



كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي:/2017

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

دفعة: 2017

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم تجارية

التخصص: مالية المؤسسة

دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تخفيض التكاليف

- مدخل التكلفة المستهدفة، سلسلة القيمة -

دراسة حالة: مؤسسة مناجم الفوسفات- تبسة، بئر العاتر-

من إعداد الطالبتين: تحت إشراف الأستاذ

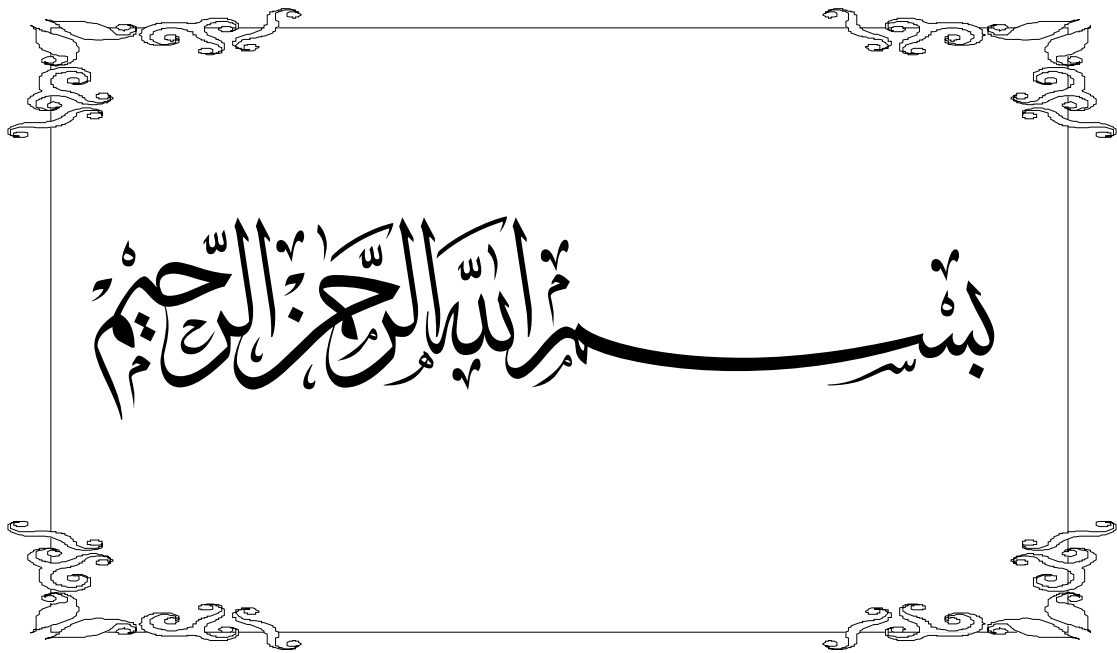
- عبد الكريم زرفاوي

- إبتسام نحال

- خولة عوايشية

نوقشت أمام اللجنة المكونة من الأساتذة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
ياسمينه عمامرة	أستاذة محاضرة قسم ب-	رئيسة
عبد الكريم زرفاوي	أستاذ مساعد قسم أ-	مشرفا ومقررا
دعاس مصعب	أستاذ مساعد قسم أ-	عضوا مناقشا



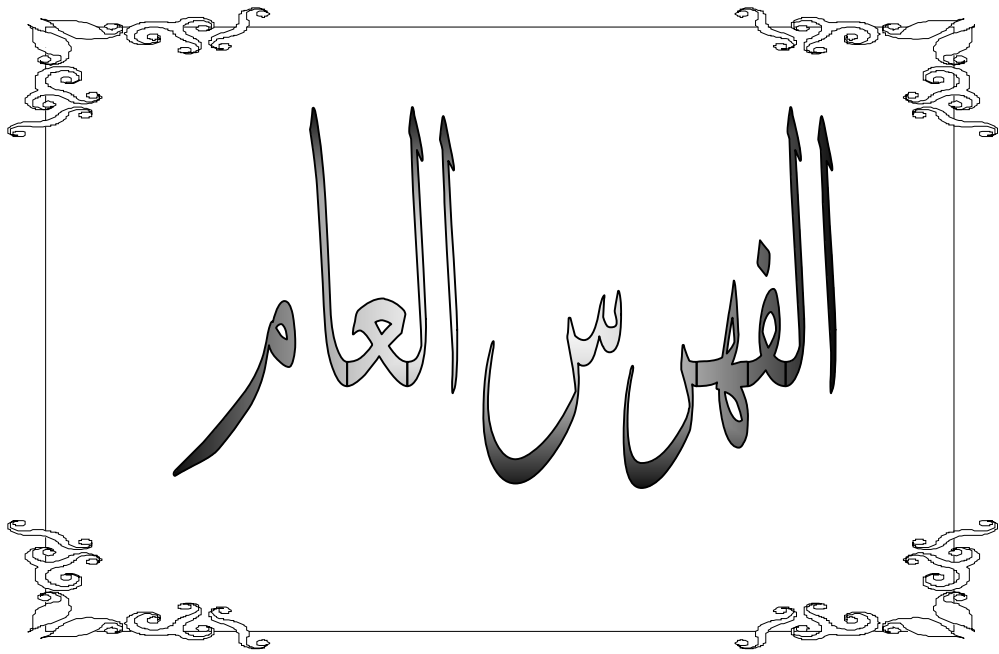
شكر وعرفان

الحمد لله الذي وفقنا لانجاز هذا العمل وإتمامه في
وقته وتوفيقه لي في دراستي وانه ابغنا هذه المرتبة
انه حميد مجيد.

بصدق الوفاء والإخلاص نتقدم بشكرنا إلى من شرفني
بتأطيره

إلى صاحب الضمير الحي، إلى مرشدي الذي لم يبخل عليا
بالجهد والنفيس إليك "عبد الكريم زرفاوي" الذي شرفني
بقبوله الإشراف على هذه المذكرة وعلى نصائحه
وتوجيهاته القيمة التي مكنتنا من إخراج هذا العمل إلى
حيز الوجود.

ونتقدم بخالص شكري ومعظيم امتناني إلى أساتذتي
الكرام وإلى كل من ساندني من قريب أو من بعيد.



الفهرس العام

الصفحة	المحتوى
-	شكر وعرفان
I	الفهرس العام
V	فهرس الجداول
VIII	فهرس الأشكال
أ-د	مقدمة عامة
الفصل الأول: أساسيات حول المحاسبة الإدارية	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية
03	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية
06	المطلب الثاني: أهداف ووظائف المحاسبة الإدارية
10	المطلب الثالث: علاقة المحاسبة الإدارية بالعلوم الأخرى
16	المبحث الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية
16	المطلب الأول: أسلوب الموازنة التخطيطية
17	المطلب الثاني: أسلوب محاسبة المسؤولية
19	المطلب الثالث: أسلوب محاسبة التكاليف
22	المبحث الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة
22	المطلب الأول: أسلوب بطاقة الأداء المتوازن
24	المطلب الثاني: أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM
26	المطلب الثالث: أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة ABC
29	خلاصة
الفصل الثاني: دور التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في تخفيض التكاليف	
31	تمهيد

32	المبحث الأول: التكاليف من منظور المحاسبة الإدارية
32	المطلب الأول: مفهوم التكلفة وهدفها
34	المطلب الثاني: أنواع التكاليف من منظور المحاسبة الإدارية
36	المطلب الثالث: علاقة إدارة (أو قسم) التكاليف بالإدارات الأخرى
39	المبحث الثاني: دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف
39	المطلب الأول: مفهوم التكلفة المستهدفة CT
42	المطلب الثاني: مبادئ التكلفة المستهدفة و الخطوات المتبعة للوصول إليها
46	المطلب الثالث: دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف
48	المبحث الثالث: دور سلسلة القيمة في تخفيض التكاليف
48	المطلب الأول: مفهوم سلسلة القيمة VC
50	المطلب الثاني: أنشطة سلسلة القيمة
52	المطلب الثالث: دور سلسلة القيمة في تخفيض التكاليف
	الفصل الثالث: دور التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في تخفيض التكاليف في مؤسسة -مناجم الفوسفات-
54	تمهيد
55	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة "مناجم الفوسفات"
55	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة SOMIPHOS و مراحل نشأتها
57	المطلب الثاني: أهداف ومهام مؤسسة مناجم الفوسفات
58	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي العام لـ SOMIPHOS
65	المبحث الثاني: دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في مؤسسة -مناجم الفوسفات-
65	المطلب الأول: تطبيق خطوات التكلفة المستهدفة في مؤسسة مناجم الفوسفات (خطوة 01 و 02)
66	المطلب الثاني: تطبيق الخطوة 3 و 4 للتكلفة المستهدفة في مؤسسة مناجم الفوسفات

67	المطلب الثالث: المقارنة بين التكلفة التقليدية و التكلفة المستهدفة
69	المبحث الثالث: دور سلسلة القيمة في تخفيض التكاليف في مؤسسة - SOMIPHOS-
69	المطلب الأول: مراحل سيرورة المنتج
70	المطلب الثاني: تكاليف مراحل الإنتاج في مؤسسة SOMIPHOS-
79	المطلب الثالث: المقارنة بين التكاليف التقليدية و تكاليف سلسلة القيمة
81	خلاصة
83	خاتمة عامة
86	قائمة المراجع
-	الملاحق

فہرست الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	أوجه التشابه بين المحاسبة الإدارية وكل من محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	12
02	أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف.	13
03	أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية والمالية	13
04	مديريات SOMIPHOS	59
05	دوائر SOMIPHOS	60
06	مصالح SOMIPHOS	62
07	جدول الأسعار المستهدفة	65
08	طريقة حساب التكلفة المستهدفة	66
09	التكلفة الحالية	66
10	التكلفة التقليدية	67
11	التخفيض المستهدف	67
12	التكلفة التقليدية	67
13	مراحل إنتاج السلسلة 01 وتكاليفها 2013	70
14	مراحل إنتاج السلسلة 02 وتكاليفها 2013	71
15	مراحل إنتاج السلسلة 03 وتكاليفها 2013	72
16	مراحل إنتاج السلسلة 01 وتكاليفها 2014	73
17	مراحل إنتاج السلسلة 02 وتكاليفها 2014	74
18	مراحل إنتاج السلسلة 03 وتكاليفها 2014	75
19	مراحل إنتاج السلسلة 01 وتكاليفها 2015	76
20	مراحل إنتاج السلسلة 02 وتكاليفها 2015	77
21	مراحل إنتاج السلسلة 03 وتكاليفها 2015	78

الفهرس الجداول

79	التكاليف الإجمالية للسلاسل 1، 2، 3، التي تخص السنوات 2013، 2014، 2015	22
----	--	----

فہرست الاسکال

رقم الأشكال	العنوان	الصفحة
01	وظائف المحاسبة الإدارية	08
02	العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية و كذا المحاسبة المالية	14
03	وظائف أسلوب محاسبة التكاليف	20
04	خطوات تحديد التكلفة المستهدفة	45
05	أنشطة سلسلة القيمة	50
06	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-	65
07	المقارنة بين التكلفة التقليدية والتكلفة المستهدفة	68
08	مراحل إنتاج السلسلة 01 وتكاليفها 2013	71
09	مراحل إنتاج السلسلة 02 وتكاليفها 2013	72
10	مراحل إنتاج السلسلة 03 وتكاليفها 2013	73
11	مراحل إنتاج السلسلة 01 وتكاليفها 2014	74
12	مراحل إنتاج السلسلة 03 وتكاليفها 2014	75
13	مراحل إنتاج السلسلة 01 وتكاليفها 2015	76
14	مراحل إنتاج السلسلة 02 وتكاليفها 2015	77
15	مراحل إنتاج السلسلة 3 وتكاليفها 2015	78
16	تكاليف الإنتاج للسلاسل 1.2.3	79



تمهيد

تحتاج المنشأة إلى قدر كبير من المعلومات التي تساعد المديرين وغيرهم من المسؤولين في اتخاذ قرارات عديدة تقع ضمن المنافسة والتطورات التقنية لنظم الإنتاج والتكاليف بالنسبة للمنتجات، مما أدى إلى إجبار المنشأة على البحث على أساليب لإنتاج منتجات بتكلفة منخفضة وجودة عالية وأسعار تنافسية لتحقيق الربح المرغوب فيه من أجل ضمان البقاء والنمو والتطور الدائم الذي يتلاءم مع محيط المنافسة الشديدة، فأساليب التكاليف التقليدية لم تعد كافية لتحقيق ذلك لتمتد إلى استخدام أساليب أخرى أي حديثة تساعدها على تخفيض تكاليف الإنتاج وكذا مراحل الإنتاج مع الحفاظ على جودة المنتج فكانت التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة من أهم الأساليب الحديثة التي سيتم دراستها خلال الدراسة، ومن خلال ما سبق تهدف دراستنا إلى الإجابة على الإشكالية التالية:

1- الإشكالية

كيف يؤثر استخدام التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في تخفيض التكاليف في المؤسسة

الاقتصادية؟

ومن أجل توضيح دور تطبيق المحاسبة الإدارية في تخفيض التكاليف كان لا بد طرح

التساؤلات الفرعية التالية:

- هل المؤسسة محل الدراسة تطبق كل من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة "التكلفة المستهدفة، سلسلة القيمة"؟

- كيف يساهم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في تخفيض التكاليف؟

- ماهي مزايا وعيوب استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة؟

2- فرضيات الدراسة

تعتمد هذه الدراسة على الفرضيات الآتية:

- إن استخدام الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية يؤدي إلى ارتفاع التكاليف؛

- إن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى انخفاض التكاليف؛

- أن استخدام أسلوب سلسلة القيمة باعتباره أسلوب حديث للمحاسبة الإدارية يساعد في تخفيض التكاليف.

3- أهمية الدراسة

تأتي أهمية الدراسة نتيجة لحدة المنافسة التي تشهدها المؤسسات على المستوى العالمي والمحلي وضرورة مواكبة المعمل لمكانته الحقيقية في الأسواق العالمية والمحلية وإن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة باعتباره أساليب حديثة للمحاسبة الإدارية يساعد المعمل في اتخاذ القرارات المتعلقة بتحسين النوعية وخاصة تخفيض التكاليف.

4- أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى توضيح ماهية المحاسبة الإدارية وبعض الأساليب التقليدية والحديثة وتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة باعتبارهما أساليب حديثة ومدى مساهمة كل منهما في تخفيض التكاليف.

5- الدراسات السابقة

- الدراسة الأولى: عبد الله (2010)، رسالة ماجستير بعنوان إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أوجه القصور والمعوقات في الأساليب المطبقة خلال هذه الدراسة ومن أهم نتائجها ان لديها إمكانية فنية ومحاسبية لتطبيق هذا الأسلوب منها دعم الإدارة العليا في تطبيقه بالرغم من وجود صعوبات منها عدم تعاون الموردين مع المؤسسات لتحقيق التكلفة المستهدفة.

- الدراسة الثانية: محمد المطارنة (2007)، رسالة ماجستير بعنوان متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

-هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مجالات استخدام التكلفة المستهدفة والتعرف على مدى توافر المقومات اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب والتعرف على المعوقات التي تساعد في تطبيق هذا الأسلوب وقد توصلت هذه الدراسة إلى نتائج تتمثل أهمها في ان هذه الشركات لا تقوم بتطبيق هذا الأسلوب ومن أهم هذه المعوقات تذبذب أسعار المواد الخام المستخدمة في المنتج، وعدم وجود منافسة شديدة.

- الدراسة الثالثة: (أجنبية)، "swenson" بعنوان أفضل التطبيقات في أسلوب التكلفة المستهدفة.

هدفت هذه الدراسة إلى كشف أفضل المؤسسات التي تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة في الولايات المتحدة الأمريكية لما لديها من كفاءة عمالة وتطور تكنولوجي وأسعار منافسة في الأسواق العالمية ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ان هذا الأسلوب ساهم في الإدارة الجيدة للتكاليف وزيادة فرص الربح والتأكد على تقليل التكاليف أثناء تصميم وتطوير المنتج ، وإمكانية إزالة التكاليف التي لا تضيف قيمة من خلال سلسلة القيمة

5- أسباب اختيار الدراسة

باعتبار معظم المؤسسات تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية للتكاليف التي أثارت العديد من المشاكل والانتقادات تتمحور حول وجود قصور في هذه الأساليب التقليدية حيث حاولنا تطبيق بعض الأساليب الحديثة التي تتواءم مع التطورات الكبيرة التي طرأت على بيئة العصر الحالي مما جعلت هذه القصور التي شابته الأساليب التقليدية إلى اختيار هذه الدراسة لمعرفة معوقات استخدام هذه الأساليب الحديثة.

6- حدود الدراسة

شملت حدود الدراسة ثلاث أبعاد وهي كالآتي:

- **البعد الموضوعي:** في الجانب النظري سنلقي الضوء على ماهية المحاسبة الإدارية وبعض الأساليب التقليدية والحديثة وكانت الدراسة خاصة ببعض الأساليب الحديثة وهي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة. أما الجانب التطبيقي فسنلقي الضوء على الدراسة الميدانية.

- **البعد الزمني:** من 20 جانفي إلى 30 افريل

- **البعد المكاني:** قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مؤسسة مناجم الفوسفات تبسه وكذلك مؤسسة المناجم والفوسفات بئر العاتر.

7- منهج الدراسة

تم الاعتماد على المنهج الوصفي في إعداد الدراسة من خلال المراجع والكتب و الأطروحات الجامعية التي تناولت هذا الموضوع، وكذلك المنهج التطبيقي من خلال التطبيق في مناجم الفوسفات للوصول إلى النتائج ولغرض تحقيق أهداف هذه الدراسة فقد تم التركيز على البحث من خلال ما يلي:

1- ماهية المحاسبة الإدارية.

2- أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة.

3- تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة باعتبارهما أساليب حديثة، ودورها في تخفيض

التكاليف في مؤسسة مناجم الفوسفات.

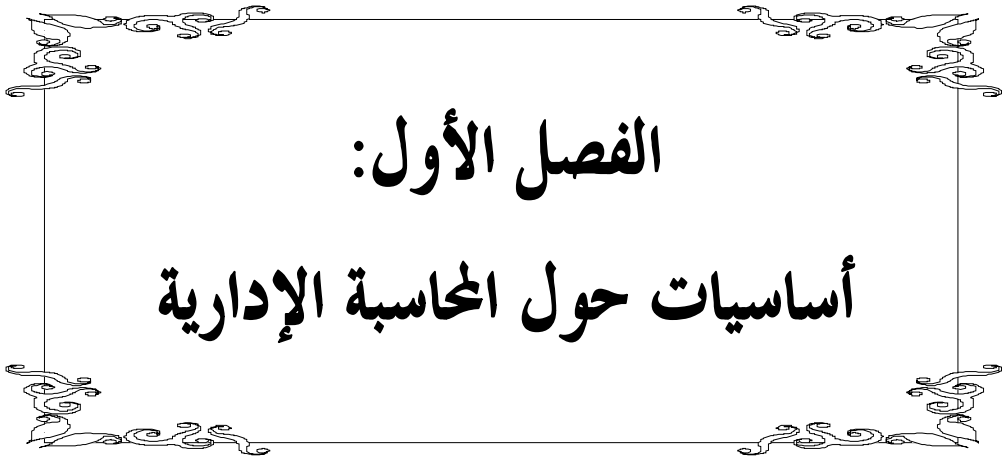
8- صعوبات البحث

- قلة الدراسات في هذا الموضوع وخاصة المحاسبة الإدارية في الجزائر؛

- صعوبة تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في مختلف المؤسسات؛

- عدم وجود مراجع تعالج موضوع أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ودورها في تخفيض التكاليف؛

- عدم توافر بيانات فعلية عن التكاليف بحجة أنها معلومات سرية مما صعب في الدراسة الميدانية.



الفصل الأول:
أساسيات حول المحاسبة الإدارية

تمهيد

لا شك أن المحاسبة الإدارية تلعب دوراً رئيسياً في إدارة المؤسسات والشركات، فهي تمثل أهم فروع النظام المحاسبي التي ترتبط باتخاذ القرارات حيث توفر العديد من المعلومات المفيدة للإدارة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرار بهدف تحقيق أهداف المشروع بأقل تكلفة وأكثر إنتاجية وأعظم ربحية.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث الثلاثة التالية:

- الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية؛
- أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية؛
- أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية

تعتبر المحاسبة الإدارية أهم نظم المعلومات المحاسبية وأكثرها فعالية في إدارة المشاريع، إذ أن مهامها الأساسية تكمن في تهيئة المعلومات لجميع الأطراف، سواء كان ذلك داخل المشروع أو خارجه لذا فإنها تعد النشاط المتقدم للنظم المحاسبية والإدارية، فهي تهيأ المعلومات من البيانات الإدارية والمحاسبية بعد تحليلها واستقرائها إلى إدارة المنشأة والجهات الأخرى ذات العلاقة بغية استخدامها في صنع القرارات الرسمية وسيتم تناول في هذا المبحث أهم المفاهيم العلمية للمحاسبة الإدارية وعلاقتها بالعلوم الأخرى.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية

تتعدد وتختلف تعريفات المحاسبة الإدارية بإعتبارها النشاط المتقدم للنظم المحاسبية شأنها شأن بقية العلوم الأخرى، ومرت بعدة مراحل ولها خصائص وأهمية بالغة بإعتبارها نظام معلومات.

أولاً: تعريف المحاسبة الإدارية

تعددت تعريفات المحاسبة الإدارية من خلال وجهات نظر عديدة

1- تعريفات الهيئات المهنية

تعرف الهيئات المهنية المحاسبة الإدارية بأنها:¹

1-1- **تعريف معهد المحاسبين:** "فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والفعاليات بصورة أرقام ذات

قيم نقدية تحمل طبيعة مالية ومن ثم تفسير النتائج التي تحصل عليها نتيجة تلك العمليات"

1-2- **تعريف الجمعية الأمريكية:** "تطبيق الأساليب والمفاهيم المناسبة في سبيل إعداد البيانات التي

تساعد إدارة المنشأة في وضع الخطط الكفيلة بتحقيق الأهداف المحددة مقدماً، وفي اتخاذ القرارات

اللازمة لتحقيق هذه الأهداف"

¹ - مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط1، 2007، ص: 13.

2- تعريف الأكاديميين

هناك تعريفات عديدة من وجهة نظر الأكاديميين أهمها:¹

1-2- عرفها Kaplan: "النظام الذي يقوم بجمع وتصنيف وتلخيص وتحليل وإيصال المعلومات التي

تساعد المديرين في اتخاذ القرارات والرقابة على التنفيذ".

2-2- عرفها Horngren: "النظام الكمي للمعلومات في معظم المنشآت، ويهدف إلى إيصال

المعلومات إلى المديرين لغايات التخطيط ومراقبة العمليات الروتينية ووضع السياسات المختلفة"

ومما سبق وبشكل عام يمكن تعريف المحاسبة الإدارية على أنها نظام معلومات يهيئ المعلومات

اللازمة للإدارة، بغية مساعدتها على رسم سياساتها لإتخاذ القرارات الملائمة لتحقيق أهدافها".²

ثانيا: التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية

إن المحاسبة الإدارية حالها حال بقية العلوم الأخرى، نشأت وتطورت بتطور الظروف الإقتصادية

والإجتماعية إضافة إلى المتطلبات التي رافقت كل مرحلة من هذه المراحل، فالمحاسبة أول ما ظهرت

كانت بسبب المتطلبات المتعلقة بها من حيث تهيئة وإعداد البيانات للأطراف التي كانوا بحاجة إليها

سواء كانوا أطراف داخليين أو خارجيين، وقد تطورت المحاسبة من حيث معلوماتها وكانت تتمثل

بتحديد الربحية، عائد الاستثمار، إضافة إلى تقييم الموجودات كما أن هذه المعلومات كانت غير موثوق

بها، وفي عقد العشرينيات تم التركيز على ضمان حقوق الوحدات الاقتصادية والمتعاملين معها،

وإنصب الإهتمام في تلك الفترة على معالجة آثار الإفلاس وإعادة تنظيم المشاريع ماليا.

وبعد ذلك تحولت المحاسبة نحو دراسة ربحية المنشآت وضمان حقوق المنشأة والجهات المتعاملين

م معها، و بعد الحرب العالمية الثانية زاد الإهتمام بدراسة ممتلكات الشركة والمتعلقة بتقييم المخزون،

والتدفقات والمدينون إضافة إلى الموجودات التي تمتلكها الشركة وهذا يعود إلى حاجة الوحدات

الاقتصادية إلى الأموال إضافة إلى حاجة البيئة إلى الأنشطة والمشاريع لذا ظهرت الحاجة إلى تقديم

الدراسات من قبل الأكاديميين على وضع المشاريع.

¹ - مؤيد عبد الحسين الفضل، عبد الكريم هادي شعبان، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 14.

² - مؤيد عبد الحسين الفضل، عبد الكريم هادي شعبان، مرجع سابق، ص: 14.

وأول هذه الدراسات ظهر في عام 1950م، عندما شكل مجلس الأبحاث الأمريكية للكفاية الإنتاجية فريق عمل تحت اسم "فريق المحاسبة الإدارية"، حيث كانت المحاسبة الإدارية مهتمة بدراسة قرارات التمويل والإستثمار، كما أن زيادة حجم الأنشطة الإقتصادية، من حيث الأساليب الحديثة المستخدمة وزيادة حجم النشاط جعل الحاجة قائمة لوظائف التخطيط والرقابة كي تساعد إدارة المنشأة للقيام بمهامها وقد إهتمت المحاسبة الإدارية في السبعينيات والثمانينات بالتخطيط للإستثمار طويل الأجل وإعداد الموازنات التقديرية، حيث ركز الإهتمام على الناحية الكمية كالتحليل المالي والتخطيط من أجل استخدام الموارد المالية المتاحة بشكل أمثل.

وفي التسعينيات تميزت بضاعة المعلومات خدمة للقرارات الإدارية فكان بداية ولادة مدرسة جديدة اهتمت بتطوير الأنظمة المحاسبية كإطار معبر للإستخدام البيانات المحاسبية والإدارية لرسم السياسات الإستثمارية.¹

ثالثاً: خصائص المحاسبة الإدارية

للمحاسبة الإدارية عدة خصائص لها دلالة في توفير المعلومات التي تلائم والأغراض الرئيسية في عمل الشركات الهادفة للربح بصورة عامة، ومن بينها ما يلي:²

- المحاسبة الإدارية موجهة لخدمة الأطراف الداخلية، حيث تركز على إعداد التقارير للمستخدمين الداخليين؛

- ينصب إهتمامها بالتفاصيل الناتجة عن مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية مثل: عمليات البيع و الشراء؛

- ركزت على الأحداث الفعلية، كما تهتم بالأحداث متوقعة الحدوث أي المستقبلية؛

- تهتم بجميع العمليات التي تتم في المؤسسة الإقتصادية سواء مالية أو غير مالية؛

- إن جوهر المحاسبة الإدارية هو القياس والتوصيل، فالقياس يشمل على قياس نقدي، أما توصيل المعلومات فتهتم به الإدارة داخل الشركة؛

¹ - إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2007، ص ص: 21-22.

² - أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، ط2، 2009، ص: 09.

- تستخدم الأساليب العلمية كالإحصاء والرياضيات لتحليل النتائج وإعداد البيانات والمعلومات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية.

