



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة

دور التكلفة المستهدفة في تقييم الأداء

دراسة حالة مؤسسة الرواد للصناعة والخدمات - الوادي

تحت إشراف الدكتور:

مصطفى عوادي

إعداد الطلبة:

سليمة تي

صبرينة خفاف

عائشة أبا

لجنة المناقشة

أستاذ مساعد صنف "أ"

أستاذ محاضر صنف "أ"

أستاذ محاضر صنف "أ"

أستاذ محاضر صنف "ب"

أ. نصر ضو

د. مصطفى عوادي

د. رضا زهواني

د. عازب الشيخ أحمد

رئيسا

مشرفا ومقررا

مساعد مشرف

ممتحنا

السنة الجامعية: 2018/2017



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة

دور التكلفة المستهدفة في تقييم الأداء

دراسة حالة مؤسسة الرواد للصناعة والخدمات - الوادي

تحت إشراف الدكتور:

مصطفى عوادي

إعداد الطلبة:

سليمة تي

صبرينة خفاش

عائشة أبا

لجنة المناقشة

رئيسا

أستاذ مساعد صنف "أ"

أ. نصر ضو

مشرفا ومقررا

أستاذ محاضر صنف "أ"

د. مصطفى عوادي

مساعد مشرف

أستاذ محاضر صنف "أ"

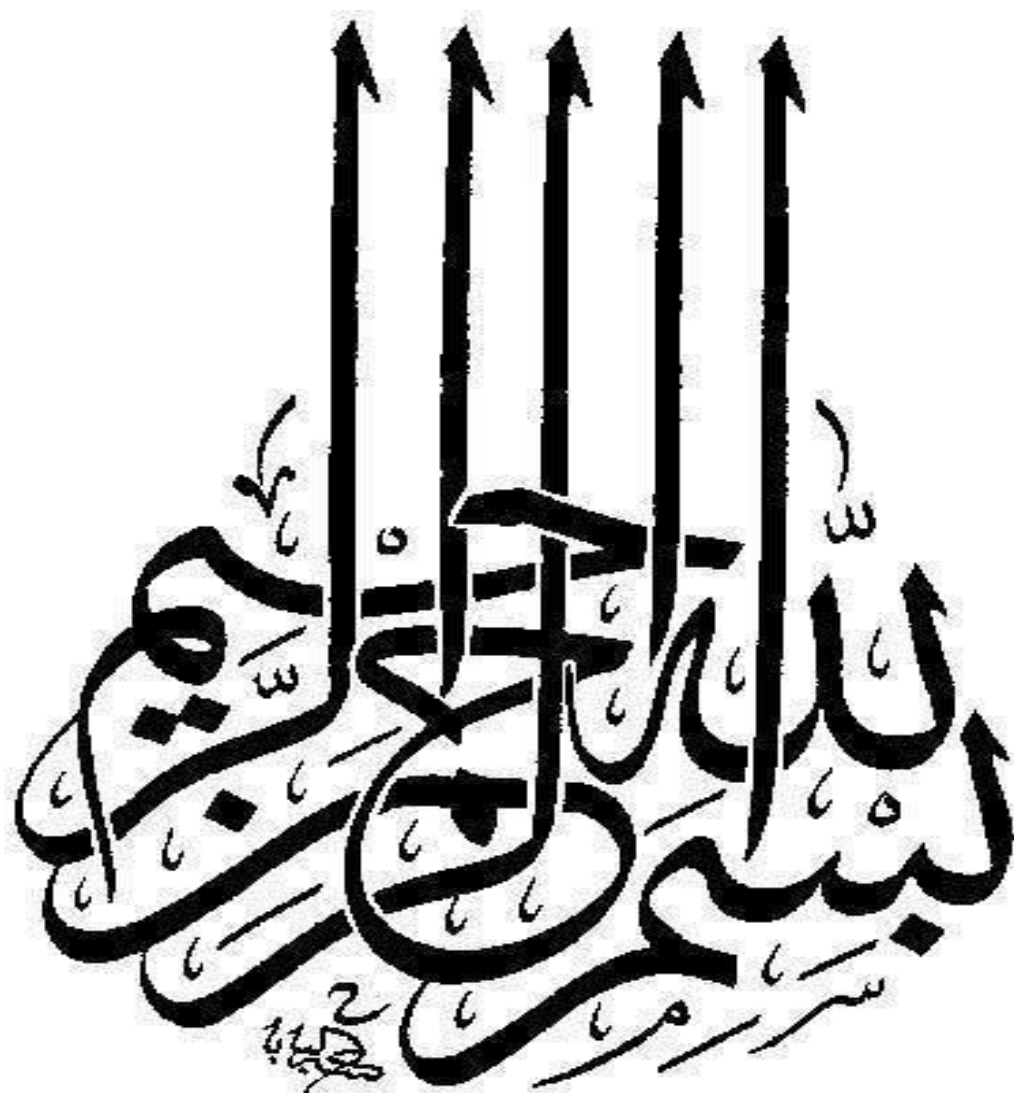
د. رضا زهواني

ممتحنا

أستاذ محاضر صنف "ب"

د. عازب الشيخ أحمد

السنة الجامعية: 2018/2017



البراءة

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا أما بعد :

إلى من ربّني وأنارت دربي وأعانتني على المواصلة بالتوجيه والدعاء أُمي الغالية الله

يحفظها

إلى من كان له الفضل بدراستي ومسيرتي الجامعية والذي لم يكن معي هذه السنة لكن

في الحقيقة معي بكل لحظة أبي الغالي الله يرحمه ويسكنه فسيح جناته

إلى إخوتي وأخواتي وإلى ذلك البعيد القريب الذي ساعدني على الصمود والذي كان

بجانبي في كل وقت حفظكم الله وراعاكم

إلى كل أستاذ أنارني بعلمه وقف معي ووجهني

إلى كل من ساعدني صديقاتي أُلتي ساعدني ولهم الفضل الكثير أيلول وملاك حميدة وإلى

دفعة ثانية ماستر محاسبة خاصة فوج 3

سليمة

والله اعلم

بدأنا بأكثر من يد وقاسينا أكثر من هم وعانينا الكثير من الصعوبات وهانحن اليوم والحمد لله نطوي سهر الليالي
وتعب الأيام وخلاصة مشوارنا بين دفتي هذا العمل المتواضع.

إلى منارة العلم والإمام المصطفي إلى الأمي الذي علم المتعلمين إلى سيد الخلق إلى رسولنا الكريم سيدنا محمد
صلى الله عليه وسلم.

إلى الينبوع الذي لا يمل العطاء إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها إلى والدتي العزيزة.

إلى من سعى وشقى لأنعم بالراحة والهناء الذي لم ييخل بشيء من أجل دفعي في طريق النجاح الذي علمني أن
أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر إلى والدي العزيز.

إلى سندي في الوقت الذي تجربني فيه الحياة على الإنحناء إلى رفقاء دربي والشموع التي تنير ظلمة حياتي "بدونكم
أنا لاشي ومعكم أنا كل شي" إلى من بهم أكبر وعليهم أعتمد إخواني محمد، بشير، سفيان

إلى بسامة ونور البيت، إلى لوردات المتفتحة والشمس الساطعة من حبههم يجري في عروقي ويلهج بذكراهم فؤادي
إلى أخواتي مسعودة، خديجة، وردة، زهرة العلي.

إلى من سرنا سوياً ونحن نشق الطريق معاً نحو النجاح والإبداع إلى من تكاتفنا يداً بيد ونحن نقطف زهرة وتعلمنا
إلى صديقاتي وزميلاتي حليلة، عائشة، هدى، عايدة.

ثم إلى كل من علمني حرفاً أصبح سنا برقه يضيء الطريق أمامي

حسب رفته

الدهر

إِنْ اسْتَطَعْتَ فَكُنْ عَالِمًا ، فَإِنْ لَمْ تَسْتَطِعْ فَكُنْ مُتَعَلِّمًا ، وَإِنْ لَمْ تَسْتَطِعْ فَأَجِبْهُمْ ، وَإِنْ لَمْ تَسْتَطِعْ فَلَا تَبْغِضْهُمْ"

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل اله علينا، إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد صل الله عليه وسلم...

إليك يا من أنت أعلى من نفسي التي بين جوانحي وأحب إلي من روعي التي تسري في جسدي يا من أجد عنده سعة الصدر تغمرني بخنانك فتزرعني في حدائق قلبك تحرسن بعيونك وتحميني من نوائب الدهر وأوجاعه.. بابا تاج راسي إلى عيني التي أرى بها وقلبي الذي ينبض يا من جسدي أيامي الجميلة التي لا يعوضني عنها أحد وجودها نعمة نشكر الله عليها دعواتها نجاة ورضاها رحمة هي جنتي وملكتي...أمي نبض قلبي

إلى من هن أُملي حين أشعر باليأس، سعادتي وقت الحزن، نجاحي عوض الفشل، وطني حين أشعر بالغربة رجاءات قلبي اللاتي لا أقوى على العيش بدونهن...خواتي مثلي وقودتي

إلى ذلك الجبل الذي أسند عليه نفسي عند الشدائد الشريان الموصل الدم لقلبي، الروح والراحة معا "سنشد عضدك بأخيك" ...إخوتي عزوتي

إلى صغار العائلة عطور البراءة والشقاوة معا وإلى والداتهم...

إلى الأرواح الطاهرة التي فارقنا وعلمتنا معنى الصبر...جداي وجدتي وخالي رحمهم الله

إلى الأهل وكل أفراد العائلة أعمامي وعماتي وخالاتي وأبنائهم وبناتهم

إليكن صديقاتي، خواتي، سعادتي اللاتي لا أرى لكن شبيها ولست أرغب عنكن بديلا...

إلى من بدون في عيني مختلفات في زمن تشابهت فيه الأشياء وتكرر فيه العابرون اللاتي يعدهن قلبي الجانب المضىء من العالم،

نجوم، قنديلا يمنحني من نوره قبسا كلما أوشكت أن أنطفئ واللاتي بعثن الله لي سلاما لروحي وسكينة...عسكريات سيدحة،

إلى من زرع في قلبي كل معنى للإيمان والمعروف وكل أساس للحب والتضحية من زودني بأقوى سلاح يحميني في هذا الزمن

المضطرب، لقد كنت ومازلت الصديق القريب لعقلي بفهمه لي واهتمامه بتعليمي، علمتني أنك الإنسان الذي يلعب دورا مهما في

التاريخ والحضارة فشكرا لك معلمي وإنني اعلم أن هذا الشكر لا يكفي ولا يوفيك حقلك "قم للمعلم وفه التبجيلا * كاد المعلم

أن يكون رسولا"...الشيخ إحيويج احمد مفخري أينما حللت

إلى كل من لم يقف معنا وعرفل مسيرة بحثنا سعيا لفشلنا فلولاهم ما أحسنا بمتعة البحث

ختاما أرجو من الله أن تكون هذه المذكرة رمز فخر لكل من ذكرت وان تكون نتيجة كفيلة لرد الجميل.

عائشة

شكر وقدير

الشكر لله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لاكمال هذه الرسالة والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين وعلى آله وصحبه أجمعين...

أتقدم بجزيل الشكر وعظيم التقدير لإدارة جامعة الوادي، كلية العلوم الاقتصادية التي منحتني هذه الفرصة وأخص بالشكر الدكتور مصطفى عوادي والذي تفضل مشكور بقبوله الإشراف على هذه الرسالة

شكرا لجنود الخفاء... أولئك الذين يعملون ويضحون في صمت السندان ويقدمون للأمة الغالي والرخيص بعيدا عن الأضواء ولم يسمع بهم احد... فأرادوا أن ينقلبوا إلى الله في أخراهم، لأنهم لم يعملوا إلا لله سبحانه وتعالى

والشكر أجزله للمدير والموظفين لإدارة مؤسسة "الرواد" لتعاونهم الصادق وتفهمهم لأهمية البحث العلمي

كما أتقدم بالشكر والتقدير لكل من ساهم ومد يد العون بشكل مباشر لاكمال هذه الرسالة .

في، خفاش و أيا

الملخص

تعتبر عملية تتبع التكاليف وتخفيضها من أهم القضايا التي توجه إليها المؤسسات جهداً أكبر من أجل تحقيق أهدافها على المدى الطويل لذا تسعى إلى تطبيق الطرق والأساليب التي تمكنها من بلوغ ذلك.

فالتكاليف المستهدفة من الأساليب الحديثة التي تعتمد على تخفيض تكلفة إنتاج المنتج في مراحله الأولى (تخطيطه وتصميمه)، وذلك بالاستغلال الأمثل للموارد المتاحة مع المحافظة على المستوى المطلوب للجودة وذلك بعد تحديد سعر البيع بناءً على دراسة السوق و رغبة العميل وهامش الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه على عكس الأساليب التقليدية التي تعمل على تحديد سعر البيع بعد تحديد تكلفة المنتج وبالتالي فإن التكاليف المستهدفة تلعب دور كبير في تحسين الأداء بالمؤسسة الأمر الذي يضمن لها البقاء في السوق ويمكنها من التنافس مع المنتجات الأخرى في ظل هذا التطور الكبير في التكنولوجيا .

تتمثل هذه الدراسة في معرفة إلى أي مدى يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في تقييم الأداء واعتمادنا في ذلك على ما يلي:

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، التكلفة المستهدفة، تقييم الأداء.

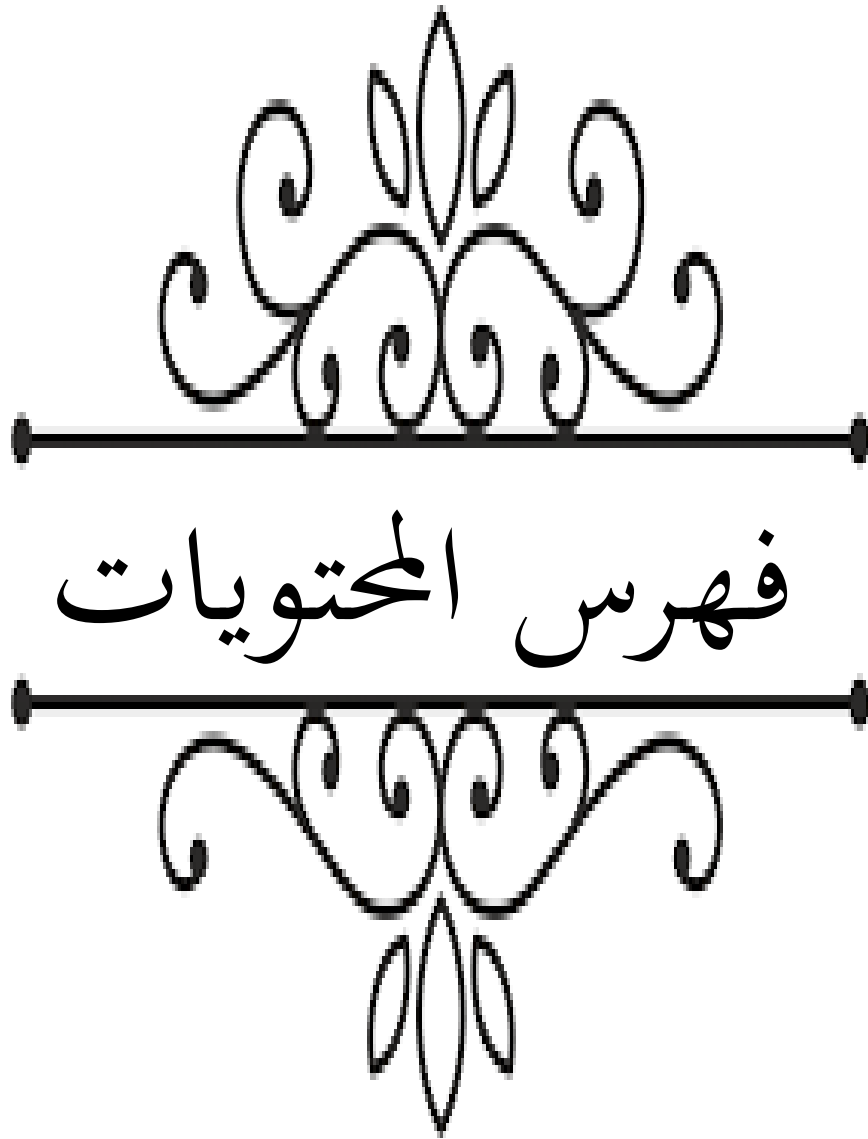
Summary:

Cost tracking and reduction is one of the most important issues to which organizations are most committed to achieving their long-term goals. Therefore, they seek to apply the methods and methods to achieve this.

The target costs of modern methods, which depend on reducing the cost of production of the product in its early stages (planning and design), by optimizing the available resources while maintaining the required level of quality, after determining the selling price based on market research and customer desire and profit margin Unlike the traditional methods of determining the selling price after determining the cost of the product and therefore the target costs play a significant role in improving the performance of the institution, which ensures the survival of the market and enables them to compete with other products in light of this great development in technology

This study is based on the extent to which the target cost method contributes to performance evaluation and we have relied on the following:

Keywords: Cost Accounting, Target Cost, Performance Appraisal.



الصفحة	الموضوع
	الشكر والعرفان
	الإهداءات
	الملخص
I	فهرس المحتويات
VII	قائمة الجداول
IX	قائمة الاشكال
X	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
الفصل الاول: مدخل لمحاسبة التكاليف	
07	تمهيد
08	المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف
08	المطلب الأول: مفاهيم حول التكاليف وسعر التكلفة
08	أولاً: تعريف التكاليف
09	ثانياً: مكونات التكاليف

09	ثالثا: تعريف سعر التكلفة:
10	رابعا: مكونات سعر التكلفة:
11	المطلب الثاني: مفهوم وأهداف محاسبة التكاليف
11	أولا: مفهوم محاسبة التكاليف
12	ثانيا: أهداف محاسبة التكاليف:
12	المطلب الثالث: طرق محاسبة التكاليف
12	أولا: الطرق التقليدية
16	ثانيا: الطرق الحديثة
17	المبحث الثاني: الإطار النظري لتكلفة المستهدفة
17	المطلب الأول: مفهوم وخصائص وأهمية التكلفة المستهدفة
17	أولا: مفهوم التكلفة المستهدفة
17	ثانيا: خصائص التكلفة المستهدفة
18	ثالثا: أهمية التكلفة المستهدفة
18	المطلب الثاني: أهداف التكلفة المستهدفة ومبادئها
18	أولا: أهداف التكلفة المستهدفة
19	ثانيا: مبادئ التكلفة المستهدفة
20	المطلب الثالث: طريقة تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها
27	المبحث الثالث: كفاءة وفعالية التكلفة المستهدفة في تخطيط وضبط تكاليف المنتجات

27	المطلب الأول: دور التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج
27	أولاً: التكاليف المستهدفة والتسعير المستهدف
28	ثانياً: علاقة التكلفة المستهدفة بتسعير المنتجات
29	ثالثاً: عوامل نجاح التكلفة المستهدفة
30	رابعاً: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة
31	أولاً: أهمية البحث عن نظام تكاليف جديد في ظل المنافسة
31	المطلب الثاني: دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية
31	ثانياً: الدور الاستراتيجي لأسلوب T.C في الاستراتيجيات التنافسية.
33	ثالثاً: التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية
36	خلاصة الفصل
الفصل الثاني الاطار النظري للأداء وتقييم الاداء	
42	المبحث الأول: الإطار النظري للأداء
42	المطلب الأول: مفهوم الأداء ومحدداته وسبل تحسينه
42	أولاً: مفهوم الأداء
42	ثانياً: محددات الأداء
43	ثالثاً: سبل الارتقاء بالأداء
45	المطلب الثاني: أنواع الأداء والعوامل المؤثرة فيه

45	أولاً: أنواع الأداء
47	ثانياً: العوامل المؤثرة في الأداء
50	المطلب الثالث: معايير ومؤشرات الأداء ومقاييسه
50	أولاً: معايير الأداء وأنواعها
57	المطلب الثاني: الإطار النظري للتقييم
57	أولاً: مفهوم التقييم
58	المطلب الثالث: الإطار النظري لتقييم الأداء
58	أولاً: مفهوم تقييم الأداء
59	ثانياً: مبادئ التقييم
59	ثانياً: أهمية تقييم الأداء
60	ثالثاً: أهداف تقييم الأداء
60	رابعاً: خصائص وشروط التقييم الجيد للأداء
61	خامساً: أسس تقييم الأداء ومستوياته ومراحل أسس العامة لتقييم الأداء
67	المطلب الثالث: طرق تقييم أداء العاملين
70	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة الرواد للصناعة والخدمات
73	تمهيد
74	المبحث الأول: التعريف بشركة الرواد للصناعة والخدمات ذات المسؤولية

	المحدودة.
74	المطلب الأول: التعريف بالشركة محل الدراسة
74	أولاً: تقديم عام حول شركة الرواد للصناعة و الخدمات ذم م.
76	ثانياً: منتجات الشركة و المواد المستعملة
76	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة
76	أولاً: الهيكل التنظيمي للوظائف في الشركة
77	ثانياً: شرح الهيكل التنظيمي للوظائف في الشركة.
79	ثالثاً: تعداد العمال بالشركة و توزيعهم
79	المطلب الثالث: العملية الإنتاجية في الشركة
83	المبحث الثاني: واقع التكاليف في المؤسسة محل الدراسة
83	المطلب الأول: التكاليف المعمول بها في المؤسسة
83	أولاً: عناصر التكاليف
84	ثانياً: حساب سعر التكلفة في المؤسسة محل الدراسة
87	المطلب الثاني: استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كنموذج في المؤسسة محل الدراسة
89	المطلب الثالث: أثر التكلفة المستهدفة على تقييم الأداء
92	خلاصة الفصل
94	خاتمة عامة

98	قائمة المراجع
103	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

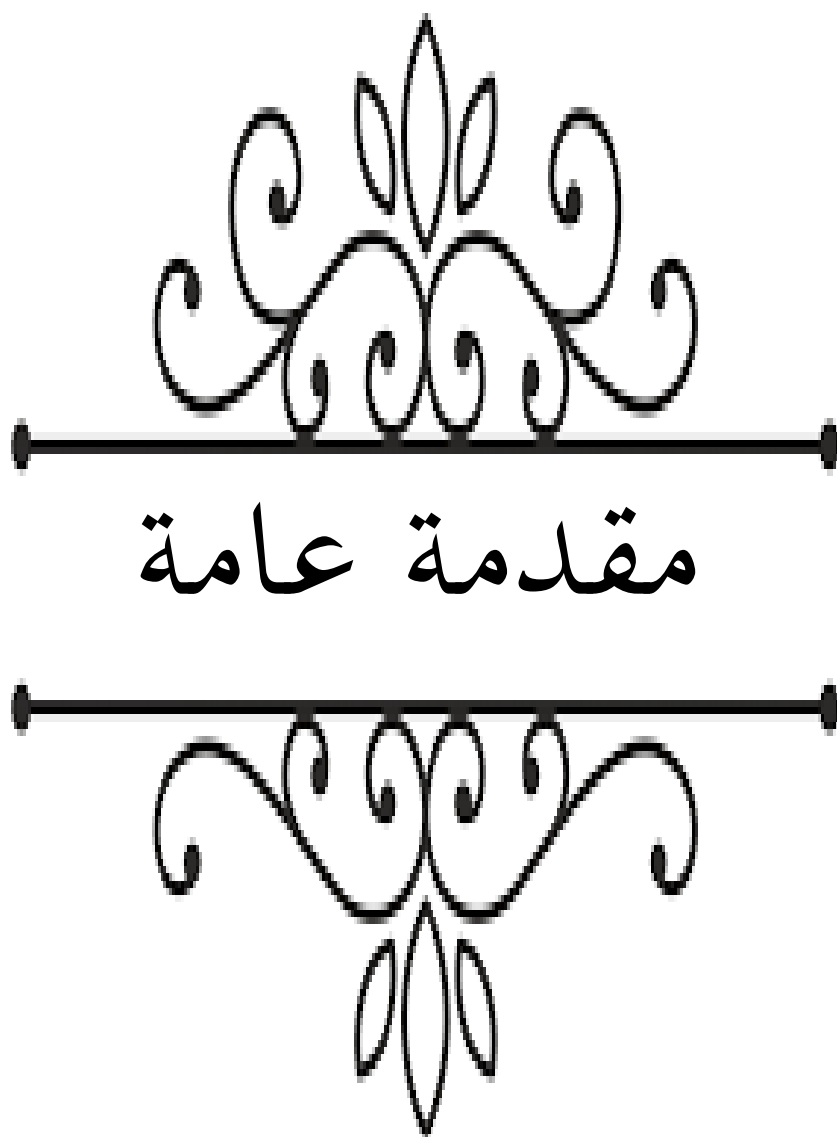
الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01-1	طرق تقييم الأداء	68
02-3	منتجات المؤسسة	76
03-3	توزيع العمال وعددهم في الشركة	79
04-3	تكلفة المواد المستعملة	84
05-3	التكاليف المتغيرة	85
06-3	تقسيم التكاليف الثابتة	85
07-3	حساب سعر تكلفة الفريضة	86

قائمة الأشكال

الصفحة	اسم الشكل	الرقم
22	العلاقة بين فريق العمل وأنشطة نظام سلسلة القيمة	01-01
24	تحديد السعر المستهدف	02-01
29	مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة	03-01
37	تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية	04-01
62	الأسس العامة لتقييم الأداء	05-02
64	مستويات تقييم الأداء	6-2
75	مساحة الشركة	7-3
77	الهيكل التنظيمي للوظائف في الشركة	8-3
80	توزيع العمال وعددهم في الشركة	9-3
82	مرحلة الإنتاج في الشركة	10-3

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
1	فاتورة شراء المادة الأولية (القمح)
2	وصل إستلام المادة الأولية
3	فاتورة شراء أكياس التعبئة
4	وصل بيع
5	فاتورة دفع
6	فاتورة شراء البطاقات
7	فاتورة التحاليل والمراقبة النوعية



تمهيد

يتميز المحيط الاقتصادي بالمنافسة الشديدة والمتزايدة بين المؤسسات، نتيجة التطورات التكنولوجية السريعة المصاحبة لتغيرات متطلبات واحتياجات الزبائن مما أدى إلى قصر دورة حياة المنتجات، وعليه وفي ظل هذه الظروف أصبحت المؤسسات تبحث عن كيفية البقاء في السوق والاستمرار فيه وليس فقط عن كيفية الدخول للأسواق؛ ولتحقيق ذلك كان عليها التركيز على المستهلكين الذين يمثلون الحكم الأول لأدائها ولبقائها واستمرارها من خلال تلبية احتياجاتهم من منتجات جديدة ذات جودة عالية، في الوقت المناسب وبأسعار منخفضة تلبي متطلباتهم، مما يؤدي إلى كسب ثقة أكبر عدد ممكن منهم من أجل ضمان بقائها في السوق. وبما أن عملية تقييم الأداء تعتبر من العمليات الهامة التي تمارسها إدارة الموارد البشرية في المؤسسات وعلى جميع مستوياتها بدءاً من الإدارة العليا وانتهاءً بالعاملين في أقل المراكز الوظيفية وفي خطوط الإنتاج الدنيا وهي أحد أدوات الرقابة الإدارية الفاعلة والتي على أساسها يتم مقارنة الأداء الفعلي بما هو مستهدف، فهي وسيلة تدفع الإدارات للعمل بحيوية ونشاط نتيجة مراقبة أداء العاملين بشكل مستمر من قبل رؤسائهم، وتدفع المرؤوسين للعمل بنشاط وكفاءة ليظهروا بمظهر العاملين المنتجين أمام رؤسائهم، وليحققوا مستويات أعلى في التقييم لينالوا الحوافز والعلاوات المقررة لذلك، ولكي تحقق العملية الأهداف المرجوة منها يجب التعامل معها بشكل نظامي ودقيق وبمشاركة جميع الأطراف التي من الممكن أن تستفيد من النتائج النهائية لعملية التقييم.

وبهذا يتوجب على المؤسسة تحسين وتطوير أساليب التقييم حتى تتمكن من ضمان استمرارها في السوق مع اكتساح أسواق جديدة، ومن بين هذه الأساليب نجد أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يسعى إلى تحقيق رضا كل من الزبون من خلال التركيز على الجودة العالية وبالسعر المناسب وعلى رضا المؤسسة من خلال تحقيق الأرباح واكتساح الأسواق وديمومة الميزة التنافسية لها.

ومن خلال ما تقدم يمكن صياغة إشكالية البحث كما يلي:

كيف يمكن أن تؤثر التكلفة المستهدفة على تقييم الأداء؟

ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتحليلها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

➤ ما هي التكاليف؟ وماذا نقصد بأسلوب التكلفة المستهدفة؟

➤ ماذا نعني بتقييم الأداء وكيف يتم تحديد مؤشرات؟

➤ هل أن تطبيق أسلوب TC يؤثر على حساب تكاليف الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة؟

فرضيات البحث

للإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- هي أداة لإدارة التكلفة تهدف لتخفيض تكلفة المنتج قبل عملية الإنتاج.
- يعتبر تقييم أداء العاملين حلقة مهمة في إدارة الموارد البشرية لإنجاز الأهداف المراد الوصول إليها من قبل المؤسسة، و يتم اختيار مؤشرات أسلوب علمي.
- تتبع المؤسسة محل الدراسة طريقة التكاليف الحقيقية في حساب تكاليف الإنتاج.

مبررات اختيار الموضوع

تتمثل أهم الأسباب في اختيار هذا الموضوع في:

- التخصص و الميل الشخصي.
- الرغبة في التعرف على المفاهيم التكاليف نظرا لحدثة الموضوع.
- إبراز اثر أسلوب التكلفة المستهدفة على حساب تكاليف الانتاج

أهداف البحث

نسعى من خلال بحثنا إلى:

- التعريف بالتكلفة المستهدفة.
- إبراز العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتقييم الأداء.
- إبراز إمكانية توصيل المؤسسة إلى نتائج أفضل في حالة تبني أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة للتقييم.
- ضبط المصطلحات الخاصة بتقييم الأداء

أهمية البحث

تكمن أهمية هذا الموضوع في:

- معالجة إحدى الأساليب الحديثة في نظم التكاليف؛
- استخدام المؤسسة لأسلوب فعال في تقييم أدائها يمكنها من ضمان مكانتها التنافسية في السوق؛
- تسليط الضوء على مفهوم منهج التكلفة المستهدفة وأسباب ظهورها؛
- تطور الأساليب العلمية في إدارة المؤسسات أدى إلى ضرورة إتباع أنظمة حديثة في مجال محاسبة التكاليف

حدود البحث

- الإطار المكاني: تمت الدراسة بمؤسسة الرواد للصناعة والخدمات .
- الإطار الزمني: تمت هذه الدراسة خلال الفترة الممتدة من 25 أبريل إلى 12 ماي 2018.

منهج البحث

من خلال دراستنا للموضوع الذي تطرقنا إليه فإن المنهج الأنسب و المعتمد هو المنهج الوصفي التحليلي الذي يصف الظاهرة المدروسة، وهذا من أجل التعرف على التكلفة وطريقة استخدامها في المؤسسة محل الدراسة "شركة الرواد للصناعة والخدمات"، و اعتمدنا على دراسة الحالة لإتمام البحث من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في حساب التكاليف ومدى فعاليتها في تقييم الأداء ، والأدوات المستعملة في الدراسة تتمثل في المعلومات والوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

الدراسات السابقة

من بين دراسات المذكرات التي اعتمدنا عليها في إنجاز بحثنا هذا:

- ✓ ميساء محمود محمد راجحان (2002): بعنوان "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المشروعات الصناعية في جدة بالسعودية، وكذلك للوصول إلى منتجات جديدة ومتطورة تلي رغبات العملاء، ولبلوغ هذا الهدف يجب القيام بعملية التخطيط والتنظيم لمراحل المنتج، ومن أجل تكوين نظام تكاليف مستهدف فعال يجب الاعتماد على مبدأ التعاون بين الموظفين داخل المؤسسة، وأيضا تكمن أهمية التكلفة المستهدفة في الحد من التضخم وتخفيض التكاليف والأخذ بالمؤسسة إلى تحقيق الأرباح الكافية، بينما تناولنا في دراستنا مساهمة التكلفة المستهدفة في تقييم الأداء التي تشمل كل من متابعة تخطيط وتصميم المنتج وخفض تكاليف إنتاجه مقابل تحقيق زيادة في الأرباح ودراسة أثرها على تقييم الأداء.

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

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، والتعرف على مدى توفر العناصر اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب، كذلك المعوقات التي تحول دون تطبيقه، وقد تم من خلال الجانب النظري التعرف إلى مفهوم التكلفة المستهدفة وأهدافها وخصائصها فضلا عن آلية تطبيق

هذا الأسلوب وأساليب تقدير التكلفة المستهدفة، وتمت الدراسة على إحدى وثلاثون شركة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية التي لها اهتمام ومعرفة بهذا الأسلوب.

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

تناولت هذه الدراسة مدخل لحاسبة التكاليف وتطورها، كما تم التركيز على التكلفة المستهدفة كأساس تخفيض التكاليف وأيضا القيام بدراسة حالة تطبيقية كمحاولة لإسقاط هذه الأساليب على أرض الواقع، ولقد تطرقت إلى مختلف الأساليب الحديثة، لكنها غضت النظر عن الأساليب التقليدية و أسعار التنازل. أما ومن من خلال دارستنا سنحاول ربط أسلوب التكلفة المستهدفة مع تقييم الأداء بمؤسسة الرواد للصناعة والخدمات بالوادي بهدف تبيان العلاقة القائمة بين التكاليف المستهدفة وتقييم الأداء و التوصل إلى مجموع من المقترحات التي يمكن أن تفعل دور التكاليف المستهدفة في تحديد سعر المنتج.

صعوبات البحث

من خلال إعدادنا هذا البحث واجهتنا جملة من الصعوبات نذكر منها:

-اعتماد المؤسسة على أنظمة تقليدية في حساب التكاليف مما أدى إلى صعوبة تطبيق دراسة الحالة.

-تحفظات المؤسسة في التصريح عن بعض المعلومات.

