

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

ميدان: العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

شعبة: مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة



كلية: العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم مالية ومحاسبة

## مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر

من إعداد الطلبة:

- شيخي خدوجة

- شواوطني أمينة

تحت عنوان:

أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في  
دعم القرارات الإستراتيجية في مؤسسة الإقتصادية  
دراسة حالة المؤسسة نفطال فرع -تيارت-

نوقشت علناً أمام اللجنة المكونة من الأساتذة

رئيساً	أستاذ محاضر أ	بن حليلة هوارية
مشرفاً ومقرراً	أستاذ التعليم العالي	روتال عبد القادر
مناقشاً	أستاذ محاضر ب	شعلال شريف عبد إله

السنة الدراسية: 2024 / 2025

فَمِنْهُمْ

# شكر وتقدير

" قبل كل أحد، وبعد كل أحد، الشكر للواحد الأحد، الفرد الصمد، الذي أمدنا بالقوة والعون وسدد لإنجاز هذا العمل وندعوه عز وجل أن يجعله خالصًا لوجهه الكريم ".

" من لا يشكر الناس لا يشكره الله "

شكرًا لتلك القلوب النقية التي وقفت معنا ورفعت كفها بالدعاء لنا

شكرًا لمن وقف معنا بحرف أو موقف أو دعاء،

شكرًا لكل شخص ساندنا ودعمنا وشجعنا،

شكرًا لمن قدم لنا دعوة من القلب.

إن قلنا شكرًا فالشكر لن يُوفيكُم حق سعيكم فكان سعيًا مشكورًا

كما نتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ المشرف روتال عبد القادر الذي لم يبخل

علينا بأي معلومات أو توضيح في شتى المراحل لإعداد هذه المذكرة، كما نتوجه

بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة وأساتذتنا بقسم المحاسبة والمالية

عن المجهودات المبذولة لإيصالنا إلى ما وصلنا إليه وبالله التوفيق.

# الإهداء

لم تكن الرحلة قصيرة ولا طريق محفوظاً بالتسهيلات، لكننا فعلناها.  
فالحمد لله الذي يسر البدايات وبلغنا النهايات بفضلته وكرمه

نهدي هذا النجاح لأنفسنا الطموحة أولاً إبتدأنا بطموح وإنتهينا بنجاح ثم إلى كل من سعى معنا لإتمام  
مسيرتنا الجامعية دمت لنا سنداً لا عُمر له.

وبكل حب نهدي ثمرة نجاحنا وتخرجنا وحصاد ما زرعناه سنين طويلة في سبيل العلم إلى من أكرمنا  
الله بهم وجعلهم من بين الصفوف الرجال أباءاً لنا وزادنا به شرفاً وعلواً وإعتزازاً،  
إلى اللذين كانوا لنا السند والعوض ووجهتنا التي نستمد منها القوة، إلى من رسموا لنا المستقبل  
بخطوط من الثقة والحب، إلى من هونوا تعب الطريق ومن شجعنا على المثابرة وإكمال المسيرة  
إليكم نهدي تخرجنا (أبويننا غاليين).

وإلى أنيسات العمر وحبيبات الروح وأعظم النعم الله علينا التي ضموا أسمينا بدعواتهم في ليلهم ونهارهم  
وأضاءوا بالحب دربنا وأناروا باللطف والود طريقنا وكانوا لنا سحاباً ماطرًا بالحب والعطاء وكانوا سبباً بعد  
الله فيما نحن عليه الآن (أمهتنا حبيبتين).

وإلى النور الذي شع ضياءه على قلوبنا ودربنا وكل حياتنا من سقوا الفؤاد دوماً بطيب كلماتهم وعطاياهم  
السخية وبوجودهم إستشعرنا معنى أن يكون للمرء وجه نستمد منها بهجة وشغاف الحياة  
وأيقن معهم إنا حظينا بخير إخوة ورفاق والسند (إخوتينا غاليين).

وأخيراً وليس آخر ما كنا لنفعل لولا توفيق من الله ها هو اليوم العظيم هنا، الذي أجرينا السنوات الدراسية  
الشاقة حالمين فيها حتى توالينا بمنته وكرمه لفرحة التمام، الحمد لله الذي به خيراً وأملاً وأغرقتنا  
سروراً وفرحاً ينسينا مشقتنا.

## قائمة المحتويات

الصفحة	المحتويات
I	شكر وتقدير
II	الإهداء
III	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VII	قائمة المختصرات
01	مقدمة
05	الفصل الأول: إستخدام الأساليب الحديثة في إتخاذ القرارات الإستراتيجية
06	تمهيد الفصل
07	المبحث الأول: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف
07	المطلب الأول: مدخل لمحاسبة التكاليف وأساليبها التقليدية
18	المطلب الثاني: الأساليب الحديثة في محاسبة التكاليف
42	المبحث الثاني: الإطار النظري لعملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية
42	المطلب الأول: مفهوم إتخاذ القرارات الإستراتيجية
48	المطلب الثاني: أبعاد ومراحل إتخاذ القرارات الإستراتيجية
53	المبحث الثالث: مساهمة الأساليب الحديثة في عملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية
53	المطلب الأول: مساهمة أسلوب تكلفة على أساس الأنشطة في عملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية
55	المطلب الثاني: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في عملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية
58	خلاصة الفصل

59	الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة نפטال فرع GPL -تيارت-
60	تمهيد الفصل
61	المبحث الأول : نظرة شاملة حول مؤسسة " نפטال "
61	المطلب الأول : مؤسسة نפטال
63	المطلب الثاني : وحدة نפטال تيارت (GPL)
68	المبحث الثاني : تصميم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة محل الدراسة
68	المطلب الأول : تقديم معلومات حول المؤسسة لحساب مختلف تكاليفها
69	المطلب الثاني : مراحل تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة
76	المبحث الثالث : محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة محل الدراسة
76	المطلب الأول : عرض التكلفة منتج سيرغاز
77	المطلب الثاني : مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة
79	خلاصة الفصل
81	خاتمة
83	قائمة المراجع
90	الملخص

## قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01-01	حساب النتيجة حسب طريقة التكاليف المتغيرة	14
02-01	أمثلة عن مسببات التكلفة	25
03-01	العوامل المؤثرة في المركبات	37
04-02	توزيع التكاليف والأعباء المؤسسة	68
05-02	توزيع التكاليف على أقسام المؤسسة	69
06-02	تحديد الأقسام والأنشطة المؤسسة	69
07-02	تقسيم التكاليف الأنشطة على الأقسام المؤسسة	70
08-02	مصفوفة الارتباط بين أنشطة ومراكز التكلفة	71
09-02	تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة	72
10-02	تحديد مسبب التكلفة	72
11-02	تحديد المسببات التكلفة لكل نشاط	73
12-02	تحديد التكلفة الوحودية الغير مباشرة لكل مسبب	73
13-02	تحديد التكلفة الإجمالية الغير مباشرة	74
14-02	تكلفه الإجمالية حسب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة	74
15-02	مقارنة التكاليف بين أسلوب التقليدي وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة	75
16-02	تكلفة المنتج سيرغاز	76
17-02	مقارنة تكلفة المنتج بين الطريقة التقليدية وطريقة التكلفة المستهدفة	78

## قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01-01	الوظائف محاسبة لتكاليف	09
02-01	حساب سعر التكلفة حسب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة	16
03-01	المبادئ الأساسية لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة	21
04-01	الأهداف الأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة	22
05-01	تحديد الأنشطة وتقييمها	24
06-01	شروط إختيار مسببات التكلفة الملائمة	26
07-01	تحميل التكاليف في ظل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة	27
08-01	العلاقة بين التكلفة المستهدفة ودورة حياة المنتج	32
09-01	الخطوات الأساسية للتكلفة المستهدفة	33
10-01	نموذج Makido للتحكم في التكاليف	34
11-01	العوامل المؤثرة على مستوى السوق	36
12-01	أهمية إدارة الجودة الشاملة	40
13-01	خطوات اتخاذ القرار	44
14-02	الهيكل التنظيمي للمؤسسة نفعال	26
15-02	مخطط الطريق العملية داخل المركز	64
16-02	الهيكل التنظيمي لوحدة نفعال تيارت	65



## قائمة المصطلحات

الدلالة باللغة العربية	الرمز	الدلالة باللغة الأجنبية
المجلس الإستشاري للتصنيع الدولي	CAM-I	Consortium for Advanced Management International
أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة	ABC	Activity Based Costing
أسلوب التكلفة المستهدفة	TC	Target Costing
أسلوب إدارة الجودة الشاملة	TQM	Total Qualité Management
أسلوب إدارة على أساس الأنشطة	ABM	Activity Based Management
الغاز والبتترول المميع	GPL	Gaz Pétrole Liquéfié

مكتبة

لقد تطورت محاسبة التكاليف تاريخياً مع التطور الإقتصادي والتكنولوجي واكتسبت بمفاهيمها وقواعد ومبادئ حديثة وتطورت في الوقت نفسه وظائفها وأهدافها، وبعد إن إقتصرت غرضها على قياس الفعلي لتكلفة الإنتاج والأصناف المنتجة اتسعت أهدافها وتطورت أدواتها و أساليبها لإنتاج البيانات والمعلومات التي ساهمت في رفع فعالية وكفاءة عملية إدارية بالكامل، حيث أصبحت المعلومات التي تقدمها الأنظمة التقليدية للتكاليف مضللة ولا تتسم بالصحة والثقة لهذا السبب برزت الحاجة المتنامية لوجود الأنظمة تستطيع مسايرة هذه التغيرات وتلبية المتطلبات المتعددة للإدارة، وكنتيجه لهذا ظهرت الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف التي ساهمت بدورها في تخفيض التكاليف الغير المباشرة وتحديد الكلفة الدقيقة للمنتجات والتي يمكن إعتبارها من أبرز الأدوات الإدارية في الرقابة على التكاليف وإتخاذ القرارات الإدارية.

على رغم أهمية تطبيق محاسبة التكاليف بمختلف أساليبها التقليدية والمعاصرة بعملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية، وذلك لكون نجاح كل قرار يعتمد على ما تُوفره محاسبة التكاليف من معلومات ملائمة ومناسبة ودقيقة في وقت المناسب، مما يساعد الإدارة على إتخاذ القرارات الإستراتيجية.

لقيت أساليب التكاليف الحديثة تأييداً كبيراً من أكاديميين وممارسين رغم صعوبة تطبيقها وذلك لمواجهة التحديات الرهينة كما لها دوراً بارز في إدارة التكلفة ومساهمة في تخفيض التكاليف وبناء ميزة التنافسية وتحسين جودة المنتجات ورفع كفاءة وفعالية المعلومات الكافية لإتخاذ القرارات الإستراتيجية.

### إشكالية الدراسة:

من هنا تتمحور الإشكالية المُراد الإجابة عنها وتوضيحها والتي تتمثل في التساؤل الرئيسي:

كيف تساهم الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في دعم القرارات الإستراتيجية ؟

### التساؤلات الفرعية:

- هل تعتبر محاسبة التكاليف من أدوات الهامة التي يعتمد عليها في إتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية؟
- هل تعتبر محاسبة التكاليف أداة هامة لتحقيق أفضل منتج وبأفضل سعر من حيث تخفيض التكلفة؟
- هل تعتبر محاسبة التكاليف أداة هامة لتحقيق أفضل منتج وبأفضل سعر من الميزة التنافسية ؟
- هل تعتبر محاسبة التكاليف أداة هامة لتحقيق أفضل منتج وبأفضل سعر من تحسين الجودة ؟
- هل يمكن للمؤسسة الاقتصادية الإستغناء عن الطرق التقليدية وإتباع طرق حديثة لحساب التكاليف؟

### فرضيات الدراسة:

إنطلاقاً من السؤال الرئيسي والتساؤلات الفرعية السابقة تم وضع فرضيات التالية:

- الفرضية 01 :** تُعتبر محاسبة التكاليف أداة مهمة في المؤسسة لكونها تساعد على حساب مختلف التكاليف وتحديد النتيجة بهدف إتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة الإقتصادية.
- الفرضية 02 :** تُعتبر محاسبة التكاليف أداة لتحقيق أفضل السعر للمنتج من حيث تخفيض تكلفة.
- الفرضية 03 :** تُعتبر محاسبة التكاليف أداة لتحقيق أفضل السعر للمنتج من حيث تعزيز الميزة التنافسية .
- الفرضية 04 :** تُعتبر محاسبة التكاليف أداة لتحقيق أفضل السعر للمنتج من حيث تحسين الجودة .
- الفرضية 05 :** حسب رأينا لا يُمكن للمؤسسة الإقتصادية الإستغناء على الطرق التقليدية نظرًا لأهميتها في تحديد النتيجة ووضع المؤسسة لكن يمكن تطويرها إلى طرق حديثة لحساب التكاليف.

### أسباب إختيار الموضوع:

- إن إختيار موضوع الطرق الحديثة لحساب التكاليف وإتخاذ القرار في المؤسسة ناتج عن عدة عوامل منها:
- كون موضوع الدراسة من المواضيع الحديثة نسبيًا.
  - تخصصي في مجال المحاسبة كان السبب الأول في إختيار الموضوع.
  - الأهمية الكبيرة التي تُؤديها محاسبة التكاليف في تحديد التكاليف وإتخاذ القرارات.
  - إظهار أهمية اللجوء إلى الأساليب الحديثة للمحاسبة وذلك من خلال إيضاح مدى أهميتها في توفير معلومات لرفع جودة القرارات.
  - محاولة تجسيد المعارف النظرية المكتسبة من خلال التخصص وتطبيقها في دراسة حالة مؤسسة.

### أهداف الدراسة:

- إعطاء نتائج واقعية يمكن على أساسها إتخاذ القرار الأمثل.
- إبراز العلاقة القائمة بين الأساليب التقليدية والأساليب الحديثة في تقديم معلومات.
- إستكشاف ما إذا كانت المؤسسة الإقتصادية الجزائرية تمتلك مقومات والشروط اللازمة لتطبيق هذه الأساليب وتحديد التحديات التي تعرض تطبيقها في واقعها العملي.
- معرفه الدور الذي تلعبه الأساليب الحديثة في إتخاذ القرارات.
- تحديد نقاط القوة والضعف لأساليب التقليدي والحديث.

## أهمية الدراسة:

تستمد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف أهميتها من المزايا التي تحققها، فالأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف تبنتها أغلب المؤسسات حول دول العالم المتطورة لتساعدها على إيجاد حلول أو التخلص من عده إشكاليات مرتبطة بالأساليب التقليدية ولتزويدها بمعلومات أدق عن التكاليف المنتجات لترشيد إتخاذ القرارات الإستراتيجية.

## صعوبة الدراسة:

- إعتداد المؤسسة على أنظمة تقليدية لمحاسبة التكاليف أدى إلى صعوبة تطبيق الدراسة التطبيقية.
- التحفظ من طرف المؤسسة في تقديم البيانات الحقيقية المتعلقة بالدراسة.

## حدود الدراسة:

يتم تحديد إطار دراستنا للموضوع في العناصر التالية:

**حدود الموضوعية:** ركزت الدراسة في حدودها الموضوعية على تحديد دور الأساليب الحديثة في إتخاذ القرارات الإستراتيجية.

**حدود المكانية:** فإن البحث إنحصر على المؤسسة الغاز والبتترول المميع نفطال فرع تيارت.

**حدود الزمانية:** إمتدت دراستنا من أواخر شهر مارس إلى نهاية شهر أفريل لسنة 2025.

## الدراسات السابقة:

من المراحل المنهجية المهمة في البحث العلمي الإطلاع على الدراسات السابقة والإستفادة منها من أجل بناء إشكالية تنتهي بما توصلت إليه هذه الدراسات، وتم الإطلاع على:

**سالمي ياسين:** الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 2009/2010، تهدف هذه الدراسة إلى عرض أساليب محاسبة التكاليف التقليدية منها والحديثة، ومن بين النتائج التي تم التوصل إليها تتمثل في أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يُوفر معلومات دقيقة حول التكاليف وبأكثر مصداقية، وهذا ما يساعد الإدارة العليا للمؤسسة في إتخاذ قرارات الإستراتيجية.

**اليزيد ساحري :** أهمية النظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين المردودية المؤسسة، رسالة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جماعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2007/2008، تهدف الدراسة إلى التعرف على أهمية أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين المردودية

المؤسسة كمفهوم حديث يساعد المؤسسة على ترشيد وإدارة التكاليف والتحكم فيها، ومن بين النتائج المتوصل إليها تتمثل في أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بالمؤسسة محل الدراسة من شأنه تحسين مردودية المؤسسة من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج.

### عرض خطة الدراسة :

لمعالجة الموضوع والإجابة عن الإشكالية المطروحة تم تقسيم الموضوع الدراسة إلى فصلين منها فصل نظري والآخر خصص لدراسة تطبيقية وكان الهيكل الدراسة كما يلي:

**الفصل 01 :** بعنوان إستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في إتخاذ القرارات الإستراتيجية، يحاول هذا الفصل الإلمام بمختلف المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف حيث قسم إلى ثلاث مباحث يتناول المبحث الأول الأساليب الحديثة في محاسبة التكاليف، والمبحث الثاني فيتناول عملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية، أما المبحث الأخير خصص لمساهمة الأساليب الحديثة في إتخاذ القرارات الإستراتيجية.

**الفصل 02 :** الذي يمثل الدراسة التطبيقية والمُتمثلة بدراسة حالة مؤسسة نפטال لولاية تيارت وقسم الفصل إلى ثلاث مباحث المبحث الأول يمثل نظرة شاملة حول مؤسسة نפטال، أما المبحث الثاني يتناول تصميم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة محل الدراسة والمبحث الثالث تصميم التكلفة المستهدفة في مؤسسة محل الدراسة.

# الفصل الأول

أهمية استخدام الأساليب

الحديثة لمحاكاة التكليف في إتخاذ

القرارات الإستراتيجية

## مقدمة الفصل:

بما يتماشى مع هدف محاسبة التكاليف المُتمثلة في توفير معلومات ملائمة وصحيحة لإتخاذ القرارات الإستراتيجية، ظهرت الأنظمة الحديثة كمُبادرة لإحياء الأهمية التي إفتقدتها أنظمة التكاليف التقليدية، وذلك من خلال توفير المعلومات دقيقة وموثوقة يُمكن الإعتماد عليها.

وسوف نحاول في هذا الفصل الإلمام بمختلف جوانب محاسبة التكاليف وأساليبها التقليدية والحديثة وكيفية دعمها في إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة، ثم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث تتضمن عناصر التالية:

المبحث الأول: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

المبحث الثاني: الإطار النظري لعملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية

المبحث الثالث: مساهمة الأساليب الحديثة في دعم القرارات الاستراتيجية



## المبحث الأول: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

إن محاسبة التكاليف عنصراً هاماً في قياس مدى نجاح نظام التكاليف بمفهومها المُستحدث، فتحت أفقاً جديدة أمام المحاسبين لخدمة الإدارة في مختلف المؤسسات، نظراً لإهتمامات بتوفير المعلومات الكافية والمفيدة لترشيد القرارات الإستراتيجية، بما يخدم أغراض معينة تساعد مسيري المؤسسة في أداء مختلف وظائف التخطيط والرقابة لوصولها إلى أقصى الكفاءة الممكنة، ويهدف هذا المبحث إلى إبراز أهم المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف

## المطلب الأول: مدخل لمحاسبة التكاليف وأساليبها التقليدية

فمن هذا المنظور سوف نستعرض أساسيات محاسبة التكاليف

### أولاً: مفهوم محاسبة التكاليف

يمكن موضوع محاسبة التكاليف في دراسة حساب التكاليف وتحليلها ومراقبتها لمختلف النشاط، سوف نقوم بعرض مختلف التعاريف لمحاسبة التكاليف ومراحلها وأهدافها ووظائفها.

### 1- تعريف محاسبة التكاليف:

يُصعب حصر تعريف واحد مُحدد لمحاسبة التكاليف يُغطي موضوع بصورة مختصرة، لذلك سوف نذكر مجموعة التعاريف لتغطية مفهوم محاسبة التكاليف.

حيث تُعرف على أنها " فرع من فروع المحاسبة وتطبق لمبادئها وتقوم بتقديم معلومات تتعلق بعناصر التكاليف وتقوم بعملية التسجيل والتحليل وربطها بمراكز التكلفة ثم تحميلها على الأمر الإنتاجي والوحدة الإنتاجية من ثم إعداد التقارير الدورية والخاصة بتقييم الأداء مما يدفع الإدارة الوحدة الإقتصادية إلى ممارسة وظائفها بكفاءة عالية ومن أجل الضغط على النفقات والتقليل من الهدر والضياع إلى أدنى حد، بالإضافة إلى زيادة الإنتاجية ومن ثم تخفيض التكاليف وتعظيم الأرباح".<sup>1</sup>

وتُعرف حسب المعهد المحاسبي لتكاليف الإدارية في إنكلترا في كتابه الخاص بإصطلاحات محاسبة التكاليف " بأنها تطبيقات الكلفة ومبادئ محاسبة التكاليف وبأطرق والتقنيات لعلم وفن وأساليب التحقق من التكاليف والسيطرة على مراقبتها وتحديد مقدار الربحية وتتضمن أيضاً عرض المعلومات المشتقة منها لأغراض إتخاذ القرارات".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف والمنشأة الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2010، ص 23.

<sup>2</sup> طلال عبد الحسن الكسار، محمود جلال أحمد، محاسبة التكاليف قياس وتخطيط والرقابة، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، طبعة الأولى، 2010، ص 18.

## 2- وظائف محاسبة التكاليف:

محاسبة التكاليف مجال واسع له عدة وظائف التي بتحقيقها تُحقق أهدافها المرسومة والمتمثلة في تحقيق الربح والخاصة في ظل المنافسة نذكر أهمها:

- **الوظيفة التسجيلية :** ويتم حسب الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة في عملية التسجيل سواء كانت على أساس طريقة الاندماج أي إضافة حقوق السجلات المحاسبية حسب محاسبة التكاليف أو على الأساس طريقة الانفصال أي مسك سجلات مستقلة ومنفصلة عن سجلات المحاسبة المالية، بمعنى أن يقوم محاسبة التكاليف بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح ودقيق يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة.<sup>1</sup>

- **الوظيفة التحليلية :** تُعتبر من الوظائف الأساسية حيث يتم من خلال هذه الوظيفة تحليل البيانات التكاليف التي وقعت المؤسسة فعلاً وتصنيفها وربطها بمنتج معين أو أمر إنتاج معين أو مرحلة معينة أو قسم معين.<sup>2</sup>

- **الوظيفة الرقابية :** من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة والموازنات التخطيطية ووضع معايير باستخدام عوامل الإنتاج، ومقارنة هذه المعايير، بما ينفق فعلاً وتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بدقة والعمل على الحد منها.<sup>3</sup>

- **الوظيفة الإخبارية :** ترتبط هذه الوظيفة بالوظيفة السابقة، فبعد إكتشاف الانحرافات ودراسة أسبابها، تخبر الإدارة العليا بهذه النتائج وذلك لإتخاذ القرارات الكفيلة واللازمة لتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها.<sup>4</sup>

- **الوظيفة التحفيزية :** تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة، حيث تُمثل هذه الوظيفة عامل دفع أقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ومن هنا سوف تحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كُفئ وإقتصادي، هذا مايساعد الإدارة على تحقيق أهدافها.<sup>5</sup>

يمكن توضيح ماسبق من خلال الشكل التالي:

1. الأخرس عاطف، الهنيبي إيمان، حمود سميرة، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البرك لنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2001، ص14.

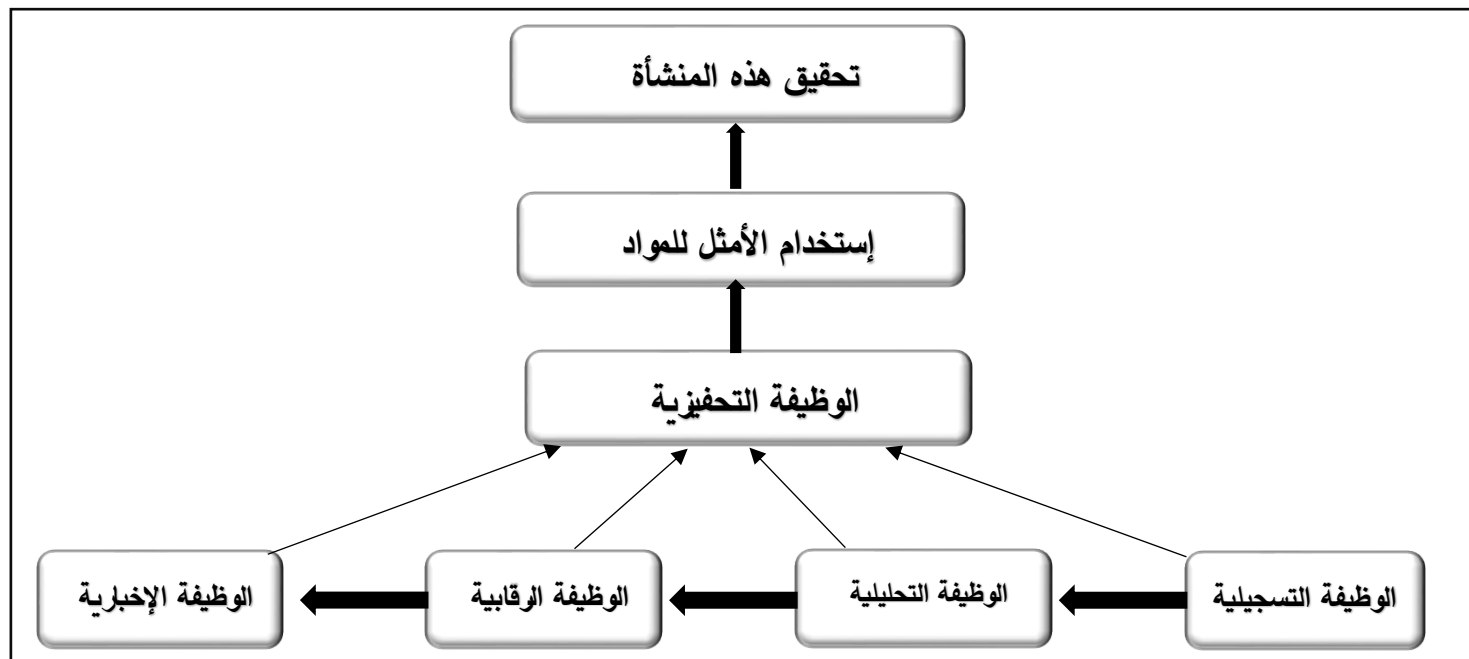
2- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف و المنشآت الصناعية بين النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص 24.

3- نفس المرجع، ص24.

4- نفس المرجع، ص25.

5- نفس المرجع، ص25.

الشكل رقم (01 - 01): الوظائف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل تكريتي، محاسبة التكاليف والمنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار حامد لنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2009، ص24.

- يتضح من الشكل أعلاه أن وظائف محاسبة التكاليف متكاملة وبتكاملها تعمل على إستخدام الأمثل لموارد المؤسسة وبالتالي تحقق أهداف المؤسسة.

### 3- أهداف محاسبة التكاليف:

تعمل محاسبة التكاليف على تحقيق الأهداف بشكل عام فيما يلي:

- **تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها :** يعتبر هذا الهدف من الأهداف الأساسية والمهمة التي أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف، التي تساهمت في تسعير المنتجات التي تنتجها المنشأة والخدمات التي تقدمها بحيث تغطي على أقل تكلفتها.<sup>1</sup>
- **مساعدة الإدارة في التخطيط :** تُساعد محاسبة التكاليف في إمداد الإدارة ببيانات التي تساعد في أداء وظيفة التخطيط وإجراء المقارنات الدورية وإعداد الموازنات التخطيطية لتحقيق أهداف المنشأة.<sup>2</sup>
- **الرقابة على عناصر التكلفة :** تعتبر الرقابة على العناصر التكاليف أحد الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف لتحقيق الكفاية والإستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج، عملية الرقابة على عناصر التكاليف تتطلب وضع الدورات

<sup>1</sup> - جمعة الربيعي كمال حسن، سعدوني مهدي الساقى، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص16.

<sup>2</sup> - نفس المرجع، ص16.

المستندية السليمة المتعلقة بعناصر التكاليف بهدف مراقبتها والسيطرة عليها وتُعتبر كذلك من وظائف مهمة في حالة وضع الموازنات من خلال مساعدتها في المقارنة النتائج الفعلية بالمخططة.<sup>1</sup>

- **ترشيد القرارات:** تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في إتخاذ العديد من القرارات المناسبة والمتنوعة وغير المجدولة، ومن هذه القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها ما يلي:<sup>2</sup>

- تحديد العلاقة بين التكلفة - الحجم - الربح.

- إتخاذ قرار توقيف الخط الإنتاج معين أو الإستمرار به.

- إحلال آلة جديدة بدلاً من القديمة.

- التوسع في الخط إنتاج قائم بدلاً من إنشاء خط جديد.

- البيع للأسواق المحلية أو الخارجية.

