

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة ابن خلدون - تيارت-

ميدان: علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير

شعبة: محاسبة مالية

تخصص: محاسبة وجباية معمقة



كلية: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية و المحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر

من إعداد الطلبة

بوزكري جهاد

كنتور حليلة

تحت عنوان:

دور الطرق الحديثة لمحاسبة التسيير في اتخاذ القرار بالمؤسسة-دراسة حالة شركة ذات مسؤولية محدودة، علف الحاج لخضر-تيارت-

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا

(أستاذ محاضر-أ- جامعة ابن خلدون تيارت)

روتال عبد القادر

مشرفا ومقررا

(أستاذ محاضر- أ - جامعة ابن خلدون تيارت)

حسين يحي

مناقشا

(أستاذ مساعد - ب - جامعة ابن خلدون تيارت)

شعلال شريف عبد الإله

السنة الجامعية : 2024/2023

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة ابن خلدون - تيارت

ميدان: علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير

شعبة: محاسبة مالية

تخصص: محاسبة وجباية معمقة



كلية: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر

من إعداد الطلبة

بوزكري جهاد

كنتور حليلة

تحت عنوان:

دور الطرق الحديثة لمحاسبة التسيير في اتخاذ القرار بالمؤسسة-دراسة حالة شركة ذات مسؤولية محدودة، علف الحاج لخضر-تيارت-

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا

(أستاذ محاضر-أ-جامعة ابن خلدون تيارت)

أ. روتال عبد القادر

مشرفا ومقررا

(أستاذ محاضر-جامعة ابن خلدون تيارت)

أ. حسين يحي

مناقشا

(أستاذ محاضر-جامعة ابن خلدون تيارت)

أ. شعلال شريف عبد الإله

السنة الجامعية: 2024/2023

إهداء

الحمد لله على لذة الإنجاز و الحمد لله عند البدء و عند الختام

إلى والدي الذي أضاء دروبي و طريقي و قدوتي في كل خطوة أخطوها .

إلى أمي الحنونة الحزن الدافئ وسمائي التي لم تتركني يوما ، ولا يكتمل يومي بدونها .

إلى إخواني وإخوتي الذين وقفوا معي دائما و ساندوني خلال مسيرتي التعليمية .

إلى جميع دكاترتي الأعزاء اللذين علموني وأرشدوني ووجهوني.

أهديكم جميعا هذا العمل المتواضع و ثمرة جهودنا ، و الله ولي التوفيق.

شكر وتقدير

وفي الختام...نقف اليوم أمامكم ،قلبي يملئه مزيج من المشاعر المتناقضة ، فرحة الإنجاز وحزن الفراق ،
مشاعر ممزوجة بذكريات رحلتي التعليمية الطويلة .

أود أن أتوجه بالشكر الجزيل لكل من ساهم في رحلتي التعليمية ، من أساتذة و إداريين و أولياء أمور ، لقد
كانت رحلة مليئة بالتحديات والإنجازات كل خطوة فيها كانت تحمل في طياتها دروس قيمة سنحملها معنا إلى
المستقبل .

أتمنى لزملائي وزميلاتي كل التوفيق في مراحل القادمة من حياتهم . لن ننسى أبدا اللحظات التي قضيناها
معا

وستضل ذكرياتنا في هذه الجامعة خالدة في قلوبنا .

ونتوجه بالشكر إلى الأستاذ المشرف حسين يحي الذي تفضل بالإشراف على هذا البحث ، و الأستاذ روتال
الذي ساعدنا في إنجازه

كما لا يفوتنا أن نشكر كل الأساتذة في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير

إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد

شكرا جزيلا

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور الطرق الحديثة لمحاسبة التسيير في اتخاذ القرار بالمؤسسة وذلك عن طريق ما توفره هذه الأساليب من بيانات ومعلومات لازمة لاختيار البديل الأفضل من بين البدائل المتاحة في الوقت المناسب، حيث تضمن الجانب النظري للدراسة مختلف مفاهيم المتعلقة بمحاسبة التسيير واتخاذ القرار. أما في الجانب النظري قمنا بمحاكاة أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة علف الحاج لخضر ؛

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن التكلفة المستهدفة تساهم مساهمة فعالة في تخفيض التكلفة بمحل التطبيق كما أن لها دور مهم في اتخاذ قرار التسعير المنتج ،

كلمات مفتاحيه: محاسبة التسيير، التكلفة المستهدفة، التكلفة.

This study aimed to highlight the role of modern methods of management accounting in decision-making in the organization, through the data and information that these methods provide necessary The to choose the best alternative from among the available alternatives at the appropriate time. theoretical aspect of the study included various concepts related to management accounting and decision making. On the theoretical side, we simulated the target costing method in the Hajj Lakhdar Fodder Company.

This study concluded that the target cost makes an effective contribution to reducing the applied cost and also has an important role in making the product pricing decision

Keywords: management accounting, target cost, cost

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	الشكر و التقدير
	فهرس المحتويات
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
أ	المقدمة العامة
06	الفصل الأول : الجانب النظري لمحاسبة التسيير
07	مقدمة الفصل
07	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التسيير
07	المطلب الأول: نشأة تطور محاسبة التسيير
08	أولاً: نشأة محاسبة التسيير
08	ثانيا : تطور محاسبة التسيير
09	ثالثا : تعريف محاسبة التسيير
10	المطلب الثاني : مقارنة بين محاسبة التسيير وباقي العلوم المحاسبية وظائفها
10	أولاً : مقارنة بين محاسبة التسيير و باقي العلوم محاسبية
12	ثانيا : وظائف محاسبة التسيير
13	ثالثا : خصائص محاسبة التسيير
14	المطلب الثالث : دور و أهداف محاسبة التسيير
14	أولاً : دور محاسبة التسيير
14	ثانيا : أهداف محاسبة التسيير
15	المبحث الثاني : الطرق الحديثة لمحاسبة التسيير
15	المطلب الأول : الطرق الحديثة لمحاسبة التسيير
15	أولاً نظام التكاليف على أساس الأنشطة
17	ثانيا : نظام الإنتاج في الوقت المحدد
18	ثالثا: نظام إدارة الجودة الشاملة
20	المطلب الثاني: نظام التكلفة المستهدفة
20	أولاً : نظرة تاريخية لمدخل التكلفة المستهدفة
21	ثانيا: تعريف التكلفة المستهدفة

21	ثالثا : أهداف التكلفة المستهدفة
22	المطلب الثالث: عناصر و مزايا التكلفة المستهدفة
22	أولا: عناصر التكلفة المستهدفة
25	ثالثا :مبادئ و مزايا التكلفة المستهدفة
26	المبحث الثالث: اتخاذ القرار
27	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لاتخاذ القرار
27	أولا : مفهوم اتخاذ القرار
27	ثانيا: أنواع القرارات وتصنيفها
29	المطلب الثاني: خصائص و خطوات اتخاذ القرار
30	أولا : خصائص اتخاذ القرار
30	ثانيا : خطوات اتخاذ القرار
33	المطلب الثالث : أهمية اتخاذ القرار وعلاقته بحاسبة التسيير
33	أولا : أهمية اتخاذ القرار
35	ثانيا : علاقة اتخاذ القرار بحاسبة التسيير
36	خاتمة الفصل
37	الفصل الثاني : دراسة تطبيقية للتكلفة المستهدفة
38	تمهيد الفصل الثاني
39	المبحث الأول : لمحة عن شركة علف الحاج لخضر
39	المطلب الأول : تقديم عام بشركة علف الحاج لخضر
39	أولا : نشأة شركة الحاج لخضر
39	ثانيا : تعريف بشركة علف الحاج لخضر
40	ثالثا: الموقع و العنوان
40	المطلب الثاني: نشاط و أهداف شركة علف الحاج لخضر
40	أولا : نشاط شركة الحاج لخضر
41	ثانيا : أهداف شركة الحاج لخضر
41	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لشركة علف الحاج لخضر و مميزاتها
42	أولا : الهيكل التنظيمي لشركة الحاج لخضر
46	ثانيا : مميزات شركة علف الحاج لخضر
46	المبحث الثاني : واقع التسعير في شركة علف الحاج لخضر
46	المطلب الأول : كيفية التسعير في شركة علف الحاج لخضر

47	أولا : التكلفة الحقيقية
47	ثانيا : طريقة شركة علف الحاج لخضر في حساب التكلفة الحقيقية
48	المطلب الثاني: حساب التكلفة الحقيقية
48	أولا : حساب التكلفة الحقيقية للمنتج MIXTE ENG
49	ثانيا : حساب التكلفة الحقيقية للمنتج ALP_CRS2
50	المطلب الثالث : تسعير المنتجين باستخدام نظام التكلفة المستهدفة
50	أولا : حساب التكلفة المستهدفة للمنتج MIXTE ENG
51	ثانيا : حساب التكلفة المستهدفة للمنتج ALP_CRS2
53	المبحث الثالث: نتائج استخدام التكلفة المستهدفة
53	المطلب الأول : مقارنة بين التكلفة الحقيقية و التكلفة المستهدفة للمنتجين
53	أولا : مقارنة بين التكلفة الحقيقية و التكلفة المستهدفة للمنتج MIXTE ENG
54	ثانيا : مقارنة بين التكلفة الحقيقية و التكلفة المستهدفة للمنتج ALP_CRS2
54	ثالثا: هندسة القيمة
55	المطلب الثاني : مقارنة بين هامش الربح المحقق و هامش الربح المرغوب فيه للمنتجين
55	أولا : مقارنة بين هامش الربح المحقق و هامش الربح المرغوب فيه للمنتج MIXTE ENG
55	ثانيا : مقارنة بين هامش الربح المحقق و هامش الربح المرغوب فيه للمنتج ALP_CRS2
56	المطلب الثالث: فوائد تطبيق التكلفة المستهدفة بشركة علف الحاج لخضر وفرق بينها وبين تكلفة الحقيقية
56	أولا: فوائد تطبيق التكلفة المستهدفة بشركة علف الحاج لخضر
56	ثانيا: الفرق بين التكلفة المستهدفة و التكلفة الحقيقية
58	ثالثا: معوقات استخدام التكلفة المستهدفة في شركة علف الحاج لخضر
59	خاتمة الفصل الثاني
61	خاتمة
65	قائمة المراجع
69	الملاحق

قائمة الجداول:

رقم الصفحة	العنوان	الرقم
8	التطور التاريخي لمحاسبة التسيير	الجدول 01
10	أوجه التشابه و الاختلاف بين محاسبة التسيير و محاسبة عامة	الجدول 02
12	أوجه الاختلاف بين محاسبة التسيير ومحاسبة التكاليف	الجدول 03
48	التكلفة الحقيقية للمنتج mixte Eng	الجدول 04
49	التكلفة الحقيقية للمنتج Alp_crs2	الجدول 05
53	مقارنة بين التكلفة الحقيقية و التكلفة المستهدفة mixte Eng	الجدول 06
54	مقارنة بين التكلفة الحقيقية و التكلفة المستهدفة Alp_crs2	الجدول 07
55	مقارنة بين هامش الربح المستهدف و هامش الربح الحقيقي للمنتج mixte Eng	الجدول 08
55	مقارنة بين هامش الربح المستهدف و هامش الربح الحقيقي للمنتج Alp_crs2	الجدول 09
56	مقارنة بين التكلفة الحقيقية و التكلفة المستهدفة	الجدول 10

قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
الشكل 01	مفهوم نظام ABC	16
الشكل 02	خطوات التكلفة المستهدفة	24
الشكل 03	خطوات الأساسية لعملية اتخاذ القرارات	32
الشكل 05	الهيكل التنظيمي لشركة علف الحاج لخضر	42

قائمة الاختصارات و الرموز:

Activity based costing	تكلفة على أساس الأنشطة	ABC
Just in time	الإنتاج في الوقت المحدد	JIT
Alp _ croissance2	علف نمو الدجاج	Alp_crs2
Mixte Eng	علف مختلط	mixte Eng

قائمة الملاحق :

الصفحة	اسم الصفحة	الرقم
	تكلفة شراء المواد الأولية لشهر فيفري	الملحق 01
	سعر بيع المنتجات لشهر فيفري	الملحق 02
	المخزون لشهر فيفري	الملحق 03
	تكلفة الحقيقية للمنتجات لشهر فيفري	الملحق 04

مقدمة

مقدمة:

تعتبر محاسبة التسيير الوسيلة التي تمد الإدارة بالبيانات والمعلومات وتسهل لها الطريق في اتخاذ القرارات السليمة في الوقت المناسب، وقد عرفت محاسبة التسيير تقدم وتطور عبر الزمن لتلبية احتياجات المؤسسات والإدارات ففي البداية كانت محاسبة التسيير تقوم بإجراء عمليات محاسبية أساسية مثل إعداد قائمة الدخل والتوازن المالي، ولكن مع تطور التكنولوجيا ظهرت أدوات حديثة تستخدم في مجال محاسبة التسيير فأصبح من السهل على المؤسسة توقع ومعرفة صورة واضحة عن أداء المؤسسة وبذلك تتمكن من تحسين أدائها واتخاذ قراراتها حيث اهتمت محاسبة التسيير الحديثة بقياس وتسجيل وتحليل التكاليف المتعلقة بأنشطة المؤسسة مما يوفر المعلومات اللازمة لأصحاب القرار للمساعدة على التخطيط و التنسيق ورقابة؛

إن ازدياد المنافسة بين المؤسسات والمشروعات في الأسواق أدى إلى ظهور أساليب محاسبية جديدة كتحديد كلفة المنتجات والخدمات المقدمة ثم تحديد السعر حيث تهدف لتخفيض التكاليف والسعر، ولكي تواجه المؤسسة المنافسة بطريقة ناجحة استوجب الأمر خلق وسائل الإنتاج والرقابة الفعالة على عناصر المكونة للتكاليف، إذ أصبح اهتمام المسيرين هو البحث عن المعلومات والبيانات الداخلية تتعلق بالتكاليف و الأرباح من أجل تقسيم الأرباح بالمؤسسة لهذا تم استخدام نظام التكاليف حتى تكون المؤسسة قادرة على تحقيق متطلبات الزبائن .

بناءا مما سبق نطرح الإشكالية التالية:

كيف يمكن للشركات تحديد التكلفة المستهدفة لتحقيق الأرباح و اتخاذ قرارات المؤسسة؟

للإجابة على الإشكالية جزئنا إلى أسئلة الفرعية التالية:

1. ما هو مفهوم محاسبة التسيير؟
2. فيما تتمثل أساليب محاسبة التسيير المتقدمة ؟
3. كيف يتم استخدام الطرق الحديثة لمحاسبة التسيير لتحسين الإنتاج بالمؤسسة؟

فرضيات الدراسة: لقد اعتمدنا على الفرضيات التالية كمنطلق لمناقشة موضوع بحثنا.

- محاسبة التسيير هي أساس لكل العلوم المحاسبية حيث تهيئ معلومات لجميع أطراف المؤسسة.
- تتمثل أساليب محاسبة التسيير المتقدمة في مجموعة من الأدوات والطرق المستخدمة لتوفير معلومات للإدارة كالإنتاج في الوقت المحدد، إدارة الجودة و التكلفة المستهدفة.

• يتم استخدام الطرق الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي وتحسينه في المؤسسة الاقتصادية.

أهمية الدراسة:

تبرز الأهمية العلمية لهذا الموضوع فيما يلي:

إظهار أهمية محاسبة التسيير كنظام للمعلومات تعتمد عليه المؤسسة في اتخاذ القرارات السلمية و التعرف على الأساليب و الطرق الحديثة لها.

أهداف الدراسة:

تبرز أهداف هذه الدراسة فيما يلي:

- التعرف على محاسبة التسيير .
- فهم أساليب محاسبة التسيير الحديثة.
- معرفة الدور المهم الذي تلعبه الطرق الحديثة لمحاسبة التسيير بالمؤسسات.

أسباب اختيار الموضوع:

- توافقها مع تخصص دراستنا المحاسبة .
- الرغبة في فهم والتعمق أكثر في محاسبة التسيير .
- معرفة مدى تطبيق محاسبة التسيير بالمؤسسات.

حدود الدراسة:

• الحدود الموضوعية:

اقتصرت الدراسة على محاسبة التسيير، وهذا بالتركيز على الأساليب المتقدمة بالإضافة إلى اتخاذ القرار في المؤسسة .

• الحدود المكانية و زمانية:

تم تطبيق هذه الدراسة في مؤسسة علف الحاج لخضر بتيارت ، وامتدت هذه الدراسة من 2024/03/02 إلى غاية 2024/05/18. قمنا فيها بدراسة نظرية بالإضافة إلى وتطبيقية في شركة علف الحاج لخضر عن طريق مقابلات مع محاسب الشركة من أجل الحصول على المعلومات اللازمة.

منهج الدراسة:

من أجل البحث في هذا الموضوع و الإجابة بقدر الإمكان عن الإشكالية السابقة و الإلمام بجوانبه اعتمدنا على المنهج الوصفي و المنهج التحليلي الذي يتناسب و موضوع بحثنا.

صعوبات الدراسة:

من خلال طرحنا لهذا الموضوع تعرضنا لصعوبات متمثلة في:

- عدم تبني المؤسسة محل الدراسة أسلوب التكلفة المستهدفة.
- كثرة المصطلحات و تعدد المفاهيم مما واجهنا صعوبة في التحكم في مصطلحات المذكرة.

هيكل الدراسة:

تم تقسيم البحث إلى فصلين، أي تقسيمه إلى جزء نظري و جزء تطبيقي، حيث خصص لكل منهم فصل وفيما يلي حوصلة عن عناوين الفصلين و المباحث التي تضمنتها الدراسة .

1. الجزء النظري:

- **الفصل الأول:** الإطار النظري لمحاسبة التسيير واتخاذ القرار، حيث قسم إلى ثلاثة مباحث وفي كل مبحث ثلاثة مطالب، جاء المبحث الأول بعنوان الإطار المفاهيمي لمحاسبة التسيير تم التطرق فيه إلى نشأة تطور محاسبة التسيير، مفهومها، خصائصها و أهدافها، أما المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى الطرق الحديثة لمحاسبة التسيير المتمثلة في نظام الإنتاج في الوقت المحدد، نظام الإنتاج على أساس الأنشطة و التكلفة المستهدفة، أما المبحث الثالث تطرقنا فيه إلى اتخاذ القرار وعلاقة محاسبة التسيير به.
- **الفصل الثاني:** دراسة تطبيقية لمؤسسة علف الحاج لخضر حيث تطرقنا فيه إلى ثلاث مباحث فوكل مبحث قسم إلى ثلاث مطالب، في المبحث الأول تقديم عام لمؤسسة علف الحاج لخضر من نشأة وتطور وتعريف بالمؤسسة وهيكلها، أما المبحث الثاني بعنوان واقع التسيير بشركة علف الحاج لخضر أما المبحث الثالث فكان حول النتائج التي توصلنا إليها .

دراسات سابقة:

لقد سجل تواجد دراسات نظرية وميدانية سابقة في هذا المجال متمثلة في بعض الكتب و رسائل التخرج منها:

د بالكرشة رابح - محاسبة التكاليف كمصدر للمعلومات في المؤسسة الاقتصادية - أطروحة ماجستير - جامعة ابن خلدون تيارت- كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير 2006/ 2007 تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مفهوم محاسبة التكاليف ومبادئها والطرق المستخدمة لحسابها، كونها الأداة الأساسية التي يتم عن طريقها إحصاء جميع التكاليف لمختلف مراحل نشاط المؤسسة وصولاً إلى النتيجة التحليلية الإجمالية وكذا الصافية. وتوصلت هذه الدراسة إلى نتائج مفادها أن محاسبة التكاليف تقوم على أساس إرساء مجموعة من المعايير الخاصة بها والتي تستند عليها في تقييم التكاليف حسب حجم الإنتاج و الوظيفة وحسب إمكانية تتبعها وزمن حسابها.

د. محمد طلحة، وآخرون، نظرة جديدة في المحاسبة الإدارية. مجلة أبحاث الأعمال التطبيقية باللغة الإنجليزية، المجلد 26، العدد 4، 2010 تهدف هذه الدراسة إلى مقارنة أساليب محاسبة التسيير التقليدية بالأساليب الحديثة والنظرة الجديد لها باستخدام أحدث تقنيات المعلومات وتقنيات التصنيع، وتمت مناقشة الأساليب الحديثة المستخدمة، وتوصلت هذه الدراسة إلى نتائج مفادها أن إدارة الجودة الشاملة التكلفة على أساس الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازنة، بالإضافة لبعض الأساليب التي تم تقديمها في الإدارة لمواكبة أحدث التقنيات أصبحت بشكل متزايد جزءاً من الإدارة، وتوصلت إلى أن المؤسسات ستحتاج في الألفية الجديدة إلى اعتماد نهج أكثر واقعية للإدارة، حيث يحتاج المسير إلى طرق محاسبة التسيير التقليدية وغير تقليدية لاتخاذ قرارات أفضل، كما توصلت إلى أن المحددات الرئيسية مثل الحجم، نوع الصناعة والأولويات الإستراتيجية لها تأثير مختلف على ممارسات الإدارة، ما يزيد الحاجة إلى محاسبة التسيير لتطوير مناهج جديدة لمعالجة النموذج الجديد مع تقدم تكنولوجيا المعلومات وتكون أداة مفيدة للمديرين لاتخاذ القرارات في المستقبل.

