



جامعة قاصدي مرباح، - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان: علوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية
فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معقدة
بمعنوان :

مساهمة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية

-دراسة حالة المؤسسة الوطنية للتنقيب حاسي مسعود- للفترة 2018-2024

من إعداد الطالبة : السايح بن عيسى سيرين

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2026/05/23

أمام اللجنة "مكونة من سادة ":

د / عصام خالدي..... (أستاذة محاضرة -ب-، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

أ.د / محمد كويسي..... (أستاذ التعليم العالي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

د / أمينة ولعة..... (أستاذة محاضرة -ب-جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2026/2025



جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: علوم الاقتصاد والتسيير وعلوم التجارية

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وجباية

بمعنوان :

مساهمة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف

بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية

—دراسة حالة المؤسسة الوطنية للتنقيب حاسي مسعود— للفترة 2018-2024

من إعداد الطالبة : السايح بن عيسى سيرين

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2026/05/23

أمام اللجنة "مكونة من سادة" :

د / عصام خالدي..... (أستاذة محاضرة -ب-، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

أ.د / محمد كويسي.....(أستاذ التعليم العالي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

د / أمانة ولعة..... (أستاذة محاضرة -ب-جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2025/2026

إهداء

"وآخر دعوانهم أن الحمد لله رب العالمين"

الحمد لله حبا وشكرا وامتنانا على البدء والختام

إلى والدي العزيزين

وإلى إخوتي

أهديكم هذا العمل المتواضع

سيرين

شكر وعرفان:

أشكر الله تعالى على توفيقه لي لإتمام هذا العمل المتواضع

كما يسعدني أن أتقدم بكل امتنان وتقدير

بالشكر إلى الأستاذ المشرف محمد كوسي

وإلى المؤطر بالمؤسسة عبد ناصر عزيزي

على ما قدماه من توجيه ومساعدة خلال إنجاز هذا العمل وعلى دعمهما ونصائحهما القيمة .

سيرين

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وإدارتها بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ولتحقيق أغراض الدراسة وبالاكتفاء على المنهج الوصفي والمنهج الاستقرائي تم إسقاط الجانب النظري على الجانب الميداني من خلال إجراء دراسة تطبيقية على حالة المؤسسة الوطنية للتنقيب (ENAFOR) بحاسي مسعود للفترة 2018-2024، حيث تم جمع المعطيات الخاصة بالمحاسبة التحليلية لحساب مختلف التكاليف المرتبطة بنشاط المؤسسة محل الدراسة ومن ثم حساب التكلفة المستهدفة وتقييم مدى مساهمتها في تخفيضها وإمكانية إدارتها بما يفيد في تحسين أداء المؤسسة ككل؛

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن التكلفة المستهدفة أسلوب فعال في إدارة التكاليف وتخفيضها بالمؤسسة الوطنية للتنقيب حسب مراكز التكلفة وخصائص نشاطها الذي ينطوي على استغلال آلات الحفر في الحقول البترولية ويعرف بتوسع تكاليفه وهذا يساهم في تحسين الأداء الاقتصادي عموما والمالي خصوصا، وهذا الارتباط يمكن تعميمه على المؤسسات الأخرى من ذات القطاع و حتى قطاعات النشاط الأخرى نسبيا.

الكلمات المفتاحية: تكلفة، محاسبة تكاليف، تكلفة مستهدفة، سعر بيع مستهدف، أعباء، مصاريف.

Summary:

This study aims to determine the extent to which target costing contributes to cost reduction and management in Algerian economic institutions. To achieve the study's objectives, and relying on a descriptive approach and a case study methodology, the theoretical framework was applied to the field through an applied study on the National Drilling Company (ENAFOR) in Hassi Messaoud. Data related to analytical accounting were collected to calculate the various costs associated with the company's activities. The target cost was then calculated, and its contribution to cost reduction and management was evaluated to improve the overall performance of the institution.

The study concluded with several key findings, most notably that target costing is an effective method for managing and reducing costs at ENAFOR, given its cost centers and the characteristics of its operations, which involve the operation of drilling equipment in oil fields and are known for their high costs. This contributes to improving overall economic performance, particularly financial performance. This correlation can be generalized to other institutions and sectors of activity.

Keywords: Cost, cost accounting ,target costing, Target selling price, burdens, expenses.

قائمة المحتويات:

الصفحة	المحتوى
II/III	الإهداء
IV	شكر وعرفان
V	الملخص
VI	قائمة محتويات
VII	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال
X	قائمة الملاحق
XI	قائمة الاختصارات
أ - ب	مقدمة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الإطار النظري حول التكاليف والتكلفة المستهدفة
26	المبحث الثاني: الدراسات السابقة للموضوع
31	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية-مساهمة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالمؤسسة الوطنية للتنقيب ENAFOR بحاسي مسعد للفترة 2018-2024	
32	تمهيد
33	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة
44	المبحث الثاني: تحليل ومناقشة النتائج
62	خلاصة الفصل
63	الخاتمة
66	المراجع
71	الملاحق
91	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
29	مقارنة الدراسات	الجدول (1-1)
46	حصة كل مديرية من المعدات	الجدول (1-2)
48	توزيع التكاليف على الآلات حسب المسافة المقطوعة	الجدول (2-2)
50	توزيع تكاليف الإطعام والسكن على مختلف الأنشطة	الجدول (3-2)
52	تجميع وتوزيع مختلف التكاليف على الأقسام	الجدول (4-2)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
8	العلاقة بين مستوى النشاط وإجمالي التكلفة المتغيرة	رقم (1-1)
9	العلاقة بين مستوى النشاط وإجمالي التكلفة الثابتة	رقم (2-1)
10	العلاقة بين مستوى النشاط وإجمالي التكاليف	رقم (3-1)
34	متغيرات نموذج الدراسة	رقم (1-2)
35	شعار المؤسسة الوطنية للتنقيب	رقم (2-2)
37	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للتنقيب	رقم (3-2)
41	الهيكل التنظيمي الخاص بقسم المالية ومحاسبة	رقم (4-2)
53	منحنى بياني يوضح التكاليف خلال الفترة الممتدة من (2018-2023)	رقم (5-2)

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
73	مراكز التكلفة الخاصة بآلات الحفر	الملحق رقم (1)
73	مراكز التكلفة الخاصة بآلات الصيانة	الملحق رقم (2)
73	مراكز التكلفة الخاصة بحضائر الشاحنات	الملحق رقم (3)
73	مراكز التكلفة الخاصة بقاعدة الحياة	الملحق رقم (4)
74	التكلفة الإجمالية للنقل الجوي	الملحق رقم (5)
74	التكلفة الإجمالية الموزعة لنقل الجوي وتكلفة الخاصة بالآلة ENF6	الملحق رقم (6)
75	يوضح حصة كل مديرية من المعدات	الملحق رقم (7)
75	مجموع إهلاك المعدات الخاصة بالآلة ENF6	الملحق رقم (8)
75	أحد معدات الخاصة بالآلة ENF6	الملحق رقم (9)
76	إهلاك أحد معدات الخاصة بالآلة ENF6	الملحق رقم (10)
76	يوضح الأقساط الشهرية لمعدات الموجهة للآلة ENF6	الملحق رقم (11)
76	التكلفة الإجمالية للخدمات الإجتماعية	الملحق رقم (12)
77	تظهر التكلفة الخدمات الإجتماعية الخاصة بالآلة ENF6	الملحق رقم (13)
77	يوضح المسافة وتكلفة الوحدة	الملحق رقم (14)
77	يوضح التكلفة الإجمالية لنقل الجماعي الخاصة بالآلة ENF06	الملحق رقم (15)
78	يوضح تكلفة الحضائر الإجمالية الخاصة بالآلة ENF6	الملحق رقم (16)
78	يوضح تكلفة الحضائر	الملحق رقم (17)
78	يوضح إجمالي حضائر المؤسسة وحصة كل آلة	الملحق رقم (18)
78	توضح تكلفة الحضائر الخاصة بالآلة ENF6	الملحق رقم (19)
78	يوضح مراكز تجميع التكلفة في مركز التكلفة المساعد	الملحق رقم (20)
79	يوضح بواقي مصاريف العامة الخاص بمديرية الموارد البشرية	الملحق رقم (21)
79	يوضح بواقي مصاريف العامة الخاص بورشة الصيانة	الملحق رقم (22)
79	يوضح تجميع المصاريف العامة الخاصة بآلات النشاط الرئيسي في مركز التكلفة المساعد	الملحق رقم (23)

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
79	يوضح المصاريف العامة الخاصة بآلة ENF6	الملحق رقم (24)
80	يوضح المبلغ الإجمالي للمصاريف العامة على أساس سعر اليومي	الملحق رقم (25)
80	يوضح مركز التكلفة والتكلفة وحدوية لشاحنة 10 طن الخاصة بالآلة ENF6	الملحق رقم (26)
80	عدد ساعات عمل الشاحنة	الملحق رقم (27)
80	تكلفة الإجمالية لشاحنة 10 طن الخاصة بالآلة ENF6	الملحق رقم (28)
80	عدد الوحدات المستهلكة من قسم الإطعام والسكن	الملحق رقم (29)
80	التكلفة وحدوية لكل نشاط الخاصة بالإطعام والسكن	الملحق رقم (30)
81	التكلفة الإجمالية للإطعام والسكن الخاصة بكل نشاط	الملحق رقم (31)
81	التكلفة الإجمالية للمؤسسة الخاصة بورشة صيانة	الملحق رقم (32)
81	يوضح إجمالي عدد ساعات عمل الورشة	الملحق رقم (33)
81	التكلفة وحدوية لساعات عمل الورشة	الملحق رقم (34)
81	عدد ساعات الخاصة بالآلة ENF6	الملحق رقم (35)
82	مجموع التكاليف الإجمالية الخاصة بالآلة ENF6	الملحق رقم (36)
83	يوضح عدد ساعات عمل الآلة ENF6	الملحق رقم (37)
83	التكلفة وحدوية للآلة ENF6	الملحق رقم (38)
83	يوضح مصاريف المستهدفة بالتخفيض لسنة 2018	الملحق رقم (39)
83	التكلفة وحدوية للآلة ENF6 لسنة 2019	الملحق رقم (40)
84	التكلفة وحدوية للآلة ENF6 لسنة 2020	الملحق رقم (41)
84	التكلفة وحدوية للآلة ENF6 لسنة 2021	الملحق رقم (42)
84	التكلفة وحدوية للآلة ENF6 لسنة 2022	الملحق رقم (43)
84	التكلفة وحدوية للآلة ENF6 لسنة 2023	الملحق رقم (44)
84	يوضح المصاريف المحققة لسنة 2024	الملحق رقم (45)
84	التكلفة الحدوية للآلة ENF6 لسنة 2024	الملحق رقم (46)

قائمة الاختصارات و الرموز

الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
ABC	Activity Based costing	نظام التكلفة القائمة على أساس الأنشطة
VCA	Value Chain Analysis	تحليل سلسلة القيمة
JIT	Just in time production system	نظام الإنتاج في الوقت المحدد
TQM	Total Quality Managmenet	إدارة الجودة الشاملة

مقدمة

1. توطئة

في وقت تتزايد فيه حدة المنافسة وتتضاعف الضغوطات على المؤسسات لتحقيق الربحية وضمان الاستمرارية أصبح من ضروري على المؤسسات التحكم في التكاليف الإستراتيجية، كما نتج عن ذلك الحاجة إلى تبني أساليب حديثة تساعد على التحكم في التكاليف وتحسين أدائها خاصة في ظل الأعباء المرتبطة بالنشاط، لذلك لم يعد نجاح المؤسسة مرتبطا فقط بتحقيق الأرباح بل أيضا على قدرتها في تخفيض التكاليف مع الحفاظ على جودة الخدمة المقدمة.

وتعتبر محاسبة التكاليف من أهم الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسة في تحليل تكاليف وتوفير المعلومات اللازمة لإتخاذ القرار، حيث ساهم تطور بيئة الأعمال في ظهور عدة أساليب حديثة لإدارة التكاليف من بينها أسلوب التكلفة المستهدفة و التكلفة الهامشية، التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD- ABC) ...؛

وتهدف هذه الأساليب إلى مساعدة المؤسسة على تحقيق التوازن بين الجودة والتكلفة وذلك من خلال دراسة مختلف الأعباء المرتبطة بالنشاط والعمل على تحسين استغلال الموارد المتاحة كما أنها تساهم في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة وتحسين أدائها.

ومن هذا المنطلق برز أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يعد من الأدوات الفعالة التي تمكن المؤسسة من تخفيض تكاليفها حيث يعتمد هذا الأسلوب على الاستجابة لمتطلبات السوق مع الموارد المتاحة داخل المؤسسة انطلاقا من السعر الذي يقبله المستهلك وتحديد الربح المرغوب فيه ومن ثم العمل على تحقيق التكلفة المستهدفة من خلال التنسيق بين مختلف الوظائف.

2. طرح الإشكالية

بعد الإطلاع على إطار هذا البحث، والأهمية المنوطة به، والأهداف المراد للوصول إليها، يمكن طرح إشكالية البحث من خلال السؤال الرئيسي الآتي:

ما مدى مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة ؟

ويتفرع عن هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

-الإشكالية الفرعية:

- ما واقع اعتماد محاسبة التكاليف في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ؟
- ماهي تحديات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية؟
- ما إسهامات أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالمؤسسة الوطنية للتنقيب ENAFOR بحاسي مسعود للفترة 2018-2024؟

3. فرضيات الدراسة:

على ضوء العرض السابق لمشكلة البحث المتعلقة بمساهمة التكلفة المستهدفة من تخفيض التكاليف بالمؤسسات الاقتصادية، يمكن صياغة الفرضيات التالية بهدف اختبار صحتها:

- تسعى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى تطبيق محاسبة التكاليف حسب الطرق التي تلائم نوع وحجم نشاطها.
- تواجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عدة تحديات في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.
- يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالمؤسسة الوطنية للتنقيب (ENAFOR) بحاسي مسعود للفترة 2018-2024.

4. مبررات ودوافع اختيار الموضوع:

- اختيار البحث في الموضوع كان لعدة دوافع ومبررات ذاتية وموضوعية تتجلى فيما يلي:
 - يتماشى الموضوع مع طبيعة تخصص دراسة، حيث يعتبر من المواضيع التي تدخل في صميم تخصص محاسبة وجباية من جهة، والرغبة في زيادة التحصيل العلمي من جهة أخرى؛
 - السعي للبحث عن المواضيع الحديثة لمحاسبة التكاليف وأهميتها في إدارة التكاليف بالمؤسسات الاقتصادية؛
5. أهداف الدراسة وأهميتها:

أ-أهداف الدراسة:

- نسعى من خلال هذا البحث لتحقيق الأهداف التالية:
- تشخيص واقع محاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية؛
- أهمية البالغة لمحاسبة التكاليف في إدارة التكاليف و اتخاذ القرارات؛
- محاولة إبراز مدى مساهمة التكلفة المستهدفة من تخفيض التكاليف بالمؤسسات الاقتصادية؛
- توضيح دور أسلوب التكلفة المستهدفة وأهميته في تحسين التنافسية الاقتصادية؛
- التعرف على الصعوبات التي تواجه المؤسسة في تطبيق هذا الأسلوب.

ب-أهمية الدراسة

تكتسي الدراسة أهمية بالغة، ترتبط ارتباطا وثيقا بأهمية التعرف على أحد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ألا وهو أسلوب التكلفة المستهدفة، الذي يهدف إلى تخفيض التكاليف بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع الحفاظ على جودة ونوعية المنتج وتحقيق الأرباح.

6. حدود الدراسة:

وتشمل مايلي:

- الحدود الموضوعية: الدراسة اقتصر على متغيرين مهمين هما:

المتغير المستقل: التكلفة المستهدفة؛

المتغير التابع: تخفيض التكاليف؛

- الحدود المكانية: في الجانب الميداني تم إجراء دراسة حالة بالمؤسسة الوطنية للتنقيب (ENAFOR) بحاسي مسعود؛

- الحدود الزمانية: انجاز الدراسة ككل يتزامن مع السنة الجامعية 2025\2026، حيث تخصص فترة 2018-2024 لدراسة

الظاهرة المدروسة بالمؤسسة محل الدراسة

7. منهج البحث والأدوات المستخدمة في الدراسة:

بغرض الإجابة عن الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة، تم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الوصفي في الجانب النظري وذلك من خلال عرض الإطار المفاهيمي التكاليف والتكلفة المستهدفة، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة، الذي من خلال يتم اسقاط عليه ما ورد في الجانب النظري على المؤسسة محل الدراسة.

8. صعوبات الدراسة:

- صعوبة الحصول على البيانات الدقيقة للمؤسسة.
- نقص الخبرة التطبيقية في مجال محاسبة التكاليف.
- اعتماد المؤسسة على نظام SAP ERP الذي يسهل تنفيذ ومعالجة المعطيات بشكل آلي، مما قلل من فرص التعمق في بعض الجوانب التطبيقية

9. هيكل البحث:

من أجل الإجابة على الإشكالية وتحقيق أهداف الدراسة تم تقسيم الدراسة إلى فصلين مسبقان بمقدمة وملحقان بخاتمة وهي كما يلي:

-الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية حول التكاليف والتكلفة المستهدفة.

- الفصل الثاني: فهو عبارة عن دراسة ميدانية وتم فيها دراسة مساهمة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالمؤسسة الوطنية للتنقيب (ENAFOR) بحاسي مسعود -ولاية ورقلة-. وذلك لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي من خلال أسلوب مقابلة والملاحظة في المؤسسة محل الدراسة ومحاولة تعميم النتائج على باقي المؤسسات الجزائرية.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية والتطبيقية حول
التكلفة المستهدفة وتخفيض
التكاليف

تمهيد:

تواجه المؤسسات الاقتصادية على المستوى العالمي والمحلي جملة من التحديات الاقتصادية والمالية التي فرضتها المنافسة المتزايدة وارتفاع التكاليف مما جعل التحكم في التكاليف ضرورة لضمان الاستمرارية وتحقيق الربح وفي ظل هذا الإطار أصبح على المؤسسات الاقتصادية التوجه نحو اعتماد أساليب حديثة لإدارة التكاليف بما يسمح لها بتقديم خدمات تلبي متطلبات السوق من حيث الجودة والسعر في آن واحد، ويعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من أبرز هذه الأساليب حيث يساعد المؤسسات على تخفيض التكاليف مع الحفاظ على جودة الخدمة مما يمكنها من البقاء في السوق وتعزيز قدرتها التنافسية.

بناء على ما سبق يتم التطرق في هذا الفصل إلى كل ما يتعلق بالتكاليف والتكلفة المستهدفة، بحيث قسم هذا الفصل إلى

مبحثين هما:

- المبحث الأول: الإطار النظري حول التكاليف والتكلفة المستهدفة.

- المبحث الثاني: الدراسات السابقة للموضوع.

المبحث الأول: الإطار النظري حول التكاليف والتكلفة المستهدفة

تعدّ التكاليف عنصراً أساسياً لنجاح أي مؤسسة، إذ تمثل قيمة الموارد المستخدمة في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات وتؤثر بصورة مباشرة في التسعير والربحية والقدرة التنافسية لذلك تسعى الإدارة إلى قياس التكاليف وتحليلها والرقابة عليها لضمان الاستخدام الأمثل للموارد.

ومع تطور بيئة الأعمال ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يعتمد على تحديد سعر البيع وفقاً للسوق ثم خصم الربح المرغوب للوصول إلى التكلفة التي يجب تحقيقها ويهدف هذا الأسلوب إلى التخطيط المسبق للتكلفة بما يحقق التوازن بين الجودة والسعر والربحية.

المطلب الأول: عموميات حول التكاليف

يمكن عرض مجموعة من المفاهيم حول التكاليف ومكوناتها من خلال ما سيأتي في هذا المطلب،

الفرع الأول: مفاهيم حول التكاليف وسعر التكلفة

تعتبر التكاليف أحد الركائز الأساسية في مجال المحاسبي لما لها من علاقة مباشرة قائمة على استخدام الموارد وتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة لما تمثله من أهمية في تحليل الأداء وترشيد اتخاذ القرارات ومن هنا سيتم التطرق إلى أهم المفاهيم المرتبطة بالتكاليف.

1. **المصاريف:** عرفت معايير التقارير المالية الدولية المصروفات "بأنها تشمل كل من المصروفات والخسائر التي تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمؤسسات وتشمل على سبيل المثال تكلفة المبيعات والأجور والإهلاك".

2. **الخسائر:** هي عبارة عن تضحية للموارد قد يقابله تحقيق إيراد أو تتحقق دون تحقيق منفعة.¹

3. **الأعباء:** يتمثل في استهلاك الموارد الاقتصادية لكل من السلع والخدمات الموجهة لتلبية احتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج والبيع لهذه السلع والخدمات، ومن الناحية الاقتصادية تعتبر الأعباء مكافئة للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج والبيع للسلع والخدمات.²

أولاً: تعريف التكاليف:

هناك مفاهيم متعددة عن التكلفة اختلفت باختلاف الغرض منها نذكر منها:³

تعرف الجمعية الأمريكية للمحاسبة (A.A.A) " بأنها تضحية يتم قياسها في شكل وحدات نقدية سواء تحققت أو ينتظر تحقيقها وذلك لتحقيق هدف معين " .

¹ حمود السيد الناغي، نظرية المحاسبة، مدخل معاصر المكتبة العصرية، 2017، ص 162

² هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة -الجزائر -، ص 34.

³ يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة، ط 2، فبراير 2014، ص 63/62

ويعرف مجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA «التكلفة هي المبلغ المعبر عنه بوحدة النقد أو بالتنازل عن الملكية أو تحويلها وإصدار المال أو تقديم خدمات أو نشوء مطالب وذلك فيما يتعلق بالسلع والخدمات التي تم الحصول عليها أو سيتم الحصول عليها»

ويمكن القول إن التكلفة هي عبارة عن التضحية بموارد من أجل الوصول إلى أهداف محددة.

وبناء على ذلك يمكن تلخيص أركان التكاليف فيما يلي:¹

التضحية: إن التكلفة يمكن قياسها بالعملة النقدية أي أنها تدل على خروج نقدية من المؤسسة وبالتالي يؤدي ذلك إلى نقص في الإمكانيات المتاحة مما جعل النظرة العامة إلى التكلفة على أنها تضحية ويشترط أن تكون تضحية اختيارية وليست اجبارية. **قابلية للقياس النقدي:** حتى يمكن الاعتراف بالتضحية المقدمة سواء كانت مادية أو معنوية لا بد أن تكون تلك التضحية قابلة للقياس النقدي وبأي عملة وفي حالة تعذر القياس النقدي لتلك التضحية فلا يمكن أن نطلق عليها التكلفة. **تحقيق المنفعة:** لا يمكن اعتبار أي تضحية تكلفة حتى ولو لم يمكن قياسها بالنقدية ما لم يتحقق من ورائها منفعة.

ثانيا : تعريف سعر التكلفة:

يعرف سعر التكلفة على أنه:²

" التكلفة النهائية لمنتج معين في مرحلته الأخيرة ، مع العلم أن تكلفة التوزيع متضمنة فيه "

ويعرفه المخطط المحاسبي العام على أنه: " مجموع التكاليف المصنفة حسب ترتيب تنظيمي "

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن سعر التكلفة هو القيمة الإجمالية لجميع التكاليف المرتبطة بالمنتج أو الخدمة من بداية إعدادها إلى غاية بيعها.

وتتكون التكاليف وسعر التكلفة حسب مراحل النشاط في المؤسسة كما يلي³

أ- في المؤسسة التجارية

تكلفة الشراء = ثمن شراء + مصاريف الشراء (المباشرة وغير المباشرة)

سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف وأعباء التوزيع (المباشرة وغير المباشرة)

ب- في المؤسسة الصناعية (الإنتاجية):

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (مباشرة وغير مباشرة)

تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء + مصاريف الإنتاج المختلفة

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع (أعباء التوزيع).

¹ سيدي محمد ولد عباد، دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في موريتانيا وكيفية تفعيله، رسالة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2011/2010، ص 18

² مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، رسالة ماجستير، تخصص تحليل الإقتصاد، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 20

³ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير محاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة-الجزائر-، 1999، ص 15.

ثالثا: مكونات التكاليف وسعر التكلفة

إن أغلب عناصر التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة تؤخذ بنفس المبالغ في حساب التكاليف وسعر التكلفة في محاسبة التكاليف وبما أن سعر التكلفة ليس فقط كمبلغ الأعباء المجمعة في التكاليف فيجب أن تكون هناك عملية تحليل لهذه الأعباء وإضافة أخرى:

1- الأعباء المعتمدة: وهي الأعباء المشتركة بين محاسبة التكاليف ومحاسبة المالية وتنقسم إلى:¹

1.1 أعباء محتواة في التكاليف بنفس المبلغ المحسوب في المحاسبة المالية: ويتعلق الأمر هنا بتلك الأعباء المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة مثل: مصاريف اليد العاملة..... الخ

1.2 أعباء محتواة في التكاليف بمبلغ مختلف عن المبلغ المسجل في المحاسبة المالية: حيث أن هذه الاختلافات أو الفروق قد تكون موجبة أو سالبة وهي ناتجة عن الأعباء المعوضة التي تدخل في محاسبة التكاليف بقيمة أكبر أو أصغر من المبالغ المقيد لها في المحاسبة المالية وتتضمن مايلي:

- الفروق على المواد المستهلكة (فرق الإدماج على المواد الأولية).

- الفروق على مخصصات الإهلاكات.

- الفروق الناتجة عن مخصصات المؤنات وخسائر القيمة.

وهي تلك الناتجة أي تعلق الأمر بتلك الأعباء المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة مثل: مصاريف اليد العاملة.

2- الأعباء الغير معتمدة: إذا كانت الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة تدمج في حساب التكاليف فالبعض منها على العكس لا

يؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية وتسمى هذه الأخيرة بالأعباء غير قابلة للتحميل ويتعلق الأمر بالحالات التالية:²

2.1 الأعباء الاستثنائية: مثل إطفاء المصاريف الإعدادية و الإهلاكات الاستثنائية الخاصة بالأراضي وشهرة الحل والمؤنات بكل أنواعها.

2.2 الأعباء التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال العادي: وهي أعباء ليس لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة ويمكن اعتبارها كاستهلاكات وأعباء لم تساهم في إنتاجية المؤسسة مثل: أقساط التأمين على الحياة لصاحب العمل.

3- العناصر الإضافية: على عكس الأعباء غير معتمدة العناصر الإضافية تظهر ضمن أعباء المحاسبة التحليلية من دون أعباء المحاسبة العامة ميزة هذا النوع من الأعباء هو نظرية بعبارة أخرى ليست تدفقات نقدية حقيقية تحملتها المؤسسة لأنها لو كانت كذلك لسجلت ضمن أعباء المحاسبة العامة يظهر هذا النوع من العناصر على شكل أعباء نظرية ثم تتحول في الأخير إلى إيرادات إضافية تحصلت عليها المؤسسة محاسبيا يضاف بطريقة غير مباشرة لباقي إيرادات المؤسسة.³

¹ مهني بوريش، سياسات التخفيض التكاليف وأهميتها في تحسين التنافسية المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1- الجزائر -، ص 14

² هادي خالد، مرجع سبق ذكره، ص 39.

³ مراوي رشيدة، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين التنافسية المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه علوم مالية ومحاسبة، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة -الجزائر-، ص 26

ويتم الانتقال من أعباء المحاسبة المحاسبة العامة إلى أعباء المحاسبة التحليلية وفق العلاقة التالية :

أعباء المحاسبة التحليلية (الأعباء المحملة) = أعباء المحاسبة العامة + الأعباء الإضافية - الأعباء الغير المعتمدة

رابعاً: خصائص التكاليف

يمكن تمييز التكلفة من خلال ثلاث خصائص وهي¹:

2. مجال التطبيق: يمكن تحديد التكاليف على عدة وحدات أو أجزاء من المؤسسة فنجد مثلاً:

- التكلفة حسب كل وظيفة أو كل مركز مسؤولية.

- التكلفة حسب وسائل الاستغلال.

- التكلفة حسب كل منتج.

2-المحتوى: يمكن حساب التكاليف لمرحلة معينة إما بإدماج كل أعباء المحاسبة المالية، سواء بإجراء أو عدم إجراء تعديلات عليها

أو بإضافة أعباء أخرى، سواء بإدماج جزء فقط من هذه الأعباء، في الحالة الأولى يقصد بها التكاليف الكلية، أما في الحالة الثانية فيقصد بها التكاليف الجزئية.

3-فترة الحساب: يمكن أن تحسب بعدياً postérieurement وتسمى بالتكاليف المحققة préétabli؛ إما قبلياً Antérieurement وتسمى بالتكاليف المسبقة.

خامساً : تبويب عناصر التكاليف

1. تبويب عناصر التكاليف على أساس التصنيف الطبيعي :

يهدف إلى تحديد تكلفة كل عامل من عوامل الإنتاج الداخلة في قياس تكلفة المنتج النهائي وهي المواد والعمل والخدمات الأخرى:²

1.1 تكلفة المواد MATERIAL COST :

وهي تكلفة المواد والمستلزمات السلعية المستخدمة في الإنتاج كما تمثل العنصر الرئيسي الذي يخضع لعملية التشكيل والتحويل حتى تصبح المنتج نهائياً. وتأخذ مواد أشكالاً متعددة منها الخام ومنها النصف مصنعة كما أن هناك مواد تدخل في المنتج نهائي بصورة مباشرة ومن ثم يمكن تتبعها.

1.2 تكلفة العمل LABOR COST :

وهي كل ما تدفعه أو تتحمله المؤسسة من أجور نقدية ومزايا عينية وحصة المؤسسة في التأمينات الاجتماعية لصالح العاملين بها، للحصول على خدمات عنصر العمل وهذه الخدمات قد تكون مباشرة أي يمكن ربطها أو تتبعها بالمنتج وهي المتصلة به مباشرة أو قد تكون غير مباشرة أي لا يمكن ربطها أو تتبعها بالمنتج مثل: مرتب المدير العام .

¹ زعطوط عبد الحق، دور محاسبة التكاليف في دعم الاستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم تسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2013، ص 15.

² محاسبة التكاليف، من منشورات المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، المملكة العربية السعودية، ص 9

1.3 تكلفة الخدمات الأخرى: وهي كل التكاليف اللازمة لتمام الدورة الإنتاجية والبيعية بالمؤسسة بخلاف الأجور والمواد مثل: صيانة الآلات ومباني المصنع.

2. تصنيف التكاليف حسب الوظائف:

تنقسم التكاليف حسب الوظائف إلى:¹

1.1 تكاليف صناعية: Manufacturing Costs

وتتضمن كل ما تضحي به المؤسسة في سبيل القيام بنشاطها الصناعي وإنتاج منتجاتها التي قامت من أجلها سواء تمثلت هذه التكاليف في المواد والأجور والخدمات، وبذلك تكون هناك تكلفة مواد صناعية وأجور صناعية وتكلفة الخدمات صناعية .

2.2 تكاليف تسويقية: Marketing Costs

تشمل كل عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل تسويق وتصريف منتجاتها إلى المستهلك النهائي في الوقت والمكان المناسب وتنقسم تكاليف التسويق نوعياً إلى مواد تسويقية وأجور تسويقية وخدمات تسويقية، وذلك بالنسبة لتكاليف نشاط التسويق في مجملها أو بالنسبة لتكلفة كل نشاط فرعي من أنشطة التسويق مثل الإعلان والتخزين، النقل، التعبئة والتغليف والبيع والتوزيع والشحن والتصدير.

2.3 تكاليف إدارية: Administrative Costs

تضم كافة ما تضحي به المؤسسة في سبيل القيام بالنشاط الإداري اللازم لتسهيل أعمال المؤسسة ويضم النشاط الإداري والتمويلية عدة وظائف فرعية مثل الإدارة المالية والشؤون الإدارية وتنقسم تكاليف هذه الوظيفة إلى مواد وأجور ومصروفات كما هو الحال مع تكاليف النشاط الصناعي وتكاليف النشاط التسويقي.

3. تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدات الإنتاج:

طبقاً لهذا تصنيف يمكن تقسيم عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدات الإنتاج إلى:²

3.1 تكاليف مباشرة: Direct costs

وهي تلك التكاليف التي تكون لها علاقة مباشرة مع وحدة النشاط.

3.2 تكاليف غير مباشرة: Indirect Costs

تحدث من أجل النشاط ككل وليس من أجل وحدة نشاط معينة وبالتالي يشترك في الاستفادة منها (بنسب مختلفة) أكثر من وحدة نشاط ولذا يصعب تحديد بدقة مقدار الاستفادة كل وحدة نشاط من كل عنصر من هذه العناصر (غير المباشرة) على حدا، وبالتالي هي عبارة عن عناصر التكاليف التي ليس لها علاقة مباشرة بوحدة النشاط أو تلك التي يصعب تحديد نصيب الوحدة منها بسهولة ودقة وتمثل هذه العناصر في كل التكاليف الأخرى .

¹ صلاح ييسوني عيد، عبد المنعم فليح وآخرون، محاسبة التكاليف، طبعة الأولى، 2016/2017، ص 27/26.

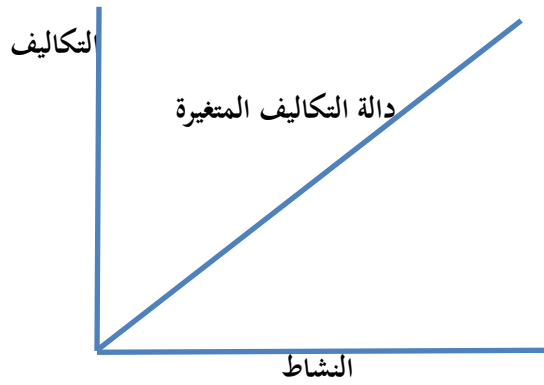
² زايد سالم أبو شناف، عماد سعيد الزمر وآخرون، أساسيات التكاليف، طبعة الأولى، 2018/2019، ص 38.

4. تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط:

4.1 التكاليف المتغيرة Variable Costs :

وهي تلك العناصر التي يتغير مبلغها الإجمالي بتغير حجم النشاط وفي نفس الاتجاه وبنفس الدرجة (معدل) التغير، ويرجع السبب في ثبات معدل التغير إلى ثبات النسبة أو وجود علاقة فنية ثابتة بين مدخلات العمليات (النشاط) من هذه التكاليف ومخرجات النشاط أو الناتج ففي هذه الحالة نجد أنه إذا تضاعف حجم المخرجات أو الناتج استلزم ذلك ضرورة مضاعفة الاحتياجات أو العدد اللازم استخدامه من المدخلات (العناصر المتغيرة) لإنتاج هذه المخرجات.¹

الشكل رقم (1-1): العلاقة بين مستوى النشاط و إجمالي التكلفة المتغيرة



المصدر: محمد تيسير، عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الرياض، عمان الأردن، طبعة الخامسة، 2010، ص 51

4.2 التكاليف الثابتة Fixed Costs :

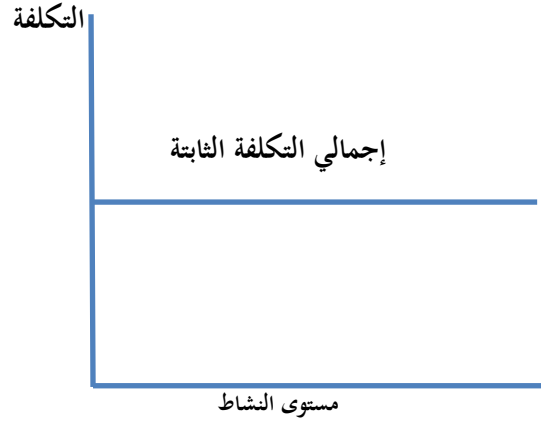
وهي تلك العناصر التي لا تتأثر في مجموعها بتقلبات حجم النشاط، وهذه العناصر تمثل تكاليف الطاقة المتاحة للمؤسسة وهي تحدث بصفة دورية منتظمة ولذلك تسمى تكاليف زمنية (period costs)، بينما التكاليف المتغيرة نظراً لأنها تحدث نتيجة لوجود نشاط فهي تسمى تكاليف نشاط، وهذه التكاليف لا علاقة لها بالنشاط وإنما لها علاقة بالطاقة وهناك فرقاً بين النشاط والطاقة حيث أن الأولى يمثل استخداماً للثانية.

والتكاليف الثابتة تكون ثابتة فقط في علاقتها بتقلبات حجم النشاط طالما أن هذه التقلبات لم تخرج عن حدود المدى الملائم الذي خططت المؤسسة للعمل في حدوده فإذا خرجت المؤسسة عن حدود (ولو أنها مازالت تعمل في حدود الطاقة القصوى) فإن التكاليف الثابتة يمكن أن تتغير.²

¹ حنفى رضى عيد محمد، سعيد يحيى ضو وآخرون، أساسيات محاسبة التكاليف، ص116

² ناصر نور الدين، مبادئ محاسبة التكاليف، مدخل معاصر، الدار الجامعية-الإسكندرية-2019، ص42

الشكل رقم (1-2): العلاقة بين مستوى النشاط و إجمالي التكلفة الثابتة



المصدر : ليستراي هيجتر، سيرج ماتولتش، المحاسبة الإدارية، تعريب احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2009، ص 136
وتقسم العناصر الداخلية للتكاليف الثابتة إلى مجموعتين :¹

4.2.1 عناصر التكاليف الثابتة الملزمة : Committed Fixed Costs

هي تلك التكاليف الثابتة التي لا يمكن التخلص منها بسرعة وسهولة مثل إهلاك المباني والآلات، فهي تكاليف طاقة
ممثلة في أصول الثابتة التي يصعب التخلص منها بسهولة في الأجل القصير؛

4.2.2 عناصر التكاليف الثابتة الاختيارية : Discretionary Fixed Costs

التكاليف الاختيارية هي التكاليف التي يمكن للإدارة التخلص منها بسهولة نسبيا مثل تكاليف الدعاية والإعلان وتكاليف
البحوث والتطوير ؛
يلاحظ أن التكلفة الثابتة الاختيارية هي تكلفة قصيرة الأجل نسبيا في حين أن التكلفة الثابتة الملزمة تعتبر تكلفة طويلة
الأجل نسبيا.

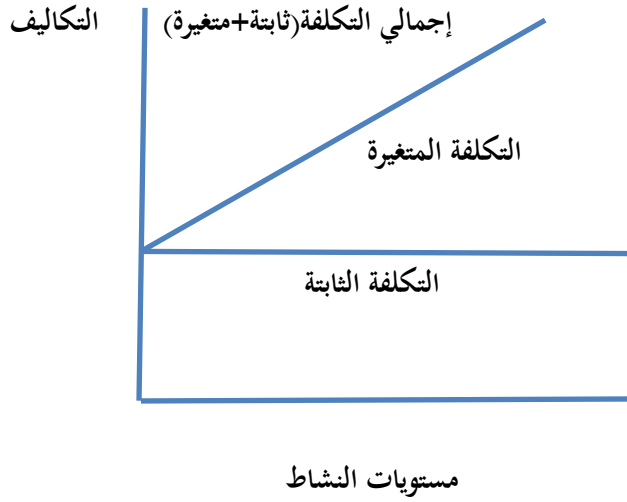
4.3 التكاليف المختلطة : Semi-fixed Cost

وهي تلك التكاليف التي تتغير مع التغير في أحجام الإنتاج لكن ليس بنفس النسبة وإنما في نفس الاتجاه وأن مجموعها
الكلي يتغير ونصيب وحدة المنتج منها يكون متغير أيضا، ويتضح ذلك من خلال مثال تكلفة صيانة وإصلاح الآلات والمعدات
فهي تتضمن عمليا شق ثابت يتمثل في تكلفة الصيانة الدورية الفترية كما تتضمن شق متغير يتمثل في تكلفة إصلاح الآلات التي
تزداد مع زيادة التشغيل لكن ليس بنفس نسبة التشغيل.²

¹ عبد المنعم عوض الله، عزيزة عبد الرزاق، المحاسبة الإدارية في مجالات الرقابة إتخاذ القرارات، دار الثقافة العربية، القاهرة(مصر)، ص70

² ناصر نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص42

الشكل رقم (1-3): العلاقة بين إجمالي التكاليف ومستويات النشاط



المصدر ليستراي هيجتر، سيرج ماتولتش، مرجع سبق ذكره، ص 139

5. تبويب التكاليف حسب علاقتها بالفترة :

وتصنف التكاليف حسب هذه العلاقة إلى ثلاثة أنواع:¹

1.5. التكاليف التاريخية (التكاليف الفعلية) : وتعني التكلفة الفعلية التي حدثت في الماضي وتمثل في القيمة النقدية الممنوحة للحصول على السلع أو الخدمات.

2.5. تكاليف الإحلال: هي تكلفة التي تدفعها المؤسسة حالياً لاستبدال أصل من الأصول بأصل آخر يقوم بنفس العمل وعادة ما تختلف تكلفة الإحلال عن التكاليف الفعلية وذلك نظراً لزيادة الأسعار أو ظهور التكنولوجيا جديدة أو إختلاف التصميم.

3.5. التكاليف المعيارية : وتعلق هذه التكاليف بتقديرات الإنفاق في المستقبل لتنفيذ خطة أو برنامج معين سواء إنتاجي أو خدمي.

6. تبويب التكاليف لغرض التخطيط واتخاذ القرارات الإدارية :

ويتم تصنيف التكاليف حسب هذا المعيار إلى :²

1.6. التكاليف التفاضلية (Differntion Cost) : يستخدم هذا النوع من التكاليف في المقارنة بين تكاليف البدائل المتاحة وذلك لغرض اختيار أفضلها، ويتركز مفهوم هذا النوع من التكاليف من خلال توفر تلك التكاليف في بديل معين وعدم توفرها في بدائل أخرى لذا تعد التكاليف التفاضلية وهي لا تقتصر على نمط معين من سلوك الكلفة.

2.6. التكاليف غارقة (Sunkcosk) : يختلف هذا النوع من التكاليف عن التكاليف التفاضلية كونها حدثت في الماضي نتيجة إتخاذ القرار ولا يمكن تغييرها بأي قرار مالي أو مستقبلي .

¹ مراوي رشيدة، مرجع سبق ذكره، ص 31

² عبد اللطيف امام حاج عمر، زين العابدين عالم مصطفى احمد، المحاسبة الادارية، صناعاء - اليمن -، 2019، ص 45

3.6. التكاليف الفرصة البديلة (Opportunity cost): إن اختيار بديل من مجموعة من البدائل يعتمد على أساس المقارنة بين تلك البدائل، فالتضحية بعوائد البديل المرفوض تسمى تكاليف الفرصة البديلة بمعنى أن فقدان مزايا بديل معين حين إتخاذ القرار باختيار بديل آخر وأن عوائد البديل المرفوض التي كان من الممكن استعمالها تعد تكاليف فرص ضائعة.

الفرع الثاني : أصناف التكاليف

هناك عدة تصنيفات للتكاليف يمكن سردها فيما يلي:

أولا : أصناف التكلفة

تتمثل أصناف التكلفة في:¹

1. تكلفة الشراء : تتكون من سعر الشراء بالإضافة إلى كل المصاريف التي ترفق العملية (حتى تخزين البضاعة أو المواد)، حيث تشمل المصاريف الإضافية للشراء في: مصاريف النقل، مصاريف الجمارك والحقوق الغير مسترجعة، مصاريف الشحن، وكل المصاريف التي يتم دفعها للغير حتى تصل المواد إلى المؤسسة والمتعلقة بعملية الشراء.

2. تكلفة الإنتاج : تتكون من تكلفة الشراء المادية الأولية المستهلكة في ورشات التحويل أو الإنتاج بالإضافة إلى الأعباء المباشرة والغير مباشرة الخاصة بالتحويل أو الإنتاج.

3. 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 .

ثانيا : أصناف سعر التكلفة

تشمل مكونات سعر التكلفة في :²

1. الأعباء المحملة : وهي تمثل هيكل 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 تؤخذ في المحاسبة التحليلية لأن تحميلها قد يجرّد التكاليف من معناها ويمكن ترتيبها على النحو الآتي :

- مصاريف التأسيس ؛
- إهلاك مصاريف الإعدادية هي مرتبطة مباشرة بدورة الاستغلال العادية للمؤسسة ؛
- اشتراكات التأمين الخاص بتأمين حياة المؤسسة ؛
- مؤونات الخسائر ؛
- مؤونات الدعاوي القضائية ؛
- مؤونات تأمين القروض، وهذه مرتبطة بدورات خارج الاستغلال العادي وبظروف الاستثنائية .

¹مرايطي نوال، مرجع سبق ذكره، ص28

²المرجع نفسه، ص29

3.العناصر الاضافية: هذا النوع يمثل الأعباء 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 الظروف الإستغلال المختلفة.

الفرع الثالث: مفهوم ووظائف وأهداف وأساليب محاسبة التكاليف

نظام محاسبة التكاليف ينطوي على عدة وظائف و أساليب ذي صلة بمجموعة من الأهداف، يمكن تبيانها فيما يأتي:

أولاً: تعريف محاسبة التكاليف

نظراً لتنوع وظيفة محاسبة التكاليف اختلفت التعاريف المقدمة من طرف الباحثين من بينها :

محاسبة التكاليف هي " وسيلة تحليلية تستخدم لتحقيق أهداف محددة وتبرز أهميتها في كونها نظام قائم على المنهجية المتكاملة قادراً على إنتاج نوع معين من المعلومات الضرورية اللازمة لمساعدة الإدارة في أي مشروع اقتصادي لأداء وظائفها المختلفة المتمثلة في التخطيط والرقابة ورسم السياسات واتخاذ القرارات " .¹

وتعرف على أنها " فرع من فروع المحاسبة إذ تعتمد على تقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات المتعلقة بالتكاليف الصناعية والبيعية والإدارية وتحديد تكلفة المنتج أو الخدمة وتوفير المعلومات للإدارة للرقابة و إتخاذ القرارات " . ويعرفها المعهد محاسبي التكاليف بلندن «بأنها عملية المحاسبة على التكلفة بدءاً من نقطة حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولاً إلى تحديد علاقاتها النهائية بمراكز ووحدات التكلفة" .²

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن محاسبة التكاليف آلية تحليل تساعد الإدارة على التخطيط والرقابة وإتخاذ القرار من خلال تجميع البيانات وتسجيلها وتحليلها من أجل تحديد تكلفة مخرجات الأنشطة.

ثانياً: وظائف محاسبة التكاليف

لمحاسبة التكاليف عدة وظائف نذكر منها:³

- الوظيفة التسجيلية: وهي التي تتولى التسجيل المنظم والدقيق لكافة عناصر التكلفة التي تتحملها المؤسسة.
- الوظيفة التحليلية: وتعمل على تحليل عناصر التكلفة وتصنيفها من أجل تحديد تكلفة كل منتج أو خدمة على حدة.
- الوظيفة الرقابية : تهدف إلى وضع معايير خاصة لكل عنصر من عناصر مراكز التكاليف، ثم مقارنتها بالتكاليف الفعلية لحساب الانحرافات وتحديد أسبابها.
- الوظيفة الإخبارية : تأتي تحديد الانحرافات وأسبابها يتم إبلاغ الإدارة بها عبر تقارير دورية لاتخاذ القرارات التصحيحية الكفيلة بتجنب تكرارها .

¹ عماد زودة، نظام محاسبة التكاليف مقترح لحساب تكلفة الانتاج لمؤسسة صناعية حالة الشركة الاوراسية للبسكويوت (باتنة-الجزائر)، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 12، العدد 01، 2022، ص 661/588

² المرجع نفسه، ص5

³ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص24-25.

➤ الوظيفة التحفيزية : تأتي بعد الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف وتعتبر عاملا محفزا للأقسام في المؤسسة لتنفيذ المخططات وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق .

ثالثا: أهداف محاسبة التكاليف:

لمحاسبة التكاليف عدة أهداف نذكر منها :¹

- تحديد التكلفة الفعلية للسلع المنتجة أو الخدمة المؤداة :

الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو تجميع البيانات الفعلية للأنشطة وتسجيلها وتحليلها بطريقة تسمح بتحديد تكلفة مخرجات هذه الأنشطة مثل الوحدة المنتجة في نشاط الإنتاجي (كتاب /هاتف/ حاسوب) أو وحدة الخدمة المؤداة في نشاط خدمي (تكلفة الطالب الجامعي تكلفة الحصة التعليمية تكلفة التأمين الصحي) .

-توفير معلومات إعداد القوائم المالية المرحلية والسنوية: يتم ذلك من خلال حساب تكلفة البضاعة المباعة وتقييم المخزون عند نهاية الدورة حيث تعتبر هذه التكاليف عناصر أساسية في إعداد القوائم المالية سواء في إظهار ربح الفترة أو المركز المالي .

-الرقابة على التكاليف والعمل على تخفيضها: يتعلق الأمر بالتأكد من سير العمل وفقا للخطط والبرامج المحددة مسبقا واستخراج الأخطاء وتحليل أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة ويتم ذلك من خلال:

■ المراقبة المانعة: التي تتميز بقدرتها على تفادي الأخطاء وعدم تجاوز التقديرات المحددة والالتزام بها .

■ الرقابة المصححة: التي تتم من خلال المقارنة بين القيم الحقيقية والقيم المحددة مسبقا .

-تقييم الأداء وتطوير خطط حوافز: يتم تقييم أداء الأقسام والأفراد والأنشطة استنادا على معلومات تكاليف المقدمة والمحددة مسبقا، وتحديد مدى التزامهم بالخطط الموضوعية ومدى إسهامهم في تحقيق الأهداف المسطرة .

-مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات: تعتمد عملية اتخاذ القرارات على المفاضلة بين البدائل المختلفة لتنفيذ القرار وتعد المفاضلة بين البدائل استنادا على المعلومات ومحاسبة التكاليف من أبرز الأنظمة التي يمكن أن توفر معلومات كمية تساعد في اتخاذ القرارات بما فيها قرارات التسعير والإنتاج والشراء والامتلاك أو الاستئجار وغيرها .

رابعا: أساليب محاسبة التكاليف

لضمان تحقيق أهداف محاسبة التكاليف يجب أن تعتمد وتستند على مجموعة متنوعة من الآليات بما في ذلك أسس التكاليف المختلفة وطرق تقدير التكاليف ونظام التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية بالإضافة إلى ذلك تشمل الأساليب الحديثة تكاليف على أساس الأنشطة ، التكلفة المستهدفة ، إدارة الجودة الشاملة ، نظم الإنتاج الفوري، تحليل سلسلة القيمة، هندسة القيمة، نظرية القيود وتكاليف الجودة التي ظهرت نتيجة للبيئة التصنيعية الحديثة والتي تأخذ بعين الاعتبار تغيرات كل من العملاء المنتجات الأسواق المنافسة والتكنولوجيا .

¹ فريحي محسن، بوروية إلهام، دور محاسبة التكاليف لتحديد تكلفة الحصة التعليمية بالمؤسسة الجامعية، مجلة اقتصاد المال والاعمال، العدد1، مارس 2023، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي- الجزائر، ص 625-642

وقد أدت هذه الأساليب الحديثة في المحاسبة أو ما يطلق عليه البعض التحليل الإستراتيجي للتكلفة إلى فهم وتحليل التكلفة الخاصة بالمؤسسة، كما اعتبرها آخرون أنها أساليب متعلقة بمفاهيم إدارة التكلفة من خلال الاعتماد على مثل هذه الأدوات والأساليب الفنية المتطورة.¹

الفرع الرابع: طرق محاسبة التكاليف

هناك عدة طرق لمحاسبة التكاليف منها التقليدية ومنها الحديثة

أولاً: طرق تقليدية: وتتمثل فيما يلي:

1. **التكلفة الكلية:** تعتمد طريقة التكاليف الكلية في تحليلها على مجموعة من الأسس والمبادئ وتنطلق من إدراج كافة الأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة وذلك من خلال تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة ثم التمييز بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة بحيث يتم تخصيص الأعباء المباشرة إلى مختلف المنتجات أو الطلبات بينما يتم توزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف مراكز التحليل وفق عمليات حسابية ثم توزع على المنتجات وفق وحدات العمل ليتم تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية لمختلف المنتجات.²

2. **طريقة التكاليف الجزئية:** طريقة التكلفة الكلية أصبحت غير كافية للتحليل الاقتصادي أو التسيير المالي في المؤسسة كما أنها أصبحت غير كافية للتوجيه المسيرين ومتخذي القرارات في المؤسسات الصناعية خاصة في اختيار المنتوجات ذات التكاليف المنخفضة لمواجهة المنافسة لذا كان لازماً على المسيرين الفصل بين الأعباء من أجل تحديد الصبغة العملياتية أو الثابتة لهاته الأعباء التي ستحملها المؤسسة، أين ظهر ما يسمى بأنظمة التكاليف الجزئية التي تقوم على مبدأ الفصل في التكاليف الإجمالية للمنتجات.³

2.1 **طريقة التحميل العقلاني لتكاليف الثابتة:** تقوم هذه الطريقة على الفصل بين نوعين من التكاليف يحسب بطريقة التحميل العقلاني جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي، إذ يسمح بالحصول على سعر التكلفة العقلاني يقترب من الثبات، إذ يصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة ولا تتأثر بحجم الإنتاج وتغيراته، لأن الجزء المتغير من التكاليف للوحدة يبقى ثابتاً ويثبت الجزء من التكاليف الثابتة التي تحسب إجمالية بالعلاقة التالية:

$$\text{التكاليف الإجمالية} \times (\text{حجم النشاط الحقيقي} / \text{حجم النشاط العادي}) =$$

وتسمى النسبة (حجم النشاط الحقيقي/حجم النشاط العادي) بمعامل التحميل العقلاني والذي يستعمل لحساب التكاليف

ف الثابتة التي تحمل في كل حجم النشاط، حيث هذه التكاليف تتحدد بهذا الحجم وتناسب طردياً معه.⁴

¹ الصادق محمد آدم علي، دور محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الخدمات الصحية وصعوبة استخدامها بالمستشفيات -دراسة ميدانية على المستشفيات الحكومية بمدينة الأبيض في السودان-، مجلة آفاق للبحوث والدراسات، المجلد 7، العدد 02، (2024)، ص 177-195

² بوناب بلال، المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، الجزائر، 2014، ص38

³ حفيظ فتحي، ساسي نور الدين، الأنظمة الكلية والجزئية لحساب التكاليف وتحسين أداء المؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد، المجلد 5، العدد 01، 2021، ص36

⁴ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص116

2.2 طريقة التكاليف المتغيرة: تعتمد هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة وهي طريقة أمريكية؛ تسمى بطريقة التكاليف المتغيرة لأنها تقوم 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.¹

2.3 التكلفة الهامشية: هي التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة واحدة من وحدات الانتاج وبمعنى آخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على أثر زيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، أو هي عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية على إثر نقصان كمية الإنتاج بوحدة واحدة.²

3. طريقة التكلفة المعيارية: تعتبر هذه التكاليف تقديرية محسوبة على أساس معايير اقتصادية وتقنية لنشاط العادي كما أن المعايير يعدها خبراء مختصين وذلك على أسس علمية بهدف استخدامها لتحقيق الرقابة على تكاليف المنتجات والخدمات ويمكن اعتبار التكاليف معيارية هي تكاليف معدة مسبقاً؛ حيث ظهرت طريقة التكلفة المعيارية في سنوات العشرينات من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، وكانت مركزه في بادئ الأمر على اليد العاملة ثم بدأت تدريجياً تشمل كل الأعباء الأخرى، كالمواد الأولية والطاقة ومصاريف التصنيع الأخرى ولقد تزايد الاهتمام بالتكاليف المعيارية منذ فترة الكساد الكبير الذي ساد الدول الصناعية في سنوات الثلاثينات والى لك لغرض تخفيض التكاليف ورفع الكفاءة الإنتاجية. كما أن التكاليف المعيارية تخدم أغراضاً أخرى مثل تسيير المخزون، إعداد الموازنات التخطيطية، تسيير المنتجات، تقييم الأداء.³

ثانياً : طرق الحديثة لمحاسبة التكاليف

توجد عدة أساليب نذكر منها :

1. التكاليف على أساس الأنشطة ABC

1.1. التعريف: يوجد عدة تعاريف لهذا الأسلوب نذكر منها:

"تعرف بأنها مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض رئيسية ويستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكلفة أغراض أخرى كالمنتجات والخدمات".⁴

وتعرف أيضاً : "بأنه نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بناء على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفاً لاحتساب التكلفة الأساسية والتي تنجم عنها خدمات مشتركة، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدى، وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكلفة".⁵

¹ عبد الكريم بوعقوب، محاسبة التحليلية الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2015، ص 179

² المرجع نفسه، ص 195

³ درجون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير واتخاذ القرارات، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004-2005، ص 250.

⁴ بن سويسي عثمان، بن خليفة حمزة، دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في اتخاذ قرارات التسعير، مجلة الإقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 06، العدد 01، 2023، ص 222.

⁵ محمد الصديق الفضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 13، جوان 2018، ص 269

2.1. أهدافه: يوجد عدة أهداف نذكر منها:¹

- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وأيضا لوحدة التكلفة من المنتجات او الخدمات؛
- ترشيد القرارات الإدارية.

3.1. خطوات تطبيقه: تتمثل خطواته في:²

- **تجميع الأنشطة:** وهي الخطوة التي يتم التعرف فيها على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المؤسسة وبسبب تعدد الأعمال يتم تجميع عدد من الأعمال المتشابهة في نشاط واحد بحيث يمكن استخدام مسبب واحد لتتبع تكلفة النشاط على المنتجات .
- **تحديد تكلفة النشاط:** بعد تجميع الأنشطة بالمؤسسة يتم تحديد مستوى التجميع الذي يستخدمه النظام عند التقرير عن تكلفة النشاط.
- **تحديد مراكز الأنشطة:** يقصد بمركز النشاط المكان الذي تقوم فيه العملية الإنتاجية بتأدية عمل معين لتحقيق وظائف المؤسسة.
- **اختيار المستوى الأول لمسببات التكلفة:** ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة.
- **اختيار المستوى الثاني لمسببات التكلفة:** ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على المنتجات

2. تحليل سلسلة القيمة (VCA):

- 1.2. **التعريف:** عرفها معهد المحاسبين الإداريين (IMA) بأنها: "أسلوب يدعم من قدرة الشركة على تحقيق ميزة تنافسية من خلال إدارة مجموعة من الأنشطة المترابطة المسؤولة عن خلق القيمة بصورة أفضل عن منافسيه وذلك من خلال منتج أو خدمة مميزة وبتكلفة منخفضة".

2.2. ركائزها: تستند على ثلاث ركائز أساسية متمثلة في:

- الأنشطة الأساسية للقيمة.
- الأنشطة الثانوية للقيمة.
- نطاق سلسلة القيمة.
- ويتطلب تحليل سلسلة القيمة تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المستقلة عن بعضها البعض تكنولوجيا واستراتيجيا بغرض استيعاب سلوك التكلفة والمصادر الحالية والمحتملة لتحقيق مزايا تنافسية، لذا يتم تقسيم الأنشطة داخل المؤسسة إلى: أنشطة تنظيمية، وأنشطة تشغيلية.
- ويتمثل الهدف الأساسي لهذا الأسلوب في تخفيض التكاليف، ودعم الميزة التنافسية.

3. نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT:

¹ حسين يحي، استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصناعية، مجلة الدراسات الاقتصادية، المجلد 22، العدد 01، السنة 2022، 269.

² بن موفقي علي، قاسم حدة، مساهمة الأساليب الحديث لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 06، العدد 02، السنة 2023، ص 294

1.3. تعريفه : " هو نظام الإنتاج الذي تتم فيه عمليات الإنتاج وحركة المواد والسلع عندما تكون مطلوبة فتكون النتيجة مخزوناً قليلاً وإنتاجاً كثيراً جداً وفق نمو الإنتاج من اليد إلى الفم ".¹

2.3. خصائصه : ومنها ²

- التخلي عن كافة أنواع المخزون أو تخفيضه إلى أدنى حد ممكن (الوصول إلى المخزون الصفري)؛
- الحد من الهدر في الموارد والأنشطة في العملية الإنتاجية؛
- الإنتاج بالكميات المحددة وفي الوقت المناسب لمواجهة الطلب؛
- فلسفة تقوم على نظام معلومات فعال من حيث تحديد كمية ومواصفات وأوقات الحاجة إلى الموارد؛
- تنمية الثقة والعلاقة بين المؤسسة والموردين من خلال التنسيق بين الإنتاج والطلب والمواصفات والجودة المطلوبة؛
- تقوم فلسفة هذا النظام على بيئة مستقرة داخل المؤسسة حيث تتطلب روح التعاون والإقناع والتنسيق بين الإدارة والعمال والموردين.

4. إدارة الجودة الشاملة:

- عرفت إدارة الجودة الشاملة من قبل معهد الجودة الفيدرالي بأنها "منهج تطبيق شامل يهدف إلى تحقيق حاجات وتوقعات العميل إذ يتم استخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات والخدمات ".³
- يعتمد هذا النظام على ستة قواعد أساسية وهي:⁴
- التركيز على احتياجات الزبائن؛
 - التحكم في طرق العمل؛
 - التربية والتثقيف بسياسات التحسين المستمر؛
 - الوقاية من التأثيرات غير مرغوب فيها؛
 - التركيز على الموارد البشرية وتربيتها بثقافة عدم اللوم؛
 - العمل بروح الفريق والانصياع لتوجيهات الرئاسة.

المطلب الثاني: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

تعد التكلفة المستهدفة أحد الأساليب الحديثة ذي أهمية بمكان في إدارة التكاليف وضبطها بالمؤسسات الاقتصادية في بيئات الأعمال باختلاف ظروفها.

الفرع الأول: ماهية التكلفة المستهدفة

¹ المرجع السابق، ص 299

² إبراهيم مسلم، قراءة في أهم المفاهيم الحديثة الخاصة بالمحاسبة الإدارية للمؤسسة، مجلة البديل الاقتصادي، العدد 08، ص 67

³ المرجع السابق، ص 68

⁴ مسعودي سارة، سماش كمال، أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية في ظل بيئة الأعمال الحديثة، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 10، العدد 01، 2022، ص 354

أولا : نشأة التكلفة المستهدفة

ترجع بدايات أسلوب التكلفة المستهدفة إلى العقود الأولى من القرن الماضي في شركة Ford الأمريكية وشركة Volkswagen Beetle الألمانية وذلك أثناء عقد الثلاثينات ففي شركة Volkswagen ومن أجل تحقيق سعر المستهدف للمركبة DM900 تم إيجاد تقنية بديلة تقوم على أساس تخفيض كلفة التصنيع إلا أن التطور المتكامل لأسلوب التكلفة المستهدفة بدأ أثناء مدة ندرة الموارد الاقتصادية في أعقاب الحرب العالمية الثانية ففي تلك الوقت تبني رجال الأعمال الأمريكيان شعار تحسين نوعية المنتجات وتخفيض تكاليف إنتاجها في الوقت نفسه إذ عرفت هذه التقنية بهندسة القيمة والتي صارت تطبق من قبل الشركات اليابانية بشكل تدريجي لمواجهة المنافسة العالمية؛ وفي الستينات تم توحيد هندسة القيمة مع فكرة تخفيض تكاليف المنتجات في مراحل المبكرة من العملية الإنتاجية قدر المستطاع أي في مرحلة التخطيط والتطوير وكان أول استخدام لها في اليابان من قبل شركة TOYOTA لصناعة السيارات وذلك عام 1963 على الرغم من عدم إشارة الأدبيات إليها في اليابان لذلك حتى عام 1978.¹

ثانيا: مفهوم التكلفة المستهدفة

توجد عدة تعاريف لتكلفة المستهدفة منها :

عرّف SAKURAI : "على أنه أحد أدوات إدارة التكاليف التي تخفض التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دور حياة المنتج بمساعدة القائمين بهندسة الإنتاج والتصميم وبحوث التسويق والمحاسبة".²

وعرفه Kato : "بأنه نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة دوره حياة المنتج الجديدة مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف في أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير في المراحل التجريبية للإنتاج وذلك من خلال فحص وتقييم التصورات المختلفة المتاحة لخفض التكلفة مع ملاحظة أنه ليس أسلوبا لخفض التكلفة فقط بل أنه جزء من الأنظمة الإستراتيجية لإدارة ربحية المنظمة".³

في حين يرى المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي (CAM-I): "أن التكاليف المستهدفة هي نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة أنه يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام و يتيح تطبيق هذا النظام ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية".⁴

¹ طه عليوي ناصر ، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد85، أكتوبر2010، ص4

² داود غملا، ابراهيم عبد الكريم، أثر نظم التكاليف المستهدفة على تطوير وتخفيض التكاليف، مجلة دار المنظومة، مجلد19، العدد3، جامعة عين الشمس، كلية التجارة قسم المحاسبة، 2015، ص 669 .