- **تقييم أداء وتطور خطط الحوافز:** من خلال بيانات التكاليف سواء كانت فعلية أو محددة مقدماً، يتم تقييم الأداء الأنشطة وتحديد مدى إلتزامها بالخطط الموضوعية ومدى مساهمتهم في تحقيق الأهداف المحددة، وما قد يترتب عن هذه الأهداف تطبيق أنظمة الحوافز أو إعادة النظر في تطويرها وتحسينها.<sup>3</sup>

#### 4- مزايا ودور محاسبة التكاليف:

يمكن إبراز دور الذي تلعبه محاسبة التكاليف ومزاياها من خلال:

#### 4-1. مزايا محاسبة التكاليف:

لمحاسبة التكاليف عدة مزايا سيتم عرضها في النقاط التالية:<sup>4</sup>

- مراقبة وضبط العناصر التكاليف المختلفة من مواد خام وأجور ومصاريف صناعية.

- تحديد أسباب الربح والخسارة في المؤسسة.

- تزويد البيانات عن تكاليف ومراحل وعملية مختلفة.

- توفير البيانات التفصيلية عن مختلف الأنشطة المؤسسة، والتي تفيد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمؤسسة الربح والخسارة وتساعد في إتخاذ القرارات الخاصة بإختيار التشكيلية المناسبة للمبيعات.

- تحديد عناصر التكاليف التي تشكل التكلفة المنتج النهائي للمؤسسة.

1- فلاح سلامة المطارنة غسان، مقدمة محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003، ص 17.

2- نفس المرجع، ص 18.

3- محمد سامي الراضي، مبادئ محاسبة تكاليف، دار جامعة، إسكندرية، مصر، 2003، ص 22.

4- فلاح سلامة المطارنة غسان، مرجع سابق، ص 18- 19.

- الكشف عن نواحي الضعف في الكفاءة المؤسسة وذلك عن طريق حصر التلف من المواد والمعرفة الوقت الضائع.

#### 4-2 دور المحاسبة التكاليف:

- يتمثل دور المحاسبة التكاليف فيما يلي:<sup>1</sup>
- تسعى محاسبة التكاليف في تحقيق حاجة محاسبة المالية لقياس تكلفة الإنتاج التام وتحت تشغيل في المؤسسات لغرض قياس نتيجة الأعمال هذه المؤسسات.
  - تتحقق محاسبة التكاليف لهدف خفض التكلفة وضبط الرقابة عناصر التكاليف من مواد وأجور وخدمات إلى الوحدة الإقتصادية.
  - الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمية.
  - مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج التقديرية وتحليل إنحرافات وإتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة لتقليل حجم التفاوت.
  - توفير محاسبة التكاليف نظام الإتصال من خلال التقارير المناسبة وتوجيهها إلى مستويات الإدارية المختلفة في الوقت المناسب.
  - توفير المعلومات اللازمة للتخطيط وإتخاذ القرارات، والمقارنة بين العديد من بدائل المتاحة والمفاضلة بين هذه البدائل وإختيار البديل الأفضل لأهداف الإدارة.<sup>2</sup>

#### ثانياً: الأساليب التقليدية لحساب التكاليف

يتم التطرق إلى أهم الطرق التقليدية لأنظمة محاسبة التكاليف كما يلي:

##### 1 - طريقة التكاليف الكلية:

تُعد طريقة التكاليف الكلية من أقدم الأساليب في حساب التكاليف المختلفة، حيث تعتبر أولى المحاولات الخاصة بإيجاد أسلوب منهجي وأكثر دقة واعتمادية في تقدير التكاليف.

##### 1-1 تعريف تكاليف الكلية:

ظهرت هذه الطريقة خلال الثلاثينات بفرنسا، وتُستند هذه النظرية على مبدأ التحميل الكلي للتكاليف فهي تقوم على أساس تحميل الإنتاج والمبيعات بنصيبها من كافة عناصر التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة. فالأعباء المباشرة هي تلك المصاريف التي يمكن حسابها مباشرة في تكلفة المنتج والتي يتم تحديدها من خلال

<sup>1</sup> - محمد عبد المقصود، الأصول العلمية في محاسبة التكاليف، جامعة بيروت العربية، لبنان، ص24.

<sup>2</sup> - نفس المرجع، ص ص18 - 19.

وسيلة القياس، أما الغير المباشرة فهي تلك المصاريف التي يمكن تحميلها مباشرة على المنتج معين إلا أن تحميلها المنتج آخر يتطلب القيام بعملية حسابية أخرى.<sup>1</sup>

وتُعرف أيضاً: "على أنها جميع مصاريف المؤسسة المتعلقة بالمنتجات المخزنة ماعدا المصاريف التوزيع التي يتم تحميلها على المنتجات المباعة".<sup>2</sup>

ويُمكن تعريفها أيضاً: "حسب المخطط الوطني المحاسبي القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدماً، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعينة".<sup>3</sup>

### 1-2- مزايا وعيوب طريقة التكاليف الكلية:

لتكاليف الكلية عدة مزايا وعيوب نبرزها كمايلي:

- ❖ **المزايا:** تمتاز هذه الطريقة بمجموعة من إيجابيات والتي نذكرها كما يلي:<sup>4</sup>
  - تقوم بتقييم المخزونات عبر مختلف مراحل الدورة الإنتاجية.
  - تعمل على دراسة تطور التكاليف أي منتج خلال مراحل الإنتاج والبيع.
  - تعمل على إجراء مقارنة بين السعر التكلفة لجميع المؤسسات التي لها أنشطة متعددة بهدف تحديد النقاط القوة والضعف في ظل المنافسة.
- ❖ **العيوب:** رغم إيجابيات التي جاءت بها هذه طريقة إلا أن توجد بعض السلبيات نذكرها كما يلي:<sup>5</sup>
  - عدم ثبات متوسط التكلفة وللوحدة المنتجة من فترة إلى أخرى نتيجة تغير في حجم إنتاج.
  - عدم المقدرة على تحديد المنتجات بشكل صحيح وخاصة في حال تعددها.
  - لا تساعد الإدارة في تخطيط الأسعار ورسم السياسات مختلفة وإختيار بين البدائل المتعددة لفترة قصيرة أجل.

### 1-3- مراحل تحديد التكلفة الكلية:

لتحديد التكلفة النهائية للمنتجات باستخدام طريقة تكاليف الكلية نمر بالمراحل التالية:

<sup>1</sup> -نواف محمد فخر، عطا الله محمد القطيش، محاسبة التكاليف الصناعية، دار أسامة للنشر والتوزيع، الطبعة أولى، عمان، الأردن، 2014، ص 109.

<sup>2</sup> - إسماعيل حجازي، معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2013، ص 57.

<sup>3</sup> - بوشاشي بوعلام، المنير في محاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002، ص 17.

<sup>4</sup> - مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسير - دراسة حالة مؤسسة نفطال - مذكرة مقدمة نيل شهادة

ماجستير في التحليل الإقتصادي، جامعة الجزائر، 2006، ص 117.

<sup>5</sup> -نواف محمد فخر، عطا الله محمد القطيش، مرجع سابق، ص 32.

### 1-3-1- تحديد مراكز الأقسام:

إن عدد الأقسام تختلف من المؤسسة إلى أخرى لأن ذلك مرتبط بطبيعة نشاطها وبحجمها وكذلك تنظيمها، لكن مهما تعددت الأقسام فإنها لا تكاد تخرج عن صنفين إثنين وهما:

**1- مراكز التشغيلية:** وهي المراكز التي تكون فيها وحدات العمل مادية (ساعات العمل مباشرة، الوحدات المنتجة) وهي تضم نوعين رئيسيين:<sup>1</sup>

- **المراكز الرئيسية:** تُسمى مراكز الإستغلال وهي تلك المراكز التي تحتوي على أنشطة الرئيسية للمؤسسة من تموين وإنتاج وتوزيع، حيث أن هناك ضرورة لحساب تكلفتها لتحميل فيما بعد للمنتج بواسطة وحدات العمل.

- **المراكز الثانوية (مساعدة):** تسمى مراكز الخدماتية (تسييرية) مهمتها خدمة أقسام الرئيسية.

**2- مراكز الهيكلية:** تلك المراكز التي تكون فيها الوحدات العمل نقدية، وتتميز الأنشطة فيها بصعوبة قياس مثل الإدارة العامة.

### 1-3-2- تحديد توزيع تكاليف غير مباشرة

تأتي هذه المرحلة بعد مرحلتين تحديد الأقسام وتمر هذه المرحلة بخطوتين أساسيتين:<sup>2</sup>

- **خطوة التوزيع الأولي:** تحدد مجموعة من أعباء التي تعود إلى كل قسم سواء أقسام أساسية أو أقسام مساعدة.

- **خطوة التوزيع الثانوي:** هي توزيع المصاريف الغير مباشرة من أقسام فرعية إلى أقسام رئيسية وتحمل نصيب كل قسم رئيسي من هذه الخدمات المقدمة من طرف أقسام الفرعية المساعدة ومن هذا التوزيع يتخذ أشكالاً عديدة نذكر أهمها: توزيع الإجمالي، توزيع الإنفرادي، وتوزيع تنازلي، وتوزيع تبادلي.

### 1-3-3- تحديد وحدات العمل :

بعد عملية التوزيع الأعباء غير مباشرة على مراكز التحليل تأتي مرحلة الثالثة ويتم فيها تحديد وحدة العمل، والتي هي عبارة عن مقياس يسمح بتحديد نصيب المنتج من الأعباء الغير مباشر لمركز معين.

### 2- طريقة التكاليف الجزئية :

تقوم التكاليف الجزئية على أساس مبدأ الفصل في التكاليف الإجمالية للمنتجات يمكن تعريفه كما يلي:

<sup>1</sup> - حسين طيب، محمد شفيق، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص17.

<sup>2</sup> - بلقاسم بن خليفة، الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات باستعمال التكاليف الكلية، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، المراكز الجامعي الوادي، الجزائر، العدد03، 2020، ص 36.

## 1-2- تعريف طريقة تكاليف الجزئية :

إن طريقة التكاليف الكلية تبقى غير كافية في المؤسسات الإقتصادية بسبب الإنتقادات التي عرفت هذه الأخيرة، ظهرت طرق أخرى عرفت بأسلوب التكاليف الجزئية التي تساعد المؤسسة كثيراً في تحديد النتائج واتخاذ القرارات الصائبة على أساسها اعتماد على مبدأ عدم التحميل كافة التكاليف الغير المباشرة للمنتج كونها مرتبطة بعملية الإنتاجية ككل مما أولد صعوبة إيجاد وحدة قياس مناسبة للتوزيع تلك تكاليف على المنتجات.

وعليه سوف نقوم بإبراز أهم طرق محاولين الإلمام ببعض الجوانب المهمة لها من خلال:

### 1-1-2- طريقة التكاليف المتغيرة:

ظهرت هذه الطريقة سنة 1936 لأول مرة في أمريكا، يعتمد هذا أسلوب على مبدأ التحميل الوحدات المنتجة بتكاليف المتغيرة فقط وإستبعاد التكاليف الثابتة، إذا تحمل التكاليف المتغيرة مهما كانت طبيعتها المباشرة أو غير المباشرة للمنتجات وهذا حسب مستوى النشاط بينما التكاليف الثابتة فتبقى ثابتة مهما تغير مستوى النشاط وهي لا تحمل المنتجات وتغطي عن طريقة النتيجة.<sup>1</sup>

ويمكن أن نبرز أهم العلاقة المرتبطة بطريقة التكاليف المتغيرة في الجدول التالي:

الجدول رقم (01-01): حساب النتيجة حسب طريقة التكاليف المتغيرة.

البيان	المبلغ	النسبة
رقم الاعمال التكاليف المتغيرة		
الهامش الربح على تكلفة المتغيرة التكاليف الثابتة		
النتيجة		

المصدر: من إعداد الطالبتين.

نستخلص من الجدول أهم العلاقات التي تمكن المؤسسة من حساب نتيجة التحليلية وفق هذه الطريقة كالتالي:

- الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال - تكاليف المتغيرة.
- نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال / تكاليف المتغيرة.
- النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة - تكاليف المتغيرة.

<sup>1</sup> - إسماعيل يحي تكريتي، محاسبة التكاليف والمنشآت الصناعية بين النظرية إلى التطبيق، مرجع السابق، ص 65.



يتضح أن هدف طريقة التكاليف المتغيرة ليس حساب النتيجة وإنما هي أداة لتحليل الإستغلال، إذا تسمح بتحديد عتبة المردودية لكل منتج ولكل وظيفة على حدة، وتحدد الهامش الأمان ونقطة التوازن.

#### - عتبة المردودية (نقطة تعادل):

هي النقطة التي تساوي فيها الإيراد الكلي مع التكاليف الكلية، وكذلك عندها يتساوي هامش التكلفة المتغيرة مع التكاليف الثابتة.<sup>1</sup>

ويمكن تحديد نقطة التعادل أوعتبه المردودية بالكميات وبالقائمة كالتالي:

- عتبة المردودية بالقائمة = التكاليف الثابتة / نسبة هامش على التكلفة المتغيرة.
- عتبة المردودية بالكميات = التكاليف الثابتة / هامش على التكلفة المتغيرة.

#### - هامش الأمان:

هو الفرق ما بين رقم الأعمال المحقق وعتبه المردودية، أما مؤشره يمثل النسبة بين قيمة الهامش الأمان إلى رقم الأعمال الصافي.<sup>2</sup>

- هامش الأمان = رقم الأعمال - عتبة المردودية.

#### - حجم التوازن:

ويُعرف حجم الإنتاج المبيعات الواجب تسويقها حتى تصل المؤسسة إلى تغطية جميع تكاليفها.

### 2-1-2- طريقة التكلفة بطريقة التحميل العقلاني:

تعتمد هذه الطريقة على التعامل مع التكاليف الثابتة وكأنها متغيرة، وهي الطريقة لحساب سعر التكلفة، تقوم على تقسيم المصاريف إلى متغيرة وثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع وحدات المنتجة،<sup>3</sup> وعليه تقوم هذه الطريقة على مبادئ التالية:

#### - فصل التكاليف المتغيرة.

#### - حصر جميع مختلف التكاليف.

#### - حساب معامل التحميل العقلاني في التكاليف ثابتة باستخدام العلاقة التالية:<sup>4</sup>

<sup>1</sup>- مسكين الحاج، الإدارة الحديثة للتكاليف ودورها في تنافسية المؤسسة الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، سيدي بلعباس، 2017، ص104.

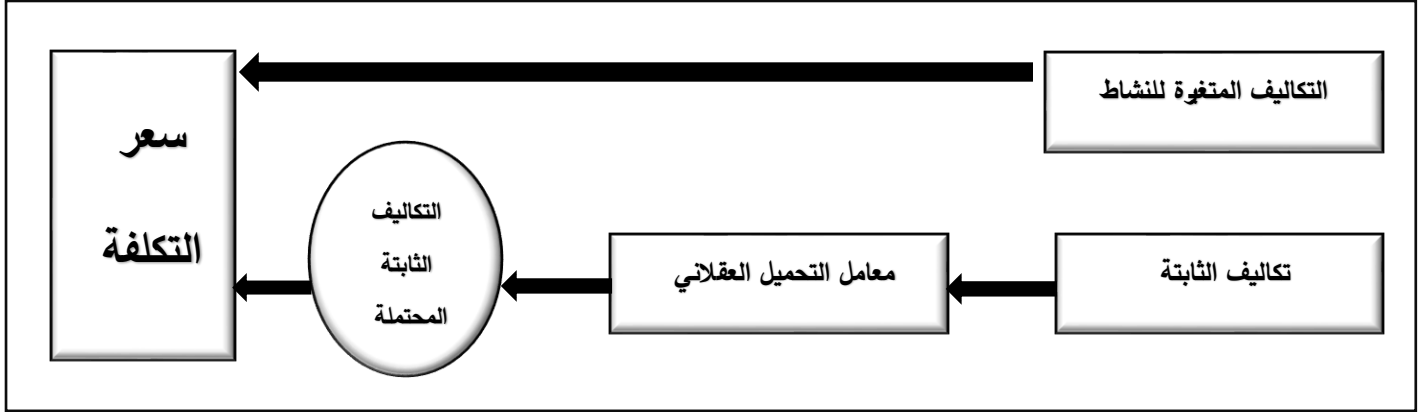
<sup>2</sup>- نفس المرجع، ص ص 105 -106.

<sup>3</sup>. ناصر دادي عاون، المحاسبة التحليلية، سلسلة تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000 ص 116.

<sup>4</sup>. بلكرشة رايح، محاسبة التكاليف كمصدر من المعلومات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التجارية، جامعة ابن خلدون تيارت، 2007، ص ص 96 102.

- معامل تحميل العقلاني = النشاط حقيقي / النشاط العادي.

الشكل (01 - 02): حساب سعر التكلفة حسب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة



المصدر: بلكرشه رابح، محاسبة التكاليف كمصدر المعلومات في مؤسسة الإقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ابن خلدون تيارت، 2007، ص96.

### 2-1-3. طريقة التكلفة الحدية (الهامشية):

التكلفة الهامشية هي التكلفة الأخيرة أو الفرق بين مجموع الأعباء الإنتاج معين ومجموع الأعباء الضرورية لهذا الإنتاج مضافا إليه أو منخفضا منه وحدة واحدة أو عدة وحدات معينة.<sup>1</sup>

التكلفة الهامشية الموافقة بصفة عامة للأعباء نتيجة التغير في وحدة المنتجة بالزيادة أو بالنقصان مع إطلاق سلسلة جديدة أو حذفها وبالنظر في جهة الإنتاج بوحدة واحدة أو النقصان في التكاليف الكلية إثر النقصان في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، ويمكن تصنيفها على مختلف الأصناف كما يلي:<sup>2</sup>

- الوظائف في الإقتصادية بين {التموين، الإنتاج، التوزيع.....}.
- طريقة الإنتاج بالوحدة أو الإنتاج بالسلاسل.
- العرض الوقت للرقم التسلسلي {المدى القصير، المدى طويل}.

### 3- طريقة التكاليف المعيارية:

التكاليف المعيارية تعتبر من أبرز أنواع التكاليف ملائمة لتحليل ومراقبة عمل المؤسسة في فترة زمنية معينة وقياس قدراتها أو إمكانياتها في تحقيق برامجها.

<sup>1</sup> ناصر داداي عدون، مرجع سابق، ص 179.

<sup>2</sup> بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص 195.

### 1-3- تعريف طريقة تكاليف المعيارية:

في سياق التكاليف تهدف المؤسسات إلى الحصول على المنتج النهائي بأقل تكلفة ممكنة، حيث تستعمل نظام محاسبة تكاليف المعيارية الذي يعتبر أحد الأنظمة المناسبة لتقييم أداء المؤسسة ويمكن تعريفها كالتالي: تعرف بأنها " هي تكاليف المحددة مقدماً على أساس علمي في ظروف معينة والتي تتخذ أساساً لقياس وضبط التكاليف الفعلية.<sup>1</sup>

وتعرف أيضاً "هي التكاليف التي يتم تخطيطها لوحدة واحدة على المنتج أو لعدد من الوحدات التي سيتم إنتاجها أثناء فترة معينة.<sup>2</sup>

### 2-3- طريقة التكاليف المعيارية:

هناك عدة طرق لإعداد معايير تتمثل في:<sup>3</sup>

- طريقة التاريخية: تعتمد هذه الطريقة على البيانات التاريخية التي تؤخذ من واقع الدفاتر عن الفترات السابقة
- طريقة العملية: تعتمد على قيامها بإجراء تجارب عملية على كل عنصر من عناصر التكاليف سواء كانت مواد أو أجور لتحديد الكمية المعيارية.
- طريقة الواقعية: تقوم هذه الطريقة على أركان أربعة وهي:
  - دراسة تحليلية للبيانات التاريخية على أداء العملية في الماضي.
  - تطوير نتيجة الدراسات التاريخية بالأصول العملية والفنية.
  - التأكد النتائج التي تم التوصل إليها نظرياً بالتجربة العملية بالتجربة على إمكانيات والقدرات المتاحة فعلاً للشركة
  - تكييف النتائج النهائية لتلائم المستقبل.

### 4- الانتقادات الموجهة للأساليب الكلاسيكية

واجهت نظم التكاليف التقليدية إنتقادات شديدة خصوصاً في مجال تخصيص وتوزيع وتحمل التكاليف الصناعية وغير مباشرة على المنتجات، ويرجع ذلك الأسباب التالية:

- تؤدي الأنظمة التقليدية لتخصيص التكاليف الغير مباشرة إلى عدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج والموارد التي استخدمت في إنتاجه، وذلك بسبب فشل هذه الأنظمة في تفهم الأنشطة والتكاليف التي تسببت عنها.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - بوعقوب عبد الكريم، مرجع السابق، ص 227.

<sup>2</sup> - هدية علي محمد، محمد محمود، أحمد صابر، التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، كلية التجارة، القاهرة، 2005 ص 17.

<sup>3</sup> - محمد عبده نعمان علي، نظم محاسبة التكاليف، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2012، ص 192.

<sup>4</sup> - هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف المجالات التطبيقية، الدار الجامعية الإسكندرية، 2000، ص 21.

- عجز الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف في رقابة العمليات وقياس كلفة إنتاج بدقة.
- تستخدم نظم التكاليف التقليدية أسس بحجم الإنتاج في تخصيص التكاليف الصناعية غير مباشرة على إنتاج بما في ذلك التكاليف تصميم المنتج وغير غيرها من الأنشطة التي لا ترتبط في تكلفتها بالتغير في حجم الإنتاج مما يؤدي إلى عدم قدرة ودقة معلومات قياس تكلفة الإنتاج.<sup>1</sup>
- بُرُوز مجموعة من العوامل كتضاعف خطوط المنتجات وقنوات التوزيع وخدمات التسويق وغيرها وجعلت من بقاء الإستخدام الأساليب التقليدية الغير مبرر خاصة في ظل إنخفاض كلفة التكنولوجيا معلومات.<sup>2</sup>
- بناءً على ما تم إستعراضه سابقاً، برزت الحاجة إلى إعتداد منهجيات حديثة في محاسبة التكاليف نتيجة تأكيد بأهمية ملائمة أساليب محاسبة التكاليف مع الظروف الاقتصادية الحالية ومع استراتيجيات المؤسسة.

## المطلب الثاني: الأساليب الحديثة محاسبة التكاليف

إزداد في الأونة الأخيرة الإهتمام بتحسين وتطوير تخصيص التكاليف فظهرت الأساليب الحديثة لحساب التكلفة إستجابة للتحديات التي تواجه المؤسسات الإقتصادية المختلفة في مجال المنافسة الشديدة، وصناعة الميزة التنافسية والحفاظ على البقاء والإستمرار في ظل بيئة يسود التغير السريع والمستمر، ولمعرفة هذه الأساليب المستحدثة قمنا بتفصيلها كما يلي:

### أولاً : الأساليب الكمية الحديثة لحساب التكلفة.

سيتم التطرق في هذا النوع من الأساليب الحديثة الكمية لحساب لمحاسبة التكاليف والمتمثلة في أسلوب التكاليف على أساس أنشطة، أسلوب تكلفة المستهدفة.

#### 1- أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

نتناول في هذا الفرع أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الذي يشمل مفهومه، أسسه، خطوات تطبيقه.

##### 1-1- نشأة وعوامل المساعدة في ظهور التكلفة على أساس أنشطة (ABC):

يُعتبر أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) من أحدث التطورات في مجال المحاسبة، فهو حصيلة لعدد من الأعمال النظرية والتطبيقية، قد جاء نتيجة الإنتقادات التي واجهت إلى أنظمة المحاسبة التقليدية ولمواجهة الإحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات.

<sup>1</sup> - أحمد محمد نورعبيد وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال معاصرة، الدارالجامعية، الإسكندرية، 2007، ص339.

<sup>2</sup> - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأردن، عمان 2006، ص 158.

كما أن ظهوره هو إستجابة لتطور الذي طرأ في عملية التصنيع وإرتفاع درجة التقنية والرفعية للمعدات ولآلات المستخدمة في أغلب المشاريع الصناعية، وتطور النظم المعلومات المحاسبية.<sup>1</sup>

وأشار T.Jonson إلى أن جذوره تعود إلى أوائل الستينات من القرن الماضي وحدث ظهوره الحقيقي سنة 1986، طبقه لأول مرة في الشركة الأمريكية General Electric عن طريق مشروع التحسين التقنيات التكلفة الذي إعتدته CAM. I، حيث عُين هذه الشركة عام 1963 فريقاً لدراسة وإقتراح أساليب جديدة تضبط النمو المتبع للتكاليف الغير مباشرة إقتراح هذا الفريق مفهوماً جديداً وهو الأنشطة من أجل تحقيق الهدف.

وقد توصل الإتحاد الدولي لصناعة المتطورة سنة 1986 إلى تأسيس نظام تسيير جديد مؤسس على التكاليف، فشكلت مجموعة من العالمين Robert Kaplan – Cooper Robin تمكنا من تطبيق نظام في مؤسسة Pacific Juhn Deer Union تمكنا من تطبيق نظام في مؤسسة ونشرا العديد من الدراسات بغرض التعرف بهذا النظام منها " تكلفة وحدة لا يكفي". " قياس التكاليف بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح".<sup>2</sup>

وقد إعتبر سليمان الشاوي أن النظام أسلوب التكلفة على أسا أنشطة قد مر بثلاث مراحل تطور جاءت كممهدات لنظام (ABM) ثم تحقيق تكامل بينهما:<sup>3</sup>

**مرحلة الأولى:** في هذه المرحلة وضع كوبر وكابلين مفاهيم الأساسية لبناء نظام التكاليف على أساس أنشطة، وهنا يتم تحديد مبادئ وأركان النظام والتصنيفات مسببات التكلفة، مفهوم وتصنيف الأنشطة المستهلكة للتكاليف، ثم معرفة درجة الأهمية التي يمنحها النظام عند تحديد سعر التكلفة.

**مرحلة الثانية:** تطورت فكرة نظام (ABC) ليصبح نظام يمد الإدارة بمعلومات مادية وغير مالية لقياس وتحديد مسببات التكلفة والأنشطة لتحسين أداء في العمليات الأنشطة

**مرحلة الثالثة:** جاء الأسلوب (ABM) نتيجة لمعلومات التي قدمها (ABC) والذي تطورت مخرجه لتصبح مدخلات (ABM) من رفع كفاءه الإدارة والمؤسسات على التخفيض الكلفة منتجاتها.

ومن العوامل التي أدت إلى ظهور نظام (ABC) نذكر منها:<sup>4</sup>

- الضغط الكبير للمنافسة والذي تولد عند تقلص وإنخفاض في الهامش.
- زيادة تعقيد البيئة الأعمال والتي ينتج عنها تنوع كبير من المنتجات والخدمات وتصنيفات الزبائن.

<sup>1</sup> - مروي محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس أنشطة الشركات الصناعية، الأردن وعلاقتها بالأصل المالي،

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية علوم مصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، 2009، ص 36

<sup>2</sup> - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، مرجع السابق، ص 106.

<sup>3</sup> - بكوش لطيفة، مساهمة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل

شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية، التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017 ص 85 - 86.

<sup>4</sup> - اليزيد ساحري، أهمية النظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل

شهادة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008، ص 46 48.

- التقنيات الجديدة التي أدت إلى زيادة نسبة التكاليف الغير مباشرة، حيث أصبحت هذه الأخيرة أكثر أهمية في التصنيف العالمي والحالي للبيئة الصناعية.
- حجم وحدة العمل، حيث أدى الكبر وحدة العمل إلى زيادة تبني التكلفة على أساس النشاط، مما أدى إلى زيادة طلب على المعلومات حول الإدارة الأنشطة من أجل تخطيط والرقابة والتنسيق والموارد والضخمة المتاحة لتطبيق إدارة الأنشطة.
- فائدة معلومات التكلفة إتخاذ قرارات في ظل التكاليف على أساس النشاط.
- تكنولوجيا الإعلام التي خفضت التكاليف التطور والعمل الأنظمة المحاسبة التكاليف التي تتبع العديد من الأنشطة.

## 1-2- أساسيات أسلوب التكلفة على أساس أنشطة (ABC):

أفرزت التطورات الحديثة أسلوباً جديداً في مجال قياس التكاليف، عُرف أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة لما يوفر معلومات أفضل حول كيفية استخدام الموارد في الإنتاج أو تقديم الخدمات.

### 1-2-1- مفهوم أسلوب التكلفة على أساس أنشطة (ABC):

يعتبر أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة أداة إستراتيجية تمكن المؤسسات من فهم واضح للتكاليف والربحية الفعلية، وتعددت آراء وتعريفات خاصة به نذكر منها:

يعرفه **Alcouffe** " هو نظام التكاليف الغير المباشر بالمؤسسة في مواضع التكلفة يتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات التكلفة وذلك للوصول إلى التكلفة الحقيقية لمنتج النهائي مما يؤدي إلى دعم إتخاذ القرارات الإدارية الصحيحة.<sup>1</sup>

ويعرف أيضاً على أنه " مقارنة لتحميل التكاليف الغير مباشرة لمنتجات بناءً على أنشطة التي ساهمت في إنتاج هذا المنتج وإعتماداً على مسببات هذه التكلفة.<sup>2</sup> من خلال تحليلنا للتعريف يمكن أن نستنتج:

" طريقة التكاليف على أساس الأنشطة تُعتبر منهجاً مناسباً لتوزيع التكاليف الغير المباشرة، حيث لا يقتصر هذا النظام على كونه أسلوباً محاسبياً متميزاً فحسب، بل يتعدى ذلك ليصبح أداة إستراتيجية تهدف إلى تسهيل

<sup>1</sup> - غضبان رانية، إستخدام التكامل بين تقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة التسير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل متطلبات شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص 15.

