

– مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسة الاقتصادية –

دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش، بسكرة.

## The contribution of the internal audit in improving the outputs of the target costing system in the economic enterprise :Case study of the GMS- les grands moulins du sud -Biskra

سماعين جوامع

مخبر العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر

smain.djouamaa@univ-biskra.dz

ملاك قرون\*

مخبر مالية وبنوك وإدارة الأعمال

جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر

malak.groun@univ-biskra.dz

تاريخ النشر: 2023/06/30

تاريخ القبول: 2023/05/31

تاريخ الاستلام: 2023/04/06

### ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسة الاقتصادية كأحد أهم الأدوات الحديثة التي تستخدم في إدارة تكاليف الإنتاج وتخفيضها، وقد تم إجراء الدراسة التطبيقية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش – بسكرة نظرا لمكانتها السوقية كأحد أهم المنافسين محليا ووطنيا في مجال إنتاج الدقيق والفرينة والكسكسي، رغم سياسة تسقيف الأسعار المفروضة على هذا السوق.

ومن خلال زيارتنا الميدانية للمؤسسة ومقابلتنا مع بعض متخذي القرارات فيها، وتحليل بعض بياناتها المالية، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن المراجعة الداخلية تساهم في تحسين مخرجات نظام التكلفة المستهدفة من خلال فحص مدخلات هذا النظام وتقييم مدى كفاية وملاءمة إجراءات كل مرحلة من مراحل تنفيذه.

\* المؤلف المرسل

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، إجراءات المراجعة، نظام التكلفة المستهدفة، تخفيض التكاليف.

تصنيف JEL : M410, M420

**Abstract:**

This study aims to show the importance of the internal audit to improving Target costing system of economic institutions. and we chose the GMS- les grands moulins du sud -Biskra to conduct the applied study on it as one of the most important and largest enterprises producing flour, couscous within the local and national, light of the high market competition and the specificity of this market in itself due to the policies imposed by the government, including the policy of price ceiling.

Through our field visit to the institution and our interview with some of the decision-makers in it and the analysis of some of its financial data, the study reached a set of results, the most important of which is that the internal audit contributes to improving the outputs of the target costing system by examining the inputs of this system and assessing the adequacy and appropriateness of the procedures for each stage of its implementation.

**Keywords:** Internal audit, Audit procedures, Target costing system, Cost reduction.

**JEL Classification Codes:** M420, M410

## مقدمة:

خلق التطور التكنولوجي ضمن الاقتصاد العالمي بيئة تنافسية حديثة تهدف إلى مواكبة مختلف التطورات واستخدامها في المجالات الانتاجية والتجارية ومجال البحث والتطوير في سبيل الوصول إلى حلول لمختلف المشاكل التي كانت تعاني منها مختلف الوحدات الاقتصادية، لاسيما تلك المتعلقة بإدارة تكاليف الانتاج وتخفيضها في ظل متطلبات السوق والحاجة المتزايدة لتلبية احتياجات العملاء، وقد كان نظام التكلفة المستهدفة من بين أهم الأدوات الحديثة التي تهتم بتخطيط ومراقبة تكاليف الإنتاج وتخفيضها، والتي أثبتت كفاءتها وفعاليتها في عديد من المرات، ولاسيما أنّ من أوائل من استخدم هذا النظام كبرى شركات العالم مثل شركة NISSAN و TOYOTA كأداة لتشخيص عوامل التكلفة أثناء مرحلة تصميم المنتج، أي قبل بداية مرحلة الإنتاج ومراقبة حركة تكاليف الإنتاج وتخفيضها، مع الأخذ بعين الاعتبار مختلف العوامل التي تضمن جودة المنتج.

### 1. إشكالية الدراسة:

نظرا لأهمية نظام التكلفة المستهدفة والدور الذي يؤديه في دعم عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بتكاليف الإنتاج انطلاقا من تخطيط التكاليف ثم مراقبتها إلى غاية تخفيضها والتحكم فيها، تسعى الإدارة بشكل مستمر إلى تطوير نظام التكلفة المستهدفة، وتحسين مخرجاته من خلال تقييم وتقويم أدائه، باستخدام مختلف الآليات الرقابية أهمها المراجعة الداخلية التي تعتمد عليها الإدارة في تفعيل دور إدارة المخاطر في المؤسسة، وفحص وتطوير مختلف أنظمتها الداخلية. وبناءً على ذلك جاءت إشكالية دراستنا على النحو الآتي:

➤ كيف تساهم المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسة الاقتصادية- مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش، بسكرة؟

### 2. التساؤلات الفرعية: يقودنا السؤال الرئيسي إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية، كالآتي:

- ما هو واقع المراجعة الداخلية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش، بسكرة؟
- هل تطبق مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش، بسكرة نظام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف إنتاجها؟
- ما أهمية مخرجات نظام التكلفة المستهدفة بالنسبة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش، بسكرة. وهل تسخر الإدارة الآليات اللازمة والمناسبة لتحسينها؟

- هل تستخدم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش-بسكرة المراجعة الداخلية كآلية لتحسين مخرجات نظام التكلفة المستهدفة؟

### 3. فرضيات الدراسة: في سبيل الإجابة عن إشكالية الدراسة اعتمدنا على الفرضيات الآتية:

**الفرضية الأولى:** تحظى المراجعة الداخلية بأهمية كبيرة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش، بسكرة من خلال تكليف مراجع أو فريق من المراجعين ذوي خبرات ومؤهلات وكفاءات عالية في مجال المراجعة بوظيفة المراجعة الداخلية على مستوى الوحدة محل الدراسة، وتوفير لهم كافة الصلاحيات اللازمة لأداء مهامهم.

**الفرضية الثانية:** تستخدم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش-بسكرة نظام التكلفة المستهدفة كأحد أهم وأحدث الأساليب المستخدمة في مراقبة التكاليف وتخفيضها.

**الفرضية الثالثة:** تساهم المراجعة الداخلية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش- بسكرة في تحسين مخرجات نظام التكلفة المستهدفة من خلال ضمان صحة ودقة المعلومات المالية التي تعتبر أحد أهم مدخلات نظام التكلفة المستهدفة.

**الفرضية الرابعة:** تساهم المراجعة الداخلية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش- بسكرة في تحسين مخرجات نظام التكلفة المستهدفة من خلال فحص مدى كفاية وملاءمة إجراءات تنفيذ كل مرحلة من مراحل تحديد التكلفة المستهدفة.

### 4. الدراسات السابقة:

- عمارة مريم تحت عنوان " مقارنة رقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في ظل إرساء آليات حوكمة الشركات - دراسة حالة مؤسسة فرتيال خلال الفترة 2014-2017"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017، تناولت الدراسة طبيعة التكامل الرقابي بين وظيفتي المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير ودورها في تعزيز حوكمة الشركات، وتمحورت إشكالية الدراسة حول البحث في أبعاد التكامل الرقابي بين الوظيفتين التي تساهم في تجسيد حوكمة الشركات، لكن في دراستنا سنوضح مساهمة المراجعة الداخلية في تحسن مخرجات نظام التكلفة المستهدفة كأحد أهم الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير.

