semon مراحل إتخاذ القرارات في " التحري و التصميم و الإختيار"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - نصر منصور كاسر، الأساليب الكمية في إتخاذ القرارات الإدارية، دار الحامد للنشر و التوزيع، الأردن، 2006، ص 38.

<sup>2</sup> - مجيد الشرع، سليمان سفيان، المحاسبة الإدارية - إتخاذ القرارات و الرقابة، دار الشروق، عمان، 2002، ص 41.

الفرع الثاني: مراحل عملية اتخاذ القرار

1-المرحلة الأولى

في هذه المرحلة يتم التعرف على المشكلة مع البدء بالبحث عن الحل (البدائل) ولهذا يعبر عنها بنشاط الذكاء فمتخذ القرار يعتمد على ذكائه هو و مساعديه لإتمام هذه المرحلة كما يلي:

أولاً : التعرف على المشكلة:

الخطوة الأولى في عملية إتخاذ القرارات تتمثل في إدراك أو تحسس الإدارة بوجود مشكلة ما، و المشكلة هي: إنحراف أو عدم توازن بين ما هو كائن و بين ما يجب أن يكون، أي أنها عبارة عن الخلل الذي يتواجد نتيجة إختلاف الحالة القائمة عن الحالة المرغوب في وجودها و لقد أوضح ألبيرت أينشتاين Albert Einstein أن تحديد المشكلة يكون في الغالب أهم من حلها و لكن للأسف الشديد فإن كثيرا من الباحثين بدلا من التركيز على وضع السؤال الصحيح يركزون على محاولة إيجاد الإجابة الصحيحة<sup>1</sup>.

وجدير بالذكر أن المشكلة قد تكون سلبية أو إيجابية من حيث طبيعتها، ومن أمثلة النوع الأول إرتفاع ملحوظ في معدل دوران العمل، إنخفاض ملموس في معدلات الربح، ومن أمثلة المشكلة الإيجابية وجود فائض مالي يتطلب البحث عن إستخدامات إستثمارية له<sup>2</sup>.

في هذه الخطوة لا بد من تحديد و تعريف المشكلة و القضية بدقة مع تحديد الأهداف المراد الوصول إليها سواء كان ذو بعد واحد مثل تعظيم الربح أو ذو بعدين مثل :

- زيادة المبيعات و تحقيق أقصى ربح ويمكن تقسيم المشاكل إلى<sup>3</sup>:
- المشاكل ذات الحل الوحيد بحيث يراعي الكثيرون أنها ليست مشكلة أصلا؟
- المشاكل ذات الحلول غير المتوقعة؛
- مشاكل لا يمكن إثبات صحة حلها إلا بعد التنفيذ؛
- مشاكل معالجتها غير واضحة تتطلب حلول إبداعية.

ثانيا: خطوة البحث عن البديل:

يقصد بالبديل هي: تلك التصرفات أو الحلول التي تساعد على التقليل من الفرق بين ما يحدث

<sup>1</sup> - Michel Darbelet. Op cit. P11

<sup>2</sup> - علي شريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 217.

<sup>3</sup> - زكي محمود هاشم، أساسيات الإدارة، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 2001، ص 212.

فعلا و ما يجب أن يكون، وفي هذه المرحلة يتم تحديد كلا من البدائل النمطية الواضحة جنبا إلى جنب مع البدائل المبتكرة أو الغير عادية، والحلول النمطية هي التي تتبادر إلى الذهن بسرعة و بأقل مجهود، أما الحلول المبتكرة هي الحلول الغير معروفة و تأتي من الأفكار البارة على أن يكون كلاهما بدائل منطقية وعملية، ولصعوبة إيجاد هذه الحلول تم اللجوء إلى الأساليب الحديثة التي تساعد على خلق أكبر عدد من البدائل والفرص المتاحة أمام متخذ القرار والتي أثبتت التطبيقات العملية نجاحها، ومنها<sup>1</sup>:

• أسلوب الفريق المتنوع الخلفية: يقوم هذا الأسلوب على تشكيل فريق عمل من أفراد ذوي خلفيات متنوعة لعرض مشكلة القرار عليهم، مما ينتج عنه توفير عدد من البدائل التي لم يكن للمسير الوصول إليها بطريقة أخرى<sup>2</sup>.

ومن الطبيعي أن تتناسب الفترة الزمنية اللازمة لتحديد واستعراض البدائل مع أهمية القرار فإذا كان القرار في غاية الأهمية فقد يستغرق عدة سنوات.

## 2-المرحلة الثانية

يتم في هذه المرحلة القيام بخطوتين مهمتين من خلال تقييم البدائل التي تم تحديدها كخطوة أولى و من ثم إختيار أفضل بديل من بينها وفق التالي<sup>3</sup> :

أولاً: خطوة تقييم البدائل: بعد حصر البدائل يجب على متخذ القرار إجراء تقييم شامل للحلول البديلة، ذلك أن المشكلة تتطلب منه إتخاذ القرار الأفضل لحلها، فكل حل من الحلول البديلة مزايا و عيوب، إذ لا تتساوى جميعا في قدرتها على تحقيق الهدف، ويتطلب التقييم بيان المعايير المعتمدة لكل بديل من البدائل المتاحة.

من بين أهم معايير تقييم هذه البدائل نجد<sup>4</sup>:

- إمكانية تنفيذ البدائل ومدى توافر الموارد المادية البشرية والطبيعية اللازمة لها؛
- تكاليف تنفيذ البدائل والتي يمكن تقديرها من خلال الموازنة بين المكاسب المتوقعة والخسائر المترتبة ؛

<sup>1</sup> - خليل محمد حسن الشماع ، مبادئ الإدارة، الطبعة الثانية، دار الميسرة، عمان، الأردن، 2001، ص 129.

<sup>2</sup> - نواف كنعان، مرجع سابق ، ص 144.

<sup>3</sup> - احمد محمد المصري، الإدارة الحديثة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 328.

<sup>4</sup> - نواف كنعان ، مرجع سابق ، ص 150 .

- آثار تنفيذ البديل على الأقسام والإدارات والوظائف والأداء؛
- الآثار الإنسانية والاجتماعية للبديل وإنعكاساته على الأفراد والجماعات ؛
- مناسبة الوقت والظروف للأخذ بالبديل؛
- مدى إستجابة المرؤوسين وتقبلهم للبديل؛
- الزمن الذي يستغرقه تنفيذ البديل.

#### ثانيا: خطوة إختيار أفضل بديل<sup>1</sup>:

تهدف عملية الإختيار إلى تحديد البديل الذي يؤدي تطبيقه إلى تحقيق الهدف من القرار، أو حل للمشكلة التي سبق تحديدها، بناء على ذلك فإن القرار لا يعد غاية في حد ذاته بل يمثل وسيلة للوصول إلى غاية معينة أو حل المشكلة، و يلاحظ أنه نادرا ما يواجه متخذ القرار بموقف لا يتوافر فيه سوى بديل واحد يؤدي إلى حل المشكلة دون أن تكون له آثار على أهداف أخرى للمؤسسة .

تعتبر هذه الخطوة من الخطوات الحساسة في عملية إتخاذ القرار حيث فيها يتم إختيار بديل من بين البدائل المقبولة و هناك ثلاث معايير للإختيار هي:

1-المخاطر: يتم التقييم على أساس هذا المعيار بالموازنة بين المخاطر و المكاسب المتوقعة لكل بديل.

2- الإقتصاد في الجهد: يتم من خلال هذا المعيار إختيار البديل الذي يحقق أكبر النتائج بأقل تكاليف ممكنة.

3- التوقيت : عندما يتطلب إتخاذ القرار السرعة ليكون فعالا، لا بد من الإقتصاد في الوقت، أما إذا كانت القرارات تتطلب الدقة و بذل الجهد فإن عامل التوقيت يصبح ثانويا عند إختيار البديل الأفضل.

#### 3- المرحلة الثالثة

فور إختيار أفضل بديل من البدائل المقترحة تبدأ خطوة تنفيذ القرار وفق خطة معينة تكون محددة مسبقا قبل البدء و بعدها يتم مراقبة هذه الخطة لمعرفة نتائجها و مدى فاعليتها وفق ما يلي:

<sup>1</sup> - محمد فريد الصحن و آخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 229.

أولاً: خطوة تنفيذ القرار:

بعد أن تقرر الإدارة أي البدائل أفضل و إتخاذ القرار المناسب بذلك يجب إصدار الأوامر بالتنفيذ ومتابعة تطبيقه مع إجراء التغييرات الضرورية الممكنة التي يتطلبها التنفيذ الفعلي، وتصبح عملية التنفيذ أكثر سهولة يجب صياغة مجموعة من الخطط لتنفيذ القرار .

حيث يتضمن<sup>1</sup>:

- 1- وضع الأهداف الخاصة بتنفيذ القرار: الأهداف هي عبارة عن النتائج المطلوب تحقيقها؛
- 2- وضع جداول تنفيذية للقرار: وتعتبر هذه الجداول عن خطوات التنفيذ وأبعادها الخاصة؛
- 3- وضع خرائط زمنية للتنفيذ: كثير من الجداول الزمنية توضع في شكل خرائط زمنية لتنفيذ القرار؛

4- وضع ميزانيات للتنفيذ: يتم ترجمة خطة تنفيذ القرار إلى ميزانية تفصيلية<sup>2</sup>.

هناك من يعتقد أن عملية إتخاذ القرار تنتهي بإختيار البديل الأمثل، لكن الواقع أن العملية لا تنتهي إلا بتحويل القرار إلى عمل فعال، و متى تحقق تطبيق هذا القرار في الواقع يكون قد حقق فعاليته.

ثانياً: خطوة مراقبة التنفيذ:

تتضمن هذه المرحلة مقارنة النتائج المعيارية أو المحددة مسبقاً كأهداف مع النتائج التي تم التوصل إليها، وذلك للتحقق فيما إذا كان القرار المتخذ هو العلاج الشافي للمشكلة محل الإهتمام، وتظهر خلال هذه المرحلة أهمية وظيفة المراقبة، حيث تقرر السلطة المعنية نجاح القرار أو إعادة النظر فيه، إما بالتعديل أو بصنع قرار جديد و ذلك حسب الفجوة بين المخطط و المتوصل إليه، و لضمان فعالية القرار تعمل الجهات القائمة على إتخاذ القرار على تكيف النتائج المتوقعة لهذا القرار مع الظروف المحيطة، و ذلك بتذليل كل العقبات التي تعترضه بعد الكشف عنها<sup>3</sup>.

أما عن الوسائل التي يمكن لمتخذ القرار الإستعانة بها في عملية المتابعة والتقييم، ما يسمى بالتغذية العكسية أو إسترجاع المعلومات والذي يسمح ببلوغ القرار إلى أدنى المستويات الإدارية في التنظيم ثم الصعود بالمعلومات مرة أخرى لمركز إتخاذ القرار ومنها التأكد من سلامة

<sup>1</sup> - علي الشرقاوي، مرجع سابق، ص 141

<sup>2</sup> - أحمد ماهر، مرجع سابق، ص 454

<sup>3</sup> - توفيق جميل أحمد، إدارة الأعمال - مدخل وظيفي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 266.

خطوات القرار و معرفة الإنحرافات في وقتها<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: أسس وأساليب إتخاذ القرار

في مرحلة تنفيذ القرار المتخذ يجب أن ينتهج أسلوب معين من أجل الوصول للهدف المرجو من القرار المراد تنفيذه، و نظرا للتغيرات التي مست عملية إتخاذ القرار على مر الزمن فقد تعددت الأساليب المتبعة في التنفيذ ومن خلال الطرح التالي سنبين أهم الأساليب المتبعة في إتخاذ القرار كما يلي<sup>2</sup>:

#### الفرع الأول: الأساليب التقليدية في إتخاذ القرار

هي الأساليب التي تعود جذورها إلى الإدارات القديمة التي كانت تستخدم أسلوب التجربة والخطأ في حل مشاكلها معتمدة إعتقادا كليا على الخبرة السابقة والتقدير الشخصي للإداريين ومن أهم هذه الأساليب نذكر:

#### أولا: أسلوب الخبرة:

يستخدم المدير خبرته الناتجة من تعامله مع المشكلات السابقة ليطبقها على المشكلات الآنية المشابهة للمشكلات السابقة، و أن الحلول التي إتبعتمس يمكن أن تتبع اليوم أيضا، تتواجد عيوب كثيرة في هذا الأسلوب لعدم تطابق المشاكل القديمة مع المشاكل الحديثة، و يتطلب التحليل وجمع المعلومات من مصادرها الأولية بغرض حل المشكلة القائمة فعلا أفضل بكثير من الإعتقاد على السياقات القديمة<sup>3</sup>.

#### ثانيا: أسلوب التجربة:

يواجه المديرون مشكلة معينة، فيضعون لها حلا أو مجموعة حلول بعد إخضاعها لتجارب وإختبارات ثم تقييمها و بيان إمكانية إستخدامها من عدمه لحل المشكلة، تبرز من أسلوب التجربة الكثير من العيوب تشمل استهلاك الموارد وفقدان الوقت و بعثرة جهود صانعي و متخذي القرار لكونها لا تأتي بحل جذري للمشكلة وربما تزيد من تعقيدها و عدم حلها، ولكنها تعطي للشخص القائم بها التعلم من أخطائه لتصحيح قراراته المستقبلية.

<sup>1</sup> - محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة - النظريات و العمليات و الوظائف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص 315.

<sup>2</sup> - منى عطية حزام خليل، إدارة إتخاذ القرار في عصر المعلوماتية، دار أبو الغير، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 113

<sup>3</sup> - السعيد مبروك إبراهيم، المعلومات ودورها في دعم و إتخاذ القرار الاستراتيجي، المجموعة العربية للتدريب و النشر، القاهرة، مصر، 2012، ص 234.

### ثالثا أسلوب المشاهدة :

تعد المشاهدة من الأساليب التي يستخدمها المديرون لاتخاذ القرارات بصدد حل مشاكلهم والتي يحصلون عليها من خلال زملائهم الآخرين أو منظمات أخرى ، تحمل المشاهدة نفس عيوب أسلوب التجربة ، وهذا الأسلوب قد يبقّي المدير رجلا تقليديا ليس لديه رغبة في تحمل المخاطر و التطور مع الأساليب الجديدة ، فان التقييد بأسلوب المشاهدة سوف لن ينتج قرارا متكاملًا ، ولن يفي بالغرض المطلوب مع تعقيدات البيئة التي يتفاعل معها القرار .

### رابعا أسلوب الحدس :

يختلف حدس الانسان عن باقي غرائزه الأساسية ، والتي تمثل طبيعة معقدة ، ونرشد الغرائز الانسانية كل شخص لتفسير الامور بسرعة والتصرف وفق متطلبات الموقف ، وتعطي امكانية للعناصر القيادية أن تصنع قراراتها و معالجة مشاكلها وفق هذا الأسلوب .

### الفرع الثاني: الأساليب الفكرية في إتخاذ القرار

هي الأساليب التي تعتمد على مدى فطنة و ذكاء متخذ القرار و تساهم في عملية إتخاذ القرار بناءا على مجهودات فكرية و منطقية أساسها توضيح المشكلة و إقتراح الحلول المناسبة لها و من أهمها:

#### أولاً: أسلوب نقطة البداية:

تعتبر نقطة البداية في أي مشكلة جزء من المشكلة أو الموقف محل البحث وبعدها الجزء الذي يكون حاضرا أو واضحا لمن يقوم بحل المشكلة، و يمكن أن تكون نقاط البداية في حل أي مشكلة كالتالي<sup>1</sup> :

البدء من أول المشكلة ؛

البدء من نهاية المشكلة؟

البدء من نقطة ما تقع بين أول المشكلة و نهايتها؛

البدء من الجانب الأكثر وضوحا في المشكلة.

يتم التعامل مع المشكلات عادة من المشكلة ذاتها أي أن التفكير ينصب على زاوية معينة من زوايا المشكلة أو جوانبها، و يمثل الجانب الأكثر وضوحا لدى القائم بحل المشكلة.

<sup>1</sup> - الطيب الوافي، دور و أهمية نظام المعلومات في إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مجمع اسمنت الشرق

الجزائري)، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011-2012، ص 114

ثانياً: أسلوب الفروض المناظرة: الفرض هو شرح أو تفسير محتمل لمجموعة من البيانات، و أسلوب الفرض المناظر يقوم على أساس أن القائم على حل المشكلة يفترض تفسيراً بديلاً لنفس البيانات الموجودة لديه حول المشكلة.

فإذا افترضنا أن المشكلة (س) تعود إلى السبب (Y) و أن (أ) يحدث عندما يوجد (ب)، فهنا يمكن أن نفترض أن هناك أسباب أخرى مناظرة للسبب (Y) لكي تحدث المشكلة (س) و هكذا، و يلاحظ أن البيانات لا تفسر نفسها بنفسها و إنما تحتاج إلى قدرة متخذ القرار على التفسير و الاستنباط.

تعود فائدة هذه الطريقة في التفكير إلى أنه من الخطأ بما كان أن يحصر محلل المشكلة تفكيره في سبب وحيد لأن هذا من شأنه أن يؤدي إلى إهمال بعض الإستنتاجات المهمة من المعلومات المتاحة كما أنه قد يؤثر بشكل سلبي على متخذ القرار فيصبح أسير الحل الوحيد.

ثالثاً: أسلوب تمثيل الأدوار: يقوم أسلوب تمثيل الأدوار في حل المشكلات على أساس استخدام العقل لتخيل واقع مختلف عن واقع المشكلة حتى يمكن تغيير الموقف الحالي (المشكلة) إلى الواقع المرغوب (الحل)، يتم تمثيل الأدوار من خلال عدة أساليب نوردتها فيما يلي:

الممارسة الذهنية: إن تخيل المشكلة و حلها من شأنه أن يساعد متخذ القرار في الوصول إلى حل أفضل لها.

لعب أو ممارسة دور شخص آخر: تعني أن يفترض القائم بحل المشكلة أنه المدير المعني بالمشكلة و أن يندمج في المشكلة و في حلها.

التحول الذهني: في هذا النوع من تمثيل الأدوار يتخيل القائم بحل المشكلة انه هو المشكلة ذاتها حتى يكون قادراً على تحديد المشكلة و حلها.

رابعاً: أسلوب النماذج: تستخدم النماذج في حل المشكلات على أساس أن النموذج هو وسيلة لوصف وعرض المشكلة بشكل يساعد على فهمها و حلها، يحقق أسلوب النماذج في حل المشكلات جملة من الأهداف يمكن تحديدها فيما يلي<sup>1</sup>:

- يوضح أفكار أو أبعاد المشكلة؛
- يوضح العلاقات بين الأفكار أو الجوانب المختلفة للمشكلة؛
- يبسط المشاكل المعقدة لكي يسهل فهمها و دراستها.

<sup>1</sup> - الطيب الوافي، المرجع السابق، ص115.

