جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبة

الموضوع:

مساهمة محاسبة التكلفة على أساس دورة حياة المنتج في تحقيق الجودة بالمؤسسة

دراسة حالة وحدة المضخات مؤسسة بوفال POVAL بالبرواقية – المدية- سنة 2023

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبة

- يسرى قرنوس

تحت إشراف الأستاذ:

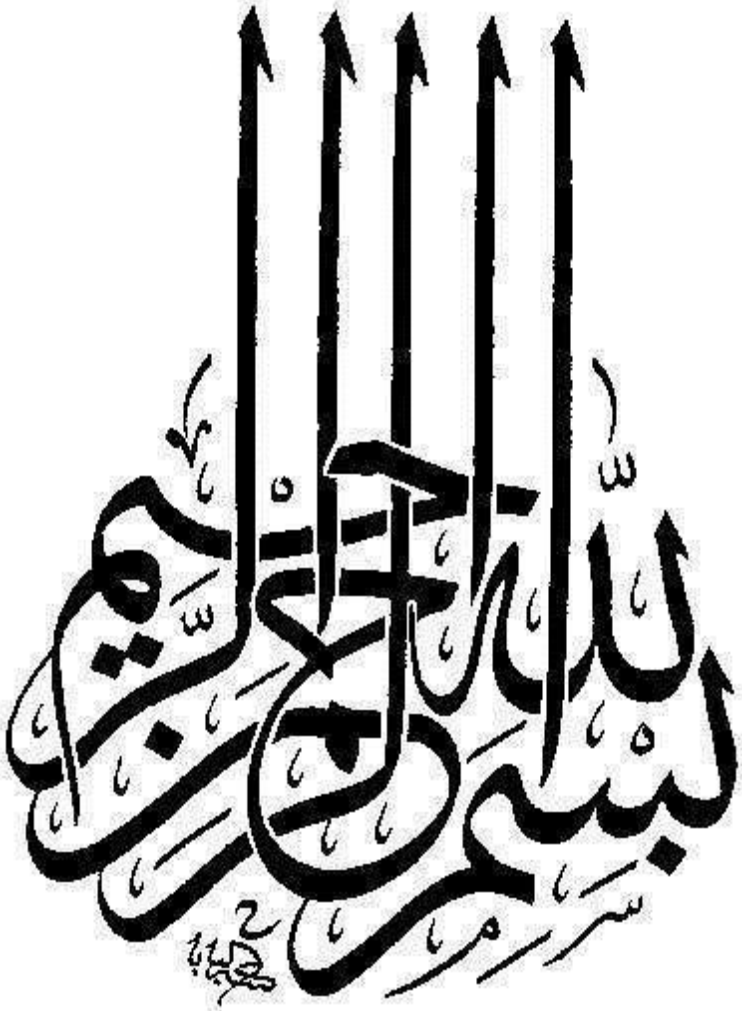
أ/ زرواطي محمد

أعضاء لجنة المناقشة:

د.غزازي عماد	أستاذ محاضر-أ-	جامعة يحي فارس- المدية	رئيسا
د. زاهي محمد أمين	أستاذ محاضر-أ-	جامعة يحي فارس- المدية	مقررا وممتحنا
أ. زرواطي محمد	أستاذ مساعد -أ-	جامعة يحي فارس- المدية	مشرفا

السنة الجامعية:

2023/2022


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

الحمد الله الذي وفقني إلى ما استطعني الوصول إليه لإنجاز هذا العمل المتواضع، يطيب الشكر أولا ودوما إلى أن نحمد المولى العزيز حمدا يليق بعظمته وعلو مقامه أن أحاط بعونه فيسر لي أمري ووفقني لإنجاز هذا العمل، كما أتقدم بأسمى العبارات والشكر والتقدير للأستاذ الكريم "زرواطي محمد" لما قدمه لي من توجيهات وإرشادات من خلال إشرافه على تنظيم وتأطير مجهداتي ومعلوماتي وانتقاداتها البناءة أشكره وأهدي له ثمرة جهدي، كما أتقدم بالشكر لكل من ساعدني على إتمام مذكرتي في" وحدة المضخات - مؤسسة بوفال Poval البرواقية– المدية" إلى كل من ساهموا معي من قريب أو من بعيد ولو بكلمة أو دعاء أو الابتسامة .



اهداء

أحمدك اللهم حمد الشاكرين لنعمك وأسألك العون والتوفيق وأصلي وأسلم على سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى أله وصحبه.

*** إلى التي حملتني وهنا على وهن إلى من تفرح لأفراح وتسعد لسعادتي إلى من غرست في روحي بذرة الحب وسقتني من بحر حنانها والتي ما توانت لحظة لتغمرني بالدفء والأمل إلى من عجزت الأقلام وقواميس فكري عن وصفها " أمي الحبيبة."**

***إلي من أنار دربي وغرس في قلبي التحدي بفضله وصلت إلى ما أنا عليه الآن والذي كان لي سندا ودعما لي والذي منحني البسمة والأمل ومثلى الأعلى " أبي الغالي".**

***إلي شعاع الأمل وشعلة الحياة والكفاح إلى نور وبريق عيناي الذي يلمع دائما أخي" سيد أحمد".**

***إلى سندي ورفيق دربي وقوتي وتشجيعي زوجي العزيز"عثمان" فشكرا كثيرا على ثقتك بنجاحي ودفعي نحو الأفضل.**

***إلي توأم روحي وسندي في الحياة من تمنيت لهن السعادة النجاح أخواتي "أمال ، ريمة، اسمة ".**

*** إلى كتاكيت الصغار " أية، رفيف، ريتاج، بشرى، ماريا، أحلام، تسنيم، كريم، محمد، أبو بكر الصديق"**

*** إلى الأستاذ المشرف" زرواطي محمد" الذي ساعدني في إعداد هذه المذكرة، وإلى جميع الأساتذة الذين رافقوني في مشواري الدراسي والجامعي.**



تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة محاسبة التكلفة على أساس دورة حياة المنتج في تحقيق الجودة بالمؤسسة، حيث استخدمنا المنهج الوصفي والتحليلي المناسب لعرض المفاهيم والمعلومات الخاصة بالجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي قمنا بدراسة حالة تطبيقية للوقوف على واقع إدارة محاسبة التكلفة بالمؤسسة، وكذلك استخدمنا أسلوب الاستبيان لغرض التعرف على مدى تحقيق طريقة دورة حياة المنتج لجودة المنتج في وحدة المضخات بمؤسسة بوفال Poval.

وقد توصلنا إلى نتائج من دراستنا لموضوع البحث أهمها أن المؤسسة تعتمد نظام لمحاسبة التكلفة يقوم بتحديد التكاليف وحسابها مع حساب سعر التكلفة النهائي في وحدة المضخات مؤسسة بوفال Poval، وتوصلنا أيضا إلى وجود علاقة تأثير بين طريقة دورة حياة المنتج وتحقيق جودة المنتج، كما اقترحنا على المؤسسة تفعيل واهتمام دائم بطريقة دورة حياة المنتج لديها من أجل تخفيض التكلفة وتحقيق جودة المنتج.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكلفة، ، طريقة دورة حياة المنتج، جودة المنتج، مؤسسة بوفال وحدة المضخات.

Abstract

This study aims to examine the contribution of product life cycle-based cost accounting in achieving quality within the organization.The study employed a descriptive and analytical approach to present the theoretical concepts and information. In the practical aspect, a case study was conducted to assess the implementation of cost accounting management within the organization, Additionally, a questionnaire was used to determine the extent to which the product life cycle method contributes to product qulity in the pumps unit of poval company.

The findings of our research revealed several important results, firstly, the organization utilizes a cost accounting system that identifies and calculates costs, including the final cost price in the pumps unit of poval company.

Secondly, we found a significant relationship between the product life cycle method and the achievement of product quality. Based on our findings, we suggest that the company actively implement and prioritize the product life cycle method to reduce costs and enhance product quality.

Keywords : Cost accounting , Product life cycle method, Product quality, Poval company.

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر وعرفان	
الإهداء	
المستخلص	III
قائمة الجداول	VII
قائمة الأشكال	VIII
قائمة الملاحق	IX
مقدمة عامة	أ- ه
الفصل الأول: مفاهيم الأساسية حول محاسبة التكلفة	
تمهيد	02
المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكلفة	03
المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكلفة	03
المطلب الثاني: نشأة وتطور محاسبة التكلفة	04
المطلب الثالث: أهداف ووظائف محاسبة التكلفة	05
المطلب الرابع: علاقة محاسبة التكلفة بالمحاسبة المالية	08
المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول أعباء والتكاليف وسعر التكلفة	10
المطلب الأول: ماهية التكلفة	10
المطلب الثاني: تصنيف وتبويب عناصر التكاليف	12
المطلب الثالث: عناصر المكونة للتكاليف وسعر التكلفة	15
المبحث الثالث: الطرق التقليدية والحديثة لمحاسبة التكلفة	17
المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية(الإجمالية)	17
المطلب الثاني: طرق التكاليف الجزئية	18
المطلب الثالث: نظام التكاليف على أساس الأنشطةABC	23
المطلب الرابع: نظام التكلفة المستهدفة	26
خلاصة الفصل	29
الفصل الثاني: أهمية طريقة كلفة دورة حياة المنتج في تحقيق الجودة بالمؤسسة	
تمهيد	31
المبحث الأول: جودة المنتج	32
المطلب الأول: تعريف المنتج وجودة المنتج	32
المطلب الثاني: أهداف جودة المنتج وأهميتها	33
المطلب الثالث: أبعاد جودة المنتج	36
المطلب الرابع: مستويات جودة المنتج	38
المبحث الثاني: الإطار النظري لطريقة كلفة دورة حياة المنتج	39
المطلب الأول: عموميات حول كلفة دورة حياة المنتج	39
المطلب الثاني: عمر وشكل دورة حياة المنتج	46
المطلب الثالث: الإستراتيجيات التسويقية لدورة حياة المنتج	48

المطلب الرابع: تقييم طريقة كلفة دورة حياة المنتج	**52**
خلاصة الفصل	**53**
الفصل الثالث: دراسة ميدانية في وحدة المضخات مؤسسة بوفال PovaLبالبرواقية-المدية –سنة 2023	
تمهيد	**55**
المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة بوفال PovaL	**56**
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة وتعريفها	**56**
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة بوفال PovaL	**58**
المطلب الثالث: تقديم وحدة المضخات	**60**
المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي لوحدة المضخات بالبرواقية المدية	**61**
المبحث الثاني: واقع محاسبة التكلفة بوحدة المضخات مؤسسة بوفال PovaL	**64**
المطلب الأول: علاقة محاسبة التكلفة بتسيير المخزونات بوحدة المضخات	**64**
المطلب الثاني: حساب مختلف التكاليف	**65**
المطلب الثالث: حساب سعر التكلفة النهائي	**77**
المبحث الثالث: دراسة ميدانية عن علاقة دورة حياة المنتج بتحقيق الجودة في وحدة المضخات مؤسسة بوفال PovaL	**78**
المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة	**78**
المطلب الثاني: معالجة البيانات وتحليل نتائج الاستبيان	**79**
المطلب الثالث: صدق والثبات الدراسة واختبار الفرضيات	**84**
خلاصة الفصل	**88**
خاتمة عامة	**90**
قائمة المراجع	**93**
الملاحق	**99**

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	08
(2-1)	أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف	09
(1-2)	أبعاد جودة المنتج	36
(1-3)	حساب تكلفة المادة الأولية (تكلفة الشراء)	65
(2-3)	توزيع الأعباء حسب المخرجات السنوية الخاصة بالمخازن	67
(3-3)	توزيع الأعباء العامة والخدمات السنوية	69
(4-3)	جدول مقارنة (قسم التصنيع)	72
(5-3)	المعالجة الحرارية في وحدة المضخات	72
(6-3)	كيفية تركيب قطع الغيار للمضخات	73
(7-3)	كيفية تقطيع المادة الأولية	73
(8-3)	خدمات ما بعد البيع	74
(9-3)	تصنيع القطع الصغيرة الخاصة بالإنتاج	74
(10-3)	يوضح تكلفة وحدة العمل بالساعة	75
(11-3)	الحسابات الخاصة بالشركة بوفال	76
(12-3)	كيفية حساب سعر التكلفة النهائي	77
(13-3)	درجات مقياس ليكرات الثلاثي وقيمة المتوسط المرجح لها	79
(14-3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير السن	79
(15-3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي	80
(16-3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة الممارسة	81
(17-3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة	82
(18-3)	اختبار الثبات للأداة الدراسة	83
(19-3)	اختبار التوزيع الطبيعي	83
(20-3)	اختبار الاتساق الداخلي للعبارات ومحور مدى تطبيق نظام دورة حياة المنتج	84
(21-3)	اختبار الاتساق الداخلي للعبارات ومحور تحقيق جودة المنتج	85
(22-3)	نتائج اختبار الفرضية الدراسة	86

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	وظائف محاسبة التكاليف	07
(2-1)	العلاقة بين التكلفة والأصل والمصروف والخسارة	11
(3-1)	سلوك التكاليف	14
(4-1)	تحديد أعباء محاسبة التكاليف	16
(5-1)	طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة	20
(6-1)	المخطط العام لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	25
(7-1)	طريقة التكلفة المستهدفة	27
(1-2)	أهداف جودة	34
(2-2)	مراحل دورة حياة المنتج	43
(3-2)	أهداف دورة حياة المنتج	45
(4-2)	بعض أشكال دورة حياة المنتج	47
(5-2)	المصفوفة الإستراتيجية التسويقية لمرحلة تقديم	50
(1-3)	الهيكل التنظيمي لمؤسسة بوفال PovaL	58
(2-3)	مكونات المديرية المركزية	59
(3-3)	الهيكل التنظيمي لوحدة المضخات بالبرواقية- المدية	61
(4-3)	تمثيل أفراد العينة حسب متغير السن	80
(5-3)	تمثيل أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي	81
(6-3)	تمثيل أفراد العينة حسب متغير الوظيفة الممارسة	81
(7-3)	تمثيل أفراد العينة حسب متغير الخبرة	82

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوانه	الصفحة
01	قائمة الصنع والدخل وفق طريقة التكاليف الكلية	99
02	وصل الإدخال (فاتورة الشراء)	100
03	وصل الإخراج (قسيمة العينات من المواد الأساسية والأجزاء)	101
04	بطاقة التكنولوجيا حسب الطلب	102
05	طلب الشراء المواد الأولية	103
06	فاتورة الدفع أو التحصيل	104
07	وحدة القياس المستعملة في وحدة المضخات	105
08	استمارة استبيان موجه لعينة الدراسة	106
09	نتائج اختبار ألفا كرونباخ لثبات أداة الدراسة	110
10	نتائج اختبار K-S a 1 échantillon التوزيع الطبيعي	111
11	نتائج اختبار سيبرمان لارتباط العبارات مع محور مدى تطبيق طريقة دورة حياة المنتج	112
12	نتائج اختبار سيبرمان لارتباط العبارات مع محور تحقيق جودة المنتج	114
13	نتائج اختبار الفرضيات	116
14	نتائج التحليل الوصفي(المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري) للمحاور	117
15	قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان	118

مقدمة

جعلت التطورات الكبيرة في المجال الصناعي، وتعقد العمليات الإنتاجية المؤسسات في سعي دائم إلى تقديم منتجات بأحسن جودة وأقل تكلفة مع إشباع حاجات ورغبات المستهلكين، وهذا أدى بالضرورة إلى تغير حاد في سلوك التكاليف، مما جعل إدارة المؤسسات تلتمس بالواقع الذي يبني نظام محاسبة التكلفة، وقد لعبت محاسبة التكاليف دورا هاما وحيويا في الحياة الاقتصادية باعتبارها تشكل قاعدة أساسية لإنتاج البيانات والمعلومات الداخلية التي تساهم في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء والمسؤولية داخل المؤسسة، وفي هذا الصدد تظهر أوجه القصور في الطرق التقليدية لحساب التكاليف، مما أثر على جودة ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وهذا ما تم محاولة معالجته من خلال اعتماد نظام للتكاليف عرف بطريقة دورة حياة المنتج، كأحد التطورات الحاصلة كبديل عن الطرق التقليدية لاحتساب التكاليف.

إن مفهوم طريقة دورة حياة المنتج مفهوم مقبول على نطاق واسع، حيث ساهم في تحديد مراحل دورة حياة المنتجات وتوقع التحولات المستقبلية مع توفر معلومات غنية عن حاجات المستهلكين ورغباتهم التي يمكن الاستناد عليها وهذا ما يتطلب وضع وتحسين الاستراتيجيات التسويقية للمنتجات وهذا بهدف خفض التكاليف مع تحقيق جودة المنتج.

ومن هنا تظهر جودة المنتج كعامل مهم لحسم الصراعات التنافسية بين المؤسسات واستعراض قدراتها التسويقية للمنتجات من أجل اكتساب المستهلك ودفعه لشراء منتج المؤسسة.

1- إشكالية الدراسة

انطلاقا مما سبق ذكره، يمكننا طرح وصياغة إشكالية هذه الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي: **"إلى أي مدى تساهم محاسبة التكلفة على أساس دورة حياة المنتج في تحقيق الجودة في المؤسسة بصفة عامة، وبوحدة المضخات – مؤسسة بوفال بالبرواقية- المدية بصفة خاصة؟"**

ومن خلال التساؤل الرئيسي السابق يمكن طرح **الأسئلة الفرعية** التالية:

- إلى أي مدى تطبق الوحدة محل الدراسة طريقة التكلفة على أساس دورة حياة المنتج؟

- ما هو الدور الذي يمكن أن تلعبه طريقة دورة حياة المنتج في التأثير على جودة المنتج؟

2. فرضيات الدراسة:

لتسهيل معالجة إشكالية الدراسة يمكن الاعتماد على الفرضيات التالية:

- لا تطبق وحدة المضخات طريقة دورة حياة المنتج لحساب تكاليفها بل تعتبر طريقة الأقسام المتجانسة والأعباء غير المباشرة آلية فعالة ترتكز عليها المؤسسة لحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة النهائي؛

- هناك علاقة تأثير بطريقة دورة حياة المنتج على تحقيق جودة المنتج في المؤسسة.

3. أهداف الدراسة:

إن الأهداف من هذه الدراسة تتمثل فيما يلي:

- الوقوف على ماهية محاسبة التكلفة وأهم طرقها؛

- التعرف على طرق الحديثة للتكاليف من بينها طريقة دورة حياة المنتج؛

- محاولة معرفة واقع إدارة محاسبة التكلفة وكيفية حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة في وحدة المضخات مؤسسة بوفال؛

- التعرف على درجة تأثير طريقة دورة حياة المنتج بتحقيق جودة المنتج في وحدة المضخات مؤسسة بوفال البرواقية المدية.

4. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة من الناحية العلمية في كون موضوع الدراسة يسلط الضوء حول طبيعة العلاقة بين متغيران أحدهما محاسبي كمي يتعلق بمحاسبة التكلفة وكلفة دورة حياة المنتج، والثاني يتعلق بجودة المنتج بحيث يظهر أهمية محاسبة التكلفة كأداة فعالة لا يمكن الاستغناء عنها ويجب حسن استغلالها مما يؤدي إلى تحسين أداء المؤسسة وتسهيل عمل المسيرين، مما تساعد على إمكانية خفض كلفة دورة حياة المنتج، وكسب المؤسسة ميزة تنافسية بتكلفة أقل وترضي الزبون في كل متطلباته ورغباته من أجل توفر الجودة في منتجاتها، ظف إلى ذلك تسليط الضوء على واقع تطبيق محاسبة التكلفة في وحدة المضخات في مؤسسة بوفال مع تحقيق جودة المنتج.

5. المنهج الدراسة وأدوات الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة وإثبات صحة أو نفي الفرضيات يتم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لبناء الإطار النظري لمفاهيم محاسبة التكلفة ودورة حياة المنتج وجودة المنتج، واعتمدت في الجانب التطبيقي على دراسة حالة في إسقاط نتائج الدراسة النظرية على المؤسسة الاقتصادية بوفال بالبرواقية-المدية، وذلك بالوقوف على مدى مساهمة محاسبة التكلفة على أساس دورة حياة المنتج في تحقيق الجودة والحصول على نتائج احصائية للتعرف على علاقة تأثير نظام دورة حياة المنتج بتحقيق جودة المنتج باستخدام الاستبيان مع برنامج SPSS 22.

6. دراسات سابقة:

بعد مسح البيوغرافي هناك دراسات قامت بدراسة طريقة دورة حياة المنتج نعرضها فيما يلي:

* دراسة جرجيس مصطفى خضر **"خفض الكلف باستخدام أسلوب كلفة دورة حياة المنتج بالتطبيق المعدل(X) لتصنيع الكية"** سنة 2013، هدفت هذه الدراسة إلى خفض الكلفة المترتبة خلال دورة حياة المنتج من خلال أساليب معينة تستخدم لهذا الغرض، وقد توصلت الدراسة إلى استخدام أسلوب الكلفة المترتبة على دورة حياة المنتج يعمل على خفض الكلف خلال مراحل حياة المنتج من خلال تطبيق أساليب خاصة بهذا الغرض.

*دراسة ريمة بلغالي" **تأثير الابتكار التسويقي على دورة حياة المنتجات"** أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتورة الشعبة علوم التسيير تخصص تسويق وإدارة أعمال المؤسسات جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف السنة 2019/2018، هدفت هذه الدراسة إلى إدراك المستهلكين اتجاه الابتكار التسويقي ودراسة تأثير هذا الابتكار على دورة حياة المنتج،لخصت نتائجها

فيما يلي: الهدف من وراء نموذج دورة حياة المنتجات الجديدة هو العمل كمرشد لاستراتيجيات التسويق والتخطيط.

*دراسة هبة حسين محمد حسن عطوة"**تحليل العلاقة بين أسلوبي تكلفة دورة حياة المنتج والتكلفة المستهدفة وتأثيرها في نجاح المشروعات"**، مارس 2020، هدفت هذه الدراسة إلى أثر الحصول على البيانات التي يتم استحداثها في ايجاد طرق انتاجية متطورة باستخدام دورة حياة المنتج والتكلفة المستهدفة، توصلت الدراسة إلى عدم تفعيل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال تطبيق دورة حياة المنتج على المشروعات المتوسطة والصغيرة في خفض التكاليف للمنتجات لضمان الاستمرارية.

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة:

من خلال ما سبق فإن دراستنا هذه تتميز فيما يلي:

- حداثة الموضوع أي أنها تهتم وتركز على دراسة مساهمة محاسبة التكلفة على أساس دورة حياة المنتج في تحقيق الجودة في البيئة الجزائرية.

- تختلف الدراسة الحالية عن دراسة (ريمة بلغالي 2018-2019) أن الدراسة السابقة لم تتناول مدى تأثير طريقة دورة حياة المنتج على تحقيق جودة المنتج، وإنما ركزت الباحثة عن تأثير الابتكار التسويقي على دورة حياة المنتج .

7. أسباب اختيار الموضوع:

اختيار الموضوع كان بناءا على عدة اعتبارات ومن أهمها:

- ارتباط الموضوع بمجال اختصاصنا وهو تخصص محاسبة ضمن علوم مالية ومحاسبة؛

-الرغبة في التعرف أكثر على واقع محاسبة التكلفة في المؤسسة الاقتصادية؛

- الرغبة في معرفة طريقة حديثة في محاسبة التكلفة ألا وهي طريقة دورة حياة المنتج.

8. صعوبات الدراسة:

يمكن تلخيص أهم الصعوبات التي واجهتها في النقاط التالي:

* قلة المراجع التي تناولت مثل هذه المواضيع خاصة دورة حياة المنتج إلا أننا حاولنا الإلمام بمعظم جوانب الموضوع.

9. تقسيم الدراسة

بغية الإجابة على الإشكالية وعلى الأسئلة الفرعية تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول، فصليين نظريين وفصل تطبيقي.

حيث خصص الفصل الأول عن مفاهيم أساسية حول محاسبة التكلفة، والذي قسم بدوره إلى ثلاث مباحث، خصص المبحث الأول إلى عموميات حول محاسبة التكلفة، أما المبحث الثاني فقد خصص لمفاهيم أساسية حول الأعباء والتكاليف وسعر التكلفة وجاء المبحث الثالث عن الطرق التقليدية والحديثة لمحاسبة التكلفة.

أما الفصل الثاني فتم التطرق فيه إلى أهمية طريقة دورة حياة المنتج في تحقيق الجودة بالمؤسسة، حيث اشتمل على مبحثين، المبحث الأول يتضمن جودة المنتج وجاء فيه المبحث الثاني الإطار النظري لطريقة دورة حياة المنتج.

الفصل الثالث والمعنون بالدراسة الميدانية في وحدة المضخات مؤسسة بوفال، تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول قمنا بتقديم نظرة عامة حول مؤسسة بوفال، أما في المبحث الثاني خصص لواقع محاسبة التكلفة بوحدة المضخات، المبحث الثالث دراسة ميدانية عن علاقة دورة حياة المنتج بتحقيق الجودة في وحدة المضخات.

الفصل الأول:
مفاهيم أساسية حول محاسبة التكلفة

تمهيد

أصبحت المحاسبة التكاليف أداة من الأدوات المهمة في الوحدات الاقتصادية حيث تساعدها بما توفره من معلومات داخلية تفصيلية على تأكيد قدرة الوحدة الاقتصادية، حيث تعتبر محاسبة التكاليف أحد الفروع الأساسية لعلم المحاسبة، لأنها تترتب على أهداف وعلاقات جديدة وبكل هذه الميزات أصبحت للمحاسبة التكاليف دور كبير في تحديد الأهداف ثم تنظيمها وتوجيهها عن طريق مراقبة التسيير إذ تقوم بتحليل نتائجها العامة بصفة دقيقة وتفصيلية التي تسمح بمعرفة النتائج الحقيقية وذلك بحساب التكاليف المختلفة، ويتم حساب التكاليف على طرق مختلفة من الأجل انخفاض التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات ومعرفة درجة امتصاص المؤسسة لتكاليفها الثابتة، حيث أن لكل مؤسسة طريقة تعتمدها لتحقيق الأهداف.

وهذا ما سنتناول في هذا الفصل عن تقديم عموميات حول المحاسبة التكاليف وأساسيتها وأيضا التكاليف وسعر التكلفة وطرق التقليدية والحديثة لحساب التكاليف.

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكلفة

تعتبر محاسبة التكاليف على وجه العموم فرعا متخصصا من فروع المحاسبة المالية وتكمن أساسا في دراسة وحساب مختلف التكاليف وتحليلها ومراقبتها وتوزيع المصروفات من أجل تحديد تكلفة المنتجات والخدمات ومن ثم العمل على تخفي هذه التكاليف من خلال التسيير الاستراتيجي لها، وتقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

لقد وردت العديد من التعاريف لمحاسبة التكاليف في كتابات الباحثين وسنتناول في هذا المطلب مختلف الجوانب التي تتعلق بمحاسبة التكاليف من خلال تحديد المفهوم، المصطلحات المختلفة للمحاسبة التكاليف.

التعريف الأول ل LASARY: حيث يعرف المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف) بأنها "نظام المعلومات داخلي خاص بهيكل المؤسسة وبطبيعة محيطها، الذي يسمح لمسيري المؤسسة: بمتابعة تطور التكاليف الوسيطة والنهائية.

* باتخاذ مجموعة من القرارات التسيير.

* فهي تسمح إذن بالإجابة وبشكل دقيق على التساؤلات التالية:

* متى؟ كيف؟ وأين؟ يمكن للمؤسسة أن تخلق القيمة؟ "[1]

التعريف الثاني: كما عرفها أيضا ناصر دادي عدوان على أنها "محاسبة التكاليف هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية بالإضافة إلى المصادر الأخرى، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسير المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة".[2]

التعريف الثالث: "محاسبة التكاليف هي تجميع وتخصيص وتحليل لبيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة للإعداد التقارير الخارجية وللتخطيط الداخلي ولرقابة العمليات الجارية ولاتخاذ القرارات الخاصة".[3]

---

[1] درحمون هلال، **المحاسبة التحليلية:نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتورة في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية،جامعة يوسف بن خدة-الجزائر، السنة 2005/2004، ص115.

[2] ناصر دادي عدوان، **تقنيات مراقبة التسيير،محاسبة التحليلية**، الجزء 02، دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة الثانية 1994، ص08

[3] محمد الفيومي محمد، **مقدمة في أصول محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، بيروت، لبنان 1990، ص13.

التعريف الرابع: "محاسبة التكاليف هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفا وتحميلها على الأقسام الإنتاجية، وتسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية، غالبا ما تستعمل في جال الصناعي".[1]

- من خلال هذه التعريف يمكن استنتاج **تعريف شامل** حيث يمكن القول بأن" المحاسبة التكاليف هي نظام المعلومات داخلي بدرجة الأولى تعتمد على تقنيات لجمع وفحص تكاليف المؤسسة من جهة وتحليل مكونات النتائج من جهة أخرى بشكل يساعد المسيرين باتخاذ القرارات اللازمة، فهي إذن أداة لمراقبة التسيير بحيث تسمح بالكشف على كل نقاط الضعف ونقاط القوة ومن ثم تحديد المسؤوليات".

المطلب الثاني: نشأة وتطور محاسبة التكلفة.

من المعلوم أن محاسبة التكاليف قد نشأت متأخرة عن المحاسبة المالية بما يقرب من قرنين من الزمان، غير أنه يمكن القول أن نشأة محاسبة التكاليف قد صاحبت الثورة الصناعية واحتياجات أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة إنتاجهم الصناعي.[2]

ويرجع تاريخ ظهور المحاسبة التحليلية بمفهومها الحديث إلى بداية القرن العشرين حيث استعملت الطرق المعمول بها آنذاك للأغراض التخطيط والرقابة في المؤسسات الأمريكية الكبيرة خاصة General Motors وقد تطورت المحاسبة التحليلية (أو محاسبة التكاليف أو محاسبة الصناعية كما كان يطلق عليها في ذلك الوقت) في أمريكا بمعدل أسرع من تطورها في أوروبا لأن معدل النمو الصناعي في الأولى كان أسرع منه في الثانية، كما تجدر الإشارة إلى أن أوكتاب صدر حول تحليل التكاليف كان عام 1878م في بريطانيا للمؤلف Hmilton Robert.

وقد أثرت الأزمة الاقتصادية 1928م سلبا على الولايات المتحدة الأمريكية، مما أدى إلى تطبيق مخطط " New Deal " الذي كان يرمي إلى مكافحة التصرفات الفوضوية التي تتعلق بأسعار البيع من خلال تأسيس " قوانين المنافسة العادلة"، وقد حددت هذه القوانين ، القواعد التي يجب أن تتبع في حساب التكاليف وعلاقتها مع أسعار البيع وكانت الطريقة المقترحة لحساب التكاليف، وهي طريقة التكلفة الكلية لكل منتج، واعتبرت هذه الطريقة أثناء الأزمة أحسن وسيلة لتوزيع المصاريف بين مختلف المنتجات بالرغم من تعرضها للانتقادات، وما إن انتهت الأزمة حتى ظهرت طريقة التكلفة المباشرة والتي بدورها لم تنجو من الانتقادات. أما في فرنسا فكان أول اقتراح لتطبيق ما يسمى بطريقة الأقسام المتجانسة التي تعتمد على حساب التكلفة الكلية بعد توزيع الأعباء على مختلف الأقسام التي لها علاقة

[1] رحال علي، **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1992، ص01.
[2] عبد الحي مرعى و عبد الله عبد العظيم هلال، **مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر 2006، ص08.

من خلال النشاط الذي يربطها بالمنتج النهائي كان عام 1928 م واستمر استعمال هذه الطريقة إلى غاية ظهور أول مخطط محاسبي عام 1942م حيث أوصى باستعمال

طريقة الأقسام المتجانسة وبقيت هذه التوصيات سارية المفعول حتى بعد إعادة إعداد المخطط المحاسبي عام سنة 1982م

وفي المرحلة الثانية لمحاسبة التكاليف التي بدأت بعد 1945 حيث تقدمت الصناعة وأدى ذلك إلى ظهور واشتداد لمنافسة بن المنتجين ولكي تتمكن المؤسسة من استمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض من تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها، تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة، لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة ومعرفة عتبة مردوديتها.[1]

ومع زيادة التطور وتشابك في العملية الإنتاجية ظهرت أنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف مكملة للأنظمة التقليدية وذلك من خلال الدراسة التي قام بها الباحثون حول استخدام النظام الجديد المسمى" نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)وهذه الدراسة ترجع إلى التجارب في استعمال هذه الطريقة منذ بداية الستينات سنة 1963م إلى أن وصلت إلى دراسة Cooper And Kaplan سنة 1987 م ومنذ ذلك الوقت بدأت المؤسسات الأمريكية تطبق هذا النظام، كما أن هناك أنظمة حديثة أخرى ظهرت أيضا وتم استعمالها مثل نظام التكلفة المستهدفة، نظام الإنتاج في الموعد بالضبط، نظام أسعار التمويل(التنازل) ونظام إدارة الجودة الشاملة.[2]

المطلب الثالث: أهداف ووظائف المحاسبة التكاليف

أولا: أهداف المحاسبة التكاليف

بالإشارة إلى تعريف محاسبة التكاليف السابق والذي يشير إلى أن الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو توفير المعلومات التكاليفية التي تخدم الإدارة بالأساس وتساعدها في أداء وظائفها الأساسية من تخطيط ورقابة وتنظيم واتخاذ القرارات. وتتخلص أهداف محاسبة التكاليف في النقاط التالية:

1- تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها: يمكن تجزئة هذا الهدف إلى النقاط التالية:

- تحديد تكلفة الإنتاج واحتساب كلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالمواد الأولية والأجور والمصاريف الأخرى.

