

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية و المحاسبة



الموضوع \_\_\_\_\_

## الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات

دراسة حالة الشركة الإفريقية للزجاج بالطاهير - جيجل -

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إشراف الأستاذ:

- عبد الرزاق لعريوي

إعداد الطالبين:

- حسيبة بوالصوف

- عمرى بوالزيت

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة جيجل	أ.صونيا شتوان
مشرفا ومقررا	جامعة جيجل	د. عبد الرزاق لعريوي
عضوا مناقشا	جامعة جيجل	أ. صالح حميمدات

السنة الجامعية: 2019/2018



# إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون﴾ صدق الله العظيم  
جميل أن يجني المرء ثمار كده وتعبه والأجمل أن يهديها عن طيبة خاطر  
لغيره بغية تقاسم طعم النجاح ونشوته والذي اهديه إلى:  
العيون الساهرة التي من أجلنا لا تنام، إلى من أوصاني بهما خيرا سيد الأنام  
إلى من باتت بخاطري في المنام، إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم  
جراحي إلى أغلى الحبايب ... أمي الحبيبة

إلى من كلله الله بالهبة والوقار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار أرجو من الله  
أن يمد في عمرك لترى ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار ... والدي العزيز  
إلى أغلى ما لدي في الكون اللذين أعتبرهم نعمة من الله عز وجل

إلى أخي هارون

إلى إختي إيمان دنيا سهيلة حورية

إلى رياحين قلبي مريم رزان زكرياء أيوب إياذ

إلى كل الأهل والأقارب الكبير منهم والصغير القريب والبعيد

إلى كل الأصدقاء

إلى كل من لم تسعهم مذكرتي

ولم تنساهم ذاكرتي

أهدي ثمرة جهدي

# عمرى

# الإهداء

إلى الذين أوصاني بهما ربي، وخفق لهما قلبي،  
واستتار بهما دربي إلى والدي العزيزين أُمي وأبي  
حفظهما الله

إلى نسمة في فؤادي،

إخوتي: سليم، عبد الحق، عبد الحفيظ، محمد

وأختي الحبيبة: زينة

أهل حبي وودادي،

أقاربي وكل أصدقائي

إلى كل من علمني حرف أو كساني أدبا.

إلى ورثة الأنبياء أهل الوفاء

إلى الآلئ المضيئة والبراعم والنفوس البريئة:

مروى \* صفا \* رزان \* آدم

إلى أكبادنا التي تمشي على الثرى وكنوزنا في الورى

سبيلنا للنجاة، ونبض أرواحنا بعد الوفاة

إلى الكفاءات الصاعدة والطاقات الواعدة والنجاحات

الوافدة

إلى كل من وسعهم قلبي ولم تسعهم مذكرتي.....

حسينية

# كلمة شكر

قال تعالى ﴿لئن شكرتم لأزيدنكم﴾ صدق الله العظيم  
ربي لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك  
حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه إذ وفقنا لإتمام هذا العمل  
ويسرت لنا الأمر العسير  
أرجو اللهم أن تتقبل منا هذا العمل وأنت راض عنا  
نقدم إلى من كان سندا بجهده وأستاذنا بعلمه ومشرفنا بحكمته إلى الصدر  
الرحب الأستاذ المشرف " لعريوي عبد الرزاق " بجزيل الشكر  
كما نتقدم بخالص شكرنا وتقديرنا إلى أساتذة كلية العلوم الاقتصادية  
والتجارية وعلوم التسيير على تفانيهم في تعليمنا طوال المشوار الجامعي  
ونخص بالذكر الأستاذ "كبيش محمود" على تعاونه معنا  
كما أؤلف عبارات الشكر والامتنان إلى كل عمال الشركة الإفريقية للزجاج  
وعلى رأسهم السيد "ريشان ناصر" و"فتيحة لعور" و"أحسن سلولة"  
على رحابة صدورهم وصبرهم معنا  
في الأخير نتقدم بالشكر إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل من  
قريب أو بعيد حتى ولو بكلمة طيبة

حسبنا عمري

# الفهرس

الصفحة	البيان
I	الإهداء
II	الشكر
III	الفهرس
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
أ	مقدمة عامة
<b>الفصل الأول: مدخل للإدارة الإستراتيجية للتكلفة</b>	
08	تمهيد
09	المبحث الأول: أساسيات حول الإستراتيجية
09	المطلب الأول: مفهوم الإستراتيجية
12	المطلب الثاني: نماذج الإستراتيجية
15	المطلب الثالث: مستويات الإستراتيجية
19	المبحث الثاني: مدخل للإدارة الإستراتيجية
19	المطلب الأول: مفهوم الإدارة الإستراتيجية
23	المطلب الثاني: مراحل الإدارة الإستراتيجية
25	المطلب الثالث: التحديات التي تواجه الإدارة الإستراتيجية
29	المبحث الثالث: مداخل إدارة التكلفة
29	المطلب الأول: إدارة الجودة الشاملة
32	المطلب الثاني: الميزة التنافسية
35	المطلب الثالث: دورة حياة المنتج
38	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: طرق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات</b>	
40	تمهيد
41	المبحث الأول: الطرق التقليدية للتكاليف
41	المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية
46	المطلب الثاني: طرق التكاليف الجزئية
56	المطلب الثالث: طريقة التكلفة المعيارية

64	المبحث الثاني: الطرق الحديثة للتكاليف
64	المطلب الأول: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة
72	المطلب الثاني: طريقة التكلفة المستهدفة
79	المبحث الثالث: مدخل إلى عملية اتخاذ القرار
79	المطلب الأول: مفهوم اتخاذ القرار
88	المطلب الثاني: المعلومة المحاسبية
92	المطلب الثالث: أهمية المعلومة المحاسبية في اتخاذ القرار
95	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في الشركة الإفريقية للزجاج</b>	
97	تمهيد
98	المبحث الأول: تقديم الشركة الإفريقية للزجاج
98	المطلب الأول: التعريف بالشركة الإفريقية للزجاج
103	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية للزجاج
108	المبحث الثاني: محاولة تطبيق الطرق التقليدية للتكاليف في الشركة الإفريقية للزجاج
109	المطلب الأول: محاولة تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة
118	المطلب الثاني: محاولة تطبيق طريقة التكلفة المباشرة
119	المطلب الثالث: محاولة تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة
121	المبحث الثالث: محاولة تطبيق الطرق الحديثة للتكاليف في الشركة الإفريقية للزجاج
121	المطلب الأول: محاولة تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة الإفريقية للزجاج
135	المطلب الثاني: محاولة تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في الشركة الإفريقية للزجاج
137	خلاصة الفصل
139	الخاتمة العامة
143	قائمة المراجع
-	الملاحق
-	ملخص الدراسة



# قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
12	الخصائص الأساسية للنموذج الخطي	(1-1)
13	الخصائص الأساسية للنموذج التكيفي	(2-1)
14	الخصائص الأساسية للنموذج التفسيري	(3-1)
48	حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المباشرة	(1-2)
108	مشتريات الشركة الإفريقية للزجاج من المواد الأولية لسنة 2018	(1-3)
110	توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام لسنة 2018	(2-3)
112	توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية	(3-3)
113	التوزيع الثانوي لمجموع الناتج عن عملية التوزيع الأولي للأعباء واستخراج وحدة العمل	(4-3)
113	تكلفة شراء المواد الأولية من الزجاج المسطح والبلاستيك PVB	(5-3)
115	حساب تكلفة إنتاج المنتجات VF، VL ، PB	(6-3)
117	حساب سعر تكلفة المنتجات VF، VL ، PB	(7-3)
118	حساب سعر البيع الوحدوي للمنتجات VF، VL ، PB	(8-3)
118	التكاليف المباشرة الخاصة بالشركة لسنة 2018	(9-3)
119	حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المباشرة	(10-3)
120	حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة	(11-3)
121	تحديد التكاليف الموجودة في الشركة	(12-3)
122	التكاليف المباشرة الإجمالية	(13-3)
123	التكاليف غير المباشرة	(14-3)
124	تحديد أنشطة الشركة	(15-3)
124	توزيع الكهرباء على الأنشطة	(16-3)
125	توزيع الكهرباء	(17-3)
126	توزيع تكلفة الصيانة	(18-3)
126	توزيع تكلفة الإشهار والنشر	(19-3)

126	توزيع تكلفة البريد والاتصالات على الأنشطة	(20-3)
127	توزيع تكلفة الخدمات المصرفية	(21-3)
127	توزيع أعباء العاملين على الأنشطة	(22-3)
128	توزيع تكلفة الضرائب على رقم الأعمال	(23-3)
128	توزيع تكلفة أعباء الفوائد	(24-3)
128	توزيع تكلفة اهتلاك المبنى على الأنشطة	(25-3)
129	توزيع اهتلاك المصنع	(26-3)
129	توزيع تكلفة اهتلاك معدات صناعية	(27-3)
130	توزيع تكاليف معدات النقل	(28-3)
131	توزيع أعباء غير مباشرة على الأنشطة للمنتج VF	(29-3)
132	حساب تكلفة الوحدة للمولد	(30-3)
132	توزيع التكاليف المباشرة على المنتجات	(31-3)
133	تكلفة المنتج VF حسب طريقة ABC	(32-3)
134	تحديد سعر تكلفة بيع المنتج	(33-3)
136	مقارنة التكلفة الخاصة بالشركة مع التكلفة المستهدفة	(34-3)

# قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
18	مستويات وحدات الأعمال	(1-1)
25	تصور لخطوات الإدارة الإستراتيجية	(2-1)
36	مراحل دورة حياة المنتج	(3-1)
52	حساب النتيجة حسب طريقة التكلفة المتغيرة	(1-2)
70	افتراضات نظام ABC	(2-2)
102	فروع الشركة الوطنية للزجاج والمواد الكاشطة	(1-3)
103	الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية للزجاج	(2-3)
107	الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة	(3-3)

# مقدمة عامة

يشهد العالم في الوقت الحاضر تحولا جذريا في بيئة الأعمال فقد أصبح يتسم بالتقدم السريع في تقنية المعلومات والتسارع في مجال ابتكار منتجات جديدة ، حيث امتدت المنافسة بين الصناعات لتصبح على المستوى العالمي، مما فرض على المؤسسات تقديم خدمات ومنتجات عالية الجودة مع تحملها لأقل تكلفة ممكنة، الأمر الذي يبرز من خلالها أهمية الإدارة الإستراتيجية للتكلفة الذي تقوم على أنظمة حديثة لمحاسبة التكاليف تكون قادرة على مواكبة المستجدات في بيئة الأعمال الحديثة، حيث تؤدي هذه النظم دورا مهما وبارزا في خدمة الإدارة، وتزويدها بالبيانات والتقارير اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة.

لذا تكتسي طرق محاسبة التكاليف أهمية بالغة للتحكم في التكاليف لأنها تقوم على أسس علمية دقيقة للحصول على المعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات سواء كانت تلك المعلومات مالية أو غير مالية وترتب على ذلك زيادة الطلب على مخرجات أنظمة التكاليف المتطورة لاستخدامها في مجالات عديدة مثل تصميم المنتجات، وتحديد الموازن التي تحتاج إلى تحسين مستمر و الاستفادة من مفاهيم إدارة الجودة الشاملة، إن الهدف الأساسي والأولي لأي مؤسسة كانت هو السعي لتعظيم الأرباح وتستطيع تحقيق هذا الهدف عن طريق تحكمها في أنشطتها بحيث تعطي أفضل منتج وبأقل سعر، فعندما تكون المعلومات عن تكاليف المنتجات والأنشطة داخل المؤسسة محددة بشكل دقيق توفر للمسيرين قاعدة صحيحة لاتخاذ القرارات المتعلقة بتخفيض هذه التكاليف والتحكم فيها، و أن تحقيق الكفاءة الاقتصادية للمؤسسات لا تتحقق إلا عن طريق الاهتمام بالأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل، وتخصيص الموارد الضرورية لتنفيذ تلك الأهداف.

فمن بين طرق حساب التكاليف التي تناولناها في دراستنا النظرية وحاولنا تطبيقها في الجانب التطبيقي الطرق التقليدية وهي طريقة الأقسام المتجانسة والطريقة المباشرة، وكذلك حاولنا تطبيق الطرق الحديثة وهي طريقة التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وكلها من أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

## الإشكالية

وعلى ضوء ما سبق ذكره نتضح لنا إشكالية هذا البحث والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

ما مدى تبني أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في اتخاذ القرارات من قبل الشركة الإفريقية للزجاج

– أولاد صالح بالظاهير – ؟

ومن منطلق هذه الإشكالية سيتم طرح عدد من التساؤلات الفرعية المتكاملة فيما بينها التي ستكون محل اهتمامنا في هذا العمل:

- ما المقصود بالإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية؟
- ما المقصود بإدارة التكلفة؟
- ما المقصود بعملية اتخاذ القرار؟ وما هي الأساليب المتبعة في ذلك؟
- كيف تؤثر الطرق التقليدية للتكاليف في عملية اتخاذ القرار؟
- هل يمكن تطبيق الطرق الحديثة للإدارة الإستراتيجية في الشركة الإفريقية للزجاج؟
- هل الشركة الإفريقية للزجاج مهتمة بالبحث عن الأساليب الحديثة لحساب التكاليف؟

### فرضيات الدراسة

بغية الإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية :

1. دقة وموضوعية الطرق التقليدية للتكاليف تؤدي إلى اتخاذ قرارات فعالة وأكثر رشادة.
2. الطرق الحديثة تساهم في اتخاذ القرارات الإستراتيجية في الشركة الإفريقية للزجاج بتخفيض تكاليف المنتجات.
3. تتوفر الشركة الإفريقية للزجاج على المتطلبات الفنية والإجرائية لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

### منهج الدراسة

يقصد بالإلمام بمختلف جوانب الموضوع ودراسة الإشكالية الرئيسية واستخلاص النتائج حول الفرضيات المطروحة، نحاول استخدام مزيد من المناهج، ففي الجانب النظري من البحث سوف نستخدم المنهج الوصفي التحليلي اعتمادا على الكتب والمجلات العلمية والرسالات الجامعية، أما في الجانب التطبيقي نستخدم منهج دراسة الحالة من خلال إسقاط الجانب النظري على المؤسسة محل الدراسة، الذي نعتمد فيه على المقابلات وملاحظة البيانات المقدمة.



## أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية الموضوع الذي تطرقنا إليه فهي تهدف إلى:

- إبراز أهم القضايا المعاصرة التي تستحوذ على اهتمام الفكر الإداري والمحاسبي وهي قضية تطبيق نظم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

- تحقيق الاستفادة لأصحاب المؤسسة محل الدراسة من خلال استخدام الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف مما يساعدها في تقديم تكلفة دقيقة وعادلة للإنتاج.

## أسباب اختيار الموضوع

- ندرة وحداثة الكتابات والجهود البحثية التي تناولت إدارة التكلفة الإستراتيجية في الوحدات الاقتصادية في الجزائر عامة وفي الشركات الإنتاجية خاصة.

- سعينا إلى توسيع رصيدنا المعرفي في مجال محاسبة التكاليف.

## حدود الدراسة:

### أ- الحدود الزمنية:

امتدت دراستنا لهذا الموضوع من 25 فيفري 2019 إلى غاية 03 جوان من نفس السنة، وقد شملت هذه الفترة إنجاز دراسة نظرية وتطبيقية، وإجراء مقابلات شخصية مع رؤساء المصالح في المؤسسة وإطاراتها بغرض الحصول على المعلومات اللازمة من أجل المقارنة بين طرق التكاليف التقليدية والحديثة لمحاسبة التكاليف.

### ب- الحدود المكانية:

قمنا بإجراء دراستنا با لشركة الإفريقية للزجاج والتي تقع بالمنطقة الصناعية- أولاد صالح - الطاهير، ولاية -جيجل-، أما فيما يخص طبيعة نشاط المؤسسة فتصنف ضمن قطاع إنتاج الزجاج، وهي مؤسسة تابعة للقطاع العام.

## الدراسات السابقة

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

- دراسة درحمن هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2005.

تناولت هذه الدراسة المفاهيم العامة للتنظيم، المؤسسة، التكاليف، القرارات، وتم التعرض فيها إلى محاولة تصميم نظام معلومات محاسبي للمحاسبة التحليلية، وتم دراسة مختلف الطرق التقليدية لحساب التكاليف أما في دراسة الأنظمة الحديثة فقد تم التطرق لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بنوع من التفصيل، بينما الحديث عن الأنظمة الحديثة الأخرى فقد تم بإيجاز بسيط رغم أهميتها، وبعدها تم دراسة واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وأفاق استخدامها.

حيث توصل الباحث في دراسته إلى أن المحاسبة التحليلية لا يمكنها توفير المعلومات الكافية للمسيرين لاتخاذ القرارات المتعلقة بمستقبل الدراسة فهي تحتاج إلى المحاسبة العامة باعتبارها أهم مصادر المعلومات، بالإضافة إلى جهل المؤسسات الجزائرية بفائدة المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير.

- دراسة صباح فوزي صالح، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام شركات قطاع الخدمات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة لمدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية ودورها في اتخاذ القرارات وذلك باستخدام برنامج التحليل الإحصائي للدراسات الاجتماعية لتحليل البيانات والوصول إلى نتائج الدراسة.

وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي أن نظام التكاليف المطبق في شركات قطاع الخدمات في قطاع غزة يعتمد على أسس علمية محاسبية تُلبي حاجة الإدارات في اتخاذ القرارات، كما تستخدم إدارات الشركات أدوات مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية بشكل مبسط وينسب متفاوتة. كما أظهرت الدراسة الصعوبات التي تواجه تطبيق هذا المدخل منها الحصار الاقتصادي والسياسي على فلسطين، عدم وجود قسم خاص ومستقل لتحديد التكاليف في الشركة.

- دراسة أمير إبراهيم السحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الفلسطينية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005.

تناولت هذه الدراسة التعريف الشامل لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تختلف عما هي عليه في الطرق التقليدية المتبعة، وهذا بدوره يؤدي إلى إعادة تخصيص عناصر تكلفة مراكز النشاط الرئيسية على وحدات التكلفة، مما أدى إلى اختلاف التكلفة المحددة لكل منتج من المنتجات عن التكلفة المحددة في الطرق التقليدية، وبالتالي يمكن الاعتماد على النتائج الحديثة لطريقة التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية السليمة.

### هيكل الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة والإلمام بكل جوانب الموضوع تم إتباع منهجية تعتمد على تقسيم موضوع الدراسة إلى ثلاثة فصول الأول والثاني للجزء النظري والفصل الأخير للجزء التطبيقي، حيث سنتناول في الفصل الأول مدخل للإدارة الإستراتيجية للتكلفة، والذي قسمناه إلى ثلاثة مباحث حيث خصصنا المبحث الأول لأساسيات الإستراتيجية، في حين خصصنا المبحث الثاني لمدخل الإدارة الإستراتيجية، أما المبحث الثالث فتم تخصيصه لمدخل إدارة التكلفة.

كما سنتطرق في الفصل الثاني إلى أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرار هو الآخر قسمناه إلى ثلاثة مباحث، حيث خصصنا المبحث الأول للطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف، في حين المبحث الثاني للطرق الحديثة، أما المبحث الثالث فخصص لاتخاذ القرار.

ولمعرفة مدى تطبيق المفاهيم النظرية في الواقع العملي تناولنا في الفصل الثالث دراسة تطبيقية بالشركة الإفريقية للزجاج، وقد قسمناه إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول قمنا فيه بتقديم المؤسسة محل الدراسة، والمبحث الثاني طبقنا فيه الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف، أما المبحث الثالث فحاولنا تطبيق الطرق الحديثة.

## صعوبات الدراسة

عند قيامنا بإعداد هذه الدراسة واجهتنا جملة من الصعوبات نذكر منها:

- ضيق الوقت المخصص لمثل هذه الدراسات وخاصة الدراسة الميدانية.
- تقديم ملاحق قليلة حول الموضوع إلى جانب تجنب تقديم البعض منها وتغيير أرقام المبالغ مما صعب من عملية حساب التكاليف.
- قلة المعلومات المتوفرة في المؤسسة محل الدراسة حول تخصيص التكاليف ومسببات التكلفة.

## الفصل الأول: مدخل للإدارة

### الإستراتيجية للتكلفة

المبحث الأول: أساسيات حول الإستراتيجية

المبحث الثاني: الإدارة الإستراتيجية

المبحث الثالث: مداخل إدارة التكلفة

## تمهيد:

تعتبر الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بأنها تحليل للتكلفة ولكن في نطاق أوسع من خلال الاهتمام بالأهداف الإستراتيجية باستخدام البيانات للوصول لأفضل الإستراتيجيات التي تساعد على تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة، كما أنها تهتم بتدعيم الموقف التنافسي لضمان البقاء والاستمرار ، أما إدارة التكلفة فهي كمصطلح تستخدم لوصف قرارات المديرين وممارسات الإدارة للأنظمة التي يمارسها عن التخطيط القصير الأجل والطويل الأجل، ليحول الاتجاه التقليدي لرقابة وإدارة التكلفة إلى اتجاه استراتيجي يحقق للمنشأة ميزة تنافسية تكاليفية ويحقق لها البقاء في الأسواق فضلا عن الرقابة لخفض التكلفة بشكل مستمر بهدف إرضاء عملائها.

## المبحث الأول: أساسيات حول الإستراتيجية

وجدت الإستراتيجية منذ أن وجدت المنافسة، ظهرت في أزمنة غابرة وبعيدة عندما كان الإنسان يتنافس مع الآخر لغرض البقاء، وكل واحد منهما يعتمد طريقة أو أسلوب لكي يقتنص الفرصة أو الهدف المنشود، وفيما يلي يتم التطرق إلى مفهوم الإستراتيجية وما هي مستوياتها وكيف تتم عملية بناء الإستراتيجية.

## المطلب الأول: مفهوم الإستراتيجية

لمصطلح الإستراتيجية العديد من المفاهيم وفيما يلي سيتم التطرق إلى البعض منها:  
عرفها "ألفرد تشاندلر على أنها : " تحديد الأهداف والأغراض الرئيسية وطويلة الأجل للمؤسسة، وإعداد عدد من بدائل التصرف وتخصيص الموارد الضروري لتنفيذ تلك الأهداف"<sup>(1)</sup>.  
كما عرفها "أنسوف" بأنها: "الإستراتيجية يقصد بها تلك القرارات التي تهتم بعلاقة المنظمة والبيئة الخارجية، بحيث تتسم الظروف التي يتم فيها اتخاذ القرارات بجزء من عدم المعرفة أو عدم التأكد فمن هنا يقع على عاتق الإدارة عبئ تحقيق تكيف المنظمة لهذه التغيرات البيئية"<sup>(2)</sup>.

ومن منظور تقليدي أو تاريخي يعكس مصطلح "الإستراتيجية" جذورا عسكرية قوية يستخدم القادة العسكريون الإستراتيجية في التعامل مع خصومهم وكتبوا حول الإستراتيجية من زوايا مختلفة، المقدمة المنطقية الأساسية في الإستراتيجية أن أحد الخصوم يمكن أن يهزم منافسه حتى إذا كان الأكثر قوة إذا استطاع أن يناوره بذكاء المعركة، أو يشتبك على أرض مواتية لإمكانياته ومهاراته الذاتية"<sup>(3)</sup>.

ويقصد بالإستراتيجية: "الطريقة التي تستخدمها المؤسسة في النضال من أجل تحقيق أهدافها وهي تحدد التهديدات و الفرص الموجودة في البيئة التي تعمل فيها المنظمة، وفي نفس الوقت تحديد الموارد والقدرات المتاحة في المنظمة للتعامل مع التهديدات واقتناص".

(1) محمود جاسم محمد الصميدعي، استراتيجيات التسويق (مدخل كمي وتحليلي)، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 20.

(2) عمر الطراونة، استراتيجيات الإدارة الحديثة، ط1، دار البداية، عمان، 2012، ص 14.

(3) روبرت بتس، الإدارة الإستراتيجية، ترجمة: عبد الحكيم الخزامي، ط1، دار الفجر للنشر و التوزيع، القاهرة، 2008، ص 20.

الإستراتيجية تخلق درجة من التوافق تتسم بالكفاءة العالية بين عنصرين أساسيين هما (1):

- أهداف المؤسسة وغاية المؤسسة.

-رسالة المؤسسة والبيئة التي تعمل بها تلك المؤسسة.

وتحقق كل هذه التعاريف بشكل أو بآخر على أن الإستراتيجية هي (2):

-خطة ديناميكية مرنة أو تحركات إستراتيجية من قبل المؤسسة أو منط من القرارات و التصرفات

اللازمة لإنجاز نهاية أو غاية معينة (أهداف، غايات و رسالة المؤسسة).

-استجابة أو مبادرة من قبل المؤسسة لتعديل موقفها التنافسي إزاء تصرفات وردود أفعال المنافسين،

ووصولاً إلى وضع مستقبل أفضل.

-تكيف وتوافق أو توازن لاستغلال موارد المؤسسة (قدرات وإمكانيات) في مواجهة الظروف البيئية

الخارجية(الفرص والتهديدات).

أولاً: خصائص الإستراتيجية

للإستراتيجية خصائص متعددة ومختلفة وذات أهمية متباينة لكل من له علاقة بالمؤسسة ومن أهم

الخصائص يمكن التطرق إلى يلي (3):

- الشمولية: بما إن الإستراتيجية هي التصور (أو الوضعية المستقبلية) الذي تريد المؤسسة تحقيقه

مستقبلاً توح يتواجد داخل بيئة خارجية ويتكون من أنظمة تحتية (تسويق، إنتاج، موارد بشرية...) تعمل

فيها بينها بطريقة متكاملة ومتراطة من أجل تحقيق الهدف الأساسي، فتأتي الإستراتيجية بتصورها

المستقبلي فتعمل على دراسة هذا النظام بمختلف جزئياته وتوجيهه بما يضمن تحقيق هذا التصور.

(1) محمد الصيرفي، الإدارة الإستراتيجية، ط1، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، الإسكندرية، 2008، ص ص 18-21.

(2) نبيل محمد مرسي، الإدارة الإستراتيجية (تكوين وتنفيذ إستراتيجيات التنافس)، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003، ص ص 50-52.

(3) صونيا كبلاني، مساهمة في تحسين الأداء التسويقي للمؤسسات الاقتصادية بتطبيق الإدارة الإستراتيجية ، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد

وتسيير المؤسسة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2005، ص 05.



- **موجهة لنظام مفتوح:** فالمؤسسة عبارة عن نظام مفتوح يتواجد داخل بيئة خارجية ويتكون من أنظمة تحتية (تسويق، إنتاج، موارد بشرية...) تعمل فيما بينها بطريقة متكاملة ومترابطة من أجل تحقيق الهدف الأساسي، فتأتي الإستراتيجية بتصورها المستقبلي فتعمل على دراسة هذا النظام بمختلف جزئياته وتوجيهه بما يضمن تحقيق هذا التصور.
- **مجموعة من القرارات:** تتكون من قرارات إستراتيجية، وهي قرارات خاصة بالتوجهات الأساسية للمؤسسة ولها دور في تحديد مستقبلها وقرارات روتينية، وهي القرارات التي تتخذ على المستوى التشغيلي وتكون يومية.
- **المرونة:** الإستراتيجية ليست عملية ثابتة وصلبة بل هي عملية مرنة تستدعي التغيير متى لزم الأمر فالمتابعة المستمرة للمحيط وتغيير مولاته المستقبلية، تستدعي من المؤسسة تحضير سيناريوهات ملائمة لهذه التغييرات، تطبق متى حدثت وذلك للتقليل من الأخطاء المرتقبة.

#### ثانيا: أهمية الإستراتيجية:

يمكن إيضاح أهمية الإستراتيجية من خلال النقاط التالية<sup>(1)</sup>:

- تحقيق أفضل انجاز ممكن من خلال معرفة اتجاهات المنظمة لفترة زمنية طويلة.
- تعطي الخطة الإستراتيجية أهداف وتوجهات واضحة للمستقبل.
- التعرف على العوامل الداخلية والخارجية المؤدية إلى إحداث تغييرات مهمة في المنظمة كإدخال منتجات جديدة أو التوسع في الأسواق أو البحث عن الأسواق الجديدة.
- تساعد الإستراتيجية متخذ القرار على معرفة الاتجاهات الصحيحة في اتخاذ القرارات.
- الاقتصاد في استخدام الموارد؛ لان الموارد تستخدم وفقا للطريق المرسوم ولتحقيق الأهداف.
- تساعد في التفكير بعيد الأمد.
- تقلل من حالات المخاطرة وعم التأكد.
- أهداف الإستراتيجية تكون واضحة ودقيقة ومدروسة.

(1) محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص 23.

المطلب الثاني: نماذج الإستراتيجية

توجد ثلاثة نماذج أساسية لوضع الإستراتيجية وكل نموذج من هذه النماذج يعكس اختلافا في رؤية الإستراتيجية وكذلك اختلافا في كيفية وضع وتنمية الإستراتيجية وهي:

أولا: النموذج الخطي

وفقا لهذا النموذج فان الإستراتيجية تتضمن تحديد بعض الأهداف الأساسية طويلة الأجل للمشروع وتخصيص الموارد المتاحة لتحقيقها، حيث تقوم الإدارة العليا باتخاذ قرارات ووضع خطط كوسيلة لتحقيق هذه الأهداف وان عملية اتخاذ القرارات ينظر إليها على أنها عملية تحليلية تتضمن اختيار تصرف واحد من بين بدائل التصرفات المتاحة والعمل على تنفيذه ويعبر الجدول على الخصائص الأساسية لهذا النموذج (1).

الجدول رقم (1-1): يمثل الخصائص الأساسية للنموذج الخطي

البيان	الشرح
طبيعة الإستراتيجية	تكامل كل القرارات والتصرفات والخطط للوصول إلى أهداف محددة.
واضعي الإستراتيجية	أساس الإدارة الإستراتيجية.
السلوك الاستراتيجي	تطبيق المفهوم التسويقي
الافتراضات الأساسية للنموذج	بيئة تتصف بالاستقرار النسبي وبإمكانية التنبؤ بها وان أهداف كل الأفراد داخلها، ووجود الإطار العقلاني والرشيد الذي يحكم عملية اتخاذ القرارات إلا وهو تحقيق أكبر قدر من الأرباح والمستهلكون هو حلقة الوصول الأساسية للمنظمة مع البيئة التي تعمل بها.

المصدر: عبد العزيز صالح بن حبتور، الإدارة الإستراتيجية (إدارة جديدة في عالم متغير)، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 58.

(1) عبد العزيز صالح بن حبتور، الإدارة الإستراتيجية (إدارة جديدة في عالم متغير)، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 58.

## ثانيا: النموذج التكيفي

يعد النموذج التكيفي نتاجا طبيعيا لتبسيط الأمور من خلال تلك الافتراضات التي يعتمد عليها النموذج الخطي وعلى هذا فإن هذا النموذج يفترض وجود علاقة أكثر تعقيدا بين المنظمة والبيئة التي تعمل بها وأن الإستراتيجية محاولة لخلق درجة من التماثل بين موارد ومهارات، وبين الفرص والمخاطر التي تواجهها المنظمة وبين الأغراض التي تسعى إلى تحقيقها.

والواقع أن وجهة نظر النموذج للتخطيط الإستراتيجي إما وجهة تأثيرية أو وجهة رد فعل وبهذا الوجهة الأولى ترى بأن المنظمة يجب أن تعمل بحيث تؤثر مسبقا في أي تغيير يمكن أن يحدث في البيئة، والوجهة الثانية ترى بأن المنظمة تنتظر حدوث التغيير في البيئة ثم تقوم ببناء الإستراتيجيات لمواجهة هذا التغيير كنوع من رد فعل البيئة وبهذا فإن الجدول التالي يعبر عن أهم الخصائص الأساسية للنموذج<sup>(1)</sup>.

(1) المرجع السابق ، ص ص 59 - 60.

الجدول رقم (1-2): يمثل الخصائص الأساسية للنموذج التكيفي

البيان	الشرح
طبيعة الإستراتيجية	خلق درجة ممن التماثل أو التطابق بين المنظمة وبيئتها
واضعي الإستراتيجية	الإدارة العليا مسؤولة كاملة عن تنمية الاستراتيجيات ولكن كل رجال الإدارة مسئولون عن متابعة ومعرفة بيئة الأعمال للمنظمة.
السلوك الإستراتيجي	تعديل تنقيح في المنتج أو الأسواق لإشباع حاجات المستهلك
الافتراضات الأساسية للنموذج	ينبغي أن يتغير أداء المنظمة إذا تغيرت بيئة أعمالها، والمنافسون واتجاهات البيئة، وبعض أطراف المصلحة الآخرون ذو الأهمية البالغة في وضع استراتيجيات المنظمة، وقدرة الإداريين على معرفة واستخدام المعلومات الخاصة بالموقف بغرض اتخاذ القرارات.

المصدر: عبد العزيز صالح بن حبتور، الإدارة الإستراتيجية (إدارة جديدة في عالم متغير)، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 60.

### ثالثاً: النموذج التفسيري

يحاول هذا النموذج أن يعطي بعداً أكثر عمقا للنموذج التكيفي من خلال الاستعانة بالمفاهيم والكتابات التي توجد في ميدان حضارة المنظمة، من خلال استخدام الرموز يمكن لمن يضع الاستراتيجيات في المنظمة إن تؤثر في تكوين اتجاهات إيجابية للذين يساهمون في بناء أو تنفيذ الاستراتيجيات، وذلك لتحقيق النتائج التي ترغب المنظمة الوصول إليها.

والواقع أنه وفقاً لهذا النموذج فإن دور الإداري في الإدارة العليا هو عبارة عن تصنيف المعلومات البيئية إلى مجموعات محدودة (كالاقتصادية أو السياسية) ونقل هذه المعلومات إلى الإداريين في المستويات الأدنى وبهذا فإن هذا الجدول يلخص النموذج<sup>(1)</sup>.

(1) عبد العزيز صالح بن حبتور، مرجع سبق ذكره، ص 62.

الجدول رقم (1-3): يمثل الخصائص الأساسية للنموذج التفسيري

البيان	الشرح
طبيعة الإستراتيجية	إضفاء معاني محددة حول المنظمة وبيئتها بطريقة تضمن دفع أصحاب المصلحة والمخاطرة إلى قبول وجهة نظر محددة ومفضلة من مفضلة من قبل إدارة المنظمة.
واضعي الإستراتيجية	إن أي فرد قادر على وضع تفسير للمتغيرات التنظيمية أو البيئية يمكن أن يؤثر في إستراتيجيات المنظمة فالعبرة ليست في المتغيرات ذاتها ولكن بطريقة تفسير معناها وآثارها في المنظمة.
السلوك الإستراتيجي	يكون التركيز دائما وأبدا على وضع نظام الشرعية والثقة الذي يضمن قبول الشعارات والمعاني التي تؤمن بها المنظمة

المصدر: العزيز صالح بن حبتور، الإدارة الإستراتيجية (إدارة جديدة في عالم متغير)، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 62.

المطلب الثالث: مستويات الإستراتيجية

مثلا نجد أن هناك منطقا لتحديد الاتجاهات لغرض وضع هرم معين للأهداف فإن هناك مبدءا أساسيا يرافق ذلك لغرض تطوير خطة إستراتيجية على جميع المستويات الإدارية من أجل تحقيق الأهداف الموضوعية عند ذلك المستوى إن وجود مستويات تتعدد للإستراتيجية في منظمات الأعمال يتوقف على حجم المنظمة، فطبيعة القطاعات التي تغطيها في عملها وكذلك الفلسفة الإدارية التي تؤمن بها الإدارة العليا . ففي المنظمات الكبيرة والتي تتكون من مجموعة من وحدات الأعمال الإستراتيجية، وتتبنى دورا اجتماعيا أكبر نجد أن مستويات الإستراتيجية فيها تتمثل في أربعة مستويات وهي<sup>(1)</sup>:

- الإستراتيجية المجتمعية.