### الفرع الثالث: الأساليب الكمية في إتخاذ القرار

ظهرت الحاجة لإستخدام الأساليب الكمية في الإدارة نتيجة لضخامة المؤسسات الحديثة، حيث أصبحت المشاكل الإدارية فيها على درجة عالية من التعقيد وأصبحت الأساليب التقليدية غير فعالة، كما أن نتائج القرارات إن لم تكن محسوبة ومقدرة تقديراً صحيحاً قد تترتب عليها خسائر لا يمكن تعويضها، فالقياس يتطلب ضرورة التعبير الكمي عن العناصر والآليات والعلاقات الداخلة في الأداء طبقاً لمبدأ " مالا يمكن قياسه لا يمكن إدارته والسيطرة عليه"<sup>1</sup>، و من أهم الأساليب الكمية المعمول بها نذكر :

أولاً: الأساليب الرياضية: هي الأساليب التي تعتمد على مختلف الصيغ الرياضية في حلها بمختلف أنواعها من منطلق بناء فرضية إيجاد مجاهيل القيم (الحل) بدلالة المعاليم منها (المشكلة)، هذه الأساليب تنقسم إلى :

1- الرياضيات البحتة: ويقصد بها إستخدام الطرق الرياضية المتعارف عليها في معالجة متغيرات الدراسة بصفاتها العادية و العلمية، مثل اللوغاريتم، الإحتمالات، المصفوفات و غيرها من الطرق .

2- الرياضيات التطبيقية: هي الرياضيات التي تستخدم في الجانب المالي بصفة خاصة مثل الرياضيات المالية، والرياضيات الخاصة بالتحليل المالي و المحاسبي.

ثانياً: الأساليب الإحصائية: يتم اللجوء إلى الأسلوب الإحصائي من منطلق إستخدام الأساليب الكمية في إتخاذ القرارات كونها تهدف إلى تسليط الضوء على أهم الجوانب التي تحتاج إلى فحص جيد من خلال دراسة البيانات وفحصها بطريقة منطقية و تحديد طبيعتها و أهم خصائصها قبل إختيار الأسلوب الإحصائي المراد تطبيقه لمعالجة المشكلة محل إتخاذ القرار بصددتها، إذ أن لكل أسلوب إحصائي متطلبات خاصة به، ومن أبرز الأساليب الإحصائية المعمول بها نجد:

1- الإحصاء الوصفي: عن طريق جمع مفردات الدراسة الإحصائية و تنظيمها وتلخيصها و من ثم عرضها بطريقة واضحة مثل جداول أو أشكال بيانية .

2- الإحصاء الإستدلالي: الهدف من الإحصاء الإستدلالي إستنتاج خصائص المجتمع من خصائص عينة سحبت منه، و الذي يتضمن عدة مقاييس منها مقاييس النزعة المركزية، و مقاييس التشتت وغيرها.

<sup>1</sup> - على السلمي، إدارة التميز - نماذج و تقنيات الإدارة في عصر المعرفة، دار غريب، القاهرة، مصر، 2002، ص 24.

3- نماذج التوقع و الأرقام القياسية.

**ثالثاً: أساليب بحوث العمليات:** تعتبر بحوث العمليات من العلوم الحديثة التي حققت نجاحاً واسعاً في مختلف مجالات الحياة، و يتم من خلال بحوث العمليات تطبيق الوسائل والطرق والفنون العلمية لحل المشاكل التي تواجه متخذي القرار بشكل يضمن تحقيق أفضل النتائج والأهداف المطلوبة، من أهم أساليبها نجد<sup>1</sup>:

1- أسلوب البرمجة الخطية: تعرف البرمجة الخطية بأنها أسلوب رياضي يهدف إلى تقدير الوضع الأمثل لإستخدامات الموارد المحددة في المؤسسة، وعلى الرغم من الإنتشار الواسع للإعتماد على البرمجة الخطية في حل المشاكل، إلا أن هناك مجالات يصعب فيها إستخدام هذا الأسلوب لأن العلاقة بين المتغيرات يصعب وضعها على شكل نسب.

2- أسلوب نظرية المباريات (الألعاب): تقوم هذه النظرية على مجموعة من الإفتراضات، هي أن الهدف الإنساني يكمن في تحقيق أقصى عائد أو أدنى خسارة، وأن الإنسان بطبعه يتصرف من واقع المنطق والمعقولية، وأن الطرف المنافس له ينتهج نفس هذه القواعد ويتصرف بنفس هذا المنطق، وتحت هذه الظروف فإن نظرية المباريات تهيئ لمستخدميها الحل الأمثل في ظل ظروف معينة ومن خلال تطوير إستراتيجية تحقق لهم أقصى عائد وأقل خسارة ممكنة<sup>2</sup>.

3- أسلوب شجرة القرارات: يقصد به أن يكون أمام متخذ القرار ثلاث متغيرات عند بحثه عن البديل المناسب لقراره، و هي البدائل المطروحة لحل المشكلة موضوع القرار، والإحتمالات التي تمثل النجاح و الفشل المتوقع للبديل، و القيم التي تمثل إجمالي الفوائد المتوقعة في حالة إختيار هذا البديل. بالإضافة إلى الأساليب السابقة المدرجة ضمن بحوث العمليات نجد:

- أسلوب شبكة الأعمال: لتخطيط ومراقبة تنفيذ المشاريع لتقليل التكاليف والزمن المطلوب للإنجاز .

- تحليل نماذج الصفوف (خطوط الانتظار): لمعالجة مشاكل الانتظار التي ترافق بعض

<sup>1</sup> - جمال الدين لعويسات، الإدارة و عملية إتخاذ القرار، دار هومة للصناعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2003، ص.85

<sup>2</sup> - حمدي ابو النور السيد عويس، نظم المعلومات و دورها في صنع القرار الإداري، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2011، ص 130.

الأعمال.

- البرمجة الديناميكية: البدء بحل المشكلة من نهايتها والإتجاه نحو بدايتها أي حل كل مشكلة فرعية.

- أسلوب برمجة الأهداف: يكون بإدخال أكثر من هدف في الإعتبار عند وضع نموذج البرمجة.

- أسلوب التماثل: الذي يستخدم لإيجاد حل للمشاكل التي يصعب وضعها في قالب رياضي سهل الحل وذلك لسبب تعدد وكثرة المتغيرات والقيود فيها، أي محاولة إيجاد صورة طبق الأصل لنظام موضع الدراسة أي توقع الطريقة التي يعمل بها النظام.

**أسس عملية إتخاذ القرار :**

تتلخص أسس إتخاذ القرار حسب نظرية سايمون في التنظيم وإتخاذ القرار في :

- إن وراء السلوك والتصرفات الإدارية عملية إختيار وتحديد لما يجب عمله ، وهذا الإختيار أوالتحديد يسبق الفعل ، لذلك لابد من دراسة عملية الإختيار وإتخاذ القرارات في الدرجة الأولى.

- إن عملية إعداد وإتخاذ القرارات لاتنتهي عند تحديد الهدف العام للجهاز أو عند وضع السياسات العامة بل أنها تشمل التنظيم الإداري جميعه بمعنى أنه يجب أن تشمل الإدارة العامة على الأسس والمبادئ التنظيمية التي تضمن التوصل إلى قرارات صحيحة تماما .

- إن طبيعة التنظيم الهرمي تتطلب أن ينقسم أفراد المنظمة إلى فئتين : المنفذين وهم الذين ينفذون الأداء الفعلي وينفذون القرارات ، والفئة الثانية هم متخذو القرارات وهم في المستويات العليا من الإدارة .

- أن عملية إتخاذ القرار هي دائما عملية بحث عن حل وسط ، بمعنى أنه لا يوجد بديل قادر على تحقيق الهدف تحقيقا تاما ، والبديل الذي يتم إختياره يكون أفضل البدائل في حدود الظروف المحيطة<sup>1</sup> .

- تنظر الإدارة بالاهداف على أن عملية إتخاذ القرار هي عملية مشاركة بين الأفراد العاملين والإدارة العليا .

.ان عملية إتخاذ القرار في دورة مستمرة مع إستمرار العمليات الإدارية نفسها : تخطيط ،تنظيم ،

<sup>1</sup> - أونيس عبد المجيد أونيس ، المرجع السابق ، ص 244-246

توجيه ، رقابة<sup>1</sup> .

- إتخاذ القرار أفضل من عدم إتخاذه وإن كان في القرار خطأ ، لأن عدم إتخاذ القرار يصيب الإنسان بالعجز والشلل في مواجهة الأحداث وحل المشكلات .
- إتخاذ القرار لا يكتسب بالتعليم فقط وإنما أكثر بالممارسة والتجربة .
- ليس إتخاذ القرار مبنيًا على العلم الشرعي فحسب بل في كثير من الأحوال يبنى على معارف الحياة العامة وعلى طبيعة الظروف ومعرفة الأحوال وحاجات الناس ومصالحهم .
- إتخاذ القرار يحتاج إلى عقلية متفتحة ومرنة بعيدا عن الجمود وأحادية الرأي .
- ليس إتخاذ القرار هو نهاية المطاف بل في حقيقة الأمر هو بدايته لأن بعد إتخاذ القرار يحتاج إلى التنفيذ والتنفيذ يحتاج إلى المتابعة والتقويم<sup>2</sup> .

<sup>1</sup> - نعيم إبراهيم الظاهر ، المرجع السابق ، 175

<sup>2</sup> - أحمد الخطيب وعادل سالم معاينة ، المرجع السابق ، ص 256

المبحث الثاني: دور أنظمة التكاليف الحديثة في عملية اتخاذ القرار

• المطلب الأول: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في عملية اتخاذ القرار

تشير الأدبيات المحاسبية التي تناولت موضوع تطبيق ال(ABC)، إلى أنه قد حظي بقدر كبير من الاهتمام ليس لأنه يوفر أساسا لاحتساب تكلفة المنتج بصورة أكثر عدالة فقط وإنما يوفر أيضا الآلية لإدارة التكاليف، إذ يساعد على تحديد موجبات التكاليف التي كانت سابقا غير معروفة مما تجعل مديري الإنتاج يتعلمون كيفية إدارة موجبات التكاليف هذه.

حيث لاحظ أن الشركة قد حققت ثلاث منافع عند تحولها إلى تطبيق نظام ال(ABC) وهي: فهم أفضل لماهية الأعمال التي يؤديها العاملون في الشركة.

فهم أفضل للتكاليف الحقيقية Real cost.

فهم أفضل للفرص المتاحة لتخفيض التكاليف.

كما أن تبني ال(ABC) يسهل من تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط

والخطوات الأربع الرئيسية للموازنة على أساس النشاط هي:

1. تحديد التكاليف المخططة لأداء وحدة النشاط في مجال كل نشاط.

2. تحديد الطلب لكل نشاط على أساس ما تم تخطيطه و الوارد في الموازنة.

3. احتساب التكاليف لأداء كل نشاط

4. توضيح تكاليف الموازنة لأداء الأنشطة المختلفة (عوضا عن موازنة تكاليف الوظائف..)

وقد بين Sephton و Ward<sup>1</sup> (1990P. 38) أن ال(ABC) هي ليست أساسا لاحتساب تكلفة المنتج فقط، بل أنها عملية إدارة التكلفة المتواصلة والرقابة على التكاليف وتشخيص فرص الاستثمار، كما أن تطبيق ال(ABC) يوفر للمحاسب الإداري فرصة حقيقية لتحسين إسهاماته في خدمة الإدارة. وفيما يتعلق بفوائد تطبيق ال(ABC) فقد رتب المديرون في مسح أجري المنشآت في المملكة المتحدة فوائد التطبيق بالآتي<sup>2</sup>:

- إمكانية وضع موازنات أكثر واقعية.

<sup>1</sup> - Drury conlin, « Activity based costing », management accounting, 1989, P . 285

<sup>2</sup>- Pierre Longuin et Henri Denet , construire votre qualité , AFNOR , Paris , 2004 , p190

- ✓ تحديد أفضل الموارد المطلوبة.
- ✓ ربط التكاليف بالمخرجات.
- ✓ ربط التكاليف بالموظفين المسؤولين بصورة واضحة.
- ✓ تشخيص التراخي Slack في الموازنة.

كما بين Deakin و Maher أن المنشآت بإمكانها بعد وضع التقديرات لتكاليف كل نشاط من تتبع ورقابة التكاليف الفعلية التي تتحقق خلال المدة، كما أن على أساس هذه التقديرات للتكاليف الصناعية غير المباشرة وحجم موجبات تكاليف الأنشطة يتم احتساب معدلات التحميل التقديرية لأغراض تحديد تكلفة المنتج خلال السنة.

وعادة ما يتم وضع تقديرات لهذه التكاليف على أساس شخصي أو بتحليل التكاليف التاريخية Analysis of Historical Cost التي يتم فيها تقدير تكاليف المستقبل بناء على علاقات التكلفة في المدة السابقة. والطرق التي تعتمد تحليل البيانات التاريخية في تقدير التكاليف غير المباشرة و الشائعة الاستخدام وهي طريقة تحليل الحسابات Analysis Account، خرائط الانتشار Scattergraphs، أعلى وأدنى مستوى للنشاط High Low Method، وطريقة تحليل الانحدار RegressinAnalysis<sup>1</sup>.

#### أثر تطبيق ال(ABC) على بيانات التكاليف في مجال اتخاذ القرارات:

أكد الباحثان Cooper و Kaplan على أن ال(ABC) يعد أسلوباً أفضل في تخصيص التكاليف غير المباشرة و احتساب تكلفة المنتج بصورة أكثر دقة ويوفر معلومات نافعة لاتخاذ القرارات خاصة وأن هناك إثباتات تدل على أن التكاليف الإجمالية التقليدية للمنتج قد تم استخدامها من قبل جميع المنشآت كأساس لاتخاذ القرار. وقد استعان الباحثان Cooper و P Kaplan (268: 1991) بمثال لتوضيح التشويه في تكاليف الإنتاج الذي يظهر في حالة استخدام الأساس الكمي التقليدي في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة، والمثال يتعلق بافتراض وجود مصنعين لهما نفس الحجم والمعدات الرأسمالية وينتجان (القلم الجاف) وسنويا ينتج أحدهما مليون وحدة من الأقلام الجافة الزرقاء، والثاني ينتج أكثر من 1000 من أنواع المنتج بكميات تتراوح بين 100-100000 وحدة، وإنتاجه الكلي السنوي يعادل أيضا مليون قلم. هذا ما

<sup>1</sup> - هورنجرن، المرجع السابق: ص ص 48-81

يجعل المصنع الأول ذي بيئة انتاجية بسيطة على خلاف الثاني الذي يتميز بتنوع وتعقيد في العمليات التي يتطلبها الألف نوع مثل جدولة الإنتاج وتهيئة المكائن وإعداد طلبيات المواد مما يجعل الكلف الإضافية في هذه المجالات في المصنع الثاني أعلى بكثير مما في الأول. بينما ستظهر النظم التقليدية الكلف متماثلة لكل الأقسام، لاحتياج كل قسم إلى نفس العدد من تلك الأسس الكمية على الرغم من أن المنتجات ذات الكميات القليلة تخلق طلبا كبيرا على الأقسام المساعدة قياسا لكميتها القليلة.

من خلال ما تقدم نخلص إلى أن اعتماد المنشآت على أسلوب التخصيص التقليدي قد يقودها لاتخاذ قرارات خاطئة سواء في مجال الإنتاج أو التسعير فاستخدام الأسس الكمية يجعل المنتجات ذات الكميات الكبيرة تتحمل بتكاليف عالية جدا متى ما كانت التكاليف الإضافية تلك موجهة بقوى غير متأثرة بكمية أو حجم المخرجات، ذلك ما سيؤدي بالمنتجات ذات الكميات الكبيرة من تقديم العون للمنتجات ذات الكميات القليلة، كما أنها ستؤدي بالزيادة إلى ظهور هوامش قليلة للمنتوج متى ما استخدمت الأسس الكمية في التخصيص، فهناك خطر في أن المنشآت قد تقوم باتخاذ قرارات خاطئة فيما يخص المنتج من خلال توسيع مدى المنتجات ذات الكميات القليلة على حساب المنتجات ذات الكميات الكبيرة مما سيؤدي بالنتيجة إلى زيادة في التكاليف وانخفاض في القابلية الربحية في المدى الطويل.

كما ذكر Deakin و Maher في عرضهما لمزايا تطبيق نظام ال(ABC) في أنه يساعد رجال التسويق من خلال تزويدهم بأرقام تكلفة منتج أكثر دقة لاتخاذ قرارات تسعير المنتج ولتحديد أي المنتجات يجب أن تستبعد. كما أن نظام ال(ABC) يوجه المديرين لاتخاذ قرارات التسعير pricing، إدارة علاقات الزبائن Managing Customer Relationships، مزيج الإنتاج Product Mix، تصميم المنتج Product design، عمليات تحسين الأنشطة Process Improvement activities، واقتناء التكنولوجيا<sup>1</sup> Technology Acquisition

وقد أشار Drury على أن كل من Piper و Wally قد وجها انتقادا لمؤيدي نظام ال(ABC) حينما أبرز تفوقه من خلال مقارنته مع طريقة التكلفة الإجمالية ولم تتم مقارنته مع طريق ملائمة القرار Decision - Relevant ، كما أوضح أن Cooper قد فند هذا الإدعاء وذلك من خلال

<sup>1</sup> – Robin Cooper, Robert S. Kaplan : The Design of Cost Management Systems, Prentice Hall, 1991, p267.

مراقبته ل(150) نظام التكلفة خلال

السنوات السبعة الأخيرة من بحثه، فوجد بأن الكلفة الإجمالية للمنتوج قد تم استخدامها من قبل جميع المنشآت كأساس لاتخاذ القرارات حيث أن المديرين يرفضون بيانات التكاليف المتغيرة ويعتبرونها قياسا غير واف لتكاليف الإنتاج وأن اتخاذ قرار الإنتاج يخلق تعهدا بعيد الأمد لتصنيع وتسويق هذا الإنتاج

ونستنتج مما تقدم أن النظم التقليدية ربما لا تشوه بشكل كبير تكاليف الإنتاج في المنشآت التي تنتج وتبيع عدد قليل من المنتجات ويمكنها القيام بدراسات خاصة باستخدام أسلوب ملائمة القرار. بينما سيكون تطبيق ال(ABC) مبررة في المنشآت التي تنتج أنواع متعددة من المنتجات فزيادة دقة احتساب تكلفة المنتجات تمكن المتنافسين من وضع قرارات تسعير بشكل افضل بالإضافة إلى فائدة نظام ال(ABC) فيما يتعلق بتصميم المنتج وتخفيض التكاليف.

وسنركز على قرار تسعير المنتجات باعتباره واحدا من القرارات الإدارية المهمة لأثره على ربحية المنشأة في الأجل القصير والأجل الطويل<sup>1</sup>. وعلى الرغم من أن اتخاذ قرار التسعير يعتمد على مجموعة العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية<sup>2</sup> إلا أن تكلفة عناصر الإنتاج تعد القاعدة الأساس في تحديد السعر وهيكله نظرا لتوافر تلك المعلومات نسبيا بالقياس بالعوامل الأخرى إضافة لاتجاه الإدارة لتغطية التكاليف في الأجل الطويل حتى يمكن استمرار المنشأة بنشاطها، فمن وجهة النظر المحاسبية نجد أن مجموع تكاليف الإنتاج تمثل أسعار المدخلات التي تتضافر جميعها لتحديد تكلفة السلعة ويتم تقديمها للسوق لتتحول هذه التكاليف إلى قيم ينشئ المنظم أن تزداد القيمة التي يضيفها السوق إلى السلعة عن التكلفة التي تحملها في سبيل إنتاجها فيحقق ربحا من زيادة القيمة عن مجموع عناصر التكاليف، ومما لا شك فيه أن مقدار الربح أو الخسارة التي يحققها المنظم تؤثر على قراراته المتعلقة بالاستمرار في إنتاج السلعة أو زيادة المنتج منها أو التوقف عنها وما يتصل بذلك من قرارات إدارية.