رابعاً: أهمية المحاسبة الإدارية

تكمن أهمية المحاسبة الإدارية فيما يلي:¹

- توفر المحاسبة الإدارية معلومات مالية وغير مالية مثل المعلومات الخاصة بحجم المبيعات، احتياجات كل منتج من عناصر الإنتاج، وتحدد أيضاً عدد الوحدات التالفة؛
- تضبط الأنشطة التجارية بشكل مستمر بواسطة التخطيط والتنظيم الفعال وبذلك نتفادى الإفراط في الأعمال في فترات الإنشغال والإهمال في فترات الركود؛
- تساعد الإدارة في تحسين مستوى الخدمة إلى عملاءها بمضاهاة النتائج بالمعايير؛
- تمكن النشاط من تحقيق العائد الأقصى على رأس المالي بمساعدته في عمليات التخطيط، التوزيع وضبط الأنشطة؛
- تساعد الإدارة في تحسين العلاقة بينها وبين العمالة بمعرفة المعيار المتطرف في العمل؛
- تقدم تقرير تحتوي على بيانات هامة من أجل ممارسة وظائف الإدارة مثل: الرقابة و التخطيط؛
- المحاسبة الإدارية هي المسؤولة عن تدعيم ومساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات وعمليات التخطيط والإنفاق.

المطلب الثاني: أهداف ووظائف المحاسبة الإدارية

يعتبر تحديد المعلومات الملائمة منها وغير ملائمة من وظائف المحاسبة الإدارية وينتج عنها عدة أهداف سيتم توضيحها فيما يلي:

أولاً: أهداف المحاسبة الإدارية

يهدف نشاط المحاسبة الإدارية إلى تحقيق الأهداف والغايات الرئيسية التالية:²

- توفير المعلومات اللازمة التي تحتاجها إدارة المنشأة لإتخاذ القرارات الإدارية المختلفة والقيام بعملية التخطيط وجميع هذه القرارات تحتاج إلى معلومات غير متوفرة في السجلات المحاسبية التقليدية. أما

¹ - <http://sqarra.wordpress.com/ans.Vielem12/01/2017.A11b25>.

² - أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2006، صص: 28-29.

في ما يتعلق بعملية التخطيط، فإنها تحتاج إلى تحديد أهداف العمل اللازمة للوصول إلى تحقيق أهداف المنشأة؛

- مساعدة المديرين في توجيه عمليات المنشأة والرقابة عليها، وهنا على المحاسبة الإدارية أن تتأكد من اشتراك المديرين في صياغة الأهداف وتوصيلها إلى جميع المستويات الإدارية وتقديم تقارير دورية حتى يستطيع كل مدير معرفة إنجازاته؛

- العمل على تحفيز المديرين والموظفين بما يخدم تحقيق الأهداف الخاصة بالمنشأة وذلك من خلال التحليل المالي، الإنحرافات وتقييمها وتحديد مدى الدقة في وصول المعلومة في الوقت المناسب والتكلفة الملائمة طبقاً لنوع النشاط ومكافأة المبدعين والمنفذين لخططهم بشكلها الفعلي؛

- تقييم الأداء والتأكد من كفاءة العاملين في تحقيق الهدف بأقل تكلفة ممكنة؛

- تقييم الوضع التنافسي للمنشأة والعمل مع باقي الفريق الإداري لضمان استمرارية الميزة التنافسية للمنشأة على المدى البعيد؛

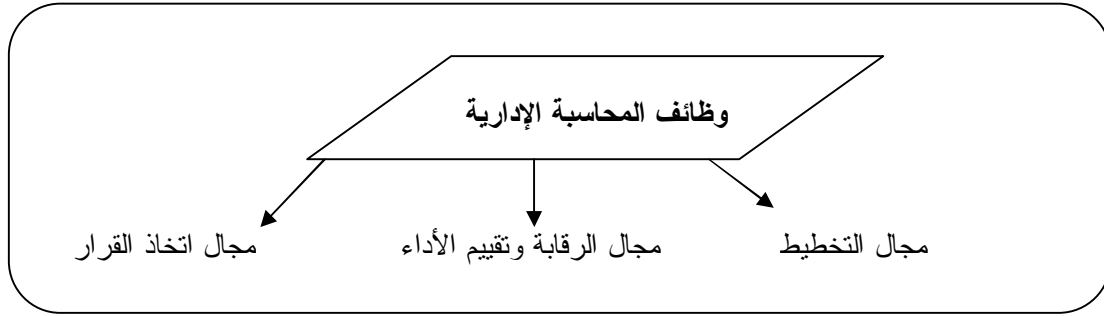
- المساهمة في صنع القرارات الاستثمارية والتخطيط للأموال اللازمة والرقابة عليها بما يضمن تحقيق الأرباح المناسبة؛

- قياس أداء مراكز المسؤولية المتمثلة في: مركز الإستثمار، الإيراد، الربحية.

ثانياً: وظائف المحاسبة الإدارية

إن للمحاسبة الإدارية مجموعة من المهام التي تقوم بها من أجل مساعدة إدارة الوحدة الاقتصادية في المجالات التالية:

الشكل رقم (01): وظائف المحاسبة الإدارية



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط1، 2007، ص: 24.

من الشكل يمكن تناول وظائف المحاسبة الإدارية كالآتي:

1- التخطيط

ويعرف التخطيط بأنه التحديد المسبق لما يراد عليه، والكيفية التي يتم بها إنجازه، وإن نجاح أي وحدة اقتصادية في تحقيق هدفها، يرتبط بدرجة أساسية في الإستخدام الأمثل للموارد المالية والبشرية المتاحة.

إن المحاسبة الإدارية تساهم مساهمة كبيرة في ترجمة هذه الأهداف من خلال إستخدام بيانات إحصائية محاسبية تساعد في قياس أثر تحقيق الأهداف على زيادة ربحية المنشأة، فواحد من الأساليب المهم التي تقدمها المحاسبة الإدارية هو نقطة التعادل التخطيط، ربحية المنشأة، حيث أن صنع القرار لإختيار أفضل البدائل يكون أكثر دقة في حالة تحديد التوقعات المالية لكل بديل، إضافة إلى أن المحاسبة الإدارية تقدم قوائم تفصيلية للإحتياجات المالية المستقبلية، إضافة إلى تحديد التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، طيلة فترة الخطة وكذلك تحديد معدلات الأداء وربط تلك المعدلات بين مختلف أنشطة المنشأة لغرض تحقيق مفاهيم محاسبة المسؤولية، وهذا يساعد على إكتشاف الإنحرافات على ما هو مخطط ودراستها، سواء كانت هذه الإنحرافات ملائمة أو غير ملائمة وعلاجها.¹

¹ - إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص: 24-25.

2- الرقابة

هذه الوظيفة تعبر عن "متابعة الخطة مع المنجز فعلا"، بحيث تهدف إلى تحقيق أهداف المنشأة على مختلف المستويات، ولكي تنجز هذه الوظيفة بدقة لا بد أن تكون الخارطة التنظيمية للمنشأة واضحة وتتحدد مسؤوليات الأقسام أن هناك عدة أنواع للرقابة:¹

- الرقابة المانعة: وهذه الرقابة تبدأ منذ التخطيط منعا لحدوث الانحرافات؛
- رقابة الأداء: وتتجسد في متابعة التنفيذ الفعلي ومحاولة تحقيق الأهداف؛
- الرقابة اللاحقة: والتي تقوم بمتابعة الإنحرافات واتخاذ الإجراءات من أجل تصحيحها.

3- تقييم الأداء

ترتبط بتقويم نتائج مراقبة الأداء والمحاسبة الإدارية واجبها في هذا المجال يتمثل في تحديد وتحليل الإنحرافات التي تم الإشارة إليها، ولكي يأخذ التقييم مداه، لا بد من وضع نظام حوافز يحفز المنفذين بما هو مخطط بشكل فعال، إضافة إلى وضع برامج تدريبية للعاملين من أجل كسب الخبرات التي تؤهلهم في تنفيذ مهامهم في أحسن وجه.

وكل هذا يتم من خلال التقارير التي يتم رفعها إلى الإدارة العليا بالوقت المناسب لكي تسهل لها إتخاذ إجراءاتها الكفيلة لتحقيق أهداف الخطة.²

4- اتخاذ القرار

تهدف عملية اتخاذ القرارات إلى المفاضلة بين البدائل المتاحة وإختيار أنسبها الممكنة للقرار ويجب على الإدارة اتخاذ قرارات متنوعة من وقت لآخر، وهذه القرارات تحتاج إلى معلومات غير متوافرة في السجلات المحاسبية التقليدية ولتوفيرها تقوم المحاسبة الإدارية بدراسة البيانات التاريخية والإقتصادية، بهدف تقدير الإيرادات والتكاليف المناسبة لهذه القرارات.³

¹ - عصام فهد العريبي، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ط2003، 1، ص:21.

² - عصام فهد العريبي، مرجع سابق، ص:22.

³ - محمد تسير عبد الحكيم الرجيب، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط4، 2007، ص ص: 19-20.

المطلب الثالث: علاقة المحاسبة الإدارية بالعلوم الأخرى

إن العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم الأخرى ليست مجرد علاقة وثيقة، بل يتعدى ذلك إلى علاقة الاعتماد والتكامل. حيث تقوم بصهر هذه العلاقات وإعطائها طابعا خاصا على شكل استنتاجات مؤلفة و فيما يلي موجز لهذه العلاقات

1- علاقة المحاسبة الإدارية بعلم الاقتصاد

تستعين المحاسبة الإدارية بالعديد من المفاهيم الإقتصادية وذلك لتوفير المعلومات اللازمة والملائمة لإتخاذ القرارات الإدارية، ومن المفاهيم التي تستخدمها المحاسبة الإدارية والتي تنسب إلى علم الاقتصاد، مفهوم كلفة الفرصة البديلة التي تمثل الإيراد الضائع على المنشأة نتيجة إختيار البديل الأخر، وكذلك مفهوم القيمة الحالية التي تستخدم في تقييم المقترحات الاستثمارية كما تستخدم المحاسبة الإدارية، مفهوم الكلفة الضمنية مثل كلفة رأس المال الممتلك.¹

2- علاقة المحاسبة الإدارية بعلم الإدارة

تقوم الإدارة بعدة وظائف هامة لخدمة أغراض المشروع وتحقيق أهدافه كالتخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات وغيرها... ولأداء هذه الوظائف تحتاج الإدارة إلى بيانات ومعلومات محاسبية، كما تحتاج المحاسبة إلى بيانات ومعلومات إدارية لإعداد البيانات والمعلومات الخاصة بها. لذلك فعندما يتم تحليل وعرض البيانات المحاسبية بحيث تحنل احتياجات الإدارة مكان الصدارة في هذا التحليل والعرض، وعندما يتم تصميم النظام المحاسبي حسب تسلسل خطوط السلطة والمسؤولية وفقا لخريطة التنظيم الداخلي للمشروع، وعندما يتم تحليل وعرض البيانات المحاسبية تحت كل بديل لترشيد عملية اتخاذ القرارات الإدارية، وبالمقابل فعندما تعتمد الإدارة عند ممارستها لوظائف التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في جميع مجالات النشاط الإنتاجية والتسويقية والإدارية والمالية على البيانات المحاسبية، فإن العلاقة بين المحاسبة والإدارة تصبح علاقة تكامل وإندماج، ويمكن أن نطلق على حقل المعرفة الذي يختص بتحقيق هذه العلاقة اسم (المحاسبة الإدارية).²

¹ - يوحنا عبد آل آدم، صالح رزق، المحاسبة الإدارية- السياسات الإدارية المعاصر-، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ط2، 2006، ص:

22.

² - المرجع نفسه ، ص: 23.

3- علاقة المحاسبة الإدارية بالمحاسبة

إن المحاسبة الإدارية تعد التطور المنطقي للمحاسبة بشكل عام، وهي تعتبر العنصر المنسق بين الوظائف المحاسبية والإدارية المكتملة بعضها لبعض. حيث أن المحاسبة الإدارية لا يمكن أن تقوم بمهامها بدون توافر نظام محاسبي شامل على مستوى الوحدة الاقتصادية.

إن تطور وتعقد الحياة الاقتصادية من ظهور منشآت كبيرة وإفصال الإدارة عن المالكين وظهور منظمات وجمعيات مهنية أدت إلى توسع نطاق المحاسبة ليشمل مجالات أكثر تطوراً من مجرد التنظيم والتسجيل، وإثبات العمليات لأطراف الحدث الاقتصادي. حيث شملت هذه المجالات على تحليل البيانات المحاسبية لإنتاج المؤشرات مع مقارنتها بالظروف المحيطة بغية إستقصاء معلومات وإستخدامها في صنع القرارات الإدارية لتوجه نحو أفضل السبل لتحقيق الأرباح وتأمين إستمرارية المنشأة وتطورها.¹

لذا لا بد من إلقاء بعض الأضواء على علاقة المحاسبة الإدارية بفروع المحاسبة وخاصة المالية والتكاليف منها:²

3-1- المحاسبة المالية

تهدف المحاسبة المالية بشكل أساسي إلى تنظيم البيانات المالية المتعلقة بأنشطة المنشأة وتقديمها على شكل قوائم للدخل والمركز المالي. وعلى الرغم من أهمية هذه النتائج إلى أنها لا تمثل إلا جزءاً يسيراً للمعلومات التي تحتاجها الإدارة

إن هذه البيانات تعتبر انعكاسات لعمليات حصلت في الماضي، في حين أن إهتمام إدارة المنشأة ينصب حول الفعاليات المستقبلية. لذا فإن بيانات المحاسبة الإدارية سوف تظم فضلاً عن البيانات المحاسبية التقليدية هي بيانات أخرى مستمدة من خارج نطاق المحاسبة والتي تتمثل في التنبؤات والتوقعات للظروف المحيطة. لذا فإن هاذ النطاق الجديد في المحاسبة يمكن أن يطلق عليه بالمحاسبة الإدارية.

¹ - يوحنا عيد آل ادم، صالح رزق، مرجع سابق، ص: 23.

² - المرجع نفسه، ص: 24.

3-2- محاسبة التكاليف

بالرغم من وجود تداخل كبير بين أنشطة محاسبة التكاليف الإدارية وإعتماد كل منهما على ما يقدمه الآخر ولكن بشكل عام فإن الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو قياس تكلفة الإنتاج الذي وقع في الفترة السابقة من أجل تحديد أسعار بيعه وقياس هامش الربح، إضافة إلى تقييم مخزون آخر المدة، لكن هذه البيانات قاصرة بهدف مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات. وهذا ما تحققه المحاسبة الإدارية من خلال البيانات والمعلومات التي تقدمها الإدارة العليا والتي تستند في أغلب الأحيان إلى البيانات والمعلومات التي تقدمها محتسبة التكاليف، والجداول الموالية توضح أهم أوجه التشابه و الإختلاف بين المحاسبة الإدارية وكل من محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.

الجدول رقم (01): أوجه التشابه بين المحاسبة الإدارية وكل من محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

أوجه التشابه بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية	أوجه التشابه بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف
- تقوم كلتا المحاسبتين على نظام المعلومات المحاسبي، أي تستخدمان المعلومات المالية والمحاسبية وبشكل أدق فهما تهتمان بالأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة.	- تعتبر كل من المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف من فروع المحاسبة التي تعني لخدمة الأطراف الداخلية والمتمثلة في الإدارة.
- إعتماد كلتا المحاسبتين على نظام المعلومات المحاسبي من مدخلات التي تتمثل في الأحداث الاقتصادية ويشمل المعالجة التي تكمن في المحاسبة والمخرجات التي تتضح في التقارير والقوائم المالية.	- تحتاج المحاسبة الإدارية أثناء اتخاذ القرارات إلى المعلومات المحاسبية والمالية التي تنتجها محاسبة التكاليف، أي أن هذه الأخيرة تعتبر كقاعدة لعمل المحاسبة الإدارية.
- التقارير التي تقدمها كل من المحاسبتين تكمن في تقييم أداء المؤسسة ككل أو فرع أو قسم أو مصلحة من المؤسسة.	- تتعامل كل من المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف مع الأحداث الاقتصادية للمؤسسة وتعتمدان كل الإعتناء على المعلومة المحاسبية والمالية.

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على: نوبلي نجلة، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة، المطاحن الكبرى للجنوب، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015، ص: 41.

كما يمكن توضيح أهم الاختلافات بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف وفقا للجدول الآتي.

الجدول رقم (02): أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف.

محاسبة التكاليف	المحاسبة الإدارية
<ul style="list-style-type: none"> - تهدف إلى تحديد تكلفة المنتج أو النشاط - إن مخرجاتها تحتوي على معلومات تاريخية، وهذا نتيجة لتعاملها مع الأحداث الماضية. - تركز على المعلومات المالية المتعلقة بعناصر تكاليف المؤسسة فقط. - تصب اهتمامها على التكاليف التي تستنفذ في الأجل القصير عادة تكون سنة، من أجل إنجاز أعمال المؤسسة الاقتصادية. - تتسم بالموضوعية والدقة. 	<ul style="list-style-type: none"> - تهدف إلى حل المشكلات الإدارية عن طريق اتخاذ القرارات الرشيدة. - تستعمل المعلومات التاريخية التي تنتهجها محاسبة التكاليف لتنتج معلومات مستقبلية. - تركز على المعلومات المالية الخاصة بعناصر تكاليف المؤسسة وكذلك عناصر إيراداتها. - تركز على التكاليف قصيرة الأجل بالإضافة إلى التكاليف متوسطة وطويلة الأجل. - يغلب عليها الذاتية خاصة فيما يتعلق بالتنبؤ والتوقع للأحداث المستقبلية.

المصدر: نوبلي نجلة مرجع سابق، ص: 42

وفيما يلي أهم أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية والمالية

الجدول رقم (03): أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية والمالية

المحاسبة المالية	المحاسبة الإدارية
<ul style="list-style-type: none"> - مقيدة بالمبادئ المحاسبية والمعايير المقبولة لدى المحاسبين. - إجبارية على المؤسسات بموجب القوانين. - تهتم بالمؤسسة كوحدة واحدة - تقدم التقارير التي تظهر نتائج المؤسسة كوحدة واحدة. - المستخدم الأساسي للمعلومة المحاسبية المالية هم الأطراف الخارجين كالمستثمرين. 	<ul style="list-style-type: none"> - غير مقيدة لا بمبادئ موحدة ولا بمعايير بل مقيدة بما يلاءم طبيعة نشاطها واحتياجاتها. - لا تعتبر المحاسبة الإدارية إجبارية فوجودها يتوقف على شعور الإدارة بأهمية هذا النوع من المحاسبة. - تهتم بالمؤسسة كأجزاء. - تقدم التقارير على مستوى القطاعات والأقسام والمنتجات.

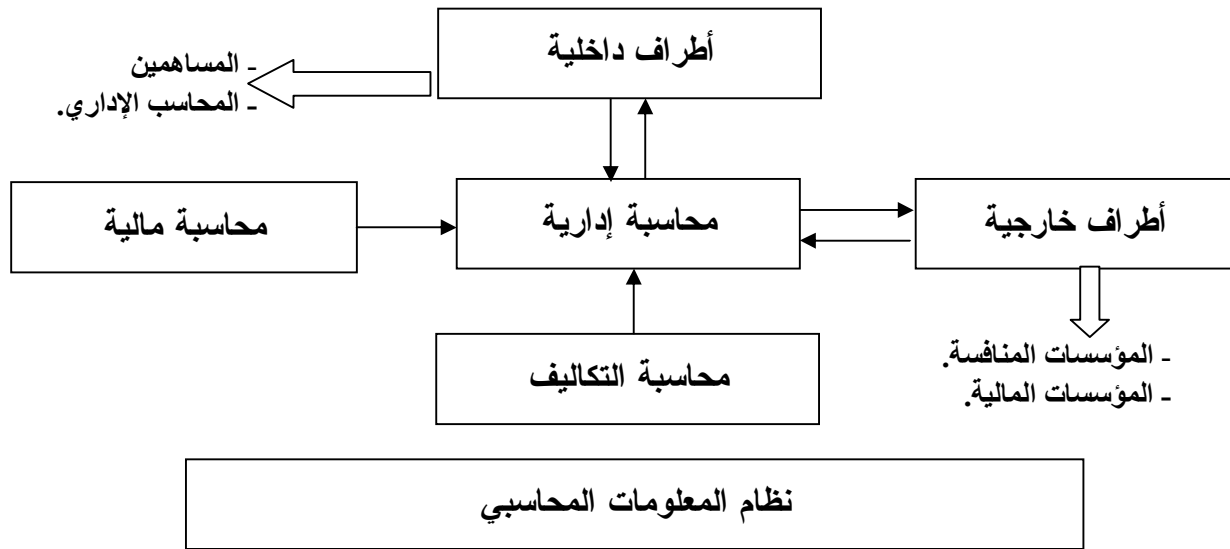
	- مستخدم معلومات المحاسبة الإدارية الأطراف الداخلية.
--	--

المصدر: نوبلي نجلة، مرجع سابق، ص: 44.

ولتوضيح العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية و كذا المحاسبة المالية والشكل

الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (02): العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية و كذا المحاسبة المالية



المصدر: أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص: 18.

4- علاقة المحاسبة الإدارية بالعلوم السلوكية

نظرا لأهمية العنصر الإنساني في نجاح إدارة المنشأة كان لابد من الإهتمام بهذا العنصر ودراسة حاجاته و إيجاد السبل المناسبة لإشباع هذه الحاجات ولتحقيق ذلك يتطلب المعرفة بالعلوم السلوكية وقد أدركت المحاسبة الإدارية المعرفة بهذا العلوم وعملت على تطبيقها في ممارستها فشجعت المشاركة في وضع أهداف المنشأة وربطها الإنتاجية والكفاءة وذلك للتحفيز نحو الأداء المتميز والإنتاجية العالية وتعد الآن الجوانب السلوكية أحد أهم إهتمامات المحاسبة الإدارية.¹

¹ - أيمن الشطي، عامر شقر، المحاسبة الإدارية، دار البادية ناشرون وموزعون، عمان، ط1، 2010، ص: 19.

5- علاقة المحاسبة الإدارية بالعلوم الكمية

إن تطور المحاسبة الإدارية كان نتيجة لمواكبة المحاسبة لكل التطورات التي حصلت في حقول الرياضيات والإحصاء واستخدامها كأدوات للنهوض بمهامها وزيادة أهميتها وديمومتها وإن الأساليب الكمية تطورت من الطرق الرياضية والإحصائية في تحليلاتها مثل طريقة المربعات الصغرى في التنبؤات ومعدل صافي القيمة الحالية لقياس التدفقات النقدية كأسلوب لتحديد إنتاجية رأس المال المستثمر وتستخدم نظرية الاحتمالات والبرمجة الخطية والمصفوفات في تقييم أنشطة متنوعة.¹

6- علاقة المحاسبة الإدارية بنظم المعلومات

بما أن العمليات المحاسبية تهتم كل العاملين في المنشأة بدون إستثناء سواء كان ذلك بنحو مباشر (تسلم أجور ورواتب ومكافآت) أو غير مباشرة (تقويم أداء العاملين ورفع الفاعلية الإنتاجية) وإن هذا الأمر يسري على جميع القطاعات الإقتصادية سواء كانت الإنتاجية منها أو الخدمية والتي تعمل ضمن نشاط القطاع العام والخاص.

لذا فإن أنشطة المنشآت التي تختص بتجميع البيانات وتصنيفها وتبويبها وصهرها بغية صبغها بلون يلائم المستويات الإدارية هي بمثابة نظم معلومات حيث تعرف المعلومات على أنها المعرفة المستقاة من تحليل البيانات وإعداد المؤشرات وربطها بالظروف المحيطة فإن المهمة الأساسية لهذه الوظيفة المحاسبية هي تجهيز الأفراد سواء كانوا داخل المنشأة أم خارجها بالمعلومات الملائمة لصنع القرارات، وإن نظم المعلومات هي عبارة عن عوامل تتفاعل مع أخرى بفاعلية وكفاءة لأجل إيصال المعلومات المناسبة لمختلف الأنشطة التي تعمل ضمن نظام واحد، فهذا يعني أن المحاسبة الإدارية ما هي إلا نظام المعلومات الفعال، فليس هناك أي فارق بينهما وبين أي نظام آخر للمعلومات فالعلاقة بينهما هي علاقة تكامل تام.²

تبين من خلال هذا المبحث أن للمحاسبة الإدارية نظام معلومات يساعد الإدارة في نجاح سياستها ولها علاقة تكامل بين العلوم الأخرى.

¹ - أيمن الشطي، عامر شقر، مرجع سابق، ص: 19.

² - جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط2009، ص: 1، ص: 32.

المبحث الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية

تعتبر أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية من أهم الأدوات التي اعتمدت عليها المحاسبة الإدارية في تحقيق أهدافها ووضع ورسم السياسات المستقبلية وفي هذا المطلب تم تناول بعض هذه الأساليب كما يلي:

المطلب الأول: أسلوب الموازنة التخطيطية

تعتبر الموازنات التخطيطية من الأساليب المهمة للمحاسبة الإدارية يمكن تعريفها كما يلي:

1- تعريف أسلوب الموازنة التخطيطية

يقصد بالموازنة التخطيطية تلك الخطة المستهدفة والمعدة في شكل مجموعة جداول تقديرية تصف المعلومات الكمية والمالية للأهداف الرئيسية والفعلية لمنشأة الأعمال عن فترة مالية مقبلة.¹

2- وظائف أسلوب الموازنات التخطيطية

(وظيفة التخطيط، وظيفة التنسيق، وظيفة الاتصال، وظيفة الدافعية) يصعب الفصل التام بين هذه الوظائف حيث أن التخطيط السليم يؤدي إلى تنسيق بين الأهداف والمنتجات والأقسام المختلفة في المنشأة للوصول إلى خطة متوازنة للمشروع. كما أن الموازنة أداة اتصال توصل أهداف الإدارة العليا للمستويات الدنيا كما توصل الظروف الواقعية للأقسام الإدارة العليا. وبخصوص الدافعية فتمثل الموازنة عاملاً إيجابياً أو سلبياً فإذا اشتركت المستويات الإدارية الدنيا في إعداد الموازنة واقتناع المديرين المسؤولين عن التنفيذ بتوافق مصالحهم مع مصالح المشروع أدى ذلك إلى تحقيق الموازنة وكانت ذات أثر إيجابي على الدافعات. أما إذا فرضت الموازنة من الإدارة فقد يؤدي ذلك إلى أثر سلبي على الدافعات. ولا يمكن لأحد أن يتصور تحقيق وظيفة الرقابة بدون التخطيط والتنسيق والاتصال والدافعية إذ أن الرقابة في حد ذاتها تتمثل في الوسائل والقرارات التي تتخذها الإدارة لتأكد من تنفيذ وتحقيق أهداف المشروع.²

¹ - خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر، عمان، ط1، 2005، ص: 396.

² - نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الإدارية، دراهم للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009، ص: 28-29.

3- أهداف أسلوب الموازنات التخطيطية

تهدف الموازنات التخطيطية أساساً إلى خدمة الإدارة في القيام بوظيفتها الرئيسيتين: التخطيط والرقابة، ففي مجال التخطيط تؤدي الموازنات التخطيطية الدور التالي:¹

- يتطلب إعداد الموازنات التخطيطية ضرورة تحديد أهداف المنشأة تحديداً دقيقاً وواضحاً يساعد الإدارة على ترتيب الأهداف ترتيباً يحدد أولويات هذه الأهداف يؤدي ذلك إلى رفع كفاءة التنفيذ؛
- ترسم ملخصات الموازنات التخطيطية التي تعد للإدارة العليا صورة شاملة لأوجه نشاط المنشأة وعلاقة الوحدات المختلفة بعضها ببعض الآخر، مما يمكن الإدارة العليا من التنسيق بين الخطط الموضوعية لأوجه النشاط المختلفة تسيقاً كاملاً؛
- يؤدي إعداد الموازنات التخطيطية إلى تنقيح الخطط الموضوعية وزيادة دقتها وذلك عن طريق كشف الأخطاء والتضارب بين الخطط؛
- أما من ناحية الرقابة فالموازنات التخطيطية أداة فعالة في يد الإدارة لرفع كفاءة الرقابة حيث تؤدي الدور التالي:

- تمثل تقديرات الموازنة معايير وأهداف رقمية عملية لمختلف الوحدات والأقسام الإدارية، مما يدفع المسؤولين بها إلى تحسين وسائل التنفيذ لتحقيق المستوى المطلوب في الموازنة؛
- يسمح نظام الموازنات التخطيطية بتحديد انحرافات التنفيذ الفعلي عن تقديرات الموازنة وتحليل هذه الانحرافات حسب أسبابها؛
- يساعد نظام الموازنات التخطيطية على تطبيق مبدأ (الإدارة بالاستثناء) الذي يقوم على التركيز على المشاكل الجوهرية وإعطائها الأولوية المناسبة في الحل مما يتمشى مع أولويات الأهداف وأهميتها.