<sup>2</sup> - شلابي عمار، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم التنافسية المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 04، العدد 01، 2019، ص 45.

إستراتيجية المؤسسة. ويركز بشكل رئيسي على مبدأ أن الأنشطة تمثل حلقة الوصل بين الموارد والمنتجات، إذ تستهلك الأنشطة الموارد أولاً، ثم تستخدم المنتجات هذه الأنشطة، من خلال هذا الترتيب تُحصل معلومات دقيقة تدعم اتخاذ القرارات وتعزز أداء المؤسسة، مما يسهم في رفع قدرتها التنافسية ضمن بيئة الأعمال المعاصرة".

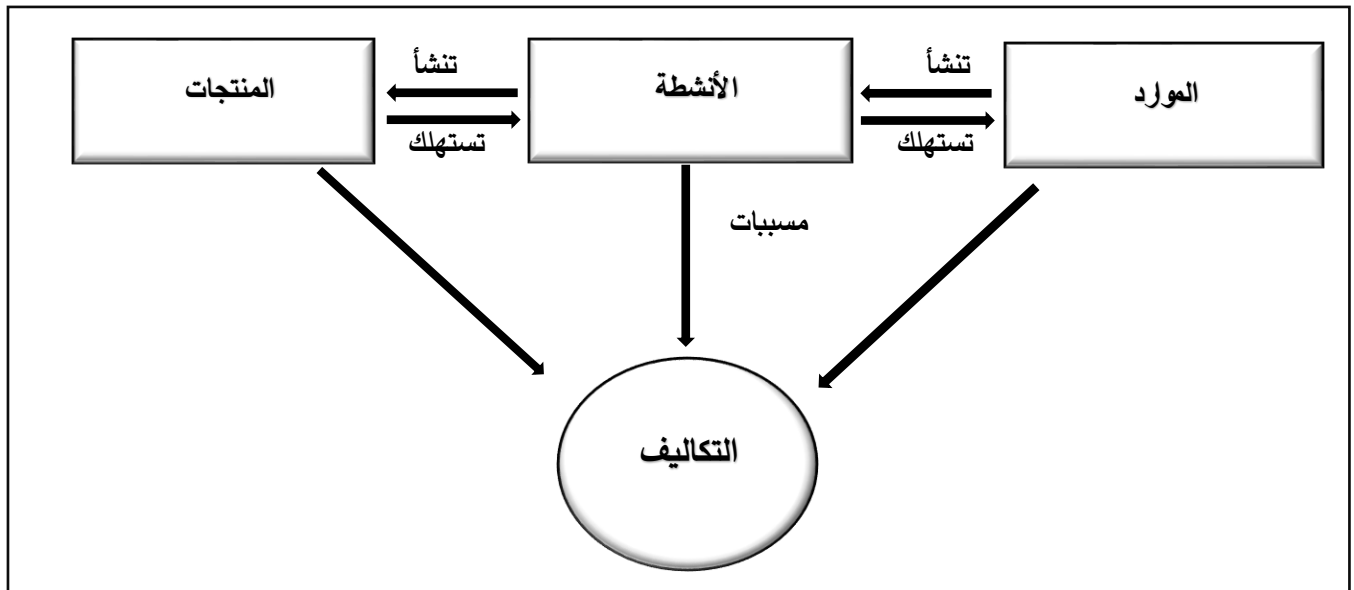
• تستند الطريقة أسلوب على أساس الأنشطة على جملة من المبادئ يجب فهمها جيداً، لأن إهمالها يؤدي إلى تشويه مخرجات الأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، نلخصها في الشكل التالي:

- توزيع الموارد على الأنشطة بمعنى أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وليس المنتجات.<sup>1</sup>  
- لا تقسم الأنشطة على المنتجات فقط لكنها على كل مسببات التكلفة، أي أن الأسباب التكلفة هي التي تسبب الأنشطة.

- لا يتم إنجاز أي النشاط إلا بإعتماد على طلب منتج أو خدمة معينة والذي يعمل على إنجاز النشاط وحدوث التكلفة.<sup>2</sup>

- مبدأ العلاقة السبب - النتيجة بمعنى إيجاد العلاقة السببية بين الوحدة وعنصر التكلفة أي أن وحدة النشاط هي المتسببة في حدوث التكلفة والمسؤولة عنها، فهي بذلك تتحمل نتيجة سلوك

الشكل رقم (01 - 03): مبادئ الأساسية لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة



<sup>1</sup> - ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، فرع إدارة أعمال كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004، ص 83.

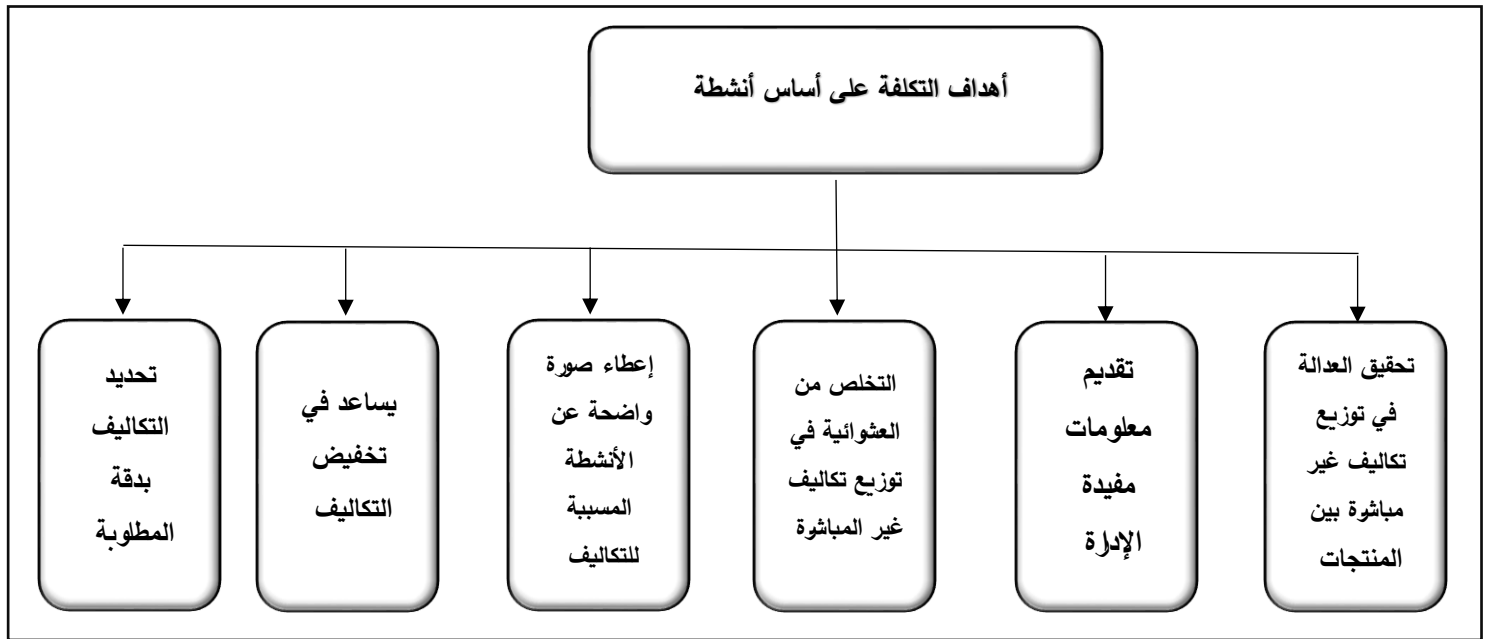
<sup>2</sup> - نجوم قماري، مساهمة الأساليب الحديثة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية - دراسة إستقصائية على المؤسسات

الإنتاجية لولاية سطيف، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس سطيف، العدد 01، 2018، ص 74 75.

المصدر: أمين بن السعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010، ص96.

### 1-2-2- أهداف وأهمية أسلوب التكلفة على أساس أنشطة (ABC):

- تبرز أهمية أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في النقاط التالية:
  - تحديد تكاليف بدقة عالية من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات وفق لأسس ملائمة لتحميل، كما يستخدم أسلوب تكلفة على أساس الأنشطة لأعراض القياس التكلفة الإنتاج وتحليل الربحية.<sup>1</sup>
  - يوفر هذا أسلوب ABC معلومات حول التكاليف أكثر دقة تتصف بالموضوعية، تكمن الإدارة من إلتخاذ القرارات أفضل متعلقة بالإنتاج العمليات المختلفة وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار إستغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.<sup>2</sup>
  - يسعى أسلوب التكلفة على أساس أنشطة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن حصرها في نقاط التالية:
- الشكل (01 - 04): الأهداف الأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة



المصدر: إسماعيل يحي التريكتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا المعاصرة)، دارحامد للنشر والتوزيع، الطبعة أولى، عمان الأردن 2006، ص 165.

<sup>1</sup> -فايزة عبد الله، نموذج مقترح لتقدير التكاليف غير المباشرة بإستخدام الأساليب الإحصائية في ظل التكاليف على أساس

النشاط، المجلة المصرية، الدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 41، العدد 02، 2016، ص 209.

<sup>2</sup> -هاشم أحمد عطية، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع، مصر 2000، ص24.



### 1-2-3- تصميم أسلوب التكلفة على أساس أنشطة (ABC):

بعد تطبيق النظام التكلفة على أساس الأنشطة برزت العديد من المزايا في عدة المؤسسات، وهذا ما أوضحتها الدراسات التي سعت إلى توضيح أهميته، من خلال مايلي سوف نبين طوائه ومزاياه وعيوبه:

#### • خطوات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس أنشطة:

من أجل تطبيق أسلوب التكلفة على أساس أنشطة نتبع الخطوات التالية:

#### 1- تحديد الأنشطة وتقييمها:

يتم في هذه المرحلة تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة منذ بداية الطلب الموارد المروراً بعملية الإنتاجية وإنتهاء بأنشطة وضع المنتج أو الخدمة في السوق بحيث كل نشاط يصف جانباً مما تقوم به المؤسسة من عمليات وبعد تحديد كافة الأنشطة يتم تحليلها بشكل دقيق وتصنيفها وإستبعاد تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمؤسسة ولعملية تقييم نشاط منفعة نستخلصها فيما يلي:<sup>1</sup>

- إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف أي قيمة أو تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن.

- إكتشاف فرص أو أنشطة التحسين المستمر في عملية الإنتاجية.

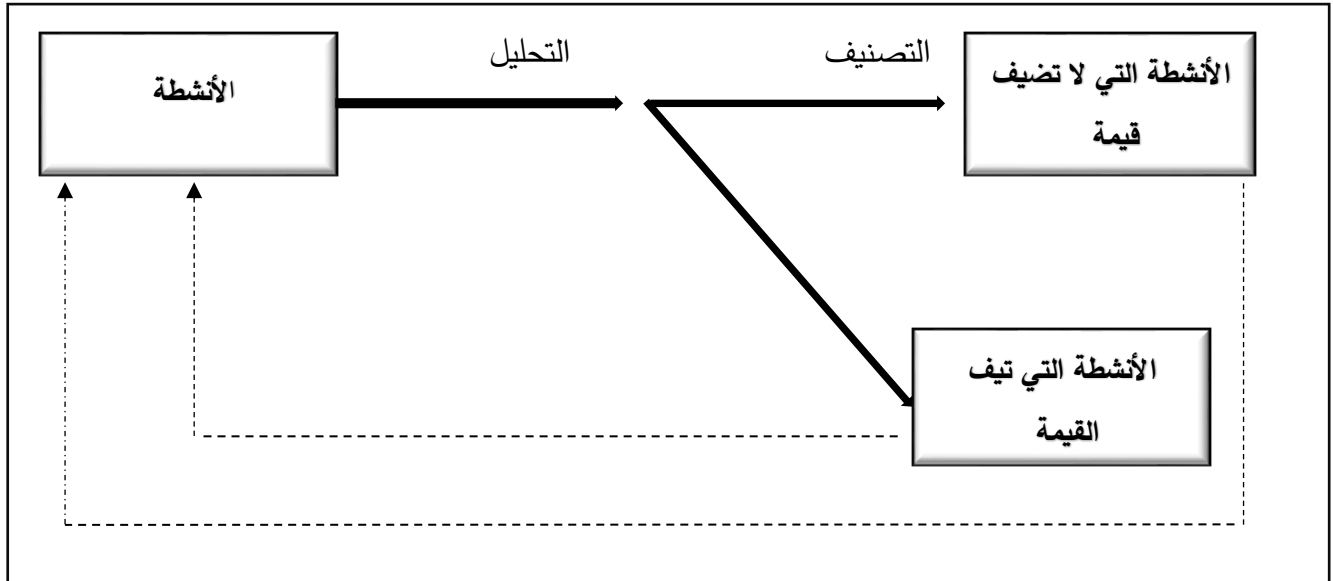
- تدعيم التحليل الإستراتيجي وتقييم مراحل الإنتاج بالمؤسسة وإضافة أو حذف إحدى هذه المراحل.

في نهاية هذه المرحلة يتم إنشاء قاموس الأنشطة تصف فيه كافة الأنشطة اللازمة لعملية الإنتاج يمكن تلخيص هذه المرحلة في الشكل الموالي:

<sup>1</sup> - فرحات منى خالد، نظام التكاليف حسب الأنشطة دراسة تطبيقية على إحدى الوحدات الإقتصادية العاملة في سوريا، المجلة

العربية للإدارة، المجلد 25، العدد 02، جامعة دمشق، سوريا، 2005، ص ص 27 - 29.

الشكل رقم (01 - 05): تحديد الأنشطة وتقييمها



المصدر: من إعداد الطالبتين (بتصرف) بالإعتماد على:

أمين بن السعيد، نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010، ص 45.

يتبين من الشكل أن أنشطة تخضع لإعادة تقييم النشاط، فإذا كان هذا الأخير يضيف قيمة قد يصبح لا يضيف قيمة اليوم لتغيير الظروف وكذلك بالنسبة للأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي عملية التقييم تكون دورية.

## 2- تحديد تكلفة الأنشطة:

يتم تحديد التكاليف المجمعة لكل نشاط على حدة<sup>1</sup>، وتكلفة النشاط هي مجموعة تكاليف وعوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها حيث يتطلب تحديدها حصر تكاليف المواد التي تستهلك لمعرفة تكاليف النشاط خلال فترة زمنية معينة، ويعتبر ذلك تبويب للتكلفة طبقاً للعلاقاتها في الأنشطة المستنفذة خلال الفترة ويتم تتبع التكاليف خاصة بإستخدام الموارد على الأنشطة ومن خلال فحص العلاقة السببية بين إستخدام الموارد والمخرجات لكل النشاط والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب بالتكلفة) ويكون مقياسها ما لكل مقدار يتم إستخدامه من عوامل الإنتاج لكل وحدة مخرجة من النشاط.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - ماهر موسى درغام، مدى توفير المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق النظام التكاليف الأنشطة في شركات الصناعية في قطاع غزة، دراسة ميدانية، كلية تجارة، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 15، العدد 2، غزة، فلسطين 2007، ص 699.

<sup>2</sup> - هاشم أحمد عطية، مرجع السابق، ص 28.

### 3- تحديد مسببات التكلفة:

بعد الإنتهاء من الدراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة مسببات التكلفة والتي هي "عبارة عن مقياس يعكس سبب جوهري في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء التكلفة، يمثل عامل مرتبط بالنشاط وينتج عن إستخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة، كما يُعتبر أيضاً وسيلة ربط بين التكلفة النشاط ومخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي عكس النشاط وهدف منه وتحديد دقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات وغيرها.

من خلاله تقوم المؤسسة بنمذجة العلاقات السببية وهذا إنطلاقات أن التكاليف غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم وإنما لتتنوع المنتجات وتعقيد العمليات.<sup>1</sup>

#### الجدول رقم (01 - 02): أمثلة عن المسببات التكلفة

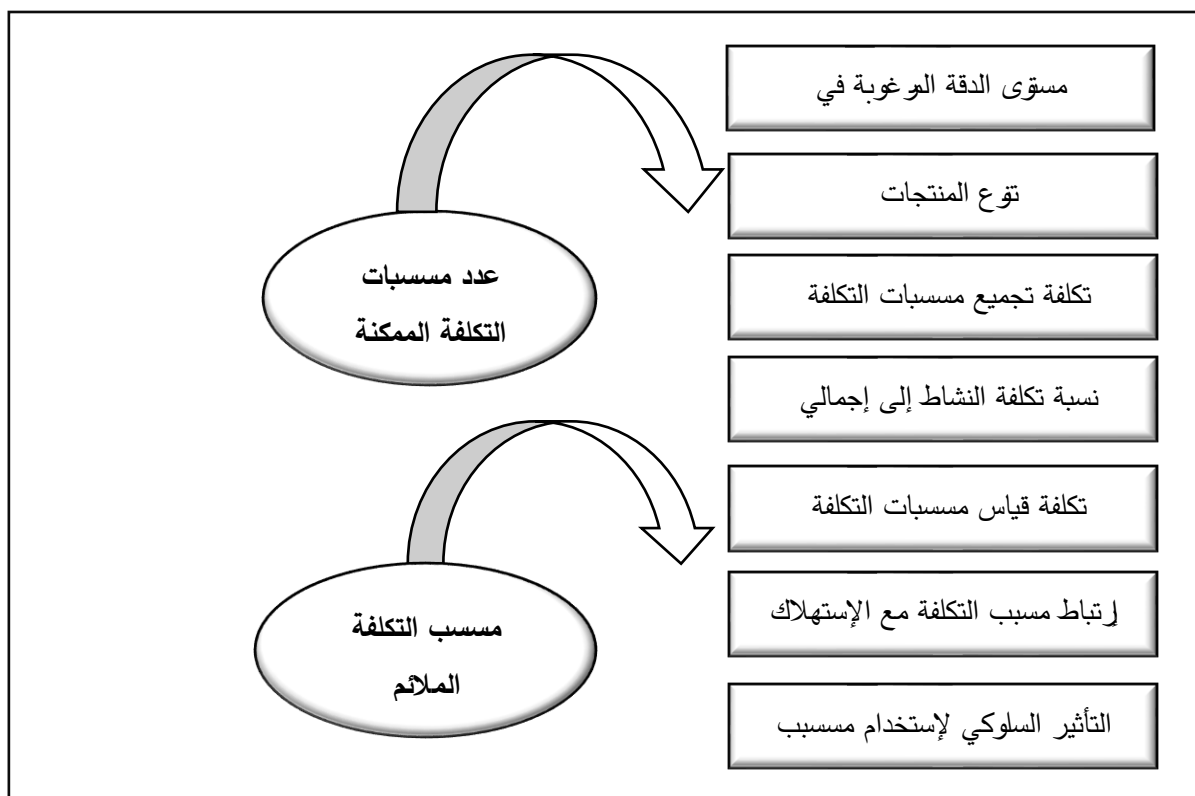
النشاط	مسبب التكلفة
تشغيل الآلات	ساعة عمل لآلة
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
تعبئة المنتجات	عددا لأوامر المسلمة للعملاء

المصدر: هشام أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص29.

وهناك شروط لإختيار مسببات التكلفة الملائمة نلخصها في الشكل الموالي:

<sup>1</sup> - وقيس خولة، محاولة تطبيق نظام تكاليف على أساس الأنشطة وأثره على قياس ربحية المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر الأكاديمي في علوم مالية ومحاسبة، تخصص دراسات محاسبة معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014، ص 87.

الشكل رقم (01 - 06): شروط إختيار مسببات التكلفة الملائمة



المصدر: من إعداد الطالبتين (بتصرف).

يبين الشكل وجود عدة شروط ينبغي الإلتزام بها لضمان الوصول إلى كفاءة عالية عند إختيار مسبب التكلفة، لا سيما أن هذا مسبب يسهم في رفع مستوى الدقة بشكل ملحوظ من جانب، وفي الوقت ذاته يزيد من تعقيد النظام من جانب آخر.

#### 4- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات:

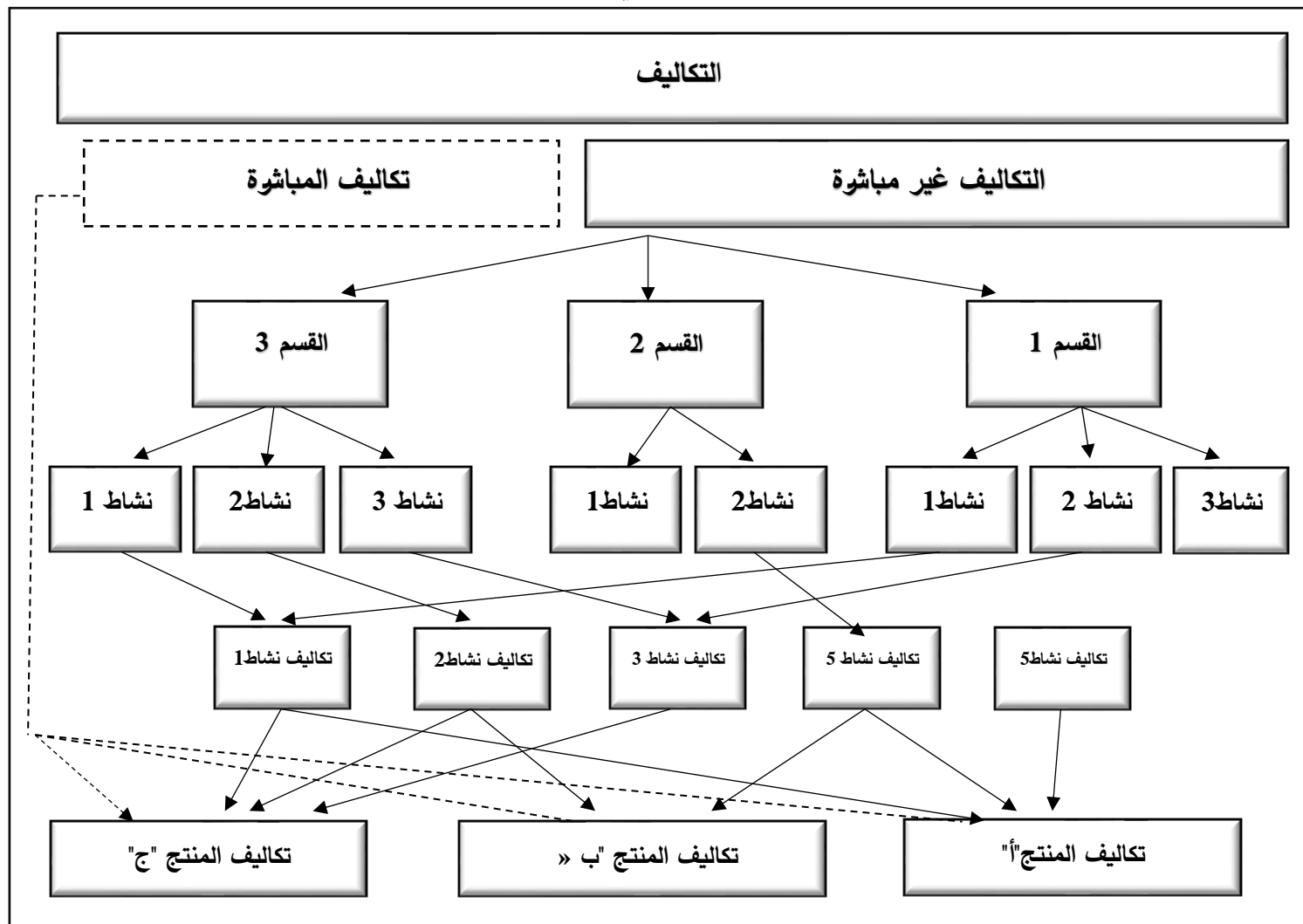
يتم في هذه المرحلة تخصيص تكاليف الأنشطة على أهداف التكلفة النهائية من منتجات أو خدمات وفقاً لمقدار إستفادتها منها، ويتم ذلك عن طريق تحديد معدل التكاليف الغير مباشرة لكل نشاط حسب العلاقة التالية:

$$\bullet \text{ معدل التحميل لمجمعات التكلفة} = \text{تكلفة نشاط} / \text{عدد مسببات النشاط.}$$

وهكذا يتم تخصيص تكلفة النشاط على مختلف المنتجات المستهلكة على أساس مسببات التكلفة المخصصة للمنتج.

وفي الشكل الموالي توضح طريقة عمل الأسلوب (ABC) في التخصيص التكلفة الغير مباشرة:

الشكل رقم (01 - 07): تحميل التكاليف في ظل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة



المصدر: من إعداد الطالبتين (بتصرف) بالإعتماد على:

حابي محمد، دراسة مقارنة بين التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة

الصناعية الجزائرية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2011، ص 82.

يوضح الشكل السابق أن مراحل أسلوب التكلفة على أساس أنشطة، حيث يقوم بتوزيع التكاليف غير المباشرة على أنشطة متماثلة ثم تجميعها ومن ثم على المنتجات بدقة فالأنشطة تستهلك الموارد مما يخلق تكاليف ويتم إستهلاكها من قبل منتجات.

1- 2- 4- مزايا وعيوب أسلوب التكاليف على أساس أنشطة:

- المزايا: تنطوي تطبيق تكاليف النشاط على مجموعة من مزايا مقارنة بمدخل التقليدي نذكرها كمايلي:

- إستخدام مسبب التكلفة والذي يعتبر أداة لقياس حجم وأداة كل نشاط.<sup>1</sup>
- هذا الأسلوب سوف يقلل من إحتتمالية إتباع إستراتيجيات تشغيلية أو تسويقية ينجم عنها بيع المنتج بأقل من على أساس التكلفة محسوبة.<sup>2</sup>
- يشجع الأسلوب المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة، ويمكن أن تحمل في العملية الإستغلالية والتركيز على الأنشطة ذات قيمة.<sup>3</sup>
- يساهم أسلوب (ABC) في تحقيق درجة عالية من الدقة والرقابة على التكاليف، من خلال ربطه بالتكاليف بالأنشطة خاصة بها ومقارنتها بالعائد من إستخدامها داخل النشاط.<sup>4</sup>
- العيوب: بالرغم من هذه المزايا إلا أنه تعرض للبعض إنتقادات نذكر منها:
  - لا يستطيع أسلوب (ABC) توضيح العلاقة بين الأنشطة ورضا المستهلك حيث أن هذه الأخيرة يعتبر الهدف الأساسي المؤسسة وهو الربح.<sup>5</sup>
  - يساهم أسلوب (ABC) في عملية إلتخاذ القرارات الإستراتيجية على الأمد الطويل الأجل، في حين أن المؤسسة بحاجة أيضا إلى إلتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير.<sup>6</sup>
  - غياب الخبرة الكافية لتطبيق أسلوب تكلفة على أساس الأنشطة حيث أنه يحتاج إلى وعي ودارية طافية من قبل المحاسبين والممارسين له.<sup>7</sup>
- يتسم أسلوب (ABC) بالعديد من الفوائد التي تتجاوز السلبيات التي قد تعيق إستخدامه. لذا لتحقيق أقصى إستفادة من هذا الأسلوب، يتوجب على سالمؤسسة قبل إلتخاذ قرار تطبيقه أن تتعرف على العوامل المرتبطة بنجاحه وكذلك العوامل التي تؤثر على مختلف مراحل تنفيذه، وذلك بهدف التخفيف من سلبياته.

1- محمد محمود يوسف، الإلتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الإدارية محاسبة التكاليف، المجلد 01، مؤسسة الكتب العربية للنشر الإلكتروني، 2006، ص 884.

2. الحريري محمد سرور، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الطبعة أولى، الدار منهجية للنشر وتوزيع، 2015، ص ص 34 - 35.

3- محمد محمود يوسف، مرجع السابق، ص 885.

4- نفس مرجع السابق، ص 885.

5. محمد وفي، عباس التميمي، مدخل التكلفة على أساس الأنشطة ودورها في تحديد المزيج الإنتاجي الأمثل دراسة مقارنة بين المدخل التقليدي والكلفة على أساس النشاط، المجلة العراقية للعلوم إدارية، العدد 23، 2009 ص 259.

6- عبد الله يعقوب، رشيد بجاري تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير بحث تطبيقي في الشركة العامة لإدارة النقل الخاص، مجلة دراسات محاسبة ومالية، المجلد 12، العدد 41، 2017، ص 06

7. محمد الوافي، عباس الشمري، مرجع السابق، ص 259

## 2- أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) :

لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يجب التأكد أولاً من ملاءمة بيئة التصنيع، ووجود أسلوب معلومات متطورة لحساب التكاليف من حيث المفاهيم والأدوات وخبرة القائمين عليها، أيضاً إستراتيجية واضحة ومحددة للإدارة من أجل تسير جيد لمؤسسة.