<sup>1</sup> - عبد الرحيم علي وآخرون، أساسيات التكاليف والمحاسبة الإدارية، ط1، الكويت، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، 1990، ص647

<sup>2</sup> - عامر الجزائري، أساليب إعداد البيانات الكلفية وأثرها على الأسعار ونشاط المنشأة، مجلة الصناعة، السنة الرابعة، العدد الثاني، 1980، ص56

وهناك ثلاث طرق في مجال احتساب التكاليف لأغراض التسعير هي<sup>1</sup> :

1- التسعير على أساس التكلفة الإجمالية: ويتطلب هذا المنهج الأخذ في الحسبان عند تحديد سعر البيع جميع التكاليف الثابتة والمتغيرة للإنتاج وضرورة أن يغطي هامش الربح الذي يضاف إلى تلك التكاليف الأعباء المتعلقة بنفقات التسويق والنفقات والضرائب وما يلزم لتحقيق صافي ربح للمنشأة.

2- التسعير على أساس التكلفة المتغيرة: وفي هذه الحالة يتم الاعتماد على التكاليف المتغيرة كأساس لوضع الحد الأدنى لسعر بيع المنتج .

3- التسعير على أساس العائد على الاستثمار: ويحدد سعر البيع في هذه الحالة كآتي: سعر البيع = [ التكاليف الكلية + (رأس المال المستثمر X معدل العائد) ] ÷ حجم الإنتاج.

وتتحكم ظروف المنشآت بسياساتها السعرية، إذ تتم تغطية التكلفة الكلية مع تحقيق هامش ربح معين عندما تكون الظروف جيدة، بينما في الأمد القصير وحينما تكون الظروف غير مناسبة قد يكون من الأصح للمنشأة أن تحدد سعر البيع للوحدة بحيث لا يقل عن تكلفتها المتغيرة الصناعية والتسويقية، ولكن تبقى التكاليف الكلية في الأمد الطويل لابد من تغطيتها كي تستطيع المنشآت من الاستمرار بمزاولة نشاطها. وفي ضوء ما تعرضه النظم التقليدية من تحديد مشوه لكلف المنتج وتحميل المنتجات ذات الكميات الكبيرة بكلف أكثر من اللازم يجعل المنشآت أن تتخذ قرارات خاطئة بوضع أسعار عالية لتلك المنتجات والعكس بالنسبة للمنتجات ذات الكميات القليلة، ومن هنا يبرز دور نظام ال ABC في مجال اتخاذ قرارات التسعير الذي يوفر تكلفة منتج أكثر دقة.

**المطلب الثاني : دور التكلفة المستهدفة في عملية اتخاذ القرار :**

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

**أولا : دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف**

يؤكد العديد من الباحثين على أهمية التكاليف باعتبارها ركيزة أساسية لتحقيق مزايا تنافسية، وأساسا قوية البقاء واستمرار الشركات في ظل بيئة تتصف بالتغير والتطور السريع وظروف

<sup>1</sup> - عبد الرحيم علي وآخرون، المرجع السابق، ص (647-658).

المنافسة الشديدة، كما وأصبحت رغبات المستهلك في السلع المطلوبة كثيرة ومتعددة، من بينها الجودة وتعدد الخصائص والسعر المنخفض، وأن تحقيق السعر المنخفض يتطلب تخفيض التكاليف من منظور المستهلك. يعد تخفيض التكاليف من أهم الأهداف التي يسعى أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحقيقها، وذلك مع عدم الإخلال بمواصفات المنتج والإبقاء على مستوى الجودة المطلوبة من قبل العميل، ويتم تخفيض التكلفة والوصول بها إلى التكلفة المستهدفة من خلال المراحل الأربع التالية<sup>1</sup>:

#### - مرحلة تخطيط المنتج وتصميمه:

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

#### مرحلة تحليل التكاليف :

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

- ✓ إعداد قائمة بأجزاء ووظائف المنتج.
- ✓ إعداد التحليل الوظيفي للتكاليف.
- ✓ تحليل الأهمية النسبية للتكاليف.
- ✓ إيجاد العلاقة بين خصائص ومواصفات ووظائف المنتج.
- ✓ مرحلة تطبيق هندسة القيمة (تحليل القيمة):

يتم في هذه الخطوة تحليل وظائف مكونات المنتج المختلفة، وذلك بهدف إنجاز هذه الوظائف عبر

<sup>1</sup> - امجدى وائل الكبيجي، المرجع السابق ، ص ص [173-174]

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

#### - مرحلة الإنتاج ( القرار النهائي ):

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

#### ثانيا : المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة

تتوقف تقنية التكلفة المستهدفة على مجموعة من المبادئ الأساسية نذكر منها<sup>1</sup>:

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

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{السعر التنافسي للمنتج في السوق} - \text{الربح المستهدف}$$

وعادة ما يخضع السعر التنافسي لظروف المنافسة في السوق وشروط العرض والطلب وغيرها من العوامل المتحركة في السوق، أما الربح المستهدف فيتم تحديده من خلال المتطلبات المالية

<sup>1</sup> - اعلاء جاسم سلمان واخرون، " استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الآمال الصناعية"، مجلة دراسات مالية ومحاسبية، المجلد السابع العدد 21، كلية الاقتصاد والادارة، جامعة بغداد، العراق 2012، ص ص [210-211].

للمنشأة وظروف القطاع الصناعي الذي تعمل المنشأة في نطاقه.

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

ويتكون مبدأ السعر بتحديد الكلفة من مبدئين فرعيين مهمين هما<sup>1</sup>:

- يتم تحديد خطط المنتجات واريابها بناء على الاسعار التنافسية السائدة في السوق، ويتم مواجهة وتحليل هذه الخطط بصورة متكررة بينما يتم توفير المواد لانتاج المنتجات التي تحقق هوامش ربحية دائمة، ويمكن الاعتماد عليها.

- يتم ترشيد التكاليف المستهدفة بالتحليلات والمعلومات التنافسية النشطة، ويتم الاعتماد على تحليل وفهم الاسباب والدوافع المحددة للأسعار التنافسية في الاسواق والتغيرات فيها لمواجهة التهديدات التنافسية.

**2. التركيز على العميل:** أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت التي تأخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات في نفس الوقت، توجد تحاليل التكلفة يجب ان تكون قيمة اي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج (بالنسبة للعميل ) أكبر من تكلفتها .

**3. التركيز على تصميم المنتج focus on product design:** تعد هندسة التصميم العنصر الرئيسي في التكلفة المستهدفة، اذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن انتاجه في حدود التكلفة المستهدفة .

**4. استخدام فريق العمل:** يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على استخدام فريق العمل لكل من المنتج والتشغيل، ويتكون فريق العمل من اعضاء ذو خبرات وتخصصات و وظائف مختلفة، فيتكون فريق العمل من مهندس تصميم ومهندسي تصنيع وممثل عن كل من وظائف الانتاج والمبيعات والتسويق والمشتريات والمحاسبة والخدمات وخدمات ما بعد البيع، كما يضم فريق العمل ايضا ممثلين من خارج المنشأة مثل عضو عن الموردين واخر عن العملاء والموزعين وتجار الجملة والتجزئة والمواد المستخدمة وشركات الشحن والنقل، ويعتبر هذا الفريق متعدد الوظائف

<sup>1</sup> - راضية عطوي، " دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف "، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة

والاختصاصات مسؤول عن كافة الجوانب المتعلقة بالمنتج ابتداءً 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 المشاكل المتوقعة خلالها، تجزئ 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 الوظائف والخبرات لتقليل الوقت اللازم لتقديم المنتج إلى الأسواق والمستنفذ في عمليات التصميم وتعديلاتها وهندسة الإنتاج وتعديلاتها<sup>1</sup>، ولا يمكن اغفال العلاقة بين تقليل وقت التقديم للسوق وتخفيض التكاليف وزيادة الجودة حيث أن المشاكل قد تم إكتشافها وتجنبها، أو تم حلها مبكراً في المراحل الأولى من دورة تنمية وابتكارات المنتج، ونخلص من ذلك أن فريق العمل ليس مجرد اشخاص متعددين المواهب والقدرات تساهموا بقدراتهم فقط، وإنما يعتبر اعضاء مسؤولين عن المنتج بصورة كاملة وشاملة وفي كافة مراحل دورة حياته<sup>2</sup>.

**5. دورة حياة المنتج :** ينبغي أن يتجه المحللون عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج، سواء تكاليف التوزيع أو الشراء أو التشغيل أو الصيانة وصولاً إلى التكلفة المستهدفة.

**6. توجيه سلسلة القيمة:** في بعض الأحيان قد تزيد التكلفة المخطط لها عن التكلفة المستهدفة، وهنا يتم بذل جهود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخطط لها<sup>3</sup>.

### الدور الاستراتيجي للتكلفة المستهدفة في الاستراتيجيات التنافسية

لما كانت تقنية التكلفة المستهدفة توضح هيكل تطوير وتحسين المنتجات وفق عناصر محددة الاستراتيجية المنظمة التي تشمل استراتيجية الأسعار ودرجة تعقيد المنتجات وتحليلات دور حياة المنتج، فإن هذه التقنية تعد تقنية استراتيجية وبشكل مستمر، حيث تمتلك هذه التقنية وفق البعد

<sup>1</sup> - نزال محمد رضا الخلف، انعام محمد حسن زويلف، " التسعير باستخدام التكلفة المستهدفة"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز في الاقتصاد والادارة، العدد 1، المملكة العربية السعودية 2008، ص 176.

<sup>2</sup> - حسن عابدين، "مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية"، مجلة جامعة الأقصى سلسلة العلوم الانسانية، المجلد التاسع عشر، العدد الأول، فلسطين 2015، ص 303

<sup>3</sup> - حسني عابدين، نفس المرجع السابق، ص 303.

الاستراتيجي أفقا واسعا مركزا على ما يلي<sup>1</sup>:

- تحسين الكفاءة التشغيلية وتخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتج وقدرات التصميم للمنتجات وهو ما يجعل تقنية التكلفة المستهدفة تؤثر على دورة حياة المنتج؛
- التحليل الاستراتيجي لبيئة المنافسة واحتياجات الزبون والجودة المتميزة التي يتم تحديدها من قبل المستهلك؛

- الاعتماد على السعر الموجه بواسطة السوق ( القائم على أبحاث السوق ) في تخفيض التكاليف عن طريق إلغاء الأنشطة غير الضرورية والتي تزيد عن التعقيد وكلف المنتج.

هو ما يجعل أسلوب التكلفة المستهدفة واقعية ذو أبعاد استراتيجية لاعتمادها على السعر التنافسي للمنافسين بهدف إستهداف التكلفة ومن ثم تخفيض التكاليف لتحقيق ميزة تنافسية مستقبلية عن طريق اعتمادها على أحد الاستراتيجيات التنافسية.

#### التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية

ويكون ذلك من خلال ثلاث اتجاهات وهي كما يلي<sup>2</sup>:

- **التكيف وفقا لمتطلبات السوق:** ويعني أن الهدف من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو التكيف مع الحالة التنافسية التي تواجه المؤسسة، إذ تتميز بيئة الأعمال المعاصرة بشدة المنافسة مما يترتب ظهور منتجات ذات جودة عالية، و بأسعار منخفضة ومن أجل المنافسة والبقاء في السوق، يتوجب على المؤسسة القيام بإعادة عمليات البحث والتطوير وتصميم المنتجات بالشكل الذي يحقق استجابة لرغبات ومتطلبات الزبون في المنتج، وضمان تسويق المنتج بالوقت المناسب وبالسعر المستهدف الذي ينبغي أن يقل عن معدل أسعار المنتجات المنافسة، ويحقق هامش ربح مرغوب، والأساس في ذلك هو بناء ميزة تنافسية غير قابلة للتقليد بوقت قصير وتساهم بقوة في تعزيز المركز التنافسي للمؤسسة.

- **التكيف وفقا لمتطلبات التقدم التكنولوجي:** إن الاستجابة وفقا للتكيف لثورات الابتكارات التكنولوجية، ساهم بتقديم تصاميم منتجات جديدة تتسم بالحدثة والبساطة وإنخفاض تكاليف

<sup>1</sup> - معاذ خلف ابراهيم الجنابي، "الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة"، مجلة تكريت للعلوم الادارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 7، العدد22، جامعة تكريت 2011، ص 183.

<sup>2</sup> - جرموني أسماء، نفس المرجع السابق، ص 85.

الإنتاج، مما انعكس بصورة إيجابية على أسعار البيع، إن هذه الاستجابة ستمكن المؤسسة من تحقيق عوامل النجاح الحاسمة بمستوى فاعلية وكفاية متميزين على المؤسسة الأخرى المنافسة وبذلك تحقيق الميزة التنافسية.

- **التكيف وفقا لمتطلبات وظيفة المنتج:** إن التطورات الكبيرة الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة، فرضت على المؤسسة التكيف مع متطلبات جديدة تتعلق بالخصائص والوظائف التي يؤديها المنتج، وذلك من حيث عدد الوظائف وكفايتها فالزبون يرغب بمنتج متعدد الوظائف وذات كفاية عالية في الأداء، وبأسعار منخفضة لذا فإن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد المؤسسة في التكيف مع هذه المتطلبات وبالشكل الذي يحقق لها الميزة التنافسية<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث : دور اسلوب كلفة كايزن في عملية اتخاذ القرار

من أجل تحليل مدى مساهمة الاساليب الحديثة وإدارة الجودة الشاملة في تحسين وتنمية أداء المؤسسات الاقتصادية، كان لزاما علينا تصفح مفهوم الأداء والعوامل المؤثرة عليه، وكذا دراسة سبل إدارة الأداء، نظام KAIZEN باعتباره نظام التحسين المستمر للأداء وكذا الاستراتيجيات المتبعة في تحسين الأداء.

#### 1. مفهوم الأداء:

**1.1. تعريف الأداء:** لقد تعددت المواضيع التي تناولت هذا المصطلح، لذا وكإضافة منا ارتأينا عرض أهم وجهات النظر التي تناولت مفهوم الأداء في النقاط التالية<sup>2</sup>:

❖ حسب P.Lorino هو القدرة على الإنتاج بفعالية (باستهلاك القليل من الموارد) للسلع والخدمات التي تستجيب لطلب السوق (نوعية، أجل، سعر) بما يسمح بتحقيق فائض لتحريك النظام الاقتصادي<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - سعاد جاسم محمد، "التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 1، المجلد 17، بغداد 2011، ص 359

<sup>2</sup> - P.Lorino-«L'économiste et le manager»- éd ENAG-Alger-1991-P56.

<sup>3</sup> - R.Brosquet-«Fondement de la performance humaine dans l'entreprise»- les éditions d'organisation- paris- 1989- P11.

❖ ويرى R.Brosquet أنه العلاقة بين النتيجة والمجهود، وهو أيضا معلومة كمية في أغلب الأحيان تبين حالة أو درجة بلوغ الغايات والأهداف والمعايير والخطط المتبعة من طرف المنظمة.<sup>1</sup>

❖ يتمثل الأداء في الكيفية التي يؤدي بها العاملون مهامهم أثناء العمليات الإنتاجية والعمليات المرافقة لها باستخدام وسائل الإنتاج المتاحة لتوفير مستلزمات الإنتاج، ولإجراء التحويلات الكمية والكيفية المناسبة لطبيعة العملية الإنتاجية خلال الفترة الزمنية المدروسة.<sup>2</sup> وكخلاصة يمكن الخروج بها أن الأداء يتمثل في قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها وتنفيذ استراتيجياتها بشكل أنسب وعقلاني مع ما تمتلكه من موارد على اختلافها.

### التحسين المستمر في الأداء KAIZEN:

KAIZEN كلمة يابانية تعني التحسين المستمر. ووفقا لهذا المدخل الياباني فإن تطوير أداء المنظمة يتسم بالصفات التالية<sup>3</sup>:

-التطوير المستمر مسؤولية كل إنسان في المنظمة وليس وقفا على جماعة أو مستوى إداري معين.

-التطوير المستمر يركز على تحسين العمليات ولا يهتم فقط بالنتائج. فهو يراجع العمليات ويطورها ويحسن فيها وصولا إلى النتائج الأفضل.

-الكايزن هي تحسين الأداء في كل المجالات الإنتاجية، التسويقية، التمويلية، الإدارية،..إلخ. فالتحسين لا يقتصر على مجال معين وإنما يشمل كل مجالات العمل في المنظمة. و هو مسؤولية شاملة للإدارة والعاملين أيضا.

<sup>1</sup> - عبد المليك مزهودة-«دور وأهمية التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية»- رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية- جامعة باتنة- دفعة 1998- ص36.

<sup>2</sup> - عبد الصمد سميرة-«أهمية تقييم العاملين في إدارة الموارد البشرية- دراسة حالة شركة الكهرباء الريفية والحضرية باتنة

**SERUB**»- رسالة ماجستير في علوم التسيير- فرع تنظيم الموارد البشرية- جامعة باتنة- دفعة 2008- ص60.

<sup>3</sup> - علي السلمي-«إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية»- دار غريب للطباعة والنشر والتوزيع-القاهرة-2001- ص125.

-توليفة متكاملة من الفكر الإداري ونظم العمل وأدوات تحليل المشاكل واتخاذ القرارات.

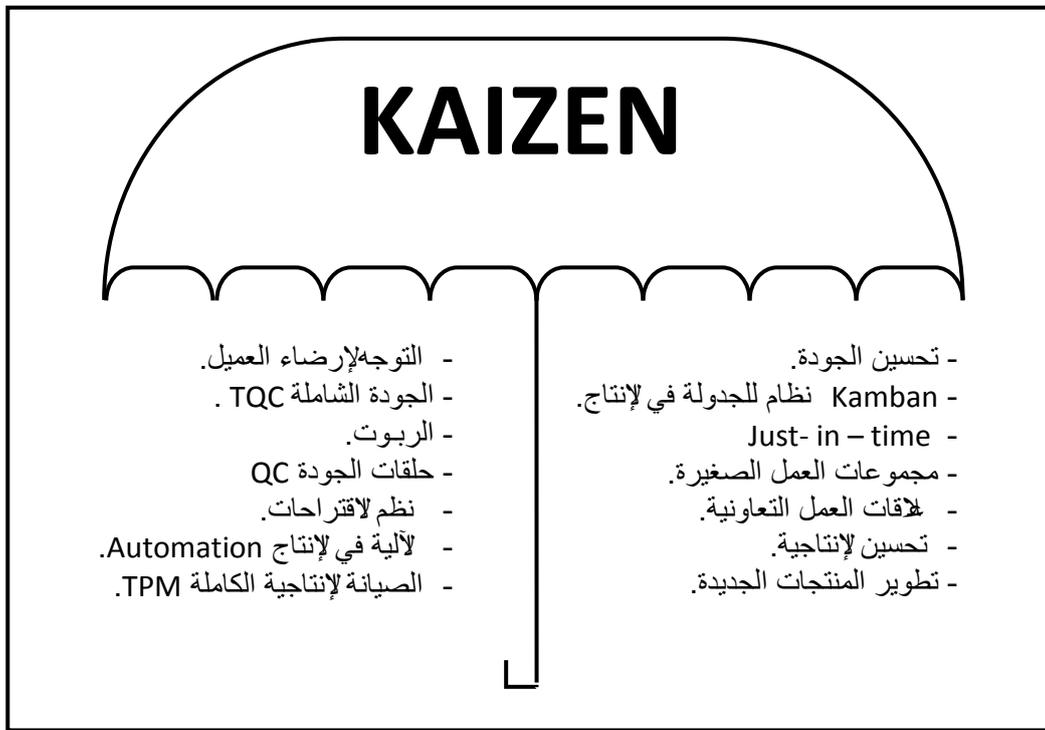
- لا يتم التطوير إلا إذا تم الاعتراف بالمشاكل لأن الإقرار هو الطريق الصحيح لإحداث

التحسن. و تعتمد فلسفة الكايزن على التسليم بأهمية العميل وضرورة إرضائه وإشباع رغباته<sup>1</sup>.