³ صالح سميرة شهر زاد، مسكين الحاج، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة ميدانية-، مجلة الابتكار والتسويق، العدد3، 2015، ص 257

⁴ سيدي محمد ولد عباد، دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في موريتانيا وكيفية تفعيله، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، 2010/2011، ص 96

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن التكلفة المستهدفة هي تحديد أدنى قيمة لتكلفة التي يمكن من خلالها طرح هذا المنتج في سوق ويجب أن يكون ذو جودة ويتوافق مع متطلبات العملاء مع الأخذ بعين الاعتبار حدود السوق وأهداف الربح التي حددتها المؤسسة.

ثالثا: أسباب ظهور التكلفة المستهدفة

هناك العديد من الأسباب نذكر منها :¹

- ازدياد المنافسة بين المؤسسات دفع أصحابها ومدراءها إلى البحث عن أسلوب جديد يمكنها من البقاء والاستمرار أطول فترة ممكنة في الاسواق عن طريق تقديم منتجات أقل تكلفة وأفضل جودة وتكنولوجيا.
- صعوبة اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات الجديدة نتيجة لظروف عدم التأكد والغموض المحيطة ببيئة القرار دفعت المؤسسات إلى البحث عن نظام يدرس البيئة الداخلية والخارجية للمنتج بصورة جيدة ويكرر ذلك باستمرار.
- هناك العديد من الانتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية من الأكاديميين والقائمين على المؤسسات لذلك تم ابتكار هذا النظام ليتفادى النقص السابق.
- عجز الأساليب الرقابية التقليدية على مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بشكل دقيق جعل الإدارة تبتكر أسلوب التكاليف المستهدفة الذي يتبع منهج الوقاية خير من العلاج.

رابعا: أهداف استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة

- تحديد التكلفة من واقع السوق والتي إذا ما تم الإنتاج في حدودها فإن الوحدة ستضمن الحصول على الحصة السوقية وتوليد هوامش الربح المخطط لها عندما يتم بيع المنتج؛
- الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة فلاستعمال الغير عقلاني يؤدي إلى استنزاف لموارد المتاحة؛
- وضع سعر التنافسي يحقق الرضا لزبون ويضمن ولائه لمنتجات الوحدة بعد التعرف على رغباتهم والسعي لتجاوز توقعاتهم مما يحقق للوحدة انتشار والوصول إلى الأسواق العالمية؛²
- استخدام أسلوب التخطيط الإستراتيجي وذلك من خلال العمل على خفض التكلفة بشكل مستمر وزيادة فعالية المنتج وجودته بشكل مستمر؛
- العمل على تحفيز الموظفين في المؤسسات للوصول إلى الربح المستهدف من خلال استخدام التكلفة المستهدفة وذلك في كافة مستويات المؤسسة.³

الفرع الثاني: مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة:

¹ عوادي عبد القادر، شيخ عبد القادر، العيفة رحيمة، استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، جامعة محمد خيضر- بسكرة -، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 4، العدد 02، (2019)، ص74

² سمر عبد الله ناصر الجبوري، صبري محمود كاظم الغبان، استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف نقل المسافرين على رحلات الخطوط الجوية، مجلة الدراسات الحاسبية ومالية، المجلد 19، العدد 69، 2024، ص268

³ يسرى جحيش، مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 07، العدد 02، سبتمبر 2022، ص279-288 جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي -الجزائر، ص281.

تتناز نظم المعلومات المحاسبية بمجموعة من الخصائص تتمتع بها والتي تساهم في أن يكون هذا النظام ناجحاً وفعالاً ويمكننا ذكر بعض الخصائص المهمة كالتالي:

1. **السعر يقود التكلفة price led costing** : حيث يستخدم سعر السوق في تحديد التكلفة المستهدفة ويتم تحديد التكلفة المستهدفة وفقاً للمعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع - هامش الربح المرغوب فيه

2. **التركيز على العملاء Focus on the customer**: ويقصد به أن متطلبات العميل إتحاء المنتج هي التي توجه عملية تحليل التكاليف حيث لا بد من الاهتمام بمتطلبات العملاء من ناحية الجودة والسعر والوقت المناسب للحصول على المنتج الأمر الذي يؤدي إلى خلق قيمة للعميل في إطار سعر البيع التنافسي¹؛

3. **التركيز على تصميم المنتج Focus on product Design**: تعد هندسة التصميم عنصر رئيسي في التكلفة المستهدفة إذ يجب تصميم المنتج وفق حدود التكلفة المستهدفة؛

4. **فرق متداخلة المهام Cross-Functional**: يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات كالمختصين في البحوث التسويق والبيع وهندسة التصميم²؛

5. **التركيز على سلسلة القيمة value-chain Orientation**: يعتبر جميع الأعضاء في سلسلة القيمة من موردين وموزعين وعملاء والمؤسسة جزءاً هاماً في أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) فعندما تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة هنا يتم بذل جهود لخفض واستبعاد التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة وفي بعض الحالات يمكن أن تساعد النظرة الفاحصة لسلسلة القيمة لكامل أنشطة المؤسسة المديرين على تحديد فرص تقليل التكلفة وتعمل هندسة القيمة على تحديد التحسينات التي يمكن إدخالها على تصميم المنتج والتي يمكن عن طريقها تخفيض التكلفة المنتج مع استبعاد الوظائف غير ضرورية التي لا تضيف قيمة وتزيد من التكلفة ودرجة التعقيد المنتج؛

6. **التوجه بدور حياة المنتج Life-Cycle costs**: من خلال تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج لكلاً من المنتج والعميل فتمثل تكلفة دورة حياة المنتج من وجهة نظر العميل في سعر الشراء وتكلفة ما بعد الشراء (تكاليف التشغيل والصيانة والتخلص من المنتج) ومن وجهة نظر المنتج (تكاليف الإنتاج والبيع).

7. **إشراك الموردين في عمليات التصميم Involve Suppliers in Design**: فكلما زاد عدد الموردين وكلما زادت نسبة التكلفة المواد الأولية التي يتم الحصول عليها من الموردين إلى إجمالي تكاليف المنتج انخفضت قدرة المؤسسة على تخفيض التكاليف إلى الحدود التي يقبلها العملاء لذلك كان لا بد من أن يتم التعاون مع الموردين في تخفيض التكاليف وذلك من خلال العديد من الأساليب التي تضمن تحقيق خفض المطلوب للتكلفة والذي يحقق إستراتيجيات تلك المؤسسات ويتحقق ذلك من

¹ كرم محمد حافظ توفيق محمد، دراسة تحليلية لمدى إمكانية التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد لترشيد تكاليف الجودة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 10، العدد 04، جزء الأول، 2019، ص 86/85

² عوادي عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 75

خلال الاشتراك المبكر للموردين في تصميم وتطوير المنتج النهائي بما يساهم في التأثير في تصميمه ويساعد على خفض التكلفة من خلال تقديم اقتراحات للتخفيض من قبل الموردين بالنسبة للمكونات الداخلة في إنتاج المنتج النهائي دون تأثير في جودته .

8. الترابط بين العوامل الداخلية والخارجية: **Correlation Between Internal & External Factors**: تتمثل

العوامل الداخلية في حسن استغلال المؤسسة للإمكانيات والموارد المتاحة والتي تنعكس على التكلفة وهامش الربح المطلوب الذي يعكس استراتيجية المؤسسة في تحديد سعر البيع بناء على رغبات العملاء وظروف المنافسة بالإضافة إلى التعاون مع الموردين في تصميم مكونات المنتج لضمان التوريد بالأسعار التي تتلاءم مع متطلبات المؤسسة.¹

الفرع الثالث: خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على عدة خطوات وهي:

- **تحديد السعر المستهدف**: يقصد به السعر المقدّر للسلعة أو الخدمة والذي يرغب الزبون ويكون قادراً على دفعه؛²
- **تحديد هامش الربح المستهدف**: وذلك بناء على إستراتيجية الربح طويل المدى للمؤسسة وإستراتيجية حصة المنتج من السوق في المدى قصير ويتحدد الربح المستهدف على أساس العائد على المبيعات الذي تريد المؤسسة تحقيقه بدلا من العائد على الاستثمار وذلك لأسباب تقنية و إستراتيجية؛
- **حساب التكلفة المستهدفة**: بعد تحديد كل من سعر البيع والربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من المنتج المعني يمكن حساب التكلفة المستهدفة للمنتج بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المتوقع مع ضمان توفر جميع الوظائف الأساسية التي يريدها العملاء في المنتج؛³
- **إستعمال بعض التقنيات للوصول إلى التكلفة المستهدفة** : في أغلب الأحيان تكون التكلفة المستهدفة أقل من التكلفة المقدرة لمنتجات الوحدة الإقتصادية وذلك بسبب وجود مجموعة من العوامل والتي من أهمها الضغوط التي تواجهها هذه الوحدة من قبل الزبائن أو المنافسين لتخفيض التكاليف المنتجات، وإن زيادة التكلفة المقدرة للمنتج على التكلفة المستهدفة تتطلب القيام بتخفيض التكاليف، ويتم هذا التخفيض بإستعمال بعض التقنيات منها هندسة القيمة والتحليل المفكك، ويمكن توضيح ذلك من خلال :

- أ- **هندسة القيمة value Engineering** : هي دراسة نظامية لجميع عوامل التي يمكن ان تؤثر في تكلفة المنتج، إذ يتم تركيز على إجراء تحسينات على تصميم المنتج بالإضافة إلى التخلص من المكونات والوظائف التي لا تضيف قيمة .
- ب- **التحليل المفكك Tear-Dow** : يستند هذا التحليل على دراسة المنتج المنافس وتحليل مكوناته أو وظائفه أو تكاليفه وذلك من أجل تحديد الفرص الممكنة لتحسين وتطوير منتج الوحدة الإقتصادية وتخفيض تكاليفه بهدف تحديد الإجراءات الملائمة للتحسين وتطوير.

¹ كرم محمد حافظ توفيق محمد ، مرجع سبق ذكره، ص 86/87

² محمد بن البار، مهني بوزيش، مساهمة التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض سعر التكلفة المنتجات ، المجلد 13، العدد 02، 2021، ص 116

³ راضية عطوي، التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 2، العدد 15، ديسمبر 2016، ص 112

المطلب الثالث : تخفيض التكاليف بأسلوب التكلفة المستهدفة

إن تخفيض التكاليف هو الإستراتيجية الأسهل والأكثر تأكيداً لزيادة الأرباح على المدى القصير، ويمكن أن يكون أيضاً محركاً رئيسياً للنمو على المدى الطويل، إذا تم التعامل معه بشكل صحيح، حيث يجب على المؤسسة أن تهتم بالتسعير، الهوامش، سلوكيات المنافسين والتنظيم الحكومي، يعد تخفيض التكاليف أبسط طريقة لزيادة الربحية وتعزيز التدفق النقدي للمؤسسات .

تعمل هذه الإستراتيجية على التركيز في تدنية التكاليف غير ضرورية باستمرار مع التحسين المستمر وتبسيط العمليات، كما تعمل على زيادة الكفاءات العمال، بالإضافة إلى ذلك فهي تساعد المؤسسة باستمرار مع التحسين المستمر وتبسيط العمليات، كما تعمل على زيادة الكفاءات العمال، بالإضافة إلى ذلك فهي تساعد المؤسسة باستمرار على إعادة الاستثمار جزء كل وفورات الناتجة على تخفيض التكاليف في الأفراد والعمليات .

مما لا شك أن أسلوب التكلفة المستهدفة جاء استجابة لتحديات التي تواجه المؤسسات الإقتصادية المختلفة في مجال المنافسة الشديدة وتكوين الميزة التنافسية وفي الحفاظ على الحصة السوقية، وبنفس الوقت لمعالجة عجز أساليب التكاليف التقليدية في مواجهة المتطلبات الجديدة للبيئة الصناعية، إذ أن الأساليب التكاليف التقليدية تعتمد في تسعير المنتجات على فكرة حساب كل التكاليف في سعر التكلفة ثم إضافة هامش الربح لتحديد سعر البيع، ولم يعد هذا الأسلوب يتناسب مع التطورات العالمية، ومع ذلك فهناك اختلاف في وجهات النظر لموضوع إدارة التكاليف بين إدارة المؤسسات الإقتصادية في اليابان فكلاهما يسعىان إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة إلا أن أهدافها مختلفة فالإدارة الغربية تسعى إلى إستخدام المعلومات التكاليف في قرارات المتعلقة بالتسعير، أما الإدارة اليابانية فهي تسعى إلى إستخدام هذه المعلومات لغرض إدارة التكاليف والسيطرة عليها ومن ثم تخفيضها ¹.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة للموضوع

تعتبر الدراسات السابقة الخطوة الرئيسية لبداية الدراسة، فهي من أهم المصادر التي يتم الاستفادة منها عند القيام بأي دراسة، وفي هذا الإطار هناك العديد من الدراسات التي بحثت في موضوع مساهمة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف ، ومن خلال هذا المبحث يتم عرض بعض الدراسات التي تناولت مساهمة التكلفة المستهدفة في وفق التسلسل الزمني من الأقدم إلى الأحدث، بعدها يتم التعليق عليها مع إبراز أهم نقاط التشابه والاختلاف بينها وبين الدراسة الحالية وأيضاً ما تم الاستفادة من الدراسات السابقة.

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

يتم التطرق في هذا المطلب إلى عرض الدراسات السابقة (باللغة العربية) المرتبطة بموضوع الدراسة الحالية كما يلي:

خشعي عفاف، عبد القادر الشيخ، مساهمة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف دراسة حالة مؤسسة بيسكو فروي بسكرة، مجلة الحوكمة المسؤولة الإجتماعية والتنمية المستدامة، المجلد 03، العدد 02، 2021، ص23

1 دراسة (علاء جاسم سلمان، حنان صحبت عبد الله، جلييلة عيدان حليحل، 2012) بعنوان "استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الأمل الصناعية"¹

هدفت الدراسة إلى إبراز كيفية استعمال أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لإدارة التكاليف في الوحدات الاقتصادية، حيث اعتمد الباحثين على أسلوب التحليل الوثائقي للبيانات المتوفرة سنة 2009 عن مؤسسة الأمل الصناعية (عينة البحث)، وقد توصلت إلى النتائج التالية:

- يجب تخفيض التكاليف قبل حدوثها أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على الكلفة بعد حدوثها، خاصة كلما قصرت دورة حياة المنتج.
- يجب استخدام تقنية التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية لأنها تؤدي إلى تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح .
- لا بد من زيادة وعي متخذي القرارات بالأساليب الإدارية الحديثة التي من بينها أسلوب التكلفة المستهدفة وفهمها جيدا .
- ضرورة استخدام التحليل المفكك وهندسة القيمة مع التكاليف المستهدفة .

2 دراسة (علي عدنان أبو عودة، 2010) بعنوان "أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية ، دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة"²

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمة المصرفية ، وما إذا هناك إمكانية لتطبيق هذا الأسلوب في المصارف العاملة بقطاع غزة ، والوقوف على المعوقات التي تحول دون تطبيقه في المصارف والمزايا التي يمكن تحقيقها من خلال تطبيقه؛ ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي لمعالجة مختلف جوانب الدراسة وإمكانية قياس المعلومات كمياً وكيفياً لاستخدام المنهج الإحصائي لتحليل وذلك بتوجيه الاستبيان لمصارف العاملة في قطاع غزة وتم استخدام برنامج SPSS لتحليل النتائج؛ وقد توصلت الدراسة إلى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المصارف مع وجود بعض المعوقات التي يمكن التغلب عليها ومن أهمها عدم وجود نظام تكاليفي فعال في المصروف ، كما بينت الدراسة أن المصارف على دراية تامة بالمزايا المتنوعة المتحققة من خلال تطبيق هذا الأسلوب .

3 دراسة (عباس صالح طالب ، 2019)، بعنوان " دور تقنية التكاليف المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات، دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة المشروبات الغازية "³

هدفت الدراسة إلى إبراز دور التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات، حيث اعتمد الباحث على أسلوب إجراء المقابلات الشخصية مع بعض مسؤولي الشركة الممثلين لعينة البحث، بالإضافة إلى التحليل الوثائقي من أجل جمع البيانات عن

¹علاء جاسم سلمان، حنان صحبت عبد الله، جلييلة عيدان حليحل، استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الأمل الصناعية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد - العراق، المجلد 07، العدد 21، سنة 2012.

²علي عدنان أبو عودة، إمكانية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة ، مذكرة ما جستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة ، 2010.

³عباس صياح طالب، دور تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات، دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة المشروبات الغازية، مجلة الدراسات ومحاسبة جامعة التقنية الوسطى ، بغداد - المجلد (14)، العدد 48، 2019.

أسعار البيع للمنتجات وكلف الإنتاج من شعبة الكلف للمؤسسة العامة للمشروبات الغازية بناء على التقارير مجلس الإدارة والبيانات والحسابات الختامية للمؤسسة، وقد توصل الباحث إلى نتائج التالية:

- ضرورة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لأنه يقوم بعملية تخفيض التكاليف من خلال مراقبة العمليات الإنتاجية والبحث عن نواحي الإسراف والأنشطة التي لا تضيف قيمة وذلك تمهيدا للتخلص منها ، كما يجب إعداد دورات لتدريب العاملين، وأكد على ضرورة معالجة المعوقات التي تحول دون وجود أو اعتماد نظام تكاليف فعال كأسلوب التكلفة المستهدفة.

4 دراسة (حبشي أسماء، تومي ميلود، 2020) بعنوان " استخدام التكلفة المستهدفة لتخفيض سعر الخدمات الصحية دراسة حالة قسم الأشعة مستشفى طب العيون-بسكرة" ¹

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر تصوير الصدر بقسم الأشعة ، ولتحقيق أهداف دراسة اعتمد الباحثين على بيانات سنة 2018 للمؤسسة من أجل إعداد الجانب التطبيقي ، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها : أن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تخفيض سعر تصوير الصدر مع تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة في سوق الخدمات الصحية .

5 دراسة (شلاي عمار، تيريات ايمن، 2021) بعنوان " إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة" ²

هدفت الدراسة إلى التعرف على إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة ، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي و لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي اعتمدت الدراسة على أسلوب الاستبيان لمعينة وجمع البيانات الأولية حول الظاهرة المدروسة و قد شملت عينة الدراسة مجموعة من الإطارات والمسيرين في المؤسسات الصناعية؛ وقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة الصناعية كأداة لقيادة التكلفة وضرورة مواكبة التطورات الحاصلة للأساليب الحديثة لإدارة التكلفة .

6 دراسة (خشعي عفاف، عبد القادر الشيخ، 2021)، بعنوان " مساهمة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف " ³

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتعرف على خطوات عمل الأسلوب في تخفيض التكاليف وكذا أهميته في تعظيم أرباح المؤسسة من خلال تطبيقه بالاعتماد على المنهج الوصفي، وتم إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي من خلال إجراء دراسة تطبيقية بمؤسسة بسكوي فروي لصناعة البسكوي ومشتقاته بمدينة بسكرة؛ وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة يسمح للمؤسسة بالجمع بين متطلبات الزبائن وجودة المنتجات من

¹ حبشي أسماء، تومي ميلود، استخدام التكلفة المستهدفة لتخفيض سعر الخدمات المصرفية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة-الجزائر، المجلد 14، العدد 02، 2020.

² شلاي عمر، أيمن تيريات، إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة، مجلة الرسالة للدراسات والبحوث الإنسانية، جامعة سكيكدة، المجلد 06، العدد 03، جويلية 2021.

³ خشعي عفاف، عبد القادر الشيخ، مساهمة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف، مجلة الحوكمة المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة، جامعة محمد حيدر بسكرة، 2021.

جهة، ومن جهة أخرى تخفيض التكاليف، لهذا يعتبر مدخلا لتخفيض التكاليف وإدارتها في مرحلتي التخطيط وتصميم المنتجات، إلا أن معظم المؤسسات الجزائرية تواجه صعوبات في تطبيق هذا الأسلوب نظرا لعوامل عدة.

7 دراسة (يسرى جحيش ،2022)، بعنوان " مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة

الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة"¹

هدف البحث إلى معرفة الدور الذي يلعبه أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، باعتباره أحد الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من جانب النظري ومنهج دراسة الحالة من محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة . توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: من خلال محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة تم تحقيق ميزة التكلفة الأقل للمنتجات مع الحفاظ على مستوى جودتها، مما يؤدي إلى تعظيم أرباحها وتحسين أدائها المالي.

8 دراسة (مراوي رشيدة،2023)، بعنوان " استخدام الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف لتحسين التنافسية المؤسسة

الاقتصادية "²

هدفت هذه الدراسة إلى تعرف على كيفية استخدام الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة بيسكو فروي بسكرة ،حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في سرد الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف، وعلى أداة دراسة الحالة من أجل إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، وقد توصلت الدراسة إلى أن المؤسسة محل دراسة لا تعتمد على طريقة معينة لحساب التكلفة مما كان له تأثير على وضعها التنافسي، ومن خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة تم التحكم في التكاليف والجودة المطلوبة والربح المستهدف .

9.دراسة (سمراد عباس ناصر الجبوري، ثائر صبري محمود كاظم الغبان، 2024)، بعنوان" استعمال تقنية التكلفة

المستهدفة في تخفيض التكاليف نقل مسافرين على رحلات الخطوط الجوية "³

هدفت هذه الدراسة إلى استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف، حيث اعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي في الربط بين المتغيرات كما استعان بالمنهج الاستقرائي للقيام بمسح لدراسات السابقة وفي الجانب التطبيقي تم الاعتماد على مجموعة من السجلات والكشوفات المستعملة للمؤسسة محل الدراسة بالإضافة إلى الزيارات الميدانية والمقابلات الشخصية مع الأطراف ذات العلاقة؛ وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن الإدارة لا تعتمد على إستراتيجيات محددة وفق أسس علمية في بناء تكلفة التذاكر الرحلات الجوية المختلفة وتسعيرها وإنما تعتمد على قرارات مجلس الإدارة في تحديد مقدار التكلفة في بنود قائمة التكاليف الرحلات الجوية ونسب هامش الربح حسب المواسم، لا يتم إتباع كذلك نظام أو تقنيات

¹ يسرى جحيش ، مساهمة اسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة، مجلة اقتصاد المال وا الأعمال، المجلد 07، العدد (02) جامعة الشهيد حمة لخضر -الوادي الجزائر، سبتمبر 2022.

² مراوي رشيدة، استخدام الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف لتحسين التنافسية المؤسسة الاقتصادية، مقال في مجلة جريدة المال والأعمال، جامعة حمة لخضر الوادي، المجلد 17، العدد 01، 10 جوان 2023

³ سمراد عباس ناصر الجبوري، ثائر صبري محمود كاظم الغبان، استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف نقل المسافرين على رحلات الخطوط الجوية ، مقال في مجلة الدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد-العراق-، المجلد 19، العدد 69، 2024

تستهدف التكلفة متطورة خاصة بالمؤسسة في تبويب تكاليفها مما يصعب عملية تبني التقنيات لإدارة التكلفة الاستراتيجية، فضلاً عن عدم الصحة في تحديد واحتساب كلفة الرحلة المبنية على واقع إنفاق المؤسسة للأنشطة المختلفة، مما انعكس على عدم دراسة وتحليل السوق والمنافسين وأسعار التذاكر الرحلات الجوية بشكل صحيح لتحقيق احتياجات الزبائن ورغباتهم .

10.دراسة (فؤاد احمد محمد الغفيري،2024)، بعنوان " أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة على خفض التكاليف دورة حياة المنتج ، دراسة ميدانية في شركات الصناعات الغذائية في اليمن "¹

هدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على دورة حياة المنتج، وبيان العلاقة بينهما، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لمعالجة مختلف جوانب الدراسة وذلك بتوجيه الاستبيان لمديري المالية في شركات الصناعية الغذائية في اليمن ، مهندسين القائمين على تصميم المنتجات والإشراف عليها وتمت معالجتها ببرنامج SPSS V19، وتوصلت الدراسة النتائج التالية :

-يؤدي تطبيق نظام التكاليف المستهدفة إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج بسبب الثقة في عملية التصميم والتي تزيد من قيمة المنتج ويلبي رغبات العملاء .

-تعتمد طرق خفض تكاليف دورة حياة المنتج على التصميم والتخطيط ومراقبة التكاليف وتحقيق المنافع للشركات والعملاء .

-هناك علاقة قوية بين تطبيق التكاليف وتخفيضها بسبب مساهمة التكاليف المستهدفة في خفض التكلفة في مراحل التصميم والتخطيط للمنتج ومراقبته في ظل مراحل سلسلة القيمة .

المطلب الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية

يمكن عرض مجموعة من الدراسات السابقة باللغات الأجنبية ذي صلة بموضوع الدراسة كما يلي:

1.دراسة (Henrik Borgernas, Gustav Fridh ,2003) بعنوان

"The Use Of Target Costing In Swedish Manufacturing Firms "²

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف مدى استخدام شركات التصنيع السويدية للتكلفة المستهدفة وإلى أي مستوى يطبق مقارنة بالدول الأخرى، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم أخذ عينة عشوائية تتكون من 250 مؤسسة وتم الاستجابة من طرف 91 مؤسسة وبالاعتماد على أداة الاستبيان توصلت الدراسة إلى أن 16.5% من شركات التصنيع السويدية تستخدم التكلفة المستهدفة ، وأن نقص المعرفة بأسلوب التكلفة المستهدفة هو السبب الرئيسي وراء اختيار بعض الشركات عدم تبني هذا الأسلوب ، وأن الشركات التي تستخدم هذا الأسلوب هي شركات أكبر حجماً لديها إستراتيجية تميز وتعمل في بيئة شديد المنافسة .

2.دراسة (Glenn Ballard, and paul Reiser,2004)، بعنوان:

"The St. Olaf College Fieldhouse Project: A Case Study In Designing To Target Cost "

¹فؤاد احمد محمد الغفيري ، أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة على خفض التكاليف دورة حياة المنتج، مجلة الباحث الجامعي للعلوم الانسانية، كلية التجارة جامعة اب اليمن، العدد 25، يونيو 2010

² Henrik Borgernas, Gustav Frid , The Use Of Target Costing In Swedish Manufacturing Firms , D-THesis in Managment Accounting, Business school Department, GoteBorG university2003

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن إمكانية التأثير الإيجابي للتصميم على أداء المشروع بالاعتماد على أسلوب التكلفة المستهدفة ، من خلال دراسة حالة مشروع أولاف فيلد هاوس (ملعب)، وقد توصلت الدراسة إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة كان له دورا كبير في نجاح المشروع ، حيث تم تسليم المشروع في الوقت المحدد وفي حدود الميزانية وتم تقديم قيمة أكبر للعميل مما كان سيتم تقديمه لولا ذلك وتم تحقيق ربح معقول .

3.دراسة (Mohammad Aladwan,Omar Alsinglawi,Omar Alhawatmeh, 2018)، بعنوان
"The Applicability Of Target Costing In Jordanian Hotels Industry"¹

هدفت الدراسة إلى بحث مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في قطاع الفنادق الأردني، ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحثين المنهج التحليلي الوصفي و بالاعتماد على أداة الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة من خلال التحليل الإحصائي للنتائج، حيث توصلت الدراسة إلى أن موظفي الفنادق على دراية بفوائد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد السعر السوقي للخدمة، وأن المتطلبات الأساسية للتكلفة المستهدفة متوفرة في الفنادق ويمكن استخدامها لتطبيق تقنية أسلوب التكلفة المستهدفة .

4.دراسة (Norhafiza Baharudin, And Ruzita Jusoh ,2019)، بعنوان
"Implementation Of Target Cost Management In A Non-Japanese Environment"²

هدفت الدراسة إلى البحث في مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في بيئة الأعمال غير اليابانية وتبسيط الضوء على كيفية تأثير القدرات الديناميكية في اختلافات ممارسات إدارة التكلفة المستهدفة مقارنة بتلك الممارسة في السياق الياباني، بإجراء دراسة حالة مؤسسة تصنيع السيارات (ABC) الماليزية ، وقد اعتمد الباحثين على جمع البيانات من خلال أسلوب المقابلات والملاحظات المباشرة ومراجعات للوثائق، وقد توصلت الدراسة إلى أنه على الرغم من أن المؤسسة محل الدراسة تتبع خطوات أساسية مماثلة لإدارة التكلفة المستهدفة إلا أنها عدلت تفاصيل خطوات إدارة التكلفة المستهدفة إلى حد ما لتتوافق مع موارد المؤسسة وعملياتها التجارية وروتينها الإستراتيجي .

5.دراسة (Ömer Burak Paksoynaim Ata Atabey And Bakri Yilmaz ,2020)، بعنوان
"Denim Kumaş Üreten Bir İşletmede Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanması"³

هدفت الدراسة إلى التحقق من إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة نسيج متخصصة في إنتاج أقمشة الدنيم (تركيا) وقد اعتمد الباحثين على منهج دراسة الحالة ، وتم التوصل إلى أن المؤسسة استخدمت في هذه الفترة أسلوب التسعير التقليدي القائم على التكلفة الإضافية، و أن أسلوب التكلفة المستهدفة مناسب وقابل للتطبيق في المؤسسات تصنيع الأقمشة

¹Mohammad Aladwan, vOmar ALsinglawi, Omar alhawatmeh, The Applicability Of Target Costing In Jordanian Hotels Industry ,Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Volume 22, Issue 3, 2018.

²Norhafiza Baharudin, Ruzita Jusoh, Implementation Of Target Cost Management In A Non-Japanese Environment, Qualitative Research In Accounting & Management, Malaya Of University, Kuala Lumpur, Malaysia, 2019

³ Omer Burak Paksoy Naim Ata BEY And Bakri Yilma, Denim Kuma Üreten Bir Letmede Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanma, Selçuk Ünversity. Sos. Bil. Ens. Der. 2020; (44):P 327-342

الدينيم، وأنه ينبغي الحصول على آراء المنافسين وأعضاء سلسلة التوريد والعملاء بشأن العمليات التي تتطلب خفض التكاليف وتحسين الأداء، ويمكن إدخال تحسينات على الأنشطة المحددة مع مراعاة حالة المؤسسة وقدرتها الإنتاجية.

6.دراسة (Duygu Celayir, June2020)بعنوان:

"Target Costing As A Strategic Cost Management Tool And A Survey On Its Implementation In The Turkish Furniture Industry" ¹

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في صناعة الأثاث التركية وما إذا كانت تتبع مبادئها حتى لو لم تطبق هذه الطريقة دراسة حالة 14 مؤسسة مسجلة في جمعية صناع الأثاث الأتراك ، بالاعتماد على الاستبيان وأخذ بعين الاعتبار الدراسات السابقة وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن أغلبية المؤسسات التي تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة ساعدها في تلبية متطلبات العملاء وخفض التكاليف، وأنه بإمكانها استخدام هذه الطريقة كأداة مهمة لتحقيق ميزة تنافسية إذا اتبعت مبادئ التكلفة المستهدفة بمزيد من الدقة، وأن المؤسسات التي لا تطبقه تتبع داخليا مبادئ الطريقة بشكل عام ، وسيكون تطبيقه ناجحا إذا تولت الإدارة العليا دورا فعالا في ملكيته على مستوى المؤسسة بأكملها

7.دراسة (Azzi Ferial Manel,2025)، بعنوان

Target Costing Pricing System : Adoption Mechanisms And Succes Factors - Acase Study Of Toyota Japanese Automotive Industry" ²

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح المنهجيات والمبادئ الأساسية اللازمة للتنفيذ الناجح لإطار عمل التكلفة المستهدفة، بالتركيز على حالة شركة تويوتا ، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لوصف نظام التكلفة المستهدفة ومنهج دراسة الحالة لإجراء التحقيق التجريبي المعمق حول تطبيق شركة تويوتا لممارسة إدارة التكلفة، وتوصلت الدراسة إلى نجاح شركة تويوتا قد يعزز بشكل كبير من خلال التكلفة المستهدفة مما ساهم في منحها مكانة قوية في السوق ، وأن التكلفة المستهدفة هي الأكثر فعالية في الشركات الكبيرة والقطاعات الديناميكية، ومع ذلك فقد لا تحقق فوائد مماثلة في قطاعات التجزئة والقطاعات الأصغر حيث تكون القدرات التكنولوجية أقل .