هـ. نويلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة- أطروحة دكتوراه - جامعة محمد خيضر بسكرة 2014/2015 هدفت هذه الدراسة إلى معرفة واقع تطبيق أدوات المحاسبة لإدارية بالمؤسسات الجزائرية وقياس الأداء المالي، وتمثلت عينتها في دراسة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، حيث بينت الدراسة مساهمة التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي، وتوصلت هذه الدراسة إلى نتائج مفادها أن المؤسسة لا تطبق أي أداة من أدوات المحاسبة الإدارية في الفترة التي وافقت فترة الدراسة رغم تطبيقها من قبل، ومن بين أهم توصياتها ذكرت الدراسة على المؤسسة إعادة النظر في طريقة التسيير، لتتوافق بما هو معمول به في المؤسسات المتقدمة لتتمكن من تطوير أساليبها، وإنشاء مصلحة خاصة بالمحاسبة الإدارية وتطبيقها لتفعيل دورها في تحسين الأداء المالي.

ناريمان إبراهيم صباح -واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية قطاع غزة- دراسة ميدانية -رسالة ماجستير- المحاسبة والتمويل كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة 2008 هدفت هذه الدراسة إلى معرفة واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة ، وتوصلت هذه الدراسة إلى نتائج

مفادها أن خلال الأزمة يميل المستجيبون إلى التوقف عن استخدام العديد من أدوات تقييم الأداء الاستباقية الموجهة نحو الاستدامة وبدلاً من ذلك يركزون على تحقيق تأثيرات فورية ومباشرة على المبيعات والأرباح ومعايير الأداء الأخرى، من خلال كشف التنبؤات الخاصة بالتطبيق المستقبلي لأدوات تقييم الألفية في الاقتصاد المتراجع في محاولة لتحقيق أداء دائم ومستدام، وتهدف المؤسسات من جميع الأنواع والقطاعات إلى التركيز على ممارسات مثل تحليل تباين إدارة المخاطر، التنبؤات المتجددة والتحليل والإدارة القائمة على النشاط.

الفصل الأول: الجانب النظري

لمحاسبة التسيير

تمهيد:

تعتبر محاسبة التسيير جزءاً أساسياً من عمليات الإدارة المالية للشركات و المؤسسات، تركز هذه المحاسبة على توجيه القرارات الإدارية من خلال توفير معلومات محاسبية دقيقة بهدف تحسين أداء الشركة وزيادة كفاءة استخدام الموارد، وتعتبر مجال مهم وحيوي في عالم الأعمال بحيث تساعد في تحقيق النجاح والاستدامة للشركات؛

في محاسبة التسيير هناك عدة أنواع من التكاليف التي يتم تحليلها وتقديرها، ومن بين أنواع التكاليف الشائعة أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يعد أحد أهم أساليب الإدارة الحديثة للتكلفة، نظام التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسة، نظام الإنتاج في الوقت المحدد و إدارة الجودة؛

وعلى اعتبار أن مخرجات أنظمة الإدارة التقليدية للتكاليف لم تعد كافية في مد الإدارة بالمعلومات المتكاملة والشاملة في ظل المتغيرات المتعددة و المتسارعة التي فرضتها بيئة الأعمال الحديثة، كان لزاماً على المؤسسات الاقتصادية اعتماد أساليب الإدارة الحديثة حتى تؤمن لنفسها البقاء في هذه البيئة المتميزة بشدة التنافس. من هذا المنطلق نحاول في هذه الدراسة تسليط الضوء على أسلوب التكاليف المستهدفة وما يمكن أن يحققه من مزايا تنافسية والتأكد ميدانياً من مدى إمكانية تطبيقه على مستوى المؤسسات الاقتصادية.

وسوف يتم التطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث على النحو التالي :

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التسيير.

المبحث الثاني: الطرق الحديثة لمحاسبة التسيير.

المبحث الثالث: اتخاذ القرار.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التسيير

أدت التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال و البيئة التصنيعية إلى ظهور محاسبة جديدة تسمى بمحاسبة التسيير و التي تعمل على تقديم بيانات ومعلومات التفصيلية و الفورية للإدارة لمساعدتها في عملية القياس و التخطيط ورقابة التكاليف واستغلال موارد المؤسسة أحسن استغلال، وهذا يوحي إلى أن التطور التكنولوجي هو السبب الرئيسي لنشأة هذه المحاسبة هذا ما دفعنا للبحث عن نشأة وتطور محاسبة التسيير، مفهومها ووظائفها بالإضافة إلى دورها وأهدافها.

المطلب الأول: نشأة وتطور محاسبة التسيير

كل المراجع المتخصصة ترجع ظهور محاسبة التسيير إلى ظهور الثورة الصناعية ونظرا للتطورات الكبيرة في بيئة التصنيع مرت محاسبة التسيير بعدة مراحل، بناء على هذا سنتطرق في هذا المطلب إلى نشأة وتطور محاسبة التسيير.

أولاً: نشأة محاسبة التسيير

نشأت محاسبة التسيير نتيجة للحاجة الملحة التي يفرضها تطور النشاط الاقتصادي وتعدد أشكاله، وكبر حجم المؤسسات الصناعية واتساع هيكلها التنظيمي وتشعبه، وصعوبة متابعة المسيرين لكل الأحداث التي تقع في حيز المؤسسة، وعدم إمكانية المحاسبة المالية الوفاء باحتياجات المسيرين من المعلومات التفصيلية التي تساعدهم على وضع الخطط ومراقبة تنفيذها، واتخاذ القرارات الإستراتيجية فيما يتعلق بسياسات التسعير وتقييم الأداء من أجل تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة في السوق¹؛

ونتيجة للأسباب السابقة ظهرت الحاجة إلى محاسبة التسيير و الحاجة إلى تطور أسس محاسبية وأساليب تشغيل البيانات حتى تلبي مطالب الإدارة من المعلومات، وتأسيساً على ذلك فقد طور و اجتهد قادة الفكر المحاسبي في هذا الخصوص في اقتراح مجموعة من الأسس الحاسبية و استخدام مجموعة جديدة من الأساليب لإعداد المعلومات اللازمة للإدارة.²

¹ ا مهني بوريش _مدخل إلى محاسبة التسيير_ محاضرة _كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير_جامعة المسيلة_ 2023. 2024

² تفرات يزيد_ دور أساليب محاسبة الإدارية في حكومة المؤسسات الاقتصادية _ أطروحة دكتوراة في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير_ جامعة محمد خيضر بسكرة _ 2016/2017_ ص 19

ثانيا: تطور محاسبة التسيير

أهم التطورات التاريخية لمحاسبة التسيير نظهرها من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (01) التطور التاريخي لمحاسبة التسيير

الفترة	تطور مفهوم محاسبة التسيير	الأحداث
1900	الظهور على شكل التشريع المالي	الاهتمام بالناحية المالية
1933 - 1920	العمل على ضمان حقوق المؤسسة والمتعاملين معها نتيجة الأزمة [1933/ 1920]	- معالجة آثار الإفلاس -إعادة تنظيم المشاريع- الاهتمام بالسيولة النقدية - القوانين و العادات الخاصة بالأسواق المالية
1945-1935	دراسة ربحية المؤسسة	-توفير ضمانان مالية بتنظيم هيكل تمويلها -تعظيم الأرباح وقيمة الأسهم
1959-1946	استخدام النماذج الرياضية وتحليل القوائم المالية	-دراسة الهياكل المالية وإجراء التحليلات المالية لموجودات المؤسسة -الاهتمام بأنشطة المؤسسة.
1970-1960	ظهور التقنيات المستخدمة كالتخطيط والرقابة كوسيلة المساعدة الإدارة للنهوض بمهامها	دراسة قرارات التمويل الاستثماري
1970- 1980	ظهور محاسبة التكاليف واستخدامها في كل الميادين	دراسة قرارات التمويل الاستثماري الاهتمام بالتخطيط للاستثمار طويلة الأجل
1990-1980	التطور الواسع في المجال	دراسة تكلفة رأس المال تنوع

الحقبة المالية.	الاقتصادي والتكنولوجي	
تطوير الأنظمة المحاسبية كإطار معبر الاستخدام البيانات المحاسبية والإدارية الرسم السياسية الاستثمارية	صناعة المعلومات خدمة للقرارات الإدارية ظهور نظم المعلومات المحاسبية	1990-2000
ظهور أساليب حديثة JIT ، نظام abc سلسلة القيمة، إدارة الجودة الشاملة، إعادة هندسة العمليات	وحيد الجهود بين كل من الأكاديميين والممارسين في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية	

المصدر: يوحنا عبد آل ادم: صالح رزق - المحاسبة الإدارية و السياسات الإدارية المعاصرة- طبعة الثانية- دار الحامد - عمان -2006- ص10-13

ثالثاً: تعريف محاسبة التسيير

لا يوجد تعريف ثابت لمحاسبة التسيير حيث عرفها بعض العلماء على النحو التالي " :

عرفها كابن Kaplan بأنها: "محاسبة التسيير هي النظام الذي يقوم بجمع وتصنيف وتلخيص وتحليل وإيصال المعلومات التي تساعد المديرين في اتخاذ القرارات والرقابة على التنفيذ¹ ". أما WESTON AND BRIGHAM فعرفها بأنها: "إن محاسبة التسيير تعرف من خلال وظائفها التخطيطية والرقابية ومسؤولية توفير المعلومات اللازمة من مختلف المصادر الإدارية النشاط الاقتصادي للوحدة وبالتكلفة والمناسبة² ".

وعرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بأنها: "عملية تحديد و قياس وتجميع و تحليل و إعداد و تفسير و توصيل المعلومات المالية والتشغيلية المستخدمة من قبل الإدارة للتخطيط والتقييم والرقابة بما يضمن الاستخدام المناسب و المسائلة و المتابعة الجيدة لموارد المؤسسة كما تتضمن إعداد التقارير إملائية للأطراف الأخرى من غير الإدارة كحملة الأسهم والدائنين و المكاتب الرسمية و السلطات الضريبية"³.

¹ حسين يحي - محاسبة التسيير الإستراتيجية - مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة أولى ماستر محاسبة وجباية معمقة - 2021 - 2022 _ ص8

² سريبة نادية . بوعكاز جهاد . متطلبات محاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرار دراسة حالة ملبنة سيدي خالد . مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية ومحاسبية _ تخصص محاسبة _ كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير _ جامعة ابن خلدون . تيارت . 2015.2016 . ص4

³ د.عزي منال - مقدمة لبعض مفاهيم محاسبة التسيير و المحاسبة التحليلية _ محاضرات موجهة لسنة أولى ماستر في مادة محاسبة التسيير شعبة علوم مالية ومحاسبية تخصص مالية مؤسسة - جامعة ميله 2023 ص2

المبحث الثاني: مقارنة بين محاسبة التسيير وباقي العلوم المحاسبية و وظائفها

تعتبر محاسبة التسيير جزء هام من نظام المعلومات الإداري و العملية الإدارية بحيث تزويد المسيرين و الموظفين داخل المؤسسة بالمعلومات الملائمة سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك لمساعدتها على التخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات الرشيدة مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف المؤسسة . وسنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف محاسبة التسيير ،أهدافها و وظائفها.

أولاً: مقارنة بين محاسبة التسيير و باقي العلوم المحاسبية

اعتمادا على ما تقدمه المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف من معلومات وبيانات يمكن تلخيص هذه الاختلافات وفقا لمجموعة من المعايير .

• **مقارنة بين محاسبة التسيير و محاسبة المالية:**

سنعرض أوجه التشابه والاختلاف من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (02) أوجه التشابه والاختلاف بين محاسبة التسيير ومحاسبة المالية

المحاسبة المالية	محاسبة التسيير	أوجه المقارنة
جميع مستخدمي المعلومات المحاسبية و الجهات ذات علاقة داخل المؤسسة وخارجها	المدراء في مختلف المستويات الإدارية داخل المؤسسة	الأطراف المستفيدة
معلومات مالية	معلومات مالية وغير مالية	نوعية المعلومات
نقدية (كمية)	نقدية و غير نقدية	وحدة القياس
معلومات تاريخية(ماضية) أو في الحاضر	معلومات تاريخية(ماضية) و حقيقية (حاضرة)و مستقبلي (معيارية)	عنصر الزمن
نظام محاسبي للمؤسسة فقط	النظام المحاسبي للمؤسسة و مصادر أخرى متعددة تتمثل في تنبؤات و توقعات للظروف	مصدر البيانات

	<p>المحيطة فضلا لاستنتاجات من دمج بيانات محاسبية مالية مع بيانات نظام المعلومات الإدارية</p>	
<p>تعتمد التقارير على البيانات التاريخية ويشمل نطاق هذه التقارير المؤسسة ككل ، حيث ينصب اهتمامها على نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي ككل</p>	<p>تعتمد تقارير على الجمع بين البيانات التاريخية الحقيقية و تقديرية ويشمل نطاق هذه التقارير الإدارات داخل المؤسسة حيث ينصب اهتمامها على أجزاء متفرقة داخل المشروع كمركز تكلفة أو قسم إدارة أو خط إنتاجي معين</p>	<p>طبيعة التقارير</p>
<p>إعداد وعرض وتحليل البيانات تحكمه المبادئ و الفروض و المفاهيم المحاسبية المتعارف عليها</p>	<p>إعداد وعرض و تحليل البيانات لا تحكم أي مبادئ أو مفاهيم محاسبية متعارف عليها. وتأخذ باعتبار فقط مبدأ تحقيق استفادة من مدراء في مختلف المستويات</p>	<p>المبادئ و الفروض و المفاهيم المحاسبية المتعارف عليها</p>
<p>بياناتها موضوعية ينخفض اثر العنصر الشخصي فيها إلى أدنى مستوى ممكن، يتم إعدادها و عرضها و تحليلها في إطار مبادئ و الفروض و المفاهيم المحاسبية المتعارف عليها</p>	<p>بياناتها تقديرية يظهر اثر العنصر الشخصي فيها، يتم إعدادها وفق دراسات فنية و بحوث علمية ويتم تحليلها باستخدام طرق ونماذج و أساليب اقتصادية و إدارية وإحصائية و يتم عرضها كإطار مرن لمفهوم الملائمة و الاستفادة</p>	<p>الموضوعية</p>

المصدر: أسامة الحارس_ محاسبة الإدارية_ دار الحامد _ الأردن_ 2004_ ص31- 32.

• مقارنة بين محاسبة التسيير ومحاسبة التكاليف:

سنعرض الاختلاف من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03): أوجه الاختلاف بين محاسبة التسيير و محاسبة التكاليف

معيار التفرقة	محاسبة التكاليف	محاسبة التسيير
الهدف	تحديد تكاليف الإنتاج	المفاضلة بين البدائل المتاحة و معالجة المشكلات المحاسبية
مجال الاهتمام	الأقسام الإنتاجية	أقسام متعددة في المؤسسة و مختلف مستويات الإدارة
النطاق	التكلفة بكل أنواعها	مراكز المسؤولية و الرقابة و تقييم الأداء و التخطيط ووضع القرار
القيود الزمنية	الفترة المحاسبية المحددة	الفترة الزمنية غير محددة
درجة الدقة	الموضوعية	تتسم بالحكم الشخصي في التنبؤ

المصدر: إسماعيل يحي التكريتي _ محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة _ دار الحامد _ عمان _

2006 ص 29

ثانيا: وظائف محاسبة التسيير

لكل نظام وظائف معينة يجب أن يؤديها ولا بد أن تكون ذات قيمة للمؤسسة، وتتمثل وظائف التسيير فيما

يلي :

• التخطيط:

يعتبر التخطيط الوظيفة الإدارية الأساسية التي تسبق أية عملية إدارية، فهو يمثل عملية رسم الطريق الذي سيسلكه المسؤولون عند اتخاذهم القرارات المختلفة، وقد ظهرت تعريفات لا حصر لها لمفهوم

التخطيط، وقد عرفه هنري فايول قائلاً إن التخطيط في الواقع يشمل التنبؤ بما سيكون عليه المستقبل، مع الاستعداد لهذا المستقبل.¹

• الرقابة وتقييم الأداء:

وهذه الوظيفة تهدف إلى متابعة الخطة مع المنجز فعلاً، بغية الوصول إلى تحقيق أهداف المنشأة على مختلف المستويات، ولكي تنجز هذه الوظيفة بدقة لا بد أن تكون الخارطة التنظيمية للمنشأة واضحة، وتحدد مسؤوليات الأقسام (محاسبة المسؤولية) الذي هو دور المحاسبة الإدارية، وهنا لا بد من الإشارة إلى أن هناك عدة أنواع للرقابة:

- الرقابة المانعة وهذه الرقابة تبدأ منذ التخطيط منعاً لحدوث الانحرافات.
- رقابة الأداء وتتجسد في متابعة التنفيذ الفعلي ومحاولة تحقيق الأهداف.
- الرقابة اللاحقة والتي تقوم بمتابعة الانحرافات واتخاذ الإجراءات من أجل تصحيحها.²

• اتخاذ القرارات:

فيتضمن المفاضلة والاختيار من بين عدد من البدائل المتوفرة. كما أنه يتطلب معرفة الشروط والظروف المحيطة خاصة من حيث اتصافها بالتأكد، أو المخاطرة، أو عدم التأكد.³

ثالثاً: خصائص محاسبة التسيير

- سنعرض خصائص محاسبة التسيير من خلال مجموعة من النقاط:
- من ناحية الوظيفة: الاهتمام بالآثار المالية و النواحي الاقتصادية الداخلية و الخارجية عن معلومات إضافية.
 - من ناحية الوقت: جارية و مستقبلية.
 - من ناحية الأهداف: الفرص المتاحة في الحاضر و المستقبل.
 - من ناحية وحدة القياس: مالية وكمية إلى جانب نماذج إحصائية ورسوم و البيانية و النماذج الرياضية.
 - من ناحية درجة التفصيل: شاملة البيانات الداخلية و الخارجية.

1. ¹ سويكي مريم - استخدام أساليب محاسبة التسيير المتقدمة في تحسي أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة الغرف الصحراوية مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية ومحاسبية _ تخصص محاسبة _ كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير _ جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي 2018 _ص33

اسماعيل يحي الكويتي . المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة . دار الحامد للنشر و التوزيع .1900ص 26²
محمد رفيق طيب _مدخل للتسيير (أساسيات، وظائف، تقنيات)، الجزء الأول_ الطبعة الثانية _ديوان المطبوعات الجامعية ص 40³

- من ناحية الموضوعية: حقائق موضوعية لعمليات فعلية جارية إلى جانب دراسات النشاط الجاري و المستقبل كما أنها تتأثر بتقدير الشخصي.
- من ناحية مستوى الدقة: تقريبية و نسبية في الحدود المسموح بها.
- من ناحية مواعيد تقديم البيانات و المعلومات : دورية و عند الحاجة.¹

المبحث الثالث: دور و أهداف محاسبة التسيير

تلعب محاسبة التسيير دور فعال في المؤسسة الاقتصادية عبر مجموعة تقنيات وأدوات التي تعتمد عليها في تحديد التكاليف وسعر التكلفة ، وكوسيلة لترتيب وتنظيم ومعالجة الأعباء وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها المديرون القرارات المتعلقة بالنشاط لتحليل النتائج وكذلك برمجة النشاطات المستقبلية ، حيث سنتطرق في هذا المطلب إلى دور وأهداف محاسبة التسيير.

أولاً : دور محاسبة التسيير

تلعب المحاسبة التسيير دورا هاما في المؤسسات وهي كالتالي :

- وضع المعادلات التقديرية نحو الأنشطة والعمليات الموجهة لتحقيق الأهداف المرتقبة .
- وضع معادلات الأداء التي تكشف الانحرافات حالة وقوعها وإبلاغ الإدارة عنها.
- إنجاز تقارير الأداء التي تعطي صورة واضحة ومتكاملة عن المنشأة ككل بما فيها وحدات الإنتاج والأقسام بالإضافة إلى الإدارات عن مدى الالتزام بتنفيذ الخطط الموضوعية .
- الاهتمام بالعنصر البشري وخلق روح التعاون بين المدراء والعمال من أجل تحفيزهم للوصول الأهداف المخطط لها ويظهر هذا الأمر عند القيام بالميزانيات التقديرية حيث يشارك في إنجازها كل من المدراء ورؤساء الأقسام وحتى يشعر العامل بمكانته داخل مجال عمله.²

ثانياً: أهداف محاسبة التسيير

يجب أن تكون الأهداف التنظيمية مقبولة من جانب العاملين الذي سوف يقومون بالإسهام في تلك الأهداف، ويؤدي وجود أهداف محددة وقابلة للقياس إلى زيادة في أداء العاملين والمؤسسة على السواء،

¹ عبد اللطيف إمام الحاج_ عمر زين العابدين _عالم مصطفى أحمد_ المحاسبة الإدارية _ دار الكتاب الجامعي_ صنعاء

2011،ص21

كردوسي محمد - دور محاسبة التسيير في قياس الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية - مجلة الاقتصادية والتنمية المستدامة - تصدر عن مخبر اقتصاديات الطاقة المتجددة ودورها في تحقيق التنمية المستدامة كلية العلوم الاقتصادية و تجارية و علوم التسيير المجلد الثالث _ العدد الثاني سبتمبر 2020 _ ولاية الوادي الجزائر _ص 164²

وبصفة عامة وضع هذه الأهداف في خمسة مجموعات هذا التصنيف يساعد على الربط بين الأهداف والأداء وفيما يلي نعرض لكل من تلك المجموعات وتتمثل في:

أهداف الربحية، أهداف التسويقية، الأهداف المادية والمالية الإنتاجية، وهناك مجموعة من الأهداف يصعب قياسها مثل الابتكار، سلوك الإدارة المسؤولية الاجتماعية، إلا أنه يمكن قياس تلك الأهداف بطرق غير مباشرة، مثل إذا كانت الإدارة ترغب في تشجيع العاملين فإنه يمكنها استخدام عدد الجماعات التي تم تكوينها للتأييد الإدارة.¹

المبحث الثاني: الطرق الحديثة لمحاسبة التسيير

في ظل التغيرات المستمرة في بيئة الأعمال الحديثة وما يصاحبها من تقدم تقني في أساليب الإنتاج استوجب على محاسبة التسيير أن تعمل على مسايرتها لهذا التقدم لكي تضمن بقاءها كأداة فعال لخدمة الإدارة لأن هذه الأخيرة بشكها التقليدي تعاني من قصور وخاصة ما يتعلق بقياس وتقييم الأداء ولهذا فقد ظهرت طرق حديثة خاصة بجانب قياس وتقييم الأداء، سنتطرق في هذا المبحث إلى الطرق الحديثة لمحاسبة التسيير و ماهية اتخاذ القرار.