-حدثة الموضوع.

هيكل البحث

قمنا بتقسيم بحثنا إلى فصلين حيث تطرقنا في الفصل الأول الذي جاء بعنوان الإطار النظري للتكلفة المستهدفة وتقييم الأداء إلى التعريف التكلفة المستهدفة من حيث المفهوم والخصائص والأهداف وكذا المبادئ وطرق تحديدها و ماهية الأداء و تقييم الأداء من جهة و كفاءة وفعالية التكلفة المستهدفة في تخطيط وضبط تكاليف المنتجات من جهة أخرى.

أما الفصل الثاني والمعنون باستخدام منهج أسلوب التكلفة كأداة لتقييم الأداء تطرقنا فيه إلى التعريف بالمؤسسة محل الدراسة ثم تناولنا واقع التكلفة في المؤسسة وكذلك محاولة تقييم الأداء من خلال أسلوب التكلفة المستهدفة.

الفصل الأول

مدخل لأسلوب

محاسبة التكاليف

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

تمهيد

تنتج المؤسسة سلعا أو تقدم خدمات بهدف تحقيق الأرباح من وراء ذلك، غير أن إنتاج هذه السلع يتطلب من المؤسسة التضحية بمواردها الاقتصادية حتى يصبح هذا المنتج تاما. حيث تعتبر التكلفة من أهم العناصر في العصر الراهن وأن إمكانية المنافسة بين المؤسسات في الأسواق يتوقف إلى حد كبير على ضبط ومراقبة العنصر والتحكم فيه بهدف التقليل منه قدر المستطاع وبالتالي زيادة في ربحية المؤسسات وإمكانية منافسيها في الأسواق، ولهذا الغرض تستعمل المؤسسات أنظمة لحساب التكاليف ومن أهمها التكلفة المستهدفة.

ومن أجل توضيح ذلك سنتطرق خلال هذا الفصل إلى:

1. المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف والتكلفة
2. المبحث الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة
3. المبحث الثالث: كفاءة وفعالية التكلفة المستهدفة في تخطيط وضبط المنتجات

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

لكل مؤسسة اقتصادية نظام للمحاسبة المالية تستخدم في تسجيل وتبويب البيانات المتعلقة بالأنشطة المالية وفي إعداد الحسابات الختامية والكشوفات المالية التي تعبر عن نتائج الأعمال والمركز المالي خلال فترة معينة ولكن هذه الكشوفات والتقارير لا توفر المعلومات التفصيلية عن كل نشاط مالي بالمؤسسة على حدى بل تظهر نتيجة جميع الأنشطة بصورة موحدة وذلك مالا يخدم الإدارة في عمليات اتخاذ القرارات ومن هنا ظهرت أهمية محاسبة التكاليف.

المطلب الأول: مفاهيم حول التكاليف وسعر التكلفة

قبل التطرق لتعريف التكلفة تجدر الإشارة إلى توضيح بعض المصطلحات كالمصاريف والأعباء، حيث أن التمييز بينهما أمر ضروري حتى يتسنى الفهم الدقيق للمعنى الحقيقي لكل منهما:¹

✓ **تعريف المصاريف:** المصروف هو "عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود".

✓ **تعريف الأعباء:** "العبء يتقابل مع الناتج اللذان يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الأعباء استهلاك البضائع والمواد واللوازم ومخصصات الاهتلاك... الخ.

ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، فإن الأعباء لها الصفة الغير مادية أو بصفة أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم.

أولاً: تعريف التكاليف

يمكن تقديم عدة تعاريف للتكاليف كما يلي:²

- ← عرفت التكلفة على أنها "مورد مضي أو ضائع لتحقيق هدف معين".
- ← كما عرفت أيضا "على أنها تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل".
- ← كما اعتبرت التكلفة "أنها تضحية اختيارية بأشياء أو ممتلكات أو حقوق مادية أو معنوية يتحتم أن تكون ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية".

¹ - لبنى قيسي، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية- دراسة حالة مركب الملح-الوطاية-، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر - بسكرة 2014-2015، ص 03.

² - هناء بن سعيد، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص 02.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

من خلال التعاريف سابقة الذكر يمكن أن نستخلص المفهوم العام للتكلفة "فهي تلك التضحية بموارد اقتصادية في سبيل الحصول على منفعة ذات قيمة اقتصادية في الحاضر أو المستقبل".

ثانيا: مكونات التكاليف

يعطي سعر التكلفة، بداية من أول مرحلة إلى المرحلة النهائية، مجموع تكاليف منتج أو خدمة معينة كما يلي:¹

أ. **تكلفة الشراء:** تتكون من سعر الشراء زائد كل المصاريف التي ترفق العملية (حتى تخزين البضاعة)، مصاريف الإضافية للشراء تتمثل في: مصاريف النقل؛ مصاريف الجمارك؛ كل المصاريف التي يتم دفعها للغير، حتى تصل المواد إلى المؤسسة.

ب. **تكلفة الإنتاج:** تتكون من: تكلفة شراء المادة الأولية المستهلكة في ورشات التحويل أو الإنتاج؛ الأعباء المباشرة وغير المباشرة الخاصة بالتحويل أو الإنتاج.

ج. **تكلفة التوزيع:** يضم كل الأعباء الخاصة بعملية توزيع المنتج وتتمثل أساسا في: مصاريف تخزين المنتج النهائي؛ مصاريف النقل أو الإرسال؛ مصاريف الإشهار؛ مصاريف مرتبطة بمصلحة البيع.

ثالثا: تعريف سعر التكلفة:

تعددت تعاريف سعر التكلفة ونذكر منها ما يلي:²

- هو مجموع التكاليف التي يتكلفها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى وصولها إلى المرحلة النهائية (أو مجموعة من المنتوجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها)، وتحسب فيها تكاليف البيع، وبمعنى آخر فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به.

- سعر التكلفة هو عبارة عن انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المواد الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه.

مما سبق يمكن إيجاد تعريف شامل لسعر التكلفة حيث تعتبر مجموعة من المصاريف المنفقة بدء من عملية الشراء منتهية بعملية البيع وترتب هذه المصاريف وفقا لمراحل النشاط لتكون في كل مرحلة تكلفة معينة، ومنه نستنتج أن للمنتج عدة تكاليف غير أن له سعر تكلفة واحد.

¹ - مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 28.

² - لبني قيسي، مرجع سابق، ص 20.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

رابعاً: مكونات سعر التكلفة:

يتكون من مجموع أعباء المؤسسة الخاصة بدورة الاستغلال والخاصة بخارج دورة الاستغلال وتنقسم إلى:¹

1 **الأعباء المحملة:** هي كل الأعباء التي تكون سعر التكلفة، والتي لها علاقة منطقية بإعداد المنتج حتى مرحلة بيعه.

2 **الأعباء غير محملة:** هي الأعباء التي تؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة العامة ولا تأخذ في المحاسبة التحليلية،

لأن تحميلها قد يجرد التكاليف من معناها، ويمكن ترتيبها كما يلي:

← اهتلاك مصاريف التأسيس؛

← اهتلاك مصاريف الإعدادية، وهي مرتبطة مباشرة بدورة الاستغلال العادية للمؤسسة؛

← المنح الخاصة بتأمين حياة المؤسسة؛

← مؤونات الخسائر؛ مؤونات الدعاوي القضائية (المنازعات)؛ مؤونات تأمين القروض، وهذه مرتبطة بدورات خارج الاستغلال العادي وبظروف استثنائية.

3- **العناصر الإضافية:** هذا النوع يمثل أعباء وهمية، ذات صفة نظرية، وبالتالي فهي لا تدخل ضمن أعباء

المحاسبة العامة، ذلك لأنها لا تعد من الأعباء التي من المفروض أن تتحملها المؤسسة في بعض ظروف

الاستغلال المختلفة وتضم:

- الدفع النظري لأعمال صاحب المشروع وتمثل: الأجرة، مقابل الأعمال التي يقوم بها ولا يتقاضى عليها مرتباً مثل باقي المستخدمين، وتخص المؤسسات الفردية.

- الدفع النظري لنسبة متفق عليها على رأسمال المؤسسة الخاص بها: وهي ناتجة عن الفرص التي قد تفوت المؤسسة بسبب استغلاله في الدورة المالية، كفرص الإقراض والحصول على فوائد.

ويحسب سعر التكلفة لمختلف المؤسسات بحسب طبيعتها كما يلي:²

❖ **مؤسسة تجارية**

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة + غير مباشرة)

سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف التوزيع (المباشرة + غير مباشرة)

¹ - مرابطي نوال، مرجع سابق، ص 29.

² - هناء بن سعيد، مرجع سابق، ص 03.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

❖ مؤسسة صناعية

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة + غير مباشرة)

تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء + مصاريف الإنتاج (المباشرة + غير مباشرة)

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع (المباشرة + غير مباشرة)

❖ مؤسسة خدمية

سعر التكلفة = مجموع التكاليف المنفقة على تقديم الخدمة

المطلب الثاني: مفهوم وأهداف محاسبة التكاليف

أولاً: مفهوم محاسبة التكاليف

من الصعب إيجاد تعريف مختصر للتكاليف يحيط بموضوعها بشكل كامل ولكننا سنحاول بيان طبيعتها وموضوعيتها كما يلي: ¹

✓ محاسبة التكاليف هي فرع من فروع علم المحاسبة وتطبيقاً لمبادئها تقوم بتقديم معلومات تتعلق بعناصر النفقات وتعمل على تسجيلها وتبويبها وتحليلها وتخصيصها أو تحميلها على مراكز التكلفة وأوامر التشغيل والعمليات المختلفة من أجل حساب تكلفة المنتجات وأصنافها ووحداتها، وإعداد قوائم وتقارير لتقويم الأداء تستطيع الإدارة من خلالها ممارسة وظائفها المختلفة بكفاءة عالية لغرض ضغط النفقات وتقليل الهدر والضياع والتأليف في المواد المستخدمة وزيادة إنتاجية العمل وتخفيض التكاليف وزيادة الأرباح.

✓ محاسبة التكاليف أداة تحليلية ورقابية هامة محكومة بمجموعة من الطرق والمبادئ والقواعد والأصول النظرية الأخرى. تمتد المستويات الإدارية المختلفة بمعلومات وبيانات داخلية هامة تستطيع بواسطتها تقييم الأداء والرقابة على كفاءة التشغيل واستخدام عناصر التكاليف وذلك بمقارنة البيانات الفعلية مع المؤشرات التخطيطية أو المعيارية المحددة مسبقاً وكشف الانحرافات وأسبابها ومسببها في نطاق كل مركز تكلفة أو عملية أو منتج محدد، بهدف اتخاذ الإجراءات الفنية والتنظيمية والإدارية الفعالة والسريعة التي تكفل القضاء على الإسراف وموقع الخلل وتكريس النتائج الإيجابية.

✓ ومحاسبة التكاليف كفرع من فروع المحاسبة تهتم بتجميع وتحديد وتحليل وتفسير بيانات التكاليف لكل نشاط أو إدارة أو قسم في المنشأة وتبويبها إلى ترشيد أداة الإدارة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المختلفة.

¹ - الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، محاسبة التكاليف، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، تخصص محاسبة، المملكة العربية السعودية، ص02.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

ثانيا: أهداف محاسبة التكاليف:

تسعى محاسبة التكاليف إلى مجموعة متعددة من الأهداف وتتمثل فيما يلي:¹

1 - **تحديد تكلفة وحدة المنتج أو الخدمة:** يعتبر تحديد تكلفة الوحدات المنتجة الغرض الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف لكي تتمكن المؤسسة من تحديد سعر بيع الوحدة وضبط التكاليف وتحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تحقق أعلى ربحية ممكنة.

2 - **الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف:** تعتبر الرقابة على التكاليف من أهم أغراض نظام محاسبة التكاليف ونقصد بالرقابة على التكاليف تحقيق الكفاية في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج والتكاليف فتعمل على تخفيض التكاليف مع المحافظة على النوعية عن طريق اتخاذ قرارات إدارية بتغيير مادة أولية معينة.

3 - **مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات:** محاسبة التكاليف تقوم بإعداد التقارير التي تساعد المؤسسة على اتخاذ القرارات المناسبة على المستويات المختلفة فهي تقدم تقارير عن الوقت الضائع أو تلف بعض المنتجات في مراحل الإنتاج المختلفة.

4 - **المساهمة في إعداد الموازنات التقديرية:** تعتبر الموازنة التقديرية خطة عينية ومالية ونقدية تفصيلية، تغطي كل نواحي النشاط في المؤسسة لفترة محددة ومقبلة وتعتمد على تحليل سلوك التكاليف باعتماد على البيانات التاريخية وتوقعات يمكن حدوثها.

5 - **المساعدة في وضع سياسات التسعير:** تبعا للظروف الاقتصادية تقوم محاسبة التكاليف ببيانات توضح فيها تكلفة إنتاج الوحدة من السلعة المنتجة مما يساعد الإدارة في سياسة التسعير بحيث يغطي سعر البيع تكلفة الإنتاج وتحقيق ربح معين يتحدد وظروف المنافسة ودخول أسواق جديدة.

المطلب الثالث: طرق محاسبة التكاليف

أولا: الطرق التقليدية

1 **طريقة التكاليف الإجمالية (الكلية):** تعد هي النظرية من أقدم النظريات من حيث المنظور، كما يطلق عليها مصطلح "طريقة الأقسام المتجانسة" أو "طريقة مراكز التحليل" بحيث تعود أصول هذه الطريقة إلى الفترة الممتدة بين الحربين العالميتين، لأعمال العقيد الفرنسي Rimailino في اللجنة العامة للتنظيم العلمي، ثم بعد الحرب العالمية الثانية للجنة الوطنية الفرنسية للتنظيم، وقد صودق عليها من طرف لجنة التطبيع (البرلمان الفرنسي)

¹ - هناء بن سعيد، مرجع سابق، ص 4-5.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

بقرار 04 أبريل 1948 وبالتخطيط المحاسبي العام لسنة 1947 ثم 1957، والتي تتمشى مع مبادئ ومفاهيم المحاسبة المالية وتستند هذه النظرية إلى المبررات التالية:¹

- إن جميع عناصر التكاليف سواء كانت مباشرة، ثابتة أو متغيرة تساهم في تحقيق الهدف النهائي للمشروع وهو تقديم سلعة أو خدمة معينة، ولا يمكن أن تقدم هذه السلعة أو الخدمة دون إنفاق كافة هذه التكاليف بما في ذلك غير المباشرة أو حتى الثابتة.
- استبعاد أي من التكاليف غير المباشرة أو حتى الثابتة عند احتساب تكلفة المخزون السلعي أول وآخر الفترة سوف يظهر هذا المخزون بأقل من تكلفته الحقيقية ولن يعتبر رقم الربح عندئذ تعبيراً سليماً عن نتائج الأعمال.
- يساعد مبدأ التحميل الكلي أو الشامل على اعتبار متوسط التكلفة الوحدة الشامل بمثابة الحد الأدنى بسعر البيع تطبيقاً لمبدأ التغطية أو الاسترداد في الأمد الطويل لافتراض توافر ظروف التشغيل العادية.
- معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف).
- تتمشى هذه النظرية أيضاً مع مبادئ المحاسبة المالية الأخرى مثل مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ مقابل الإيرادات بالمصروفات... الخ.

تهدف طريقة التكلفة الكلية إلى تحقيق ثلاث أهداف رئيسية:²

- ← البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدمتها، خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج؛
- ← البحث عن الصيغة للتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمناً شكلاً مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار، وباستثناء بعض الحالات الخاصة، لا بد أن يكون السعر أكبر أو يساوي التكلفة الكلية؛
- ← الاستجابة لمتطلبات التسيير الداخلية، حيث تشكل معلومة محاسبية مهمة بالنسبة للمديرين.

2 طريقة التكاليف الجزئية: نتيجة للانتقادات التي عرفت طريقة التكاليف الكلية، ظهرت طرق أخرى، عرفت هذه الطرق بالطرق الجزئية، والمتمثلة في طريقة التكاليف المباشرة (التحميل العقلاني)، وطريقة التكاليف

¹ - حكوم حنان، الطرق الحديثة لحساب التكاليف دراسة حالة - مؤسسة نفاطال GPL -، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة

د. الطاهر مولاي، سعيدة، 2012/2013، ص 27.

² - هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بسكرة، 2012، ص 42.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

المتغيرة، وطريقة التكلفة المعيارية.

1-2 طريقة التكاليف المباشرة: إن طريقة التكاليف المباشرة تقوم بتحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط، أما عناصر التكاليف غير مباشرة تعتبر نفقات زمنية يستدعيها النشاط، وفق هذه الطريقة لا تدخل التكاليف غير مباشرة سواء تعلقت بالإنتاج أو التسويق أو الإدارة ضمن التكاليف ولكن تحمل على حساب الأرباح والخسائر في نهاية الفترة، وذلك من منطلق أن الوحدات المنتجة والمباعة مسؤولة على تحقيق التكاليف المباشرة فقط، وتستخدم هذه الطريقة بنجاح كبير في مشاريع المقاولات، وذلك لأن طبيعة التكاليف في هذه المشاريع يعتبر معظمها تكاليف مباشرة ويمكن تحقيقها بسهولة¹.

❖ **تقييم طريقة التكاليف المباشرة:** إن هذه الطريقة تعد من الطرق النادرة الاستعمال نظرا لاعتراض المحاسبين على فكرتها بحل المشكلة، وقد جاءت هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات والسلبيات نوضحها كما يلي²:

أ - **إيجابيات طريقة التكاليف المباشرة:** إن من بين الإيجابيات التي تشتمل عليها هذه الطريقة مايلي:

← تمتاز بسهولة تحديد تكاليف الوحدات المنتجة من خلال قسمة التكاليف المباشرة على عدد وحدات الإنتاج؛

← تمتاز بثبات تكلفة الوحدة المنتجة نظرا لثبات متطلبات إنتاج الوحدة من التكاليف المباشرة؛

← تؤدي إلى استبعاد الآراء والأحكام الشخصية التي تغلب على عمليات احتساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على وحدات المنتج

ب - **سلبيات طريقة التكاليف المباشرة:** يمكن حصر السلبيات الموجهة لهذه الطريقة في النقاط التالية:

← لا تعتبر تكلفة الوحدة المحسوبة وفق هذه الطريقة تكلفة صحيحة، وذلك لأنها تحمل عناصر التكاليف غير المباشرة (خاصة المتغيرة منها)؛

← إن استبعاد التكاليف غير المباشرة من تكاليف الإنتاج ومعالجتها كتكاليف زمنية عملية غير سليمة، وذلك لأن التكاليف غير المباشرة تحدث من أجل خدمة النشاط؛

← إن تقييم مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل على أساس التكاليف المباشرة فقط يؤدي إلى تخفيض تكلفته الحقيقية، وهذا ينعكس في تخفيض الأرباح المحققة؛

← إن هذه النظرية تفشل في خدمة الإدارة كأداة في خدمة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وذلك لأنها

¹ - حابي احمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية- بسكرة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010/2011، ص 52.

² - نفس المرجع السابق، ص 52-53.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

تستبعد جزءا من التكاليف المتغيرة من تكاليف الإنتاج.

2-2 طريقة التكاليف المتغيرة: هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة المتغيرة وحساب سعر التكلفة على أساس التكاليف المتغيرة فقط، وبطرح إجمالي التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال نحصل على هامش التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية، وحساب سعر التكلفة بالتكاليف المتغيرة على عكس طريقة التحميل العقلاني (المباشرة) التي تعتمد على التكاليف الثابتة. تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وتقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكاليف المتغيرة، مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج¹.

❖ **المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف المتغيرة:** تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على مجموعة من المبادئ نذكر منها ما يلي²:

1. الفكرة الأساسية تتمحور في التفرقة بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة؛
2. لا يحمل سعر تكلفة المنتجات إلا بالتكاليف المتغيرة؛
3. التكاليف الثابتة للإنتاج، الإدارة والمبيعات تعتبر كتكاليف ثابتة كلية للدورة، يجب على نتيجة الدورة أن تغطيها؛
4. تحديد الهامش على التكلفة المتغيرة أي أن رقم الأعمال هو الأساس قياس مستوى النشاط ويجب عليه أن يغطي التكاليف المتغيرة.

3 - طريقة التكاليف المعيارية: لها عدة تعاريف منها³:

سمي ترجمة العلاقة المباشرة القائمة بين خدمات عناصر المدخلات والمخرجات في صورة معايير فنية، ويعتمد في ذلك على دراسة علمية وتجريبية لتحديد أفضل علاقة بين وحدة المنتج واحتياجاتها من كمية المواد وزمن العمل في ضوء العوامل المؤثرة في هذه العلاقة على مر الزمن وبالتالي فإنه يفترض أن رقم التكلفة الذي يتحدد يوضح ما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء بالفعل.

¹ - بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج دراسة حالة شركة الاسمنت جامعة بوزيان- قسنطينة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة

محمد خيضر، بسكرة، 2014/2013، ص 44-45.

² - حابي أحمد، مرجع سابق، ص 53.

³ - بوناب بلال، مرجع سابق، ص 48-49.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

هي خطة تكاليف محددة مقدما على أساس فني وعلمي دقيق لما ينبغي أن تكون عليه وحدة التكلفة من منتج أو خدمة.

ثانيا: الطرق الحديثة

نظرا لعيوب الطرق التقليدية لنظام التكاليف ظهرت طرق حديثة تعمل على عقلنة التكاليف، ومن أهمها: طريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC)، وطريقة التكلفة المستهدفة التي سوف يتم إدراجها في المبحث الثاني كونها أساس موضوع الدراسة.

✓ **طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:** محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هي أحد الطرق المحاسبية الحديثة التي نشأت نتيجة التغير في بيئة التصنيع، بحيث تقوم هذه الطريقة على مبدأ المنتجات أو الخدمات تستهلك أنشطة، والأنشطة هي التي تستهلك موارد المؤسسة، فتقوم بتتبع تكاليف الأنشطة اعتمادا على العديد من مسببات التكلفة تمهيدا لتوزيعها على المنتجات أو الخدمات، فهذه الطريقة تؤدي إلى توفير بيانات ومعلومات حول التكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المتعلقة بها بوضوح.¹

إن استعمال طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة وبالخصوص في المؤسسات الصناعية يقتضي توفير الشروط التالية²:

- ـ إن المنافع المتوخاة من استعمال طريقة الأنشطة تفوق التكاليف المتعلقة به، لأن تطبيق طريقة ABC هو عملية معقدة وشاملة تتطلب الخبرات وتستنفذ الكثير من موارد المؤسسة، لذلك على الإدارة التأكد مسبقا من أن المنافع المتوقعة أكبر من تكاليف تطبيق الطريقة؛ وأن يوجد محرك للتكاليف في كل نشاط من الأنشطة.
- ـ أن المؤسسة تستطيع تقسيم عملياتها إلى أنشطة مختلفة؛
- ـ أن المؤسسة لديها التقنية العالية لتجميع المعلومات والتكاليف عن كل نشاط من الأنشطة بدقة؛
- ـ أنه لا يوجد ثقة بمعلومات التكاليف التقليدية؛

¹ - حابي أحمد، مرجع سابق، ص 63.

² - نفس المرجع السابق، ص 70-71.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

المبحث الثاني: الإطار النظري لتكلفة المستهدفة

ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة أولاً في اليابان سنة 1960م حيث وجد أن 80% من الصناعات الكبرى تعتمد هذا الأسلوب. يعتبر أسلوب التكاليف المستهدفة عملية بسيطة الفهم والتطبيق نسبياً وبالرغم من ذلك فإنها تؤثر تأثيراً كبيراً على ربحية المنظمات والأعمال التجارية، كما أنها لا تتطلب كم من المتخصصين والمهنيين، أو حتى تتطلب تطبيقات برامج واسعة النطاق أو تراكيب أو إجراءات معقدة.

المطلب الأول: مفهوم وخصائص وأهمية التكلفة المستهدفة

أولاً: مفهوم التكلفة المستهدفة

تعددت المفاهيم والتعريفات للتكلفة المستهدفة ولم يتفق الكتاب والباحثين على تعريف محدد فقد عكست هذه التعريفات وجهات نظر مختلفة عرفت بها بأنها "أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم من مراحل دورة حياة المنتج ومن ثم فإن هذه الأداة تركز جهود خفض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها"¹. وكذلك عرفت على أنها "يمثل أسلوب التكلفة المستهدفة أحد الأساليب المرتبطة بتحديد أهداف التكاليف الخاصة بالمنتجات التي لها أسعار مبيعات تتحدد عن طريق الأسواق التنافسية ويبدأ التحليل مع سعر البيع المقرر الذي سيكون مقبولا ويتم طرح الربح المرغوب فيه للتوصل إلى التكلفة المستهدفة"²، وكذلك عرفت أنها "أحد الأدوات الإستراتيجية التي تعمل على خفض تكاليف المنتجات خلال دورة حياتها"³. وعرفت أيضاً على أنها "نظام متكامل تابع لإدارة التكاليف يستخدم عند تصميم منتج جديد أو عند تطوير منتج سابق"⁴.

مما سبق يمكن القول أن التكلفة المستهدفة هي أسلوب يهدف إلى خفض تكاليف المنتجات في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج عن طريق حسن استخدام الموارد المتاحة، مع الأخذ بعين الاعتبار مستوى الجودة المطلوبة وذلك في ضوء التكلفة التي يتقبلها العملاء من أجل تحقيق أهداف المنشأة.

ثانياً: خصائص التكلفة المستهدفة

من خلال التعريفات السابقة يمكن أن نستخلص الخصائص التالية للتكلفة المستهدفة:

¹ - صفاء عبد الدائم، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة في بيئة الصنيع الحديثة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، 2001م، ص 470 .

² - أمين السيد لطفي، إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة الإسكندرية، الدار الجامعية للنشر، 2007م، ص 560.

3 - J. Brausch، Target Costing for Profit Enhancement، Management Accounting، Vol.76، No.5، Nov(1994):45.

4 - A. Bhimani، and H. Okano، Targeting Excellence: Target Cost Management at Toyota in the UK، Management Accounting، London، Vol.73، No.6، Jun(1995):42 .

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

- 1 - أنها تطبق في مرحلة التطوير والتصميم وهي تختلف عن نظم مراقبة التكاليف المعيارية التي يتم تطبيقها في مرحلة الإنتاج؛
- 2 - أنها ليست أسلوب إداري لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي ولكنها أسلوب يهدف إلى تخفيض التكاليف؛
- 3 - يتم استخدام بعض الأساليب علماً لإدارة في تحديد التكاليف المستهدفة لأن الأهداف الإدارية وتكاليف المستهدفة تتضمن الأساليب الفنية لتطوير وتصميم الإنتاج؛
- 4 - تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة يتطلب تعاون العديد من الإدارات داخل المنشأة؛
- 5 - يشرح ويصف هيكل خطة التطوير مع الأخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير وتعدد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين؛¹
- 6 - يتطلب التطبيق الناجح للتكلفة المستهدفة استخدام أسلوب هندسة القيمة وبعض الأساليب الأخرى؛
- 7 - يعتمد في تخطيط وتصميم وإنتاج المنتج في البيئتين الداخلية والخارجية.²

ثالثاً: أهمية التكلفة المستهدفة

تتبع أهمية منهج التكلفة المستهدفة كأساس لتخطيط الربحية وبناء معايير التكلفة خاصة في ظل انتشار التكنولوجيا وما صاحب ذلك من وجود منافسة عالمية تتسم بسرعة التغيير، ولم يعد التفوق التكنولوجي هو الأساسي في اكتساح الأسواق وتحقيق أرباح مقبولة خاصة بعد انخفاض الفروق في الجودة بين المصاريف المتنافسة، ولكن أصبح بمقدور المنافسين الذين يستخدمون مستوى أقل من التكنولوجيا ولكن بتقديم خدمة بتكاليف أقل واكتساب الأسواق وتحقيق المعدلات المطلوبة على الاستثمار، وتزداد فرص النمو وتحقيق الربحية أمام المصارف التي تستطيع زيادة جودة الخدمات المطلوبة وتقليل التكلفة، وبالإضافة إلى الجودة والتكلفة يمثل عنصر الوقت الضلع الثالث للإستراتيجية الجديدة للتنافس.³

المطلب الثاني: أهداف التكلفة المستهدفة ومبادئه

أولاً: أهداف التكلفة المستهدفة

تعددت أهداف منهج التكلفة المستهدفة حسب وجهة نظر كل باحث، ولكن الهدف المشترك والرئيسي هو

¹ - لطفي الرفاعي فرج، محمد سعيد جندي، التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، مصر، كلية التجارة جامعة طنطا، 2006، ص30.

² - محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف المنظور التقليدي و الحديث عمان، دار البازوري للنشر و التوزيع، 2011م، ص33.

³ - بوكورية زانة، التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الطاهر مولاوي، سعيدي، 2013، ص63.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

خفض التكلفة والمحافظة على الجودة، وهناك أهداف أخرى تتمثل في¹:

- 1- خفض تكلفة المنتجات الجديدة مع مراعاة الحفاظ على جودة المنتج والتقييد بالتوقيت المناسب لتسليم المنتج والسعر المناسب مع السعر السائد في السوق؛
- 2- تحفيز موظفي الشركة على العمل للوصول إلى الربح المستهدف وذلك بتصميم العمل بأسلوب التكلفة المستهدفة على كافة مستويات العاملين في الشركة؛
- 3- التخطيط الإستراتيجي للمشروع بما يكفل تحقيق الانخفاض المستمر في التكلفة وزيادة فعالية تصميم المنتج وتطويره؛
- 4- تحقيق أهداف الإدارة العليا من أرباح ومنافسة على المدى الطويل في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية وكذلك تغير أذواق المستهلكين.

بالإضافة للأهداف السابقة تهدف التكلفة المستهدفة إلى²:

- 1- تخفيض تكاليف المنتجات الحالية والمستقبلية؛
- 2- يساعد مدخل التكلفة المستهدفة في تحديد تكاليف المنتج المستهدفة أي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج؛
- 3- تحقيق رغبة العملاء في إشباع الاحتياجات وذلك بتقديم منتجات متطورة ذات جودة وسعر مناسبين؛
- 4- تقديم منتجات جديدة في الوقت المناسب وبجودة مناسبة لضمان الاستمرار في الأسواق؛
- 5- تطوير المنتج دائما لجذب المستهلكين.

ثانيا: مبادئ التكلفة المستهدفة

يتضمن أسلوب التكلفة المستهدفة عدة مبادئ نذكر منها ما يلي³:

❖ **قيادة سعر البيع المستهدف للتكلفة:** لتحديد التكلفة المستهدفة يجب القيام أولا بتحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج ويطرح الربح المستهدف من هذا السعر نحصل على التكلفة التي يجب تصنيع المنتج في حدودها.

❖ **التركيز على العملاء:** حيث أنه لا بد من الاهتمام بمتطلبات العملاء من ناحية الجودة والسعر والوقت

¹ - محمود حسن قاقبش، مدى مساهمة العلوم المالية و المحاسبة في التعامل مع الأزمات المالية العالمية، للمؤتمر الثاني للعلوم المالية والمحاسبية الأردن، جامعة اربد،

كلية العلوم الاقتصادية و الإدارية، 2010، ص640.

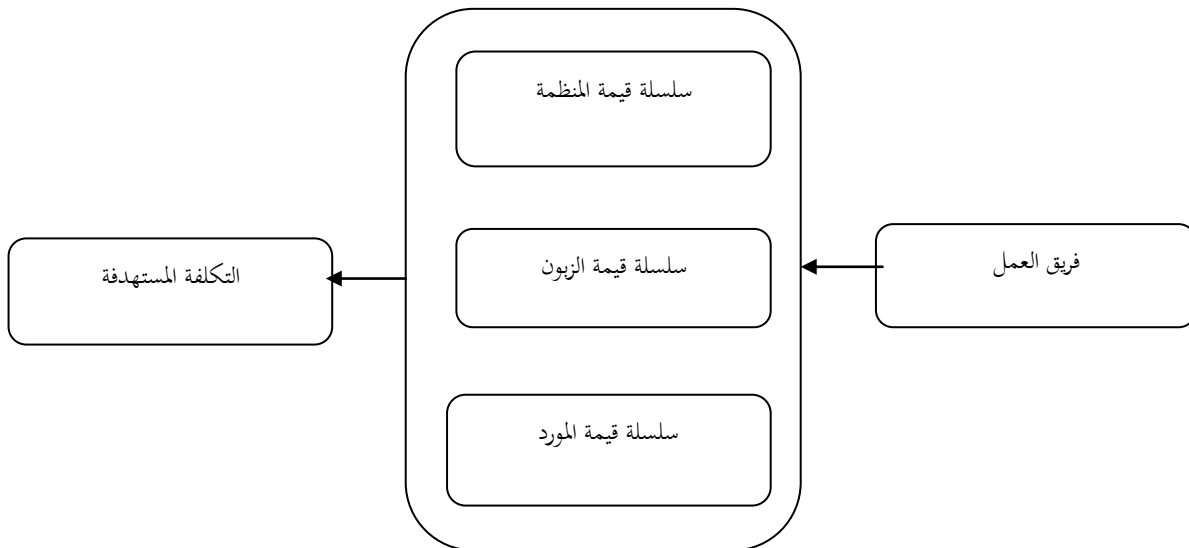
² - Kplan.Rober s.and atkinson anthony A.advanced management accounting.3 edition new jersey.prentice hall.1998 . p224.

³ - محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة تمهيدى ماجستير، قسم الدراسات العليا، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008، ص3.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

المناسب للحصول على المنتج.