● عزوز ميلود، تحت عنوان " دور مراجعة القوائم المالية الجديدة في تحسين مراقبة التسيير - دراسة حالة مجمع صيدال - فرع باتنة"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016، تناولت الدراسة الإجابة عن الاشكالية الآتية: ما هو دور مراجعة القوائم المالية الجديدة في تحسين مراقبة التسيير؟ وقد اقتصر على المراجعة الخارجية، في حين نهدف من خلال دراستنا التركيز على المراجعة الداخلية وطبيعة مساهمتها في تحسين مخرجات مراقبة التسيير من خلال نظام التكلفة المستهدفة.

##### 5. أهداف الدراسة: جاءت هذه الدراسة في سبيل تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

- تسليط الضوء على الدور الحديث للمراجعة الداخلية كأداة تستخدمها الإدارة لتحسين مختلف البيانات التي تعتمد عليها في عملية اتخاذ القرار؛
- إبراز الدور الذي تؤديه مخرجات نظام التكلفة المستهدفة في تخطيط التكاليف، مراقبتها وتخفيضها؛
- الوقوف على أهمية الدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية في دعم وتحسين مختلف أنظمة التكاليف، ولاسيما نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسة الاقتصادية.

6. منهجية الدراسة: وفقا لإشكالية الدراسة وطبيعة التساؤلات المطروحة والمراد معالجتها فقد اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم على أساس تجميع البيانات من مختلف المصادر والمراجع وتحليلها ثم إعادة طرحها بطريقة مبسطة، ومنهج دراسة حالة من خلال الاطلاع على وثائق المؤسسة محل الدراسة وتحليلها، إضافة إلى المقابلة الشخصية مع بعض المسؤولين ومتخذي القرارات في المؤسسة، وذلك لاستكمال جمع بعض المعلومات اللازمة.

7. خطة الدراسة: تم تقسيم هذه الورقة البحثية إلى أربعة محاور رئيسة، حيث يبرز المحور الأول ماهية المتغير الأول والمتمثل في "المراجعة الداخلية"، أما المحور الثاني فقد خصص لإبراز ماهية المتغير الثاني، والمتمثل في "نظام التكلفة المستهدفة"، وخصصنا المحور الثالث لإبراز أهمية المراجعة الداخلية في تحسين نظام التكلفة المستهدفة، وفي المحور الرابع قمنا بإسقاط المحاور النظرية على أرض الواقع عن طريق دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش - بسكرة.

## أولاً. ماهية المراجعة الداخلية:

المراجعة الداخلية من أهم الأنشطة التي تشهد تطورات حديثة في مختلف أهدافها والخدمات التي تقدمها، نظراً للدور الذي تؤديه في الضبط الداخلي، ودعم عملية اتخاذ القرار في المؤسسة، من خلال مختلف التوصيات والاستشارات التي تقدمها للإدارة في سبيل إنجاح عملية اتخاذ القرار.

### 1. تعريف المراجعة الداخلية:

أعطيت للمراجعة الداخلية تعريفات مختلفة من قبل الباحثين والهيئات المهنية المتخصصة، من وجهات نظر مختلفة، حسب أهمية كل دور لها، فقد عرفها معهد المراجعين الداخليين IIA على أنها عبارة عن "نشاط استشاري تأكيدى مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ومساعدتها على تحقيق أهدافها من خلال منهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة". (The institute of Internal Auditors)، أما Jacke Renard فقد عرفها بأنها عبارة عن وظيفة في المؤسسة كباقي الوظائف الأخرى يتم ممارستها بشكل مستقل، وهي موجهة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلي وتقويمه بشكل يساهم في إدارة المخاطر من طرف المديرين (Renard, 2016, p. 61)، وعرفت على أنها "نشاط تقويمي واستشاري يوفر ضمانات مستقلة وموضوعية تهدف إلى إضافة قيمة للمؤسسة من خلال تقديم تأكيدات معقول لمجلس الإدارة على أن مخاطر المؤسسة تدار بكفاءة وفعالية، وتقديم مختلف النصائح والتوصيات اللازمة لتحسين عملية إدارة المخاطر من ناحية أخرى" (حاج دحو، 2018، صفحة 128)، ومن خلال ما سبق نستنتج أن وظيفة المراجعة الداخلية تتجاوز المراجعة المحاسبية والمالية إلى دعم الوظيفة الإدارية من خلال دورها في فحص وتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية، وتفعيل كل من إدارة المخاطر والحوكمة، وذلك وفقاً لمنهج محدد يهدف إلى إضافة قيمة للمؤسسة من خلال الخدمات التوكيدية والاستشارية التي تقوم بتقديمها.

## 2. خدمات المراجعة الداخلية:

لم تعد المراجعة الداخلية تقتصر على الجانب المحاسبي والمالي فقط، بل تجاوزت ذلك إلى أن أصبحت جزءاً من عملية اتخاذ القرار، وآلية أساسية للتحكم في مختلف المخاطر المحتملة، وتتمثل أهم خدمات المراجعة الداخلية في:

**خدمات وقائية:** وتتمثل في مختلف الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي لحماية الأصول والممتلكات الداخلية، والتي تضمن تنفيذ القواعد والقوانين المنصوص عليها داخل المؤسسة من خلالها (راضية، 2020، صفحة 15)، والتي تحمي الخطط الإدارية ضد الانحرافات والمخاطر التي يمكن حدوثها (زروقي و حسياني، 2020، صفحة 178)

**خدمات تقييمية:** وتضم مختلف الإجراءات التي يستخدمها المراجع الداخلي في كشف مختلف الانحرافات في نظام الرقابة الداخلية. (حامد و عمارة، 2016، صفحة 40)

**خدمات إنشائية:** وتتمثل في مختلف البيانات والاستشارات والتوصيات التي يقدمها المراجع الداخلي في سبيل تطوير الأنظمة الداخلية. (أحمد فايد، 2015، صفحة 121)

**خدمات علاجية:** وتتمثل في مختلف الإجراءات التصحيحية لمختلف الانحرافات المكتشفة أثناء عملية فحص الأنظمة الداخلية. (عبد ربه، 2010، صفحة 176)

## 3. أنواع المراجعة الداخلية:

تطور أهداف وخدمات المراجعة الداخلية صاحبه تطور لأنواعها ومجالاتها، نوضح أهمها كالآتي:

**المراجعة الداخلية المحاسبية:** وتهتم بالتأكد من مدى دقة المعلومات المالية ومدى مطابقتها للبيانات المتضمنة للأوراق الثبوتية، وتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار. (شماله، 2016، صفحة 27)

**المراجعة الداخلية التشغيلية:** وهي عبارة عن فحص شامل لجميع أنشطة المؤسسة من خلال تقييمها وتحديد مناطق الضعف فيها، ثم تقويمها بمختلف الإجراءات العلاجية. (مخلوف، 2007، صفحة 79)

مراجعة الالتزام: ويقصد بها التأكد من مدى الامتثال الداخلي للسياسات والإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة العليا، وتقييم هذه الإجراءات للتأكد من مدى مساهمتها في تحقيق أهداف المؤسسة. (القاضي، 2016، صفحة 53)

مراجعة الموارد البشرية: ويطلق عليها أيضا بمراجعة الأفراد، وهي وسيلة للتسيير والقيادة تهدف إلى التحكم في مختلف المشاكل المتعلقة بالجانب الاجتماعي في المؤسسة. (تونسي و بورنان، 2016، صفحة 343)

### ثانيا. ماهية نظام التكلفة المستهدفة:

يعتبر نظام التكلفة المستهدفة أحد أهم الأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية التي تستخدم في التحكم في تكاليف الإنتاج وتخفيضها انطلاقا من نقطة ما قبل بداية حياة المنتج إلى غاية نهاية حياته.