### 2- 1- نشأة أسلوب التكلفة المستهدفة (TC):

بدأ ظهور مفهوم التكلفة المستهدفة في أوائل ستينيات القرن العشرين كرد فعل للظروف التنافسية المتزايدة، حيث قام اليابانيون بتطوير فكرة "هندسة القيمة" التي تم إبتكارها في الولايات المتحدة الأمريكية خلال فترة الحرب العالمية الثانية، وتحديداً في شركة **General Electric** على يد **Lawrence Niles** عام 1947، وذلك بهدف مواجهة المنافسة القوية داخل السوق الياباني. قام مجموعة من الخبراء الصناعيين اليابانيين بتحسين هذه الفكرة وتحويلها إلى نظام ديناميكي يجمع بين هندسة القيمة وتأثيرها على التكاليف. ويُعتبر هذا النهج أسلوباً منظماً وموجهاً يسعى إلى إنتاج منتج بأقل تكلفة ممكنة مع الحفاظ على جودة عالية خلال مراحل التخطيط وتطوير المنتج.<sup>1</sup>

وتعددت الدراسات التي تناولت هذا الأسلوب، حيث تم ذكره لأول مرة في الأدبيات اليابانية عام 1977 بواسطة **Tanaka**، ثم صدر كتاب باللغة الإنجليزية يتناول الموضوع عام 1988 من قبل **Hiromoto**، وكذلك عام 1989 على يد **Sakura**. وظهر هذا الأسلوب أيضاً في الكتابات الفرنسية من خلال عدة مقالات منها مقالات **Dumres L. Deglaire** سنة 1993، **Horvath** سنة 1995، و **Larin** سنة 1994.

وقد قامت العديد من الشركات الصناعية في اليابان والولايات المتحدة بتطبيق منهج التكلفة المستهدفة على منتجاتها، ومن أبرزها شركة **TOYOTA** لصناعة السيارات، التي إعترفت بعدم جدوى رفع الأسعار، وفهمت أن التكلفة المستهدفة هي المفتاح النجاح والبقاء في السوق، وعلى أساس ذلك قامت بتطوير وتقديم منتجات ذات أسعار مناسبة ساعدتها في الحصول على مكانة بارزة في الأسواق المحلية والعالمية.<sup>2</sup> من بين العوامل التي ساهمت في ظهور مفهوم التكلفة المستهدفة يمكن الإشارة إلى:

- عزز الأساليب الرقابية التقليدية على مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بشكل دقيق، وجعل الإدارة تبتكر أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يتبع منهج الوقاية خير من العلاج.

<sup>1</sup>- طارق تسير النابلسي، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، بحث مقدم لكلية الأعمال والإقتصاد جامعة حسن بن طلال، 2008، ص8.

<sup>2</sup>- قاسم محسن الحبيطي، إعتقاد مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات التجارية - دراسة تطبيقية في شركات المهاري التجارية - مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة وإقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 31، العدد 94، العراق، 2009، ص321.

- إزداد شدة المنافسة بين المؤسسات الأمر الذي دفع أصحابها ومُدراءها إلى البحث عن أسلوب جديد ويمكنها من البقاء والإستمرارية أطول فترة ممكنة في السوق، عن طريق تقديم المنتجات أقل تكلفة وأفضل جودة ونوعية حديثة.<sup>1</sup>
- صعوبة إتخاذ القرارات التسعير للمنتجات الجديدة نتيجة لظروف عدم التأكد والغموض المحيطة بالقرارات، دفعت المؤسسة إلى بحث عن أسلوب يدرس البيئة الداخلية والخارجية للمنتج بصورة جيدة ويكرر ذلك بالإستمرار.
- تُعطي الأساليب التقليدية الأولوية لتخفيض سعر البيع بما يتناسب مع السوق عن تخفيض التكلفة أولاً.
- إن التكاليف التي يتم تحميلها على المنتج المحدد الرئيسي في تحديد سعر البيع دون النظر إلى سعر السوق مسبقاً.<sup>2</sup>

## 2-2- مفهوم أسلوب تكلفة المستهدفة (TC):

في حالات معينة قد تتوصل المؤسسة إلى أن قوة السوقية تفرض عليها بيع أحد منتجاتها بسعر معين، لذلك يتبقى أمامها حرية تحديد تكلفة الإنتاج هذا المنتج، لذلك تقوم المؤسسة بتصميم الأجزاء والقطع اللازمة للإنتاج، إذا تبين لها أنها مرتفعة تقوم بإعادة التصميم لتصل إلى التكاليف والجودة التي تجعل من المتاجرة في المنتج أمراً مشجعاً.<sup>3</sup>

تُعرف على أنها " إحدى أساليب إدارة التكلفة تهدف أساساً إلى خفض التكلفة الكلية للمنتج عبر كل مراحل دورة حياته، وذلك بمساعدة كل من أقسام البحوث والهندسة والإنتاج والتسويق والمحاسبة، وذلك وصولاً السعر المستهدف".<sup>4</sup>

تُعرف أيضاً " بالتكاليف التصنيع والتسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق أيضاً العائد المطلوب ويتم الوصول إلى التكلفة الوحدة المستهدفة حسب المعادلة التالية:<sup>5</sup>

$$\bullet \text{ تكلفة الوحدة المستهدفة} = \text{سعر الوحدة المستهدف} - \text{ربح الوحدة المستهدف.}$$

من خلال هذين التعريفين نستنتج أن التكلفة المستهدفة تقوم على فكرة بسيطة جداً وهي أن:

<sup>1</sup> - طارق تسير النابلسي، مرجع السابق، ص 09.

<sup>2</sup> - أسلوب تكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف، ص6، في 10-03-2014، تاريخ الإطلاع 2025/04/15

[http : //imfotechaccountantes.com](http://imfotechaccountantes.com)

<sup>3</sup> - محمد تسير الحكيم الرجبى، المحاسبة التكاليف الإدارية، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، الأردن، طبعة 04، 2007 ص375.

<sup>4</sup> - خالد القطيني، دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تدعيم القدرة التنافسية في الشركة العامة للصناعات المعدنية، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 34، العدد108، 2012، ص196.

<sup>5</sup> - أيمن الشنطي، عامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دارالبداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، طبعة 01، 2006، ص335.



تقنية تهدف إلى تخفيض الكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتصميم من دورة الحياة المنتج، في التعاون الوظيفي بين مختلف أقسام المؤسسة مع التأكيد على وجوب ضمان إنتاج المنتج ذو جودة عالية.

- يمكن أن نوجد أهداف التكلفة المستهدفة في النقاط التالية:<sup>1</sup>
- عمل على دعم وتحقيق القدرة التنافسية للمنظمة كأحد أهم أهداف الإستراتيجية.
- عمل على خفض التكلفة في مرحلتين التخطيط والتصميم المنتج بإعتبارهما أعلى تكلفة في دورة حياة المنتج.
- تحديد هامش الربح الذي تسعى المؤسسة لتحقيق قبل طرح المنتج في السوق.
- يحقق التوازن بين المدخل الخارجي (السوق) والمدخل الداخلي (المؤسسة) مما يساعد على مواكبة التطورات الحاصلة في محيطها الخارجي.

## 2- 3- مبادئ التكلفة المستهدفة (TC):

من أجل الإستفادة من المزايا التي يقدمها الأسلوب التكلفة المستهدفة للمؤسسة المطبقة له، وجب معرفة المبادئ الأساسية التي يقوم عليها هذا الأسلوب كما يلي:<sup>2</sup>

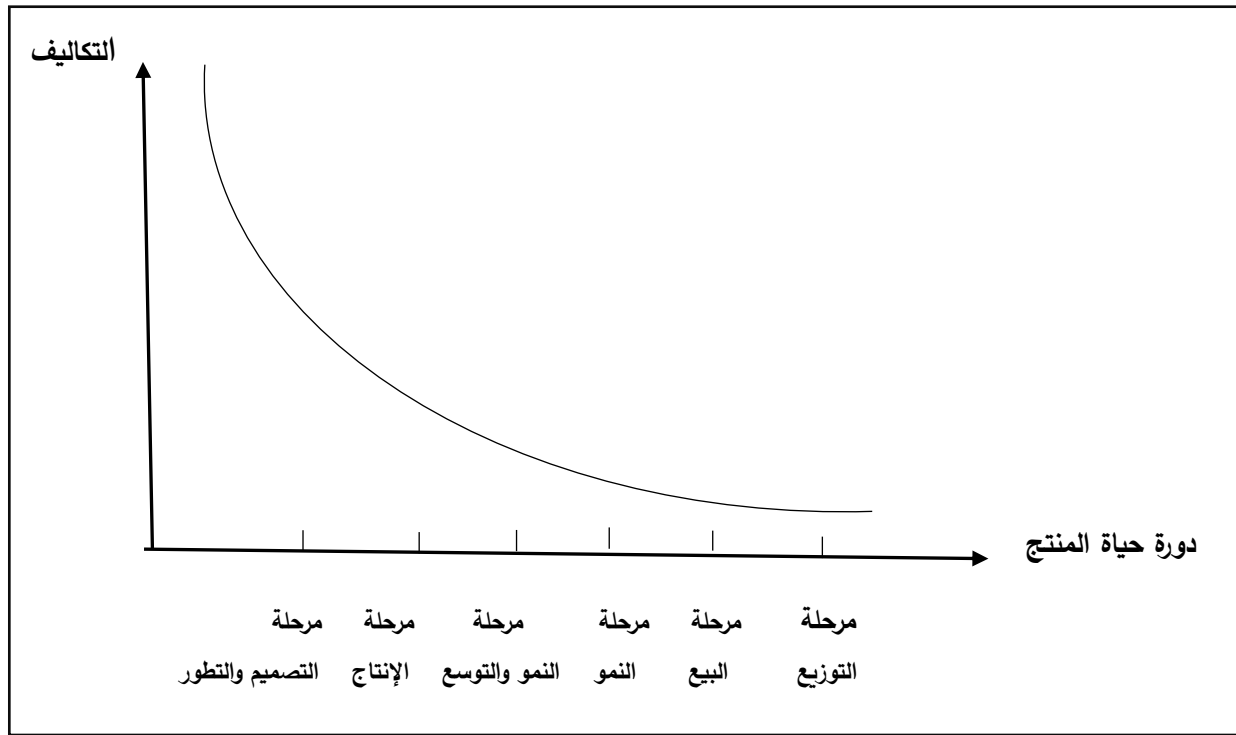
- **السعر المستهدف يحدد التكلفة المستهدف:** إستناداً لهذا المبدأ يضع أسلوب التكلفة المستهدفة أهداف التكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من السعر السوق التنافسي كما هو موضح في المعادلة التالية:
- **التكلفة المستهدفة = السعر المستهدف - الربح المستهدف.**
- **التركيز على مستهلك أو الزبون:** يجب على الإدارة معرفة تفضيلات الزبائن وردود أفعالهم إتجاه المنتج والسعر ورغباتهم المتعلقة بالجودة، التكلفة، الوقت التي تُعتبر بدورها من الأمور المهمة والضرورية لبقاء وإستمرار المؤسسة وعلى هذا الأساس عليها القيام بدراسة شاملة ودقيقة للسوق قبل البدء في الإنتاج.
- **تخفيض التكلفة في مرحلة التصميم:** يُعد هذا مبدأ من أهم المبادئ إذا يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه في حدود التكلفة المستهدفة، إذا أن تصميم المنتج يؤازر بين ثلاث المتغيرات وهي: التكاليف المستهدفة أو المسموح بها ورغبات ومتطلبات الزبون /جودة المنتج.

<sup>1</sup> - عبد الفتاح محمد العشماوي، محاسبة التكاليف المنظورة التقليدي والحديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن 2011 ص ص 335 - 336.

<sup>2</sup> - علي عبد المحسن، هاني الزمالي، دور التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك في تنفيذ الإستراتيجيات التنافسية دراسة تطبيقية في شركة العامة للصناعات الكهربائية، مجلة المصنع للعلوم الإدارية والإقتصادية، مجلد 09، العدد 02، 2019، ص 180

- **تخفيض التكلفة في جميع مراحل ودورة الحياة المنتج:** هنا يجب الأخذ بعين الاعتبار جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج والعمل على تخفيضها<sup>1</sup>، وتتضمن التكلفة دورة حياة: سعر الشراء، تكلفة التشغيل تكلفة الصيانة، التوزيع، وبهذا الشكل يتم التخفيض التكلفة في جميع المراحل المنتج كالتالي:

الشكل (01 - 08): العلاقة بين التكلفة المستهدفة ودورة حياة المنتج.



المصدر: من إعداد الطالبتين (بتصرف).

من الشكل السابق يمكن تبين أنه التكلفة يتناسب طردياً مع دورة حياة المنتج، ويتضح أن التخفيض الأكبر للتكلفة يكون مرحلة التصميم، على الرغم ذلك المستهدفة فإن منهج التكلفة المستهدفة لا يعتمد على هذه المرحلة وحسب بل يهدف إلى خفض التكاليف عبر مراحل دورة الحياة المنتج.

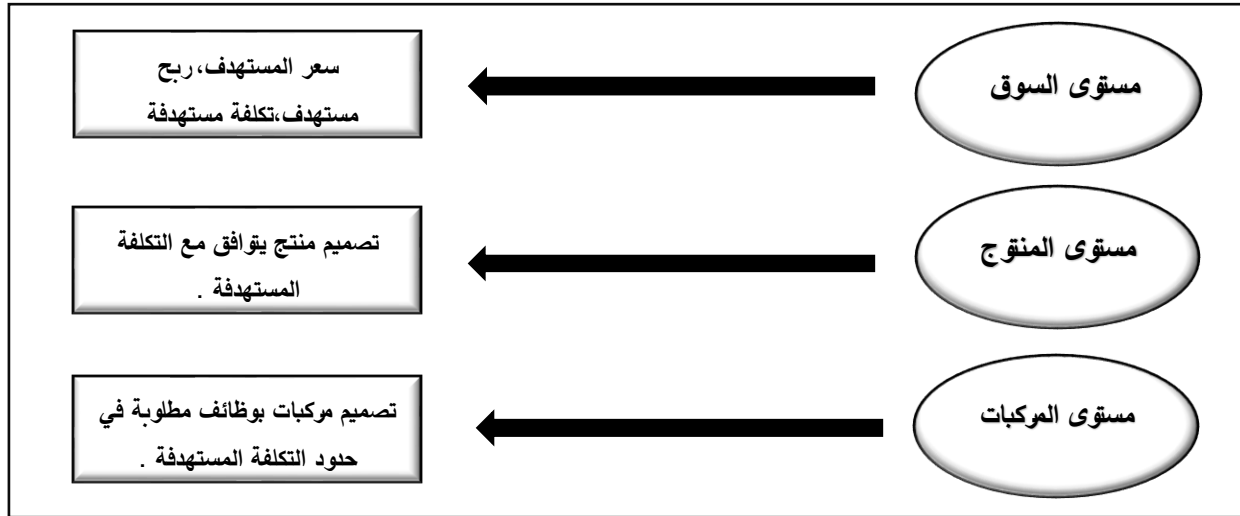
- **التوجيه نحو السلسلة القيمة:** ويعني هذا إدماج كل أعضاء السلسلة القيمة حيث يتم إدراج كل أعضاء المعنيين بالتوريد، والتوزيع، وتقديم الخدمات والعملاء في أسلوب التكلفة المستهدفة.

## 2. 4- خطوات تطبيق أسلوب التكلفة التكلفة المستهدفة (TC):

عند تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، تتبع الخطوات الملخصة في ثلاث مستويات مبينة في الشكل الموالي:

<sup>1</sup>. نضال خلق إبراهيم الخلق وأنعام محسن حسن زويلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة - دراسة ميدانية قطاع صناعة الأدوية البيطري الأردني، مجلة جامعة ملك عبد العزيز، كلية الإقتصاد والإدارة، مملكة العربية السعودية، المجلد 21، العدد 01 ص 175.

الشكل رقم (01-09): الخطوات الأساسية للتكلفة المستهدفة



المصدر: من إعداد الطالبتين (بتصرف).

يشير الشكل السابق للمستويات الثلاث لخطوات تطبيق أسلوب تكلفة المستهدفة ويتم تفصيلها كالتالي:

• **المرحلة الأولى على مستوى السوق:** يتم في هذه المرحلة تحديد كمايلي:

- 1- تحديد السعر المستهدف:** يقصد به السعر المستهدف أنه " أقصى سعر يكون الزبائن مستعدون لدفعه مقابل الحصول على المنتجات ويمكن أن تلبي الحاجات ورغباتهم " وعند تحديده يجب الأخذ بعين الإعتبار ماييلي: <sup>1</sup>
  - مراعاة القدرة على الدفع وقدرة المنتج على تلبية إحتياجات الزبائن .
  - معرفة القدرة المنافسين على طرح المنتجات مع الأسعار التنافسية.
  - معرفة حصة السوق المراد بلوغها في سوق التنافسي.

- 2- تحديد الربح المستهدف:** يُعرف الربح المستهدف على أنه " مقدار ذلك الربح الذي ترغب الإدارة في تحقيقه من المنتج المعين، والذي يتم تحديده على أساس خطة الربح الطويلة أو متوسطة الأجل الذي تعكس التخطيط الإستراتيجي للمشروع، وهناك عوامل تؤثر فيه تحقيقه لابد من أخذها بعين الإعتبار:

- تحليل المنافسين وما يرتبط به من أسعار الخدمات.
- مستوى دخول العملاء.
- التخطيط الإستراتيجي.

وينحصر هذا الربح بين الخيارين وهم: <sup>2</sup>

<sup>1</sup> - علي عبد الحسين، هاني الزمالي، مرجع السابق، ص 181.

<sup>2</sup> - غسان فلاح المطارنة، مرجع السابق، ص 287 (بتصرف).

- أقصى هامش الربح يمكن تحقيقه على إمكانية تسويق المنتجات.

- أدنى هامش الربح يمكن القبول به، بحيث لا يتعارض مع أهداف المؤسسة.

وفي ضوء ذلك تختار الإدارة بين بديلين الذي يتوافق مع السياسة التسعيرية وأهدافها.

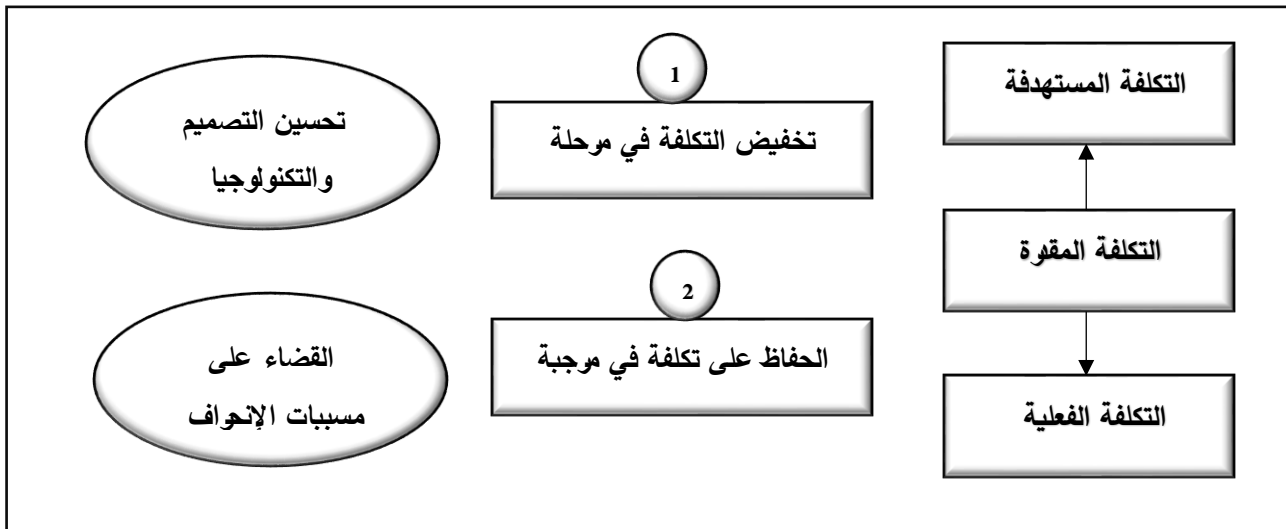
**3- تحديد التكلفة المستهدفة:** للحصول على التكلفة المستهدفة يتم إستخدام العنصرين السابقين بطرح "ربح المستهدف من السعر البيع مستهدف" ومن خلال مايلي نوضح إجراء التحديد التكلفة:

- التكلفة المستهدف: سعر المستهدف - الربح المستهدف.

- **المرحلة الثانية على مستوى المنتج:** بعد نهاية المرحلة الأولى من مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ومعرفة رقم التكلفة المسموح بها (TC)، وكذلك الفجوة التكاليفية بين التكلفة التصميم المبدئي والتكلفة المسموح بها وكذلك مقدار الخفض الممكن في التكاليف وعند هذه النقطة تأتي دور أدوات التحجيم التكلفة وهي "مجموعة من الأساليب أو إجراءات يتم إستخدامها للقضاء على الفجوة التكاليف بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المبدئية ومن ثم تحقيق غرض خفض التكلفة الممكن".<sup>1</sup>

وقد أشار **Ttakoo Makido** أن جوهر تخفيض التكاليف، وهو محافظة على معيار التكلفة التي يتم تخفيضها وهذا موضح في الشكل التالي:

الشكل (01 - 10): نموذج Makido للتحكم في التكاليف



المصدر: من إعداد الطالبتين (بتصرف) بالإعتماد على:

<sup>1</sup> - علي عدنان أبو عودة، أهمية إستخدام منهج التكلفة المستهدفة تطبيقية في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية - دراسة تطبيقية على المصاريف العاملة في قطاع غزة - رسالة ماجستير في العلوم المحاسبة والمالية، الجامع السالمية غزة، 2010، ص

بلال زويوش، التحليل الإستراتيجي للتكاليف لدعم الميزة التنافسية دراسة حالة مؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية، رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، غير منشورة، 2011 ص 40.

من الشكل نستنتج أن النموذج للتحكم في التكاليف يقوم على مرحلتين لإمتصاص الفجوة بين التكلفة المقدرة والمستهدفة:<sup>1</sup>

- تحسينات في مرحلة التصميم: إن عملية التخفيض التكلفة تكون بشكل كبير في هذه المرحلة نظراً لأهميتها، مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف مبدئي في التكلفة التقديرية للمنتج.

- تحسينات في مرحلة الإنتاج: تتألف هذه المرحلة من مراقبة التكاليف الفعلية وتقريبها من التكاليف المستهدفة حتى لا تضيق الوفورات المحققة في مرحلة السابقة.

#### • مرحلة الثالثة على مستوى المركبات:

تكون المرحلة الثانية من أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات المشكلة للمنتج وتأتي مرحلة بالتوازي مع المرحلة الثانية التي تكون على المستوى المنتج، إذا يتم تجزئة المركبات إلى وظائف فرعية ويتم إعادة نفس العملية التي تمت في المرحلة الثانية ولكن هذه المرة على مستوى المركبات.

تسعي هذه المرحلة إلى الضغط على موردي المؤسسة لتخفيض تكاليف المركبات التي يعرضونها بهدف الوصول الى وضع السعر الذي ترغب فيه دفع دفعه للمركبات اللازمة للمنتج، ويتم تحديده من خلال تحديد التكلفة المستهدف على مستوى الوظائف الرئيسية للمنتج والمكونات التي تورد والتي تساهم في أداء الوظائف الرئيسية.<sup>2</sup>

#### 2- 5- العوامل المؤثرة على أسلوب التكلفة المستهدفة:

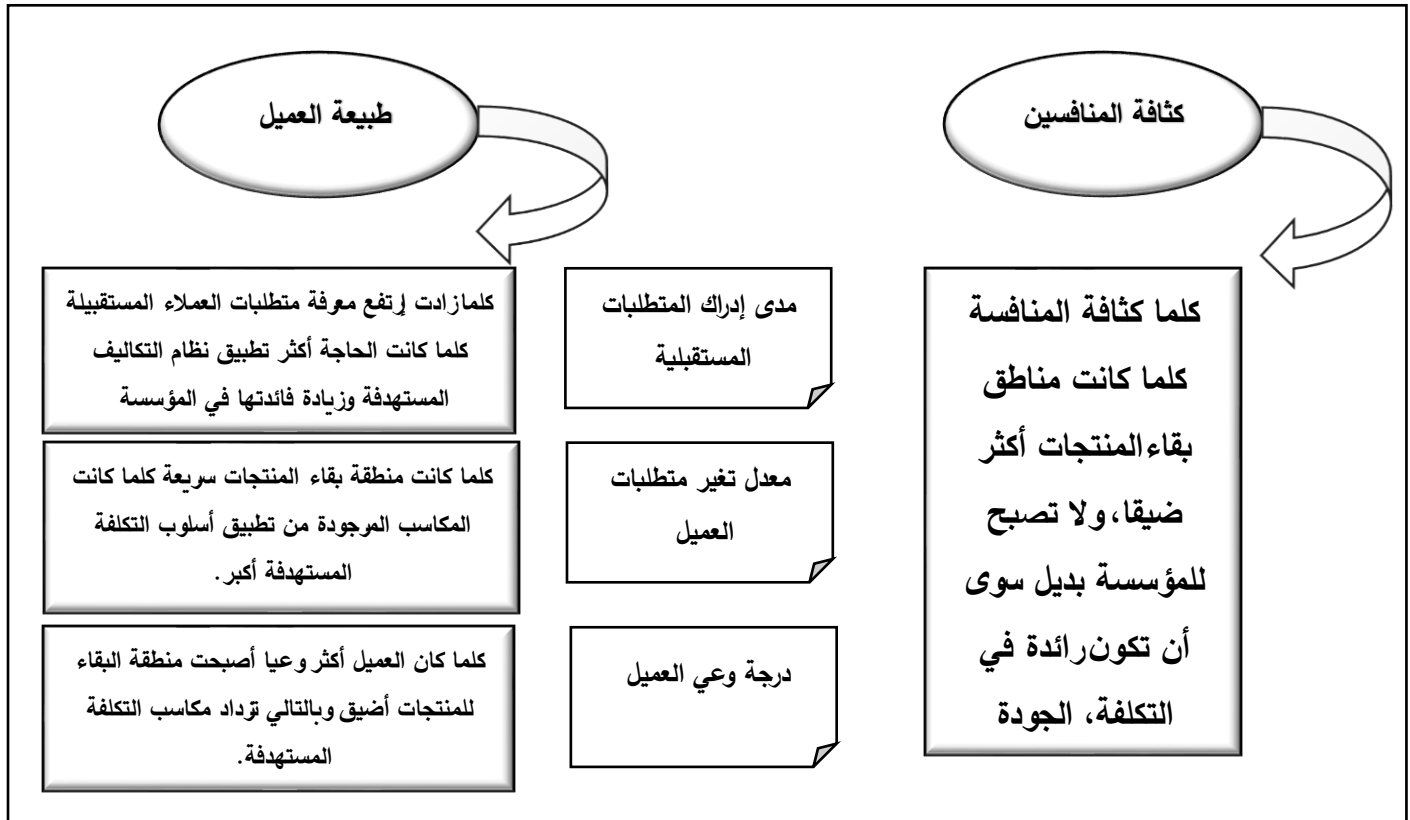
بناءً على تقسيمات السابقة لمرحلة تطبيق النظام التكلفة المستهدفة قسم الباحثون كذلك العوامل المؤثرة حسب هذه التقسيمات وهي:

- على نطاق السوق: هناك على نطاق السوق عاملين رئيسيين مؤثرين على التكلفة المستهدفة وهما حدة المنافسة وطبيعة العمل، كما هو مبين في الشكل أدناه:

#### الشكل رقم (01 - 11): العوامل المؤثرة على نطاق السوق

<sup>1</sup> - بلال زويوش، التحليل الإستراتيجي للتكاليف لدعم الميزة التنافسية دراسة حالة مؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، غير منشورة، 2011 ص 40.

<sup>2</sup> - قاسم عمر، الإمداد الشامل، مدخل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة، أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بلقاسم، تلمسان، الجزائر، 2010 ص 312.



المصدر: من إعداد الطالبتين (بتصرف) بالإعتماد على:

راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة الجزائر، 2008، ص 50.

من خلال النموذج السابق، يمكن أن نستخلص أهم العوامل تساعد في تحديد مدى التعقيد التي يمكن مواجهته لضمان نجاح المنتجات عند إطلاقها، وبالتالي ضحامة الأرباح الناتجة عن التكلفة المستهدفة، كما تساهم أيضاً على تحديد طبيعة ومدى المعلومات التي يتم جمعها عن عملاء والمنافسين.

- على نطاق المنتج:

العاملان المؤثران على التكلفة المستهدفة في هذا النطاق هما إستراتيجية المنتج وسماته، حيث يساهمان في تحديد طبيعة وحجم البيانات التي يتم جمعها حول توجهات التكلفة ومتطلبات العملاء<sup>1</sup>:

**1- إستراتيجية المنتج:** تُعد إستراتيجية المنتج التي تتبعها المؤسسة عاملاً رئيسياً لكمية الجهد المبذول في التكلفة المستهدفة لأنها تحدد عدة أمور منها " عدد المنتجات، تكرار التحديد التصميم، درجة التطوير ".

<sup>1</sup>- راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر، باتنة الجزائر، 2008، ص 53 (بتصرف).

يعتبر تكرار حديث تصميم المنتجات مهما لأنه يحدد وتيرة طرح منتجات جديدة، لذا إزداد عدد المنتجات المختلفة التي تقدمها المؤسسة كلما كانت الأرباح تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة ضخمة، وبالمثل يعتبر تجديد تصميم المنتجات فكلما إرتفع معدل إدخال منتجات جديدة للسوق كلما زادت المكاسب المحققة من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، أما بالنسبة لمستوى تجديد إذا كان منخفضاً فإن الأرباح من التكلفة المستهدفة ستكون أعظم نتيجة توفير معلومات سابقة عن منتجات مماثلة لها التي يمكن الإعتماد عليها.