المطلب الأول: الطرق الحديثة لمحاسبة التسيير

لقد حققت الطرق الحديثة لمحاسبة التسيير نتائج إيجابية على صعيد تخفيض و تخصيص التكاليف الغير المباشرة بشكل دقيق و مناسب في العمليات الإنتاجية ولعل أهم هذه الأدوات إدارة على أساس الأنشطة ونظام الإنتاج في الوقت المحدد و إدارة الجودة الشاملة، سنتطرق في هذا المطلب إلى ماهية هذه الأنظمة .

أولاً: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يهتم نظام ABC بالأنشطة بتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتج كما أنه يلعب دورا فعالا في مجال الرقابة على عناصر التكاليف حيث تمارس الرقابة على مستوى الأنشطة بينما تركز نظم التكاليف التقليدية على الرقابة على مستوى المنتج النهائي ،و يهدف هذا النظام إلى فهم أفضل لكيفية استهلاك الموارد من قبل الأنشطة وتحسين الكفاءة وتخفيض التكاليف.

(1) نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC :

حسين يحي _ مرجع سابق _ ص 10¹

بما أن الشركات في الوقت الحاضر بدأت بإنتاج أصنافاً متعددة من المنتجات وأدخلت التكنولوجيا الحديثة في عملياتها وأصبح العمل يمثل بنسبة صغيرة من الكلف الكلية بينما ازدادت الكلف الغير مباشرة وازداد الاهتمام بها وهذا يعود إلى:

- تحتاج إلى الكثير من الأنشطة كتهيئة المكاتب والجدولة وهندسة الإنتاج.
- التأكيد على خدمة المستهلك بشكل أفضل .
- تعدد المنتجات .

كما أن التشوّهات الناشئة عن عملية توزيع الكلف الغير مباشرة التي أصبحت غير ملائمة وبعيدة عن المنطق والواقع.

كما أن ازدياد شدة المنافسة في الثمانينات نتج عنها بعض القرارات الخاطئة بسبب المعلومات الناشئة عن عملية توزيع الكلف بالأنظمة التقليدية لاسيما في الشركات متعددة المنتجات¹.

ونتيجة للانتقادات السابقة، فقد أبدى المحاسبون اهتماماً كبيراً بضرورة تطوير نظم التكاليف خاصة فيما يتعلق بتخصيص الموارد لتلام تطلعات الإدارة نحو دقة معلومات التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات. ومن ثم فقد ظهر في الآونة الأخيرة ما يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC باعتباره يمثل تطوراً ملموساً على طريق التحديد السليم والدقيق لتكلفة المنتجات والخدمات².

(2) تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC :

هناك عدة مفاهيم و تعاريف لنظام ABC كما يلي:

هو طريقة الحساب التكاليف بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة، وتحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقاً مما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة³.

Hongren :عرفه بأنه "النظام الذي يقوم بتتقيح (Refining) نظام الكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف كلفة أساسية، ويحسب هذا النظام كلف هذه الأنشطة ومن ثم يخصص كلف هذه الأنشطة لأهداف الكلفة مثل المنتجات والخدمات و الزبائن⁴.

¹ .اسماعيل يحيى التكريتي _محاسبة التكاليف المتقدمة(قضايا معاصرة) _ دار الحامد للنشر و التوزيع 2008 ص158.156

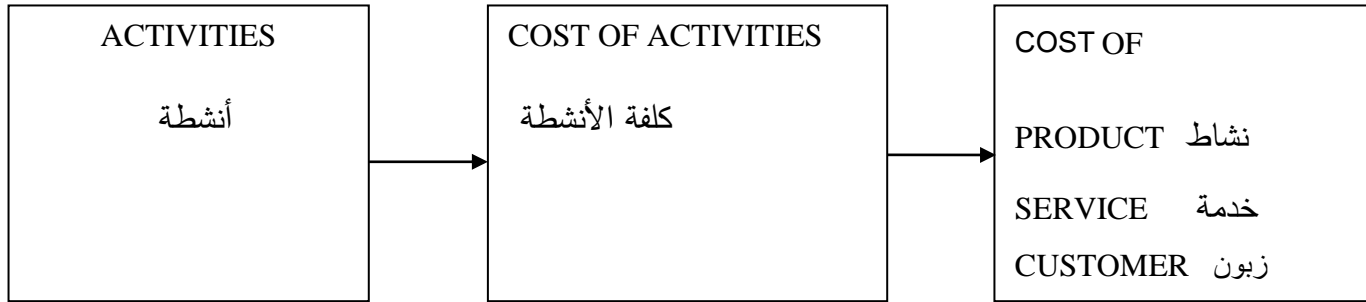
زينات محمد محرم، محمد رشيد جمال، سيد شحاتة _أصول محاسبة التكاليف_الدار الجامعية الإسكندرية 2005. ص 266²

³ درويش مصطفى الجلب _دور المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي دراسة تطبيقية حول موازنة الجامعة الإسلامية وفقاً لأسلوب ABC _رسالة مكملة للحصول على درجة ماجستير في محاسبة التمويل . كلية التجارة جامعة الإسلامية . غزة . 2007. ص23

اسماعيل يحيى التكريتي . مرجع سابق . ص 163⁴

ويمكن توضيح مفهوم نظام ABC بالشكل التالي :

شكل رقم (01) يبين مفهوم نظام ABC



Source: HORNGREN et al . 2001

3) دور نظام التكاليف على أساس النشاط:

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف الغير مباشرة بين المنتجات المختلفة.
- يساعد إدارة المنشأة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة.
- يساعد نظام ABC إدارة الشركة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف مثل تلك الأنشطة.
- تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة¹

ثانيا: نظام الإنتاج في الوقت المحدد

يعد نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) من الأنظمة الإنتاجية الحديثة التي دخلت على تقنيات الإنتاج في نهاية القرن العشرين، و يعتبر من أحد أهم المداخل الحديثة نسبيا التي يمكن استخدامها لتخفيض التكلفة في العديد من الوظائف الرئيسية التي تقوم بها المنشأة كالشراء و التخزين و الإنتاج .

محمد العشماوي _ محاسبة التكاليف (منظورين التقليدي و الحديث) ط1_ دار اليازوري العلمية 2012- ص 323¹

1_ تعريف نظام الإنتاج في الوقت المحدد :

عرف العديد من الباحثين نظام الإنتاج في الوقت المحدد، فمنهم بعض المختصين في إدارة الإنتاج والعمليات في الولايات المتحدة الأمريكية الذين اهتموا بهذا الموضوع بأنه نظام إنتاج بال نوعية والكمية المطلوبة وفي الوقت الذي تحتاج إليه المؤسسة.

وعرفه " مؤيد عبد الحسين الفضل " كذلك بأنه "عبارة عن فلسفة تصنيع ذات أهمية إنتاجية، وذلك حسب السعر والنوعية والكمية التي تطلب من قبل العميل، ووصف بأنه يستبدل التعقيد بالبساطة خلال عمليات الإنتاج، حيث يتم من خلاله اكتشاف العيوب بشكل مبكر، وذلك بتقليل الوجبات الإنتاجية وهذا من شأنه تقليل الهدر وتحسين النوعية"¹

2_ أهداف نظام الإنتاج في الوقت المحدد:

حقق نظام الإنتاج في الوقت المحدد جملة من الأهداف نوجز أهمها في ما يلي:

- تفادي كل توقف لعملية الإنتاج بسبب نقص القطع.
- عدم إنتاج القطع أو المنتجات إلا في حالة الحاجة إليها و في الوقت المحدد.
- مراقبة الإنتاج الجاري قيد التنفيذ.
- مراعاة الدقة عند تحديد حجم المخزون، ويتم تحديدها انطلاقاً من الاستهلاك الفعلي والتقديري والعمل على التحكم فيها.
- التخلص من المخزون الوسيط .
- إزالة الأنشطة غير الضرورية.
- تحسين الجودة والاعتمادية نتيجة طبيعية العلاقات الجيدة مع الموردين.
- تخفيض عدد الموردين ليسهل التعامل معهم.²

¹ بن عمار صافية_ مساهمة نظام الإنتاج في الوقت المحدد في تحسن أداء المؤسسات الصناعية دراسة مجموعة من المؤسسات الصناعية الجزائرية_ أطروحة دكتورا في علوم التسيير _كلية العلوم الاقتصادية و تجارية و علوم التسيير _جامعة محمد بوضياف مسيلة_ 2020.2019_ ص33

² نواره محمد، دليوح سميرة، بن موفق رقية_ دور نظام الإنتاج في الوقت المحدد في خلق مصادر الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية _ مجلة البناء الاقتصادية _ العدد 01_ جامعة الجلفة _ جوان 2018 _ ص57

ثالثا : نظام إدارة الجودة الشاملة

لقد أصبحت إدارة الجودة الشاملة وظيفة رئيسية من وظائف الإدارة من خلال تحسين العمليات الإنتاجية أو الخدماتية من خلال.

1 : تعاريف إدارة الجودة الشاملة

وضعت تعاريف كثيرة تعرف لإدارة الجودة في الآونة الأخيرة وتطورت عنها مفاهيم عديدة منها:

- نظام إداري شامل قائم على إحداث تغييرات إيجابية جذرية لكل شيء داخل المؤسسة، بحيث تشمل: الفكر، السلوك، القيم، المعتقدات التنظيمية، المفاهيم الإدارية، نمط القيادة الإدارية، نظم و إجراءات العمل و الأداء، التقويم المستمر، و غيرها.
- إستراتيجية إدارية تركز على مجموعة من القيم، وتستمد طاقة حركتها من المعلومات التي تمكنها من توظيف مواهب العاملين و استثمار قدراتهم فكريا في مختلف مستويات التنظيم على نحو إبداعي لتحقيق التحسن المستمر للمنظمة.
- كما تعرف بتحليل مكوناتها على النحو التالي :
 - ✓ إدارة : علم استغلال الموارد المتاحة ، الاستغلال الأمثل لتحقيق أهداف المنظمة .
 - ✓ الجودة: مطابقة المعايير التي تتوافق مع رغبات العملاء .
 - ✓ الشاملة: جميع العملاء و جميع مجالات العمل¹.

2 : خصائص إدارة الجودة الشاملة

تتضمن إدارة الجودة الشاملة مجموعة من الخصائص التي تضمن فعاليتها و يمكن تلخيص هذه الخصائص فيما يلي:

- زيادة ثقة العملاء في المنتج والعمل عليه .
- انخفاض عدد الشكاوي والتعامل مع المتقدم منها بسرعة واتخاذ إجراءات فعالة و سريعة لمنع تكرارها .
- وضع نظام لضمان الجودة وحياسة ثقة العملاء بالمستهلكين .
- زيادة حجم الإنتاج مع الخلاص تكلفه وإمكانية زيادة سعر بيع المنتج.
- تحسين تكاليف إنتاج الوحدة وزيادة إنتاجية القيمة المضافة.
- تطبيق وتحسين التكنولوجيا الحديثة.

¹ علي محمد عبد الله أخواجة _ إدارة الجودة _ التدريب الإلكتروني لأتشاركي لفرق الجودة و الاعتماد بالجمهورية اليمنية _

- تحسين العلاقات الإنسانية وتحطيم الموصل بين الإدارات واستغلال الطاقات مع سهولة اكتشاف المواهب.

- تطوير المنتجات الجديدة بصورة أسرع وأفضل وتقديم منتجات تنافس في السوق العالمي¹

3: أهداف إدارة الجودة الشاملة

من أهم الأهداف التي تسعى إدارة الجودة إلى تحقيقها هو تحسين مستويات الجودة و تطوير الخدمات عامة وخاصة، بالإضافة إلى الأهداف التالية:

حدد ريتشارد فرمان R. Ferman أهداف إدارة الجودة الشاملة على أنها:

- التركيز على احتياجات السوق والعمل على ترجمة هذه الاحتياجات إلى قرارات مواصفة للتصميم قابلة للتنفيذ.
- تحقيق أعلى أداء في كل المجالات.
- وضع إجراءات بسيطة لأداء الجودة.
- عمل مراجعة مستمرة للعمليات لإزالة الهدر أو الفاقد.
- ابتكار مقاييس الأداء.
- إدراك المنافسة وتطوير إستراتيجية المنافسة، ووضع أسلوب تطوير مستمر بلا نهاية.²

المطلب الثاني: نظام التكلفة المستهدفة

يعتبر نظام التكلفة على أساس النشاط من أحدث التطورات في مجال محاسبة التكاليف، وظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، ويمثل نظام التكاليف على أساس الأنشطة تطوراً ملموساً لتخصيص التكاليف غير المباشرة وطريقاً للتحديد الدقيق لتكلفة المنتجات والخدمات سنتطرق في هذا المبحث إلى العناصر التالية مفهوم التكلفة المستهدفة، أهداف التكلفة المستهدفة وطرق قياس التكلفة المستهدفة .

¹ زاوي نوال_ إدارة الجودة آلياتها و معوقاتهما_ مجلة القيس للدراسات النفسية و الاجتماعية _العدد التاسع _ جامعة علي

لونيس البليدة _ 2020ص65

²مدحت محمد أبو نصر_ إدارة الجودة الشاملة إستراتيجية كايزن اليابانية في تطوير المنظمات _ دار الكتب المصرية_ ط1

القاهرة 2015 _ص 56

أولا : نظرة تاريخية لمدخل التكلفة المستهدفة

بدا ظهور هذا الأسلوب من التكلفة أولا في اليابان خلال عام 1960 حيث وجد أن 80% من الصناعات الكبرى كانت تتبع هذا الأسلوب بالفعل ، بالإضافة إلى قيام الصناعات اليابانية بتطوير بعض الأساليب و المفاهيم الأمريكية وإكسابها خصائص جديدة تتوافق مع متغيرات الأعمال التي تواجه تلك الصناعة ، حيث قام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة ، وتم تحويلها إلى نظام ديناميكي لخفض التكلفة و تخطيط الربحية ، وقد ظهرت هندسة أسلو القيمة في شركة (جنيرال إلكترونيك) الأمريكية أثناء الحرب العالمية الثانية ، وذلك كمنهج أو أسلوب هندسي منظم يسعى إلى إنتاج المنتج في ظل وجود نقص في عناصر الإنتاج من المواد الخام و المنتجات الوسيطة ، و أسفرت التجارب العلمية عن إمكانية إنتاج منتج ذو فعالية عالية ، و يتكون من أقل عدد ممكن من الأجزاء الداخلة في تركيبه ، ثم تطوير الأسلوب حتى أصبح يؤدي إلى إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفعالية مع خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى و اليوم أصبح هناك نسبة كبيرة جدا من الصناعات التجميعية تستخدم هذا الأسلوب ، مثل صناعة السيارات ، الإلكترونيات ، الأدوات المنزلية وغيرها من الصناعات الحديثة و المتقدمة ، ونجد أن معظم الشركات اليابانية العملاقة من تويوتا، نيسان، سوني، وشركة كانون تستخدم هذا الأسلوب.¹

ثانيا: تعريف التكلفة المستهدفة

عرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه:

نظام يقوم على أساس تجميع عناصر التكاليف غير المباشرة بالمؤسسة في مجموعات الكلفة ليتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات التكلفة وذلك للوصول إلى كلفة أكثر دقة للمنتج النهائي مما يؤدي إلى اتخاذ المنتجات أطلاقا عليه نظام القرارات الإدارية السليمة.²

وعرف أيضا كأحد أدوات إدارة التكلفة التي تمارسها الإدارة بغرض رقابة وخفض التكلفة بشكل مستمر يهدف إلى إرضاء عملاء المنظمة ودعم قدرتها التنافسية وضمان بقاؤها ونموها واستمرارها في الأسواق.³

عرفه sakurai على أنه أحد أدوات إدارة التكاليف التي تخصص التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين لهندسة الإنتاج ، التصميم و بحوث التسويق والمحاسبة.¹

محمد سرور حرير_ المحاسبة الإدارية متقدمة _ دار المنهجية للنشر و التوزيع_ ط1 _ 2015 _ ص 9 - 10¹

سارة عزابزة_ محاسبة التحليلية الأصول العلمية و العملية _ ط1_ دار لفادوك للنشر و التوزيع_ ص 95²

محمد العشماوي _ مرجع سابق_ ص 331³

ثالثاً: أهداف التكلفة المستهدفة

يتمثل الهدف الأساسي لمدخل التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة المنتج مع المحافظة على نفس الجودة، هذا بالإضافة إلى الأهداف التالية:

- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية؛
- تحديد هامش الربح الذي تسعى المؤسسة له قبل طرح المنتج في السوق؛
- إنتاج منتجات بالجودة المنافسة والتي تفي باحتياجات العميل؛
- تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح و المنافسة على المدى الطويل؛
- خفض تكاليف المنتج على حد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود.
- مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.²

المطلب الثالث: عناصر ومزايا تطبيق التكلفة المستهدفة

سنتطرق في هذا المطلب إلى التعرف على العناصر المطلوبة لتطبيق التكلفة المستهدفة ، مبادئ و مزايا استخدام هذه الأخيرة.

أولاً: عناصر وخطوات التكلفة المستهدفة

• عناصر التكلفة المستهدفة

التطلب تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ضرورة توافر مجموعة العناصر أو الأركان أو المقومات التالية :

1. تصميم وتخطيط المنتج:

يعتبر تصميم وتخطيط المنتج أهم ركن في مدخل التكلفة المستهدفة، كما يعتبر تنفيذ هذا الركن بكفاءة عالية هو المدخل الضروري لإتمام عمليات التصنيع والتسويق والبيع بشكل متتابع في ضوء الهندسة المترامنة، كما أن هذا الركن يتعامل مع معظم التكاليف التي تحدث عند الدخول في تصميم وتخطيط المنتج والتي تصل إلى ما يقرب من 80% من إجمالي التكاليف والتي أيضاً يمكن تخفيضها من خلال

¹M- sakurai - target costing and how to use- it journal of cost magement -vol3- summer -1989- p 49

² لوري نجاة، الزواوي سعاد . واقع تطبيق التكلفة المستهدفة في مؤسسات إنتاجية جزائرية . مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي في مالية مؤسسة _كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير_ جامعة . جامعة احمد دارية أدرار

الهندسة المتزامنة سواء حدث هذا التخفيض في مجموعة التعديلات الخاصة بإعادة النظر في خصائص المنتج أثناء التصميم أو في بعض مكوناته عند بداية إنتاجه¹.

هذا ويترتب على عنصر تصميم وتخطيط المنتج ضرورة تحديد المتغيرات الفرعية التالية:

1/1 التكلفة المقدرة للتصميم الأولي :

والتي يتم التعرف عليها وتحديدها من خلال إجراء المقايسة الفنية والمالية الأولية لخصائص ومواصفات المنتج محل التطوير أو المنتج الجديد وذلك في إطار تحليل العمليات والأنشطة والإمكانات و المدخلات الداخلية للمنظمة، وسوف ترمز لهذه التكلفة بالرمز (X1).

1/2 هامش الربح المستهدف :

والذي يتحدد في ضوء حجم الأموال المستثمرة وعناصر الهيكل التمويلي ومعدلات الفائدة على القروض بالدولة ومعدلات العائد على الفرص البديلة للاستثمار وأسعار المنتجات الوسيطة والنهائية بالسوق والقدرة التنافسية للمنظمة ومدى تبني استراتيجيات معينة للأعمال وسوف نرمز له بالرمز (X2)

1/3 أسعار البيع المستهدفة :

والتي يقبلها العملاء في إطار أسعار المنافسين بالسوق والتي أيضاً تتحدد من خلالها الحصة التسويقية الحالية والمستقبلية للمنظمة التي تحقق ربح مستهدف مقبول لإدارة هذه المنظمة، وسوف نرمز لها بالرمز (X3).

1/4 التكلفة المسموح بها :

والتي تتوقعها إدارة المنظمة لإنتاج المنتج بمواصفات يقبلها العملاء من ناحية وتحقق عائد مقبول على الأموال المستثمرة من ناحية أخرى، وسوف نرمز لها بالرمز (X4) ويتم قياس التكلفة المسموح بها بالفرق بين أسعار البيع المستهدفة ومعدلات الربح المستهدف وطبقاً للمعادلة التالية $X4 = X3 (1) X2$.