المطلب الثاني: أسلوب محاسبة المسؤولية

تعمل محاسبة المسؤولية على ترسيم سمات النظام الإداري وربط تقارير الأداء بالأفراد المسؤولين عن الوحدات الإدارية المختلفة في المؤسسة.

¹ - نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص: 30.

1- تعريف أسلوب محاسبة المسؤولية

هو أسلوب إداري محاسبي يهدف إلى تصميم النظام المحاسبي لتحقيق رقابة فعالة على الأداء، عن طريق الربط مباشرة بين التقارير المحاسبية من جهة، وبين الأشخاص المسؤولين من جهة ثانية وفقاً لهيكل التنظيم الإداري للمنشأة بجميع مستوياتها الإدارية.¹

عرف HORNGREN: "نظام محاسبة المسؤولية بأنها النظام الذي يقيس ويقارن بين المخطط له وبين المنفذ فعلياً لكل مركز على حدى"، ويقسم مراكز المسؤولية إلى أربعة أقسام كما يلي:

- **مركز التكلفة:** يكون فيها المدير مسؤولاً عن التكاليف فقط.
- **مركز الإيراد:** يكون فيها المدير مسؤولاً عن الإيرادات فقط.
- **مركز الربحية:** ويكون فيها المدير مسؤولاً عن الربحية والتكاليف فقط.
- **مركز الاستثمار:** ويكون فيها المدير مسؤولاً عن الإيرادات والتكاليف والاستثمار.

2- أهمية أسلوب محاسبة المسؤولية

نظام محاسبة المسؤولية يركز بالمقام الأول على هدف الرقابة على التكاليف وتقديم القوائم المالية والتقارير وربطها بإعطاء الهيكل التنظيمي. الأمر الذي يتطلب تقسيم الوحدة الاقتصادية أو الحكومية إلى مراكز مسؤولية تقوم على أساس ضبط التكلفة والرقابة على تصرفات الأفراد في إنشاء التكاليف وهذا بدوره يؤدي إلى محاسبة المسؤولين عن الوحدات التابعة لإدارتهم المباشرة حيث أن الرقابة غير مرتبطة ببنود التكاليف ولكنها مرتبطة بتصرفات الأفراد في إنشاء تلك التكاليف ضمن السلطات المخولة لهم.

كما أن أهمية نظام محاسبة المسؤولية تتبع من كونها جزءاً من نظام الرقابة الداخلية الذي يوظف لخدمة عملية كل من التخطيط والرقابة على الموارد المستخدمة في المؤسسة لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدامها. وكذلك في تقييم أداء الأقسام والإدارات المختلفة في الوحدة الحكومية كما أنها تعتبر من الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق أهداف الوحدة الحكومية ككل.²

¹ - أحمد محمد ابو حسن، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في البنوك الوطنية العامة، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، 2009-2010، ص: 28.

² - المرجع نفسه، ص: 29.

3- خصائص أسلوب محاسبة المسؤولية

- هناك العديد من الخصائص التي يتميز بها أسلوب محاسبة المسؤولية و من أبرزها ما يلي:¹
- تعد محاسبة المسؤولية أداة للرقابة و تقييم الأداء في الشركات والمؤسسات؛
 - ترتبط محاسبة المسؤولية بالهيكل التنظيمي في المؤسسات المالية من حيث تحديد الأقسام باعتبارها مراكز للمسؤولية وتفويض الصلاحيات وتحديد المسؤوليات؛
 - تعمل محاسبة المسؤولية على ربط التكاليف والإرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية بالأشخاص الذين يتخذون قرارات تؤثر في هذه التكاليف؛
 - تصدر محاسبة المسؤولية تقارير أداء مراكز المسؤولية وتوضح الأداء الفعلي والمخطط والانحراف بينهما يقدم للإدارة العليا لاتخاذ القرارات اللازمة؛
 - تستخدم لقياس كفاءة الأشخاص والانقسام في المؤسسات المالية وذلك لتحقيق الأهداف المطلوبة.

المطلب الثالث: أسلوب محاسبة التكاليف

إن موضوع محاسبة التكاليف يكمن أساسا في دراسة وحساب التكاليف وتحليلها ومراقبتها لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي مثل تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج...

1- تعريف أسلوب محاسبة التكاليف

يقصد بمصطلح التكاليف: "قيمة التضحية من الموارد من أجل الحصول على سلعة أو منفعة وتسمى هذه التضحية بالمنفعة، إما محاسبة التكاليف فتعرف على أنها فرع من فروع المحاسبة وتطبيق لمبادئها تقوم بتقديم معلومات تتعلق بعناصر النفقات وتعمل على تسجيلها وتبويبها وتحليلها وتخصيصها أو تحميلها على مراكز التكلفة كما تعنى محاسبة التكاليف بإعداد التقارير والقوائم لتقويم الأداء من أجل القضاء على التبذير في المواد المستخدمة وزيادة إنتاجية للعمل وتخفيض التكاليف وزيادة الأرباح."²

¹ - نضال محمد الرمحي، المحاسبة الإدارية، دار الفكر ناشرون وموزعون - ط1، 2013، ص: 265.

² - سالم ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرارات في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، البلدة، 2009-2010، ص: 32.

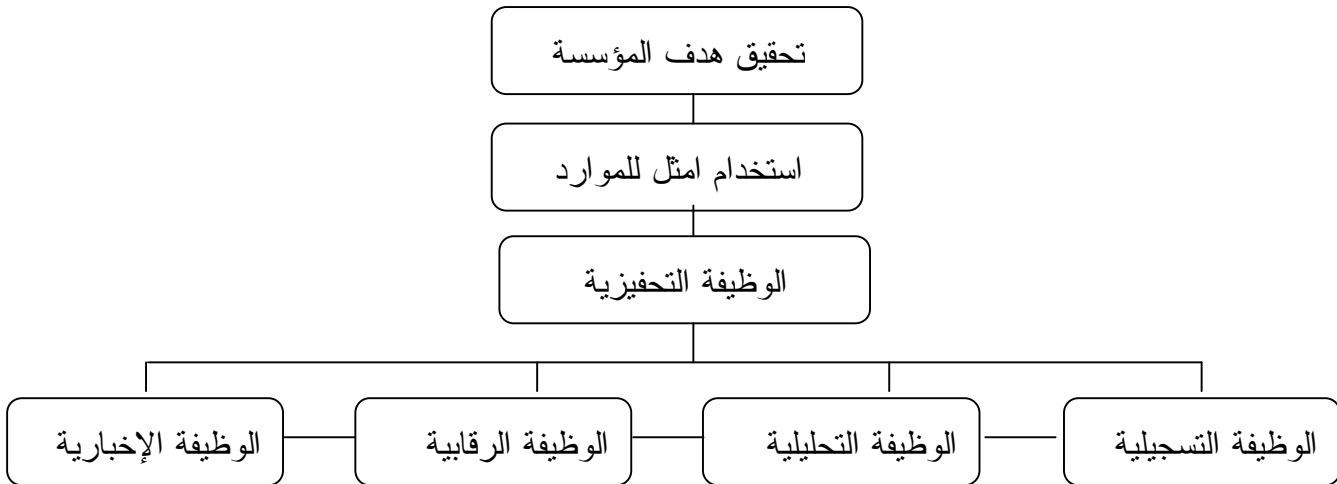
2- أهداف أسلوب محاسبة التكاليف

- من النتائج التي تهدف إليها محاسبة التكاليف ما يلي:¹
- بحسابها لتكاليف وسعر التكلفة تساعد وتسهل على:
- تحديد قيمة المخزون بإستعمال الجرد الدائم، وبهذا تسهل أيضا في عملية تحديد النتائج؛
- تحديد سعر البيع لمنتجات المؤسسة؛
- مراقبة التكاليف بعد تحليلها، وبالتالي مراقبة عمل المؤسسة ومسيرتها؛
- دراسة المردودية التحليلية تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والإستثمار والتوزيع وذلك ب:
- تسجيل مصاريف حسب اتجاهاتها(حسب الوظائف او المنتجات)؛
- مراقبة التكاليف وتخفيضها؛
- تسمح بقياس النتائج التحليلية؛
- تساهم في وضع الميزانيات التقديرية.

3- وظائف أسلوب محاسبة التكاليف

إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها تساعد إدارات المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة، ويمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل التالي:

الشكل رقم (03): وظائف أسلوب محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان،

2006، ص: 24.

¹ - سالم ياسين، مرجع سابق، ص: 34.

من خلال هذا الشكل سوف نبين الوظائف المختلفة لمحاسبة التكاليف وهي كالآتي:

- **الوظيفة التسجيلية:** تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصروفات).
- **الوظيفة التحليلية:** وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.
- **الوظيفة الرقابية:** تقوم بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة.
- **الوظيفة الإخبارية:** ترتبط بالوظيفة الرقابية، حيث تقوم بتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها، بشكل دقيق ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها. واجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية.
- **الوظيفة التحفيزية:** إن هذه الوظيفة تتحقق بعد الوظائف التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط، وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق.

من خلال هذا المبحث تبين أن للمحاسبة الإدارية عدة أساليب تقليدية وتم تخصيص الأساليب السابقة لدراسة التكاليف.

المبحث الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

لقد تم توجيه الانتقادات بشدة لأدوات وأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية من ناحية الدقة التي تمثل أهم خصائص المعلومات المحاسبية، حيث يتطلب الأمر الإهتمام والبحث عن أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة التي تساعد على توفير المعلومات الدقيقة والملائمة لطبيعة وخصائص نماذج القرار الحديثة، التي تتلاءم مع التطورات الراهنة لبيئة الأعمال.

المطلب الأول: أسلوب بطاقة الأداء المتوازن

تعد بطاقة الأداء المتوازن من أهم نماذج قياس الأداء التي ابتكرت في بداية التسعينيات، والتي أصبحت من أفضل النماذج التي يمكن تعريفها كما يلي:

1- تعريف أسلوب بطاقة الأداء المتوازن

هي أول عمل نظامي حاول تصميم نظام لتقييم الأداء يهتم بترجمة إستراتيجية المؤسسة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المؤسسة، إن فكرة قياس الأداء المتوازن تركز على وصف المكونات الأساسية لنجاح المؤسسة وأعمالها.¹

2- أهمية أسلوب بطاقة الأداء المتوازن

تتمثل أهمية بطاقة الأداء المتوازن فيما يلي:²

- تعمل بمثابة الحجر الأساسي لنجاح الحالي والمستقبلي للمؤسسة؛
- توضح الرؤية الإستراتيجية وتحسين الأداء وتضع تسلسلا للأهداف وتوفير التغذية العكسية المرندة؛
- تمكن من تشخيص وتحديد بصورة علمية مجالات جديدة ينبغي أن تتميز بها المؤسسة لتحقيق أهداف المستهلك والمؤسسة؛

- تعالج النقص الموجود في أنظمة الإدارة التقليدية؛

¹ - نعمة عباس الخفاجي، إحسان محمد ياني، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس أداء المصارف التجارية: منظور متعدد الأبعاد، دار هيام للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: 43.

² - طاهر محسن منصور الغالبي، وائل صعيب دريس، بطاقة الأداء المتوازن، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص: 131-132.

- تعمل على إيجاد الترابط بين الأهداف ومقاييس الأداء؛

- تزود المدراء بمؤشرات السبب ومؤشرات النتيجة عن مؤسساتهم.

3- أهداف أسلوب بطاقة الأداء المتوازن

إن استخدام بطاقة الأداء المتوازن يؤدي إلى تحقيق عدة أهداف تتمثل في ما يلي:¹

- مراقبة العمليات اليومية وأثرها على التطورات المستقبلية؛

- تهيئة الإطار العملي لترجمة الإستراتيجية إلى مفاهيم تنفيذية؛

- تطوير منهج تكاملي بين الإستراتيجية والعمليات؛

- تهيئة وتوضيح مسار الرؤية الإستراتيجية لكافة العاملين؛

- تهدف البطاقة لربط بين الرقابة التشغيلية على المدى القصير مع توازن الرؤية الإستراتيجية على المدى الطويل.

4- مزايا أسلوب بطاقة الأداء المتوازن

إن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات يوفر لها جملة من المزايا:²

- التنسيق بين مختلف فروع المؤسسة والتعاون في تخفيض الأهداف المسطرة؛

- تحديد المسؤوليات بصورة واضحة مما يسهل التدخل في حالة الانحرافات؛

- القدرة على تحليل وتقييم العمليات والأنشطة في المؤسسات؛

- تحقيق الأهداف الإستراتيجية بأكثر فعالية وكفاءة؛

- توفر بطاقة الأداء المتوازن معلومات كافية للمسؤولين لاتخاذ القرار المناسب.

مما سبق يمكن القول أن بطاقة الأداء المتوازن تعد أداة إستراتيجية للمؤسسة الاقتصادية، فهي

تنتهي بتحقيق الأهداف والغايات المرجوة عن طريق الربط بين الخطط قصيرة الأجل والإستراتيجية العامة للمؤسسة.

5- معيقات تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن

يواجه تطبيق بطاقة الأداء المتوازن عدة مشكلات أهمها:

¹ - عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، بطاقة الأداء المتوازن، مدخل معاصر للأداء الاستراتيجي، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، ط1، 2009، ص:70.

² - المرجع نفسه، ص: 72

- كثرة المقاييس والبيانات قد تحدث غموضا وسوء فهم لدى العاملين
- ربما تكون تكاليف التطبيق مرتفعة نظرا لتعدد وكثرة وتنوع البيانات المطلوبة وتكاليف تحليلها والحصول على النتائج قد تكون المقاييس غير مفهومة لبعض الأفراد في المنشأة، إلا أن هذا لا يجب أن يشكل عائقا أمام استخدامها.

المطلب الثاني: أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM

إن أسلوب إدارة الجودة الشاملة من الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية يهدف لتحسين نوعية الإنتاج أو الخدمات وتحقيق رضا الزبون ويمكن تعريفها كما يلي:

1- تعريف أسلوب إدارة الجودة الشاملة

إدارة الجودة الشاملة تعني تعريف فلسفة الشركة لكل فرد فيها، كما تعمل على تحقيق دائم لرضا العميل من خلال دمج الأدوات والتقنيات والتدريب ليشمل تحسنا مستمرا في العمليات داخل الشركة، مما يؤدي إلى منتجات وخدمات عالية الجودة. وتعرف إدارة الجودة الشاملة على أساس الكلمات:¹

إدارة: تخطيط وتنظيم وتوزيع ومراقبة كافة النشاطات المتعلقة بتطبيق الجودة، كما يتضمن ذلك دعم نشاطات الجودة وتوفير الموارد اللازمة.

الجودة: تلبية متطلبات العميل وتوقعاته.

الشاملة: تتطلب مشاركة واندماج كافة موظفي المنظمة، وبالتالي ينبغي إجراء التنسيق الفعال بين الموظفين لحل مشاكل الجودة ولإجراء التحسينات المستمرة.

2- وظائف أسلوب إدارة الجودة الشاملة

هنالك العديد من الوظائف لإدارة الجودة الشاملة منها:²

- الإستخدام الأمثل للطاقات البشرية وتطوير إمكاناتها الهادفة لتحسين الإدارة والإنتاجية؛
- التحسين المستمر في استخدام التكنولوجيا المتطورة وتصعيد دورها في تطوير المنتجات وتحسين الخدمات المراد تقديمها للمستهلكين الحاليين والمرقبين؛

¹ - أحمد يوسف دودين، إدارة الجودة الشاملة، أكاديميون للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2014، ص: 26.

² - المرجع نفسه، ص: 34.

- أنها المفتاح الأساسي للتصدي للمنافسة الدولية وتحقيق المكانة السوقية الملائمة خاصة في ظل المنافسة الشديدة وبروز العولمة في المجتمع الإنساني؛
- التركيز على الدور الرئيسي الذي يلعبه دور الوقاية بدلا من العلاج؛
- الاستخدام الهادف لأبعاد التدريب والتطوير؛
- اعتماد المعايير القياسية في قياس كفاءة الأداء وفاعليته.

3- أهداف أسلوب إدارة الجودة الشاملة

تتلخص أهداف إدارة الجودة الشاملة فيما يلي:¹

- ارتفاع معدلات الرضا الوظيفي بين أفراد المنظمة أو الشركة؛
- تواجه بيئة مشجعة على الابتكار، وزيادة معدلات الإنتاجية والجهد، وكذلك العمل على تشجيع طرح الأفكار والرؤى ذات الطابع التطويري والمجدد؛
- اختصار الوقت والإجراءات في انجاز العمل؛
- تطوير وتبسيط إجراءات العمل؛
- سهولة قياس أداء العاملين وفق معايير واضحة؛
- رفع مستوى التعاون والتكامل بين أجزاء الإدارة العليا والإدارة الوسطى والأفراد العاملون داخل المنظمة؛

- تدريب العاملين داخل المنظمة على العمل بروح الفريق ونبذ الفردية؛

- رفع مستوى الثقة وزيادة الكفاءة العلمية بين العاملين والعملاء؛

- خفض تكاليف تقديم المنتج أو الخدمة.

4- مزايا أسلوب إدارة الجودة الشاملة

تجني المؤسسة الاقتصادية فوائد جمة جراء تطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة يتمثل أهمها فيما يلي:

- تعزيز الموقع التنافسي للمؤسسة الاقتصادية من خلال تقديم منتجات ذات جودة عالية؛
- تحسين العلاقة بين الإدارة والعمال والتحفيز بشكل أكبر على العمل الجماعي وروح الفريق؛

¹ - مصطفى كمال السيد طابيل، معايير الجودة الشاملة - إدارة، إحصاء، اقتصاد، مقدمة من إدارة الجودة الشاملة الإنتاج والعمليات والخدمات، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة العربية، 2009، ص: 45.

- تحقيق رضا العميل وذلك عن طريق التعرف على احتياجاته ورغباته والعمل على تلبيتها؛
 - يتمثل تطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة سلسلة من الإيجابيات المتتالية التي تسمح للمؤسسة من تحقيق أهدافها المسطرة وهي تحقيق النمو وزيادة الأرباح، وزيادة الحصة السوقية والاستثمار الأمثل لمواردها؛

- التركيز على التحسين المستمر للعملية الإنتاجية وجميع الأنشطة؛
 - العمل على زيادة الفعالية والكفاءة أثناء العمل وتخفيض الأخطاء الخاصة بالعملية الإنتاجية.

5- معيقات تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة

- عدم قدرة الإدارة الوسطى على تفهم الأدوار الجديدة وفق معايير إدارة الجودة الشاملة وإحساسهم بأنها ستفقد العاملين قوتهم في إنجاز العمل؛
 - التركيز على الفعاليات الداخلية للجودة والاهتمام بها لكونها مهمة في الأداء الرئيسي للجودة على حساب الاهتمام بحاجات الزبائن؛

- تشكيل فرق عمل متعددة وكثيرة وعدم توفير الموارد والإدارة المطلوبة بما يضمن نجاحها؛
 - ضعف الربط بين الأهداف الخاصة بالجودة والعوائد المالية؛
 - عدم وجود كفاءة بشرية مؤهلة لتقوم بتطبيق هذا النظام؛
 - عدم وجود نظام فعال للاتصالات والتغذية العكسية؛
 - عجز الإدارة العليا على توضيح التزاماتها بإدارة الجودة الشاملة.¹

المطلب الثالث: أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة ABC

يعتبر نظام جديد في مجال محاسبة التكاليف وظهر نتيجة التطور في أنظمة التكاليف التقليدية.

1- تعريف أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة

لا نجد تعريفا واحدا متفقا عليه بين المحاسبين وذلك لحدائته من جانب، ولأن المفاهيم التي يعتمد عليها هذا النظام مازالت تتطور من جانب آخر. ويعرف نظام التكاليف المبني على الأنشطة بأنه: "نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة

¹ - مصطفى كمال السيد طابيل، مرجع سابق، ص: 47.

داخل المنشأة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف وتستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة حيث أن الأنشطة تستهلك المواد المتاحة في حين أن الوحدة المنتجة تستهلك تلك الأنشطة"، وهو ما عبر عنه *théorie jacquot* في قوله: "أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة".¹

2- خصائص أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة وفوائده

يتمتع نظام ABC بالخصائص والفوائد التالية:²

- يساعد نظام ABC في تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخفيض الكلف بكل دقة ووضوح حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل وان تخفيض كلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء كلفتها سيؤدي إلى تخفيض كلفة المنتج التام؛
- يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم وتحديد المشرف على كل نشاط منها، وان من ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين هو هدف تخفيض الكلف؛
- يساهم نظام ABC في زيادة كفاءة أداء الأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة؛

- يساهم في تعظيم الإنتاج من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها.

3- أهداف أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة

إن نظام ABC يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:³

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما؛
- يساعد إدارة المنشأة في معرفة نصيب المنتج من تكاليف في كل نشاط؛
- يساعد نظام ABC إدارة الشركة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف مثل تلك الأنشطة؛

¹ - *théorie jacquot*, Ricard milkoff, *comptabilité de gestion (analyse et maitrise des couts avec un cas d'Enterprise)*, daveios et peason edution, France, année 2007, p : 38.

² - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة-قضايا معاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2007، ص: 165.

³ - المرجع نفسه، ص: 166.

- تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

4- مزايا أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة

لنظام ABC عدة مزايا أهمها:¹

- تحديد الربحية للمنتجات والخدمات ومجموعة الزبائن والمنتجات الجديدة وتساعد في عمليات التسعير والترقيات وحتى في عملية التوزيع؛
- يقدم أكثر معلومات تخص فائدة التحكم في الرقابة على التكاليف للتعرف على التحسينات والتطويرات الممكنة فضلا عن تحديده لخط المصاريف التقليدية؛
- يساعد في تقييم المصاريف الرأس مالية (الامتلاك، التصنيع، الشراء).

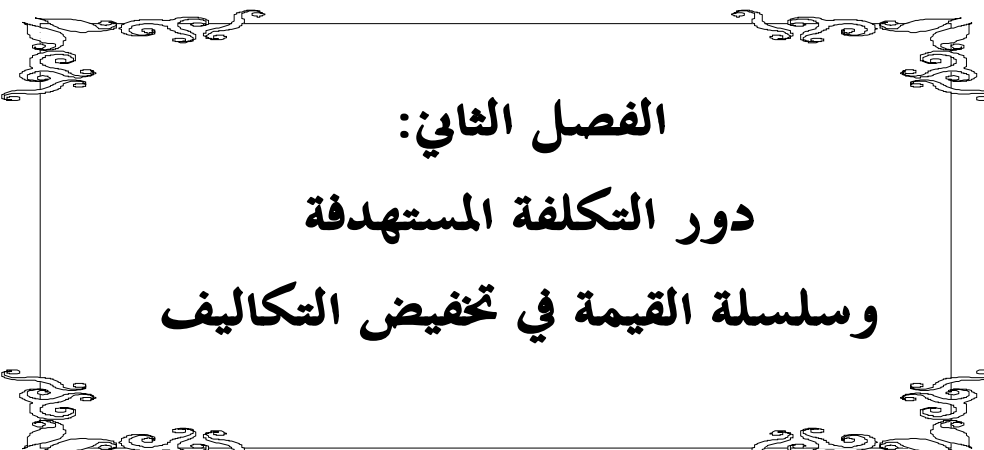
5- معيقات تطبيق أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة

- على الرغم من المزايا العديدة التي يمكن تحقيقها من تطبيق هذا النظام إلا انه هناك بعض الانتقادات التي وجهت إليه ومن أبرزها:
- صعوبة تطبيق واختيار مسببات التكلفة؛
- التكاليف العالية المتعلقة بالحصول على البيانات المتعلقة بالأنشطة المختلفة للمنشأة؛
- يركز نظام الـ abc على القرارات الإستراتيجية في الأمد الطويل الأجل بينما تحتاج المنشأة أيضا إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد قصير الأجل؛
- إن استعمال نظام الـ abc لم يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف؛
- لا يمكن تطبيق النظام إلا في سياق إجراء تغيير إداري شامل وضمن منظومة إدارة الجودة الشاملة.
- من خلال القصور التي وجهت إلى الأساليب التقليدية نتج عنها ظهور الأساليب الحديثة التي ساهمت في معالجة القصور الموجودة من خلال مواكبتها لبيئة الأعمال المعاصرة.

¹ - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص: 168.

خلاصة

تناولنا في هذا الفصل موضوع المحاسبة الإدارية كونها نظام معلومات يساعد الإدارة على وضع سياساتها حيث يهيأ لها المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات الملائمة لتحقيق أهدافها وتوصلنا إلى علاقة الاعتماد والتكامل بين المحاسبة الإدارية والعلوم الأخرى وكذلك أهم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية منها والحديثة التي تطلب الأمر إلى الاهتمام والبحث عنها كي تساعد على توفير المعلومات الدقيقة والملائمة لاتخاذ القرارات التي تتلاءم مع التطورات الراهنة لبيئة الأعمال الحديثة.



الفصل الثاني:
دور التكلفة المستهدفة
وسلسلة القيمة في تخفيض التكاليف

تمهيد

بسبب ما تعانيه أنظمة التكاليف التقليدية من قصور في تسعير المنتجات و تلبية متطلبات الإدارة بمواكبة بيئة الأعمال المعاصرة التي تهدف للرقابة على التكاليف بعد الإنتهاء من إنتاج المنتج مما يتطلب البحث عن تقنيات التسعير التي تمر على مرحلة دورة حياة المنتج باعتبارها نشوء التكلفة والتي تتمثل في التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة لإعتبارهم أهم التقنيات الحديثة لإدارة التكاليف التي تطورت لمساعدة إدارة المنشأة في مواجهة التحديات في بيئة الأعمال المعاصرة والتي تمكن المنشأة من تحقيق الربح المطلوب و الإستمرار في السوق.

وقد تم تقسيم هذا الفصل الى المباحث الثلاثة التالية:

- التكاليف من منظور المحاسبة الإدارية؛
- دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف؛
- دور سلسلة القيمة في تخفيض التكاليف.

المبحث الأول: التكاليف من منظور المحاسبة الإدارية

إن مصطلح التكلفة له معنى واضح ومحدد في المحاسبة المالية وكذا الإدارية، ولكن هذا المصطلح يمكن أن يستخدم بطرق مختلفة في المحاسبة المالية ولذلك سنكتفي بالتصنيفات المتعارف عليها في المحاسبة الإدارية للتكاليف.