(1) طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية (منظور منهجي متكامل)، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2007، ص ص 42-43.

- إستراتيجية المنظمة.
- إستراتيجية الأعمال.
- إستراتيجية الوظائف.

في حين أشار باحثين إلى إن الإستراتيجية تتكون من ثلاثة مستويات رئيسية معتبرين إن مستوى الإستراتيجية المجتمعية يدخل ضمن إطار إستراتيجية المنظمة وما تحويه من مؤشرات حول مسؤولياتها الاجتماعية وبهذا استعراض أدناه مستويات الثلاثة والمتفق عليها من أغلب الباحثين، والتي تشكل حالة عامة لأغلب منظمات الأعمال في العالم الصناعي.

### الإستراتيجية على مستوى المنظمة:

تمثل هذا المستوى الإستراتيجية الشاملة للمنظمة ضمن الإطار الكلي للعمل، وهذه تمثل التوجه العام للمنظمة والذي يفترض أن يتم صياغته في ضوء الفرص والتحديات البيئية وقدرات وموارد المنظمة الداخلية وعادة ما تقاد المنظمة ضمن سلسلة إستراتيجية موحدة لتعبر عن آليات تنفيذ الأهداف ضمن هذا المستوى إن مهمة تطوير إستراتيجية المنظمة عملية معقدة وتنتم بالتشعب، ويمكن تلخيصها بثلاث عناصر أساسية:

- تطوير الخطط الإدارية الخاصة بإدارة مزيج النشاطات المتنوعة لغرض تحسين أداء المنظمة، ويندرج ضمن تطوير قرارات تتعلق بالنشاطات الأساسية للمنظمة ومتى وكيف تجد ضرورة لدخول أعمال جديدة لتوسيع محفظة استثمارها.

- توفير التنسيق بين مختلف الأعمال ضمن المحفظة الاستثمارية للمنظمة، إن وجود هذا التنسيق على مستوى النشاطات يوفر حالة من التماسك والتداوب للمنظمة ويقوي من الحالة التنافسية لوحدة أعمالها.

- وضع الأسبقيات الاستثمارية، وتوزيع موارد المنظمة عليها.

إن هذا المستوى لإستراتيجية المنظمة يجيب عن العديد من الأسئلة التي من أهمها:

- ما هي حاجات المتعاملين التي تقوم المنظمة بتلبيتها؟ ما هي مجاميع المتعاملين التي تتعامل معها المنظمة أو التي تتحرك من أجل التعامل معها؟ ما نوع التقنيات التي تستخدمها؟

إن توليفة الإجابة عن هذه الأسئلة وغيرها تعطي حرية أكبر للمنظمة بإتباع استراتيجيات هجومية تسعى من ورائها لاقتناص الفرص وبناء المركز القوي للمنظمة وكذلك إتباع الاستراتيجيات الدفاعية لحماية مركزها من التهديدات المحتملة.

إن مثل هذه الخطوات تؤثر تأثيراً قوياً على باقي مستويات العمل، وينعكس هذا الأمر حقا على الأداء الكلي للمنظمة.

في حين أن تنسيق الخطط الإستراتيجية على مستوى وحدات الأعمال يمثل مهمة أساسية يضطلع بها المركز الرئيسي للمنظمة مثلما يقوم بالرقابة على أنماط توزيع موارد المنظمة بيم الفرص الاستثمارية المختلفة.

#### الإستراتيجية على مستوى وحدات الأعمال<sup>(1)</sup> :

ينصب الاهتمام الأساسي لإستراتيجية الأعمال على تطور الميزة التنافسية للمؤسسة وتحسين المركز التنافسي للمنتجات أو الخدمات التي تقدمها الوحدة في السوق الذي تتعامل معه ووفق هذه الإستراتيجية تتبع المؤسسة الطرق التالية:

**قيادة التكلفة:** تسعى المؤسسة وفق هذه الإستراتيجية لتقديم منتج بتكلفة منخفضة وبأسعار أقل من المنافسين لغرض الحصول على حصة سوقية كبيرة.

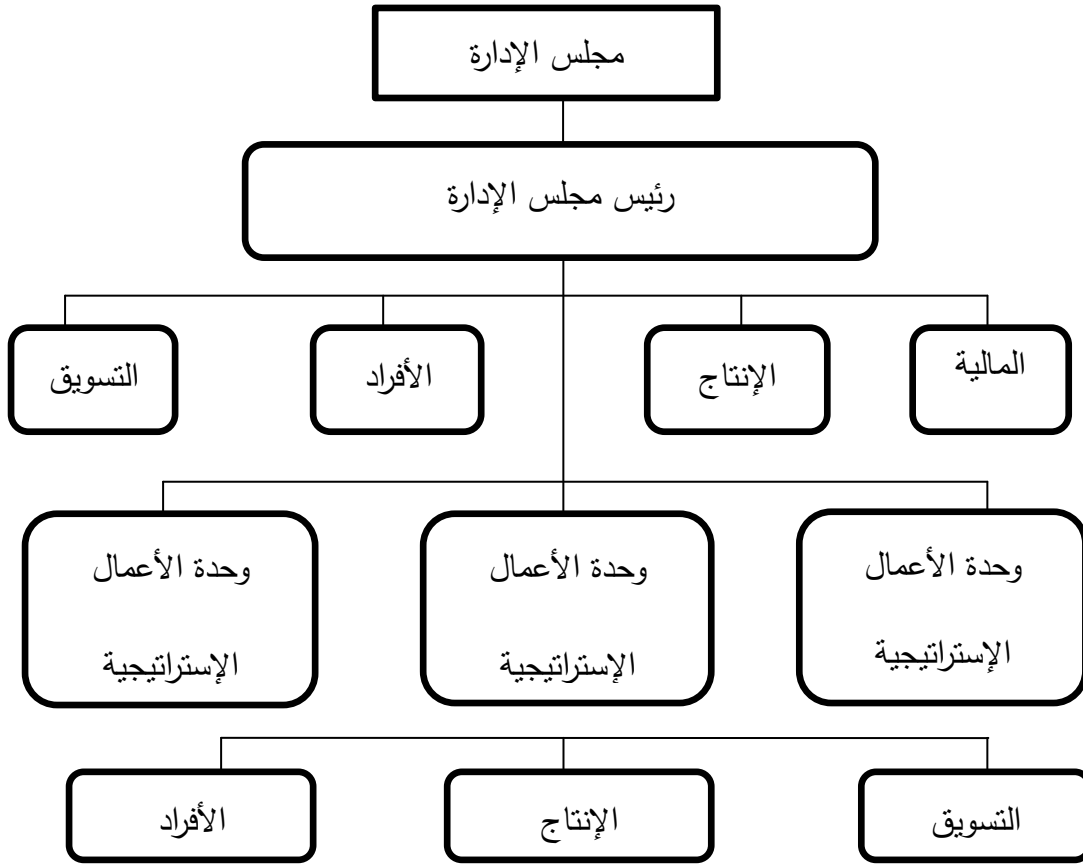
**التمييز:** تنصب هذه الإستراتيجية على توزيع مجالات عمل وأنشطة المؤسسة إلى الأسواق أو الدخول بمنتجات جديدة، مما يؤدي إلى تقديم منتج مميز للمستهلكين مما يخلق لديهم قناعة والتفضيل عن باقي المنتجات المماثلة، وهذا ما يقودهم إلى الاستعداد لرفع سعر أعلى وتقليل تأثير حساسية السعر.

**التركيز:** صياغة هذه الإستراتيجية تقوم أيضا على قيادة التكلفة أو التمايز، لكن وجه الاختلاف عما سبق هو في كونها تتوجه نحو هدف سوقي محدد على العكس مما سبق في كل من قيادة التكلفة والتمييز. إن إتباع هذه الإستراتيجية يعني التركيز على مجموعة معينة من المشترين أو جزء من السوق المستهدف، مما يجعلها أكثر فعالية وكفاءة مقارنة بالمنافسين الذين يتنافسون على نطاق واسع.

ولتوضيح الإستراتيجيات المتبعة في هذا المستوى نرسم الشكل الموالي:

<sup>(1)</sup> صالح عبد الرضا رشيد، إحسان دهش جلاب، الإدارة الإستراتيجية (مدخل تكاملي)، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2008،

الشكل رقم (1-1): مستوى وحدات الأعمال



المصدر: عبد العزيز صالح بن حبتور، المرجع السابق، ص 53.

### الإستراتيجية على مستوى الوظائف

توضع هذه الإستراتيجيات بالاسترشاد بإستراتيجية الوحدات الإستراتيجية، وبالاسترشاد بالإستراتيجية الكلية إذا لم يكن بالمؤسسة وحدات إستراتيجية، واقتصر نشاط المؤسسة على نشاط رئيسي واحد Single Business.

ويتعلق هذا المستوى بالوظائف الرئيسية في المؤسسة مثل وظائف الإنتاج، التسويق والتمويل في المؤسسات الصناعية ، وأقسام إدارة الأعمال، المحاسبة، والاقتصاد بكلية التجارة ويشترك رؤساء الأنشطة الرئيسية مع المستوى التالي في وضع تصور لهذه الإستراتيجيات.



وتتميز الإستراتيجيات في هذا المستوى بأنها ذات طابع تشغيلي وتنفيذي قصير الأجل<sup>(1)</sup>.

### المبحث الثاني: الإدارة الإستراتيجية

الإدارة الإستراتيجية هي مجموعة من القرارات والممارسات الإدارية التي تحدد الأداء طويل الأجل للمنظمة وفي ما يلي يتم التعرف بشكل مفصل على مفهومها وتحديد مراحلها والتحديات التي تواجهها.

#### المطلب الأول: مفهوم الإدارة الإستراتيجية

الإدارة الإستراتيجية هي العملية التي تتضمن تصميم وتنفيذ وتقييم الإستراتيجيات التي من شأنها تمكين المؤسسة من تحقيق أهدافها.

#### أولاً: تعريف الإدارة الإستراتيجية

إن عملية التوصل إلى تعريف موحد ومتفق عليه لمعنى الإدارة الإستراتيجية يعتبر أمراً صعب المنال كما هو الحال تقريبا في سائر العلوم الاجتماعية بصفة عامة والإدارية بصفة خاصة، ومن التعريفات التي تبين معنى الإستراتيجية و الإدارة الإستراتيجية ما يلي:

- ما قدمه " هينجر و فينسر " حيث يرى أن الإدارة الإستراتيجية هي العملية الخاصة بإدارة مهنة التنظيم من حيث تحديد المنظمة وغاياتها وإدارة علاقتها البيئية، خاصة مع الأطراف المؤثرة والمتأثرة بنشاط المنظمة، والمقومات الأساسية التي تواجهها في بيئتها الداخلية والخارجية ومن ثم فالإدارة الإستراتيجية تهتم بصورة جوهرية بتصرفات وممارسات الإدارة العليا<sup>(2)</sup>.

- يعرفها David (David, 1980,p.6) بأنها "مجموعة القرارات والتصرفات التي تعمل على إيجاد إستراتيجيات فعالة لتحقيق أهداف المنشأة"<sup>(3)</sup>.

<sup>(1)</sup> محمد أحمد عوض، الإدارة الإستراتيجية (الأصول والأسس العلمية)، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000، ص21.

<sup>(2)</sup> عبد الحميد الفتاح المغربي، الإدارة الإستراتيجية لمواجهة تحديات القرن الحادي والعشرين ، ط1، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 1999، ص ص 31-32.

<sup>(3)</sup> نبيل محمد مرسى، مرجع سبق ذكره، ص 23.

- ويرى " جيليوك " أن " الإدارة الإستراتيجية تعنى باتخاذ القرارات المتعلقة ببقاء المنظمة وتفوقها في مجتمع أو سقوطها واختفائها من المجتمع وتشجيعها إلى مثاها الأخير ومن ثم فهي تحرص على استخدام الموارد التنظيمية المتاحة أفضل استخدام ممكن بما يتواءم مع متغيرات البيئة الداخلية والخارجية " (1).
- أما " تومبسون واستركلاند " فيعرفان الإدارة الإستراتيجية بأنها " العملية التي تتضمن تحديد الاتجاه طويل الأمد للمنظمة، وتطوير الإستراتيجيات التي تكفل تحقيق أهدافها في ضوء معطيات الواقع الفعلي، أو تغيير الظروف بما في ذلك الأفكار والفرص الجديدة " (2).

إذا تفحصنا غالبية التعريفات السابقة وغيرها في مجال الإدارة الإستراتيجية نجد أن بعضها يركز على تصور دور المنظمة على المدى البعيد و يهمل العلاقات البيئية ويهتم البعض الآخر بأهمية تحديد المنظمة لرسالتها وغاياتها في حين يركز آخرون على عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية وتخصيص الموارد التنظيمية، وفي هذا السياق فإننا نستنتج من التعريفات السابقة أن الإدارة الإستراتيجية ما هي إلا تخيل وتمثيل الرؤى المستقبلية للمنظمة وتحليل ورسم رسالتها وتحديد غاياتها على المدى البعيد، وتحديد أبعاد العلاقات المتوقعة بينها وبين البيئة المحيطة بها.

### ثانيا: أهمية الإدارة الإستراتيجية

تكمن أهمية الإدارة الإستراتيجية للمنشآت في النقاط التالية(3):

#### -وضوح الرؤيا المستقبلية واتخاذ القرارات الإستراتيجية

إن عملية وضع و صياغة الإستراتيجية تتطلب قدرا كبيرا من دقة توقع الأحداث مستقبلا والتنبؤ بمجريات الأحوال مما يمكن من نجاح تطبيقها و بالتالي نمو المنظمة وبقائها ، فالمنظمات الناجحة هي التي لها رؤيا صائبة عن الأمور المستقبلية ودقة في توقعاتها وبالتالي تركز مواردها واهتماماتها بهذه

(1) د. ماجد عبد المهدي مساعدة، الإدارة الإستراتيجية مفاهيم - عمليات - حالات تطبيقية ، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 27.

(2) المرجع السابق، ص 26.

(3) عبد الحميد الفتاح المغربي، مرجع سبق ذكره، ص ص 37-38.

الأمر، أما المنظمات التي فشلت فلا يرجع فشلها إلى عيوب واضحة في حجمها أو مواردها وقدرتها الدعوية ولكن يرجع السبب إلى الافتقار إلى صنع واتخاذ القرار الإستراتيجي.

#### -التفاعل البيئي على المستوى البعيد:

تستطيع المنشآت التأثير في ظروف ومتغيرات بيئتها من خلال تفاعلها البيئي على المدى البعيد بناء على قراراتها الإستراتيجية التي تمكنها من التأثير في بيئتها وليس مجرد الاستجابة السلبية بما يحدث في هذه البيئة ومن ثم يمكن للمنظمة أن تحظى باستغلال الفرص المتاحة وتقلل من أثر المخاطر البيئية والأمنية بما يخدم عناصر القوى الداخلية ويحسن من عوامل الضعف الداخلية.

#### -تحقيق النتائج الاجتماعية والسياسية المرضية:

أثبتت بعض الدراسات الباحثة أن هناك علاقة إحصائية إيجابية بين النتائج المرجوة للمنظمة ومدى اهتمامها بإدارة استراتيجياتها طويلة المدى وتحريها دقة اتخاذ القرار الإستراتيجي.

#### -تدعيم المركز التنافسي:

إن الإدارة الإستراتيجية تقوي مركز المنظمات في ظل الظروف والصراعات المحلية أو الدولية التي تواجه التغيرات التكنولوجية المتلاحقة وتساعد المنظمات على الاستفادة من مواردها وثرواتها الفنية والمادية والبشرية نظرا لاتساع سوقها الفكري في العالم.

#### -القدرة على إحداث التغيير:

إذ تعتمد إدارة الإستراتيجية على كوادرات ذات تحديات ونظريات ثابتة للمستقبل تحمل معها الرغبة في إحداث التغيير و التصحيح والاكتشاف فالقائمون على وضع وصياغة الإستراتيجية يرون أن التغيير هو التحدي من أجل التقدم والتطور والازدهار.

-تخصيصات الموارد والإمكانات بطريقة فعالة:

تساعد الإدارة الإستراتيجية على توجيه جهود المنظمة التوجيه الصحيح في المدى البعيد كما تسهم في استخدام مواردها وإمكاناتها بطريقة فعالة بما يمكن من استغلال نواحي القوة والتغلب على نقاط الضعف.

ثالثا: فوائد الإدارة الإستراتيجية

يساعد تبني أسلوب الإدارة الإستراتيجية المنظمة على تحقيق جملة من الفوائد من أهمها<sup>(1)</sup>:

-تحديد خارطة طريق للمنظمة تحدد موقعها ضمن جغرافية الأعمال في المستقبل.

-يساهم في زيادة قدرة المنظمة على مواجهة المنافسة الشديدة المحلية منها والدولية.

-منح المنظمة إمكانية امتلاك ميزة تنافسية مستمرة.

-يمكن المنظمة من استخدام الموارد استخداما فعالا.

-فرص مشاركة جميع المستويات الإدارية في العملية الأمر الذي يؤدي إلى تقليل المقاومة التي قد

تحدث عند القيام بالتغيير بالإضافة إلى ذلك يوفر تجانس الفكر والممارسات الإدارية لدى مديرية

المنظمة.

-ينمي القدرة على التفكير الإستراتيجي الخلاق لدى المدراء ويجعلهم يبادرون إلى صنع الأحداث وليسوا

متلقين لها.

(1) عبد الحميد الفتاح المغربي، مرجع سبق ذكره، ص57.

### المطلب الثاني: مراحل الإدارة الإستراتيجية

تمر الإدارة الإستراتيجية في أي مستوى من المستويات بمجموعة من المراحل يمكن بيانها على النحو التالي<sup>(1)</sup>:

#### المرحلة الأولى: صياغة الإستراتيجية strategy implementation:

تعني عملية صياغة الإستراتيجية وضع وتحديد غايات المنظمة وأهدافها الرئيسية وذلك في ضوء الرؤيا المستقبلية vision، وبعد وضوح وتحديد رسالة المنظمة mission statement، ومن خلال توجيه البحث لتحديد وتحليل العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة external&internal analysis، والاستفادة من نقاط القوة، وتقليل أثر نقاط الضعف، هذا إلى جانب مراعاة الفرص والمميزات بالبيئة الخارجية مع تلافي وتقليل أثر المعوقات والمخاطر، هذا كما تحتوي عملية صياغة الإستراتيجية على تحديد الإستراتيجيات البديلة، ثم اختيار البديل الإستراتيجي المناسب، وعلى ذلك نجد أن هذه المرحلة تشمل مجموعة من الأنشطة تتمثل فيما يلي:

- تحديد رسالة المنظمة.
- تحديد الغايات والأهداف طويلة الأجل.
- دراسة البيئة الخارجية لتحديد الفرص والمخاطر.
- دراسة الإمكانيات الداخلية لتحديد عناصر القوة والضعف.
- تحديد البدائل الإستراتيجية.
- اختيار الإستراتيجية المناسبة.

<sup>(1)</sup> عبد الحميد الفتاح المغربي، مرجع سبق ذكره، ص 60.

### المرحلة الثانية: تطبيق الإستراتيجية

تعد عملية التطبيق من أكثر المراحل صعوبة في الإدارة الإستراتيجية، إذ تشتمل على تهيئة المناخ التنظيمي، ووضع الخطط والسياسات ونظم العمل، وتخصيص الموارد، وبناء الهيكل التنظيمي المناسب، وإعداد القوى البشرية، وتنمية القيادات الإدارية، هذا إلى جانب بعض الأنشطة المتعلقة بإعادة صياغة الجهود التسويقية والتمويلية وغيرها.

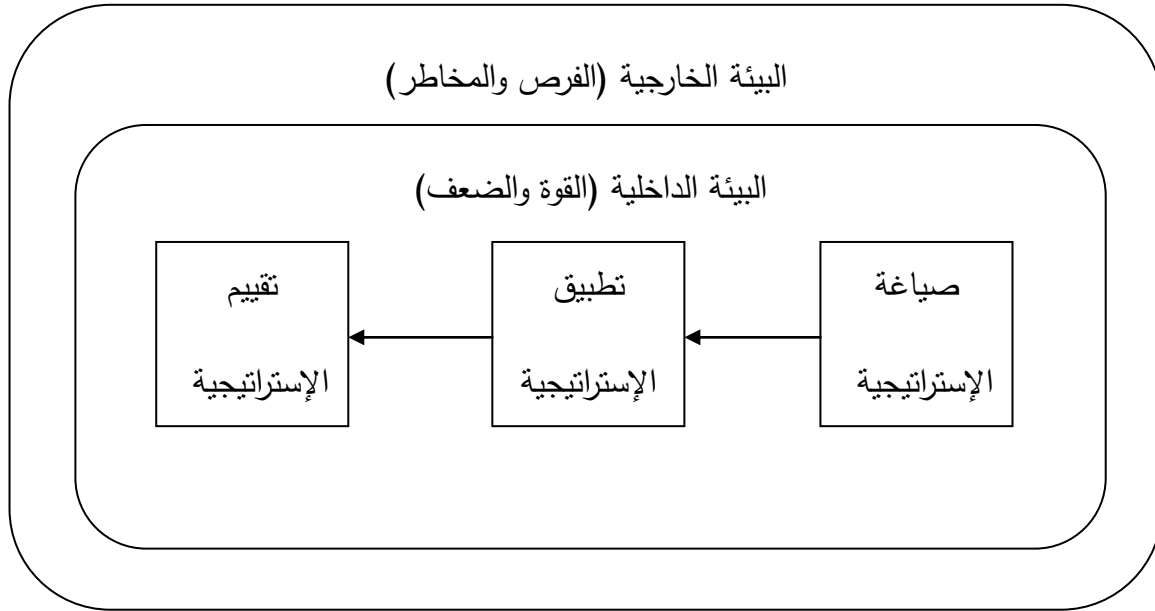
### المرحلة الثالثة: مراجعة وتقييم الإستراتيجية strategy evaluation

تتمثل الخطوة الأخيرة من خطوات الإدارة الإستراتيجية في مراجعة وتقييم الإستراتيجية، ويجب مراعاة أن الإستراتيجية توضع لمواجهة وتعديل وتطوير المستقبل، ذلك الذي يتميز بوجود عوامل داخلية وخارجية تتغير باستمرار، وهناك ثلاثة أنشطة رئيسة لتقييم الإستراتيجية هي:

- 1 -مراجعة العوامل الداخلية والخارجية.
- 2 -قياس الأداء وذلك بمراجعة النتائج والتأكد من الأداء التنظيمي والفردى يسير في الاتجاه الصحيح.
- 3 -اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

ويراعى أن مراجعة وتقييم الإستراتيجية يعد أمراً جوهرياً، إذ أن النجاح في الغد يتوقف على النجاح في أنشطة اليوم.

الشكل رقم (1-2): يوضح تصور لخطوات الإدارة الإستراتيجية



المصدر: د. عبد الحميد الفتاح المغربي، الإدارة الإستراتيجية لمواجهة تحديات القرن الحادي والعشرين، ط1، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 1999، ص61.

### المطلب الثالث: التحديات التي تواجه الإدارة الإستراتيجية

هناك العديد من التحديات المتوقع أن تواجه الإدارة الإستراتيجية خاصة في مطلع القرن القادم من بين هذه التحديات<sup>(1)</sup>:

#### 1 زيادة معدلات التغيير:

إن دخول منظمات الأعمال القرن الحادي والعشرين يأتي مجملا بالعديد من نتائج الابتكارات والأنشطة والتفاعلات الدولية، فانهار الإتحاد السوفيتي والنظرية الاشتراكية في القرن العشرين، واتحاد ألمانيا الشرقية والغربية، وهيمنة اليابانيون على التقنية المتعلقة بالآلة والإنسان، وثورة المعلومات والاتصالات، وتحديات الهندسة الوراثية في النبات والحيوان والإنسان، وقضايا الاستنساخ، ونتائج حرب الخليج، والتحرشات الدولية وسيطرة طرف واحد سياسيا وأطراف معينة اقتصاديا، وعولمة الفكر الإداري

(1) عبد الحميد الفتاح المغربي، المرجع السابق، ص 57.

والاقتصادي، والانفتاح الإعلامي، كل هذه الأمور ما هي إلا أمثلة لتحديات التغيير الماثلة أمام الإستراتيجيون في منظمات الأعمال.

## 2- شدة المنافسة:

يحمل عقد التسعينيات في أواخر هذا القرن منافسة شديدة، فما بالننا بالقرن القادم لاشك سيشهد منافسة أكثر فأكثر وأشد نتيجة زيادة المعاملات الدولية والعولمة الاقتصادية، لذا يجب أن يراعى الإستراتيجيون عند صياغة إستراتيجيتهم المناسبة بالأسواق العالمية حتى يمكنهم النجاح في التعامل مع الأسواق والحصول على حصة من السوق ولن يتأتى ذلك من خلال عمليات الإبداع في المنتجات والعمليات والتسويق وغيرها.

## 3- عولمة الإدارة فكرياً وتطبيقاً:

في عام 1992م تم التكامل الاقتصادي الأوروبي وزادت التحالفات الاقتصادية العالمية المتوقع في القرن القادم تفشي هذه التحالفات وزيادة مستويات المنافسة العالمية وذلك يدعو إلى ضرورة الاهتمام بتنمية الفكر الإستراتيجي لمواجهة هذه الاتجاهات الدولية في مجالات التطبيق الاقتصادي والإداري.

## 4- التغيرات التكنولوجية:

تعتمد العديد من المنظمات على بعض الأساليب التكنولوجية للحصول على ميزة تنافسية تسهم في سيطرتها على أحد المواقف زمنياً ومكانياً لكن هذا لا يستمر طويلاً فسرعان ما يحدث التغيير، وتجد تلك المنظمات نفسها مطالبة بالبحث عن ميزة تنافسية تكنولوجية جديدة وهكذا.

## 5- تغير طبيعة قوى العمل:

لاشك أن طبيعة قوى العمل قد تغير دورها وأصبحت تمثل تحدياً حقيقياً للإدارة الإستراتيجية يزداد أثره وضوحاً في الأعمال الدولية والأزمات المستقبلية، فهناك الخصائص الديمغرافية لقوى العمل، وتوقعات العمالة وآمالها، ومن الاستعداد للعمل، وتغير المدى العمري، هذا إضافة إلى التغيرات الثقافية والاجتماعية، تمثل هذه الأمثلة للتحديات الناتجة عن قوى العمل أمام الإدارة الإستراتيجية.



## 6- عجز الموارد المتاحة وندرتها:

أصبح من الواقع أن نجد ندرة في بعض الموارد المطلوبة سواء كانت مادية أو فنية أو بشرية، ويتضح ذلك في بعض الدول، حتى في الولايات المتحدة الأمريكية، فالموارد المائية، والطاقة وعجز بعض المواد الغذائية تمثل تحديات من الضروري مواجهتها حتى يتسنى إعداد الإستراتيجية للدخول في القرن القادم.

## 7- التحول من الفكر الصناعي اتجاه الفكر المجتمعي:

أصبحت المعرفة أكثر قوة إستراتيجيا، ويمكن أن تساعد المعرفة في تحقيق ميزة إستراتيجية بل يرى البعض أنه على المدى البعيد فإن المعرفة والفكر الإبتكاري هما اللذان يساعدان على معرفة المنتجات والعمليات والعملاء وعوامل وقوى المجتمع وبالتالي تحديد مواقع الفرص والمخاطر، ويقرر البعض أن المعرفة الإدارية، ويمكن أن تقود المنظمات باستمرار نحو النجاح الإستراتيجي في المواقف الحرجة بشرط أن تراعى الاتجاهات المجتمعية والنضوج الاجتماعي السائد، وتساير وعي وإدراك الجماهير وليس فقط الاتجاهات الاقتصادية والصناعية المحددة.

## 8- عدم استقرار السوق و الأوضاع الاقتصادية:

يمثل عدم استقرار السوق تحديا واضحا في الفترات الأخيرة فكم العملاء والمنتجات والمنظمات والابتكارات أصبح من غير الممكن السيطرة عليه في وقت واحد، حتى إذا تمكنت المنظمة من السيطرة على بعض الأبعاد، ظهرت أمامها أبعادا أخرى جديدة وهكذا...، كذلك فالأوضاع الاقتصادية السائدة والمتوقع سيادتها في القرن القادم تحمل معها تغيرات واسعة الأثر من انتعاش وانكماش أسواق ومنتجات متعددة، هذا إضافة إلى رواج وكساد متوقع لصناعات ومنظمات متعددة.

## 9- زيادة دور جماعات الضغط " جماعات التقويم":

زاد دور جماعات الضغط وتعددت طلباتها وخاصة فيما يتعلق بالبيئة وصحة وسلامة وأمان العمال وزيادة قيم المساهمين والاهتمام بالجودة وخدمة العملاء وزيادة فرص العمالة وزيادة المناداة بتحقيق الدور

الاجتماعي والالتزام بالسلوك الأخلاقي للمنظمات في المجتمع بما يوجب على الإستراتيجيين ضرورة مراعاة هذه الضغوط وغيرها عند صياغة الإستراتيجيات استعدادا لمواجهة تحديات القرن القادم .

#### 10- تعقد بيئة الإدارة الإستراتيجية:

تحدث تغيرات سريعة في مجال بيئة الأعمال وبناء الإستراتيجيات كما هو مشاهد في النقاط السابقة، فالبيئة البسيطة نادرة الوجود ولصناعات قليلة في مجتمع اليوم والغد.

لمواجهة هذه التحديات يصبح على إدارة المنظمات مراعاة العديد من النقاط حتى يمكنها إدارة إستراتيجيتها بكفاءة، ومن بين هذه النقاط:

- يجب إعادة سيناريوهات بديلة للتغيرات المستقبلية المحتملة.
- يجب صياغة إستراتيجيات من أجل مواجهة الأوضاع المتعلقة بمواجهة المنافسين.
- يجب التركيز بصورة أكبر على العملاء وما يمكن للمنظمة أن تمارسه لتقديم خدمة أفضل.
- مراعاة الموارد التي تساند تطبيق الإستراتيجيات من أجل تدعيم عوامل القوة، وتحجيم عوامل الضعف.
- يجب الاهتمام بالتفكير الإستراتيجي الذي يعنى بفحص وتحليل عناصر البيئة المختلفة ودقة إجراء التنبؤات المستقبلية، وصياغة الإستراتيجيات المتوافقة مع ظروف التطبيق، وإدراك النقاط الحرجة والمحورية في حياة المنظمة والاستفادة من الموارد البشرية والمادية والمعنوية النادرة.
- يجب التركيز على المدعمات الإستراتيجية imperatives strategic والتي من بينها الإبداع والجودة، وسرعة الاستجابة، والمرونة، واستمرارية التنمية والتطوير.

## المبحث الثالث: مداخل إدارة التكلفة

التكلفة هي تضحية أو إنفاق مورد لتحقيق هدف معين أما إدارة التكلفة فهي عبارة عن نظم تحدد كيفية تأثير القرارات الإدارية على التكلفة وفي ما يلي سنقوم بعض بعضها وهي إدارة الجودة الشاملة، الميزة التنافسية ودورة حياة المنتج.

## المطلب الأول: إدارة الجودة الشاملة

سننطلق في هذا المطلب إلى تعريف إدارة الجودة الشاملة وبيان أهميتها وذكر الأهداف والمبادئ التي تبنى عليها.

## أولاً: تعريف إدارة الجودة الشاملة

لقد شاع في وقتنا هذا استخدام مصطلح "إدارة الجودة الشاملة" كبديل للمصطلحات البديلة بمصطلحات قديمة تعبر عن المعنى نفسه، مثل الضبط الشامل للجودة، ولعل مصطلح إدارة الجودة الشاملة يوحي بأن ثمرات نشاط الجودة من زيادة في الربحية وزيادة في إرضاء المستهلك تتحقق نتيجة الإدارة الجيدة لهذا النشاط، وكلمة شاملة معناها مسؤولية الجميع.

وقد تعددت التعاريف وتباينت التي أوردها الكتاب والمهتمون بموضوع الجودة وأبعادها المختلفة، ومن الصعب أن نجد تعريفاً شاملاً قاطعاً بسبب تعدد جوانبها وسيظهر ذلك بوضوح من خلال مجموعة من التعاريف التي سنوردها في هذا الجزء<sup>(1)</sup>:

فيرى تشوكلر مثلاً يعرف إدارة الجودة الشاملة أنها "ثقافة مميزة في الأداء، حيث يعمل المديرون بشكل مستمر لتحقيق توقعات العملاء والمستفيدين، وأداء العمل بشكل صحيح منذ البداية مع تحقيق الجودة بفعالية وفي وقت قصير".

(1) مأمون الدرادكة، التبلي طارق، الجودة في المنظمات الحديثة، دار الصفاء، عمان، 2002، ص 59.

1) يعرفها هوفر وزملائه بأنها فلسفة إدارية مصممة لجعل المؤسسة أكثر مرونة وسرعة في إنشاء نظام هيكل متين من خلاله جهود كافة العاملين لكسب العملاء عن طريق سبل المشتركة في التخطيط والتنفيذ للأداء التشغيلي.

2) يعرفها هود جاتسن بأنها عبارة عن نظام الإدارة الذي يعتمد على الموارد البشرية ويسعى إلى التحسين المستمر في خدمة العميل بأقل تكلفة.

### ثانيا : أهمية إدارة الجودة الشاملة:

تكمن أهمية إدارة الجودة الشاملة فيما يلي<sup>(1)</sup>:

1- بالنسبة للزبائن : لقد أصبح الزبون اليوم أكثر وعيا إذا ما قورن بالأجيال السابقة بانتقاء المنتج الصحيح من السوق الذي انفتح على الجيد والرديء فازدادت عمليات الشراء تعقدت وتغيرت السلوكيات والعادات الاستهلاكية بعد أن كانت بسيطة ، وأصبح من الأولويات تفحص سياسة التبيين ومعرفة بلد المنشأ والكثير من المعلومات التي لم تكن من اهتمامات الأولين وفي ظل هذا الواقع والتعقيدات الحديثة التي أصبحت مشكلا تعاني منه الشركات، حيث تبنت أنظمة إدارة الجودة الشاملة كالإيزو للخروج من هذا المشكل ووضع رموز هذه الشهادات على أغلفة منتجاتها دلالة على الجودة التي تلتزم بها أمام مستهلكيها، وكنتيجة لهذا تحول الزبون إلى انتقاء منتجات المؤسسات الحاصلة على شهادات الجودة أكثر من غيرها.

2 -بالنسبة للمؤسسة المنتجة : تؤدي إدارة الجودة الشاملة إلى زيادة العائد على المبيعات من خلال زيادة رضا الزبائن وبناء الخصائص المناسبة في المنتج وتحسين التصاميم بما يتلاءم مع الاحتياجات والتطلعات من جهة وتظهر انعكاسات إيجابية في زيادة كفاءة العمليات عن طريق تقليل تكاليف الفحص والتخلص من العيوب والعمل بالشكل الصحيح لأول وهلة من جهة أخرى.

3 -أهميتها بالنسبة للموظفين والعاملين: تكمن فيما يلي:

✓ توفير بيئة عمل تشجيع على الابتكار وزيادة معدلات الإنتاجية والجودة وكذلك التشجيع على طرح الأفكار والرؤى التطويرية لتحسين وتطوير إجراءات العمل.

(1) المرجع السابق، ص 62.

- ✓ ارتفاع مستويات الرضا الوظيفي للعاملين.
- ✓ اختصار الوقت في انجاز الأعمال.
- ✓ تدريب العاملين على العمل بروح الفريق الواحد.
- ✓ استبعاد المهام والأعمال عديمة الفائدة أو المتكررة.

### ثالثاً: أهداف ومبادئ إدارة الجودة الشاملة:

#### 1\_ أهداف إدارة الجودة الشاملة: أهمها<sup>(1)</sup>:

- خفض التكاليف وتقليل الوقت اللازم لإنجاز المهمات للزبون.
- تحقيق الجودة وذلك بتطوير المنتجات بحسب رغبة الزبائن.
- التركيز على احتياجات السوق، والعمل على ترجمة هذه الاحتياجات إلى مواصفة للتصميم قابلة للتنفيذ.