- ❖ **التركيز على تصميم المنتج:** تعد هندسة التصميم هي العنصر الرئيسي في التكلفة المستهدفة، إذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه في حدود التكلفة المستهدفة.
 - ❖ **التركيز على عملية التصميم:** يعني فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من المنتج الذي سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة، كما يجب تصميم جميع الأوجه وفقاً للتكلفة المستهدفة للمنتج.
 - ❖ **دورة حياة التكاليف:** ينبغي أن ينتبه المحللون عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج بعين الاعتبار، والعمل على تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج سواء تكاليف التوزيع أو الشراء أو التشغيل والصيانة وصولاً إلى تكلفة التخلص منه بعد انتهاء الغرض.
 - ❖ **فرق عمل متداخلة المهام:** يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات ومن مختلف إدارات المنشأة كالمختصين ببحوث التسويق والبيع وهندسة الإنتاج أو التجهيز.
 - ❖ **توجيه سلسلة القيمة:** في بعض الأحيان قد تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة، وهنا يتم بذل جهد لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة وفي بعض الحالات، يمكن أن تساعد النظرة الفاحصة لسلسلة القيم لكامل أنشطة المؤسسة المديرين على تحديد فرص تقليل التكلفة.
- الشكل رقم (01): العلاقة بين فريق العمل وأنشطة نظام سلسلة القيمة



المصدر: ناجي شايب الركابي، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي لشركة الصناعات الالكترونية، دراسة ميدانية بغداد، 2010، ص13.

المطلب الثالث: طريقة تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

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

- المرحلة الأولى: تخطيط التكلفة المستهدفة.
- المرحلة الثانية: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة.
- المرحلة الثالثة: تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التطوير والتحسين المستمر.

المرحلة الأولى: تخطيط التكلفة المستهدفة

تبدأ عملية التخطيط للتكلفة المستهدفة من خلال البحث السوقي لمستوى جودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين والسعر المتوقع له والذي عادة ما يعكس ظروف السوق المستقبلية، ويمكن التعرف على هذه المرحلة من خلال الخطوات التالية:

1- تحديد السعر المستهدف: والمقصود بالسعر المستهدف هو "السعر المقدر للسلعة أو الخدمة والذي يرغب الزبون أو العميل ويكون قادر على دفعه"¹، بمعنى آخر يرى الباحث أن السعر المستهدف هو السعر الذي يحقق الخصائص التالية:

- السعر الذي يستطيع العملاء دفعه، كما يمكن المنشأة من تحقيق الحصة السوقية المرغوبة؛
 - السعر الذي يحقق الربح المستهدف التي ترغب الإدارة بتحقيقه وهو يمثل أدنى ربح ولا يمكن التنازل عنه؛
 - ألا يزيد السعر بأي حال من الأحوال عن أسعار المنافسين.
- ويرى الباحث أن هناك عوامل تؤثر على تحديد السعر المستهدف كالأتي²:

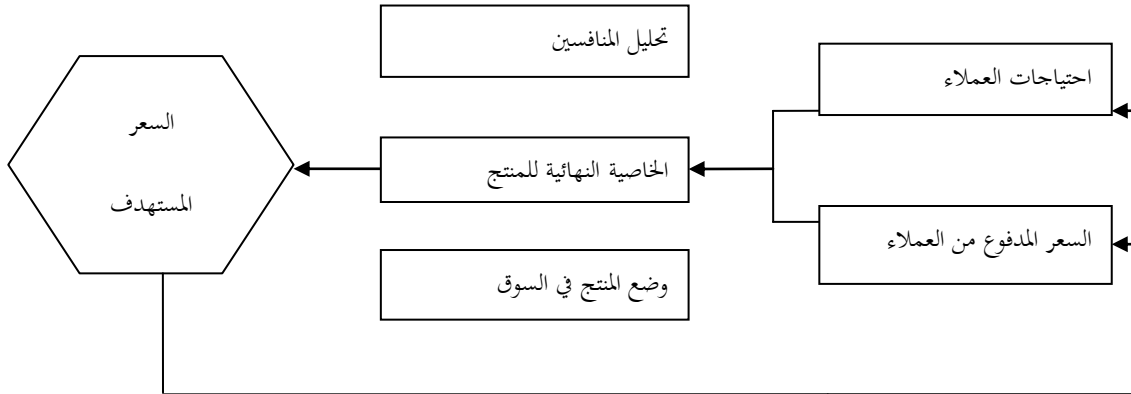
- خصائص وأسعار المنتجات والخدمات المنافسة؛
- مدى تقبل العملاء لسعر واستعدادهم لدفعه مقابل الخدمة أو المنتج؛
- الأرباح التي ترغب المنشأة بتحقيقها؛
- مدى احتياج العملاء للخدمة؛
- تحليل المنافسين.

1-Gagne.M.and discenza.R.Target costing journal of Business industrial marketing vol 10.no1.1995

²- منصور محمود، ماهية التكاليف المستهدفة، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، 2008، ص16.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

الشكل رقم (02): تحديد السعر المستهدف



المصدر: ميساء محمود راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض وتطوير المنتجات، دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، رسالة ماجستير جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2002، ص16.

2- وضع هامش الربح المستهدف : وذلك من خلال وضع التخطيط الاستراتيجي للمؤسسة على المدى الطويل والحفاظة على منتجاتها متوسطة الأجل، فتحدد الربح المستهدف يكون بناء على إستراتيجية الربح طويل الأجل للمؤسسة وإستراتيجية حصة المنتج من السوق في المدى القصير. يحدد هذا الهامش بناء على عوامل كثيرة مثل الربح المتوقع للنتائج التاريخية، تحليل المنافسة.... الخ وينبغي أن يكون هامش الربح واقعي وكافي لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج¹.

3- تحديد التكلفة المسموح بها: يمكن التعبير عنها بالمعادلة التالية²:

التكلفة المسموح بها = سعر البيع المتوقع - الربح المستهدف

بعد حساب التكلفة المسموح بها والمحددة وفقا لمتطلبات السوق، تقوم المؤسسة بتحديد التكلفة المقدرة للمنتج وفقا لقدراتها وظروفها الداخلية (طاقاتها وخصائصها ومواردها) ثم تقوم المؤسسة بالمقارنة بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية. وإذا ما كانت هذه الأخيرة أكبر من الأولى، تبذل المؤسسة مجهود لتحليل الفجوة، ومحاولة إيجاد الحلول الممكنة لتقليصها قدر الإمكان.

4- تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة : هدف خفض التكلفة هو الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية، ويقصد بالتكلفة الجارية: "تكلفة المنتج المقترحة بإفتراضيات التصنيع الحالية دون إجراء أي محاولة لخفض التكلفة". وتتكون هذه الأخيرة من جزئين هما¹:

¹ - ميساء محمد محمود راجحان، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات مذكرة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية 9009، ص8.

² - هناء بن سعيد، مرجع سابق، ص 25.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

❖ **هدف خفض التكلفة الممكن:** هو جزء التكاليف القابل للتحقيق عن طريق تطوير تصميم المنتج وتطوير الطاقات المتاحة لدى المؤسسة ولدى الموردين، وهو الفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة المستهدفة للمنتج.

❖ **التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة:** وهذا الجزء يصعب تحقيقه في ظل سيادة نفس الظروف الحالية من تكنولوجيا وغيرها وهو عبارة عن الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة للمنتج ويمكن التعبير عنها بالمعادلات التالية:

- التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف 1
 - هدف خفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة الجارية 2
 - هدف خفض التكلفة الممكن = التكلفة الجارية - التكلفة المستهدفة 3
 - التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة المستهدفة 4
- وباستخدام المعادلة رقم (4) نجد أن:

- التكلفة المستهدفة = التكلفة المسموح بها - التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة 5
- وبالتعويض التكلفة المسموح بها في المعادلة 1 في المعادلة 5 نجد

- التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف - التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة.

المرحلة الثانية: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام تقليل التكلفة

بإتمام المرحلة الأولى من مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة تمكنهم من معرفة التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة وكذلك معرفة فجوة التكاليف بين تكلفة التصميم المبدئي (التكلفة الجارية) والتكلفة المسموح بها، وبالتالي مقدار الخفض الممكن في التكاليف².

وعند هذه النقطة يأتي دور أدوات تحجيم التكلفة وهي "مجموعة من الأساليب أو الإجراءات يتم استخدامها للقضاء على الفجوة بين التكاليف أي بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المبدئية لتصميم المنتج (التكلفة الجارية) ومن ثم تحقيق غرض خفض التكلفة الممكن، وهناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف، ومن أشهر هذه الأدوات ما يلي³:

- هندسة القيمة؛

¹ - محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، مرجع سابق، ص 76.

² - هناء بن سعيد، مرجع سابق، ص 26.

³ - منصور محمود، مرجع سابق، ص 11.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

- الهندسة المتزامنة؛
- جداول التكلفة؛
- تحليل التكلفة الوظيفي؛
- نظم دعم التكلفة المستهدفة.

1- هندسة القيمة: ويعرف أسلوب هندسة القيمة على أنه "التقويم المنظم لكافة جوانب وأنشطة البحوث والتطوير، وتصميم المنتجات والعمليات، والإنتاج والتسويق، والتوزيع وخدمة العملاء بهدف تخفيض التكاليف مع تحقيق واستيفاء احتياجات العملاء"¹.

تعد هندسة القيمة أحد الجهود المنظمة لتحليل وظائف السلع والخدمات بهدف إيجاد طرق لتحقيق هذه الوظائف عند التكاليف المستهدفة، وتساعد هندسة القيمة على إدارة التكلفة، وإدارة الأداء الوظيفي للخدمة أو المنتج بالتناوب ليس بغرض التخفيض المطلق للتكلفة ولكن بهدف الوصول بها إلى المستوى المستهدف².

ويعتبر أسلوب هندسة القيمة من أشهر الأساليب لتحقيق التكلفة المستهدفة، "حيث كان أول ظهور له أثناء الحرب العالمية الثانية حيث كان هناك نقص في وجود بعض المواد الخام فحاول مهندسي التصميم إنتاج المنتجات بالاعتماد على مصادر بديلة للمواد والأجزاء الغير المتاحة، ثم تم تطوير هذه الفكرة من جانب اليابانيين لاستخدامها محاولة في تخفيض تكاليف الإنتاج عن طريق إجراء بعض التغييرات الهندسية على المنتج دون إلحاق أضرار بوظائف أو خصائص المنتج"³.

ويهدف أسلوب هندسة القيمة إلى التعرف على الأجزاء والأنشطة التي تضيف قيمة، والتي لا تضيف قيمة حتى يتم حذفها لأجل تخفيض التكلفة مع المحافظة على الجودة، بمعنى آخر أن أسلوب هندسة القيمة معني بالحصول على نفس الوظائف ونفس درجات الأمان ونفس الاستخدام، ولكن بتكلفة أقل منخفضة. ويتم تنفيذ أسلوب هندسة القيمة عن طريق:⁴

- تحديد الأهداف التي تكمن في عملية التحسين والتطوير؛
- جمع معلومات المنتج عن طريق التعاون بين إدارة التكاليف وفريق العمل الهندسي؛

¹ - العمرو زياد عوده انبيه، العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، 2007، ص22 .

² - 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، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010، ص33.

³ - محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، مرجع سابق، ص5.

⁴ - المطارنة غسان فلاح، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بحث محكم، مجلة جامعة دمشق للعلوم

الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد2، 2008، ص289.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

- إعداد التصميم الهندسي للمنتج وفق الاحتياجات ورغبات العملاء؛
 - تقديم الأساليب والعمليات التي تحقق الوظائف الرئيسة للمنتج وفقاً لاحتياجات العملاء. تقييم ما تم تقديمه من أفكار وأساليب وعمليات والتحقق من مدى إمكانية تطبيقها ومساهمتها في تخفيض التكلفة وتحسين جودة المنتج؛
 - تطوير الأفكار والعمليات التي قدمت مع المحافظة على الأداء الوظيفي للمنتج وتقديم قائمة؛
 - توضيح الأجزاء الأساسية للمنتج وتكلفة كل جزء منها؛
 - مرحلة تقديم خطة هندسة القيمة؛
 - مرحلة تطبيق خطة هندسة القيمة مع متابعة وتقييم النتائج التي يتم التوصل إليها، ويكون ذلك بعد موافقة الإدارة، ويكون التطبيق وفق الخطة التي تم وضعها.
- 2- الهندسة المتزامنة :** تعتبر وسيلة لخفض زمن تطوير المنتج أو الخدمة من خلال أداء الأعمال الخاصة بالتخطيط والتطوير والتصميم التفصيلي للمنتجات أو الخدمات الجديدة في وقت واحد بما يترتب عليه وفورات زمنية، بالإضافة إلى الوفورات في التكاليف المرتبطة بها، مما يساعد في الوصول إلى التكلفة المستهدفة¹.
- 3- جداول التكلفة:** حيث تعد تلك الجداول من المصادر المهمة للمعلومات عند تحديد التكلفة المستهدفة، فهي توفر المعلومات عن أثر استخدام المواد الإنتاجية المختلفة وطرق التصنيع البديلة وتصميم المنتجات البديلة على التكلفة من خلال تحليل التكاليف الخاصة بكل بديل وتوفير قاعدة معلومات عن تكاليف، كما تساند جداول التكلفة جهود خفض التكلفة خلال دورة حياة المنتج وبصفة خاصة مرحلة ما قبل الإنتاج².
- 4- تحليل التكلفة الوظيفي:** ويتم استخدام التحليل الوظيفي في حالة توفرت معلومات عن تكاليف كل وظيفة من وظائف الخدمة أو المنتج، وتقسم الوظائف إلى مجموعات رئيسة و ثانوية حتى يتم عمل تعديل عليها إما بضمها مع بعضها أو حذفها إذا كان تغير مهمة وذلك بهدف تخفيض التكلفة³.
- 5- نظم دعم التكلفة المستهدفة:** ساعد وجود التكنولوجيا المتقدمة للمعلومات على توفير العديد من أنظمة المعلومات، والتي لها أثر مهم في تسهيل عملية تحديد التكلفة المستهدفة ولعلها من أهمها⁴:
- ✓ النظم المساعدة في حساب الأسعار المستهدفة؛

¹ - بوكريه زانة، مرجع سابق، ص75.

² - العمرو زياد عوده انبيه، مرجع سابق، ص25.

³ - علي عدنان أبو عودة، مرجع سابق، ص35.

⁴ - بوكريه زانة، مرجع سابق، ص76.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

✓ النظم المساعدة في حساب الأرباح المستهدفة؛

✓ النظم المساعدة في البحوث والتطوير.

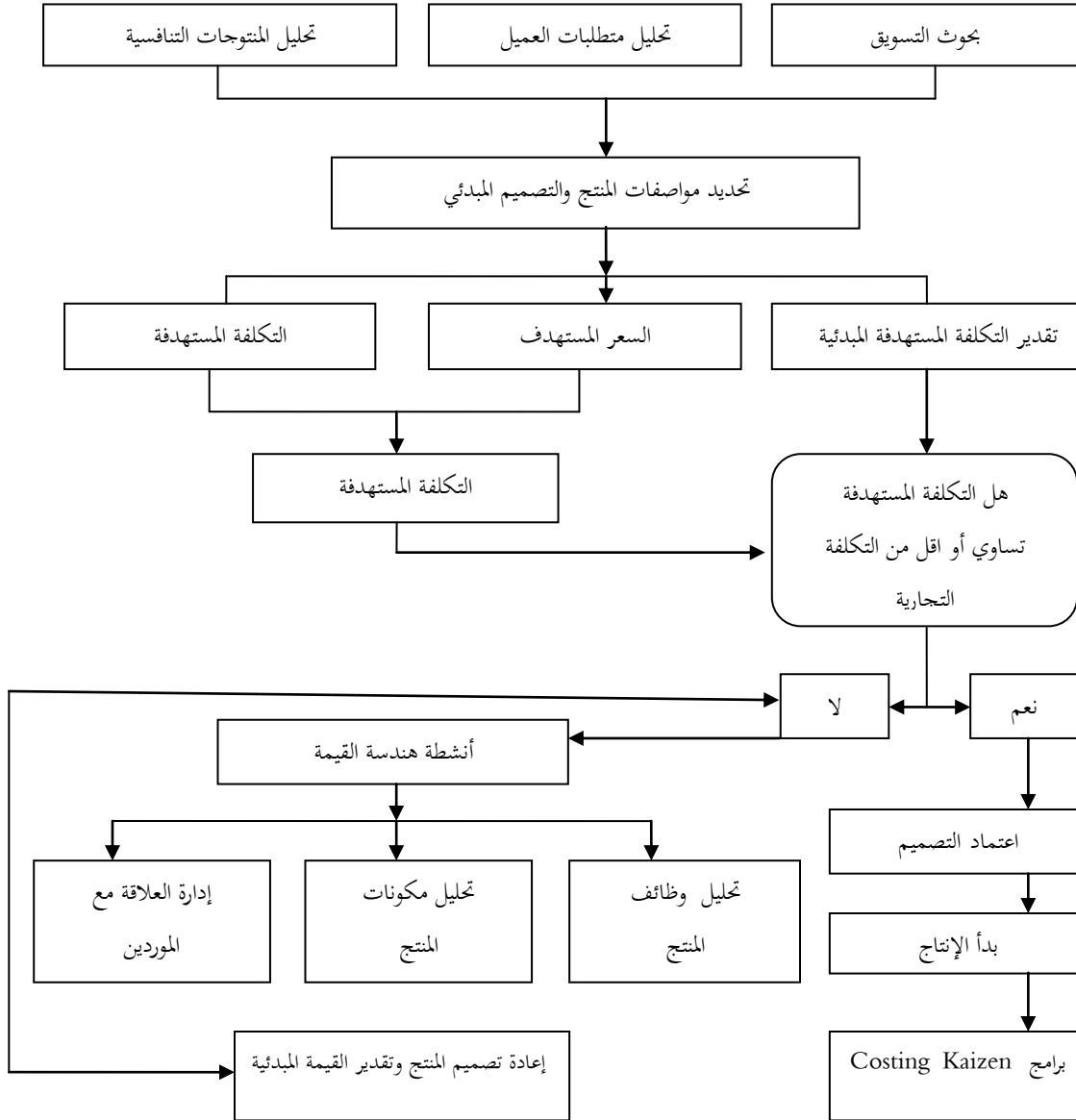
المرحلة الثالثة: تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التطوير والتحسين المستمر

يعتبر تطبيق هذا المدخل أو ما يعرف بمدخل التكلفة المطورة في غاية الأهمية وذلك من أجل المحافظة على الربحية خاصة في ظل ضغوط المنافسة المتزايدة، أو إذا كانت تخطط لتخفيض التكاليف في المستقبل، ولا يعني الوصول إلى التكلفة المستهدفة نهاية الأمر وإنما يعني بداية مرحلة جديدة من مراحل البحث المستمر عن مواطن تخفيض التكلفة كلما أمكن ذلك.

وأهم ما يميز التكلفة المطورة خاصية الاستمرارية في التحسين ومهما كانت التخفيضات محدودة فإنها تعطى بمرور الوقت نتائج مهمة وإيجابية، حيث يهدف هذا المدخل إلى تخفيض التكاليف في مرحلة الإنتاج أو تقديم الخدمة، أما منهج التكلفة المستهدفة يتم تطبيقه في مرحلة التصميم والتطوير، ووفق هذا المدخل تكون التحسينات عن طريق تطوير وتحسين أداء الآلات لتقليل نسبة العطل أو التوقف في تقديم الخدمة، كما يتم زيادة تدريب العمالة وتأهيلهم لأن هذا المدخل يركز على العملية وليس على المنتج.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

الشكل (03): مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة



المصدر: منصور محمود، ماهية التكاليف المستهدفة، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، 2008، ص 14.

المبحث الثالث: كفاءة وفعالية التكلفة المستهدفة في تخطيط وضبط تكاليف المنتجات

المطلب الأول: دور التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج

أولاً: التكاليف المستهدفة والتسعير المستهدف

السعر المستهدف هو سعر تقديري للمنتج يرغب العميل المحتمل في سدادته ويعتمد تقدير السعر على فهم القيمة التي يتوقعها العميل للمنتج وعلى استجابة المنافسين، ويعتبر كل من المبيعات الشركة وتنظيم السوق أحسن موقع لتحديد احتياجات العملاء والقيمة التي يتوقعونها من المنتج كما تقوم الشركات بعمل أبحاث عن

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

السوق حول خصائص المنتج التي يريدها العملاء والأسعار التي يرغبون في دفعها، وتحتاج الشركة إلى فهم تكنولوجيا المنافسين، والمنتجات والتكاليف.

ويمثل سعر البيع المبني على مدخلات بيانات العملاء والمنافسين أساس حساب التكاليف المستهدفة، والتكلفة المستهدفة للوحدة هي السعر المستهدف ناقص الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة، أما الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة فهو الدخل التشغيلي الذي تريد الشركة أن تحققه للوحدة من المنتج أو الخدمة المباعة.

فللتكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج (أو الخدمة) التي تساعد الشركة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف.

ولكن ما هي التكاليف الملائمة التي يجب أن توجد ضمن حساب التكاليف المستهدفة؟ هي كل التكاليف المستقبلية سواء متغيرة أو ثابتة، وذلك لأنه في المدى الطويل يجب أن تغطي أسعار وإيرادات الشركة كل تكاليفها، فإذا لم يحدث ذلك فالبديل الوحيد هو أن تغلق الشركة أبوابها.

وفي المعتاد ما تكون التكلفة المستهدفة للوحدة أقل من التكلفة الإجمالية للوحدة حالياً، وفي الواقع أن التكلفة المستهدفة للوحدة هي مستهدفة، وحتى تصل الشركة إلى تحديد التكلفة المستهدفة للوحدة والدخل التشغيلي المستهدف للوحدة يجب أن تقوم الشركة بتخفيض تكلفة منجاتها وعملياتها، وتستخدم التكاليف المستهدفة بشكل واسع في مختلف الصناعات في العالم، ومنها على سبيل المثال شركات فورد وتويوتا.¹

ثانياً: علاقة التكلفة المستهدفة بتسعير المنتجات

تعتمد أساليب التسعير التقليدية على عملية الإنتاج لوضع سعر بيع للمنتج وذلك بعد تحديد تكلفة فعلية، ومن ثم يطرح في السوق، إلا أنه من الممكن أن تجري العملية بطريقة عكسية، أي تحدد المؤسسة أولاً السعر الذي ستبيع المنتج، وبذلك تصبح المشكلة هي كيفية التصنيع التي تسمح لها بالبيع في ظل تلك الأسعار وهو ما تسمح به التكلفة المستهدفة.²

— إن التكلفة المستهدفة طريقة تسعير وأداة لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة تم استخدامها في اليابان بشكل واسع خاصة من قبل المؤسسات العاملة في مجال صناعة السيارات. فلا بد من تحديد تكلفة إنتاج المنتج ثم إضافة هامش الربح المرغوب فيه لتحديد سعر البيع.

¹ - هناء بن سعيد، مرجع سابق، ص 47-48.

² - نفس المرجع السابق، ص 48-49.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

- إذ يتم تحديد السعر الذي يتلاءم من متطلبات السوق و إستراتيجية المؤسسة ثم حساب هامش الربح المرغوب فيه تم طرحه من سعر البيع يتم تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج.
- بعد تحديد التكلفة المستهدفة يتم تزويد المهندسين ومصممي الإنتاج بها لاعتمادها كحد أعلى لتكلفة المواد واليد العاملة ومختلف التكاليف الأخرى عند تصميم وتخطيط المنتج.
- وهنا تكمن أهمية الدور الأساسي لمرحلة تصميم المنتج وفقا للتكلفة المستهدفة وبأقل منها وفي حالة الإخفاق في الوصول إليها تتم محاولة تخفيضها بإعادة تقييم التصميم الخاص بالمنتج وتحسين إجراءات وتكنولوجيا إنتاجية وتطوير نظام تجهيز المواد مع مراعاة دائما جودة المنتج والحفاظة على الخصائص التي تسمح بكسب ثقة الزبون.

وتعتبر التكلفة المستهدفة أداة مهمة لتسعير المنتجات في الأسواق التي تتميز بدرجة عالية من المنافسة حيث تسمح بزيادة فرص واحتمالات نجاح المنتج قبل إنتاجه على خلاف الأساليب التقليدية، وقد تكتشف المؤسسة أن سعر المنتج غير تنافسي، بعدما تكون قد استخدمت الموارد وقامت بإنتاجه.

ثالثا: عوامل نجاح التكلفة المستهدفة

لا يكفي إعجاب المؤسسة بأسلوب التكلفة المستهدفة لضمان نجاحه عند التنفيذ وإنما ينبغي توفير عوامل داعمة لنجاح تطبيقها، نذكر أهمها فيما يلي:¹

- وجود نظام جيد لمعلومات المحاسبة؛
- وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على كلا من التكلفة التاريخية والدراسة السوقية لاتجاهات الأسعار؛
- الدعم من قبل الإدارة العليا وذلك بسبب الطبيعة الإستراتيجية لهذه التكلفة ولتأثيره على أسلوب العمل في مختلف الإدارات داخل المؤسسة؛
- توفير الدورات العلمية والتدريب العملي للأفراد على استخدام التكلفة المستهدفة؛
- تشجيع وتطوير فرق العمل التي يتم تكوينها من الأفراد من مختلف الإدارات والتخصصات؛
- مشاركة جميع المعلومات المتاحة بين جميع الإدارات والأفراد عدم اختصاص البعض بها؛
- اعتماد المؤسسة على أسلوب تفويض السلطة لفرق العمل لمساعدتها على الابتكار والإبداع؛
- تنمية العلاقات مع الموردين بحيث تكون قائمة على التعاون بدلا من ربح على حساب خسارة الطرف

¹ - محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، مرجع سابق، ص 14-15.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

الآخر؛

- وجود قنوات اتصال مفتوحة بشكل دائم سواء بين المؤسسة والموردين أو بين المؤسسة والعملاء أو بين مختلف الإدارات والأقسام داخل المؤسسة لتسهيل تقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات؛
- تقديم جميع الأنشطة والأفراد بمدى مساهمتهم في تحقيق إستراتيجية للربح للمؤسسة.

رابعاً: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة

لأسلوب التكلفة المستهدفة في التسعير مزايا ونقاط ضعف في المقابل، وسنحاول فيما يلي عرض أهمها:¹

أ- المزايا

- يمكن المؤسسة من تسعير منتجاتها وفق معطيات السوق (التسعير العملي)؛
- إن اتجاه أسلوب التكلفة المستهدفة نحو السوق نقطة محورية للتحليل، فإنها تتجنب مشاكل أخرى للتكلفة، حيث تصبح التكلفة أداة فعالة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية؛
- يصبح السعر مسببا لعملية تطوير المنتج بدلا من أن تكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح بناء على أسعار السوق؛
- إن استعمال أسلوب التكلفة المستهدفة سيحجر المسيرين على تغيير طريقة تفكيرهم فيما يخص العلاقة بين التكلفة بسعر البيع والربحية؛
- إن من أهم خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة على الإطلاق أنها تهدف إلى تخفيض التكاليف وهذا ما يعزز فرصة زيادة حجم الربح المستهدف، كما أنه يجعل من تسعير المنتجات مرنة بشكل أكبر.

ب- نقاط الضعف

- من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة، وبناء ذلك فإنه في حالة تغير سعر السوق (في حالة الانخفاض) يجب إعادة النظر تقدير في التكلفة المستهدفة.
- يكون ربط أسلوب التكلفة المستهدفة بالأرباح العادية معقولا عندما تكون المؤسسة تحقق أرباحا قريبة من المستويات العادية، لكن في حالة بعدها عن الأرباح العادية وبالأخص عند تحقيقها من المستويات العادية، لكن في حالة بعدها عن الأرباح العادية وبالأخص عند تحقيقها من المستويات العادية أو لسلسلة من الخسائر نتيجة لانخفاض الأسعار في السوق يسبب حدة المنافسة أو انخفاض الطلب، فإن قيام التكلفة المستهدفة على أساس الأرباح العادية يمكن أن يؤدي إلى أهداف غير قابلة للتحقيق.

¹ - هادي خالد، مرجع سابق، 2012، ص 116-117.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

المطلب الثاني: دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية

تتطلب عملية تحقيق الميزة التنافسية عدة عناصر التي تمكنها من تحقيق ذلك أي يجب على المؤسسة أن تتعرف على الشروط التي تجعلها في المستوى الأعلى ويكون ذلك من خلال تحديد جميع المعايير اللازمة من معايير سعرية وكمية التي تخص المنتج.

أولاً: أهمية البحث عن نظام تكاليف جديد في ظل المنافسة

إن نظام التكاليف التقليدي الموجود في المؤسسات غير قادر على تحديد تكلفة أي منتج أو خدمة بشكل خاص، مما أدى بمديري المؤسسات بإدراك نوعية المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات ومستواها وتوقيتها مختلفة تماماً عن تلك المستخدمة في الماضي، لذلك وجب على نظام التكاليف الجديد تقديم ما يلي¹:

- تقديم منتج أو خدمة جديدة غير تقليدية: يؤدي ذلك إلى تعقيد التكاليف، مما يزيد الحاجة لنظام تكاليف دقيق لتصميم وتسعير هذه المنتجات والخدمات.
- فك الارتباط بين المنتجات والخدمات: في السابق كانت المؤسسات تقدم مجموعة من الخدمات بسعر واحد على أمل أن يكون متوسط التكاليف الكلية للخدمات المقدمة أقل من العائد المتأتي من مجموعة الخدمات، أما الآن فتتجه المؤسسات لفك الخدمات كل واحدة منفصلة عن الأخرى، هذا ما يزيد من الطلب على نظام تكاليف جديد.

- التشغيل الآلي للتحويلات: عن استخدام التكنولوجيا في عمليات المؤسسة أدى إلى تخفيض التكلفة المباشرة لكل عملية، لكنه أدى إلى زيادة التكاليف غير المباشرة وربطها بالمنتجات بشكل تحدي لنظام التكاليف.
- السعي إلى زيادة الربحية: اشتداد المنافسة بين المؤسسات جعل من الصعب زيادة أرباحها وحصتها السوقية فهي في تزايد وتنافس من أجل تقييد الخدمة التقليدية، مما جعلها تبحث عن طريقة للتحكم بتكاليفها للوصول إلى مستوى ربحية، والطريقة التي تتحكم بالتكاليف هو من خلال فهم إسهام المنتجات في التكاليف غير المباشرة، هذا لا يتحقق بالاعتماد على أنظمة التكاليف التي تعتمد في توزيع التكاليف غير المباشرة على مبدأ الحجم.

ثانياً: الدور الاستراتيجي لأسلوب T.C في الاستراتيجيات التنافسية.

لما كان أسلوب التكلفة المستهدفة يوضح هيكل تطوير وتحسين المنتجات وفق عناصر محددة لإستراتيجية المؤسسة التي تشمل إستراتيجية الأسعار ودرجة تعقيد المنتجات وتحليلات دورة حياة المنتج ، حيث يمتلك هذا

¹ - علا أسامة الشراني، أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية، دراسة تطبيقية، ماجستير محاسبة، قسم محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة دمشق، 2010، ص 105-106.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

- الأسلوب وفق البعد الإستراتيجي أفقا واسعا مركزا على تحسين الكفاءة التشغيلية، وأيضا يقوم على:¹
- تخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتج وقدرات التصميم للمنتجات وهو ما يجعلها تؤثر على دورة حياة المنتج؛
 - يظهر دورها من خلال تأكيدها على أهمية التحليل الإستراتيجي لبيئة المنافسة واحتياجات الزبون والجودة المتميزة التي يتم تحديدها من قبل المستهلك؛
 - يتمثل دورها الإستراتيجي في اعتمادها على السعر الموجه بواسطة السوق في تخفيض التكاليف عن طريق إلغاء الأنشطة غير الضرورية والتي تزيد من التعقيد وكلف المنتج.
- هو ما يجعل أسلوب T.C واقعية ذو أبعاد إستراتيجية لاعتمادها على السعر التنافسي للمنافسين بهدف استهداف التكلفة ومن ثم تخفيض التكاليف لتحقيق ميزة تنافسية مستقبلية عن طريق اعتمادها على أحد الاستراتيجيات التنافسية. وعلى هذا الأساس يظهر دور التكلفة المستهدفة في تلك الاستراتيجيات كما يلي:²
- 1- الإستراتيجية قيادة التكلفة:** حيث تعرف بأنها قدرة المؤسسة على تخفيض التكاليف بالنسبة لبقية المنافسين دون التأثير على مستوى جودة المنتجات أو الخدمات المقدمة للعميل.
- ويكون دور التكلفة المستهدفة في التحسين والتطوير في بداية سلسلة القيمة من الممكن أن يؤدي إلى وجود فرص لتخفيض التكاليف في آخر سلسلة القيمة، لذلك يجب التركيز على التحسين و التطوير في مرحلة التصميم، إن تخفيض التكلفة يعني قيادة التكلفة وهذا يعني تحقيق ميزة تنافسية من خلال التكلفة الأقل ومن ثم نجاح إستراتيجية التكلفة.

ويترتب على اعتماد هذه الإستراتيجية عدة مزايا وهي:

- ✓ القدرة على فرض سعر أقل من المنافسين مع تحقيق نفس مستوى الربح؛
- ✓ القدرة على مواجهة المنافسة السعرية الشديدة؛
- ✓ تحقيق مركز تنافسي أفضل وعائد أعلى للاستثمار.

- 2- إستراتيجية التميز:** حيث تعرف بأنها قدرة المؤسسة على توفير منتج ذو جودة عالية ومواصفات وقيمة منفردة ومتميزة عن منتجات المنافسين، وعليه يظهر دور التكلفة المستهدفة في تحقيق هذه الإستراتيجية من خلال مراحل قيادة التكلفة، وترتب عن تبني هذه الإستراتيجية أيضا عدة مزايا هي:

¹ - معاذ خلف إبراهيم الجنباني، الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، مجلة تكريت للعلوم الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 7، العدد 21، جامعة تكريت، 2011، ص 183.

² - اسماعيل حجازي و معاليهم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار اسامة للنشر والتوزيع- عمان، الاردن، 2013، ص 192-193.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

✓ تعزيز إخلاص وولاء المستهلك لعلامة المنتجات المتميزة مما يوفر الحماية للمؤسسة؛

✓ توفير عوائد دخول قوية في المؤسسة الساعية للدخول في نفس المجال؛

✓ القدرة على فرض سعر عالي استثنائي على المنتجات المتميزة .

