



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم: العلوم التجارية



## الموضوع

استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين مراقبة  
التسيير في المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة  
مطاحن الزيبان -القطرة-

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية

### تخصص: محاسبة

الأستاذة المشرفة:

د / غضاب رانية

إعداد الطالب:

ساتة عبد المالك

رقم التسجيل:	...../2019
تاريخ الإيداع	.....

السنة الجامعية: 2018-2019

قسم العلوم التجارية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

من خلال ما سبق وما تم التطرق إليه فان أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر من الأنظمة الحديثة التي كان لها دور في ضبط والتحكم في تكاليف المؤسسة والعمل على تخفيضها إلى أقل قدر ممكن وتوفير معلومات دقيقة ومناسبة لاتخاذ إجراءات تحسينية ورقابية، وقد عالج أيضا القصور الذي كانت تعاني منه الأنظمة التقليدية بغية لمواكبة التطورات الحاصلة في المجال التكنولوجي و في المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة، حيث فرض وحث عليها عدم البقاء في اعتمادها على الإمكانيات المادية والبشرية ، ولكن أن تعرف كيف تتحكم بقدرتها في تحقيق الاستقرار والاستمرارية في بيئة كثيرة التقلب وصعبة التوقع، كما دفع هذا كله بالمؤسسات الاقتصادية إلى الاهتمام بمجال التسيير وهذا عن طريق وضع قواعد وأسس وتقنيات تسييرية ومن بين تلك التقنيات مراقبة التسيير بمختلف أدواتها التي تسعى جاهدة إلى ضمان التسيير والتحكم الأمثل في مختلف موارد المؤسسة لتحقيق اكبر ربح بأقل التكاليف، إضافة إلى ما أثبتته الدراسة الميدانية التي قمنا بها والتي حاولنا فيها إسقاط الجانب النظري على الواقع، وهذا لمعرفة أسلوب التكلفة المستهدفة في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية ومن خلال دراستنا تم استخلاص مجموعة من النتائج إضافة إلى مجموعة من التوصيات نذكرها في ما يلي:

أولاً: نتائج الدراسة : تتمثل في نتائج نظرية وأخرى تطبيقية .

### 1- النتائج النظرية:

- إن مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة من المفاهيم الحديثة والغير المعروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية المسؤولة.
- تسمح مراقبة التسيير بتحقيق الأهداف الإستراتيجية على مستوى التسيير المعتاد.
- هناك مجموعة من الأساليب التي من شأنها تحسين مراقبة التسيير والمتمثلة في الموازنات التقديرية، لوحة القيادة، محاسبة التكاليف، ...الخ.
- يسمح أسلوب التكلفة المستهدفة بالتحكم في تكاليف المؤسسة مما يساعد في عملية تخفيض التكلفة من خلال مرحلة التصميم و التخطيط منتج جديد.
- إن مراقبة التسيير توفر الآلية الملائمة لتخفيض التكاليف ومراقبتها في ظل بيئة صناعية حديثة، وهذا ما يوفر معلومات أكثر دقة.

### 2: النتائج التطبيقية:

من خلال الدراسة الميدانية بمؤسسة مطاحن الزيبان ، ظهرت عدة نتائج منها ما يلي:

## الخاتمة

- تتبع المؤسسة طريقة غير علمية ومناسبة لحساب تكلفة الإنتاج، حيث يتم تحميل المنتجات بكامل التكاليف غير المباشرة حتى لو لم تكن له علاقة بها.
- عدم القدرة على ضبط التكاليف وهذا راجع إلى عدم تقسيم المؤسسة إلى مراكز للتكاليف، وعدم التحكم في الموارد المتاحة.
- إن مؤسسة مطاحن الزيبان تتوفر لديها الشروط المناسبة لتبني أسلوب التكلفة المستهدفة بحيث تشير دراستنا أن لديها الدعائم الملائمة لذلك.

### ثانيا: نتائج اختبار الفرضيات

وبالنسبة لاختبار صحة الفرضيات نقول أنه:

- تم إثبات صحة الفرضية الأولى، والمتعلقة باعتبار أسلوب التكلفة المستهدفة أداة مساعدة في مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، من خلال قدرتها على توفير المعلومات اللازمة لتحديد وتبويب التكاليف وكذا من كفاءة وفعالية وإنتاجية، ومتابعة العمل على ضبط عناصرها والموارد المتاحة وترشيدها والنتائج المحققة
- كما تم عدم إثبات صحة الفرضية الثانية والمتعلقة بأن المؤسسة محل الدراسة تعتمد على الطرق الحديثة في تحديد تكاليف إنتاج منتجاتها، وهذا ناتج عن المعلومات المقدمة لنا من طرفها ومن خلال الزيارات الميدانية التي قمنا بها.
- كما تم إثبات صحة الفرضية الثالثة والمتعلقة بأنه يمكن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين مراقبة التسيير بمؤسسة مطاحن الزيبان ، حيث وجدنا أن أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في ضبط التكاليف بشكل أفضل وكذا تقسيم المؤسسة إلى مراكز تكلفة وعليه تحديد المسؤوليات، و أيضا مراقبة التكاليف بشكل أفضل وتوفير المعلومات اللازمة لبناء الميزانيات التقديرية وترشيد الموارد المتاحة وتطويرها .

**التوصيات:** لقد استخلصت دراستنا إلى مجموعة من التوصيات منها:

1. ضرورة تبني أسلوب التكلفة المستهدفة للتحكم في تخفيض تكاليف الإنتاج.
2. ضرورة إنشاء مصلحة خاصة بمراقبة التسيير لتسهيل وضبط عملية رقابة مختلف الأنشطة والأقسام بالمؤسسة محل الدراسة.
3. إجراء دورات تكوينية لمختلف العمال وتوعيتهم بأهمية محاسبة التكاليف وكيفية تطبيقها لإنجاحها ومحالة إنشاء مصلحة خاصة بالتكاليف.

## الخاتمة

---

4. محاولة إنشاء مكاتب مستقلة خاصة بحاسبة التكاليف والمحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية وتدعيمها بما يناسبها من كفاءات بشرية مؤهلة علميا وعمليا.

أفاق البحث:

الخاتمة

# الفصل الأول

## الإطار النظري للتكلفة

### المستهدفة و مراقبة التسيير

**تمهيد**

يشهد العالم في الوقت الحاضر تحول جذري في بيئة الأعمال ،فقد أصبحت تتسم بالتقدم السريع في تقنية المعلومات ،والتسارع في مجال ابتكار منتجات جديدة و تقديم خدمات مميزة ،وامتدت المنافسة بين الصناعات لتصبح على المستوى العالمي ،مما فرض على المنشآت تقديم خدمات ومنتجات عالية الجودة و بأقل تكلفة ممكنة مع توفير البدائل المتجددة؛ الأمر الذي يبرز من خلاله واضح الأهمية المتزايدة لتبني أنظمة حديثة لأسلوب التكاليف تكون قادرة على مواكبة المستجدات في بيئة الأعمال الحديثة ،ومنها أسلوب التكلفة المستهدفة الذي سنحاول التطرق إليه في هذا الفصل من خلال المباحث التالية .

المبحث الأول : عموميا حول التكلفة المستهدفة

المبحث الثاني: الإطار النظري لمراقبة التسيير

المبحث الثالث : استخدام التكلفة المستهدفة في تحسين مراقبة التسيير



## المبحث الأول: عموميات حول التكلفة المستهدفة.

سننتظر في هذا المبحث عن نشأة ومفهوم واستخدام التكلفة المستهدفة ومحاولة ذكر العوامل التي أدت إلى ظهورها ليكون لها دورا في التغيير إلى الأحسن وهذا ما سنبينه في هذا المبحث من خلال التعريف بالتكلفة المستهدفة وذكر خصائصها وأسباب تطبيقها وأهدافها ومبادئها ومزاياها.

## المطلب الأول: نشأة وتطور أسلوب التكلفة المستهدفة والعوامل التي أدت إلى ظهورها

### الفرع الأول: نشأة وتطور التكلفة المستهدفة

#### أولاً: النشأة :

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أداة جديدة في محاسبة التكاليف، فنتيجة للبيئة الصناعية المتقدمة و التسارع في تكنولوجيا المعلومات في جميع المجالات، فقد خضع مجال محاسبة التكاليف لتطورات جذرية في السنوات الأخيرة، تواكب ما حصل من تطورات في البيئة الصناعية، بحيث لم يصبح مجالها قاصرا على تحديد تكلفة الإنتاج فقط، وإنما امتدت لتشمل العديد من التحليلات و الأساليب الفنية اللازمة لإغراض التخطيط و الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية سواء في مجال الإنتاج أو التسويق و غيرها، وقد ترتب على ذلك التطور استخدام المزيد من المفاهيم و الأساليب المستمدة من علوم القرارات و الأساليب الكمية و المفاهيم السلوكية و التنظيمية واقتصاديات الأعمال، حيث انه قد تم استحداث نظام التكلفة المستهدفة بعد أن واجهت نظم التكاليف التقليدية تحديات كبيرة خاصة في مجال المنافسة، فيرجع بداية ظهورها إلى عام 1960م، حيث وجد أن 80% من الصناعات الكبرى تتبع هذا الأسلوب بالفعل، وقد تم الاعتراف بها بشكل واسع كعامل مهم للوضع التنافسية المتوقعة للمؤسسات اليابانية في سنوات الثمانينات، والتكاليف المستهدفة ما هي إلا تطوير لفكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة الذي ظهرت في مؤسسة (جنرال إلكتريك) بعد الحرب العالمية الثانية، نهدف إنتاج منتج في ظل وجود نقص في عناصر الإنتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة، وقام الخبراء اليابانيون بتطوير هذه الفكرة و تحويلها إلى نظام فعال يهدف إلى إنتاج منتج بكفاءة وفعالية مع خفض التكلفة وتخطيط الربحية يعرف بنظام التكاليف المستهدفة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محمد منصور الشبلي، "ماهية التكاليف المستهدفة"، مذكرة ماجستير، جامعة الأزهر 2008، ص5.

وقد كانت اليابان من الأوائل من استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة إذ أن استخدام اليابانيون لأسلوب التكلفة المستهدفة كان من احد عوامل تقدم الصناعات اليابانية ،وقد استخدمت معظم المؤسسات اليابانية أسلوب التكلفة المستهدفة لما يحققه من مزايا في إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفعالية مع خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى ،واليوم أصبح هناك نسبة كبيرة من الصناعات التجميعية تستخدم هذا الأسلوب من صناعات السيارات ،و الالكترونيات ،والأدوات المنزلية وغيرها، وقد أثبتت الدراسات أن معظم الشركات اليابانية العملاقة وجميع شركات صناعة السيارات في اليابان تستخدم منهج التكاليف المستهدفة وعلى سبيل المثال :تويوتا ،هيونداي ،ميتسوبيشي ،نيسان وغيرها. بالرغم من استخدام اليابانيون أسلوب التكلفة المستهدفة باعتباره سلاحا استراتيجيات لإدارة التكاليف، إلا أن المديرين خارج اليابان لم يكن لديهم المعرفة الكافية التي تظهر لهم الأهمية الكبيرة لهذا الأسلوب ، بالرغم من أن أسلوب التكلفة المستهدفة هو أسلوب شامل الإدارة التكاليف والأرباح<sup>1</sup>.

### ثانيا: تطور التكلفة المستهدفة :

ظهرت التكلفة المستهدفة في بداية الستينات عند « Toyota » اليابانية ، و تطورت في بداية السبعينات في اليابان ثم عممت تدريجيا و بشكل مختلف من قطاع لآخر ، و ذكر « Katoy » و « Boer.G » و « Chow.w » إن التحقيق الذي تم في اليابان سنتي 1991-1992 اظهر أن التكلفة المستهدفة أصبحت المعيار الأساسي في اليابان في جل مؤسسات السيارات تقريبا خلال 20 سنة ، كما أن 80 % من مؤسسات قطاعات التجهيز ، البناء الالكتروني ، الإلكترونك تطبيق التكلفة المستهدفة.

تم نشر أول مرجع يهتم بإدارة التكلفة المستهدفة سنة 1977 من طرف « Tanaka » و بعد ذلك ظهرت عدة منشورات حول الموضوع في مطلع التسعينات . و كان « Hiromoto » أول من كتب حول التقنية بالانجليزية سنة 1988 ، ثم تبعه « Sakura » سنة 1989 ، و بعدها صدرت دراسة للمقارنة بين المؤسسات اليابانية و الأوروبية « yoshikraw » ، « Innes.J » و « Mitchell » .

بعدها و في سنوات التسعينات ظهرت عدد من المقالات التي تعرض تطبيق الطريقة اليابانية من خلال تعمقها في عرض تطبيقات التكلفة المستهدفة في مؤسسات يابانية ، كما أسست جمعية المحاسبة اليابانية لجنة بإدارة التكلفة المستهدفة (1992-1994) .

لقد قام المجتمع الدولي للمؤسسات و المستشارين (CAM-I) و ذلك بتشكيل فريق عمل أوروبي يهتم بطريقة التكلفة المستهدفة و كلفت الأستاذ « Horvath » سنة 1993 ببحث ببيولوجرافي منظم في المجال (باليابانية

<sup>1</sup> علي عدنان ابو عودة، " أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية "، مذكرة ماجستير محاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين 2010، ص 22.

، الانجليزية ، الألمانية ، الفرنسية )، و قد انتشرت التكلفة المستهدفة بشكل فعلي في الكتابات الفرنسية بين سنتي (1993 - 1995) بداية من مقالات « Deglair J-N » و « Dumorest-L » (1993) ، « Horvath » (1995) ، و « Lorino-P » (1994)<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني : العوامل التي أدت إلى ظهور التكلفة المستهدفة

هناك عدة عوامل ساهمت في ظهور التكلفة المستهدفة يمكن إجمالها بأربعة عوامل أساسية :<sup>2</sup>

1. البيئة التنافسية الشديدة و التحديات الداخلية و الخارجية التي تواجه الوحدات الاقتصادية ، بسبب التغيرات التي حدثت في العالم ، و سهولة انتقال المنتجات من بلد لآخر ، بالإضافة إلى ما قدمته خدمة الانترنت من تصفح و الاطلاع على أنواع المنتجات العالمية و الشراء من خلال هذه الخدمة ، بالإضافة إلى تعدد أنواع المنتجات ذات المواصفات و المناشئ العالمية المختلفة ، مما أدى إلى ظهور عوامل فاعلة بالعملية الإنتاجية متمثلة بسلسلة قيم الزبون .

2. القصور الواضح في نظام التكاليف التقليدي (traditionnel cost system)، و عدم استجابته لتحديات العصر و البيئة التنافسية الشديدة التي فرضتها التكنولوجيا و تطور الاتصالات و تكنولوجيا الإنتاج ، بالنسبة لأهم نقاط القصور هي كالتالي :

- يركز نظام التكاليف التقليدي على تكلفة المنتج حيث أن التكلفة هي التي تقود سعر البيع ، إذ يضاف هامش ربح معين إلى التكلفة ليتحدد سعر البيع ، في حين أن التكلفة المستهدفة تركز على أن سعر البيع هو الذي يقود التكاليف، و بالتالي تعتبر متطلبات الزبون شيء أساسي .

- إذا خفضت تكاليف وحدة المنتج فان التركيز يكون على مرحلة الإنتاج من دورة حياة المنتج، حيث يقل الضياع و التلف بالعملية الصناعية ، في حين أن التكلفة المستهدفة تنظر إلى كل مراحل دورة حياة المنتج، و بالذات على مرحلة التصميم حيث التحكم مقدما بالتكاليف قبل بدئ الإنتاج.

3. في نظام التكاليف التقليدي لا ينظر إلى سلسلة قيمة الزبون و المجهز في عملية الإنتاج في حين تنظر التكلفة المستهدفة لذلك باهتمام باعتبارهما ضمن نظام القيمة و يؤثر بشكل مباشر على الوضع التنافسي في المؤسسة الاقتصادية.

### المطلب الثاني: استعراض التكلفة المستهدفة

#### الفرع الأول: مفهوم التكلفة المستهدفة

<sup>1</sup> HAL ,archives-ouvertes, Le Target Costing un etat de L'art, François Meyssonnier , Apr 2011, p 2-3

<sup>2</sup> ناجي شايب أركابي، "اهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي"، مذكرة ماجستير، بغداد، 2010، ص10.

لم يتفق الباحثون فيما بينهم حول تعريف محدد للتكلفة المستهدفة، إذ أن هناك العديد من التعريفات

نذكر منها:

### التعريف الأول:

تعرف بأنها " أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم، ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها ، وذلك مع الحفاظ علي جودة المنتج والقدرات الوظيفية له ودرجة الثقة فيه من جانب العملاء"<sup>1</sup>.

### التعريف الثاني:

التكاليف المستهدفة هي " برنامج كامل لتخفيض التكاليف تبدأ قبل أن يتم إعداد الرسومات الأولى للمنتج ، وهو نهج يهدف إلى الحد من تكلفة المنتجات الجديدة خلال دورة حياتها في حين تلبية متطلبات المستهلك من حيث الجودة والاعتمادية و غيرها"<sup>2</sup>.

### التعريف الثالث:

أما التكلفة المستهدفة الموحدة " فهي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج (أو الخدمة) ،التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تبيع بالسعر المستهدف"<sup>3</sup> .  
وتظهر التكلفة المستهدفة للوحدة" تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق العائد المطلوب"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> شوقي فوده ،"إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، المجلد 44، مارس 2007، ص 209 .

<sup>2</sup> Chistopher Anthony, G Michael D , "Handbook of management Accounting research", vol2, Univesity Oxford, UK, 2006, p 507.

<sup>3</sup> أيمن علي القباني ،"قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم ادارة التكلفة"، الدار الجامعية ،الاسكندرية ،2006، ص 209 .  
<sup>4</sup> أيمن الشنطي وعامر الأشقر ،"المحاسبة الادارية"، الدار المنهجية ، عمان ، 2015، ص 10.

إن أسلوب التكلفة المستهدفة هو نظام يساعد على تخفيض التكاليف في مرحلة التصميم للمنتج الجديد أو عند تغيير نموذج التصميم للمنتج الحالي بالكامل أو عند إجراء تعديل جزئي. ومما سبق، تبدو ضرورة إبراز عدة مفاهيم لها صلة بالتكلفة المستهدفة منها :

### 1- سعر المستهدف:

يعد سعر البيع المستهدف الركن الأساسي الأول في هذا الأسلوب الذي بموجبه تحدد المنشأة ما هو سعر البيع المستهدف الذي يحدده السوق للمنتج من خلال ثلاثة عوامل هي:

- الزبون
- المنافسين
- إستراتيجية الوحدة الاقتصادية

ينبغي أن تكون لدى الوحدة الاقتصادية القدرة على فهم مدى استعداد الزبائن على الدفع في ضوء الوضع التنافسي وقدرة المنتج على تلبية رغبات واحتياجات الزبائن بالإضافة إلى معرفة قدرة المنافسين على طرح المنتجات البديلة وكيف أن الزبائن يبحثون على منتجات ذات الوظائف التي تتلاءم مع متطلباتهم وبنفس الوقت الحصول على أفضل الأسعار كذلك فإن على إدارة الوحدة الاقتصادية إن تتصرف بحكمة لتحقيق أهدافها والاحتفاظ بحصة سوقية مناسبة<sup>1</sup>.

### 2- هامش الربح المستهدف :

ينبغي وضع هامش الربح المستهدف بحيث يأخذ بالاعتبار أهداف ورغبات إطراف عديدة منها:

- المستثمرين: ورغبتهم في الحصول على أعلى عائد ممكن .
- الإدارة: وما لديها من خبرة وقدرة على التنبؤ باستخدام الموازنة الرأس مالية وغيرها من الأدوات .وفي اليابان فإن إدارة الشركات العملاقة تركز في حساب الربح المستهدف على معدل العائد على المبيعات بدلا من معدل العائد على الاستثمار باعتباره أكثر ملائمة من الناحية الفنية لربط الربح مع المبيعات.

### 3- التكلفة المسموح بها:

<sup>1</sup> ثناء علي القباني، "مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في ادارة التكلفة وتحليل الربحية"،الدار الجامعية،الاسكندرية، 2006، ص 475 .

يقصد بها أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج المنتج، تتحدد بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف كما تعد على أنها التكلفة وقد يحدث بعض التعديلات على التكلفة المسموح بها إلى أن تصل إلى التكلفة المستهدفة<sup>1</sup>.

يمكن التعبير عنها وفق العلاقة التالية:

**التكلفة المسموح بها (المستهدفة) = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف**

حيث أن الإشكالية يمكن تلخيصها فيما يلي<sup>2</sup>:

$$Cc = pv - pc$$

cc = cout cible      التكلفة المستهدفة

pv = prix de vent      سعر البيع

pc = profit cible      الربح المستهدف

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

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

**Ce = Cout Estimé**      التكلفة المقدرة

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

### الفرع الثاني: أهداف التكلفة المستهدفة

الهدف الأساسي للتكلفة المستهدفة هو تمكين الإدارة لإدارة الأعمال إن تكون مربحة في سوق تنافسية للغاية، في الواقع فإن الهدف الرئيسي للتكاليف، وتخفيض التكاليف حيث يتم التخطيط للتكاليف و

<sup>1</sup> محمد منصور الشبلي، مرجع سابق، ص 10.

<sup>2</sup> بلال زويوش، "التحليل الاستراتيجي للتكاليف لدعم الميزة التنافسية"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، الجزائر، 2010-2011، ص 32 - 33.

التمكن من المنتج والأعمال في دورة تصميم وتطوير في وقت مبكر، وليس في المراحل الأخيرة من تطوير المنتجات.

ولتكلفة المستهدفة أهداف أخرى نذكر منها:<sup>1</sup>

- تحديد سعر الذي يحقق الحصة السوقية للمؤسسة .
- تحديد هامش الربح الذي تسعى المؤسسة له قبل طرح المنتج في السوق .
- تحقيق أهداف الإدارة من خلال الإرباح والمنافسة على المدى الطويل .
- خفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود من البيع
- مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع .

كما أضاف (Dekker) الآتي:<sup>2</sup>

- تطوير المنتج دائما لجذب المستهلكين .
- تخفيض تكاليف المنتجات الحالية والمستقبلية .
- يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد تكاليف المنتج المستهدف أي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج

### الفرع الثالث: خصائص التكلفة المستهدفة

يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بالعديد من الخصائص وأهمها :

- هو أسلوب مفتوح لأنه يهتم بالتفاعل القائم بين المشروع وبيئته الخارجية ،عن طريق معرفة رغبات العملاء بصفة مستمرة ومن ثم تهيئة جميع الظروف والإمكانيات لتحقيقها .
- انه أسلوب يشجع على تشغيل المراحل الإنتاجية بصورة متوازنة ،أي العمل على إنتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلا من إنتاجها بصورة متتابعة<sup>3</sup>.
- يقوم بتحليل عناصر التكاليف ويدرس تأثير كل عنصر على ربحية المنتج .

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة،"متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 02، 2008، ص 286.

<sup>2</sup> علي عدنان ابو عودة ،مرجع سابق، ص 25.

<sup>3</sup> ميساء محمود محمد راجحان،"دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات"، مذكرة ماجستير محاسبة،جامعة الملك عبد العزيز السعودية، 2002، ص 09.

- ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين في المشروعات لتحقيق هدف موحد وهو العمل على إخراج المنتج بالصورة المطلوبة.
- يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أداة لتخطيط وتخفيض التكلفة .
- يتلاءم استخدام التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية التي تقوم بإنتاج منتجات متنوعة ذات الأحجام الصغيرة والمتوسطة<sup>1</sup>.
- العمل على إنتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلاً من إنتاجها بصورة متتابعة ،مما يساعد ذلك في تقليل الزمن المتخصص لتصنيع ،وبالتالي تخفيض التكلفة الناتجة عن ذلك<sup>2</sup>.
- التعاون بين الأقسام المختلفة مطلوب تحقيق التكلفة المستهدفة
- التكلفة المستهدفة تطبق في مرحلة التطوير والتصميم حيث أنها تختلف عن الطرق التقليدية في إدارة التكاليف التي تطبق في مرحلة الإنتاج.
- إن عمليات وإجراءات التكلفة المستهدفة لها طرق أولية كثيرة مستخدمة لان الأهداف الأولية للتكلفة تشمل على تقنيات التطوير والتصميم<sup>3</sup>

### المطلب الثالث: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة ومبادئها ومزاياها

#### الفرع الأول: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة

هناك ثلاثة مراحل لتطبيق التكلفة المستهدفة:

- المرحلة الأولى تخطيط التكلفة المستهدفة .
- المرحلة الثانية تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة (مع تفصيل واحده من هذه الأدوات).
- المرحلة الثالثة تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التطوير والتحسين المستمر

#### المرحلة الأولى: تخطيط التكلفة المستهدفة.

<sup>1</sup> محمد حسن علي المفتي و فريد عمر الشيخ، "مدى فعالية تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية"، مجلة الكلية التجارية للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد 02، 2005، ص 429.

<sup>2</sup> احمد حسين علي حسين، "المحاسبة الادارية المتقدمة"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص 107 .

<sup>3</sup> محمد حسن الحداد، "مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين، 2011، ص 30.



تبدأ عملية التخطيط للتكلفة المستهدفة من خلال البحث السوقي لمستوى جودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين ، والسعر المتوقع الذي يمكن للمنتج في ظلّه أن يكون أكثر جاذبية للعملاء ، وهذا السعر عادة ما يعكس ظروف السوق ليست الحالية وإنما المستقبلية ، ويمكن التعرف على هذه المرحلة من خلال الخطوات التالية<sup>1</sup>:

### 1- تحديد سعر البيع المستهدف.

وهو سعر بيع الوحدة من المنتج الجديد الذي يحدد على أساس تحليل السوق ويستخدم كأساس في تحديد التكلفة المستهدفة .

