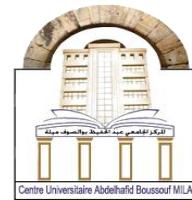




الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
المراكز الجامعية عبد الحفيظ بوالصوف ميلة  
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير



المرجع : 2020/.....

الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

فرع: علوم مالية ومحاسبية

التصدر: مالية المؤسسة

## مذكرة بعنوان:

### التكلفة المستهدفة وقابلية تطبيقها في المؤسسات الإنتاجية دراسة حالة مؤسسة سوناريك - فرجيوة -

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية (ل.م.د)  
تحضر " المالية المؤسسة "

تحت إشراف:

محمد بوطلاعة

إعداد الطلبة:

- مسلم عائشة

- زعباط آمنة

### لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	المراكز الجامعية عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	برني ميلود
مشرقا ومقرا	المراكز الجامعية عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	محمد بوطلاعة
مناقشا	المراكز الجامعية عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	مزهود هشام

السنة الجامعية 2019/2020





# شكر وعرفان

بالله نبدأ وبه التمام، باسمه يفتح الكلام وله الحمد والشكر في أول  
وآخر المقام

الشكر والحمد الكثير لله سبحانه وتعالى الذي منحنا العزيمة والصبر  
لمواصلة دراستنا، فبلغنا بفضله هذا المستوى

بدأ نتقدم بجزيل الشكر والعرفان للأستاذ المشرف ومدير المعهد الذي  
لم يتوانى علينا بتوجيهاته القيمة وإرشاداته الأستاذ: محمد بوطلاعة.

كما نشكر كل أساتذة العلم الذين زودونا بما نحتاجه من رصيد خلال  
الفترة الجامعية وما قبلها.

دون أن ننسى من ساعدتنا وتمنى لنا النجاح سواء كان من الأقارب  
أو من الأصدقاء



# الإهاداء

بدأنا بأكثر من يد وفاسينا أكثر من هم وعانيانا الكثير من الصعوبات، وهانحناليوم والحمد لله  
نطوي سهر الليالي

وتعب الأيام وخلاصه مشوارنا بين دفتى هذا العمل المتواضع.

إلى من جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة حب

إلى من كلت أنمائه ليقدم لنا لحظة سعادة

إلى من حصد الأشواك عن دربي لمهد لي طريق العلم

إلى القلب الكبير والدي العزيز

إلى من أرضعني الحب والحنان

إلى رمز الحب وبلسم الشفاء

إلى القلب الناصع بالبياض والذى الحبيبة

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة

إلى رياحين حياتي إخوتي(زوجاتهم) وأخواتي(ازواجهن)

إلى الروح التي سكنت روحي(A)

الآن تفتح الأشرعة وترفع المرساة لتنطلق السفينة في عرض بحر واسع مظلم ألا وهو بحر

الحياة

مسلم عائشة

# الإهداع

بسم الله الرحمن الرحيم

يرفع الله الذين امنوا والذين أوتوا العلم درجات " .

صدق الله العظيم

اهدي ثمرة هذا العمل إلى من رضاهم صفاء لقلوبنا ...

إلى من يجددون الأمل فينا ... إلى صناع الحياة ...

إلى أمي وأبي حفظهما الله

إلى من أرى الأمل والصفاء والبراءة في أعينهم ، إلى من

ترعرعت بينهم أخواتي وإخوتي وأبناءهم

إلى من أكرمت بصحبتهم فكانوا إلى سندنا في تخطي العقبات

والمضي في الثبات إلى صديقاتي وزميلاتي دون استثناء .

إلى كل من علمني حرفا ولقني علما نافعا

أساتذتي ومعلمي الأفضل

إلى كل هؤلاء اهدي خلاصة جهدي وثمرة جهدي المتواضع

آمنة زعbat

## **الملخص:**

يعد أسلوب التكاليف المستهدفة أحد أهم أساليب الإدارة الحديثة للتكلفة حيث يبحث إمكانية تخفيض التكاليف على مستوى تصميم المنتوج والتأكد على جودته في ظل المنافسة الكاملة لتوليد الربحية في ضوء السعر التنافسي.

وعلى اعتبار أن مخرجات أنظمة الإدارة التقليدية للتكاليف لم تعد كافية في مد الإدارة بالمعلومات المتكاملة والشاملة في ظل المتغيرات المتعددة والمتتسارعة التي فرضتها بيئة الأعمال الحديثة ، كان لزاما على المؤسسات الاقتصادية اعتماد أساليب الإدارة الحديثة حتى تؤمن لنفسها البقاء في هذه البيئة المتميزة بشدة التنافس.

من هذا المنطلق تحاول الدراسة تسلیط الضوء على أسلوب التكاليف المستهدفة وما يمكن أن يحققه من مزايا تنافسية والتأكد ميدانيا من مدى إمكانية تطبيقه على مستوى المؤسسات الصناعية الجزائرية محل الدراسة.

## **الكلمات المفتاحية:**

**محاسبة التكاليف – التكلفة المستهدفة – تخفيض التكلفة**

**Résumé:** La méthode des coûts cibles est l'une des méthodes les plus importantes de la gestion moderne des coûts. Elle vise principalement la minimisation des coûts au niveau de la conception des produits ainsi que l'amélioration constante de la qualité des produits afin de générer une meilleure rentabilité de l'entreprise. Les résultats des systèmes de gestion traditionnels des coûts ne sont plus suffisants pour fournir l'information intégrée et globale eu égard au rythme d'évolution des variables relatives à l'environnement moderne des affaires. Il devient en effet utile, voire indéniablement indispensable pour les entreprises d'adopter une telle méthode moderne de gestion afin d'assurer leur pérennité dans un environnement caractérisé par une concurrence de plus en plus exacerbée.

Dans cette perspective, l'étude tente de faire la lumière sur le système des coûts cible. Elle met en exergue les avantages concurrentiels inhérents à l'adoption d'une telle approche et s'assure de la possibilité de son application au niveau des entreprises économiques algériennes, objet de notre étude.

# **فهرس المحتويات**

	شكر وغافان
	إهداء
	ملخص
	<b>فهرس المحتويات</b>
	<b>فهرس الجداول والأشكال</b>
أ	مقدمة
	<b>الفصل الأول: مدخل لمحاسبة التكاليف</b>
06	تمهيد
07	<b>المبحث الأول: عموميات حول التكلفة</b>
07	المطلب الأول: مفهوم التكلف
13	المطلب الثاني: تصنیف وتبویب التكاليف
20	المطلب الثالث: تخصیص التكاليف
25	<b>المبحث الثاني: ماهية محاسبة التكاليف</b>
25	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف
28	المطلب الثاني: مراحل تطور محاسبة التكاليف
29	المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة المالية، الإدارية ومحاسبة التكاليف والفرق بينهم
33	<b>المبحث الثالث: طرق حساب التكاليف</b>
33	المطلب الأول: الطرق التقليدية لحساب التكاليف
37	المطلب الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف
39	<b>خلاصة الفصل الأول</b>
	<b>الفصل الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة</b>
41	تمهيد
42	<b>المبحث الأول: ماهية التكلفة المستهدفة</b>
42	المطلب الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة
45	المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول التكلفة المستهدفة
54	المطلب الثالث: آليات تحديد التكلفة المستهدفة:
57	<b>المبحث الثاني: كفاءة وفعالية التكلفة المستهدفة في تخطيط وضبط تكاليف المنتجات</b>
57	المطلب الأول: دور التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج
58	المطلب الثاني: أدوات تخفيض التكلفة باستخدام التكلفة المستهدفة
63	<b>المبحث الثالث: تقييم نظام التكلفة المستهدفة</b>

## فهرس المحتويات

63	المطلب الأول: مقومات نجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والصعوبات التي تواجهه
64	المطلب الثاني: مزايا وعيوب التكلفة المستهدفة
66	المطلب الثالث: المقارنة بين نظام التكلفة المستهدفة والأنظمة التقليدية والانتقادات الموجهة لها
70	خلاصة الفصل الثاني
	<b>الفصل الثالث: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة سوناريك -وحدة فرجيوا-</b>
72	تمهيد
73	المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة
73	المطلب الأول: لمحه عن المؤسسة الأم
74	المطلب الثاني: لمحه عن وحدة فرجيوا لإنتاج المدافئ الغازية والمازوتية
77	المبحث الثاني: محاولة تطبيق التكلفة المستهدفة في وحدة السوناريك
77	المطلب الأول: خطوات إنتاج المنتج في وحدة السوناريك
78	المطلب الثاني: تقييم نظام تكاليف المؤسسة
84	المطلب الثالث: الطريقة المستخدمة لحساب التكلفة في المؤسسة
87	المطلب الرابع: متطلبات تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة
89	خلاصة الفصل الثالث
91	خاتمة
94	قائمة المصادر والمراجع

**فهرس الجداول  
والأشكال**

## **فهرس الجداول:**

<b>الصفحة</b>	<b>الجدول</b>
23	<b>الجدول رقم (1): الفرق بين نظام الأوامر الإنتاجية ونظام المراحل الإنتاجية.</b>
30	<b>الجدول رقم (2): الفرق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف.</b>
66	<b>الجدول رقم(3): الفرق بين التكلفة المستهدفة والنظم التقليدية للتكلفة</b>

## فهرس الأشكال:

الصفحة	الشكل
13	الشكل رقم (1): رسم بياني لعلاقة كل من إجمالي التكاليف المتغيرة والتكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة بحجم النشاط
14	الشكل رقم (2): رسم بياني للعلاقة بين حجم النشاط والتكاليف الثابتة.
14	الشكل رقم (3): رسم بياني للعلاقة بين حجم النشاط وإجمالي التكاليف شبه المتغيرة
15	الشكل رقم (4): رسم بياني لعلاقة حجم النشاط بالتكاليف المتدرجة
16	الشكل رقم (5): علاقة التكاليف المباشرة وغير المباشرة بغرض التكلفة
30	الشكل رقم (6): العلاقة بين المحاسبة المالية، الإدارية ومحاسبة التكاليف.
43	الشكل رقم (7): أصل التكلفة المستهدفة
48	الشكل رقم (8): العوامل المؤثرة في التكلفة على مستوى السوق
49	الشكل رقم (9): مثلث منطقة البقاء للمنتج.
50	الشكل رقم (10): العوامل الخاصة بإستراتيجية الإدارة
52	الشكل رقم (11): العوامل الخاصة بالموردين (المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى عناصر المنتج.)

# مقدمة

لقد شهدت بيئه الصناعة في العقدين الأخيرين تطورات كبيرة في التكنولوجيا الصناعية والمعلوماتية وانقالها بسرعة من مكان آخر، إضافة إلى زيادة حدة المنافسة العالمية التي أدت إلى زيادة الضغوطات على المنشآت الصناعية لأن تبني أنظمة إنتاج حديثة تتمكن من تحقيق الميزة التفاضلية الأمر الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بنوعية المنتجات وتخفيض التكاليف إلى حدودها الدنيا.

إن صمود أي مؤسسة اقتصادية كانت أو صناعية وبقائها في سوق المنافسة مع باقي المؤسسات الأخرى يتطلب الاستغلال الأمثل لإمكانياتها وقدراتها المالية والإنتاجية، من خلال نظام تسخير فعال ومحكم. فمع زيادة حدة التطور والمنافسة في جميع المجالات كان لابد من تحقيق مزايا تنافسية للمنشأة، فظهرت محاسبة التكاليف التي بدورها تطورت نظرياتها لتواكب سوق المنافسة مما جعلها تركز على التكلفة وذلك من خلال تخفيض التكاليف، فمن بين أهم وأحدث طرق تخفيض التكاليف ما يعرف بالتكلفة المستهدفة.

حيث يعد الأسلوب الياباني للتكلفة المستهدفة من أفضل أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكنولوجيا، باعتباره برنامج كامل لتخفيض تكاليف المنتوجات الموجودة والجديدة على مدى دورة حياته مع تلبية متطلبات المستهلك المتعلقة بالجودة وغيرها، من خلال التدقير في كل الأفكار المطروحة لتخفيض تكاليف المنتج أثناء تصميمه، تطويره ونمذجته، أي ضرورة التركيز على المراحل القبلية لدورة حياته، مما جعل أسلوب الكلفة المستهدفة ليس مجرد تقنية بسيطة لتخفيض التكاليف بل يعتبر نظاماً متكاملاً للتسخير الإستراتيجي للتكنولوجيا والأرباح.

### الإشكالية:

اعتماداً على ما ذكر سابقاً عن أسلوب التكلفة المستهدفة حاول جاهدين إبراز أهميته كمدخل حديث من مداخل إدارة التكاليف وما يمكن أن تتحققه المؤسسة الصناعية من مكاسب خلال اعتماده، مع إثبات أو نفي قدرة المؤسسة الصناعية الجزائرية محل الدراسة الميدانية على تطبيقه من خلال طرح الإشكالية التالية:  
**هل بإمكان المؤسسة الصناعية الجزائرية محل الدراسة الميدانية من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة؟**

ولإحاطة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى أسئلة فرعية كما يلي :

- هل تعتبر الطرق التقليدية لحساب التكاليف أساساً ملائماً لتقدير وتقدير تكلفة المنتجات في المؤسسة؟
- فيما يتمثل أسلوب التكلفة المستهدفة وما الذي يميزه عن الأساليب التقليدية؟
- هل تستطيع المؤسسة الصناعية تخفيض تكاليفها باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة أم لا؟

### الفرضيات:

بغية الإجابة على التساؤلات المطروحة لجأنا لتقديم فرضيات تكون بمثابة أجوبة مؤقتة يتطلب التأكد من صحتها وتأتي على النحو التالي:

- ✓ إن الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف غير كافية لتقدير وتقدير تكلفة المنتجات في المؤسسة.
- ✓ تعتبر التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة تهدف لتخفيض تكلفة المنتج قبل عملية الإنتاج، كما أن هناك علاقة مباشرة بين التكلفة المستهدفة وسعر المنتج.

✓ قد تواجه المؤسسة بعض الصعوبات للانتقال من الأسلوب التقليدي إلى أسلوب التكلفة المستهدفة باعتباره أسلوب حديث إلا أنها قادرة على تطبيقه.

### أهداف الدراسة:

✓ إعطاء فكرة عامة عن أسلوب التكلفة المستهدفة إضافة إلى دراسة إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لإدارة التكاليف في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

✓ إثبات إمكانية استعمال التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف واكتساب ميزة تنافسية للمؤسسة من خلال تطبيقها لهذا الأسلوب.

✓ إجراء دراسة ميدانية للتعرف على تطبيق منهج التكاليف المستهدفة في المؤسسة الصناعية بوحدة سوناريك - فرجيوة -.

### أهمية الدراسة:

تكمّن أهمية الدراسة في كونها تسلط الضوء على أحد أفضل المداخل للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ألا وهو أسلوب التكلفة المستهدفة والمتناسب مع تقوية تنافسية المؤسسة في مواجهة تحديات أعمال اليوم، كما تهدف إلى تحسين المنتوج بإيجاد علاقة بين عناصر قيمة المنتوج وعناصر تكلفته لتوفير الوظائف المطلوبة بأقل تكلفة.

### أسباب اختيار الموضوع:

يرجع اختيار هذا الموضوع إلى الأسباب التالية:

- حداثة الموضوع حيث أصبح التحكم في التكاليف من الاهتمامات الكبرى للمؤسسة.
- الميول الشخصي للباحث في مواضيع المحاسبة.

### منهج الدراسة:

إن نوعية الدراسة التي نحن بصدده معالجتها أوجدت الاعتماد على مناهج متعددة حيث تستند بالدرجة الأولى على المنهج الوصفي التحليلي بهدف الفهم والتمعن في العناصر المكونة للموضوع وللكشف عن ما يتعلّق بجوانب البحث، كما تم الاعتماد على المنهج الاستباطي لدراسة إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتوفير البيانات اللازمة لمعالجة قصور الأنظمة التقليدية واستبطاط أوجه التطوير الممكنة لتحديد وترشيد تكلفة المنتوجات.

### الدراسات السابقة:

من أهم الدراسات التي انطلقنا منها في إعداد بحثنا مايلي:

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

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية والتعرف على مدى توافر العناصر الازمة لتطبيق هذا الأسلوب، كذلك المعوقات التي تحول دون تطبيقه.

دراسة راضية عطوي (2008): بعنوان "" دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف"".

تناولت هذه الدراسة مدخل لمحاسبة التكاليف وتطورها، كما تم التركيز على التكلفة المستهدفة كأساس لتخفيض التكاليف، كما قامت بدراسة حالة تطبيقية كمحاولة لإسقاط هذا الأسلوب على أرض الواقع.

دراسة راجخان (2002): بعنوان "" دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في مدينة جدة"".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المؤسسات الصناعية اليابانية خاصة، وكذلك في الدول المتقدمة التي قامت باستخدام هذا الأسلوب في مؤسساتها الصناعية، وتطوير المنتجات في المؤسسات العاملة بالمملكة العربية السعودية والاستفادة من التجربة اليابانية.

دراسة طه علوى ناصر: حول استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير (دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل).

توضح هذه الدراسة ماهية التكلفة المستهدفة وكذلك التسعير وفق مدخل التكلفة المستهدفة بالتطبيق على معمل الألبسة الولادية بالموصل.

دراسة صالح سميرة شهزاد ومسكين الحاج: حول "" التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية دراسة ميداني"".

توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك إمكانية تطبيق الأسلوب في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، كما أن هناك إمكانية تطبيقه في المؤسسة محل الدراسة، إلا أن هناك بعض المشاكل التي تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من أهمها عدم إدراك الإدارة لأساليب الإدارة الحديثة.

### مجال الدراسة:

تم إعداد الدراسة خلال السنة الميلادية 2019/2020 حيث طبقت الدراسة الميدانية على مستوى مؤسسة وحدة سوناريك فرجيبة-

### صعوبات الدراسة:

تتمثل أهم الصعوبات بالنسبة لهذه الدراسة في كون أسلوب التكلفة المستهدفة غير مستخدم على مستوى المؤسسات الإقتصادية الوطنية، نظراً لعدم المعرفة الكافية من قبل المهنيين في المؤسسة من جهة، ومن جهة أخرى اعتماد المؤسسة محل الدراسة على أنظمة تقليدية لمحاسبة التكاليف.

وكذا قلت الدراسات التي تتناول الموضوع وضيق الترخيص بسبب انتشار فيروس كورونا المستجد، مما أدى إلى عدم الحصول على القدر الكافي من المعلومات.

## هيكل الدراسة:

**الفصل الأول:** تحت عنوان "مدخل لمحاسبة التكاليف" والذي يعتبر بمثابة فصل تمهيدي بحيث خصص لدراسة عموميات حول التكلفة ومختلف حيوياتها، ثم تليه مفاهيم عامة عن محاسبة التكاليف ومراحل تطورها، إضافة إلى طرق احتسابها.

**الفصل الثاني:** المعنون بـ"الإطار النظري للتكلفة المستهدفة" بحيث خصص لدراسة التكلفة المستهدفة وأليات تحديدها، كذلك مختلف الأدوات المستعملة لتخفيض التكلفة ومن ثم إلى تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة.

**الفصل الثالث:** خصص للدراسة الميدانية في مؤسسة سوناريك بفرجحية ومدى قدرتها على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

# الفصل الأول:

## مدخل لمحاسبة التكاليف

المبحث الأول: عموميات حول التكلفة

المبحث الثاني: ماهية محاسبة التكاليف

المبحث الثالث: طرق حساب التكاليف

**تمهيد:**

من المؤكد أن استخدام محاسبة التكاليف في التسخير تدعم الثقة في القرارات التي تساعد المسؤول والمحاسب على اتخاذها، إذ أنها أداة تحليلية ورقابية هامة محكمة بمجموعة من الطرق والقواعد والأصول النظرية، تمد مختلف المستويات الإدارية بمعلومات وبيانات داخلية هامة تستطيع بواسطتها الأداء والرقابة على كفاءة التشغيل وعناصر التكاليف، حيث تقوم بجمع وتحليل وعرض البيانات المتعلقة بالتكاليف بهدف الرقابة عليها ومساعدة الإدارة في ترشيد القرارات العادلة والاستراتيجية وأداء الوظائف المختلف كما تقوم محاسبة التكاليف بدور مهم في إعداد التقارير المالية، تكون تكلفة المنتج تمثل عنصراً أساسياً من العناصر الازمة لتحديد المركز المالي للمؤسسة، وتهتم بشكل أساسي بتجميع وتحميم التكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة، واستخدامها لم يعد مقتضاها على القطاع الصناعي فقط بل أصبحت تستخدم في القطاع الخدمي كالمستشفيات و الفنادق والجامعات وغيرها من منشآت القطاع العام.

وسوف نقوم من خلال هذا الفصل بدراسة محاسبة التكاليف من عدة جوانب، حيث تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث في المبحث الأول خصصناه للتعرف على التكلفة، أما المبحث الثاني نستعرض فيه مفاهيم عامة لمحاسبة التكاليف، وأخيراً في المبحث الثالث سيتم تقديم مختلف الطرق التقليدية والحديثة لتحديد التكلفة.

## المبحث الأول: عموميات حول التكلفة

يهدف هذا المبحث إلى إبراز طبيعة التكاليف وأهمية التفرقة بينها وبين عدة مفاهيم أخرى كالمصروفات والخسارة، كما سيتم تببيب هذه التكاليف طبقاً لعدة معايير وقد اخترت التصنيف الشامل لجميع أنواع التكاليف، بالإضافة إلى أساس تخصيص هذه التكاليف.

### المطلب الأول: مفهوم التكلف

تعتمد المحاسبة التحليلية بصفة أساسية على تحليل التكاليف ولقد وجد هناك تباين في التعريف المختلط لكل من التكلفة، المصروف والخسارة بين الاقتصاديين والمحاسبين، حيث يوجد بعض الخلط بين المفاهيم لهذا ارتأينا إلى التطرق لدراسة وتحليل التكاليف وسعر التكلفة ومن ثم إبراز الفرق بين هذه المفاهيم الثلاثة.

#### الفرع الأول: تعريف التكلفة وسعر التكلفة

إن مفهوم الكلفة أو التكاليف يعتمد في الحقيقة على الغاية والهدف من استخدام البيانات المحاسبية من قبل الإدارة.

**أولاً: تعريف التكلفة:** التكلفة في معناها العادي هي قيمة الموارد التي يتم التضحية بها للحصول على سلعة أو تقديم خدمة ويتم قياس التضحية بالمبالغ التي يتم دفعها أو يتم التعهد بدفعها مستقبلاً عند المبادلة.<sup>1</sup>

وقد عرفها المخطط المحاسبي الوطني على أنها: جميع الأعباء المحمولة والتي تطابق حساباً يتعلق بوظيفة أو جزء من المؤسسة أو حساباً يتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية.<sup>2</sup> ويمكن تعريف التكلفة تعريفاً عاماً وشاملاً بأنها: تضحية اختيارية بأشياء أو ممتلكات أو حقوق مادية أو معنوية، يتحتم أن تكون ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية، يتحتم أن لا تقل في قيمتها وقت إتمام تضحية في سبيلها عن قيمة التضحية.

من خلال التعريف السابقة نستنتج أن مفهوم التكلفة يحكمه عاملان هما التضحية والمنفعة، فتعبر المنفعة عن مقدار ما تحصل عليه المؤسسة من موارد اقتصادية سواء كانت مادية أو معنوية، وقد تستند هذه الوارد في الحاضر أو المستقبل من أجل تحقيق هدف يخدم المؤسسة.

#### **ثانياً: مفهوم سعر التكلفة**

١. **تعريف سعر التكلفة:** سعر تكلفة المنتج أو الخدمة هو مجموع التكاليف التي يتم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى يصبح تماماً أو قابلاً للبيع.<sup>3</sup>

**ملاحظة:** يخص سعر التكلفة فقط المنتجات المباعة فعلاً.

<sup>1</sup> / د. محمد تيسير "عبد الحكيم الرجبي: مبادئ محاسبة التكاليف" ط4، دار وائل للنشر ، الأردن 2009، ص18

<sup>2</sup> / د. غسان فلاح المطراني، مقدمة في محاسبة التكاليف، ط2، دار وائل للنشر ، الأردن 2006 ص15

<sup>3</sup> / بو عقوب عبد الكريم: المحاسبة التحليلية، ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص32.

## مدخل لمحاسبة التكاليف

سعر التكلفة هو مجموعة التكاليف التي يتکبدها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداءً من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة النهاية ، وتحسب فيها تكاليف البيع ، وبمعنى آخر فان المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به<sup>1</sup>. ويمكن صياغتها بالمعادلة التالية<sup>2</sup> :

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة إنتاج المنتجات المباعة} + \text{تكلفة توزيع المنتجات المباعة}$$

سعر التكلفة في المؤسسة التجارية = تكلفة شراء البضائع المباعة + مصاريف التوزيع + مصاريف ملحقة.  
سعر التكلفة في المؤسسة الصناعية = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع + مصاريف ملحقة.  
II. **مراحل تكوين التكاليف النهائية:** تمر التكاليف النهائية للمنتجات أو الخدمات بمراحل قبل حسابها وتختلف هذه المراحل باختلاف القطاع الذي تشغله المؤسسة ، وتوجد ثلاث مراحل في المؤسسة الصناعية وهي :

1. **تكلفة الشراء:** وهي تكلفة شراء المواد واللوازم، ويمكن صياغتها بالمعادلة التالية:

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{المشتريات} + \text{مصاريف الشراء المباشرة} \div \text{غير المباشرة} - \text{الخصومات}$$

2. **تكلفة الإنتاج:** تشمل مجموعة الأعباء الملحقة في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية، ويمكن صياغتها بالمعادلة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد المستهلكة} + \text{مصاريف الإنتاج}$$

3. **تكلفة التوزيع:** يعني بكلفة التوزيع جميع المصروفات المتعلقة بتوزيع منتجات المؤسسة مثل مواد التعبئة والتغليف ، أجور ومرتبات عمال قسم التوزيع ، مصاريف الصيانة ، وسائل النقل ... الخ<sup>3</sup>.

### الفرع الثاني: طبيعة التكلفة وعناصرها

بهذا الصدد نميز بين التكلفة، المصروف، والخسارة، كم نتعرف على أهم العناصر الأساسية المكونة للتكلفة.

**أولاً: طبيعة التكلفة:** وهي التمييز بين كل من المصروف والتكلفة والخسارة:

I. **علاقة التكلفة بالمصروف:** تمثل المصروفات جميع النفقات الخاصة التي ليس لها علاقة مباشرة بالخرجات في صورة سلع أو خدمات نهائية وبهذا فالمصروفات تعبر عن كافة النفقات العامة غير المرتبطة ارتباطاً مباشراً بالإيرادات المحقق نتيجة علاقة السببية والارتباط غير المباشر بينها وبين الإيراد وأمثالها المصروفات الإدارية، البيعية والتمويلية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> / حابي احمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطرق التكاليف على أساس الأنشطة ومكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية ، دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابيل الكهربائية بسكرة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير ، قسم علوم تجارية ، تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر 3، سنة 2011 ص 44.

<sup>2</sup> / بويعقوب عبد الكريم ، مرجع سابق الذكر ، ص 32.

<sup>3</sup> / حابي احمد ، مرجع سابق الذكر ، ص 45.

<sup>4</sup> / د. محمد العشماوي ، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث) ، ط 1، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2013، ص 112.

## مدخل لمحاسبة التكاليف

ومن حيث علاقتها بالتكاليف فان المصروفات هي ذلك الجزء من التكاليف التي تم استفادتها أو الانفاق بها خلال الفترة المالية وذلك في خلق إيرادات الفترة دون أن يكون لها علاقة مباشرة بهذه الإيرادات، وبهذا فان المصروفات هي تكلفة إيرادات الفترة.

يتطلب استفاده خلال الفترة مراعاة إتمام البيع وتحقيق الإيرادات نتيجة تنازل المنشأة عن سلعها أو خدماتها للغير، أما في حالة عدم تحقيق الإيراد فإنه تكلفة وليس مصروف .

II. **علاقة التكلفة بالخسارة:** تمثل الخسارة تضحيه اقتصادية ونقدية في صورة إنفاق غير ضروري للإنتاج ومفاجئ، ولا يمكن قياسه ولا يتميز بالرشد ولا يمكن تجنبه لأنه يمثل الظروف الخارجية ومالها اثر على العملية الإنتاجية فهو لا يخضع لإرادة المنشأة ، حيث لا يتربّط عليه عائد أو منفعة حاضرة أو مستقبلة مثل سرقة المواد الخام أو حريق مصنع<sup>1</sup>.

**علاقة التكاليف بالخسائر:** تعتبر الخسائر جزء من التكاليف المنفذة خلال الفترة ولا يقابلها إيراد أو منفعة حاضرة أو مستقبلة.

ثانياً: **عناصر التكلفة:** إن عناصر التكاليف في أي شركة بشكل عام وفي الشركات الصناعية بشكل خاص تتكون من: المواد الأولية ؛ الأجر؛ المصارييف والخدمات الأخرى<sup>2</sup>.

I. **المواد الأولية:** تشمل كافة المواد التي تدخل بصفة أساسية في إنتاج السلعة أو تقديم الخدمة، مثل الأخشاب، الحديد، صناعة الأثاث، واللحظ في منتجات الألبان ... الخ وتعتبر مواد أولية أيضا بعض السلع الجاهزة و التي تدخل في صناعات أخرى .

II. **الأجر:** هي التي تعبّر عن المجهود الإنساني الذي يبذله العمال في الشركة وينقسم العمل إلى نوعين، عمل يتعلق بالعملية الإنتاجية وعمل لا يرتبط بالعملية الإنتاجية بل يساعد عليها. وتشتمل الأجر على المبالغ التي تدفع للعاملين سواء كان الأجر الأساس أو مكافأة الأجر وكذلك العمل الإضافي و المخصصات التي يحصل عليها العمال.

III. **المصروفات:** تشمل جميع المبالغ التي تتفقها الشركة عدا الأجر والم المواد، هذه العناصر نجدها في جميع أنشطة الشركة الرئيسية من إنتاج وتسويق وخدمات إدارية و تمويلية.

### الفرع الثالث: الإطار العام لنظام التكاليف

يعتبر أحد أهم فروع نظام المعلومات المحاسبية الذي يختص بتحديد تكلفة وحدة نشاط معين والرقابة عليها، وتمثل مدخلاته في المستندات الداخلية والخارجية الخاصة بجميع عناصر التكاليف التي تم تشغيلها تمهدًا لتوفير المعلومات الكافية والتحليلية والدقيقة التي تمثل مخرجات هذا النظام لتحقيق الأهداف المرجوة. أولاً: **أوجه نظام التكاليف:** يتشكل الإطار العام لنظام التكاليف من وجهين أساسيين هما<sup>3</sup>:

<sup>1</sup>/ د.محمد العشماوي ، مرجع سابق الذكر ص.115.

<sup>2</sup>/ د عmad يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، ط1 دار وائل للنشر والتوزيع ، الأردن 2008 ص.15.

<sup>3</sup>/ عامر عبد الله شقر: محاسبة التكاليف الصناعية، ط1، دار البداية للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص.19.

## مدخل لمحاسبة التكاليف

I. **الوجه المحاسبي لنظام التكاليف:** يعتبر نظام التكاليف أحد الأنظمة المحاسبية في المنشأة، إذ يقوم بدور كبير في مجال المحاسبة المالية على استخدام الأموال واستخلاص نتيجة الأعمال وتصوير المراكز المالية والنقدية للمنشأة، أي أن نظام التكاليف يرتبط بنظام الحسابات المالية ارتباطاً وثيقاً، وبالرغم من أن محاسبة التكاليف قد افصلت عن المحاسبة المالية إلا أن نظامي المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف لا زالاً مرتبطين ومسؤولين عن حساب نتيجة الأعمال كلًّا بطريقته الخاصة.

II. **الوجه الإداري لنظام التكاليف:** نتيجة لتطور الفكر الإداري وتحمله مسؤولية التخطيط العلمي للمشروعات الإقتصادية ومتابعة تنفيذ المخططات مع مراقبة كفاية الفعاليات بالقياس عليها ودراسة وسائل رفع الكفاية وخفض التكاليف والقضاء على الإنحرافات، فقد نهضت الإدارة في هذه المسؤولية على مستوى المشروع بل والمؤسسات عامة، وقد استخدمت في سبيل تحقيق ذلك أدوات وأنظمة مختلفة قائمة على أصول ومبادئ علمية ومن ذلك محاسبة التكاليف التي أصبحت أداة فعالة في خدمة الأغراض الإدارية يعتمد عليها عند تنفيذ قراراتها وسياساتها الإدارية والإنتاجية والمالية، ولا تستغني عن بيانات التكاليف وتحليلاتها واستنتاجاتها .

ولزيادة الإيضاح نورد بعض الأمثلة التي تبين كيف يخدم نظام التكاليف الوظائف الإدارية في مجالات مختلفة<sup>1</sup>:

1. **في مجال التخطيط:** يتم تخطيط أسعار البيع بموجب التكاليف المحددة سلفاً بتضاد جهود المسؤولين عن الشراء والإنتاج والتكاليف، فمثلاً عند المفاضلة بين سياسة شراء بعض الأجهزة أو تصنيفها داخلياً يتم الإختيار عن طريق المعلومات المستمدة من إدارة المشتريات والإنتاج والتكاليف.

2. **في مجال الرقابة:** التعرف على الخسائر وقت وقوعها مثل المواد التالفة والوقت الضائع في العمل، وتنتمي عملية الدراسة والمقارنة بتعاون إدارة الإنتاج والفنين ومحاسب التكاليف.

3. **في مجال اتخاذ القرارات الإدارية:** وقف نظام التكاليف بجانب الإدارة في حل مشاكلها (مشاكل تتعلق بالمخازن والموردين؛ مشاكل تتعلق بشؤون التمويل ودراسة أفضل الطرق لتحقيق وسيلة متاحة والحصول على تسهيلات إئتمانية...) وتقديم تحليلاته ومعلوماته للإدارة حتى تتخذ الإجراءات المناسبة لعلاج هذه المشاكل.

ثانياً: **مقومات نظام التكاليف:** يعتمد نظام التكاليف على مقومات أساسية تكفل له القدرة على تحقيق الأهداف المرجوة منه، وتمثل هذه المقومات في الآتي<sup>2</sup>:

I. **دليل وحدة الإنتاج والتكلفة:** تمثل الخطوة الأولى في تصميم نظام محاسبي للتكاليف في تحديد نوع المنتجات النهائية التي ينوي إنتاجها.

<sup>1</sup> / عامر عبد الله شقر : مرجع سابق ذكره ص 23-25.

<sup>2</sup> / د. نضال عدس، د. نضال الخلف: **محاسبة التكاليف**، مدخل حديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 22

## مدخل لمحاسبة التكاليف

فالتحديد مهم لعملية وضع الدليل لوحدات المنتجات أو الخدمات النهائية ويتطلب هذا اتخاذ الخطوات الرئيسية الآتية:

- ✓ حصر المنتجات النهائية التي تتوارد المنشأة إنتاجها
- ✓ تقدير المنتجات النهائية إلى مجموعات بحيث تكون كل مجموعة من عدد من البنود المشابهة.

II. دليل مراكز التكاليف: من الضروري تقسيم المنشأة إلى وحدات إدارية صغيرة تسمى "مراكز التكاليف" (مركز التكلفة هو دائرة نشاط معين متخصص أو خدمات من نوع معين متخصص).