1/5 التكلفة المستهدفة :

وترمز لها بالرمز (X5) والتي يجب ألا تزيد عن التكلفة المقدرة (X1) وألا تقل عن التكلفة المسموح بها (X4)، أي أنها تلك التكلفة التي تقع دائماً بين حدود التكلفة المسموح بها والتكلفة المقدرة، وفي ذلك يتم نمذجتها في إطار العلاقة الرياضية التالية $X5$ ---- $X1, X4$ ؛

و يمكن أن تكون التكلفة المستهدفة مساوية للتكلفة المسموح بها حالة تبني إدارة المنظمة نظاماً للحوافز. بينما أنه في غياب هذا النظام يجب العمل على إزالة الفجوة² أو الحد منها بين التكلفة المقدرة والتكلفة المسموح بها وصولاً إلى التكلفة المستهدفة و اعتماداً على كل من هندسة القيمة والتكلفة Value

محمد العشاوي_ مرجع سابق_ ص 338¹

محمد العشاوي _ المرجع السابق _ ص 339²

Cost-Engineering كمدخل التخفيض نسبة الإنتاج المعيب وتخفيض أيضاً الموارد المستخدمة الأخرى التي لا تؤثر على جودة المنتج حال استبعادها وأيضاً من خلال ضرورة إعادة النظر في التصميم الأولي للمنتج وإجراء المزيد من التعديلات عليه.

1/6 التكاليف المعيارية للمنتج:

والتي تتحدد في إطار واقع ظروف العمليات والأنشطة ومدخلات الإنتاج ونماذج تصميم المنتجات بالمنظمة، وسوف نرمز لها بالرمز (X6) وفي ضوء التكلفة المعيارية للمنتج يمكن تحديد التكلفة المستهدفة كمدخل آخر وذلك من خلال مقابلة التكلفة المعيارية (X1) بالتكلفة المسموح بها (X4) فإذا كانت (X6) أقل من (X4) أصبحت (X7) معادلة للتكلفة المستهدفة، وإذا كان العكس يجب إجراء ودراسة هندسة القيمة والتكلفة مع تحليل الأنشطة كمدخل لتخفيض التكلفة المعيارية للمنتج للوصول بها إلى التكلفة المسموح بها التي تمثل الوضع المثالي للتكلفة المستهدفة بالمنظمة.¹

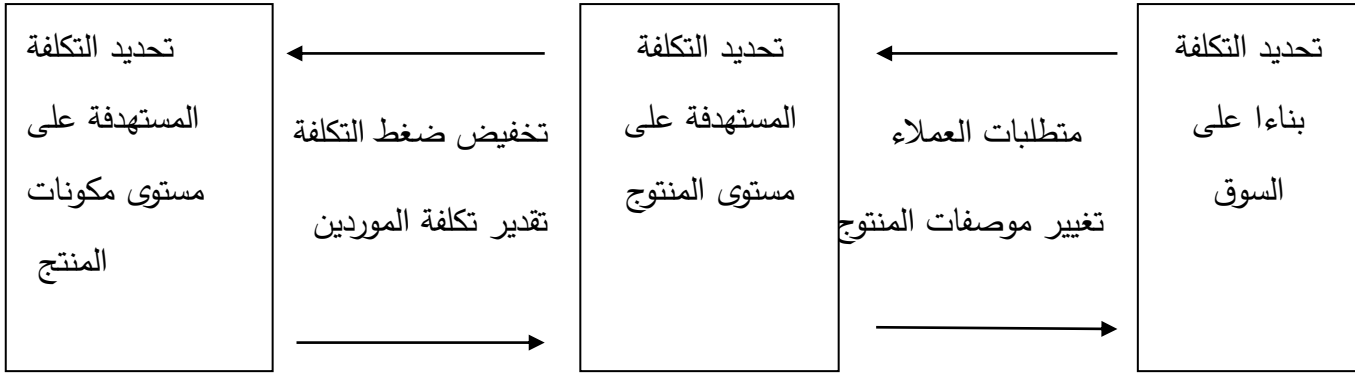
2. **التركيز على المستهلك:** إذا كان المستهلك هو هدف مدخل التكلفة المستهدفة، فإن تحليل التكاليف يجب أن يتم في إطار متطلبات ورغبات هذا المستهلك تجاه عناصر جودة وسعر وتوقيت إنتاج والمنتج هذا من ناحية ومن ناحية أخرى يجب أن تتم دراسة العناصر الثلاثة هذه في ضوء سعر البيع التنافسي الذي يقبله هذا المستهلك الذي يحقق إشباعه ورغباته احتياجاته مع بذل الجهود في تدنيه هذا السعر عن أسعار المنافسين بالسوق اعتماداً على إعادة النظر بجهود مستمرة في مواصفات ومكونات وأجزاء المنتج وطرق تشغيله وتدفق عناصر تكلفته و استخدام هندسة القيمة والتكلفة .
3. **تعاون أعضاء سلسلة القيمة الكاملة:** لتحقيق التكلفة الجارية في حدود التكلفة المستهدفة يجب تنمية وتدعيم مبدأ المشاركة بين أعضاء سلسلة القيمة الكاملة والممثلة الأعضاء ما قبل وأثناء وبعد الإنتاج والتي تضم إدارات المنظمة المختلفة وممثلي العملاء والموردين والقائمين بالصيانة من خارج المنظمة
4. **تحليل المنافسين:** ويعتبر تحليل المنافسين من أهم عناصر مدخل التكلفة المستهدفة لتحقيق ودعم الميزة التنافسية للمنظمة من خلال التميز سعري والزيادة في التكلفة كنتاج للإستراتيجية التنافسية بالمنظمة، ويعتمد تحليل المنافسين على ضرورة التعريف بالمزايا النسبية التي يقدمها المنافسين للمستهلك من خلال فك أجزاء منتجاتهم كمدخل التحديد المكونات المفترض شرائها ولتحديد أنشطة ومراحل التصنيع في إطار أنشطة ومراحل التصنيع لدى هؤلاء المنافسين.²

محمد العشماوي_ المرجع السابق_ ص 340¹
محمد العشماوي_ المرجع السابق_ ص 343²

• خطوات تكلفة المستهلكة

يمكن تلخيص خطوات التكلفة المستهدفة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (02) يبين خطوات التكلفة المستهدفة



المصدر: COOPER and SLAGMUDER 1999 p32

ثانيا: مبادئ ومزايا تطبيق التكلفة المستهدفة

❖ مبادئ نظام التكلفة المستهدفة:

هناك مجموعة من المبادئ لنظام التكلفة المستهدفة نذكرها فيما يلي:

1. السعر يؤدي إلى تكلفة: يضع نظام التكلفة المستهدفة هدفا للتكلفة يعبر عنه بالمعادلة التالية:

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

2. تركيز على العميل: بأخذ متطلباته المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات؛

3. تركيز على مرحلة التصميم: يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج وإنجاز التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة.

4. فريق أعضاؤه من وظائف مختلفة **Cross- functional teams** : يكون الفريق متعدد الوظائف مسؤول عن كامل العملية من شروع الاختبار إلى النهاية. والمقصود هنا وجود تفاعل بين مختلف الأقسام؛

5. تخفيض تكلفة دورة الحياة: بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء؛

6. إدماج سلسلة القيمة: يعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات والعملاء¹

ثانيا: مزايا تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

تتمثل مزايا التكلفة المستهدفة فيما يلي:

- تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين.
- تسهل العمل الجماعي بخلق لغة مشتركة وهدف مشترك يتمثل في التكلفة المستهدفة يعمل كل أعضاء الفريق المتعدد الوظائف على تحقيقه.
- يساعد تطبيق التكلفة المستهدفة كذلك في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدارة الإمداد وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة.
- تصبح التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية.
- يصبح السعر مسببا لعملية تطوير المنتج بدلا من أن يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح.
- تتجه التكلفة المستهدفة بسبب غرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات بينما تتجه الطرق التقليدية للتكلفة إلى تسجيل كل التكاليف بعض النظر عن ملائمتها لاتخاذ القرارات.
- توفر الكثير من المزايا التي تمكن العملاء من الدفع لشراء منتجات المؤسسة .
- تعمل على تخفيض خفض دورة تطوير المنتج.
- توفر الكثير من المزايا التي تمكن العملاء من الدفع لشراء منتجات المؤسسة.
- تعمل على تخفيض خفض دورة تطوير المنتج.
- تؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتجات بشكل ملحوظ.
- تعمل على ترابط الأقسام الداخلية للمؤسسة والعمل كفريق واحد يأخذ على عاتقه مسؤولية تسويق وتخطيط وتطوير وتصنيع وبيع وتوزيع وتركيب المنتج.

¹ دحو خير الدين ، سالمى ياسين _ أثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة للمحاسبة الإدارية الحديثة في تخفيض تكاليف المؤسسات الصناعية الجزائرية_ مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، رقم المجلد 01، العدد 03 ص 649

- مشاركة العملاء والموردون لتصميم المنتج الصحيح ومعرفة ما يتوقعه العملاء والمستهلكون من المنتج الخاص بالمؤسسة أو المنتجات المنافسة والبديلة.
- يؤدي أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحسين جودة المنتج عن طريق وضع التكلفة المستهدفة كهدف واضح إلى جانب الأخذ في الاعتبار جودة المنتج.¹

المبحث الثالث: اتخاذ القرار

إن نجاح أي وظيفة أو نشاط من أنشطة المؤسسة يتوقف على القدرة على اتخاذ القرارات الفعالة والرشيدة . لذلك فإن عملية اتخاذ القرار تتغلغل وبصورة مستمرة في نشاط المؤسسة وفي جميع عناصر العملية الإدارية من تنظيم، توجيه ورقابة وقد استندت قديما على الحدس والتخمين لكنها اليوم أصبحت مبنية على أسلوب علمي حتى تكون القرارات أكثر دقة وتساهم في حل المشاكل الإدارية. وسنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم عملية القرار و أركانه، خصائصه، خطوات اتخاذ القرار وعلاقة محاسبة التسيير باتخاذ القرار.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لاتخاذ القرار.

اتخاذ القرار أحد المهام الرئيسية التي يقوم بها المحاسبة الإداري ،حيث تعد عملية اتخاذ القرار عملية حيوية تؤثر على أداء المؤسسة ونجاحها .تتطلب هذه العملية مهارات قيادية ورؤية إستراتيجية لتحقيق النجاح المستدام للمؤسسة ،وسنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم اتخاذ القرار و أنواعه.

أولاً: مفهوم اتخاذ القرار

تعتبر عملية القرار مهمة لأنها أساس الإدارة. فهي تساعد في إنشاء والحفاظ على النظام والهيكل والكفاءة داخل المؤسسة .

و عرف القرار بأنه: عملية فكرية وعقلية يريد القائد الإداري من ورائها التوصل إلى اختيار بديل من مجموعة من البدائل المتاحة لإيجاد حل للمشكلة التي يواجهها.²

و يعرفه حبيب (2003) بأنه عملية الاختيار الواعي بين البدائل المتاحة في موقف ما بعد دراسة النتائج المترتبة على كل بديل أو خيار وأثرها على الأهداف المراد تحقيقها.³

¹ عصام رمضان. استخدام التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة مركب الملح . مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص فحص محاسبي _كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير _جامعة محمد خيضر بسكرة . 2016 . 2017 _ص18

طارق عبد الرؤوف عامر_صناعة واتخاذ القرار_ط1 القاهرة_مؤسسة طبية للنشر و التوزيع_2015_ ص 09²

ابراهيم علي ربابعة_اتخاذ القرار_ دار الأولولة للنشر و التوزيع _2015_ ص 03³

ثانيا: أنواع القرارات وتصنيفها

يتم تصنيف القرارات اعتمادا على أهم التصنيفات و أكثرها شيوعا في الفكر الإداري و تتمثل فيما يلي:

1. تصنيفات القرارات وفقا للوظائف الأساسية بالمؤسسة :

وتصنف وفقا لهذه المصادر إلى الأنواع التالية:

• قرارات تتعلق بالعنصر البشري :

هنا تدخل القرارات التي تتناولها مصادر الحصول على المعلمين وطرق الاختيار والتعيين و كيف يتم التدريب قبل وأثناء العمل وأيضا تضم توصيف الوظائف.

• قرارات تتعلق بالوظائف الإدارية ذاتها:

القرارات الخاصة بالأهداف المرجوة والسياسات والإجراءات الخاصة باختيار المديرين وأساليب الاتصال والنمط القيادي وغيرها .

• قرارات تتعلق بالتمويل :

في القارات التي لها علاقة بطرق التمويل، إعداد الميزانية العامة للتعليم.¹

2. تصنيف القرارات وفقا لأهميتها: وتصنف وفق هذا المعيار إلى:

• قرارات إستراتيجية:

وهي القرارات التي ترتبط بالأهداف و الخطط الرئيسية، وعادة ما تتخذ من قبل المستوى الإداري الأعلى في المنظمة.

• قرارات تنظيمية:

وهي القرارات الوظيفية التي يتم اتخاذها في مستوى الإدارة الوسطى في المنظمة كالتسويق الإنتاج، الأفراد....

• قرارات تشغيلية :

¹ ساسي هادف نجاه . نظرية اتخاذ القرارات في المؤسسة _مجلة علمية محكمة تعني بالدراسات الإسلامية و الإنسانية _العدد

35_تصدرها كلية أصول الدين بجامعة الأمير عبد القادر للعلوم الإنسانية قسنطينة_الجزائر_2014_ص10

تتعلق بالتوزيع الداخلي للموارد وترجمة الأهداف والخطط إلى مهام وأعمال قصيرة المدى وعادة ما تكون هذه القرارات متكررة وتتعلق بالأعمال الروتينية وهي من اختصاص الإدارات التنفيذية في المنظمة¹.

3. تصنيف القرارات وفقا لجدولتها : وتصنف على نوعين

• القرارات المبرمجة:

هي القرارات الروتينية والمتكررة حيث تكون القواعد التي تحكم القرار واضحة وتعتمد على الخبرات الشخصية لمتخذ القرار والمعرفة بالمواقف السابقة المماثلة، بالإضافة إلى استخدام التقدير الشخصي وتكون المشاكل التي تتخذ القرارات مبرمجة لمواجهةها بسيطة ولا تحتاج إلى تحليل طويل والقرار يمكن إلغائه أو تعديله دون نشوء آثار حضارة بالمؤسسة ومن هذه الأمثلة العديدة من المشاكل اليومية المتكررة التي تواجه المديرين في عمليات الإشراف والمراقبة على سير العمل اليومي والمعلومات هنا تكون صحيحة ودقيقة وموثوق بها.

• القرارات غير المبرمجة:

هي القرارات التي تتضمن بأنها غير روتينية وغير متكررة وغير محددة جيدا، ولا توجد إجراءات مسبقة لحلها ولها آثار هامة على نشاط المؤسسة في المدى الطويل، وعادة ما تظهر الحاجة لاتخاذ هذا النوع من القرارات عندما توجه المؤسسة المشكلة لأول مرة ولا توجد خبرات بشأن كيفية حله².

4. تصنيف القرارات وفقا لظروف اتخاذها: و تصنف إلى

• في حالة التأكد الكامل :

تفترض هذه النظرية أن لدى المدير متخذ القرار معلومات تامة وكاملة عن النتائج الخاصة بالقرار، والمدير متأكد من نتائج كل بديل من البدائل المتاحة.

• في حالة المخاطرة :

تفترض هذه النظرية أن المدير متخذ القرار يعلم احتمالات حدوث النتائج لكنه لا يعلم أي من هذه النتائج سوف تحدث.

• في حالة عدم التأكد:

¹ بناني نصر الدين_ دور محاسبة التكاليف في تحسين فعالية اتخاذ القرارات الإدارية دراسة حالة شركة مطاحن مهدية_مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص محاسبة _ كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير _جامعة ابن خلدون تيارت _2012.2013_ ص47

² نوابية سعاد . بولعراس رانية . القائد الإداري و إشراك العمال في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة دراسة ميدانية بلدية قلعة بوضبع _ مذكرة متممة لنيل شهادة الماستر تخصص علم الاجتماع تنظيم وعمل_كلية علوم الإنسانية والاجتماعية . جامعة 08 ماي 1945_2021. 2022_ ص56.55

تفترض هذه النظرية أن المدير متخذ القرار يعلم بكل النتائج المحتملة ولكنه لا يعلم باحتمالات حدوث كل من هذه النتائج¹.

المطلب الثاني: خصائص وخطوات اتخاذ القرار

تقوم عملية اتخاذ القرار بناء على العديد من العوامل والمراحل و التي تشكل إطارا عاما لعملية اتخاذ القرار ، كما أنها تتصف ببعض الخصائص التي تجمع بين القدرات العقلية والعاطفية كي تساعد في اتخاذ القرار وسنتطرق في هذا المطلب إلى خصائص اتخاذ القرار و خطواته .

أولا: خصائص اتخاذ القرار

لاتخاذ القرار عدة خصائص منها:

- عملية اتخاذ القرار هي إحدى خطوات عملية صناعة القرار، إذ تسبقها كثير من الخطوات التمهيديّة التي تشكل أسس القرار السليم.
- اتخاذ القرار عملية تطويرية متغيرة ، يظهر ذلك من خلال التغيرات التي تطرأ على المشكلة أو المهمة أو قد يتفرع منها مشكلات فرعية ، يصاحبها تغيير في إدراك الفرد
- تتطلب عملية اتخاذ القرار جمع المعلومات، كذا القدرة على اكتشاف جوانب المشكلة وحقيقتها والإبداع والابتكار في إيجاد الحلول واختيار الحل المناسب ثم تجسيده في التنفيذ²
- تتصف عملية صنع القرار بالواقعية، للوصول للحد المعقول وليس للحد الأقصى.
- تتأثر عملية صنع القرار بالعوامل الإنسانية الناتجة عن سلوكيات الفرد الذي يقوم بصنع القرار، أو الأشخاص الذين يقومون باتخاذها.³

ثانيا: خطوات اتخاذ القرار

تمر عملية اتخاذ القرار بمراحل وخطوات متعدد لا بد من مراعاتها وهي كالتالي :

- المرحلة الأولى تشخيص المشكلة :

1 شيماء بولحسيس - صبرينة لباد _ دور الاتصال في عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة دراسة ميدانية بجامعة محمد صديق بن يحي جيجل _ مذكرة متممة لنيل شهادة الماستر في علوم الإعلام و الاتصال _ تخصص اتصال وعلاقات عامة _ كلية العلوم الإنسانية و الاجتماعية _ جامعة محمد الصديق بن يحي - جيجل - 2017-2018 - ص68

2 عائشة ميطر . اتخاذ القرار وعلاقته بكل من فعالية الذات و المناخ الأسري لدى المراهقين . أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتورا في علوم الإرشاد النفسي و الصحة النفسية _ قسم علم النفس _ كلية العلوم الاجتماعية _ جامعة الجزائر . 2020.2021. ص36

3 بنية مجيد . اليقظة الإستراتيجية ودورها في فعالية اتخاذ القرارات الإستراتيجية دراسة حالة بشركة البسكرة للإسمنت ... مذكرة متممة لنيل شهادة الماستر في الإدارة الإستراتيجية _ قسم علوم التسيير _ كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير _ جامعة محمد خيضر بسكرة . 2021.2022. ص33

ومن الأمور المهمة التي ينبغي على المدير إدراكها وهو بصدد التعرف على المشكلة الأساسية وأبعادها هي تحديده لطبيعة الموقف الذي خلق المشكلة، ودرجة أهمية المشكلة، وعدم الخلط بين أعراضها وأسبابها، والوقت الملائم للتصدي لحلها واتخاذ القرار الفعال والمناسب بشأنها.

• المرحلة الثانية جمع البيانات والمعلومات:

إن فهم المشكلة فهما حقيقيًا، واقتراح بدائل مناسبة لحلها يتطلب جمع البيانات والمعلومات ذات الصلة بالمشكلة محل القرار، ذلك أن اتخاذ القرار الفعال يعتمد على قدرة المدير في الحصول على أكبر قدر ممكن من البيانات الدقيقة والمعلومات المحايدة والملائمة زمنيًا من مصادرها المختلفة، ومن ثم تحديد أحسن الطرق للحصول عليها، ثم يقوم بتحليلها تحليلًا دقيقًا ويقارن الحقائق والأرقام ويخرج من ذلك بمؤشرات ومعلومات تساعد على الوصول إلى القرار المناسب. وقد صنف بعض علماء الإدارة أنواع البيانات والمعلومات التي يستخدمها المدير إلى :

- ✓ البيانات والمعلومات الأولية والثانوية.
- ✓ البيانات والمعلومات.
- ✓ البيانات والمعلومات النوعية.
- ✓ الأمور والحقائق.

• المرحلة الثالثة تحديد البدائل المتاحة وتقييمها:

ويتوقف عدد الحلول ونوعها على عدة عوامل منها: وضع المؤسسة والسياسات التي تطبقها، والفلسفة التي تلتزم بها، وإمكانياتها المادية والوقت المتاح أمام متخذ القرار واتجاهاته فمثلا مشكلة ارتفاع تكاليف إنتاج سلعة ما فنجد من بين البدائل :

- ✓ إعادة تدريب العمال على استخدام هذه المادة بكفاءة.
- ✓ زيادة عدد المشرفين للرقابة على استخدام هذه المادة.
- ✓ تخفيض عدد العمال واستخدام بعض الآلات.
- ✓ إيجاد نظام للحوافز لتشجيع العمال .