[1] عبد الكريم بويعقوب،**المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص07.

[2] هادفي خالد، **دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة رسالة الماجيستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة جامعة محمد خيضر، بسكرة2012-2013، ص30-31.

- تحديد كلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل أخر المدة لأغراض إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية.

- مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار في رسم السياسات السعرية السليمة المنتجات والخدمات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو تقديمها.[1]

2- مساعدة الإدارة على التخطيط: تحتاج عملية تخطيط أنشطة المؤسسة في الأجل القصير إلى تقديرات للتكاليف المستقبلية المترتبة على هذه الأنشطة.[2]

3- الرقابة على عناصر التكلفة: تتطلب عملية الرقابة على عنصر التكاليف وضع الدورات المستندية السليمة المتعلقة بعناصر التكاليف تهدف إلى مراقبتها والسيطرة عليها.

4- **المساعدة على اتخاذ القرارات:** من القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها ما يلي:

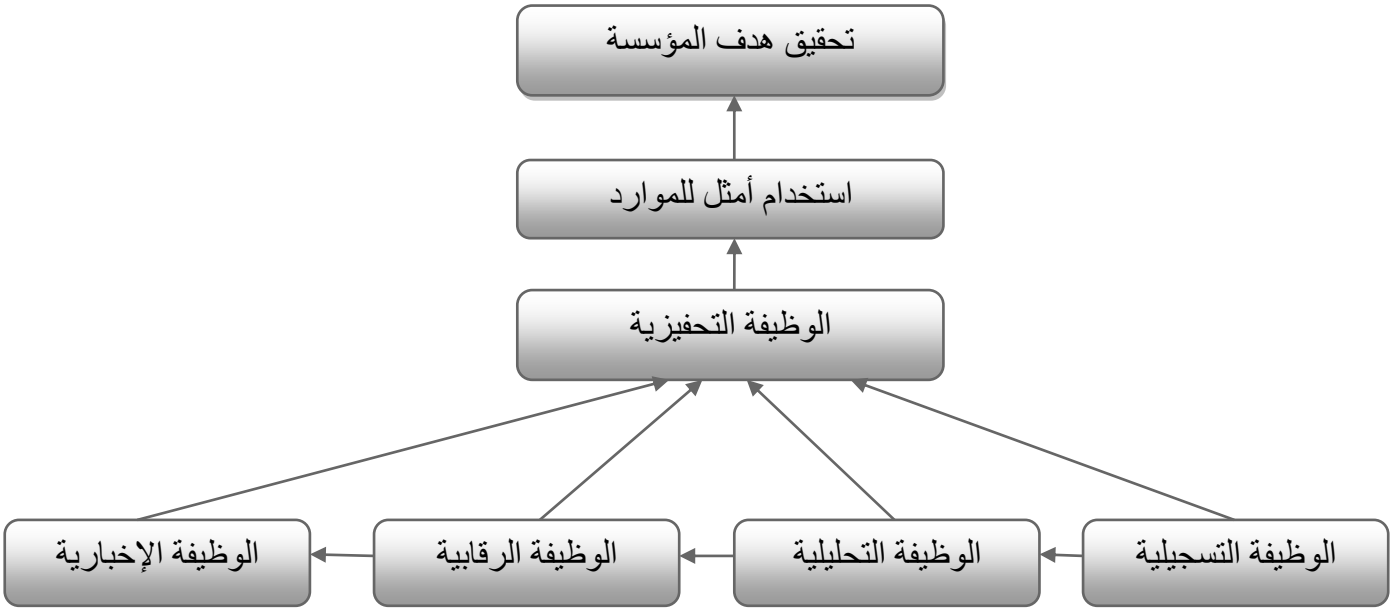
- تحديد العلاقة بين التكلفة-الحجم-الربح.
- اتخاذ قرار توقيف خط الإنتاج معين أو الاستمرار به.
- شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج.
- البيع للأسواق المحلية أو الخارجية.[3]

[1] عبد الكريم بويعقوب، مرجع سبق ذكره، ص05-09.
[2] أحمد حسين علي حسين، **مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر 2000، ص09.
[3] غسان فلاح المطارنة، **مقدمة في محاسبة التكاليف**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2003 ، ص17.

ثانيا: وظائف محاسبة التكاليف

إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستسعد إدارات المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة.

الشكل (1-1): وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2006، ص24.

من خلال هذا الشكل سوف نبين الوظائف لمحاسبة التكاليف وهي كالاتي:

1- وظيفة تسجيلية: حيث تقوم بتجميع البيانات عن التكاليف وتسجيلها في سجلات ودفاتر منتظمة.

2- وظيفية تحليلية: حيث تهتم محاسبة التكاليف بتبويب وتحليل البيانات التكاليف وعناصرها ونتائجها بما يخدم الإدارة.

3- وظيفة رقابية: تهتم محاسبة التكاليف بالتحكم في عناصر التكاليف وإخضاعها للأداء مخطط له وذلك لتقليل التكلفة وبرفع الكفاية الإنتاجية ومنع الضياع والفقدان.[1]

4- وظيفة الإخبارية: ترتبط بالوظيفة، حيث تقوم بتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترتفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتحدد القرارات الكفلية بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكراراها، ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية.

[1] محمد شفيق الطيب، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار المستقبل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 1998،ص18.

5- وظيفة تحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المنشأة من أجل تنفيذ ماهو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في علية الإنفاق.[1]

المطلب الرابع: علاقة محاسبة التكلفة بالمحاسبة المالية

تعني المحاسبة المالية بمعالجة المعلومات المالية وإيصالها إلى عدة جهات مستفيدة في شكل تقارير مالية (قائمة المركز المالي-قائمة الدخل-قائمة التدفقات النقدية) ويتم إعداد هذه التقارير الدورية وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها. في حين تعني محاسبة التكاليف في المقابل بإمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات المالية اللازمة التي تعينها في اتخاذ القرارات الروتينية والطارئة المختلفة. ولا يتم إعداد مثل هذه التقارير وفقا لمعايير محددة كما هو الحال في تقارير المحاسبة المالية. ويمكن تلخيص أوجه التشابه والاختلاف كما يلي:

جدول (1-1): أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

أوجه التشابه	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1-كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية، ويتبعان نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية.	تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون وإعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للمؤسسة.	تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات تمهيدا لتصوير الحسابات الختامية والمركز المالي.
2-تحقق كل منهما رقابة على بعضهما البعض	تتناول محاسبة التكاليف الأرقام بشكل تحليلي وتفصيلي بشكل تحليلي	تتناول المحاسبة المالية الأرقام بشكل إجمالي ولا تدخل في التفاصيل.

المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، **محاسبة التكاليف**، الإدارة العامة لتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص5

من خلال هذا الجدول نستخلص أن محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية لها نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية، حيث تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون بشكل تحليلي وتفصيلي في نهاية الفترة المحاسبية إلى المحاسبة المالية، أما المحاسبة المالية فتقدم البيانات فشكل إجمالي تميدا لتصوير الحسابات والمركز المالي.

[1] اسماعيل يحي الكريتي، **محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأدرن، 2006، ص25.

جدول (1-2): أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف:

رقم	أوجه الاختلاف	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1	مستخدمو التقارير المالية	أطراف داخلية في المؤسسة–جميع المستويات الإدارية في المؤسسة.	أطراف خارجية للمنشأة وتشمل ملاك المؤسسة، الدائنون، المستثمرون، الجهات الحكومية.
2	التقارير	تعتبر تقاريرها اختيارية علم المؤسسة. ويحكم كمية المعلومات في التقرير التكلفة والمنفعة.	تعتبر تقاريرها إلزامية على جميع المؤسسات الاقتصادية. ويحكم كمية المعلومات في التقرير الضوابط والتعليمات.
3	معايير إعداد التقارير	لا يتم إعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها.	يتم إعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها.
4	المعلومات التاريخية والمستقبلية	تهتم بالماضي والحاضر والمستقبل تستخدم البيانات الفعلة للاستفادة منها ولذلك فهي أقل دقة لأنها خاضعة للتنبؤ والحكم الشخصي.	تهتم بالبيانات التاريخية(الفعلية)عن عمليات حدثت فعلا. كذلك هي أكثر دقة لأنها تعتمد على مستندات.
5	كمية البيانات والمعلومات	تتصف البيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف بأنها تفصيلية وقد تعرض بالقيمة والكمية معا.	تتصف البيانات و المعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية بالشمول و أنها تعرض نتائج المنشأة ككل بصورة إجمالية وبالقيمة فقط.

المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، **محاسبة التكاليف**، الإدارة العامة لتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص6

من خلال هذا الجدول نستنتج أن أوجه الاختلاف قائمة أساسا على التقارير المعدة من طرف المؤسسة، والأشخاص المعنيين بهذه التقارير، وكذلك المعايير التي تم اعتماد عليها في إعداد التقارير، ونوع وكمية المعلومات التي تم إعدادها وفق محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.[1]

[1] المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، **محاسبة التكاليف**، الإدارة العامة لتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة ، ص ص05-06.

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول أعباء والتكاليف وسعر التكلفة

إن المفاهيم ومصطلحات التكلفة تعد ولا شك ذات أهمية في كثير من المجالات بما في ذلك اتخاذ القرارات في كافة أنشطة سلسلة القيمة، كما أن مفاهيم التكلفة ومصطلحاتها تعد وشك مفيدة أيضا في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمنتجات التي يجب أن نركز عليها وكيفية تسعيرها كما تسمح هذه المفاهيم بالتسيير الاستراتيجي للتكلفة، وتحديد تكاليف المخزونات بغض إعداد التقارير المالية

المطلب الأول: ماهية التكلفة

يعتقد الكثير أن مصطلحات المصاريف، الأعباء، التكاليف هي ذات معنى واحد، إلا أن التمييز بينها ضروري حتى يتسنى الفهم الدقيق للمعنى الحقيقي لكل مصطلح منها، لذا فمن ضروري قبل الوصول إلى تحديد مفهوم التكاليف وسعر التكلفة التمييز بين هذه المصطلحات.

1- تعريف المصروف: "المصروف هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على نقود"[1]

2- تعريف الأعباء: "هي كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع و الخدمات، والموجه للاحتياجات الاستغلال أو الأهداف الإنتاج والبيع لهذه السلع والخدمات، ومن الناحية الاقتصادية تعتبر الأعباء مكافأة للموارد المخصصة للأغراض الإنتاج والبيع للسلع والخدمات"[2]

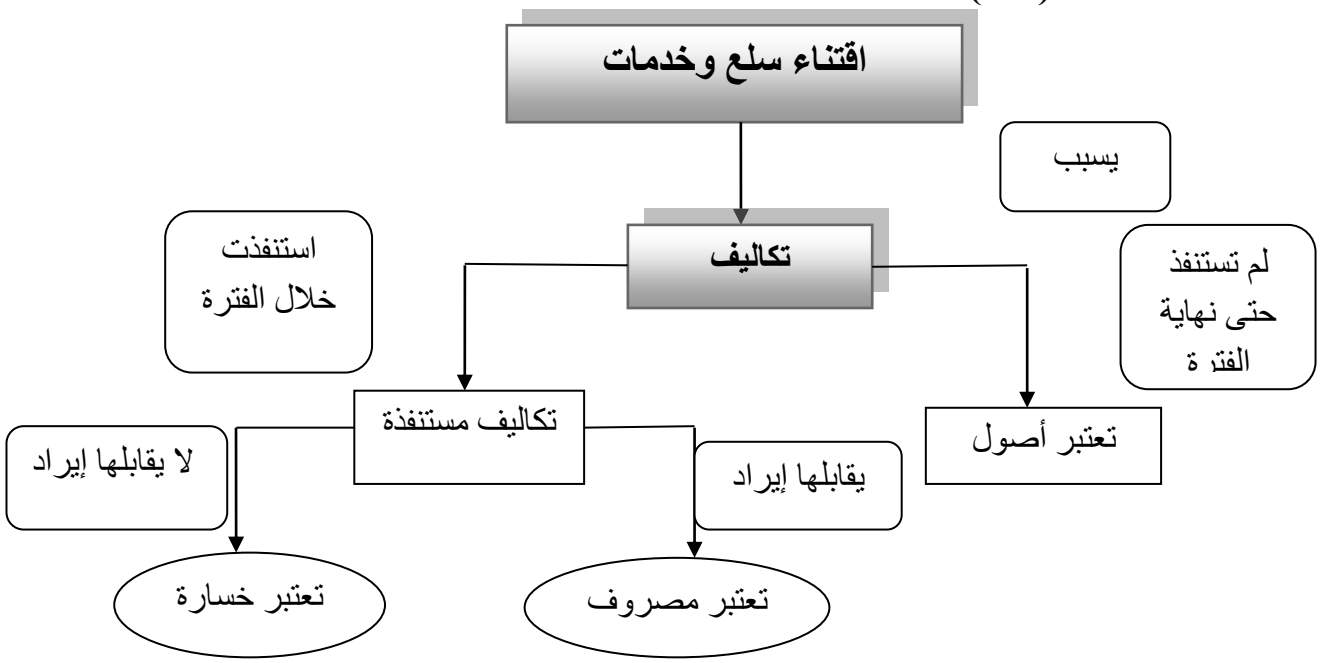
3- تعريف التكلفة: يعرفJ.Margerinالتكاليف بأنها: "مجموعة من الأعباء المحاسبية المنسوبة إلى شيء معين" أما Sturmey وPeace فيعرفها بأنها "الإنفاقات المالية التي تتحملها إدارة المشرع في سبيل تجميع الموارد الإنتاجية لغرض إنتاج سلع وخدمات يمكن بيعها" وبصفة عامة نجدد أن مفهوم التكلفة يمكن أن ينقسم إلى:

- **تكلفة مستنفذة:** وهي تمثل قيمة المنافع الاقتصادية التي حصلت عليها المؤسسة واستنفذتها خلال الفترة.
- **تكلفة غير مستنفذة:** وهي تمثل قيمة المنافع الاقتصادية التي حصلت عليها المؤسسة ولم تستنفذها بعد ولذلك تعتبر أصول لدى المؤسسة.[3]

---

[1] ناصر دادي عدوان، مرجع سبق ذكره، ص13.
[2] درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص25.
[3] عثمان بوحدوش، **تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية**، رسالة ماجيستر في اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة 20أوت1955، سكيكدة2008/2007، ص38-39.

شكل (1-2): العلاقة بين التكلفة والأصل والمصروف والخسارة



المصدر: بودحموش عثمان، **تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية**، مرجع سبق ذكره، ص39

4- تعريف سعر التكلفة: سعر التكلفة هو "السعر الذي يعبر عن التكلفة الإجمالية لإنتاج منتوج معين بداية بعملية الشراء إلى غاية توزيعه ويتم حساب سعر التكلفة باستعمال العلاقة التالية:

*إذا كانت المؤسسة التجارية:

تكلفة الشراء = ثمن المشتريات +مصاريف الشراء
سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف التوزيع

*إذا كانت المؤسسة الصناعية:

تكلفة شراء المادة الأولية=ثمن شراء المادة الأولية+ مصاريف الشراء
تكلفة الإنتاج للمنتجات المصنعة=تكلفة الشراء المادة الأولية المستعملة+ مصاريف الإنتاج
سعر التكلفة للمنتجات المباعة=تكلفة الإنتاج للمنتجات المصنعة+ مصاريف التوزيع

المطلب الثاني: تصنيف وتبويب عناصر التكاليف

إن المقصود بالتبويب هو تجميع عناصر التكاليف في مجموعات رئيسية وفرعية كل منها يحمل اسما معينا، وذلك بهدف تسهيل تجميع وتبويب بيانات التكاليف وقياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة وإعداد قوام التكاليف ونتائج الأعمال. لذا كان من الضروري تصنيف هذه التليف بغرض الرقابة والتخطيط واتخاذ القرار، وهناك عدة تصنيفات للتكاليف أهمها:

1- تصنيف التكاليف حسب طبيعتها: تقسم التكاليف وفق هذا المعيار إلى:

- **تكاليف الاستغلال**: هي تلك التكاليف المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة ويرتبط هذا الأخير.

- **تكاليف خارج الاستغلال**: هي تكاليف استثنائية أي غير مرتبطة بالنشاط العادي للمؤسسة.

2- تصنيف التكاليف حسب الوظيفة في المؤسسة: نميز هذا التصنيف فيما يلي:

- **تكلفة تموين "شراء":** وهي تمثل تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم المشتراة. وتشمل سعر الشراء والأعباء الملحقة بعملية الشراء (النقل، التأمينات، الرسوم، الجمركية).

- **تكلفة الصنع "الإنتاج":** تشمل مجموعة الأعباء الملحقة في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع)، وتشمل تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة.

- **تكلفة تسويق "التوزيع":** وهو مجموعة الأعباء المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج وتشمل المصاريف الداخلية المرتبطة بعملية البيع والمصاريف الخارجية كالنقل، الإشهار.

- **تكلفة إدارة عامة:** كل لنفقات التي تتعلق بسير الإدارة مثل مرتبات الموظفين

- **سعر التكلفة:** تكلفة صنع الإنتاج المباع زائد التكاليف التوزيع.[1]

3- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج: يصنف كالأتي:

- **التكاليف المباشرة:** وهي عبارة عن مجموعة المصاريف التي تحمل مباشرة إلى التكلفة النهائية للمنتج بشكل مباشر ومن بينها: تكلفة المواد الأساسية المستعملة في الإنتاج.[2]

[1] محمد سامي راضي، **مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2003 ص50.
[2] هادفي خالد، مرجع سبق ذكره، ص36.

- **التكاليف غير المباشرة:** هي الأعباء التي ترتبط مجموعة من المنتجات جملة واحدة وبالتالي فإن وجود أو غياب هذه الأعباء لا يرتبط بالتخلي أو الاحتفاظ بمنتج ما.[1]

4- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط: إن هذا التصنيف يعتبر من التصنيفات المهمة لعناصر التكاليف، ومن خلال ذلك نميز ثلاثة أنواع من التكاليف:

- **التكاليف المتغيرة**: هي تلك التكاليف التي تتغير مع التغير في أحجام الإنتاج بنفس النسبة وفي نفس الاتجاه "معامل ارتباطها الإحصائي واحد صحيح.[2]

- **التكاليف الثابتة:** هي تلك التكاليف التي لا تتأثر بالتغيرات في أحجام الإنتاج "معامل ارتباطها الإحصائي صفر.

- **التكاليف المختلطة(شبه متغيرة، شبه ثابتة):** هي التي بها شق متغير وأخر ثابت بأنها تلك التكاليف التي تتغير مع التغيير في أحجام الإنتاج لكن ليس بنفس النسبة وإنما في نفس

الاتجاه "معامل ارتباطها الإحصائي أقل من واحد صحيح.[3]

- **التكاليف المتدرجة**: هي بعض التكاليف التي تبقى ثابتة خلال مدى واسع من النشاط ولكنها تقفز إلى مبلغ أخرى خارج ذلك المدى مثل تكلفة الأجور غير المباشرة.[4]

---

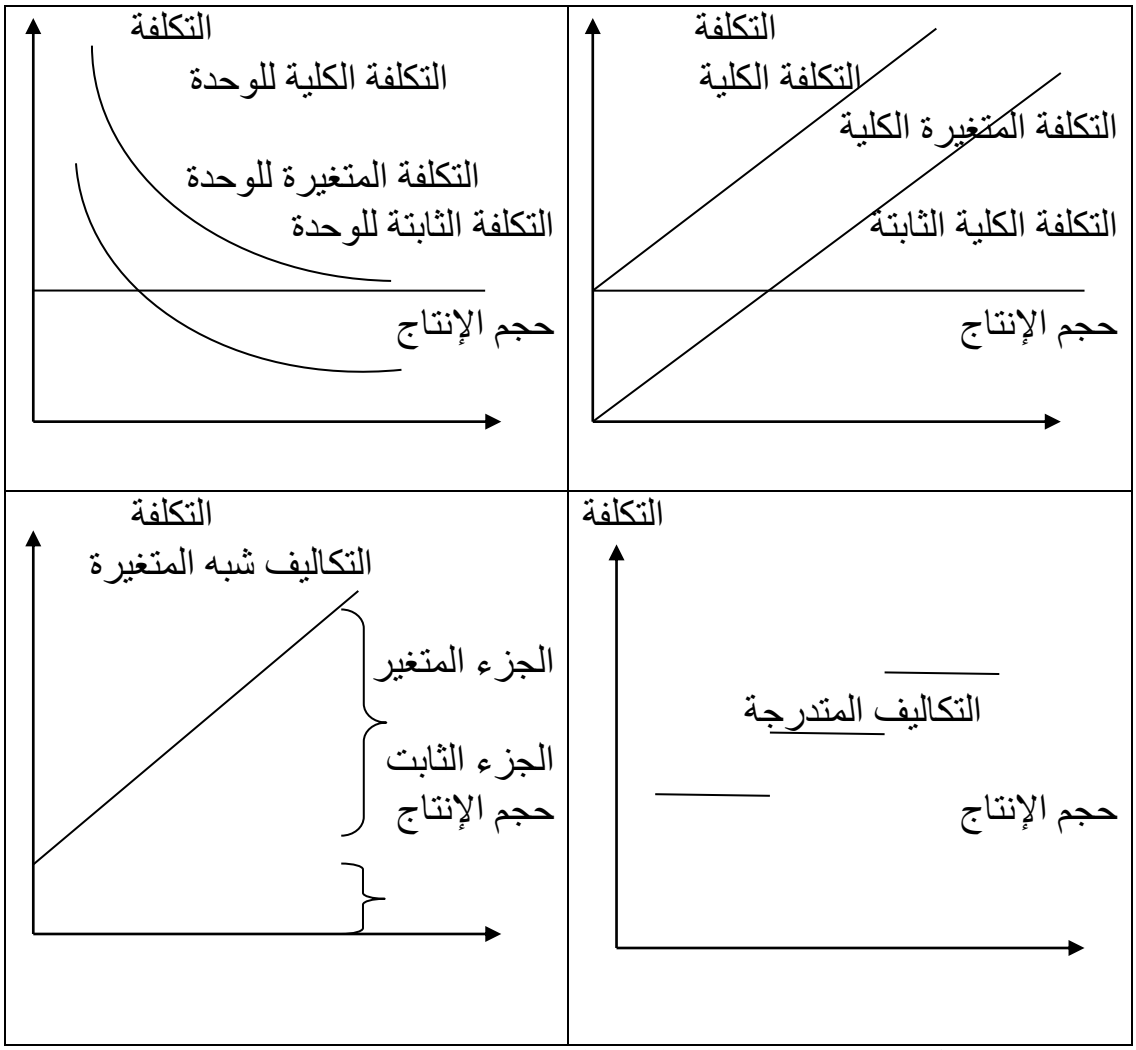
[1] عطوط عبد الحق، **دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة رسالة ماجيستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2013/2012 ص23

[2] ناصر نور الدين عبد اللطيف، **مبادئ محاسبة التكاليف**،الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص50.

[3] ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص51.

[4] الفداغ فداغ، **المحاسبة الإدارية**، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000، ص126.

الشكل (1-3): سلوك التكاليف



المصدر:ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة رسالة ماجيستر ، كلية علوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003 ص63

يتضح من الجدول علاقة حجم الإنتاج والتكلفة فتقسم التكاليف إلى الثابتة وهي التي لا تتغير في مجملها مع التغير في حجم النشاط وإلى متغيرة وهي التي تبقى ثابتة للوحدة الواحدة من المنتج، يساعد على تحديد الحجم الملائم وهو الحجم الذي تتساوى عنده التكاليف مع الإيرادات.

5- تصنيف التكاليف حسب لحظة حسابها (الفترة الزمنية): يصنف هذا التنصيف حسب الفترة الزمنية كما يلي:

- التكاليف الفعلية (الحقيقة): هي التكاليف التي تمت فعلا في سبيل إنتاج سلع أو خدمات وتعبر هذه التكاليف عن واقع حدث فعلا له.[1]

[1] محمد العناني رضوان، **محاسبة التكاليف**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص34.

- التكاليف المعيارية(التقديرية): وتقيم مسبقا حسب قواعد معينة، وتهدف أساسا إلى السماح بالتعرف إلى انحرافات التكاليف الحقيقية والتي تساعد بعد تحليليها في اتخاذ قرارات التصحيح.[1]

6- تصنيف التكاليف من حيث الأهداف: يقسم إلى:

*** التكاليف لأغراض الرقابة:**

- التكاليف الخاضعة للرقابة: هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة.

- التكاليف غير الخاضعة للرقابة: هي تلك التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها ضمن مستوى الإداري.[2]

*** التكاليف لأغراض اتخاذ القرار:**

- تكلفة الفرصة البديلة(الضائعة): تعرف بأنها الخسارة أو التضحية بمنفعة ممكنة إذا اختير إجراء معين بدلا من إجراء أخر.

- تكلفة التفاضلية: هي الفرق بين تكلفتين بديلين، أي ستكون مختلفة في حالة استخدام أي بديل من البدائل المعروضة وقد تكون ثابتة أو متغيرة.

- التكاليف الغارقة: هي تكاليف لا تتأثر بأي قرار من القرارات المعروضة، فهي مرتبطة باختبارات سابقة وبالتالي لا يجب استخدمها في تحليل البدائل.[3]

المطلب الثالث: عناصر المكونة للتكاليف وسعر التكلفة

بغرض حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة وفق مبادئ محاسبة التكاليف، يجب إخضاع التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة إلى بعض التغييرات، وليه يمكن التمييز بين ثلاث مكونات للتكاليف وسعر التكلفة وهي:

- الأعباء المعتبرة(المحملة): وهي من بين الأعباء التي تحتسب ضمن تكاليف المحاسبة المالية، هناك جزء منها فقط يحتسب ضمن تكاليف المحاسبة التحليلية، هذا الجزء الذي يسمى بالأعباء المعتبرة أو المحملة. فهي تتمثل في (ح/من60إلى68)تعتبر عبارة عن أعباء

---

[1] هادفي خالد، مرجع سبق ذكره، ص38.

[2] بوشندقة خديجة، **محاولة تطبيق طريقة في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الصحية**، مذكرة شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية جامعة البويرة 2013/2012، ص36-37.

[3] كنفوش محمد، **إنشاء القيمة في المؤسسة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطةABC، دراسة تقنية لنظام التكاليف المعتمدة في المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية"نفطال"**، مذكرة رسالة ماجيستر، علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة سعد دحلب البليدة،2007، ص111.

الاستغلال التي تتماشى والنشاط العادي وتنتج عن النشاط الاستغلالي و بالتالي تحتسب ضمن الفترة المحاسبية لحساب التكاليف وسعر التكلفة.[1]

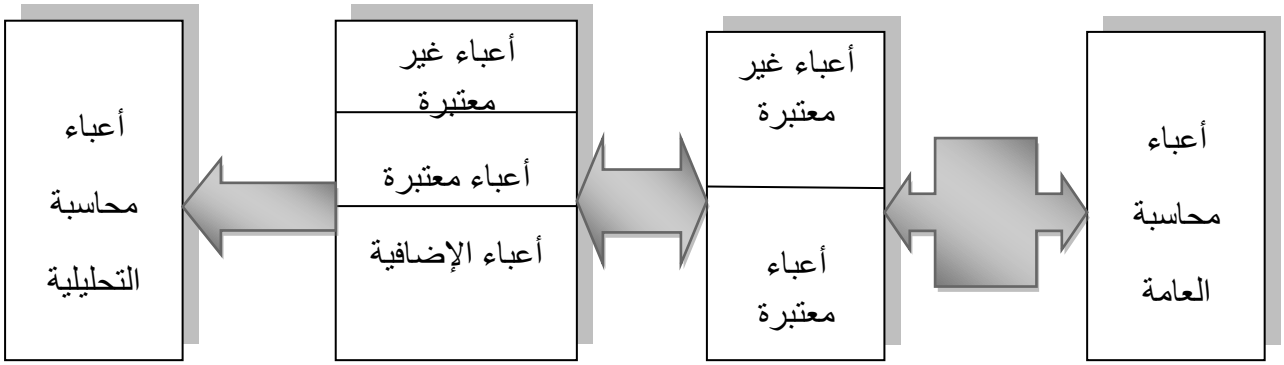
- **الأعباء غير معتبرة:** هي العناصر التي تستبعد من التكاليف، أي هذه التكاليف تظهر من المحاسبة المالية ولا تظهر ضمن تكاليف المحاسبة التحليلية، حيث أن إدراجها ليس له أي معنى.[2]

- **الأعباء الإضافية(العناصر الإضافية):** هي أعباء ذات صفة نظرية، وبهذا المعنى فهي لا تتعلق بالأعباء المسجلة في المحاسبة العامة أو المصاريف المدفوعة ولكن من الواجب حسابها ضمن سعر التكلفة وهي تضاف إذن إلى أعباء المحاسبة العامة(عند حساب سعر التكلفة).[3]

ويمكن التعبير عن المعالجات المحاسبية المختلفة والتي تسمح بالانتقال من أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء المحاسبة التحليلية بالعلاقة التالية:

أعباء المحاسبة التحليلية(المحملة)=أعباء المحاسبة العامة + الأعباء الإضافية – الأعباء غير معتبرة.

الشكل (1-4): تحديد أعباء محاسبة التكاليف



المصدر: ناصر دادي عدوان، محاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، الجزء الأول، ص21.

[1] بديسي فهيمة، **محاسبة التحليلية، دروس و تمارين** ، دار الهدي، الجزائر ، 2012، ص17.
[2] ناصر دادي عدوان عبد الله قويد الواحد، **مراقبة التسيير والأداء بالمؤسسة الاقتصادية، (المؤسسة العمومية بالجزائر)**، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 2010، ص119.
[3] ناصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير، محاسبة تحليلية**، مرجع سبق ذكره، ص 22-23.

المبحث الثالث: الطرق التقليدية والحديثة لمحاسبة التكلفة.

يمكن أن تتم عملية حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات المادية أو الخدمات في المؤسسة بعدة طرق وهي: طريقة التكاليف الكلية (الإجمالية)، طرق التكاليف الجزئية (طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، التكلفة المتغيرة، التكاليف المعيارية)، حيث تختلف كل طريقة عن الأخرى باختلاف الهدف. ولقد أدى التطور التقني السريع في العصر الحديث إلى ظهور بعض الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف التي تستخدم في تخفيض نسبة التكاليف، ومن بين هذه الطرق نظام التكاليف على الأساس الأنشطة ABC الذي نال اهتمام كثير من الباحثين والكتاب في مجال الإدارة. كما أن هناك طريقة أخرى ساهمت في تخفيض التكاليف كنظام التكلفة المستهدفة. وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث بتوضيح والشرح هذه الطرق كل طريقة على حدى.

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية (الإجمالية)

أولا: تعريف طريقة التكاليف الكلية:

إن هذه الطريقة تعتمد على ضرورة تحميل وحدة المنتج النهائي بنصيبها من كافة عناصر التكاليف المباشر وغير المباشرة سواء كانت تلك العناصر متعلقة بالوظيفة الإنتاجية أو بوظيفة البيع أو لتوزيع أو بالوظيفة الإدارية والتمويلية العامة[1]، وتحسب تكلفة التصنيع الوحدة الواحدة عن طريق قسمة مجموع التكاليف الكلية على عدد الوحدات المنتجة، وأن سياسة التسعير تقوم على أساس تحديد سعر البيع بما لا يقل عن التكلفة الصناعية الكلية للوحدة.[2]

*ويمكن تحديد الأسس التي يقوم عليها هذه الطريقة ما يلي:

- تحميل الوحدات المنتجة النهائية بكافة عناصر التكاليف.
- تصنيف عناصر التكاليف إلى عناصر مباشرة وأخرى غير مباشرة.
- تقييم المخزون السلعي من الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام أول المدة وأخرها.
- تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، أي مقابلة التكاليف الكلية بإيرادات المبيعات.[3]

---

[1] عامر عبد الله شقر، **محاسبة التكاليف الصناعية**، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان 2010، ص112.

[2] مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر ابراهيم نور وعبد الخالق مطلك الراوي، **المحاسبة الادارية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان 2007، ص123.

[3] سامي محمد الوقاد، **الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف**، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، ص ص162-163.