### 1. تعريف نظام التكلفة المستهدفة:

نظام التكلفة المستهدفة من المفاهيم الحديثة التي سجلت اهتماما واسعا في مجال البحث العملي والعلمي من طرف المهنيين ذوي العلاقة والباحثين في المجال، واهتم العديد من الباحثين على مستوى العالم في تقديم تعاريف مختلفة لها، وقد عرفت على أنها "عملية تحفيز للأطراف القائمة على تصميم بالمنتج في البحث على طرق مبتكرة لإدارة التكاليف مع الأخذ بعين الاعتبار كافة الأبعاد المتعلقة بجودة المنتج" (Souissi & Ito, 2004, p. 57)، فهي عبارة عن نظام استباقي يهدف إلى تخطيط ربحية المؤسسة وإدارة التكاليف والمنافسة في السوق قبل الشروع في عملية إنتاج المنتج" (Gonçalves, Gaio, & Silva, 2018)، كأحد أشكال المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (Baharudin & Jusoh, 2015)، ومن خلال ما سبق يمكن تعريف نظام التكلفة المستهدفة على أنه نظام يطبق استراتيجية استباقية يهدف من خلالها إلى إدارة تكاليف المنتج ابتداء من مرحلة تصميمه بهدف التحكم في تكاليف الإنتاج مقابل ضمان جودة المنتج، توفير الميزة التنافسية، ضمان المكانة السوقية، والرفع من القدرة التنافسية، وكل ذلك قبل الشروع في عملية الإنتاج.



## 2. خصائص نظام التكلفة المستهدفة:

يمتاز نظام التكلفة المستهدفة بمجموعة من العناصر الأساسية، نذكر أهمها كالاتي (مُجد الفيومي، قنديل، و بلتاجي، 2011، الصفحات 40-41):

- يعتبر أحد أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، والتي تجمع بين مدخل الإدارة الاستراتيجية ومدخل إدارة التكلفة، والتي تفرضها المؤسسة كرقابة على تكاليفها بهدف تخفيضها بشكل مستمر.
- يعتبر أحد أدوات المحاسبة الإدارية التي تركز على حصر إمكانيات هندسة المنتج في حدود تكلفة الإنتاج المستهدفة، والتي تتحدد في إطار سعر البيع وهامش الربح المستهدفين.
- النشاط الذي يبدأ بالتركيز على تصميم المنتج وفقا لمتطلبات السوق من جودة وسعر وتوقيت عرضه، كتمهيد للقدرة على التحكم في أنشطة المؤسسة بالقدر الذي يساعد في تحقيق التكلفة المستهدفة، والتي يمكن للمؤسسة أن تحققه من خلال الأرباح المرضية.
- النظام الذي ينطلق من تصميم منتج والتعديل عليه بشكل مستمر إلى غاية الوصول إلى التصميم الذي تتحقق فيه مختلف الشروط المتعلقة بالجودة، تلبية احتياجات العملاء، المنافسة في السوق، سعر البيع المستهدف، هامش الربح المستهدف، التكلفة المستهدفة... الخ.
- يتلاءم تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة الحجم التي تنتج منتجات تتصف بقصر حياة المنتج.

## 3. خطوات تصميم منتج باستخدام نظام التكلفة المستهدفة:

وفقا لنظام التكلفة المستهدفة فإن عملية إنتاج منتج مصمم وفقا لمجموعة من العوامل التي تضمن التحكم في تكاليف الإنتاج وتحقيق ربحية للمؤسسة والمنافسة في السوق تمر بمجموعة من الخطوات، وهي كالاتي:

- **تخطيط منتج يلبي احتياجات العملاء:** وهي المرحلة المتعلقة بدراسة جدوى المنتج من خلال القيام بالعديد من الدراسات التي تجمع بين البحث حول احتياجات ومتطلبات السوق وبين القدرة المالية والإنتاجية للمؤسسة. (خشعي و الشيخ، 2021، صفحة 22)

- تحديد سعر البيع المستهدف: ويقصد به القيمة المنتظر تحقيقها عند بيع المنتج محل التصميم مستقبلا، وتحديد سعر البيع المستهدف يجب أن يتم على أساس الوضع التنافسي في السوق والقدرة المالية للعمليات وليس على أساس تكلفة الإنتاج كما هو الحال في النظام التقليدي. (Al-Hattami, kabra, & Lokhande, 2020, p. 71)
- تحديد هامش الربح المستهدف: وهو الربح المراد تحقيقه جراء بيع المنتج محل التصميم، ويتم تحديد هامش الربح انطلاقا من توقعات المؤسسة واستراتيجيتها. (بن البار و بوريش، 2021، صفحة 116)
- تحديد التكلفة المستهدفة: تحديد التكلفة المستهدفة هي بمثابة عملية تحصيلية بعدما تم تحديد سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف (Zengin & Ada, 2010, p. 5594)، حيث يمكن تحديدها من خلال العلاقة الآتية:

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

وبعد تحديد قيمة التكلفة المستهدفة يجب مقارنتها بالتكلفة الفعلية المقدرة للإنتاج (المحددة مسبقا بشكل تقديري)، فإذا تجاوزت قيمة التكلفة المستهدفة التكلفة الفعلية المقدرة فتبدأ عملية البحث عن الطرق المناسبة لتخفيضها إلى مستوى التكلفة المقدرة كاستخدام أدوات محاسبة التكاليف مثل نظام ABC ونظام TD ABC... الخ (السليمان، 2013، صفحة 80)، كما تجدر الإشارة إلى أن عملية تصميم منتج وتحديد التكلفة المستهدفة تحتاج إلى تضافر العديد من الجهود في عديد من المجالات والتخصصات لإنجاح العملية.

#### 4. أهمية المراجعة الداخلية في تحسين نظام التكلفة المستهدفة:

بعدما تطرقنا فيما سبق إلى ماهية المراجعة الداخلية وماهية نظام التكلفة المستهدفة سنحاول فيما هو آت تسليط الضوء على بعض الجوانب التي تهتم المراجعة الداخلية بتحسينها، والتي يستخدمها نظام التكلفة المستهدفة، مما يؤدي إلى تحسين مخرجاته:

- تهتم المراجعة الداخلية بفحص صحة وسلامة المعلومات المالية والتأكد من خلوها من أي أخطاء أو انحرافات جوهرية قد تعطي صورة خاطئة عن الواقع المالي للمؤسسة، وفي نفس الوقت يعتمد

نظام التكلفة المستهدفة على المعلومات المالية كأحد أهم مدخلاته كجدول حساب النتائج ومختلف جداول التكاليف التفصيلية الأخرى، ومنه كلما كانت عملية المراجعة المالية تحقق نتائج فعالة زاد ذلك من جودة مدخلات نظام التكلفة المستهدفة، ومنه تحسين مدخلاته.

- مراجعة إجراءات تنفيذ نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسة تدخل ضمن إطار المراجعة التشغيلية ومراجعة الالتزام التي يقوم بها المراجع الداخلي أثناء تقييم مدى كفاية مختلف إجراءات الأنظمة الداخلية في المؤسسة.
- خبرات المراجع الداخلي في الجانب المالي والتحليلي والتنبؤ المستقبلي يمكن توظيفها في دراسة جدوى المنتج أثناء عملية تصميمه.
- تقرير المراجع الداخلي وكل ما يتضمنه من إرشادات وتوصيات واقتراحات يمكن استخدامه كمدخلات لنظام التكلفة المستهدفة، يتم الرجوع إليه لفهم مختلف التفاصيل المتعلقة بالعمليات المالية، ومختلف العمليات الداخلية الأخرى.