المطلب الأول: مفهوم التكلفة وهدفها

يتناول هذا المطلب أهم المفاهيم والمصطلحات الخاصة بالتكاليف والهدف منها

1- تعريف التكلفة والمصروف والخسارة

لعله ليس هناك مصطلح في المحاسبة- بصفة عامة- يستخدم على لسان كل فرد أكثر من مصطلح الكلفة، مما قد جعل هذا المصطلح يحمل معاني مختلفة باختلاف هؤلاء الأفراد والغرض المستخدم فيه المصطلح. وبالرغم من ذلك فقد حدد الفكر المحاسبي مفهوم التكلفة و المصروف و الخسارة

1-1 تعريف التكلفة

بأنها تضحية إقتصادية بجزء من موارد المنشأة، معبرا عنه بوحدات نقدية أو مالية، وذلك من أجل الحصول على المنافع والخدمات التي يؤدي استخدامها إلى تحقيق الأهداف التي من أجلها قامت المنشأة سواء مقابل إنفاق نقدي أو مالي أو التزام مستقبلي. وعليه فإن شراء المنشأة مواد أولية، فإن ثمن هذه المواد وما انفق عليها لحين وصولها مخازن المنشأة تعد الكلفة. وكذا الحال مع ثمن شراء الموجودات الثابتة، إذ يمثل المبلغ المدفوع أو مبلغ التزام الكلفة بالنسبة لهذه الموجودات الثابتة وعند استخدام الموجودات في نشاط المنشأة، وينتج عن هذا الاستخدام منافع وخدمات للمنشأة. فإن الجزء المستنفذ من تلك الموجودات يعبر عنه بالمصاريف وعليه فإن المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج والأجور المدفوعة للعمال، واهتلاكات الموجودات المختلفة في الإنتاج، فإن جميع هذه العناصر هي كلفة مستنفذة في عملية الإنتاج، إذ ما تنتج عن هذه العملية، إنتاج سواء كان إنتاج تام أو تحت التشغيل وعندئذ لا يطلق عليه بالتكلفة وإنما بالمصروف.¹

¹ - نواف محمد فخر، عطا الله محمد القطيش، محاسبة التكاليف الصناعية، دار أسامة للنشر و التوزيع، عمان، ط1، 01، 2014، ص: 16.

1-2 تعريف المصروف

هي الجزء المستنفذ من الكلفة نتيجة قيام المنشأة بمزاولة نشاطها، وان هذا النشاط قد تحقق منه منفعة للمنشأة سواء كانت متمثلة بوحدات الإنتاج أو تحقيق الإيرادات تفوق قيمة العناصر المستنفذة من الكلفة إما عندما تستخدم عناصر الكلفة في النشاط ولم ينتج عن هذا الاستخدام منفعة للمنشأة، فان الجزء المستنفذ من الكلفة ليوصف كونه مصروف و إنما خسارة.¹

1-3 تعرف الخسارة

بأنها تضحية اقتصادية بجزء من موارد المنشأة ولا يقابلها منفعة أو خدمة وتحدث نتيجة مفاجئة لا يمكن توقعها مثل الحريق أو السرقة، أو يمكن توقعها ولا يمكن تجنبها أو نتيجة سوء الاستخدام والإهمال أو تدني كفاءة الأداء.²

وبالرغم من التمييز الواضح بين الكلفة والمصروف والخسارة إلا إن جرت العادة بين المحاسبين على استخدام مصطلح الكلفة لدلالة على قيمة الموارد الاقتصادية المستنفذة في مزاولة النشاط والتي ينتج عن استخدامها منفعة أو خدمة فمثلا يستخدم مصطلح كلفة الإنتاج، وكلفة البضاعة المباعة وبات هناك اتفاق بين المحاسبين عن استخدام مصطلح الموجودات لتعبير عن قيمة المنافع والخدمات التي بحوزة المنشأة التي لم تستنفذ بعد في النشاط.

2- هدف التكلفة

قبل البدء بتصنيف عناصر التكاليف تجدر الإشارة إلى توضيح هدف التكلفة الذي يمكن التعبير عنه على أنه: أي بديل أو نشاط أو جزء من المنشأة (قسم إنتاجي) أو خط إنتاج أو منتج معين ترغب الإدارة تحديد تكلفته على حده. لذلك يتوقف تحديد هدف التكلفة على حجم النشاط من ناحية وإمكانية حصر التكاليف على ذلك المحل (الهدف) فربما يكون المصنع كله يمثل وحدة التكلفة وربما يقتصر كون الهدف يمثله عامل أو آلة أو وحدة منتجة.³

¹ - خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف - قياس وتحليل، دار وائل للنشر، ط1، عمان، ص ص: 34-35.

² - المرجع نفسه، ص: 35.

³ - بديع الدين ريشو، إدارة التكاليف، دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ط1، 2010، ص ص: 15-16.

المطلب الثاني: أنواع التكاليف من منظور المحاسبة الإدارية

حتى تستفيد الإدارة في تحقيق أهدافها فمن الضروري تصنيف التكاليف بطريقة تلائم الغرض الذي تستخدم فيه ومن أهم أسس تصنيف (تبويب) التكاليف ما يلي:

1- حسب طبيعة النشاط

يمكن تقسيم التكاليف حسب طبيعة النشاط إلى:¹

1-1- تكاليف صناعية

إن الشركات الصناعية هي الأكثر تعقيدا بين الشركات الأخرى، وذلك لكونها أكثر إتساعا من حيث النشاط فهي تشمل على نشاط الإنتاج والتسويق والإدارة، ويتضمن التصنيع تحويل المواد الخام إلى منتجات جاهزة باستخدام معدات الإنتاج، في حين نجد المتاجرة تتضمن تسويق المنتجات الجاهزة، وتتكون تكلفة أي منتج صناعي من:

1-1-1- المواد المباشرة: وهي تلكم المواد التي تصبح جزءا متكاملًا في منتجات شركة ما والتي يمكن تتبعها بشكل ملائم لهذا المنتج وعلى عكس هذه المواد نجد مواد مثل الغراء ومواد اللحام والتي لا تعد جزءا من المنتج وهذا ما يطلق عليه بالمواد الغير مباشرة.

1-1-2- العمل المباشر: ويعني بذلك تكلفة العمالة التي يمكن تتبعها ماديا لعملية إنتاج المنتج وقد أدت أنظمة التحكم الآلي إلى تقليص في أهمية العمل المباشر نظرا لاستبدال العمال بالآلات وذلك في قليل من المصانع عالية التقنية.

1-1-3- تكلفة الصنع الإضافية: ويطلق عليها أحيانا بمصروفات التصنيع وتكلفة المصنع والتكلفة الإضافية ونجد هذه التكلفة مهما كانت تسميتها تشتمل على جميع تكاليف الصنع فماعدًا المواد والأجور المباشرة.

¹ - جاريسون اتشاري، نورين ليريك، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006، ص ص:

1-2- تكاليف غير صناعية

إن أساليب المحاسبة الإدارية تستخدم في مجال التكاليف وتستخدم أيضا في المجالات الغير صناعية وذلك طالما أن المؤسسات تحاول فرض رقابة أحسن على تكاليفها وإمداد الإدارة ببيانات عن التكلفة قابلة للاستخدام أكثر، وعموما تقسم التكاليف غير الصناعية إلى قسمين:

1-2-1- تكاليف التسويق أو البيع: وهي التكاليف اللازمة لتنفيذ طلبات العميل وتوصيل السلع أو الخدمات ليد العميل ومن أمثلة ذلك الإعلام والنقل و شحن المبيعات وعمولة المبيعات ومرتبات رجال البيع والتكاليف المتعلقة بمخازن البضاعة الجاهزة وبغض النظر عن طبيعة هذه التكاليف صناعية، تجارية، خدمية فإن المؤسسة تتحملها.

2- تكاليف منتج وتكاليف فترة

سيتم تقسيم تكاليف المنتج وتكاليف الفترة إلى ما يلي:¹

1-2-1- تكاليف الفترة: وهي التكاليف التي يمكن مقابلتها باليرادات على أساس الفترة الزمنية، فلا يجب تضمين تكاليف الفترة كجزء من تكاليف الشراء أو الإنتاج للسلعة.

1-2-2- تكاليف المنتج: وتظم كل تكلفة السلع المشتراة أو المنتجة، وتتكون هذه التكاليف في حالة السلع المصنفة من تكلفة المواد المباشرة والعمل المباشر والتكاليف الصناعية الإضافية. ويتم فيها بيع المنتجات الجاهزة على عكس تكاليف الفترة التي تتعامل كمصروف على أساس الفترة الزمنية التي حدثت فيها.

3- تكاليف لغرض التخطيط، الرقابة واتخاذ القرار

إن تبويب التكاليف الذي يستخدم لتحديد تكاليف الإنتاج أو الخدمات ليس بالضرورة الذي يستخدم لغرض التخطيط، الرقابة أو اتخاذ القرار ولذلك سنأخذ بالتقسيم الأكثر شيوعا وتداولها وهو كالاتي:²

¹ - أحمد الظاهر محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتوريد، ط01، عمان، 2008، ص ص: 44-45.

² - المرجع نفسه، ص: 46.

3-1- التكاليف المتغيرة

وهي تلك التكاليف التي تتغير في مجموعات تناسيبا مع التغير في مستوى النشاط ومن الأمثلة الجيدة على التكاليف المتغيرة المواد المباشرة حيث تتغير تكلفتها خلال الفترة في مجموعها تناسيبا مع عدد الوحدات المنتجة، ومن المهم أيضا أن نلاحظ أن التكاليف المتغيرة تكون ثابتة إذ ما عبرنا عنها على أساس وحدة المنتج.

3-2- التكاليف الثابتة: وهي التكاليف التي تظل ثابتة في مجموعها بغض النظر عن التغير في حجم النشاط وفي الحدود التي تكون فيه افتراضات التكلفة فعالة.

4- تكاليف على أساس التخصيص

يمكن تصنيف التكاليف على أساس التخصيص إلى:

4-1- تكاليف مباشرة

وهي التكلفة التي يمكن تتبعها مباشرة وبشكل واضح ومادي لوحدة تنظيمية محددة ودون حسابات وسيطة بالاعتماد على وسيلة قياس معينة، وعلى سبيل المثال تعتبر تكلفة المواد والعمل الخاصة بالمنتج تكاليف مباشرة.¹

4-2- تكاليف غير مباشرة

وهي التكلفة التي تخصص للوحدة التنظيمية موضوع الدراسة، وتحتاج إلى حسابات وسيطة لحسابها، والمثال على ذلك تكاليف الكهرباء.....الخ.²

المطلب الثالث: علاقة إدارة (أو قسم) التكاليف بالإدارات الأخرى

ترتبط إدارة (أو قسم) التكاليف بالدوائر الأخرى في المشروع ارتباطا وثيقا وخصوصا إدارة الإنتاج بصفة خاصة وباقي دوائر المشروع بصفة عامة وفيما يلي الإدارات التي لها علاقة وثيقة بإدارة التكاليف:³

¹ - أحمد الظاهر محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص: 46.

² - Ghard mellyon, **Comptabilité anaclitique**, édition biréal, année 2004, p : 25.

³ عامر عبد الله شقر، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البادية ناشرون وموزعون، عمان، ط1، 2012، صص: 60-62.

1- إدارة الإنتاج

تمد إدارة التكاليف هذه الإدارة بالبيانات الخاصة بعناصر التكاليف لإتخاذ القرارات فيما يتعلق بإنتاج سلع جديدة أو التوسع في إنتاج سلع قائمة، واتخاذ القرارات فيما يتعلق بإستبدال الأصول الثابتة. كما إن إدارة التكاليف تمد إدارة الإنتاج بالبيانات عن مدى نشاط كل مركز إنتاجي وما يتعلق بإستخدام المواد والرقابة على عناصر التكاليف. وتمد كذلك إدارة التكاليف بالمعلومات الكثيرة عن حركة الإنتاج مثل الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل والوحدات التالفة إلى آخر ذلك من البيانات الكمية.

2- إدارة المشتريات

تمد إدارة التكاليف هذه الإدارة بالبيانات اللازمة لتحديد تكلفة المواد التي يراد شراؤها حتى وصولها المخازن بهدف تحقيق الرقابة على عملية الشراء والتخزين.

3- إدارة المبيعات (التسويق)

تمد إدارة التكاليف هذه الإدارة بالبيانات المتعلقة بتكاليف إنتاج ونقل المبيعات حتى تتمكن إدارة المبيعات من تحديد أسعار بيع المنتجات، وذلك في حالة كون التسعير من إختصاص هذه الإدارة. كما إن إدارة التكاليف تعد كشوفا تحليلية عن تكاليف التسويق والتي تتحمل بها مراكز الخدمات التسويقية وتستفيد إدارة المبيعات من هذه التحليلات بمعرفة كفاية وربحية كل سلعة مما يمكن رسم سياسة أدق لتسويق منتجات المشروع.

4- إدارة المخازن

إن مهمة إدارة المخازن هي إستلام وتخزين وصرف المواد لذلك لا بد أن تكون مرتبطة إرتباطا وثيقا بإدارة التكاليف حيث تمسك إدارة التكاليف دفتر أستاذ المخزون السلعي الذي يثبت فيه بيانات ورود المواد وصرفها وأرصدها، كما أن إدارة المخازن تبلغ إدارة التكاليف بما تستلمه من المواد وما تصرفه منها أولا بأول.

5- إدارة الأفراد (شؤون العاملين)

تختص هذه الإدارة بكافة شؤون العاملين لذا لا بد من قيام علاقة بين هذه الإدارة وبين إدارة التكاليف حيث إن بند الأجور يعتبر أحد البنود الرئيسية في مجموع التكاليف، وفي كثير من المشاريع تقوم إدارة التكاليف بحساب استحقاقات العاملين وإعداد كشوف الأجور. كذلك تحتاج إدارة التكاليف

معرفة مايطرا على شؤون أي عامل أو موظف من حيث أجره وعلاوته وحالته الإجتماعية وإجازاته وكذلك نقله من قسم إلى آخر، وتحصل إدارة التكاليف عادة على هذه المعلومات من إدارة الأفراد.

6- الإدارة العامة للمشروع

تساهم إدارة التكاليف في حل المشاكل ذات الآثار المالية في المشروع وذلك عن طريق تجميع البيانات وتحليلها وعرضها فتساهم إدارة التكاليف في عمل الموازنات التخطيطية السنوية وإعداد لوائح الأجور كما تقوم إدارة التكاليف بعرض نتائج النشاط بصفة دورية على إدارة المنشأة من وجهة نظر تكاليف النشاط حتى تكون الإدارة على علم بسير العمل وأوجه النشاط المختلفة و تستطيع الإدارة العليا تقرير سياسات التوسع أو الانكماش في إنتاج بعض أنواع السلع بناء على تلك النتائج.

المبحث الثاني: دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف

لعبت بيئة الأعمال الحالية والتي تتسم بالتنافس الشديد دوراً أساسياً في توجيه الشركاء نحو تطوير نظم وأساليب الإنتاج التقليدية إلى نظم وأساليب حديثة تتبع معايير متميزة لأعمالها حيث تستطيع البقاء والاستمرارية. ومن هنا ظهرت أهمية نظم التكاليف الحديثة والتي تعمل على تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات من خلال خفض التكلفة وتحسين جودة المنتجات دون المساس بالخصائص المميزة للمنتج من وجهة نظر العميل. ويمكن عرض نظام التكاليف الحديثة والتي تتمثل في نظام التكلفة المستهدفة.

المطلب الأول: مفهوم التكلفة المستهدفة

تناول هذا المطلب توضيح نشأة التكلفة المستهدفة و تحديد مفهومها وأبرز أهدافها و الخصائص التي تميزها:

1-نشأة التكلفة المستهدفة

ترجع بداية تقنية التكلفة المستهدفة إلى العقود الأولى، من القرن الماضي في شركة FORD الأمريكية وشركة Volkswagen الألمانية وذلك أثناء عقد الثلاثينات ففي هذه الشركة ومن أجل تحقيق السعر المستهدف للمركبة DM900 تم إيجاد تقنية بديلة تقوم على أساس تخفيض كلف التصنيع إلا أن التطور المتكامل لتقنية التكاليف المستهدفة بدأ أثناء مدة ندرة الموارد الاقتصادية في أعقاب الحرب العالمية الثانية ففي ذلك الوقت تبنى رجال الأعمال الأمريكيان شعار تحسين نوعية المنتجات وتخفيض التكاليف الخاصة بالإنتاج في الوقت نفسه إذ عرفت هذه التقنية بهندسة القيمة و التي صارت تطبق من قبل الشركات اليابانية بشكل تدريجي لمواجهة المنافسة العالمية.

وفي الستينيات تم توحيد هندسة القيمة مع فكرة تخفيض تكاليف المنتجات في مراحل مبكرة من العملية الإنتاجية قدر المستطاع أي في مرحلة التخطيط والتطوير. وكان أول استخدام لها في اليابان من قبل شركة TOYOTA لصناعة السيارات و ذلك عام 1963.¹

¹ - طه عليوي ناصر، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، العدد 85، 2010، ص:4.

2- تعريف التكلفة المستهدفة

رغم إتساع تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في السنوات الأخيرة إلا أنها لم تحظى بتعريف موحد من قبل الكتاب وهناك العديد من التعاريف يمكن تلخيصها:¹

عرفها Cooper: "أداة الإدارة الإستراتيجية التي تعمل على تخفيض تكلفة المنتج خلال دورة حياته وليس من الضروري أن تنشأ مع المنتج النهائي".

عرفها Hansen: "بأنها تقنية لتحديد تكلفة المنتج أو الخدمة على أساس السعر المستهدف مع إمكانية الدفع للزبائن أي السعر يقود التكلفة".

عرفها Choshun: "أداة لتخطيط الربح وإدارة التكلفة تحدد التكاليف بناء على سعر البيع التنافسي و يتم تخفيض التكلفة من خلال الدراسة و التحليل لخصائص المنتج و الوظائف الأكثر أهمية بالنسبة للزبون".

كما عرفت على أنها " أداة إدارة التكلفة لتخفيض تكلفة المنتج الكلية خلال دورة حياته بمساعدة أقسام الإنتاج و الهندسة و البحث و التطوير و التسويق و الأقسام المحاسبية في عملية تخفيض التكلفة".²

ويمكن من خلال المفاهيم السابقة تحديد مفهوم عام للتكلفة المستهدفة بأنها:

التكلفة المستهدفة هي أحد أهم نظم إدارة التكاليف التي تنظم جميع الوظائف الخاصة بالمشروع من تخطيط وتصميم وإنتاج ورقابة لكسب المنافسة القوية والمكانة السوقية.

3- أهداف التكلفة المستهدفة

يهدف تطبيق التكلفة المستهدفة إلى:³

- تخفيض تكلفة المنتج قبل حدوثها، وهو الهدف الأساسي لنظام التكلفة المستهدفة؛
- زيادة وتحسين جودة المنتج وتميزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد، ومن ثم خفض الوقت المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج حتى تقديمه فعلا للعميل؛

¹ - حسين جاسم فلاح الشمري وآخرون، تقنية التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة الإستراتيجية، مجلة القاسية للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 13، العدد 02، 2012، ص: 229.

² - Elisabeth genavre, **Initiation a la comptabilité de gestion on Entreprise : principes et application EPU/ Bubibook**, université, anne2 2007, P : 85.

³ - محمد حسني عابدين، مدخل محاسبة الإجاز بتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية، رسالة مقدمة ضمن الحصول على درجة الماجستير، المحاسبة والتمويل، كلية المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015، ص: 30.

- تحسين الموقف التنافسي للشركة عن طريق توفير منافع الإلتزام من قبل العاملين وسعيهم نحو تحقيق أهداف خفض التكاليف؛
- يركز نظام التكلفة المستهدفة على دراسة البيئة الخارجية للشركة وعلى رغبات العميل، ومواصفات المنتج و إمكانيات و ظروف المنافسين مما يدعم القدرة التنافسية للشركة؛
- أداة تشكيل المنتجات كما يساعد في تحديد تكلفة المنتج المستهدف وهي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي، و التي يتم مقارنتها بقيمة المنتج.

4- خصائص التكلفة المستهدفة

- تتميز التكلفة المستهدفة من العديد من الخصائص و أهمها:¹
- هو نظام مفتوح لأنه لا يهتم بالتفاعل القائم بين المشروع و بيئته الخارجية عن طريق معرفة رغبة العملاء بصفة مستمرة و من ثم تهيئة جميع الظروف و الإمكانيات لتحقيقها؛
- إنه نظام يشجع على تشغيل المراحل الإنتاجية بصورة متوازنة أي العمل على أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلاً من إنتاجها بصورة متتابعة؛
- يشرح ويصف هيكل أو خطة التطوير مع الأخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير و تعدد مكونات المنتج و العلاقة مع الموردين؛
- يقوم بتحليل عناصر التكاليف و يدرس تأثير كل عنصر على ربحية المنتج؛
- ينمي روح التعاون و الابتكار لدى المصممين و المهندسين و جميع العاملين في المشروع لتحقيق هدف موحد و هو العمل على إخراج المنتج بالصورة المطلوبة؛
- هو نظام يتنبأ بالتكاليف المطلوبة للمنتج و يجهز الإنتاج في حدودها؛
- يستخدم كأداة جيدة للرقابة، و يتميز بكونه رقابة مائعة أو وقائية لأنه يتفادى حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم و قبل البدء في الإنتاج؛
- يعتبر نظام التكلفة المستهدفة بمثابة الوسيلة للتعرف على أي المنتجات التي تحقق الأرباح الكافية و المطلوبة.

¹ - روميساء محمود، محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، في المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2006، ص: 38.

كما أن هذا النظام عند قيامه بتحديد التكلفة المستهدفة للمنتج و تخطيطه لحصر هذه التكاليف في حدود معينة، وهو يعمل على تنظيم وترتيب جميع أقسام المشروع حسب التسلسل المطلوب لمرحل المنتج الإنتاجية و بالتالي يضمن توفير الوقت والجهد والتكاليف.

المطلب الثاني: مبادئ التكلفة المستهدفة و الخطوات المتبعة للوصول إليها.

تحدد معظم التكاليف بناءا على القرارات المتخذة أثناء المراحل الأولى لتصميم المنتج والعملية الإنتاجية و تعتبر محاولة تخفيض التكاليف عند بلوغ المنتج مرحلة الإنتاج أمرا صعبا لذلك فإن التركيز على التكاليف أثناء المرحلة الأولى للتصميم يعتبر أساسيا لضمان تحقيق الربح والتكلفة المستهدفة. وهذا يعني أنه يلزم معرفة تصاميم المنتج، اختيار المواد، المواصفات والتجاوزات المسموحة لتصميم العمليات وقرارات الإستثمار وبناء عليه فإن المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة والخطوات المتبعة للوصول إليها هي كالآتي:

1- مبادئ التكلفة المستهدفة TC

للتكلفة المستهدفة عدة مبادئ تقوم عليها أهمها:¹

1-1- السعر يؤدي إلى التكلفة

استنادا لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة هدف التكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي وهذا ما يعبر عنه بالمعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع - هامش الربح المستهدف.

1-2- التركيز على العميل

أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت، والتي تأخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات في نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة، بحيث يجب أن تكون قيمة أو وظيفة يؤديها المنتج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها.

¹ - راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2007-2008، ص: 43.

1-3- التركيز على مرحلة التصميم

في هذا السياق يتم التأكيد على مرحلة تصميم المنتج والعملية، لذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتجات جديدة في السوق.

1-4- فريق أعضائه من وظائف مختلفة

وتتعلق هذه الحقائق أن فريق متعدد الوظائف مسؤولاً عن كامل العملية عن المشروع ويعني الفريق المتعدد الوظائف هنا تفاعل أقسام مختلفة مثلًا المحلل المالي الذي يخطط طلب الإمدادات والمبيعات و يتفاعل مع المصممين للإتفاق على التكلفة المستهدفة النهائية.

1-5- تخفيض تكلفة دورة الحياة

يتم تخفيض كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء، و تتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.

1-6- إدماج سلسلة القيمة

وهذا يعني إدماج كل أعضاء سلسلة القسمة حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات للعملاء في أسلوب التكلفة المستهدفة.

2- مراحل "خطوات" تطبيق التكلفة المستهدفة

تعتمد التكلفة المستهدفة على إدارة التكلفة خلال مرحلتي تصميم وتطوير المنتج حيث تتم عملية تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة بالخطوات التالية:

2-1- تحديد سعر البيع المستهدف

السعر المستهدف هو سعر تقديري للمنتج أو الخدمة يرغب العميل المحتمل في سداه ويعتمد تقدير السعر على فهم القيمة التي يتوقعها العميل للمنتج وعلى استجابة المنافسين، ويعتبر كل من مبيعات الشركة وتنظيم السوق أحسن موقع لتحديد احتياجات العملاء والقيمة التي يتوقعونها من المنتج. كما تقوم الشركات بعمل أبحاث عن السوق حول خصائص المنتج التي يريدها العملاء والأسعار التي يرغبون في دفعها، وتحتاج الشركة إلى فهم تكنولوجيا المنافسين والمنتجات والتكاليف والظروف المالية.

ويمثل سعر البيع المبني على مدخلات بيانات العملاء والمنافسين أساس حساب التكاليف المستهدفة والتكلفة المستهدفة للوحدة هو السعر المستهدف ناقص الدخل التشغيلي المستهدف، أما الدخل التشغيلي للوحدة فهو الدخل التشغيلي الذي تريده الشركة أن تحققه للوحدة من المنتج أو الخدمة المباعة، ولذلك فإن سعر البيع المستهدف يتحدد من خلال:¹

- تحديده على أساس القيمة المدركة من قبل الزبون؛

- تحديد السعر على أساس الأسعار والخصائص الوظيفية للمنافسين التي تحقق قيمة الزبون المستهدف لأنها تفحص قدرة الشركة في توليد الأرباح هي المقياس لكفاءة وفعالية لإدارة الشركة في الاستثمار والتشغيل واتخاذ القرارات، وعادة ما يتم تحديد الربح المستهدف كنسبة من سعر البيع المستهدف لكل وحدة منتجة أو مبيعة.

3- إحتساب التخفيض المستهدف

إن التكاليف الحالية تمثل جميع تكاليف العمليات اللازمة لإنتاج وتسليم المنتج، وغالبا ما تكون هذه التكاليف أكبر من الكلفة المستهدفة وذلك بفعل ضغوط قوى السوق التي تتطلب من الشركة تخفيض تكاليف منتجاتها، ويطلق على الفرق بين الكلفة المستهدفة والكلفة الحالية تسمية تخفيض الكلفة.

4- الوصول إلى الكلفة المستهدفة

يتم الوصول إلى TC بالطرق الآتية:²

4-1- هندسة القيمة

وهي عملية تحليل تفاضلي بين الأنواع والمستويات المختلفة لوظائف المنتج وخصائصه وبين الكلفة الكلية للمنتج وتجز هندسة القيمة من خلال:

- وضع تصاميم المنتج، بحيث يؤدي إلى تخفيض الكلفة الخاصة بالمنتج دون التضحية بالوظيفة؛

-إلغاء الوظائف غير الضرورية في المنتج التي تؤدي إلى زيادة التكاليف في حين يكون الزبون، غير مستعد لدفع أي مقابل.

¹ - ثناء علي القباني، إدارة التكلفة وتحديد الربحية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 01، 2010، ص ص: 381-382.

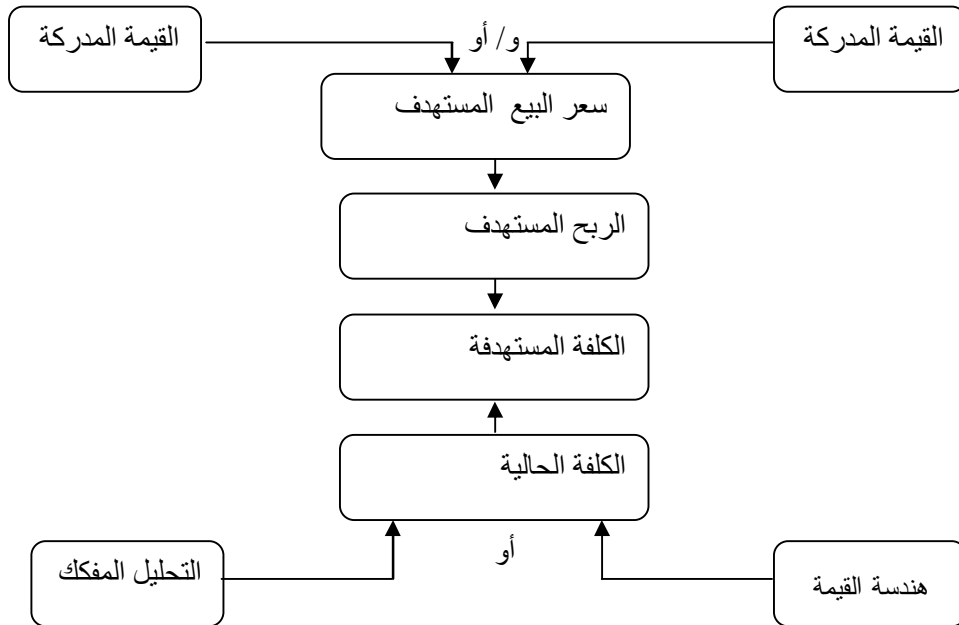
² - علاء جاسم سليمان، إستعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف، مجلة دراسات محاسبة ومالية، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، العدد 21، 2012، ص: 222.