الكايزن عملية مستمرة في ذاتها. ويعبر ماساكي إيماي عن فكرة KAIZEN في صورة مظلة

تحتوي تحتها كثيرا من عناصر وأساليب التحسين المستمر. والمخطط التالي يوضح ذلك.

### الشكل رقم 01: التحسين المستمر للأداء KAIZEN



المصدر: علي السلمي- « تطوير أداء وتجديد المنظمات »- مرجع سبق ذكره- ص93.

ولكن تركيز المؤسسة على نظام التحسين المستمر KAIZEN لوحده ليس كافيا، وإنما يلزم

عليها إتباع مجموعة من استراتيجيات تحسين الأداء والسهر على تطبيقها بشكل صحيح قصد

تحسين الموقف التنافسي للمؤسسة وتحقيق التميز في العام لها.

<sup>1</sup> - علي السلمي-المرجع السابق، ص125.

### العوامل المؤثرة على تطبيق منهج التحسين المستمر الكايزن

يمكن القول إن مفهوم التحسين المستمر يرتبط بإدارة الجودة الشاملة، من منطلق أن استدامة رضا الزبون يتطلب مقابلة احتياجاته المتغيرة بشكل مستمر في كل تعامل مع المؤسسة .

ومن أبرز أهداف مدخل التحسين المستمر نذكر ما يلي<sup>1</sup>:

1. **تخفيض الموارد المستخدمة:** حيث أن العمليات التي تستخدم موارد أكثر مما هو مخطط يعتبر إسرافاً؛

2. **تخفيض الأخطاء:** والتي تكون ناتجة في أغلب الأحيان عن العمالة الرديئة، والتي تتطلب إعادة تصحيح

3. **تحقيق أو تجاوز توقعات العملاء:** حيث يمكن تحسين العمليات عن طريق تحقيق توقعات العملاء أو التفوق عليها؛

4. **جعل العمليات أكثر أمناً:** فمكان العمل الآمن أكثر إنتاجية وفعالية حيث يتم الإنتاج بمعدلات منخفضة من الحوادث وقل من تعويضات ومطالبات العاملين؛

5. **زيادة رضا القائمين بالعمليات:** يعتبر تحقيق رضا القائمين بالعمليات أمراً ضرورياً بالرغم من صعوبة تحديد من هو العامل الراضي والسعيد، لكن تبين أن الكثير من الأبحاث قد أظهرت أن العامل السعيد والراضي أكثر إنتاجية من غيره. وعليه، يمكن القول بأن التحسين المستمر يحقق بعدين رئيسيين؛ بعد الجودة المتطابقة مع متطلبات الزبون، وبعد

السيطرة على التكلفة من خلال القضاء على مواطن الهدر والإسراف في الموارد والطاقات.

#### - التحسين المستمر وإدارة الجودة الشاملة :

تتعلق فكرة التحسين المستمر من مبدأ أن كل شيء قابل للتحسين بصفة مستمرة، وهذا لا يقتصر على المنتجات فقط بل يشمل المؤسسة وكل ما يتصل بها، ويعتبر هذا المبدأ أساساً مهماً تميزت به فلسفة إدارة الجودة الشاملة عن أنماط التسيير التقليدية، حيث يركز على جعل كل مظهر من

<sup>1</sup> - الدكتور عبد الرحمن بن عبد الله الشقاوي - نحو أداء أفضل في القطاع الحكومي في المملكة العربية السعودية - ندوة الرؤية المستقبلية للاقتصاد السعودي - محور الشراكة بين القطاعين العام والخاص - وزارة التخطيط - الرياض. المملكة العربية السعودية - أكتوبر 2002م - ص10.

مظاهر تقديم السلع أو الخدمات محسنا بدقة؛ أي معرفة كافة التغيرات التي تحدث أثناء العمل، والعمليات أو المشاريع التي تحتاج إلى تحسين، هذا فضلا عن جعل هذه الفلسفة أساس تطوير جودة السلع والخدمات المقدمة للعميل، بتعبير آخر أن كل شيء داخل المؤسسة قابل للتحسين المستمر، والبحث عن الأحسن أو الجديد دائما، والهدف من ذلك: "بذل جميع الجهود ليكون التحسين سهلا في كل مجال من مجالات النشاط في المؤسسة، والتركيز الكبير على العمليات التي تجعل السلع والخدمات المقدمة ذات جودة"<sup>1</sup>.

والتحسين المستمر في ظل الإدارة بالجودة الشاملة يتجلى في قدرة المؤسسة على تصميم وتطبيق نظام إبداعي يحقق باستمرار رضا تاما للعميل، من خلال السعي المتواصل إلى تحقيق الأداء الأمثل، والبحث عن الجديد والأحسن بشكل دائم ومستمر من خلال تطوير المعرفة. إن فلسفة التحسين المستمر تتطلب التزاما من الإدارة العليا في إجراء التحسينات، كما أنها تتطلب شعورا بالمسؤولية الشخصية من جميع العاملين بالمؤسسة والعمل مع الموردين، وفهم تدفق العمليات وتقليص الوقت والجهد الضائعين. لذلك تعتبر الثقافة التنظيمية عنصرا مهما للتحسين المستمر فإذا فهم كل فرد في المؤسسة أهمية التحسين المستمر للجودة وآمن بذلك فإن كل الأمور الأخرى المتعلقة به هي مسألة تقنية، أما إذا لم يتحقق ذلك، فلن يؤدي أي أسلوب تقني أو غير تقني العمل المرغوب تحقيقه.

واستنادا إلى ما تقدم، تعد فلسفة التحسين المستمر قاعدة قوية للمؤسسة المطبقة لإدارة الجودة الشاملة لأنها توجه القادة إلى الاستثمار في برامج التحسين المستمر للعمليات والجودة معا، وذلك يعود بمرود مادي على المدى البعيد.

## || التحسين المستمر وفق منهج الكايزن :

يمثل منهج الكايزن أحد المناهج الحديثة، أثبت نجاحه في العديد من المؤسسات اليابانية، واعتمد في كثير من المؤسسات على المستوى الدولي، كأسلوب لتحقيق التميز في المنتجات.

في سنة 1946 ابتكر كل من تايشي اونو وشيجو شنجي نظام الإنتاج لتويوتا، والذي من أهم عناصره هي الإنتاج في الوقت المحدد وتخفيض الفوائد .....الخ. وفي سنة 1986

<sup>1</sup> - بوحروود فتيحة، الإدارة بالجودة الشاملة مدخل لترقية تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رسالة دكتوراه، جامعة فرحات عباس، الجزائر، ص63.

ابتكر مساي ايماي (Masaaki Imai) فلسفة الكايزن في إطار نظام الإنتاج التويوتا<sup>1</sup>. فكلية كايزن "Kaizen" أصلها ياباني، تنقسم إلى شقين الشق الأول "Kai" يعني "التغيير" والشق الثاني "zen" يعني "الجيد" ومنه فمعنى كلمة كايزن هو "التغيير الجيد"<sup>2</sup>. وعلى أساس ذلك تؤكد فلسفة الكايزن على إحداث تحسينات على المدى القصير في مفردات صغيرة متكررة الحدوث إلى غاية إحداث تغييرات أساسية كبيرة على المدى البعيد، فالتحسينات المستمرة تستند على العديد من التغييرات الصغيرة بدلا من التغييرات الجذرية التي يمكن أن تؤدي إلى إعادة الهندسة<sup>3</sup> فوفق منهج الكايزن، فعملية التحسين المستمر هي عملية تدريجية في شكل خطوات صغيرة مدروسة بشكل جيد ولا تأتي دفعة واحدة، وترتكز على العنصر البشري أكثر من العنصر المادي أو التكنولوجي، فالتحسينات المستهدفة تعتمد على العنصر البشري الذي يتمتع بالمهارة العالية لأنه هو المحور الأساسي لأي عملية تغيير تتم على مستوى المنظمة" حين أن هذا المفهوم يؤكد على أهمية العنصر البشري في تحقيق التحسينات المطلوبة من خلاله تأثيره المباشر على مختلف عناصر النظام الإنتاجي بالمؤسسة. ومن جانب آخر، فهو مصدر الإبداع المتحقق من خلال المعرفة المتراكمة لديه والمكتسبة من نتائج التعلم عن طريق التجربة والخطأ.

### 3 - آلية التحسين المستمر وفق منهج الكايزن :

إن عملية التحسين وفق منهج الكايزن تتم من خلال استخدام ما هو متوفر من المدخلات التشغيلية ومحاولة التحسين خطوة بخطوة، دون أية تكاليف مالية إضافية إلا في حالة اختراع جديد. ويقوم منهج الكايزن على أن كل عمل ينفذ يمكن تحسينه، وكل عملية تتم حاليا لا بد وأنها تحتوي على هدر وإسراف، والتقليل منه ينتج قيمة مضافة للعملية وللعميل، وأساس ذلك

<sup>1</sup> - Goetsch , David., & Davis, Stanley. (2014). Quality Management for Organizational Excellence: Introduction to Total Quality (éd. 7th). USA: Pearson. P86.

<sup>2</sup>- Delffy, Grace.. MUDOLAR KAIZEN CONTINUOUS AND BREAKTHROUGH IMPROVEMENT. USA: ASQ QUALITY PRESS, 2013, p221.

<sup>3</sup> - طلوش فارس، التحسين المستمر وفق نماذج المقارنات المرجعية كمدخل لارتقاء بمؤشرات الأداء البيئي، الأخذ بمعايير الأداء، العالمية كنموذج مرجعي لتحسين الأداء، مجل الدراسات المالية والمحاسبة والادارية، 2017، ص 4.

هو الاقتناع بأنه يوجد مجال للتغيير وأن كل عمل مهما بلغ مستواه من الإتقان يمكن تحسينه ليكون أفضل. ويعتمد منهج الكايزن في التحسين المستمر على الإجراءات التالية<sup>1</sup> :

أ. الذهاب إلى أرض الواقع (غيمبا المنطلق الأساسي للوصول للجودة الأفضل للمنتج.

ب. التتميط والتقنين وإعداد المعايير هي أساس الصيانة والمحافظة (أو المداومة على العمل القائم وكذلك لتحسينه من مختلف الجوانب. والتوجه إلى موقع العمل هو لأجل: التأكد من المعايير القائمة ووجودها، تعديلها وتدريب العاملين على الالتزام.

ج. الالتزام بالمبادئ الثلاثة لمنهج الكايزن في التنفيذ: لا تستلمها، لا تتفدّها، لا تمررها، وتعني :

- لا تستلم أي تلف من قبلك لأنه يؤثر في الجودة.

- لا تعمل أي منتج تالف من خلال عمالك.

- لا تمرر أي تالف لمن يليك في إجراءات العمل.

د. التيقن من المشكلة بجمع البيانات الحقيقية وتحليلها إحصائياً، فالتحسين يجب أن ينطلق من البيانات الكمية وباستخدام أدوات الجودة .

هـ. إن طرح الأسئلة (ماذا وكيف أكثر من خمس مرات على النفس وعلى المجموعة، يؤدي إلى الوصول إلى جذور المشكلة بدلا من التركيز على أعراض المشكلة.

ويمكن القول أن هذه الإجراءات تعكس الآلية التي تتم من خلالها إجراء التحسينات الصغيرة والمتكررة التي لا تؤدي إلى تكاليف إضافية، بل تمكن من السيطرة على التكاليف الفعلية وقد تحقق وفورات في جانب الموارد، وبذلك يتم ضبط جودة المنتج عند حدود اقتصادية.

- فوائد تطبيق منهج الكايزن :

يقول تاشي أوهنو مهندس في شركة تويوتا ومؤسس خط إنتاجها: "عندما تكتشف وتتذوق ثمار

التحسين المستمر في العمل فإنك لابد أن تستمر في تحفزك للعمل بمبدأ كايزن إلى الأبد"

فيمكن للمؤسسة أن تحقق مجموعة من النتائج الايجابية من خلال تطبيقها لمنهج الكايزن، يمكن

تصنيفها حسب الجدول التالي:

<sup>1</sup> - خراز الأخضر، تنمية الابداع لخدمة التحسين المستمر، دراسة حالة المؤسسات في الغرب الجزائري، أطروحة دكتوراه

الجدول (02): فوائد تطبيق الكايزن السيطرة على التكاليف

السيطرة على التكاليف	تحقيق الجودة
<ul style="list-style-type: none"> <li>- الحد أو القضاء على الهدر و خفض التكاليف</li> <li>- خفض وقت انتظار العملاء</li> <li>- الوصول الى المخزون الصفري من البضائع و المواد</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- جودة المنتج المستهدفة</li> <li>- جودة العمل</li> <li>- رفع مستوى رضا العملاء</li> </ul>

المصدر: من إعداد الطالبين

ما يمكن استخلاصه من معطيات هذا الجدول هو أن منهج التحسين المستمر الكايزن يمكن المؤسسة من تحقيق مزايا تنافسية مستدامة؛ ذلك من خلال السيطرة على التكاليف (جانب السعر)، وتقديم منتجات متطابقة مع حاجات ورغبات الزبون المقيم المتميزة).

# الفصل الثالث

دراسة حالة :

حساب تكلفة مادة الفوسفات في

شركة الفوسفات

«SOMIPHOS»

## المبحث الأول: نظرة عامة حول المؤسسة محل الدراسة Somiphos :

أولت الجزائر إهتماما كبيرا باستغلال الثروات الطبيعية المتعلقة بالمعادن التي تمتلكها، وذلك للدور الكبير الذي تلعبه في تنمية وإضفاء القيمة على الإقتصاد الوطني وتحقيق التنمية المنشودة، لذلك قامت الدولة بعد تأميم المناجم بإنشاء المؤسسة الوطنية للأبحاث والإستغلات المنجمية SONAREM التي سرعان ما تحولت بعد إعادة الهيكلة إلى ستة مؤسسات من أهمها المؤسسة الوطنية للحديد والفوسفات FERPHOS ، والتي أصبحت مع مرور الزمن تتميز بمكانة هامة على المستويين الدولي والمحلي، هذه الأخيرة بدورها تفرعت سنة 2005 إلى عدة مؤسسات من أهمها مؤسسة مناجم الفوسفات ( Somiphos المؤسسة محل الدراسة)، تتمتع باستقلالية مالية وقانونية، وهيكل تنظيمي خاص ووحدات إستراتيجية تعمل على البحث والتطوير واستخراج ومعالجة وتحويل ونقل وتخزين مادة الفوسفات، من أجل تسويقها في السوق الداخلي والخارجي في ظل منافسة شديدة، ومعطيات جديدة مفرزة في محيطها، والتي تحاول التكيف معها من بينها: العولمة والتكتلات الإقتصادية وتكنولوجيا المعلومات... الخ.

**المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات Somiphos ومراحل تطورها التاريخي:**

### 1- التعريف بمؤسسة Somiphos :

1- هي مؤسسة مناجم الفوسفات " Somiphos " وليدة تقسيم المؤسسة الوطنية للحديد والفوسفات FERPHOS سنة 2004 إلى عدة فروع، بدأت تمارس نشاطها بشكل مستقل عن المؤسسة الأم بموجب المرسوم 05 - 01 المؤرخ في أول جانفي 2005 ، متخصصة في عمليات إستخراج، معالجة وتسويق الفوسفات لمختلف الأسواق داخليا وخارجيا. تعتبر Somiphos مؤسسة مساهمة برأسمال يقدر ب 1.600.000.000.00 دج حتى سنة 2010، تشرف عليها سلطة وطنية عليا تتمثل في مجلس الإدارة والجمعية العامة المساهمة . تتكون من أربعة وحدات إستراتيجية بما فيها المديرية العامة المتواجدة بعاصمة ولاية تبسة هي:

**1 - 1- المركب المنجمي لجبل العنق  $CMDO_2$  :** تعود نشأته إلى بداية القرن العشرين، مع بدأ الإكتشافات والإستغلات للعديد من المناجم في شرق البلاد في عهد الإستعمار الفرنسي للجزائر، حيث تم إكتشافه ما بين 1906 و 1907 ، وفي سنة 1950 تم الإنتهاء من الدراسات

المعمقة لكيفية إستغلاله، ليبدأ في العمل فعليا سنة 1960، مع الإشارة إلى أنه كان ملكا لشركة أجنبية فرنسية تسمى ( SDO شركة تعود ملكيتها للمعمرين). وفي سنة 1967 تم تأميم المنجم وأصبح ملكا لشركة الأبحاث والإستغلالات المنجمية، ليصبح في سنة 1983 تحت إدارة شركة FERPHOS، وفي سنة 2005 تحت إشراف مناجم الفوسفات. وبعد مركب جبل العنق أكبر منجم جزائري للفوسفات لتربعه على إحتياطي يقدر بأكثر من ملياري طن، ويقع هذا المنجم في بئر العاتر في الجنوب الشرقي لولاية تبسة على بعد 100 كلم، مرفق بمصنع متكامل لمعالجة وتحويل مادة الفوسفات بطاقة إنتاجية تقدر بحوالي : 2 إلى 4 طن سنويا.

**1-2- وحدة المنشآت المينائية بعنابة IPA1** : تعتبر هذه الوحدة إمتدادا للوحدة الأولى (المركب المنجمي لجبل العنق ) وتتمثل مهامها في:

- إستقبال وتفريغ الشحنات من الفوسفات القادمة من المركب المنجمي لجبل العنق بغرض التصدير؛

- شحن الفوسفات في البواخر من أجل نقله إلى البلدان أو الشركات المستوردة من مختلف أنحاء العالم؛

- تمتلك الوحدة مخزن بطاقة تخزينية تبلغ 120.000 طن، بالإضافة إلى رافعات تعمل على شحن السفن.

