

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة-



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف دراسة حالة بمؤسسة نقاوس للمصبرات - باتنة -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في

العلوم المالية و المحاسبة

تخصص: محاسبة

الأستاذ (ة) المشرف(ة):

- د/ زاوي صورية

من إعداد الطالب (ة):

- عريبي زهرة العلا

- سلاطنية سلوى

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	أستاذ محاضر أ	غضاب رانية
بسكرة	مقرا	أستاذ محاضر أ	زاوي صورية
بسكرة	مناقشا	أستاذ محاضر أ	عزوز ميلود

الموسم الجامعي: 2021-2022

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف دراسة حالة بمؤسسة نقاوس للمصبرات - باتنة -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في

العلوم المالية و المحاسبة

تخصص: محاسبة

الأستاذ (ة) المشرف(ة):

- د/ زاوي صورية

من إعداد الطالب (ة):

- عريبي زهرة العلا

- سلاطنية سلوى

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	أستاذ محاضر أ	- غضاب رانية
بسكرة	مقرا	أستاذ محاضر أ	- زاوي صورية
بسكرة	مناقشا	أستاذ محاضر أ	- عزوز ميلود

الموسم الجامعي: 2021-2022



الإهداء

بعد بسم الله و الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذا العمل والذي لم أكن لأصل إليه
لولا فضل الله عليا أما بعد

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة.....إلى نبي الرحمة سيدنا محمد صلى الله عليه
وسلم.

إلى التي حملتني وحممتني ومنحتني الحياة؛ وأعطتني بحنانها؛ أمي الغالية.

إلى أبي العزيز الذي دعمني وكان سندي في مشواري الدراسي منذ خطواتي
الأولى إلى المدرسة.

إلى أفراد أسرتي سندي في الحياة.. إخوتي الأعزاء.

إلى كل عم وخال...إلى جدي وجدتي.

إلى مشرفتي الفاضلة الأستاذة زاوي صورية .

إلى كل صديقاتي في دراسة وحياتي الخاصة .

وإلى كل طلبة دفعتي من 2017-2022

سلوى



إهداء :

إلى عائلي الكريمة التي ساندتني و لا تزال، إلى أول أسباب نجاحي

و أجمل نعم الله علي

إلى أبي الواقف وراء ظهري كالجبل

إلى أمي قرة عيني و طريقي إلى الجنة

إلى شقيقتي سندس و سلسبيل

إلى أخي الوحيد قلب العائلة محمد أمين

إلى صديق و أخ و حبيب ابنة أخوه عمي عادل

إلى رفقاء الدرب (سلاطينة - زعبوي - لخداري -

حجاز)

إلى كل من نسيه القلم و لم ينساه القلب

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع .

زهرة العلا





شكر و عرفان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات الحمد لله ما تم جهد و لا ختم سعي إلا بفضلته و ما تخطى العبد من عقبات و صعوبات الا بتوفيقه و معونته .

بفضل من الله اتممنا مسيرتنا الجامعية ، اللهم انفعنا بما علمتنا وزدنا علما

فالحمد لله على حسن التمام و الختام نتقدم بجزيل الشكر و التقدير الى من سهرت الليالي امي قرة عيني و الى سندی في هذه الحياة أبي الغالي كما نتقدم بجزيل الشكر إلى الاستاذة الدكتورة زاوي صورية على كل ما قدمته لنا من توجيهات و إرشادات التي ساهمت في إثراء موضوع دراستنا بجوانبها المختلفة . و إلى اعضاء لجنة المناقشة دون

نسيان كما نوجه تحية و شكر إلى جمع أساتذة الكلية و جميع أساتذتنا

في الأطوار الثلاث و كل زملائنا، و ايضا نتقدم بجزيل الشكر و العرفان

الى مؤسسة نقاوس للمصبرات-باتنة- على حسن التعامل الاستقبال.

الحمد لله



الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى بيان دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف مؤسسة نقاوس للمصبرات بولاية باتنة ، من خلال عدة أساليب منا أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب تيار القيمة، فوجدنا أن المحاسبة الرشيقة لها مجموعة من الأدوات التي تقضي على مختلف أنواع الهدر و الضياع ، و من أجل الوصول الى هذه النتائج استعملنا المنهج التجريبي فتم استخدام الملاحظة و المقابلة و حسابات المؤسسة لجمع المعلومات، و قد توصلنا إلى مجموعة من النتائج أهمها أن المحاسبة الرشيقة تهدف إلى إزالة جميع العمليات التي لا تضيف قيمة ، و الوصول إلى تكلفة أقل مع الحفاظ على جودة المنتج، وبالتالي فهي تساعد على تخفيض تكاليف المؤسسة مما يمكنها من المنافسة والبقاء والاستمرار في السوق.

الكلمات المفتاحية : المحاسبة الرشيقة، تخفيض التكاليف، أسلوب التكلفة المستهدفة .أسلوب تيار القيمة

Abstract :

This study aims to demonstrate the role of lean accounting in reducing the costs of the Naqaos Foundation for Canberra in the Wilayat of Batna, through several methods, including the target cost method and the value stream method. To these results, we used the experimental approach, so observation, interview, and enterprise accounts were used to collect information, and we reached a set of results, the most important of which is that agile accounting aims to remove all operations that do not add value, and reach a lower cost while maintaining product quality, and therefore It helps reduce the costs of the organization, which enables it to compete, survive and continue in the market.

Keywords: Lean Accounting, Reduce costs, Target cost method, value stream method

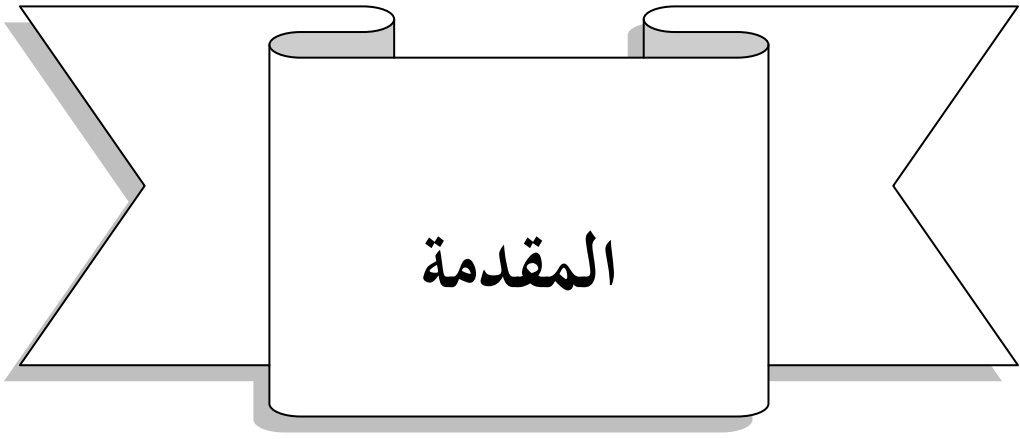
قائمة الجداول الأشكال

أولاً: قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	الرقم
15	مزايا وعيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة	01
16	حساب الربح التشغيلي بإتباع طريقة التكاليف المتغيرة	02
30	الفرق بين المحاسبة الرشيقية والمحاسبة التقليدية	03
32	أدوات المحاسبة الرشيقية	04
58	المواد الأولية و المؤسسات المورددة لمؤسسة نقاوس للمصبرات	05
59	الطاقة الإنتاجية لمؤسسة نقاوس للمصبرات	06
60	تكلفة قارورة المياه الثمرية سعة 1 لتر	07
60	التكاليف الإجمالية لإنتاج قارورات المياه الثمرية لسنة 2019	08
63	نسبة تكاليف المواد الأولية للتكاليف الكلية	09
63	أسعار بعض المواد الأولية المستعملة في إنتاج القارورات ذات سعة 1 لتر	10
64	أسعار بعض المواد الأولية المستعملة في إنتاج القارورات ذات سعة 1 لتر بعد التعديل	11
64	الفرق بين تكاليف المواد الأولية عند استبدال المورد	12
65	تكلفة الوحدة للمنتج بعد التخفيض	13
66	توزيع العمال على الماكينات قبل التخفيض	14
67	توزيع العمال على الماكينات بعد التخفيض	15
68	الوفورات بعد تخفيض عدد العمال	16

ثانياً: قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	الرقم
6	تبويب التكاليف حسب الوظيفة	01
7	العلاقة بين التكاليف المتغيرة و حجم النشاط	02
8	العلاقة بين التكاليف الثابتة و حجم النشاط	03
13	مخطط لتحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات	04
35	خطوات عملية التحسين المستمر	05
36	مراحل تطبيق خارطة تيار القيمة	06
40	مقومات المحاسبة الرشيقة	07
46	مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة	08
55	الهيكل التنظيمي لمؤسسة نقاوس للمصبرات	09
65	خارطة تيار القيمة لإنتاج وبيع منتج مياه ثمرية	10



إن التطور الكبير الذي حدث في السنوات الأخيرة في كافة النواحي الاقتصادية و الإجتماعية و التكنولوجية ، جعل أنظمة المحاسبة غير كافية للتعامل مع العمليات المعقدة، وتحقيق اهداف المؤسسة في تخفيض التكاليف والتحكم فيها وزيادة الإيرادات، و أصبح من الضروري تطوير النظام المحاسبي حتى يسمح بتحسين و تطوير الأداء و زيادة الكفاءة ، بتطبيق أدوات وأساليب جديدة تمكن المؤسسة من ذلك، ومنها المحاسبة الرشيقة.

تهدف المحاسبة الرشيقة إلى ادخال تغيرات جذرية في التفكير المحاسبي، في نظام الإنتاج، نظام التخزين وغيرها من النظم ، و العمل على إيجاد تحسينات في الإنتاج والإعتماد على نماذج أخرى في التصنيع و منها التصنيع الرشيق، مما يسمح بتبسيط إجراءات تنفيذ العمل و تخفيف أعبائه، مما يسهم في تحسين عملية التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء و إتخاذ القرارات من جهة، ومن جهة تساهم في تخفيض تكاليف الإنتاج بالقضاء على الفاقد و الضياع مع المحافظة على جودة المنتجات ورضا الزبون.

تعتمد المحاسبة الرشيقة على مجموعة من الأساليب و الأدوات التي تساهم في القضاء على الضياع و التكاليف الزائدة و المتعلقة بالمحاسبة التقليدية، و من هذه الأساليب تيار القيمة، التكلفة المستهدفة التي تعد من أهم الوسائل التي تساعد المؤسسة بالإضافة إلى الأهداف السابقة لتحديد تكلفة المنتج.

1- إشكالية الدراسة :

إن زيادة حدة المنافسة بين المؤسسات وسعي هاته الأخيرة جاهدة إلى الاستمرار والبقاء في السوق، جعلها تبحث عن طرق وأساليب محاسبية تسمح لها بتطوير العمليات الإنتاجية ، و القضاء على الضياع و الهدر في الموارد، وبالتالي تخفيض التكاليف وخاصة تكاليف انتاج المنتجات، ومن هذه الأساليب المحاسبة الرشيقة .

و بناء على ما سبق تم طرح الاشكالية التالية:

هل تساهم المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف مؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة ؟

2- تساؤلات الدراسة : للإجابة عن الإشكالية قمنا بطرح التساؤلات الفرعية التالية :

- هل تساهم التكلفة المستهدفة كأسلوب للمحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف انتاج مؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة ؟

- هل يساهم تيار القيمة كأسلوب للمحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف انتاج مؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة ؟

3- الدراسات السابقة :

I. الدراسات المتعلقة بالمحاسبة الرشيقة

- دراسة علي عباس حمزة القصير (2016) بعنوان " توظيف أدوات المحاسبة في ظل التصنيع الرشيق لقياس الأداء الاستراتيجي " ، مذكرة الماجستير في المحاسبة ، جامعة كربلاء .هدفت الدراسة إلى تحقيق ترشيح الأداء في الشركات الصناعية

عن طريق تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقية وذلك من أجل معرفة هل سيؤدي تطبيق المحاسبة الرشيقية إلى تعزيز الميزة التنافسية للمنتجات العراقية أو تعزيز موقعها التنافسي ، وقد توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة الرشيقية تركز على حذف الأنشطة غير المضيفة للقيمة ، والقضاء على الضياع بمصادره المختلفة إذ أن هذا الأخير يؤدي إلى زيادة الفترات الزمنية للعمليات وتقليل القيمة المضافة للزبائن .

تتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في كونها تناولت المتغير المحاسبة الرشيقية، إلا أنها تختلف مع الدراسة الحالية في كونها تناولت المحاسبة الرشيقية ودورها في قياس الأداء الاستراتيجي، بينما هذه الدراسة قامت بدراسة المحاسبة الرشيقية و دورها في تخفيض التكاليف.

– دراسة بوصافر شمس (2020-2019) بعنوان " مدى امكانية تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقية في المؤسسات الجزائرية "، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة العربي بن مهدي ، أم البواقي .هدفت هذه الدراسة إلى معرفة ما مدى إمكانية تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقية في المؤسسات الجزائرية في ظل التقدم التقني الذي نعيشه حيث أن النظام المحاسبي من أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات لأخذ القرارات وتحسين الأداء، وقد توصلت إلى عدة نتائج أهمها أنه يتوجب على المؤسسات التوجه نحو تطبيق نظم الإنتاج المحدد في ظل المحاسبة الرشيقية بصورة تدريجية ، و الإستفادة من المزايا التي يحققها هذا النظام عند تطبيقه ، إذ يجب استخدام أدوات المحاسبة الرشيقية لأنها تعطي الصورة الواضحة عن أداء المؤسسات ، وتقدم معلومات ملائمة وواضحة تساعدها في عملية تقويم وتحقيق الأهداف المرجوة ، كما أن المحاسبة الرشيقية تساعد في التخلص من جميع العمليات الغير الضرورية التي لا تضيف قيمة للإنتاج ، ونظامها نظام فعال يقوم بالقضاء على الضياع في الوقت والموارد ، وتخفيض التكاليف في عمليات الانتاج مما يؤدي إلى زيادة في الربح .

تتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في كونها تناولت المتغير المحاسبة الرشيقية، إلا أنها تختلف مع الدراسة الحالية في كونها تناولت مدى إمكانية تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقية في المؤسسات الجزائرية ، بينما هذه الدراسة قامت بدراسة المحاسبة الرشيقية و دورها في تخفيض التكاليف.

II. الدراسات المتعلقة بالتكاليف.

– دراسة سالملي ياسين (2010-2009) بعنوان " الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة " مذكرة الماجستير في العلوم التجارية ، جامعة الجزائر 3 .هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير الطرق الحديثة لحساب التكاليف في عملية اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية ، حيث تم استعراض مختلف الطرق الحديثة للتكاليف، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن محاسبة التكاليف تحتل أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظاما داخليا فرعيا للمعلومات له تقنياته الخاصة لجمع وفحص وتبويب التكاليف بغرض تحليلها ، حيث تسمح بحساب التكاليف لأهداف التسعير وتقييم الأداء ، كما يؤدي نظام التكلفة المستهدفة دور هام في تخفيض التكاليف ، حيث يتم من خلاله تحديد الأسعار المستهدفة وبالتالي يعتبر هذا النظام مصدرا للمعلومات حول التكلفة .

تتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في كونها تناولت المتغير التكاليف، إلا انها تختلف مع الدراسة الحالية في كونها تناولت الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، بينما هذه الدراسة قامت بدراسة المحاسبة الرشيقة و دورها في تخفيض التكاليف.

- دراسة درحون هلال (2004-2005) بعنوان " المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتيسير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية " ، اطروحة دكتوراة ، جامعة الجزائر .هدفت الدراسة إلى تبيان أثر تبني الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف على المؤسسات الاقتصادية وذلك بكونها تعطي النتائج بدقة وبأكثر مصداقية ، وعلى رأسها نظام التكاليف على أساس الأنشطة " ABC " ، وقد توصلت إلى أن مختلف المؤسسات الاقتصادية تعتمد في نظام تكاليفها على الطرق التقليدية فهناك مؤسسات تطبق طريقة التكاليف الكلية ، وأخرى تطبق التكاليف المعيارية وإعداد الموزونات وتحليل لانحرافات ، وهناك مؤسسات بدأت تتوجه نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي بدوره يساعد على اتخاذ القرارات وإعطاء نتائج بصورة دقيقة .

تتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في كونها تناولت المتغير التكاليف، إلا انها تختلف مع الدراسة الحالية في كونها تناولت المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتيسير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، بينما هذه الدراسة قامت بدراسة المحاسبة الرشيقة و دورها في تخفيض التكاليف.

III. الدراسات المتعلقة بالمحاسبة الرشيقة و التكاليف.

- دراسة مقداد النعيمي أحمد ، رياض حمزة البكري (2013) بعنوان " المحاسبة الرشيقة ودورها في احتساب التكاليف على أساس تدفق القيمة دراسة حالة في الشركة العامة الصناعات الكهربائية- معمل محرك مبردة الهواء - مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 25، جامعة بغداد .هدفت الدراسة إلى تعرف على مفهوم تدفق القيمة و إلى التعرف على احتساب تكاليف المنتوجات في ظل طريقة تكاليف تدفق القيمة التي تمثل أحد أدوات المحاسبة الرشيقة ، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن الإنتاج الرشيق يهدف إلى الحد و إزالة الهدر والضياع من العمليات الإنتاجية داخل الوحدة الاقتصادية وإلى إزالة جميع العمليات التي لا تؤدي إلى إضافة قيمة ، كذلك توفر المحاسبة الرشيقة طريقة جديدة في احتساب تكاليف الإنتاج التي تتمثل في طريقة تدفق القيمة وذلك وفق طريقتين هما طريقة متوسط التكلفة للوحدة الواحدة والطريقة الخصائص والمميزات ، وتساعد هذه الطريقة على تخفيض تكاليف الإنتاج وذلك من خلال إستبعاد التكاليف التي لا يكون تدفق القيمة مسؤولا عنها .

تتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في كونها تناولت المتغيرين المحاسبة الرشيقة و التكاليف، إلا انها تختلف مع الدراسة الحالية في كونها تناولت المحاسبة الرشيقة ودورها في احتساب التكاليف على أساس تدفق القيمة ، بينما هذه الدراسة قامت بدراسة المحاسبة الرشيقة و دورها في تخفيض التكاليف.

- دراسة مخلد فؤاد شجاع (2015) " دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف دراسة تطبيقية على شركة فاين للورق الصحي " مذكرة ماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط .هدفت هذه الدراسة إلى تحليل خطوات تطبيق نظام

محاسبة الرشيقة كأداة لتخفيض التكاليف ، ومحاولة تبين كيفية تقليل الفاقد والهدر في الموارد والوقت المستنفذين في العملية الإنتاجية ، من خلال تطبيق ذلك على شركة فاين للورق الصحي ، وقد توصلت الدراسة إلى أن استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة له دور في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية ، وتبين أثر بعضها بشكل مباشر وملموس في تخفيض تكاليف التصنيع مثل سلسلة القيمة والحجم الأمثل للمخزون و البعض الآخر لها أثر مستقبلي على المدى البعيد مثل التكلفة المستهدفة ، كما توصلت إلى أن بعض هذه الأدوات لها أثر على تخفيض تكاليف التصنيع و زيادة الربح مثل سلسلة القيمة، والبعض الآخر يكون أثره على سعر البيع بحيث يكون سعر منافس مثل التكلفة المستهدفة .

تتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في كونها تناولت المتغيرين المحاسبة الرشيقة و التكاليف، حيث تناولت دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف ، في حين أن هذه الدراسة قامت أيضا بدراسة المحاسبة الرشيقة و دورها في تخفيض التكاليف.

4-نموذج و فرضيات الدراسة:

4-1- فرضيات الدراسة : للإجابة عن إشكالية الدراسة قمنا بوضع الفرضية الرئيسية التالية:

الفرضية الرئيسية:

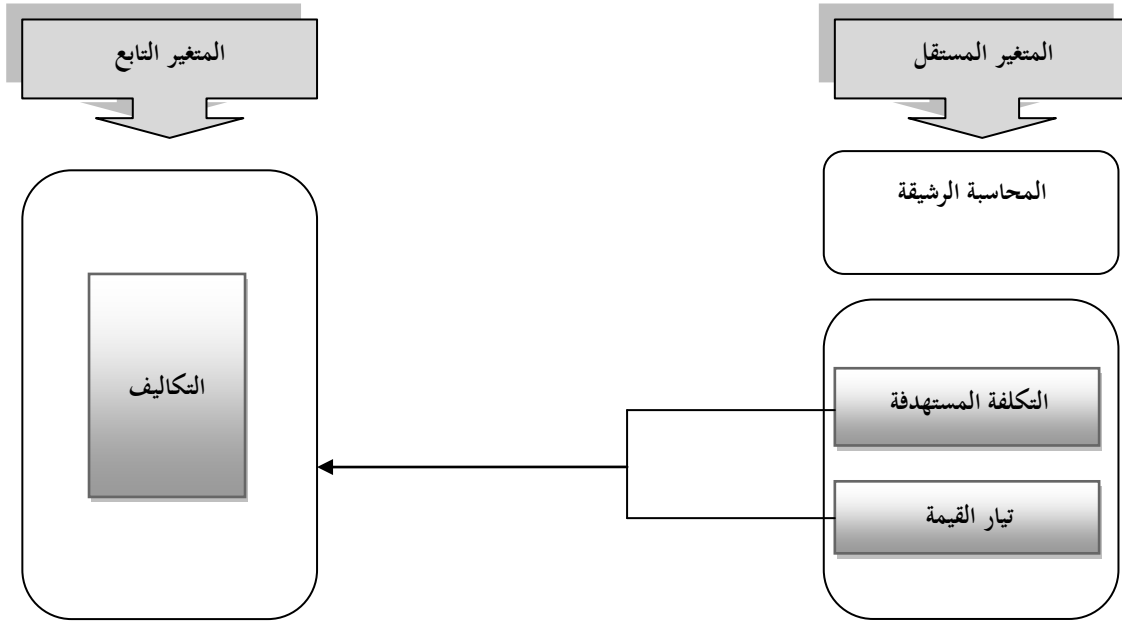
تساهم المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف مؤسسة نقاوس للمصبرات.باتنة

والتي تندرج ضمنها الفرضيات الفرعية الآتية:

- تساهم التكلفة المستهدفة كأسلوب للمحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف انتاج مؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة .

- يساهم تيار القيمة كأسلوب للمحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف انتاج مؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة .

4-2- نموذج الدراسة :



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الدراسات السابقة

5- التموذج الإستراتيجي ومنهجية الدراسة:

5-1 التموذج الاستراتيجي:

تم تبني التموذج الإستراتيجي الوضعي في هذه الدراسة، حيث أن الغرض هو وصف لظواهر البحث وفهم العلاقة السببية بينها، كما أنه تم اعتماد استراتيجية الاستطلاع من خلال اعتماد التحليل الكمي لمعلومات المؤسسة محل الدراسة كأداة أساسية لجمع البيانات الأولية، في الفصل التطبيقي.

5-2 منهجية الدراسة :

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة في الوقت الحاضر وكما هي في الواقع عن طريق وصف معلومات المؤسسة محل الدراسة، والمتعلقة بأهداف الدراسة، ومن ثم الإجابة على الأسئلة المتعلقة بأهداف الدراسة وفحص فرضيات الدراسة ، وهو المنهج المناسب والأفضل لمثل هذه الدراسات ، ويعرف المنهج الوصفي بأنه أسلوب أو نمط يتم استخدامه لدراسة ووصف الظواهر والمشكلات العملية وصف دقيق للوصول إلى التفسيرات المنطقية المبرهنة بهدف إتاحة الفرصة للباحث لوضع إطارات محددة لمشكلة واستخلاص عدد من الأسباب التي أدت لحدوث الظاهرة أو المشكلة ، وقد تم استخدام هذا المنهج من أجل جمع أكبر عدد ممكن من المعلومات وتحليلها واستخلاص النتائج منها.

6-تصميم الدراسة :

6-1-أهداف الدراسة : تهدف هذه الدراسة إلى:

- التعرف على مفاهيم و المبادئ الأساسية للمحاسبة الرشيقة .
- التعرف على أدوات المحاسبة الرشيقة المستعملة .
- معرفة مساهمة أساليب المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف إنتاج المؤسسة محل الدراسة.
- تقديم مجموعة من المقترحات التي قد تساهم في استخدام أساليب المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف إنتاج المؤسسة محل الدراسة.

6-2- حدود الدراسة :

تتمثل حدود الدراسة في مؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة سنة 2022 م.

- الحدود الموضوعية : اقتصرت الدراسة على دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف في مؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة .
- الحد المكاني : مؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة .
- الحد الزمني : الفترة الزمنية التي تم فيها الدراسة من نوفمبر 2021 إلى جوان 2022.

7- أهمية الدراسة :

- تكمن أهمية الدراسة في التحول من استخدام الأساليب التقليدية في تخفيض التكاليف إلى استخدام مفهوم المحاسبة الرشيقة عن طريق البعض من أدواتها كسلسلة القيمة ، و التكلفة المستهدفة ، و ذلك من أجل :
- توجيه الموارد المتاحة بشكل فعال و كفؤ ، و التقليل من الفاقد و الهدر من الموارد.
- رفع أداء العمليات الإنتاجية ، و منه تخفيض تكاليف الإنتاج .
- توفير معلومات سريعة لكافة المستويات الإدارية في المؤسسات الصناعية.
- توفير طريقة جديدة في احتساب التكاليف و التوسع في الأنشطة الإنتاجية ، لتشمل أنشطة الموارد و المخزون و تهيئة متطلبات الجودة بما يؤدي إلى تحقيق رضا العميل و العاملين .

8- هيكلية الدراسة

بغية الاجابة على الاشكالية و تحقيق أهداف الدراسة تم تقسيم الدراسة الى:

- مقدمة : تضمنت طرح الاشكالية و التساؤلات الفرعية اهداف و اهمية الدراسة، و تقديم نموذج و فرضيات و منهجية الدراسة، بالإضافة إلى عرض الدراسات السابقة المتعلقة بدراسة المتغيرين محل الدراسة المحاسبة الرشيقة و التكاليف .
- الفصل الاول بعنوان الإطار النظري للتكاليف، تضمن المفاهيم الأساسية للتكاليف و حساب التكاليف .
- الفصل الثاني: بعنوان مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، تضمن المفاهيم الأساسية للمحاسبة الرشيقة و أدواتها و مجالاتها، و استخدامها في تخفيض تكاليف المؤسسة .

- الفصل الثالث: متعلق بالدراسة الميدانية و يتضمن التعريف بالمؤسسة محل الدراسة واعطاء نبذة مختصرة عنها، و عرض عينة الدراسة والأدوات المستخدمة في التحليل، و تحليل نتائج الدراسة واختبار صحة الفرضية الرئيسة وكذا الفرضيات الفرعية.
- الخاتمة: وتم فيها التوصل إلى النتائج النظرية والميدانية، وتقديم التوصيات والنصائح المناسبة.



الفصل الاول: الاطار النظري للتكاليف

تمهيد :

تتحمل المؤسسات وخاصة الصناعية منها تكاليف معتبرة وضحة عند قيامها بنشاطها المتمثل في انتاج وبيع المنتجات، ولأن كل مؤسسة تسعى إلى ضبط وتقليل هذه التكاليف بهدف الحصول على مركز تنافسي أقوى وضمان بقائها في السوق . ظهرت محاسبة التكاليف كأحد أهم فروع المحاسبة ، التي تقوم على حساب التكاليف و تحليلها ، وتوفير معلومات تفصيلية تمكن المؤسسة من القيام بالرقابة واتخاذ العديد من القرارات.

وفي هذا الفصل سوف نعرض أساسيات التكاليف من ناحية مفهومها وأسس تبويبها، مع التركيز على طرق حسابها ،وذلك من خلال مبحثين كما يلي:

المبحث الأول : المفاهيم الأساسية للتكاليف.

المبحث الثاني: حساب التكاليف .

الفصل الاول: الاطار النظري للتكاليف

المبحث الأول : المفاهيم الأساسية للتكاليف

كان اهتمام المؤسسات عند ظهورها على تعظيم الأرباح، ومع تطورها وكبر حجمها، وتسارع التغيرات التي يشهدها محيطها، إضافة إلى الأرباح أصبحت المؤسسات تبحث عن البقاء والاستمرار في السوق من خلال تخفيض تكاليفها والتحكم فيها، مما أدى إلى زيادة إهتمامها بتكاليفها ودراساتها.

المطلب الاول : ماهية التكاليف

أولاً : تعريف التكاليف

قبل التطرق لمفهوم التكلفة يجب علينا معرفة وفهم بعض المصطلحات المتعلقة بها .

الأعباء :

تعرف الأعباء على أنها: " جزء من التكاليف أو عنصر من عناصرها، و هي عادة قيم حسابية فقط، يستعان بها في تحميل التكاليف أو توزيعها على المنتجات و الخدمات " (أوكيل، 1991، صفحة 8)

و العبء يقابله الناتج الذي يعمل على تحديد نتيجة دورة الاستغلال أي الأعباء هي استهلاك للقيم، استهلاك للمواد، البضائع، اللوازم ". (عدون، 1994، صفحة 14)

إذن الأعباء هي المبالغ المالية التي سددتها أو ستسدها المؤسسة خلال السنة المالية مقابل المواد والمنتجات و الخدمات التي استهلكتها في عمليات الإنتاج و الاستغلال، أو بدون مقابل مباشر مثل بعض الضرائب و الرسوم المسددة الى الدولة والى الجماعات المحلية .

المصرف :

يعرف المصرف بأنه "عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود ، و المصرف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل للنقود ". (عدنون، 1999، صفحة 13)

كما يعرف بأنه "الكلفة المستنفذة خلال الفترة المالية والتي يقابلها إيراد تلك الفترة ، وهي أيضا تنفق من أجل الحصول على منفعة". (التكريتي، 2006، صفحة 23)

التكلفة :

تعرف التكلفة بأنها " التضحيات أو المبالغ التي تتكبدها المؤسسة في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة أو منفعة ما ، أو تحقيق هدف معين ". (أبو نصار، 2003، صفحة 27)

الفصل الاول: الاطار النظري للتكاليف

تعرف كذلك على أنها " قيمة الموارد التي يتم التضحية بها للحصول على سلعة أو تقديم منفعة ما ، ويتم قياس هذه تضحية بمبلغ مالي ، يتم دفعه عند استلام تلك السلع " (الهامي، 1989، صفحة 36)

و يعرفها المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG) على أنها مجموع الأعباء المتعلقة بعنصر محدد داخل المخطط المحاسبي . (تقرارت، 2019، صفحة 45)

أيضا تعرف التكلفة بأنها " الإنفاقات المالية التي تتحملها إدارة المؤسسة في سبيل تجميع الموارد الإنتاجية لغرض إنتاج سلع أو خدمات يمكن بيعها " . (الشنواني، 1970، صفحة 207)

و بصفة عامة التكلفة في معناها المتداول هي تلك الأعباء والمصاريف التي تتحملها المؤسسة ،بهدف الحصول على منفعة اقتصادية متمثلة في سلعة أو خدمة معينة في الحاضر أو المستقبل .

ثانياً: أهداف محاسبة التكاليف

تتلخص أهم أهداف محاسبة التكاليف فيما يلي:

- تحديد تكلفة الوحدات المنتجة ،وقياس تكلفة كل عنصر مستخدم في الإنتاج ،والمساعدة على رسم السياسات السعرية السليمة للمنتجات .

- توفير الأساس السليم في تقييم الإنتاج التام وغير التام في آخر المدة ،وذلك لتصوير نتائج الأعمال ،وعرض المركز المالي بشكل سليم .