إن هندسة القيمة تتطلب إجراء التحليل الوظيفي وهي عملية تحليل المنتج إلى العديد من وظائفه أو خصائصه ومن ثم يتم مقارنة كل وظيفة مع القيمة المدركة للزبون فإن كانت كل وظيفة تزيد عن القيمة المدركة منها فيتم تعديل أو تحسين الوظيفة في ضوء القيمة المدركة من أجل أن تكون هذه القيمة أكبر من الكلفة وإما إن كان الزبون غير مستعد للدفاع عن وظائف معينة فيتم التخلص من هذه الوظائف. وكذلك تأخذ الشركة بعين الإعتبار استخدام المكونات التي تنجز الوظيفة نفسها في منتجات الشركة الأخرى لكي يتم زيادة استخدام المكونات القياسية وغالبا ما تؤدي إلى تخفيض التكلفة.

4-2- التحليل المفكك

وهي عملية تقديم منتجات المنافسين من أجل تحديد الفرص لتحسين المنتج وتخفيض التكاليف حيث يتم تحليل منتجات المنافسين لتحديد وظائفها وتصميماتها وتوفير رؤية واضحة حول العمليات المستخدمة في إنتاج كل منتج وتكاليف صنعه، حتى يتم توفير نوع من المقارنة المرجعية لمنتج الشركة مع منتجات المنافسين لإدخال أي تعديلات تمت ملاحظتها إلى منتج الشركة لتخفيض التكاليف والشكل الآتي يوضح خطوات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة.¹

الشكل رقم (4): خطوات تحديد التكلفة المستهدفة



المصدر: علاء جاسم سليمان، مرجع سابق، ص: 223.

¹ - علاء جاسم سليمان، مرجع سابق، ص: 222.

المطلب الثالث: دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف

تهتم التكاليف المستهدفة بتخفيض التكاليف منذ بداية مرحلة التخطيط و التصميم متبعة في ذلك مبدأ الوقاية خير من العلاج، وهي بذلك تتفادى حدوث الارتفاع في التكاليف من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمشروع من مواد خام و عمالة وأجور وغير ذلك، و من خلال إتباع جميع الوسائل الممكنة لخفض التكاليف بعد تحديد التكلفة المستهدفة كما أنها تضع أسلوب الرقابة المناسب الذي يمكنها دائما من التأكد من صحة سير وتنفيذ ما خطط له، هذا بالإضافة إلى أنها تعتمد بشكل كبير على العلاقة الوثيقة والتعاون مع الموردين من أجل تخفيض التكاليف.

ولقد حاولت بعض المشروعات الأمريكية تبني هذا الأسلوب في التعامل مع الموردين كشركة Chrysler لصناعة السيارات التي قامت بتطوير مدة العقد مع الموردين من سنتين إلى فترة غير محددة لتمتد على امتداد المنتج أو الموديل في الأسواق، كما قامت بإشراك الموردين معه في صياغة الأفكار مما ساعد على وجود هدف مشترك بينهم أساسه التخفيض في التكاليف.

وبجانب قيام التكاليف المستهدفة بالعمل على تخفيض التكاليف بالتعاون مع الموردين فهي أيضا تقوم بفحص كافة مراحل المشروع لتكشف مناطق حدوث الارتفاع في التكاليف ومقدار ذلك الارتفاع للتخفيض بالقدر اللازم من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لدى المشروع ومن خلال التعرف على الأنشطة التي لا تضيف قيمة والاستغناء عنها.

ويمكن القول أن تخفيض التكاليف الحقيقي والسليم لا يأتي عن طريق اتخاذ القرارات العشوائية بخفض مستوى الإنفاق أثناء العملية الإنتاجية، أو دون سابق تخطيط ودراسة إمكانية تحقيق ذلك التخفيض ومدى تأثيره على كفاءة وفعالية العناصر التي يتم تخفيض تكاليفها إنما تأتي عن طريق عمل دراسة تفصيلية تعتمد على الأساليب العلمية كأسلوب التكلفة المستهدفة والأساليب المعاونة له ليتم التخفيض منذ مرحلة التخطيط للعملية الإنتاجية في المشروع ككل، وعليه تتم معرفة احتياجات كل قسم من أقسام المشروع وكل مرحلة من مراحلها وكذلك كل عنصر من عناصر الموارد البشرية والمادية فيه مهما كان صغيرا، وبالتالي توضع خطة إنتاجية مدروسة وقابلة للتنفيذ.

وقبل مرحلة التنفيذ وأثناءه يتم وضع خطة رقابية تضمن سير العملية الإنتاجية كما خطط لها وتتفادى الأخطاء قبل حدوثها، وتكشف عن مواطن الإسراف والتبذير والأنشطة التي لا تضيف قيمة للتخلص منها واستبدالها بالأفضل، ومن الخطة التي صممت من خلال القواعد التي يجب أن تأخذ بعين الاعتبار يمكن التحكم والتقليل "التخفيض" في التكاليف من خلال التكلفة المستهدفة.¹

¹ - ميساء محمد محمود راجحان، مرجع سابق، ص ص: 76-78.

المبحث الثالث: دور سلسلة القيمة في تخفيض التكاليف

يعد موضوع سلسلة القيمة من المواضيع الحديثة في الفكر الإداري، إذ ترجع بدايات ظهوره في كتابات "porter" بينما لم يتناول هذا الموضوع في الفكر المحاسبي إلا مع بداية القرن الحالي لما له من أهمية في تخفيض التكاليف.

المطلب الأول: مفهوم سلسلة القيمة

إن مفهوم سلسلة القيمة من المفاهيم الحديثة في الفكر الإداري و لم ترسخ قواعده بشكل كاف في قطاع الأعمال لحد الان على الرغم من تناوله بشكل موسع في أدبيات علم الإدارة .

1- مدخل لسلسلة القيمة

ظهر مفهوم سلسلة القيمة في الخمسينات على يد "porter" وذلك حوالي عام 19٠٠ و ظهر يعتبر تاجر أمريكي وقد عمل الأستاذ "Laurence milles" على تطويره من خلال كتاباته حيث يعمل هذا النموذج على البحث عن منابع الميزة التنافسية و أصولها على مستوى كل أنشطة المؤسسة والحكم على مواردها ومهاراتها ويطلق عليها باللغة الانجليزية value Chain وقبل التطرق إلى تعريف سلسلة القيمة كان لا بد من التعرف على معنى القيمة وربطها بسلسلة القيمة.

1-1- تعريف القيمة

إن السلع والخدمات هي محل القيمة في قطاع الأعمال، ولا يمكن تصور قيمة دون محلها (السلع أو الخدمات) أي تحديد قيمة السلع والخدمات يرتبط بوجهة نظر طرفي معاملة بين السلع أو تقديم الخدمات المتمثلين بالبائع والمشتري، ولقد ارتبطت القيمة في الفكر الإداري غالباً في وجهة نظر المشتري وأن استعراض تعريف القيمة يشير إلى وجود خلط واضح بين قيمة محل المعاملة وبين صافي المنفعة المضافة التي تعني حصول المشتري على قيمة منفعة إضافية.¹

¹ - علي محمد نجيل المعموري، نموذج العمليات الداخلية للمحاسبة عن سلسلة القيمة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء الخاصة، 2009، ص: 06.

1-2- تعريف سلسلة القيمة

لقد تعددت تعاريف سلسلة القيمة وسيتم ذكرها فيما يلي:¹

عرفها porter على أنها: "مجموعة مرتبطة من النشاطات التي تكون ضرورية للخلق البضائع والخدمات من الاستخدام المواد الأولية ولغاية تسليم المنتج إلى المستهلك النهائي".
عرفها Day على أنها: "المهارات و الموارد المطلوبة لتنفيذ كل من أنشطة المنظمة لإيصال البضائع أو تقديم الخدمات عبر منافذ التسويق".

وقد أعطى Ansari تعريف سلسلة القيمة يشير إلى أنها تفاعل عدة أطراف المجهزة أقسام المنظمة والموزع وجميع تلك الأطراف تضيف القيمة في عدة إطراف لعمليات سلسلة القيمة.
ومن خلال التعارف السابقة نستطيع القول إن سلسلة القيمة هي أسلوب أو طريقة أو تحليل يتطلب دراسة كل أنشطة المنظمة الداخلية و الخارجية بحيث يتم ترتيب و تنظيم تلك الأنشطة على وفق هيكل تنظيمي واختيار الموارد البشرية الكفاءة القادرة على الاستغلال الأمثل لتلك الموارد وبالشكل الذي سيساعد في تحقيق أفضل عائد للمنظمة.

2- أهداف سلسلة القيمة

هناك العديد من الأهداف لسلسلة القيمة منها:²

- إنتاج كميات من البضائع أو تقويم الخدمات من خلال تكامل الأنشطة داخل المنظمة بالتعاون مع الإطراف الأخرى؛
- التركيز على زيادة مصلحة كل الأطراف العامة عن طريق إدارة وربط نشاطات السلسلة الكلية من مجهزي المواد الأولية إلى المستخدمين النهائيين؛
- إن العمل ضمن السلسلة الكلية للصناعة يؤدي إلى تطوير سلاسل القيمة التنافسية الذي يحقق الحصول على نتائج إيجابية من خلال تعظيم قيمة المنظمات المشتركة ضمن السلسلة الكلية؛
- إعداد مناهج عمل مشترك للعمل مع المجهزين والزبائن، مما يساعد قيام اتخاذ القرارات التي تساعد على انجاز النشاطات التي تؤدي إلى إنتاج المنتجات التي تحقق حاجات المستهلك وتحديد الجهات التي

¹ - المرجع نفسه، ص: 08.

² - زينب جباري يوسف، إدارة وتخفيض الكلفة باستخدام سلسلة القيمة، دراسة حالة في الشركة العامة في الصناعات الإنشائية، 2006.ص:52.

سيتم العمل معها بشكل متواصل عن طريق تنظيم عمليات ذات أنشطة فعالة واستخدام تكنولوجيا المعلومات للعلاقات بين الأطراف المترابطة ضمن السلسلة الكلية.

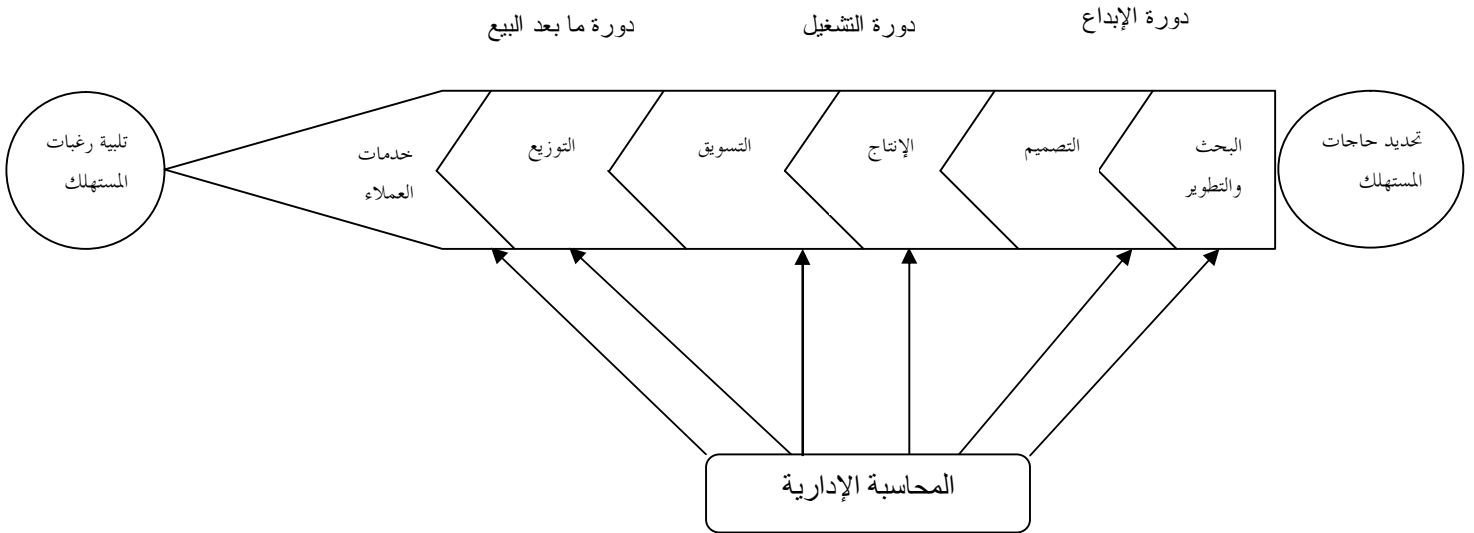
3- أهمية سلسلة القيمة

يمكن تلخيص أهمية سلسلة القيمة كالآتي:¹

- يساعد تحليل سلسلة القيمة في تخفيض كلف العمليات؛
- يساعد التحليل لسلسلة القيمة للمنظمة بترتيب أدائها؛
- يساعد المنظمة من تحديد الغرض لتطوير أعمال المنظمة؛
- يساعد المنظمة بتحديد مؤشرات الأداء لأنظمة المعلومات الإدارية في المنظمة؛
- يساعد في تحسين اتخاذ القرارات.

المطلب الثاني: أنشطة سلسلة القيمة

الشكل (5): أنشطة سلسلة القيمة



المصدر: أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة دار الجامعة، الإسكندرية، 2002، ص ص: 21-22.

البحث والتطوير: ويقصد به جمع وتجريب أفكار لمنتجات، أو خدمات، أو عمليات جديدة؛

التصميم: ويقصد به وضع التخطيط التفصيلي والهندسي للمنتجات أو الخدمات أو العمليات الجديدة؛

¹ - زينب جباري يوسف، مرجع سابق، ص: 59.

الإنتاج: ويقصد به عملية التحويل المادي للأفكار والتصميم إلى حقيقة في صورة منتجات مادية أو خدمات مقدمة للعملاء؛

التوزيع: ويقصد به الآلية التي سيتم بها تسليم المنتجات أو الخدمات من خلال قنوات التوزيع المختلفة؛
خدمة العملاء: وهي الخدمات الإضافية التي تقدمها الشركة للعميل بعد البيع مثل الضمان والإصلاح والصيانة والمكالمات المجانية للسؤال عن كيفية التشغيل... الخ

ونجد قبل بداية السلسلة الموردين، ونجد بعد نهاية السلسلة العملاء ولاشك أن الموردين و العملاء يعتبران من الأجزاء الأساسية في التحليل الشامل لسلسلة القيمة، فيمكن مثلا أن تعمل الشركة مع مورديها على تقليل تكاليف استلام و مناولة المواد الخام و تحمل المسؤولية عن فحص جودة هذه المواد.

ومن الشكل نجد أن الأدب المحاسبي يغطي ثلاث عمليات أولية هي:¹

1- الإبداع: ويتم في هذه العملية البحث عن أسواق جديدة ومستهلكين جدد، وكذلك تحديد الحاجات الظاهرة والمستقرة للزبائن الحاليين.

2- التشغيل: إذ يتم إنتاج المنتجات والخدمات وتسليمها للزبائن، إذ يتم التأكيد هنا على الكفاءة والتناسق والوقتية في تسليم تلك المنتجات.

3- دورة ما بعد البيع: وتتضمن هذه العملية الضمان وأنشطة التصليح ومتابعة التالف وغيرها من الأنشطة التي تكفل بقاء المستهلك الحالي وكسب زبائن جدد.

وتعد عملية تحليلات القيمة خطوة أولية لتحليل قيمة الأنشطة والتي تعرف اختصارا

بـ (pva) *proses valu aktivitas* والتي بموجبها يتم تصنيف أنشطة المنشأة إلى نوعين:

1-3 أنشطة مضيفة للقيمة: وهو ذلك النشاط الذي إذ ما الغي، فإنه سوف يخفض على المدى البعيد كلفة الخدمة المجهزة للزبائن بواسطة المنتج، بعبارة أخرى فإن النشاط الذي يضيف قيمة، هو ذلك النشاط الذي تكون الزبائن مستعدة لدفع مقابله، فعلى سبيل المثال يعد نشاط التوزيع للمنتجات نشاطا مضيفا للقيمة وكذلك حيازة المواد وأنشطة التصنيع الرئيسية.

¹ - مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص ص: 15-16.

3-2- الأنشطة التي لاستضيف قيمة: وهي تلك الأنشطة التي إذا ما ألغيت فإنه لن يترتب عليها تخفيض في التكلفة وهي قد تكون غير ضرورية ويمكن الاستفادة منها.

المطلب الثالث: دور سلسلة القيمة في تخفيض التكاليف

- لخفض التكاليف والحصول على الميزة التنافسية على الشركة إدارة سلسلة قيمتها على نحو أفضل من المنافسين ولتحقيق يجب السيطرة على موجهات للتكلفة بشكل أفضل من المنافسين أو بإعادة ترتيب سلسلة قيمتها؛

- استخدام هندسة القيمة في تخفيض التكاليف لأنها لا تستخدم فقط في مراحل الإنتاج، بل في مراحل الشراء، التصميم وكافة المراحل الأخرى والمؤسسة تستطيع زيادة فعاليتها من خلال ربطها بالتكاليف المستهدفة لأنها تبدأ بعد الإنتهاء من مواصفات المنتج وتصميمه بالشكل النهائي؛

- تسعى سلسلة في خفض التكاليف من خلال سعيها نحو تطوير الأداء وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة وتخفيض التكاليف لأدنى حد ممكن دون المساس بالجودة؛

- تقوم سلسلة القيمة بفصل أو التخلي عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يزيد من دقة تكاليف المنتج وبالتالي توفير المعلومات المطلوبة والدقيقة للإدارة عن مثل هذه الأنشطة لإتخاذ القرارات المناسبة؛

- إن سلسلة القيمة تعنى بالدراسة والبحث عن العوامل التي تؤثر في التكلفة والتغيرات والإنتقال من المستوى الحالي للتكاليف إلى المستوى الأدنى منه؛

- تعمل سلسلة القيمة على منع الكلف غير الضرورية من زوايا مختلفة.¹

¹ - عبد الكريم عبد الرحيم علي، تخفيض التكاليف بإعتماد سلسلة القيمة، العدد 2، المجلد 06، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، 2008، ص ص: 181-182.

الفصل الثالث:

دور التكلفة المستهدفة وسلسلة

القيمة في تخفيض التكاليف في

مؤسسة -مناجم الفوسفات-

تمهيد

تجسيدا لما تم تناوله في الجانب النظري على ارض الواقع ، حللنا كل المعلومات المرطبة بموضوع البحث لتطبيقها ميدانيا وكانت مؤسسة مناجم الفوسفات هي ميدان الدراسة حيث تم دراسة وتحليل أسلوب التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة باعتبارهما أساليب حديثة للمحاسبة الإدارية ودورها في تخفيض التكاليف وذلك من خلال تقديم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وكانت كالآتي:

- تقديم عام لمؤسسة "مناجم الفوسفات"؛
- دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في مناجم الفوسفات؛
- دور سلسلة القيمة في تخفيض التكاليف في مناجم الفوسفات.

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة "مناجم الفوسفات"

لتجسيد الموضوع محل الدراسة تطبيقياً، كان من المفروض اختيار كيان اقتصادي يتوفر فيه محور الدراسة، لذلك تم اختيار مؤسسة SOMIPHOS لإسقاط المعطيات النظرية على نشاطها، و بناءً على ذلك سيتم التعريف بالمؤسسة نموذج التطبيق و مراحل نشأتها، الاهداف، المهام، الهيكل التنظيمي.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة SOMIPHOS و مراحل نشأتها

1- التعريف بالمؤسسة

هي مؤسسة مناجم الفوسفات « SOMIPHOS » S.M. وليدة تقسيم المؤسسة الوطنية للحديد و الفوسفات FERPHOS سنة 2004 إلى عدة فروع، بدأت تمارس نشاطها بشكل مستقل عن FERPHOS بتاريخ 01 جانفي 2005 متخصصة في عمليات استخراج، معالجة، وتسويق الفوسفات لمختلف الأسواق داخليا و خارجيا.⁽¹⁾

تعتبر SOMIPHOS مؤسسة مساهمة برأسمال اجتماعي يقدر بـ 1000000000.00 دج، تشرف عليها سلطة وطنية عليا تتمثل في مجلس الإدارة والجمعية العامة المساهمة، وهي تتكون أساسا من أربع وحدات رئيسية تتمثل في:

• **المركب المنجمي جبل العنق CDO:** يوجد على مستواه منجم استخراج الفوسفات الطبيعي ومصنع للمعالجة ببئر العاتر ولاية تبسة.

• **المنشآت المينائية عنابة IPA:** الوحدة التسويقية لشحن وتحميل الفوسفات المعد للتصدير من ميناء عنابة، يتم على مستوى هذه الوحدة، نقل، حمل وشحن المنتجات الفوسفاتية الموجهة للتصدير إلى البواخر، تتوفر على طاقة تخزين تقدر بـ 120000 طن، و قدرة على الشحن تتراوح بين: 25000 إلى 50000 طن.

• **مركز الدراسات و الأبحاث التطبيقية CERAD:** هو مركز يهتم بإسعاف -إنجاد- وحدات الإنتاج والعمل على فهم ومتابعة الأداء الداخلي لعناصر المؤسسة ككل. نشأ سنة 1991، تحت تسمية L'URA وحدة البحث التطبيقي، ثم تم ضمه ودمجه مع Le BEM مكتب الدراسات المنجمية ليكون

¹ - Document interne, Note sur FERPHOS, SOMIPHOS, 2005.

في النهاية CERAD، مهامه تتمثل في تنفيذ و تحضير و دراسات و أبحاث منجمية، وكذا مساعدة مراكز الأنشطة للمجموعة لصفة عامة والمؤسسة بصفة خاصة في تحقيق أهدافهم وتفعيل الأداء الداخلي لهم.

• **المقر:** مقر الإدارة العامة لـ SOMIPHOS هو موجود بمدينة تبسة، يحتوي على الإدارة و الهياكل المركزية التي تسعى لتحقيق التنمية من خلال الدفع اللوجستيكي لمختلف وحداتها، تتوفر على عدد عمال يقدر بـ 1400 عامل، حققت رقم أعمال قدر بـ 1750 مليون دج لسنة 2005.

2- لمحة تاريخية عن مؤسسة SOMIPHOS

بدأت المؤسسة نشاطها سنة 1962 تحت إشراف "المكتب الجزائري للاستغلال والبحوث المنجمية" BAREM حتى تاريخ 06 أوت 1966، أين يتم تأمين الموارد الوطنية ونشأت مؤسسة تحت اسم SONAREM، لتتسأ بعدها المؤسسة الوطنية للحديد والفوسفات FERPHOS كحصيلة للتغيرات الهيكلية لـ SONAREM، بموجب المرسوم التنفيذي رقم 83-441 الصادرة بتاريخ 16 جويلية 1983 وحولت على إثره FERPHOS إلى مؤسسة مساهمة - مؤسسة عمومية اقتصادية - بتاريخ 22 ماي 1990 برأسمال مبدئي قدر بـ 50.000.000 دج ثم زاد إلى 300.000.000 دج ثم 1.000.000.000 دج ليصل سنة 2004 إلى سقف 2.241.000.000 دج وفي 08 أكتوبر 2001 وبعد الافتتاح الرأسمالي الذي شهده الاقتصاد الوطني أبرمت المؤسسة عقد شراكة مع متعامل هندي "مجموعة LNM" والمتواجد مقرها في هولندا، وأصبح مساهم في منجمي الحديد ونزرة وبخضرة بنسبة 70% و FERPHOS بنسبة 30% في رأسمال الكيان الجديد الناتج عن الشركات والذي أطلق عليه اسم ISPAT TEBESSA، ليتم بعد ذلك إعادة تنظيم FERPHOS سنة 2004 وأصبحت تتكون من سبعة (07) مؤسسات فرعية تابعة بحسب طبيعة نشاطها، توجه ونقاد من طرف الإدارة العامة للمجموعة و تتمثل هذه المؤسسات في :

SOMIPHOS: مؤسسة مناجم الفوسفات الكائنة بتبسة تتكون من 4 وحدات تتمثل في المركب المنجمي جبل العنق، المنشآت المنائية عنابة، مركز الدراسات والأبحاث التطبيقية للتنمية، والمقر الإداري.

SOMIFER : مؤسسة مناجم الحديد الكائنة ببنسة، المحفوظ بمراكز الإنتاج المنجمية للحديد. **SOTRAMINES** : مؤسسة النقل.

المطلب الثاني: أهداف ومهام مؤسسة مناجم الفوسفات

تعددت اهداف ومهام مناجم الفوسفات تمثلت اهمها في:

1. أهداف مؤسسة مناجم الفوسفات

تسعى مؤسسة مناجم الفوسفات إلى تحقيق غايات وأهداف أنشأت لأجلها، وتتمثل الأهداف المنشودة لهذه المؤسسة فيما يلي:¹

- تطوير وتوسيع قطاع المناجم وذلك عن طريق أبحاث التنمية؛
- الإستغلال الجيد للمنتجات المنجمية من حيث التصدير والتوزيع، كما تقوم بتحويل مادة الفوسفات؛
- كسب عملاء جدد عن طريق التعريف بالمؤسسة والمشاركة في المعارض والملتقيات الدولية؛
- تنظيم وتنمية وتطوير هياكل الصيانة التي تمكن من تحسين القدرات الإنتاجية إلى أعلى درجة؛
- العمل على تكوين وتحسين مستوى العمال؛
- رفع مستوى العاملين المهني والإجتماعي؛
- العمل على تحقيق معدل ربح متميز وذلك بتحقيق أهداف الإنتاج من حيث الكمية والجودة؛
- تدعيم وخدمة الاقتصاد من خلال إنتاج وتسويق مادة الفوسفات؛
- الإندماج المنسجم لنشاطها في إطار السياسة الوطنية للتهيئة العمرانية والتوازن الجهوي؛
- إيجاد أسواق عالمية والعمل على دخولها.

2- مهام مؤسسة مناجم الفوسفات

لا يقتصر نشاط مؤسسة مناجم الفوسفات على الأنشطة الإنتاجية وإنما يتعدى ليشمل الأنشطة التجارية الخدمية والتطويرية، وهذا من أجل بلوغ الأهداف المسطرة، وتتمثل نشاطات المؤسسة في الأنشطة الإنتاجية، الخدمية، التطويرية والتجارية.

¹ - دائرة الموارد البشرية بمؤسسة مناجم الفوسفات.

تتمحور الأنشطة الإنتاجية أساسا في إستخراج الفوسفات من جبل العنق الذي يعد أهم منجم لدى المؤسسة، إذ أنه يحتوي على ثروة معدنية ضخمة، ويقع على مسافة 5كلم جنوب غرب بئر العائر و90كلم عن تبسة و340كلم عن ميناء عنابة، وتسمح هذه المعطيات للمركب المنجمي بجبل العنق بنقل وتوزيع مادة الفوسفات المنتج، وهذا بعد تنظيف هذه المادة للحصول على أنواع مختلفة من الفوسفات، وبإمكان المؤسسة إنتاج أربعة أنواع ثلاثم الطلب الخارجي تتمثل في ¹:

- النوع الأول: 63/65% bpl.

- النوع الثاني: 66/68% bpl.

- النوع الثالث: 69/72% bpl.

- النوع الرابع: 73/77% bpl.

