



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور الطاهر مولاي سعيدة -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر

في شعبة العلوم الاقتصادية

- تخصص محاسبة وجباية -

**التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف**

**دراسة تطبيقية في المؤسسات الاقتصادية**

**بسعيدة.**

تحت إشراف الأستاذ :

\* زروقي إبراهيم.

إعداد الطالبة :

\* بوكورية زانة

أعضاء لجنة المناقشة :

الأستاذ ..... رئيسا

الأستاذ ..... مشرفا

الأستاذ ..... ممتحنا

الأستاذ ..... ممتحنا

السنة الجامعية : 2013/2012

## الملخص

تهدف الدراسة إلى بيان أهمية استخدام نظام التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة المؤسسة في تسعير منتجاتها وفق السعر المستهدف , وما اذا كان هناك إمكانية لاعتبار التكلفة المستهدفة كأداة فعالة في تخفيض التكاليف الكلية لمنتجات المؤسسة و ذلك من خلال دراسة ميدانية لمؤسسات الاقتصادية الناشطة بولاية سعيدة و الوقوف على النقاط التي تمثل عائق وتحويل دون تطبيق هذا النظام باعتباره مدخل حديث لتخفيض التكاليف .

ولبلوغ أهداف الدراسة تم إعداد قائمة الاستقصاء خاصة بمشكلة الدراسة و تم توزيعها على عينة الدراسة والمتمثلة في المؤسسات الاقتصادية بولاية سعيدة و ذلك بهدف جمع البيانات و المعلومات اللازمة و تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS .

توصلت الدراسة إلى ان هناك إمكانية كبيرة لاعتبار نظام التكلفة المستهدفة كأداة فعالة في تخفيض التكاليف.

## Résumé :

This Staudt aims at showing the impotence of using targette Coste system in compagnies and entreprise effiencie wear priming its Product accordions to the targette Price and if There Is a possibilité to considère the targette Coste as an effacent Tools in decreasing and lowring total Costes This by local Staudt of somme économique entreprises working in Saida Towy focusing on the main contraint That speed of the application of This suster witch Is considéré as a new modern approche of Coste minimisions to reach the Staudt gools a qcm was préparé and distrebded on the Staudt society including all the compagnies working in Saida tow to Lee able to accumulâtes and collectée nécessaire data and information the analysions It using the spss statisstical program This Staudt résultat was the bige ability to considère the targette Coste system as an efficient Tools to decreasing total Coste.

أ	مقدمة عامة.....
	<b>الفصل الأول : اثر تخفيض التكاليف على المؤسسة.</b>
2	تمهيد.....
3	<b>المبحث الأول: مفاهيم عامة لنظام التكاليف وتطوراته.....</b>
3	المطلب الأول : مفهوم التكاليف وطبيعة تصنيفها .....
3	الفرع الأول : تعريف التكلفة.....
8	الفرع الثاني: تصنيف التكاليف.....
15	المطلب الثاني:نبذة عن تطور نظام التكاليف وتطور أهدافها.....
15	الفرع الأول: نبذة تاريخية.....
16	الفرع الثاني: أهداف نظام التكاليف.....
16	المطلب الثالث : نظام إدارة التكاليف.....
16	الفرع الأول:تعريف نظام إدارة التكاليف.....
18	الفرع الثاني: مفهوم محاسبة التكاليف .....
21	الفرع الثالث :المقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف.....
25	<b>المبحث الثاني: التحليل التقليدي للتكاليف .....</b>
25	المطلب الأول: مفهوم التحليل التقليدي لتكاليف .....
25	المطلب الثاني : طرق نظام التكاليف: .....
37	المطلب الثالث: مبررات التحول عن التحليل التقليدي للتكاليف .....
40	<b>المبحث الثالث: أهداف تخفيض التكاليف و العوامل التي تؤدي إلى ذلك.....</b>
40	المطلب الأول: أهداف تخفيض التكاليف .....
41	المطلب الثاني: مشاكل برامج التخفيض.....
43	<b>المبحث الرابع:مداخل الحديثة لتخفيض التكاليف.....</b>
43	المطلب الأول:تكاليف دورة حياة المنتج و التكلفة المستهدفة.....
45	المطلب الثاني: نظام الإنتاج الآني.....
50	المطلب الثالث:إدارة الجودة الشاملة .....
54	خلاصة الفصل.....
	<b>الفصل الثاني : التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف.....</b>

52	..... تمهيد
53	المبحث الأول :عموميات حول نظام التكلفة المستهدفة.....
53	المطلب الأول : أسباب و دافع ظهور التكلفة المستهدفة.....
54	الفرع الأول : أسباب ظهور التكلفة المستهدفة.....
54	الفرع الثاني : دوافع الاتجاه إلى التكلفة المستهدفة.....
56	المطلب الثاني:الخلفية النظرية لنشأة و تطور التكلفة المستهدفة .....
56	الفرع الأول : الخلفية النظرية والتاريخية لأسلوب التكلفة المستهدفة.....
58	الفرع الثاني : نشأة و تطور التكلفة المستهدفة.....
59	المطلب الثالث:الحاجة إلى تطبيق التكلفة المستهدفة ومفاهيمها.....
59	الفرع الأول : الحاجة إلى تطبيق التكلفة المستهدفة.....
61	الفرع الثاني : مفهوم التكلفة المستهدفة.....
64	الفرع الثالث : أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة.....
65	المطلب الرابع:أهداف و مبادئ و خصائص التكلفة المستهدفة .....
65	الفرع الأول : أهداف استخدام التكلفة المستهدفة.....
66	الفرع الثاني : مبادئ التكلفة المستهدفة.....
68	الفرع الثالث : خصائص منهج التكلفة المستهدفة.....
69	المبحث الثاني : خطوات و مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة.....
69	المطلب الأول : متطلبات نجاح و العوامل المساعدة على تطبيق التكلفة المستهدفة....
69	الفرع الأول : متطلبات نجاح تطبيق منهج التكلفة المستهدفة.....
69	الفرع الثاني : أهم العوامل التي تدعم تطبيق التكلفة المستهدفة.....
70	المطلب الثاني : نقاط نجاح و مراحل تطبيق التكاليف المستهدفة.....
71	الفرع الأول : نقاط نجاح نظام التكلفة المستهدفة
72	الفرع الثاني : مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة
81	المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة و تطبيقها.....
81	الفرع الأول : العوامل الخاصة بظروف السوق.....
82	الفرع الثاني : العوامل الخاصة بإستراتيجية الإدارة.....
95	المطلب الرابع : قرارات التسعير و العوامل المؤثرة عليها.....
95	الفرع الأول : قرارات التسعير.....

96	..... الفرع الثاني : العوامل المؤثرة على قرارات التسعير.....
98	..... المبحث الثالث : تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة.....
98	..... المطلب الأول: نقاط القوة ومزايا تطبيق التكلفة المستهدفة.....
99	..... المطلب الثاني : الصعوبات التي تواجه تطبيق التكلفة المستهدفة.....
101	..... خلاصة الفصل.....
<b>الفصل الثالث : دراسة تطبيقية في المؤسسات الاقتصادية بولاية سعيدة</b>	
103	..... تمهيد.....
104	..... المبحث الأول :تقديم عام حول الدراسة الميدانية.....
104	..... المطلب الأول: منهجية الدراسة و أدواتها.....
105	..... المطلب الثاني :مجتمع و عينة الدراسة.....
105	..... الفرع الأول : مجتمع الدراسة.....
105	..... الفرع الثاني : عينة الدراسة.....
106	..... المطلب الثالث : عموميات حول مؤسسات الدراسة.....
113	..... المبحث الثاني: التحليل الإحصائي للاستبانة.....
113	..... المطلب الأول : صدق و ثبات الاستبانة.....
113	..... المطلب الثاني : اختبار التوزيع الطبيعي.....
115	..... المطلب الثالث : تحليل نتائج الاستمارة.....
137	..... المبحث الثالث :النتائج والتوصيات.....
137	..... المطلب الأول : النتائج.....
138	..... المطلب الثاني : التوصيات.....
140	..... خاتمة عامة.....

قائمة الأشكال :

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
07	العلاقة بين مصطلحات النفقة	1-1
10	سلوك التكلفة الثابتة	2-1

20	العلاقة الموجودة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية والإدارية	3-1
34	أنماط الدوال للتكاليف	4-1
39	المدخل التقليدي لإدارة التكلفة	5-1
60	أصل التكلفة المستهدفة	1-2
67	السعر المستهدف	2-2
67	الربح المستهدف	3-2
80	مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة في تسعير المنتجات	4-2
85	نقط الاختلاف بين الطريقة الغربية و اليابانية لادارة التكلفة	5-2
87	مراحل تحديد التكلفة المستهدفة	6-2
88	المراحل الاساسية للتكلفة المستهدفة	7-2
92	تحديد الاسعار في اسلوب التكلفة المستهدفة	8-2
95	طريقة التكلفة المستهدفة	9-2

قائمة الجداول :

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
23	المقارنة بين المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف	1-1
91	الفرق بين التكلفة المستهدفة والاساليب التقليدية في ادارة التكلفة	1-2
106	الاستثمارات الموزعة و المستعادة	1-3
113	مدى صدق و ثبات و الاتساق الداخلي للأداة	2-3
114	اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الأول	3-3
114	اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثاني	4-3
115	توزيع العينة حسب النشاط	5-3
116	توزيع العينة حسب طبيعة الملكية	6-3

117	توزيع العينة حسب العلامة التجارية	7-3
118	توزيع العينة حسب المتوج	8-3
119	توزيع العينة حسب الجنس	9-3
120	توزيع العينة حسب المستوى	10-3
121	توزيع العينة حسب الشهادة	11-3
122	توزيع العينة حسب التخصص	12-3
122	توزيع العينة حسب الوظيفة	13-3
124	توزيع العينة حسب الخبرة	14-3
125	توزيع العينة حسب المصلحة	15-3
127	توزيع العينة حسب الدورات التكوينية	16-3
128	توزيع العينة حسب الاساليب الحديثة	17-3
130	اختبار الفرضية الأولى	18-3
131	اختبار الفرضية الأولى	19-3
133	اختبار الفرضية الثانية	20-3
134	اختبار الفرضية الثانية	21-3
135	نتائج اختبار الرباط	22-3

قائمة الملاحق :

الصفحة	العنوان	رقم الملحق
147	استمارة	01

## مقدمة عامة :

إن نجاح المؤسسة الاقتصادية في القيام بوظائفها المختلفة بما فيها التخطيط ورقابة يعتمد على قدرتها على التخطيط السليم والرشد لعملية الإنتاج بما يحقق تخفيضاً كبيراً لعناصر التكاليف إلى أدنى حد ممكن الأمر الذي يؤدي بدوره بالمؤسسة إلى تحقيق أقصى أرباح ممكنة بحيث يتجلى دورها الرئيسي في توفير قدر كبير من المعلومات التي يطلبها المهتمون بشؤونها الخاصة ووضعيتها المالية الحالية والمستقبلية لتساعدهم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة والرشيده، إذ تمثل هذه الجهات في المستثمرين الحاليين والمتوقعين في المستقبل والدائنين والمنافسين والوكالات والهيئات الحكومية ومؤسسات البحث العلمي، إذ أن عدم توفير هذه المعلومات بشكل دقيق وواضح يؤدي بتلك الجهات إلى زيادة نسبة اتخاذ قرارات خاطئة وغير صائبة من طرفهم لذلك تعمل المنشأة الاقتصادية على وضع أنظمة المعلومات التي توفر لها القدر الكافي من المعلومات الدقيقة التي تساعد في إخلاء مسؤولياتها اتجاه الأطراف المختلفة وتمكنها من القيام بعملها على أحسن صورة ممكنة ومن بين هذه الأنظمة نظام محاسبة التكاليف.

في بداية الأمر كانت المحاسبة تهتم بعملية تقديم تقارير مالية سنوية لإبراء مسؤولية الإدارية والعمل بكفاءة على تزويد الأطراف المهتمة بالمعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات الاستثمارية، ولكن مع مرور الزمن وتطور الأنشطة الاقتصادية خاصة بعد قيام الثورة الصناعية وما نتج عنها من توسع وكبير حجم المنشآت الاقتصادية وتنوع عملية الإنتاج والمنتجات، وزيادة حدة المنافسة في الأسواق، أصبحت المؤسسة مجبرة بتطوير الأسس والأساليب المحاسبية التي تستعملها في عمليات القياس المحاسبي والمالي لأن عليها أن تقوم بتحديد تكلفة الوحدات التي تنتجها لمساعدة الإدارة في تحديد الأسعار وإعداد تقارير مالية صادقة، أطلق على هذا النشاط المحاسبي اسم محاسبة التكاليف.

لقد أصبحت أنظمة التكاليف التقليدية لا تواكب التطورات العصرية ولا توفر المعلومات المتكاملة والشاملة التي تكون الإدارة بحاجة ماسة لها، إذ أصبحت هذه الأنظمة غير منطقية في ظل المتغيرات المتقدمة والمتسارعة في الجوانب الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية ورفع الحماية عن المنتجات المحلية في ظل عولمة الاقتصاد، فتح الأسواق وانضمام الدول لمنظمات واتفاقيات عالمية، مما زاد من حدة المنافسة وظهور ميزات تنافسية ناتجة عن الخصائص المميزة لبيئة الأعمال العالمية التنافسية كقصر حياة المنتج ورضا الزبون والمحافظة عليه وجذب عملاء جدد، الجودة والابتكار.

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من أهم الأساليب الإدارية الحديثة حيث ظهر في ستينيات القرن الماضي ويعتبر أسلوب بياني وهو من أفضل الأساليب لتحسيد استراتيجية الريادة في التكلفة وهو عبارة عن برنامجاً كاملاً لتخفيض تكاليف المنتجات وتحتوي على مجموعة من العناصر الاستراتيجية مثل : الجودة، إرضاء العميل، المنافسة، وقسط الربح المرغوب فيه.

يرتكز هذا الأسلوب على مبدأ تخفيض تكاليف المنتجات حيث يبدأ هذا النظام عمله منذ مرحلة التخطيط والتصميم أي في مرحلة قبلية لدورة حياة المنتج عن طريق دراسة السوق وظروف العرض والطلب ليتعرف على نوعية المنتجات التي يرغب فيها العميل وتحديد المواصفات والأسعار التي تناسبهم ومراعاة المنتجات المنافسة والمطروحة في السوق.

إن التكلفة المستهدفة هي أهم أساليب إدارة التكاليف التي تقوم بضبط وتنظيم جميع وظائف المشروع من خلال تخطيط وتصميم وتحديد إجمالي تكاليف ومن ثم القيام بعملية الإنتاج ورقابة لانطلاق المنتج وإعطائه ميزة تنافسية قوية لتمكينه من أخذ حصته في السوق.

### إشكالية البحث:

لتسعى جل المؤسسات الجزائرية في ظل التطور التكنولوجي السريع والمتميز في السوق وزيادة منافسة بين المنتج المحلي والأجنبي ومحاوله توفى الحماية للمنتجات المحلية إلى الانتقال إلى عالم التصنيع الحديث والمواكب للعصرنة والعولمة التي ظهرت في مطلع القرن العشرين ونظرا لاعتمادها على الأساليب التقليدية جعلها بعيدة كل البعد عن ما ستناسب مع المحيط الحالي لذا فهي مجبرة على الدخول إلى الدخول إلى بيئة تصنيع حديثة من خلال تطبيق أساليب وطرق جديدة لإدارة التكلفة كنظام التكلفة المستهدفة، التحسين المستمر، الإنتاج في الوقت وإدارة الجودة الشاملة، الأمر الذي يعتبر التكلفة هدفا استراتيجيا تعمل المؤسسة من خلاله لتخفيض التكاليف أثناء عملية التخطيط وتطوير المنتجات كمرحلة قبلية لدورة حياة المنتج في ظل ظروف إرضاء عدد كبير من العملاء وبذلك تعظيم حصتها في السوق وضمان استمراريتها.

وعليه يمكن بلورت إشكالية بحثنا فيما يلي :

\* ما مدى مساهمة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في تدننه و تخفيض التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

وللإجابة على الإشكالية المطروحة يمكن طرح الأسئلة التالية :

\* ما هي الدوافع التي أدت بالمؤسسات الاقتصادية إلى الدخول في عالم التصنيع الحديث؟

\* الأسباب التي أدت إلى التخلي على الأساليب التقليدية واعتماد أسلوب التكلفة المستهدفة من طرف المؤسسة الاقتصادية؟

\* ما هي الخطوات المتبعة لتطبيق التكلفة المستهدفة؟

\* كيف يمكن الاعتماد على أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة فعالة لتخفيض التكاليف؟

\* ما هي أهم العراقيل التي تعيق تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية؟

## فرضيات البحث:

من خلال الإشكالية المطروحة للبحث يمكن وضع فرضيتين هما:

- 1- هناك ثغرات كبيرة جراء إتباع نظام التكاليف التقليدية .
- 2- تعتبر التكلفة المستهدفة أداة فعالة لخفض التكاليف.

## أهمية البحث:

يكتسي البحث أهمية كبيرة كونه يسلط الضوء على موضوع ذو أهمية بالغة بالنسبة لأي مؤسسة تسعى جاهدة إلى تعزيز ميزتها التنافسية ورفع من حصتها في السوق والمحافظة على بقائها واستمراريتها والمتمثل في نظام التكاليف المستهدفة حيث يعتبر من أهم أساليب إدارة التكاليف الحديثة وذلك لأنها تفترض خفض التكاليف وتطوير المنتجات والمحافظة على جودة ونوعية المنتجات دون أن تحمل رضا العميل بصفة دائمة وسعي إلى تحقيق أعلى نسبة ممكنة من المبيعات والأرباح.

## أهداف البحث:

نظرا للأهمية البالغة التي يكتسيها الموضوع يمكن استخلاص الأهداف التالية لبحثنا:

- 1- التعريف بنظام التكاليف التقليدية وإعطاء لمحة شاملة عنه.
- 2- إعطاء نبذة عن مفهوم إدارة التكلفة.
- 3- التطرق إلى نظام التكلفة المستهدفة كمدخل حديث لنظام إدارة التكاليف.
- 4- إثبات صحة الإشكالية المطروحة أي إمكانية مساهمة تطبيق التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف من عدمها.

## المنهج المتبع في الدراسة:

تقوم الدراسة على استخدام المنهج التحليلي الذي يقوم بجمع البيانات الكافية و الدقيقة عن موضوع محل الدراسة و الوصول إلى نتائج لمشكلة البحث و إمكانية قياس المعلومات كما وكيفا لاستخدام المنهج الإحصائي لتحليل و توزيع قائمة الاستبيان.

وتعتمد الدراسة على جمع البيانات الأولية و التي تتمثل في إعداد قائمة الاستقصاء الخاصة بموضوع الدراسة. بإضافة إلى وجود المعلومات الثانوية التي تتمثل في الكتب و الدوريات و المجلات و الدراسات السابقة مثل رسائل الماجستير المختلفة.

الدراسات السابقة:

الدراسات العربية:

1- دراسة المطارنة (2008) بعنوان "متطلبات و معوقات تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية (دراسة ميدانية).

هدفت الدراسة إلى التعرف على مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية و التعرف على مدى توافر العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل كذلك المعوقات التي تحول دون تطبيقه و قد تم من خلال الجانب النظري التعرف على مفهوم التكلفة المستهدفة و أهدافها و خصائصها فضلا عن آلية تطبيق هذا المدخل و طرق تقدير التكلفة المستهدفة و قد تمت الدراسة على إحدى و ثلاثون شركة من شركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية التي لها اهتمام و معرفة بهذا المدخل .

و قد توصلت الكراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها ان الشركات الصناعية الأردنية لا تقوم بتطبيق هذا المدخل و يتوافر عدد من العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل في الشركات الصناعية الأردنية إلا ان هناك عددا من المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا المدخل منها الخوف من تبني أساليب جديدة عن الأسلوب المستخدم حاليا و عدم وجود المنافسة الشديدة و عدم توافر المعلومات الواضحة و المفصلة لتكاليف المنتجات .

2-دراسة أبو عواد (2008) بعنوان "أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة التسعير الخدمات المصرفية " .

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف ما اذا كانت البنوك التجارية العاملة في الأردن تدرك المزايا المترتبة على تبني منهج التكلفة المستهدفة في تسعير خدماتها المصرفية و أهمية هذا المنهج في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية .

و خلصت الدراسة إلى ان منهج التكلفة المستهدفة يوفر المزيد من المرونة في تسعير الخدمات المصرفية و ذلك من خلال توليد الحوافز لتخفيض تكلفتها.

3- دراسة منصور (2008) بعنوان "ماهية التكاليف المستهدفة " .

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مفهوم التكلفة المستهدفة و بيان مراحل تطبيقها و المزايا المترتبة عليه و الصعوبات التي تحول دون تطبيقه و قد خلصت الدراسة إلى اهتمام مدخل التكلفة المستهدفة بالتكاليف في مرحلة التصميم و التطوير أي قبل حدوث التكلفة و قد تتساوى التكلفة المسموح بها مع التكلفة المستهدفة و ذلك عندما يكون التحدي الاستراتيجي لخفض التكاليف يساوي الصفر كما يمكن للمنظمة الاختيار بين أدوات عديدة من أدوات تحجيم التكلفة للوصول إلى التكلفة المبدئية للمنتج إلى مستوى التكلفة المستهدفة .

4-دراسة الخلف و زويلف (2007) بعنوان " التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة - دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردنية "

هدفت الدراسة إلى دراسة فلسفة وآلية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة و أهمية استخدامها في التسعير في ظل المنافسة الشديدة في الاقتصاد المعاصر و قد تم إجراء الدراسة على إحدى شركات صناعة الأدوية البيطرية الأردنية .

و قد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها ان قرارات التسعير تتأثر بالعديد من العوامل كالزبائن و المنافسين و التكاليف و ان اعتماد المنهج التقليدي في التسعير في عصر العولمة و حرية التجارة لا يمكن من المنافسة في حدود السعر السائد في الأسواق التنافسية و ان منهج التكلفة المستهدفة يمثل طريقة للتسعير و نظام التخطيط والربحية و إدارة التكلفة في البيئة التنافسية و وجدت الدراسة ان شركات عينة الدراسة تطبق نظام تكاليف الفعلي و تستند في تسعير منتجاتها بصورة رئيسية على التكلفة الكلية و إلى ضرورة تطوير أنظمة التكاليف للمساهمة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات و اعتماد منهج التكلفة المستهدفة في التسعير لرفع كفاءة القرارات ذات الصلة .

5- دراسة هاشم (2003) بعنوان "تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم نجاح تطبيق إستراتيجية زيادة تكلفة بيئة الأعمال المتقدمة .

هدفت الدراسة إلى إبراز دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم و نجاح تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة خاصة في بيئة الأعمال المعاصرة في الجمهورية المصرية العربية و دورها الحيوي في مجالات التخطيط و خفض و تجنب التكلفة بأسلوب غير تقليدي و توفير إطار منظم لتعظيم الاستفادة من أسلوب التكلفة المستهدفة في المنشآت الأعمال المعاصرة .

و قد أظهرت الدراسة انه هناك عجز في نظام التكاليف التقليدية بأدواتها و أساليبها عن مواكبة بيئة منظمات الأعمال الحديثة لدرجة انه تكون معوقا لتطوير الأداء التكاليفي في تلك البيئة و ان هناك تكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة من ناحية و إستراتيجية زيادة التكلفة من ناحية أخرى .

6-دراسة ميساء راجحان (2002) بعنوان " دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات-دراسة ميدانية على مشروعات الصناعية في مدينة جدة .

هدفت الدراسة إلى بيان دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات إضافة إلى مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المشاريع الصناعية في مدينة جدة و قد توصلت الدراسة إلى ان نظام التكاليف المستهدفة غير مطبق في المشاريع الصناعية بجدة من ناحية عملية بل يتم إتباع العديد من المبادئ و الأسس التي يقوم عليها النظام حيث اظهر انه لا يتم استخدام معادلة التكاليف المستهدفة التي تعبر على الأساس الأول للنظام بصورة صحيحة و حتى يتم التدريب على طريقة تطبيقه بصورة كافية و لكن يمكن استخدامه كأسلوب لمواجهة المنافسة و فرص البقاء في السوق .

7-دراسة مسكين الحاج (2011) بعنوان " متطلبات تطبيق التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة ميدانية- للمؤسسات الاقتصادية بولاية سعيدة".

هدفت الدراسة إلى بيان دور التكلفة المستهدفة وإبراز أهمية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية كمدخل حديث من مداخل إدارة التكاليف وما ينتج عن تطبيقها مكاسب متعددة إضافة إلى مناقشة مفهوم إدارة التكلفة مراحل تطورها كما ركزت الدراسة على متطلبات استخدام نظام التكلفة المستهدفة من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال الدراسة الميدانية للمؤسسات الاقتصادية المتواجدة بولاية سعيدة وذلك بغية إثبات أو نفي إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة الميدانية .

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها انه هناك إمكانية لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة الميدانية لتطبيق نظام التكاليف المستهدفة إلا انه هناك معوقات تحول دون تطبيق نظام التكاليف محل الدراسة وهذا راجع حسب رأي الباحث إلى عدم توفر المعلومات المحاسبية و غير محاسبية اللازمة لتطبيق هذا المنهج وكذا عدم دعم الإدارة العليا لأساليب الحديثة حيث يعتبرها من اشد العوائق .

8-دراسة راضية عطوي (2008) بعنوان " دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف دراسة حالة تخفيض تكلفة صنوبر مخطط وحيد الثقب لحوض المطبخ من نوع prima " هدفت الدراسة إلى بيان المركبات الجوهرية لتكلفة المستهدفة و إعطاء فكرة عامة عن هذا المنهج الذي يعتبر كمدخل حديث من مداخل إدارة التكاليف و إثبات إمكانية استعماله كأداة فعالة لإدارة التكاليف بالنسبة للمسيرين كما يمكن المؤسسة من اكتساب ميزة تنافسية من خلال تطبيقه بالإضافة إلى إبراز مفاهيم خاصة بتحليل القيمة و اعتبارها كأداة فعالة و مدعمة لتخفيض تكاليف المنتج بغية الوصول إلى التكلفة المستهدفة.

## 2-الدراسات الأجنبية:

1- دراسة Filomena.et.al(2009) بعنوان " Target casting opérationnalisation during Product development model and application "

"تفعيل التكلفة المستهدفة من خلال تطوير المنتجات " "تطبيق نموذج" هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تجربة الدول النامية في مرحلة مبكرة حيث هناك علامات لتكلفة الإنتاج منتج معين في ظل عملية التنمية و قد تم تطبيق الدراسة على الشركات الصناعات التحويلية البرازيلية و تفعيل أسلوب التكاليف المستهدفة لخفض التكلفة على الأجزاء المنتج مع ضرورة إيجاد معايير لضبط النفقات خلال عملية الشراء و قد تم استخدام دراسة حالة مفصلة بهدف الاستخدام الاستراتيجي .

توصلت الدراسة إلى ان المشاركين في المشتريات خاصة المهندسين و المصممين هم أكثر من يتحكم في التكلفة بشكل دقيق كما بينت الدراسة بان هناك قيود على هذه الدراسة تمثلت في عدم وجود مناقشة لتقدير التكاليف المحددة وتقنيات خفض التكاليف.

## 2- دراسة Kocsoy. Et.al بعنوان "Target costing in turkish manufacturing Enterprises"

"التكاليف المستهدفة في المشاريع الصناعية التركية "

هدفت هذه الدراسة إلى كيفية الاستفادة من التقنيات الحديثة في المحاسبة الإدارية و من أهم الأساليب هو التكاليف المستهدفة خاصة في ظل التطورات السريعة في التكنولوجيا و التغير في توقعات العملاء و تقصير دورة حياة المنتج و زيادة قوة المنافسة العالمية و خاصة بين الشركات و سعي نحو تخفيض المنتج و الجودة العالمية و قد أجرت الدراسة على أكبر شركات التصنيع المدرجة في غرفة تجارة اسطنبول و الحاصلة على الايزو والكشف عن الاختلافات الأساسية بين هذه الشركات التي تطبق أسلوب التكاليف المستهدفة. و بينت الدراسة ان على الشركات إتباع استراتيجيات تنافسية متوازنة خاصة و ان غالبية الشركات تعمل في ظل ظروف سوق تنافسية و لكي تجني الشركات فوائد المتوقعة من التكاليف المستهدفة عليها إعطاء أهمية أكبر لتحديد توقعات العملاء قبل تصميم المنتج.

## 3- دراسة Rattray.et.al (2007) بعنوان « Target costing in new zealand manufacturing firms »

"التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية النيوزيلندية "

هدفت الدراسة إلى بيان مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية النيوزيلندية وقد تم إرسال استبيان عن طريق البريد الالكتروني إلى إحدى و ثلاثون شركة نيوزيلندية من اصل ثمانون شركة أي بنسبة 39% و استطلاع آرائهم بخصوص التكلفة المستهدفة للمنتجات القائمة حالياً و هي تلقي اهتماماً من قبل أقسام التصنيع أكثر منه في أقسام التوريد.

## 4- دراسة Dekker and smidit (2003) بعنوان " Asurvey of the adoption and use of target costing in dutch firms "

دراسة مسحية حول تبني و استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الألمانية التي تطبق مفهوم التكلفة المستهدفة أو مفاهيم أخرى مشابهة لها و قد أجريت الدراسة على مجموعة من الشركات الألمانية المدرجة أسهمها في السوق المالي و قد بلغ عددها اثنين و ثلاثون شركة و توصلت الدراسة إلى ان تسعة عشر شركة من اصل اثنين و ثلاثون شركة تطبق ممارسات مشابهة لمفهوم التكلفة المستهدفة و كان الهدف الأساسي من

التطبيق هو تخفيض التكلفة و وجدت الدراسة ان الإدارات الأكثر مساهمة في تطبيق التكلفة المستهدفة هي إدارة التصميم و التطوير و كانت إدارة المحاسبة اقل مشاركة في تنفيذ هذه الطريقة .

5- دراسة Ellran (2002) بعنوان « Supply management envolement in the Target costing process »

"دور المشتريات في مراحل التكلفة المستهدفة".

هدفت الدراسة إلى إبراز دور إدارة المشتريات في المراحل التكلفة المستهدفة من خلال حالات تطبيقية على عدد من الشركات الأمريكية التي تطبق هذا المبدأ و قد توصلت الدراسة إلى بيان أهمية دور إدارة المشتريات في مراحل التكلفة المستهدفة و خصوصا المراحل الأولية منها كما بينت الدراسة ان إدارة المشتريات تكون أكثر فاعلية عند مشاركتها في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة إضافة إلى انه لا يوجد وظيفة محددة يمكن ان تتولى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.

تمهيد:

تسعى جل المؤسسات الاقتصادية إلى تحقيق أقصى ربح ممكن ومع زيادة حدة المنافسة بين المؤسسات والتطور التكنولوجي الكبير الذي شهده العالم في الآونة الأخيرة وتوسع العلاقات والعوامل المؤثرة على التكلفة الأمر الذي زاد هذه الأخيرة أهمية كبيرة وبالغة لما لها من تأثيرات مباشرة وغير مباشرة على اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة والشريفة.

ونظرا لهذه الأهمية سنقوم بدراسة نظام التكاليف في هذا الفصل إضافة إلى تطرق لمختلف التغيرات التي طرأت عليه في ظل التطورات البيئية الاقتصادية والتعرف على الأسباب والدوافع التي أدت إلى التخلي على النظام التقليدي لتكاليف وتبني نظام حديث ومداخل حديثة للإدارة التكلفة بغية خفض التكاليف وذلك من خلال تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث.

المبحث الأول: مفاهيم عامة لنظام التكاليف و تطوراتها.

يعتبر هذا المبحث كمدخل أو تمهيد للمباحث التي تليه حيث يتناول في طياته مفاهيم نظرية التي يجب استيعابها و معرفتها و التي من خلالها يمكن التطرق وتبسيط الضوء على مفهوم التكلفة وتصنيفاتها ومراحل تطورها كما يبرز المفاهيم الأساسية لمكونات وعناصر نظام إدارة التكلفة .

المطلب الأول: مفهوم التكاليف و طبيعة تصنيفها.

من خلال هذا المطلب يتم عرض بعض المفاهيم والمصطلحات الخاصة بنظام التكاليف مثل التكلفة، النفقة، الأصل، الخسارة، المصروف.... الخ.