3- إستراتيجية التركيز: حيث تعرف بأنها اختيار شريحة من المستهلكين سواء كانوا أفراد أو مؤسسات حيث يتم

التركيز عمليا للوفاء باحتياجاتهم أكثر من غيرهم من الزبائن، ويظهر دور التكلفة المستهدفة من خلال استهداف

جزء أو فئة معينة من السوق التي تهتم بتخفيض التكاليف، ويترتب عن تبني هذه الإستراتيجية عدة مزايا وهي:

✓ رفع القدرة التفاوضية للمؤسسة بالنسبة للمشتري نظرا لتوفيرها لمنتج لا توفره المؤسسات الأخرى؛

✓ القدرة على رفع ولاء العملاء وتقليص التهديد الناتج عن المنتجات البديلة.

وبذلك نجد أن أسلوب التكلفة المستهدفة ومن خلال دورها الإستراتيجي ساهمت في تنفيذ وتحقيق

إستراتيجية قيادة التكلفة من خلال العمل على تخفيض التكاليف عن طريق استهداف السعر ومن ثم استهداف

الربح وصولا إلى التكلفة المستهدفة مع عدم إغفال وجود درجة مقبولة من الجودة وهو ما يقود إلى ميزة التكلفة

الأقل أي تحقيق الميزة التنافسية.

ثالثا: التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية

ويكون ذلك من خلال ثلاث اتجاهات وهذا ما أكده Fiel Kim وهي كما يلي:¹

1 -التكيف وفقا لمتطلبات السوق: ويعني أن الهدف من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو التكيف مع

الحالة التنافسية التي تواجه المؤسسة، إذ تتميز بيئة الأعمال المعاصرة بشدة المنافسة مما يترتب عليها ظهور منتجات

ذات جودة عالية وبأسعار منخفضة ومن أجل المنافسة والبقاء في السوق يتوجب على المؤسسة القيام بإعادة

عمليات البحث والتطوير وتصميم المنتجات بالشكل الذي يحقق استجابة لرغبات ومتطلبات الزبون في المنتج

وضمن تسويق المنتج بالوقت المناسب وبالسعر المستهدف الذي ينبغي أن يقل عن معدل أسعار المنتجات

المنافسة ويحقق هامش ربح مرغوب، والأساس في ذلك هو بناء ميزة تنافسية غير قابلة للتقليد بوقت قصير

وتساهم بقوة في تعزيز المركز التنافسي للمؤسسة.

2 -التكيف وفقا لمتطلبات التقدم التكنولوجي: إن الاستجابة والتكيف وفقا لمتطلبات التطورات والابتكارات

التكنولوجية ساهم بتقديم تصاميم منتجات جديدة تتسم بالحدثة والبساطة وانخفاض تكاليف الإنتاج، مما انعكس

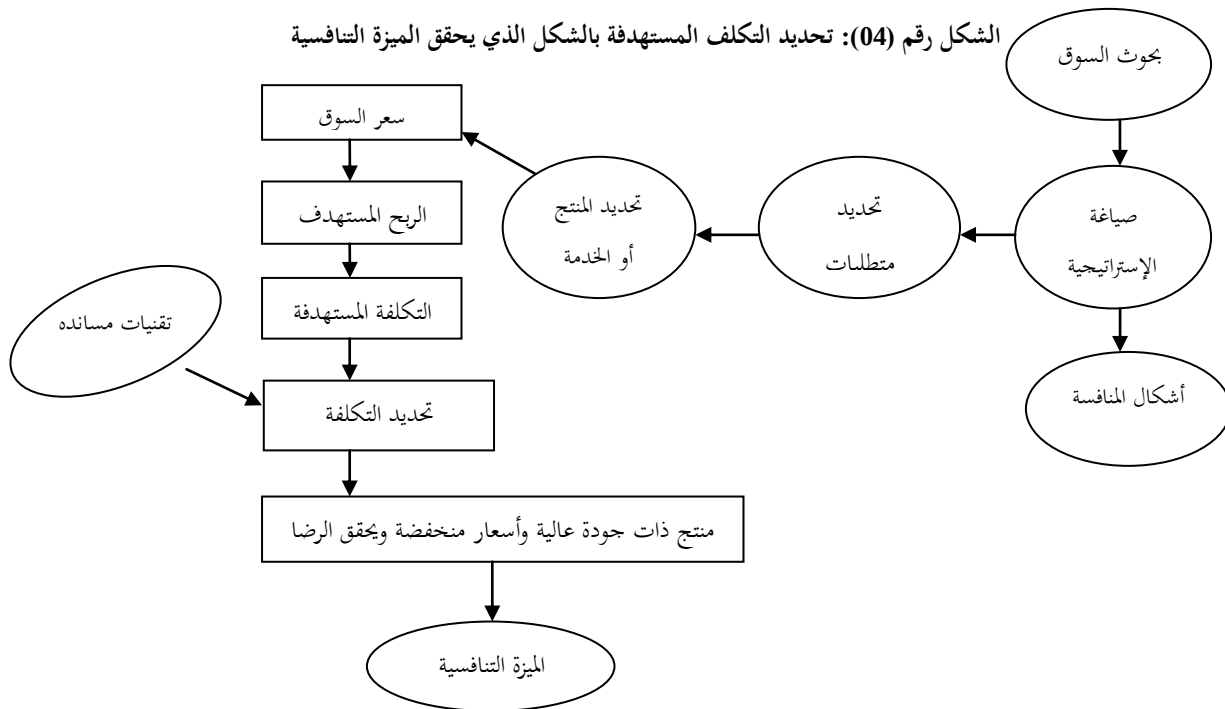
¹ - سعد جاسم محمد، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 1، مجلة 17، بغداد، 2017، ص 359.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

بصورة إيجابية على أسعار البيع، إن هذه الاستجابة تتمكن المؤسسة من تحقيق عوامل النجاح الحاسمة بمستوى فاعلية وكفاية متميزين على المؤسسة الأخرى المنافسة وبذلك تحقيق الميزة التنافسية.

3 - **التكيف وفقا لمتطلبات وظيفة المنتج:** إن التطورات الكبيرة الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة فرضت على المؤسسة التكيف مع متطلبات جديدة تتعلق بالخصائص والوظائف التي يؤديها المنتج وذلك من حيث عدد الوظائف وكفايتها، فالزبون يرغب بمنتج متعدد الوظائف وذات كفاية عالية في الأداء، وبأسعار منخفضة لذا إن تطبيق التكلفة المستهدفة يساعد المؤسسة في التكيف مع هذه المتطلبات وبالشكل الذي يحقق لها الميزة التنافسية. وبناء على ذلك ينبغي أن تبدأ المؤسسة بتخطيط وتصميم التكلفة المستهدفة لكل خاصية من الخصائص المكونة للأجزاء المنتج على أساس متوسط أسعار بيع المنتجات المنافسة في السوق.

والشكل التالي يوضح تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية.



المصدر: سعاد جاسم محمد، مرجع سابق، ص 359-360.

من خلال الشكل يتبين أن الهدف من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وتحقيق إشباع للزبون، إن هذين العاملين من العوامل التي يمكن أن تكون مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بتحقيق الميزة التنافسية.

وهذا ما يؤكد Kwah79-80 بأن جودة المواد الخام لمنتجات المؤسسة إضافة إلى تسليم المنتجات ذات الجودة العالية في الوقت المناسب غير كافٍ لجذب الزبائن وتحقيق الميزة التنافسية، لأن الزبون لم يكن على استعداد لدفع أسعار هذه المنتجات، لذا ينبغي على المؤسسة أن تقوم أولاً بإجراء بحوث السوق لتحديد سعر منتجاتها الذي

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

يكون الزبون على استعداد لدفعه قبل البدء بتصميم المنتجات، أما العامل المهم الآخر والمؤثر في تحقيق الميزة التنافسية، فهو تخفيض التكاليف بالشكل الذي يحقق أرباح أو قيمة للمؤسسة وبنفس الوقت يحقق رضا أفضل للزبائن مقارنة بالمنتجات المنافسة، أي زيادة ثقة الزبون بمنتجات المؤسسة ذات الأسعار المقبولة والجودة العالية مما يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية.¹

ومما سبق يمكن أن نستنتج بأن التكلفة المستهدفة هي أداة لتحقيق الميزة التنافسية وذلك من خلال:²

- ❖ زيادة رضا الزبون وذلك من خلال التركيز في عملية التصميم وعلى تحقيق قيمة مدركة للزبون؛
- ❖ تخفيض التكاليف من خلال تصميم المنتجات بمواصفات ذات فاعلية وكفاية عالية؛
- ❖ تخفيض إجمالي الوقت المطلوب لتحسين المنتج يكون خلال التحسين والتنسيق في تصميم المنتجات، التصنيع وإدارة التسويق؛
- ❖ تساعد على التقدم تدريجياً للتنافس في الظروف التي يسودها الركود الاقتصادي؛
- ❖ تساعد على تحسين جودة المنتج بشكل كامل، كتحسين تصميم المنتج بعناية وتصنيع المنتجات لمقابلة احتياجات الزبائن التي تتصف بالتنوع والرغبة في التطوير المستمر.

¹ - سعاد جاسم محمد، مرجع سابق، ص 359-360

² - نفس المرجع السابق، ص 360

الفصل الأول: مدخل لأسلوب محاسبة التكاليف

خلاصة الفصل

من خلال عرضنا لطرق التكاليف التقليدية، خلصنا بأن هذه الطرق تمتاز بالسهولة والوضوح وذات تكاليف منخفضة التطبيق، وإن هذه الطرق ملائمة في ظل منتجات قليلة إلا أنها قد لا تكون ملائمة في ظل منتجات متعددة وفي ظل تقدم تكنولوجيا مستمر

وكذلك بعد عرضنا لطريقة التكلفة المستهدفة وجدنا بأنها تعتبر كأسلوب بديل لتخفيض التكاليف بصفة أساسية، على عكس أنواع الأساليب الأخرى التقليدية التي لا تراعي طرق تخفيض التكاليف ولا تضع سعر مستهدف يجعلها تتنافس به حيث تطرقنا إلى دراسة التكلفة المستهدفة مفهومها، أهميتها وأهدافها... الخ.

وفي المبحث الثالث حاولنا الربط بين ما يريده الزبائن وما تتطلع إليه المؤسسة من أهداف، من خلال تخفيض التكاليف بالشكل الذي يحقق أرباح أو قيمة للمؤسسة وبنفس الوقت يحقق رضا أفضل للزبائن مقارنة بالمنتجات الأخرى، وعليه تعتبر التكلفة المستهدفة أداة حقيقية لتحديد السعر المناسب وكذا تحقيق الميزة التنافسية.

الفصل الثاني

الإطار النظري للأداء

وتقييم الأداء

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

تمهيد

إن استمرارية المنظمة وقدرتها على مواجهة مفاجآت المحيط لا يتوقف عند الإعداد الجيد للمخططات والموازنات فحسب، إن لم يصاحبه متابعة مستمرة لتنفيذ وتكييف هذه المخططات بما يحقق النتائج والأهداف المرغوبة. وتشكل هذه العملية المرحلة الثانية من مراقبة التسيير وتعرف باسم متابعة وتقييم الأداء. ولقد حظي هذا الأخير باهتمام الباحثين لمدة طويلة وفي مختلف الاتجاهات الفكرية من أجل تحسين الأداء الذي يعتبر المحور الرئيسي الذي تنصب حوله جهود المدراء، فهو يشير إلى درجة تحقيق وإتمام المهام المكونة لوظيفة الفرد بحيث يتكون من كمية العمل والتي تعبر عن مقدار الطاقة العقلية والنفسية والجسمية، وكذا نوعية العمل ونمط إنجاز العمل إلا أنه قد تحده وتوجهه بعض المحددات التي يعتقد الفرد بضرورة تواجدها من جهة، ومن أجل تطوير أدوات للقياس تتناسب والظروف السائدة من جهة ثانية ولقد سمح هذا التطور بنقل الأداء وأدوات تقييمه من البعد العملي إلى البعد الاستراتيجي، ومن تقييم للماضي إلى توقع للمستقبل، ومن المعالجة العمودية حسب مراكز المسؤوليات إلى المعالجة حسب الأنشطة والعمليات.

وسنحاول في هذا الفصل التطرق إلى:

1. الإطار النظري للأداء

2. الإطار النظري لتقييم الأداء

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

المبحث الأول: الإطار النظري للأداء

يعتبر الأداء البنية الأساسية في المنظمات فهو العنصر الذي تترقى به المؤسسة أو تتدهور، فهو من المفاهيم التي عرفت اهتماما في البحوث والدراسات باعتبارها تتعلق بالموارد البشرية و المنظمة، وهذا راجع أن الأداء هو مؤشر أساسي للحكم على فعالية المستخدمين في المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم الأداء ومحدداته وسبل تحسينه

أولاً: مفهوم الأداء

أخذ الأداء نصيباً كبيراً من اهتمام الباحثين و قد قدمت عدة تعريفات للأداء حيث يعتبر الأداء مؤشراً أساسياً للحكم على فعالية المستخدم في المنظمة، فنجد عدة تعريفات منها "الأداء أي نشاط يؤدي إلى نتيجة وخاصة السلوك الذي يغير المحيط بأي شكل من الأشكال" ¹. كما عرف أيضاً "الأداء هو درجة تحقيق وإتمام المهام المكونة لوظيفة الفرد وهو يعكس الكيفية التي يحقق أو يشبع الفرد متطلبات الوظيفة، وغالباً ما يحدث لبس وتدخل الأداء والجهد، فالجهد يشير إلى الطاقة المبذولة، أما الأداء فيقاس على أساس النتائج التي حققها الفرد" ². كما يوجد تعريف آخر "الأداء هو درجة تحقيق وإتمام المهام المكونة لوظيفة الفرد وهو يعكس الكيفية التي تحقق أو يشبع بها الفرد متطلبات الوظيفة" ³. ويمكن تعريف الأداء أيضاً بأنه "مستوى الإنجاز الذي يصله الفرد في عمله، وإن الأداء كفاءة العامل لعمله ومسلكه فيه ومدى صلاحيته في الخوض بأعباء عمله وتحمله لمسؤولياته في فترة زمنية محددة" ⁴.

من خلال ما سبق، يمكن استنتاج تعريف لأداء فهو ما يصدر عن المستخدم أثناء قيامه بعمله من تحقيق و إتمام للمهام والمسؤوليات المكونة للوظيفة التي يشغلها ويقدر من خلال النتائج المحصل عليها من كمية الإنتاج ونوعيته أو السرعة و الدقة في العمل.

ثانياً: محددات الأداء

إن الهدف الأساسي لأي منظمة هو زيادة إنتاجها وتطويره، وهذا لا يتحقق إلا بالأداء الأفضل و الأمثل لمستخدمين. فهناك من يرى أن الأداء الوظيفي هو الأثر الصافي لجهود الأفراد التي تبدأ بالقدرات وإدراك الدور والمهام. فالأداء هو نتاج العلاقة المتداخلة بين كل من:

¹ - مصطفى عشوري، اسس علم النفس الصناعي التنظيمي، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1982، ص 244.

² - محمد حسن راوية، إدارة الموارد البشرية رؤية مستقبلية، الدار الجامعية، مصر، 1988، ص 209.

³ - محمد حسن، إدارة الموارد البشرية المكتب الجامعي الحديث الاسكندرية، مصر، 1999، ص 215.

⁴ - أحمد منصور، المبادئ العامة في إدارة القوى، وكالة المطبوعات، الكويت، 1993، ص 121.

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

- 1- **الجهد**: وهو كمية الطاقة والجهد الذي يبذله المستخدم لأداء عمله، وتكون هذه الطاقة ناتجة على دوافع تؤثر في المستخدم ليبدل جهدا محددًا، فالدافعية هي القوة التي تحرك وتثير المستخدم كي يؤدي العمل، أي قوة الحماس والرغبة للقيام بمهام العمل، وهذه القوة تنعكس في درجة الجهد الذي يبذله و مثابرته واستمراره في الأداء.
 - 2- **القدرات**: تعني الخصائص الشخصية المستخدمة لأداء الوظيفة¹.
 - 3- **الإدراك**: هو عملية ذهنية تقوم بالانتقاء والتنظيم وتعديل أو تغيير و تفسير المعلومات التي تأتي عن طريق الحواس و ذلك حسب الانطباعات و المعايير².
 - 4- **الوظيفة**: وهو كل ما يتعلق بالمسؤوليات والواجبات التي تحتويها الوظيفة، وما ينتظر من الموظف من إضافات في هذه الوظيفة تبعًا لقدراته وإمكاناته العلمية والجسمية، بالإضافة إلى ما تتوفر في الوظيفة من أدوات و معدات و طرق وأساليب تستخدمها في عملياتها الإنتاجية.
 - 5- **البنية التنظيمية الداخلية**: و هي كل ما يتوفر في المنظمة من تنظيمات تسهل و تنظم العملية الإنتاجية في المنظمة من آلات و طرق التنظيم الإداري من طرق القيادة و نظم التحفيز و الردع و أيضا نظم الاتصال الداخلي³.
 - 6- **المحيط الخارجي**: المحيط الخارجي للمنظمة لو تأثير على أداء العامل مثل الرواتب التي تدفع في المؤسسات الأخرى، وأيضا مكانة المؤسسة وسمعتها وقدرتها على المنافسة ومواجهة التحديات، وهذه العناصر تؤثر على أداء العامل.
- ثالثا: سبل الارتقاء بالأداء**
- قد يكون من المناسب هنا أن نتعرض لسبل الارتقاء بالأداء بصفة عامة، و في هذا الصدد تجدر الإشارة إلى الوسائل التي تستخدمها الإدارة الحديثة لرفع معدلات الأداء، ومن هذه الوسائل⁴:
- **التدريب**: فنقص المهارات، المعرفة، السلوك السليبي لدى الموظف يمثل حاجة تدريبية، تتطلب توفير التدريب المناسب لتحسين المهارة أو المعرفة أو تعديل السلوك.
 - **استخدام الآلات المعاونة**: إن استخدام الآلات برفع عن الموظف أعباء كثيرة، كما أنها تقلل من نسبة

¹ - محمد حسن راوية، مرجع سابق، ص 210.

² - أحمد صقر عاشور، إدارة القوى العاملة، دار النهضة العربية، بيروت، 1979، ص 66

³ - Dimitri Weiss «Ressources humaines» Deuxièmes Edition «Edition d'organisation» Paris 2003، p78.

⁴ - رابح يخلف، نحو تقييم فعال لأداء المورد البشري في المؤسسة الاقتصادية حالة سونغاز توزيع الوسط - البليدة مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2007/2006، ص 17-16.

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

الخطأ، وفضلا عن ذلك فإن استخدام الآلات يوفر الوقت والجهد ويؤدي إلى السرعة اللازمة لإنجاز الأعمال، وبطبيعة الحال فإن الآلات المعاونة تختلف باختلاف العمل.

● **التنظيم الفني:** يحتاج التنظيم الفني إلى أن يكون متقنا ومبنيا على دراسات علمية حتى تؤدي إلى رفع كفاءة العاملين، لأنه في هذه الحالة سوف يؤدي إلى تلافي الكثير من الأخطاء والإجراءات التي لا داعي لها وذلك على خلاف ما يحدث في التنظيمات البدائية غير المدروسة، والتي تسير فيها العمليات بصورة متداخلة و متقابلة تؤدي إلى الاضطراب والتأخير والأخطاء وتستنفذ من العاملين جهودا مضاعفة لتأديتها.

● **التنظيم الإداري:** إذا كانت الأوضاع الإدارية سليمة من حيث وضوح الاختصاصات وتحديد المسؤوليات وتقسيم الأعمال بصورة منطقية، فإن ذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة كفاءة الأداء لدى العاملين.

● **الحوافز:** تؤدي الحوافز إلى رفع معدلات أداء العاملين سواء كانت الحوافز مادية، معنوية أو مختلفة تقوم على مزيج بين التقدير المعنوي والمادي، هذه الحوافز لا يقتصر أثرها على الشخص المقصود بها وحده بل إنها تؤدي إلى تحفيز الآخرين حتى يقتدون به من أجل الحصول على هذه الحوافز.

● **وضع الشخص المناسب في المكان المناسب:** فليس من شك أن الناس يختلفون في قدراتهم وميولاتهم وإمكانياتهم، وكذلك تختلف الأعمال من حيث حاجتها إلى قدرات وإمكانيات معينة، لذلك من اللازم أن يوضع الشخص المناسب في العمل الذي يتناسب مع إمكانياته، قدراته، ميوله ومواهبه، وبمقدار نجاح الإدارة في تطبيق هذا المبدأ يكون نجاحها في الحصول على أكبر عائد ممكن من العاملين لديها، ويكون تحقيقها لأعلى معدلات الأداء الممكنة.

● **التربصات الداخلية والخارجية:** تمثل وسيلة هامة لرفع كفاءة الأداء لدى العاملين لأنها تؤدي إلى زيادة أو إثراء المعرفة في مجال العمل، حيث أن هذه البعثات بنوعيتها تؤدي إلى تبادل الخبرات والمهارات وكل ذلك ينعكس على الأداء، فإذا ما اقترنت البعثات بحسن الاختيار وأسلوب متابعة جيد، كأن يلتزم المتدرب بوضع تقرير عن بعثته وما استفاد منها وما يراه من اقتراحات لتحسين العمل في مجال تخصصه، فإن ذلك من شأنه أن يجعل أسلوب البعثات عاملا من العوامل الأساسية في رفع كفاءة الأداء.

● **الإرشاد لتحسين الأداء:** يقصد بالإرشاد هنا العمل على حل مشكلات الموظف بشتى الوسائل الممكنة والتي منها الإرشاد والتوجيه، ذلك أن هذه المشكلات تؤثر على أداء العامل إما في الأجل القريب أو البعيد.

هكذا يحتل الاهتمام بالعنصر البشري في أي مؤسسة الأهمية القصوى، فالإدارة الجديدة تعتبر إدارة بالإنسان وللإنسان، وبالتالي فإن أي إصلاح لابد أن يركز أولا على حسن استخدام الطاقات البشرية المتاحة على

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

كافة المستويات، ومن هنا لزم تطبيق سياسات إدارية متطورة تستند إلى أساليب علمية تتعامل مع العنصر البشري بمعايير موضوعية توازن بين الجهد المبذول والعائد المادي والمعنوي للفرد لقاء عمله، لذلك لزم:

إعداد تخطيط دقيق للقوى العاملة وربط ذلك بسياسة التعلم علة كافة المستويات؛

توزيع العمالة حسب حجم العمل الفعلي وحسب معدلات الأداء المحددة لكل وظيفة؛

تصميم نظاما عادلا للتقييم يراعى فيه: فورية العقوبة ليشعر العامل بأثر العقاب، الحق في التظلم لإعادة العدالة

في حالة ثبوت عكسه، متابعة سلوك الفرد بعد توقيع العقوبة عليه لمعرفة ما إذا كان الجزاء قد أحدث التقوم

المرغوب فيه أم لا، بحيث يقيم أداء الفرد على أساس ما يتحقق فعلا من نتائج و الابتعاد عن عوامل التحيز

والمحاباة، مع مراعاة تحليل نتائج تقارير الكفاءة على مدى فترة زمنية معينة ولتكن ثلاث (3) سنوات متتالية

لاستنتاج المؤشرات الأساسية التي تتخذ كأساس لترشيد سياسات الأفراد بشكل عام.

المطلب الثاني: أنواع الأداء والعوامل المؤثرة فيه

بعدما تطرقنا إلى مفهوم الأداء ومحدداته سنحاول من خلال هذا المطلب معرفة أنواع الأداء ومختلف العوامل التي

تؤثر فيه:

أولاً: أنواع الأداء

1- حسب معيار المصدر

ينقسم الأداء وفقاً لهذا المعيار إلى نوعين وهما الأداء الداخلي و الأداء الخارجي¹

أ- الأداء الداخلي: وهو الأداء الناتج عن كل من الموارد البشرية، والمالية والتقنية الضرورية لتسيير نشاط

المؤسسة ويشمل الأداء الداخلي ما يلي:

- الأداء البشري: وهو أداء الأفراد داخل المؤسسة من خلال صنع القيمة المضافة، وتحقيق الأفضلية باستخدام

مهاراتهم وخبراتهم.

- الأداء التقني: ويتمثل قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بشكل فعال.

- الأداء المالي: ويكمن الأداء المالي في فعالية تعبئة واستخدام الوسائل المالية المتاحة.

ب- الأداء الخارجي: هو الأداء الناتج عن التغيرات الحاصلة في المحيط الخارجي للمؤسسة، وهناك عدة

متغيرات تنعكس على أداء المؤسسة.

¹ - عادل عشي، الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل بـسكرة 2000-2002، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير

المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2001/2002، ص 17.

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

2- حسب معيار الشمولية

يصنف الأداء حسب هذا المعيار إلى الأداء الكلي و الأداء الجزئي¹

(أ) - **الأداء الكلي:** يتمثل الأداء الكلي للمؤسسة في النتائج التي ساهمت جميع عناصر المؤسسة أو الأنظمة التحتية في تكوينها دون انفراد جزء أو عنصر لوحده في تحقيقها. فالتعرض للأداء الكلي للمؤسسة يعني الحديث عن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الرئيسية بأدنى التكاليف الممكنة، ومثال الأهداف الربحية التي لا يمكن لقسم أو وظيفة لوحدها تحقيق ذلك بل تتطلب تضافر جميع المصالح أو الوظائف، فمصلحة المالية يجب أن توفر الأموال الضرورية بأقل التكاليف وأقل المخاطر، ومصلحة الإنتاج يجب أن تقدم المنتجات بأقل التكاليف وأحسن جودة ومصلحة الأفراد يجب أن تحقق أفضل مردود، والمصلحة التجارية يجب عليها تسويق أقصى ما يمكن تسويقه وتوفير المواد لعملية التصنيع بأقل تكلفة وأحسن جودة.

(ب) - **الأداء الجزئي:** على خلاف الأداء الكلي، فإن الأداء الجزئي هو قدرة النظام التحتي على تحقيق أهدافه بأدنى التكاليف الممكنة. فالنظام التحتي يسعى إلى تحقيق أهدافه الخاصة به، لا أهداف الأنظمة الأخرى. وبتحقيق مجموع أداءات الأنظمة التحتية يتحقق الأداء الكلي للمنظمة، وكما سبق الإشارة إليه، أهداف المؤسسة يجب أن تكون متكاملة ومتسلسلة تشكل فيما بينهما شبكة.

3- حسب معيار الوظيفة

يصنف الأداء حسب معيار الوظيفة وفقا لوظائف المؤسسة و المتمثلة في كل من الوظيفة المالية، وظيفة الإنتاج،

وظيفة التسويق، وظيفة التموين ، وظيفة البحث والتطوير، أداء وظيفة الأفراد ... الخ²

(أ) **أداء الوظيفة المالية:** يتمثل في مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المالية، كتحقيق التوازن المالي، توفير السيولة لتسديد التزاماتها، وتحقيق المردودية.

(ب) - **أداء الوظيفة الإنتاجية:** يتمثل الأداء الإنتاجي للمؤسسة في تحقيق معدلات إنتاج مرتفعة و بجودة عالية مع تدنية التكاليف

(ج) - **أداء وظيفة البحث والتطوير:** يتم دراسة وظيفة البحث والتطوير بناء على مؤشرات عدة منها التنويع وقدرة المؤسسة على إنتاج منتجات جديدة، وكذلك قدراتها على الاختراع والابتكار.

(د) - **أداء وظيفة الأفراد:** يتمثل أداء الفرد في قيامه بالأنشطة والمهام المختلفة التي يتكون منها عمله وتمكنه من

¹ عادل عشي، نفس المرجع السابق، ص 18-19.

² نفس المرجع السابق، ص 19-20.

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

انجازه و أداء مهامه بنجاح.

- هـ) **أداء وظيفة التمويل:** يتمثل أداؤها في القدرة على تحقيق درجة عالية من الاستقلالية عن الموردين، والحصول على المواد بجودة عالية وفي الآجال المحددة وبشروط دفع مرضية والحصول على آجال تسديد الموردين تفوق الآجال الممنوحة للعملاء، وتحقيق استغلال جيد لأماكن التخزين.
- و) **أداء وظيفة التسويق:** يتمثل في قدرة وظيفة التسويق على بلوغ أهدافها بأقل التكاليف الممكنة.

4 - حسب معيار الطبيعة

تبعاً لهذا المعيار يمكن تقسيم الأداء إلى أداء اقتصادي، اجتماعي، تكنولوجي، وأداء إداري¹.

- **الأداء الاقتصادي:** يعتبر الأداء الاقتصادي المهمة الأساسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى بلوغها ويتمثل في الفوائض الاقتصادية التي تجنيها المؤسسة نتيجة تعظيم نواتجها، ويقاس الأداء الاقتصادي عادة باستخدام مقاييس الربحية بأنواعها المختلفة.
- **الأداء الاجتماعي:** يعد الأداء الاجتماعي لأي مؤسسة أساساً لتحقيق المسؤولية الاجتماعية داخلها، ويصعب قياس الأداء الاجتماعي بالمقاييس الكمية المتاحة، ولتحديد مدى مساهمة المؤسسة في المجالات الاجتماعية التي تربط بينها وبين الجهات التي تتأثر بها.
- **الأداء التكنولوجي:** يتمثل الأداء التكنولوجي للمؤسسة في تحديد أهدافها التكنولوجية أثناء عملية التخطيط، و في أغلب الأحيان تكون الأهداف التكنولوجية التي ترسمها المؤسسة أهداف إستراتيجية نظراً لأهمية التكنولوجيا .
- **الأداء الإداري:** ويتمثل في الأداء الإداري للخطط والسياسات و التشغيل بطريقة ذات كفاءة و فعالية، ولتقييم الأداء الإداري يمكن استخدام الأساليب المختلفة لبحوث العمليات

ثانياً: العوامل المؤثرة في الأداء

إن الأداء يختلف أنواعه يعد دالة تابعة لمجموعة من المتغيرات والعوامل التي تؤثر فيها إيجاباً أو سلباً، لذلك فقد سعت العديد من الدراسات إلى تحديد هذه العوامل وتصنيفها على النحو الذي يسمح بالعمل على تعظيم آثارها الإيجابية وتقليل آثارها السلبية، ومن أبرز التصنيفات وأكثرها شيوعاً نجد التصنيف وفق مصدر هذه العوامل، حيث تم تقسيم هذه الأخيرة إلى عوامل داخلية وأخرى خارجية.

1 - العوامل الخارجية:

يقصد بالعوامل الخارجية مجموع المتغيرات والقيود والمواقف التي هي بمنأى عن رقابة المؤسسة والتي تخرج

¹ نفس المرجع السابق، ص 22.

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

عن نطاق سيطرتها. وينبغي الإشارة إلى أن آثار هذه العوامل قد تكون على شكل فرص يسمح استغلالها بتحسين أداء المؤسسة كما قد تكون ذات آثار سلبية على المؤسسة وبالتالي على أدائها، مما يتطلب التكيف معها للتخفيف من حدتها. وتنقسم العوامل الخارجية إلى عوامل اقتصادية، اجتماعية، ثقافية، سياسية وتكنولوجية.¹

(أ) - **العوامل الاقتصادية:** تعتبر هذه الأخيرة من أكثر العوامل تأثيراً على المؤسسات خاصة الصناعية منها، ويعود ذلك لطبيعة عمل ونشاط المؤسسات من جهة ولكون المحيط الاقتصادي هو المصدر لمختلف موارد المؤسسة والمستقبل لمنتجاتها من جهة أخرى. وتنقسم هذه العوامل بدورها إلى عوامل اقتصادية عامة كالسياسة الاقتصادية للدولة، سياسات التجارة الخارجية، معدلات التضخم، أسعار الفائدة... الخ، وأخرى قطاعية كوفرة المواد الأولية، الطاقة، درجة المنافسة، هيكل السوق، ومستوى الأجور... الخ. وتتميز العوامل القطاعية بتأثيرها المباشر على أداء المؤسسة في الأجل القصير نسبياً في حين تكون آثار العوامل الاقتصادية العامة غير مباشرة وطويلة نسبياً.

(ب) - **العوامل الاجتماعية و الثقافية:** يتأثر الأداء داخل المؤسسة بالعديد من العوامل الاجتماعية والثقافية، وذلك ناتج عن الارتباط الوثيق بين المؤسسة (الأفراد داخل المؤسسة سواء كانوا عمال، مسيرين، مدراء...) والمجتمع، ومن بين هذه العوامل نجد العادات والتقاليد الموروثة، نماذج الحياة، التيارات الفكرية للمجتمع التي تنشط فيه المؤسسة.

(ج) - **العوامل السياسية و القانونية:** تعتبر العوامل السياسية والقانونية من العناصر الهامة ذات التأثير الكبير على الأداء الاقتصادي للمؤسسة، ومن أهم هذه العوامل نجد طبيعة النظام السياسي في البلد الذي تتواجد به المؤسسة ومدى الاستقرار السياسي، مرونة القوانين والتشريعات... الخ، كما يتأثر أداء المؤسسة بالسياسات الخارجية المتبعة من قبل الدولة والعلاقات الدولية ونوعيتها.

(د) - **العوامل التكنولوجية:** وتتمثل في المعارف العلمية، البحث العلمي، براءات الاختراع، الإبداع والابتكار، حيث تؤثر هذه العوامل إيجاباً أو سلباً على حجم التكاليف وجودة المنتجات وبالتالي على مستوى الأداء في المؤسسة.

2-العوامل الداخلية

تتمثل العوامل الداخلية في مختلف المتغيرات الناتجة عن تفاعل عناصر المؤسسة الداخلية والتي تؤثر على أدائها، وعلى عكس العوامل الخارجية فإنه يمكن للمسير أن يتحكم فيها ويحدث فيها تغييرات تسمح بزيادة آثارها

¹ - رغبة أحمد الصغير، تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية pmo-، مذكرة ماجستير في العلوم التسيير، تخصص إدارة مالية كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة 2، قسنطينة، 2013/2014، ص 18- 19.