تعد الأنواع الأربعة مصنفة تصنيف عالمي تجاري، وأهم المجالات التي يستعمل فيها الفوسفات هي: الصناعة الغذائية الزراعية، الصناعة الثقيلة، الصناعة الكيماوية، الصناعة الصيدلانية، الصناعة الغذائية الحيوانية، صناعة المنظفات، صناعة الكبريت، أما فيما يخص الأنشطة الخدمية فتتمثل في أعمال الصيانة، والتصدير للخارج، ونقل الفوسفات، وتتم الأنشطة التطويرية من خلال تقديم منتج عالي الجودة، والدراسات المنجمية المختلفة وغيرها، أما إبرام الصفقات والتكفل بالمنتج الذي يشحن في وسائل النقل، ومتابعة التخزين في الميناء والشحن على مستوى السفن، والتسعير فتدخل ضمن الأنشطة التجارية.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي العام لـ SOMIPHOS

- الهيكل التنظيمي

بتفرع SOMIPHOS عن FERPHOS اعتمدت هيكل تنظيمي خاص بها، يتماشى ومتطلبات نشاطها ويساعد المشرفين عليها على تأدية وظائفهم تتكامل فيما بينها لتأدية مهامها على أكمل وجه وهي على النحو التالي:

المستوى الأول: ويشمل المديریات.

¹-www.ferphose.com cosulte le20-04-2010

المستوى الثاني: ويشمل الدوائر.

المستوى الثالث: و يتمثل في المصالح.

- عرض المديریات

توجد على مستوى المؤسسة أربع مديريات أساسية إضافة إلى مركز الدراسات و الأبحاث التطبيقية للتطوير، المركب المنجمي جبل العنق، المنشآت المنائية عنابة، و سيتم عرضها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (4) : مديريات SOMIPHOS

المديرية	العرض
المديرية العامة	- يشرف عليها الرئيس المدير العام و هو أعلى مستوى سلطة، و المسير الأول، يقوم باتخاذ القرارات التي تخص نشاط المؤسسة، و المسؤول عن التفاوض أثناء إقامة العلاقات مع الزبائن أو في حالات الشراكة و المشاريع الضخمة.
مديرية التجارة	و هي أهم مديرية بعد المديرية العامة لكثافة نشاطها، و تأثيره الكبير في النشاط الكلي للمؤسسة، فهي تشرف على النشاط التصديري و الذي يشكل نسبة كبيرة من إجمالي نشاط المؤسسة، تشرف على 4 دوائر هي: - دائرة التصدير منطقة 01. - دائرة التصدير منطقة 02. - دائرة العلاقات مع الزبائن. - دائرة شراء التجهيزات.
مديرية المالية و المحاسبة	- تشرف على جميع العمليات المحاسبية و الشؤون المالية للمؤسسة. - تظم دائرتين رئيسيتين هما: دائرة المحاسبة و دائرة المالية.
مديرية الموارد	- تشرف على موارد المؤسسة باختلاف أنواعها و تعمل على توفيرها بالشكل الذي تتطلبه وظائف المؤسسة. تتفرع منها 4 دوائر هي: - دائرة الموارد المعلوماتية، دائرة الشؤون القانونية، دائرة التكوين،

دائرة الموارد البشرية.	
مركز الدراسات والأبحاث التطبيقية للتطوير الدائم لنشاط المؤسسة و تنمية أداؤها.	
المركب المنجمي جبل العنق	يباشر على جميع العمليات الإستخراجية للفوسفات و معالجته و نقله إلى مراكز شحنه للتصدير المتواجدة بعنابة.
المنشآت المنائية بعنابة	تتولى مهام تخزين و شحن طلبيات الفوسفات المعدة للتصدير إلى السفن التي ستنقلها للمستورد، وذلك على مستوى ميناء عنابة.

- عرض الدوائر

تمثل المستوى الثاني في المؤسسة و يبلغ عددها 10 دوائر مقسمة على مختلف مديريات المؤسسة و هي تشرف على المصالح، و هي موضحة في الجدول الموالي

جدول رقم (5) : دوائر SOMIPHOS

المديرية	العرض
دائرة المحاسبة	- تشرف عليها مديرية المالية و المحاسبة. - تتولى الشؤون المحاسبية للمؤسسة، و تشرف على مصلحة واحدة تهتم بأمور المحاسبة التحليلية و هي: المصلحة التحليلية.
دائرة المالية	- تشرف عليها أيضا مديرية المالية و المحاسبة. - تقوم بتنفيذ مختلف العمليات المالية للمؤسسة و تتكامل مع دائرة المحاسبة. - تضم مصلحتين هما: مصلحة الخزينة، و مصلحة التحصيل.
دائرة التصدير منطقة 1	- تقوم بجميع العمليات التصديرية من خلال تحضير و تنفيذ الطلبات المتعلقة من الزبائن المتواجدين في المنطقة 1 والتي تضم على وجه الخصوص دول أوروبا.
دائرة التصدير	- تقوم بتنفيذ العمليات التصديرية المرتبطة بالمنطقة 2 و التي تشمل دول

منطقة 2	آسيا و أمريكا اللاتينية (الأسواق الجديدة بصفة عامة)
<p>دائرة العلاقات مع الزبائن</p> <ul style="list-style-type: none"> - تتمثل مهمتها أساس في المحافظة على الزبائن الحاليين و العمل على تطوير، تنمية، و توطيد العلاقة معهم، و تلبية رغباتهم. - السعي الدائم للحصول على متعاملين جدد. - الإشراف على إبرام الاتفاقيات مع العملاء و التعاقد معهم. 	
<p>دائرة شراء التجهيزات</p> <ul style="list-style-type: none"> - تتولى مسؤولية اقتناء مختلف المستلزمات و التجهيزات، أثاث، مستلزمات مكتبية، آلات، معدات... إلخ، و كذا صيانة التجهيزات و المعدات الموجودة. - تشرف عليها مديرية التجارة لارتباط توفر التجهيزات الإنتاجية اللازمة بنشاط هذه المديرية. 	
<p>دائرة الموارد المعلوماتية</p> <ul style="list-style-type: none"> - تشرف عليها دائرة الموارد. - وظيفتها توفير، جمع و نقل 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 و المتعاملين معها. 	
<p>دائرة التكوين</p> <ul style="list-style-type: none"> تابعة لدائرة الموارد، تشرف على التكوين المستمر للطاقات البشرية للمؤسسة لتحسين أدائها و رفع مردوديتها. - إقامة دورات تكوينية لتأهيل العمال، إذ قامت هذه الدائرة مؤخرا بإقامة دورة تكوينية في اللغة الإنجليزية لجميع موظفي الجهاز الإداري، لرفع مستواهم في هذا المجال نتيجة ازدياد التعامل باللغة الإنجليزية مع مختلف العملاء خاصة الجدد. 	
<p>دائرة الشؤون القانونية</p> <ul style="list-style-type: none"> - تتولى الشؤون القانونية للمؤسسة ومنح جميع نشاطاتها الصفة القانونية. 	

<p>- حل مختلف المشاكل والنزاعات التي يمكن أن تنشأ بين المؤسسة و أطراف أخرى.</p>	
<p>- تشرف على جميع الاعتبارات المتعلقة بالموارد البشرية (الموظفين) من توظيفها، و تقسيمها بين مختلف الأقسام، وضع الشخص المناسب في المكان المناسب، تشرف على مصلحتين هما: مصصلحة الموظفين، و مصصلحة الشؤون الإجتماعية.</p>	<p>دائرة الموارد البشرية</p>

- عرض المصالح

تشكل المستوى الثالث، " الأدنى إداريا " في المؤسسة يبلغ عددها خمسة مصالح، موزعة على

ثلاث دوائر كما يلي:

جدول رقم (6) : مصالح SOMIPHOS

المديرية	العرض
<p>المصلحة التحليلية</p>	<p>- تشرف عليها دائرة المحاسبة، تقوم بإجراء جميع عمليات المحاسبة التحليلية لأنشطة المؤسسة و وحداتها، ليتم مكاملتها مع المحاسبة العامة للمؤسسة.</p>
<p>مصصلحة الخزينة</p>	<p>- تشرف عليها دائرة المالية. - تتولى تسجيل و مراقبة جميع العمليات المالية التي تطرأ على خزينة المؤسسة.</p>
<p>مصصلحة التحصيل</p>	<p>- هي أيضا تابعة لدائرة المالية. - تشرف على عمليات تحصيل إيرادات المؤسسة من عملائها و متابعتها.</p>
<p>مصصلحة الموظفين</p>	<p>- تابعة لدائرة الموارد البشرية، تشرف على شؤون التوظيف، وتسيير اليد العاملة في المؤسسة، وتقسيمها حسب الوظائف والمهام</p>
<p>مصصلحة الشؤون الاجتماعية</p>	<p>تعنى بشؤون الموظفين و العاملين، من دفع الأجور، و إجراءات التقاعد، و إبرام عقود التوظيف الدائم أو المؤقت...إلخ.</p>

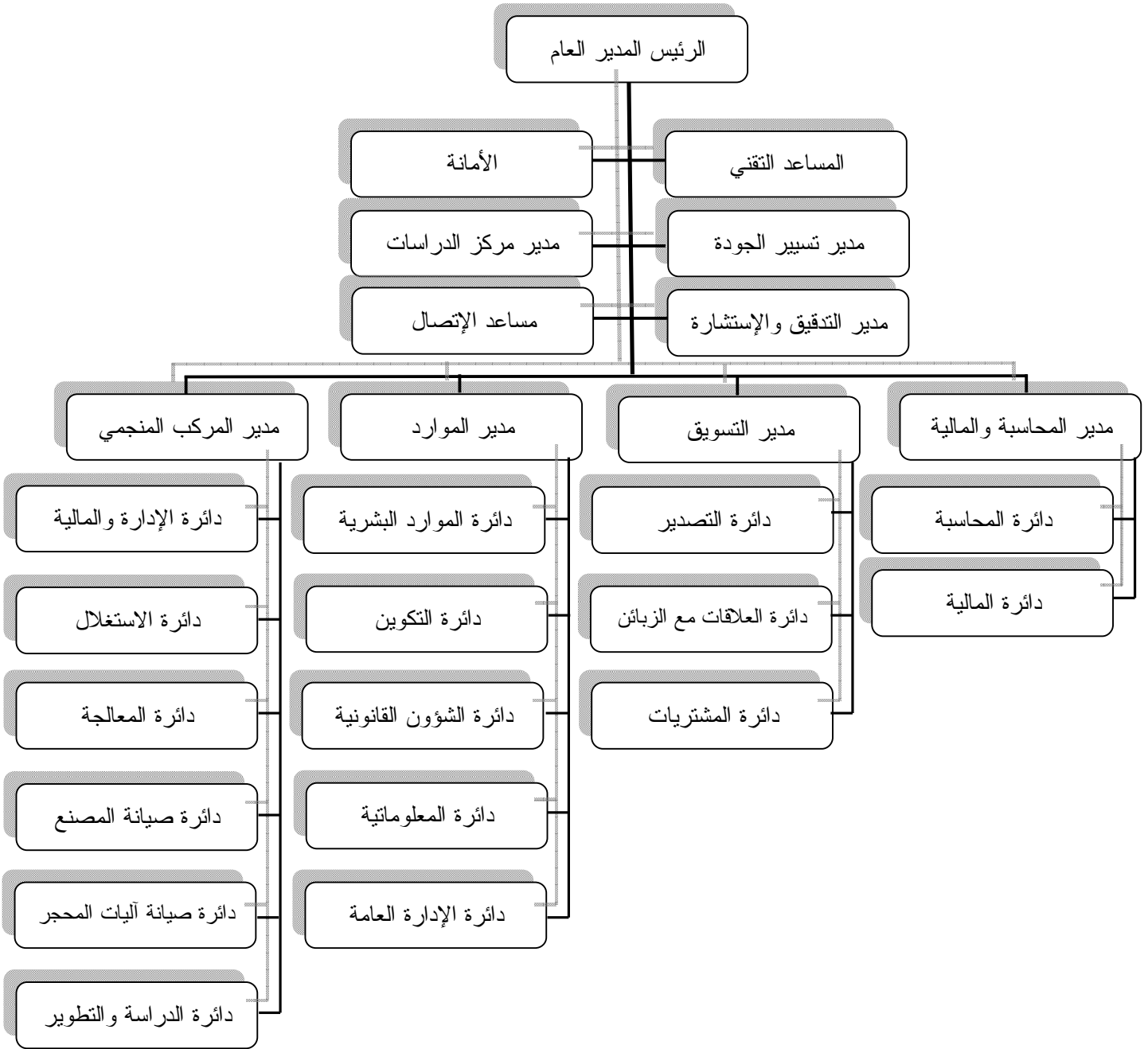
بالإضافة إلى وجود إطار تنظيمي آخر يتمثل في الأمانات -السكرتاريات- إذ توجد أمانة على مستوى كل مديرية، تعنى بتقديم المساعدة اللازمة لهذه الأخيرة.

كما يوجد على مستوى المؤسسة قسم خاص يعنى بتسيير الجودة لمنتجات المؤسسة مع مراعاة الاعتبارات البيئية وشروط الجودة العالمية مع العلم أن المؤسسة SOMIPHOS حاصلة على شهادة الجودة العالمية من منظمة الإيزو دليل على تميز نشاطها بالعالمية.

زيادة إلى ذلك تتوفر المؤسسة على جهاز أمني، و آخر تقني، و كذا آخر للاتصالات، كلها تتكامل فيما بينها لضمان حسن سير نشاط المؤسسة.

و ملخص كل هذه الوحدات التنظيمية موضح في الهيكل التنظيمي لـ SOMIPHOS المعروض فيما يلي:

الشكل رقم (6): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفات -تيسة-



المصدر: معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

المبحث الثاني: دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في مؤسسة -مناجم الفوسفات-

تساعد التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وهذا من خلال التقيد بمراحل هذا الأسلوب.

المطلب الأول: تطبيق خطوات التكلفة المستهدفة في مؤسسة مناجم الفوسفات (خطوة 01 و02)

تمر التكلفة المستهدفة بعدة مراحل هي كالآتي:

الخطوة 01: تحديد سعر البيع المستهدف

يتم تحديده من خلال مواصفات المنتج مقارنة مع أسعار المنافسين مع العلم أن سعر الفوسفات في مؤسسة مناجم الفوسفات متدني جدا مقارنة مع أسعار الدول الأخرى مما جعلتها تحتل المرتبة الخامسة عربيا بعد السعودية، تونس، المغرب وسوريا.

أما إفريقيا تحتل المرتبة الرابعة بعد جنوب إفريقيا وتونس والمغرب، أما عالميا فتحلت المرتبة 82 وهذا راجع لتدني العملة الجزائرية مقارنة بالعملات الأخرى، وأيضا الاعتماد على إستيراد الأسمدة الفوسفاتية مما جعل تكاليفها ترتفع ، وأيضا عدم إستغلال المناطق التي تقع جنوب الجزائر المكونة للفوسفات، مما جعل هذه الأسباب تجعل صعوبة في تطبيق هذا الأسلوب والجدول الموالي يبين لنا هذه الأسعار:

الجدول رقم (7): جدول الأسعار المستهدفة

المنتج	السنة	السعر المستهدف
الفوسفات	2013	82
	2014	65
	2015	76.43

المصدر: إعداد الطالبات اعتمادا على الملحق رقم (02).

الخطوة 02: تحديد التكلفة المستهدفة

لتحديد التكلفة المستهدفة لمناجم الفوسفات كان لا بد من تحديد نسبة هامش الربح المستهدف الذي يمثل 20% كحد أدنى للسعر وهذه المعلومات مقدمة من طرف رئيس المحاسبة.

مع العلم أن التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

حيث أن هامش الربح المستهدف = السعر المستهدف × نسبة هامش الربح المستهدف

والجدول الموالي يبين نتائج التكلفة المستهدفة:

جدول رقم (8): طريقة حساب التكلفة المستهدفة

السنوات	سعر البيع المستهدف (1)	نسبة هامش الربح المستهدف (2)	هامش الربح المستهدف	التكلفة المستهدفة
			(3=2×1)	(4=3-1)
2013	82	%20	16.4	65.6
2014	65	%20	13	52
2015	76.43	%20	15.28	61.15

المصدر: إعداد الطالبات.

نلاحظ من خلال الجدول أن التكلفة المستهدفة سنة 2013 تقدر ب:65.6 لان سعر البيع المستهدف كان عاليا على عكس سنة2014 حيث كانت قيمة تكليف هذه السنة 52 وهذا راجع إلى تدني وانخفاض سعر البيع المستهدف نظرا لشدة الظروف المنافسة للأسعار الأخرى وارتفاع أسعار الأسمدة المستوردة أما بالنسبة لسنة 2015 فكانت تكاليفها حوالي 61.15 وتعتبر نسبة جيدة مقارنة بنسبة سنة 2014.

المطلب الثاني:تطبيق الخطوة 3 و4 للتكلفة المستهدفة في مؤسسة مناجم الفوسفات

الخطوة 03: تحديد التكلفة الحالية للمنتوج وفق طريقة التكلفة التقليدية

يتم تحديد التكلفة الحالية التي تخص مؤسسة مناجم الفوسفات من خلال تطبيق أي تخصيص

70% من التكاليف و 30% أرباح والجدول الموالي يوضح ذلك:

جدول رقم(9): التكلفة الحالية

السنة	السعر (1)	نسبة التكاليف (2)	التكلفة الحالية(2×1)
2013	82	%70	57.4
2014	65	%70	45.5
2015	76.43	%70	53.50

المصدر: إعداد الطالبات.

التكلفة التقليدية = إجمالي التكلفة الحالية+ هامش الربح المستهدف

جدول رقم(10): التكلفة التقليدية

السنة	هامش الربح	التكلفة الحالية	التكلفة التقليدية
2013	16.4	57.4	73.8
2014	13	45.5	58.5
2015	15.25	53.50	68.75

المصدر: إعداد الطالبات.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه في استخدام الأسلوب التقليدي لتقدير للتكاليف غير مجديا مما جعلها ترتفع وهذا يرجع إلى أن المؤسسة لا تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال دراسة التكاليف دراسة معمقة وإتباع خطواتها يؤدي بدوره إلى تخفيض هذه التكاليف

الخطوة 04: تحديد نسبة التخفيض المستهدف

التخفيض المستهدف = التكلفة الحالية - التكلفة المستهدفة

وهذا الجدول يبين لنا نسبة هذا التخفيض

جدول رقم(11): التخفيض المستهدف

السنة	نسبة التخفيض المستهدف
2013	8.2
2014	6.5
2015	7.6

المصدر: إعداد الطالبات اعتمادا على ما سبق.

المطلب الثالث: المقارنة بين التكلفة التقليدية والتكلفة المستهدفة

لتوضيح أهم الفروقات والاختلافات التي تحصلنا عليها إرتئينا أن نصمم هذا الجدول لتوضيح

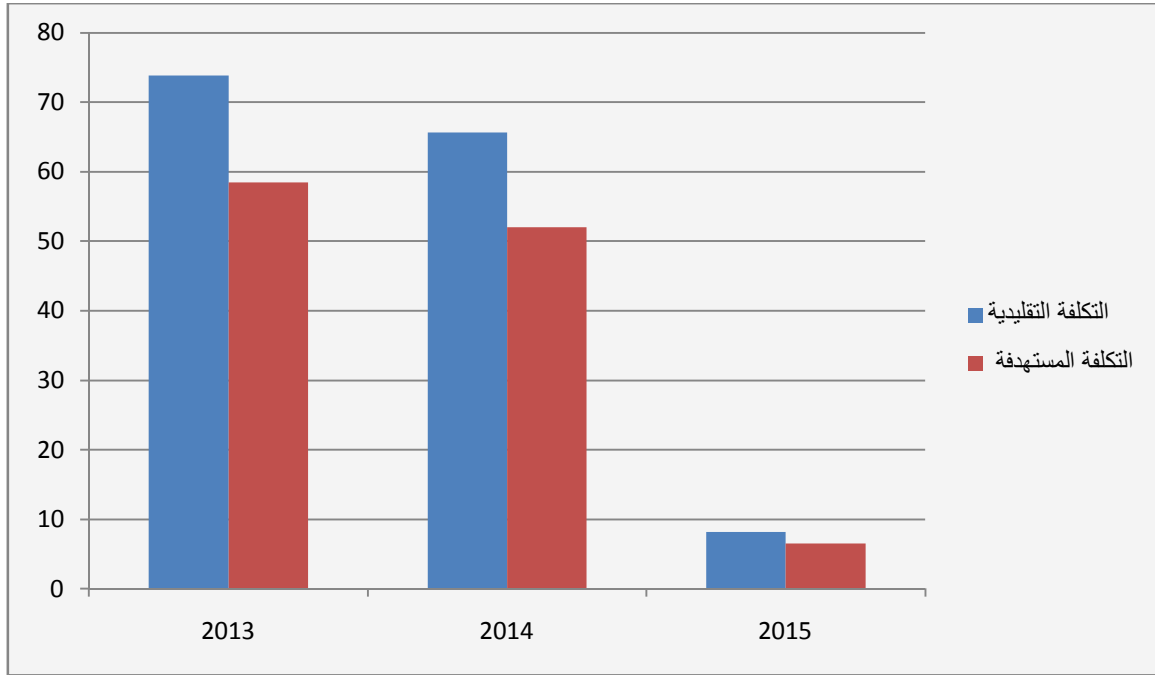
ذلك:

جدول رقم(12): التكلفة التقليدية

السنة	التكلفة التقليدية	التكلفة المستهدفة	نسبة التخفيض المستهدف
2013	73.8	65.6	8.2
2014	58.5	52	6.5
2015	68.75	61.15	7.6

المصدر: إعداد الطالبات.

الشكل رقم (7): المقارنة بين التكلفة التقليدية والتكلفة المستهدفة



المصدر: إعداد الطالبتين اعتماد على معلومات الجدول أعلاه

من الجدول والشكل نلاحظ أن تكلفة المنتج في ظل تطبيق التكلفة أقل مع مقارنته وفق تكلفة الأسلوب التقليدي وهذا يعتبر مؤشر إيجابي نحو تبني أسلوب التكلفة المستهدفة وهذا من خلال وضع سعر بيع مستهدف وهذا يعتبر من الخطوات المهمة بل والرئيسية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

المبحث الثالث: دور سلسلة القيمة في تخفيض التكاليف في مؤسسة -SOMIPHOS-

لسلسلة القيمة تأثير كبير على التكاليف ويظهر هذا التأثير من خلال دراسة معمقة لمرحل الإنتاج التي سنتناولها من خلال هذه المطالب:

المطلب الأول: مراحل سيرورة المنتج

تمر عملية سير المنتج عبر مراحل وتتم هذه المراحل إنطلاقاً من الدورة الإنتاجية للمصلحة ككل وسيتم التعرف عليها من خلال هذا المطلب.

يتم إستخراج الفوسفات من المركب المنجمي بجبل العنق والذي يقع على مسافة 50 كم من مقر المديرية، ففي بداية إستخراج الفوسفات الخام يجب أولاً استخراج الطبقة العقيمة التي تعتبر من أهم مراحل سير المنتج حيث تراوحت تكاليفها سنة 2013 بمبلغ يقدر بـ 591 مليون دج خلال سلاسل الإنتاج الثلاثة، أما بالنسبة لسنة 2014 فقد تراوحت تكاليف هذه المرحلة 594 مليون دج، أما فيما يخص 2015 فكانت تكلفتها تتراوح حوالي 534 مليون دج.

ثم بعد ذلك يتم وضع متفجرات لتنقية الطبقة العقيمة وإزالة الفضلات منها لنصل إلى المرحلة الثانية وهي الفوسفات الخام الذي بلغت تكلفته خلال 2016 بمبلغ يقدر بـ 296 مليون دج خلال السلاسل الثلاث، أما بالنسبة لسنة 2014 فكانت تكلفة هذه المرحلة 311 مليون دج، أما فيما يخص 2015 فبلغت هذه التكاليف 253 مليون دج لتمر على ورشتين للتنقيت لتتقسم هذه المرحلة الإنتاجية إلى سلسلتي إنتاج حيث بلغت تكلفة السلسلة 1 أي المفتت 01 على التوالي خلال الثلاث السنوات المدروسة 9، 9، 9 مليون دج، أما السلسلة الثانية أي المفتت 2 فكانت تكلفته على التوالي تقدر بـ: 35،35،44 مليون دج.

بعد عملية التنقيت تمر نفس هذه المراحل على ورشة السحق للنتم فيه عملية سحق الفوسفات حيث بلغت تكلفتها على التوالي خلال السنوات المدروسة 54،65،61 مليون دج.

ثم بعد ذلك تأتي عملية الغربلة لتبلغ تكلفتها 35،37،47 مليون دج لتتقسم بدورها إلى سلسلتي إنتاج أي مرحلتي إنتاج منها:

1- **المعالجة المائية:** التي بلغت تكلفتها خلال السنوات المدروسة على التوالي 293، 267، 236 مليون دج، وفي هذه المرحلة يمر المنتج على ورشة الغسل الأولى لتتقيته من الوحل لتمر بعدها مرحلة الغسل الثانية وتقدر تكلفتها بـ 25% من تكلفة ورشة الغسل الأولية، وأخير تمر بمرحلة التجفيف 2 لإزالة نسبة الرطوبة التي تتراوح نسبتها إلى 01% والتي قدرت تكلفتها على التوالي بـ 95، 91، 75 مليون دج لينتج لنا المنتج تام الصنع ذو النوعين 66/68، 63/65 لتبلغ تكلفة المنتج النهائي خلال السنوات المدروسة على التوالي 1183، 1276، 1262.

2- **المعالجة الجافة:** في هذه المرحلة يتم تنقية الفوسفات الخام من الشوائب عبر ورشة النفص (الضغط الهوائي) للحصول على منتوجين حيث بلغت تكلفة هذه المرحلة خلال السنوات المدروسة على التوالي بـ 279، 269، 244 مليون دج، لتبلغ تكلفته النهائية خلال السنوات المدروسة على التوالي بـ 1290، 1446.25، 1405.

ونلاحظ أن تكلفة السلسلة 1 أقل من السلاسل 2 و3 وهذا خلال السنوات 2013، 2014، 2015 وهذا دلالة على أن المؤسسة محل الدراسة تستعمل أسلوب سلسلة القيمة الذي يساهم في تخفيض التكاليف من خلال دراسة عملية أي دراسة مرحلة المنتج دراسة معمقة، أنظر الملحق رقم (01).