#### رابعاً. دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش، بسكرة.

سنحاول فيما يلي إسقاط الجانب النظري على الواقع من خلال دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش - بسكرة كدراسة استشرافية نهدف من خلالها إلى التنبؤ بمدى قدرة المؤسسة محل الدراسة على تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ومتطلبات ذلك ودور المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات هذا النظام، ومنه معالجة إشكالية الدراسة والتأكد من فرضياتها.

#### 1. التعريف بالمؤسسة محل الدراسة:

تأسست مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب في إطار الشراكة بين مستثمر وطني ومجموعة الغير الإماراتية المختصة في الصناعات الفلاحية والغذائية، وقد تأسست في شكل شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) برأس مال قدره 135 مليون دينار جزائري، تقع المؤسسة ببلدية أوماش التابعة لدائرة أورال بولاية بسكرة، وقد أنشئت في هذه المنطقة لعدة اعتبارات أهمها الجبائية، حيث تستفيد المؤسسة من الإعفاءات الضريبية المنصوص عنها في المرسوم التشريعي (12-93) على اعتبار أن منطقة أوماش من المناطق الخاصة، وبمحاذاة المؤسسة توجد تعاونية الخضار والحبوب الجافة التي تزودها بالمواد الأولية، وفي سنة 2007 تم تحويل الشكل القانوني للمؤسسة إلى شركة ذات أسهم (SPA) وتم رفع رأس مالها الاجتماعي إلى 300 مليون دينار جزائري، تضم المؤسسة أربع وحدات، اثنتان

على مستوى ولاية جيجل بميناء جن جن (وحدة الاستيراد والتصدير للمواد الغذائية ومواد تغذية الأنعام ووحدة صوامع تخزين الحبوب)، واثنان على مستوى ولاية بسكرة بأوماش وهما:

- وحدة إنتاج الدقيق والفرينة: وهي الوحدة الرئيسية، والتي ستكون محل دراستنا.

- وحدة إنتاج الكسكسي

تنشط المؤسسة في ظل سوق مفتوح نظرا لطبيعة منتجاتها الاستهلاكية، كما تخضع إلى سياسة تسقيف الأسعار التي تفرضها الحكومة على منتج الدقيق الذي يعتبر من المنتجات الاستهلاكية الأساسية بالنسبة للمواطن الجزائري وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 07-402 مؤرخ في 25 ديسمبر سنة 2007 المتعلق بتحديد أسعار دقيق القمح الصلب عند الإنتاج وفي مختلف مراحل توزيعه (المرسوم التنفيذي رقم 70-402، 2007، الصفحات 10-11) والمرسوم التنفيذي المعدل والمتمم له رقم 20-242 مؤرخ في 12 محرم عام 1442 الموافق 31 أوت سنة (المرسوم التنفيذي رقم 20-242، 2020، الصفحات 10-11).

## 2. واقع المراجعة الداخلية ونظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

أوماش، بسكرة:

في سبيل التوصل إلى حلول حول إشكالية الدراسة والتحقق من فرضياتها كان لابد من تشخيص واقع متغيرات الدراسة في المؤسسة محل التطبيق، وانطلاقا من زيارتنا الميدانية لها ومقابلتنا مع بعض متخذي القرارات فيها توصلنا إلى أن:

### 1.2. واقع المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة:

تتضمن المؤسسة محل الدراسة على مراجعة داخلية يقوم بها مدير المحاسبة والمالية بتفويض من الإدارة التي تمنحه بعض الصلاحيات التي تمكنه من أداء بعض المهام المتعلقة بذلك، وتنقسم عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة إلى ثلاثة أقسام رئيسية، وهي:

**المراجعة المالية:** وتقتصر على مراجعة نظام المعلومات المحاسبي من خلال التأكد من وجود وقانونية الأوراق الثبوتية التي تؤكد جميع العمليات المحاسبية، ومدى توافرها على الشكل والمضمون القانوني ومرورها بكل المراحل والإجراءات القانونية المحددة من طرف المؤسسة، ولكن يعتمد المراجع على الطريقة التقليدية في عملية فحص نظام المعلومات المحاسبي في ظل الاستخدام الإلكتروني، أي من خلال استخدام مختلف الأجهزة الإلكترونية والبرامج المحاسبية، حيث تعتمد المؤسسة على برنامج

Pc compta لتسجيل مختلف العمليات المحاسبية، وبرنامج Pc paie لإعداد كل ما يتعلق بكشف الأجور والمرتبات، وتصريحات الضمان الاجتماعي... الخ، و برنامج EXCEL لإعداد الجداول المساعدة وحفظ البيانات المهمة، إضافة إلى برنامج خاص بالاطلاع على الرصيد البنكي يوفره البنك الذي تتعامل معه المؤسسة إلى جميع عملائه بمقابل متفق عليه بين الطرفين. والمراجع لا يولي أي اهتمام بفحص سلامة أمن هذه البرامج المحاسبية وفعاليتها، ولا يأخذ بعين الاعتبار المخاطر والتهديدات التي من المحتمل أن تتسبب فيها تكنولوجيا المعلومات بشكل عام.

**مراجعة الالتزام:** من خلال فحص الالتزام بإجراءات نظام الرقابة الداخلي على مستوى الأقسام والمصالح بشكل عام وأداء العمال بشكل خاص، ويتولى مسؤولية مراجعة الالتزام ثلاثة أطراف، رئيس مصلحة المستخدمين الذي يقوم بإعداد تقارير يومية وأسبوعية حول كل ما يتعلق بالعمال (الأجور، التقاعد، الغيابات، حوادث العمل... الخ) ويقدمها إلى مدير مصلحة الموارد البشرية الذي يقوم بدوره بتقديم تقارير أسبوعية وشهرية إلى مدير مصلحة المحاسبة والمالية في إطار مراقبة أداء العمال.

**المراجعة التشغيلية:** تركز المراجعة التشغيلية في المؤسسة محل الدراسة على فحص أداء الوظائف الرئيسية في المؤسسة، والمتمثلة بالدرجة الأولى في وظيفة الإنتاج ووظيفة التجارة، من خلال التأكد من أداء هذه الوظائف وتطويرها، ويتولى ذلك رئيس مصلحة المحاسبة والمالية من خلال زيارته إلى المصنع وفحص الأداء الوظيفي بشكل شخصي، وعقد اجتماعات دورية مع مدير مصلحة الإنتاج ومدير مصلحة التجارة لمناقشة مختلف التقارير المتعلقة بأداء الوظيفتين.

ومن خلال ما سبق نستنتج تحقيق الفرضية الأولى جزئياً والتي جاءت على أساس أن "المراجعة الداخلية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش-بسكرة تحظى بأهمية كبيرة من خلال تكليف مراجع أو فريق من المراجعين ذوي خبرات ومؤهلات وكفاءات عالية في مجال المراجعة بوظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة على مستوى الوحدة محل الدراسة، وتوفير لهم كافة الصلاحيات اللازمة لأداء مهامهم"، حيث وحدة الدقيق والفريضة في المؤسسة محل الدراسة لا تتضمن فرعاً أو قسماً خاصاً بالمراجعة الداخلية، وقد بين مدير مصلحة المحاسبة والمالية أثناء مقابلتنا معه أنه المسؤول عن عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة، كما التمسنا من خلال مقابلتنا معه ومع بعض متخذي القرارات أن المؤسسة تعطي أهمية للمراجعة الداخلية، بالرغم من كونها مازالت تعتمد على إجراءات المراجعة التقليدية، وعدم وجود منصب أو قسم خاص بوظيفة المراجعة الداخلية.