- ابتكار مقاييس للأداء لتحقيق أعلى أداء في كل المجالات.
- وضع إجراءات بسيطة لأداء الجودة.
- زيادة القدرة التنافسية للمنظمة.

#### 2. مبادئ إدارة الجودة الشاملة: تتمثل في<sup>(2)</sup>:

- التطوير والتحسين المستمر.
- التزام القيادة الإدارية العليا.
- التركيز على المستهلك.
- إتباع المنهج العلمي.
- مشاركة الموردين.
- الوقاية من الأخطاء قبل وقوعها.

<sup>(1)</sup> محمد العاوور، إدارة الجودة الشاملة وعلاقتها بالميزة التنافسية ، دراسة تطبيقية على جامعة فلسطين، مذكرة مكملة لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير في القيادة والإدارة، قسم إدارة الأعمال، تخصص القيادة والإدارة، جامعة الأقصى، 2016، ص 20.

<sup>(2)</sup> مدحت أبو النصر، أساسيات إدارة الجودة الشاملة، دار الحجز للنشر والتوزيع، مصر، 2008، ص 60.

- تدعيم وتدريب العاملين.

- معلومات التغذية العكسية.

### المطلب الثاني: الميزة التنافسية

تعتبر الميزة التنافسية جوهر التفكير الإستراتيجي فهي مزيج الأشياء المادية وغير المادية التي تمتلكها المؤسسة أو تحصل عليها بحيث يتوافق هذا المزيج مع توجه المنظمة.

### أولاً: تعريف الميزة التنافسية:

كبداية من خلال هذا المطلب ارتأينا أنه من الأفضل التطرق إلى مفهومي المنافسة والتنافسية للمساعدة على الفهم الجيد للميزة التنافسية.

**تعريف المنافسة:** هي القدرة على الصمود أمام المنافسين بغرض تحقيق الأهداف من ربحية، نمو

، استقرار، توسع، ابتكار وتجديد حيث تسعى المؤسسات ورجال الأعمال بصفة مستمرة إلى تحسين المراكز التنافسية بشكل دوري نظرا لاستمرار تأثير المتغيرات العالمية والمحلية وتحقيق التنافسية من خلال مجموعة متغيرات منها: التحكم في عناصر التكاليف تخفيض الأسعار إرضاء العملاء والبحث عن عملاء جدد<sup>(1)</sup>.

**تعريف التنافسية:** أصبحت التنافسية أمرا حتميا أمام مراكز الإنتاج والخدمات لهذا تعددت التعاريف حول التنافسية من بينها:

"القدرة التي تمتلكها المؤسسة في وقت معين على مقاومة منافسيها، الذين يقللون من نصيب المؤسسة في السوق المحلي أو العالمي"<sup>(2)</sup>.

<sup>(1)</sup> هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان، التسويق كمدخل إستراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة ، ط1، مكتبة الوفاء القانونية الإسكندرية، 2014، ص 139.

<sup>(2)</sup> Ahmed Bounfour, *Lemanagement des ressources immatérielles*, Donod, paris, 1998 p 217.

كما تعرف التنافسية على أنها: « تقديم منتج ذي جودة عالية وسعر مقبول للزبائن وأداء عالي للمؤسسة في السوق مقارنة بالمنافسين وهذا بتقدير واحتساب الحصة السوقية بالنسبة للمؤسسة»<sup>(1)</sup>.

**تعريف الميزة التنافسية:** هي ميزة أو عنصر التفوق الذي تحققه المؤسسة جراء اعتمادها إستراتيجية تنافسية معينة، سواء بتحقيق ميزة التكلفة الأقل أو إستراتيجية التميز وبالتالي تحقيق إستراتيجية الجودة الأعلى.

أو هي خاصية أو مجموعة من الخصائص في المؤسسة التي يمكن الاحتفاظ بها لفترة طويلة تحقق المنفعة لها وتمكنها من التفوق على منافسيها فيما تقدمه للعملاء<sup>(2)</sup>.

### ثانيا: خصائص الميزة التنافسية

للميزة التنافسية عدة خصائص نذكر منها<sup>(3)</sup>:

- أنها نسبية أي تتحقق بالمقارنة وليست مطلقة.
- أنها تؤدي إلى تحقيق التفوق والأفضلية على المنافسين.
- أنها تتبع من داخل المنظمة وتحقق قيمة لها.
- تتحقق لمدة طويلة ولا تزول بسرعة عندما يتم تطويرها وتجديدها.
- تؤدي للتأثير في المشتريين وإدراكهم للأفضلية فيما تقدم المنظمة وتحفزهم للشراء منها.

<sup>(1)</sup> عمار طهرات، الإستراتيجية التسويقية وتنافسية المؤسسة الاقتصادية ، الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة والإستراتيجية

التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الشلف، 8-9 نوفمبر 2010، ص 20.

<sup>(2)</sup> نبيل محمد مرسي، مرجع سبق ذكره، ص 21.

<sup>(3)</sup> خالد محمدي، وائل محمد إدريس، الإستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي منهج معاصر، دار اليازوري، عمان، 2009، ص 356.

ثالثاً: محددات الميزة التنافسية

تحدد الميزة التنافسية للمنظمة انطلاقاً من بعدين هامين هما<sup>(1)</sup>:

**1 - حجم الميزة التنافسية:** حيث تمر الميزة التنافسية بنفس دورة حياة المنتج .

**مرحلة التقديم:** تعد أطول المراحل بالنسبة للمنظمة المنشئة للميزة التنافسية لكونها تحتاج الكثير من التفكير والاستعداد البشري المادي والمالي وتعرف الميزة التنافسية مع مرور الزمن انتشاراً أكثر فأكثر ، ويعزى ذلك إلى القبول الذي تخصص به من قبل عدد متزايد من الزبائن.

**مرحلة التثبيت:** تعرف الميزة هنا استقراراً نسبياً من الانتشار، باعتبار حيث إن المنافسين بدؤوا يركزون عليها وتكون الوفورات هنا أقصى ما يمكن.

**مرحلة التقليد:** يتراجع حجم الميزة وتتجه شيئاً فشيئاً إلى الركود لكون المنافسين قاموا بتقليد ميزة المنظمة، وبالتالي تراجع أسبقيتها عليهم، ومن ثمة انخفاض في الوفورات.

**مرحلة الضرورة:** تأتي هنا ضرورة تحسين الميزة الحالية وتطويرها بشكل سريع أو إنشاء ميزة جديدة على أسس تختلف تماماً عن أسس الميزة الحالية وإذا لم تتمكن المنظمة من التحسين أو الحصول على ميزة جديدة فإنها تفقد أسبقيتها تماماً، باعتبار أنه لا يمكن أن تحوز المنظمة على الميزة التنافسية.

**2 - نطاق التنافس:** يعبر نطاق التنافس عن مدى اتساع أنشطة وعمليات المنظمة بغرض تحقيق مزايا تنافسية ويتشكل نطاق التنافس من أربعة أبعاد وهي:

**-القطاع السوقي:** يعكس مدى تنوع مخرجات المنظمة وكذا تنوع الزبائن الذين يتم خدمتهم، وهنا يتم الاختيار ما بين التركيز على قطاع معين من السوق أو خدمة كل السوق.

**-درجة التكامل الأمامي:** يشير إلى درجة أداء المنظمة لأنشطتها سواء كانت داخلية أو خارجية فالتكامل الأمامي المرتفع مقارنة بالمنافس قد يحقق مزايا التكلفة الأقل أو التمييز.

<sup>(1)</sup> مصطفى يوسف كافي، الابتكار والإبداع التسويقي وفلسفة التوجه نحو التسويق الأخضر ، دار المناهج، عمان، ص ص 100-



-**البعد الجغرافي:** يمثل عدد المناطق الجغرافية والدول التي تنافس فيها المنظمة ويسمح هذا النطاق من تحقيق مزايا تنافسية من خلال تقديم نوعية واحدة من الأنشطة والوظائف عبر عدة مناطق جغرافية مختلفة، وتبرز أهمية هذه الميزة بالنسبة للمنظمات التي تعمل على نطاق عالمي.

-**قطاع النشاط:** مدى الترابط بين الصناعات التي تعمل في ظلها المنظمة، فوجود روابط بين الأنشطة المختلفة عبر عدة صناعات من شأنه خلق يعبر عن فرص لتحقيق مزايا تنافسية عديدة.

### المطلب الثالث: دورة حياة المنتج

يعبر مصطلح دورة حياة المنتج عن المراحل التي يمر بها المنتج منذ تقديمه للسوق إلى حين انتهاء دورة حياته واختفائه عن السوق لذلك يمكن تعريف دورة حياة المنتج<sup>(1)</sup>:

"على أنها تمثل الإطار الزمني الذي يبين فيه اتجاه الطلب على المنتج من تقديمه لحين لحظة استبعاده، وكما هو معروف أن البيئة التكنولوجية ما تحمله من تطورات مهمة ومختلفة و متسارعة".

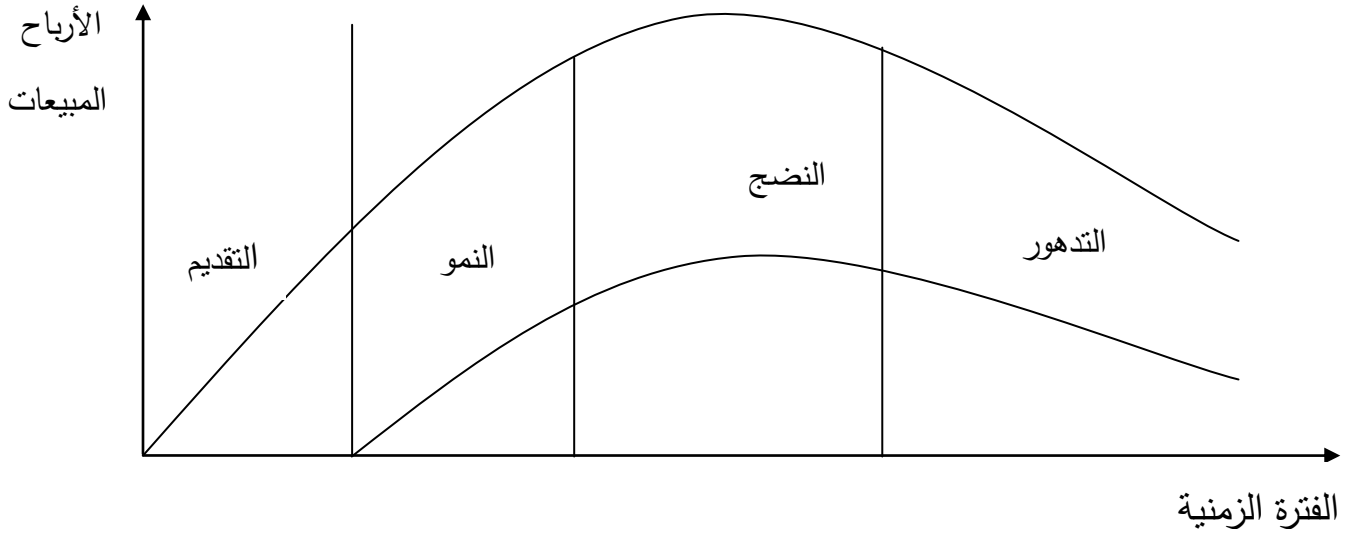
تجعل من الصعوبة على المنظمات على الأصعدة الثقافية والاقتصادية وغيرها من العوامل، التنبؤ لسنوات عديدة قادمة وذلك لعدم استقرار الطلب وتقدم في التكنولوجيا العمليات وابتكار الأنظمة ذات التوجه الآلي إن هذه المؤشرات مهمة يتوجب على المنظمات دراسة ومعرفة دورة حياة كل منتج من منتجاتها داخل الأسواق إن تعبير دورة حياة المنتج يتضمن التأكيد على ما يلي:

إن حياة المنتجات محدودة تبدأ بالتقديم وتنتهي بالاستبعاد تختلف المبيعات من مرحلة إلى أخرى حيث أن كل مرحلة من مراحل دورة الحياة تمثل تحديات فرص ومشاكل مختلفة للمنتج والبائع يتطلب المنتج إستراتيجية تسويقية، إنتاجية، مالية... مختلفة في كل مرحلة من مراحل التي يمر بها المنتج خلال دورة حياته ولكن هناك شبه اتفاق لأكثر الباحثين على تقسيمها إلى أربعة مراحل وهي كالتالي<sup>(2)</sup>:

(1) محمود جاسم محمد الصميدعي، مرجع سبق ذكره، ص 183.

(2)المرجع السابق ، ص ص 184- 187.

الشكل (1-3): مراحل دورة حياة المنتج



المصدر: محمود جاسم محمد الصميدعي، استراتيجيات التسويق (مدخل كمي وتحليلي)، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 183.

**1 -مرحلة التقديم:** تبدأ هذه المرحلة عند تقديم المنتج للسوق وتمثل نهاية مرحلة ابتكار المنتجات الجديدة

ومن السمات الأساسية لهذه المرحلة.

-المنتج غير معروف في السوق مما يتطلب إبلاغ المستهلكين المحتملين بالمنتج الجديد من أجل معرفة ردود فعلهم عنه.

-تميل أسعار المنتج للارتفاع بسبب التكاليف الإنتاجية والتسويقية المرتفعة.

-ارتفاع تكاليف التوزيع والتشجيع أي أن النفقات الشخصية أعلى من نسبة المبيعات.

-ارتفاع نفقات الترويج وخاصة الإعلان الذي يتخذ شكل الإعلان التعريفي لغرض تعريف الجمهور بالمنتج ما هي فوائد استخدامه ومنافعه.

**2 -مرحلة النمو:** إن أهم سمات هذه المرحلة هي إن المبيعات تبدأ بالارتفاع السريع بسبب معرفة

المستهلكين بالمنتج في الأسواق نتيجة الجهود التسويقية التي بذلت في المرحلة السابقة وما يلي أهم

مؤشرات هذه المرحلة:

- تتوسع في إنتاج المنتج كما إضافة إلى قيام المنتجين بتطوير هذا المنتج وتقديم أشكال جديدة له.
- التوسع في قنوات التوزيع لتشمل مناطق وأسواقا جديدة.
- المحافظة على نفس المستوى من نفقات الترويج لمواجهة المنافسين وانتقال الإعلان إلى إعلانا تنافسيا.
- ازدياد الأرباح.

### 3 -مرحلة النضوج: في هذه المرحلة تتباطأ نسبة نمو المبيعات للمنتج ويدخل المنتج في مرحلة النضوج

السلبى، تتميز هذه المرحلة بطول فترتها بالقياس إلى المراحل الأخرى مما تخلق الكثير من المشاكل والتهديدات أمام إدارة التسويق وبالإمكان تقسيمها إلى المراحل الفرعية الثلاث التالية:

- **مرحلة النضوج الصاعد:** حيث تستمر المبيعات بالارتفاع النسبي ولكن هذا الارتفاع يأخذ سمة النمو البطيء وذلك لكون هذه المرحلة تستقطب منافسين جدد يحاولون دخول سوق إنتاج هذا المنتج.
- **مرحلة النضوج المستمر:** تتسم المبيعات بالاستقرار النسبي لعدم وجود مستهلكين جدد يشتررون هذا المنتج وعدم وجود من يترك استهلاك هذا المنتج.

- **مرحلة النضوج المنحدر:** في هذه المرحلة تميل المبيعات نحو الانخفاض النسبي ويزداد هذا الانخفاض مع الزمن وهو أحد المؤشرات المهمة لبداية مرحلة التدهور.

### 4 -مرحلة التدهور: من أهم مؤشرات هذه المرحلة هي أن تميل المبيعات نحو الانخفاض بنسب أسرع

- مما في المرحلة السابقة نتيجة لتحول المستهلكين عن شراء هذا المنتج إما بسبب التغيير في الأنماط الاستهلاكية لهم أو ظهور منتجات جديدة أكثر تطورا وأهم السمات المتعلقة بالمزيج التسويقي هي:
- الانكماش في حجم الإنتاج مع تقليص أشكال المنتج والاكتفاء بالشكل أو الأشكال الرئيسية منه.
- تميل الأسعار نحو الانخفاض السريع لاستخدامه وسيلة لتنشيط المبيعات.
- الترويج يميل نحو الإعلان التفكيرى مع جهود مكثفة لتنشيط المبيعات عن طريق تقديم الهدايا الخصومات.

-انكماش قنوات التوزيع بقيام قسم كبير من الموزعين بترك توزيع هذا المنتج.

## خلاصة الفصل

إن الإدارة الإستراتيجية هي تصور للرؤى المستقبلية للمنظمة وتصميم رسالتها وتحديد غايتها وأبعاد العلاقة بين المنظمة وبيئتها بما يسهم في بيان الفرص والمخاطر المحيطة بها ونقاط القوة والضعف التي لديها من أجل اتخاذ القرارات الإستراتيجية ووضعها موضع التنفيذ وتقويمها ومراقبتها، أما إدارة التكلفة فتتمثل بكافة النشاطات المتعلقة بالتخطيط ورقابة لكلفة بغية استخدام الموارد اقتصاديا مع الاهتمام برغبات لزبون من خلال تقديم سلع وخدمات يعتبرها ذات قيمة ويستحق ما يدفع مقابلها.

**الفصل الثاني: أدوات الإدارة  
الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ  
القرارات**

**المبحث الأول: الطرق التقليدية**

**المبحث الثاني: الطرق الحديثة**

**المبحث الثالث: مدخل إلى عملية اتخاذ القرار**

## تمهيد:

تعددت أساليب حساب التكاليف واختلفت لاختلاف الهدف منها، وهناك من يصنفها إلى تقليدية وأخرى حديثة وبهذا فإن الأساليب التقليدية كانت هي المثلثى لعدة سنوات ، فهي تتسم بعدم التعقيد وسارية التطبيق في العديد من المؤسسات ، لكن التطور التقني السريع في العصر الحديث، بالإضافة إلى تعقد العمليات الصناعية وزيادة حجم المؤسسات وتعدد المنتجات لكل منها، أدى إلى إحداث تغييرات هائلة في مزيج مستلزمات الإنتاج والعوامل الإنتاجية وتركيبية الأنشطة اللازمة لإنتاج سلعة أو خدمة معينة. كما أدى إلى ظهور بعض الأنظمة الحديثة التي تستخدم في تخفيض التكاليف وتتميز بتقديم معلومات دقيقة وملائمة لاتخاذ القرارات التي تدعم القدرة التنافسية للمنشأة.

## المبحث الأول: الطرق التقليدية للتكاليف

إن حساب التكاليف وسعر التكلفة في الشركة يمكن أن يتم بعدة طرق نذكر منها طريقة التكاليف الكلية، طرق التكاليف الجزئية والتي تضم طريقة التكاليف المباشرة والمنغيرة، طريقة التحميل العقلاني، بالإضافة إلى طريقة التكلفة المعيارية وسنحاول في هذا المبحث التعرف على هذه الطرق وكيفية حساب التكاليف من خلالها.

## المطلب الأول : طريقة التكاليف الكلية

لكي تتم عملية المراقبة لنشاط الشركة عادة يتم استخدام نتائج المحاسبة العامة، وحتى يتم التحليل الجيد للنشاط وجدت المحاسبة التحليلية، ومن أهم طرقها في التحليل طريقة التكاليف الكلية التي تعتبر الأسهل والأكثر تطبيقاً.

## أولاً: ظهور طريقة التكاليف الكلية:

وجدت طريقة التكاليف الكلية في الفترة الممتدة ما بين الحرب العالمية الأولى والثانية، ثم طورت هذه الطريقة بعد الحرب العالمية الثانية حيث تم المصادقة عليها سنة 1957 ضمن المخطط المحاسبي العام واعتمدت كطريقة أساسية لحساب أسعار التكلفة<sup>(1)</sup>.

ثانياً- أهداف طريقة التكلفة الكلية: تهدف طريقة التكلفة الكلية إلى تحقيق ثلاثة أهداف رئيسية<sup>(2)</sup>:

- البحث عن صيغة للتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير.
- البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في الشركة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج.
- الاستجابة لمتطلبات التسيير الداخلية، حيث تشكل معلومة محاسبية مهمة للمسيرين.

(1) ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية سلسلة تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000، ص 36.

(2) بلال بوناب، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج في مؤسسة اقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص 38 .

3- الأسس التقنية لطريقة التكاليف الكلية<sup>(1)</sup>:

تعتمد طريقة التكاليف الكلية في تحليلها على مجموعة من الأسس والمبادئ وتتطلب من إدراج كافة الأعباء المتعلقة بنشاط الشركة وذلك من خلال تقسيم الشركة إلى أقسام متجانسة ثم التمييز بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة بحيث يتم تخصيص الأعباء المباشرة إلى مختلف المنتجات أو الطلبات بينما يتم توزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف مراكز التحليل وفق عمليات حسابية ثم توزع على المنتجات وفق وحدات العمل ليتم تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية لمختلف المنتجات.

**تحديد الأعباء المباشرة وغير المباشرة:** وفق طريقة تكلفة كل منتج تتشكل من نوعين من الأعباء:

- **الأعباء المباشرة:** هي الأعباء التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوحدات الإنتاج، وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدات إنتاج معينة، حيث أنها أعباء مباشرة صرفت خصيصاً لإنتاج سلعة معينة بذاتها.

- **الأعباء غير المباشرة:** تعتبر هذه التكاليف هامة وضرورية لإتمام عمليات التصنيع و التسويق والإدارة إلا أنه لا يمكن تخصيصها أو ربطها بسلعة معينة، ويتم تحميلها على الوحدات المنتجة وفقاً لوحدات القياس، وتشمل الأعباء الصناعية غير المباشرة مثل لوازم الصيانة، الكهرباء، الزيوت وغيرها.

## 4- خطوات تطبيق طريقة التكاليف الكلية:

تقسم الشركة إلى عدة أقسام متجانسة والتي تعد مراكز تكلفة وبالتالي مراكز مسؤولية، الأمر الذي يؤدي إلى تسهيل عملية حساب التكاليف والرقابة عليها.

**تعريف القسم المتجانس:** هو مركز عمل حقيقي من مراكز الشركة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك، وهناك نوعان من الأقسام المتجانسة هما<sup>(2)</sup>:

(1) بلال بوناب، مرجع سبق ذكره، ص 39.

(2) المرجع السابق، ص 38.



- الأقسام الرئيسية: وهي التي تجمع فيها كل الأعباء غير المباشرة ثم تحمل التكاليف وذلك بواسطة وحدات معينة تدعى "وحدات القياس" و تتمثل هاته الأقسام في (1):
  - قسم التموين: ويسمى كذلك بقسم المشتريات أو المخزن، ويتمثل نشاطه في الشراء و التخزين ويقاس بالكمية المشتراة.
  - قسم الإنتاج: ويسمى أيضا بقسم الصنع أو المعمل، ويتمثل في الورشات المنتشرة عبر الشركة، ويعبر عن نشاطه بإحدى الوحدات: الكمية المنتجة، عدد ساعات العمل المباشرة، عدد ساعات عمل الآلة.
  - قسم التوزيع: النشاط الأساسي لهذا القسم هو البيع، ويقاس نشاطه برقم الأعمال.
  - الأقسام المساعدة: وهي الأقسام التي تستفيد من نشاطاتها أقسام أخرى مثل: الصيانة، النقل، الإدارة.
  - تحديد وحدات العمل: يتم تحميل أعباء المراكز الرئيسية على المنتجات وفق وحدات عمل، والتي تحدد عندما تتم معالجة الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل.
  - تعريف وحدة العمل: هي الوحدة التي تمكن من تحميل تكاليف مركز التحليل على حسابات تكاليف المنتجات أو الطلبيات (2).
- كما تسمح وحدات العمل بمتابعة تطور التكاليف في الأقسام، وبقياس هدفين هما أولا متابعة تطور التكاليف بالأقسام وثانيا التحميل على التكاليف وسعر التكلفة، أي أن وحدة العمل يتم على أساس توزيع تكاليف القسم على المنتجات (3).
- التوزيع الأولي: يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام.
  - بعدها يتم استخدام مفتاح التوزيع فال شركة تلجأ إلى مفاتيح التوزيع لتقسيم الأعباء حسب طبيعتها بين مراكز التحليل ما يسمى بالتوزيع الأولي، كما تلجأ إليها أيضا لتوزيع المراكز الثانوية على المراكز الرئيسية ما يسمى بالتوزيع الثانوي.

(1) بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة الجزائر، 2002، ص 17.

(2) محمد سعيد أوكيل، تقنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، 1998، ص 116.

(3) Burlaud Alain et Claude Simon, *Comptabilité de Gestion, Vuibert*, paris, 1995, p 18.

ويعتبر مفتاح التوزيع الأولي الوسيلة التي بواسطتها توزع الأعباء غير المباشرة على مختلف الأقسام لأن توزيع هذه الأعباء يرتكز أساسا حول الأداءات القابلة للقياس المقدمة من الأقسام، ومفتاح التوزيع يستعان به إذا كانت الخدمات المقدمة غير قابلة للقياس<sup>(1)</sup>.

-**التوزيع الثانوي:** هو توزيع الأعباء غير المباشرة للأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية، ويتم تحميل نصيب كل قسم رئيسي من أعباء الأقسام الفرعية المساعدة الأخرى على حسب وحدة قياس معينة تختلف من مؤسسة لأخرى.

وهذا التوزيع يتخذ عدة طرق نذكرها:

**طريقة التوزيع المباشرة:** تقوم على أساس التوزيع الإجمالي للمصاريف غير المباشرة التابعة للأقسام الفرعية، وفق أسس متناسبة مع الأقسام الرئيسية.

**طريقة التوزيع التنازلي:** في ظل هذه الطريقة يتم توزيع المجموع الأولي للأعباء الخاصة بكل قسم من الأقسام الثانوية، على الأقسام الثانوية التالية له، بالإضافة إلى الأقسام الرئيسية، أي أن المركز يقدم خدماته فقط للمركز التي يليه، ليصبح مجموع أعبائه معدوماً، وهكذا يوزع مجموع أعباء القسم الثاني على المراكز المالية له دون الرجوع إلى الوراء وبالتالي فإن هذه الطريقة تتجاهل تماماً الاستفادة العكسية، أي أنها تهتم بالاستفادة في اتجاه واحد فقط هو الاتجاه التنازلي<sup>(2)</sup>.

**طريقة التوزيع التبادلي:** تقوم على مبدأ تبادل الخدمات بين الأقسام، فقد يستفيد قسم ما من خدمات الأقسام الفرعية الأخرى، وقد يقدم هذا القسم بالمقابل خدمات لتلك الأقسام.

ومن خلال التوزيع التبادلي يتضح لنا أنه قد تصادف تبادل للخدمات بين الأقسام، أي بمعنى أنه يمكن إيجاد قسم يقدم خدمة وينتلقى أخرى في نفس الوقت، ولذلك يتوجب الأمر تحديد قيم الخدمات المتبادلة أولاً ثم بعدها مباشرة عملية التوزيع الثانوي، أما في حالة عدم وجود أي تبادل للخدمات، هنا تتم

(1) بلال بوناب، مرجع سبق ذكره، ص 40.

(2) ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص ص 204-205.

عملية التوزيع الثانوي بشكل عادي كما نشير إلى أن عملية تبادل الخدمات لا تقتصر على الأقسام المساعدة فقط بل تتعداه إلى الأقسام الرئيسية<sup>(1)</sup>.

#### 4- تقييم طريقة التكاليف الكلية ( الأقسام المتجانسة)

##### 4-1- مزايا طريقة التكاليف الكلية:

تمتاز هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات منها ما يلي<sup>(2)</sup>:

- دراسة تطور تكاليف أي منتج، عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج و البيع.
- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسئولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة.
- إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل المؤسسات (في مختلف مراحل الإنتاج، حسب وسائل الاستغلال المستخدمة وحسب الزبائن) التي لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة، وهذا بهدف تسطير خيارات إستراتيجية (تخفيض التكاليف في بعض المراحل، إعادة تنظيم المسار...).

##### 4-2- عيوب طريقة التكلفة الكلية:

ولم تسلم هذه الطريقة من النقد، حيث وجه لها بعض الانتقادات منها<sup>(3)</sup>:

- تذبذب سعر بيع الوحدة من فترة لأخرى خاصة في الأجل القصير، إذ أنه ليس من الضروري أن يكون سعر البيع أكبر من التكلفة الإجمالية في كل الحالات، ومن هذا يمكن القول بعدم جدوى الاعتماد على هذه النظرية في تسعير المنتجات.

(1) بلال بوناب، مرجع سبق ذكره، ص 41.

(2) محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية، ط1، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2008، ص ص 167-170.

(3) نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير التحليل الاقتصادي كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص 117.

- تفترض هذه النظرية إمكانية توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة على وحدات الإنتاج بسهولة وبطريقة علمية، ولكم الواقع يقضي بعكس ذلك حيث توجد صعوبة في اختيار الأساس السليم لتحليل وتحميل عناصر التكاليف الغير المباشرة على وحدات الإنتاج.

### المطلب الثاني: طرق التكاليف الجزئية

تعتمد هذه الطرق على التحميل الجزئي للتكاليف، وبذلك فإن التكاليف تحمل تبعاً لارتباطها بمستوى النشاط، وبمعنى آخر فإن النشاط لا يتحمل إلا الجزء الذي يتعلق به من التكاليف في حين يحمل الجزء إلى النتيجة ومن بين هذه التكاليف المباشرة، التكاليف المتغيرة، وطريقة التحميل العقلاني.

**أولاً : طريقة التكاليف المباشرة**

جاءت هذه الطريقة لمعالجة الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف الكلية من بعض

المحاسبين، وسنقوم بعرض هذه الطريقة كما يلي:

#### 1 - مفهوم طريقة التكاليف المباشرة

تعرف هذه الطريقة بأنها "كافة المصاريف التي يمكن أن تحمل على عملية معينة أو مركز تكلفة أو وحدة تكلفة معينة، حيث أن جميع المصاريف التشغيلية الخاصة بها (عدا : المواد والأجور) هي مصروفات مباشرة"<sup>(1)</sup>.

تعريف آخر "إن طريقة التكاليف المباشرة تقوم بتحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط، أما التكاليف غير المباشرة تعتبر نفقات زمنية يستدعيها النشاط، وفق هذه الطريقة لا تدخل التكاليف غير المباشرة سواء تعلقت بالإنتاج أو التسويق أو الإدارة ضمن التكاليف ولكن تحمل على حساب الأرباح والخسائر في الفترة"<sup>(2)</sup>.

(1) محمود علي الجبالي، قصي السمراني، محاسبة التكاليف، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص97.

(2) حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2010-2011، ص 52.

من خلال التعريفين السابقين نستنتج أن "طريقة التكاليف المباشرة تقوم بتحميل وحدات الإنتاج بالتكاليف المباشرة فقط، أما التكاليف غير المباشرة فهي لا تدخل ضمن التكاليف بل تحمل على حساب الأرباح والخسائر".

## 2 - خصائص طريقة التكاليف المباشرة

تتميز هذه الطريقة بالخصائص التالية:

- يسهل تحديد تكلفة الوحدات حيث أنها سوف تحمل التكاليف المباشرة فقط<sup>(1)</sup>.
- ثبات تكلفة الوحدة المنتجة الواحدة فلا تتأثر بزيادة أو تخفيض حجم الإنتاج<sup>(2)</sup>.
- تقوم هذه الطريقة على تقييم المخزون السلعي من الإنتاج تحت التشغيل أو الإنتاج التام بثمن التكلفة المباشرة أول وآخر الفترة<sup>(3)</sup>.
- إن أساس التحليل والتقييم في هذه الطريقة يعتمد على سعر التكلفة المباشرة بطريقة سهلة، ونجد أن تكلفة الوحدة تبقى ثابتة ولا تتأثر بتقلبات مستويات الإنتاج، وفي هذه الطريقة يتم الاستغناء على جدول توزيع الأعباء غير المباشرة<sup>(4)</sup>.

## 3 - حساب النتيجة بالتكلفة المباشرة

يتم حساب النتيجة بالطريقة المباشرة وفقا لما يلي<sup>(5)</sup>:

إن طريقة التكاليف المباشرة تهدف إلى تحديد أهمية المنتج من خلال الهامش على التكلفة المباشرة، و يتم تحديد النتيجة بالمرور بأربعة مراحل هي:

(1) عبد الناصر إبراهيم نور، عميان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، الأردن، 2006، ص 235.

(2) نفس المرجع السابق، ص 235.

(3) غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003، ص 85.

(4) Patrick PIGET, *Comptabilité analytique*, Economisa, Paris, 2001, P87.

(5) رحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير مساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2004-2005، ص ص 224-225.

3-1- حساب رقم أعمال الفترة.

3-2- إحصاء وتوزيع الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة قابلة للتحميل بدون صعوبة، بالإضافة إلى الأعباء الأخرى، مع التأكيد على أهمية التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة.

3-3- حساب الهامش على التكلفة المباشرة: هو الفرق بين رقم الأعمال والتكلفة المباشرة.

3-4- حساب النتيجة التحليلية : هي الفرق بين الهامش على التكلفة المباشرة والأعباء غير المباشرة المشتركة، وهذه الحسابات يمكن إظهارها في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-1): حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المباشرة

العناصر	المبلغ	النسبة
رقم الأعمال	*****	100%
- التكاليف المباشرة	(**)	**%
= الهامش على التكاليف المباشرة	*****	**%
- التكاليف غير المباشرة المشتركة	(**)	**%
= النتيجة	**	**%

المصدر: درحمن هلال ، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2004-2005، ص225.

من خلال هذا الجدول يتبين لنا حساب النتيجة بطريقة التكاليف المباشرة كما يلي:

الهامش على التكاليف المباشرة = رقم الأعمال - التكاليف المباشرة.

النتيجة = الهامش على التكاليف المباشرة - التكاليف غير المباشرة المشتركة.

#### 4- تقييم طريقة التكاليف المباشرة

##### 4-1- مزايا طريقة التكاليف المباشرة

من بين أهم مزايا هذه الطريقة ما يلي (1):

- طريقة التكاليف المباشرة تقوم بتحسين تجميع وعرض المعلومات من حيث علاقة التكاليف بالتسعير والأرباح وحجم وخليط المنتجات.

- تمكن هذه الطريقة الإدارة من الفهم الجيد وبشكل أفضل التقارير المحاسبية المعدة وفقها لأن هذه التقارير تبين أن الأرباح تتحرك في نفس اتجاه المبيعات وهو أمر منطقي يعكس طريقة التكاليف الكمية.

- إذا زاد حجم المبيعات عن حجم الإنتاج، فإن الطريقة المباشرة ستظهر أرباح أكبر مما ستظهرها الطريقة الكلية لأن التكاليف الثابتة المرتبطة بحجم إنتاج أقل سيتم تحميلها كتكاليف فترة بينما تكلفة المبيعات المرتبطة بحجم مبيعات مرتفعة لن يتضمن أي من التكاليف الثابتة.

##### 4-2- عيوب طريقة التكاليف المباشرة

بالرغم من المزايا التي تتمتع بها طريقة التكاليف المباشرة إلا أنها تلقت العديد من الانتقادات وهي (2):

- التكلفة الحقيقية للوحدة المنتجة لا يمكن التعبير عنها على أنها تكلفة فعلية للوحدة بسبب إهمال العناصر غير المباشرة في الإنتاج والتي تستبعد ويتم تحميلها على حساب الأرباح والخسائر.

- عند تحديد قيمة المخزون التام وغير التام يجري على أساس التكلفة المباشرة، وهذا يؤدي إلى تخفيض القيمة الحقيقية لذلك المخزون وتحميل ذلك على حساب الأرباح والخسائر باعتباره مصروفًا للفترة وهذا يؤدي إلى تخفيض الأرباح.

(1) علي أحمد أبو الحسن، كمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، مصر، 1997، ص 72-76.

(2) عبد الناصر إبراهيم نور، عميان الشريف، مرجع سبق ذكره، ص 243.

- لا يعتمد على هذه الطريقة لتقديم البيانات الفعلية الصحيحة للإدارة وبالتالي لا يمكن التخطيط السليم واتخاذ قرارات صائبة.