تعريف التكلفة:

تعرف التكلفة على أنها : " قيمة الموارد التي يتم التضحية لها للحصول على سلعة أو تقديم خدمة، ويتم قياس التضحية بالمبالغ النقدية التي يتم دفعها أو يتم التعهد بدفعها مستقبلا عند المبادلة، وهذه تعرف بالنفقات<sup>1</sup>.

التكلفة هي تضحية اختيارية بموارد لهدف الحصول على منافع حاضرة أو مستقبلية ، أي هي استنفاد الموارد المتاحة للحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر والمستقبل<sup>2</sup>.

تشير كلمة التكاليف COST إلى قيمة الموارد التي يتم التضحية بها في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة معينة، وتسمى المبالغ التي يقوم المشروع بالتضحية بها باسم النفقات ويختلف وصف التكلفة حسب طبيعة أعمال المنشأة ففي المنشأة الصناعية والمنشأة التجارية والمنشأة الخدمائية تحدث التكاليف ولكن تختلف هذه المنشآت عن بعضها في وصف أرقامها لتتلاءم مع طبيعة أعمالها<sup>3</sup>.

ومن خلال هذه التعريف نستخلص أن التكلفة لا يمكن إعطاء مفهوم لها بصفة واضحة إلا إذا تطرقنا إلى مجموعة من المصطلحات تتداول بهذا الخصوص كالأصل والنفقة، التكلفة، المصروف، الخسارة، الأعباء وغيرها والتي تتشابه في بعض الأوجه وتختلف فيما بينها في أوجه أخرى.

**التكلفة<sup>4</sup>** : التكلفة هي التضحية الفعلية التي يتم تحملها قصد الحصول على منفعة.

**الأصل<sup>5</sup>** : الأصل هو تكلفة وهي عبارة عن مجموع النفقات التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على الأصل فإذا كان الأصل عبارة عن سيارة فإن تكلفتها تتكون من ثمن شرائها من الشركة زائد قيمة الرسوم

<sup>1</sup> دكتور " محمد تيسير عبد الحكيم الرجعي" مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر ، طبعة الثالثة، 2007 ص19.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، طبعة الثانية، 2002 ص29.

<sup>3</sup> دكتور " محمد تيسير عبد الحكيم الرجعي" ص20.

<sup>4</sup> غسان فلاح المطارنة. ، ص29.

<sup>5</sup> عبد الحي عبد المرعي "محاسبة التكاليف المتقدمة الأغراض التخطيط والرقابة الدار الجامعية الإسكندرية ص05.

الجمركية وتكاليف تسجيلها في دائرة السير والمثل فإن تكلفة الإنتاج تتمثل في تكلفة المواد الخام، أجور العمال، المصروفات اللازمة للإنتاج المنتج.

**النفقة<sup>1</sup>** : تعرف النفقة على أنها التضحيات النقدية أو العينية التي وقعت فعلا أو تلك التي يتم التعهد بوقوعها مستقبلا من أجل الحصول على سلعة أو خدمة.

**الخسارة<sup>2</sup>** : تختلف الخسارة عن المصروفات في أنها تكاليف مستنفذة ولكن لم يؤدي إلى تحقيق بصورة مباشرة أو غير مباشرة أما المصروفات فإن نفاذها يؤدي إلى تحقيق إيرادات وفي القياس المحاسبي نجد أن الخسارة تحدث إذا كان الإيراد أقل من التكاليف أو عندما تحدث التكاليف ولا تؤدي إلى تحقيق إيرادات إطلاقا مثل الفاقد الصناعي أو سرقة بعض البضائع من قبل العمال أو الزبائن.

**المصروف<sup>3</sup>** : المصروف هو التكلفة التي يترتب عنها منفعة في نفس الفترة التي حدثت فيها التكلفة وتحمل تلك التكلفة في الفترة المالية المعتبرة والتي يعبر عنها بالتكاليف المستنفذة « Expired Cost ».

فالمصروف له مدلول تسييري أي أنه يستعمل خصيصا الأغراض التسيير<sup>4</sup>.

**الأعباء<sup>5</sup>** : هي كل استهلاك تقوم به المؤسسة بخص السلع والخدمات، والموجه لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج أو لبيع هذه السلع والخدمات، وتعتبر الأعباء مكافأة للموارد المخصصة كأغراض الإنتاج والبيع للسلع والخدمات".

**تقسيم التكاليف<sup>6</sup>** : تقوم محاسبة التكاليف بتسجيل التكاليف في الدفاتر على أساس قيمة التضحية الفعلية التي تتحملها في سبيل الحصول على السلعة أو الخدمة حية تقسم التكاليف إلى قسمين:

**1- التكاليف المستنفذة للحصول على إيراد في الفترة الجارية** : تعرف التكلفة بالمصروفات ومثال ذلك: الاستهلاك والإيجار والصيانة والضرائب والرسوم والأجور يتم طرح قيمة المصروفات من الإيرادات الفترة المالية قبل التوصل إلى مبلغ الربح الصافي.

**2- التكاليف غير المستنفذة** : وتشمل التكاليف التي يكون لها منافع مستقبلية بعد انتهاء الفترة المالية الجارية وهذه تعرف بالأصول لذلك تظهر في الميزانية في نهاية السنة المالية.

ولهذا فإن التكاليف تعتبر أصلا إذا كان من المتوقع أن تقدم خدمات للمنشأة في المستقبل وتعتبر مصروفا إذا تم استنفادها في تحقيق الدخل خلال فترة إيجارية ونتيجة لذلك يتم رسملة تكاليف المواد الخام وتكاليف الأجور العمال الذين يعملون في إدارة الإنتاج، ومصروفات الصناعية الأخرى مثل : الاستهلاك والإيجار ومصروفات

<sup>1</sup> عبد الحي عبد المرعي "محاسبة التكاليف المتقدمة الأغراض التخطيط والرقابة الدار الجامعية الإسكندرية ص09.

<sup>2</sup> عبد الحي عبد المرعي " ص08.

<sup>3</sup> مسكين الحاج، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية جامعة الجيلالي اليابس سيدي بلعباس -الجزائر سنة 2010، ص10.

<sup>4</sup> مسكين الحاج، 2010، ص10.

<sup>5</sup> مسكين الحاج، 2010، ص10.

<sup>6</sup> دكتور " محمد تيسير عبد الحكيم الرجعي" مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، طبعة الثالثة، 2007.

الكهرباء المتعلقة بالنتاج وذلك بتحميلها على وحدات الإنتاج لأن هذه الوحدات قيمة مستقبلية تتمثل في ثمن بيعها وعندما يتم بيعها خلال الفترة، فإن تكلفتها تتحول إلى مصروف ويتم طرحها من إيرادات الفترة فإذا لم يتم بيعها حتى نهاية المدة فإنها تظهر ضمن الأصول في الميزانية.

**تكلفة البضاعة المباعة<sup>1</sup>** : تحدد تكلفة البضاعة المباعة حسب طبيعة نشاط المنشأة ففي المنشآت التجارية تحدد التكلفة البضاعة المباعة بجمع بضاعة أول المدة والمشتريات وطرح بضاعة آخر المدة منها. وقد جرت العادة بعدم إضافة المصروفات التسويقية والإدارية إلى تكلفة البضاعة المباعة، لأن المصروفات تعتبر تكاليف الفترة حيث يتم خصمها من رقم مجمل الربح قبل التوصل إلى رقم صافي الربح وهذا يعني أن قيمة المشتريات التي لم يتم بيعها حتى آخر المدة تعتبر أصلاً أما تكاليف المشتريات وبضاعة أول المدة اللتان تم بيعها تعتبران مصروفاً لأنهما استنفذتا في سبيل إنتاج الدخل وعليه تعرف تكاليف المنتج في المنشآت التجارية على أنها التكاليف التي ترتبط مباشرة بتكلفة البضاعة المشتراة، وتتضمن قيمة المصروفات التي تتحملها المنشأة حتى تصل البضاعة إلى المخازن وفي هذه المنشأة يتم تقسيم تكاليف المشتريات على الوحدات المشتراة لتحديد تكلفة الوحدة الواحدة وتحدد تكلفة المخزون آخر المدة بضرب عدد الوحدات بالمخازن في تكلفة الوحدة الواحدة وهذه يتم تحديدها في ضوء طريقة تسعير المخزون ونظام الجرد الذي تتبناه المنشأة.

تعتبر تكلفة المخزون أصلاً لذلك تظهر مبلغها في الميزانية، وتمثل تكلفة البضاعة المباعة تكلفة الوحدات التي يتم بيعها وهذه تظهر في قائمة الدخل وتعتبر مصروفاً وتخصم من الإيرادات التي تحققت من بيعها.

وتتكون تكاليف المنتج في المنشآت الصناعية من تكلفة المواد الخام المستخدمة في الإنتاج وتكاليف الأجور عمال الإنتاج والمصروفات الصناعية الأخرى مثل : استهلاك الوقود والقوى المحركة والصيانة والإيجار ولأن هذه التكاليف تحمل على الوحدات المنتج أطلق عليها تكلفة المنتج **product Const** وهي التكاليف تناظر تكلفة المشتريات في المنشأة التجارية وتتكون تكلفة البضاعة المباعة في المنشأة الصناعية من تكلفة الإنتاج التام لأول المدة زائد تكاليف الإنتاج التام خلال المدة ناقص تكاليف الإنتاج التام آخر المدة.

**القياس<sup>2</sup>** : تقوم محاسبة التكاليف بقياس أداء كل إدارة أو قسم في المشروع وتحضير حسابات النتيجة محللة حسب الأقسام والفروع والمنتجات وغير ذلك.

**الرقابة<sup>3</sup>** : تساعد محاسبة التكاليف في تقديم معلومات تساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف وتعديل ورسم السياسات في المشروع.

<sup>1</sup> دكتور " محمد تيسير عبد الحكيم الرجعي" مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر ، طبعة الثالثة، 2007.  
<sup>2</sup> دكتور عبد الحي مرعي و دكتور عطية عبد الحي المرعي " أساسيات محاسبة التكاليف - قسم المحاسبة والمراجعة- كلية التجارة - جامعة الإسكندرية- سنة 2006 ص09.  
<sup>3</sup> دكتور عبد الحي مرعي و دكتور عطية عبد الحي المرعي ص10.

**اتخاذ القرارات<sup>1</sup>** : تقوم محاسبة التكاليف بدراسة عناصر التكاليف التي تتعلق بموضوع القرار المراد اتخاذه، وجمع المعلومات وتنسيقها وعرضها على المسؤولين لترشد القرارات الإدارية.

**تحديد التكاليف<sup>2</sup>** : هو إتباع أساليب وطرق معينة لقياس التكاليف، حيث أن البيانات تمثل أحداثاً مالية يمكن استخدامها في قياس تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة.

**الضياع<sup>3</sup> : Waate** : ويمثل الضياع أو الإسراف في تضحية يتحملها المشروع ولا يقابلها خدمة أو منفعة ضرورية لتحقيق أهداف المشروع ويمكن قياسه في شكل وحدات نقديه مثل انعدام المواد.

**عناصر التكلفة<sup>4</sup> : Elements of cost** : هي بنود التكاليف مبنية وفقاً للمبادئ العلمية التي تم الاتفاق عليها، وهي تكلفة المواد والأجور والمصروفات.

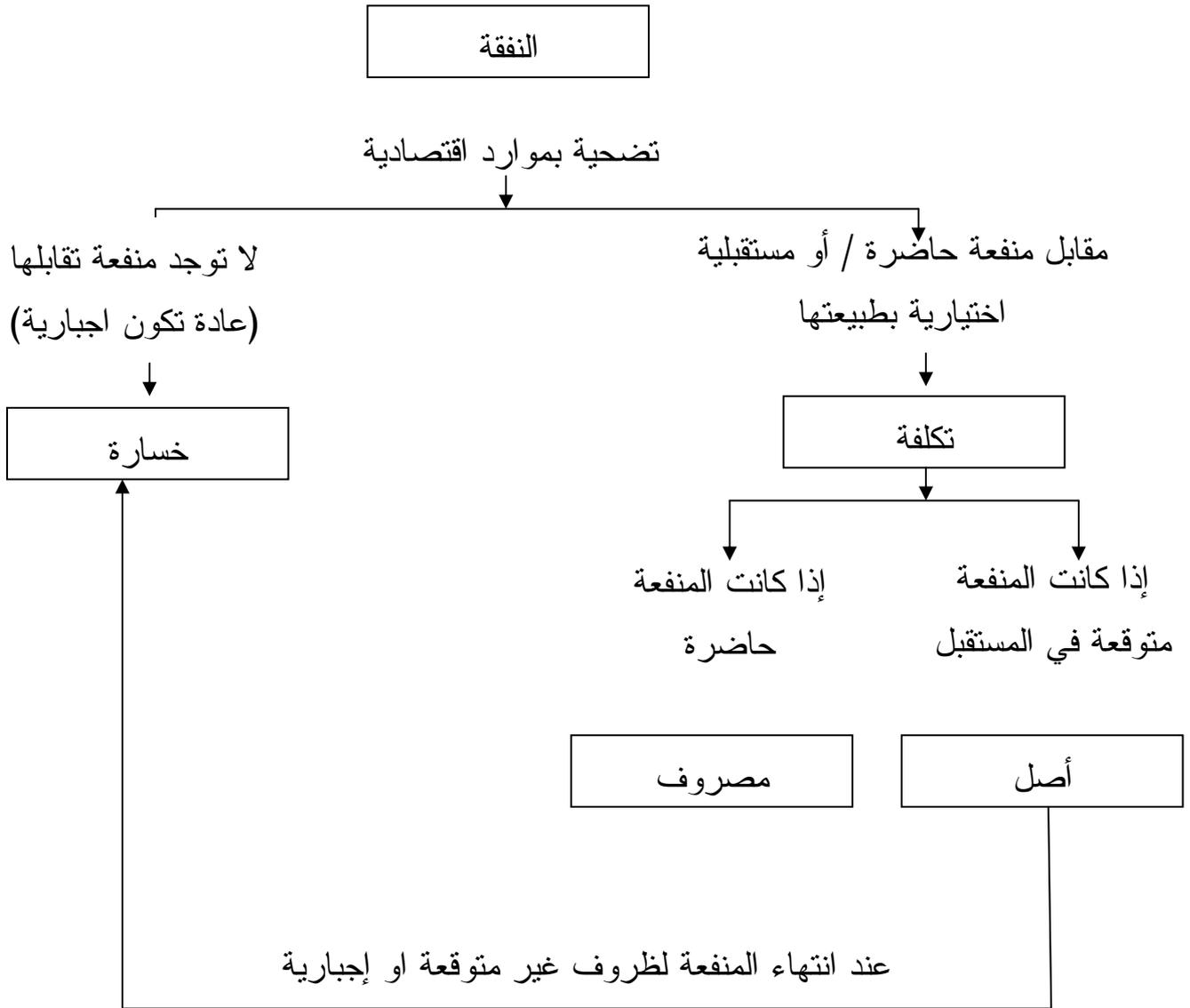
<sup>1</sup> دكتور عبد الحي مرعي و دكتور عطية عبد الحي المرعي " ص11.

<sup>2</sup> دكتور عبد الحي مرعي و دكتور عطية عبد الحي المرعي " أساسيات محاسبة التكاليف - قسم المحاسبة والمراجعة- كلية التجارة - جامعة الإسكندرية- ص11.

<sup>3</sup> دكتور عبد الحي مرعي و دكتور عطية عبد الحي المرعي " - ص12.

<sup>4</sup> دكتور عبد الحي مرعي و دكتور عطية عبد الحي المرعي " - ص12.

ومما سبق ذكره يمكن توضيح العلاقة بين المصطلحات في الشكل التالي :  
الشكل رقم 01 : يوضح العلاقة بين مصطلحات النفقة.



المصدر : مسكين الحاج - متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة. رسالة ماجستير - كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة سيدي بلعباس ، 2011 ، ص 12.

أقسام عناصر التكاليف : يمكن تقسيم عناصر التكاليف طبقاً لإحدى الأسس التالية :

**1- أقسام عناصر التكاليف طبقاً لطبيعتها عناصرها<sup>1</sup> :** تنقسم التكاليف طبقاً لطبيعتها عناصرها إلى المواد والأعباء الصناعية الأخرى:

**1-1 المواد :** والمواد تنطوي على المواد الخام والمواد الأولية، والمواد الخام لا تكون قد سبق وخضعت لعمليات التصنيع قبل استخدامها في الصناعة التي تستخدمها أما المواد الأولية فهي تكون قد سبق وخضعت لعمليات تصنيع في الصناعة التي أنتجتها لتصبح مادة أولية ملائمة للصناعة اللاحقة التي تستخدمها.

ويمكن تقسيم المواد إلى قسمين رئيسيين هما : الخامات والمواد الأولية.

**الخامات :** هي نتاج الطبيعة المباشر كالقطن والبتروال والخام ونتاج كل مناجم المعادن أما المحاصيل الزراعية فهي وإن كانت نتاج الطبيعة ولكنها قد تستخدم كمادة خام القطن وقد تكون منتجا نهائيا للاستهلاك المباشر أو أنها تستخدم جزئياً كمادة أولية وجزئياً للاستهلاك المباشر.

**1-2 الأجور :** أما الأجور فهي مقابل ما تحصل عليه الوحدة المحاسبية من خدمات عاملها في الأنشطة الإنتاجية المختلفة وهي ما ترتبط مساعدات العمل ودرجة المهارة التي تتوفر في العمالة المطلوبة في كل عملية أو نشاط وكذلك مستوى التعليم اللازم لإمكانية أداء المهام الصحيحة.

**1-3 الأعباء الصناعية الأخرى :** تنطوي الأعباء الصناعية بصفة عامة على بعض المواد التي يطلق عليها المواد غير مباشرة وبعض الأجور التي يطلق عليها الأجور غير المباشرة وتشمل كل ما يلزم من هذين العنصرين لتشغيل الآلات والمعدات اللازمة كإتمام العملية الصناعية أما الأعباء الصناعية الأخرى فهي تتضمن عناصر أخرى بخلاف المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة مثل : اهتلاك الآلات، التأمين على المصنع، إيجار المباني، المصنع، الضرائب العقارية على المصنع.

**2- أقسام عناصر التكاليف طبقاً لعلاقتها بالمنتج :** تنقسم عناصر التكاليف طبقاً لعلاقتها بالمنتج إلى عناصر مباشرة وعناصر غير مباشرة:

**1-2 العناصر المباشرة :** وهذه تنحصر في المواد التي تدخل بطريق مباشر في تشكيل المنتج المعين ويطلق عليها المواد المباشرة وأجور العاملين المشاركين بطريق مباشر في تشكيل المنتج المعين ويطلق عليها الأجور المباشرة.

**2-2 العناصر الغير مباشرة :** وتشتمل على كل عناصر التكاليف الأخرى التي لا تلزم لتشكيل المنتج مباشرة ولكنها تلزم لإجراء عمليات التحويل اللازمة على المواد والخامات إلى منتج تام (النهائي) وهي تنطوي على عناصر من المواد غير مباشرة على المنتج ولكنها تلزم لإجراء عمليات التحويل كالوقود والزيوت والقوى المحركة وقطع الغيار وكل ذلك يلزم لتشغيل الآلات التي تسهم في عملية التحويل ولا يدخل جزء منها في تركيب المنتج، كما ينطوي على أجور غير مباشرة كأجور عمال صيانة وتشغيل الآلات وأجور المشرفين على

<sup>1</sup> دكتور محمد الفيومي محمد " أصول محاسبة التكاليف " دار النشر المكتبة الجامعي الحديث بدون سنة النشر.

العمل ومرتببات المسئولين عن الأقسام والعمليات الصناعية، كما أنها تنطوي على بنود لا يمكن تصنيفها كمواد غير مباشرة أو أجور غير مباشرة، اهتلاك الآلات والمعدات مثلا، وإيجار مباني المصانع والتأمين عليها وما إلى ذلك.

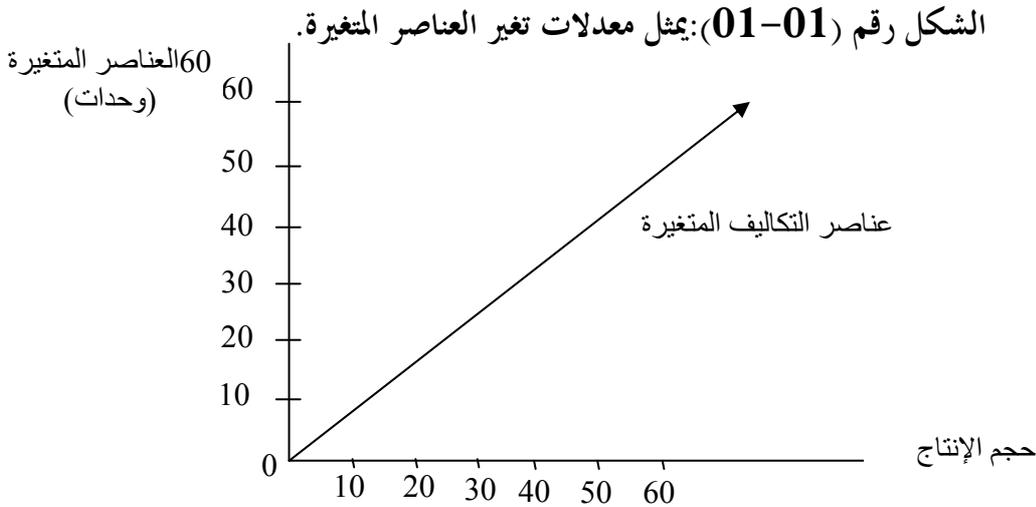
يطلق على الأجور المباشرة مضافا إليها العناصر غير المباشرة تكلفة التحويل أي تحويل المادة الخام أو المواد الأولية المباشرة إلى المنتج.

### 3- طبقا لعلاقتها بالفترة التكاليفية التي يلزم أن تتحمل بها :

يمكن تقسيم التكاليف عموما إلى تكاليف العمليات الجارية وتكاليف العمليات الرأسمالية وعادة ما تتحول تكاليف العمليات الجارية إلى مصروفات خلال الفترة الزمنية التي استنفذت فيها وهي عادة الفترة الجارية، أما تكاليف العمليات الرأسمالية فينتج عنها الحصول على أصول تفيد عددا من الفترات الزمنية، قد يكون من بينها الفترة الجارية وهي تستنفذ بتحويلها إلى مصروفات على مدار الفترات التي تستنفذ منها وطبقا لمعدلات الاستفادة.

4- طبقا لإمكانية تغيرها مع حجم الإنتاج أو مستوى النشاط : تنقسم التكاليف عموما طبقا لعلاقتها بحجم الإنتاج إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة وتكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة وتكاليف مختلطة والواقع أن هذه التقسيمات الأربعة لا تخرج في جملتها على التقسيم الأول إلى متغير وثابت.

1-4 التكاليف المتغيرة مع حجم الإنتاج : هي تلك العناصر التكاليفية التي تتغير في مقدارها بالتغيرات في حجم الإنتاج إما لأنها تدخل في تشكيل المنتج مباشرة كالمواد المباشرة أو ترتبط بمنتج معين كالأجور المباشرة أو لأنها ترتبط بحجم النشاط اللازم لتوفير حجم الإنتاج المطلوب - والواقع أنه يفترض محاسبيا أن معدلات التغيير في العناصر المتغيرة بالنسبة - للحجم هي معدلات ثابتة وعلى هذا الأساس يمكن إظهار العلاقة بين العناصر المتغيرة وحجم الإنتاج كما هو موضح في الشكل التالي :

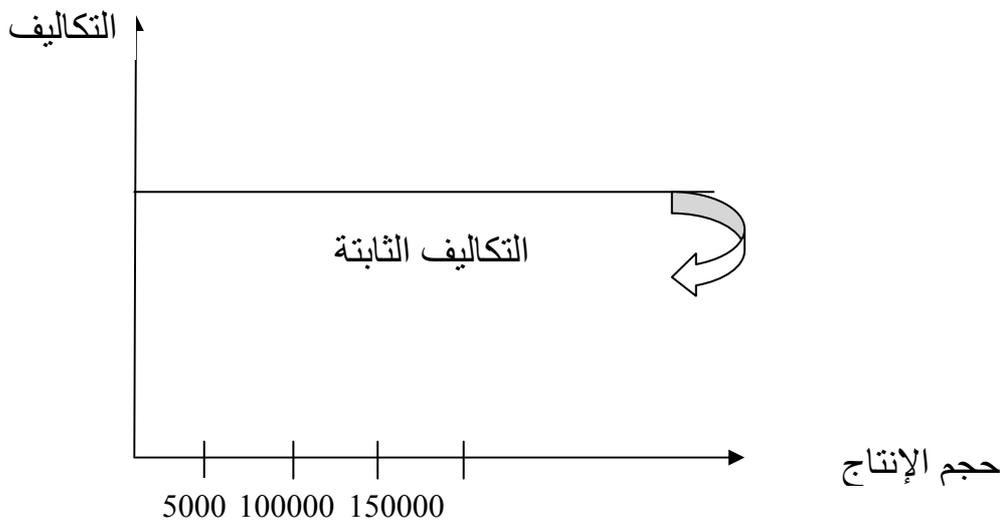


المصدر: دكتور محمد الفيومي محمد " أصول محاسبة التكاليف " دار النشر المكتب الجامعي الحديث بدون سنة النشر.

**2-4 التكاليف الثابتة من حيث علاقتها بحجم الإنتاج :** التكاليف الثابتة هي تلك العناصر التي يظل مجموعها الكلي ثابتا رغم ما قد يحدث من تغيرات في حجم الإنتاج المطلوب خلال فترة معينة والذي يؤدي إلى معدل تدفق ثابت للإنتاج على مدارها. بمعنى أن حجم الإنتاج الذي يتطلب تشغيل الآلات لمدة دورية واحدة في اليوم على مدار أيام التشغيل في السنة قد يعتبر "مدى إنتاجي ملائم" بالنسبة للاهتلاك السنوي للآلات وبطريقة ثابتة من سنة إلى أخرى على أساس دورية واحدة ويعتبر الاهتلاك في هذه الحالة من عناصر التكاليف الثابتة بالنسبة لهذا المدى، أما إذا زاد حجم الإنتاج المطلوب إلى ما يؤدي إلى تشغيل الآلات دورتين فإن هذا المدى سوف يختلف بالضرورة عن سابقه حيث اهتلاك الآلات في هذه الحالة سوف يكون دورتين وليس لدورة واحدة.

ويلاحظ أن التكلفة الثابتة على مدى إنتاجي معين هي عكس التكاليف المتغيرة في سلوكها فهي وإن كانت ثابتة في كليتها فهي تتغير بالنسبة لنصيب وحدة المنتج منها مع التغيرات في الحجم على مدار المدى الإنتاجي الملائم وعليه الشكل التالي يوضح سلوك تكلفة الثابتة بالنسبة لحجم على مدار المدى الإنتاجي الملائم :

الشكل رقم: (01-02) يمثل سلوك التكلفة الثابتة



المصدر: دكتور عبد الحفي مرعي ودكتور عطية عبد الحفي مرعي "أساسيات محاسبة التكاليف قسم المحاسبة والمراجعة" كلية التجارة - جامعة الإسكندرية سنة 2006.

وتتميز التكاليف الثابتة بالخصائص الآتية :

- 1- ثبات مجموعها الكلي على مدار المدى الإنتاجي الملائم.
- 2- انخفاض متوسط تكلفة الوحدة المنتج بزيادة حجم الإنتاج في حدود المدى الإنتاجي الملائم.

3- يتم تخصيصها على الأقسام أو الأنشطة طبقا لوسيلة من وسائل التخصيص التي يمكن إتباعها وهي غير مباشرة على المنتجات ولكن بعض منها قد يكون مباشرة على الأقسام الإنتاجية أو الأنشطة الإنتاجية. والتكاليف الثابتة إذا كانت تتعلق بالعمليات الإنتاجية فهي قد تحمل للإنتاج بالإضافة إلى التكلفة المتغيرة من مواد مباشرة وأجور مباشرة وعناصر التكلفة المتغيرة الأخرى غير المباشرة، أو يكتفي بتحميل الإنتاج بعناصر التكلفة المتغيرة فقط ويطلق على الطريقة الأولى طريقة قياس تكلفة الإنتاج على أساس كلي ويطلق على الطريقة الثانية طريقة قياس تكلفة الإنتاج على أساس متغير.

**4-3 كيفية الفصل بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الثابتة :** تتكون التكاليف الكلية من العناصر المتغيرة والتكاليف الثابتة، وفي هذه الحالة يطلق عليها التكاليف شبه المتغيرة أو شبه الثابتة كما قد ترتبط صفة شبه المتغيرة أو شبه الثابتة بأحد بنود عناصر التكاليف.

وإذا كانت التكلفة المتاحة هي التكلفة الكلية لحجم إنتاجي معين أو لعنصر تكلفة معين وتوافرت الرتبة في معرفة الشق المتغير والشق الثابت منها لأغراض عديدة فإن هناك طرق متعددة لفصل الجزء المتغير والجزء الثابت من تلك التكلفة المختلطة ومن بينها ما يلي:

**1- الفصل عن طريق التقدير وتحليل الحسابات :** وتعتمد هذه الطريقة على الخبرة المهنية للمحاسب أساسا فمن المنطقي مثلا أن تكون المواد المباشرة متغيرة وكذلك الأجور المباشرة، وكذلك معظم بنود المواد غير المباشرة وجزء من الأجور غير مباشرة، ومن المنطقي أيضا أن تعتبر أجور المشرفين ومرتبات مديري إدارات المصنع من العناصر الثابتة كذلك جزء من اهتلاك الآلات والمعدات إن لم يكن كل الاهتلاك.

**2- طريقة الحجم الأعلى والحجم الأدنى (طريقة وليماز) :** وتقوم هذه الطريقة على افتراض أنه إذا كانت دالة التكلفة الكلية خطية متجانسة من الدرجة الأولى وتنطوي على شق ثابت فإن متوسط التكلفة المتغيرة للوحدة لا بد أن يتساوى مع متوسط التكلفة المضافة بالتغيرات في حجم الإنتاج وبالتالي تكون التكلفة المتغيرة الكلية لحجم الإنتاج معين متساوية لعدد وحدات الحجم في متوسط التكلفة المضافة وتكون التكلفة الثابتة هي محصلة الفرق بين التكلفة الكلية والتكلفة المتغيرة الكلية.

**3- أقسام التكاليف طبقا لعلاقتها بالأقسام :** يتم تنظيم المصنع في العادة على أساس مجموعة من الأقسام التي يختص كل منها بأداء مهام محددة أو إنجاز أنشطة معينة، هذه المهام والأنشطة قد تسهم بطريقة مباشرة في تشكيل المنتج وفي هذه الحالة تسمى الأقسام المؤدية لها أقساما إنتاجية مثال ذلك في مصنع نجد عدة أقسام مختلفة في الوظائف حيث لكل قسم من هذه الأقسام تجهيزاته الآلية وعاملين المديرين ويتم تزويده باحتياجاته من لوازم التشغيل بالإضافة إلى المادة الخام أو المادة الأولية.

أما إذا كانت المهام والأنشطة التي يؤديها قسم معين لا تسهم بطريقة مباشرة في تشكيل المنتج وإنما يلزم وجودها لإمكانية تشغيل الأقسام الإنتاجية بكفاءة كقسم الصيانة مثلا يسمى في هذه الحالة أقسام خدمات إنتاجية.

وتختلف علاقة عناصر التكلفة بالأقسام الإنتاجية على حسب طبيعة الصناعة فالمواد المباشرة على المنتج مثلا في ظل نظام الأوامر يتحمل بها الأمر المستفيد منها مباشرة وكذلك الأجور المباشرة، أما في ظل نظام المراحل فالمواد المباشرة تحمل على حساب مرحلة الإنتاجية المعينة وكذلك الأجور المباشرة أي أن التكلفة الأولية في ظل نظام الأوامر تحم لأوامر الإنتاج مباشرة دون الأقسام الإنتاجية المشاركة في إنتاجها بينما تحمل لحساب المرحلة المعنية على مدار الفترة التكاليفية، ثم يتحدد نصيب وحدة المنتج منها بعد معرفة حجم إنتاج الفترة بتطبيق مبدأ المتوسطات.