**- خصائص المنتج:** تشمل سمات المنتج المؤثرة على التكلفة المستهدفة ثلاث خصائص أساسية تتمثل في تعقيد المنتج ضخامة والإستثمارات والمدة اللازمة لتطوير المنتج.

يرتبط تعقيد المنتج بخطوات صنع المنتج أو عدد مركباته وصعوبة تصنيفها، فكلما كانت المنتجات مُعقدة كلما كان الأسلوب التكلفة مستهدفة معقد والعكس صحيح، أما بالنسبة إلى ضخامة الإستثمارات فالمقصود بها الأموال المرفقة في عملية البحث وتطوير التحضير الإنتاج وإطلاق الفعلي للمنتج، حيث أنه كلما زادت حجم هذه الإستثمارات قل عدد المنتجات التي تود المؤسسة طرحها لتفادي المخاطرة، أخيراً اللازمة لتطوير المنتج أي الفترة الممتدة من تصميم المنتج إلى غاية السماح بإنتاجه، فكلما طالت المدة التصميم كلما زاد احتمال التغيير الأوضاع السوق التي فرضت وجود هذا التصميم، وبذلك زيادة خطر فشله عند إطلاقه، وبالتالي ترتفع المكاسب تطبيق أسلوب المستهدفه أعقد.

- **على النطاق المركبات:** المؤسسة عن طريق تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة نحدد التكاليف المستهدفة للمركبات والتي تتأثر بالإستراتيجية التي تتبعها مع مورديها، وهذه العوامل هي:

**الجدول (01 - 03): العوامل المؤثرة في المركبات**

طبيعة العلاقات مع الموردين	قوة إتجاه أغلبية الموردين	درجة التكامل الأفقي
كلما كانت علاقات الموردين أكثر تعاوناً كلما كان أسلوب التكلفة المستهدفة أكثر فعالية، حيث أن قدرة أي مؤسستين على تجميع إبتكارهما في التصميم لإيجاد وسائل ممتازة لتخفيض التكاليف تكمن في قوة التعاون بينهما.	إذا كانت المؤسسة لديها القدرة الكافية التي تسمح لها بتحديد أسعار شراء المركبات على مُعظم مورديها، فسيكون لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات المشتراة ذو مكاسب كبيرة.	المؤسسات المتكاملة أفقياً بنسب كثيرة من المدخلات اللازمة لإنتاج منتجاتها من مصادر خارجية، فكلما إزداد إعتمادها على موردين كُثر كلما زادت أهمية تسيير الموردين بالتالي زيادة أهمية التكلفة المستهدفة.

المصدر: من إعداد الطالبتين (بتصرف) بالإعتماد:

راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة

ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008، ص 55.

## 2- 6- مزايا وعيوب أسلوب (TC):

- لأسلوب التكلفة المستهدفة العديد المزايا التي يُمكن أن تستهدف بها المؤسسة من إجراء تطبيقها لهذا الأسلوب نذكر منها:
- تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين.<sup>1</sup>
- يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها، مما يساهم في القضاء على الهدر والضياع.<sup>2</sup>
- يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها، بحيث تصبح أداة لتصميم المنتجاً ناجحاً بدلاً من توثيق بيانات التاريخية.<sup>3</sup>
- يُعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أداة للإدارة التكلفة والربحية في آن واحد.<sup>4</sup>
- رغم المزايا التي يقدمها أسلوب التكلفة المستهدفة إلا أن لها نقاط ضعف يُمكن أن ندرج بعضاً منها فيما يلي:
- يُمارس أسلوب التكلفة الضغط المفرط على العمال فبلوغ أسلوب التكلفة المستهدفة مع تقلص الجدول الزمني ويصبح شبه مستحيل.<sup>5</sup>
- صُعبية تحديد التكلفة أسلوب التكلفة المستهدفة وهذا راجع لعدم سهولة التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين والذي يعتبر نقطة بداية لحساب التكلفة المستهدفة.<sup>6</sup>
- لا يتلاءم مع المنتجات التي تكون دورة حياة المنتج طويلة الأمد والذي يتطلب سرعة وصول المنتج إلى السوق.<sup>7</sup>
- عدم وجود إطار مفاهيمي ومنهجي واضح لتطبيق الأساليب الحديثة لخفض التكلفة في إطار المحافظة على مستوى الجودة وأداء الوظيفة.

<sup>1</sup>. راضية عطوي، مرجع السابق، ص 59.

<sup>2</sup>. نوبلي نجلاء، إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، بسكرة، الجزائر، 2015، ص 122.

<sup>3</sup>. راضية عطوي، مرجع السابق، ص 60.

<sup>4</sup>. عمر وزيد عودة أبنيه، العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، رسالة ماجستي، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل بيت، الأردن، 2007، ص 21.

<sup>5</sup>. راضية عطوي، مرجع السابق، ص 60.

<sup>6</sup>. هادفي خالد، دور المحاسبة التكاليف التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات، الإقتصادية، مذكرة ماجيستر، تخصص محاسبة، جامعة، بسكرة، 2012، ص 116.

<sup>7</sup>. محمد راضي عبد الكاظم، ترشيد قرارات التسعير باستعمال تقنية الكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف في المديرية العامة للماء، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 15، العدد 46، 2019، ص 34.



## ثانياً: الأساليب غير الكمية الحديثة لحساب التكلفة:

نتطرق في هذا في هذا الفرع إلى الأساليب الحديثة غير الكمية لمحاسبة التكاليف والمتمثلة في أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة والأسلوب الإدارة الجودة الشاملة والتي يساهم في تخفيض التكاليف وتعظيم هامش الربح.

### 1- أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM):

يحظى أسلوب إدارة الجودة الشاملة بعدة تعاريف من أهمها:

عُرف أسلوب على أنه " أسلوب شامل يعمل على تحسين التنافسية والفاعلية والمرونة بالمؤسسة من خلال عملية تخطيط والتنظيم والفهم لكل نشاط في المؤسسة ومحاولة اشتراك كل فرد في مستوى تنظيمي لها " <sup>1</sup> . كما يُعرف أيضاً على أنه " أسلوب تطبيقي شامل يهدف أساساً إلى تحقيق الحاجات والتوقعات العميل، إذا يعتمد على الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات والخدمات " <sup>2</sup> . بعد عرض هذه التعريفات يمكننا أن نلاحظ أن تصبغ بصفتين وهما:

- صفة الشمولية بإعتبارها يشترك جميع المصالح داخل مؤسسة.
- وبصفة البحث المستمر عن التحسين الإرضاء كل المتعاملين مع المؤسسة بأقل تكلفة.

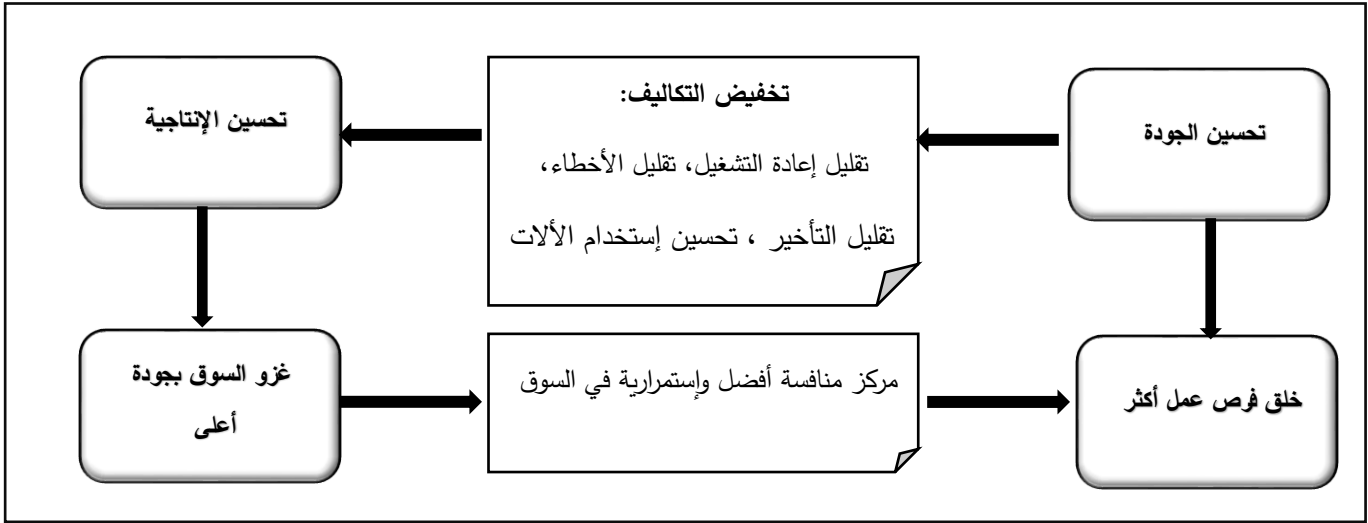
- لأسلوب إدارة الجودة الشاملة أهمية كبيرة وأهداف عديدة تسعى المؤسسة لتحقيقها عند تطبيقها وفيما يلي سيتم عرض أهم هذه النقاط: <sup>3</sup>
- العمل على زيادة القدر وزيادة إنتاجية كل عنصر في المؤسسة.
- زيادة الربحية المؤسسة من خلال زيادة المبيعات وزيادة المشاركة في السوق.
- محاول إرضاء المستفيدين وتغوق على منافسين والتميز عليهم.
- خفض التكاليف وتحقيق الجودة.
- إمتلاك المؤسسة لافضل قنوات توزيع والمنتجات بحيث تستطيع تقديم الخدمات ما بعد البيع وبما يتناسب مع احتياجات المستهلك
- لأسلوب إدارة الجودة الشاملة أهمية كبيرة تمثل فيما يلي:

<sup>1</sup> - رعد عبد الله، عيسى قدارة، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري، العلمية للنشر والتوزيع، الأردن 2008 ص72.

<sup>2</sup> - إيمان عوني أبو يوسف، أثر استخدام الأساليب محاسبة الإدارية الحديثة في زيادة الثقة المستثمرين لدى شركة مساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة الإسلامية، غزة، 2016 ص 42.

<sup>3</sup> - يوسف الطائي، هاشم العبادي، إدارة الجودة الشاملة في التعليم الجامعي، دراسة تطبيقية جامعة الكوفة، مجلة العزي العلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد 01، العدد 03، 2005، ص164.

الشكل (01 - 12): أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة



المصدر: من إعداد الطالبتين (تصرف) بالإعتماد على:

العيهار فلة، دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2005، ص 59.

## 2- الأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM):

جاء الأسلوب الإدارة على أساس أنشطة كإمتداد لأسلوب التكلفة على أنشطة على أساس أنشطة بهدف الوصول إلى تحديد الأنشطة والعمل على تحسينها.

### 2- 1- مفهوم الأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM):

يُعرف الأسلوب إدارة التكاليف على أساس الأنشطة على أنه:

" أحد الأنظمة الإدارية الحديثة التي تستخدم المخرجات أسلوب على أساس أنشطة (ABC) بهدف مساعدة الإدارة على القيام بمهامها المختلفة كالتخطيط، إعداد الموازنة التقديرية وإلتخاذ القرارات الإدارية المختلفة ".<sup>1</sup>  
حسب Hillom على أنه " إستخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة لغرض تحسين وتطوير العملية المؤسسية ".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - رضوان محمد العناتي، مدى تطبيق الشركة الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والإدارة المبني على أنشطة تعريب أحمد، مجلة الزرقاء لبحوث الدراسات الإنسانية، مجلد 09، العدد 01، جامعة الزرقاء الأردن، 2009، ص 89 ،

<sup>2</sup> - رضوان محمد العناتي، بناء نموذج قياس وتقويم أداء شركات المقاولات الأردنية بإستخدام بطاقة العلامات المتوازنة، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية، الأردن، 2004، ص 79.

" إن الفكرة الأساسية لأسلوب الإدارة على أساس أنشطة تقوم على واقع أنه يمكن بلوغ إلى كفاءة في العمل المنفذ عبر ضبط وتوجيه الأنشطة والتحكم في في التوليفة بينهما خلال مسار العملية الإنتاجية. حيث يقترح هذا أسلوب أكبر قدر من تتبع التكاليف ومسار الإنتاج، ويتجسد الهدف أسلوب الإدارة على أساس أنشطة في إمكانية إضفاء رغبات العملاء مقابل إستهلاك أقل لموارد المؤسسة، فضلا عن توفير البيانات عن أنشطة المنجزة ومعلومات عن الكلفة هذه الأنشطة ودافع منها وكيفية إنجازها عن نحو أمثل".

- يشغل أسلوب (ABC) دورًا مهما في العملية الإدارية للمؤسسة، من حيث أنه يستخدم في عدة مجالات ولعل أهم إستخداماته تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

- يُستخدم أسلوب (ABM) في قياس الفاعلية العمليات والأنشطة التشغيلية الأساسية داخل المؤسسة وتحديد كيفية قياسها، بهدف تقليل التكاليف وزيادة القيمة الزبون كعملية قياس تدفق المواد الخام في العملية التصنيعية وجودتها.
- يُستخدم أسلوب (ABM) في تطوير والتركيز الإداري وذلك بتخصيص المواد على الأنشطة الرئيسية المضيفة للقيمة وكذا الزبائن والمنتجات، ويتم ذلك بإستخدام أساليب التحسين المستمر بغية الحفاظ على الميزة الإستراتيجية للمؤسسة.
- يُستخدم أسلوب (ABM) لتحليل النشاط وقياس الأداء، وكذا تحليل موجه التكلفة من خلال عملية الفحص وتحديد وتفسير وللتأثيرات ومواجهات التكاليف، والغرض من ذلك يمكن في البحث عن الجذور المسببة لتكلفة النشاط.

<sup>1</sup> - نواردة إيمان، أهمية تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة ABM ودورها في تعزيز حوكمة المؤسسات الاقتصادية، دراسة إستكشافية على مجموعة المؤسسات الاقتصادية جزائرية، أطروحة دكتوراه، LMD، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة ألكلي محمد أولجاج، البويرة، 2019 ص21.

## المبحث الثاني: الإطار النظري لعملية القرارات الإستراتيجية

تعتبر عملية إتخاذ القرارات بشكل عام وعملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية بشكل خاص من المواضيع الجديرة بالبحث والدراسة قديماً وحديثاً، كما تعتبر من المواضيع المعقدة التي كثر حولها الجدل بين الباحثين ومنظري الإدارة. فالمسير أو صاحب القرار قد يواجه عدة مشاكل أثناء أداء مهامه لكن هناك عدة أساليب تساعد على حل هذه المشاكل ومن أهم الأساليب محاسبة تكاليف التي تساعد المسير على إتخاذ القرارات والتحسين من فعاليتها، سنحاول توضيح ما سبق في هذا المبحث على الشكل التالي:

### المطلب الأول: مفهوم إتخاذ القرارات الإستراتيجية

قبل التطرق إلى مفهوم القرارات الإستراتيجية يجدر بنا أولاً التطرق إلى مفهوم عملية إتخاذ القرار.

#### أولاً: مدخل عملية إتخاذ القرار

تعتبر عملية إتخاذ القرار أساس وجوهر العملية الإدارية، بحيث يتوقف عليها نجاح أي مؤسسة، وعلى هذا أساس يمكن التعرف على مفهومه، وأهميته، ومراحله.

#### 1 - مفهوم وأهمية إتخاذ القرار:

تعددت وجهات النظر في تعريف عملية إتخاذ القرار وذلك بإختلاف إجتهاادات الباحثين وكذلك النتيجة لإختلافات فلسفتهم وعقائدهم ومجتمعاتهم، إلا أن مضمون واحد وهذه المفاهيم كالتالي:

إتخاذ القرار " هو إختيار من بين مجموعة من البدائل، تتناول إتخاذ القرارات في المؤسسة قرارات إتخذت في إطار معين بواسطة أفراد تقع عليهم مسؤولية إدارة وهذا التنظيم يتكون أي قرار من ثلاثة عناصر: الإختيار، البدائل، الأهداف".<sup>1</sup>

ويُعرف أيضاً على أنه " هي جملة الأنشطة المتبعة الرامية لتحديد مشكلة وبدائل الحل ومن ثم تقييم البدائل وإختيار البديل المناسب لحل مشكلة".<sup>2</sup>

يمكن القول " أن عملية إتخاذ القرار هي الهدف الأساسي الذي تهدف المؤسسات إلى تحقيقه من خلال عملية الإدارية المختلفة، وهي الوصول إلى إتخاذ قرار مناسب لتطوير مؤسسة أو حل مشكلة ما تواجهها المؤسسة".<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> - إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في إتخاذ القرارات، الدار الجامعية، بالطبع والنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص 28.

<sup>2</sup> - أحمد ماهر، إتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 22.

<sup>3</sup> - عبد الله إبراهيم الفقي، نظم المعلومات المحسوبة ودعم إتخاذ القرارات، دار الثقافة، للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص 97.

وتتمثل أهمية اتخاذ القرار فيما يلي:<sup>1</sup>

- عملية اتخاذ القرار جوهر لفعالية ونجاح الإدارة.
- عملية اتخاذ القرار عملية صعبة تحتاج لخبرة ودراية بعد النظر وبالقرار السابق له على نوعية المعلومات التي بنى عليها القرار.
- عملية اتخاذ القرار عملية مستمرة تنشر في جميع المستويات الإدارية.
- تبرز أهمية اتخاذ القرار من خلال الدور الكبير الذي تلعبه هذه العملية في نجاح أو فشل تطبيق وتنفيذ سياسات وأهداف وإستراتيجية المنظمة، وذلك أن اتخاذ قرار يمثل السلوك المتبع داخل تلك المنظمة.

## 2- عناصر عملية اتخاذ القرار:

يوجد مجموعة من العناصر يرتبط بوجودها اتخاذ القرار تتمثل في:<sup>2</sup>

- لإتخاذ القرارات السليمة يجب تحديد الهدف بوضوح.
- يُعد تحديد الدافع لتحقيق الأهداف المطلوبة أمراً ضرورياً لإتخاذ القرار .
- معظم عمليات صنع القرار تتعامل مع المستقبل وإتجاهاته أي التنبؤ بالمستقبل.
- يعتمد إتخاذ القرار على إختيار أفضل البدائل.
- يجب مُراعاة مجموعة من القيود كدرجة المخاطرة لإتخاذ قرارات الصحيحة وضمان صحتها.

## 3- خطوات إتخاذ القرار:

عملية إتخاذ القرار عملية معقدة ذات مراحل متعددة تشكل إطار العام لها حتى تكون القرارات المتخذة، فعالية ورشيدة، فيما يلي عرض لأهم الخطوات إتخاذ القرار:<sup>3</sup>

- **تشخيص المشكلة:** يرى البعض أن التحديد الدقيق للمشكلة يمثل هو نصف الطريق للحل الذي يتطلب إصدار القرار الإداري لهدف تعرف على مشكلة بدقة وتحديد الأسباب الحقيقية التي أدت إليها من أجل إزالة أي غموض بشأنها، يتم ذلك من خلال تقييم البيئة الداخلية من تحديد نقاط قوة والضعف وكذا البيئة الخارجية.
- **جمع البيانات والمعلومات:** هذه المرحلة تعتبر عنصراً أساسياً الذي يتماشى مع خطوات إتخاذ القرار لفهم المشكلة بيئة القرار وظروف، من أجل إختيار البدائل الأنسب والتعرف على العوامل المؤشرات التي أدت إلى حدوثها وتحليلها.

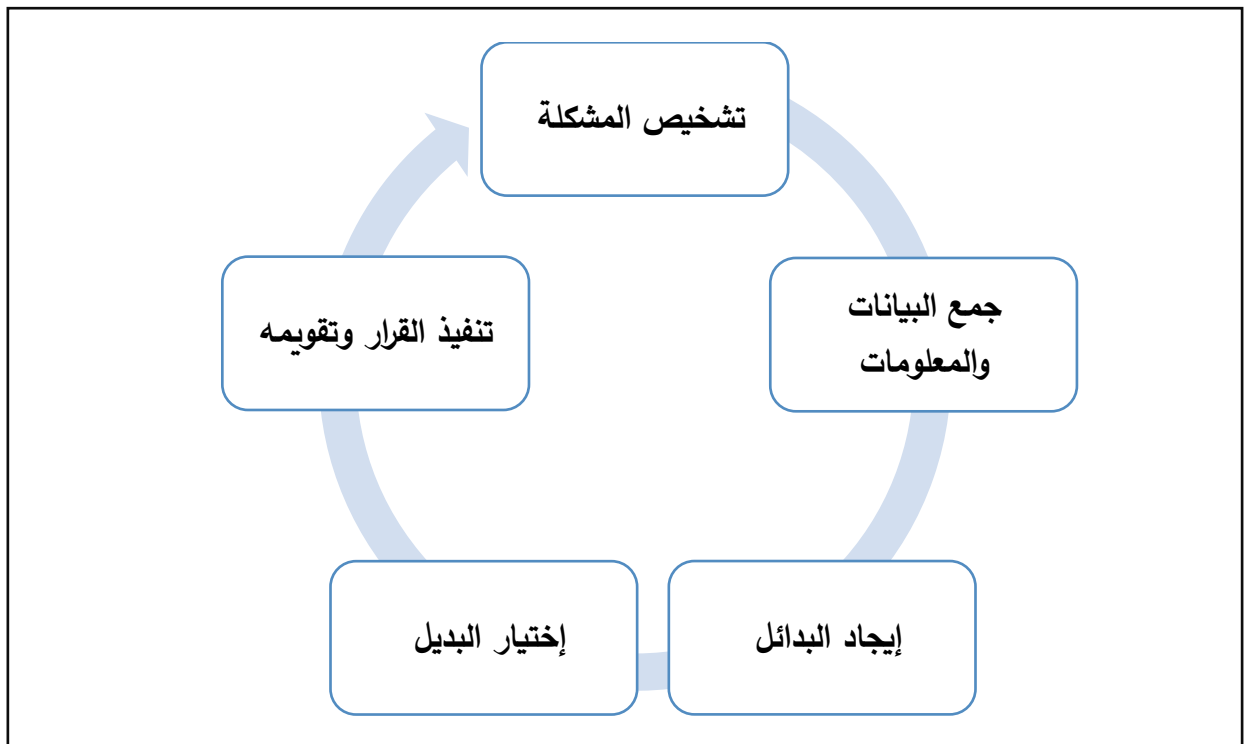
<sup>1</sup>- أحمد ماهر، مرجع السابق، ص 39.

<sup>2</sup>- بركات عباس علي، عبد الله عزت، مدخل إلى علم الإدارة، الطبعة الثانية، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، الموصل، العراق 2000، ص 104 - 105.

<sup>3</sup>- أحمد ماهر، مرجع السابق، ص 46 (بتصرف).

- **إيجاد البدائل:** تتطلب هذه المرحلة أن يقوم متخذ القرار صياغة الحلول البديلة للمشكلة في ضوء البيانات والمعلومات التي تم تحليلها في مرحلة السابقة، فلكل بديل نتائج في حال إختيارها كحل أو قرار.
- **إختيار البدائل:** تنطوي هذه المرحلة على إختيار البديل المناسب لحل مشكلة ويجب أن تتمتع البديل المختار بأكثر المزايا وأقل العيوب مقاومة بالبدائل الأخرى، ويكون بنتائج أفضل وتكلفة أقل يتطلب أداء فعال في هذه المرحلة ومراعاة مايلي:
- أن يتجنب صانع القرار حصر نفسه داخل حدود وقيود لم تكن مفروضة عليه.
- من الصعب أن يحصل صانع القرار على كل المعلومات التي تمكنه من إلتخاذ قرار الراشد.
- **تنفيذ قرارات وتقويمه:** تتجسد هذه المرحلة في إنهاء عملية الإختيار وإستقرارا على البديل واحد وهو القرار الذي يكون موضع التنفيذ، يتم في هذه المرحلة شرح قرار متخذ كأفضل وأكثر واقعية وقابلية لتنفيذ للقائمين على تنفيذه ومناقشتهم به والإستمتاع إلى واجهات نظرهم وإستفساراتهم، وتحديد الوسائل المستعملة في تنفيذه والإستعداد لمواجهة أي صعوبات تحويل دون تنفيذه، ومن ثم وضعهم موضع التنفيذ ومتابعته لمعرفة أثاره على مدى البعيد والقصير.

الشكل رقم (01 - 13): خطوات إلتخاذ القرار



المصدر: من إعداد الطالبتين.

#### 4- أدوات مساعدة في عملية إلتخاذ القرار:

هناك مجموعة من الأدوات التي تساعد في عملية وتباينت بين الأدوات التقليدية والحديثة:

• الأدوات التقليدية: تتمثل في عديد من أدوات نذكر بعض منها:

- 1- **محاسبة التكاليف:** تشكل محاسبة التكاليف إحدى أدوات الأساسية لمراقبة التسيير لكونها أداة لتحليل المعلومات المحصل عليها، ولقد تم التطرق إليها بالتفصيل في المبحث الأول في المذكرة.
- 2- **الموازنة التقديرية:** تعتبر هي أحد طرق تحديد التقدير القيمة والكمية لبرامج المؤسسة وأنشطتها في فترات المستقبلية وتستخدم كذلك في التخطيط المؤسسة لأهدافها وإدارة شؤونها.<sup>1</sup>
- 3- **التحليل المالي:** يعرف تحليل المالي بأنه عملية معالجة البيانات المالية للمؤسسة من أجل الحصول على المعلومات التي يمكن الإعتماد عليها في عملية إتخاذ القرار والتقييم أداء المؤسسة.<sup>2</sup>
- 4- **لوحة القيادة:** مجموعة من المؤشرات والمعلومات الرئيسية التي توفر صورة كاملة عن المؤسسة، ومما يتج تحديد الإختلالات داخل المنظمة ويساعد على تحديد الإتجاه الإداري لتحقيق الأهداف المحددة في إستراتيجية المنظمة.<sup>3</sup>

• الأدوات الحديثة: من بين أهم الأدوات هذه أدوات:

- 1- **محاسبة التكاليف الحديثة:** مع تطور البيئة الإقتصادية وتوسيع المؤسسات في أنشطتها وفقا لذلك لم تتمكن أساليب تقديرية التكاليف التقليدية من مواكبة هذا التطور، فظهرت أساليب الحديثة المحاسبة التكاليف كأداة مساعدة بإتخاذ قرارات.
- 2- **تقليد المواقف (المحاكاة):** هي هذه أداة وتقنية للتعامل مع مشاكل تخصيص الموارد المعقدة التي من صعب حلها وتعتمد هذه التقنية في المقام الأول على إنشاء تاريخ حياة نموذجي للنظام يمثل المشكلة الفعلية المستخدمة في قواعد التشغيل والتي يمكن تشغيلها بشكل متكرر لمحاكاة الوضع على أن يتم تغير قواعد التشغيل في كل مرة ويتم فيها النظر في المشاكل المخزون وقواعد الإنتظار.<sup>4</sup>
- 5- **العوامل المؤثرة في عملية إتخاذ القرار:**

<sup>1</sup>- فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 18.

<sup>2</sup>- موسى سليم، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الإقتصادية الجزائرية، بدون سنة نشر، ص 17.

<sup>3</sup>- مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، الطبعة أولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2006، ص 232.

<sup>4</sup>- سامي ياسين، الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف وإتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير، العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2010، ص 56.

يؤثر في عملية إلتخاذ قرار عدة إعتبارات أو عوامل نوعية أو عوامل كمية، يمكن تعرف على هذه العوامل في نقاط التالية:<sup>1</sup>

- **الأهداف المؤسسة:** تساهم القرارات المتخذة في النهاية الوصول إلى أهداف المؤسسة التي تشكل الإطار الأساسي لكافة العمليات.

- **الثقافة السائدة في المجتمع:** عند إلتخاذ القرارات يجب أن تأخذ المنظمات في إعتبار الإطار الإجتماعي والثقافي للمجتمع.

- **معتقدات والقيم:** توفر القيم والمعتقدات على عملية إلتخاذ القرار شريطة أن تتماشى مع طبيعة النفس البشرية وتفاعلاتها مع الحياة.

- **المؤثرات الشخصية:** يتميز كل فرد بشخصية مستقلة، ترتبط بالأفكار والمعتقدات التي يحملها، وتؤثر هذه الأفكار والمعتقدات على عملية إلتخاذ القرارات بحيث تكون القرارات متناسقة مع أفكار الفرد وتوجهاته الشخصية.

ثانياً: ماهية القرارات الإستراتيجية.

تعتبر موضوع إلتخاذ القرار الإستراتيجية من المواضيع الأكاديمية أكثر حيوية وتعقيداً، الذي يلعب دوراً كبيراً في تحقيق الأهداف السياسية الإستراتيجية وتأثيرها الكبير على أنشطة المؤسسة، وما ينجز عليها من النتائج في إطار هذا السياق سنحاول توضيح كما يلي:

### 1- تعريف إستراتيجية:

إن من الصعب تحديد مفهوم الإستراتيجية نظراً للإختلاف المدارس الفكرية من جهة وتطوير إستعمالها في مجال التسيير من جهة أخرى، ويعتبر من مفاهيم الحديثة إستعمالاً في وقتنا الحاضر.