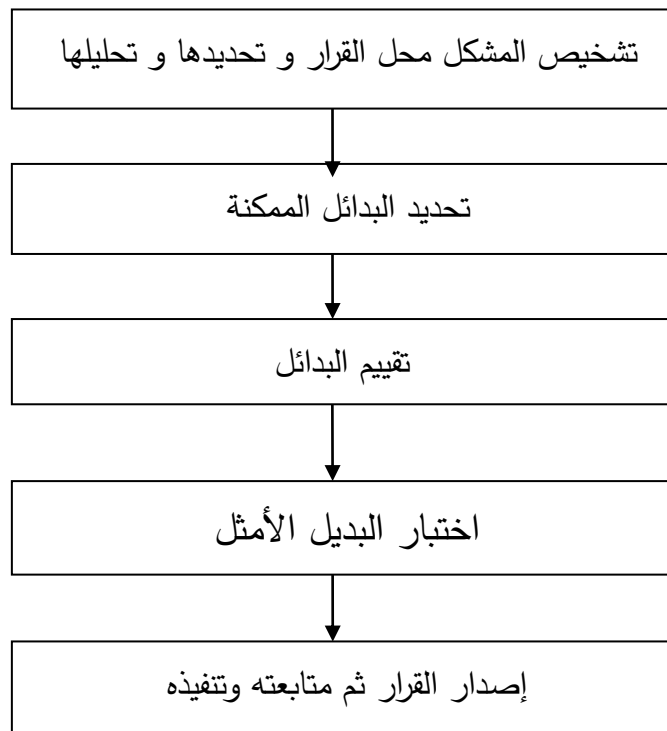
• المرحلة الرابعة اختيار البديل المناسب لحل المشكل:

وتتم عملية المفاضلة بين البدائل المتاحة واختيار البديل الأنسب وفقا لمعايير و اعتبارات موضوعية يستند إليها المدير في عملية الاختيار وأهم هذه المعايير¹.

نوال عبد الكريم الأشهب_ اتخاذ القرارات الإدارية_ ط1_ دار المجد للنشر و التوزيع _2019_ ص38. 39¹

- ✓ تحقيق البديل للهدف أو الأهداف المحددة، فيفضل البديل الذي تحقق لهم الأهداف أو أكثرها مساهمة في تحقيقها.
- ✓ اتفاق البديل مع أهمية المنظمة وأهدافها وقيمها ونظمها وإجراءاتها.
- ✓ قبول أفراد المنظمة للحل البديل واستعدادهم لتنفيذه .
- ✓ درجة تأثير البديل على العلاقات الإنسانية والمعاملات الناجحة بين أفراد التنظيم.
- ✓ درجة السرعة المطلوبة في الحمل البديل، والموعد الذي يراد الحصول فيه على النتائج المطلوبة.
- ✓ مدى ملائمة كل بديل مع العوامل البيئية الخارجية للمنظمة مثل العادات والتقاليد القيم وأنماط السلوك والأنماط الاستهلاكية وما يمكن أن تفرزه هذه البيئة من عوامل مساعدة أو معرفة لكل بديل.
- ✓ المعلومات المتاحة عن الظروف البيئية المحيطة.
- ✓ كفاءة البديل والعائد الذي سيحققه إتباع البديل المختار.
- المرحلة الخامسة متابعة تنفيذ القرار وتقويمه:
- ✓ ويجب على متخذ القرار اختيار الوقت المناسب لإعلان القرار حتى يؤدي القرار الحسن النتائج، وعندما يطبق القرار المتخذ، وتظهر نتائجه يقوم المدير بتقويم هذه النتائج ليرى درجة فاعليتها، ومقدار نجاح القرار في تحقيق الهدف الذي اتخذ من أجله.
- ✓ وعملية المتابعة تنمي لدى متعمد القرارات أو مساعديهم القدرة على تحري الدقة و الواقعية في التحليل أثناء عملية التنفيذ مما يساعد على اكتشاف مواقع القصور ومعرفة أسبابها واقتراح سبل علاجها.
- ✓ ويضاف إلى ذلك أن عملية المتابعة لتنفيذ القرار تساعد على تنمية روح المسؤولية لدى المرؤوسين وحثهم على المشاركة في اتخاذ القرار.¹

الشكل رقم (03) يبين الخطوات الأساسية لعملية اتخاذ القرارات



المصدر : موسى قاسم القريوتي، علي خضر مبارك _ أساسيات الإدارة الحديثة _ دار تسنيم للنشر و التوزيع _ 2006 _ ص 97

المطلب الثالث: أهمية اتخاذ القرار وعلاقته بمحاسبة التسيير

إن اتخاذ القرار ومحاسبة التسيير كلاهما ذو أهمية كبيرة للمؤسسة وترتبطهم علاقة وثيقة حيث تساعد محاسبة التسيير على توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بشكل دقيق ومستمر وفي هذا المطلب سنتطرق إلى أهمية وعلاقة اتخاذ القرار بمحاسبة التسيير.

أولاً: أهمية اتخاذ القرار

إن موضوع صنع القرار واتخاذ من الموضوعات ذات الأهمية الكبرى التي شغلت بال العلماء والاجتماعيين، وخاصة المهتمين منهم بعلم الاجتماع أو الإدارة، فالإدارة من منظور جريفت هي عملية ضبط وتوجيه للعمل في التنظيمات التي تتكون من جماعة أو أفراد يمارسون أنشطة هادفة مرتبطة بعضها

ببعض، وتكون مهمة الإدارة الأساسية في توجيهها للأنشطة من خلال تنظيم عملية اتخاذ القرارات فيها بصورة رشيدة.¹

ومما سبق يؤكد الباحث على أن موضوع صنع القرار واتخاذ من الموضوعات التي تلقى الاهتمام الكبير من علماء الإدارة، فهو لب العملية الإدارية وقلبها بصفة عامة، حيث إن عملية صنع القرار واتخاذ ترتبط ارتباطاً وثيقاً بكافة العمليات الإدارية من تخطيط وتنظيم ورقابة وتوجيه، وهي في غاية الأهمية لكل العاملين في مجال الإدارة والقيادة.

ثانياً: علاقة اتخاذ القرار بمحاسبة التسيير و التكلفة المستهدفة

• علاقة اتخاذ القرار بمحاسبة التسيير:

إن كفاءة نظام المعلومات المحاسبي في إنتاج معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية بخصوص اختيار ومراقبة أداء إستراتيجية المؤسسة أصبحت هدفاً جوهرياً لمحاسب التسيير، خاصة في ظل اقتصاد السوق وزيادة حدة المنافسة، ولذلك فإن تحديد الاحتياجات من معلومات محاسبة التسيير لغرض اتخاذ القرارات التي يتطلبها تحديد أداء الإستراتيجية، وبتوصيف بدائل مخرجات نظام المعلومات المحاسبي الداخلي من المعلومات لهذا الغرض من واقع الممارسة العملية من شأنه أن يساعد المحاسبين على استكشاف مدى وجود احتياجات متزايدة للمعلومات الداخلية، ويساعدهم في اقتراح وتطبيق أفضل المناخل والأساليب والأدوات الملائمة لتطوير نظام المعلومات المحاسبي الداخلي لمواجهة هذه الاحتياجات الإدارية للمعلومات المحاسبية المتزايدة أو للتغلب على النقص في المعلومات المحاسبية الداخلية أن وجدت.²

• علاقة اتخاذ القرار بالتكلفة المستهدفة:

من خصائص التكلفة المستهدفة هو التركيز على تلبية احتياجات العميل، تنمية فكر الفرد، ضمان الجودة وتخفيض التكلفة في مرحلة التصميم وبذلك دفع تنافسية المنتج بتحقيق أفضل نسبة بين الجودة، السعر وتحقيق الربح؛

ومن هنا تكون الرؤيا واضحة لمسير المؤسسة لترشيد قراراته الإدارية وهذا بتوفر مجموعة البدائل المتاحة

لذلك وهذا لما يوفره هذا الأسلوب من مزايا منها:

¹ إياد أحمد حسن نبيهة . فعالية اتخاذ القرار وعلاقته بالأنماط القيادية السائدة لدى مديري مداري بمقاطعة غزة . أطروحة

ماجستير الإدارة التربوية _ كلية التربية _ جامعة الإسلامية غزة _ 2011 _ ص 19

² حسين بالعجوز _ دور معلومات محاسبة التسيير الإستراتيجية في صنع قرار الاستثمار الرأس مالي _ جامعة المسيلة _ مجلة العلوم

الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية . العدد 2012/07 _ ص 17.176

- ❖ إدماج أشخاص من أقسام أخرى في المؤسسة مثل المحاسبة، التصنيع، التسويق والمشتريات في اتخاذ القرار وليس الاكتفاء عمال أقسام التطوير والتصميم.
- ❖ إذا كان المنتج جديداً، فإن أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في تطويره لأنها توفر طريقة عمل جماعي منظم لتصميم خدمات ومنتجات جديدة.
- ❖ هذا الأسلوب يدعم الاتصال لأن عدة منظمات وحدث أن الهدف المشترك للفرق المتمثل في بلوغ التكلفة المستهدفة قد تسرع كلها من مرحلة التطوير وتصميم المنتجات الجديدة.
- ❖ الربط بين احتياجات العملاء وتصميم المنتج فمثلاً تتم تجزئة التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف التي يؤديها بشكل أفضل إذا كان ذلك على أساس رأي العميل فيما يخص أهمية كل وظيفة، لأن وجهة نظر العميل قد تكون مختلفة عن المصمم لكن الأولوية في التكلفة للمستهدة تكون لوجهة نظر العميل.¹

ثالثاً: معوقات اتخاذ القرار

هناك معوقات ذاتية تتعلق بالشخص الذي يتخذ القرار وفيها ثلاث فئات :

- **الفئة الأولى:** فئة ترتبط بالعادات و القيم و ردود الأفعال ألا شعورية (الحقد ، الحسد) إلى أي مدى تؤثر عادات الشخص و قيمة ردود أفعاله على عملية اتخاذ القرار .
- **الفئة الثانية:** أطلق عليها سيمون الضغوط المفروضة على الشخص (دوافع ، انتماءات الشخص) إلى أي مدى تؤثر الدوافع الشخص على عملية اتخاذ القرار .
- **الفئة الثالثة :** وهذا الأهم ويسمى مقدار المعرفة (البيانات) كلما كانت المعلومات و البيانات متوفرة حول المشكلة التي تتخذ القرارات بشأنها كلما كان القرار عقلانياً أو عادلاً.²

وهناك أيضاً معوقات أخرى تتمثل في:

- ✓ صعوبة الانتظار لجمع كافة المعلومات لاتخاذ القرار لأن عامل الزمن يلعب الدور الأساسي .
- ✓ صعوبة توفير الموارد المالية .

¹ دلال عائشة، قمو فاطمة _دور محاسب التسيير في ترشيد القرار دراسة حالة مؤسسة نفضال مركز الوقود تيات _مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر في محاسبة وجباية معمقة_قسم العلوم التجارية_كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير_2018،2019_ص54،53

حسين عبد الحميد أحمد رشوان_ علم اجتماع التنظيم _ مؤسسة شباب الجامعة للنشر_الإسكندرية _ 2004 _ ص 89 .90²

✓ صعوبة وجود هدف وحيد للتنظيم يتفق عليه الجميع إذ تتحد الأهداف التنظيمية كحصول الصراع على السلطة و النفوذ وتختلف فيها الأهداف الرسمية عن الأهداف التي تصاغ بلغة مطاطية.¹

محمد قاسم القربوتي _ مبادئ الإدارة _ دار وائل للطباعة و النشر و التوزيع _ عمان _ 2001 _ ص 115¹

خلاصة الفصل :

من خلال دراستنا لهذا الفصل وبصفة عامة يمكن القول بأن محاسبة التسيير هي جزء أساسي من عمليات الإدارة المالية والإدارية في المؤسسة ، وقد تطورت مع تطور الظروف الاقتصادية و الاجتماعية و التقنية وظهور العولمة ونتيجة لهذا التطور كان لابد لمحاسبة أن تطور أساليبها وطرقها حيث أصبحت تعتمد على مجموعة من الأساليب المحاسبية الحديثة لتحليل البيانات المالية و تسهيل العمليات المحاسبية و غير المحاسبية ومن بين هذه الأدوات نجد التكلفة المستهدفة ، نظام الإنتاج في الوقت المحدد و نظام التكاليف على أساس الأنشطة . ثم التقرير عن هذه النتائج بمعلومات تقدم إلى متخذي القرارات سواء داخل أو خارج المؤسسة؛ كما تبين أن هناك علاقة وطيدة بين محاسبة التسيير و اتخاذ القرار بحيث تقوم محاسبة التسيير بتوفير المعلومات المالية و الإدارية اللازمة للقيام بتحليلات وتقديرات دقيقة تساعد في اتخاذ القرارات الصحيحة.

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية

للتكلفة المستهدفة

تمهيد

إن هدف أي شركة ومهما كان نشاطها هو تحقيق الأهداف التي تسعى إليها و السهر على تطبيق المخططات التي وضعتها ، لذلك تهدف شركة علف الحاج لخضر إلى إنتاج وتوزيع أعلاف الحيوانات وتلبية احتياجاتها من عناصر غذائية اللازمة لنموها وصحتها ولتحقيق ذلك تحتاج منهج صحيح وسليم ليوفر لها المعلومات المحاسبية والغير المحاسبية وبناء على هذا سنتطرق في هذا الفصل إلى معرفة المنهج أو النظام التي تستخدمه الشركة في إنتاج وتسعير منتجاتها؛

وبعد تطرقنا في الفصل الأول إلى محاسبة التسيير وطرقها الحديثة وخاصة نظام التكلفة المستهدفة ودورها في التسعير، سنقوم في هذا الفصل بتطبيق تلك المعلومات على شركة علف الحاج لخضر من أجل محاولة تسعير المنتجات باستخدام نظام التكلفة المستهدفة .

وسوف يتم التطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث على النحو التالي :

المبحث الأول : لمحة عن شركة علف الحاج لخضر.

المبحث الثاني: واقع التسعير في شركة علف الحاج لخضر.

المبحث الثالث: نتائج استخدام التكلفة المستهدفة في الشركة.

المبحث الأول: لمحة عن شركة علف الحاج لخضر

تعتبر شركة علف الحاج لخضر من الشركات الكبرى في تيارت و متخصصة في تصنيع الحيوانات (الأبقار ، الأغنام ، الماعز و غيرها) حسب احتياجات عملائها مما يضمن لها ربحية أفضل في مزارع الماشية وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى تقديم عام عن هذه الشركة ،نشاطها ، أهدافها ،هيكلها التنظيمي و مميزاتها .

المطلب الأول: تقديم عام لشركة الحاج لخضر

بفضل الخبرة التي اكتسبتها الشركة منذ أعوام والتزامها بالجودة. وبالتعاون مع أفضل خبراء التغذية وطنيين وعالميين، أصبحت شركة الحاج لخضر من أفضل الشركات في مجال تغذية الحيوانات حيث تقوم بتسويق مجموعة واسعة من الأطعمة بأشكال مختلفة، وسنتطرق في هذا المطلب إلى نشأة هذه الشركة و تعريفها.

أولا : نشأة شركة علف الحاج لخضر

نشأة شركة علف الحاج لخضر بتاريخ 1996 في ولاية تيارت ، منطقة صناعية رقم 100 وأصبحت شركة ذات مسؤولية محدودة في سنة 2006، تعد شركة إنتاجية في قطاع الأغذية الحيوانية وتنتج أعلاف المواشي والدواجن وغيرها؛

كما أن الشركة لديها خبرة سنوات في هذا المجال وتتميز باختيار أفضل أنواع خدمات الأعلاف وفقا لخصائص الحيوانات [كالعمر والنوع وما إلى ذلك] بالتعاون مع أفضل خبراء التغذية الوطنيين والعالميين جعلتها من أفضل الشركات في هذا المجال.

توفر الشركة أعلاف للفلاحين و الموالاة لتغذية الأبقار و المواشي بشكل مفتولة وليس مطحونة لتجنب الضياع و التبذير عند تقديمها للحيوانات للحصول على نتائج تمكنهم من الاعتناء الجيد و المستمر .

ثانيا: تعريف بشركة علف الحاج لخضر

هي شركة تقوم بإنتاج أعلاف الحيوانات حيث تقوم بتسويق مجموعة واسعة من أغذية الحيوانات حسب الطلب (حبيبات مفتتة ، دقيق المركز ، حبيبات الناعمة ،التركيبات والمخاليط) التي تساعد الحيوانات على النمو الصحي وتحسين أداء الإنتاج سواء في اللحوم أو الحليب أو البيض وغيرها من المنتجات الحيوانية و تمتلك الشركة نقاط بيع في أنحاء وضواحي ولاية تيارت، تسعى إلى تقديم أفضل المنتجات التي تحتوي على جميع المواد البروتينية و العضوية و المعدنية اللازمة لتغذية الحيوانات بالكميات المناسبة في السوق الجزائري، لا تعتمد الشركة على صناعة الأغذية فقط بل تولي أهمية بالغة للحفاظ على جودة الحبوب مثل التخزين والتنظيف و التجفيف وأنظمة التحكم المتكاملة هذا جنبا إلى جنب مع الإستراتيجية الجديدة لتقديم منتجات ذات جودة عالية دفعت الشركة إلى ضمان تخزين طويل الأجل و دون الإضرار بالحبوب .

ثالثا: الموقع و العنوان

تقع شركة علف الحاج لخضر بالمنطقة الزراعية، زعرورة تيارت 1400، الجزائر .

الهاتف: 0555054421 / 040793640

الفاكس: 046419063

البريد الإلكتروني: direction@fabgrain.com

موقع الإنترنت: www.fabgrain.com

المطلب الثاني: نشاط وأهداف شركة أعلاف الحاج لخضر

لكل شركة نشاط و أهداف تسعى إلى تحقيقهم لضمان استمرارها في السوق و شركة علف الحاج لخضر كغيرها من الشركات لها نشاط ومهام تقوم بها و أهداف تسعى لتحقيقها و سنتطرق في هذا المطلب إلى نشاط وأهداف هذه الشركة.

أولا : نشاط الشركة أعلاف الحاج لخضر

يتمثل نشاط شركة علف الحاج لخضر فيما يلي:

- إنتاج أعلاف الدجاج الأحمر.
- إنتاج أعلاف الدجاج البياض.
- إنتاج أعلاف أمهات الدواجن.
- إنتاج أعلاف الديك الرومي.
- إنتاج أعلاف الأبقار الحلوب .
- إنتاج أعلاف تسمين العجول.
- إنتاج أعلاف تسمين الخروف.

كما أن نشاط الشركة يتميز بتدفقات فيزيائية كما يلي :

- استلام الوثائق.
- المعاينة وزن الحمولة الخام .
- إدخال الحمولة إلى المخزن.
- وزن الحمولة الصافي .
- إخراج المواد الأولية من المخازن.

- التصنيع .
- إدخال المنتجات التامة الصنع إلى المخازن .
- بيع المنتجات النهائية .

ثانيا: أهداف شركة علف الحاج لخضر

تسعى شركة علف الحاج لخضر إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تلبية احتياجات الحيوانات المختلفة.
- توفير حلول غذائية مبتكرة وفعالة تساعد على تحسين صحة الحيوانات.
- زيادة إنتاجية الحيوانات .
- مراعاة الاحتياجات البيئية و الاقتصادية.
- تطوير سوق اللحوم.
- تطوير تربية الدواجن.
- مساعدة وتموين المربين الحيوانات.
- انتقاء أجود أنواع الخامات اللازمة للتصنيع.
- استهلاك أقل الأدوية.
- أرباح أعلى للدورة.