حيث تكون كل وحدة إدارية تحت مسؤولية شخص معين حتى يمكن الرقابة على التكاليف على أساس سليم، ومن الشروط الواجب توافرها في مركز التكاليف:

- ✓ أن يشغل مركز التكاليف مساحة محددة من المصنع حتى يتسع الإشراف على نشاطه.
- ✓ أن يحدد العمال العاملين بالمركز حتى يسهل تحديد أجورهم وتحليلها.
- ✓ يعين مشرف مسؤول عن نشاط المركز ويعتبر الرئيس المباشر له.
- ✓ تحديد لكل مركز مجموعة الآلات التي تستخدم في تنفيذ عملية صناعية محددة.

غالباً ما يسمى المركز باسم العملية الصناعية التي يقوم بها.<sup>1</sup>

III. دليل عناصر التكاليف: عند قيام المنشأة بإنتاج منتج أو أداء خدمة تتحمل نفقات كثيرة، ولذلك من الضروري وضع دليل لعناصر التكاليف، ويمكن تقسيمها إلى ثلاثة مجموعات رئيسية هي:

- ✓ عنصر تكلفة المواد المتمثلة في تكلفة المواد المستخدمة في نشاط الوحدة الاقتصادية.
- ✓ عنصر تكلفة العمالة المتمثل في الأجر والمرتبات المدفوعة للعاملين وما في حكمها.
- ✓ عنصر تكلفة الخدمات الأخرى المتمثلة في بنود المصاريف الأخرى.

IV. الدورة المستندية: تعتبر المستندات عنصراً هاماً من عناصر نظام التكاليف وتتقسم إلى:

1. مستندات خارجية: وهي المتعلقة باقتناص العناصر الازمة لأداء النشاط، كالإيجار، التأمين، القوى المحركة، الموردون،...الخ.

2. مستندات داخلية: وهي المستخدمة في ضبط النشاط داخل الإدارات والأقسام المختلفة، وتتكون من مجموعة أدوات صرف الموارد والمهمات وبطاقات أجور وبطاقات الوقت وإشعارات تسليم السلع وغيرها.

وعلى مصمم نظام التكاليف أن يحدد لكل مستند خط سير أو دورة مستندية يمر بها، وهذه الدورة تحدد تسلسل خطوات انتقال المستند وتحركه داخل المنشأة والأشخاص المسؤولين عن انتقاء بيانات المستند حتى يتم تسجيله بالدفاتر والسجلات ثم حفظه بالملفات.

<sup>1</sup>/د. نائل عدس، د. نضال الخلف، مرجع سابق الذكر، ص 23.

**V. المجموعة الدفترية والسجلات التحليلية:** يتلخص تصميم المجموعات الدفترية والسجلات في تحديد تكلفة المنتجات واستخدام البيانات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية، ويمكن تصميم سجلات التكاليف إلى ثلاثة مستويات.

**1. المستوى الأول:** يتمثل في التحليلات المطلوبة لتحقيق أهداف محاسبة التكاليف ويطلق عليها بالتحليل النوعي للعناصر، أي حصر عناصر التكاليف وتحليلها.

**2. المستوى الثاني:** وهو تحليل عناصر التكاليف على أساس مراكز المسؤولية داخل المشروع سواء كانت إنتاجية، خدمية، تسويقية، بهدف معالجة البيانات وتحديد تكالفة كل نشاط معين على حد<sup>1</sup>.

**3. المستوى الثالث:** وهنا يتم إعادة تسجيل البيانات المحاسبية السابقة على أساس من الإجماليات لتكلفة النشاط والإيراد المحقق من المشروع ككل، أي أن هذا المستوى ما هو إلا مراقبة لسلامة تسجيل البيانات على المستويين السابقين.

**VI. التقارير والملخصات والكشف:** هي الوعاء الذي يحمل نتائج العمل، وعلى مصمم نظام التكاليف تحديد الهدف أولاً من النظام حتى يتم بعد ذلك تحديد التقارير المطلوبة التي تحمل البيانات المطلوبة وتقوم التقارير المحاسبية على تحقيق ما يلي:

- ✓ رسم السياسات ووضع الخطط المتعلقة بأوجه النشاط في المشروع.
- ✓ اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بكل نوع من النشاط عن طريق توفير الاحتياجات المتعددة من البيانات.
- ✓ الرقابة وتقييم الأداء عن طريق توفير البيانات للتعرف على الوفورات والإسراف وتحديد المسؤولة واتخاذ الإجراءات التصحيحات اللازمة.

**VII. أساس قياس التكلفة:** يعتبر من أهم مقومات نظام التكاليف حيث تتعدد الأسس وتختلف فيما بينها، بخصوص عناصر التكاليف التي تعرف بها لتحديد تكلفة النشاط، فعلى مصمم النظام التكاليف تحديد أساس قياس التكلفة وتوضيح الأسس كالتالي<sup>2</sup>:

1. **أساس التكاليف الكلية:** هو النشاط الذي يحمل بجميع عناصر التكاليف وفقاً لمبدأ التحميل الشامل.
2. **أساس التكاليف المباشرة:** ينظر إلى التكاليف المباشرة على أنها من مسؤولية النشاط، أما العناصر غير المباشرة تعتبر عبء يحمل على حساب الأرباح والخسائر للمشروع.
3. **أساس التكاليف المتغيرة:** هو اعتبار النشاط مسؤولاً عن التكاليف المتغيرة فقط سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، أما العناصر الثابتة فتعتبر عبء على المشروع حيث أنها تحدث بغض النظر عن وجود أو انعدام النشاط ويحمل على حساب الأرباح والخسائر.

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

<sup>2</sup> د. نائل عدس، د. نضال الخلف، مرجع سابق الذكر، ص26.

**المطلب الثاني: تصنيف وتبسيب التكاليف**

يمكن تصنيف التكاليف إلى العديد من الأسس وذلك طبقاً لطبيعة التكاليف وعلاقتها بالإنتاج، أو طبقاً لتأثيرها في عملية التخطيط واتخاذ القرارات، أو لمدى خصوصيتها للرقابة الإدارية، إلى غير ذلك:

**الفرع الأول: تبويب التكاليف حسب سلوكها مع الحجم**

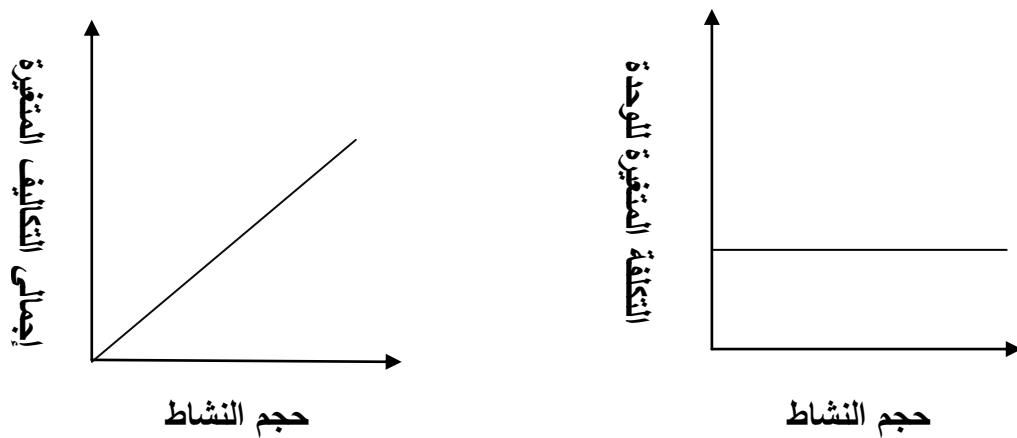
يعتبر من التصنيفات الشائعة في محاسبة التكاليف، حيث يتم بموجبه التعرف على مدى استجابة الأنواع المختلفة من التكاليف للتغير في حجم النشاط لدى المنشأة، فهناك أنواع من التكاليف لا تتأثر بحجم النشاط أي تبقى كما هي رغم التغير، وبال مقابل هناك تكاليف شديدة التأثر بحجم النشاط حيث تتغير بشكل منتظم وبنفس نسبة التغير في حجم النشاط، كما أن هناك نوع آخر يتأثر ولكن بدرجة استجابة أقل. ويمكن تصنيف التكاليف حسب سلوكها إلى أربعة مجموعات رئيسية هي:

**أولاً: التكاليف المتغيرة:** وهي التكاليف التي تتغير في مجموعها وبنفس النسبة وبنفس الاتجاه مع التغير في حجم النشاط، أي أن لمجموع التكاليف المتغيرة علاقة خطية مع حجم الإنتاج، وعليه فإن التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة ستكون ثابتة كتكلفة المواد الخام المستخدمة في الإنتاج، أجور الصناعيين في حالة دفعها بناءً على عدد ساعات العمل أو القطعة.

ويمكن توضيح علاقة كل من إجمالي التكاليف المتغيرة والتكلفة المتغيرة للوحدة بحجم النشاط بيانياً على النحو المبين في الشكل التالي<sup>1</sup>:

**الشكل رقم (1):** رسم بياني لعلاقة كل من إجمالي التكاليف المتغيرة والتكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة بحجم

النشاط

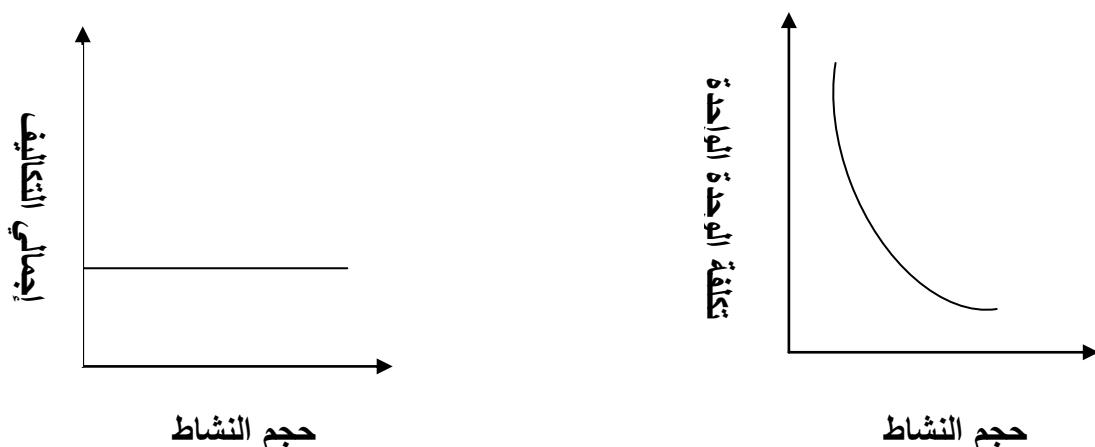


**ثانياً: التكاليف الثابتة:** وهي التكاليف التي تبقى في مجموعها ثابتة بغض النظر عن التغير في حجم النشاط ضمن مدى ملائم، وتشمل عناصر التكاليف التي لا تتأثر بتغير حجم الإنتاج ضمن حدود معينة

<sup>1</sup> /محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، ط٣، دار وائل للنشر، الأردن، 2013، ص 17-18.

ويتحملها المشروع بصفة مستمرة وتسمى "بالتكاليف غير المرنة" من أمثلتها أقساط التأمين على المصنع، رواتب الإداريين، فهذه المصروفات لا تتغير تبعاً للتغير حجم النشاط، والشكل التالي يبين العلاقة بينهما<sup>1</sup>:

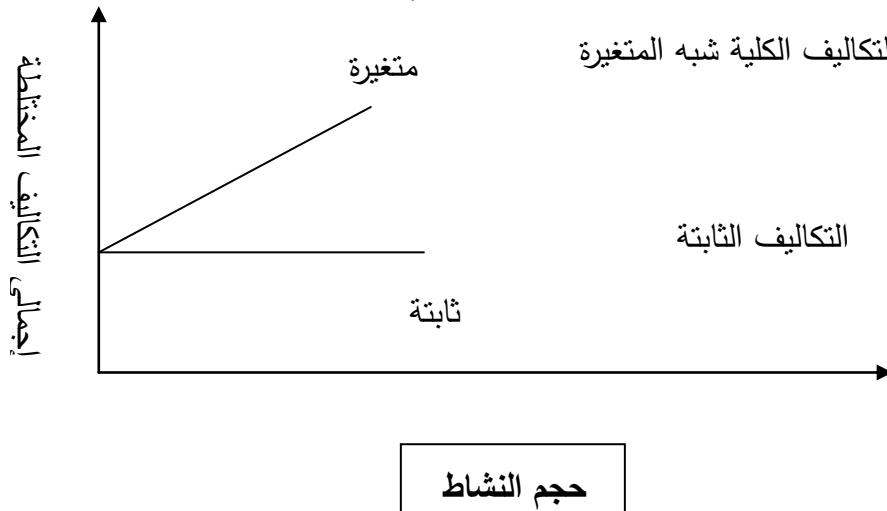
**الشكل رقم (2):** رسم بياني للعلاقة بين حجم النشاط والتكاليف الثابتة.



**ثالثاً: التكاليف شبه المتغيرة (المختلطة):** وهي التكاليف التي تجمع في خصائصها بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، فهذا النوع من التكاليف يزداد في مجموعه مع زيادة حجم النشاط، ولكن بشكل غير منتظم، ومن أمثلتها مصاريف الكهرباء والصيانة.

إن عملية تقدير ورقابة هذا النوع من التكاليف تعتبر صعبة وأقل دقة مقارنة مع التكاليف الثابتة والمتغيرة وذلك بسبب التغير غير المنتظم في التكاليف شبه المتغيرة، ومن الشكل التالي تتضح العلاقة بين التكاليف المختلطة وحجم النشاط<sup>2</sup>:

**الشكل رقم (3):** رسم بياني للعلاقة بين حجم النشاط وإجمالي التكاليف شبه المتغيرة

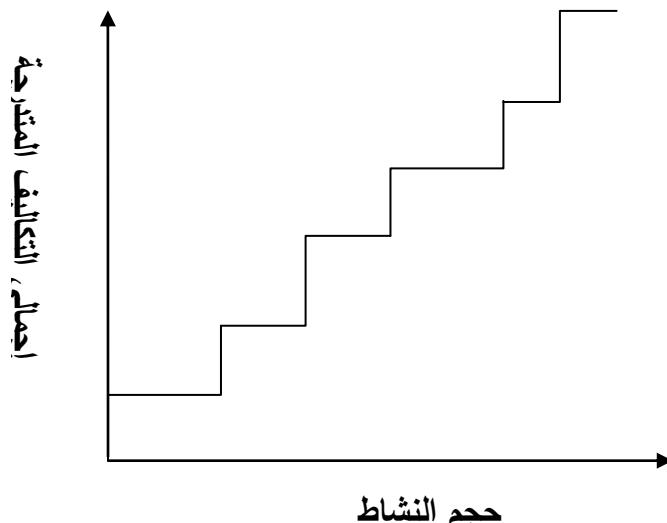


<sup>1</sup> / د. محمد نيسير "عبد الحكيم الرجبي: مرجع سابق الذكر، ص 52.

<sup>2</sup> / د. محمد أبو نصار، مرجع سابق الذكر، ص 21.

**رابعاً: التكاليف المتدرجة:** هي التي تتغير مع التغيير في مجموعها، وبشكل منتظم وبنفس الاتجاه مع التغيير في حجم النشاط، ولكن ليس بنفس نسبة التغيير في حجم النشاط، و الشكل الموجي يوضح العلاقة الموجودة بين حجم النشاط والتكاليف<sup>1</sup>.

الشكل رقم (4): رسم بياني لعلاقة حجم النشاط بالتكاليف المتدرجة



#### الفرع الثاني: تبويب التكاليف حسب علاقتها بوحدة الإنتاج (التكلفة)

إن السؤال الهام عند محاسبة التكاليف هو ما إذا كان لهذه التكاليف علاقة مباشرة أم غير مباشرة بغرض معين للتكلفة، فتصنف إلى<sup>2</sup>:

**أولاً: التكاليف المباشرة:** هي التكاليف التي يتم ربطها بغرض التكلفة كتكلفة المواد التي تدخل بصفة مباشرة في إنتاج وحدة المنتج النهائي، ويمكن تتبعها بطريقة ممكنة اقتصاديا.

**ثانياً: التكاليف غير المباشرة:** هي تكاليف المرتبطة بغرض التكلفة لكن لا يمكن تتبعها بطريقة ممكنة اقتصاديا، وهذا النوع من التكاليف يتم تخصيصه لغرض التكلفة باستخدام طريقة تخصيص التكاليف، مثل تكلفة المسامير في الكراسي، أجور المستخدمين، النقل، ...

إن تكنولوجيا جمع المعلومات المتاحة حالياً يمكن أن يؤثر في التتبع الاقتصادي للعناصر كتكلفة مباشرة أو غير مباشرة، على أية حال فإن هذه العلاقات يمكن تلخيصها في الشكل التالي:

<sup>1</sup> / د.محمد أبو نصار، مرجع سابق الذكر، ص.22.

<sup>2</sup> / د. صالح عبد الله الرزق، د. عطا الله خليل: محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص47-48.

**الشكل رقم (5): علاقة التكاليف المباشرة وغير المباشرة بعرض التكلفة**



تتبع التكلفة هو تعين التكاليف المباشرة لغرض معين للتكلفة، أما تخصيص التكلفة فهو تعين التكاليف غير المباشرة لغرض تكلفة معين، وبالتالي فإن تعين التكلفة إنما يتضمن الاثنين معاً، تتبع التكلفة وتخصيص التكلفة.

**الفرع الثالث: تدويب التكاليف على أساس وظيفة العنصر في المشروع**

إن تكلفة أي منتج تقسم إلى مواد، عمل، خدمات، وعلى أساس هذا فإن هذه العناصر تقسم على وظائف المشروع وهي وظيفة الإنتاج، وظيفة التسويق، وظيفة الإدارة؛ وبناءً على ذلك تقسم التكاليف إلى ثلاثة مجموعات<sup>1</sup>:

**أولاً: تكاليف الإنتاج:** هي التكاليف المنفقة خلال الفترة في عملية التشغيل والمتعلقة بإنتاج السلع وهي تكاليف المواد المباشرة، تكاليف العمل المباشر، تكاليف التصنيع غير المباشر.

أ. **تكليف المواد المباشرة:** تشمل تكلفة المواد التي تدخل بصفة مباشرة في إنتاج وحدة المنتج النهائي.

ب. **تكليف العمل المباشرة:** وهي تكاليف العمل المبذول في الإنتاج

ج. **تكليف التصنيع غير المباشرة:** هي التكاليف المتعلقة بالطاقة الإنتاجية ولا يمكن ربطها مباشرة بالساعة المنتجة مثل صيانة الآلات، راتب مدير المصنع، الإضاءة والتدفئة...

**ثانياً: التكاليف التسويقية:** هي التكاليف المنفقة على عملية الإعلان عن السلع الجاهزة وبيعها حيث تشمل هذه التكاليف رواتب وأجور العاملين في المعارض كما تشمل استهلاك ومصاريف السيارات المستعملة في التوزيع.

**ثالثاً: التكاليف الإدارية والتمويلية:** وهي التكاليف المنفقة على مختلف الإدارات كالإدارة المالية، ورواتب العاملين في الإدارة وغيرها من المصاريف الإدارية والمالية.

<sup>1</sup> عامر عبد الله شقر، مرجع سابق الذكر، ص 33.

## مدخل لمحاسبة التكاليف

ويساعد التببيب الوظيفي في تقييم الأداء بالنسبة للمسؤولين، كما يساعد في الرقابة على عناصر التكاليف حيث أنه يربط عنصر التكلفة بمركز معين من مراكز النشاط، إضافة إلى قياس الأرباح وتحديد نتائج الأعمال.<sup>1</sup>

### الفرع الرابع: التببيب من حيث علاقة التكاليف بالفترة المحاسبية

يمكن تصنيفها إلى نوعين هما<sup>2</sup>:

**أولاً: المصاروفات الإيرادية:** هي التكاليف التي تدفع مقابل السلع والخدمات التي تستهلك في عملية إنتاجية واحدة وتستفيد منها الفترة المحاسبية التي أنفقت خلالها وتحمل على التقارير المحاسبية التي تخص نفس الفترة المحاسبية وتنقسم إلى جزئين:

- ✓ الجزء الذي يرتبط بإنتاج المنتجات والتعامل بالإيرادات إذا تم بيع المنتجات بالكامل أو يدخل إلى فترة تالية.
  - ✓ الجزء الذي يرتبط بالزمن فيعتبر عبء على إيرادات الفترة التي أنفق فيها.
- ثانياً: المصاريف الرأسمالية:** وهي المصاريف التي تستفيد منها أكثر من فترة محاسبية واحدة وبنجم عنها زيادة في أصول المنشأة مثل مصاريف شراء أصل ما تحمل تكاليفه على عدد سنوات العمر الإنتاجي للأصل، أي حسب درجة استفادة كل فترة منه.
- ملاحظة:** تحمل المصاريف الإيرادية على حساب الأرباح والخسائر، أما المصاريف الرأسمالية توزع على عدد الفترات المحاسبية التي تستفيد منها.

### الفرع الخامس: تببيب التكاليف حسب عامل الزمن في تحديد التكلفة

تصنف إلى ثلاثة أنواع ذكرها فيما يلي:

**أولاً: التكاليف المثلية:** يقصد بالتكاليف المثلية تلك المحددة مسبقاً واللزمة لتصنيع سلعة أو تقديم خدمة، وذلك ضمن كفاءة إنتاجية عالية جداً، حيث أن التكاليف المثلية لا تسمح بأي نوع من التبذير أو الهدر في الموارد المتاحة، وتكون تكلفة إنتاج سلعة أو تقديم خدمة حسب هذا التصنيف أقل ما يمكن، حيث يفترض هذا التصنيف عدم وجود تالف أو فاقد أو هدر في المواد واستغلال مثالي لوقت العمال والآلات المستخدمة في التصنيع.

لكن تطبيق هذا النوع من التصنيف يعتبر شبه مستحيل في الحياة العملية نظراً لحاجة العمال إلى فترات استراحة واحتمالية تعطل الآلات نتيجة انقطاع كهربائي أو عطب ما...، ولصعوبة تجنب الهدر المسموح به في كميات المواد الخام المستخدمة في الإنتاج.

**ثانياً: التكاليف المعيارية:** تحدد هذه التكاليف مسبقاً قبل البدء في عمليات الإنتاج باستعمال معايير ل الكميات والأسعار والأجور ولتحميل التكاليف غير المباشرة، ولا يحمل الإنتاج بهذه التكاليف.

<sup>1</sup> / عامر عبد الله شقر، مرجع سابق الذكر، ص.34.

<sup>2</sup> / د. محمد أبو نصار: مرجع سابق الذكر، ص.35.

### مدخل لمحاسبة التكاليف

وتستخدم التكاليف المعيارية في عملية إعداد الموازنات التقديرية، كما تستخدم لغايات الرقابة على كفاءة استخدام الموارد المتاحة للمنشأة عن طريق مقارنتها مع التكاليف الفعلية المنفقة وبالتالي تحديد حجم وقيمة الإنحرافات وأسبابها<sup>1</sup>.

**ثالثاً: التكاليف الفعلية:** وهي التكاليف التي يمكن تحديدها وقت حدوثها، ويحمل الإنتاج بالتكاليف الفعلية للمواد المباشرة والأجور المباشرة، أما تكاليف التصنيع غير المباشرة فتحمل غالباً على أساس تحويل محدد مسبقاً.

والقياس الفعلي للتكلفة خلال فترة معينة يتطلب تجميع التكاليف الفعلية عن الفترة ثم تسجيلها وتبويبها وتحليلها، فعادة تقارن التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية لتحديد الإنحرافات ومعالجة الأسباب التي أدت إليها إن كانت تؤدي إلى زيادة التكلفة ومراقبتها، وتشجيعها إن كانت تؤدي إلى نقص التكلفة بما يؤدي إلى تحديد المسئولية لمعاقبة المخطئ ومكافأة المصيب<sup>2</sup>.

#### الفرع السادس: تبويب التكاليف إلى مهندسة، إجبارية وإختيارية

يستخدم هذا التصنيف أو التبويب في الغالب المساعدة في إعداد الموازنات التقديرية و بموجب هذا التصنيف تبوب التكاليف إلى الفئات التالية:

**أولاً: التكاليف المهندسة:** وهي التكاليف التي ترتبط بشكل مادي و مباشر مع التغير في حجم النشاط، كما أنه لا يمكن القيام بالإنتاج بدون هذا النوع من التكاليف ومن أمثلة ذلك تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في تصنيع السلع فالأخشاب تعتبر تكاليف مهندسة لارتباطها المادي وال المباشر بالإنتاج.

**ثانياً: التكاليف الإجبارية:** وهي التكاليف المرتبطة بشكل أساسي بتكوين الشركة وممارستها لأعمالها، فهي تكاليف ضرورية لتمكن المنشأة من القيام بأعمالها الأساسية ومن أمثلتها مصروف الإيجار، وإهلاك الأثاث والآلات والضرائب على الممتلكات.

**ثالثاً: التكاليف الإختيارية:** هي التكاليف الناتجة عن اتخاذ قرار إداري بصرف مبالغ معينة لتحقيق أهداف محددة كمصاريف البحث والتطوير.

وبمقارنة التكاليف الملتم بـ "الإجبارية" مع التكاليف الإختيارية يلاحظ إمكانية اتخاذ قرار إداري لتغيير التكاليف الإختيارية في المدى القصير في حين لا يمكن تغيير التكاليف الإجبارية إلا في المدى الطويل.

#### الفرع السابع: التبويب من وجهاً نظر الرقابة

تقسم التكاليف من وجهاً نظر الأشخاص المسؤولين عن الرقابة إلى مجموعتين هما<sup>3</sup>:

**أولاً: التكاليف القابلة للرقابة:** هي التي يمكن التحكم بها وتكون قابلة للرقابة عن مستوى إداري معين وتأثر بالقرارات الإدارية لهذا المستوى خلال مدة زمنية معينة.

<sup>1</sup>/ محمد أبو نصار، مرجع سابق الذكر، ص.36.

<sup>2</sup>/ عامر عبد الله شقر، مرجع سابق الذكر، ص.38.

<sup>3</sup>/ د. نائل عدس، نضال الخلف، مرجع سابق الذكر، ص.53.

## مدخل لمحاسبة التكاليف

ثانياً: **التكاليف غير القابلة للرقابة**: ليست المقصود بها تلك التي تقع خارج نطاق التحكم بصورة مطلقة، ولكنها قابلة للرقابة عن مستوى إداري أعلى والمسؤولية عنها تتحصّر في شخص آخر له سلطة أعلى. وتعتبر التفرقة بين التكاليف القابلة للرقابة والتكاليف غير القابلة للرقابة من الأسس التي يستند عليها نظام محاسبة المسؤولية، حيث تزداد فعالية الرقابة بربط عنصر التكلفة الذي حدث فعلاً بالشخص المسؤول عن إحداثه والذي له سلطة التحكم فيه وبالتالي يمكن محاسبته ومسئوليته بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المحددة مقدماً.

### الفرع الثامن: التبويب من حيث التخطيط واتخاذ القرارات

إن اتخاذ القرارات هو الاختيار بين البدائل المختلفة، وعملية اتخاذ القرارات تمر بالخطوات التالية:

- ✓ تحديد المشكلة في صورة واضحة وإظهار أهدافها.
- ✓ تحديد الحلول البديلة لهذه المشكلة.
- ✓ تحديد نتائج كل حل من الحلول البديلة.
- ✓ تحديد تكلفة وإبراد كل حل.
- ✓ اختيار الحل الأنسب.
- ✓ التنفيذ الفعلي للحل الأنسب.
- ✓ تقييم نتائج الحل الأنسب.

وفي كل خطوة من الخطوات السابقة لابد من توافر المعلومات التي تساعد الإدارة في الوصول إلى القرار السليم؛ مما يقودنا إلى تقييم عناصر التكلفة حسب علاقتها بحجم النشاط إلى الأقسام التالية:

**أولاً: التكلفة المناسبة**: إن عملية اتخاذ القرارات تعتمد على الاختيار بين البدائل المختلفة وهذه عملية ترتبط بالمستقبل، لذلك فهي تتأثر بالتكاليف المستقبلية ولكن ليست جميع التكاليف المستقبلية متعلقة بالقرار موضع الدراسة، أما التكاليف المتعلقة بالقرار تسمى بالتكاليف المناسبة؛ من أمثلتها: تغيير زجاجة النبيسي إلى علبة صفيح ففي هذه الحالة تكلفة سائل النبيسي ليس لها علاقة بالقرار أما تكاليف العبوة فهو الذي له تأثير على القرار وهو التكلفة المناسبة.<sup>1</sup>

**ثانياً: التكلفة التفاضلية**: هي الفرق بين تكلفة البديلين، وغالباً ما تسعى الإدارة عند دراسة عدة بدائل متاحة أمامها للمقارنة ما بين تكاليف تلك البدائل والإيرادات المحققة منها، ولعل أفضل مثال على التكاليف التفاضلية هو أن الإدارة لديها مجموعة منتجات من عملية إنتاجية واحدة وأمامها قرار إداري هل تستمر في إدخال تلك المنتجات إلى عمليات إنتاج إضافية وبيعها في السوق أم الاكتفاء بعملية الإنتاج الأولى وبيعها كما هي عليه في الأسواق، إن العنصر الحاسم في ذلك هو مقارنة التكاليف الإضافية مع تلك الإيرادات الإضافية التي ستتحقق من العمليات الإضافية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> / عامر عبد الله شقر، مرجع سابق الذكر، ص42.

<sup>2</sup> / عماد يوسف الشيخ، مرجع سابق الذكر، ص28.

## **مدخل لمحاسبة التكاليف**

**ثالثاً: تكلفة الفرصة البديلة:** يقصد بها تلك المنافع التي سيفقدها المشروع نتيجة لفقدانه للبديل التالي لأفضل بديل تم اختياره، فتكلفة الفرصة البديلة تختلف عن مفهوم التكاليف الأخرى التي سبق ذكرها، فالتكلفة تمثل التضحيات التي يتحملها المشروع في سبيل الحصول على خدمة أو منفعة معينة، أما تكلفة الفرصة البديلة فلا يتربّ عليها تحمل المشروع لأية تكاليف بالمفهوم العام للتكلفة، كما أن مفهوم تكلفة الفرصة البديلة يستخدم أحياناً للتعبير عن أمور أخرى خارج نطاق المنشآت التجارية، فمثلاً إذا توفر لأحد خريجي البكالوريوس المحاسبي فرصة للعمل براتب شهري يبلغ 250 دج أو متابعة تعليمه للحصول على درجة الماجستير، واختار متابعة تعليمه فإن تكلفة الفرصة البديلة تكون الراتب الشهري المفقود.<sup>1</sup>

**رابعاً: التكلفة المستغرقة:** وهي التكلفة التاريخية التي حدثت فعلاً ولا يمكن تفاديها عند اختيار بين البدائل، كما أنه لا يمكن استعادتها في المستقبل، فمثلاً إذا كان لدى المنشأة آلات قديمة قيمتها الدفترية 25000 دج وترغب المنشأة باستبدالها بآلات جديدة وتستطيع المنشأة بيعها بمبلغ 18000 دج لذلك فإن مبلغ 7000 دج يعتبر تكلفة مستغرقة باختيار البديل وهو شراء آلات جديدة.

وتقودنا عملية استخدام التكاليف في اتخاذ القرارات إلى تحليل نقطة التعادل، لأن دراسة العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح تعتبر أساس عملية تخطيط الأرباح وتحديد الآثار المترتبة على السياسات الإدارية البديلة وهذا ما يسمى بتحليل التعادل، وفكرة تحليل التعادل هي أن الربح لا يتحقق إلا بعد تصريف حجم معين من المبيعات بحيث يتساوى ثمن بيع هذا الحجم مع التكلفة المتغيرة لهذا الحجم مضافاً لها التكلفة الثابتة الخاصة بالفترة ويطلق على هذا الحجم نقطة التعادل. فنقطة التعادل تتحقق عند<sup>2</sup> والربح عادة يتحقق نتيجة بيع أية وحدات إضافية تزيد عن بيع حجم التعادل.

$$\text{ثمن بيع حجم التعادل} = \text{التكلفة المتغيرة لحجم التعادل} + \text{التكاليف الثابتة}$$

## **المطلب الثالث: تخصيص التكاليف**

ترتّكز نظم تخصيص التكاليف على هدف قياس التكلفة، وترتّكز مشاكل قياس التكلفة على كل من التكاليف المباشرة وغير المباشرة، وهناك مدخلين أساسيين لتخصيص التكاليف المباشرة وغير المباشرة هما نظام التكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل.<sup>3</sup>

### **الفرع الأول: نظام تكاليف الأوامر**

إن الهدف الأساسي من محاسبة التكاليف هو معرفة التكلفة الصناعية للوحدة المنتجة الواحدة، وبالتالي متابعة جميع المراكز الإنتاجية التي تمر بها السلعة المصنعة حيث يجب حصر المواد المستخدمة في الإنتاج وكذلك الأجور والمصاريف الأخرى المباشرة والتكاليف غير المباشرة لكل طلبية.

<sup>1</sup> / محمد أبو نصار، مرجع سابق الذكر، ص.37.

<sup>2</sup> / عامر عبد الله شقر، مرجع سابق الذكر، ص.43.

<sup>3</sup> / د. نائل عدس، مرجع سابق الذكر، ص.309.

## مدخل لمحاسبة التكاليف

أولاً: **مفهوم الأوامر الإنتاجية:** الأمر الإنتاجي هو ما يتم به استهلاك بعض الموارد من مواد مباشرة وأجور مباشرة ومصاريف صناعية أخرى مباشرة وينتج عن ذلك سلعة لها خصائص تميزها عن غيرها، وهذه الأوامر عادة ما تستخدم في صناعة الأثاث، السيارات، السفن... إلخ.

ثانياً: **خصائص نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية:** إن هذا النظام يطبق في المنتجات التي يتصرف إنتاجها بـ الحجم وارتفاع التكاليف مثل منشأة صناعة المصاعد، الطائرات، وأفضل مثال لتطبيق هذا النظام هو قطاع التشييد، ففي هذه المنتجات يسبق التصريف حيث أنها لا تشرع في الإنتاج الأمر ما لم تصلها طلبية من الزبون بكامل المواصفات المراده؛ ومن أهم مزايا هذا الأمر<sup>1</sup>:

✓ طبيعة الإنتاج يكون متعدد وذو مواصفات يطلبها الزبون.

✓ كل أمر إنتاجي له شخصية مستقلة عن غيرها وقائمة بذاتها وتمثل وحدة التكلفة.

✓ يتم الإنتاج بناء على طلبات الزبائن وليس بغرض التخزين.

✓ يمر الإنتاج على مراكز إنتاجية تحدها المواصفات المطلوبة وحجم الطلبية.

✓ يرتبط تحديد تكلفة الأمر الإنتاجي بانتهاء من التشغيل وليس بالفترة.

✓ إن تصريف الإنتاج يسبق عملية الإنتاج.

✓ يتم التوصل إلى تكلفة الأمر بعد تحمييه بصيغه من التكاليف.

✓ يقدم تقرير حال الانتهاء من كل أمر على حدى.

ثالثاً: **تحميل الأوامر بعناصر التكاليف:** تتمثل عناصر التكاليف التي تحمل على الأوامر الإنتاجية في<sup>2</sup>:

I. **عنصر تكلفة المواد:** كل ما يتعلق بالأمر الإنتاجي من المواد الأولية يجب أن تعلم عليه سواء

المشتراة بشكل خاص للأمر أو المصرفه من المخازن وحتى المستوردة منها خصيصا للأمر.

II. **عنصر الأجور:** تحدد الأجور المباشرة المستحقة على كل أمر إنتاجي بناء على قوائم المرتبات

للأقسام المعنية أو المكلفة بإنتاج الأمر، وعلى ضوء بطاقة الأمر الإنتاجي التي تحتوي على أسماء

العمال والأقسام المعنية بالأمر يتم تحديد تكلفة الأجور المباشرة المصرفه أو المستحقة على الأمر.

