

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
جامعة محمد بوضياف المسيلة



جامعة محمد بوضياف - المسيلة
Université Mohamed Boudiaf - M'sila

قسم المالية و المحاسبة
تخصص محاسبة و تدقيق
السداسي: الثالث
اسم الوحدة: الوحدة المنهجية
اسم المادة: مراقبة التسيير المعمقة
الرصيد: 5
المعامل: 2
المحاضرة الثانية

تحليل وتسيير التكاليف
(طريقة التكاليف المستهدفة-تحليل القيمة-التكاليف واتخاذ القرارات)

1



2021-2020

➤ الهدف من المقياس

بعد دراسة المقياس والالمام الشامل بمحتواه يكون الطالب :

- متمكنا من التقنيات التحليلية للبعد الرقابي للعملية؛
- متعودا على التفكير كمسير، محاسب أو مراقب للتسيير في كيفية مواجهة التغيرات والنتائج المترتبة عنها بطرح جيد للمشاكل؛
- قادرا على اقتراح (وفي الوقت المناسب وبالفعالية والفاعلية المفروضة) البدائل التي من شأنها أن تعدل مسار عمل المؤسسة.

➤ المعارف المسبقة المطلوبة :

يتوجب على الطالب أن يكون ملما بكل من:

- الأدوات الإحصائية ؛
- المحاسبة المالية ؛
- مبادئ التسيير وإعداد استراتيجيات التسيير بالمؤسسة.

➤ محتوى المقياس و مدته:

مدة المقياس: 90 ساعة موزعة على 15 أسبوعا (45سا محاضرات/45سا تطبيقات)

- I. مدخل لمراقبة التسيير وموقع العملية بالمنظمة
- II. تحليل وتسيير التكاليف (طريقة التكاليف المستهدفة - تحليل القيمة - التكاليف واتخاذ القرارات)
- III. مراقبة الميزانيات (أهمية وأدوات مراقبة الميزانية)
- IV. تسيير الموارد البشرية
- V. تسيير النوعية وتسيير المرونة (Qualité et flexibilité)
- VI. قيادة الأداء Le pilotage de la performance
1. جداول القيادة الاستراتيجية
2. جداول القيادة العملية
3. التقارير التسييرية Le reporting de gestion
4. الميزانيات المعدلة
5. متابعة المشاريع
- VII. نظام المعلومات واتخاذ القرارات.

2. طريقة التقييم:

يخضع التقييم إلى النظام المتواصل و إجراء امتحان

3. قائمة المراجع:

1 – Contrôle de gestion Georges langlois et autres,ed supfoucher, 2012

2 - le contrôle budgétaire N. berlande,edeyrolles, 2005.

وعدد كبير من المراجع في مراقبة التسيير، محاسبة التسيير دائما بالفرنسية والإنجليزية

تمهيد .

أهم ما يميز بيئة الأعمال الحديثة شدة المنافسة، والمنافسة تجعل دورة حياة المنتج قصيرة، و دورة حياة تبدأ بالولادة (الانطلاق) وتنتهي بالاضمحلال ، في بداية دورة حياة المنتج تكون للمؤسسة رؤية، والسعر يكون مرتفعا جدا، وفي مرحلة التراجع(الاضمحلال) تسعى المؤسسة الى تخفيض التكلفة مما يترتب عنه خفض السعر .

أهم ما يريده الزبون في السلعة الجودة والسعر والوقت الملائمين، بالمقابل تريد المؤسسة مضاعفة عوائد المساهمين .

يتأتى الطرح السابق عن طريق ما يسمى بالريادة في التكلفة، وقد طرح الباحثون العديد من الأساليب التي تجسد الريادة في التكلفة، من بينها:

- تكلفة دورة حياة المنتج يرمز لها بـ (LCC) وهي اختصار لـ Life Cycle Costing .
- أسلوب التكلفة على أساس النشاط يرمز له بـ (ABC) وهي اختصار لـ Activity Based Costing .
- الإدارة بالأنشطة ويرمز لها بـ (ABM) وهي اختصار لـ Activity Based Management .
- إدارة الجودة الشاملة ويرمز لها بـ (TQM) وهي اختصار لـ Total Quality Management .
- الإدارة بالتكلفة المستهدفة ويرمز لها بـ (TCM) وهي اختصار لـ Target Costing Management .