#### 4- أقسام التكاليف طبقا للهدف المراد تحقيقه من قياسها:

يمكن القول عموما أن التكاليف يتم قياسها في ظل أنظمة التكاليف الحديثة لأحد أو بعض أو كل من أغراض ثلاثة وهي كالتالي:

**4-1 لأغراض قياس تكلفة الإنتاج :** يتحقق هذا الغرض من خلال نظام التكاليف الملائم لطبيعة الصناعة وطبقا للأساس المتفق عليه لتحديد تكلفة الإنتاج للأغراض المختلفة وعلى هذا فإن الإجراءات تختلف باختلاف الأساس في شأن حصر وإثبات وتصنيف وتحليل العناصر المختلفة للتكاليف فإذا كان النظام المتبع هو نظام الأوامر والأساس المتفق عليه فهو التكلفة المتغيرة فإن النظام المتبع يلزم أن ينطوي على إجراءات تؤدي إلى تحميل كل أمر إنتاجي بالمواد المباشرة الخاصة به والأجور المباشرة الخاصة به، وإجراءات لتحديد نصيبه من الأعباء الصناعية المباشرة المتغيرة، وقد يكون ذلك ملائما لتحديد سعر الأوامر المستقبلية في ظل الطاقات المتاحة بالإضافة هامش ربح ملائم يمكن من تغطية الأعباء الثابتة وتحقيق الأرباح الصافية المستهدفة، أما إذا كان نظام تكاليف الأوامر يطبق على أساس التكلفة الصناعية الكلية لأغراض قياس تكلفة الإنتاج فإن إجراءات تحديد نصيب الأمر من الأعباء الصناعية غير المباشرة يلزم أن تنصب أيضا على الشق الثابت منها.

**4-2 لأغراض تخطيط وجدولة العمليات الإنتاجية :** يتم تخطيط وجدولة العمليات الإنتاجية في الفترة القصيرة خلال إجراءات إعداد الموازنات الإنتاج والمستلزمات من مواد وعمالة والمبيعات والمتحصلات والمدفوعات والإيرادات والمصروفات وخلافه. بما يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرغوبة على مدار الفترة وعادة ما يتم ذلك بالاستعانة بالعديد من الأساليب والنماذج والمفاهيم التي تؤدي في النهاية إلى إعداد الموازنة وهناك بعض المفاهيم اللازمة لإمكانية تخطيط وجدولة العمليات الإنتاجية في الفترة القصيرة نذكر أهمها فيما يلي :

1- يلزم قطعا التفرقة بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الثابتة، حيث ان الأولى مهمة لأغراض التخطيط والرقابة والتكلفة عموما هي تضحية بموارد، ويلزم أن تكون هذه التضحية غير ملزمة حتى تصلح لأغراض التخطيط.

والتكاليف المتغيرة غير ملزمة مادام الإنتاج يمكن إيقافه وهي ترتبط بحجم الإنتاج أو النشاط، التكلفة الثابتة ليس لها وجود لأغراض اتخاذ القرار ولكنها قد تترتب على اتخاذ قرار معين فاهتلاك الآلات مثلا لن يكون موجودا ما لم يتم اتخاذ قرار باستثمار الموارد في شراء آلات لاستخدامها في عمليات إنتاجية معينة.

2- مفهوم التكلفة البديلة **opportunity Cost** والتكلفة البديلة تتمثل في المزايا أو الفوائد أو العوائد التي يتم التضحية بها في سبيل استغلال مورد معين في فرصة الاستغلال الحالية بدلا من استغلاله في أفضل الفرص البديلة لإنتاج منتج معين باستغلال الموارد المتاحة أو هي العوائد التي يتم التضحية بها بعدم إنتاج منتج آخر وتشكيلة من المنتجين أيهما أفضل ، كذلك التكلفة البديلة تنصب على الموارد وما كان من الممكن ان تأتي به من منافع وليس على المنتجات ولذلك فإن التكلفة البديلة ليست من المعلومات التي تنتجها أنظمة التكاليف ولكن يمكن إنتاجها بنماذج مساعدة تستخدم المعلومات التكاليفية، كنموذج البرمجة الخطية مثلا.

3- مفهوم التكلفة التفاضلية **Differential Cost** : يعتبر من الأهمية بمكان لاتخاذ القرارات التخطيطية المختلفة، والتكلفة التفاضلية هي التغير في التكلفة الناتج عن القيام بفعل معين، فإذا اتخذ مدير الإنتاج قرارا بزيادة منتج معين خلال فترة تكاليفية معينة وترتب على ذلك زيادة التكلفة فإن التكلفة التفاضلية الإنتاج الوحدات الإضافية هي الفرق بين التكاليف.

4- التكلفة الحدية **marginal Cost** وهي التكلفة الخاصة بإنتاج وحدة مضافة إلى حجم الإنتاج الحالي، وهي ذات أهمية خاصة في تحديد حجم الإنتاج الأمثل بما أنها تختلف عن التكلفة المتغيرة ما لم يكن هذه ثابتة بالنسبة إلى كل وحدات الإنتاج.

5- مفهوم التكلفة التقديرية ومفهوم التكلفة المعيارية لأغراض التخطيط والرقابة والتكلفة التقديرية هي تكلفة يتم تقديرها مقدما وهي من أساسيات بناء الموازنات، أما التكلفة المعيارية فهي تقدير علمي لما يجب أن نكون عليه التكلفة في فترة مقبلة وهي تعتبر أساس في بناء الموازنات المعيارية لأغراض التخطيط والرقابة معا.

4-3 **لأغراض الرقابة** : تختلف عناصر التكاليف من حيث قابليتها للخضوع للرقابة ويخضع للرقابة كل عناصر التكاليف التي يمكن التأثير في مقدارها باتخاذ القرارات بواسطة أفراد الإدارة ذوي الاختصاص وهي عادة تنطوي على التكاليف المتغيرة بالنسبة لحجم الإنتاج وبعض التكاليف الثابتة التي يمكن تغيير مقدارها بقرارات الإدارة العليا كالدعاية والإعلان مثلا.

وتعتبر المعايير والموازنات وتقارير الأداء ومراكز المسؤولية ومحاسبة المسؤولية من ضروريات فرض الرقابة على عناصر التكاليف لأغراض خفض التكلفة وتحسين مستوى الأداء وبناء نظام فعال للحوافز وبث الدافعية على العم الجيد.

4-4 **الاعتبارات الواجب توافرها لبناء نظام ملائم للتكاليف**: هناك العديد من الاعتبارات والعوامل التي يلزم مراعاتها عند تصميم نظام محاسبة التكاليف ولعل أهم هذه الاعتبارات ما لي:

أ- الهدف أو الأهداف المرغوب خدمتها بتوفير المعلومات التكاليفية : لاشك في أن نظام محاسبة التكاليف الذي تتم تصميمه لتوفير المعلومات اللازمة لقياس التكلفة التاريخية للإنتاج وحسب يختلف عن النظام الملائم لتوفير المعلومات الإضافية التي قد تعين الإدارة في عمليات التخطيط والرقابة.

فالنظام الأول عادة ما يتم تصميمه انطلاقاً مما يسمى بمدخل القياس والاتصال التاريخي ويستهدف النظام على أساس توفير نوعية واحدة من المعلومات المبنية على أسس تاريخية لخدمة مختلف الأغراض وعلى مستخدم هذه المعلومات لأي غرض آخر خلاف قياس التكلفة التاريخية للإنتاج أن يقوم بتعديلها لتلائم مع غرضه.

أما النظام الثاني ينتج بالإضافة إلى المعلومات اللازمة لقياس التكلفة الإنتاج معلومات إضافية لخدمة أغراض التخطيط والرقابة فيتم تصميمه انطلاقاً مما يسمى بمدخل نماذج القرارات لأن تصميم النظام يمكنه من توفير المعلومات الملائمة للاستخدام المرغوب فيه والمعلومات الملائمة لأغراض الرقابة تقتضي توفير التكاليف المعيارية بالمقارنة بالتكاليف التاريخية على حسب التفاصيل ومراكز المسؤولية.

ب- نوعية النشاط الذي من أجله يتم تصميم النظام : لقد كانت أنظمة التكاليف تستخدم إلى عهد قريب في الأنشطة الصناعية فقط حيث كان التركيز ينصب على قياس التكلفة التاريخية للإنتاج أما في الوقت الحاضر فقد بدأ الاهتمام بالتكاليف في شتى الأنشطة بما في ذلك الأنشطة الخدمية كالمستشفيات والمدارس والجامعات والمنشآت المالية مثل : البنوك وشركات التأمين.

ج- الخريطة التنظيمية للمشروع أو النشاط الذي من أجله يتم تصميم النظام:

حتى يمكن لنظام التكاليف ان يوفر المعلومات الملائمة لأغراض الثلاثة التي يتم عادة تصميمه من أجلها في الوقت الحاضر فلا بد وان يتوافق تصميمه مع الخريطة التنظيمية وما ينعكس فيها من تقسيم للسلطة والمسؤولية من مستويات الإدارة العليا ومستويات الإدارة التشغيلية وما ينطوي عليه من مراكز مسؤولية، ذلك حتى يستطيع النظام توفير المعلومات الملائمة لأغراض كل مستوى من مستويات الإدارة وكل من مراكز المسؤولية.

ولا شك في أن نظام التكاليف الناجح في تحقيق أهدافه يمثل توافق مفاهيم المسؤول عن النظام مع مفاهيم الإدارة التي يقوم النظام بخدمة أهدافها، فإن نظام التكاليف يلزم أن يكون قادراً على توفير المعلومات للأغراض التالية :

- قياس تكلفة الإنتاج وتحديد تكلفة المبيعات والمخزون.
- المساعدة في أغراض فرض الرقابة على أنشطة مراكز المسؤولية وعلى عناصر التكلفة.
- قياس الكفاءة لاستخدام الموارد الثابتة كالألات أو المتغيرة كمواد الخامات والمساعدة في خفض التكاليف.
- توفير المعلومات اللازمة لأغراض التسعير وقبول أو عدم قبول الطلبات.
- توفير أية معلومات أخرى تفيد الإدارة في شؤون التخطيط والرقابة.

**4-5 قائمة الإنتاج والروابط بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف :**

ينطوي قائمة الإنتاج على مجموعة الحسابات التي تمثل الروابط الممكنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف فيما يختص بالهدف الأول<sup>1</sup>.

**5- التكاليف خارج المحاسبة والقرارات<sup>2</sup> :** هناك نوع من التكاليف لا تسجل في المحاسبة ولكن يمكن أن تؤثر على مردوديتها إذا أخذت بعين الاعتبار وبموجب هذه التكاليف، تتأثر القرارات نظرا لما لها من أهمية سواء تلك المتعلقة بداخل المؤسسة أو خارجها وهي كما يلي:

**أ- التكاليف الخارجية:** هي عبارة عن تحويل كلي أو جزئي لمسؤولية تمويل تكاليف نشاط معين خارج المؤسسة (الزبائن، الموردون، المحيط).

**ب- التكاليف الداخلية :** هي عبارة عن تحويل كلي أو جزئي لمسؤولية تمويل تكاليف نشاط معين داخل المؤسسة.

**المطلب الثاني : نبذة عن تطور نظام التكاليف وتطور أهدافها.**

ان نظام التكاليف مرى بعدة مراحل ليصل إلى ما هو عليه في الوقت الراهن وذلك التطور راجع إلى التحولات الاقتصادية التي طرأت عليه ومن خلال هذا المطلب سنتطرق إلى نشأة نظام التكاليف و مختلف التغيرات التي مست هذا الأخير.

**نبذة تاريخية<sup>3</sup> :** من المعتقد 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، فقد كتب أحد أشهر كتاب التكاليف في إنجلترا سنة 1899 « E.J Simath » عن مدى منفعة تكلفة الشيء الذي يتم إنتاجه رغم عدم توافرها عملا ويرى Solomons أنه منذ ذلك الوقت بدأ الاهتمام بمحاسبة التكاليف الصناعية واستخدامها وذلك لظهور صناعات هامة بصناعة الحديد والصلب وزيادة حجم الإنتاج وتعقد مشاكلها وقد وصف Solomons نموذج نظام محاسبة التكاليف الصناعية الذي ساد عادة خلال الفترة من سنة 1870 إلى سنة 1900 أنه اعتمد على رؤساء العمال في الصناعات الهندسية لمعرفة تفاصيل وقت العمل المبذول على كل مهمة أو عملية وعلى تفاصيل المواد المستخدمة أيضا... وكانت المصاريف الصناعية تضاف إلى التكلفة الأولية بمعدل ثابت منسوبا إلى الأجور أو التكلفة الأولية لكل عملية أو أمر إنتاجي.

<sup>1</sup> دكتور عبد الحي مرعي ودكتور عطية عبد الحي مرعي " أساسيات محاسبة التكاليف قسم المحاسبة والمراجعة" كلية التجارة – جامعة الإسكندرية سنة 2006.

<sup>2</sup> مسكين الحاج، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية جامعة الجيلالي اليابس سيدي بلعباس –الجزائر سنة 16 ص.

<sup>3</sup> دكتور محمد الفيومي محمد " أصول محاسبة التكاليف" دار النشر المكتب الجامعي الحديث بدون سنة النشر.

ويرى بعض الكتاب الأمريكيين ان التكلفة والمعلومات التي تلزم لغرض الرقابة الإدارية كانت تعتبر من الأهمية بمكان في دفع نمو صناعات النقل والإنتاج والتوزيع خلال الفترة من سنة 1850 إلى سنة 1920 في الولايات الأمريكية، حيث يقرر أن المؤرخين قد وجدوا أمثلة عملية لأنظمة معلومات تكاليفية في سجلات القرن التاسع عشر لصناعات الغزل والنسيج والآلات والحديد والصلب والمنتجات البترولية وقد كان التركيز في الفترة السابقة على حساب التكلفة لأغراض خفض تكلفة وحدة المنتج حيث كان الهدف هو الوصول إلى تكلفة الحجم الأمثل للإنتاج.

**أهداف محاسبة التكاليف<sup>1</sup>** : تفيد المعلومات التكاليفية في الحاضر في خدمة ثلاثة أهداف رئيسية هي:

1- قياس التكلفة لأغراض تحديد تكلفة الإنتاج وتكلفة المخزون وتوفير معلومات تكاليفية مفيدة لأغراض تخطيط الإنتاج واستغلال المواد الإنتاجية المتاحة أفضل استغلال ممكن وتوفير المعلومات التكاليفية تفيد في غرض الرقابة على عناصر الاستخدامات المختلفة من مواد وأجور وعناصر أخرى بغرض حفظ التكلفة وبناء نظام عادل وفعال للحوافز الإنتاجية.

2- محاسبة التكاليف توفر المعلومات عن الطاقات الإنتاجية المتاحة في كل قسم أو عملية أو مرحلة والمواد الإنتاجية اللازمة لإنتاج كل منتج وكذلك مستلزمات الإنتاج القياسية من المواد والأجور وساعات عمل الآلات بما يمكن الإدارة من تخطيط برنامج الإنتاج من المنتجات المختلفة لتحقيق أهداف الوحدة المحاسبية.

3- الرقابة على التكاليف حيث أساسها الموازنات وما تنطوي عليها من معاملات استخدام. مما سبق ذكره يمكننا أن نميز نوعين من فروع المحاسبة على أساس المعلومات المقدمة و الجهات الرئيسية المستفيدة من المعلومات وكذلك الفروع هي :

أ) المحاسبة المالية .

ب) محاسبة التكاليف أو المحاسبة الإدارية .

### المطلب الثالث: نظام إدارة التكاليف.

ان نظام إدارة التكاليف له أهمية بالغة في المؤسسة لذلك يجب إبراز أهم عناصره الأساسية من خلال هذا المطلب الذي يتم فيه عرض مفاهيم لبعض المصطلحات كالنظام و نظام محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية و المحاسبة المالية و توضيح الفرق بينهما بالإضافة إلى إبراز أهمية التنظيم الإداري وأثره على محاسبة التكاليف.

### **1-تعريف نظام إدارة التكاليف :**

قبل التطرق لمفهوم نظام التكاليف يجب تقديم تعاريف لمجموعة من المصطلحات التالية:

<sup>1</sup> دكتور محمد الفيومي محمد " أصول محاسبة التكاليف" دار النشر المكتبة الجامعي الحديث بدون سنة النشر.

أ- **النظام:** لم يتفق المختصون على تعرف موحد لهذا المصطلح و كان من بين التعريفات التي قدمت في هذا الشأن ما يلي:

يعرف النظام على<sup>1</sup> : " أنه مجموعة من مكونات مهيأة بصفة مركبة و مهيكلت و التي تهدف إلى تحقيق نتيجة محددة " .

يعرف النظام أيضا<sup>2</sup>: " بأنه إطار عام و متكامل يحقق عدة أهداف ، فهو يقوم بتنسيق الموارد اللازمة لتحويل المدخلات إلى مخرجات و هذه الموارد تتراوح من المواد إلى الآلات و عناصر الطاقة الإنتاجية و ذلك حسب نوع النظام " .

كما يعرف أيضا على أنه<sup>3</sup> : " مجموعة من العناصر أو المكونات المتفاعلة لإنجاز أهداف ما " .

### ب- التنظيم الإداري و أثره على محاسبة التكاليف :

يتم تغطية موضوع التنظيم الإداري في كتب إدارة الأعمال بصورة وافية و من ثم سيتم التعرض لهذا الموضوع بالقدر الذي يبين دور محاسبة التكاليف في هذه التنظيمات و معرفة دور المحاسب و وضعه التنظيمي في المنشأة الأعمال المعاصرة .

تعريف المنظمة<sup>4</sup>: يمكن تعريف المنظمة على أنها مجموعة من المصادر المادية و البشرية التي تنظم معا بصورة معينة بهدف تحقيق هدف معين و تسعى هذه المنظمات إلى تحقيق أقصى ربح ممكن و تعرف هذه المنظمات بمنشآت الأعمال — في حين يسعى بعضها الآخر إلى تحقيق أهداف اجتماعية أو سياسية أو علمية مثل : الإدارات الحكومية ، الجامعات و المستشفيات الحكومية و جمعيات الهلال الأحمر و على الرغم من أهمية محاسبة التكاليف لكل هذه الوحدات إلا أن دورها أكثر وضوحا في منشآت الأعمال لذلك تركز أغلب الكتب الجامعية في أمثلها و تطبيقاتها على الأعمال على أمل أن يتم تعميم على المنظمات الأخرى .

و تختلف منشآت الأعمال عن بعضها البعض من حيث العمل ، فقد تقوم المنشأة بالأعمال الصناعية أو الزراعية أو التجارية أو الخدماتية و لكنها تشترك معا في أن لها هدف واحد و هو تحقيق أقصى أرباح ممكنة و قد اقترحت نظرية الاقتصاد الحديثة بأن هدف منشأة الأعمال و هو تعظيم ثروة أصحاب المنشأة عن طرق تعظيم أرباحها في المدى الطويل و لقد تم انتقاد هذا الهدف لنهي همل مصالح الأطراف الأخرى التي تتعامل مع المنشأة و منها الإدارة .

<sup>1</sup> مسكين الحاج، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية جامعة الجيلالي الياقوب سيدي بلعباس -الجزائر ص 18.

<sup>2</sup> مسكين الحاج، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية جامعة الجيلالي الياقوب سيدي بلعباس -الجزائر ص 18.

<sup>3</sup> مسكين الحاج، ص 18.

<sup>4</sup> دكتور " محمد تيسير عبد الحكيم الرجعي" مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، طبعة الثالثة، 2007.

ج/ تعريف التنظيم الإداري<sup>1</sup>: يتم التعبير عن التنظيم الإداري باستخدام الخريطة التنظيمية و يتم إعدادها بتجميع الموارد على أساس وظيفي أو جغرافي و يكون ترتيبها في شكل هرم و تقع الإدارة في قمة الهرم التنظيمي في حين تقع الإدارات التشغيلية في قاعدته و تعرف كل مجموعة متجانسة بالوحدة الإدارية و تجمع الوحدات التي تقوم بوظيفة معينة في إدارة مثل : إدارة الإنتاج و إدارة المبيعات و إدارة شؤون المالية و ترتبط هذه الإدارات بالإدارة العليا و مع الوحدات الإدارية التابعة لها بعلاقة سلطة و مسؤولية و هذا يعني أن مدير الإدارة له سلطة على الوحدات الإدارية التابعة يفيد وجود الخريطة التنظيمية المحاسب عند قيامه بتحديد الوحدات الإدارية أو الأقسام أو المراكز الخاصة بالتكاليف اللازمة لحصر و قياس التكلفة و الرقابة على التكاليف ، فالتكاليف التي تحمل على قسم معين يمكن تحميلها على الإنتاج الذي يمر بذلك القسم و بمعرفة تكاليف القسم تحدد مسؤولية رئيس ذلك القسم و لذلك يعتبر وجود الخريطة التنظيمية ضروريا لتمكين محاسبة التكاليف من القيام بدورها في تحديد تكاليف الإنتاج و نوع البيانات التي يجب أن تقدمها إلى الوحدات الإدارية المختلفة .

#### د/ مفهوم محاسبة التكاليف :

هناك عدة تعاريف بخصوص محاسبة التكاليف نذكر منها :

تعرف محاسبة التكاليف على أنها<sup>2</sup> : طريقة إعلام تسمح لكل مسؤول مؤسسة بمعرفة قيمة التدفقات والمصنوعات وتكون المؤسسة مبنية على سرعة الإعلام والدقة، كما تحضر لنا المعلومات اقتصادية عن الماضي القريب والحاضر وهي مدججة في تحللي التسيير العام وجد مرتبطة بمراقبة الميزانية كما أنها لعبة تشيد التي يجب أن تكون قواعدها مرنة وبسيطة حيث يجب استيعاب قوانينها من جميع المسؤولين، كما لا يجب أن تخزن مجمدة في المؤسسات أي ذات التطور التكنولوجي السريع.

وتعرف أيضا على أنها<sup>3</sup> : " أداة تسجيل وتحليل بيانات التكاليف المتعلقة بعناصر الإنتاج من موارد وعمالة مصاريف أخرى تعمل وفق مبادئ وأسس علمية من أجل تحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة من المشروع الاقتصادي والرقابة عليها إضافة إلى المساعدة في اتخاذ القرارات المختلفة".

وتعرف محاسبة التكاليف أيضا<sup>4</sup> : " أنها نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر التكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدماتية لها طبقا لقواعد ومفاهيم محددة وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء كانت سلعة أو خدمة وسواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي وذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

<sup>1</sup> دكتور " محمد تيسير عبد الحكيم الرجعي".

<sup>2</sup> دكتور عدنان هاشم سامراني "محاسبة التكاليف" الجزء الثاني الجامعة المفتوحة طبعة 1996.

<sup>3</sup> دكتور عدنان هاشم سامراني "محاسبة التكاليف".

<sup>4</sup> دكتور علي عبد العليم " أسس نظرية لمحاسبة التكاليف" مطبعة الإشعاع، طبعة 1998.

وتقوم محاسبة التكاليف باستخدام مجموعة من الأسس والاجراءات التي تساعدها في تحديد تكلفة الإنتاج، وهذه الأسس والاجراءات منظمة بطريقة معينة تعرفه بنظام التكاليف.

ويعرف نظام التكاليف على أنه<sup>1</sup> : " مجموعة من الأسس والاجراءات المنظمة بطريقة معينة للقيام بتجميع وتخصيص وتوزيع التكاليف على أهداف التكلفة.

**المحاسبة المالية<sup>2</sup>** : تتمثل الوظيفة الأساسية للمحاسبة المالية في عملية تسجيل العمليات المالية التي تحدث في المؤسسة ومعالجتها وتلخيصها من ثم تحضير القوائم المالية التي تبين عمل المؤسسة من ربح أو خسارة ووضعها المالي في نقطة زمنية معينة وذلك بهدف تزويد الأطراف الخارجية للمؤسسة مثل المستثمرين والمقرضين وبعض مؤسسات الدولة بهذه المعلومات.

كما تعرف أيضا بأنها<sup>3</sup> : نظام يقوم بتحليل وتقييد المعاملات المالية التاريخية لاستعمالها في إعداد القوائم المالية (الميزانية جدول حسابات النتائج ، كشف حصص المساهمين والملاك وكشف التدفقات المالية) ويتمثل اهتمامها الأساسي في توفير المعلومات للمستعملين الخارجين كالمساهمين، الدائنين والهيئات التنظيمية".

**محاسبة التسيير الإدارية<sup>4</sup>** : تهتم بعملية تجميع ومعالجة البيانات المالية وغير المالية وفق أساليب وقواعد محددة من أجل الوصول إلى معلومات تخدم الإدارات المختلفة في المؤسسة للوصول إلى تحقيق أهدافها وتنفيذ وظائفها المختلفة من اتخاذ القرارات المختلفة الرقابة، التخطيط، التنسيق وتقييم الأداء.

والشكل التالي يوضح العلاقة الموجودة بين الأنواع الثلاثة المذكورة :

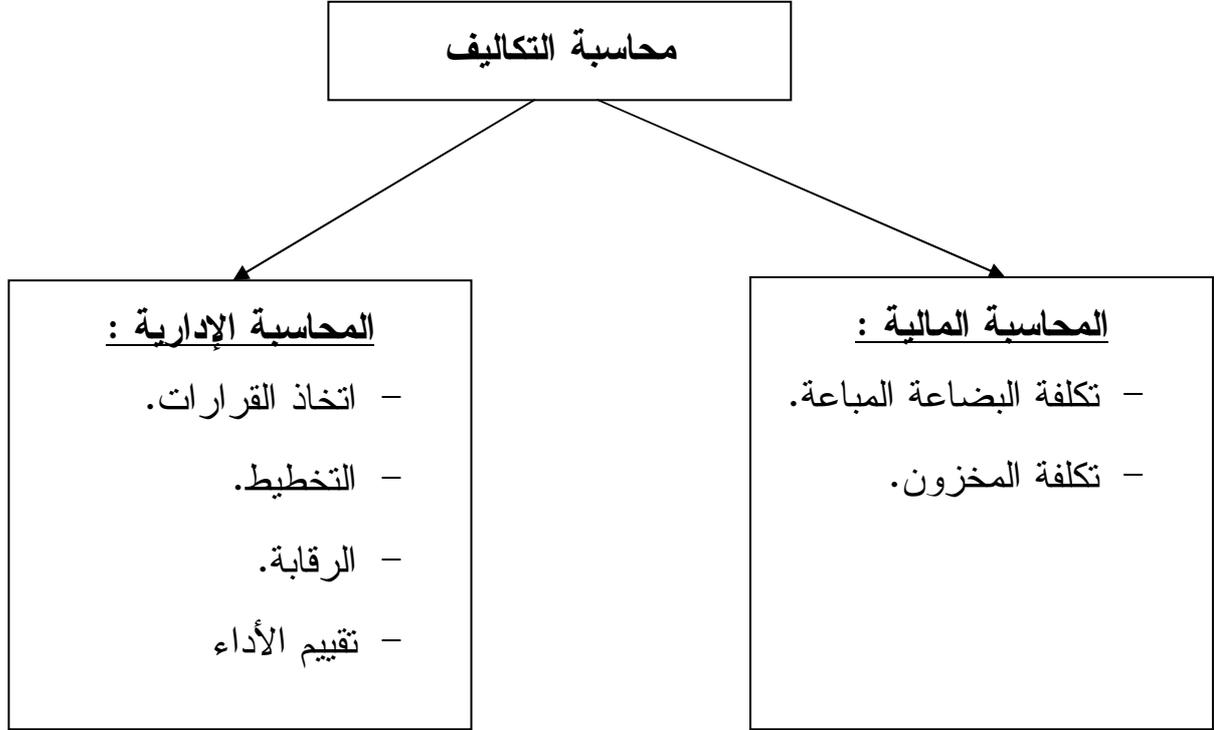
<sup>1</sup> دكتور " محمد تيسير عبد الحكيم الرجعي" مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، طبعة الثالثة، 2007.

<sup>2</sup> مسكين الحاج، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية جامعة الجيلالي اليابس سيدي بلعباس -الجزائر ، ص 19.

<sup>3</sup> دكتور ناصر نور عبد اللطيف "مبادئ محاسبة التكاليف" كلية التجارة جامعة الإسكندرية سنة 2009، ص13.

<sup>4</sup> دكتور ناصر نور عبد اللطيف 2009، ص 14.

الشكل رقم (01-03) : العلاقة الموجودة بين أنظمة : محاسبية التكاليف ، المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية.



المصدر: مسكين الحاج "متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ص21".

تهدف المحاسبة المالية إلى إعداد تقارير مالية تحتوي على الميزانية العامة وقائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي وتوزيع هذه التقارير على الأطراف المهتمة خارج المنشأة ، أما محاسبة التكاليف فتقوم بإعداد التقارير الخاصة بتحديد تكاليف الإنتاج أو الخدمات وتقديم المعلومات التي تطلبها الإدارة لاتخاذ القرارات الإدارية اللازمة لتسيير أعمال المنشأة، لذلك تعتبر المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف أجزاء مكملة لبعضها البعض وتمثلان العمود الفقري لأنظمة المعلومات المالية والإدارية في أغلب منشأة الأعمال الناجحة.

المقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف<sup>1</sup>:

على الرغم من وجود علاقة تكاملية بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف إلا أنه توجد بينهما بعض الاختلافات وأهمها الآتي :

## أ- الالتزام بالمعايير المحاسبية :

يلتزم المحاسب المالي بتطبيق المعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما عند إعداد التقارير المالية، فهذه المعايير تهدف إلى توحيد المعالجات المحاسبية في النواحي التي تغطيها، وهذا يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة التقارير المالية المنشورة ومن ثم زيادة فائدتها، أما هذه المعايير فهي غير موجودة (نوعا ما) في محاسبة التكاليف (المحاسبة الإدارية) فكل منشأة تحدد محتويات وشكل تقاريرها بما يتلاءم وطبيعة نشاطها واحتياجات قراراتها.

## ب- تنميط المصطلحات :

لقد ترتب على البند السابق أن أصبح الكثير من مصطلحات المحاسبة المالية مصطلحات نمطية مثل : مصطلح الميزانية والأصول المتداولة والأصول الثابتة ويرجع الفضل في ذلك إلى تكرار استخدام هذه المصطلحات في المعايير المحاسبية المنشورة، ولكن لسوء الحظ، فإن هذا التنميط غير شائع بين مصطلحات محاسبة التكاليف فمثلا يمكن استخدام اسم التكاليف الصناعية غير المباشرة والأعباء الصناعية والأعباء الصناعية الإضافية للدلالة على الشيء نفسه، وإن البعض ليستخدم كلمة كلفة بدلا من كلمة تكلفة.

## ج- الإلزامية :

تتطلب قوانين غالبية بلدان العالم أن تمسك منشآت الأعمال حسابات مالية منتظمة، في هذا المجال ركز القانون التجاري الأردني على ضرورة وجود حسابات مالية، وألزم الشركات المساهمة العامة وشركات التوصية بالأسهم وشركات ذات المسؤولية المحدودة بصورة أن تمسك حسابات مالية، وكذلك حدوث تعليمات دائرة ضريبية الدخل، المنشأة التي عليها مسك حسابات أصولية وعلى الجانب الآخر لا تعتبر محاسبة التكاليف إجبارية على هذه المنشآت، وبالتالي فإن استخدام نظام محاسبة التكاليف يتوقف على شعور الإدارة بأهمية المعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف، وعلى كفاءتها في توفير المعلومات اللازمة وعلى قدرة المحاسب على إقناع الإدارة بضرورتها.

## د- نوع المعلومات :

تقوم المحاسبة المالية بتشغيل البيانات التاريخية وعلى الرغم من الانتقادات الموجهة إلى هذه الأرقام، فإنه لم يسمح حتى الآن باستبدالها بطرق قياس محاسبية أخرى مثل : طريقة التكاليف الجارية أو طريقة التكاليف التاريخية المعدلة بالأرقام القياسية، مما يعني أن كل محاولات التحديث التي تم اقتراحها في الأدبيات المحاسبية لم

<sup>1</sup> دكتور " محمد تيسير عبد الحكيم الرجعي" مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، طبعة الثالثة، 2007.

تلغي دور البيانات التاريخية، وأكثر من ذلك فقد اعتبرت البيانات التي تعدها طرق القياس المقترحة بيانات مالية إضافية، كما هو الحال في نشره المعيار المحاسبي الأمريكي رقم 44.

أما محاسبة التكاليف فلا تقتصر على استخدام أرقام التاريخية إذ يمكنها تقديم تقارير تعتمد على التنبؤات، كما هو الحال عند إعداد الموازنات التخطيطية وعند تقديم بيانات لاتخاذ القرارات الإدارية الخاصة مثل : قرار الاستمرار في تشغيل أحد أقسام المنشأة أو إيقافه وقرارات الإنفاق الرأسمالي، فهذه القرارات تعتمد على مفهوم التكاليف المناسبة وأهم صفتها أنها مستقبلية وتفاضلية وفي أغلب الأحيان تكون بياناتها أقل موضوعية من بيانات التكلفة التاريخية، وأكثر من ذلك فإن التحليل التفاضلي يعمل على إهمال بعض التكاليف والإيرادات إذا كانت قيمتها متساوية تحت البدائل التي تتم مقارنتها، وكذلك تعتبر محاسبة التكاليف تكلفة الفرصة الضائعة من ضمن التكاليف المناسبة على الرغم من عدم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية.