وتعرف أيضاً " هي طريقة أو المسار الأساسي الذي تختاره المؤسسة من بين المسارات البديلة لبلوغ أهدافها وتحقيق أغراضها الرئيسية في إطار الظروف البيئية وهي تنطوي على تحديد الأهداف طويلة الأجل لمشروع معين وتحديد الإجراءات والأنشطة الخاصة بتحصيل المواد اللازمة والوحدات الإنتاجية وتنويع أو إنشاء خطوط الإنتاجية لتحقيق مجموعة من الأهداف ".<sup>2</sup>

ومن خلال هذا التعريف يمكن القول بأن الإستراتيجية هي تلك الخيارات المتبعة من طرف المؤسسة بغية تحقيق الأهداف طويلة أجل.

<sup>1</sup> - أحمد الخطيب وعادل سالم معاينة، الإدارة الحديثة نظريات إستراتيجيات ونماذج حديثة، جدار للكتاب العالمي وعالم الكتب

الحديثة، عمان، الأردن 2009، ص ص 287 - 289.

<sup>2</sup> - غسان فلاح المطارنة، مرجع السابق، ص 16.



من خلال هذا التعريف سنستخلص عدة فوائد للإستراتيجية كما يلي:<sup>1</sup>

- القدرة على التجاوب مع ظروف البيئة المختلفة.
- تساعد في التفكير البعيد الأمد.
- تقلل من الحالات المخاطرة وعدم التاكيدة.
- تساعد في وضع الخطط الهجومية لمواجهة المنافسين.

## 2- مفهوم القرارات الإستراتيجية:

يعد القرار الإستراتيجي أحد الحلقات المهمة في عملية صياغة الإستراتيجية، لذلك حظي بالاهتمام الكبير في الفكر الإداري وتباين المفاهيم الخاصة به، ويمكن ذكر بعض التعاريف كالتالي:

" القرار إستثنائية تتضمن إلتزامات طويلة الأجل وإستثمارات تتصف بدرجة عالية من الأهمية بحيث أن أي خطأ يحدث فيها قد يعرض المنظمة إلى مخاطر كثيرة".<sup>2</sup>

" هي تلك القرارات التي يتم إختيارها من مجموعة من البدائل الإستراتيجية والتي تمثل أفضل طريقة للوصول إلى أهداف المنظمة ".<sup>3</sup>

وفي الأخير يُعد اتخاذ قرار الإستراتيجية نوعاً من التخطيط طويل الأمد، ويُعتبر من أصعب أنواع اتخاذ القرار نظراً لقلة توافر المعلومات، وارتفاع مستوى المخاطر، وتعامل القرار مع عوامل متعددة في آن واحد. وما يميز هذا القرار هو تأثيره الذي يستمر لفترات طويلة تمتد لسنوات وعقود، فعند اتخاذه يصبح من الصعب التغيير أو التراجع عنه خلال فترات زمنية قصيرة.

## 3- أهمية القرارات الإستراتيجية: تتمثل فيمايلي:<sup>4</sup>

- تمكين المؤسسة من مواصلة الأنشطة الإدارية بكفاءة وفعالية.
- يوفر القرار الإستراتيجي للمنظمة ميزة تنافسية ورؤية مستقبلية ويكون تأثيره شامل على وحدة تنظيمية.
- يعود نجاح إتخاذ القرارات الإستراتيجية على المؤسسة بزيادة الأرباح وزيادة أسعار الأسهم وألحصة السوقية. .
- القرار الإستراتيجي دورمركز وجوهري لتأثير في حياة المؤسسة.

<sup>1</sup> - بشير العلاق، الإدارة الحديثة نظريات ومفاهيم، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 136.

<sup>2</sup> - ماجد عبد المهدي مساعدة، الإدارة الإستراتيجية المفاهيم - عملية - حالة العملية، دار المسيرة للنشر وتوزيع، عمان، الأردن طبعة 01، 2013 ص 96.

<sup>3</sup> - محمد هاني محمد، الإدارة الإستراتيجية الحديثة، دار المعترف للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2014، ص 171.

<sup>4</sup> - محمد هاني محمد، نفس المرجع، ص ص 173 - 174.

- يعتقد أن أهمية لإتخاذ القرار الإستراتيجي تتطوي على خطوات متسلسلة من العقلانية والتحليل والعمل مما يعزز القدرة التنظيمية.

### المطلب الثاني: أبعاد ومراحل عملية القرارات الإستراتيجية

يتميز إتخاذ قرارات الإستراتيجية من غيرها من القرارات بعدد من السمات التي توفر الأسس الذي يستند إليها متخذ القرارات لتمييزها عن القرارات أخرى، ولكن قبل الإشارة إلى الخصائص وجب علينا إشارة إلى أبعاد وأنواع إتخاذ قرار الإستراتيجية.

#### أولاً: أبعاد وأنواع القرارات الإستراتيجية وسماتها

من خلال الخصائص المتعدد التي يتميز بها القرار الإستراتيجي يتضح لنا أنه يتكون من العديد من الأبعاد والأنواع تتمثل فيمايلي:

##### 1- أبعاد القرارات الإستراتيجية:

يمكن إبراز أبعاد إتخاذ القرارات الإستراتيجية كما يلي:<sup>1</sup>

- تتميز الإدارة العليا بفهم وإدراك الدلالات الواسعة للقرارات منها قرارات الإستراتيجية، كما أنها تمتلك السلطة اللازمة لتخصيص الموارد اللازمة لتنفيذها لذلك تستلزم تدخلها عند إتخاذها.
- يتطلب القرارات الإستراتيجية عند إتخاذها تخصيص قدر ملموس من الموارد المالية والمادية والبشرية المؤسسة التي يتم الحصول عليها إما من مصادر داخلية أو خارجية.
- تؤثر القرارات الإستراتيجية على العديد من المجالات أنشطة المؤسسة وعملياتها ما يؤثر على وضعها التنافسي ونموها وإزدهارها لأجل طويلة.
- تؤثر قرارات الإستراتيجية تأثيراً معقداً على معظم المجالات النشاط داخل المؤسسة وبالتالي فإن لها مجموعة واسعة من العواقب والأثار.
- تنقضي القرارات الإستراتيجية عند إتخاذها مراعاة المتغيرات في المحيط الخارجي وذلك لأن جميع المنظمات تعمل في نظام مفتوح، وبالتالي تأثر بالظروف والأحداث الخارجية عن سيطرتها.

##### 2- خصائص القرارات الإستراتيجية:

<sup>1</sup> - ثابت عبد الرحمان إدريس، جمال الدين محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية (مفاهيم ونماذج تطبيقية)، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2006، ص ص 24- 25.

يمكن إستخلاص خصائص هذا النوع من القرارات كما يلي:<sup>1</sup>

- **الشمول والتكامل:** وهذا معناه أن يتطلع المسؤولون عن الإدارة إلى ما وراء الحدود وما يمكنه السيطرة عليه مدركين أن البيئة في حالة مستمرة أنه يجب إتخاذ الإحتياجات اللازمة على مستوى إتخاذ القرارات وتنفيذه لضمان نجاح القرارات.
- **أثار القرار خطة الإستراتيجية طويلة الأجل:** تتخذ القرارات الإستراتيجية على مدى عدد من السنوات لذلك تلتزم المؤسسات بتوجيه إستراتيجي معين لفترة زمنية طويلة في المستقبل وتكون تكاليف تغيير هذا التوجه مرتفعة للغاية.
- **موضوعية القرار الإستراتيجي:** قد تكون الموضوعية في الحصول على أكبر عائد ممكن أو إرضاء شخصيا أو إرضاء لرغبات المواطنين أو أفراد التي تقف وراء إتخاذ القرار.
- إن صانع القرار الإستراتيجية يتم من قبل الإدارة العليا في المعرف لإنهاء وتمتلك تصورًا كافيًا تدرك من خلال المضمون الحقيقي لقراراتها الإستراتيجية.<sup>2</sup>
- القرارات الإستراتيجية لها تأثير بعد البعد المدى في المؤسسة، وتكون على درجة كبيرة من التعقيد لعدم توفير المعلومات كاملة وكافية لدى متخذي قرار لكونها قرارات غير متكررة أو تحدث لأول مرة.
- مما سبق يمكن إستنتاج أن القرارات إستراتيجية هي قرارات إستثنائية تتميز بكونها قليلة وشاملة، وموجهة نحو المستقبل وبالتالي طويلة الأجل تتخذ هذه القرارات على مستوى الإدارة العليا تستخدم مواد تنظيمية هائلة ولهذه القرارات العواقب وأثار متعددة في جميع أنحاء المنظمة لأنها تؤثر على رفاهية المنظمة وإزدهارها على المدى الطويل.

### 3- أنواع القرارات الإستراتيجية:

تتفاوت أنواع القرارات الإستراتيجية باختلاف الظروف التي وجدت فيها أو ظل بيئة القرار في شكل عام يتم التركيز إلى أربعة أنواع كالتالي:

- **القرارات الواعدة:** تُتخذ هذه القرارات في حالات تكون فيها المتغيرات والتطورات في البيئة المحيطة واضحة من حيث الإتجاه والخصائص. وتتميز هذه القرارات بسهولة اختيار الخيار الأقل تكلفة أو الخيار الذي يقدم أعلى عائد.

<sup>1</sup> - راجع سيرير عبد الله، القرار الإداري، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، طبعة 2021، ص 51-52.

<sup>2</sup> - نادية حبيب أيوب، نظرة الإدارة العليا لخصائص عملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية في المنشآت السعودية الكبرى، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، العدد 103، المملكة العربية السعودية، 2000، ص 29.

ويعود ذلك بشكل رئيسي إلى الجهد الكبير المبذول في مرحلة البحث ودراسة الخيارات المتاحة، وليس في مرحلة اتخاذ القرار بحد ذاته.<sup>1</sup>

- **القرارات الشرطية:** تُتخذ القرارات في ظل ظروف مليئة بالمخاطر، حيث تتغير البيئة المحيطة وتتنوع، مما يجعل المتغيرات غير ثابتة ويصعب التنبؤ بها. تنقسم هذه القرارات إلى نوعين: القرارات الدفاعية، التي تهدف إلى مواجهة تغييرات متوقعة بشكل كبير، والقرارات الهجومية، التي تعتمد على المؤسسة بسرعة للاستفادة من الفرص المتاحة أمامها.<sup>2</sup>

- **القرارات الإستراتيجية الإستجابة لظروف غير متوقعة:** يتم اتخاذ هذه القرارات في ظل ظروف عدم التأكد وهي تلك القرارات المتخذة لمواجهة الظروف المفاجئة الغير المتوقعة أو الغير معروفة من حيث الإتجاه والخصائص مثل حدوث الزلازل أو الحروب.<sup>3</sup>

- **القرارات الإستراتيجية:** للمزيج التسويقي هي تلك القرارات التي تخص العناصر الأربعة المتمثلة في المنتج السعر، التوزيع، الترويج.<sup>4</sup>

ثانياً: مراحل عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية والعوامل المؤثرة فيها

توجد عديد من العوامل التي تؤثر على أنواع القرارات الإستراتيجية وجودتها، وعليه يمكن أن نوجز أنواع القرار الإستراتيجي وعناصر المؤثرة فيه كالتالي:

#### 1- مراحل عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية:

يمكن تحديد مراحل صناعة القرارات الإستراتيجية بعدد من الخطوات كالتالي:

- **مرحلة تحليل الإستراتيجي:** ويركز على فهم الموقف الإستراتيجي للمؤسسة وذلك من خلال تحديد مايلي.<sup>5</sup>
  - تحديد التغيرات التي تحدث في البيئة سواء كانت داخلية أو خارجية.
  - تحديد أثر التغيرات التي تحدث في البيئة على المؤسسة وعلى أنشطتها.

<sup>1</sup> - جوهرة أقطي، هاشمي بن واضح، **أثر الذكاء التنافسي في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية - دراسة حالة شركة صناعة الكوابل الكهربائية فرع جنرال كابل بسكر - الجزائر**، مجلة البحوث الإدارية والإقتصادية، 01، العدد 02، 2017، ص 146.

<sup>2</sup> - فادن غالية، **أثر التكنولوجيا المعلومات والاتصال في اتخاذ القرارات الإستراتيجية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 48.

<sup>3</sup> - جوهرة أقطي، هاشمي بن واضح، مرجع السابق، ص 147.

<sup>4</sup> - فادن غالية، مرجع السابق، ص 48.

<sup>5</sup> - حسن بالعجوز، **دور في معلومات محاسبة التسير الإستراتيجية في صنع القرارات الإستثمار الرأسمالي**، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسير وعلوم التجارية، العدد 07، 2012، ص 164.

- تعديل الموارد اللازمة للمؤسسة حتى يمكنها التعامل مع هذه التغيرات.
- **مرحلة صياغة القرار الإستراتيجي:** تمكن للمسؤولين عن الإدارة العليا تطوير والتقسيم بدائل القرارات الإستراتيجية، وينبغي أن تقيم الإختيارات الإستراتيجية التي قد تقوم على أساس نقاط القوة النسبية في المؤسسة أو على أساس تغلب على نقاط الضعف ومن ثم إختيار الإستراتيجية المفضلة والتي قد تمكن للمؤسسة من إنتهاز الفرصة الفرص داخل بيئتها أو مقاومة التهديدات المنافسين.<sup>1</sup>
- وعموماً هناك مجموعة من المعايير التي تبنى عليها مفاضلة بين إختيارات الإستراتيجية وهي:
  - تكلفة تنفيذ الإختيار.
  - مقدرة البديل على إستفادة من الموارد المتاحة لحل المشكلة.
  - طبيعة معالجة التي يقدمها البديل لحل المشكلة.
  - إنسجام البديل مع الأهداف التي ترمي المؤسسة لتحقيقها من القرار.
  - سرعة والتوقف المطلوب في تنفيذ البدلين والنتائج المحتملة لكل بديل.
  - مقدار المخاطرة المتوقعة من البديل وعدم تحقيقه للهدف المطلوب.
- **مرحلة تنفيذ القرارات الإستراتيجية:** تعد هذه المرحلة بمثابة الإعلان عن القرار رسمياً ومن ثم تنفيذه، حيث تعرف هذه المرحلة على أنها أداة وعنصر يتم إستخدامها لتنفيذ القرارات الإستراتيجية أو لتدعيم القرار الحالي حيث يتم فيها بترجمة القرار إلى التصرف المعنى والذي يفترض فيه مسبقاً أن القرار نفسه تم إتخاذه بفكر يساعد على تسهيلة وقبوله، ويتطلب التطبيق الفعلي بعض الإجراءات اللازمة المتمثلة فيه:<sup>2</sup>
  - صياغة البديل بوصف قرار إستراتيجي دلاً على مضمونه.
  - تحديد الوقت المناسب لإعلان عن القرار الإستراتيجي.
  - تهيئة البيئة الداخلية والخارجية والموارد والإمكانات اللازمة والإدارات والأقسام لتنفيذ القرار.
- **مرحلة رقابة وتقييم القرار الإستراتيجي:** بعد التنفيذ الإستراتيجية المختارة يتم تقييم أداء القرار المنفذ وذلك بإستخدام التغذية المراجعة لغرض تحديد علاقة القرار الحالي بالقرارات المستقبلية وإتخاذ الإجراءات التصحيحية لتحسين الأداء إذا ما كان يفترق إلى كفاءة أو فعالية.<sup>3</sup>

1- حسن بالعجوز، نفس مرجع السابق ص 164.

2- إسماعيل محمد السيد، الإدارة الإستراتيجية مفاهيم وحالات التطبيقية، دار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص ص 123- 124.

3- حيدر شاكر نوري، محمود حسن جمعة، تقنيات الإدارة الكلفة الإستراتيجية، مجلة ديالي للبحوث الإنسانية، مجلد 03، العدد 63، 2014، ص 355.

## 5 - العوامل المؤثرة في إِتخاذ القرارات الإستراتيجية

من المعلوم أن عملية إِتخاذ قرارات الإستراتيجية في المؤسسة تتأثر بمجموعة كبيرة من العوامل نذكر أهمها:<sup>1</sup>

- **القوة والسلطة:** إن قدرة المديرين على صناعة أو إِتخاذ قرارات إستراتيجية في مؤسسة أثر بطبيعتها بين العلاقة بين المديرين والأطراف الأخرى ذات العلاقة المباشرة والغير مباشرة من وجود المؤسسة.
- **الرقابة الخارجية:** تتجلى ذلك في طبيعة العلاقات مع مجموعات الخارجية وتأثير أصحاب المصلحة هؤلاء على صانعي القرار أو متخذيهِ.
- **خصائص إدارية:** تؤثر السمات الشخصية لصانعي القرار على عملية صنع القرار وإِتخاذ قرارات إذا كان صانع القرار حديثاً فمن المرجح أن يتخذ قرارته في ظل مخاطر عالية.
- **المستويات الإدارية:** إن مجال إِتخاذ القرارات ومسؤولياته تتباين بين المسؤوليات الإدارية المختلفة حيث يكون مجال إِتخاذ قرارات واسعا ليشمل قرارات الإستراتيجية (مسؤولية الإدارة العليا) إلا أنه يضيف هذا المجال ليصبح وسطا ليشمل قرارات الإدارية (الإدارة الوسطى) ليضيف تماماً بخصوص القرارات الواقعة في مسؤولية إدارة الدنيا.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي، الإدارة الإستراتيجية، منظور منهجي متكامل دار وائل للنشر والتوزيع الأردن، 2007، ص 145.

### المبحث الثالث: مساهمة الأساليب الحديثة إتخاذ القرارات الإستراتيجية

تحظى الأساليب الكمية أهمية بالغة في إتخاذ القرارات الإستراتيجية الصائبة والناجحة لتحقيق أقصى غايات التي تطمح مؤسسات في تحقيقها، لكن هذه الأخيرة ليست بالأمر الهين إذا تحتاج إلى دراسة ووعي وتفكير عميق ويتحقق ذلك من خلال تطبيق أسلوبين " أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)، اللذان يقومان بدورهما الكبير في تخفيض التكاليف والمحافظة على جودة المنتج وتوفير المعلومات المساعدة على إتخاذها التي تعتبر محرك رئيسي للحصول على الميزة التنافسية.

#### المطلب الأول: مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في دعم القرارات الإستراتيجية

تتسم مخرجات أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة من المعلومات بالدقة والوضوح الأمر الذي جعل الإدارة تعتمد عليه في دعم عملية إتخاذ قرارات الإستراتيجية التي من شأنها تحديد المستقبل المؤسسة، وعلى هذا الأساس تم تخصيص هذا المطلب للتعرف على كيفية مساهمة الأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في دعم القرارات الإستراتيجية والموضحة في هذه الأخيرة كالتالي:

#### أولاً: مساهمة الأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف

يعتبر أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة أداة التحليلية مثلى جديدة إلى لإدارة التكلفة لكونه يتركز على أنشطة بشكل إنفرادي، وحسب **E. Cauvin** فإن أفضل طريقة لتخفيض التكاليف تتمثل في تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة وذلك لإستبعاد الأنشطة التي لا تضيف القيمة قصد التقليل منها بغرض ترشيد القرارات.<sup>1</sup> تُمكن مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف من خلال النقاط التالية:<sup>2</sup>

- 1- يساهم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في إتخاذ القرارات أفضل من خلال تحديد الدقيق لتكاليف المؤسسة.

- 2- يساهم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في توفير معلومات المالية والمعلومات الغير المالية، فالناحية الأولى تتعلق بتقديم المعلومات المالية وتحديد التكلفة بشكل أكثر دقة مما يساهم في تخفيض التكلفة عن طريق تخفيض الإستهلاك الموارد، كما أن تقديم المعلومات الغير المالية يساهم في تخفيض التكلفة عن طريق رفع الكفاءة الأداء الأنشطة وإستبعاد الأنشطة الغير الضرورية التي لا تحقق القيمة.

<sup>1</sup>- عبد العالي شحاتي، رانية غضبان، تحقيق ميزة التكلفة الأقل بإستخدام نظم التكلفة والتفسير على أساس الأنشطة، مجلة الإجتهد الدراساتيات القانونية والإقتصادية المجلد 07، العدد 01، 2018 ص ص 393 394.

<sup>2</sup>- هائل أبو رشيد، إسماعيل خليل الحسين، نظام التكاليف المبني على الأنشطة وأثارها في تخفيض التكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الحكومية السورية، دراسة تطبيقية على الجامعة حلب الإقتصادية 2020 ص 472.

- 3- يساعد أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تقلص في الجهد واللازمين للقيام بالنشاط أو المهمة
- 4- يساهم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) من خلال إلغاء الأنشطة الغير ضرورية حيث يمكن أن تكون هذه النقطة جوهر التخفيض القيمة المنتجات، وبالتالي إلغائها بما يعمل على تقليص التكلفة الإجمالية للمنتجات التي لا تعد تستعمل هذه الأنشطة.
- 5- يساعد أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في إقتناء الأنشطة ذات التكاليف منخفضة والتي يمكن أن تؤدي نفس الغرض بالأقل تكلفة.

### ثانياً: مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحقيق الميزة التنافسية

يساهم الأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تعزيز الميزة التنافسية، لأن المعلومات التي يقدمها تساعد في تحديد السعر المنافس والحفاظ على الربح الجيد، بالإضافة إلى إعطاء المؤسسة صورة واضحة عن المنتجات أو الخدمات أكبر وأقل تكلفة وهذا ما يدعم الميزة التنافسية للمؤسسة ويساعد الإدارة في تحديد الأفضل مزيج للمنتجات فهي بهذا معنى تشكل أحد النقاط القوة التي تتميز بها المؤسسة دون منافسها عند ممارستها للنشاط الإقتصادي وقدرتها على جذب الزبائن وبناء المكانة الذهبية لمنتجاتها في البيئة الخارجية وتحقيق رضاهم وبالتالي خلق القيمة الزبون.<sup>1</sup>

ويساهم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في بناء الميزة التنافسية من خلال:<sup>2</sup>

- 1- يتيح تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) فهماً عميقاً لمسببات التكلفة مما يساعد الإدارة على التركيز على كيفية إستخدام الموارد وإدارة عمليات بكفاءة.
- 2- يساعد التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في إظهار الأرباح والخسائر المستتيرة، ويقدم البيانات الضرورية لتحقيق التوازن العمليات.
- 3- أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يساعد في زيادة الأرباح ويهدف إلى تحسين الإختيار الإنتاج وكذلك القرارات الإستثمار والإختيار الموردين المناسبين ويتم ذلك عن طريق جمع التحليل البيانات لتحقيق إلتخاذ القرارات.
- 4- يساعد أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في القرارات تصميم المنتجات أو الخدمات الجديدة وذلك بالتحديد سمات المنتج المسببة للتكلفة، ومن ثم تقديم عدة خيارات لإختيار التصميم الأكثر فعالية.

<sup>1</sup>- منال احامد فراح، أثر التكامل بين الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات على تحقيق المزايا التنافسية للمنشآت، مجلة الفكر المحاسبي كلية التجارة، العدد الأول، الجزء الثاني، 2015 ص 83.

<sup>2</sup>- ساحري اليزيد، دور النظام التكلفة على أساس النشاط كمدخل إستراتيجي لتحسين الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسير، جامعة سطيف، المجلد 19، العدد 01، 2019، ص ص 78-79.



ويتبين مما ذكر أن التحكم في التكاليف وإدارتها مصدرًا مهما لتحقيق الميزة التنافسية وعليه فإن تطبيق أسلوب ومن شأنه أن يؤدي إلى تحقيق هذه الميزة أو مساهمة في تحسينها من خلال تخفيض التكاليف وتحسين المردودية الأمر الذي يتيح لها منافسة المؤسسات كافة المحلية والدولية على حد سواء، هذا بدوره يؤثر إيجابًا على حصة السوقية لها لميزتها التنافسية.

### ثالثاً: مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين الجودة المنتج

تعد جودة المنتج من أهم مؤشرات الإدارة في المؤسسة الإقتصادية إذا تشكل أحد أهم العوامل التي تساهم في تحديد القيمة المدركة للمنتج لكونها تشير إلى درجة تميز وتفوق الذي تتمتع بها المنتجات المؤسسة على منافسيها، ويقصد بها جودة التطابق أي خلو من العيوب ويساهم (ABC) في تحسين الجودة من خلال نقاط التالية:<sup>1</sup>

- 1- يساعد أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في إيجاد القيمة تلبي متطلبات الزبائن مما يساهم في زيادة ولائهم.
- 2- يعمل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) من إنتاج منتجات خالية، من الأخطاء وذلك بالتزام بالجودة المطلوبة.
- 3- يمثل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) من توفير المنتجات فريدة النوع ويصعب على المنافسين محاكاتها.
- 4- يستخدم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تفعيل الرقابة لتعزيز الجودة مما يساهم في تخفيض الإنتاج.

### المطلب الثاني: مساهمة الأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في دعم القرارات الإستراتيجية

يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بدوره هدفاً أساسياً للمؤسسة في تخفيض التكاليف خاصة بالمنتج في مراحل المبكرة، لدورها الإنتاج مرحلتى التصميم والتطوير، حيث يساهم بشكل كبير في تحقيق متطلبات الزبائن بحصولهم على المنتج أو الخدمة تشبع رغباتهم من جهة وضمان جودة المنتجات أو الخدمات من جهة أخرى.

### أولاً: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في تخفيض التكاليف

<sup>1</sup> - عبد الباقي مضوي، العشا مضوي، إستخدام النظام التكاليف على أساس النشاط ودوره في زيادة الميزة التنافسية الأداء المالى لمنظمات الأعمال، دراسة ميدانية على عينة من المنظمات الأعمال في المملكة العربية السعودية، رسالة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، السودان، 2019، ص 137.

إن الهدف الرئيسي من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة هو تخفيض كلفة المنتج، حيث يساهم بشكل هذا في تمكين المؤسسة التحكم بالأسعار من جانب والحفاظ على عملائها من جانب آخر، وتساهم التكلفة المستهدفة في خفض التكلفة عن طريق:<sup>1</sup>

1. تساهم التكلفة المستهدفة (TC) في التعرف على أي منتجات تحقيق أرباح كافية ومطلوبة لكل جزء من الأجزاء فرعية سواء تم تصنيعها داخليا أو الحصول عليها من الخارج.
2. تساهم التكلفة المستهدفة (TC) في خفض سعر المكونات الأساسية للمنتج، وإختيار التصميم الذي يجمع بين الجودة العالية وتكلفة أقل.
3. تساهم التكلفة المستهدفة (TC) في تقليل التكاليف الأجزاء الفرعية للمنتج الجديد، وهذه الأجزاء يتم تصميمها خارج المؤسسة أي من موردين خارجيين.

#### ثانياً: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في تحقيق الميزة التنافسية

أصبح السيطرة على التكاليف سلاحاً تنافسياً يحمل المؤسسات التقلبات، خصوصاً في ظل المنافسة الشديدة والتغيرات الأسعار في السوق مع الحفاظ على الجودة المنتجات المطلوبة من طرف الزبائن، ويمكن إبراز دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية من خلال ثلاث اتجاهات وهكذا أكده **FEIL. KIM**:<sup>2</sup>

- **التأقلم مع متطلبات السوق** : يعني أن الغاية من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة فهو التأقلم مع الوضع التنافسي الذي يواجه المؤسسة، فمن أجل المنافسة والبقاء في السوق ويتوجب على المؤسسة إعادة النظر في عمليات فمن أجل المنافسة والبقاء في السوق ويتوجب على المؤسسة إعادة النظر في عمليات البحث والتطوير، والتصميم المنتجات بما يتماشى مع رغبات وإحتياجات العملاء مع ضمان تسويق المنتج في الوقت المناسب وبالسعر المحدد ( الذي يجب أن يكون أقل من أسعار المنتجات المنافسة) كل هذا لبناء ميزة التنافسية فريدة يصعب تقليدها بسرعة مما يعزز مكانة المؤسسة في السوق .
- **التأقلم مع المتطلبات التكنولوجية المتقدمة**: إن التفاعل مع متطلبات التطورات والإبتكار التقنية وتكييفها أدى إلى تقديم تصاميم حديثة مبتكرة للمنتجات تتسم بالحدثة والسهولة مع خفض تكاليف التصنيع، مما

<sup>1</sup> - قاسم حدة، دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في دعم القرارات الإستراتيجية للمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة - أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية علوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عشور الجلفة، الجزائر، ص 157 (بتصرف).

<sup>2</sup> - سعاد جاسم محمد، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، مجلد 17، العدد 01، بغداد 2011، ص 359.

إنعكس بالإيجاب على أسعار البيع، وهذا التجاوب سيمكن المؤسسة من تحقيق النجاح بكفاءة وتفوق على المنافسين، وبالتالي تعزيز الميزة التنافسية.

- **التأقلم مع متطلبات وظيفة المنتج:** أجبرت التغيرات الهائلة في بيئة العمل الحديثة المؤسسات على التكيف مع متطلبات والمهام التي يؤديها المنتج سواء من حيث عددها أو جودتها، فالعمل يفضل عادة الحصول على منتج متعدد مهام ذو كفاءة عالية في الأداء وبالأسعار معقولة، لذا يساعد (TC) للمؤسسة في التكيف مع هذه المتطلبات بما يدعم الميزة التنافسية.