كل هذه الأساليب تسعى الى تجسيد الإدارة الاستراتيجية في المؤسسات المعاصرة .
في النظرة الحديثة تضاعف التصنيف التقليدي للتكاليف، وظهرت تصنيفات جديدة نتيجة زيادة الآلية وانخفاض عنصر العمل، مثلا التكلفة بالأنشطة ، والعمل على الغاء كل عمل لا يضيف قيمة للمنتج أو المؤسسة.

نعرض المحاضرة من خلال المحاور التالية.

1- دورة حياة المنتج.

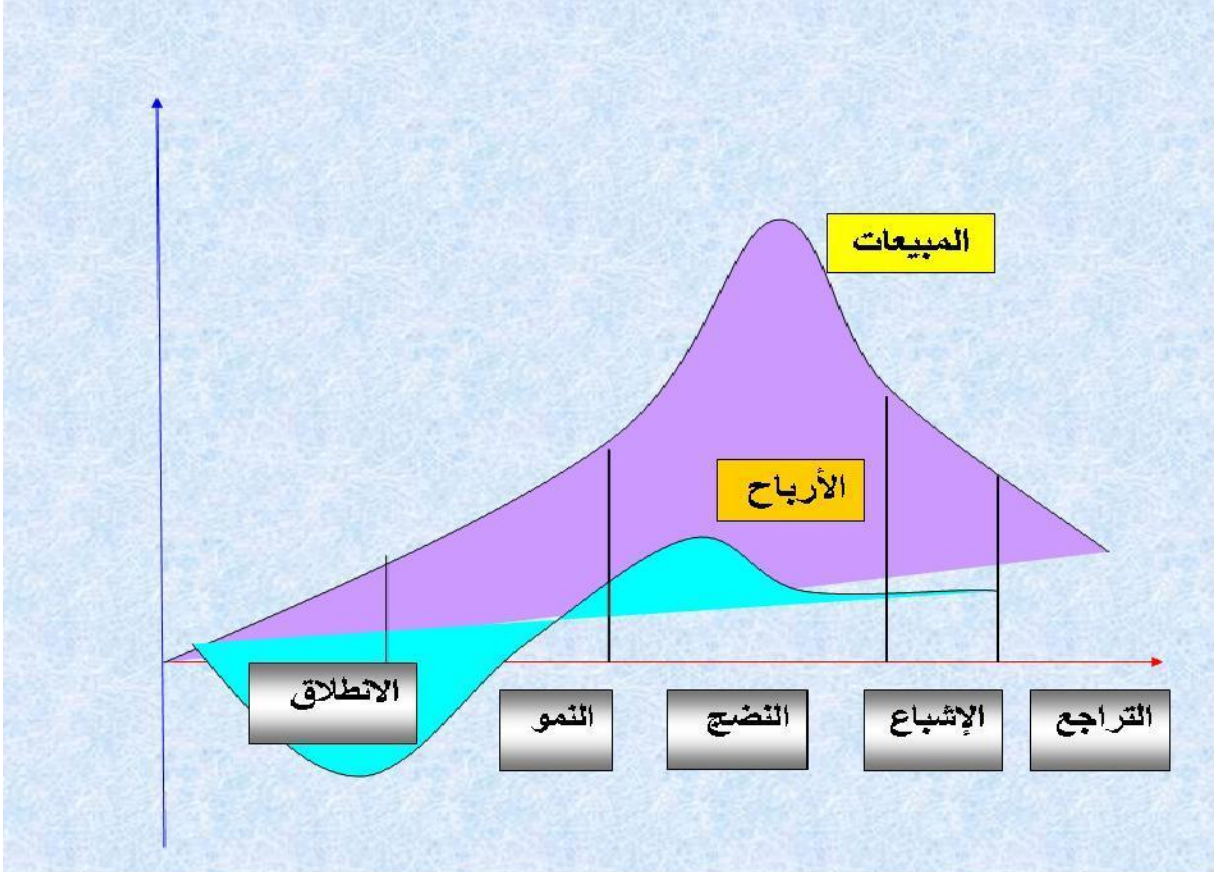
2- تحليل القيمة.