**1-3- مركز الدراسات التطبيقية والبحوث التطويرية CERAD2** : يمكن تلخيص مهام هذا المركز فيما يلي:

- البحث المتواصل قصد تحسين جودة المنتج، وإيجاد الحلول اللازمة للمشاكل المطروحة من طرف الزبائن؛

- الإشراف على عمليات البحث والتتقيب عن مادة الفوسفات؛

- القيام بمشاريع بحثية تدخل في إطار إستراتيجية المؤسسة طويلة المدى والهادفة إلى تثمين مادة الفوسفات، وتحويلها إلى مواد تدخل في بعض الصناعات مثل :الصناعة الصيدلانية والزراعية وغيرهما؛

- البحث عن الحلول الناجعة للمشكلات البيئية المرتبطة بالمؤسسة؛

- تقديم خدمات واستشارات لشركات أخرى متعاقدة مع المؤسسة مثل تلك العاملة في صناعة البيتروكيماويات.

**1-4- وحدة المقر:** وهي المديرية العامة الموجودة في مدينة تبسة، والتي تشرف على إدارة الوحدات الإستراتيجية - والتنسيق بينها.

## 2 - مراحل التطور التاريخي لمؤسسة مناجم الفوسفات: Somiphos -

تعتبر Somiphos مؤسسة فرعية تابعة للمؤسسة الأم FERPHOS فإن نشأتها جاءت نتيجة للتطورات والتغيرات الهيكلية الحاصلة في البنية التنظيمية ل FERPHOS ، لذلك سيتم التعرض إلى مختلف هذه التغيرات وصولاً إلى ظهور: Somiphos

- بدأت المؤسسة نشاطها سنة 1962 تحت إشراف "المكتب الجزائري للأبحاث والإستغلالات

المنجمية" BAREM " ، حتى تاريخ 06 ماي 1966 أين تم تأمين الموارد الوطنية ونشأت

المؤسسة تحت إسم SONAREM ، لتتأ بعدها المؤسسة الوطنية للحديد والفوسفات

FERPHOS كحصولها للتغيرات الهيكلية ل SONAREM بموجب المرسوم التنفيذي رقم

441 - 83 الصادر بتاريخ 16 جويلية 1983 ، وحولت على إثره FERPHOS إلى

مؤسسة مساهمة- مؤسسة عمومية إقتصادية بتاريخ 22 - ماي 1990 برأس مال

مبدئي قدر ب 50.000.000.00 دج ثم ارتفع إلى 300.000.000.00 دج

ليصل إلى 1.000.000.000.00 دج، ثم إلى 2.241.000.000.00 دج.

في 08 - أكتوبر 2001 وبعد الإنفتاح الرأسمالي الذي شهده الإقتصاد الوطني الجزائري

أبرمت المؤسسة عقد شراكة مع متعامل هندي وأصبح مساهم في منجمي ونزة وبوخضرة بنسبة

% 70 و FERPHOS بنسبة % 30 في رأسمال الكيان الجديد الناتج عن الشراكة والذي أطلق

عليه إسم ISPAT TEBESSA ، ليتم بعد ذلك إعادة تنظيم وهيكله FERPHOS سنة 2004

إلى ستة شركات أساسية وهي:

**2-1- شركة مناجم الحديد SOMIFER :** مقرها الإجتماعي في ولاية تبسة وتضم الوحدات

الإنتاجية التالية:

- منجم عيني (ولاية سطيف)؛

- منجم روبنة (ولاية عين الدفلى)؛

- منجم شعبة البلوط (ولاية سوق أهراس)؛

- منجم سيدي معروف (ولاية جيجل)؛

- منجم الخنقة (دائرة الكويف ولاية تبسة).

بالإضافة إلى المشاركة بنسبة % 30 في منجمي بوخضرة والونزة بولاية تبسة

2- 2 - شركة البوزولان مواد البناء SPMC : مقرها الإجتماعي بمدينة بني صاف بعين تيموشنت، وتتكون من وحدة واحدة وهي منجم بني صاف الذي يقوم بإنتاج مادة البوزولان وتسويقها إلى مصانع الإسمنت عبر الوطن.

2- 3 - شركة السباكة بالونزة SFO: مقرها الإجتماعي بدائرة الونزة ولاية تبسة، تضم وحدة واحدة صغيرة لصهر وسبك القوالب المعدنية.

2- 4 - شركة نقل الموارد المنجمية SOTRAMINES : مقرها في ولاية تبسة، مهمتها الأساسية نقل المواد المنجمية من مراكز الإنتاج إلى غاية مراكز التخزين والتوزيع، وذلك نظرا للقصور الذي طرأ على شركة السكك الحديدية لعجزها عن نقل الكميات المطلوبة.

2- 5 - شركة العقارات والبناء: مقرها الإجتماعي بمدينة عنابة-

2- 6 - شركة مناجم الفوسفات : SOMIPHOS - وهي الشركة محل الدراسة مقرها

الإجتماعي مدينة تبسة، رأس مالها الإجتماعي يساوي 1.600.000.000.00 دج، تتمثل مهامها الأساسية في عملية البحث والتطوير والإستغلال والمعالجة والتحويل وتسويق مادة الفوسفات للسوق المحلية والدولية.

3- الأهداف العامة للمؤسسة - :

تسعى المؤسسة بصفة عامة لتحقيق جملة من الأهداف الإقتصادية تبنتها وبننت إستراتيجياتها على النحو الذي يمكنها من تحقيقها، وأبرز هذه الأهداف وأهمها:

o البحث، التطوير، الإنتاج، التصدير والتوزيع للمنتجات الفوسفاتية على حالتها الطبيعية أو بعد تحويلها؛

o العمل على رفع رأس المال إلى القيمة التي تمكن المؤسسة من تنمية واستغلال إحتياجات الفوسفات حاليا والمرتبب إكتشافها مستقبلا؛

o تحقيق المردودية الإقتصادية والمالية وزيادة حجم النشاط الإنتاجي والبيعي من خلال توسيع القطاعات السوقية وخلق حركية للمؤسسة والتعاون؛

o المحافظة على الزبائن الحاليين والعمل على جذب آخرين من خلال إجراء الإتصالات والإستماع لهم لمتابعة تطور رغباتهم، وتوفير طلباتهم بالشكل المرغوب.  
o تطوير وتوسيع قطاع المناجم وذلك عن طريق أبحاث التنمية والتطوير؛  
o تنظيم وتنمية وتطوير هياكل الصيانة التي تمكن من تحسين القدرات الإنتاجية إلى أعلى درجة؛

o العمل على تكوين وتحسين مستوى العمال؛

o رفع مستوى العاملين المهني والإجتماعي؛

o العمل على تحقيق معدل ربح متميز وذلك بتحقيق أهداف الإنتاج من حيث الكمية والجودة؛

o الإندماج المنسجم لنشاطها في إطار السياسة الوطنية للتهيئة العمرانية والتوازن الجهوي؛

o إيجاد أسواق عالمية والعمل على دخولها من أجل زيادة الحصة السوقية؛

o تحسين صورة المؤسسة لدى الأطراف ذات العلاقة.

تجدر الإشارة بأن مؤسسة مناجم الفوسفات تضع في إطار أهدافها الإستراتيجية المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة، من خلال تحقيق قيمة مضافة مستدامة للإقتصاد الوطني والمحافظة على البيئة، وذلك بالتقليل من التلوث والترشيد في إستهلاك الطاقة والمياه، وتبني نظام الإدارة البيئية ومتابعة داخل هياكلها والذي جسد فعليا سنة 2007 .

كذلك تعتمد المؤسسة مبدأ "المؤسسة المواطنة" ومفهوم المسؤولية الإجتماعية من خلال العمل على زيادة عدد الموظفين في مختلف التخصصات في إطار إمتصاص نسبة البطالة المتفشية في المنطقة التي تنشط فيها، وترقية رفاة عمالها بتحسين الأجور والخدمات الإجتماعية المقدمة، والمساهمة في تحسين ظروف الحياة للمجتمع، من خلال تمويل بعض الأنشطة الرياضية والثقافية والبيئية، وتمويل عمليات التشجير وغيرها.

**المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي العام ل SOMIPHOS ومواردها البشرية**

1- **الهيكل التنظيمي**: أصبحت شركة مناجم الفوسفات بعد إستقلالها المالي والقانوني الناتج عن إعادة الهيكلة الأخيرة سنة 2005 تتمتع بهيكل تنظيمي خاص مستقل تماما، وسلطة كاملة في إتخاذ القرارات، كما تتعامل مع باقي الفروع التي إستقلت أيضا معها وكأنها متعامل خارجي.

ويمثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة مختلف الوحدات الإستراتيجية والمسؤوليات الموزعة على مختلف المسيرين، فالمؤسسة تعتمد في تسيير أنشطتها على الأساس الوظيفي، حيث أخذت على عاتقها

هيكله وتنظيم من خلال أقسام عملية ميدانية من ناحية، وهياكل مهنية أخرى مهمتها المتابعة والتسيير على النحو التالي :

**1-1 - المديرية العامة :** يشرف عليها الرئيس المدير العام وهو أعلى مستوى للسلطة، والمسير الأول يقوم باتخاذ القرارات التي تخص نشاط المؤسسة، والمسؤول عن التفاوض أثناء إقامة العلاقات مع الزبائن أو في حالات الشراكة والمشاريع الضخمة، من مهامه:

- وضع الإستراتيجية وكشف مواطن القوة والضعف في المؤسسة؛

- ضمان التسيير العام والجيد لفروع المؤسسة من خلال التنظيم والتوجيه والتنسيق والإشراف؛

- تمثيل المؤسسة والتحدث باسمها، وكذلك المساهمة في قرارات مجلس الإدارة؛

- مراقبة نشاطات المؤسسة وتوجيهها، ومتابعة مدى نجاحها في تحقيق الأهداف؛

- تمثيل المؤسسة في الخارج والإتصال المباشر بالهيئات العليا داخل وخارج الوطن.

#### **1-2 - الأمانة العامة ( - السكرتارية - ) .**

تتمثل مهامها الأساسية في تنظيم كل ما يتعلق بالرئيس المدير العام من خلال التكفل بكل المكالمات الهاتفية وتحضير المواعيد، وكتابة التقارير والرسائل وغيرها.

#### **1-3 - المدير المساعد المكلف بالتدقيق والإستشارة :**

وهو المسؤول عن عمليات التدقيق الداخلية في حسابات المؤسسة ومختلف عملياتها المالية، ومساعدة المدير العام في مراجعة الميزانيات والأجور لأجل المصادقة عليها، بالإضافة إلى الإشراف على السير الحسن للمدققين الخارجيين، وإعداد التقارير اللازمة لذلك.

#### **1-4 - المديرية المساعدة المكلفة بإدارة الجودة والبيئة - :**

تحتل هذه المديرية مكانة هامة في الهيكل التنظيمي لإتصالها مباشرة بالإدارة العليا، مما قد يبين أهمية الجودة والبيئة في المؤسسة محل الدراسة، حيث تعتبر هذه المديرية هي المسؤولة الأولى على نظام إدارة الجودة والبيئة، وذلك بالإشراف على مراقبة جودة المنتج ومدى مطابقته للمواصفات المعتمدة دولياً، والقيام بالتنسيق مع مختلف الدوائر الأخرى لإجراء المراجعات الدورية فيما يخص الجودة والأمور المتعلقة بالجوانب البيئية، من أجل إعداد تقرير مراجعة الإدارة كل أربعة أشهر، هذا بالإضافة إلى السهر على تنفيذ المشاريع الموجهة للمحافظة على البيئة، ومتابعة مشاريع تطوير وتحسين جودة المنتج.

**1- 5 - المدير المساعد المكلف بالإتصالات - :**

من مهامه تنظيم وتهيئة الإتصالات داخل وخارج المؤسسة، إعداد المخططات والتقارير السنوية للتسيير.

**1- 6 - مدير الأمن الصناعي - :**

هو المسؤول الأول عن الأمن الداخلي للمؤسسة وسلامة الأفراد العاملين من حوادث العمل، والسهر على تهيئة الأماكن والظروف اللازمة للعمل ومراقبتها بصورة مستمرة، والإشراف على توفير كل الوسائل اللازمة من أجل التقليل من حوادث العمل وحفظ سلامة الأفراد بدنيا ونفسيا.

**1- 7 - مديرية المركب المنجمي جبل العنق - :**

الإشراف على تسيير شؤون المركب المنجمي لجبل العنق وتوفير حاجياته، ومراقبة عمليات الإنتاج والقيام بعمليات الصيانة اللازمة وغيرها.

**1- 8 - مديرية المنشآت المينائية بعنابة - :**

الإشراف على تسيير عمال الوحدة وإدارة عمليات إستقبال شحنات الفوسفات وتخزينها، ومن ثم شحنها في السفن ونقلها إلى الزبائن في السوق الدولية، بالإضافة إلى عمليات الصيانة الدورية للسفن والقيام بالإجراءات الإدارية والجمركية اللازمة.

**1- 9 - مديرية الدراسات والبحوث التطويرية - :**

تشرف هذه المديرية على دراسة العينات من المنتج النهائي، ودراسة مدى مطابقته مع المواصفات المحددة، والقيام بإدارة البحوث التطويرية اللازمة لتحسين جودة المنتج وتثمينه، وإيجاد الحلول الناجعة للمشاكل البيئية المتعلقة بالمؤسسة، بالإضافة إلى تقديم خدمات بحثية وإستشارية لبعض المؤسسات الأخرى.

**1- 10 - مديرية التجارة والتسويق - :**

تشرف على العمليات المتعلقة بالأنشطة البيعية وتنمية المبيعات والأعمال المتعلقة بها، كدراسة الأسواق والإشهار والإعلان، وإنشاء العقود التي تتضمن الكمية والسعر والوقت الخاص بالمبيعات، وإبرام الصفقات وفقا لما تقتضيه مستلزمات السوق، وكذا البحث عن أسواق وعملاء جدد، والمحافظة على زبائن المؤسسة من خلال كسب ثقتهم بتقديم أحسن الخدمات، وتشرف على ثلاث دوائر هي: دائرة التصدير، دائرة العلاقات مع الزبائن، ودائرة المشتريات.

**1 - 10 - 1 - دائرة التصدير:** تقوم بجميع العمليات التصديرية من خلال تحضير وتنفيذ الطلبات المتعلقة بالزبائن المتواجدين في المنطقة الأولى، التي تضم على وجه الخصوص دول أوروبا، كما تعمل على تنفيذ العمليات التصديرية المرتبطة بالمنطقة الثانية والتي تشمل دول آسيا وأمريكا اللاتينية، أي الأسواق الجديدة بصفة عامة.

**1-10-2- دائرة العلاقات مع الزبائن:** تتمثل مهمتها أساسا في المحافظة على الزبائن الحاليين، والعمل على تطوير وتنمية وتوطيد العلاقة معهم وتلبية رغباتهم، والسعي الدائم للحصول على متعاملين جدد، والإشراف على إبرام الإتفاقيات مع العملاء والتعاقد معهم.

**1-10-3- دائرة المشتريات:** تقوم بإجراءات الشراء لكل ما تحتاجه المؤسسة من آلات وقطع غيار وتجهيزات وشاحنات وغيرها.

#### **1 - 11 - مديرية المالية والمحاسبة - :**

من مهام هذه المديرية الإشراف على كل العمليات المالية والمحاسبة بالمؤسسة وتوجيهها، وإعداد وتحديد موارد المؤسسة واستخدامها وتقسيماتها. وتنقسم هذه المديرية إلى دائرتين: الأولى تخص دائرة المحاسبة والثانية دائرة المالية.

**1-11-1- دائرة المحاسبة:** مهمتها تسجيل كافة العمليات المحاسبية ومسك مختلف الوثائق والملفات الخاصة بعمليات الشراء والبيع، والعمليات المرتبطة بالبنوك ومراقبة مدى مطابقتها للواقع، والتسجيل المحاسبي لمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة يوميا، وتسجيل الإهلاكات والمؤونات ومتابعة حركة المخزون بالتنسيق مع مصلحة المحاسبة التحليلية، والمشاركة في عمليات الجرد المادي للإستثمارات، وإعداد الميزانيات الختامية لكل سنة مالية، وإرسال الوثائق ومختلف المعلومات المتوفرة لدى المصلحة عند طلبها من المصالح الأخرى.

**1-11-2- دائرة المالية:** من مهامها متابعة التسيير المالي ومراقبة التدفقات المالية الداخلة والخارجة، وإعداد الميزانيات التقديرية، وتسوية ديون المؤسسة بناء على طلبات التسديد الواردة إلى المصلحة، والتنسيق مع مصلحة المحاسبة فيما يتعلق بمراقبة النفقات والإيرادات.

#### **1-12- مديرية الموارد - :**

مهمتها الإشراف على تسيير الموارد التقنية والبشرية، وتعمل على توفيرها بالشكل الذي تتطلبه وظائف المؤسسة، وتتفرع منها خمسة دوائر هي: دائرة الموارد البشرية، دائرة التكوين، دائرة الشؤون القانونية، دائرة المعلوماتية، دائرة الإدارة العامة.

**1-12-1- دائرة الموارد البشرية:** تقوم هذه الدائرة بمتابعة المسار المهني وتنظيم مختلف إحتياجات المؤسسة من اليد العاملة، وكذا مراجعة ملفات أفراد المؤسسة المحالين على التقاعد، وتنظيم وتقدير الإحتياجات المتعلقة بالتوظيف والتكوين، وكذا ترقية وتوزيع العاملين، كما تقوم بوضع النظام الداخلي للمؤسسة وكل ما يتعلق بأجورهم.

**1-12-2- دائرة التكوين:** القيام ببرمجة دورات تكوينية مستمرة لليد العاملة على مستوى المؤسسة أو تلك الموظفة حديثا، والسهر على تنفيذها وفق ما هو مخطط للعملية التكوينية.

**1-12-3- دائرة الشؤون القانونية:** تهتم هذه الدائرة بالفصل في القضايا المتعلقة بالمؤسسة، وكذا فض النزاعات بين العمال والإدارة في إطار ما ينص عليه قانون العمل، بالإضافة إلى تسوية النزاعات مع الأطراف الخارجية.

**1-12-4- دائرة المعلوماتية:** من مهام هذه الدائرة ما يلي - :

- إبراز صورة المؤسسة في المعارض والصالونات الدولية، وجمع المعلومات التقنية التي تخص المؤسسة؛

- جمع ونقل المعلومات اللازمة التي تحتاجها المؤسسة سواء كانت هذه المعلومات داخلية تتعلق بالمؤسسة، أو خارجية تتعلق بالمحيط الذي تتعامل معه؛

- تتولى مهمة نقل المعلومة بين مختلف الوحدات داخل المؤسسة؛

- هي المسؤولة عن خلق مجالات التواصل بين المؤسسة والمتعاملين معها؛

- السهر على السير الحسن لأجهزة الإعلام الألي وتطبيقات وبرامج تكنولوجيات المعلومات، وصيانتها في مختلف الأقسام.

**1-12-5- دائرة الإدارة العامة:** تعمل على توفير مختلف الموارد الضرورية لكل الأقسام بالمؤسسة، وتعنى كذلك بالتعاملات الخارجية وإبرام العقود مع الزبائن والموردين، وتنظيم المعارض الإقتصادية والندوات، كل ذلك يندرج تحت مصلحتين أساسيتين هما: مصلحة الوسائل العامة، ومصلحة العلاقات الخارجية.