- متابعة ورقابة عناصر الإنفاق ،وترشيد استخدامها وكشف الإحتياجات الإنتاجية الداخلية ،ورقابة الموارد والطاقات والاستغلال الأمثل للوقت، بما يؤدي إلى تخفيض التكاليف وزيادة الربح .

- تقدير التكاليف بشكل مسبق لما يتوقع أن تكون عليه التكلفة في المستقبل ومساعدة الإدارة في التخطيط والتنظيم ومراقبة التكاليف

- تقديم البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة مثل تحديد أسعار البيع ،أو زيادة السعر الحالي ، وتخمينات المقاولات وفتح أسواق جديدة ، وإنتاج سلع جديدة . (الكسار و البياتي، 2019، الصفحات 18-19)

الفصل الاول: الاطار النظري للتكاليف

المطلب الثاني : أسس تبويب التكاليف

هناك عدة تصنيفات للتكاليف ، تتمثل أهمها في : (تقرارت، 2019، الصفحات 48-56)

1. على أساس الوظيفة : يتم تصنيف التكاليف على أساس عنصر التكاليف داخل كل وظيفة من وظائف المؤسسة إلى :
(رضوان، 2005، صفحة 36)

- تكاليف الانتاج (تكاليف صناعية) : وهي جميع التكاليف التي تم انفاقها في سبيل تصنيع المنتج وهي :

* جميع المواد الأولية الرئيسية التي تدخل بشكل مباشر في العملية الانتاجية أو التي تساهم مساهمة فعالة في العملية الانتاجية و
المواد الأخرى اللازمة لتسهيل العملية الانتاجية و لكنها لا تدخل بشكل مباشر في المنتج النهائي .

* الأجور و التي تمثل كلفة العمالة الإنتاجية ، سواء العمال المتعلقين بالعملية الانتاجية بصورة مباشرة أو العمال الموجودين في
مجالات خدمات الانتاج و التي تلزمها العملية الانتاجية .

* المصاريف و هي كل النفقات الأخرى التي تحدث في الأقسام الإنتاجية ، من غير عنصري المواد و الأجور . (الشيخ،
2008، صفحة 169)

- تكاليف تسويقية أو بيعية : وهي التكاليف التي تخص عملية بيع و تسويق المنتج مثل (مصروف الدعاية و الإعلان ، النقل
التخزين الأنشطة الترويجية ... الخ) .

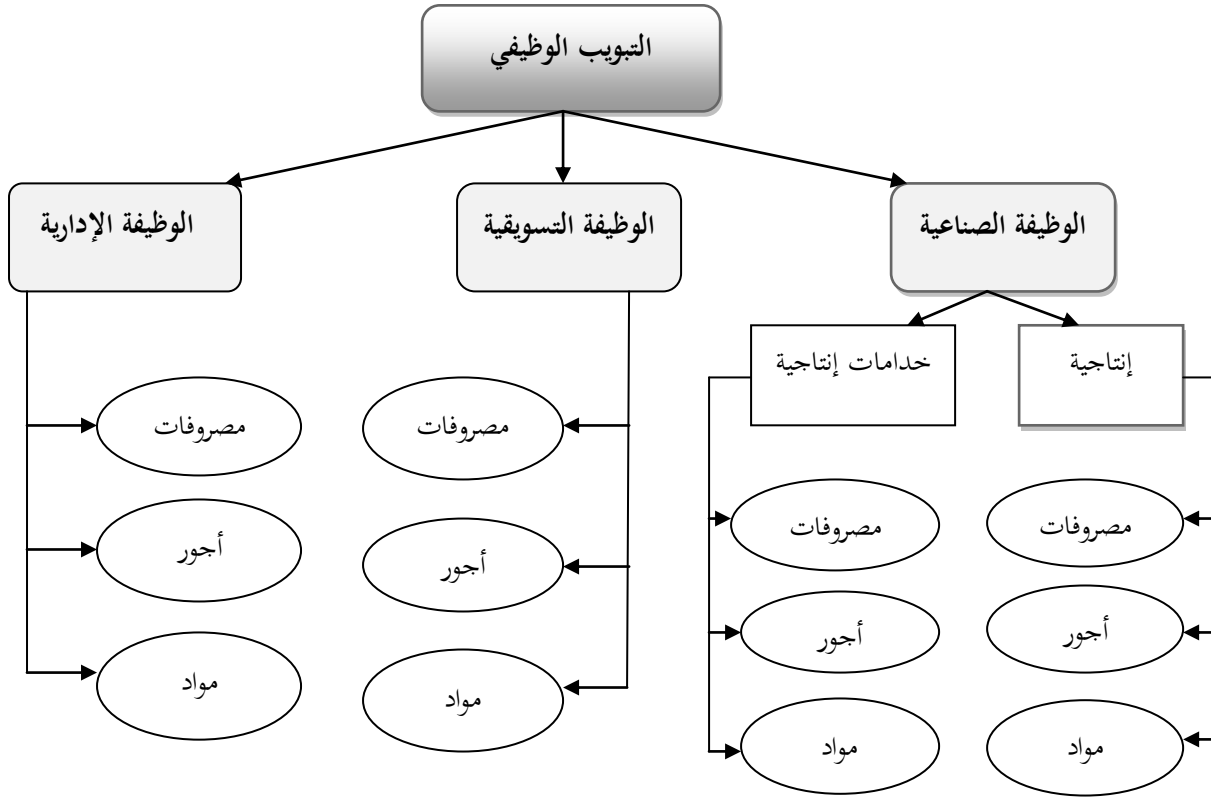
وقد عرف النظام المحاسبي الموحد تكاليف البيع و التسويق بأنها التكاليف التي تتحملها المؤسسة لتخزين الإنتاج التام الإعلان عنه
و ترويجه ونقله و توزيعه و تحصيل قيمته، و كذا تكاليف الأبحاث التسويقية.

- تكاليف إدارية و تمويلية : و تشمل جميع عناصر التكاليف التي تنفق على وظيفة التمويل و الإدارة العامة للمؤسسة ، والتي
ترتبط في أغلب الأحيان بأعمال التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء .

و يمكن توضيح تبويب التكاليف حسب الوظيفة في الشكل التالي :

الفصل الاول: الاطار النظري للتكاليف

الشكل رقم (01) : تبويب التكاليف حسب الوظيفة



المصدر : (التكريتي، 2006، صفحة 36)

2. على أساس طبيعة عناصر التكلفة : وفقا لهذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من :

- **عنصر المواد** : وهي تشمل المواد الخام المستخدمة في عمليات الإنتاج ، والتي تجرى عليها العمليات الصناعية عمليات معالجة لتحويل إلى منتج نهائي ، و المواد الأخرى المستخدمة في العمليات الإنتاجية واللازمة لإتمام المنتج ، كما يشمل عنصر المواد الأولية جميع المواد اللازمة . (الربيعي و الساقى، 2008، صفحة 33)

- **عنصر العمل (الأجور)** : و تشمل كل الأجور و المرتبات حيث أن توفر المواد في المؤسسات الصناعية يحتاج إلى أيدي عاملة تحول هذه المواد إلى منتج نهائي ، حيث يتكون هذا العنصر من الأجور العينية والنقدية و التأمينات الإجتماعية .

- **عنصر المصروفات** : أي كل ما تتحمله المؤسسة من مصاريف باستثناء المواد و الأجور ، و هي تمثل تكلفة خدمات الإنتاج و خدمات إدارة التسويق ، و خدمات الإدارة من مصاريف صيانة الآلات و إيجار معارض البيع و من مصاريف الإدارة الأخرى . (التكريتي، 2006، صفحة 34)

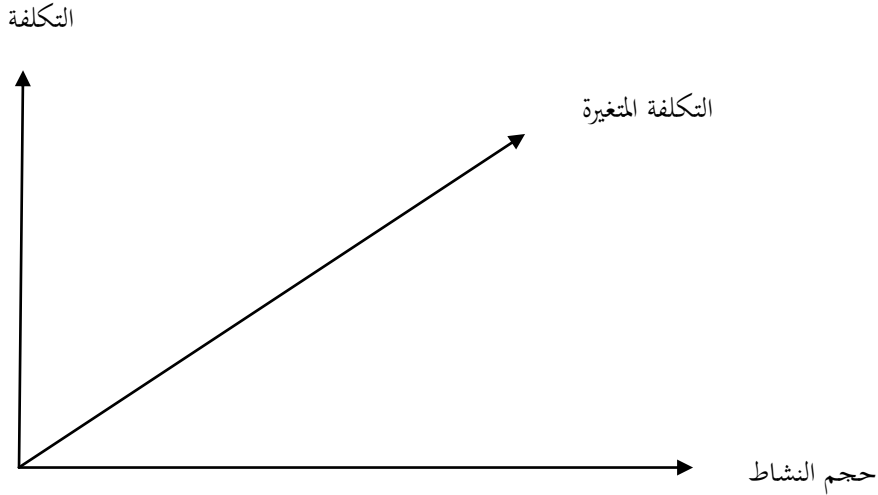
3. على أساس علاقتها بحجم النشاط : يعتبر هذا التبويب هو الأهم لعناصر التكلفة حيث يربط بين التكلفة ومسبب

التكلفة ، كما يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف ، و حسب علاقتها بحجم النشاط تنقسم التكاليف إلى :

الفصل الاول: الاطار النظري للتكاليف

- **التكاليف المتغيرة** : هي " التكاليف التي يتغير مجموعها مباشرة و بنفس النسبة عندما يتغير حجم النشاط أو كمية أهداف التكلفة "، وهناك أسس مختلفة للتعبير عن النشاط ، مثل كمية الوحدات المنتجة أو ساعات العمل ، أو عدد الكيلومترات أو عدد الزبائن ... إلخ . ومن لأمثلة التكاليف المتغيرة المواد المباشرة حيث تتغير تكلفة المواد المستخدمة خلال الفترة في مجموعها تناسبيا مع عدد الوحدات المنتجة . (حشيش، 2005، صفحة 42). و المخطط التالي يوضح علاقة التكاليف المتغيرة بحجم النشاط :

الشكل رقم (02) : العلاقة بين التكاليف المتغيرة و حجم النشاط

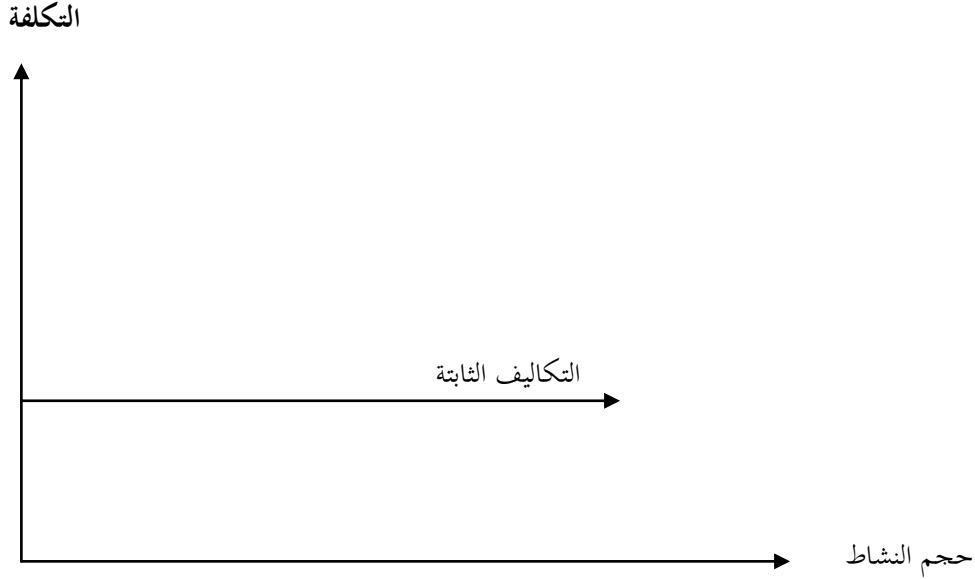


المصدر : (راضى، 2003، صفحة 65)

- **التكاليف الثابتة** : هي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط ، أي أنها تبقى ثابتة بدون تغيير ، ومن خلال دراسة سلوك هذه العناصر يتبين بأن نصيب الوحدة المنتجة منها يتغير بتغير حجم النشاط أي أنه ينخفض إذا زاد حجم النشاط، ونصيب الوحدة يزداد من هذه التكاليف اذا انخفض حجم الإنتاج، لذا فمن مصلحة المؤسسة أن تزيد من حجم نشاطها و عدم ترك طاقة عاطلة حتى تنخفض تكلفة الوحدة من التكاليف الثابتة خاصة في ظل سوق المنافسة، و من أمثلة هذه التكاليف : (مصرفو الإيجار ، مصرفو التأمين ، إيجار الإدارة) (التكريتي، 2006، صفحة 40) . و الشكل التالي يبين العلاقة بين التكاليف الثابتة و حجم النشاط :

الفصل الاول: الاطار النظري للتكاليف

الشكل رقم (03) : العلاقة بين التكاليف الثابتة و حجم النشاط



المصدر : (ديبان و ناصر، 2002-2003، صفحة 103)

4. على أساس تأثيرها على المنتج : إن تصنيف التكاليف حسب تأثيرها على المنتج يتم وفقا لعلاقة عناصر التكاليف

بالوحدة الإنتاجية وتنقسم الى قسمين :

- التكاليف المباشرة : هي تلك العناصر التي تنفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية ، أي العناصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة الإنتاجية ، وتحديد نصيب الوحدة المنتجة منها بشكل مباشر .

كما تعرف على أنها " تكاليف يمكن تخصيصها إلى منتج أو نشاط معني دون استعمال العمليات الحسابية الوسيطة مثل المواد الأولية في تكلفة الإنتاج للمنتج أو الخدمة " . (ساحل، 2003-2004 ، صفحة 64)

إذن التكاليف المباشرة هي التكاليف التي يمكن تتبعها و نسبتها إلى منتج معين أو غرض معين بطريقة ممكنة اقتصاديا ، وتمثل في:

* المواد المباشرة: تشمل كل المستلزمات السلعية التي تدخل مباشرة في العملية الانتاجية .

* الأجور المباشرة: تشمل كل ما يصرف للعاملين المباشرين في العملية الانتاجية .

* مصاريف مباشرة: تشمل بقية المصروفات التي تصرف مباشرة على العملية الانتاجية .

- التكاليف غير المباشرة : هي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الانتاجية ، و التي لا يمكن تخصيصها مباشرة

على الانتاج ، و يمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل . حيث عناصر التكاليف الغير مباشرة

تتمثل في :

الفصل الاول: الاطار النظري للتكاليف

- * المواد الغير المباشرة: وتشمل المواد التي لا تكومن علاقتها مباشرة بالوحدة الانتاجية .
- * الأجور الغير المباشرة: و تشمل كل ما يدفع للعاملين في الوحدة الاقتصادية والذي يكون عملهم غير مباشر في علاقتهم بالوحدة الانتاجية .
- * المصاريف الغير مباشرة: وتشمل بقية عناصر التكاليف الغير مباشرة باستثناء المواد و الأجور الغير مباشرة . (التكريتي، 2006، صفحة 37)

المبحث الثاني : حساب التكاليف

تتبع المؤسسة عدة طرق وأساليب لتمكنها من معرفة وتحديد التكاليف التي تحملتها خلال دورة نشاطها، إضافة إلى تسيير وتنظيم العمليات والأنشطة المتعلقة بالمخزونات، حيث شهدت هذه الطرق والأساليب تغيرات وتطورات كغيرها من الطرق والأساليب المحاسبية المستخدمة .

المطلب الاول : طرق الإنتاج وتقييم التكاليف

أولاً: طرق الإنتاج

هناك عدة طرق يمكن ان تتبعها المؤسسة كنظام للإنتاج فيها، أهمها: (الكسار و البياتي، 2019، الصفحات 145-146)

1. **طريقة الاوامر الانتاجية** : فهذا النوع يستخدم لتحديد تكلفة المواد الأولية والأجور والتكاليف الصناعية اللازمة لإنتاج أمر معين أو مجموعة أوامر إنتاج معينة ، ويتم الإنتاج للمنتجات بناء على طلبات الزبائن ولكن قد يتم إنتاجها للتخزين . ويتم تجميع تكلفة المواد والأجور والمصاريف الصناعية على أساس أوامر الإنتاج ،وعادة يتم إثبات هذه التكاليف في بطاقة أو قائمة التكاليف الخاصة بالأمر التي تأخذ رقم مسلسل هو رقم أمر الإنتاج نفسه . وعليه فإن أمر الإنتاج هو تعليمات مكتوبة لإنجاز عملية إنتاجية أو إنتاج سلعة خلال فترة زمنية محددة ، وأن هذه التعليمات تحمل في طياتها تحويل باستخدام عناصر الإنتاج بالكميات والمواصفات المطلوبة .
2. **طريقة المراحل الانتاجية** : تستخدم هذه الطريقة في تجميع التكاليف في الصناعات التي يكون الإنتاج فيها مستمر ،والذي يمر بمراحل انتاجية مثل صناعة الغزل والنسيج وصناعة الورق والنفط وغيرها ، وفي هذه الحالات يتم حصر وتجميع التكاليف بالنسبة للمراحل المختلفة ، وذلك خلال فترة زمنية معينة حتى يصبح المنتج جاهز ، وعليه فالمرحلة الانتاجية هي حلقة من سلسلة عمليات متوالية لتكوين المنتج بشكله النهائي ،وتتميز كل مرحلة من مراحل الانتاجية بأنها تضيف على المنتج خواص جديدة تمهيدا لتسليمه إلى مرحلة انتاجية لاحقة او لتسليمه الى مخزن البضاعة التامة بالنسبة للمرحلة الأخيرة.

الفصل الاول: الاطار النظري للتكاليف

ثانياً: طرق تقييم التكاليف

1. تقييم الإدخالات : الادخالات هي كل المواد الأولية أو المخزونات الأخرى التي تدخل إلى التخزين ، تقييم هذه

المخزونات بقيمة تعادل سعر الشراء المدفوع إلى المورد وكذلك المصاريف الملحقة عن عملية الشراء، أي بتكلفة الشراء التي تحسب:

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{المصاريف الملحقة بعملية الشراء}$$

2. تقييم الإخراجات : يتم تسعير المواد للإنتاج بتكلفتها الفعلية ، ونتيجة لتغير أسعار المواد المشتراة من فترة لأخرى تظهر

مشكلة تحديد السعر للمواد المستخدمة للإنتاج من المخزون، وهناك عدة طرق لتسعير المواد، المستهلكة والمنتجات المباعة، أهمها :
(تقارن، 2019، الصفحات 94-99)

* طريقة التكلفة الوسطية المرجحة : هي الطريقة الأكثر شيوعاً واستعمالاً في المؤسسات ، وتعتمد أساساً على قيمة

الإدخالات وكمياتها ، بحيث يتم ضرب كل تكلفة وحدة لكل إدخال بتاريخ معين في عدد الوحدات التي دخلت في هذا التاريخ ، ومجموع هذه القيمة يقسم ويرجح بالكميات وتحسب وفقاً للعلاقة التالية : (عدوان، 1994، صفحة 64)

$$\text{ت.و.م} = (\text{قيمة الوارد الجديد} + \text{قيمة المخزون المتبقي}) \div (\text{كمية الوارد الجديد} + \text{كمية المخزون المتبقي})$$

من مزايا التكلفة الوسطية المرجحة تقليل العمليات الحسابية، الان متوسط السعر يستخرج على فترات متباعدة نسبياً ، كما أن استعمال المتوسط الحسابي للتكلفة بخفض من حدة الأسعار خصوصاً عند استقرار نسبياً. (الجزار، 1970، الصفحات 168-169) وما يعاب عليها هو أنه لا يتم تطبيق هذه الطريقة على المؤسسات التي تملك كميات كبيرة من المخزون السلعي لصعوبة تحديد أسعار السلع المباعة و السلع الباقية آخر المدة . (الخيلاوي و علوان، 2000، صفحة 240)

* طريقة الوارد أولاً صادر أولاً : تقوم هذه الطريقة على تسعير كل كمية تصرف من المخازن بسعر أقدم كمية وردت إلى

المخازن ، وهكذا حتى تنتهي الكمية وتليها الكمية التالية لها وهكذا ، أي أن المواد الواردة أولاً إلى المخازن هي التي تصرف أولاً من المخازن وينفس السعر. حيث يتم تحميل التكاليف المختلفة بالتكلفة الفعلية للمواد ، وكذلك تنسجم مع التسلسل الطبيعي لورود المواد إلى المخازن ، و أيضاً بموجبها يتم تقويم مخزون آخر المدة بأحدث الأسعار ، وبالتالي فإن قائمة المركز المالي (الميزانية) تعبر عن القيمة الحقيقية للمخزون . (الكسار و البياتي، 2019، الصفحات 146-147)

من مزايا هذه طريقة أنها : (الرزق و ورا، 1999، الصفحات 171-172)

- تحمل الوحدات المنتجة بالتكلفة الفعلية للمواد .

- تعتبر من أنسب الطرق بالنسبة للمحاسبين التقليديين .

الفصل الاول: الاطار النظري للتكاليف

- تحول دون تعرض الخدمات والموارد للفساد والتلف بسبب تخزينها لفترة طويلة .
- يقيم المخزون في آخر الفترة بأحدث الأسعار التي غالبا ما تكون قريبة من الأسعار الجارية .
- أما ما يعاب عليها هو:
- حسب هذه الطريقة فإن أسعار المواد لا تعبر عن ثمن الأسعار الجارية لها، ومن ثم فلا تتماشى تكاليف المنتج مع الأسعار السائدة .
- لا تتناسب هذه الطريقة مع حالات تقلب الأسعار، حيث يمكن تحميل الإنتاج بتكاليف متباينة خلال فترة مالية واحدة .
- كثرة العمليات الحسابية خاصة عندما يتضمن الرصيد عدة كميات بأسعار مختلفة، يؤدي بالوقوع في أخطاء حسابية .

المطلب الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

أولاً: طريقة التكاليف الكلية

1. تعريف طريقة التكاليف الكلية : إن حساب مختلف التكاليف، والتكاليف النهائية للمنتجات والخدمات في المؤسسة يتوقف على نوع الطريقة المستعملة، ومن بين هذه الطرق نجد طريقة التكاليف الكلية التي تأخذ بعين الاعتبار التكاليف الفعلية التي تم صرفها أثناء القيام بالمؤسسة بالنشاط .

تقوم هذه الطريقة على تسجيل كل عناصر التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة والتي أنفقت فعلا أثناء نشاط المؤسسة، سواء كان نشاط تجاري أو صناعي أو خدماتي، ويطلق على هذه الطريقة كذلك بطريقة التكاليف الحقيقية، بإعتبارها تنظر إلى التكاليف بنظرة شاملة أي لا يفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة، ويتمثل مكوناتها من المواد الخام، البضائع المستهلكة، أجور المستخدمين، والنفقات غير المباشرة، والتي يتم توزيعها على أساس معدلات تحميل معينة. (الريبيعي و الساقي، 2008، صفحة 74)

2. أسس طريقة التكاليف الكلية : إن أساس طريقة التكاليف الكلية يتمثل في : (ضوء، 1989، صفحة 460)

- حصر وإحصاء جميع التكاليف الفعلية خلال الفترة المحاسبية المعنية مع عدم مراعاة طبيعة التكاليف من حيث الثبات أو التغير.
- يتم تصنيف كل التكاليف الفعلية بعد حصرها حسب علاقتها بالمنتج إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة .
- تتم عملية تحديد التكاليف المباشرة كلا حسب وظيفته .
- تحمل التكاليف الغير المباشرة على أقسام المؤسسة من أقسام ثانوية إلى أقسام رئيسية كتوزيع أولي . حيث :

الفصل الاول: الاطار النظري للتكاليف

- الأقسام المساعدة : وهي مراكز ذات نشاط يصعب قياسه ، مهمة هذه المراكز مساعدة الأقسام الرئيسية على تأدية عمليات النشاط الاقتصادي على أحسن مايرام ، من هذه الأقسام نجد : قسم الإدارة ، الصيانة ، الطاقة المحركة ، تسير البنائيات ، تسير العتاد ، المالية ، النقل إلخ .
- الأقسام الأساسية : وهي الأقسام ذات العلاقة المباشرة بإنتاج وبيع المنتج ، أهمها :
 - قسم التموين: هو قسم رئيسي متجانس ذو نشاط اقتصادي متمثل أساسا في الشراء والتخزين ، وهو نشاط قابل للقياس.
 - قسم الإنتاج : والمتمثل في الورشات هو كذلك قسم رئيسي متجانس لأنه قابل للقياس بواسطة وحدة معبرة عنه قد تكون عدد الوحدات المنتجة ، أو ساعات العمل المباشر ، إلخ
 - قسم التوزيع : قسم رئيسي ذو نشاط متجانس متمثل في البيع أساسا ، يمكن قياسه مثلا بعدد الوحدات المباعة أو رقم الأعمال إلخ
- تحميل وتقسيم الأعباء غير مباشرة على الأقسام وذلك عن طريق التوزيع الثانوي: هدف هذه المرحلة هو تحديد نصيب كل مركز من مراكز التحليل الأساسية للأعباء ، حتى يتمكن محاسب التكاليف من تحميلها على المنتجات ، وبالتالي يتم توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية وأهم نوعين من تبادل الخدمات وهي توزيع التنازلي بين الأقسام المساعدة أو التوزيع التبادلي بين الأقسام المساعدة حيث :
- التوزيع التنازلي : حيث يتم ترتيب مراكز تحليل المساعدة ترتيبا تنازليا ، ثم يوزع أعباء القسم الأول على باقي الأقسام المساعدة والأساسية وتستمر العملية إلى أن يتم توزيع كل أعباء الأقسام الثانوية على الأقسام الأساسية . (Fadhel، 2003، الصفحات 72-76)
- التوزيع التبادلي : يمكن التبادل بين قسمين مساعدين حيث أن القسم الأول يستفيد من خدمات القسم الثاني والعكس صحيح ، أي القسم الثاني يستفيد من خدمات القسم الأول ، وقد يكون تبادل بين الأقسام الأساسية في بعض الأحيان . (عدوان، 1994، صفحة 43)
- تحليل أعباء الأقسام الأساسية : بعد الانتهاء من التوزيع الأولي للأعباء على المراكز الأساسية والثانوية وكذلك الانتهاء من التوزيع الثانوي وتحديد مجموع الأعباء لكل قسم وتحديد وحدات القياس في الأقسام الأساسية يتم حساب تكلفة وحدة العمل التي تحسب بالعلاقة التالية :

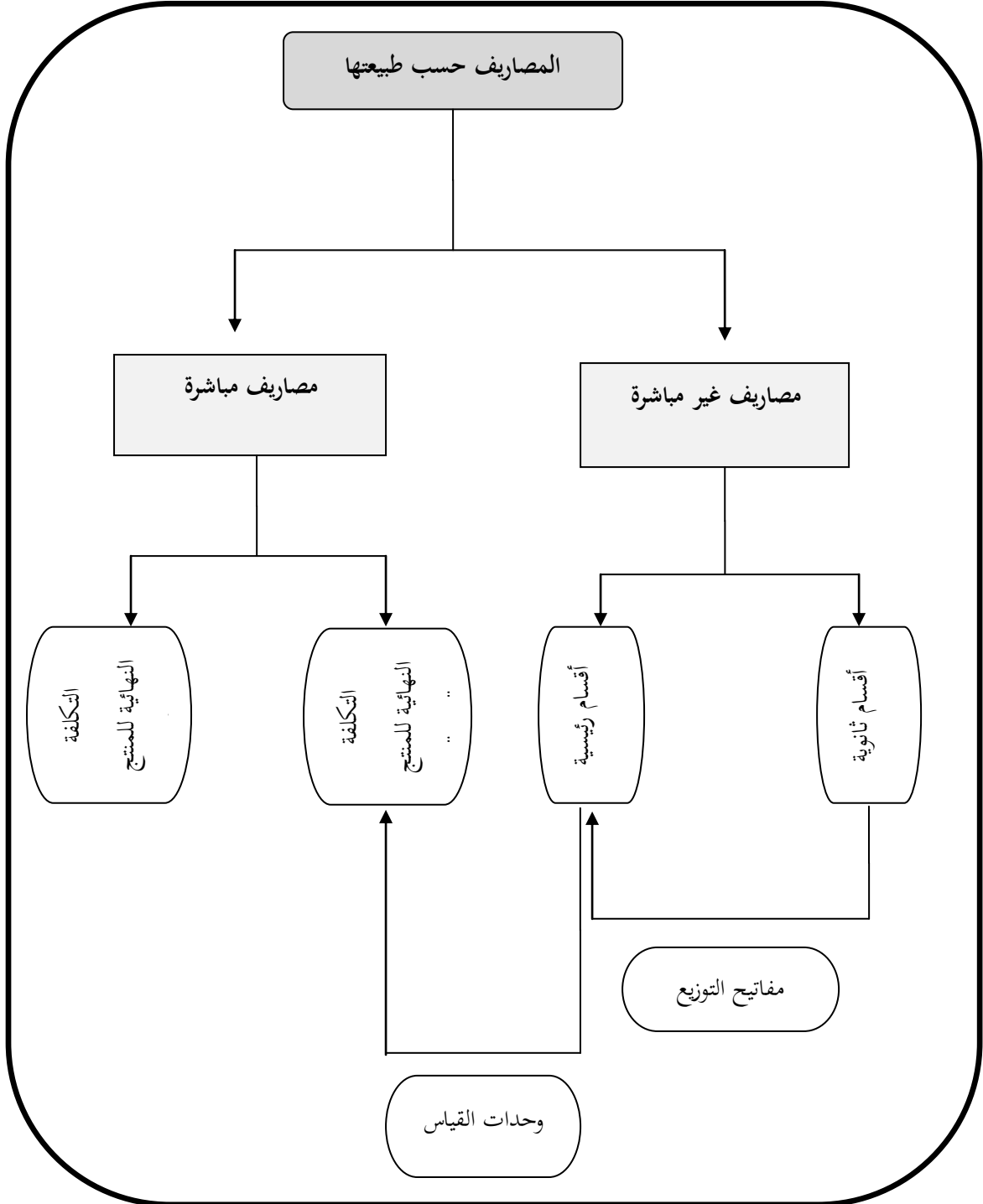
$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \text{مجموع أعباء القسم} / \text{عدد وحدات العمل}$$

ثم تتم عملية تحميل الأعباء الغير المباشرة على المنتجات ، وذلك بضرب تكلفة وحدة العمل (أساس توزيع) في عدد وحدات العمل الخاصة لكل منتج . (جاب الله، 2008-2009، صفحة 20)

الفصل الاول: الاطار النظري للتكاليف

ويمكن تلخيص طريقة تحميل الأعباء غير المباشرة للمنتجات أو الخدمات في الشكل التالي:

الشكل رقم (04) : مخطط لتحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات



المصدر : (تقارن، 2019، صفحة 109)

الفصل الاول: الاطار النظري للتكاليف

3. مزايا طريقة التكاليف الكلية : تتمثل أهم مزايا طريقة التكلفة الكلية في : (دمون، 2005، صفحة 198)

- تعتبر هذه الطريقة الأكثر إستعمال في المؤسسة خاصة منها الانتاجية ، باعتبارها تعطي نتائج تحليلية ، حسب مجال تطبيق التكاليف المعمول به ، إما حسب كل منتج أو حسب كل طلبية او خدمة الخ .
- هذه الطريقة تعتبر مكملة للمحاسبة العامة التي تكفي بإعطاء نتائج الأعمال الإجمالية .
- تسمح هذه الطريقة بتقييم المخزونات وحتى الاستثمارات التي أُنجزت داخل المؤسسة .