### ثانيا: طريقة التكاليف المتغيرة

تطبق هذه الطريقة في الشركات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وهي طريقة أمريكية تسمى بطريقة التكاليف المتغيرة، تقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية.

#### 1- مفهوم طريقة التكاليف المتغيرة

تعرف طريقة التكاليف المتغيرة " على أنها تقوم بتحميل وحدات الإنتاج بكافة تكاليف التصنيع المتغيرة فقط، كما يحمل الجزء المباع من هذا الإنتاج بكافة تكاليف البيع المتغيرة فقط"<sup>(1)</sup>.  
كما تعرف " على أنها تقوم بتحميل الإنتاج بالتكاليف المتغيرة فقط واستبعاد التكاليف الثابتة من تكلفة الإنتاج، وذلك على اعتبار أن التكاليف الثابتة هي تكاليف غير مرتبطة بالمنتج، وهي ثابتة وموجودة سواء تم الإنتاج أم لم يتم، وتعالج التكاليف الثابتة بتحميلها على حساب الأرباح والخسائر "<sup>(2)</sup>.  
من خلال التعريفين نستنتج "أن طريقة التكاليف المتغيرة تقوم بتحميل وحدات الإنتاج بالتكاليف المتغيرة فقط، أما التكاليف الثابتة فهي تعتبر تكاليف فترة".

#### 2- مبادئ تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة

تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على المبادئ التالية<sup>(3)</sup>:

(1) خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، ط1، دار الميسرة، الأردن، 2002، ص 334.  
(2) إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 65.  
(3) عبد الناصر إبراهيم نور، عميان الشريف، مرجع سبق ذكره، ص ص 137-138.



- تحميل عناصر التكاليف حسب وظائف المشروع وطبيعة تلك العناصر ويتم تحميلها إلى تكاليف إنتاجية، تكاليف تسويقية وبيعية وتكاليف إدارية وتمويلية.

- يتم تقسيم عناصر التكاليف إلى تكاليف ثابتة لا تتغير مع تغير حجم الإنتاج، تكاليف متغيرة تتغير تبعاً لتغير حجم الإنتاج فتزداد بزيادة الإنتاج وتقل بانخفاضه.

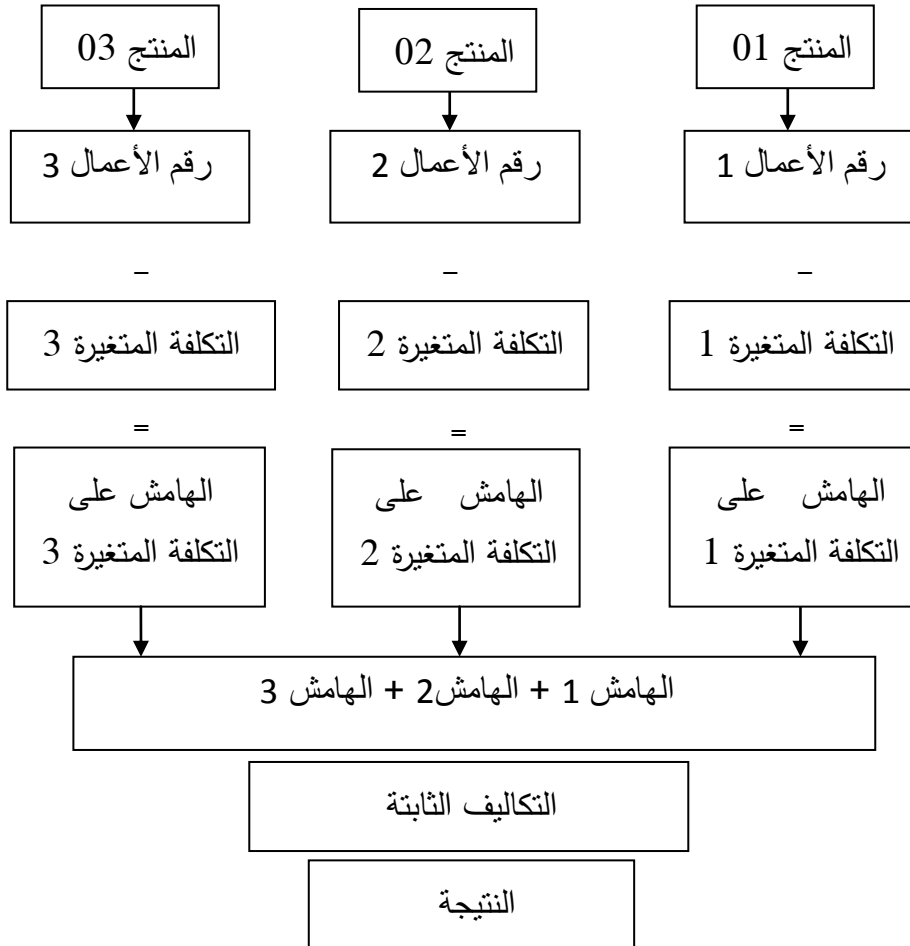
- يتم تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط بهدف تحديد قيمة تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة ويتم أيضاً تقييم مخزون أول المدة وآخر المدة على أساس التكلفة المتغيرة.

### 3- حساب النتيجة بطريقة التكلفة المتغيرة

كما ذكرنا سابقاً أن هذه الطريقة تقوم بتحميل التكاليف المتغيرة فقط، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند حساب النتيجة الصافية، أين يتم حساب الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج بطرح التكلفة المتغيرة له من رقم أعماله، ثم تحسب النتيجة الصافية بطرح إجمالي الهامش على التكلفة المتغيرة للمنتجات من التكاليف الثابتة كما هو موضح في الشكل التالي<sup>(1)</sup>:

(1) بويقوب عبد الكريم، محاسبة تحليلية، ط1، ديوان المطبوعات الجامعية، 2004، ص 179.

الشكل رقم (2-1): حساب النتيجة حسب طريقة التكلفة المتغيرة



المصدر: بويقوب عبد الكريم، محاسبة تحليلية، ط1، ديوان المطبوعات الجامعية، 2004، ص 179.

#### 4- تقييم طريقة التكاليف المتغيرة

هذه الطريقة كغيرها من الطرق لها مزايا وعيوب تتمثل فيما يلي:

##### مزايا طريقة التكاليف المتغيرة

تتمثل مزايا هذه الطريقة فيما يلي:

- تستعمل كطريقة مفيدة للمؤسسة في تقييم المخزونات النهائية<sup>(1)</sup>.

<sup>(1)</sup> سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف في تحديد سعر المنتج ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر ،

- نجاح استعمالها يعود للتقديرات المستقبلية (1).
- تسمح بالمقارنة بين الشركات على أساس الهامش على التكلفة المتغيرة (2).
- تسمح باتخاذ بعض القرارات في المدى القصير كالإبقاء على إنتاج منتج معين رغم تحقيقه لخسارة (3).
- هذه الطريقة مناسبة أحسن بالنسبة للشركات التي تعمل بنظام الطلبيات، لأن المبيعات تكون مساوية للإنتاج (4).

### عيوب طريقة التكاليف المتغيرة

تواجه طريقة التكاليف المتغيرة الانتقادات التالية:

- الوحدة المنتجة تتحمل بنصيبها من التكاليف المتغيرة فقط فإن هذه التكلفة الخاصة بالوحدة لا يمكن أن تعبر عن حقيقة التكلفة الفعلية لها، كما أن الوحدة المباعة تتحمل بنصيبها من التكاليف التسويقية والبيعية ولا تتحمل بأية تكاليف ثابتة رغم أن التكاليف الثابتة تسعى من خلالها إلى المحافظة على الطاقات والرقابة والإشراف والتوجيه والتخطيط (5).
- يصعب الفصل بين التكاليف المتغيرة حيث أن بعض التكاليف تكون ثابتة ضمن حدود إنتاج معينة ثم تبدأ بالتغير حيث يمكن اعتبار هذا النوع من التكاليف تكاليف شبه ثابتة (6).
- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة (7).

(1) المرجع السابق، ص 70.

(2) المرجع السابق، ص 70.

(3) محمد تيسير الرجبي، محاسبة التكاليف، بدون دار النشر، القاهرة، 2009، ص 250.

(4) حابي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 54.

(5) عبد الناصر إبراهيم نور، عميان الشريف، مرجع سبق ذكره، ص 248 .

(6) المرجع السابق، ص 248.

(7) ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 116.

### ثالثا: طريقة التحميل العقلاني

تجاهلت طريقة التكاليف المتغيرة بشكل مطلق كافة التكاليف الفنية الثابتة، ولا تعتبرها جزءا مكونا لتكاليف الإنتاج وإنما تحملها على حساب النتيجة، وتعتبر أن تكاليف الإنتاج تتألف من عناصر التكاليف المتغيرة، نتيجة لهذه الانتقادات ظهرت التكاليف الثابتة بواسطة التحميل العقلاني.

#### 1- مفهوم طريقة التحميل العقلاني

تعرف على أنها "طريقة لحساب سعر التكلفة، تقوم على تقسيم المصاريف إلى متغيرة وثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة"<sup>(1)</sup>.

وتعرف أيضا أنها "تحمل الوحدات المنتجة والمباعة بالتكلفة المتغيرة مضافا إليها جزء من التكاليف الإنتاجية والتسويقية الثابتة بما يتناسب مع الطاقة الإنتاجية والبيعية المستغلة أما الجزء غير المستغل من الطاقة الإنتاجية والبيعية المتاحة، فيحمل على حساب الأرباح والخسائر"<sup>(2)</sup>.

من خلال التعريفين السابقين نستنتج أن "طريقة التحميل العقلاني جاءت لإيجاد التوافق بين طريقة التكاليف الثابتة التي تقتضي بتحميل الوحدات المنتجة والمباعة بكافة التكاليف الثابتة والمتغيرة، وطريقة التكاليف المتغيرة التي تقتضي بتحميل الوحدات المنتجة والمباعة بالتكلفة المتغيرة فقط، فهي تقوم بتحميل التكاليف المتغيرة إضافة إلى جزء من التكاليف الثابتة".

#### 2- المبادئ التي تقوم عليها طريقة التحميل العقلاني

تقوم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة على ضرورة الفصل بين نوعي التكاليف الثابتة والمتغيرة، وضرورة تحميل التكاليف التي تتعلق بحجم النشاط أو بحجم الإنتاج العادي فقط، بحيث تصبح تكلفة الوحدة ثابتة ولا تتأثر بحجم الإنتاج وتغيراته، لأن الجزء المتغير من التكاليف للوحدة يبقى ثابتا ويكون وفق ما يلي<sup>(3)</sup>:

- فصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف؛

(1) رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994 ص 59.

(2) حابي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 54-55.

(3) ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 116.

- تحديد معامل تحميل التكاليف الثابتة، ويحدد معامل التحميل كما يلي؛

$$\text{معامل التحميل العقلاني} = \frac{\text{النشاط الحقيقي}}{\text{النشاط العادي}}$$

**النشاط العادي:** وهو عبارة عن حجم النشاط النظري الذي ترجو الشركة تحقيقه، ويحدد في ظل الظروف الملائمة مع الأخذ بعين الاعتبار التوقعات العادية والتغيرات الفصلية.

**النشاط الحقيقي:** وهو عبارة عن النشاط الذي حققته الشركة فعلا أثناء العملية الإنتاجية.

- حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلا، وتحسب التكاليف التي تحمل وفق العلاقة التالية:

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة} = \text{التكاليف الثابتة الفعلية} \times \text{معامل التحميل العقلاني}$$

ومن خلال هذه العلاقة نجد:

- إذا كان حجم النشاط العادي مساويا لحجم النشاط الحقيقي فإن التكاليف الثابتة سوف تحمل كلية على سعر التكلفة ولا ينتج أي فرق فيها.

- إذا كان حجم النشاط الحقيقي أقل من العادي، هذا يعني أن قدرة الشركة العادية لم تتحمل، وفي هذه الحالة يحمل جزء فقط من التكاليف الثابتة على سعر التكلفة، والفرق بين هذه القيمة وقيمة التكاليف الثابتة العادية تعتبر تكلفة نقص النشاط أو تكلفة بطالة.

- أما إذا كان حجم النشاط الحقيقي أعلى من النشاط العادي أي أن الشركة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية فستحمل تكاليف ثابتة أكبر من التكاليف النظرية العادية والفرق بينهما يمثل ربح زيادة النشاط.

### 3- تقييم طريقة التحميل العقلاني

#### 3-1- مزايا طريقة التحميل العقلاني

تمتاز هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات والتي نذكرها فيما يلي<sup>(1)</sup>:

- استقرار سعر التكلفة وفق هذه الطريقة إلا في حالة تغير التكلفة المتغيرة للوحدة أو الأعباء الثابتة بشكل إجمالي.

- تسمح بحساب التكلفة النهائية بطريقة عقلانية وذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدمجة وفق معامل التحميل، وبالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضها الناتج من تغير حجم النشاط ومدى انعكاس هذا الأخير على أسعار البيع.

- تسمح للجميع بالمشاركة في اتخاذ القرارات، خاصة أثناء تحديد حجم النشاط العادي وذلك من خلال مشاركة كل مسؤول قدر مسؤوليته على مستوى قسمه.

#### 3-2- عيوب طريقة التحميل العقلاني

رغم المزايا التي تتميز بها هذه الطريقة إلا أنها تواجه العديد من الانتقادات من بينها<sup>(2)</sup>:

- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي سواء في الشركة أو في كل قسم من أقسامها.

- التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة، وخاصة في حالة وجود أعباء نصف متغيرة حيث تستعمل عدة طرق تقريبية للفصل بين الجزئين الثابت والمتغير يعتبر صعب.

- مشكل الحسابات المتعددة وخاصة إذا كانت هناك صعوبات تحميل متعددة في ال شركة، لذا فغالبا ما تحدد هذه المعدلات مسبقا بالاستعانة بالميزات التقديرية.

(1) ياسين سالمى، مرجع سبق ذكره، ص 66.

(2) نوال مرابطي، مرجع سبق ذكره، ص 133.

### المطلب الثالث: طريقة التكلفة المعيارية

تعد طريقة التكلفة المعيارية ترجمة العلاقة المباشرة بين خدمات عناصر المدخلات والمخرجات في صورة معايير فنية، ويعتمد على دراسة علمية وتجريبية لتحديد أفضل علاقة بين وحدة المنتج واحتياجاتها من كمية المواد وزمن العمل.

#### أولاً: تعريف طريقة التكلفة المعيارية

عرفها المعهد المحاسبي للتكاليف بلندن في نشرة المصطلحات الصادرة سنة 1966 بأنها: "تكلفة يتم حسابها قبل البدء في الإنتاج على أساس مواصفات لجميع العوامل التي تؤثر على التكلفة، ثم مقارنتها بالفعلية وتحليل الانحرافات وفقاً لمسبباتها (1).

وتعرف أيضاً "خطة تكاليف محددة مقدماً على أساس فني أو علمي دقيق لما ينبغي أن تكون عليه وحدة التكلفة من منتج أو عملية، وتستخدم كأداة قياس لتحديد التكاليف التي تشير إلى مستوى أداء الكفاية الإنتاجية لما تم تنفيذه فعلياً (2).

ثانياً أهداف طريقة التكاليف المعيارية: من بين أهداف هذه الطريقة (3):

- المساعدة في تحديد أسعار بيع المنتجات.
- المساعدة في تحديد دخل المنشأة أو قياس أرباحها مقدماً، كما تساعد في تحديد هامش الربح الذي يحققه كل منتج على حدة.
- تساعد التكاليف المعيارية الإدارة في وضع الخطط وترجمتها كمياً ومالياً على ضوء التوقعات المستقبلية، فنجدها تساعد مثلاً في تخطيط المشتريات ومخزون المواد الأولية... الخ.

(1) أحمد حلمي جمعة، عطا الله خليل، إبراهيم الطراونة، محاسبة التكاليف المتقدمة، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 42.

(2) محمد السيد الجزار، الرقابة على التكاليف، دار النهضة العربية، القاهرة، 1970، ص 330.

(3) جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وإثبات، ط1، الإصدار الثالث، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص ص 29-31.

-المساعدة في اتخاذ القرارات وذلك في تحديد الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن تقبله الإدارة، وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج وأثر استغلال الطاقة الإنتاجية على التكاليف.

### ثالثاً: تقدير التكلفة حسب طريقة التكلفة المعيارية

تسمح هذه الطريقة من تقدير التكاليف المعيارية وتقييم إمكانيات المؤسسة وذلك بحساب الفروقات بينها وبين الحقيقة وهذا لمختلف عناصر التكلفة، ثم تحديد المسؤوليات على الأسباب التي أدت إلى حدوثها، وأثناء إجراء عملية التحليل، يجب أن تكون القواعد التي تحدد بها التكاليف الحقيقية والمعيارية متشابهة.

وبهذا هناك أساساً أربع معايير، التي يمكن تقدير وحساب فروقاتها وهي:

- معيار تكلفة المواد الأولية.

- معيار الأجور.

- معيار الأعباء غير المباشرة.

- معيار المبيعات.

**1- معيار تكلفة المواد الأولية:** إن تقدير المواد الأولية والاستخدام العقلاني لها يعد سلوكاً تسييرياً ناجحاً وضرورياً، نظراً لما تمثله المواد الأولية من نسبة معتبرة من تكاليف تكوين المنتجات، ويشتمل هذا على مختلف الإجراءات على مستوى إدارة المشتريات والمخازن والورشات للحفاظ على المواد الأولية من حيث الكمية والجودة<sup>(1)</sup>.

أن حساب التكلفة المعيارية للمواد الأولية يعتمد على معيار يتم تحديده بناء على العوامل التالية<sup>(2)</sup>:

-**المواصفات التقنية:** الشكل، السطح، قوة التحمل، طبيعتها (سائلة، صلبة)، جودتها مادة خام أو نصف مصنعة.

(1) جيرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 69.

(2) سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق، 1978، ص 153.



- كمية المواد اللازمة لإنتاج الوحدة: تحديد الكمية الواجب استخدامها لإنتاج وحدة واحدة من المنتجات، مع الأخذ بعين الاعتبار نسبة المسموح به من المفقود من جراء العمليات التحويلية المتمثل في المخلفات، التبخر، التلف... إلخ ويتم تحديد معدلات طبيعية لذلك بناء على دراسات تجريبية عند استعمال المواد عبر مراحل الإنتاج.

- سعر وحدة المادة المستعملة: غالبا ما يحدد وفق مستويات الأسعار الجارية ويتم التنسيق بين مصالح التكاليف، المشتريات، المخازن لوضع معيار السعر، ومنه يتم تحديد الكمية والتكلفة المعيارية كالتالي:

- الكمية المعيارية للوحدة: كمية المواد المستعملة لإنتاج وحدة واحدة.

- التكلفة المعيارية للمواد = الكمية المعيارية × السعر المعياري - النسبة البيعية أو الإستعمالية للمخلفات (الفضلات).

يسمى الفرق بين التكلفة المعيارية والفعلية بالانحراف ويتم تحديده كالتالي:

- الفرق الإجمالي = التكاليف المعيارية - التكاليف الفعلية أو العكس بحيث:

✓ التكاليف المعيارية = الإنتاج الفعلي × الكمية المعيارية للوحدة × السعر المعياري للوحدة.

✓ التكاليف الفعلية = الإنتاج الفعلي × الكمية الفعلية للوحدة × السعر الفعلي للوحدة.

## 2- معيار الأجور:

لقياس الفروق المتعلقة بالأجور أو اليد العاملة تقوم المصالح المختصة (مكتب الدراسات و الطرق) بإعداد و تحديد معايير آخذة بعين الاعتبار العوامل التالية<sup>(1)</sup>:

- مستويات المهارة: تخص العمليات الإنتاجية وما تتطلبه من ظروف عمل خاصة ومن يد عاملة ماهرة وغير ماهرة.

- الوقت الواحد لإنتاج الوحدة الواحدة من المنتجات : في ظل ظروف محددة مع الأخذ بعين الاعتبار نوعية الإنتاج ودرجة مهارة العاملين والتسهيلات المتاحة.

(1) هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية ( محاسبة التكاليف )، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص

-الأجر اللازم لوحدة الإنتاج : يتم تحديد السعر الذي يتم به حساب تكلفة إنتاج الوحدة حسب الطريقة المتبعة في دفع الأجور (الوحدات، ساعات العمل) وفي كل الأحوال يتم تحديد ذلك بناء على تقييم المجهودات المبذولة حسب ما تتطلبه العملية الإنتاجية.

❖ الفرق الإجمالي = التكاليف المعيارية - التكاليف الفعلية

حيث أن<sup>(1)</sup>:

✓ التكاليف المعيارية للأجور = الإنتاج الفعلي × الوقت المعياري للوحدة × الأجر المعياري لساعة عمل.

✓ التكاليف الفعلية للأجور = الإنتاج الفعلي × الوقت الفعلي للوحدة × الأجر الفعلي لساعة عمل.

إن الفرق الإجمالي للأجور أو اليد العاملة المحدد أعلاه يتم تحليله إلى ثلاث أجزاء مثله مثل فرق المواد الأولية الذي سبق وأن تعرضنا له:

- فرق الزمن = (الوقت المعياري - الوقت الفعلي) الأجر المعياري لساعة عمال.

- فرق الأجر (السعر) = (الأجر المعياري لساعة عمل - الأجر الفعلي لساعة عمل) الوقت المعياري.

- فرق مشترك = (الأجر المعياري لساعة عمل - الأجر الفعلي لساعة عمل) (الوقت المعياري - الوقت الفعلي).

### 3- معيار الأعباء غير المباشرة

للتعرف على التكاليف غير المباشرة بشكل أوضح سنصنفها إلى ثلاث مجموعات كما يلي:

✓ التكاليف مواد غير مباشرة: مثل الزيوت، الشحوم والآلات والتجهيزات، قطع التبديل اللازمة للإصلاح والصيانة...إلخ

✓ تكاليف يد عاملة غير مباشرة: مثل أجور ورواتب المشرفين العموميين على الإنتاج، الإداريين في الصالات، مراقبي الدوام في صالات الإنتاج...إلخ.

✓ مصاريف غير مباشرة أخرى: مثل مصاريف التدفئة والإنارة، مصاريف الكهرباء الصناعية...إلخ.

(1) ناصر دادى عدون، مرجع سبق ذكره، ص 116.

3-1- معايرة الأعباء غير المباشرة : يحسب معدل التحميل المعياري في مرحلة التخطيط ووضع المعايير، وفق العلاقة التالية (1):

$$\text{معدل التحميل المعياري} = (\text{التكاليف المعيارية المخططة}) / (\text{الطاقة المعيارية المخططة}).$$

الطريقة العلمية في المعايرة: وهي كما يلي (2):

يقسم المصنع إلى مراكز تكلفة يقوم كل منها بعملية معينة أو باختصاص محدد، الأمر الذي يسمح بوضع خارطة التنظيم الإداري للعملية الإنتاجية.

يدرس كل بند على حدة وذلك استنادا إلى الطاقة المعيارية في مركز التكلفة المعني، وتدرس إحصائية تبين تطوراتها وتغيرات التي حصلت في جملتها في مستويات الإنتاج خلال عدد من السنوات أو الأشهر الماضية، وتعطي نتيجة الدراسة ثلاث مجموعات:

- تكاليف ثابتة: فهي لا تظهر أي مرونة تجاه تغيرات مستوى الإنتاج (درجة المرونة صفر).

- تكاليف متغيرة: فهي تتغير تغيرا طرديا بالزيادة أو بالنقصان مع تغير مستوى الإنتاج، لذلك فهي تظهر مرونة كاملة تجاه تغيرات مستوى الإنتاج.

- تكاليف شبه متغيرة: تتضمن جزءا متغيرا وآخر ثابتا، كمصاريف الكهرباء الصناعية.

(2) قياس الفروق: وتقاس الفروق وفق العلاقات التالية (3):

1- الفروق على الموازنة = (التكلفة المرنة للساعة - التكلفة الحقيقية للساعة) \* المدة المتوقعة للإنتاج الحقيقي.

(1) جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 233.

(2) المرجع السابق، ص ص 235-239.

(3) بوعلام بوشاشي، الرائد في المحاسبة، دار الملكية، الجزائر، 2000، ص 237.

2- الفرق في النشاط = (التكلفة المعيارية للساعة - التكلفة المرنة للساعة) \* المدة المتوقعة للإنتاج الحقيقي.

3- الفرق في المردودية = (المدة المتوقعة للإنتاج الحقيقي - المدة الحقيقية للإنتاج) \* التكلفة المعيارية للساعة.

4- الفرق المشترك = (التكلفة المعيارية للساعة - التكلفة الحقيقية للساعة) \* (المدة المتوقعة للإنتاج - المدة الحقيقية للإنتاج).

- التكلفة المرنة للساعة = التكاليف المرنة / التكاليف الحقيقية.

- التكلفة المرنة = التكلفة المتغيرة + التكلفة الإجمالية الثابتة.

#### 4- معيار المبيعات

يتمثل الهدف الأساسي لأي مشروع تجاري أو صناعي في بيع منتجاته وتحقيق الأرباح، ولكي يتمكن المشروع من تحقيق هذه الأرباح فلا بد له من أن يبيع كمية مناسبة من السلع المنتجة أو المقتناة بأقل تكلفة ممكنة وذلك بالتنبؤ بالكمية التي سيكون بمقدور المشروع تسويقها وبالسعر الذي سوف يتمكن من بيعها على أساسه<sup>(1)</sup>.

انحرافات المبيعات وفق طريقة المبيعات : تعتمد هذه الطريقة على مقارنة قيمة المبيعات الفعلية بقيمة المبيعات المعيارية، أي أن<sup>(2)</sup>:

❖ الانحراف الإجمالي لقيمة المبيعات = قيمة المبيعات الفعلية - قيمة المبيعات المخططة.

(1) جيراثيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة خان، مرجع سبق ذكره، ص 69.

(2) المرجع السابق، ص 315.

## انحرافات الأرباح الجزئية وفق طريقة ربح المبيعات

تقوم هذه الطريقة على استبعاد تأثيرات التكاليف على أرباح الشركة، وذلك بافتراض أن التكاليف الفعلية متطابقة تماما مع التكاليف المعيارية، وهذا يعني تحديد انحرافات الأرباح الجزئية الناتجة عن تغيرات التكاليف، فنلك الانحرافات الربحية ستكون صفرية.

وهكذا فإن معادلة الانحراف الإجمالي لربح المبيعات ستكون على النحو التالي:

$$\text{الانحراف الإجمالي لربح موازنة المبيعات} = (\text{مبيعات فعلية} - \text{تكلفة مبيعات معيارية}) - (\text{مبيعات مخططة} - \text{تكلفة مبيعات مخططة}).^{(1)}$$

## رابعاً: تقييم طريقة التكاليف المعيارية

تسعى الشركة دائماً لتحسين الأداء من أجل بلوغ أعلى مستويات تحقيق أهدافها المخططة ونجد أن هذه الطريقة إذا ما أحسن استخدامها توفر الشروط والإمكانات الضرورية لتحقيق ذلك، وفيما يلي نستعرض مزايا هذه الطريقة و العيوب التي يمكن أن تتجر عن سوء استخدامها.

1- مزايا طريقة التكاليف المعيارية: منها<sup>(2)</sup>:

- تساعد الإدارة على إتباع سياسة مرنة وذكية في تسعير منتجاتها ويمكنك اعتماد هذه الطريقة كقاعدة لتحديد أسعار البيع.
- تستعمل في مراقبة نشاط الشركة وفقاً للانحراف، وذلك نتيجة مقارنة النشاط المعياري بالنشاط الفعلي.
- اتخاذ القرارات المناسبة بعد تحميل وتفسير الانحرافات سواء كانت الانحرافات إيجابية أو سلبية التي كانت وليدة العملية الإنتاجية، وبالتالي تستطيع الشركة مراجعة تكاليفها.

(1) المرجع السابق، ص ص 321-322.

(2) جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص ص 43-44.

2- عيوب طريقة التكاليف المعيارية: منها<sup>(1)</sup>:

- إن وضع معيار وإن تم على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق.
- بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية وتبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك.
- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.

## المبحث الثاني: الطرق الحديثة للتكاليف

تكتسب التكلفة أهمية كبيرة في أي شركة، وبهذا يعتبر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بمثابة طريقة حديثة لتوزيع التكاليف التي تنفادى عيوب الطريقة التقليدية، وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة، أما في ما يخص طريقة التكلفة المستهدفة فهي تخص العلاقة بين التكلفة وسعر البيع والربحية وهذا ما يجعل التكاليف ترتبط بأسعار البيع، ولذلك ينبغي أن تكون كل التكاليف مبررة مما يؤدي إلى استبعاد التكاليف غير الضرورية.

## المطلب الأول: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" أسلوب جديد لتحديد وتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات ويرى أنصار هذا النظام أن "ABC" يقدم معلومات عن تكلفة المنتج تفيد في عملية اتخاذ القرارات.

## أولاً: تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

قبل التطرق إلى مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يجب التطرق أولاً إلى تعريف الأنشطة:

(1) هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، مرجع سبق ذكره، ص 350.

تعرف الأنشطة على أنها: "مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل الشركة"<sup>(1)</sup>.

كما يمكن تعريف الأنشطة بأنها: "الأحداث أو المهام المتعلقة بهدف معين، ومن الأمثلة عليها شراء المواد الأولية، كالأخشاب المستعملة في صناعة الأثاث، تقطيع الأخشاب في تلك الصناعة ، وتجميع القطع الخشبية لصناعة الأثاث"<sup>(2)</sup>.

كما يعتبر نظام "ABC" على أنه: "نظام يربط بشكل صحيح التكاليف بالمنتجات والخدمات، فهو حساب تكاليف يخصص التكلفة إلى الأنشطة مستندا على استخدامها لمصادر التكلفة، ثم يخصص التكلفة بعد ذلك إلى أغراض الكلفة متمثلة بالمنتجات أو الزبائن مستندا على استخدامها للأنشطة"<sup>(3)</sup>. أيضا يمكن القول أن نظام "ABC" هو: "ذلك النظام الذي يركز على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة، والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج النهائي"<sup>(4)</sup>.

### ثانيا: خصائص نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

لنظام محاسبة التكاليف عدة خصائص نذكر منها<sup>(5)</sup>:

- تحديد التكلفة الدقيقة والصحيحة للمنتجات.

<sup>(1)</sup> René Demeestère, **Comptabilité de gestion et mesure des performances**, Dunod, paris, 2004, p 30.

<sup>(2)</sup> أحمد الظاهر، محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2008، ص 210.

<sup>(3)</sup> فيصل زماط حسن السليم، التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة ، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 67، الجامعة المستنصرية، العراق، 2007، ص 31.

<sup>(4)</sup> ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010، ص 140.

<sup>(5)</sup> محمد عبد الفتاح العشاوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، ط1، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص ص 287-289.

- الرقابة على التكاليف عن طريق التجديد الدقيق للأنشطة المتسببة في هذه التكاليف ومن ثم مراقبة هذه الأنشطة بدقة كوسيلة لتتبع تدفق التكلفة.
- تخفيض التكاليف عن طريق دراسة وتحليل الأنشطة وتخفيض زمن أداؤها ومن ثم تخفيض تكلفتها.
- الاهتمام بإدارة التكلفة كمدخل لنجاح المنظمة في الاستمرار في بيئة الأعمال الاقتصادية والصناعية الحديثة وذلك عن طريق ما ينوره مدخل التكلفة من معلومات كمية وتكاليف دقيقة.
- زيادة فعالية الإدارة في ترشيد هيكل الأنشطة وذلك عن طريق دراسة مدى كفاءة الأنشطة داخل الهيكل وتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للإنتاج وتحديد التي لا تضيف قيمة له.

### ثالثاً: أهداف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

- إن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية<sup>(1)</sup>:
- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات، وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيمها.
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- يساعد إدارة الشركة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف، ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدى.
- يؤدي إلى تخفيض التكاليف.
- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

### رابعاً: مراحل تصميم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

تتم عملية حساب التكلفة وفق هذا النظام حسب المراحل التالية:

(1) إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، ط 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 164.



## 1 - تحديد مجتمعات تكلفة النشاط

حيث تتم هذه المرحلة تحديد الأنشطة الرئيسية، وتخصيص التكاليف غير المباشرة لكل نشاط اعتماداً على مقدار الموارد المستخدمة، حيث أن تكاليف كل نشاط رئيسي تمثل مجمع تكلفة النشاط<sup>(1)</sup>.  
وعليه فإن المرحلة الأولى تتضمن ثلاث مراحل أساسية هي:

- **تحديد الأنشطة الرئيسية في ال شركة:** ويتم ذلك من خلال مراجعة شاملة للخرائط التنظيمية لل شركة بهدف تحليل الأنشطة السابقة واللاحقة للنشاط المعني. فمستوى الدقة والتوسع في تحليل الأنشطة يعتمد على قرار الإدارة، نوع، حجم ومستوى المعلومات المطلوبة لتحقيق أكبر قدر ممكن من المنفعة بأقل تكلفة<sup>(2)</sup>.
  - **تحديد مراكز الأنشطة:** بعد تحديد الأنشطة الرئيسية لل شركة تكون الخطوة التالية هي تحديد مستوى التجميع، أي تجميع عدد معين من الأنشطة في نشاط واحد مع التقرير عن تكاليف هذه الأنشطة بصورة مستقلة، ولا بد من تجميع تلك الأنشطة في مركز تكلفة واحد يسمى مجمع تكلفة النشاط<sup>(3)</sup>.
  - **تخصيص التكاليف على مراكز الأنشطة:** بعد تحديد الأنشطة وإعداد التكلفة الخاصة بها، فإنه يجب تخصيص وتتبع تكلفة الموارد المستهلكة خلال فترة محددة لكل نشاط، حيث أن تكلفة كل نشاط رئيسي (مجمع) تساوي مجموع كلفة الفعاليات المكونة لهذا النشاط.
- ولتحديد التكلفة النهائية لمواضيع التكلفة (منتوج، خدمة...) لابد من توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل حسب الأنشطة<sup>(4)</sup>.

(1) عمار يوسف أحمد الشيخ، عبد الحكيم مصطفى محمود جودة، تطبيق نظام المبني على أساس الأنشطة على إحدى شركات البلاستيك الأردنية، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد 10، العدد 1، عمان 2007، ص 10.

(2) Georges Langlois et autres, **Contrôle de gestion**, édition Foucher, paris, 2007, p447.

(3) أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة شحاتة، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 128.

(4) ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مرجع سبق ذكره، ص 145.

## 2 - تحديد مسببات التكلفة

يمكن تعريف مسببات التكلفة على أنها: "مقياس يعكس السبب الجوهري في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء تكلفة، وهو معامل يستخدم في قياس الموارد والتكاليف المستفدة، ويحملها أفضل على الأنشطة" (1).

حيث يتم في هذه الخطوة اختيار موجهات (مسببات) التكلفة في سبيل تخصيص التكاليف على الأنشطة، وبالتالي تحديد تكلفة المنتجات من سلع وخدمات.

فتخصيص تكاليف كل مركز تكلفة نشاط، ثم للمنتجات يتم من خلال اختيار موجه التكلفة لكل مركز نشاط، وموجه التكلفة يسمى أيضا " مسبب حدوث التكلفة "، والتغيير في هذا المسبب يؤدي إلى التغيير في إجمالي التكاليف المتعلقة بهدف التكلفة.

وهناك ثلاث طرق لاختيار مسبب التكلفة والمتمثلة في (2):

- تخصيص تكلفة مجمع النشاط على أساس عدد مرات النشاط المؤداة، كعدد مرات تهيئة الآلات، عدد طلبات الشراء.

- تخصيص تكاليف الأنشطة وفق الزمن الذي يستغرقه تنفيذ النشاط.

- القياس الفعلي للموارد المستخدمة في كل مرة يؤدي فيها هذا النشاط كوسيلة لقياس التكلفة.