**1-13- المديرية التقنية - :**

تشرف على عمليات الإنتاج من خلال تحقيق وإنجاز الإنتاج المقدر سنويا، والعمل على صيانة العتاد والتجهيزات الكهربائية والصناعية في المؤسسة، بالإضافة إلى تخطيط الإستثمارات اللازمة

والسهر على تنفيذها فيما يخص تطوير العملية الإنتاجية وعمليات الصيانة، ولتجسيد ذلك فالمديرية مقسمة إلى ثلاثة دوائر هي: دائرة الإنتاج، دائرة الصيانة ودائرة خاصة بالإستثمارات.

### المطلب الثالث: طبيعة نشاط مؤسسة مناجم الفوسفات وعلاقتها بمحيطها

تقوم مؤسسة مناجم الفوسفات بالعديد من الأنشطة، فنشاطها لا يقتصر على الإنتاج فقط بل يتعدى ذلك ليشمل الأنشطة التجارية والخدمية والتطويرية، وهذا من أجل بلوغ الأهداف المسطرة وتوطيد علاقتها ببيئتها.

#### 1- أنشطة المؤسسة - :

**1-1 - الأنشطة الإنتاجية:** تعمل مؤسسة مناجم الفوسفات على الوفاء بالطلب لعملائها من خلال تقديم منتوجها بالمواصفات العالمية وبالجودة المطلوبة، حيث تقوم المؤسسة بإنتاج الفوسفات الطبيعي المحضر للبيع، وتقوم الدول المستوردة الأخرى بتحويله إلى حمض الفوسفور وكذلك إلى الأسمدة، ويتكون الفوسفات الخام من بقايا الحيوانات أو عظام الحوت، لذلك يطلق عليه إسم BPL التي تعني " BORN PHOSPHAT LINE"، بحيث تختلف النسب المكونة له من بلد إلى آخر وتقوم مؤسسة مناجم الفوسفات بإنتاج أربعة أنواع من المنتجات مصنفة تصنيف عالمي تجاري، وأهم المجالات التي تستعمل فيها هي: الصناعة الغذائية، الزراعية والحيوانية، الصناعة الثقيلة، الصناعة الكيماوية، صناعة الكبريت، صناعة المنظفات ( مواد التنظيف ) والصناعة الصيدلانية . ويمكن التطرق إليها فيما يلي 1 :

- المنتج المسوق % 73 / 75 BPL الذي يعادل % 34 من : P2O5 يمتاز هذا النوع من الفوسفات بارتفاع نسبة الراسب الكلسي، حيث تنزع منه الشوائب بوضعه في الفرن ذات درجة عالية من الحرارة تقدر ب 900° ، ويستخدم هذا النوع أساسا في صناعة الأسمدة المجهزة والمنتجات الكيماوية؛

- المنتج المسوق % 70 / 72 BPL الذي يعادل % 32 من : P2O5 يمتاز هذا النوع بارتفاع نسبة الراسب الكلسي فيه، ويتم الحصول عليه بواسطة التحميص في درجة حرارة تبلغ 800° ، ويستخدم في الصناعة كتصنيع الأسمدة الزراعية والمنتجات الكيماوية والمواد الصيدلانية؛

- المنتج المسوق % 66 / 68 BPL الذي يعادل % 31 من : P2O5 يتمثل في المنتج المخصص أساسا لتصنيع الأسمدة القابلة للإتحلال في التربة وإثرائها لزيادة إنتاجها؛  
- المنتج المسوق % 63 / 65 BPL الذي يعادل % 29 من : P2O5 يطلق على هذا النوع مزيل الغبار، ويستخدم في بعض مجالات الصناعة والزراعة ويعد من أهم مبيعات المؤسسة.

أما أهم المواصفات الواجب توفرها في المنتج لكي يكون مقبول دوليا هي أن يكون خالي من المغنيزيوم والكاديوم فالزئائن لا يجذبونه، نظرا للأضرار التي يسببها خلال عملية التحويل، وأن يكون كذلك خاليا من الفلور لأنه مضر بالبيئة والحيوانات. وتتم العملية الإنتاجية بمؤسسة مناجم الفوسفات بعدة مراحل تبدأ باستخراج الفوسفات وتنتهي بالحصول على الفوسفات المكلس الجاف، وعليه فالعملية الإنتاجية تمر بمرحلتين هما:

-إستخراج الفوسفات :يتمثل في الهدم عن طريق التفجير واستخراج الفوسفات من المركب المنجمي بجبل العنق؛

-معالجة الفوسفات :تتكون سلسلة المعالجة لمادة الفوسفات للمركب المنجمي جبل العنق من :  
التكسير، التحضير، المعالجة بالطريقة المائية، المعالجة بالطريقة الجافة، الإنتقاء الهوائي.

فيتم في المرحلة الأولى إستغلال آلة واحدة من نوع جيراتورار GIRATOIRE ذات متوسط إنسياب 900 طن في الساعة، من أجل تحطيم وتكسير الكتل الكبيرة، وفي الثانية يتم الطحن والغرلة، أما بالنسبة للمرحلة الثالثة هي المعالجة بالطريقة المائية من خلال أربعة ورشات تتمثل في الترويق، التحميص، الغسل والتجفيف،، إذ يتم في الأولى إزالة الشوائب الأكثر من 12.5 ملم والأقل من 80 ملم، وهي الفقيرة من عنصر p205 ، ويتم التحميص بواسطة ثلاثة أفران من نوع دورليفير DORLIVERE من أجل تفكيك وإزالة المواد العضوية الموجودة في مادة الفوسفات المروق، وفي الثالثة يستخدم الهيدروسيكلونات، وكذلك المواد الجيرية ويستعمل في التجفيف فرنين دائريين من نوعية بتسون روكات، وذلك من أجل إزالة نسبة الرطوبة وإرجاعها من % 13 إلى % 0.2 وتبلغ الطاقة السنوية للتجهيزات المستعملة في هذه الطريقة 500.000 طن سنويا من المادة المحمصة والمغسولة والمجففة.

أما بالنسبة للمعالجة بالطريقة الجافة فتتم من خلالها التجفيف والغرلة والطحن، إذ يتم التجفيف من خلال فرنين لإزالة نسبة الرطوبة من % 9 إلى % 1 ، وفي الثانية يتم الغرلة بواسطة غرابيل

حديثة تسمى RHEWUN وعددهم أربعة، ويتم الطحن بثلاثة مطاحن من نوعية . DRAGAN . أما في المرحلة الأخيرة وهي الإنتقاء الهوائي التي تهدف إلى إزالة الغبار والحصى الدقيقة الفقيرة من مادة. P2O5 .

### المبحث الثاني: تطبيق طريقة ABC في شركة سوميفوس SOMIPHOS:

إن فكرة التحول من المدخل التقليدي للمحاسبة عن التكلفة إلى مدخل محاسبة التكاليف على أساس النشاط سواء في إطار المنشآت الاقتصادية ذات الطابع الإنتاجي أو ذات الطابع الخدمي وصولاً إلى أكبر دقة في المخرجات المستمدة من نظام التكاليف، غالباً ما تتحقق نتيجة التوسع في عدد أوعية التكلفة والوصول إلى أكبر عدد من أوعية التكلفة وما يرتبط بها من مسببات تكلفة ملائمة، هذا بالإضافة إلى أن أكبر درجة للدقة في المخرجات المستمدة من نظام التكاليف غالباً ما يترتب عليها تحميل الشركة بأعباء مرتفعة لتصميم وتشغيل نظام التكاليف وقد تؤدي في كثير من الأحيان إلى التأثير الجوهري على نتيجة أعمال الشركة، الأمر الذي يتعارض واقتصاديات تشغيل نظام التكاليف.

استناداً إلى ما سبق فقد تم اختيار مجمع سوميفوس SOMIPHOS ببئر العائر - تبسة - كشركة محل الدراسة لإجراء مقارنة بين طريقتي التكاليف الكلية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وذلك بعد تطبيق كلا الطريقتين على تكاليف الشركة.

### المطلب الأول: تكلفة المنتجات حسب الطريقة التقليدية :

نحدد تكلفة المنتجات حسب مرحلتين ، مرحلة التحضير الميكانيكي تنتج منتجات نصف مصنعة، ومرحلة المعالجة والتي تعطي منتجات نهائية.

تمر عملية سير المنتج عبر مرحلتين أساسيتين، هما مرحلة التحضير الميكانيكي ومرحلة المعالجة.

**1- مرحلة التحضير الميكانيكي:** في هذه المرحلة يتم استخراج الفوسفات من جبل العنق ثم يمر على مراحل إلى أن يصبح صالح للمعالجة وذلك كالاتي:

- في البداية، لاستخراج الفوسفات الخام يجب أولاً نزع الطبقة العقيمة sterile التي تكسوا أو تكون فوق سطح الفوسفات الخام والتي يتراوح سمكها حوالي 15 / 20 م، وتتم هذه العملية عن طريق وضع متفجرات في أماكن محددة، لتفجير هذه الطبقة للتخلص منها، وتتم هذه الأخيرة بنقلها

عبر آليات ورميها لتكون عبارة عن فضلات مهمة، حيث في الشهر محل الدراسة أكتوبر 2017، تم استخراج 1380480 طن من الطبقة العقيمة؛ - ثم بعد ذلك، وبنفس الطريقة يتم استخراج الفوسفات الخام بواسطة المتفجرات، من أسفل الطبقة العقيمة، وفي هذا الشهر استخرجت كمية 230250 طن من الفوسفات الخام.

- يمر الفوسفات الخام بعد استخراجه على ورشتين للتفتيت: كمية 208935 طن تمر على

ورشة التفتيت Concassage D بعد عملية التفتيت تمر نفس الكمية على ورشة السحق Broyage لتتم عملية سحق الفوسفات، ثم بعد ذلك تأتي عملية الغريلة Criblage، أما كمية 3314 فتتمر على ورشة HAZIMAG Concassage KS هذه الورشة عبارة عن آلة مستقدمة حديثا تقوم بعمل ثلاثة ورشات في آن واحد (تفتيت، سحق، غريلة)، فنسبة 50% من الكمية التي تمر على هذه الورشة تخرج عبارة عن فوسفات مغريل والنصف الباقي يخرج فوسفات مفتت وبالتالي عليه أن يمر بالورشات السابقة، ورشة السحق ثم الغريلة للحصول على كمية إجمالية من الفوسفات المغريل تقدر ب 199825 طن، وهنا تنتهي مرحلة التحضير الميكانيكي.

في هذه المرحلة يمر الفوسفات الخام على عدة ورشات إلى أن يصبح فوسفات مغريل حيث تمثل تكلفة استخراج الطبقة العقيمة Sterile 378523934.4 دج، وهذه الأخيرة تعتبر كمادة أولية لإنتاج الفوسفات الخام،

جدول رقم 03 : المصاريف المباشرة لمرحلة التحضير الميكانيكي .

ورشة الغريلة criblage	ورشة السحق broyage	ورشة التفتيت concassage hazimag	ورشة التفتيت concassage	ورشة الفوسفات الخام m .brut	استخراج الطبقة العقيمة sterile	
71700955.2	262565928	28602530.4	21202231.2	655817184	264681032.4	المصاريف المباشرة

المصدر: تم اعدادها بالاعتماد على سجلات شركة SOMIPHOS .

جدول رقم 04: تكلفة الفوسفات في مرحلة التحضير الميكانيكي

تكلفة الطن الواحد	الكمية بالطن	التكلفة الاجمالية	
1734.672	276300.00	399408825.5	الفوسفات الخام
1737.18	250722.00	362957958.9	الفوسفات المفتت
3974.808	3976.80	13172508.02	الفوسفات المفتت hazimag
1778.004	252710.40	374432971.2	الفوسفات المسحوق
1906.356	243148.80	386272658	الفوسفات المغريل

المصدر: تم إعدادها بالاعتماد على سجلات شركة SOMIPHOS.

تتوزع كمية الفوسفات الخام المقدرة بـ 230250 طن بين ورشتين تذهب 208935 طن إلى ورشة التفطيت، والباقي 3314 طن يذهب إلى ورشة concassage HAZIMAG، حيث في هذه الورشة 50% يخرج مفتت ويمر على مرحلة السحق والغرلة أما 50% الباقية فتخرج مغرلة.

- في ورشة الفوسفات المسحوق Broyage يتم خلط الفوسفات المفتت المستخرج من ورشة concassage مع 50% المستخرجة من ورشة concassage HAZIMAG.

- يتم في ورشة الفوسفات المغريل Criblage، غرلة كمية الفوسفات المسحوق المقدر بـ 210592 طن مع إضافة 952 طن من المخزن، بالإضافة إلى 50% من الفوسفات

المغريل الناتج من ورشة (HAZIMAG concassage)، وفي الأخير يتم تجميع كمية كل الفوسفات المغريل، لنحصل على 202924 طن وبعد الحصول على الفوسفات المغريل نمر للمرحلة الثانية وهي مرحلة المعالجة.

3-مرحلة المعالجة: يتم فيها تنقية الفوسفات من الشوائب عبر طريقتين الطريقة المبللة والطريقة الجافة، كل طريقة نستطيع من خلالها الحصول على منتجين 63/65 و 66 / 68 ، ولكن الاختلاف يكون من حيث الجودة والمواصفات كما هو موضح في الجدولين:

- جدول رقم 05: مواصفات أنواع المنتج الفوسفات المعالج 65/63:

65/63	TPL%	CO2%	Mgo%
Calciné	64/65	7.20	1.09
Sechagé	63/64	7.35	1.20
Dépoussiré	62/63	8.00	1.70

المصدر: التقارير الدورية لمخبر الشركة .

جدول رقم 06: مواصفات المنتج الفوسفات المعالج 68/66

66/68	TPL%	CO2%	Mgo%
Dépoussiré	65/66.40	6.75	0.92

المصدر: التقارير الدورية لمخبر الشركة

أ- الطريقة المبللة **voie humide**: تمر كمية 140484 طن من الفوسفات المغرل على

ورشة التنقية من الوحل **Débouillage** حيث يتم غطس الفوسفات في الماء بعدها يتم

نقله في بساط متحرك مثقوب ليتم تنقيته من الوحل، ليتفرغ بعد ذلك إلى ثلاث طرق:

الطريق الأول: (يتم شرحه في الطريقة الجافة).

الطريق الثاني: تمر كمية من الفوسفات بعد التنقية من الوحل 16625 طن على ورشة التحميص

**sechage B1 Calcinations** ، في هذه الورشة يتم تجفيف الفوسفات من الماء إلى درجة

التحميص حيث تستخدم درجة حرارة تتراوح بين 700° و 900° للحصول على منتج نهائي

63/65 calciné فقط.

الطريق الثالث: تمر الكمية المتبقية من الفوسفات بعد التنقية من الوحل على ورشة الغسل ثم

التجفيف، في هذا الشهر لم يمر الفوسفات على ورشة الغسل وذلك نتيجة عطل في الورشة فتم

تمريره مباشرة إلى ورشة التجفيف حيث يتم تجفيف الفوسفات من الماء في درجة حرارة تصل إلى

100° للحصول على منتجين 65/63 و 66/68 ، حيث في هذا الشهر تم إنتاج 65/63

séchagé فقط في هذه الورشة.

ب- الطريقة الجافة **voie sèche**: في هذه الطريقة تمر كمية 59340 طن للتنقية

من الشوائب عبر ورشة النفض **Dépoussierage** للحصول على منتجين:

- يمر الفوسفات المغرل 16300 طن مباشرة على ورشة النفض حيث في هذه الورشة يتم

وضع الفوسفات في آلة مثقوبة تحت ضغط رياح قوي جدا من خلال مجموعة من المروحيات الكبيرة جدا لاستخرج الفوسفات المنقى من الشوائب للحصول على المنتج النهائي Déppousieré 63/65 .

- يتم خلط ومزج كمية من الفوسفات المغربي 43040 طن مع كمية من الفوسفات بعد التنقية من الوحل 45450 طن (الطريق الأول) ليمر على ورشة النفض للحصول على المنتج النهائي Déppousieré 66/68.

بعد الحصول على كمية 202924 طن من الفوسفات المغربي سوف نقوم بعلاج كمية 199824 طن والباقي المقدر ب 2800 طن ينقل للمخزن.

جدول رقم 07: المصاريف المباشرة لمرحلة المعالجة.

ورشة النفض	ورشة التجفيف	ورشة التحميص	ورشة التنقية من الوحل	الورشة الميكانيكية	المصاريف المباشرة
26163439.71	3019409.56	6024993.42	3308957.24	275079921	

المصدر: تم إعدادها بالاعتماد على سجلات شركة SOMIPHOS.

- جدول رقم 08: تكلفة الفوسفات 65/63 و 68/66.

تكلفة الطن الواحد	الكمية بالطن	التكلفة الاجمالية	
2794.944	122370	285014416	الفوسفات المنقى من الوحل
3548.94	11400	33714874.8	تكلفة الفوسفات 65/63
4152.588	15960	55229391.1	الفوسفات بعد عملية النفض
3676.68	39720	121698181	الفوسفات المحمص
			تكلفة الفوسفات المجفف
			تكلفة الفوسفات 68/66
3465.228	78720	227318727	الفوسفات بعد عملية النفض

المصدر: تم إعدادها بالاعتماد على سجلات شركة SOMIPHOS .

## المطلب الثاني: دراسة تكاليف شركة SOMIPHOS بطريقة التكلفة على أساس النشاط :

استنادا على مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط يمكن تطبيق الخطوات الإجرائية التالية التي يتطلبها تطبيق هذا المدخل على النحو التالي:

1- تحديد مجموعة الأنشطة المستنفذة لموارد الشركة: تعتبر عملية تحديد الأنشطة بمثابة حجر الأساس الذي يقوم عليه مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط، ارتباطا بمركز التكلفة. الجدول التالي يظهر هذه الأنشطة و الترميز الرقمي (الكود) للمركز المقابل لأداء كل نشاط. وذلك من واقع سجلات تكاليف الشركة الترميز الرقمي لمراكز التكلفة.

2- تحديد التكلفة الخاصة بكل نشاط: بعد تحديد الأنشطة التي يتم من خلالها تحميل التكلفة غير المباشرة على وحدات التكلفة، تتم عملية تحديد تكلفة كل نشاط، ويظهر الجدول التالي بيان بالأنشطة السابق تحديدها وتكلفة كل نشاط أمكن الحصول عليها من سجلات تكاليف الشركة.