III. **عنصر التكاليف الصناعية:** لغرض تحويل كل أمر بنصيغه من المصاريف الصناعية أو الإنتاجية

غير المباشرة يستخدم معدل تحويل لكل أمر إنتاجي تقديرى وفقا لأساس معين أو حسب موجهات

التكلفة المتعلقة بالنشاط، وعند الانتهاء من الأمر الإنتاجي وتسليمه للمخازن أو لصاحب العمل تحدد

الكلف الفعلية والتقديرية، فالفرق ما بين الفعلية والمقدرة هو مقدار الإنحراف في كلفة الأمر الإنتاجي

ومن هنا نلاحظ ثلاثة حالات<sup>3</sup>:

✓ عدم وجود إنحراف=> تطابق التكاليف غير المباشرة المحمولة مع الفعلية.

✓ إنحراف موجب=> أن تزيد التكاليف غير المباشرة المحمولة عن الفعلية.

<sup>1</sup> د. إسماعيل يحيى التكريتي: محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، ط٢ ، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص23-24.

<sup>2</sup> د. عماد يوسف الشيخ: مرجع سابق الذكر، ص218-220.

<sup>3</sup> د. عماد يوسف الشيخ، مرجع سابق الذكر، ص221-222.

✓ إنحراف سالب=> أن نقل التكاليف غير المباشرة المحمولة عن الفعلية.

ومهما كان الإنحراف سالباً أو موجباً يستلزم معالجته.

### الفرع الثاني: نظام تكاليف المراحل

يستخدم نظام تكاليف المراحل في الصناعات ذات الإنتاج المستمر ، وتنتمي عملية الإنتاج المستمر وفق هذا النظام عن طريق انتقال الإنتاج من مرحلة إلى أخرى ، حيث تتم إضافة المواد وإجراء عمليات تصنيعية أو تحويلية في كل مرحلة حتى يصبح المنتج جاهزاً في المرحلة الأخيرة ، ويتم تطبيق نظام تكاليف المراحل في المنشآت التي تقوم بإنتاج منتج وحيد ومتكرر<sup>1</sup>.

أولاً: خصائص نظام تكاليف المراحل: يمكن تحديد الصفات العامة لنظام تكاليف المراحل فيما يلي<sup>2</sup>:

✓ تجميع وتخصيص التكاليف بهدف تحديد إجمالي التكاليف وتكلفة الوحدة المنتجة .

✓ يتم تحويل التكاليف على حساب تشغيل المرحلة .

✓ تجميع التكاليف يتم بواسطة تقارير المرحلة

✓ الإنتاج تحت التشغيل لآخر المدة يتم احتسابه على أساس ما يعادله من الوحدات التامة

✓ التكاليف الإجمالية للمرحلة يتم قسمتها على عدد الوحدات المحسوبة للوصول إلى متوسط تكلفة الوحدة الواحدة خلال فترة معينة .

✓ تكلفة الإنتاج التالف أو المفقود يتم احتسابها بشكل مستقل وتسويتها في نهاية الفترة

✓ تكاليف إنتاج الوحدات التامة لمرحلة معينة ينقل إلى المرحلة التالية للوصول في النهاية إلى التكاليف الكلية للإنتاج التام.

ثانياً: تجميع التكاليف في نظام تكاليف المراحل: يتم تجميع التكاليف في نظام تكاليف المراحل عن طريق حصر وتحديد تكاليف وكمية الإنتاج داخل كل مرحلة بشكل مستقل عن المراحل الأخرى وت تكون هذه التكاليف من<sup>3</sup>:

I. المواد المباشرة: يتم صرف المواد المباشرة من المخازن بموجب إذن صرف مواد ، ويحتوي هذا الإذن على حقوق تبيين الكمية التي يتم صرفها والجهة أو المرحلة المستفيدة ، وبعد صرف المواد يتم إرسال نسخة من إذن الصرف إلى محاسب التكاليف ليقوم بتسخير المواد المصروفة وتحميل تكلفتها على المرحلة المستفيدة .

II. الأجور المباشرة: يتم تحويل المرحلة بتكليف أجور العاملين فيها سواء كانوا يعملون على الإنتاج بصفة مباشرة أو غير مباشرة، وهذا يجعل أنه ليس من الضروري مسح بطاقات وقت العمل لتتبع الأعمال التي يقوم بها العمال خلال أوقات العمل كما هو الحال في صناعة الأوامر الإنتاجية، وهنا

<sup>1</sup> / د. غسان فلاح المطرانية، مرجع سابق الذكر، ص 285.

<sup>2</sup> / د. محمد تيسير "عبد الحكيم الرجبي، مرجع سابق الذكر، ص 111.

<sup>3</sup> / -"محمد تيسير" عبد الحكيم الرجبي، مرجع سابق الذكر، ص 112.

يتم حصر دوام العمال عن طريق التوقيع على سجلات الحضور والانصراف أو ببطاقات الدوام، ولتسهيل تحويل الأجر على المراحل يتم إعداد أجور كل مرحلة على حدٍ وبعدها يتم تسجيل هذه الأجر في القيد الخاص بها.

**III. التكاليف الصناعية غير المباشرة:** يتم تقسيمها في محاسبة المراحل إلى مجموعتين؛ الأولى تشمل العناصر التي تعتبر مباشرة على المرحلة مثل استهلاك الآلاتها ومعداتها والمواد والمهام المصروفة خصيصاً لها. أما المجموعة الثانية فإنها تضم عناصر التكاليف التي تصرف لخدمة أكثر من مرحلة إنتاجية كإيجار المباني التي تضع فيها أقسام الخدمات مثل قسم الصيانة والهندسة، ولحساب تكلفة الإنتاج يجب توزيع مجموعة التكاليف الأخيرة على المراحل المختلفة المستقيدة ويتم تحويل هذه التكاليف على المراحل المستقيدة بالقيد.

#### الفرع الثالث: الفرق بين نظام الأوامر ونظام المراحل

يمكن إيضاح الفروقات بين النظمتين وبشكل خاص في المنتجات الصناعية على النحو التالي<sup>1</sup>:

**الجدول رقم (1):** الفرق بين نظام الأوامر الإنتاجية ونظام المراحل الإنتاجية.

نظام المراحل الإنتاجية	نظام الأوامر الإنتاجية
1) الإنتاج متماثل ذو مواصفات نمطية ويصعب التمييز بين وحدة وأخرى.	(1) الإنتاج متعدد ذو مواصفات يطلبها العملاء وكل أمر يختلف عن الآخر.
2) الإنتاج مستمر ويتميز بمزايا الإنتاج الواسع ويتم وفقاً لجدول زمني وتختلفي شخصية الوحدة.	(2) الإنتاج في ضوء عمل طلبية مستقلة عن غيرها وشخصية الأمر مستقلة وقائمة بذاتها وتمثل وحدة التكلفة.
3) الإنتاج يكون على وتيرة واحدة خلال الفترة.	(3) يخضع الإنتاج لظروف الطلبيات التي ترتبط بها الفترة.
4) الإنتاج في العادة يكون للتخزين ثم التوزيع، ويختبر عوامل العرض والطلب.	(4) يتم الإنتاج بناءً على طلبات محددة من قبل الزبائن وليس بغرض التخزين.
5) يمر الإنتاج على مراحل إنتاجية محددة وتسقى الوحدات من تكاليف المرحلة استقادة متساوية.	(5) يمر الإنتاج على مراكز إنتاجية تحددها المواصفات المطلوبة وحجم الطلبية.
6) يتم تحديد تكلفة الوحدات المنتجة في نهاية الفترة التكاليفية المتفق عليها.	(6) لا يرتبط تحديد تكلفة الأمر بالفترة بل بالانتهاء من التشكيل.
7) يتم التوصل إلى متوسط تكلفة وحدة المنتج بقسمة تكاليف المرحلة عن الفترة على عدد الوحدات.	(7) يتم التوصل إلى تكلفة الأمر بعد تحويله لنصيبه من التكاليف.
	(8) يتم التوصل على رصيد الإنتاج غير التام

<sup>1</sup> / د. إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق الذكر، ص 70-71.

**مدخل لمحاسبة التكاليف**

<p>(8) يتطلب تحديد مستوى الإتمام للإنتاج الغير تام عند تقييمه في نهاية الفترة.</p> <p>(9) تقدم التقارير إلى الإدارة عن نشاط المرحلة عند انتهاء الفترة التكاليفية.</p> <p>(10) يمكن تطبيق نظام التكاليف المعيارية.</p>	<p>آخر الفترة دون الحاجة إلى تحديد مستوى إتمامه.</p> <p>(9) تقدم التقارير عند الانتهاء من كل أمر إنتاجي على حدة.</p> <p>(10) يمكن تطبيق أسلوب التكاليف التقديرية ويصعب تطبيق التكاليف المعيارية.</p>
---	--

## **المبحث الثاني: ماهية محاسبة التكاليف**

لم تعد محاسبة التكاليف مقتصرة على مجرد تحديد تكلفة المنتجات في الوحدات الصناعية بل دخلت مجالات جديدة في مساندة الإدارة في تحطيط عملياتها ومتابعة الأداء وتحليل البيانات وتقديم التقارير للرقابة واتخاذ القرارات في مختلف المجالات، تلبية لاحتياجات الإدارة من معلومات لازمة وضرورية عن عناصر التكاليف.

### **المطلب الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف**

محاسبة التكاليف هي إحدى فروع المحاسبة المالية وظهرت نتيجة لزيادة متطلبات المستخدمين الداخلين والخارجيين إلى بيانات كانت المحاسبة المالية عاجزة عن تلبيتها، وهذا العجز هو من أهم المبررات التي أدت لظهور محاسبة التكاليف.

#### **الفرع الأول: مفهوم محاسبة التكاليف**

نظراً لتنوع تعاريف محاسبة التكاليف، لكن يظهر أن مضمونها واحد وستنطرب إليه فيما يلي:

١. يعرفها معهد محاسبي التكاليف بلندن **محاسبة التكاليف** بأنها: عملية المحاسبة على التكلفة بدءاً من نقطة حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولاً إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكمز و وحدات التكلفة.<sup>١</sup>
٢. كما تعرف بأنها: نوع من المحاسبة التي تهتم بتحديد تكلفة الإنتاج الوحدات المنتجة و الرقابة على عناصر الإنتاج بهدف التخطيط ورسم السياسات.<sup>٢</sup>
٣. كما عرفها البعض الآخر أيضاً بأنها: فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير و تجميع و تسجيل وتوزيع وتحليل و تفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية و البيعية و الإدارية وهي أداة هادفة بكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام ، كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل الإدارية المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع يوماً بعد يوم<sup>٣</sup>.

ومن هذه التعريف يمكن القول أن محاسبة التكاليف هي أداة لمعالجة المعلومات وفق مبادئ وقواعد محاسبية للوصول إلى نتائج ، كما تعتبر أداة من أدوات التسيير يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

#### **الفرع الثاني: خصائص محاسبة التكاليف**

تنصف محاسبة التكاليف عن غيرها من المحاسبات بعدها أو بمجموعة من الخصائص يتم ذكرها

كمالي<sup>٤</sup>:

<sup>١</sup> / د.صلاح عبد الله الرزق ،د. عطا الله وارد خليل: مرجع سابق الذكر،ص.7.

<sup>٢</sup> / ذ.عبد الناصر نور،أ. عليان الشريف: محاسبة التكاليف الصناعية ،ط3،دار المسيرة للنشر والتوزيع وطباعة الأردن 2011،ص14.

<sup>٣</sup> / بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق الذكر، ص.10.

<sup>٤</sup> / د. محمد العشماوي: مرجع سابق الذكر،ص.33-34.

## مدخل لمحاسبة التكاليف

- ✓ أداة تحليلية يحكمها مجموعة المبادئ والفرض و الأسس العلمية الازمة لتتبع و تسجيل وتحليل عناصر التكاليف وربطها بمراكز التكلفة لتحقيق أهداف القياس والرقابة واتخاذ القرارات.
- ✓ مجموعة الأساليب العلمية والإجراءات الفنية المستخدمة لتجمیع و تسجیل و تقسیر النشاط الإنتاجي والأنشطة الأخرى غير الإنتاجية.
- ✓ أداة فعالة لمساعدة إدارة المشروع في المقام الأول في فرض رقابة على عناصر التكاليف.
- ✓ العلم والفن اللذان يهتمان بتجمیع و تسجیل و تبویب و تلخیص و عرض تکالیف الأنشطة الصناعية، التسويقية، الإدارية والتمویلية بهدف قیاس التكلفة وإخضاعها للرقابة والاستعانة بها في ترشید القرارات الإدارية.
- ✓ نظام فوري للمعلومات يعتمد على مجموعة من الأسس العلمية لإمداد إدارة المنشأة بالمعلومات المفيدة في الوقت المناسب، لتسهيل مهمة الإدارة بالقيام بوظائفها على أكمل وجه.

### الفرع الثالث: أهداف محاسبة التكاليف

تتعدد أهداف محاسبة التكاليف بتنوع الأهداف التي يسعى المشروع إلى تحقيقها ، فمحاسبة التكاليف لا تسعى إلى تحديد تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من السلعة المنتجة فحسب فهي تساهم في اتخاذ القرارات و الرقابة والتنظيم ، ويمكن تحديد أهداف محاسبة التكاليف كما يلي<sup>1</sup> :

أولاً : **قياس تکالیف الأداء**: الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تسجیل و تبویب و تحلیل و تلخیص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف عن طريق تصمیم المستندات و السجلات لإثبات تكلفة كل عنصر ، مما يؤدي إلى الوصول للأهداف التالية :

✓ تحديد تکلفة كل عنصر .

✓ تحديد تکلفة عناصر التكاليف داخل كل مركز تکلفة

✓ تحديد تکلفة كل منتج أو نشاط

✓ تحديد التکلفة الإجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات.

ثانياً: **الرقابة على التكاليف وتخفيض التكلفة**: تقصد بالرقابة على التكاليف تحقيق الكفاية في استخدام المواد والعملة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج المستخدمة، وكذلك خفض التكاليف مع المحافظة على النوعية عن طريق اتخاذ القرارات الملائمة والمناسبة، ويطلب تحقيق الرقابة على التكاليف استخدام مقاييس في صورة تکالیف تقديرية(معيارية) وذلك على النحو التالي<sup>2</sup> :

✓ تعد التکالیف التقديرية للفترة القادمة على أساس متوسط التکالیف الفعلية لفترة أو عدة فترات زمنية سابقة.

<sup>1</sup> / د. غسان فلاح المطرانة، مرجع سابق الذكر، ص18.

<sup>2</sup> / د. نائل عدس، د. نضال الخلف، مرجع سابق، ص18-19.

✓ تعدل هذه المتوسطات في ضوء التغيرات التي يتوقع أن تطرأ على كل عنصر من عناصر التكاليف في الفترة القادمة.

✓ نقارن النتائج الفعلية بالتقديرية الموضوعة مسبقاً وتحليل الإنحرافات بينها.  
✓ التعرف على الأسباب التي أدت إلى حدوث الإنحرافات وتحديد المسؤولية عنها ومتابعتها بهدف الاستفادة منها في إعداد تقديرات التكاليف عن الفترة أو الفترات التالية.

**ثالثاً: اتخاذ القرارات وترشيداتها:** تقوم محاسبة التكاليف بإعداد التقارير التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة على المستويات المختلفة لها، ولكي يكون القرار رشيداً فإنه من الضروري أن يكون البديل المختار هو أفضل البدائل التي تعمل على تحقيق أهداف المنشأة بتكلفة اقتصادية.

**رابعاً إعداد الكشوف المالية:** تهدف محاسبة التكاليف إلى جمع البيانات وتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة والبضاعة المباعة والتي تعتبر العناصر الرئيسية لإعداد حساب الإنتاج وحساب المتأخرة، وتستخدم بيانات التكاليف في تقويم مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التصنيع<sup>1</sup>.  
**خامساً المساعدة في وضع سياسات التسعير:** تقدم محاسبة التكاليف بيانات توضح فيها تكلفة إنتاج الوحدة من السلعة المنتجة مما يساعد الإدارة في سياسة التسعير بحيث يغطي سعر البيع تكلفة الإنتاج ويحقق ربحاً معيناً يتحدد تبعاً للظروف الاقتصادية وظروف المنافسة ودخول أسواق جديدة<sup>2</sup>.

#### الفرع الرابع: وظائف محاسبة التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف بوظائف أربعة هي:<sup>3</sup>

**أولاً: الوظيفة التسجيلية:** حيث تقوم بتجميع البيانات عن التكاليف وتسجيلها في سجلات ودفاتر منظمة.

**ثانياً: الوظيفة التحليلية:** حيث تهتم بتبويب وتحليل بيانات التكاليف وعناصرها ونتائجها بما يخدم أهداف الإدارة.

**ثالثاً: الوظيفة الرقابية:** تهتم بالتحكم في عناصر التكاليف وإخضاعها لأداء مخطط له وذلك لقليل التكلفة ورفع الكفاية الإنتاجية ومنع الضياع وال فقدان.

**رابعاً: الوظيفة المعلوماتية:** تهتم بإيصال المعلومات والبيانات بعد تجهيزها إلى المستويات الإدارية المختلفة بما يتاسب واحتياجات هذه الإدارات عن طريق شبكة من التقارير والقوائم التكاليفية.

#### الفرع الخامس: مجالات استخدام محاسبة التكاليف

تتمثل مجالات استخدام محاسبة التكاليف في<sup>4</sup>:

<sup>1</sup> / د. غسان فلاح المطرانية: مرجع سابق الذكر، ص 18

<sup>2</sup> / د. عبد الناصر نور، عليان الشريف: مرجع سابق الذكر، ص 20

<sup>3</sup> / عامر عبد الله شقر: مرجع سابق الذكر، ص 18.

<sup>4</sup> / د. عبد الناصر نور، أ. عليان الشريف، مرجع سابق الذكر، ص 21-22.

## **مدخل لمحاسبة التكاليف**

**أولاً: المنشات الصناعية:** تسعى محاسبة التكاليف إلى استخدام عناصر الإنتاج من مواد وعمل مباشر أو غير مباشر استخداماً أمثل داخل الأقسام الإنتاجية المختلفة وكذلك إعداد البيانات والتقارير الخاصة التي تفصل تكلفة الوحدة الواحدة من الإنتاج والتسويق والأرباح المتوقعة.

**ثانياً: المنشات الزراعية:** تعمل محاسبة التكاليف على تزويد إدارة المشروعات الزراعية بتقارير عن تكاليف عناصر الإنتاج المختلفة مع مراعاة الرقابة على هذه العناصر كما أن هذه التقارير تكون ضرورية لإدارة هذه المشروعات بهدف اتخاذ القرارات الملائمة واختيار البديل المناسب.

**ثالثاً: القطاع الحكومي:** تقدم محاسبة التكاليف البيانات للإدارات الحكومية المختلفة لمساعدتها في اتخاذ القرارات ومعرفة مدى كفاءة المعلومات التي تقدمها للمواطنين والعمل على مراجعة تكلفة تلك الخدمات واستخدامها في المجالات التي يكون العائد منها أفضل.

**رابعاً: المؤسسات المالية والخدمية الأخرى:** دور محاسبة التكاليف في جميع القطاعات هو تزويد الإدارة بالبيانات والمعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات سواء في الاستثمار أو تقديم الخدمات ومقارنة ذلك بالعائد المتوقع ، فكثيراً ما تستخدم محاسبة التكاليف لدى شركات التأمين والبنوك والماركز الصحية وغيرها.

### **المطلب الثاني: مراحل تطور محاسبة التكاليف**

تطورت محاسبة التكاليف في مراحل مختلفة لتقابل احتياجات الإدارة من بيانات التكاليف التحليلية، فقد حققت كل مرحلة منها أهدافاً معينة على النحو التالي<sup>1</sup>:

#### **الفرع الأول: محاسبة التكاليف التاريخية**

ظهرت محاسبة التكاليف الفعلية أو التاريخية لتحديد التكاليف الفعلية للمنتجات عن فترة مالية مضت بخلاف من تحديد التكلفة الإجمالية للمشروع كوحدة واحدة، وهو ما تقدمه المحاسبة المالية، وبذلك أصبح من الممكن تحليل التكاليف الإجمالية وربطها بالمنتجات أو مراكز الإنتاج لتحديد تكلفة وحدة الإنتاج أو تكلفة كل مركز، مما يساعد في عمليات التسعير وإيجاد ربحية كل صنف ورسم سياسة سعرية سليمة.

إلا أن محاسبة التكاليف التاريخية لا تقدم للإدارة وسيلة للرقابة على عناصر التكاليف، لأنها تقدم بيانات عن التكلفة الفعلية فقط وبالتالي فهي لا تساعد في الرقابة على التكاليف وتقييم الأداء، ولذلك ظهرت الحاجة لوسائل أو نظريات أخرى في التكاليف تساعد في تحديد عناصر التكاليف والرقابة عليها.

#### **الفرع الثاني: محاسبة التكاليف التقديرية**

تستند محاسبة التكاليف التقديرية على تقييم عناصر التكاليف لفترة قادمة بتعديل التكاليف الفعلية للفترة السابقة في ضوء ما هو متوقع للفترة التالية، ويتم تحقيق الرقابة على التكاليف، بالمقارنة بين التكلفة الفعلية والتقديرية وتحديد الاختلافات بينهما وتحديد أسبابها لاتخاذ الإجراءات اللازمة المصححة أو العلاجية.

يعاب على التكاليف التقديرية أنها تقوم بتعديل تكاليف حدثت فعلاً في ضوء ما هو متوقع مستقبلاً، وقد تكون تلك التكاليف غير سلية أو بها إسراف مما ينعكس وبالتالي على سلامية التكاليف التقديرية. لكنها مع

<sup>1</sup> د. زهير الحدب، د. لؤي وديان: **محاسبة التكاليف**، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010، ص 11.

### مدخل لمحاسبة التكاليف

ذلك وفرت مقياسا تقاس عليه التكاليف الفعلية، لإعطاء مؤشرات للإدارة عن مدى إنحراف التكلفة الفعلية عن التكلفة التقديرية وبالتالي تحقيق نوع من الرقابة على عنصر التكلفة.

#### الفرع الثالث: محاسبة التكاليف المعيارية

تقوم بتحديد عناصر التكاليف مقدما لفترة قادمة بطرق أكثر دقة مما هو في التكاليف التقديرية، حيث يتم وضع معايير التكلفة بطرق علمية ومعملية تحدد عناصر التكلفة بدقة كبيرة، فتكلفة أي عنصر تتكون من معيار كمي يمثل الكمية المعيارية أو الوقت المعياري لإنتاج وحدة المنتج بالإضافة إلى معيار مالي يمثل السعر الخاص بذلك الكمية وبضرب معيار الكمية أو معيار الزمن في معيار السعر، تتحدد التكلفة المعيارية لكل عنصر تكلفة<sup>1</sup>.

تمارس الرقابة هنا بمقارنة التكاليف الفعلية مع المعيارية لاستخراج الانحرافات السلبية وتحليل أسبابها، واتخاذ الإجراءات الضرورية لمنع حدوثها أو تكرارها في المستقبل، وبذلك يتضح أن هناك ارتباط وثيق بين محاسبة التكاليف الفعلية ومحاسبة التكاليف المعيارية، يؤدي إلى تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف وتقييم الأداء فلا يمكن العمل بإحداهما بمعزل عن الآخر.

#### المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة المالية، الإدارية ومحاسبة التكاليف والفرق بينهم

تحتاج المؤسسة في عملية اتخاذ القرار إلى معلومات مالية وغير مالية تساعد على التحليل السليم ومعالجة المشكل المطروح المفاضلة بين مختلف البداول، في ظل تخفيض درجة عدم التأكيد ، فالمحاسبة توفر المعلومات الازمة لهذه العملية، في شكلين رئيسيين هما المحاسبة المالية والإدارية، ومحاسبة التكاليف وصلا بينهما. و من خلال هذا المطلب سنحاول أن نبين العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية والمقارنة بينهم.

#### الفرع الأول: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية والإدارية

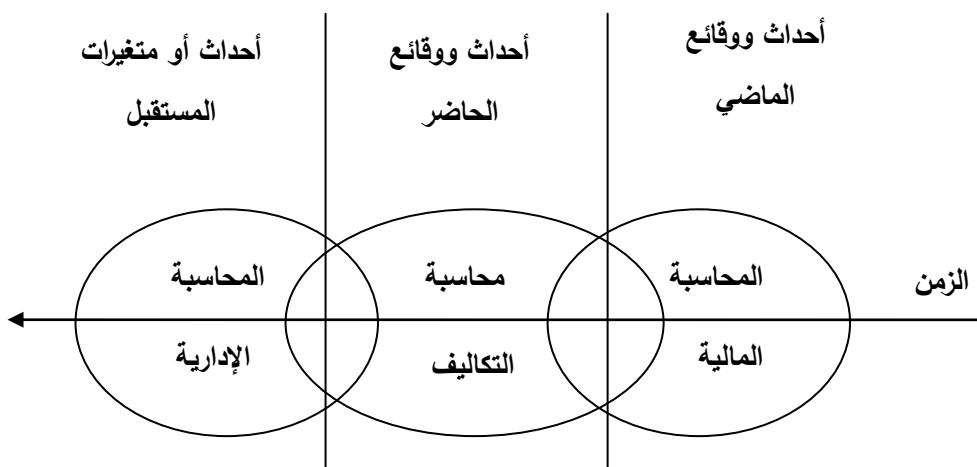
إن المحاسبة المالية تنصب أساسا على أحداث وواقع الماضي حيث أن الحقائق معروفة والرؤى تامة ومنجزة ومحققة، أما علاقتها بأحداث وواقع الحاضر فما زالت غير واضحة المعالم، ومن ثم فما زلت حدودها بالنسبة لأحداث وواقع الحاضر قابلة للتغير<sup>2</sup>.

أما محاسبة التكاليف فتنصب على أحداث وواقع الماضي والحاضر، كما أنها تتعامل مع بعض أحداث ومتغيرات المستقبل المتوقع والمنتظر؛ والمحاسبة الإدارية تنصب ومكونات المستقبل كما توفرها المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف مع وقائع وأحداث الحاضر، فحدودها من حيث منطلق الحاضر ومدى المستقبل متغيرة حسب طبيعة المهمة أو القرار الذي ترمي إلى خدمته، وهذا ما يوضحه الشكل الآتي:

<sup>1</sup>/د. زهير حرب، دليلي وبيان، مرجع سابق الذكر، ص12.

<sup>2</sup>/غسان فلاح المطرانة: مرجع سابق الذكر، ص 22-23.

**الشكل رقم (6): العلاقة بين المحاسبة المالية، الإدارية ومحاسبة التكاليف.**



المصدر: فلاح سلامة المطرانة غسان، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 22.

يظهر من خلال الشكل أعلاه أن المحاسبة المالية مرتبطة بأحداث ووقائع ماضية، بينما محاسبة التكاليف مرتبطة بأحداث ووقائع في الحاضر، أما المحاسبة الإدارية فهي مرتبطة بأحدث ووقائع مستقبلية.

#### **الفرع الثاني: أهم الفروقات بين المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية**

فيما يلي أهم الاختلافات ما بين المحاسبات المالية، الإدارية والتكاليف.

#### **أولاً: الفرق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف**

يتم عرض أوجه الاختلاف بين المحاسبتين المالية والتكاليف كالتالي<sup>1</sup>:

**الجدول رقم (2): الفرق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف.**

محاسبة التكاليف	محاسبة مالية	وجه الاختلاف
غير موجودة	موجودة وملزمة	المعايير
غير إلزامية	إلزامية	الإلزامية
بيانات مالية وكمية تفصيلية تحليلية	بيانات مالية وإجمالية عامة	صفات المعلومات

<sup>1</sup> محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي: مرجع سابق الذكر، ص 20.

بيانات عن تكاليف الماضي، الحاضر والمستقبل	بيانات إجمالية عن النفقات والإيرادات التي حديث.	الإطار الزمني للبيانات
تنسم بالمرونة والسرعة	موضوعية وقابلة للتحقق	طبيعة البيانات
تحديد تكلفة الوحدات المنتجة وتكلفة إنتاج تحت التشغيل والرقابة على التكاليف وخدمة القرارات الإدارية.	تحديد نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية	الهدف من تقديم البيانات
إدارة المشروع نفسه	المستثمرون والمقرضون والدائون وذوي العلاقات من خارج المشروع	المستفيد من البيانات
قصيرة نسبياً ومتكررة	سنة مالية أو فصلية	فترة التقرير

## ثانياً: الفرق بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف

كما رأينا سابقاً أن محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية هي في حقيقتها أدوات تلامن وتكامل وتوافق، إلا أنه يوجد بعض أوجه الاختلاف بينهما نذكرها في النقاط التالية<sup>1</sup>:

- 1) إن مواضع اهتمام المحاسبة الإدارية تميز بأنها في معظمها تتعلق بظروف وأحداث مستقبلية، بينما محاسبة التكاليف تجمع بين أحداث الماضي وظروفه وأحداث المستقبل وحائقته والتي من الممكن أن تستخدم في التنبؤ بالمستقبل القريب.
- 2) ينحصر نطاق محاسبة التكاليف في البيانات والمعلومات التكاليفية وينصب على عناصر التكاليف المباشرة، أما نطاق المحاسبة الإدارية فإنه يمتد ليشمل جميع مجالات النشاط ويلمس جميع العمليات.
- 3) إن محاسبة التكاليف يحددها وقت معين ألا وهو الفترة التكاليفية، أما المحاسبة الإدارية لا تحددها فترة معينة.
- 4) إن محاسبة التكاليف تميز وتنسم بدرجة كبيرة من الدقة والموضوعية وخاصة عند حصر المخزون، أما المحاسبة الإدارية تنتمي بالحكم الشخصي والتنبؤ وتكون أقل دقة من محاسبة التكاليف.
- 5) ترتكز محاسبة التكاليف على بيانات التكلفة الناتجة عن نظام التكاليف، أما المحاسبة الإدارية فتعامل مع بيانات التكاليف الملائمة للمشكلة موضوع الدراسة بالإضافة للبيانات الأخرى.

مثال: عند تسعير المنتجات

التكاليف=> تمدنا بتكلفة المنتج.

الإدارية=> تدرس المشكلة من عدة زوايا:

\*زاوية التكلفة

<sup>1</sup> /زهير الحرب، لوي وديان، مرجع سابق الذكر، ص15.

\*أبعاد أخرى مرتبطة بالمشكلة مثل أسعار المنافسين، أثر السعر المقترن على المنتجات البديلة... إلخ.

(6) يدخل من نطاق المحاسبة الإدارية موضوعات لا تتناولها محاسبة التكاليف، مثل محاسبة المسؤوليات

وتقدير الأداء ومؤشراته وقرارات التشكيلية المثلثة للمنتجات وغيرها.

إذا المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف ليسا متزدفان ولكنهما في نفس الوقت ليسا مستقلتان بشكل

كامل، حيث أن بيانات التكاليف عنصر مشترك في كلاهما ولكن لكل منها نطاق مختلف<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> / حابي أحمد: مرجع سابق الذكر، ص 11.

## المبحث الثالث: طرق حساب التكاليف

تعتمد طرق محاسبة التكاليف على أسس علمية وفعالية لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة عن التكاليف وكيفية تحديدها و الرقابة عليها وترشيد القرارات للوصول بالمؤسسة إلى أقصى كفاية ممكنة، فقد تتوعد و تعددت هذه الطرق و اتخذت أشكالاً مختلفة، ولكنها لا تتخذ نفس الدقة في تحديد التكاليف، وتعتبر دقة التكاليف عنصراً هاماً في قياس مدى نجاح طرق التكاليف في إمداد متذمّر القرار بمعلومات تتصف بالصدق والموضوعية. فمن هذا المنطلق سوف نعرض مختلف طرق التكاليف التقليدية والحديثة المستخدمة في تحديد التكلفة.

### المطلب الأول: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

إن طرق التكاليف التقليدية تطبق مالياً وإدارياً بنجاح، حيث لا تتعدد المنتجات، وحيث تكون التكاليف غير المباشرة ضئيلة نسبياً، وحيث لا تستخدم التكنولوجيا الحديثة في تقديم الخدمات، وهذه كلها ظروف سادت سابقاً حتى الرابع الأخير من القرن العشرين وهي الآن في طريقها إلى التلاشي مما يفتح الباب أمام نظرية تكاليفية وإدارية.

#### الفرع الأول: طريقة التكاليف الكلية (الإجمالية)

تشكل تقنية التكاليف الكلية، طريقة حساب التكاليف الأكثر قدماً، حيث أنها تميز عن الطرق الأخرى بميزتين أساسيتين هما:

ـ بعدها الحسابي التاريخي أي المتعلقة بفترة ماضية؛

ـ اتساع مجال تطبيقها والذي يتضمن مجموع التكاليف المستخدمة لإنتاج وتوزيع المنتوجات.<sup>1</sup>

**أولاً: مفهوم طريقة التكاليف الكلية: نظام التكاليف الكلية:** هو نظام أو طريقة لتحديد تكلفة المخزون يتم بمقتضاه اعتبار جميع التكاليف الصناعية المتغيرة والتكاليف الثابتة تكاليف قابلة للتخزين ، والتكاليف القابلة للتخزين هي جميع تكاليف المنتج التي ينظر إليها كأصل عند حدوثها وتتحول إلى مصروف عندما يتم بيعها.

ويستند النظام إلى مبدأ التحميل الكلي لوحدات الإنتاج بجميع عناصر الإنتاج المستخدمة فعلاً سواء كانت ثابتة أو متغيرة ، وتحسب تكلفة تصنيع الوحدة الواحدة عن طريق قسمة مجموع التكاليف الكلية على عدد الوحدات المنتجة، وأن سياسة التسعير تقوم على أساس تحديد سعر البيع بما لا يقل عن التكلفة الصناعية الكلية للوحدة.

**ثانياً: مراحل تحديد التكلفة النهائية للمنتجات باستخدام طريقة التكلفة الإجمالية: لتحديد التكلفة النهائية للمنتجات نمر بأربعة مراحل نوضحها كما يلي<sup>2</sup>:**

<sup>1</sup> / د. خليل عواد أبوحشيش :محاسبة التكاليف ، تخطيط ورقابة ، ط1، دار وائل للنشر ،الأردن 2012، ص 558.

<sup>2</sup> / حسين طيب محمد شفيق: محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 56.