بحيث إن تكون له خاصية تمكنه من المنافسة في السوق أي وجب مراعاة العوامل التي تؤثر على سعر البيع المستهدف، و المبدأ الأساسي الذي يعتمد عند تحديد سعر البيع هو أن يظل السعر كما هو، ما لم يكن تغيير ما في الكفاءة الوظيفية بالمقارنة بنموذج سابق قبل التطوير و إذا كان هناك تغير فانه سيغير من قيمة المنتج بالنسبة للعميل و عليه فانه يمكن زيادة قيمته لدى العميل أما عن طريق زيادة الكفاءة الوظيفية للمنتج مع ثبات سعره أو تخفيض سعر المنتج مع ثبات كفاءته الوظيفية ، أما بالنسبة للمنتجات الجديدة فانه لتحديد سعر البيع المستهدف يمكن للمؤسسة الاختيار بين احد الإستراتيجيتين التاليتين:

#### أ- إستراتيجية الاختراق:

و تتم بدفع أسعار منخفضة مبدئياً للحصول على حصة بشكل سريع في السوق نتيجة لإقبال العملاء على الأسعار المنخفضة خاصة في حالة وجود سلع منافسة تتمتع بنفس مستوى الجودة تتطلب هذه الإستراتيجية التضحية بالأرباح في اجل قصير من اجل الحصول على حصة من السوق في الآجل الطويل.

#### ب- إستراتيجية تصفح السوق:

تصبح هذه الإستراتيجية مناسبة إذا كان المنتج يتمتع بخصائص مميزة عن السلع المنافسة و تقوم هذه الإستراتيجية بوضع أسعار مرتفعة مبدئياً لتعظيم الأرباح في اجل قصير ثم تخفيض هذه الأسعار فيما بعد للتجاوب مع السوق و المنافسة.

### 2- وضع هامش الربح المستهدف :

<sup>1</sup>ناجي شايب الركابي، مرجع سابق، ص 13.

هو القيمة التي على المؤسسة أن تصل إليها لتحقيق أهداف الربح طويلة الأجل، و هذا الهامش يحدد بناء على عوامل كثيرة مثل : الربح المتوقع، النتائج التاريخية، تحليل المنافسة و ينبغي إن يكون هامش الربح واقعي و كافي لتعويض دورة حياة المنتج، و يتحدد هامش الربح وفق طريقتين:

**الطريقة الأولى:** تعتمد المؤسسة على هامش الربح الفعلي للمنتج السابق ثم يعدل هذا الهامش طبقا للتغيرات المتوقعة في ظروف السوق و بناء على هذه العلاقة التاريخية تحدد المؤسسة هامش الربح المستهدف.

**الطريقة الثانية:** تعمل المؤسسة بهامش ربح مستهدف لمجموعة من المنتجات مع زيادة و تخفيض لهامش الربح داخل مجموعة المنتجات و ذلك في ظل ظروف السوق المتوقعة مع المحافظة على هامش الربح المستهدف لمجموعة المنتجات.

### 3-تحديد التكلفة المسموح بها:

يقصد بها أقصى تكلفة يمكن إنتاج المنتج و التي تتحدد بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف و في بعض الأحيان تعد على أنها هي التكلفة المستهدفة و قد يحدث بعض التعديلات على التكلفة المسموح بها حتى نصل إلى التكلفة المستهدفة.

و نلاحظ انه طبقا لمدخل التكلفة المستهدفة فانه يتم البدء بسعر البيع للوصول إلى التكلفة على عكس النظم التقليدية التي تبدأ بالتكلفة للوصول إلى سعر البيع.

### 4-تحديد و تحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة:

الهدف منها هو تخفيض التكلفة و تقليص الفارق بين التكلفة المسموح بها و التكلفة التجارية ( تكلفة المنتج المقترح بافتراض تصنيعه في الوقت الحاضر من المكونات الحالية و باستخدام عمليات التصنيع الحالية دون إجراء أي محاولة لخفض التكلفة) و يتكون هدف خفض التكلفة من<sup>1</sup>:

#### هدف تخفيض التكلفة الممكنة:

هو الجزء القابل للتحقيق عن طريق تطوير تصميم المنتج و تطوير الطاقات المتاحة لدى المؤسسة و لدى الموردين أي الفرق بين التكلفة الجارية و التكلفة المستهدفة للمنتج.

#### التحدي الاستراتيجي لتخفيض التكلفة:

<sup>1</sup> محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، "التكلفة المستهدفة"، مذكرة ماجستير، قسم الدراسات العليا، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008، ص 76.

و لكي يتحقق هذا الجزء على المؤسسة تطوير من تكنولوجيتها المستخدمة و غيره، و هو عبارة عن الفرق بين التكلفة المسموح بها و التكلفة المستهدفة للمنتج.  
و هذا يتحقق من خلال المعادلات التالية:

$$\text{التكلفة المسموح بها} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف (1)}$$

$$\text{هدف تخفيض التكلفة} = \text{التكلفة المسموح بها} - \text{التكلفة الجارية (2)}$$

$$\text{هدف تخفيض التكلفة الممكن} = \text{التكلفة الجارية} - \text{التكلفة المستهدفة (3)}$$

$$\text{التحدي الاستراتيجي لتخفيض التكلفة} = \text{التكلفة المسموح بها} - \text{التكلفة المستهدفة (4)}$$

و للحصول على التكلفة المستهدفة من خلال المعادلات نجد:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة المسموح بها} - \text{التحدي الاستراتيجي لتخفيض التكلفة}$$

و بالتعويض في المعادلة (1) نجد:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف} - \text{التحدي الاستراتيجي لتخفيض التكلفة}$$

هذا يعني أن التكلفة المستهدفة قد تتساوى مع التكلفة المسموح بها ( إذا كان التحدي الاستراتيجي لتخفيض التكلفة يساوي صفر)، و قد تزيد عن التكلفة المسموح بها بمقدار قيمة التحدي الاستراتيجي لتخفيض التكلفة.

و بعد تقدير قيمة التكلفة المستهدفة يتم تزويد مهندسي و مصممي المنتج ليتم استخدامها كأعلى تقدير يمكن حدوثه للتكلفة بحيث تصبح مسؤوليتهم تصميم و إنتاج منتج بهذه التكلفة أو أقل<sup>1</sup>.

**المرحلة الثانية: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة<sup>2</sup>.**

بعد نهاية المرحلة الأولى من مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة نكون قد توصلنا إلى معرفة رقم التكلفة المسموح بها و التكلفة المستهدفة و كذلك تم تحديد فجوة التكاليف بين تكلفة التصميم المبدئي(التكاليف الجارية) و التكلفة المسموح بها و كذلك نكون قد تعرفنا على مقدار التخفيض الممكن في التكاليف و التحدي

<sup>1</sup> محمد منصور الشبلي، مرجع سابق، ص 10.

<sup>2</sup> محمد سرور الحريري، "المحاسبة الإدارية المتقدمة"، الدار المنهجية، الأردن، ص 17.

الاستراتيجي لتخفيض التكلفة هنا يأتي دور أدوات تحجيم التكلفة، و هي مجموعة من الأساليب و الإجراءات يتم استخدامها للقضاء على فجوة التكاليف بين التكلفة المستهدفة و التكلفة المبدئية لتصميم المنتج و من ثم تحقيق غرض تخفيض التكلفة الممكنة. و هناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف و من أشهر هذه الأدوات ما يلي:

- هندسة القيمة.
- الهندسة المتزامنة.
- جداول التكلفة.
- تحليل التكلفة الوظيفي.
- نظم دعم التكلفة المستهدفة.

**هندسة القيمة:** هي احد الأساليب التي تهدف إلى حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، و تعمل على تخفيض التكلفة مع المحافظة على الجودة، و إن هذا الأسلوب معني بالعمل بنفس الوظائف و نفس درجات الأمان و الاعتمادية و نفس الاستخدام و لكن بتكلفة اقل، و تتم الدراسات للوصول إلى تخفيض في التكلفة الجارية للاقتراب من مستوى التكلفة المسموح بها.

و يعرف أسلوب هندسة القيمة على انه: التقويم المنظم لكل جوانب و أنشطة البحوث و التطوير، و تصميم المنتجات و العمليات، و الإنتاج و التسويق و التوزيع بهدف تخفيض التكاليف مع تحقيق حاجيات العملاء.

و مراحل تطبيق أسلوب هندسة القيمة كالتالي:

- تحديد الأهداف التي تكمن في عملية التحسين و التطوير.
- جمع المعلومات عن طريق التعاون بين إدارة التكاليف و المهندسين.
- يصمم المنتج هندسيا وفقا لحاجيات و رغبات العملاء.
- تقييم ما تم تقديمه من أفكار و أساليب و عمليات و التحقق من مدى تطبيقها و مساهمتها في تخفيض التكلفة و تحسين الجودة.
- تطوير الأفكار و العمليات المقدمة مع المحافظة على الأداء الوظيفي و تقديم قائمة للأجزاء الأساسية للمنتج.
- مرحلة تقديم خطة هندسة القيمة مع المتابعة و التقييم للمنتج.

الهندسة المتزامنة: هي وسيلة لتخفيض زمن تطوير المنتج، من خلال التخطيط و التطوير و التصميم التفصيلي للمنتجات في وقت واحد و بطريقة متوازية. مما يترتب عليه وفورات زمنية و أخرى للتكاليف للوصول إلى التكاليف المستهدفة.

**جداول التكلفة:** تعتبر من المصادر المهمة لتحديد التكلفة المستهدفة، توفر المعلومات عند استخدام المواد الإنتاجية، و طرق التصنيع و تصميم المنتجات البديلة على التكلفة من خلال تحليل التكاليف الخاصة لكل بديل، كما تساعد هذه الجداول في تخفيض التكلفة خلال دورة حياة المنتج.

**تحليل التكلفة الوظيفي:** يستخدم في حالة توفر المعلومات عن التكاليف لكل وظيفة من وظائف المنتج، و تقسيم الوظائف إلى مجموعات حتى يتم العمل بالتعديل عليها بإضافتها أو حذفها و ذلك حسب الحاجة إليها من أجل تخفيض التكلفة.

**نظم دعم التكلفة المستهدفة:** ساعدت التكنولوجيا المتقدمة للمعلومات في توفير أنظمة المعلومات و التي تسهل عملية التكلفة المستهدفة من أهمها:

- النظم المساعدة في حساب الأسعار المستهدفة.
- النظم المساعدة في حساب الأرباح المستهدفة.
- النظم المساعدة في البحوث و التطوير.

**المرحلة الثالثة: تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التطوير و التحسين المستمر<sup>1</sup>.**

تطبيق هذه المرحلة مهم جدا للمحافظة على الربحية في ظل المنافسة، و إن كانت تخطط لتخفيض التكاليف في المستقبل فإنها في مرحلة جديدة من مراحل البحث المستمر عن أماكن تخفيض التكلفة.

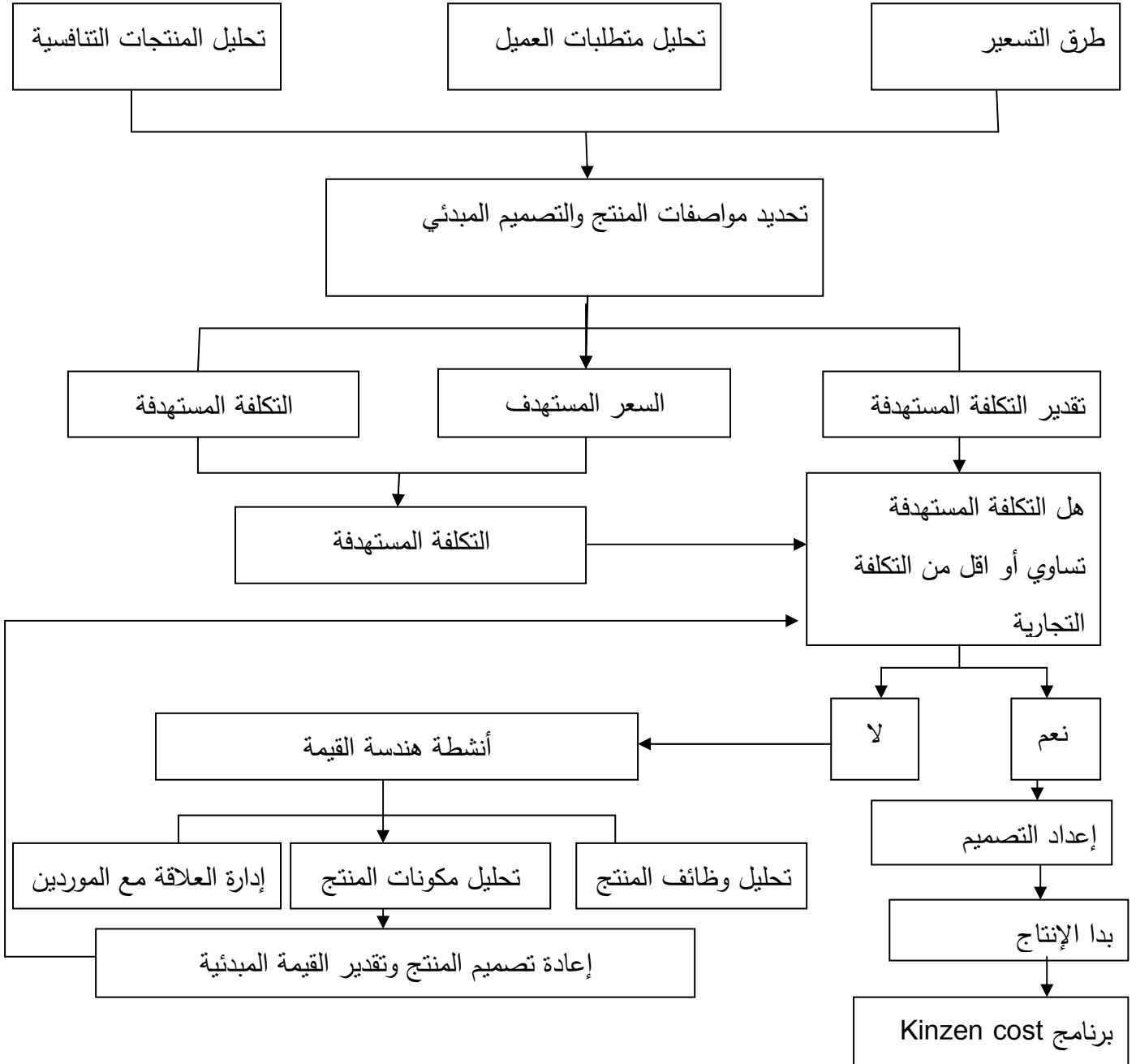
تقوم هذه المرحلة بإجراء تحسينات على العملية الإنتاجية من خلال كميات صغيرة بدلا إجراءاتها من خلال ابتكارات كبيرة ما يعني الاستمرار في إجراء التحسينات على المنتج.

و أهم ما يميز التكلفة المطورة هي الاستمرارية في التحسين التي مع الوقت تعطي نتائج مهمة و ايجابية، التي تقوم بتخفيض التكاليف في مرحلة الإنتاج، الذي يساعد و يطور التكلفة المستهدفة التي بدورها منهجها في مرحلة التصميم و التطوير.

<sup>1</sup> عقيل حمزة الحسنوي، "المحددات البنينة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة واثرا في استراتيجيات التسعير للشركات الصناعية"، مجلة المثني للعلوم الاقتصادية و الادارية 03، العدد 06، 2013، ص 7.

والشكل التالي يبين مراحل التكلفة المستهدفة:

الشكل رقم(1):مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة.



المصدر: محمد عماد صلاح عبد الحفيظ ، مذكرة ماجستير ، قسم الدراسات العليا، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008، ص10.

## الفرع الثاني: مبادئ التكلفة المستهدفة

المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة هي كالتالي<sup>1</sup>:

- **السعر الذي يؤدي إلى التكلفة:** حسب هذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف التكلفة أي تحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج، وذلك بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي .

وفق المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

- **التركيز على العميل:** أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت والتي تأخذ بالعين في قرارات المنتج .
- **التركيز على تصميم المنتج:** تعد هندسة التصميم عنصر رئيسي في التكلفة المستهدفة إذ يجب تصميم المنتج وفق حدود التكلفة المستهدفة.
- **التركيز على مرحلة التصميم:** وذلك بفحص جميع أوجه العملية الانتاجية للتأكد من ان المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة كما يجب ان تصميم المنتجات وفق التكلفة المستهدفة.
- **دورة حياة التكاليف:** عند تحديد التكلفة المستهدفة يجب اخذ جميع ذات العلاقة بدورة حياة المنتج بعين الاعتبار.
- **فرق متداخلة المهام:** يتطلب تصنيع منتج في حدود التكلفة المستهدفة باستخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات كالمختصين في بحوث التسويق والبيع وهندسة التصميم.
- **الاستناد الى مفهوم سلسلة القيمة:** يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على اشراك ممثلين لكافة مراحل سلسلة القيمة مثل الموردين والوكلاء والقائمين بخدمات ما بعد البيع في نظام التكلفة المستهدفة ويهدف ذلك الى بث مفاهيم وجهود خفض التكلفة خلال مراحل سلسلة القيمة من خلال تنمية وتطوير روح التعاون بين كل اعضاء المؤسسات المرتبطة بالمنتج.

<sup>1</sup> نضال محمد رضا الخلف، انعام محسن زويلف، "التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، قسم المحاسبة، الاقتصاد والادارة، العدد 01، السعودية، 2007، ص 176.

## الفرع الثالث: مزايا التكلفة المستهدفة

هناك مزايا عديدة نذكر منها<sup>1</sup>:

- تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين .
- تسهل العمل الجماعي بخلق لغة مشتركة وهدف مشترك يتمثل في التكلفة المستهدفة يعمل كل أعضاء الفريق المتعدد الوظائف على تحقيقه .
- يساعد تطبيق التكلفة المستهدفة كذلك في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدارة الإمداد وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة .
- تصبح التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية .
- يصبح السعر مسببا لعملية تطوير المنتج بدلا من ان يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح .
- توفر الكثير من المزايا التي تمكن العملاء من الدفع لشراء منتجات المؤسسة<sup>2</sup>.
- تعمل على تخفيض خفض دورة تطوير المنتج .
- تؤدي الى تخفيض تكلفة المنتجات بشكل ملحوظ .
- تعمل على ترابط الاقسام الداخلية للمؤسسة والعمل كفريق واحد ياخذ على عاتقه مسؤولية تسويق وتخطيط وتطوير وتصنيع وبيع وتوزيع وتركيب المنتج .
- مشاركة العملاء والموردين لتصميم المنتج الصحيح ومعرفة ما يتوقعه العملاء والمستهلكون من المنتج الخاص بالمؤسسة او المنتجات المنافسة والبدلية .

<sup>1</sup> راضية عطوي، "دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف"، مذكرة ماجستير، تخصص ادارة اعمال، قسم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008، ص ص 59-60 .

<sup>2</sup> محمد عبد السميع، احمد طيبة، "الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية"، دار جليس الزمان، عمان، الاردن، 2010، ص 83.



**المبحث الثاني: الإطار النظري لمراقبة التسيير**

إن مراقبة التسيير تعد الوسيلة المثلى والمفضلة للقيادة داخل كل مؤسسة، حيث جاءت نتيجة الحاجة إليها للتحكم في مختلف الوحدات وفي هذا المبحث سنتطرق إلى مراقبة التسيير والمحاولة للإلمام بمختلف جوانبها.

**المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير****الفرع الأول: تعريف التسيير****التعريف الأول:**

"يعتبر التسيير طريقة عقلانية للتنسيق بين الموارد البشرية والمادية والمالية قصد تحقيق الأهداف المرجوة، وتتم هذه الطريقة حسب السيرورة المتمثلة في: التخطيط، التنظيم، الإدارة، والرقابة للعمليات قصد تحقيق أهداف المؤسسة".<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:**

ويمكن تعريفه أيضا "بأنه عملية تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة باستخدام مواردها المتاحة".<sup>2</sup>

يعد التعريف السابق تعريف كلاسيكي لا يتمشى مع تطورات المؤسسة اليوم، "فالتسيير اليوم هو علم الاختيارات والتطبيق يتضمن قيادة المنظمة باستعمال عدة تقنيات وخطوات للمساعدة على اتخاذ القرارات، وهو مزيج لعدة علوم وهو كذلك ملتقى لعدة اختصاصات ( اقتصاد، علوم سياسية، علم اجتماع، رياضيات، تاريخ، جغرافيا)".<sup>3</sup>

ومنه نستخلص تعريف شامل للتسيير: "بحيث هو عبارة عن علم وتوظيف كفاءات خاصة قابلة للتطبيق في مختلف نشاطات الإنسانية، بغية تحقيق الأهداف المنشودة وهذا بالتوفيق بين مختلف الموارد.

**الفرع الثاني: تعريف مراقبة التسيير****التعريف الأول:**

<sup>1</sup> عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص 103

<sup>2</sup> Michal gervais , Contrôle de gestion, Economica, Paris, P15

<sup>3</sup> Claude Alazard, Sabine sépari , Contrôle de gestoin, 5 eme Edition Dunod , Paris, 2001 p7

"يعرف أنتوني Antony و دايرن dearden (مراقبة التسيير هي إجراء التي يتأكد من خلالها مسيروا أن الموارد تم الحصول عليها فيتم استعمالها بفعالية (بالنسبة للأهداف) وفعالية (بالنسبة للوسائل المستعملة) وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة".<sup>1</sup>

### التعريف الثاني:

وكما عرفت أيضا أن مراقبة التسيير "هي مجموعة الإجراءات والعمليات التي تسمح لمختلف المسيرين، بتجنيد كل طاقاتهم من أجل تحقيق أهدافهم المسطرة والتأكد من تحقيقها. فهي بالتأكد من الاستعمال العقلاني للموارد والطاقات المتاحة وكذلك تحديد الأهداف القصوى التي هي بمقدور المؤسسة تحقيقها، وأخيرا التأكد من تحقيق هذه الأهداف".<sup>2</sup>

### التعريف الثالث:

تعرف مراقبة التسيير بأنها "نظام يهدف إلى التحكم في التسيير، وبأنها تسمح للمؤسسة بالحصول على نظرة لنفسها لتضمن بقائها واستمراريتها".<sup>3</sup>

### التعريف الرابع:

وتعرف كذلك بأنها " العملية التي يتأكد من خلالها المسيرين من ان الموارد موجودة ومستعملة بصفة فعالة ونجاعة وملائمة بما يتماشى مع تحقيق اهداف المنظمة ومن ان المساعي والتوجهات الحالية تسيير جيدا وفق الاستراتيجية المحددة".<sup>4</sup>

يمكن استخلاص تعريف شامل لمراقبة التسيير: "أنها تعتبر ضرورية في المؤسسة لشموليتها، إذ تأخذ بعين الاعتبار جميع أقسامها أو المديريات فهي تسمح لمختلف العاملين بالتحكم بالطاقات للاستخدام الأمثل في اتخاذ القرارات الصحيحة بهدف الوصول إلى تحقيق الأهداف المنشودة".

### المطلب الثاني: خصائص مراقبة التسيير و أهدافها

#### الفرع الاول: خصائص مراقبة التسيير

<sup>1</sup> مصطفى الباهي، معراج هوارى، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011، ص 06.

<sup>2</sup> عيد الرزاق بن حبيب، مرجع سابق، ص 104.

<sup>3</sup> مصطفى الباهي، معراج هوارى، مرجع سابق، ص 07.

<sup>4</sup> M.Gervais : "contrôle de gestion " , 7 éme edition , économica , paris , 2000 , p 20.

لقد تعددت تعاريف مراقبة التسيير مما أدى إلى البحث عن مفهوم دقيق لها والذي اجمع فيه عدد من الباحثين على نقاط الاتفاق والتي تعد كونها الخصائص الأساسية لمراقبة التسيير والتي سنذكرها فيما يلي:<sup>1</sup>

- مراقبة التسيير ليست قاصرة على مستوى إداري معين:
- إن الرقابة ليست قاصرة على مستوى إداري معين يقوم بها وينفرد بمباشرتها دون المستويات الإدارية الأخرى، فالاهتمام بالرقابة على أداء مستوى إداري دون الآخر سوف يؤدي إلى فشل نظام الرقابة المتبع مما يتطلب الاهتمام بجميع المستويات الإدارية، وذلك لأن الوسائل الرقابية تعبر في حد ذاتها وسيلة اتصال بين جميع المستويات الإدارية تربطها ببعضها عن طريق خطوات عمل وإجراءات محددة و تتطلب استخدام وتجميع البيانات بشكل معين وفقا لاحتياجات كل مستوى ودوره في عملية الرقابة.
- إن مراقبة التسيير وظيفة وليست سلطة تملك حق المساءلة:
- فالرقابة تعبر وظيفة من وظائف الإدارة وليست سلطة قائمة بذاتها تملك حق المتابعة وكشف الأخطاء ومحاسبة المسؤولين عن هذه الأخطاء، وإنما الرقابة تهدف أساسا إلى متابعة النشاط للتحقق من أن ما يجري داخل المؤسسة يسير في مساره الطبيعي وفقا للخطة الموضوعية و الكشف عن الأخطاء والانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة.
- إن مراقبة التسيير عملية مستمرة باستمرار المؤسسة في أداء و وظائفها:
- فهي تبدأ مع النشاط وتستمر معه ولا تتوقف ولا تنتهي، فإن الرقابة لا تقتصر على نشاط دون نشاط و لا على أفراد دون آخرون و لا على مرحلة دون مرحلة، بل تشمل جميع الأوضاع وتسري على كافة الأفراد.
- إن مراقبة التسيير تسعى إلى قياس الأداء وفقا لمعايير مالية وغير مالية، محددة سلفا لضمان سيرها نحو تحقيق الأهداف المرجوة.
- إن مراقبة التسيير تتمكن من متابعة تنفيذ الخطة لمعرفة مدى تحقيق الأهداف المقررة، والتأكد من أن الأداء يسير ضمن اللوائح والأنظمة والإجراءات والسياسات، والتحقق من انه ينفذ بأفضل الطرق وأكثرها فعالية.
- إن مراقبة التسيير تساعد على اكتشاف الأخطاء والانحرافات وتسعى إلى تصحيحها من خلال البحث عن الأسباب التي أدت إلى وجودها وإيجاد الوسائل اللازمة لمواجهتها قبل تفاقمها وعدم تكرارها مستقبلا.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> قريشي محمد. الصغير، رفاع شريفة، مطبوعة دروس في مراقبة التسيير، تخصص إدارة أعمال، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح، 2015، ص26

<sup>2</sup> قريشي محمد الصغير، رفاع شريفة، نفس المرجع السابق، ص27

## الفرع الثاني: أهداف مراقبة التسيير.

إن الهدف الرئيسي لمراقبة التسيير هو ضمان التسيير الحسن والأداء الجيد لجميع وظائف المؤسسة، وإن هذا لا يتحقق إلا إذا قام المسير بانجاز المهام الملقاة على عاتقه بأحسن وجه.