### جدول رقم 09: بيان الأنشطة الموجودة بالشركة وتحديد تكلفة كل نشاط.

ترميز المركز	النشاط	التكلفة بالدينار	الرقم التعريفي للمركز	النشاط	التكلفة بالدينار
92002	ادارة المجمع	528448.704	92287	الصيانة الصناعية	2361881.7
92003	مراقبة الجودة	130031.772	92288	الصيانة الميكانيكية	3453419.06
92005	مصلحة المحاسبة والمالية	427546.212	92289	البنية التحتية	353898.528
92006	ادارة الموارد البشرية	1080682.06	92291	صيانة الورشات الخارجية	741698.1
92008	مراقبة التسيير	177541.62	92293	البساط المتحرك	810086.244
92010	المصلحة القانونية	707743.152	92320	تسيير المخزون	9555908.52
92011	مصلحة الوسائل العامة	2172539.68	92505	الامن الصناعي	3603879.3
92024	الاعلام الألي	455522.952	92506	التحضير و المنهجية	364425.264
92030	مساعد الامن	9175609.51	92513	مصلحة المعالجة	175339.764

## الفصل الثالث: دراسة حالة: حساب تكلفة مادة الفوسفات في شركة الفوسفات SOMIPHOS

	الجافة				
83293.692	مصلحة المعالجة المائية	92514	1678583.63	مديرية الاستغلال	92090
578119.92	مصلحة التفجير	92515	288371.124	مديرية المعالجة	92091
67417.344	التحضير الميكانيكي	92517	438790.86	مديرية الصيانة	92092
74312.292	الشحن	92518	1155871.45	مخبر الاستغلال	92211
10544182.3	مصاريق مشتركة	92521	1539360.77	طاقة (كهرباء، غاز )	92222
1234312.57	قسم الدراسات و التطوير	92530	2195978.72	طاقة (ماء)	92227
408979.224	الدراسات المنجمية و الجيولوجية	92531	11734954	السيارات الخفيفة و الثقيلة	92233
936468.852	المصلحة الاجتماعية	92814	2609269.12	حظيرة الآليات	92270
495051.552	طب العمل	92830	3280859.74	الصيانات الكبرى	92281
30671.712	نقابة العمال	92870	827953.872	صيانة السيارات خ/ث	92282
<b>76479004.88</b>	<b>اجمالي التكاليف غير المباشرة</b>				

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على سجلات شركة SOMIPHOS

**3- تحديد مسبب (وعاء) التكلفة الخاص بكل نشاط:** يستلزم تحديد مسبب التكلفة الخاص بكل نشاط تشغيل فريق عمل يقيم مجموعة مختلفة من التخصصات المرتبطة بالأنشطة المراد توزيع تكلفتها على وحدات التكلفة المستفيدة، وفي ضوء ما توفر من معلومات نتيجة اللقاءات مع الأطراف ذات الصلة بأنشطة الخدمات الفنية أمكن الاتفاق على محرك التكلفة الخاص بكل نشاط، مع الأخذ في الاعتبار أن المسببات المختارة لا تمثل في جميع الحالات الاختيارات المثلى، نتيجة عدم توافر البيانات المرتبطة بمحرك الكلفة الواجب اختياره، استنادا على عدم إمكانية الحصول على البيانات المرتبطة ببعض محركات التكلفة تم استخدام محركات أخرى بديلة، ولارتباط أكثر من نشاط بمحرك تكلفة واحد، تم دمج أوعية التكلفة التي تحركها محرك واحد فقط في وعاء واحد يتم تحميل تكلفته على المنتجات مرة واحدة، الأمر الذي يعني تخفيض عدد أوعية التكلفة بما يحقق عدم تكرارية الأعمال الحسابية، وبما يحقق اقتصادية تطبيق مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط. وعلى ذلك يظهر البيان التالي مجموعة الأوعية التي يتم

من خلالها تحميل التكلفة غير المباشرة.

جدول رقم 10: بيان بمسببات التكلفة المخصصة لاستيعاب بنود التكاليف غير المباشرة.

الرقم	النشاط	مسببات التكاليف غير المباشرة	الرقم	النشاط	مسببات التكاليف غير المباشرة
الأول	مراقبة الجودة مصلحة المعالجة الجافة مصلحة المعالجة المائية التحضير الميكانيكي مصاريق مشتركة مصلحة الشحن	وحدات منتجة	الرابع	السيارات الخفيفة و الثقيلة حظيرة لآليات صيانة السيارات	ساعات عمل لآليات المتحركة
الثاني	التحضير و المنهجية دراسات منجمية وجيولوجية المصلحة لاجتماعية	ساعات العمل	الخامس	مديرية الصيانة الصيانات الكبرى الصيانة الكهربائية الصيانة الميكانيكية البنية التحتية صيانة الورشات الخارجية البساط المتحرك لامن الصناعي	صيانة الموجودات المتعلقة بلانتاج
الثالث	مديرية لاستغلال مديرية المعالجة مخبر لاستغلال طاقة(كهرباء ،غاز) طاقة (مياه) مصلحة التفجير قسم الدراسات و التطوير	تكلفة الطاقة المستعملة	السادس	ادارة المجمع مصلحة المحاسبة المالية ادارة الموارد البشرية مراقبة التسيير المصلحة القانونية مصلحة الوسائل العامة لاعلام لالي مساعد لأمن تسيير المخزون طب العمل نقابة العمال	عدد العمال

نقابة العمال المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على سجلات شركة SOMIPHOS .

جدول رقم 11: عدد وحدات مسببات التكلفة موزعة على الورشات.

مسببات التكلفة	الورشة الميكانيكية	التنقية من الوحل	التحميم	التجفيف	النفذ	المجموع
وحدات منتجة	0	0	15960	39720	90120	145800
ساعات العمل	25788	7260	6012	7680	9132	55872
تكلفة الطاقة المستعملة	1159366.8	3335013.6	1378556.4	1436596.8	4745337.6	12054871.2
ساعات عمل الآليات	5048.4	477.6	0	1920	1299.6	8745.6
صيانة الموجودات	2480088	811274.4	600512.4	2445406.8	5259968.4	11597250
عدد العمال	156	42	34.8	44.4	52.8	330

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد الجداول 08، 07.

يوضح هذا الجدول عدد وحدات كل مسبب تكلفة في كل ورشة.

**4- تحديد معدل تحميل تكلفة كل وعاء :** يتم تحميل كل وحدة تكلفة (كل منتج) بنصيبها من التكاليف الصناعية غير المباشرة من خلال معدل تحميل لكل وعاء تكلفة يتضمن تكلفة نشاط معين أو تكلفة مجموعة من الأنشطة المتجانسة، ويتم إيجاد معدل تحميل تكلفة النشاط أو الوعاء عن طريق قسمة تكلفة الوعاء على إجمالي الكمية المستخدمة من محرك التكلفة في العملية الإنتاجية بالشركة. وفي هذا الصدد تجدر الإشارة إلى أن دقة البيانات والمعلومات المستمدة من نظام التكاليف والمرتبطة بقياس وحدة التكلفة، إنما تتوقف على درجة التجانس للبنود المكونة لتكلفة الوعاء، وكذلك على مدى ملائمة محرك التكلفة الذي يتم من خلاله تحميل تكلفة الوعاء على وحدات التكلفة.

وإذا ما أسفرت الخطوة السابقة عن فتح ستة أوعية للتكلفة مخصصة لاستيعاب مجموعة معينة من التكاليف الصناعية غير المباشرة التي تتحملها الشركة، فإن الجدول التالي يظهر تكلفة كل وعاء، وكمية محركات التكلفة الخاصة بكل وعاء، وأخيراً معدل تحميل تكلفة كل وعاء.

جدول رقم 12: تكلفة كل وعاء من أوعية التكلفة بالدينار وكمية محركات التكلفة الخاصة بكل وعاء.

تكلفة الوعاء للوحدة	عدد وحدات مسببات التكلفة	تكلفة الوعاء الإجمالية	مسببات التكلفة
91.152	145800	11074577.2	وحدات منتجة
36.72	55872	1709873.34	ساعات العمل
0.864	12054871.2	8670598.16	تكلفة الطاقة المستعملة
8745.6	8745.6	15172177	ساعات عمل الآليات
1.56	11597250	15044513.5	صيانة الموجودات
90208.236	330	24807265.7	عدد العمال
/	/	76479004.9	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول رقم 09.

جدول رقم 13: حساب تكلفة ورشة النفض.

68/66	65/63	ورشة النفض
189201902.2	27221448	الاستهلاكات
6163439.712	892571.304	المصاريف المباشرة
		المصاريف غير المباشرة:
5979360.192	865913.448	وحدات منتجة
244117.848	35352.432	ساعات العمل
2981381.16	431754.888	تكلفة الطاقة المستعملة
1969390.752	285201.408	ساعات عمل الآليات
5960328.108	863157.276	صيانة الموجودات
3467071.38	502091.124	عدد العمال

10475046.05	1516965.5	مصاريف خاصة بالورشة
226442037.4	32614455.4	المجموع
65600	9500	عدد الوحدات
3451.86	3433.1	تكلفة الوحدة

المصدر: تم إعدادها الباحث بالاعتماد على الجدول رقم 05، 10

- هذه الدراسة تشير إلى أن استخدام محاسبة الأقسام المتجانسة كطريقة وحيدة للتسعير وتقدير التكلفة يمكن أن تؤدي إلى معلومات مضللة في توزيع المصاريف غير المباشرة على المنتجات، وأنه يمكن تطبيق نظام تكاليف الأنشطة كمنهج إداري أفضل، حيث القدرة على تحليل تكاليفها غير المباشرة بصفة دقيقة، بحيث يحدد هذا النظام ما تتطلبه كل وحدة من التكاليف غير المباشرة، وبالتالي يمكن التقدم بالعطاءات وأن يكون لدى الشركة فرصة أكبر للمنافسة والفوز بالعطاء في حين تحديد نسبة ربح مناسبة ومعقولة.

## نتائج البحث :

من الدراسة المتقدمة خلصنا إلى النتائج التالية:

- 1- نظرا لاعتماد الشركة على الآليات الضخمة الأساليب التكنولوجية الحديثة لحماية البيئة والحفاظ على صحة العامل إضافة إلى تقديم منتج عالي الجودة، أدى ذلك إلى ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة ضمن الهيكل الكلي للتكاليف مما أدى إلى وجود قصور في أنظمة التكاليف التقليدية لمعالجة كيفية تخصيص هذه التكاليف على الأنشطة المختلفة، مما يؤدي بها إلى اتخاذ القرارات الخاطئة في بعض الأحيان وخاصة بما يتعلق بالسياسة السعرية للمنتج.
- 2- التكاليف غير المباشرة في الشركة ترتبط بعلاقة طردية مع استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة أي أن الشركة التي تكون فيها التكاليف غير المباشرة كبيرة بسبب تزايد استخدام الآلية، تميل إلى استعمال هذا النظام لمساعدتها في التخصيص والتحميل الدقيقة لهذه التكاليف.
- 3- هذه الشركة ما تزال في حالة احتكار الإنتاج وتسويق منتجاتها، لذلك فهي لا ترى ضرورة لوضع آليات حديثة في احتساب التكلفة الكلية للمنتجات، ما دامت النتيجة دائما موجبة.
- 4- إعادة توزيع المصاريف غير المباشرة بطريقة ABC في ورشة النفض أظهر أن المنتج 66 / 68 تحمل مصاريف لا تخصه على حساب المنتج 63/65، كان يتحملها عند احتساب التكلفة بطريقة الأقسام الكلية، حيث انه: بطريقة الأقسام الكلية كانت التكاليف لـ 63 / 65 و 68 / 66 هي على التوالي 3548.94 دج و 3465.228 دج، وهذا ما طرح مشكل لدى قسم المحاسبة التحليلية في الشركة لأنه من غير المنطقي أن يظهر المنتج 65/63 أعلى من 68/66 لأن هذا الأخير أكثر جودة من الأول، أما بطريقة الـ ABC فكانت التكاليف لـ: 63 / 65 و 68 / 66 هي 3433.1 و 3451.86 على التوالي، وهذا ما يثبت أن طريقة الـ ABC أكثر دقة في توزيع المصاريف غير المباشرة.

خاتمة

### خاتمة:

على ضوء ما تم دراسته في الفصول السابقة نخلص الى ضرورة تطبيق الاساليب الكلفوية الحديثة ، لما لها من أهمية في اتخاذ القرارات من أجل استغلال الموارد استغلالا اقتصاديا أمثل ، كذلك تعتبر اداة مهمة للتسيير بحيث تعتمد على مجموعة من المبادئ والأسس المحاسبية اللازمة لتجميع بيانات التكاليف و تحليلها بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة ، ومنه يمكننا الاجابة على الاشكالية المطروحة :

ما أثر استخدام الاساليب الكلفوية الحديثة في تحسين الكفاءة التسييرية و تخفيض التكاليف للمؤسسات واختيار القرار الامثل الذي يضمن نجاح المؤسسات الاقتصادية ؟.

بحيث أظهرت هذه الدراسة كفاءة الأساليب الكلفوية الحديثة في تحسين أداء المؤسسة و تخفيض التكاليف و مساعدتها على مواكبة التطورات الحاصلة ، ويبقى نجاح هذه الانظمة يعتمد بشكل كبير على رغبة المؤسسات في محاولة تكيفها مع مبادئ هذه الانظمة ، بإنشاء دورات تكوينية للعمال تمكنهم من معرفة و تطبيق طرق التسيير الحديثة .

وقد كان من نتائج هذا البحث ما يلي :

### أولا النتائج :

من خلال الدراسة النظرية والدراسة الميدانية توصلنا للنتائج التالية:

1- تطبيق أنظمة التكاليف التقليدية في الشركات الاقتصادية لا يمكن من تحديد وقياس تكلفة الإنتاج بدقة.

2- تطبق الشركات الاقتصادية أنظمة التكاليف التقليدية لبساطة تصميمها وسهولة تطبيقها وتدني تكلفتها .

3- يساعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تخفيض تكلفه الوحدة المنتجة من خلال زيادة كفاءة الانشطة في بنية التصنيع الحديثة

4- يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات تكاليفية اكثر دقة وموضوعية عن تكلفة الوحدات المنتجة في الشركات الاقتصادية من خلال التوزيع العادل لتكاليف الانشطة .

5- يؤدي أسلوب التكلفة على أساس النشاط لوضع معايير الاداء ونظم الحوافز لمراكز التكاليف نسبة لاستخدامه طريقة مسببات التكلفة لتوزيع التكاليف غير المباشرة .

## خاتمة

- 6- يعبر عن التكلفة المستهدفة في شكل نقدي مما يسهل عملية تقويم أداء الأنشطة الإنتاجية وتقليل تكلفة الوحدة المنتجة في شركة الاقتصادية.
- 7- يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على التحسين المستمر للإنتاج وتطوير أداء الشركة.
- 8- يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تصميم وتصنيع المنتجات باستخدام الحاسب الآلي لتقليل تكلفة العمل مما يؤدي لتقليل تكلفة الوحدة المنتجة.

### ثانيا: التوصيات :

- من خلال النتائج السابقة يوصى بالآتي :
1. ضرورة تغيير نظام التكاليف المطبق حاليا والمعتمد على انظمة التكاليف التقليدية في الشركات الاقتصادية لانها لا تقيس تكلفة الانتاج بدقة .
  2. ضرورة اتخاذ الاجراءات الضرورية نحو تبني تطبيق اسلوب التكلفة علي اساس النشاط لما له من مزايا و فوائد متعددة ليلعب دورا مهما في تحديد و قياس تكلفة الانتاج من خلال قياس تكلفة الموارد والانشطة التي تستهلكها بدقة .
  3. ضرورة تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة الذي يساعد في القياس السليم لتكلفة الانتاج بالمؤسسات الاقتصادية .
  4. العمل علي تذليل الصعوبات التي تقف امام تطبيق أنظمة التكاليف الحديثة والاستفادة من اصحاب الخبرة والتخصص في هذه المجال والاستمرار في ذلك حتي ولو لم تستطع الشركات الاقتصادية من تطبيقه حالياً.

# قائمة المصادر والمراجع

## قائمة المصادر والمراجع

### قائمة المصادر والمراجع:

#### الكتب:

- 2 احمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2008م
- 3 أحمد حسين علي حسين ، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية ، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، 2011
- 4 أحمد ماهر، إتخاذ القرار بين العلم و الابتكار، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007،
- 5 احمد محمد المصري، الإدارة الحديثة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2008
- 6 احمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية 1993م
- 7 إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، "المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في إتخاذ القرارات"، دار الجامعية، إسكندرية، مصر، 2000
- 8 توفيق جميل أحمد، إدارة الأعمال - مدخل وظيفي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000
- 9 جمال الدين لعويسات، الإدارة و عملية إتخاذ القرار، دار هومة للصناعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2003
- 10 الحارس أسامة، المحاسبة الادارية، ط1، دار الحامد للنشر، عمان، الأردن، 2004
- 11 حسين حريم، "السلوك التنظيمي"، دار زهران، عمان، 1997
- 12 حمدي ابو النور السيد عويس، نظم المعلومات و دورها في صنع القرار الإداري، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2011،
- 13 خليل محمد العزاوي، إدارة إتخاذ القرار الإداري، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة للنشر و التوزيع، عمان، 2006
- 14 خليل محمد حسن الشماع ، مبادئ الإدارة، الطبعة الثانية، دار الميسرة، عمان، الأردن، 2001
- 15 زامل، أحمد محمد، المحاسبة الادارية مع تطبيقات على الحاسب الآلي، معهد إدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000
- 16 زكي محمود هاشم، أساسيات الإدارة، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 2001
- 17 السعيد مبروك إبراهيم، المعلومات ودورها في دعم و إتخاذ القرار الاستراتيجي، المجموعة العربية للتدريب و النشر، القاهرة، مصر، 2012
- 18 سليمان سفيان ، مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية إتخاذ القرارات ورقابة، دار الشروق للنشر والتوزيع، الأردن، 2002
- 19 السيد عبد المقصود .ناصر نور الدين، مبادئ محاسبة التكاليف، الإسكندرية :الدار الجامعية للنشر، 2004

## قائمة المصادر والمراجع

- 20 صالح عبد الله رزق ،عطا الله وارد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للتوزيع، مصر، 1997
- 21 طلوش فارس، التحسين المستمر وفق نماذج المقارنات المرجعية كمدخل لارتقاء بمؤشرات الأداء البيئي، الأخذ بمعايير الأداء، العالمية كنموذج مرجعي لتحسين الأداء، مجل الدراسات المالية والمحاسبة والادارية، 2017،
- 22 عبد العزيز صالح بن حبتور، مبادئ الإدارة العامة، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009
- 23 عصافت عاشور وآخرون ، اساسيات محاسبة التكاليف ، الصفة للطباعة، القاهرة، 2005
- 24 على السلمي، إدارة التميز - نماذج و تقنيات الإدارة في عصر المعرفة، دار غريب، القاهرة، مصر، 2002
- 25 على حسين علي، نظرية القرارات الإدارية، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2013
- 26 علي الشرقاوي، العملية الإدارية وظائف المديرين، الطبعة الثانية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002
- 27 علي شريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 28 مجدي عماره وآخرون، دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية ، ليبيا، 1992
- 29 المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الادارية المفاهيم الأساسية، مطابع الشمس، ج10، عمان، الأردن، 2001
- 30 مجيد الشرع، سليمان سفيان، المحاسبة الإدارية - إتخاذ القرارات و الرقابة، دار الشروق، عمان، 2002
- 31 محمد توفيق بلبع ، محاسبة التكاليف: دن، القاهرة ، 1997م
- 32 محمد شفيق حسين ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 1998م، عمان.
- 33 محمد فريد الصحن و آخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، مصر، 2002
- 34 محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة - النظريات و العمليات و الوظائف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006
- 35 محمود محمد الجبالي ، قصي السامرائي ، محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر، عمان ، 2000م
- 36 مصطفى عليان ريحي، العمليات الإدارية، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2010
- 37 منى عطية حزام خليل، إدارة إتخاذ القرار في عصر المعلوماتية، دار أبو الغير، الإسكندرية، مصر، 2009
- 38 المهدي الطاهر عتبة، "مبادئ إدارة الأعمال"، دار الكتب الوطنية، ليبيا، 2003