## 2.2. واقع نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة:

لا تطبق المؤسسة نظام التكلفة المستهدفة ولم تطبقه من قبل، حيث تعتمد في تخفيض تكاليف منتجاتها على الطرق التقليدية التي تعالج كل عنصر على حدة، دون الربط بين كل العناصر المؤثرة في التكلفة، والمتمثلة في: سعر البيع، هامش الربح، جودة المنتج، متطلبات السوق، التوقيت المناسب لتقديم المنتج الى السوق... الخ، كما لا توجد رقابة حقيقية تقوم على أساس علمي على التكاليف بمختلف أنواعها، إنما تعتمد في ذلك على التأكد من وجود كافة الشيكات ووصول الدفع التي تفر عمليات الصرف التي حدثت.

كما أن المؤسسة لا تطبق أداة التحليل المالي لا من خلال الأساليب التقليدية ولا الحديثة ويكتفي رؤساء المصالح بتقديم تقارير حول الأعمال المنجزة بشكل يومي إلى مدير الإدارة العامة، والمتمثلة على سبيل المثال في: تقارير يومية، وأسبوعية، وشهرية، حول الكميات المنتجة من كل منتج، الكميات المباعة من كل منتج، عدد العملاء المتعامل معهم في كل شهر، هامش الربح المحقق خلال الشهر الواحد... الخ، وكل ما سبق هي عبارة عن مدخلات للتحليل المالي تحتاج إلى معالجة من أجل تحويلها إلى معلومات يمكن استخدامها كمدخلات لنظام التكلفة المستهدفة. وهو ما يؤكد عدم تحقق الفرضية الثانية التي تنص على أن "مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش- بسكرة تستخدم نظام التكلفة المستهدفة كأحد أهم وأحدث الأساليب المستخدمة في مراقبة التكاليف وتخفيضها".

### 3. تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش - بسكرة:

بهدف محاولة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة قمنا بإجراء مقابلة مع بعض متخذي القرارات في وحدة الدقيق والفرينة (مدير الإدارة العامة، مدير الإنتاج، مدير مصلحة التجارة، مدير مصلحة المحاسبة والمالية، مدير الموارد البشرية، ورئيس مصلحة تسيير المستخدمين) بهدف جمع المعلومات اللازمة، وتوصلنا الى أن المؤسسة تهدف إلى تخفيض سعر البيع من 3500 دج إلى 3400 دج للقنطار الواحد من الدقيق الممتاز (سعر المنتج مقنن من طرف الدولة) مقابل هامش ربح يساوي 11% من سعر البيع، وذلك بعدما ارتفع عدد المؤسسات التي تنشط في نفس مجال المؤسسة وفي نفس الرقعة الجغرافية وبنفس جودة المنتجات إلى ثمانية (08) مؤسسات خلال سنة 2020، لذا وبهدف المحافظة على مكانتها السوقية وعلى عملائها قررت المؤسسة بداية البحث

في طرق مناسبة لتخفيض تكاليف الإنتاج لسنة 2021 إلى أقل ما يمكن. وفيما يلي عرض لطريقة حساب تكلفة الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة.

### ➤ طريقة حساب تكلفة الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة:

تمر عملية تحديد تكلفة الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة بمجموعة من المراحل نوضحها كالاتي:

- 1) تقسيم تكاليف الإنتاج إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة.
- 2) حساب تكلفة الوحدة لكل منتج من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة.
- 3) تحديد تكلفة المواد الأولية المستهلكة لإنتاج قنطار واحد من كل منتج.
- 4) تحديد سعر التكلفة لكل منتج من خلال جمع تكلفة المواد الأولية المستهلكة للقنطار الواحد + الأعباء المتغيرة + الأعباء الثابتة.

الجدول رقم (01): سعر تكلفة إنتاج قنطار واحد من الدقيق الممتاز وزن 25.

المواد المستعملة	الكمية	تكلفة الوحدة (دج)	تكلفة القنطار (دج)
الدقيق الممتاز	1 قنطار	2 698,83	2 698,83
الأكياس	4 أكياس	35,38	141,52
الخيط: 0,6 غرام لكل كيس	2.4 غرام خيط	429,56	1,03
البطاقات: بطاقة لكل كيس	4 بطاقات	0,45	1,80
تكلفة المواد الأولية المستهلكة لإنتاج القنطار الواحد من منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ			
التكلفة المتغيرة		96,61	2 843,18
التكلفة الثابتة		232,53	
سعر تكلفة القنطار من الدقيق الممتاز 25 كغ		3 172,32	
سعر بيع القنطار		3500	
هامش الربح (سعر البيع - سعر التكلفة)		327,68	
نسبة الهامش (من سعر البيع)		10,33 %	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من مصلحة المحاسبة والمالية لسنة

من الجدول السابق نجد أن قنطارا واحدا من الدقيق الممتاز حجم 25 كغ يتحمل سعر تكلفة تساوي 3172,32 دج، أما سعر البيع المعتمد في بيع هذا المنتج سنة 2021 فهو 3500 دج للقنطار بهامش ربح يساوي 10,33% من سعر البيع.

ومنه:

الجدول رقم (02): الفرق بين القيم الحالية والقيم المستهدفة

الفرق (دج)	المستهدف (دج)	العلاقة (القيمة المستهدفة)	الحالي (دج)	منتج الدقيق الممتاز (قنطار - 25 كغ)
100	3400	-	3500	سعر البيع
46,32	374	سعر البيع المستهدف * 11%	327,68	هامش الربح
146,32	3026	سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف	3 172,32	التكلفة الكلية (سعر التكلفة)

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على ما سبق

ومن الجدول السابق نجد أن المؤسسة بحاجة إلى تخفيض ما قيمته 146,32 دج من مجموع التكاليف الكلية للقنطار (سعر تكلفة القنطار) من أجل تحقيق سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف، ومن أجل ذلك طلبنا من عينة متخذي القرارات التي قمنا بمقابلتها بمحاولة تحديد التكاليف القابلة للتخفيض في الوقت الحالي بنسب معينة دون أن يؤثر ذلك على جودة المنتج.