١. تحديد الأقسام (مراكز التحليل): إن عدد الأقسام تختلف من مؤسسة لأخرى لأنه مرتبط بطبيعة نشاطها وحجمها وتنظيمها، لكن مهما تعددت فإنها لا تكاد تخرج عن صنفين هما:
١. المراكز التشغيلية: وهي المراكز التي تكون فيها وحدات العمل مادية وتضم نوعين من المراكز هما:
    - A. المراكز الرئيسية: وهي التي تقوم بتوريد المواد وتصنيع المنتجات وتوزيعها وتمثل في قسم التموين، قسم الإنتاج، قسم التوزيع.
    - B. المراكز الفرعية: وهي الأقسام التي تستفيد من نشاطاتها أقسام أخرى، مثل الصيانة، الإدارية، النقل.<sup>١</sup>
  ٢. المراكز الهيكلية: وهي التي تكون فيها وحدات العمل نقدية، على عكس المراكز التشغيلية فإن المخطط المحاسبي العام لم يعط أي تقسيم لهذه المراكز.
- II. توزيع الأعباء المباشرة على مراكز التحليل: يتم التوزيع على مرحلتين<sup>٢</sup>:
١. التوزيع الأولى: يحدد المصروفات التي تعود لكل قسم في المرحلة الأولى، ويمكن تخصيص المصروفات غير المباشرة إلى قسم معين.
  ٢. التوزيع الثاني: هو توزيع المصروفات غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية، وتحمّل نصيب على قسم رئيسي من هذه الخدمات المقدمة من طرف الأقسام الفرعية المساعدة، ويتم التوزيع الثاني أشكالاً عديدة من بينها:
- A. طريقة التوزيع الإجمالي: يتم تجميع تكاليف جميع الخدمات الإنتاجية في رقم واحد ثم يوزع إجمالياً هذه التكاليف مرة واحدة على مراكز الإنتاج فقط.<sup>٣</sup>
- B. طريقة التوزيع الانفرادي: يتم توزيع التكالفة كل مركز من مراكز الخدمات الإنتاجية على حدة باستخدام أساس توزيع مناسب يتفق مع طبيعة الخدمة التي يؤديها المركز وطريقة الاستفادة من تلك الخدمات.
- C. طريقة التوزيع التنازلي: تأخذ هذه الطريقة في الحسبان جميع مراكز التكاليف من نشاط مراكز الخدمات الإنتاجية، ويتم توزيع تكاليف مراكز الخدمات التي تؤدي خدمات لأكبر عدد من المراكز الأخرى، ثم توزع تكاليف المركز الذي يليه على المراكز الأخرى المستفيدة منه، فتكاليف المركز الذي يليه وهكذا دوليًّا.<sup>٤</sup>
- D. طريقة التوزيع التبادلي: هذه الطريقة عالجت القصور الموجود في الطرق السابقة، حيث تأخذ في الاعتبار قيمة الخدمات المتبادلة بين مراكز الخدمات مع بعضها البعض.
- III. تحديد وحدات العمل: هي عبارة عن مقياس يسمح بتحديد نصيب المنتوج من الأعباء غير المباشرة لمركز معين، ويتمثل هذا المقياس في عدد الوحدات المستعملة أو المستهلكة في كل مركز.

<sup>1</sup> /بويعقوب عبد الكريم: مرجع سابق الذكر، ص94.

<sup>2</sup> / بويعقوب عبد الكريم: مرجع سابق الذكر، ص95.

<sup>3</sup> / سالم عرفة: المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الرأي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص230-231.

<sup>4</sup> / سالم عرفة: مرجع سابق الذكر، ص232.

**٧. استخراج تكلفة وحدة العمل:** وقد يختلف قياس النشاط بالنسبة لمراكز التحليل الرئيسية، حسب الوحدات التي تميز هذا النشاط، بحيث إذا كان نشاط المركز موصوف بمقدار مادي، أو عدد المنتجات، أو الحجم، أو عدد ساعات العمل،...في هذه الحالة تسمى بوحدات العمل يتم على أساسها تحويل الأعباء غير المباشرة، وتسمى مراكز التحليل هنا بالمراكز العملياتية، كما يتم حساب تكلفة وحدة العمل كالتالي<sup>١</sup>:

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \frac{\text{مجموع المصروفات غير المباشرة الخاصة بالقسم}}{\text{عدد وحدات العمل}}$$

أما إذا تعذر إيجاد وحدة عمل مادية لقياس نشاط المركز، فيتم قياس نشاطه بمقدار نفدي يسمى بمعدل المصروفات و يكون وبالتالي بديلاً لوحدة العمل. كما تسمى المراكز التي لا يمكن قياس نشاطها بمقدار مادي، بالمراكز الهيكيلية (أو مراكز المصروفات) و يتم حساب معدل المصروفات كالتالي:

$$\text{معدل المصروفات} = \frac{\text{تكلفة المركز}}{\text{قيمة قاعدة المصروفات}}$$

**ملاحظة:** قاعدة المصروفات للمركبات الهيكيلية في الغالب تعتمد على تكلفة إنتاج المنتجات المباعة، أو على رقم الأعمال خارج الرسم.

#### الفرع الثاني: التكاليف الجزئية

هناك عدة نماذج تحليل، لا تأخذ بعين الاعتبار إلا بعض عناصر التكاليف، ملائمة لحساب التكاليف الجزئية، حيث أن هذا التحليل موجه لخارج المؤسسة، ويهدف إلى الإجابة على الأسئلة، المساعدة على اتخاذ القرارات اتجاه السوق (الزيائن، المنافسين، المقاولين من الباطن...) يمكن تصنيف هذه النماذج إلى أربعة، منها من يعتمد على التمييز بين الأعباء الثابتة والمتحركة ومنها من يعتمد على التمييز بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة و منها أيضاً من يعتمد على التمييز بينهم معاً:

١. **طريقة التحميل العقلاني:** تعتمد طريقة التحميل العقلاني على مبدأ التمييز بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة من جهة، و على العموم أيضاً على مستوى الأعباء غير المباشرة، بين الأعباء المتحركة والأعباء الثابتة من جهة أخرى<sup>٢</sup>.

٢. **طريقة التكاليف المباشرة:** هذه الطريقة تقوم بتحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط، حيث أن المشكلة تتصب على الأمور المتعلقة بالتكاليف غير المباشرة، فهناك من ينادي

<sup>١</sup> / سالمي ياسين: الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPL البلدية، مذكرة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر ٣، الجزائر، 2009/2010، ص.52.

<sup>٢</sup> / محمد الخطيب نمر : اعتماد طريقة الأقسام المتباينة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرياح، ورقة، 2006، ص 36.

بالتخلص من التكاليف غير المباشرة وعدم تحميدها على وحدات الإنتاج والمبيعات، وإنما تحمل على حساب الأرباح والخسائر على أنها تكاليف زمنية.<sup>1</sup>

**III. طريقة التكاليف المتغيرة:** هي طريقة لتحديد تكلفة المخزون يتم بمقتضها اعتبار جميع التكاليف الصناعية المتغيرة تكاليف قابلة للت تخزين، أما التكاليف الصناعية الثابتة فتعتبر مصروفات فترة تخص من دخل الفترة التي حدثت فيها.

التكاليف المتغيرة تتغير مع حجم الإنتاج ، أي تزداد بزيادة الإنتاج وتتنخفض بانخفاض الإنتاج فالعلاقة بينهما طردية ولكن كلفة الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة تبقى ثابتة.

**IV. طريقة التكاليف المستغلة:** تعتبر حلًا عادلًا لمشكلة تحويل التكاليف الثابتة وحلًا وسطًا بين نظرية التكاليف الكلية التي تقضي بتحميل كل التكاليف الثابتة على النشاط المحقق بأي حجم كان وبين نظرية التكاليف المتغيرة التي تقضي بعد تحويل النشاط المحقق بالتكاليف الثابتة على الإطلاق.<sup>2</sup>

**V. طريقة التكاليف الهامشية:** تحتوي التكلفة الهامشية دائمًا على أعباء متغيرة إضافية بما أن هناك زيادة في الإنتاج، وقد تكون هذه الأعباء المتغيرة مباشرة (مواد أولية، يد عاملة)، أو غير مباشرة (استهلاك الطاقة مثلا) وقد تتضمن التكلفة الهامشية أيضًا أعباء ثابتة إذا كان من الضروري تعديل هيكلة المؤسسة، وعادةً ما تكون هذه الأعباء مرتبطة مباشرة بزيادة الإنتاج (كاستعمال آلة إضافية...).

### الفرع الثالث: التكاليف المعيارية

من بين الطرق التي تسمح ببلوغ الهدف المتمثل في الحصول على معلومات حول التكاليف لدعم القرارات، هو العمل من خلال التكاليف المعيارية. ويتم حساب هذه التكاليف بنفس طرق حساب التكاليف التاريخية، ولكن على أساس معطيات تقديرية. والمعرفة الآنية للتكاليف هي الميزة الأولى لهذا النظام، ثم تليها الميزة الثانية و التي تتعلق بإمكانية المراقبة البعدية لهذه التكاليف، من خلال حساب الانحرافات بين التكاليف الحقيقة و التكاليف التقديرية بهدف إجراء التعديلات اللازمة.

**أولاً: تعريف التكاليف المعيارية:** تعتبر التكاليف المعيارية، تكاليف تقديرية محسوبة على أساس معايير اقتصادية و تقنية لنشاط عادي، كما أن المعايير يحددها خبراء متخصصين و ذلك على أساس علمية، بهدف استخدامها لتحقيق الرقابة على تكاليف المنتجات والخدمات.<sup>3</sup>

يمكن اعتبار التكاليف المعيارية تكاليف معدة مسبقًا تسمح خصوصاً بـ:

- ✓ تقييم قبلي للتكاليف النهائية للمنتجات أو سير مصلحة؛
- ✓ مقارنة بعدية مع التكاليف المحققة بهدف تحليل الانحرافات.

<sup>1</sup> / غسان فلاح المطرانة: مرجع سابق الذكر، ص 89.

<sup>2</sup> / صالح عبد الله الرزق، عطا الله خليل: مرجع سابق الذكر، ص 111.

<sup>3</sup> / إسماعيل يحيى التكريتي، عبد الوهاب جيش الطعمه، وليد محمد عبد القادر: المحاسبة الإدارية - قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 347.

**الثاني : طريقة حساب التكاليف المعيارية:** يتم حساب التكاليف المعيارية بنفس الطريقة التي تحساب بها التكاليف الحقيقة إلا أن الإشكال قد يظهر، من الناحية التطبيقية، في كيفية إعداد التقديرات التي تفترض تفكير مسبق، وقد تتضمن مخاطر ارتكاب الأخطاء، خاصة إذا أُسندت مهمة التفكير في إعداد المعايير إلى من ليسوا من الاختصاص.

تتضمن التكاليف المعيارية الأعباء المباشرة المتغيرة من مواد أولية و يد عاملة مباشرة، أو الثابتة كإهلاك المعدات المخصصة، بالإضافة إلى الأعباء غير المباشرة، التي يتم جمعها في مراكز تحليل قبل أن تحمّل إلى مختلف التكاليف عن طريق وحدات العمل. ولا يمكن القيام بعملية حساب الانحرافات بشكل مفصل إلا إذا تم حساب التكاليف المعيارية بنفس طريقة حساب التكاليف الحقيقة. ولكن تتمكن المؤسسة من الاستفادة من الفروقات خاصة منها السلبية، يجب استعمال مراحل قصيرة للحساب كالشهر مثلا.

### **المطلب الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف**

أوجدت الأنظمة الحديثة للتكاليف كبديل لنظام محاسبة التكاليف التقليدية، باعتبارها من أحدث التطورات المحاسبية المستخدمة والذي أثبتت دراسات عديدة فعاليتها في رفع أداء ومردودية المؤسسات، كما تجدر الإشارة إلى أهمية هذه الأساليب الحديثة في تحسين القرارات الإدارية خاصة في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإستراتيجية.

#### **الفرع الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)<sup>1</sup>**

يعرف نظام التكلفة على أساس النشاط بأنه طريقة محاسبية يمكن من خلالها تحديد عناصر التكلفة ارتباطاً بالأنشطة التي تسبب هذه التكاليف فمن خلال هذه الطريقة يتم تحديد جميع الارتباطات بين القرارات المسببة للأنشطة والأنشطة المسببة للتكاليف، وبمعرفة مسببات التكاليف تكون الإدارة في وضع أفضل ي عمل على تحديد ثم تخفيض أو إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للشركة الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى أداء أفضل وقياس أدق.

#### **الفرع الثاني: نظام إدارة الكلفة على أساس النشاط (ABM)**

عرف على أنه تقييم أنشطة العمليات من ناحية التكلفة والقيمة لتحديد الفرصة الملائمة لأغراض تحسين الكفاءة، وبالتالي فإنه يجمع بين تحليلات التكلفة على أساس الأنشطة بالقيمة المضافة لعمل التحسينات المستمرة التي ترفع القيمة لدى المستهلك وتخفيف الموارد الصناعية بالاعتماد على نظام التكاليف على أساس الأنشطة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> / أ.محمد مسعود الثعيلب،أنصر صالح محمد :**التكلفة على أساس النشاط ،الفلسفة والتطبيق ،** ط1،دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ،عمان 2015،ص 26.

<sup>2</sup> / إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون: مرجع سابق الذكر، ص.31.

### الفرع الثالث: الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

تعتبر عملية تخطيط وتحكم في الأنشطة المتوقعة للمؤسسة من أجل إعداد موازنة فعالة للعمل المتبع به وتحقيق الأهداف الإستراتيجية؛ جاءت نتيجة الانتقادات الموجهة للموازنة التقليدية إذ تعمل على التقدير الحقيقي للموارد من خلال حجم النشاط الضروري باستخدام موجهات التكلفة والموارد.<sup>1</sup>

### الفرع الرابع: بطاقة الأداء المتوازن (BSC)

هي نظام إداري يترجم الرؤية والرسالة إلى أداة فعالة ترتبط وتنصل بالإستراتيجية، كما تعتبر أداة فعالة لمتابعة الأداء في مقابل الأهداف المنجزة، حيث ترتبط الأهداف الإستراتيجية بالقياسات العلمية الأدائية، كما تساعد على تطبيق الخطط وضبط ومراقبة النمو المؤسسي بطريقة سهلة تجمع فيها كافة الأهداف الإستراتيجية.<sup>2</sup>

### الفرع الخامس: التكلفة المستهدفة

تعرف التكلفة المستهدفة على أنها «عملية منضبطة لتحديد وتحقيق التكلفة الكاملة للتيار الذي يجب أن ينتج مقتراً له وظائف وأداء وجودة محددة من أجل توليد الربح المطلوب بسعر البيع المتوقع للمنتج خلال فترة محددة من الوقت في المستقبل». يجب أن تستند المنتجات إلى تقييم دقيق لرغبات واحتياجات العملاء في قطاعات السوق المختلفة، وينبغي أن تكون أهداف التكلفة هي النتيجة بعد خصم هامش الربح المستدام مما يجعل العملاء يرغبون في الدفع عند طرح المنتج وما بعد ذلك.<sup>3</sup>

الهدف الأساسي من تحديد التكاليف المستهدفة هو إدارة الأعمال لتكون مربحة في سوق تنافسية للغاية. في الواقع، تمثل التكلفة المستهدفة تخطيطاً استباقياً للتكنولوجيا، وإدارة للتكنولوجيا، وممارسة لخفض التكاليف، حيث يتم تخطيط التكاليف وإدارتها من المنتجات والأعمال التجارية في وقت مبكر من دورة التصميم والتطوير، بدلاً من المراحل اللاحقة من تطوير المنتج وإن tragedه.

<sup>1</sup> / أ. محمد مسعود العيلب، أ.نصر صالح محمد: مرجع سابق الذكر .ص25.

<sup>2</sup> / حمد أحمد حمد أبو جزر: مدى استخدام بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقويم أداء البنك الإسلامي الفلسطيني، دراسة ميداني، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص 26.

<sup>3</sup> . 12:34، 2020/3/9 <https://ar.wikipedia.org/wiki/>

**خاتمة الفصل الأول:**

رأينا أن محاسبة التكاليف عنصر أساسي في المؤسسة، يتم الاعتماد عليها من طرف مصلحة مراقبة التسيير، بحيث تعتبر من أهم التقنيات في هذه المصلحة والتي من خلالها يتم معرفة مختلف التكاليف عن طريق الفصل بين التكاليف المباشر وغير المباشر، التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، من أجل تحديد نصيب كل وحدة منتجة على أساس طريقة من الطرق المستعملة.

فمن خلال عرضنا للطرق التقليدية، خلصنا بأن الطرق تمتاز بالسهولة والوضوح وذات تكاليف منخفضة التطبيق، وإن هذه الطرق ملائمة في ظل منتجات قليلة إلا أنها قد لا تكون ملائمة في ظل منتجات متعددة وفي ظل تكنولوجيا مستمرة.

وبعد عرضنا كذلك للبعض الطرق الحديثة من بينها طريقة التكلفة المستهدفة وجدنا من مفهوما أنها تعتبر كأسلوب بديل لتخفيض التكاليف بصفة أساسية، على عكس أنواع الأساليب الأخرى التقليدية التي لا تراعي طرق تخفيض التكاليف ولا تضع سعر مستهدف يجعلها تتنافس به.

وسوف نخصص الفصل الموالي لدراسة طريقة التكلفة المستهدفة ومعرفة آلية عملها لتخفيض التكاليف وأهم الأدوات المستعملة لذلك.

# **الفصل الثاني:**

## **الإطار النظري للتكلفة**

### **المستهدفة**

المبحث الأول: ماهية التكلفة المستهدفة

المبحث الثاني: كفاءة وفعالية التكلفة المستهدفة في تحديد وضبط تكلفة المنتجات

المبحث الثالث: تقييم أسلوب (نظام) التكلفة المستهدفة

## تمهيد:

يشهد العالم في الوقت الحالي تطور في شتى المجالات وتنوع المنتجات ومواصفاتها، وتقديم خدمات مميزة للفوز بالحصة السوقية، وامتدت المنافسة في الصناعات لتفرض على المؤسسة الارقاء بتقديم خدمات ومنتجات عالية الجودة وبأقل تكلفة مع توفير متطلبات العملاء، حيث أصبحت أساليب حساب التكلفة التقليدية المستعملة حالياً في معظم المؤسسات وبالتالي يتغير البحث عن أسلوب تكاليف يمكنها التلاؤم ومواكبة التغيرات الحديثة، ومنها أسلوب التكلفة المستهدفة حيث تعتبر أحد أهم وأفضل نظم إدارة التكاليف المبتكرة، وذلك لأنّه يفترض فيه العمل على تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دون المساس بالجودة النوعية للمنتجات، كما يفترض فيه إرضاء العملاء بصفة مستمرة وتحقيق أعلى نسبة ممكنة من المبيعات والأرباح.

وسنحاول في هذا الفصل تقديم موجز عن الإطار النظري للتكلفة المستهدفة في ثلاثة مباحث، حيث أن المبحث الأول يتحدث عن مفاهيم التكلفة المستهدفة، أما المبحث الثاني فيعرض مدى كفاءة وفعالية التكلفة المستهدفة في تحطيط وضبط تكاليف المنتجات، وأخيراً في المبحث الثالث نطرقنا إلى مجلـم طرق تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة.

## المبحث الأول: ماهية التكلفة المستهدفة

في العقود الأخيرين من القرن الماضي تزايدت حدة المنافسة بين الشركات بشكل كبير وتزايد معها استخدام تقنيات وأساليب حديثة لإدارة الشركات بوجه عام، وإدارة التكاليف بوجه خاص بهدف زيادة القدرة على المنافسة من خلال تقديم منتجات ذات نوعية جيدة وبأسعار منخفضة وتتناسب في نفس الوقت، ومن بين هذه التقنيات تقنية التكلفة المستهدفة.

### المطلب الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

لقد تعددت الدراسات التي تحدثت عن التكلفة المستهدفة، فبعضهم يرى أنها أسلوب لإدارة التكلفة خلال مرحلة التصميم والتخطيط، والبعض الآخر يرى أنها أسلوب للوصول إلى سعر المنتج.

#### الفرع الأول: نشأة أسلوب التكلفة المستهدفة

##### أولاً: أصل نظام التكلفة المستهدفة:

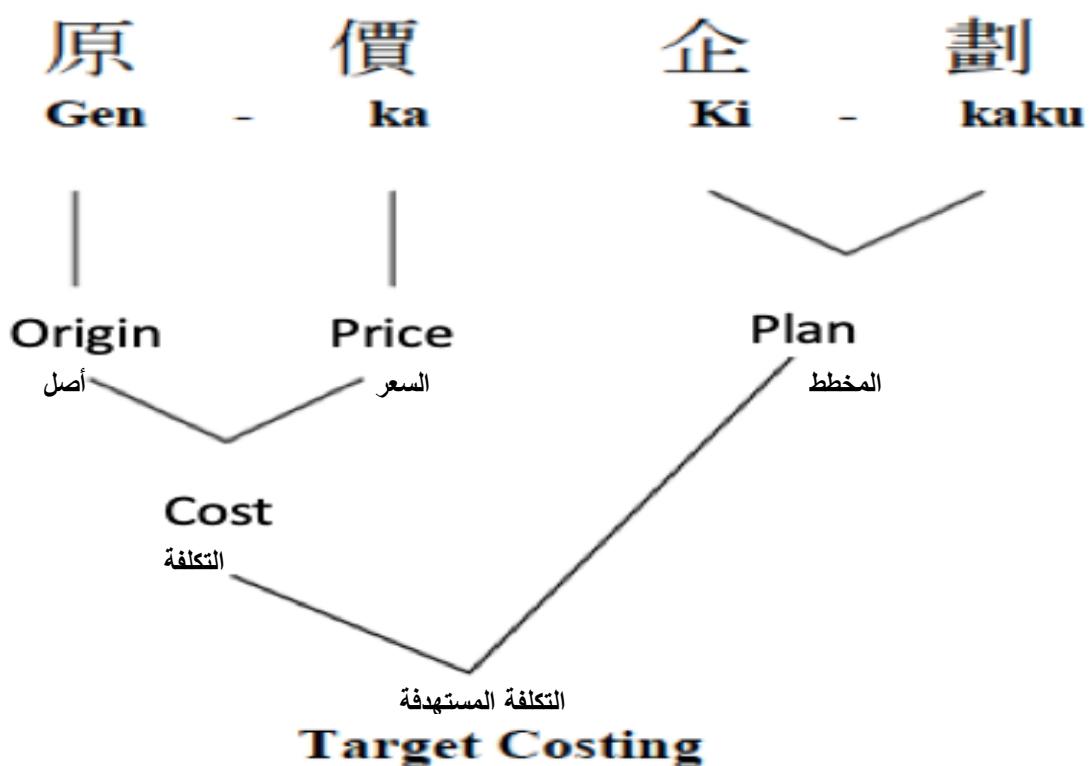
نشأت التكلفة المستهدفة في اليابان في سنوات السبعينيات وقد تم الاعتراف بها بشكل واسع كعامل مهم للوضعية التنافسية المتفوقة للمؤسسات اليابانية في سنوات الثمانينيات، كما بذلك مجهودات كبيرة لنقلها إلى المؤسسات الغربية، وقد حاولت العديد من المؤسسات الكبيرة في شمال أمريكا وأوروبا أن تبني التكلفة المستهدفة واستعملت في دول مختلفة، ومثل أي ممارسات إدارية وفلسفات أخرى، من غير المفاجئ أن نلاحظ هذه التغيرات في تطبيق التكلفة المستهدفة، وعلى الرغم من مساهمة العديد من المقالات المنشورة في الاستعمال الواسع للتكلفة المستهدفة فإن أغلبها تناولت البحث فقط في جانب معين للتكلفة المستهدفة، كما تسبب بعضها لفهم خاطئ للتكلفة المستهدفة اليابانية، ويمكن أن يكون سبب هذا الفهم الخاطئ هو التعرض المحدود لبعض الكتاب لهذا المدخل في اليابان.

وتؤكد الأبحاث أن جذور التكلفة المستهدفة تعود إلى اليابان حيث استخدمت مؤسسة "Toyota" الإدارية للتكلفة المستهدفة سنة 1963، ثم بدأ هذا المفهوم يظهر في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية في أواخر سنوات الثمانينيات.

ومع ذلك بدأت أفكار مدخل التكلفة المستهدفة في البروز خلال فترة ندرة الموارد بعد الحرب العالمية الثانية، فخلال هذه الفترة أوجد الأميركيون مفهوم تعظيم خصائص المنتوج المرغوبة وتنمية تكاليفه في آن واحد، وعرفت هذه التقنية بـ" الهندسة القيمة" والتي استخدمتها المؤسسات اليابانية للصمود أمام المنافسة الشديدة داخل اليابان، وفي سنوات السبعينيات تم الجمع بين تحليل القيمة وفكرة التأثير على تكاليف المنتوج وتخفيضها قدر الإمكان أثناء مراحل تخطيط وتطوير المنتوج. وقد كان أول استعمال لتحليل القيمة في اليابان تحت اسم "Genka Kikaku" في مؤسسة Toyota سنة 1963. غير أنها لم تذكر في الكتابات اليابانية حتى سنة 1978، وقد تم فيما بعد ترجمة المصطلح "Genka Kikaku" إلى "Target costing" وهو المصطلح المستعمل حالياً في كل أنحاء العالم.

قام Rosler سنة 1996 ببحث لمعرفة كيف تم اشتقاق مصطلح Target costing من اللغة اليابانية وهذا ما يوضحه الشكل المبين أدناه. وعلى الرغم من الانتقادات الموجهة لهذا المصطلح إلا أن المصطلح عرف قبولاً عاماً في العالم الغربي. وفي الاجتماع السنوي لجمعية التكلفة اليابانية سنة 1995 وضع الاسم الرسمي ""Target cost management"" إدارة التكلفة المستهدفة<sup>1</sup>.

### الشكل رقم(7): أصل التكلفة المستهدفة



المصدر : FEIL Patrick, YOOK Keun-Hyo, Kim Il-Woon, "Japanese Target Costing: A Historical Perspective" in : *International Journal of Cost Management*, spring 2004.p 11.

**ثانياً: تطور التكلفة المستهدفة:** تعتبر التكلفة المستهدفة أداة جديدة في محاسبة التكاليف، فنتيجة للبيئة الصناعية المتقدمة والتسارع في تكنولوجيا المعلومات في جميع المجالات، فقد خضع مجال محاسبة التكاليف لتطورات جذرية في السنوات الأخيرة، لكي تواكب ما حصل من تطور في البيئة الصناعية بحيث لم يصبح مجالها قاصراً على تحديد كلفة الإنتاج فقط، وإنما امتدت لتشمل العديد من التحليلات والأساليب الفنية الأزمة لأغراض التخطيط والرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية، وقد ترتب على ذلك

<sup>1</sup> / راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2007/2008، ص 38-39.

## الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

التطور استخدام المزيد من المفاهيم المستمدة من علوم القرارات والأساليب الكمية والمفاهيم السلوكية التنظيمية واقتصاديات الأعمال.<sup>1</sup>

فترجع بداية ظهور تقنية التكلفة المستهدفة إلى العقود الأولى من القرن الماضي في شركة Ford الأمريكية وشركة Volkswagen الألمانية وذلك أثناء عقد الثلاثينات، ففي شركة Volkswagen تم إيجاد تقنية بديلة تقوم على أساس تخفيض كلفة التصنيع، إلا أن التطور المتكامل لتقنية التكلفة المستهدفة بدأ أثناء مدة ندرة الموارد الإقتصادية في أعقاب الحرب العالمية الثانية، ففي ذلك الوقت تبنى رجال الأعمال الأمريكيان شعار تحسين نوعية المنتجات وتخفيض تكاليف إنتاجها في الوقت نفسه إذ عرفت هذه التقنية بـهندسة القيمة والتي أصبحت تطبق من قبل الشركات اليابانية بشكل تدريجي لمواجهة المنافسة العالمية.<sup>2</sup>

وفي السبعينات تم توحيد هندسة القيمة مع فكرة تخفيض تكاليف المنتجات في مراحل مبكرة من العملية الإنتاجية قدر المستطاع أي في مرحلة التخطيط والتطوير، وكان أول استخدام لها في اليابان من قبل شركة Toyota لصناعة السيارات عام 1963 على الرغم من عدم إشارة الأدباء في اليابان لذلك حتى عام 1978.

وفي عام 1995 امتد تطبيقها لعدد من دول العالم المتقدمة بعد أن أثبتت تجارب اليابان تفوق الصناعة اليابانية وقدرتها على منافسة الدول الصناعية الكبرى، واعتبارها جزء من عملية إدارية شاملة تساعد الشركات في البقاء في ظل المنافسة المتزايدة.<sup>3</sup>

### الفرع الثاني: دوافع التحول لمنظور التكلفة المستهدفة

لقد تم ابتكار نظام التكاليف المستهدفة واستخدامه من قبل المشروعات المتطرفة للعديد من الأسباب التي أهمها ما يلي :

- ✓ ارتفاع المنافسة بين المشروعات دفع أصحابها ومدرائها إلى البحث عن أسلوب جديد يمكنها من البقاء والاستمرار أطول فترة ممكنة في الأسواق، عن طريق تقديم منتجات أقل تكلفة وأفضل جودة.
- ✓ أصبحت المشروعات الصناعية لا تصمم المنتجات بغرض تحقيق أعلى تكنولوجيا، وإنما اتجهت إلى تصميم المنتجات التي تحقق التكنولوجيا المطلوبة.

<sup>1</sup> / إدريس الصديق عثمان علي، تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية، دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية في السودان، رسالة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، السودان، 2017، ص 2-1.

<sup>2</sup> / طه علوى ناصر؛ استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسويق (دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الخامس والثمانون، 2010، ص 4.

<sup>3</sup> / صفاء محمد عبد الدايم؛ نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 3، جامعة عين الشمس، القاهرة، 2001، ص 466.

## الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

- ✓ صعوبة اتخاذ قرارات التسويق للمنتجات الجديدة نتيجة لظروف عدم التأكيد والغموض المحيطة بيئية القرار، دفعت المشروعات إلى البحث عن نظام يدرس البيئة الداخلية والخارجية للمنتج بصورة جيدة ويكبر ذلك باستمرار.
- ✓ في الوقت الذي تزداد فيه الأسعار اليوم بسبب ظروف العرض والطلب، ظهر نظام التكلفة المستهدفة ليحد من هذه الزيادات عن طريق حصر تكاليف الإنتاج في حدود معينة وتجنب جميع نواحي الإسراف والأنشطة التي تضيّف قيمة.
- ✓ الانتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية من الأكاديميين والقائمين على المشروعات، لذلك تم ابتكار هذا النظام ليقادى النقص والقصور السابق.
- ✓ عجز الأساليب الرقابية التقليدية على مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بشكل دقيق، ما جعل الإدارة تبتكر أسلوب التكاليف المستهدفة الذي يتبع منهج الوقاية خير من العلاج.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول التكلفة المستهدفة

#### الفرع الأول: مفهوم التكلفة المستهدفة

**أولاً: تعريف التكلفة المستهدفة:** تعددت المفاهيم والتعريفات ولم يتفق الكتاب والباحثين على تعريف محدد للتكلفة المستهدفة.

فقد عرفها البعض بأنها: "أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم من خلال مرحلة دورة حياة المنتج".<sup>2</sup>

كما عرفت بأنها: "أسلوب لدعم القدرة التنافسية من خلال الحفاظ على عوامل الاستمرارية للشركة (الجودة وسعر الأداء) في الحدود التي يقبلها العملاء".<sup>3</sup>

وقد عرفت أيضاً بأنها: "الجهد المبذول في مراحل التخطيط والتطوير لبلوغ هدف تكلفة محدد من طرف الإدارة، ويستعمل هذا الجهد لامتصاص الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة بأفضل تصميم وأفضل خصائص المنتج . والهدف النهائي هو السماح للمنتج بتحقيق أهداف ربح خلال أمل حياته التجارية ".<sup>4</sup>

<sup>1</sup> /ميساء محمود محمد راجخان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات\_ دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة\_، بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير بقسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والأدارة، المملكة العربية السعودية، 2003، ص 11-12.

<sup>2</sup>- د. حمدي شحادة محمود زعرب، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين ، دراسة ميدانية ،مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ، الجامعة الإسلامية - غزة، المجلد الحادي و العشرون ، العدد الأول ، ص 48.

<sup>3</sup>- د.حمدي شحادة محمود زعرب، مرجع سابق الذكر، ص 48.

<sup>4</sup>-آيت محمد مراد ،اعتماد نظام التكلفة المستهدفة كآلية لدعم تنافسية المنتجات ،مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية ،دراسات اقتصادية ،ص 3.

## **الإطار النظري للتكلفة المستهدفة**

وبما أن مدخل التكلفة المستهدفة ظهر أولاً باليابان فانه من المناسب عرض تعريف جمعية المحاسبون اليابانيون للتكلفة المستهدفة حيث عرفها بأنها : "عبارة عن عملية لإدارة الأرباح بصفة عامة وذلك عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج وسعره وشروط توزيعه وغير ذلك من الأهداف المتعلقة بالمنتج والتي تمكن المنشأة من تحقيق استراتيجياتها للربح على أن يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج وكذلك تطويره للمستوى الذي يقابل تطلعات واحتياجات العملاء .<sup>1</sup>

ما سبق يمكن تعريف التكلفة المستهدفة بأنها: نظام استراتيжи حديث لإدارة الأرباح والتكليف المخطط عن طريق دراسة السوق وتحديد السعر ومعرفة رغبات العميل للوصول إلى ما يرضيه من خلال إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وجودة عالية ،ما يساعد على زيادة القدرة التنافسية للمنشأة.

### **ثانياً: خصائص التكلفة المستهدفة**

تتميز التكلفة المستهدفة بمجموعة من الخصائص التي تضع المنشأة في موقف تنافسي قوي ،أهم هذه الخصائص:

- ✓ تتميز المحاسبة على أساس التكلفة المستهدفة بأنها تخطيط للتكلفة وليس رقابة على التكليف
- ✓ التكلفة المستهدفة تطبق خلال دورة حياة المنتج (مرحلة التطوير والتصميم ) بينما الطرق التقليدية في إدارة التكاليف تطبق في مرحلة الإنتاج.
- ✓ إن عمليات وإجراءات التكلفة المستهدفة لها طرق أولية كثيرة مستخدمة لأن الأهداف الوليدة للتكلفة المستهدفة تشتمل على تقنيات التطوير والتصميم.
- ✓ تساعد التكلفة المستهدفة على إنتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلاً من إنتاجها بصورة متتابعة، مما يساعد على تقليل الزمن المخصص للتصنيع ، ومن ثم تخفيض التكاليف الناتجة عن ذلك.
- ✓ التكلفة المستهدفة تساعد على تحقيق درجة الجودة المطلوبة في المنتج، على اعتبار أن قيمة هذا الأخير لا تتحدد إلا بما يقبل به المستهلك من مواصفات وسعير.

### **الفرع الثاني: أهمية وأهداف التكلفة المستهدفة، وأهم العوامل المؤثرة فيها**

#### **أولاً: أهمية التكلفة المستهدفة**

تبرز أهمية تقنية تحديد التكلفة المستهدفة (TC) من كونها تعتبر إدارة تخطيطية ورقابية فاعلة إلى جانب مجموعة من تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية في بيئه الأعمال التنافسية، ويمكن تلخيص هذه الأهمية بالنقاط الآتية<sup>2</sup>:

<sup>1</sup>-آيت محمد مراد، مرجع سابق الذكر ، ص.4.

<sup>2</sup> / د. مهند مجيد طالب: إدارة بناء هيكل التكلفة المستهدفة في إطار تقنية فلسفة هندسة القيمة لأغراض تصميم المنتج في بيئه الأعمال التنافسية (دراسة حالة)، مجلة الدنابر، العدد العاشر، الجامعة العراقية، كلية الإدارة والاقتصاد، 2017، ص 592.

1. أنها عملية موجهة بواسطة الزيون وتستجيب لمتطلباته ورغباته من حيث التكلفة والجودة والوقت والمرونة ودافع قوي لعملية هندسة القيمة، إلى جانب المقارنة المرجعية عند تصميم هيكل المنتج وتتكلفته مع المنتج المنافس.

2. كونها تركز على تصميم المنتج وتأثير في دورة حياته بالكامل.

3. كونها تقنية تساعد على تحديد ورقابة تكاليف دورة حياة المنتج وتحدد مجالات وفرص تخفيض التكلفة بشكل جوهري من خلال مقابلة تصميم مواصفات المنتج وفق رغبات الزيون واحتياجاته مع هيكل التكلفة المستهدفة لأجزاء ذلك المنتج.