#### هـ- موضوع التقرير :

تغطي التقارير المحاسبية المالية المنشأة كوحدة واحدة وبالتالي تساعد في قياس كفاءة المنشأة ككل، ولكن لا يمكن استخدامها في تقييم أداء الأقسام المختلفة التي تتكون منها المنشأة، وعلى الجانب الآخر تقوم محاسبة التكاليف بإعداد التقارير، بعضها يتعلق بوحدات الإدارة التشغيلية وبعضها يتعلق بوحدات الإدارة الوسطى وبعضها يتعلق بالإدارة العليا، وبعض هذه التقارير يحتوي على البيانات التاريخية، وبعضها يحتوي على بيانات تقديرية إضافة إلى ذلك عادة تكون تقارير محاسبة التكاليف أكثر دورية من تقارير المحاسبة المالية التي تكون في الغالب سنوية أو فصلية ويمكن تلخيص الفروق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في الجدول التالي

الجدول رقم (01-01): المقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف.

وجه الاختلاف	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
المعايير	موجودة وملزمة	غير موجودة
الإلزامية	- إلزامية - بيانات إجمالية عامة - بيانات تاريخية عن علاقة المنشأة بالغير	- غير إلزامية - بيانات تفصيلية تحليلية - بيانات عن تكاليف الماضي والحاضر والمستقبل
صفات المعلومات	- بيانات مالية - بيانات عن النفقات والإيرادات - بياناتها موضوعية وقابلة للتحقيق	- بيانات مالية وكمية - بيانات عن التكاليف - بيانات تتسم بالمرونة والسرعة
الهدف من تقديم البيانات	- تحديد نتائج أعمال المنشأة وتصوير مركزها المالي وتدققها النقدية.	- تحديد تكلفة الوحدات المنتجة وتكلفة إنتاج تحت التشغيل والرقابة على التكاليف وخدمة القرارات الإدارية.
المستفيد الرئيسي من البيانات	- المستثمرون والمقرضون والدائنون وذوي العلاقة من خارج المشروع	- إدارة المشروع نفسه
فترة التقرير	- عادة ما تكون سنة مالية	- تكون قصيرة نسبياً ومتكررة وتتوقف على الهدف من إعدادها.

المصدر: دكتور محمد الفيومي محمد " أصول محاسبة التكاليف " دار النشر المكتب الجامعي الحديث بدون سنة النشر.

على الرغم من الاختلافات السابقة بين المحاسبة التكاليف والمحاسبة المالية فإن هناك بعض السمات المشتركة بينهما أهمها:

**1- الدفاتر<sup>1</sup>** : هناك بعض الدفاتر والسجلات التي تخدم كلا من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف تهدف هذه إلى قياس وتسجيل وتجميع البيانات المالية الخاصة بالمشروع مثل : سجلات الأجور، والمواد والمصروفات.

<sup>1</sup> دكتور " محمد تيسير عبد الحكيم الرجعي " مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، طبعة الثالثة، 2007.

2- تقوم محاسبة التكاليف بتقديم معلومات لأغراض أعداد القوائم المالية ومنها تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر المدة وعلى الجانب الآخر تقوم المحاسبة المالية بتقديم البيانات عن المواد والأجور والمصروفات لمحاسبة التكاليف لتقوم بتحليلها على الوحدات الإدارية وعلى المنتجات المختلفة<sup>1</sup>.

ونظرا لهذه السمات المشتركة عملت بعض المنشآت على دمج هذين النظامين معا، بدلا من تصميم كل نظام مستقلا عن الآخر، لأن ذلك يؤدي إلى توفير في تكاليف التشغيل هذه الأنظمة، فمثلا ما هي جدوى أن تقوم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف بتسجيل تكاليف شراء المواد وأجور العمال والمصروفات في مجموعتها الدفترية كل على حده، أن الجواب بطبيعة الحال، لا توجد جدوى من وراء ذلك وقد زاد من قوة هذا الاتجاه في وقتنا الحالي وجود آلات التشغيل الالكترونية، إذ تستطيع هذه الآلات أن تقوم بتسجيل والترحيل إلى عدة حسابات بعملية إدخال واحدة للمعلومات.

### إدارة التكلفة:

تعرف التكلفة على أنها<sup>2</sup> "أساليب وأنشطة المسيرين للتخطيط ومراقبة القرارات قصيرة الأجل والقرارات طويلة الأجل والتي تؤدي إلى رفع القيمة بالنسبة للعملاء، وتخفيض تكاليف المتوجات". كما تعرف أيضا على أنها<sup>3</sup> "مجموعة من الأساليب والطرق للتحكم في تحسين الأنشطة والعمليات و المتوجات والخدمات الخاصة بالمؤسسة".

وكذلك تعرف على أنها<sup>4</sup> "مجموعة من الأنظمة التي يمارسها المديرون عند التخطيط القصير الأجل و الطويل الأجل فضلا عن الرقابة على التكاليف"

<sup>1</sup> دكتور " محمد تيسير عبد الحكيم الرجعي".

<sup>2</sup> راضية عطوي "دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف" رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة باتنة - الجزائر- 2008 ص09.

<sup>3</sup> راضية عطوي 2008 ص09.

<sup>4</sup> مسكين الحاج، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية جامعة الجيلالي اليابس سيدي بلعباس -الجزائر ، ص22

المبحث الثاني: التحليل التقليدي للتكاليف.

يؤدي تحليل التقليدي للتكاليف دور مهما و بارزا في خدمة إدارة المؤسسة وتزويدها بالبيانات و التقارير المهمة لأغراض التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات الحساسة كما يدعم قدرات المؤسسة من اجل قياس التكلفة و إعداد مختلف القوائم المالية الخاصة بالتكاليف فقد كان التحليل التقليدي للتكاليف في فترة معينة أمرا ضروريا و حيويا لاستمرار المؤسسة الاقتصادية و ازدهارها و قدرتها على المنافسة.

المطلب الأول: مفهوم التحليل التقليدي للتكاليف.

لمعرفة الأهمية البالغة التي يكتسبها نظام التقليدي للتكاليف نتطرق في هذا المطلب لمفهومه.  
**تعريف التحليل التقليدي للتكاليف<sup>1</sup>:** يعرف التحليل التقليدي للبيانات على أنه: "تحليل بيانات التكاليف وترجمتها إلى معلومات مفيدة للاستفادة منها في التخطيط الإداري والرقابة وفي اتخاذ القرارات الطويلة الأجل والقصيرة الأجل.

المطلب الثاني: طرق نظام التكاليف.

هناك عدة طرق مختلفة لتحليل التقليدي لنظام التكاليف نذكر منها:

**1- تصميم نظام التكاليف على أساس النشاط:**

**إعداد قاموس الأنشطة:** أول خطوة لإعداد تكاليف على أساس النشاط هي قيام المشروع بتحديد مجموعة الأنشطة الواجب تنفيذها بواسطة الموارد الغير مباشرة والمساندة، ويتم صرح الأنشطة و العناصر المتعلقة بها قبل جدولة الإنتاج وتحريك الخامات وشرائها وفحصها والاستجابة لرغبات العملاء وتطوير المنتجات، إدخال منتج جديد هكذا ويتم تجميع الأنشطة في قاموس الأنشطة يوضح ويعرف كل الأنشطة التي تؤدي إلى الإنتاج ومن الممكن أن يكون قاموس الأنشطة مختصرا بحيث يشمل من 1 إلى 30 نشاط وذلك لأن التركيز الرئيسي لنظام التكاليف على أساس النشاط هو تقرير تكاليف المنتج، و في مجالات أخرى قد تستمر نظم التكاليف على أساس النشاط في زيادة الأنشطة لتصل إلى عدة مئات في هذه الحالة تخدم هذه النظم التفصيلية كأساس لتطوير العملية وإعادة تصميمها، و على ذلك يكون عدد الأنشطة هو دالة الهدف التي تمثل هدف النموذج وحجم وتعقد المشروع تحت الدراسة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - مسكين الحاج ، ، ص27

<sup>2</sup> الدكتور محمد الفيومي محمد " أصول محاسبة التكاليف" دار النشر المكتب الجامعي الحديث بدون سنة نشر.

تحديد المبلغ الذي تقوم المؤسسة بإنفاقه على كل نشاط<sup>1</sup>: يعمل نظام التكاليف على أساس النشاط من إنفاق المصدر على الأنشطة واستخدام مسبب تكلفة المورد ويقوم مسبب تكلفة المورد بربط الإنفاق والمصروفات بالأنشطة المؤدات ولا يحتاج الوقت والحركة بربط إنفاق الموارد مع الأنشطة المؤدات.

الصفات المميزة للنشاط هي خصائص تشمل عملية التقرير عن تكاليف لنشاط افترض وجود قاموس أنشطة تساعد الصفات المميزة للنشاط على إمكانية التقرير عن معلومات تكلفة النشاط على المستويات الإجمالية بدلا من عمل بيانات منفردا و توجد عدة أنواع من الصفات مميزة للأنشطة التي يمكن استخدامها لزيادة القوة الشرحية لنموذج التكاليف على أساس النشاط وهي تشمل تكوين درجة تغير تكلفة النشاط و الموقع الذي يؤدي فيه النشاط و لشخص المسؤول عن مجموعة الموارد التي تؤدي إلى النشاط.

وتوجد أنشطة رئيسية وأنشطة ثانوية والأنشطة الرئيسية هي الأنشطة التي تؤدي مباشرة للمنتجات أو الخدمات أو العملاء أما الأنشطة الثانوية فتساند الأنشطة الرئيسية وهي الأنشطة التي تؤدي إلى وجود البيئة التي تساند أداء الأنشطة الرئيسية والمثال على ذلك مساعدة قسم الموارد البشرية على أداء كل أنشطة الإنتاج والبيع وذلك عن طريق المساعدة في توظيف العاملين و بدون هذا القسم لا يمكن إتمام الأنشطة الرئيسية وفي نظم التكاليف على أساس الأنشطة يتم تخصيص هذه الأنشطة الثانوية إلى الأنشطة الرئيسية التي تساندها ويتم تخصيص التكاليف إلى منتج التكلفة باستخدام مسببات تكاليف النشاط الذي يتم اختياره للأنشطة الرئيسية المتعلقة به. مسببات تكاليف النشاط تحديد كمية المخرجات من كل نشاط مطلوب للمنتجات أو الخدمات أو العملاء:

تقوم مسببات تكاليف النشاط بربط تكاليف النشاط إلى منتجات التكلفة ومسبب تكلفة النشاط هو مقياس كمي لمخرجات النشاط ويعكس اختبار مسبب تكلفة النشاط نقطة أساسية بين الدقة وتكلفة القياس. تطبيق التكاليف على أساس النشاط<sup>2</sup>: و لكن متى يتم تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط؟ توجد قاعدتان لذلك:

**القاعدة الأولى:** تتعلق بالنظر إلى مجالات المصروفات كبيرة الحجم للموارد السائدة \* غير مباشرة خاصة تلك التي تزداد فيها المصروفات عبر الوقت ولا تحتاج تكاليف الخامات المباشرة والعمالة المباشرة إلى وجود نظم التكاليف على أساس النشاط حيث يمكن تتبع مصروفات كل منهما بدقة وبشكل مباشر حتى المنتج النهائي باستخدام النظم التقليدية والتكاليف على أساس النشاط لنفس المؤشرات الاقتصادية.

**القاعدة الثانية:** تنظر إلى وجود التكاليف الكثيرة مثل التكاليف الغير مباشرة والكبيرة التي تحتاج إلى نظام التكاليف على أساس النشاط وعموما يقوم فريق بتحديد الأنشطة بالشركة الصناعية بتحديد سبعة أنشطة أساسية وهي:

<sup>1</sup> دكتور محمد الفيومي محمد.

<sup>2</sup> دكتور محمد الفيومي محمد " أصول محاسبة التكاليف" دار النشر المكتبة الجامعي الحديث بدون سنة النشر.

- تصميم المنتج أو العملية.
- إعداد ماكينة الخلط للتأكد أن خلط الخامات يتم بشكل جيد قبل البدء العملية الإنتاجية.
- تشكيل الآلات لتصنيع الكشافات
- صيانة و تنظيف الخلط بعد إتمام التصنيع
- إعداد دفعات الكشافات التي يتم إنتاجها استعداد للشحن.
- توزيع الكشافات على العملاء.
- إدارة كل العمليات الصناعية بالشركة.

## 2\_ نظام التكلفة على أساس النشاط<sup>1</sup> ABC :

يعتبر نظام التكلفة على أساس النشاط تطور على طريق تحديد التكلفة الحقيقية للمنتجات ولقد لقي اهتماما كبيرا في السنوات القليلة الماضية وهو يمثل تطور وتوسع في إجراءات تخصيص التكلفة الغير مباشرة على المنتجات على مستويات والمطبق حاليا في معظم أنظمة التكاليف، ولنظام التكلفة على أساس النشاط تبعات إستراتيجية هامة.

نظام التكلفة على أساس النشاط على الأنشطة المؤدات لإنتاج المنتج ويتبع التكاليف الغير مباشرة إلى المنتجات على أساس ما استهلكه المنتج من أنشطة وأسس التخصيص أو مسببات التكلفة المستخدمة في هذا النظام هي مقاييس للأنشطة المؤدات وفي ظل هذا النظام يتم التركيز على أن المنتجات لا تستهلك الموارد مباشرة وإنما تستهلك الأنشطة

- تتحدد تكلفة المنتج على أساس مجموع تكلفة الأنشطة التي يجب أدائها لإتمام عملية الإنتاج و التسليم إلى العملاء فيفرض أن المنتج يحتاج إلى الأنشطة التالية:

- شراء المواد و الآلات .
- تحضير الآلات .
- تصنيع المواد.
- إدارة الأصناف المنتجة من تخزين و خدمة بعد البيع للعملاء.

## نظم التكاليف على أساس النشاط<sup>2</sup>:

تقوم نظم التكاليف على أساس النشاط بتخصيص التكاليف عن طريق مجموعة منطقية من الإجراءات و هي :

- تحديد أنشطة التي ينفذها المشروع.

<sup>1</sup> الدكتور محمد الفيومي محمد.  
<sup>2</sup> الدكتور ثناء علي القباني " إدارة التكلفة و تحليل الربحية" الطبعة الأولى، الأردن عمان دار الصفاء للنشر و التوزيع سنة 2010 .

- تحديد تكلفة تنفيذ هذه الأنشطة التطبيقية و عمليات المشروع.
- تحديد ما تحتاجه المخرجات من كل نشاط.

وفي الماضي كانت معظم المشروعات تستخدم نظم التكاليف التقليدية وهي النظم التي لا تقوم بتجميع تكاليف الأنشطة والعمليات والتقارير عنها.

ولكن في المشروعات المعقدة في العمليات الإنتاجية إلى تطوير نظم محاسبة التكاليف ومن أهم نظم التكاليف الحديثة نظام التكاليف على أساس النشاط ABC.

### مقارنة التكاليف على أساس النشاط و نظم التكاليف التقليدية<sup>1</sup>:

التركيز الأساسي للتغير في العمليات والمحاسبة هو توجيه الانتباه نحو تكاليف الأنشطة في مجال البحث والتصميم المنتج والبيع وتسليم المنتجات أو الخدمات، وفي المعتاد ما يهتم المديرون بالتركيز على أنشطة الإنتاج ولكن الآن نادرا ما تركز المشروعات على التكاليف المقاصة هذه الأنشطة.

وتقوم نظم التكاليف على أساس النشاط أولا بتجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط في المجال الذي تحسب تكاليفه ثم يتم تخصيص تكاليف هذه الأنشطة إلى المنتجات أو الخدمات أو تكلفة منتج التكاليف التقليدية ونظم التكاليف على أساس النشاط هو مدى التوسع في التخصص حيث تقوم نظم التكاليف التقليدية على تخصيص تكاليف الإنتاج ولا يقوم عادة بتخصيص تكاليف الوظائف الأخرى لسلسلة القيمة أما التكاليف على أساس النشاط فتتوسع في تخصيص التكاليف إلى العمليات و تعتبر التكاليف على أساس النشاط أكثر تعقيدا و لكنها تعطي تكاليف أكثر دقة تساعد على اتخاذ القرار، حيث يعتمد تخصيص إجمالي التكاليف الغير مباشرة إلى المنتجات على نسبة إجمالي ساعات العمالة المباشرة أو أي مسبب تكلفة آخر مثل ساعات تشغيل الآلات أو كمية الوحدات المنتجة المستخدمة لإتمام إنتاج المنتج و يلاحظ أن النظم التقليدية تشمل على مسبب تكلفة واحد أيضا لا يحاول النظام التقليدي تحديد أو تجميع أو التقرير على التكلفة حسب الأنشطة المؤدات لكن متى يعمل النظام التقليدي للتكاليف بشكل جيد؟

عندما توجد علاقة موثوق فيها بين مسبب التكلفة منفرد و كل التكاليف.

### تعريف كلمة الانحراف<sup>2</sup>:

كلمة الانحراف Variance تعني الفرق بين النتائج الفعلية و المبالغ المخططة والمبالغ المخططة هي أهداف أو ما يجب على المؤسسة إن تصل إليه ويساعد حساب الانحراف الإداريين على اتخاذ قراراتهم المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتعتبر الإدارة بالاستثناء Management by exception تطبيق علمي للتركيز على مجالات التشغيل وتستخدم الانحرافات أيضا في تقييم الأداء.

<sup>1</sup> الدكتور ثناء علي القباني " إدارة التكلفة و تحليل الربحية"

<sup>2</sup> الدكتور ثناء علي القباني " إدارة التكلفة و تحليل الربحية" الطبعة الأولى، الأردن عمان دار الصفاء للنشر و التوزيع سنة 2010

### الموازنة الثابتة و الموازنة المرنة<sup>1</sup> Static Budget et Flexible Budget:

بنى الموازنة الثابتة على مستوى مخطط من المخرجات تحدد في بداية الفترة المالية فإذا تمت المقارنة بين مستوى المخطط في بداية الفترة و الأداء الفعلي المحدد في نهاية الفترة يمكن تحديد الفروق أو الانحرافات. أما الموازنة المرنة فيتم إعدادها باستخدام الإيرادات المخططة أو مبالغ التكاليف المحددة حسب مستوى من المخرجات يجب تحقيقه خلال فترة الموازنة و تساعد الموازنة على حساب مجموعة من انحرافات و هو ما لا تستطيع الموازنة الثابتة حسابه.

و تختلف الموازنة الثابتة عن الموازنة المرنة في مستوى التشغيل الذي توضحه.

### انحرافات الموازنة الثابتة Static Budget Variance<sup>2</sup>:

انحرافات الموازنة الثابتة هي الفروق بين النتيجة الفعلية و المبالغ المخططة في الموازنة الثابتة.

### 3\_التكلفة المعيارية<sup>3</sup> Standard Cost:

فهي تكاليف محددة من قبل وهي تتعلق بوحدات المدخلات أو وحدات المخرجات و تحسين المخططة لكل عنصر تكلفة مباشرة متغيرة كالتالي:

المدخلات المعيارية المسموح بها لوحدة مخرجات واحدة X التكلفة المعيارية لكل وحدة مدخلات.  
تعريف التكاليف المعيارية:

تعرف التكاليف المعيارية على أنها<sup>4</sup> مقياس لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج لذلك ينظر إليها على أنها مقياس أو نمط أو أداة لمقارنة التكاليف الفعلية لمعرفة مدى كفاءة و فعالية الأداء الفعلي و لا تعتبر هذه التكاليف بديلة عن التكاليف الفعلية لأنها تستخدم لمقارنة التكلفة الفعلية لتحديد الفرق بينهما.

### قياس الأداء باستخدام الانحرافات Performance Measurement using Variances<sup>5</sup>:

عند استخدام الانحرافات في تقييم الأداء يجب أن نلاحظ مقياسين هما:

الفاعلية Effectiveuss: و هي درجة تحقيق الهدف السابق تحديده.

الكفاءة Efficiency: كمية المدخلات المستخدمة للوصول إلى مستوى معين من المخرجات.

<sup>1</sup> الدكتور ثناء علي القباني " إدارة التكلفة و تحليل الربحية"

<sup>2</sup> الدكتور ثناء علي القباني " إدارة التكلفة و تحليل الربحية"

<sup>3</sup> الدكتور ثناء علي القباني " إدارة التكلفة و تحليل الربحية"

<sup>4</sup> دكتور " محمد تيسير عبد الحكيم الرجعي" مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، طبعة الثالثة، 2007.

<sup>5</sup> الدكتور ثناء علي القباني " إدارة التكلفة و تحليل الربحية" الطبعة الأولى، الأردن عمان دار الصفاء للنشر و التوزيع سنة 2010

فوائد استخدام التكاليف المعيارية<sup>1</sup>

يساعد استخدام التكاليف المعيارية الإدارة في الحكم على كفاءة وفعالية الأداء الفعلي للمنشأة، ويتحقق ذلك عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية و تحديد الانحراف بينهما، ويمكن أن يؤدي استخدام التكاليف المعيارية إلى تحقيق الفوائد التالية:

1- المساعدة في التخطيط و يتم ذلك بواسطة تقديم البيانات اللازمة لإعداد جداول الموازنة التخطيطية. فالموازنة هي تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيق و تحتوي على تقدير الإيرادات و المصروفات و المركز المالي و النقدي خلال فترة الموازنة.

2- المساعدة في الرقابة و يتم ذلك عن طريق تقديم الأساس اللازم لمقارنة التكلفة الفعلية و كشف ما بينهما من انحراف و دراسة الأسباب حدوث الانحرافات و تسليط الضوء على الانحرافات الهامة.

3- المساعدة في اكتشاف منطوق عدم الكفاية في استخدام التكاليف و معالجة أسباب وجودها و بالتالي تحقق التكاليف المعيارية أهداف برامج خفض التكاليف.

4- المساعدة في تحقيق وفر في الأعمال الكتابية، فعند امسك بطاقات مخزون المواد الأولية مثلاً بالتكلفة المعيارية يتم مسك هذه البطاقات بالكمية فقط بدلاً من الكميات و القيم.

## 4\_ التكاليف المعيارية و الموازنات:

تتشارك التكاليف المعيارية و الموازنات التخطيطية في أنهما يعدان مقاما لغرض مقارنة التكلفة الفعلية و أنهما عبارة عن تقديرات لما يجب أن تكون عليه التكاليف إلا أنهما يختلفان عن بعضهما في أن التكاليف المعيارية تركز على وحدة المنتج أما الموازنة فتتركز على حجم النشاط و قد تحتوي الموازنة على بيانات تقديرية تعد بالاعتماد على الخبرة و تحليل البيانات التاريخية مما يجعلها أقل دقة من التكاليف المعيارية التي تعتمد على تحليل المدخلات و المخرجات بأساليب علمية<sup>2</sup>.

تعد الموازنة إما لمواجهة النشاط واحد في هذه الحالة لتسمى بالموازنة الساكنة أو تعد لعدة مستويات لنشاط و في هذه الحالة تعرف بالموازنة المرنة و لإعداد هذا النوع من الموازنات لا بد من فصل التكاليف إلى متغيرة و ثابتة، فالتكاليف الثابتة هي التي يبقى مجموعها على ما هو عليه بغض النظر عن التغيير في حجم النشاط طالما بقي النشاط ضمن المدى المناسب، أما التكاليف المتغيرة فهي التكاليف التي يتغير مجموعها طردياً مع التغيير في حجم النشاط و يكون نصيب الوحدة منها ثابت و يتحدد مبلغها بضرب عدد وحدات النشاط في التكلفة المعيارية لوحدة النشاط<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> دكتور " محمد تيسير عبد الحكيم الرجعي".

<sup>2</sup> عبد الحي مرعي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة مؤسسة شباب الجامعة ن 1985

<sup>3</sup> محمد توفيق بليغ " التكاليف المعيارية لأغراض قياس و ضبط التكاليف الفعلية" دار الشباب القاهرة 1972.

**5\_ التكاليف المعيارية و التكاليف الفعلية<sup>1</sup>:**

التكلفة الفعلية هي التكلفة التي حدثت فعلا في مراكز التكاليف، و تعكس هذه التكاليف ظروف العمل الفعلية، و آثار الكفاءة التي يعيشها مركز التكاليف فعند توزيع هذه التكاليف تنتقل هذه العوامل إلى الأقسام التي يتم التوزيع عليها، و هذا يعني أن أداء الأقسام سوف يتأثر سلبا أو إيجابيا بمدى كفاءة استخدام عناصر التكاليف.

و للتغلب على هذه المشكلة يمكن استخدام التكاليف المعيارية، فهذه التكاليف هي تكاليف محددة مقدما تعكس ما يجب أن تكون عليه التكاليف في المستقبل و يحتوي على مسموحا عدم الكفاءة الطبيعية أو الحتمية فقط، لذلك فإنه عند استخدامها في توزيع تكاليف أقسام الخدمات على أقسام الإنتاج لا يتم تحميل الأقسام الأخيرة بعوامل الإسراف أو عدم الكفاية التي تحدث في أقسام الخدمات و أن استخدام التكاليف المعيارية يساعد في تقييم أداء أقسام الخدمات و أقسام الإنتاج.

**6\_ طريقة التكلفة الكلية أو الإجمالية Full absorption Costing:**

تقوم هذه الطريقة بتصنيف عناصر التكاليف إلى ثلاث مجموعات هي: التكاليف الصناعية (الإنتاجية) و المصروفات التسويقية و الإدارية تكاليف فترة، لذلك يتم طرحها من رقم مجمل الربح قبل التوصل إلى رقم صافي الربح، أما التكاليف الصناعية فتعتبر تكاليف قابلة للتخزين أي تكاليف منتج، حيث يتم تحميلها على حساب الإنتاج تحت التشغيل ليتم تحميلها فيما بعد على الوحدات المنتجة، و من ثم يتم تحميلها فيما بعد على الوحدات المنتجة، و من ثم يتم تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف الصناعية المتغيرة و الثابتة على حد سواء، و بالتالي يتم تخزين هذه التكاليف على شكل تكلفة وحدات بالمخازن، و تتحول هذه التكاليف إلى مصروف عند بيع الوحدات المنتجة إلى الغير، لذلك تبقى تكلفة الوحدات غير المباعة حتى نهاية السنة في حساب مخزون الإنتاج التام و تظهر في الميزانية.

و تتألف تكلفة الوحدة في هذه الطريقة من تكاليف المواد المباشرة، و تكاليف الأجر المباشرة و التكاليف الصناعية غير المباشرة<sup>2</sup>.

**التكاليف الإجمالية Absorption Costing :**

فهي طريقة لتحديد تكلفة المخزون يتم فيها إضافة كل من التكاليف الثابتة و المتغيرة ضمن تكاليف المخزون و على ذلك يمتص المخزون كل التكاليف الصناعية و الفرق الرئيسي بين طريقتي التكاليف المتغيرة و التكاليف الإجمالية هو تحديد التكاليف الصناعية الثابتة مباشرة و غير مباشرة التي تعامل كتكاليف مخزون و

<sup>1</sup> دكتور " محمد تيسير عبد الحكيم الرجعي" مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، طبعة الثالثة، 2007.  
<sup>2</sup> دكتور " محمد تيسير عبد الحكيم الرجعي" مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، طبعة الثالثة، 2007.

حسب كلا الطريقتين يتم قيد كل التكاليف غير صناعية في سلسلة القيمة مثل تكاليف البحث و التطوير و التسويق على أنها مصروفات بمجرد حدوثها<sup>1</sup>.

يتم إعداد قائمة الدخل حسب طريقة التكلفة الكلية على مرحلتين تعمل الأولى على حساب مجمل الربح، وهو عبارة عن الفرق بين الإيرادات و تكلفة البضاعة المباعة و تعمل المرحلة الثانية على حساب رقم صافي الربح و ذلك بطرح المصروفات التسويقية و الإدارية من رقم مجمل الربح و بهذا فإن قائمة الدخل لا تميز بين المصروفات الصناعية المتغيرة و الثابتة حيث يتم دمج هذه المصروفات معا عند تحديد تكلفة البضاعة المباعة و مخزون آخر المدة و يطلق على قائمة الدخل التي يتم إعدادها حسب هذه الطريقة اسم قائمة الدخل الوظيفية أو التقليدية كأنه يتم إعدادها حسب الوظائف الرئيسية التي تقوم بها المنشأة، وهي وظيفة الإنتاج ووظيفة البيع ووظيفة الإدارة.

#### أسباب استعمال هذه الطريقة:

تستخدم هذه الطريقة للوفاء بأغراض التقارير المالية المنشورة لأن المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً تتطلب تقييم مخزون آخر المدة على أساس إجمالي التكاليف الصناعية.

#### الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة<sup>2</sup>:

يوجد لهذه الطريقة مجموعة من المؤيدين إلا أنها تعرضت إلى توجيه عدة انتقادات منها:

1- لا يمكننا من خلال هذه الطريقة معرفة أثر التغير في حجم المبيعات على التكاليف خاصة عند نشر القوائم المالية حيث تصبح هذه الأخيرة غير مفيدة و بالتالي تعجز عن مساعدة الأطراف التي تستخدمها لأغراض التنبؤ.

2- لا يمكننا معرفة أثر هذه الزيادة على الأرباح لعدم قيامها بفصل التكاليف المتغيرة عن التكاليف الثابتة، فالتكاليف المتغيرة تتغير بنفس نسبة الزيادة في المبيعات أما التكاليف الثابتة فتبقى على ما هي عليه.

#### 7\_ طريقة التكاليف المتغيرة Variable Costing :

هي طريقة لتحديد تكاليف المخزون يتم فيها إضافة كل التكاليف المتغيرة إلى تكاليف المخزون بينما نستبعد التكاليف الثابتة من تكاليف المخزون هي تكاليف المنتج و التي تعتبر أصلاً عند حدوثها و تصبح جزءاً من تكلفة البضاعة المباعة عند بيع المنتج<sup>3</sup>.

كما تعرف هذه الطريقة بعدة مسميات منها التكلفة المباشرة **Costing Direct** أو التكلفة الحدية **Marginal Costing** و تقوم بتحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف الصناعية المباشرة، و غير المباشرة المتغيرة فقط و تعتبر التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة تكلفة الفترة، وهذا أن هذه الطريقة لا تعتبر تكاليف

<sup>1</sup> الدكتور ثناء علي القباني " إدارة التكلفة و تحليل الربحية" الطبعة الأولى، الأردن عمان دار الصفاء للنشر و التوزيع سنة 2010

<sup>2</sup> دكتور " محمد تيسير عبد الحكيم الرجعي" مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، طبعة الثالثة، 2007.

<sup>3</sup> الدكتور ثناء علي القباني " إدارة التكلفة و تحليل الربحية" الطبعة الأولى، الأردن عمان دار الصفاء للنشر و التوزيع سنة 2010

استهلاك الآلات الصناعية، وإيجار المصنع و مرتبات و أجور المشرفين ضمن تكاليف إنتاج، لأنها تكاليف ثابتة و تبرر هذه المعالجة للمصروفات الثابتة على أساس أنها تحدث نتيجة لمرور الزمن و لإعداد الطاقة للإنتاج وليس بسبب حدوث النشاط و بالتالي لا تكون وحدات الإنتاج مسؤولة عنها و من تم يجب عدم تحميلها عليها<sup>1</sup>.

### كيف تقوم هذه الطريقة؟

تقوم هذه الطريقة بتحميل حساب الإنتاج تحت التشغيل بالمواد المباشرة و الأجور المباشرة لأنها تكاليف متغيرة و التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة فقط، و لذلك تتكون تكلفة مخزون الإنتاج التام و مخزون إنتاج الجاري آخر المدة من التكلفة الصناعية المتغيرة فقط.

عند إعداد قائمة الدخل حسب طريقة التكلفة المتغيرة تضاف المصروفات التسويقية و الإدارية المتغيرة إلى التكلفة الصناعية المتغيرة للبضاعة المباعة، إذن تتكون تكلفة البضاعة في هذه الطريقة من التكاليف الصناعية المتغيرة و المصروفات التسويقية و الإدارية المتغيرة و بطرح هذه التكلفة بمجموعها من الإيرادات نتوصل إلى رقم هامش المساهمة ثم بطرح المصروفات الصناعية و التسويقية و الإدارية الثابتة من رقم هامش المساهمة نتوصل إلى رقم صافي الربح.