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

الإيجابية أو التقليل من آثارها السلبية. وتتميز هذه العوامل بتعددتها وتداخلها فيما بينها وصعوبة حصرها بدقة، لذلك فقد تم تجميعها في ثلاث مجموعات رئيسية هي العوامل البشرية، التقنية والتنظيمية.¹

أ- **العوامل البشرية:** هي مختلف القوى والمتغيرات التي تؤثر على استخدام المورد البشري في المؤسسة وتضم:

- هيكل القوى العاملة؛

- مستوى تأهيل الأفراد؛

- درجة التوافق بين مؤهلات العمال والمناصب التي يشغلونها؛

- نظام الأجور والمكافآت؛

- مدى ملائمة مناخ العمل في المؤسسة.

ب- **العوامل التقنية:** وهي مختلف القوى والمتغيرات التي ترتبط بالجانب التقني في المؤسسة، وتضم:

- نوع التكنولوجيا المستخدمة في الوظائف الفعلية وفي معالجة المعلومات؛

- نسبة الاعتماد على الآلات بالمقارنة مع عدد العمال؛

- تصميم المؤسسة من حيث المخازن، الورشات، التجهيزات والآلات؛

- نوعية المنتج وشكله؛

- درجة التوافق بين منتجات المؤسسة ورغبات زبائنهم؛

- مستوى التناسب بين طاقتي التخزين والإنتاج في المؤسسة؛

- مستويات الأسعار؛

- الموقع الجغرافي للمؤسسة.

ج- **العوامل التنظيمية:** وتشمل توزيع وتحديد المهام والمسؤوليات وفقا للتخصصات على العمال داخل المؤسسة

أي تقسيم العمل عليهم وفق مهاراتهم وإمكانياتهم الخاصة.

إن درجة التنظيم وإحداث المتغيرات اللازمة وفقا للمستجدات الجديدة في نظم وأساليب العمل والتوظيف

ومنظومة الحوافز والتنمية والتدريب من شأنه أن يؤثر على الأداء. لذا وجب أن تكون لأي مؤسسة مرونة

ديناميكية في أي تنظيم، بشكل يجعله قابلا للتغيير وفق المستجدات الراهنة.

¹ - نفس المرجع السابق، ص 19-20.

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

المطلب الثالث: معايير ومؤشرات الأداء ومقاييسه

أولاً: معايير الأداء وأنواعها

1 - معايير الأداء:

تهدف معايير الأداء إلى تزويد الإدارة بمعدلات الأداء، وتختلف تلك المعايير باختلاف طبيعة ونوعية المنشآت (صناعية، مالية، تجارية، حكومية...)، فقد يكون هدف المنشأة الصناعية زيادة الإنتاج، وقد تسعى مؤسسة حكومية إلى أهداف اجتماعية أو سياسية أو قومية. وهناك فئتان رئيستان لمعايير الأداء هما:¹

❖ **الفئة الأولى (كمية الأداء):** وتستخدم هذه الفئة في الأعمال التي نستطيع فيها قياس كمية الإنتاج. فتكون معايير الأداء وفق كمية الأداء وكمية الإنتاج ومستوى الجودة في مدة زمنية محددة، ومن ثم يكون الإنجاز الفعلي هو عدد القطع المنتجة في وحدة زمنية محددة. وفي كثير من الأحيان، تأخذ الجودة الهدف الأكبر في العملية الإنتاجية على الرغم من الصعوبة الكبيرة التي تواجه تحديد معايير الجودة. وتختلف معايير الجودة حسب طبيعة المنتج. فالجودة في المنتجات تحدد بعدد الوحدات التالفة وعدد الأخطاء، فكلما قلت البقايا والنفايات في المصنع ازدادت معايير الجودة. وتتأثر معايير الجودة أحياناً بعوامل خارجية، ومن ثم فقد لا تشير كمية الإنتاج وجودته دائماً إلى الموضوعية والمنطقية. فقدم الآلات أو حادثاتها والعلاقات بين العمال أنفسهم وبين الإدارة، وطبيعة العلاقات الاجتماعية قد يكون لها الدور الأكبر فيها مستويات الأداء التي لا يستطيع أحد إنكارها أو التقليل من أهميتها.

❖ **الفئة الثانية (سلوك الأداء):** تستخدم هذه الطريقة في الأعمال التي لا نستطيع فيها قياس المنتج بشكل كمي كأعمال المراقبة والإدارة والتخطيط والبحوث والدراسات والأعمال الفنية والتقنية والالكترونية. فتعتمد المعايير في هذه الفئة على طرائق وأساليب غير مباشرة منبثقة من سلوك الأداء. السلوك الذي يجب أن يتبعه العامل في عمله مع مقارنته بمعايير سلوك الأداء المخططة له تعد بمنزلة معايير الأداء، وتبين تلك المعايير جوانب القوة والضعف في الأداء. وأنه لمن الأهمية بمكان، أن تحدد محددات ومعايير لأداء العاملين الإداريين ومعايير للمنظمة أو المنشأة الصناعية بشكل كامل سواء على مستواها التنظيمي الداخلي أو الخارجي كزيادة الأرباح وتطوير الآلات والاستفادة من الأخطاء وزيادة الاستثمارات... إلخ.

¹ - حسين صديق، تقويم الأداء في المؤسسات الاجتماعية، جامعة دمشق، المجلد 28، العدد الأول، 2012، ص 219-220.

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

2 -أنواع معايير الأداء:

كثيرة هي معايير الأداء، ويمكن تحديد أربعة معايير منها¹:

✓ **معايير زمنية:** يكون عامل الزمن هو معيار الأداء، فكمية إنتاج العامل أو الإنتاج المؤسسي في المؤسسة الصناعية في زمن معين هو المعيار الحقيقي لمستويات الأداء. ثم إن تحديد بداية تنفيذ أو عمل ما أو مهمة ما ونهاية التنفيذ دليل موضوعي في الحكم على مستوى الأداء والإنتاجية.

✓ **معايير مادية:** وهي كمية الإنتاج مادياً وتأخذ أشكالاً متعددة كالعدد أو الحجم أو الوزن أو النوع أو... وغيرها من الأشكال التي تأخذ صيغة كمية أو نوعية.

✓ **معايير مالية:** وهي كمية النفقات والمصروفات المالية النموذجية المستخدمة في الإدارة والمحاسبة على خطوات العملية الإنتاجية جميعها ومقدار تكلفة الوحدة السلعية المنتجة. وفي حال زيادة النفقات الفعلية على النفقات المتوقعة فذلك دليل على خطأ ما أو انحراف يجب إصلاحه وتقويمه بشكل عاجل. وتعتمد المعايير المالية على خطط موضوعية وأرقام ونسب وإحصاءات لسنوات مختلفة ومنشآت متشابهة.

✓ **معايير معنوية:** هناك صعوبة كبيرة في صياغتها والحكم عليها، وهي معايير غيرها واضحة المعالم ولا نستطيع تلخيصها بشكل مادي أو مالي وإنما نتحسس آثار (بعكس المعايير الثلاثة السابقة التي نلخصها مادياً)، ولا يوجد إجماع معين أو اتفاق حول مقاييسها أو معانيها والصفات التي نقيسها، فالمعايير المعنوية ترتبط بمشكلات العمال المختلفة وأوضاعهم المتبدلة التي تؤثر في أدائهم وإنتاجيتهم، ومن ثم فإن وضع معايير معنوية لقياس أدائهم يحتاج إلى كثير من الإمكانات والجهود والخبرات، وتعتمد أغلب مؤسساتنا الاجتماعية والاقتصادية على المعايير الزمنية لارتباطها بخطط زمنية محددة، وتأتي المعايير المادية في الدرجة الثانية من الأهمية ثم المعايير المالية وأخيراً المعايير المعنوية.

ثانياً: مؤشرات الأداء

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق لمفهوم المؤشرات و أهميتها خصائصها إضافة إلى المبادئ الأساسية لتصنيفها.

1 - مفهوم المؤشر

من أكثر التعريفات شيوعاً لمؤشرات الأداء نجد تعريف P. Lorino الذي يرى أن مؤشر الأداء هو عبارة عن معلومة تساعد فرد أو مجموعة من الأفراد على توجيه مسار نشاطهم بغرض تحقيق هدف معين أو

¹ نفس المرجع السابق، ص 220-221.

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

تساعدهم في تقييم نتائج ذلك النشاط. ويمكن للمؤشر أن يأخذ جملة من الأشكال قد تكون أرقاما أو بعض الدلالات النوعية وذلك حسب النشاطات التي تقوم بها المؤسسة والأهداف التي تسعى لتحقيقها. لذلك يعرف P. Voyer المؤشر على أنه "عنصر أو مجموعة من العناصر المشكلة لمعلومة ذات دلالة بالنسبة للمؤسسة". كما يفترض من المؤشر أن يقدم لمستعمليه جملة من المعلومات المفيدة أهمها¹:

ـ سبب وجوده والهدف الإستراتيجي الذي يرتبط به.

ـ الشخص أو الجهة المسؤولة عن إعدادده ومتابعته.

ـ المسؤول عن النشاط أو العملية التي يراد تقييم أدائها بواسطته.

ـ المدة الزمنية اللازمة لإعدادده ومتابعته.

ـ طريقة تصميمه ومصادر المعلومات اللازمة لحسابه.

ـ قائمة الأشخاص أو الجهات المعنية باستعماله.

من خلال التعاريف السابقة تتجلى لنا أهمية مؤشرات الأداء، فهي تعد أداة رئيسية تساعد المنظمة على تنفيذ إستراتيجيتها، كما أصبحت تلعب دور همزة الوصل بين المؤسسة ومختلف أصحاب المصالح. إن استخدام المؤشرات في قياس أداء المؤسسات يرتبط بقدرة هذه الأخيرة على معرفة توجهات أصحاب المصالح، والتي بالاعتماد عليها تقوم المؤسسات بتبني التوجهات والتصرفات التي تخدم مصلحتهم وتشبع رغباتهم انطلاقا من مبدأ أن أصحاب المصالح ينتظرون دوما من المؤسسة أن تتوفر على أداة للاتصال تسمح لهم بالحصول دون عناء على معلومات شفافة وهو ما توفره مؤشرات الأداء.

2 - تصنيف مؤشرات الأداء

نظرا لكون هناك العديد من المؤشرات المختلفة الأشكال، فغالبا ما تستخدم عدة تصنيفات للتمييز بين هذه المؤشرات أو تجميعها، وضمن هذا الإطار يؤكد P. Voyer أنه ليس هناك تصنيف أمثل لمؤشرات الأداء، وإنما يعتمد التصنيف الجيد للمؤشرات على حاجيات وأهداف عملية التقييم ونوعية المعلومات المراد الحصول عليها.

ومن أكثر التصنيفات شيوعا، تقسيم مؤشرات الأداء إلى مؤشرات مالية وغير مالية².

(أ) - مؤشرات الأداء المالية: إن قياس وتقييم الأداء باستخدام لمؤشرات المالية يعتبر الأسلوب التقليدي الأكثر

¹ - رغبة أحمد الصغير، مرجع سابق، ص 38-39.

² نفس المرجع السابق، ص 39 إلى 41.

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

استخداما، حيث أنه لا يمكن تصور أن يتم تحليل أي بيانات عن أداء المؤسسات ومراكزها المالية بدون استخدام المؤشرات المالية بصورة أو بأخرى. وتعد المؤشرات المالية من أهم أدوات التحليل استعمالا في قياس أداء المؤسسات، وذلك من خلال مقارنة أداء المؤسسة ووضعها المالي في فترات زمنية متعاقبة بهدف تحديد وتقييم اتجاهات الأداء فيها أو عن طريق المقارنة بين المؤشرات المالية للمؤسسة والمؤشرات المالية لمؤسسة منافسة ضمن إطار البيئة التي تنشط فيها هذه الأخيرة. وقد سعى الكثير من الباحثين إلى تطوير استخدامات المؤشرات المالية بأسلوب علمي يعتمد على العلاقة بين هذه المؤشرات وإمكانية تركيزها في منظور واحد متكامل وشمولي، يضمن تغطية وتقييم كافة أوجه النشاطات التي تقوم بها المؤسسة.

ب)- مؤشرات الأداء غير المالية : لا شك في أن التغيرات الحادثة في مجال البيئة التكنولوجية للعمليات التصنيعية الحديثة وما صاحبها من زيادة احتياجات العملاء وشدة المنافسة أدت إلى ضرورة إيجاد مؤشرات جديدة لأداء المنظمات تتلائم مع أهدافها، وهو ما دفع المؤسسات إلى استخدام مؤشرات غير مالية من خلال نماذج حديثة سوف تساعد إدارة المؤسسة في خلق القيمة الحقيقية التي تنشدها، وذلك من خلال استخدام هذه النماذج في تحقيق التفاعل والترابط بين مختلف المواد المادية وغير المادية التي تمتلكها المؤسسة.

ومن جهته ذهب P. Lorino إلى تصنيف مؤشرات الأداء إلى مؤشرات نتيجة ومؤشرات تابعة، وذلك حسب وظيفة المؤشر:

❖ ففي حالة ما إذا تعلق الأمر بتقييم نتيجة نهائية لنشاط تم إنجازه أو لهدف تم بلوغه فنحن بصدد مؤشر نتيجة، حيث يشير الباحث إلى أن هذا النوع من المؤشرات يأتي في النهاية وبالتالي فلا يسمح بإجراء تعديلات أو تصحيح الانحرافات، وإنما يقتصر عمله على تحديد ما إذا تمكنت المؤسسة من بلوغ أهدافها أم لا.

❖ أما في حالة ما إذا تعلق الأمر بعملية أو نشاط في طور الإنجاز أين يمكن مراقبة تقدمه والتدخل إن لزم الأمر قبل فوات الأوان فنحن بصدد مؤشر المتابعة، حيث يسمح هذا الأخير بمتابعة التطورات الحاصلة في العمليات كما يوفر القدرة على التنبؤ بالانحرافات مما يسمح بالتدخل في الوقت المناسب من أجل تعديلها.

إضافة إلى ما سبق فقد ذهب البعض الآخر من الكتاب في تصنيف مؤشرات الأداء إلى تقسيمها لخمسة أنواع تشمل:

- **مؤشرات المدخلات:** تستخدم لفهم الموارد البشرية والمالية والتي تستخدم لغرض الوصول إلى المخرجات والنتائج المطلوبة.
- **مؤشرات العمليات:** تستخدم لفهم الخطوات المباشرة لعمليات إنتاج المنتج أو الخدمة.

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

- **مؤشرات المخرجات:** تستخدم لقيوم المنتج أو الخدمة التي يوفرها النظام أو المؤسسة ويتم إيصالها إلى العملاء.
- **مؤشرات المحصلات:** تستخدم لتقويم النتائج المتوقعة أو المرغوبة أو الفعلية، وفي بعض الحالات فإن علاقة سببية مباشرة بين مخرجات النشاط ونتائجه المقصودة يمكن أن يكون صعبا.
- **مؤشرات التأثير:** تستخدم لتقويم الآثار المباشرة أو الغير مباشرة التي تنشأ عن تحقيق غايات المؤسسة.
- **مؤشرات الأسباب:** تقوم الأداء بعد ظهور الحقيقة، ومثال ذلك هو مقاييس الإصابات والأمراض الواقعة.
- **مؤشرات النتائج:** هذه المقاييس تتنبأ بالأداء المستقبلي، مثل تقويم التكلفة التقديرية على أساس العوامل ذات العلاقات القوية.
- **المؤشرات السلوكية:** وتقوم الثقافة الأساسية للأفراد والمؤسسة، مثل قياس رضا العاملين في المؤسسة.

3 -الصفات النوعية لمؤشرات الأداء

وتعرف على أنها مجموعة الصفات والخصائص التي يجب أن تتميز بها المعلومات التي يعرضها مؤشر الأداء حتى تكون أساسا سليما لاتخاذ القرارات من قبل مستخدمي هذه المعلومات والقائمين على عملية تقييم الأداء بالمؤسسة، وفي هذا الإطار فقد قام P. Voyer بتحديد أربع خصائص أو صفات عامة يجب توافرها في المؤشرات حتى تكون فعالة، وهي ما أطلق عليها بصفات المؤشر الجيد والتي تشمل كل من درجة الملائمة، الدقة في التصميم، القدرة على التقييم والسهولة في الاستخدام.¹

(أ) - **الملائمة:** ينبغي على مؤشر الأداء أن يعبر هدف أو غاية معينة تسعى المؤسسة لتحقيقها، كما يجب عليه أن يستجيب لحاجات التقييم وأن يكون له معنى بالنسبة لمستخدميه وأن يلائم طبيعة المجال الذي يسعى لقياسه. ومن جهة أخرى يجب على المؤشرات أيضا أن تكون ملائمة مع طبيعة القرارات التي يتم اتخاذها بناء عليها، بحيث إذا فقدت هذه المؤشرات القدرة على التأثير في القرارات فسوف تفقد قيمتها ومعناها.

وبناء على ما سبق فإنه ينبغي على المؤسسة أن تسعى لإعطاء القيمة القصوى للمؤشرات التي تختارها وذلك من خلال ربطها بالمراجع والدلالات الأكثر ملائمة (الأهداف، القرارات، قيم المقارنة...).

(ب) - **الدقة في التصميم:** لا بد أن تتميز المؤشرات بالدقة والوضوح فيما يتعلق بتصميمها، حيث يجب على المؤشرات أن تكون مصاغة بطريقة جيدة وأن تكون معالمها محددة بدقة، وإضافة إلى ذلك ينبغي أن ينبغي أن

¹ نفس المرجع السابق، ص 41 إلى 43.

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

تكون المؤشرات حساسة بما يكفي للكشف عن أي انحراف في الأهداف المحددة، ومتجانسة نسبياً في الزمان والمكان للسماح بإجراء عملية المقارنة والتقييم.

ج)- القدرة على التقييم : ينبغي على المؤشر أن تكون له القدرة على تقييم الأداء بشكل فعال، وذلك من خلال عرض المعلومات بطريقة متكاملة وصفية أو كمية تفيد المستخدمين بما يصمن اتخاذ القرار السليم، فلا بد على المؤسسة أن تتوفر لديها القدرة المعلوماتية اللازمة التي تسمح لها بإنتاج المؤشرات التي تحتاجها، وذلك من خلال أساليب المعالجة الدقيقة التي توفر بيانات ومعلومات ذات جودة في الوقت المناسب، وهنا ينبغي الإشارة إلى أن قدرة المؤشر على التقييم ترتبط ارتباطاً وثيقاً بنوعية البيانات والمعلومات الموفرة.

د)- السهولة في الاستخدام : وتتمثل هذه الخاصية في الإمكانية العملية والمعرفية لاستخدام المؤشر بشكل صحيح وبسهولة، حيث يجب أن يكون المؤشرات معروضة بطريقة بعيدة عن التعقيد تمكن كافة المستخدمين من فهمها ببساطة ودون جهد. وتستوجب السهولة في استخدام المؤشرات ضرورة توفر الشروط التالية:

ـ إمكانية البلوغ: يجب أن يكون المؤشر في متناول الجميع ويسهل الحصول عليه واستعماله، كما يجب أن يتميز بالبساطة حتى يستطيع كل الأفراد في المؤسسة على اختلاف مستوياتهم أن يستخدموه.

ـ الوضوح: يجب أن يكون المؤشر مفهوم بنفس الطريقة من طرق الجميع في المؤسسة وأن يكون تفسيره عام ومشترك.

ـ التمثيل: يجب أن يكون المؤشر مقدم وممثل بصورة أو بشكل واضح يسهل تفسيره من قبل المستخدمين، وذلك من خلال اختيار الشكل المناسب للتمثيل (جدول، رسم بياني أو تخطيطي).

ثالثاً: مقاييس الأداء:

1. أنواع مقاييس الأداء:

تسعى مقاييس الأداء إلى جمع المعلومات المتعلقة بالأداء الفعلي (الواقعي) في مدة زمنية معينة مع مقارنتها بما هو مخطط لها، ويحدد مقاييس الأداء وتُختبر ويحكم عليها بالاستعانة بمعايير الأداء ويمكن أن نحدد نوعين رئيسيين لمقاييس الأداء¹:

أ)- المقاييس الموضوعية: وتهدف هذه المقاييس إلى معرفة كمية الإنتاج الفعلية بدقة ووضوح، وكذلك جودة ناتج الأداء، وأحياناً كمية الأداء وجودته معاً. (وقد ذكرناها في الفقرات السابقة).

¹ - حسين صديق، مرجع سابق، ص 221-222.

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

(ب)- **المقاييس الذاتية:** وهي مقاييس تعتمد على تقدير أو حكم الرئيس أو المشرف على أداء الآخرين (وسنذكر المقاييس الذاتية التقليدية في طرائق تقويم الأداء). ويعتمد المشرف (المقوم) على الملاحظة الشخصية لقياس أداء العاملين، وقد تكون الملاحظة مستمرة ودائمة من قبل المشرفين المباشرين أو فجائية (كالتفتيش). وما يؤخذ على الملاحظة الشخصية حاج إلى كثير من الوقت والجهد والمتابعة، وقد لا يسلم المشرف من التحيز أو تأثير النظرة الأولى أو تأثير الهالة، كتوفر صفة مميزة عند عامل معين تغطي على باقي صفاته، والمراقبة الدائمة قد تثير اشمئزاز العاملين وانزعاجهم، وتستخدم التقارير في قياس الأداء، حيث تتم كتابة المعلومات المختلفة التي ترافق سير العمل وتصرفات العاملين وأوضاعهم المختلفة وذلك عن طريق الملاحظة المباشرة للعاملين جميعهم، وقد تكون التقارير كتابية أو تقارير شفوية. ومن أخطاء المقاييس الذاتية عدم اعتمادها على التقييمات السابقة، والتركيز على صفات معينة وإهمال بعضها الآخر، والتحيز أو استخدام الشدة الزائدة أحياناً، وفي أحيان أخرى استخدام اللين أو تساهل شديد في تقويم الأداء، ومن ثم الابتعاد عن الدقة والموضوعية، ويلاحظ في تنظيماتنا الصناعية اعتمادها على المقاييس الذاتية أكثر من المقاييس الموضوعية.

2. شروط مقاييس الأداء:

هناك العديد من الضوابط والمعايير من أجل التحقق من كفاءة المقاييس وموضوعيتها من أهمها:

(أ)- **الثبات:** ونؤكد من ثبات المقياس إذا أعدنا القياس والتقويم في الشروط نفسها، ولكن في مدد زمنية متباعدة نسبياً ونصل إلى النتائج نفسها تقريباً، فقدرة المقياس الدائمة على القياس وثباته من الشروط الأساسية لصحة أي مقياس أو بطلانه¹.

(ب)- **الموضوعية:** ابتعاد المقياس عن الذاتية أو تحيزه وعدم تأثره بالمتغيرات الخارجية التي لا علاقة لها بأداء العاملين.

(ج)- **الوضوح:** أن يكون المقياس واضحاً بسيطاً ودقيقاً، على أن يستطيع قياس الفروق الفردية مهما كانت قليلة.

(د)- **سهولة الاستخدام:** إن سهولة استخدام المقياس وقلة الوقت والجهد الذي يحتاجه المقياس من الأمور الأساسية التي يجب توافرها في المقياس. تقويم الأداء في المؤسسات الاجتماعية.

(هـ)- **الصدق:** كما يعتقد عاشور أنه (يجب على القائمين بتصميم المقياس أن يتحققوا من أن الجوانب التي يحتويها المقياس ذات أهمية وارتباط بالفاعلية والكفاءة المطلوبتين في أداء الفرد لعمله)، وهناك ثلاثة أنواع للصدق كما يراها عاشور: صدق المحتوى، والصدق المعياري، وصدق المنشأ والتكوين.

¹ - نفس المرجع السابق، ص 223-224.

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

وتنقسم مقاييس الأداء حسب ما يراه (لاندى وفار) إلى نوعين أساسيين هما:

1 -المقاييس غير الحكمية (الموضوعية).

2 -المقاييس الحكمية (التقديرية): وتنتشر المقاييس في مؤسساتنا الاجتماعية بشكل ملحوظ، وربما يعود

ذلك إلى عدم التزام الإداريين والمشرفين بالضوابط والمعايير الموضوعية، وإلى سهولة الحكم الذاتي التقديري فالحكم الموضوعي الدقيق يحتاج إلى كثير من الوقت والاهتمام والصدق...إلخ.

المطلب الثاني: الإطار النظري للتقييم

أولاً: مفهوم التقييم

عرف التقييم على أنه "عملية المقارنة بينما هو كائن بما يجب أن يكون، و وضع حكم على الفرق الموجود بين ما يجب أن يكون وما هو كائن في أي ميدان كان"¹

كما عرف كذلك بأنه " تحديد مقدار النجاح أو الفشل في تحقيق هدف تم تحديده مسبقاً، وهو يشمل على صياغة الأهداف، معرفة المعيار المناسب الذي يتم استخدامه في قياس درجة النجاح مع التفسير ثم التوصيات بأنشطة البرامج اللاحقة"².

ثانياً: عناصر التقييم.

يقصد بالعناصر لتقييم أداء العاملين الإجراءات التطبيقية التي تساهم في إنجاح وفاعلية عملية تقييم الأداء منها:

1-المقيم أو المشرف المباشر

هو الذي يتسم بما يلي:

أن المشرف المباشر هو الشخص الأكثر قرباً من الفرد العامل وبالتالي فهو في الموقع الأفضل لملاحظة عمله وأدائه، أن المشرف أكثر قدرة على تحليل وتفسير وتقييم أداء المرؤوسين وفقاً للأهداف وخطط المنظمة التي هو أعرف بها من غيره أي من غير المديرين؛ بإمكان المشرف الربط بين العوائد التي يستحقها الفرد العامل وفقاً لأدائه.

2-فترة و وقت التقييم

ليس من السهل تحديد فترة وقت تقييم الأداء للعاملين و لكن من الممكن الاعتماد على أداء المستشارين في مجال إدارة الأفراد حيث يوصى هؤلاء أن التقييمات الدورية هي المفضلة بسبب تأثيرها على تعديل السلوك، عندما

¹ - توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء مدخل جديد لعالم جديد، دار النهضة العربية، الكويت، 1999، ص53.

² - محمود مرسي، زهير الصباغ، إدارة الأداء دليل شامل لأشرف الفعال، مطبعة معهد الإدارة العامة، السعودية، 1988، ص 273.

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

يزود الأفراد بالتغذية العكسية عن نتائج التقييم وتشخيص نقاط الضعف لديهم ويتم إرشادهم وتوجيههم من قبل الإدارة لكيفية تعديل سلوكهم ورفع كفاءتهم وفعالية أدائهم.

3- إجراءات التقييم

بعد تحديد المقيم والوقت لابد من إتباع إجراءات معينة في تنفيذ هذه العملية، وأهم إجراء هي المقابلة للأفراد العاملين لإمدادهم بالمعلومات التي تهمهم والتي يستفيدون منها في تحسين أدائهم مستقبلاً وهذه المقابلة تدعى بمقابلة التقييم

ثانياً: مبادئ التقييم

هناك مجموعة من المبادئ يجب مراعاتها عند القيام بالتقييم وهي¹:

1 - تحديد الهدف من العملية التقييمية: هو الذي يسعى إليه المدراء و موظفي البرامج من اجل الاستفادة من النتائج المختلفة.

2- أهلية وكفاءة المشرف على التقييم : عملية التقييم تحتاج إلى إمكانيات مادية و علمية يجب أن تتوفر في الفرد الذي يقوم بها، بإضافة إلى توفر المصروفة الكاملة بتصميم البحوث فيما يتعلق بجمع البيانات، تحليلها وتفسيرها.

- الأخذ بعين الاعتبار حاجيات و متطلبات الخاضعين للتقييم و مدى تعاونهم: فعالية البحوث التقييمية تعتمد على التعاون الطوعي للأفراد باعتبارهم موضوع الدراسة، فمن غير الممكن إجبارهم على المشاركة في الدراسة التقييمية.

4- البحث التقييمي: هو بحث تطبيقي ميداني له إمكانية التطبيق في الظروف الطبيعية، فالتقييم يجب أن يركز على منطق الظروف العملية وإن يستفيد من أي أساليب بحثية ممكنة.

المطلب الثالث: الإطار النظري لتقييم الأداء

أولاً: مفهوم تقييم الأداء

قبل البدء بمفهوم "تقييم الأداء" يجب أولاً التفريق والتمييز بين مفهومين "التقييم الأداء" و "القياس الأداء"، لقد تمكن Ecosip من التمييز بين المفهومين، حيث يرى أن التقييم عملية تتم عبر الزمن، وهي تنتقل من الأهداف إلى الآثار مروراً بمرحلة التنفيذ، في حين أن القياس يقتصر على الآثار أو النتائج فقط.

عرف تقييم الأداء على أنه " المراقبة المستمرة للإنجازات، برامج، الأنشطة، المشاريع و الوظائف في المؤسسة

¹ - عبد الحليم أحمد الخزامي، تكنولوجيا الأداء من التقييم الى التحسين، مكتبة ابن سينا، القاهرة، 1999، ص92.

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

وتسجيلها¹.

كما عرف أيضا أنه "العملية التي يتم بموجبها تقدير جهود العاملين بشكل منصف وعادل لتحري مكافأتهم بقدر ما يعملون وينتجون، وذلك بالاستناد إلى معدلات يتم بموجبها مقارنة أدائهم لتحديد مستوى كفاءتهم في العمل الذي يعملون به"².

ثانيا: أهمية تقييم الأداء

تحتل عملية تقييم الأداء في مختلف المؤسسات وخاصة الصناعية منها بأهمية بارزة وكبيرة وفي جوانب ومستويات عدة ومختلفة، وتتمثل في ما يلي³:

- تساعد عملية تقييم الأداء في التحقق من مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها، ومعرفة مدى تطابق الإنجاز الفعلي مع الخطط الموضوعة، فعملية التقييم تسمح بتوفير التغذية العكسية حول مجريات سير التقدم نحو الأهداف.

- تشجع عملية تقييم الأداء على التوجه بشكل بناء نحو حل المشاكل، حيث يوفر بيانات حقيقية ملموسة يمكن الاستناد عليها في اتخاذ قرارات سليمة حول عمليات المؤسسة.

- تسلط الضوء على مدى الكفاءة في استغلال المؤسسة لمواردها المتاحة ، كما يعمل تقييم الأداء على استثمار الموارد البشرية بصورة أفضل.

- يظهر مدى إسهام المؤسسة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بأقل التكاليف والتخلص من عوامل الضياع في الوقت والجهد والمال مما يؤدي إلى خفض أسعار المنتجات، ومن ثم تنشيط القدرة الشرائية وزيادة الدخل القومي.

- معرفة مدى مساهمة العاملين في تحقيق أهداف المنظمة بتقييم أداء العاملين وربطه مع تقييم أداء المنظمة ككل، كما يعطي صورة واضحة للدولة بمستوى أداء القطاع الذي تنشط فيه.

ثالثا: أهداف تقييم الأداء

تعمل المؤسسات على تقييم الأداء من أجل تحقيق الأهداف التالية⁴:

1- **الرقابة:** يهدف تقييم الأداء إلى مراقبة الإنجازات والنتائج وتحليلها من خلال مقارنتها مع التوقعات، والتنبؤ

¹ - إبراهيم الخلف المكاوي، إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن الورق للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص34.

² - فايز الزعي، الرقابة الإدارية في منشآت العمال، دار الهلال، الأردن، 1991، ص191.

³ - طاهر محمد منصور الغالي، وائل محمد صبيحي إدريس، أساسيات الأداء وبطاقة الأداء المتوازن دار وائل لنشر، عمان، 2008، ص71.

⁴ - عبد الرحيم محمد، قياس الأداء النشأة والتطور التاريخي، مجمع أعمال مؤتمر الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي، المنظمة العربية للتنمية البشرية، القاهرة، 2008، ص

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

بالأخطاء قبل وقوعها باستخدام مؤشرات أداء كمحطات إنذار مبكر عند وقوع انحرافات.

2- **التقييم الذاتي:** يهدف تقييم الأداء على مستوى المؤسسات إلى تشخيص المشكلات لحلها، والكشف عن مواطن الضعف لتقويتها ومواطن القوة للحفاظ عليها و تعزيزها.

3- **تقييم الإدارة:** يعتبر تقييم الأداء مرآة للإدارة العليا تعكس أداء الوحدات والفروع، وبالتالي تمكنها من رسم الاستراتيجيات والأهداف بوضوح.

4- **التحسين المستمر:** يعتبر تقييم الأداء كهدف أولي لتحقيق هدف نهائي يتمثل في تحسين الأداء من أجل زيادة الإنتاجية. كما تهدف المؤسسة من خلال تقييم الأداء إلى:

- التأكد من تنفيذ الأهداف الموضوعية بأعلى درجة من الكفاءة؛
- التركيز على حسن سير الخطة الإستراتيجية للمؤسسة؛
- التأكد من سير التطورات الاقتصادية و الاجتماعية طبقا للأهداف المرسومة سلفا؛
- تحقيق أفضل عائد ودفع حركة التنمية خلال توسيع قدرات المؤسسة لتحسين أدائها؛
- يهدف إلى الكشف عن العناصر الفعالة في المؤسسة لدعمها وتحديد العناصر التي بها خلل لمعالجتها، وكذلك من أجل الدفع بعجلة الأداء نحو الأمام.

رابعا: خصائص وشروط التقييم الجيد للأداء

1 خصائص التقييم الجيد للأداء

إن التقييم الجيد للأداء يتميز بمجموعة من الخصائص الشديدة الارتباط بمؤشرات التقييم، وتتمثل بصفة عامة في الصدق أو السلامة، الثبات، الحساسية والكفاية

❖ **الصدق أو السلامة :** تتمثل سلامة أداة القياس في تمكنها من إعطاء الحقيقة، والمؤشرات الموضوعية هي

أدوات قياس صادقة عكس المؤشرات الذاتية، هذه الأخيرة توجد بكثرة عندما يتعلق الأمر بقياس أداء الموارد البشرية لأن أداة التقييم هي الأفراد، إذن الصدق أو السلامة محققة طالما كانت أدوات القياس موضوعية.