المطلب الثاني: تكاليف مراحل الإنتاج في مؤسسة -SOMIPHOS-

1- سلاسل سنة 2013

- السلسلة 01 لسنة 2013

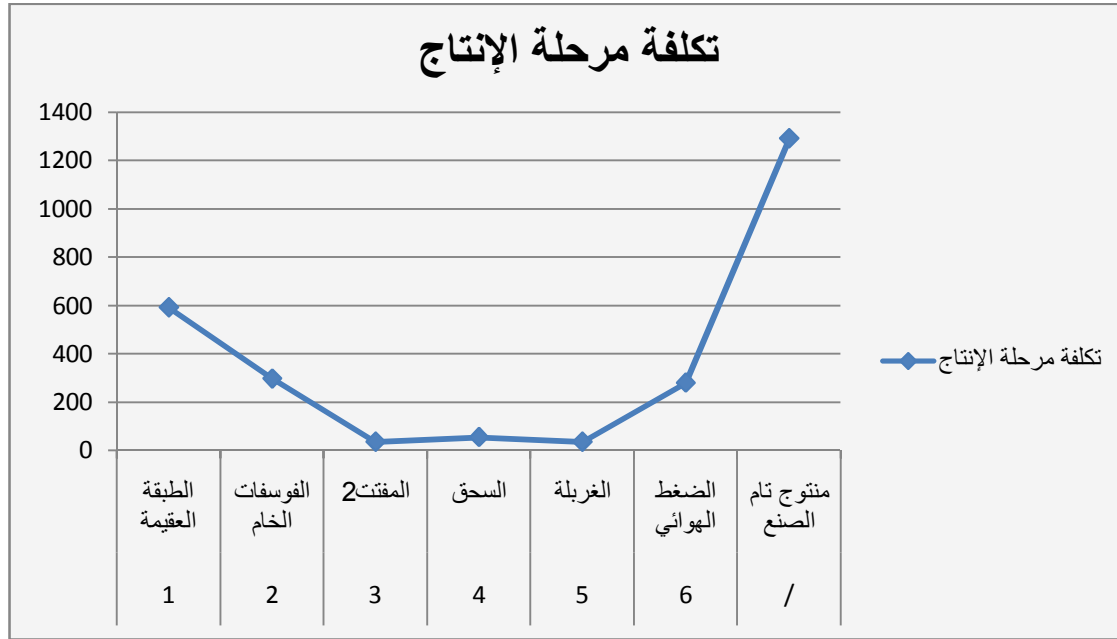
- مراحل إنتاج السلسلة 01 وتكاليفها

جدول رقم (13): مراحل إنتاج السلسلة 01 وتكاليفها

مرحلة الإنتاج	1	2	3	4	5	6	/
إسم مرحلة الإنتاج	الطبقة العقيمة	الفوسفات الخام	المفتت 2	السحق	الغريلة	الضغط الهوائي	منتوج تام الصنع
تكلفة مرحلة الإنتاج	591	296	35	54	35	279	1290

المصدر: معلومات مقدمة من مصلحة إدارة الإنتاج

الشكل رقم (8): مراحل إنتاج السلسلة 01 وتكاليفها



المصدر: من إعداد الطالبات اعتماداً على الجدول أعلاه.

نلاحظ من خلا الجدول والشكل أعلاه أن هذه السلسلة تمر بستة مراحل وهذا من خلال تطبيق

أسلوب سلسلة القيمة.

- السلسلة 02 لسنة 2013

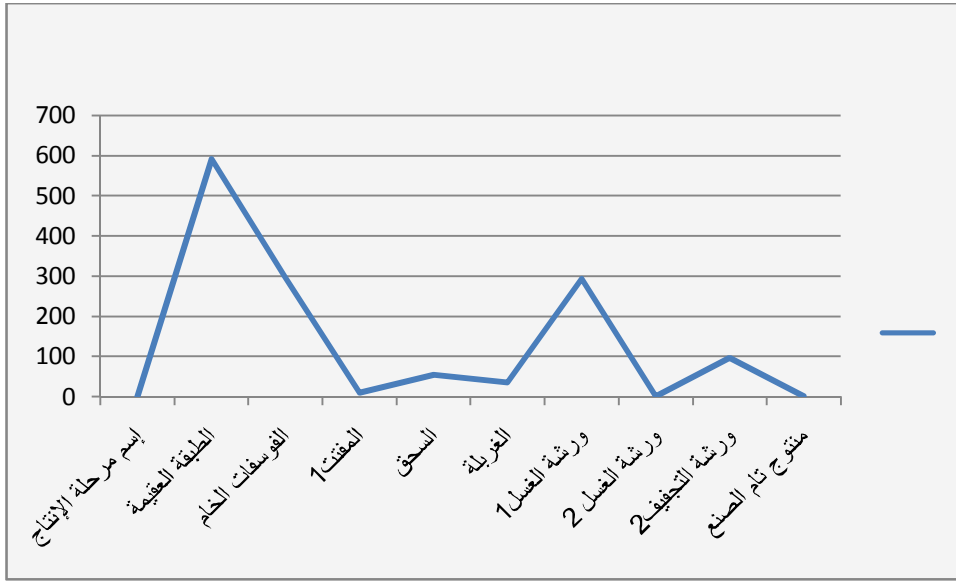
- مراحل إنتاج السلسلة 02 وتكاليفها

جدول رقم (14): مراحل إنتاج السلسلة 02 وتكاليفها

مرحلة الإنتاج	1	2	3	4	5	6	7	8	/
إسم مرحلة الإنتاج	الطريقة العقيمة	الفوسفات الخام	المفتت 1	السحق	الغريلة	ورشة الغسل 1	ورشة الغسل 2	ورشة التجفيف	منتوج تام الصنع
تكلفة مرحلة الإنتاج	591	296	9	54	35	293	73.25	95	1446.25

المصدر: معلومات مقدمة من مصلحة إدارة الإنتاج

الشكل رقم (09): مراحل إنتاج السلسلة 02 وتكاليفها



المصدر: من إعداد الطالبات اعتماداً على الجدول أعلاه.

نلاحظ من خلا الجدول والشكل أعلاه أن هذه السلسلة تمر بثمانية مراحل مما أدى إلى زيادة التكاليف وهذا من خلال لتطبيقها أسلوب التكلفة التقليدية.

- السلسلة 03 لسنة 2013

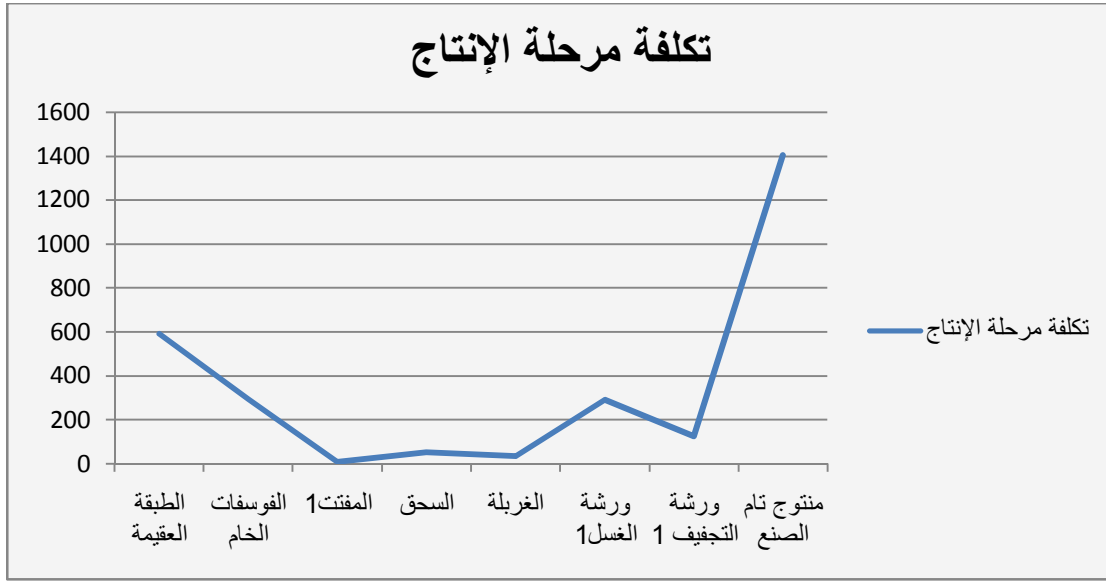
- مراحل إنتاج السلسلة 03 وتكاليفها

جدول رقم (15): مراحل إنتاج السلسلة 03 وتكاليفها

مرحلة الإنتاج	1	2	3	4	5	6	7	/
اسم مرحلة الإنتاج	الطبقة العقيمة	الفوسفات الخام	المفقت 1	السحق	الغريلة	ورشة الغسل 1	ورشة التجفيف 1	منتج تام الصنع
تكلفة	591	296	9	54	35	293	127	1405

المصدر: معلومات مقدمة من مصلحة إدارة الإنتاج

الشكل رقم (10): مراحل إنتاج السلسلة 03 وتكاليفها



المصدر: من إعداد الطالبات اعتماداً على الجدول أعلاه.

نلاحظ من خلا الجدول والشكل أعلاه أن هذه السلسلة تمر بسبعة مراحل مما أدى أيضاً إلى

زيادة التكاليف وهذا من خلال تطبيقها أسلوب التكلفة التقليدية.

2- سلاسل سنة 2014

السلسلة 1 السنة 2014

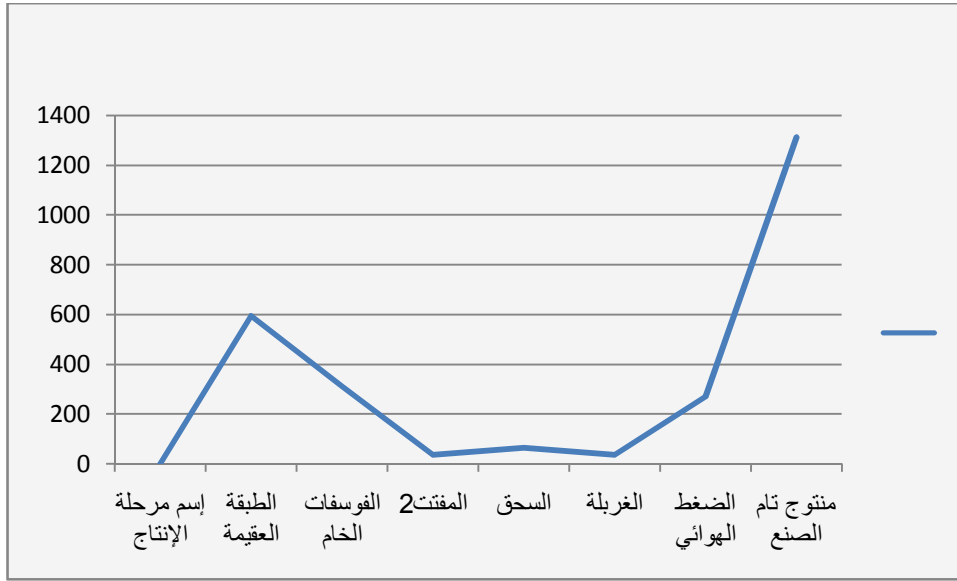
- مراحل إنتاج السلسلة 01 وتكاليفها

جدول رقم (16): مراحل إنتاج السلسلة 01 وتكاليفها

مرحلة الإنتاج	1	2	3	4	5	6	/
إسم مرحلة الإنتاج	الطبقة العقيمة	الفوسفات الخام	المفنت 2	السحق	الغربلة	الضغط الهوائي	منتج تام
تكلفة مرحلة الإنتاج	594	311	35	65	37	269	1311

المصدر: معلومات مقدمة من مصلحة إدارة الإنتاج

الشكل رقم (11): مراحل إنتاج السلسلة 01 وتكاليفها



المصدر: من إعداد الطالبات اعتماداً على الجدول أعلاه.

نلاحظ من خلا الجدول والشكل أعلاه أن هذه السلسلة تمر بستة مراحل وهذا من خلال تطبيق

أسلوب سلسلة القيمة.

- السلسلة 02 لسنة 2014

- مراحل إنتاج السلسلة 02 وتكاليفه

جدول رقم (17): مراحل إنتاج السلسلة 02 وتكاليفها

مرحلة الإنتاج	1	2	3	4	5	6	7	8	/
إسم مرحلة الإنتاج	الطبقة العقيمة	الفوسفات الخام	المفتتات 1	السحق	الغريلة	ورشة الغسل 1	ورشة الغسل 2	ورشة التجفيف	منتوج تام الصنع
تكاليف	594	311	9	65	37	267	66.75	91	1440.75

المصدر: معلومات مقدمة من مصلحة إدارة الإنتاج

نلاحظ من خلا الجدول أعلاه أن هذه السلسلة تمر بثمانية مراحل مما أدى إلى زيادة

التكاليف وهذا من خلال لتطبيقها أسلوب التكلفة التقليدية.

- السلسلة 03 لسنة 2014

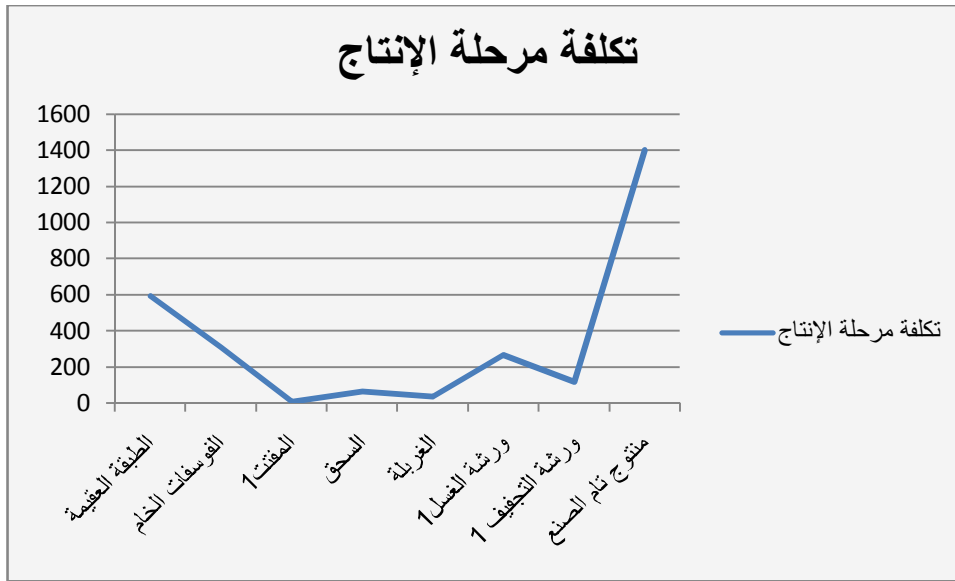
- مراحل إنتاج السلسلة 03 وتكاليفها

جدول رقم (18): مراحل إنتاج السلسلة 03 وتكاليفها

مرحلة الإنتاج	1	2	3	4	5	6	7	/
إسم مرحلة الإنتاج	الطبقة العقيمة	الفوسفات الخام	المفتت 1	السحق	الغربلة	ورشة الغسل 1	ورشة التجفيف	منتج تام الصنع
تكلفة مرحلة الإنتاج	594	311	9	65	37	267	117	1400

المصدر: معلومات مقدمة من مصلحة إدارة الإنتاج

الشكل رقم (12): مراحل إنتاج السلسلة 03 وتكاليفها



المصدر: من إعداد الطالبات إعتقادا على الجدول أعلاه.

نلاحظ من خلا الجدول والشكل أعلاه أن هذه السلسلة تمر بسبعة مراحل مما أدى أيضا إلى

زيادة التكاليف وهذا من خلال تطبيقها أسلوب التكلفة التقليدية.

2- سلاسل سنة 2015

3- السلسلة السنة 2015

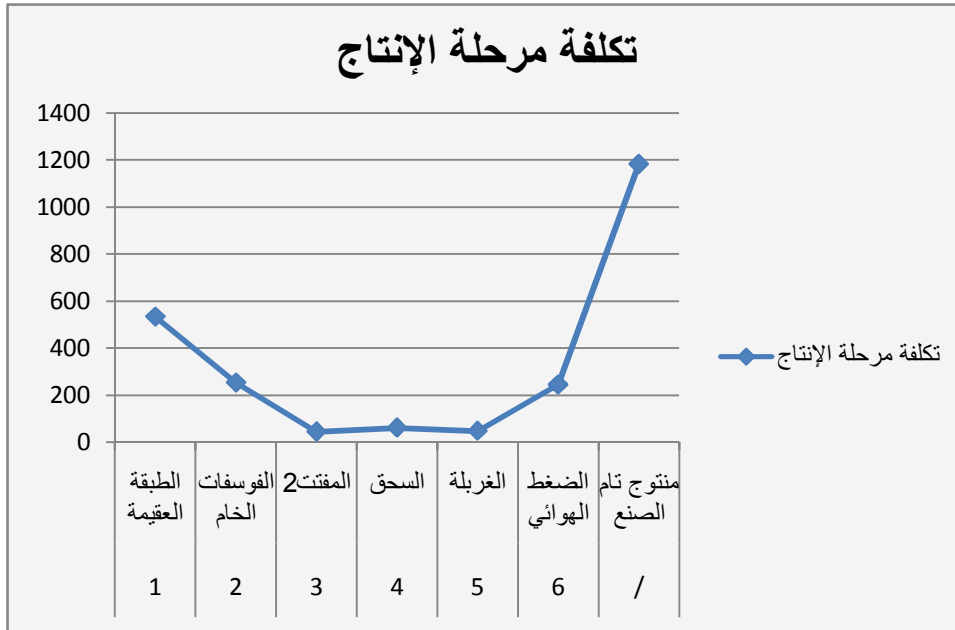
- مراحل إنتاج السلسلة 01 وتكاليفها

جدول رقم (19): مراحل إنتاج السلسلة 01 وتكاليفها

مرحلة الإنتاج	1	2	3	4	5	6	/
إسم مرحلة الإنتاج	الطبقة العقيمة	الفوسفات الخام	المفتت 2	السحق	الغربلة	الضغط الهوائي	منتوج تام الصنع
تكلفة مرحلة الإنتاج	534	253	44	61	47	244	1183

المصدر: معلومات مقدمة من مصلحة إدارة الإنتاج

الشكل رقم (13): مراحل إنتاج السلسلة 01 وتكاليفها



المصدر: من إعداد الطالبات إعتقادا على الجدول أعلاه.

نلاحظ من خلا الجدول والشكل أعلاه أن هذه السلسلة تمر بستة مراحل وهذا من خلال تطبيق

أسلوب سلسلة القيمة.

- السلسلة 02 لسنة 2015

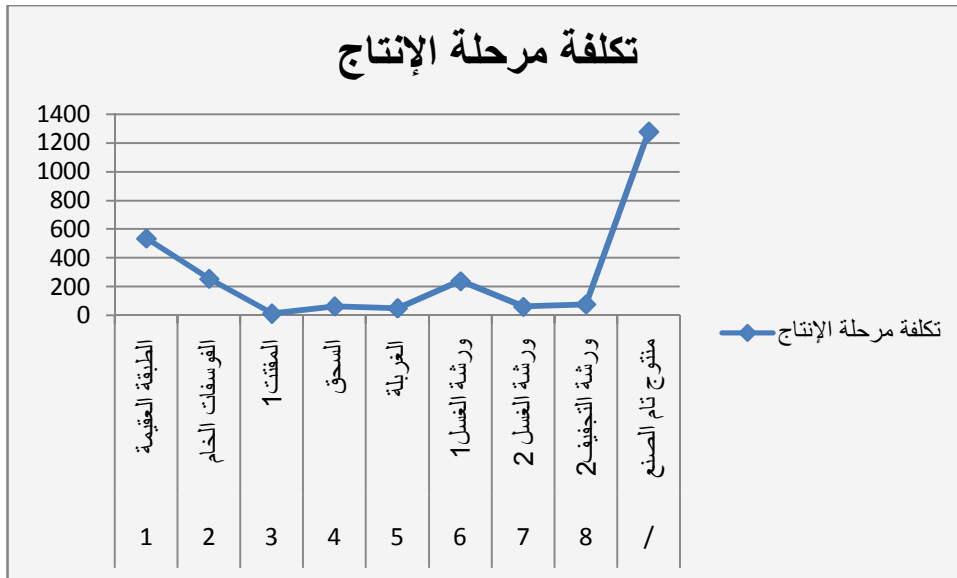
- مراحل إنتاج السلسلة 02 وتكاليفها

جدول رقم (20): مراحل إنتاج السلسلة 02 وتكاليفها

مرحلة الإنتاج	1	2	3	4	5	6	7	8	/
إسم مرحلة الإنتاج	الطبقة العقيمة	الفوسفات الخام	المفتت 1	السحق	الغربلة	ورشة الغسل 1	ورشة الغسل 2	ورشة التجفيف	منتوج تام الصنع
تكلفة مرحلة الإنتاج	534	253	11	61	47	236	59	75	1276

المصدر: معلومات مقدمة من مصلحة إدارة الإنتاج

الشكل رقم (14): مراحل إنتاج السلسلة 02 وتكاليفها



المصدر: من إعداد الطالبات إعتقادا على الجدول أعلاه.

نلاحظ من خلا الجدول والشكل أعلاه أن هذه السلسلة تمر بثمانية مراحل مما أدى إلى

زيادة التكاليف وهذا من خلال تطبيقها أسلوب التكلفة التقليدية.

- السلسلة 03 لسنة 2015

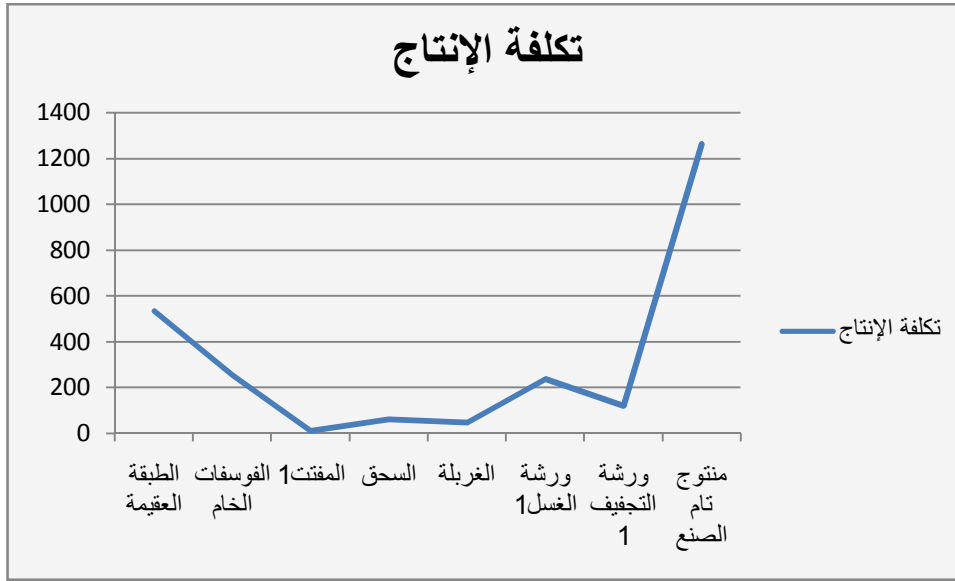
- مراحل إنتاج السلسلة 03 وتكاليفها

جدول رقم (21): مراحل إنتاج السلسلة 03 وتكاليفها

مرحلة الإنتاج	1	2	3	4	5	6	7	/
إسم مرحلة الإنتاج	الطبقة العقيمة	الفوسفات الخام	المفتت 1	السحق	الغربلة	ورشة الغسل 1	ورشة التجفيف	منتج تام الصنع
تكلفة الإنتاج	534	253	11	61	47	236	120	1262

المصدر: معلومات مقدمة من مصلحة إدارة الإنتاج

الشكل رقم (15): مراحل إنتاج السلسلة 03 وتكاليفها



المصدر: من إعداد الطالبات إعتماذا على الجدول أعلاه.

نلاحظ من خلا الجدول والشكل أعلاه أن هذه السلسلة تمر بسبعة مراحل مما أدى

أيضا إلى زيادة التكاليف وهذا من خلال تطبيقها أسلوب التكلفة التقليدية.

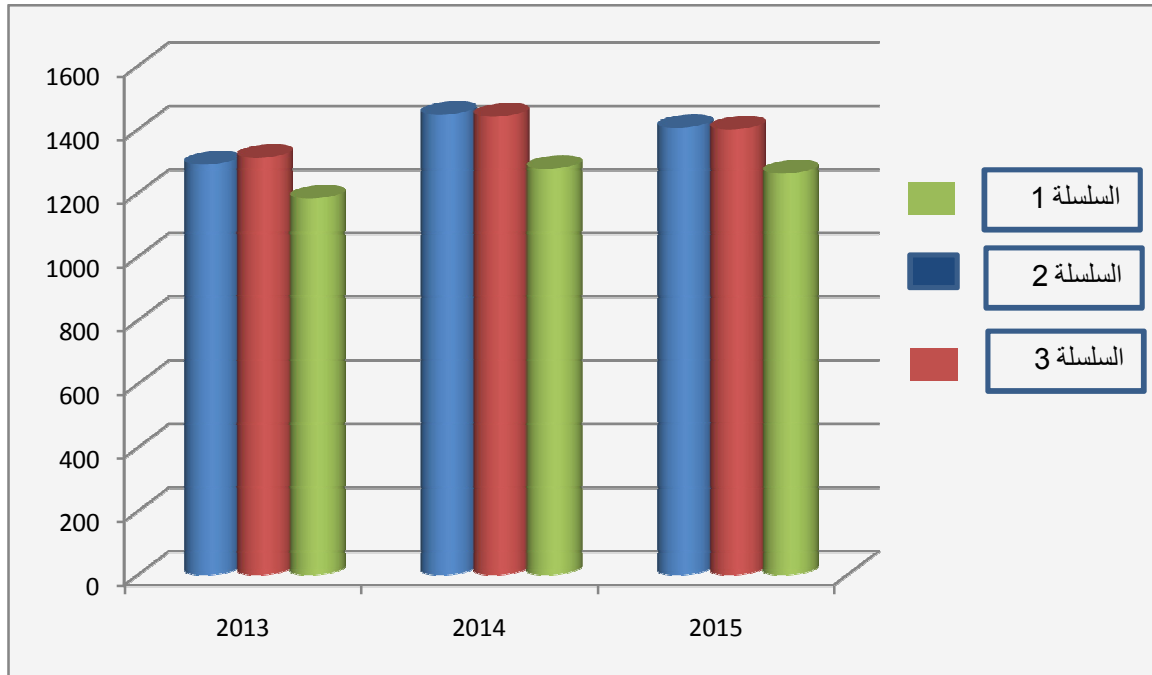
المطلب الثالث: تحليل التكاليف لمؤسسة -SOMIPHOS-

الجدول رقم (22): التكاليف الإجمالية للسلاسل 1، 2، 3، التي تخص السنوات 2013، 2014، 2015،

السنوات	2013	2014	2015
التكلفة الإجمالية للسلسلة 1	1290	1311	1183
التكلفة الإجمالية للسلسلة 2	1446.25	1440.75	1276
التكلفة الإجمالية للسلسلة 3	1405	1400	1262

المصدر: من إعداد الطالبات اعتمادا على معلومات مقدمة من مصلحة إدارة الإنتاج

الشكل رقم (16): تكاليف الإنتاج للسلاسل 1.2.3



المصدر: من إعداد الطالبات اعتمادا على الجدول أعلاه.

نلاحظ من خلال الجداول الثلاث لكل من السلاسل 1 و2 و3 التي تخص السنوات الثلاثة

2013، 2014، 2015، وهي مبينة في الجدول والشكل أعلاه كما يلي:

1- أن السلسلة 1 تعتبر أقل سلسلة إنتاج من حيث تكاليف الإنتاج وكذا عدد مراحل الإنتاج حيث بلغت

تكلفة السلسلة 1 خلال السنوات 2013، 2014، 2015 على التوالي 1290، 1311، 1183، وهذا جراء

إستخدام أسلوب سلسلة القيمة الذي يعتبر أسلوبا حديثا من أساليب المحاسبة الإدارية الذي يدرس دراسة

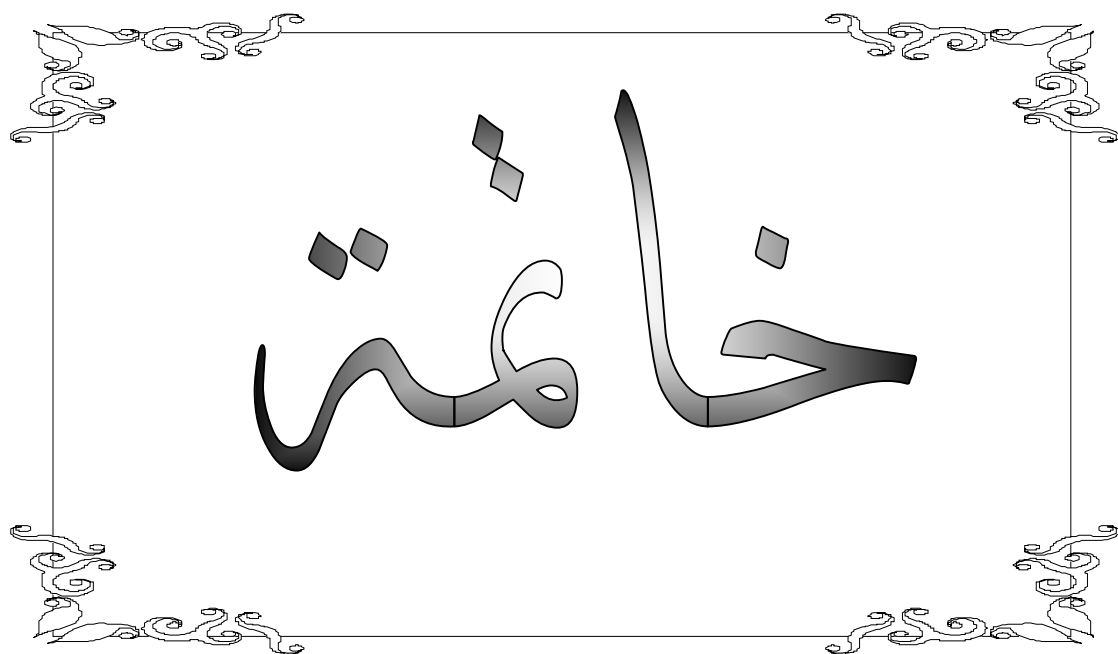
كاملة ومعقدة لمراحل سيرورة الإنتاج حيث يكشف لنا هذا الأخير الأنشطة التي لا تضيف قيمة وهذا ما حاولنا تطبيقه خلال مراحل الإنتاج مثل المراحل التي لا تعد ضرورية لإنجاز القيمة المحفزة للمنتج وهي بذلك تؤدي إلى تعقيد العمليات الإنتاجية وكذا تعدد مراحل الإنتاج لتؤدي إلى زيادة التكاليف الحقيقية للمنتج لذا وجب خلال هذه الدراسة إلغاء المراحل التي لا تضيف قيمة والتي بدورها لا تؤثر على جودة المنتج مما يؤدي ذلك إلى تخفيض كلفة المراحل التي لا يكون لها أثر "قيمة" إيجابي مباشر أو غير مباشر. وهذا ما أثبتته هذه السلسلة في تخفيض التكاليف لمراحل الإنتاج.