**سلوك التكاليف : Cost Beharvoir** : حتى يمكن إعداد قوائم التكاليف المتغيرة يجب تبويب التكاليف إلى متغيرة وثابتة حيث إن التكاليف المتغيرة هي التكاليف التي يتغير مجموعها طرديا مع التغير في حجم النشاط، وأن نصيب الوحدة منها ثابت، أما التكاليف الثابتة فهي التكاليف التي يبقى مجموعها ثابتا، إذا كان التغير في حجم النشاط، ضمن المدى الملائم ومن الناحية العلمية نجد أن هناك مجموعة أخرى من عناصر التكاليف تحمل صفات التكاليف الثابتة والمتغيرة، حيث لا تتغير مع تغير في حجم النشاط إذا كان ذلك التغير يقع ضمن مجال معين وبعد ذلك يزداد مبلغها إذا تخطى حجم الإنتاج ذلك المستوى وبعدها تثبت ثم تعود إلى التغير مثل أجور عمال الصيانة ومصروف الكهرباء، وأجور المشرفين وتعرف هذه المجموعة من التكاليف بعدة مسميات منها التكلفة شبه المتغيرة، أو شبه الثابتة أو المختلطة<sup>2</sup>.

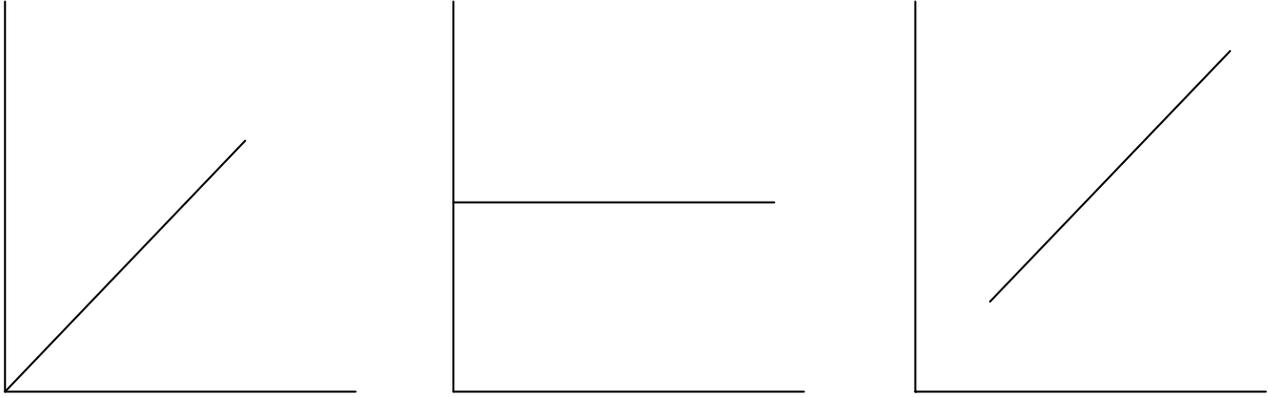
**دالة التكاليف Cost fuction** : تستخدم دالة التكاليف لبيان علاقة التكلفة وحجم النشاط، ففي المنشآت التي تنتج منتجا واحدا يتم استخدام وحدات الإنتاج لقياس النشاط أمام إذا كانت المنشأة تنتج عدة منتجات فيجب اختيار مقياسا عاما يربط بين هذه المنتجات والتكاليف مثل ساعات العمل مباشرة، أو ساعات دورات الآلات، ويعتبر مقياس النشاط العامل المستقل **Independent Variable** والتكاليف هي العامل التابع **Dépendent Variable** والشكل التالي يوضح أنماط الدوال<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> دكتور " محمد تيسير عبد الحكيم الرجعي".

<sup>2</sup> دكتور " محمد تيسير عبد الحكيم الرجعي" مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، طبعة الثالثة، 2007.

<sup>3</sup> دكتور " محمد تيسير عبد الحكيم الرجعي".

شكل رقم (01-04) : أنماط الدوال للتكاليف.



المصدر: دكتور " محمد تيسير عبد الحكيم الرجعي " مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، طبعة الثالثة، 2007.

**8\_ طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة :** تعتمد طريقة التحميل العقلاني على مبدأ التمييز بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة ويرجع الفضل في ظهور هذه الطريقة إلى المهندس الأمريكي Harry laurence Gantt الذي عرض هذه الطريقة عام 1915.

إن طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة هي طريقة لحساب التكاليف تهدف إلى عزل آثار تغير النشاط على التكاليف الوحيدة الكلية لمراكز الشاط والمنتجات.

ويمكن مبدأ استعمال الطريقة في ربط التكاليف الثابتة بمستوى النشاط "كبيعي" وبالتالي فهي تسمح بتخصيص جزء من الأعباء الهيكلية إلى التكاليف، والذي يناسب النشاط الفعلي مقارنة بالنشاط "الطبيعي" ومن هنا يمكن التحدث عن نمذجة التكاليف الكلية من خلال إلغاء تأثير حجم الإنتاج على التكاليف<sup>1</sup>.  
إيجابيات وسلبيات هذه الطريقة<sup>2</sup> :

إيجابيات هذه الطريقة :

تسمح بتعيين المراكز ذات أنشطة أقل من نشاطها النموذجي من تلك التي تمثل مستوى نشاط أعلى من نشاطها الطبيعي هذا يبين أن التمييز بين الأنشطة مرتبط بالجدية التي تم بها تحديد معايير النشاط، كما تسمح الطريقة بالمقارنات ما بين النشاط الفعلي والنشاط المتوقع، لمسؤولي مراكز العمل وللمديرية العامة، بإعطاء معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات التي تهدف إلى تحسين الأمل لاستعمال أو تكييف وسائل الإنتاج المملوكة.

<sup>1</sup> مسكين الحاج ، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ،رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية جامعة الجيلالي اليايس سيدي بلعباس -الجزائر ص 29.

<sup>2</sup> مسكين الحاج، ص 29.

خلافًا لطريقة التكاليف الكلية، فإن التكاليف الوحودية لخدمات المراكز العملياتية المحسوبة بطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة قابلة للاستعمال كمؤشرات تسيير ملائمة لقياس فعالية المراكز ولتتمين صرامة التسيير من طرف مسؤوليها كما تسمح هذه الطريقة بالحكم على مساهمة المسؤولين في تأثير على المصادر المسببة في تعديل التكاليف والمتمثلة في : التغيير في التنظيم ، المردودية والتكاليف الوحودية لوسائل الإنتاج المستعملة .

تسمح طريقة التحميل العقلاني بإعطاء لكل منتج مثلاً هامش التحميل العقلاني الذي يتم حسابه بالفرق بين رقم الأعمال والتكلفة العقلانية للإنتاج أو التكلفة النهائية للمبيعات .

طريقة التحميل العقلاني هي أول خطوة نحو التكاليف المعيارية والتسيير التقديري .

**أما العراقيل التي تواجه هذه الطريقة يمكن ذكرها في الآتي :**

إن أول مشكل يعترض هذه الطريقة يتعلق بصعوبات تقييم النشاط الطبيعي فإذا حددت المؤسسة مستوى ضعيف من النشاط الطبيعي، فهذا سيؤدي إلى تحميل مبلغ جد مرتفع من التكاليف الثابتة في التكاليف الكلية، مما يثقل عبئ هذه الأخيرة إذا استعملت هذه التكاليف كمعيار أساسي لإعداد أسعار البيع ستجد المؤسسة نفسها أمام مشاكل جد صعبة في السوق، أما إذا كان مستوى النشاط الطبيعي المحدد جد مرتفع فإن هذا سيؤدي إلى قبول طلبات قد تكلفها مبالغ أكبر مما كانت تتوقعه .

كما هو الحال في طريقة التكاليف الكلية، فإن طريقة التحميل العقلاني لأعباء الثابتة لا تغطي على مشاكل التحميل أو التوزيع العشوائي للأعباء غير المباشرة على مختلف المنتوجات .

تتطلب هذه الطريقة اللجوء إلى حسابات جد معقدة على مستوى التوزيع والتحميل للأعباء ، مما يثقل عملية الحصول على النتائج، بإضافة إلى أن عملية وضعها قد تستغرق وقت طويل، وهذا ما لا يشجع المؤسسات للجوء إليها كنظام للتحديد التكاليف .

## **9\_ طريقة التكلفة الهامشية (الحدية)<sup>1</sup> :**

التكلفة الهامشية حسب التعريف الكلاسيكي المنسوب إلى الاقتصاديين تمثل الفرق بين مجموع التكاليف العادية الضرورية للإنتاج معين ومجموع التكاليف الضرورية لنفس الإنتاج مضافاً إليه أو منقوص منه وحدة المنتوج .

تحتوي التكلفة الهامشية دائماً على تكاليف متغيرة إضافية بما أن هناك زيادة في إنتاج وتعتبر التكلفة الهامشية كتكلفة اقتصادية لأنها لا تظهر في القوائم المالية وإنما جاءت لتوضيح القرارات التي يجب اتخاذها تجاه الإنتاج الإضافي على أساس من التفكير الهامشي والمنطقي، بحيث لا يمكن تبنيتها كنظام شامل لحساب وتحليل تكاليف المؤسسة بل يتم اللجوء إليها عند دراسة بعض اقتراحات تغيير النشاط ومحاوله معرفة النتائج المتوقعة من ذلك، كإمكانية إنتاج وحدات إضافية، أو سلاسل إنتاجه من عدمه بالمقارنة مع القدرة المتاحة للمؤسسة، القبول بسعر معين أولاً ضمن الشروط التي تنشط فيها هذه المؤسسة .

<sup>1</sup> مسكين الحاج، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية جامعة الجيلالي اليابس سيدي بلعباس - الجزائر ، ص 30-31 .

وهناك تعاريف أخرى للتكلفة الهامشية منها :

**التكلفة الهامشية :** " هي التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة واحدة من وحدات الإنتاج أي الزيادة في التكاليف الكلية الناتجة عن الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، أو هي النقصان في التكاليف الكلية على أثر نقصان كمية الإنتاج بوحدة واحدة.

كما يمكن تعريف التكلفة الهامشية (الحدة) في المدى القصير للمؤسسة بأنها التكلفة الإضافية أو التفاضلية التي عليها تسير المؤسسة لإنتاج وحدة إضافية من المخرجات ويمكن حساب المستوى الفوري للتكلفة الحدية من أجل كل كمية منتجة بالاستناد إلى دالة أو منحني مستمر للتكاليف الكلية.

**مزايا ونقائص الطريقة<sup>1</sup> :**

### 1- مزايا هذه الطريقة :

تحديد مستوى النشاط الأكثر مردودية، أي أقصى ربح ممكن، وأدنى تكلفة وسيطية (وحدوية) ممكنة. اتخاذ القرارات المناسبة وخاصة فيما يتعلق بالطلبات أو وحدات الإنتاجية الإضافية.

### 2- نقائص الطريقة :

- مفهوم التكلفة الهامشية مفهوم اقتصادي نادرا ما يستعمل في المؤسسات .
- يوجد عدد قليل من المؤسسات التي تعرف دالتها الإنتاجية ورغم ذلك فهي غير قادرة على رسم المنحنيات نظرا لكون المعطيات غير ثابتة دائما، فتخفيض الأسعار يواجهه باتجاه معاكس جد عنيف من طرف المنافسين مما يتسبب في اضطراب في قطاع النشاط.
- صعوبة التمييز بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الهامشية من ناحية التطبيق إلى درجة ووع الخلط بين المفهومين في أغلب الأحيان.

### طريقة التكاليف المباشرة<sup>2</sup> :

تحدد وفقا لهذه الطريقة تكلفة وحدة إنتاج بعناصر التكاليف المباشرة فقط أي العناصر التي يسهل تخصيصها بسهولة على وحدة الإنتاج، وهي المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية المباشرة، أما عناصر لتكاليف غير المباشرة فلا تتحمل بها وحدة الإنتاج دائما وإنما تظهر في القائمة الدخل وتقوم هذه النظرية على الأسس التالية :

- قياس التكلفة على أساس التكاليف المباشرة فقط وبذلك تظهر عناصر هذه التكاليف في قائمة التكاليف.
- ترحيل عناصر التكاليف غير المباشرة إلى قائمة الدخل مع المصروفات الإدارية كعبي على الإيرادات في نهاية العام ويترتب على تطبيق هذه النظرية الآثار التالية :

<sup>1</sup> مسكين الحاج ، ص 32.

<sup>2</sup> مسكين الحاج ، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية جامعة الجيلالي اليابس سيدي بلعباس - الجزائر ، ص 37.

- يتحمل المخزون بالتكلفة المباشرة فقط مما يؤدي للانخفاض تكلفة عن كل من النظرية الإجمالية والنظرية المتغيرة.
- الربح المحقق هو عائد التكاليف المباشرة فقط.
- تتحقق نقطة التعادل عندما يتلاقى الإيراد الكلي بالتكاليف المباشرة للوحدات المباعة فقط.
- لا يتفق صافي الربح مع الصافي المستخرج من الحسابات المالية وبالرغم من أن تطبيق هذه النظرية يؤدي إلى الثبات في نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف حيث أن التكاليف المباشرة تتغير عادة بنفس نسبة تغير حجم الإنتاج إلا أنه يعاب عليها ما يلي :
- لم تحاول هذه الطريقة إيجاد حل لتوزيع التكاليف الصناعية الغير مباشرة.
- ترحيل لتكاليف الصناعية غير مباشرة إلى حساب الأرباح والخسائر يعني أنها أصبحت بمثابة خسارة أو ضياع أو فاقد وليس تكاليف أنفقتها المؤسسة في سبيل القيام بنشاطها.
- تؤدي إلى تذبذب تكلفة المبيعات والربح نظرا لما يطرأ على حجم المخزون من تغيرات.

### المطلب الثالث : مبررات التحول عن التحليل التقليدي للتكاليف.

لقد ركز الهدف التقليدي لحاسبة التكاليف ولعدة عقود من الزمن على الرؤية الداخلية للأداء والعمل على تخفيض التكلفة إلى الحدود التي تكفل الاستمرارية والنمو للوحدات الاقتصادية عن طريق بذل أقصى الجهود الإدارية، والبحث عن أفضل الأساليب لأداء الأنشطة بغرض زيادة وتنمية الأرباح المحققة.

وفي أواخر القرن الماضي، ومع التغيرات الجذرية التي حدثت في تكنولوجيا التصنيع ولدت محيطا صناعيا جديدا مع زيادة التأكيد على النوعية للمنتوج، زيادة المنافسة العالمية وظهور أنظمة معلومات مدججة داخل المؤسسة، كانت الدافع لبعض المؤسسات في إعادة النظر في تصميم أنظمة محاسبة تكاليف للإنتاج، وظهر هناك ترويج هائل حول الانتقادات لممارسات محاسبة تكاليف الإنتاج التقليدية.

لقد تناولت العديد من الدراسات والكتابات الفجوة العلمية والعملية في عدم ملائمة مخرجات نظام المحاسبة الإدارية ونظم التكاليف مع التطورات التكنولوجية والتغيرات الحادة في السوق التنافسي وتنوع احتياجات المستهلكين والدورات القصيرة لحياة المنتوجات، وبالتالي كان من الضروري حدوث تغير في طبيعة ومحتوى معلومات التكاليف، وقد أثر ذلك في التحول من مفهوم التحليل الإداري للتكلفة إلى مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكلفة بغرض توفير المعلومات لأغراض الإستراتيجية من منظور ورؤية خارجية تفرضها المنافسة والتي تدعى بالمنظور الاستراتيجي للتكاليف.

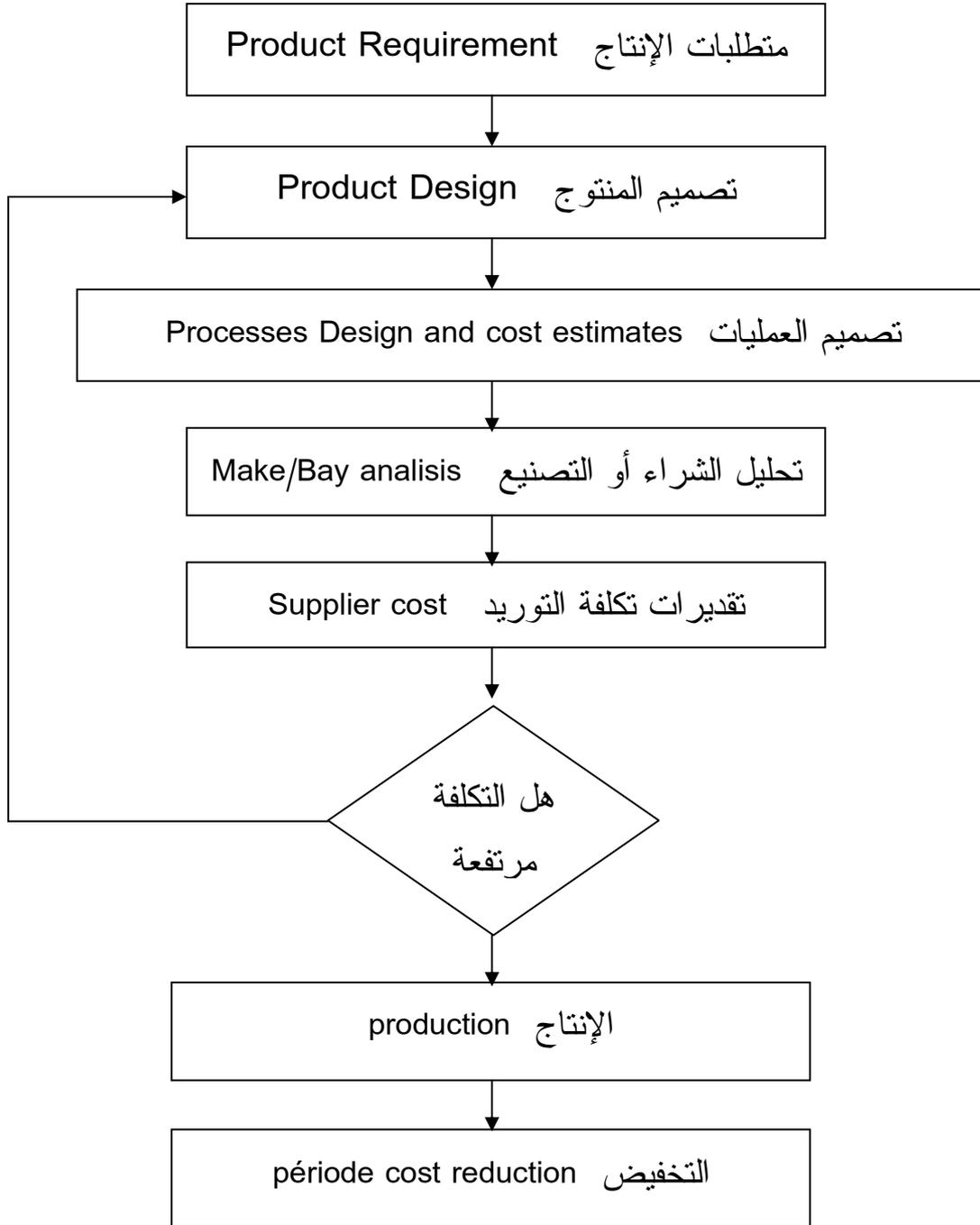
وقد تطلب هذا الاتجاه الجديد حدوث تطوير جذري في دور المحاسب الإداري بهدف ربط تحليل التكلفة بالتوجه الاستراتيجي التسويقي سعيا وراء تحقيق زيادة قدرة الوحدات الاقتصادية على تحقيق مزايا تنافسية تضمن لها الاستمرارية والنمو وهكذا أصبح التحول إلى التحليل الاستراتيجي للتكلفة ضرورة حتمية حتى

يمكن تجنب الكثير من عيوب التحليل التقليدي، خصوصا في حالة اعتماد المؤسسة على إستراتيجية تنافسية سريعة مبنية على الميزة التنافسية التي تأخذ خفض التكلفة كأولوية وفيما يلي أهم الانتقادات التي وجهها بعض المفكرين للتحليل التقليدي:

- يركز التحليل التقليدي على الأنشطة الإنتاجية ويهمل الأنشطة الفرعية الأخرى.
  - يهمل علاقات الارتباط بين الأنشطة طالما أنه يعتمد بصورة أساسية على تحليل كل نشاط بمفرده.
  - يتجاهل الموقف التكاليفي للمنافسين، وهذا يعتبر من أهم عيوب التحليل التقليدي للتكلفة وينعكس تجاهل هذا التحليل للرؤية الخارجية لما يجب أن تكون عليه التكاليف سلبيا على صلاحية أدواته، مثلا في حالة استخدام تحليل العلاقة بين الحجم والتكلفة والربح في اتخاذ قرار الشراء أو الصنع، حيث لا يمكن الاكتفاء بالرؤية الداخلية للتكاليف للوصول إلى قرار سليم، بل لابد في هذه الحالة من مقارنة هيكل تكاليف المؤسسة بهيكل التكاليف المنافسين.
- لكن وبالرغم من الانتقادات التي وجهت إلى التحليل المذكور فإن ذلك لا ينفي دوره في تحقيق أهداف المؤسسة، وذلك في المرحلة التي كانت تسود فيها الأسواق الإقليمية نسبيا، حيث كان تأثير ظروف عدم التأكد أقل تأثيرا مما هو عليه الآن مما كان يستدعي معلومات أقل مما هو مطلوب حاليا، غير أنه مع التحول الذي عرفته السوق العالمية، وزيادة تأثير ظروف عدم التأكد أصبح من الضروري توفر معلومات أكثر، ولذلك تم الاتجاه نحو استخدام التحليل الاستراتيجي للتكاليف<sup>1</sup>.
- الشكل التالي يوضح المدخل التقليدي لإدارة التكلفة وكيفية إجراء عمليات التخفيض بهذه الطريقة.

<sup>1</sup> مسكين الحاج، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية جامعة الجيلالي اليابس سيدي بلعباس - الجزائر ، ص 38-39.

الشكل رقم (01-05) : المدخل التقليدي لإدارة التكلفة.



المبحث الثالث: أهداف تخفيض التكاليف والعوامل التي تؤدي إلى ذلك التخفيض.

ان التطور التكنولوجي و اشتداد حدة المنافسة في ظل عجز نظم محاسبة التكاليف التقليدية على التماشي مع مواكبة هذا التطور و مواجهة المنافسة دفع بالمؤسسات إلى البحث عن نظم حديثة ومتطورة تتماشى وذلك التطور حيث فرضت على المؤسسات بكافة انواعها تحديث انظمتها الإدارية والإنتاجية خاصة وان نظام التكاليف التقليدي تعرض للكثير من الانتقادات بسبب قصوره في توفير معلومات التكلفة الكافية فظهرت العديد من الطرق والأساليب لتطوير نظم محاسبة التكاليف التقليدية لكي تستطيع الاستجابة لهذه التغيرات منها نظام التكاليف الميني على الأنشطة ونظام الإنتاج في الوقت المحدد و نظام الجودة الشاملة و نظام التكاليف المستهدفة و غيرها.

المطلب الأول: هدف تخفيض التكاليف

إن التحكم في التكاليف يمثل بعدا تنافسيا يكون السعي إلى تحقيقه هو اهتمام مستمر لكل مسؤول مؤسسة من أجل اكتساب الميزة التنافسية . فإذا اكتشفت مؤسسة ما مصدرا مهما لتحسين وتخفيض التكاليف يجب عليها إذا أن تبحث عن طرق لتخفيض تكاليف نشاطها وبشكل مستمر. ذلك أن نشاط تخفيض التكاليف ليس ثابتا أو دائما فهو يتطلب تحسين مستمر وبحوث متواصلة وأساليب أكثر كفاءة لتوصيل الخدمة. وتزداد أهمية تخفيض التكاليف خاصة في القطاعات التي تتميز بالمنافسة الشديدة أين تكون المؤسسة مرغمة على بيع منتجاتها بالأسعار السائدة في السوق.

ففي حالة الاحتكار كانت المؤسسات تكتفي بالإنتاج دون النظر إلى تكلفة المنتجات، فقد كانت المؤسسات تطبق العلاقة التالية:  $\text{سعر البيع} = \text{سعر التكلفة} + \text{هامش}$

أما حاليا في اقتصاد السوق ، فأثر المنافسة يغير معطيات المشكلة وبالتالي فإن الأسعار تحدد بقانون السوق حيث تطبق المؤسسة المعادلة التالية :  $\text{هامش} = \text{سعر السوق} - \text{سعر التكلفة}$

وفي هذه الحالة وباعتبار أن سعر السوق متغير خارجي فانه إذا ما أرادت المؤسسة تحقيق هامش معين فعليها أن تخفض تكاليفها إلى مستوى معين من أجل تحقيق أهدافها والمتمثلة خصوصا في زيادة الهامش لتستطيع إعادة استثمار أو توزيع الأرباح و كذا العمل على تغيير سعر البيع في السوق.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> <http://www.sendspace.com>

المطلب الثاني: العوامل التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف.

هناك عدة أسباب تدفع إلى تخفيض التكاليف وفي هذا المطلب نتطرق إلى أهمها. تعد الكلفة الأدنى البعد التنافسي الأقدم الذي سعت لاعتماده الكثير من المنظمات والذي يقصد به قدرة المنظمة على إنتاج وتوزيع المنتجات بأقل ما يمكن من الكلف قياساً بالمنافسين في ذات الصناعة. وبالتالي فإنها ستتملك ميزة تفضيلية تستطيع من خلالها أن تنافس في السوق والتمكن من السيطرة عليه ولا شك بأن التركيز على تخفيض الكلفة سوف ينعكس على السعر النهائي للمنتج وبمنح المنظمة ميزة تنافسية خاصة في الأسواق التي يكون بها المستهلك أكثر حساسية تجاه الأسعار ، والذي يتوقف شراؤه من عدمه على أساس ذلك. ومن أبرز العوامل التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف هي:

- أ- الوفورات المتحققة من زيادة منحنى الخبرة والتعلم لدى العاملين.
- ب- الاستثمار الأقل في الموارد وبخاصة المواد الأولية مع وجود أنظمة خزن متقدمة.
- ج- اعتماد سياسة توزيع تتوافق مع خصوصية المنتج والحفاظ على سلامته من التلف.
- د- الارتقاء بمستوى استغلال الطاقات المتاحة في موجودات الشركة لتقليل نسبة تأثير التكاليف الثابتة على الكلفة الكلية للوحدة الواحدة من الإنتاج.<sup>1</sup>

المطلب الثالث : مشاكل برامج تخفيض التكاليف .

هناك العديد من المشاكل التي تعيق مسار تخفيض التكاليف من طرف المؤسسة وفي هذا المطلب سنتطرق إلى ذلك.

في الثمانينات من القرن الماضي أصبحت برامج خفض التكاليف جزءاً لا يتجزأ من حياة التنظيم أو الشركة من خلال المساهمة في تحقيق الأهداف إلا أنها تقود إلى مكتسبات مؤقتة من حيث الفاعلية، وهذا لثلاثة أسباب:

1. مبادرات تخفيض التكلفة طريقة مثلى في تعزيز الأرباح على المدى القصير. فبالرغم من أهمية برامج خفض التكاليف، إلا أنها تبقى طريقة ذات بعد واحد، وتطبق لتحقيق فائدة تنافسية على المدى القصير.
2. معظم برامج تخفيض التكاليف تتناول هدف واحد و تطبق مقاييس تخفيض التكلفة عبر مختلف أعمال الشركة حيث تظهر أكثر المشاكل شيوعاً وهي فقدان أمور هامة مقابل التخلص من عبء زائد.
3. يتم التعامل مع برامج تخفيض التكلفة على أنها مشاريع محدودة أكثر من كونها عمليات مستمرة. حتى بعد حملات تخفيض التكلفة الناجحة، فإن النتيجة التي تصل إليها العديد من الشركات هي إما صعود

<sup>1</sup> تامر، البكري، استراتيجيات التسويق ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان ، 2008 ، ص205.

المنافسين أو عودة التكاليف إلى الارتفاع من جديد، فأية فائدة تنافسية يتم اكتسابها بشكل مؤقت لا تلبث أن تتآكل لتعود الشركة إلى نقطة البداية من جديد، وتواجه مشهداً آخرّاً من التقلص الحجمي (في محاولة للتخفيف من الضغط المستمر الذي يمارسه الزبائن والمستهلكون للحصول على أكبر قدر ممكن من الفائدة). لذلك كان تطبيق إدارة نفقات مستمرة ومتطورة بإحكام في التنظيم لا يقل أهمية عن تطبيق إستراتيجية خفض تكاليف صارمة، مع فارق أن الفائدة التي تجنيها الشركة أو التنظيم من الأولى دائمة، وتضع في النهاية حداً للحاجة إلى مبادرات الفعالية المتكررة<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> <http://www.siirpnlne.org>

## المبحث الرابع: مداخل الحديثة لتخفيض التكاليف.

## المطلب الأول : تكاليف دورة حياة المنتج والتكلفة المستهدفة.

التكلفة المستهدفة عبارة عن تقنية موجهة نحو العميل ، استعملت بشكل واسع في اليابان وتبنتها مؤخرًا مؤسسات في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية .

وتعرف التكلفة المستهدفة بأنها: (التكلفة التي يجب أن لا تتجاوزها تكلفة المنتج حتى يمكن المحافظة على هامش ربح محدد وعلى سعر البيع اللازم لتحقيق هذا الهامش المحدد)

ولتحديد التكلفة المستهدفة لا بد أولاً من دراسة أسعار البيع التي يمكن أن تستميل العملاء مع الأخذ بعين الاعتبار رؤية المنافسين لهذه الأسعار والمنافسون هم المنشآت التي تنتج منتجات مشابهة للمنتج الذي تريد أن تنتجه الشركة<sup>1</sup>.

تتطلب المرحلة الأولى لهذه التقنية دراسة السوق لأجل تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج وذلك بناء على خصائصه و الوظائف التي يرغب العملاء في أن يؤديها هذا المنتج وكذلك أسعار المنتجات المنافسة . بعدها يتم تحديد هامش الربح المستهدف على أساس الإستراتيجية العامة للمؤسسة وذلك بتقسيم الهامش المستهدف الإجمالي على محفظة المنتجات المختلفة للمؤسسة.

وعند طرح هامش الربح من السعر المستهدف يتم الحصول على التكلفة المستهدفة والتي تتم مقارنتها بالتكلفة المقدرة حالياً للمنتج و إذا كانت هذه الأخيرة أكبر من التكلفة المستهدفة تبذل مجهودات كبيرة لامتناس الفرق الموجود بينهما وجعل التكلفة المقدرة مساوية للمستهدفة .

أي أن إشكالية التكلفة المستهدفة تلخص في امتصاص الفارق بين التكلفة المقدرة التي يتم تقديرها على أساس إمكانيات المؤسسة ومؤهلاتها التكنولوجية الحالية والتكلفة المستهدفة التي تتحدد بناء على اعتبارات السوق والإستراتيجية فالتكلفة المستهدفة إذا تمثلت في تحديد وتقدير حاجة التطوير انطلاقاً من السوق ثم العمل على إشباع هذه الحاجة : أي هي عبارة عن تسيير للتغيير فهي تنظم تسيير الحاضر انطلاقاً من التبصر بالمستقبل وهذا يفسر تعارض هذه التقنية مع تقنيات التكلفة المعيارية التي تعتبر أدلة تسيير موجهة نحو الاستقرار (المراقبة من خلال المقارنة بمعياري محدد مسبقاً) : تسيير الحاضر بناءً على مرجع تم إعداده في الماضي.

وتتمثل أهم ميزة لتبني التكلفة المستهدفة في أنها تخصص أثناء مرحلة تخطيط وتصميم المنتج وبذلك يمكن أن يكون لها تأثيراً كبيراً على تحديد مستوى التكاليف المتعهد بها . ويعمل فريق التصميم على إيجاد تصميمات تكون تكلفتها المقدرة مساوية أو أقل من التكلفة المستهدفة وتلي المستوى المستهدف لوظيفة المنتج ويستعمل الفريق هندسة (تحليل) القيمة وتحليل الهدم ( الهندسة العكسية) لبلوغ التكلفة المستهدفة .

<sup>1</sup> محمد، الجبلاي، نواف، فخر، محاسبة التكاليف (التكاليف المعيارية)، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2006، ص532 .

### أ تحليل الهدم Tear down Analysis

يعرف تحليل الهدم كذلك بالهندسة العكسية ( **reverse engineering** ) ويتطلب فحص منتجات المنافسين بهدف التعرف على فرص تحسين المنتج و/أو تخفيض تكاليفه حيث يتم تفكيك المنتجات المنافسة للتعرف على وظائفها وتصميمها ولتوفير تبصرات عن تكلفة المنتج والعمليات التي استعملت لصنعه والهدف هنا هو المقارنة بين التصميم المتوقع للمنتج وتصاميم المنافسين ودمج أي ميزات نسبية ملحوظة في أساليب المنافسين إلى تصميم المنتج.