4. سلبيات طريقة التكاليف الكلية : تتمثل أهم سلبيات الطريقة في : (بجياوي، 1993، صفحة 41)

- تصبح عبارة عن تقنية الإستعمال في حالة تعدد الأقسام .
- بالنسبة الى المحاسبة التقديرية فيصعب فيها الاعتماد على هذه الطريقة ، أي أن إستعمال التكاليف الكلية فيها عبارة عن معيار للتنبؤ فقط .
- لا يمكن تخفيض التكلفة النهائية في الفترة المحاسبية الجارية .

ثانياً : طرق التكاليف الجزئية

أ. طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

1. تعريف طريقة التحميل العقلاني: طريقة التحميل العقلاني هي طريقة لحساب سعر التكلفة ، تقوم على تقسيم المصاريف إلى متغيرة وثابتة ، ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة ، إذ يتم حساب جزء من الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه سابقاً كمستوى عادي ، أما بالنسبة لكل مرحلة او بالنسبة الى كل مديرية قسم أو مرحلة تحليل ، تبلغ قيمة الأعباء الثابتة المدججة في التكاليف قيمتها مضروبة في معامل التحميل (بوخراز، بدون سنة ، صفحة 79) فهي أسلوب لتحميل النفقات الثابتة بطريقة عقلانية وواقعية ، وذلك بتغيير مستوى الفعالية ، حيث نجده مرتبط بفكرة ثبات سعر التكلفة بالنسبة للوحدة المنتجة ، بحيث أنه من غير العقلاني أن يتحمل الإنتاج بكل التكاليف الثابتة عندما يتغير مستوى النشاط أي مستوى الفعالية . (سالمي، 2010/2009، صفحة 64)
2. مبدأ عمل طريقة التحميل العقلاني: يهدف التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة إلى جعل التكاليف الثابتة المحملة تتغير بتغير حجم النشاط ، بمعنى إزالة أثر تغير حجم الإنتاج في حساب التكلفة، كما مايلي : (ساحل، 2004، صفحة 171)
 - فصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف .
 - تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة من خلال العلاقة التالية : (عدون، 1994، صفحة 116)

الفصل الاول: الاطار النظري للتكاليف

(التكلفة الثابتة \times حجم النشاط الحقيقي) / حجم النشاط العادي

إن معامل التحميل العقلاني يستعمل لحساب التكاليف الثابتة التي تحمل في كل حجم النشاط ، حيث هذه التكاليف تتحدد بهذا الحجم وتناسب طردياً معه .

ومنه التكاليف الثابتة المحملة عقلاً نياً تحسب بالعلاقة التالية :

التكاليف الثابتة الفعلية \times معامل التحميل العقلاني

3. مزايا وعيوب طريقة التحميل العقلاني: عالجنا هذه طريقة العيوب التي جاءت بها الطريقة طريقة التكلفة الكلية أو الحقيقية ، فيما يتعلق بالمؤشرات التسييرية والمعلومات التي تخص أثر تغير مستويات النشاط على الأداء العام للمؤسسة ، ويمكن تلخيص مزايا وعيوب الطريقة في الجدول التالي :

الجدول رقم (01): مزايا وعيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

المزايا	العيوب
- تستخدم هذه الطريقة أهداف نظام محاسبة المسؤولية والذي يعتبر جزء من محاسبة التكاليف ويعمل على تقييم الأداء وتحديد المسؤوليات .	- من الصعب قياس مستوى النشاط العادي للمؤسسة.
- طريقة تجمع بين مزايا الأقسام المتجانسة وطريقة التكاليف المتغيرة.	- لا تساعد الإدارة كثيراً فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح .
- العدالة في تحديد تكلفة الوحدة من المنتجات بتحميلها بالأعباء المتغيرة والثابتة المستغلة .	- صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة .
- حساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة .	- لا تقيم المخزونات بتكلفتها الحقيقية ، لأنه تم تحميل التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل العقلاني .
- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة وهذا ما يساعد على سهولة تحديد سعر البيع مع استقراره .	- الإنعكاسات السلبية على تحميل التكاليف وتحديد الأسعار الناجمة عن تحديد النشاط العادي .
	- حتى إذا تم قياس مستوى النشاط العادي ، فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستخدام أسس علمية ، ولذلك يلجأ المحاسب إلى استخدام أسس تقديرية لتوزيع التكاليف .

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على: (الرزق و عطأالله، 2000، صفحة 143) و (سالمي، 2010، صفحة 66)

الفصل الاول: الاطار النظري للتكاليف

ب. طريقة التكاليف المتغيرة

1. تعريف طريقة التكاليف المتغيرة: طريقة التكلفة المتغيرة هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وحساب التكلفة النهائية فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير، ويطرح إجمالي التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال لنحصل على الهامش على تكلفة المتغيرة، الذي يستعمل في اتخاذ القرارات للدورة. (تقرارات، 2019، صفحة 114)

ويمكن حساب نتيجة المؤسسة باستخدام طريقة التكاليف المتغيرة كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم(02): حساب الربح التشغيلي بإتباع طريقة التكاليف المتغيرة

البيان	القيمة	%
رقم الأعمال "CA"	Xxx	100
- التكاليف المتغيرة "CV"	Xxx	%xx
= الهامش على التكاليف المتغيرة "MCV"	Xxx	%xx
- التكاليف الثابتة "CF"	Xxx	
= الربح التشغيلي النتيجة "R"	Xxx	%xx

المصدر : (تقرارات، 2019، صفحة 115)

2. مبدأ طريقة التكاليف المتغيرة : إن المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة كالاتي:

- تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير تبعا لتغير حجم النشاط .
- هذه الأعباء هي أعباء متغيرة أو استغلالية، يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج .
- الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها إجمالا من أجل تحديد النتيجة .
- إذن يتم استبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوجدوية، بعبارة أخرى التكاليف ليس لها تأثير على مستوى التكاليف الوجدوية .

الفصل الاول: الاطار النظري للتكاليف

– طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف، النتائج، عتبة المردودية بسهولة . (Makhlouf, 2006, p. 82)

– هذه الطريقة تعتمد على الفصل بين الجزء المتغير والثابت للتكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة حيث أن هذه الطريقة تستعمل التحليل وحساب هامش المساهمة أي الهامش على التكاليف المتغيرة لإيجاد نقطة التعادل. (طوايية، 2003-2002، صفحة 14)

3. مزايا طريقة التكاليف المتغيرة: هناك عدة مزايا لطريقة التكاليف المتغيرة ، أهمها :

– تتسم طريقة التكاليف المتغيرة بدرجة عالية من الثبات من فترة لأخرى لعدم تأثيرها بالمتغير في حجم النشاط .

– تقدم البيانات للإدارة المؤسسة تساعد في عملية التخطيط و إعداد الموازنات التقديرية واتخاذ القرارات .

– تقدم المعلومات للقيام بتحليل التعادل وحساب الهامش على التكاليف المتغيرة .

– تساعد الإدارة عند قيامها بعملية التسعير في حالة الركود الاقتصادي بحيث يكون للتكاليف المتغيرة الحد الأدنى لسعر البيع .

(شحدة، 2006، الصفحات 72-73)

– إمكانية تقييم ومقارنة المنتجات أو الاقسام أو الفروع من حيث التكاليف والإنتاجية سواء في فترة واحدة أو لعدة فترات وذلك باستخدام الهامش على التكاليف المتغيرة واستبعاد اثر التكاليف الثابتة .

– تسمح بقياس فعالية وأداء مراكز المسؤولية ، استهلاك المواد والطاقة أو الموارد بصفة عامة . (جاب الله، 2008-2009، صفحة 27)

4. عيوب طريقة التكلفة المتغيرة : لا بد من وجود عيوب لكل طريقة ، أما عيوب طريقة التكاليف المتغيرة تتمثل في : (عمارة،

خليفة، و السحري، 1996، صفحة 229)

– اعتماد التكاليف المتغيرة في تحديد تكلفة الإنتاج وتقييم المخزون لا تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

– هذه طريقة لا تناسب عملية التخطيط والتسعير في الأجل الطويلة .

– يفترض في هذه طريقة ثبات أسعار عوامل الإنتاج وأسعار البيع ، وهو أمر لا يمكن تحقيقه إلا في الأجل القصير ، حيث تتغير حالة السوق وهذه التغيرات تؤثر على ناتج الربح الحدي للمنتجات .

– عدم سهولة الفصل بين تكاليف الثابتة والمتغيرة وذلك في حالة التكاليف المختلطة ، حيث لا يوجد فاصل بين التكاليف المتغير والثابتة .

– تجاهل التكاليف الثابتة والتي تمثل جزء من تكاليف المنتج .

الفصل الاول: الاطار النظري للتكاليف

ثالثاً : طريقة التكاليف المعيارية

1. تعريف التكاليف المعيارية: تعرف طريقة التكاليف المعيارية فتعرف بأنها " تكاليف محددة مقدما لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة ، ويتم تحديدها عادة باستخدام الأساليب العلمية ، وتهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ". (كحالة و حنان، 2006 ،صفحة 26)

كما تعرف أيضا بأنها " التكاليف نمطية موضوعية أو محددة بصورة مسبقة على أساس من التجربة والبحوث العملية والعلمية التي تحدث في ظل ظروف تشغيل مدروسة لكي تستطيع الإدارة من خلالها قياس مدى فعالية الأداء ، وتنصب هذه التكلفة على تكلفة المدخلات وكمياتها ، فمعيار التكلفة يحدد ما يجب أن يكون عليه ، تكلفة الوحدة الواحدة من كميات المدخلات وتقاس بها التكاليف الفعلية لتحديد الانحرافات وتبيان أسبابها ومعنى آخر فإنها تمثل مستوى التكلفة الذي تم تقديره من قبل الإدارة ووجدت أنه ضروري تحقيق غرض محدد في ظل ظروف تشغيل معينة ". (أبو زيد و الدهراوي، 2001، صفحة 60)

2. أهداف التكاليف المعيارية : تتمثل أهم أهداف التكاليف المعيارية في :

- البرمجة : أي أنه يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية ، فهي تتركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس على ما حدث فعلا .

- الرقابة : يمكن تحقيق الرقابة عن طريقة مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية .

- التسعير : نستطيع إستعمال طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتوجات .

- الإعلام : تزويد إدارة المؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بالانحرافات عن معايير المصروفات المحددة وتحليل الفروق. (بوعقوب، 2004، صفحة 227)

3. أنواع التكاليف المعيارية : تتمثل أهم أنواع التكاليف المعيارية في : (حكوم، 2012-2013، صفحة 39)

- التكلفة المعيارية النظرية : تعد هذه المعايير عند أفضل مستوى أداء يمكن تحقيقه في ظل أفضل الظروف الإنتاجية ،وعلى أساس أفضل الأسعار لعناصر الإنتاج ، حيث تسمح بإنتاج أعلى كمية من المنتجات بدون السماح بعطل الآلات أو توقف الإنتاج تحت أي ظرف ،ولا تسمح بضياع الوقت أثناء العمل ،ويتم استخدام الموارد بطريقة اقتصادية بدون أي هدر وإسراف ، وهذا النوع المعايير غير واقعي ولا يمكن تحقيقه . (الرجبي ، 2004 ، صفحة 246)

- التكلفة المعيارية العادية : عند إعداد هذه المعايير تأخذ بعين الاعتبار ظروف التشغيل وكفاءة العمل ، وتحتوي على قدر ممكن من المسموحات العادية ، وهي معايير قابلة للتطبيق ، وتستخدم هذه المعايير لفترة زمنية طويلة ، وتظل ثابتة طوال الفترة التي نستخدمها . (ظاهر، 2002، صفحة 117)

الفصل الاول: الاطار النظري للتكاليف

- التكلفة المعيارية التاريخية : اعتمد المعيار التاريخي على الكميات والأسطر التي كانت موجودة في وقت إعداد التكاليف المعيارية وهو معيار تاريخي لأن الأسعار والكميات تغيرت عند وقت احتساب التكاليف المعيارية ، ونظرا لأنه يتم استخدام نفس المعايير الكمية ومعايير الأسعار لعدة سنوات حتى إذا تغيرت الطرق الإنتاجية ، وبذلك لا تكون المعايير التاريخية حقيقية لفترة طويلة . (القباني، 2009، الصفحات 309-310)

4. مزايا طريقة التكاليف المعيارية: إن استخدام طريقة التكاليف المعيارية تؤدي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها :

- المساعدة في إتخاذ القرار : حيث تعتبر التكاليف المعيارية العنصر الأساسي في تحديد الحد الأدنى للسعر الذي يمكن قبوله وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج ، وتشكيلة الإنتاج التي تحقق أعلى ربح ممكن .

- الرقابة على اتكاليف وتقييم الأداء : من خلال خلال مقارنة التكاليف المعيارية مع تكاليف الحقيقية وتحديد الفروقات وتحليل أسبابها ، وكذلك تعمل على تقييم الأداء المؤسسة ككل . (ظاهر، 2002، صفحة 117)

- المساعدة في عملية التخطيط : ويتم ذلك عن طريق تقديم البيانات اللازمة لإعداد الموازنة التخطيطية ، فالموازنة هي تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها ، وتحتوي على تقديرات عن الإيرادات والمصروفات والمراكز المالي للمؤسسة خلال فترة الموازنة . ويتم تقديم تقديرات المصروفات من قبل التكاليف المعيارية لأنها تقوم بتحديددها على مستوى وحدة المنتج ولذلك عند إعداد موازنة المصروفات والإنتاج فإنه يلزم فقط ضرب تكاليف وحدة المنتج في مستوى النشاط المتوقع في الموازنة . يؤدي وضع المعايير إلى اكتشاف مناطق عدم الكفاية في استخدام التكاليف ، وأن معالجة أسباب ذلك يؤدي إلى خفض التكاليف . (الرجحي، 2008، الصفحات 200-201)

المطلب الثالث : الطرق الحديثة لحساب التكاليف

أولاً : طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) :

1. تعريف طريقة التكاليف على أساس الأنشطة : "هي مجموعة من الإجراءات المحاسبية المترابطة و المتكاملة ، التي تهدف إلى قياس هيكل و ربحية المنتجات ، أو الخدمات التي تقدمها المؤسسة ، عن طريق تقسيم الأداء إلى مجموعة الأنشطة ، و إيجاد تكلفة كل نشاط ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات ، أو الخدمات في ضوء محركات تكلفة ملائمة" . (زكي، 2000، صفحة 420)

وعرفت على أنها "طريقة تقوم على فكرة أن إنتاج المنتجات أو توفير الخدمات ، يحتاج إلى وحدات إقتصادية ، و التي بدورها تحتاج إلى ممارسة العديد من الأنشطة لتحقيق تلك الغاية، و أن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد تكلفة". (سامي، 2003، صفحة 270)

2. العوامل التي شجعت على التحول نحو طريقة التكاليف حسب الأنشطة : هناك عدة عوامل، أهمها:

- إزدياد التكاليف الإنتاجية الغير مباشرة ، والإنخفاض الكبير في تكاليف الأجور المباشرة ، نتيجة تعدد المنتجات الذي تطلب ظهور وظائف جديدة للإنتاج مثل إعادة هندسة العمليات الإنتاجية ، والأبحاث و التطوير و كذلك التدريب المستمر ، و الذي

الفصل الاول: الاطار النظري للتكاليف

أدى بدوره إلى زيادة التكاليف الغير مباشرة عن 50 % من إجمالي التكلفة ،بينما إنخفضت الأجور المباشرة من 5 % إلى 10 % .

- ظهور المنافسة الحادة سواء في السوق المحلي أو على مستوى الأسواق العالمية ، فرض على الشركات ضرورة العمل على تخفيض التكلفة، عن طريق تعدد و تنوع المنتجات و البحث عن أسواق جديدة لمنتجاتها مع المحافظة على الجودة الكاملة.
- لم تعد محاسبة التكاليف قاصرة على تسعير المخزون السلعي فحسب بل ظهر لها أهداف جديدة من خلال دعم القرارات الإدارية . (تقرارات، 2019، صفحة 131)

3. خطوات تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC : لتطبيق الطريقة لا بد من :

- تحديد الأنشطة : أي تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من أنشطة رئيسية و فرعية.
- حساب كلفة النشاط : هي التعبير عن تلك الأنشطة بمقياس كمي، يحقق علاقة الارتباط بين حجم ذلك النشاط معبر عنه بوحدات القياس ، و مقدار التكلفة ، و يطلق على ذلك المقياس مسبب التكلفة.
- إستخلاص مسببات التكلفة : و يعني السبب الجوهرى الذي أدى إلى خلق أو تكوين التكلفة ، بالإضافة إلى دراسات و مشاركات القائمين على إنجاز الأنشطة المختلفة . (تقرارات، 2019، صفحة 132)

4. مزايا طريقة التكاليف على أساس الأنشطة :

- نظام ABC من مقاييس الأداء الغير المالى، من غير المؤشرات الغير مالية لقياس مسبب التكلفة ،حيث تشمل هذه المقاييس تكلفة الوقت و الجودة .
- يعتبر يساعد هذا النظام على إعداد الموازنة المبنية على إدارة الأنشطة ABB ،باعتبارها أداة تخطيطية و رقابية، حيث تساعد في تقييم الأداء .
- يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت ، و الجهد المطلوب للقيام بالنشاط ، و إلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية و الغير ضرورية، و إختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة .
- توفير بيانات تكلفة دقيقة و ملائمة للوحدة المنتجة .
- زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة . (عطية، 2000، صفحة 27)

5. الإنتقادات الموجهة لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC: على الرغم من المزايا العديدة لنظام ABC إلا ان

هناك بعض الإنتقادات الموجهة له :

- صعوبة تطبيق و إختيار مسببات التكلفة، مما يتطلب الإستعانة بخبرات خارجية متخصصة .
- التكاليف العالية المتعلقة بالحصول على البيانات من تكاليف الأنشطة المختلفة .
- صعوبة الحصول على البيانات التفصيلية الازمة الخاصة بالموارد،والأنشطة المستهلكة لها ،وتحديد مسبب من مسببات التكلفة .
- توجد صعوبة في توزيع التكاليف الغير مباشرة بدقة على الأنشطة، فمثلا قد يكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف الغير مباشرة ،الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة

الفصل الاول: الاطار النظري للتكاليف

تكاليف المنتجات ،نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير مباشرة كإهلاك المباني أو التأمين . (ظاهر ، 2002، الصفحات 189-190)

ثانياً : التكلفة المستهدفة TC

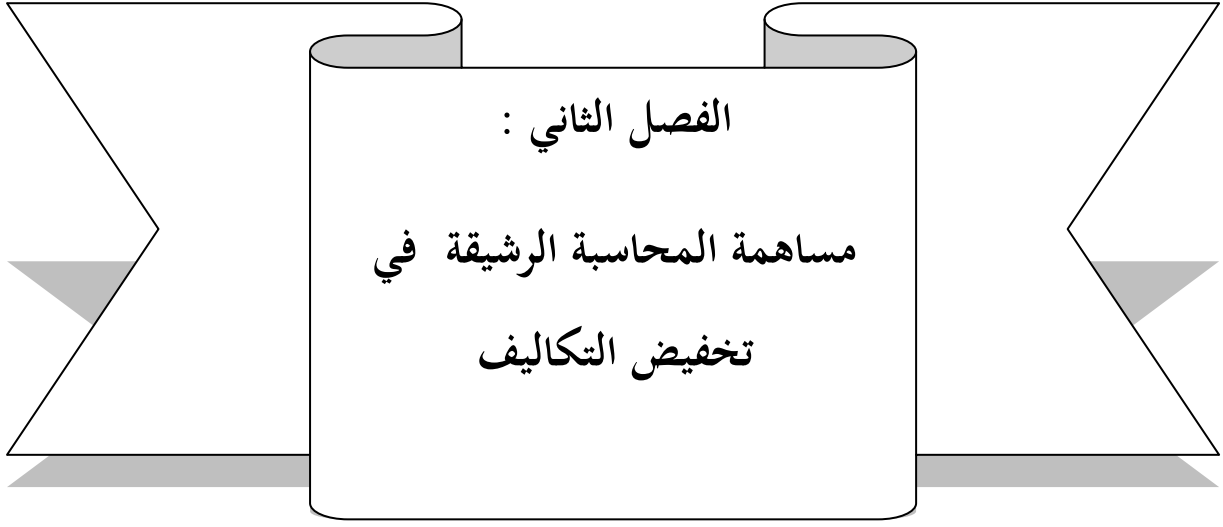
ترجع تقنية التكلفة المستهدفة لى العقود الأولى من القرن الماضي في شركة ford الأمريكية ،و شركة volkswagen Beetle الألمانية ،خلال عقد الثلاثينات ففي الشركة Volkswagen و من أجل تحقيق السعر المستهدف للمركبة DM 900 ،تم إيجاد تقنية بديلة تقوم على أساس تخفيض تكلفة التصنيع، إلا أن التطور المتكامل لتقنية التكاليف المستهدفة، بدأ أثناء مدة ندرة الموارد الاقتصادية في أعقاب الحرب العالمية الثانية ، ففي ذلك الوقت تبنى رجال الأعمال الأمريكيان شعار تحسين نوعية المنتجات و تخفيض تكاليف إنتاجها في الوقت نفسه ، إذ عرفت هذه التقنية بهندسة القيمة، والتي صارت تطبق من قبل الشركات اليابانية بشكل تدريجي لمواجهة المنافسة العالمية ، و في الستينات تم توحيد هندسة القيمة مع تخفيض التكاليف المنتجات في مراحل مبكرة من العملية الإنتاجية قدر المستطاع، أي في مرحلة التخطيط و التطوير و كان أول إستخدام لها في اليابان من قبل شركة TOYOTA لصناعة السيارات و ذلك عام 1963 على الرغم من عدم إشارة الأدبيات في اليابان . (علوي، 2010، صفحة

04

الفصل الاول: الاطار النظري للتكاليف

خلاصة الفصل الاول:

لقد تطرقنا في هذا الفصل لمختلف طرق حساب التكلفة ، حيث أن الطرق الكلية المستخدمة في محاسبة التكاليف المتمثلة في التكاليف الاجمالية و الأقسام المتجانسة تحدد التكاليف و التكلفة النهائية للمنتجات وفقا للمبدأ الكلي ، و الطرق الجزئية كطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة و طريقة التكاليف المتغيرة تحدد وفقا للمبدأ الجزئي ، حيث أن هذه الطرق الجزئية ظهرت نتيجة العيوب التي جاءت بها الطرق الكلية ، إذ أن هذه الأخيرة لا تأخذ بعين الاعتبار نوع التكاليف و لهذا ظهرت طرق حديثة كطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و طريقة التسيير على أساس الأنشطة ، و طرق المحاسبة الرشيقية، و اعتبرت طرق مهمة ودقيقة في تخفيض والتحكم في التكاليف .



الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

تمهيد:

إن التصنيع الرشيق من المواضيع الحديثة، و هو نظام و منهج في الأصل ياباني، طبقته شركة تويوتا في صناعة السيارات ، و قد نتج عنه ظهور المحاسبة الرشيقة ، التي تساعد المؤسسة في عملية اتخاذ القرار الأحسن بواسطة أدواتها التي تستخدم في تقليل الفاقد و الهدر في الموارد المالية ، و الجهود البشرية ، مما يؤدي ذلك الى تخفيض التكاليف ، و من ثم فهي تسهم في تقديم معلومات ذات قيمة للمؤسسة لتمكينها من المنافسة في .

و بناء على هذا سوف نتطرق في هذا الفصل الذي تم تقسيمه الى ثلاث مباحث إلى:

المبحث الأول: المفاهيم الأساسية للمحاسبة الرشيقة.

المبحث الثاني: أدوات و مجالات المحاسبة الرشيقة.

المبحث الثالث: استخدام المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف المؤسسة .

الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

المبحث الأول : المفاهيم الأساسية للمحاسبة الرشيقة

تعتبر المحاسبة الرشيقة نوع حديث من أنواع المحاسبة التي تقوم بتحليل أنظمة المؤسسة و تزويدها بالمعلومات الملائمة و الدقيقة للمساعدة في إتخاذ القرارات، و التي تسعى إلى الإستغلال الأمثل للموارد بأقل تكلفة مع المحافظة على جودة المنتج عن طريق إزالة كل العمليات التي لا تضيف قيمة .

المطلب الأول : ماهية المحاسبة الرشيقة

أولاً : قبل التطرق إلى مفهوم المحاسبة الرشيقة لا بد أولاً التعرف على بعض المفاهيم المتعلقة بها .

1- التفكير الرشيق : يعرف التفكير الرشيق بأنه نظام للإنتاج الرشيق ، لأنه يوفر وسيلة لعمل المزيد والمزيد بأقل جهد بشري ، وبمعدات أقل ومساحة أقل والسعي لتقديم الأكثر لما يريد الزبائن بالضبط . (البياتي، 2018، صفحة 397)

ويمكن تعريفه أيضاً بأنه عبارة عن فلسفة إدارية تأخذ بوجهة نظر نظم التشغيل ، بهدف تصميم وتشغيل هذه النظم المثلى . (المعموري و دهيرب، 2018، صفحة 137)

والتفكير الرشيق من الأفكار الحديثة والمعاصرة الذي من خلال تطبيقه تستطيع المؤسسات الصناعية أن تحسن جودة منتجاتها ، وتخفيض تكلف إنتاجها ، و أن تكون الأولى في السوق والأسرع في الاستجابة لاحتياجات العملاء ورغباتهم ، وهذه الأمور تعد أساساً للنجاح ، والتنافس داخل السوق ، ولهذا استجابت المؤسسات الصناعية في تبني الفكر الرشيق عن طريق تغيير استراتيجيات تشغيلها ، والذي يعد نهج متعدد الأبعاد يشمل تشكيلة واسعة من المبادئ والممارسات الإدارية وأساليب التصنيع المعاصرة منها نظام الإنتاج الآلي ، ونظم الجودة ، والصيانة الشاملة ، والتصنيع الخلوي ، ومخطط تيار القيمة الخ ، بالإضافة إلى المرونة في الاستجابة بسرعة لاحتياجات العملاء بأقل أو بدون أي ضياع (Kennedy & Widener, 2008, p. 304) .

و الرشاقة من شراء المواد الأولية إلى تسليم المنتج النهائي للعميل (المستهلك النهائي) عندما يسمى أو يشار إلى تلك الأطراف

ب (المشاريع الرشيقة) . أما إذا طبقت أساليب ومبادئ التفكير الرشيق ضمن حدود المؤسسة عندها يشار إلى تلك المؤسسة ب (المؤسسة الرشيقة) . ولا يشترط أن تطبق جميع الأساليب الإدارية المعاصرة لكي تكون المؤسسة رشيقة ولكن الأهم من ذلك ، يجب أن تكون فلسفة التفكير الرشيق مقبولة ومفهومة من قبلها . وتصوير إطار النظام على شكل منزل جاء من أجل التأكيد على أن جميع الأساليب والمبادئ يجب أن تترابط في إطار نظام متكامل . فإذا تم إزالة أحد الأجزاء الرئيسية من المنزل ، سوف ينهار ، وبالتالي فإن المؤسسة لن تتمكن من جني الاستفادة الكاملة من جهودها لأن أهم عنصر في هيكل المنزل هو الأساس الذي يبنى عليه . هذا الأساس هو فلسفة التفكير الرشيق (Council, 2004, p. 14) ، الذي ينبغي أن ينعكس في أسلوب القيادة .

والأهم يجب أن يكون مفهوماً ومقبولاً من قبل جميع الأطراف في المؤسسة ، ولا سيما من جانب الإدارة العليا ، ويليه مستوى آخر وهو مستوى أو قاعدة إدارة الموارد البشرية التي تستلزم اهتماماً خاصاً ، وذلك لأن المؤسسة الرشيقة يجب أن تعرف وتدرج أن

الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

العنصر البشري هو الأساس للنجاح، لذا فإن التركيز الشديد على العمل الجماعي أمر ضروري. وللحصول على الاستفادة الكاملة من أساليب ومبادئ التفكير الرشيق عندما يتعلق الأمر بالعمليات الأساسية والمتمثلة بمجموعة من الأساليب الإدارية المعاصرة ، نلاحظ أن بناء المنزل مسند بعمودين ، مع بيان الهدف الرئيسي الذي وضع في الوسط لتقليل الضياع فهو الهدف الرئيسي وهو الهدف الوحيد والأهم الذي تعتمد عليه كل الأساليب مثلاً إدارة الجودة الشاملة ، والإنتاج الآني ، الصيانة الإنتاجية الشاملة الخ . أما العمود الثاني فهو الذي يحتوي على مجموعة من الأساليب المعتمدة على تقنيات أتمته متقدمة . أما السقف فيعبر عن الثقافة ، التي لا تدعم الأهداف والنتائج فقط ، و إنما تدعم أيضا الأساليب الإدارية الواردة في الأعمدة الأساسية. (czabke, 2007, p. 14)

ونقصد بالثقافة بث مفهوم التحسين المستمر والتعلم وحل المشاكل من الجذور في المؤسسة وذلك نظراً لأهمية هذه المعايير في نجاح المؤسسة. و أيضا تعبر عن الأهداف والنتائج المرجوة من المؤسسة الرشيقة، حيث تم وضع الأهداف هنا في السقف ، من أجل السعي للوصول إليها ، وكل الأساليب والمفاهيم والمبادئ التي تكون المنزل بأكمله من القاعدة إلى السقف يجب أن تكون سليمة وبالتالي فإن الأهداف طموحة جداً كأفضل جودة ، وأقصر وقت للتوصيل ، وبأقل تكلفة وأفضل نتائج الأعمال ، وبالتالي تكسب المؤسسة ميزة تنافسية كبيرة على حساب منافسيها ، على الصعيدين العالمي والمحلي . (czabke, 2007, p. 17) .

2- التصنيع الرشيق : تعمل مؤسسات العالم في بيئة تتميز بالتغيرات السريعة ، والمنتجات يتم إعادة تصميمها وتحسينها بشكل مستمر ، والمنافسة على المستوى المحلي والعالمي موجودة وحاضرة دائماً ، وفي ظل هذه البيئة يتطلب تقديم منتجات وخدمات حسب طلب العملاء -المستهلك النهائي- ، ومن ناحية أخرى تعني أنّ على المؤسسات إدارة تكاليفها بشكل استراتيجي ، وذلك من أجل تقليل التكاليف ، وفي الوقت نفسه تعزيز الوضع الاستراتيجي (التنافسي) بها ، وإعطاء مزيد من الاهتمام للصلات التي تربط المؤسسة مع عملائها ، وبالإضافة إلى ذلك فإن دورة حياة المنتجات لمعظم المؤسسات أصبحت قصيرة ، وكتيجة لذلك ازداد الطلب على الابتكارات (Cooper & slagmulder, 2003, p. 24) ، أين أدركت المؤسسات أنّ التغيير وتبني طرق جديدة يعد ضرورة للبقاء وتحسين الأداء ، كما أن وجود بحثاً مستمرا للطرق التي تزيل الضياع ، والقيام بالأعمال التي تضيف قيمة للعميل -المستهلك النهائي- مدخل فلسفي للتصنيع أو الإنتاج عادة يشار إليه بالتصنيع الرشيق .

التصنيع الرشيق هو " عملية ديناميكية متطورة من الإنتاج ، ويشمل جميع جوانب العمليات الصناعية " . (الرحيم، 2017، صفحة 100)

كما يعرف بأنه " نظام يشدد على منع حدوث أي شيء فاقد في وقت العمل وفي المواد التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة المقدمة للزبون " . (ترك، 2018، صفحة 12)

أيضا يعرف التصنيع الرشيق بأنه نظام يركز على التخلص من النفايات المرتبطة بامتلاك مخزون أكثر من المطلوب مع تصنيع منتج أكثر من المطلوب ، والتجهيز الزائد للمنتج . (الرحمي، 2016، صفحة 34)

الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

من خلال ما سبق نستنتج أن التصنيع الرشيق هو نظام يهدف إلى القضاء على كافة أنواع الضياع في الأنشطة والعمليات داخل المؤسسة .