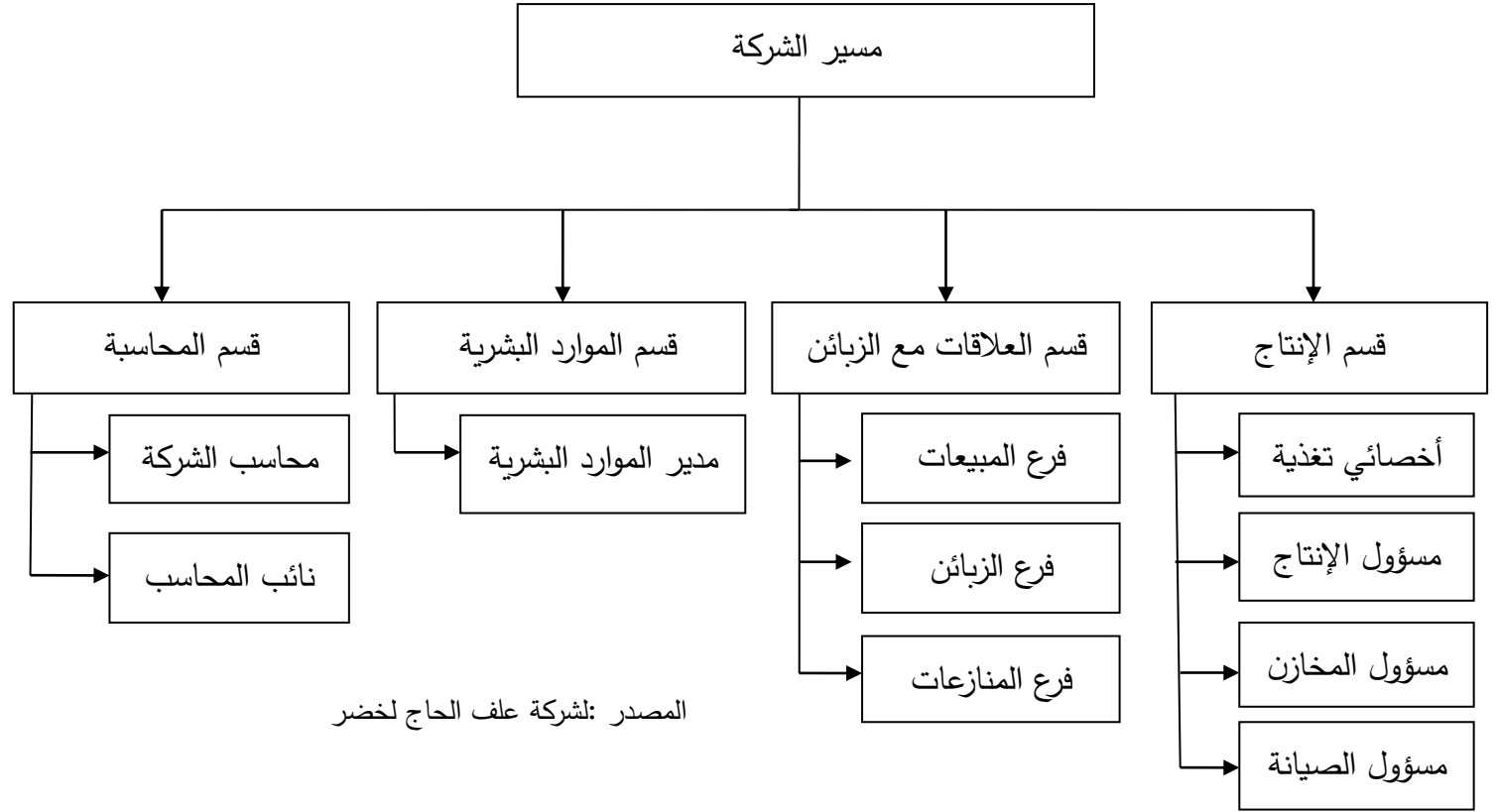
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي و مميزات شركة علف الحاج لخضر

إن هيكل الشركة يشير إلى التنظيم الداخلي للشركة وتسلسل الهرمي للمسؤوليات و العلاقات بين الأقسام و الأفراد وسنتطرق في هذا المطلب إلى هيكل شركة علف الحاج لخضر و مميزات هذه الأخيرة .

أولاً : الهيكل التنظيمي لشركة علف الحاج لخضر

يتكون الهيكل التنظيمي لشركة علف الحاج لخضر مما يلي :

الشكل رقم (04) يبين الهيكل التنظيمي لشركة علف الحاج لخضر



المصدر :شركة علف الحاج لخضر

1. مدير الشركة:

ب. خاطر هو المسؤول الرئيسي عن توجيه العمليات واتخاذ القرارات الإستراتيجية لتحقيق أهداف الشركة. يشمل عمله تطوير الرؤية والإستراتيجية للشركة، وإدارة الفريق التنفيذي ، وضمان تحقيق الربحية والاستدامة المالية، بالإضافة إلى التواصل مع المستثمرين والشركاء الرئيسيين.

2. قسم المحاسبة:

يديره المدير المحاسبي المسؤول عن تسجيل وتوثيق العمليات المالية والمحاسبية للشركة وإعداد التقارير المالية الدورية مثل ميزانية الدخل وقائمة التدفقات النقدية كما يقوم بتحليل البيانات المالية لتقديم توجيهات إستراتيجية للإدارة. وينقسم قسم المحاسبة إلى :

• محاسب الشركة:

- ✓ يتولى مسؤولية تسجيل وتحليل وتقديم التقارير المالية للشركة.
- ✓ يقوم بمراقبة الحسابات وإعداد البيانات المالية الشهرية والسنوية.
- ✓ يضمن امتثال الشركة للمعايير المحاسبية والقوانين المالية.
- ✓ يقوم بإعداد ومراجعة التقارير الضريبية اللازمة للشركة.
- ✓ يلعب دوراً حيوياً في توجيه الشركة بتخصيص الموارد المالية واتخاذ القرارات المالية.

• نائب المحاسب:

- ✓ المسؤول عن مساعدة المحاسب الرئيسي في أداء واجباته ومسؤولياته اليومية.
- ✓ يقوم بمراجعة ومراقبة السجلات المالية.
- ✓ تحليل البيانات المالية، وإعداد التقارير المالية.
- ✓ مساعدة في إعداد الإقرارات الضريبية .
- ✓ المساهمة في تنفيذ سياسات المحاسبة.
- ✓ تقديم الدعم في عمليات التدقيق الداخلي والخارجي قد يكون جزءاً من مسؤولياته أيضاً.

3. قسم الموارد البشرية :

هو القسم المسؤول عن إدارة الموارد البشرية و العلاقات العمالية داخل المنظمة. شمل دوره توظيف الموظفين المناسبين وتدريبهم و تطويرهم و إدارة المخاطر العمالية، ينقسم إلى :

• مدير الموارد البشرية :

- ✓ المسؤول عن تنفيذ استراتيجيات إدارة الموارد البشرية في الشركة.
- ✓ توظيف و توجيه وتطوير الموظفين.
- ✓ إدارة الأداء والتقييم وتنفيذ برامج التدريب.
- ✓ تطوير المهارات، وإدارة العلاقات الموظفين و تحسين التواصل الداخلي.
- ✓ تطبيق السياسات والإجراءات الخاصة بالموارد البشرية.
- ✓ يعمل على تعزيز الثقافة التنظيمية و الرفاهية والرضا بين الموظفين.
- ✓ تطوير استراتيجيات لتحفيزهم وزيادة إنتاجيتهم والحفاظ على مواهبهم في الشركة.

4. قسم العلاقات مع الزبائن :

هو القسم المسؤول عن بناء وتعزيز العلاقات مع العملاء وتلبية احتياجاتهم وتحسين تجربتهم مع المنتجات أو الخدمات التي تقدمها الشركة ومن بين وظائفها تحليل احتياجات العملاء ، تصميم الخدمات والمنتجات و إدارة الشكاوى و الاستفسارات . وينقسم إلى:

• فرع المبيعات :

- ✓ المسؤول عن تسويق وبيع منتجات الشركة وتلبية احتياجات العملاء .
- ✓ يعمل فرع المبيعات على تطوير استراتيجيات التسويق والمبيعات كما يقوم بتحديد الأسواق المستهدفة و قيام بحملات الإعلان و ترويج للمنتج و تسويقه .
- ✓ إدارة علاقات العملاء .
- ✓ يتولى تحديد و تلبية متطلبات العملاء .
- ✓ تقديم المشورة حول المنتجات والخدمات الشركة .
- ✓ تنسيق عمليات الشحن والتوزيع .
- ✓ يهدف هذا القسم إلى زيادة مبيعات الشركة و تحقيق الأرباح الجيدة و تحقيق رضا العملاء على المنتجات المقدمة و بناء علاقات تجارية قوية لتعزيز مكانتها في السوق .

• فرع الزبائن :

- ✓ المسؤول عن التواصل المباشر مع العملاء وتلبية احتياجاتهم ومتطلباتهم .
- ✓ يستقبل استفسارات وشكاوى العملاء .
- ✓ تقديم الدعم والمشورة .
- ✓ متابعة الطلبات والشحنات وتحديد متطلبات العملاء وضمان تلبيةها بشكل جيد .
- ✓ يقوم ببناء وتعزيز العلاقات مع العملاء من خلال تقديم خدمة عملاء ممتازة وحل المشكلات بفعالية .
- ✓ يهدف هذا القسم إلى بناء علاقة قوية مع العملاء لضمان ولائهم و تفاعلهم مع منتجات الشركة بشكل مستمر .

• فرع المنازعات :

- ✓ هو الفرع المسؤول عن إدارة وحل النزاعات القانونية أو التجارية التي قد تحدث داخل الشركة أو بين الشركة والعملاء أو الشركاء التجاريين .
- ✓ يعمل على تقديم استشارات قانونية وتقديم الدعم القانوني في النزاعات المتعلقة بالعقود والملكية والمسائل التجارية .

✓ يسعى إلى حل النزاعات بالتفاوض و التسوية الودية لجميع الأطراف لعدم وصولها إلى المحكمة بقدر الإمكان في حالة عدم الاتفاق، يمكن تمثيل الشركة في المحاكم والتعامل مع القضايا القانونية بشكل عام.

5. قسم الإنتاج :

هو القسم المسؤول عن تنفيذ عمليات التصنيع أو الإنتاج للمنتجات أو الخدمات التي تقدمها الشركة. يقوم هذا القسم بتحويل المواد الخام أو المكونات إلى منتجات جاهزة للتسويق والتوزيع. ومن مهامه تشغيل الخطوط الإنتاجية مراقبة الجودة وإدارة المخزون. وينقسم إلى

• أخصائي التغذية:

- ✓ يعمل على توفير التغذية السليمة للحيوانات المختلفة .
- ✓ يحدد احتياجات التغذية لكل نوع من الحيوانات حسب عمرها و وزنها و نشاطها و حالتها الصحية.
- ✓ يقدم توصيات حول أنواع الأغذية المناسبة بكميات صحيحة لضمان صحة و سلامة الحيوانات و نموها الجيد.

• مسؤول الإنتاج

- ✓ المسؤول على تخطيط و تنظيم و الرقابة ، و إدارة كل عمليات الإنتاج في الشركة .
- ✓ يقوم بتصميم و تطوير الإنتاج و يضمن توفر مواد الأولية و المعدات اللازمة.
- ✓ يراقب جودة المنتجات المصنعة و يضمن أنها تمتثل للمعايير الصحية و السلامة .
- ✓ ويشرف على فريق العمل و يدرّبهم، يهدف إلى تحقيق الإنتاجية العالية بأقل تكلفة ممكنة و في وقت محدد مع الحفاظ على جودة المنتج.

• مسؤول المخازن

- ✓ مسؤول على إدارة جميع العمليات المتعلقة بالمخازن.
- ✓ استلام المواد الأولية و المواد الخام و مكونات المختلفة .
- ✓ تخزين المواد الأولية و الخام بشكل آمن و منظم .
- ✓ إعداد الطلبات و توزيع المنتجات النهائية.
- ✓ يراقب مستويات المخازن و إدارتها بشكل جيد لضمان تواجد المواد اللازمة للإنتاج.
- ✓ تلبية احتياجات العملاء في وقت المحدد.
- ✓ يتولى مسؤولية ضمان دقة تسجيلات المخزنية و الامتثال لمعايير الصحة و سلامة في المخازن .

• مسؤول الصيانة:

- ✓ المسؤول عن الحفاظ على سلامة وفعالية المعدات والآلات التي تستخدم في عمليات الإنتاج والتصنيع .
- ✓ يتولى مسؤولية تنظيم وجدولة أعمال الصيانة الوقائية و التصليحية لضمان استمرارية عمل الآلات والمعدات بكفاءة عالية لتجنب عطلها.
- ✓ يقوم بإدارة و تدريب اللازم لفريق الصيانة لضمان كفاءة فريق العمل والامتثال للمعايير الصحية والسلامة في موقع العمل.

ثانيا : مميزات شركة علف الحاج لخضر

تتميز شركة علف الحاج لخضر بما يلي:

- تقنية ذات جودة عالية غني بالمواد الأولية الحرة.
- تتميز باختيار أفضل أنواع خامات الأعلاف بناءا على جودتها وليس سعرها.
- سلسلة غذائية متنوعة للإنتاج الحيواني بأسعار تنافسية.
- تقدم خدمة ممتازة لعملائها بأقصى قدر من الجدية.
- التوصيل إلى المنازل.

المبحث الثاني : واقع التسعير في شركة علف الحاج لخضر

إن تحديد الأسعار شركة علف الحاج لخضر يعتمد على عدة عوامل بما في ذلك تكلفة المواد الخام و العمالة وتكاليف التشغيل وتكاليف الإدارة و التسويق بالإضافة إلى الطلب و العرض في السوق و التنافس مع الشركات في نفس مجالها ثم يتم إضافة هامش الربح المقبول لتحديد السعر النهائي أي أنها تعتمد في تسعير منتجاتها على طريقة التكلفة الحقيقية .وستنطلق في هذا المبحث إلى طريقة الشركة في حساب تكاليفها .

المطلب الأول: كيفية التسعير في شركة علف الحاج لخضر

إن حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات المادية أو الخدمات يمكن أن يتم بعدة طرق طريقة التكاليف الحقيقية، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، التكاليف المتغيرة و تعتمد شركة علف الحاج لخضر في تسعير منتجاتها على طريقة التكلفة الحقيقية وستنطلق في هذا المطلب إلى كيفية التسعير في شركة علف الحاج لخضر .

أولاً: التكلفة الحقيقية

يقصد بالتكاليف الحقيقية جميع نفقات المؤسسة أو الوحدة الإنتاجية بما فيها النفقات المباشرة وغير المباشرة ، أي مجموع التكاليف التي يتطلبها صناعة أو بيع سلع أو تقديم خدمات حتى يصل إلى مرحلة نهائية حتى تسليمها إلى المشتري.¹

في كل الحالات أو الطرق فإن عملية الحساب يسبقها عملية التحليل التالية:

1. تحديد الاستهلاكات وتكاليف المواد الأولية بحيث يجب معرفة حركة دخول وخروج المخزونات.
2. تحديد الزمن المستغرق في العمل والتكاليف المتعلقة به، عكس المحاسبة العامة التي تسجل فقط أعباء الإنتاج في المؤسسة بقيمة عمل العمال، فالمحاسبة التحليلية تنطلق إلى التحليل الدقيق للزمن وكميات العمل الموفرة لمختلف النشاطات في المؤسسة ومصاريف التي تتجم عنها، ويجب خاصة تحديد كمية العمل أو عدد الساعات المنفقة في وظيفة معينة أو لإنتاج منتج معين.
3. تحديد الأعباء غير المباشرة وتحميلها على أساس معين.
4. كما تهتم المحاسبة التحليلية قبل تحديد سعر التكلفة بالفصل بين الأعباء المحملة المباشرة وغير المباشرة التي تستغرق طرق معينة في حسابها على المنتجات سعر التكلفة لمنتج أو خدمة معينة يتمثل في مجموع التكاليف التي يتكفلها حتى يصل إلى مرحلة نهائية، حتى تسليمها إلى المشتري، وهذا التعريف يدل أن سعر التكلفة في المؤسسة يشمل الأعباء العادية (المحملة) للاستغلال والمتعلقة بالمنتجات المنتجة والمباعة هذه التكاليف هي تكاليف:

- محسوبة بعد الإنتاج الفعلي أي بعد معرفة كل أعباء المؤسسة.
- محسوبة على أساس الأعباء الفعلية للاستغلال.
- تشمل كل المصاريف العادية أو المحملة المحددة على أساس: تحليل استهلاك المواد الأولية، تحليل مصاريف المستخدمين، توزيع الأعباء حسب طرق مختلفة و الأقسام المتجانسة.

إن حساب سعر التكلفة الحقيقية يؤدي بنا إلى الفصل بين نوعين من التكاليف (المباشرة و الغير المباشرة)²

ثانياً: طريقة شركة علف الحاج لخضر في حساب التكلفة الحقيقية

تعتمد شركة علف الحاج لخضر في حساب التكلفة الحقيقية على تضمين جميع التكاليف المباشرة و غير المباشرة في حساب التكلفة الإجمالية للمنتجات. لأن الطريقة تضمن لها تحديد التكلفة الفعلية لإنتاج المنتج بما في ذلك تكاليف العمالة، تكاليف المواد الخام، تكاليف الصيانة، تكاليف الإدارة و أي تكاليف ذات صلة.

رجراج زهراوي _ دروس في محاسبة التحليلية _ الموجهة لسنة ثانية علوم تجارية_ جامعة البليدة_ 2013_ ص 29¹

هاشمي الطيب. المحاسبة التحليلية. دار الفادوك للنشر و التوزيع. ص 43. 44²

ولحساب التكلفة الحقيقية تحدد التكاليف التالية:

• التكاليف المباشر:

تشمل هذه التكاليف كل ما يمكن يتعلق مباشرة بإنتاج المنتج مثل تكاليف العمالة المباشرة و تكاليف المواد الخام و المكونات الأزرمة للإنتاج .

• التكاليف الغير المباشرة:

تشمل هذه التكاليف كل ما لا يتعلق بالإنتاج مباشرة مثل تكاليف الإدارة و الصيانة ، تكاليف الإجارة ، تأمينات و ضرائب

• تحليل التكاليف:

بعد تحديد جميع التكاليف المباشرة و غير المباشرة يتم تحليلها لفهم كيفية تأثير كل عامل على تكلفة الإنتاج، ومن خلال هذا التحليل تتمكن الشركة من رؤية أفضل للجوانب التي يمكن تحسينها.

• اتخاذ القرارات المالية:

بناء على تحليل التكاليف الشامل، يمكن للشركة اتخاذ القرارات المالية السليمة بخصوص تحديد الأسعار و تحديد التكلفة و استراتيجيات الإنتاج .

المطلب الثاني: حساب التكلفة الحقيقية للمنتجات علف الحاج لخضر

أولا : حساب التكلفة الحقيقية للمنتج MIXTE ENG

تقوم شركة علف الحاج لخضر بحساب سعر التكلفة على مستوى قسم المحاسبة، وتقوم بحساب سعر التكلفة باستخدام طريقة التكلفة الحقيقية كما يلي:

1. تحديد التكلفة الحقيقية للمنتج MIXTE ENG

الجدول رقم (04) : يبين التكلفة الحقيقية للمنتج MIXTE ENG لشهر فيفري

المبالغ (دج)	البيان
2272,75	تكلفة الشراء
3562,56	تكلفة الإنتاج
5835,31	تكلفة المنتج MIXTE ENG

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات من الشركة

2. تحديد سعر بيع الوحدة للمنتج MIXTE ENG:

لحساب سعر البيع في شركة علف الحاج لخضر تقوم المؤسسة بحساب مجموع التكاليف التي تتحملها مضافا إليه هامش الربح.

يقدر هامش الربح لشركة علف الحاج لخضر ب 15% وعليه يكون حساب سعر البيع كما يلي:

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

$$\text{هامش الربح} = \text{التكلفة} \times \text{نسبة هامش الربح}$$

$$\text{هامش الربح} = 15\% \times 5835,31$$

$$\text{هامش الربح} = 875,29$$

ومنه يصبح سعر البيع كما يلي:

$$\text{سعر البيع} = 875,29 + 5835,31$$

$$\text{سعر البيع} = 6710,6$$

ثانيا : حساب التكلفة الحقيقية للمنتج ALP_CRS2

لحساب التكلفة الحقيقية للمنتج ALP_CRS2 نتبع نفس طريقة حساب التكلفة الحقيقية للمنتج الأول.

1. حساب التكلفة الحقيقية للمنتج ALP_CRS2

الجدول رقم (05) يبين التكلفة الحقيقية للمنتج ALP_CRS2 لشهر فيفري

المبلغ (دج)	البيان
2272,57	تكلفة الشراء
4192,2	تكلفة الإنتاج
6464,77	تكلفة المنتج ALP_CRS2

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على وثائق من الشركة

2. تحديد سعر بيع الوحدة للمنتج ALP_CRS2:

لحساب سعر البيع في شركة علف الحاج لخضر تقوم المؤسسة بحساب مجموع التكاليف التي تتحملها مضافا إليه هامش الربح .

يقدر هامش الربح لشركة علف الحاج لخضر ب 15% وعليه يكون حساب سعر البيع كما يلي :

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

$$\text{هامش الربح} = \text{التكلفة} \times \text{نسبة هامش الربح}$$

$$\text{هامش الربح} = 15\% \times$$

$$\text{هامش الربح} = 969,71$$

ومنه يصبح سعر البيع كما يلي :

$$\text{سعر البيع} = 969,71 + 6464,77$$

$$\text{سعر البيع} = 7434,48$$

المطلب الثالث : تسعير المنتجين MIXTE ENG و ALP_CRS2 باستخدام نظام التكلفة المستهدفة

سوف نقوم في هذا المطلب بحساب السعر المستهدف للمنتجين MIXTE ENG و PRMX MS من أجل مقارنة نتائجهم بالتكلفة الحقيقية .

أولا : حساب التكلفة المستهدفة للمنتج MIXTE ENG

لحساب التكلفة المستهدفة للمنتج MIXTE ENG لا بد بالمرور على المراحل التالية :

1. تحديد سعر البيع المستهدف:

يتم تحديد سعر البيع المستهدف من خلال دراسة المؤسسة للسوق وذلك من خلال دراسة عدة عوامل منها العملاء و المنافسين و التعرف على أسعار المنتجات المماثلة، و رغبات المستهلكين؛

وبعد دراسة المنتجات المماثلة في السوق كأسعار مؤسسة ONAB توصلنا إلى سعر يمكن محاكاة دراستنا عليه. ومنه سوف نأخذ 6700,6 كسعر مستهدف.

2. تحديد هامش الربح المرغوب فيه:

حسب المعلومات المقدمة من قبل مديرية المحاسبة والمالية بشركة علف الحاج لخضر فإن الهامش المرغوب تحققه هو 15%

3. تحديد التكلفة المستهدفة:

بعد تحديد سعر البيع المستهدف و هامش الربح المرغوب تحقيقه يتم تحديد التكلفة المستهدفة وفق العلاقة التالية:

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

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - [15\% \times \text{التكلفة}]$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} \div 1.15$$

$$\text{سعر البيع المستهدف} = 6700,6$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 6700,6 \div 1.15$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 5826,61 \text{ دج}$$

أي أن الشركة تسعى إلى تحقيق تكلفة 5826,61 دج وهي تعتبر أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج المنتج MIXTE ENG الذي يضمن تحقيق سعر البيع المستهدف و الربح المستهدف.