#### ثانياً: أهداف التكلفة المستهدفة<sup>1</sup>

تسعى التكلفة المستهدفة إلى تخفيض التكلفة كهدف أساسى ، إلا أن عملية تطوير المنتج لها هدافها مثل مراقبة التكلفة المنخفضة والجودة العالية وإشباع رغبات العميل حيث يرى cooper and stagnulder(1999) أن غرض التكلفة المستهدفة هو ملاحظة الجودة وإشباع حاجات الزيون وطرح المنتج الزيون في الوقت المحدد ، ويرى (Robenson,1999) أن أهداف التكلفة المستهدفة تكمن في الربحية المحسنة وتحسين العمليات ، وتطوير المنتج ، والسعر المعول عليه ، وتنسيق أفضل للإنتاج والتسويق ، في حين يرى (Lee,1994) أن التكلفة المستهدفة تهدف إلى تحقيق أهداف الإدارة العليا في المنشأة من الأرباح والمنافسة على المدى الطويل رغم التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية ورغم احتياجات السوق المتعددة .

وفقاً لما سبق يمكن أن نوجز أهداف التكلفة المستهدفة في الآتي :

1. تحديد سعر البيع الذي يحقق للمنشأة الحصة السوقية .
2. تحديد هامش الربح الذي تسعى المنشأة له قبل طرح المنتج في السوق.
3. إنتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تفي باحتياجات العميل .
4. تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة والتي تفي باحتياجات العميل .
5. خفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود
6. مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع .

<sup>1</sup>- د.غسان فلاح المطرانة،متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ،دراسة ميدانية ،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ،كلية إدارة المال والأعمال ،المجلد 24،العدد الثاني 2008،ص286.

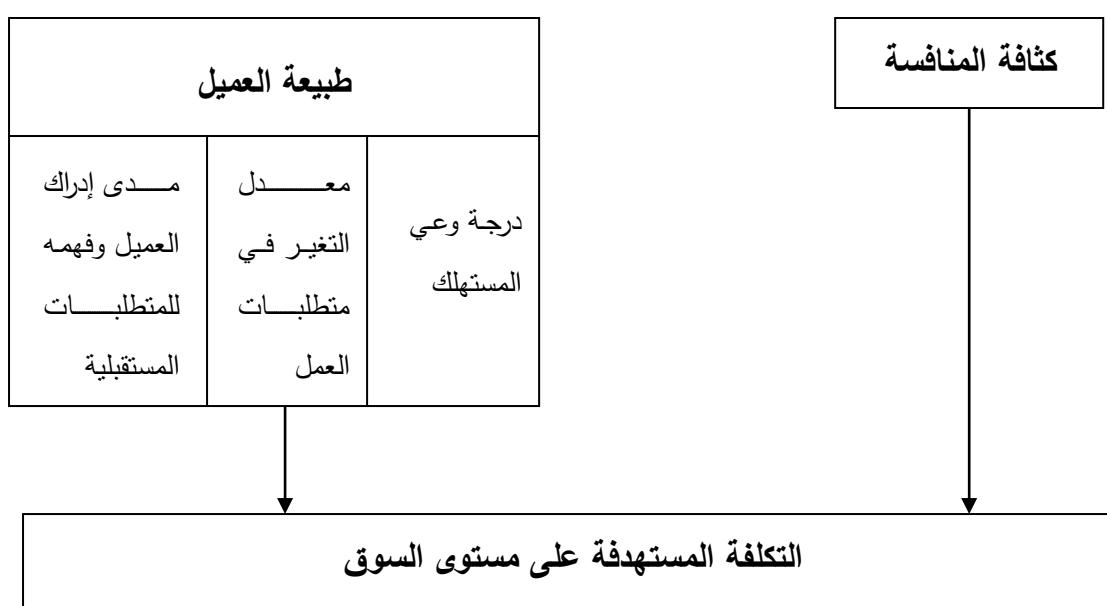
**ثالثاً: العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقاتها**

يوجد خمسة عوامل رئيسية تؤثر على تحديد التكلفة المستهدفة، اثنان من هم تتعلق بظروف السوق، وأثنان متعلقة بالتكلفة المستهدفة على مستوى المنتج، أما العامل الأخير فهو متعلق بالتكلفة المستهدفة على مستوى عناصر مكونات المنتج<sup>1</sup>.

**١. العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى السوق:**

ويتمثلان في عاملان يحددان مقدار الصعوبة التي يمكن أن تواجهها الشركة حتى تتضمن نجاح المنتج عند طرحه في الأسواق، وهما كثافة المنافسة وطبيعة العميل ومن خلالهما يمكن تحديد طبيعة ومقدار المعلومات المجمعة حول المستهلكين والمنافسين من خلال تحليل السوق، كما يتبعن في الشكل التالي:

**الشكل رقم(8): العوامل المؤثرة في التكلفة على مستوى السوق**



المصدر: Cooper and Slagmulder : (1997) p25.

فيما يلي تحليل لكل العوامل<sup>2</sup>:

**١. كثافة وشدة المنافسة:** إن كثافة وشدة المنافسة هي أحد أهم العوامل في تحديد قدرة المنافسين الآخرين على مستوى الصناعة. ففي حالة ارتفاع شدة المنافسة قد تضطر المشروعات المتنافسة إلى شراء منتجات منافسيها وتقديمها -وهذا ما يعرف بهندسة التكاليف- والقيام بتحليلها والاستفادة منها في ابتكار واختراع وتصميم المنتج، مما يحمل الشركة تكاليف إضافية كبيرة لذلك تعتبر

<sup>1</sup> / محمد حسن الحداد: مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص 26.

<sup>2</sup> / محمد حسن الحداد، مرجع سابق الذكر، ص 27.

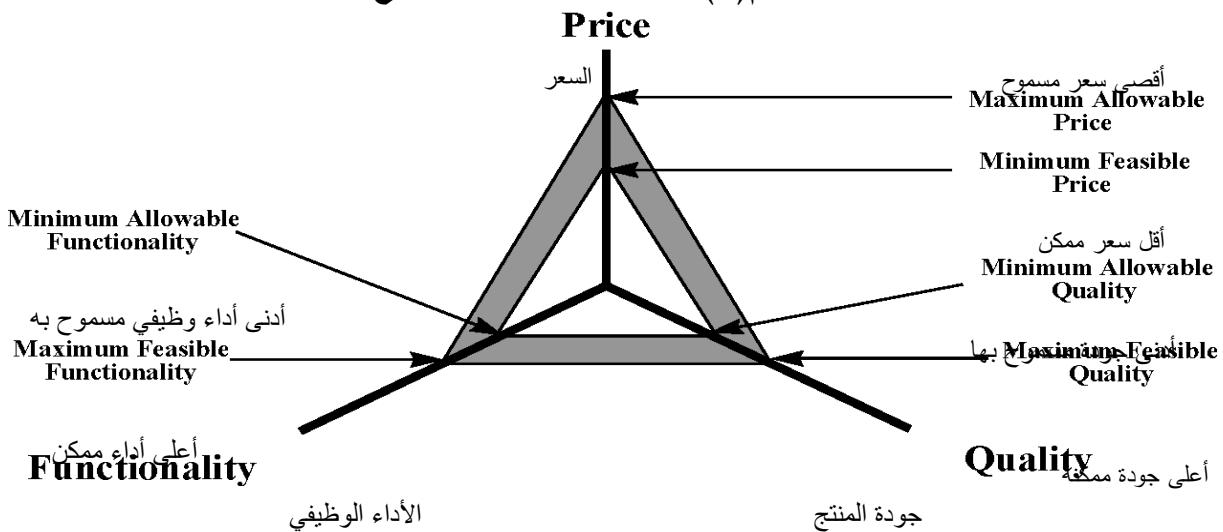
التكليف المستهدفة ضرورية ومفيدة في حالة المنافسة الشديدة، أما في حالة المنافسة العادلة فإن تكاليف المستهدفة تكون أقل.

2. طبيعة العملاء: تتأثر عملية تحديد التكليف المستهدفة بخصائص العملاء، وهي التي تساعد في

نجاح تطبيق التكليف المستهدفة وتحقيق الفائدة المرجوة منها، وتمثل هذه الخصائص في الآتي<sup>1</sup>:

a. مدى نضج وإدراك العملاء: إن ارتقى الوعي والإدراك لدى العميل بالمنتجات التي تطرحها المشروعات وقدرته على عقد المقارنة بين مختلف هذه المنتجات من حيث السعر، الجودة والخصائص الوظيفية، يجعل العميل أكثر وعيا وبالتالي تكون منطقة البقاء والاستمرار للمنتجات أكثر ضيقا، فكلما كانت منطقة البقاء ضيقة كلما كان المنتج من السهولة له أن يفشل ويخرج من منطقة البقاء (السوق) وبالتالي تزداد الحاجة هنا لتطبيق التكليف المستهدفة حتى لا يتم خروج المنتج من منطقة البقاء والاستمرار.

الشكل رقم(9): مثلث منطقة البقاء للمنتج.



المصدر: cooper and slagmulder ; p26.

b. معدل التغير في متطلبات العملاء: يؤثر ذلك في مدى أهمية التكليف المستهدفة ومدى الفوائد الناتجة عنها، بسبب أنه يؤثر على التركيبة الهيكيلية لمثلث منطقة البقاء واستمرار المنتج حيث يجعلها متغيرة بصورة دائمة مع مرور الوقت، وعندما يكون مثلث منطقة البقاء سريع التغير يصبح من الصعبية أن تتبعاً بموقع هذه المنطقة عند طرح المنتج في السوق، وبالتالي تزداد الفائدة المرجوة من تطبيق التكليف المستهدفة.

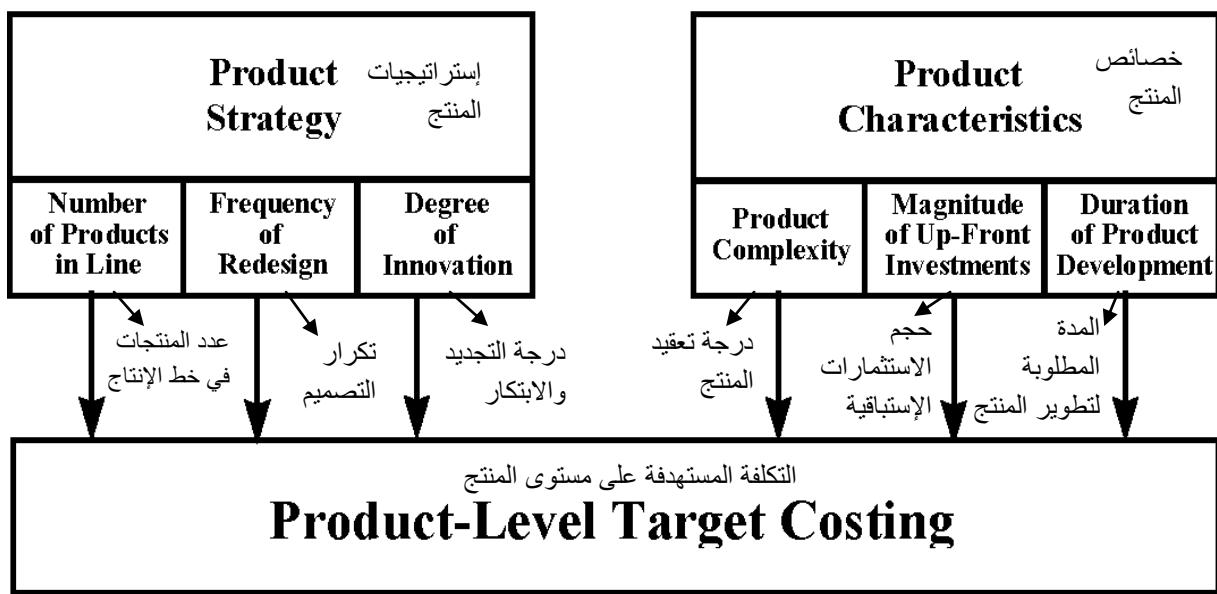
c. مدى تفهم وإدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية: إن درجة معرفة العملاء لمتطلباتهم المستقبلية تحدد حجم المجهود المبذول من قبل المشروعات والشركات العاملة في نظام التكليف المستهدفة

<sup>1</sup> محمد حسن الحداد، مرجع سابق الذكر، ص28.

في تحديد طلبات العملاء ورغباتهم المستقبلية فكلما ارتفعت درجة العملاء لمتطلباتهم المستقبلية كلما كانت الحاجة أكبر لنظام التكاليف المستهدفة والعكس صحيح.

**II. العوامل الخاصة بإستراتيجية الإداره:** هناك عاملين يؤثران في التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج وهما استراتيجيات المنتج وخصائص المنتج كما هو موضح في الشكل التالي:

**الشكل رقم(10): العوامل الخاصة بإستراتيجية الإداره**



المصدر: Cooper and slagmulder ;1997 , p27.

فيما يلي تحليل لتلك العوامل:

- a. **إستراتيجية المنتج:** تحدد إستراتيجية المنتج كمية المجهود المبذول في تحقيق التكلفة المستهدفة كما تحدد الوقت اللازم لذلك وكيفية أداءه، وهناك ثلاثة خصائص لإستراتيجية المنتج تمثل في<sup>1</sup>:
- a. **عدد المنتجات في الخط الإنتاجي:** يعتبر عاملاً مهماً ورئيسياً في تحديد الميزانية المخصصة لتطوير المنتجات، فكلما ارتفع عدد المنتجات كلما ارتفعت الإمكانيات لزيادة أرباحها، مما ينبع عن ذلك زيادة في المجهودات المبذولة لتحقيق التكاليف المستهدفة والحصول على فائدة أعلى منها.
- b. **عدد مرات إعادة التصميم:** أن معظم المصادر تقضي بدخول خدمات جديدة على القيام بتطوير وتحسين الخدمة سابقة إذا كانت غير مربحة بصورة كافية أو إذا وجدت بها بعض المواصفات غير المرغوب فيها، وإن السبب في ذلك هو ارتفاع تكلفة عملية إعادة التحسين عن عملية إدخال خدمات جديدة، بالإضافة إلى محدودية الوقت وعدم وجود زمان كافٍ لتصحيح الأخطاء، فلو حدث وتم تقديم خدمة غير مربحة فإنه سيظل كذلك لحين سحبها من الأسواق.

<sup>1</sup> /ميساء محمود راجخان، مرجع سابق الذكر، ص27.

c. درجة التجديد: ويقصد بها درجة أو نسبة الإضافات والتجديفات على المنتج، وتحديد درجة التجديد يساعد على معرفة إن كان باستطاعة المنشأة تدبير التكاليف المستقبلية بالاعتماد على بيانات التكاليف التاريخية أم لا، فكلما كانت درجة التجديد عالية كلما كانت البيانات المتعلقة بتكليف المنتجات القديمة أقل قيمة خاصة في المنتجات التي تعتمد على تكنولوجيا جديدة كلياً، وبالتالي يصعب تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتكون الفائدة منه ضئيلة بسبب صعوبة التنبؤ بتكليف المستقبلية لعدم توفر بيانات تاريخية عن التكاليف أو العملاء أو الموردين والمنافسين.<sup>1</sup>

b. خصائص المنتج: لها تأثيراً قوياً على طريقة تطبيق التكلفة المستهدفة وعلى الفوائد الناتجة عنها،

وتتمثل في:

a. درجة تعقيد المنتج: يقصد بها مدى صعوبة تصنيع المنتج وعدد العناصر المكونة له، إضافة إلى التكنولوجيا الازمة لتصنيعه، فكلما ارتفعت درجة تعقيده ازدادت الحاجة لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وازدادت الفائدة من وراء تطبيقه.

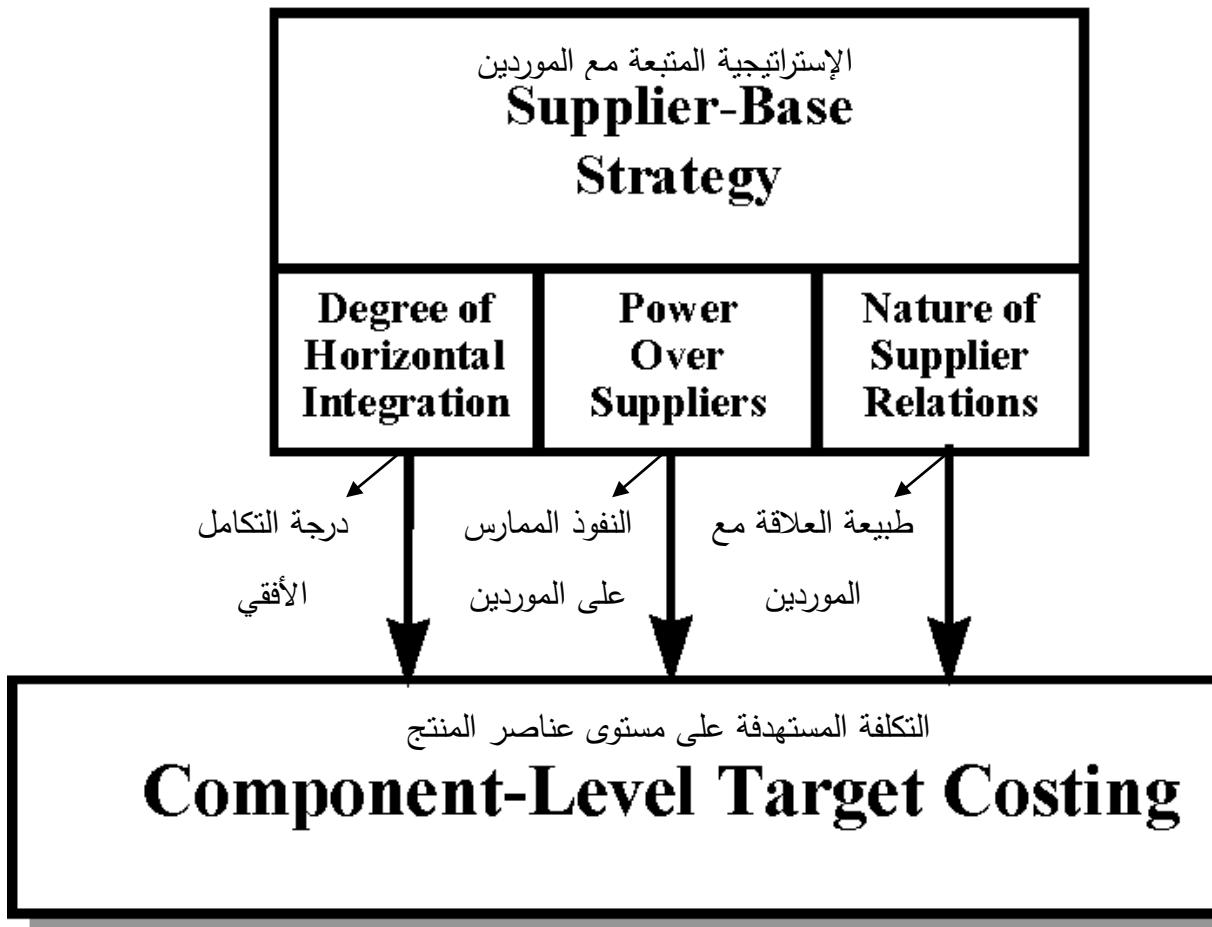
b. حجم الاستثمار الرأس مالي: تعتبر العلاقة طردية بين حجم رؤوس أموال المشروعات وبين الفائدة من وراء استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، فالمشروعات ذات رؤوس الأموال الصغيرة تنتج منتجات صغيرة ذات تكاليف منخفضة وتنفق القليل من الأموال على تطوير منتجاتها. على عكس المشروعات ذات رؤوس الأموال الكبيرة حيث تنتج منتجات مرتفعة التكاليف، وبالتالي لا تكون على استعداد للمخاطر بإنتاج منتجات غير مضمونة النجاح، مما يجعلها أحوج من غيرها للمشروعات إلى استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لما لها من فوائد عديدة.

c. المدة التي يستغرقها المنتج للتطوير: كلما طالت مدة تصميم المنتج كلما ساعد ذلك على تصميم المنتج بشكل أفضل وبتكلفة أقل مما يزيد من فائدة استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

3. العوامل الخاصة بالموردين: هناك ثلاثة جوانب لها تأثير كبير على المنافع المستمدة من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى عناصر المنتج، كما هو موضح في الشكل:

<sup>1</sup>/آلاء مصطفى خليل: نموذج مقترن لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة، قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص 47-

الشكل رقم (11) : العوامل الخاصة بال媿دين (المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى عناصر المنتج).



المصدر: Cooper and slagmulder ;1997 , p28.

فيما يلي تحليل لهذه الخصائص<sup>1</sup>:

a. درجة التكامل الأفقي: يقصد بالتكامل الأفقي انفصال المشروع الرئيسي عن المشروعات الموردة له والتي تمده بالعناصر الازمة لإنجاح المنتج، أما التكامل الرأسي فهو إندماج المشروع الرئيسي مع المشروعات الموردة له، وتنحصر تلك الخاصيتين بالمشروعات القائمة بالصناعات التجمعية، حيث تزداد الفائدة المرجوة من تطبيق التكلفة المستهدفة في الصناعات التجمعية التي تمتاز بخاصة التكامل الأفقي وذلك لأن نسبة كبيرة من العناصر الدالة في إنتاج المنتج يتم الحصول عليها من مصادر خارجية وبالتالي تكون عملية التوفير في التكاليف أكبر من خلال الضغط على الموردين لتخفيض أسعارهم، والعكس في حالة التكامل الرئيسي.

b. النفوذ الممارس على الموردين: إذا كانت الشركة لديها قوة نفوذ عالية تمكّنها من فرض سعر الشراء الخاص بالعناصر الداخلية في إنتاج المنتج من قبل مورديها. يكون تطبيق التكاليف

<sup>1</sup> /ميساء محمود راجخان، مرجع سابق الذكر، ص30.

المستهدفة على مستوى عناصر الإنتاج يؤتي ثماره وتكون الفائدة المرجوة من تطبيقها كبيرة والعكس في حالة ضعف النفوذ على الموردين.

٥. طبيعة العلاقة مع الموردين: تختلف الفائدة المرجوة من تطبيق التكاليف المستهدفة بمدى اختلاف نوعية وظيفة العلاقة التي تربط بين المشروعات بمورديها فكلما كانت العلاقة تمتنز بالتعاون الوثيق بينها كلما كانت الفائدة المرجوة من تطبيق التكاليف المستهدفة كبيرة والعكس صحيح.<sup>١</sup>

### الفرع الثالث: مبادئ و مجالات التكلفة المستهدفة

#### أولاً: مبادئ التكلفة المستهدفة

تحدد معظم التكاليف بناءاً على القرارات المتخذة أثناء المراحل الأولى لتصميم المنتوج والعملية الإنتاجية، وتعتبر محاولة تخفيض التكاليف عند بلوغ المنتوج مرحلة الإنتاج امراً صعباً لذلك فإن التركيز على التكاليف أثناء المراحل الأولى للتصميم يعتبر أساسياً لضمان تحقيق الربح والتكلفة المستهدفة، وهذا يعني أنه يجب معرفة تصاميم المنتوج، اختياريات المواد، المواصفات والتجاوزات المسموحة، تصميم العمليات والقرارات الاستثمارية قبل اتخاذ قرارات تصميم وتطوير المنتج، وبناءً عليه فإن المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة هي كالتالي:<sup>٢</sup>

١. قيادة سعر التكلفة: يركز المنهج التقليدي على تحديد التكلفة ثم السعر على عكس التكلفة المستهدفة التي تحدد السعر الذي يتماشى ومتطلبات السوق أولاً ويطرح الربح المستهدف من هذا السعر نتحصل على التكلفة المستهدفة والتي يجب تصنيع المنتج في حدودها

٢. التركيز على الزيون: يجب على إدارة المؤسسة معرفة زبائنها والقيام بدراسة مفصلة لردود أفعالهم اتجاه المنتج ودراسة الأسعار المناسبة لهم.

٣. التركيز على تصميم المنتج: تعد هندسة التصميم العنصر الرئيسي في التكلفة المستهدفة إذ يستوجب تصميم المنتج بالشكل الذي تصنعه في حدود تلفته المستهدفة، مع التركيز على عملية التصنيع من خلال فحص جميع أوجه العمليات الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة

٤. وضع فرق متداخلة المهام: تستلزم استخدام فريق عمل متتنوع المهام والاختصاصات ومن مختلف إدارات المؤسسة كالمختصين في البحث التسويقية، وهندسة الإنتاج وغيرها

٥. دورة حياة التكاليف: وفق هذا المبدأ يتم الأخذ بعين الاعتبار لـ التكاليف التي لها علاقة بدورة الإنتاج

٦. توجيه سلسلة القيمة: وذلك بحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يسمح بتخفيض التكلفة

<sup>١</sup> راضية عطوي: مرجع سابق الذكر، ص.55.

<sup>٢</sup> -أ. محمد نجيب نباش، تحقيق التفوق التنافسي باستخدام التكلفة المستهدفة دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خضر بسكرة العدد 49 ص 60، 2016.

## ثانياً: مجالات التكلفة المستهدفة

يمكن استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في العديد من المجالات مثل التصنيع، التخطيط، شراء المواد الخام، تكلفة الأجزاء والمهملات، أشارت بعض الدراسات أن مدخل التكلفة المستهدفة يطبق تقريباً بنسبة 90% في الرقابة على مختلف العمليات التي تقوم بها الشركة.

وهناك من يرى أن التكلفة المستهدفة يمكن أن تستخدم على مدار الدورة التصنيعية على النحو

الآتي<sup>1</sup>:

### 1. تكلفة مستهدفة للتصنيع: مثل:

- تكلفة مستهدفة للتصميم.
- تكلفة مستهدفة للإنتاج.
- تكلفة مستهدفة للبيع.

### 2. تكاليف مستهدفة للعملاء: مثل:

- تكلفة مستهدفة لتشغيل المنتج.
- تكلفة مستهدفة لصيانة المنتج.
- تكلفة مستهدفة لمرتجعات بيع المنتج.

## المطلب الثالث: آليات تحديد التكلفة المستهدفة

### الفرع الأول: طرق تقدير التكلفة المستهدفة

تختلف طرق تقدير التكلفة المستهدفة وفقاً لهدف الإدارة ونوع المنتج إلا أن هناك ثلاًث طرائق رئيسية لتقدير التكلفة المستهدفة:

I. طريقة الإضافة: في هذه الطريقة يتم تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو نشاط معأخذ أي تخفيضات في التكلفة سواء لأسباب داخلية أو خارجية، ويتم تجميع التكلفة لكل منتج وفقاً للوظائف التي يحققها حتى يتم التوصل إلى التكلفة المستهدفة للمنتج.

II. طريقة معدل تخفيض التكلفة: تقدر التكلفة المستهدفة وفقاً لهذه الطريقة عن طريق محاولة تخفيض التكلفة الحالية للمنتج بمعدل معين يعكس معدلات التطور في أداء المهام حيث يمكن تطبيق هذه الطريقة على المنتجات القائمة المراد تطويرها، أو في حال إنتاج المنشأة لمنتجات أخرى مشابهة للمنتج الجديد بشكل كبير.

وتكون معادلة التكلفة المستهدفة على النحو التالي:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة الحالية} - (\text{معدل التخفيض} \times \text{التكلفة الفعلية})$$

<sup>1</sup> / غسان فلاح المطرانة: مرجع سابق الذكر، ص 291-292

III. طريقة الخصم: وفقاً لهذه الطريقة تقدر التكلفة المستهدفة عن طريق خصم الربح المستهدف الذي يتم حسابه على أساس العائد على المبيعات في كثير من الأحيان، هذه الطريقة تمكن المدير من ربط التكلفة المستهدفة بمخطط الربحية منسوطة وطويلة الأجل وكذلك التخطيط الاستراتيجي للأعمال الذي يغطي مدة من ثلاثة إلى خمس سنوات وهي تناسب إلى حد كبير مع الظروف المرتبطة بالمنتجات الجديدة لذلك يفضل استخدامها في تحديد التكلفة المستهدفة التي يمكن الاعتماد عليها لرفع كفاءة قرار تسعير المنتجات الجديدة.

وتصبح معادلة احتساب التكلفة المستهدفة على النحو الآتي:<sup>1</sup>

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

#### الفرع الثاني: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة

قبل البدء بتطبيق منهج التكلفة المستهدفة لابد من البداية من التأكيد من وجود نظام تكاليفي، بالإضافة إلى إستراتيجية واضحة تلائم أهداف الإدارة، كما يتم تحديد الهدف من تطبيق منهج التكلفة المستهدفة وهو خفض التكلفة، وتمر عملية تطبيق التكلفة المستهدفة بثلاث مراحل رئيسية كالتالي:

أولاً: تحديد السعر المستهدف: والمقصود بالسعر المستهدف هو "السعر المقدر للسلعة أو الخدمة الذي يرغب الزبون أو العميل فيه ويكون قادراً على دفعه"، وهو يمثل الربح الأدنى الذي لا يمكن التنازل عليه، كما أنه لا يجب بأي الحال من الأحوال عن أسعار المنافسين.<sup>2</sup>

ولغرض تخفيض حالة عدم التأكيد تجاه صعوبة تسعير المنتجات بهدف حصر المعلومات الازمة لاتخاذ قرار التسعير المناسب للمنتج الجديد عن طريق دراسة وتحليل علاقة حجم الطلب مع السعر وأثر ذلك على قيمة أرباح المنتج<sup>3</sup>.

ثانياً: تحديد هامش الربح المستهدف: هو مقدار ذلك الربح الذي ترغب الإدارة في تحقيقه من منتج معين، والذي يتم تحديده على أساس خطة الربح الطويلة أو المتوسطة الأجل والتي تعكس التخطيط الإستراتيجي. ولكي يتم تحديد الربح المستهدف في أي شركة لابد منأخذ بالاعتبار:

- ✓ أن يكون هذا المنتج واقعاً وكافياً لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج.
- ✓ حجم المال المستثمر ومصادر الحصول عليه وحجم القروض ومعدلات الفوائد عليها.
- ✓ معدلات التوزيعات السائدة لدى الشركات المنافسة.

<sup>1</sup> / أ.آيت محمد مراد، مرجع سابق الذكر، ص 10.

<sup>2</sup> / علي عدنان أبو عودة: أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية \_ دراسة تطبيقية على المصادر العاملة في قطاع غزة، قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010، ص 30.

<sup>3</sup> / إدريس الصديق عثمان علي: مرجع سابق الذكر، ص 33.

وفي بعض الأحيان يتم تحديد الربح المستهدف على أساس العائد على المبيعات عند استخدام المحاسبة على أساس التكلفة المستهدفة كمرشد في تسعير المنتجات ويقل استخدام معدل العائد على الاستثمار، لسبب أن العائد على المبيعات يعكس ربحية كل منتج بوضوح عند إنتاج عدد من المنتجات ويسهل المقارنة بين المنتجات على أساس الربحية.

**ثالثاً: تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج (المسموح بها):** يقد بالتكلفة المسموح بها أقصى تكلفة يمكن للإدارة تحملها، ويمكن الوصول إليها واحتسابها عن طريق المعادلة التالية:

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

ولتحديد التكلفة المستهدفة نمر بالخطوات التالية:

- ✓ التعرف على ظروف السوق الذي ستتباع وتقديم به الخدمة، ومعرفة العرض والطلب عليه، والتعرف على خصائص الخدمة وسعيرها وتكلفتها المستهدفة التي سوف تقدم الخدمة في حدودها وفق المعادلة الآتية:

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

- ✓ التعرف على جميع الإمكانيات المادية والبشرية، كما يتم تحديد تكلفة الخدمة حسب الإمكانيات المتوفرة قبل تعديلها بهدف الوصول إلى مواطن النقص والزيادة في التكاليف وحساب مقدار الارتفاع في التكاليف إن وجد وفق المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة الحالية} - \text{التكلفة المسموح بها}$$

- ✓ دراسة جميع الوسائل الممكنة للتخلص من ذلك الارتفاع والوصول وبالتالي للتكاليف المستهدفة أو الاقتراب منها قد الإمكان.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> / علي عدنان أبو عودة: مرجع سابق الذكر، ص 32.

## **المبحث الثاني: كفاءة وفعالية التكلفة المستهدفة في تخطيط وضبط تكاليف المنتجات**

مدخل التكلفة المستهدفة أحد المداخل المستحدثة لرفع كفاءة عملية اتخاذ القرارات في مجال التسعير في ظل ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة التي تسودها المنافسة الشديدة و التطورات التكنولوجية السريعة.

### **المطلب الأول: دور التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج**

أن التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام الإنتاج في الوقت المحدد أنما هو نظام تكاليفي يهدف إلى تخفيض التكاليف الإنتاجية بحيث يحقق الاستفادة من مزايا كلاً منها في تحقيق خفض مضاعف للتكاليف الإنتاجية ، ويمر المنتج بمراحل أسلوب التكلفة المستهدفة دفتريا ثم ينتقل إلى الإنتاج الفعلي مصنوعاً من خلال المفهوم الخاص بنظام الإنتاج في الوقت المحدد.

#### **الفرع الأول: التكاليف المستهدفة والتسعير المستهدف**

يمثل سعر البيع المبني على مدخلات بيانات العملاء و المنافسين أساس حساب التكاليف المستهدفة ، والتكلفة المستهدفة للوحدة هو السعر المستهدف ناقص الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة ، أما الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة فهو الدخل التشغيلي الذي تريده الشركة أن تتحقق للوحدة من المنتج أو الخدمة المباعة.

وحتى تصل الشركة إلى تحديد التكلفة المستهدفة للوحدة و الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة يجب أن تقوم الشركة بتخفيض تكلفة منتجاتها و عملياتها ، و تستخدم التكاليف المستهدف بشكل واسع في مختلف الصناعات في العالم ، ومنها على سبيل المثال شركات فورد و تويوتا.

#### **الفرع الثاني: علاقة التكلفة المستهدفة بتسعير المنتجات**

إن منهج التكلفة المستهدفة هو طريقة تسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة، فبدلاً من تحديد التكلفة لكل بند من البندو ثم إضافة هامش الربح المرغوب فيه لتحديد سعر المنتج يقوم منهج التكلفة المستهدفة بعكس هذه الإجراءات، إذا تم تحديد سعر البيع الذي ينسجم مع متطلبات السوق، ثم احتساب هامش الربح المرغوب فيه وطرحه من سعر البيع. بعد ذلك يتم تزويد المهندسين ومصممي الإنتاج بالتكلفة المستهدفة للمنتج، لاعتمادها كحد أعلى لتكلفة تصميم وإنتاج المنتج. وبذلك ستكون مسؤولية هؤلاء تصميم المنتج وفقاً لنكلفته المستهدفة أو أدنى منها<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>/نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زويلف: التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة الملك عبد العزيز الاقتصاد والإدارة، مجلد 21، العدد 1، جامعة الإسراء الخاصة، المملكة الأردنية الهاشمية، 2007، ص

## الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

وفي حالة الإخفاق في الوصول إلى هذه التكلفة تجري محاولة تخفيضها بإعادة تقييم التصميم الخاص بالمنتج وتحسين إجراءات إنتاجه، وتطوير نظام تجهيز المواد بما يؤمن توفيرها في الوقت المحدد للإنتاج، وإلا يجب استبدال التكنولوجيا المخصصة لهذا المنتج (معدات الإنتاج) بأخرى منظورة لتخفيض تلك التكلفة، وإن تعذر ذلك ينبغي التخلص من خطة إنتاج ذلك المنتج.

وتعد التكلفة المستهدفة أداة جيدة للسعير في الأسواق التي تتسم بدرجة عالية من المنافسة، حيث تسمح بإجراء تحليل حاسم لاحتمالات نجاح المنتج قبل تخصيص الموارد الإنتاجية له، على خلاف السعير على أساس التكلفة، فقد تكتشف المنشأة أن سعر المنتج غير تنافسي بعدما تكون قد استخدمت الموارد في إنتاجه.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: أدوات تخفيض التكلفة باستخدام التكلفة المستهدفة

في معظم الأحيان تجد المنشآت التي تستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة أن التكلفة المتوقعة أعلى من التكلفة المستهدفة وفي هذه الحالة ينون على المنشأة اختيار بديل من البدائل التالية:<sup>2</sup>

- 1-تغيير تصميم المنتج أو العملية الإنتاجية من أجل تخفيض التكلفة.
- 2-القبول بهامش ربح أقل من الربح المرغوب فيه.
- 3-قد تقرر المنشأة عدم دخول سوق ذلك المنتج في الوقت الحالي بسبب عدم قدرتها على تحقيق هامش الربح المرغوب به.