## 3- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات

وذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد مسببات التكلفة لفترة معينة، فتحصل على تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة النشاط الفعلي، وذلك بتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية، وذلك من خلال تتبع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة والخطوات التي تمر بها إلى أن تصبح وحدة تامة، ويكون

(1) أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، ط1، دار الجامعة للنشر، الإسكندرية، 2006، ص 80.

(2) عماد يوسف أحمد الشيخ، عبد الحكيم مصطفى محمود جودة، مرجع سبق ذكره، ص ص 13-14.

تخصيص تكلفة النشاط على مختلف المنتجات المستهلكة على أساس كمية مواد التكلفة المخصص للمنتج.

### خامسا: تقييم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

سننظر من خلال هذا المطلب إلى كل من افتراضات نظام "ABC" المؤشرات الأساسية لتطبيقه، وكذلك ذكر مزايا وعيوب هذا النظام.

#### 1- افتراضات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

إن نظام "ABC" يقوم على فكرة أن تصميم وإنتاج وتوزيع المنتجات يتطلب القيام بالعديد من الأنشطة، وأن إنجاز هذه الأنشطة يتطلب شراء أو استخدام الموارد، وأن شراء واستخدام الموارد يسبب حدوث أو تحقيق التكاليف. فمنطق نظام "ABC" هو أن المواد تولد المنتجات وأن الأنشطة تستهلك الموارد، والمنتجات تستهلك الأنشطة.

ولذلك فإنه لا بد من تحديد الأنشطة الرئيسية للشركة، ثم تعقب أو تخصيص التكاليف لهذه الأنشطة على أساس كمية الموارد التي استهلكتها تلك الأنشطة، ومن ثم تخصيص تكاليف الأنشطة إلى أهداف الكلفة النهائية والمتمثلة في المنتجات.

إذن إن نظام "ABC" يقوم على مجموعة من الافتراضات متمثلة في<sup>(1)</sup>:

- الأنشطة تستهلك الموارد، وأن شراء الموارد يسبب حدوث تكلفة.
- المنتجات تستهلك الأنشطة.
- توجد العديد من مسببات استهلاك الموارد، وتوجد العديد من الأنشطة التي يمكن تحديدها وقياسها، حيث أنه يمكن تحديد العديد من مجتمعات التكلفة بدلا من مجمع تكلفة واحدة.

(1) إسماعيل يحي التكويني، مرجع سبق ذكره، ص 185.

- مجوعات التكلفة المتجانسة، بمعنى أن كل مجمع تكلفة يمثل نشاط واحد فقط، أو مجموعة من الأنشطة المتجانسة.

- جميع التكاليف في كل مجمع تكلفة تكون متغيرة (متناسبة تماما مع النشاط)، وأن التكاليف التي توصف بأنها ثابتة في النظم التقليدية تتمثل في تكلفة أنشطة التسهيلات.

ويمكن توضيح الافتراضات السابقة بالشكل التالي:

الشكل رقم (2-2): افتراضات نظام "ABC"



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، ط 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 186.

## 2- مزايا وعيوب طريقة التكاليف على أساس الأنشطة

### 2-1- مزايا طريقة التكاليف على أساس الأنشطة

يوجد الكثير من الآراء التي ترى مزايا عديدة لاستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونذكر منها<sup>(1)</sup>:

- يؤدي استخدام طرق مختلفة لتوزيع التكاليف إلى تقديم تقديرات مختلفة عن تكاليف المنتج.
- تقديم محاسبة تكاليف الأنشطة مقاييس أكثر تفصيلا للتكاليف عما تقدمه طرق التوزيع على أساس الأقسام؛ أو على أساس المؤسسة كوحدة.
- تساعد مديري الإنتاج على تقديم معلومات أفضل عن تكاليف كل نشاط، وتتعرف مقدما على عوامل التكلفة (مسبباتها).
- تقدم محاسبة تكاليف الأنشطة معلومات أكثر عن تكاليف المنتج، ولكنها تتطلب نظاما دفتريا اكبر تفصيلا، ويجب أن نقارن التكلفة بالمنفعة التي يحققها استخدام هذا النظام.

### 2-2- عيوب طريقة التكاليف على أساس الأنشطة

- بالرغم من مزايا نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة التي أشرنا إليها سابقا، إلا أنه هناك من أشار إلى بعض العيوب نذكرها فيما يلي<sup>(2)</sup>:
- إن العيب الرئيسي لنظام "ABC" هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، فنظام "ABC" يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من النظم التقليدية، الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى تطبيقه.

(1) كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، أبو الخير للطباعة والتجليد، 2007 ، ص ص 364-365.

(2) إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص ص 187-188.

- إن نظام "ABC" يشجع تخصيص تكاليف غير مرتبطة بالإنتاج مثل البحث والتطوير على المنتجات، بينما تكاليف الإنتاج كاستهلاك المصنع لا تخصص للمنتجات، لذلك فمعظم الشركات تستخدم نظام "ABC" لأغراض التحليل الداخلي، وتستمر باستخدام نظام التكاليف التقليدية الخاصة بها لإعداد التقارير الخارجية.

- على الرغم من أن هذا النظام هو نظام لتخصيص التكلفة، إلا أنه تبقى هناك بعض التكاليف التي لا يتم تخصيصها إلى أي من الأنشطة، والتي تجمع عند مستوى التسهيلات، وفي آخر الأمر يتم اختيار أساس معين لتوزيع هذه التكاليف.

#### المطلب الثاني: نظام التكلفة المستهدفة

إن أسلوب التكلفة المستهدفة يجبر المسيرين على تغيير طريقة تفكيرهم فيما يخص العلاقة بين التكلفة والربحية، وهذا ما يجعل التكاليف ترتبط بأسعار البيع بدلا من ارتباط أسعار البيع بالتكاليف، ونتيجة لذلك ينبغي أن تكون كل التكاليف مبررة مما يؤدي إلى استبعاد التكاليف غير الضرورية دون المساس بجودة المنتج.

#### أولا: مفهوم طريقة التكلفة المستهدفة

لم يتفق الكتاب على تعريف محدد للتكلفة المستهدفة، إذ أن هناك العديد من التعاريف والمفاهيم المتباينة التي تعكس وجهات نظر مختلفة يمكننا أن نورد البعض منها فيما يلي:

يعرفها "CAM-I" " بأنها مجموعة من أدوات وأساليب الإدارة، تهدف إلى تصميم وتخطيط الأنشطة للمنتجات الجديدة، والتي توفر الأساس للرقابة على مراحل العملية اللاحقة مما يجعل التأكد أن المنتجات حققت أهدافها من حيث الربحية طوال دورة حياتها"<sup>(1)</sup>.

<sup>(1)</sup> Sorin Breciu , **Pros and cons from the implémentation of Target casting méthode in Romanisant économique entités**, Accounting and management information Systems , Vol12, N° 3, 2013, p 458.

ويرى "Saurai" " أنها أداة لإدارة التكاليف للحد من التكلفة الإجمالية للمنتج خلال دورة حياته الكاملة، مع المساعدة من قسم الإنتاج والتسويق والمحاسبة"<sup>(1)</sup>.

ومن خلال التعريفين السابقين يمكن تحديد مفهوم نظام التكلفة المستهدفة على أنها " أحد أنظمة التكاليف الفعالة والشاملة، التي تهتم بالتنسيق والتنظيم لجميع مراحل وأقسام المشروع من تخطيط وتصميم وإنتاج ورقابة، بهدف تقديم منتجات متنوعة وذات جودة مناسبة وتكاليف منخفضة، ولها وظائف متطورة تشبع احتياجات العملاء وتحقق الأرباح المطلوبة والمكانة السوقية المهمة.

## 2- خصائص طريقة التكلفة المستهدفة

إن مدخل التكلفة المستهدفة يمتاز بالكثير من الخصائص أهمها<sup>(2)</sup>:

- عدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحديد السعر المتوقع الذي يمكن أن يقبله العملاء، وبعد تحديد الكمية المتوقع بيعها، وبذلك تضمن المؤسسة أن السعر الذي سيتم به تقديم المنتج الجديد للسوق سيكون مقبولاً مقدماً.
- تحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج الوحدة من المنتج الجديد ستكون بمثابة حافز قوي للسيطرة على التكاليف ومحاولة تخفيضها إلى حد ممكن قبل اتخاذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج.
- أنه يتم استخدام التكلفة المستهدفة في مرحلتي التخطيط والتصميم للمنتج، وليس في مرحلة الإنتاج، ولذلك تعتبر التكلفة المستهدفة مدخلاً لتخطيط وإدارة التكاليف في مرحلتي التخطيط والتصميم، وليس لرقابة التكاليف في مرحلة الإنتاج.
- أن تحليل هندسة القيمة في مدخل التكلفة المستهدفة يكون على مستوى كل الأنشطة في المؤسسات ككل، وليس على عمليات الإنتاج فقط، بمعنى أن تحليل هندسة القيمة ينطبق على الأنشطة الأخرى أساساً مثل أنشطة الشراء والتخطيط والتصميم، وبذلك يمكن تخفيض التكاليف بدون التأثير على جودة وخصائص المنتجات، وبذلك تنتفع المؤسسة ككل من خلال تخفيض التكلفة في المجالات غير الإنتاجية.

<sup>(1)</sup> Patrick Feil, Keun Hyo-Yook ,Il-Woon Kim, **Japonaise Target casting: a historical perspective**, International journal of stratégique Coste management, spring 2004, p11.

<sup>(2)</sup> سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 118.

### 3- أهداف طريقة التكلفة المستهدفة

يهدف نظام التكاليف المستهدفة إلى<sup>(1)</sup>:

- تخفيض التكاليف بدءاً من مرحلة تخطيط وتصميم المنتج وانتهاءً بمرحلة خدمات ما بعد البيع.
- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تبني هذا المدخل إلا من خلال تعاون مجموعات من الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات.
- التغلب على المنافسين من خلال تخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة المطلوبة.

### ثانياً: مراحل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

قبل البدء بتطبيق منهج التكلفة المستهدفة لابد في البداية من التأكد من وجود نظام تكليفي، بالإضافة إلى إستراتيجية واضحة تلائم أهداف الإدارة، كما يتم تحديد الهدف من تطبيق منهج التكلفة المستهدفة وهو خفض التكلفة، وتمر عملية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة بثلاث مراحل رئيسية كالتالي<sup>(2)</sup>:

#### 1- تخطيط التكلفة المستهدفة

وتمر بالخطوات التالية:

##### • تحديد السعر المستهدف

والمقصود بالسعر المستهدف هو "السعر المقدر للسلعة أو الخدمة والذي يرغبه الزبون

أو العميل ويكون قادر على دفعه"، وبمعنى آخر هو السعر الذي يحقق الخصائص التالية:

- هو السعر الذي يستطيع العملاء دفعه، كما يمكن المنشأة من تحقيق الحصة السوقية المرغوبة بها.

<sup>(1)</sup> مجدي وائل الكبيسي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف، مجلة العلوم الإدارية، الأردن، 2014، ص ص 172-173.

<sup>(2)</sup> علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، فلسطين، 2010، ص ص 29-35.



- هو السعر الذي يحقق الربح المستهدف التي ترغب الإدارة بتحقيقه وهو يمثل أدنى ربح ولا يمكن التنازل عنه.

- أسعار المنافسين وتحليلها للوصول للأسعار المتوقعة التي تحددها المنشأة لتسعير خدماتها.

#### • تقدير تكاليف التصميم

يتم تحديد مواصفات الخدمة المطلوبة ومستوى الجودة، ثم تحديد متطلبات الخدمة واحتياجاتها وتقدير التكلفة اللازمة لذلك، وعمل دراسة جدوى لتسويق الخدمة مع الأخذ في عين الاعتبار أسعار المنافسين ونوع المستهلكين المتوقعين للخدمة، ثم بعد ذلك يتم عمل تقدير مبدئي بتكلفة التصميم لعرضها على اللجنة التي تستطيع من واقع البيانات تحديد مدى جدوى تقديم الخدمة الجديد.

#### • تحديد هامش الربح المستهدف

يعرف الربح المستهدف على أنه "مقدار ذلك الربح الذي ترغب الإدارة في تحقيقه من المنتج المعين، والذي يتم تحديده على أساس خطة الربح الطويلة أو المتوسطة الأجل والتي تعكس التخطيط الإستراتيجي للمشروع، ولهذا يمكن للإدارة الوصول إلى خيارين وهما:

- أقصى هامش ربح يمكن تحقيقه مع إمكانية تسويق الخدمة.

- أدنى هامش ربح يمكن القبول به، بحيث لا يتعارض مع سياسات الإدارة وأهدافه ويمكنها من المنافسة.

وفي ضوء ذلك تختار الإدارة بين البديلين الذي يتوافق مع سياستها التسعيرية وأهدافها.

#### • تحديد التكلفة المستهدفة ( المسموح بها )

يقصد بالتكلفة المسموح بها هي أقصى تكلفة يمكن للإدارة تحملها، ويمكن الوصول لها واحتسابها عن طريق الفرق بين السعر المستهدف والربح المستهدف ويمكن التعبير عنها بالعلاقة التالية:

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

وتمر عملية تحديد التكلفة المستهدفة بالخطوات التالية:

أ- دراسة السوق

والهدف من دراسة السوق التعرف على ظروف السوق الذي سوف تباع وتقدم به الخدمة في حدودها وذلك وفق العلاقة التالية:

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

ب- دراسة الإمكانيات المتوفرة تمهيدا لتعديلها:

بعد أن يتم تحديد سعر البيع والربح المطلوب والوصول إلى التكلفة المستهدفة، يتم التعرف على جميع الإمكانيات المادية والبشرية، كما يتم تحديد تكلفة الخدمة حسب الإمكانيات المتوفرة قبل تعديلها، وذلك بهدف الوصول إلى:

- مواطن النقص أو الارتفاع في التكاليف.

- حساب مقدار الارتفاع في التكاليف إن وجد من خلال المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة الحالية} - \text{التكلفة المستهدفة (المسموح بها)}$$

• القيام بالتعديل وتخفيض التكاليف وتصميم الخدمة:

بعد أن يتم تحديد مواطن حدوث الارتفاع في التكاليف ومقدار ذلك الارتفاع، يتم دراسة جميع الوسائل الممكنة للتخلص من ذلك الارتفاع والوصول بالتالي للتكاليف المستهدفة (المسموح بها) أو الاقتراب منها قدر الإمكان.

2- تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة

بعد نهاية المرحلة الأولى من مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ومعرفة رقم التكلفة المسموح بها، وكذلك الفجوة التكاليفية بين تكلفة التصميم المبدئي (التكلفة الجارية) والتكلفة المسموح بها، وكذلك على مقدار الخفض الممكن في التكاليف، وعند هذه النقطة يأتي دور أدوات تحجيم التكلفة وهي:

"مجموعة من الأساليب أو الإجراءات يتم استخدامها للقضاء على الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المبدئية لتصميم المنتج (التكلفة الجارية) ومن ثم تحقيق غرض خفض التكلفة الممكن"، وهناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف، ومن أشهر هذه الأدوات هندسة التكلفة، الهندسة المتزامنة، جداول التكلفة، تحليل التكلفة الوظيفي ونظم دعم التكلفة المستهدفة، وسنتناول واحدة منها:

#### - هندسة التكلفة:

تعد هندسة التكلفة أحد الجهود المنظمة لتحليل وظائف السلع والخدمات بهدف إيجاد طرق لتحقيق هذه الوظائف عند التكاليف المستهدفة، وتساعد هندسة التكلفة على إدارة التكلفة، وإدارة الأداء الوظيفي للخدمة أو المنتج بالتناوب ليس بغرض التخفيض المطلق للتكلفة ولكن بهدف الوصول بها إلى المستوى المستهدف.

ويعرف أسلوب هندسة التكلفة إلى التعرف على الأجزاء والأنشطة التي تضيف قيمة، والأنشطة والأجزاء التي لا تضيف قيمة حتى يتم حذفها لتخفيض التكلفة مع المحافظة على الجودة.

#### ثالثاً: تقييم طريقة التكلفة المستهدفة

سنعرض فيما يلي مزايا وعيوب هذه الطريقة:

#### 1- مزايا طريقة التكلفة المستهدفة

تتنوع المكاسب التي يمكن أن تجنيها المؤسسات من تطبيقها لأسلوب التكلفة المستهدفة نذكر من بينها<sup>(1)</sup>:

- تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين.
- تسهل العمل الجماعي بإيجاد لغة مشتركة وهدف مشترك يكتمل في التكلفة المستهدفة، يعمل كل أعضاء الفريق على تحقيقه.

(1) هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2012-2013، ص 78-79.

- يساعد تطبيق نظام التكلفة المستهدفة كذلك في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم الفريق وإدارة الإمداد وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة.

- يعد التركيز الخارجي للتكلفة المستهدفة من بين المزايا الأساسية لهذا الأسلوب على عكس الأساليب التقليدية للتكاليف التي تتميز بتركيزها الداخلي (جمع تكلفة المورد، اليد العاملة، وعناصر إضافية لحساب تكلفة الوحدة)، حيث أن نقطة البداية للأسلوب هي لسعر السوق المستقبلي ثم الوصول إلى التكلفة المستهدفة.

- تتجه التكلفة المستهدفة بسبب غرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات، بينما تتجه الطرق التقليدية للتكلفة إلى تسجيل كل التكاليف بغض النظر عن ملائمتها لاتخاذ القرارات.

#### ثانيا : عيوب طريقة التكلفة المستهدفة

على الرغم من أهمية التكلفة المستهدفة والمزايا التي يمكن تحقيقها من وراء تطبيقها إلا أن لها نقاط ضعف يمكن أن ندرج بعضا منها فيما يلي<sup>(1)</sup>:

- أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضه لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل.

- استنادا لأبحاث يابانية مازال يلاحظ لحد الآن مشاكل من استعمالها.

- عند نقطة معينة، تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة ترتبط إيجابيا بدرجة تعقيده وسلبيا بدقة القياس؛ فكلما أصبح النظام أكثر تعقيدا ومتضمنا لمتغيرات وقياسات أكثر، كلما أصبح أكثر صعوبة للفهم.

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

- مشكل آخر وربما يكون هو أهم مشكل، تتمثل في إدارة التكلفة المستهدفة أو كيفية بلوغ التكلفة المستهدفة.

<sup>(1)</sup> عطوي راضي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر، 2007-2008 ، ص ص 60-61.

### المبحث الثالث: مدخل إلى عملية اتخاذ القرار

تعتبر عملية اتخاذ القرارات من المهام الرئيسية للإدارة الناجحة، كم تعتبر الركيزة الرئيسية التي تقوم عليها شؤون المؤسسات، حيث أن الإدارة تتعرض للعديد من المواقف والمشاكل التي تتطلب منها وضع العديد من البدائل واختيار البديل الذي يناسبها على تحقيق الأهداف التي تسعى إليها.

#### المطلب الأول: مفهوم اتخاذ القرار

عملية اتخاذ القرار عملية فكرية نفسية سلوكية تهدف إلى إيجاد حل للخروج من مشكلة معينة بالمفاضلة بين البدائل المطروحة بغرض تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة.

#### أولاً: تعريف القرار واتخاذ القرار

قبل التطرق لاتخاذ القرار سوف نقوم بتعريف القرار:

يعرف القرار على أنه " نتائج عملية المفاضلة أو المقارنة بين البدائل ( الحلول ) المقترحة وهو بالتالي يعبر عن أفضل الحلول أو في بعض الأحيان أكثر البدائل أمثلية وتحقيقاً للعائد المتوقع في ظل ظروف المخاطرة وعدم التأكد"<sup>(1)</sup>.

أما القرار الرشيد فيعرف "على أنه القرار الذي يؤمن الحد الأقصى في تحقيق أهداف التنظيم ضمن معطيات البيئة التي يعمل بها وقيودها"<sup>(2)</sup>.

أما عملية اتخاذ القرار فتعرف:

على أنها " مجموعة الخطوات التي يقوم بها متخذ القرار من أجل الوصول إلى الهدف الذي يسعى من أجله"<sup>(3)</sup>.

(1) سعد غالب ياسين، نظم مساندة القرارات، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 16.

(2) كاسر نصر المنصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، ط1، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 16.

(3) مؤيد الفضل، الأساليب الكمية في الإدارة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص 26.

وبالنسبة لأهمية اتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة، فهي تتزايد بتزايد درجة تعقيدها نتيجة لتضخم حجم المؤسسات وانفتاحها على البيئات المختلفة، ولسرعة التغيرات التي أصبحت تتميز بها الحياة العامة، ويعود السبب في أهمية اتخاذ القرارات التنظيمية إلى كونها تتأثر وتؤثر على الأفراد والجماعات داخل التنظيم وخارجه فتؤثر بالتالي على الوضع الاجتماعي والاقتصادي في المجتمع ككل، ومن هنا أصبحت عملية اتخاذ القرار هي محور العملية الإدارية، وأصبح مقدار النجاح الذي تحققه أية مؤسسة يتوقف إلى حد بعيد على قدرة وكفاءة قيادتها على اتخاذ القرارات المناسبة.

كما تتميز عملية اتخاذ القرار بالخصائص التالية:

- إن عملية اتخاذ القرار تتصف بالواقعية حيث أنها تقبل بالوصول إلى الحد المعقول وليس الحد الأقصى.
- أنها تتأثر بالعوامل الإنسانية المنبثقة عن سلوكيات الشخص الذي يقوم باتخاذ القرار.
- أنها عملية تتكون من مجموعة خطوات متتابعة.
- تتصف بالاستمرارية أي أنها تمر من مرحلة إلى أخرى وباستمرار.
- أي قرار يجب أن يمتد من الحاضر إلى المستقبل لأن معظم القرارات الإدارية بالمؤسسات هي امتداد للماضي.

الفرع الثاني: عناصر اتخاذ القرار وأنواع القرارات

أولاً: عناصر اتخاذ القرارات

تتضمن عملية اتخاذ القرارات جميع العناصر الفعالة في إنجاز القرار المراد اتخاذه في مسألة معينة، وتتمثل هذه العناصر في:

- 1- **صانع القرار:** وغالبا ما يكون فردا أو جماعة أو مؤسسة تتمتع من حيث السلطة بقدرتها على اتخاذ القرار وإمكانية إلزام الآخرين بتنفيذه<sup>(1)</sup>.
- 2- **أهداف متخذ القرار:** إن تحديد الهدف مهم جدا لاختيار البديل الذي يحقق ذلك الهدف أكثر ما يمكن، لكن في بعض الأحيان تتعدد الأهداف التي يسعى متخذ القرار إلى تحقيقها، وقد تتناقض مما يجعل العملية صعبة.
- 3- **الاختيار المدرك بين البدائل:** لابد من وجود بدائل متعددة أو حلول متنوعة كي يتم الاختيار منها، ويقصد بالاختيار المدرك أن يتم الاختيار بعد دراسة متفحصه للبدائل المحتملة، ومناقشة ما قد يترتب عليها من نتائج، ثم استبعاد جميع البدائل واختيار بديل واحد فقط.
- 4- **النتائج المحتملة والمتوقعة:** نجد الكثير من الباحثين يؤكدون على ضرورة التدريب على النظر في النتائج الإيجابية والسلبية المحتملة وتفصيل أنواع النتائج إلى نتائج فورية وقصيرة المدى (1-5) سنوات، ومتوسطة المدى (5-25) سنة، وبعيدة المدى (25 سنة فما فوق)<sup>(2)</sup>.
- 5- **البيئة المناسبة لاتخاذ القرارات:** تلعب البيئة المناسبة لاتخاذ القرار دورا أساسيا لاتخاذ القرار المناسب، إذ أن البيئة الخارجية والداخلية وطبيعة المناخ التنظيمي المراد اتخاذ القرار في إطاره غالبا ما يشكل قاعدة أساسية في تحقيق نجاح القرار المراد اتخاذه<sup>(3)</sup>.

### ثانيا- أنواع القرارات

تصنف القرارات إلى عدة تصنيفات نذكر منها<sup>(4)</sup>:

#### 1- حسب طبيعة القرار

- (1) خيضر كاظم محمود، موسى سلامة اللوزي، مبادئ إدارة الأعمال، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 167.
- (2) أمل أحمد طعمة، اتخاذ القرار والسلوك القيادي، ط2، دبيينو للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 15.
- (3) المرجع السابق، ص 25.
- (4) كاسر نصر المنصور، مرجع سبق ذكره، ص 26.

تصنف القرارات وفق هذا المعيار إلى قرارات أساسية تعالج المشكلات التي لا تتكرر باستمرار كالقرارات الإستراتيجية (اختيار موقع المشروع أو طريقة الإنتاج)، وقرارات روتينية نمطية متكررة تقدم كاستجابة لمشكلات محددة ومعروفة وغير معقدة.

## 2- حسب الجهد المبذول

وتصنف إلى قرارات مبرمجة يتكرر حدوثها واتخاذها باستمرار في المؤسسة لا تستدعي جهد كبير في التفكير بها، وقرارات غير مبرمجة تتعلق بمشكلات حالات ومواقف متجددة وغير روتينية ولا يوجد إجراء معد مسبقاً لمعالجتها.

## 3- من حيث طرق اتخاذها: إن القرارات وفق هذا المعيار تقسم إلى<sup>(1)</sup>:

قرارات فردية بسيطة روتينية وهذه عادة تكون في مركز شخص المدير نفسه دون مشاركة أحد من حوله ، وقرارات جماعية وهنا تتم المشاركة في صنع القرار بالإضافة إلى المدير أشخاص آخرون.

## 4- من حيث الأهمية

تتقسم القرارات وفقاً لأهميتها إلى قرارات إستراتيجية تختص بها الإدارة العليا لما لها من تأثير كبير على مركز المؤسسة في المستقبل كاختيار أهداف المؤسسة وأنواع المنتجات التي سوف تتخصص في إنتاجها والأسواق التي سوف يتم خدمتها.

قرارات تكتيكية تختص بها الإدارة الوسطى من رؤساء الأقسام أو الإدارات، وهي قرارات تتعلق بكيفية استغلال الموارد اللازمة للاستمرار في العمل مما يحقق أعلى معدل من الأداء.

وأيضاً قرارات تنفيذية وهي قرارات تتعلق بالمشكلات البسيطة المتكررة، تختص بها الإدارة المباشرة أو التنفيذية.

## 5- من حيث الوظائف الأساسية بالمنظمة

(1) علي حسين علي، نظرية القرارات الإدارية: مدخل نظري وكمي، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 18.



تصنف القرارات من حيث وظيفتها إلى (1) :

أ- قرارات تتعلق بالموارد البشري وتتضمن القرارات التي تتناول مصادر الحصول على الموظفين، وطرق الاختيار والتعيين، وكيفية تدريب العاملين، وأسس تحليل وتوصيف الوظائف، وطرق الترقية ودفع الأجور وغيرها .

ب- قرارات تتعلق بالوظائف الإدارية : مثل القرارات الخاصة بالأهداف المراد تحقيقها، والإجراءات الواجب إتباعها، والسياسات وبرامج العمل، وأساليب الاتصال، والمركزية واللامركزية... الخ.

ج- قرارات تتعلق بالإنتاج : وتتضمن القرارات الخاصة باختيار موقع المصنع، وأنواع الآلات المستعملة، وطريقة الإنتاج ، ومصادر الحصول على المواد الخام.

د- قرارات تتعلق بالتمويل: ومن أمثلتها القرارات الخاصة بحجم رأس المال اللازم والسيولة، وطرق التمويل، ومعدلات الأرباح المطلوب تحقيقها وكيفية توزيعها... إلخ.

ثالثا - خطوات اتخاذ القرار والعوامل المؤثرة عليه

### 1- خطوات اتخاذ القرار

تمر عملية اتخاذ القرار بعدة خطوات تعتبر كل خطوة أساسا لا غنى عنه للانطلاق للخطوة التالية، وتتمثل في:

#### - تحديد المشكلة

إن الخطوة الرئيسية الأولى في عملية اتخاذ القرار هي تحديد المشكلة موضع الاهتمام لمتخذ القرار والتفرقة بين أعراض المشكلة والأسباب التي أدت إليها، حيث أن العديد من المديرين قد يخطئون في اتخاذ القرار بسبب عدم الدقة في تحديد وتشخيص المشكلة منذ البداية، ومن ثم يهتم بالأعراض ويعتبرها المشكلة التي تواجهه ويعمل على اتخاذ القرار المناسب لمعالجة هذه الأعراض، إن الخطأ الكبير الذي

(1) سليم بطرس جلد، أساليب اتخاذ القرارات الإدارية الفعالة، ط1، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص 88-

يقع فيه المدير في مثل هذه الحالة هو أنه إذا أقدم على اتخاذ قرار لا يعالج المشكلة الحقيقية متمثلة في الأسباب التي أدت إلى حدوثها، بل يتخذ قرار يتعامل مع الأعراض<sup>(1)</sup>.

### - تحليل المشكلة

بمعنى تصنيف المشكلة وتجميع الحقائق وتصنيف المشكلة لغرض معرفة من الذي ينبغي أن يتخذ القرار، من الذي ينبغي استشارته عند اتخاذه، ومن الذي يجب إبلاغه، وبدون هذا التصنيف المسبق يكون من الصعب تحويل القرار النهائي إلى عمل فعال، وتعتبر عملية تجميع الحقائق والمعلومات من الأمور الحيوية عند اتخاذ القرارات، فالقرارات لا تتخذ في فراغ أو جهل معلوماتي وعلى المدير أن ينتقي الحقائق ذات العلاقة بالمشكلة ويستبعد غيرها من المعلومات وأن يتأكد من صحة المعلومات، كما عليه أن يحدد المعلومات الإضافية التي تلزمه وكيفية الحصول عليها، وهناك معلومات قد لا يستطيع الحصول عليها بسهولة أو أنه لن يتمكن أبداً من الحصول عليها، وهنا على المدير أن يكون عارفاً بالمعلومات الناقصة حتى يمكنه من تقدير درجة الخطر التي ينطوي عليها القرار ومدى دقته<sup>(2)</sup>.

### -تحديد البدائل

يتم في هذه المرحلة قيام متخذ القرار بتطوير أكبر عدد ممكن من البدائل المناسبة لمعالجة المشكلة ويستطيع المدير في هذا المجال من اعتماد الخبراء والاستشاريين واستخدام الوسائل العلمية في تحديد تلك البدائل إضافة لاعتماده على قدرته الشخصية بخبراته الذاتية، إضافة لاعتماده على مقترحات العاملين في نفس حقل المشكلة عن طريق استخدام الوسائل العلمية الحديثة وغيرها من الوسائل التي يتم من خلالها الاستعانة بالعاملين في الحقل الإنتاجي أو التشغيلي أو الاستشاريين والخبراء وغيرها من الوسائل الكفيلة بتحديد أكبر عدد ممكن من البدائل، ثم تحليل إمكانية تلك البدائل في المعالجة من خلال الأسئلة التي يتم من خلالها الإشارة لقدرتها في تحقيق الكفاءة اللازمة لتحقيق المعالجة المطلوبة<sup>(3)</sup>.

(1) ثابت عبد الرحمن إدريس، إدارة الأعمال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص ص 259-260.

(2) بشير العلق، الإدارة لحدیثة نظریات ومفاهیم، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 166.

(3) خيضر كاظم محمود، موسى سلامة اللوزي، مبادئ إدارة الأعمال، ط 1، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص ص 170-

### - تقييم البدائل واختيار البديل الأمثل

ويتم في هذه المرحلة الشروع بتقييم شامل لكافة البدائل المتاحة ثم إيضاح الجوانب السلبية والإيجابية التي يقترن بها كل بديل من حيث تحقيق الأهداف والموارد المتحققة إضافة للتكاليف المالية المقترنة بكل بديل وسبل التنفيذ من حيث الموارد المالية المطلوبة وكلفتها وكذلك إمكانية العاملين في إنجازها وفق المهارات الفنية والبشرية المتاحة وغيرها من الجوانب ذات الارتباط اللازم بعملية التقييم اللازمة لجميع البدائل، ثم بعد ذلك التقييم يتم عادة اختيار البديل الأفضل في ضوء القرار الاقتصادي الذي يحقق منه أدنى مستوى من التكاليف وعادة ما يكون ذلك البديل أكثرها ملائمة لتحقيق العلاج اللازم للمشكلة المعنية ويمكن الإشارة هنا إلى اعتماد بعض المعايير اللازمة لغرض تحقيق التقييم اللازم<sup>(1)</sup>.

### - تنفيذ البديل

تتضمن هذه الخطوة إيصال القرار للأفراد المعنيين بتنفيذه لنيل قبولهم وتفهمهم للقرار، والالتزام بتنفيذه، ومهما كان القرار جيداً، فإن نتائجه تتوقف على التنفيذ السليم الفعال له، ومن الممكن أن يؤدي القرار الجيد إلى نتائج جيدة بسبب تنفيذ القرار بصورة سيئة<sup>(2)</sup>.

### - متابعة تنفيذ القرار

إن أي إدارة لا يمكن أن تقف عند حدود تنفيذ القرار لأن متابعة تطبيقه والرقابة في عملية تطبيقه لمعرفة أي انحرافات أو اختلافات ليقوموا بتقويمها قبل وقوعها إذا أمكن، هي من أهم مسؤولياتهم الرقابية وكذلك بعد التطبيق لا بد من المراقبة لمعرفة أن ما تم التخطيط له أصلاً قد تم تحقيقه فعلاً وهذا لا يتم إلا بجمع المعلومات وفحصها وتحليلها لمعرفة النتائج التي تحققت نتيجة لاختيار هذا البديل وتطبيقه وهل كانت هذه النتائج إيجابية أم سلبية<sup>(3)</sup>.

## 2-العوامل المؤثرة على اتخاذ القرارات

(1) نفس المرجع السابق، ص 171.

(2) حسين حريم، مبادئ الإدارة الحديثة، ط1، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 94.

(3) علي حسين علي، مرجع سبق ذكره، ص25.

تتمثل مختلف العوامل التي تؤثر على عملية اتخاذ القرار فيما يلي:

#### أ- عوامل البيئة الخارجية

تتمثل هذه العوامل فيما يلي<sup>(1)</sup>:

- الظروف الاقتصادية والسياسية والمالية السائدة في المجتمع.
- التطورات التقنية والتكنولوجية والقاعدة التحتية التي تقوم عليها الأنشطة الاقتصادية.
- الظروف الإنتاجية القطاعية مثل المنافسين والموردين والمستهلكين.
- العوامل التنظيمية والاجتماعية والاقتصادية مثل النقابات والتشريعات والقوانين الحكومية والرأي العام للدولة وشروط الإنتاج.
- درجة المنافسة التي تواجه المؤسسة في السوق.

#### ب- عوامل البيئة الداخلية

هناك العديد من العوامل الداخلية تتأثر بها القرارات ويمكن تلخيصها فيما يلي<sup>(2)</sup>:

- سياسات ونظم العمل في المؤسسة.
- طبيعة وإمكانية الموارد البشرية المتاحة داخل المؤسسة.
- حجم المؤسسة وسمعتها، كذلك قوتها المالية والتنافسية.
- الأساليب والمناهج المتبعة في اتخاذ القرارات.
- درجة استعانة المؤسسة بالمستشارين والخبراء.

#### ج- عوامل شخصية ونفسية

(1) نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية: بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص 181 - 186.

(2) سيد محمد جاد الرب، السلوك التنظيمي، مطبعة العشري، مصر 2005، ص 391.

وهذه العوامل تشمل كل من له علاقة باتخاذ القرار ابتداء بالرجل الإداري متخذ القرار ومستشاريه ومساعديه الذين يشاركونه في صنع القرار، وهذه العوامل تقسم إلى نوعين هما:

#### ✓ عوامل نفسية

وهذه العوامل تنتشعب، فمنها ما يتعلق ببواعث داخلية للشخص ومنها ما يتعلق بالمحيط النفسي المتصل به وأثره في عملية اتخاذ القرار خاصة في مرحلة اختيار البدائل من مجموعة البدائل المتاحة<sup>(1)</sup>.