وكما يمكن لنا أن نحدد بعض الأهداف التي تعمل على تحقيقها رقابة التسيير وهي:<sup>1</sup>

- العمل على تحسين مستوى الإنتاجية وزيادة رقم الأعمال.
  - مراقبة مستوى استغلال الطاقات الإنتاجية والموارد الاقتصادية المتاحة، واتخاذ القرارات التي تضمن استغلالها أفضل استغلال.
  - مراقبة التكاليف عن طريق تحديد المعايير والتقديرات لعناصر التكاليف المختلفة.
  - متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة والمعبر عنها بالميزانيات التقديرية.
  - تحديد الانحرافات وتحليلها في اتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها.
  - مراقبة الوضع المالي والموارد المالية واستخداماتها ومحاولة ضمان التوازن المالي على المدى القصير والمتوسط والبعيد.
  - اتخاذ القرارات اللازمة في ما يتعلق بالاستثمارات طويلة المدى التي تنوي المؤسسة الوصول أو القيام بها.
- ومن هذا يتضح بان رقابة التسيير ليست وظيفة محددة منعزلة عن باقي وظائف المسيرين، وإنما هي عملية مستمرة تمارس على كافة المستويات و الوظائف وكافة المراحل التسيير التي تمر بها المؤسسة ابتداء من إنشائها والعمليات التمويلية والمالية اللازمة والضرورية لغرض ضمان القيام باستثمارات وتوفير الطاقة الإنتاجية اللازمة لممارسة المؤسسة النشاط الذي تخصص، مما ينجر عليه أن تمارس رقابة التسيير على التكاليف ومحاولة السيطرة عليها.

كما يمكن لنا ذكر بعض الأهداف المتعلقة بمراقبة التسيير والتي سيتجلى ذكرها في ما يلي:<sup>2</sup>

- وظيفة ضرورية تساهم بشكل كبير في مساعدة المسيرين على اتخاذ القرارات.

<sup>1</sup> خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص36

<sup>2</sup> طويل رشيد، تسيير وتحليل الأموال العمومية، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، تخصص المنظمة تدقيق وإستراتيجية اتخاذ القرار، قسم علوم التسيير، كلية

العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2007، ص20

- تحقيق الفاعلية يعتبر المبدأ الأساسي في النظرية النيوكلاسيكية من الاستعمال العقلاني والرشيد لموارد المؤسسة ويتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية تم مقارنة بين ما خطط له وما تم تحقيقه.
- الوقوف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لمعالجتها وتصحيحها على أحسن وجه واستنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها وتطويرها بصورة دائمة ومستمرة.
- تحقيق الفعالية وهذا بتحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالمواد المتاحة، ومن أجل تحسين الفعالية يتطلب تطوير ديناميكي لأنظمة المعلومات حتى تتمكن من جمع المعلومات في الوقت المناسب زيادة على ذلك ضرورة معرفة الإيرادات ونفقات المؤسسة
- تحليل الانحرافات التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري وإظهار وإبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات وذلك عن طريق الميزانيات التقديرية.
- التأكد من صحة ملائمة الأهداف المسطرة أو المبرمجة تتماشى مع الوسائل المتاحة وذلك باتخاذ وتبني إستراتيجية مدروسة وتسيير فعال وامثل للأشخاص أو الأفراد إذ بهذين العاملين يتمشي التسيير الفعال لوسائل الاستغلال وبالتالي تحقيق الأهداف في أقرب وقت و بأقل تكاليف ممكنة.

### المطلب الثالث: أدوات مراقبة التسيير

وتستند مراقبة التسيير على عدة أدوات منها ما يلي:

#### الفرع الأول: لوحة القيادة

##### التعريف الأول:

"عرف M.GERVAIS لوحة القيادة بأنها نظام للمعلومات يسمح بمعرفة دائمة وسريعة للبيانات الضرورية لمراقبة تسيير المؤسسة على المدى القصير وتسهيل أداء المسؤوليات".<sup>1</sup>

##### التعريف الثاني:

ويتعريف آخر "تعتبر لوحة القيادة إحدى الأدوات التي تحقق تقييم الأداءات من خلال استخلاص الفروقات بين النتائج المحققة والتقديرات، وكذا تحديد المسؤوليات لاتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة في أقرب الآجال".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2003، ص39.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 39.

وبتعريف شامل "لوحة القيادة هي مجموعة من المؤشرات التي بها يمكن قياس الأداء، كما تسمح للمسيرين بمعرفة حالة وتطور القيادة للوصول في الأخير إلى الأهداف المسطرة".

### • خصائص لوحة القيادة.

يمكن أن تتجلى خصائص لوحة القيادة في المدى القصير في ما يلي:<sup>1</sup>

- تعتبر الخاصية الآتية أهم ما يميز لوحة القيادة عن الأدوات الأخرى للمراقبة و تتمثل في الفترة القصير التي تعد فيها لوحة القيادة حيث تسمح باتخاذ القرارات الضرورية في اقرب وقت من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.

- تعتبر لوحة القيادة أداة للوصول للأهداف المسطرة، فهي ليست هدفا في حد ذاتها، لذلك فهي تعتمد على المؤشرات الأساسية لقياس الأداءات حيث لا بد من اختبار المؤشرات الضرورية والمعبرة فقط.

- يجب أن تلاءم لوحة القيادة مع تنظيم المؤسسة خاصة تقسيم المسؤوليات، إذ لا بد أن يكون لكل مسؤول لوحة قيادة واحدة، غير انه من المرؤوسين وهو ما يعرف عنه بمبدأ اللقلق *principe de cigogne*.

وعليه لا بد من لوحة القيادة أن تكون ملائمة مع المستوى السلمي للسلطة ومع وظيفة أهداف كل مسؤول.

### • أدوات لوحة القيادة.

باعتبار لوحة القيادة مجموعة من المؤشرات، لا بد من معرفة الأدوات التي تبين هذه المؤشرات ويمكن تلخيصها في النقاط الآتية:<sup>2</sup>

1. **النسب:** هي عبارة عن علاقة بين مجموعتين أو عنصرين ماليين أو كميين، وحتى تؤدي هذه النسب دورها التقييمي والقيادي لا بد أن تعبر عن حقيقة، وتكون سهلة وبسيطة الاستيعاب. وهناك العديد من النسب قد تتشابه في المعنى أحيانا، وقد لا تعطي معنى محدد أحيانا أخرى، فلهذا يجب توخي الحذر في اختيار النسب انطلاقا من مكوناتها والمعاني التي يمكن أن تعطيهها.

2. **التمثيل البياني:** هي أداة أكثر سهولة للاستيعاب و أكثر تعبيرا عن حالة تطور المؤسسة.

<sup>1</sup> محمد خليل عبد الحميد احمد منى عبد السلام، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، ص 42 [www.rr4ee.net](http://www.rr4ee.net)

2019/01/04 15:18

<sup>2</sup> بونقيب احمد، رحيم حسين، دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير،

جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الرابع، 2008، ص 4 وما بعدها.

فالتمثيل البياني هو عبارة عن أشكال هندسية معبرة لبعض النسب أو الجداول غير أن هذا التمثيل يكلف وقتاً طويلاً لإعداده، وهو الأمر الذي لا يتناسب مع ضرورة سرعة تقديم البيانات لاتخاذ الإجراءات التصحيحية في أقرب وقت ممكن، لذلك فإن الاعتماد على التطبيقات المعلوماتية له دور مهم في هذا المجال.

3. **الجداول:** هذه الأداة هي الأكثر استعمالاً في لوحات القيادة وغالباً ما تكون مصدر كل الأدوات الأخرى البيانية والهندسية، إذن هي عبارة عن ترتيب المعلومات في شكل أعمدة وصفوف، تسمح بمقارنة المعلومات المختلفة، سواء كانت مقارنة بين التقديرات والنتائج المحققة، وبالتالي استخلاص الفروقات أو المقارنة بين السلاسل الزمنية أو مقارنة بين النسب المختلفة.

وعليه فإن اختيار أو تفضيل إحدى هذه الأدوات عن الأخرى يختلف باختلاف طبيعة مستعملها وقدرة استيعابهم لها.

#### • مراحل إعداد لوحة القيادة.

يمكن تفسير مراحل إعداد لوحة القيادة في ما يلي:<sup>1</sup>

1. **تحديد مهام مراكز المسؤوليات:** قبل إعداد أي مسؤول للوحة قيادة مركزه أو قسمه، لابد أن يكون ذا دراية بمهامه التي تسمح له بتحديد أهدافه، فالدور التقييمي للوحة القيادة يستدعي تحديد أدق للمسؤوليات والمهام.
2. **تحديد العناصر الأساسية المحددة للمهام:** يتم تحديد مسؤولية أي مركزه بناء على تحديد الهدف أو الأهداف الفرعية، لهذا لابد من اختيار بعض العناصر الأساسية التي تحدد أو عن تعتبر هذه الأهداف، إذ أن تحديد هذه العناصر لابد أن تكون بالطريقة التي تسمح لمسؤول هذا المركز من متابعة وتحقيق أهدافه.
3. **تحديد المعايير:** إن تحديد العناصر الأساسية المعبرة عن الأهداف المحددة غير كاف لمراقبة وقيادة مركز المسؤولية، ولهذا لابد من وضع معايير توضح طرق قياس وتحديد هذه العناصر، وهذا ما يستدعي معرفة دقيقة لمراكز المسؤوليات ولكل مراحل عملها.
4. **اختيار المؤشرات:** لقياس تطور المعايير المحددة للعناصر الأساسية لابد من اختيار مؤشرات تسمح لنا بذلك، ويجب أن تخضع هذه المؤشرات لمجموعة من الشروط من بينها:

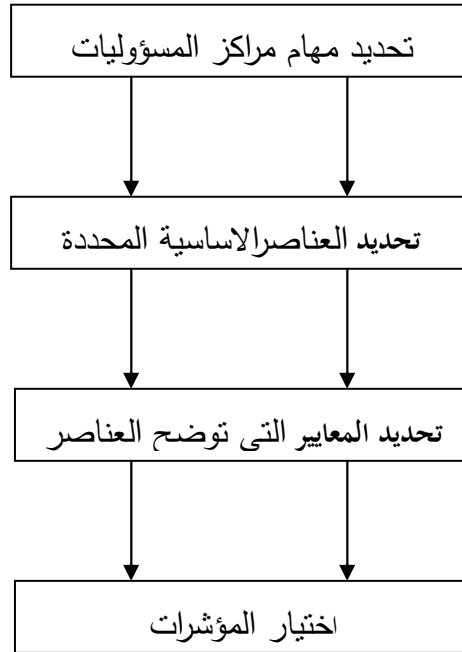
- لابد من أن تكون هذه المؤشرات ثابتة على مدى الزمن، يعني استعمال طرق قياس موحدة زمنياً.
- يجب أن تكون هذه المؤشرات معبرة.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون وآخرون، مرجع سابق، ص44.

- لا بد أن تكون هذه المؤشرات مختصرة وغير معقدة لاستعمالها بكل سهولة.

ويمكن توضيح هذه المراحل في الشكل الموالي:

**الشكل رقم(2): مراحل إعداد لوحة القيادة.**



المصدر: ناصر داداي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، الجزائر دار المحمدية العامة، 2003، ص43

يتضح لنا من خلال الشكل المراحل التي يتم على أساسها إعداد لوحة القيادة و التي تندرج من مرحلة لأخرى حسب كل معيار للوصول للأهداف المرجوة.

**الفرع الثاني: الموازنة التقديرية**

**التعريف الاول:**

"تعد الموازنة التقديرية إحدى الأدوات المستعملة في ميدان مراقبة التسيير، وتعد كذلك نظام دقيق وشامل تعتمد عليه مختلف المؤسسات لتحقيق أهدافها، كما تعتبر الموازنة التقديرية من أهم الأدوات المستعملة في تحسين تسيير المؤسسات".<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:**

<sup>1</sup> ناصر داداي عدون وآخرون، مرجع سابق، ص 45.



"يعرفها معهد التكلفة والمحاسبين بانجلترا بأنها (خطة كمية وقيمة يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة، وتبين عادة الإيراد المخطط والمنتظر تحقيقه أو النفقات المنتظرة تحميلها خلال هذه الفترة و الأموال التي تستعمل لتحقيق هذا الهدف)".<sup>1</sup>

### • خصائص الموازنة التقديرية:

يمكن لنا من خلال هذا التعريف أن نبين خصائص الموازنة التقديرية في النقاط التالية:<sup>2</sup>

- يتم التعبير عن الموازنة بأرقام هذه الأخيرة تكون في شكل قيم (مبالغ مالية) أو كميات.
- تتميز الموازنة التقديرية بالشمولية لكونها تضم جميع أوجه نشاط المؤسسة.
- تتعلق بفترة زمنية مستقبلية.
- تقوم على مبدأ التقدير هذا الأخير يعتمد على معطيات إحصائية للفترات الماضية وكذلك على دراسة الاتجاهات في المستقبل.
- مساهمة كل المستويات الإدارية في إعدادها باعتبارها المنفذ للموازنة التقديرية وحتى يساعد ذلك في تحقيق أهداف الموازنة.
- بمثابة المسار (الدليل) الذي يجب على الجميع احترامه عند التنفيذ.
- نظاما للمعلومات.
- وسيلة لاتخاذ القرارات.
- أداة فعالة للرقابة وتقييم الأداء.
- تحديد مسؤولية كل قسم وكل فرد ودوره في تنفيذ الخطة لان تطبيق نظام الموازنات التقديرية يتطلب تنظيم إداري تكون فيه مراكز المسؤولية واضحة وحتى نتمكن من ربط الموازنات بتلك المراكز، وهذا ما يمكننا من تحديد المسؤولية وتقييم الأداء.

### • العوامل المتحكمة في إعداد الموازنات التقديرية:

تختلف هذه العوامل من مؤسسة لأخرى وفي نفس المؤسسة من فترة لأخرى، وتتمثل هذه العوامل خاصة في:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عبد العالي شحتاني، مرجع سابق، ص 80.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير - محاسبة تحليلية -، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 62.

<sup>3</sup> عبد العالي شحتاني، مرجع السابق، ص 81.

❖ **حجم المبيعات:** تصبح المبيعات عاملاً متحكماً إذا كانت الطاقة الإنتاجية للمؤسسة تفوق كمية الإنتاج الممكن بيعها، وهذا يعني وضع برنامج إنتاجي يعادل حجم الكمية الممكن بيعها، والتي يجب بدورها أن تكون أقل من الطاقة الإنتاجية المتاحة.

❖ **الطاقة الإنتاجية المتاحة:** تصبح الطاقة الإنتاجية المتاحة العامل المتحكم في حال كونها أقل من الطاقة الإنتاجية الممكن تسويقها.

❖ **مستلزمات الإنتاج:** يتطلب تنفيذ برنامج الإنتاج توفير مجموعة من المستلزمات كاليد العاملة، المادة الأولية، اللوازم المختلفة، وقد يصعب على المؤسسة إيجاد اليد العاملة ذات مهارة عالية أو توفير المادة الأولية لسبب من الأسباب، ففي هذه الحالة تصبح مستلزمات الإنتاج العامل المتحكم.

❖ **رأس المال العامل:** يصبح رأس المال العامل المتحكم إذا كانت أي زيادة في حجم الإنتاج تصاحبها زيادة في رأس المال العامل للاستثمار في مستلزمات الإنتاج، تعجز المؤسسة على توفيره مما يعرقل تنفيذ البرامج.

وبعد تحديد مختلف العوامل المؤثرة، تقوم المؤسسة بترتيبها حسب أهميتها إلى عوامل رئيسية وعوامل ثانوية و على الإدارة البحث عن كيفية التقليل منها حتى لا تكون أمام تنفيذ البرامج وتحقيق الأهداف.<sup>1</sup>

### المبحث الثالث: استخدام التكلفة المستهدفة في تحسين مراقبة التسيير

محاسبة التكاليف هي تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها ، بالإضافة إلى مصادر أخرى و تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسات القرارات المتعلقة بنشاطها و تسمح بدراسة و مراقبة المر دودية، و تحديد فعالية تنظيم المؤسسة ،كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة بالإضافة إلى أنها تلعب دوراً فعالاً في عملية مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية.

### مطلب الأول: استخدام التكلفة المستهدفة في مراقبة التسيير

<sup>1</sup> عبد العالي شحتاني ، المرجع السابق، ص 83.

## الفرع الأول: الرقابة على التكاليف

## • مفهوم الرقابة

الرقابة هي الوظيفة الرابعة من وظائف الأساسية للإدارة، وبها تكتمل العملية الإدارية بمفهومها الشامل.

ويمكن تعريف الرقابة كالتالي:<sup>1</sup>

"الرقابة هي التأكد من أن ما تم انجازه من أنشطة و مهام و أهداف هو بالضبط ما كان يجب أن يتم بما في ذلك تحديد للانحرافات (إن وجد). و أسبابها وطرق علاجها".

فعملية المراقبة تشمل ما يلي :

- التحقق " verifier " من مطابقة النتائج للأهداف المحددة .
- المراقبة " surveiller " الدائمة لسير العمليات.
- تقييم " évaluer " الانحرافات في النتائج مقارنة بالأهداف الموضوعة.
- التحكم " maîtriser " في العمليات من خلال استخدام معايير تصحيحية عبر مختلف مراحل نشاط المؤسسة .

إن الرقابة تتمثل في مجموع الأعمال التي تتعلق بمتابعة تنفيذ الخطة وتحليل الأرقام المسجلة للتعرف على مدلولاتها، ثم اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية تحقيق الأهداف ، ومعالجة أي قصور في تحقيق هذه الأهداف.

## • مراحل عملية الرقابة.

بمجرد أن يبدأ أي نظام في العمل سواء كان هذا النظام آلة ميكانيكية أو مؤسسة ، فسرعان ما تظهر العديد من الظواهر التي تدفع هذا النظام لأن يخرج عن المسار الموضوع له لتحقيق أهدافه ، فعملية المراقبة الناجحة هي تلك التي ترمي إلى إجراء التصحيح الخاص بالنظام قبل أن تصبح الانحرافات خطيرة ، ويتم هذا عبر المراحل التالية:<sup>2</sup>

- وضع المعايير الخاصة بالأداء .
- مقارنة الأداء الفعلي بهذه المعايير .

<sup>1</sup> محمد عبد السلام، الأسس العلمية والحديثة في تنظيم و إدارة الأعمال، الطبعة الثانية، دار الكتاب الحديث، 2013، ص 213

<sup>2</sup> محمد عبد السلام، مرجع سابق، ص 215.

– اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة .

● **المستويات الثلاثة لعملية المراقبة**

عن طريق تقسيم زمني واضح وموضوعي لعملية التسيير في المؤسسة، يمكن تحديد رقابة مرتبطة بكل مستوى تسييري، وتتمثل في :

(1) **التسيير الإستراتيجي:** والذي يعمل على توجيه نشاطات المؤسسة على المدى الطويل، وعلى هذا المستوى توجد المراقبة الإستراتيجية التي تعمل على المساعدة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية ( تحديد عوامل النجاح تحديد الوضعية التنافسية للمؤسسة... ) و ذلك باستعمال معطيات مستقبلية ناتجة عن تشخيص داخلي وخارجي للمؤسسة.

(2) **التسيير اليومي أو الجاري:** و يرافق دوما العمليات على المدى القصير ( أقل من سنة ).

(3) **المراقبة التنفيذية:** التي تسمح بتعديل سيرورة العمليات المتكررة ( العمليات الخاصة بالإنتاج ، استقبال الطلبات... ) عن طريق التأكد من أن معايير العمل يتم احترامها ، وأن المهام الموكلة إلى العمال تنفذ حسب الرزمانة المحددة.

وفي إطار هذا التقسيم الزمني لعملية التسيير تتموضع مراقبة التسيير كحلقة وصل بين المراقبة الإستراتيجية و المراقبة التنفيذية ، فهي تسمح بالتعديل و المتابعة على المدى المتوسط من أجل ضمان توافق العمليات اليومية مع الخطط الإستراتيجية .

● **متطلبات فعالية نظام الرقابة على التكاليف.**

يتطلب تصميم نظام رقابة تكاليفي فعال ، التعرف على المتطلبات الأساسية لتحقيق الرقابة على التكاليف و تشمل:<sup>1</sup>

**الملائمة:** يتم وفقه تحديد الوظائف أو الأنشطة المؤداة بالمؤسسة بصفة واضحة ، مع تعيين المسؤولية على أداء الوظائف المختلفة على الأشخاص الذين سوف يمنحون السلطات اللازمة لتنفيذ المهام الموكلة إليهم ، كما يجب تقسيم المؤسسة إلى قطاعات حسب مجالات المسؤولية .

<sup>1</sup> نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير-دراسة حالة- مؤسسة نفضال، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، تخصص تحليل اقتصادي، قسم علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص 134.

- **الموارد الإدارية والعاملين:** بحيث يجب أن يكون لدى المؤسسة موارد بشرية مؤهلة ذوي الخبرة اللازمة بداية من المدير إلى الأفراد التنفيذيين.
- **القيادة:** تعتبر القيادة الفعالة عنصرا ضروريا لرقابة التكاليف ، لأن الأنظمة والتقارير وحدها غير كافية لأداء هذه المهمة الحساسة ، فتدعيم ومساندة القائد لأنظمة و إجراءات الرقابة على التكلفة سوف يكون له تأثير واضح على فعالية نظام رقابة التكاليف .
- **التخطيط:** يعتبر التخطيط مطلبا أساسيا لتحقيق هذا الهدف، و ذلك من خلال تخطيط أنشطة المؤسسة و تحديد مقدار ما ترغب في إنفاقه عليها.
- **المعايير:** يجب تحديد الأداء المستهدف أو المرغوب فيه مسبقا عن طريق وضع أهداف للأداء وبناء معايير للتكاليف و الموازنات ، مع ضرورة بناء المعايير بصورة مستقلة لكل مركز مسؤولية .
- **السياسات والإجراءات:** يجب وضع السياسات و الإجراءات الملائمة لعملية تحمل ( حدوث ) التكلفة و السلطات المرخصة لذلك .
- **القياس:** أي قياس أو تجميع التكاليف التي يتم تحملها بواسطة كل قسم أو مركز مسؤولية ، و إلا فلن تكون هناك رقابة .
- **تقارير الرقابة على التكاليف:** يجب عرض التكلفة الفعلية و انحرافات عن التكلفة المعيارية في شكل تقرير يرفع لمسؤولي مراكز المسؤولية و المسؤولين عن هذه الأخطاء .
- **الأعمال التصحيحية والوقائية:** وذلك بتقصي أسباب الانحرافات خاصة الهامة منها ، و اتخاذ الإجراءات التصحيحية أو الوقائية اللازمة ، إذ أنه في كثير من الحالات قد تتم الرقابة في وظيفة معينة يوما بيوم لذلك يجب على مسؤولي مراكز المسؤولية أن يكونوا قادرين على ملاحظة وتقصى الانحرافات بأنفسهم حتى قبل استلام التقارير ، كأن يتم ملاحظة الاستخدام الزائد للمواد المباشرة بما يؤدي إلى اتخاذ الإجراءات اللازمة في الوقت المناسب و دون انتظار استلام التقارير <sup>1</sup>.
- **ميكانيكية الدافع أو الحث الذاتي:** بحيث يجب أن تكون ميكانيكية رقابة التكلفة ذات دافع ذاتي ، بمعنى آخر أن تصمم بحيث تؤخذ الخطوات هذه كمسألة روتينية ، ولتوضيح أكثر ، نقول على سبيل المثال أنه إذا ما تم تقديم تقارير التكاليف لمديري مراكز المسؤولية ، يجب أن يشرح المدراء مسببات الانحرافات الهامة والأعمال التي تم اتخاذها لتصحيح أو لمنع حدوثها ، وهذا دون الانتظار لطلب تفسيرها من طرف

<sup>1</sup> نوال مرايطي، مرجع سابق، ص 135

الإدارة ولهذا الغرض يجب أن يحدد نظام الرقابة متى تكون الانحرافات مهمة ( إما بمبلغ نقدي أو نسبته من التكلفة المعيارية )<sup>1</sup>.

- **قياس الكفاءة و الفعالية** : فكل مركز مسؤولية يعتبر مسؤولاً عن تحقيق نتيجة معينة ، مثل الإنتاج أو المبيعات... الخ ، و لتمكين مركز المسؤولية من تحقيق هذه النتائج ، يتم السماح له باستخدام موارد معينة ( مدخلات ) ، و في حالة ما إذا حقق النتائج المحددة له مسبقاً أو أفضل من منها يعتبر فعالاً و إلا سيكون غير فعال أو اقل فعالية .

أما إذا تم استخدام الموارد في ما تم تقديره مسبقاً ، فسيكون في هذه الحالة كفاءاً ، أما إذا زاد المستخدم عن المعايير أو المقدر فيعتبر غير كفاءٍ .