وسيتم التطرق إلى بعض الأدوات التي تستخدمها المنشآة من أجل تحقيق البديل الأول وهو تخفيض أو تحجيم التكلفة، ويجب على المنشأة اختيار الأداة المناسبة، حيث أن المنشأة تستخدم أداة واحدة أو أكثر من أداة في آن واحد من أجل تحقيق أسلوب التكلفة المستهدفة بنجاح، ومن هذه الأدوات ما يلي:

#### الفرع الأول: هندسة القيمة

تعتبر هندسة القيمة على رأس الأدوات التي تستخدم في التكلفة، وقد عرفتها جمعية المهندسي القيمة الأميركيتين بأنها: "تطبيق منهجي لتقنيات محددة ، يتم عبرها تحديد كل وظيفة من وظائف المنتج أو الخدمة ووضع قيمة مالية لهذه الوظيفة وتقديم الوظائف الضرورية بدقة وبأقل التكاليف ويقصد بالوظيفة هنا أي إضافة تجعل المنتج يعمل أو يباع".

وعرفت بأنها: "عبارة عن تقنية منظمة وجماعية تستعمل لتحسين قيمة المنتج أو الخدمة، حيث تقاد هذه الأخيرة بالعلاقة بين الوظائف التي يؤديها المنتج أو الخدمة تكاليفها المتحملة".<sup>3</sup>

<sup>1</sup>/ نضال محمد رضا الحلف، إنعام محسن حسن زويلف: مرجع سابق الذكر، ص175.

<sup>2</sup>-آلاء مصطفى خليل: مرجع سابق الذكر، ص35.

<sup>3</sup>-راضية عطوي، مرجع سابق الذكر، ص26.

## الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

أن أسلوب التكلفة المستهدفة عبارة عن عملية متربطة مع هندسة القيمة ،والتحليل الوظيفي ،ورقابة التكاليف بين المنظمات ،وقد أصبحت فوائد التكلفة المستهدفة واضحة عندما أصبح هناك اندماج واضح بين العمليات المذكورة .

لا يمكن النظر إلى هندسة القيمة على أنها أسلوب لخفض التكاليف عن طريق إلغاء جزء من مشروع أو عنصر من منتج أو تخفيض في مجال العمل، ما إنها ليست عملية استبدال منتج بأخر أقل ثمنا عند مواجهة عجز مالي، إنما هي تحليل الوظائف المطلوب أداؤها وتحقيق تلك الوظائف بطرق مبتكرة يؤدي إلى خفض الجودة أو الأداء أو غير ذلك من الإمكانيات، أي أن خفض التكلفة يحدث كنتيجة تلقائية للتطوير و الاستخدام الأمثل لكل الموارد،فهندسة القيمة والتكلفة المستهدفة منهجين مختلفين، وأهم الاختلافات بين المنهجين هو نقطة البداية في هندسة القيمة،يسعى مستخدمو هندسة القيمة إلى تحسين نسبة أو معدل القيمة لدى العميل والخاص بالمنتج والتي تحسن عن طريق مقارنة السعر بوظائف وفوائد المنتج ،إذن فأسلوب هندسة القيمة يعتبر أداة معايدة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وليس بديلا عنه. في حين تتشابه هندسة القيمة مع التكلفة المستهدفة في انه يتم تحديدهما في مرحلة تصميم المنتج ولهذا يلاحظ أن هندسة القيمة تساعده على الوصول إلى تحقيق التكلفة المستهدفة، الأمر الذي يدعم العلاقات القائمة بينهما .

وهناك عوامل إن توافرت تكون سببا في نجاح أي نظام يجمع بين هندسة القيمة وأسلوب التكلفة المستهدفة أو يمكن تلخيص هذه العوامل فيما يلي<sup>1</sup>:

- 1- ضرورة الاهتمام بتخطيط التكلفة في عملية تطوير المنتج حيث يجب مراعاة أهداف عملية تطوير المنتج وهي: الوقت ،الجودة والتكلفة .
2. التطوير من خلال فرق متعددة الوظائف: تتكون هذه الفرق من موظفين في دوائر الهندسة والمشتريات ،وهندسة القيمة، وهذا يسمح بتبادل المعرفة التي تساعده في تقديم المقترنات لتخصيص التكاليف من أجل تحقيق أهداف التكلفة المستهدفة ،وتتيح المحافظة على مستوى نشاط جيد.
3. دور فعال للدوائر المالية: تلعب الدوائر المالية دورا مهما في إدارة أسلوب القيمة المستهدفة، حيث تعمل على توفير المعلومات اللازمة لتخطيط تكاليف الشركة بكاملها وتحقيق الأهداف الإستراتيجية لها.
- 4 . التكامل بين تخطيط التكاليف والإستراتيجية العالمية :هناك عدد كبير من الشركات له أفرع في بلدان مختلفة مما يتتيح فرصة اشتراك موظفي الشركة الموجودة في بلدان متعددة في عملية الإنتاج بكاملها وبالتالي يقلص أنشطة هندسة القيمة المطبقة محلية فمثلا قد يقلص من تكلفة أنشطة هندسة القيمة الحصول على تصميم أجزاء المنتج من فرع الشركة في ألمانيا وبناء المنتج في فرع الشركة في البرازيل.

<sup>1</sup>-آلاء مصطفى خليل ،مرجع سابق الذكر، ص36.

5 . استخدام أدوات وتقنيات تدعم هندسة القيمة: فهندسة القيمة لا تطبق بطريقة منهجية وعملية تخفيض التكاليف بهدف الوصول إلى التكلفة المستهدفة ومع ذلك فقد لوحظ أن العديد من التقنيات تخفيض التكاليف المستخدمة من قبل الشركة تدعم منهجية هندسة القيمة وأسلوب التكلفة المستهدفة.

### الفرع الثاني: التحليل الوظيفي

يساعد المنشأة في الحصول على بيانات التكاليف المتعلقة بكل وظيفة من وظائف المنتج ، وهو ما يمكن المنشأة من تخفيض التكاليف باستخدام بدائل متعددة ، فمثلاً يمكن تعديل وظائف المنتج الحالي أو تخفيضها أو توسيعها أو دمجها من أجل تخفيض التكلفة للحصول على هامش ربح أعلى أو زيادة قيمة المنتج لدى العميل ، وتساعد جداول التكلفة ذات البيانات المنفصلة على تطبيق التحليل الوظيفي بنجاح

### الفرع الثالث: دالة انتشار الجودة

دالة انتشار الجودة (QFD) هي تقنية لتبادل وتصنيف المعلومات تلعب دوراً رئيسياً من أجل الوصول إلى التكلفة المستهدفة ، ومن أهم مميزات هذه التقنية قدرتها على تركيز المعلومات المتنوعة في حيز صغير يسهل فهمه ، عن طريق عمل مصفوفة تتضمن متطلبات العملاء ، والقيمة التي يتوقعها العملاء ، وما يتلقاه العملاء فعلا ، بالإضافة إلى قياس الخصائص الداخلية للمنتج ، ومقارنة المنتج مع منتجات المنافسين .

إن المفاضلة بين التكلفة والمواصفات يمكن القيام عندما تكون العلاقة بين الخصائص الداخلية والخارجية واضحة ، فقد يتم تغيير خاصية معينة في جانب غير رئيسي من جوانب المنتج بهدف تخفيض التكلفة وعلى العكس من ذل فقد يتم تحسين المواصفات بتكلفة منخفضة أن أرادت المنشأة زيادة الأسعار أو القيمة للمنتجات .

ويحتوي بيت الجودة على ستة مكونات رئيسية:<sup>1</sup>

- متطلبات العميل ؛ماذا يريد العميل.
- المتطلبات التقنية ؛ وهي مجموعة منتظمة من خصائص المنتج التي يمكن قياسها .
- مصفوفة العلاقة الداخلية ؛ ويقصد بها العلاقات الداخلية بين المتطلبات التقنية و متطلبات العميل .
- مصفوفة الارتباط التقني (السقف) والتخطيط؛ وتستعمل للتمييز بين التقنيات التي تدعم أو تعرقل بعضها البعض في تصميم المنتجات ، ويمكن أن تظهر فرص الإبداع .
- مصفوفة التخطيط؛وتشمل الأهمية النسبية لمتطلبات العميل و المنشأة ، والأداء التنافسي للمنشأة لمقابلة تل المتطلبات .
- مصفوفة التقنية ؛تستخدم لتسجيل الأهمية النسبية لمكونات المنتج ودرجة الصعوبة في تحقيق كل مكون بالإضافة إلى قياس الأداء التقني المنجز مقارنة بالمنتجات المنافسة .

<sup>1</sup> / آلاء مصطفى خليل ، مرجع سابق الذكر، ص37.

#### الفرع الرابع: التكاليف المعيارية

تقوم على أساس مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية (المتوقعه) وتعتبر أداة غير فعالة أن استخدمت منفردة لأنها قد تؤدي إلى نتائج غير مرغوب فيها ، إذ قد يتم شراء مواد خام زهيدة الثمن وقليلة الجودة من أجل تقليل الفرق من الأسعار ، وهذا يؤدي إلى نتائج عكسية حيث تتبدد المنشآة تكاليف كبيرة نتيجة فشل عملية التصنيع أو ظهور مشاكل الضمانة .

#### الفرع الخامس: نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يعد توظيف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من احدث التطورات في نظام (ABC) خاصة وانه لا يجب النظر إلى التكاليف الخاصة بالمنتج على أنها التكاليف المباشرة فقط وإنما يجب أن تشمل تكاليف الوظائف المساعدة أيضا ، أي أن نظام (ABC) يقوم بادخال لذك التكاليف في عملية تحديد التكلفة المستهدفة ، ويجب أن تكون المعلومات المتاحة في مرحلة تصميم المنتج حول مسببات التكلفة معروفة حتى تسهل عملية استخدام (ABC)، ومن ثم استخدام الانحدار المتعدد للرب بين قيم مسببات التكلفة لمنتج معين والربحية المتوقعة لذلك المنتج ، بعد الانتهاء من تحديد التغييرات اللازمة في القيم يتم إبلاغ مصممي المنتج بالربح المتوقع بحيث يقوموا بالعمل على تخفيض التكلفة الكلية وليس التكاليف المباشرة فقط.

#### الفرع السادس: التصميم لتجميع التصنيع

يتم استخدام التصميم لتجميع التصنيع (DFMA) في مرحلة التصميم كاملة، وخاصة قبل بناء أول نموذج تجريبي ، فهي تقييم فعالية التصميم فيما يتعلق بعمليات التجميع والهدف منها هو تقليل عدد العناصر وتبسيط عمليات التجميع . ومن فوائد هذه الأداة أنها تخفض التكاليف وتقلل الأخطاء وإنتاج منتج أكثر موثوقية ومتانة .

#### الفرع السابع: ورق التحسين المستمر

وهو يتضمن إعداد الماكينات ، وخطوط التجميع ، ومحاكاة سير العملية الإنتاجية على الورق ويجب أن تكون قريبة من الكمال قبل التطبيق وتحمل النفقات الفعلية، و لا بد من البدء في العمل فور الانتهاء من تصميم جزء جديد وقبل بدء التصنيع حتى يون هذا المنهج أكثر فعالية

#### الفرع الثامن: المقارنة المعيارية

تعتبر المقارنة المعيارية وسيلة لتحسين الأداء ومن فوائدها زيادة الإنتاجية وزيادة القدرة التنافسية ، وتحسين الجودة ، إضافة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج .

ومن أمثلة استخدام المقارنات المعيارية كجزء من عملية تطبيق التكلفة المستهدفة ، أن شركة Daimler-Benz قبل إنتاجها لسيارة رياضية جديدة قامت بشراء وتفتي سيارات المنافسين من أجل فهم آلية عمليات التصنيع لديهم وحجم التكاليف التي يت肯دونها .

### الفرع التاسع: جداول التكلفة

هي عبارة عن قواعد بيانات في الحاسوب تتضمن معلومات شاملة عن مسبيات التكاليف، تستخدم هذه الجداول من طرف المنشآت التي تصنع أحجاماً مختلفة من نفس التصميم، لإظهار مقدار الفرق في تكلفة الأجزاء ذات الأحجام المختلفة بالإضافة إلى الفرق في تكلفة الأنواع المختلفة من المواد الخام .

### الفرع العاشر: مجموعة التكنولوجية

هي طريق تستخدم من أجل تحديد أوجه التشابه بين أجزاء المنتجات المصنعة حتى يتم استخدام نفس الجزء في أكثر من منتج مما يساعد على تقليل التكاليف، تستخدم هذه الطريقة عند كبار المصنعين الذين يملون خطوط إنتاج متعددة .

يفضل استخدام هذه الطريقة مع إدارة الجودة الشاملة للتغلب على الزيادة في الخدمات وتكاليف الضمان.

بالإضافة إلى الأدوات السابقة الذكر توجد الأدوات التالية :<sup>1</sup>

**1- الهندسة المتزامنة:** تعتبر أن تكاليف الأنشطة اللاحقة في دورة حياة المنتج لا تتأثر بتكليف الأنشطة السابقة، وتؤثر الهندسة المتزامنة على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة تأثيراً إيجابياً فهي تخفض تكاليف دورة حياة المنتج، وتقلص الوقت اللازم لوصول المنتج إلى السوق مما يوفر الوقت والتكاليف، إضافة إلى ذلك لها دور مهم في تصميم جودة المنتج قبل بدء العملية الإنتاجية، وتأخذ قدرات العاملين والموردين واستراتيجيات الإنتاج بعين الاعتبار عند تصميم العمليات الإنتاجية .

**2- هندسة العوامل البشرية:** تركز هذه الأداة على أهمية تصميم منتج يسهل استخدامه من قبل العميل، أي أن هذه الأداة تهتم بتصميم منتج يلبي متطلبات العميل ويقدم خدمات ما بعد البيع كالصيانة بتكليف منخفضة، وبالتالي تؤدي إلى انخفاض تكاليف العميل المستهدفة .

**3- الهندسة العكسية:** وهي عبارة عن جزء مكمل لأسلوب التكلفة المستهدفة يتم من خلاله تحديد التكلفة المستهدفة لمكونات المنتج عن طريق دراسة منتجات المنافسين للتعرف على المواد الخام المستخدمة ومستوى التكنولوجيا، وطريقة التصميم وهيكل التكلفة ومستوى الجودة والإمكانات والوظائف .

<sup>1</sup>- فوزة شوقي السيد، إطار مقترن بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، دراسة نظرية واستكشافية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، العدد الأول المجلد 44،

### المبحث الثالث: تقييم نظام التكلفة المستهدفة

#### المطلب الأول: مقومات نجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والصعوبات التي تواجهه

##### الفرع الأول: مقومات نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة

لنجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يجب توفير ما يلي<sup>1</sup>:

- ✓ وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية.
- ✓ وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على الدراسة السوقية.
- ✓ الدعم من قبل الإدارة، وذلك بسبب الطبيعة الإستراتيجية لهذا الأسلوب، ولتأثيره على العمل في مختلف الإدارات داخل الشركة.
- ✓ قدرة الشركة على إنتاج منتجات متعددة.
- ✓ التدريب على استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.
- ✓ تعمل الشركة في سوق يتميز بالمنافسة، حتى لا تكون تكاليف استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة أكثر من الفائدة العائدة منه.
- ✓ تشجيع وتطوير فرق العمل من مختلف الإدارات والتخصصات.
- ✓ إتاحة المعلومات بين الإدارات والأفراد وعدم استحواذ البعض عليها.
- ✓ اعتماد الإدارة على تقويض السلطة لفرق العمل، لمساعدتها على الابتكار والإبداع.
- ✓ وجود قنوات اتصال مفتوحة بشكل دائم سواء بين الشركة والموردين والعملاء أو بين مختلف الإدارات والأقسام داخل الشركة، لتسهيل وتقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات.
- ✓ القدرة المالية للشركة لتبني أسلوب التكلفة المستهدفة مما يتطلبه التطبيق من دراسات للسوق، واستخدام الآلات الحديثة.
- ✓ تتمتع العملاء بالإدراك والوعي لخصائص المنتجات الجديدة التي تطرح بالسوق.

##### الفرع الثاني: الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

إن مدخل التكلفة المستهدفة مدخل حديث في إدارة التكاليف وبالتالي فإن هذا المدخل يواجه مجموعة من الصعوبات تتمثل في:

- عدم وجود إطار يرسم بالعمومية يحدد متطلبات وخطوات التنفيذ نظراً لتركيز معظم الأبحاث التيتناولت هذا المدخل على تحليل التجارب الناجحة لبعض الشركات اليابانية مما أدى إلى نتائج تتسم بالخصوصية.

<sup>1</sup> /حنان سليمان العماري، الحسين رمضان السريتي، إبراهيم عبد الله الدنفور: مدى توفر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركات الصناعية الليبية، مجلة البحث الأكاديمي، جامعة مصراته، 2019، ص 51.

## الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

- عدم وجود إطار مفاهيمي ومنهجية واضحة لتطبيق الأساليب الحديثة لخفض التكلفة في إطار المحافظة على مستوى الجودة والأداء الوظيفي وبما يؤدي إلى الوصول إلى التكلفة المستهدفة.
- صعوبة تحديد الدقيق للعناصر الأساسية لتطبيق هذا المدخل وهي أسعار البيع والأرباح ومن ثم التكلفة المستهدفة نتيجة لعدم توافر قواعد البيانات الملائمة خصوصاً في دول العالم النامية.
- عدم وضوح كيفية تخصيص الخفض المستهدف في تقديرات التكلفة الحالية أو المتوقعة لعمليات المنشأة لتساوي مع التكلفة المستهدفة.<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: مزايا وعيوب التكلفة المستهدفة

#### الفرع الأول: مزايا أسلو الكلفة المستهدفة

يعد نظام التكلفة المستهدفة من الأنظمة التي تستند كأساس لتحديد السعر، فهو يعد من أفضل ما يمكن الاعتماد عليه في تطوير وتنسuir المنتجات الجديدة، بالإضافة إلى التخلص من التكاليف الإضافية وتخفيف تكاليف دورة حياة المنتج. فالميزة الأساسية من تبني نظام التكلفة المستهدفة هي تركيزها على مرحلة التصميم لذلك فهي تمتلك أقصى تأثير في تحديد مستوى التكاليف الملزם بها وفضلاً عن هذه الميزة نجد مزايا أخرى أهمها:<sup>2</sup>:

- ❖ يساعد نظام التكلفة المستهدفة على توجيه وتشجيع العاملين بالمنشأة على العمل الجماعي.
- ❖ تحسين العلاقات مع الموردين من خلال إشراكهم بعملية التصميم.
- ❖ تطوير المنتجات الجديدة وتخفيف التكاليف بالاستخدام الأمثل للمصادر والموارد.
- ❖ يساعد على تخفيض أسعار الإنتاج وتحقق رغبات العملاء في منتجات عالية الجودة.
- ❖ التحكم في القرارات المتعلقة بالتصميم والإنتاج.
- ❖ يشكل هذا النظام حافزاً قوياً للبحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي على مستوى المنشأة.
- ❖ التركيز على معطيات السوق لإعطاء سعر السوق المستقبلي وصولاً إلى التكلفة المستهدفة.
- ❖ نظام التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية فهو يعتبر نظام لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد.
- ❖ تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى العناصر يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الابتكار بما يفيد المنشأة والموردين معاً.

ومن خلال هذه المزايا التي تعود على المنشأة بالفائدة يمكن القول أن نظام التكلفة المستهدفة ما هو إلا نظام يساعد على تخفيض التكاليف قبل حدوثها لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها عن طريق المعلومات المفصلة التي تشملها جداول التكلفة حول السوق ومتطلباته. فبالإضافة إلى التكلفة نجد أهم

<sup>1</sup> /د. سالم عبد الله حلس، محمد حسن الحداد: مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة (دراسة ميدانية)، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد 2، فلسطين، 2012، ص 307.

<sup>2</sup> /د. آيت محمد مراد: مرجع سابق الذكر، ص 11.

## الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

عاملين يميزان نظام التكلفة المستهدفة هما الوقت والجودة، حيث يعمل هذا النظام على تصميم منتجات بالجودة المطلوبة وفي الوقت المحدد وبالتالي ترغب فيها المنشأة.

### الفرع الثاني: عيوب أسلوب التكلفة المستهدفة

هناك بعض الجوانب السلبية المرتبطة باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة والتي أفرزتها التطبيقات العملية والتي تحد من فعالية هذا الأسلوب، هذه الجوانب السلبية هي<sup>1</sup>:

► إن المتغيرات الأساسية لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة مثل سعر السوق، دورة حياة المنتج هامش الربح المستهدف، التكلفة المسموح بها، التكلفة التي يمكن تحقيقها، آليات احتواء الفجوة بين التكلفة الحالية المقدرة للمنتج والتكلفة التي يمكن تحقيقها في المدى الزمني قصير الأجل الأساليب الإستراتيجية لإدارة تحديات خفض التكلفة – استكمالاً لاحتواء باقي الفجوة التكاليفية – المدى الزمني طويل الأجل، وهذه المتغيرات تتطلب مستوى راقي من نظم المعلومات قد لا يتوافر في الواقع العلمي، كما تتطلب هذه المتغيرات التزاماً قوياً من جانب فريق خفض التكلفة لإمكانية تنفيذ التكلفة المستهدفة.

► تواجد نوع من الصراع بين الأطراف المختلفة المشاركة والمسئولة عن عملية خفض التكلفة، مثل موردي المستلزمات السلعية، مهندسي التصميم، مديري أقسام الإنتاج الداخلية، وذلك عندما ينمو الإدراك لدى هذه الأطراف بأن عبء خفض التكلفة لا يتم توزيعه بعدلة حسب إمكانيات كل طرف والمصائب التي تواجهها، وإنما حسب قدرته التأثيرية داخلياً وخارجياً.

► التهديد باحتمال فقد العمل أو الوظيفة التي يمكن أن يكون من نتاج أي برنامج لخفض التكلفة الأمر الذي يخلق نوع من الضغط والتوتر داخل مناحي العمل المختلفة بتنظيم الأعمال.

ما سبق يرى الباحث أن التخلص من هذه العيوب يتم عن طريق التغلب على فجوة المعلومات والتحليل المستمر للمتغيرات التي تحدث أو المؤثرة على البيئة الصناعية الحديثة سواء كانت المتعلقة بالجوانب التسويقية أو الفنية للمنتج أو التحليل الوظيفي للتكلفة. وتحديد خصائص ومواصفات المنتجات بصورة دقيقة والاستعانة بذوي الخبرة في هذا المجال لرسم خطط بديلة تسمح بخفض أكبر للتكاليف في كافة مراحل دورة حياة المنتج.

<sup>1</sup>/ محمد صالح هاشم: تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة ببيئة الأعمال المتقدمة، مجلة البحث الإدارية، أكاديمية السادات، العدد الحادي والعشرون، أكتوبر 2003م، ص 222

**المطلب الثالث: المقارنة بين نظام التكلفة المستهدفة والأنظمة التقليدية والانتقادات****الموجهة لها****الفرع الأول: المقارنة بين نظام التكلفة المستهدفة والأنظمة التقليدية**

هناك اختلافات عميقة بين نظام التكلفة المستهدفة والنظام التقليدي، ولتحديد هذه الاختلافات نتبع

المعايير التالية<sup>1</sup>:

**الجدول رقم(3): الفرق بين التكلفة المستهدفة والنظام التقليدي للتكلفة**

نظام التكلفة المستهدفة	نظام التكلفة التقليدية	معايير المقارنة
السعر	التكلفة	العامل المحكم
السعر - الربح = التكلفة	التكلفة + الربح = السعر	معادلة القياس
الهندسة المتزامنة	الهندسة المتتالية	أسلوب تصميم المنتج
حديثة	تقليدية	البيئة الصناعية
قصيرة	طويلة	دورة حياة المنتج
عالية	بسيئة	التكنولوجيا
شديدة وحادة	ضعيفة	المنافسة
متكاملة قبل وبعد وأثناء الإنتاج	داخلية أثناء الإنتاج	سلسلة القيمة
الاهتمام بالسوق التنافسي	إهمال اعتبارات السوق	تخطيط التكلفة
خفض التكلفة في مرحلة التصميم	خفض الضياع والفائد في مرحلة التصنيع	مراحل خفض التكلفة
التغذية ممتدة قبل حدوث التكلفة	التغذية العكسية بعد حدوث التكلفة	أسلوب التغذية
تؤثر على 80% من إجمالي التكاليف	تؤثر على 20% من إجمالي التكاليف	القرارات المصححة
تراهى عند محاولة تخفيض التكلفة	لا تراعى عند محاولة تخفيض التكلفة	رغبات المستهلك

<sup>1</sup> / محمد العشماوي: مرجع سابق الذكر، ص 347.

إدارة التكلفة من المنظور الاستراتيجي	قياس ورقابة التكلفة وترشيد القرارات في مرحلة التشغيل	الهدف
فريق أعضاء سلسلة القيمة المتكاملة	محاسبة التكاليف	فريق العمل
رئيسية وأساسية	ثانوية وهامشية	العلاقة بال媿وردين والعملاء
القيمة، تحليل تكاليف الوظائف، جداول التكلفة، تحليل العوامل المحركة للتكلفة	تحليل التعادل، التحليل التقاضلي للتكلفة، مراكز التكلفة	الأدوات المساعدة
مدخل سلسلة القيمة الذي يركز على مجموعة الأنشطة المحققة لقيمة داخل وخارج المنظمة	مدخل القيمة المضافة الذي يركز على مقابلة القيمة المحصلة من المستهلكين بالقيمة المدفوعة للموردين	مداخل القيمة

المصدر: محمد العشماوي: مرجع سابق الذكر، ص 347.

كما يمكن إضافة بعض الاختلافات التي من الممكن من شأنها التأثير على التكلفة والتي تتمثل في:

(a) بدلاً من أن يصمم المنتج ومن ثم تحدد تكلفته، فإن التكلفة المستهدفة توضع أولاً وبعد ذلك يصمم المنتج لكي يحقق التكلفة المستهدفة.

(b) التكلفة المستهدفة تهتم بالمقاييس غير المالية على نطاق واسع على عكس التكاليف التقليدية.

(c) وجود بعض الاختلافات البارزة في طريقة القيام ببحوث السوق:

✓ فبحوث السوق بموجب التكلفة المستهدفة ليست حدث منفرد كما هي في العادة في الأسلوب التقليدي، فعند الحصول في مرحلة مبكرة من حياة المنتج على معلومات تخص الزبون وتفضيلاته عن طريق عملية بحوث السوق، فإنها فضلاً عن ذلك تجمع هذه المعلومات باستمرار عن طريق عملية التكلفة المستهدفة.

✓ ينفق الكثير من الوقت في مرحلة تحديد خصائص المنتج وتصميمه لتخفيف تغيرات التصميم أثناء عملية التصنيع لأن هذه التغيرات تكلف كثيراً.

تستعمل التكلفة المستهدفة في دورة حياة كاملة يجعلها هدفاً رئيسياً لتقليل كلفة امتلاك المنتج طول مدة الاستفادة منه، لذلك لا تؤخذ كلف مثل سعر الشراء المبدئي بنظر الاعتبار فحسب، بل تكاليف التشغيل، الصيانة، والتخلص من المنتج أيضاً.

ومن هنا يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أكثر تعمقاً من الأساليب الأخرى التقليدية، حيث أن أسلوب التكلفة المستهدفة يتم تحديد التكلفة في البداية ثم يتم تصميم المنتج بطريقة تساعد على التوصل إلى

## الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

التكلفة المستهدفة، أما الأساليب الأخرى التقليدية يتم فيها تصميم المنتج من ثم يتم حساب التكاليف، وهكذا يمكن القول أن أسلوب التكلفة المستهدفة تختلف تماماً على الأساليب التقليدية في حساب التكاليف.

### الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة لأسلوب التكلفة المستهدفة

رغم الفوائد التي يمكن الحصول عليها نتيجة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يلاحظ أن قلة من الشركات وخاصة في الدول النامية تستخدم هذا الأسلوب، وهذا راجع للأسباب التالية<sup>1</sup>:

- ✓ بسبب طبيعة الشركة التي لا تساعد على تطبيقه بصورة جيدة .
- ✓ عدم الاطلاع الكافي على هذا الأسلوب.
- ✓ طول المدة الزمنية التي يتم فيها تجميع البيانات.
- ✓ طول المدة الزمنية اللازمة للتحليل وإعداد التقارير.
- ✓ ارتفاع تكلفة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.
- ✓ عوائق ثقافية ومنها عدم التعاون بين الإدارات المختلفة.
- ✓ عوائق تنظيمية ومنها صعوبة تشكيل فرق تقوم بأداء عمل منظم.
- ✓ عدم قدرة نظم معلومات المنظمات على التكامل مع كافة إدارات المنشأة .

وعلى الشركات التغلب على هذه الأسباب وتحملها إن رغبت في الحصول على بيانات دقيقة ومنتجات عالية الجودة؛ فعلى سبيل المثال عادة ما يؤدي تطبيق العملية الإنتاجية بدقة إلى زيادة التكاليف لكن يؤدي ذلك وفي نفس الوقت إلى تقديم منتجات عالية الجودة مما يقلل من الفاقد من المنتجات الذي قد ينجم عن رداءة الإنتاج.

هذا فيما يتعلق بأسباب عدم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، أما فيما يتعلق بالانتقادات فقد وجئت إلى هذا الأسلوب بعض الانتقادات؛ شأنه في ذلك شأن غيره من الأساليب المحاسبية والإدارية المختلفة، ومن تلك الانتقادات ما أورده في دراسته وتم إيجازها في النقاط التالية:

- ✓ يستغرق تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وقتاً أطول في مرحلة تطوير المنتج؛ ويرجع السبب في ذلك إلى المغالاة في التركيز على مرحلة التصميم وبالتالي زيادة الفترة الزمنية التي تلزم لإطلاق المنتج في السوق.
- ✓ إرهاق وإحباط شديد لدى الموظفين بسبب التعرض لضغط كبير من أجل تحقيق الأهداف المطلوبة.
- ✓ إرباك السوق والذي ينجم عن الاهتمام المبالغ فيه لمتطلبات العميل مما يؤدي إلى زيادة سريعة في النماذج المختلفة من المنتج بسبب إضافة ميزات إضافية متعددة له.

<sup>1</sup> /ألاء مصطفى خليل: مرجع سابق الذكر، ص 29.

- ✓ صراع تنظيمي بسبب شعور بعض الدوائر بأنهم يتحملون جزءاً كبيراً من المسؤوليات على خلاف غيرهم من الدوائر الأخرى في المنشأة.
- ✓ يركز اهتمامه على مسربات التكاليف ويغفل مسربات العوائد.
- ✓ يستهلك تطبيقه الكثير من الوقت.
- ✓ إن أسلوب التكلفة المستهدفة خطى وبيروقراطي بشكل كبير بمعنى أن السلطة في تطبيقه تتركز في أيدي جماعات معينة من الموظفين.
- ✓ مفصل للغاية.
- ✓ فشل أسلوب التكلفة المستهدفة فيأخذ تكلفة رأس المال بعين الاعتبار عندأخذ قرارات تتعلق بالإنتاج.
- ✓ يعتبر أحد أهم الأسباب وراء حصول العملاء على منتجات خالية من الجودة بسبب استخدام مكونات وعناصر إنتاج رخيصة الثمن بهدف الوصول إلى التكلفة المستهدفة.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> / ألاء مصطفى خليل: مرجع سابق الذكر، ص30.

## خلاصة الفصل الثاني:

التكلفة المستهدفة عبارة عن نظام يهدف بصفة أساسية إلى تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، ويقوم في سبيل تحقيق ذلك بتناول العملية الإنتاجية بصفة متكاملة من داخل وخارج المشروع، حيث اتضح لنا من خلال هذا العرض أن الأساليب التقليدية لا يمكن للمؤسسة الاعتماد عليها في إعطاء نتائج دقيقة، لذا ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة كأسلوب بديل يهدف لتخفيض التكاليف بصفة أساسية، وتبيّن لنا أيضاً أن أسلوب التكلفة المستهدفة يوفر أداة مهمة لإدارة الإستراتيجية، ويتم الوصول إلى ذلك من خلال جداول الوظائف وجداول التكلفة، هندسة القيمة إلى غير ذلك.

وفي الأخير يمكن القول أن التكلفة المستهدفة عبارة عن نظام لإدارة التكاليف يعمل بشكل كبير على تخفيض التكلفة خلال دراسة المنتوج من مرحلة تطويره وتصميمه إلى غاية عملية الإنتاج وما بعد الإنتاج، وهي إحدى الأساليب التي يعتمد عليها بشكل قوي وواضح في إدارة التكلفة.

الفصل الثالث:

محاولة تطبيق أسلوب

التكلفة المستهدفة في

مؤسسة سوناريك - وحدة

فرجية -

المبحث الأول: تقديم المؤسسة مجل الدراسة

المبحث الثاني: محاولة تطبيق التكلفة المستهدفة في وحدة السوناريك

**تمهيد:**

بعد تطرقنا في الفصلين السابقين للجانب النظري ،سنحاول خلال هذا الفصل القيام بالدراسة التطبيقية التي من شأنها أن تساعدنا على تحديد و إبراز مدى مطابقة موضوع بحثنا للواقع المعيش داخل المؤسسات الصناعية الجزائرية ، وهذا من خلال إسقاط دراستنا على عينة من هذه المؤسسات والمتمثلة في مؤسسة السوناريك بفرجية ، بحيث سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين يتضمن المبحث الأول تقديم المؤسسة محل الدراسة أما المبحث الثاني فهو محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في وحدة السوناريك.

## المبحث الاول: تقديم المؤسسة محل الدراسة

إن وحدة صناعة المدافئ بفرجية كباقي المؤسسات الوطنية المتواجدة عبر التراب الوطني تساهم مباشرة في التنمية الاقتصادية وتعطيه احتياجات الاقتصاد الوطني في ميدان اختصاصها وذلك بدفع عجلة التقدم والنمو إلى الأمام بتلبيتها لمتطلبات المستهلك من مختلف منتجاتها وبعد هذا من الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها ،وذلك لتوفير هذه المتطلبات على مستوى كامل التراب الوطني .

وفي هذا البحث سنعرض لتقديم هذه الوحدة من خلال مطلبين ؛حيث يتناول المطلب الاول تقديم مؤسسة السوناريك(المؤسسة الأم )، أما المطلب الثاني فسنقوم بالتطرق إلى وحدة السوناريك بفرجية.

### المطلب الاول: لمحه عن المؤسسة الأم

الفرع الاول: نشأة مؤسسة السوناريك: la société national de réalisation et de gestion des industries connexes للمؤسسة الوطنية لتحقيق وتسيير الصناعات هي مؤسسة اقتصادية عمومية نشأت في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وتنمية الوحدات الاجتماعية في قطاع الصناعة الثقيلة ، بموجب مرسوم رقم 156/80 المؤرخ في 30/05/1980 برأسمال يقدر ب 1.724.560.000 دج قصد إعطاء حافز للتنمية وهي الآن تحت وصاية الوزارة المكلفة بالاقتصاد وقد تطور رأس المالها الاجتماعي سنة 1992 إلى 20.000.000 دج وفي سنة 1994 إلى 150.000.000 دج و 152.000.000 دج سنة 199

من أهم منتجات مؤسسة السوناريك :

- مدافئ بمختلف أنواعها (بالغاز الطبيعي ،غاز البوتان ،المازوت ،الكهرباء).
- مطابخ منزلية .
- سخانات الماء .
- مكيفات الهواء .