#### ✓ عوامل شخصية

وذلك من خلال سيكولوجيته وميوله، كذلك مركزه الاجتماعي والمالي وقدرته على الإقناع والتصرف خاصة في المواقف الحرجة، وهذه الأمور تنعكس على سلوكه الوظيفي<sup>(2)</sup>، فالقرار يعتمد على كثير من المميزات الفردية والشخصية للفرد التي تطورت معه قبل وصوله إلى التنظيم، وعليه تشكل عمليات اختيار الأفراد وتدريبهم عوامل مهمة في نوعية القرارات المتخذة في التنظيم<sup>(3)</sup>.

#### المطلب الثاني: المعلومات المحاسبية

تعد المعلومة المحاسبية نتاج نظام المعلومات المحاسبي الذي تم تغذيته بالبيانات وتسجيلها وإخراجها في شكل تقارير مالية تكون الغاية منها بمثابة المحرك للإدارة لاستخدامها في إدارة مشاريعها. أولاً تعريف المعلومات المحاسبية: هناك عدة تعاريف نذكر منها:

**تعريف 1:** "إن المعلومات المحاسبية هي التي تقدم المؤسسات وصفها المالي وأدائها ونفقاتها النقدية"<sup>(4)</sup>.

(1) محمد الصيرفي، القرار الإداري ونظم دعمه، ط 1، دار الفكر الجامعي للنشر، الإسكندرية، 2008، ص 145.

(2) عبد العزيز صالح بن حبتور، الإدارة العامة، ط 1، دار الجامعة الدولية للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص ص 165 - 166 .

(3) محمد الصيرفي ، مرجع سبق ذكره، ص 15.

(4) أحمد لعماري، طبيعة وأهمية نظم المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 1، جامعة محمد خيضر بسكرة، نوفمبر

2001، ص 54.

**تعريف 2:** "وقد عرفت بأنها: "كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظام المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدم داخليا" (1).

وتنشأ الحاجة إلى المعلومات المحاسبية من نقص المعرفة وحالة عدم التأكد الملازمة للنشاط الاقتصادي، حيث أن (2):

- المعلومات المحاسبية تقلل من درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار وذلك من خلال تقليل عدد البدائل المتاحة أمامه.

- المعلومات المحاسبية تزيد من معرفة متخذ القرار، حيث يمكن الاستفادة من المعرفة المضافة في اتخاذ قرارات أخرى في المستقبل.

### ثانيا: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

الخصائص النوعية هي الصفات التي يجب توفرها في المعلومات المحاسبية المقيدة في القوائم المالية حتى تصبح مفيدة للمستخدمين عند اتخاذ قراراتهم وبهذا فهي تصنف إلى خصائص رئيسية وأخرى ثانوية.

## 1- الخصائص الرئيسية

الخاصيتان الأساسيتان اللتان تجعلان المعلومات المحاسبية مفيدة لاتخاذ القرار هما (1):

(1) زغدار أحمد، سفير محمد، مقومات عرض المعلومات في ظل معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سعد دحلب بالبيدة، 2009، ص 6.

(2) كريم إبراهيم الحياتي، زياد يحي السكاح، نظم المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطباعة و النشر، العراق، 2003، ص 28.

• **الملائمة:** يقصد بالملائمة وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المستمدة من المحاسبة والأغراض التي تعد من أجلها ولكي تكون هذه المعلومات مفيدة يجب أن تكون ذات علاقة وثيقة باتخاذ قرار أو أكثر من القرارات التي يتخذها من يستخدمون تلك المعلومات أي وجود ارتباط منطقي بين المعلومة وبين القرار موضوع الدراسة فالمعلومة الملائمة هي تلك المعلومة القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار.

وعليه يمكن تحقيق خاصية الملائمة من خلال الآتي:

✓ **التوقيت الزمني المناسب:** أي أنه يجب توفير المعلومات المحاسبية في فترة زمنية مناسبة، يمكن تحديدها بالفترة اللازمة لاتخاذ القرار.

✓ **القيمة التنبؤية:** أي أن تكون للمعلومات المحاسبية إمكانية تحقيق استفادة منها في اتخاذ القرارات التي لها علاقة بالتنبؤات المستقبلية.

✓ **القيمة الرقابية:** أي أن تكون للمعلومات المحاسبية إمكانية الاستخدام في الرقابة والتقييم من خلال التغذية العكسية وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن تنتج عن سوء الاستخدام أو عدم الكفاية... الخ.

• **الموضوعية (الموثوقية):** تتمثل في "خلو المعلومات من الأخطاء المؤثرة والتحيز وإذا كان بإمكان مستخدمي القوائم المالية الاعتماد عليها كمعلومات تعبر عن ما يقصد التعبير عنه أو من المتوقع التعبير عنه".

لتحقيق خاصية الوثوق بالمعلومات لابد من توفر الخصائص الفرعية التالية:

-الصدق في التعبير.

-القابلية للتحقق.

-الحياد.

## 2-الخصائص النوعية الثانوية

(1) عجيلة حنان، فعاليات نظام المعلومات المحاسبية في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير، في علوم التسيير، تخصص أنظمة المعلومات ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012-2013، ص 13-12.

بالإضافة إلى الخصائص النوعية الرئيسية التي سبق التطرق إليها فإنه توجد خصائص نوعية ثانوية وهي (1):

• القابلية للمقارنة:

تؤدي هذه الخاصية إلى تمكين من يستخدمون المعلومات المحاسبية من التعرف على الأوجه الحقيقية للتشابه والاختلاف بين أداء المؤسسة وأداء المؤسسات الأخرى خلال فترة زمنية معينة والجدير بالملاحظة أن أوجه التشابه والاختلاف الحقيقية لا تتبع من تشابه أو اختلاف أساليب القياس وطرق الإفصاح ومن تم فإن المعلومات المحاسبية تصبح ذات فائدة أكبر كلما استخدمت أساليب مماثلة في القياس والإفصاح.

• الثبات:

ويقصد به الثبات والانتظام في تطبيق الأساليب والقواعد المحاسبية من فترة إلى أخرى داخل المؤسسة وهذا بدوره يحقق إمكانية المقارنة بين نتائج المؤسسة على مر الزمن وبحول دون ظهور تغيرات تنتج عن تغيير الأساليب وقواعد المحاسبية ولا يعني الثبات عدم تغير الطرق المحاسبية فالمتغيرات البيئية قد تفرض على المؤسسة بعض الأساليب والقواعد المحاسبية تستخدمها مما تؤدي إلى توفير معلومات أفضل لأغراض اتخاذ القرارات ولكن مع ضرورة الإفصاح عن أي تغير وبيان أثره على الدخل في الفترة المحاسبية التي تم فيها هذا التغير.

ثالثاً: أنواع المعلومات المحاسبية

يمكن تصنيف المعلومات المحاسبية إلى (2):

1 - معلومات تاريخية مالية

(1) عجيلة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 15.

(2) كريم إبراهيم الحبياتي، زياد يحي السكاح، مرجع سبق ذكره، ص ص 29-31.



وهي معلومات تختص بتوفير سجل للأحداث التي تحدث نتيجة العمليات الاقتصادية التي تمارسها لوحدة اقتصادية لتحديد وقياس نتيجة النشاط من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة وعرض المركز المالي في تاريخ معين لبيان سيولة الوحدة الاقتصادية ومدى الوفاء بالتزاماتها.

ونلاحظ أن هذه المعلومات بتسجيل التكاليف والإيرادات بعد حدوثها ومما يعني أنها معلومات فعلية تتعلق بالأحداث الاقتصادية كما وقعت إضافة ز على الاستخدام الخارجي بصورة أكبر.

## 2 - معلومات عن التخطيط والرقابة:

و هي معلومات تختص بتوجيه اهتمام الإدارة إلى مجالات وفرص تحسين الأداء وتحديد مجالات أوجه انخفاض الكفاءة لتشخيصها واتخاذ القرارات المناسبة لمعالجتها في الوقت المناسب ويتم ذلك من خلال وضع التقديرات اللازمة لإعداد برامج الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية حيث تبرز الموازنات التخطيطية الوضع المالي للمؤسسة في لحظة زمنية مستقبلية، فضلا عن استخدامها في أغراض الرقابة وتقييم الأداء وتحديد مسؤولية الأفراد، أما التكاليف المعيارية فتهم بالتحديد المسبق لمستويات النشاط بغرض تسهيل عملية المحاسبة لكل مستوى.

يمكن أن يقدم هذا النوع من المعلومات كل من:

- نظام محاسبة التكاليف عندما تكون المعلومات متعلقة بالتخطيط قصير الأجل من خلال نظامي محاسبة التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية.
- نظام المحاسبة الإدارية من خلال نظام الموازنات التخطيطية.
- نظام الرقابة الداخلية.

## 3 - معلومات لحل المشاكل:

وهي تتعلق بتقييم بدائل القرارات والاختيار بينها وتعتبر ضرورية للأمور غير الروتينية (أي التي تتطلب إجراء تحليلات محاسبية خاصة أو تقارير محاسبية خاصة) وبذلك فهي تتسم بعدم الدورية وعادة

ما تستخدم هذه المعلومات في التخطيط طويل الأجل مثل قرار تصنيع أجزاء معينة من السلعة أو استبعاد منتج معين من خط الإنتاج أو شراء موجودات ثابتة جديدة بدلا من المستهلكة وغيرها من القرارات.

كما يمكن تصنيف المعلومات المحاسبية إلى (1):

-معلومات محاسبية إجبارية: وهي معلومات تلزمها طبيعة العمل في المؤسسة في مجال الأعمال مثل المعلومات المحاسبية عن الأجور والمرتبات والعملاء والموردين.

-معلومات محاسبية اختيارية: مثل أنظمة الموازنات وأنظمة محاسبة المسؤولية والتقارير الداخلية الخاصة بالإدارة.

### المطلب الثالث: أهمية المعلومة المحاسبية في عملية اتخاذ القرار

إن الوظيفة الأساسية للمعلومات المحاسبية هو زيادة المعرفة أو تحويل إلى معلومات أو تخفيض حالات عدم التأكد لدى مستخدمي هذه المعلومات مما يساعدهم على اتخاذ الإجراءات أو القرارات الهادفة في إطار موضوعي.

وتظهر الحاجة إلى المعلومات في جميع مراحل عملية اتخاذ القرار سواء في تحديد و تحليل المشكلة، أو وضع و تحديد و تقييم البدائل المتاحة و تقدير احتمالات حدوثها و نتائجها.

وبالرابط بين أنواع المعلومات المحاسبية التي تم التطرق لها و أنواع القرارات نلاحظ وجود حاجة حقيقية للمعلومات المحاسبية عند كل مستوى من مستويات اتخاذ القرار سواء القرار التشغيلي أو التكتيكي أو الاستراتيجي، وعند كل وظيفة من الوظائف الأساسية للمؤسسة و كذلك عند كل مستوى من مستويات الإدارة (في المؤسسة) العليا، الوسطى والتشغيلية (فلا يمكن لأي مستوى إداري أن يتخذ أي قرار بشأن أي وظيفة من وظائف الإدارة دون الرجوع إلى نظام المعلومات المحاسبية و الاعتماد على مخرجاته. إن متخذ القرار يحصل على المعلومات اللازمة لاتخاذ قراراته من مصادر مختلفة إلا أن القوائم المالية تعد أفضل مصادر المعلومات، ويعود ذلك إلى أن هذه المعلومات كمية قابلة للتحقق من صحتها، وتمثل المعلومات من أجل اتخاذ القرارات أحد الأهداف الأساسية والرئيسية للقوائم المالية.

(1) عجيلة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 10.

والجدير بالذكر أن عملية اتخاذ القرار هي عملية مستمرة لا تنتهي بمجرد اتخاذ القرار فقد يستوجب على هذا القرار نتائج تستدعي قرارات جديدة، مع العلم أن جودة المعلومات المحاسبية المتوفرة لمتخذ القرار لها تأثير مباشر وكبير على درجة جودة القرار فكلما زادت درجة جودة تلك المعلومات كان نتخذ القرار فوضع أفضل، مما ينعكس بشكل ايجابي على أدائها بشكل عام وأدائها المالي بشكل خاص، لذلك كان لا بد أن تتميز تلك المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية بالخصائص النوعية المناسبة.

ومن الأمثلة عن القرارات المتخذة من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية نذكر:

- القرارات المتعلقة باستثمار الأموال في المؤسسة.
- القرارات المتعلقة بفرض الضرائب و الرقابة على المؤسسة.
- القرارات التي تتخذها إدارة المؤسسة و المتعلقة بممارسة الوظائف الإدارية المختلفة من تخطيط و تنظيم وتوجيه ورقابة.

-القرارات المتعلقة بالعاملين في المؤسسة.

-القرارات المتعلقة بعملاء المؤسسة و مورديها.

كما يمكن إضافة القرارات التالية:

- القرارات المتعلقة برفع الربحية بالنظر إلى المؤشرات المالية.
- قرارات تبني أنشطة جديدة أو تحويل أنشطة ثانوية إلى أنشطة أساسية.
- قرارات تصحيحية بعد تقييم الأداء المالي و تحديد الانحرافات.

وتجد الإشارة إلى أنه على الرغم من أهمية المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية لمتخذي القرارات وبالخصوص الخارجيين منهم، إلا أن عملية إيصال هذه المعلومات تواجه العديد من الصعوبات منشؤها محددات القوائم بالإضافة إلى الاختلافات بين صفات واهتمامات المستخدمين، ونظرا لقصور القوائم المالية في توصيل كامل المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات مستخدميها والوفاء بتلبية

رغباتهم يمكن الاسترشاد بجملة من المؤشرات التي تساعد في الحكم على فعالية القوائم المالية في توفير المعلومات المالية اللازمة لعملية اتخاذ القرارات وتوصيلها، ومن أهم هذه المؤشرات نذكر:

- مدى شمولية القوائم المالية للحد الأدنى من المعلومات والتي يجب الإفصاح عنها.
- مدى اعتماد على القوائم المالية كمصدر من مصادر المعلومات وأهمية محتواها لعملية اتخاذ القرارات.
- مدى الفهم للمعلومات التي تحتويها التقارير المالية وتناسبها لعملية اتخاذ القرارات.
- تحديد ووضع مقاييس كمية لقياس درجة صلاحية القوائم المالية لقراءها وفهمهم للغاية التي كتبت لها.
- أن يتم إعداد القوائم المالية وفقا للمفاهيم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- أن يتم عرض وتصنيف المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على أسس منطقية وسليمة تساعد على استنباط المؤشرات الملائمة لاتخاذ القرارات ومن تم تفسير هذه المؤشرات.
- الإفصاح عن كل معلومات مادية وجوهرية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم<sup>(1)</sup>.

(1) المرجع السابق، ص 111-113.

## خلاصة الفصل

نتج عن استعمال المعلومات التي توفرها الأنظمة التقليدية لاحتساب التكاليف وإدارتها في بيئة المنافسة اتخاذ قرارات لا تلبى أهداف المنظمة، وذلك لافتقار هذه المعلومات إلى الصحة والتفصيل، وكان ذلك أحد الأسباب التي أدت إلى ظهور تقنيات جديدة في إدارة التكلفة الإستراتيجية التي توفر المعلومات الصحيحة والمفصلة التي تحتاجها الإدارة لاتخاذ القرارات الرشيدة وعلى رأس هذه الأنظمة نظام التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة.

كما توصلنا من خلال دراستنا إلى أنها لا توجد طريقة لا تخلو من العيوب والنقائص فمهما كانت الطريقة حديثة وجاءت لمعالجة انتقادات طريقة أخرى إلا أنها هي الأخرى توجه لها انتقادات والتي بدورها تؤدي إلى اعتماد طريقة جديدة.

## الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في

### الشركة الإفريقية للزجاج

المبحث الأول: تقديم الشركة الإفريقية للزجاج

المبحث الثاني: محاولة تطبيق الطرق التقليدية

للتكاليف للشركة الإفريقية للزجاج

المبحث الثالث: محاولة تطبيق الطرق الحديثة

للتكاليف للشركة الإفريقية للزجاج

## تمهيد:

بالرغم من الأهمية التي تكمن وراء تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسات وخاصة الأنظمة الحديثة منها إلا أن هذه الأنظمة تبقى محدودة التطبيق في الجزائر سواء كانت أنظمة تقليدية أو حديثة وذلك لعدة أسباب أهمها عدم المعرفة الواسعة في هذا المجال عند أغلبية إدارات المؤسسات الجزائرية.

من خلال ما تم التطرق إليه في الإطار النظري للدراسة سنحاول في هذا الفصل إسقاط ما تم تناوله نظريا على إحدى المؤسسات الاقتصادية، والمتمثلة في الشركة الإفريقية للزجاج، وذلك من خلال محاولة تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة، طريقة التكاليف المباشرة وطريقة التكاليف المتغيرة، باعتبارها الطرق التقليدية في محاسبة التكاليف وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، والتكلفة المستهدفة باعتبارها الطرق الحديثة.

## المبحث الأول: الإطار النظري لشركة الإفريقية للزجاج

في هذا المبحث سوف يتم التطرق إلى تقديم الشركة الإفريقية للزجاج وذلك من خلال إبراز نشأتها ومراحل تطورها، كما يتم عرض مختلف أهدافها المسطرة مع إعطاء شرح مفصل عن الهيكل التنظيمي لها.

### المطلب الأول: التعريف بالشركة الإفريقية للزجاج

#### الفرع الأول: نشأة وتطور الشركة

#### أولاً: نشأة الشركة الإفريقية للزجاج

أنشئت الشركة الإفريقية للزجاج سنة 1982 هي شركة عمومية اقتصادية ذات أسهم (EPE-SPA) نشأت بصفتها الحالية و تسميتها المعروفة سنة 1997 **ENAVA** رأس مال قدره 5.000.000.00 دج.

في إطار إعادة هيكلة القطاع الصناعي الذي بدأ تطبيقه سنة 1996، وكان قبل ذلك عبارة عن مركب صناعي تابع للتسيير المركزي بالمديرية العامة للمؤسسة الوطنية للزجاج، و المواد الكاشطة التي يوجد مقره الاجتماعي بوهران .تعد الشركة فرع تابع ENAVA أو الشركة الوطنية للزجاج و المواد الكاشطة التي يوجد مقرها الاجتماعي بوهران، ويمكن تلخيص أهم مراحل تطور الشركة في ثلاث مراحل هي<sup>(1)</sup>:

#### ثانياً: مراحل تطور الشركة الإفريقية للزجاج

#### 1-مرحلة النشأة: تمتد من 1982-1987

قد جاءت فكرة إنجازها من خلال الدراسة التي قام بها مكتب الدراسات الإنجليزي (PELKINGTON) في السبعينات تواريا مع اكتشاف المادة الأولية المناسبة لهذه الصناعة في محجرة العوانة، ومن خلال مدة الانجاز تواكبت ثلاث مؤسسات وطنية على متابعة أشغال الانجاز و هي:

(1) الوثائق الداخلية للشركة.



شركة SIVIC: 82-84- بداية الإنجاز.

شركة EDIC: 84-86-متابعة الأشغال.

شركة ENAVA: استلمت المشروع في ماي 1986 للاستغلال.

## 2- التوسع: تمتد من 1987 إلى 1996

بعد انطلاق وحدة الزجاج المسطح في النشاط و وفقا لسياسة تنمية وتطوير معتمدة آنذاك تم تسطير برنامج توسيع الوحدة إلى وحدات جديدة تشمل إنجاز مشاريع أخرى لصناعة أنواع معتمدة من الزجاج بمختلف استعمالاته وأنواعه، وتمثلت هذه المشاريع في إنجاز:

### أ- وحدة جديدة للزجاج الأمني:

يضم هذا المشروع مختلف أنواع الزجاج الأمني الخاص بالسيارات (أمامي، خلفي، جانبي) زجاج مصفف Feuilleté، زجاج مقاوم trempé، زجاج مصقع blindé، انطلقت في الإنتاج سنة 1992، وأنجزت من طرف شركة فنلندية تدعى TAMGLASS.

### -الطاقة النظرية للإنتاج:

يتم إنتاج 2000.00 وحدة سنويا من زجاج السيارات.

أما الزجاج المصفح فيتم إنتاج 8.000 م/س.

يستعمل الزجاج الأمني في عدة مجالات منها:

- ❖ الزجاج الأمني الخاص بالسيارات، الشاحنات، وآلات الأشغال العمومية.
- ❖ الزجاج الأمني المصفح الخاص بحماية الأفراد و الممتلكات في البنوك.
- ❖ وكالات التأمين، المتاحف، السجون... الخ.
- ❖ الزجاج الأمني المقاوم للحرارة والصدمات و يستعمل في: قطاع البناء، الصناعات الكهرو منزلية... الخ.

✓ أهم زبائن الشركة:

• زجاج السيارات:

- شركة صناعة السيارات و الشاحنات SNVE .

- شركة صناعة عتاد الأشغال العمومية بقسنطينة ENMTP.

- الوكلاء المعتمدون و تجار الجملة الخواص.

أ- الزجاج المصنف الزجاج المقاوم (TREMPE – FEUILLETE) شركات البناء مثل: ECM سيدي

موسى ACUOR الجزائر العاصمة EPLA الجزائر، ENIE تيزي وزو.

ب- وحدة جديدة للزجاج السائل:

والهدف منه انجاز الزجاج المطبوع بطباعة قدرها 12.000 وحدة سنويا، والآجر الزجاجي بطاقة

15000 طن سنويا وخط الأكواب الذي يبقى مجمد.

✓ أهم زبائن الشركة:

شركة ENAD صناعة المنظفات.

شركة هنكل HENKEL.

شركة خاصة مثل النسر GSPIH و VOR.

-الطاقة النظرية للإنتاج:

الزجاج المطبوع 15000 طن سنويا.

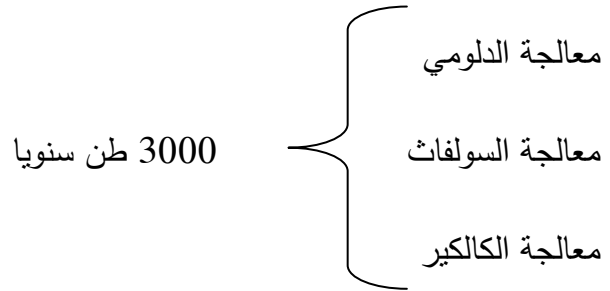
سيليكات الصوديوم 15000 طن سنويا.

ج- وحدة إنتاج و معالجة المواد الأولية:

إضافة إلى الورشة تم انجاز وحدة جديدة لمعالجة المواد الأولية مثل: رمل السلس، الدولومي..... الخ ونشاط الوحدة المذكورة يمثل أهم ورشة مدعمة بالمادة الأولية لوحدة الزجاج السائل، أنجزت هذه الوحدة المذكورة أيضا من طرف شركة BASSAMBR و انطلقت سنة 1994.

طاقة الإنتاج النظري:

رمل سلس 30.000 طن سنويا.



إضافة إلى هذه المشاريع التي أنجزت وانطلقت في الإنتاج كما هو مبين هنالك مشاريع أخرى تغيرت و توقفت لأسباب مالية مرتبطة بالظروف الاقتصادية، باعتبارها انجاز مصدر يمول من طرف الدولة فلن عملية التمويل توقفت سنة 1994، كما توقفت هذه المشاريع بدورها وهي:

مشروع تجديد فرن الزجاج المسطح.

مشروع الزجاج المقعر H 28m.

مشروع الزجاج الحراري BOROSILICATE.

3- مرحلة الإستقلال: تمتد من جانفي 1997 إلى يومنا هذا

في هذه المرحلة عرفت الشركة استقلالية مالية وإدارية عن المجتمع الصناعي التابع لشركة ENAVA وأصبحت شركة قائمة بذاتها تحت اسم الشركة الإفريقية للزجاج وتميز هذه المرحلة بالتنظيف المالي الذي استفادت منه الشركة.

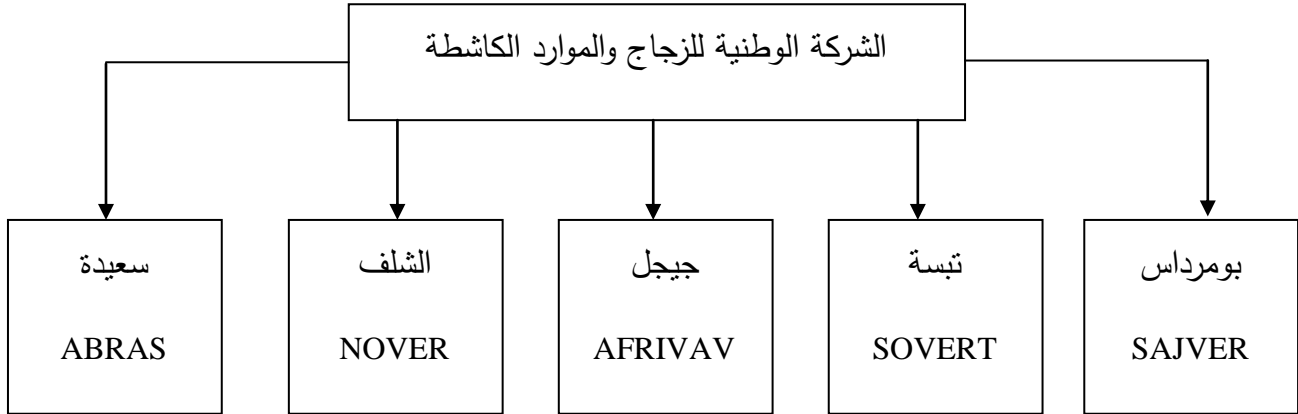
## الفرع الثاني: موقع وأهداف الشركة الإفريقية للزجاج

### أولاً: موقع الشركة الإفريقية للزجاج

تقع الشركة الإفريقية للزجاج بالمنطقة الصناعية أولاد صالح، دائرة الطاهير، ولاية جيجل، فهي لا تبعد عن مركز الولاية سوى "20 كلم"، وعن ميناء جن جن ب "6 كلم"، وعن مطار عباس فرحات ب "2 كلم" كما أنها تبقي متربعة على مسافة قدرها 17 هكتار و 66 آر و 25 سنتيمتر منها 9 هكتارات مبنية ويعتبر هذا الموقع استراتيجيا بآتم معنى الكلمة لقرها من مصادر المواد الأولية ومراكز المواد الأولية ومراكز المواصلات البرية، الجوية والبحرية مما يسهل عليها التواصل على المستوى المحلي، والعالمي، كما أنها تقع في منطقة صناعية تنشط فيها عدة مؤسسات اقتصادية.

ويمكن توضيح الوحدات الخمس لمجمع ENAVA بعد صدور قانون 1997 القاضي باستقلالية المؤسسات كما يلي:

### الشكل رقم (3 - 1) فروع الشركة الوطنية للزجاج و الموارد الكاشطة.



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف خلية التخطيط والمراقبة.

### ثانياً: أهداف الشركة الإفريقية للزجاج

تقوم الشركة الإفريقية للزجاج بعدة مهام تهدف من خلالها إلى:

- إنتاج مختلف أنواع زجاج السرعة الأمامي والخلفي والجانبية.
- إنتاج المواد التي تدخل في تركيب مواد التنظيف وبيعها.

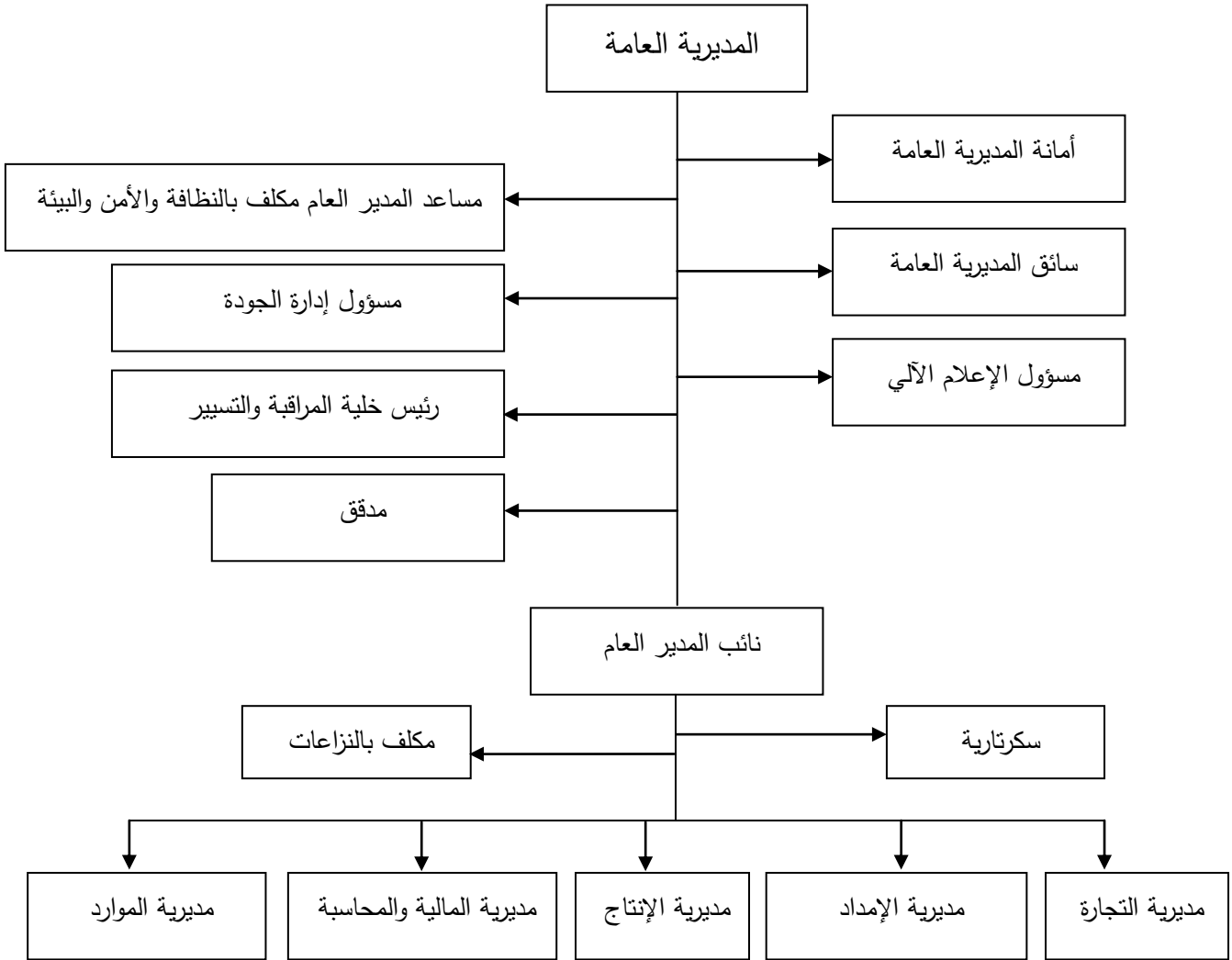
- إنتاج زجاج خاص بالمباني الزجاجية المتعددة الطلب وهذا حسب الطلب لنقص هذا النوع من المباني في الجزائر.

- تلبية مختلف حاجات السوق المحلية والمساهمة في الصادرات إلى الخارج.

### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية للزجاج

لتنظيم مختلف العمليات والإشراف عليها وكذلك إعداد وتنفيذ الخطط المسطرة لا بد له من هيكل تنظيمي توضح فيه مختلف المهام والوظائف المسندة، وكذلك توزيع السلطات وعلاقة وطبيعة مختلف الوحدات في الشركة، وينقسم الهيكل التنظيمي في الشركة الإفريقية للزجاج إلى خمس مديريات، كما سنوضحه في الشكل التالي:

#### الشكل رقم (3-2): الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية للزجاج.



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماداً على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الموارد البشرية.

## الفرع الأول: المديرية العامة ومديرية التجارة

## أولاً: المديرية العامة

تتمثل المديرية العامة في المدير العام وأمانة المديرية العامة، والمكلف بالتدقيق، والمسؤول عن مراقبة التسيير، ومساعد المدير العام المكلف بالنظافة والأمن والبيئة.

**1-المدير العام:** هو الذي يشرف على جميع المصالح المشكلة للمؤسسة و يتزأسها في المجالس الإدارية، كما يقوم بوضع الأهداف و السياسات التي تسعى المؤسسة لتحقيقها مستقبلا و تتجلى مهامه في:

- إبرام الصفقات مع الموردين المحليين والأجانب.

- إصدار القرارات و الأوامر الضرورية التي تخدم مصالح الشركة.

**2- أمانة المديرية العامة:** هي المسؤولية عن ضمان خدمات إدارة المديرية ،و تتولى المهام التالية:

- استقبال البريد الخاص بالمدير العام، تحرير المراسلات.

- استقبال و تحويل المكالمات الهاتفية الخاصة بالمدير العام، ترتيب الوثائق في خزائن الأرشيف.

**3- مساعد المدير العام مكلف بالتدقيق و التسيير و المراقبة:** يشارك و يساعد في تحسين تسيير

مختلف الأعمال داخل المؤسسة تتولى المهام التالية:

- مساعدة مسؤولي الوحدات في طرق التسيير و التنظيم.

- الحضور مع المدير العام في مختلف اللقاءات الدورية بين المديريات.

**4- مساعد المدير العام مكلف بالبيئة و الأمن و الجودة :** يهتم بالدراسات المتعلقة ب:

- تطبيق سياسة الجودة بالشركة إعداد الدراسات و الوضعيات المتعلقة بالتخطيط لمشاريع جديدة.

- يشرف على المكاتب التالية: البحث و التطوير، التخطيط و المشاريع، الأمن الصناعي، التحاليل مراقبة المقاييس والدراسات التقنية.

**5- مسؤول إدارة الجودة:** هو المسؤول عن تطبيق نظام الجودة و النوعية، يتولى المهام التالية:

- التعريف بالمشاكل المتعلقة بالإنتاج و طرق نظام الجودة.

- العلم بجميع التغيرات و تطبيقها في مجال ضمان الجودة.

**6- مدقق:** هو المسؤول عن تعليمات التسيير و مدى تطبيقها باستمرار، يتولى المهام التالية:

- تقديم تقرير للمسؤول المعني عن كل الأخطاء و العيوب الموجودة.

- تنفيذ كل التحقيقات المطلوبة من طرف المدير العام.

**7- نائب المدير العام:** هو المسؤول عن تسيير شؤون الشركة بالتنسيق مع المدير العام يتولى المهام التالية:

- إمضاء الوثائق الخاصة بالموظفين.

- السهر على ضمان الانضباط العام داخل الشركة.

**8- المكلف بالمنازعات:** هو المسؤول عن تسيير ملفات المنازعات، يتولى المهام التالية:

- تحويل الملفات إلى المحامي المستشار للشركة.

- متابعة مختلف القضايا الخاصة بالمنازعات.

**ثانيا مديرة التجارة:** وتتمثل في المسؤول التجاري ومسؤول التسويق.

**1- مسؤول التجاري:** وهو يعمل تحت الإشراف المباشر للمديرة العامة بحيث يضع مخططات البيع والتسويق و يضع الإستراتيجية الخاصة بهما وذلك بالتنسيق مع باقي المديريات، كما يمثل الشركة مع باقي المتعاملين التجاريين و الزبائن ، ويتفاوض معهم بخصوص الاتفاقيات التجارية و يحرص على تنفيذها من خلال مجموعة من الأعوان الذين يشرف عليهم.

**2- مسؤول التسويق:** هذا الأخير يقوم بإعداد المخططات التسويقية بحيث يقوم بدراسة السوق، المنافسة والأسعار، الجودة و طرق التوزيع، وهنا يقوم برفع تقارير في ذلك إلى المديرة العامة، كما يحضر مختلف التظاهرات التجارية والمعرض والملتقيات وذلك من أجل التعريف بمنتجات الشركة وكسب زبائن جدد، ويقوم بإعداد تحقيقات عن المنتجات المشابهة والزبائن.

## الفرع الثاني: مديرية الإمداد و الصيانة و مديرية الإنتاج

أولاً: مديرية الإمداد والصيانة: مشكلة من قسم الإسناد و المشتريات و قسم الصيانة.

1- قسم المشتريات: يقوم بشراء المواد الأولية وقطع الغيار الصناعية من السوق المحلية أو الدولية وضمان الخدمات المرتبطة بها كالتأمين و الجمركة و النقل.