المطلب الثالث: ملخص الرؤى حول الدراسات السابقة

يمكن عرض أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة وما يميزها عن غيرها كما يلي:

الفرع الأول: أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

من خلال استعراض الدراسات السابقة يلاحظ أن معظم الدراسات السابقة تناولت أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة فعالة لتخفيض التكاليف، كما اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي، وفي الجانب التطبيقي على أسلوب دراسة حالة للتحقق من فعالية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من أجل استيضاح الحقائق حول موضوع الدراسة.

¹ Duygy Celayir, Target Costing As A Strategic Cost Management Tool And A Survey On Its Implementation In The Turkish Furniture Industry, Journal Of Business Research-Turk, 12(2), P1308-1321, 2020

² AZZI Ferial Manel, Target Costing Pricing System : Adoption Mechanisms And Succes Factors - Acase Study Of Toyota Japanese Automotive Industry, Journal Of Economics And Finance, Vol11, N01,2025

الفرع الثاني: أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

يمكن إبراز أهم أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1-1): أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

عناصر المقارنة	الدراسة الحالية	الدراسات السابقة
من حيث الهدف	هدفت الدراسة الحالية إلى التعرف على مدى مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	هدفت معظم الدراسات التعرف على مدى استخدام و إمكانية تطبيق أسلوب لتكلفة المستهدفة .
من حيث المتغيرات	تناولت دراسة متغيرين هما: التكلفة المستهدفة؛ تخفيض التكاليف؛	تناولت الدراسات متغيرات مختلفة وهي: التكلفة المستهدفة، تخفيض التكاليف ، تحسين الأداء المالي ، تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية ، الأساليب الحديثة لحاسبة التكاليف .
من حيث القطاع	استهدفت الدراسة الحالية القطاع الاقتصادي العمومي، حيث طبقت على مؤسسات ذات الطابع الاقتصادي	تنوعت الدراسات السابقة بين عدة قطاعات (تجارية، صناعية خدمية، صحية ، أشغال) .
من حيث المكان والزمان	تم إنجاز دراسة خلال السنة الجامعية 2026/2025 لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بولاية ورقلة	أنجزت الدراسات في بيئات مختلفة حيث اشتملت الأماكن التالية: الجزائر، اليمن، مصر، الأردن، العراق، غزة، تركيا، ماليزيا، السويد، خلال المجال الزمني المعتبر (2004-2025) .

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الدراسات السابقة.

الفرع الثالث : ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بكونها تناولت تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة خدمية تنشط في مجال المحروقات في شق التنقيب، اعتبار من خصوصية النشاط البترولي وما يعرف عنه من ضخامة التكاليف وتنوعها وارتفاع المخاطر المرتبطة به، حيث تم دراسة مختلف التكاليف المرتبطة بالنشاط وتحليل طرق توزيعها وذلك من خلال الاعتماد على معطيات عددية واقعية خاصة بالمؤسسة.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا تبين أن للتكلفة المستهدفة أهمية بالغة في المؤسسة الاقتصادية، حيث تطرقنا إلى أهم المفاهيم المتعلقة بالتكاليف والتكلفة المستهدفة، إذ تهدف إدارة التكاليف إلى تخصيص الموارد بحكمة والتحكم فيها لتعزيز الكفاءة وتحسين الربحية مما يجعلها نشاطا استراتيجيا لا غنى عنه لأي مؤسسة ؛

وفي ظل هذا الإطار تبرز التكلفة المستهدفة لكونها أسلوبا حديثا وفعالا لإدارة التكاليف، حيث تقوم على تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة انطلاقا من سعر السوق وهامش الربح المرغوب فيه وما يميز هذا الأسلوب أنه لا يكتفي بالجانب المالي بل يأخذ بعين الاعتبار متطلبات العملاء من حيث السعر والجودة مع ضمان تحقيق الربح في وقت ذاته .

الفصل الثاني: دراسة ميدانية
مساهمة التكلفة المستهدفة في
تخفيض التكاليف بالمؤسسة
الوطنية حاسي مسعود
للفترة 2018-2024

تمهيد:

بعدما تناولنا في الفصل السابق إلى الأدبيات النظرية الخاصة بالتكاليف والتكلفة المستهدفة سيتم في هذا الفصل التطبيقي إسقاط الجانب النظري على الجانب الميداني من خلال القيام بدراسة ميدانية على مستوى المؤسسة الوطنية للتنقيب بمدينة حاسي مسعود ولاية ورقلة، وهذا لمعرفة مدى مساهمة التكلفة المستهدفة من تخفيض التكاليف في المؤسسات الاقتصادية، وقد اعتمدنا في ذلك على أداتين هما المقابلة ومنهج دراسة حالة بالمؤسسة الاقتصادية بولاية ورقلة، وعليه سيتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما:

- المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية؛

- المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها.

المبحث الأول: طريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

يمكن التطرق في هذا المبحث إلى عرض الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة وذلك من خلال معرفة المنهج الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة، ومصادر جمع المعلومات، بالإضافة إلى متغيرات الدراسة، كما نتناول أيضا أدوات الدراسة التي تم الإعتماد عليها لوصف العينة، وعرض المعالجات المتعلقة بالدراسة من خلال المقابلة.

المطلب الأول: الطريقة

من أجل الوصول إلى أهداف الدراسة خصص هذا المطلب لعرض طريقة الدراسة والتي تتألف من منهج الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة؛ وكذا متغيرات الدراسة.

الفرع الأول: منهجية الدراسة

منهجية إنجاز هذه الدراسة تستوجب اتباع مناهج ملائمة لطبيعة الدراسة وتسمح بجمع المعلومات وتحليلها وهما المنهج الوصفي التحليلي ويمكن توضيح ذلك على النحو التالي:

أولا: منهج المستخدم في الدراسة

في ضوء طبيعة الدراسة والأهداف التي نسعى إلى تحقيقها تم استخدام **المنهج الوصفي** في الجانب النظري، وذلك بتقديم التعاريف وضبط المصطلحات والمفاهيم العامة لتكاليف والتكلفة المستهدفة، أما في الجانب التطبيقي فتم الاعتماد على **منهج التحليلي** من خلال عرض وتحليل التكاليف بالإضافة إلى **منهج دراسة الحالة** من خلال المقابلة والملاحظة، ومن أجل معرفة ودراسة مختلف المؤشرات وتحليلها للتعرف على مدى مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية محل الدراسة.

ثانيا: مصادر جمع المعلومات:

من أجل جمع المعلومات والوصول إلى نتيجة صحيحة ومتعلقة بالبحث، فقد تم اختيار مجموعة من المصادر التي لها علاقة بموضوع الدراسة من أجل اقتباس الأفكار التي تساعد على إجراء هذا البحث، ويمكن تقسيم المصادر على النحو التالي:

1. **المصادر الثانوية:** المتمثلة في المراجع الذي تم الاعتماد عليها باللغة العربية والأجنبية، منها الكتب والمقالات العلمية الحديثة، ومذكرات الماجستير والدكتوراه؛

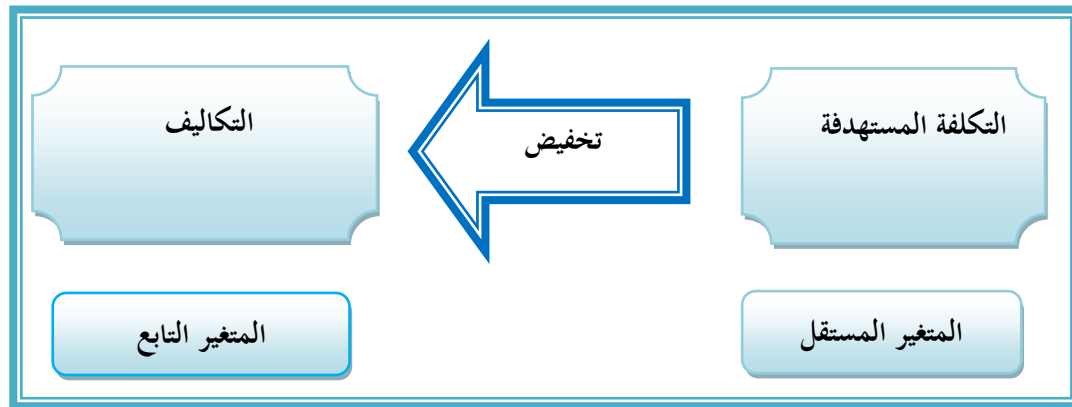
2. **المصادر الأولية:** تم الاعتماد في جمع البيانات الأولية وذلك من خلال الوثائق والمستندات ومعطيات من برنامج الساري العمل به في المؤسسة الوطنية للتنقيب، بالإضافة إلى الملاحظة، والمقابلة مع بعض موظفين مصلحة المحاسبة التحليلية على مستوى المؤسسة محل الدراسة بحاسي مسعود بولاية ورقلة.

الفرع الثاني: نموذج الدراسة

يتكون نموذج الدراسة من متغيرين اثنين هما أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف، والشكل التالي يوضح نموذج

الدراسة:

الشكل رقم (2-1): متغيرات نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن متغيرات الدراسة تتكون من:

1- المتغير المستقل: يتمثل في أسلوب التكلفة المستهدفة المطبق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

2- المتغير التابع: يتمثل في تخفيض التكاليف.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

يتناول في هذا الفرع مجتمع وعينة الدراسة التي اعتمدنا عليهم في دراستنا الميدانية وهي على النحو التالي:

الفرع الأول: مجتمع الدراسة:

يشمل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية باختلاف طبيعة وحجم وقطاع وبيئة نشاطها في الجزائر، سواء كان نشاطها انتاجي أو خدمي أو تجاري، أو من ناحية شكلها القانوني كانت شركات مساهمة، أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات تضامن....

الفرع الثاني: عينة الدراسة

تم اختيار عينة الدراسة من قطاع المحروقات وتمثلت في المؤسسة الوطنية للتنقيب (ENAFOR) بحاسي مسعود بولاية ورقلة.

أولاً: لمحة حول المؤسسة الوطنية للتنقيب ENAFOR

1. تعريف المؤسسة

المؤسسة الوطنية للتنقيب هي مؤسسة اقتصادية ذات طابع تجاري، تأخذ شكل شركة ذات أسهم، وهي مؤسسة إنتاجية خدماتية تنشط في مجال التنقيب والحفر البترولي، وتابعة لمجمع سوناطراك، ويبلغ رأس مالها الاجتماعي بـ 50.000.000.000 دج، ويقع مقرها الاجتماعي في حاسي مسعود ولاية ورقلة¹.

شكل رقم (2-2): شعار المؤسسة الوطنية للتنقيب



المصدر: www.enafor.dz

2. نشاطات المؤسسة وأهدافها

أ. نشاطات المؤسسة: تتمثل النشاطات الأساسية لمؤسسة الوطنية للتنقيب في:

- حفر الآبار: هو عملية حفر آبار في مناطق يُعتقد أنها تحتوي على مكامن نفطية أو غازية، بهدف التأكد من وجود الموارد وتقدير كمياتها وجودته، الهدف منه هو جمع بيانات جيولوجية وجيوفيزيائية دقيقة لتحديد ما إذا كان المكنم مجدياً اقتصادياً للاستغلال ومن خصائصه يتم عادة في مناطق جديدة أو غير مؤكدة، قد تكون النتائج سلبية (لا وجود لكميات تجارية)، يُعتبر مرحلة عالية المخاطر لكنه ضروري لاكتشاف حقول جديد؛

- صيانة الآبار: هي مجموعة من العمليات التقنية والهندسية التي تهدف إلى الحفاظ على كفاءة البئر النفطية أو الغازية وضمان استمرار إنتاجها بشكل آمن وفعال. تشمل التدخلات الدورية أو الطارئة لمعالجة المشاكل التي قد تؤثر على الإنتاج مثل انسداد الأنابيب، انخفاض الضغط، أو تآكل المعدات داخل البئر كالأنايب.

بالإضافة إلى إمتلاكها هيكل عملية وقواعد عمل لوجيستكية متمركزة بحاسي مسعود إلى جانب مهنتها القاعدية،

تمارس المؤسسة الوطنية للتنقيب نشاطات الدعم التالية

- الفندقية والإطعام من أجل مستخدمي القواعد وورشات التنقيب، وصيانة الآبار؛
- تفكيك ونقل وإعادة الألات؛
- الصيانة البترولية.

ب. نشأة وتطور المؤسسة الوطنية للتنقيب:

¹ <https://enafor.dz/>

- سنة 1966، تأسست ALFOR الشركة المشتركة بين سوناطراك و سيدكو برأس مال 51% لسوناطراك و 49% سيدكو.
 - المؤسسة الوطنية للتنقيب ENAFOR نتجت عن إعادة هيكلة مؤسسة سوناطراك، أنشئت وفقا للمرسوم رقم 81/170 لـ 1981/08/1، وطبق في 1 جانفي 1982 وفقا للقرار الوزاري لـ 1981/12/31، وفقا لهذا استأنفت المؤسسة الوطنية للتنقيب مجموع الموارد البشرية، المادية، البنية التحتية لمؤسسة ALFOR.
 - 1989 أصبحت الشركة مستقلة برأس مال قدره 20.000.000 دينار جزائري.
 - 1995 أصبحت الشركة ذات أسه برأس مال 4.000.000.000 دينار جزائري، والحصة السوقية للشركة في السوق الوطني 40%.
 - 3 مارس 1998 أصبحت شركة سوناطراك أكبر مساهم في المؤسسة الوطنية للتنقيب بنسبة 51%، و 49% كانت للشركة القابضة RGT، ثم الشركة القابضة RMC خلال سنة 2000.
 - 13 جانفي 2004، تحصلت المؤسسة على شهادة نظام إدارة الجودة معيار ISO9001-VERSION2000.
 - 6 ديسمبر 2005، تحصلت المؤسسة على شهادة نظام إدارة البيئة معيار ISO14001-VERSION2004، أصبحت شركة إنافور تابعة مملوكة بالكامل لشركة سوناطراك.
 - في 2008، تم رفع رأس مال الشركة من 4 إلى 14.8 مليار دينار جزائري.
 - 6 جوان 2008، المؤسسة الوطنية للتنقيب جدد الشهادات وفقا للمعيارين ISO9001-VERSION2000، ISO14001-VERSION2004 وتحصلت كذلك على شهادة نظام إدارة الصحة والأمن وفقا للمعيار OHSAS18001-1999، لمدة ثلاث سنوات.
 - في 2020، تم زيادة في رأس المال من 14.8 مليار دينار جزائري إلى 50 مليار دينار جزائري.
- ج. مهام وأهداف المؤسسة:

شركة ENAFOR تعد مسؤولة عن التكفل بعمليات الحفر لاستكشاف واستغلال مكامن النفط والغاز والمسطحات المائية للشركات المحلية والأجنبية، فضلا عن عمليات صيانة الآبار المنتجة للنفط والغاز، كما أن المؤسسة الوطنية للتنقيب تفتتح لإنشاء مشاريع مشتركة مع شركاء دوليين في مختلف قطاعات أعمالها، والخدمات المكملة كذلك، على مستوى الوطن أكثر من الخارج.

ج. إمكانيات المؤسسة الوطنية للتنقيب

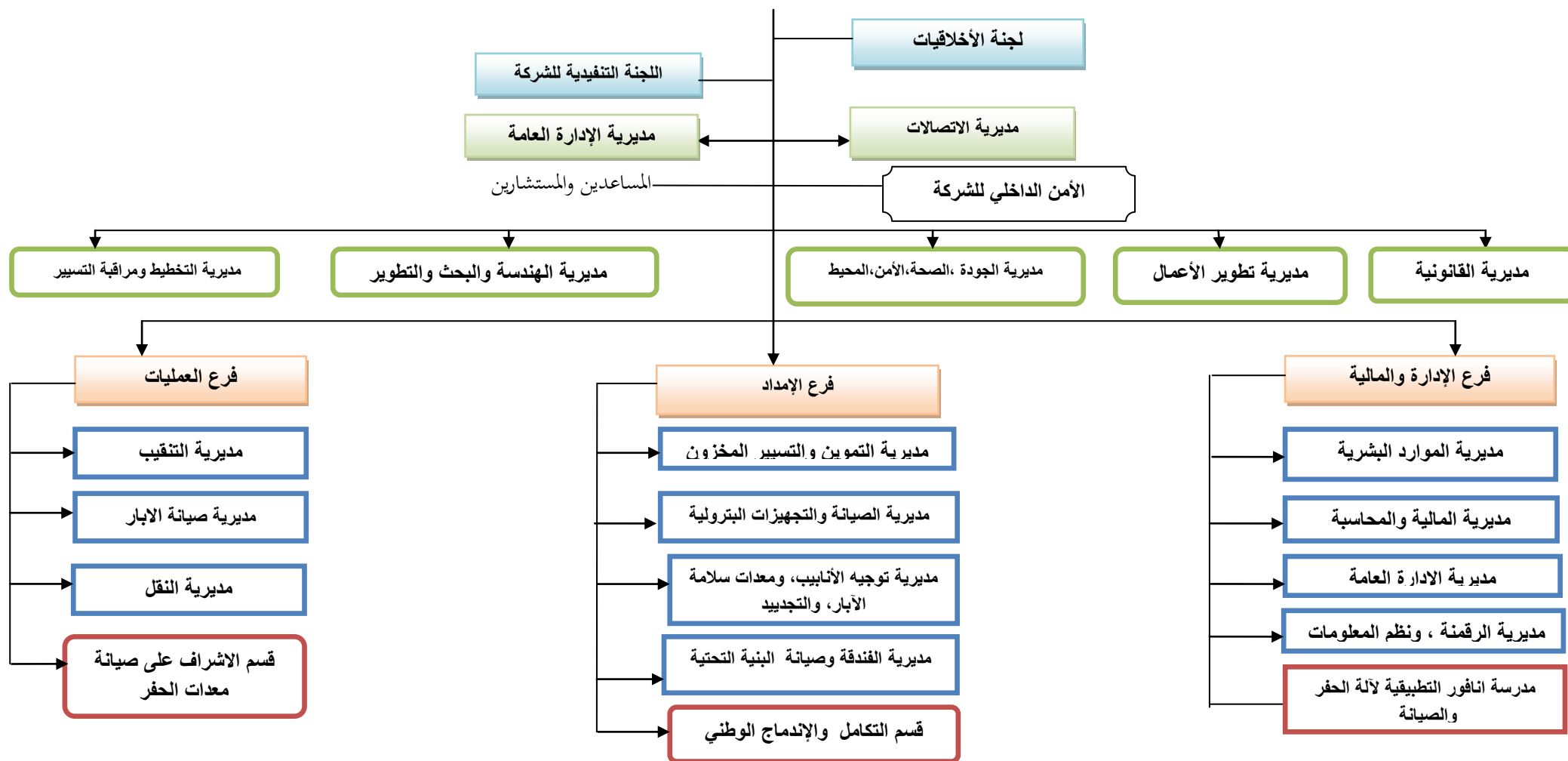
تتمثل إمكانيات المؤسسة في المورد المادي والبشري وهي كالآتي:

- **الموارد البشرية:** تتوفر مؤسسة الوطنية للتنقيب على موارد بشرية هامة والمثلة في الموظفين بالشركة، حيث بلغ عدد موظفيها خلال عام 2025 بـ 7354 موظف، منهم 4039 يعملون في مواقع الحفر والصيانة؛
- **الموارد المادية:** تتوفر المؤسسة الوطنية للتنقيب على 54 آلة حفر وصيانة من الأنواع الثقيلة جدا والثقيلة المتوسطة؛

3. الهيكل التنظيمي الخاص بالمديرية الجهوية للمؤسسة الوطنية للتنقيب ENAFOR

أ- الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للتنقيب

الشكل رقم (2-3): الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للتنقيب



المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

ب. شرح الهيكل التنظيمي الخاص بالمؤسسة الوطنية للتنقيب حاسي مسعود ولاية ورقلة

تتكون مؤسسة الوطنية للتنقيب حاسي مسعود من:

- **رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي:** هو أعلى سلطة في المؤسسة، ويتولى قيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها الإستراتيجية من خلال الإشراف على التخطيط والتنظيم، الإدارة المالية، العلاقات الخارجية.... الخ
- **لجنة الأخلاقيات:** تتمثل أهم مهامها في العمل على ضمان الالتزام بالمبادئ والقيم المهنية؛
- **اللجنة التنفيذية للشركة:** تتمثل أهم مهامها في التسيير و اتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية داخل الشركة ؛
- **مديرية الإدارة العامة:** تتولى مهمة ضمان امتثال الشركة للقوانين واللوائح المعمول بها من خلال متابعة التطورات التشريعية وتقديم المنشورات القانونية، كما تشارك في إعداد العقود القانونية وحماية مصالح الشركة في التعاملات مع الأطراف الخارجية، بالإضافة إلى مراجعة الوثائق القانونية والمشاركة في القضايا القانونية والنزاعات؛ كما تهتم بنشر الوعي القانوني داخل المؤسسة وتعزيز التواصل الداخلي والخارجي لضمان تنسيق فعال بين الإدارة والموظفين والشركاء؛
- **مديرية الاتصالات:** يتمثل أهم مهامه في :
التأكد من تطوير النظام وتحسين معلومات المؤسسة؛
التأكد من توفر موارد التكنولوجيا المعلومات والاتصالات السلوكية واللاسلكية.
- **الأمن الداخلي للشركة:** يتمثل مهامه في تقديم المشورة للرئيس المدير العام حول قضايا الأمن، تنفيذ سياسة الأمن الداخلي، ومراقبة كاميرات المراقبة، تشمل أيضا سلامة الموظفين والممتلكات من خلال وضع خطط وإجراءات أمنية، وتنفيذ تفتيشات دورية.
- **مديرية القانونية:** تتمثل مهامها في إدارة العقود، من صياغة ومراجعة وتفاوض وتنفيذ العقود، وضمان التزام الأطراف ببندوها، كما أنها تعمل على حل النزاعات القانونية، تمثيل المؤسسة في المحاكم والتحكيم، وتقديم المشورة للإدارة والموظفين.
- **مديرية تطوير الأعمال:** تتولى المديرية في الإشراف على مشاريع حفر الآبار وتنفيذها وصيانتها بكفاءة مع تقديم الدعم التقني وتحديث خطط التمويل لقطع الغيار، كما تعمل على تطوير وتنفيذ خطط تسويقية لتوسيع نطاق الأعمال في أسواق جديدة، وتحديد فرض الشراكة والتحالفات الإستراتيجية بالإضافة إلى ذلك تضمن المديرية تحصيل الفواتير وتحسين ربحية الشركة من خلال تقديم خدمات عالية الجودة ؛
- **مديرية الجودة، الصحة، الأمن، المحيط:** تقوم بتطبيق سياسة شاملة لضمان الجودة والصحة والسلامة والبيئة، وفقا لمعايير الشركة والتشريعات الدولية، من خلال دمج مفاهيم السلامة في العمليات، توفير بيئة عمل آمنة، إدارة المخاطر، حماية البيئة من التلوث، مراقبة الموارد الطبيعية؛ كما تعمل على وضع خطط طوارئ فعالة وتحديد تجهيزات السلامة بصفة دورية لضمان الجاهزية والاستجابة السريعة للطوارئ.
- **مديرية الهندسة والبحث والتطوير:** تتولى هذه المديرية الإشراف على مشاريع حفر الآبار وتنفيذها وصيانتها بكفاءة مع تقديم الدعم التقني وتحديث خطط التمويل لقطع الغيار، كما تعمل على تطوير وتنفيذ خطط تسويقية لتوسيع نطاق الأعمال في الأسواق

الجديدة، وتحديد فرص الشراكة والتحالفات الإستراتيجية، إضافة إلى ذلك تضمن المديرية تحصيل الفواتير وتحسين ربحية الشركة من خلال تحسين كفاءة عمليات الحفر وتعزيز العلاقات مع العملاء من خلال تقديم خدمات عالية الجودة.

-مديرية التخطيط ومراقبة التسيير: تقوم بوضع الخطط الإستراتيجية للمؤسسة وتحليل السوق لحديد الأهداف القابلة للقياس، مع مراقبة أداء الهياكل الداخلية كشف الأعطال في العمليات والأنشطة والتحقيق من أسباب المشاكل واقتراح حلول فعالة، وكشف الثغرات التشغيلية، كما تقوم بإعداد تقارير دورية وإجراء دراسات اقتصادية لتقييم جدوى المشاريع، إلى جانب تنظيم الوثائق بشكل فعال لدعم اتخاذ القرارات الإستراتيجية.

-فرع الإدارة والمالية: تنقسم إلى:

-مديرية الموارد البشرية: تهتم بتسيير، وإدارة الموارد البشرية وشؤون الموظفين.

-مديرية المالية والمحاسبة: تشرف مديرية المالية والمحاسبة على وضع وتنفيذ السياسة المالية للمؤسسة، وضمان دقة القوائم المالية وامتثالها للنظام المحاسبي SCF والتشريعات الجبائية؛ كما أنها تتولى تقييم الاحتياجات المالية تحليل البيانات والتنبؤات لدعم صناعة القرارات المالية، تسيير الخزينة بفعالية، تقليل التكاليف، تعزيز الربحية، بالإضافة إلى متابعة أداء الشركات التابعة عبر نظام الرقابة مالي دقيق.

-مديرية الرقمنة ونظم المعلومات: تتولى مسؤولية تطوير وتنفيذ حلول تكنولوجيا متكاملة لتلبية احتياجات الشركة مع ضمان تكامل أنظمة المعلومات في نظام واحد موحد وفعال ؛

-المدرسة التطبيقية للحفر: تهتم هذه المدرسة بتزويد العاملين الجدد بتدريب عالي الجودة يقدمه متخصصون ذوو خبرة في مجال الحفر؛ يتيح هذا التدريب للعاملين استيعاب الجانب النظري من خلال التطبيق العملي في ظروف واقعية، مما يضمن التوافر الفوري والسريع لكوادر تشغيلية مؤهلة ومتخصصة، وإعداد الجيل القادم من العمال المهرة.

-فرع الإمداد: تتكون من:

-مديرية التموين والتسيير: تتمثل مهامها في:

- التخطيط على المدى القصير والمتوسط لعمليات الشراء وفقا لمتطلبات المؤسسة؛
- متابعة طلبات الشراء الصادرة عن الهياكل المختلفة وفقا للإجراءات المعمول بها؛
- تحديث وتنفيذ خطط التموين الخاصة بالشركة؛
- إدارة وتنظيم مخزونات الحفر والنقل وإدارة عمليات جرد المخزون طبقا للأنظمة المعمول بها؛
- تسيير المعدات المقترحة للإصلاح وضمان التنازل عنها أو إتلافها وفقا للإجراءات؛
- الإشراف على فرق التموين والمخزون وضمان تطبيق معايير السلامة والأمن وحماية البيئة.

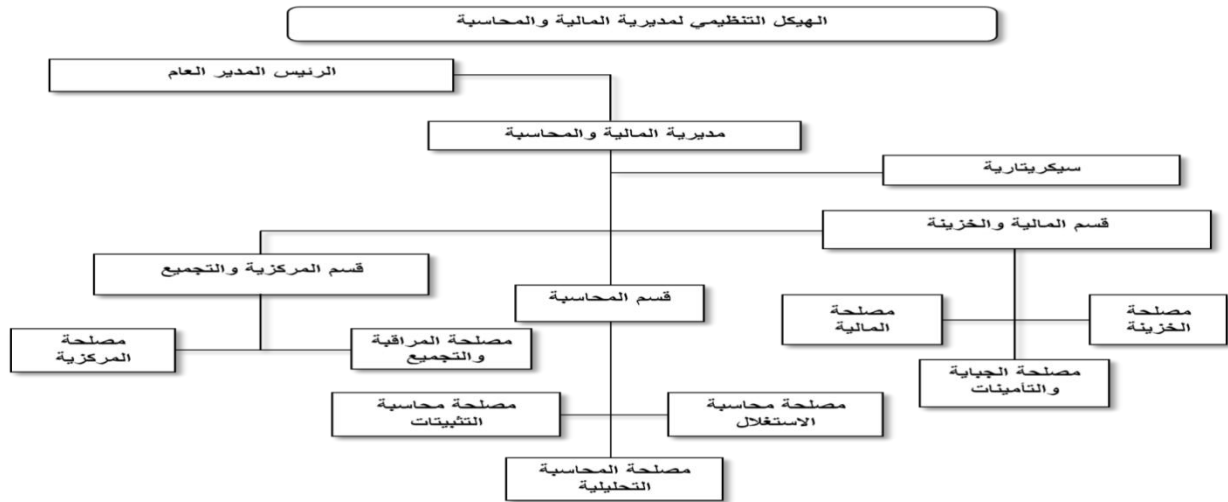
-مديرية الصيانة والتجهيزات البترولية: تتمحور المهام الرئيسية للمديرية في:

- وضع ومراجعة خطط الصيانة المتعلقة بالمعدات والتجهيزات الحفر والمرافق التابعة للشركة؛

- إعداد الملفات التقنية لمنقصات الحفارات ومعدات صيانة الآبار ومكوناتها، وضما تحقيق الدراسات الفنية التجارية المتعلقة بصيانة التجهيزات البترولية؛
- وضع ومراجعة خطط صيانة المعدات والتجهيزات الحفر؛
- إعداد الملفات التقنية لمنقصات المعدات وضمان الدراسات الفنية التجارية المتعلقة بالصيانة؛
- وضع وتنفيذ برنامج لتجديد شهادات إنشاءات الإنتاج.
- **مديرية توجيه الأنايب، ومعدات سلامة الآبار، التجديد:** تتعلق بصيانة وتحديد معدات الأمن والصيانة الآبار؛
- **مديرية الفندقية وصيانة البنية التحتية:** تتمثل مهامها الرئيسية في:
 - تلبية متطلبات الإقامة والإطعام وفقا للشروط المحددة؛
 - التأكد من توفر المنتجات الغذائية ومعدات الطبخ وصيانة الغرف؛
 - ضمان سير أعمال الصيانة والإصلاح للقواعد والمعسكرات وأماكن العم الفني والإداري؛
 - إدارة الفضائات البيئية مثل محطات معالجة المياه، آبار المياه، الحدائق والإنارة؛
 - الإشراف على فرق الضيافة والصيانة وضمان جودة عملهم؛
 - تطبيق معايير السلامة والأمن وحماية البيئة.
- **قسم التكامل الوطني:** في إطار التكامل والاندماج الوطني، أبرمت ENAFOR عدة اتفاقيات وعقود مع شركات جزائرية لتصنيع قطع الغيار واستبدال بعض المعدات اللازمة لمرافق الإنتاج التابعة لها في الجزائر
- **فرع العمليات:** يقسم إلى:
 - **مديرية التنقيب:** تتمثل أهم مهامها في:
 - تحقيق الأهداف الإنتاجية السنوية والتأكد من تنقيدها؛
 - قيادة وتطوير أنشطة التنقيب وتحسين وسائل الإنتاج؛
 - تنسيق وتنفيذ برامج الحفر وفقا لمتطلبات الإنتاج والعملاء؛
 - الإشراف على فرق الحفر وضمان جودة العمل؛
 - **مديرية صيانة الآبار:** تتمثل مهامها في:
 - تحقيق الأهداف الإنتاجية السنوية وفقا للأهداف التشغيلية؛
 - قيادة وتطوير الأنشطة المتعلقة بصيانة الآبار؛
 - تنفيذ برامج الصيانة الدورية للآبار وفقا لمتطلبات الإنتاج والعملاء؛
 - **مديرية النقل:** تتمثل المهمة الرئيسية لمديرية النقل في:
 - تنسيق وتنفيذ برامج النقل وترحيل المواقع (DTM) وفقا لمتطلبات الإنتاج ومتطلبات العملاء؛
 - تنسيق وتنفيذ برامج النقل وترحيل المواقع وفقا لمتطلبات الإنتاج والعملاء؛

- ضمان صيانة وسائل النقل والتفريغ؛
- التأكد من استكمال الدراسات الفنية والتجارية لتسيير التشغيل والصيانة.
- قسم الإشراف على صيانة معدات الحفر: تتمثل أهم مهامه في :
 - وضع ومراجعة خطط صيانة المعدات وتجهيزات الحفر ؛
 - إعداد الملفات التقنية لمناقصات المعدات وضمان الدراسات الفنية التجارية المتعلقة بالصيانة ؛
 - وضع وتنفيذ برامج لتجديد شهادات إنشاءات الإنتاج ؛
 - تحديد وتحديث خطط التمويل لقطع الغيار والمواد الاستهلاكية ؛

الشكل رقم (2-4): الهيكل التنظيمي الخاص بقسم المالية ومحاسبة



المصدر: مصلحة المحاسبة العامة

أولاً: النظام المحاسبي الخاص بالمؤسسة: تعتمد المؤسسة الوطنية للتنقيب على نظام محاسبي آلي متطور مدعوم بشبكة معلومات

موحدة (SAP) يساهم في تحقيق جملة من الأهداف، تشمل:

- إنشاء شبكة معلوماتية موحدة لتحسين التسيير المالي والتجاري؛
- تحديد مبادئ وطرق سير الحسابات لضمان دقة التسجيل وتوافقه مع المعايير المحاسبية؛
- تصنيف وتحليل العمليات المحاسبية لتسهيل إعداد التقارير المالية المفصلة؛
- مبدأ اللامركزية يسمح لكل مصلحة بإدخال حساباتها مباشرة على النظام دون الحاجة إلى إرسال الوثائق للمحاسبة العامة.