### ب تحليل القيمة Value Analysis

يعرف تحليل القيمة كذلك بهندسة القيمة ( **value Engineering** ) وهي تقنية منظمة وجماعية تستعمل لتحسين قيمة المنتج أو الخدمة حيث تقاس هذه الأخيرة بالعلاقة بين الوظائف التي يؤديها المنتج أو الخدمة وتكاليفها المحتملة .

تقوم هندسة القيمة على اختبار العوامل المؤثرة على تكلفة المنتج أو الخدمة لأجل الوصول إلى طرق لبلوغ الهدف المحدد بالمعايير المطلوبة للجودة والتكلفة المستهدفة وتعمل هندسة القيمة على بلوغ التكلفة المستهدفة من خلال :

- تحديد تصاميم محسنة للمنتج من شأنها أن تخفض من تكلفته دون التضحية بالوظائف المطلوبة فيه.
- إلغاء الوظائف غير الضرورية التي ترفع من تكلفة المنتج وليس للعميل استعداد لدفع مبالغ إضافية لأجلها.
- يتطلب تحليل القيمة استعمال التحليل الوظيفي وتتضمن هذه العملية تفكيك المنتج إلى عدة وظائف أو خصائص . ثم يتم تحديد سعر أو قيمة كل وظيفة من هذه الوظائف حيث تعكس هذه القيمة المبلغ الذي يكون العميل مستعدا لدفعه مقابل هذه الوظيفة. وللحصول على هذه المعلومات من الطبيعي أن تقوم المؤسسات باستقصاءات وحوارات مع العملاء يمثل مجموع قيم كل الوظائف سعر البيع المقدر للمنتج والذي تتحدد على أساسه التكلفة المستهدفة بطرح هامش الربح المستهدف منه. تقارن تكلفة كل وظيفة من الوظائف بالقيمة التي يوليها العملاء إليها فإذا كانت تكلفة الوظيفة تفوق قيمتها عند العميل يتم إلغاؤها أو تعديلها لتخفيض تكلفتها أو تحسين قيمتها المقدرة وبذلك تصبح قيمتها أكبر من تكلفتها<sup>1</sup>

<sup>1</sup> <http://www.SendSpace.com>

المطلب الثاني: نظام الإنتاج الآبي

يعتبر نظام الإنتاج في الوقت المحدد أحد أهم الانجازات التي حققت مزايا تنافسية عديدة للصناعة اليابانية حيث برزت الأفكار الأساسية لهذا النظام في السبعينات داخل ورشات TOYOTA لصناعة السيارات وذلك من طرف Taiichi مدير إنتاج ونائب رئيس TOYOTA و Shingo الذي قام بالكثير من أجل نشر هذا النظام في سنوات الثمانينات. ويمكن تعريفه كمايلي:

(هو نظام للإنتاج بالكميات المطلوبة وفي الوقت المحدد لمواجهة طلب مستقر، يبنى على نظام دقيق للتحكم في المخزون ونظام معلومات فعال، وتنسيق تام بين العمليات الإنتاجية من جهة وبين الموردين من جهة أخرى بحيث تصل المستلزمات بالكميات والمواصفات والوقت المناسب وفي ظل بيئة عمل مستقرة)<sup>1</sup>.

**فلسفة نظام الإنتاج في الوقت المحدد:**

إن فلسفة نظام الإنتاج في الوقت المحدد التي تقوم على نهج التحسين المستمر تركز جهودها على التبسيط وعلى منع الضياع وذلك من خلال المحاور التالية:

**أولاً:** يجب استبعاد كل نشاط لا يؤدي إلى زيادة القيمة المضافة للمنتوج أو الخدمة وهذا يتطلب دراسة وتحليل زمن العملية الإنتاجية من أجل تحديد أسباب الزمن الضائع والذي لا يضيف أية قيمة. يقسم زمن العملية الإنتاجية إلى العناصر التالية:

**1- زمن التشغيل Processing Time:** وهو الزمن الفعلي الذي يتم فيه تصنيع المنتج في كل مرحلة من مراحل الإنتاج .

**2- زمن الحركة Moving Time:** وهو الزمن الذي يستغرقه تحريك ونقل المنتج من مركز أو قسم إلى مركز أو قسم آخر.

**زمن الفحص Inspection Time:** وهو زمن فحص المنتج للتأكد من مطابقته مع معايير الإنتاج الموضوعة لدى نقله من مرحلة إلى أخرى وكذلك قبل تسليمه إلى الزبون كما يتضمن الزمن اللازم لإعادة تصحيح الأخطاء.

**زمن الانتظار Waiting Time :** وهو الزمن الذي ينتظر فيه المنتوج أو يبقى في القسم أو المرحلة الإنتاجية التي وصل إليها قبل أن يتم مباشرة العمليات الصناعية عليه .

**زمن التخزين Storage Time:** وهو زمن بقاء المواد الأولية، والإنتاج نصف المصنع، و الإنتاج التام في المخازن.

<sup>1</sup> محمد، أديوي الحسين، تخطيط الإنتاج ومراقبته، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص177.

**ثانياً:** الالتزام والتعهد بمستوى عالي من الجودة بجميع أوجه نشاط الشركة ، وذلك بالرقابة الصارمة على الأداء، والرقابة الصارمة تكون من خلال خمس مستويات من الرقابة هي:

- رقابة على مصدر الشراء والتأكد من مواصفات المواد وجودتها .
- رقابة على كفاءة عمليات التخزين للحفاظ على جودتها .
- رقابة على كفاءة وسيلة النقل وملاءمتها لنوعية السلع التي يتم نقلها.
- الرقابة أثناء عملية التشغيل.
- الرقابة النهائية على جودة المنتجات.

**ثالثاً:** الالتزام والتعهد بالتحسين المستمر في كل نشاط من أنشطة المؤسسة ، وفي الاستفادة من البيانات المقدمة أو التي تم الحصول عليها.

ويعرف **التحسين المستمر** بأنه: (السعي المستمر لتقديم قيمة أعلى للعملاء وتشمل فكرة التحسين كل الوظائف الرئيسية بحيث يجب أن تضيف قيمة أكبر نتيجة الاهتمام وبذل الجهد)<sup>1</sup>.

**خصائص نظام الإنتاج الآلي:**

- 1- ينظر إلى المخزون على أنه لا يؤدي إلى إضافة قيمة جديدة إلى المنتج .
- 2- تتم جدولة الإنتاج على أساس احتياجات المرحلة التالية من الأنشطة الإنتاجية. بمعنى أن يقوم قسم المحركات مثلاً بإنتاج احتياجات قسم التجميع في إحدى شركات تصنيع السيارات ويتم إنتاج المحركات بناء على طلب قسم التجميع. بمعنى أن الطلب يسبق الإنتاج في ظل هذا النظام .
- 3- نظراً لأهمية عنصر الوقت وتأثيره على التكلفة ، فان نظام الإنتاج الآلي يركز على تدنية الزمن اللازم لتجهيز الآلات للإنتاج والوقت الضائع أثناء العملية الإنتاجية ..
- 4- قد يتوقف الإنتاج نتيجة لعدم توافر بعض الأجزاء نصف المصنعة أو اكتشاف وحدات معيبة، وهذا يعني زيادة في التكلفة . لذلك يهتم هذا نظام تدنية احتمالات وجود إنتاج معيب.
- 5- يهتم نظام الإنتاج الآلي بتخفيض التكلفة الكلية للإنتاج وليس التركيز على عنصر معين مثل المواد المباشرة أو العمل المباشر<sup>2</sup>

<sup>1</sup> نواف، فخر، حسن، زكي، محاسبة التكاليف، منشورات جامعة دمشق، 2005، دمشق، ص418 .  
<sup>2</sup> منصور، البديوي، رشيد، جمال، في نظم قياس التكلفة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006، ص 366 .

**أهداف النظام:**

يتطلب مدخل JIT الالتزام المستمر بالسعي إلى التفوق في كل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية حيث يهدف إلى إنتاج الجزء المطلوب بالجودة و بالكمية المطلوبة وفي الوقت المحدد وبعبارة أخرى يسعى النظام لتحقيق الأهداف التالية :

0 مخزون ، 0 تأخير ، 0 زمن الإعداد ، 0 وثائق ، 0 زمن الانتظار ، 0 أعطال ، 0 عيوب .

وتعتبر هذه الأهداف مثالية ومن الصعب تحقيقها إلا أنها تشكل هدف ينبغي السعي للاقتراب منه وتخلق مناخا للتحسن المستمر و التفوق<sup>1</sup> .

و **كنتيجة** يمكن القول: أن نظام JIT يسعى إلى تخفيض التكاليف من خلال تخفيض المخزون ، تحسين الجودة ، القضاء على مصادر الضياع والقيام بالأعمال الصحيحة منذ المرة الأولى لأن أي ضياع في الموارد أو الوقت وأي خطأ أو عطب يعتبر تكلفة ينبغي تجنبها .

**المطلب الثالث: إدارة الجودة الشاملة**

استجابة للتطورات الحاصلة في المحيط التنافسي وحتى تحافظ المؤسسات على بقائها وتدعم تنافسيتها اتجهت نحو مدخل حديث لضمان الجودة وتخفيض التكاليف هو إدارة الجودة الشاملة

**مفهوم إدارة الجودة الشاملة:**

عملية إدارية تركز على التحسين المستمر في إنجاز الأعمال بدء من دراسة السوق حتى خدمات ما بعد البيع باستغلال قدرات جماعات العمل والتنسيق بين كافة المستويات الإدارية والجهات المعنية بالجودة بإستراتيجية مخططة للجودة تهدف إلى إشباع رغبات المستهلكين بل وتتجاوزها .

وتركز على مايلي<sup>2</sup>:

—أن تتم باستمرار.

—تهتم بتنمية وتقدير العنصر البشري. بمن فيه الموردين.

—تستخدم الطرق الكمية لضبط الجودة وتقييم الأداء .

**نتائج تطبيق إدارة الجودة الشاملة:**

ومن أهم النتائج المتوقعة من تطبيق إدارة الجودة الشاملة:

—زيادة الإنتاجية.

—الالتزام التام بمواعيد الإنتاج والتسليم.

<sup>1</sup> خالد ، صالح المطري ، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة في تطوير أنظمة التكاليف دراسة تطبيقية للقطاع الصناعي في الجمهورية اليمنية ، جامعة دمشق ، 2007 ، ص78 .

<sup>2</sup> محمد، ابدوي الحسين، مقدمة في إدارة الإنتاج والعمليات، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان، 2004 ، ص374.

- اهتمام العاملين برضا الزبائن.
- تحسين العلاقة بين العاملين وإدارة المنظمة والعمل بروح الفريق الواحد.
- تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح.

### مستلزمات تطبيق إدارة الجودة الشاملة:

1- إزالة الحواجز التنظيمية بين الأقسام وتشجيع المدراء في مختلف الأقسام للعمل سوية في تصميم المنتج والإشراف على العمليات والتطوير وحل المشكلات .

### 2 -اعتبارات العاملين:

العنصر البشري له دور هام جدا من بين عناصر إدارة الجودة الشاملة ولذلك يتوجب على الإدارة أن تشعر بأهميته في كافة الأنشطة.

### 3 -حلقات الجودة:

يعود الفضل في تطوير هذه الطريقة إلى الياباني اشيكافاوا(Ishikawa) وقد ظهرت أول حلقة جودة عمليا في اليابان في 1962 ومع بداية 1990 وصل عدد حلقات الجودة في اليابان إلى مليون حلقة تضم حوالي عشر ملايين عامل .

وحلقة الجودة هي عبارة عن مجموعة صغيرة تتألف من 6 إلى 10 أشخاص من المشرفين والعاملين الذين يلتقون لتحديد وتحليل وتقديم حلول لمشكلات الجودة في مناطق عملهم.

### 4-تقديم جوانب فنية وعملياتية بالإضافة إلى الجوانب البشرية ومنها:

تصميم المنتج: إذ يزداد معدل العيوب في المنتج كلما زاد معدل التغير في التصميم فالثبات أو الاستقرار على تصميم واحد يقود إلى تقليل مشاكل الجودة والإنتاج وتغيير التصميم يعد ضروريا فقط من أجل تلبية متطلبات الزبائن ودعم موقف المنظمة التنافسي.

### تصميم الأساليب:

هذا الأخير له تأثير كبير على جودة المنتج وله علاقة وثيقة بإدارة الجودة الشاملة.

### 5- اعتبارات الشراء:

حتى تضمن الإدارة الوصول إلى منتج نهائي يحقق متطلبات الجودة المرغوبة فمن الضروري للمنظمة تطوير علاقاتها مع الموردين واعتبارهم ضمن البيئة الداخلية لها .

## تكاليف إدارة الجودة الشاملة:

كروسبي (Crosby) قدر تكاليف عدم المطابقة للمواصفات أو ما يسمى بالجودة الضعيفة بـ(3,5) من تكاليف الإنتاج واعتبر أن معدل تكاليف الجودة يجب أن يكون أقل من (2,5) من قيمة المبيعات فتكاليف الجودة الضعيفة لا تعني تكلفة التالف أو المعيب فقط بل تشمل كذلك تكاليف إعادة العمل وتكاليف المواد المستخدمة وتكلفة الوقت المصروف وفوق هذا كله فرق تكلفة السمعة السيئة بسبب ضعف الجودة. وتتمثل تكاليف إدارة الجودة الشاملة في:

- 1- **تكاليف المنع:** وهي التكاليف التي تصرف لمنع وقوع العطب في الإنتاج أو عدم التطابق مع المواصفات.
  - 2- **تكاليف التقييم:** وهي التكاليف الخاصة بتحديد مستوى الجودة الحالي وتقييمه وتكاليف البحث عن أسباب انخفاض الجودة وتكاليف الاختبارات اللازمة لتصحيح الأخطاء.
  - 3- **تكاليف الفشل الخارجي:** وهي التكاليف التي تتحملها المنظمة بعد وصول المنتج الرديء (المعيب) إلى الزبون وما لهذا من بالغ الضرر بسمعة المنظمة وثقة الناس فيها عدا احتمال مطالبة الزبون للمنظمة بتعويضات أو ضمانات مقابل ذلك.
  - 4- **تكاليف الفشل الداخلي:** وهي التكاليف التي تتحملها المنظمة نتيجة مشكلات الجودة المكتشفة قبل وصول المنتج إلى الزبون<sup>1</sup>.
- أما بالنسبة لإدارة الجودة الشاملة وكيفية مساهمتها في تخفيض التكاليف فيكون ذلك من خلال العمل على تطوير منتجات المنظمة وتجنب إنتاجها بمواصفات لا تتوافق جودتها مع الجودة المطلوبة وذلك بالتحكم في كل أنشطة المؤسسة.

<sup>1</sup> خالد ، صالح المطري ، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة في تطوير أنظمة التكاليف دراسة تطبيقية للقطاع الصناعي في الجمهورية اليمنية ، جامعة دمشق ، ص 177\_ 178.

خلاصة الفصل:

بعدما انتهينا من هذا الفصل بإمكاننا معرفة نظام التكاليف التقليدي أو ما يعرف بنظام التكاليف الكلاسيكي اذ تم من خلاله التطرق بالتفصيل لمختلف المصطلحات المتعلقة بالتكاليف ودورها الفعال في التأثير على المؤسسة وذلك من ناحية تخفيض التكاليف كما تم التطرق أيضا لبعض المفاهيم التي لا تقل أهمية عن سابقتها مثل النظام التكلفة و نظام محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية و محاسبة التسيير و إبراز أهم نقاط الاختلاف و التشابه فيما بينهما ومما تم عرضه توصلنا إلى ان نظام التكاليف الكلاسيكي يبقى عقيم ان لم يكن هناك مداخل حديثة لنظام التكاليف تلي متطلبات تخفيض التكاليف الخاصة بالمؤسسة مثل نظام التكلفة المستهدفة وهذا ما سيتم التطرق له بالتفصيل في المبحث الثاني .

## تمهيد:

يرجع ظهور التكلفة المستهدفة إلى عام 1974 وذلك في شركة تويوتا لصناعة السيارات، ثم انتشر استخدامها في العديد من شركات صناعة السيارات اليابانية. ونشأت التكلفة المستهدفة من فكرة أن معظم التكاليف في المراحل الأولى لإنتاج وتطوير المنتج تكون ثابتة، مما يتيح للإدارة فرصة محاولة تخصيص لتكلفة في هذه المراحل. والتكلفة المستهدفة نشاط يهدف إلى تخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتجات الجديدة وذلك مع ضمان تحقيق الجودة للمنتج وإشباع رغبات وحاجات المستهلك من خلال فحص كافة الأفكار المتعلقة بتخفيض التكاليف أثناء مراحل التخطيط وإجراء البحوث والتطوير المتعلقة بالإنتاج. وتعتبر التكلفة المستهدفة تكنولوجيا إدارية تستخدم مبادئ علمية وتكنولوجية لتحديد وتخصيص وتحسين التكلفة، حيث يتم تبني هذه التكنولوجيا خلال مراحل التصميم وتطوير المنتج للوصول إلى تكلفة محددة تشمل كافة تكاليف دورة حياة المنتج (تطوير، تصميم، إنتاج، توزيع، بيع، استخدام والتخلص من المنتج) وساهم التكلفة المستهدفة في تحقيق تنسيق بين كافة الجهود التي ترمي إلى خفض التكلفة داخل المؤسسة.

المبحث الأول: عموميات حول نظام التكاليف المستهدفة.

يعتبر نظام التكلفة المستهدفة أحد أهم وأحسن أساليب أو نظم التكاليف الحديثة، لأنه يفترض فيه أسس وأساليب تسعى إلى خفض التكاليف بصفة أخرى يعتبر نظام التكلفة المستهدفة كأداة فعالة لخفض تكاليف المنتجات دون أي تغيير أو مساس بالجودة النوعية للمنتجات كما تقوم على افتراض فيها رضا العملاء بصفة دائمة ومستمرة وتحقيق أكبر قدر ممكن من المبيعات والأرباح المستهدفة.

ينطلق هذا النظام من نقطة أساسية منذ مرحلة التخطيط والتصميم وذلك من خلال دراسة السوق وظروف العرض والطلب لتعرف على أذواق العملاء ونوعية المنتجات التي يرغبون في شرائها بما يتوافق والمواصفات والأسعار التي تناسبهم.

لقد ظهر نظام التكاليف المستهدفة في الآونة الأخيرة متميزا عن غيره من الأنظمة التكاليفية السابقة، لأن نشاطه لا يقتصر على إدارة التكاليف فحسب إنما يعتد بها ليهتم بعملية التنسيق والتنظيم لجميع إدارات وأقسام، حيث يتناول العملية الإنتاجية منذ بداية عملية التخطيط لها وحتى يصل المنتج إلى يد المستهلك النهائي، بل قد يتجاوز هذه المرحلة ليهتم أيضا بمرحلة الصيانة والمتابعة والتشغيل لبعض المنتجات التي تحتاج لذلك ويتميز كذلك هذا النظام بأنه لا يصمم المنتجات على ضوء الإمكانيات والتقنيات الصناعية المتاحة لدى المشروع، وإنما يصمم المنتجات التي تلي رغبات العملاء وتشبع احتياجاتهم بجودة وسعر مناسبين.

المطلب الأول: أسباب ودوافع ظهور التكلفة المستهدفة.

سنتطرق في هذا المطلب إلى كل ما يتعلق بأسباب ظهور منهج التكلفة المستهدفة باعتباره احد الأساليب الحديثة في نظام محاسبة التكاليف و التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف كما سنتناول أهم الدوافع الأساسية التي دفعت إلى تبني هذا النظام دون غيره من الأنظمة.

الفرع الأول: أسباب ظهور التكاليف المستهدفة.

لقد تم ابتكار أسلوب نظام التكلفة المستهدفة واستخدامه من قبل المؤسسات الاقتصادية المتطورة للعديد من الأسباب نذكر منها ما يلي:

- ازدياد شدة المنافسة بين المؤسسات الأمر الذي دفع أصحابها ومدراءها إلى البحث عن أسلوب جديد يمكنها من البقاء والاستمرار أطول فترة ممكنة في الأسواق، عن طريق تقديم منتجات أقل تكلفة وأفضل جودة وتكنولوجيا.
- أصبحت المشروعات الصناعية لا تتم المنتجات بغرض تحقيق أعلى تكنولوجيا وإنما اتجهت إلى تصميم المنتجات التي تحقق التكنولوجيا المطلوبة.

- صعوبة اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات الجديدة نتيجة لظروف عدم لتأكد والغموض المحيط بيئة القرار، دفعت المؤسسات إلى البحث عن نظام يدرس البيئة الداخلية والخارجية للمنتج بصورة جيدة ويكرر ذلك باستمرار.
- في الوقت الذي تزداد فيه الأسعار اليوم بسبب ظروف العرض والطلب، ظهر نظام التكاليف المستهدفة ليحد من هذه الزيادة عن طريق حصر تكاليف الإنتاج في حدود معينة وتجنب جمع نواحي الأسواق والأنشطة التي لا تضيف قيمة.
- هناك العديد من الانتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية من الأكاديميين والقائمين على المشروعات، لذلك تم خلق هذا النظام لتفادي النقص السابق.
- عجز الأساليب الرقابية التقليدية على مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بشكل دقيق جعل الإدارة تبتكر أسلوب التكاليف المستهدفة الذي يتبع منهج الوقاية خير من العلاج.

### الفرع الثاني: دوافع الاتجاه إلى التكلفة المستهدفة.

- ان الدافع نحو الاتجاه إلى منهج التكلفة المستهدفة هو القصور الذي شاب نظام التكاليف التقليدي وهذا القصور أدى إلى التفكير في صرف النظر عن هذه النظم نسبياً والتفكير في أساليب ونظم حديثة تعالج ذلك القصور، "حيث أنها لا تحدد سعر البيع أو لا بل تقوم بتحديد التكلفة وإضافة هامش الربح المناسب ، فإذا كان هذا السعر أعلى من سعر السوق اوان الشركة لا تستطيع البيع بهذا السعر ، فيتم تخفيض سعر البيع إلى اقل قدر ممكن ، في حين نرى ان نظام التكلفة المستهدفة قد عالج هذا الأمر عن طريق تحديد سعر السوق أولاً ثم تقوم بتحديد هامش الربح المخطط تحقيقه والفرق بين سعر السوق والربح المخطط يمثل التكلفة المسموح بها"<sup>1</sup>، كما أثبتت العديد من الدراسات مثل دراسة أبو عواد سنة 2008م، ودراسة خلف وزويلف سنة 2007م، وغيرها من الدراسات ان منهج التكلفة المستهدفة يحقق العديد من المزايا من تحسين الجودة وخفض التكلفة وتحسين موقف المنافسة.
- وتمثل أوجه القصور في النظام التقليدي للتكاليف بالتالي (أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف<sup>2</sup>:

- 1- إذا أرادت النظم التقليدي إجراء تخفيض للتكلفة فأنها تقصد بذلك التخفيض تقليل فرص الضياع والتلف بالشركة دون الأخذ في الاعتبار التكلفة المستهدفة للإنتاج .
- 2- تعطى الأساليب التقليدية الأولوية لتخفيض سعر البيع بما يتناسب مع السوق عن تخفيض التكلفة أولاً.

<sup>1</sup>النبلسي، طارق تيسير إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة رسالة ماجستير جامعة الحسين بن طلال 2008 ص 9

<sup>2</sup> <http://infotechaccountants.com/formus/showthread.php/298>.

- 3- ان التكاليف التي يتم تحميلها على المنتج تكون المحدد الرئيسي في تحديد سعر البيع دون النظر إلى سعر السوق مسبقاً.
- 4- النظم التقليدية لا تأخذ في الحسبان قرارات واقتراحات الموردين ، والمستهلكين في الحسبان قبل عملية الإنتاج ، ولكن تهتم بذلك بعد الانتهاء من عملية الإنتاج، هذا على عكس النظم الحديثة ومنها "منهج التكلفة المستهدفة"
- 5- تبدأ الطرق التقليدية بتحديد التكلفة أولاً ثم على ضوءه تقوم بتحديد سعر البيع حيث تضيف إلى التكلفة هامش الربح ليصبح بذلك سعر البيع.
- وبناء على ما تقوم بجمل العمر وأسباب ظهور التكلفة المستهدفة وانتشارها إلى التالي:
- 1- هناك العديد من الانتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية من الأكاديميين والقائمين على المشروعات، لذلك تم ابتكار هذا النظام ليتفادى النقص السابق.
  - 2- في الوقت التي تزايد فيه الأسعار اليوم بسبب ظروف العرض والطلب، ظهر نظام التكلفة المستهدفة ليحد من هذه الزيادة عن طريق تحديد تكاليف الإنتاج في حدود معينة للتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.
  - 3- صعوبة اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات نتيجة لظروف عدم التأكد المحيطة بمتخذي القرار، دفعت المشروعات إلى البحث عن نظام يدرس البيئة الداخلية والخارجية للمنتج بصورة مستمرة.
  - 4- ازدياد المنافسة بين المشروعات دفع أصحابها و مديريها إلى البحث عن أسلوب جديد يمكنها من البقاء ولاستمرار في الأسواق، وذلك عن طريق تقديم منتجات ذات كلفة منخفضة وجودة عالية.
- مع التحفظات التالية:
- 1- احترام مخططات الهندسة المعمارية المنجزة من طرف المهندس المعتمد **deta**
  - 2- على صاحب المشروع تحمل جميع المصاريف إذ تبين وجود أي قناة ري عابرة تلك القطعة المتخصصة للمشروع.
  - 3- التغيير غير مسموح به بدون رخصة.
  - 4- احترام التصحيحات المبينة على المخطط .
  - 5- ملاحظة: موافاتي بنسخة من قرار رخصة البناء.

- ومن أسباب ظهور مدخل التكلفة المستهدفة هو السعي إلى أسلوب الوقاية خير من العلاج.
- ويرى الباحث ان من أهم الدواعي التي دفعت إلى التحول إلى منهج التكلفة المستهدفة هي حدة المنافسة الحاصلة بين المصاريف والتي يحاول كل مصرف ان يحسن في خدماته المقدمة للعميل بالإضافة إلى خفض السعر أو تكلفة الخدمة المقدمة.

### المطلب الثاني: الخلفية النظرية لنشأة وتطور التكلفة المستهدفة.

يتناول هذا المطلب في طياته الخلفية النظرية لنشأة نظام التكلفة المستهدفة و أهم التطورات و التغيرات التي مر بها على مرور الزمن.

### الفرع الأول: الخلفية النظرية والتاريخية لأسلوب التكلفة المستهدفة<sup>1</sup>.

ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة لأول مرة في اليابان وذلك خلال الستينات حيث قام خبراء الصناعة اليابانيين بتطوير فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة Value Engineering التي اعتمدت عليها الصناعة الأمريكية أثناء الحرب العالمية الثانية كمنهج هندسي لترشيد تكلفة الإنتاج وتحويلها لتصبح نظاما ديناميكيا لخفض التكلفة وتخطيط الربحية، وقد أطلق عليه في تلك الفترة Genka Kikaka والذي ترجم إلى الإنجليزية Target Casting أو ما يعرف بمدخل التكلفة المستهدفة، مما كان لتطوره أكبر أثر في تفوق الشركات اليابانية وإفرادها بميزة تنافسية جعلت لها السبق والريادة في المنافسة العالمية ولكن الصناعة الأمريكية لم تدرك الإمكانيات الكامنة في أسلوب هندسة القيمة من حيث إمكانية تحويله إلى أسلوب متكامل لتخطيط التكاليف والأرباح وقامت الصناعة اليابانية بتحويل هذا الأسلوب إلى منهج التكاليف المستهدفة ومع نهاية التسعينات أصبح أكثر من 85% من الصناعات التجميعية تستخدم هذا الأسلوب (صناعة السيارات، الإلكترونيات، الأدوات المنزلية،... الخ).

ومعظم الشركات اليابانية العملاقة تستخدم هذا الأسلوب من بينها (تويوتا، نيسان، سوني، كانون، دايهاتسو،... الخ).

وقد بدأت الولايات المتحدة الأمريكية المتحدة في استخدام مدخل التكلفة المستهدفة بأركانها المتكاملة في نهاية الثمانينات من القرن العشرين، نتيجة لفقد منتجاتها للعديد من الأسواق وعدم قدرتها على مواجهة المنافسة اليابانية يرجع البطء والتردد وراء استخدام هذا الأسلوب في الولايات المتحدة إلى الأسباب الآتية:

1. فشل المدبرين في إدراك الأهمية الإستراتيجية لهذا الأسلوب.
2. اعتقاد بعض المدبرين أنه أسلوب محدود التطبيق تقتصر فائدته على خفض التكلفة.
3. اعتقاد بعض المدبرين أن بساطة الأفكار الخاصة بهذا الأسلوب تنعكس بساطة مراحل التطبيق.

<sup>1</sup>العمرى زياد عوده انبيه العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة رسالة ماجستير جامعة آل البيت 2007ص15.16.

4. قيام بعض المديرين بتطبيق بعض عناصر الأسلوب وتصورهم على سبيل الخطأ أنهم يقومون بتطبيقه بالكامل.

وتعد فترة التسعينات من القرن العشرين من أفضل مراحل تطور مدخل التكلفة المستهدفة، حيث اهتم الباحثون بدراسة وتأصيل الإطار الفكري للتكلفة المستهدفة في محاولة لبلورة مفهومه وأبعاده الإستراتيجية ومعرفة مدى ملائمته في البيئة الصناعية الحديثة دائمة التغيير والتطور مما أدى إمكانية استخدامه في زيادة فاعلية نظام المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ودعم مركز المنشأة التنافسي، وامتداد تطبيقه إلى العديد من دول العالم المتقدمة بدء من عام 1990 بعد أن أثبت تجارب تطبيقه في اليابان نجاحات كبيرة جعلت البعض تفوق الصناعة اليابانية وقدرتها على منافسة الدول الصناعية الكبرى إلى التسابق في تطبيق هذا المدخل.

ويرى Kaplan<sup>1</sup> أنه في ظل المنافسة الحادة التي تواجهها كافة الشركات وفي ظل القصور الواضح لأنظمة التكاليف التقليدية وعدم قدرتها على توفير رقابة فعالة على التكاليف وتحقيق خفض حقيقي في التكلفة يصبح تبني وهو ما يسمى بالرقابة في مرحلة التخطيط أو الرقابة السابقة أو المانعة.

2. التغيير من التفكير في مواجهة سوق ساكن ومحدود لمنتجات نمطية مستقرة نتج بكميات كبيرة إلى التفكير في مواجهة انفتاح الأسواق مع التغيير في كثافة وطبيعة القوى التنافسية والتنوع في المنتجات وسرعة تقادم تلك المنتجات.

3. التغيير من منهج الإدارة الموجهة بالتكنولوجيا والتي تهدف إلى خفض الانحرافات بين الأداء الفعلي والأداء المعياري للوصول إلى أفضل أداء متاح إلى الإدارة الموجهة بالسوق والتي تركز على البحث الدائم عن مستوى أفضل للأداء والذي تحقق رضا العملاء مع الاستجابة لمتطلباتهم المتغيرة والحديثة.

4. التغيير من التركيز على البيئة الداخلية فقط في ظل إمكانيات التشغيل الموجودة، إلى التركيز على مستويات الأداء في ظل كل من البيئة الداخلية والخارجية معاً.

ولمواجهة البيئة العالمية التنافسية التي وضحت معظم خصائصها سابقاً فإن مدخل التكلفة المستهدفة يستجيب له الخصائص بشكل متكامل فهو مدخل يسعى إلى تحقيق ما يلي:

- توقع التكاليف قبل حدوثها.
- استمرارية تحسين المنتج وعمليات التصميم الخاصة به.
- التركيز الخارجي على متطلبات العميل ومخاطر شدة المنافسة.
- الربط النظامي بين المنشأة وكل من الموردين والموزعين والعملاء في إطار نظام متكامل لتخطيط التكاليف والأرباح.

"Haward Business review ; January-Febrvaty 1988 ;p61."<sup>1</sup> Kaplan R.S, One cost system is NotEnough

أنظمة التكاليف المدخل التكلفة المستهدفة هي الوسيلة الأكثر فعالية لتحقيق التكاليف التنافسية مما يدعم استراتيجية إدارة التكلفة، إن الهدف الأساسي من أنظمة التكاليف الإدارية والإدارة الإستراتيجية للمنشأة هو التفكير الابتكاري للمسؤولين والرغبة في إجراء التغييرات الجذرية، أو على الأقل التغييرات المؤثرة في النظم والعمليات والأنشطة ذات التأثير وذلك بهدف التحسن المستمر في الجودة والأداء وللتخفيض الحقيقي للتكلفة لتحقيق رضا العميل.