وانطلاقا من جدول التكاليف لسنة 2021 تم تحديد مجموعة من عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة التي يمكن تخفيضها كمرحلة أولية دون أن يؤثر ذلك على العملية الإنتاجية، وهنا تجدر الإشارة إلى الطريقة التي تتبعها المؤسسة في تحميل المنتج التكاليف المتغيرة والثابتة الخاصة به، حيث تحمل كل قنطار منتج سواء من الدقيق أو الفرينة بغض النظر عن نوعه (الممتاز، العادي... الخ) نفس التكلفة من خلال قسمة التكلفة الكلية لكل عنصر من عناصر التكاليف على حجم القناطير المنتجة من كل المنتجات، وتتمثل عناصر التكاليف محل التخفيض في:



## الجدول رقم (03): التكاليف الخاضعة للتخفيض

التكلفة	عناصر التكلفة	التكلفة قبل التخفيض للقطار (1)	نسبة التخفيض الممكنة (2)	قيمة التخفيض (3)=(1)*(2)	قيمة التكلفة بعد التخفيض (3) - (1) =
تكاليف منفردة	مواد وأدوات مختلفة	2,51	% 15	0,3765	2,1335
	مستلزمات مكتبية	0,97	% 15	0,1455	0,8245
	صيانة وإصلاحات	5,74	% 10	0,574	5,166
التكاليف الثابتة	نقل السلع	6,27	% 10	0,627	5,643
	أجور المستخدمين	170,87	% 2	3,4174	167,4526
	المجموع	186,36	-	5,1404	181,2196

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على ما سبق

من خلال الجدول السابق نجد أن قيمة التكاليف التي يمكن للمؤسسة أن تخفضها في الوقت الحالي هي 5,1404 دج فقط، حيث تتمثل التكلفة التي يتحملها قنطار واحد من الدقيق الممتاز وزن 25 كغ بعد التخفيض في:

## الجدول رقم (04): الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة بعد التخفيض

البيان	القيمة
التكلفة المستهدفة	3026 دج
التكلفة بعد التخفيض = التكلفة الكلية الحالية - قيمة التخفيض التكلفة بعد التخفيض = (3 172,32 - 5,1404)	3167,1796 دج
الفرق	141,1796 دج

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على ما سبق

الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الجديدة بعد التخفيض هو 141,1796 دج، أي أن المؤسسة بحاجة إلى التوسع في التخفيضات بقيمة 141,1796 دج من أجل الوصول إلى التكلفة المستهدفة والمتمثلة في 3026 دج . ويمكن حساب سعر البيع بعد التخفيضات السابقة كالآتي:

➤ سعر البيع بعد تخفيض التكاليف = التكلفة بعد التخفيض + الربح المستهدف

➤ سعر البيع بعد تخفيض التكاليف = 3167,1796 + (سعر البيع بعد تخفيض التكاليف \* 0.11) = 3558,63 بالتقريب

نلاحظ أن سعر البيع بعد التخفيض (3558,63 دج) أكبر من سعر البيع قبل التخفيض وأكبر من سعر البيع المسقف من طرف الدولة (3500 دج) والمحدد في المراسيم التنفيذية 07-402 المتعلق بتحديد أسعار دقيق القمح الصلب عند الإنتاج وفي مختلف مراحل توزيعه والمرسوم التنفيذي المعدل والمتمم له رقم 20-242. وهذا يدل على أن هامش الربح المستهدف والمتمثل في 11% لا يمكن تحقيقه في ظل نسب التخفيضات المحددة، وفي حالة ما إذا اختارت المؤسسة:

➤ الثبات على سعر البيع المستهدف وحجم التخفيضات المحددة فإن هامش الربح المناسب لذلك سيكون:

سعر البيع المستهدف = التكلفة الكلية بعد التخفيض + (سعر البيع المستهدف \* نسبة هامش الربح المناسبة)

$$3400 = 3167,1796 + (3400 * \text{نسبة هامش الربح المناسبة})$$

$$\text{نسبة هامش الربح المناسبة} = 6,847658824\%$$

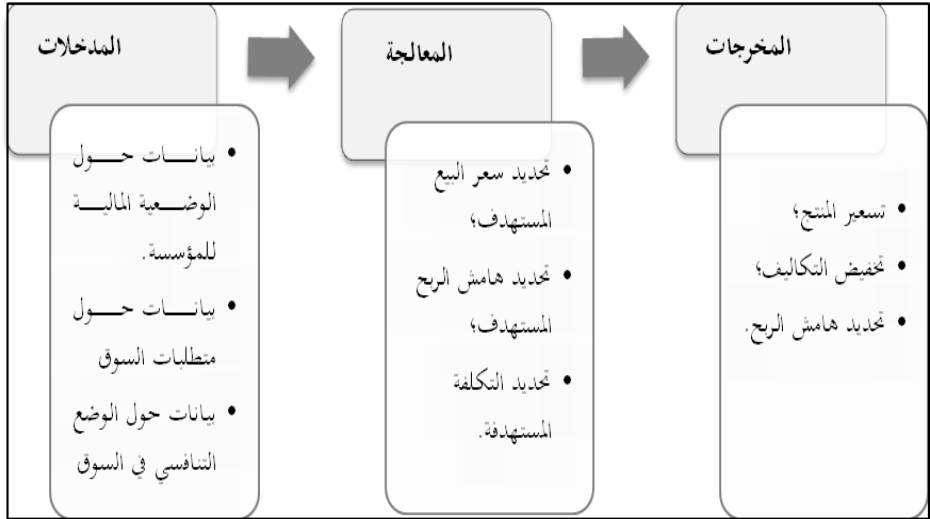
➤ أو على المؤسسة أن تقوم بدراسة معمقة لمختلف عناصر تكاليفها، انطلاقاً من عملية تتبع التكاليف وتحديد الأنشطة المسببة للتكلفة ثم التخلي عن تلك التي لا تحقق إيرادات كافية، من خلال استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC أو أي أسلوب آخر من أساليب محاسبة التكاليف قد يوفي بالغرض.

#### 4. إجراءات مقترحة لتحسين مخرجات نظام التكلفة المستهدفة باستخدام المراجعة الداخلية

##### في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش - بسكرة

من أجل توضيح مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات التكلفة المستهدفة لابد من توضيح المخرجات المنتظرة من نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة، كالاتي:

الشكل رقم (01): نظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش-بسكرة



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على كل ما سبق.

من خلال الشكل السابق قمنا بتحديد:

**المدخلات:** بناء على أهم البيانات التي يحتاجها المحاسبون الإداريون من أجل تسعير المنتج، تخفيض التكاليف، وتحديد هامش الربح.

**المعالجة:** بناءً على أهم الخطوات التي يجب المرور عليها للوصول إلى المخرجات المنتظرة، وتمثل في أهم مراحل تحديد التكلفة المستهدفة.

**المخرجات:** بناءً على أهداف المؤسسة انطلاقاً من المقابلة المجرأة مع بعض متخذي القرارات فيها.

#### 1.4 إجراءات مقترحة لتحسين مدخلات التكلفة المستهدفة باستخدام المراجعة الداخلية:

مدخلات نظام التكلفة المستهدفة لها دور فعال وأثر مباشر في تحسين مخرجاته، حيث تحديد مدخلات أي نظام يعتمد على المخرجات المنتظرة منه وعملية تحقيق المخرجات المنتظرة تقف بالدرجة الأولى على مدى جودة المدخلات المعتمد عليها، والتي هي عبارة عن بيانات غير مفيدة يتم معالجتها لتحويلها إلى معلومات يمكن الاستفادة منها. وبناء على ذلك نقدم بعض الإجراءات المقترحة من أجل تحسين مدخلات نظام التكلفة المستهدفة كخطوة مهمة اتجه تحسين مخرجاته:

- يحتاج نظام التكلفة المستهدفة في إطار دراسة جدوى المنتج ضمن الشروط المحددة (سعر البيع المستهدف، التخفيضات، هامش الربح) إلى بعض مخرجات التحليل المالي المتعلقة بالوضعية المالية للمؤسسة، لذا على المراجع الداخلي التأكد من كفاءة وفعالية إجراءات نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة.
  - يجب أن يتأكد المراجع الداخلي من أن عملية إعداد الكشوف المالية موافقة لما تنص عليه المبادئ المحاسبية والنظام المحاسبي المعمول به.
  - على المراجع الداخلي أن يتأكد من صحة المبالغ في الكشوف المالية عن طريق إعادة احتساب عينة من العمليات يدويا أو باستخدام برامج محاسبية أخرى والمقارنة بين النتائج في الحالتين.
  - يجب أن يعد المراجع الداخلي تقرير المراجعة الخاص به، والذي يوضح فيه رأيه حول مصداقية وواقعية الكشوف المالية، كأحد أهم المدخلات التي يعتمد عليها المحاسبون الإداريون في المؤسسة أثناء تنفيذ نظام التكلفة المستهدفة على أن يرتب الأخطاء المكتشفة في الكشوف المالية حسب درجة تأثيرها على عملية التحليل المالي، كما يجب أن يدعم رأيه بأدلة إثبات واقعية ودالة.
  - يجب على المراجع الداخلي اقتراح الإجراءات التصحيحية اللازمة على الإدارة، وبعد الموافقة عليها يلتزم بمراقبة تنفيذها وبالشكل الصحيح.
  - يضمن المراجع الداخلي وصول كافة البيانات والمعلومة الذي يحتاجها المحاسبون الإداريون من المصالح الأخرى في الوقت المناسب وبالشكل المطلوب، على اعتبار أنه المسؤول عن مراجعة نظام الرقابة الداخلي، وتحقيق الضبط والتحكم في جميع الوظائف الداخلية، من خلال وضع إجراءات تنفيذية تهدف إلى بث روح التعاون بين الموظفين في مختلف المصالح والأقسام، وأهمية المشاركة الفردية والجماعية في تحقيق أهداف المؤسسة.
- ومن خلال ما سبق نستنتج أن المراجعة الداخلية تساهم في تحسين مخرجات نظام التكلفة المستهدفة من خلال التأكد من صحة البيانات المالية وخلوها من أي أخطاء جوهرية قد تؤثر على مخرجات هذا النظام وهو ما يؤكد تحقق الفرضية الثالثة والتي جاءت على أساس أن "المراجعة الداخلية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش - بسكرة تساهم في تحسين مخرجات نظام التكلفة المستهدفة من خلال ضمان صحة ودقة المعلومات المالية التي تعتبر أحد أهم مدخلات نظام التكلفة المستهدفة".

## 2.4 إجراءات مقترحة لتحسين اجراءات معالجة مدخلات نظام التكلفة المستهدفة

### باستخدام المراجعة الداخلية:

بعدها وضحنا فيما سبق بعض الإجراءات المقترحة لتحسين مدخلات نظام التكلفة المستهدفة سنحاول فيما هو آت إبراز إجراءات المراجعة الداخلية لمرحلة معالجة هذه المدخلات، حيث على المراجع الداخلي:

- انطلاقا من خبرته في المجال المحاسبة والمراجعة أن يتأكد من كفاءة وخبرة ومؤهلات طاقم المحاسبة الإدارية القائم على إعداد التحليل المالي وتطبيق نظام التكلفة المستهدفة، لضمان جودة الإنجاز.
- التأكد من إجراءات تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة ومدى كفايتها ودالتها على قدرة المؤسسة في اعتماد سعر بيع معين أو هامش ربح معين أو تخفيض التكاليف بنسبة معينة... الخ
- التأكد من مدى كفاية وملاءمة إجراءات دراسة الوضع التنافسي في السوق ومعايير تحديد المنافسين، كما يساهم من خلال استخدام خبراته المالية في تقييم الوضع المالي للمنافسين الحاليين، والتنبؤ بوضعيتهم المالية مستقبلا، والتنبؤ بعدد المنافسين المتوقع ظهورهم في المستقبل، وتكون مساهمة المراجع هنا إما من خلال التوصيات والاقتراحات التي يقدمها من خلال تقرير المراجعة الداخلية أو من خلال استشارة يقدمها للقائمين على هذه المهمة.
- جمع معلومات حول متطلبات السوق والوضع التنافسي فيه يحتاج إلى تضافر العديد من الجهود من قسم التسويق وقسم التحليل المالي، واستشارات في مختلف التخصصات، وقد يحتاج إلى استدعاء خبراء من خارج المؤسسة، مما يستدعي تشكيل ميزانية خاصة بتكاليف جمع معلومات حول متطلبات السوق والوضع التنافسي فيه، وهنا يظهر دور المراجع الداخلي في فحص هذه الميزانية ومراقبتها والتأكد من مشروعية وقانونية المبالغ المصروف.
- يساهم في تقييم السعر الحالي للمنتج وإبداء رأيه حول مدى واقعية سعر البيع المستهدف ونسبة هامش الربح المستهدفة في شكل استشارة يقدمها إلى القائمين على هذه المهمة.
- تقييم العائد الذي تحققه المؤسسة من استخدام نظام التكلفة المستهدفة مقابل الأعباء التي تتحملها جراء المحافظة عليه وتحسين مخرجاته.
- يلخص رأيه حول ما رصده أثناء عملية فحص إجراءات نظام التكلفة المستهدفة في شكل تقرير يقدمه إلى الأطراف ذات العلاقة في المؤسسة، ويقدم التوصيات اللازمة والإجراءات المقترحة للانحرافات المكتشفة إن وجدت.

- إن وافقت الإدارة على تنفيذ الإجراءات المقترحة من طرف المراجع الداخلي، فعلى هذا الأخير أن يراقب عملية تنفيذ الإجراءات بالشكل الصحيح وفي الوقت المناسب.

ويجب أن نشير إلى أن المراجع الداخلي لا يجب أن يكون أحد الأطراف القائمين على تنفيذ نظام التكلفة المستهدفة، لأن وظيفته هي تقديم رأي محايد حول كفاءة وفعالية إجراءات تنفيذ هذا النظام، ومنه لا يمكن أن يكون هو المراجع وفي نفس الوقت أحد منفذي العملية محل المراجعة في نفس المؤسسة.

كما تجدر الإشارة إلى أن الإجراءات التي تم اقتراحها فيما سبق هي إجراءات عامة دون الدخول في التفاصيل الدقيقة لكل مرحلة من مراحل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة، لأن المؤسسة لم تطبق هذا النظام من قبل، ومنه لا يمكننا الحصول على كافة المعلومات اللازمة المتعلقة بحثيات وواقع تنفيذ هذا الأسلوب في المؤسسة محل الدراسة.

ومن خلال ما سبق نستنتج أن المراجعة الداخلية تساهم في تحسين مخرجات نظام التكلفة المستهدفة من خلال تقييم الإجراءات المعتمد عليها في كل مرحلة من مراحل تنفيذ هذا النظام، والتأكد من مدى كفايتها وملاءمتها، وهو ما يؤكد تحقق الفرضية الرابعة والتي جاءت على أساس أن "المراجعة الداخلية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش- بسكرة تساهم في تحسين مخرجات نظام التكلفة المستهدفة من خلال فحص مدى كفاية وملاءمة إجراءات تنفيذ كل مرحلة من مراحل تحديد التكلفة المستهدفة".