ثانياً: مفهوم المحاسبة الرشيقة

إن أصل المحاسبة الرشيقة - accounting - مشتق من التفكير الرشيد أو الإنتاج الخالي من الفاقد ، فهي إطار تصوري لإدارة المؤسسة الخالية من الفاقد .

ومصطلح الرشاقة - Lean - من الناحية المحاسبية هو مجموعة من الأدوات التي تساعد في تحديد الضياع والقضاء عليه .

أما المحاسبة الرشيقة فتعرف بأنها " عملية القضاء على الضياع في عمليات الإنتاج و التشغيل ، و تقليل وقت تدفق العمليات الإنتاجية ، وتوفير بيانات صحيحة وتحسين الجودة في المنتجات ومرونة أكبر و سرعة لتلبية متطلبات الزبائن و السوق " . (الداوودي و الشمري، 2017، صفحة 2)

كما تعرف بأنها "إجراء التغييرات الجذرية في نظام المحاسبة، الرقابة والقياس التقليدية والتوجه الى تحقيق المفاهيم الرشيقة ، بهدف إزالة الضياع وتسريع الإجراءات التي تؤدي إلى توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة " . (سيروان و العزيز، 2015، صفحة 120)

أيضا تعرف بأنها أسلوب متخصص مستند من مراكز الإدارة والإنتاج الرشيق ، التي توفر أسس مناسبة لاستعمال المعلومات المحاسبية التي تدعم الإدارة ، التكلفة ، وأنشطة القيمة ، وإزالة الضياع من النظم المحاسبة المطبقة في المؤسسات . (مرغني، دموم، و بوقفة، 2021)

فالمحاسبة الرشيقة " نظام يهدف لتوفير معلومات مفيدة للأشخاص في مصانع الانتاج الذين ينفذون بنشاط وبصورة مستمرة عمليات التصنيع بغية القضاء على الضياع واعطاء قيمة للمؤسسة . (العفيف، 2017، صفحة 250)

وبصفة عامة فإن المحاسبة الرشيقة هي نظام إداري متكامل يهدف إلى ازالة الهدر والضياع خلال تطبيق المبادئ و إستخدام الأدوات التي تساعد في التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل ، وبالتالي جعل عمليات الإنتاج والتصنيع أسهل وأبسط ، مما يسمح بتقديم قيمة أفضل للعملاء والمؤسسة ككل .

من خلال ما سبق نستنتج أن المحاسبة الرشيقة تتميز بعدة خصائص أهمها : أن المحاسبة الرشيقة (شجاع، 2015، الصفحات 20-21)

- تقدم معلومات دقيقة لتسهيل عملية اتخاذ القرارات .

- تحدد الوافرات المالية و التركيز على الإستراتيجية التي تتطلب إدراك الفوائد .

الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

- تدعم الثقافة الرشيقة من خلال تحفيز العاملين وتوفير المعلومات الملائمة وتشجيع التحسين المستمر في كل المؤسسة .
- تحدث تغيرات جذرية في التشغيل مما يؤثر في زيادة القيمة المقدمة للعميل ومحاولة القضاء على الإختناقات التي تعيق سير العملية الإنتاجية .
- تشجع وتحفز على التحسين الخالي من الفاقد على المدى الطويل من خلال توفير معلومات و احصائيات الخالية من الفاقد ونقل المسؤولية المؤسسة .
- تشجع المؤسسة للتركيز على قياس قيمة للعملاء والاعتماد على الطلب والاحتياجات لتحقيق رضاء الزبون .

المطلب الثاني: التطور التاريخي للمحاسبة الرشيقة و مبادئها

أولاً : التطور التاريخي للمحاسبة الرشيقة

يعود مصطلح الترشيد أو التفكير الرشيد الى جون كرافيك الذي هو عضو فريق البحث في البرنامج الدولي للسيارات ، حيث ظهر نظام الترشيد لأول مرة لدى مصنع تويوتا التي تعتبر من أعلى وأكبر الشركات ربحية في العالم ، وسلاحها السري "نمج ثوري في الانتاج وإجراءات العمل ، وابتكرته في الخمسينات في القرن العشرين ، وقام بتحسينه كل من " shigeo shingo و tachin ohno " أين أصبح تطبيقه الفعلي في ثمانيات القرن العشرين ، وتقوم فكرة نظام تويوتا الإنتاجي على برامج تتفاعل مع بعضها لتخطيط الإنتاج و إدارة المخزون بما يقلل القواعد في العمليات الانتاجية ، في شكل سلسلة قيمة تضم الموردين والعملاء . (السلام، 2016، صفحة 36)

بعد الحرب العالمية الثانية تم انتقال شركة تويوتا لهذا النظام للخروج من أزمة الافلاس والادارة الضعيفة ، حيث قامت بوضع برنامج قوي وضخم وهو برنامج تويوتا لتحسين (TPS) فقامت مجموعة من الباحثين منهم "هنري فورد" بالخطوة الاولى لعملية التحسين بالجوء الى طريقة خط الإنتاج ومبادئه . (سليمان، 2018، الصفحات 13-14)

بداية الستينات دخلت تويوتا السوق الامريكية وتوغلت فيها بعد السبعينيات وأصبحوا يفضلونها على (الفلكسواجن) وهو ثاني اكبر منتج للسيارات ، في منتصف الثمانينات قام "معهد (ماساتشوستس) التكنولوجيا بمشروع بحث لتحليل الأداء الصناعي بمختلف مصانع العالم للسيارات ومقارنتها بنظام " تويوتا " ، حيث قام الباحثان "جيمس وماك ودانيال جونز" في عام 1991 بنشر دراستهما في كتابهما "الالة التي غيرت العالم " the machin that changed worldo " فوصفوا نظام الإنتاج " تويوتا " ومقارنته مع الأساليب العالمية للتصنيع بكلمة " Lean " أي الإنتاج الرشيق (التصنيع الرشيق) الذي احتل المراكز الأولى. (السلام، 2016، صفحة 37)

وفي عام 1996 نشر الباحثان " ووماك وجونز " كتابهما الثاني بعنوان الفكر الرشيد " lean thinking " الذي فصل في مفاهيم والأدوات الرئيسة للأسلوب ، وتم إعادة طباعته في 2003 وبعد ذلك اصدار العديد من المواضيع حول الفكرة الترشيد

الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

على شكل مجموعة من المعارف متكاملة توضح المفهوم وأدواته التي تؤدي الى التقليل أو القضاء على الهدر ، بحيث يعتمد على أدنى حد من المخزون والتسليم وفق المواعيد والرقابة الدقيقة على الجودة والصيانة مما شجع العديد من المؤسسات بالعمل بهذا النظام . (شرقي، 2019، صفحة 25).

ثانياً: مبادئ المحاسبة الرشيقة

تعتبر أصول مبادئ المحاسبة الرشيقة أصل مستمد من منطلق التفكير الرشيق ، من أهمها تحديد قيمة لكل منتج والتخلص من الخطوات غير ضرورية في مراحل التدفق ، حيث تعتمد عليها أدوات المحاسبة الرشيقة بشكل مباشر ، وأهم هذه المبادئ : (الجيل، 2018، صفحة 11)

- المبدأ الأول : الاعمال المحاسبية الرشيقة والبسيطة : حيث يطلق على هذا المبدأ أيضا " تطبيق الأساليب الرشيقة على العمليات المحاسبية ، " وذلك لما تحتويه على أنواع الهدر و الضياع الذي قسم على أساسين : الأول هدر لا يمكن القضاء عليه في الأجل القصير ، أما الثاني الأكثر شيوعا يمكن القضاء عليه والتعامل معه ، باستخدام وتطبيق كافة أساليب و أدوات المحاسبة الرشيقة المطبقة على العمليات بالشكل الصحيح والجيد وبصورة ملائمة وجودة القياس والرقابة الفعالة والمستمرة ، و هناك العديد من الأدوات لتطبيق الأسلوب الرشيق منها خريطة تيار القيمة والتكلفة المستهدفة وأسلوب كايزن و صندوق النقاط وغيرها من هذه الأدوات.

- المبدأ الثاني : العمليات المحاسبية التي تدعم وتساعد في التحول الى الرشاقة : عرف هذا المبدأ بأنه مجموعة التقارير و الطرق التي تدعم وتساعد في التحويل الى الرشاقة ، أي الرقابة على العمليات الإنتاجية بواسطة أدوات مقياس الأداء المرئية وصندوق النقاط ولوحة أداء تيار القيمة ، فتساعد على التحسين المستمر ، فينعكس على الأداء المالي والتشغيلي لتدفق القيمة ، وذلك بتعزيز العلاقة مع الزبون وتحسين عملية تصميم المنتج وتسعيه .

- المبدأ الثالث : توصيل المعلومات بصورة واضحة وفي الوقت المناسب : و يقصد بهذا المبدأ هو توفير المعلومات الواضحة للجميع سواء داخل أو خارج المؤسسة ، وذلك بتقديم معلومات بلغة واضحة دون تعقيدات وتوصيلها في الوقت المناسب ، واستبعاد كل البيانات المظلمة والغامضة المتعلقة بالتكاليف .

وهنا تقوم الادارة باستخدام لوحات الأداء المرئية المرفقة لأدوات صندوق النقاط الذي يعرض الأداء المالي والتشغيلي في تقرير موحد يستخدم بشكل واسع في اتخاذ القرارات إضافة الى استخدام دخل بسيط و واضح .

- المبدأ الرابع : التخطيط و اعداد الموازنات من المنظور الرشيق : يتم التخطيط الرشيق باستخدام مجموعة من الأدوات منها سياسة المبيعات والتخطيط المالي والتشغيلي وكلفة تيار القيمة وتحليل الطاقة ، وهذه العملية تؤدي الى تنظيم خطة متكاملة للمؤسسة باستخدام معلومات المحاسبة الرشيقة .

الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

- المبدأ الخامس : تعزيز ضوابط الرقابة الداخلية المحاسبية : من أهم العناصر التي كانت ولا زالت محل اهتمام الباحثين والمحاسبين وهي الرقابة الداخلية التي لا يمكن تجاهلها ، فعملت المحاسبة الرشيقة على دعمها وتعزيزها ، فتوصل هذا المبدأ الى العديد من الأدوات التي تساهم في نجاعة منها مصفوفة القضاء على المعاملات التي تعمل على القضاء على كل العمليات التقليدية الغير ضرورية ، وذلك دون المساس بقوة الرقابة المالية والتشغيلية .

المطلب الثالث : الفرق بين المحاسبة الرشيقة و المحاسبة التقليدية و أهدافها

أولاً : الفرق بين المحاسبة الرشيقة و المحاسبة التقليدية

إن المحاسبة التقليدية تشير إلى مبادئ التصنيع التي ركزت على إنتاج المنتج لتحقيق زيادات في الحجم من خلال فترات طويلة لعملية الانتاج كما في المراحل والأوامر الانتاجية ، وتحكم هذه العملية مجموعة كبيرة من التعليمات والمستندات المفروضة من قبل المدققين الخارجيين والهيئات التنظيمية ، بينما المحاسبة الرشيقة تركز على صنع المنتج في وقت معين ومحدد لدى الزبون و المؤسسة، والنظم التقليدية ليست طريقة خاطئة ، وإنما مصممة لدعم الانتاج بكميات ضخمة . كما أنها تلغي الحاجة إلى إجراءات حفظ المخزون الكثير والمتشعب وطرق صرفه والاحتفاظ به وتسجيله والمراقبة عليه ، هذا هو الفرق الرئيسي بين الرشاقة والمدخل التقليدي للمحاسبة. (بوصافر، 2020، صفحة 20)

وفيما يأتي ملخص لأهم الفروق بين المحاسبة الرشيقة والمحاسبة التقليدية :

الجدول رقم (03) : الفرق بين المحاسبة الرشيقة والمحاسبة التقليدية

الرقم	المحاسبة الرشيقة	المحاسبة التقليدية
1	المحاسبة الرشيقة سريعة وبسيطة وتوفر دقة المعلومات لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب	المحاسبة التقليدية هي عمليات كبيرة ومعقدة ومنفعلة تتطلب قدرا كبيرا من العمل غير روتيني
2	تتمتع بالوضوح وسهولة الفهم والتقارير فيها بسيطة واللغة وواضحة المعاني .	من الصعب أن يفهم معظم المستخدمين محتوياتها بسبب نظام المحاسبة المالية
3	بالنسبة لتكلفة المنتج ، فإنه يدعم مدخل تيار القيمة الذي يرتبط بعملية المنتج بأكملها .	يدعم وجهة نظر أقسام أو إدارات الانتاج
4	المحاسبة الرشيقة تتيح الرقابة والتحسين المالي لتيار القيمة.	النظم التقليدية تضيف تركيز الرقابة والتحسين المالي
5	المحاسبة الرشيقة تتيح التسعيرة القائم على القيمة .	يتيح التسعير القائم على التكلفة
6	تدعم المحاسبة الرشيقة قوائم الدخل لتيار القيمة بشكل أسبوعي . وتعطي أفضل فهم ورقابة.	تدعم النظم التقليدية التقارير المالية السنوية وفي أفضل الأحوال تدعم التقارير الفصلي
7	في المحاسبة الرشيقة تعرض كامل الإيرادات والتكاليف دون مخصصات .	في المحاسبة التقليدية هناك تركيز ضيق على جانب التكلفة من دفتر الأستاذ ، وليس على العائدات

الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

8	يوفر المزيد من الرقابة من خلال الإدارة المرئية .	توفر تقارير متعددة الصفحات ومصطلحات محاسبية غير شفافة
9	توفر المحاسبة الرشيقة ضوابط فعالة بسبب تقلص التقارير بفترات قصيرة وفي الوقت المناسب	محاسبة التكلفة التقليدية لديها ضوابط ضعيفة ، وذلك بسبب الدورة الشهرية والتوجه التاريخي والتركيز الضيق
10	وهو يركز على المسائلة والمحاسبة على مدير تيار القيمة .	المسائلة عن العلمية غير موجودة في هذا النظام
11	تتيح تقارير سهلة وسريعة وتكامل بسهولة مع صندوق الأداء التي تظهر معلومات التشغيل والطاقات إلى جانب البيانات المالية .	في هذا النظام ،التقارير سريعة وسهلة الانتاج ، ولكن فقط بعد ان يتم إنشاء الجدول الخاص بنشر التكاليف المعيارية . تستند التقارير إلى اعداد كبير من المعاملات المحاسبية
12	تحليل القيمة المالية يظهر التأثير المالي الحقيقي عند اتخاذ القرار .	أي قرارات تستند إلى التكاليف المعيارية للمنتج فهي غير حقيقية ومضللة
13	عملية صنع القرار تدعمها مؤشرات تيارات القيمة وصندوق الأداء .	لصنع القرار فإنه يدعمه عادة تقارير الانحرافات المعيارية التي تقوض مساعي الرشاقة
14	تؤدي المحاسبة الرشيقة إلى تحسين التسعير والقرارات الأفضل التي تؤدي بدورها إلى زيادة الربحية والتدفق النقدي والإنتاج الرشيق .	توفر هذه النظم التقليدية معلومات غير صحيحة حول التأثير المالي للقرارات ، وغالبا ما يؤدي إلى سوء التسعير ، وإجراء تحسينات خاطئة ، وتصميم المنتجات بطريقة خاطئة

المصدر : (حسن و خليل، 2018، الصفحات 208-209)

إذن عند التحول من المحاسبة التقليدية الى المحاسبة الحديثة تنتج آثار ايجابية للمؤسسة، أهمها : (محفوظ، 2014، صفحة 52)

- تضاعف الانتاجية من لحظة استلام العمال للمواد الخام ، حتى الانتهاء من جميع العمليات الإنتاجية .
- ترشيد الموارد المستخدمة في الإنتاج ، وتخفيض الجهد والوقت المبذولين في العملية الإنتاجية .
- انخفاض حجم الأخطاء أثناء العملية الإنتاجية .
- انخفاض حجم العمالة اللازمة للتشغيل .
- انخفاض زمن تقديم المنتجات الجديدة إلى السوق.

ثانياً : أهداف المحاسبة الرشيقة

يعد نظام المحاسبة الرشيقة نظاما يهدف الى تكوين ثقافة تنظيمية ، حيث يشارك فيها جميع الموظفين ، وهدفها الأساسي هو التقليل من الهدر الموجود في العمليات الإنتاجية، وذلك لدعم التصنيع الرشيق ، باتباع فلسفة الترشيح من أجل خلق قيمة للزبون عن طريق رسم تدفقات القيمة لتلبية حاجيات الزبائن ، و تلخص أهم أهدافها فيما يلي : (القصور و المسعودي، 2014، الصفحات

(117-118)

الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

- إستبعاد الفاقد و أنواع الهدر والضياع في عمليات الإنتاجية للوصول الى الحد الأدنى للتكاليف .
- الإهتمام بالعاملين داخل المؤسسة كعنصر أساسي في عملية التحسين المستمر .
- المرونة في الإنتاج وخفض الزمن وزيادة سرعة تلبية طلبات العملاء وزيادة جودة الإنتاج .
- الاستغلال الأمثل للموارد وتحقيق أهداف المؤسسة المالية وزيادة الربحية .
- استخدام أدوات الرشاقة لإزالة مصادر الهدر الناتجة عن عمليات المحاسبة والرقابة والمعاملات الأخرى .
- تطبيق مبادئ المحاسبة الرشيقة من أجل القضاء على مختلف التعقيدات والمشاكل والضياع في مختلف العمليات .
- تقديم معلومات مهمة مفيدة للعمل بشكل فعال من أجل تطبيق الإنتاج الرشيق والعمليات التصنيع والصيانة .
- توفير معلومات عن التكلفة التي يتم تسجيلها في القوائم الحالية وقياس أداء المدراء . (kocamis, 2015, p. 8)

المبحث الثاني: أدوات ومجالات المحاسبة الرشيقة

إن الهدف من المحاسبة الرشيقة هو القضاء على الضياع في عمليات الإنتاج والتشغيل وتقليل وقت تدفق العمليات الإنتاجية وتوفير معلومات دقيقة وسريعة وتحسين الجودة في المنتجات، ومرونة أكبر وسرعة لتلبية متطلبات الزبائن، بهدف تقليل التكاليف من خلال استخدام أدوات وأساليب المحاسبة الرشيقة.

المطلب الأول : أدوات المحاسبة الرشيقة .

من أجل تحقيق الأهداف المسطرة ضمن نظام المحاسبة الرشيقة لابد من وجود مجموعة من الأدوات التي تساعد للوصول الى تلك الأهداف ، و التي تظهر أهمها في الجدول التالي :

الجدول رقم(04): أدوات المحاسبة الرشيقة .

الرقم	اسم الأداة باللغة العربية	اسم الاداة باللغة الانجليزية
01	خارطة تيار القيمة	Value stream mapping
02	التكلفة المستهدفة	Target cost
03	صندوق النقاط	Box Scors
04	التحسين المستمر	Kaizen (PDCA)
05	سياسة هوشين	Hochin Policy
06	تيار القيمة	Value stream
07	نهج 3P	3P Approaches
08	تخفيض المخزون	Low Inventory
09	مخاطر ساريزأوكسلي	Sarbanes Oxley Risks (SOX)

الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

Performance measurment linkage chart	مخطط ربط قياس الأداء	10
Sales operating and financial planing	مبيعات وتخطيط الأداء المالي	11
Transaction elimination matrix	مصفوفة القضاء على المعاملات	12
Six Sikma (6 ð)	ستة سيكما	13
Methodology of orgonization of work	منهجية تنظيم العمل (5S)	14
Visual Management	الإدارة المرئية	15

المصدر : (سليمان، صوالح، وحميدي، 2018، صفحة 18)

هناك عدة أدوات للمحاسبة الرشيقة ، تتمثل أهمها في :

1. سياسة هوشين : تعرف بالرقابة المباشرة على المؤسسات، وهي عملية رسمية تساعد في تطويرها و تنفيذ استراتيجياتها من خلال كافة مستوياتها و ادامة الاستقامة مع الأهداف و هو تنسيق مفصل لأنشطة العمليات بواسطة ربطها الى أعلى مستوى الاستراتيجية من خلال أداء الإدارة (عباس و سجاد، 2015، صفحة 15)، حيث لتطبيق هذه السياسة هناك مجموعة من المبادئ تقوم عليها أهمها:

- التخطيط الاستراتيجي وهو وضع الأهداف و الأولويات ، والوسائل و الموارد اللازمة لتحقيق الأهداف .
- نشر الأهداف على جميع المستويات بدمجها في المهام اليومية لنشاط المؤسسة .
- المراقبة المستمرة من أجل تجنب الإنحرافات للأعمال المنجزة .
- و لتطبيق سياسة هوشين يتم إتباع عدة خطوات ، أهمها : (الطيب ، 2017 ، صفحة 46)
- تحديد القضايا الرئيسية التي تواجه الوحدة الإقتصادية .
- وضع أهداف قابلة للقياس و الأعمال التي تتناول القضايا .
- تحديد الرؤية العامة و الأهداف .
- وضع استراتيجيات داعمة لتحقيق الأهداف .
- تحديد الطرق و التقنيات التي تسهل تحقيق الأهداف .
- تنفيذ كل الخطوات اللازمة لكل عملية تجارية .

الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

2. تكلفة المستهدفة : هي نظام يساعد على تخفيض التكاليف في مرحلة التصميم للمنتج الجديد أو عند تغيير نموذج لتصميم

المنتج الحالي بالكامل أو عند إجراء تعديل جزئي على النموذج . (حمادي، 2007، صفحة 60)

3. التحسين المستمر : يعود أصل أسلوب التحسين المستمر (kaizen) في تطبيقه لأول مرة من قبل اليابانيين فعرف على أنه "

البحث عن الإجراءات التحسينات المستمرة في الأدوات والمواد والعمل وطرق الإنتاج ، من خلال تشجيع الاقتراحات و الأفكار

من قبل فرق العمل في المؤسسة . (رجزان و برزين، 2009، صفحة 3)

يتم التحسين المستمر من خلال الدورة التالية :

- التخطيط (Plan): يتم بهذه الخطوة دراسة العملية الحالية و توثيقها، تجميع البيانات لتحديد المشكلة ، تحليل

البيانات، وتصميم خطة للتحسين ثم تحديد معايير لتقويم الخطة.

- التنفيذ (Do) : تتطلب تنفيذ الخطة على نطاق ضيق كلما كان ذلك ممكنا ، وتوثيق التغييرات التي تجرى خلال هذه الخطوة

، ثم تجميع وترتيب البيانات على نحو منهجي لأهداف التقييم .

- التقييم بناء على المعايير (Check): يتم هنا تقييم البيانات التي جمعت خلال مرحلة التنفيذ ثم يتم إختبار مدى تطابق النتائج

للأهداف التي حددت في مرحلة التخطيط.

- التحسين بناء على نتائج التقييم (Act): اذا كانت نتائج التقييم جيدة يتم توثيق العملية المحسنة وتبليغها لكل العاملين و

تدريبهم على تنفيذها ، أما اذا كانت النتائج غير جيدة يتم تغيير الخطة وإعادة دورة التحسين من جديد . (زاهر، 2008،

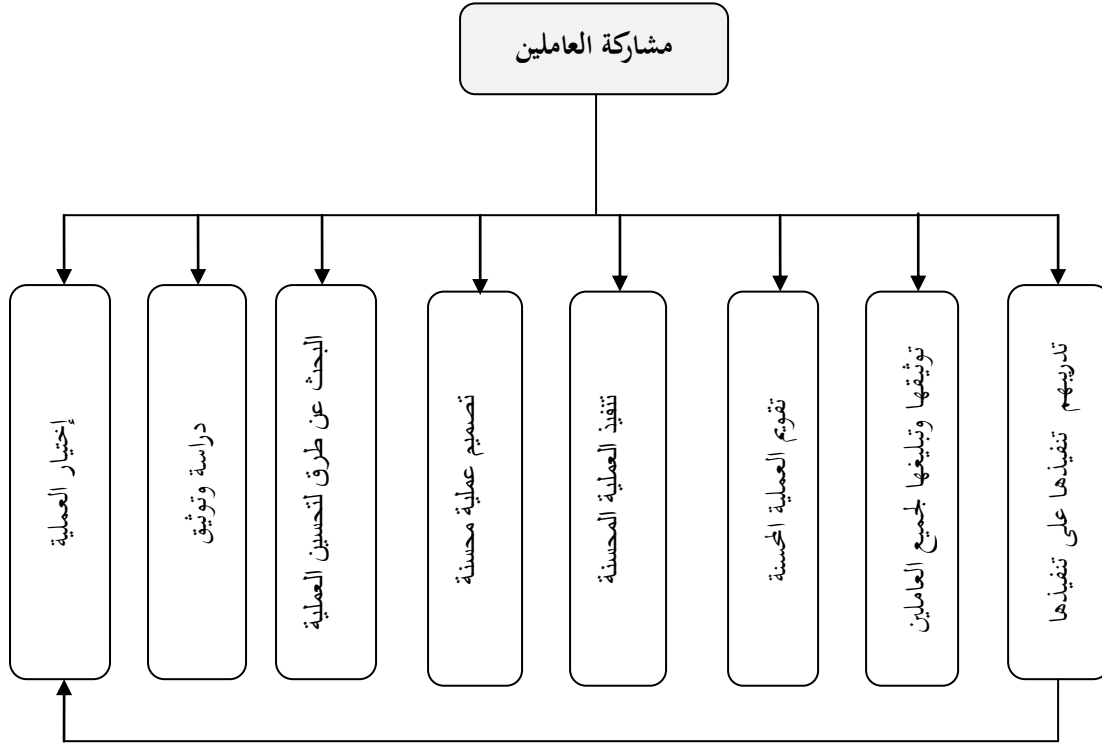
صفحة 270)

إذن التحسين المستمر هو عملية مستمرة تهدف إلى تحقيق تميز الدائم في الأداء ، أين يتضح أهمية مشاركة العاملين في جميع

خطوات عملية التحسين المستمر ، و يمكن تلخيص الخطوات السابقة لعملية التحسين المستمر في الشكل التالي :

الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

الشكل رقم (05): خطوات عملية التحسين المستمر



المصدر: (مرهج، 2014، صفحة 14)

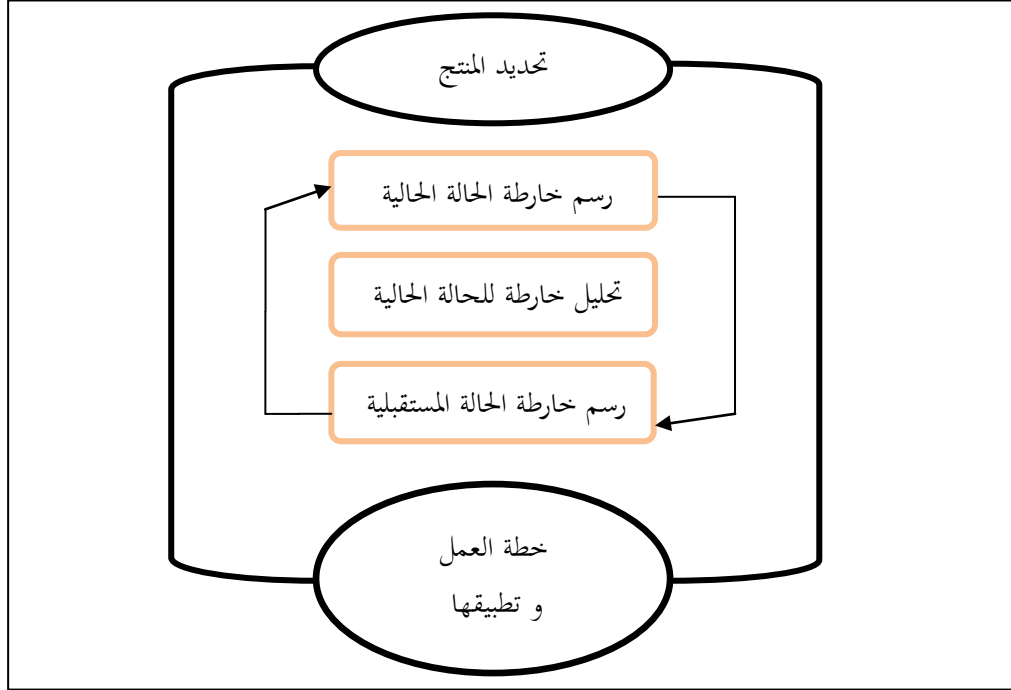
4. تيار القيمة : من الممكن أن نشبه تيار القيمة بجريان تيار نهر ، النهر الذي لا يجوي على أية انحناءات حادة . فكل عملية أو اجراء داخل المؤسسة الصناعية تعد جزءا من هذا النهر . ومنبع أو بداية التيار تبدأ من الجهاز ونهاية التيار تنتهي بالعمل (المستهلك) . ولكل تيار قيمة إدارة ، عادة ترغب في أن تضمن أن الوحدات المنتجة ستدقق و تنزلق الى العملاء (المستهلكين) بأقصى قدر من السلاسة . ولكن هذه الحالة المثالية بالكاد موجودة فعادة هنالك انحناءات حادة أو قيود في العمليات أو الاجراءات تعيق التدفق السلس . فمفاهيم و مبادئ التفكير الرشيق كلها تدور حول استخدامات الأدوات الرشيقة من أجل جعل تيار القيمة يتدفق بأكثر قدر ممكن من السلاسة . (سيروان و العزيز، 2015، صفحة 122) يستخدم أسلوب تيار القيمة عدة أدوات، منها خارطة تيار القيمة.

تشير خارطة تيار القيمة إلى عملية مبسطة ، تلخص بشكل مرئي تدفق المواد و العمليات التي تحدث الآن في العملية، من أجل وضع تصور للحالة المستقبلية بأداء أفضل بكثير مما كانت عليه. (الطاهر، 2013، صفحة 60)

تمر خارطة تدفق القيمة بعدة مراحل، وهي موضحة في الشكل التالي :

الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

الشكل رقم(06): مراحل تطبيق خارطة تيار القيمة



المصدر : (حميد، 2017، صفحة 47)

يوضح الشكل مراحل تطبيق خارطة تيار القيمة، فهي تعتبر مواطن القوة جنب الى جنب مع مواطن الضعف التي يجب معالجتها في الخط الانتاجي ، فخارطة تيار القيمة تساعد على فهم تدفق العمليات و المعلومات و تهدف الى تحسين الأداء ، و خفض الفاقد والضياع ، حيث تستخدم خارطة الوضع الحالي من قبل المهندسين و الفنيين في تحديد مواطن الضياع وتحليلها و التعرف على أسبابها، من ثم وضع حلول التحسين ودمجها ضمن الوضع المستقبلي بناء على الأداء المستهدف و خطة التحسين المستمر، و بالإضافة الى ذلك تعتبر أداة فعالة للتعرف على معوقات الانتاج و أسبابها ، بهدف جعل القيمة تتدفق بسلاسة و مرونة .