ثانيا: تبويب عناصر التكاليف الكلية: تتمثل عناصر التكاليف هذه الطريقة الظاهرة في قائمتي الصنع والدخل[01][1]

ثالثا: تقييم طريقة التكاليف الكلية(الإجمالية)

3-1- مزايا طريقة التكاليف الكلية: هنالك عدة مزايا لطريقة وهي ملخصة كالأتي:

- قياس التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف وأسعارها؛

- عملية مراقبة التسيير تسمح بتحديد مراكز المسؤولية؛

- تحليل سعر التكلفة حسب المراحل: شراء، إنتاج، توزيع؛[2]

- تساعد على تحديد سياسات التسعير في المدى الطويل؛[3]

3-2- عيوب طريقة التكاليف الكلية:

- تذبذب تكلفة الوحدة المنتجة والمباعة من فترة لأخرى[4]، فإذا زاد حجم الإنتاج تقل تكلفة الوحدات وإذا نقص حجم تزداد نتيجة لتحصيل التكاليف غير المباشرة.[5]

- إن تحميل التكاليف الثابتة بالكامل على الوحدات المنتجة مهما بلغت، لا يسمح بيان مدى استغلال الطاقة الكلية المتاحة والتكاليف المقابلة لجزء المستغل وغير المستغل منها

والمفروض أن يتمثل النشاط الفعلي نصيبه فقط من التكاليف وليس بها كاملة طبقا لهذه الطريقة.[6]

المطلب الثاني: طرق التكاليف الجزئية

نتيجة الانتقادات التي عرفتها طريقة التكاليف الكلية، ظهرت طريقة أخرى وتسمى الطريقة الجزئية والمتمثلة في طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التكاليف المعيارية، والتي تعتمد على الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، وعليه سنتطرق إلى عرض هذه الطرق محاولين الإلمام ببعض الجوانب المهمة.

---

[1] مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلك الراوي،مرجع سبق ذكره، ص ص ص124-125-126.

[2] صفاء لشهب، **نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار**، مذكرة رسالة ماجيستر جامعة الجزائر2006/2005، ص83.

[3] مرابطي نوال، **أهمية نظام محاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير**،مذكرة رسالة ماجيستر قسم العلوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر2006/2007،ص137.

[4] خليل عواد أبو حشيش، **محاسبة التكاليف قياس وتحليل**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان 2005، ص330.

[5] صالح الرزاق، عطا الله خليل بن وارد، **محاسبة التكاليف المعيارية**، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان 2013، ص113.

[6] خليل أبو عواد حشيش، مرجع سبق ذكره، ص ص331-334.

أولا: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

1-1- تعريف طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة :

إن طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، هي نتائج مجموعة أبحاث hgantt المنتسب للتيار الفكري للتنظيم العلمي للعمل ، وهدا سنة **1915**[1]، يكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء من الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه سابقا كمستوى عادي ،تبلغ قيمة الأعباء الثابتة المدمجة في تكاليف قيمتها الحقيقية مضروبة في معامل التحميل.[2]

1-1-1 مبدأ الطريقة:

لحساب التكلفة، تعتمد الطريقة على مبدأ التفريق بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، وتحسب هذه الطريقة جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي، إذ يسمح بالحصول على سعر التكلفة عقلاني تقترب من الثبات، إذ تصبح فيه تكلفة الوحدة الثابتة ولا تتأثر بحجم الإنتاج وتغيراته، لأن الجزء المتغير من التكاليف للوحدة يبقى ثابتا، ويثبت الجزء من التكاليف الثابتة.[3]

التكاليف الثابتة = التكاليف الثابتة الفعلية × معامل التحميل.[4]

معامل التحميل =المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي × المستوى العادي للنشاط الاقتصادي.[5]

1-1-2 فوارق التحميل العقلاني: هناك ثلاث فوارق هما:[6]

*** حالة معامل التحميل>1 = أي النشاط الفعلي> النشاط العادي:**

هذا يعني أن المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية، وبالتالي فإن المؤسسة حملت أعباء ثابتة أكثر من الأعباء الثابتة الفعلية وهذا يظهر فرق موجب، الفرق يضاف إلى النتيجة التحليلية العقلانية.

*** حالة معامل التحميل =1=أي النشاط الفعلي =النشاط العادي:**

معناه أن التكاليف الثابتة الواجبة التحميل، ثم تحميلها فعليا وبصفة كلية، وعليه فإن الفرق يكون معدوم, وتكون نتائج الطريقة مساوية لنتائج طريقة التكاليف الكلية في هذه الحالة.

---

[1] مدني بلغيث، **فعالية نظام المعلومات المحاسبية في التسيير واتخاذ القرار**، مذكرة رسالة ماجيستر، جامعة الجزائر 1998، ص104.

[2] بوخراز عمر، **مبادئ المحاسبة التحليلة** ،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،بدون سنة النشر، ص79.

[3] ناصر دادي عدوان، مرجع سبق ذكره، ص116.

[4] عبد الكريم بويعقوب، مرجع سبق ذكره، ص214.

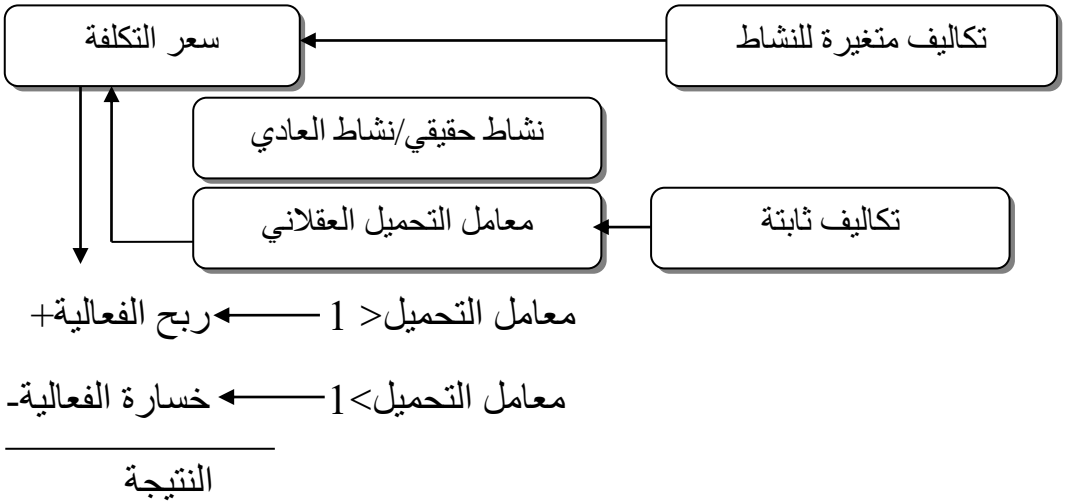
[5] رحال علي، مرجع سبق ذكره، ص64.

[6] سفيان بن بلقاسم، حسني لبيهي، **المحاسبة التحليلة، منهجية حساب سعر التكلفة**، دار الأفاق، الجزائر، ص82.

*** حالة معامل التحميل <1=أي النشاط الفعلي< النشاط العادي:**

هذا يعني أن المؤسسة لم تستعمل طاقتها بشكل عادي، وعليه فإن الفرق يعتبر كأعباء نقص النشاط الفعلية وهذا يظهر فرق سالب، ويطرح من النتيجة لأنه خسارة.

الشكل (1-5): طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة



المصدر: ناصر دادي عدوان، محاسبة التحليلية(ج2)، مرجع سبق ذكره، ص129.

1-1-3 تقييم طريقة التحميل العقلاني:[1]

1-1-3-1 مزايا طريقة التحميل العقلاني: من مزايا هذه الطريقة نذكر ما يلي :

- ثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة؛

- مراقبة فعلية التسيير عن طريق تقييم الأداء؛

- تحقيق عدالة في تحديد التكلفة الوحدة من المنتجات بتحميلها بالأعباء المتغيرة الثابتة المستعملة.

1-1-3-2 عيوب طريقة التحميل العقلاني: وكما أن لهذه طريقة مزايا، فإنها لا تخلو من عيوب وهي:

- صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لتعدد المراحل الإنتاجية وصعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة؛

- مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثارها على النتيجة.

[1] عبد الله عباس، **أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC على قرارات التسعير دراسة حالة:المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية سنة2011**، مذكرة رسالة ماجيستر في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، سنة2012/2011، ص23.

ثانيا: طريقة التكلفة المتغيرة

1-2 تعريف طريقة التكاليف المتغيرة:[1]

تقوم نظرية التكاليف المتغيرة بتسجيل وتبويب عناصر التكاليف وتحليلها على أساس دراسة العلاقة بين كل عنصر من عناصر التكلفة وبين حجم الإنتاج في المؤسسة، وقياس مرونة العنصر وسلوكه مع التغيرات في مستويات الإنتاج.

ويترتب عناصر التكاليف إلى التكاليف الثابتة، التكاليف المتغيرة:

1-1-2 التكاليف الثابتة: هي التكاليف التي تظل ثابتة في مجموعها (في الأجل القصير) بصرف النظر عن تغيرات حجم النشاط مع ملاحظة أن التكاليف الثابتة تكون متغيرة بالنسبة لوحدة النشاط.

2-1-2 التكاليف المتغيرة: هي التكاليف التي تتغير في مجموعها بالتناسب في(الأجل القصير)مع تغيير حجم النشاط، مع ملاحظة أن التكاليف المتغيرة تكون ثابتة بالنسبة لوحدة النشاط.

2-2 تقييم طريقة التكاليف المتغيرة:

1-2-2 إيجابيات طريقة التكلفة المتغيرة:

- تسمح بتحديد عتبة المردودية، وبالتالي اتخاذ بعض القرارات في المدى القصير؛

- هذه الطريقة مناسبة أحسن بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بنظام الطلبيات؛

- إذا كان هامش الربح معروفا فإن التغيرات في الربح الناتجة عن التغيرات في الأحجام المختلفة للبيع يمكن تحديدها.

2-2-2 سلبيات طريقة التكلفة المتغيرة:

- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة للربط بن عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات.

- إذا كان الإنتاج المباع أقل من الإنتاج الخاص بالمؤسسة في الفترة، يصبح مخزون أخر المدة من المنتجات مقيما بالتكلفة المتغيرة فقط.[2]

---

[1] هاشم أحمد عطية ، **دراسات في المحاسبة المالية,محاسبة التكاليف,المحاسبة الإدارية**، الدار الجامعية طبع نشر وتوزيع، القاهرة2000، ص243-244.

[2] حابي أحمد، **دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية "دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة"**، مذكرة رسالة ماجيستر في علوم تجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، سنة 2011/2010، ص54.

ثالثا: طريقة التكاليف المعيارية

1-3 عموميات حول طريقة التكاليف المعيارية:

1-1-3 تعريف طريقة التكاليف المعيارية:

التكاليف المعيارية هي أرقام التكاليف التي تحدد مقدما لتعبر تعبيرا ماليا عن برنامج سيتم تنفيذه مسبقا في حدود ساسة معينة يتفق عليها،

وتمثل التكاليف الاقتصادية التي يجب أن تحدث، ويلزم المؤسسة أن تعمل جاهدة لتنفيذها أو بحث أسباب الانحرافات عنها.[1]

2-1-3 أسس طريقة التكاليف المعيارية: ترتكز الطريقة على أسس كما يلي:

أ. العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا بمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له؛

ب. العمل على مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية، وحساب الانحرافات مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية؛

ج. العمل على تعديل المعايير الموضوعة باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بالهياكل المؤسسة؛

د. العمالة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة ومعدل الأجور.[2]

2-3 حساب وتحليل الانحرافات:

إن حساب الانحرافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية يكون بعد تنفيذ برنامج الإنتاج، كما أن هناك مستويات من الانحرافات مسموح بها لا تراقب.

- ✓ **الانحراف الإجمالي للمواد الأولية** =التكلفة المعيارية – التكلفة الفعلية

الانحراف الإجمالي للمواد الأولية= (الكمية المعيارية*السعر المعيارية) - (الكمية الفعلية *السعر الفعلية).

- ✓ **الانحراف الإجمالي لليد العاملة**= التكلفة المعيارية –التكلفة الفعلية

الانحراف الإجمالي لليد العاملة= (الأجر المعياري*المدة المعيارية) - (الأجر الفعلي*المدة الفعلية).

- ✓ **الانحراف الإجمالى للمبيعات**=المبيعات الفعلية- المبيعات المعيارية.

[1] رضوان محمد العناني، مرجع سبق ذكره، ص22.

[2] طوابية أحمد، **المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج**، مذكرة رسالة ماجيستر في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط والتنمية، جامعة الجزائر، 2003/2002، ص123.

3-3 تقييم طريقة التكاليف المعيارية

1-3-3 مزايا طريقة التكاليف المعيارية: من بين مزايا هذه الطريقة ما يلي:

- إمكانية الحث على تقليص التكاليف.

- تمثل طريقة آلية لرقابة التسيير.

- سرعة كبيرة في مسك الحسابات، بما أن التكاليف المعيار محددة لفترة معينة بإمكانية المؤسسة إجراء القيود المحاسبية بمجرد معرفة الكميات.[1]

2-3-3 عيوب طريقة التكاليف المعيارية: لهذه الطريقة بعض النقائض سنذكر بعض منها:

- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة؛

- إن الاعتماد على معايير غير دقيقة في الحصول على خلل في سير النظام وعدم فاعلية، وتحاليل مضللة واتخاذ قرارات غير صائبة.[2]

المطلب الثالث: نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC

أولا: تعريف نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC:

التعريف الأول: يعرف بأنه: "منهج يقيس تكلفة وأداء الأنشطة والموارد حيث يوزع تكلفة الموارد على الأنشطة، ثم يوزع تكلفة الأنشطة على أهداف التكلفة حسب استخدامها ويميز

العلاقات السببية بين الأنشطة ومسببات التكلفة"[3]

التعريف الثاني: هي طريقة لحساب التكاليف، بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقا على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة.[4]

ثانيا: إجراءات وظروف تطبيق نظام ABC

1-2 إجراءات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

كما سبق بيانه، يتم تطبيق نظام ABC على مرحلتين أساسيتين، حيث يتم في المرحلة الأولى تجميع وتخصيص التكاليف على الأنشطة، وفي المرحلة الثانية يتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو أغراض التكلفة النهائية. وفيما يلي استعراض لكلا المرحلتين:

---

[1] درحمون هلال ، مرجع سبق ذكره، ص248-247.

[2] محمد الخطيب نمر، **اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار**، مذكرة رسالة ماجيستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص53-54.

[3] لطيفة بكوش، **نظام التكاليف على أساس الأنشطة**، الطبعة الأولى، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، ص15.

[4] بربري محمد، **المحاسبة التحليلية**، الطبعة الأولى، دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2017، ص150.

2-1-1 تحديد تكاليف الأنشطة:

في هذه المرحلة يتم تحديد الأنشطة، والتكاليف المرتبطة بكل منها، ثم يتم تبويب كلاهما في مجموعات متجانسة كما سبق عرضه، يتم تحديد التكاليف الخاصة بكل مجموعة متجانسة عن طريق جمع إجمالي تكاليف الأنشطة الفردية الداخلة في نطاق المجموعة. ويمكن القول أن مخرجات المرحلة الأولى تتمثل في الآتي:

- تحديد وتوصيف الأنشطة؛
- تحديد تكاليف كل نشاط؛
- تجميع الأنشطة المترابطة وتكاليفها في مجموعات متجانسة تسمى أوعية التكلفة؛
- حساب معدل التكاليف الإضافية لكل وعاء **Pool Rate.**

2-1-2 تحديد تكاليف المنتجات

في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الإضافية الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، وذلك باستخدام معدل تكلفة كل وعاء الذي تم حسابه خلال المرحلة الأولى والذي بواسطته يمكن حساب مقدار الموارد أو التكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج.

2-2- الظروف الملائمة لتطبيق النظام:

أهم الملامح التي يجب توافرها في بيئة التكاليف حتى تكون ملائمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة وهي:

2-2-1 تنوع المنتجات:

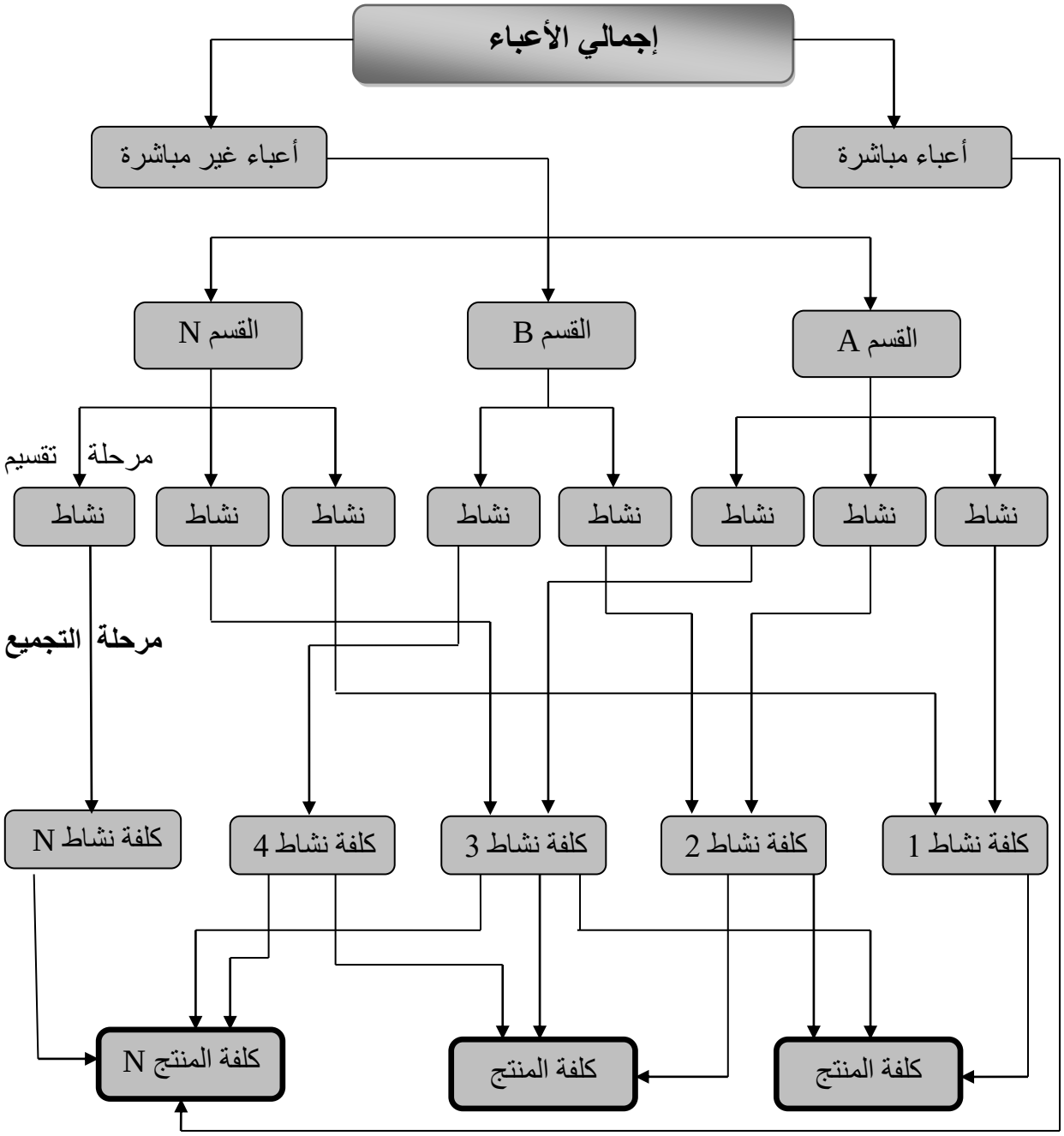
فالاختلاف والتنوع الواضح والملحوظ بين المنتجات من حيث حجم الإنتاج ككل، وحجم الدفعة من المنتج ودرجة التعقيد في عملية التصنيع يِدي إلى الاختلاف الواضح بين هذه المنتجات من حيث احتياجاتها من الأنشطة المختلفة المطلوبة لعملية التصنيع.

2-2-2 تغير هياكل تكلفة المنتجات:

فتشهد معظم المؤسسات الصناعية في الوقت الحاضر زيادة مستمرة في التكاليف الصناعية غير المباشرة كنسبة من التكلفة الكلية للمنتج. يترتب على ذلك فقدان العمل المباشر لأهميته كأساس للتحميل مع زيادة الحاجة إلى مجموعات مختلفة من أسس التحميل منها ما يرتبط بوحدة المنتج.[1]

[1] محمد زرواطي، **المداخل الحديثة في محاسبة التسيير ومحاولة تطبيق طريقة ABC في وحدة المسبك بمؤسسة بوفال ,بالمدية**، مذكرة رسالة ماجيستر في علوم تسيير، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر 2008/2007، ص ص70-71.

الشكل (1-6): المخطط العام لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC



SOURCE :PARTRICK BOISSELIER ,contrôle De Gestion cours et Application,Vubert ,paris ,1999,P204

ثالثا: تقييم طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

1-3 مزايا طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC: المزايا الخاصة بهذه الطريقة يمكن توضيحها على النحو التالي:

- إحداث تغير في نماذج وهياكل ربحية خطوط الإنتاج لتحقيق درجة أدق في مجال تخصيص الموارد بين الأنشطة.
- تحقيق درجة مرتفعة من الدقة والرقابة على تكلفة استخدام الموارد.
- تدعيم موقف الرقابة وبياناتها من خلال استخدام مسبب التكلفة.

2-3 عيوب طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC: بالرغم من المزايا التي يقدمها النظام إلا أنه لا يخلو من بعض النقائص و المتمثلة في ما يلي:

- تجميع الأعمال المتجانسة في نشاط واحد واستخدام مسبب تكلفة واحدة؛
- ارتفاع تكاليف تطبيقه، بالإضافة إلى ارتفاع تكاليف تطويره وصيانته؛
- يستبعد نظام بعض الأنواع التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة نظرا لعدم إمكانية تخصصها على المنتجات.[1]

المطلب الرابع: نظام التكلفة المستهدفة:

أولا: تعريف نظام التكلفة المستهدفة:

1-1 تعريف نظام التكلفة المستهدفة:

التعريف الأول: التكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج(أو الخدمة) التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف.[2]

التعريف الثاني: تعرف بأنها طريقة لتخطيط التكلفة ترتكز على المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميزة أو الخاصة و الدورة الحياتية القصيرة نسبا، وأنها طريقة التكلفة التي تستخدم في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج، أي مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج.[3]

ثانيا: خطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة:

لقد فرضت الظروف المنافسة على المؤسسات تعديل استراتيجياتها فيما يخص تحديد الأسعار والتعامل مع أسعار التكلفة، وبالتالي فإن المنطق المفهوم التقليدي يحدد الأسعار على أساس أسعار التكلفة زائد هامش الربح لم يعد معنى في عالم الأعمال الحديثة. وبخصوص العلاقة ما بين سعر البيع وأسعار التكلفة، فإن العلاقة انعكست بفضل مفهوم التكلفة المستهدفة أي:

التكلفة المستهدفة= سعر البيع – هامش الربح

فيتم تحديد التكلفة المستهدفة انطلاقا من سعر البيع المستهدف والذي غالبا ما يكون سعر البيع المطبق نتيجة للمنافسة.

---

[1] أمين بن سعيد، **نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كأداة مساعد في تسيير وتحسين الأداء، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري**، مذكرة رسالة ماجيستر، تخصص محاسبة وتدقيق، 2011/2010، ص114-115-116-117.

[2] ثناء علي القباني، **إدارة التكلفة وتحليل الربحية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص475.

[3] ثناء علي القباني، **قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص456.

الشكل (1-7): طريقة التكلفة المستهدفة.



من خلال الشكل السابق تحدد الخطوات المتبعة لتحديد التكلفة المستهدفة وفقا ما يلي:

- **تحديد سعر البيع المستهدف:** يعد المنطق لهذه العملية ويتم ذلك بناءا على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة والأسعار المطبقة والزبائن من حيث رغباتهم وتقييمهم للمنتجات.

- **تحديد الربح المستهدف:** يعد الخطوة الثانية بناءا على استراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح، أي الربح الذي ترغب المؤسسة تحقيقه من منتج معين.

- **تحديد لتكلفة المستهدفة:** للحصول على التكلفة المستهدفة يتم استخدام عنصرين سابقين بطرح الربح المستهدف من السعر المستهدف، وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها.

- **تصميم أجزاء و مكونات سلعة بشكل يحقق التكلفة المستهدفة:** تتمثل الخطوة الأخيرة في القيام بالدراسات اللازمة والتي تتم في الغالب من قبل المهندسين في المؤسسات للوصول إلى الأجزاء و العناصر وأسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة.[1]

ثالثا: التكامل بين أسلوبي دورة حياة المنتج والتكلفة المستهدفة:

حيث أهم الأهداف التكلفة المستهدفة التي تسعى إلى تحقيقيها بالمشروعات المتوسطة والصغيرة عملية تخفيض التكاليف للمنتجات من خلال استخدام أسلوب دورة حياة المنتج وصولا إلى تطبيق التكاليف المستهدفة باستخدام طرق منها:

أ. استحداث وابتكار أساليب إنتاج جديدة مبتكرة غير مطبقة، وبدائل جديدة لمداخلات الخامات وباقي خطوات الإنتاج التي يمكن استخدامها.

ب. الاسترشاد بأسعار البيع التنافسية بالسوق التنافسي لتخطيط التكلفة المستهدفة.

ج. التعرفة مسبقا على الجانب السلوكي للتكاليف، ويمثل حافز ودافع لكافة المشاركين في البحث عن الاستخدام الاقتصادي الأمثل للموارد لتحقيق الأهداف المستهدفة.

[1] هادفي خالد، مرجع سبق ذكره، ص ص77-78.

د. يستهدف تخفيض التكاليف الوصول إلى التكلفة المستهدفة لتحقيق الميزة تنافسية للمشروعات والحفاظ على مستوى الجودة للمنتجات.[1]

رابعا: تقييم نظام التكلفة المستهدفة

4-1 نقاط القوة لنظام التكلفة المستهدفة: نذكر من بينها ما يلي:

- تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين؛
- تسهل العمل الجماعي بخلق لغة مشتركة وهدف مشترك يتمثل في التكلفة المستهدفة؛
- يساعد تطبيق هذا النظم كذلك في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدارة الإمداد وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة.

4-2 نقاط الضعف لنظام التكلفة المستهدفة: على الرغم من أهمية التكلفة المستهدفة والمزايا إلا أن لها نقاط الضعف يمكن أن ندرج بعض منها فيما يلي:

- تتمثل أهم نقطة ضعف لنظام في فرضه لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل.
- يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتوج معين والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة.[2]

[1] هبة حسين محمد حسن عطوة، **تحليل العلاقة بين أسلوبي تكلفة دورة حياة المنتج والتكلفة المستهدفة وتأثيرها في نجاح المشروعات**، المجلة الحادي عشر، العدد الرابع، ص76.

[2] راضية عطوي، **دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف**، مذكرة رسالة ماجيستر في علوم التجارية، تخصص إدارة الأعمال، جامعة فرحات عباس-سطيف1 2008/2007، ص ص ص59-60-61.

خلاصة الفصل

يعتبر هذا الفصل تمهيدا الموضوع الدراسة حيث تمكننا من خلاله معرفة محاسبة التكاليف والتكلفة بشكل مفصل حيث تم دراسته من خلال ثلاث مباحث.

ولقد تطرقنا في المبحث الأول إلى عموميات حول محاسبة التكاليف بحيث تم عرض مختلف أساسيتها والمقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف وشرح أهم الفروقات بينهم.

وفي المبحث الثاني تم تحديد الفروقات بين الأعباء والتكاليف والمصاريف وعرض تصنيف مختلف عناصر التكاليف.

أما في المبحث الثالث والأخير تم عرض فيه مختلف طرق احتساب التكاليف والتي تناولها منها شيء مبسطا ولكل طريقة من هذه الطرق بعض الملاحظات نذكر منها ما يلي:

- التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة هي تكاليف متغيرة للوحدة وثابتة لحجم النشاط.
- التكاليف المتغيرة هي تكاليف ثابتة للوحدة ومتغيرة لحجم النشاط.
- التكاليف المعيارية تعتبر تكاليف محددة ومقدمة على أساس علمي وعملي.
- نظام التكاليف على أساس النشاط ABC تساعد إدارة المؤسسة على اتخاذ القرارات بشكل أكثر موضوعية وواقعية.

وفي الأخير تحدثنا عن ما تعرف بالنظام التكلفة المستهدفة والتي تعتبر طريقة لتخطيط التكلفة وترتكز على المنتجات وتستخدم في مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج وهذا ما سنتحدث عنه في الفصل القادم.

الفصل الثاني:

أهمية طريقة دورة حياة المنتج في تحقيق الجودة بالمؤسسة

تمهيد

إن المنتج أحد أهم عناصر المزيج التسويقي التي تعتمدها المؤسسة باعتبار الأساس الذي ترتكز عليه مختلف الأنشطة والممارسات التسويقية، ويتوقف نجاح أي مؤسسة وبقائها واستمراريتها على مدى انطلاقا مكانة التي تختلها جودة المنتجات في إشباع حاجات المستهلكين والتأثير على قراراتهم الشرائية وسلوكاتهم الاستهلاكية، وقد أصبح في الوقت الحالي في الكثير من الدول والمؤسسات الاقتصادية تولى اهتمام متزايد بجودة المنتجات وهذا الشيء الذي يساهم بالضرورة في إمكانية التسويق المنتجات بسهولة.

فمثلها للكائنات الحية دورة حياة المنتج تبدأ بالولادة وتنتهي بالوفاة فإن المنتجات هي الأخرى تقضي فترة زمنية محدودة في السوق منذ طرحها في السوق إلى غاية خروجها منه حيث تمر بمراحل وهذا بغرض تحقيق تطور حجم المبيعات وقيمة الأرباح.

سيتم دراسة هذا الفصل من خلال مبحثين إذ سيقوم المبحث الأول بتسليط الضوء على ماهية المنتج وجودة المنتج، أما المبحث الثاني سيتم من خلاله بدراسة عموميات أساسية حول كلفة دورة حياة المنتج وإبراز مختلف مراحل التي تمر بها.

المبحث الأول: جودة المنتج

تعد الجودة من أهم اهتمامات المؤسسة، حيث أصبحت بذلك جودة المنتج دليلا مهما وأحد مفاتيح تحقيق النمو والاستمرارية للمؤسسة، وتبرز أهميتها أكثر من خلال توجهها نحو المستهلك، فكلما زاد مستوى الجودة كلما زادت قيمة المنتوج وصورة العلامة في ذهنه.

المطلب الأول: تعريف المنتج وجودة المنتج

أولا: تعريف المنتج

يعرف المنتج بأنه "عبارة عن مجموعة من الأشياء ملموسة وغير ملموسة، تطرح في الأسواق ولها من خصائص لفرد أو مجموعة الأفراد ، وفي هذا الإطار فإن المنتج قد يكون في صورة سلعة أو خدمة أو فكرة أو أي تركيبة تجمع بينهما".[1]

كما عرف المنتج على أنه "المصدر للإشباع الحاجات والرغبات الاستهلاكية، كما أنه مصدر للربح الذي يسعى إليه كل من الموزع والمنتج وبهذا المعنى، فإن المضمون السلعي العام لا يقصر على الجوهر المادي للمنتج، بل يتعدى إلى كل الأبعاد التي يمكن أن تحقق للمستهلك المنافع التي تسعى إلى تحقيقها".[2]

ويمكن التفرقة بين أنواع المنتج فهناك فرق بين السلع والخدمات

فالسلع: هي تلك المنتجات التي لها صفة ملموسة كالسيارات.

أما الخدمات: هي ليس لها صفة ملموسة مثل خدمة طبية.

ومن التعريفين السابقين يمكن استنتاج **تعريف شامل** للمنتج على أنه: مجموعة من الخصائص الملموسة وغير ملموسة التي تطرح في الأسواق والتي تجتمع لإرضاء المستهلك، والمنتج في معاينه يشمل السلعة أو الخدمة أو حتى الفكرة.

ثانيا: تعريف جودة المنتج

يختلف مفهوم جودة المنتج من شخص إلى أخر حسب وجهة ولا يوجد تعريف محدد وواضح لجودة المنتج وهذا لأنه من مفاهيم جودة.

عرفت جودة المنتج بأنها "عبارة عن الامتياز الذي يمكن للزبون أو المؤسسة أن تتحمله، أي كلما كان المنتج المقدم للزبون ذو سعر مرتفع كلما كانت جودته عالية".[3]

---

[1] الصميدعي محمود جاسم، **مبادئ التسويق**، دار المناهج، عمان، الأردن، سنة 2006، ص182-183.

[2] عبد الإله سيف الدين ساعاني، **مبادئ التسويق**، دار حافظ للنشر، عمان، الأردن، سنة2014، ص90.

[3] فؤاد بوقطيمة ، **جودة المنتجات الغذائية المحلية وأثرها على سلوك المستهلك الجزائري**، مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية، المجلد09، العدد01، سنة2022، ص61.