- **الاعتبارات الإنسانية**: فغالبا ما ينظر إليه أنه قائم فقط على معايير و موازنات و إعداد التقارير للحصول على تفسيرات، و تجاهل حقيقة أن العنصر البشري أهم مقوماته ، ذلك أن مسؤولية رقابة التكلفة تركز على الأشخاص و أن انحرافات التكاليف الفعلية عن المخططة ، يجب ربطها بالأشخاص المسؤولين عن رقابتها ، و لتحقيق الرقابة باستخدام المعايير والموازنات يجب السماح للمسؤولين بالمشاركة في وضعها بما يضمن قبولهم لها و تحفيزهم لتحقيقها و للرفع بمستوى الأداء.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: مساهمة التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء.

يعتبر الأداء من المواضيع التي كان لها اهتمام من قبل الباحثين في مختلف اتجاهاتهم، منهم من يرى انه مرادف للكفاءة ومنهم من يرى انه مرادف للفعالية ولكنه في الواقع يشمل كلا المصطلحين بالإضافة إلى عناصر أخرى، حيث أن أداء المؤسسة "يتجسد في قدرتها على تنفيذ إستراتيجيتها وتمكنها من مواجهة القوى التنافسية"، فبالتالي يسمح باستغلال الموارد المتاحة بشكل عقلاني لتحقيق الأهداف على المستوى التشغيلي والاستراتيجي.<sup>3</sup>

### الفرع الاول: مساهمة التكلفة المستهدفة في تحقيق أبعاد الأداء: و يظهر ذلك من خلال:

<sup>1</sup> شحاته السيد شحاته، محاسبة التكاليف لإغراض الرقابة التكاليف على أساس الأنشطة-قياس التكلفة في المنشآت الخدمية- الموازنة كأداة للرقابة على عناصر التكاليف، دار التعليم الجامعي، 2015، ص 112.

<sup>2</sup> نوال مرابطي، مرجع سابق، ص 135.

<sup>3</sup> عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والإنتاجية- مفهوم وتقييم- مجلة العلوم الإنسانية، العدد 1، جامعة بسكرة، 2011، ص 87.

❖ **الكفاءة الإنتاجية:** أن كل من الكفاءة الإنتاجية هما مصطلحين مقترنين يختلفان فقط من ناحية الوحدة المستخدمة، حيث تستخدم الكفاءة القيم والإنتاجية والكميات، وبالتالي فهما يعينان فعل الأشياء على نحو صحيح وبالتالي فهما يتعلقان بالرشادة في استخدام الموارد المتاحة للحصول على النتائج، ويتحقق ذلك من خلال توجيه واستغلال الموارد المتاحة خلال فترة معينة بما يسمح بزيادة المنتجات مع ثبات الموارد المستخدمة، أو زيادة الموارد مع زيادة حجم المنتجات، أو تخفيض الموارد مع ثبات أو زيادة المنتجات، مع الأخذ بعين الاعتبار معياري الجودة والتكلفة.<sup>1</sup>

ويعبر عنهما من خلال مقارنة المخرجات (السلع والخدمات) بالمدخلات (الموارد المستخدمة) خلال فترة زمنية محددة وتحسب الكفاءة كما يلي:

$$\text{الكفاءة} = \frac{\text{المخرجات بالقيمة}}{\text{المدخلات بالقيمة}}$$

إما الإنتاجية فتقاس من خلال:

$$\text{الإنتاجية} = \frac{\text{المخرجات بالكمية}}{\text{المدخلات بالكمية}}$$

وتقوم محاسبة التكاليف بالاستغلال الأمثل للموارد من خلال تقسيم المؤسسة إلى وحدات أو مراكز ووضع إجراءات ضبط ورقابة استخدام الموارد واللوازم و متابعة نشاط العمال وتحديد الأعباء غير المباشرة حسب مستويات الطاقة الإنتاجية وتحديد استفادة كل منتج من الخدمات واللوازم المشتركة، ذلك يؤدي إلى زيادة الضغط على التكاليف عن طريق القضاء على التبذير والإسراف في الموارد وبالتالي استبعاد العناصر التي لا تضيف قيمة وضمان متابعة أفضل للمسؤولين ومحاسبتهم، ومتابعة وتنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمل، والتحكم أكثر في عناصر الأعباء غير المباشرة مما يؤدي إلى الحصول على منتجات ذات جودة عالية تسمح للمؤسسة بزيادة قدرتها التنافسية مع الأخذ بعين الاعتبار عاملين أساسيين هما الدقة والموضوعية عند قياس التكاليف.

❖ **الفعالية:** تتعلق بالنتائج المحققة والأهداف المنتظرة، ويعرفها برنارد بأنها، "الدرجة التي تستطيع فيها المنظمة تحقيق أهدافها"، فهي تستخدم لقياس قدرة المؤسسة الاقتصادية على تحقيق أهدافها المخططة من خلال مقارنة ما تم تحقيقه مع ما خطط له، وبالتالي فهي ترتبط بكمية المخرجات النهائية دون النظر إلى كمية الموارد المستخدمة للحصول عليها.<sup>2</sup>

وتقاس الفعالية من خلال النسبة بين مخرجات الفعلية والمخرجات المخططة، وتوضح من خلال المعادلة التالية:

<sup>1</sup> ناصر داداي عدون وآخرون ، مرجع سابق، ص 56.

<sup>2</sup> خليل محمد حسن الشماخ، خضير كاظم حمود، نظرية المنظمة، الطبعة الثانية، دار المسيرة، الأردن، 2005، ص 231.

الفعالية = المخرجات الفعلية ÷ المخرجات المخططة

وتعتمد على مجموعة من المؤشرات من أهمها:<sup>1</sup>

- **تحديد نوع الأهداف وقياس تحققها:** يوجد نوعين من الأهداف في مجال قياس الفعالية:

- ✓ الأهداف الرسمية: التي يمكن معرفتها أو الاطلاع عليها من خلال الوثائق الرسمية للمؤسسة، مثل عقد تأسيسها، ونظامها الداخلي، والمستندات التي تعتمد الإدارة عليها... الخ.
- ✓ الأهداف العلمية: تتمثل في المؤشرات الإنتاج، كمية ونوعية وحجم المخرجات من السلع والخدمات وذلك خلال فترة زمنية معينة.

وبسمح تحليل هذه الأهداف إعطاء صورة حقيقية عن مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها، وبالتالي فدرجة الفعالية تكمن في قدرتها استخدام الطاقات المتاحة والتكيف مع المحيط من خلال معالجة المشكلات التي تواجهها عند تحقيق هذه الأهداف.

- **قياس القدرة على التكيف:** التكيف هو قدرة المؤسسة على توقع المشكلات الداخلية والخارجية التي ستواجهها مستقبلا وإيجاد الحلول لمواجهتها والسيطرة عليها.

تساهم محاسبة التكاليف في تحقيق الفعالية من خلال توفير المعلومات المتعلقة بالنتائج المحققة ومقارنتها مع الأهداف المسطرة.

**الفرع الثاني: مساهمة التكلفة المستهدفة في تحديد وقياس الأداء.**

ويكون هذا عن طريق العناصر التالية:<sup>2</sup>

**1. الأداء المنظمي:** تعددت المفاهيم المتعلقة به منذ ظهور مراقبة التسيير، فارتبط تاريخها بتخفيض التكاليف ثم توسع ليشمل ثنائية تكلفة، قيمة.

- **الأداء كثنائية تكلفة، قيمة:** رغم الاختلاف الأساسي بين تخفيض التكاليف و إنتاج القيمة إلا أنهما مرتبطان في الواقع، فالاهتمام بتعظيم القيمة دون الأخذ بعين الاعتبار الطريقة التي تحققت بها أي عدم

<sup>1</sup> رعد عبد الله الطائي، عيسى قدارة، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 227.

<sup>2</sup> نعيمة يحيوي، زكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، دار الراية للنشر والتوزيع، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2015، ص 295.



الاهتمام بالتكاليف قد يشكل خطر على المؤسسة، كما أن العمل على تخفيض التكاليف إلى أقصى حد يمكن أن يؤدي إلى تخفيض جودة المنتجات مما قد يفقدها زبائنها وبالتالي قيمتها.

ومنه فالأداء كثنائية تكلفة، قيمة يسمح ببعديه تخفيض التكاليف وإنتاج القيمة بتقييم الأداء الصافي، كما يساهم في إنتاج القيمة للعملاء بشرط تحقيق رقم الأعمال والتحكم في التكاليف للحصول على هامش الربح، وبالتالي يجب أن يدمج نظام المراقبة هذه كثنائية لقيادة الأداء.

- **محاسبة التكاليف مؤشر مالي للأداء المنظماتي:** تسمح باستخلاص العناصر المالية والاستثنائية لتحديد نتيجة الاستغلال، وكذلك تحديد مؤشرات النشاط (إنتاج الدورة، رقم الأعمال، الهامش التجاري... الخ)، مما يسمح بمعرفة مكانة المؤسسة في السوق، ومن بين النسب المستخدمة النسبة بين نتيجة الاستغلال ورقم الأعمال، أو التكاليف الكلية على رقم الأعمال أو تكاليف الموظفين على رقم الأعمال... الخ. وبالتالي تؤثر محاسبة التكاليف في الأداء التنظيمي ليس فقط باعتبارها مؤشر من مؤشرات، ولكن أيضا بمساهمتها في توفير المعلومات للمؤشرات الأخرى كالمحاسبة العامة ولوحة القيادة والمردودية... الخ.

- أداء وحدات المؤسسة: تعتبر محاسبة التكاليف من أقدم الأدوات المستخدمة في الانتقال من القياس الكلي للأداء لقياس الجزئي، وفي هذا الإطار فهي تشكل<sup>1</sup>:

✓ **أداة للقيادة:** تسمح لمسؤولي الوحدات بقيادة تكاليفهم بشكل أفضل من خلال ما توفره من معلومات تفصيلية حول التكاليف (متغيرة، ثابتة... الخ) والنتائج حسب كل منتج، خط إنتاجي، وحدة... الخ، تساعد المسؤولين على اتخاذ القرارات.

✓ **أداة للتقرير:** تسمح محاسبة التكاليف بإثراء تقارير الموجهة للمسيرين وتفيدهم بمعرفة مدى نجاحهم في تحقيق أهدافهم وتحديد المسؤوليات واتخاذ القرارات كإلغاء المنتجات التي لا تضيف قيمة، أو إلغاء خط إنتاجي، أو شراء استثمارات جديدة.

✓ **إعداد القوائم المالية للمحاسبة العامة:** من خلال مساهمتها في تقييم المخزونات المتعلقة بالمنتجات والمواد الأولية.

### الفرع الثالث: مساهمة التكلفة المستهدفة في ديناميكية قيادة الأداء:

تتجسد ديناميكية الأداء في التخطيط الموازي وتحليل النتائج المختلفة، ويستند تحليل فروقات النتائج على أربعة عناصر:

<sup>1</sup> نعيمة يحيوي، زكية مقري، مرجع سابق، ص 196

- الحجم الإجمالي للنشاط .

- تقسيم الأنشطة بين مختلف المنتجات، أو ما يسمى بمزيج المبيعات

- المردود .

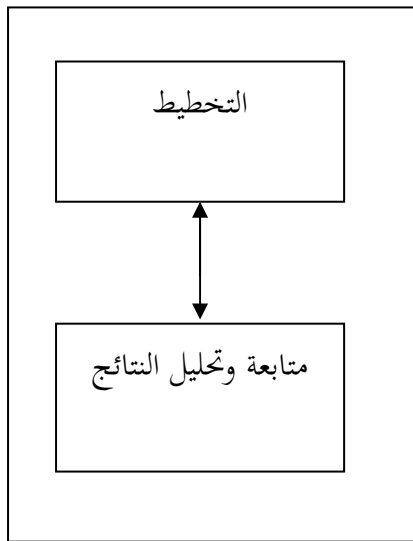
- سعر الوحدة.

ومنه فمحاسبة التكاليف تكون في توفير المعلومات حول مختلف التكاليف والنتائج لإعداد الميزانيات التقديرية وكذلك إجراء المقارنة بين الأداء الفعلي والتقديري واستخراج الفروقات واتخاذ الإجراءات التصحيحية .

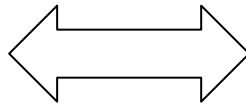
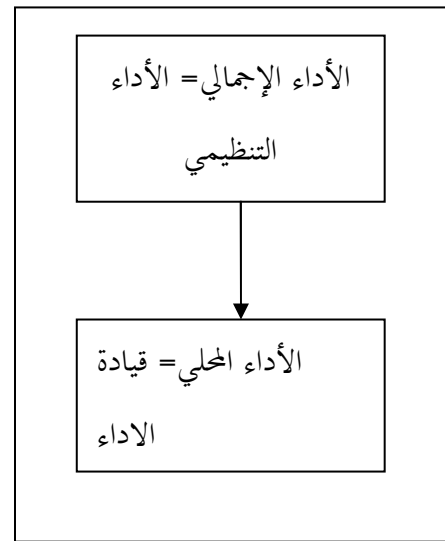
ويمكن توضيح أبعاد قيادة الأداء من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (03): الأبعاد المختلفة لقيادة الأداء.

#### ديناميكية القيادة



#### تحديد وقياس الأداء



المصدر: عبد العالي شحتاني، محاسبة التكاليف أداة لتحسين مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص 107.

يظهر لنا من خلال الشكل الموالي الأبعاد التي تتوفر في قيادة الأداء وكيفية التوصل إليها.

### المطلب الثالث: استخدام التكلفة المستهدفة من خلال استعمال الانحرافات

يتحقق انعكاس الإستراتيجية في المؤسسات الحديثة من خلال:<sup>1</sup>

1- تفويض جزء من سلطة اتخاذ القرار، و يتحقق هذا التفويض غالبا بواسطة التخطيط الموزاني الذي تعلب من خلاله محاسبة التكاليف دور مهم من خلال مساهمتها في تحديد خطط العمل و وضع الأرقام الخاصة بنتائجها المالية و تحليل الانحرافات بين النتائج الفعلية و التقديرية و تحديد المسؤوليات، و يعزز نظام التخطيط بواسطة الحوافز (العقوبات الايجابية و السلبية) و الأسس المساعدة لاتخاذ القرار (نظم المعلومات المحاسبية و غيرها، معايير اختيار القرارات) لجعل المسيرين يأخذون في الحسبان توجيه استقلالية السلطات للحكم على الأهداف المرغوبة في الأجل الطويل، كما تكمل أيضا بواسطة أنظمة المراقبة التنفيذية التي تنظم المهام الروتينية، و بالتالي فالشرط الأولي لانتقال من الأجل الطويل إلى الأجل القصير يوجد كذلك و إجراءات التكيف.

2- استعمال النموذج المحاسبي لإعطاء فكرة واضحة عن سلوك التكاليف في الأجل القصير و التي تتعلق باتخاذ القرارات، حيث هناك جزء من التكاليف لا يتغير في الأجل القصير يتمثل في التكاليف الثابتة و التي تكون في العادة أكثر من سنة، تساهم في تحديد الخيارات الاستثمارية للمؤسسة و لا تتغير الا بتغير هيكلها، و بالتالي فصل التكاليف الى تكاليف متغيرة و اخرى ثابتة و توجيه الاهتمام الى التكاليف المتغيرة باعتبارها تتعلق بدورة الاستغلال يؤدي الى التحكم اكثر في العناصر التي تؤثر على القرارات. و من بين الطرق التي تساهم في تنفيذ الاستراتيجية على المستوى التشغيلي طريقة التكاليف المتغيرة و ذلك من خلال مجموعة من المؤشرات منها :

1- **عتبة المردودية:** و تسمى أيضا بنقطة التعادل، نقطة التوازن، النقطة الحرجة، النقطة الميتة، و تعرف بانها: "كمية المخرجات المباعة و التي يتساوي عندها اجمالي الإيرادات مع اجمالي التكاليف، اي كمية المخرجات المباعة التي يكون عندها دخل التشغيل مساويا للصفر".<sup>1</sup> و تستند عتبة المردودية على مجموعة من الفرضيات منها:

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (حالة البنوك)، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص 09.

- يفترض التفكير على المدى القصير ان:

- طاقة الانتاج و الاستثمار لا يتغيران على المدى القصير.
- سعر المنتجات المصنعة و المباعة لا يتغير حتى في حالة زيادة حجم الانتاج.
- اسعار عوامل الانتاج لا تتغير في حالة زيادة الاستهلاك.
- في حالة تصنيع منتجات عدة، لا يتغير توزيع الانتاج بين السلع لضمان افضل مقارنة بين عتبات المردودية لعدة فترات.

2- هامش الامان و مؤشر الامان: يمثل هامش الامان: الفرق بين المبيعات عند نقطة التعادل و المستوى الطبيعي للمبيعات، مقاسا بالوحدة او النقود (ثمن البيع) ، و يعبر عن رقم الاعمال الذي يمكن الغاؤه في حالة الركود الاقتصادي و بالتالي يكون له دور مهم اثناء الازمات و يوضح بالعلاقة التالية:<sup>1</sup>

$$\text{هامش الامان} = \text{رقم الاعمال} - \text{عتبة المردودية}$$

و يمكن حساب مؤشر الامان من خلال:

$$\text{مؤشر الامان} = \frac{\text{رقم الاعمال} - \text{عتبة المردودية}}{\text{رقم الاعمال}} = \frac{\text{هامش الامان}}{\text{رقم الاعمال}}$$

و يقصد بمؤشر الامان النسبة التي يمكن ان تنخفض بها مبيعات المؤسسة في السوق دون ان تصل لمنطقة الخسارة.

3- مؤشر التغطية أو الاقتطاع : هو نسبة رقم الأعمال اللازم لتغطية فئة معطاة من الأعباء الثابتة، كما تكون قيمة هذا المؤشر منخفضة، و بالتالي يمكن أن تبلغ المؤسسة عتبة مردوديتها ببساطة، و تمثل من خلال العلاقة التالية:<sup>2</sup>

<sup>1</sup>تشارلز هورنجرن، واخرون، محاسبة التكاليف مدخل اداري، ترجمة: احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، السعودية، 2009، ص126

$$\text{مؤشر المعاينة} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{رقم الاعمال}}$$

4- **الرافعة العملياتية:** يقيس هذا المؤشر اثر تغير رقم الاعمال على النتيجة، فهو يمثل مرونة النتيجة بالنسبة لرقم الاعمال، و كلما كان هذا المعامل مرتفع كلما دل ذلك على تدهور اوضاع المؤسسة، و بالتالي كل تغير نسبي لرقم الاعمال سيؤدي الى نفس التغير النسبي في النتيجة مضروب في معامل التبخرية، و كلما انخفض رقم الاعمال كلما تدهورت وضعية المؤسسة، و يرتبط هذا المعامل اساسا بهيكلة تكاليف المؤسسة، حيث يرتفع مع مستوى الابعاء الثابتة و ينخفض مع مستوى الابعاء المتغيرة.

و تتحقق الرافعة العملياتية من خلال العلاقة التالية:<sup>3</sup>

$$\text{الرافعة} = \frac{\text{تغير النتيجة}}{\text{تغير رقم الاعمال}} \times \frac{\text{النتيجة}}{\text{رقم الاعمال}}$$

و بالتالي فهذه الطريقة تمكن المؤسسة من متابعة الاستغلال و ضبط عناصر التكاليف المتغيرة، و تحديد اسعار البيع المناسبة و التكاليف و الارباح و الكميات المنتجة و المباعة لكل منتج، و تقييم المخزونات بطريقة افضل من خلال تحديد الجزء المتغير منه فقط و ترحيل الجزء الثابت الى النتيجة مما يؤدي الى الثبات النسبي قيمة المخزونات حتى في حالة تغير اسعارها... الخ.

و تساعد طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة مراقبة التسيير في الربط بين الاجل الطويل و القصير من خلال تكيفها مع القرار التكتيكي، و تقوم بتحديد الفروقات الناتجة عن النشاط العادي و الفعلي، و في حالة وجود تكلفة نقص النشاط، و تقوم بتحليل اسبابها و متابعة الطاقات غير المستغلة و تقييم تكلفة الفرصة الضائعة الناتجة عن عدم استخدامها و العمل على استغلالها مستقبلا، و بالتالي مساعدة المسؤولين على اتخاذ القرارات التي من شأنها تحسين الاستغلال بما يتكيف و تحقيق الأهداف الإستراتيجية، كما تساهم هذه الطريقة في تحديد أسعار البيع بأكثر سهولة طالما أن التكاليف الوحودية ثابتة نسبيا.

<sup>1</sup>رشيد الجمال، ناصر نور الدين، ادارة التكلفة لاغراض القياس و التخطيط والرقابة،الدار الجامعية،مصر ،2005،ص231.

<sup>2</sup>عصام فهد العريبي، المحاسبة الادارية،دار المنهاج،الاردن،2003،ص215

<sup>3</sup>ناصر دادى عدون و اخرون،مرجع سابق، ص 125.

## خلاصة الفصل:

من خلال ما تقدم من هذا الفصل الذي خصصناه إلى ما يعرف بأسلوب التكلفة المستهدفة حيث يمثل تطور ملموس ليلاءم تطلعات الإدارة نحو دقة معلومات التكاليف ودورها في مراقبة التسيير عن طريق التحديد السليم والدقيق للتكاليف المختلفة، فقد تبين أن مراقبة التسيير تسعى جاهدة لتجنيد الطاقات والقدرات من أجل استغلالها بشكل أفضل وملائم في المؤسسة للبلوغ للهدف المنشود الذي أنشأت من أجله

**تمهيد:**

بعد تطرقنا في الفصل الأول إلى الجانب النظري لكل من التكلفة المستهدفة و مراقبة التسيير بالإضافة إلى الربط بين متغيرات الدراسة سنتطرق في هذا الفصل إلى جانب التطبيقي وواقع استخدام التكلفة المستهدفة في تحسين مراقبة التسيير وقد قسم هذا الفصل إلى :

-المبحث الأول : تقديم مؤسسة مطاحن الكبرى للجنوب

-المبحث الثاني : واقع نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة

-المبحث الثالث : واقع إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في مراقبة التسيير

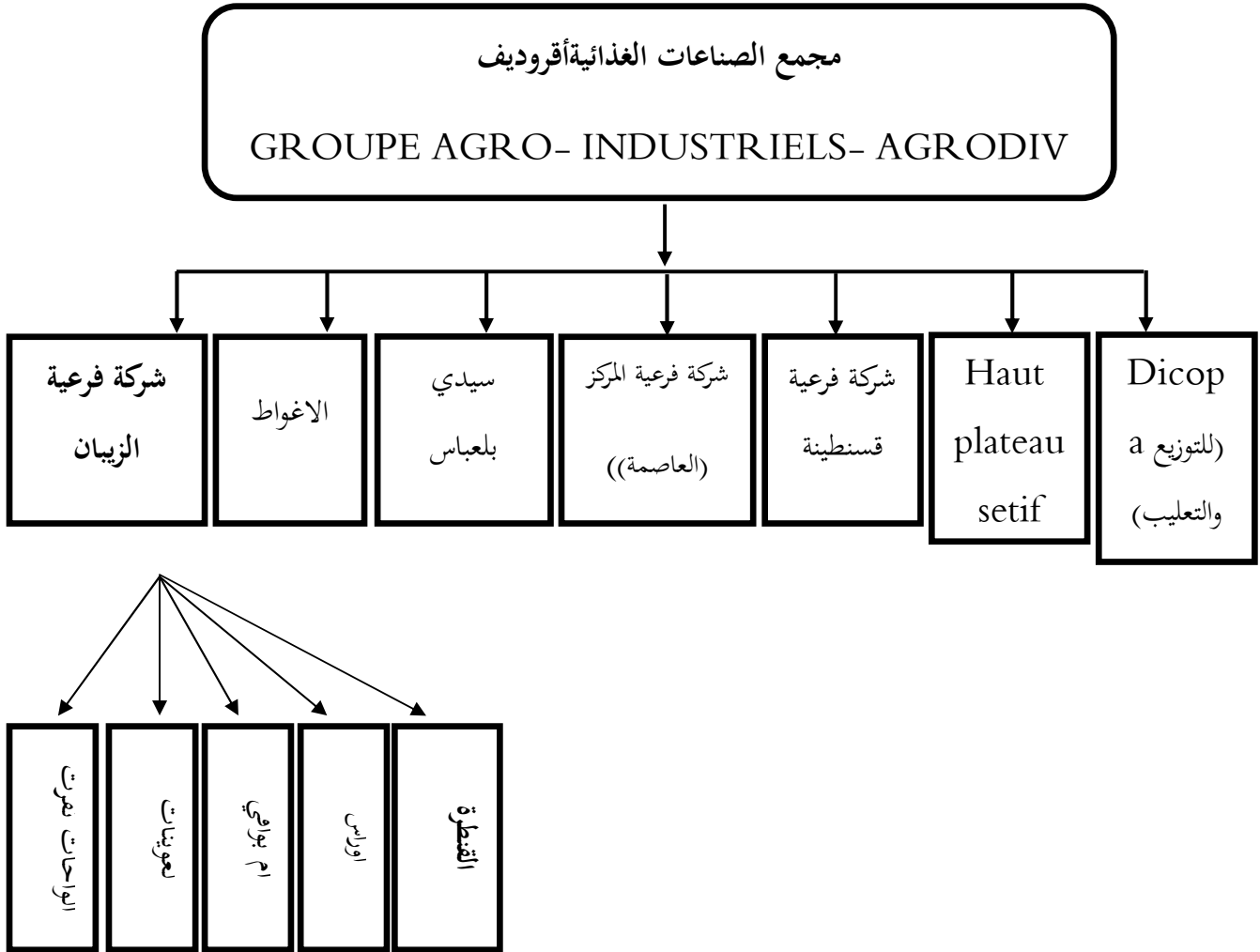
المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة.