3- التكلفة المستهدفة.

1- دورة حياة المنتج.

▪ تعريف مختصر وبسيط.

بتعريف مختصر وبسيط دورة حياة المنتج هي المرحلة التي يمر بها المنتج منذ دخوله السوق الى اختفائه أو سحبه منه، تعرف بالاختصار (PLC) وهي اختصار لـ Product Life Cycle. الشكل الموالي يوضح دورة حياة المنتج:



حيث يمثل المحور الافقي أو محور السينات "الزمن" في حين يمثل المحور العمودي أو محور العيانات العوائد المالية، تصل المبيعات ذروتها في مرحلة النضج، تقابلها عوائد مالية كبيرة.

▪ أسباب تراجع المنتجات وفشلها.

من أهم أسباب تراجع المنتجات وفشلها:

- التقدير الخاطئ لحجم السوق (المبالغة في ذلك).
- التصميم السيء للمنتجات المطروحة في السوق.
- التسمية الخاطئة للمنتجات.
- التقدير الخاطئ لقوة المنافسين.
- عدم عقلانية البحوث والتطوير.
- غياب محفزات شراء المنتج.

■ العلاقة بين دورة حياة المنتج والسعر وأسلوب الإدارة.

المصفوفة الموالية توضح طبيعة العلاقة بين دورة حياة المنتج في مراحلها المختلفة من جهة وكل من السعر وأسلوب الإدارة من جهة ثانية:

التراجع	التشبع	النمو	البداية	
منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جدا	السعر
تخفيض التكلفة	عملي	وجود استراتيجية	وجود رؤية	نمط الإدارة

في بداية دورة حياة المنتج تكون للمؤسسة رؤية، والسعر يكون مرتفعا جدا، وفي مرحلة التراجع تسعى المؤسسة الى تخفيض التكلفة مما يترتب عنه خفض السعر.

في كتاب " الأفضلية التنافسية لبورتو " " COMPETITIVE ADVANTAGE " نذكر ثلاث استراتيجيات تساعد بشكل منفرد او مجتمعة للدفاع عن الشركة والتفوق عل منافسيها هي:

- قيادة التكلفة (Cost Leadership).

وتكون بتخفيضها نتيجة الخبرة و الرقابة على التكلفة والمصاريف الثابتة، بالإضافة إلى الاهتمام بالجودة، والاشراف الادري الجيد.

- التميز (Differentiation).

عن طريق الوقوف على نقاط ضعف المؤسسات المنافسة، وابتكار مزايا تميزهم عن غيرهم وتجلب الزبائن.

- التركيز (Focusing)

أن تركز على منتج أو خدمة لا يمكن الاستغناء عنه، ويكون بجودة وكفاءة عاليين.

■ استراتيجية الريادة في التكلفة.

طرح الباحثون العديد من الأساليب التي تجسد الريادة في التكلفة، من بينها:

- تكلفة دورة حياة المنتج يرمز لها بـ (LCC) وهي اختصار لـ Life Cycle Costing.
- أسلوب التكلفة على أساس النشاط يرمز له بـ (ABC) وهي اختصار لـ Activity Based Costing.
- الإدارة بالأنشطة ويرمز لها بـ (ABM) وهي اختصار لـ Activity Based Management.
- إدارة الجودة الشاملة ويرمز لها بـ (TQM) وهي اختصار لـ Total Quality Management.

- الإدارة بالتكلفة المستهدفة ويرمز لها بـ (TCM) وهي اختصار لـ Target Costing Management.