5. تخفيض تكلفة المخزون : أي التقليل في هدر المواد و تخفيض تكلفة التخزين وفقاً لمتطلبات التخزين التي تحقق تجنب تكلفة التالف و المخزون المعاد ، حيث يتم الاحتفاظ بالمواد المخزونة والمحافظ عليها بحالتها ، أو عمل التغيير المطلوب عليها ، وضرورة توفر هذه المواد عند الحاجة إليها من قبل العميل " . (البلخي، وآخرون، 2005)

إن أغلب المؤسسات تحتفظ ببيضائع و مواد تساعد على الاستمرار بنشاطها دون توقف، الأمر الذي يتطلب وجود مخزون وتظهر عيوب أو مساوئ الاحتفاظ بالمخزون في النقاط التالية:

- يحتل المخزون نسبة عالية من اجمالي رأس المال المستثمر في مشاريع المؤسسات .
- نظراً للحجم الكبير الذي يحتله المخزون من اجمالي رأس المال المستثمر ، فإنه يؤثر على اقتصاديات المؤسسة ، كون تكلفة الاحتفاظ بالمخزون تمثل نسبة عالية لا يمكن تجاهلها .

الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

- نظرا لارتباط إدارة المخزون بالإدارات الأخرى الموجودة في المؤسسة فإن حجم المخزون و ارتفاع تكاليف الاحتفاظ به ينعكس على مجمل التكاليف الكلية لعملية الإنتاج ، ومن ثم على تكلفة المنتج النهائية الجاهزة للبيع و على سعره النهائي ، الأمر الذي يؤثر على استمرار الإحتفاظ بزبائن المؤسسة .

- تعد الموسمية سببا للتخزين ، لأن بعض احتياجات المؤسسة تتوفر في موسم معين بينما يتم استخدامها في عملية الإنتاج طول العام ، الأمر الذي يوجب على المؤسسة تخزين متطلبات الإنتاج طوال العام ، هذا من جانب ومن جانب آخر قد يتم الإنتاج خلال فترة معينة ، أو موسم معين بينما يحتاج السوق الى هذه المنتجات طوال العام لتوفير احتياجات السوق.

- لأن المخزون أقل الأصول سيولة فإن الأخطاء المتعلقة بإدارته لا يمكن تفاديها بسرعة ، و سوء الإدارة إذا زاد عن حده في هذا المجال يؤدي الى نهاية للمؤسسة حتمية .

- يمثل المخزون الأمان لاستمرار عملية الإنتاج للمؤسسة ، كونه يكفل أرصدة المواد و السلع و قطع الغيار التي تحقق الأمان لاستمرار عملية الإنتاج . (مرجان و سليمان، 2002)

و رغم أهمية المخزون بإن تخفيضه يحقق عدة فوائد للمؤسسة، أهمها : (weygandt, et al., 2002)

- تقليل الأموال المجمدة في المخزون لأقل حد مسموح به
- تقليل التلف الناتج عن التخزين ومن ثم تخفيض التكاليف .
- تعزيز جودة المنتج من خلال ادارة الجودة الشاملة .
- تخفيض تكاليف اعادة التصنيع أو الغائها .

إلى جانب الأدوات السابقة هناك أدوات أخرى للمحاسبة الرشيقة وهي : (الطيب خ.، 2017، صفحة 48)

6. نهج 3P : و يقصد بها " هي عملية إعداد الإنتاج بحيث يتم الإعداد و التجهيز لإنتاج أفضل المنتجات و بأقل التكاليف، يستخدم بغرض تطوير منتجات جديدة " .

7. الإدارة المرئية : يقصد بها إدارة العمليات الإدارية الاستراتيجية و مكان العمال من خلال العرض المرئي للمعلومات المتعلقة بأداء الإنتاج و الأنشطة اليومية باستعمال أدوات العرض المرئي المتعدد من هذه الأدوات الطلب و الاستدعاء التي تستعمل لدعوة المشرف او العاملين للحصول على مساعدة .

8. ستة سيجما : هي عبارة عن طريقة لإدارة الأداء عند المستوى التشغيلي للمؤسسات الذي لا يزيد فيه الخطأ على 3.4 فرصة في المليون ، فهي مقياس إحصائي لدقة الأداء دون أخطاء . (عبد المحسن، 2002، صفحة 272)

الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

وهي " عبارة عن مصطلح يشير الى العملية التي لا ينتج عنها أكثر من 3.4 عيب لكل مليون فرصة ، لأن هذا المعدل من العيوب المنخفضة جدا و يرتبط أحيانا بمصطلح انعدام العيوب ". (اعديلي، 2014، صفحة 30)

9. صندوق النقاط : هو " تقرير يعد على أساس ورقة موحدة تستخدم لتشخيص الأداء و مقارنته بالمستهدف ، و هي صيغة ملخصة لتقرير التقدم الأسبوعي لتيار القيمة لغرض الأداء و اتخاذ القرار و أولويات التحسين الرشيق ". (حاتم، 2014، صفحة 238)

المطلب الثاني: مجالات وخطوات تطبيق المحاسبة الرشيقة

أولاً: مجالات المحاسبة الرشيقة

للمحاسبة الرشيقة اربعة مجالات تتمثل في ممارسات التصنيع ،قياس الأداء والممارسات المحاسبة و إدارة الإستثمار: (عابدين، رشوان، و جابة، 2017، صفحة 9)

- ممارسات التصنيع : يتم استخدام مجال ممارسات التصنيع الرشيق ابتداء من التغيرات في الإنتاج على شكل دفعات وجدولة الدفع الى تدفقات الإنتاج وجدولة السحب ، والاتجاه الرئيسي في تحوله هو القضاء المطلق على الضياع الذي يتطلب سياسة جديدة والعمل يجب ان يصنف ضمن الأنشطة التي تضيف قيمة و الأنشطة التي لا تضيف قيمة من منظور العميل .

- الممارسات المحاسبية : للممارسات المحاسبية مجالات رئيسية تتمثل في العمليات المحاسبية و إدارة التكاليف والرقابة المالية ، فالعمليات المحاسبية يجب أن تركز على العمليات وليس النتائج والتشديد على القضاء على العمليات التي لا تضيف قيمة في مفهوم المحاسبة الرشيقة وكذلك مع منافع إضافية للمهام الأقل تعقيد والحاجة الى الأشخاص لأداء تلك المهام ومشاركة العملاء في تطوير المنتجات الجديدة .

- قياسات الأداء : إن مجال قياسات الأداء تعكس استراتيجية الرشاقة في بيئتها ، إذ يجب أن تكون المقاييس سهلة وبسيطة الفهم لأن أغلب المستفيدين غير ماليين ، أي لا يملكون معرفة في الجوانب المالية أو تكون قليلة ، و أن تكون في الوقت المناسب ، وأن تكون هذه القياسات تتضمن خدمة الزبون ووقت الدورة والحد من الخلل .

- إدارة الاستثمار : تسعى الإدارة الرشيقة الى إعادة هيكلة جذرية للمؤسسة عن طريق تيار القيمة ، و ذلك بهدف تبسيط العمليات التجارية الكبيرة لتحسين خدمة الزبائن وأيضاً تحسين الكفاءة والربحية والبعد النهائي للمحاسبة الرشيقة هو إدارة الاستثمار ويشمل ذلك أكثر من خطة عامة " ، والتشديد على أهمية الاستثمار بالأشخاص وتخصيص الموارد و تطابقها مع استراتيجية المؤسسة وأولوياتها واستخدام أسس متعددة لتقييم إدارة الأداء الرشيق .

الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

ثانياً: خطوات تطبيق المحاسبة الرشيقة

تمر الخطوات التنفيذية للمحاسبة الرشيقة بعدة مراحل أساسية ، أهمها : (كامل، 2014، صفحة 51)

- التعرف على نظام الإنتاج الحالي بالمؤسسة ، و تحديد كيفية البدء بتطبيق مدخل محاسبة ترشيد الفاقد ، و ماهي الأهداف المرجوة من تطبيقه .
- عمل هيكل تنظيمي للمؤسسة يتم من خلاله توضيح تدفقات القيمة داخل النظام الإنتاجي ، وعمل قائمة تفصيلية بتشكيلة المنتجات و استراتيجية النمو .
- تكوين نظام يعتمد على استراتيجية الفاقد في جميع مراحل الإنتاجية للمنتج ، و تحسين تدفق وانسياب العمل ، وأن يكون العمل حسب حاجة السوق ، وحاجات العملاء .
- تعزيز الثقة والعلاقات بين المؤسسة و مورديها و عملائها ، وأن يكون لدى أفراد المؤسسة إحساس مستمر بوجود حاجة للتحسين عن طريق التخلص من الفاقد في جميع الأنشطة ، و كذلك التطوير الملموس في جودة المنتجات بما يحقق رغبات العملاء.

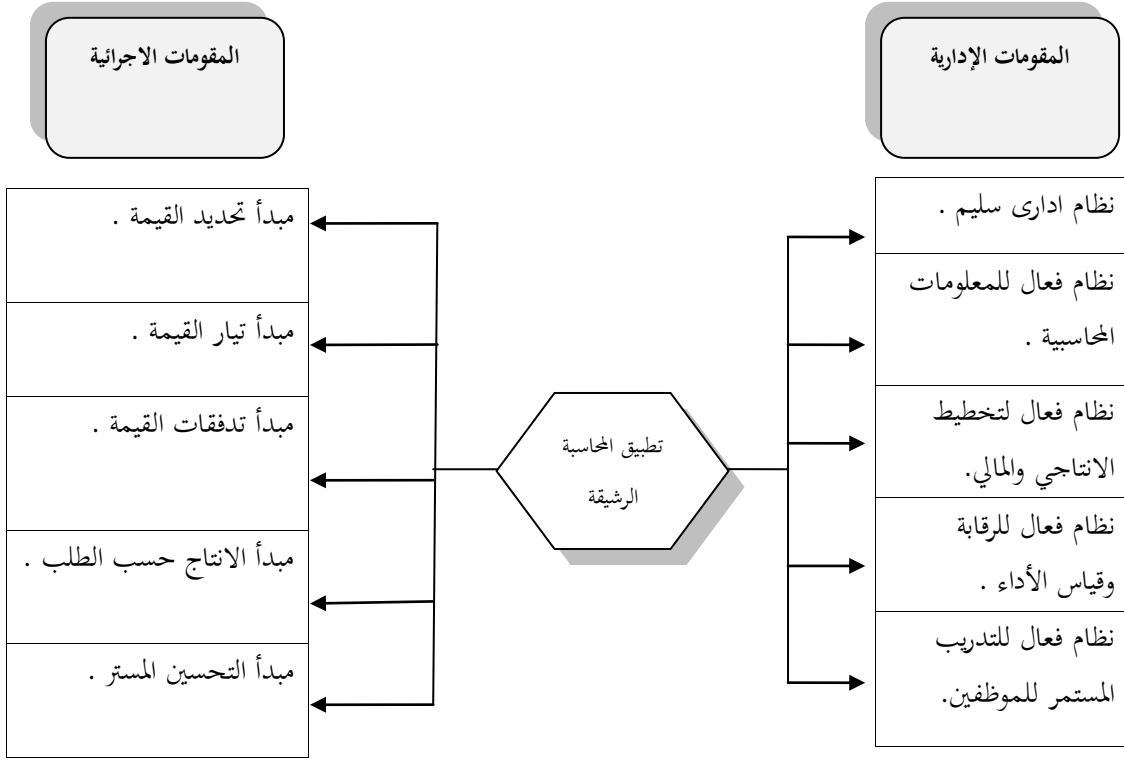
المطلب الثالث: مقومات ومعيقات المحاسبة الرشيقة

أولاً: مقومات المحاسبة الرشيقة

لكي يتم تطبيق المحاسبة الرشيقة لابد من توفر بعض المقومات التي تساعد في تطبيقها، كما في شكل الآتي:

الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

الشكل رقم (07) : مقومات المحاسبة الرشيقة



المصدر : (وارث، 2016، صفحة 6)

من خلال الشكل نستنتج أن أهم مقومات المحاسبة الرشيقة هي : (وارث، 2016، صفحة 6)

1. المقومات الإدارية : تنقسم إلى :

- وجود نظام إداري سليم : تعتبر الإدارة وحدة من أهم المهارات اللازمة لتحقيق النجاح ، وهي من أهم مقومات المحاسبة الرشيقة لأن الإدارة الرشيقة تلعب دورا كبيرا في نجاح المؤسسات وتطورها ، من خلال تحقيقها للأهداف عن طريق الاستخدام الأمثل لمواردها ، كما أن الإدارة الناجحة هي التي تقوم بمتابعة كل ما هو جديد في الأساليب الانتاجية و الإدارية ومحاولة تطبيقها في أرض الواقع ، وبالتالي فإن وجود نظام إداري سليم يعتبر من مقومات الإدارة اللازمة لتطبيق المحاسبة الرشيقة .

- نظام فعال للمعلومات المحاسبية : هو عبارة عن مجموعة من الأنشطة التي يجب القيام بها داخل وخارج المؤسسة ، ويجب أن يتوفر هذا النظام على خصائص لكي يكون نظاما فعالا ومؤديا لوظيفته ، ومن هذه الخصائص :

- أن يعمل نظام على تزويد الإدارة بالمعلومات المطلوبة في الوقت المناسب التي تساعد في عملية التخطيط والرقابة والتقييم .
- أن يتميز بالسرعة والدقة و المرونة عند عملية استرجاع المعلومات المخزنة عند الحاجة إليها ، أي نقول أن توفر النظام الفعال للمعلومات المحاسبية على معالجة البيانات وتوفير المعلومات اللازمة للإدارة لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب .

الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

- يجب أن يقوم نظام المعلومات المحاسبية بمعالجة البيانات بدرجة عالية .

- نظام فعال للتخطيط المالي والإنتاجي : يعتبر من أهم المقومات الأساسية للمحاسبة الرشيقة فإذا كان هناك خطة مالية و إنتاجية مدروسة جيدا ، يتم توزيع الموارد المالية والموارد المتاحة على الانتاج .

- نظام فعال للرقابة وقياس الأداء : يتم من خلال هذا النظام إكتشاف الأخطاء في الوقت المناسب من خلال استخدام أدوات الرقابة السليمة ، مما يمنع حدوث مشاكل ويساعد في اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة ، لذا تعتبر من المقومات الإدارية اللازمة في تطبيق المحاسبة الرشيقة .

- نظام فعال لتدريب الموظفين : لم يعد هناك شك في أن الموارد البشرية هي إحدى المقومات الأساسية لنجاح المؤسسة ، حيث أن توفر قوى عاملة ذات كفاءة ومسؤولية تمكن من تحقيق أهداف المؤسسة ، ومن هنا ضرورة الاهتمام بتنمية العاملين وتطويرهم من خلال الدورات التدريبية وتعليمهم على طرق حل المشكلات التي تتسبب في الفاقد وإعطائهم كل الصلاحيات للقيام بذلك لأن الإدارة لا يمكن أن تقوم باكتشاف الأخطاء لوحدها ، ويجب أن يكون حافز للموظفين لاكتشاف الأخطاء ومحاولة التخلص منها لضمان سير العمليات الانتاجية دون توقف .

2. المقومات الإجرائية للمحاسبة الرشيقة : يتطلب تطبيق المحاسبة الرشيقة إلى الابتعاد عن اتباع الأساليب التقليدية وإتباع بعض الأساليب الحديثة التي يتبناها الفكر الرشيق ، الذي يتضمن المبادئ التي تضمن كفاءة العمل ، والتي أهمها : (الطيب، 2017، صفحة 53)

- مبدأ تحديد القيمة : يركز هذا المبدأ على العميل ، لذا يجب على المؤسسة بالسعي وراء تعظيم القيمة المقدمة للعملاء ، وذلك بالنظر إلى كل نشاط من أنشطتها ومعرفة ما إذا كان يضيف قيمة للعميل أم لا، فإذا كان ذو قيمة فإنه يعتبر نشاطا ضروريا ولا يعتبر فاقد ، وإذا لا يضيف يعتبر فاقد .

- تيار القيمة : يجب على المؤسسة التي ترغب في التحول إلى الرشاقة القيام بإعادة تنظيم الوحدات الاقتصادية على أساس تيارات القيمة ، وكل تيار قيمة يكون مسؤولا عن انتاج معين أو عدة منتجات .

- مبدأ تدفق القيمة : يعتبر أهم مبدأ من مبادئ الفكر الرشيق ، و الذي يتم تحقيقه هذا المبدأ عن طريق ترتيب عناصر العمل من عاملين وآلات ومعدات داخل تيار القيمة بشكل متسلسل ومتتابع على شكل حرف U مما يجعل القيمة تتدفق بشكل انسيابي ودون تعطيل أو توقف لسير العمل ، ويحقق هذا المبدأ الاستخدام الأمثل للعاملين ، ويحسن من عملية التواصل بينهم .

- مبدأ الانتاج حسب الطلب (السحب) : الهدف الأساسي من المبدأ هو تدفق وانسياب المواد بسهولة بحيث لا يكون هناك منتجات تحت التشغيل ، أي أن المواد التي يتم استلامها في الوقت المحدد تدخل في العملية الانتاجية مباشرة .

الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

السعي لتحقيق الكمال : أي التحسين التدريجي في جميع نواحي المؤسسة وليس فقط في سلسلة عملية الانتاج الأساسية ، الهدف الأساسي منه هو تخفيض التكاليف وتصحيح الأخطاء ومعالجتها ، وتقليل من الفاقد ، و زيادة معدلات الانتاج .

و من ثم فإن توفر كل هذه المقومات يساعد الشركات التي يوجد لديها رغبة في التحول لنظام الرشاقة أن تطبق نظام الانتاج الرشيق والمحاسبة الرشيقة ، وتحقيق مزايا تنافسية لما يوفره النظام الرشيق من مزايا تخفيض تكاليف ، وتحسين جودة المنتج .

ثانياً: معوقات المحاسبة الرشيقة .

تحاول العديد من المؤسسات تطبيق المحاسبة الرشيقة لتواجه بعض العقبات لكنها واجهت بعض السلبات أو المعوقات أهمها: (بريكة، 2017، صفحة 363)

- الخطأ في بناء نظام المحاسبة الرشيقة و عدم امكانية تنسيق مجال العمليات الرشيقة .
- افتقار الدعم و الاستناد البحثي و العلمي لمنهجية المحاسبة الرشيقة و تشجيع العاملين على استخدام إجراءات المحاسبة التقليدية.
- هناك بعض الشركات تقوم بوضع مختلف الأقسام الإدارية بعيدة عن مواقع الإنتاج وهذا مخالف لمبدأ تيار القيمة .
- كما أن الباحث Lewrenc Grasso توصل الى العقبات التي تقف أمام تطبيق المحاسبة الرشيقة عديدة ، نذكر منها : (بريكة، 2017، صفحة 363،364)
- الشخص : يتضمن :
- عدم الرغبة في التغيير أو الخوف ، و هذا راجع الى سببين : الأول تفضيل الثقافة التقليدية و تعلق الادارة بها ، و الثاني صراعات قبول مبادئ المحاسبة الرشيقة و التحيز ضدها .
- الخوف من الفشل الشخصي و فقدان المكانة و الوظيفة ، و هذا لعدم وجود أو نقص التدريب على الادارة الخالية من الفاقد.
- الخوف من فشل النظام المحاسبي الرشيق داخل المؤسسة لعدم الاقتناع بالمحاسبة الرشيقة على أنها ليست بنظام محاسبي .
- الآلة : دعم نظم تخطيط موارد المؤسسات الإدارية التقليدية ، و نظم المعلومات المحاسبية الموجه الى التقارير المالية و الضريبية ، لأن النظام صمم من أجل بيئة إدارية تقليدية .
- اللوازم : البيانات المالية لا يتم جمعها و السبب أيضا في النظام الذي صمم من أجل الإدارة التقليدية .
- الأساليب : حساب التكلفة الكلية و السبب يرجع الى التدريب على المحاسبة المالية و البيانات الغير المالية المطلوبة لا يتم جمعها.
- القياس : القياسات الحالية لا تدعم الخلو من الفاقد و عدم النظر اليها .

الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

- البيئة : عزل الوظيفي داخل المؤسسة لعدم رؤية المحاسبين الخلو من الفاقد على التصنيع البسيط و عن أجزاء المؤسسة التي يتم فيها التصنيع و التي هي بمثابة منطلق الفكرة الأساسية للخلو من الفاقد ، بالإضافة إلى لافتقار و نقص المواد اللازمة للتدريب على المحاسبة الخالية من الفاقد و تطويرها ، لعدم مواكبة ثقافة الخلو من الفاقد ، و ذلك باتباعها الثقافة التقليدية .

المبحث الثالث: استخدام المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف إنتاج المؤسسة

نظرا لتحمل المؤسسات عادة تكاليف باهضة في سبيل إنتاج المنتجات، مما يجعل هدف استمرارها في السوق ومسايرة منافسها أمر في غاية الصعوبة، اتجهت هذه المؤسسات إلى التفكير في أساليب و نظم حديثة تعالج ذلك القصور ، ومنها التصنيع الرشيق، الذي يهدف الى تقديم منتجات ذات جودة منافسة وبتكلفة أقل ، و نظرا لتعدد أساليب المحاسبة الرشيقة سوف نركز في دراستنا على أسلوب التكلفة المستهدفة و أسلوب تيار القيمة ودورها في تخفيض تكاليف إنتاج المؤسسة .

المطلب الأول : استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف إنتاج المؤسسة

أولاً : مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة

1. تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة

التكلفة المستهدفة هي " أحد الأساليب المرتبطة بتحديد أهداف التكاليف الخاصة بالمنتجات التي لها أسعار مبيعات تتحدد عن طريق الأسواق التنافسية ، و يبدأ التحليل مع سعر البيع المقرر(الهدف) الذي سيكون مقبولا ، ويتم طرح الربح المرغوب فيه للوصول إلى التكلفة المستهدفة" (أمين، 2007، صفحة 560)

فهي أسلوب يساعد علي تخفيض التكاليف في مرحلة تطوير وتصميم المنتج ، من خلال التطوير الشامل للمنتج الجديد أو عن تغيير المنتج بالكامل أو عند إجراء تعديل جزئي للمنتج ،.فهو أسلوب من أساليب المحاسبة تستخدم لإدارة التكاليف الجارية باستخدام أدوات التحسين المختلفة والتحليل الوظيفي . (الدايم، 2001، الصفحات 470-471)

و بصفة عامة تعرف التكلفة المستهدفة بأنها أحد أدوات ادارة التكلفة أو احتواء التكلفة ، التي تهدف إلى خفض بعض عناصر التكاليف واستبعاد عناصر أخرى في رحلة التشغيل الرئيسية ، و ذلك بما يضمن تحقيق تحسين حقيقي في كفاءة الأداء خلال دورة حياة المنتج ، وأيضا بما يضمن تخطيط التكاليف والتحكم في حدوثها عبر دورة حياة المنتج لدعم التنافسية للمؤسسة من حيث إرضاء المستهلك والحفاظ علي الحصة السوقية.

وهناك عدة مفاهيم مرتبطة بمفهوم التكلفة المستهدفة بصورة أساسية و هي :

- سعر البيع المستهدف : يعد سعر البيع المستهدف الركن الأساسي الأول في هذا الأسلوب ، الذي بموجبه تحدد المؤسسة ما هو سعر البيع الذي يحدده السوق للمنتج ، من خلال ثلاث عوامل أساسية هي :
- الزبون : ينبغي أن يكون لدى المؤسسة القدرة عل فهم مدى استعداد الزبائن على الدفع في ضوء الوضع التنافسي ، و قدرة المنتج على تلبية رغباته و احتياجاته .
- المنافسة : معرفة قدرة المنافسة على طرح المنتجات البديلة حيث أن الزبائن يبحثون على المنتجات ذات الوظائف التي تتلاءم على متطلباتهم ، و في نفس الوقت الحصول على أفضل الأسعار .

الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

• استراتيجية المؤسسة : أي ان تتصرف المؤسسة بحكمة لتحقيق أهدافها و الاحتفاظ بحصة سوقية مناسبة .
- التكلفة المسموح بها : يقصد بها أقصى تكلفة يمكن بها انتاج المنتج ، تتحدد بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف ، كما تعد على أنها التكلفة المستهدفة ، و قد يحدث بعض التعديلات على التكلفة المسموح بها الى أن تصل التكلفة المستهدفة (الركابي، 2010، صفحة 04)

يركز أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق أهدافه على المبادئ التالية : (ميساء، 2002، الصفحات 42-43)

2. مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة :

- يقوم نظام التكاليف المستهدفة على أساس التخطيط المتوسط و الطويل الأجل للتكاليف و الأرباح .
- يؤدي الى أهمية تشغيل طريق عمل ذو ملائمة للمهام المنسوبة إليه سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها كالموردين و الوسطاء و الموزعين .

- يعتمد على أساس دقيق و صحيح من المعلومات الجديدة من داخل و خارج المؤسسة .
- يقوم باشتراك جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية ، مما يحفزهم على تنفيذ الخطة بكفاءة عالية .
- يهتم بتوثيق العلاقة مع الموردين ، و يجعل أساس التعامل معهم بالثقة لسنوات طويلة ، أو يجعل منهم شركاء أو طرفاً أساسياً في عملية التخطيط و التصميم للمنتجات .

- ينادي بأهمية انتاج العديد من المنتجات في ، حتى تسهل عملية تحقيق الأرباح المستهدفة للمجموع ككل .

ثانياً : مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة .

يتم تحديد التكلفة المستهدفة بثلاث مراحل كالتالي :

* المرحلة الأولى : تخطيط التكلفة المستهدفة : تبدأ عملية تخطيط التكلفة المستهدفة من خلال البحث السوقي لمستوى جودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين و السعر المتوقع له ، و الذي عادة ما يعكس ظروف السوق ليست الحالية و إنما المستقبلية . (زامل، 1999، صفحة 109)

و تمر مرحلة التخطيط بالخطوات التالية :

- تحديد سعر البيع المستهدف : و يتم من خلال تحديد السعر الذي سوف يدفعه المستهلكين مقابل الحصول على المنتج ومن خلال دراسة السوق لأسعار المنتجات المنافسة و الوظائف التي يأديها المنتج (الركابي، 2010، صفحة 5)

- وضع هامش الربح المستهدف : و ذلك من خلال وضع تخطيط استراتيجي للمؤسسة على المدى الطويل و محفظة منتجاتها متوسطة الأجل ، فتحديد الربح المستهدف يكون بناء على استراتيجية الربح طويل الأجل للمؤسسة وإستراتيجية حصة المنتج من السوق في المدى القصير .

- يحدد هذا الهامش بناء على عوامل كثيرة مثل الربح المتوقع للتائج التاريخية ، تحليل المنافسة ... الخ و ينبغي أن يكون هامش الربح واقعي وكافي لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج . (رجحان، 2002، صفحة 8)

- تحديد التكلفة المستهدفة: يمكن التعبير عنها بالمعادلة التالية : (خميس، 1994، صفحة 335)

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

الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

بعد حساب التكلفة المستهدفة و المحددة وفقا لمتطلبات السوق ، تقوم المؤسسة بتحديد التكلفة المقدره للمنتج وفقا لقدراتها وظروفها الداخلية (طاقتها و خصائصها و مواردها) ثم تقوم المؤسسة بالمقارنة بين المستهدفة و التكلفة الجارية . وإذا ما كانت هذه الأخيرة أكبر من الأولى ، تبذل المؤسسة مجهود لتقليل الفجوة ، ومحاولة إيجاد الحلول الممكنة لتقليص قدر الامكان .

- تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للحصول الى التكلفة المستهدفة : هدف خفض التكلفة يساوي:

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

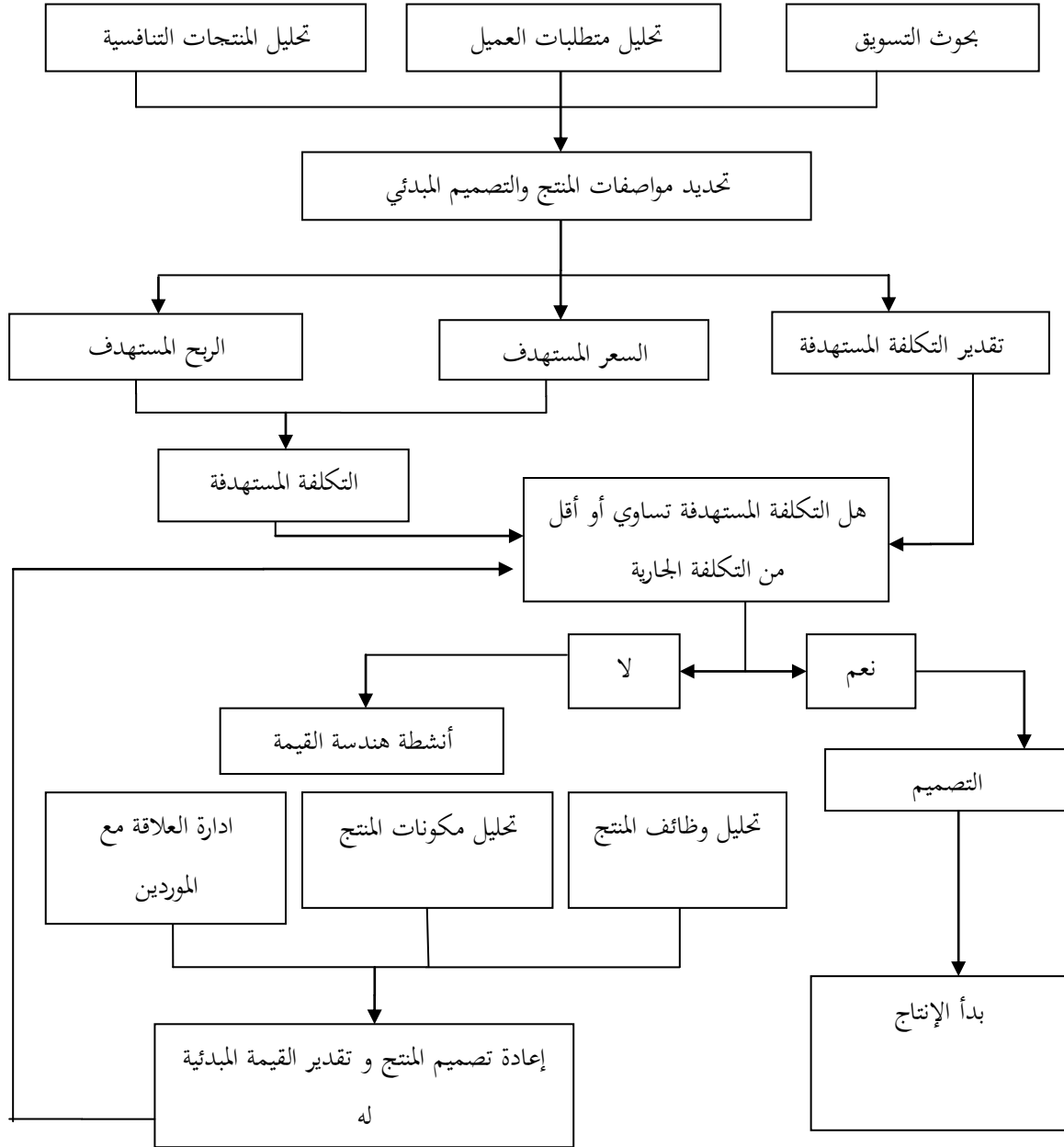
حيث يقصد بالتكلفة الجارية : تكلفة المنتج المقترح بإفتراضيات التصنيع الحالية دون إجراء أي محاولة لخفض التكلفة .
* المرحلة الثانية: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام تقليل التكلفة: بانتهاء المرحلة الأولى من مراحل التكلفة المستهدفة يتم معرفة التكلفة المستهدفة وكذلك نكون قد حددنا فجوة التكاليف بين التكلفة الجارية والتكلفة المستهدفة، وهو مقدار الخفض الممكن في التكاليف.