وأيضا بأنها "عبارة عن قدرة المنتج على تحقيق الإشباع الكامل لحاجات ورغبات المستهلك بأقل تكاليف داخلية".[1]

كما عرفت أيضا بأنها" حالة ديناميكية مرتبطة بالمنتجات المادية والخدمات وبالأفراد والعمليات والبيئة المحيطة بحيث تتطابق هذه الحالة مع التوقعات".[2]

ويمكن التمييز بين مواصفات ثلاث مداخل رئيسية مرتبطة بمفهوم جودة المنتج:

جودة التصميم: أي المواصفات الملموسة وغير الملموسة في تصميم المنتج.

جودة المطابقة: نقصد بها مطابقة جودة المنتج أو خدمة للمواصفات الموضوعة في تصميم.

جودة الأداء: نعني بها قدرة المنتج على أداء المهمة التي أنجز لأجالها وفق احتياجات ورغبات الزبائن.[3]

ومن التعاريف السابقة نستنتج **تعريف شامل** عن جودة المنتج" فهي عبارة عن مقدرة الخصائص الملموسة المتواجدة في السلعة المتقنة وخالية من العيوب على إرضاء الزبون وتلبية توقعاته.

المطلب الثاني: أهداف جودة المنتج وأهميتها

أولا: أهداف جودة المنتج

إن تحقيق الجودة يهدف إلى ما يلي:

- **الأهداف التي تخدم ضبط الجودة:** وهي التي تتعلق بالمعايير التي ترغب المؤسسة في المحافظة عليها حيث تصاغ هذه المعايير على مستوى المؤسسة ككل، وذلك باستخدام متطلبات ذات مستوى أدنى تتعلق بصفات مميزة مثل: الأمان وإرضاء العملاء.....إلخ.

- **أهداف تحسين الجودة**: وهي غالبا ما تنحصر في الحد من الأخطاء وتطوير منتجات وخدمات جديدة ترضي العملاء بفعالية أكبر.

- المردودات المالية والاقتصادية المتوقعة من الجودة وتكاليفها التي تسهم في تحسين اقتصاديات الشركة والبلد.

---

[1] حميد الطائي، الصميدعي محمود، العلاق بشير، **الأسس العلمية للتسويق الحديث-مدخل الشامل**، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة 2006،ص03.

[2] مأمون درادكة و طارق شلبي، **الجودة في المنظمات الحديثة**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر، عمان، الأردن، سنة2002، ص16.

[3] سمير محمد عبد العزيز، **جودة المنتج بين إدارة الجودة الشاملة والإيزو 9000،10011**، مكتبة الإشعاع، الطبعة الأولى، القاهرة، سنة 1999، ص09.

- توفر المعلومات مهمة للإدارة يمكنها الاستفادة منها في اتخاذ القرارات ذات الطبيعة العملية والمالية، وتسمح لإدارة الشركة أن تنافس بنجاح في أكثر من أسبقية تنافسية.

- توفر للشركة أداة رقابية وتنفيذية فاعلة تساعد الإدارة في معرفة جوانب القوة والضعف وأفضل الطرق التعامل معها.[1]

- وهنا يمكن تصنيف أهداف الجودة بنوعيها إلى خمس فئات وهي:

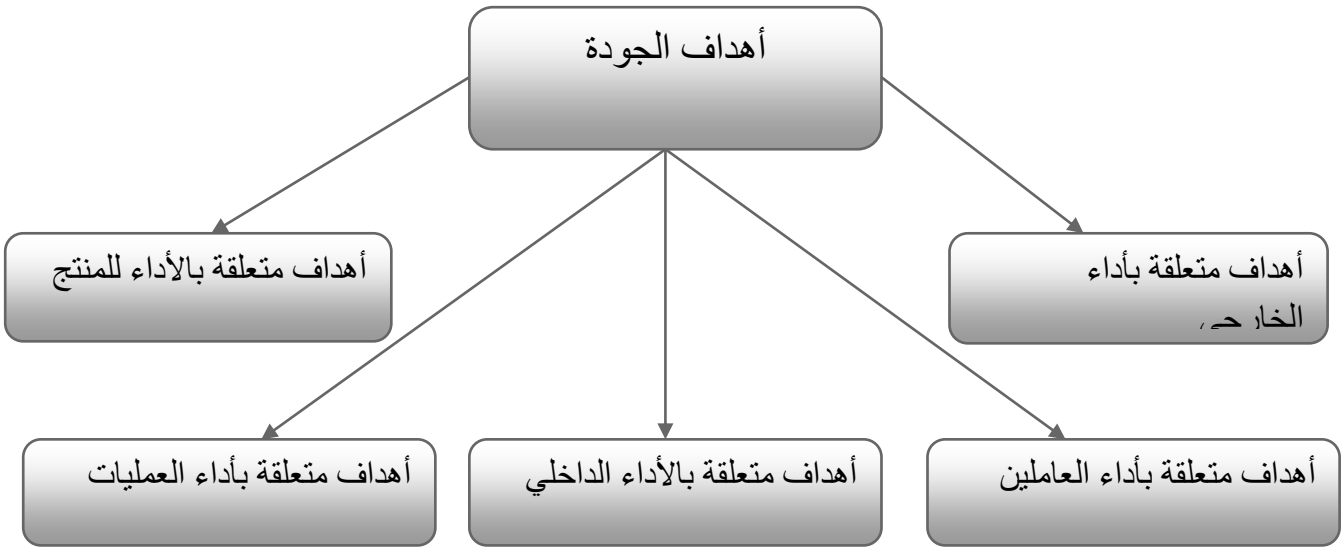
* أهداف الأداء الخارجي للمؤسسة ويتضمن الأسواق والبيئة والمجتمع؛

* أهداف الأداء المنتج أو الخدمة ويتناول حاجات العملاء والمنافسة؛

* أهداف العمليات وتتناول مقدرة المؤسسة وفاعليتها ومدى استجابتها للتغيرات ومحيط العمل؛

* أهداف الأداء للعاملين وتناول المهارات والقدرات والتحفيز وتطوير العاملين.[2]

الشكل (2-1): أهداف الجودة



المصدر: مدحت أبو النصر، **أساسيات إدارة الجودة الشاملة**، ص69.

[1] ريمة بن بايرة، **دراسة أثر الجودة على تكاليف المنتج**، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة02، العدد 14-جوان 2016، ص236.

[2] مدحت أبو النصر، **أساسيات إدارة الجودة الشاملة**، دار الفجر للنشر، مصر، 2008، ص69.

ثانيا: أهمية جودة المنتج

مع تزايد المنافسة ومع ارتفاع مستوى متطلبات الزبائن أدركت المؤسسات أن بإمكانها أن تجعل من الجودة مصدرا لقرتها تنافسية، فتعد الجودة هامة لثلاث أطراف رئيسية هم:

1- بالنسبة للمؤسسة: وتظهر أهمية جودة المنتجات والخدمات وبالنسبة للمؤسسة من خلال النقاط التالية:

1-1- الصورة العامة وسمعة المؤسسة في الأسواق: فعدم تخصيص الاهتمام اللازم للجودة قد يؤدي إلى تدمير سمعة المؤسسة، تخفيض مشاركتها التجارية في الأسواق المحلية والعالمية وعدم رضا عملائها على مستوى منتجاتها.

1-2- درجة الثقة في منتجاتها: فسوء تصميم أو تصنيع المنتجات قد يؤدي إلى وقوع حوادث لمستعملي هذه المنتجات.

1-3- مستوى الإنتاجية: فالجودة السيئة للمنتجات تؤثر سلبا على الإنتاجية، وذلك من خلال إنتاج سلع معينة غير قابلة للتسويق بالإضافة إلى تكاليف الإصلاح.

1-4- التكلفة: فالمستوى الضعيف للجودة يؤدي إلى زيادة تكاليف المؤسسة وذلك من خلال زيادة المرفوضات.

1-5- الأنظمة والتشريعات: فعدم الالتزام بمعايير جودة الخاصة بالمنتجات يحول دون دخول المؤسسة للأسواق العالمية.

1-6- زيادة الأرباح والحصة السوقية: تساهم الجودة في رفع الحصة السوقية للمؤسسة من خلال زيادة رضا العملاء على مستوى منتجاتها.

2- بالنسبة العملاء: تتضح أهمية الجودة بالنسبة للعملاء من خلال العنصرين التاليين:

2-1- الرضا: فلا يمكن لأي صناعة أن تستمر إلا إذا كانت المنتجات التي تقدمها وتقوم بتسويقها ذات جودة جيدة وترضي رغبات العملاء واحتياجاتهم.

2-2- الوفاء: ضمان وفاء الزبائن لا يتحقق إلا من خلال تقديم السلع والخدمات التي تلبي رغباتهم واحتياجاتهم.

3- بالنسبة العمال: تتخذ أهمية الجودة بالنسبة للعمال الأوجه التالية:

3-1- دعم نشاط كل فرد: وذلك من خلال تحسين ظروف العمل، مما يساهم في تحسين أداء كل فرد في المؤسسة، وبالتالي تحسين الإنتاجية، ورفع مستوى الجودة.

3-2- المساهمة في تنسيق عملية التسيير: فالتسيير يهدف إلى تنشيط وتحفيز فريق العمل لإرضاء العملاء بصفة دائمة.

3-3- التناسق والترابط: إن سياسة الجودة تقترح أسلوب جديد للعمل في المؤسسات الحديثة والمتمثل في تطوير شبكات الاتصال الأفقي بين مختلف الأقسام من خلال العلاقة(الموارد/العميل) داخلي، والمشاركة في حل مشاكل العمل.[1]

المطلب الثالث: أبعاد جودة المنتج

إن مجمل احتياجات ورغبات الزبائن ساهمت في تحديد معالم وأبعاد الجودة المطلوبة والتي يمكن من خلالها ضبط جودة المنتج ويمكن توضيحها في الجدول الاتي[2]:

الجدول (2-1):أبعاد جودة المنتج

رقم	الأبعاد	المضمون
01	المطابقة للموصفات	* مطابقة المنتج النهائي للتصميم
02	الأداء	*ويتمثل في الخصائص الرئيسية للمنتج.
03	الاستجابة	*الاستجابة خاصة بردود أفعال الزبائن.
04	الخبرة	*إمكانية تغيير الخط الإنتاجي للإنتاج منتج أخر.
05	المظاهر	*السمات خاصة التي تعجب الزبون.
06	الاعتمادية (المعولية)	*احتمالية أداء المنتج.
07	المتانة(القدرة التحمل)	*تشير إلى مقاومة المنتج أمام الظروف ومدى قدرته على ساعات عمل متواصلة دون أي أعطال.
08	القدرة الخدماتية	*سرعة ودقة إصلاح المنتج في حال تعرضه للأعطال.
09	الجمالية	*كيف يبدو المنتج من خلال شكله، ملمسه، الإحساس، الذوق، الرونق.
10	الجودة المدركة	*الجودة التي يدركها الزبون عبر السمعة ويفاضل على أساسها بين العلامات التجارية

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على خالدي محمد، مرجع سابق

من خلال الجدول نلاحظ أن هناك العديد من الأبعاد، والتي يمكن من خلالها تناول أبعاد جودة المنتج، وفيما يلي توضيح لمضامين تلك الأبعاد كما يلي:

1- المطابقة للمواصفات: والتي تعبر عن الدرجة التي يلاقي بها المنتج الفعلي خصائص التصميم المحددة.

2- الأداء: ويعبر عن خصائص التشغيل الأولي(خصائص الأساسية)للمنتج أو الخدمة، فضلا عن خصائصه القابلة للقياس.

[1] العيهار فلة، **دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة**، مذكرة رسالة ماجيستر، في فرع إدارة أعمال، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2005، ص ص ص5-6-7.

[2] خالدي محمد، **نحو قياس تأثير جودة المنتج المحلي على سلوك المستهلك الجزائري**، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد05، العدد01، ماي2022م، ص ص 166-167.

3- سرعة الاستجابة: وتقترن بالوقت المستغرق لتلبية حاجات الزبون.

4- الخبرة في مجال سرعة التغيير: إمكانية تغيير الخط الإنتاجي لينتج منتج أخر، كإمكانية تغيير خط تجميع الدراجات لينتج منتج أخر بتأخير قليل أو من دون تأخير.

5- المظاهر: الخصائص التي تضاف إلى المنتج أو الخدمة المقدمة بناءا على طلب الزبون.

6- المعولية (الاعتمادية): هي احتمالية عمل أو أداء المنتج من دون فشل خلال عمره.

7-المتانة (القدرة التحمل): وتشير إلى قوة تحمل المنتج أو متناته في أثناء العمر الاقتصادي للاستعمال، وهي مقياس لحياة المنتج.

8- القدرة الخدماتية: سرعة وسهولة القيام بالصيانة والإصلاح، وتقاس عادة بالزمن الذي تستغرقه استجابة الخدمة وكذلك متوسط الزمن الذي تستغرقه الخدمة.

9- الجمالية: وهي العوامل التي ينشدها المنظور البشري، وتمثل الأفضلية الذاتية لدى الفرد عن المنتج، والطرق التي يستجيب بها الفرد لذلك المنتج كالمظهر الخارجي، الإحساس، المذاق، الرائحة، الصوت، وغيرها.

10- الجودة المدركة: الجودة ليست حقيقة مطلقة ولكن يمكن أن تكون بناءا على طلب الزبون، فالجودة من وجهة نظر الزبون تعتمد على معايير قياس غير مباشرة.

11- الإنسانية: وتشير إلى كيفية التعامل مع الزبون، أي أنه لا يجبر التعامل مع الزبون كرقم أو حالة، إنما كإنسان.

12- القيمة: وترتبط قيمة المنتج أو الخدمة مع كم من الأبعاد الإحدى عشر السابقة للجودة يشعر الزبون أنه قد حصل عليها مقابل ما دفعه.[1]

[1] حيدر علي المسعودي، **إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن، سنة 2010، ص ص ص 28-29-30.

المطلب الرابع: مستويات جودة المنتج

يعبر عن جودة المنتج ما بمدى توفر مجموعة من الصفات و الخصائص التي تتفق مع استعمال هذا المنتج، وتعد هذه الصفات والخصائص اللغة المشتركة بين المنتج و المستهلك أو بين المنتجين أنفسهم أو المستهلكين أنفسهم وعلى الرغم من أن مفهوم الجودة يختلف من شخص لأخر إلا أن هناك اتفاق عام على المستويات التي تحدد القبول والرفض وهي:

1. ردئ الجودة؛ 2. ضعيف الجودة؛ 3. مقبول الجودة؛

4. جيد في الجودة؛ 5. جيد جدا في الجودة؛ 6. ممتاز في الجودة.

ويمكن التعبير عن مستويات الجودة بطرق عدة منها الأتي:

1- الماركة أو الاسم التجارية: وتهدف إلى جذب اهتمام الزبون بما يضمن تكرار هذه الماركة أو الاسم التجاري وكذلك حماية المنتج في مواجهة المنتجات المنافسة وتحقيق استقرار السعر وتسهيل وتبسيط عملية الترويج.

2- الرتب: وتستعمل هذه الطريقة في تحديد مستوى الجودة لمادة أو سلعة عن طريق مقارنة المواصفات الفعلية بالمعايير المحددة والمتفق عليها.

3- الخصائص الطبيعية والكيماوية: إذ يعد مستوى جودة المادة أو السلعة محصلة مواصفات معينة منها الخصائص الطبيعية والكيماوية وينتشر استعمال هذه الطريقة في تحديد مستوى جودة الخامات الطبيعية والزيوت الخام.

4- المعايير التجارية والصناعية: وهي وصف كامل لمستوى الجودة الذي يتمتع به الصنف المطابق للمعايير، وتعمل هذه المعايير على تبسيط عملية التصميم وإجراءات الشراء ومراقبة المخزون وتخفيض التكاليف وسهولة استعمال السلع.

5- خصائص الأداء: وتقوم على الأساس التعبير عن مستوى جودة المادة أو السلعة بتحديد خصائص الأداء للصنف أو السلعة، إذ أن المشتري لا يحدد تركيب السلعة أو مكوناتها وإنما يحدد بدقة خصائص الأداء المطلوبة التي تقوم بها السلعة، كالسعة والحمولة.

6- الرسوم الهندسية: وتستعمل للسلع التي تكون لمقاساتها وأبعادها درجة عالية من الأهمية ويكثر استعمالها في مشاريع الإنشاءات والتشييد والأجزاء الميكانيكية.

7- العينات: ويكتفي المشتري بتقديم عينة إلى المورد و الطلب منه التوريد بمستوى الجودة الذي تمثله العينة المرسلة إليه، وتستعمل هذه الطريقة في حالة شراء أصناف خاصة ومتكررة.[1]

المبحث الثاني: الإطار النظري لطريقة كلفة دورة حياة المنتج

يعد أسلوب دورة حياة المنتج الأسلوب الأساس الحديث لتخفيض الكلف المنتج خلال دورة حياته الإجمالية، بحيث يمر بعدة مراحل مختلفة فإذا استخدمنا كل المراحل استخدام صحيح وبحذر فإنه سيمكن من تطوير سياسة التسويقية الفعالة.

المطلب الأول: عموميات حول كلفة دورة حياة المنتج

أولا: مفهوم دورة حياة المنتج ومراحلها

يستخدم مفهوم دورة حياة المنتج لمساعدة مديري التسويق في التخطيط الاستراتيجي للسوق ومن وجهة نظر المنتج والمستهلك ولكل وجهة لها مراحل خاصة بها وهذا ما سنتعرف عليه

1-1 مفهوم دورة حياة المنتج

التعريف الأول: تعرف دورة حياة المنتج "بأنها الفترة الزمنية التي تنقضي من وقت البدء في البحث والتطوير والتصميم إلى وقت تسليم المنتج للمستهلك النهائي، فهي نظام يستخدم لوصف تتبع وتجميع التكاليف الفعلية وتنسيب الإيرادات لكل منتج على حد، لغرض تحديد أرباح كل منتج ولغاية نهاية العمر الاقتصادي".[2]

التعريف الثاني: كما تعرف بأنها هي "طريقة اقتصادية لتقييم المشروع، حيث يتم اعتبار جميع التكاليف الناشئة عن امتلاك المشروع وتشغيله وصيانته والتخلص منه في نهاية المطاف ذات أهمية محتملة لهذا القرار".[3]

التعريف الثالث: تعرف كلفة دورة حياة المنتج من وجهة نظر السوق "عبارة عن تعاقب الأطوار في حياة المنتج في السوق من تقديم المنتج، النمو في المبيعات، النضوج ومن ثم التدهور والاضمحلال وبعض المنتجات تظل لفترة طويلة في الأسواق إلى أن تصل مرحلة التدهور بينما البعض له دورة حياة أسرع".[4]

---

[1] حيدر علي المسعودي، مرجع سبق ذكره، ص ص32-33-34.

[2] م.م.أسماء محمد عبد الرزاق، **علاقة تكاليف البيئية بتكاليف دورة حياة المنتج بالتطبيق في الشركة العامة لصناعة البطاريات**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد68، ص439.

[3] علي أبكر الخليل الكيس، **أثر تكامل تكاليف دورة حياة المنتج و التحسين المستمر على تحقيق الريادة بالمنشأت الصناعية السودانية**، مجلة الإدارة العامة والقانون والتنمية، مجلة03، العدد02، ص80.

[4] م.خدام فالح جيجان، **أهمية التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج في تخفيض التكاليف باستعمال هندسة القيمة و التحسين المستمر**، مجلة مثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلة11، العدد04، ص06.

التعريف الرابع: وقد عرفت أيضا من وجهة نظر المستهلك(الزبون)بأنها" المنهج يتم التركيز على أداء المنتج و كفاءاته مقابل السعر المدفوع، وتتكون من مرحلة الشراء، التشغيل، مرحلة الدعم، الصيانة وأخيرا مرحلة التخلص من المنتج".[1]

من خلال التعريف السابقة يمكن النظر لطريقة كلفة دورة حياة المنتج" بأن لكل منتج دورة حياته تختلف بحسب وجهات نظر المنتج والسوق والمستهلك وهي عبارة عن تعاقب الأطوار في حياة المنتج في لكل وجهة لها مراحل خاصة بها حتى يصل ككل إلى مرحلة التخلص النهائي للمنتج.

2-1 مراحل دورة حياة المنتج.

كما أشرنا سابقا فإن الآراء تختلف لتوصيف دورة حياة المنتج ويمكن الإشارة إلى المراحل تلك وجهات في الأتي:

1-2-1 مراحل دورة حياة المنتج من وجهة نظر المنتج: وتتضمن كالاتي:

1-2-1-1 مرحلة البحث والتطوير: تطوير المنتج الجديد هو العملية التي تبدأ عادة بالبحث والتنقيب عن الأفكار إلى غاية تقديم المنتج في صورته النهائية، وعليه نتفق أن عملية تطوير المنتج الجديد هي المرحلة الموافقة عادة للمرحلة التدهور، سواء من حيث عدم تقبله من طرف المستهلكين أو تدهور حجم المبيعات أو أي سبب سيؤدي إلى تدني الأرباح والمبيعات.[2]

2-1-2-1 مرحلة التصنيع: تقوم الوحدة الاقتصادية بإنفاق الموال على الأيدي العاملة والمواد الأولية والكلف الصناعية غير المباشرة والآلات بهدف إنتاج وتوزيع المنتجات. أما عن القرارات المتخذة في هذه المرحلة لتخفيض تكلفة الإنتاج فتكون ضئيلة لكون معظم الكلف تم تحديدها في مرحلة البحث والتطوير. 1

1-2-1-3 **مرحلة التسويق و تقديم خدمات ما بعد البيع**: تبدأ هذه المرحلة بعد الانتهاء من مرحلة التصنيع و عند تقديم المنتج إلى الزبون حيث تتحمل الوحدة الاقتصادية تكلفة تقديم خدمات ما بعد البيع .[3]

---

[1] م.خدام فلاح جيجان، مرج سبق ذكره، ص 07.

[2] ريمة بلغالي، **تأثير الابتكار التسويقي على دورة حياة المنتجات-دراسة حالة-**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتورة ل.م.د، شعبة علوم التسيير، تخصص تسويق وإدارة أعمال المؤسسات، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف،سنة 2019/2018، ص89.

[3] قصي عبد الأئمة أسود المحنه، **تكامل تقنيتي الكلفة المستهدفة وكلفة دورة حياة المنتج الموجهة بالوقت وأثره في غدارة الكلفة**، مذكرة رسالة ماجيستر علوم في محاسبة، جامعة كربلاء قسم محاسبة الدراسات العليا، العراق، 2020، ص 48.

2-2-1 مراحل دورة حياة المنتج من وجهة نظر السوق: تتألف من أربع مراحل رئيسية وهي:[1]

1-2-2-1 مرحلة التقديم: وهي المرحلة التي يتم فيها تقديم المنتج إلى السوق، ومن أهم مميزاتها:

- تعد هذه المرحلة أكثر المراحل اشتمالا على المخاطر، كما أنها أكثر المراحل

تكلفة لأن الأموال الأساسية والاستثمارية يجب أن يتم إنفاقها ليس فقط لتطوير المنتج، ولكن أيضا للسعي وراء الحصول على قبول المستهلكين.

- يكون المنتج متوافر في السوق لأول مرة، وغالبا ما يكون المنتج جديد، وبالتالي فإن سعره يكون عاليا.

- تكون المبيعات منخفضة نسبيا، ومعدل نموها بطيئا، فيؤدي إلى انخفاض أرباح المنتج.

- تكون تكاليف الترويج مرتفعة، وبالتالي يحتاج إلى ميزانية ترويج كبيرة للتعريف به، وإقناع المستهلكين بجودته وملاءمته؛

- لا توجد منافسة في هذه المرحلة لأن المنتج جديد لم يعرف به المنافسون بعد، وحتى لو عرفوا به، فإنهم سيترددون في تقليده خوفا من فشله، فهم يترقبون الحالة إلى أن يتأكدوا تماما بأن المنتج قد نحج وانتقل إلى مرحلة النمو.

2-2-2-1 مرحلة النمو: وتتسم بالخصائص التالية:

- تسمى أيضا مرحلة قبول السوق للمنتج، لأن المنتج قد انتقل بنجاح؛

- ترتفع المبيعات والأرباح بمعدل سريع. يبدأ المنافسون بدخول السوق بأعداد كبيرة غالبا، خصوصا إذا ما اتضح لهم أن منظور الأرباح جذاب بشكل خاص؛

- نتيجة المنافسة المحتدمة، تبدأ الأرباح في الانخفاض قرب نهاية مرحلة النمو؛

- يحاول المنافسون تقديم سلعة أو خدمة أفضل من حيث التصميم والجودة والسعر؛

- تعد المنافسة الاحتكارية النموذج الشائع في السوق يكون فيها المنتج قد وصل إلى مرحلة النمو في دورة حياته؛

- انخفاض الأسعار بشكل حاد، وإبقاء الأرباح بشكل عام مرتفعة.

[1] حميد عبد النبي طائي، بشير العلاق، عباس العلاف، **تطوير المنتجات وتسعيرها**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، سنة2008، ص28-29-30-31.

1-2-2-3 مرحلة النضوج: وتتصف بالخصائص التالية:

- يتباطأ نمو المبيعات، لأن حقق القبول من قبل معظم المشترين المرتقبين، هذا يعني أن المبيعات تستمر في الزيادة ولكن بمعدل منخفض؛

- تعد أطول مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج وأكثرها ربحية للمسوقين البارعين؛

- عندما يتباطأ نمو المبيعات، تنخفض أرباح كل من المنتجين والسوقين، ويتمثل السبب الأساسي لذلك في المنافسة المكثفة على عنصر السعر؛

- يستخدم الترويج بشكل مكثف كأداة فعالة لتمييز المنتجات، لأن القدرة التنافسية للشركة المنتجة تعتمد على المكانة التنافسية للمنتج، والإغراءات السعرية، وكثافة الجهد الإعلاني، ووسائل الترويج الأخرى.

1-2-2-4 مرحلة الانحدار(التدهور): ونذكر بعض الخصائص التالية:

- انخفاض حاد في المبيعات والأرباح؛

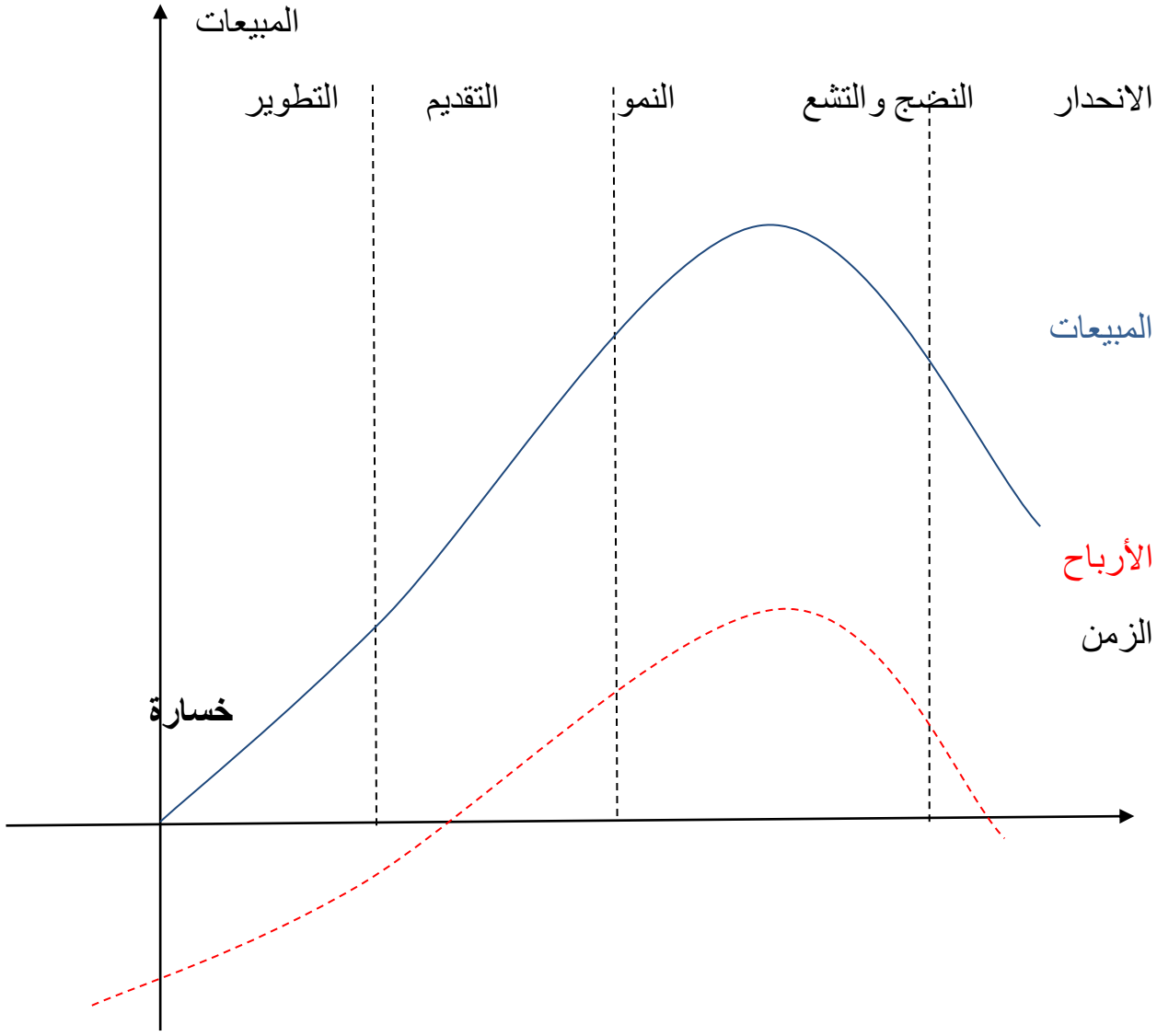
- عزوف المستهلكين عن شراء المنتج لافتقاره إلى الجاذبية، وعدم قدرته على إشباع حاجات المستهلكين ورغباتهم؛

- بالنسبة لمعظم المنتجات، تعد مرحلة الانحدار-التي يتم قياسها تبعا لحجم المبيعات لإجمالي الفئات-مرحلة لا يمكن تجنبها لسبب أو أكثر من الأسباب التالية:

- عندما يتم تطوير منتج أفضل أو أقل تكلفة لإشباع نفس الحاجة؛

- عندما تنخفض الحاجة للمنتج، نظرا لتطوير منتج أخر يشبع حاجات المستهلكين بشكل أفضل.

الشكل (2-2): مراحل دورة حياة المنتج



المصدر: ريمة بلغالي، مرجع سبق ذكره، ص79.

ثانيا: الكلف المترتبة على دورة حياة المنتج

تشمل كلف دورة حياة المنتج جميع الكلف المرتبطة بالمنتج بدءا من تلك التي تكبدتها الوحدة الاقتصادية من خلال التصور الأول للمنتج في مرحلة التصميم وقبل الإنتاج، وأثناء الإنتاج وبعد الإنتاج حيث يشمل إجمالي الكلف المترتبة على دورة حياة الكاملة العناصر التالية:

- **وتتمثل في الكلف القبلية:** أي كلف ما قبل التصنيع ككلف البحث والتطوير، التصميم التفصيلي وتحديد الأنموذج الأساسي للمنتج، والكلف الهندسية، وتتحملها الوحدة الاقتصادية المنتجة؛

- كلف التصنيع ككلف الشراء، والكلف الصناعية المباشرة وغير المباشرة؛

- **الكلف البعدية:** أي كلف ما بعد التصنيع ككلف الإعلان، التغليف، الشحن، والضمان وتلك الكلف تتحملها الوحدة الاقتصادية المنتجة؛

- **كلف يتحملها الزبون بعد عملية الشراء:** ككلف تشغيل واستخدام المنتج، الصيانة، كلف التخلص من المنتج؛

وتمثل الكلف المترتبة على دورة حياة المنتج بالنسبة للزبون سعر الشراء، وكلف التشغيل ومتطلبات التشغيل، وكلف الصيانة والإصلاح، فضلا عن كلف التخلص من المنتج في نهاية دورة حياته، وبتحليل كلف دورة حياة المنتج للزبون النهائي نجد أنها مرتبطة مباشرة بكلف إجراءات دورة حياة المنتج.[1]

ثالثا: أهداف دورة حياة المنتج وأهميتها

1-3 أهداف دورة حياة المنتج

تقدم تقنية دورة حياة المنتج معلومات ضرورية لمتخذي القرارات لغرض فهم وإدارة تكاليف، لذا فإن أهدافها تتمثل فيما يلي:

- **تخطيط التكلفة:** التنبؤ بالتكلفة قبل البدء بالعملية الإنتاجية من خلال تحليل الأنشطة والعمليات اللازمة من بداية مرحلة التصميم حتى مرحلة ما بعد البيع.

- **قياس التكلفة:** محاولة تحقيق المستوى الملائم من دقة القياس مع شمول القياس لكافة تكاليف مراحل دورة حياة المنتج.

- **رقابة التكلفة:** متابعة التكاليف وضبطها خلال دورة حياة المنتج، فضلا عن نطاق الرقابة ليشمل الرقابة السابقة واللاحقة لمرحلة الإنتاج.