ويمكن حساب هامش الربح المستهدف وفق العلاقة التالية:

$$\text{هامش الربح المستهدف} = \text{سعر التكلفة المستهدفة} \times 15\%$$

$$\text{ومنه: هامش الربح المستهدف} = 5826,61 \times 15\%$$

$$\text{هامش الربح المستهدف} = 873,992$$

وبتالي فإن 873,992 هو هامش الربح المستهدف من قبل الشركة قبل عرضها لمنتجها في السوق.

ثانيا : حساب التكلفة المستهدفة للمنتج ALP_CRS2

بإتباع نفس خطوات المنتج الأول في حساب التكلفة المستهدفة نجد:

• سعر البيع المستهدف :

سوف نأخذ 7424,48 كسعر مستهدف .

هامش الربح المرغوب فيه :

حسب المعلومات المقدمة من قبل مديرية المحاسبة والمالية بشركة علف الحاج لخضر فإن الهامش المرغوب تحققه هو 15%

• التكلفة المستهدفة :

بعد تحديد سعر البيع المستهدف و هامش الربح المرغوب تحقيقه يتم تحديد التكلفة المستهدفة وفق العلاقة التالية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المرغوب به

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - [15% × التكلفة]

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف ÷ 1.15

سعر البيع المستهدف = 7424,40

التكلفة المستهدفة = 7424,40 ÷ 1.15

التكلفة المستهدفة = 6456 دج

أي أن الشركة تسعى إلى تحقيق تكلفة 6456 دج وهي تعتبر أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج المنتج ALP_CRS2 الذي يضمن تحقيق سعر البيع المستهدف و الربح المستهدف.

ويمكن حساب هامش الربح المستهدف وفق العلاقة التالية:

هامش الربح المستهدف = سعر التكلفة المستهدفة × 15%

ومنه: هامش الربح المستهدف = 6456 × 15%

هامش الربح المستهدف = 968,4

وبتالي فإن 968,4 هو هامش الربح المستهدف من قبل الشركة قبل عرضها لمنتجها في السوق.

المبحث الثالث: نتائج استخدام التكلفة المستهدفة في شركة علف الحاج لخضر

بعد حساب التكلفة المستهدفة للمنتجين MIXTE ENG و ALP_CRS2 سنحاول في هذا المبحث مقارنة النتائج المتحصل عليها بنتائج التكلفة الحقيقية المتبعة من طرف شركة علف الحاج لخضر وتحليل هذه النتائج بالإضافة إلى المعوقات التي لا تسمح للشركة بتطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

المطلب الأول: مقارنة بين التكلفة المستهدفة و التكلفة الحقيقية للمنتجين MIXTE ENG و ALP_CRS2

بعد حساب التكلفة الحقيقية و التكلفة المستهدفة للمنتجين MIXTE ENG و ALP_CRS2 سنقوم في هذا المبحث بالمقارنة بينهما وتحليل نتائجهم.

أولاً: مقارنة بين التكلفة المستهدفة و التكلفة الحقيقية للمنتج MIXTE ENG

سنقوم بتوضيح نتيجة المقارنة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحقيقية من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم(06): يمثل مقارنة بين التكلفة الحقيقية والتكلفة المستهدفة للمنتج MIXTE ENG

المبلغ	التكاليف
5835,31	التكلفة الحقيقية
5826,61	التكلفة المستهدفة
8.7	الفرق

المصدر: من إعداد الطلبة

نلاحظ من خلال الجدول أن تكلفة المنتجات باستخدام منهج التكلفة المستهدفة أقل من تكلفتها الحقيقية وهذا يعني وجود فجوة تكاليف بقيمة 8,7 دج على الشركة تقليلها وتخفيضها بالاعتماد على أحد أساليب الحديثة في تخفيض التكلفة ومن أهمها أسلوب هندسة القيمة .

ثانيا : مقارنة بين التكلفة المستهدفة و التكلفة الحقيقية للمنتج ALP_CRS2

سنقوم بتوضيح نتيجة المقارنة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحقيقية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (07) : يمثل مقارنة بين التكلفة الحقيقية والتكلفة المستهدفة للمنتج ALP_CRS2

المبلغ	التكاليف
6464,77	التكلفة الحقيقية
6456	التكلفة المستهدفة
8.77	الفرق

المصدر : من إعداد الطلبة

نلاحظ من خلال الجدول أن تكلفة المنتجات باستخدام منهج التكلفة المستهدفة أقل من تكلفتها الحقيقية وهذا يعني وجود فجوة تكاليف بقيمة 8,77 دج أي بنسبة 0,14% على الشركة تقليلها وتخفيضها بالاعتماد على أحد أساليب الحديثة في تخفيض التكلفة ومن أهمها أسلوب هندسة القيمة؛

وبعد تحليل العمليات السابقة، نتوصل إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تقليل التكلفة مقارنة بالطريقة المعتمدة من طرف الشركة ، وبما يتعلق بعملية التخفيض يجب سد الفرق بين التكلفة الحقيقية و التكلفة المستهدفة وذلك من أجل تحقيق مكانة أفضل و حصة سوقية أكبر، ويمكن سد الفجوة في التكلفة عن طريق استبعاد المكونات الغير ضرورية التي لا تضيف للمنتج قيمة و استبداله بمنتج اقل تكلفة و استخدام مواد اولية اقل تكلفة دون التأثير على جودة المنتج .

ثالثا: هندسة التكلفة.

هو نظام يعمل على تحليل التكاليف في كل مركز من مراكز التكلفة ذو خطوات محسوبة في مجال التقنيات الهندسية الحديثة لتحسين قسمة المنتج مع تكلفة أقل ،حيث يقوم بتقسيم الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج و بعدها يقوم بتخفيض التكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج مع المحافظة على الجودة للوصول في النهاية إلى التكلفة المستهدفة و الاقتراب منها. ويمكن تخفيض التكاليف في شركة علف الحاج لخضر من خلال:

1. استبدال المواد الأولية: تقوم الشركة باستعمال الصوجا، الذرة و النخالة كمواد أساسية في إنتاج علف الحيوانات ليس لديها أي خيار في استبدالهم،فعليها البحث عن موردين آخرون يبيعون بسعر اقل وبنفس الجودة .
2. تسريع عملية الإنتاج: إن استخدام عمال كفاء ذو اختصاص في الآلات يساعد في عملية رفع القدرة الإنتاجية و تقليل العطب في الآلات و هذا يؤدي إلى تخفيض تكاليف صيانة الآلات .

3. تصريف زبائن: يجب أن تكون عملية التعبئة و التغليف بعد طلب الزبون لتجنب تكاليف و مصاريف التخزين، وتكون الشركة في مناطق قريبة للتخلي عن نشاط النقل.
4. الرقابة على المنتج: الرقابة على المنتج في مراحل إنتاجه يساعد في تخفيض تكاليف الأخطاء و بالتالي تحسين المنتج.

المطلب الثاني: مقارنة بين هامش الربح المحقق و هامش الربح المستهدف للمنتجين MIXTE ENG و ALP_CRS2

أولا : مقارنة بين هامش الربح المحقق و هامش الربح المستهدف للمنتج MIXTE ENG

سنقوم بتوضيح نتيجة المقارنة بين هامش الربح المحقق و هامش الربح المستهدف من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (08) يمثل مقارنة بين هامش الربح المحقق و هامش الربح المستهدف للمنتج MIXTE ENG

المبلغ	البيان
888,339	هامش الربح المستهدف
873,992	هامش الربح المحقق
14,377	الفرق

المصدر: من إعداد الطلبة

من خلال الجدول نلاحظ أن هامش الربح المستهدف أقل من هامش الربح المحقق ويعود إلى أن التكلفة المستهدفة بتخفيض التكلفة الوحيدة خفضت هامش الربح المستهدف إلا أن في النهاية سيؤدي إلى الربح من خلال جذب الزبائن لمنتجاتها المطروحة و منه زيادة الطلب و الذي سيؤدي في نهاية إلى رفع هامش الربح.

ثانيا : مقارنة بين هامش الربح المحقق و هامش الربح المستهدف للمنتج ALP_CRS2

سنقوم بتوضيح نتيجة المقارنة بين هامش الربح المحقق و هامش الربح المستهدف من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (09) يمثل مقارنة بين هامش الربح المحقق و هامش الربح المستهدف للمنتج ALP_CRS2

المبلغ	البيان
982,758	هامش الربح المستهدف
968,4	هامش الربح المحقق
14,358	الفرق

المصدر: من إعداد الطلبة

من خلال الجدول نلاحظ أن هامش الربح المستهدف اقل من هامش الربح المحقق ويعود إلى أن التكلفة المستهدفة بتخفيض التكلفة الوحيدة خفضت هامش الربح المستهدف إلا أن في النهاية سيؤدي إلى الربح من خلال جذب الزبائن لمنتجاتها المطروحة و منه زيادة الطلب و الذي سيؤدي في نهاية إلى رفع هامش الربح.

المطلب الثالث: فوائد تطبيق التكلفة المستهدفة في شركة علف الحاج لخضر والفرق بينها وبين التكلفة الحقيقية

لاشك في أن نظام التكلفة المستهدفة من أهم الأنظمة لإدارة التكاليف في الشركات و المؤسسات ، حيث يمكن أن يوفر العديد من الفوائد لهم ، سنتطرق للفوائد التي يمكن أن يوفرها تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في شركة علف الحاج لخضر و الفرق بينه وبين نظام التكلفة الحقيقية .

أولا : فوائد تطبيق التكلفة المستهدفة في شركة علف الحاج لخضر

من خلال الدراسة التطبيقية التي توصلنا إليها أثبت نظام التكلفة المستهدفة أنه يساعد في تحديد التكلفة الإنتاج بشكل أدق وأفضل وفي السياق العام، يمكن أن يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أفضل من التكلفة الحقيقية بالنسبة لعمل و أهداف المؤسسة للمدى الطويل. حيث يمكن للتكلفة المستهدفة أن تضمن التحكم في التكاليف بشكل فعال و زيادة التركيز على الجودة وبذلك تحقيق رضا العملاء. يمكن للشركة أن تستخدم التكلفة المستهدفة كوسيلة لزيادة تنافسيتها في السوق بالإضافة إلى أنه يمكن استخدامه كعنصر فعال لجذب زبائن جدد للشركة ؛

لذا على الشركة أن تولي اهتمام كبيرا بهذا النظام و التخلي عن الأساليب التقليدية خاصة في ظل ازدياد حدة المنافسة التي تشهدها الصناعة على المستوى العالمي و المحلي، فأسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر أداة لتخطيط الربحية و الأسعار ووسيلة لتحقيق المزايا التنافسية.

ثانيا: الفرق بين نظام التكلفة الحقيقية ونظام التكلفة المستهدفة

من خلال الجدول التالي سنعرض الفرق بين التكلفة الحقيقية و التكلفة المستهدفة بشكل عام

جدول رقم (10) : يبين مقارنة بين نظام التكلفة الحقيقية ونظام التكلفة المستهدفة

معايير المقارنة	نظام التكلفة الحقيقية	نظام التكلفة المستهدفة
العامل المتحكم	التكلفة	السعر
معادلة القياس	التكلفة + الربح = سعر	السعر - الربح = التكلفة
أسلوب تصميم المنتج	الهندسة المتتالية	الهندسة المتزامنة
البيئة الصناعية	تقليدية	حديثة

دورة حياة المنتج	طويلة	قصيرة
التكنولوجيا	بسيطة	عالية
المنافسة	ضعيفة	شديدة وحادة
سلسلة القيمة	داخلية أثناء الإنتاج	متكاملة قبل وبعد و أثناء الإنتاج
تخطيط التكلفة	إهمال اعتبارات السوق	اهتمام بالسوق التنافسي
مراحل خفض التكلفة	خفض الضياع و الفاقد في مرحلة التصنيع	خفض التكلفة في مرحلة التصميم
أسلوب التغذية	التغذية العكسية بعد حدوث التكلفة	التغذية الممتدة قبل حدوث التكلفة
القرارات المصححة	تؤثر على 20% من إجمالي التكاليف لا تراعى عند محاولة التخفيض	تؤثر على 80% من إجمالي التكاليف
رغبات المستهلك	لا تراعى عند محاولة تخفيض التكلفة	تراعى أثناء محاولة تخفيض التكلفة
الهدف	قياس ورقابة التكاليف وترشيد القرارات في مرحلة التشغيل	إدارة التكلفة من المنظور الاستراتيجي
فريق العمل	محاسب التكاليف	فريق أعضاء سلسلة القيمة المتكاملة
العلاقة بالموردين و العملاء	ثانوية وهامشية	رئيسية و أساسية
الأدوات المساعدة	تحليل التعادل، التحليل التفاضلي للتكلفة، مراكز التكلفة	تحليل الميزة التنافسية، هندسة القيمة، تحليل تكاليف الوظائف، جداول التكلفة، تحليل العوامل المحركة للتكلفة
مداخل القيمة	مدخل القيمة المضافة الذي يركز على مقابلة القيمة المحصلة من المستهلكين بالقيمة المدفوعة للموردين	مدخل سلسلة القيمة الذي يركز على مجموعة الأنشطة المحققة للقيمة داخل و خارج المنظمة

المصدر : كتاب محاسبة التكاليف ، محمد العشاوي ، ص 347،348

ثالثاً: معوقات استخدام التكلفة المستهدفة في شركة علف الحاج لخضر

تعتبر التكلفة المستهدفة الهدف الذي تسعى المؤسسات أو الشركات لتحقيقه، ولكن يوجد عدة عوامل قد تشكل عائق أمام استخدام هذا النظام سننظر في هذا المبحث إلى معوقات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة علف الحاج لخضر.

معوقات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة علف الحاج لخضر

هناك عدة عوامل قد تعيق تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في الشركة علف الحاج لخضر

- قلة البيانات و المعلومات يعتبر عدم توفر البيانات والمعلومات المحاسبية وغير المحاسبية اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة من أشد العراقيل التي قد تواجه الشركة
- عدم معرفة الإدارة العليا بهذا الأسلوب مسبقاً .
- عدم وجود مؤهلين في مجال التكاليف.
- عدم وجود عمال مدربين لتطبيق هذا النظام.
- عدم الإدراك الكاف حول أهمية إدارة التكاليف المستهدفة وتطبيقها بشكل فعال.
- عدم دعم الإدارة العليا للأساليب الحديثة.

إن تجاوز هذه المعوقات و التحديات يتطلب تعزيز الثقافة التكلفة و تطوير القدرات البشرية لتحليل البيانات واتخاذ القرارات بناء على نتائج مستندة إلى التكاليف .

خاتمة الفصل:

يعتبر هذا الفصل محاولة بسيطة لتجسيد أهم ما تم التطرق إليه في الفصلين النظريين في شركة علف الحاج لخضر بتيارت حيث تم التطرق فيه إلى تقديم عام للشركة بعرض تاريخ نشأتها، تعريفها، هيكلها التنظيمي، نشاطها و أهدافها و الطريقة المنتهجة من طرف الشركة في تحديد التكلفة النهائية لمنتجاتها من خلال دراسة منتجين كعينة ؛

من خلال محاولتنا محاكاة نظام التكلفة المستهدفة في محل الدراسة شركة علف الحاج لخضر، تمكنا من توصل إلى أن هذه الأخيرة تساعد على تحديد هدف معين لتكلفة الإنتاج بحيث تركز على تحقيق هذا الهدف بأقل تكلفة ممكنة دون تأثير على جودة المنتج .

خاتمة

تعتبر محاسبة التسيير من الأدوات المهمة في المؤسسة الاقتصادية لصناعة القرار وتحقيق الأهداف بكفاءة وفعالية من خلال توفير معلومات وبيانات الدقيقة بشكل مستمر و كونها تجمع بين الأساليب التقليدية و الأساليب الحديثة المبتكرة و مواكبتها للتطورات في بيئة الأعمال، جعلها المزود الرئيسي للمعلومات؛

ولقد حاولنا في دراستنا تسليط الضوء على الطرق الحديثة لمحاسبة التسيير و دورها في اتخاذ القرار بالمؤسسات، حيث حاولنا إبراز مفاهيم متعلقة بمحاسبة التسيير و طرقها الحديثة المستخدمة في حساب التكاليف بصفة خاصة التكلفة المستهدفة، و كذا المفاهيم المتعلقة باتخاذ القرار بالقرار وذلك من خلال الإشكالية التالية:

✓ كيف تساهم الطرق الحديثة لمحاسبة التسيير في اتخاذ القرار بالمؤسسة ؟

وللإجابة على هذه الإشكالية و الأسئلة المتفرعة منها قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين حيث خصص الفصل الأول للدراسة النظرية لمحاسبة التسيير ودور طرقها في تحسين الأداء بالمؤسسة الاقتصادية ، و الفصل الثاني للدراسة الميدانية في شركة علف خضر بتيارت ؛

أولاً: اختبار الفرضيات

بعد دراسة موضوعنا من الناحية النظرية و محاولة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في شركة علف الحاج لخضر بتيارت ، يمكن الإجابة على الفرضيات كما يلي :

✓ محاسبة التسيير هو نظام للمعلومات يختص بتجميع وتحليل و تويب و تخزين البيانات و معلومات المالية وغير المالية لاتخاذ القرارات الإدارية داخل المؤسسات و الشركات، مثل تكلفة الإنتاج ، تحليل الربحية، وتقديم توقعات مالية للإدارة ، تهدف إلى تحسين كفاءة العمل و تحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى .

✓ تتمثل أساليب محاسبة التسيير المتقدمة في مجموعة من الأدوات والطرق المستخدمة في توفير المعلومات للإدارة وقد كمننا بالتطرق إلى الأساليب التالية : نظام التكلفة على أساس الأنشطة، نظام الإنتاج في الوقت المحدد، إدارة الجودة الشاملة و التكلفة المستهدفة و لكل أسلوب إيجابيات و سلبيات و بالتالي لا يمكن القول أن نظام معين أفضل من الآخر، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية .

✓ استخدام الطرق الحديثة لمحاسبة التسيير يمكن أن يساهم في تحسين الإنتاج بالمؤسسة من خلال تحديد تكاليف الإنتاج بدقة اكبر مما يتيح للمؤسسة فهم أفضل للتكاليف و تحسين كفاءة عملية الإنتاج ، بالإضافة على ذلك يمكن استخدام الإدارة الإستراتيجية للتكاليف لتحليل الأداء بشكل مستمر وتحديد الفرص لتقليل التكاليف وزيادة الكفاءة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

1. نتائج مستمدة من الجانب النظري:

- ✓ محاسبة التسيير هي النظام الذي يقوم بجمع وتصنيف وتلخيص وتحليل وإيصال المعلومات التي تساعد المديرين في اتخاذ القرارات والرقابة على التنفيذ، التي تؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة .
- ✓ نظام التكاليف على أساس الأنشطة نهج في إدارة التكاليف يركز على تتبع التكاليف و توزيعها بناءا على الأنشطة، حيث يمكن هذا الأخير من تسيير التكاليف انطلاقا من مسببات الأنشطة وإعادة هندسة هذه الأخيرة لغرض تخفيض التكاليف.
- ✓ نظام الإنتاج في الوقت المحدد هو نظام لإدارة الإنتاج والمخزون يهدف إلى إنتاج أو تسليم البضائع في الوقت المناسب للتصنيع.
- ✓ إدارة الجودة الشاملة نظام إداري شامل لتحسين جودة الخدمات أو المنتجات بالمؤسسة، يشمل التحسين المستمر، إدارة العمليات، توجيه القيادة و استخدام أدوات و تقنيات مختلفة لقياس وتحليل الجودة.
- ✓ نظام التكلفة المستهدفة يعتبر نظام فعال لإدارة التكلفة وتحديد الأسعار و تخطيط الربحية في ظل المنافسة السائدة في الأسواق العالمية.
- ✓ اتخاذ القرار هو عملية اختيار بديل من بين عدة بدائل لتحقيق هدف معين أو حل مشكلة محددة من خلال تحليل البيانات و المعلومات و تقييم النتائج المحتملة لكل خيار للوصول إلى البديل الأمثل الذي يتوافق مع الأهداف .

2. النتائج المستمدة من الجانب التطبيقي:

- ✓ من خلال ما تم التوصل إليه من نتائج من تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في شركة علف الحاج لخضر تبين انه يساهم بشكل واضح على تخفيض التكاليف، تحديد الأسعار و تخطيط الربحية في ظل المنافسة السائدة في الأسواق.
- ✓ يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها .
- ✓ يمكن تطبيق أسلوب التكلفة في الشركة علف الحاج لخضر أو مؤسسات أخرى بدون صعوبات أو تكاليف ، كما أن له دور كبير في تفعيل عملية القرار و التسعير بالمؤسسة.
- ✓ محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة علف الحاج لخضر ساهم مساهمة فعالة في تحقيق تخفيض تكلفة المنتجين ALP_CRS2 و MIXTE ENG.

ثالثا : توصيات

- ✓ ضرورة تطبيق أساليب محاسبة التسيير الحديثة في اتخاذ القرار وتخطيط وتحسين القدرة التنافسية .
- ✓ نقترح على شركة علف الحاج لخضر إعادة النظر في طريقة تحديد تكاليف الإنتاج و التكاليف النهائية للمنتجات و تطبيق أساليب حديثة لمحاسبة التسيير .
- ✓ زيادة تنمية الوعي لدى مدراء المؤسسات الاقتصادية بأهمية أساليب محاسبة التسيير الحديثة ودورها في تقديم المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات .
- ✓ إجراء المزيد من الدراسات و البحوث و سد الفجوة بين البحث العلمي و الواقع العلمي لتمكن من تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في مختلف المؤسسات .
- ✓ إقامة دورات تدريبية المتخصصة حول أساليب محاسبة التسيير الحديثة لتدريب العاملين على كيفية تطبيقها بشكل فعال .