من خلال هذا المبحث سنحاول الإمام قدر الإمكان بكل ما يتعلق بالمؤسسة محل الدراسة ألا وهي مطاحن الزيبان -القنطرة.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة.

مطاحن الزيبان القنطرة مؤسسة عمومية اقتصادية على شكل شركة مساهمة ذات رأس مال يقدر بـ 235.000.000 دج، وتم رفع رأس المال في 2007 إلى 896.260.000 دج، كانت تابعة للشركة الأم الرياض سطيف (مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها)، أما الآن فهي تابعة للشركة الفرعية الزيبان مع 4 وحدات أخرى، كما هي مبينة في الشكل (04).

الشكل رقم (04): هيكله مجمع الصناعات الغذائي أقروديف.



المصدر: من إعداد الطالب بالاستعانة بوثائق المؤسسة.



ويمكن تقديم بعض المعلومات حول المؤسسة محل الدراسة فيما يلي:

- الاسم الجديد: المركب الصناعي التجاري-مطاحن الزيبان القنطرة.

- طبيعة النشاط: للمؤسسة أنشطة إنتاجية مقسمة على نوعين وهي كالاتي:

▪ الأنشطة الرئيسية: تحويل الحبوب وإنتاج وتسويق المنتجات التي تم الحصول عليها (السميد الدقيق).

▪ الأنشطة الثانوية: إنتاج وتسويق المنتجات الثانوية (النخالة والأعلاف) وبيعها كأغذية للمواشي.

-الموقع: تقع في الجنوب الشرقي لمدينة القنطرة على الطريق الوطني رقم 3 الرابط بين القنطرة وولاية بسكرة وهي تبعد عن الولاية بـ 55 كلم.

-المساحة: تقدر مساحتها الإجمالية بـ 315647م<sup>2</sup> وهي تنقسم إلى قطعتين:

▪ القطعة الأولى: مساحتها 530000م<sup>2</sup> خاصة بالمطاحن والإدارة ومنها 11158م<sup>2</sup> مبنية والباقي غير مبني.

▪ القطعة الثانية: تقدر مساحتها 15642م<sup>2</sup> تتكون من السكنات الوظيفية.

- طاقة الإنتاج:

✓ 1500 قنطار في اليوم من القمح اللين.

✓ 5900 قنطار في اليوم من القمح الصلب.

-سعة التخزين:

✓ 39000 قنطار من المنتج النهائي

✓ 125000 قنطار من القمح

-احتياجات المؤسسة من الماء:

✓ 3000 لتر من الماء يوميا.

✓ أما الكهرباء فتستهلك حسب عمل الآلات.

-الطاقة التشغيلية: يقدر عدد عمال الوحدة حاليا بـ 179 عامل.

-المجال البشري: تحتوي كل مؤسسة على مجموعة من العمال الذين بدورهم يساهمون على نشأة وتطور هذه المؤسسة والرفع من إنتاجها وتحسين مردودها فمن خلال تمهيدنا هذا وجدنا أن العدد الإجمالي لعمال مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة ب: 179 عامل يتوزع ونحسب التسلسل المهني للفئات.

والجدول التالي يضع توزيعهم حسب الفئات:

جدول رقم (01): يمثل توزيع أفراد العينة حسب فئات المؤسسة.

الفئات	العدد	النسبة المئوية
الإطارات	30	17%
أعوان التحكم	79	44%
المنفذين	70	39%
المجموع	179	100%

المصدر: وثائق المؤسسة (الإحصائيات حتى مارس 2017).

المطلب الثاني: أهداف المؤسسة واستراتيجياتها

### 1. بعض الاستراتيجيات المنتهجة في مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة:

يوجد مفهوم خاص للإستراتيجية في المؤسسة، حيث عرفها مستشار التوجيه على أنها هي التي تقوي مكانة المؤسسة في السوق وتخلق الثروة وكذا مناصب العمل.

إن الإستراتيجية الأكثر إتباعا في المؤسسة هي إستراتيجية السيطرة بالتكاليف وكذا إستراتيجية التميز (فأساس اعتماد المؤسسة على هذه الاستراتيجيات هي قواعد السوق أي قانون الطلب و العرض). ولكن هناك استراتيجيات أخرى متمثلة في:

- ✓ إستراتيجية التنوع: تنوع في الحجم حسب احتياجات الزبائن وفي المنتج كذلك.
  - ✓ إستراتيجية التخصص: متخصصة في السميد والطحين.
  - ✓ إستراتيجية تجارية: تشتري منتجات وتقوم ببيعها (شراء العجائن الغذائية وبيعها).
- وتهدف إلى توجه جديد ألا وهو إنتاج كسكس الشعير.

2. المنافسة: كثيفة باعتبارها موجودة في قطاع الصناعات الغذائية، حيث ان هنا كمؤسسات رائدة في الجزائر مثل (Sim - سفينة) التي تجعل مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة تواجه منافسة شرسة.

طبيعتها: إن المنتج يحظى بمنافسة محلية (مطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، مطاحن البركة زريبة الوادي)، وأنها جهوية كذلك في الشرق إلا أننا من خلال ملاحظتنا نعتقد أنها منافسة وطنية بما أن المنتجات تصل إلى السوق المحلي و الجهوي.

**3. أهداف المؤسسة:** إن المؤسسة أمام منافسة قوية من المنتجات الوطنية الخاصة والعمومية وحتى الأجنبية وحتى يتسنى لها جذب المستهلك لطلب منتجاتها سطرت مجموعة من الأهداف التي تحاول تحقيقها وتتمثل فيما يلي:

- الوصول إلى أكبر جمهور من المتعاملين الاقتصاديين للفت انتباههم وجلب اهتمامهم لعلامتها التجارية في النوعية أولاً ودائماً.

- تغطية رغبات المستهلكين والأسر الصغيرة والمجموعات المحلية عموماً.

**4. سياسة المؤسسة:** إن القدرات الإنتاجية والوضعية المالية المريحة للشركة الفرعية مطاحن الزيبان القنطرة هما عاملان مشجعان على انتعاش السياسة التجارية ولن تدخر أي جهد في ترجمة هذه السياسة بالأفعال:

➤ التوضيح في الشفافية للممارسات والخدمات التجارية مع الشركاء (الزبائن، المساهمين، والمحيط...)

➤ ترقية ثقافة الإصغاء إلى الزبون والتكفل النظامي لكل الشكاوى.

➤ تكوين وتحسيس مجموعة العمال.

➤ الاتصال في الداخل لتفاعل كل العمال، وفي الخارج لضمان جودة الخدمة والمنتج.

➤ التحديث وصيانة طاقة الإنتاج.

#### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة<sup>1</sup>

تعتبر مؤسسة مطاحن الزيبان من المؤسسات المتوسطة العامة التي تمارس نشاطها الصناعي فهي من الناحية التنظيمية تنقسم إلى عدة مديريات ومصالح، وهذا من أجل السير الحسن للمؤسسة وتسهيل عمليات الرقابة، وفيما يلي سيتم التعرف على مصالح المؤسسة.

**1- الرئيس المدير العام:** يعد المسؤول الأول عن كل رؤساء الهياكل والمصالح ويشرف على تسيير المؤسسة من كل النواحي، بالإضافة إلى انه:

- يمثل المؤسسة خارجياً (الناطق الرسمي للمؤسسة).

- يعقد اجتماعات دورية مع مختلف الإطارات (مجلس المديرية العامة).

<sup>1</sup>بناء على وثائق المؤسسة.

- يتأسس مجلس الإدارة.
- رئيس لجنة حفظ الصحة والأمن.
- 2- أمانة الرئيس المدير العام: تعد أمانة الرئيس المدير العام همزة الوصل بين المدير العام وباقي مصالح المؤسسة، من مهامها (كل هذه المهام مرتبطة بالرئيس المدير العام):
  - استقبال، تسجيل وتوزيع البريد الوارد وإرسال البريد الصادر.
  - استقبال المكالمات الهاتفية الداخلية والخارجية وكذلك الفاكس.
  - كتابة المراسلات وتوزيعها على مخلف المصالح.
  - تحرير اجتماعات مجلس الإدارة.
  - استقبال الضيوف (زبائن، الإدارة العامة للرياض، الزوار...).
  - توصيل تعليمات المدير العام لمختلف رؤساء المصالح.
- 3- هيئة إعادة الهيكلة، دراسة السوق والاتصال:
  - دراسة إعادة الهيكلة للمؤسسة.
  - دراسة السوق.
  - تنظيم المشاركة في المعارض الاقتصادية، الإشهار.
  - تمثل المؤسسة من ناحية الإعلام.
- 4- المستشار القانوني: يتلخص دور المستشار القانوني في إبداء الاستشارة القانونية لمختلف المصالح، أما مهامه فتتمثل في:
  - التكفل بقضايا الشركة محل نزاع سواء مع الأشخاص الطبيعية او المعنوية (اغلب المنازعات التجارية مع مجموع الزبائن الذين ترتب في ذمتهم ديون تجارية غير مسددة)
  - متابعة ملفات الصكوك بدون رصيد أمام القسم الجزئي على مستوى مختلف الجهات القضائية المختصة.
  - متابعة إجراءات التنفيذ الجبري على العقارات المرهونة بمعوية المحضرين القانونيين قصد تحصيل الديون المترتبة في ذمة المدين الراهن.
  - متابعة ملفات التأمين على ممتلكات الشركة ضد جميع الأخطار بمعوية شركة التأمين CAAT-وكالة بسكرة-وتحصيل جميع التعويضات في هذا الشأن. هذا فضلا عن العمل الإداري الاعتيادي على مستوى الشركة:

- تحرير المراسلات الإدارية الداخلية والخارجية
  - تمثيل الشركة كعضو في اللجان المختلفة كلجنة حفظ الصحة والأمن، لجنة التأديب، لجنة الصفقات، لجنة تحديد ومراجعة السعر، لجنة إثبات ملفات الزبائن.
  - تمثيل الشركة أمام الجهات القضائية المختصة بموجب تفويض من المديرية العامة.
- 5- مشروع الإعلام الآلي:** تم إدماج الإعلام الآلي في المؤسسة من أجل تسهيل التعاملات بين جميع المصالح والتسريع في وصول المعلومة بالإضافة إلى النتائج السريعة والموثوقة مقارنة بالعملية اليدوية من المهام:
- إنشاء برامج او أحداث التغييرات التطورات اللازمة على البرامج التابعة لمختلف المصالح، من بين البرامج الموجودة في المؤسسة (حساب الأجور-الفوترة- المحاسبة - تسيير المخزون -الاستثمارات - الإهلاكات...).
  - برمجة وصيانة حواسيب المؤسسة.
  - ادارة شبكة الإعلام الآلي.
  - مراقبة البرامج وتطبيقها بالإضافة إلى تقديم المعلومات اللازمة على مختلف البرامج.
  - المساهمة في الجرد السنوي.
- 6- مصلحة النظافة والأمن:** تقوم هذه المصلحة بالحفاظ على أمن المؤسسة بمختلف أنواعه ونظافتها، وتنقسم إلى فرعين:
- أ- فرع الأمن: يشرف عليه رئيس فرع مسؤول رؤساء أفواج يشرفون على مجموعة من أعوان الأمن.
- يمكن تقسيم مهامهم إلى قسمين:
- مهام خاصة بالأمن العام:
- \*حراسة المؤسسة ووسائلها والآلات من كل سرقة أو تعدي.
  - \*مراقبة كل من يدخل أو يخرج من مؤسسة.
  - \*إعطاء تأشيرة دخول الشاحنات من أجل رفع المنتج.
- مهام خاصة بالأمن الصناعي:
- \*المحافظة على امن الآلات من الأخطار.
  - \*رش الأدوية على المواد الأولية والآلات لإزالة بعض الأخطار كإزالة السوس مثلا.

\*الحفاظ على صحة العمال من أخطار الآلات.

\* إتقان استعمال وسائل الدفاع عن الحريق.

ب- فرع النظافة: يوجد تحت إمرة رئيس الفرع مجموعة من العمال والعاملات المسؤولين عن:

• التنظيف الدوري.

• مراقبة مستوى مخزون المياه وتعقيمه.

7- مصلحة مراقبة التسيير وإعادة التقييم: تعد من أهم المصالح، كون أن هذه المصلحة مسؤولة عن مراقبة التسيير داخل المؤسسة، من أهم مهامه:

• إعداد الميزانية التقديرية للمؤسسة: يتم إعدادها بإتباع خطوط التوجيه التي تقدمها المديرية العامة، وتشمل كل من الميزانية التقديرية للتمويل، تسيير المخزون، الإنتاج، المبيعات، الاتصالات (الإشهار...)، الموارد البشرية.

تقوم كل مصلحة بإعداد الميزانية الخاصة بها فمثلا مصلحة المبيعات تقوم بإعداد الميزانية التقديرية. إعداد اللوح البياني للمؤسسة (التسويق، الإنتاج، المبيعات، الموارد البشرية...) ومقارنتها مع التقديرات وتحليل النتائج.

• إعداد التقارير الثلاثية والسادسية: تمثل تراكم نتائج الأشهر السابقة.

• إعداد التقرير السنوي للتسيير: وهو تقرير مفصل عن نشاط المؤسسة خلال السنة.

• تقديم إحصائية ثلاثية للديوان الوطني للإحصائيات ردا على مراسلاتهم.

أي أن دور رئيس المصلحة يكمن في:

- جمع المعلومات من مختلف المصالح.

- تحليل المعلومات.

- إعداد التقارير الشهرية، الثلاثية، السادسة والسنوية.

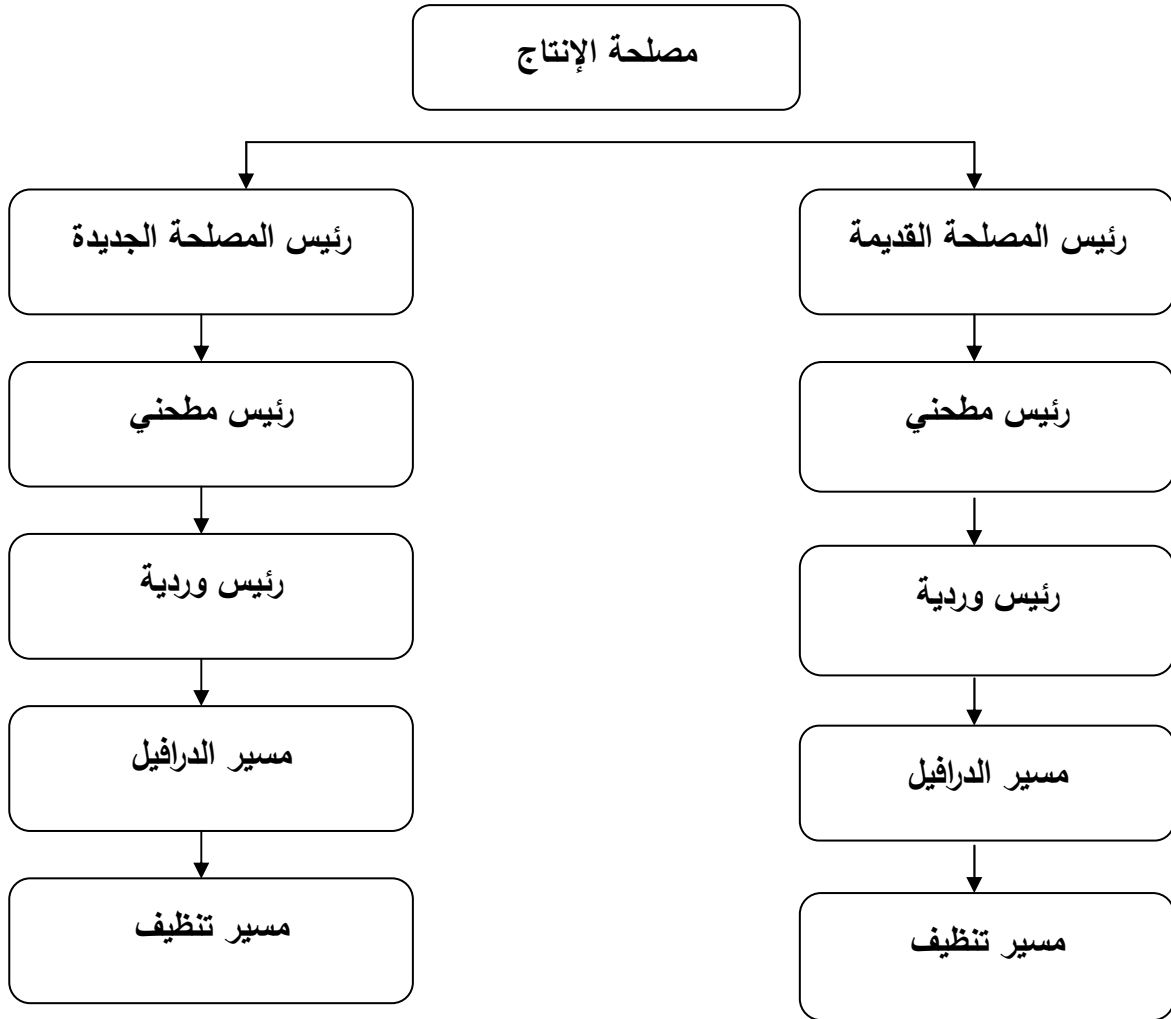
8- هيئة الاحتساب: تعد وظيفة الاحتساب وظيفة مستقلة، وهي تقييم مراقبة العمليات على مستوى مصالح المؤسسة، وهدف المراقبة في هذا المجال تقدير وتقييم نجاعة مختلف المراقبات الأخرى أي متابعة أعضاء المؤسسة في أداء مسؤولياتهم، وفي هذا الهدف الاحتساب الداخلي يقدم التحليلات، التقييمات، التوصيات، الآراء والمعلومات التي تخص الوظائف التي تمت فيها عملية الاحتساب.

من جهة أخرى الاحتساب الداخلي يختلف عن المراقبة الداخلية، فالمراقبة الداخلية هي مجموع التدابير الموجودة داخل التنظيم والمناهج وهدفها هو تأمين حماية الممتلكات، صحة العمليات، تطبيق العمليات، جودة ونوعية المعلومة ونجاعة عمال المؤسسة.

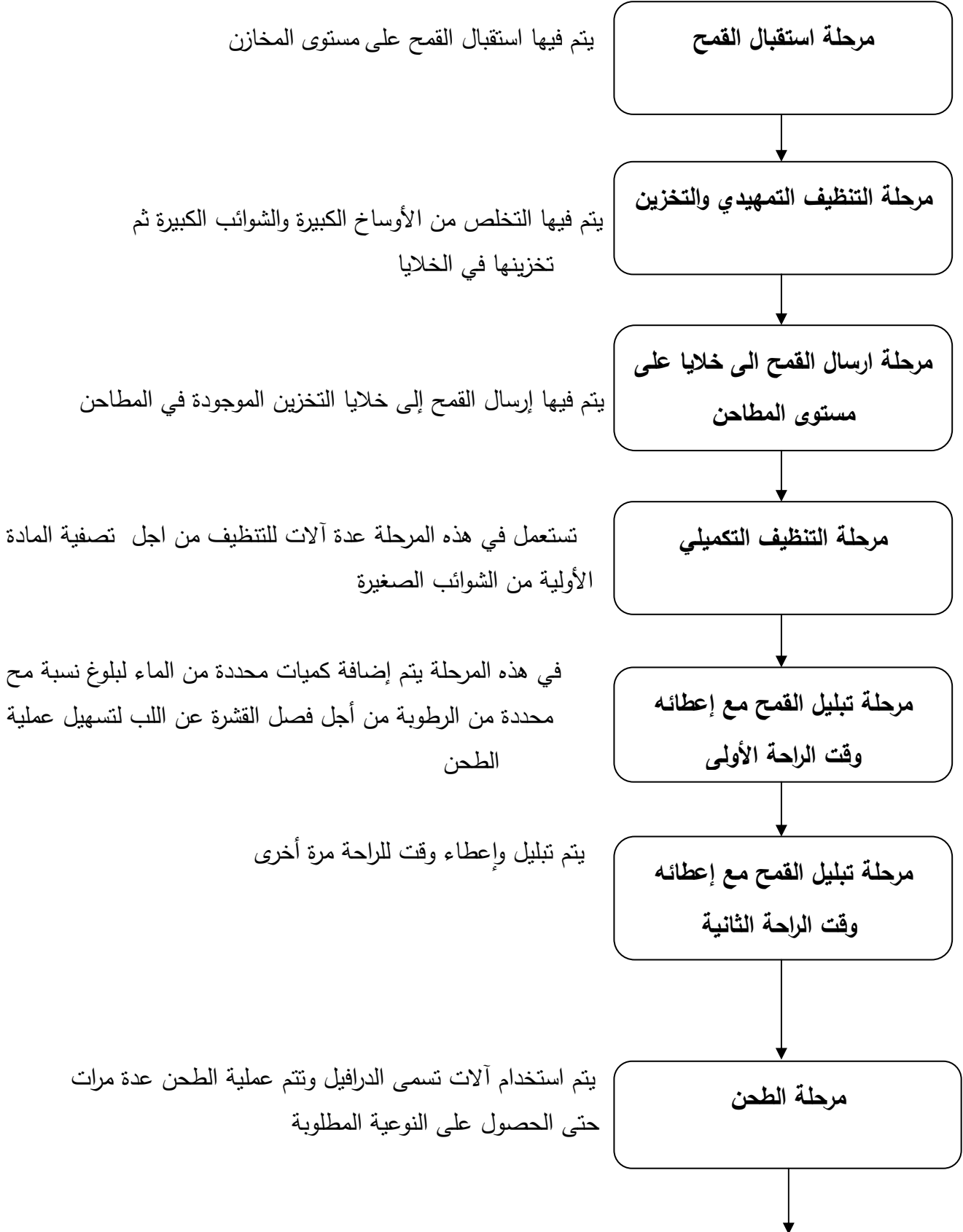
9- دائرة الاستغلال: تعد دائرة الاستغلال دائرة تقنية بحتة نظرا للمصالح المكونة لها، أساس هذه الدائرة الإنتاج، ومهمتها تحويل القمح إلى مادة منتهية، لذا تعد مصلحة الإنتاج أهم مصلحة في الدائرة أما باقي المصالح فهي مصالح دعم من اجل تحقيق أهداف المصلحة.

أ- مصلحة الإنتاج:

الشكل رقم (05): هيكله مصلحة الإنتاج



مراحل العملية الإنتاجية:

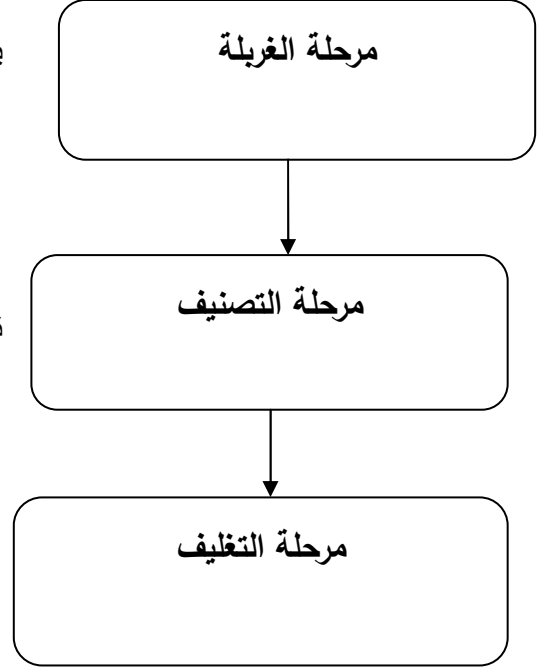




يتم فيها فصل السميد الدقيق و لنخالة باستعمال آلات تسمى  
Plan sichteur

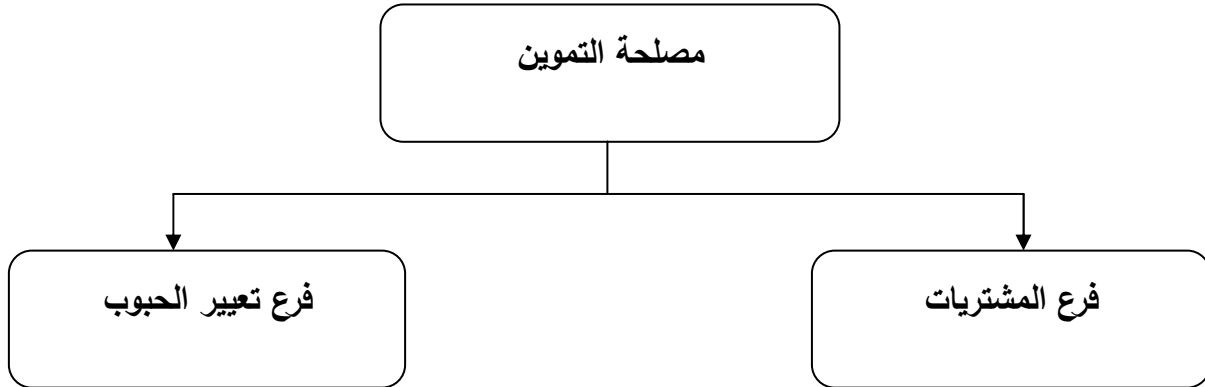
تصنف المواد الناتجة لعدة أنواع بالنسبة للمسمدة والمدققة

يتم وضع المنتج في أكياس خاصة مختلفة المقاييس والسعات



ب- مصلحة التموين:

الشكل رقم (06): هيكله مصلحة التموين

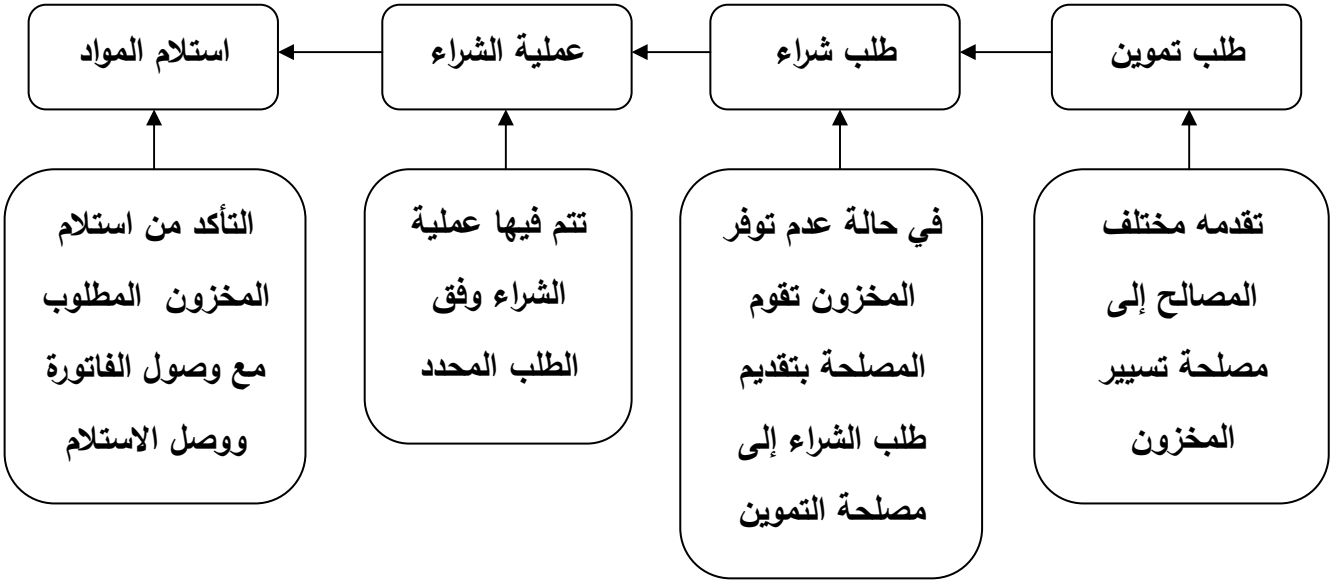


تهتم هذه المصلحة بجلب المادة الأولية المتمثلة في القمح الصلب واللين، بالإضافة إلى شراء بقية الأشياء  
كقطع الغيار، أدوات مكتب...