2- أما فيما يخص السلسلة 2 لكل من السنوات 2013، 2014، 2015 نلاحظ تكاليف هذه السلسلة ترتفع مقارنة بالسلسلة 1 لتصبح خلال السنوات المدروسة على التوالي 1446.25، 1440.75، 1276 وهذا نتيجة أن المنتج مر بمراحل أكثر حيث أنها مرت بثمانية مراحل على عكس السلسلة 1 التي مرت بستة مراحل حيث إختصرت هذه المراحل بالنسبة إلى السلسلة 1 حيث كان لا بد معالجة هذه المشكلة التي تتمثل بتقليص عملية الإنتاج من حيث المراحل وهذا يبين لنا أن هذه السلسلة تمر بالأسلوب التقليدي لمراحل الإنتاج مما جعل التكاليف ترتفع إرتفاعا ملحوظا وهذا ما بينته الجداول رقم (14، 17، 20) وكذلك الأشكال رقم (9، 14).

3- وبالنسبة للسلسلة 3 تعتبر سلسلة مشابهة لسلسلة الثانية مكن حيث إرتفاع التكاليف وكذلك مراحل الإنتاج حيث مرت هذه السلسلة بسبع مراحل حيث بلغت تكلفتها خلال السنوات 2013، 2014، 2015 على التوالي 1405، 1400، 1262 مما يبين مقدار التكاليف أن كلما تقلصت مراحل الإنتاج التي لا تضيف قيمة ولا تؤثر في المنتج أي جودته كان لا بد من التخلي عنها وفي هذا الشكل نبين الفرق بين التكاليف والسلاسل المستخدمة لسير مراحل المنتج.

خلاصة

تمحورت أهم النتائج التي تم التوصل إليها في هذا الفصل أنه بالرغم من تخفيض التكاليف من خلال أسلوب التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة باعتبارهما أساليب حديثة إلا أن مؤسسة منجم الفوسفات -تبسة- لا تعطي لها اهتماما بالغا وهي على وعي تام بأنها تخفض التكاليف إلى حد أدنى وهذا الذي يمكنها من احتلال المراتب الأولى لكن لديها أسباب منها: انخفاض العملة الجزائرية مقارنة بالعملات الأخرى، تذبذب سعر الفوسفات مقارنة بالأسعار العالمية مما جعل الأسعار العالمية ترتفع نتيجة لمواكبة التطورات وضرورة استخدام التكنولوجيا للمساهمة في التحكم بسعر السوق المستقبلي.



خاتمة عامة

وجب الاهتمام بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، منها أسلوب التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في المنظمات المعاصرة نتيجة الاقتناع بالدور الذي تقوم به في تخفيض التكاليف وتحقيق أكبر ربح لذا وجب اقتراحها لتطبيقها باعتبارها أسلوب أكثر فعالية من الأساليب التقليدية.

لذا فإن الفهم الصحيح لهذه الأساليب الحديثة والعمل على تطبيقها ونجاحها، يعد خط الدفاع الأول لتحقيق أهداف مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة - والوصول إلى المراتب الأولى عالمياً، فمن خلال الدراسة التطبيقية تبين دور أسلوب التكلفة المستهدفة وتسديد القيمة في تخفيض التكاليف بمؤسسة مناجم الفوسفات تبسة.

- اختبار الفرضيات

- **الفرضية الأولى:** تتمحور حول استخدام الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية، يؤدي إلى ارتفاع التكاليف وهي فرضية مؤكدة، حيث أن هذه الأساليب وجهت لها انتقادات عديدة من ناحية الدقة التي تمثل أهم خصائص المعلومات المحاسبية ومن ناحية التكاليف فهي لا تساهم في تخفيض تكاليف الإنتاج ولا تتخلى عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة وهي لا تتلاءم كذلك مع التطورات الراهنة في بيئة الأعمال المعاصرة.

- **الفرضية الثانية:** تتمحور الفرضية الثانية حول استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تخفيض التكاليف وهي فرضية مؤكدة، لأن عملية تخفيض التكاليف تتم وفق أسلوب متبع وعبر مراحل تكون كل مرحلة مكملة للأخرى، حيث لا يمكن الاستغناء أو تجاهل أي مرحلة حتى الوصول إلى التخفيض.

الفرضية الثالثة: تمحورت حول أن استخدام أسلوب سلسلة القيمة يؤدي إلى تخفيض التكاليف وهي فرضية مؤكدة، حيث تعتبر سلسلة القيمة الطريق المختصر الذي يتم من خلالها تحقيق تخفيض التكاليف عبر التخلي عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة ولا تؤثر في جودة المنتج.

- نتائج الدراسة

- تبني الأساليب التقليدية لخفض التكاليف في المؤسسات الجزائرية تكون نسبة الأرباح فيه ثابتة، أي هامش الربح تكون نسبته ثابتة.

- إن معظم الأساليب الحديثة التي تطبق خاصة التكلفة المستهدفة يستلزم تنفيذها موارد مادية طائلة أو خبرة عالية للعاملين، مما جعلها لا تتلاءم مع الظروف الحالية للبلاد.

- إن تطبيق أسلوب سلسلة القيمة وقياس تكاليفها خلال تعدد مراحل الإنتاج يعد أسلوبا فعالا في تخفيض التكاليف.

- الاقتراحات

- ضرورة تجنب المؤسسات الجزائرية تبني الأساليب التقليدية، لخفض التكاليف.

- إخضاع النموذج المقترح للدراسة والخاص بسلسلة القيمة التي أثبتت أن هذا الأسلوب يساهم في تخفيض التكاليف، خلال مراحل سيرورة الإنتاج ومحاولة تطبيقه في المؤسسات الأخرى.

- ضرورة العمل على وضع أسس تساعد على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وكذا سلسلة القيمة من خلال توفير ودعم المناهج المساعدة على تطبيق هذه الأساليب.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1- الكتب

- 1- أحمد الظاهر محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتوريد، ط1، عمان، 2008.
- 2- أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية الإسكندرية، ط2، مصر، 2009.
- 3- أحمد يوسف دودين، إدارة الجودة الشاملة، أكاديميون للنشر والتوزيع ، ط1، عمان، الأردن، 2014.
- 4- أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2006.
- 5- إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2007.
- 6- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة-قضايا معاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2007.
- 7- أيمن الشطي، عامر شقر، المحاسبة الإدارية، دار البادية ناشرون وموزعون، عمان، ط1، 2010.
- 8- بديع الدين ريشو، إدارة التكاليف، دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ط01، 2010.
- 9- ثناء علي القباني، إدارة التكلفة وتحديد الربحية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط01، 2010.
- 10- جاريسون اتشاري، نورين ليريك، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006.

- 11- جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009.
- 12- خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر، عمان، ط1، 2005.
- 13- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف -قياس وتحليل، دار وائل للنشر، ط01، عمان، 2005.
- 14- طاهر محسن منصور الغالبي، وائل صعيب دريس، بطاقة الأداء المتوازن، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
- 15- عامر عبد الله شقر، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البادية ناشرون وموزعون، عمان، ط1، 2012.
- 16- عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، بطاقة الأداء المتوازن، مدخل معاصر للأداء الاستراتيجي، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، ط1، 2009.
- 17- عصام فهد العريبي، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ط01، 2003.
- 18- مؤيد عبد الحسين الفضل، عبد الكريم هادي شعبان، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 19- مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط1، 2007.
- 20- محمد تسير عبد الحكيم الرجيب، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط4، 2007.
- 21- مصطفى كمال السيد طایل، معايير الجودة الشاملة - إدارة، إحصاء، اقتصاد، مقدمة من إدارة الجودة الشاملة الإنتاج والعمليات والخدمات، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2009.
- 22- نضال محمد الرمحي، المحاسبة الإدارية، دار الفكر ناشرون وموزعون - ط1، 2013.
- 23- نعمة عباس الخفاجي، إحسان محمد ياني، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس أداء المصارف التجارية: منظور متعدد الأبعاد، دار هيام للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

24- نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الإدارية، درا صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009.

25- نواف محمد فخر، عطا الله محمد القطيش، محاسبة التكاليف الصناعية، دار أسامة للنشر و التوزيع، عمان، ط01، 2014.

26- يوحنا عبد آل آدم، صالح رزق، المحاسبة الإدارية- السياسات الإدارية المعاصر-، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ط2، 2006.

2- المذكرات والرسائل

1- أحمد محمد ابو حسن، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في البنوك الوطنية العامة، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، 2009-2010.

2- راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2007-2008.

3- رومياء محمود، محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، في المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2006.

4- زينب جباري يوسف، إدارة وتخفيض الكلفة باستخدام سلسلة القيمة، دراسة حالة في الشركة العامة في الصناعات الإنشائية، 2006.

5- سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرارات في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، البليدة، 2009-2010.

6- علي محمد ثجيل المعموري، نموذج العمليات الداخلية للمحاسبة عن سلسلة القيمة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء الخاصة، 2009.

7- محمد حسني عابدين، مدخل محاسبة الإنجاز بتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية، رسالة مقدمة ضمن الحصول على درجة الماجستير، المحاسبة والتمويل، كلية المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015.

3- المجلات

1- حسين جاسم فلاح الشمري وآخرون، تقنية التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة الإستراتيجية، مجلة القادسية للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 13، العدد 02، 2012.

2- طه عليوي ناصر، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، العدد 85، 2010.

3- عبد الكريم عبد الرحيم علي، تخفيض التكاليف بإعتماد سلسلة القيمة، العدد 2، المجلد 06، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، 2008.

4- علاء جاسم سليمان، إستعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف، مجلة دراسات محاسبة ومالية، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، العدد 21، 2012.

4- المواقع الإلكترونية

1- <http://sqarra,wordpress.com/ans>.

2- www.ferphose.com.

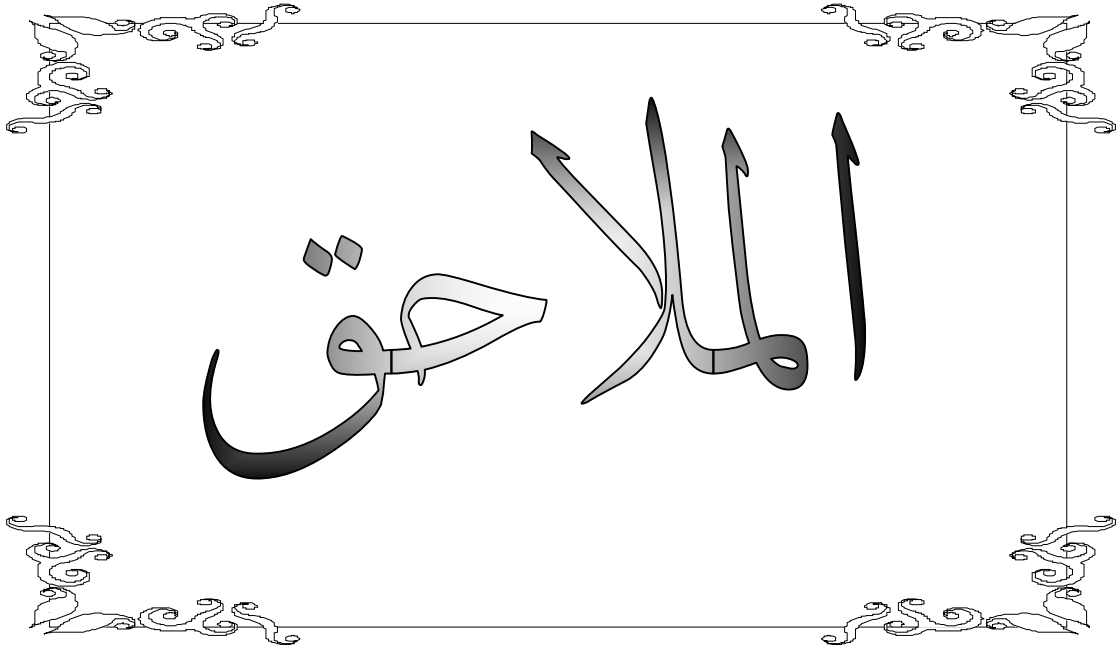
ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

1- Ghard mellyon, *Comptabilité anaclitique*, édition biréal, année 2004.

2- Document interne, Note sur FERPHOS, SOMIPHOS, 2005.

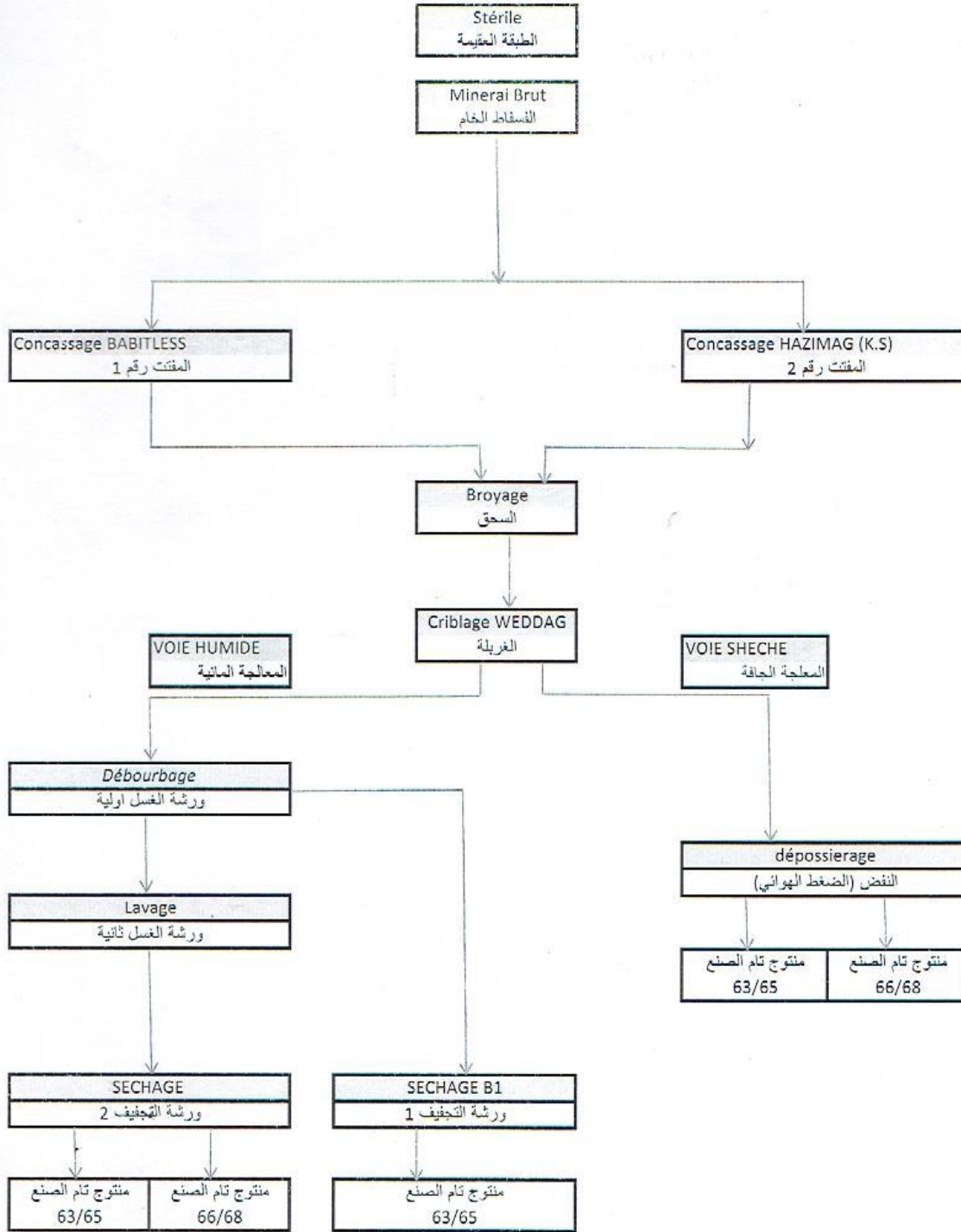
3- Elisabeth genavre, *Initiation a la comptabilité de gestion on Entreprise : principes et application EPU/ Bubibook*, université, anne2 2007.

4- -théorie jacquot, Ricard milkoff, *comptabilité de gestion(analyse et maitrise des couts avec un cas d'Enterprise)*, daveios et peason edution, France, année 2007.



SCHEMA DE PRODUCTION

مراحل عملية الانتاج



الملحق رقم (02)

SOMIPHOS -Spa

	2015	2014	2013	2012	2011	2010
Chiffre d'affaires	8 825,606 231,03	6 988 870 075,37	6 759 858 877,87	10 836 663 695,27	8 362 610 803,97	7 193 395 616,04
Résultat	6 568 288 822,16	2 935 024 951,45	2 621 758 795,12	6 821 238 152,55	4 822 360 922,67	3 228 404 935,36

U: DA

	2015	2014	2013	2012	2011	2010
Production	1 288 100	1 317 950	1 151 472	1 250 250	1 281 084	1 531 839
Ventes	1 344 341	1 328 579	1 105 460	1 217 053	1 286 052	1 636 639

U: Tonne

	2015	2014	2013	2012	2011	2010
Capital	1 600 000 000,00	1 600 000 000	1 600 000 000,00	1 600 000 000,00	1 600 000 000,00	1 600 000 000,00

U: DA

	2015	2014	2013	2012	2011	2010
Effectif	1998	1794	1756	1705	1644	1661

الملاحق

CHARGES DIRECTS

CARRIERE

ANNEE 2015

93201 STERILE

LIBELLE	PREVU	REEL
EXPLOSIFS	283 365 000,00	145 792 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	34 800 000,00	32 786 000,00
PRESTATIONS ENGINES	497 157 000,00	355 897 500,00
TOTAL	815 322 000,00	534 475 500,00

93202 PHOSPHATE BRUT

LIBELLE	PREVU	REEL
EXPLOSIFS	75 291 000,00	47 874 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	27 384 000,00	28 492 000,00
PRESTATIONS ENGINES	181 357 500,00	176 998 000,00
TOTAL	284 032 500,00	253 364 000,00

PREPARATION MECANIQUE

93311 ATELIER DE CONCASSAGE (BABITLES)

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	-	767 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	5 160 000,00	5 474 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	1 656 000,00	1 656 000,00
ENTRETIENS	5 751 000,00	3 791 500,00
TOTAL	12 567 000,00	11 688 500,00

93312 ATELIER CONCASSAGE KEF ESSNOUNN

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	8 460 000,00	402 900,00
FRAIS DE PERSONNEL	1 740 000,00	2 817 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	37 926 000,00	37 926 000,00
ENTRETIENS	7 261 400,00	2 866 000,00
TOTAL	55 387 400,00	44 011 900,00

93321 ATELIER BROYAGE

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	3 525 000,00	6 353 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	32 976 000,00	32 675 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	2 618 000,00	2 618 000,00
PRESTATIONS ENGINES	41 560 000,00	259 000,00
ENTRETIENS	15 286 000,00	20 073 000,00
TOTAL	95 965 000,00	61 978 000,00

93331 ATELIER CRIBLAGE

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	6 768 000,00	6 226 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	13 236 000,00	19 746 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	1 979 000,00	1 979 000,00
PRESTATIONS ENGINES	15 560 000,00	177 000,00
ENTRETIENS	13 309 400,00	19 156 000,00
TOTAL	50 852 400,00	47 284 000,00

الملاحق

VOIE HUMIDE

93441 ATELIER DEBOURBAGE

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	4 977 300,00	6 118 000,00
EAU INDESTRUEL	69 160 000,00	110 119 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	39 312 000,00	39 191 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	20 060 000,00	20 303 000,00
PRESTATIONS ENGINs	28 000 000,00	20 297 000,00
ENTRETIENS	27 495 800,00	40 719 000,00
TOTAL	189 005 100,00	236 747 000,00

93451 ATELIER SECHAGE B1

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	10 575 000,00	23 708 000,00
GAZ NATUREL	4 050 000,00	10 798 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	44 772 000,00	41 767 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	24 648 000,00	26 653 000,00
PRESTATIONS ENGINs	24 800 000,00	24 000,00
ENTRETIENS	13 715 400,00	17 237 000,00
TOTAL	122 560 400,00	120 187 000,00

93471 ATELIER SECHAGE

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	3 525 000,00	3 749 000,00
GAZ NATUREL	5 400 000,00	11 394 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	37 704 000,00	37 696 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	3 327 000,00	5 941 000,00
PRESTATIONS ENGINs	-	4 457 000,00
ENTRETIENS	15 329 400,00	12 283 000,00
TOTAL	65 285 400,00	75 520 000,00

VOIE SECHE

93550 + 93560 ATELIER DEPOUSSIRAGE

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	29 610 000,00	22 712 000,00
GAZ NATUREL	12 150 000,00	13 174 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	44 688 000,00	48 579 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	100 043 000,00	84 264 000,00
PRESTATIONS ENGINs	16 675 000,00	4 854 000,00
ENTRETIENS	56 744 800,00	71 152 000,00
TOTAL	259 910 800,00	244 735 000,00

CHARGES DIRECTS

ANNEE 2016

CARRIERE

93201 STERILE

LIBELLE	PREVU	REEL
EXPLOSIFS	212 854 000,00	161 932 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	55 646 200,00	30 763 000,00
PRESTATIONS ENGINES	482 493 500,00	401 410 500,00
TOTAL	750 993 700,00	594 105 500,00

93202 PHOSPHATE BRUT

LIBELLE	PREVU	REEL
EXPLOSIFS	79 024 000,00	50 784 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	55 646 000,00	27 112 000,00
PRESTATIONS ENGINES	224 459 700,00	233 955 700,00
TOTAL	359 129 700,00	311 851 700,00

PREPARATION MECANIQUE

93311 ATELIER DE CONCASSAGE (BABITLES)

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	72 000,00	898 700,00
FRAIS DE PERSONNEL	6 074 500,00	4 733 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	1 655 600,00	1 655 600,00
ENTRETIENS	7 074 000,00	2 427 600,00
TOTAL	14 876 100,00	9 714 900,00

93312 ATELIER CONCASSAGE KEF ESSNOUNN

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	7 776 000,00	1 180 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	3 520 000,00	3 549 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	27 883 000,00	27 883 000,00
ENTRETIENS	4 813 000,00	3 251 000,00
TOTAL	43 992 000,00	35 863 000,00

93321 ATELIER BROYAGE

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	4 440 000,00	12 130 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	51 410 000,00	35 477 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	1 775 000,00	1 775 000,00
PRESTATIONS ENGINES	99 850 000,00	2 109 000,00
ENTRETIENS	10 216 000,00	14 461 000,00
TOTAL	167 691 000,00	65 952 000,00

93331 ATELIER CRIBLAGE

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	7 452 000,00	7 425 000,00

الملاحق

FRAIS DE PERSONNEL	28 067 500,00	10 833 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	1 882 400,00	4 932 000,00
PRESTATIONS ENGINES	49 792 000,00	355 000,00
ENTRETIENS	15 330 000,00	13 544 000,00
TOTAL	102 523 900,00	37 089 000,00

VOIE HUMIDE

93441 ATELIER DEBOURBAGE

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	6 782 400,00	7 093 000,00
EAU INDESTRUEL	148 275 000,00	131 845 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	65 193 700,00	42 990 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	17 955 800,00	18 148 000,00
PRESTATIONS ENGINES	-	26 691 000,00
ENTRETIENS	30 272 000,00	41 020 000,00
TOTAL	268 478 900,00	267 787 000,00

93451 ATELIER SECHAGE B1

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	14 400 000,00	23 529 000,00
GAZ NATUREL	6 120 000,00	12 529 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	64 072 000,00	41 201 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	22 784 500,00	22 784 500,00
PRESTATIONS ENGINES	-	195 000,00
ENTRETIENS	13 076 000,00	17 095 000,00
TOTAL	120 452 500,00	117 333 500,00

93471 ATELIER SECHAGE

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	4 800 000,00	5 542 000,00
GAZ NATUREL	8 160 000,00	17 077 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	60 582 000,00	40 288 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	4 356 000,00	4 356 000,00
PRESTATIONS ENGINES	-	9 354 000,00
ENTRETIENS	14 193 000,00	14 952 000,00
TOTAL	92 091 000,00	91 569 000,00

VOIE SECHE

93550 + 93560 ATELIER DEPOUSSIRAGE

LIBELLE	PREVU	REEL
ELECTRICITE	33 600 000,00	28 963 000,00
GAZ NATUREL	15 300 000,00	16 890 000,00
FRAIS DE PERSONNEL	71 100 000,00	49 827 000,00
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	91 496 000,00	91 496 000,00
PRESTATIONS ENGINES	26 680 000,00	6 096 000,00
ENTRETIENS	70 532 000,00	75 845 000,00
TOTAL	308 708 000,00	269 117 000,00

المخلص

يعتبر موضوع أساليب المحاسبة الإدارية من أهم المواضيع التي إستحوذت على إهتمام الكثير من الكتاب والمفكرين، نظرا لحساسية إستخدام هذه الأساليب خاصة الحديثة والتي تعالج التكاليف التي تعتبر هدف المؤسسة كي تحقق أكبر ربح ممكن وقد إستهدفت الدراسة التطبيقية القيام بإبراز دور أسلوب التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في تخفيض التكاليف بمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- حيث تبين من خلال الدراسة أن هذان الأسلوبان لهما دور فعال في تخفيض التكاليف بإعتبارهما أساليب حديثة تتواءم مع التطورات والتنافس الشديد في بيئة الأعمال المعاصرة.

الكلمات المفتاحية

المحاسبة الإدارية، التكلفة المستهدفة، سلسلة القيمة.

Summary

The subject of administrative accounting methods is one of the most important subjects that have attracted the attention of many writers and thinkers. The sensitivity of these methods especially the modern ones, which deals with the costs that are the goal of the institution to achieve the greatest profit possible. The applied study aimed at highlighting the role of the two target cost methods The cost of the Phosphate Mines Corporation (TPSA) shows that these methods have an effective role in reducing costs as modern methods that cope with the development and competition in the modern business environment.

key words

Management accounting, cost target, value chain.