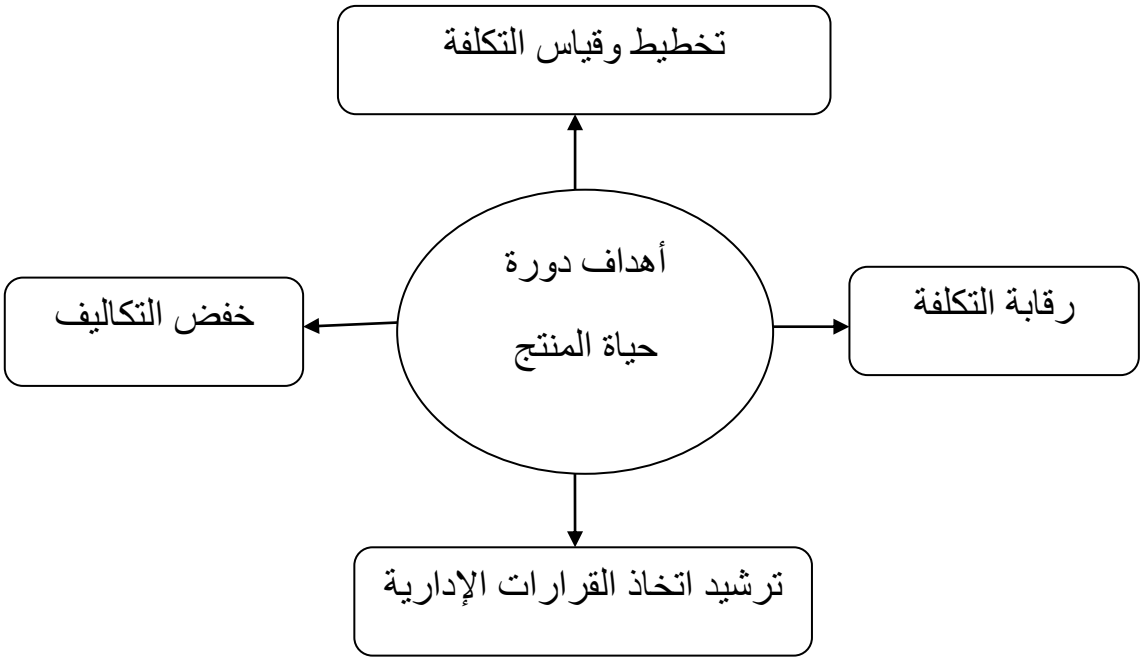
- **خفض التكاليف:** البحث عن أساليب وبدائل الاستخدام الأمثل للموارد، مما يقلل من مجالات وأوجه الإسراف والهدر.

- **ترشيد اتخاذ القرارات الإدارية**: توفر معلومات الاستراتيجية دقيقة وموضوعية، يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.[2]

[1] جرجيس مصطفى خضر، **خفض الكلف باستخدام أسلوب كلفة دورة حياة المنتج بالتطبيق المعدل(X) لتصنيع الكية،** مجلة تنمية الرافدين، المجلد35، العدد 112، سنة 2013، ص189-190.

[2] طه عزاوي محمد العجيلي، **التكامل بين تقنيتي محاسبة التكاليف تدفق المواد وتقنية تكاليف دورة حياة المنتج لتعزيز الميزة التنافسية،** مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد18، العدد57، الجزء الأول، ص68-69.

الشكل (2-3): أهداف دورة حياة المنتج



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مجلة طه عزاوي محمد العجيلي

بينما هناك أهداف أخرى متمثلة فيما يلي:

- تساعد تكاليف دورة حياة في تطوير معنى التكاليف الكلية المرتبطة بالمنتج للتعرف فيما إذا كانت الأرباح المكتسبة خلال مرحلة الصنع ستغطي تكاليف مرحلة التنازل عنه، كما أنها تحلل المنتجات التي تكون أرباحها قصيرة المدى عندما تكون تكاليف التنازل عامل إلى تقييم العمليات.

- وبسبب أخذها في الحسبان النظرة الشاملة للتكاليف فإنها تحدد المنتجات التي لها تأثيرات بيئية وتحفيز على التقليل أو التخلص من هذه التكاليف.

- تركيز على تحديد تكاليف التخطيط والتنازل خلال مرحلة تصميم المنتج بهدف إدارة ورقابة هذه التكاليف في مرحلة التصميم، كما أنها تمكن تحليل تكاليف بشكل كامل من المهد إلى اللحد ولكل بديل، الذي يساعدها في عملية اتخاذ القرارات في مجالات تخفيض الكلفة وانجازها بشكل مقبول وفاعل.[1]

[1] م.م.أسماء محمد عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص439.

2-3 أهمية دورة حياة المنتج

يمكن إظهار أهمية دورة حياة المنتج من خلال نقاط التالية:

- تعني دورة حياة المنتج بالنسبة للمسيرين أن المنتج سوف يخرج عاجلا أو أجلا من السوق، وبالتالي يجب التفكير في تطوير منتج جديد أو تحسن المنتج الحالي؛

- تتطلب كل مرحلة من مراحلها خطة تسويقية خاصة بها لمواجهة المنافسة والوفاء بمتطلباتها، مثل مرحلة النمو التي تتطلب إنفاقا إعلانيا كبيرا، ومرحلة التدهور التي تتطلب إحلال المنتج الحالي بمنتج جديد، الخ؛

- تقدم دورة حياة المنتج لمدير التسويق معلومات تفيد في فهم مجريات وأحداث السوق، وتجعله دائما يفكر في التصرف إذا ما تغيرت تلك الظروف؛

- ظروف حياة المنتج يمكن اعتبارها وسيلة من وسائل المراقبة، حيث أنه بناء على المرحلة التي وصل إليها المنتج يمكن إيجاد الخطة التسويقية اللازمة لتلك المرحلة.[1]

المطلب الثاني: عمر وشكل دورة حياة المنتج

بعض المنتجات لا تمر بكل مراحل دورة حياة المنتج لتعرضها للفشل المبكر في حياتها، وبالتالي فإن دورة حياة المنتج لا يمكنها أن تخبر إدارة المؤسسة عن عمر المنتج أو طول فترة حياته، ولكنها بالتأكيد يمكنها أن تمنح الإدارة فرصة تقدير عمر دورة حياة المنتج من خلال المقارنة والتقويم للمنتجات المشابهة، وهناك عدة عوامل تحكم عمر وشكل دورة حياة المنتج، أبرزها:

- **حاجات ورغبات واتجاهات وسلوك المستهلك:** حيث أنه كلما كان المستهلك مستعدا لقبول المنتج بسرعة كما انتقل المنتج من مرحلة إلى أخرى بسرعة.

- **معدل التغير التكنولوجي:** يسمح التغير التكنولوجي بتحريك المنتج خلال دورة حياته، وبالتالي كلما كان سريعا كانت دورة حياة المنتج قصيرة، بمعنى أن التغير السريع في التكنولوجيا يؤدي إلى التقادم السريع للمنتجات.

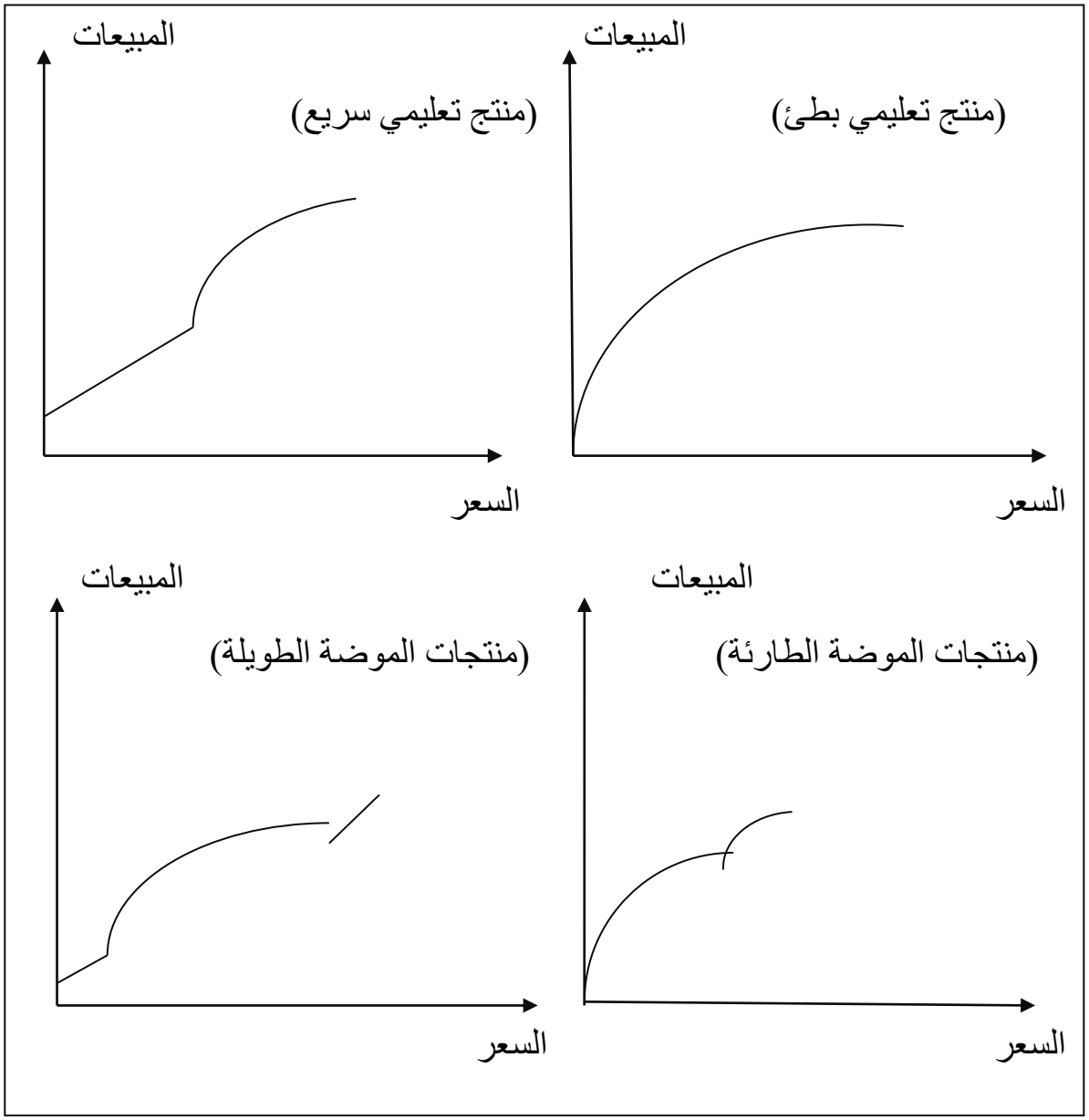
- **نشاط المنافسين:** كلما سهل دخول منافسين جدد إلى السوق، يزيد هذا من فرص تقديم منتجات جديدة تساهم كثيرا في تقليص دورة حياة المنتجات الحالية.

- **النشاط التسويقي للمؤسسات:** مثل زيادة الاتصالات التسويقية التي تتيح الفرصة لأكبر عدد من المستهلكين للتعرف على المنتج وبالتالي زيادة احتمالات شرائه.

[1] بورفبة قويدر، سماعيل عيسى، **دورة حياة المنتج كمدخل لترشيد الخيارات الإستراتيجية لمؤسسات**، مجلة أفاق للعلوم، المجلد05، العدد02، سنة 2020، ص289.

- **إتاحة الائتمان للمستهلكين:** حيث يسمح هذا الإجراء لأكبر عدد من المستهلكين بشراء المنتج، في حين قد يمتنع الآخرون عن الشراء في حالة البيع النقدي.[1]

الشكل (2-4): بعض أشكال دورة حياة المنتج



المصدر: بورفبة قويدر، سماعيل عيسى، **دورة حياة المنتج كمدخل لترشيد الخيارات الإستراتيجية لمؤسسات**، مجلة أفاق للعلوم، المجلد05، العدد02، سنة 2020، ص290.

[1] بورفبة قويدر، سماعيل عيسى، مرجع سبق ذكره، ص ص289-290.

المطلب الثالث: الاستراتيجيات التسويقية لدورة حياة المنتج

تعتبر المرحلة التي يمر بها المنتج خلال دورة حياته أحد العوامل التي يجب أن تراعي عند تخطيط الاستراتيجية التسويقية للمنتج، ولأن كل مرحلة من هذه المراحل يكون لها سيناريو مختلف، فإن ذلك يفرض أن يكون لكل مرحلة استراتيجيتها التسويقية خاصة بها، ولهذا فإننا سنحاول في هذا الجزء أن نسلط الضوء على الاستراتيجيات التسويقي وتوجهاتها في مختلف مراحل دورة حياة المنتج.[1]

أولا: استراتيجيات مرحلة التقديم:

تنطوي عملية تقديم المنتج إلى السوق على مخاطر كثيرة، ومن هذه المخاطر احتمال فشل المنتج. ولهذا فإن إدارة التسويق أن تضع لنفسها من أساليب التصرف والبرامج التسويقية ما يضمن للمنتج عملية تقديم أمنة إلى السوق، وخاصة بالنسبة للتسعير والترويج، والتوزيع، وتحديد جودة المنتج. وكثير من حالات الفشل الذي منيت به كثير من المنتجات كانت في هذه المرحلة. وهذا ما سنعرض أربع استراتيجيات مناسبة لهذه المرحلة وهي:

1-1 استراتيجية القشط السريع:

تركز هذه الاستراتيجية على تقديم المنتج إلى السوق بسعر مرتفع نسبيا بجهد ترويجي مكثف. وتستهدف بمحاولة الوصول إلى أقصى ربح إجمالي لكل وحدة منتجة، وبإقناع جمهور المستهلكين بمزايا المنتج وخصائصه النسبية ومستويات الجودة العالية التي يتصف بها المنتج. والحقيقة أن هذه الاستراتيجية تكون فعالة في الأوضاع التالية:

- عدم معرفة قطاع كبير من الجمهور؛

- إن الأفراد الذين يكونوا قد عرفوا المنتج سيبدؤون بشرائه للمنتج، ويكونوا قادرين على دفع السعر المرتفع؛

- عدم وجود منافسة.

2-1 استراتيجية القشط البطيء:

تقوم هذه استراتيجية على أساس تقديم المنتج بسعر مرتفع مصحوب بجهد ترويجي منخفض. وتهدف سياسة السعر المرتفع إلى تحقيق أقصى ربح إجمالي للوحدة الواحدة للمنتج، في حين يحافظ تخفيض الجهد الترويجي على بقاء التكاليف عند حدها الأدنى، إن تطبيق هذه الاستراتيجية من شأنه أن يحقق للمؤسسة أرباحا عالية من السوق. ومع ذلك فإن الاستراتيجية تفترض ما يلي:

[1] ناجي المعلا، **إدارة التسويق مدخل تحليلي استراتيجي متكامل**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، ص95-99-98-97-96

- صغر حجم السوق؛

-وجود معرفة تامة بالمنتج من قبل الجمهور؛

- استعداد الجمهور لدفع السعر المرتفع؛

- وجود منافسة شديدة.

3-1 استراتيجية التغلغل السريع:

تستند هذه الاستراتيجية على قديم المنتج إلى السوق بسعر منخفض، مع جهد ترويجي مكثف. حيث يكون هذان المحوران كافين لتحقيق تغلغل سريع في السوق، وتحقيق أكبر حصة سوقية فيها.

وتكون هذه الاستراتيجية فعالة في الأوضاع التالية:

- عندما يكون السوق واسعا وحجم الطلب فهي كبيرا؛

- عدم عرفة الجمهور بالمنتج؛

- زيادة حساسية السوق للسعر المرتفع؛

- وجود منافسة شديدة؛

- انخفاض تكلفة الإنتاج تبعا لحجم الإنتاج وزيادة الخبرة الإنتاجية.

4-1 استراتيجية التغلغل البطيء:

تقوم هذه الاستراتيجية على أساس تقديم المنتج إلى السوق بسعر منخفض، وبأدنى جهد ترويجي ممكن. فالسعر المنخفض من شأنه أن يستمل طلب المستهلك للمنتج. كما تفترض أن الطلب على المنتج مرن جدا، ولكن مرونة الطلب بالنسبة للترويج قليلة نسبيا، وعوما تعتبر هذه الاستراتيجية مناسبة في الأوضاع التالية:

-وجود سوق كبير للمنتج؛

- معرفة تامة للمنتج من قبل الجمهور؛

- ارتفاع حساسية السوق للسعر؛

- وجود درجة من المنافسة في السوق.

الشكل (2-5): المصفوفة الاستراتيجية التسويقية لمرحلة التقديم

إستراتيجية القشط السريع	إستراتيجية القشط البطيء
إستراتيجية التغلغل السريع	إستراتيجية التغلغل البطيء

مرتفع ↑ منخفض

مرتفع ← الجهد الترويجي

المصدر: ناجي المعلا، إدارة التسويق مدخل تحليلي استراتيجي متكامل، مرجع سبق ذكره، ص 97.

ثانيا: استراتيجيات مرحلة النمو:

إذا استطاع المنتج أن يرتقي إلى مستوى الحاجات والرغبات الاستهلاكية، فإنه سيحظى حتما بقبول المستهلك، لأن المنتج في هذه الحالة سيكون قادرا على تحقيق الإشباعات التي يتوقعها المستهلك، مما يزيد من حجم مشتريات منه ويسرع من معدل تبنيه له، بما يساعد على الدخول إلى مرحلة النمو.

وتتصف مرحلة النمو بزيادة الأرباح، فتكاليف الترويج(دعاية وإعلان...غيرها) ستوزع على عدد أكبر من المنتجات، مما يقلل نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف، وهي ميزة تتحقق عادة في ظل الإنتاج الكبير.

وللحفاظ على مكانتها التنافسية وتعزيزها في السوق، فإن بإمكان المؤسسة تبني واحدة أو أكثر من الاستراتيجيات تسويقية التالية:

أ. تحسين مستوى الجودة النوعية للمنتج، وإضافة مواصفات جديدة وموديلات أكثر(التمييز السلعي وبناء تشكيلة الأصناف)؛

ب. محاولة الوصول إلى قطاعات استهلاكية جديدة واستخدام قنوات توزيع جديدة؛

ج. تحويل الاستراتيجية الإعلانية لتحقيق أهداف ذات تأثير أعمق على السلوك الاستهلاكي، كبناء القناعات بدلا من تعريف المستهلكين بالمنتج الجديد؛

د. إمكانية قيام المؤسسة بخفض الأسعار في بعض الأحيان، وذلك لاستمالة عدد أكبر من المستهلكين لشراء السلعة.

والحقيقة أن المؤسسة في مرحلة النمو غالبا ما تجد نفسها أما خيارين اثنين هما:

- تحقيق حصة سوقية عالية؛

- تحقيق أرباح عالية. وإذا أرادت المؤسسة الاستحواذ على وضع سوقي متميز فإنها تستطيع زيادة إنفاقها على تحسين وتطوير منتجاتها، وترويجها بالإضافة إلى تكثيف عملياتها التوزيعية.

ثالثا: استراتيجيات مرحلة النضوج:

إن وصول المنتج يعني ضمنيا لمرحلة النمو، وتحسين موقفه في السوق وبالرغم من ذلك، فإن النمو في مبيعات المؤسسة قد ينخفض في أوقات معينة، فمرحلة النضوج غالبا ما تستمر وقتا أطول من المراحل السابقة (التقديم والنمو)، كما أنها تفرض كثيرا من التحديات على إدارة التسويق في المؤسسة، ومعظم المنتجات الموجودة في السوق الأن تعتبر في مرحلة النضوج.

إن انخفاض معدلات نمو المبيعات من شأنه أن يسهم في ظهور منجين كثيرين، مع منتجات كثيرة للبيع، وهذا سيقود بالتالي إلى زيادة حدة المنافسة. فالمؤسسات المتنافسة تبدأ بتخفيض أسعارها، وزيادة حجم الإنفاق على الإعلان وغيره من أساليب وطرق الترويج، كما أنها ستلجأ إلى تدعي موازناتها المخصصة لأغراض البحث والتطوير، من أجل الوصول إلى منتجات مطورة تستطيع بها تعزيز المكانة التنافسي لمنتجاتها.

ومن شأن كل هذه الممارسات أن تؤدي إلى تخفيض هوامش الربح، التي يمكن أن تحققها المؤسسات المتنافسة، وسيقود ذلك غلى خروج بعض المؤسسات الضعيفة، التي لا تقوى على المواجهة والتصدي، بحيث يبقى في السوق تلك المؤسسات الأقوى التي تكون قد دعمت قدراتها، وعززت مكانتها.

رابعا: استراتيجيات مرحلة التدهور:

في هذه المرحلة تتبع المؤسسة أحد الاستراتيجيات التالية:

- إحداث تخفيضات كبيرة في الأسعار؛

- التقليل من نفقات تسويق المنتوج بقدر الإمكان؛

- التركيز على الأسواق التي توجد فيها أكبر فرص بيعية؛

- الاستمرار في المزيج التسويقي الحالي إلى أن يتم إسقاط المنتوج للخروج من السوق كليا.[1]

[1] محمد الصيرفي، **مبادئ التسويق**، الطبعة الأولى، مؤسسة حورس الدولية، 2005، ص ص352-353.

المطلب الرابع: تقييم طريقة كلفة دورة حياة المنتج

أولا: مزايا طريقة كلفة دورة حياة المنتج

يتم تلخيص بعض الفوائد تكاليف دورة حياة المنتج كنهج لإدارة التكاليف الإستراتيجية على النحو التالي:

- يمكن صانعي القرار من تحليل وفهم نظرة الشاملة لتكاليف دورة حياة المنتج من البحث والتطوير والتخطيط والتخلص بشكل نهائي للمنتج؛

- تؤكد على أهمية التركيز الخارجي(العميل) وتستغل الروابط الداخلية والخارجية في سلسلة القيمة؛

- تدعم تحليل الربحية لدورة حياة المنتج وتساعد المديرين على إدارة التكاليف بشكل فعالية لأنها ترتكز على سلوك التكلفة خلال كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج؛

- يوفر التطبيق الناجح لدورة حياة المنتج ميزة تنافسية للشركة؛

- تحسين في جودة وموثوقية المنتج، تخفيض التكاليف النماذج المبدئية؛

- القدرة على تحديد فرص المبيعات المتوقعة وإسهامات العوائد بسرعة أكبر.

ثانيا: العوائق التي تواجه تطبيق تكاليف دورة حياة المنتج

هناك أيضا بعض العوائق والصعوبات في تنفيذ وتطبيق نهج دورة حياة المنتج على المنظمات. أن عيوب تكاليف دورة حياة المنتج هي:

- مكلفة، ومستغرقة وقتا طويلا؛

- عدم الدقة في البيانات، والحصول على البيانات للتحليل مهمة شاقة؛

وإن تطبيق منهج تكاليف دورة حياة المنتج ينطوي عليه مجالين رئيسين من المشاكل تتمثل في المشكلة مع الشركات نفسها:

- لا يهتم المدراء والموظفون بتكاليف دورة حياة المنتج أو لا يفهمونه؛

- من الصعب حساب تكاليف المستخدم مثل تكاليف التشغيل والصيانة والتخلص.[1]

[1] علي أبكر الخليل الكيس، مرجع سبق ذكره، ص83.

خلاصة الفصل

لقد حاولنا في هذا الفصل إلى إبراز مفاهيم عن المنتج وجودة المنتج وعن طريقة كلفة دورة حياة المنتج، ففي البداية تناولنا مفهوم جودة المنتج الذي يعتبر مقدار الخصائص الملموسة عن قدرة المنتج على تحقيق الإشباع الكامل لحاجات ورغبات المستهلك بأقل تكاليف، وتحديد أهدافها وأهميتها مع تنصيب معالم وأبعاد الجودة المطلوبة من أجل ضبط جودة المنتج.

إن طريقة كلفة دورة حياة المنتج التي هي بمثابة طريقة اقتصادية لتقييم المنتج لغرض تحقيق انخفاض التكلفة انطلاقا من وقت البدء في البحث والتطوير والتصميم وتقديم ونمو المنتج إلى غاية مرحلة التدهور أي التخلص النهائي للمنتج ولهذه الطريقة أهداف وأهمية ومن ثم وضع تخطيط استراتيجي للمنتج وهذا لمدى إمكانيتها من معرفة نقاط القوة والضعف التي تواجهها. ففي الأخير هي الطريقة الفعالية التي تساعد مديري التسويق من أجل حد لتدني التكاليف وتعظيم الربحية المبيعات لاتخاذ القرارات.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية في وحدة المضخات مؤسسة بوفال بالبرواقية- المدية

تمهيد

بعد الدراسة النظرية في الفصليين السابقين لمحاسبة التكلفة وطريقة كلفة دورة حياة المنتج بتحقيق الجودة في المؤسسة، سيكون هذا الفصل التطبيقي لما تم التطرق إليه في الدراسة النظرية، من خلال تطبيق واقع نظام محاسبة التكلفة ومكانة نظام دورة حياة المنتج بتحقيق الجودة بالمؤسسة، محل الدراسة التطبيقية بحيث ستكون الدراسة الميدانية في وحدة المضخات لمؤسسة بوفال بالبرواقية-المدية وللقيام بالدراسة تم استعمال أسلوب المسح عن طريق المقابلة واستمارة استبيان للحصول على معرفة أكثر في تطبيق واقع لنظام محاسبة التكلفة في وحدة المضخات ومدى تأثير نظام دورة حياة المنتج بتحقيق الجودة.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية هما:

* **المبحث الأول:** نظرة عامة حول مؤسسة بوفال PovaL

* **المبحث الثاني:** واقع نظام محاسبة التكلفة بوحدة المضخات

* **المبحث الثالث:** دراسة ميدانية عن علاقة دورة حياة المنتج بتحقيق الجودة في وحدة المضخات لمؤسسة بوفال PovaL .

المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة بوفالPOVAL

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة وتعريفها

أولا: لمحة تاريخية عن المؤسسة

أمضيت اتفاقية سنة 1970م مع المؤسسة الألمانيةINVEST- EXPORT لإنجاز وحدتي المسبك والصمامات بالبراوقية، وفي 16 جوان 1975م أمضيت اتفاقية المؤسسة الألمانيةINVEST- EXPORT والمؤسسة التشيكو سلوفاكيةSCROJ- EXPORT.

لإنجاز مشروع خاص بوحدة إنتاج المضخات، وقامت المؤسسة الفرنسيةSOGELERG بإنجاز البدايات الإدارية، وقد تم الانتهاء من إنجاز الورشات سنة 1982م بدءا بورشة الصمامات التي اكتمل إنجازها سنة 1975م، وانتهاء بورشة الصيانة في جوان 1982م تحت اسمSONACOME

وتعتبر هذه المؤسسة من الأوائل على مستوى المغرب العربي في هذا المجال.

ثم تعرضت لتغيرات تنظيمية أخرى سنة 1996م تحت اسم جديد POVAL هو مؤسسة المضخات و الصمامات الجزائرية.

أما حاليا وبداء من سنة 1998م أصبحت المؤسسة بتنظيم أفضل وتحت اسم SPE-SPA POVAL

الشركة الاقتصادية العمومية **Societe Populaire economique :SPE**

الشركة ذات الأسهم: **Societe Par Action :SPA**

وبرأس مال اجتماعي بلغ سنة 1997م 3.801.000.000.00 دج وتتضمن في هيكلها أربع وحدات، وحدة المسبك، وحدة الصمامات، وحدة الصيانة، وحدة المضخات.

ثانيا: تعريف مؤسسة بوفال POVAL وأهدافها

1.2. تعريف مؤسسة بوفال

بوفال مؤسسة عمومية اقتصادية شركة ذات أسهم يقدر رأسمالها بـ 12 مليار سنتيم متخصصة في إنتاج عتاد الري، تقع في المنطقة الصناعية بالبرواقية ولاية المدية ومقرها المركزي متواجد بالرويبة في الجزائر العاصمة تقوم هذه المؤسسة بعدة أنشطة في مجال الري والمحروقات حيث أنها تنتج المضخات والصمامات بمختلف أنواعها وأشكالها، ولها ورشات خاصة بصيانة العتاد ووحدات تقوم بتحويل المواد الأولية إلى منتجات على

الأسواق المحلية والأسواق الخارجية أي أنها تسوق إلى مختلف ولايات الوطن وتصدر إلى الخارج إلى مجموعة من الدول مثل إيطاليا، البرتغال...الخ.

كان عدد عمالها في سنة 1975 عند إنشائها 3600 عامل موزعين على وحدات وبعد الإصلاحات الاقتصادية ودخول الدولة الجزائرية في مرحلة اقتصاد السوق ثم التقليص من عدد العمال ليصبح سنة 1996 حوالي 1400 عامل، وذلك لعدة أسباب منها انتهاج الجزائر لسياسة الخوصصة والشروط التي فرضت عليها من صندوق النقد الدولي FMI من بينها تسريح العمال. وتضم مؤسسة "بوفال" أربع وحدات إنتاجية هي:

- وحدة المسبك بالبرواقية؛

- وحدة الصمامات بالبرواقية؛

- وحدة المضخات بالبرواقية؛

- وحدة الصيانة بالبرواقية.

بالإضافة إلى الوحدة المركزية بالرويبة، التي يقع مقرها الاجتماعي بالمنطقة الصناعية بالرويبة بمحاذات الطريق الوطني رقم خمسة، وتبعد عن الجزائر العاصمة بحوالي 30 كلم، وبحوالي 10 كلم عن المطار الدولي الجزائري هواري بومدين.

2.2. أهداف مؤسسة بوفال

أنشأت مؤسسة بوفال كباقي المؤسسات الصناعية الأخرى من أجل تحقيق جملة من الأهداف نذكر منها:

- متطلبات السوق الوطنية والدولية بمختلف منتجات الصمامات والمضخات التي تستعمل في الري باعتبارها قطاع هام في الاقتصاد العالمي والوطني.

- المساهمة في قطاع المحروقات وتزويده بالمنتجات (الموارد) التي يحتاجها حيث أنه من بين منتجات المؤسسة ما يستخدم لذلك، وبذلك فإنها تساهم في الصناعات البترولية.

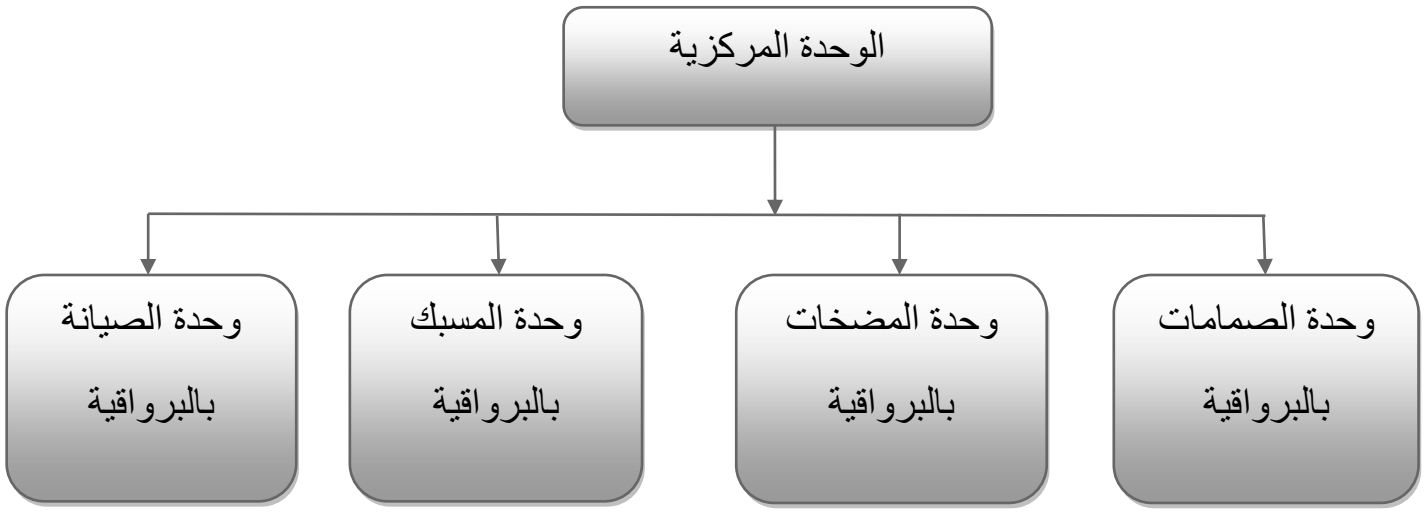
- تغطية السوق الداخلية بمختلف المنتجات التي تلبي متطلبات القطاع التي يحتاج إليها، ومحاولة التخلص من الاعتماد على الخارج.