### الفرع الثاني: نشأت وتطور التكلفة المستهدفة .

ان فكرة التكاليف المستهدفة قد بدأت بالظهور بعد ان واجهت نظم التكاليف التقليدية تحديات كبيرة خاصة في مجال المنافسة، فيرجع بداية ظهورها إلى عام 1960م، حيث وجد ان 80 من الصناعات الكبرى تتبع هذا الأسلوب بالفعل ، وقد تم الاعتراف بها بشكل واسع كعامل مهم للوضعية التنافسية المتفوقة للشركات اليابانية في سنوات الثمانيات، والتكاليف المستهدفة ما هي إلا تطوير لفكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة الذي ظهرت في شركة (جنرال اليكتريك) بعد الحرب العالمية الثانية بهدف إنتاج المنتج في ظل وجود نقص في عناصر الإنتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة ، وقام الخبراء اليابانيون بتطوير هذه الفكرة وتحويلها إلى نظام فعال يهدف إلى إنتاج منتج بكفاءة وفاعلية مع خفض التكلفة وتخطيط الربحية يعرف بنظام التكاليف المستهدفة<sup>1</sup>.

وقد كانت اليابان من أوائل من استخدم منهج التكلفة المستهدفة إذ ان استخدم اليابانيون لأسلوب التكلفة المستهدفة كان من احد عوامل تقدم الصناعات اليابانية ، وقد استخدمت معظم الشركات اليابانية أسلوب التكاليف المستهدفة لما يحققه من مزايا في إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفاعلية مع خفض تكلفة الناتج إلى ادنى مستوى، واليوم أصبح هناك نسبة كبيرة من الصناعات التجميعية تستخدم هذا الأسلوب مثل صناعة السيارات، والالكترونيات ، والأدوات المنزلية وغيرها ،وقد أثبتت الدراسات ان معظم الشركات اليابانية العملاقة وجميع شركات صناعة السيارات في اليابان تستخدم منهج التكاليف المستهدفة وعلى سبيل المثال :تويوتا، وهو نداي ،وميتسوبيشي، ونيسان، وكانون<sup>2</sup>.

وبالرغم من استخدام اليابانيون أسلوب التكلفة المستهدفة لما يقرب من الثلاثين عام باعتبارها سلاحا استراتيجيا لإدارة التكاليف إلا ان المديرين خارج اليابان لم يكن لديهم المعرفة الكافية التي تظهر لهم الأهمية الكبيرة لهذا الأسلوب فقد كان الاعتقاد السائد لديهم اني مقال أو كتاب يحتوي على جملة نظام التكاليف

<sup>1</sup> العمرو زياد عوده انبيه العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة رسالة ماجستير جامعة آل البيت 2007ص16.17.

<sup>2</sup> منصور محمود ماهية التكاليف المستهدفة رسالة ماجستير جامعة الأزهر 2008 ص5.

فانه يناقش موضوع خاص بعمل المحاسبين وبالتالي فهو خارج اهتمامهم بالرغم من ان مدخل التكلفة المستهدفة هو أسلوب شامل لإدارة التكاليف والأرباح<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: الحاجة إلى تطبيق التكلفة المستهدفة و مفاهيمها.

بعدما تم التطرق في المطالب السابقة إلى الأسباب و الدوافع و الخلفية النظرية لنشأة وتطور نظام التكلفة المستهدفة لابد من ذكر الحاجة إلى تطبيق هذا المنهج و إعطاء بعض المفاهيم التي اتفق عليها الكتاب التي بدورها تفك الإبهام و ترفع علامات الاستفهام على هذا المنهج.

### الفرع الأول: الحاجة إلى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة<sup>2</sup>.

لقد أصبحت المنافسة التكاليفية الهادفة إلى خفض التكلفة خفض إيجابيا تمثل أحد السمات الأساسية للمنافسة بين منشآت الأعمال، حيث أن السوق يفرض أسعاره على المنتجين ومن أجل البقاء والاستمرار في مجال الأعمال لا بد من خفض التكلفة للحدود المسموح بها لتحقيق هامش ربح معقول أو مستهدف يقبله السوق، ولتحقيق ذلك لا بد من تمتع المنشأة بالتميز التكاليفي أو القدرة التنافسية التكاليفية. ولا بد أن تواجه أنظمة التكاليف التحديات في ظل البيئة التنافسية الشديدة التي تواجهها المنشأة والتي تتميز بما يلي:

1. بيئة تنافسية.
2. بيئة سريعة التغيير.
3. بيئة لا تقبل العيوب أو التأخير.
4. بيئة متزايدة الطلب.

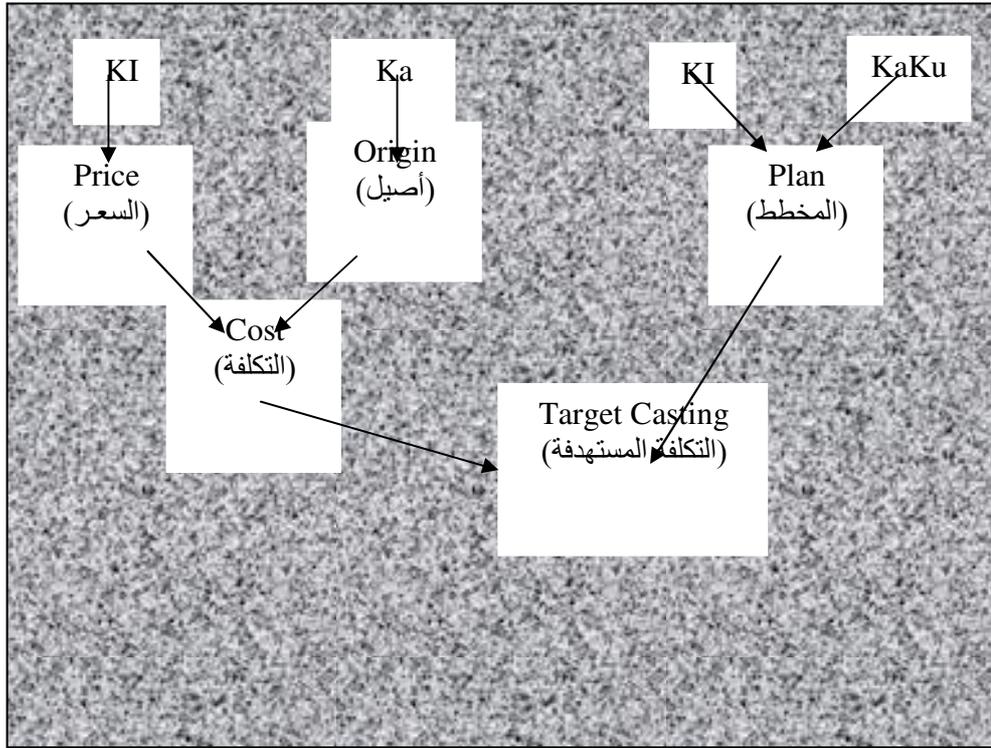
وعلى ذلك فلا بد من استجابة أنظمة التكاليف للتوجهات الإستراتيجية الآتية:  
تركيز الاهتمام على الرقابة القبليّة للإنتاج خاصة تلك التكاليف المتعلقة بتخطيط وتصميم المنتج والتي تمثل 85% من إجمالي تكلفة المنتج .

<sup>1</sup> Boer G and ettlie j.Target Costing Can boost your Botton linc.Strategeic Finance.vol.81.no.1.July .1999 pp49.53.

<sup>2</sup> الرفاعي لطفي التكاليف المعيارية و الموازنات التخطيطية جامعة طنطا مصر 2006.

أصل التكلفة المستهدفة:

الشكل رقم (02-01) يوضح أصل التكلفة المستهدفة:



المصدر: راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف مرجع سبق ذكره، ص39.

أما **Takoao Tomata 1993**<sup>1</sup> فقد أعطى التعريف التالي: "التكلفة المستهدفة هي الجهد المبذول في مراحل التخطيط والتطوير لبلوغ هدف التكلفة محدد من طرق الإدارة، ويستعمل هذا الجهد لامتصاص الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة بأفضل تصميم وأفضل خصائص المنتج، والهدف النهائي هو السماح للمنتج بتحقيق أهداف الربح خلال كامل حياته التجارية " وبهذا فالتكلفة المستهدفة من هذا المنظور هي طريقة تسيير.

أما المفهوم الشامل تعتبر فيه التكلفة المستهدفة كنظام التسيير استراتيجي للتكاليف والأرباح كما يظهر ذلك في التعريف التالي **CAM-I**<sup>2</sup>: "التكلفة المستهدفة هي نظام لتخطيط الربح وإدارة التكلفة موجه نحو السعر، يهتم بالعميل، يركز على التصميم والتعاون الوظيفي، تبدأ التكلفة المستهدفة إدارة التكلفة في المراحل الأولى لتطوير المنتج وتطبيقها خلال دورة حياته بإدماج فعال لكامل سلسلة القيمة" ومن خلال التعريف **CAM-I** اعتبرت التكلفة المستهدفة كأداة استراتيجية للمؤسسة تدمج السوق واهتمامات العملاء ضمن اهتمامات المؤسسة.

<sup>1</sup> راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف مرجع سبق ذكره ص42.  
<sup>2</sup> راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف مرجع سبق ذكره ص42.

## الفرع الثاني: مفهوم التكلفة المستهدفة.

تعددت المفاهيم والتعريفات ولم يتفق الكتاب والباحثين على تعريف محدد لتكلفة المستهدفة ، فقد عكست التعريفات وجهات نظر مختلفة فقد عرفت على أنها: "عبارة عن عملية لإدارة الأرباح بصفة عامة وذلك عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج والتي تمكن المنظمة من تحقيق إستراتيجيتها للربح على ان يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج وكذلك تطويره للمستوى الذي يقابل تطلعات واحتياجات العلماء"<sup>1</sup> ، كما عرفت "مدخل يهدف إلى تقديم منتج للسوق بجودة عالية و سعر منخفض يتماشى مع أسعار المنافسين محققا الأرباح المطلوبة و ذلك من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج خلال دورة حياة المنتج ابتداء من مرحلة التخطيط و التصميم و حتى بيع المنتج"<sup>2</sup> كما عرفها<sup>3</sup> بأنها : أسلوب أو نظام يهدف إلى إدارة التكاليف و الأرباح المخططة عن طريق القيام بأجراء دراسة للسوق و تحديد للسعر و معرفة رغبات العميل للوصول إلى ما يرضيه فضلا عن إدارة التكلفة خلال مرحلة التخطيط و التصميم و التطوير للمنتج أي أن تمارس من خلال دورة حياة المنتج .

و عرفت على أنها : عبارة عن عملية ضبط و تحديد إجمالي تكاليف المنتج المقترح و المحدد و الذي يؤدي إنتاجه إلى توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل<sup>4</sup> ، كما ذهب حياني لتعريفها بأنها : طريقة لتخطيط التكلفة تركز على المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميزة أو الخاصة و الدورة الحياتية القصيرة نسبيا و أنها طريقة التكلفة التي تستخدم في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج أي مرحلة الأبحاث و التطوير و هندسة المنتج<sup>5</sup> ، و عرفها ميساء راجحان على أنها: "أحد أنظمة التكاليف الفعالة والشاملة ، التي تهتم بالتنسيق والتنظيم لجميع مراحل وأقسام المشروع من تخطيط وتصميم وإنتاج ورقابة ، بهدف تقديم منتجات متنوعة وذات جودة مناسبة وتكاليف منخفضة ، ولها وظائف متطورة تشبع احتياجات العملاء وتحقق الأرباح المطلوبة المطلوبة والمكانة السوقية المهمة"<sup>6</sup> ، وحيث ان مدخل التكلفة المستهدفة قد ظهر أولا في اليابان فان من المناسب عرض تعريف جمعية المحاسبين اليابانيين للتكلفة المستهدفة ، إذ تم تعريفها بأنها عبارة عن: عملية لإدارة الأرباح بصفة عامة وذلك عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج وسعره وشروط توزيعه وغير ذلك من الأهداف المتعلقة بالمنتج والتي تمكن المنظمة من تحقيق إستراتيجيتها للربح على ان يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج وكذلك تطويره للمستوى الذي يقابل تطلعات واحتياجات العملاء<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> منصور محمود. منصور محمود ماهية التكاليف المستهدفة رسالة ماجستير جامعة الأزهر 2008 ص5.

<sup>2</sup> الرفاعي لطفي التكاليف المعيارية و الموازنات التخطيطية جامعة طنطا مصر 2006.

<sup>3</sup> العمرو زياد عوده انبيه العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة رسالة ماجستير جامعة آل البيت 2007 ص16.

<sup>4</sup> المطارنة غسان فلاح متطلبات و معوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية المجلد 24 العدد 2008. ص285.

<sup>5</sup> النابلسي طارق تيسير إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة رسالة ماجستير جامعة الحسين بن طلال 2008 ص8.

<sup>6</sup> حياني حسن نظرية التكاليف جامعة حلب 2005 ص33.

<sup>7</sup> ميساء راجحان محمود محمد دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات رسالة ماجستير جامعة الملك عبد العزيز السعودية 2002 ص13 .

وينظر<sup>1</sup> إلى التكلفة المستهدفة بأنها : نظام لإدارة تكاليف تصميم منتج جديد وتطويره وتحديثه بهدف تحديد تكاليف إنتاج المنتج المقترح قبل الإنتاج الفعلي وبما يحقق مستوى الربح المستهدف ، ورأى فيشر على أنها : "التكلفة الإدارية المخططة والمستخدمة في المراحل الأولية من تصميم المنتج، بحيث تؤثر على عملية إنتاج المنتج حسب متطلبات السوق"<sup>2</sup> ، كما عرفها آخرون بأنها : عبارة عن أداء لإدارة التكاليف يستخدمها المخططون خلال تصميم المنتجات من اجل تطويرها وتحسينها بهدف تخفيض التكاليف في المستقبل<sup>3</sup> .

بعد ان عرضنا التعريفات السابقة يتضح لنا أنها تتضمن وجهات نظر مختلفة مع تضمينها نفس المضمون وهو ان التكلفة المستهدفة هي أداة لخفض التكاليف مع المحافظة على الجودة ،ومن خلال التعريفات السابقة نخلص بالتالي :

- 1- ان التكلفة المستهدفة هي احد أهم أدوات إدارة التكاليف الحديثة التي يتم استخدامها بهدف تحقيق أهداف الإدارة من تخطيط وتنظيم وإنتاج ورقابة ، وذلك لتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة .
  - 2- ان التكلفة المستهدفة تسعى لتخفيض التكاليف وتقديم الخدمات والمنتجات ذات جودة تنافسية في حدود السعر والمواصفات التي باحتياجات العملاء مع تحقيق الأرباح المخططة .
  - 3- تعمل التكلفة المستهدفة على المساعدة في ضمان نجاح المنتجات الجديدة وذلك من خلال التأكد من ربحية المنتج قبل طرحه ، وتقليل حالة عدم التأكد .
- ومن خلال ما سبق يرى الباحث التكلفة المستهدفة بأنها إحدى أهم أدوات ادراة التكاليف الحديثة التي تعمل على تحقيق القدرة التنافسية للمنشأة وتوليد الأرباح التي ترغب المنشأة بها وذلك عن طريق تخفيض تكاليف الإنتاج مع المحافظة على الجودة ،ومعرفة نجاح سوق الخدمة والمنتج قبل تقديمه وذلك لتحقيق الأهداف والأغراض الإستراتيجية للمنشأة .
- باعتتماد على التعاريف السابقة التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء المرحلة التخطيط والتطوير والتصميم من مراحل دورة حياة المنتج ومن ثم فإن هذه الأدلة تركز جهود خفض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها . حيث نقوم فلسفة مدخل التكلفة المستهدفة على عدم تقديم المنتجات في ضوء الإمكانيات المتاحة بهدف تحقيق الاستخدام الأمثل لها ، وإنما يتم تقديم المنتجات وفق الظروف الداخلية والخارجية معا وفي ضوء الأسعار التي يتقبلها العملاء وتتماشى مع أسعار المنافسين .
- يتضح من ذلك أن التكلفة المستهدفة تهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج الجديد مع الحفاظ على المستوى الجودة ، القدرات الوظيفية درجة الثقة المستهدفة واحتياجات المستهلك الأخرى عن طريق فحص

<sup>1</sup> منصور محمود ماهية التكاليف المستهدفة رسالة ماجستير جامعة الأزهر 2008 ص6.

<sup>2</sup> هاشم محمد صلاح تقييم دور التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة في بيئة الأعمال المتقدمة مجلة البحوث الإدارية عدد خاص 2003.

<sup>3</sup> Fisher.j.implementing Target costing .journal of cost management. Volume. 9.summer.1995 pp50-59.

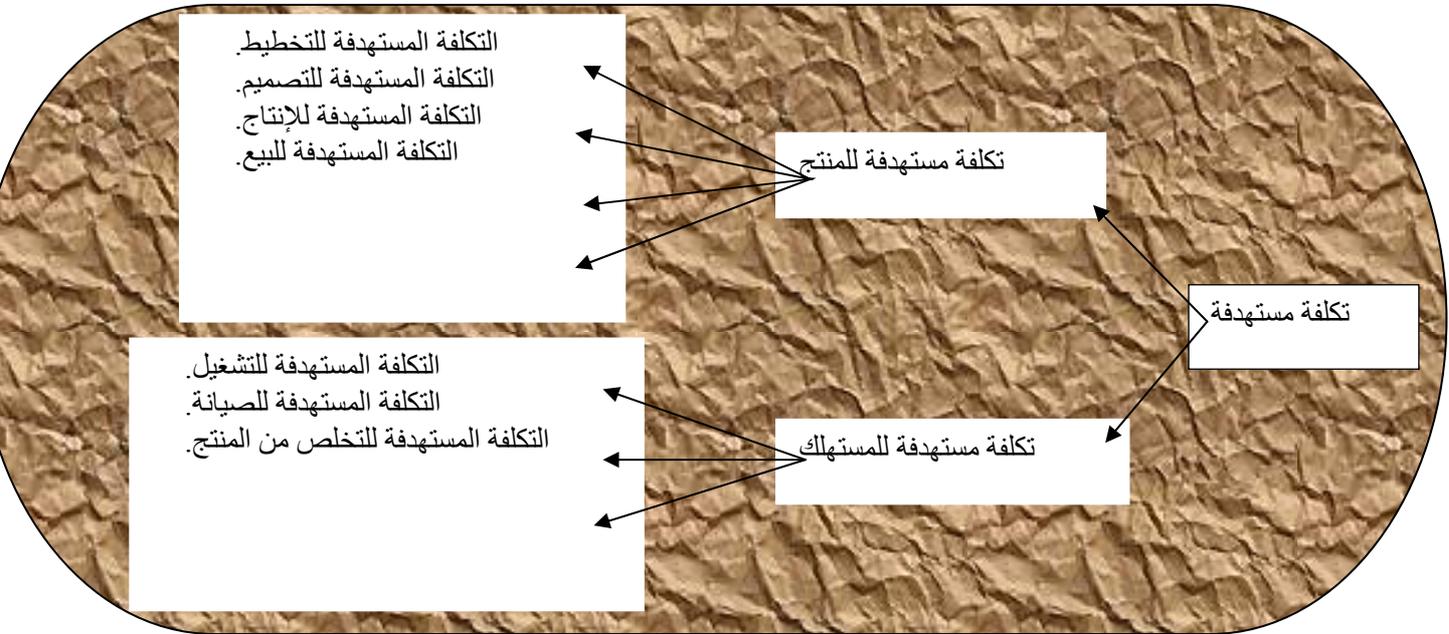
الأفكار الممكنة لتخفيض التكلفة عند مراحل مثل التخطيط، البحوث والتطوير والمراحل التجريبية للإنتاج وذلك في ضوء الأسعار التي يتقبلها العملاء وتتماشى مع أسعار المنافسين وبذلك تعتبر التكلفة المستهدفة جزء من نظم الإدارة الإستراتيجية الشاملة للربحية.

ويمكن النظر إلى التكاليف المستهدفة من خلال منظورين:

**الأولى:** التكلفة التي تحدث بواسطة المنتج وتشمل:

1. التكلفة المستهدفة للتخطيط.
2. التكلفة المستهدفة للتصميم.
3. التكلفة المستهدفة للإنتاج.
4. التكلفة المستهدفة للبيع.

ويمكن التعبير عن تلك الأنواع كما يلي:



وتشمل التكلفة المستهدفة على التكاليف التي تحدث لكل من المنتج والمستهلك عند لأخذ في الاعتبار مفهوم دورة حياة المنتج حيث أن النوعين من التكاليف له صلة وثيقة بالناجح التنافسي للمنتج.

### الفرع الثالث: أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة.

تتبع أهمية منهج التكلفة المستهدفة كأساس لتخطيط الربحية وبناء معايير التكلفة خاصة في ظل انتشار التكنولوجيا وما صاحب ذلك من وجود منافسة عالمية تتسم بسرعة التغيير، ولم يعد التفوق التكنولوجي هو الأساسي في اكتساح الأسواق وتحقيق أرباح مقبولة خاصة بعد انخفاض الفروق في الجودة بين المصاريف المتنافسة، ولكن أصبح بمقدور المنافسين الذين يستخدمون مستوى اقل من التكنولوجيا ولكن بتقديم خدمة

بتكاليف اقل المنافسة واكتساب الأسواق ، وتحقيق المعدلات المطلوبة على الاستثمار، وتزداد فرص النمو وتحقيق الربحية أمام المصارف التي تستطيع زيادة جودة الخدمات المطلوبة وتقليل التكلفة ، وبالإضافة إلى الجودة والتكلفة يمثل عنصر الوقت الضلع الثالث للإستراتيجية الجديدة للتنافس.

### المطلب الرابع: أهداف ومبادئ وخصائص التكلفة المستهدفة.

في هذا المطلب سيتم التطرق إلى أهم الأهداف و المبادئ التي تخص نظام التكلفة المستهدفة و كذلك سيتم تناول أهم الخصائص و المميزات التي تخص ذلك الأسلوب.

### الفرع الأول: أهداف استخدام مدخل التكلفة المستهدفة.

يتركز الهدف الرئيسي لمدخل التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف قبل حدوثها مما يزيد من أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها مما يزيد من أهميتها خاصة في ضوء قصر دورة حياة المنتج. تعددت أهداف منهج التكلفة المستهدفة حسب وجهة نظر كل باحث ، ولكن الهدف المشترك والرئيس نجده هو خفض التكلفة والمحافظة على الجودة، وهناك أهداف ل أخرى كالآتي<sup>1</sup>:

- 1- خفض تكلفة المنتجات الجديدة مع مراعاة الحفاظ على جودة المنتج والتقييد بالتوقيت المناسب لتسليم المنتج والسعر المناسب مع السعر السائد في السوق.
- 2- تحفيز موظفي الشركة المستهدفة على العمل للوصول إلى الربح المستهدف وذلك بتعميم العمل بأسلوب التكلفة المستهدفة على كافة مستويات العاملين في الشركة .
- 3- التخطيط الإستراتيجي للمشروع وبما يكفل تحقيق الخفض المستمر في التكلفة وزيادة فعالية تصميم المنتج لتطويره.

كما أضاف ( Dekker 2003 ) الآتي:

- 4- تطوير المنتج دائما لجذب المستهلكين
- 5- تخفيض تكاليف المنتجات الحالية المستقبلية
- 6- يساعد مدخل التكلفة المستهدفة في تحديد تكاليف المنتج المستهدفة أي التكلفة التنافسية المستمدة من الواقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج ونضيف على الأهداف الآتي:

<sup>1</sup>Kplan.Rober s.and atkinson anthony A.advanced management accounting.3 edition new jarsey.prentice hall.1998 p224.

- 7- تحقيق أهداف الإدارة العليا من أرباح ومنافسة على المدى الطويل في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية وكذلك تغير أذواق المستهلك
- 8- تحقيق رغبة العملاء إشباع احتياجاتهم وذلك بتقديم منتجات متطورة وذات جودة وسعر مناسبين
- 9- تقديم منتجات جديدة في الوقت المناسب وبجودة مناسبة لضمان الاستمرار في الأسواق

### الفرع الثاني: مبادئ منهج التكلفة المستهدفة .

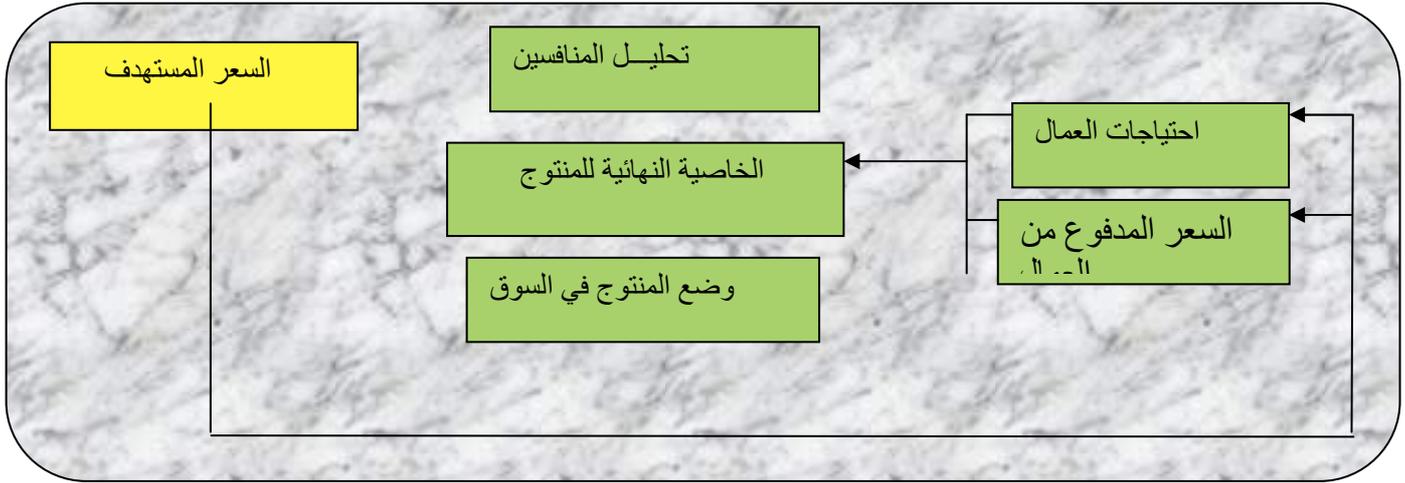
يرتكز نظام التكاليف المستهدفة في تحقيق أهدافه على مجموعة من المبادئ تتمثل في الآتي:

- 1- يقوم نظام التكاليف المستهدفة على أساس التخطيط المتوسط والطويل الأجل للتكاليف والأرباح .
  - 2- يقوم بتحديد تكلفة المنتج وفقا للمعادلة التالية: السعر المستهدف - الربح المستهدف = التكلفة المستهدفة
  - 3- يؤكد على أهمية تشغيل فريق عمل ذي مهارات ملائمة للمهام المنسوبة إليه ، سواء من داخل المشروع أو من خارجه كالموردين والوسطاء والموزعين
  - 4- يهتم بتوثيق العلاقة مع الموردين ويجعل أساس التعامل معهم الثقة لسنوات طويلة ، أو يجعل منهم شركاء للمشروع أو طرفا أساسيا في عملية التخطيط والتصميم للمنتجات
  - 5- ينادي بأهمية إنتاج العديد من المنتجات في المشروع الواحد، حتى تسهل عملية تحقيق الأرباح المستهدفة للمجموعة ككل
  - 6- يقوم بإشراك جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية، مما يحفزهم على تنفيذ الخطة بكفاءة عالية
  - 7- يعتمد على أساس دقيق وصحيح من المعلومات الجديدة من الداخل وخارج المشروع.
- وهناك أهداف أخرى تتحقق من استخدام مدخل التكلفة المستهدفة تتخلص في:
- التأكيد على الجودة وتقديم منتجات جديدة في وقت مناسب للسوق تطوير المنتج بجذب المستهلكين.
  - إدارة تشكيلية المنتجات، إدارة تكلفة المنتجات المستقبلية وإدارة تكلفة للمنتجات الحالية ويتم إدارة تشكيلة المنتجات بالتأكد من أن المنتجات المرعبة هي فقط التي يتم إنتاجها، وبمقارنة تكلفة المنتج المستهدف مع تكلفة إنتاجه في تقرير تكلفة المنتج يمكن للإدارة أن تقرر إعادة تصميم المنتج أو قبول مستوى منخفض من الأرباح أو اتخاذ قرار بإسقاط المنتج من تشكيلة المنتجات المستقبلية وذلك في حالة زيادة تكلفة إنتاج المنتج عن تكلفته المستهدفة ولذلك فإن مدخل التكلفة المستهدفة يعمل كآلية رئيسية لتحديد المنتجات غير المرعبة قبل إنتاجها.

- التأكد من أن المنتجات الجديدة سيتولد عنها أرباح كافية وتخفيض تكلفة المنتجات الحالية عن طريق إدارة تشكيلة الأنشطة

فالتكلفة المستهدفة هي التكلفة المسموح بها المعمولة تحت شرط سعر البيع والربح المرغوب فيه<sup>1</sup>. ويمكن إبراز ذلك من خلال الشكل التالي:

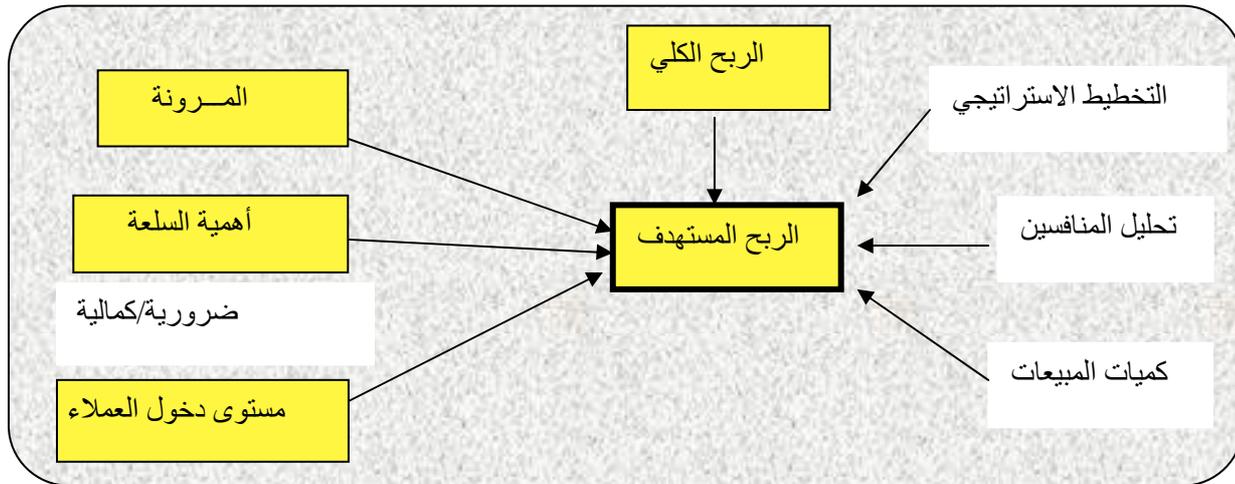
الشكل رقم (02-02) السعر المستهدف



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

أما الربح المرغوب فيه: فهو الربح المستهدف أي هو الربح الذي ترغب إدارة المؤسسة في تحقيقه حيث يتأثر هذا الأخير بعدة عوامل يمكن توضيحها في الشكل التالي:

الشكل رقم (03) : يوضح الربح المستهدف.



المصدر: ميساء محمود راجحان، مرجع سبق ذكره، ص17.

<sup>1</sup> مسكين الحاج، مرجع سبق ذكره، ص 74.

الفرع الثالث: خصائص منهج التكلفة المستهدفة<sup>1</sup>:

- 1- أنها تطبق في المرحلة التطوير والتصميم وهي تختلف عن نظم مراقبة التكاليف المعيارية التي يتم تطبيقها في مرحلة الإنتاج.
- 2- أنها ليست أسلوب إداري لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي ولكنها أسلوب يهدف إلى تخفيض التكاليف
- 3- يتم استخدام بعض الأساليب علم الإدارة في تحديد التكاليف المستهدفة لأن الأهداف الإدارية وتكاليف المستهدفة تتضمن الأساليب الفنية لتطوير وتصميم الإنتاج
- 4- تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة يتطلب تعاون العديد من الإدارات داخل المنشأة.  
كما أضاف<sup>2</sup> الآتي :
- 5- يشرح ويصف هيكل الخطة التطوير مع الأخذ في الاعتبار الديناميكية التسعير والتعدد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين .

<sup>1</sup>الرفاعي لطفي التكاليف المعيارية و الموازنات التخطيطية جامعة طنطا مصر 2006 ص.30.  
<sup>2</sup>العمرو زياد عوده انبيه العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة رسالة ماجستير جامعة آل البيت 2007 ص.20.19.