* تحسين التكلفة المستهدفة باستخدام أسلوب التكلفة المطور: لا يعني الوصول الى التكلفة المستهدفة نهاية الأمر ، و انما يعني بداية مرحلة جديدة في البحث المستمر عن مواطن لاختراق و تخفيض التكلفة كلما أمكن، وكلمة *kinzen*- هي مصطلح ياباني يعني اجراء تحسينات للعملية الإنتاجية من خلال كميات صغيرة متزايدة بدلا من إجراءات كبيرة، بما يعني الاستمرار في إجراء التحسينات على المنتج ومراحل إنتاجه ، مما يؤدي الى خفض التكلفة عما هو متوقع عند تصميم المنتج .
(عودة، 2010، الصفحات 25-26)

ويمكن توضيح مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال الشكل التالي :

الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

الشكل رقم (08) : مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة



المصدر: : (محمود، 2008، صفحة 14)

ثالثاً: مزايا وعيوب أسلوب التكلفة المستهدفة :

1. مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة: تحقق التكلفة المستهدفة عدة مزايا، أهمها: (زملط، 2013، الصفحات 62-63)

- أداة مهمة للتحكم في تعزيز وعي الإدارة بالتكاليف و بالتالي التركيز على الهامش الربحي مما يوقي الوضع التنافسي للمؤسسة .
- التكلفة المستهدفة تزود الإدارة بالأساليب و الطرق التحليلية لتطوير المنتجات الجديدة ، بحيث تدعم تكاليفها الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة للحصة السوقية و الارباح .

الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

- تكاليف المنتجات الجديدة باستخدام هذا الأسلوب تحد من خلال وجهة نظر الزبائن ، حيث تراعي متطلباتهم للحدود و التكلفة معا ، و التي تشمل وظائف المنتج و التكاليف الكلية ، و طريقة التسليم .
- يمكن مدخل التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة و الأداء ، ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم و الاطراف اخرى خارجية كالموردين و العملاء .
- اسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من وفرات التكاليف عن طريق الادارة التشكيلية لسلسلة القيمة الخاصة بالمؤسسة .
- عمليات التكلفة المستهدفة تدار من قبل فريق عمل يمثلون عدة أقسام في المؤسسة ، يتعاونون في اتخاذ القرارات اللازمة ، مما يقود الى حد من الفجوة من المعلومات بين الأقسام المختلفة ، مما يجعلها أكثر استجابة لمتطلبات إنجاح العمل .
- هذا النظام يتمتع بالمرونة ، حيث استخدم من قبل المؤسسات لبناء مشروعات جديدة بهدف إدارة الأرباح من خلال خفض التكلفة باستخدام أنظمة صناعية مرنة ، هذه العناصر هي بعض المبررات التي دعمت تبني تقنية التكلفة المستهدفة .
- 2. عيوب التكلفة المستهدفة :** على الرغم من مزايا التكلفة المستهدفة الا انه هناك نقاط ضعف تتمثل أهمها في :
 - تتمثل اهم نقطة ضعف أسلوب التكلفة المستهدفة في فرضه ضغط كبير على العمال ، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح مستحيل .
 - عند نقطة معينة ، تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة ، ترتبط ايجابيا بدرجة تعقيده و سلبيا بدرجة القياس ، فكلما أصبح النظام أكثر تعقيدا و متضمنا لمتغيرات و قياسات أكثر ، كلما أصبح أكثر صعوبة للفهم .
 - يكون ربط التكلفة المستهدفة بأرباح عادية معقولا عندما تكون المؤسسة تحقق ارباحا قريبة من المستويات العادية لكن في حالة بعدها عن الأرباح العادية و بالأخص عند تحقيقها لسلسلة الخسائر فإن قيام التكلفة على أساس الأرباح العادية يمكن أن يؤدي الى أهداف غير قابلة للتحقيق و في هذه الحالة غالبا ما ترحب الادارة العليا بأي طريقة عقلانية لتخفيض التكلفة .
 - عندما يكون النظام مفهوما ، متكاملا و فعالا و متعلقا بأهداف طويلة الأجل لتخفيض التكلفة تصبح السرية قيما أساسيا حيث ان بعض المنافسين على استعداد لدفع ثمن مقابل الحصول على التكلفة المستهدفة للفترة القادمة لأهم منتج .
 - يتمثل احد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة ، اذ أنه من الغير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين ، و الذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة .
 - مشكل آخر و لربما يكون هو أهم مشكل ، يتمثل في إدارة التكلفة المستهدفة او كيفية بلوغ التكاليف المستهدفة حقا ، فبعد مشكل تحديد التكلفة المستهدفة و تقسيمها على وظائف المنتج تأتي مرحلة إدارة التكلفة المستهدفة التي تؤدي الى استخدام تحليل القيمة و تحرير ابداع كل المعنيين بها . (ذيب، 2015، صفحة 75،74)

الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

رابعاً: أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكاليف الإنتاج .

إن من أهم نقاط الضعف التي واجهت نظام التكلفة التقليدي أنه لا يحدد سعر البيع أولاً ، بل يقوم بتحديد التكلفة و إضافة هامش الربح المناسب ، فإذا كان هذا السعر أعلى من سعر السوق أو أن المؤسسة لا تستطيع البيع بهذا السعر ، فيتم تخفيض سعر البيع إلى أقل قدر ممكن ، في حين نرى أن أسلوب التكلفة المستهدفة قد عالج هذا الأمر عن طريق تحديد سعر السوق أولاً من خلال دراسة للسوق و المنافسين ثم تحديد هامش الربح المخطط تحقيقه و الفرق بين سعر السوق و الربح المخطط ، يمثل التكلفة المسموح بها ، أي أن الفرق بين السعر و الربح المخطط هي مسافة الكلفة التي يمكن التحرك خلالها لإتمام العمل و الوصول إلى الهدف و هو تقديم منتج ذات جودة منافسة و بتكلفة أقل . (النايلسي، 2008، صفحة 8)

المطلب الثاني : استخدام أسلوب تيار القيمة في تخفيض تكاليف إنتاج المؤسسة

أولاً : مفهوم أسلوب تيار القيمة

1. تعريف أسلوب تيار القيمة

تيار القيمة هي " مجموعة من الأنشطة المستقلة داخل المؤسسة و المحققة للقيمة بدءاً من مصادر حصول على المواد الخام حتى تسليم المنتج إلى المستهلك " (عابدين و رشوان، 2018، صفحة 568)

كما تعرف بأنها "الكيفية التي يتحرك بها المنتج من مرحلة المواد الأولية إلى أن يصبح منتجاً نهائياً ، لذلك تقسم المؤسسة أعمالها إلى مجموعة من الأنشطة و كل جزء من أنشطة القيمة يساهم في تحقيق القيمة الكلية المقدمة للزبون ، و كذلك يساهم في جزء من الأرباح الكلية لأن المفهوم الأساسي لتيار القيمة هو إضافة أكبر قيمة ممكنة بأقل تكلفة ممكنة و قياس مقدار المساهمة في القيمة المقدمة و الربح في كل جزء من تيار". (بوغرة، 2017، صفحة 12)

فهي مجموعة من الأنشطة المضيئة للقيمة ، و بالتالي فإن أي نشاط لا يضيف قيمة للمنتج يعتبر خارج حلقات تيار القيمة ، و يجب أن تعمل المؤسسة للتخلص منه ، أو البحث عن إمكانية جعله مضيئاً للقيمة .

2. أهمية أسلوب تيار القيمة: تظهر أهمية أسلوب تيار القيمة في: (جبتور، 2004، صفحة 188)

- إن تيار القيمة تنظم المؤسسة ، فتقوم بتقسيم المؤسسة إلى مجموعتين من الأنشطة ، خالقة للقيمة و داعمة ، مما يسهل عمل المؤسسة خاصة في تحديد نقاط القوة و الضعف داخل النشاط ، فنجد أن تيار القيمة تتماشى مع بنية المؤسسة التي تعمل على تجميع بعض الأنشطة المستقلة داخل التنظيم مثل التسويق و الإنتاج ، حيث يمكن إستغلالها في نفس المصلحة و في نفس الوقت المصالح مقسمة إلى مجموعة من النشاطات المختلفة .

- توفر تيار القيمة طريقة نظامية في تقسيم المؤسسة الى أنشطة ، حيث ترتبط بالبنية التحتية للمؤسسة ، روابطها الداخلية و الروابط مع الموردين و قنوات التوزيع ، فتصبح المؤسسة قادرة على تحديد الوحدات الأكثر تنسيق مع عناصر الميزة التنافسية .

الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

ثانياً : أهداف أسلوب تيار القيمة (Gereffi، 1999، صفحة 9)

- يؤدي العمل ضمن تيار القيمة إلى تطوير قيم تنافسية تعود بنتائج إيجابية للأقسام المشتركة ضمن كل تيار.
- إعداد مناهج عمل مشترك للعمل مع المجهزين و العملاء ، مما يساعد في اتخاذ القرارات الإدارية التي تساعد على إنجاز النشاطات التي تؤدي إلى انتاج المنتجات التي تحقق حاجات المستهلك و تحديد الجهات التي سيتم العمل معها بشكل متواصل ، و ذلك بتنظيم عمليات ذات أنشطة فعالة.
- التركيز على زيادة مصلحة كل الأطراف العاملة عن طريق إدارة و ربط نشاطات التيار ابتداء من مجهزي المواد الأولية و انتهاء بالمستخدمين النهائيين .

ثالثاً : أسلوب تيار القيمة و تخفيض تكاليف الانتاج (شجاع، 2015، صفحة 28)

إن علاقة التكلفة المستهدفة بتيار القيمة علاقة تكاملية ، أي أن كلا هذين المدخلين يكملوا بعضهما البعض ، و ذلك من أجل تحقيق أهداف المؤسسة المنشودة ، فالتكلفة المستهدفة تأخذ بنظر الاعتبار جميع تكاليف المنتج الكلية خلال دورة حياته ، لأن الهدف هو تخفيض التكلفة الإجمالية للمنتج ، و من هنا فإن التكلفة المستهدفة للوحدة من المنتج يمكن أن تكون أقل من تكلفتها الفعلية ، و لذلك يتوجب على المؤسسة العمل على تخفيض التكاليف و ذلك من خلال دراسة و تحليل جميع وظائف تيار القيمة من البحث و التطوير مروراً بالتصميم و الإنتاج و انتهاء بخدمة العملاء و في الوقت نفسه المحافظة على الجودة .

الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

خلاصة الفصل الثاني :

يعد التصنيع الرشيق مدخلا أساسيا من أجل بداية مفهوم المحاسبة الرشيقة و هو عنصرا لا يتجزأ منها لأنه منه ظهر نظام المحاسبة الرشيقة ، الذي يحتوي على مجموعة من الأهداف و المزايا و الخصائص التي تساعد المؤسسات على احتلال مرتبة مميزة في الحياة الاقتصادية ، إذ تعمل المحاسبة الرشيقة على تحديد الضياع و القضاء على كل ما لا يخلق قيمة للعمل و كذا التحسين المستمر في كافة مجالات الانتاج ، و ذلك للوصول الى تقليل من التكاليف ، مستعملة عدة أساليب مثل التكلفة المستهدفة ، تكاليف تيار القيمة ، التحسين المستمر ، ولتوضيح هذه العلاقة أكثر سنحاول تطبيق ماتوصلنا اليه في الدراسة النظرية على مؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة في الفصل الموالي .

الفصل الثالث

مساهمة المحاسبة الرشيقة في
تخفيض تكاليف مؤسسة نقاوس
للمصبرات بباتنة

الفصل الثالث: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف مؤسسة نقاوس للمصبرات بياتنة

تمهيد :

بعد استعراض المفاهيم النظرية لاستخدام المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف المؤسسة، سنحاول إسقاط هذه الدراسة النظرية على الجانب التطبيقي، حيث قمنا بإختيار مؤسسة نقاوس للمصبرات بياتنة، لتحديد هل المحاسبة الرشيقة تساهم في تخفيض تكاليف المؤسسة.

للإجابة عن السؤال المطروح قمنا بتجميع معطيات المؤسسة وتحليلها ودراستها لاستخلاص النتائج المساعدة على تكوين صورة عن الموضوع. وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة نقاوس للمصبرات بياتنة.

المبحث الثاني : استخدام أساليب المحاسبة الرشيقة كأدوات لتخفيض التكاليف بمؤسسة نقاوس للمصبرات بياتنة.

الفصل الثالث: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف مؤسسة نقاوس للمصبرات بياتنة

المبحث الأول : تقديم مؤسسة نقاوس للمصبرات بياتنة .

تعتبر منطقة نقاوس و ما جاورها من أكبر المناطق انتاجا لفاكهة المشمش على مستوى التراب الوطني، و لضمان استغلال هذه الثروة و الحرص على عدم تلفها و تشجيعا للفلاحين على الاستمرار في النشاط ، تم انشاء مؤسسة نقاوس بالمنطقة كوحدة تحويلية و إنتاجية للاستفادة من هذا المورد، و توفير مناصب للشغل والحصول على حصة إنتاجية معتبرة في السوق .

المطلب الأول : التعريف بمؤسسة نقاوس للمصبرات .

أولاً: نشأة مؤسسة نقاوس للمصبرات :

يعتبر القطاع الصناعي أهم القطاعات التي تولى لها الدولة أهمية كبيرة ، و الذي تساهم فيه عدة قطاعات فرعية أو ثانوية ، و من بين هذه الفروع الصناعية الغذائية ، وهذا في اطار محاولة الدولة بالنهوض بالإقتصاد الوطني و استغلال الثروات الطبيعية ، من أجل ذلك قامت الدولة بإعادة هيكلة العديد من المؤسسات الوطنية ، و من بينها المؤسسة الوطنية لتسيير و تنمية المواد الغذائية SOGEDIA و ذلك بموجب المرسوم 452 82 المؤرخ في 1982/12/11 ، و التي نتج عنها عدة مؤسسات من بينها المؤسسة الوطنية للعصير و المصبرات ENAJUC التي تم بنائها سنة 1979 من طرف الشركة الفرنسية CIFAL ، و قد بدأ بها الانتاج سنة 1980 ، و تتفرع هذه المؤسسة الى 13 وحدة ، منها وحدة مصبرات نقاوس و هي مؤسسة محل الدراسة .

تعد وحدة نقاوس للعصير و المصبرات من بين أهم الوحدات الصناعية التي كانت تضمها المؤسسة الوطنية للعصير و المصبرات الغذائية ENAJUC، وهي وحدة اقتصادية كانت تابعة للقطاع العام وتم خصخصتها بموجب اللائحة رقم 13 للدورة 64 الصادرة عن مجلس مساهمات الدولة بتاريخ 4 أفريل 2006 ، و في 17 أفريل تم الإمضاء على عقد التنازل رسميا بين البائع (ENAJUC)، و المشتري SARL SIMAGROF ، و تقع هذه الوحدة في الشمال الشرقي لمقر دائرة نقاوس على بعد 2 كلم من مقر الدائرة ، و على الطريق الوطني رقم 78 الرابط بين ولاية باتنة و مدينة نقاوس .

تربع المؤسسة على مساحة اجمالية تقدر ب 76859.32 متر مربع موزعة بين مساحة مغطاة تقدر ب 21602.92 متر مربع و مساحة غير مغطاة تقدر ب 5526.4 متر مربع ، حيث قدر رأس مال الشركة ب 50 مليون دينار جزائري ، بعد ذلك تم بيع 71 % من أسهم الشركة لأسباب مالية لمجموعة ترافل Tréfle لتصبح شركة ذات أسهم ، ثم ارتفع رأسمالها الى 158 مليون دينار جزائري ، والذي أصبح حاليا يقدر ب 179 مليون دينار جزائري .

ثانياً: نشاط المؤسسة :

يتمثل نشاط المؤسسة في تحويل الفواكه و الخضراوات الى نوعين من المنتجات : العصير و المصبرات، حيث تختلف منتجات المؤسسة حسب الفواكه الموسمية، لذلك تضطر المؤسسة الى تشغيل عمال موسمين و خاصة في حملة المشمش و الذين يتراوح عددهم بين 130 الى 150 عامل ، و يمكن اعتبار المؤسسة من أكبر المؤسسات المنتجة للمياه الثمينة على المستوى الوطني .

الفصل الثالث: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف مؤسسة نقاوس للمصبرات بياتنة

ثالثاً: أهداف المؤسسة :

تسعى المؤسسة جاهدة لتحقيق عدة أهداف أهمها :

- استغلال الثروة الطبيعية التي تتوفر عليها المنطقة و خاصة بالنسبة لفاكهة المشمش و بذلك فهي تعمل لحماية من الفساد .
- امتصاص البطالة من المنطقة باحتوائها المتخرجين من الجامعات و المعاهد و الاستفادة من تكوينهم .
- المساهمة في تنفيذ برنامج التطوير الصناعي و التكنولوجي و التجاري للبلاد .
- توفير منتجات طبيعية و ذلك حرصا منها للحفاظ على صحة المواطن وفقا لما تمليه معايير الجودة العالمية .
- المساهمة في تسديد الديون الخارجية للدولة من خلال عملية التصدير الى الدول الأجنبية .

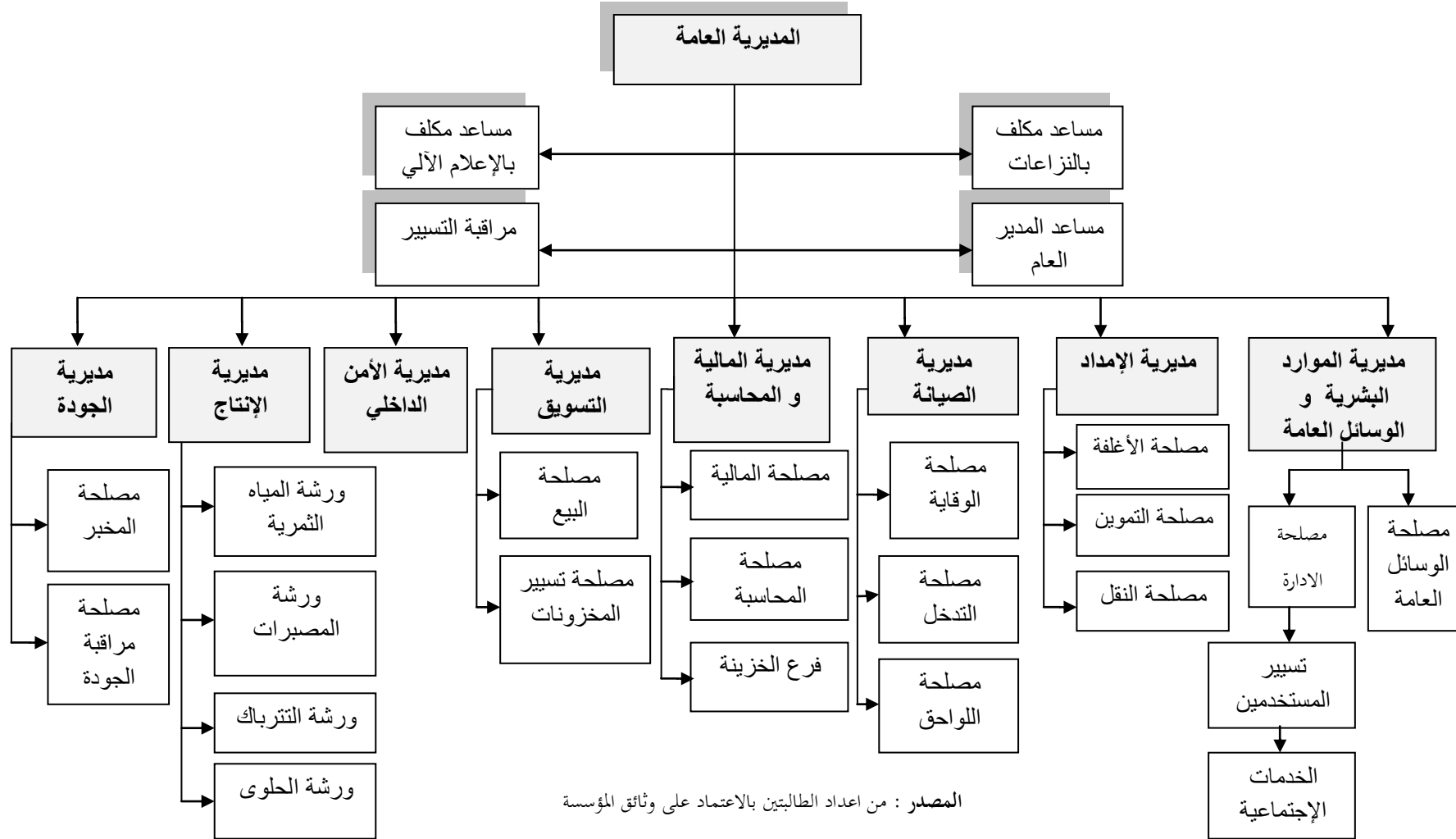
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة نقاوس للمصبرات

يعرف الهيكل التنظيمي على أنه اطار التسلسل الإداري للمؤسسة ،يوضح فيه الوظائف و ارتباطاتها الإدارية و العلاقات بين الأفراد كما يوضح المسؤولية داخل التنظيم ،وتوكيل المهام وفق التخصص لتحقيق أهداف المؤسسة .

يتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة نقاوس للمصبرات من مجموعة من المديريات و المصالح ، تؤدي كل واحدة منها مجموعة من المهام تختلف من مصلحة الى أخرى ، كما هو موضح في الشكل التالي:

الفصل الثالث: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف مؤسسة نقاوس للمصبرات بياتنة

الشكل رقم (09): الهيكل التنظيمي لمؤسسة نقاوس للمصبرات



الفصل الثالث: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف مؤسسة نقاوس للمصبرات - باتنة

نلاحظ من خلال الشكل أن الهيكل التنظيمي لمؤسسة نقاوس يتشكل من :

1- المديرية العامة : و يشرف عليها المدير العام الذي يهتم بتحديد الأهداف العامة للمؤسسة ، و العمل على تحقيقها ، و التنسيق بين مختلف المديريات ، و إيصال التقارير الى مجلس الادارة . و يساعد المدير العام في اتمام مهامه مجموعة من المساعدين هم :

- مساعدة المدير العام : و التي تقوم باستقبال و معالجة البريد الوارد و تنظيم الاجتماعات و مواقيت الزيارات .
- مراقب التسيير : يقوم بالتأكد من مدى صحة و دقة معطيات التسيير و مقارنة ماهو منجز مع ما هو مخطط .
- المكلف بالنزاعات : و هو بمثابة المستشار القانوني للمدير العام يهتم بحل الخلافات بين المؤسسة و متعاملها .
- المساعد المكلف بالاعلام الآلي : يهتم بعنود الإعلام الآلي و وضع البرامج لتسهيل التواصل بين مختلف عمليات و إدارات المؤسسة

2- مديرية الإنتاج : تعتمد مديرية الإنتاج في أداء نشاطها على مكتب الأوامر ، الذي يقوم بتحديد طرق و كيفية و حجم الانتاج ، و مكتب التنفيذ الذي يقوم بتنظيم برامج الانتاج وفق المخططات الموضوعية، و تشمل على أربعة و رشات تتمثل أساسا في ورشة المياه الثمرية ، المصبرات ، الحلوى و التراباك .

3- مديرية التسويق : وهي الرابط بين المؤسسة و عملائها و المسؤولة عن الأنشطة التسويقية كدراسات السوق و الأنشطة الترويجية ، و تتكون من :

- مصلحة البيع : التي تقوم باعداد برامج البيع و العقود المبرمة مع زبائنها و تنفيذها .
- مصلحة تسيير المخزونات : و التي تقوم باستلام المشتريات ، و تتبع حركة كل المخزونات و القيام بعمليات الجرد .
- 4- مديرية الإمداد :** تهتم بعمليات الشراء و التعامل مع الموردين الخارجيين و إعداد برامج الشراء و إبرام العقود و فتح المناقصات، كما تعمل على توفير وسائل النقل الضرورية لتوزيع المنتجات . و تضم عدة مصالح تتمثل في :
- مصلحة التموين : و هي المسؤولة عن التعامل مع الموردين و تزويد المؤسسة بما تحتاجه من مواد أولية و الوسائل .
- مصلحة الأغلفة : التي تحدد التصاميم و طبيعة استعمال الأغلفة بنوعها المسترجعة و غير قابلة للاسترجاع .
- مصلحة النقل : تهتم بجميع وسائل النقل في المؤسسة و تحديد برامج النقل بالتنسيق مع مصلحة البيع .

الفصل الثالث: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف مؤسسة نقاوس للمصبرات - باتنة

5- **مديرية الصيانة** : و تضم ورشة ميكانيكية و ورشة كهربائية تضم أعوان تقنيين موزعين على الورشتين ، يعملون على اصلاح وسائل الانتاج و الوسائل المختلفة المستخدمة في أداء العمل ، كما تشكل مديرية الصيانة من مصلحتين مصلحة التدخل و مصلحة الوقاية .

6- **مديرية المحاسبة و المالية** : تهتم هذه المديرية بجمع ما يتعلق بتحرير الكشوفات المالية ومتابعة التسجيلات اليومية الخاصة بنشاط المؤسسة ، و تكون :

- مصلحة المحاسبة العامة : و تهتم بالتسجيل في دفتر اليومية و تحريرة تسديد الفواتير و متابعة الضرائب و إعداد الميزانية و حساب التكاليف الاجمالية .

- المصلحة المالية : و تهتم بالمعاملات مع البنوك و تسديد المصاريف الفورية المختلفة .

- فرع الخزينة : و الذي يتولاه عون اداري يهتم بحساب حالة الصندوق و إعداد التقارير الخاصة بالسيولة .

7- **مديرية الجودة** : تهتم المديرية الجودة بإرضاء الزبون سواء داخل المؤسسة او خارجها، و تتكون من مصلحتين متمثلتين في :

- مصلحة المخبر : تعمل على ضمان الجودة من خلال التأكد من مدى مطابقة المواد المنتجة مع المعايير الأصلية

- مصلحة مراقبة الجودة : التي تراقب المواد الأولية و المنتجات و جميع مراحل عملية الانتاج لتجنب العيوب الممكنة .

8- **مديرية الموارد البشرية و الوسائل العامة** : و تتكون هذه المديرية من :

- مصلحة الادارة : التي تضم بدورها فرعين أحدهما يهتم بتسيير المستخدمين من خلال متابعة حركة العمال و ملفاتهم ، فيما يهتم الفرع الثاني بمتابعة مجموعة الخدمات الاجتماعية التي يستفيد منها العمال .

- مصلحة الوسائل العامة : التي تقوم بتسيير أملاك المؤسسة من عقارات و أراضي و هياكل و بنايات ، و الاعتناء بالمساحات الخضراء و حظيرة وسائل النقل .

9- **مديرية الأمن الداخلي** : تهتم بالحرص على أمن و سلامة أملاك المؤسسة و موظفيها من جميع الأخطار كالحرائق و السرقة ، كما تقوم بتنظيم عمليات الدخول و الخروج للأشخاص و السلع .

المطلب الثالث : منتجات مؤسسة نقاوس

إن مؤسسة نقاوس للمصبرات من أكبر المؤسسات إنتاجا على المستوى الوطني ، حيث تمتلك هذه المؤسسة تشكيلة كبيرة و متنوعة من المنتجات ، فتسعى من خلال منتجاتها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف العامة التي تطمح من خلالها للوصول إلى أكبر فئة من المستهلكين و تحقيق الريادة في مجال نشاطها .

الفصل الثالث: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف مؤسسة نقاوس للمصبرات - باتنة

تنوع منتجات المؤسسة من عصائر و مصبرات، و تمثل أهم منتجاتها في :

- عصير الفواكه : و منه عصير المشمش ، عصير البرتقال، عصير المندرين و عصير الليمون ، و يتم تعبئة هذا النوع من المشروبات في قارورات زجاجية مختلفة السعة (1 لتر ، 0.33 لتر ، 0.17 لتر) .

- نكتار الفواكه : و يوجد فقط في فاكهة المشمش، و يتميز هذا النوع باحتوائه على 50 % من الفواكه ، كما تنتج أيضا نكتار المشمش لايت الموجه لفئة مرضى السكري .

- المياه الثمرية : و التي تشكل المنتج الرئيسي للمؤسسة و تشمل مجموعة من الفواكه كالمياه الثمرية بفاكهة البرتقال ، المياه الثمرية بفاكهة العنب ، المياه الثمرية بالفواكه المتنوعة ، المياه الثمرية بفاكهة البرتقال لايت، و بأحجام مختلفة 17.5 سل و 100 سل و 33 سل.

- مربى الفواكه : منها المشمش ، التفاح ، الإجاص و التين بالحجمين 500 غ و 1 كغ .

تلجأ مؤسسة نقاوس للمصبرات إلى العديد من المؤسسات لشراء المواد الأولية و الأغلفة و قطع غيار الآلات التي تستخدمها في أداء و وظائفها و خاصة الإنتاجية منها ، و التي يمكن إظهارها من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (05) : المواد الأولية و المؤسسات الموردة لمؤسسة نقاوس للمصبرات

الولاية	المؤسسة الموردة	نوع السلعة
قسنطينة	LINDE	الغاز CO ₂
البرج	MGI	
بجاية	CEVITAL	السكر
الجزائر	TONIC	الأغلفة الكارتونية
الروية	SGT	الأغلفة البلاستيكية
باتنة	CAPSUL BATNA	الأغلفة المعدنية
وهران	ALVER ORAN	القارورات الزجاجية
بجاية	GRAFICA	
سطيف	AGROFILME	الملصقات
الجزائر	HYGINDUST HC PRO	المواد الكيميائية
بجاية	SOUMAMES ARO M	المواد الحافظة
إيطاليا	AGRIMARIA	المركز الغذائي في براميل بكل نكهاته
إسبانيا	KALIDIS	المغالف البلاستيكية و مغالف الألمنيوم
إسبانيا	CRONIN	علب الألمنيوم
السعودية	SIG COMBI BLOC	علب كارتونية بأحجام متنوعة

الفصل الثالث: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف مؤسسة نقاوس للمصبرات - باتنة

ألمانيا هولندا	WILD RUDOLF DOHLER	المركز الغذائي بكل نكهاته
إيطاليا	SIPA	قطع غيار الآلات

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتماد على (مقابلة مع مسؤول مصلحة تموين وخرجة ميدانية للمستودع وذلك بتاريخ 29 مارس 2022)

المبحث الثاني : استخدام أساليب المحاسبة الرشيقة لتخفيض تكاليف مؤسسة نقاوس

المطلب الأول : الطاقة الإنتاجية و تكلفة الإنتاج للمؤسسة

أولاً: الطاقة الإنتاجية

يمكننا توضيح نسب الطاقة الإنتاجية لكل منتج على حدى من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (06) : الطاقة الإنتاجية لمؤسسة نقاوس للمصبرات

المنتج	الوحدة	الطاقة الإنتاجية السنوية	النسبة
معالجة المشمش	طن	600	1.3
معالجة مركز الفواكه	طن	1200	2.6
فواكه أخرى معقودة	طن	200	0.4
مياه ثمرية	طن	30300	65.6
مربى المشمش	طن	684	1.50
كوثر المشمش	طن	12300	26.6
مشمش معقود	طن	50	0.1
مشروبات المشمش	طن	282	0.6
المشمش المصفى	طن	608	1.3
المجموع	طن	46224	100

المصدر : من اعداد الطالبتين بالاعتماد على (مقابلة مع مسؤول مصلحة الإنتاج، بتاريخ 29 مارس 2022)

من خلال الجدول يتضح لنا أن الطاقة الإنتاجية المتخصصة لمنتجات المياه الثمرية تشكل النسبة الأكبر مقارنة بالمنتجات الأخرى و التي تقدر ب 65.6 % ، ثم يأتي بعدها كوثر المشمش بنسبة 26.6 % .