1- فرع المشتريات:

يتكون من رئيس فرع ومصفي وهو الذي يقوم بعمليات الشراء، وتتم عملية الشراء على النحو التالي:

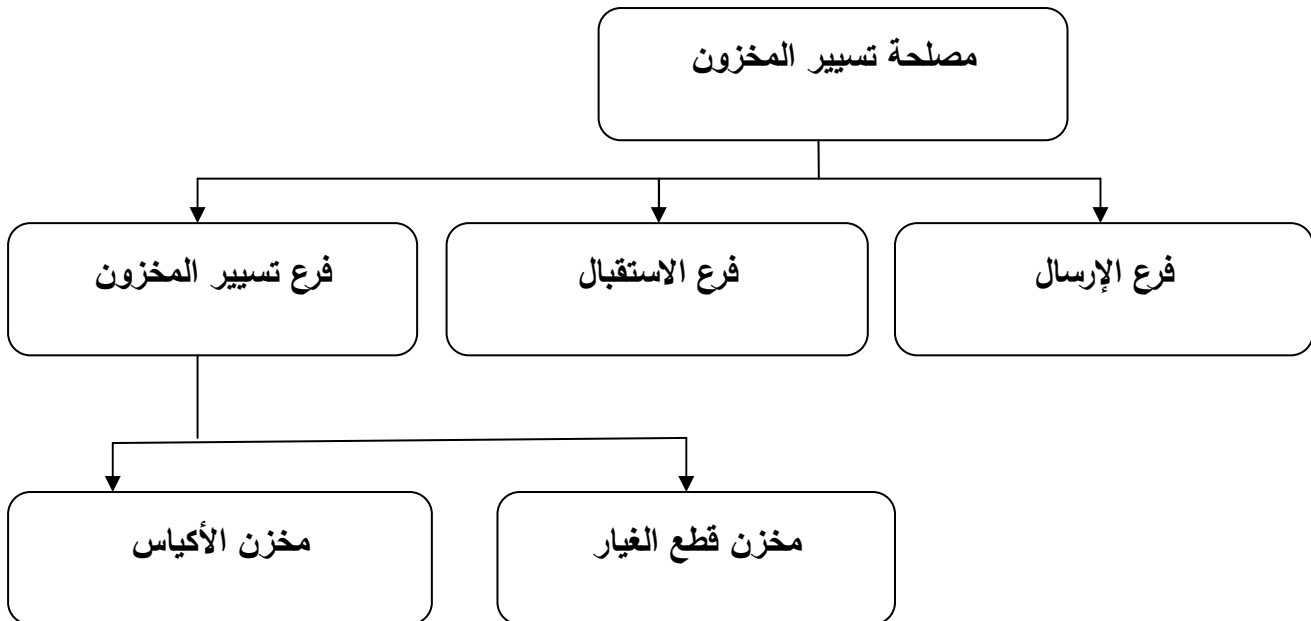
الشكل رقم (07): مراحل عملية الشراء



## 2- فرع تعبير الحبوب:

يتكون من معير الحبوب، تكمن مهمته في تعبير المادة الأولية (قمح صلب، قمح لين) قبل ان تتم عملية الشراء، فهو الذي يقدم الإذن بشراء المادة الأولية من عدمها، كما انه يصل الى اتفاق في سعر الشراء مع المورد (OAIC) على حساب المعايير المنصوص عليها في الجريدة الرسمية رقم 80 المؤرخة في 2007/12/26.  
ت- مصلحة تسيير المخزون:

الشكل رقم (08): هيكله مصلحة تسيير المخزون



### 1. فرع الاستقبال:

وهذا الفرع مخصص لتسيير المادة الأولية، يتكون من رئيس فرع يشرف على مسيري الصومعات الذين بدورهم يشرفون على أعوان رفع المنتج.

يتم فيه استقبال القمح بنوعية وتحديد الكمية المستقلة وذلك باستعمال الجسر الوزن، ووضع القمح في الصومعات.

الكمية المستقبلية = وزن الشاحنة مملوءة - وزن الشاحنة فارغة.

تتبع هذه المصلحة في طريقة طلب القمح طريقة الكمية الثابتة والمدة الزمنية المتغيرة، فهي بذلك غير مطالبة بتحديد الكمية الاقتصادية، لأن الكمية تتغير بحسب التوقع (الميزانية التقديرية للمشتريات التي حددت سابقا) بالإضافة إلى كمية المخزون المتبقية، أما المدة الزمنية فهي محددة مسبقا بـ 10 أيام للطبيية.

أما فينا يخص تقديم القمح إلى المطاحن فهذه المصلحة على طريقة **(First In First Out) LIFO** أي أن القمح الذي يدخل للمخازن أو لا يذهب إلى المطاحن أولا ( وهذا لأن القمح يفسد بمرور الزمن )، إلا في حالات استثنائية كأن يكون في المخازن قمح محلي ثم يدخل للمخازن قمح مستورد فتتم عملية دمجها معا.

### 2. فرع التسيير المخزون:

وهذا الفرع مخصص لتسيير مخزن قطع الغيار ومخزن الأكياس، يشرف على كل مخزن أمين مخزن، وهو موجود تحت مسؤولية رئيس الفرع، وتتمثل مهام هذا الفرع في:

- بعد استقبال طلب التموين من مختلف المصالح وإذا توفر المخزون يتم تقديم المخزون وتسجيل ذلك .
- شاما في حالة عدم توفر المخزون يتم اعداد طلب الشراء وتقديمه الى مصالح التموين.
- وعند استلام المخزون بعد شراؤه، يتم التأكد من مطابقة المخزون مع الطلب المقدم، ثم يتم تسجيله وإعطائه رقم تسجيل خاص في بطاقة متابعة المخزون، ثم بعد ذلك يتم ترتيبه.
- متابعة المخزون: تسجيل اي دخول او خروج في بطاقة متابعة المخزون.
- تقديم شهريا مجموع المدخلات والمخرجات لمختلف المخزونات وتقديمها لمصلحة المحاسبة والمالية.

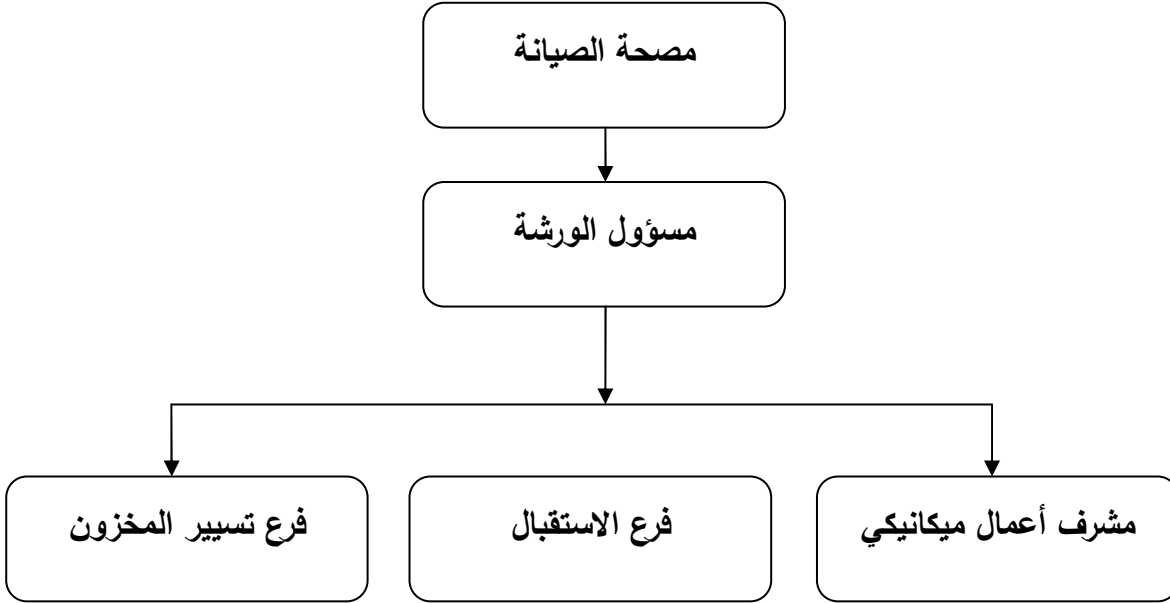
### 3- فرع الإرسال:

وهذا الفرع مخصص لتسيير المادة المنتهية، يتكون من رئيس فرع يشرف أعوان رفع المنتج، وتكمن مهامه في:

- ✓ تحديد كمية المواد المنتهية التي نقلت من المطاحن إلى المخازن.
- ✓ التأشير على وصل رفع المنتج وتسجيل الكمية، ثم الطلب من الأعوان رفع المنتج في وسائل النقل.
- ✓ تقديم شهريا مجموع المخرجات لمختلف المنتجات.

## ج- مصلحة الصيانة:

الشكل رقم (09): هيكل مصلحة الصيانة



الهدف الرئيسي لهذه المصلحة هو تأمين الخدمات لضمان السير الحسن للآلات المستخدمة في عملية الإنتاج. يتلقى رئيس المصلحة طلب التدخل من مختلف مصالح خاصة عند حدوث عطب متعلق بالآلات، مع تحديد نوع العطب (ميكانيكي، كهربائي....)، بعد ذلك يقوم بتوزيع المهام على مشرف أعمال ميكانيكي و مشرف أعمال كهربائي اللذان يقومان بدورهما بتوزيع المهام على الكهربائيين و الميكانيكيين، أو يأمر بتدخل اللحامين إن تطلب الأمر.

أما مسؤول الورشة فهو المسؤول عن كل الآلات الموجودة في الورشة، كما انه يشرف على عمال المصلحة عند غياب الرئيس.

علما أن تدخل الأعوان يكون فرديا أو جماعيا عند الضرورة.

## د- المخبر:

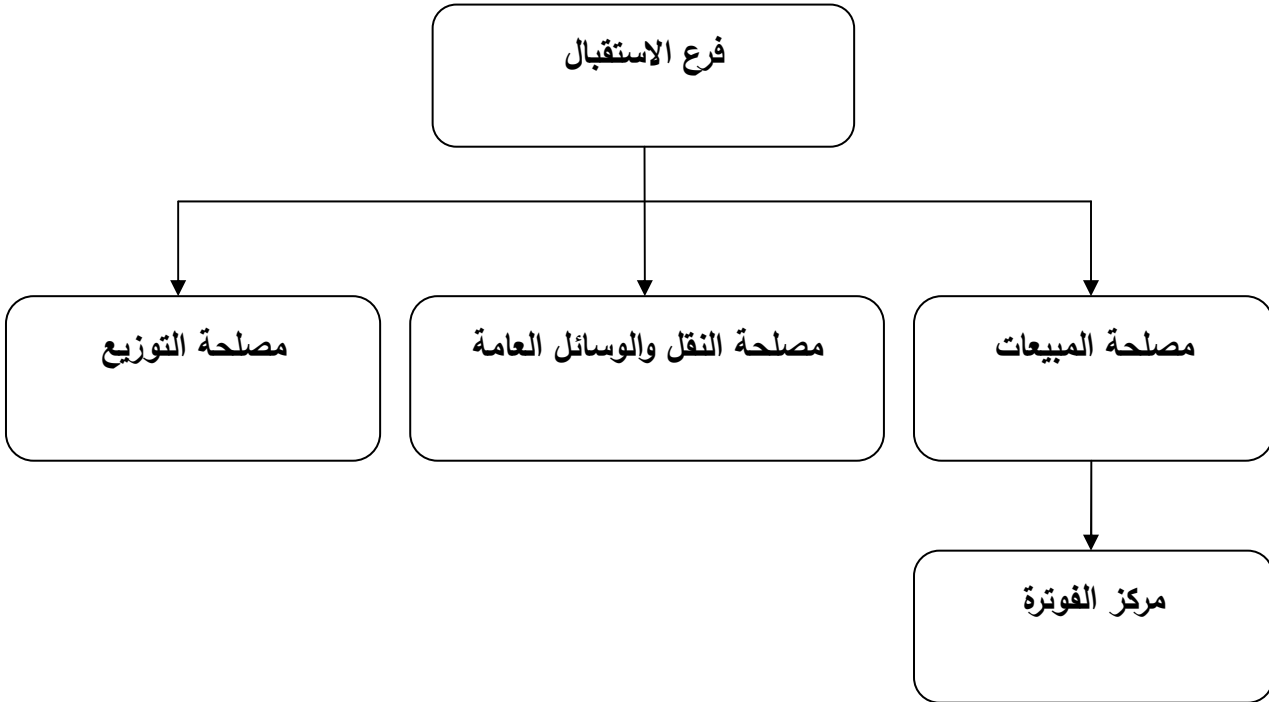
يعد المخبر مصلحة لا يمكن الاستغناء عنها في هيكل المؤسسة حيث يشرف رئيس المصلحة على مجموعة من الأعوان الذين يقومون بإجراء اختبارات وتحليل المادة الأولية والمنتجات تامة الصنع من بين هذه الاختبارات:

لتحديد الوزن مقارنة مع الحجم من أجل الاتفاق على السعر المناسب للقمح.

- الرطوبة: وهي قياس نسبة الماء في القمح وهذا من أجل تحديد نسبة الماء التي يجب إضافتها قبل عملية الطحن.

- نسبة الرماد: يجري هذا الاختبار على كل من السميد والدقيق من أجل تحديد كمية الرماد.
  - نسبة الغلوتين: من أجل تحديد نسبة العلك في كل من السميد والدقيق وهل هي مناسبة أم يجب تعديلها.
  - نسبة الاستخراج: من أجل استخراج كميات السميد الممتاز والعادي وتحديد نسبهما.
  - نسبة الحموضة: يجري هذا الاختبار على المنتجات تامة الصنع التي بقيت فترة في المخازن هل يمكن بيعها أم لا.
  - نسبة نشاط  $\alpha$  ميلاز: هذا الاختبار يجري على الدقيق هل هو يناسب الخباز أو يجب تغيير النسبة.
10. دائرة التقنية التجارية :

الشكل رقم (10): هيكل دائرة التقنية التجارية



أ. مصلحة المبيعات :

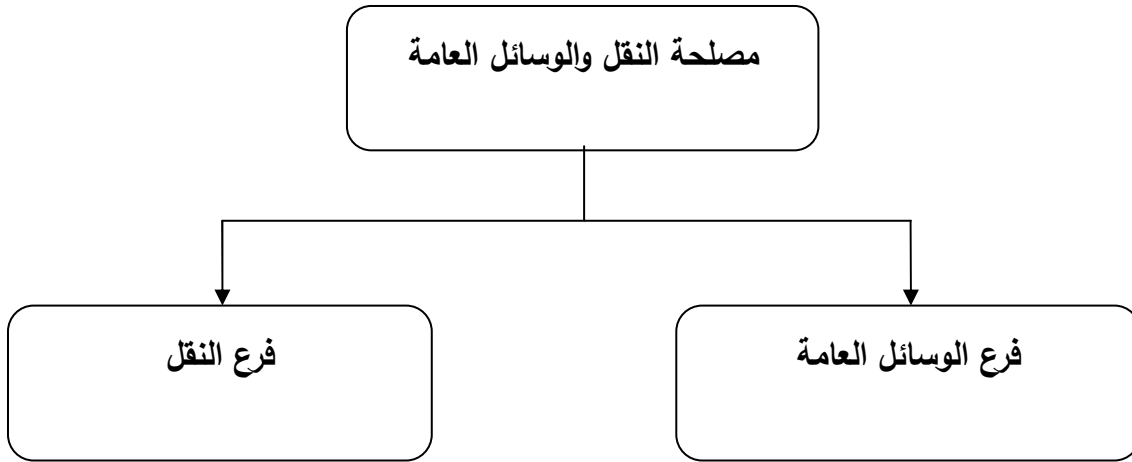
تعدهذه المصلحة هي المتعامل المباشر مع الزبائن، يدرج تحت مهامه رئيس للمصلحة وتكمن مهامه

في :

- تقصي السوق .
- الإشهار للمنتوج.
- إرضاء الزبائن.
- متابعة نوعية المنتجات .

- استقبال ملفات الزبائن الجدد, التي تتكون من :
    - السجل التجاري .
    - رقم القيد الجبائي.
  - مركز الفوترة :
  - تضمن مهامه في:
  - إعداد وصل رفع المنتج بعد استلام طلب الشراء من الزبائن.
  - إعداد الفاتورة.
  - متابعة أرصدة الزبائن.
  - تقييم يومية المبيعات مرفقة بنسخ من الفواتير وتسديدات الزبائن لمصلحة المحاسبة والمالية.
- ب- مصلحة النقل والوسائل العامة:

هيكل رقم (11): هيكل مصلحة النقل والوسائل العامة



تنقسم هذه المصلحة إلى فرعين يشرف عليهما رئيس المصلحة وتتمثل مهام الفرعين في :

أ- فرع النقل:

- السهر على الوثائق الإدارية الخاصة بالسائقين.
- إعطاء بطاقات من أجل إعادة تعبئة خزانات الوقود الخاصة بشاحنات وسيارات المؤسسة.
- طلب قطع الغيار الخاصة بشاحنات وسيارات المؤسسة عند الحاجة.
- توزيع المهام على السائقين من أجل نقل السلع إلى الزبائن, أو نقل خاص لصالح المؤسسة كالمهام.
- يقوم بتسيير 7 شاحنات نقل, 4 سيارات, بالإضافة إلى حافلة لنقل العمال.

ب- فرع الوسائل العامة:

- السهر على إصلاح الوسائل العامة التابعة للإدارة.
- تسديد فواتير الكهرباء, الماء....
- تحضير الوجبات والإقامة للزوار وكذلك لأفراد المؤسسة عند القيام بمهام.

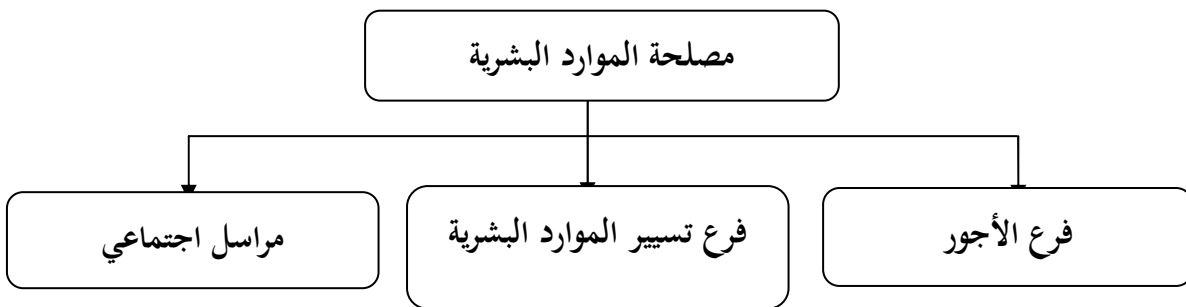
10- مسؤول التقنيات التجارية: ويندرج تحت مهامه (03) مصالح وهما:

- أ- مصلحة المبيعات: تعد هذه المصلحة هي المتعامل المباشر مع الزبائن.
- ب- مصلحة النقل والوسائل العامة: وتقوم هذه المصلحة بتسيير حظيرة المؤسسة وإيصال الطلاب إلى الزبائن.

ج- مصلحة الإرسال و التوزيع: تقوم هذه المصلحة بمهام عديدة، حيث تبدأ المهام م نمصلحة المبيعات التي ترسل المعلومات اللازمة و الخاصة بالزبائن ،كما تقوم هذه المصلحة بإرسال وصل مبيعات إلى مصلحة المبيعات للقيام بالعمليات الحسابية ،وتقوم هذه المصلحة بإعداد تقرير يومي و الموضوع فيه خروج البضاعة ،ثم إرساله إلى مدير الإنتاج ،كما لهذه المصلحة علاقة بقسم التعبئة والتغليف،حيث يصدر إليهما لأمر بإرسال البضاعة بعد تعبئتها.

11- مصلحة الموارد البشرية: تهتم إدارة الموارد البشرية في المؤسسة بكل ما يتعلق بالعمال باعتبارهم الجهاز المتحرك والعملي داخل المؤسسة، وتعمل هذه المصلحة على ضمان حقوق الموظفين بها و متابعة مسارهم المهني و من بين هذه الحقوق (الأجر،المنح،العلاوات) ...

الشكل رقم(12): هيكله مصلحة الموارد البشرية



المصدر: وثائق المؤسسة.

أ- رئيس مصلحة الموارد البشرية: وهو المسؤول الأول في المصلحة، ومن مهامه:

\* تطبيق سياسة المؤسسة فيما يخص تسيير الموارد البشرية:

- التطبيق الكامل للاتفاقية الجماعية.
- احترام تطبيق النظام الداخلي للمؤسسة.
- المتابعة اليومية لملفات المستخدمين.
- متابعة تطور المسار المهني للمستخدمين.
- تطبيق منهجيات العمل في الإطار القانوني.
- المساهمة في إعداد الميزانية التقديرية للمصلحة.

\* متابعة الإحصائيات:

- إعداد مخطط التكوين والسهر على تطبيقه.
- المشاركة مع رؤساء المصالح في إعداد مخطط التوظيف.
- مراقبة كشوف الأجور والرواتب للمستخدمين قبل التخليص.
- تقييم عملية تكوين المستخدمين.

ب- فرع تسيير الموارد البشرية: يهتم هذا الفرع بكل ما يتعلق بالمسار المهني للموظف من بداية توظيفه حتى نهاية الخدمة، وهذا الفرع له علاقة مباشرة مع فرع الأجور، و من مهام هذا الفرع ما يلي:

\* متابعة مستجدات ملفات الموارد البشرية.

\* مراقبة كشف الحضور للعمال والمتمننين وتقديمها لفرع الأجور نهاية الشهر.

\* التكفل بالعطل : السنوية، المرضية، الاستثنائية.

\* تحرير المقررات (التقاعد، التعيين، تغيير المنصب ...).

\* تحرير العقوبات على العمال بعد استجوابهم.

ج- مراسل اجتماعي: يقوم بالمهام التالية:

\* إنشاء ترقيم للعمال في صندوق الضمان الاجتماعي.

\* دفع ملفات المرض، حوادث العمل لدى صندوق الضمان الاجتماعي.

\* استرجاع مصاريف الأدوية من صندوق الضمان الاجتماعي.

\* السهر على متابعة ومراقبة ملفات العمال المتواجدة في صندوق الضمان الاجتماعي.

د- فرع الأجور: يقوم هذا الفرع بتمثيل حق العامل من خلال الأجر الذي يتقاضاه، ويت ذلك كما يلي:



\*تطبيق العقود الجماعية لإعداد الأجور.

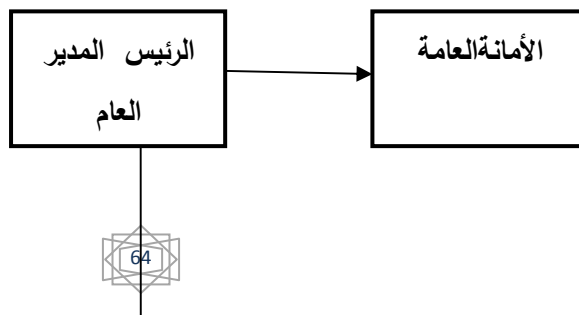
\* جمع المعلومات لحساب الأجور (مقدمة من فرع تسيير الموارد البشرية).

\* إدخال معطيات الأجور في قاعدة البيانات.

\* طبع كشف الأجور.

12- مصلحة المحاسبة والمالية:تقوم بمراقبة كل العمليات المحاسبية للمؤسسة و تساهم في تطبيق و انشاء البرنامج التجاري.

الشكل رقم(13): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة



المبحث الثاني : عرض واقع محاسبة التكاليف بمؤسسة مطاحن الزيبان

سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على خطوات حساب التكلفة بمؤسسة محل الدراسة، وهذا من خلال الوثائق التي حصلنا عليها من المؤسسة، ثم سنقوم بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتأثيره في مراقبة التسيير المتبعة من قبل المؤسسة.