ويقع المقر الرئيسي (المديرية العامة) بطريق براقي جسر قسنطينة الجزائر العاصمة ، أما المقر الاجتماعي فيوجد بطريق مستغانم تنس ولاية الشلف.

### الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوناريك

يبين الهيكل التنظيمي المعلومات لجهات الاختصاص الرسمية والأفراد و المؤسسات الخارجية ويساعدهم في فهم أعمال المؤسسة ونشاطاتها كما يساعد في عرض مختلف وظائف المؤسسة والتسيق بينها وهو يفيد في تبسيط علاقات العمل بين مختلف المصالح ، والمخطط التالي يبين الهيكل التنظيمي لمؤسسة Sonaric.

### الفرع الثالث: أهم الوحدات الإنتاجية والتجارية لمؤسسة سوناريك

لمؤسسة السوناريك 11 وحدة عبر التراب الوطني منها 5 وحدات فقط لا تزال تعمل وهي:

## **الفصل الثالث: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة سوناريك -وحدة فرجيوا-**

### **أولاً وحدة إنتاج المدافئ الغازية والممازوتية ومكيفات الهواء :**

- مقرها : فرجيوا ولاية ميلة
- سعر تكلفة المشروع 79.000.000 دج

### **ثانياً وحدة إنتاج المطابخ المنزليّة**

- مقرها : نسي مصطفى ولاية بومرداس
- سعر تكلفة المشروع: 42.800.000 دج

### **ثالثاً :وحدة الوسط التقنية التجارية**

- مقرها: جسر قسنطينة -ولاية الجزائر
- مجموع المبيعات: 10.500.000 دج

### **رابعاً :الوحدة التجارية /شرق**

- مقرها: أقبو -ولاية بجاية
- مجموع المبيعات: 19.500.000 دج

### **خامساً الوحدة التجارية /غرب :**

- مقرها: سيدي عكاشه - ولاية الشلف
- مجموع المبيعات: 36.000.000 دج

### **الفرع الرابع: المهام الأساسية لمؤسسة سوناريك**

- ❖ إعطاء الحافز لتنمية الوحدات المنتجة الصغيرة والمتوسطة في ميدان الصناعة الثقيلة .
- ❖ فكرة المشروع وأبعاده .
- ❖ دراسات جدولية اقتصادية .
- ❖ مراقبة التحقيق الهيكلـي للمشروع والتنسيق الدائم .
- ❖ إجراء مفاوضات مع الممولين .
- ❖ مراقبة عمليات النقل والتامين والرسوم الجمركـية وتسلـيم تجهيزـات إلى ورشـات العمل.
- ❖ تركـيب وتشغيل التجهيزـات.
- ❖ تنـمية المشروع إلى أعلى درـجة .

### **المطلب الثاني :لمحة عن وحدة فرجيوا لإنتاج المدافئ الغازية والممازوتية**

تعد وحدة صناعة التدفئة الواقعة بمدينة فرجيوا بولاية ميلة أهم وحدة تابعة لمؤسسة سوناريك المختصة في صناعة الأجهزة الكهرومـنزلـية من مـدافـئ بـأنـواعـها ،مـكـيفـاتـ الهـواـءـ وـسـخـانـاتـ المـيـاهـ وـأـجـهـزـةـ المـطـابـخـ ،ويـتـمـيزـ منـتجـهاـ بـالـجـودـةـ وـالـأـمـانـ ماـ يـشـجـعـ عـلـىـ توـسيـعـ نـشـاطـهاـ .

**الفرع الاول: الموقع والمساحة**

تقع وحدة تركيب المدافئ المنزليه في المنطقة الصناعية بفرجية على مسافة 2 كم من مركز المدينة وما يقارب 42 كم من الطريق الوطني رقم 05 تربع الوحدة على مساحة قدرها 11 هكتار، وتضم أربع ورشات تشمل مساحة 21000 متر مربع.

**الفرع الثاني: التعريف بالمؤسسة**

تعد وحدة فرجية لصناعة أجهزة التدفئة الواقعة بمدينة فرجية بولاية ميلة أهم وحدة تابعة لمؤسسة سوناريك المختصة في صناعة الأجهزة الكهرومزنلية من مدافئ بأنواعها، مكيفات الهواء، وسخانات المياه وأجهزة المطبخ، تم استئناف الأشغال بالوحدة سنة 1982م وانتهت سنة 1992م حين انطلقت الوحدة في عملية التصنيع، حيث كان عدد العمال آنذاك 180 عامل، وفي الوقت الحالي 234 عامل، ويتميز منتوج هذه الوحدة بالجودة والأمان حيث يسجل حضوراً قوياً في السوق الوطنية.

**الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لوحدة سوناريك بفرجية**

حتى تتمكن المؤسسة من إعداد سياستها العامة ومتابعة نشاطاتها في كافة الميادين، وللوصول إلى الأهداف المرجوة عمدت إلى تنظيم وتسخير أعمالها عبر الهيكل التنظيمي والذي بواسطته تتم مراقبة ومتابعة نشاطاتها من طرف المديرية العامة.

ومن خلال الاطلاع على الهيكل التنظيمي لوحدة فرجية نجد أنه يتكون من خمس دوائر:

- ✓ دائرة الإدارة العامة
- ✓دائرة التقنية التجارية
- ✓ دائرة المحاسبة والمالية
- ✓ دائرة التقنية
- ✓ دائرة الإنتاج

ويوجد على رأس كل دائرة مسؤول كما أن كل دائرة تتكون من مجموعة مصالح، وتسير هذه الدوائر في مجموعها تحت إشراف المديرية العامة للوحدة "المدير العام".

وفي ما يلي شكل يوضح الهيكل التنظيمي للوحدة :

**ثالثاً :أهمية وأهداف وحدة فرجية وعوامل إنتاجها**

**أ. أهميتها:**

تنفرد وحدة فرجية بصناعة المدافئ المنزليه والمكيفات الهوائية وسخانات الماء على مستوى ولاية ميلة، حيث تساهم في امتصاص البالة واستيعاب أكبر عدد ممكن من الشباب وذلك بفتح مناصب شغل جديدة، كما تسهر الوحدة على تحسين الظروف الاجتماعية للعمال لأن تحسين الجانب الاجتماعي من شأنه تحسين مردودية الإنتاج والفعالية الاقتصادية لذلك قامت الوحدة بالعديد من الأنشطة منها:

- توزيع الأرباح على العمال بمناسبة ميلاد الوحدة .

- تقديم مساعدات خيرية لفائدة الهلال الأحمر الجزائري وفئة المعوقين بالإضافة إلى المساعدات العادلة للهيئات والمؤسسات الموجودة على التراب البلدي .
- إحياء المناسبات الوطنية بتنظيم المنافسات الرياضية بالوحدة .

**II. هدفها:**

- أعطاء الحافز لتنمية الوحدات المنتجة الصغيرة و المتوسطة في ميدان الصناعة على المستويين الجهوبي والوطني .
- تطوير وتنمية الصناعات التحويلية والheavy industry
- تحسين المنتوج وإدماج السلع الوطنية في السوق المحلية
- تحسين المنتوج الوطني وتطويره حسب المواصفات العالمية
- الاعتناء بالكفاءات الوطنية والإطارات الشبابية وتكوينها علميا
- إنتاج نماذج وطنية مستقبلية
- تغطية السوق وتزويدها بالمواد المصنعة بالوحدة
- محاولة تحسين رقم الأعمال المحقق من خلال المبيعات .

**III. عوامل إنتاج الوحدة:**

تتوفر وحدة سوناريك فرجية على عدة عوامل لإنتاج هي:

1. العامل المادي: تمتلك الوحدة آلات وتجهيزات عديدة ومتعددة في جميع ورشاتها من التقطيع إلى التنظيف والدهن والتركيب ويعود أول استعمال لها إلى سنة 1992م.
2. عامل التموين: يكون التموين بالمادة الأولية المستعملة لإنتاج جميع أنواع المدافئ بنسبة من داخل الوطن والسبة الأخرى تكون مستوردة من خارج الوطن .
3. العامل البشري: بلغ عدد العمال الكلي لوحدة sonaric سنة 2015 234 عامل.

**المبحث الثاني: محاولة تطبيق التكلفة المستهدفة في وحدة سوناريك بفرجوة**

سنحاول خلال هذا المبحث تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة على المنتجات محل الدراسة، حيث  
تناولنا في هذا المبحث أربعة مطالب ،ففي المطلب الاول تطرقنا إلى خطوات إنتاج المنتج في وحدة  
السوناريك ،أما المطلب الثاني فكان تحت عنوان تقييم نظام تكاليف الوحدة ،أما المطلب الثالث فكان حول  
الطريقة المستخدمة لحساب التكلفة في الوحدة ،ومتطلبات تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة كمطلب رابع.

## المطلب الأول: خطوات إنتاج المنتج في وحدة السوناريك

من خلال قيامنا بالزيارة الميدانية للمؤسسة محل الدراسة ومتابعة بعض العمليات الإنتاجية ، وأجراءنا مقابلة مع مسؤول الإنتاج في المؤسسة تعرفنا من خلالها على الخطوات التفصيلية التي تتبعها عند إنتاج المنتجات ، حيث تمر عملية الإنتاج بأربع ورشات وهي:

- ورشة القطيع.
  - ورشة التصنيع و التلحيم.
  - ورشة معالجة السطوح.
  - ورشة التركيب.

وفيما يلي، سيتم استعراض هذه الخطوات بالتفصيل

الفرع الاول: ورشة التقاطع

تطلق رحلة التصنيع في وحدة سوناريك بفرجية من ورشة التقطيع ، أين يتم تقطيع لفائف الحديد وفق الأحجام المطلوبة بالات خاصة حديثة ومتقدمة جدا.

الفرع الثاني: ورشة التصنيع والتأهيل

تمر القطع الحديدية المقطعة من ورشة التقطيع إلى ورشة التصنيع والتلحيم وتختضع إلى تشكيل في قوالب معينة باستعمال آلات ضاغطة ، تم تجمع وتم عملية تلحيمها في أجزاء.

### **الفرع الثالث: ورشة معالجة السطوح**

تنقل الأجزاء إلى ورشة معالجة السطوح والتي تنقسم إلى قسمين :

- قسم الطلاء العادي للأجزاء التي ليست معرضة للحرارة . ✓  
قسم الأساسي : تمر عليه 90 في المائة من الأجزاء لطلائها بمادة المينا وهي مقومة للحرارة العالية ✓ ، تستعمل لطلاء الأجزاء الأكثر عرضة للحرارة من المدفأة والمطبخة ، يتم سحقها ثم معالجتها بمزجها مع إضافات معينة وملونات بكميات محددة ، في مكان مخصص لذلك على مستوى الورشة من قبل مختصين لأن هناك نسب معينة في عملية المزج لتكون النتيجة النهائية عبارة عن مستحلب المينا الجاهز للاستعمال لطلي الأجزاء المصنعة ، وقبل عملية الطلي يجب أولاً تنظيف الأجزاء وتجفيفها بالات خاصة بذلك لتخلص من كل الشوائب تم تطلي القطع والأجزاء أما بالغمس أو برش

### **الفصل الثالث: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة سوناريك -وحدة فرجية-**

، ويتم إدخالها إلى فرن بدرجة حرارة تتراوح ما بين 820-830 درجة مئوية لترجع بعد ذلك بشكلها النهائي وتجمع لتحويلها إلى ورشة التركيب .

#### **الفرع الرابع: ورشة التركيب**

إن هذه العملية تتم بالات ولا تتطلب يد عاملة كثيرة ، وفي ورشة التركيب نجد ثلاثة سلاسل للقيام بالعملية وهي :

- سلسلة تركيب المدافئ (مدافئ المازوت ، مدافئ الغاز الطبيعي ) وهيا دائما في الخدمة على مدار السنة .

- سلسلة تركيب المكيفات فتكون في موسم الصيف فقط .

- ويذكر أن سلسلة تركيب سخانات المياه كانت قيد الخدمة وبعد انطلاق عمل وحدة الشلف المتخصصة فيها توقفت بوحدة فرجية .

#### **المطلب الثاني: تقييم نظام تكاليف المؤسسة**

عادة ما يتم تقييم أي نظام تكاليف عبر تحديد مدى توافر العديد من المقومات في ذلك النظام ، مما يجعله قادر على إمداد الإدارة بالمعلومات والتقارير التكاليفية التي يحتاجها كي يتمكن من اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة ، وكذلك سنقوم باستعراض بعض تلك المقومات الرئيسية وتحديد مدى توافر تلك المقومات في المؤسسة محل الدراسة

#### **الفرع الأول: وجود هيكل تنظيمي واضح**

يتم فيه تحديد كيفية انتساب السلطة بين أفراد المؤسسة ، كما يحدد وبشكل واضح الاختصاصات الوظيفية والإنتاجية ، وبالنظر إلى الهيكل التنظيمي الخاص بالمؤسسة محل الدراسة والموضع في الملحق (رقم 1) نلاحظ أنه عبارة عن هرم يوضح مختلف المستويات والوظائف والعلاقات الداخلية المختلفة بينها بشكل متضاد ومتسلسل مقسمة إلى أربعة مستويات إدارية كما يلي :

- المديرية العامة
- الدوائر .
- المصالح
- الفروع

واستجابة للتغيرات الاقتصادية فقد سمحت المؤسسة باستحداث وتطوير هيكل التنظيمي وهو يضم :  
**أولاً : المديرية العامة**

يترأس الوحدة مدير والذي يعتبر الركيزة الأساسية لها لأنه المسؤول عن تسيير وتجهيز الإنتاج والتصنيع وله نائب يساعدته ويشاركه في جميع مهامه ، كما ينوب عنه أثناء غيابه. للمدير عدة مهام هي:

- المشاركة في اختيار الأهداف العامة للوحدة إذ يبحث بشكل دائم عن السبل التي تؤدي إلى تحسين وضعية الوحدة وجعلها قادرة على المنافسة .

- مراقبة ومتابعة التنفيذ.
- ترأس و عقد الاجتماعات .
- المصادقة على الوثائق المهمة .
- توفير الوسائل المعنوية و البشرية لتسهيل نشاط الوحدة .
- العمل على تسهيل الإنتاج على أكمل وجه .

- **السكرتارية : (الأمانة العامة )** : تعتبر حلقة وصل بين باقي الأقسام والمدير العام ،من بين مهامها

ما يلي :

- استقبال البريد الوارد.
- تسلیم البريد الصادر.
- استقبال المکالمات والفاکسات.
- كتابة النصوص و التقارير.
- تسجيل مواعيد المدير.
- حفظ الوثائق السرية .
- استقبال و توجيه الزوار إلى مكتب المدير.

ثانيا : الدوائر

وتدرج تحت المديرية أربع دائرات وهي:

**1- دائرة الإدارة و المالية:** يشرف عليها رئيس الدائرة و تتكون هذه الدائرة من ثلاثة مصالح و هي:

**أ-مصلحة الموارد البشرية service ressources humaines :** تسهر على تقديم مختلف الخدمات الاجتماعية للعمال و تسهيل المورد البشري لما له من أهمية كبيرة في تحقيق الأهداف المسطرة وتتوفر على ثلاثة مكاتب بالإضافة إلى الإشراف على فرع الحظيرة و الأمن الداخلي،

**أ1- المكتب الأول مخصص لرئيس المصلحة** والذي يشرف على المهام التالية:

- التسيير الحسن لإدارة العمال.
  - درس مع المدير ملفات العقوبة التي يقدمها مسؤول المصلحة .
  - يراجع مختلف الوثائق التي تستخدمها المصلحة و يصادق عليها إضافة إلى أعمال أخرى.
- أ2- والمكتب الثاني خاص بمسؤول فرع الأجور و الشؤون الاجتماعية** والذي يعتبر ك وسيط اجتماعي بين العمال و صندوق الضمان الاجتماعي حيث يهتم بكل الإجراءات التي تخص تامين العامل من مختلف الأخطار التي قد يتعرض لها إضافة إلى ما يخص بالمنح العائلية و التعويضات . كما يقوم بعملية معالجة الأجور الشهرية لكل عمال الوحدة

**أ3- والمكتب الثالث خاص بالمكلف بالدراسات تسيير الموارد البشرية :**

- التسيير الحسن لإدارة العمال.
- العطل المرضية، والعطل السنوية.
- إعداد تقارير شهرية عن حركة العمال (العدد-تقسيمهم حسب الدوائر المصالح،من حيث التصنيف ،.....)
- إعداد شهادات العمل
- إعداد عروض العمل بالتنسيق مع رئيس المصلحة و القيام بما يلي ذلك من ورامل التوظيف ( تحرير عقود العمل،محضر التنصيب،توجيه العمال الجدد،.....)
- إعداد التقرير الشهري للحضور و الانصراف حيث تتوفر المؤسسة على نظام حديث يتمثل في جهاز كشف الحضور و الانصراف . و من خلاله يتم التعرف على الغيابات و حساب التأخير لكل عامل
- تحيين مختلف السجلات الرسمية كسجل المستخدمين و سجل العطل السنوية،.....
- ضمان وصول مختلف التعليمات إلى كافة العمال
- تحرير العقوبات
- أمر ب مهمة بالإضافة إلى أعمال أخرى

**أ4- فرع الأمن الداخلي:**يسهر على حماية محيط العمل ونظافته والمحافظة على امن العمال ومراقبة

مدى احترامهم لنظام العمل في الوحدة وكذا مراقبة وتوجيه كل من يدخل إلى الوحدة (الزوار أو الزبائن)

**أ5- الحضيرة :** وتتوفر على السيارات و الشاحنات التي تستعمل في نقل المنتوج و عمال الوحدة في مهمات خارج المؤسسة ، بالإضافة إلى الرافعات الشوكية

### **ب- مصلحة المحاسبة :service comptabilité**

المحاسبة علم يشمل مجموعة المبادئ و الأسس التي تستعمل لتحليل وضبط العمليات المادية وهي وسيلة لمعرفة نتيجة أعمال المؤسسة اعتمادا على مستندات مبررة لها حيث أن هذه الأخيرة تقوم بتسجيل مختلف

العمليات، ومراقبتها و التي تدور بين المصالح. لهذه المصلحة عدة وظائف هي:

- تمكن المؤسسة من معرفة دائرتها و مدinetها، وتحديد وضعها المالي .
- المساهمة في معرفة وتحديد الرسوم والضرائب .

تعتبر قاعدة للتحليل المالي إضافة إلى أن المصلحة تسجل كل العمليات الخاصة بالوحدة

المتمثلة في:

- المشتريات ما بين الوحدات
- المشتريات الداخلية والخارجية للوحدة .
- مراقبة المخزون و مختلف العمليات الحسابية.
- التعامل مع البنوك و الصندوق مثل BDL بفرجية و CPA بمبلة .

### ج- المصلحة المالية : SERVICE FINANCES

هذه المصلحة تعمل تحت مكلف يشرف على الوضع المالي للوحدة، حيث انه يستلم أموال كل المبيعات التي تتم داخل الوحدة، كما انه على اتصال دائم مع مصلحة المحاسبة و التعامل مع البنوك و الصندوق مثل BDL بفرجية و CPA بميلة .

**2- دائرة الإنتاج département de production:** تشرف الدائرة على التسيير الحسن لجميع ورشات الوحدة وتعمل باستمرار من أجل الاستغلال العقلاني و الحسن لوسائل الإنتاج و طاقات العمل قصد الوصول إلى أقصى حد ممكн من الإنتاجية، و تتكون هذه الدائرة من:

#### أ. مصلحة التوجيهات

#### ب. مصلحة الإنتاج : و تتوفر على الورشات التالية

\* **ورشة تصنيع الصفائح:** ويتم فيها إحضار الحديد في شكله الخام، أي لفائف وصفائح وقطعها حسب القياسات والأحجام المطلوبة.

\* **ورشة التصنيع :** يتم في هذه الورشة بعد توجيه الأحجام المطلوبة والقياسات، حيث يتم إدخالها في القوالب الأساسية للشكل المطلوب، وكذلك نزع الزوائد وإحداث التقوب بالآلات خاصة .

\* **ورشة الدهن و الطلاء:** وبها قسمين هما:

- قسم التنظيف والصلقل .
- قسم الطلاء والدهن .

\* **ورشة التركيب :** في هذه الورشة يأخذ المنتوج شكله النهائي بعد المراقبة التامة، وبالإضافة، يمكن القول أن 80% من العناصر التي تدخل في تركيب المدافئ المنزلية تصنع محليا، إضافة إلى القطع الأساسية التي تدخل في تركيب الآلات المطبخية والتي يتم تركيبها في وحدات مختلفة " سي مصطفى " ولاية بومرداس أما 20% فهي المادة الأولية ، يتم شراؤها من الخارج.

**3- الدائرة التقنية التجارية:** تعمل هذه الدائرة تحت توجيه رئيس الدائرة، يتمحور عمل الدائرة حول كل ماله علاقة بالتمويل، التخزين، البيع.

**أ- مصلحة تسيير المخزون:** تتكون من عدة مخازن :

- مخزن المواد الأولية .
- مخزن عتاد الحظيرة .
- مخزن التجهيزات أو المعدات.
- مخزن قطع الغيار .
- مخزن المواد الكيميائية .

تشرف هذه المصلحة على تسيير المخزون بالتعامل مع مصالح المؤسسة وذلك بتزويدهم بمختلف المواد

## **الفصل الثالث: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة سوناريك -وحدة فرجية-**

المتنوعة وتحرير السندات.....الخ

**أ1/التمويل:** من مهامها مايلي :

- تسهيل الملفات الخاصة باستيراد السلع .
- إحضار ملفات الموردين الداخليين والخارجيين وتسجيل المعاملات.
- اتخاذ القرارات بشأن تموين المخزن .

**ب- مصلحة المشتريات :service Achat**

- تدرس برنامج الاحتياطات وترافق السوق .
- الاتصال مع الموردين قصد دراسة الأسعار ، الكمية ، والنوعية .
- تحديد وتعيين المواد المراد شراؤها.

**ج- المصلحة التجارية service de commercial:** لهذه المصلحة أهمية كبيرة في تطوير

الإنتاج وتحسين جودته وازدهار المؤسسة. بالإضافة إلى تسويقه وتوفر على ثلاثة فروع:

1/ فرع المبيعات

2/مخزون المنتوج النهائي

3/فرع خدمات ما بعد البيع

**4- دائرة الصيانة:** تعمل على:

- الصيانة الوقائية للعتاد .
- المعاينة بانتظام واستمرار .
- التبديل المنتظم للقطع .
- أشغال التصليح بالنسبة للعتاد الذي يحدث به خلل وبالإمكان تصليحه .

وتوفر على ثلاثة فروع:

1- مصلحة التوجيهات

2-ورشة الصيانة

3-ورشة الصناعة و الدهن و معالجة السطوح

**5- مراقبة النوعية /** تابعة هذه المصلحة إلى دائرة التقنية و تقوم بالمهام التالية :

- المشاركة في التنمية الاقتصادية .
- مراقبة المنتوجات التامة تقنيا .
- مراقبة المنتوجات وتحليل النتائج، والإعلان عن أي عطب موجود وذلك باختيارات دقيقة.

وتوفر على :

1-المخبر

2-مراقبة الجودة

## **الفصل الثالث: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة سوناريك -وحدة فرجية-**

### **الفرع الثاني: وجود دليل للتكليف**

ويقصد به تبوييب الحسابات ومراكيز التكلفة ووحدات النشاط وعناصر التكاليف ، أي إعطاء كل بند أو حساب رقماً خاصاً به ، ويعتبر مركز التكلفة مقوماً أساسياً لأي نظام تكاليف بحيث يتم فيه حصر وتحميل عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة لوحدات المنتج النهائي في المؤسسة و يتم تمييزه وظيفياً عن غيره من المراكز في المؤسسة ، أما فيما يتعلق بوحدات النشاط فهي وحدات المنتج النهائي وقد تكون وحدة منتج أو وحدات منتجة متجانسة وغالباً ما يعبر عنها بالطول أو الحجم أو العدد أو الوزن ، في حين يقصد بعناصر التكاليف عناصر تكاليف النشاط الثلاثة وهي : المواد الأولية واليد العاملة ، والأعباء الأخرى ، بحيث يتم تبوييبها في مجموعات رئيسية وفرعية ، وبعد الاطلاع على وثائق المؤسسة وقوائمها المالية وجدها أنه لا يوجد توظيفاً واضحاً وتوزيعاً لمراكز النشاط (التكاليف) في المؤسسة وكذلك الأمر بالنسبة لوحدات التكلفة ، وبناءً على ذلك سنحاول فيما بعد وضع توصيف واضح وتوزيع لهذه المراكز .

### **الفرع الثالث: وجود مجموعة دفترية ووثائقية سليمة**

ويقصد بها طبيعة تعليم الدفاتر و الوثائق المحاسبية بحيث يكون لكل عنصر من عناصر التكلفة ، دورة مستندية خاصة به ، بحيث يتم من خلال تلك الدورة المستندية حصر تكلفة كل عنصر ومن ثم يتم تحديدها على وحدة التكلفة التي استفادت منها ومن ثم تحديدها على مراكز تكلفة المسئولة عن إنتاج تلك الوحدات . ومن خلال الزيارة الميدانية للمؤسسة محل الدراسة وجدها أن الشركة تستخدم فقط المحاسبة المالية ، والمجردة على مسکها قانوناً ، حيث أن الوثائق الموجودة لدى المؤسسة تعبّر عن الغرض القانوني الذي أنشأت من أجله ، وتستوفي شروط القوائم المالية الجيدة من عدة نواحي وتمثل في :

- الميزانية
- حساب النتائج
- جدول تدفقات الخزينة

### **الفرع الرابع: وضوح فترة التكلفة**

وهي فترة زمنية يتم من خلالها تسجيل بيانات التكاليف ويتحدد في نهايتها موعد إغفال الحسابات بشكل دوري تمييزاً لإعداد جداول التكاليف وبالاطلاع على سجلات الوحدة محل الدراسة يتضح أن فترة التكلفة للمؤسسة هي : من 1/1 إلى غاية 31/12 من كل سنة ميلادية .

### **الفرع الخامس: تحديد أساس قياس تكاليف**

أي أن يتم اعتماد مبدأً من مبادئ تحمل عناصر تكاليف بحيث يناسب ظروف المؤسسة ، وبنظر إلى عناصر تكلفة الإنتاج الثلاثة للمؤسسة محل الدراسة وجدها أنه لا يوجد نظام واضح وموحد بتحمل عناصر التكاليف ، وسيتم توضيح الآلية التي تتبعها المؤسسة في تحمل عناصر التكاليف فيما يلي :

► المواد المباشرة :: يتم تحديدها بشكل دقيق حيث ترسل إدارة الإنتاج كشف إنتاج لكل طلبية يوضح عدد الوحدات المنتجة وأسماء وكميات كل المواد الأولية المستهلكة في العملية الإنتاجية ، ثم يقوم

### **الفصل الثالث: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة سوناريك -وحدة فرجية-**

محاسب المؤسسة بإدخال التكلفة الفعلية لكل مادة من تلك المواد ،حيث يكون المخرج النهائي لذلك الكشف هو تحديد التكلفة الفعلية التي تتحملها كل وحدة من المواد المباشرة .

➢ اليد العاملة المباشرة :لا يمكن تحمل كل منتج بنصيبه الفعلي من الأجر المباشرة ،حيث لا يوجد لدى المؤسسة آلية تمكنها من تحديد ساعات العمل الفعلية لكل عامل في أي طلبيه يتم إنتاجها خاصة وانه لا يوجد توظيف واضح لطبيعة كل عمل عامل من العمل ولا القسم الإنتاجي الذي يعمل به، وبالتالي تقوم المؤسسة باعتبار كافة أجور العمال بالمصنع أعباء مباشرة تقسم على كافة الوحدات المنتجة بغض النظر عن النصيب الفعلي لكل منتج ،أما باقي الأجور فتعتبر أعباء غير مباشرة .

➢ الأعباء غير المباشرة :هناك فجوة كبيرة في طريقة تحويل التكاليف الصناعية غير المباشرة التي تتبعها المؤسسة ،ومن الرق السليم في تحويل تلك الأعباء ،ويتم استعراض بعض نقاط الصعوبات التي تعترض توزيع هاته الأعباء

- نسبة استفادة كل منتج غير معرفة ،حيث يتم توزيعها جزافا .

- يعجز نظام التكاليف عن تحديد مدى استفادة كل منتج من كل مركز من مراكز التكلفة.

#### **المطلب الثالث: الطريقة المستخدمة لحساب التكلفة في المؤسسة**

من خلال المتابعة لتكلف المؤسسة وكيفية حسابها وتحليلها في المؤسسة ،وعلى الرغم من تصريح المؤسسة بالطريقة التي تستخدمها لحساب سعر التكلفة إلا أننا لاحظنا أنها تستخدم طريقة مراكز التحليل ولحساب سعر التكلفة لهذه الطريقة وجب إتباع الخطوات التالية :

- تحديد أعباء المنتجات المنتجة من قبل المؤسسة :المؤسسة تنتج سلسة كبيرة من المنتجات لكن في دراستنا هذه سنقتصر على المؤسسة فقط هنا .

- مدفأة (djurdjura بالمازوت) :5000 وحدة

- مدفأة confort (الغاز الطبيعي ) :5000 وحدة

بناءاً على حساب النتائج لسنة 2019 للمؤسسة وبناءاً على معلومات مقدمة من مصلحتي الإنتاج والمحاسبة تم تحديد نصيب كل منتج الأعباء المباشرة وغير المباشرة من أعباء المؤسسة وفي الجدول التالي [الضرورة أكاديمية تم تغريب الأرقام إلى أرقام صحيحة]

**الفصل الثالث: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة سوناريك -وحدة فرجية-**

الألعاب غير المباشرة	الألعاب المباشرة	المبالغ الإجمالية	الألعاب
-	475000000	475000000	المواد الأولية المستهلكة
180000	10045000	10225000	خدمات خارجية
190145000	5200000	190665000	أعباء المستخدمين
5422000	-	5422000	الضرائب والرسوم
37245000	-	37245000	الإهلاكات والمؤونات
180000	-	1800000	أعباء مالية
233172000	485565000	718737000	المجموع

من إعداد الطالبات بالاعتماد على قسم المحاسبة

تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من المراكز حيث أن المراكز هي:

- مراكز رئيسية:- التموين

- الورشة 1: التحضير

- الورشة 2: الإنماء

- التوزيع .

- المراكز الثانوية : - الصيانة .

- الإدارية والمالية .

✓ التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة [تم بناءاً على معطيات من مصلحة المحاسبة والمالية]:

المراكز الرئيسية				المراكز الثانوية		المبلغ الإجمالي	البيان
التوزيع	الإنماء	التحضير	التمويل	الإدارة المالية	الصيانة		
20000	20000	15000	20000	35000	70000	180000	خدمات خارجية
19014500	9507250	760580000	9507250	3802900	3802900	19014500	أعباء المستخدمين
2711000	/	/	1355500	1355500	/	5422000	الضرائب والرسوم
/	13966875	13966875	/	/	9311250	37245000	الإهلاكات والمؤونات
				180000	180000	180000	أعباء مالية

**الفصل الثالث: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة سوناريك -وحدة فرجية-**

21745500	23494125	900398750	1088275	5373400	13184150		مجموع التوزيع الأولي

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مصلحة المحاسبة.

**✓ التوزيع الثاني للأعباء غير المباشرة :**

المراكم الرئيسية				المراكم الثانوية		البيان
التوزيع	الإنتهاء	التحضير	التمويل	الإدارة والمالية	الصيانة	
21745500	2349412 5	9003987 5	10882750	5373400	13184150	مجموع التوزيع الأولي
- 1343350	6592075 1343350	6592075 1343350	/ 1343350	/ 5373400	(1318450) /	توزيع مركز الصيانة توزيع مركز الإدارة والمالية
23088850	3142955 0	1222610 0	12226100	00	00	مجموع التوزيع الثاني
منتجات مباعة	منتجات مصنعة	مواد أولية مستهلكة	مواد مشتراة	-	-	طبيعة وحدة القياس
				-	-	عدد وحدات القياس
				-	-	تكلفة وحدة القياس

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مصلحة المحاسبة

**حساب تكلفة الإنتاج للمنتجين :**

confront مدفأة	Djurdjura مدفأة	البيان
315000000	25000000	التكليف المباشرة
432000	28000	المواد الأولية المستهلكة
88177770	9797530	اليد العاملة المباشرة
28286595	3142955	التكليف الغير المباشرة
431896365	37968485	ورشة التحضير ورشة الإنتهاء
<b>مجموع تكلفة الإنتاج</b>		

### **الفصل الثالث: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة سوناريك -وحدة فرجية-**

عدد الوحدات المنتجة	تكلفة إنتاج الوحدة
50000	5000
8637,9273	7593,697

**المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على مصلحة المحاسبة**

- إن طريقة مراكز التحليل التي تستخدمها المؤسسة (ضمنيا) لحساب أسعار تكلفة منتجاتها تعتبر طريقة تقليدية وغير دقيقة لتحديد التكلفة الحقيقة للمنتجات التي تصنعها المؤسسة الخاصة في ظل تعدد منتجات المؤسسة وتعقيد عملية الإنتاج داخلها وتدخل التكاليف بعضها بعض مما نتج عنه تكاليف تقريرية لكل المنتجات. ولتنفيذ هذه السلبيات تقترح على المؤسسة ، استخدام طريقة التكلفة المستهدفة لتغيير منتجاتها .

### **المطلب الرابع: متطلبات تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة**

#### **الفرع الأول: متطلبات تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في وحدة سوناريك بفرجية**

نظراً لأن البيئة المحاسبية للمؤسسة غير مهيأة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة ، فإنه يطلب من المؤسسة توفير هذه البيئة من خلال اقتراحات سنقدمها ، حيث أننا سنقدم رؤية مقترنة للوحدة محل الدراسة لوضع المنهجية الداعمة لاستعمال آليات تقنية التكلفة المستهدفة المرتكزة على الجودة الشاملة لإدارة تكاليفها كخارطة طريق تعتمد بقصد التحسين المستمر وهي كالتالي :

**الخطوة الأولى:** تحديد العمليات والزيائن الرئيسيين للشركة يكون هدفها إيجاد فهم أكثر للصورة المتعلقة بالنشاطات الرئيسية ومدى موائمتها بأنشطة الزيائن. وعملياً يمكن تحقيقها عن طريق جرد النشاطات ذات القيمة المضافة المتداولة عبر الشركة .

**الخطوة الثانية:** تحديد اهتمامات الزيائن لوضع معايير لقياس الأداء تعتمد على المعطيات الفعلية من الزيائن ، قياس كفاءة فعالية العملية بشكل ينال رضاهم . تطوير استراتيجيات جمع البيانات الخاصة بأراء الزيائن . ويمكن تحقيق متطلبات الخطوة الثانية في الشركة عملياً بعمل وصف شامل لجميع العوامل التي تجلب رضا الزيائن لكل منتج وعملية المتطلبات الخاصة بالمنتجات وهي مرتبطة بإنتهاء المنتج بالشكل الذي يجعلها مقبولة لدى الزيون وتتعلق بوصف الطريقة التي يجب أن تتعامل بها الشركة مع زيانها

**الخطوة الثالثة:** قياس أداء الشركة يهدف قياس أداء كل عملية ومقارنتها بمتطلبات الزيائن ، ويمكن تحقيقها بوضع المعايير القياسية لأداء العمليات فضلاً عن معايير الكفاءة الخاصة بتقييم مدى قدرة العملية الحالية للمنتج على الإيفاء بمتطلبات الزيائن .

**الخطوة الرابعة:** وضع الأولويات وتحليلها لتحديد فرص التحسين ذات احتمالات النجاح الأكبر وتطوير الحلول الموجهة للعملية والتي يدعمها تحليل حقيقي وتقدير إبداعي لتنفيذها بشكل فعال وتوفير أرباح في منتجات الشركة .