### ثالثاً: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في تحسين الجودة المنتج

تتجلى مساهمة (TC) في رفع جودة المنتج عبر مراحل قيادة التكلفة وعند التنفيذ، ليصبح تحسين الجودة وزيادة قيمة المنتج هدفاً، حيث تتحسن الجودة المنتج في مرحلة التصنيع، وبإختصار ويساهم (TC) في تحسين الجودة المنتج من خلال مايلي:<sup>1</sup>

- 1- إستخدام منهجية التفكير الإبتكاري لمساعدة المديرين في التمييز بين الأنشطة ذات القيمة والأنشطة التي لا تضيفها.
- 2- العمل على تهيئة جو يساعد الموظفين على الإبتكار في تقديم الأفكار الجديدة، والعمل على تصميم المنتج بناءً على الخصائص العلمية للمنتج مع مراعاة المنتجات المنافسة.
- 3- تشجيع المؤسسات على إكتساب مهارات ومعلومات حديثة وتنفيذ التحسبات المستثمرة والمتزايدة على الأنشطة التي تزيد قيمة لها.
- 4- تحسين التصميم المنتج بحرص، وتصنيع المنتجات لتلبية إحتياجات العملاء، المتنوعة التي تتسم بالرغبة في التطوير الدائم.

<sup>1</sup> - منال جبار سرو، دور التوافق التكاليف الجودة والكلفة والكلفة المستهدفة في تحسين جودة المنتج، جامعة تكريت، كلية الإدارة والإقتصاد، المجلد 16، العدد 52، ج 2، 2020، ص 123.

## خلاصة الفصل:

تُعد فكرة ربط الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بعملية إلتخاذ القرارات الإستراتيجية، فكرة مُستحدثة بالمؤسسات الإقتصادية التي تعتمد هذه المؤسسات بشكل كبير على جودة ودقة المعلومات التي تقدمها الأساليب الحديثة الكمية والغير الكمية، نظراً لدورها البارز في عملية إلتخاذ القرارات الإستراتيجية.

وبعد إستعراضنا لمجموعة من الأساليب الحديثة الكمية لمحاسبة التكاليف التي تُساهم بشكل فعال في تخفيض التكاليف وتعزيز القدرة التنافسية، فإن الهدف الأساسي هو تحسين الخدمات والمنتجات المقدمة بأفضل جودة وأنسب سعر في الوقت المناسب، بما يتوافق مع توقعات العميل وهذا ما يحقق رضاه، والذي يعتبر أساساً لضمان مكانة السوقية للمؤسسات وتعزيز قدراتها التنافسية وبالتالي ضمان إستقرارها.

أما الأساليب الحديثة الغير الكمية فتهدف إلى توفير منتجات وخدمات ذو جودة عالية بهدف تحقيق رضا الزبائن، وهذا بدوره يخدم ربحية المؤسسة ويضمن توسعها وإستمراره.

## الفصل الثاني

### دراسة حالة مؤسسية

#### نفاذ فرع *GPL*

- تيارت -

## تمهيد الفصل:

بعد إستعراضنا في الجانب النظري الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، أهميتها في إتخاذ القرارات الإستراتيجية، لابد لنا الآن من تجسيد ذلك في دراسة حالة ميدانية تدعم الجانب النظري، وقد وقع إختيارنا على المؤسسة الوطنية لتكرير وتوزيع المواد البترولية " نفطال GPLوحدة تيارت " .

تُعد مؤسسة نفطال إحدى المؤسسات الوطنية الكبرى الرائد في مجال الإنتاج المرتبطة بالمحروقات محلياً وإقليمياً، فهي تمثل أحد أهم ركائز الإقتصاد الوطني التي تتمثل في تكرير وتوزيع المواد البترولية ومشتقاتها. سوف تشمل دراستنا التطبيقية إلى تقديم عام لمؤسسة نفطال والتعرف بمؤسسة نفطال فرع غاز البترول المميع وحدت تيارت GPL.

تبعاً لما سبق تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية:

المبحث الأول: نظرة شاملة عن مؤسسة " نفطال "

المبحث الثاني: تصميم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة محل الدراسة

المبحث الثالث: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة محل الدراسة

## المبحث الأول: نظرة شاملة عن مؤسسة " نفطال "

سيكون هدف الدراسة من خلال هذا المبحث نتعرف على مؤسسة نفطال، حيث نقوم في هذا المطلب الأول بدراسة عامة حول مؤسسة نفطال، أما المطلب الثاني فنخصصه لفرع تيارت (GPL).

### المطلب الأول: مؤسسة " نفطال "

تعتبر مؤسسة نفطال المؤسسة الجزائرية الرائدة في مجال توزيع وتسويق هذا المنتج، وهي ذات طابع تجاري متفرعة عن مؤسسة الأم سوناطراك التي تم تأسيسها كقاعدة إقتصادية صلبة وقوية خاصة على أنها تمتلك إحتياطي هام من المحروقات.

### أولاً: نشأة مؤسسة نفطال ومهامها.

لطالما كان مجال محروقات مجالاً مهماً وحساساً، ومن أجل ضمان السير الجيد وبأحسن ظروف أُسندت مهمة إدارة قطاع المحروقات في الجزائر إلى شركة سوناطراك ولتخفيف العبء المتزايد عنها وُزعت المهام على مؤسسات أخرى بهدف ضمان السير الحسن للعمل، فأنشأت مؤسسة نفتاك (NAFTEC)، وتختص بالتكرير المواد البترولية، ومؤسسة نفطال (NAFTAL) التي عُد إليها توزيع وتسويق المنتجات البترولية.

وقد تم إنشاء هذه الأخيرة بموجب المرسوم رقم 80-101 المؤرخ في 06/04/1980، حيث دخلت ميدان النشاط بصفة عملية في 10/10/1982، وفي 27/08/1987 إتخذت نفطال هيئة شركة ذات أسهم وتعتبر من المؤسسات التي تلعب دوراً هاماً في الإقتصاد الوطني برأس مال يقدر بـ 15.650.000.000.00 دج.

وتعود تسمية المؤسسة إلى كونها مكونة من جزئيهما:

**نفط (NAFT):** لفظ عالمي للتعبير عن البترول.

**ال (AL):** أول حرفين للجزائر باللغة الفرنسية، ومنه فإن تسمية المؤسسة تعني " نفط الجزائر".

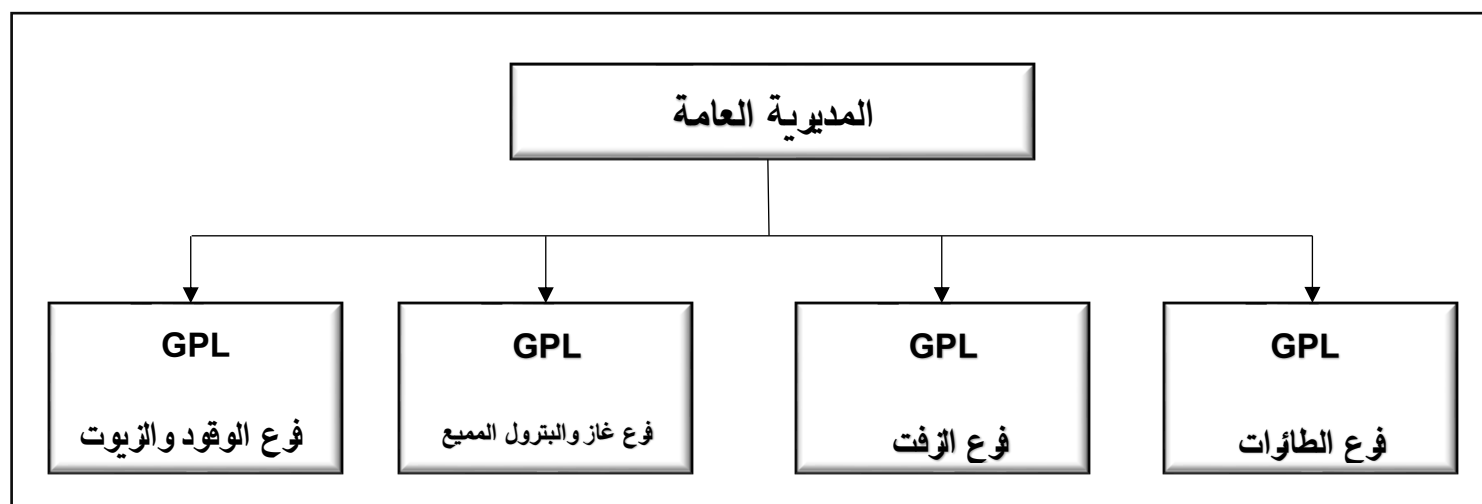
- فإن مهمة الرئيسية لمؤسسة هي إنتاج وتوزيع وتسويق المنتجات البترولية بصفة عامة ومن أهم المنتجات:
  - وقود السيارات بمختلف أنواعه (CLP).
  - وقود الطائرات كيروزين (AVM).
  - غاز البترول المميع (GPL).
  - الإطارات المطاطية والعجالات والشمع (COM).
  - الزفت والمذيبات (BTM).
- كما يتمثل دور والمهام الأساسية التي تقوم بها مؤسسة نفطال في:

- تخزين وتحويل كافة المواد النفطية المُروجة على نطاق الدولة.
- تنظيم وتحسين عمليتي تسويق وتوزيع المنتجات البترولية.
- تنمية البنية التحتية للتخزين والتوزيع بغية ضمان تلبية متطلبات السوق.
- مواظبة على تطبيق وإحترام الإجراءات الخاصة بالأمن الصناعي وصون هنة البيئة.
- تسويق الوقود والزيوت.

ثانيًا: الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفضال

يتمثل الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفضال كما يلي:

الشكل رقم (02-14) الهيكل التنظيمي للمؤسسة نفضال



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المؤسسة.



## المطلب الثاني: وحدة نפטال تيارت (GPL)

سوف نقوم في هذا المطلب بالتعريف بوحدة غاز البترول المميع (GPL)، وهيكلها التنظيمي، ومهامها الرئيسية.

### أولاً: مفهوم مؤسسة نפטال وحدة تيارت ومهامها

بعد تقسيم المؤسسة إلى خمسة فروع قد سبق ذكرها فإن المؤسسة أصبحت تختص بإنتاج غاز البترول المميع، تفرعت وحدة نפטال تيارت لإنتاج الغاز بتاريخ 1983/06/05 وبدأت أشغالها في 1984/10/15، حيث تعتبر إحدى أهم مقاطعات التابعة لمؤسسة الأم نפטال، وبما أن الولاية تتميز بشتاء بارد، تنخفض درجات الحرارة فيها ابتداء من شهر أكتوبر إلى شهر أبريل تقريباً وصيف حار وجاف فإن رقم أعمالها يختلف اختلافاً كبيراً بالنسبة للفصلين فيزيدي في فصل الشتاء وينخفض في فصل الصيف.

تقع وحدة نפטال في المنطقة الصناعية زعرورة جنوب شرق ولاية تيارت على بعد 05 كلم إذ تقدر مساحتها 08 هكتار، 4000 متر منها مبنية وهي مساحة شاسعة تتلاءم مع كبر المؤسسة وتنوع نشاطها ويعتبر هذا الموقع إستراتيجياً نظراً لطبيعة المنتوجات الخطرة على السكان والبيئة، حيث بلغ عدد عمالها 420 عامل في الفترة الأخيرة، وهي تحوي على مركزين : الأول متعدد المنتوجات والثاني مركز الملء.

#### • مركز متعدد المنتجات:

يهتم بكل أنواع الزيوت التي يحتاجها الزبائن، حيث يقوم بإفراغ الشاحنات المحملة بأنواع الزيوت **SUPER PITROL – GAZOIL – ESSENCE** القادمة من وحدة الإنتاج أرزيو في خزانات كبيرة قدرها 35 م<sup>3</sup> وعددها 14 صهريج، ويحتوي هذا المركز على مخزين:

- **المخزن الأول:** يتم فيه تخزين الزيوت التي تنتجها وحدة تيارت وتبلغ مساحة هذا المخزن حوالي 7000 طن شهرياً.

- **المخزن الثاني:** مخصص لتخزين العجلات المطاطية والتي يتم إستلامها من وحدة وهران بالحفظ وكلها مستوردة 100 %.

#### • مركز الملء Centre Enfvteurce:

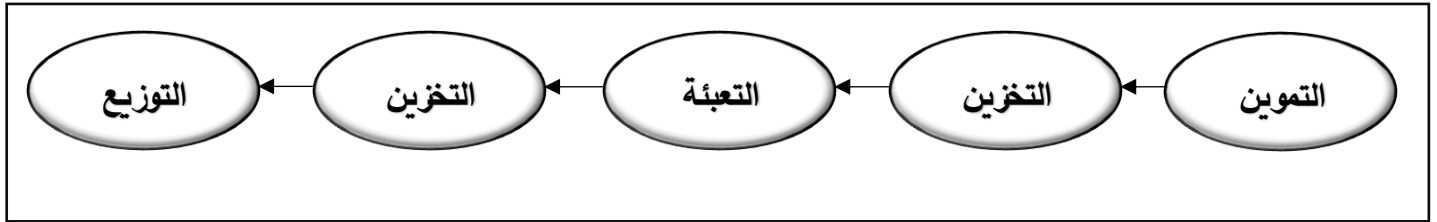
في هذا المركز تتم عملية ملء (تعبئة) قارورات الغاز بكل أحجامها مع العلم أن "B" هو البوتان وأن "P" هو غاز البروبان.

- يتم إفراغ الشاحنات القادمة من وحدة أرزيو في الخزانات، غاز البوتان يفرغ في خزانات دائرية الشكل سعتها حوالي 2 م<sup>3</sup>.

- غاز البروبان يفرغ في خزانين أسطوانيين الشكل أفقيين ثم يتم ضخه عن طريق الأنابيب إلى مركز الملء، حيث يتم تعبئته في قارورات.

وهذين المركزين يتبعان أسلوب أمني حريص لتفادي وقوع حوادث الطريق، كما يوجد أيضاً مركز متعدد المنتجات بدائرة فرندة مخصص بإنتاج الزيوت الإصطناعية يحتوي أيضاً على مستودع مناوب لتخزين توزيع مادة مازوت (MAZOUTE) حيث يقدر إستيعاب هذا المستودع لهذه المادة حوالي 1000 م<sup>2</sup>.

الشكل رقم (02-15): مخطط للطريق العملية داخل المركز



المصدر: من إعداد الطالبتين بإعتماد على وثائق المؤسسة.

وتقدر قدرة إنتاج هذا المركز من 12000 إلى 16000 قارورة من نوع يوميًا.

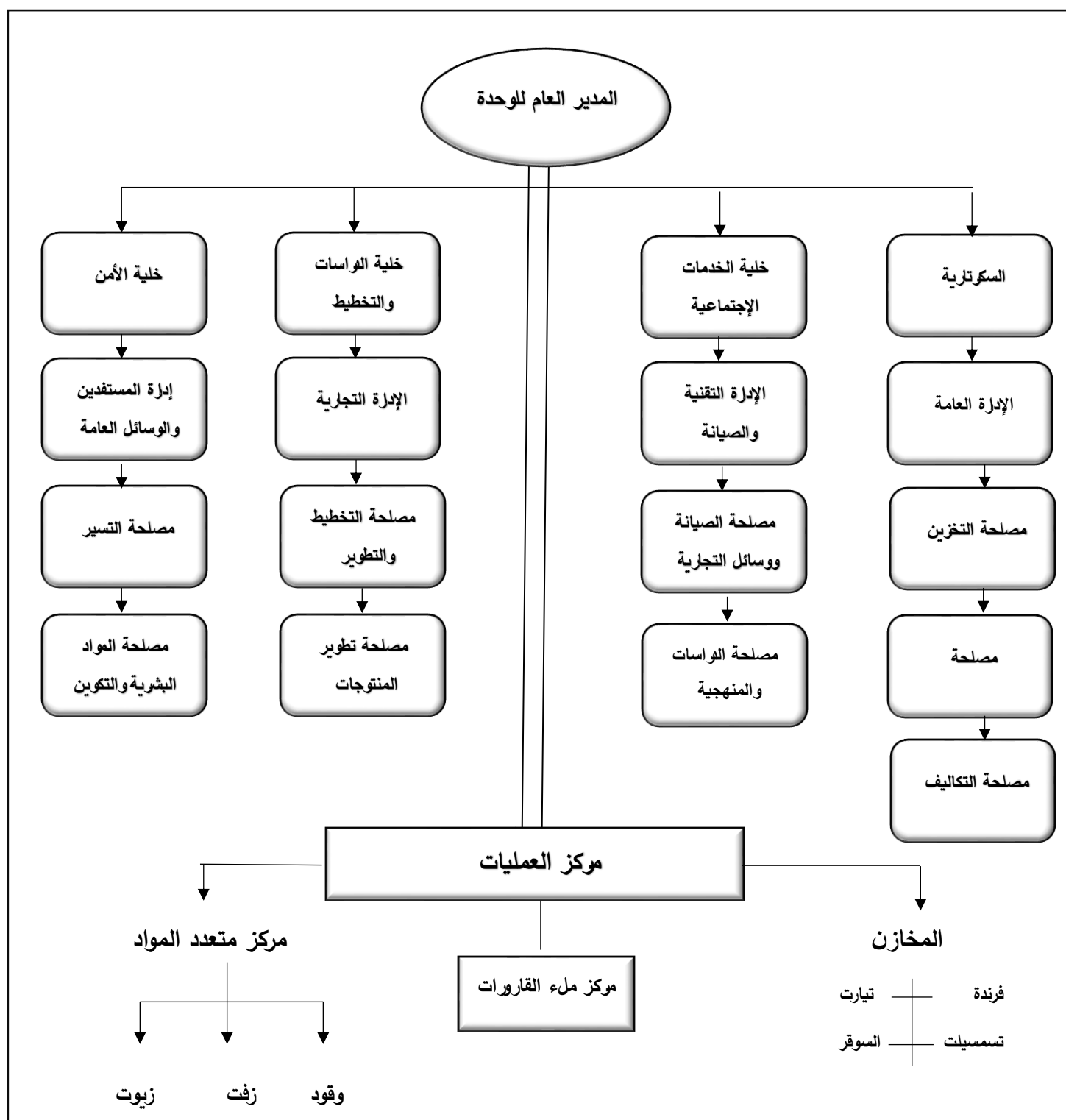
من بين أهداف ومهام المؤسسة نذكر:

- تنظيم وتسيير النشاطات التجارية وتوزيع المواد البترولية.
- تخزين ونقل كل مادة بترولية عبر الولاية.
- السهر على الشروع في تطبيق الأعمال التي تهدف للإستعمال العقلاني للمواد الطاقوية.
- تطبيق القرارات الحكومية قصد التطوير تخزين الاستراتيجية.
- زيادة رأس المال.
- تحقيق هامش الربح.
- إستغلال أكبر قدر من العلاقات البشرية

ثانياً: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

إن المؤسسة عبارة عن نظام مركب ناتج عن تنسيق بين مختلف الإمكانيات المساهمة في النشاط ولكون المؤسسة مسيرة بشكل فعال يجب أن تكون وحداتها أو مصالحها منظمة ومرتبطة حسب الوظائف، ويتمثل هيكل فرع الغاز والبتترول المميع .

الشكل رقم (02-16): الهيكل التنظيمي لوحدة نفضال تيارت



المصدر: من إعداد الطالبتين بإعتماد على وثائق المؤسسة.

## شرح وتفصيل الهيكل التنظيمي لوحدة نفطال - تيارت :-

### 1- مجموعة الدعم:

مدير العام ← السكرتارية ← خلية الأمن ← خلية Epic ← سلطة الخدمات الاجتماعية. وهناك مديريات تنقسم كالتالي:

- **المديرية الموارد البشرية:** مكلفة ببلورة ومتابعة سياسة المؤسسة الداخلية وتنظيم كل ما يتعلق بالمستخدمين وتلبية احتياجاتهم.

- **المديرية التجارية:** مكلفة بسياسة التطوير والترويج التجاري لمنتجات المؤسسة وكذا صيانة وإستثمار مراكز وشبكات البيع.

- **المديرية التقنية والصيانة:** مكلفة بعمليات الصيانة لكل معدات المؤسسة وتسيير وإستغلال العتاد والتجهيزات الموفرة للمؤسسة.

### 2- المجموعة القاعدية أو مراكز العمليات:

- مركز الملء.

- مراكز متعددة المواد.

ويتشكل أيضا من 3 أقسام مساعدة على السير الحسن لنشاطها وتتمثل في:

#### • مصلحة المحاسبة:

ومن مهام هذه المصلحة نذكر إجراء عمليات المحاسبة اليومية لمراكز التخزين وللمراكز المتعددة المنتجات بتيارت، فرنده، ومراكز الملء بوحدة تيارت ومستودعات المناوبة بالسوقر وقصر الشلالة.

- محاسبة سندات الخزينة لمراكز التخزين.

- محاسبة المحطات العمومية المتواجدة في كل من تيارت والسوقر، عين الذهب، قصر الشلالة حمادية، واد ليلي، مديرية عين الحديد.

- تقديم الضرائب والرسوم الواجبة مع العلم أنه أضيف رسم جديد على الموارد البترولية

- متابعة معالجة لسلسلة الوثائق المتسلسلة.

- حساب مصاريف النقل والتعبئة.

#### • مصلحة الخزينة: ومن مهامها:

- وضع الفواتير للمنتجات المباعة على مستوى المستودعات والمحطات مع إحترام الأسلوب الدفع اليومي.
- مراقبة التساوي بين وقسيمة تسليم الفاتورات.
- مع العلم أن المداخل تُستعمل لتغطية مصاريف مؤسسة نفضال كدفع أجور العمال وشراء المواد المُمونة الإحتياجات مثل الأوراق السجلات.

• **مصلحة الميزانية والتكاليف:**

وهي معالجة كل التكاليف أو المصاريف التي تحققت خلال العمليات التي قامت بها المؤسسة وكل الميزانيات التي سجلت في عمليات التحليل المالي.

## المبحث الثاني: تصميم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة محل الدراسة

بعد توزيع التكاليف على عناصر التي تتعلق بها، يقوم مسؤول مصلحة المحاسبة بترتيب هذه التكاليف حسب طبيعتها وإعطاء كل عنصر رقم حساب خاص به، وتوزيع التكاليف المتعلقة بعملية إنتاج. سنقوم فيما يلي بتصميم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وهذا من خلال تتبع خطوات تصميمه داخل المؤسسة.

### المطلب الأول: تقديم معلومات حول المؤسسة لحساب مختلف تكاليفها

في هذا المطلب سوف نعرض أهم المعلومات والبيانات والأنشطة المتعلقة بتطبيق الأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة.

يُمثل جدول التالي تحصيل التكاليف المباشرة والغير المباشرة لمدة ستة أشهر لمؤسسة نفضال وحدة تيارت:

#### الجدول رقم (02-04): توزيع التكاليف والأعباء المؤسسة

رقم الحساب	مجموع التكاليف	التكاليف المباشرة	التكاليف غير المباشرة
60	210148871.51	3488101.47	206660770.04
61-62	143005998.89	5232152.20	137773846.69
63	233983204.65	4360126.83	229623077.82
64	178612161.05	6394852.69	172217308.36
65	118590315.50	3778776.59	114811538.91
68	29284249.72	5813502.45	287028847.27
المجموع	1177182901.32	29067512.23	1148115389.09

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المؤسسة

- ويتم تحميل التكاليف على الاقسام المؤسسة كالتالي:

الجدول رقم (02- 05): توزيع التكاليف على أقسام المؤسسة

الأقسام	مجموع التكاليف	التكاليف المباشرة	التكاليف غير المباشرة
قسم الموارد البشرية	1 807 799,12	5 915 416,28	12 155 382,84
قسم التجارة	544 081 948,36	17 021 433,54	527 060 514,82
قسم المحاسبة	78 535 753,07	6 130 662,51	72 405 090,56
قسم النقل	272 964 143,36	00	272 964 143,46
قسم التوزيع	263 530 257,41	00	263 530 257,41
المجموع	1177182901,32	29067512,23	1148115389,09

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المؤسسة

### المطلب الثاني: مراحل تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

ويتم تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة عبر المراحل التالية:

#### • تحديد الأنشطة وتحليلها:

في هذه الخطوة ينبغي تقسيم المؤسسة محل الدراسة إلى أنشطة عند كل مهام التي يقوم بها كل فرع حتى يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة وكان التقسيم المعتمد موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (02- 06): تحديد الأقسام والأنشطة المؤسسة

الأقسام	الأنشطة	النسب
قسم الموارد البشرية	المستخدمين	97%
	الوسائل العامة	03%
قسم التجارة	المبيعات	50%
	علاقة مع الزبائن	50%
قسم المحاسبة	المحاسبة العامة	50%
	المحاسبة المالية	50%
قسم النقل	الصيانة نقل	04%
	التموين	96%
قسم التوزيع	التوزيع	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المؤسسة

• تحديد تكاليف الأنشطة:

يُوضح الجدول التالي تقسيم تكاليف الأقسام حسب طبيعتها على الأنشطة بالإعتماد على النسب المشار إليها.

الجدول رقم (02 - 07): تقسيم التكاليف الأنشطة على أقسام المؤسسة

الأقسام	الأنشطة	التكاليف المباشرة	التكاليف غير المباشرة
قسم الموارد البشرية	المستخدمين	5 737 953,79	11 777 605,09
	الوسائل العامة	177 462 ,48	377 777,75
قسم التجارة	المبيعات	8 510 716,77	263 530 257,41
	علاقة مع الزبائن	8 510 716,77	26 353 0257,41
قسم المحاسبة	المحاسبة العامة	3 065 331,25	36 202 545,28
	المحاسبة المالية	3 065 331,25	36 202 545,28
قسم النقل	الصيانة نقل	00	9 433 886,05
	التموين	00	263 530 257,41
قسم التوزيع	التوزيع	00	263 530 257,41
المجموع	/	29 067 512,31	1 148 115 389,09
	/	1 177 182 901,4	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المؤسسة

• تجميع التكاليف بمراكز التكلفة:

في هذه المرحلة سنقوم بتجميع الأنشطة التي لها مسببات مشتركة ضمن ما يُعرف بمصفوفة الارتباط بين الأنشطة التي تُسبب تكلفة مشتركة وهذا ما يظهره الجدول التالي:



الجدول رقم (02 - 08): مصفوفة الارتباط بين أنشطة ومسببات التكلفة

مسببات التكلفة							الأنشطة
عدد المستخدمين	عدد الطلبات	عدد المنتجات	عدد الزبائن	عدد الفواتير محصلة	عدد التدخلات	عدد التوزيع	
×							المستخدمين
	×						الوسائل العامة
		×					المبيعات
			×				العلاقة مع الزبائن
				×			المحاسبة العامة
				×			المالية
					×		صيانة والنقل
			×				التمويل
						×	التوزيع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال قراءة المصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومسبباتها يتضح أن مسبب عدد الزبائن يمثل مسبب نشاطين، عدد الفواتير محصلة لنشاطين في حين بقية المسبب ثابت فهي مسببة لنشاط واحد فقط. بعد هذه المرحلة، سنعمل على تحديد مجموعات الأنشطة المتنوعة لمراكز التكلفة التي لها مسببات تكلفة واحدة كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (02 - 09): تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة

الأقسام	الأنشطة	نوع مسبب التكلفة	تكلفة مسببات كل مركز
قسم الموارد البشرية	المستخدمين	عدد المستخدمين	11 777 605,09
	الوسائل العامة	عدد الطلبات	377 777,75
قسم التجارة	المبيعات	عدد المنتجات	263 530 257,41
	علاقة مع الزبائن	عدد الزبائن	527 060 514,82
قسم المحاسبة	المحاسبة العامة	عدد الفواتير المحصلة	72 405 090 ,56
	المالية		
قسم النقل	صيانة نقل	عدد التدخلات	9 433 886,05
	التمويل	عدد الزبائن	527 060 514,82
قسم التوزيع	التوزيع	عدد التوزيع	263 530 257,41

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المؤسسة

• تحديد مسببات التكلفة:

الجدول رقم (02 - 10): تحديد مسببات التكلفة

الأقسام	الأنشطة	نوع مسبب التكلفة	عدد المسببات
قسم الموارد البشرية	المستخدمين	عدد المستخدمين	24
	الوسائل العامة	عدد الطلبات	10
قسم التجارة	المبيعات	عدد المنتجات	1 035 996 ,79
	علاقة مع الزبائن	عدد الزبائن	240
قسم المحاسبة	المحاسبة العامة	عدد الفواتير المحصلة	190
	المالية		
قسم النقل	صيانة نقل	عدد التدخلات	70
	التمويل	عدد الزبائن	240
قسم التوزيع	التوزيع	عدد التوزيع	120

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على جداول السابقة

• تحديد المسببات التكلفة لكل نشاط:

يتم في هذه المرحلة التعرف على السبب الذي أدى إلى نشوء التكلفة كما يوضحها الشكل التالي:

الجدول رقم (02-11): تحديد المسببات التكلفة لكل نشاط

الأقسام	الأنشطة	نوع مسبب التكلفة	عدد المسببات
قسم الموارد البشرية	المستخدمين	عدد المستخدمين	24
	الوسائل العامة	عدد الطلبات	10
قسم التجارة	المبيعات	عدد المنتجات	1 035 996 ،79
	علاقة مع الزبائن	عدد الزبائن	120
قسم المحاسبة	المحاسبة العامة	عدد الفواتير المحصلة	95
	المالية	عدد الفواتير المحصلة	95
قسم النقل	الصيانة نقل	عدد التدخلات	70
	التمويل	عدد الزبائن	120
قسم التوزيع	التوزيع	عدد التوزيع	120

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على جداول السابقة

- يتم تحديد عدد مسببات التكلفة لكل نشاط من خلال المعادلة التالية:

مسبب لكل نشاط = (تكلفة النشاط × عدد مسببات مركز النشاط) / تكلفة الكلية لمركز النشاط

• تحديد التكلفة الوجدوية الغير مباشرة لكل مسبب:

الجدول رقم (02-12): تحديد التكلفة الوجدوية الغير مباشرة لكل مسبب

نوع المسبب	تكلفة المركز	عدد المسببات	تكلفة المسبب
عدد المستخدمين	11 777 605,09	24	490 733,54
عدد الطلبات	377 777,75	10	37 777,77
عدد المنتجات	263 530 257,41	1 035 996 79	7320,93
عدد الزبائن	263 530 257,41	120	2196085,47
عدد الفواتير المحصلة	36 202 545,28	95	381 079,42
عدد الفواتير المحصلة	36 202 545,28	95	381 079,42
عدد التدخلات	9 433 886,05	70	134 769,80
عدد الزبائن	263 530 257,41	120	2 196 085,47
عدد التوزيع	263 530 257,41	120	2196085,47

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على جداول السابقة

- التكلفة الوحديّة الغير مباشرة للمسبب = مجموعة تكاليف بمراكز التكلفة / حجم المسببات لكل مركز تكلفة
- تحديد التكلفة الإجمالية الغير مباشرة:

بعد تحديد التكلفة الوحديّة لكل مسبب من المسببات التكلفة بالإضافة إلى عدد المسببات سنقوم بحساب تكلفة الإجمالية الغير مباشرة:

- التكلفة الغير مباشرة = عدد المسببات التكلفة × التكلفة الوحديّة لكل المسبب

الجدول رقم (02-13): تحديد التكلفة الإجمالية الغير مباشرة

الأقسام	الأنشطة	عدد مسببات	التكلفة الوحديّة للمسبب	تكلفة النشاط
قسم الموارد البشرية	المستخدمين	24	490 733,54	11 777 605,09
	الوسائل العامة	10	37 777,77	377 777,75
قسم التجارة	المبيعات	1 035 996 ,79	7320,93	263 530 257,41
	علاقة مع الزبائن	120	2196085,47	263 530 257,41
قسم المحاسبة	المحاسبة العامة	95	381 079,42	36 202 545,28
	المالية	95	381 079,42	36 202 545,28
قسم النقل	الصيانة نقل	70	134 769,80	9 433 886,05
	التمويل	120	2 196 085,47	263 530 257,41
قسم التوزيع	التوزيع	120	2196085,47	263 530 257,41

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على جداول السابقة

- تحديد التكلفة الإجمالية للأنشطة حسب الأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة:
- الجدول رقم (02-14): تكلفة الإجمالية حسب الأسلوب تكلفة على أساس الأنشطة

مراكز النشاط	الأنشطة	التكاليف المباشرة	التكاليف غير المباشرة	مجموع التكاليف
قسم الموارد البشرية	المستخدمين	5 737 953,79	11 777 605,09	17 515 558,75
	الوسائل العامة	177 462 ,48	377 777,75	555 240,18
قسم التجارة	المبيعات	8 510 716,77	263 530 257,41	27 2040 696,58
	علاقة مع الزبائن	8 510 716,77	263 530 257,41	27 2040973,17
قسم المحاسبة	المحاسبة العامة	3 065 331,25	36 202 545,28	39 267 876,15
	المالية	3 065 331,25	36 202 545,28	39 267 876,15
قسم النقل	الصيانة نقل	00	9 433 886,05	94 338 866

2 635 030 256,4	263 530 257,41	00	التمويل	
2 635 030 256,4	263 530 257,41	00	التوزيع	قسم التوزيع
	1 148 115 107,47	29 067 512,31	/	المجموع
1 177 182 619,78				

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على جدول السابق

• مقارنة تكاليف مؤسسة بين الطريقة التقليدية وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة:

يوضح الجدول الموالي مقدار الإنحراف بين التكاليف المؤسسة نفضال حسب الطريقة التقليدية وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة.