### المطلب الأول : واقع محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة

في الواقع لا يوجد مصلحة محاسبة التكاليف كمصلحة قائمة بذاتها كما هو الحال في بعض المؤسسات الأخرى، لكن تقوم مصلحة المحاسبة و المالية بحساب سعر التكلفة للمنتجات وإضافة هامش ربح للحصول على سعر بيع، ومن خلال هذا سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى المصادر التي يتم على أساسها توفير المعلومات التي تسمح بحساب التكاليف بالمؤسسة وتوضيح مختلف عناصرها.

**الفرع الأول: مصادر حساب التكاليف:** تقوم المؤسسة بإنتاج تشكيلة متعددة من منتجات الدقيق و الفرينة تظهر من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (02): منتجات مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة.

المنتج	النوع	السعة
الفرينة	فرينة ممتازة	05/02/01 كلغ
	فرينة عادي	50/25/05/02/01 كلغ
الدقيق	دقيق ممتاز	25/10 كلغ
	دقيق عادي	25/10 كلغ
	السمولات	25 كلغ
النخالة	نخالة	100/40 كلغ

المصدر: وثائق المؤسسة.

ولديها منتجات أخرى جديدة منها:

✓ CERFIBRES.

✓ النافع (سميد كامل من القمح الصلب).

✓ سميد الشعير .

ويتم حساب تكاليف هذه المنتجات بالاعتماد على مختلف الوثائق المقدمة من طرف :

- المحاسبة العامة : من خلال حسابات الأعباء ( مجموعة 6 ) .
- مصلحة محاسبة المواد: حيث توفر معلومات تتعلق باستهلاك المواد الأولية و أسعارها .
- مصلحة التخزين: تقدم معلومات عن حركة المواد الأولية والمنتجات بالكمية والنوعية .
- مصلحة التجارة: تقدم معلومات حول الكميات المباعة و أسعار البيع .

### الفرع الثاني: عناصر التكاليف:

تتمثل في مختلف العناصر التي تؤدي إلى إنتاج المنتج النهائي من منتجات الدقيق والفرينة وهي:

1. المواد الأولية والمستلزمات الوسيطة ومختلف المواد الاستهلاكية الأخرى: و تشمل ما يلي :

- القمح بنوعيه:
- القمح الصلب سعر شراء هو 2280 دج.
- القمح اللين سعر شراء هو 1285 دج.
- الأكياس: تحصل المؤسسة على الأكياس من مؤسسة الكيس التي تنتشط بولاية بسكرة، بالإضافة إلى موردين آخرين .
- الخيط: تتحصل عليه المؤسسة من السوق المحلية بالكيلوغرام .
- البطاقات: تقوم بطباعتها في مطبعة خاصة .
- الماء الصالح لمعالجة القمح: يتم الحصول من المنابع الصافية مثل منبع الغزلان... الخ، ومن خلال اتفاقهم مع الموردين .
- استهلاكات أخرى: وهي المواد التي تستهلك بمجرد الحصول عليها مثل مواد التنظيف، الخردوات، البنزين و المازوت لتشغيل معدات النقل، و الكهرباء لتشغيل المطحنة، وكذلك قطع الغيار... الخ .

2. أجور المستخدمين: تتمثل في الأجر القاعدي ومختلف العلاوات والتعويضات الممنوحة للعمال مقابل أدائهم

المهام المكلفين بها، بالإضافة إلى اقتطاعات رب العمل (26 %) .

3. الخدمات: وتتمثل في :

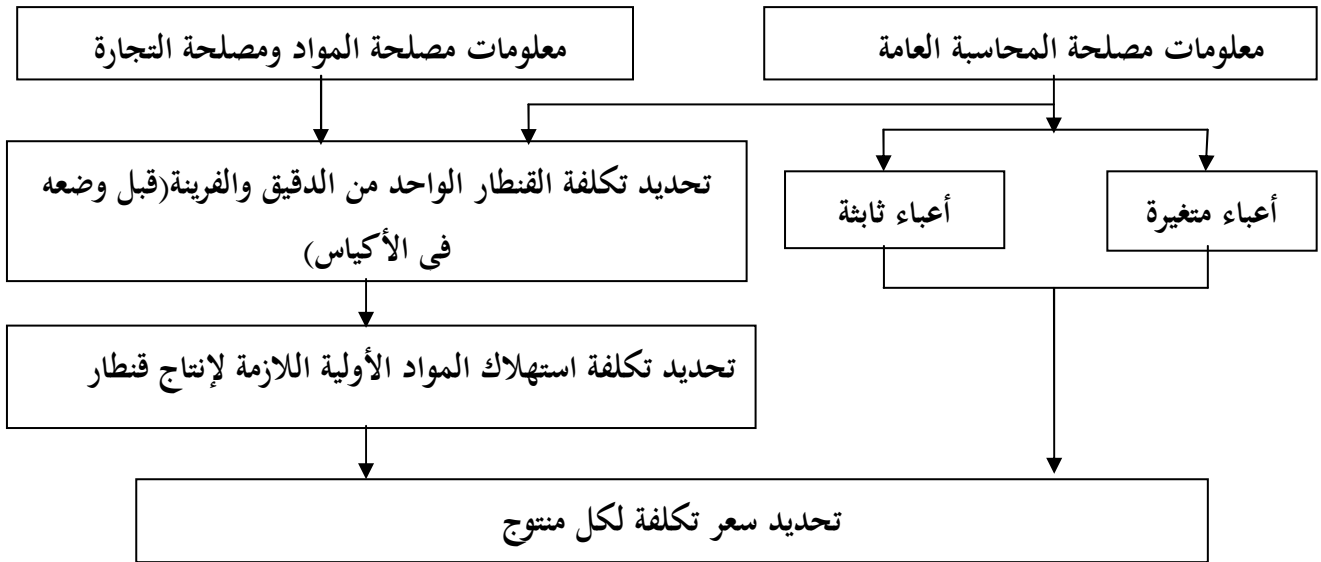
- **مصارييف الإيجار:** تتمثل في كراء محلات المستغلة كنقاط بيع و ما يلزمها من كهرباء وماء، وصيانة بالإضافة إلى شاحنات نقل المواد الأولية .
  - **صيانة و إصلاحات:** هناك أعمال صيانة تقوم بها المؤسسة دوريا، وهناك أعمال صيانة في حالة وجود عطب، وتتمثل في ترميم البناءات وتهيئة مختلف تجهيزاتها، وصيانة مختلف معدات وتجهيزات المؤسسة من سيارات، آلات ومعدات... الخ .
  - **الخدمات الأخرى:** وتشمل مصارييف نقل القمح، وخدمات الهاتف والبريد، ومصارييف تحميل السلع والتنقل، وأتعاب مختلف المتعاملين من محافظي الحسابات و محامين... الخ، إضافة إلى الإشهار الذي تقوم به المؤسسة .
- 4. الضرائب والرسوم غير المسترجعة :** تتمثل في الرسم على النشاط المهني (TAP) المفروضة على نقاط بيع منتجات المؤسسة فقط لأن المصنع معفى لمدة 10 سنوات، وحقوق الطابع التي تفرض في حالة الشراء نقدا، إضافة إلى مختلف الضرائب والرسوم الأخرى المختلفة .
- 5. المصارييف المالية:** و تتمثل في فوائد القروض الممنوحة من طرف البنوك و عمولات تحصيل الصكوك وفوائد دورية ثابتة متعلقة بحسابات المؤسسة، ومختلف مصارييف المتعلقة بكشف الحساب و تحويل الشيكات والأموال بين الحسابات... الخ .
- 6. حقوق الاستغلال:** وتتمثل في حقوق استغلال البرامج وبراءات الاختراع، مثل برنامج المحاسبة العامة وبرنامج الأجور.
- 7. المصارييف المختلفة:** و تشمل ما يلي :
- **التأمينات:** مصارييف تأمين مختلف موجودات المؤسسة، من مركب إنتاج الدقيق والفرينة، ومختلف التجهيزات الأخرى مثل السيارات، والشاحنات التابعة للمؤسسة، مع الإشارة إلى أن مبنى الإدارة المستغل من طرف وحدة الدقيق و الفرينة تابع لوحدة الكسكس إلا انه لا يدخل ضمن أقساط تأمين المؤسسة .
  - **اقتطاعات أخرى و منح:** تتمثل في مجموع المساعدات التي تقدمها المؤسسة إلى مختلف الجمعيات والنوادي الرياضية والإعانات الأخرى... الخ .
  - **المصارييف المختلفة الأخرى:** وهي التي تتحملها المؤسسة والناجئة عن التسيير الجاري، وكذلك مختلف الغرامات والعقوبات... الخ .

8. مخصصات الاهتلاكات و المؤونات: و تتمثل في مبالغ إهلاك الدورة لمجموع استثمارات المؤسسة، وكذلك مختلف المؤونات المشكلة لمواجهة تدني قيم المخزون، والزبائن... الخ .

### المطلب الثاني: مراحل حساب التكلفة بمؤسسة مطاحن الزيبان

تقوم المؤسسة بحساب التكلفة انطلاقا من الوثائق المقدمة من طرف مختلف المصالح والتي توضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (14): مراحل حساب التكلفة بمؤسسة مطاحن الزيبان



المصدر : إعداد الطالب بالإعتماد على معلومات مصلحة المحاسبة .

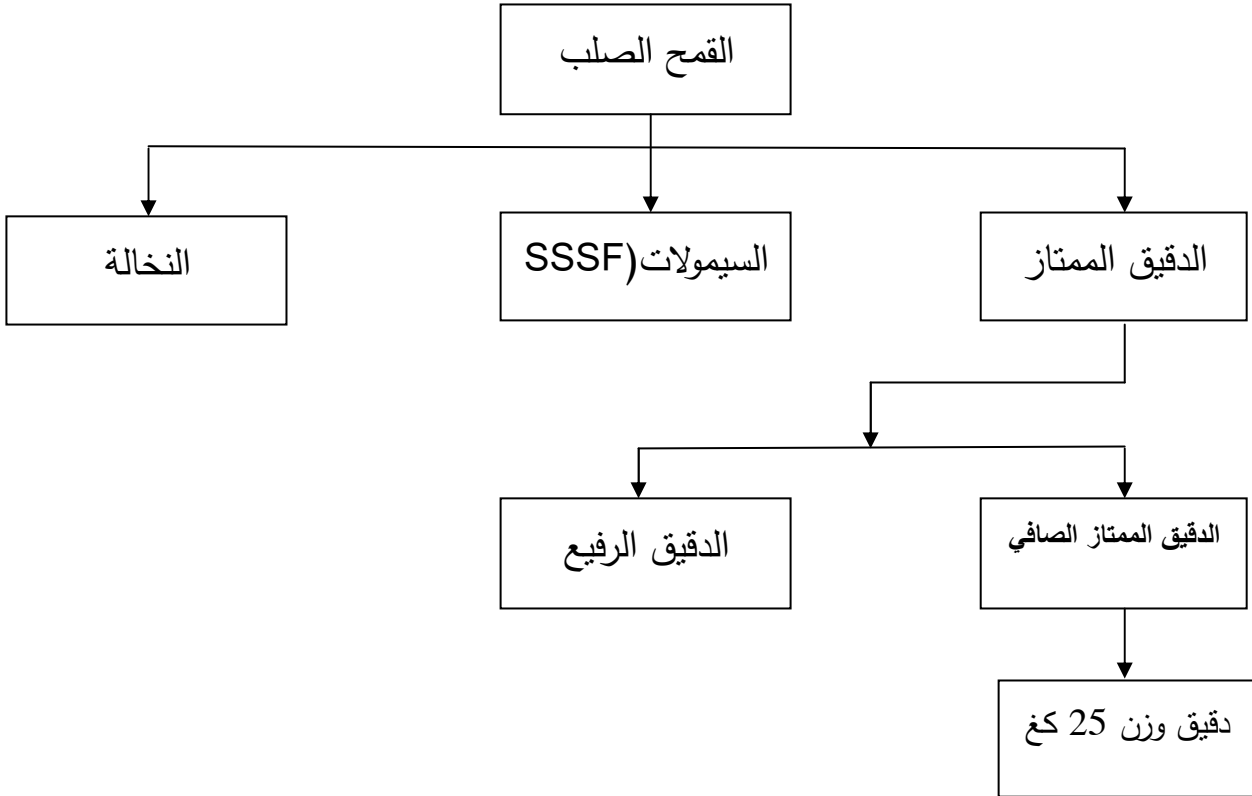
يبين هذا الشكل أن عملية تحديد السعر تمر بعدة مراحل، ابتداء من عملية تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء متغيرة وثابتة، ومصحة محاسبة المواد والتجارة، ثم يتم تحديد تكلفة إنتاج القنطار الواحد من القمح بنوعيه (الدقيق والفرينة)، ثم تحديد تكلفة المواد الأولية المستهلكة لإنتاج قنطار واحد، وأخيرا تحديد سعر التكلفة بجمع تكلفة استهلاك المواد الأولية و الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة .

### المطلب الثالث: عرض للطريقة المتبعة لحساب سعر التكلفة في مؤسسة مطاحن الزيبان

مثما رأينا من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة بأن المؤسسة لا تحتوي على قسم محاسبة التكاليف، حيث أن مهمة حساب تكلفة الإنتاج تقع على عاتق مصلحة لمحاسبة العامة والمالية، هذه الأخيرة تعتمد على حساب تكلفة الإنتاج الفعلي فقط.

وسنتناول في هذا المطلب كيفية حساب سعر التكلفة لمنتوج السميد الممتاز المعبئ في أكياس 25 كغ، حيث أن عملية الإنتاج هذه تنتج عنها منتجات ثانوية كالسيمولات (SSSF) والنخالة، ويمكن توضيح هذه العملية بالشكل التالي:

الشكل رقم(15): مراحل الحصول على منتج 25 كغ دقيق ممتاز



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات مصلحة الإنتاج

يتبين من خلال الشكل أن عملية معالجة القمح الصلب تنتج 3 أنواع من الدقيق هي الدقيق الممتاز، السيمولات (SSSF) والنخالة، كما أن عملية معالجة الدقيق الممتاز ينتج عنها نوعي الدقيق الرفيع و الدقيق الممتاز الصافي، حيث هذا الأخير يعبئ في أكياس من عدة أحجام منها ذات 25 كغ.

#### الفرع الأول: الطريقة المتبعة

تعتمد المؤسسة في تحديد سعر تكلفة منتج دقيق ممتاز 25 كغ على طريقة تقليدية بسيطة و هي طريقة التكاليف الكلية (الاجمالية)، و تركز هذه الطريقة على الخطوات الاتية:

1/ تحديد تكلفة الإنتاج المباشرة: يمكن حسابها بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = (\text{تكلفة شراء القمح المستعمل} - \text{سعر بيع المنتج الثانوي}) \div (\text{الكمية المنتجة من الدقيق الممتاز})$$

2/ تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى متغيرة وثابتة: يتم تقسيم حسابات التكاليف على أساس تغير المبالغ من سنة إلى أخرى وليس على أساس العلاقة بحجم الإنتاج، ثم تقسم على عدد الوحدات المنتجة من أجل تحديد التكلفة الوحديّة وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الوحديّة} = (\text{المبلغ الكلي للعبء}) \div (\text{عدد الوحدات المنتجة})$$

3/ حساب سعر التكلفة: تحسب من خلال العلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الإنتاج} + (\text{تكلفة الأكياس و الخيط والبطاقات}) + \text{التكلفة المتغيرة الوحديّة} + \text{التكلفة الثابتة الوحديّة}$$

حيث أن التكلفة المتغيرة الوحديّة يتم حسابها وفقا لمصلحة المحاسبة العامة والمالية بجمع قيمة كل من: الكهرباء، الماء، البنزين، الخدمات، الضرائب والرسوم، مصاريف بنكية والمصاريف المختلفة، بعدها يتم قسمتها على الكمية المنتجة في تلك الشهر، كذلك بالنسبة للتكاليف الثابتة الوحديّة حيث يتم جمع قيمة كل من: مصاريف بنكية، إهلاكات، مصاريف الكراء، الأجور، المصاريف المختلفة الثابتة بعدها تقسم القيمة الإجمالية على الكمية المنتجة للشهر المعني.

الفرع الثاني: عرض الطريقة المتبعة

1- تحديد حجم الإنتاج:

جدول رقم(03): تحديد تكلفة الإنتاج لسنة 2017

الرقم	المنتجات	الكمية المنتجة بقطار
01	الدقيق	270787,90
02	الفرينة	281219,90
	المجموع	552007,80



الأعباء المتغيرة				
الرقم	البيان	المبالغ إجمالية	سعر الوحدة	بقطار
			الدقيق	الفرينة
607300	الماء	541555,09	0,98	0,98
607100	الكهرباء المستهلكة	26633426,42	48,24	48,24
602212	قطع الغيار	97599,31	0,17	0,17
615300	خردوات	188040,00	0,34	0,34
602255	مستلزمات مكتب	1018049,65	1,84	1,84
602120	الوقود	777550,73	1,40	1,40
602255	ملابس العمال	551007,95	0,99	0,99
615	صيانة إصلاحات	1249959,02	2,26	2,26
622	أتعاب	2298638,92	4,16	4,16
625	تنقلات، مهمات وإستقبالات	3937589,74	7,13	7,13
626	مصاريف البريد والهاتف	58586,96	0,10	0,10
627	الخدمات البنكية	8126,14	0,01	0,01
645	ضرائب و رسوم أخرى	324629,00	0,58	0,58
657	أعباء إستثنائية	7233,75	0,01	0,01
	<b>المجموع</b>	<b>37691992,68</b>	<b>68,28</b>	<b>68,28</b>
الأعباء الثابتة				
616	مصاريف التأمين	5607492,08	10,15	10,15
623	إشهار والنشر و علاقات العمومية	465311,55	0,84	0,84
631	أجور مستخدمين	95451976,68	172,91	172,91
681	مخصصات الإهلاكات،المؤونات وخسائر القيمة	15460805,86	28,00	28,00
	<b>المجموع</b>	<b>116985586,17</b>	<b>211,92</b>	<b>211,92</b>

280,19	280,19		التكاليف الوحودية المتغيرة والثابتة
--------	--------	--	-------------------------------------

المصدر : بيانات مصلحة محاسبة و المالية .

## 2 - تحديد تكلفة إنتاج الدقيق.

الجدول رقم (04) : إنتاج الدقيق الممتاز لسنة 2017.

المبالغ الإجمالية (دج)	تكلفة الوحدة بالقنطار (دج)	الإنتاج بالقنطار	الطبيعة
254916540	2280,00	111805,50	تكلفة شراء القمح الصلب (1)
74763586,84	1524,17	49052,00	ثمن بيع السيمولات (2)
1128682,24	856,10	1318,40	ثمن بيع النخالة (3)
179024270,92	2914,03	61435,10	تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز (1) - (2) - (3)

المصدر : بيانات مصلحة المحاسبة و المالية

حيث يتم من خلال تحديد الكميات المنتجة الإجمالية لدقيق الممتاز و تحديد تكلفة شراء القمح الصلب المستهلك من خلال المعادلة التالية :

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{الكمية المنتجة} \times \text{ثمن شراء القنطار.}$$

$$\text{وبالتالي : } 254916540 = 2280,00 \times 111805,50 \text{ دج.}$$

ثم تحديد ثمن البيع المحتمل لكل منتج ثانوي (سيمولات أو النخالة) من خلال :

$$\text{ثمن بيع المنتج الثانوي} = \text{الكمية المنتجة} \times \text{سعر البيع المتوقع}$$

وبالتالي :

$$\text{سيمولات : } 74763586,84 = 1524,17 \times 49052,00 \text{ دج.}$$

$$\text{النخالة : } 1128682,24 = 856,10 \times 1318,40 \text{ دج.}$$

آخر مرحلة يتم تحديد تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز من خلال :

تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز = (تكلفة شراء القمح الصلب المستهلك - مبيعات منتج السيمولات - مبيعات النخالة) ÷ الكمية المنتجة من الدقيق الممتاز.

وبالتالي :

$$2914,03 \text{ دج} = 61435,10 \div (1128682,24 - 74763586,84 - 254916540)$$

### 3- تحديد سعر تكلفة المنتج دقيق الممتاز.

في هذه المرحلة سنقوم بدراسة تكلفة منتج دقيق الممتاز وزن 25 كلغ وفق الخطوات التالية :

- تحديد المواد الأولية اللازمة لإنتاج قنطار واحد من منتج الدقيق الممتاز 25 كلغ وتتمثل :
- تكلفة القنطار الواحد من الدقيق الممتاز قبل وضعه في الأكياس المتمثلة 2914,03 دج.
- تكلفة مواد التعبئة والتغليف المستعملة في منتج الدقيق ممتاز 25 كلغ :
- أربعة أكياس حجم 25 كلغ.
- 2,4 غرام خيط لإنتاج أربعة أكياس حيث يخصص لكل كيس 0,6 غرام لكل كيس.
- 4 بطاقات للقنطار الواحد أي لكل كيس بطاقة .
- إضافة التكلفة الوحودية المتغيرة و الثابتة .

و الجدول الآتي يبين ذلك :

الجدول رقم (05) : حساب سعر التكلفة للمنتج الدقيق ممتاز حجم 25 كغ لسنة 2016.

التعيين	الوحدة	الكمية	تكلفة شراء الوحدة (دج)	تكلفة القنطار (دج)
الدقيق الممتاز	قنطار	1	2914,03	2914,03
كيس	كيس	4	15,31	61,24
خيط	غرام	2.4	0.38	0,91
بطاقة	بطاقة	4	0,35	1,40

2977,58	تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز وزن 25 كلغ (1)
68,28	التكلفة المتغيرة (2)
211,92	التكلفة الثابتة (3)
3257,78	سعر تكلفة المنتج 25 كغ (1) + (2) + (3) = (4)
3500,00	سعر بيع القنطار (5)
242,22	هامش الربح (5) - (4)
% 7,44	نسبة الهامش

المصدر : بيانات مصلحة محاسبة والمالية.

يبين الجدول حساب سعر تكلفة منتج الدقيق ممتاز 25 كلغ، حيث يتم حساب تكلفة المواد المستهلكة ثم إضافة التكلفة المتغيرة و الثابتة للحصول على سعر تكلفة .

**المبحث الثالث: محاولة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الزيبان ودوره في مراقبة التسيير.**

سنحاول في هذا المبحث استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ودراسة مدى مساهمة هذا الأسلوب في تحديد اقل تكلفة من خلال مراقبة التسيير للمؤسسة، وستكون الدراسة على منتج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز حجم 25 كغ.

**المطلب الأول: تخطيط التكلفة المستهدفة.**

وتمر بالمراحل التالية:

**2- تحديد سعر البيع المستهدف:** ويتم تحديد سعر البيع المستهدف من خلال قيام المؤسسة بدراسة للسوق الذي تنشط فيه أي معرفة أسعار المنتجات المنافسة، ومن خلال هذه الدراسة تحدد المؤسسة سعر البيع المستهدف الذي تنافس به في السوق.

حيث حددت أسعار بيع المؤسسات المنافسة في نفس الفترة لمنتوج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز حجم 25 كغ كالتالي:

**الجدول رقم(06): أسعار بيع المؤسسات المنافسة**

**الوحدة: (دج)**

سعر البيع	المؤسسة
3300,00 دج	مطاحن البركة
3500,00 دج	المطاحن الكبرى للجنوب (أوماش)
3500,00 دج	مطاحن الأوراس (أريس)
3600,00 دج	مطاحن بن حوحو
3400,00 دج	مطاحن الأصيل

**المصدر:** من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات بعض المؤسسات

السعر الذي تبيع به المؤسسة منتوجها هو: 3500,00 دج للقنطار من منتوج 25 كغ دقيق ممتاز

وعلى ضوء معطيات السوق والمحيط التنافسي الذي تنشط فيه المؤسسة وبناء على معطيات مصلحة المالية والمحاسبة التابعة للمؤسسة وبالتنسيق مع مسؤوليها فإنها ترغب في سعر بيع تلبي به طلبات زبائنها وكسب مكانة أكبر في السوق حيث تم الاعتماد على سعر: (3300,00 دج) كسعر بيع مستهدف حيث تسعى المؤسسة من خلال هذا السعر من السيطرة أكثر على السوق.

**2- تحديد هامش الربح المستهدف:** يتم تحديده من خلال التخطيط الإستراتيجي للمؤسسة على المدى الطويل، وبناء على إستراتيجية الربح المعتمدة من طرف المؤسسة فإن هامش الربح المستهدف هو: 10%

هامش الربح المستهدف = سعر البيع المستهدف × نسبة هامش الربح

هامش الربح المستهدف = 3300,00 × 10% = 330,00 دج

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 3300,00 - 330,00 = 2970,00$$

### 3- تحديد و تحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة:

ويمكن ترجمتها بالمعادلات التالية:

$$\text{التكلفة المسموح بها} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

$$\text{التكلفة المسموح بها} = 3300,00 - 330,00 = 2970,00 \dots\dots (1)$$

$$\text{هدف خفض التكلفة} = \text{التكلفة الحقيقية} - \text{التكلفة المستهدفة}$$

$$\text{هدف خفض التكلفة} = 3257,78 - 2970,00 = 287,78 \dots\dots (2)$$

$$\text{التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة} = \text{التكلفة المسموح بها} - \text{التكلفة المستهدفة}$$

$$\text{التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة} = 2970,00 - 2970,00 = 0 \dots\dots (3)$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة المسموح بها} - \text{التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة}$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 0 - 2970,00 = 2970,00$$

ومن خلال العمليات السابقة نلاحظ أن تكلفة المنتج في ظل تطبيق التكلفة المستهدفة أقل مقارنة مع الأسلوب الذي تتبعه المؤسسة، يكون التخفيض بحساب الفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة المستهدفة، والقيمة المتحصل عليها والتي تساوي 287,78 دج هي القيمة التي تعمل المؤسسة على تخفيضها من أجل تعزيز ميزتها التنافسية وكسب مكانة أكبر في السوق.