ثانيا: أقسام مديرية المالية والمحاسبة: وتقسم إلى ثلاثة أقسام رئيسية وهي: قسم المحاسبة، قسم المالية والخزينة، قسم المركزية والتجميع، ولكل قسم مهام ومسؤوليات محددة.

1. قسم المحاسبة: ويتكون من ثلاثة مصالح المتمثلة في مصلحة محاسبة الاستغلال ومصلحة محاسبة الاستثمار، مصلحة المحاسبة التحليلية وتمثل مهام كل مصلحة في:

- مصلحة الاستغلال: تتمثل مهامه في:

استلام الفواتير ومراقبة الفواتير؛

- تدوين الفواتير في ملف خاص بها؛

- إدراج الفواتير الواردة ضمن اليومية؛

- إرسال الفواتير المعتمدة إلى قسم المالية والخزينة للتسديد؛

- إشعار مصلحة الجباية بالرسم على القيمة المضافة من أجل أخذها بعين الاعتبار عند إعداد التصريح الدوري G50.

- مصلحة محاسبة التثبيات:

- متابعة وتسيير الاستثمارات ومتابعة الإهلاكات؛

- تسيير الفواتير الخاصة بالتثبيات؛

- متابعة المدينين.

- مصلحة المحاسبة التحليلية: تحديد وتسجيل التكاليف الجزئية للمنتجات والخدمات باستخدام طريقتي التكاليف الإجمالية والتكلفة القائمة على أساس النشاط ABC ؛

- إجراء مقارنات للبدائل لتحديد الأنسب من حيث التكلفة بين التوريد الخارجي والتصنيع الداخلي؛

تحليل تكاليف التنقيب وتحديد مجالات خفض التكاليف؛

تقييم فعالية المشاريع الاستثمارية؛

تحديد وتقييم أسعار تكلفة حفر الآبار.

2. قسم المالية والخزينة: وينقسم إلى ثلاثة مصالح وهي: مصلحة التمويل، مصلحة الخزينة، مصلحة الجباية والتأمينات وتمثل مهام كل مصلحة في:

- مصلحة التمويل: الوظيفة الأساسية لهذه المصلحة هي تسديد التثبيات المحلية بالدينار الجزائري بواسطة شيك بنكي أو الأمر بالتحويل، كذلك تسديد كل العمليات الخارجية بالعملة الصعبة (استثمارات، مخزونات، خدمات) من خلال أنماط التسديد التالية:

القرض المستندي، التسليم المستندي، التحويل العادي؛

- مصلحة الخزينة: استلام الفواتير من مصلحة المحاسبة ومراقبتها وتسديدها؛

- تسديد الأجور شهريا بعد استلاك الوثائق المتعلقة بذلك من مصلحة الأجور التابعة لمديرية الموارد البشرية؛

- استلام الوثائق الواردة من البنك؛

-إرسال أوامر التحويل للبنك؛

-إصدار حالة التقارب شهريا؛ دفع الضرائب المستحقة على المؤسسة حسب تعليمات مصلحة الجباية؛

-مصلحة الجباية والتأمينات: تتمثل مهامها في التسيير الجبائي لمختلف أنواع الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة، وكذا متابعة وتسيير تأمينات ممتلكات المؤسسة بأنواعها بالإضافة إلى :

حساب وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم المستحقة على المؤسسة؛

متابعة التزام المؤسسة التأمينية.

3. قسم المركزية والتجميع: يتكون من مصلحتين تكملان بعضهما البعض وهما: مصلحة المراقبة والتجميع ومصلحة المركزية وتتمثل مهامهم في:

-مصلحة المراقبة والتجميع: من أهم مهامها:

-تجميع البيانات من جميع الأقسام المالية الأخرى؛

-تسجيل البيانات في السجلات المحاسبية؛

-مراجعة صحة وسلامة البيانات المالية؛

-التجميع والتنسيق مع المؤسسة الأم.

-مصلحة المركزية: تتمثل مهامها في:

-إعداد قيود التسوية؛

-تحليل الحسابات؛

-إنشاء الملاحق؛

-إعداد القوائم المالية الدورية (الميزانية، جدول حسابات النتائج...)

-تحليل النتائج المالية وتحديد هوامش الربح؛

-تسجيل القيود توزيع الأرباح على المساهمين حسب قرار الجمعية العامة.

المطلب الثالث: أدوات الدراسة والأساليب المستخدمة

تنوعت وتعددت الأساليب المستخدمة في دراسة دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالمؤسسات

الاقتصادية والتي نوجزها في هذا المطلب من خلال الاعتماد على أداتين هما:

- التحليل الوثائقي: وذلك من أجل استخراج المعطيات والبيانات الضرورية من التقارير والوثائق المحاسبية الخاصة بالشركة؛

- المقابلة و الملاحظة : وذلك من أجل استقاء المعطيات من ملاحظات السلوكيات بالمؤسسة محل الدراسة من خلال الاتصال المباشر مع الأشخاص او الأشياء في مجال البحث؛

الأساليب والطرق المستخدمة: المتمثلة في طرق حساب التكاليف .

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

بعد التطرق لأهم الأدوات والطرق التي تم استخدامها، ننتقل إلى أهم مراحل البحث العلمي، وهي عرض نتائج الدراسة وتفسيرها وفقا للفرضيات الموضوعية، حيث تم دراسة مختلف التكاليف وتحليلها وتفسيرها، إلى جانب إلى اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة

يمكن من خلال هذا المطلب عرض نتائج دراسة مختلف التكاليف للمؤسسة الوطنية للتنقيب بحاسي

مسعود لسنة 2018

الفرع الأول: حساب مختلف التكاليف بالمؤسسة الوطنية للتنقيب بحاسي مسعود لسنة 2018

من مهام المحاسبة التحليلية حساب التكلفة وإنشاء مراكز التكلفة لكل الأقسام الرئيسية والثانوية والإدارية:

أولا: الأقسام الرئيسية للمؤسسة الوطنية للتنقيب ENAFOR:

تعتبر الأقسام الرئيسية هي تلك التي ترتبط مباشرة بالنشاط الخدمي للمؤسسة، وتمثل في:

1-آلات الحفر للآبار: عددها 26 آلة.

يمكن إبراز مركز التكلفة الخاص بكل آلة حفر من خلال (ملحق 1)؛

مثال: مركز التكلفة الخاص بآلة الحفر ENF06 هو 211006.

2-آلات صيانة الآبار: عددها 26 آلة.

ويظهر مركز التكلفة الخاص بكل آلة صيانة من خلال (ملحق 2).

مثال: مركز التكلفة الخاص بآلة صيانة الآبار ENF04 هو 221004.

3-تحويل الورشات : يقصد به هي عملية تفكيك آلات التنقيب والصيانة ونقلها من موقع عمل إلى موقع آخر .

ثانيا: الأقسام الثانوية للمؤسسة الوطنية للتنقيب ENAFOR:

تمثل الأقسام الثانوية في مراكز مساعدة تقدم خدمات داخلية للأقسام الرئيسية، وتمثل في:

-النقل: تمتلك المؤسسة عدة ناقلات التي تستخدمها آلات الحفر والصيانة لنقلها من مكان إلى آخر والمتمثلة في :

02 ناقلات نفط ترن 80 طن ؛

55 ناقلات نفط ترن 40 طن ؛

51 ناقلات نفط حمولة 30 طن؛

82 الرافعات الثقيلة؛

127 الرافعات الشوكية ؛

38 خزانات الوقود ؛

ولكل نوع من الناقلات والرافعات لديها حضائر خاصة بها ويوضح (ملحق رقم 3) مركز التكلفة الحضائر الخاصة بكل نوع.

مثال: يعتبر مركز التكلفة الخاص بحضيرة ناقلات نفط وزن 40 طن هو 231202.

-ورشات صيانة معدات وآلات الحفر والصيانة: تمتلك المؤسسة ورشات لصيانة آلات الحفر وصيانة معداتها.

مثال: مركز التكلفة الخاص بورشة صيانة TOP.DRIV هو 312103.

-الإطعام والسكن: تمتلك المؤسسة قاعدة حياة لكل آلة حفر أو صيانة.

ويبرز (الملحق رقم 4) مركز التكلفة الخاص بها.

مثال: مركز التكلفة الخاص بقاعدة الحياة CAMP06 الخاصة بالآلة ENF6 هو 331406.

ثانيا: تحديد المصاريف المشتركة

في إطار نشاط المؤسسة تعد المصاريف المشتركة من العناصر الأساسية التي لا يمكن ربطها مباشرة بالخدمة المقدمة؛ وتوزع

هذه المصاريف وفق أساليب متعددة، حيث يقسم جزء منها على أساس نسب محددة وجزء آخر على أساس وحدات، في حين يتم

تحميل بعض هذه المصاريف مباشرة دون اللجوء إلى نظام المحاسبة التحليلية.

1/ تكاليف نقل الجوي: تحمل تكاليف النقل الجوي على مركز التكلفة الخاص بالمديرية العام (189999)، ومن ثم يتم تحديد

حصة الخاصة بكل مديرية حسب عدد العمال ثم يتم توزيعها على مراكز التكلفة الخاصة بفروع كل مديرية و ذلك بنسب

متساوية ؛ لدينا :

التكلفة الإجمالية للمؤسسة لخدمة النقل الجوي = 51762383.94 دج؛ (ملحق 05)

الحصة المخصصة لمديرية التنقيب : 16790485.4 دج

نسبة المخصص لكل آلة تنقيب = 3.846153%

-حساب التكلفة الخاصة بعمال الآلة Enf06 المستفيدين من خدمات النقل الجوي (ملحق رقم 06)

=التكلفة الإجمالية المخصصة لمديرية التنقيب × نسبة الخاصة بالآلة ؛

= 16790485.4 × 3.846153% = 645787.90 دج

ملاحظة: المبلغ المتبقي في مركز التكلفة الخاص بالمديرية العامة البالغ 74513.99 دج يمثل التكاليف العمال المستفيدين من

خدمات النقل الجوي التابعين للمديرية العامة.

2/ تكاليف الإهلاكات: يتم حساب وتوزيع تكاليف إهلاك معدات آلات التنقيب والصيانة المتواجدة في ورشات الصيانة وفق

النظام الخاص المعتمد من طرف المؤسسة، حيث يعتمد هذا النظام على تحميل الإهلاكات بناء على مركز التكلفة الذي توجه إليه

المعدات مثال :

يتم توزيع هذه التكاليف على شكل نسب وفقا لاحتياجات المديريات للمعدات ويتم ذلك كل ثلاث سنوات (ملحق رقم 07)

الجدول رقم (2-1): يوضح حصة كل مديرية من المعدات

مركز التكلفة	الحصة	النسبة	المبلغ الموزع
219999	حصة مديرية التنقيب	49.50%	11962187.35 دج
229999	حصة مديرية الصيانة	39.60%	9569749.88 دج
239999	حصة مديرية النقل	4.95%	1196218.73 دج
339999	حصة مديرية الإطعام والسكن	4.95%	1196218.73 دج
323000	حصة المخزن	1.00%	241660.35 دج

المصدر : من إعداد طالبة

بلغ إجمالي اهتلاك المعدات الموجهة للآلة ENF6 6 991 798.88 دج؛ (ملحق رقم 8)

حساب قسط الاهتلاك إحدى المعدات الموجهة للآلة ENF6 ، مثال : (ملحق رقم 9، 10، 11)

في 1 سبتمبر 2015 اقتنت المؤسسة معدات ذات رمز (990600036874) و بقيمة 43058878.57 دج،

وتقدر مدة استعمالها ب 6 سنوات و 8 أشهر مع العلم أن المؤسسة تعتمد على طريقة الاهتلاك الخطي ؛ لدينا:

ثمن الاقتناء = 43058878.57 دج ؛ مدة استعمال = 6 سنوات، 8 أشهر؛

قسط الإهلاك السنوي = ثمن الاقتناء / مدة الاستعمال؛

حساب مدة استعمال أشهر بسنوات :

مدة الاستعمال = عدد أشهر / مجموع أشهر السنة

= 12/8 = 0.6666666666667 يوم

مدة استعمال = 6 + 0.6666666666667

مدة استعمال = 6.66666667 يوم

قسط الاهتلاك = 43058878.57 / 6.666666667؛

قسط الإهلاك السنوي = 6458831.79 دج ؛

قسط الإهلاك الشهري = قسط الإهلاك السنوي / 12 ؛

قسط الإهلاك الشهري = 6458878.57 / 12 = 538 235 .99 دج؛

قسط الإهلاك السنوي لسنة 2015 = قسط الاهتلاك الشهري × 4؛

قسط الاهتلاك للسنة 2015 = 538 235 .99 × 4؛

قسط الاهتلاك للسنة 2015 = 2 152 943.96 دج ؛

3/ تكاليف الخدمات الاجتماعية: يتم توزيع تكاليف الخدمات الاجتماعية على مراكز التكلفة على أساس عدد العمال في كل آلة، مثال: (الملحق 12، 13)

حساب تكلفة الخدمات الاجتماعية الخاص بالآلة ENF6:

1- حساب نسبة العمال المرتبطة بالآلة ENF6:

عدد العمال الآلة = 78 عامل؛

إجمالي عدد عمال المؤسسة لسنة 2018 = 6390 عامل؛

نسبة العمال = عدد عمال الآلة / إجمالي عدد عمال المؤسسة؛

نسبة العمال = $6390/78 = 0.0122065728\%$ ؛

2- حساب تكلفة الخدمات الاجتماعية التابعة لعمال الآلة ENF6:

تكلفة الخدمات الاجتماعية = التكلفة الإجمالية للخدمات الاجتماعية $\times$ نسبة العمال المستفيدين؛

بمجموع التكاليف الخاصة بالخدمات الاجتماعية = 30706391.16 دج؛

بمجموع التكاليف الموزعة = 30000000 دج؛

تمثل التكاليف الغير موزعة في التكاليف الخاصة بقسم الخدمات الاجتماعية = 706391.16 دج؛

تكلفة الخدمات الاجتماعية الخاصة بعمال الآلة ENF6 = $30706391.16 \times 0.0122065728$ ؛

تكلفة الخدمات الاجتماعية الخاصة بعمال الآلة ENF6 = 374819.80 دج.

3. توزيع التكاليف المشتركة مباشرة عن طريق الطلبية: يتم توزيع التكاليف المشتركة مباشرة عن طريق الطلبية في حالة اعتماد

معدات أو وسائل النقل غير مملوكة للمؤسسة (مستأجرة) تصدر فاتورة مباشرة من عند المورد يتم توزيع هذه التكاليف على حسب

المسافة أو عدد ساعات العمل التي تم استغلالها من طرف كل آلة . لدينا :

لتوزيع تكاليف كراء سيارة نقل العمال على الآلات (ENF45، ENF10، ENF06) على أساس المسافة الفاصلة بين كل

آلة ومدينة حاسي مسعود، مع الأخذ بعين الاعتبار عدد الدورات الشهرية (ذهاب وإياب)، حيث تم احتساب التكلفة النسبية لكل

آلة وفقا لإجمالي الكيلومترات المقطوعة؛ (ملحق رقم 14، 15)

المسافة بين الآلة ENF6 ومدينة حاسي مسعود 4020 كلم؛

المسافة بين الآلة ENF45 ومدينة حاسي مسعود 1870 كلم؛

المسافة بين الآلة ENF10 ومدينة حاسي مسعود 207 كلم؛

وكان مبلغ الفاتورة الإجمالي 362771.50 دج.

حساب المبلغ المحمل للآلة ENF6

التكلفة المحملة للآلة ENF6 = المسافة $\times$ سعر للكيلومتر

التكلفة المحملة للآلة ENF6 = 59.5×4020

التكلفة المحملة للآلة ENF6 = 239190.00 دج

الجدول رقم (2-2): يوضح توزيع التكاليف على الآلات حسب المسافة المقطوعة

المسافة	سعر للكيلومتر	المبلغ المحمل	الآلة
4020	59.5 دج	239190.00 دج	ENF6
1870	59.5 دج	111265.00 دج	ENF45
207	59.5 دج	12316.50 دج	ENF10
6097	59.5 دج	362771.50 دج	

المصدر: من إعداد طالبة

ثالثا: مصاريف العامة: وتتمثل في المصاريف الإدارية ويتم توزيعها وفقا للخطوات التالية:

-**الخطوة 01 (تتمثل في التوزيع الأولي):** توزع المصاريف العامة على مختلف مراكز التكلفة مديريات الإدارية، و الأنشطة الثانوية والرئيسية، حيث تقوم المديريات الإدارية بتوزيع تكاليفها على المديريات التابعة لها بشكل متبادل نظرا لتبادل الخدمات الإدارية التي تقدمها كل مديرية للأخرى بالإضافة إلى تحميل جزء من هذه التكاليف على الأنشطة الثانوية والرئيسية على أساس الخدمات المقدمة، أما الأنشطة الثانوية المتمثلة في الإطعام والسكن والنقل وورش الصيانة فتقوم بتوزيع مصاريفها العامة على فروعها و على الأنشطة الرئيسية المتمثلة في الحفر والتنقيب على أساس الكمية المستهلكة، كما تقوم الأنشطة الرئيسية المتمثلة في الحفر والصيانة بتوزيع تكاليفها على فروعها الخاصة فقط.

-**الخطوة 02:** تجميع تكاليف الحضائر في مركز التكلفة المساعد 911000، مثال: (ملحق رقم 16، 17)

بلغت التكاليف المسجلة في مركز التكلفة 231202 الخاصة بحضيرة شاحنات ذات الوزن 40 طن 37964268.07 دج، في حين بلغت تكاليف المسجلة في مركز التكلفة 231203 الخاص بحضيرة الشاحنات ذات الوزن 10 طن 3557421.23 دج، ليصل إجمالي التكاليف 41521689.30 دج، على أن يتم ترحيلها لاحقا إلى مركز التكلفة المساعد 911000؛

-**الخطوة 03:** توزيع تكاليف الحضائر على آلات التنقيب والصيانة بنسب متساوية، لدينا:

حساب نصيب آلة الحفر ENF6 من هذه التكاليف:

تمتلك المؤسسة 4700 حضيرة يتم تقسيمها بحصص متساوية بين آلات (ملحق رقم 18)

1. حساب نسبة :

الآلة ENF6 = 100 حصة ؛ إجمالي حصص المؤسسة = 4700 حصة؛

نسبة = عدد حصص آلة ENF6 / إجمالي حصص المؤسسة؛

= 4700/100 = 2.127659574468009 % ؛

نسبة تكلفة حضيرة الخاص بالآلة ENF6 هي % 2.127659574468009 ؛

2/تكلفة الحضائر الخاصة بالآلة ENF6 : (ملحق رقم 19)

تكلفة الحضائر الخاصة بالآلة = نسبة × تكلفة الحضائر الإجمالية؛

تكلفة الحضائر الخاصة بالآلة ENF6 = % 2.127659574468009 × 41521689.30 ؛

تكلفة الحضائر الخاصة بالآلة ENF6 = 882606.77 دج.

-**الخطوة 04:** تجمع التكاليف المتمثلة في المصاريف العامة المتبقية غير الموزعة من مراكز التكلفة، ماعدا مراكز تكلفة الأنشطة

الرئيسية، وترحل إلى مركز التكلفة المساعد. (الملحق رقم 20)

مثال 01: لدينا ورشة تحديد معدات يتمثل رصيد البواقي من المصاريف العامة في 2.01 دج؛ (ملحق رقم 21)

مثال 02: مديرية الموارد البشرية يتمثل رصيد البواقي من المصاريف العامة في 5688.93 دج؛ (ملحق رقم 22)

ترحل هذه المبالغ إلى مركز التكلفة المساعد (9110000)؛

-**الخطوة 05:** يتم تجميع المصاريف العامة الخاصة بآلات النشاط الرئيسي، المتمثلة في آلات الحفر وآلات الصيانة، ضمن مركز

التكلفة المساعد. (ملحق رقم 23)

يتمثل مبلغ المصاريف العامة الخاصة بالآلة ENF6 في: 16602902.33 دج؛ (ملحق رقم 24)

-**الخطوة 06:** يتم تحميل المصاريف العامة النهائية على آلات النشاط الرئيسي على أساس السعر اليومي لكل آلة.

بلغت تكاليف مصاريف العامة للآلة ENF6 16 602 902.33 دج في التوزيع الأولي أما 39171.00 دج فتمثل

المصاريف العامة المتبقية الخاصة بالأنشطة رئيسية، بينما بلغت المصاريف العامة في التوزيع النهائي على أساس سعر اليومي

18846702.69 دج؛ (ملحق رقم 25)

رابعا: تحديد قيمة الأقسام الثانوية

1. تحديد قيمة الأقسام الثانوية: تضم المؤسسة الوطنية للتنقيب مجموعة من الأقسام ثانوية المتمثلة في نقل، الإطعام والسكن،

ورشات الصيانة، التي تقدم خدمات مساندة تضمن سير النشاط الرئيسي للمؤسسة.

1.1 نقل: يتم حساب تكلفة النقل لكل نوع من الشاحنة اعتمادا على متوسط المصاريف الشهرية الخاصة بكل شاحنة؛

مثال: لحساب تكلفة الشاحنة ذات الوزن 10 طن ومركز تكلفتها هو 231203، (ملحق رقم 26، 27، 28) لدينا:

عدد ساعات العمل = 192 ساعة ؛ التكلفة الوحديية = 3500 دج؛

تم احتساب عدد ساعات العمل وفقا لأيام تشغيل الشاحنة، حيث عملت الشاحنة ذات الحمولة 10 طن لمدة 16 يوم خلال

شهر، بمعدل 12 ساعة في يوم إذن:

عدد ساعات عمل الشاحنة = عدد ساعات العمل اليومية × عدد أيام العمل

عدد ساعات العمل = 16 × 12؛

عدد ساعات عمل الشاحنة=192 ساعة؛

ملاحظة: التكلفة الوحديّة لساعة تكون ثابتة ؛

التكلفة = عدد ساعات العمل × التكلفة الوحديّة

التكلفة = 3500×192 = 672000 دج

بلغت التكلفة الشاحنة ذات الوزن 10 طن الخاصة بالآلة ENF6 ب 672000 دج

بينما بلغت التكلفة الإجمالية الخاصة بتكاليف النقل الموجهة لآلة ENF6 ب 2581200 دج.

1.2 الإطعام والسكن: يتم تحديد حصة الإطعام والسكن من طرف المؤسسة وذلك من خلال تحديد النسبة المخصصة لكل

نشاط بناء على عدد الأنشطة الخاصة بمديرية الإطعام والسكن المتمثلة في فطور صباح، وجبة خفيفة، وجبة المتمثلة في (الغداء

والعشاء) والسكن، لأنه في حال عدم ضبط هذه النسب فإن نظام سيقوم تلقائيا بتوزيعها بشكل متساو على جميع الأنشطة

مما يؤدي إلى نتائج لا تعكس الاحتياجات الحقيقية لكل نشاط، لدينا : (ملحق رقم 30، 29)

الجدول رقم (2-3): يوضح توزيع تكاليف الإطعام والسكن على مختلف الأنشطة

نسبة توزيع التكلفة	عدد الوحدات	حصة كل نشاط	التكلفة الوحديّة	توزيع التكلفة بنسبة
فطور صباح	3315	968052.93 دج	292.02 دج	5.92%
وجبة خفيفة	6130	1075612.71 دج	175.47 دج	6.58%
وجبة (الغداء+العشاء)	12378	11186382.31 دج	903.73 دج	68.42%
السكن	6130	3119281.17 دج	508.88 دج	19.08%
المجموع		16349329.62 دج		100%

المصدر : من إعداد طالبة

مجموع التكاليف الخاصة بالمؤسسة = 16349329.62 دج؛

ملاحظة : عدد الوحدات تمثل عدد الوحدات المستهلكة من كل نشاط .

حصة كل نشاط = التكلفة الإجمالية للإطعام والسكن × نسبة المعتمدة من طرف المؤسسة الخاصة بكل نشاط

لدينا :

حصة فطور صباح = التكلفة الإجمالية للإطعام والسكن × 5.092%

حصة فطور صباح = 0.05092 × 16349329.62

حصة فطور الصباح = 968052.93 دج

$$\text{حصّة وجبة خفيفة} = 6.58\% \times 16349329.62$$

$$\text{حصّة وجبة خفيفة} = 1075612.71 \text{ دج}$$

$$\text{حصّة وجبة} = 68.42\% \times 16349329.62$$

$$\text{حصّة وجبة} = 11186382.31 \text{ دج}$$

$$\text{حصّة السكن} = 19.08\% \times 16349329.62$$

$$\text{حصّة السكن} = 3119281.17 \text{ دج}$$

حساب التكلفة الوجدوية لفطور الصباح :

التكلفة الوجدوية = تكلفة النشاط / عدد الوحدات

$$\text{التكلفة الوجدوية} = 3315/968052.93$$

$$\text{التكلفة الوجدوية} = 292.02 \text{ دج}$$

حساب التكلفة الوجدوية لوجبة خفيفة:

$$\text{التكلفة الوجدوية} = 6130/1075612.71$$

$$\text{التكلفة الوجدوية لوجبة خفيفة} = 175.47 \text{ دج}$$

حساب التكلفة الوجدوية لوجبة:

$$\text{التكلفة الوجدوية} = 12378/11186382.31$$

$$\text{التكلفة الوجدوية لوجبة} = 903.73 \text{ دج}$$

حساب التكلفة الوجدوية لسكن :

$$\text{التكلفة الوجدوية} = 6130/3119281.17$$

$$\text{التكلفة الوجدوية لسكن} = 508.88 \text{ دج}$$

2. ورشة صيانة: تعتمد عملية حساب التكلفة الوجدوية الخاصة بكل آلة على تحديد التكلفة الكلية للورشة، ثم توزع على

الآلات بناء على ساعات استهلاك كل منها.

تكلفة الساعية للورشة = مجموع التكاليف / عدد ساعات العمل في شهر؛

مجموع التكاليف = منتجات الصيدلانية + منتجات صيانة + تأمين الآلات + الكهرباء + أجور العمال + تكاليف النقل + مصاريف

العامة + اهتلاكات؛

$$\text{مجموع التكاليف} = 6266799.10 \text{ دج؛ (ملحق 31)}$$

$$\text{عدد ساعات عمل الورشة} = 1364 \text{ ساعة؛ (ملحق 32)}$$

$$\text{التكلفة الساعية للورشة} = 1364/6266799.10$$

التكلفة الساعية للورشة = 4594.43 دج. (ملحق رقم 33)

حساب التكلفة الخاصة بالآلة ENF06:

تكلفة الآلة = عدد ساعات × التكلفة الساعية للورشة؛

عدد ساعات المستهلكة للآلة ENF6 = 80 ساعة؛ (ملحق 34)

تكلفة الآلة = 4594.43 × 80؛

تكلفة الآلة = 367554.4 دج. (ملحق 35)

ثانيا: تحديد التكلفة النشاط الرئيسي: لحساب تكلفة النشاط الرئيسي المتمثلة في آلة التنقيب ENF6 تم الاعتماد على هذا

الجدول الذي يوضح إجمالي مختلف التكاليف التي تتحملها المؤسسة وكيفية توزيعها على مختلف الأقسام ونصيب الآلة ENF6

منها.

الجدول رقم (2-4): يوضح تجميع وتوزيع مختلف التكاليف على الأقسام

البيان	النقل	ورشة صيانة	الإطعام والسكن	آلة الحفر
التكاليف المباشرة	203043106.67 دج	2031384.94 دج	123056738.97 دج	13395856.74 دج
تكاليف النقل الجوي	3775375.41 دج	132469.31 دج	629229.24 دج	645787.90 دج
تكاليف الخدمات الاجتماعية	2191254.20 دج	76886.11 دج	365209.03 دج	374819.80 دج
تكلفة نقل العمال	-	-	-	239190.00 دج
تكلفة حضائر النقل	-	-	-	882606.77- دج
التوزيع الأولي للمصاريف العامة	108726927.20 دج	3376698.71 دج	23935698.16 دج	16563730.95 دج
تكاليف الإطعام والسكن	41178763.10 دج	534688.14 دج	-	16349329.62 دج
تكاليف الصيانة	43487787.33 دج	-	7349167.77 دج	367554.40 دج
تكاليف النقل	-	105671.89 دج	0 دج	2581200.00 دج
مجموع التكاليف	408403213.91 دج	6266799.10 دج	155336043.17 دج	49634862.64 دج
التوزيع النهائي للمصاريف العامة	-	-	-	2243801.36 دج
التكلفة الإجمالية النهائية				51878664.00 دج

المصدر : من إعداد طالبة

حساب التكلفة الوحديّة لآلة الحفر ENF6 :

مجموع التكاليف = 51878664.00 دج ؛ (ملحق 36)

عدد ساعات عمل الآلة = 720 ساعة ؛ (ملحق 37)

التكلفة الوحديّة = مجموع التكاليف / عدد ساعات عمل آلة ؛

التكلفة الوحديّة = 72053.70 = 720 / 51878664.00 دج ؛ (ملحق 38)

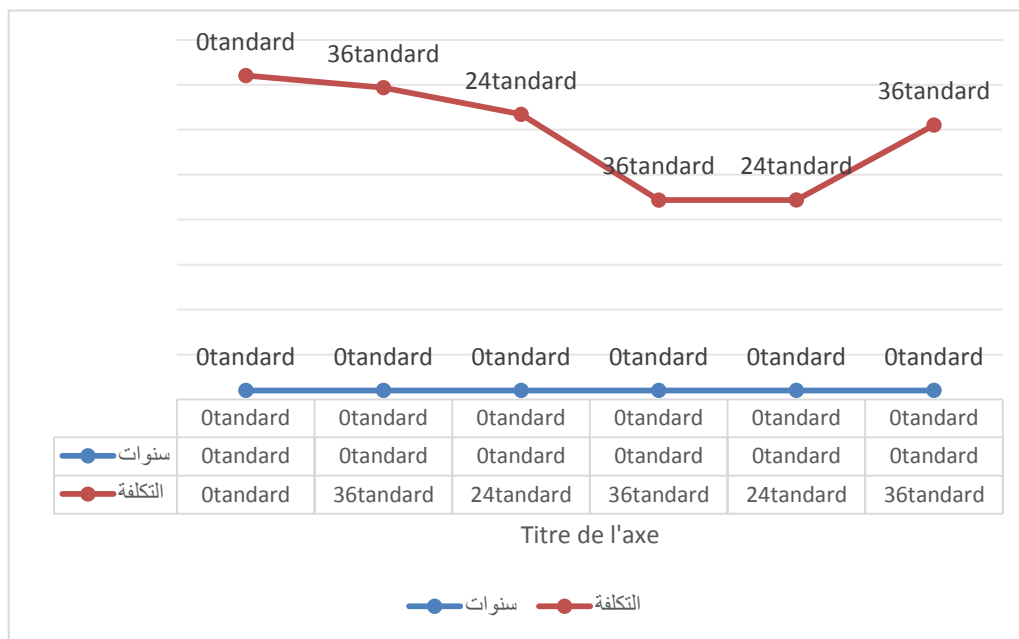
الفرع الثاني: عرض التكاليف خلال سنوات الدراسة

من أجل الوصول إلى التكلفة المستهدفة سيتم عرض منحنى بياني يوضح التكاليف المسجلة خلال الفترة الممتدة من سنة

2018 إلى سنة 2023 وذلك بهدف توضيح التغيرات التي عرفتتها التكاليف خلال هذه الفترة (ملحق

رقم 40، 41، 42، 43، 44)

الشكل رقم (2-5): منحنى بياني يوضح التكاليف خلال الفترة (2018-2023)



المصدر: من إعداد طالبة

يوضح المنحنى البياني تطور تكاليف آلة الحفر محل الدراسة خلال فترة 2018 إلى 2023 حيث نلاحظ تسجيل إنخفا

ض تدريجي في التكاليف بداية من سنة 2018 إلى غاية سنة 2022 ويعود ذلك إلى تراجع نشاط الآلة خلال هذه السنوات خا

صة في فترة جائحة كورونا التي أثرت على نشاط الحفر مما أدى إلى توقف الآلة خلال سنتي 2021 و 2022 وانخفاض التكاليف ا

لمرتبطة بها،

أما سنة 2023 فقد شهدت إرتفاعا نسبيا في التكاليف نتيجة عودة نشاط الآلة واستئناف نشاطها مقارنة بسنوات السابقة وبالتالي يبرز المنحنى مدى تأثير تكاليف آلة الحفر بحجم النشاط وظروف التشغيل داخل المؤسسة.