## قائمة المصادر والمراجع

- 39 ناصر نور الدين عبد اللطيف ، اساسيات المحاسبة المالية في المنشآت الخدمية و التجارية و الصناعية ، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006
- 40 نائل عدس . نضال الخلف ، محاسبة التكاليف مدخل حديث، ط1، دار اليازوري العلمية، عمان، 2011
- 41 نصر منصور كاسر، الأساليب الكمية في إتخاذ القرارات الإدارية، دار الحامد للنشر و التوزيع، الأردن، 2006
- 42 نواف كنعان ، إتخاذ القرارات الإدارية (بين النظرية والتطبيق)، الطبعة الثانية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009
- 43 هاشم احمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية، 2000م 44.
- 44 هورنجرن تشارلز واخرون، محاسبة التكاليف، تر: أحمد حامد حجاج، ط1، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1999

### المقالات

- 2 اعلاء جاسم سلمان واخرون، " استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الآمال الصناعية "، مجلة دراسات مالية ومحاسبية، المجلد السابع العدد 21 ، كلية الاقتصاد والادارة، جامعة بغداد، العراق 2012
- 3 امال نظير مدكور، سوزان جمال الدين ، زيادة فعالية نظام التكاليف على اساس الأنشطة باستخدام التكاليف الحقيقية وتفعيل دور المراجع الداخلي ، المجلة العلمية ، الاقتصاد والتجارة : عين شمس ، العدد الثالث ، 2001م
- 4 حسن عابدين، "مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية" ، مجلة جامعة الأقصى سلسلة العلوم الانسانية، المجلد التاسع عشر، العدد الأول، فلسطين 2015
- 5 رضا ابراهيم صالح ، مدخل المحاسبة عن التكلفة على اساس النشاط كاساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات، مجلة الادارة العامة ، الرياض، المجلة 42، العدد الأول ، ابريل ، 2002م
- 6 رياض مصلح ضيف السفاحين ، الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الاردنية ، مجلة المحاسبة والادارة والتامين ، جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، العدد 68 ، 2007م ،
- 7 سعاد جاسم محمد، "التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 1، المجلد 17، بغداد 2011

## قائمة المصادر والمراجع

- 8 سنديّة مروان سلطان الحيايلى، ليث محمد سعيد محمد الجعفر، دور الحوكمة في دعم قرار الإستثمار "دراسة تطبيقية على عينة من الشركات في سوق العراق للأوراق المالية"، العدد الأول، مجلة الاقتصاد و المالية، جامعة حسيبة بن بوعلي، مخبر الانظمة المالية و المصرفية، الشلف، الجزائر، 2015
- 9 صالح عبد الرحمن المحمود، محمود عبد الفتاح ورزق، مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل، العلوم الانسانية والادارية، المجلس السادس، العدد الثاني، السعودية، 2005
- 10 علاء محمد محمد الشانوتي، استخدام نظام التكلفة على اساس النشاط في تحليل ربحية العميل، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، العدد 31، 2007م
- 11 عماد يوسف احمد الشيخ، وعبد الحكيم مصطفى محمد جودة ، تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة فياحدى شركات البلاستيك الاردنية ، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية ، عمان : كلية الدراسات العليا، العدد الأول، 2007م ، ص 30.
- 12 عيد محمود حميدة ، مدخل مقترح للمحاسبة عن التكلفة على اساس النشاط لزيادة فعالية التكلفة المستهدفة الدعم قرارات التسعير، مجلة الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس : كلية التجارة ، العدد الثاني ، 2006م
- 13 مجدي محمد سامي ، مدى فعالية نظام تكاليف الانشطة (ABC) كنظام لمعلومات التكاليف ، مجلة البحوث التجارية ، جامعة الزقازيق : كلية التجارة ، العدد 22 ، 2000م
- 14 معاذ خلف ابراهيم الجنابي، "الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة"، مجلة تكريت للعلوم الادارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 7، العدد22، جامعة تكريت 2011
- 15 نصر عبد الكريم ، رشيد فائق، مستلزمات تطبيق نظام التكاليف على اساس النشاط في بعض الشركات الصناعية الفلسطينية، الرياض : مجلة معهد الإدارة العامة ، العدد الرابع ، 1997م
- 16 نزال محمد رضا الخلف، انعام محمد حسن زويلف، " التسعير باستخدام التكلفة المستهدفة "، مجلة جامعة الملك عبد العزيز في الاقتصاد والادارة، العدد 1، المملكة العربية السعودية 2008
- الرسائل الجامعية:
- 2 إبراهيم براهيمية، محاسبة التسيير و دورها في الرقابة الإستراتيجية و ترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية ، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2014-2015
- 3 بوحرد فتيحة، الادارة بالجودة الشاملة مدخل لترقية تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رسالة دكتوراه، جامعة فرحات عباس، الجزائر

## قائمة المصادر والمراجع

- 4 خراز الأخضر، تنمية الابداع لخدمة التحسين المستمر، دراسة حالة المؤسسات في الغرب الجزائري، أطروحة دكتوراه جامعة تلمسان، الجزائر
- 5 راضية عطوي، " دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف "، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة باتنة، الجزائر 2008
- 6 الطيب الوافي، دور و أهمية نظام المعلومات في إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية ( دراسة حالة مجمع اسمنت الشرق الجزائري)، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011-2012

### المراجع باللغة الأجنبية

- 2 Kubran, Maria, Management, Gehemins Kaizen, WWW. Kaizen-Institute, Germany, 2003.
- 3 Lawless, Willom D, Introduction to Kaizen Budgeting, [http: L// rodwarrior 7.net / Document / Intodution %2 to Kaizen Budgeting. Pdf.2006](http://rodwarrior7.net/Document/Intodution%20to%20Kaizen%20Budgeting.Pdf)
- 4 ,Hilton,.Ronald W., Management Accounting, 6th ed., Irwin Mc Graw Hill Co.2005.p234
- 5 .Blocher , Stout and Cokins , Cost management : a strategic emphasis, 2010
- 6 Cooper, R. and Slagmulder, R. , “Achieving Full- Cycle Cost Management”, *MIT Sloan Management Review*, Vol. 46, Issue 1,1997
- 7 -Delffy, Grace.. MUDOLAR KAIZEN CONTINUOUS AND BREAKTHROUGH IMPROVEMENT. USA: ASQ QUALITY PRESS, 2013
- 8 Ellram and al., no publication date, p.44 ; Yoshikawa, Innes and Mitchell, 2002
- 9 François **Meyssonnier**. LE TARGET COSTING UN ETAT DE L'ART. 22ÈME CONGRES DE. L'AFC, May 2001, France
- 10 Goetsch , David., & Davis, Stanley. (2014). Quality Management for Organizational Excellence: Introduction to Total Quality (éd. 7th). USA: Pearson
- 11 Hergeth, H. (2002), “Target Costing In the Textile Complex”, *Journal of Textile and Apparel Technology and Management (JTATM)*, Volume 2, Issue 1V, Fall,2002
- 12 Hilton, Ronald W., Managerial Accounting, 4th ed, McGraw, Hill, IRWIN. 1999.
- 13 Horngren, Charls, T.& Datar, Srikant M & Foster George Cost accounting, A Managerial Emphasis, 12th ed, Prentice-Hall Inc., 2006

- 14 Kaplan, Robert & Atkinson, Antony, *Advanced Management Accounting*, 3rd ed., Prentice Hall Inc., 1998.
- 15 Kwah, D. G, "Target Costing In Swedish Firms- Fiction, fad or fact? An Empirical Study of some Swedish firms", *International Management, Master's Thesis Number 2004:24*, Graduate Business School, School of Economics and Commercial law, Göteborg University, Printed by Elanders Novum, 2004

المواقع الالكترونية

<https://www.kfu.edu.sa/ar/Deans/Research/Documents/3023.pdf> .1

www. Arabhrm. Com, .2

الملاحق

# الوثائق المستعملة في دراسة حالة مؤسسة سوميفوس SOMIPHOS

SOMIPHOS spa Complexe Minier de Djebel Onk Spa au Capital de 1.600.000.000 12200 BIR EL ATER		Compte de résultat analytique		N° Siret NAF (APE) N° Identifiant Période du au Tenue de compte :	
© Sage - Sage 100cloud Comptabilité Premium 7.00		Date de tirage 20/09/20 à 09:17:03		Page : 6	
Détail des postes				Au 311220	Au 311219
				4 000,00	8 155 980,00
	Indemnité complémentaire des alloca	6316319000		220 733 992,92	351 757 447,39
	Cotisations de sécurité sociale (	6351110000		6 593 872,71	10 617 485,01
	Cotisations pour congés payés et ch	6371110000		7 283 349,69	10 096 276,27
	Cotisations aux caisses mutuelles M	6371130000		32 093 923,46	54 434 164,98
	Participation employeur au budget d	6371140000		4 040 165,72	3 389 714,62
	<b>Charges du personnel</b>				
	Salaires et traitements			4 040 165,72	3 389 714,62
	Charges sociales			53 750,00	30 200,00
	Droits d'enregistrement et de timbr	6451110000			5 200,00
	Droits de douane à l'importation	6451121000		2 208 397,95	
	Taxes sur la pollution	6451143000		1 288 071,84	2 073 096,68
	Taxes superficielles	6451144000		489 945,93	1 281 217,94
	Autres droits, impôts et taxes dive	6451180000			721 642 907,28
	<b>Dotations aux amortis. &amp; provisions</b>				721 642 907,28
	Amort. sur immobilisations				721 642 907,28
	Dotations aux amortissements sur im	6812100000			
	Provis. sur immobilisations				
	Provis. sur actif circulant				
	Amort. pour risque et charges			120 328 012,77	207 967 377,03
	<b>Autres charges</b>			120 328 012,77	207 967 377,03
	Autres charges			110 593 000,00	196 945 174,60
	Redevances pour concessions, brevet	6511110000		9 689 973,15	11 022 182,49
	Charges des exercices antérieurs	6581120000		45 039,62	19,94
	Autres charges de gestion courante	6581180000		2 633 548 287,19	5 140 674 431,66
	<b>TOTAL I</b>				
	<b>QUOTES-PARTS RESULTATS /OP COM (II)</b>				
	Quotes-parts résultats/op comm.			1 844 210,41	282 550 196,38
	<b>CHARGES FINANCIERES (III)</b>				258 441 161,28
	Dot. aux amort. & aux provisions				

CM DO

**TABLEAU DES PROVISIONS**

<i>Rubriques</i>	<i>Provisions cumulées en début de l'exercice</i>	<i>Dotations de l'exercice</i>	<i>Reprises de l'exercice</i>	<i>Provisions cumulées en fin d'exercice</i>
<b>Provisions - Passifs non courants</b>				
Provisions pour pensions et obligations similaires			---	---
Provisions pour impôts				
Provisions pour renouvellement des immobilisations.		---	---	---
Autres provisions pour charges - Passifs non courants				
<b>Provisions - Passifs courants</b>		---	---	---
Provisions pour pensions et obligations similaires		---	---	---
Autres provisions liées au personnel		---	---	---
Provisions pour impôts		---	---	---
<b>TOTAL DES PROVISIONS</b>				

Complexe Minier Djebel Onk

DEPARTEMENT COMPTABILITE & FINANCES

Comptes individuels du 01/01/2020 au 31/12/2020

**BILAN PASSIF**

<b>PASSIF</b>	<b>2020</b>	<b>2019</b>
<b>CAPITAUX PROPRES</b>		
Capital émis		
Capital non appelé		
Primes et réserves		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence		
Résultat net		
Autres capitaux propres - Report à nouveau	0,00	0,00
Liaisons inter unités		
Part de la société consolidante		
Part des minoritaires		
<b>TOTAL CAPITAUX PROPRES</b>		
<b>PASSIFS NON COURANTS</b>		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		0,00
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS</b>		
<b>PASSIF COURANT</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés		
Impôts		
Autres dettes		
Trésorerie passif	0,00	0,00
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS</b>		
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>		

Complexe Minier Djebel Onk

DEPARTEMENT COMPTABILITE & FINANCES

Comptes individuels au 31/12/2020

**TABLEAU DES AMORTISSEMENTS**

<b>Rubriques</b>	<b>Amortissements cumulés en début d'exercice</b>	<b>Augmentations dotations de l'exercice</b>	<b>Diminutions éléments sortis</b>	<b>Amortissements cumulés en fin d'exercice</b>
<b>Amortissements des immobilisations incorporelles</b>			0,00	
Frais de développement immobilisables				
Logiciels informatiques et assimilés			0,00	
Concessions, Brevets, licences, marques				
Ecart d'acquisition (Good-will)				
Autres immobilisations incorporelles				
<b>Amortissements des immobilisations corporelles</b>			0,00	
Terrains				
Agencement et aménagement de terrains				
Constructions			0,00	
Installations tech. Mat. et Out. industriels			0,00	
Autres immobilisations corporelles			0,00	
<b>Amortissements des immobilisations mises en concession</b>				
Terrains en concession				
Constructions en concession				
Installations techniques en concession				
Autres immob. Corporelles en concession				
<b>TOTAL DES AMORTISSEMENTS</b>			0,00	

Complexe Minier Djebel Onk

DEPARTEMENT COMPTABILITE & FINANCES

Comptes individuels au 31/12/2017

**TABLEAU DES IMMOBILISATIONS**

Rubriques	Valeur brute à l'ouverture de l'exercice	Augmentations de l'exercice	Diminutions de l'exercice	Valeur brute à la clôture de l'exercice
<b>Immobilisations incorporelles</b>				
Frais de développement immobilisables				
Logiciels informatiques et assimilés				
Concessions, Brevets, licences, marques				
Ecart d'acquisition (Good-will)				
Autres immobilisations incorporelles				
<b>Immobilisations corporelles</b>			0,00	
Terrains				
Agencement et aménagement de terrains				
Constructions				
Installations tech. Mat. et Out. industriels			0,00	
Autres immobilisations corporelles			0,00	
<b>Immobilisations mises en concessio</b>				
Terrains en concession				
Agenc. et aménag. terrains en concession				
Constructions en concession				
Installations techniques en concession				
Autres immob. Corporelles en concession				
Droit du concédant				
<b>Immobilisations en cours</b>			0,00	
Immobilisations corporelles en cours			0,00	
Immobilisations incorporelles en cours				
Avances et acomptes sur commande				
Particip. Créances rattachées à des particip.				
Titres de participations				
Autres titres de participation				
Titres de particip. évalués par équivalence				
Créances rattachées - particip. Groupe				
Créances rattachées - particip. hors Groupe				
Créances rattachées - stés en participation				
Vers. restant à effectuer - titres de particip.				
<b>Immobilisations Financières</b>				
Titres immobilisés				
Titres représentatifs de droits de créances				
Titres immob. de l'activité de portefeuille				
Prêts et créances sur contrat de location-fin.				
Dépôts et cautionnements versés				
Autres créances immobilisées				
Vers. restant à effectuer - titres Immobilisés				
<b>TOTAL DES IMMOBILISATIONS</b>			0,00	

**Complexe Minier Djebel Onk**

DEPARTEMENT COMPTABILITE & FINANCES

Comptes consolidés du 01/01/2020 au 31/07/2020

**COMPTE DE RESULTATS**

<b>Rubriques</b>	<b>Note</b>	<b>2020</b>	<b>2 019</b>
Ventes et produits annexes (chiffres d'affaires)			
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
<b>I- PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>			
Achats consommés			
Services extérieurs			
Autres services extérieurs			
<b>II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>			
<b>III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>			
Charges de personnel			
Impôts, taxes et versements assimilés			
<b>IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>			
Autres produits opérationnels			
Autres charges opérationnelles			
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur			
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>			
Produits financiers			
Charges financières			
<b>VI- RESULTAT FINANCIER</b>			
<b>VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)</b>			
Participation des travailleurs au bénéfice			
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires			
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>			
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>			
<b>VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>			
Eléments extraordinaires Produits(Cessions inter unités)			
Eléments extraordinaires Charges(Cessions inter unités)			
<b>IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE (Cessions inter unités)</b>			
<b>X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>			

Complexe Minier Djebel Onk

DEPARTEMENT COMPTABILITE & FINANCES

Comptes individuels du 01/01/2020 au 31/12/2020

**BILAN ACTIF**

ACTIF	2020			2 019
	Brut	Amortissement	Net	Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou nég:	0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains	0,00	0,00	0,00	0,00
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles				
Immobilisations en concession	0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence	0,00		0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées	0,00		0,00	0,00
Autres titres immobilisés	0,00		0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>				
<b>ACTIFS COURANTS</b>				
Stocks et encours				
Créances et emplois assimilés				
Clients				
Autres débiteurs		0,00		
Impôts				
Autres actifs courants				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants	0,00		0,00	0,00
Trésorerie		0,00		
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>				
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>				

## ملخص الدراسة:

تناولت الدراسة دور أنظمة التكاليف الحديثة في تحديد أساليب قياس التكاليف ، حيث أصبحت النظم التقليدية الجاري استخدامها تتميز بعدم الدقة والوضوح مما إنعكس ذلك على أداء المنشآت الاقتصادية وعدم مقدرتها على المنافسة الاقتصادية.

الأمرالذي يؤدي إلى إثارة التساؤلات الآتية :هل تمكن نظم التكاليف التقليدية من تحديد وقياس التكاليف بالشركات الاقتصادية بدقة؟ هل يؤدي أسلوب التكلفة على اساس النشاط دورا في تحديد وقياس التكاليف في الشركات الاقتصادية؟ هل يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة و أسلوب كلفة كايزن في القياس السليم للتكاليف و التحكم بها؟ .

خدمة لأهداف الدراسة قمنا بدراسة حالة شركة الفوسفات - سوميفوس - لاجل التوصل الى ايجاد

علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الاساليب الحديثة للتكاليف والقياس الموضوعي للتكاليف

و محاولة التحكم بها ، سعيا لتحديد افضل القرارات الاقتصادية .

الكلمات المفتاحية: محاسبة التسيير، التكاليف، أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، أسلوب

التكلفة المستهدفة ، أسلوب كلفة كايزن ، اتخاذ القرار .

**Abstract:**

The study dealt with the role of modern cost systems in determining cost measurement methods, as the traditional systems in use are characterized by imprecision and clarity, which is reflected in the performance of economic establishments and their inability to economic competition.

Which leads to raising the following questions: Do conventional cost systems enable the costs of economic companies to be defined and measured accurately? Does the activity-based costing method play a role in determining?

Measuring costs in economic firms? Do the target cost approach and the Kaizen cost approach help in proper measurement and control of costs? .

In order to serve the objectives of the study, we conducted a case study of the phosphate company - Somiphos - in order to find out

A statistically significant relationship between the application of modern methods of costs and the objective measurement of costs. And trying to control it, seeking to determine the best economic decisions.

**Key Words :** Management accounting, costs, activity based costing method, target costing method, Kaizen cost method, decision making.