❖ **الثبات أو الوفاء :** "إن وفاء وسيلة القياس تعني بصفة عامة أنها دائما تقدم نفس النتائج عندما يتم استخدامها لعدة فترات لقياس نفس الشيء"¹.

هذه الخاصية دائما محققة عندما يكون المؤشر كمي عكس المؤشرات النوعية.

¹ -Laurent Belanger et al ،G.R. H une approche globale et intégrée ،ed gaetan morin ،3 impression ،Quebec ، 1984 ،P176.

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

❖ **الحساسية:** القدرة على تمييز عدة درجات من الأداء، هذا يعني إن وجد اختلاف بين أداء ينف إن المؤشر يستطيع تدارك ذلك.

❖ **الكفاية:** تتمثل في القدرة على تقييم جميع جوانب الأداء، مثل الأداء المالي، الأداء التجاري، الأداء الاجتماعي، الأداء الإنتاجي...

2 - شروط التقييم الجيد للأداء

لتمكن عملية تقييم الأداء من تحقيق أهدافها، لا بد أن تتوفر مجموعة من الشروط وهي:

أ- **توفر المعلومات الكافية:** المعلومات هي الأساس في التقييم، فيجب على المؤسسة الحصول عليها بمختلف الطرق المتاحة لديها وذلك بمعالجة جميع المعطيات المتوفرة، ويشترط أن تكون هذه المعلومات كافية لتتبع الأداء وتطوره، ويجب أن تلمس جميع أنشطة المؤسسة، ولتحقيق كل ما سبق ذكره يفرض على المؤسسة إنشاء نظام للمعلومات.

ب- **تحديد معدلات الأداء المرغوب:** من أجل تسهيل عملية المقارنة يجب على المؤسسة تحديد معدلات معيارية للأداء تمكنها من تحديد نسبة إنجازاتها وتطورات أدائها، وتمكن كذلك معدلات الأداء من تحديد مسؤولي الانحرافات الموجبة والسالبة، ومن الأفضل أن تحدد هذه المعدلات بمشاركة العاملين لمسيريهم لتكون تحفيزاً لهم لبلوغها.

- توفر وسائل نقل معلومات أو نتائج التقييم إلى مراكز اتخاذ القرارات المعنية للقيام بالإجراءات التصحيحية إن استلزم الأمر في الوقت المناسب¹.

ج- **استمرارية عملية التقييم:** ويعني ذلك عدم الاقتصار على فترة زمنية معينة، بل يجب أن تمارس على مدى حياة المؤسسة وعلى فترات دورية قد تقصر وقد تطول وهذا حسب طبيعة الموضوع المراد تقييمه²، فمثلاً تقييم جودة المنتوجات يكون يومي أما تقييم أداء رجال البيع فمن المستحسن أن يكون شهرياً.

خامساً: أسس تقييم الأداء ومستوياته ومراحل أسس العامة لتقييم الأداء

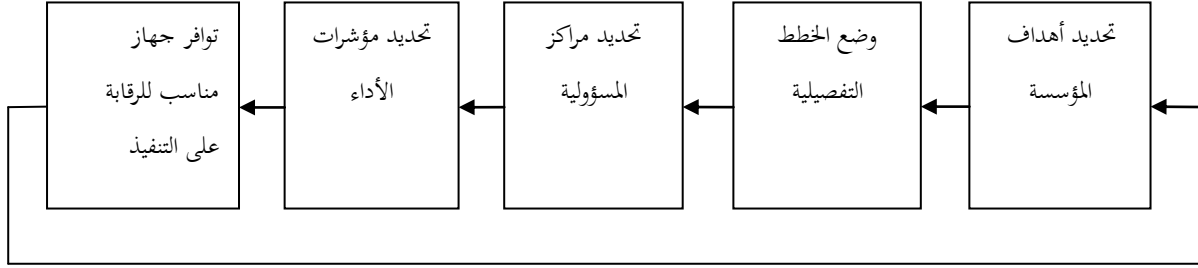
ترتكز عملية تقييم الأداء على مجموعة من الأسس العامة يمكن توضيحها من خلال الشكل التالي:

¹ - علي السلمي، التخطيط والمتابعة. دار غريب للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 1978، ص328.

² - صلاح الدين حسن السيسي، نظم المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء في المصاريف والمؤسسات المالية. دار الوسام للطبع والنشر، لبنان 1998، ص244.

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

الشكل رقم (5): الأسس العامة لتقييم الأداء



المصدر: نبيل إسماعيل رسلان، مرجع سابق، ص34.

أ- تحديد أهداف المؤسسة: لكل مؤسسة أهداف تسعى إلى تحقيقها، لذلك ينبغي أولاً تحديد هذه الأهداف

ودراستها قصد التعرف على مدى دقتها وواقعيتها. ويتمثل التحديد الدقيق للأهداف في ترجمة الهدف العام للمؤسسة وتحويله إلى مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تعبر عن أوجه النشاط الرئيسية بدقة، كما يجب أن تحدد أهداف المؤسسة على أساس مجالات وأوجه نشاط مختلف الوحدات والأقسام التابعة لها¹.

ب- وضع الخطط التفصيلية لتحقيق الأهداف: يتمثل هذا الأساس في ضرورة وضع خطط تفصيلية لكل مجال من مجالات نشاط المؤسسة، بحيث تعكس هذه الخطط السياسات الخاصة بتحديد الموارد الإنتاجية اللازمة و كيفية الحصول عليها من جهة، ثم تحديد أوجه استخدام تلك الموارد بشكل يحقق أقصى استفادة ممكنة منها من جهة أخرى.

وينبغي مراعاة مجموعة من العوامل عند وضع هذه الخطط لإنجاح عملية التقييم، من أهمها:

✓ ضرورة تغطية الأهداف المحددة لجميع أوجه النشاط؛

✓ ضرورة التناسق بين أهداف الأقسام و الفروع؛

✓ ضرورة مساهمة جميع الأفراد داخل المؤسسة في صياغة الأهداف؛

✓ يجب أن تكون الأهداف المحددة قابلة للتكيف والتعديل حسب المتغيرات التي قد تطرأ على البيئة الخارجية.

ج- تحديد مراكز المسؤولية: من الأركان الأساسية الهامة لتقييم أداء أي مؤسسة، هو أن تتوفر فيها معالم

واضحة ومحددة لتفويض السلطات وتحديد المسؤوليات، ويقصد بمركز المسؤولية كل وحدة تنظيمية مختصة بأداء

عمل معين ولها سلطة اتخاذ القرارات التي من شأنها إدارة جزء من نشاط المؤسسة وتحديد النتائج التي سوف

تحصل عليها²، وعلى ضوء ما سبق فعملية تقييم الأداء تتطلب إيضاح اختصاصات كل مركز مسؤولية ونوع

¹ - عمرو حامد، تقييم الأداء المؤسسي في الوحدات الحكومية، مجمع أعمال مؤتمّر قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009، ص125.

² - مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان، 2007، ص38.

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

العلاقات التنظيمية التي تربط هذه المراكز ببعضها البعض ومدى تأثير نشاط كل مركز على أنشطة المراكز الأخرى، ويستمد التحديد الواضح لمراكز المسؤولية في أي نشاط أهميته من عاملين هما:

- إجراء تقييم الأداء على الوجه الكامل يقتضي تقييم أداء كل مراكز من المراكز العامة بالمؤسسة من أجل الحكم على أدائها الداخلي.
- إذا وقع انحراف أو ظهرت فجوة في أداء المؤسسة، يمكن لهذه الأخيرة التعرف على أسباب الانحراف ومعالجتهما بالنظر مباشرة إلى مركز المسؤولية الذي وقع فيه هذا الانحراف، وهو الأمر الذي يسمح للمؤسسة بتوفير الوقت والجهد.

د- تحديد مؤشرات الأداء: تعتبر خطوة تحديد المؤشرات التي يتم على أساسها تقييم أداء المؤسسة أو تقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية فيها من أهم الجوانب في عملية التقييم، كما أنها الأكثر صعوبة في الوقت نفسه، وترجع صعوبة هذه الخطوة إلى التعدد الكبير في أنواع وطبيعة النتائج التي يسفر عنها التنفيذ الفعلي لنشاط المؤسسة، وبالتالي تعدد المؤشرات التي يمكن استخدامها لتقييم هذه النتائج، ونظرا لاستحالة استخدام كافة المؤشرات المتاحة يصبح من الضروري انتقاء المؤشرات التي تعتبر أصدق تعبيراً عن مستوى الأداء بالنسبة لكل مركز من مراكز المسؤولية من جهة وبالنسبة للمؤسسة ككل من جهة أخرى¹. وبالرغم من صعوبة تحديد المؤشرات وما أثارته من جدل، فإنه يعد من الضروري على أي مؤسسة أو مركز مسؤولية عند اختيار المؤشرات مراعاة مجموعة من العوامل أهمها²:

- اختيار المؤشرات الأكثر تناسبا مع طبيعة النشاط والأكثر انسجاما مع الأهداف المرسومة؛
- اختيار المؤشرات الأكثر وضوحا وفهما بالنسبة للعاملين، بحيث يكون في مقدورهم استخدام هذه المؤشرات والخروج بنتائج واقعية معبرة عن طبيعة الانحرافات وسبل معالجتها؛
- إعطاء كل مؤشر تم اختياره وزنا يتناسب مع أهميته ومساهمته في التعبير عن درجة تحقيق الأهداف.
- هـ- توافر جهاز مناسب للرقابة على التنفيذ : تتطلب عملية تقييم الأداء وجود جهاز للرقابة يختص بمراقبة ومتابعة التنفيذ الفعلي وتسجيل النتائج لاستخدامها في الأغراض الإدارية، كما يستمد جهاز الرقابة أهميته من الارتباط الوثيق بين فعالية الرقابة و مدى دقة البيانات المسجلة، إذ تعتمد نتائج التقييم في موضوعيتها وصحتها

¹ - عقيل جاسم عبد الله، تقييم المشروعات، دار الحامد للنشر، عمان، 1999، ص196.

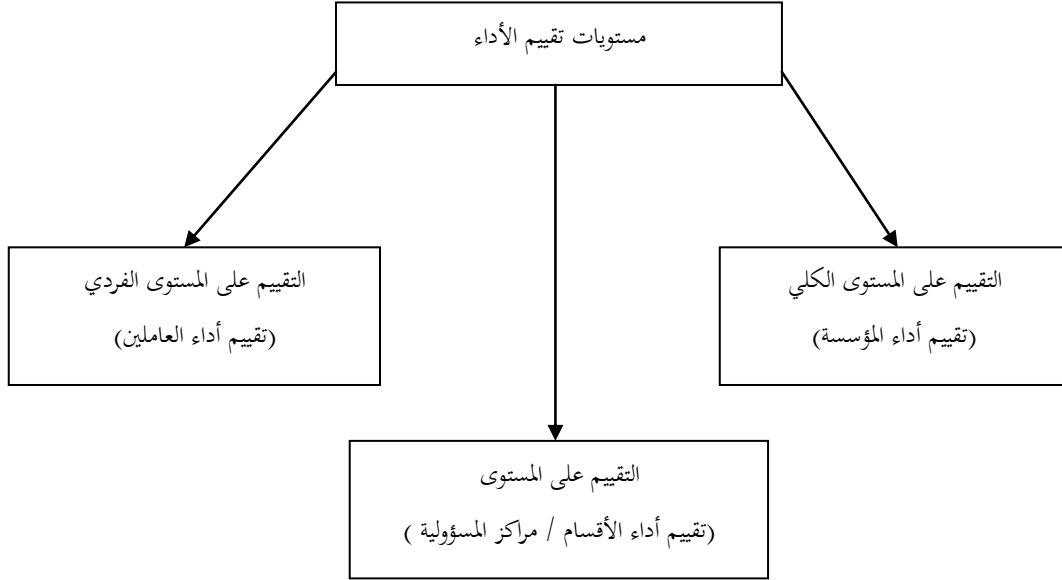
² - مجيد الكرخي، مرجع سابق، ص32.

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

على دقة وصحة جميع البيانات المسجلة¹.

1 - مستويات تقييم الأداء

الشكل رقم (6): مستويات تقييم الأداء



المصدر: زهير ثابت، كيف تقيم أداء الشركات والعاملين، دار قباء للطباعة و النشر، القاهرة، 2001، ص 15.

أ تقييم الأداء الكلي للمؤسسة : يتمثل تقييم الأداء الكلي للمؤسسة في التقييم الكلي المتكامل لنتائج

أعمالها وكافة وحداتها التنظيمية في ضوء تفاعلها مع عناصر بيئتها الداخلية والخارجية، وذلك من خلال تطوير مجموعة من مؤشرات الأداء وقياس مستوى الإنجاز الفعلي في إطار المستويات المحددة للأداء المرغوب، وتشمل الأعمال التقييمية للأداء على مستوى المؤسسة ككل ما يلي²:

- دراسة التقارير الدورية المرفوعة من إدارات الأقسام وإعطاء الرأي والتوجيه بشأنها لتدعيم جوانب القوة في

أدائها وتفادي جوانب الضعف إضافة إلى إبداء المقترحات اللازمة لمعالجة حالات الإخفاق المسجلة.

- إعداد تقرير دوري شامل عن تقييم الأداء في المؤسسة بالاعتماد على التقارير الدورية المرفوعة من الأقسام، حيث يتضمن هذا التقرير جميع جوانب النشاط في المؤسسة كما يحتوي على جميع المؤشرات التي استعملت في عملية التقييم.

- إعداد تقرير سنوي يتضمن تقييما لنتائج نشاط المؤسسة ويحتوي على الجداول والمؤشرات التي تحدد مستوى الأداء خلال السنة في كافة المجالات الإنتاجية، التسويقية، التمويلية و الاستثمارية وشؤون العاملين.

¹ - عمرو حامد، تقييم الأداء المؤسسي في الوحدات الحكومية، مجمع أعمال مؤتمر قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009، ص129.

² - مجيد الكرخي، مرجع سابق، ص41.

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

ب تقييم الأداء على المستوى الجزئي : يكون التقييم في المنظمات والمؤسسات اللامركزية أكثر تعقيدا في المؤسسات البسيطة كالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، لذلك فإن عملية تقييم الأداء تشمل إضافة للمستوى الكلي مستوى آخر أدنى من هي سمي بالمستوى الجزئي، والذي يضم مراكز المسؤولية ومختلف الأقسام والإدارات المكونة للمؤسسة (الإنتاج، المالية، التسويق...) ويعد تقييم الأداء على هذا المستوى مكتملا ومتمما للتقييم على المستوى الكلي، حيث يرى العديد من الباحثين أن تقييم الأداء على مستوى الأقسام ومراكز المسؤولية يسمح للمؤسسة بالاستفادة من نظرة أكثر دقة وتعبير عن المستوى الحقيقي للأداء¹.

تتطلب عملية التقييم على المستوى الجزئي قيام كل مسئول أو مدير للقسم أو مركز المسؤولية المعني بإعداد تقييم لأداء قسمه ما يلي²:

- متابعة تنفيذ الأهداف المخططة لقسمه يوميا واتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح الانحرافات ضمن الصلاحيات المخول لها.
- إعلام الإدارة العليا بالمؤسسة عن الانحرافات والمقترحات التي يراها مناسبة من أجل تصحيحها.
- إعداد تقارير دورية عن أداء القسم ترفع إلى الإدارة المسؤولة في المستوى الأعلى، يوضح فيه مقارنة الانجاز بالمخطط والعقبات التي واجهت العملية الإنتاجية في القسم والانحرافات التي حدثت والإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لمعالجتها وأهم المقترحات التي يراها للارتقاء بمستوى الأداء نحو الأفضل.
- إعداد تقرير سنوي عن تقييم الأداء للقسم يتضمن جميع الإجراءات والتعليمات والأساليب الخاصة بعملية التقييم، ويرفع هذا التقرير للإدارة المسؤولة على مستوى المؤسسة ككل.

ج- تقييم الأداء على المستوى الفردي: ويتمثل في تقييم العاملين داخل المؤسسة من خلال أداءهم لوظيفتهم والمساهمة في تحقيق أهداف مؤسستهم، وذلك بالتعرف على مستوى الأداء الحالي والمتوقع للعاملين بمختلف الوظائف والمستويات في المؤسسة. ويعد تقييم أداءهم من الوظائف والأنشطة الأساسية في المؤسسة باعتباره يشكل حجر الأساس للأداء ككل³.

ويمكن إبراز أهم المبادئ التي يقوم عليها تقييم أداء الموارد البشرية من خلال النقاط التالية:

- تحديد أهداف ومجالات تقييم أداء العاملين على نحو دقيق؛
- يجب أن يكون نظام تقييم أداء العاملين وثيق الصلة بالوظيفة قدر الإمكان؛

¹ -Françoise Giroud et al ،Op.cit. ،P. 122

² - مجيد الكرخي، مرجع سابق، ص 40.

³ - نفس المرجع السابق. ص 40.

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

- التعريف الواضح والدقيق لواجبات كل وظيفة ومؤشرات الأداء فيها؛
 - تدريب القائمين بالتقييم تدريباً كافياً على استخدام نظم وأساليب التقييم ونماذجها؛
 - يجب تزويد العاملين بتغذية العكسية و بوضوح عن كيفية أدائهم ومستوى هذا الأداء.
- وبناء على ما سبق، تجدر الإشارة إلى أن مستويات الثلاثة للأداء تؤثر وتتأثر فيما بينها، فهي تشترك في الأهداف العامة لعملية التقييم كمعرفة نقاط القوة والضعف في أداء الفرد، الإدارة والمؤسسة ككل مما يسمح باتخاذ الإجراءات التصحيحية أو التعزيزية، كما تشترك أيضاً في البعد الزمني للتقييم.
- وبذلك يمكن القول أن مستويات الأداء تتكامل فيما بينها، حيث أن تقييم أداء المؤسسة يتطلب تقييم أداء وحداتها وإدارتها، وتقييم أداء الإدارات يتطلب تقييم أداء الأفراد العاملين بها، غير أن مستويات الأداء تختلف فيما بينها في نوعية المؤشرات المستخدمة والإجراءات والخطوات المتبعة.

2 - مراحل تقييم الأداء

يمكن حصر مراحل عملية التقييم الأداء في المراحل التالية وهي¹:

1. **جمع البيانات والمعلومات الإحصائية**: يتم الحصول على البيانات والمعلومات الإحصائية من القوائم المالية المتمثلة بقائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي والقوائم الأخرى والملاحظات المرفقة بالتقارير المالية. إضافة إلى المعلومات المتعلقة بالسنوات السابقة، والبيانات المتعلقة بأنشطة المنشآت المشابهة.
2. **تحليل ودراسة البيانات والمعلومات الإحصائية المتعلقة بالنشاط**: حيث يتعين توفير مستوى من الموثوقية والاعتمادية في هذه البيانات وقد يتم الاستعانة ببعض الطرق الإحصائية المعروفة لتحديد مدى الموثوقية بهذه البيانات.
3. **إجراء عملية التقييم**: باستخدام المعايير والنسب الملائمة للنشاط الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية على أن تشمل عملية التقييم النشاط العام للوحدة الاقتصادية، وذلك بهدف التوصل إلى حكم موضوعي ودقيق يمكن الاعتماد عليه.
4. **تحديد الانحرافات**: وذلك بمقارنة نتائج التقييم مع الأهداف المخططة للوحدة، وإن الانحرافات التي حصلت في النشاط قد تم حصرها وتحديد أسبابها وإن الحلول اللازمة لمعالجة الانحرافات قد اتخذت وإن الخطط قد وضعت للسير بنشاط الوحدة نحو الأفضل في المستقبل.

¹ - علي فاضل جابر، التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء دراسة تحليلية للبيانات المالية لشركة الخزف - السعودية مذكرة ماجستير في العلوم المحاسبية، كلية الإدارة والاقتصاد الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2006، ص 14-15.

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

5. متابعة العمليات التصحيحية للانحرافات: وذلك بتزويد نتائج التقييم إلى الإدارات المختلفة داخل الوحدة للاستفادة منها في رسم الخطط القادمة وزيادة فعالية المتابعة والرقاب.

المطلب الثالث: طرق تقييم أداء العاملين

لقد تعددت الطرق المستعملة في تقييم أداء العاملين، مما جعل الإمام به أمر صعب للغاية، إلا أننا سنحاول التطرق إلى الطرق الشائعة منها، ولتبسيط ففهمها نتناولها في الجدول التالي:

الجدول رقم (1): طرق تقييم الأداء

الطريقة	الكيفية	المزايا	العيوب
الترتيب العام	يتم ترتيب كل العاملين وفق أدائهم من الأحسن إلى الأسوأ مقارنة مع المستوى العام للأداء، أي يختار المشرف أحسن عامل ثم الذي يليه وهكذا.	سهلة وبسيطة لأنها تعتمد على الأداء العام فقط. مفيدة للمنظمات الصغيرة	تفتقر للدقة لأنها لا تعتمد على التقييم التفصيلي لأداء كل عامل لا تمكن من التمييز بين أداء عاملين متقاربين
المقياس المتدرج	قائمة تتضمن خصائص الأداء المطلوبة وفق خمس درجات: ممتاز(5)، جيد جدا (4)، جيد(3) مقبول (2)، ضعيف (1) بأوزان نسبية لكل منها حسب دورها في الأداء، و قيمة الأداء تساوي مجموع ضرب الأوزان في درجة التقييم المناسب لكل خاصية.	سهلة، قابلة للتطوير والتكيف حسب طبيعة الوظيفة والهدف من التقييم	غياب الموضوعية (إمكانية تحيز المشرف). الخصائص قد تكون غير دقيقة.
المقارنة الثنائية	يتم المقارنة بين أداء العاملين مثني، ليم تحديد العامل الذي يتفوق على زميله في كل ثنائية، وتجميع المقارنات يسمح بترتيب العاملين حسب الأداء	بسيطة وسهلة التطبيق	عاجزة عن الكشف عن فروق الأداء بين العاملين المتقاربين، و لا تصلح لتقييم أداء القيادات العليا، كما لا توفر معلومات عن القدرات والصفات الشخصية.
التوزيع الإجباري	توزيع العاملين إلى فئات حسب الأداء (عالي، متوسط، ضعيف) (منحنى Bareto)	تحدد التحيز (منح العاملين أقل أو أعلى أداء). تقلل من التساهل والتشدد في الحكم على التقييم. سهولة التطبيق وبسيطة. النتائج قريبة من الموضوعية.	تحكمية (تفترض توزيع مسبق للأداء)، غير واقعية. تقتل روح التنافس بين العاملين تناسب المنظمات الكبيرة

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

الاختيار الإجمالي	قائمة معايير كل منها يتضمن 4 عبارات موزعة في ثنائيتين، إحداها تمثل صفتين مرغوبتين والأخرى تمثل صفتين غير مرغوبتين في الأداء، المقيم مجبر على اختيار ثنائية واحدة في كل معيار	المشرف لا يقدم تغذية عكسية للعامل، صعوبة تصميم الاستمارات (العبارات، الأوزان)، تتطلب السرية (العبارات، الأوزان)
	تسجيل الأحداث الهامة التي ساهمت	- موضوعية (تقييم السلوك الفعلي)
الأحداث الحرجة	إيجابيا أو سلبيا في أداء العامل وتكرارها، يعطى لكل حادث وزن حسب أهميتها	- تعتمد أحداث واقعية - توفر معلومات مرتدة تفيد العاملين - تبرز نقاط قوة وضعف الأداء
قوائم المراجعة	قائمة أسئلة بأوزان نسبية حول سلوك العامل تتطلب الإجابة بنعم أو لا ، يملأها المشرف ويحللها خبير.	- موضوعية (ترتكز على سلوك العامل) - قليلة الأخطاء (الإجابة بنعم، لا) - لا يوجد تحيز (المشرف لا يعلم الأوزان)
تقارير الكفاءة	- تضم معايير عن صفات وسلوك العامل المرتبطة بالأداء، - يتم جمع المعلومات عن أداء العامل للملئ الاستمارة - تعطى للمعايير درجات	- تمزج بين الصفات الكمية والكيفية - الشفافية والدقة - يمكن للعامل مناقشة نتائج التقييم (المشاركة) - تحسين العلاقة بين العاملين والمشرفين - ترتب العاملين على أساس درجات فعلية
معايير العمل	يتم تحديد مستويات متوقعة الأداء ثم يقارن أداء كل عامل - بعد قياسه - بهذا المعيار .	- تتطلب خبرة ودراية عن العاملين والعمل - تتطلب أهداف محددة - صعوبة المقارنة بين العاملين
الإدارة بالأهداف	وضع أهداف لكل عامل وبالمقارنة بينها وبين النتائج يتم تقييم الأداء.	- توفر للعامل مقياس خاص محدد لأدائه قائم على متطلبات الوظيفة - تعطي الفرصة للعامل ليقيم نفسه

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

مستقبلا	- يلعب المشرف دور مساعد وشريك		
- لا تستطيع التنبؤ بنجاح العامل في	- تنمية مستوى العامل (تغذية مرتدة)		
وظيفة أخرى	- تشجع على الإبداع (العامل يقرر		
- تعتمد على التقييم الكمي.	كيفية تحقيق أهدافه)		

المصدر: صالح عبد القادر، تقييم أداء العاملين باستخدام بطاقة الأداء المتوازن دراسة ميدانية في مؤسسة سونلغاز حضري 01 ورقلة-الفترة ماي 2013، مذكرة ماستر تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2012، ص 14-15.

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء وتقييم الأداء

خلاصة الفصل

تعتبر عملية تقييم الأداء من أهم الوظائف التي تمارسها إدارة الموارد البشرية والتي تكفل للمؤسسة والعامل الارتقاء لما هو أفضل في مجال العمل، وبالتالي تحقيق المنفعة الخاصة والعامة عن طريق التخطيط والتصميم الجيد لسياسات الاستقطاب، الاختيار والتعيين، بالإضافة إلى سياسات التدريب والتطوير ومتابعة مواردها البشرية، وهذا ما يستدعي من إدارة المؤسسة التحكم في وظيفة تقييم الأداء بشكل جيد. فهو يمثل جوهر الرقابة كونه يعمل على قياس مدى كفاءة العاملين في إنجاز المهام المسندة إليهم ليتم على ضوء النتائج المتوصل إليها اتخاذ القرارات المناسبة فيما يخص التثبيت في الوظيفة، الترقية، النقل، العلاوات، التدريب... الخ، كما أنه لتحديد فعالية تقييم الأداء لابد من إيجاد الطريقة المثلى للقيام بهذه العملية وذلك حسب احتياجات المنظمة ومدى أهمية تقييم الأداء لديها.

الفصل الثالث

دراسة تطبيقية لمؤسسة

الرواد

للصناعة والخدمات

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة الرواد للصناعة والخدمات

تمهيد

بعد تعرضنا للجانب النظري من خلال إعطاء نظرة حول التكاليف ومحاسبة التكاليف وماهية التكلفة المستهدفة وكذلك مبدأ عملها وما تحتويه من مراحل بالإضافة إلى ماهية تقييم الأداء وأهم محدداته ومؤثراته، سنحاول إسقاط ما جاء في الجانب النظري على إحدى المؤسسات التي تنشط في هذا المجال لتوضيح المفاهيم المتطرق إليها، لذا قمنا باختيار مؤسسة الرواد للصناعة والخدمات، وذلك بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على إحدى منتجاته، وذلك عن طريق إجراء تحليل المعلومات المتحصل عليها للوصول إلى نتائج الدراسة، وسنتطرق في هذا الفصل إلى:

1. التعريف بالمؤسسة محل الدراسة.
2. طريقة التكاليف التي تعمل بها المؤسسة.
3. محاولة تطبيق التكلفة المستهدفة في المؤسسة الرواد للصناعة والخدمات.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة الرواد للصناعة والخدمات

المبحث الأول: التعريف بشركة الرواد للصناعة والخدمات ذات المسؤولية المحدودة.

شركة الرواد للصناعة والخدمات ذ.م.م، من الشركات الخاصة التي تنشط خاصة في مجال إنتاج الدقيق، ومن خلال هذا المبحث سوف نقوم بالتعرف أكثر عليها.

المطلب الأول: التعريف بالشركة محل الدراسة

أولاً: تقديم عام حول شركة الرواد للصناعة و الخدمات ذم م.

إن شركة الرواد للصناعة والخدمات هي شركة إنتاجية وخدمتية ذات مسؤولية محدودة (SARL)، وتنتج كل من الدقيق (الفرينة) والنخالة¹.

وتعتبر شركة الرواد للصناعة والخدمات من المؤسسات الرائدة في هذا المجال، على مستوى الجهة حيث انبثقت عن عقد تأسيسي بتاريخ: 2001/04/22 تحت رقم: 001281، وقد قدر رأسمالها حسب هذا القانون الأساسي ب: 220.000.00 دج وذلك بمساهمة أربعة شركاء، وتم تعديل هذا العقد في 2007/08/13 ليصبح رأس مال الشركة 20.000.000.00 دج، ولتأخذ التسمية الجديدة: شركة الرواد للصناعة و الخدمات، بعدما كانت تسمى: شركة مطاحن الرواد.

وتخضع الشركة للقوانين والتنظيمات السارية المفعول في القانون الأساسي، ويمكنها فتح فروع عبر كامل تراب الوطن، ويمكن تحويلها إلى أي مكان آخر في التراب الوطني بمجرد قرار من الجمعية العامة.

-مدة انقضاء العقد التأسيسي

حدد عمر هذه الشركة بـ 99 سنة ابتداءً من تاريخ قيدها بالسجل التجاري ما عدا في حالتي الحل المسبق أو التمديد المنصوص عليه في القانون الأساسي.

-الموقع الجغرافي

يقع مقر شركة الرواد للصناعة والخدمات بالمنطقة المتعددة النشاطات بكوينين ولاية الوادي، على الطريق الرابط بين ولايتي الوادي وبسكرة، ويحدها من الجنوب بلدية الوادي ومن الشمال بلدية قمار.

-الهياكل و التركيبات

تحتوي الشركة على الهياكل والتركيبات التالية:

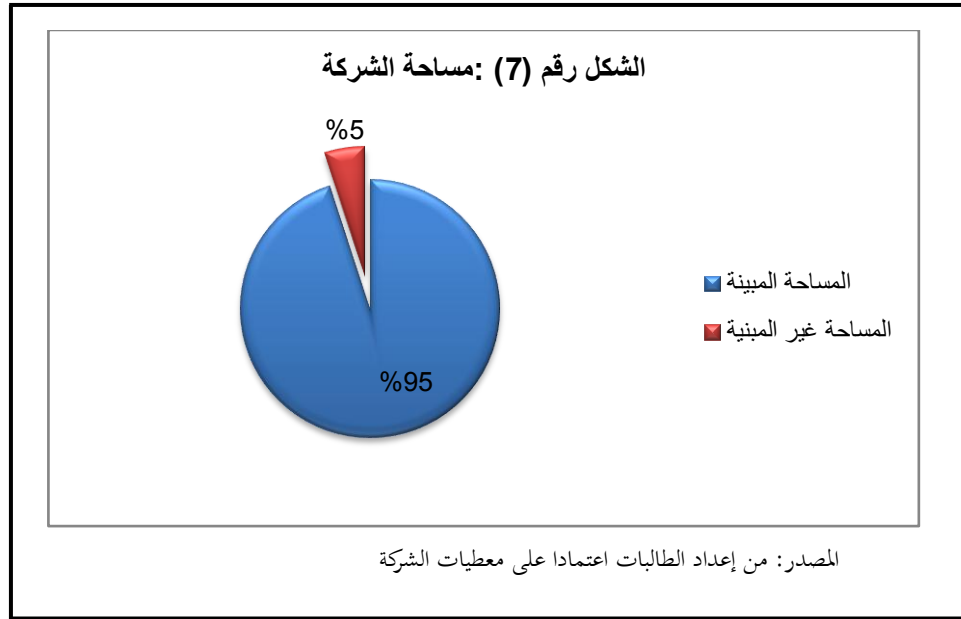
■ الأرضية و المساحة

-تقدر مساحتها الإجمالية ب: 2000 م².

¹ - بالاعتماد على معلومات المقدمة من المؤسسة

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة الرواد للصناعة والخدمات

-تقدر المساحة المبنية ب: 1900 م².



■ التركيب الصناعي¹

-مطحنتين: من صنع صيني شركة **Caifen Moeching** بطاقة إنتاجية تقدر ب: 1100 قنطار من القمح اللين بالنسبة للأولى، و 2000 قنطار من القمح اللين بالنسبة للمطحنة الثانية.

-مطامير التخزين للمادة الأولية: يوجد مطمور معدني سعته 2500 قنطار، ومطمور إسمنتي سعته 700 قنطار.

-مطامير تخزين المنتجات التامة: ستة (06) مطامير لتخزين مادة الفريضة سعة كل واحد منهم تقدر ب: 400 قنطار، وأربعة (04) مطامير لتخزين مادة النخالة تقدر سعته ب: 250 قنطار.

والتجهيزات تعتبر حديثة، حيث دخلت الوحدة الأولى في الاستغلال سنة 2010، أما الوحدة الثانية فدخلت في الاستغلال سنة 2013.

■ مخازن الإنتاج

لدى الشركة مخزن لتخزين المنتجات تامة الصنع، إضافة إلى الفضلات و المهملات، حيث تقدر مساحة الأول ب: 600 م²،

■ ملحقات وهياكل أخرى

¹ - بالاعتماد على معلومات المؤسسة

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة الرواد للصناعة والخدمات

- مبنى إداري من ثلاثة طوابق؛

- ورشات العمل؛

- مبنيين خاصين بوحدي الإنتاج.

ثانيا: منتجات الشركة و المواد المستعملة

-المواد المستعملة:

تستعمل الشركة مادة القمح اللين كمادة أولية لإنتاج الفرينة، إضافة إلى أكياس التعبئة من مادتي البلاستيك والورق.