كل هذه الأساليب تسعى الى تجسيد الإدارة الاستراتيجية في المؤسسات المعاصرة.

2-تحليل القيمة.

عرفت التكلفة خاصة في المحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف عدة تصنيفات يوضحها

الشكل التالي:

تصنيفات التكاليف



حسب النظرة التقليدية نقف على وجود تكاليف متغيرة وأخرى ثابتة، وتكاليف مباشرة وأخرى غير مباشرة.

في النظرة الحديثة تضاعف التصنيف التقليدي للتكاليف، وظهرت تصنيفات جديدة نتيجة زيادة الآلية وانخفاض عنصر العمل، وتم العمل على إلغاء كل عمل لا يضيف قيمة للمنتج أو المؤسسة.

قبل الكلام عن تحليل القيمة لابد من الوقوف على بعض المصطلحات، كالحاجة والوظيفة.

الحاجة تجيب عن السؤال التالي: أنا كمستعمل للمنتج لماذا احتاج إليه؟

الوظيفة تجيب على السؤال التالي: كيف يتم اشباع الحاجة؟

الحاجات تترجم الى وظائف والوظائف يضمنها المنتج.

يستعمل تحليل القيمة كأداة لبلوغ التكلفة المستهدفة لأنها تركز على وظائف المنتج لتخفيض

تكاليفه.

يعبر عن القيمة بالعلاقة التالية:

$$\text{القيمة} = \frac{\text{الاشباع}}{\text{التكلفة}} = \frac{\text{الوظائف}}{\text{التكلفة}}$$

أي الوظائف التي يؤديها المنتج والتكاليف التي يتحملها.

أول ظهور لتحليل القيمة في 1947 من طرف Lawer.D.Miles

وتقوم على أساس فكرة تخفيض تكلفة المنتج من خلال تصميمه بشكل يضمن كل الوظائف التي

يرغب فيها الزبون او مستعمل المنتج.

هناك كذلك "سلسلة القيمة لـ"بورتر" التي تقسم النشاطات الى نشاطات أساسية تصنع القيمة (أي

كل ما ينتج السلعة)، وأنشطة داعمة كالإدارة والمعلوماتية، والمؤسسة التي تنجح في المنافسة هي تلك

التي تعرف كيف تدرس سلسلة القيمة، وكيف تعظم القيمة للزبون.

حسب "بورتر" يجب النظر للمؤسسة "كنظام متكامل" -مدخلات، عمليات (معالجة)،

ومخرجات- وليس كمرکز تكلفة.

" تُعبّر سلسلة القيمة عن سلسلة الأحداث التي تُعبر من خلالها المنتجات المختلفة بالترتيب، حيث

يكتسب المنتج قيمةً إضافيةً عند كل حدث، وتُشير سلسلة القيمة إلى دورة الحياة الكاملة لمنتج ما، أو

عمليةٍ ومنها عمليات التصريف أو إعادة التدوير، بالإضافة لمصادر المواد، والإنتاج، والاستهلاك، وتعبّر

أيضاً عن جزء لا يتجزأ من التخطيط الاستراتيجي للعديد من الشركات في اليوم الحالي.¹

يعبر عن سلسلة القيمة بالشكل التالي :

¹ <https://mawdoo3.com> بحث_ عن_ سلسلة_ القيمة_ /consulté le 22/01/201 a 17 :27.



تهدف الأنشطة الرئيسية الى انتاج القيمة ، في حين أن أنشطة الدعم تعمل على إضفاء الفعالية والكفاءة على انتاج القيمة.

كيف نقوم بتحليل القيمة في المؤسسة؟

إذا استطاعت المؤسسة تخفيض التكلفة ورفع القيمة للزبون للتغلب على المنافسين تكون بذلك قد حققت المعادلة التنافسية.

نقوم بتحليل القيمة في المؤسسة مروراً بالخطوات التالية:

1. تحديد العناصر الفرعية لأنشطة الأعمال الأساسية (كل نشاط على حدى).
2. تحديد العناصر الفرعية لنشاطات الدعم.
3. إيجاد الروابط بين القيمة والنشاطات وهي أهم خطوة.
4. البحث عن فرص لزيادة القيمة.