2- قسم الصيانة: فهو ينقسم إلى فرعين هما: فرع الصيانة الميكانيكية و فرع الصيانة الكهربائية وهذان الفرعان يتداخلان لإصلاح الأعطاب المختلفة في المصنع زيادة على ذلك الصيانة العادية للتجهيزات والعتاد إضافة إلى سير المحزونات قطع الغيار والمواد الأولية.

ثانياً: مديرية الإنتاج: وهي مديرية تنقسم إلى ثلاث وحدات رئيسية كما يلي:

1- وحدة الزجاج السائل: وينتج بها الزجاج المطبوع الموجه للبناء ووكلاء معتمدين خواص بطاقة نظرية سنوية تقدر ب 15000 طن، سيليكات الصودا الصلب بطاقة إنتاج 12000 طن سنوياً.

2- وحدة الزجاج الأمني: تتشكل من فرعين:

فرع الزجاج المورق: بطاقة إنتاج 80.000 م<sup>2</sup> سنوياً و 45000 وحدة من الزجاج الأمامي للسيارات.

فرع الزجاج المنقوع: بطاقة إنتاج 15000 م<sup>2</sup> سنوياً و 200.000 وحدة من زجاج السيارات الجانبي و الخلفي.

3- وحدة معالجة و إنتاج المواد الأولية: و هي وحدة تقوم باستغلال الرمل و معالجته بالغسل و التصفية وكذا باقي المواد التي تدخل في صناعة الزجاج و السيليكات، كالكالكر، الدولومي.

## الفرع الثالث: مديرية الموارد البشرية ومديرية المالية والمحاسبة

أولاً: مديرية الموارد البشرية تتمثل وظيفتها في:

متابعة وتسيير كل ماله صلة بالجانب البشري والمهني للشركة هذه الجوانب تتمثل أساساً في تسيير المستخدمين وتسيير وضعيتهم المهنية من التوظيف الترقية إلى التسريح من جهة ومن جهة آخر بإعداد الأجور وتصنيف مناصب العمل وفقاً للاتفاقية الداخلية والتشريعات المعمول بها.



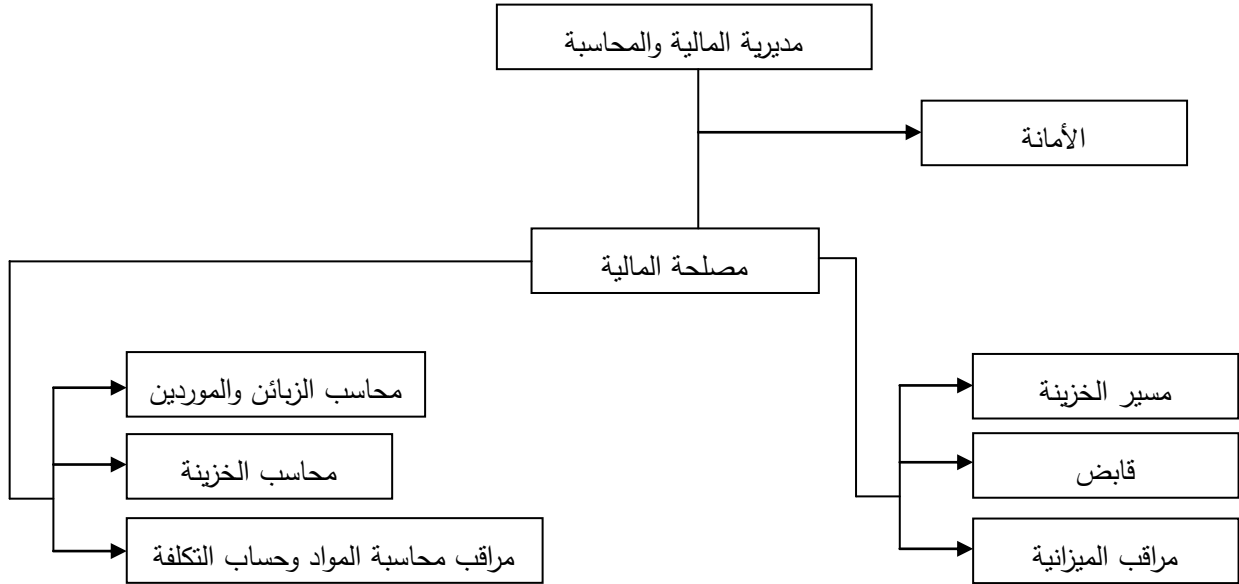
إعداد مخططات التكوين ومتابعتها وهناك وظائف أخرى مرتبطة بالوسائل العامة كتموين الشركة بالوسائل المكتبية الضرورية وصيانة المقر والحفاظ على محيطه وتتشكل مديرية الموارد البشرية بالشركة الإفريقية للزجاج من:

- رئيس مصلحة الموارد البشرية.
  - مسؤول الإدارة والمستخدمين.
  - مسير المستخدمين.
  - مسؤول الأجور و الخدمات الاجتماعية
- ثانيا: مديرية المالية و المحاسبة

تهتم بمتابعة نشاط المحاسبين، الميزانية المالية و أيضا مراقبة التسيير وتمثل مهامها في:

- الإشراف على تطبيق السياسة المالية للشركة.
- توفير اللوازم المالية و الإدارية كالورق.
- الإشراف على عمليات المحاسبة و إعداد التقارير الشهرية و تحليلها.

الشكل رقم (3-3) الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة.



المصدر: مديرية المالية والمحاسبة. (1)

(1) مقابلة مع السيد أحسن سلولة، رئيس مصلحة المالية والمحاسبة يوم 2019/03/07 على الساعة 11:00.

## المبحث الثاني: محاولة تطبيق الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف في الشركة الإفريقية للزجاج

على ضوء ما اتبعناه عند دراستنا للجانب النظري، سوف نطبق الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف وهي طريقة الأقسام المتجانسة و طريقة التكلفة المباشرة.

إن المؤسسة محل الدراسة لا تعتمد على نظام حقيقي لحساب تكلفة كل منتج على حدة، حيث تقوم مصلحة المالية والمحاسبة بالتعاون مع مصلحة البيع والتموين بتجميع مختلف البيانات والمعلومات المتعلقة بالتكاليف المترتبة على المؤسسة، وتتبعها من لحظة إعداد طلبات المشتريات إلى غاية تحرير فواتير بيع المنتجات.

حيث تسجل المؤسسة تكاليفها لتقوم بعد ذلك بتحميلها إلى جدول حسابات النتائج.

والجدول التالي يوضح طريقة تسجيل تكاليف مشتريات المؤسسة من المواد الأولية لسنة 2018.

### الجدول رقم (3-1): مشتريات الشركة الإفريقية للزجاج من المواد الأولية لسنة 2018

المادة	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ الإجمالي
الزجاج المسطح	4801 م <sup>2</sup>	1450 دج	6962610 دج
البلاستيك PVB	2138 م <sup>2</sup>	450 دج	962100 دج

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة.

أما فيما يتعلق بسعر البيع فإن المؤسسة كغيرها من المؤسسات التي لا تعتمد على نظام محاسبة تحليلية في حساب تكاليفها، حيث تقوم بتحديد إجمالي التكاليف والتي تقوم على التكاليف المباشرة وغير المباشرة ويحسب سعر التكلفة بالعلاقة التالية:

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

وتجدر الإشارة أن هامش الربح المعتمد من طرف المؤسسة يراعي السوق وقد حدد ب 40 %.

## المطلب الأول: تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في الشركة الإفريقية للزجاج

تقوم هذه الطريقة على تحديد الأقسام المتجانسة وتوزيع الأعباء غير المباشرة بعد تحديد مفاتيح التوزيع الأولي، ثم تحديد مفاتيح التوزيع الثانوي ووحدات العمل وصولاً إلى حساب سعر التكلفة وسعر البيع.

## أولاً- تحديد الأقسام المتجانسة والأعباء المتجانسة والأعباء غير المباشرة

تقسم الشركة الإفريقية للزجاج إلى عدد معين من الوظائف والأقسام منها ما يكون مشتركاً لمجموع المؤسسة ومنها ما يكون متعلقاً بنشاط واحد وكل مركز تحليل يمكن أن يكون متصلاً بوظيفة معينة، واستجابة لتنظيم المؤسسة توزع الأقسام بالشكل التالي:

**الأقسام الرئيسية:** كما ذكرنا سابقاً فإن الأقسام الرئيسية هي الأقسام التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات أو الخدمات المدمجة ضمن دورة الاستغلال، وهي قسم التموين، قسم الإنتاج وقسم البيع.

**الأقسام المساعدة:** اخترنا قسم الإدارة وقسم الصيانة لما لها من علاقة مباشرة مع النشاط الرئيسي للمؤسسة حيث:

- ✓ يضم قسم الإدارة: دائرة المحاسبة والمالية، المصالح الإدارية، الأمانة.
- ✓ ويضم قسم الصيانة: فريق النظافة وأمن المؤسسة، الحراس، الميكانيكيين الداخليين.

أما فيما يخص الفصل بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة، فإن الأعباء المباشرة معروفة كالمواد الأولية، اليد العاملة المباشرة، أما الأعباء غير المباشرة الموجودة في المؤسسة والمستخرجة من جدول الأعباء والمستهدفة للتوزيع هي: الخدمات الخارجية، الخدمات الخارجية الأخرى، أعباء العاملين، الضرائب والرسوم، الأعباء المالية، الإهلاكات، أما بضائع مستهلكة، مواد أولية مستهلكة و تموينات أخرى مستهلكة فهي تمثل أعباء مباشرة.

والجدول الموالي يوضح طريقة توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام باستخدام مفاتيح التوزيع المحددة.

الجدول رقم (2-3): توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام لسنة 2018

أعباء غير مباشرة					أعباء مباشرة	المبلغ الموزع	اسم الحساب	رقم الحساب
الأقسام الرئيسية		الأقسام المساعدة						
البيع	الإنتاج	التمويل	الصيانة	الإدارة				
							المشتريات المستهلكة	60
					7728104.35	7728104.35	بضاعة مستهلكة	600
					8524998.09	8524998.09	مواد مستهلكة	601
					8577912	8577912	تمويلات أخرى مستهلكة	602
					2142857.04	2142857.04	مشتريات غير مخزنة	607
							الخدمات الخارجية	61
			1147936			1147936	صيانة	615
362621.65		362621.65				725243.31	تأمينات النقل	616
	2862933.68					2862933.68	تأمينات الآلات	616
							الخدمات الخارجية الأخرى	62
				4927798.56		4927798.56	الإشهار والنشر	623
99972.89	99972.89	99972.89	99972.89	7 399691.57		799783.15	مصاريف البريد والاتصالات	626
		79775.90				79775.90	خدمات مصرفية	627
2233944.15	7794824.30	312721,80	446788.83	8935776,58		94025068.3	أعباء العاملين	63
							ضرائب ورسوم	64

2314065						2314065	ضرائب على رقم الأعمال	642
2413401.32						2413401.32	الأعباء المالية	645 66
				196319.67		196319.67	أعباء الفوائد	661
				7852787.87		7852787.87	خسائر الصرف	666
							مخصصات الإهلاكات	68
1228096	1228096	1228096	1228096	4912382		9824764.11	إهلاك المباني	68213
	37314926.3					37314926.3	اهتلاك معدات صناعية	68215
3809454.84		3809454.84				7618909.68	اهتلاك معدات النقل	68218
7814210.38	47982657.2	5253521.28	2476004.84	28349793.2	12298457.5	18905565.8	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحق رقم (1).

نلاحظ من الجدول أن مجموع الأعباء المباشرة للمؤسسة هي 12298457.5 دج، أما الأعباء غير المباشرة الخاصة بقسم الإدارة والصيانة فهي تمثل على التوالي 28349793.2 دج و 2476004.84 دج، أما بخصوص قسم التموين فهو يقدر ب 5253521.28 دج ، ويمثل قسم الإنتاج 47982657.2 دج وقسم البيع يمثل 7814210.38 دج.

ومنه نستنتج أن قسم الإنتاج يتحمل الجزء الأكبر من التكاليف غير المباشرة ثم يليه قسم البيع وأخيرا قسم الشراء الذي يمثل الجزء الأصغر.

### ثانيا: تحديد مفاتيح التوزيع الثانوي ووحدات العمل

في هذه الخطوة نحاول تحميل تكاليف المراكز الثانوية إلى المراكز الأخرى وفق مفاتيح التوزيع التي وضعت حسب طبيعة ونسبة العمل المؤدى من المراكز الثانوية إلى الأساسية.

-الإدارة: بما أن الإدارة تقدم خدمات لجميع المراكز الأخرى سوف نأخذ عدد العمال كمفتاح للتوزيع.

-الصيانة: كما نعلم أن الصيانة لها عدة مهام منها: إصلاح الهياكل القاعدية والتجهيزات والمعدات والآلات الإنتاجية.

الجدول رقم (3-3): توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية حسب طريقة التوزيع

#### الانفرادي

البيان	بلغ الموزع	الإدارة	الصيانة	التموين	الإنتاج	البيع
مجموع التوزيع الأولي	××××	××××	××××	××××	××××	××××
توزيع أعباء الإدارة	××××	100%	-	30%	60%	10%
توزيع أعباء الصيانة	××××	-	100%	25%	70%	5%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من مصلحة الإمداد والصيانة.

والجدول التالي يوضح التوزيع الثانوي باستخدام وحدات العمل.

الجدول رقم (3-4): التوزيع الثانوي لمجموع الناتج عن عملية التوزيع الأولي للأعباء واستخراج تكلفة وحدة العمل.

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		البيان
البيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة	
7814210.38	47982657.	5253521.2	2476004.8	28349793.	مجموع التوزيع الأولي
	2	8	4	2	
2834979.4	17009875.	8504937.9	-	28349793.	توزيع أعباء الإدارة
	9			2	
123800.3	1609403.2	742801.4	2476004.8		توزيع أعباء الصيانة
			4		
10772990.08	66601150	8504937.9			مجموع التوزيع الثانوي
100 دج رع ص	وحدة منتجة	m <sup>2</sup> مشتري			القيمة الإجمالية
19250000	3500	6939			عدد وحدات العمل
0.56	1902.9	1225.6			تكلفة وحدة العمل

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة المستخدمين والصيانة.

ثالثا: حساب تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة من الزجاج المسطح والبلاستيك PVB:

من خلال جدول توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام لسنة 2018 نجد أن التكاليف المباشرة الإجمالية هي 22984574.5 دج أما التكاليف المباشرة الخاصة بقسم الشراء هي 24596914.9 دج متمثلة في المواد الأولية وأجور العمال المباشرة والكهرباء المستهلكة.

الجدول رقم(3-5): يوضح تكلفة شراء المواد الأولية من الزجاج المسطح والبلاستيك PVB

البلاستيك PVB			الزجاج المسطح			
المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	
609960	650	938.4	656880	350	1876.8	الأعباء المباشرة
24596914.9	-	-	24596914.9	-	-	ثمن الشراء
						مصاريف الشراء
						المباشرة
115103.04	1225.6	938.4	2300206	1225.6	1876.8	الأعباء غير المباشرة
1760063.4	1875.6	938.4	2957086.08	1575.6	1876.8	مركز التمويل
						تكلفة الشراء

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من المصلحة التجارية.

رابعاً: حساب تكلفة الإنتاج:

لحساب تكلفة الإنتاج نعتد على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة الإنتاج لسنة 2018 حيث أنتجت 9500 وحدة من الزجاج الأمامي للسيارات PB و 18000 وحدة من الزجاج VL و 14400 من الزجاج المورق VF.

مصاريف الإنتاج المباشرة تقدر ب 61492287.25 دج منها ما قيمته 15373071.81 دج للمنتج PB، 2459614.9 دج للمنتج VL والباقي 21522300 دج تحمل للمنتج VF .  
يتمثل قانون تكلفة الإنتاج في:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد المستعملة} + \text{مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة}$$

وهي موضحة في الجدول التالي:



الجدول رقم(3-6) : يمثل حساب تكلفة إنتاج المنتجات PB، VL، و VF

المنتج VF			المنتج VL			المنتج PB			البيان
المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	
1560000	650	2400	236250	450	525	656880	350	8.1876	<u>تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة</u>
540000	450	1200	-	-	-	609960	650	938.4	الزجاج المسطح البلاستيك PVB
2459614.9	-	-	2459614.9	-	-	15373071.81	-	-	<u>الأعباء المباشرة للإنتاج</u> <u>الأعباء غير المباشرة</u>
6850440	1902.9	3600	999022.5	1902.9	525	5357044.08	1902.9	2815.2	ورشة الإنتاج
10810440	3002.9	3600	6849000	1902.9	525	8172244.08	2902.9	2815.2	تكلفة الإنتاج

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مصلحة الشراء.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن تكاليف إنتاج المنتج PB والمقدرة بـ 10846440 دج أكبر من تكلفة إنتاج المنتج VF الذي تقدر تكاليفه بـ 1264672.5 دج ويليه المنتج VL بتكاليف إنتاج قدرها 8200396.8 دج.

#### 5- حساب سعر التكلفة وسعر بيع المنتجات

لحساب سعر تكلفة المنتجات PB، VL و VF نعتمد على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة البيع.

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المبيعة + مصاريف التوزيع.

والجدول الموالي يوضح سعر التكلفة للمنتجات PB، VL و VF :

الجدول رقم (3-7): حساب سعر تكلفة المنتجات VL ,PB وVF

المنتج VF			المنتج VL			المنتج PB			البيان
المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	
									الأعباء المباشرة
43241750	3002.9	14400	22834800	1902.9	12000	27577550	2902.9	9500	تكلفة الإنتاج
9227726.04			9227726.04			9227726.04			أعباء مباشرة
									الأعباء غير المباشرة
8064	0.56	14400	6720	0.56	12000	5320	0.56	9500	مركز التوزيع
43249824	3003.4 6	14400	22841520	1903.46	12000	19887870	2093.4 6	9500	سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحق رقم (1).

بعد حساب سعر التكلفة نقوم بحساب سعر بيع المنتجات وهو موضح في الشكل التالي:

الجدول رقم (3-8): حساب سعر البيع الوحدوي للمنتجات VL، VF و PB :

VF	VL	PB	البيان
3003.46	1906.46	2093.46	سعر التكلفة
1201.384	761.384	837.384	هامش الربح(40%)
4204.84	2664.84	2930.84	سعر البيع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية المحصلة من قسم المبيعات.

نلاحظ من خلال حسابنا لسعر البيع الوحدوي للمنتجات VL، VF و PB أن:

سعر بيع المنتجات أكبر من سعر التكلفة أي أن المؤسسة غطت كل التكاليف لكن يجب عليها أن تتبع الكميات أكبر لتغطية التكاليف غير المباشرة، ومنه فالقرار الإستراتيجي المقترح هو زيادة سعر البيع والكميات المباعة.

المطلب الثاني: محاولة تطبيق طريقة التكلفة المباشرة في الشركة الإفريقية للزجاج

تعتبر الطريقة المباشرة أن تكلفة المنتج هي تكاليف مباشرة فقط أي لها علاقة سببية بالمنتج والتكاليف غير المباشرة ليس لها علاقة بالمنتج ترحل مباشرة إلى جدول النتائج.

عند تطبيقنا لهذه الطريقة اخترنا منتج واحد من الزجاج وهو الزجاج المورق VF.

الجدول رقم (3-9): التكاليف المباشرة الخاصة بالشركة لسنة 2018

التكاليف المباشرة	المبالغ (دج)
مواد أولية مستهلكة	85249982.09
تموينات أخرى مستهلكة	8577912
الكهرباء	3995026.16
اليد العاملة المباشرة	81358477.17
المجموع	179181397.4

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحق رقم (1).

يتم توزيع التكاليف المباشرة على الأقسام الرئيسية للمؤسسة كما يلي:

تكلفة الشراء المباشرة: 24596914.9 د.ج.

تكلفة الإنتاج المباشرة: 2152230 د.ج.

تكلفة التوزيع المباشرة: 9227726.04 د.ج.

ويتم حساب النتيجة التحليلية وفقا لطريقة التكلفة المباشرة كما يلي:

الجدول رقم (3 - 10): يمثل حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المباشرة

النسبة	المبلغ	العناصر
100%	79200000	رقم الأعمال
70%	(55346940.94)	(-) التكاليف المباشرة
30%	23853059.06	= الهامش على التكلفة المباشرة
5%	(9276000)	(-) التكاليف غير المباشرة المشتركة
25%	14577059.06	= النتيجة

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحق رقم (1).

من خلال الجدول السابق يتضح أن رقم أعمال المؤسسة الخاص بالمنتج VF قد غطى التكاليف المباشرة أي أن المؤسسة عند حدود التكلفة المباشرة لا تحقق ربح، يجب عليها أن تباع بسعر أكبر من التكلفة المباشرة، فكلما ارتفعت المبيعات انخفض تأثير التكلفة غير المباشرة على النتيجة (اقتصاديات الحجم).

المطلب الثالث: تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة

جاءت هذه الطريقة لمعالجة عيوب الطريقة المباشرة وهو عدم معرفة سعر البيع.

لدينا التكاليف غير المباشرة من الجدول السابق تمثل 9276000 د.ج حيث جزء من هذه التكاليف

متغير والآخر ثابت ويتم حساب النتيجة الصافية كما هو موضح في الشكل التالي:

الجدول رقم(3-11): حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة

79200000	رقم الأعمال
(70378448)	(-) التكاليف المتغيرة
8821552	= الهامش على التكلفة المتغيرة
5565600	(-) التكاليف الثابتة
3255952	= النتيجة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

ويتم حساب التكاليف المتغيرة كما يلي:

التكاليف المتغيرة = التكاليف المباشرة + جزء من التكاليف غير المباشرة (المتغيرة)

$$= (9276000 * 20\%) + 55346940.94$$

$$= 55717980.94$$

التكاليف الثابتة = التكاليف غير المباشرة - الجزء المتغير

$$= 1855200 - 9276000$$

$$= -7420800$$

السعر الذي يجب على المؤسسة أن تبيع به يجب أن لا يقل عن نقطة التوازن ويتحقق ذلك بحساب كمية

التوازن عن طريقة المعادلة التالية:

كمية التوازن \* = التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة

$$= 612.60 / 742800$$

$$= 0.8125$$

### المبحث الثالث: محاولة تطبيق الطرق الحديثة في الشركة الإفريقية للزجاج

سنحاول في هذا المبحث تطبيق الطرق الحديثة والمتمثلة في طريقة التكاليف على أساس الأنشطة و التكلفة المستهدفة و ذلك تماشياً مع ما تم دراسته في الجانب النظري.

#### المطلب الأول: محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة الإفريقية للزجاج

من خلال هذا المطلب سنقوم بمعرفة تكاليف الشركة محل الدراسة وتحديد أنشطتها وتكاليفها ومسبباتها.

#### أولاً: معرفة التكاليف الكلية للشركة الإفريقية للزجاج

وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-12): تحديد التكاليف الموجودة في الشركة لسنة 2018.

التكاليف الإجمالية	البيان
85249982.35	المواد الأولية المستهلكة
8577921	تموينات أخرى مستهلكة
9987565.4	الكهرباء
11479364	الصيانة
2862933.68	تأمين الآلات
4927798.56	الإشهار والنشر
799783.15	مصاريف البريد و الإتصالات
79775.90	خدمات مصرفية
94025068.3	أعباء العاملين
2314065	ضرائب على رقم الأعمال
196319.67	أعباء الفوائد
1129905.64	اهتلاك المبنى
1694858.46	اهتلاك المصنع
37314926.30	اهتلاك معدات صناعية
7618909.68	اهتلاك معدات النقل
269984420.4	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (1).

أ- توزيع التكاليف المباشرة

تتمثل التكاليف المباشرة في التكاليف التي تدخل في العملية الإنتاجية بصفة مباشرة وهي:

الجدول رقم (3-13) التكاليف المباشرة الإجمالية

التكلفة	البيان
85249982.09	المواد الأولية
8577912	تموينات أخرى مستهلكة
592454.88	الكهرباء
2862933.68	تأمين الآلة
81358477.17	اليد العاملة المباشرة
178641759.8	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين.

ب- توزيع التكاليف غير المباشرة

التكاليف غير المباشرة هي التي تساهم في العملية الإنتاجية بطريقة غير مباشرة ويمكن توضيحها في

الجدول التالي:



الجدول (3-14) التكاليف غير المباشرة

التكلفة	البيان
5992539.24	الكهرباء
11479364	الصيانة
4927798.56	الإشهار والنشر
799783.15	مصاريف البريد والاتصالات
79775.90	خدمات مصرفية
12179412.75	أعباء العاملين
2314065	ضرائب على رقم الأعمال
196319.67	أعباء الفوائد
112990.56	اهتلاك المبنى
1694858.46	اهتلاك المصنع
37314926.30	اهتلاك معدات صناعية
7618909.68	اهتلاك معدات نقل
84710743.27	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين.

#### ثانيا: تحديد أنشطة الشركة محل الدراسة

إن تحديد الأنشطة المنجزة داخل الشركة سوف يمكن من حساب سعر التكلفة بدقة أكبر، ونظرا لتعدد الأنشطة في الواقع العملي فضلا عن تعقدها وصعوبة الربط بينها وبين أغراض التكلفة المختلفة في الشركة فإنه يتعين اختيار بعض الأنشطة ليتم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، من ثم تحديد تكاليفها ومسبباتها التي تستخدم في تخصيص هذه التكاليف.

ويمكن تحديد هذه الأنشطة كما يلي:

الجدول رقم (3-15) تحديد أنشطة الشركة

الأنشطة	المصلحة
نشاط الطلبات	مصلحة الشراء
نشاط التقطيع	مصلحة الإنتاج
نشاط الفوترة	المصلحة البيع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المصالح.

ثالثا: توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة والمنتجات

بعد تحديد أنشطة المؤسسة سنقوم بتوزيع التكاليف غير المباشرة على هذه الأنشطة وكذلك على

المنتجات وهي الزجاج الأمامي للسيارات PB، الزجاج الجانبي VL، والزجاج المورق VF.

❖ الكهرباء: يتم توزيع الكهرباء على الأنشطة كما هو موضح في الشكل التالي:

الجدول رقم (3-16) توزيع الكهرباء على الأنشطة

VF	VL	PB	التكلفة	الإستهلاك (بالكيلو واط)	الأنشطة
31769.10	27230.66	40845.99	$99845.76 = 4.37 \times 22848$	22848	إعداد الطلبات
116815.5 6	70089.33	28035.35	$= 4.37 \times 106925$ 467262.25	106925	التقطيع
7979.57	7510.18	9857.11	$= 4.37 \times 5800.2$ 25346.87	5800.2	الفوترة
156564.2 3	104830.1 7	331060.4 5	592454.88	135573.2	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين.

الجدول رقم (3-17): توزيع الكهرباء

المجموع	الآلة	المكيف	الحاسوب	المصابيح	الأنشطة
22848	-	$2520=840 \times 3=2 \times 1.1$	$=2310 \times 0.82=2 \times 0.41$ 1894.2	$1386=2310 \times 0.6=0.075 \times 8$	نشاط الطليبات
106925	$=2 \times 44800=2240 \times 20$ 89600	-	-	$17325=2310 \times 7.5=0.075 \times 100$	نشاط التقطير
5800.2	-	$2520=840 \times 3=2 \times 1.1$	$=2310 \times 0.82=2 \times 0.41$ 1894.2	$1386=+2310 \times 0.6=0.075 \times 8$	نشاط الفوترة

المصدر: من إعداد الطالبتين.

❖ الصيانة

تقدر بـ 11479364 دج تحمل تكلفتها بشكل إجمالي إلى نشاط التقطيع وتوزع بين المنتجات كل من

PB، VL، كما يلي:

الجدول رقم (3-18): توزيع تكلفة الصيانة

VF	VL	PB	التكلفة الإجمالية	النشاط
2869841	1721904.6	6887618.4	11479364	التقطيع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (2).

❖ الإشهار والنشر

تقدر بـ 4927798.56 دج تحمل تكلفتها بشكل إجمالي إلى نشاط الفوترة وتوزع بين المنتجات كل

من PB، VL، VF، كما يلي:

الجدول رقم (3-19): توزيع تكلفة الإشهار والنشر

VF	VL	PB	التكلفة الإجمالية	النشاط
1551343.99	1460088.46	1916366.10	4927798.56	الفوترة

المصدر: من إعداد الطالبتين على الملحق رقم (2).

❖ البريد والاتصالات

تقدر بـ 799783.15 دج توزع مصاريف البريد والاتصالات على الأنشطة الطلبية والتقطيع و

الفوترة كما يلي:

الجدول رقم (3-20): توزيع تكلفة البريد والاتصالات على الأنشطة

VF	VL	PB	التكلفة الإجمالية	عدد الهواتف	الأنشطة
72707.55	62320.76	93481.14	$22859.47=7/2 \times 799783.15$	2	الطلبات
5712.16	3427.57	13710.29	$=7/2 \times 799783.15$ 22859.47	2	التقطيع
107907.2	101559.76	133297.18	$=7/3 \times 799783.15$ 342764.20	3	الفوترة
4					
186327.4	167308.09	240488.61	799783.15	7	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (2).

❖ خدمات مصرفية

تقدر بـ 79775.90 دج و تحمل تكلفتها بشكل إجمالي إلى نشاط الفوترة وتوزع بين كل من PB،

VF، VL، كما يلي:

الجدول رقم (3-21): توزيع تكلفة خدمات مصرفية

VF	VL	PB	التكلفة الإجمالية	النشاط
24799.82	23341	30635.07	78775.90	الفوترة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (2).

❖ أعباء العاملين

تقدر بـ 12179412.75 دج توزع أعباء العاملين على أنشطة الطلبات والتقطيع والفوترة كما يلي:

الجدول رقم (3-22): توزيع أعباء العاملين على الأنشطة

VF	VL	PB	التكلفة الإجمالية	عدد العمال	الأنشطة
968816.92	830414.50	1245621.75	3044853.18	8	الطلبيات
1522426.59	913455.95	3653823.82	6089706.37	16	التقطيع
968816.92	830414.50	12456210.75	3044853.18	8	الفوترة
3460060.43	2574284.95	.56145067	12179412.75	32	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (2).

❖ ضرائب على رقم الأعمال

تقدر بـ 2314065 دج تحمل تكلفتها بشكل إجمالي إلى نشاط الفوترة وتوزع بين كل من VF، VL، PB، كما يلي:

الجدول رقم (3-23): توزيع تكلفة ضرائب على رقم الأعمال

VF	VL	PB	التكلفة الإجمالية	النشاط
728501.94	685648.88	899914.16	2314065	الفوترة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (2).

❖ أعباء الفوائد

تقدر بـ 196319.67 دج تحمل تكلفتها بالإجمالي إلى نشاط الطلبات وتوزع بين كل من VL، PB، VF كما يلي:

الجدول رقم (3-24): توزيع تكلفة أعباء الفوائد

VF	VL	PB	التكلفة الإجمالية	النشاط
62465.34	535417.72	80312.59	196319.67	الطلبيات

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الملحق رقم (2).

❖ إهلاك المبنى

تقدر بـ 112990.56 دج توزع إهلاك المبنى على الأنشطة الطلبيات و الفوترة كما يلي:

الجدول رقم (3-25): توزيع تكلفة إهلاك المبنى على الأنشطة

VF	VL	PB	التكلفة	عدد المكاتب	الأنشطة
119838.47	102718.69	154717.69	376635.21	4	الطلبات
237140.68	223191.23	2929378.49	42707532	8	الفوترة
356979.15	325909.92	447016.53	1129905.64	12	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (2).

❖ إهلاك المصنع

يقدر بـ 1694858.46 دج تحمل تكلفته بالإجمالي إلى نشاط التقطيع وتوزع على كل من VL، PB و

VF كما يلي:

الجدول رقم (3-26): توزيع إهلاك المصنع

VF	VL	PB	التكلفة الإجمالية	النشاط
423714.61	254228876	1016915.07	1694858.46	التقطيع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق (2).

❖ إهلاك المعدات الصناعية

يقدر بـ 373149 دج تحمل تكلفته بالإجمالي لنشاط التقطيع ويوزع على كل من VL، PB و VF

كما يلي:

الجدول رقم (3-27): توزيع تكلفة إهلاك معدات صناعية

VF	VL	PB	التكلفة الإجمالية	النشاط
93287.25	55972.35	223889.4	373149	التقطيع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (2).

❖ إهلاك معدات النقل

تقدر بـ 761890.68 دج توزع على نشاط الطلبيات و الفوترة كما يلي:

الجدول رقم (3-28): توزيع تكاليف معدات النقل

VF	VL	PB	التكلفة	عدد معدات النقل	الأنشطة
1678291.29	1438535.39	215783.08	$=13/9 \times 761890.68$ 5274629.77	9	الطلبات
738014.04	694601.45	911664.40	$=13/4 \times 761890.68$ 2344279.90	4	الفوترة
241635.33	838454.84	1127447.48	7618909.68	13	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحق رقم (2).

بعد توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة والمنتجات سنهمل تكاليف المنتجين VL، PB،

ونركز فقط على تكاليف المنتج VF.



ثالثاً: توزيع التكاليف غير المباشرة للمنتج VF على الأنشطة

الجدول رقم (3-29): توزيع الأعباء غير المباشرة على الأنشطة للمنتج VF

الفترة	التقطيع	الطلبات	الأنشطة التكاليف غير المباشرة
7979.57	116815.56	31769.10	الكهرباء
-	2869841	-	الصيانة
1551343.99	-	-	الإشهار والنشر
107907.24	5712.61	72707.55	مصاريف البريد والمواصلات
24799.82	-	-	خدمات مصرفية
968816.92	1522426.59	96881692	أعباء العاملين
728501.94	-	-	ضرائب على رقم الأعمال
-	-	62465.34	أعباء الفوائد
237140.68	-	119838.47	إهلاك المبنى
-	423714.61	-	إهلاك المصنع
-	93287.25	-	إهلاك معدات صناعية
738014.04	-	1678291.29	إهلاك معدات النقل
4364504.16	5031797.62	2933888.67	المجموع
عدد الفترة	عدد مرات التقطيع	عدد الطلبات	مولد التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبتين.

بعد توزيع التكاليف غير المباشرة للمنتج VF على مختلف أنشطة الشركة وتحديد مولد التكلفة لكل

نشاط وبهذا يتم حساب تكلفة الوحدة للمولد من خلال العلاقة التالية:

تكلفة الوحدة للمولد = تكاليف مركز الأنشطة / حجم المولد

الجدول رقم (3-30): حساب تكلفة الوحدة للمولد

البيان	تكاليف المركز	حجم المولد	تكلفة الوحدة للمولد
الطلبيات	2933888.67	140 طلبية	20956.3
التقطيع	5031797.62	560 مرة	8985.3
الفوترة	4364504.16	170 فوترة	25673.5
المجموع	12330190.45	-	-

المصدر: من إعداد الطالبتين.

من خلال الجدول رقم (3-30) نلاحظ أن مولد عدد الفواتير هو الذي تحمل أكبر تكلفة وحدوية للمولد بـ 25673.5 دج ثم يليه مولد الطلبيات قدرت تكلفته للوحدة بـ 20956.3 دج أما مولد عدد مرات التقطيع قدرت تكلفته للوحدة بـ 8985.3 دج.

رابعاً: حساب سعر التكلفة وبيع المنتج

قبل الوصول إلى مرحلة حساب سعر التكلفة وجب توزيع التكاليف المباشرة، من أجل توزيع إجمالي التكاليف (مباشرة وغير مباشرة) على المنتجات حسب طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يجب:

1 - إعادة توزيع بعض التكاليف المباشرة

التي تتمثل في: مواد أولية مستهلكة، تموينات أخرى مستهلكة، الكهرباء، التأمين، اليد العاملة المباشرة، وتوزع كما يلي:

الجدول رقم (3-31): توزيع التكاليف المباشرة على المنتجات

التوزيع على أساس الكمية المنتجة						المنتجات
اليد العاملة المباشرة	التأمين	الكهرباء	تموينات أخرى مستهلكة	مواد أولية	نسبة التوزيع	
18590412	664180	1353756	1960053	194796621	%22.85	PB
34862107	1226767	253866	3675635	36529617	%42.85	VL
27889686	295814	203094	2940508	29223694	%34.28	VF

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (2).