الفرع الثالث: حساب التكلفة المستهدفة

أولا :لحساب التكلفة المستهدفة يتطلب :

1. **سعر البيع** : يتطلب تحديد سعر بيع تنافسي يتماشى مع توقعات ورغبات العملاء ؛

2. **هامش الربح** : الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه ؛

ومنه

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

التكلفة الحالية: 72053.70 دج ؛

سعر البيع الحالي : 82861.755 دج؛

هامش الربح : % 15 ؛

بلغت التكلفة خلال السنة 2018 ب 72053.70 دج للوحدة، وتسعى المؤسسة إلى تخفيضها بنسبة % 35 .

قيمة التخفيض = التكلفة الحالية $\times 0.35$ ؛

قيمة التخفيض = 0.35×72053.70 ؛

قيمة التخفيض = 25218.795 دج ؛

التكلفة المستهدفة = $72053.70 - 25218.795$

التكلفة المستهدفة = 46834.905 دج ؛

سعر البيع المستهدف = $46834.905 + (0.15 \times 46834.905)$

سعر البيع المستهدف = 53860.14075 دج .

بعد تحديد التكلفة الحالية للسنة 2018 والتي بلغت 72053.70 دج؛ تم تحديد التكلفة المستهدفة والتي قدرت ب

46834.905 دج، وذلك في إطار سعي المؤسسة إلى تخفيض التكاليف، نقوم بحساب فجوة التكاليف ؛

ثانيا: حساب ومعالجة فجوة التكاليف

1/ **فجوة التكاليف** : تتمثل في الفرق الموجب بين التكلفة الحالية والتكلفة المستهدفة التي تسعى المؤسسة لتخفيضها ؛

2/ **حساب فجوة التكاليف** :

فجوة التكاليف = التكلفة الحالية - التكلفة المستهدفة

فجوة التكاليف = $46834.905 - 72053.70$

فجوة التكاليف = 25218.795 دج

3/ معالجة فجوة التكاليف: للمساهمة في تخفيض التكلفة الآلة ENF6 تم اتخاذ مجموعة من الإجراءات العملية التي مست مختلف جوانب النشاط ويمكن طرحها كما يلي : (ملحق رقم 45،46)

- بلغ استهلاك قطاع الغيار في سنة 2018 بـ 1166590.16 دج، بينما في سنة 2024 انخفض إلى 57781.00 دج، و ذلك نتيجة تحسين الاستغلال وتقليل الأعطال؛
- تعزيز حضائر المؤسسة بآلات حفر بدل استئجارها، حيث كانت تكلفة الكراء في سنة 2018 تقدر بـ 3131680.00 دج، بينما في سنة 2024 أصبحت تكاليف إيجار منعقدة؛
- تم تخفيض تكاليف النقل الجماعي، فبعدما كانت المؤسسة تستأجر عدة حافلات لتغطية عدد محدد من الوجهات، أصبحت تعتمد على حافلة واحدة تخدم عدة وجهات، حيث بلغت التكلفة في سنة 2018 بـ 5198411.00 دج بينما في سنة 2024 انخفضت إلى 1023310.00 دج، مما ساهم في ترشيد النفقات؛
- تم تخفيض المصاريف العامة من 18846703.69 دج إلى 6726063.74 دج، مما يعكس تحسنا في التحكم في التكاليف على مستوى مختلف المديرات .

المطلب الثاني: تحليل النتائج وتفسيرها

يمكن في هذا المطلب تقديم تفسيرات لأهم النتائج الدراسة التطبيقية والتي من خلالها تم معالجة مشكلة البحث

الفرع الأول: نظام محاسبة التكاليف المعتمد في المؤسسة

من خلال دراستنا تبين أن المؤسسة تعتمد على نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في توزيع أغلب المصاريف وهو ما يسمح بتحميل التكاليف وفقا لمسبباتها الحقيقية وربطها بالأنشطة التي تستهلك المواد، الأمر الذي يعزز من دقة المعلومات المحاسبية ويساهم في تحسين عملية اتخاذ القرار؛

غير أنه على مستوى تكاليف الحضائر وتكاليف النقل الجوي لا تزال المؤسسة تعتمد على الطريقة التقليدية القائمة على أساس التكلفة الكلية في توزيع المصاريف وهو ما يعكس وجود تباين في أسلوب معالجة داخل التكاليف داخل المؤسسة.

أما بالنسبة لتكاليف الإطعام والسكن ورغم من أنها تدرج ضمن الأنشطة الثانوية للمؤسسة إلا أنها لا تطبق فيها أسلوب التكلفة القائمة على أساس الأنشطة بشكل كامل ودقيق بل يتم توزيع التكاليف فيها بطريقة نسبية تعتمد على معطيات الإجمالية مثل عدد المستفيدين والتكلفة العامة لكل نشاط دون تحليل تفصيلي لحركات التكلفة الخاصة بكل نشاط ؛

الفرع الثاني: حساب التكلفة الحقيقية

بعد توزيع المصاريف على الأقسام الثانوية والمتمثلة في النقل والإطعام والسكن وورش الصيانة، تم التوصل إلى التكلفة الحقيقية للآلة ENF6، وذلك بالاعتماد على مسببات التكلفة لكل نشاط؛

أولا: تفسير توزيع التكاليف على الأقسام الثانوية

1. المصاريف المشتركة: تتمثل في:

- تكاليف النقل الجوي: يتضح لنا من خلال توزيع تكاليف النقل الجوي أن المؤسسة تعتمد على أسلوب توزيع تدريجي، حيث يتم تحميل هذه التكاليف أولا على مركز التكلفة (1899999) الخاص بالمديرية العامة باعتباره مركزا وسيطا لتجميع المصاريف المشتركة، ثم يتم تحديد نصيب كل مديرية بنسب وفقا لاحتياجات كل مديرية ومن ثم تقوم بتوزيع هذه التكاليف بنسب متساوية على مراكز التكلفة الخاصة بفروع المديريات؛

ومن خلال التطبيق على الآلة ENF6 يتضح أن نسبة الاستفادة تقدر ب 3.84% من إجمالي التكاليف المخصصة لمديرية التنقيب وبنسبة 1.24% من إجمالي تكاليف النقل الجوي الخاصة بالمؤسسة البالغة 51762383.94 دج وباعتماد على نسبة المخصصة لمديرية التنقيب تم تحميل الآلة ENF6 تكلفة بقيمة 645787.90 دج وهو ما يوضح تكلفة هاذ النشاط ليست دقيقة بل تعتمد على تقدير.

- تكاليف الإهلاكات: يتم توزيع تكاليف الإهلاكات معدات آلات التنقيب والصيانة والنقل والإطعام والسكن مباشرة من طرف النظام المعتمد من طرف المؤسسة إلى مراكز التكلفة المستفيدة من استعمال المعدات داخل الورشة وذلك من خلال الاعتماد على نسب التي تعكس درجة احتياج كل مديرية وبلغ إجمالي الإهلاكات 24166035.04 دج تم توزيعه بطريقة نسبية تركز على حجم الاستفادة الفعلية من الأصول الثابتة؛

ويظهر من نتائج التوزيع أن مديرية تنقيب تستحوذ على 49.5% وهو ما يعكس طبيعة نشاطها القائم على استخدام مكثف لمعدات التنقيب مما يجعلها الأكثر استهلاكا للأصول الثابتة وبالتالي الأكثر تحملا لتكاليف الإهلاك، ومن ثم مركز الصيانة بنسبة 39.60% حيث يرتبط نشاطها مباشرة باستعمال وتجديد هذه الأصول بشكل مستمر ، أما مدير النقل والإطعام والسكن فقد سجلتا نفس النسبة البالغة 4.95% مما يدل على استهلاكهما للمعدات محدود مقارنة بالأنشطة الرئيسية أي أنهما لا يعتمدان على الأصول التقنية الثقيلة، في حين سجل المخزن نسبة 1% وهو ما يعكس طبيعته كوظيفة تنظيمية وخدمية لا تتطلب استعمالا مكثف للمعدات .

- تكاليف الخدمات الاجتماعية: يتم توزيع هذه التكاليف على حسب عدد العمال في كل آلة باعتباره المسبب الرئيسي للاستفادة من هذه الخدمات وعلى هذا الأساس فإن نصيب كل مركز تكلفة يرتبط مباشرة بعدد العمال التابعين لها مقارنة بإجمالي عمال المؤسسة ؛ وفي هذا الإطار تم تحديد حصة الآلة ENF6 من تكاليف الخدمات الاجتماعية على مرحلتين حيث تم حساب نسبة العمال التابعين لها البالغ عددهم 78 عامل من أصل 6390 عامل على مستوى المؤسسة أي بنسبة 1.22% وبناء على التكلفة الإجمالية للخدمات الاجتماعية المقدرة ب 30706391.16 دج تم تحميل الآلة ENF6 نصيبها وفقا لهذه النسبة والتي بلغت قيمتها 374819.90 دج وسجلت المؤسسة مبلغ غير موزع بقيمة 706391.16 دج الذي يتمثل في تكاليف الخاصة بعمال الخدمات الاجتماعية .

-توزيع تكاليف نقل العمال : تعتمد المؤسسة الوطنية للتنقيب في توزيع تكاليف نقل العمال الجماعي على معيار محدد الممثل في عدد كيلومترات المقطوعة مع تطبيق سعر ثابت للكيلومتر الواحد قدره 59.5 دج مما يسمح بربط التكلفة مباشرة بحجم الاستهلاك الفعلي للخدمة ؛ ويظهر من خلال الجدو (02) وهو ما أدى إلى تكوين تكلفة إجمالية قدرها 362771.50 دج تم توزيعها على الآلات الثلاث وفق مسافة المقطوعة، حيث سجلت الآلة ENF6 أكبر حصة من تكلفة بمبلغ 239190.00 دج بمسافة 4020 كيلومتر مما يعكس استفادتها أكبر من خدمة نقل وبالتالي حملت نصيب أكبر من التكاليف وبلغت حصة الآلة ENF45 مبلغ 111265.00 دج لمسافة 1870 كيلومتر وهو ما يعكس استفادة متوسطة مقارنة بباقي الآلات، أما الآلة ENF10 فقد سجلت أقل تكلفة محملة قدرها 12316.50 دج وذلك نظرا لقصر المسافة المقطوعة، ويظهر هذا التوزيع أن تكلفة سيارة توزع وفقا للإستهلاك الفعلي المقاس بالكيلومترات مما يضمن عدالة في تحميل التكاليف بين مختلف المراكز .

1. قسم النقل : تم تحميل تكاليف النقل على أساس عدد ساعات عمل الشاحنة، باعتبار أن هذا المؤشر يعكس بدقة مستوى استهلاك موارد النقل بحيث ترتبط تكاليف الوقود وأجور السائقين واستهلاك المركبة مباشرة بساعات التشغيل، وقد بلغت 192 ساعة بتكلفة وحدوية ثابتة قدرها 3500 دج، وبتكلفة إجمالية 672000 دج؛

2. الإطعام والسكن : من خلال الجدول نلاحظ أن توزيع التكاليف يتم وفق نسب مئوية متغيرة من فترة إلى أخرى ؛ إن اختلاف التكاليف بين الأنشطة لا ترتبط فقط بعدد المستهلكين بل أيضا باختلاف أسعار الأنشطة نفسها، حيث أن تكلفة وجبة (الغداء والعشاء) أعلى من تكلفة فطور الصباح ووجبة الخفيفة والسكن، وهو ما يفسر ارتفاع حصتها من إجمالي التكاليف و تستحوذ الوجبة (الغداء والعشاء) على النسبة الأكبر من التكاليف بنسبة % 68.42 نتيجة ارتفاع سعرها وعدد المستفيدين منها وتليها تكلفة السكن بنسبة % 19.08 باعتبارها تكلفة شبه ثابتة مرتبطة بالخدمات الأساسية بينما تبقى نسبة فطور الصباح % 5.92 والوجبة الخفيفة % 6.58 منخفضة نسبيا بسبب انخفاض تكلفتها الوحدوية مقارنة بباقي الأنشطة ونلاحظ أيضا أن عدد الوحدات يستخدم فقط لتحديد التكلفة الوحدوية وليس كعامل رئيسي في توزيع التكاليف وهو ما يؤكد أن النموذج المعتمد لا يعكس الاستهلاك الحقيقي بل يكتفي بتوزيع تقريبي لتكاليف؛

3. ورشة الصيانة: تعتمد ورشة الصيانة على عدد ساعات عمل الورشة كمسبب للتكلفة، حيث بلغت ساعات عمل الورشة الإجمالية 1364 ساعة بتكلفة إجمالية 62668802.52 دج وبتكلفة وحدوية تقدر بـ 45944.869؛

وبالاعتماد على هاذ الأساس بلغت عدد ساعات عمل الورشة الخاصة بالآلة ENF6 80 ساعة بتكلفة صيانة إجمالية 3675589.59 دج، بمعنى كلما زاد عدد ساعات عمل الورشة يؤدي مباشرة إلى ارتفاع مستوى التكاليف وكلما انخفضت ساعات عمل الورشة يقلل من استهلاك الموارد وبالتالي تخفض التكلفة الإجمالية؛

وبناء على هذا تم حساب التكلفة الإجمالية لورشة الصيانة وتوزيعها على الآلات وفق لعدد الساعات التي استفادت منها كل آلة مما يسمح بتحقيق عدالة في تحميل التكاليف ويعكس الاستهلاك الحقيقي لكل آلة.

الفرع الثالث: التكلفة المستهدفة

بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة، بلغت التكلفة الحالية للوحدة سنة 2018 ما قيمته 72053.70 دج وبلغ سعر البيع الحالي 82861.755 دج مع تحقيق هامش ربح 15% وهو ما يعكس وجود نشاط ربحي في الوضع الحالي رغم ارتفاع مستوى التكاليف.

وفي إطار سعي المؤسسة الوطنية للتنقيب إلى تحسين كفاءتها، تم تحديد هدف يتمثل في تخفيض التكاليف بنسبة 35% مما أدى إلى تحديد التكلفة المستهدفة تقدر بـ 46834.905 دج ويبين هذا الانخفاض إلى رغبة المؤسسة في إعادة هيكلة تكاليفها، كما أن الفرق بين التكلفة الحالية والتكلفة المستهدفة والمقدر بـ 25218.795 دج تبرز حجم الفجوة التي يتوجب على المؤسسة معالجتها للوصول إلى المستوى المطلوب وهو ما يدل على وجود جزء معتبر من التكاليف يمكن التخلي عنه ؛

وبالاعتماد على التكلفة المستهدفة تم تحديد سعر بيع مستهدف قدره 53860.14075 دج وهو أقل بكثير من سعر البيع الحالي الذي بلغ 82861.755 دج ويعكس هذا أن المؤسسة تعتمد على منطق خفض التكاليف كوسيلة أساسية لتحديد سعر البيع بدل الاعتماد على التكاليف الحالية مع الحفاظ على هامش ربح 15%؛

ومن هنا يتضح أن المؤسسة تنتقل من وضعية تعتمد على تكاليف مرتفعة وسعر بيع مرتفع إلى تخفيض التكاليف من أجل إعادة ضبط السعر وتحسين القدرة التنافسية مع الحفاظ على نفس مستوى الربحية .

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات مناقشة النتائج

يتم من خلال هذا المطلب اختبار فرضيات التي بنيت على أساسها الدراسة، والتأكد من مدى صحتها ومن ثم القيام بمناقشة النتائج.

الفرع الأول: اختبار فرضيات الدراسة

أولاً: اختبار الفرضية الأولى

والتي تتمحور حول " تسعى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى تطبيق محاسبة التكاليف حسب الطرق التي تلائم نوع وحجم نشاطها"،

من خلال تحليل نظام التكاليف المعتمد داخل المؤسسة محل الدراسة تبين أنها تسعى إلى تطبيق أساليب حديثة تتماشى مع طبيعة نشاطها، حيث تعتمد على نظام التكلفة على أساس الأنشطة في توزيع مصاريفها، وهو ما يعكس توجهها نحو تحسين دقة المعلومات المحاسبية، غير أن استمرار اعتماد الطريقة التقليدية في توزيع تكاليف الحاضرات وتكاليف النقل الجوي يدل على أن هذا التوجه لم يطبق بشكل كامل مما يعكس نوعاً من التباين في أساليب توزيع التكاليف .

وهذا ما يؤكد سعي المؤسسات إلى تطبيق نظام محاسبة التكاليف حسب الطرق التي تلائم نوع وحجم نشاطها.

ثانياً: اختبار الفرضية الثانية

والتي تتمحور حول " تواجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عدة تحديات في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

من خلال ما تم ملاحظته صعوبة توفير معلومات دقيقة وموثوقة حول التكاليف الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة، خاصة في ظل التباين في أنظمة التكاليف المعتمدة داخل المؤسسة حيث يتم الجمع بين الأساليب الحديثة المتمثلة في أسلوب القائم على أساس الأنشطة (ABC) والأساليب التقليدية المتمثلة في طريقة التكلفة الكلية، كما أن اعتماد بعض أسس التوزيع التي لا تعكس الاستغلال (الاستهلاك) الحقيقي للموارد كعدد العمال بدلا من مسببات التكلفة الفعلية يحد من دقة حساب التكاليف ويؤثر على تحديد فجوة التكاليف، بالإضافة إلى طبيعة النشاط في المؤسسات التي تتسم بالتعقيد وكثافة استخدام الموارد والمعدات يؤدي إلى ارتفاع بعض عناصر التكاليف مثل الصيانة والإهلاكات مما يزيد من صعوبة التحكم فيها .

وهذا ما يؤكد وجود عدة تحديات في استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة ترتبط بطبيعة وحجم نشاط المؤسسة والأنظمة ومدى ملائمة الأنظمة المعتمدة لحساب التكاليف الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة كغيرها من المؤسسات الجزائرية باختلاف قطاعاتها

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة

والتي تتمحور حول " يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالمؤسسة الوطنية للتنقيب (ENAFOR) بحاسي مسعود "،

يتضح من خلال الدراسة اعتماد المؤسسة محل الدراسة (ENAFOR) على تحديد التكلفة مسبقا مبنية على سعر السوق وهامش الربح مرغوب فيه، مما يدفع المؤسسة إلى البحث عن سبل تخفيض التكاليف كما أن تحليل التكاليف أظهر وجود ارتفاع في بعض العناصر خاصة استهلاك قطع الغيار واستئجار آلات الحفر وتكاليف نقل وهو ما يمثل مجالات أساسية يمكن استهدافها بالتخفيض، كما أن اعتماد المؤسسة على نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) يساهم في تحديد مصادر هذه التكاليف بدقة مما يدعم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال التركيز على الأنشطة الأكثر استهلاكاً للموارد والعمل على تحسين كفاءتها

وهذا ما يؤكد مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالمؤسسة الوطنية للتنقيب ENAFOR بحاسي مسعود؛

الفرع الثاني: مناقشة النتائج

بعد عملية التحليل والتفسير واختبار فرضيات الدراسة واستخلاص مجموعة من النتائج والتي يمكن مناقشتها ومقارنتها بما توصلت لها الدراسات السابقة.

أولاً: بخصوص سعي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى تطبيق محاسبة التكاليف حسب الطرق التي تلائم نوع وحجم نشاطها

فيما يتعلق سعي المؤسسات إلى تطبيق محاسبة التكاليف حسب الطرق التي تلائم نوع وحجم نشاطها فقد أثبتت النتائج أنه: هناك أهمية في اختيار وتكييف أساليب محاسبة التكاليف بما ينسجم مع طبيعة النشاط وخصائصه التشغيلية، من خلال الاعتماد على مزيج من الأساليب بدل الاكتفاء بأسلوب واحد حيث تطبق المؤسسة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بما يوفره

من دقة في تخصيص التكاليف وفي المقابل تستمر في استخدام أسلوب التكلفة الكلية في توزيع تكاليف الحضائر وتكاليف النقل الجوي رغم من سعيها إلى تحسين هذا الجانب من خلال الاعتماد أساليب حديثة لمحاسبة التكاليف، و هو ما يتفق مع النتيجة التي توصلت إليها دراسة (مراوي رشيدة، 2023)، التي أكدت أن عدم اعتماد المؤسسة على طريقة محددة في حساب التكلفة كان له تأثير على ووضوعها التنافسي

وعليه فإن اهتمام المؤسسات إلى تطبيق محاسبة التكاليف حسب الطرق التي تلائم نوع وحجم نشاطها يؤكد وعيها بأهمية تطوير نظام التكاليف من خلال تبني الأساليب الحديثة بما يسمح بتحسين التحكم في التكاليف وتعزيز القدرة التنافسية .

ثانيا: بخصوص مواجهة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لعدة تحديات في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة .

فيما يتعلق مواجهة المؤسسات لعدة تحديات في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، فقد أثبتت النتائج أنه: هناك صعوبة في الحصول على بيانات دقيقة حول التكاليف في المؤسسة محل دراسة، خاصة مع تباين الأساليب الحديثة والأساليب التقليدية واعتماد بعض مسببات التكلفة التي لا تعكس الاستهلاك الفعلي للموارد مما يقلل من دقة التكاليف ويؤثر على تحديد فجوة التكاليف بالإضافة إلى النشاط المعقد وكثافة استخدام الموارد التي تزيد من صعوبة التحكم في التكاليف، وتتفق مع النتيجة التي توصلت إليه دراسة (سرماد عباس ناصر الجبوري، ثائر صبري محمد كاظم الغبان، 2024) والذي استنتجت أن غياب الإستراتيجيات العلمية في تحديد التكاليف واعتماد قرارات إدارية غير دقيقة يؤدي إلى صعوبة في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل فعال

وهذا يؤكد التحديات والمعوقات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وكذا النشطة في بيئة الاعمال الجزائرية

في سبيل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

ثالثا: بخصوص مساهمة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالمؤسسة الوطنية للتنقيب (ENAFOR) بحاسي مسعود ،

فيما يتعلق بمساهمة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالمؤسسة الوطنية للتنقيب (ENAFOR) بحاسي مسعود ، فقد أثبتت النتائج أنه يساهم بشكل فعال في تخفيض التكاليف من خلال تمكين المؤسسة من التحكم في مختلف عناصر التكلفة وخاصة في ظل طبيعة نشاطها الذي يتميز بارتفاع التكاليف التشغيلية، كما أنه يساعد على تقليل الهدر وتحسين استغلال الإمكانيات بما ينعكس إيجابا على رفع كفاءة إدارة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة، حيث اتفقت هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (حبشي أسماء، 2020)، والتي أكدت أن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، كما اتفقت مع النتيجة التي توصل إليها دراسة (يسرى جحيش، 2022) من أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحقيق ميزة التكلفة الأقل للمنتجات مع الحفاظ على مستوى جودتها، مما يؤدي إلى تعظيم أرباحها وتحسين أدائها المالي .

وعليه فإن الاهتمام باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ساعدت على تخفيض التكاليف والتحكم في أداء وهذا انعكس إيجابيا على الأداء المالي للمؤسسة.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم تقديمه في الجانب النظري من هذا الموضوع، وما تم إسقاطه ومحاولة الكشف عليه في الجانب التطبيقي، أين تم التعرف على أن المؤسسة محل الدراسة تتبع الطريقة الحديثة المتمثلة في التكلفة القائمة على أساس الأنشطة في تحديد مختلف التكاليف، وذلك بغية الإجابة على فرضيات الدراسة حيث توصلنا أن أسلوب التكلفة المستهدفة له دور فعال في تخفيض التكاليف؛

حيث تناول هذا الفصل دراسة ميدانية بالمؤسسة الوطنية للتنقيب حاسي مسعود بولاية ورقلة.

في هذا الفصل مبحثين، في المبحث الأول تطرقنا فيه إلى الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية أما في المبحث الثاني فقد تم تحليل ومناقشة النتائج المتحصل عليها.

كما تم من خلال هذا الفصل محاولة الإجابة على إشكالية الدراسة والتي هي ما مدى مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بمدينة حاسي مسعود، ومن خلال الاعتماد على الدراسة الميدانية لاستيضاح الحقائق حول الظاهرة المدروسة

خاتمة

الخاتمة :

ينطوي هذا الموضوع على محاولة التعرف على دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وذلك عبر الإجابة عن التساؤلات التي تمثل إشكالية البحث، وللإجابة عليها قمنا بتقسيم بحثنا هذا إلى فصلين، حيث تناولنا في الفصل الأول جانب الأدبيات النظرية للتكلفة المستهدفة والتكاليف، وبعض الدراسات السابقة التي تندرج تحت سياق هذا الموضوع وفيما يخص الفصل الثاني تطرق للدراسة التطبيقية من خلال عرض دراسة ميدانية بالمؤسسة الوطنية للتنقيب (ENAFOR) كأحد المؤسسات الاقتصادية بمدينة ورقلة من بين أفراد العينة ؛

ويمكن القول أن أسلوب التكلفة المستهدفة هي أداة إدارية استراتيجية تهدف إلى تقديم الخدمة أو منتج بما يتوافق مع متطلبات العملاء السعريّة وقدرات المؤسسة الربحية، وأغلب المؤسسات بدأت تتوجه نحو تطبيق هذا الأسلوب كضرورة إستراتيجية لتعزيز موقعها التنافسي وهذا ما تم ملاحظته في المؤسسة محل الدراسة؛

ومن خلال هذه الدراسة تم التعرف على مفاهيم التي تخص التكاليف والتكلفة المستهدفة التي تشمل السعر المستهدف، الربح المستهدف، فجوة التكاليف، كما حاولنا إبراز مدى مساهمة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالنسبة لمؤسسات الاقتصادية، وبما أن أسلوب التكلفة المستهدفة من الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف فقد تطرقنا إلى نشأة ومفهوم وأسباب وأهداف ومبادئ وخطوات تطبيق هذا الأسلوب.

أولاً: نتائج اختبار الفرضيات

من خلال ما تم التوصل إليه من نتائج لهذا الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي يمكن اختبار الفرضيات كالتالي:

الفرضية الأولى:

والتي تتمحور حول " تسعى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية إلى تطبيق محاسبة التكاليف حسب الطرق التي تلائم نوع وحجم نشاطها"،

من خلال تحليل نظام التكاليف المعتمد داخل المؤسسة محل الدراسة تبين أنها تسعى إلى تطبيق أساليب حديثة تتماشى مع طبيعة نشاطها، حيث تعتمد على نظام التكلفة على أساس الأنشطة في توزيع مصاريفها، وهو ما يعكس توجهها نحو تحسين دقة المعلومات المحاسبية، ولكن ذلك لم يشمل كل الأنشطة حيث تم ملاحظة استمرار الاعتماد على الطريقة التقليدية خاصة في توزيع تكاليف الحضائر وتكاليف النقل الجوي، وهذا يؤكد التباين في اعتماد نفس أساليب التكاليف في المؤسسة ذاتها وفي مختلف المؤسسات نظرا لمدى ملاءمتها لنوع وحجم نشاطها، ومنه تقبل الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية :

والتي تتمحور حول " تواجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عدة تحديات في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة. من خلال تحليل حالة المؤسسة محل الدراسة يتضح وجود صعوبة في توفير معلومات دقيقة وموثوقة حول التكاليف الخاصة بالمؤسسة ، خاصة في ظل التباين في أنظمة التكاليف المعتمدة داخل المؤسسة حيث يتم الجمع بين الأساليب الحديثة المتمثلة في أسلوب القائم على أساس الأنشطة (ABC) والأساليب التقليدية المتمثلة في طريقة التكلفة الكلية، كما أن اعتماد أسس التوزيع

مختلفة نظرا لطبيعة نشاط المؤسسة وكثافة استخدام الموارد والمعدات ابرز أن مسببات التكلفة الفعلية تحد من دقة حساب التكاليف مما يؤثر على تحديد فجوة التكاليف، ويؤدي إلى إرتفاع بعض عناصر التكاليف، وهذا ما يؤكد وجود عدة تحديات في استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بالمؤسسة محل الدراسة و باقي المؤسسات الجزائرية، وعليه تقبل الفرضية الثانية

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة

والتي تتمحور حول " يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالمؤسسة الوطنية للتنقيب (ENAFOR) بحاسي مسعود "،

من خلال تحليل واقع المؤسسة الوطنية للتنقيب يتضح أن اعتمادها على تحديد التكلفة مسبقا مبنية على سعر السوق وهامش الربح مرغوب فيه، مما يؤكد حاجة المؤسسة إلى البحث عن سبل تخفيض التكاليف خاصة ما تعلق باستهلاك قطع الغيار واستئجار آلات الحفر وتكاليف النقل وهو ما يمثل مجالات أساسية يمكن استهدافها بالتخفيض، كما أن اعتماد المؤسسة على نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) يتوافق مع تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة مما يؤكد مساهمتها في تخفيض التكاليف بالمؤسسة الوطنية للتنقيب ENAFOR بحاسي مسعود؛ وعليه تقبل الفرضية الثالثة.

ثانيا: نتائج الدراسة

- من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية تم الوصول الى مجموعة من النتائج أهمها مايلي:
- محاسبة التكاليف أهمية بالغة في إدارة التكاليف واتخاذ القرار من خلال التحكم في النفقات وتحسين الكفاءة التشغيلية؛
- اعتماد المؤسسة على أسلوب القائم على أساس الأنشطة (ABC) في توزيع أغلب مصاريفها يسمح بالتحكم فيها؛
- الصعوبة التي تواجه المؤسسات اعتماد المؤسسة على أسلوب القائم على أساس الأنشطة (ABC) يفرض عليها اللجوء إلى أسلوب الطريقة التقليدية المتمثل في الطريقة الكلية في بعض النشاطات وفي نفس المؤسسة؛
- هناك عدة مسببات للتكاليف الفعلية المرتبطة بنشاط المؤسسة تؤثر بشكل غير ملائم على التحميل العقلاني للتكاليف بها؛
- يساهم اعتماد المؤسسة على أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليفها وادارتها.
- يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكلفة الخدمة؛
- يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في تعظيم ربحية المؤسسة وتحسين أدائها المالي ؛

ثالثا: توصيات

- التحكم في التكاليف يتطلب اعتماد التكلفة المستهدفة وتعميمها على كل الأنشطة ؛
- دعم مصالح المحاسبة التحليلية بالآليات والإمكانيات التي تسمح بإرساء نظام محاسبة تحليلية فعال يليق بنشاط المؤسسة؛
- تحقيق الفعالية من إرساء نظام المحاسبة التكاليف خاصة الحديثة يركز على استقطاب عمال أكفاء وذوي تأهيل.