ملاحظة هامة جدا:

لا بد من البحث عن الهدر في سلسلة القيمة.

3- التكلفة المستهدفة.

هي نظام تسيير استراتيجي للتكاليف والأرباح، ظهر في الستينيات باليابان في شركة Toyota Motor Corporation يقوم على فكرة تخفيض تكلفة المنتج من خلال تصميمه.

حسب CAM.I

" هي نظام لتخطيط الربح وإدارة التكلفة موجه نحو السعر، يهتم بالعميل، يركز على التصميم والتعاون الوظيفي "

يعبر عن التكلفة المستهدفة بالعلاقة التالية:

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

الوصول الى التكلفة المستهدفة يعني أمثلة الأداء المستقبلي، ويتم الحصول على التكلفة المستهدفة من خلال مقارنتها بالتكلفة المقدرة والوقوف على الفروقات بينهما، وتقليصها (الفروقات) حتى يتساويان.

■ مبادئ التكلفة المستهدفة.

- ترسى التكلفة المستهدفة على العديد من المبادئ أهمها:
- السعر يؤدي الى التكلفة أي بعد طرح هامش الربح المستهدف من السعر المستهدف.
- التركيز على الزبون (جودة-تكلفة-سعر).
- التركيز على مرحلة التصميم.
- فريق أعضاء التكلفة المستهدفة من وظائف مختلفة.
- تخفيض تكلفة دورة الحياة للمنتجين والزبائن (تتضمن الدورة سعر الشراء-تكلفة التشغيل- تكاليف الصيانة-تكاليف التوزيع).
- ادماج سلسلة القيمة.

■ مراحل إدارة التكلفة المستهدفة.

تمر إدارة التكلفة المستهدفة بالمراحل التالية:

- دراسة السوق لمعرفة السعر.
- تحديد الوظائف التي يؤديها المنتج.
- أسعار المنتجات المنافسة.
- تحديد هامش الربح المستهدف.

- التكلفة المستهدفة تكون في مرحلة التصميم، ويسعى الفريق القائم على ادارتها الى البحث والتطوير من أجل مساواتها بالتكلفة المقدرة ومن ثم تحديد المستوى المستهدف لوظيفة المنتج عن طريق:
- تحليل القيمة أي التحليل الوظيفي القائم على تفكيك المنتج الى وظائف، مع تحديد قيمة كل وظيفة ومجموع الوظائف = السعر المقدر.
 - أو عن طريق الهندسة العكسية او ما يسمى بتحليل الهدم عن طريق تفكيك وفحص منتجات المنافسين للوقوف على وظائفها ومقرنتها بالتصميم المتوقع للمنتج.

نخلص الى :

أن التكلفة المستهدفة تستعمل للتسعير وحساب التكلفة، إذ يتم من خلالها معالجة التسيير قبل أن يتم التصميم وهو ما يخالف الطريقة التقليدية تماما ومن ثم اشتقاق التكلفة المسموح بها وبعدها يتحدد هامش الربح.

نشير كذلك إلى أن هناك نظام مرتبط بالتكلفة المستهدفة ومكمل للنظام الياباني ويرتبط مباشرة بالتكلفة المستهدفة وهو التحسين المستمر للتكلفة والمعروف باسم Kaizen Costing ويرى " كايزن" ان اجراء تحسينات على العملية الإنتاجية من خلال مبالغ ضئيلة بدلا من ابتكارات كبيرة. الفرق بين النظامين أن نظام التكلفة المستهدفة يكون في مرحلة التصميم ونظام التحسين المستمر يكون في مرحلة التصنيع. إذا ربطت التكلفة بسعر البيع يقضى على كل التكاليف غير الضرورية، مع الحفاظ على الجودة، مما يؤدي الى مراقبة التكاليف.

مثال.