-المنتجات:

جدول (02): منتجات المؤسسة

الوحدة: كغ

المنتجات	الأوزان
الفرينة	50
	25
	10
	05
النخالة	25

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على معلومات المؤسسة

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة

حسب العقد التأسيسي للشركة فإن مسيرها السيد: بالنور إسماعيل، ونائب المسير السيد: بالنور محمد

الساسى، مقيدة بالسجل التجاري الصادر بالوادي تحت رقم 0542380/B/01.

وتقوم المؤسسة في نهاية كل سنة مالية بعقد جمعية عامة، وذلك لمناقشة الوضعية المالية للمؤسسة، والنتائج

المتحصل عليها خلال السنة المالية، وكذلك تخصيص النتيجة، إما لإعادة استثمارها أو توزيعها على الشركاء

حسب الحصص.

كما تقوم الشركة بعقد اجتماعات دورية كل شهر لمناقشة سيرورة العمل، وتقييم الأداء، والوقوف على

نقاط الضعف والقوة، ودراسة الجوانب المتعلقة بالتمويل، والمبيعات... الخ.¹

¹ - بالاعتماد على معلومات المؤسسة

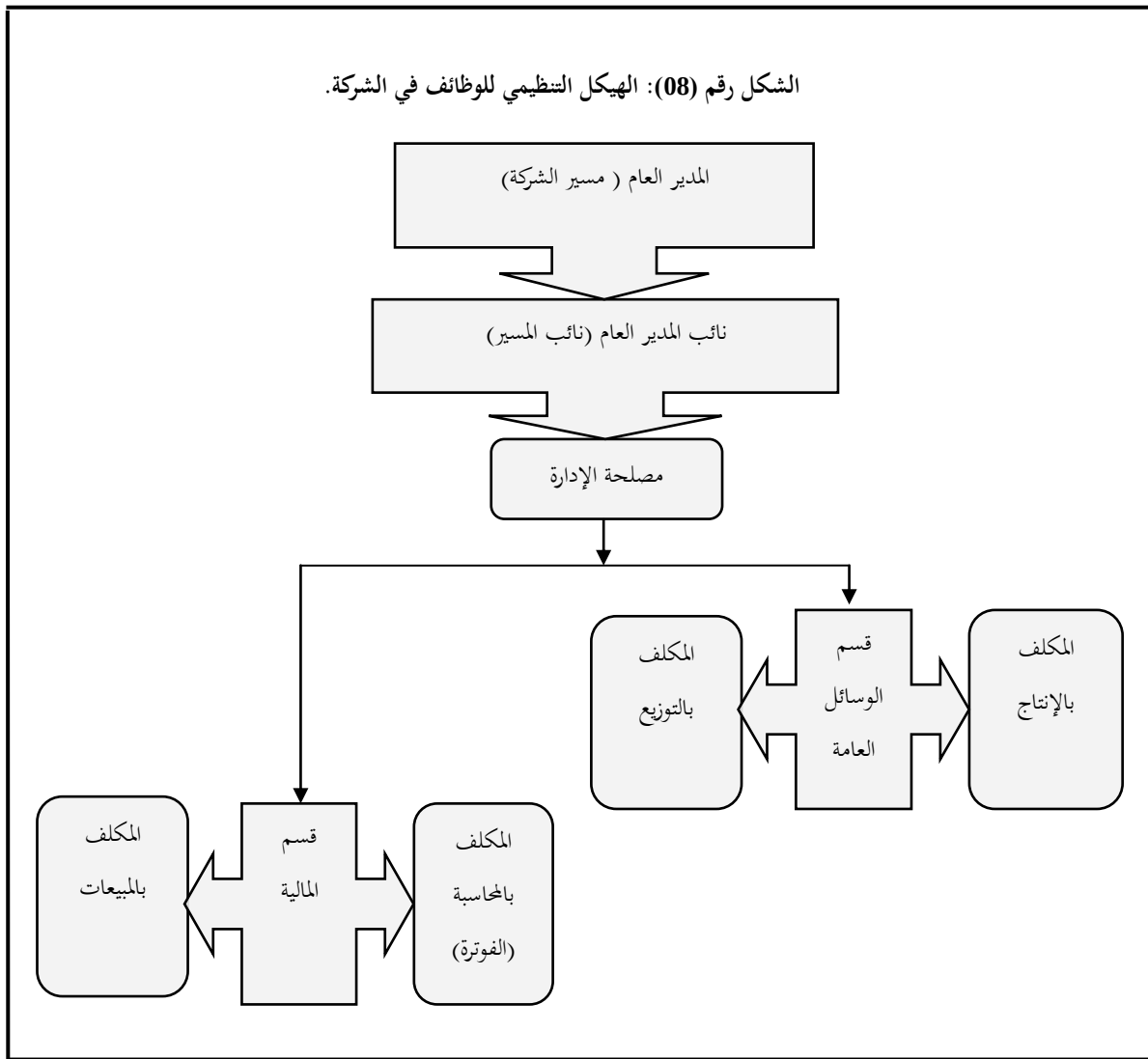
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة الرواد للصناعة والخدمات

أولاً: الهيكل التنظيمي للوظائف في الشركة

الهيكل التنظيمي هو عبارة عن وسيلة أو تقنية تساعد في تقسيم العمل والترتيب السلمي والإداري من حيث تباين مصالح وأقسام الوحدة.

ونظراً لأن الشركة يغلب عليها الطابع العائلي للشركاء، لم يتم وضع هيكل تنظيمي بصورة جيدة وواضحة، كما أن الهيكل التنظيمي الموضوع لا يتسم بالتوسع الأفقي المعروف في المؤسسات الكبيرة.¹

الشكل رقم (08): الهيكل التنظيمي للوظائف في الشركة.



المصدر: مصلحة الإدارة في الشركة

¹ - بالاعتماد على معلومات المؤسسة

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة الرواد للصناعة والخدمات

ثانيا: شرح الهيكل التنظيمي للوظائف في الشركة.

■ المدير العام (مسير الشركة)

ويتمثل دوره في الإشراف العام على الشركة وتسييرها، وذلك من خلال التنسيق بين مختلف المصالح والأقسام، والمحافظة على السير الحسن لها، كما يقوم بإمضاء الوثائق الإدارية وتوقيع الصكوك الخاصة بأموال الشركة، كما يقوم بالعلاقات الخارجية، من حضور لمختلف التفاعلات من ملتقيات وصالونات... إلخ.

■ نائب المدير العام (نائب المسير)

ودوره يتمثل في مساعدة المدير العام، فهو يسهر على سيرورة العملية الإنتاجية، كما أنه ينوب المدير العام في حالة غيابه في كل المهام المنوطة به.

■ قسم الوسائل العامة: ويتضمن هذا القسم قسمان هما: ¹

✓ **القسم المكلف بالإنتاج:** وتتمثل مهمته في الإشراف على العمليات الإنتاجية ابتداء من دخول المواد الأولية إلى غاية خروجها في شكلها النهائي، وكذلك التبليغ عن أي خلل قد يحدث على مستوى الوحدات الإنتاجية، كما يقوم بعملية المراقبة والأمن داخل المصنع وكذلك الصيانة والمتابعة اليومية لمختلف الآلات ومعدات الإنتاج.

✓ **القسم المكلف بالتوزيع:** ويقوم هذا القسم بتسيير حركة المخزونات من المنتجات و العمل على التوزيع الجيد للعملاء، كذلك توفير وسائل النقل، القيام بمتابعة المخزون من الورشات إلى المخازن، ومن ثم إلى العملاء، وتنفيذ كل العمليات المتعلقة بالتوزيع.

✓ **قسم المالية:** ويقوم هذا القسم بتطبيق بكل المسائل المالية بالاعتماد على الأقسام التالية:

– المكلف بالمحاسبة: ويقوم بما يلي:

- استقبال الوثائق المتعلقة بالحسابات البنكية للشركة؛
- الحسابات المقدمة من طرف كل المصالح؛
- مراجعة عملية التسديد وتحصيل الفواتير المختلفة؛
- العمل على إعداد التقارير الخاصة بنشاط الشركة؛
- تنظيم وترتيب مختلف الوثائق المحاسبية (فواتير، إيصالات استلام، .. الخ)؛
- إعداد الرواتب و الأجور.

¹ - بالاعتماد على معلومات المؤسسة

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة الرواد للصناعة والخدمات

– المكلف بالمبيعات: ويقوم بما يلي:

- القيام بعمليات التسويق لمنتجات الشركة؛
- عمليات الإشهار؛
- دراسة تقلبات السوق؛
- تنفيذ القرارات التسويقية للإدارة العليا؛
- تنفيذ عمليات البيع.

ثالثاً: تعداد العمال بالشركة و توزيعهم¹

✓ تعداد العمال:

يبلغ عدد العمال في شركة الرواد للصناعة والخدمات 34 عاملاً منهم 6 عمال مؤقتين.

✓ توزيع العمال حسب المصالح:

يبن الجدول التالي عدد العمال و توزيعهم في شركة الرواد للصناعة و الخدمات لسنة 2018.

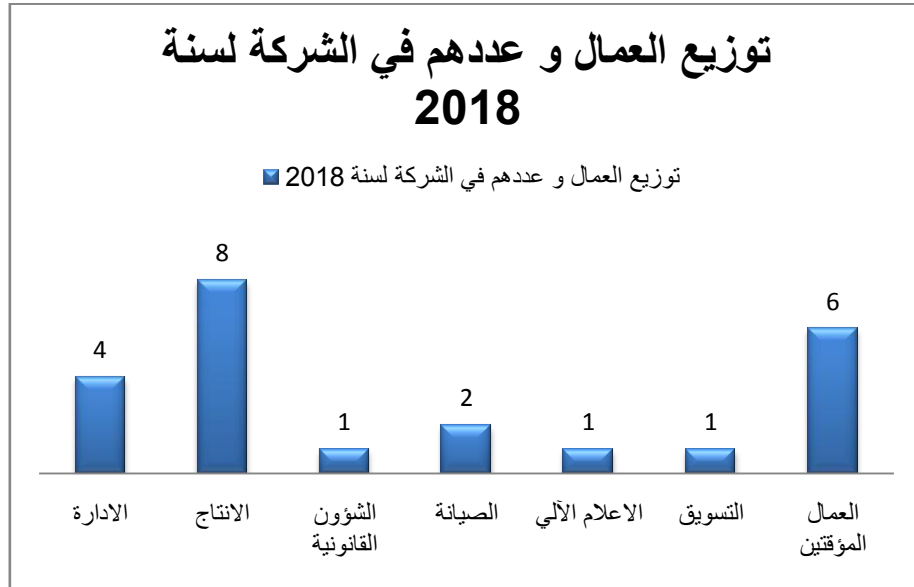
الجدول رقم (03): توزيع العمال و عددهم في الشركة لسنة 2018.

المصالح	الإدارة	الإنتاج	الشؤون القانونية	الصيانة	الإعلام الآلي	التسويق	العمال المؤقتين	مجموع العمال
عدد العمال	07	22	01	02	01	01	06	34

المصدر: إدارة الشركة.

¹ - بالاعتماد على معلومات المؤسسة

الشكل رقم (09): توزيع العمال و عددهم في الشركة لسنة 2018



المصدر: من إعداد الطالبت اعتمادا على معطيات الشركة.

المطلب الثالث: العملية الإنتاجية في الشركة

شركة الرواد التي نحن بصدد تحليلها هي مؤسسة صناعية، والعملية الإنتاجية التي تتركز عليها هي تحويل مواد أولية والمتمثلة في القمح اللين إلى منتج نهائي وهو مادة الفرينة، وتتم هذه العملية بعدة مراحل نذكرها في ما يلي:¹

1 - مرحلة التموين:

تمثل هذه المرحلة بداية العملية في النشاط، و تتم من خلال التوريد بالمادة الأولية (القمح اللين)، لإنتاج مادة الفرينة، إضافة إلى منتج ثانوي يتمثل في مادة النخالة، وتقوم الشركة بشراء مادة القمح اللين من الديوان الجزائري المهني للحبوب (OAIC)، عن طريق تعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية الوادي (CCLS)، وتتبع هذه الخدمة بشهادة تحاليل لمادة القمح اللين المشتراة تبين فيها الصفات النوعية لها، كما تتحمل الشركة في هذه المرحلة مصاريف النقل، وتتم عملية وزن الشاحنة المحملة بمادة القمح اللين عند دخولها إلى مكان التفريغ، ومن هنا تبدأ عملية التخزين الأولي، والتي تتم فيها التصفية الأولية من الشوائب والزوائد.

2- مرحلة الإنتاج:

تعتبر هذه المرحلة محور وظيفة الاستغلال للشركة، وتتكون هذه المرحلة من عدة مراحل وهي كما يلي:

¹ - بالاعتماد على معلومات المؤسسة

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة الرواد للصناعة والخدمات

2-1 مرحلة تصفية وتنقية القمح من الغبار وفصل البذور الأخرى عنه : تتم عملية التنقية وفصل الزوائد عن

القمح بواسطة آلات خاصة تعمل بشكل ترتيبي من أجل الوصول إلى تصفية القمح، وإخراجه بشكل جيد.

2-2 مرحلة إضافة الماء: في هذه المرحلة تتم عملية غسل القمح وزيادة الماء النظيف بواسطة آلة خاصة، ويتم

هذه العملية الحساسة لرفع نسبة الرطوبة للقمح حسب نوعية القمح للوصول إلى نسبة الرطوبة المطلوبة .

2-3 مرحلة الانتظار : في هذه المرحلة وبعد عملية الغسل يتم وضع القمح المغسول في مطامير إسمنتية يتم

خلالها امتصاص الماء، وتدوم هذه العملية مدة 12 ساعة، ليصبح بعدها القمح جاهز لعملية الطحن.

2-4 مرحلة الطحن: وأهم مرحلة من مراحل الإنتاج بحيث أن المراحل السابقة ما هي إلا عملية تهيئة وتحضير

لهذه المرحلة، وتتم عملية الطحن وفق المراحل التالية:¹

أ - عملية الطحن الأولى: وفيها يتم تفريغ القمح في آلة الطحن الأولى والتي تقوم بتقشير وتكسير القمح،

وبعدها تتم عملية الغرلة لنتيجة الطحن الأولى بواسطة آلة الغرلة، ويستخرج في هذه العملية نسبة من الفرينة،

والباقي يوزع على مجموعة من آلات الطحن حسب حجم و نوعية المادة الخارجة من عملية الطحن الأولى.

ب عمليات متتالية من الطحن و الغرلة: كما ذكرنا سابقاً فإن النواتج من عملية الطحن الأولى تأخذ

مسار معين للطحن و الغرلة وفق معايير تقنية خاصة بعملية إنتاج الفرينة، للوصول إلى المنتج التام الصنع،

وعادة ما تتراوح نسبة الفرينة المتحصل عليها ما بين 70 % إلى 78% من القمح المطحون والباقي يكون لمادة

النخالة. أما نسبة رطوبة الفرينة فتتراوح ما بين 14% إلى 15% .

2-5 مرحلة التعبئة و الوزن و التغليف : وتتم في هذه المرحلة تعبئة المنتج التام الصنع من مادة الفرينة في

أكياس ذات تعبئة مختلفة حسب الطلب، وهي عادة 01 كغ، 05 كغ، 10 كغ، 25 كغ، 50 كغ بواسطة

آلات التعبئة الخاصة، و هي تقوم بمجموعة من العمليات من تعبئة، وزن وغلق، ويقوم عليها مجموعة من العمال،

وكذلك الأمر بالنسبة لمادة النخالة و التي تعبأ في أكياس 25 كغ.

3- مرحلة التخزين البعدي:

بعد الانتهاء من الإنتاج، تكون المنتجات جاهزة للتسويق، تنقل المنتجات إلى المخازن، وتوضع في مكان

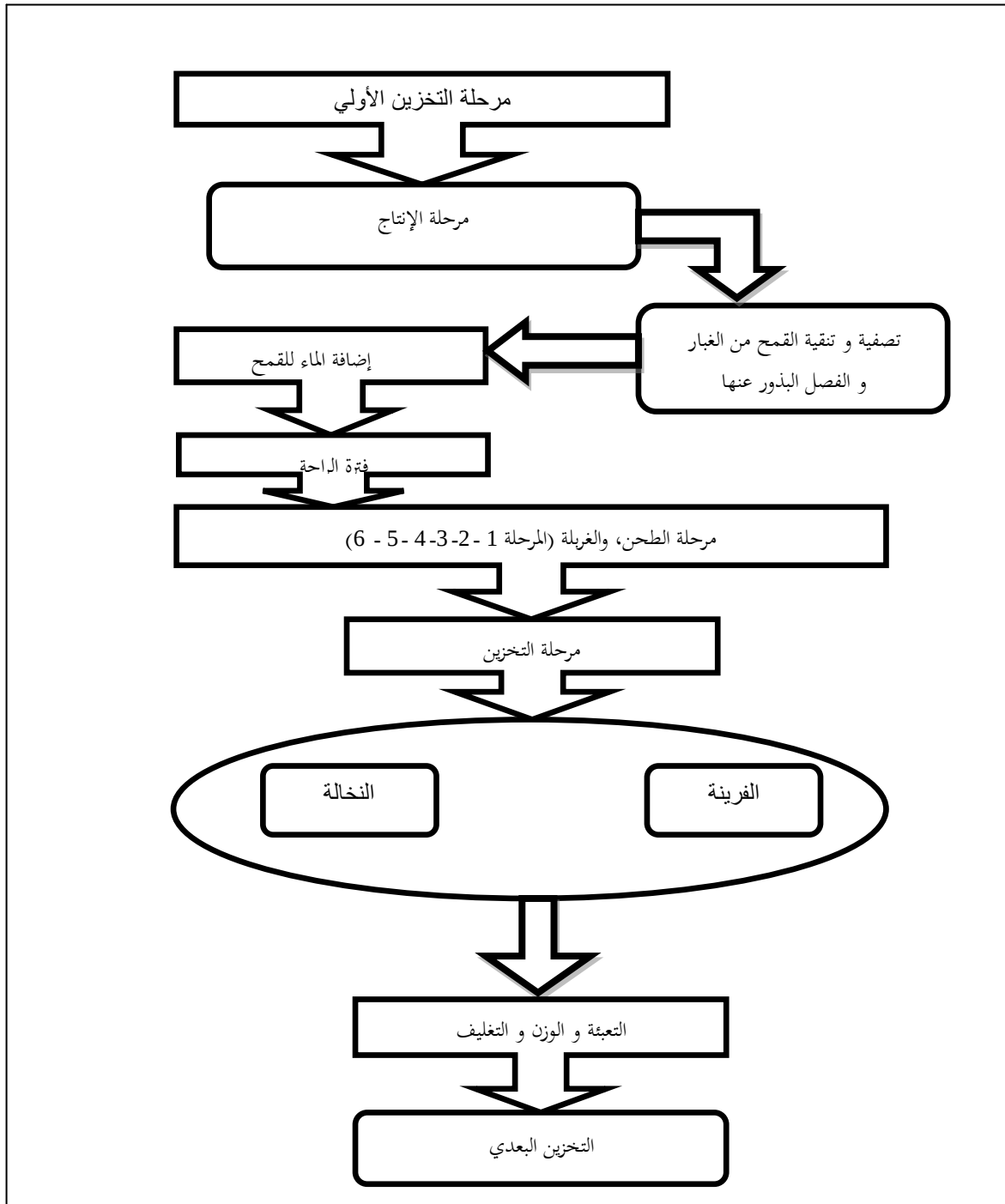
بارد وجاف، لتمكث مدة 24 ساعة قبل توزيعها على الزبائن.

¹ - بالاعتماد على معلومات المؤسسة

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة الرواد للصناعة والخدمات

4- مرحلة البيع و التوزيع: وهي المرحلة المهمة في أي مؤسسة إنتاجية، وبما أن شركة الرواد تنتج مادة أساسية، وذات استهلاك واسع فإن عملية الترويج لا تكلف المؤسسة الكثير ولا تأخذ الوقت الكبير، لأنها تتوقف فقط على نوعية الفريضة المنتجة، وبما أن منتجات شركة الرواد تتميز بسمعة طيبة لدى المستهلكين، فإن هذه العملية لا تشكل عبءة لدى الشركة.

الشكل رقم (10): مرحلة الإنتاج لشركة الرواد للصناعة و الخدمات



المصدر: من إعداد الطالبت بناء على معطيات الشركة.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة الرواد للصناعة والخدمات

المبحث الثاني: واقع التكاليف في المؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: التكاليف المعمول بها في المؤسسة

أولاً: عناصر التكاليف

تتمثل التكاليف من مجموعة عناصر للوصول الى إنتاج مادة الفرينة وهي:¹

1 - **المواد الأولية:** تعتبر من أهم عناصر تكاليف الإنتاج، وتتمثل في القمح اللين والذي يستخدم لإنتاج الفرينة، تحصل عليه المؤسسة من الديوان الجزائري المهني للحبوب (OAIC)، عن طريق تعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية الوادي (CCLS).

2 - **أكياس التعبئة:** تستخدم في تعبئة وتغليف المنتج النهائي، وهي أكياس ورقية وأكياس بلاستيكية.

3 - **الخيط:** تحصل عليه المؤسسة من المورد المحلي.

4 - **البطاقات:** تقوم المؤسسة بطباعتها في مطابع خاصة.

5 - **أجور المستخدمين:** وهي كل مايتحملة المشروع من مرتبات وأجور العاملين في مجال الإنتاج، ومجال الخدمات الإنتاجية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

6 - **مصاريف الكهرباء:** وتتمثل في المصاريف التي تدفعها المؤسسة مقابل استخدامها للآلات الكهربائية.

7 - **الصيانة والإصلاحات:** وهي أعمال تقوم بها المؤسسة بشكل دوري وعند حدوث أعطاب، تتمثل في صيانة وتهيئة مختلف التجهيزات والمعدات.

8 - **المصروفات:** تتمثل في:

• مصاريف بنكية متعلقة بكشف الحساب وتحويل الشيكات وتحويل الأموال بين الحسابات؛

• مصاريف النقل الخاصة بأقسام البيع والتوزيع.

9 - **الضرائب والرسوم:** تتمثل في الرسم على النشاط المهني (TAP) المفروضة على رقم الأعمال المحقق ، بالإضافة إلى مختلف الضرائب والرسوم الأخرى.

10 - **الإهلاكات والمؤونات:** وتتمثل في مبالغ إهلاك آلات المصنع خلال الدورة، وكذلك المبالغ المخصصة لمواجهة تدني قيمة المخزون، الزبون، الخ...

¹ - بالاعتماد على معلومات المؤسسة

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة الرواد للصناعة والخدمات

ثانيا: حساب سعر التكلفة في المؤسسة محل الدراسة

تعتمد مؤسسة الرواد في تسعير منتجاتها على التكاليف الكلية (الحقيقية) التي تحملتها من بداية حصولها على المواد الأولية إلى غاية طرح المنتجات في السوق، ومنه فإن سعر التكلفة يقدر كما يلي: ¹

$$\text{سعر تكلفة للوحدة} = \text{تكلفة المواد المستعملة لإنتاج الوحدة} + \text{مجموع التكاليف الحدودية المتغيرة} + \text{مجموع التكاليف الحدودية الثابتة}$$

ولكي نوضح سعر تكلفة منتج الفريضة لوزن قنطار أخذنا معطيات المؤسسة لشهر جانفي من سنة 2018

الفريضة

أ. تكلفة اللوازم: بما أن كل قنطار يحتاج كيسين من وزن 50 كغ فإن:

الجدول (04): حساب تكلفة شراء المواد المستعملة

الوحدة: دج

البيان	الصيغة القانونية	العلاقة الرياضية	النتيجة
ثمن شراء الأكياس	ثمن الكيس الواحد $\times 2$	2×19.8	39.6
ثمن شراء البطاقات	ثمن البطاقة الواحدة $\times$ عدد البطاقات المستعملة	2×0.57	1.14
ثمن شراء الخيط	ثمن الغرام الواحد $\times$ الكمية المستعملة من الخيط	1.2×0.50	0.6

المصدر: من إعداد الطالبات بالإعتماد على معطيات المؤسسة

مما سبق نجد مجموع تكاليف التعبئة و التغليف حيث:

إجمالي تكاليف التعبئة و التغليف = ثمن الأكياس + ثمن البطاقات + ثمن الخيط

تكاليف التعبئة و التغليف = $0.6 + 1.14 + 39.6$

¹ - بالإعتماد على معلومات المؤسسة

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة الرواد للصناعة والخدمات

و عليه فإن تكاليف التعبئة والتغليف = 41.34 دج

ويقدر ثمن شراء القمح اللين ب 1285 دج/للقنطار الواحد

ب. تحديد التكاليف المتغيرة للمؤسسة: والتي يمكن توضيحها في الجدول التالي: ¹

الجدول رقم (05): التكاليف المتغيرة

الوحدة: دج

رقم الحساب	اسم الحساب	المبالغ
6071	الكهرباء	345366.92
6072	مشتريات المواد والتوريدات غير المخزنة (الماء)	6163.95
6073	معدات إطفاء الحريق	3840.00
6201	تحاليل	9800.00
6260	تكاليف البريد والاتصالات	2492.11
6310	مرتبات الموظفين	1004827.93
6350	اقتطاعات الضمان الاجتماعي	283630.81
6410	ضرائب على الرواتب	68609.96
6500	مصاريف تشغيل أخرى	2320.00
المجموع		1727051.68

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على وثائق المؤسسة

ج- تحديد التكاليف الثابتة للمؤسسة لفترة جانفي 2018:

جدول رقم (06): جدول تقسيم التكاليف الثابتة لسنة 2018

الوحدة: دج

رقم الحساب	اسم الحساب	المبالغ
615	مصاريف الصيانة	701250
المجموع		701250

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على وثائق المؤسسة

¹ بالاعتماد على معلومات المؤسسة

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة الرواد للصناعة والخدمات

د- حساب سعر تكلفة منتج الفريضة:

جدول رقم (07): حساب سعر تكلفة الفريضة

الوحدة: دج

البيان	الكمية	السعر الوحدوي	المبالغ
القمح	1 قنطار	1285	1285
الأكياس	كيسين (2 كيس)	8،19	39.6
البطاقات	2 بطاقات	57،0	1.14
الخيط	2،1	50،0	0.6
تكلفة مواد التعبئة والتغليف	1 قنطار	-	41.34
التكاليف المتغيرة الوحدوية	01 قنطار	-	109.30
التكاليف الثابتة الوحدوية	01 قنطار	-	44
سعر التكلفة			1479.64

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على وثائق المؤسسة

هـ- استخراج سعر البيع الوحدة من المنتج:

تعتمد المؤسسة في حساب سعر البيع على مجموع التكاليف التي تحملتها المؤسسة من أجل الحصول على المنتج، مضافا إليه هامش الربح والذي يأخذ بنسبة معينة من سعر التكلفة، حيث يقدر هامش ربح المؤسسة ب 20% وعليه يكون حساب سعر البيع كما يلي: ¹

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

$$\text{سعر البيع} = \text{سعر التكلفة} + (\text{سعر التكلفة} \times \text{نسبة هامش الربح})$$

$$= 1479.64 + (1479.64 \times 20\%)$$

$$= 1479.64 + 295.928$$

$$= 1775.568 \text{ دج}$$

¹ - بالاعتماد على معلومات المؤسسة

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة الرواد للصناعة والخدمات

المطلب الثاني: استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كنموذج في المؤسسة محل الدراسة

يعتمد أسلوب التكلفة المستهدفة على تقليل التكلفة خلال مراحل الإنتاج (مراحل تصميم و تطوير المنتج) مع المحافظة على نفس الجودة، لذلك سنحاول تطبيق هذا الأسلوب على المنتج محل الدراسة .
مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة:¹

1 -تخطيط التكلفة المستهدفة:

وتمر هذه المرحلة بالخطوات التالية:

أ تحديد سعر البيع المستهدف: من خلال الدراسة التسويقية لجودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين و أيضا من خلال أسعار المنافسين تبين لنا المعلومات المقدمة أن سعر المنتج هو السعر المستهدف الذي نريد الوصول إليه، بما أن السعر الذي تبيع به المؤسسة هو = 1800 دج للوحدة الواحدة.
وبمساعدة قسم المبيعات يخفض سعر بيع المنتج محل الدراسة ليصبح سعر بيع مستهدف يقدر ب 1750 دج.

ب وضع هامش الربح المستهدف: يتم تحديده من خلال التخطيط الإستراتيجي على المدى الطويل وبناءا على استراتيجية الربح المعتمد من طرف المؤسسة فإن هامش الربح الذي تود تحقيقه يقدر ب 25% وعليه يمكن تحديد الربح المستهدف كالتالي:

$$\text{ج- هامش الربح المستهدف} = 1750 \times 25\% = 437.5 \text{ دج}$$

تحديد التكلفة المستهدفة: وهذا بعد تحديد سعر البيع المستهدف و الربح المستهدف حيث:

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

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 1750 - 437.5$$

$$\text{ومنه فإن التكلفة المستهدفة} = 1312.5 \text{ دج}$$

وبعد أن قمنا بحساب التكلفة المستهدفة، سنقوم بتحديد التكلفة المقدرة للمنتج محل الدراسة ومن ثم مقارنتها بالتكلفة الحقيقية.

د- تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة: ويمكن التعبير عنها بالمعادلات التالية:

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

¹ - بالاعتماد على معلومات المؤسسة

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة الرواد للصناعة والخدمات

التكلفة المسموح بها = 1750 - 437.5

التكلفة المسموح بها = 1312.5 دج

هدف خفض التكلفة الممكن = التكلفة الحقيقية - التكلفة المستهدفة

هدف خفض التكلفة الممكن = 1800 - 1312.5

ومنه هدف خفض التكلفة = 487.50 دج

التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة المستهدفة

التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة = 1312.5 - 1312.5

وعليه فإن التحدي الاستراتيجي مساوي للصفر (=0)

وبالاعتماد على:

التكلفة المستهدفة = التكلفة المسموح بها - التحدي الاستراتيجي

التكلفة المستهدفة = 0 - 1312.5

التكلفة المستهدفة = 1312.5 دج

بتعويض التكلفة المسموح بها في:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف - التحدي الإستراتيجي

= 0 - 437.5 - 1750

ومنه التكلفة المستهدفة = 1312.5 دج

2 - تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تقليل التكلفة

تعددت أدوات تقليل وسنقوم في دراستنا باختيار أسلوب هندسة القيمة وذلك بغية الوصول للتكلفة

المستهدفة، يعمل هذا الأخير على تحديد التحسينات التي يمكن إدخالها على تصميم المنتج مما يؤدي إلى تخفيض تكلفته.¹

أ - التحليل الوظيفي للمنتج محل الدراسة: بعد تحليل وظائف منتج الفريزة (الرواد) لما له من قيمة غذائية

ومكانة عالية في الاستعمال اليومي المنزلي، تبين أن وظائف المنتج المتعددة (الخبز، الحلويات، ...) ذات أهمية

بالغة ولا يمكن التخلي عنها لما له من دور فعال ومهم في الجانب الغذائي.

¹ - بالاعتماد على معلومات المؤسسة

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة الرواد للصناعة والخدمات

ب تحليل مكونات المنتج: بمساعدة رئيس قسم الإنتاج لمؤسسة الرواد قمنا بتناول بعض التخفيضات شرط عدم تأثر جودة المنتج وتحقيق مطالب التكلفة المستهدفة في نفس الوقت.

- من خلال متابعة عملية الإنتاج المنتج الفريئة لاحظنا أن مصاريف الكهرباء ترتفع قيمتها خلال الفترة المسائية لذلك يستوجب على المؤسسة القيام بتجنب الإنتاج في تلك الفترة التي تمتد من الساعة الخامسة (17:00) مساء إلى غاية الساعة التاسعة (21:00) مساء .
- تقوم المؤسسة بتقديم مكافآت قصد التحفيز المعنوي وذلك من أجل كثافة الإنتاج والمحافظة على الآلات.
- على المؤسسة إعادة النظر في طريقة شرائها للأكياس وأن تسعى للحصول عليها بسعر أقل مع المحافظة على جودتها، كون تكلفة شرائها تعتبر غالية الثمن.

المطلب الثالث: أثر التكلفة المستهدفة على تقييم الأداء

ومن هنا ومن خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة هامة لإدارة التكلفة والربحية فعلى المؤسسة أن تقوم بتقييم الأداء حسب ما يلي: ¹

1 تحديد المواصفات التي توافق رغبات العملاء : إن تحديد متطلبات العميل ومساعدته على إيجاد

احتياجاته هي المرحلة التي تسمى بمرحلة التوجه بالبيع والتي تسبقها مرحلة التوجه بالمنتج حيث يكون الهدف منها تحديد شريحة العملاء لهذا المنتج وذلك بعد أن يتم تحديد هوية العميل فإن الخطوة التالية تكون تحديد متطلباته واحتياجاته من هذا المنتج ويتم ذلك عن طريق بحوث ودراسات تسويقية تقوم بها الشركة لمعرفة ما يرغب به العميل بالتحديد وهناك وسائل كثيرة لمعرفة ما يحتاجه العميل ولكن أفضلها وأبعدها عن التخمين هو سؤال العملاء أنفسهم وجها لوجه أو عن طريق استمارات واستبيانات بحث تعد لهذا الغرض ، وبعد حساب التكلفة بالطريقة المتبعة في المؤسسة وأيضا حساب التكلفة بأسلوب التكلفة المستهدفة نجد أنها تقوم بتحديد حاجيات ورغبات العميل مما يعطي الشركة ميزات كثيرة ويجعلها بوضع تنافسي ممتاز مع الشركات المنافسة لها.

وهناك طرق أخرى لتحديد متطلبات العميل ومساعدته لإيجاد احتياجاته:

1. الاتصال المباشر بالعملاء؛

2. دراسة اتجاهات العملاء؛

¹ - بالاعتماد على معلومات المؤسسة

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة الرواد للصناعة والخدمات

3. الأسئلة المكتوبة؛

4. المقابلات الشخصية؛

5. دراسة شكاوى العملاء والاستفادة منها والعمل على تحسين الملاحظات السلبية وتطوير الملاحظات الايجابية.