- الاندماج مع المؤسسات الوطنية الكبرى في تطوير وتنمية الدولة الجزائرية من الناحية الاقتصادية، والمساهمة في تحيق مخطط التنمية التي تنتهجه الجزائر. [1]

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة بوفال POVAL

يمثل الهيكل التنظيمي البناء التنظيمي للمؤسسة وما يحتويه من وظائف ووحدات إدارية مخولة بإنجاز مجموعة من الأعمال والأنشطة تساهم من خلالها في تحقيق أهداف المنظمة، كما يبين الهيكل التنظيمي خطوط السلطة ومواقع اتخاذ القرارات والإجراءات الداخلية المتبعة في سبيل تحقيق أهداف المنظمة؛ والمخطط الأتي يمثل الهيكل التنظيمي بوفال

الشكل (3_1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة بوفالPoval



المصدر: رئيس مصلحة موارد البشرية وحدة المضخات لمؤسسة بوفال

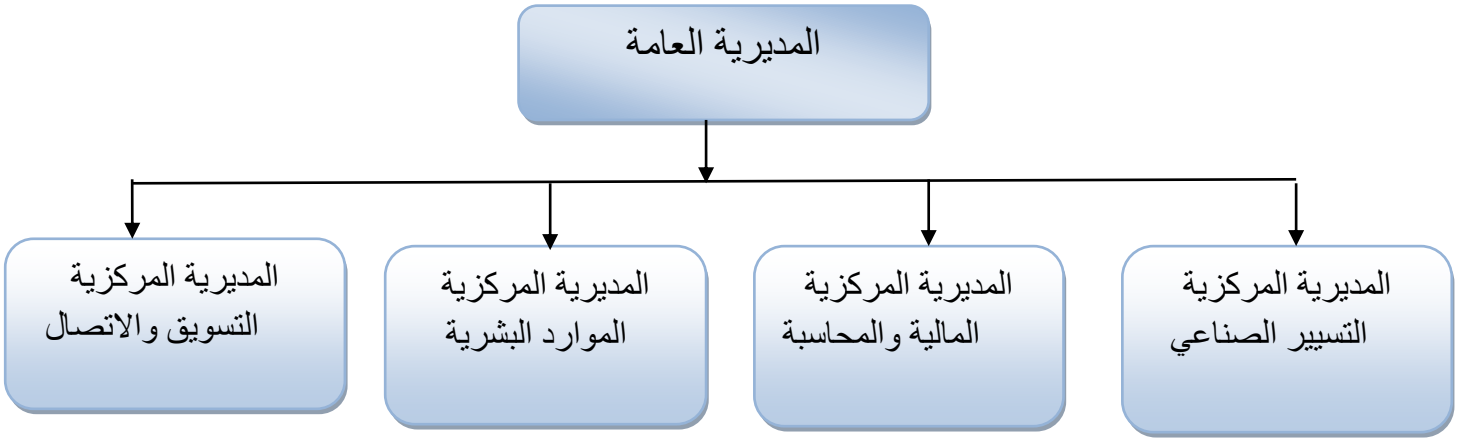
يحتوي الهيكل التنظيمي لمؤسسة بوفال على أربع وحدات، تقوم كل وحدة بإنتاج وتسويق وتطوير تركيبة معينة ومختلفة من منتج معين، ماعدا وحدة الصيانة والتي تعد وحدة خدماتية، وتتميز كل وحدة بالتسيير الذاتي لأمورها الداخلية العادية، عدا القرارات الحساسة والاستراتيجية يتم اتخاذها من قبل الوحدة المركزية التي تتحكم في هذه الوحدات.

تقع الوحدة المركزية بالمنطقة الصناعية بالرويبة وتكمن مهامها الرئيسية في الإشراف على جميع وحدات المؤسسة، وحدة المسبك وحدة الصمامات ووحدة الصيانة من خلال تحديد الأهداف، واتخاذ القرارات الاستراتيجية المتعلقة بالاستثمارات تطوير عمليات الإنتاج،

[1] بلعيد فتيحة، قاسمية يمينة، **" المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة الانتاج "** ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس، **" دراسة حالة مؤسسة بوفال وحدة المضخات"** ، المدية ، الجزائر، 2013. ص121.

والتسويق التخزين والنقل، وهذا بالتنسيق مع مدراء الوحدات، وتتكون الوحدة المركزية من خمس مديريات.

الشكل (3_2): مكونات المديرية المركزية.



المصدر: رئيس مصلحة موارد البشرية وحدة المضخات لمؤسسة بوفال

المديرية العامة: تتكون المديرية العامة من الرئيس المدير العام لمؤسسة بوفال، ومساعد رئيس المدير، ومساعد التدقيق ومراقبة التسيير ومدراء مركزيين تتمثل مهامهم في:

- تحديد الأهداف والاستراتيجيات؛
- تأمين الاتصال والتنسيق بين مختلف المديريات والوحدات؛
- الحرص على تطبيق نظام الجودة.

المديرية المركزية التسيير الصناعي: وتتمثل مهام مديرية التسيير الصناعي في:

- تحديد الاستراتيجيات والأهداف المتعلقة بالإنتاج لمختلف الوحدات؛
- مراقبة عملية الإنتاج في مختلف الوحدات.

المديرية المركزية المالية والمحاسبة: وتتمثل مهام هذه المديرية في:

- التحكم في برمجة أعمال المؤسسة تأمين مراقبة الخطة المالي؛
- دراسة ميزانية المؤسسة وتحليلها.

المديرية المركزية الموارد البشرية: تتمثل مهاما في:

- إعداد إجراءات اختيار وتوظيف الأفراد؛

- تسير أفراد الوحدة المركزية، من توفير شروط العمل، وتحديد وتوزيع الأجور.

المديرية المركزية التسويق والاتصال: تتمثل مهامها في:

- وضع استراتيجية المؤسسة المتعلقة بأسعار وتوزيع، وكذا التخزين وخدمات ما بعد البيع؛

- مراقبة وتطوير شبكات التوزيع، ودراسة طلبات الاعتماد المقدمة من طرف مختلف الوسطاء.

المطلب الثالث: تقديم وحدة المضخات

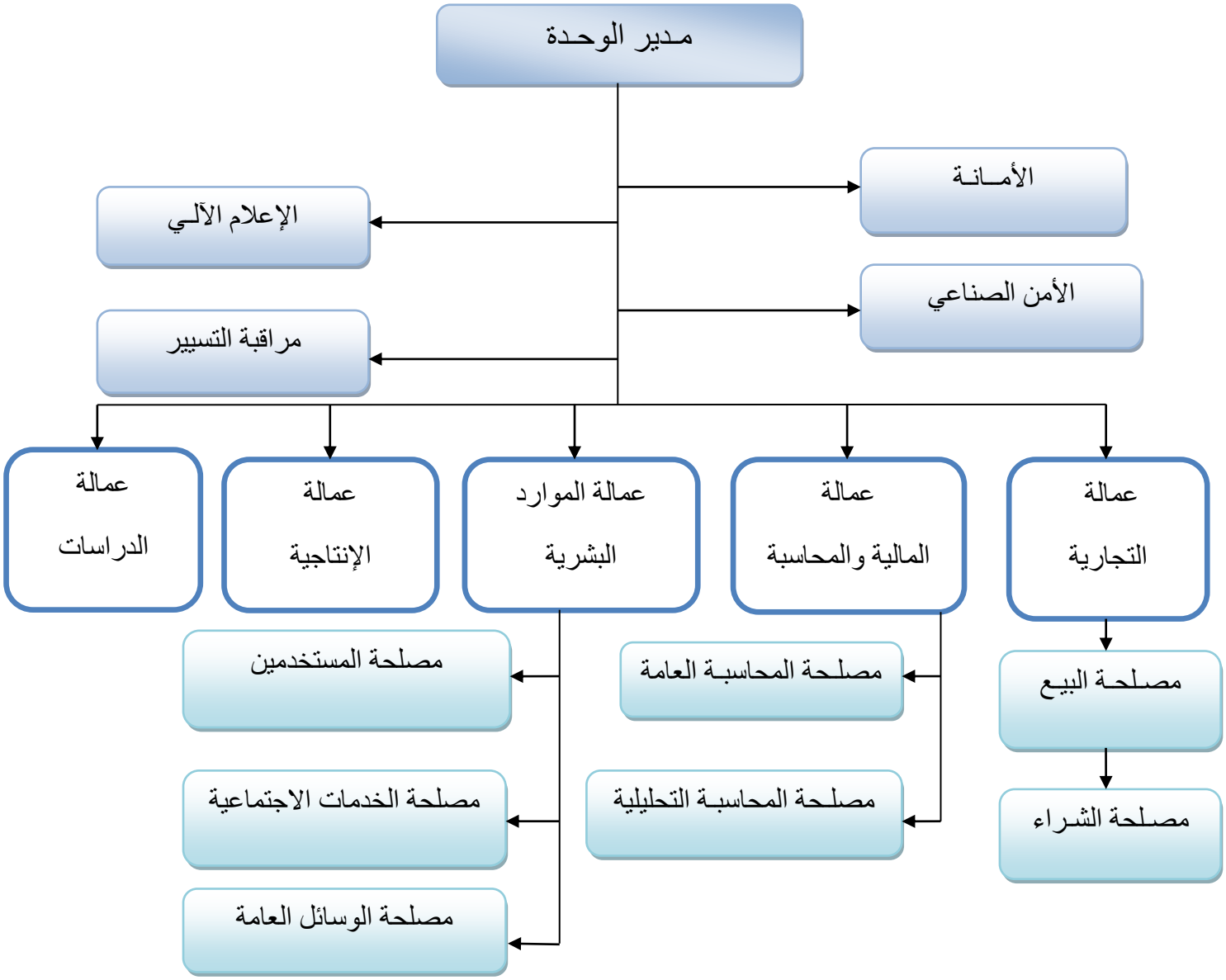
تقع وحدة المضخات في المنطقة الصناعية بالبرواقية بدأت الوحدة في النشاط سنة 1981 م، وهي تعتبر من أنشط الوحدات في المركب بحيث تتمتع بطاقة إنتاجية تقدر ب 30000 مضخة في السنة وتنتج مختلف المضخات الموجهة لتلبية حاجات مختلف القطاعات، من قطاع المحروقات، والقطاع الزراعي، وصرف المياه القذرة، كما تعتبر هذه الوحدة من أهم الوحدات الإنتاجية لمؤسسة POVAL/SPA فالمبيعات التي تحققها منتجات هذه الوحدة بلغ رقم مبيعات الوحدة سنة 2015م حوالي 573853179.00 دج، وما يقارب 440000ساعة عمل في السنة، وتقوم هذه الوحدة بإنتاج:

_ مضخات أفقية أحادية الخلية ومتعددة الخلايا، مضخات التطهير، مضخات غامرة للحفر، مضخات غاطس، مضخات المحروقات، كهربائية عمودية

المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي لوحدة المضخات بالبرواقية

تضم وحدة المضخات خمس عمالات وهو ما يبينه الهيكل التنظيمي للوحدة في الشكل الأتي:

الشكل (3_3): الهيكل التنظيمي لوحدة المضخات بالبرواقية



المصدر: رئيس مصلحة الموارد البشرية لوحدة المضخات

من خلال الهيكل التنظيمي لوحدة المضخات، نلاحظ أن الوظيفة الإدارية تتكون من:

***مدير الوحدة**. باعتباره قائد الهرم التنظيمي، فإن مهام مدير الوحدة تتحدد كالآتي:

تسيير عامة المشاريع الخاصة بالوحدة، وكذا التفاوض من أجل الحصول على أكبر العقود والصفقات واتخاذ القرارات الخاصة بالوحدة، وإعطاء الأوامر، والمصادقة على مختلف المستندات والوثائق الإدارية، كما يقوم بتسطير الأهداف لمختلف العمالات، ورفع الانشغالات إلى الوحدة المركزية.

***أمانة السر أو السكرتارية**: مكتب السكرتارية يعد وسيلة اتصال بين دوائر الوحدة والمديرية العامة كما تعمل على خلق أكثر تنظيم وكذا تسهيل عمل المدير ومن بين مهامها: تنظيم اللقاءات، وترتيب كل المواعيد، تسجيل البريد الصادر والوارد وتوزيعه.

***الأمن الصناعي**: يعمل رفقة معاونيه من أعوان الأمن بالوحدة، على ضمان الأمن داخل الوحدة ليلا ونهارا تسجيل كل شيء سيدخل أو يخرج من الوحدة يوميا.

***مصلحة الإعلام الآلي**: هي مصلحة تهدف لتوثيق المعلومات الخاصة، وتنسيق المهام مع مختلف العمالات ومراقبة التسيير وإمداد المدير بمختلف المعلومات.

***مراقبة التسيير**: هي المصلحة التي تقوم بإعداد لوحة مؤشرات المراقبة التي يتم من خلالها مراقبة عمل مختلف عمالات الوحدة.

ـ العمالة التجارية: تضم هذه الإدارة العمالة المنتجة في الوحدة، وتنبثق عنها المصالح التالية:

* **مصلحة البيع**: هي المصلحة التي تسهر على إتمام مختلف عمليات البيع، انطلاقا من استقبال الزبائن وتسجيل الطلبيات، وانتهاء بتسليم المنتوج وتقديم خدمات ما بعد البيع

ـ مصلحة الشراء: يتم على مستوى هذه المصلحة إعداد كافة الطلبيات الوحدة من مشتريات، حيث تظهر في مقدمتها المواد الأولية.

* **عمالة المالية والمحاسبة**: يتم في هذه المصلحة تسجيل العمليات كما أنها ملزمة بتسوية العمليات الجبائية للوحدة مع إدارة الضرائب وتسير خزينة الوحدة، وتشرف على عمليات الجرد، بالإضافة إلي قيامها بإعداد الميزانية الختامية للوحدة.

* **مصلحة المحاسبة العامة**: هذه المصلحة تعتبر العمود الفقري لهذه الوحدة، نظرا للخدمات والمهام التي تقوم بها المؤسسة من حساب للتكاليف وسعر التكلفة وكذا الرقابة عليها.

* **مصلحة المحاسبة التحليلية:** مصلحة المحاسبة التحليلية: وهو القسم المسؤول عن المهام الآتية:

- استلام تقارير مراقبة جميع المخزونات؛
- القيام بإعداد وثائق الجرد الدائم؛
- توزيع مختلف أعباء المحاسبة العامة على وطائف وعمالات الوحدة؛
- حساب مختلف تكاليف المواد المخزنة والمباعة (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة.

- **عمالة الموارد البشرية**: تشرف هذه الدائرة على مجموعة من الموظفين، حيث يقومون بتسيير مختلف مستويات المستخدمين وتحليل ودراسة مشاكلهم، كما تقوم الدائرة بمتابعة أداء العمال وتحديد نقاط الضعف والقوة وإعداد بطاقة الأجر، تسجيل غيابات العمال، كما أنها تدرس احتياجات الخدمة فيما يخص المستخدمين، وتتكون من ثلاث مصالح هي:

* **مصلحة التسيير والأجور:**

- يقع على عاتقها تنفيذ قرارات التوظيف؛
- الإشراف على مداومة العاملين بتسجيل الحضور والغياب؛
- كشف أي مشكل يحدث في الوحدة والعمل على حله.

* **مصلحة الشؤون الاجتماعية**: تشرف هذه المصلحة على المنشئات الاجتماعية والثقافية والصحية والرياضية في الوحدة، كما أنها تحضر الملفات الخاصة بالضمان الاجتماعي وملفات التقاعد، وتتلقي الطلبات المتعلقة بالمناسبات الخاصة كالزواج والوفاة، التي يستحق عليها الفرد مبالغ معينة.

* **مصلحة الوسائل العامة**: هي التي تزود المؤسسة بالمعدات المكتبية ومعدات النظافة وألبسة العمال، وتقوم بتحرير إشعار بمهمة بتزويد المؤسسة بمختلف وسائل التنقل.

* **عمالة الاستغلال**: هي المساهمة في إعداد أهداف واستراتيجيات الوحدة، إعداد سياسات وبرامج البيع والترويج وسهر على تنفيذ والقيام بدراسة السوق وإرسال التقارير الخاصة بها إلى المديرية المركزية، والتواصل مع الزبائن والموزعين والوكلاء، والسهر على حل ما من شأنه أن يعيق إيصال المنتوج إلى الزبائن والمتعاملين.

* **عمالة الدراسات**: تتم في هذه الإدارة كل الدراسات والبحوث التي تحدد نمط الإنتاج في الوحدة، فهي تضع المخططات الخاصة بالمضخات المراد إنتاجها بكل تفاصيلها، وتضع مقاييس وأبعاد القطع الخاصة بالمضخات التي ترسل فيما بعد إلى إدارة الاستغلال لتقوم بتنفيذها، كما تشرف على كل أنواع المضخات التي تنتجها الوحدة وفق تراخيص الإنتاج الأجنبية، وتعمل على إجراء التعديلات التي يطلبها العملاء، هذا إلى جانب مراقبتها لجودة المضخات المنتجة.

المبحث الثاني: واقع محاسبة التكلفة بوحدة المضخات لمؤسسة بوفال

تستعمل وحدة المضخات بالبرواقية محاسبة التكاليف بصفة دائمة ومستمرة لكل نشاطاتها خلال الدورة. لذا سوف نتطرق في هذا المبحث عن مهام محاسبة التكاليف في وحدة المضخات.

المطلب الأول: علاقة محاسبة التكلفة بتسيير المخزونات بوحدة المضخات

للمحاسبة التكلفة دور كبير في تقييم المخزونات في وحدة المضخات من حيث التسيير والرقابة الشهرية والسنوية التي تتمثل في النقاط التالية[1]:

-تقييم المخزونات وهذا بمراقبة سعر الشراء لكل المدخلات بالقيمة والكمية، والتي تعطى بالعلاقة الآتية:

التكلفة الوسطية المرجحة= مخ1بالقيمة +قيمة المشتريات /مخ2بالكمية +كمية المشتريات.

- إعداد بطاقة الجرد لكل نوع من المخزون ويكون هذا في نهاية كل سنة مع تحليل شامل لطبيعة المخزونات الموجودة في هذه الوحدة.

- وفي الأخير نجد انه هناك علاقة مكملة بين محاسبة التكلفة وتسيير المخزونات في إعطاء الكشوفات والقوائم للمواد الأولية المشتراة أو المصنعة في الورشات بصفة دورية.

[1] مقابلة مع السيد محمد نمامسي ،رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية في وحدة المضخات لمؤسسة بوفال.

المطلب الثاني: حساب مختلف التكاليف

لحساب مختلف التكاليف في الوحدة (وحدة المضخات) لا بد من المرور بعدة مراحل وهي: حساب تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، وسنتطرق لكل منها على حدا كالأتي:[1]

أولا: حساب تكلفة المادة الأولية (تكلفة الشراء):

تكلفة المادة هي كل ما يصرف على المواد واللوازم منذ عملية الشراء حتى تخزينها في المخازن وتعطى بالعلاقة التالية:

تكلفة الشراء (تكلفة المادة) = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة ×
وحدة القياس حسب طبيعة نوع المادة المشترات

جدول(3-1): يوضح كيفية حساب تكلفة المادة الأولية(تكلفة الشراء)

الرقم	اسم المادة	السعر
1	Support ref/5602	**944.08**
2	Copsetage	**795.66**
3	Rouf(a)	**396.33**
4	Rouf moyenne	**328.73**
المجموع		**2437.8**

المصدر: رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية وحدة المضخات لمؤسسة بوفال

[1] مقابلة مع السيد محمد نمامسي، رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية في وحدة المضخات لمؤسسة بوفال.

ثانيا: حساب تكلفة التصنيع (تكلفة الإنتاج):

تتكون تكلفة الإنتاج من جميع المصاريف التي تتحملها الوحدة في عملية الإنتاج بدا بدخول المواد الأولية إلى الورشات حتى خروجها منها في شكل إنتاج تام، وهي تحسب بالعلاقة التالية[1]:

تكلفة الإنتاج= تكلفة وحدة العمل ×(زمن التصنيع +زمن التحضير+زمن عملية التصنيع).

والجداول الآتية توضح كيفية حساب تكلفة الإنتاج:

[1]مقابلة مع السيد محمد نمامسي ،رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية في وحدة المضخات لمؤسسة بوفال.

الجدول(3-2): يبين توزيع الأعباء حسب المخرجات السنوية الخاصة بالمخازن

Tableau Récapitulatif Des Charges 2021

جدول توزيع الاعباء حسب مخرجات المخازن للسنة

Désignation أقسام التصنيع	Consommables الاستهلاكات	Fournitures De Bureau معدات وأدوات مكتب	PR. Véhicule& Maintenance قطع غيار السيارات والصيانة	Auto Carburant وقود السيارات والآلات	Petit Outillage قطع التصنيع الصغيرة	Produits D'entretien مواد التنظيف	Habillement معدات وأدوات العمل	Autres Mat. Fournit معدات وأدوات أخرى	Gaz غاز وماء	Électricité كهرباء	Total Consommations مجموع المخرجات
Sout. Administ.											
Personnel	37 439	58 997	415 265	58 029		49 639	29 118		28 227	423 846	**1 100 560**
Finances		41 613	400	15 164		627	7 705		6 400	96 099	**168 008**
Achats		63 263	89	156 833					6 400	96 099	**322 684**
Commercial	1 726	75 513	2 420	106 949	40 383	2 783	28 316		6 400	96 099	**360 589**
Direction	1 268	31 102	3 777	142 819	8 781	64 939	32 082		30 585	459 251	**774 604**
Sout.Technique											
Maintenance		6 271			12 579	1 441	25 155		3 705	55 636	**104 787**
Exploitation	26 540	33 640	30 383	9 246	249 908	4 539	36 074		15 629	234 683	**640 643**
Bureau d'étude		9 363	17 417	8 507	3 636	1 810	13 981		6 804	102 168	**163 686**
SAV											
740	37 171		415 583	722 745	2 125	83	17 391		6 198	986 781	**2 188 077**
Fab. Outillages											
351	10 401	340	3 868	0	91 167	902	12 528		6 130	314 816	**440 152**
Usinage											
301	18 378	464	2 100	0	28 606	1 500	9 018		16 842	533 705	**610 613**
302	51 363			0	25 630				7 646	270 199	**354 839**
303	40 742		159	0	55 805		11 809		7 646	114 813	**230 973**

304	68 566	196	50 960	0	79 582	592	22 865		15 292	1 058 269	**1 296 322**
305	31 566		10 809	0	61 027		12 105		12 227	423 128	**550 863**
306	34 631		565	0	136 809	882	6 976		7 646	289 177	**476 687**
307	41 821	225	9 579	0	60 641	330	28 543		6 130	219 628	**366 897**
308	69 958	201	16 541	0	1 488 723	1 817	7 315		21 423	321 678	**1 927 656**
309	26 567	131	24 229	0	203 450		11 606		6 130	221 265	**493 378**
Trait. Surface											
311			4	0					7 646	114 813	**122 463**
314			536	0					4 581	68 786	**73 903**
315	5 132	1 034	16 211	0	254 752	612	61 389		7 781	338 497	**685 408**
316			30 402	0	11 665		854		4 581	68 786	**116 288**
Montage											
323	21 349	656	1 305	0	17 899	180	6 386		16 842	255 257	**319 875**
324				0					3 032	45 520	**48 552**
325	3 290	407	5 590	0	13 204	660	7 171		15 292	237 209	**282 824**
327	475	486		0		362	62		4 446	66 763	**72 594**
330	976			0	31 037		9 317		9 196	138 079	**188 605**
335	62 618		112 906	0	5 347	670	27 582		15 292	1 392 854	**1 617 269**
Coupe											
343				0	316 712	811	19 971		30 686	1 071 750	**1 439 930**
Total	**591 978**	**323 901**	**1 171 096**	**1 220 292**	**3 199 467**	**135 180**	**445 322**	**0**	**336 837**	**10 115 654**	**17 539 727**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات مقدمة من رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية لوحدة المضخات في مؤسسة بوفال

يوضح هذا الجدول: المخرجات السنوية الخاصة بالمخازن (الورشات) لكل حساب أو قسم وهما:قسم الإدارة ، قسم ورشات التصنيع .كما يبين لنا المخرجات لكل مخزن حسب كل صنف من أصناف (الإدارة والورشات) ضمن كل حسابات المحاسبية الخاصة بالوحدة، كما يعطي لنا نظام تسيير المخزونات في الوحدة.(pc stocks) (Logical pc stocks)

الجدول (3-3): يبين توزيع الأعباء العامة والخدمات السنوية

Tableau Des Frais Généraux & Services

Exercice 2021

Désignation أقسام التصنيع	Services الخدمات العامة	Frais Du Personnel مصاريف المستخدمين	Impôts & Taxes ضرائب ورسوم	Frais Financiers مصاريف مالية	Frais Divers مصاريف أخرى	Ammorti-Ssements إهتلاكات	Total des charges مجموع التكاليف	NUO Maintenance الصيانة	Coût de Maint / CFI تكلفة وحدة الصيانة لكل صنف	Répartition Primaire التوزيع الأولي	Répartition Secondaire التوزيع الثانوي
Sout. Administ.											
Personnel	17 374 946	17 374 946	30 073	42	83	20 294	35 900 944	4,0	12 942	35 913 886	
Finances	3 662 914	3 662 914	45 003	211	43	5 526	7 544 617		0	7 544 617	
Achats	3 119 108	3 119 108	36 250	496	48	6 724	6 604 416		0	6 604 416	
Commercial	10 393 173	10 393 173	570	692	73	7 923	21 156 191		0	21 156 191	
Direction	5 664 014	5 664 014	25 845	114	49	316 757	12 445 397	275,0	889 790	13 335 187	
Sout.Technique											
Maintenance	5 644 941	5 644 941	1 383	36	88	43 281	11 439 457				
Exploitation	11 508 889	11 508 889	30 690	248	167	1 413 900	25 103 426	83,0	268 555	25 371 981	
Bureau d'étude	4 690 596	4 690 596	2 015	158	114	1 178 213	10 725 378	17,0	55 005	10 780 383	
SAV											
740	5 053 893	5 053 893	40 337	283	50	1 991	12 338 523	42,5	137 513	12 476 036	16 520 675
Fab. Outillages											
351	2 855 741	2 855 741	26 052	29	62	630 337	6 808 113	113,0	365 623	7 173 735	12 256 753
Usinage											
301	933 142	933 142	59 197	96	123	2 845 591	5 381 904	191,0	617 999	5 999 904	10 416 075
302	348 928	348 928	23 122	72	53	1 649 166	2 725 108	170,0	550 052	3 275 160	6 532 119
303	1 193 549	1 193 549	79 348	136	47	1 703 040	4 400 640	201,0	650 355	5 050 996	12 903 307
304	5 999 776	5 999 776	18 600	352	123	2 419 376	15 734 325	380,0	1 229 527	16 963 852	30 390 247
305	2 333 575	2 333 575	41 686	293	113	2 468 810	7 728 915	258,0	834 784	8 563 699	22 193 922
306	2 535 794	2 535 794	60 127	175	73	1 376 981	6 985 631	103,0	333 267	7 318 897	14 820 432

307	1 081 087	1 081 087	36 938	170	62	1 200 247	**3 766 487**	**151,0**	488 575	**4 255 062**	**11 300 699**
308	2 549 501	2 549 501	66 709	188	106	2 508 077	**9 601 737**	**179,0**	579 172	**10 180 909**	**15 127 824**
309	1 410 016	1 410 016	14 203	154	65	1 109 512	**4 437 344**	**57,0**	184 429	**4 621 773**	**11 430 422**
Trait. Surface											
311	201 059	201 059	15 600	5	4	4 591	**544 781**		0	**544 781**	**1 370 245**
314	190 600	190 600	12 300	10	6	2 742	**470 162**		0	**470 162**	**575 989**
315	3 329 104	3 329 104	3 080	109	37	447 006	**7 793 848**	**289,0**	935 088	**8 728 936**	**13 112 543**
316	897 194	897 194	55 000	122	24	113 346	**2 079 168**	**16,0**	51 770	**2 130 938**	**8 855 949**
Montage											
323	961 304	961 304	15 825	141	51	166 068	**2 424 569**	**281,0**	909 203	**3 333 772**	**6 678 922**
324	453 311	453 311	45 000	90	12	67 044	**1 067 319**	**22,0**	71 183	**1 138 502**	**4 411 794**
325	3 173 177	3 173 177	17 879	159	44	839 997	**7 487 255**	**80,0**	258 848	**7 746 103**	**11 726 292**
327	1 667 794	1 667 794	56 277	82	52	154 050	**3 618 642**	**89,0**	287 968	**3 906 610**	**10 323 304**
330	823 187	823 187	86 000	80	32	515 830	**2 436 921**		0	**2 436 921**	**7 458 320**
335	1 828 026	1 828 026	106 832	125	137	4 426 851	**9 807 266**	**373,0**	1 206 878	**11 014 144**	**17 125 974**
Coupe											
343	827 617	827 617	95 300	139	60	914 618	**4 105 281**	**161,0**	520 931	**4 626 212**	**7 131 960**
Total	**102 705 955**	**102 705 955**	**1 147 240**	**5 000**	**2 000**	**28 557 891**	**252 663 767**	**3 535,50**	**11 439 457**	**252 663 767**	**252 663 767**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات مقدمة من رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية لوحدة المضخات في مؤسسة بوفال

الجدول التالي يوضح: توزيع الأعباء العامة والخدمات السنوية التي تأخذ من الميزانية الختامية لقسم المالية والمحاسبية الخاصة بكل من التوزيع الأولي والثانوي لجميع تكاليف السنة لقسم الإدارة والورشات معًا لهذه الحالة [1]. التوزيع الأولي يخص مجاميع المخرجات من الجدول الأول زائد مختلف التكاليف والأعباء الخاصة بقسم المالية والمحاسبة مثل: الضرائب، مصاريف المستخدمين لقسم الإدارة والتوزيع الثانوي يخص قسم الورشات مع طرح أعباء قسم الإدارة. في هذا الجدول تكون النتيجة متساوية في المجاميع وتختلف في التوزيع وهذا بنسب مفاتيح التوزيع.

[1]مقابلة مع السيد محمد نمامسي،رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية لوحدة المضخات، مؤسسة بوفال.