الجدول رقم (02 - 15): مقارنة التكاليف بين أسلوب التقليدي وأسلوب تكلفة على أساس الأنشطة

التكاليف	البيان
1177182901,32	الطريقة المتبعة للمؤسسة (تقليدية)
1177181619,18	أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)
281,14	الفارق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على جدول السابق

من الجدول السابق نلاحظ أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في مؤسسة نفضال بأبعاده الثلاثة ( تحديد الأنشطة وتحليلها، تحديد مسببات التكلفة، تحليل أداء الأنشطة ) بدرجة مرتفعة، حيث ساهم في تخفيض التكلفة ، ولقد هذا الأسلوب القصور الذي تعاني منه الأسلوب التقليدي التي كانت تقدر ب1177182901,32 وذلك من خلال تركيزها على تحديد الأنشطة من خلال إدارة الأنشطة بتصنيفها إلى المضيضة وغير المضيضة للقيمة، وعليه تقوم بإزالة وتخفيض هذه الأخيرة، وتعزيز الأنشطة المضيضة للقيمة، ومنه يمكنها أن تقوم بتخفيض التكلفة، وتحديد مسببات التكلفة وبالتالي التخلص من التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، وتحليل أداء الأنشطة من خلال الإعتماد على مقاييس الوقت من أجل تحديد الوقت اللازم لإتمام كل نشاط، وتحسين جودة الأداء المنجز وتقوم بتقدير التكلفة اللازمة لكل نشاط ،وهذا مايدل أن أسلوب يعمل على تخفيض تكلفة ب قيمة 281,14.

### المبحث الثالث: محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة محل الدراسة

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أحد أهم أساليب الإدارة الحديثة للتكلفة حيث يعمل على إمكانية تقليل التكاليف على مستوى تصميم المنتج والتركيز على جودته في ظل المنافسة الشديدة لتحقيق الربحية، ومن هذا المنطلق سنسعى في هذا المبحث إلى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على المنتج سيرغاز بالإعتماد على المنهجية المتبعة التي تطرقنا إليها في الجانب النظري.

#### المطلب الأول: عرض التكلفة المنتج سيرغاز

إن التكلفة الإنتاجية للمنتج المختار للسنة طبقاً للظروف الاعتيادية للمؤسسة حسب مدير مصلحة المحاسبة والمالية فإن أسعار البيع المنتج مع هامش ربحه المبينة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (02-16): تكلفة المنتج سيرغاز

المبالغ	البيان
6827,35	تكلفة الشراء
35996,79	تكلفة الإنتاج (مباشرة وغير مباشرة)
42824,14	التكلفة الوحدة الواحدة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المؤسسة

#### • تحديد سعر البيع الوحدة:

تعتمد المؤسسة في تقدير سعر البيع على مجمل التكاليف التي تتحملها المؤسسة للحصول على المنتج مضافاً إليه هامش الربح الذي يأخذ بدوره نسبة محددة من التكلفة ويُقدر بالنسبة للمؤسسة نفطال ب 15 % وبناءً عليه يتم حسابه كما يلي:

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

$$\text{هامش الربح} = 42824,14 \times 15\%$$

$$\text{هامش الربح} = 6827,35$$

ومنه يتم حساب سعر البيع:

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

$$\text{سعر البيع} = 42824,14 + 6827,35$$

$$\text{سعر البيع} = 4668,34$$

## المطلب الثاني: مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

يتم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة الخطوات التالية:

### 1- تحديد سعر البيع المستهدف:

تتطلب عملية تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج معرفة الأسعار البيع للمنتجات المتنافسة والمشباهة لها ومن خلال البحث التسويقي ودراسة الأسعار للمنتجات المماثلة تم إختيار السعر البيع المستهدف الذي نود بلوغه (المرغوب فيه) هو: 53، 4172

### 1- تحديد الربح المستهدف:

لتحديد التكلفة المستهدفة للمُنتج المُختار يجب تحديد هامش الربح المستهدف والذي يحدد عبر التخطيط الإستراتيجي على المدى البعيد، وبناءً على الإستراتيجية الربحية المعتمدة من قبل المؤسسة فإن هامش الربح المستهدف هو:

- هامش الربح المستهدف = سعر البيع المستهدف × نسبة

- هامش الربح المستهدف = 625،88

### 2- تحديد التكلفة المستهدفة:

وفقاً للمعطيات السابقة فإن التكلفة المسموح بها والمقدرة لسته أشهر تساوي 53، 4172 ويتم إحتسابها بالعلاقة التالية:

- تكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

- تكلفة المستهدفة = 4172،53 - 625،88

- تكلفة المستهدفة = 3546، 65

### 3- مقارنة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية للمنتج:

بعد إحتساب التكلفة المستهدفة نجري مقارنة بين أسلوب التكلفة والمستهدفة والأسلوب المتبع في المؤسسة ويوضح الجدول التالي ذلك:

الجدول رقم (02-17): مقارنة تكلفة المنتج بين الطريقة التقليدية وطريقة التكلفة المستهدفة

البيان	المبالغ
الطريقة المتبعة للمؤسسة (تقليدية)	42824,15
أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)	3546,65
الفارق	39277,5

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول السابق، أن تكلفة المنتج سيرغاز، إنخفض مماكان عليه في الأسلوب التقليدي الذي يطبقه المنتج بمؤسسة نفطال، حيث إنخفض تكلفة المنتج ب 42 824,15 وهذا حسب أسلوب التقليدي، إلى 3546,65 حسب أسلوب (TC)، أي فارق قدره 39 277,5. وهذا مايدل على أن المنتج كان يحمل بتكاليف إضافية(تكاليف غير مباشرة) عمل أسلوب تكلفة المستهدفة على تخفيضه ممايؤدي إلى تحقيق أرباح المؤسسة .



## خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل تطبيقي بالإستناد على المقابلة والدراسة وتحليل الوثائق التابعة للمؤسسة نفضال، قمنا بمحاولة إسقاط الأسلوب المتبع في المؤسسة على أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب التكلفة المستهدفة. يعتبر أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب التكلفة المستهدفة من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف التي تهدف إلى تخفيض التكاليف فمن خلال الدراسة التطبيقية تم التوصل إلى أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يؤدي إلى تحقيق درجة من الدقة في قياس التكاليف، حيث يمد بالتكاليف الحقيقة للأنشطة مما يساعد لإستبعاد أية أنشطة لا تضيف قيمة لتخفيض التكاليف، أما أسلوب التكلفة المستهدفة يُعد أسلوب لتخطيط الأرباح لأنها تُحدد التكلفة المسموح بها (المستهدفة) وهامش الربح المستهدف والتكلفة المستهدفة التي تأخذ في الحسبان متطلبات الزبائن وحالة السوق.

وفي أخير يمكن القول إن الأساليب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب التكلفة المستهدفة يُؤديان إلى خفض تكاليف المنتجات إلى أقصى درجة عبر تصنيع المنتجات بتكلفة منخفضة وبجودة مرغوبة في آن واحد وبالتالي الوصول للمؤسسة إلى هدفها الذي يكمن في تعزيز المركز التنافسي.

# خاتمة

تمحور موضوع بحثنا حول الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في دعم القرارات الإستراتيجية، حيث تم إبراز المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف وأساليبها الحديثة وكذلك مساهمتها في إتخاذ القرارات الإستراتيجية (تخفيض التكاليف، بناء ميزة التنافسية، وتحسين جودة المنتج) ولتحقيق ذلك قمنا بإعداد دراسة تطبيقية تم التركيز فيها على إبراز أسلوبين أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة الإقتصادية وحدة تيارت كمحل الدراسة.

لخصت الدراسة على أن الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف تُعد ركيزة أساسية للنظام المعلوماتي في منظمات الأعمال المعاصرة لما تُقدمه من معلومات مناسبة ودقيقة وأكثر موثوقية التي تساعد في إتخاذ القرارات الإستراتيجية.

## النتائج:

- من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:
- أظهرت الأساليب التقليدية لحساب التكاليف قصوراً في تحقيق الأهداف المرجوة منها تحديداً في نطاق قياس التكلفة وإتخاذ القرارات ما إستوجب تبديلاً جوهرياً في هذه الأساليب.
- جاء أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة لتلبية متطلبات البيئة الأعمال الحديثة، بهدف التغلب على أوجه العجز في المحاسبة التكاليف التقليدية.
- يقوم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة على فكرة أن المنتجات لا تستهلك الموارد مباشرة وإنما تستهلك الأنشطة، وهذه الأخيرة تستهلك موارد، لذا يتعين عند حساب تكلفة المنتجات المرور أولاً عبر الأنشطة.
- يسهم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة كأسلوب من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحديد الدقيق للتكاليف النهائية للمنتجات أو الخدمات، وهذا ما يؤدي بدوره إلى توفير معلومات دقيقة تعمل على تحديد السعر التنافسي والحفاظ على الربح المعقول وتقديم رؤية واضحة لإدارة.
- يقوم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بتخفيض التكاليف الغير مباشرة من خلال التخصيص الدقيق لها على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة.
- يلعب أسلوب التكلفة المستهدفة دوراً كبيراً في تخفيض التكاليف، حيث يتم من خلاله تحديد الأسعار المستهدفة بناءً عليها تُحدد التكلفة المستهدفة وبالتالي يُعد هذا الأسلوب مورداً للمعلومات حول التكلفة.
- يؤدي تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تلبية حاجات الزبائن بتقديم منتجات بجودة عالية وبسعر ملائم لهم مع تحقيق أرباح المؤسسة.

- يعتمد النجاح عملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية على توفير المعلومات الملائمة، وللوصول إلى هذا الهدف يستلزم وجود أنظمة حديثة لمحاسبة التكاليف التي توفر معلومات في الوقت الملائم وبجودة عالية وبأقل تكلفة.
- أثبتت المؤسسة محل الدراسة فهمًا للمنافع والأهمية إعتداد الأساليب الحديثة أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة المتطورة والبارزة التي تُعينها على خفض تكاليفها.
- ساهم تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة في تحديد التكلفة النهائية بأكثر دقة وتفصيل مقارنة مع النتائج طريقة المؤسسة في حساب التكاليف.

#### التوصيات والإقتراحات:

- من خلال النتائج المذكورة يمكن إقتراح بعض التوصيات:
- على المؤسسة تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف خاصة بعدما ثبت إمكانية تطبيقها من خلال هذه الدراسة.
- القيام بتدريبات وتكوينات للعمال على كيفية تطبيق حول الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لما لها من مزايا بالنسبة للمؤسسة.
- يجب على الجهات الوصية أن تقوم بإرساء قوانين تحثُ على إلزامية المؤسسات على تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف.
- إهتمام الجامعات بالتدريس الأساليب الحديثة وذلك لتخريج الأفراد المؤهلة علميًا وقادرة على نجاح النظم التكاليفية في الواقع المهني.

#### أفاق الدراسة :

- إن هذا البحث لا يمنح رؤية شاملة أو نهائية حول موضوع الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في إتخاذ القرارات الإستراتيجية، ويعود ذلك إلى مفهومها الواسع وإمكانية دراستها في جوانب عديدة، وبهذا الصدد نقترح بعض المواضيع التي من الممكن أن تكون بحوثًا مستقبلية ونذكر منها:
- إستخدام التكامل بين تقنيات التكلفة على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف.
- دور محاسبة التكاليف الحديثة في تعزيز القرارات الإستراتيجية -دراسة تحليلية-.
- أثر تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على جودة القرارات الإستراتيجية في الشركات الصناعية.

## قائمة المراجع

### الكتب:

- 1- أبويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.
- 2- أحمد الخطيب، عادل سالم معاينة، الإدارة الحديثة نظريات إستراتيجيات ونماذج حديثة، عالم الكتب الحديث، جدار للكتاب العالمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009
- 3- أحمد عطية هاشم، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000.
- 4- أحمد ماهر، إتخاذ القرار بين العلم والإبتكار، الدر الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
- 5- أحمد محمد نور عبيد وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال معاصرة، دار جامعية الإسكندرية، 2007.
- 6- الأخرس عاطف، الهنيني إيمان، سميرة حمودة، محاسبة التكاليف صناعية، دار البركة لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.
- 7- إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في إتخاذ القرارات، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، مصر، 2000.
- 8- إسماعيل حجازي، معاليم سعاد، محاسبة تكاليف الحديثة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2013.
- 9- إسماعيل محمد السيد، الإدارة الإستراتيجية مفاهيم وحالات تطبيقية، دار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000.
- 10- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت صناعية بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009.
- 11- إسماعيل يحيى تكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة -، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، عمان، 2006.
- 12- أيمن الشنطي وعامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 01، 2006.
- 13- بركات عباس علي، عبد الله عزت، مدخل إلى علم الإدارة، الطبعة الثانية، وحدة حذاء للطباعة والنشر، الموصل، العراق، 2000.
- 14- بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002.
- 15- بشير العلق، الإدارة الحديثة نظريات ومفاهيم، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2008.

- 16- ثابت عبد الرحمان ادريس، جمال الدين محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية (مفاهيم ونماذج تطبيقية)، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2006.
- 17- جمعة الربيعي كمال حسن، سعدوني مهدي الساقى، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الوائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 18- الحريري محمد سرور، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الطبعة الأولى، الدار منهجية للنشر والتوزيع، 2015.
- 19- حسين طيب، محمد شفيق، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.
- 20- رابح سرير عبد الله، القرار الإداري، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2021.
- 21- رعد عبد الله الطائي، عيسى قدامة، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، الاردن 2008.
- 22- طلال عبد الحسن الكسار، محمود جلال أحمد، محاسبة التكاليف قياس التخطيط والرقابة، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2010.
- 23- عبد الفتاح محمد العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
- 24- عبد الله إبراهيم الفهري، نظم المعلومات المحسوبة ودعم إتخاذ القرار، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2012.
- 25- فلاح سلامة المطارنة غسان، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
- 26- فيصل جميل السعيدة، محاسبة الادارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- 27- ماجد عبد المهدي مساعدة، الإدارة الإستراتيجية مفاهيم - عمليات - حالات عملية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، طبعة 01، 2013.
- 28- محمد تسيير عبد الحكيم الرجبى، المحاسبة الإدارية، دار الوائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة 04، 2007.
- 29- محمد سامي الراضي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار جامعة الإسكندرية، مصر، 2003.
- 30- محمد عبد المقصود، الأصول العلمية في محاسبة التكاليف وعلاقتها ببحوث العمليات والإحصاء الإقتصادي، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر، 2008.
- 31- محمد هاني محمد، الإدارة الاستراتيجية الحديثة، دار المعتر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2014.
- 32- مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية وتحليل المالي، الطبعة الأولى، مكتبة مجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- 33- موسى سليم، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الإقتصادية، الجزائر، بدون سنة نشر.
- 34- ناصر دادي عدوان، المحاسبة التحليلية، سلسلة تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000.

- 35- نواف محمد فخر، عطا الله محمد القطيش، محاسبة التكاليف الصناعية، دار أسامة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2014.
- 36- هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف المجالات التطبيقية، دار الجامعة الإسكندرية، 2000.
- 37- وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي، الإدارة الإستراتيجية: منظور منهجي متكامل، الدار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- ب- المذكرات والرسائل العلمية:**
- 38- إيمان عوني أبو يوسف، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة الثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2016.
- 39- بكوش لطيفة، مساهمة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017.
- 40- بلال زويوش، التحليل الإستراتيجي للتكاليف لدعم الميزة التنافسية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر غير منشورة، 2011.
- 41- بلكرشة رابح، محاسبة التكاليف كمصدر للمعلومات في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقترحة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية جامعة ابن خلدون تيارت، 2007.
- 42- راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008.
- 43- رضوان محمد العناتي، بناء نموذج قياس وتقويم أداء شركات المقاولات الأردنية باستخدام بطاقة العلامات المتوازنة، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية، الأردن، 2004.
- 44- ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003.
- 45- سالمى ياسين، الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف وإتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2010.
- 46- طارق تيسير النابلسي، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، بحث مقدم لكلية الأعمال والإقتصاد جامعة الحسين بن طلال، 2008.

- 47- عبد الباقي مضوي، العشا مضوي، استخدام النظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ودوره في زيادة الميزة التنافسية وتطوير الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دراسة ميدانية على عينة من المنظمات الأعمال في المملكة العربية السعودية، رسالة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2019.
- 48- علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية - دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في العلوم المحاسبية والمالية، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010.
- 49- عمر وزيد عودة أبنيه، العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة ال البيت، الأردن، 2007.
- 50- غضبان رانية، استخدام التكامل بين تقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة التسيير التسعير والموازنة على أساس أنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الإقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل متطلبات شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014.
- 51- فادن غالية، أثر التكنولوجيا المعلومات والاتصال في الإلتخاذ القرارات الإستراتيجية، مذكرة مقدمة كجزء من كمتطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.
- 52- قاسم عمر، الإمداد الشامل - مدخل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2010.
- 53- قاسم حدة، دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في دعم القرارات الإستراتيجية للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة -، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2024.
- 54- محمد عبده نعمان علي، نظم محاسبة التكاليف، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2012.
- 55- مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير - دراسة حالة مؤسسة نفضال، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006،
- 56- مروي محمد هديب، نظام المحاسبة التكاليف المبني على أساس أنشطة في الشركات الصناعية الأردن وعلاقتها بالأصل المالي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009.
- 57- مسكين الحاج، الإدارة الحديثة للتكاليف ودورها في تنافسية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، سيدي بلعباس، 2017.
- 58- نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية - دراسة إستقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس سطيف، العدد 01، 2018.



- 59- نورة إيمان، أهمية تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة ودورها في تعزيز حوكمة المؤسسات الاقتصادية-دراسة إستكشافية على مجموعة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة ألكلي محمد اولحاج، البويرة، 2019.
- 60- نوبلي نجلاء، إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016.
- 61- هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2013.
- 62- هدية علي محمد، محمد محمود أحمد صابر، التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، كلية التجارة، القاهرة، 2005.
- 63- وقيس خولة، محاولة تطبيق نظام تكاليف على أساس الأنشطة وأثره على قياس ربحية المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر الأكاديمي في علوم المالية والمحاسبة، تخصص دراسات محاسبة معقدة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.
- 64- اليزيد ساحري، أهمية نظام التكلفة على اساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، فرع الإدارة الأعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008.
- 65- يوسف الطائي، هاشم العبادي، إدارة الجودة الشاملة في التعليم الجامعي، دراسة تطبيقية جامعة الكوفة، مجلة العزي للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 01، العدد 03، 2005.
- ج- المقالات العلمية:**
- 66- بلقاسم بن خليفة، الرقابة على تكاليف وإتخاذ القرارات باستعمال التكاليف الكلية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المراكز الجامعي الوادي، الجزائر، العدد 03، 2010.
- 67- جوهرة أقطي، هاشمي بن واضح، أثر الذكاء التنافسي في عملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية، دراسة حالة شركة صناعة الكوابل الكهربائية فرع جنرال كابل بسكرة، الجزائر، مجلة البحوث الإدارية والإقتصادية 01، العدد 2، 2017.
- 68- حسين بلعجوز، دور المعلومات المحاسبة التسيير الإستراتيجية في صنع القرارات الإستثمار الرأسمالي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية 05، العدد 07، 2012.
- 69- حيدر شاكر نوري، محمود حسن جمعة، تقنيات الإدارة الكلفة الإستراتيجية، مجلة ديالي للبحوث الإنسانية، مجلد 03، العدد 63، 2014.

- 70- خالد القطيني، دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تدعيم القدرة التنافسية في الشركة العامة للصناعات المعدنية، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 34، العدد 108، 2012.
- 71- رضوان محمد العناتي، مدى تطبيق شركات الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والإدارة المبني على الأنشطة، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد 09، العدد 01، جامعة الزرقاء، الأردن، 2009.
- 72- ساحري اليزيد، دور النظام التكلفة على أساس الأنشطة كمدخل إستراتيجي لتحسين ميزة التنافسية، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، مجلد 19، العدد 01، 2019، بتصرف.
- 73- سعاد جاسم محمد، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، مجلد 17، العدد 01، بغداد، 2011.
- 74- شلابي عمار، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم التنافسية المؤسسات الإقتصادية، مجلة البحوث في العلوم المالية والحاسبة، المجلد 04، العدد 01، 2019.
- 75- عبد العالي شحتاني، رانية غضبان، تحقيق ميزة التكلفة الأقل بإستخدام نظم التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والإقتصادية، المجلد 07، العدد (01)، 2018.
- 76- عبد الله يعقوب، رشيد بجاي، تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير، بحث تطبيقي في الشركة العامة لإدارة النقل الخاص، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 12، العدد 41، 2017.
- 77- علي عبد الحسين هاني الزمالي، دور التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك في تنفيذ الإستراتيجيات التنافسية، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، مجلة المثني للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 9، العدد 2، 2019.
- 78- فايزة عبد الله، نموذج مقترح لتقدير التكاليف غير المباشرة بإستخدام الأساليب الإحصائية في ظل التكاليف على أساس النشاط، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 41، العدد 02، 2016.
- 79- فرحات منى خالد، نظام تكاليف حسب الأنشطة: دراسة تطبيقية على إحدى الوحدات الإقتصادية العاملة في سوريا، المجلة العربية لإدارة، المجلد 25، العدد 02، جامعة دمشق، سوريا، 2005.
- 80- قاسم محسن الحبيطي، إعتدال مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات التجارية، دراسة تطبيقية في شركة المهاري التجارية، كلية الإدارة والإقتصاد جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 31، العدد 94، العراق، 2009.
- 81- ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة - دراسة ميدانية، كلية تجارة، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 15، العدد 2، غزة، فلسطين، 2007.

- 82- محمد راضي عبد الكاظم، ترشيد قرارات التسعير بإستعمال تقنية الكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف في المديرية العامة للماء، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 15، العدد 46، 2019.
- 83- محمد محمود يوسف، الإتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الإدارية (محاسبة التكاليف)، المجلد 01، مؤسسة الكتب العربية للنشر الإلكتروني، 2006.
- 84- محمد وفي، عباس الشمري، مدخل الكلفة على أساس الأنشطة ودورها في تحديد المزيج الإنتاجي الأمثل - دراسة مقارنة بين المدخل التقليدي ومدخل التكلفة على أساس الأنشطة، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد 23، 2009.
- 85- منال جبار سرور، دور التوافق التكاليف الجودة والكلفة والتكلفة المستهدفة في تحسين جودة المنتج، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 16، العدد 52، ج2، جامعة تكريت بغداد، 2020.
- 86- منال حامد فراح، أثر التكامل بين الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات على تحقيق المزايا التنافسية للمنشأة، مجلة الفكر المحاسبي كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مصر، العدد الأول، الجزء الثاني، 2015.
- 87- نادية حبيب ايوب، نظرة الإدارة العليا لخصائص العمليات الإلتخاذ القرارات الإستراتيجية في المنشأة السعودية الكبرى، مجلة الدراسات الخليج والجزيرة العربية، العدد 103، المملكة العربية السعودية، 2000.
- 88- نضال خلق إبراهيم الخلف وأنعام محسن حسن زويلف، التسعير بإستخدام منهج التكلفة المستهدفة - دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطري الأردني، مجلة جامعة ملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، مملكة العربية السعودية، المجلد 21، العدد 1، 2007.
- 89- هائل أبو رشيد، إسماعيل خليل الحسين، نظام التكاليف المبني على الأنشطة وأثاره في تخفيض التكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الحكومية السورية، دراسة تطبيقية على جامعة حلب، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية (62)، 2020.

- مواقع الأنترنت:

90- أسلوب تكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف، 2014/03/10، <http://infotechaccountantes.com>

## الملخص:

يهدف هذا البحث إلى التعرف على محاسبة التكاليف والأساليب الحديثة المتبعة في المؤسسة الاقتصادية التي تحاول معالجة النقص في الطرق التقليدية، وساعدت هذه الدراسة إلى إستعمال مجموعة من الأدوات والأساليب بغرض تخفيض تكاليف المنتجات، كذلك أعطت دراستنا صورة واقعية لتكاليف مؤسسة نفطال وحدة تيارت وما يمكن أن تطبقه من الطرق الحديثة لتخفيض تكاليف منتجاتها، وقد خلصت الدراسة أيضًا تقديم أهم الطرق المستمدة منها لإستخدامها في القرارات الإستراتيجية الملائمة وبأكثر دقة وفعالية في دعم محاولات الإدارة لحل المعادلة الصعبة " المنتجات بجودة عالية وبأقل تكلفة ممكنة وبأقصى ربح".

**كلمات المفتاحية:** محاسبة التكاليف، الطرق التقليدية، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف .

## Abstract :

"This research aims to identify cost accounting and modern methods used in the economic institution that is trying to address the deficiency in traditional methods , This study helped to use a set of tools and methods for the purpose of reducing product costs , Our study also gave a realistic picture of the costs of the Naftal Corporation , Tiaret Unit , and what modern methods can be applied to reduce the costs of its products. The study also concluded by presenting the most important methods derived from it for use in appropriate strategic decisions , with greater accuracy and effectiveness , in supporting management's attempts to solve the difficult equation "products with high quality at the lowest possible cost and maximum profit".