رابعاً: آفاق البحث

وفي ختام هذه الدراسة وبعد الوصول إلى النتائج السابقة للبحث، فتحت الدراسة أفقا جديدة للدراسة والتي يمكن معالجتها مستقبلاً لمواصلة البحث على سبيل المثال في المجالات التالية:

- 1- إدارة المخاطر باستخدام الأساليب المحاسبية الحديثة للتسيير؛
- 2- أثر التكلفة الهامشية على جودة المعلومات المحاسبية؛
- 3- أهمية التكلفة المستهدفة في كشف التكاليف الخفية؛
- 4- المحاسبة الإدارية كآلية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة.

المراجع

قائمة المراجع:

أولا :المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1. مدخل معاصر المكتبة العصرية، حمود السيد الناجي ، نظرية المحاسبة، 2017
2. يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة، ط2، فبراير 2014
3. ناصر دادى عدون، تقنيات مراقبة التسيير محاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة-الجزائر -، 1999
4. صلاح بسيوني عيد، عبد المنعم فليح وآخرون ، محاسبة تكاليف، طبعة الاولى، 2016/2017
5. زايد سالم ابو شناف ،عماد سعيد الزمر وآخرون ، أساسيات التكاليف ، طبعة الاولى ، 2018/2019
6. حنفى زكى عيد محمد ،سعيد يحيى ضو وآخرون ،أساسيات محاسبة التكاليف،
7. ناصر نور الدين ،مبادئ محاسبة التكاليف، مدخل معاصر، الدار الجامعية-الإسكندرية-2019
8. عبد المنعم عوض الله، عزيزة عبد الرزاق، المحاسبة الإدارية في مجالات الرقابة إتخاذ القرارات، دار الثقافة العربية، القاهرة(مصر)
9. عبد اللطيف امام حاج عمر، زين العابدين عالم مصطفى احمد ، محاسبة الادارية ،صنعاء -اليمن -، 2019
10. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006
11. عبد الكريم بويقتوب، محاسبة التحليلية، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2015
12. ليستراي هيچتر، سيرج ماتولتش، المحاسبة الإدارية، تعريب احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2009
13. محمد تيسير، عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الرياض، عمان الأردن، طبعة الخامسة، 2010
14. محمد حسين عبد الرحمن ،تهاني سامي محمد وآخرون، محاسبة التكاليف في المنشآت الخاصة ، ط الاولى ، 2020

المذكرات والأطروحات :

15. هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة -الجزائر -
16. سيدي محمد ولد عباد، دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في موريتانيا وكيفية تفعيله، رسالة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010/2011
17. مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، رسالة ماجستير، تخصص تحليل الإقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ، 2005-2006
18. مهني بوريش، سياسات التخفيض التكاليف وأهميتها في تحسين التنافسية المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه ، قسم العلوم المالية والمحاسبة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة باتنة 1- الجزائر -.
19. مراوي رشيدة ، استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين التنافسية المؤسسة الاقتصادية ، أطروحة دكتوراه علوم مالية ومحاسبة، تخصص تدقيق محاسبي ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خيضر بسكرة -الجزائر -
20. بوناب بلال، المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة،الجزائر، 2014

21. درحون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير واتخاذ القرارات، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004-2005
22. محي سامي محمد الشباسي، استخدام مدخل إدارة التكلفة لخدمة صنع القرار في شركات التأمين، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة حلوات، 2011
23. سيدي محمد ولد عباد، دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في موريتانيا وكيفية تفعيله مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم تجارية، 2010/2011
24. زعطوط عبد الحق، دور محاسبة التكاليف في دعم الاستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم تسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2013
25. علي عدنان أبو عودة، إمكانية استخدام منه التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة

المقالات و المجلات :

26. عماد زودة، نظام محاسبة التكاليف مقترح لحساب تكلفة الانتاج لمؤسسة صناعية حالة الشركة الأوراسية للبسكويك (باتنة-الجزائر)، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 12، العدد 01، 2022
27. فريحي محسن، بروية الهام، دور محاسبة التكاليف لتحديد تكلفة الحصة التعليمية بالمؤسسة الجامعية، مجلة اقتصاد المال والاعمال، العدد 1، مارس 2023، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي - الجزائر
28. الصادق محمد آدم علي، دور محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الخدمات الصحية وصعوبة استخدامها بالمستشفيات -دراسة ميدانية على المستشفيات الحكومية بمدينة الأبيض في السودان-، مجلة آفاق للبحوث والدراسات، المجلد 7، العدد 02، (2024)
29. حفيظ فتحي، ساسي نور الدين، الأنظمة الكلية والجزئية لحساب التكاليف وتحسين أداء المؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة آفاق علوم الإدارة والإقتصاد، المجلد 5، العدد 01، 2021
30. بن سويسي عثمان، بن خليفة حمزة، دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في اتخاذ قرارات التسعير، مجلة الإقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 06، العدد 01، 2023
31. محمد الصديق الفضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 13، جوان 2018
32. حسين يحي، استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصناعية، مجلة الدراسات الاقتصادية، المجلد 22، العدد 01، السنة 2022
33. بن موفقي علي، قاسم حدة، مساهمة الأساليب الحديث لمحاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 06، العدد 02، السنة 2023
34. مسعودي سارة، سماش كمال، أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية في ظل بيئة الأعمال الحديثة، مجلة الباحث الإقتصادي، المجلد 10، العدد 01، 2022

35. طه عليوي ناصر ، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، مجلة الإدارة و الاقتصاد ، جامعة الموصل ، العدد85، أكتوبر2010
36. داود نخلة، ابراهيم عبد الكريم، أثر نظم التكاليف المستهدفة على تطوير وتخفيض التكاليف ،البحث عبارة عن مقال في دار المنظومة، مجلد19، العدد3، جامعة عين الشمس ، كلية التجارة قسم المحاسبة، 2015
37. صالح سميرة شهر زاد ،مسكين الحاج، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة ميدانية-، مجلة الابتكار والتسويق ، العدد3، 2015
38. سيدي محمد ولد عباد، دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في موريتانيا، وكيفية تفعيله مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ،قسم العلوم تجارية، 2010/2011
39. عوادي عبد القادر، شيخ عبد القادر ،العيفة رحيمة، استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية ،جامعة محمد خيضر - بسكرة -،مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة ، المجلد 4 ،العدد 02،(2019)
40. سرمد عباس ناصر الجبوري، صبري محمود كاظم الغبان ، استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف نقل المسافرين على رحلات الخطوط الجوية ،مقال في مجلة الدراسات المحاسبية ومالية ،المجلد 19، العدد 69، 2024
41. يسرى جحيش، مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي -الجزائر، مقال في مجلة اقتصاد المال والأعمال ،المجلد 07 ،العدد 02، سبتمبر 2022
42. كريم محمد حافظ توفيق محمد، دراسة تحليلية لمدى إمكانية التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد لترشيد تكاليف الجودة ، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، المجلد10، العدد04، جزء الأول، 2019
43. محمد بن البار، مهني بوريش، مساهمة التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض سعر التكلفة المنتجات ، المجلد 13، العدد02، 2021
44. راضية عطوي ، التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 2، العدد 15 ،ديسمبر 2016

المواقع:

45. <https://enafor.dz>

ثانيا : المراجع باللغة الاجنبية:

46. Henrik Borgernas, Gustav Frid ,2003
47. Glenn Ballard, paul Reiser, **The st. olaf College Field house project: A case Study in DesiGning To target cost**, academia.edu,12th Annual, Conference of the International Group for Lean Construction, 2004
48. Mohammad Aladwan, Omar ALsinglawi, Omar alhawatmeh, **The Applicability Of Target Costing In Jordanian Hotels Industry** ,Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Volume 22, Issue 3, 2018

49. Norhafiza Baharudin, Ruzita Jusoh, **Implementation Of Target Cost Management In A Non-Japanese Environment**, Qualitative Research in Accounting & Management , Malaya of University, Kuala Lumpur, Malaysia, 2019
50. Ömer Burak PAKSOYNaim Ata ATABEY and Bakri Yılma, "Denim Kumaş Üreten Bir İşletmede Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanması", Selçuk Üniversity. Sos. Bil. Ens. Der. 2020; (44):p 327-342
51. Duygu celayir ,**Target Costing As A Strategic Cost Management Tool And A Survey On Its Implementation In The Turkish Furniture Industry**, journal of Business Research-Turk ,12(2),p1308-1321.(2020)
52. AZZI Ferial Manel, **Target Costing Pricing System : Adoption Mechanisms And Success Factors** –Acase study of toyota japanese Automotive Industry , Journal of Economics and finance, vol11, N01,2025

ملاحق

الملحق رقم (01): مراكز التكلفة الخاصة بآلات التنقيب

Variation: Centre de coûts	
2110 APPAREILS DE FORAGE	
-	211006 APP ENF 06
-	211007 APP ENF 07
-	211008 APP ENF 08
-	211013 APP ENF 13
-	211015 APP ENF 15
-	211016 APP ENF 16
-	211018 APP ENF 18
-	211019 APP ENF 19
-	211020 APP ENF 20
-	211021 APP ENF 21
-	211028 APP ENF 28
-	211029 APP ENF 29
-	211032 APP ENF 32
-	211036 APP ENF 36
-	211037 APP ENF 37
-	211038 APP ENF 38
-	211039 APP ENF 39
-	211041 APP ENF 41
-	211049 APP ENF 49
-	211050 APP ENF 50
-	211054 APP ENF 54
-	211055 APP ENF 55
-	211056 APP ENF 56
-	211057 APP ENF 57
-	211058 APP ENF 58
-	211059 APP ENF 59

الملحق رقم (02) مراكز التكلفة الخاصة بآلات الصيانة

Variation: Centre de coûts	
2210 APPAREILS DE WORK OVER	
-	221010 APP ENF 10
-	221048 APP ENF 48
-	221003 APP ENF 03
-	221004 APP ENF 04
-	221005 APP ENF 05
-	221014 APP ENF 14
-	221017 APP ENF 17
-	221024 APP ENF 24
-	221025 APP ENF 25
-	221026 APP ENF 26
-	221027 APP ENF 27
-	221030 APP ENF 30
-	221031 APP ENF 31
-	221033 APP ENF 33
-	221034 APP ENF 34
-	221035 APP ENF 35
-	221040 APP ENF 40
-	221044 APP ENF 44
-	221045 APP ENF 45
-	221046 APP ENF 46
-	221047 APP ENF 47
-	221051 APP ENF 51
-	221052 APP ENF 52
-	221053 APP ENF 53
-	221060 APP ENF 60
-	221061 APP ENF 61

الملحق رقم (03): مراكز التكلفة الخاصة بحضائر الشاحنات

Variation: Centre de coûts	
* Groupe de centres	
-	231202 PARC DTM CAMIONS 40T
-	231205 PARC DTM CAMIONS 30T
-	231206 PARC DTM GRUES CHARI
-	231203 PARC TRANSP DIVERS
-	231204 PARC TRANSP CARBURANT

الملحق رقم (04) مراكز التكلفة الخاصة بقاعدة الحياة (الإطعام والسكن)

قاعدة الحياة	مركز التكلفة	قاعدة الحياة
CAMP 34 قاعدة حياة	331434	CAMP 03 قاعدة حياة
CAMP 35 قاعدة حياة	331435	CAMP 04 قاعدة حياة
CAMP 36 قاعدة حياة	331436	CAMP 05 قاعدة حياة
CAMP 37 قاعدة حياة	331437	CAMP 06 قاعدة حياة
CAMP 38 قاعدة حياة	331438	CAMP 07 قاعدة حياة
CAMP 39 قاعدة حياة	331439	CAMP 08 قاعدة حياة

CAMP 40	قاعدة حياة	331440	CAMP 10	قاعدة حياة
CAMP 41	قاعدة حياة	331441	CAMP 13	قاعدة حياة
CAMP 44	قاعدة حياة	331444	CAMP 14	قاعدة حياة
CAMP 45	قاعدة حياة	331445	CAMP 15	قاعدة حياة
CAMP 46	قاعدة حياة	331446	CAMP 16	قاعدة حياة
CAMP 47	قاعدة حياة	331447	CAMP 17	قاعدة حياة
CAMP 48	قاعدة حياة	331448	CAMP 18	قاعدة حياة
CAMP 49	قاعدة حياة	331449	CAMP 19	قاعدة حياة
CAMP 50	قاعدة حياة	331450	CAMP 20	قاعدة حياة
CAMP 51	قاعدة حياة	331451	CAMP 21	قاعدة حياة
CAMP 52	قاعدة حياة	331452	CAMP 24	قاعدة حياة
CAMP 53	قاعدة حياة	331453	CAMP 25	قاعدة حياة
CAMP 54	قاعدة حياة	331454	CAMP 26	قاعدة حياة
CAMP 55	قاعدة حياة	331455	CAMP 27	قاعدة حياة
CAMP 56	قاعدة حياة	331456	CAMP 28	قاعدة حياة
CAMP 57	قاعدة حياة	331457	CAMP 29	قاعدة حياة
CAMP 58	قاعدة حياة	331458	CAMP 30	قاعدة حياة
CAMP 59	قاعدة حياة	331459	CAMP 31	قاعدة حياة
CAMP 60	قاعدة حياة	331460	CAMP 32	قاعدة حياة
CAMP 61	قاعدة حياة	331461	CAMP 33	قاعدة حياة

الملحق رقم (05): التكلفة الإجمالية لنقل الجوى

Centre de coûts/groupe		189999	D.A.G.E (COM)		Col. : 1 / 2	
Responsable :						
Période d'état :		6 à 6	2018			
Natures comptables	Coûts Réels	Cts budg.	Écart(abs)	Écart (%)		
62472000 TR.COL.PERS.P/AVION	51 762 383,94	653 705,70	51 108 678,24	7 818,30		
* Chargement	51 762 383,94	653 705,70	51 108 678,24	7 818,30		
62472000 TR.COL.PERS.P/AVION	51 687 869,95-		51 687 869,95-			
* Déchargement	51 687 869,95-		51 687 869,95-			
** Sur-/Sous-absorption	74 513,99	653 705,70	579 191,71-	88,60-		

الملحق رقم (06): يوضح التكلفة الإجمالية الموزعة والتكلفة الخاصة بالآلة ENF06

Mise en forme		/CO-CC CTS-R	Postes indiv. de cts réels pour centres			
Centre de coûts		189999	D.A.G.E (COM)			
Devise état		DZD	Dinar			
N° pièce	Pér	Centre de coûts	Nature comptable *	Val./dev.état	Objet partenaire	Dés. objet part.
305295948	6	189999	62472000	16 558,66-	100001	BUREAUX D'ALGER
305295948	6	189999	62472000	1 432 324,44-	110000	DIRECTION QSE
305295948	6	189999	62472000	16 558,66-	130000	DIR. AUDIT INTERNE
305295948	6	189999	62472000	206 983,30-	140000	DIR. PCG
305295948	6	189999	62472000	24 838,00-	150100	C.M.S
305295948	6	189999	62472000	306 335,29-	154000	DPT OEUVRES SOCI...
305295948	6	189999	62472000	1 217 061,81-	159999	DRHU (COM)
305295948	6	189999	62472000	306 335,29-	160000	DIR. FINANCES COM...
305295948	6	189999	62472000	380 849,27-	170000	DDSI
305295948	6	189999	62472000	49 675,99-	180000	DIR. JURIDIQUE
305295948	6	189999	62472000	91 072,65-	182000	
305295948	6	189999	62472000	74 513,99-	189999	D.A.G.E (COM)
305295948	6	189999	62472000	993 519,85-	190001	SURETE INT. ENTREP.
305295948	6	189999	62472000	33 117,33-	199999	D.G (COM)
305295948	6	189999	62472000	645 787,90-	211006	APP ENF 06
305295948	6	189999	62472000	645 787,90-	211007	APP ENF 07

305295948	6	189999	62472000	16 558,66-	331451	CAMP 51
305295948	6	189999	62472000	16 558,66-	331452	CAMP 52
305295948	6	189999	62472000	16 558,66-	331453	CAMP 53
305295948	6	189999	62472000	16 558,66-	331454	CAMP 54
305295948	6	189999	62472000	16 558,66-	331455	CAMP 55
305295948	6	189999	62472000	16 558,66-	331458	CAMP 58
305295948	6	189999	62472000	16 558,66-	331459	CAMP 59
305295948	6	189999	62472000	16 558,66-	331460	CAMP 60
305295948	6	189999	62472000	16 558,66-	331461	CAMP 61
305295948	6	189999	62472000	132 469,31-	331499	SCE HOT CHANT (CO...
305295948	6	189999	62472000	8 279,33-	331999	DEPT Hôtellerie(COM)
305295948	6	189999	62472000	33 117,33-	332199	SCE MOYENS GX (C...
305295948	6	189999	62472000	74 513,99-	332201	BUR. VOYAGES
305295948	6	189999	62472000	33 117,33-	332299	SCE LIAISONS (COM)
305295948	6	189999	62472000	115 910,65-	332301	ATELIER MENUISERIE
305295948	6	189999	62472000	149 027,98-	332302	ATELIER PLOMBERIE
305295948	6	189999	62472000	165 586,64-	332303	ATEL. ELECT.BAT DG...
305295948	6	189999	62472000	33 117,33-	332399	SCE MAIN BASES(CO...
305295948	6	189999	62472000	16 558,66-	332999	DEP MAINT.INF.F(C...
305295948	6	189999	62472000	149 027,98-	339999	DIR. H.E.I (COM)
305295948	6	189999	62472000	99 352,28-	399999	D.G.A.LOGIST (COM)
				51 687 869,95-		

الملحق رقم (07): يوضح حصة كل مديرية من المعدات

Mise en forme	/CO-CC CTS-R	Postes indiv. de cts réels pour centres
Centre de coûts	323000	DEPT G.I
Devise état	DZD	Dinar

N° pièce	Pér	Centre de coûts	Nature comptable	Date comptable	*	Val./dev.état	Dés. objet part.	Objet partenaire
305295947	6	323000	68112001	30.06.2018		11 962 187,35-	DIR. FORAGE (COM)	219999
305295947	6	323000	68112001			9 569 749,88-	DIR. W/OVER (COM)	229999
305295947	6	323000	68112001			1 196 218,73-	DIR. TRANSPORT (COM)	239999
305295947	6	323000	68112001			1 196 218,73-	DIR. H.E.I (COM)	339999
						23 924 374,69-		

الملحق رقم (08):مجموع إهلاك المعدات الخاصة بالآلة ENF06

Centre de coûts/groupe	211006	APP ENF 06	Col. : 1 / 2
Responsable :	X		
Période d'état :	6 à 6	2018	

Natures comptables	Coûts Réels	Cts budg.	Écart(abs)	Écart (%)
68112001 D.AMORT.ANALYTIQU	6 991 798,88	11 696 312,23	4 704 513,35-	40,22-
* Chargement	6 991 798,88	11 696 312,23	4 704 513,35-	40,22-
** Sur-/Sous-absorption	6 991 798,88	11 696 312,23	4 704 513,35-	40,22-

الملحق رقم (09):أحد معدات الخاصة بالآلة ENF06

Société	1000	ENAFOR
Immobilisation	990600036874	CENTRAL UNIT F/RIG SENSE
Ex. comptable	2018	

Val. prévisionnelles	Val. comptabilisées	Comparaisons	Paramètre(s)
----------------------	---------------------	--------------	--------------

Intervalle du 01.01.1900 au 31.12.9999	
Code amort.	LINE Linéaire (&1-15 16-31& période = 1/12 année)
Complexité immob.	
Durée	
Durée d'utilis.	006 / 008
Années écoulées	002 / 004
Durée util.rés.	004 / 004
Données d'indice	
Série d'indices	
Indice ancienn.	
Afficher code amort.	
Autres intervalles	

Début de calcul	
Date début amortiss.	01.09.2015
Amort.exceptionnel	
Calcul des intérêts	
Autres données	
Année changem.	0000
Encour Invest	
Val. mise rebut	0,00
Val. MRebut %	0,000000000000
PartAmoVar.	0,0000

الملحق رقم (10): إهلاك أحد معدات الخاصة بالآلة ENF06

Société

1000

ENAFOR

Immobilisation

990600036874

0

CENTRAL UNIT F/RIG SENSE

Ex. comptable

◀

2015

▶

Jusq.

◀

2022

▶

Val. prévisionnelles

Val. comptabilisées

Comparaisons

Paramètre(s)

01

<20>

الملحق رقم (11): يوضح الأقساط الشهرية لمعدات الموجهة للآلة ENF6

Amortissements enregistrés, par centres de coûts				
Immobilisation	Numéro subsidiaire	Amort. dépréciation	Devise	Centre de coûts
2000785	0	66 484,63-	DZD	211006
990600033414	0	66 583,33-	DZD	211006
990600033413	0	66 583,33-	DZD	211006
990600033412	0	66 583,33-	DZD	211006
990600031535	0	80 350,00-	DZD	211006
990600016791	0	92 128,09-	DZD	211006
990600016789	0	92 409,10-	DZD	211006
990600016790	0	94 746,75-	DZD	211006
990600017500	0	95 652,78-	DZD	211006
990600017499	0	95 652,78-	DZD	211006
990300001527	0	96 802,82-	DZD	211006
990300001526	0	96 802,82-	DZD	211006
990300001525	0	96 802,82-	DZD	211006
990300001523	0	96 802,82-	DZD	211006
990200009218	0	130 648,74-	DZD	211006
990500000926	0	153 135,13-	DZD	211006
990300001522	0	179 776,66-	DZD	211006
990300001521	0	179 776,66-	DZD	211006
990300001520	0	179 776,66-	DZD	211006
990300001518	0	179 776,66-	DZD	211006
990200014019	0	193 357,83-	DZD	211006
990200014321	0	201 486,79-	DZD	211006
990200006272	0	286 762,67-	DZD	211006
2000783	0	290 753,51-	DZD	211006
990200008091	0	400 343,96-	DZD	211006
990200008092	0	420 282,22-	DZD	211006
990200006270	0	462 090,90-	DZD	211006
990600036874	0	538 235,99-	DZD	211006
		= 6 991 798,88-	DZD	

الملحق رقم (12): التكلفة الإجمالية للخدمات الاجتماعية

Centre de coûts/groupe Responsable : 159999		DRHU (COM)		Col. : 1 / 2	
Période d'état : 6 à 6 2018					
Natures comptables	CoûtsRéels	Cts budg.	Écart(abs)		Écart (%)
* 63799999 PART.ACTIV.SOCIAL Chargement	30 706 391,16 30 706 391,16	10 029 730,16 10 029 730,16	20 676 661,00 20 676 661,00		206,15 206,15
* 63799999 PART.ACTIV.SOCIAL Déchargement	30 000 000,00- 30 000 000,00-		30 000 000,00- 30 000 000,00-		
** Sur-/Sous-absorption	706 391,16	10 029 730,16	9 323 339,00-		92,96

الملحق رقم(13):توضيح التكلفة الخدمات الإجتماعية الخاصة بالآلة ENF06

Mise en forme	/CO-CC CTS-R	Postes indiv. de cts réels pour centres
Centre de coûts	159999	DRHU (COM)
Devise état	DZD	Dinar

N° pièce	Pér	Centre de coûts	Nature comptable	Date comptable	ε	Val./dev.état	Objet partenaire	Dés. objet part.
305295949	6	159999	63799999	30.06.2018		9 610,76-	100001	BUREAUX D'ALGER
305295949	6	159999	63799999			831 331,09-	110000	DIRECTION QSE
305295949	6	159999	63799999			9 610,76-	130000	DIR. AUDIT INTERNE
305295949	6	159999	63799999			120 134,55-	140000	DIR. PCG
305295949	6	159999	63799999			14 416,15-	150100	C.M.S
305295949	6	159999	63799999			177 799,14-	154000	DPT OEUVRÉS SOCIALES
305295949	6	159999	63799999			706 391,16-	159999	DRHU (COM)
305295949	6	159999	63799999			177 799,14-	160000	DIR. FINANCES COMPTA
305295949	6	159999	63799999			221 047,57-	170000	DDSI
305295949	6	159999	63799999			28 832,29-	180000	DIR. JURIDIQUE
305295949	6	159999	63799999			52 859,20-	182000	
305295949	6	159999	63799999			43 248,44-	189999	D.A.G.E (COM)
305295949	6	159999	63799999			576 645,84-	190001	SURETE INT. ENTREP.
305295949	6	159999	63799999			19 221,53-	199999	D.G (COM)
305295949	6	159999	63799999			374 819,80-	211006	APP ENF 06
305295949	6	159999	63799999			374 819,80-	211007	APP ENF 07
305295949	6	159999	63799999			374 819,80-	211008	APP ENF 08
305295949	6	159999	63799999			374 819,80-	211010	APP ENF 10
305295949	6	159999	63799999			374 819,80-	211013	APP ENF 13
305295949	6	159999	63799999			374 819,80-	211015	APP ENF 15
305295949	6	159999	63799999			374 819,80-	211016	APP ENF 16
305295949	6	159999	63799999			374 819,80-	211018	APP ENF 18

305295949	6	159999	63799999	30.06.2018		9 610,76-	331451	CAMP 51
305295949	6	159999	63799999			9 610,76-	331452	CAMP 52
305295949	6	159999	63799999			9 610,76-	331453	CAMP 53
305295949	6	159999	63799999			9 610,76-	331454	CAMP 54
305295949	6	159999	63799999			9 610,76-	331455	CAMP 55
305295949	6	159999	63799999			9 610,76-	331458	CAMP 58
305295949	6	159999	63799999			9 610,76-	331459	CAMP 59
305295949	6	159999	63799999			9 610,76-	331460	CAMP 60
305295949	6	159999	63799999			9 610,76-	331461	CAMP 61
305295949	6	159999	63799999			76 886,11-	331499	SCE HOT CHANT (COM)
305295949	6	159999	63799999			4 805,38-	331999	DEPT Hôtellerie(COM)
305295949	6	159999	63799999			19 221,53-	332199	SCE MOYENS GX (COM)
305295949	6	159999	63799999			43 248,44-	332201	BUR. VOYAGES
305295949	6	159999	63799999			19 221,53-	332299	SCE LIAISONS (COM)
305295949	6	159999	63799999			67 275,35-	332301	ATELIER MENUISERIE
305295949	6	159999	63799999			86 496,88-	332302	ATELIER PLOMBERIE
305295949	6	159999	63799999			96 107,64-	332303	ATEL. ELECT.BAT DGMG
305295949	6	159999	63799999			19 221,53-	332399	SCE MAIN BASES(COM)
305295949	6	159999	63799999			9 610,76-	332999	DEP MAINT.INF.(COM)
305295949	6	159999	63799999			86 496,88-	339999	DIR. H.E.I (COM)
305295949	6	159999	63799999			57 664,84-	399999	D.G.A.LOGIST (COM)
						30 000 000,00-		

الملحق رقم (14):يوضح المسافة وتكلفة الوحدة

L...	...	N° service	Désignation	Quantité	UQ	Prix b...	Dev.	D	Centre de coûts
10		112556	Loc à la rotation VLTT PU ...	4 020	KM	59, 50	DZD		211006

Lig...	...	N° service	Désignation	Quant...	UQ	Prix b...	Dev.	D	Centre de coûts
10		112556	Loc à la rotation VLTT PU ...	1 870	KM	59, 50	DZD		221045

Lig...	...	N° service	Désignation	Quant...	UQ	Prix b...	Dev.	D	Centre de coûts
10		112556	Loc à la rotation VLTT PU DC	207	KM	59, 50	DZD		211010

الملحق رقم (15):يوضح التكلفة الإجمالية الخاصة بالآلة ENF06

BC/Con Approv ENAFOR 60056298									
Activer synthèse des documents									
Aperçu avant impression Messages Paramétrage personnel									
BC/Con Approv ENAFOR 60056298 Fournisseur Date doc. 24.05.2018									
Livraison/Facture Conditions Textes Adresse Communication Partenaires Données supplémentaires Données organisationnelles Statut									
Lancement terminé Commandé 362 771, 50 DZD									
BC /Convention Approuvé(e) Livrée 362 771, 50 DZD									
Pas encore envoyée Reste à livrer 0, 00 DZD									
Entièrement livré Facturée 362 771, 50 DZD									
Entièrement facturée Acomptes 0, 00 DZD									
S...	Pos	I	P	Article	Désignation	Qté Cd...	UA	D	Date livr.
1	X	P		LOC VLES PICK UP DC 4X4 P/ENF 06		1	UO	D	24.05.2018
2	X	P		LOC VLES PICK UP DC 4X4 P/ENF 45		1	UO	D	24.05.2018
3	X	P		LOC VLES PICK UP DC 4X4 P/ENF 10		1	UO	D	24.05.2018
									Prix net
									239 190, 00 DZD
									111 265, 00 DZD
									12 316, 50 DZD
									Devis
									1
									1
									1
									UPC
									UO
									UO
									UO
									Grpe march.
									Trspt. Pers. Ro...
									Trspt. Pers. Ro...
									Trspt. Pers. Ro...