الجدول(3-4): جدول مقارنة(قسم التصنيع)

Tableau Comparatif 2021 (جدول مقارنة)						
Usinage قسم التصنيع						
Designation أقسام التصنيع	U.O Planifiees تكلفة الوحدة المخطط لها	U.O Realisees تكلفة الوحدة المحققة	Coutd unite Reel/H تكلفة الوحدة المحققة بالساعة	Coutd unite applique تكلفة الوحدة المطبقة	Ecart en DA الانحراف بالدينار	Coutd unite Reel/M تكلفة الوحدة المحققة بالدقيقة
*301	5179	2224	4683.49	1965.25	2718.24	78.06
*302	2597	1295	5044.11	2114.44	2929.67	84.07
*303	3938	1274	10128.18	4473.18	5655.00	168.80
*304	20508	11729	2591.03	1018.19	1572.84	43.18
*305	8277	4858	4568.53	3169.94	1398.59	76.14
*306	6990	5853	2532.11	1953.75	578.36	42.20
*307	9094	4248	2660.24	2320.56	339.68	44.34
*308	6310	5852	2585.07	1862.87	722.20	43.08
*309	6217	2495	4581.33	2438.96	2142.37	76.36
Total	69110	39828				
Unite d'œuvre=heure وحدة العمل بالساعة						
Rendement :		% 57.63				

المصدر: معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية وحدة المضخات

هذا الجدول يخص أقسام التصنيع بصفة عامة ولإيجاد تكلفة الوحدة المحققة بالدقيقة نستعمل العلاقة التالية: تكلفة الوحدة الحالية أو المحققة= تكلفة الوحدة السابقة أو المخطط لها

الجدول (3-5): يوضح المعالجة الحرارية في وحدة المضخات

Traitement De Surfac	معالجة الحرارية					
Designation	U.O planifiees	U.O Realisee	Coutd'unite Reel/H	Coutd'unite Applique	Ecart en DA	Coutd'unite Reel/M
*311	72	0	00	31352.32	-	-
*314	88	0	00	48060.88	-	-
*315	9146	11084	1183.02	772.84	410.17	19.72
*316	4465	1536	5765.59	2484.27	3281.410.1732	96.09
Total	13771	12620				

Unite d'œuvre=heure وحدة العمل بالساعة	
Rendement: 91.64 %	

المصدر: معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية وحدة المضخات

الجدول يبين مرحلة تجريب المضخات في توزيع المياه ومدى تحقيقها للإعدادات الخاصة (المحرك + المضخة)

الجدول رقم (3-6): يبين لنا كيفية تركيب قطع الغيار للمضخات

Montage التركيب						
Désignation	**U . O Planifiées**	**U . O Réalisées**	**Coûtd'unité Réel / H**	**Coûtd'unité Appliqué**	**Ecart en DA**	**Coûtd'unité Réel / M**
***323**	4 568	2 366	2 822,87	1 119,71	1 703,16	**47,05**
***324**	1 489	1 130	3 904,24	2 891,91	1 012,33	**65,07**
***325**	5 958	4 521	2 593,74	1 492,96	1 100,78	**43,23**
***327**	3 801	2 561	4 030,97	3 727,48	303,49	**67,18**
***330**	2 547	1 410	5 289,59	2 295,88	2 993,71	**88,16**
***335**	5 574	2 499	6 853,13	5 762,39	1 090,74	**114,22**
Total	**23 937**	**14 487**				
Unitéd'œuvre = heure						
Rendement :60,52%						

المصدر: معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية وحدة المضخات

هذا الجدول يبين كيفية تركيب قطع الغيار للمضخات مع المحركات

الجدول (3-7): يبين كيفية تقطيع المادة الأولية

Coupe التقطيع						
Désignation	**U . O Planifiées**	**U . O Réalisées**	**Coûtd'unité Réel / H**	**Coûtd'unité Appliqué**	**Ecart en DA**	**Coûtd'unité Réel / M**
343*	2762	2215	3219.85	2019.89	1199.96	**53.66**
Total	**2762**	**2215**				
Unitéd'œuvre = heure						
Rendement : 80.20%						

المصدر: معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية وحدة المضخات

هذا الجدول يبين كيفية تقطيع المادة الأولية المعنية بالتصنيع

الجدول (3-8): يوضح خدمات ما بعد البيع

SAV مصلحة ما بعد البيع						
Désignation	**U . O Planifiées**	**U . O Réalisées**	**Coûtd'unité Réel / H**	**Coûtd'unité Appliqué**	**Ecart en DA**	**Coûtd'unité Réel / M**
740*	23700	17280	956.06	1075.18	119.12-	**15.93**
Total	**23700**	**17280**				
Unitéd'œuvre = heure						
Rendement : 72.91%						

المصدر: معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية وحدة المضخات

هذا الجدول يخص مصلحة خدمات ما بعد البيع

الجدول (3-9): يبين لنا تصنيع القطع الصغيرة الخاصة بالإنتاج

Fabrication Outillages تصنيع القطع الصغيرة الخاصة بالتصنيع						
Désignation	**U . O Planifiées**	**U . O Réalisées**	**Coûtd'unité Réel / H**	**Coûtd'unité Appliqué**	**Ecart en DA**	**Coûtd'unité Réel / M**
***351**	10 285	5 584	2 194,98	1 321,69	873,29	**36,58**
Total	**10 285**	**5 584**				
Unitéd'œuvre = heure						
Rendement : 54,29%						

المصدر: معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية وحدة المضخات

هذا الجدول يخص القطع الصغيرة الخاصة بالتصنيع

جدول رقم(3-10): يوضح تكلفة وحدة العمل بالساعة

CoûtD'unitéD'œuvreExercice 2021 جدول تكلفة عمل الوحدة				
	CFI	**C O U V1**	**C O U V2**	**COU V3**
SAV	***740**	17.92	14.33	14.25
F.Outillages	***351**	22.03	20.52	18.79
Usinage	***301**	32.75	31.12	19.12
	***302**	35.24	32.87	21.06
	***303**	74.55	67.31	52.90
	***304**	16.97	15.66	13.77
	***305**	52.83	47.31	39.50
	***306**	32.56	29.48	25.44
	***307**	38.68	34.82	30.19
	***308**	31.05	28.79	21.91
	***309**	40.65	36.04	30.73
	CUO. Pondere	**30.74**	**28.03**	**22.85**
T.de Surface	***311**	522.54	475.82	465.44
	***314**	801.01	753.15	745.35
	***315**	12.88	11.53	10.55
	***316**	41.40	35.99	33.97
	CUO. Pondere	**22.07**	**19.57**	**18.31**
MONTAGE	***323**	18.66	17.23	16.45
	***324**	48.20	41.37	39.39
	***325**	24.88	23.11	20.42
	***327**	62.12	53.65	51.47
	***330**	38.26	35.01	30.90
	***335**	96.04	91.49	55.87
	CUO. Pondere	**38.84**	**35.50**	**29.68**
COUPE	***343**	33.66	31.60	25.99
	CUO. UPG	**31.35**	**28.56**	**23.74**

المصدر: معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية وحدة المضخات

ملاحظة:

V1: تدخل فيها جميع التكاليف وأعباء أقسام التصنيع

V2: تدخل فيها جميع التكاليف مطروح منها مصاريف المالية وتكاليف الإدارة العامة

V3: تدخل فيها جميع التكاليف مطروح منها الاهتلاكات والمصاريف المالية ومصاريف الإدارة العامة

هذا الجدول يعطينا تكلفة وحدة العمل لكل قسم من أقسام التصنيع حسب ثلاث متغيرات وهي موضحة أعلاه

الجدول (3-11): يوضح الحسابات الخاصة بالشركة بوفال

Consommables (الاستهلاكات)	602110 + 602220	Matière consommables + lubrifiant
Fournitures de bureau معدات وأدوات مكتب	602230 + 602280	Fournitures de bureau + Imprimés
PR. Véhicule& maintenance قطع غير السيارات والصيانة	602010+62020+62030	PR de production + Parc Auto + Maintenance
Auto carburant وقود السيارات والات	602220	Carburant
Petit outillage قطع التصنيع الصغيرة	602240	Petit outillage
Produitsd'entretien مواد التنظيف	602250	Produitsd'entretien
Habillement معدات وأدوات العمل	602260 + 602270	Vêtement de travail + matériel de sécurité
Autres fournitures معدات وأدوات أخرى	602290	Autres fournitures
Gaz - électricité(غاز وكهرباء)	607010	Gaz, Electricité
Services (خدمات)	611+613+615+618+621	Sous traitance + Locations + Entretien & réparation + Documentations & divers + Personnel exterieur à l'ese
	622+623+624+625+627	Rémunérations d'interm& honoraires + Publicité + Transport + Déplacement + Frais potaux
Frais Du personnel (أجور العمال)	63	Charges du personnel
Impôts & taxes الظرائب والرسوم	641+642+645	Impots& taxes versements assimilés + Non récupérables sur CA + Autres imptax
Frais financiers الأعباء المالية	661	Charges d'intérêts
Frais divers الأعباء الأخرى	616+656+658	Prime d'assurance + Amende & pénalité + Autres charges de gestion courante
Ammortissements الاهتلاكات	686	Dotations aux amortissements

المصدر: معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية وحدة المضخات

المطلب الثالث: حساب سعر التكلفة النهائي

يقصد بسعر التكلفة هو ما تتطلبه الوحدات المنتجة من تكاليف خلال مرحلة التصنيع وبكم تقدر حتى يمكن على أساسها تحديد سعر البيع الذي يحقق هامش الربح على سعر التكلفة. وتحسب بالعلاقة التالية[1]:

سعر التكلفة= تكلفة الشراء + تكلفة الإنتاج.

هذا الجدول : يوضح حساب سعر التكلفة لمضخة أفقية من نوع متيجةM32

جدول رقم (3-12): يوضح كيفية حساب سعر التكلفة النهائي

DESI	NBR	COUT DE MATIERE	COUT DE FABRICATION	COUT DE REVIENT	NATURE	CODE	TMPS
قائمة قطع غيار مضخة أفقية من نوع متيجة	**عدد القطع**	**تكلفة الشراء أو المادة**	**تكلفة التصنيع أو الإنتاج**	**سعر التكلفة**	**طبيعة نوع المادة**	**مرجع نوع القطع**	**وقت التصنيع**
AGREGAT GEP MONO MITIDJA 32	1	792,41	6 439,98	7 232,39	5	600002000	141,75
GOUJON F M8X20 DIN939 Q 5.8	4	6,44	0,00	6,44	1	645104206	0,00
FLASQUE M32 ELECTRIQUE	1	359,97	931,26	1 291,23	2	0000003860012	17,30
ECROU ASIX PANS M6 DIN934 8.8	4	1,72	0,00	1,72	1	644607011	0,00
VIS HEX M12X50	1	0,06	0,00	0,06	1	644503181	0,00
BAGUE D'APPUI M32/PSM50	1	93,45	0,00	93,45	1	460315001	0,00
JOINT TORIQUE 115X3	1	4,60	0,00	4,60	1	412855400	0,00
JOINT D'ETANCHEITE 13X19	2	1,04	0,00	1,04	1	412855043	0,00
BOUCHON G1/4"40/50/70/80/100NV	2	4,52	140,54	145,06	2	1005204900014	4,52
CORPS DE POMPE M32 ELECTRIQUE	1	65,58	2 587,05	2 652,63	2	0000000023013	53,68
ELECTRO-POMPE MITIDJA 32	1	0,00	1 752,93	1 752,93	2	0000000013022	42,92
CLOU CANNELE DIA 2X6	2	0,62	0,00	0,62	1	664410116	0,00
RONDELLE ELASTIQUE	4	0,28	0,00	0,28	1	665435022	0,00
RONDELLE ELASTIQUE	1	0,32	0,00	0,32	1	665435026	0,00
RONDELLE BOMBEE 12.5X6.2X0.7	1	1,04	0,00	1,04	1	668535145	0,00
ROUE CENTRIFUGE M32 MONO	1	252,77	1 028,20	1 280,97	2	0000000152013	23,33

المصدر: معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية وحدة المضخات

[1]مقابلة مع السيد محمد نمامسي رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية لوحدة المضخات مؤسسة بوفال .

المبحث الثالث: دراسة ميدانية علاقة طريقة دورة حياة المنتج بتحقيق الجودة

سيتم من خلال هذا المبحث توضيح وتحديد منهجية الدراسة من حيث الأسلوب ومجتمع الدراسة، وتحديد العينة ومعالجة البيانات الشخصية والاختبارات الخاصة بصدق وثبات أداة الدراسة(الاستبيان)، فضلا عن ذلك الأساليب الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات واستنباط النتائج.

المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة

أولا: منهج الدراسة:

من أجل إعداد هذه الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي باعتبار أن هذا البحث يتمحور حول مكانة طريقة دورة حياة المنتج بتحقيق الجودة وحدة المضخات لمؤسسة بوفال بالبرواقية –المدية، وتتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

الحدود المكانية: تهدف هذه الدراسة بمكانة طريقة دورة حياة المنتج بتحقيق الجودة بمؤسسة بوفال وحدة المضخات بالبرواقية المدية.

الحدود الزمانية: يرتبط مضمون ونتائج الدراسة بالفترة التي أجريت فيها سنة 2023.

الحدود الموضوعية: تهتم هذه الدراسة بموضوع طريقة دورة حياة المنتج وتحقيق الجودة فهي تعبر عن أراء عينة الدراسة حول علاقة طريقة دورة حياة المنتج بتحقيق الجودة.

ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة

2-1 مجمتع الدراسة:

تمثل مجتمع الدراسة في موظفي وحدة المضخات مؤسسة بوفال بالبرواقية –المدية، موزعين على مختلف الرتب والوظائف، والذين يجوزون مستويات علمية وتكوينية مختلفة.

2-2- عينة الدراسة:

قمنا باختبار عينة عشوائية بحيث تم توزيع 25 استبانة عشوائيا على مختلف أفراد مجتمع الدراسة.

ثالثا: بناء أداة الدراسة

3-1- هيكل أداة الدراسة:

بناءا على مشكلة الدراسة وأهدافها، قمنا بتصميم استبيان طبقا للمحاور الأساسية، وقد قسمنا الاستبيان إلى ما يلي:

- **المحور الأول:** يتعلق هذا المحور بالمعلومات الشخصية لعينة الدراسة.

- **المحور الثاني:** يتعلق هذا المحور عن مدى تطبيق المؤسسة لطريقة دورة حياة المنتج، حيث يشمل على (10) عبارات.

- **المحور الثالث:** يتعلق هذا المحور عن تحقيق جودة المنتج، حيث يشمل على (10) عبارات.

ولقد تم استخدام مقياس ليكرات الثلاثي(LiKert Scale) لقياس استجابة العينة الدراسة، وهو أكثر المقاييس استخداما حيث يعتبر مقياس فئوي مكون من ثلاث درجات، وذلك وفق الجدول التالي:

الجدول(3-13): درجات مقياس ليكرات الثلاثي وقيمة المتوسط المرجح لها

الصنف	غير موافق	محايد	موافق
الدرجة	1	2	3
المتوسط المرجح	(1-1.66)	(1.67-2.33)	(2.34-3)

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على استمارة الاستبيان

نلاحظ في هذا المقياس أن طول الفترة المستخدمة هي 0.67 أي ما يساوي 3/2 وذلك حسب العلاقة الرياضية 3/3-1، حسب طول الفترة على أساس الأرقام 3،2،1.

المطلب الثاني: معالجة البيانات واختبار صدق وثبات أداة الدراسة

أولا: معالجة البيانات

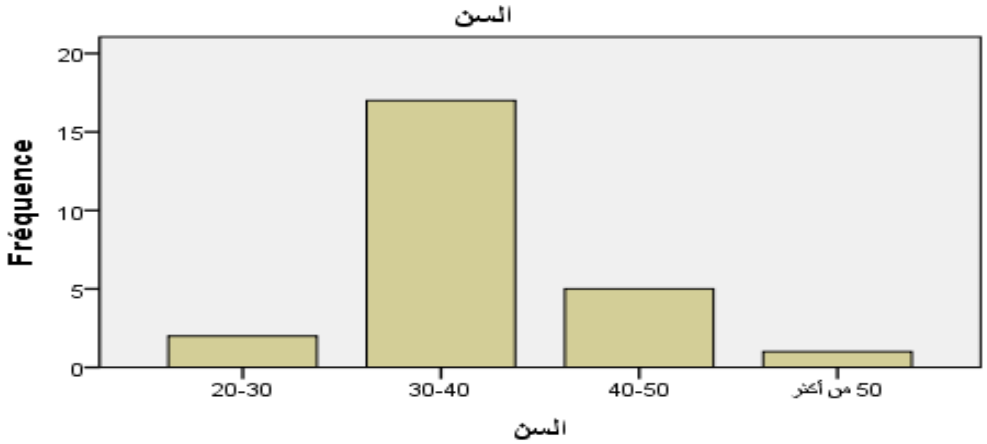
1-1 السن:

الجدول (3-14): توزيع أفراد العينة حسب متغير السن

الصنف	التكرار	النسبة المئوية
من 20سنة إلى 30سنة	2	8%
من 30 سنة إلى 40 سنة	17	68%
من 40 سنة إلى 50 سنة	5	20%
من 50 سنة فما فوق	1	4%
المجموع	**25**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على مخرجات برنامج Spss

الشكل(3-4): تمثيل أفراد العينة حسب متغير السن



المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على مخرجات برنامج Spss

من الجدول والشكل رقم (3-14)(3-4) نلاحظ أن 17 من العاملين يمثلون ما نسبته 68% من إجمالي أفراد العينة الدراسة أعمارهم من 30إلى 40 سنة وهم الفئة الأغلب، في مقابل 5 من الموظفين أعمارهم من 40 إلى 50 سنة بالنسبة 20% ويوجد 2 من العاملين أعمارهم من 20 إلى 30 سنة بالنسبة 8%، ويوجد أيضا عامل واحد عمره أكثر من 50 سنة بالنسبة 4%، وهذا يعني أن المؤسسة تعتمد في اختيارها للعمال على طبقة الشباب .

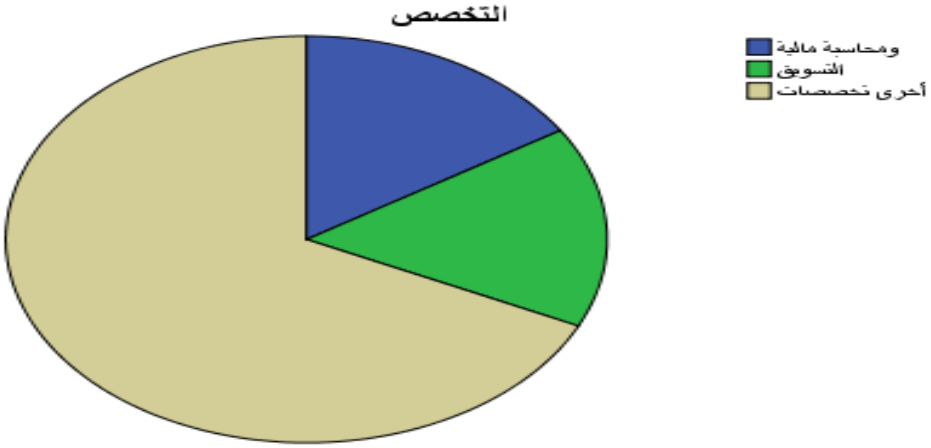
1-2- التخصص العلمي:

الجدول (3-15): توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
مالية ومحاسبة	4	16%
التسويق	4	16%
تخصصات أخرى	17	68%
المجموع	**25**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على مخرجات برنامج Spss

الشكل(3-5): تمثيل أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على مخرجات برنامج Spss

نلاحظ من الجدول والشكل(3-15)(3-5) أن 17 من العاملين لديهم تخصصات مختلفة يمثلون ما نسبته68% من إجمالي أفراد العينة الدراسة وهم الفئة الأغلب في المقابل يوجد 8 من العاملين يمثلون ما نسبتهم 32% لديهم تخصص مالية ومحاسبة وتخصص التسويق.

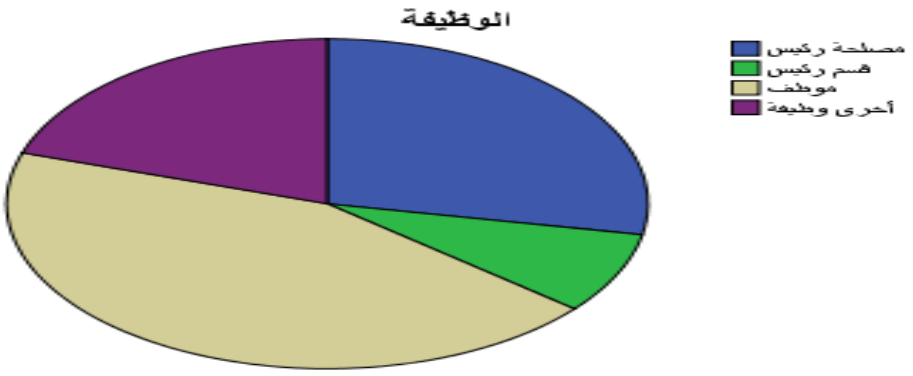
3-1- الوظيفة الممارسة:

الجدول(3-16): توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة الممارسة	التكرار	النسبة المئوية
رئيس قسم	2	%8
رئيس مصلحة	7	28%
موظف	11	44%
وظيفة أخرى	5	20%
المجموع	**25**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على مخرجات برنامج Spss

الشكل(3-6): تمثيل أفراد العينة حسب متغير الوظيفة الممارسة



المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على مخرجات برنامج Spss

يشير التحليل الإحصائي لهذا المتغير إلى أن معظم أفراد العينة موظفين بعدد 11 ما يعادل 44%، ثم يليه 7 رؤساء مصلحة مختلفة بنسبة 28%، ثم 2 رؤساء قسم بنسبة 8%، والنسبة الأخيرة كانت من نصيب وظيفة أخرى بنسبة 20%، مما يدل على تفاوت ملحوظ بين مختلف الوظائف الممارسة.

1-4- عدد سنوات الخبرة:

الجدول(3-17): توزيع مفردات عينة وفقا المتغير الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	2	8%
ما بين 5 سنوات إلى 10 سنوات	8	32%
ما بين 10 سنوات إلى 15 سنة	8	32%
أكثر من 15 سنة	7	28%
المجموع	**25**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على مخرجات برنامج Spss

الشكل(3-7): تمثيل أفراد العينة حسب متغير الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على مخرجات برنامج Spss

تظهر هذه النتائج أن معظم المستجوبين لديهم خبرة ما بين 5 سنوات إلى 10 سنوات و ما بين 10 سنوات إلى 15 سنة بنفس النسبة التي بلغت 32%، تليها الفئة التي لديها خبرة أكثر من 15 سنة بالنسبة 28%، وأخيرا الفئة أقل من 5 سنوات بالنسبة 8%، وهذا يعني أن المؤسسة لا تستغني عن أصحاب الخبرة.

ثانيا:اختبار صدق وثبات الدراسة

2-1- ثبات أداة الدراسة:

من أشهر المقاييس الثبات الداخلي مقياس ألفا كرونباخ (Coefficient Cronbach Alpha) الذي يستخدم في حالة وجود أكثر من بديلين للإجابة، وهذا لمعالجة عبارات أداة الدراسة للتأكد من ثباتها و بعدها نحصل على معامل الثبات الكلي.

الجدول(3-18): اختبار الثبات للأداة الدراسة

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات
محور مدى تطبيق طريقة دورة حياة المنتج	10	0.838
محور تحقيق جودة المنتج	10	0.913
أداة الدراسة	**20**	**0.930**

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على مخرجات برنامج Spss

يتضح من خلال النتائج المعروضة في الجدول أن معامل الثبات محور مدى تطبيق طريقة دورة حياة المنتج بلغ قيمته (0.838) كما بلغ معامل الثبات محور تحقيق جودة المنتج في مؤسسة (0.913) وبلغ معامل الثبات أداة الدراسة ككل (0.930) ومنه فإن جميع القيم المتحصل عليها في مستوى أكبر من 60% ما يشير للثبات وصدق عبارات الدراسة لقياس المقصود من قياسه

2-2- اختبار التوزيع الطبيعي:

اعتمدنا في الدراسة على اختبار (K-S a 1 échantillon) في التوزيع الطبيعي لعينة الدراسة

الجدول(3-19): اختبار التوزيع الطبيعي

متغيرات الدراسة	القيمة الحالية Sig
طريقة دورة حياة المنتج	0.200
جودة المنتج	0.106

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على مخرجات برنامج Spss

يشير الجدول(3-19) أن اختبار التوزيع الطبيعي(K-S a 1 échantillon) لجميع متغيرات الدراسة بلغ قيمة احتمالية أكبر من **0.05** وعليه فعينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي وهذا يسمح بإجراء اختبار لعينة واحدة.

المطلب الثالث: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات

أولا: تحليل نتائج الاستبيان

1-1-الاتساق الداخلي:

1-1-1الإتساق الداخلي لعبارات محور مدى تطبيق طريقة دورة حياة المنتج في مؤسسة بوفال وحدة المضخات بالبرواقية –المدية:

لتحديد مختلف النتائج المتعلقة بدرجة الارتباط ودرجة معنوية بين العبارات ومحور، اعتمدنا في الدراسة على معامل سيبرمان (Separman) لقياس قيمة الارتباط بين كل عبارة مع محور مدى تطبيق طريقة دورة حياة المنتج، حيث تم حذف العبارة (1) لعدم ارتباطها مع المحور.

الجدول(3-20): اختبار الاتساق الداخلي للعبارات والمحور مدى تطبيق طريقة دورة حياة المنتج

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
	محور مدى تطبيق نظام دورة حياة المنتج	**1**	**-**
02	تقوم المؤسسة بتتبع وتجميع التكاليف الفعلية لكل منتج على حدا لغرض تحديد الأرباح كل منتج.	**0.605****	**0.001**
03	تهتم المؤسسة بأطوار حياة المنتج في السوق من تقديم المنتج إلى أن تصل إلى مرحلة التدهور أي التخلص النهائي من المنتج.	**0.516****	**0.008**
04	تراعي المؤسسة البحث والتطوير والتصميم الخاص بالمنتج جديد من أجل تخفيض التكلفة	**0.720****	**0.000**
05	تعمل إدارة المؤسسة على خفض التكلفة في كل مرحلة من مراحلها	**0.469***	**0.018**
06	تراعي المؤسسة دورة حياة المنتج عند وضع الإستراتيجية التسويقية لمنتجاتها	**0.861****	**0.000**
07	تقدم دورة حياة المنتج لمدير التسويق معلومات تفيد في فهم مجريات وأحداث السوق	**0.751****	**0.000**
08	تدعم المؤسسة تحليل الربحية لدورة حياة المنتج وتساعد المديرين على إدارة التكاليف بشكل فعالية	**0.692****	**0.000**
09	يوفر التطبيق الناجح لدورة حياة المنتج ميزة تنافسية للمؤسسة مما يساعد على تحسين الجودة المنتج	**0.588****	**0.002**

10	لدى مؤسسة الرغبة في التطبيق الناجح لنظام دورة حياة المنتج من أجل تخفيض تكاليفها	**0.621****	**0.001**

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج Spss

يوضح الجدول**(3-20)** أن قيمة معامل الارتباط بين كل عبارة من العبارات للمحور محصورة بين (*0.469)(**0.861) دالة عند مستوى إحصائي أقل من 0.05و 0.01 وبذلك تعتبر العبارات المتعلقة بمحور مدى تطبيق طريقة دورة حياة المنتج صادقة لما وضعت لقياسه.

2-1-1 الاتساق الداخلي للعبارات محور تحقيق جودة المنتج:

اعتمدنا في الدراسة على معامل سيبرمان(Separman) لقياس قيمة الارتباط بين كل عبارة من عبارات المكونة للمحور تحقيق جودة المنتج

الجدول(3-21): الاتساق الداخلي للعبارات ومحور تحقيق جودة المنتج

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
	محور تحقيق جودة المنتج	1	-
11	تسعى المؤسسة إلى تحسين جودة منتجاتها باستمرار	0.765**	0.000
12	تقوم المؤسسة بتحديد وتنفيذ الفحوصات المناسبة للتحقق من جودة المنتجات	0.697**	0.000
13	تهتم مؤسسة بتخفيض تكلفة منتجاتها والتحسين المستمر لجودة المنتج	0.566**	0.003
14	تفحص المؤسسة المواد الأولية لتتأكد من جودتها ومطابقتها للمواصفات وملاءمتها للاستعمال	0.698**	0.000
15	تهتم المؤسسة بإضافة خصائص للمنتج بناءا على طلب زبون له	0.688**	0.000
16	تعتمد المؤسسة على الجودة المدركة في حالة عدم توفر المعلومات الكافية لدى المستهلك عن خصائص المنتج	0.832**	0.000
17	تولي إدارة المؤسسة اهتمام بإنتاج منتوج متميز	0.810**	0.000
18	تعتمد إدارة المؤسسة منهاجا تدريبيا يمنح العاملين وعيا بمفهوم الجودة	0.600**	0.002
19	تحدد المؤسسة خصائص الأداء الخاص بالمنتج لتتمكن من مراقبة الجودة	0.807**	0.000
20	تدرب المؤسسة العاملين على أساليب تحقيق جودة المنتجات باستمرار	0.647**	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج Spss

يشير الجدول **(3-21)** أن قيمة معامل الارتباط للعبارات محور محصورة بين(**0.566) (**0.832) ذات دلالة إحصائية أقل من 0.05و0.01 ما يدل على وجود الارتباط مقبول بين العبارات المكونة لمحور تحقيق جودة المنتج.

2-1 التحليل الوصفي لمحاور الدراسة:

1-2-1 التحليل الوصفي لمحور مدى تطبيق نظام دورة حياة المنتج

اعتمدنا على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري في تحليل تقديرات الموظفين في مؤسسة بوفال وحدة المضخات لعبارات محور مدى تطبيق طريقة دورة حياة المنتج، حيث يتضح أن هناك تطبيق متوسط لطريقة دورة حياة المنتج وهذا بمتوسط حسابي بلغ 2.2120.

1-2-2- التحليل الوصفي لمحور تحقيق جودة المنتج

اعتمدنا على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري في تحليل تقديرات الموظفين في مؤسسة بوفال وحدة المضخات لعبارات محور تحقيق جودة المنتج، فيشير أن هناك جودة متوسطة خاصة بالمنتج وهذا بمتوسط حسابي بلغ 2.32 بتقريب. الملحق [14]

ثانيا: اختبار الفرضيات الدراسة

الفرضية: هناك تأثير طريقة دورة حياة المنتج على تحقيق جودة المنتج في مؤسسة بوفال وحدة المضخات بالبرواقية –المدية

للتحقق من الفرضية اعتمدنا في الدراسة على تحليل الارتباط بين طريقة دورة حياة المنتج بتحقيق جودة المنتج عند مستوى دلالة إحصائية(Sig) 0.05، وللقبول على أحد الفرضيات العديمة أو البديلة المصاغة كالأتي:

الفرضية العدمية(H0): لا يوجد تأثير طريقة دورة حياة المنتج على تحقيق جودة المنتج.

الفرضية البديلة(H1): يوجد تأثير طريقة دورة حياة المنتج على تحقيق جودة المنتج.

الجدول(3-22): نتائج اختبار الفرضية الدراسة

المتغير	معامل الارتباط	معامل التفسير% (صلاحية النموذج)	قيمة t المحسوبة	القيمة الاحتماليةSig
T1	0.774	0.600	5.870	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج Spss

يوضح الجدول**(3-22)** هناك ارتباط بين طريقة دورة حياة المنتج بتحقيق جودة المنتج بقيمة 0.774، حيث حقق طريقة دورة حياة المنتج تأثير معنوي بتحقيق جودة المنتج، إذا بلغت قيمة(Bete)(0.941) مما يعني أن زيادة المتغير المستقل(طريقة دورة حياة المنتج) درجة واحدة ترافقه زيادة في المتغير التابع(تحقيق جودة المنتج) بمقدار 0.941، كما يشير معامل التفسير (0.600)إلى أن هذه طريقة دورة حياة المنتج تفسر60% من التغيرات الحاصلة في تحقيق جودة المنتج، وهذا ما يؤكد الفرضية البديلة لوجود تأثير طريقة دورة حياة المنتج بتحقيق جودة المنتج، مما يؤكد صحة البيانات التي اعتمدتها الدراسة.

خلاصة الفصل

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية من البحث في وحدة المضخات لمؤسسة بوفال تبين لنا أنها تقوم بتطبيق نظام محاسبة التكلفة في حساب مختلف التكاليف حتى الوصول إلى سعر التكلفة النهائي.

كما اعتمدت أيضا على رأي بعض موظفي عينة في وحدة المضخات حول محاور الاستبيان للوصول إلى علاقة طريقة دورة حياة المنتج بتحقيق جودة المنتج في مؤسسة، وقمت أولا باختبار صدقها الظاهري من خلال عرضها على لجنة التحكيم، وبعد إجراء التعديلات عليها قمت بتوزيعها على موظفي في وحدة المضخات، وبغية التأكد من سلامة الاستبيان أكثر قمنا باختبار اتساق داخلي للمحاور الدراسة من أجل التعرف على معامل ارتباط عبارة مع محور والذي اظهر نتائج ايجابية دعمناها باختبار ألفاكرومباخ والذي كانت بتقدير جيد.

خاتمة

من خلال دراستنا لموضوع محاسبة التكلفة تطرقنا إلى إبراز مكانة ودور محاسبة التكلفة في المؤسسة، حيث تبين لنا أن محاسبة التكلفة تلعب دورا هاما وفعالا في المؤسسة الاقتصادية فلها حاجة دائمة من أجل التحكم في التكاليف الإنتاجية وكذا حساب التكلفة النهائية لكل منتج وهذا ما ساعدها على اتخاذ القرارات لإبقاء المنتوج أو التخلي عنه.

بالإضافة إلى هذا فإن محاسبة التكلفة تمكننا من استعمال طرق التكاليف وتحليلها ومن بين هذه الطرق تطرقنا إلى طريقة دورة حياة المنتج التي تعتبر ذات أهمية كبيرة في مجال التسويق، باعتباره وسيلة ناجعة تسمح بالتنبؤ بالتطورات الحاصلة، فتعتمد هذه الطريقة على عدة معايير مثل الاستراتيجيات التسويقية فهي مبنية على قوى العرض والطلب.

من خلال الفصليين النظريين والفصل التطبيقي الذي أردناه أن يكون إسقاطا على الواقع للتعرف على مدى ارتباط المعارف النظرية والمعارف التطبيقية، تمكنا من الوصول إلى مجموعة من النتائج المتعلقة باختبار الفرضيات، إضافة إلى مجموعة من النتائج والاقتراحات المتعلقة بالفصليين النظريين وبالدراسة التطبيقية نذكرها.

1. اختبار الفرضيات الدراسة

بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بكل من محاسبة التكلفة وعلاقة تأثير طريقة دورة حياة المنتج بتحقيق جودة المنتج، تم اختبار الفرضيات كما يلي:

- الفرضية الأولى: لا تطبق وحدة المضخات طريقة دورة حياة المنتج لحساب تكاليفها بل تعتبر طريقة الأقسام المتجانسة والأعباء غير المباشرة آلية فعالة ترتكز عليها المؤسسة لحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة النهائي، وهذا ما يؤكد إثبات الفرضية؛

- الفرضية الثانية: وجود علاقة طردية بتأثير نظام دورة حياة المنتج على تحقيق جودة المنتج في وحدة المضخات مؤسسة بوفال عند مستوى دلالة أقل من 0.05، الفرضية صحيحة.

2. نتائج الدراسة

كحوصلة لما جاء من مضمون هذه الدراسة، توصلنا إلى مجموعة من النتائج المتمثلة فيما يلي:

- إن لمحاسبة التكلفة أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظاما داخليا فرعيا للمعلومات الخاصة بجمع وفحص وتبويب التكاليف بغرض تحليلها و التحكم فيها؛

- تعتمد مؤسسة بوفال وحدة المضخات على محاسبة التكلفة لحساب مختلف التكاليف وحساب سعر التكلفة النهائي وتوظيفها في اتخاذ القرارات؛

- هناك طرق حديثة "طريقةABC، طريقة التكلفة المستهدفة وغيرها" تعتبر أكثر موضوعية من المداخل التقليدية كونها توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية؛

- تعتبر طريقة الأقسام المتجانسة والأعباء غير المباشرة آلية فعالة ترتكز عليها المؤسسة لحساب مختلف التكاليف مع اتخاذ القرارات الملائمة في الوقت المناسب؛

- يعتبر مفهوم دورة حياة المنتج أحد الطرق المفيدة في تخطيط النشاط التسويقي للمنتج، ويمر بعدد من المراحل، ونهاية بمرحلة خروجه من السوق وهذا مرتبط من جانب المؤسسة؛

- تدرك أهمية نظام دورة حياة المنتج بالتفكير في تطوير منتج جديد أو تحسينه لانعكاسهما مباشرة على تحقيق جودة المنتج بغرض إشباع حاجات ورغبات المستهلك.