#### خاتمة:

سلطنا الضوء من خلال هذه الدراسة على أهمية مخرجات نظام التكلفة المستهدفة والدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية في تحسين هذه المخرجات، ويهدف معالجة إشكالية الدراسة قمنا بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش- بسكرة لتحديد المخرجات التي تنتظرها المؤسسة من هذا النظام، ثم قمنا بتقديم إجراءات مقترحة للمراجعة الداخلية لنظام التكلفة المستهدفة، وقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج والتوصيات، وهي كالآتي:

## أولا. النتائج:

- لا تطبق المؤسسة محل الدراسة نظام التكلفة المستهدفة ولا أي أسلوب آخر لمراقبة التكاليف وتخفيضها، إلا أن ارتفاع حجم المنافسة في السوق فرض عليها ضرورة إعادة النظر في أسعار البيع من خلال البحث عن طرق حديثة تساعد في تشخيص ومراقبة وتخفيض تكاليف الإنتاج.
- لا تتضمن وحدة الدقيق والفريئة في المؤسسة محل الدراسة على قسم أو منصب خاص بالمراجعة الداخلية، في حين تكلف مدير مصلحة المحاسبة والمالية ببعض مهام المراجعة الداخلية وتمنحه الصلاحيات الكافية لتنفيذها.
- لا تنتهج مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب طريقة منظمة ومنطقية في حساب تكاليف الإنتاج، حيث تحمل كل قطار من كل منتج بغض النظر عن نوعه وصفاته نفس تكلفة الوحدة من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، ومن غير الممكن أن تتحمل منتجات مختلفة نفس عناصر التكلفة وبنفس القدر.
- تحسن المراجعة الداخلية من مخرجات نظام التكلفة المستهدفة من خلال التأكد من خلو مدخلاته من أي أخطاء جوهرية قد تؤثر على المخرجات.
- تحسن المراجعة الداخلية من مخرجات نظام التكلفة المستهدفة من خلال مراجعة إجراءات مراحل تنفيذ هذا النظام والتأكد من مدى كفايتها وملاءمتها، ثم تقديم التوصيات المناسبة لتحسين وتطوير هذه الإجراءات بهدف تحسين المخرجات.
- تدخل المراجع الداخلي في مهام منفذي نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسة لا يجب أن يتجاوز تقديم الاستشارات والتوصيات حتى لا يؤثر ذلك على حيادية رأيه في تقريره حول كفاءة وفعالية نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسة.

## ثانيا. التوصيات:

- تفعيل الدور الحديث للمراجعة الداخلية من أجل تحسين التسيير والأداء الوظيفي لمختلف الأنظمة الداخلية للمؤسسة.
- ضرورة قيام المؤسسة بدراسات معمقة لكل عناصر تكاليفها وتحليلها، ومحاولة إيجاد الطرق المناسبة التي تساهم في تخفيض التكاليف والتحكم فيها باستخدام أدوات محاسبة التكاليف أهمها نظام التكلفة المستهدفة.

## قائمة المراجع:

### أولا. قائمة المراجع باللغة العربية:

1. أحمد مُجَّد مخلوف. (2007). المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك الأردنية. رسالة ماجستير. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير : جامعة الجزائر.
2. المرسوم التنفيذي رقم 20-242. (2020, 08 31). المتعلق بتعديل وإتمام المرسوم التنفيذي رقم 07-402 المؤرخ في 25 ديسمبر 2007 الذي يحدد أسعار سميد القمح الصلب عند الإنتاج في مختلف مراحل توزيعه. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 52 الصادرة في 02 سبتمبر 2020.
3. المرسوم التنفيذي رقم 70-402. (2007, 12 25). المتعلق بتحديد أسعار سميد القمح الصلب عند الإنتاج وفي مختلف مراحل إنتاجه وتوزيعه. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 80، الصادرة في 23 ديسمبر 2007.
4. أمجد بن البار، و مهني بوريث. (2021). مساهمة التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض سعر تكلفة المنتجات- دراسة حالة شركة «تشرين حليب» بجاية. الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، 13(2)، 114-122.
5. آمنة تونسي، و ابراهيم بورنان. (2016). المراجعة الاجتماعية ودورها في تضيق فجوة التوقعات عن المسؤولية الاجتماعية من خلال المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية. مجلة دراسات العدد الاقتصادي، 7(3).
6. خالد رجعان زمام السليمان. (2013). أثر صافي التدفقات النقدية التشغيلية في الشركات المساهمة في الكويت على ربحيتها. رسالة ماجستير. الأردن، كلية الأعمال: جامعة الشرق الأوسط.
7. خلادي راضية. (2020). دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاساته على حوكمة الشركات. مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، 2(2)، 22-12.
8. رائد مُجَّد عبد ربه. (2010). المراجعة الداخلية . الأردن: دار الجنادرية للنشر والتوزيع .
9. عفاف خشعي، و عبد القادر الشيخ. (2021). مساهمة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف: دراسة حالة مؤسسة يسكو فروي - بسكرة - . مجلة الحوكمة، المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة، 3(2)، 15-31.
10. عامر حاج دحو. (2018). التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة: دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر. أطروحة دكتوراه . أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة أحمد دراية.
11. مُجَّد الحسن أكرم عبد الغني القاضي. (2016). أثر نظام المعلومات المحاسبية على جودة التدقيق الداخلي-دراسة ميدانية على المستشفيات الأردنية الخاصة. رسالة ماجستير. عمان، كلية الأعمال: جامعة الشرق الأوسط.



12. مُجَدُّ مُحَمَّدُ الفيموي، ياسر سعيد قنديل، و يسرى مُجَدُّ بلتاجي. (2011). المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث .
13. نجاة شمالة. (2016). مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التجسيد الأمثل لحوكمة الشركات في ظل بيئة دولية (دراسة إحصائية). أطروحة دكتوراه. مستغنام، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة عبد الحميد ابن باديس- مستغنام.
14. نور الدين أحمد فايد. (2015). التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية. الأردن : دار الجنان للنشر والتوزيع.
15. نور الدين حامد، و مريم عمارة. (2016). التدقيق الداخلي للتبittات في المؤسسات الاقتصادية. الطبعة الأولى. عمان: دار زهران للنشر والتوزيع.
16. هشام زروقي، و عبد الحميد حسياني. (2020). دور الممارسات الحديثة للتدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر على ضوء معايير التدقيق. مجلة معهد العلوم الاقتصادية، 23(02)، 175-194.

#### ثانيا: قائمة المراجع باللغات الأجنبية:

1. Al-Hattami, H. M., kabra, J., & Lokhande, M. (2020). Reducing costs in manufacturing firms by using arget costing technique. International Journal of Business Excellence, 22(1), 69-82.
2. Baharudin, N., & Jusoh, R. (2015). Target Cost Management (TCM): a case study of an automotive company. Procedia - Social and Behavioral Sciences(172), 525-532.
3. Gonçalves, T., Gaio, C., & Silva, M. (2018). Target costing and innovation-exploratory configurations: A comparison of fsQCA, multivariate regression, and variable cluster analysis. Journal of Business Research, 1-7.
4. Renard, J. (2016). Théorie et pratique de l'audit interne. 9. édition-eyrolles.
5. Souissi, M., & Ito, K. (2004). Integrating Target Costing and the Balanced Scorecard. The Journal of Corporate Accounting & Finance, 57-62.
6. The institute of Internal Auditors. (s.d.). About Internal Audit. Consulté le 02 07, 2022, sur <https://www.theiia.org>
7. Zengin, Y., & Ada, E. (2010). Cost management through product design: target costing approach. International Journal of Production Research, 48(19), 5593-5611.