ثانياً : تكلفة انتاج المؤسسة

تتميز المؤسسة بكونها وحدة إنتاج متكاملة مما يوفر لها مرونة لتنويع منتوجاتها ، ونظرا لتعدد المنتجات ستقتصر دراستنا على خط إنتاج قارورات المياه الثمرية للأحجام قارورة (1 لتر) لسنة 2019 ، لأنها تمثل أكبر طاقة إنتاجية بالنسبة للمؤسسة بالإضافة الى أن معظم المنتجات تعتمد على فاكهة المشمش التي تتوفر عليها المنطقة .

الفصل الثالث: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف مؤسسة نقاوس للمصبرات - باتنة

بالرغم من أن المؤسسة إمتنعت عن تزويدنا بمبالغ المصاريف الأخرى الموزعة على باقي المراحل لإتمام عملية الإنتاج مثل مرحلة الغسل و المعالجة و مرحلة التعقيم الى غيرها من المراحل إلا أننا تحصلنا على تكلفة المادة الأولية وتكلفة انهاء عملية الإنتاج لكل المراحل، مما يسمح لنا بحساب وتحديد تكلفة انتاج الوحدة الواحدة من منتج المياه الثمرية سعة 1 لتر ، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (07) : تكلفة قارورة المياه الثمرية سعة 1 لتر

الوحدة: دج

البيان	السعر
1 المواد الأولية	20.62
2 مرحلة الغسل و المعالجة	-
3 مرحلة الملئ و الغلق	-
4 التعقيم	-
5 استهلاك المعدات	-
6 تكاليف إتمام عملية الإنتاج	14
التكلفة النهائية	34.62

المصدر : من إعداد الطالبتين بالإعتماد على معلومات المؤسسة

من الجدول نجد أن تكلفة القارورة الواحدة من المياه الثمرية ذات سعة 1 لتر هي 34.62 دينار جزائري ، حيث يمر المنتج بخمس مراحل انتاجية بالإضافة الى تكلفة المواد الأولية التي تعادل 20.62 دينار جزائري للقارورة الواحدة .

بالاعتماد على هذا الجدول أي تكلفة انتاج الوحدة الواحدة من منتج قارورة المياه الثمرية سعة 1 لتر يمكننا حساب التكاليف الاجمالية لهذا المنتج خلال سنة 2019 ، كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول(08) : التكاليف الإجمالية لإنتاج قارورات المياه الثمرية لسنة 2019

البيان	قارورة 1 لتر
تكلفة الوحدة المنتجة (دج)	34.62
عدد الوحدات المنتجة (وحدة)	480000
مجموع التكاليف الكلية(دج)	16617600

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على معلومات المؤسسة

يتضح لنا من الجدول أن التكاليف الإجمالية لإنتاج قارورات المياه الثمرية لعام 2019، تعادل 16617600 دج

الفصل الثالث: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف مؤسسة نقاوس للمصبرات - باتنة

تحدد المؤسسة سعر بيع الوحدة الواحدة من المنتج بإضافة هامش الربح المرغوب فيه و الذي يقدر ب 16 % الى التكلفة الاجمالية لانتاج وبيع الوحدة الواحدة، كما يلي:

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

وبما أن المؤسسة لم تزودنا بمعلومات عن المصاريف التي تتحملها عند البيع، إذن سنعتبر تكلفة الإنتاج الوحدة الواحدة هي التكلفة الاجمالية او سعر التكلفة المتعلق بالوحدة الواحدة.

$$\text{سعر البيع} = 34.62 + (0.16 * 34.62) = 40.15 \text{ دج}$$

المطلب الثاني : مساهمة التكلفة المستهدفة كأسلوب للمحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أحد أهم وأفضل أساليب إدارة التكاليف وذلك لأنه يفترض فيه العمل على تخفيض تكاليف المنتجات دون المساس بالجودة (النوعية)، مما يساعد على الحصول على رضا او ولاء العملاء بصفة مستمرة وتحقيق اهداف أخرى كتخفيض التكلفة وزيادة الأرباح او على الأقل المحافظة عليها.

لذلك سنحاول تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على منتج المياه الثمرية سعة 1 لتر لمؤسسة مصبرات نقاوس، لاطهار مدى مساهمة هذا الأسلوب في تخفيض تكاليف انتاج هذا المنتج.

أولاً: حساب التكلفة المستهدفة

يتم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وفقاً لما تم عرضه في الجانب النظري، من خلال عدة مراحل هي:

1- المرحلة الأولى : تحديد السعر المستهدف

يتم تحديد سعر البيع المستهدف من خلال دراسة السوق الذي يضم العديد من المؤسسات التي تنشط في نفس مجال المؤسسة محل الدراسة، أي انتاج وبيع نفس منتجاتها، مما يجعل المنافسة أكثر حدة، و بعد استطلاع والبحث عن وضع السوق لسنة 2019 تبين لنا أن أسعار معظم المنتجات المشابهة و البديلة لقارورات المياه الثمرية ذات سعة 1 لتر تتراوح في حدود 40 دج (سعر تجار الجملة)، ومع مراعاة متطلبات العملاء ومساهمة في تطبيق المؤسسة للتكلفة المستهدفة فإننا نفترض أن سعر البيع الذي تستهدفه المؤسسة لبيع القارورة الواحدة من سعة 1 لتر به هو أقل من سعر السوق ويساوي 38.24 دج .

2- المرحلة الثانية : تحديد الربح المستهدف

تحديد الربح المستهدف يكون بناء على إستراتيجية الربح طويل الأجل للمؤسسة، أو حصة المنتج من السوق في المدى القصير. (رجحان، 2002، صفحة 21)

الفصل الثالث: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف مؤسسة نقاوس للمصبرات - باتنة

وباعتبار أن هامش الربح يتغير في الأجل الطويل، فإننا سنعتمد على أنه نفس هامش الربح المحدد أو المعمول به لتلك الفترة أي 2019 والمقدر بـ 16 %، و هو الهامش المرغوب فيه، فإن الربح المستهدف يساوي:

$$\text{الربح المستهدف} = \text{هامش الربح} * \text{السعر المستهدف} .$$

$$\text{الربح المستهدف} = 0.16 * \text{السعر المستهدف}$$

$$\text{الربح المستهدف} = 38.24 * 0.16 = 6.1184 \text{ دج}$$

2- المرحلة الثالثة : تحديد التكلفة المستهدفة

بعد قياس سعر الربح البيع المستهدف، وقياس الأرباح المستهدفة يمكن الوصول إلى التكلفة المستهدفة وفقا للمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{الربح المستهدف} .$$

بالطبيق على معطيات المؤسسة يمكن حساب التكلفة المستهدفة كما يلي:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 38.24 - 6.1184 = 32.12 \text{ دج} .$$

إذن تكلفة انتاج القارورة الواحدة من المياه الثمرية سعة 1 لتر التي تستهدف المؤسسة تحقيقها هي 32.12 دج .

ثانياً: تخفيض التكاليف للوصول إلى التكلفة المستهدفة (خفض التكلفة):

بانتهاء المرحلة الأولى من مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتم معرفة التكلفة المستهدفة، وكذلك نكون قد حددنا فجوة التكاليف بين تكلفة المنتج الفعلية (التكلفة الجارية) المقدرة بـ 34.62 دج والتكلفة المستهدفة المقدرة بـ 32.12 دج، وبالتالي محاولة تخفيض الفجوة أو الفرق بين التكاليفتين.

لتخفيض الفجوة بين التكاليفتين يتم ادخال تحسينات في تصميمات المنتج أو تغيرات في مواصفات المواد أو تعديل في طرق التصنيع، مما يؤدي إلى خفض التكلفة الممكن تحقيقها أثناء الإنتاج لتصبح متساوية أو قريبة من التكلفة المستهدفة. (الحيطي، 2009، صفحة 4)

إذن من أجل الوصول إلى التكلفة المستهدفة للمؤسسة و المقدرة بـ 32.12 دج علينا إعادة النظر في التكاليف المتعلقة بالمنتج و محاولة تخفيضها والتحكم فيها.

لدينا تكاليف المواد الأولية و التي تمثل نسبة 59.56 % من مجموع التكاليف أي ما يقارب 9897600 دج، و الجدول التالي يوضح ذلك :

الفصل الثالث: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف مؤسسة نقاوس للمصبرات - باتنة

الجدول رقم (09): نسبة تكاليف المواد الأولية للتكاليف الكلية

المبالغ	النسبة	البيان
9897600	59.56 %	تكاليف المواد الأولية
6720000	40.44 %	التكاليف الأخرى
16617600	100 %	التكاليف الكلية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على (مقابلة مع مسؤول مصلحة الإنتاج، بتاريخ بتاريخ 29 مارس 2022)

إن أسعار بعض المواد الأولية التي تستعملها مؤسسة نقاوس للمصبرات، لإنتاج قارورات المياه الثمرية ذات سعة 1 لتر، موضحة في الجدول أدناه (أنظر الملحق رقم (01)، الملحق رقم (02)، الملحق رقم (03))، مع العلم أن المؤسسة لم تزودنا بالمعلومات الكاملة الخاصة بالموردين و ذلك لأسباب خاصة، فإكتفينا بذكر المكان فقط .

الجدول رقم (10): أسعار بعض المواد الأولية المستعملة في إنتاج القارورات ذات سعة 1 لتر

التكلفة	السعر	الكمية	المورد	المواد الأولية
2150400	112	19200	الجزائر	صناديق اليوسفية القابلة للاسترجاع
4800000	1000	4800	الجزائر	لوحة خشب
6750	45	150	الجزائر	الغراء
35200	35.2	1000	باتنة	حمض الستريك
6992350			المجموع	

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات المؤسسة .

إذن تكلفة هذه المواد الأولية الإجمالية هي 6992350 دج .

تكلفة المواد الأولية الأخرى المتبقية بعد حذف تكلفة المواد الأولية المعرفة في الجدول = تكاليف المواد الأولية - تكلفة المواد الأولية المشار إليها في الجدول 6992350 - 9897600 = 2905250 دج .

بعد جمع المعلومات عن الإجراءات التي تتبعها المؤسسة للحصول على المواد الأولية المستخدمة في إنتاج المياه الثمرية للمنتج المعني بالدراسة، يمكن القول أن المؤسسة امامها فرص للحصول على مواد أولية بسعر أقل مع ضمان نوعية وجودة المواد، إلا أنها ملتزمة بالوفاء إتجاه مورديها الذين تتعامل معهم، بالرغم من أن أسعارهم مرتفعة نوعا ما.

إذن تستطيع المؤسسة أن تتبع اجراءات لتخفيض هذه التكلفة، وذلك باستبدال المورد مع الحفاظ على نفس الجودة و من ثم تخفيض التكلفة الإجمالية لمنتج القارورات، وتوفير مبالغ، مما يجعلها تكون أكثر منافسة في الأسواق (أنظر الملحق رقم (04)، الملحق رقم (05)، الملحق رقم (06)) و الجدول رقم (12) يوضح ذلك :

الفصل الثالث: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف مؤسسة نقاوس للمصبرات - باتنة

الجدول رقم (11) : أسعار بعض المواد الأولية المستعملة في إنتاج القارورات ذات سعة 1 لتر بعد التعديل

المواد الأولية	المورد	الكمية	السعر	التكلفة
صناديق اليوسفية القابلة للاسترجاع	بليدة	19200	100	1920000
لوحة خشب	بليدة	4800	800	3840000
الغراء	وهران	150	44	6600
حمض الستريك	بجاية	1000	29.41	29410
المجموع				5796010

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات المؤسسة.

من الجدول أعلاه يتبين لدينا انخفاض التكلفة بعد استبدال المورد، وبيان الوفرات المتحققة سيتم مقارنة التكاليف المواد الأولية المعدلة او الجديدة مع التكاليف الحقيقية للمواد الأولية، كما هو مبين في الجدول أدناه :

الجدول رقم (12) : الفرق بين تكاليف المواد الأولية عند استبدال المورد

الوحدة: دج

المواد الأولية	التكاليف الحالية (1)	التكلفة المستهدفة (2)	الفرق (1-2)
صناديق اليوسفية القابلة للاسترجاع	2150400	1920000	230400
لوحة خشب	4800000	3840000	960000
الغراء	6750	6600	150
حمض الستريك	35200	29410	5790
المجموع	6992350	5796010	1196340

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات المؤسسة.

وبذلك تكون المؤسسة قد وفرت ما قيمته 1196340 دج، وذلك عن طريق استبدال المورد مع الحفاظ على الجودة لكي تكون أكثر منافسة، حيث تصبح تكلفة المواد الأولية الإجمالية للمنتج أقل بـ 1196340 دج و منه فإن :

تكلفة المواد الأولية بعد التعديل = تكلفة المواد الأولية الاجمالية - الفرق بعد التعديل

أي:

$$9897600 - 1196340 = 8701260 \text{ دج}$$

الفصل الثالث: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف مؤسسة نقاوس للمصبرات - باتنة

وتصبح تكلفة الوحدة للمنتج بعد التخفيض كما يوضحها الجدول التالي :

الجدول رقم (13): تكلفة الوحدة للمنتج بعد التخفيض

الوحدة: دج

المبالغ	البيان
8701260	تكاليف المواد الأولية بعد التعديل
6720000	التكاليف الأخرى
15421260	التكاليف الكلية
480000	عدد الوحدات المنتجة (وحدة)
32.12	تكلفة الوحدة الواحدة

المصدر : من إعداد الطالبتين بالإعتماد على معلومات المؤسسة

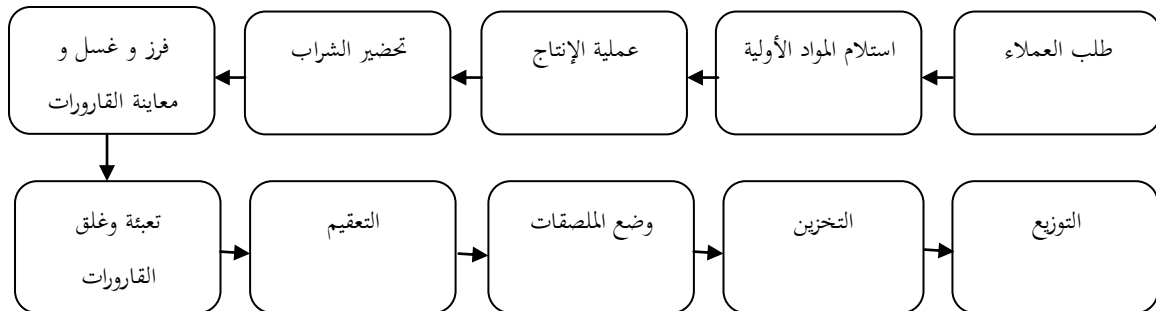
نلاحظ من الجدول أنه بعد التخفيض في التكاليف انخفضت تكلفة الوحدة الواحدة للمنتج من 34.62 دج إلى 32.12 دج وتحقيق ما قيمته 1196340 دج من الوفورات من تكلفة المواد الأولية وبالتالي تكلفة المنتج.

المطلب الثالث : مساهمة تيار القيمة كأسلوب للمحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف

يشير تيار القيمة إلى تدفق المواد والمعلومات الذي يتخذها المنتج منذ استلام أمر البيع حتى يصبح منتجا نهائيا، و يعتبر أداة تشخيصية يهدف الى إظهار الروابط بين تدفق المواد والمعلومات الخاصة بالمنتج أو العمليات، كما يشكل الأساس لخطة التنفيذ و يستخدم للتمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة و الأنشطة التي لا تضيف قيمة ". (عابدين و رشوان، 2018، صفحة 567)

من خلال اللقاءات التي أجريت مع مسؤول مصلحة الإنتاج بالمؤسسة محل الدراسة تم جمع بيانات لرسم خارطة تيار القيمة حول عملية انتاج وبيع المنتج التي سيتم التركيز عليها لدراسة هذا الأسلوب وهي المياه الثمرية سعة 1 لتر ، كما يلي:

الشكل رقم (10) : خارطة تيار القيمة لانتاج وبيع منتج المياه الثمرية



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على (مقابلة مع مسؤول مصلحة الإنتاج وخرجة ميدانية للمستودع وذلك بتاريخ 29 مارس 2022)

الفصل الثالث: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف مؤسسة نقاوس للمصبرات - باتنة

تبدأ عملية الإنتاج من خلال طلب العملاء أو من خلال التنبؤ بحدوث طلب على المنتج من قبل قسم التسويق أو وجود جدولة على الإنتاج، حيث يتم إستلام المواد الأولية من المخزن و نقلها إلى داخل الورشات لتمر بالمراحل الإنتاجية حيث يتم تحضير الشراب المركز و من ثم عملية فرز القارورات و غسلها و معاينتها بعدها تأتي عملية تعبئة و غلق القارورات من ثم التعقيم و وضع الملصقات عليها، و منها إلى المخازن و من ثم توزيعها الى العملاء .

مع العلم أن المؤسسة تستعمل عمال للوقوف أو كمشرفين على الآلات لمراقبة عمل الألة وما إذا تم أخطاء عند عمل هذه الأخيرة، وبتتبع خطوات العملية الإنتاجية من خلال خارطة تيار القيمة والعمال المتواجدين في كل مرحلة، وجدنا أن عدد العمال في بعض المراحل مبالغاً فيه نوعاً ما، فاقترحنا على المشرفين تخفيض عدد العمال، بحيث لا يؤدي هذا التغيير إلى عرقلة العمل أو التأثير على كمية الإنتاج ، وبالمناقشة معه وجهنا أنه يمكن ذلك .

إن عدد الآلات المستعملة في خط الإنتاج الواحد أي إنتاج منتج المياه الثمرية سعة 1 لتر أو المياه الثمرية هي أربعة آلات :

- آلة فرز القارورات .

- آلة غسل و معاينة القارورات .

- آلة ملء و غلق القارورات .

- آلة التعقيم .

حيث يظهر توزيع العمال على كل آلة حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (14) : توزيع العمال على الماكينات قبل التخفيض

عدد العمال	المكان
4	تحضير الشراب
5	آلة فرز القارورات
4	آلة غسل و معاينة القارورات
4	آلة ملء و غلق القارورات
3	آلة التعقيم
20	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبتين استنادا لبيانات المعطاة من طرف مصلحة الموارد البشرية لسنة 2019

الفصل الثالث: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف مؤسسة نقاوس للمصبرات - باتنة

من خلال الملاحظة وإجراء المقابلة مع العاملين تبين أن برمجة سرعة الآلات تتم حسب المنتج المراد إنتاجه (1قارورات لتر) ، حيث يتم إنتاج 3000 قارورة ذات سعة 1 لتر في الساعة ، و عملية الانتاج هذه تكون خلال 15 ساعة .

لذلك قمنا بتخفيض عدد العمال الموزع على الآلات ليكون كما يلي:

الجدول رقم (15) : توزيع العمال على الماكينات بعد التخفيض

عدد العمال	المكان
3	تحضير الشراب
3	آلة فرز القارورات
2	آلة غسل و معاينة القارورات
4	آلة ملئ و غلق القارورات
2	آلة التعقيم
14	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين إستنادا إلى الجدول رقم 14

تبين النتائج الموضحة في الجدول أن لكل مرحلة من مراحل الإنتاج تحتاج الى عدد أقل من العمال ، حيث يتم تكليفهم بأعمال أخرى تخدم المؤسسة، و يكونون مؤهلين لسد النقص بخطط إنتاج آخر، فتوصلنا إلى :

- عدد العمال المخفض هو : $20 - 14 = 6$ عمال .

- إجمالي أجور العمال قبل التخفيض = عدد العمال \times أجر العامل الواحد لشهر.

- إجمالي أجور العمال قبل التخفيض = 20×45000 دج = 900000 دج .

- إجمالي أجور العمال بعد التخفيض = 14×45000 دج = 630000 دج

- قيمة التكاليف المخفضة = عدد العمال المخفض \times أجر العامل الواحد لشهر .

- قيمة التكاليف المخفضة = 6×45000 دج = 270000 دج.

ويمكن أن تلخص هذه النتائج في الجدول التالي:

الفصل الثالث: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف مؤسسة نقاوس للمصبرات - باتنة

الجدول رقم (16) : الوفورات بعد تخفيض عدد العمال

الفرق (2-1)	أجور العمال بعد التخفيض (دج) (2)	عدد العمال بعد التخفيض	أجور العمال (دج) (1)	عدد العمال قبل التخفيض	الآلة
45000	135000	3	180000	4	تحضير الشراب
90000	135000	3	225000	5	آلة فرز القارورات
90000	90000	2	180000	4	آلة غسل و معاينة القارورات
0	180000	4	180000	4	آلة ملئ و غلق القارورات
45000	90000	2	135000	3	آلة التعقيم
270000	630000	14	900000	20	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى معلومات الجدول رقم 14 و 15 و مصلحة الموارد البشرية لسنة 2019

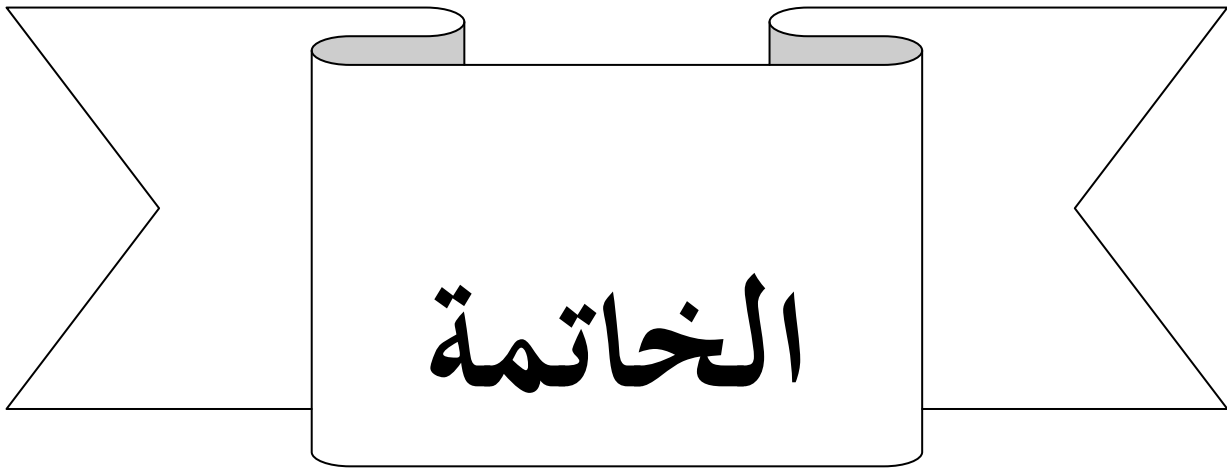
من الجدول نستنتج أن المؤسسة قد و فرت مبلغ 270000 دينار جزائري من تكلفة الإنتاج الكلي ، كون أن العمال الذين لا يضيفون قيمة و الذين تم استبعادهم هو 6 عمال، و أن أجر العامل الواحد هو 45000 دينار جزائري في الشهر، حيث تم احتساب الأجر في الجدول بضرب عدد العمال في قيمة أجر العامل الواحد.

الفصل الثالث: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف مؤسسة نقاوس للمصبرات - باتنة

خلاصة الفصل الثالث :

من خلال هذا الفصل تعرفنا على المؤسسة محل الدراسة وهي مؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة، حيث تعرفنا على نشاطها المنتجات التي تنتجها وتبيعها وكذا المراحل التي تمر بها منتجاتها في الإنتاج، كما حاولنا من خلال دراسة وتحليل معلومات المؤسسة المتوفرة لنا من محاولة تطبيق أساليب المحاسبة الرشيقة في المؤسسة وبالأخص أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب تيار القيمة المركز عليهم في الدراسة، مما يساهم في تخفيض تكاليف انتاج المؤسسة.

حيث تم التوصل إلى أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ساهم في تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة للمنتج و من ثم تخفيض التكاليف الإجمالية عن طريق استبدال المورد الذي ساهم في تخفيض تكلفة المواد الأولية، وتطبيق أسلوب تيار القيمة ساهم في تخفيض التكاليف من خلال تخفيض و استبعاد العمال الذين لا يضيفون قيمة، مما يساهم في انخفاض تكلفة الأجر ثم انخفاض تكلفة الإنتاج .



الخاتمة

تعتبر المحاسبة الرشيقة من أهم المواضيع المحاسبية ، كونها تهدف إلى القضاء على الضياع وعلى الأخطاء و العيوب ، بالإضافة إلى تسريع العمليات وجعلها واضحة، إلى جانب أنها توفر معلومات دقيقة وهامة تساعد على اتخاذ القرارات في الوقت المناسب ، كما تساعد المحاسبة الرشيقة المؤسسة على تطبيق أو التحول الى الرشاقة في جميع أنحاء المؤسسة، مما يساهم في تخفيض تكاليفها و زيادة قيمة العملاء و النمو و الربحية و التدفق النقدي.

ولإختبار مدى مساهمة اساليب المحاسبة الرشيقة بالتركيز على أسلوب التكلفة المستهدفة ، وأسلوب تيار القيمة في تخفيض تكاليف المؤسسة الاقتصادية قمنا بتطبيق هذه الأساليب بمؤسسة (نقاوس للمصبرات -باتنة-) ، أين مكنتنا من اختبار الفرضيات والتوصل إلى عدة نتائج.

أولاً: إختبار الفرضيات:

الفرضية الفرعية الأولى: تساهم التكلفة المستهدفة كأسلوب للمحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف انتاج مؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة .

من خلال الدراسة التطبيقية التي أجريناها في المؤسسة محل الدراسة ومساهمة منا في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة، قمنا بإفترض سعر بيع مستهدف ستحاول المؤسسة استهدافه والوصول اليه لبيع منتجها المتمثل في المياه الثمرية قارورة 1 لتر به، وهو 38.24 دج، وبناء عليه تم حساب وتحديد التكلفة المستهدفة والمقدرة بـ 32.12 دج، ومن خلال معطيات المؤسسة توصلنا إلى تخفيض تكلفة المنتج الجارية أو الفعلية المقدرة بـ 34.62 دج، وذلك بإستخدام المواد الأولية كمصدر لتخفيض تكلفتها إذ يمثل أكبر قيمة او تكلفة ضمن تكلفة الإنتاج، وذلك عن طريق تغيير المورد ، مما يؤدي إلى تخفيض مبلغ المواد الأولية، وبالتالي تخفيض تكاليف انتاج المنتج، ومنه نستنتج أن تطبيق المؤسسة محل الدراسة للمحاسبة الرشيقة من خلال أسلوبها التكلفة المستهدفة سيساهم في تخفيضها تكاليف الإنتاج فيها. وبالتالي تقبل الفرضية الفرعية الاولى

الفرضية الفرعية الثانية: يساهم تيار القيمة كأسلوب للمحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف انتاج مؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة.

من خلال الدراسة التطبيقية التي أجريناها في المؤسسة محل الدراسة ومساهمة منا في تطبيق أسلوب تيار القيمة في المؤسسة، قمنا بتخفيض عدد العمال الذين لا يضيفون قيمة للمنتج و تكليفهم بمهام أخرى ، فكان عدد العمال 20 عامل فتم استبعاد 6 عمال، ليصبح عددهم 14 عامل، فتوصلنا الى تخفيض التكلفة بمقدار 270000 دج من تكاليف إنتاج المنتج، و منه نستنتج أن تطبيق المؤسسة محل الدراسة للمحاسبة الرشيقة من خلال أسلوب تيار القيمة سيساهم في تخفيضها تكاليف الإنتاج فيها، وبالتالي تقبل الفرضية الفرعية الثانية .

- الفرضية الرئيسية: تساهم المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف انتاج مؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة وبناء على النتائج التي توصلنا اليها من خلال تحليلنا لاسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب تيار القيمة كأسلوبين للمحاسبة الرشيقة تم التركيز عليهما في هذه الدراسة، وبما أن الفرضية الفرعية الأولى والثانية صحيحة يمكن القول أن الفرضية الرئيسية أيضا صحيحة أي أن المحاسبة الرشيقة تساهم في تخفيض تكاليف انتاج مؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة.

ثانياً: نتائج الدراسة

1. النتائج النظرية :

- يمكن للمؤسسة أن تتبع عدة طرق لحساب تكاليفها.
- يهدف الإنتاج الرشيق إلى إزالة والحد من عمليات الهدر والضياع، من العمليات الإنتاجية داخل المؤسسة الاقتصادية، و إلى إزالة جميع العمليات التي لا تضيف قيمة .
- تساعد المحاسبة الرشيقة في توفير معلومات دقيقة حول التكاليف.
- لا يمكن تطبيق أساليب المحاسبة الرشيقة لتخفيض التكاليف فقط، بل أيضا تحافظ على مستوى الجودة في المقام الأول كون الزبون يهتم بجودة المنتج .

2. النتائج التطبيقية :

- تمكنا من خلال معلومات المؤسسة تطبيق المحاسبة الرشيقة وبالتركيز على أسلوب التكلفة المستهدفة وتيار القيمة.
- تخفيض مصاريف أجور العمال، ومنه تكلفة الانتاج و تحقيق فائض يمكننا استعماله لسد العجز في الخطوط الانتاجية الأخرى.
- لم يتم التأثير على حجم الإنتاج عند التقليل من عدد العمال لأن الإنتاج في المؤسسة يتم حسب الطلب و حسب متطلبات السوق.
- إستبدال مورد بعض المواد الأولية مع الحفاظ على الجودة أدى الى تخفيض تكاليف المواد الأولية للمؤسسة ومنه تخفيض التكاليف الانتاج .
- تم تطبيق اساليب المحاسبة الرشيقة تيار القيمة و التكلفة المستهدفة، و تبين أن لها أثر مباشر في تخفيض تكاليف إنتاج المؤسسة محل الدراسة.
- بعض هذه الاساليب أثمرها يكون بتخفيض تكاليف الإنتاج وبالتالي زيادة الربح مثل تيار القيمة " تخفيض عدد العمال" والبعض الأخر يكون أثره على سعر البيع بحيث يكون سعر منافس مثل تكلفة المستهدفة .

ثالثاً: التوصيات : من خلال النتائج المتوصل اليها نقدم بعض المقترحات:

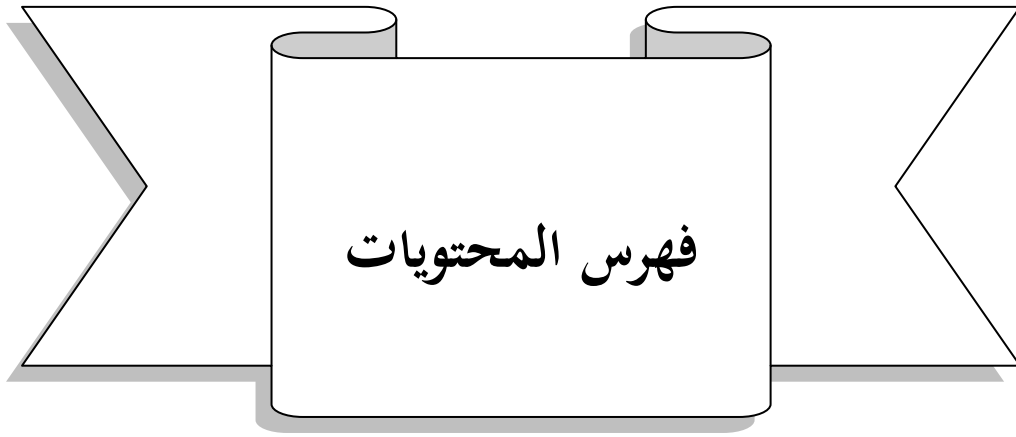
- ضرورة تطبيق المؤسسة محل الدراسة المحاسبة الرشيقة لما لها دور في تخفيض تكاليفها.
- إمكانية تطبيق المؤسسة مستقبلا التصنيع الرشيق مما يمكنها من تحقيق اهداف استراتيجية على المدى الطويل .