الملحق رقم (16): يوضح التكلفة الحضانة الإجمالية الخاصة بالآلة ENF06

Centre de coûts/groupe		APP	APPAREILLE ENAFOR		Col. : 1 / 2
Responsable :		*	6 à 6 2018		
Période d'état :					
Natures comptables	Coûts Réels	Cts budg.	Écart(abs)	Écart (%)	
93900000 DECHARGEMENT SOUS ACTIVITE	41 482 518,30-		41 482 518,30-		
93990000 FRAIS GENERAUX FINAL	39 171,00-		39 171,00-		
** Sur-/Sous-absorption	41 521 689,30		41 482 518,30-		

الملحق رقم (17): يوضح تكلفة الحضانة

Centre de coûts/groupe		231202,23120			Col. : 1 / 2
Responsable :		X	6 à 6 2018		
Période d'état :					
Natures comptables	Coûts Réels	Cts budg.	Écart(abs)	Écart (%)	
93231202 SS ACTIV PARC DTM	37 964 268,07		37 964 268,07		
93231203 SS ACTIV PARC TR	3 557 421,23		3 557 421,23		
* Déchargement	41 521 689,30		41 521 689,30		
** Sur-/Sous-absorption	41 521 689,30		41 521 689,30		

الملحق رقم (18): يوضح إجمالي حضانة المؤسسة وحصة كل آلة

Mod. cycle rép. glob. - réel : Segment	
Rattacher segment	Attributs
Périmètre analytique	1000
Cycle	ZGR003
Nom du segment	S01
Périmètre ENAFOR	DECHARG CDC 911000 SS ACTIV
SEGM CDC911000 DECH SS ACTIV	☐ Code blocage
E-tt segm.	Emett./récepteur
Val. émett.	Base de réf. récept.
Recherche de récepteur	
Récepteurs	Part/Pourcent.
Ctre coûts	
221017	100,00
221024	100,00
221025	100,00
221026	100,00
221027	100,00
221030	100,00
221033	100,00
221034	100,00
221035	100,00
221040	100,00
221044	100,00
221045	100,00
221046	100,00
221047	100,00
221051	100,00
221052	100,00
Entrée	33 De 54
Total	4 700,00

الملحق رقم (19): يوضح تكلفة الحضانة الخاصة بالآلة ENF06

Centre de coûts/groupe		211006	APP ENF 06		Col. : 1 / 2
Responsable :		X	6 à 6 2018		
Période d'état :					
Natures comptables	Coûts Réels	Cts budg.	Écart(abs)	Écart (%)	
93900000 DECHARGEMENT SOUS ACTIVITE	882 606,77-		882 606,77-		
* Chargement	882 606,77-		882 606,77-		
** Sur-/Sous-absorption	882 606,77-		882 606,77-		

الملحق رقم (20): يوضح مراكز تجميع التكلفة في مركز التكلفة المساعد

Afficher Groupe de centres	
ZGR004.S01	TOUS CDC A SOLDER SUR CDC 911000
100001	157999
159999	199999
211999	219999
211506	211598
221503	221598
221999	399999

الملحق رقم (21): يوضح بواقي مصاريف العامة الخاص بمديرية الموارد البشرية

Centre de coûts/groupe		159999	DRHU (COM)		Col. : 1 / 2
Responsable :					
Période d'état :		6 à 6	2018		
Natures comptables	Coûts Réels	Cts budg.	Écart(abs)	Écart (%)	
91323000 FRAIS GX - DPT G MAT	95 389,91		95 389,91		
91332101 FRAIS GX -MAG F.BUR	26 216,04		26 216,04		
91332199 FRAIS GX -SCE MOY GX	27 942,48		27 942,48		
91332201 FRAIS GX - BUR. VOY	345 465,16-		345 465,16-		
* Chargement	77 001 678,54	153 096 756,66	76 095 078,12-	49,70-	
63799999 PART.ACTIV.SOCIALES	30 000 000,00-		30 000 000,00-		
91159999 FRAIS GX - DRHU	47 001 109,61-		47 001 109,61-		
93990000 FRAIS GENERAUX FINAL	568,93-		568,93-		
* Déchargement	77 001 678,54-		77 001 678,54-		
** Sur-/Sous-absorption		153 096 756,66	153 096 756,66-	100,00-	

الملحق رقم (22): يوضح بواقي مصاريف العامة الخاص بورشة الصيانة

Centre de coûts/groupe		312001	ATEL B. RENOV M.ELEC		Col. : 1 / 2
Responsable :		X			
Période d'état :		6 à 6	2018		
Natures comptables	Coûts Réels	Cts budg.	Écart(abs)	Écart (%)	
91332101 FRAIS GX -MAG F.BUR	13 108,02		13 108,02		
91332199 FRAIS GX -SCE MOY GX	1 330,59		1 330,59		
91332201 FRAIS GX - BUR. VOY	16 450,72-		16 450,72-		
91399999 FRAIS GENERAUX - DGAL	90 608,11		90 608,11		
* Chargement	3 374 333,94	2 755 867,60	618 466,34	22,44	
90312006 BOBIN RENOV M.ELECTR	3 374 335,95-	3 797 260,50-	422 924,55	11,14-	
93990000 FRAIS GENERAUX FINAL	2,01		2,01		
* Déchargement	3 374 333,94-	3 797 260,50-	422 926,56	11,14-	
** Sur-/Sous-absorption		1 041 392,90-	1 041 392,90	100,00-	

الملحق رقم (23): يوضح تجميع المصاريف العامة الخاصة بآلات النشاط الرئيسي في مركز التكلفة المساعد

Afficher Groupe de centres					
ZGR03.S01			CDC CYCL REP GLOB ZGR03 SEGMT 01		
211006	211099				
221003	221099				

الملحق رقم (24): يوضح المصاريف العامة الخاصة بآلة ENF06

Centre de coûts/groupe		211006	APP ENF 06		Col. : 1 / 2
Responsable :		X			
Période d'état :		6 à 6	2018		
Natures comptables	Coûts Réels	Cts budg.	Écart(abs)	Écart (%)	
91100001 FRAIS GX - DG B. ALG	18 816,26		18 816,26		
91110000 FRAIS GX - DIR. QSE	968 160,79		968 160,79		
91113000 FRAIS GX - DIR AUDIT	16 154,14		16 154,14		
91140000 FRAIS GX - DPCG	130 870,25		130 870,25		
91150100 FRAIS GX - CMS	21 468,08		21 468,08		
91154000 FRAIS GX - DOS	111 323,55		111 323,55		
91159999 FRAIS GX - DRHU	611 626,13		611 626,13		
91160000 FRAIS GX - DFIN	2 107 939,76		2 107 939,76		
91170000 FRAIS GX - DTCI	482 804,66		482 804,66		
91180000 FRAIS GX - D. JURIDIQ	30 157,96		30 157,96		
91182000 FRAIS GX - DPM	44 525,72		44 525,72		
91189999 FRAIS GX - DAGE	2 050 409,91		2 050 409,91		
91190001 FRAIS GX - SURET INT	836 093,07		836 093,07		
91199999 FRAIS GX - DG	3 445 735,76		3 445 735,76		
91211999 FRAIS GX -DPT OP FOR	449 416,70		449 416,70		
91219999 FRAIS GX -DIR FORAGE	2 236 623,57		2 236 623,57		
91240000 FRAIS GX - DIR.ENG	356 990,93		356 990,93		
91250001 FRAIS GX -ECOLE SOND	911 390,23		911 390,23		
91259999 FRAIS GX -DEP FORMAT	73 271,34		73 271,34		
91299999 FRAIS GENERAUX - DGAO	124 002,80		124 002,80		
91311999 FRAIS GX - DPT GTMP	102 420,11		102 420,11		
91321000 FRAIS GX - DPT ACHAT	336 695,34		336 695,34		
91322100 FRAIS GX - SCE G STK	199 068,76		199 068,76		
91322200 FRAIS GX -SCE MAG FO	374 843,75		374 843,75		
91322300 FRAIS GX -SCE MAG TR	83 252,55		83 252,55		
91323000 FRAIS GX - DPT G MAT	635 931,95		635 931,95		
91332101 FRAIS GX -MAG F.BUR	26 216,03		26 216,03		
91332201 FRAIS GX - BUR. VOY	183 307,77-		183 307,77-		
* Chargement	16 602 902,33		16 602 902,33		

الملحق رقم (25): يوضح المبلغ الإجمالي للمصاريف العامة حسب السعر اليومي

Centre de coûts/groupe Responsable : Période d'état :		211006 X 6 à 6 2018	APP ENF 06		Col. : 1 / 2
Natures comptables	Coûts Réels	Cts budg.	Écart(abs)	Écart (%)	
91332101 FRAIS GX -MAG F.BUR	26 216,03		26 216,03		
91332201 FRAIS GX - BUR. VOY	183 307,77-		183 307,77-		
93900000 DECHARGT SS ACTIV	882 606,77-		882 606,77-		
93990000 FRAIS GENERAUX FINAL	18 846 703,69		18 846 703,69		
* Chargement	68 520 737,71	25 876 609,95	42 644 127,76	164,80	
90200001 FORAGE / WORK OVER	51 878 664,00-	50 400 000,00-	1 478 664,00-	2,93	
90200002 DTM - AMENEE - REPLI					
93950000 DECHARGT FRAIS GX	16 602 902,33-		16 602 902,33-		
93990000 FRAIS GENERAUX FINAL	39 171,00-		39 171,00-		
* Déchargement	68 520 737,33-	50 400 000,00-	18 120 737,33-	35,95	
** Sur-/Sous-absorption	0,38	24 523 390,05-	24 523 390,43	100,00-	

الملحق رقم (26): يوضح مركز التكلفة والتكلفة وحدوية لشاحنة 10 طن الخاصة بالآلة ENF06

Version	0	Version p-budget/réel	6
Période	6		
Exer. comptable	2018		
Centre de coûts	231203		PARC TRANSPORT DIVERS
TypAct	Prix standard fixe	Uté	Activ. p-budgétée
CAPL10	3 500,00	H	

الملحق رقم (27): عدد ساعات عمل الشاحنة

Postes	N°Pos.	Ctre émet.	TA émet	Ctre réc.	Quantité totale	UQ
	0113	231203	CAPL10	211006	192	H

الملحق رقم (28): تكلفة الإجمالية لشاحنة 10 طن الخاصة بالآلة ENF06

Centre de coûts/groupe Responsable : Période d'état :		211006 X 6 à 6 2018	APP ENF 06		Col. : 1 / 2
Natures comptables	Coûts Réels	Cts budg.	تكلفة القسم المساعد "النقل"		
90231004 MISE A DISPO. GRUE 40-45 T	672 000,00				
90231007 MISE A DISPO. CAMION PLATEAU 10 T	1 021 200,00				
90231008 MISE A DISPO. CAMION PLATEAU 20 T	888 000,00				
90231014 MAD CAM. CITERNE 27M					

الملحق رقم (29): عدد الوحدات المستهلكة من قسم الإطعام والسكن

Centre de coûts/groupe Responsable : Période d'état :		331406 X 6 à 6 2018	CAMP 06		Col. : 1 / 2
Types d'activités	Act. réel.	Act. pbdgt	Écart(abs)	Écart (%)	
CROUT1 CASSE-CROUTE	6 130 UN	5 923 UN	207 UN	3,49	
NUITE1 NUITEE	6 130 UN	5 343 UN	787 UN	14,73	
PEDEJ1 PETIT DEJEUNER	3 315 UN	5 399 UN	2 084- UN	38,60-	
REPAS1 REPAS	12 378 UN	11 860 UN	518 UN	4,37	

الملحق رقم (30): التكلفة وحدوية لكل نشاط الخاص بمديرية الإطعام والسكن

Centre coûts	331406				
Type activ.	0	Version p-budget/réel			
Version	2018				
Exercice comptable	6	jusq6			
Période	1				
Unité prix	1				
Centre de coûts	Type d'activité	Désign. de centre	Désign. type d'act.	Prix global	Dev. pér.
331406	CROUT1	CAMP 06	CASSE-CROUTE	175,47	DZD
	NUITE1	CAMP 06	NUITEE	508,86	DZD
	PEDEJ1	CAMP 06	PETIT DEJEUNER	292,02	DZD
	REPAS1	CAMP 06	REPAS	903,73	DZD

الملحق رقم (31): التكلفة الإجمالية للإطعام والسكن الخاصة بكل نشاط

90331001	PETIT DEJEUNER	968 052,93-	1 619 700,00-	651 647,07	40,23-
90331002	CASSE-CROUTE	1 075 612,71-	829 220,00-	246 392,71-	29,71
90331003	REPAS	11 186 382,31-	13 046 000,00-	1 859 617,69	14,25-
90331004	NUITEE	3 119 281,17-	3 740 100,00-	620 818,83	16,60-
93990000	FRAIS GENERAUX FI	0,50-		0,50-	
*	Déchargement	16 349 329,62-	19 235 020,00-	2 885 690,38	15,00-
**	Sur-/Sous-absorption		3 996 547,62-	3 996 547,62	100,00-

الملحق رقم (32): التكلفة الإجمالية للمؤسسة الخاصة بورشة صيانة

Centre de coûts/groupe		232203	ATEL. MAINTEN. LEGER		Col. : 1 / 2
Responsable :		X			
Période d'état :		6 à 6	2018		
Natures comptables	Coûts Réels	Cts budg.	Écart(abs)	Écart (%)	
91231201 FRAIS GX -PRC L DAGE	656 896,30-		656 896,30-		
91232302 FRAIS GX -STAT. SERV	83 015,38		83 015,38		
91232999 FRAIS GX - DPT M-TRS	298 295,43		298 295,43		
91233000 FRAIS GX -DPT TEC TR	819 436,22		819 436,22		
91239999 FRAIS GX - DIR. TRSPT	422 095,37		422 095,37		
91259999 FRAIS GX -DEP FORMAT	15 030,07		15 030,07		
91299999 FRAIS GENERAUX - DGAO	25 436,47		25 436,47		
91321000 FRAIS GX - DPT ACHAT	30 608,64		30 608,64		
91322100 FRAIS GX - SCE G STK	18 097,11		18 097,11		
91322300 FRAIS GX -SCE MAG TR	16 650,65		16 650,65		
91323000 FRAIS GX - DPT G MAT	95 389,91		95 389,91		
91332101 FRAIS GX -MAG F-BUR	13 108,02		13 108,02		
91332199 FRAIS GX -SCE MOY GX	3 041,36		3 041,36		
91332201 FRAIS GX - BUR. VOY	37 601,65-		37 601,65-		
*	Chargement	6 266 799,10	2 732 515,45	3 534 283,65	129,34
90232004 REPAR. VEH. LEGER	6 266 802,52-	13 451 178,00-	7 184 375,48	53,41-	
93990000 FRAIS GENERAUX FINAL	3,42		3,42		
*	Déchargement	6 266 799,10-	13 451 178,00-	7 184 378,90	53,41-
**	Sur-/Sous-absorption		10 718 662,55-	10 718 662,55	100,00-

الملحق رقم (33): يوضح إجمالي عدد ساعات عمل الورشة

Centre de coûts/groupe		232203	ATEL. MAINTEN. LEGER		Col. : 1 / 2
Responsable :		X			
Période d'état :		6 à 6	2018		
Types d'activités	Act. réel.	Act. pbdgt	Écart(abs)	Écart (%)	
REPLG1 REPARATION VEHICULES LEGRS	1 364 H	2 242 H	878- H	39,16-	

الملحق رقم (34): التكلفة الوحودية لساعات عمل الورشة

Centre coûts		232203			
Type activ.		0	Version p-budget/réel		
Version		2018			
Exercice comptable		6	jusq6		
Période		1			
Unité prix		1			
Centre de coûts	Type d'activité	Désign. de centre	Désign. type d'act.	Dev. pér.	Prix global
232203	REPLG1	ATEL. MAINTEN. LEGER	REPAR. VEH. LEGER	DZD	4 594,43

الملحق رقم (35): عدد ساعات الخاصة بالآلة ENF6

Mise en forme

Centre de coûts

Devise état

/CO-CC CTS-R

211006

DZD

Postes indiv. de cts réels pour centres

APP ENF 06

Dinar

N° pièce	Centre de coûts	Nature comptable	Date de saisie	Date comptable	Qté tot. saisie	UQE	Objet partenaire
305303254	211006	90232004	26.09.2018	30.06.2018	80	H	Z0.211006

الملحق رقم (36): مجموع التكاليف الإجمالية الخاصة بالآلة ENF6

Centre de coûts/groupe		211006	APP ENF 06		Col. : 1 / 2	
Responsable :		X				
Période d'état :		6 à 6	2018			
Natures comptables	Coûts Réels	Cts budg.	Écart(abs)	Écart (%)		
60221000 COMBUS (CARB.)	3 233,59	2 315 916,24	2 312 682,65-	99,86-		
60222000 PROD. D'ENTRETIEN		326 988,58	326 988,58-	100,00-		
60223000 FOUR.ATEL.USINE(CP	1 166 590,16	3 006 618,05	1 840 027,89-	61,20-		
60224000 PRODUITS FAHRMAC.	3 695,83	20 915,82	17 219,99-	82,33-		
60225000 FOURNIT.BUREAU	5 011,93	1 320,16	3 691,77	279,65		
60228000 FOURNIT.CONS.INFO		7 637,41	7 637,41-	100,00-		
60760105 FOUR.N/ST DIV PRO	39 171,00	3 610,83	35 560,17	984,82		
60770101 CARNETS CARBURANT		1 375,00	1 375,00-	100,00-		
61130000 FRATS.FORMAT.SEMI		190 736,00	190 736,00-	100,00-		
61140000 AUTRE.PREST.RECUE						
61350000 LOCAT.MATER.MANUT	3 131 680,00	92 179,81	3 039 500,19	3 297,36		
61351100 LOCAT. MATER. TRS	231 360,00	756 177,96	524 817,96-	69,40-		
61552000 REPAR.DRILL COLLA		42 427,94	42 427,94-	100,00-		
61554000 ENT.MAT.TRANSPORT						
62410000 TRANSPORT SUR ACH		406 565,37	406 565,37-	100,00-		
62411100 FRATS.TRANS.CARB.		412 242,00	68 488,50	16,61		
62471000 TR.COL.PERS.P/TER	5 198 411,00	940 351,93	4 258 059,07	452,82		
62472000 TR.COL.PERS.P/AVI	645 787,90	234 354,20	411 433,70	175,56		
62481100 SERVICE DIVERS		823,33	823,33-	100,00-		
62511000 REMBOUR.FRATS.VOY		108 444,42	108 444,42-	100,00-		
62564000 FRATS DE MISSION		615,05	615,05-	100,00-		
62600000 FRATS.TELECOMMUNI		3 258,00	3 258,00-	100,00-		
63190000 CH.A PAYER SALAIR						
63192001 CH.A PAYER P.ENCO						
63193000 CH. A PAYER CV,CR						
63193001 CH. A PAYER CP.F/						
63199201 REP.CH. A PAY. P.						
63799999 PART.ACTIV.SOCIAL	374 819,80		374 819,80			
64210100 TAX/ACTIV.PROFES/	318 710,88	1 540 704,19	1 221 993,31-	79,31-		
65799101 ECART INV.ATEL.US						
65812400 CH.EX.ANT.TRANSP	67 306,50		67 306,50			
68112001 D.AMORT.ANALYTIQU	6 991 798,88	11 696 312,23	4 704 513,35-	40,22-		
69510000 IMPOTS IBS		1 751 533,63	1 751 533,63-	100,00-		
75799101 ECART INV.ATEL.US						
90231001 MAD CAM.40T OSH/K						
90231004 MAD GRUE 40-45 T						
90231007 MAD CAM. PLATEAU	672 000,00		672 000,00			
90231008 MAD CAM. PLATEAU	1 021 200,00		1 021 200,00			
90231014 MAD CAM. CITERNE	888 000,00		888 000,00			
90232004 REPAR. VEH. LEGER	367 554,40		367 554,40			
90232007 ENTRETIEN VEHICUL						
90311001 CONTRÔLE QUALITÉ		23 670,40	23 670,40-	100,00-		
90312001 REPAR. MOT. COMPR		112 438,80	112 438,80-	100,00-		
90312002 REPAR. ORG. SONDE		124 275,60	124 275,60-	100,00-		
90312003 CONSTR. METALLIQU		78 902,40	78 902,40-	100,00-		
90312004 USINAGE		76 272,00	76 272,00-	100,00-		
90312005 REPAR TOP DRIVES		189 862,20	189 862,20-	100,00-		
90312006 BOBIN RENOV M.ELE		40 685,70	40 685,70-	100,00-		
90312007 FABRICAT PETROLIE		111 206,70	111 206,70-	100,00-		
90312008 RECH STABILISATEU		123 288,00	123 288,00-	100,00-		
90313001 ELECTRICITE ORG S		71 013,60	71 013,60-	100,00-		
90313003 MESURE ET RÉGULAT		155 177,60	155 177,60-	100,00-		
90314001 RENOV. STRUCT.MET		249 862,40	249 862,40-	100,00-		
90314002 REPAR. MAT TUBULA		328 764,00	328 764,00-	100,00-		
90314003 REPAR. EQP. SEC.P		190 684,00	190 684,00-	100,00-		
90315001 TRAIT SOLID MAT P		139 398,40	139 398,40-	100,00-		
90331001 PETIT DEJEUNER	1 415,79		1 415,79			
90331002 CASSE-CROUTE						
90331003 REPAS	22 673,30		22 673,30			
90331004 NUITEE	8 476,00		8 476,00			
90640001 CHEF CHANTIER SEN	709 977,60		709 977,60			
90640002 CHEF CHANTIER JUN	669 818,00		669 818,00			
90640003 CHEF DE POSTE	1 100 965,89		1 100 965,89			
90640004 SECOND DE POSTE	778 053,60		778 053,60			
90640005 SONDEUR	2 162 001,60		2 162 001,60			
90640006 CHEF ELECTR SONDE	415 440,00		415 440,00			
90640007 ELECTRICIEN SONDE	466 542,06		466 542,06			
90640008 CHEF MECANIC. SON	413 317,32		413 317,32			
90640009 MECANICIEN DE SON	519 670,41		519 670,41			
90640010 SOUDEUR (CHANTIER	236 493,36		236 493,36			
90640011 ACCROCHEUR	653 194,80		653 194,80			
90640012 MANOEUVRE DE SOND	2 129 680,80		2 129 680,80			
90640014 GRUTIER (CHANTIER	463 291,20		463 291,20			
90640015 CARISTE (CHANTIER	236 185,20		236 185,20			
90640016 CHAUFFEUR (CHANTI	441 198,00		441 198,00			

90640017	ADG (CHANTIER)	266 522,04		266 522,04	
90640019	INSPECTEUR HSE	314 202,24		314 202,24	
90640020	MEDECIN	337 556,88		337 556,88	
91100001	FRAIS GX - DG B.	18 816,26		18 816,26	
91110000	FRAIS GX - DIR. Q	968 160,79		968 160,79	
91130000	FRAIS GX - DIR AU	16 154,14		16 154,14	
91140000	FRAIS GX - DPCG	130 870,25		130 870,25	
91150100	FRAIS GX - CMS	21 468,08		21 468,08	
91154000	FRAIS GX - DOS	111 323,55		111 323,55	
91159999	FRAIS GX - DRHU	611 626,13		611 626,13	
91160000	FRAIS GX - DFIN	2 107 939,76		2 107 939,76	
91170000	FRAIS GX - DTCI	482 804,66		482 804,66	
91180000	FRAIS GX - D.JURI	30 157,96		30 157,96	
91182000	FRAIS GX - DPM	44 525,72		44 525,72	
91189999	FRAIS GX - DAGE	2 050 409,91		2 050 409,91	
91190001	FRAIS GX - SURET	836 093,07		836 093,07	
91199999	FRAIS GX - DG	3 445 735,76		3 445 735,76	
91211999	FRAIS GX -DPT OP	449 416,70		449 416,70	
91219999	FRAIS GX -DIR FOR	2 236 623,57		2 236 623,57	
91240000	FRAIS GX - DIR.EN	356 990,93		356 990,93	
91250001	FRAIS GX -ECOLE S	911 390,23		911 390,23	
91259999	FRAIS GX -DEP FOR	73 271,34		73 271,34	
91299999	FRAIS GX - DGAO	124 002,80		124 002,80	
91311999	FRAIS GX - DPT GT	102 420,11		102 420,11	
91321000	FRAIS GX - DPT AC	336 695,34		336 695,34	
91322100	FRAIS GX - SCE G	199 068,76		199 068,76	
91322200	FRAIS GX -SCE MAG	374 843,75		374 843,75	
91322300	FRAIS GX -SCE MAG	83 252,55		83 252,55	
91323000	FRAIS GX - DPT G	635 931,95		635 931,95	
91332101	FRAIS GX -MAG F.B	26 216,03		26 216,03	
91332201	FRAIS GX - BUR. V	183 307,77		183 307,77	
93900000	DECHARGT SS ACTIV	882 606,77		882 606,77	
93990000	FRAIS GENERAUX FI	18 846 703,69		18 846 703,69	
* Chargement		68 520 737,71	25 876 609,95	42 644 127,76	164,80
90200001	FORAGE / WORK OVE	51 878 664,00	50 400 000,00	1 478 664,00	2,93
90200002	DTM - AMENEE - RE	16 602 902,33		16 602 902,33	
93950000	DECHARGT FRAIS GX	39 171,00		39 171,00	
93990000	FRAIS GENERAUX FI	68 520 737,33	50 400 000,00	18 120 737,33	35,95
* Déchargement					
** Sur-/Sous-absorption		0,38	24 523 390,05	24 523 390,43	100,00

الملحق رقم (37): يوضح عدد ساعات عمل الآلة ENF6

Types d'activités	Act. réel.	Act. pbdgt	Écart(abs)	Écart (%)
DTM001 DTM - AMENEE - REPLI				
FORWO1 FORAGE / WORK OVER	720 H	720 H		

الملحق رقم (38): التكلفة الوحودية للآلة ENF6 لسنة 2018

Centre coûts	211006				
Type activ.					
Version	0 Version p-budget/réel				
Exercice comptable	2018				
Période	6 jusqu'à				
Unité prix	1				
Centre de coûts	Type d'activité	Désign. de centre	Désign. type d'act.	Prix global	Dev. pér.
211006	DTM001	APP ENF 06	DTM	0,00	DZD
	FORWO1	APP ENF 06	FORAGE / WORK OVER	72 053,70	DZD

الملحق رقم (39): يوضح الأعباء المستهدفة بالتخفيض لسنة 2018

Centre de coûts/groupe	211006	APP ENF 06	Col. : 1 / 2	
Responsable :	X			
Période d'état :	6 à 6	2018		
Natures comptables	Coûts Réels	Cts budg.	Écart(abs)	Écart (%)
60223000 FOUR.ATEL.USINE(PDR)	1 166 590,16	3 006 618,05	1 840 027,89	61,20
61350000 LOCAT. MATER. MANUT	3 131 680,00	92 179,81	3 039 500,19	297,36
62471000 TR. COL. PERS. P/TERRES	5 198 411,00	940 351,93	4 258 059,07	452,82
93990000 FRAIS GENERAUX FINAL	18 846 703,69		18 846 703,69	
* Chargement	28 343 384,85	4 039 149,79	24 304 235,06	601,72
93990000 FRAIS GENERAUX FINAL	39 171,00		39 171,00	
* Déchargement	39 171,00		39 171,00	
** Sur-/Sous-absorption	28 304 213,85	4 039 149,79	24 265 064,06	600,75

الملحق رقم (40): التكلفة الوحودية للآلة ENF6 لسنة 2019

Centre coûts	211006				
Type activ.					
Version	0 Version p-budget/réel				
Exercice comptable	2019				
Période	6 jusqu'à				
Unité prix	1				
Centre de coûts	Type d'activité	Désign. de centre	Désign. type d'act.	Dev. pér.	Prix global
211006	DTM001	APP ENF 06	DTM	DZD	0,00
	FORWO1	APP ENF 06	FORAGE / WORK OVER	DZD	69 366,74

الملحق رقم (41): التكلفة الوحشية للآلة ENF6 لسنة 2020

Centre coûts	211006					
Type activ.	0	Version p-budget/réel				
Version	2020					
Exercice comptable	6	jusq6				
Période	1					
Unité prix						
Centre de coûts	Type d'activité	Désign. de centre	Désign. type d'act.	Dev. pér.	Prix global	
211006	DTM001	APP ENF 06	DTM	DZD	0,00	
	FORWO1	APP ENF 06	FORAGE / WORK OVER	DZD	63 429,66	

الملحق رقم (42): التكلفة الوحشية للآلة ENF6 لسنة 2021

Centre coûts	211006					
Type activ.	0	Version p-budget/réel				
Version	2021					
Exercice comptable	6	jusq6				
Période	1					
Unité prix						
Centre de coûts	Type d'activité	Désign. de centre	Désign. type d'act.	Dev. pér.	Prix global	
211006	DTM001	APP ENF 06	DTM	DZD	44 356,64	
	FORWO1	APP ENF 06	FORAGE / WORK OVER	DZD	44 356,64	

الملحق رقم (43): التكلفة الوحشية للآلة ENF6 لسنة 2022

Centre coûts	211006					
Type activ.	0	Version p-budget/réel				
Version	2022					
Exercice comptable	6	jusq6				
Période	1					
Unité prix						
Centre de coûts	Type d'activité	Désign. de centre	Désign. type d'act.	Dev. pér.	Prix global	
211006	DTM001	APP ENF 06	DTM	DZD	0,00	
	FORWO1	APP ENF 06	FORAGE / WORK OVER	DZD	44 384,66	

الملحق رقم (44): التكلفة الوحشية للآلة ENF6 لسنة 2020

Centre coûts	211006					
Type activ.	0	Version p-budget/réel				
Version	2023					
Exercice comptable	6	jusq6				
Période	1					
Unité prix						
Centre de coûts	Type d'activité	Désign. de centre	Désign. type d'act.	Dev. pér.	Prix global	
211006	DTM001	APP ENF 06	DTM	DZD	0,00	
	FORWO1	APP ENF 06	FORAGE / WORK OVER	DZD	61 048,84	

الملحق رقم (45): يوضح المصاريف المحققة لسنة 2024

Centre de coûts/groupe	211006	APP ENF 06	Col. : 1 / 2	
Responsable :	X			
Période d'état :	6 à 6	2024		
Natures comptables	Coûts Réels	Cts budg.	Écart (abs)	Écart (%)
60223000 FOUR. ATEL. USINE (PDR)	57 781,00	2 137 163,73	2 079 382,73-	97,30-
61350000 LOCAT. MATER. MANUT		855 329,68	855 329,68-	100,00-
62471000 TR. COL. PERS. P/TERRES	1 023 310,00	1 142 607,59	119 297,59-	10,44-
93390000 FRAIS. GENERAUX FINAL	6 726 063,74		6 726 063,74	
* Chargement	7 807 154,74	4 135 101,00	3 672 053,74	88,80
** Sur-/Sous-absorption	7 807 154,74	4 135 101,00	3 672 053,74	88,80

الملحق رقم (46): التكلفة الوحشية للآلة ENF6 لسنة 2024

Centre coûts	211006					
Type activ.	0	Version p-budget/réel				
Version	2024					
Exercice comptable	6	jusq6				
Période	1					
Unité prix						
Centre de coûts	Type d'activité	Désign. de centre	Désign. type d'act.	Dev. pér.	Prix global	
211006	DTM001	APP ENF 06	DTM	DZD	0,00	
	FORWO1	APP ENF 06	FORAGE / WORK OVER	DZD	46 724,21	



فهرس

الفهرس:

المحتوى	الصفحة
الإهداء	II/III
الشكر	IV
الملخص	V
قائمة محتويات	VI
قائمة الجداول	VII
قائمة الأشكال	IX
قائمة الملاحق	X
قائمة الاختصارات	XI
مقدمة	أ - هـ
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة	
تمهيد	2
المبحث الأول: الأدبيات النظرية حول التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف	3
المطلب الأول: عموميات حول التكاليف	3
الفرع الأول: مفاهيم حول التكاليف وسعر التكلفة	3
أولا: تعريف التكاليف	3
ثانيا: تعريف سعر التكلفة	4
ثالثا: مكونات التكاليف وسعر التكلفة	5
رابعا : خصائص التكاليف	6
خامسا : تبويب عناصر التكاليف	6
الفرع الثاني: أصناف التكاليف	11
أولا: أصناف التكلفة	11
ثانيا: أصناف سعر التكلفة	11
الفرع الثالث: مفهوم ووظائف وأساليب محاسبة التكاليف	12
أولا : مفهوم محاسبة التكاليف	12
ثانيا : وظائف محاسبة التكاليف	12
ثانيا : أهداف محاسبة التكاليف	13
ثالثا : أساليب محاسبة التكاليف	13

14	الفرع الرابع : طرق محاسبة التكاليف
14	أولاً: طرق التقليدية لمحاسبة التكاليف
15	ثانياً: طرق الحديثة لمحاسبة التكاليف
17	المطلب الثاني : الإطار النظري لتكلفة المستهدفة
17	الفرع الأول : ماهية التكلفة المستهدفة
19	الفرع الثاني : مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة
21	الفرع الثالث : خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة
21	المطلب الثالث : تخفيض التكاليف بأسلوب التكلفة المستهدفة
22	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية
22	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
26	المطلب الثاني : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
28	المطلب الثالث : مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة
28	الفرع الأول : أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة
29	الفرع الثاني : أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة
29	الفرع الثالث : ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
30	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: دراسة ميدانية
32	تمهيد
33	المبحث الأول: أدوات وطريقة الدراسة الميدانية
33	المطلب الأول: الطريقة
33	الفرع الأول : منهجية الدراسة
33	أولاً: المنهج المستخدم في الدراسة
33	ثانياً: مصادر جمع المعلومات
33	الفرع الثاني : نموذج الدراسة
34	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
34	الفرع الأول :مجتمع الدراسة
34	الفرع الثاني : عينة الدراسة
43	المطلب الثالث: الأدوات والأساليب المستخدمة
43	الفرع الأول :التحليل الوثائقي
43	الفرع الثاني : الأساليب وطرق المستخدمة

44	المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة
44	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة
44	الفرع الأول: حساب مختلف التكاليف بالمؤسسة الوطنية للتنقيب بحاسي مسعود لسنة 2018
53	الفرع الثاني: عرض التكاليف خلال سنوات الدراسة
54	الفرع الثالث: حساب التكلفة المستهدفة
55	المطلب الثاني: تحليل وتفسير نتائج الدراسة
55	الفرع الأول : نظام محاسبة التكاليف المعتمد في المؤسسة
55	الفرع الثاني: حساب التكلفة الحقيقية
58	الفرع الثالث: التكلفة المستهدفة
58	المطلب الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج
58	الفرع الأول: اختبار الفرضيات
59	الفرع الثاني : مناقشة النتائج
62	خلاصة الفصل
63	الخاتمة
67	المراجع
72	الملاحق
93	الفهرس