### المطلب الثاني: دور أسلوب التكلفة المستهدفة في مراقبة التسيير بمؤسسة مطاحن الزيبان

إن محاسبة التكاليف هي أداة فعالة من أدوات مراقبة التسيير ولها دور كبير في مساهمتها فكل واحدة هي مكملة للأخرى، فوجود مراقبة مستمرة في تسيير عمليات المؤسسة وإتباعها ومراقبة أداء المسيرين عند قيامهم بالعمليات الإنتاجية يجنب وقوع الأخطاء، حيث تساهم في محاسبة التكاليف بشكل عام وسعر التكلفة بشكل

خاص وذلك بتزويدها بالمعلومات الضرورية وفي أسرع وقت لتسهيل حساب التكاليف وتحليلها، وهنا تظهر أهمية وضع نظام مراقبة التسيير بهدف اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة و تحقيق الأهداف المسطرة، حيث تستطيع معرفة النسب و الكميات الموجودة في المخازن والتي يمثلها رئيس مصلحة الانتاج في المؤسسة محل الدراسة منذ دخول المواد الاولية ( القمح ) الى المؤسسة وتحليله الى غاية تحقيق النتائج (عملية البيع)، فاذا كانت مراقبة جيدة كانت هناك مردودية في الانتاج جيدة و باقل التكاليف، والا العكس.

كما ان عدم التقسيم في المؤسسة محل الدراسة الى مصلحة مخصصة للتكاليف و مصلحة مراقبة التسيير يؤدي الى عدم القدرة على ضبط التكاليف و تحديد المسؤوليات وبالتالي عدم التحكم في الموارد المتاحة مما يؤثر على اسعار البيع و بالتالي هامش الربح ومبيعات المؤسسة في السوق.

مما سبق يتبين ان هناك نظام متكامل يوفر معلومات مهمة حول التكاليف تسمح بمتابعة عملية تسيير المؤسسة بشكل فعال، حيث تتوفر على نظام معلومات يمكن ان يساعد محاسبة التكاليف على أداء دورها في مراقبة التسيير لو لم يتم تطبيق طريقة مناسبة لحساب التكاليف.

حيث تكتسب عملية مراقبة التسيير أهمية بالغة في المؤسسة وتتم من خلال التقارير الدورية التي تقوم بها بصفة منتظمة انطلاقا من المعلومات التي تقدمها مختلف المصالح المالية والمحاسبية التي تشمل حجم الإنتاج والمبيعات المحققة خلال الدورة، حيث تلعب هذه التقرير دورا هاما في اتخاذ القرارات بالنسبة للمؤسسة خاصة المعلومات المتضمنة مكونات المنتج والتكاليف المتعلقة به بتحقيق فرض رقابة فعالة على تكلفة المنتج و بتخفيض التكاليف دون المساس بمستوى الجودة وتوفير البيانات الملائمة في الوقت المناسب لتحديد تكلفة الإنتاج على أساس سليم، كما تؤدي محاسبة التكاليف إلى تحليل الأسعار وتقييم المخزون، واتخاذ القرارات المطلوبة، كما تحلل الانحرافات وتحدد أسبابها والمسؤول عنها.

## خلاصة الفصل الثاني:

من خلال الدراسة التطبيقية حاولنا التعرف على المؤسسة محل الدراسة المطاحن الكبرى للجنوب، حيث اتضح بأن المؤسسة لا تعتمد على أسلوب وطريقة عملية واضحة في حساب تكاليفها وتبين أن هذه الطريقة التي تتبعها لا تساعد كثيرا في عملية مراقبة التسيير باعتبارها أنها يمكن أن تضلل متخذي القرار خاصة في ما يتعلق بتحديد تكاليف الإنتاج، ومن خلال البيانات المقدمة لنا من طرف المؤسسة وطريقة التكاليف التي حاولنا تطبيقها أسلوب التكلفة المستهدفة يمكن أن تساعد في تحديد التكاليف وأسعار التكلفة بطريقة عملية وسهلة تساهم في مراقبة التسيير من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط، كما ساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف المؤسسة بما يسمح تحسين أداءها مستقبلا.



الملاحق

# إهداء

الحمد لله الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم ووفقنا في هذا العمل

و لم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا أما بعد:

أهدي ثمرة عملي هذا إلى:

إلى الأضواء المشعة في حياتي إلى روح جدي الشهيد "ساعة محار" رحمة الله عليه

إلى من سعى جاهدا في رعايتي وتربيتي وتعليمي وتوجيهي، إلى من كان رمز القوة والنقاء، إلى من كان قدوتي في

التربية والأخلاق إلى "أبي العزيز"

إلى الشمعة التي أنارت دربي وفتحت لي أبواب العلم والمعرفة إلى أعز إنسان في الوجود "أمي الغالية" أطال الله في عمرها.

إلى من شاركوني تفاصيل الحياة وأمضيت معهم أسعد الأوقات إلى أخي العزيز ورفيق دربي "محار"

و أخواتي "نادية وولادة، عليك تهوؤلاده، سعاد، ياسمينة"

والى كل أخوالي و أعمامي وزوجاتهم إلى عماتي وخالاتي وأزواجهن.... إلى أحبيهم وأعزهم كثيرا إلى أعمامي

"السعيد وإسماعيل" وأولادهم الأعزاء "أسماء، وائد، إسراء، إسلام، منار"

إلى أجمل وأحلى ما منحني الدنيا وأعز من أحببت في اللهاصدقائي "اسامة، محسن، رمزي، هاني و طارق"، كما لا أنسى كل

من جمعني بهم الأقدار عبر سنوات الدراسة زملائي وزميلاتي....

والى كل من ذكره قلبي ولم يكتبه قلبي أهدي عملي هذا.

عبد المالك



## دعاء

---

اللهم إذا أعطيتنا نجاحا فلا تأخذ تواضعنا

وإذا أعطيتنا تواضعا فلا تأخذ اعتزازنا بأنفسنا

اللهم اختم بالسعادة أحلامنا، وحقق بالزيادة آمالنا

ربنا تقبل دعائنا



و ذكرنا أن الاخفاق هو التجربة التي تسبق النجاح

# شكر وعرفان

قال تعالى: "ولئن شكرتم لأزيدنكم "

الحمد والشكر لله الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل وأنعم علينا نعمه العلم وهدانا إلى نوره  
ويسر لنا المصاعب.

قال رسول الله "صلى الله عليه وسلم": "من لم يشكر الناس لن يشكر الله "

بداية توجه الشكر إلى الأستاذة المؤطرة: غصاب رانية على جميع مجهوداتها  
ومساعداتها وتوجيهاتها المبذولة لتقديم هذا العمل في أحسن صورة.

إلى السيد " مدير المركب الصناعي التجاري -مطاحن الزيبان القنطرة بسكرة."

إلى جميع عمال المركب خاصة عمال قسم المحاسبة والمالية والمصلحة التجارية

كما نشكر أيضا جميع الأساتذة الذين صبروا علينا طيلة مشوارنا الدراسي ولم ييخلوا

علينا بأي معلومة.

## قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
49	يمثل توزيع أفراد العينة حسب فئات المؤسسة	1
66	منتجات مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة.	2
72	تقييم الأعباء المتغيرة والثابتة بدلالة كمية المنتج من الدقيق و الفرينة لسنة 2017	3
73	إنتاج الدقيق الممتاز لسنة 2017	4
75	حساب سعر التكلفة للمنتج الدقيق ممتاز حجم 25 كغ لسنة 2017	5
76	أسعار بيع المؤسسات المنافسة	6

# قائمة الأشكال

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الأشكال
20	مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة	1
30	مراحل إعداد لوحة القيادة	2
40	الأبعاد المختلفة لقيادة الأداء	3
47	هيكله مجمع الصناعات الغذائى اقروديف	4
54	هيكله مصلحه الإنتاج	5
56	هيكله مصلحه التموين	6
57	مراحل عملية الشراء	7
57	هيكله مصلحه تسيير المخزون	8
59	هيكله مصلحه الصيانة	9
60	هيكله دائرة التقنية التجارية	10
61	هيكله مصلحه النقل والوسائل العامة	11
62	هيكله مصلحه الموارد البشرية	12
65	الهيكمل التنظيمى لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة	13
69	مراحل حساب التكلفة بمؤسسة مطاحن الزيبان	14
70	مراحل الحصول على منتج 25 كغ دقيق ممتاز	15

# قائمة الجداول



# قائمة المحتويات

# قائمة المحتويات

## قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
	البسمة
	دعاء
	شكر و عرفان
	إهداء
	الملخص
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
أ - د	مقدمة
44 - 6	الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة و مراقبة التسيير
6	تمهيد
7	المبحث الأول: عموميات حول التكلفة المستهدفة
7	المطلب الأول: نشأة وتطور أسلوب التكلفة المستهدفة والعوامل التي أدت إلى ظهورها
9	المطلب الثاني: استعراض التكلفة المستهدفة
14	المطلب الثالث: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة ومبادئها ومزاياها
23	المبحث الثاني: الإطار النظري لمراقبة التسيير
23	المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير
25	المطلب الثاني: خصائص مراقبة التسيير و أهدافها
27	المطلب الثالث: أدوات مراقبة التسيير
33	المبحث الثالث: استخدام التكلفة المستهدفة في تحسين مراقبة التسيير
33	المطلب الأول: استخدام التكلفة المستهدفة في مراقبة التسيير
36	المطلب الثاني: مساهمة التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء
41	المطلب الثالث: استخدام التكلفة المستهدفة من خلال استعمال الانحرافات
44	خلاصة الفصل
80-46	الفصل الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة في مراقبة التسيير مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة
46	تمهيد

47	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن الزيبان
47	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة مطاحن الزيبان
49	المطلب الثاني: أهداف المؤسسة واستراتيجياتها
50	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
66	المبحث الثاني: عرض واقع محاسبة التكاليف بمؤسسة مطاحن الزيبان
66	المطلب الأول: واقع محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة
69	المطلب الثاني: مراحل حساب التكلفة بمؤسسة مطاحن الزيبان
70	المطلب الثالث: عرض للطريقة المتبعة لحساب سعر التكلفة في مؤسسة مطاحن الزيبان
76	المبحث الثالث: : محاولة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة مطاحن الزيبان ودوره في مراقبة التسيير
76	المطلب الأول: تخطيط التكلفة المستهدفة
78	المطلب الثاني: دور أسلوب التكلفة المستهدفة في مراقبة التسيير بمؤسسة مطاحن الزيبان
80	خلاصة الفصل
84-82	الخاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق

# قائمة المحتويات

# قائمة المراجع

1- الكتب:

(1) باللغة العربية:

1. احمد حسين علي حسين ،"المحاسبة الادارية المتقدمة"،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،2000 .
2. أيمن الشنطي وعامر الأشقر ،"المحاسبة الادارية"،الدار المنهجية ،عمان ،2015.
3. أيمن علي القباني ،"قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم ادارة التكلفة"،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،2006 .
4. تشارلز هورنجرن ،واخرون،محاسبة التكاليف مدخل اداري،ترجمة:احمد حامد حجاج،دار المريخ للنشر،السعودية،2009.
5. ثناء علي القباني، "مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في ادارة التكلفة وتحليل الربحية"،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،2006،
6. خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2007.
7. خليل محمد حسن الشماع، خضير كاظم حمود، نظرية المنظمة، الطبعة الثانية، دار المسيرة، الأردن، 2005.
8. رعد عبد الله الطائي، عيسى قدادة، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
9. رشيد الجمال،ناصر نور الدين،ادارة التكلفة لاغراض القياس و التخطيط والرقابة،الدار الجامعية،مصر ،2005.
10. شحاته السيد شحاته، محاسبة التكاليف لإغراض الرقابة التكاليف على أساس الأنشطة-قياس التكلفة في المنشآت الخدمية- الموازنة كأداة للرقابة على عناصر التكاليف، دار التعليم الجامعي، 2015.
11. عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2002.
12. عصام فهد العريبي، المحاسبة الادارية،دار المنهاج ،الاردن،2003.
13. محمد سرور الحريري،"المحاسبة الإدارية المتقدمة"،الدار المنهجية ، الأردن ،2015.
14. محمد عبد السلام، الأسس العلمية والحديثة في تنظيم و إدارة الأعمال، الطبعة الثانية، دار الكتاب الحديث، 2013.
15. محمد عبد السميع ،احمد طيبة ،"الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية"، دار جليس الزمان ، عمان ، الاردن ،2010 .
16. مصطفى الباهي، معراج هواري، مدخل إلي مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011.
17. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير - محاسبة تحليلية-، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
18. ناصر دادي عدون،مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (حالة البنوك)،دار المحمدية العامة،الجزائر ،2004.
19. ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة،الجزائر ،2003.
- 20.نعيمة يحيوي، زكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، دار الراية للنشر والتوزيع، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر .

(2) باللغة الفرنسية:

1. Claude Alazard, Sabine sépari , Contrôle de gestoin, 5 eme Edition Dunod , Paris, 2001 .
2. HAL ,archives-ouvertes, **Le Target Costing un etat de L'art**, François Meyssonier , Apr 2011.
3. M.Gervais : "**contrôle de gestion** " , 7 éme edition , economica , paris , 2000 .

4. Michal gervais , Contrôle de gestion, Economica, Paris.

## II- المذكرات:

### 1) باللغة العربية:

1. بلال زويوش، "التحليل الاستراتيجي للتكاليف لدعم الميزة التنافسية"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي ، الجزائر ، 2010-2011.
2. راضية عطوي، "دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف"، مذكرة ماجستير، تخصص ادارة اعمال ،قسم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، الجزائر ، 2008 .
3. طويل رشيد، تسيير وتحليل الأموال العمومية، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، تخصص المنظمة تدقيق وإستراتيجية اتخاذ القرار، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان، 2007.
4. علي عدنان ابو عودة، "اهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية"، مذكرة ماجستير محاسبة والتمويل ،كلية التجارة ،الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين 2010.
5. محمد حسن الحداد، "مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ،الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين ، 2011 .
6. محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، "التكلفة المستهدفة"، مذكرة ماجستير ،قسم الدراسات العليا، كلية التجارة، جامعة القاهرة 2008.
7. ميساء محمود محمد راجحان، "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات"، مذكرة ماجستير محاسبة ،جامعة الملك عبد العزيز السعودية، 2002 .
8. محمد منصور الشبلي ،"ماهية التكاليف المستهدفة"، مذكرة ماجستير، جامعة الأزهر 2008 .
9. ناجي شايب ألكرابي ،"اهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي"، مذكرة ماجستير، بغداد، 2010.
10. نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير-دراسة حالة- مؤسسة نفضال، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، تخصص تحليل اقتصادي، قسم علوم اقتصادية، ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.

## III- المحاضرات:

1. قريشي محمد. الصغير، رفاع شريفة، مطبوعة دروس في مراقبة التسيير، تخصص إدارة أعمال، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح ، 2015 .

## IV- المجالات:

### 1) باللغة العربية:



1. بونقيب احمد، رحيم حسين، دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الرابع، 2008.
2. شوقي فوده، "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد 44، مارس 2007.
3. عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والإنتاجية- مفهوم وتقييم- مجلة العلوم الإنسانية، العدد 1، جامعة بسكرة، 2011.
4. عقيل حمزة ألسناوي، "المحددات البيئية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأثرها في استراتيجيات التسعير للشركات الصناعية"، مجلة المثلى للعلوم الاقتصادية والإدارية 03، العدد 06، 2013.
5. غسان فلاح المطارنة، "متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 02، 2008.
6. محمد حسن علي المفتي و فريد عمر الشيخ، "مدى فعالية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية"، مجلة الكلية التجارية للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد 02، 2005.
7. محمد خليل عبد الحميد احمد منى عبد السلام، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، ص [www.rr4ee.net](http://www.rr4ee.net) 15:18 2019/01/04.
8. نضال محمد رضا الخلف، انعام محسن زويلف، "التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، قسم المحاسبة، الاقتصاد والإدارة، العدد 01، السعودية، 2007.

## (2) باللغة الانجليزية:

- 1.Chistopher Anthony, G Michael D ,**"Handbook of management Accounting research"**,vol2, Univesity Oxford, UK,2006, p 507.

في إطار العولمة الاقتصادية وبفعل تطور وسائل الاتصال الحديثة والطفرة التكنولوجية الهائلة في وسائل الانتاج وطرق التصنيع، الامر الذي أثر بصور واضحة على الصناعة ومعدلات الاداء في جميع النواحي الادارية مما ادى الى تنامي احتياجات المعلومات، وعليه وفي ظل هذه الظروف اصبحت المؤسسات تبحث عن كيفية البقاء في السوق والاستمرار فيه وليس فقط عن كيفية الدخول للسوق، ولتحقيق ذلك كان عليها التركيز على المستهلك الذي يمثل الحكم الاول لادائها وبقائها واستمرارها من خلال تلبية حاجاتهم من: منتجات جديدة ذات مقاييس عالية الجودة؛ في الوقت المناسب وباسعار منخفضة تلبية متطلباتهم، مما يؤدي الى تصريف منتجاتها والاستحواذ على اكبر حصة ممكنة في السوق بغرض مضاعفة الأرباح .

إن صعود أي مؤسسة اقتصادية وبقائها في سوق المنافسة مع باقي المؤسسات الاقتصادية الاخرى، يتطلب الاستغلال الامثل لإمكانياتها وقدراتها المالية والانتاجية، من خلال نظام التسيير الفعال والمحكم للعملية الانتاجية لضمان تحقيق اهدافها الاستراتيجية .

حيث حتم عليها هذا كله ان تفرض وتنتهج سياسات تكون لها دورا اساسيا وفعالا في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية وهذا من خلال معلومات عملية مراقبة التسيير التي توفرها على مستوى التكلفة، ان نجاح نظام التكلفة يعتبر عنصر هاما في اتخاذ القرار في المؤسسة ببيانات تتصف بالدقة و الموضوعية، من التقنيات التي تستعملها المؤسسة الاقتصادية المحاسبة التحليلية او ما يطلق عليها محاسبة التكاليف فهي تعد احدى ادوات مراقبة التسيير، اذن يعتبر نظام التكلفة المستهدفة من الطرق الحديثة الذي يعمل على تحسين الربحية وتخفيض التكاليف بالاضافة الى المساعدة في عملية المراقبة على المصاريف واتخاذ قرارات رشيدة في ما يخص التسيير داخل المؤسسة.

سنحاول بعرض الجانب النظري و التطبيقي ان نتوصل الى دور تطبيق التكلفة المستهدفة في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية.

ومن خلال ما تقدم يمكن صياغة اشكالية البحث كما يلي:

**ما هو دور التكلفة المستهدفة في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية ؟**

**الأسئلة الفرعية :**

- هل يمكن اعتبار التكلفة المستهدفة كأداة لتحسين لمراقبة التسيير؟

- ما هي الأساليب المتبعة لحساب تكاليف الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة؟
- هل يمكن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين مراقبة التسيير بمؤسسة مطاحن الزيبان؟

### الفرضيات :

- تعتمد المؤسسة محل الدراسة على الطرق الحديثة في تحديد تكاليف إنتاج منتجاتها.
- يمكن استخدام التكلفة المستهدفة في تحسين مراقبة التسيير.
- يمكن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين مراقبة التسيير بمؤسسة مطاحن الزيبان.

### أهمية البحث:

تتمثل أهمية الدراسة في كونها تسلط الضوء على موضوع ذو أهمية بالغة بالنسبة لأي مؤسسة تسعى جاهدة إلى تحسين مراقبة التسيير و الرفع من حصتها في السوق، و ضرورة اهتمام المؤسسة بنظام تكاليفها واستخدامها بطريقة فعالة يمكنها من التحكم في مراقبة تسييرها على منتجاتها، ومواكبة التطور الحاصل اليوم في المجال الصناعي وتحقيق مزيد من التقدم والسعي للتماشي مع رغبات عملائها.

### اهداف البحث :

- اثبات امكانية استعمال التكلفة المستهدفة في تحسين مراقبة التسيير.
- البحث عن العوامل الداعمة للتكلفة المستهدفة واعطاء فكرة عامة عن هذا الاسلوب وكيفية تطبيقه.
- اجراء دراسة ميدانية للتعرف على تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في المؤسسة

### منهج البحث:

للإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث وللدراسة المعمقة والتحليل الشامل لمختلف عناصر ومتغيرات البحث سنعتمد في دراستنا على المنهج الوصفي بأسلوبه التحليلي للتعرف على كيفية مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في مراقبة تسيير المؤسسة، حيث يمكن هذا المنهج من وصف وتحليل الموضوع المراد دراسته من خلال تجميع المعلومات اللازمة وتبويبها وتحليلها، وأسلوب دراسة حالة الذي يمكن من التعمق في مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده ويساعد على إسقاط ما جاء في الجانب النظري على واقع المؤسسات من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة محل الدراسة.

### الدراسات السابقة:

• **راضية عطوي : دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف-**

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف في شركة تصنيع اللواحق الصناعية و الصحية SANIAK الجزائرية ، وفرض متغيرات تنافسية والتحديات ضرورية لبقاء المؤسسة في السوق واستمراريتها ، وكذلك التطور في مجال الاتصال و النقل يكسب المؤسسة الفوز في المنافسة وكسب رضى العملاء ، وضرورة تحديد المنتجات في ظل البيئة الحديثة التي جعلت السعر هو الذي يفرض التكلفة.

• **ميساء محمود محمد راجحان : دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات-**

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المشروعات الصناعية في جدة بالسعودية، وكذلك للوصول الى منتجات جديدة و متطورة تلبي رغبات العملاء يجب القيام بعملية التخطيط والتنظيم لمراحل المنتج ،ومن اجل تكوين نظام تكاليف مستهدفة فعال يجب الاعتماد على مبدا التعاون بين الموظفين داخل المؤسسة، وكذلك تكمن اهمية التكلفة المستهدفة في الحد من التضخم وتخفيض التكاليف و الاخذ بالمؤسسة الى تحقيق الارباح الكافية.

• **احمد راجح خليل ابو عواد : اهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير**

**الخدمات المصرفية-**

هدفت هذه الدراسة الى استكشاف ما اذا كانت البنوك التجارية العاملة في الاردن تدرك المزايا المترتبة على تبني منهج التكلفة المستهدفة في تسعير خدماتها المصرفية، واهمية هذا المنهج في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية.

**واقع دراستنا من الدراسات السابقة:**

ومن خلال الدراسات السابقة نرى أنها مشتركة في الجانب النظري المتعلق بالتكلفة المستهدفة، وتختلف في الباقي كل حسب ما درس، لان موضوعنا يقوم على دراسة اسلوب التكلفة المستهدفة في الجانب النظري الذي من خلاله سنقوم بمعرفة دوره في مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، أما الجانب التطبيقي سنحاول إسقاط مكتسبات الجانب النظري على المؤسسة محل الدراسة

**هيكل البحث:**

للإجابة عن إشكالية البحث، نقسم بحثنا إلى الجانب النظري والذي جاء فيه الفصل الأول المعنون بـ: الإطار النظري لتكلفة المستهدفة ومراقبة التسيير وتطرقنا فيه إلى ثلاث مباحث حيث جاء في المبحث الأول عموميات

حول التكلفة المستهدفة أما المبحث الثاني فتحت عنوان الإطار النظري لمراقبة التسيير وفي الأخير المبحث الثالث بعنوان استخدام التكلفة المستهدفة في تحسين مراقبة التسيير، لنتقل إلى الفصل الثاني والذي فيه حاولنا التطرق للجانب التطبيقي

## ملخص:

تهدف الدراسة إلى التعرف على دور أسلوب التكلفة المستهدفة في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية والآثار الايجابية عند تطبيقها في مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة- حيث تم استعراض كل ما يتعلق بالتكلفة المستهدفة وعلاقتها بمراقبة التسيير، وللإجابة على الإشكالية واختبار الفرضيات اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي وعلى أداة دراسة الحالة وقد خلصت الدراسة الذي تلعبه الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف وخاصة طريقة التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف وهذا من خلال وضع سعر بيع مستهدف يتم من خلاله الوصول إلى تكلفة أقل من المنافسين مع المحافظة على معايير الجودة المطلوبة ، وكذا أن مؤسسة مطاحن الزيبان تتوفر لديها الشروط المناسبة لتبني طريقة التكلفة المستهدفة بحيث تشير دراستنا أن لديها الدعائم الملائمة لذلك، والدور الذي تحله مراقبة التسيير في الوقت الراهن و مكانتها الهامة فهي تسمح بتحقيق الأهداف الإستراتيجية على مستوى التسيير المعتاد.

## الكلمات المفتاحية :

التكلفة المستهدفة ، التسيير ، مراقبة التسيير.

## Résumé :

L'objectif de l'étude est d'identifier le rôle de la méthode de coût ciblée dans le suivi de la gestion de l'établissement économique et les effets positifs appliqués dans le Ziban Mills–Qantara– où tous liés au coût cible et à sa relation avec la gestion du contrôle, et de répondre au problème et aux tests Hypothèses que nous nous sommes appuyées sur l'approche analytique descriptive et sur l'outil d'étude de cas l'étude, qui est réalisée par des méthodes modernes de comptabilité des coûts et en particulier la méthode des coûts, a conclu que les coûts sont réduits en mettant en place un prix de vente cible qui atteindra un coût

inférieur à celui des concurrents tout en maintenant Les normes de qualité requises, ainsi que la Fondation Ziban Mills, ont les conditions appropriées pour adopter la méthode de coût cible afin que notre étude indique qu'elle a les accessoires appropriés, et le rôle qu'elle résout le contrôle de la gestion à l'heure actuelle et sa place importante pour atteindre les objectifs stratégiques sur Niveau de gestion normal.

**Mots-clés:**

Coût cible, gestion, contrôle de gestion

مقدمة