- نسبة التوزيع على أساس الكمية المنتجة = كمية الإنتاج للمنتج / كمية الإنتاج الإجمالية.
  - الزجاج الأمامي للسيارات PB =  $42000 / 9600 = 22.85\%$ .
  - الزجاج الجانبي للسيارات VL =  $42000 / 18000 = 42.85\%$ .
  - الزجاج المورق VF =  $42000 / 14400 = 34.28\%$ .
- بعد توزيع التكاليف المباشرة على المنتجات نأخذ فقط التكاليف المتعلقة بالمنتج VF، ونهمل التكاليف المتعلقة بالمنتجاتين PB و VL ونقوم بحساب تكلفة المنتج VF كالتالي:

الجدول رقم (3-32): تكلفة المنتج VF حسب طريقة (ABC)

المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	البيان
			<b>التكاليف المباشرة</b>
29223694	-	-	المواد الأولية المستعملة
2940508	-	-	تموينات أخرى مستهلكة
203094	-	-	الكهرباء
295814	-	-	تأمين الآلة
27889686	-	-	اليد العاملة المباشرة
60552796	420.50	144000	<b>إجمالي التكاليف المباشرة</b>
			<b>التكاليف غير المباشرة</b>
2933882	20956.3	140	مولد الطلبيات
5031768	8985.3	560	مولد التقطيع
4364495	25673.5	170	مولد الفواتير
12330145	85.62	144000	<b>إجمالي التكاليف غير المباشرة</b>
72882941	506.13	144000	<b>التكلفة الكلية للوحدة</b>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (3-30) و الجدول رقم (3-31).  
 من خلال الجدول (3-32) نلاحظ أن المنتج VF يتحمل تكلفة وحدوية قدرها 506.16 دج.  
 يتم تحديد سعر بيع المنتجات في الشركة محل الدراسة من خلال تطبيق هامش ربح يقدر بـ 40 %

من سعر التكلفة، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-33): تحديد سعر تكلفة بيع المنتج

البيان	الزجاج المورق VF
سعر تكلفة الوحدة	506.13
هامش الربح	202.45
سعر البيع الودودي	708.58

المصدر: من إعداد الطالبتين.

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن سعر تكلفة الوحدة تقدر بـ 506.13 دج وسعر البيع الودودي يقدر بـ 708.58 دج.

نلاحظ مما سبق أن طريقة التكاليف على أساس الأنشطة أكثر دقة في تحديد وتوزيع تكاليفها على المنتجات، كونها تعطي لنا معلومات تفصيلية عن تكاليف كل نشاط، داخل كل مصلحة ويتم توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وفق مسبات التكلفة، التي تعتمد على متغيرات مثل عدد الطلبات، عدد مرات التقطيع، عدد الفواتير، وبهذا فإن هذه الطريقة تمكن الشركة من اتخاذ قرارات إستراتيجية كاستبعاد التكاليف الإضافية وتخفيض قيمة التكاليف بتحميل كل نشاط بمقدار معين من التكاليف.

**المطلب الثاني: محاولة تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركة الإفريقية للزجاج**

إن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتمد على تقليل التكلفة خلال مراحل الإنتاج وذلك في مراحل تصميم وتطوير المنتج مع المحافظة على نفس جودة المنتج لا سنحاول تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على منتج الشركة VF.

**أولاً: تحديد سعر البيع المستهدف**

إن أول خطوة في طريقة التكلفة المستهدفة هي وضع سعر مستهدف للمنتج ويتم ذلك بناء على دراسة السوق ومنتجات المنافسين من حيث الجودة والأسعار والزيائن من حيث رغباتهم وتقييمهم للمنتجات، وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودورة حياته وكمية المبيعات، لهذا فالاختلاف الجوهرى بين الطرق التقليدية لحساب التكلفة والتكلفة المستهدفة يكون على أساس السعر أي أن هناك توجه نحو السوق سواء تعلق الأمر بتحديد سعر منتج جديد أو إعادة تقييم سعر منتج موجود في السوق، فإن نقطة البداية تكون من السوق.

تعتمد الشركة الإفريقية للزجاج في تسعير منتجاتها على إدخال جميع التكاليف التي تدخل في تركيبية المنتج مضافاً إليها هامش الربح المرغوب فيه من ذلك المنتج.

في الشركة هامش الربح المستهدف لمنتج قدر بـ 40% من سعر البيع.

**ثانياً: تحديد التكلفة المستهدفة:**

بعد دراسة المؤسسة لأسعار السوق والمنافسين فإن السعر المستهدف قدر بـ 3200 دج

أما بخصوص الشركة الإفريقية للزجاج فإن هامش الربح المستهدف للمنتج VF قدر بـ 40%، كما قدر سعر بيعه بـ 5500 دج.

و لحساب سعر التكلفة المستهدف نقوم بالعملية التالية:

$$\text{سعر التكلفة المستهدف} = 3200 / 1.4 = 2285.$$

وبعد هذا سنقوم بحساب الفارق بين سعر بيع الشركة و سعر التكلفة المستهدف كما يلي:

$$\text{الفارق} = 2285 - 5500 = 3215.$$

وبهذا على الشركة اتخاذ قرار استراتيجي بتخفيض سعر التكلفة المستحسن على مدى 3 سنوات حيث مقدار التخفيض يحسب كما يلي:  $1071 = 3 / 3215$ .

والجدول التالي يوضح قيمة التخفيض للشركة كل سنة.

الجدول رقم (3-34): مقارنة التكلفة الخاصة بالشركة مع التكلفة المستهدفة

السنوات	التكلفة المستهدفة	التكلفة الحقيقية للشركة
السنة الأولى	2285	4429=1071-5500
السنة الثانية	2285	3258=1071-4429
السنة الثالثة	2285	2287=1071-3248

المصدر: من إعداد الطالبتين.

من خلال الجدول نلاحظ أن الشركة تخفض التكلفة بـ 44729 دج بالنسبة للسنة الأولى و بالنسبة للسنة الثانية فتخفض التكلفة إلى 3258 دج أما السنة الثالثة فنخفض التكلفة إلى 2287 دج لتقترب من التكلفة المستهدفة التي قدرت بـ 2285 دج.

في الأخير نستنتج أن منهج التكلفة المستهدفة له أهمية في اتخاذ القرارات الإستراتيجية بتخفيض التكلفة.

## خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا الميدانية التي قمنا بها حاولنا تطبيق الطرق التقليدية والحديثة لحساب التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات في الشركة الإفريقية للزجاج، حيث تطرقنا في البداية إلى تقديم الشركة محل الدراسة من حيث النشأة، التطور و الهيكل التنظيمي، ثم حاولنا تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة، وطريقة التكلفة المباشرة، وطريقة التكاليف المتغيرة وكذلك تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة لحساب تكاليف الشركة، وهذا لأن الطريقة المنتهجة من طرف الشركة في تقدير التكلفة النهائية لمنتجاتها غير علمية وتكون بعيدة عن الواقع، وللاطلاع أكثر على طرق حساب التكاليف وعلاقتها باتخاذ القرارات في الشركة، تم الاستعانة بالمقابلات والوثائق الداخلية للشركة، وذلك من خلال عرض وتحليل النتائج وجدنا أن هذه الطرق السابقة لها دور كبير في جعل الشركة تتخذ قرارات إستراتيجية تفيدها في ضمان البقاء والاستمرار.

# الخاتمة العامة



نتيجة التطورات العالمية الحديثة في قطاع الصناعة والتقدم التكنولوجي الحديث والحاجة إلى بيانات تكاليف دقيقة وصحيحة، كان لابد من إعادة النظر في طرق التكاليف التقليدية وخاصة فيما يتعلق بتوزيع وتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على الوحدات المنتجة، ولعل الأدوات الحديثة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة كطريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة تعتبر من الحلول الحديثة التي ساعدت الإدارة بشكل كبير وحققت كثيرا من المنافع في توفير البيانات عن التكلفة وصحتها و ملائمتها في التخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات الإستراتيجية.

### اختبار الفرضيات

وبعد دراستنا لهذا الموضوع من الناحيتين النظرية والتطبيقية تبين لنا:

- 1- من خلال إطلاعنا على وثائق الشركة الإفريقية للزجاج وبعد تحليل النتائج عن طريق تطبيقنا للطرق التقليدية للتكاليف الأقسام المتجانسة، المباشرة والمتغيرة تبين لنا أن طريقة الشركة في حساب تكاليفها غير دقيقة نتج عنها معلومات غير مطابقة للواقع مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير فعالة.
- 2- الطرق الحديثة تساهم في اتخاذ القرارات بتخفيض التكاليف فمن خلال تطبيقنا لهذه الطرق تبين لنا أن طريقة التكاليف علي أساس الأنشطة و طريقة التكلفة المستهدفة تساهم في تخفيض تكاليف المؤسسة وهذا ما يثبت صحة الفرضية.
- 3- بعد الدراسة الميدانية التي قمنا بها تبين لنا أن الشركة الإفريقية للزجاج تتوفر على المتطلبات الفنية والإجرائية لتطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

### النتائج النظرية

من الناحية النظرية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- إن مختلف المؤسسات الجزائرية تعتمد في نظام تكاليفها على الطرق التقليدية خاصة طريقة التكاليف الكلية، أما طريقة التكلفة المباشرة ، المتغيرة والمعيارية فتطبق بشكل ضعيف ، وهناك مؤسسات بدأت تفكر في التوجه نحو تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة والتي بدورها تساعد على إعطاء نتائج بصورة دقيقة.

- تعاني الطرق التقليدية من أوجه القصور في تحديد تكلفة المنتج بشكل عادل وصحيح، ويرجع السبب في ذلك إلى الأسلوب التقليدي المستخدم في توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بالاعتماد على أساس توزيع واحد، والذي يعد خلل كبير في توزيع التكاليف لاختلاف طبيعة كل منها.
- يؤدي الاعتماد على مخرجات طرق التكاليف التقليدية إلى بيانات مشوهة وغير دقيقة، ومنه اتخاذ قرارات إدارية خاطئة فيما يتعلق بالتسعير وتقييم الأداء وغير ذلك.
- إن توفر طريقة يساعد في الحصول على بيانات دقيقة وملائمة في الوقت المناسب وتحديد بنية وهيكل تكاليف المنتجات وتقدير ربحيتها.
- طريقة التكلفة المستهدفة تتيح بما توفره من معلومات عن المنافسين وتكاليف السوق تحقيق تخفيض ملموس في التكلفة من خلال استبعاد التكاليف الإضافية.

### النتائج التطبيقية

- طريقة الأقسام المتجانسة تعد أحد الطرق التقليدية المضللة لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بسبب ميزتها التقديرية والنسبية، حيث تعتبر طريقة التكلفة المباشرة، المتغيرة والمعيارية أفضل بكثير وتؤدي إلى نتائج أكثر دقة منها.
- إن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تمكن المؤسسة من فهم تكاليف الإنتاج ومعرفة مسببات التكاليف غير المباشرة بشكل أفضل مما كانت عليه في طريقة الأقسام المتجانسة، وإنه ينتج عن تطبيق طريقة ABC تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة بدقة وبشكل واضح يمكن من تتبعها بسهولة أما طريقة التكلفة المستهدفة فيصعب تطبيقها لغياب المنافسة في مجال إنتاج الزجاج.
- المؤسسة محل الدراسة تحتوي على عوامل مساعدة في تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC كعدم تعقد أنشطتها، لكنها لا تتوفر على المقومات الفنية والإجرائية التي تعتبر أساسية في إرسائها.

### الاقتراحات

- التركيز على محاسبة التكاليف التي تساعد الشركة في رفع مستوى تسييرها.
- اعتماد الشركة للأساليب والتقنيات الحديثة لتقدير التكلفة من أجل تعزيز قدراتها على مواجهة المنافسة المتزايدة.

- يستحسن أن تقوم الشركة بإعداد نظام معلومات فعال يسمح بالربط بين مختلف أقسامها من أجل توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب، كما تفيد الشركة في تحديد وضعيتها تجاه الأهداف المخططة.
- ضرورة اعتماد منهج التكلفة المستهدفة في تسعير منتجات الشركة، بدل المنهج التقليدي في التسعير وذلك لمساعدتها على البقاء والمنافسة وتحقيق حجم المبيعات المطلوب.
- أهمية قيام الشركة بتخفيض تكاليف إنتاج المنتجات للوصول إلى التكلفة المستهدفة وذلك بإعادة النظر في التصميم، وتحسين إجراءات الإنتاج.
- ضرورة قيام الشركة بتخفيض أسعار بيع منتجاتها في حدود الأسعار التنافسية للحصول على حصة أكبر من السوق وبالتالي زيادة الأرباح.
- يجب العمل على تخفيض وتحديد التكاليف في مرحلة التخطيط والتصميم قبل البدء بأي عملية إنتاجية من خلال استخدام أدوات تحجيم التكاليف مثل هندسة القيمة والتحسين المستمر.

#### آفاق الدراسة

بعد تناولنا لهذا الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي، فإنه يمكن لنا فتح مجالاً واسعاً للبحث في بعض المسائل المتعلقة بحاسبة التكاليف وخصوصاً أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والتي أصبحت محل اهتمام الكثير من الدارسين، لما لها من أهمية في تقديم معلومات واتخاذ قرارات إستراتيجية، والتي يكون لها أثر كبير على استمرارية الشركة وبقائها، وعليه يمكن عرض بعض التساؤلات لدراسات مستقبلية كالاتي:

- دور طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في عملية التخطيط ورقابة التكاليف.
- أثر استخدام أساليب وأدوات إدارة التكلفة من منظور استراتيجي في دعم وتحقيق المزايا التنافسية في البنوك الجزائرية الإسلامية.

# قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

➤ الكتب

- 1- أبو حشيش خليل عواد، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، ط1، دار المسيرة، الأردن، 2002.
- 2- أبو الحسن علي أحمد، الدهراوي كمال الدين مصطفى، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، مصر، 1997.
- 3- أبو الزيد كمال خليفة، كمال الدهراوي الدين مصطفى، دراسات متقدمة في المحاسبة التكاليف، أبو الخير للطباعة والتجليد، 2007.
- 4- أبو الخضر مدحت، أساسيات لإدارة الجودة الشاملة، دار الحجز للنشر والتوزيع، مصر، 2008.
- 5- أوكيل محمد سعيد، تقنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، 1998.
- 6- التكريتي إسماعيل يحي، محاسبة التكاليف المتقدمة، ط1، دار الحامد النشر والتوزيع، عمان، 2007.
- 7- التكريتي إسماعيل يحي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 8- الجبالي محمود علي، السمراني قصي، محاسبة التكاليف، ط1، دار الوائل للنشر، الأردن، 2000.
- 9- الجزار محمد السيد، الرقابة على التكاليف، دار النهضة العربية، القاهرة، 1970.
- 10- الحبياتي كريم إبراهيم، السكاح زياد يحي، نظم المعلومات المحاسبية، وحدة الحدباء للطباعة و النشر، العراق، 2003.
- 11- الدرادكة مأمون، التبلي طارق، الجودة في المنظمات الحديثة، دار الصفاء، عمان، 2002.
- 12- الرجبي محمد تيسير، محاسبة التكاليف، بدون دار النشر، القاهرة، 2009.

- 13- السجاعي محمود محمود، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية ، ط 1، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2008.
- 14- الصيرفي محمد، الإدارة الإستراتيجية، ط1، دار الوفاء لنديا الطباعة والنشر، الإسكندرية، 2008.
- 15- الصيرفي محمد، القرار الإداري ونظم دعمه، ط1، دار الفكر الجامعي للنشر، الإسكندرية، 2008.
- 16- الصميدعي محمود جاسم محمد، استراتيجيات التسويق (مدخل كمي وتحليلي)، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- 17- الطراونة عمر، استراتيجيات الإدارة الحديثة، ط1، دار البداية، عمان، 2012.
- 18- الظاهر أحمد ، محمد أبو نصار ، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريد، القاهرة، 2008.
- 19- العشاوي محمد عبد الفتاح، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، ط1، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
- 20- العلاق بشير، الإدارة الحديثة ( نظريات ومفاهيم)، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 21- الغالبي طاهر محسن منصور، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية (منظور منهجي متكامل)، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2007.
- 22- الفضل مؤيد، الأساليب الكمية في الإدارة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
- 23- المغربي عبد الحميد الفتاح، الإدارة الإستراتيجية لمواجهة تحديات القرن الحادي والعشرون ، ط1، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 1999.
- 24- المطارنة غسان فلاح، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار الوائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2003.
- 25- بتس روبرت ، الإدارة الإستراتيجية ترجمة عبد الحكيم الخزامي ، ط1، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2008.

- 26- بن حبتور عبد العزيز صالح، الإدارة العامة، ط1، الجامعة الدولية للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.
- 27- بن حبتور عبد العزيز صالح، الإدارة الإستراتيجية ( إدارة جديدة في عالم متغير)، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- 28- بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة، الجزائر، 2002.
- 29- بوشاشي بوعلام ، الرائد في المحاسبة، دار الملكية، الجزائر، 2000.
- 30- بويغوب عبد الكريم، محاسبة تحليلية، ط1، ديوان المطبوعات الجامعية، 2004.
- 31- ثابت عبد الرحمان إدريس، إدارة أعمال، الدار الجامعية الإسكندرية، 2005.
- 32- جاد الرب سيد محمد، السلوك التنظيمي، مطبعة العشري، مصر، 2005.
- 33- جمعة أحمد حلمي ، عطا الله خليل، طراونة إبراهيم ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
- 34- جلدة سليم بطرس، أساليب إتخاذ القرارات الإدارية الفعالة، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 35- حريم حسين، مبادئ الإدارة الحديثة، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 36- حريز هشام، بوشمال عبد الرحمان، التسويق كمدخل استراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014.
- 37- خيضر كاظم محمود، اللوزي سلامة موسى، مبادئ إدارة أعمال، ط1، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 38- رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.

- 39- سعد غالب ياسين، نظم مساندة القرارات، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 40- سيد محمد جاد الرب، السلوك التنظيمي، مطبعة العشري، مصر 2005.
- 41- صالح عبد الرضا رشيد، جلاب إحسان دهش، الإدارة الإستراتيجية (مدخل تكاملي)، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان ، 2008.
- 42- طعمة أمل أحمد، اتخاذ القرار والسلوك القيادي ، ط1، دار دبيينو للطباعة والنشر و التوزيع، الأردن، 2010
- 43- عطية أحمد صلاح، محاسبة التكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، ط1، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2006.
- 44- عطية أحمد هاشم، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2000.
- 45- علي حسين علي، نظرية القرارات الإدارية مدخل نظري وكمي، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 46- عوض محمد أحمد، الإدارة الإستراتيجية ( الأصول والأسس العلمية)، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000.
- 47- عطية هاشم أحمد ، عبد ربه محمد ، دراسات في المحاسبة المالية -محاسبة التكاليف-، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- 48- قداح سليمان، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق، 1978.
- 49- كحالة جبرائيل جوزيف، حلوة حنان رضوان، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وإثبات ، ط1، الإصدار الثالث، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1998.
- 50- كاسر نضر المنصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية ، ط1، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.



- 51- كنعان نواف، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 52- كافي مصطفى يوسف ، الابتكار والإبداع التسويقي وفلسفة التوجه نحو التسويق الأخضر ، دار المناهج، عمان، 2006.
- 53- محمدني خالد ، وائل محمد إدريس ، الإستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي منهج معاصر ، دار اليازوري، عمان، 2009.
- 54- ماجد عبد المهدي مساعدة، الإدارة الإستراتيجية مفاهيم عمليات حالات تطبيقية ، ط 1، دار المسيرة، للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
- 55- مرسي نبيل محمد، الإدارة الإستراتيجية (تكوين وتنفيذ استراتيجيات التنافس )، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003
- 56- نور أحمد ، محاسبة التكاليف، مؤسسة شبات الجامعة، الإسكندرية، 1993.
- 57- نور أحمد محمد، شحاتة السيد شحاتة شحاتة، محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004.
- 58- نور عبد الناصر إبراهيم، عميان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار المسيرة، الأردن، 2006.
- 59- ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية- سلسلة تقنيات مراقبة التسيير -، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000.
- 60- ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010.
- 61- ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.

62- ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في محاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات ، دار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

➤ الرسائل الجامعية

1- العاوور محمد، إدارة الجودة الشاملة وعلاقتها بالميزة التنافسية، دراسة تطبيقية على جامعة فلسطين، مذكرة مكملة لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير في القيادة والإدارة، قسم إدارة الأعمال، تخصص القيادة والإدارة، جامعة الأقصى، 2016.

2- بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج في مؤسسة اقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014.

3- حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2010-2011.

4- درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2004-2005.

5- سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف في تحديد سعر المنتج ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2009-2010.

6- عطوي راضية، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2007-2008.

7- عجيلة حنان، فعاليات نظام المعلومات المحاسبية في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، في علوم التسيير، تخصص أنظمة المعلومات مراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012-2013.

- 8- علي عدنان بن أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، فلسطين، 2010.
- 9- كبلاني صونيا، مساهمة في تحسين الأداء التسويقي للمؤسسات الاقتصادية بتطبيق الإدارة الإستراتيجية، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2005.
- 10- مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير التحليل الاقتصادي كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.
- 11- هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2012-2013.

#### الملتقيات

- 1- زغدار أحمد، سفير محمد، مقومات عرض المعلومات في ظل معايير المحاسبة الدولية ، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه غي ظل معايير المحاسبة الدولية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب بالبلدية، 2009.
- 2- طهرات عمار، الإستراتيجية التسويقية وتنافسية الاقتصادية ، الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة والإستراتيجية التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الشلف، 8-9 نوفمبر 2010.

#### ➤ المجالات

- 1- الكبيجي مجدي وائل، مدي تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف ، مجلة العلوم الإدارية، الأردن، 2014.
- 2- عمار الشيخ أحمد الشيخ، جودة عبد الحكيم مصطفى محمود، تطبيق نظام المبني على أساس الأنشطة على إحدى شركات البلاستيك الأردنية، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد 10، العدد 1، عمان، 2007.

3- لعماري أحمد، طبيعة وأهمية نظم المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإنسانية ، العدد 1، جامعة خيضر بسكرة، نوفمبر، 2001.

4- فيصل زماط حسن السلسم، التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 67، الجامعة المستنصرية، العراق، 2007.

➤ مقابلات:

1 -سلولة أحسن، رئيس مصلحة المحاسبة والمالية.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

➤ الكتب

1-Ahmed Bounfour, **Lemanagement des ressources immatérielles**, Donod, paris, 1998.

2-Burlaud Alain et Claude Simon,**Comptabilité de Gestion,Vuibert**, paris, 1995.

3 -Georges Langlois et autres, **Contrôle de gestion**, édition Foucher, paris, 2007.

4 -René Demeestère, **Comptabilité de gestion et mesure des performances**, Dunod, paris, 2004.

5-Sorin Breciu , **Pros and cons frome the implémentation of Target casting méthode in Romanisant économique entités**, Accounting and management information Systems , Vol12, N° 3 ,2013.

6 -Patrick PIGET, **Comptabilité analytique** , Economisa, Paris, 2001.

7-Patrick Feil, Keun Hyo-Yook ,Il-Woon Kim, **Japonaise Target casting :a historial perspective**, International journal of stratégie Coste management / spring 2004.

الملاحق

AFRICAVER (Filiale : Groupe E.N.A.V.A.)

Imprimer le 09/05/2019 à 11:25:58:

Dossier en cours : AFRICAVER DOSSIER 2

Exercice en cours : 2018

N° Page : 1/4

## Balance des Comptes de la classe :6 Du 01/01/2018 Au 31/12/2018

- Utilisateur : SUPERVISEUR

Compte	Intitulé du compte	Soldes initiaux		Mouvements		Soldes Finaux	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
600900	CONSOMM MARCHANDISE LOCAL			7 731 309.35	3 205.00	7 728 104.35	
601104	CONSOMM CALCAIRE			55 273.68		55 273.68	
601112	CONSOMM,M P EGTMP			65 491 154.54		65 491 154.54	
601130	CONSOMMATION MP VS			19 255 803.87		19 255 803.87	
601133	CONSOMM DOLOMIE GRANULAT			447 750.00		447 750.00	
602015	CONSOMM CARBURANT			10 500.00		10 500.00	
602104	Caincailleries divers			200.00		200.00	
602106	CONSOMMATION FUSION			583 791.93		583 791.93	
602190	CONSOMMATION MC VS			2 635 372.14		2 635 372.14	
602210	CONSOMM UTILITE			1 075 275.90		1 075 275.90	
602230	CONSOMM,PIECE DE RECHANGE			2 813 780.19	9 249.35	2 804 530.84	
602240	CONSOMM M C MAGASIN GENERAL			565 755.76		565 755.76	
602250	CONSOM.FOURNITURE DE BUREAU			403 610.25	4 000.00	399 610.25	
602260	CONSOMM MC SECURITE			514 349.03	12 978.55	501 370.48	
602280	CONSOMM,M,C LABO			1 504.71		1 504.71	
605000	Achats de matériels, équipements et travaux			36 770.00		36 770.00	
607001	ACHAT CONSOMM,DIRECTE			7 574.20		7 574.20	
607110	EAU CONSOMMEE			1 958 229.00		1 958 229.00	
607111	GAZ CONSOMMEE			9 482 781.50		9 482 781.50	
607112	ELECTRICITE CONSOMMES			9 987 565.54		9 987 565.54	
607300	AUTRE CONSOMMATION DIRECTES			114 800.00		114 800.00	
611150	FRAIS DE GESTION Z.I(QUOTE .P)			2 649 375.00		2 649 375.00	
611900	FRAIS DE CONTROLE EQUIP ET			258 750.00		258 750.00	
613107	LOYERS CHARGE GARAGE			20 000.00	4 000.00	16 000.00	
613113	LOCATION AUTRES MATERIEL			500.00		500.00	
615110	ENTRET ET REPARTION BAT.IND			296 810.00		296 810.00	
615120	ENTRET ET REPARATION BAT.AD			1 457 100.00		1 457 100.00	
615150	ENTRET ET REPARATION EQUIPEMENT			300 500.00		300 500.00	
615200	ENTRET ET REPARATION MAT			441 297.41		441 297.41	
615210	ENTRET ET REPARATION MAT .TRANSPORT			151 068.39		151 068.39	
615220	ENTRET ET REPARATION MAT SECURITE			105 041.00		105 041.00	
	Total à Reporter .....			128 853 593.39	33 432.90	128 820 160.49	

## Balance des Comptes de la classe :6 Du 01/01/2018 Au 31/12/2018

- Utilisateur : SUPERVISEUR

Dinars ...		Soldes initiaux		Mouvements		Soldes Finaux	
NumCompt	Libelle du compte	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
	Report .....			128 853 593.39	33 432.90	128 820 160.49	
615240	ENTRET ET REPARATION AUTRES			150 028.65		150 028.65	
616101	ASSUR.INCENDIES.EXPLOIS			2 862 933.68		2 862 933.68	
616102	ASSURANCE AUTOMOBILE			725 243.31		725 243.31	
616103	ASSUR.RESPONSABILITE CIVILE			210 500.00		210 500.00	
616104	ASSUR.CATASTROPHE NATURELES			1 325 150.00		1 325 150.00	
616105	ASSURANCE AUTRE RISQUES			137 750.00		137 750.00	
616106	ASSURANCE VOL(COFFRE.ET.PERSO)			12 500.00		12 500.00	
616107	ASSURANCE FACULTES MARITIMES			500.00		500.00	
618101	DOCUMENTATION GENERALE			566 123.78		566 123.78	
618103	FRAIS REPRODUCTION(DOCUM)			4 000.00		4 000.00	
622400	HONORAIRE			371 040.00		371 040.00	
622401	FRAIS PARTICIPATION AU SEMINAIRE			88 394.50		88 394.50	
622402	Honoraires commissariat aux comptes			650 000.00		650 000.00	
622404	HONO. AVOCAT ET HUISSIER			2 188 289.30		2 188 289.30	
622406	Honoraires huissier			23 880.54		23 880.54	
622414	Honoraires analyses et contrôles			126 300.00		126 300.00	
622610	FRAIS D'ASSISTANCE			200 000.00		200 000.00	
622700	FRAIS DE FORMATION			60 000.00		60 000.00	
622800	DIVERS SERVICES A L'EXPORT			28 000.00		28 000.00	
623102	ANNANCES PUBLICITAIRES			86 360.00		86 360.00	
623103	FOIRES ET EXPOSITIONS			415 452.67		415 452.67	
623107	AUTRES PRESTATION			4 425 985.89		4 425 985.89	
624103	TRANSPORT PERSONNEL P/TIERS			9 285 680.00		9 285 680.00	
624104	AUTRE FRAIS ET TRANSPORT			310 000.00		310 000.00	
625101	DEP FRAIS VOYAGE ALGERIE			328 245.00	2 200.00	326 045.00	
625103	DEP FRAIS SEJOUR ALGERIE			1 855 612.76		1 855 612.76	
625105	RECEP.FRAIS DE REST ET HEBERG			723 336.59		723 336.59	
626103	FRAIS TELEPH. TELEX			119 913.20		119 913.20	
626107	FRAIS D'ABONNEMENT			679 869.95		679 869.95	
	Total à Reporter .....			156 814 683.21	35 632.90	156 779 050.31	

## Balance des Comptes de la classe :6 Du 01/01/2018 Au 31/12/2018

- Utilisateur : SUPERVISEUR

Dinars ...		Soldes initiaux		Mouvements		Soldes Finaux	
NumCompt	Libelle du compte	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
	Report .....			156 814 683.21	35 632.90	156 779 050.31	
627130	FRAIS ET COMMISSION			79 775.90		79 775.90	
631101	TRAITEMENT SALAIRE BASE			41 548 544.97		41 548 544.97	
631102	IEP			9 249 927.57		9 249 927.57	
631103	HEURES SUPPLEMENTAIRES			2 627 223.63		2 627 223.63	
631104	IFSP			218 627.77		218 627.77	
631105	PRIME NUISANCE			3 855 263.57		3 855 263.57	
631107	PRC			1 405 303.85	169 500.00	1 235 803.85	
631108	PRIME SCOLARITE			194 800.00		194 800.00	
631110	PRIME DE PANIER			15 133 950.00		15 133 950.00	
631111	INDEMNITE			123 789.73		123 789.73	
631114	PRIME DE RESPONSABILITE			1 639 833.33		1 639 833.33	
631115	INDEMNITE S/REVENU			984 556.23		984 556.23	
631116	PRIME DE BILAN ET BUDJET			80 000.00		80 000.00	
631117	PRIME D'INVENTAIRE			144 500.00		144 500.00	
631123	RENUM,PERSONNEL ANM			59 620.00		59 620.00	
631201	CONGES PAYES			6 965 969.00		6 965 969.00	
631204	INDEMNITE TRANSPORT			505 282.76		505 282.76	
631205	IVP			502 261.78		502 261.78	
631207	PRIME DE CAISSE			31 298.41		31 298.41	
631208	INDEMNITE ELOIGNEMENT			691 241.61		691 241.61	
631212	I,T,P			5 177 594.16		5 177 594.16	
631215	MAJORATION ALLOCATION FAMILIALES			466 350.00		466 350.00	
631216	I,P,S,U			1 224 750.00		1 224 750.00	
631220	Indemnité jeton ca secretaire			37 500.00		37 500.00	
631900	RENUMERATIONS APPRENTIS			1 326 380.00		1 326 380.00	
635110	COTISATIONS SOCIALES			19 129 623.68		19 129 623.68	
637101	COTISATION OEUVRSSOCIAL			2 722 843.15		2 722 843.15	
641107	DIVERS TAXES			37 731.06		37 731.06	
642101	T,A,P			2 314 065.00		2 314 065.00	
642102	DROITS DE TIMBRES			36 399.62		36 399.62	
645102	DROIT D'ENREGISTREMENT			71.96		71.96	
645106	TAXE S/EXPLOIT,CARRIERE			75 000.00		75 000.00	
645900	AUTRES IMPOTS ET TAXES			409 731.85		409 731.85	
652000	MOINS VALUE SUR SORTIE ACTIFS IMMO NON FINANCIERES			27 945.00		27 945.00	
653101	JETONS DE PRESENCES C,A			375 000.00		375 000.00	
653102	RENUMERATION PCA			300 000.00		300 000.00	
	Total à Reporter .....			276 517 438.80	205 132.90	276 312 305.90	



## Balance des Comptes de la classe :6 Du 01/01/2018 Au 31/12/2018

- Utilisateur : SUPERVISEUR

Dinars ...		Soldes initiaux		Mouvements		Soldes Finaux	
NumCompt	Libelle du compte	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
	Report .....			276 517 438.80	205 132.90	276 517 438.80	205 132.90
653103	FRAIS CONSEILS ET ASSEMB			48 990.83		48 990.83	
656101	PENALITES AMENDES FISCAL			2 000.00		2 000.00	
656103	DONS			48 000.00		48 000.00	
656900	AMENDES MISE EN DEPOT			636 232.74		636 232.74	
657100	Perte except sur stock			18 884.46		18 884.46	
657700	CASSE PROD FINI VERRE SECURITE			92 112.88		92 112.88	
657900	DECISION JUSTICE A/D D'OFFICE			888 954.09		888 954.09	
658000	CHARGE EXCEP.DE GESTION COURANTE			28 805.45		28 805.45	
661107	Interet sur emprunt			196 319.67		196 319.67	
666000	PERTES DE CHANGES			78 527.87		78 527.87	
681205	Concessions et droit similaire licence ,brevet et marques			181 489.78		181 489.78	
681213	Dotation au amort construction			9 824 764.11		9 824 764.11	
681215	Amort instal technique mat et out industriels			37 314 926.30		37 314 926.30	
681218	Autres immobilisations corporelles			7 618 909.68		7 618 909.68	
685110	Dot aux prov p/litiges			6 852 732.96		6 852 732.96	
685180	Autres provisions pour charges			2 252 263.12		2 252 263.12	
	Total à Reporter .....			342 601 352.74	205 132.90	342 396 219.84	

**TOTAUX DE CONTROLE**

<u>Initial Débit</u>	<u>Initial Crédit</u>	<u>Mvts Débit</u>	<u>Mvts Crédit</u>	<u>Solde Débit</u>	<u>Solde Crédit</u>
		342 601 352.74	205 132.90	342 396 219.84	

## الملحق 2

### معلومات إضافية

الكميات المنتجة	عدد الفواتير المحررة	عدد مرات التقطيع	عدد الطلبات	المنتجات
9600	210	1344	180	الزجاج الأمامي للسيارات PB
18000	160	336	120	الزجاج الجانبى VL
14400	170	560	140	الزجاج المورق VF
14400	540	2240	440	المجموع

### معلومات أخرى

عدد الهواتف	ساعات اليوم	عدد المكاتب	معدات النقل
7	7	12	13

عدد المصاييح	عدد العمال	المصالح
8	8	الشراء
100	16	التقطيع
8	8	البيع

## ملخص الدراسة

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى اقتراح 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.

ولتحقيق أهداف الدراسة حاولنا تطبيق الطرق التقليدية في المؤسسة و الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف وهي طريقة التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة.  
**الكلمات المفتاحية:** الطرق الحديثة- بديل- الطرق التقليدية- اتخاذ القرارات.

### Abstract

This study aims mainly propose modern costs replacing the traditional costs accounting system, being one of the latest developed accounting used which many studies proved its effectiveness in raising performance and profitability of enterprises, we should also show the administrative decision particularly in the field of planning, control and strategic decision- making.

In order to achieve the objectives of the study, we tried made a comparison between the traditional methods and new methods of cost calculation.

**Keywords:** Modern methods - Alternative - Traditional methods - Decision making.