الخاتمة

- على المؤسسة تخفيض عدد العمال اللازم في العملية الإنتاجية لما له اثر على زيادة التكاليف وتوجيههم نحو وظائف وانشطة أخرى يمكن الاستفادة من خدماتهم فيها.
- على المؤسسات تغيير موردها والتعامل مع اخرين قد يزودونا بالمواد الأولية التي تحتاجها باقل تكلفة مع المحافظة على الجودة .

رابعاً: آفاق الدراسة :

- انطلاقاً من أهداف دراستنا وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها، يمكننا القول ان هذه الدراسة لا تقدم رؤية كاملة أو نهائية عن موضوع المحاسبة الرشيقة والتكاليف، و استكمالاً لدراستنا يمكن أن نقترح البحوث المستقبلية التالية:
- دور المحاسبة الرشيقة في تحسين التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية .
 - إمكانية تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات الخدمية .
 - أثر المحاسبة الرشيقة البيئية على الأداء المالي للمؤسسة.



الصفحة	الموضوع
	الإهداء
	شكر وعرهان
	ملخص دراسة
	قائمة الجداول و الأشكال
أ - ز	مقدمة
أ	مقدمة
أ	اشكالية الدراسة
أ	الدراسات السابقة
د	نموذج وفرضيات الدراسة
هـ	الموضوع الايستمولوجي ومنهجية الدراسة
و	تصميم الدراسة
و	أهمية الدراسة
ز	هيكلية الدراسة
22 - 2	الفصل الأول: الإطار النظري للتكاليف
2	تمهيد
3	المبحث الأول: المفاهيم الأساسية للتكاليف
3	المطلب الأول: ماهية التكاليف
3	أولاً: تعريف التكاليف
4	ثانياً: أهداف محاسبة التكاليف
5	المطلب الثاني: أسس تبويب التكاليف
9	المبحث الثاني: حساب التكاليف
9	المطلب الأول : طرق الإنتاج وتقييم التكاليف
9	أولاً: طرق الإنتاج
10	ثانياً: طرق تقييم التكاليف
11	المطلب الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف
11	أولاً: طريقة التكاليف الكلية
14	ثانياً: طريقة التكاليف الجزئية
18	ثالثاً: طريقة التكاليف المعيارية

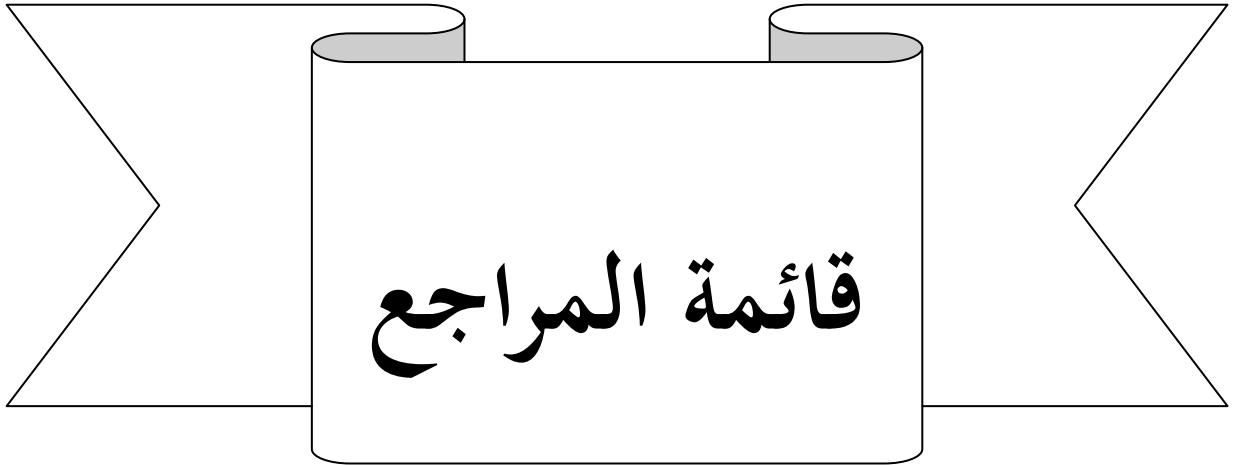
19	المطلب الثالث: الطرق الحديثة لحساب التكاليف
19	أولاً: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
21	ثانياً: التكلفة المستهدفة TC
22	خلاصة الفصل
50-24	الفصل الثاني: مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف
24	تمهيد
25	المبحث الأول: المفاهيم الأساسية للمحاسبة الرشيقة
25	المطلب الأول: ماهية المحاسبة الرشيقة
25	أولاً: المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الرشيقة
27	ثانياً: مفهوم المحاسبة الرشيقة
28	المطلب الثاني: التطور التاريخي للمحاسبة الرشيقة و مبادئها
28	أولاً: التطور التاريخي للمحاسبة الرشيقة
29	ثانياً: مبادئ المحاسبة الرشيقة
30	المطلب الثالث: الفرق بين المحاسبة الرشيقة و المحاسبة التقليدية و أهدافها
30	أولاً: الفرق بين المحاسبة الرشيقة و المحاسبة التقليدية
31	ثانياً: أهداف المحاسبة الرشيقة
32	المبحث الثاني: أدوات ومجالات المحاسبة الرشيقة
32	المطلب الأول: أدوات المحاسبة الرشيقة
38	المطلب الثاني: مجالات وخطوات تطبيق المحاسبة الرشيقة
38	أولاً: مجالات المحاسبة الرشيقة
39	ثانياً: خطوات تطبيق المحاسبة الرشيقة
39	المطلب الثالث: مقومات ومعوقات المحاسبة الرشيقة
39	أولاً: مقومات المحاسبة الرشيقة
42	ثانياً: معوقات المحاسبة الرشيقة
43	المبحث الثالث: استخدام المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف إنتاج المؤسسة
43	المطلب الأول: استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف إنتاج المؤسسة
43	أولاً: مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة
44	ثانياً: مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

46	ثالثاً: مزاياء وعيوب أسلوب التكلفة المستهدفة
48	رابعاً: أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكاليف الانتاج
48	المطلب الثاني : استخدام أسلوب تيار القيمة في تخفيض تكاليف إنتاج المؤسسة
48	أولاً : مفهوم أسلوب تيار القيمة
49	ثانياً : أهداف أسلوب تيار القيمة
49	ثالثاً : أسلوب تيار القيمة و تخفيض تكاليف الانتاج
50	خلاصة الفصل
69-52	الفصل الثالث : مساهمة المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف مؤسسة نقاوس للمصبرات بباتنة
52	تمهيد
53	المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة نقاوس للعصير والمصبرات بباتنة .
53	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة نقاوس للعصير والمصبرات .
53	أولاً:نشأة مؤسسة نقاوس للمصبرات .
53	ثانياً: نشاط المؤسسة .
54	ثالثاً: أهداف المؤسسة
54	المطلب الثاني:الهيكل التنظيمي للمؤسسة .
57	المطلب الثالث:منتجات مؤسسة نقاوس.
59	المبحث الثاني : استخدام أساليب المحاسبة الرشيقة لتخفيض تكاليف مؤسسة نقاوس .
59	المطلب الأول :الطاقة الإنتاجية و تكلفة الإنتاج للمؤسسة.
59	أولاً: الطاقة الإنتاجية
59	ثانياً: تكلفة انتاج المؤسسة
61	المطلب الثاني : مساهمة التكلفة المستهدفة كأسلوب للمحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف
61	أولاً: حساب التكلفة المستهدفة
62	ثانياً: تخفيض التكاليف للوصول إلى التكلفة المستهدفة
65	المطلب الثالث : مساهمة تيار القيمة كأسلوب للمحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف
69	خلاصة الفصل
73-71	الخاتمة
73-71	الخاتمة

فهرس المحتويات

قائمة المراجع

الملاحق



قائمة المراجع

1. أحمد زامل. (1999). نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة. مجلة الدراسات و البحوث التجارية، العدد 109
2. الطاهر ,بهيبة حميد عباس .(2013). توظيف التصنيع الرشيق في إعادة تصميم الخدمة. مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الإقتصادية.العدد 02
3. المعموري ,دهيرب، علي محمد، محمد سمير .(2018). أثر تطبيق التفكير الرشيق على ترشيد التكاليف وتحقيق رضا الزبون "مجلة دراسات محاسبية ومالية :.(3(43) . جامعة بغداد .
4. النوار كحيط الموسوي عباس، و مهدي عباس الغرباوي سجاد. (2015). استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في دعم نظم الانتاج الرشيق و تقييم أداء الوحدات الاقتصادية. مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية، العدد 17 عمان .
5. اياد محمود الرحيم. (2017). اعتماد فلسفة إدارة الجودة الشاملة لتطور نظم التصنيع الرشيقة "مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ". المجلد 23 العدد 100. جامعة بغداد.
6. جمال محسن العفيف. (2017). أثر تبني مكونات رأس المال الفكري في بناء مرتكزات أسلوب المحاسبة الرشيقة من وجهة نظر محاسبي التكاليف الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة . مجلة جامعة الأنبار للعلوم الإقتصادية و الإدارية . العدد 20
7. حسني عابدين عابدين، و عبد الرحمن محمد رشوان. (2018). أثر استخدام تيار القيمة كأداة للمحاسبة الرشيدة لتطوير النظام المحاسبي و تقييم الأداء المالي. مجلة الإجتهد للدراسات القانونية و الاقتصادية، المجلد 07، العدد 02. جامعة غزة.
8. خميس ،أحمد ضياء (1994). دور نظم التكاليف المستهدفة و النظم المعاونة في تخفيض تكاليف المنشآت الصناعية. مجلة الدراسات و البحوث التجارية. العدد 02. جامعة بنها . كلية التجارة
9. سيف سعد عبد الجليل. (2018). استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لقياس وتقدم الأداء في الوحدات الصحية "مجلة جيهان اربيل". 11. كردستان العراق
10. فاسم محسن الحبيطي. (2009). اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات التجارية، دراسة تطبيقية في شركة المهاري التجارية. مجلة تنمية الرافدين. العدد 95 جامعة الموصل كلية الإدارة و الإقتصاد.العراق
11. عباس طاهر حميد. (2017). خارطة تدفق القيمة كمدخل لمواجهة الهدر. "مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية "، 6(1).جامعة المثنى

قائمة المراجع

12. عبد الرحمان بن وارث. (2016). دور المؤسسات الإنتاجية في تطبيق أسلوب المحاسبة الرشيقة. "مجلة العلوم الاقتصادية"، جامعة عنابة (170).
13. علي عباس حمزة القصير، و حيدر علي جراد المسعودي. (2014). التكامل بين تقنيات المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء الاستراتيجي المتوازن المستدامة "مجلة العراقية للعلوم الإدارية". 12(50). الكوفة: جامعة كربلاء.
14. علي مهدي حميد الداوودي، و حسين جاسم فلاح الشمري. (2017). تطبيقات التكاليف على أساس الأنشطة ABC ضمن إطار المحاسبة الرشيقة. مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية (2). جامعة الفرات
15. عيسى كريم سيروان، و محسن محمد عبد العزيز. (2015). المحاسبة الرشيقة تطبيق نموذج مقترح لتيار القيمة في شركة فاميلي لانتاج المواد الغذائية. مجلة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية. العدد 01 الجامعة صلاح الدين
16. غازى عبد العزيز سليمان البياتي. (2018). مدى امكانية تطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية العراق "مجلة الكوت". (1). العلوم الاقتصادية والادارية، مدينة كركور: الجامعة التقنية الشمالية.
17. كريم كاظم حاتم. (2014). نموذج مقترح لتطبيق المحاسبة الرشيقة في شركة العامة للصناعات الكهربائية. مجلة دراسات الكوفة (35). : . جامعة بغداهيو محمود حسن، و احمد خليل. (2018). استخدام مدخل تيار القيمة كاساس لتحليل التكاليف للأغراض اتخاذ القرارات الادارية قصيرة الاجل "مجلة كوقارى زنكوبق". اربيل : جامعة صلاح الدين . العدد01
18. وليد مرغني، زكريا دمدم، و عبد الحق بوقفة. (2021). تحديات تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات الاقتصادية - دراسة عينة من المؤسسات بولاية الوادي-. مجلة مجاميع المعرفة. . العدد 01 جامعة الوادي

الكتب :

1. السعيد بريكمة. (2017). الإتجاهات الحديثة للمحاسبة، مقاربات علمية و عملية. الجزائر.
2. السيد لطفى أمين. (2007). إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة. الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر.
3. السيد محمد الجزائر. (1970). محاسبة التكاليف. القاهرة: مكتبة عين الشمس.
4. أوكيل، سعيد. (1991). فنيات المحاسبة التحليلية. الجزائر : دار الأفق.
5. الحيلاني، علوان، بدر. (2000). المحاسبة المالية في القياس و الانحراف و الإفصاح المحاسبي. الأردن : الوراق للنشر و التوزيع.

قائمة المراجع

6. احمد حسن ظاهر. (2002). *المحاسبة الادارية*. عمان: دار وائل للنشر وتوزيع.
7. ثناء علي القباني. (2009). *دراسات في نظم التكاليف*. الاسكندرية: الدار الجامعية.
8. جبتور ,عبد العزيز .(2004). *الإدارة الإستراتيجية ، إدارة جديدة في عالم متغير* . عمان :دالر المسيرة للنشر.
9. خليفة على ضوء. (1989). *محاسبة التكاليف نظريات وتطبيق*. ليبيا: الشركة العامة.
10. زاهر ,بسام .(2008). *السياسات الإدارية* . سورية :مديرية الكتب و المطبوعات .
11. عبد المحسن ,توفيق .محمد .(2002). *اتجاهات حديثة في التقييم والتميز فيالأداء :سنة سيجما و بطاقة الأداء المتوازن* .العراق :دار الفكر العربي .
12. عبد المقصود محمد ديبان، و نور الدين عبد اللطيف ناصر. (2002-2003). *في مبادئ محاسبة التكاليف* . الاسكندرية : الدار الجامعية .
13. عمر بوخراز. (بدون سنة). *مبادئ المحاسبة التحليلية* . الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية .
14. كمال حسن الربيعي، و سعدون مهدي الساقى . (2008). *محاسبة التكاليف الصناعية -منهاج علمي وعملي-* .الأردن: دار إثراء.
15. كمال خليفة أبو زيد، و كمال الدين الدهراوي. (2001). *محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة* . الإسكندرية : دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع .
16. محمد أبو نصار. (2003). *المحاسبة الإدارية*. عمان -الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
17. محمد سامى راضى. (2003). *مبادئ محاسبة التكاليف* . الاسكندرية : الدار الجامعية .
18. محمد عادل إلهامي.(1989). *محاسبة التكاليف الفعلية الأسس العملية والعلمية* .القاهرة: مكتبة عين الشمس .
19. مرجان، و محمد سليمان. (2002). *بحوث العمليات* . بنغازي ليبيا : دار الكتب الوطنية .
20. ناصر دادي عدوان. (1994). *المحاسبة التحليلية*. الجزائر: دار المحمدية العامة.
21. نضال محمود الرمحي. (2016). *المحاسبة الإدارية*. عمان: دار الفكر ناشرون وموزعون.
22. يزيد تفرات. (2019). *محاسبة تكاليف ودورها في تقييم الأداء*. عمان : مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.

قائمة المراجع

أطروحات الدكتوراه و رسائل الماجستير :

1. ابتسام سليمان، خونية صوالح، و صباح حميدي. (2018). استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في ادارة التكلفة "مذكرة ماجستير". كلية العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة وتدقيق، الوادي: جامعة خمه لخضر.
2. اعديلي ,فادي حسن حسين .(2014). إمكانية تطبيق أسلوب *bsigma* و دوره في تخفيض التكاليف و تدعيم المقدره التنافسية . الأردن :رسالة ماجستير
3. البلخي، زيد تميم، وتاج، لطفي عبد القادر، بونخل، و مسعود أحمد. (2005). مدخل الى نظم ضبط و مراقبة المخزون . الرياض : جامعة الملك سعود .رسالة ماجستير.
4. الشريف جاب الله. (2008-2009). دور التكاليف المعيارية في تحسين الأداء "مذكرة ماجستير". 20. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، باتنة: جامعة الحاج الأخضر.
5. الطيب ,خلود محمد البشير .(2017). مدى توفر مقومات المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة . جامعة غزة :رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل.
6. النابلسي ,طارق تيسير .(2008). إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية "مذكرة ماجستير". جامعة الحسين بن طلال.
7. بوصافر ,شمس .(2020). مدى امكانية تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات الجزائرية .رسالة ماجستير. جامعة العربي بن مهيدي.أم البواقي
8. بوغرارة ,نادية .(2017). دور سلسلة القيمة لبورتر في إبراز الميزة التنافسية مذكرة ماستر, . قسنطينة كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير.
9. حمادة صلاح ترك. (2018). درجة تطبيق نظام الانتاج الرشيقة لدى الشركات العاملة في قطاع الصناعي في قطاع غزة "مذكرة ماجستير". فلسطين. كلية التجارة تخصص محاسبة: الجامعة الاسلامية .
10. حمادي ,فاطمة ، (2017, 2007). دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة انتاج المؤسسة الإقتصادية . بسكرة ,جامعة محمد خيضر .
11. حنان حكوم. (2012-2013). الطرق الحديثة لحساب التكاليف مذكرة ماستر . سعيده ، جامعة الدكتور الطاهر مولاي .

قائمة المراجع

12. دحمون, هلال. (2005). المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير و مساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية (اطروحة دكتوراة). الجزائر.
13. ذيب, خديجة. (2015). الطرق الحديثة للمحاسبة التكاليف كأساس لتحديد تكلفة الخدمة الصحية. عين مليلة: مذكرة الماستر في العلوم التجارية.
14. رجزان, صلاح الدين عزت, برزين, شيخ محمد. (2009). أسلوب كايدن و علاقته بتخفيض التكلفة. بغداد, جامعة بغداد .
15. زملط, اياد سليم. (2013). أساليب المحاسبة الادارية الحديثة و أثرها في رفع الكفاءة الإئتمانية, مذكرة ماجستير, غزة, جامعة الأزهر.
16. شيماء شرفي. (2019). محددات تطبيق المحاسبة الخالية من الفاقد في المؤسسات الجزائرية "مذكرة ماستر". ام البواقي, كلية العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة .
17. علي عدنان ابو عودة. (2010). أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة (مذكرة ماجستير). غزة, الجامعة الاسلامية.
18. فاتح ساحل. (2003-2004). دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية رسالة ماجستير . الجزائر, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير .
19. كامل محمد علي محفوظ. (2014). مدى إمكانية تطبيق مدخل محاسبة الترشيد الفاقد كأحد متطلبات إعادة هندسة نظم المحاسبة الإدارية. غزة, الجامعة الإسلامية, رسالة ماجستير.
20. محسن ايراء عبد السلام. (2016). مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في ظل ميزة التنافسية في ظل الجودة الشاملة "مذكرة ماجستير". جامعة الازهار, غزة.
21. مخلد فؤاد شجاع. (2015). دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف "مذكرة ماجستير". 20-21. عمان: جامعة الشرق الاوسط.
22. منصور محمود. (2008). ماهية التكاليف المستهدفة . جامعة الازهر: رسالة ماجستير.
23. ميساء محمود محمد رجحان. (2002). دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات (مذكرة ماجستير). السعودية, جامعة الملك عبد العزيز.

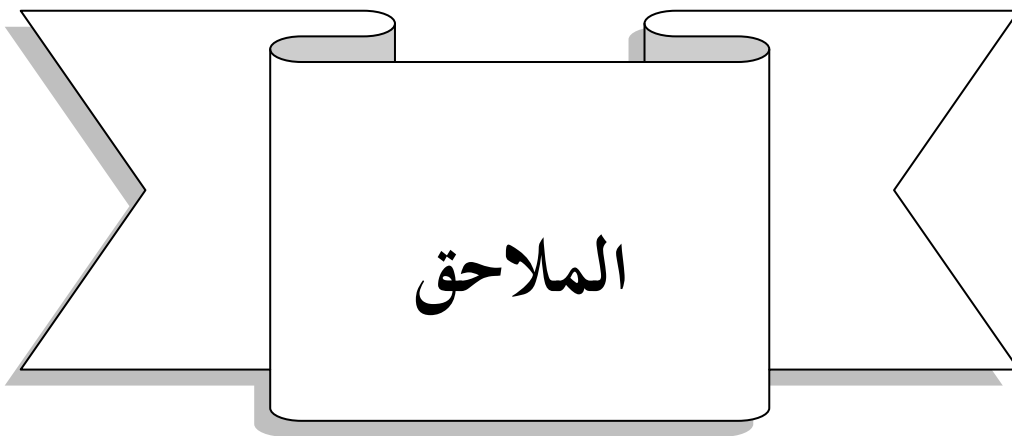
قائمة المراجع

24. ناجي شايب الركابي. (2010). أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي للشركة الصناعية الإلكترونية. بغداد: رسالة ماجستير. كلية التقنية.

25. نعيمة يجياوي. (1993). مساهمة للتحكم في التكاليف كملرحلة لتحسين تسيير المؤسسات من خلال وضع نظام محاسبي "رسالة ماجستير". معهد العلوم الاقتصادية، باتنة: جامعة باتنة.

ثانياً: باللغة الأجنبية

1. Ben Fadhel. (2003). *comptabilite Analytique*. tunis: universitaire
2. Cooper, robin, slagmulder, regine. (2003). *strategic cost mangenet "journal cost management"*. 17(1), 24.
3. Council, National Research. (2004). *principles of lean thinking tools et techniques for advanced manufacturing solutions*. canada.
4. czabke, jochen. (2007). *lean thinking in the secondary wood products industry*. 14. oregon state university.
5. Gereffi. (1999). *International Trade & Industrial Up Grading In The Apparel Commodity Chain*. *Journal Of International Economics* .
6. kennedy, frances, widener, Sally. (2008). *Acomtrol framework :Insights from evidences on lean Accounting"journal of management Aaccccounting"*. 19(5).
7. kocamis. (2015). *Lean accounturing method for reduction in production costs in companies*. 6(9).
8. Makhlouf, Farid. (2006). *COMPTABITIE Analytiue*. alger: pages bleues.
9. weygandt, jerry, Donald, Kieso, Poul, Kimmel. (2002). *Accounting principle(Inc)* (éd. 6th). John Wiley and sons.



الملاحق

ملحق رقم 01 : فاتورة شراء الغراء من المورد (الجزائر)

Montants exprimés en Dinar Algerien					
Désignation	TVA	P.U. HT	Qté Kg	Total HT	
COLLE ADHESIF	19%	450.00	1500	675 000.00	
Conditions de règlement: A réception				Total HT	675 000,00
Mode de règlement: Cheque				Total TVA 19%	128 250,00
				Total TTC	803 250,00

Règlement par Cheque à l'ordre de Euri SOLINCER

HUIT CENT TROIS MILLE DEUX CENT CINQUANTE DINARS

EURI SOLINCER
Euri
Commune Bab El Oued - ALGER
RC N°: 12 B 0343241 - 00 / 16

ملحق رقم 02 : فاتورة شراء صناديق اليوسفية من المورد (الجزائر)

Désignation	Référence	Cond	Quantité	PU.HT	Montant HT
Préforme 48g PCO L:148 Cristal	BC48PCO148	Box	217 728	13.99	3 046 014,72
Ceinture Carré Retournables	CEINCARCONS	Unité	36	1 000.00	36 000,00
Mandrins Cartons Retournables	MANDCONS	Unité	144	112.50	16 200,00
Palette Bois SGT Retournables	PALCONS	Unité	36	1 000.00	36 000,00
Total HT					3 134 214,72
TVA19 %					595 500,80
Total T.T.C					3 729 715,52
Net à Payer					3 729 715,52



Arrêtée la présente Facture à la somme de :

trois millions sept cent vingt-neuf mille sept cent quinze Dinars
Algeriens et cinquante-deux centimes

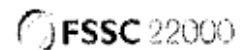
En votre aimable règlement par Traite

Date d'échéance :

Une pénalité de 7% sera appliquée pour tout retard de paiement.
La marchandise objet de cette facture restera la propriété de SGT Algérie jusqu'à son paiement total.

Nos Produits sont garantis pour une aptitude au contact alimentaire.

Zone Industrielle Voie B - Route Nationale N° 5 Kouba 16000 - Alger - Algérie BP 01/8
Tel: + 213 (0) 23 25 01 92-33 / 213 (0) 23 25 00 98 / Fax: + 213 (0) 23 25 00 96 - www.sgt-pal.com
PC: 0013179500 / IF: 000016091317904 / ART: 16420092760



ملحق 03: فاتورة شراء حمض الستريك من المورد (باتنة)

Code Article	Désignation	Qte	P.U	Unité	Montant
1	Acide citric	10000	352,00	KG	3 520 000,00
2					-
3					-
4					-
5					-
6					-
7					-
8					-
9					-
10					-
TOTAL HT					3 520 000,00
TVA19%					668 800,00
TOTAL TTC					4 188 800,00

Arrêter la présente facture à la somme de :

quatre millions cent quatre-vingt-huit mille huit cents

منصوري عبد الله

منتجات المخبزة والجلويات
والمشروبات الخيرية الكحولية
حي 500 مسكن كشيدة. باتنة

Cachet et Signature

ملحق رقم 04 : فاتورة شراء صناديق اليوسفية من المورد (بليدة)

Description	Quantité	Prix unitaire	Taxes	Montant HT
[PPPRE031] PREFORME 49,3 GRS COL 28 CRISTAL	345 600,000 Unité	15,380	19.0	5 315 328,00 Dinars
[EMB001] CEINTURE CARRE CONSIGNE	48,000 Unité	1 000,000	EXO-0	48 000,00 Dinars
[EMB009] Mandrins Consignés	192,000 Unité	100,000	EXO-0	19 200,00 Dinars
[EMB010] Palette consignée	48,000 Unité	800,000	EXO-0	38 400,00 Dinars
Sous-total				5 420 928,00 Dinars
Taxes				1 009 912,32 Dinars
Total				6 430 840,32 Dinars

ARRETEE LA PRESENTE FACTURE A LA SOMME DE: six Millions, quatre Cent trente Mille, huit Cent quarante Dinars trente-deux Centimes



Téléphone : 025.27.62.36 / 0555.62.54.55 • Fax : 025.27.62.36 • Courriel : commerciale@ptd-dz.com

BEA OULED YAICH 00091 (002 00091 9109160119 46): 002 00091 9109160119 46 •
AL SALAM CommEx BLIDA 00901 (038 00901 0101024001 90): 038 00901 0101024001 90 •
Crédit Populaire D'Algérie: 004 00199 400 1063011 57

ملحق رقم 05 : فاتورة شراء الغراء من المورد (وهران)

CODE	DESIGNATION	QUANTITE	P.U. HT	MT HT
CP2998	COLLE HOTMELT HM 800 EN GRANULE	2000	440.00 DA	880 000.00 DA



RECAP. T.V.A

Montant HT brut	Remise %	Montant Remise	T.V.A 19%
880 000.00 DA	0 %	0.00 DA	167 200.00 DA

Montant H.T.	880 000.00 DA
T.V.A.	167 200.00 DA
Timbre	0.00 DA
Total T.T.C.	1 047 200.00 DA

Montant Versé :

Arrêtée la présente facture à la somme de :
un million quarante sept mille deux cents Dinars Algériens

123456789

ملحق رقم 06: فاتورة شراء حمض الستريك من المورد (بجاية)

Réf	Désignation	UM	Quantité	P.U.H.T	TVA	Montant HT	Remise
AC001	ACIDE CITRIQUE BP 98	U	10000	294.12	19,00	2 941 200.00	
AC002	ACIDE ASCORBIQUE	U	1000	1 218.49	19,00	1 218 490.00	
SO001	SORBATE DE POTASSIUM	U	500	1 008.41	19,00	504 205.00	

Chauffeur :SACI ABDELAZIZ
Matricule :00423 207 05

Montant HT :	4 663 895,00
TVA19 % :	886 140,05
Total TTC :	5 550 035,05

Arrêtée la présente facture à la somme de :
Cinq Million.Cinq Cent Cinquante Mille Trente Cinq DA et Cent Cinq Centimes

Mode de paiement : Chèque
Modalité de

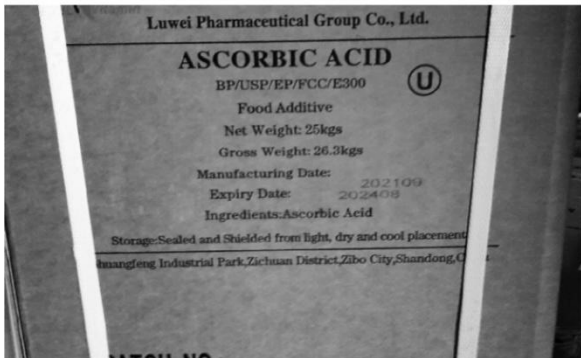
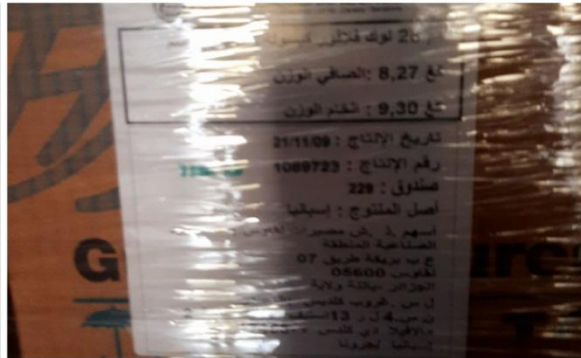
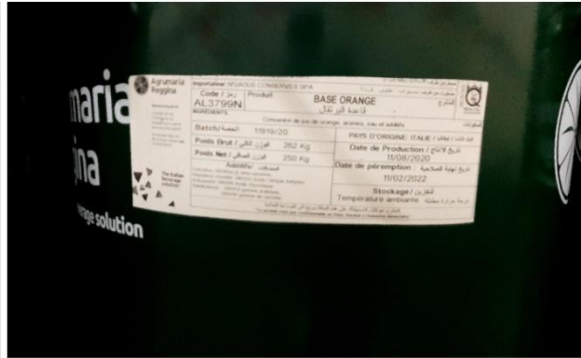


ملحق رقم 07 : سعر قارورة المياه الشمرية سعة 1 لتر

									1.0000						
		qte	p-u-euro	total euro	frais transport	global-euro	taux-change	valeur-da	p-u da	frais transport	transit	droit douane	cout dachats global	p achats global	
em-000222	bouteilles jet	25 344	0.2348	5 651.70	299.43	5 951.13	161.3841	960 417.04	37.8952	34 220.06	14 177.86	24 080.05	1 032 895.01	40.7550	
em-000159	bouteilles retournable	146 016	0.2927	40 592.40	2 150.57	42 742.97	161.3841	6 898 036.46	47.2416	245 779.94	101 830.14	172 950.95	7 418 597.49	50.8067	
				46 244.10	2 450.00	48 694.10		7 858 453.50		280 000.00	116 008.00	197 031.00	8 451 492.50		

AL

ملحق رقم 08 : صور من مستودع المؤسسة عن بعض المواد الأولية .



الملحق رقم 09: تكلفة المواد الأولية و التكاليف الإجمالية

Cout de Matière Première	
Etiquettes 100 cl	0.561
Bouchons à vis 100 cl	4.77
Acide Ascorbique	2.31664
Huile Ess Orange	5.89648
Concentré D'Orange	19.5222
Acide Citrique	0.391
Sucre Liquide	0.12228
Pulpe D'Orange Tamisée Futs	0.44328
Pulpe D'Abricot Tamisée Futs	0.601152
le coût total	16617600
coût unitaire	34.62
Unités produites	480000