مما تقدم فإن تبني تقنية التكلفة المستهدفة لإدارة تكاليف الجودة في الشركة ستجعلها قادرة على التركيز على الزيون وتبني الحقائق العملية في قرارات تعديل الإجراءات وإدارة المبادرات من دون الحاجز .

**الفرع الثاني: توجيهات علمية للوصول إلى أفضل تكلفة مستهدفة**

أولاً: عدم قضاء سنوات طويلة في تطوير المنتج لتحقيق التكلفة المستهدفة ، بل يجب تحديد فترة زمنية معينة للوصول للتكلفة المستهدفة ، ولكن في حالة أنها انقضت الفترة المحددة للوصول لتكليف المستهدفة وذلك المنتج لم يستطع تحقيق التكلفة المستهدفة ، فمن الأفضل تجاوز ذلك المنتج وتصميم آخر بمواصفات أفضل منه .

ثانياً: إيجاد آلية أفضل لرقابة والمراجعة داخل إدارة التصميم ، بحيث أن المهندس الذي يقوم بتصميم المنتج لا يقوم بمراجعة تصميمه ، بل يتم تعين مهندس آخر لعملية المراجعة التحسينات ، والحكمة في ذلك أن المهندس الآخر سوف يحرز تقدماً أفضل من الذي قام بتصميم ذلك المنتج ، لأن المهندس الأساسي قد يكون استفاد لأفكاره ، فيأتي المهندس الآخر بأفكار وابتكارات جديدة .

ثالثاً: الرقابة على تكاليف المنتجات للتبادل، بحيث أن الشخص المسؤول عن شراء المواد الخام، يقوم برقابة على شراء الأجزاء المصنعة خارجياً ، ولعكس بالعكس يقوم الشخص المسؤول عن شراء الأجزاء المصنعة خارجياً برقابة على شراء المواد الخام .

رابعاً: إن التكلفة المستهدفة طريقة شاملة تهتم بإدارة جميع مراحل وعناصر المشروعات الهدافه للربح ، لذلك يجب تطبيقها على جميع مراحل المشروع وعناصره حتى نستطيع تطبيق التكاليف المستهدفة بنجاح . وفي الأخير نرى انه حتى يتم تحقيق أفضل تكلفة مستهدفة يجب إتباع مبادئ هذا النظام التي سبق الإشارة إليها في الفصل الثاني بصورة صحيحة ودقيقة .

### خلاصة الفصل الثالث:

من خلال هذه الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في وحدة سوناريك بفرجية والتي تطرقنا فيها إلى النقدم بالمؤسسة ونشأتها وهيكلها التنظيمي وأهميتها وأهدافها وعوامل إنتاجها وفيما بعد حاولنا تطبيق التكلفة المستهدفة في وحدة سوناريك حيث تناولنا خطوات إنتاج المنتج في الوحدة وكذلك تقييم نظام التكاليف في المؤسسة وذلك من خلال دراستنا لمنتجين كعينة ، وما لاحظناه من دراستنا هذه أن طريقة مراكز التحليل التي تستخدمها المؤسسة لحساب أسعار تكلفة منتجاتها تعتبر طريقة تقليدية وغير دقيقة لتحديد التكلفة الحقيقية للمنتجات . وفي الأخير توصلنا إلى أن تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في وحدة سوناريك تتطلب بيئة محاسبية ملائمة وأكثر دقة لذلك قمنا اقتراحات وتوجيهات للوصول إلى أفضل تكلفة مستهدفة .

**خاتمة**

من خلال ما تم التوصل إليه في هذه الدراسة المتواضعة يمكن القول أن أسلوب التكاليف المستهدفة يعد من الأدوات الإستراتيجية لإدارة التكلفة ، حيث يهدف إلى تخفيض تكلفة الإنتاج مع التأكيد على تحقيق الجودة ومتطلبات العملاء ، فهو الأسلوب الذي يمكن من تحديد التكلفة ثم تصميم المنتج في حدود تلك التكلفة ، وهو ما يسمح بتوفير معلومات متعلقة بالمقدرة الربحية للمنتج ، كما يساعد على ضبط التصميم والطاقة الإنتاجية قبل البدء في عملية الإنتاج ، وانه نظام مفتوح يهتم بالتفاعل القائم بين المؤسسة وبينها الخارجية وذلك بتهيئة الظروف وتسخير الإمكانيات مما يساعد على خلق مستقبل تنافسي قوي للمؤسسة غير أن تطبيق هذا الأسلوب يتطلب الاستعانة بمجموعة من الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة والتي تتفق معه في أهمية التركيز على العميل وإشباع رغباته ، ومن أهم تلك الأساليب : اختيار وتصميم دالة الجودة ، هندسة القيمة والتطوير (التحسين) المستمر ، كما يتطلب نجاحه تبني فلسفته من قبل المؤسسة ككل لأن سر نجاحه يتطلب الشمولية في التطبيق أيأخذ كافة المتغيرات في الاعتبار وليس فقط انتقاء بعض منها مع توفر الثقة والاعتقاد بالمبادئ والتي يقوم عليها (السابقة الذكر) وتوفير الدعم الملائم لها .

بعد دراستنا لهذا الموضوع من الناحية النظرية ومحاولة تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في وحدة السوناريك بفرجعية يمكن الإجابة على الإشكاليات المطروحة وتأكيد صحة الفرضيات واستخلاص بعض النتائج مع إعطاء بعض الحلول والتوصيات لها :

#### أولاً : نتائج الدراسة

بعد قيامنا بهذه الدراسة استنرجنا مجموعة من النتائج نوجزها كالتالي:

- ✓ لم تعد التكلفة المستهدفة مجرد تقديرية لحساب التكلفة وإنما نظام متكامل للتكاليف والأرباح يؤخذ بعين الاعتبار السوق لتحديد السعر التنافسي لمتطلبات الزبائن لتحديد خصائص المنتج وإستراتيجية الوحدة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها.
- ✓ تمثل التكاليف المستهدفة للوحدة تقديرية لإدارة التكلفة ، تعمل باستعمال بيانات المستقبل لأغراض التخطيط فضلاً عن ربطها لعوامل النجاح للوحدة ، بهدف زيادة ربحيتها وقدرتها على المنافسة ، والمحافظة على تكلفة المنتجات وجوائزها ، بإتباع هندسة القيمة والتحليل المفكك في إيجاد تصاميم جديدة تؤدي إلى تخفيض تكاليف إنتاجها من دون التضحية بالوظائف ، فضلاً عن إلغاء الوظائف غير الضرورية ، في حين أن الزبائن غير مستعد لدفع التكاليف غير الضرورية.
- ✓ في ظل استعمال التكاليف المستهدفة هناك العديد من العوامل التي تدخل في تحديد سعر البيع بدلاً من الاقتصاد على التكلفة وتمثل في تحليل المنافسة ، والحركة السوقية ، ومواصفات المنتج ، واحتياجات الزبائن ورغباتهم .

- ✓ لا يفي النظام المحاسبي المطبق في الشركة عينة البحث بمتطلبات تطبيق التكاليف المستهدفة، لاعتماده النظام المحاسبي الموحد فضلاً عن تطبيق نظم تقليدية في معالجة الكلفة غير المباشرة وتحميلها، وإن تسعير المنتجات تعتمد على الأسلوب التقليدي، والذي لا يتلاءم مع ظروف المنافسة.
- ثانياً: التوصيات المقدمة لمؤسسة السوناريك بفرجحية**

انطلاقاً من النتائج التي تم التوصل إليها، من خلال هذه الدراسة النظرية والتطبيقية، يمكن تقديم بعض الاقتراحات التي من شأنها أن تكون حلولاً لبعض المشاكل التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية بصفة عامة والمؤسسة محل الدراسة بصفة خاصة:

- ✓ ينبغي تطوير أنظمة التكاليف للشركة المساهمة في تطبيق تقنيات حديثة ومنها تقنية التكلفة المستهدفة في التسعير لمساعدتها على البقاء وتحقيق حجم المبيعات المطلوب وصولاً إلى الميزة التنافسية.
- ✓ أهمية قيام الشركة بتحفيض كلفة الإنتاج وذلك بإعادة النظر في بند الأجور والرواتب إذ يشكل نسبة عالية من الكلفة الكلية واعتبار الجزء العاطل أو غير المستغل بمثابة مزايا اجتماعية تحمل على قائمة الدخل في نهاية الفترة.
- ✓ ضرورة قيام الشركة بتحفيض أسعار بيع المنتج في حدود الأسعار التنافسية للحصول على حصة أكبر في السوق.
- ✓ توعية وتدريب الجهات المسئولة والعاملين في الشركة بمنهج التكلفة المستهدفة والمزايا التي تتحققها في تحسين كفاءة تسعير المنتجات وتحفيض التكاليف وبالتالي قدرة التنافسية.
- ✓ إعطاء العملية الرقابية دوراً كبيراً من الاهتمام لاسيما في مراحل ما قبل الإنتاج لما لهذه المرحلة من أهمية في تقاديم أخطاء ولعيوب والتكلفة الفائضة (الزائدة)
- ✓ العمل على زيادة التعاون بين الأكاديميين من أساتذة الجامعة مديرى الشركات حتى تصبح هذه الشركات أمام المواجهة لتطور والتقدم العلمي ومن تما تتمكن من المنافسة والبقاء أطول مدة ممكنة في الأسواق وقد تستطيع تحقيق الانتشار والوصول إلى الأسواق الخارجية.

قائمة المصادر  
والمراجع

المراجع باللغة العربية:

❖ الكتب

- أبو جزر حمد أحمد حمد: مدى استخدام بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقدير أداء البنك الإسلامي الفلسطيني، دراسة ميدانية، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.
- أبو نصار محمد ، محاسبة التكاليف ، ط<sup>3</sup>، دار وائل للنشر ،الأردن ،2013.
- "تيسير محمد" الرجبي عبد الحكيم : مبادئ محاسبة التكاليف، ط<sup>4</sup>،دار وائل للنشر ،الأردن 2009.
- أبوحشيش خليل عواد :محاسبة التكاليف ، تخطيط ورقابة ،ط<sup>1</sup>،دار وائل للنشر ،الأردن 2012.
- بويعقوب عبد الكريم: المحاسبة التحليلية ،ط<sup>5</sup>،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،2009.
- التكريتي إسماعيل يحيى: محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، ط<sup>2</sup> ، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن ،2008.
- الشعيلب محمد مسعود ، نصر صالح محمد :التكلفة على أساس النشاط ،الفلسفة والتطبيق ،ط<sup>1</sup>،دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ،عمان ،2015.
- حسين طيب محمد شفيق: محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ،1998.
- الرزق عبد الله صالح ، عطا الله خليل: محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن ،2010.
- شقر عبد الله عامر:محاسبة التكاليف الصناعية،ط<sup>1</sup>، دار البداية للنشر والتوزيع، الأردن ،2010.
- الشيخ عماد يوسف، محاسبة التكاليف ،ط<sup>1</sup>،دار وائل للنشر والتوزيع ،الأردن 2008 .
- عدس نائل ،الخلف نضال: محاسبة التكاليف، مدخل حديث ،دار البيازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن ،2013.
- عرفة سالم: المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ،2009.
- العشماوي محمد، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث ) ، ط<sup>1</sup>،دار البيازوري العلمية للنشر والتوزيع ،الأردن ،2013.
- المطارنة غسان فلاح،مقدمة في محاسبة التكاليف ،ط<sup>2</sup>،دار وائل للنشر ،الأردن 2006.
- نور عبد الناصر ، الشريف عليان:محاسبة التكاليف الصناعية ،ط<sup>3</sup>،دار المسيرة للنشر والتوزيع وطباعة ،الأردن 2011.

❖ المذكرات:

- أبو عودة علي عدنان: أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010.
- سالمي ياسين: الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة<sup>١</sup> نفطال فرع GPL البليدة، مذكرة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009/2010.
- مصطفى خليل آلاء: نموذج مقترن لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة، قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.
- إدريس الصديق عثمان علي، تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية، دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية في السودان، رسالة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، السودان، 2017.
- محمد حسن الحداد: مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.
- ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير بقسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والادارة، المملكة العربية السعودية، 2003.
- حابي احمد ، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطرق التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكواكب الكهربائية، بسكرة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، قسم علوم تجارية ، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، سنة 2011.
- الخطيب نمر محمد: اعتماد طريقة الأقسام المتباينة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006.
- عطوي راضية ، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر ، باتنة، الجزائر ، 2007/2008.

❖ قائمة المجلات:

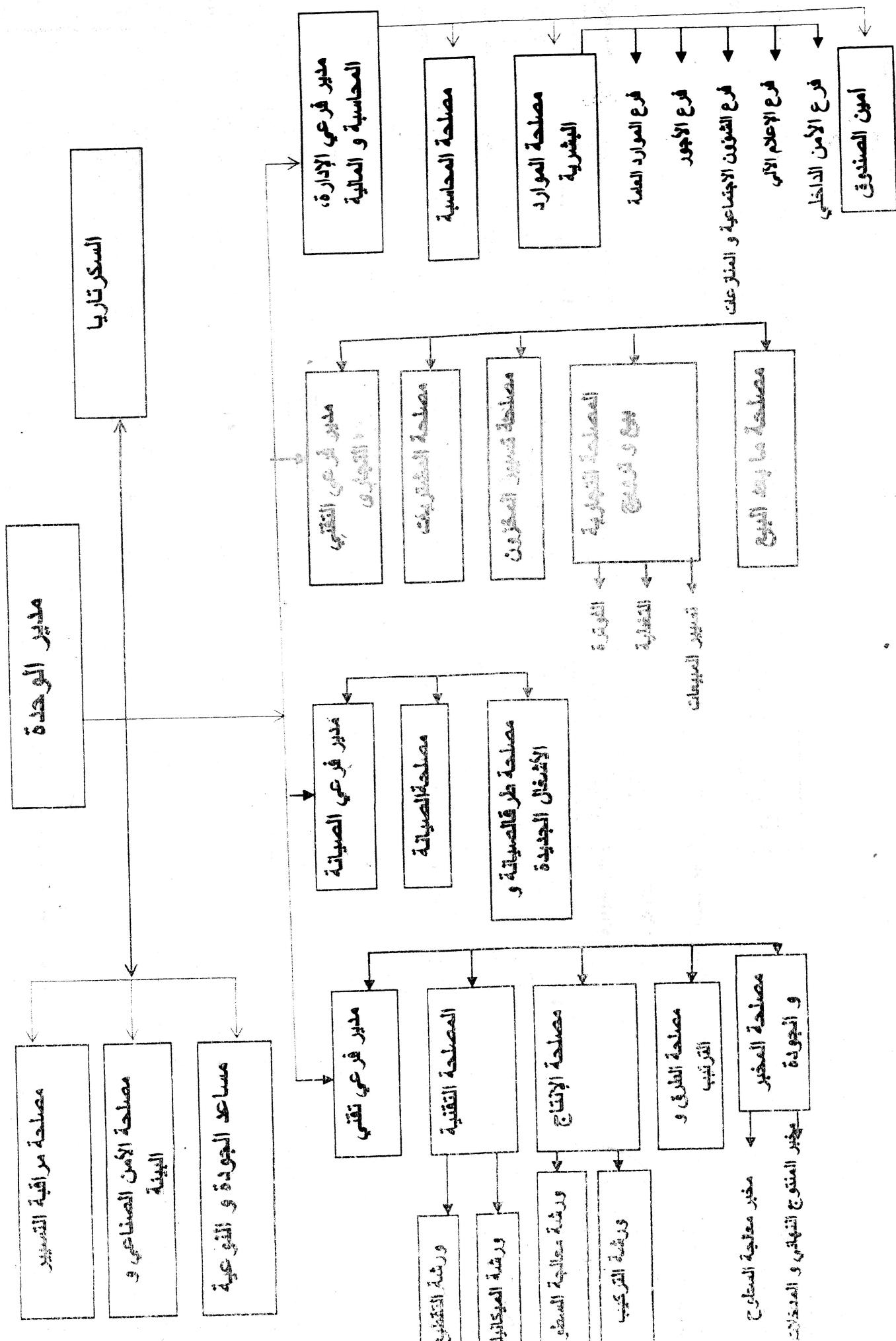
- حلس سالم عبد الله ، الحداد محمد حسن: مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة (دراسة ميدانية)، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد 2، فلسطين، 2012.
- حمدي شحادة محمود زعرب ، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين ، دراسة ميدانية ،مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ، الجامعة الإسلامية – غزة ،المجلد الحادي و العشرون ، العدد الأول.
- دبابش محمد نجيب ،تحقيق التفوق التنافسي باستخدام التكلفة المستهدفة دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة ،مجلة العلوم الانسانية ،جامعة محمد خيضر بسكرة العدد 49.
- سليمان العماري حنان ، السريتي الحسين رمضان ، الدنفور إبراهيم عبد الله: مدى توفر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركات الصناعية الليبية، مجلة البحوث الأكاديمية، جامعة مصراته، 2019.
- مهند مجید طالب: إدارة بناء هيكل التكلفة المستهدفة في إطار تقتية فلسفة هندسة القيمة لأغراض تصميم المنتج في بيئة الأعمال التنافسية (دراسة حالة)، مجلة الدنانير ، العدد العاشر، الجامعة العراقية، كلية الإدارة والاقتصاد، 2017.
- هاشم محمد صالح: تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة بيئية الأعمال المتقدمة، مجلة البحوث الإدارية،أكاديمية السادات ،العدد الحادي والعشرون ، أكتوبر 2003م.
- صفاء محمد عبد الدايم؛ نحو إطار مقترن لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 3، جامعة عين الشمس، القاهرة، 2001.
- طه علوى ناصر؛ استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير(دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الخامس والثمانون، 2010.
- فوزة شوقي السيد،إطار مقترن للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة ،دراسة نظرية واستكشافية ،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ،جامعة الإسكندرية ،كلية التجارة ،العدد الأول المجلد 44.
- آيت محمد مراد ،اعتماد نظام التكلفة المستهدفة كآلية لدعم تنافسية المنشآت ،مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية ،دراسات اقتصادية.
- الخلف نضال محمد رضا، إنعام محسن حسن زويلف: التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة الملك عبد العزيز الاقتصاد والإدارة، مجلد 21، العدد 1 ،جامعة الإسراء الخاصة، المملكة الأردنية الهاشمية، 2007.

- غسان فلاح المطرانة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية  
المساهمة العامة الأردنية ،دراسة ميدانية ،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ،كلية إدارة  
المال والأعمال ،المجلد 24،العدد الثاني 2008 .

❖ المراجع باللغة الفرنسية:

- .12:34 ،2020/3/9 <https://ar.wikipedia.org/wiki/><sup>1</sup> ○

# الملحق



مختطفات المدخل

**UNITE RADIATEURS DOMESTIQUES**

BP N°76 FERDJIOUA MILA

N° D'IDENTIFICATION:098102020040 649

EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17



**BILAN (ACTIF) -copie provisoire**

ACTIF	NOTE	Montants Bruts	2017	2016		
			Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net		
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>						
<b>Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif</b>						
<b>Immobilisations incorporelles</b>		1 049 973,43	821 529,42	228 444,01		
<b>Immobilisations corporelles</b>						
Terrains		214 396 934,25		214 396 934,25		
Bâtiments		274 481 175,23	99 539 699,12	174 941 476,11		
Autres immobilisations corporelles		426 975 892,48	370 576 046,30	56 399 846,18		
Immobilisations en concession						
<b>Immobilisations encours</b>						
<b>Immobilisations financières</b>						
Titres mis en équivalence						
Autres participations et créances rattachées						
Autres titres immobilisés						
Prêts et autres actifs financiers non courants		591 910,85		591 910,85		
Impôts différés actif		18 039 551,15		18 039 551,15		
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>935 535 437,39</b>	<b>470 937 274,84</b>	<b>464 598 162,55</b>		
<b>ACTIF COURANT</b>						
<b>Stocks et encours</b>		274 485 688,06	4 009 380,44	270 476 307,62		
<b>Créances et emplois assimilés</b>						
Clients		48 309 197,64		48 309 197,64		
Autres débiteurs		1 527 342,09		1 527 342,09		
Impôts et assimilés		208 626,76		208 626,76		
Autres créances et emplois assimilés						
<b>Disponibilités et assimilés</b>						
Placements et autres actifs financiers courants						
Trésorerie		3 348 383,32		3 348 383,32		
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>327 879 237,87</b>	<b>4 009 380,44</b>	<b>323 869 857,43</b>		
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>1 263 414 675,26</b>	<b>474 946 655,28</b>	<b>788 468 019,98</b>		

**UNITE RADIATEURS DOMESTIQUES**

BP N°76 FERDJIOUA MILA

N° D'IDENTIFICATION:098102020040 649

EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

**BILAN (PASSIF) -copie provisoire**

	NOTE	2017	2016
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		179 702 936,54	
Autres capitaux propres - Report à nouveau		30 316 763,71	
Comptes de liaison		457 687 151,08	
<b>Part de la société consolidante (1)</b>			
<b>Part des minoritaires (1)</b>			
<b>TOTAL I</b>		<b>667 706 851,33</b>	
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières			
<b>Impôts (différés et provisionnés)</b>		<b>6 328 540,70</b>	
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		82 459 465,24	
<b>TOTAL II</b>		<b>88 788 005,94</b>	
<b>PASSIFS COURANTS:</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		28 837 287,12	
Impôts		2 101 059,64	
Autres dettes		36 811 033,02	
Trésorerie passif			
<b>TOTAL III</b>		<b>67 749 379,78</b>	
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>824 244 237,05</b>	

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d"états financiers consolidés



**UNITE RADIATEURS DOMESTIQUES**

BP N°76 FERDJIOUA MILA

N° D'IDENTIFICATION:098102020040 649

EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17



**COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire**

	NOTE	2017	2016
Ventes et produits annexes		359 849 188,12	
Variation stocks produits finis et en cours		598 359 894,68	
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>958 209 082,80</b>	
Achats consommés		-548 832 154,14	
Services extérieurs et autres consommations		-14 475 153,60	
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-563 307 307,74</b>	
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>394 901 775,06</b>	
Charges de personnel		-187 204 152,21	
Impôts, taxes et versements assimilés		-4 245 495,00	
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>203 452 127,85</b>	
Autres produits opérationnels		15 317 751,37	
Autres charges opérationnelles		-2 100 319,11	
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-46 055 186,27	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		12 424 240,00	
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>183 038 613,84</b>	
Produits financiers		1 633 478,45	
Charges financières		-3 274 104,37	
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-1 640 625,92</b>	
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>181 397 987,92</b>	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires		-1 695 051,38	
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>987 584 552,62</b>	
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-807 881 616,08</b>	
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>179 702 936,54</b>	
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>179 702 936,54</b>	


**UNITE RADIATEURS DOMESTIQUES**

BP N°76 FERDJIOUA MILA

N° D'IDENTIFICATION:098102020040 649

EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

**TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE -copie provisoire**

	NOTE	2017	2016
<b>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles</b>			
Encaissements reçus des clients		409 665 581,96	
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-291 602 087,33	
Intérêts et autres frais financiers payés		-125 803,52	
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		117 937 691,11	
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		661 981,53	
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)</b>		<b>118 599 672,64</b>	
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement</b>			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-7 563 350,53	
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		-464 018,60	
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		2 685 448,34	
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)</b>		<b>-5 341 920,79</b>	
<b>Flux de trésorerie provenant des activités de financements</b>			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts		40 000 000,00	
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-153 000 000,00	
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)</b>		<b>-113 000 000,00</b>	
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			
<b>Variation de trésorerie de la période (A+B+C)</b>		<b>257 751,85</b>	
<b>Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période</b>		<b>3 090 631,47</b>	
<b>Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période</b>		<b>3 348 383,32</b>	
<b>Variation de la trésorerie de la période</b>		<b>257 751,85</b>	
<b>Rapprochement avec le résultat comptable</b>		<b>-179 445 184,69</b>	

**UNITE RADIATEURS DOMESTIQUES**

BP N°76 FERDJIOUA MILA

N° D'IDENTIFICATION:098102020040 649

EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18



**BILAN (ACTIF) -copie provisoire**

ACTIF	NOTE	2018			2017		
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net			
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>							
<b>Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif</b>							
<b>Immobilisations incorporelles</b>		1 049 973,43	935 751,42	114 222,01			
<b>Immobilisations corporelles</b>							
Terrains		214 396 934,25		214 396 934,25			
Bâtiments		274 571 175,23	107 153 572,76	167 417 602,47			
Autres immobilisations corporelles		475 999 619,94	376 316 769,04	99 682 850,90			
Immobilisations en concession							
<b>Immobilisations encours</b>							
<b>Immobilisations financières</b>							
Titres mis en équivalence							
Autres participations et créances rattachées							
Autres titres immobilisés							
Prêts et autres actifs financiers non courants		1 958 542,63		1 958 542,63			
Impôts différés actif		18 139 246,39		18 139 246,39			
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>986 115 491,87</b>	<b>484 406 093,22</b>	<b>501 709 398,65</b>			
<b>ACTIF COURANT</b>							
<b>Stocks et encours</b>		360 110 713,14	4 177 404,98	355 933 308,16			
<b>Créances et emplois assimilés</b>							
Clients		14 054 130,99		14 054 130,99			
Autres débiteurs		7 898 079,26		7 898 079,26			
Impôts et assimilés		125 917,61		125 917,61			
Autres créances et emplois assimilés							
<b>Disponibilités et assimilés</b>							
Placements et autres actifs financiers courants							
Trésorerie		2 115 371,93		2 115 371,93			
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>384 304 212,93</b>	<b>4 177 404,98</b>	<b>380 126 807,95</b>			
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>1 370 419 704,80</b>	<b>488 583 498,20</b>	<b>881 836 206,60</b>			

**UNITE RADIATEURS DOMESTIQUES**

BP N°76 FERDJIOUA MILA

N° D'IDENTIFICATION:098102020040 649

EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18



**BILAN (PASSIF) -copie provisoire**

	NOTE	2018	2017 SPA
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		193 101 055,68	
Autres capitaux propres - Report à nouveau		30 316 763,71	
Comptes de liaison		534 340 639,22	
<b>Part de la société consolidante (1)</b>			
<b>Part des minoritaires (1)</b>			
<b>TOTAL I</b>		<b>757 758 458,61</b>	
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières			
<b>Impôts (différés et provisionnés)</b>		5 168 816,06	
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		83 856 459,45	
<b>TOTAL II</b>		<b>89 025 275,51</b>	
<b>PASSIFS COURANTS:</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		25 383 273,46	
Impôts		2 305 242,00	
Autres dettes		41 111 067,86	
Trésorerie passif			
<b>TOTAL III</b>		<b>68 799 583,32</b>	
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>915 583 317,44</b>	

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d"états financiers consolidés

**UNITE RADIATEURS DOMESTIQUES**

BP N°76 FERDJIOUA MILA

N° D'IDENTIFICATION:098102020040 649

EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18



**COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire**

	NOTE	2018	2017
Ventes et produits annexes		373 421 631,63	
Variation stocks produits finis et en cours		594 635 696,10	
Production immobilisée		21 561,62	
Subventions d'exploitation			
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>968 078 889,35</b>	
Achats consommés		-581 407 358,15	
Services extérieurs et autres consommations		-13 077 742,96	
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-594 485 101,11</b>	
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>373 593 788,24</b>	
Charges de personnel		-165 760 180,87	
Impôts, taxes et versements assimilés		-5 676 275,00	
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>202 157 332,37</b>	
Autres produits opérationnels		17 926 301,30	
Autres charges opérationnelles		-188 337,52	
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-25 177 197,82	
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>194 718 098,33</b>	
Produits financiers		537 608,13	
Charges financières		-2 254 346,02	
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-1 716 737,89</b>	
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>193 001 360,44</b>	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires		99 695,24	
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>986 542 798,78</b>	
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-793 441 743,10</b>	
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>193 101 055,68</b>	
Eléments extraordinaire (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaire (charges) (à préciser)			
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>193 101 055,68</b>	

**UNITE RADIATEURS DOMESTIQUES**

BP N°76 FERDJIOUA MILA

N° D'IDENTIFICATION:098102020040 649

EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18



**TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE -copie provisoire**

	NOTE	2018	2017
<b>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles</b>			
Encaissements reçus des clients		435 885 029,12	
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-376 315 265,66	
Intérêts et autres frais financiers payés		-204 372,78	
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaire		59 365 390,68	
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaire		5 777 679,71	
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)</b>		<b>65 143 070,39</b>	
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement</b>			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-453 450,00	
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		1 144 000,00	
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		-1 614 565,64	
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		247 933,86	
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)</b>		<b>-676 081,78</b>	
<b>Flux de trésorerie provenant des activités de financements</b>			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts		12 500 000,00	
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-78 200 000,00	
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)</b>		<b>-65 700 000,00</b>	
Incidence des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			
<b>Variation de trésorerie de la période (A+B+C)</b>		<b>-1 233 011,39</b>	
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		3 348 383,32	
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		2 115 371,93	
<b>Variation de la trésorerie de la période</b>		<b>-1 233 011,39</b>	
<b>Rapprochement avec le résultat comptable</b>		<b>-194 334 067,07</b>	


**UNITE RADIATEURS DOMESTIQUES**

BP N°76 FERDJIOUA MILA

N° D'IDENTIFICATION:098102020040 649

**BILAN (ACTIF) -copie provisoire**

ACTIF	NOTE	2019			2018
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
<b>Immobilisations incorporelles</b>		1 193 864,43	1 078 751,57	115 112,86	114 222,01
<b>Immobilisations corporelles</b>					
Terrains		214 396 934,25		214 396 934,25	214 396 934,25
Bâtiments		274 571 175,23	114 779 446,40	159 791 728,83	167 417 602,47
Autres immobilisations corporelles		479 152 051,34	393 668 791,90	85 483 259,44	99 682 850,90
Immobilisations en concession					
<b>Immobilisations encours</b>		822 827,88		822 827,88	
<b>Immobilisations financières</b>					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		1 585 261,64		1 585 261,64	1 958 542,63
Impôts différés actif		21 627 925,53		21 627 925,53	18 139 246,39
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>993 350 040,30</b>	<b>509 526 989,87</b>	<b>483 823 050,43</b>	<b>501 709 398,65</b>
<b>ACTIF COURANT</b>					
<b>Stocks et encours</b>		264 561 572,62	5 065 687,34	259 495 885,28	355 933 308,16
<b>Créances et emplois assimilés</b>					
Clients		17 190 398,43	135 100,00	17 055 298,43	14 054 130,99
Autres débiteurs		7 654 650,57		7 654 650,57	7 898 079,26
Impôts et assimilés		260 173,97		260 173,97	125 917,61
Autres créances et emplois assimilés					
<b>Disponibilités et assimilés</b>					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		7 983 839,79		7 983 839,79	2 115 371,93
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>297 650 635,38</b>	<b>5 200 787,34</b>	<b>292 449 848,04</b>	<b>380 126 807,95</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>1 291 000 675,68</b>	<b>514 727 777,21</b>	<b>776 272 898,47</b>	<b>881 836 206,60</b>

**UNITE RADIATEURS DOMESTIQUES**

BP N°76 FERDJIOUA MILA

N° D'IDENTIFICATION:098102020040 649

EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19



**BILAN (PASSIF) -copie provisoire**

	NOTE	2019	2018
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		233 216 010,15	193 101 055,68
Autres capitaux propres - Report à nouveau		30 316 763,71	30 316 763,71
Comptes de liaison		344 701 639,18	534 340 639,22
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
<b>TOTAL I</b>		<b>608 234 413,04</b>	<b>757 758 458,61</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières			
<b>Impôts (différés et provisionnés)</b>		<b>4 009 091,42</b>	<b>5 168 816,06</b>
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		100 664 161,51	83 856 459,45
<b>TOTAL II</b>		<b>104 673 252,93</b>	<b>89 025 275,51</b>
<b>PASSIFS COURANTS:</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		75 120 409,16	25 383 273,46
Impôts		186 076,11	2 305 242,00
Autres dettes		31 223 393,47	41 111 067,86
Trésorerie passif			
<b>TOTAL III</b>		<b>106 529 878,74</b>	<b>68 799 583,32</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>819 437 544,71</b>	<b>915 583 317,44</b>

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d"états financiers consolidés

**UNITE RADIATEURS DOMESTIQUES**

BP N°76 FERDJIOUA MILA

N° D'IDENTIFICATION:098102020040 649

EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19



**COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire**

	NOTE	2019	2018
Ventes et produits annexes		553 596 168,96	373 421 631,63
Variation stocks produits finis et en cours		565 940 961,66	594 635 696,10
Production immobilisée		2 377 537,87	21 561,62
Subventions d'exploitation			
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>1 121 914 668,49</b>	<b>968 078 889,35</b>
Achats consommés		-622 381 113,07	-581 407 358,15
Services extérieurs et autres consommations		-12 151 936,44	-13 077 742,96
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-634 533 049,51</b>	<b>-594 485 101,11</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>487 381 618,98</b>	<b>373 593 788,24</b>
Charges de personnel		-217 905 667,82	-165 760 180,87
Impôts, taxes et versements assimilés		-7 557 349,00	-5 676 275,00
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>261 918 602,16</b>	<b>202 157 332,37</b>
Autres produits opérationnels		11 595 378,14	17 926 301,30
Autres charges opérationnelles		-9 703,40	-188 337,52
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-45 011 731,47	-25 177 197,82
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>228 492 545,43</b>	<b>194 718 098,33</b>
Produits financiers		1 534 248,87	537 608,13
Charges financières		-299 463,29	-2 254 346,02
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>1 234 785,58</b>	<b>-1 716 737,89</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>229 727 331,01</b>	<b>193 001 360,44</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires		3 488 679,14	99 695,24
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>1 135 044 295,50</b>	<b>986 542 798,78</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-901 828 285,35</b>	<b>-793 441 743,10</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>233 216 010,15</b>	<b>193 101 055,68</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>233 216 010,15</b>	<b>193 101 055,68</b>



**UNITE RADIATEURS DOMESTIQUES**

BP N°76 FERDJIOUA MILA

N° D'IDENTIFICATION:098102020040 649

EXERCICE:01/01/19 AU: 31/12/19

**TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE -copie provisoire**

	NOTE	2019	2018
<b>Flux de trésorerie provenant des acitivités opérationnelles</b>			
Encaissements reçus des clients		626 982 774,89	435 885 029,12
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-429 405 396,37	-376 315 265,66
Intérêts et autres frais financiers payés		-517 023,21	-204 372,78
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		197 060 355,31	59 365 390,68
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		1 869 959,22	5 777 679,71
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)</b>		<b>198 930 314,53</b>	<b>65 143 070,39</b>
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement</b>			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-717 374,66	-453 450,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			1 144 000,00
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières			-1 614 565,64
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		373 280,99	247 933,86
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)</b>		<b>-344 093,67</b>	<b>-676 081,78</b>
<b>Flux de trésorerie provenant des activités de financements</b>			
Encaissements suite à l'émission d'actions			*
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts			12 500 000,00
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-192 717 753,00	-78 200 000,00
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)</b>		<b>-192 717 753,00</b>	<b>-65 700 000,00</b>
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			
<b>Variation de trésorerie de la période (A+B+C)</b>		<b>5 868 467,86</b>	<b>-1 233 011,39</b>
<b>Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période</b>		<b>2 115 371,93</b>	<b>3 348 383,32</b>
<b>Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période</b>		<b>7 983 839,79</b>	<b>2 115 371,93</b>
<b>Variation de la trésorerie de la période</b>		<b>5 868 467,86</b>	<b>-1 233 011,39</b>
<b>Rapprochement avec le résultat comptable</b>		<b>-227 347 542,29</b>	<b>-194 334 067,07</b>