رابعا : آفاق الدراسة

تعتبر أساليب محاسبة التسيير الحديثة مجالا خصبا للكثير من البحوث منها :

- معوقات تطبيق أساليب محاسبة التسيير الحديثة في المؤسسات الجزائرية .
- أهمية استخدام أساليب محاسبة التسيير الحديثة في ترشيد القرارات في المؤسسات الاقتصادية .
- أساليب محاسبة التسيير الحديثة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية .
- واقع تطبيق التكلفة المستهدفة في المؤسسات الإنتاجية الجزائرية .
- دور التكلفة المستهدفة في تطوير الإستراتيجية التنافسية للمنتجات في المؤسسة الاقتصادية .
- مدى فعالية أدوات محاسبة التسيير المتقدمة في عمليتي التخطيط و الرقابة في المؤسسة الاقتصادية .

قائمة المراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب

1. أ.د. محمد العشماوي _ محاسبة التكاليف (منظورين التقليدي و الحديث) _ ط1_ دار اليازوري العلمية 2012
2. إبراهيم علي رابعة _ اتخاذ القرار_ دار الألوثة للنشر و التوزيع _2015_
3. اسماعيل يحي التكريتي _ محاسبة التكاليف المتقدمة(قضايا معاصرة) _ دار الحامد للنشر و التوزيع 2008
4. إسماعيل يحي الكويتي . المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة . دار الحامد للنشر و التوزيع
5. حسين عبد الحميد أحمد رشوان_ علم اجتماع التنظيم _ مؤسسة شباب الجامعة للنشر_الإسكندرية _ 2004
6. الرؤوف عامر_ صناعة واتخاذ القرار_ ط1 القاهرة_ مؤسسة طيبة للنشر و التوزيع_2015_
7. زينات محمد محرم، محمد رشيد جمال، سيد شحاتة _أصول محاسبة التكاليف_الدار الجامعية الإسكندرية 2005
8. زينات محمد محرم، محمد رشيد جمال، سيد شحاتة _أصول محاسبة التكاليف_الدار الجامعية الإسكندرية 2005
9. سارة عزازية_ محاسبة التحليلية الأصول العلمية و العملية _ ط1_ دار لفادوك للنشر و التوزيع
10. عبد اللطيف إمام الحاج_ عمر زين العابدين _عالم مصطفى أحمد_ المحاسبة الإدارية _ دار الكتاب الجامعي_ صنعاء 2011،

11. محمد سرور حرير_المحاسبة الإدارية متقدمة_ دار المنهجية للنشر و التوزيع_ط1_ 2015
12. محمد رفيق طيب_مدخل للتسيير (أساسيات، وظائف، تقنيات)، الجزء الأول_ الطبعة الثانية_ديوان المطبوعات الجامعية
13. محمد قاسم القربوتي_مبادئ الإدارة_ دار وائل للطباعة و النشر و التوزيع_ عمان _ 2001
14. مدحت محمد أبو نصر_ إدارة الجودة الشاملة إستراتيجية كايزن اليابانية في تطوير المنظمات_ دار الكتب المصرية_ ط1 القاهرة 2015
15. موسى قاسم قربوتي، علي خضر مبارك _ أساسيات الإدارة الحديثة_ دار تسنيم للنشر و التوزيع 2006_
16. نوال عبد الكريم الأشهب_ اتخاذ القرارات الإدارية_ط1_ دار المجد للنشر و التوزيع_2019.
17. هاشمي الطيب_المحاسبة التحليلية_ دار الفادوك للنشر و التوزيع_2017
- ثانيا: مجلات و الدوريات
1. حسين بالعجوز_ دور معلومات محاسبة التسيير الإستراتيجية في صنع قرار الاستثمار الرأس مالي_جامعة المسيلة_مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية . العدد 2012/07
2. دحو خير الدين ، سالمي ياسين_ أثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة للمحاسبة الإدارية الحديثة في تخفيض تكاليف المؤسسات الصناعية الجزائرية_ مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، رقم المجلد01، العدد03
3. زواوي نوال_ إدارة الجودة آلياتها و معوقاتهما_ مجلة القبس للدراسات النفسية و الاجتماعية_ العدد التاسع _ جامعة علي لونيس البليدة
4. ساسي هادف نجات . نظرية اتخاذ القرارات في المؤسسة _مجلة علمية محكمة تعني بالدراسات الإسلامية و الإنسانية_ العدد 35_ تصدرها كلية أصول الدين بجامعة الأمير عبد القادر للعلوم الإنسانية قسنطينة_الجزائر_2014
5. كردوسي محمد - دور محاسبة التسيير في قياس الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية - مجلة الاقتصادية والتنمية المستدامة - تصدر عن مخبر اقتصاديات الطاقة المتجددة ودورها في تحقيق التنمية المستدامة كلية العلوم الاقتصادية و تجارية وعلوم التسيير المجلد الثالث_ العدد الثاني سبتمبر2020_ ولاية الوادي الجزائر
6. نوار محمد، دليوح سميرة، بن موفق رقية_ دور نظام الإنتاج في الوقت المحدد في خلق مصادر الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية _ مجلة البناء الاقتصادية _ العدد 01_ جامعة الجلفة_ جوان2018

ثالثا: مذكرات و أطروحات

1. بن عمار صافية_ مساهمة نظام الإنتاج في الوقت المحدد في تحسن أداء المؤسسات الصناعية دراسة مجموعة من المؤسسات الصناعية الجزائرية_ أطروحة دكتورا في علوم التسيير _كلية العلوم الاقتصادية و تجارية وعلوم التسيير _جامعة محمد بوضياف مسيلة_ 2020.2019
2. ميتر . اتخاذ القرار وعلاقته بكل من فعالية الذات و المناخ الأسري لدى المراهقين . أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتورا في علوم الإرشاد النفسي و الصحة النفسية_ قسم علم النفس_كلية العلوم الاجتماعية_جامعة الجزائر. 2021.2020.
3. إياد أحمد حسن نبيهة . فعالية اتخاذ القرار وعلاقته بالأنماط القيادية السائدة لدى مديري مداري بمقاطعة غزة . أطروحة ماجستير الإدارة التربوية _كلية التربية _جامعة الإسلامية غزة _2011
4. درويش مصطفى الجخلب_ دور المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي دراسة تطبيقية حول موازنة الجامعة الإسلامية وفقا لأسلوب ABC _ رسالة مكملة للحصول على درجة ماجستير في محاسبة التمويل . كلية التجارة جامعة الإسلامية . غزة . 2007.
5. بناني نصر الدين_ دور محاسبة التكاليف في تحسين فعالية اتخاذ القرارات الإدارية دراسة حالة شركة مطاحن مهدية_مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص محاسبة _ كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير _جامعة ابن خلدون تيارت _2013.2012
6. بنية مجيد . اليقظة الإستراتيجية ودورها في فعالية اتخاذ القرارات الإستراتيجية دراسة حالة بشركة البسكرية للإسمنت . . . مذكرة متممة لنيل شهادة الماستر في الإدارة الإستراتيجية_قسم علوم التسيير _كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير_ جامعة محمد خيضر بسكرة . 2022.2021.
7. ذوايبية سعاد . بولعراس رانية . القائد الإداري و إشراك العمال في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة دراسة ميدانية بلدية قلعة بوضبع _ مذكرة متممة لنيل شهادة الماستر تخصص علم الاجتماع تنظيم وعمل_كلية علوم الإنسانية والاجتماعية . جامعة 08 ماي 1945_ . 2021. 2022.
8. سريبة نادية . بوعكاز جهاد . متطلبات محاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرار دراسة حالة ملبنة سيدي خالد . مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية ومحاسبية _تخصص محاسبة _ كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير _جامعة ابن خلدون . تيارت 2016.2015.
9. سويكي مريم _ استخدام أساليب محاسبة التسيير المتقدمة في تحسي أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة الغرف الصحراوية _ مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية ومحاسبية _تخصص محاسبة _ كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير _جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي 2018

10. شيماء بولحسيس . صبرينة لباد _ دور الاتصال في عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة دراسة ميدانية بجامعة محمد صديق بن يحي جيجل _ مذكرة متممة لنيل شهادة الماستر في علوم الإعلام و الاتصال _ تخصص اتصال وعلاقات عامة _ كلية العلوم الإنسانية و الاجتماعية _ جامعة محمد الصديق بن يحي . جيجل . 2018.2017

11. عصام رمضانة . استخدام التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة مركب الملح . مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص فحص محاسبي _ كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير _ جامعة محمد خيضر بسكرة . 2016 . 2017

12. كردوسي محمد . دور محاسبة التسيير في قياس الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية . مجلة الاقتصادية والتنمية المستدامة . تصدر عن مخبر اقتصاديات الطاقة المتجددة ودورها في تحقيق التنمية المستدامة كلية العلوم الاقتصادية و تجارية وعلوم التسيير المجلد الثالث _ العدد الثاني سبتمبر 2020 _ ولاية الوادي الجزائر

13. لوري نجاه، الزواوي سعاد . واقع تطبيق التكلفة المستهدفة في مؤسسات إنتاجية جزائرية . مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي في مالية مؤسسة _ كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير _ جامعة . جامعة احمد دارية أدرار

رابعا: مطبوعات و محاضرات

1. د.حسين يحي _ محاسبة التسيير الإستراتيجية _ مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة أولى ماستر محاسبة وجباية معمقة _ 2021 . 2022

2. د.عزي منال _ مقدمة لبعض مفاهيم محاسبة التسيير و المحاسبة التحليلية _ محاضرات موجهة لسنة أولى ماستر في مادة محاسبة التسيير شعبة علوم مالية ومحاسبية تخصص مالية مؤسسة _ جامعة ميلة . 2023

خامسا: مواقع إلكترونية

علي محمد عبد الله أخواجة _ إدارة الجودة _ التدريب الإلكتروني التشاركي لفرق الجودة و الاعتماد بالجمهورية اليمنية _ www.noor-book.com

❖ مراجع أجنبية:

18.COOPER and SLAGMUDER 1999 _

19.HORNGREN et AL _2001

20.M- sakurai - target costing and how to use- it journal of cost magement -vol3- summer -1989

الملاحق

الملحق (01) سعر شراء المواد الأولية لشهر فيفر

Date	Article	Opération	Quantité	Prix d'Achat	Ancien Pmup	Nouveau Pmup
19/02/2024	MAT001-MAIS	Achats	1 000,	3 700,00 DZD	4 360,83 DZD	4 125,23 DZD
05/02/2024	MAT003-SON	Achats	250,	1 800,00 DZD	1 799,59 DZD	1 799,63 DZD
19/02/2024	MAT003-SON	Achats	249,8	1 800,00 DZD	1 799,84 DZD	1 799,86 DZD
19/02/2024	MAT003-SON	Achats	250,2	1 800,00 DZD	1 799,86 DZD	1 799,87 DZD
05/02/2024	MAT003-SON	Achats	250,	1 800,00 DZD	1 799,66 DZD	1 799,69 DZD
05/02/2024	MAT003-SON	Achats	250,2	1 800,00 DZD	1 799,76 DZD	1 799,78 DZD
05/02/2024	MAT003-SON	Achats	250,	1 800,00 DZD	1 799,72 DZD	1 799,74 DZD
19/02/2024	MAT003-SON	Achats	250,	1 800,00 DZD	1 799,82 DZD	1 799,84 DZD
05/02/2024	MAT003-SON	Achats	250,	1 800,00 DZD	1 799,69 DZD	1 799,72 DZD
05/02/2024	MAT003-SON	Achats	249,8	1 800,00 DZD	1 799,78 DZD	1 799,80 DZD
05/02/2024	MAT003-SON	Achats	250,	1 800,00 DZD	1 799,74 DZD	1 799,76 DZD
05/02/2024	MAT003-SON	Achats	249,8	1 800,00 DZD	1 799,80 DZD	1 799,82 DZD
05/02/2024	MAT003-SON	Achats	250,	1 800,00 DZD	1 799,63 DZD	1 799,66 DZD
20/02/2024	MAT003-SON	Achats	249,8	1 800,00 DZD	1 799,87 DZD	1 799,88 DZD
19/02/2024	MAT016-DECHET	Achats	175,6	320,00 DZD	320,01 DZD	320,01 DZD
19/02/2024	MAT018-COLZA	Achats	226,8	3 800,00 DZD	4 225,00 DZD	4 225,00 DZD

الملحق (02) سعر بيع المنتجات لشهر فيفري

Date	Article	Opération	Quantité	Prix d'Achat	Ancien Pmup	Nouveau Pmup
06/02/2024	PROD005--AL.P-FIN3.	Ventes	10,	0,00 DZD	6 455,68 DZD	6 455,68 DZD
06/02/2024	PROD014-A.VLB17	Ventes	25,	0,00 DZD	3 631,92 DZD	3 631,92 DZD
06/02/2024	PROD004-AL.P-CRS2.	Ventes	200,	0,00 DZD	6 464,78 DZD	6 464,78 DZD
06/02/2024	PROD015 A-MIXTE ENG	Ventes	800,	0,00 DZD	5 835,32 DZD	5 835,32 DZD
06/02/2024	PROD006-PRMX M/S	Ventes	500,	0,00 DZD	2 142,28 DZD	2 142,28 DZD
06/02/2024	PROD015 A-MIXTE ENG	Ventes	100,	0,00 DZD	5 835,32 DZD	5 835,32 DZD
06/02/2024	PROD015 A-MIXTE ENG	Ventes	200,	0,00 DZD	5 835,32 DZD	5 835,32 DZD
06/02/2024	PROD006-PRMX M/S	Ventes	300,	0,00 DZD	2 142,28 DZD	2 142,28 DZD
06/02/2024	PROD004-AL.P-CRS2.	Ventes	210,	0,00 DZD	6 464,78 DZD	6 464,78 DZD

الملحق (03) المخزون لشهر فيفري

Date	Article	Opération	Quantité	Prix d'Achat	Ancien Pmup	Nouveau Pmup
01/01/2022	MAT001-MAIS	Stock Initial	518,	3 700,00 DZD	4 360,83 DZD	4 360,83 DZD
01/01/2022	MAT002-SOJA	Stock Initial	1 455,	9 000,00 DZD	10 349,54 DZD	10 349,54 DZD
01/01/2022	MAT003-SON	Stock Initial	2 750,	1 800,00 DZD	1 799,59 DZD	1 799,59 DZD
01/01/2022	MAT004-PHOSPHATE	Stock Initial	22,	19 327,74 DZD	20 925,54 DZD	20 925,54 DZD
01/01/2022	MAT005-CMV DEM/CRS	Stock Initial	14,	35 000,00 DZD	35 083,15 DZD	35 083,15 DZD
01/01/2022	MAT006-CMV FINI.	Stock Initial	16,	26 000,00 DZD	26 000,00 DZD	26 000,00 DZD
01/01/2022	MAT007-CMV DINDE	Stock Initial	0,	0,00 DZD	0,00 DZD	0,00 DZD
01/01/2022	MAT008-CMV VL	Stock Initial	40,	11 500,00 DZD	11 131,65 DZD	11 131,65 DZD
01/01/2022	MAT009-CMV REPRO	Stock Initial	0,	26 000,00 DZD	26 047,62 DZD	0,00 DZD
01/01/2022	MAT011-CARBON CALC	Stock Initial	34,	0,00 DZD	200,00 DZD	200,00 DZD
01/01/2022	MAT012-TICKET	Stock Initial	130 727,	0,00 DZD	1,05 DZD	1,05 DZD
01/01/2022	MAT013-SAC	Stock Initial	17 283,	30,26 DZD	30,31 DZD	30,31 DZD
01/01/2022	MAT016-DECHET	Stock Initial	1 316,	320,00 DZD	320,01 DZD	320,01 DZD
01/01/2022	MAT017-CMV ENG	Stock Initial	0,	9 300,00 DZD	9 299,82 DZD	0,00 DZD
01/01/2023	MAT018-COLZA	Stock Initial	184,	3 800,00 DZD	4 225,00 DZD	4 225,00 DZD
01/01/2022	PROD001-AL ENGR.	Stock Initial	0,	0,00 DZD	4 548,34 DZD	0,00 DZD
01/01/2023	PROD002-AL BREB.	Stock Initial	0,	0,00 DZD	5 467,93 DZD	0,00 DZD
01/01/2022	PROD003-AL.P-DEM1.	Stock Initial	0,	0,00 DZD	5 250,44 DZD	0,00 DZD
01/01/2022	PROD004-AL.P-CRS2.	Stock Initial	0,	0,00 DZD	5 010,89 DZD	0,00 DZD
01/01/2022	PROD005-AL.P-FIN3.	Stock Initial	0,	0,00 DZD	6 244,58 DZD	0,00 DZD
01/01/2022	PROD006-PRMX M/S	Stock Initial	0,	0,00 DZD	2 137,88 DZD	0,00 DZD
01/01/2022	PROD007-PONTE	Stock Initial	0,	0,00 DZD	0,00 DZD	0,00 DZD
01/01/2022	PROD013-A.D-FINR4	Stock Initial	0,	0,00 DZD	0,00 DZD	0,00 DZD
01/01/2022	PROD014-A-VL817	Stock Initial	0,	0,00 DZD	3 631,91 DZD	0,00 DZD
01/01/2023	PROD014-A-VL822	Stock Initial	0,	0,00 DZD	4 798,32 DZD	0,00 DZD
01/01/2022	PROD015 A-MIXTE ENG	Stock Initial	0,	0,00 DZD	2 705,88 DZD	0,00 DZD
01/01/2023	PROD016 A-REPRO-	Stock Initial	0,	0,00 DZD	5 403,39 DZD	0,00 DZD

الملحق (04) التكلفة الحقيقية للمنتجات لشهر فيفري

PROD015 A-MIXTE ENG (1500) QT						
N° Ligne	Article	Description	Quantité	Stock	Prix Moyen Pondéré	Montant
6	MAT011-CARBON.CALC	ALIMENT DE BETAIL	15,00	0,	200,00 DZD	3 000,00 DZD
5	MAT002-SOJA	ALIMENT DE BETAIL	705,00	15,06	10 349,54 DZD	7 296 425,70 DZD
2	MAT003-SON	ALIMENT DE BETAIL	750,00	3 062,2199	1 799,82 DZD	1 349 865,00 DZD
4	MAT016-DECHET	ALIMENT DE BETAIL	30,00	1 584,6199	320,01 DZD	9 600,30 DZD
1	MAT012-TICKET	ALIMENT DE BETAIL	3 000,00	104 829,	1,05 DZD	3 150,00 DZD
3	MAT013-SAC	ALIMENT DE BETAIL	3 000,00	61 385,	30,31 DZD	90 930,00 DZD
						SOMME=8 752,97DZD
PROD004 -ALP- CRS2, (500) QT						
						8 752 971,00
N° Ligne	Article	Description	Quantité	Stock	Prix Moyen Pondéré	Montant
5	MAT013-SAC	ALIMENT DE BETAIL	1 000,00	61 385,	30,31 DZD	30 310,00 DZD
7	MAT012-TICKET	ALIMENT DE BETAIL	1 000,00	104 829,	1,05 DZD	1 050,00 DZD
1	MAT011-CARBON.CALC	ALIMENT DE BETAIL	5,00	0,	200,00 DZD	1 000,00 DZD
3	MAT005-CMV DEM/CRS	ALIMENT DE BETAIL	0,50	13,14	35 083,15 DZD	17 541,58 DZD
6	MAT002-SOJA	ALIMENT DE BETAIL	190,00	15,06	10 349,54 DZD	1 966 412,60 DZD
2	MAT004-PHOSPHATE	ALIMENT DE BETAIL	0,50	50,19	20 925,54 DZD	10 462,77 DZD
4	MAT003-SON	ALIMENT DE BETAIL	39,00	3 062,2199	1 799,82 DZD	70 192,98 DZD
9	MAT001-MAIS	ALIMENT DE BETAIL	260,00	343,5497	4 360,83 DZD	1 133 815,80 DZD
8	MAT016-DECHET	ALIMENT DE BETAIL	5,00	1 584,6199	320,01 DZD	1 600,05 DZD
						SOMME=3 232,39DZD
						3 232 385,28
PROD006-PRMX M/S (1000) QT						
N° Ligne	Article	Description	Quantité	Stock	Prix Moyen Pondéré	Montant
6	MAT018-COLZA	ALIMENT DE BETAIL	25,00	695,7999	4 225,00 DZD	105 625,00 DZD
1	MAT003-SON	ALIMENT DE BETAIL	850,00	3 062,2199	1 799,82 DZD	1 529 847,00 DZD
3	MAT016-DECHET	ALIMENT DE BETAIL	25,00	1 584,6199	320,01 DZD	8 000,25 DZD
4	MAT012-TICKET	ALIMENT DE BETAIL	2 000,00	104 829,	1,05 DZD	2 100,00 DZD
2	MAT001-MAIS	ALIMENT DE BETAIL	100,00	343,5497	4 360,83 DZD	436 083,00 DZD
5	MAT013-SAC	ALIMENT DE BETAIL	2 000,00	61 385,	30,31 DZD	60 620,00 DZD
						SOMME=2 142,28DZD

2 142 275,28