2 تحديد سعر البيع الذي يحقق الحصة السوقية المستهدفة:

يساعد السعر المستهدف (1750)، المؤسسة على التوقع في السوق (الحصة السوقية) ، وإستراتيجية اختراق السوق، وتحديد مدى استجابة ورد فعل المنافسة والسعر التنافسي، كذلك السوق المستهدف ومرونة الطلب (رغبات ومتطلبات العملاء)، وذلك إذا كانت الشركة في حالة استجابة للتسعير المقترح.

3 توفير رؤية منهجية جديدة في التسعير:

حيث أن نماذج وجداول تكلفة المنتج قدمت الأدوات اللازمة لتقييم وتصميم البدائل، وفي المراحل الأولية من التطوير كانت هذه النماذج معتمدة على التقنيات الحديثة إضافة إلى تنمية دورة الإنتاج لتصبح عملية الإنتاج والمنتج نفسه أكثر تعريفا ووضوحا ، كما أن هذه النماذج قامت على ما يسمى بالهندسة الصناعية ، وأيضا إلى أن تكون شاملة لكي تنقل مع المواد الأولية المقترحة وطرق التصنيع وكذا عمليات التجميع والتركيب، كما أن إنشاء ورقة عمل للتكلفة المستهدفة يمكن أن تستخدم للسيطرة على عناصر الإنتاج المختلفة إضافة إلى تحليل البدائل المتاحة وتحديد عوائق تنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة خلال دورة حياة المنتج.

4 -الاهتمام بدورة حياة المنتج:

حيث أن تقييم الأداء يسعى إلى مراقبة جهود المستخدمين المبذولة للإنتاج والوقت اللازم لذلك كما أن التكلفة المستهدفة تسعى إلى تخفيض التكاليف، ودمج أهداف الاثنين يمثل هذه الخطوة التي تتمثل فيما يلي:¹

✓ **مرحلة التطوير** : تتسم بتكاليف عالية ، تتضمن تكاليف التطوير والتجريب ، و الاختبار ، ودراسات

الجدوى الاقتصادية وتحديد الخطط والاستراتيجيات التسويقية، وهنا يبرز دور التكلفة المستهدفة.

✓ **مرحلة التقديم**: تشهد هذه المرحلة ارتفاعا طفيفا في المبيعات حيث سيقدم بعض المغامرون على شراء

المنتج، كما أن الشركة لا تحقق أرباحا، وذلك للتكاليف التي ترافق عملية إطلاق المنتج في الأسواق

¹ - بالاعتماد على معلومات المؤسسة

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة الرواد للصناعة والخدمات

والإعلان عنه، والحملات الترويجية له، وتهدف الحملات والإعلانات إلى تعريف المستهلك بوجود هذا المنتج بالأسواق وإقناعه باقتنائه . وفي هذه المرحلة يتم العمل على تقديم المنتج بالمواصفات التي تغطي رغبات الزبائن.

✓ **مرحلة النمو :** حيث يقوم المشترون الأوائل باقتناء السلعة ، فتزداد المبيعات بشكل كبير، وتبدأ الشركة بتحقيق أرباح ، وفي هذه المرحلة يظهر اثر التكلفة المستهدفة في زيادة المنافسين، ومحاولة اختراق السوق بمنتجات منافسة مما يدفع الشركات الأخرى إلى تخفيض الأسعار .

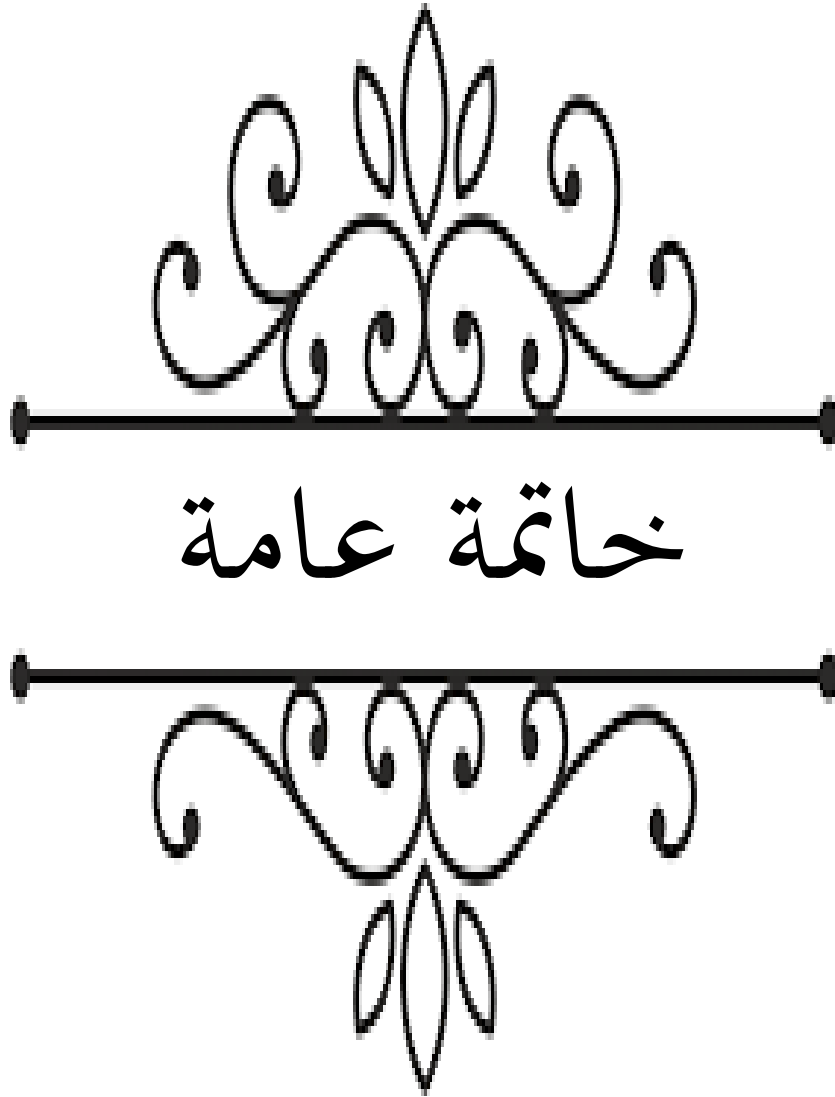
✓ **مرحلة النضج والتشبع :** تعتبر هذه المرحلة هي الأطول، حيث تستقر المبيعات عند مستوى إحلال السرعة، وقد تزيد إذا كانت هناك زيادة سكانية في المنطقة، ومن السياسات المستخدمة في هذه المرحلة لتسويق المنتج :

- إقناع من لا يستخدم المنتج باستخدامه .
- البحث عن أسواق جديدة .
- إقناع المستخدمين الحاليين بزيادة استخدامهم للمنتج .
- تحسين جودة المنتج .
- إضافة خصائص أو أحجام أو تصاميم جديدة .
- إعادة تصميم المزيج التسويقي : كتنفيض الأسعار ، وزيادة الإعلانات أو تقديم عروض خاصة، والبحث عن قنوات توزيع جديدة .

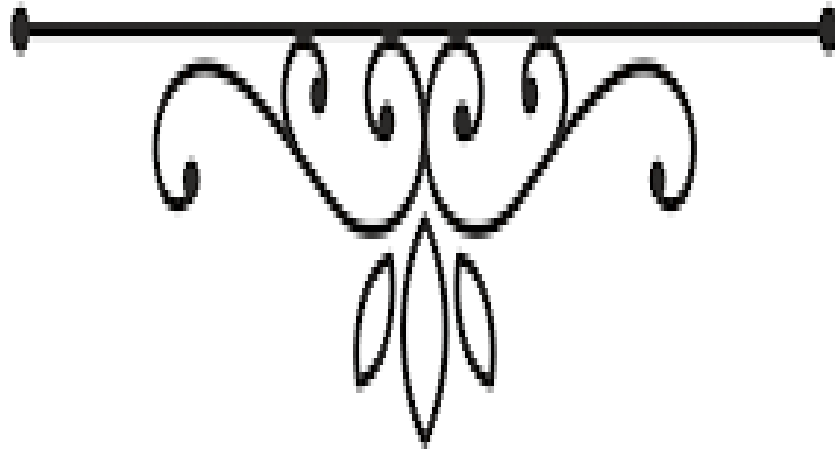
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة الرواد للصناعة والخدمات

خلاصة الفصل

حاولنا من خلال هذه الدراسة إسقاط ما تطرقنا إليه نظرياً، حيث قدمنا تعريف على مؤسسة الرواد للصناعة والخدمات بكوينين-الوادي- في المبحث الأول، وفي المبحث الثاني قمنا بدراسة واقع التكاليف بالمؤسسة ومحاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كنموذج لحساب التكاليف وتقييم الأداء.



خاتمة عامة



خاتمة عامة

في ظل التطورات المختلفة التي حصلت في الميادين المتعلقة بالإنتاج وتوسع المؤسسات وكبر حجمها أصبحت الأساليب التقليدية لحساب التكاليف عاجزة إلى حد ما على مسايرة هذا التطور وتوفير أدوات المتابعة الناجعة على التكاليف ومراقبة سلوكها والإنتاج ومستويات الأداء، ومشكلة الزيادة المفرطة في التكاليف (التضخم) التي لها آثار مباشرة في ارتفاع الأسعار وجودة المنتج مما يؤدي إلى تدهور المكانة السوقية للمؤسسة.

فظهر أسلوب التكلفة المستهدفة يعد بديل للأساليب القديمة المتعددة، حيث تعمل على تخفيض التكاليف في مراحل مبكرة (مرحلي التصميم والتخطيط)، وليس في مرحلة الإنتاج بحد ذاتها، ولذلك يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أداة إستراتيجية مهمة ومدخل فعال لتخفيض وتخطيط التكلفة والرقابة عليها وتخطيط الأرباح لإرضاء الزبون، من ناحية السعر والجودة وتحقيق الرغبات، التي تتمثل أساسا في الأداء الوظيفي والخصائص، والتركيز على تصميم المنتج والعمليات كأساس لإدارة التكلفة، وتخفيض تكاليف دورة حياة المنتج وتحسين الجودة والملائمة، لكن وعلى الرغم من المزايا التي يشتمل عليها هذا الأسلوب إلا أن هناك عيوب والتي من أهمها فرضه لضغط كبير على العمال وذلك من أجل تخفيض التكاليف والمحافظة على الجودة في نفس الوقت، صعوبة تحديد التكلفة المستهدفة وكيفية بلوغها واقعا بعد تحديدها.

وكإثبات للجزء النظري وإعطاء صورة واضحة له قمنا بدراسة تطبيقية وذلك في مؤسسة الرواد للصناعة والخدمات بالوادي، بغية توضيح دور التكلفة المستهدفة في تقييم الأداء.

❖ اختبار الفرضيات

وبناء على ما تم التطرق إليه في الدراسة النظرية و التطبيقية قمنا باختبار صحة الفرضيات كما يلي :

➤ **اختبار الفرضية الأولى:** "هي أداة لإدارة التكلفة تهدف لتخفيض تكلفة المنتج قبل عملية الإنتاج".

من خلال ما تم التطرق إليه ثبت صحة الفرضية ويمكن أن نقول بأن التكاليف هي القيمة النقدية التي تدفع في سبيل الحصول على سلعة ما أو خدمة معينة، والتكلفة المستهدفة تمثل نوع من أنواعها وهي تعتبر أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المرحلة التالية لها.

اختبار الفرضية الثانية: "يعتبر تقييم أداء العاملين حلقة مهمة في إدارة الموارد البشرية لإنجاز الأهداف المراد

الوصول إليها من قبل المؤسسة، و يتم اختيار مؤشراتته بأسلوب علمي".

ونثبت صحة هذه الفرضية حيث يعتبر تقييم أداء العاملين حلقة مهمة في إدارة الموارد البشرية، حيث يحدد نقاط القوة والضعف في أداء الفرد، فهو يسعى إلى الربط والتكامل بين الأهداف الإستراتيجية ونشاطات العاملين، وتحدد مؤشرات

➤ اختبار الفرضية الثالثة: "تتبع المؤسسة محل الدراسة طريقة التكاليف الحقيقية في حساب تكاليف الإنتاج". تعتمد المؤسسة محل الدراسة (مؤسسة الرواد للصناعة والخدمات) في حساب تكاليف الإنتاج على أسلوب التكاليف الكلية أي الحقيقة التي تقوم بتحميل جميع التكاليف التي تم تقديمها من أجل الحصول على المنتج بشكله النهائي.

النتائج النظرية

- مصطلح التكلفة المستهدفة حديث والهيئات الإدارية ليست على دراية به، وتعتبر منهاجا حديثا للحصول على الربحية في الأجل الطويل.
- يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة عن غيره من الأساليب التقليدية للتكاليف بأنه متفاعل بشكل مستمر مع البيئة الخارجية لمعرفة رغبات العملاء وتحقيقها في صورة منتجات ذات جودة وسعر مناسب.
- يهتم نظام التكلفة المستهدفة بالتخطيط والتنظيم لجميع المراحل والأقسام بهدف تقديم منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف تشبع احتياجات المستهلك، وبالتالي تحقق الأرباح الكافية على المدى الطويل.
- يعتمد أسلوب التكلفة المستهدفة على جهود بشرية ومالية لتجنب المؤسسة الأزمات والعائق المالية.

النتائج التطبيقية

- يمكن تلخيص أهم النتائج التي توصلنا إليها فيما يلي:
- عدم توفر أنظمة المعلومات يعتبر عائق لتطبيق التكلفة المستهدفة في المؤسسات الجزائرية.
 - المؤسسة تطبق جزء من المبادئ التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة من خلال تركيز الجهود على العملاء والاهتمام بمواصفات جودة المنتج.
 - إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق مكسب سوقي للمؤسسة على المستوى المحلي وربما على المستوى الدولي، ومنه تحقيق هامش ربح في المدى الطويل.

التوصيات

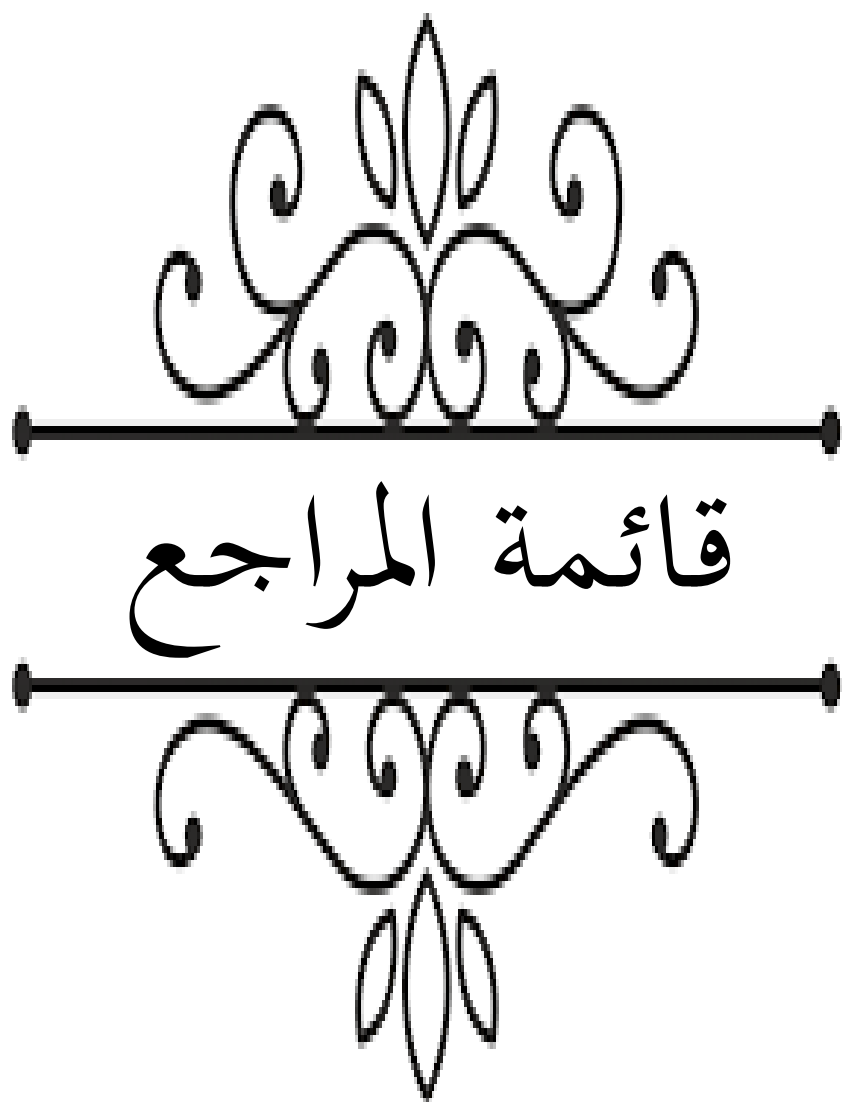
- بناءً على النتائج التي توصلنا إليها يمكن اقتراح التوصيات التالية:
- يستوجب على الإدارة العليا للمؤسسات بذل الجهود الكفيلة للحد من الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام أو أسلوب التكلفة المستهدفة حتى تستطيع الاستفادة من مزاياه.

- توفير الإمكانيات المادية والمالية والمعنوية من أجل وضع هذا النظام في خدمة المؤسسات الاقتصادية.
- ضرورة تدريب الجهات المسؤولة والعاملين على الطرق الحديثة وكيفية التعامل معها.
- بما أن المؤسسة قادرة على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يوصى بالعمل الجاد للانتقال إلى تطبيقها لما يحققه من نتائج لصالح المؤسسة.

أفاق الدراسة:

وفي الأخير نقترح بعض المواضيع التي تمثل إشكاليات نرى أنها جديرة بالبحث في هذا المجال:

- كيف تؤثر التكلفة المستهدفة على التكاليف العامة للمؤسسة؟
- فيما يتمثل الفرق بين التكلفة المستهدفة ومحاسبة التكاليف؟
- ما مدى إمكانية تحقيق التكامل بين التكلفة المستهدفة و محاسبة المسؤولية؟



أولاً: المراجع باللغة العربية

❖ الكتب:

1. إبراهيم الخلف المللكاوي، إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن ، الوراق للنشر و التوزيع، عمان، 2009.
2. أحمد صقر عاشور، إدارة القوى العاملة، دار النهضة العربية، بيروت، 1979.
3. أحمد منصور، المبادئ العامة في إدارة القوى، وكالة المطبوعات، الكويت، 1993.
4. اسماعيل حجازي و معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الانشطة ، دار اسامة للنشر والتوزيع- عمان، الاردن، 2013.
5. أمين السيد لطفي، إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة ، الإسكندرية، الدار الجامعية للنشر، 2007م.
6. توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء مدخل جديد لعالم جديد ، دار النهضة العربية، الكويت ، 1999.
7. زهير ثابت، كيف تقييم أداء الشركات والعاملين، دار قباء للطباعة و النشر، القاهرة، 2001.
8. طاهر محمد منصور الغالي، وائل محمد صبيحي إدريس ، أساسيات الأداء وبطاقة الأداء المتوازن، دار وائل لنشر، عمان، 2008.
9. عبد الحليم أحمد الخزامي، تكنولوجيا الأداء من التقييم الى التحسين، مكتبة ابن سينا، القاهرة ، 1999.
10. عبد الرحيم محمد، قياس الأداء النشأة والتطور التاريخي، مجمع أعمال مؤتمر الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي، المنظمة العربية للتنمية البشرية، القاهرة، 2008.
11. عقيل جاسم عبد الله، تقييم المشروعات، دار الحامد للنشر، عمان، 1999.
12. عمرو حامد، تقييم الأداء المؤسسي في الوحدات الحكومية، مجمع أعمال مؤتمر قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009.
13. فايز الزعي، الرقابة الإدارية في منشآت العمال، دار الهلال، الأردن، 1991.

14. لطفي الرفاعي فرج، محمد سعيد جندي، التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، مصر، كلية التجارة جامعة طنطا، 2006.

15. مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان ، 2007.

16. محمد حسن راوية، إدارة الموارد البشرية رؤية مستقبلية، الدار الجامعية، مصر، 1988.

17. محمد حسن، إدارة الموارد البشرية، المكتب الجامعي الحديث الاسكندرية، مصر، 1999.

18. محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف المنظور التقليدي و الحديث ، عمان، دار البازوري للنشر و التوزيع، 2011.

19. محمود مرسي، زهير الصباغ، إدارة الأداء دليل شامل للأشراف الفعال ، مطبعة معهد الإدارة العامة، السعودية، 1988.

20. مصطفى عشوري، اسس علم النفس الصناعي التنظيمي، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1982.

❖ الرسائل والأطروحات الجامعية:

1. بوكورية زانة، التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف ، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، 2013.

2. بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الانتاج دراسة حالة شركة الاسمنت جامعة بوزيان- قسنطينة ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014.

3. حابي احمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة وامكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية- بسكرة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010/2011.

4. حكوم حنان، الطرق الحديثة لحساب التكاليف دراسة حالة- مؤسسة نفطال - GPL، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة د. الطاهر مولاي، سعيدة، 2012/2013.

5. رابح يخلف، نحو تقييم فعال لأداء المورد البشري في المؤسسة الاقتصادية حالة سونغاز توزيع الوسط- البلدية ، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2007/2006.
6. ريغة أحمد الصغير، تقييم أداء المؤسسات الصناعة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن دراسة حالة المؤسسة الوطنية لانتاج الآلات الصناعية pmo-، مذكرة ماجستير في العلوم التسيير، تخصص إدارة مالية كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة 2، قسنطينة، 2014/2013.
7. شايب الركابي، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي لشركة الصناعات الالكترونية، دراسة ميدانية بغداد، 2010.
8. صالحى عبد القادر، تقييم أداء العاملين باستخدام بطاقة الأداء المتوازن دراسة ميدانية في مؤسسة سونغاز حضري 01 ورقلة-للفترة ماي 2013، مذكرة ماستر تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2012،
9. عادل عشي، الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل بسكرة 2002-2000، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2002/2001.
10. علا أسامة الشعراي، أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المربحة في المصارف الإسلامية، دراسة تطبيقية، ماجستير محاسبة، قسم محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة دمشق، 2010.
11. 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، الجامعة الاسلامية، غزة، 2010.
12. علي فاضل جابر، التحليل المالي لأغراض تقويم الأداء دراسة تحليلية للبيانات المالية لشركة الخزف- السعودية ، مذكرة ماجستير في العلوم المحاسبية، كلية الإدارة والاقتصاد الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2006.

13. العمرو زياد عوده انبيه، العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، 2007.
14. لبنى قيسي، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية- دراسة حالة مركب الملح-الوطاية-، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2014-2015.
15. محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة تمهيدي ماجستير ، قسم الدراسات العليا، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008.
16. مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ، مذكرة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006.
17. منصور محمود، ماهية التكاليف المستهدفة، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، 2008.
18. ميساء محمود راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض وتطوير المنتجات، دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، رسالة ماجستير جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2002.
19. هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية ، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بسكرة، 2012.
20. هناء بن سعيد، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.

❖ الدوريات والمجلات:

1. حسين صديق، تقويم الأداء في المؤسسات الاجتماعية، جامعة دمشق، المجلد 28، العدد الأول، 2012.
2. سعاد جاسم محمد، التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 1، مجلة 17، بغداد، 2017.

3. صفاء عبد الدائم، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، 2001م.

4. المطارنة غسان فلاح، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، بحث محكم، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، 2008.

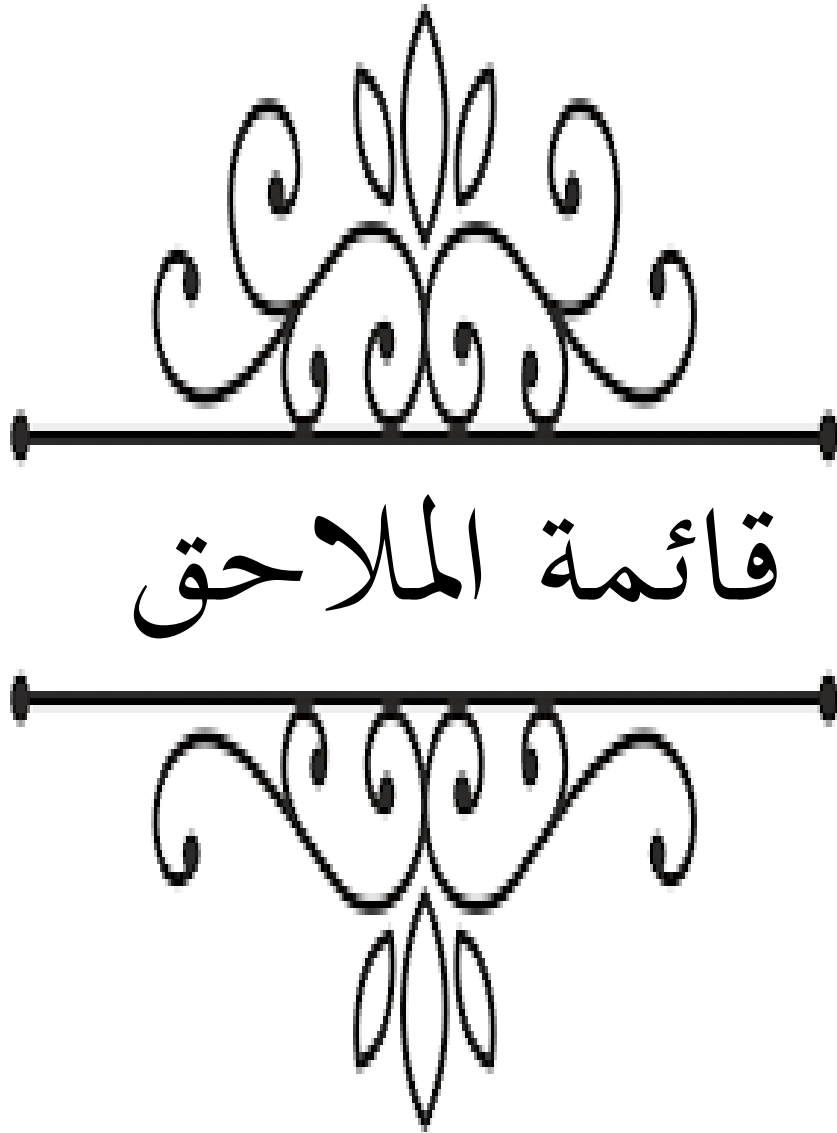
5. معاذ خلف إبراهيم الجنباني، الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، مجلة تكريت للعلوم الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 7، العدد 21، جامعة تكريت، 2011.

❖ المؤتمرات والملتقيات والندوات:

1. محمود حسن قاقبش، مدى مساهمة العلوم المالية والمحاسبة في التعامل مع الأزمات المالية العالمية، للمؤتمر الثاني للعلوم المالية والمحاسبية، الأردن، جامعة اربد، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، 2010

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1. J. Brausch ،Target Costing for Profit Enhancement ،Management Accounting ،Vol.76 ،No.5 ،Nov(1994):45.
2. Bhimani ،and H. Okano ،Targeting Excellence: Target Cost Management at Toyota in the UK ،Management Accounting ، London ،Vol.73 ،No.6 ،Jun(1995):42 .
3. Kplan.Rober s.and atkinson anthony A.advanced management accounting.3 edition new jersey.preentice hall.1998 . p224.
4. -Gagne.M.and discenza.R.Target costing journal of Business industrial marketing vol 10.no1.1995
5. Dimitri Weiss ،Ressources humaines ،Deuxièmes Edition ،Edition d'organisation ،Paris ،2003.
6. Laurent Belanger et al ،G.R. H une approche globale et intégrée ، ed gaetan morin ،3 impression ،Quebec ،1984.
7. Françoise Giroud et al ،Op.cit



قائمة الملاحق

الملحق رقم 01

فاتورة شراء المادة الأولية

(القمح)

Administration
des
pôts de Wilaya

N° 43162M

ACQUIT-A-CAUTION - MODELE M 90 II

Laissez-passer (1) مستند، رأية، مسوقون contenant

ensemble (2) Kilogs de (3) 200 كغ



NATURE DES MARCHANDISES EXPEDIEES	TAUX d'extraction %	NOMBRE de sacs	POIDS unitaire		POIDS du chargement	
			Qx	Kgs	Qx	Kgs
<u>BTI</u>		<u>٢٠٠</u>			<u>٤٢٤</u>	<u>٤٥</u>

EXPÉDITEUR
(Nom, profession et adresse)

DESTINATAIRE
(Nom, profession et adresse)

M.

M. مطافى لواء

DESIGNATION DES PARCOURS

MOYENS DE TRANSPORTS

Numéro d'immatriculation
du véhicule automobile

DUREE DU TRANSPORT

31-5M-07

A

٥٤/٥١ le ٥٤/٥١
(Signature du Receveur ou de l'Expéditeur)



Acquit à remettre immédiatement
par le destinataire à la Recette du lieu
de destination.



MATRIEL: 351100
SOCIETE: الهيئة العامة للغذاء والدواء
PRODUIT: البن

04401/18 09:42 FESEE 1 43300 kg

Signature:

الملحق رقم 03

فاتورة شراء أكياس التعبئة

SARL GROUPE BENHAMADI POLYBEN

PRODUCTION ET COMMERCIALISATION DE SACS TISSES

ADRESSE : ZONE D ACTIVITE ILOT 7 LOT N 04 BBA

R.C N°

ID. FISCAL :

N° ARTICLE :

NIF / NIS : 099934046247301

BANQUE : BEA Agence de B.B.A

N° COMPTE : BEA 5805861950 37

R.I.B : 002000585805861950 37

FACTURE N° : 0003/2018

Du : 02/01/2018

DOIT A : SARL EL ROUAD INDUSTRIE ET SER

ADRESSE : OUED SOUF

REGISTRE COMMERCE :

IDENTIF. FISCAL :

N° ARTICLE :

CHEQUE N° :

TELEPHONE :

WILAYA : EL OUED

NIF / NIS : 000139054238054

PAIEMENT : CHEQUE

BANQUE :

Item	Désignation	U.M	Qté	P.U	Remise	Montant H.T
1	SACS PP 10 INSERT.FARINE	SAC	6 850	21.00	0.00	143 850.00
2	SACS PP 25 KG FINI	SAC	24 250	21.50	0.00	521 375.00
TOTAL H.T						665 225.00
REMISE						0.00
TOTAL TVA						126 392.75
TOTAL TTC						791 617.75
NET A PAYER						791 617.75

Arrêtée la présente facture à la somme de :

SEPT CENT QUATRE VINGT ONZE MILLE SIX CENT DIX SEPT DINARS 75 CENTIMES

SERVICE COMMERCIAL



H.BACHENF

الملحق رقم 04

وصل بيع

Signature

الملحق رقم 05

فاتورة دفع



EL ROUAD

EL ROUAD INDUSTRIE & SERVICES

R.C. N° : 0473801501 M.F. : 013-075001939 A.I. : 09030000119
Tél : (032) 23 89 51 Fax : (032) 23 89 50 Adresse : Z.A. KOUININE BP 65 EL OUED 39450
CAPITAL SOCIAL : 90 000 000 , 00 DA Compte Bancaire : aLBaraka 00600304303025911716
ACTIVITE : MINOTRIE

Doit : POINT DE VENTE EL ROUAD
Adresse : SIDI ABDALLAH .W. EL OUED
Activité : POINT DE VENTE DETAIL
RC N° : 01-05423801501
Art N° : 09017000159
IF N° : 000139079071939

N° Tél :

FACTURE N° : 0422/2018

EL OUED Le : 15/05/2018

N° de série : 07561

N°	Désignation	U.M.	Qté	Prix Unit.	Tva	Montant H.T.	Montant TTC
1	FARINE PANIFIABLE 50 KG	Qx		1,800.00	0.00		0.00

Total H.T.	0.00
Total Tva (Exonéré)	0.00
Timbre	0.00
Total TTC	0.00

Mode de Paiement

A Terme

Arrêtée la présente facture en TTC à la somme de :

ZERO D.A.

Cachet et Signature

Z.A. KOUININE BP 65 EL OUED 39450

Tél : (032) 23 89 51 Fax : (032) 23 89 50

Email : smail_be@hotmail.com

الملحق رقم 06

فاتورة شراء البطاقات

شركة مطاحن الرواد
م. الصناعية كوينين - ولاية الوادي

فاتورة رقم : 004 / 2018

N° F: 000139054238054
N.I.S

A.I:
R.C: 0542380/B/01

BC N°:

الوادي في :

المبلغ Montant	سعر الوحدة Prix U	الكمية Quantité	التعريف Designations	الرقم N°
65.550,00	0,57	115 000	ETQ POUR SAC	1
65.550,00		المجموع		التسديد

أوقفت هذه الفاتورة بمبلغ قدره
خمسة وستون ألف وخمسمائة وخمسون دينار جزائري

الختم والإمضاء



غير خاضع للرسم
على القيمة المضافة

الملحق رقم 07

فاتورة التحاليل والمراقبة النوعية



FATILAB

Autorisation Ministérielle : 154 du 14/07/2009

مخبر التحاليل و مراقبة النوعية و المطابقة

LABORATOIRE D'ANALYSE ET DE CONTRÔLE DE LA

QUALITE ET DE LA CONFORMITE

Tel: 032 13 92 24

Fax: 032 13 92 23

e-Mail: Contact@fatilab.com

Site: www.fatilab.com

R.C: 2729242 A 07 L.F: 2978 1642 02462 26 A.R.T: 39010107671 N.I.S: 2 978 1642 02462 26 حي 19 مارس 1962 الوادي

ATTACHEMENT

N°: P0108.18

Date: 04/02/2018

Client: Minoterie El-Rouad

Adresse: Z A KOUININE BP 65 EL- Oued 39450

N°	Désignations	Quantité	Prix Unit	Montant
1	Analyse Physico-chimique de Farine ,Mois Janvier	4	1 800,00	7 200,00
2	Analyse Microbologique de Farine ,Mois Janvier	4	650,00	2 600,00
			Total	9 800,00