- أظهرت نتائج التحليلات الإحصائية وجود علاقة تأثير طردية إحصائية ذات دلالة معنوية بين نظام دورة حياة المنتج وتحقيق جودة المنتج وهو ما يؤكد من أن نظام دورة حياة المنتج يعد عاملا ملازم لتحقيق جودة المنتج.

3. اقتراحات الدراسة

وفيما يلي نقترح جملة من الاقتراحات نوجزها في النقاط التالية:

- ضرورة توعية الأفراد باستخدام محاسبة التكلفة كأداة وتشجيعهم في التعاون وتنسيق الجهود.

- يجب على المؤسسة تفعيل واهتمام أكثر لدورة حياة المنتج لأنه يحقق العديد من المزايا، عن طريق توفيره لمعلومات دقيقة حول التكاليف وإمكانية تحقيق جودة المنتج.

4. أفاق الدراسة

رغم الإلمام بحيثيات الدراسة التي تناولت عن مساهمة محاسبة التكلفة على أساس دورة حياة المنتج في تحقيق الجودة، إلا أنه تبقى بعض النقاط التي تحتاج إلى المزيد من البحث، وهناك أفاق أخرى للموضوع أهمها فيما يلي:

- دور استعمال الطرق الحديثة بغرض تخفيض التكاليف وتحقيق جودة المنتج في المؤسسة؛

- دراسة النماذج التفسيرية لدورة حياة المنتج المبينة على توجهات المستهلكين؛

- أهمية استخدام طريقة دورة حياة المنتج في جميع مراحل الإنتاج في المؤسسة .

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

1- الكتب

1. أحمد حسين علي حسين، **مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر2000.

2. اسماعيل يحي التكريتي، **محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2006.

3. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، **محاسبة التكاليف**، الإدارة العامة لتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة.

4. بديسي فهيمة، **محاسبة التحليلية، دروس و تمارين** ، دار الهدي، الجزائر ، 2012

5. بربري محمد، **المحاسبة التحليلية**، الطبعة الأولى، دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2017.

6. بوخراز عمر، **مبادئ المحاسبة التحليلة** ،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،بدون سنة النشر

7. ثناء علي القباني، **إدارة التكلفة وتحليل الربحية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

8. ثناء علي القباني، **قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

9. حميد الطائي، الصميدعي محمود، العلاق بشير، **الأسس العلمية للتسويق الحديث-مدخل الشامل**، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة 2006.
10. حميد عبد النبي طائي، بشير العلاق، عباس العلاف، **تطوير المنتجات وتسعيرها**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، سنة2008.

11. حيدر علي المسعودي، **إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن، سنة 2010.

12. خليل عواد أبو حشيش، **محاسبة التكاليف قياس وتحليل**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان 2005،
13. رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.

14. سامي محمد الوقاد، **الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف**، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع.

15. سفيان بن بلقاسم، حسني لبيهي، **المحاسبة التحليلة، منهجية حساب سعر التكلفة**، دار الأفاق، الجزائر.

16. سمير محمد عبد العزيز، **جودة المنتج بين إدارة الجودة الشاملة والإيزو 9000،10011**، مكتبة الإشعاع، الطبعة الأولى، القاهرة، سنة 1999.

17. صالح الرزاق، عطا الله خليل بن وارد، **محاسبة التكاليف المعيارية**، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان 2013

18. صميدعي محمود جاسم، **مبادئ التسويق**، دار المناهج، عمان، الأردن، سنة 2006
19. عامر عبد الله شقر، **محاسبة التكاليف الصناعية**، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان 2010،
20. عبد الإله سيف الدين ساعاني، **مبادئ التسويق**، دار حافظ للنشر، عمان، الأردن، سنة2014

21. عبد الحي مرعى وعبد الله عبد العظيم هلال، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر2006.

22. عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2002.

23. غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن2003.

24. فداغ فداغ، **المحاسبة الإدارية**، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000.

25. لطيفة بكوش، **نظام التكاليف على أساس الأنشطة**، الطبعة الأولى، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر.

26. مأمون درادكة و طارق شلبي، **الجودة في المنظمات الحديثة**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر، عمان، الأردن، سنة2002.

27. محمد الصيرفي، **مبادئ التسويق**، الطبعة الأولى، مؤسسة حورس الدولية، 2005.

28. محمد العناني رضوان، **محاسبة التكاليف**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000

29. محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1990.

30. محمد سامي راضي، **مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر2003

31. محمد شفيق الطيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل، الطبعة الأولى، عمان، الأردن1998.

32. مدحت أبو النصر، **أساسيات إدارة الجودة الشاملة**، دار الفجر للنشر، مصر، 2008.

33. مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر ابراهيم نور وعبد الخالق مطلك الراوي، **المحاسبة الادارية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان 2007.

34. ناجي المعلا، **إدارة التسويق مدخل تحليلي استراتيجي متكامل**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان.

35. ناصر دادي عدوان عبد الله قويد الواحد، **مراقبة التسيير والأداء بالمؤسسة الاقتصادية، (المؤسسة العمومية بالجزائر)**، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 2010.

36. ناصر دادي عدوان، تقنيات مراقبة التسيير، محاسبة التحليلية، الجزء 02، دار المحمدية العامة،الطبعة الثانية، الجزائر، 1994.

37. ناصر دادي عدوان، محاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، الجزء الأول.

38. ناصر نور الدين عبد اللطيف، **مبادئ محاسبة التكاليف**،الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009

39. هاشم أحمد عطية ، **دراسات في المحاسبة المالية,محاسبة التكاليف,المحاسبة الإدارية**، الدار الجامعية طبع نشر وتوزيع، القاهرة2000

2- الرسائل والأطروحات

40. أمين بن سعيد، **نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كأداة مساعد في تسيير وتحسين الأداء، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري**، مذكرة رسالة ماجيستر، تخصص محاسبة وتدقيق، 2011/2010.

41. بوشندقة خديجة، **محاولة تطبيق طريقة في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الصحية**، مذكرة شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية جامعة البويرة 2013/2012.

42. حابي أحمد، **دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية "دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة"**، مذكرة رسالة ماجيستر في علوم تجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، سنة 2011/2010.

43. درحمون هلال، **المحاسبة التحليلية:نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتورة في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية،جامعة يوسف بن خدة- الجزائر، السنة 2005/2004.

44. راضية عطوي، **دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف**، مذكرة رسالة ماجيستر في علوم التجارية، تخصص إدارة الأعمال، جامعة فرحات عباس-سطيف1 2008/2007.

45. ريمة بلغالي، **تأثير الابتكار التسويقي على دورة حياة المنتجات-دراسة حالة-**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتورة ل.م.د، شعبة علوم التسيير، تخصص تسويق وإدارة أعمال المؤسسات، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف،سنة 2019.

46. ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة رسالة ماجيستر ، كلية علوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003

47. صفاء لشهب، **نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار**، مذكرة رسالة ماجيستر جامعة الجزائر2006/2005،

48. طوابية أحمد، **المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج**، مذكرة رسالة ماجيستر في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط والتنمية، جامعة الجزائر، 2003/2002.

49. عبد الله عباس، **أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط ABCعلى قرارات التسعير دراسة حالة:المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية سنة2011**، مذكرة رسالة ماجيستر في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، سنة2012/2011.

50. عثمان بوحدوش، **تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية**، رسالة ماجيستر في اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة 20أوت1955، سكيكدة2008/2007.

51. عطوط عبد الحق، **دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة رسالة ماجيستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2013/2012

52. العيهار فلة، **دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة**، مذكرة رسالة ماجيستر، في فرع إدارة أعمال، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2005.

53. قصي عبد الأئمة أسود المحنه، **تكامل تقنيتي الكلفة المستهدفة وكلفة دورة حياة المنتج الموجهة بالوقت وأثره في غدارة الكلفة**، مذكرة رسالة ماجيستر علوم في محاسبة، جامعة كربلاء قسم محاسبة الدراسات العليا، العراق، 2020

54. كنفوش محمد، **إنشاء القيمة في المؤسسة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطةABC، دراسة تقنية لنظام التكاليف المعتمدة في المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية"نفطال"**، مذكرة رسالة ماجيستر، علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة سعد دحلب البليدة،2007.

55. محمد الخطيب نمر, **اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار**، مذكرة رسالة ماجيستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

56. محمد زرواطي، **المداخل الحديثة في محاسبة التسيير ومحاولة تطبيق طريقة ABC في وحدة المسبك بمؤسسة بوفال ,بالمدية**، مذكرة رسالة ماجيستر في علوم تسيير، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر 2008/2007.

57. مدني بلغيث، **فعالية نظام المعلومات المحاسبية في التسيير واتخاذ القرار**، مذكرة رسالة ماجيستر، جامعة الجزائر 1998.

58. مرابطي نوال، **أهمية نظام محاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير**،مذكرة رسالة ماجيستر، جامعة الجزائر2007/2006

59. هادفي خالد، **دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة رسالة الماجيستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة جامعة محمد خيضر، بسكرة2012-2013.

3- المجلات

60. بورفبة قويدر، سماعيل عيسى، **دورة حياة المنتج كمدخل لترشيد الخيارات الإستراتيجية لمؤسسات**، مجلة أفاق للعلوم، المجلد05، العدد02، سنة 2020.

61. جرجيس مصطفى خضر، **خفض الكلف باستخدام أسلوب كلفة دورة حياة المنتج بالتطبيق المعدل(X) لتصنيع الكية**، مجلة تنمية الرافدين، المجلد35، العدد 112، سنة 2013.

62. خالدي محمد، **نحو قياس تأثير جودة المنتج المحلي على سلوك المستهلك الجزائري**، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد05، العدد01، ماي2022م

63. ريمة بن بايرة، **دراسة أثر الجودة على تكاليف المنتج**، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة02، العدد 14-جوان 2016

64. طه عزاوي محمد العجيلي، **التكامل بين تقنيتي محاسبة التكاليف تدفق المواد وتقنية تكاليف دورة حياة المنتج لتعزيز الميزة التنافسية**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد18، العدد57، الجزء الأول.

65. علي أبكر الخليل الكيس، **أثر تكامل تكاليف دورة حياة المنتج و التحسين المستمر على تحقيق الريادة بالمنشأت الصناعية السودانية**، مجلة الإدارة العامة والقانون والتنمية، مجلة03، العدد02.

66. فؤاد بوقطيمة ، **جودة المنتجات الغذائية المحلية وأثرها على سلوك المستهلك الجزائري**، مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية، المجلد09، العدد01.

67. م.خدام فالح جيجان، **أهمية التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج في تخفيض التكاليف باستعمال هندسة القيمة و التحسين المستمر**، مجلة مثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلة11، العدد04.

68. م.م.أسماء محمد عبد الرزاق، **علاقة تكاليف البيئية بتكاليف دورة حياة المنتج بالتطبيق في الشركة العامة لصناعة البطاريات**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد68

69. هبة حسين محمد حسن عطوة، **تحليل العلاقة بين أسلوبي تكلفة دورة حياة المنتج والتكلفة المستهدفة وتأثيرها في نجاح المشروعات**، المجلة الحادي عشر، العدد الرابع.

4- المقابلات

70. مقابلة مع السيد رئيس مصلحة موارد البشرية وحدة المضخات مؤسسة بوفال.

71. مقابلة مع السيد رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية وحدة المضخات مؤسسة بوفال.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية:

1.الكتب

72. Partrick Boisselier, Contrôle De Gestion Cours et Application, Vubert, Paris, 1999.

الملاحق

الملحق رقم(01): قائمة الصنع والدخل وفق طريقة التكاليف الكلية:

البيان	جزئي	كلي
التكاليف المباشرة=		
تكلفة المواد الأولية المستخدمة=		
مخزون المواد الأولية أول المدة	Xx	
+مشتريات مواد خلال السنة	Xx	
+مصاريف الشراء	Xx	
تكلفة المواد المتاحة للاستخدام	Xx	
(-)مخزون مواد أولية أخر المدة	(xx)	
(1) تكلفة المواد الأولية المستخدمة		XXX
+ الأجور المباشرة		Xx
+تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة		Xx
+تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة		Xx
(2) تكلفة الإنتاج الأولية		XXX
+إنتاج تحت التشغيل أول المدة		Xx
(-)إنتاج تحت التشغيل أخر المدة		(xx)
(3) تكلفة الإنتاج تام الصنع خلال الفترة		XXX
+مخزون إنتاج تام أول الفترة		Xx
(-) مخزون إنتاج تام أخر الفترة		(xx)
(4) تكلفة إنتاج البضاعة المباعة		XXX
+ تكاليف التسويقية		Xx
(5) تكلفة المبيعات		XXX
+ تكاليف الإدارية		Xx
(6) التكلفة الكلية للمبيعات		XXX

البيان	جزئي	كلي
صافي إيراد المبيعات		Xxx
(-)تكلفة المبيعات (من قائمة التكاليف)		(xxx)
مجمل الربح(مجمل الخسارة)		Xx
(-)التكاليف الإدارية		(xxx)
صافي الربح(صافي الخسارة)		XXX

الملحق رقم(02): وصل الإدخال (فاتورة الشراء)

UNITE POMPES BERROUAGHIA

FORMULAIRE

FICHE DE RECEPTION

CODE : PS1/FOR/004
Indice : A
PAGE : /

Réf. : 174/427/420/NB/23 Date : 25/04/2023

Fournisseur : SARL COMEFI BLIDA — N° 158/23

Arrivée le : 20/04/2023 — Papier de livraison : FACT N°: 663/2023 DU 19/2023 — Arrivée par poste - Chemin de fer - Navire - Cam

Bon de commande n° 23/344-168 du : 17/04/2023 — Destinataire : 344 — Magasin Centre de coû

Bon de livraison n° 1182/23 du : 19/04/2023

Emballage	Nombre	Genre	Marquage	Etat	A rendre Oui - Non	Renvoi n°	Da

N°	1 Qté prévue 2 Qté livrée	Unité	Désignation-Matière-Dimension-Norme / Matière n°	Réclamé / Reçu	Perte transp. / Qté nouvelle	Prix Unitaire	Prix Total
1	1 / 1	1	MOTEUR ELECTRIQUE 75 KW B3 SEIPEE GM 280S2 REF: 13075003S	/ 01		434 823,53	434 823,53
2	4 / 4	1	MOTEUR ELECTRIQUE 37 KW 3000 TR/MN B3 IE2 ABB REF: 13037003A2	/ 04		279 176,47	1 116 705,88
3	2 / 2	1	MOTEUR ELECTRIQUE 18,5 KW 3000 TR/MN B3 SEIPEE GM 160L2 REF: 13018503S	/ 02		110 352,94	220 705,88
4			DAI N°: 343/514/078				-
5							-
6							-
7							-
8						TOTAL HT	1 772 235,29

Réception	Contrôle de Qualité	Réclamation	Destinataire	Comptabilité Matière
Date 26/04/23	Date 26/04/23	Post. Recl. n°	Date 24/4/23	Date
Signature	Signature		Signature	Signature
			Enregistré 344	
			Fichier de stock	

الملحق رقم (03): وصل الإخراج (قسيمة العينات من المواد الأساسية والأجزاء)

"04" الملحق

	FORMULAIRE	CODE : PR4/FOR/013
	BON DE PRELEVEMENT MATIERES AUXILIAIRES	Indice : A
		PAGE : /

Bon de prélèvement matières auxiliaires	DESIGNATION:					
	Matière n°	Quantité	Unité		Fourni par	Remarques
Section	Prix unitaire	Stock Nouveau	Visa Magasin Date			
	Prix total	Quantité livrée	Visa Réception Date			

الملحق رقم(04): بطاقة التكنولوجيا حسب الطلب

الملحق "ك"

	FORMULAIRE	CODE:PRA/ FOR/006
	CARTE TECHNOLOGIQUE	INDICE : A PAGE :

Carte d'usinage	Plan N° : selon le plan de client	COSIDER	Lot économ. 1	Lot transporté 1
Désignation	lame de coupe cisaille guillotine 610x28x60 mm		Produit par 305	Feuille N° 01
			à livrer à 735	Feuilles total 1

Matière N°	Quantité	Unité	Désignation matière pièce	Fourni par	NCM/100 Pièces
	1	1	AP 620X30X60 mm Z200c12	343	876,00

N°	Opér	CS	Mach N°	Exécut.	t. p	t. u	PM	Description de l'opération	Remarques
1	02		152	343	10'	15'		couper la matière selon le paln	
2	03		9707	645	_	_		CONTRÔLE INTERMEDIARE	
3	04		4493	308	60'	150'		fraiser la cote 30 mm selon le plan	
4	05		9707	645	_	_		CONTRÔLE INTERMEDAIRE	
5	06		3224	301	30'	90'		tracer, percer et tarauder selon le plan	
6	07		9707	645	_	_		CONTRÔLE INTERMEDAIRE	
7	08		8325	315	90'	600'		tremper et revener les lames selon les condition de traitement	
8	09		9707	645				CONTRÔLE INTERMEDAIRE	
9	10		6413	305	60'	720'		rectifier les lames selon le plan	
10	11		9709	645	"	"		Contrôle finale	

Modification | Rédaction | Vérification



الملحق رقم(05): طلب الشراء المواد الأولية

الملحق "06"

	FORMULAIRE	CODE :PR8/FOR/001
ROYAL	DEMANDE D'ACHAT (DAI)	INDICE : A
		PAGE : /

Réf: ..... Date: 02/05/2023

				Bon de Commande	Bon d'achats N° 345 SAY 088		
Demandé par Service			Fournisseur	Charge par nature	Centre de cout 344		
Pos	Qté	Unité	Désignation et description technique	Matière N°	Prix Unit	Délai de livraison	Livré à
01			Ordre de service pour l'achat de produit suivant selon Note ci jointe.				

Destinataire Service Achat Projet N° D.A. SONATRACH SEIVDA

Observations	L'émetteur s'engage à corriger cette demande si le besoin change	Priorité
	Emetteur / Tél / Chef de Sce / Achat autorisé par / Commandé par	
	Signature	
	Date	

الملحق رقم(06): فاتورة الدفع والتحصيل

"07" الملحق

EPE/ POVAL/ SPA
CAPITAL SOCIAL : 3.289.547.000 DA
Nature de l'activité :
Adresse : BP 424 Berouaghia
26200 wilaya Medea
Unité : Pompes
N° de Tél.: 025 77 10 73
N° de Fax : 025 77 11 06
N° RC : 97 B 2806
N° NIS : 099 735 030 424 529 000
N° Art Imp.: 16420022341
N° FISC : 099716000280672

Facture

N° d'ordre :
Date :

Cptes Bancaires :
Agence :
C.C.P. :

CLIENT

Code : .....
Commande : .....
Date : .....
N° Fiscale : .....
Nom : .....
Adresse : .....
Ville : .....
N° Article : .....

BL N° du

N° d'ordre	Désignation	Qté	UM	PU.HT	Montant HT

Certifié sincère et véritable la présente facture arrêtée à la somme de :

Mode de paiement (1)	Délai de règlement (1)
- Chèque - Versement - Traite	- Réception de Facture - 30 jours - 60 jours - 90 jours

(1) Rayer la mention inutile

Formulaire PR6/FOR/001

Signature du Vendeur et client

الموحدة للتوزيع والتسويق
(بوفال) شركة ذات الأسهم
وحدة المضخات بالبرواقية
فرع الفاتورات والتحصيل

16

الملحق رقم(07): وحدة القياس المستعملة في وحدة المضخات

UNITE DE MUSURES

TONNE	**0**
PIECES	**1**
PAIRES	**2**
KILOGRAMME	**3**
GRAMME	**4**
METRE	**5**
METRE-CARRE	**6**
METRE-CUBE	**7**
LITRE	**8**
JEU	**9**

الملحق رقم (08): استمارة استبيان موجه لعينة الدراسة





جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة

يهدف هذا الاستبيان إلى جمع البيانات بغرض: التعرف على" علاقة دورة حياة المنتج بتحقيق الجودة بوحدة المضخات لمؤسسة بوفال Poval "

وذلك ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم مالية ومحاسبة تخصص محاسبة

ولذا نأمل من سيادتكم التكرم بالإجابة على ما ورد في هذا الاستبيان من العبارات، وذلك بوضع علامة(X) أمام الإجابة التي ترونها مناسبة، ونحيطكم علما أن هذه المعطيات لن تستعمل إلا لغرض البحث العلمي.

وفي الأخير تقبلوا منا فائق عبارات التقدير والاحترام

من إعداد الطالبة:

يسرى قرنوس

تحت إشراف الأستاذ:

أ/ زرواطي محمد

السنة الجامعية:

2023/2022

المحور الأول: المعلومات الشخصية الرجاء وضع علامة(X) أمام الإجابة المناسبة

1. العمر: من20إلى30 ☐ ن30إلى 40 ☐

من40إلى 50 ☐ 50إلى ما فوق ☐

2. التخصص العلمي: مالية ومحاسبة ☐ التسويق ☐

محاسبة وتدقيق ☐ صات أخرى ☐

3. الوظيفة الممارسة: رئيس مصلحة ☐ رئيس قسم ☐

موظف ☐ أخرى ☐

4. عدد سنوات الخبرة: أقل من 5سنوات ☐ مابين 5إلى10 سنوات ☐

من 10إلى 15سنة ☐ ر من 15 سنة ☐

المحور الثاني: مدى تطبيق المؤسسة لطريقة دورة حياة المنتج

الرقم	العبارات	غير موافق	محايد	موافق
01	لدى المؤسسة المعرفة بطريقة دورة حياة المنتج			
02	تقوم المؤسسة بتتبع وتجميع التكاليف الفعلية لكل منتج على حدا لغرض تحديد الأرباح كل منتج.			
03	تهتم المؤسسة بأطوار حياة المنتج في السوق من تقديم المنتج إلى أن تصل إلى مرحلة التدهور أي التخلص النهائي من المنتج.			
04	تراعي المؤسسة البحث والتطوير والتصميم الخاص بالمنتج جديد من أجل تخفيض التكلفة			
05	تعمل إدارة المؤسسة على خفض التكلفة في كل مرحلة من مراحلها			
06	تراعي المؤسسة دورة حياة المنتج عند وضع الإستراتيجية التسويقية لمنتجاتها			
07	تقدم دورة حياة المنتج لمدير التسويق معلومات تفيد في فهم مجريات وأحداث السوق			
08	تدعم المؤسسة تحليل الربحية لدورة حياة المنتج وتساعد المديرين على إدارة التكاليف بشكل فعالية			
09	يوفر التطبيق الناجح لدورة حياة المنتج ميزة تنافسية للمؤسسة مما يساعد على تحسين الجودة المنتج			
10	لدى مؤسسة الرغبة في التطبيق الناجح لنظام دورة حياة المنتج من أجل تخفيض تكاليفها			

المحور الثالث: تحقيق جودة المنتج:

الرقم	العبارات	غير موافق	محايد	موافق
11	تسعى المؤسسة إلى تحسين جودة منتجاتها باستمرار			
12	تقوم المؤسسة بتحديد وتنفيذ الفحوصات المناسبة للتحقق من جودة المنتجات			
13	تهتم مؤسسة بتخفيض تكلفة منتجاتها والتحسين المستمر لجودة المنتج			
14	تفحص المؤسسة المواد الأولية لتتأكد من جودتها ومطابقتها للمواصفات وملاءمتها للاستعمال			
15	تهتم المؤسسة بإضافة خصائص للمنتج بناءا على طلب زبون له			
16	تعتمد المؤسسة على الجودة المدركة في حالة عدم توفر المعلومات الكافية لدى المستهلك عن خصائص المنتج			
17	تولي إدارة المؤسسة اهتمام بإنتاج منتوج متميز يثير الجذب والانتباه			
18	تعتمد إدارة المؤسسة منهاجا تدريبيا يمنح العاملين وعيا بمفهوم الجودة			
19	تحدد المؤسسة خصائص الأداء الخاص بالمنتج لتتمكن من مراقبة الجودة			
20	تدرب المؤسسة العاملين على أساليب تحقيق جودة المنتجات باستمرار			

الملحق رقم(09): نتائج اختبار ألفا كرونباخ لثبات أداة الدراسة

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,838	10

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,913	10

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,930	20

الملحق رقم (10): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

		t1	t2
N		25	25
Paramètres normaux[a,b]	Moyenne	2,2120	2,3160
	Ecart type	,50441	,61283
Différences les plus extrêmes	Absolue	,132	,158
	Positif	,082	,132
	Négatif	-,132	-,158
Statistiques de test		,132	,158
Sig. asymptotique (bilatérale)		,200[c,d]	,106[c]

a. La distribution du test est Normale.

b. Calculée à partir des données.

c. Correction de signification de Lilliefors.

d. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

الملحق رقم(11): نتائج اختبار معامل سيبرمان لارتباط العبارات مع محور مدى تطبيق طريقة دورة حياة المنتج

Corrélations

			a1	a2	a3	a4	a5	a6	a7	a8	a9	a10	t1
Rho de Spearman	a1	Coefficient de corrélation	1,000	,433*	,570**	-,037	-,190	,160	,000	-,095	-,075	,000	,285
		Sig. (bilatéral)	.	,031	,003	,862	,362	,444	1,000	,653	,723	,999	,168
		N	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	a2	Coefficient de corrélation	,433*	1,000	,432*	,396	,137	,508**	,169	,167	,420*	,263	,605**
		Sig. (bilatéral)	,031	.	,031	,050	,514	,010	,419	,426	,036	,204	,001
		N	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	a3	Coefficient de corrélation	,570**	,432*	1,000	,208	-,100	,297	,325	,269	,098	,089	,516**
		Sig. (bilatéral)	,003	,031	.	,318	,635	,149	,112	,193	,640	,671	,008
		N	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	a4	Coefficient de corrélation	-,037	,396	,208	1,000	,607**	,592**	,525**	,419*	,510**	,432*	,720**
		Sig. (bilatéral)	,862	,050	,318	.	,001	,002	,007	,037	,009	,031	,000
		N	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	a5	Coefficient de corrélation	-,190	,137	-,100	,607**	1,000	,256	,300	,356	,538**	,497*	,469*
		Sig. (bilatéral)	,362	,514	,635	,001	.	,218	,144	,081	,006	,011	,018
		N	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	a6	Coefficient de corrélation	,160	,508**	,297	,592**	,256	1,000	,791**	,707**	,491*	,657**	,861**
		Sig. (bilatéral)	,444	,010	,149	,002	,218	.	,000	,000	,013	,000	,000
		N	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	a7	Coefficient de corrélation	,000	,169	,325	,525**	,300	,791**	1,000	,817**	,407*	,465*	,751**
		Sig. (bilatéral)	1,000	,419	,112	,007	,144	,000	.	,000	,043	,019	,000
		N	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	a8	Coefficient de corrélation	-,095	,167	,269	,419*	,356	,707**	,817**	1,000	,491*	,442*	,692**
		Sig. (bilatéral)	,653	,426	,193	,037	,081	,000	,000	.	,013	,027	,000
		N	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	a9	Coefficient de corrélation	-,075	,420*	,098	,510**	,538**	,491*	,407*	,491*	1,000	,194	,588**
		Sig. (bilatéral)	,723	,036	,640	,009	,006	,013	,043	,013	.	,353	,002

	N	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
a10	Coefficient de corrélation	,000	,263	,089	,432*	,497*	,657**	,465*	,442*	,194	1,000	,621**
	Sig. (bilatéral)	,999	,204	,671	,031	,011	,000	,019	,027	,353	.	,001
	N	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
t1	Coefficient de corrélation	,285	,605**	,516**	,720**	,469*	,861**	,751**	,692**	,588**	,621**	1,000
	Sig. (bilatéral)	,168	,001	,008	,000	,018	,000	,000	,000	,002	,001	.
	N	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملحق رقم(12): نتائج اختبار معامل سيبرمان لارتباط العبارات مع محور مدى تطبيق طريقة دورة حياة المنتج

Corrélations

			b1	b2	b3	b4	b5	b6	b7	b8	b9	b10	t2
Rho de Spearman	b1	Coefficient de corrélation	1,000	,699**	,654**	,610**	,795**	,539**	,672**	,291	,467*	,279	,765**
		Sig. (bilatéral)	.	,000	,000	,001	,000	,005	,000	,158	,019	,176	,000
		N	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	b2	Coefficient de corrélation	,699**	1,000	,411*	,748**	,778**	,366	,581**	,191	,500*	,265	,697**
		Sig. (bilatéral)	,000	.	,042	,000	,000	,072	,002	,360	,011	,201	,000
		N	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	b3	Coefficient de corrélation	,654**	,411*	1,000	,542**	,413*	,323	,447*	,189	,473*	,344	,566**
		Sig. (bilatéral)	,000	,042	.	,005	,040	,116	,025	,366	,017	,092	,003
		N	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	b4	Coefficient de corrélation	,610**	,748**	,542**	1,000	,648**	,547**	,528**	,384	,606**	,435*	,698**
		Sig. (bilatéral)	,001	,000	,005	.	,000	,005	,007	,058	,001	,030	,000
		N	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	b5	Coefficient de corrélation	,795**	,778**	,413*	,648**	1,000	,499*	,493*	,330	,484*	,229	,688**
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,040	,000	.	,011	,012	,107	,014	,272	,000
		N	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	b6	Coefficient de corrélation	,539**	,366	,323	,547**	,499*	1,000	,719**	,594**	,664**	,622**	,832**
		Sig. (bilatéral)	,005	,072	,116	,005	,011	.	,000	,002	,000	,001	,000
		N	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	b7	Coefficient de corrélation	,672**	,581**	,447*	,528**	,493*	,719**	1,000	,389	,639**	,396	,810**
		Sig. (bilatéral)	,000	,002	,025	,007	,012	,000	.	,055	,001	,050	,000
		N	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	b8	Coefficient de corrélation	,291	,191	,189	,384	,330	,594**	,389	1,000	,504*	,474*	,600**
		Sig. (bilatéral)	,158	,360	,366	,058	,107	,002	,055	.	,010	,017	,002
		N	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	b9	Coefficient de corrélation	,467*	,500*	,473*	,606**	,484*	,664**	,639**	,504*	1,000	,593**	,807**
		Sig. (bilatéral)	,019	,011	,017	,001	,014	,000	,001	,010	.	,002	,000

		N	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	b10	Coefficient de corrélation	,279	,265	,344	,435*	,229	,622**	,396	,474*	,593**	1,000	,647**
		Sig. (bilatéral)	,176	,201	,092	,030	,272	,001	,050	,017	,002	.	,000
		N	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	t2	Coefficient de corrélation	,765**	,697**	,566**	,698**	,688**	,832**	,810**	,600**	,807**	,647**	1,000
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,003	,000	,000	,000	,000	,002	,000	,000	.
		N	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الملحق رقم(13): نتائج اختبار الفرضيات

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,774[a]	,600	,582	,39608

a. Prédicteurs : (Constante), t1

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	5,405	1	5,405	34,455	,000[b]
	Résidus	3,608	23	,157		
	Total	9,014	24			

a. Variable dépendante : t2

b. Prédicteurs : (Constante), t1

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	,235	,363		,646	,524
	t1	,941	,160	,774	5,870	,000

a. Variable dépendante : t2

الملحق رقم (14): نتائج التحليل الوصفي بواسطة المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
a1	25	1,00	3,00	2,4000	,86603
a2	25	1,00	3,00	2,4000	,81650
a3	25	1,00	3,00	2,1600	,85049
a4	25	1,00	3,00	1,9600	,73485
a5	25	1,00	3,00	2,2800	,84261
a6	25	1,00	3,00	2,0800	,75939
a7	25	1,00	3,00	2,0000	,76376
a8	25	1,00	3,00	2,2800	,73711
a9	25	1,00	3,00	2,2400	,77889
a10	25	1,00	3,00	2,3200	,74833
t1	25	1,00	3,00	2,2120	,50441
b1	25	1,00	3,00	2,3600	,90738
b2	25	1,00	3,00	2,4000	,81650
b3	25	1,00	3,00	2,3600	,86023
b4	25	1,00	3,00	2,5600	,82057
b5	25	1,00	3,00	2,4800	,82260
b6	25	1,00	3,00	2,3200	,69041
b7	25	1,00	3,00	2,1200	,83267
b8	25	1,00	3,00	2,0800	,81240
b9	25	1,00	3,00	2,3200	,80208
b10	25	1,00	3,00	2,1600	,80000
t2	25	1,00	3,00	2,3160	,61283
N valide (liste)	25				

الملحق رقم (15): قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

الرقم	الاسم واللقب	الرتبة	ختم والإمضاء
01	بولصنام محمد	أستاذ محاضر(أ)	
02	يرقي كريم	أستاذ محاضر(أ)	
03	زرواطي محمد	أستاذ مساعد(أ)	