شركة "النظافة من الايمان" مختصة في انتاج آلات وأدوات النظافة طرحت غسالة جديدة في السوق بخصائص متميزة، تتكون من "محرك - ونشافة-ملاحق. أعطت المصلحة التجارية للشركة المعلومات التالية والتي تخص الكميات المباعة على مدار أربع سنوات ورقم الاعمال وسعر البيع المقابل لكل سنة.

السنوات	الاولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	المجموع
سعر البيع(دج)	1.000	1.000	800	800	/
الكمية(وحدة)	6.000	6.000	4.500	3.500	20.000
رقم الاعمال(بالملايين)	6	6	3.6	2.8	18.4
هامش الربح (%)	25	20	18.1/3	18	/

المطلوب الأول : ماهي التكلفة المتوسطة للفترة؟

اجابة المطلوب الأول:

- رقم الأعمال = $18.4 * 1.000.000 = 1.840.000$ دج.
- سعر البيع المتوسط = رقم الاعمال للفترة (04سنوات)/الكمية المباعة خلال الفترة = $20.000 / 1.840.000 = 920$ دج
- هامش الربح المتوسط.

السنوات	الاولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	المجموع
رقم الاعمال(بالملايين)	6	6	3.6	2.8	18.4
هامش الربح (%)	25	20	18.1/3	18	/
الهامش(رقم الاعمال*نسبة الهامش)	1.5	1.2	0.66	0.504	3.864

- اجمالي هامش الربح = $3.864 * 1.000.000 = 3.864.000$ دج
- هامش الربح المتوسط = $20.000 / 3.864.000 = 193.20$ دج.
- النسبة المتوسطة للهامش = اجمالي هامش الربح/رقم الاعمال
- = $18.400.000 / 3.864.000 = 0.21$ أي 21%.
- للتحقيق $920 * 21\% = 193.20$ هامش الربح المتوسط.

▪ حساب التكلفة المستهدفة.

$$= \text{سعر البيع المستهدف} - \text{الهامش المستهدف.}$$
$$920 - 193.20 = 726.80 \text{ دج.}$$

المطلوب الثاني: اذا كان نصيب مكونات الغسالة من التكلفة المستهدفة:

المحرك	300 دج.
نشافة	146.80 دج.
ملاحق	280 دج
المجموع	<u>726.80</u>

وكانت التكلفة المقدرة المرافقة لهذا الإجراء كالتالي:

المحرك	360 دج.
نشافة	160 دج.
ملاحق	300 دج
المجموع	<u>820 دج</u>

أنكر بعض الطرق لتخفيض التكلفة المقدرة؟

إذا علمت ان المؤسسة فكرت في تركيب قطع غيار للمحرك اقل تكلفة لتصبح قيمته 280 دج بدلا من 360 دج. ورافقه انخفاض في سعر البيع بـ 40 دج. حلل القيمة؟
إجابة المطلوب الثاني.

الجزء الأول من المطلوب.

نقوم بتخفيض التكلفة المقدره بعدة طرق:

1- تخفيض التشكيلة.

- استعمال مكونات قياسية (Standard).

- تخفيض خطوط التركيب.

2- سياسة الشراء.

- تقليص عدد الموردين.

- تجنب التخزين او نظام (-Just In Time-JIT) أي التسليم في الوقت المحدد.

3- تحليل القيمة.

الجزء الثاني من المطلوب الثاني.(تحليل القيمة)

لو ننظر الى المكون الأول أي المحرك ونسحب الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة

المقدرة الجديدة أي $360 - 280 = 80$ دج

التحليل:

إذا كان الهامش 21% فإن نسبة التكلفة المستهدفة $1 - 21\% = 79\%$

التكلفة المستهدفة تتخفض بـ $40 * 79\% = 31.60$ دج نظرحة من 80

$8 - 31.60 = 48.40$ دج.

الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدره أي $360 - 300 = 60$ دج

نطرح 48.40 دج من 60 لتقليص الفارق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدره.

$60 - 48.60 = 11.60$ دج يبقى هذا الفارق للبحث عن تبرير له.