المبحث الثاني: خطوات ومراحل تطبيق التكلفة المستهدفة.

في هذا المبحث سوف نتناول بالتفصيل خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة وكذلك مراحل التي مرت بها

المطلب الأول: متطلبات نجاح والعوامل المساعدة على تطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

من خلال هذا المطلب يمكننا التعرف على متطلبات نجاح منهج التكلفة المستهدفة والعوامل التي ذلك للوصول إلى الأهداف المسطرة والمرجوة جراء تطبيق هذا الأسلوب الحديث.

الفرع الأول: متطلبات نجاح تطبيق منهج التكلفة المستهدفة.

يرى<sup>1</sup> أن المنشآت التي تمتاز بخصائص معينة يمكن أن تجني معظم الفوائد من تطبيق منهج التكلفة المستهدفة ومن هذه المتطلبات :

- 1- المنشآت التي تكون حياة منتجاتها المتنوعة.
  - 2- المنشآت التي تعتمد في صناعتها وخدماتها على المعدات الآلية والحاسوب .
  - 3- المنشآت التي تكون لديها خبرة خاصة بالمنتجات ذات دورة الحياة قصيرة.
  - 4- أن تعتمد على أنظمة التطوير في خفض التكلفة سواء أثناء مرحلة التطوير والتصميم وكذلك أثناء دورة حياة المنتج.
  - 5- أن تكون تعتمد أيضا على الأدوات والأنظمة الإدارية مثل سياسة الإنتاج الفوري، وكذلك رقابة الجودة الشاملة، وأنشطة استخلاص القيمة.
- وبحسب رأي الباحث ان إتباع التحسين المستمر للخدمات ،مع المحافظة على الجودة المنتج والخدمة ، والاعتماد على برامج محسوبة لمعالجة البيانات والحصول على المعلومات بالوقت والسرعة اللازمة من متطلبات النجاح لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة .

الفرع الثاني: أهم العوامل التي تدعم تطبيق منهج التكلفة المستهدفة.

لا يكفي إعجاب الإدارة بأسلوب التكلفة المستهدفة لضمان نجاح هذا الأسلوب عند التنفيذ ، وإنما ينبغي ان يكون لدى الإدارة إيمان قوى بضرورة هذا الأسلوب لبقاء المنظمة وصمودها أمام المنافسة الشرسة التي أصبحت من سمة متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة، ت السوق المعاصر ، وقد أظهر استطلاع للرأي تم

<sup>1</sup> الدعوار جبر إبراهيم التكاليف المستهدفة و خفض التكاليف مقال مجلة المحاسب الفلسطيني العدد 13. 2002 ص29-30.

إجرائه على عدد 135 شركة يابانية مقيدة في بورصة طوكيو وتستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة ان أهم عشرة عوامل داعمة لنجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة مايلي<sup>1</sup>:

- 1- وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبة.
- 2- وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على كلا من التكاليف التاريخية والدراسة السوقية لاتجاهات الأسعار.
- 3- الدعم من قبل الإدارة العليا وذلك بسبب الطبيعة الإستراتيجية لهذا المدخل ولتأثيره على أسلوب العمل في مختلف الإدارات داخل المنظمة بالكامل.
- 4- توفير الدورات العملية والتدريب العلمي للأفراد على استخدام مدخل التكلفة المستهدفة.
- 5- تشجيع وتطوير فرق العمل من مختلف الإدارات والتخصصات.
- 6- تنمية العلاقات مع الموردين بحيث تكون قائمة علي التعاون بدلا من ربح طرف علي حساب خسارة لطرف الأخر.
- 7- مشاركة جميع المعلومات المتاحة بين جميع الإدارات والأفراد وعدم اختصاص البعض بها.
- 8- وجود قنوات اتصال مفتوحة بشكل دائم سواء بين الشركة والموردين أو بين الشركة والعملاء أو بين مختلف الإدارات والأقسام داخل الشركة لتسهيل تقديم ومنافسة الاقتراحات والحصول على المعلومات.
- 9- اعتماد الإدارة على أسلوب تفويض السلطات لفرق العمل لمساعدتها علي الابتكار و الإبداع.
- 10- تقييم جميع الأنشطة والأعمال والأفراد بمدى مساهمتهم في تحقيق استراتيجية الربح للشركة.

### المطلب الثاني: نقاط نجاح ومراحل تطبيق التكاليف المستهدفة.

في هذا المطلب نحاول قدر المستطاع التعرف على أهم نقاط الأساسية التي تدعم نجاح التكلفة المستهدفة كما يتم أيضا التطرق إلى مراحل تطبيق هذا الأسلوب المعاصر.

### الفرع الأول: نقاط نجاح نظام التكاليف المستهدفة.

يتصف نظام التكلفة المستهدفة بمجموعة من نقاط والتي تعمل على تخفيض التكاليف وتعزيز الموقف التنافسي لمؤسسة أهمها مايلي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> Cooper.R.and chew.B.j control Tomorrow's costs Through Today's Desingus.Harvard Business Review.vol.74.no.jan/Feb.1996 pp93.

<sup>2</sup> مسكين الحاج، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة، مرجع سبق ذكره، ص 78.

1. إنه عبارة عن نظام مفتوح يهتم بالتفاعل بين المؤسسة ومحيطها الخارجي من خلال التعرف على رغبات العملاء والعمل على تلبيتها وذلك بتهيئة الظروف وتسخير الإمكانيات أي أنه ذو توجه خارجي.
2. يستخدم كأداة للرقابة كونه يطبق في مرحلة التصميم والتخطيط وذلك قبل البدء في الإنتاج وهذا ما يميزه عن التكاليف المعيارية التي تطبق عند مرحلة الإنتاج.
3. يساعد على خلق مستقبل تنافسي قوي للمؤسسة من خلال التركيز على الإدارة الموجه للسوق.
4. إنه نظام لإعادة تصميم المنتج وهندسة القيمة والعمليات.
5. يعمل على التخطيط للأجل الطويل خلافاً للتكاليف المعيارية التي تخطط لفترة محاسبية واحدة، حيث أنه يحدد التكلفة والربح المناسبين، ويجعل منهما هدفاً يلتزم بالوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر للمنتج، أما التكاليف المعيارية فهي تقوم فقط بعملية المقارنة بين ما هو مخطط وبين ما تم تحقيقه فعلاً لفترة محاسبية واحدة.
6. ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين داخل المؤسسة لتحقيق هدف موحد وهو إنتاج منتج بالكيفية المطلوبة.
7. يعد نظاماً لإدارة الربح.
8. يناسب المنتجات التي تتصف بقصر دورة حياتها أكثر من المنتجات التي لها دورة حياة طويلة وكذا سرعة التعرف على ردود فعل العملاء اتجاه المنتج الجديد.

### التكلفة المستهدفة للوحدة:

هو السعر المستهدف ناقص الدخل التشغيلي لمستهدف للوحدة أما الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة فهو الدخل التشغيلي الذي تريده الشركة أن تحققه لوحدة من المنتج أو الخدمة المباعة والتكلفة المستهدفة للوحدة فهي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد الشركة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف.

التكاليف الملائمة التي يجب أن توجد ضمن حساب التكاليف المستهدفة هي كل التكاليف المستقبلية سواء متغيرة أو ثابتة وذلك لأنه في المدى الطويل، يجب أن تغطي أسعار وإيرادات الشركة كل تكاليفها، فإذا لم يحدث ذلك فالبدل الوحيد هو أن تغلق الشركة أبوابها وفي المعتاد ما تكون التكلفة المستهدفة للوحدة أقل من التكلفة الإجمالية للوحدة حالياً، وفي الواقع أن التكلفة المستهدفة لوحدة هي مستهدفة وحتى تصل الشركة إلى تحديد التكلفة المستهدفة للوحدة والدخل التشغيلي المستهدف للوحدة يجب أن تقوم الشركة بتخفيض تكلفة منتجاتها وعملياتها وتستخدم التكاليف على سبيل المثال شركات فورد وتويوتا ودايها وبناسونيك.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> الدكتور ثناء على القباني، إدارة التكلفة و تحليل الربحية الطبعة الأولى الأردن عمان دار الصفاء للنشر و التوزيع 2010.

**الفرع الثاني: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة:**

قبل البدء بتطبيق منهج التكلفة المستهدفة لابد في البداية من التأكد من وجود نظام تكاليفي، بالإضافة إلى استراتيجية واضحة تلائم أهداف الإدارة، كما يتم تحديد الهدف من تطبيق منهج التكلفة المستهدفة وهو خفض التكلفة، وتتم عملية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة بثلاث مراحل رئيسية كالتالي:

المرحلة الأولى: تخطيط التكلفة المستهدفة.

المرحلة الثانية: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة .

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

والمرحلة الثانية والثالثة أطلق عليها بعض الباحثين مثل منصور وغيره الأدوات المساندة لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة.

**المرحلة الأولى: تخطيط التكلفة المستهدفة:**

ويمكن التعرف على هذه المرحلة من خلال الخطوات التالية:

**1-تحديد السعر المستهدف:**

والمقصود بالسعر المستهدف هو "السعر المقدر للسلعة أو الخدمة والذي يرغب الزبون أو العميل ويكون قادر على دفعه"<sup>1</sup>.

بمعنى آخر يرى الباحث ان السعر المستهدف هو السعر الذي يحقق الخصائص التالية:

- 1- هو السعر الذي يستطيع العملاء دفعه، كما يمكن المنشأة من تحقيق الحصة السوقية المرغوبة بها.
- 2- هو السعر الذي يحقق الربح المستهدف التي ترغب الإدارة بتحقيقه وهو يمثل ادبي ربح ولا يمكن التنازل عنه.

3- إلا يزيد السعر بأي حال من الأحوال عن الأسعار المنافسين<sup>2</sup>.

ويرى الباحث ان هناك عوامل تؤثر على تحديد السعر المستهدف كالاتي:

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

<sup>1</sup> Gagne.M.and discenza.R.Target costing journal of Business industrial marketing vol 10.no1.1995.

<sup>2</sup> منصور محمود ماهية التكاليف المستهدفة رسالة ماجستير جامعة الأزهر 2008 ص16.

وتجدر الإشارة هنا إلى ضرورة دراسة السوق لتعرف على أسعار المنافسين وتحليلها للوصول للأسعار المتوقعة التي تحددها المنشأة لتسعير خدماتها ، وتوضيح ذلك حسب الشكل التالي:

## 2- تقدير تكاليف التصميم:

يتم تحديد مواصفات الخدمة المطلوبة ومستوى الجودة ، ثم تحديد متطلبات الخدمة واحتياجاتها وتقدير التكلفة اللازمة لذلك، وعمل دراسة جدوى لتسويق الخدمة مع الاخذ في الاعتبار أسعار المنافسين ونوع المستهلكين المتوقعين للخدمة ، ثم بعد ذلك يتم عمل تقدير مبدئي بتكلفة التصميم لعرضها على اللجنة التي تستطيع من واقع البيانات تحديد مدى جدوى تقديم الخدمة الجديد .

## 3- تحديد هامش الربح المستهدف:

يعرف الربح المستهدف على انه: مقدار ذلك الربح الذي ترغب الإدارة في تحقيقه من المنتج المعين ، والذي يتم تحديده على أساس خطة الربح الطويلة أو المتوسطة الأجل والتي تعكس التخطيط الاستراتيجي للمشروع ، بمعنى ان الربح المستهدف هو الربح الذي تطمح المنشأة بتحقيقه ، وهناك عوامل تؤثر في تحقيقه لا بد من اخدها في الاعتبار كالتالي<sup>1</sup>:

1- حجم المعدلات السائدة للودائع الاستثمارية في البنوك وبدائل الاستثمارية في البنوك وبدائل الاستثمار المتاحة<sup>2</sup>.

2- تحليل المنافسين وما يرتبط به من أسعار الخدمات وجودتها.

3- مستوى دخول العملاء : يختلف الربح المستهدف الموضوع من قبل الإدارة لأحد المنتجات اختلاف السوق التي سوف يتم المنتج فيها ومستوى دخول العملاء في هذه السوق، بحيث انه لو كان لهذه المنتج أسواق وأقطار عديدة لبيعه فهذا يعني وجود تفاوت في الربح المستهدف الموضوع له حسب السوق التي يباع فيها وحسب دخول العملاء في تلك السوق ، فكلما ارتفع دخل العملاء كلما كان بالإمكان وضع سعر مستهدف أعلى وكلما قل الدخل كلما وجب تخفيض هذا الربح<sup>3</sup>.

4- التخطيط الاستراتيجي (الطويل - المتوسط أو القصير الأجل): تؤثر السياسة أو الخطة الاستراتيجية الموضوعة من قبل الإدارة في تحديد هامش الربح المستهدف ، بحيث انه كانت الخطة طويلة الأجل فهذا يعني انه سوف يتم تحديد ربح بسيط أو معقول املاً في تحقيق الربح المطلوبة للمنتج مستقبلاً بعد تحقيق الاسم والشهرة والمزيد من العملاء<sup>4</sup>.

<sup>1</sup>Drury.colim management accouting for business decisions. London.international thomas computer press.1997 p121.

<sup>2</sup>ميساء رجحان محمود محمد دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات رسالة ماجستير جامعة الملك عبد العزيز السعودية 2002 ص16-17.

<sup>3</sup>العمر و زياد عوده انبيه العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة رسالة ماجستير جامعة آل البيت 2007 ص29.

<sup>4</sup>ميساء رجحان محمود محمد دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات ص17.

وفي ضوء المعلومات السابقة يمكن الإدارة من الوصول إلى خيارين وهما:  
 \*أقصى هامش ربح يمكن تحقيقه مع إمكانية تسويق الخدمة.  
 \*أدنى هامش ربح يمكن القبول به، بحيث لا يتعارض مع سياسات الإدارة وأهدافها ويمكنها من المنافسة.  
 وفي ضوء ذلك تختار الإدارة بين البلدين الذي يتوافق مع سياستها التسعيرية وأهدافها.

#### 4- تحديد التكلفة المستهدفة(المسموح بها):

يقصد بالتكلفة المسموح بها هي أقصى تكلفة يمكن للإدارة تحملها، ويمكن الوصول لها واحتسابها عن طريق الفرق بين السعر المستهدف والربح المستهدف ويمكن التعبير عنها بالمعادلة التالية:  
 التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف  
 وتمر عملية تحديد التكلفة المستهدفة بالخطوات التالية :

#### 1- دراسة السوق :

والهدف من دراسة السوق التعرف على ظروف السوق الذي سوف تباع وتقدم به الخدمة، ومعرفة العرض والطلب عليه، والتعرف على خصائص الخدمة وسعرها وتكلفتها المستهدفة التي سوف تقدم الخدمة في حدودها وذلك وفق المعادلة التالية:  
 التكلفة المستهدفة = السعر المستهدف - الربح المستهدف.

#### 2- دراسة الإمكانيات المتوفرة تمهيدا لتعديلها:

بعد ان يتم تحديد سعر البيع والربح المطلوب والوصول إلى التكلفة المستهدفة ، ثم يتم بعد ذلك التعرف على جميع الإمكانيات المادية والبشرية ، كما يتم تحديد تكلفة الخدمة حسب الإمكانيات المتوفرة قبل تعديلها ، وذلك بهدف الوصول إلى:  
 \*مواطن النقص أو الارتفاع في التكاليف.

\* حساب مقدار الارتفاع في التكاليف ان وجد من خلال المعادلة التالية:

التكلفة الحالية - التكلفة المستهدفة (المسموح بها)

#### 3- القيام بالتعديل وتخفيض التكاليف وتصميم الخدمة :

بعد ان يتم تحديد مواطن حدوث الارتفاع في التكاليف ومقدار ذلك الارتفاع، يتم دراسة جميع الوسائل الممكنة للتخلص من ذلك الارتفاع والوصول بالتالي للتكاليف المستهدفة (المسموح بها) أو الاقتراب منها قدر الإمكان.

المرحلة الثانية: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة:

بعد نهاية المرحلة الأولى من مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ومعرفة رقم التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة ، وكذلك الفجوة التكاليفية بين تكلفة التصميم المبدئي (التكلفة الجارية ) والتكلفة المسموح بها ، وذلك على مقدار الحفض الممكن في التكاليف ، وعند هذه النقطة يأتي دور أدوات تحجيم الكلفة وهي "مجموعة من الأساليب أو الإجراءات يتم استخدامها للقضاء على الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المبدئية لتصميم المنتج (التكلفة الجارية) ومن ثم تحقيق غرض خفض التكلفة الممكن ، وهناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف " ، ومن اشهر هذه الأدوات مايلي<sup>1</sup> :

\*هندسة القيمة Value Engineering

\*الهندسة المتزامنة Simultaneous Engineering

\*جداول التكلفة Cost Table

\*تحليل التكلفة الوظيفي Functional Cost analysis

\*نظم دعم التكلفة المستهدفة Target Costing Support Systems

**هندسة القيمة:**

تعد هندسة القيمة احد الجهود المنظمة لتحليل وظائف السلع والخدمات بهدف إيجاد طرق لتحقيق هذه الوظائف عند التكاليف المستهدفة ، وتساعد هندسة القيمة على إدارة التكلفة ، وإدارة الأداء الوظيفي للخدمة أو المنتج بالتناوب ليس بغرض التخفيض المطلق للتكلفة ولكن بهدف الوصول بها إلى المستوى المستهدف . يعتبر أسلوب هندسة القيمة من اشهر الأساليب لتحقيق التكلفة المستهدفة ، "كان أول ظهور لأسلوب هندسة القيمة في أثناء الحرب العالمية الثانية حيث كان هناك نقص في وجود بعض المواد الخام فحاول مهندسي التصميم إنتاج المنتجات بالاعتماد على مصادر بديلة للمواد والأجزاء الغير المتاحة ، ثم تم تطوير هذه الفكرة من جانب اليابانيين لاستخدامها في محاولة تخفيض تكاليف الإنتاج عن طريق إجراء بعض التغيرات الهندسية على المنتج دون الأضرار بوظائف أو خصائص المنتج"<sup>2</sup> . ويعرف أسلوب هندسة القيمة بأنها: "التقويم المنظم لكافة جوانب وأنشطة البحوث والتطوير ، وتصميم المنتجات والعمليات ، والتنتاج والتسويق ، والتوزيع وخدمة العملاء بهدف تخفيض التكاليف مع تحقيق احتياجات العملاء"<sup>3</sup> .

<sup>1</sup> ميساء رجحان محمود محمد دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات رسالة ماجستير جامعة الملك عبد العزيز السعودية 2002 ص-17.

<sup>2</sup> منصور محمود ماهية التكاليف المستهدفة رسالة ماجستير جامعة الأزهر 2008 ص11.

<sup>3</sup> عبد الحفيظ محمد عماد صلاح التكلفة المستهدفة رسالة ماجستير جامعة القاهرة 2008 ص5.

ويهدف أسلوب هندسة القيمة إلى التعرف على الأجزاء والأنشطة التي تضيف قيمة، والأنشطة والأجزاء التي لا تضيف قيمة حتى يتم حذفها لتخفيض التكلفة مع المحافظة على الجودة، بمعنى آخر أن أسلوب هندسة القيمة معينة بالحصول على نفس الوظائف ونفس درجات الأمان والاعتمادية ونفس الاستخدام، ولكن بتكلفة أقل منخفضة، وتتم الدراسات من أجل الوصول لتخفيض التكلفة الجارية والمقدرة والاقتراب منها من مستوى التكلفة المسموح بها أو نفس مستوى التكلفة المسموح بها.

ومراحل تطبيق أسلوب هندسة القيمة كالتالي<sup>1</sup>:

\*تحديد الأهداف التي تمكن في عملية التحسين والتطوير.

\*جمع المعلومات عن المنتج عن طريق التعاون بين إدارة التكاليف وفريق العمل الهندسي.

\*إعداد التصميم الهندسي للمنتج وفقا لاحتياجات ورغبات العملاء.

\*تقديم الأساليب والعمليات التي تحقق الوظائف الرئيسية للمنتج وفقا لاحتياجات العملاء عن طريق العصف الذهني لفريق العمل. (وتسمى بالمرحلة الإبداعية).

\*تقييم ما تم تقديمه من أفكار وأساليب وعمليات والتحقيق من مدى إمكانية تطبيقها ومساهمتها في تخفيض التكلفة وتحسين جودة المنتج.

\* تطوير الأفكار والعمليات التي قدمت مع المحافظة على الأداء الوظيفي للمنتج وتقديم قائمة توضح الأجزاء الأساسية للمنتج وتكلفة كل جزء منها.

\*مرحلة تقديم خطة هندسية القيمة.

\*مرحلة تطبيق خطة هندسة القيمة مع متابعة وتقييم النتائج التي يتم التوصل إليها. (ويكون ذلك بعد موافقة الإدارة عنها ويكون التطبيق وفق الخطة التي تم وضعها).

#### الهندسة المتزامنة:

تعتبر الهندسة المتزامنة وسيلة لحفض زمن تطوير المنتج أو الخدمة، من خلال أداء الأعمال الخاصة بالتخطيط والتطوير والتصميم التفصيلي للمنتجات أو الخدمات الجديدة في وقت واحد وبطريقة متوازنة وليست متعاقبة، مما يترتب عليه وفورات زمنية بالإضافة إلى الوفورات في التكاليف المرتبطة بها مما يساعد في الوصول إلى التكلفة المستهدفة.

<sup>1</sup> العمرو زياد عوده انبيه العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة رسالة ماجستير جامعة آل البيت 2007 ص22.

## جداول التكلفة :

حيث تعد تلك الجداول من المصادر المهمة للمعلومات عند تحديد التكلفة المستهدفة، فهي توفر المعلومات عن أثر استخدام المواد الإنتاجية المختلفة وطرق التصنيع البديلة وتصميم المنتجات البديلة على التكلفة من خلال تحليل التكاليف الخاصة بكل بديل وتوفير قاعدة معلومات تكاليفية، كما تساند جداول التكلفة جهود خفض التكلفة خلال دورة حياة المنتج وبصفة خاصة مرحلة ما قبل الإنتاج<sup>1</sup>.

## تحليل التكلفة الوظيفي:

ويتم استخدام التحليل الوظيفي في حالة توفرت معلومات عن تكاليف كل وظيفة من وظائف الخدمة أو المنتج، وتقسيم الوظائف إلى مجموعات رئيسة وثنائية حتى يتم عمل تعديل عليها إما بضمها مع بعضها أو حذفها إذا كانت غير ذات أهمية وذلك بهدف خفض التكلفة.

## نظم دعم التكلفة المستهدفة :

ساعد وجود التكنولوجيا المتقدمة للمعلومات على توفير العديد من أنظمة المعلومات، والتي لها أثر مهم في تسهيل عملية تحديد التكلفة المستهدفة ولعل من أهمها:

- \*النظم المساعدة في حساب الأسعار المستهدفة .
- \*النظم المساعدة في حساب الأرباح المستهدفة
- \*النظم المساعدة في البحوث والتطوير.

### المرحلة الثالثة: تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التطوير والتحسين المستمر (Kaizen Costing)

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

وكلمة كيزن (Kaizen) هي مصطلح ياباني يعني إجراء تحسينات للعملية الإنتاجية من خلال كميات صغيرة متزايدة بدلا من إجراءاتها من خلال ابتكارات كبيرة. مما يعني الاستمرار في إجراء التحسينات على المنتج ومراحل إنتاجه مما يؤدي إلى خفض التكلفة عما هو متوقع عند تصميم المنتج.

واهم ما يميز التكلفة المطورة خاصية الاستمرارية في التحسين ومهما كانت التخفيضات محدودة فإنها تعطى مرور الوقت نتائج مهمة وإيجابية، حيث يهدف هذا المدخل إلى تخفيض التكاليف في مرحلة الإنتاج أو تقديم

<sup>1</sup>المطارنة غسان فلاح متطلبات و معوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية المجلد 24 العدد2008.ص289.

الخدمة ، أما منهج التكلفة المستهدفة يتم تطبيقه في مرحلة التصميم والتطوير ، ووفق هذا المدخل تكون التحسينات عن طريق تطوير وتحسين أداء الآلات لتقليل نسبة العطل أو التوقيف في تقديم الخدمة ، كما يتم زيادة تدريب العمالة وتأهيلهم لأن هذا المدخل يركز على العملية وليس على المنتج. طرق تقدير التكلفة المستهدفة :

تختلف طرق تقدير التكلفة المستهدفة باختلاف أهداف الإدارة وإستراتيجيتها، إلا أن هناك ثلاث طرق تاسعة ورئيسة لتقدير التكلفة المستهدفة كالتالي:

### 1- طريقة الإضافة:

تقوم فلسفة هذه الطريقة على أن يتم تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء من النشاط والخدمة ثم يتم تجميعها وذلك حسب الوظائف الذي يحققها ذلك الجزء حتى يمكن التوصل إلى التكلفة المستهدفة ، ووفقا لهذه الطريقة إذا كان هناك جزء لا يضيف قيمة فلن يضاف ذلك الجزء.

### 2- طريقة معدل تخفيض التكلفة :

تقوم فكرة هذه الطريقة في تقدير التكلفة المستهدفة عن طريق محاولة تخفيض التكلفة بمعدل معين يعكس معدلات التطور في أداء المهام ، ويمكن تطبيق هذه الطريقة على خدمات قائمة يراد تطويرها ولها تكاليف فعلية أو معلومة عن التكاليف ، أو في حالة قيام المصرف بتقديم خدمات مشابهة إلى حد كبير لتلك الخدمات التي يتم تقديمها.

وفقا لهذه الطريقة فإن<sup>1</sup>:

التكلفة المستهدفة = التكاليف الحالية - (معدل التخفيض المستهدف \* التكلفة الفعلية)

### 3- طريقة الخصم :

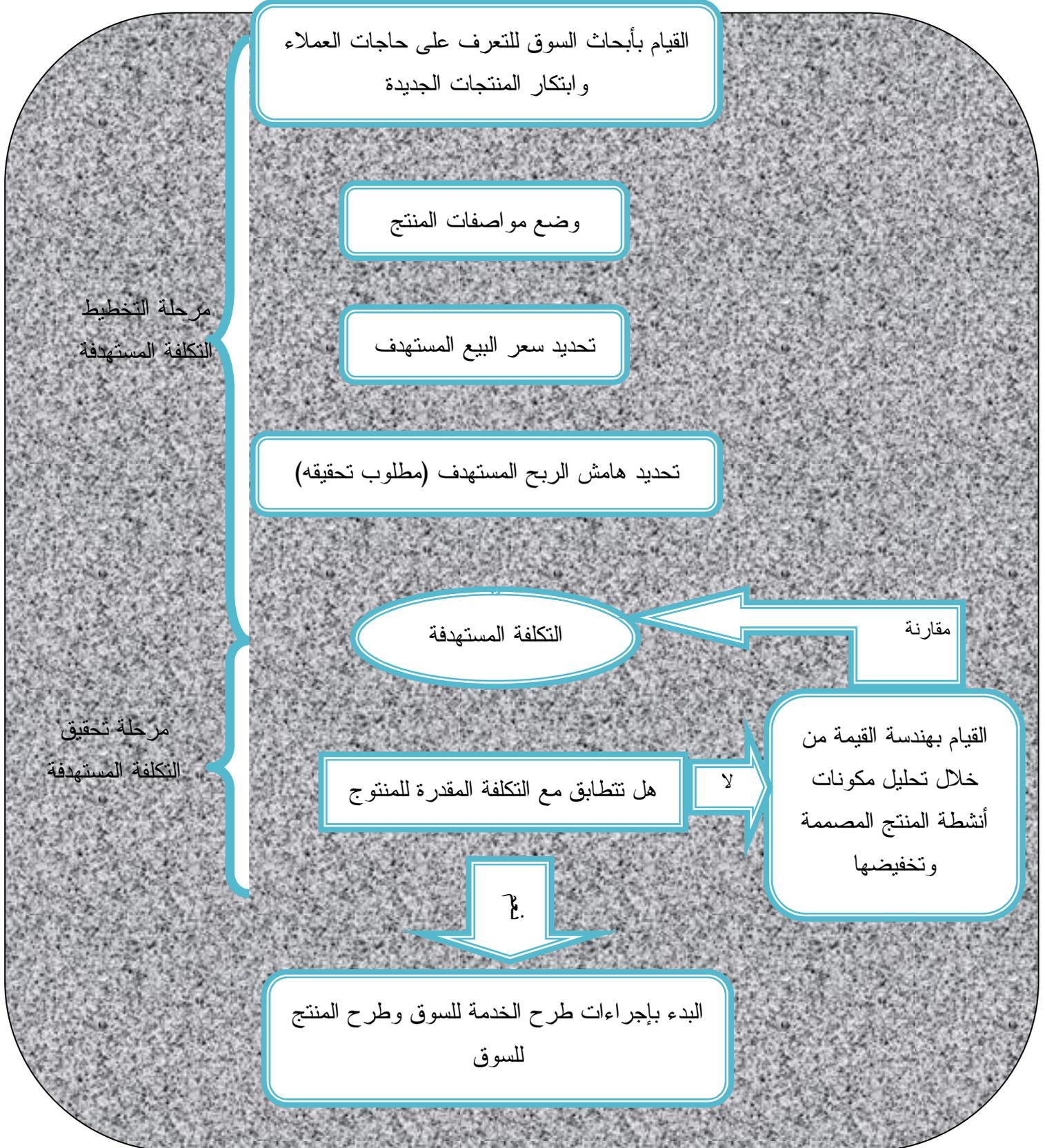
تعد هذه الطريقة من الطرق الشائعة الاستخدام في تقدير التكلفة المستهدفة وتقوم فكرة هذه الطريقة على خصم الربح المستهدف الذي يتم احتسابه على أساس العائد ، بمعنى آخر أي يتم تحديد معدل الربح المستهدف ثم سعر البيع المستهدف وهو السعر الذي يقبله العميل ويتماشى مع أسعار المنافسين والفرق بينهما هو التكلفة المستهدفة لذلك يفضل استخدامها في تحديد التكلفة المستهدفة التي يمكن الاعتماد عليها لرفع كفاءة قرار تسعير المنتجات الجديد.

وفقا لهذه الطريقة تصبح معادلة احتساب التكلفة المستهدفة كالتالي:

التكلفة المستهدفة = سعر بيع المستهدف - معدل الربح المستهدف.

<sup>1</sup> العمرو زياد عوده أنبيه العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة رسالة ماجستير جامعة آل البيت 2007 ص25.

شكل رقم (02-04) : مراحل تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في تسعير المنتجات.



المصدر: أبو عواد محمد راجح خليل أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين الكفاءة في تسعير المنتجات رسالة ماجستير جامعة الشرق الأوسط و الدراسات العليا. 2008 ص 63.

**المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها.**

سنتناول في هذا المطلب أهم العوامل التي لها تأثير مباشر في تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها بشكل سليم و صحيح.

**الفرع الأول: العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها .**

هناك عوامل رئيسة تؤثر على عملية تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها وعلى الفوائد الناجحة عنها، وتنقسم إلى عاملين يتعلقن بظروف السوق، وعاملين آخرين يتعلقن بإستراتيجية الإدارة وهي على النحو التالي:

**النوع الأول: العوامل الخاصة بظروف السوق<sup>1</sup>:****1- كثافة وشدة المنافسة:**

ان كثافة وشدة المنافسة هي أحد العوامل المهمة والمؤثرة في تحديد درجة أو نسبة الأهمية المعطاة للمشروعات المنافسة ، فعند ارتفاع شدة المنافسة قد تضطر المشروعات المنافسة إلى شراء منتجات منافسيها لتفكيكها وتحليلها والاستفادة منها في عمليات الاختراع والابتكار ، وهذا يجعلها تتحمل تكاليف إضافية كبيرة ، لذلك تعتبر التكاليف المستهدفة ضرورية ومفيدة جدا في حالة المنافسة الشديدة ، وبدونها قد تتعرض المشروعات إلى خسارة كبيرة ، أما في حالة المشروعات التي تكون فيها المنافسة عادية فان فوائد التكلفة المستهدفة تكون أقل. ويرى الباحث انه في ظل استخدام التكنولوجيا وما يرتبط بها يعتبر هذا العامل مهما حيث لا تستطيع المصارف تجاهل المنافسين والاستمرار في تقديم خدماتها، فشدة المنافسة يحتم على المصارف أن تقوم بتخفيض تكاليفها وتحسين الخدمة المقدمة لكي تحافظ على استمراريتها مع تحقيق هامش ربح معقول.

2- طبيعة العملاء .

هناك عدة خصائص للعملاء من شأنها التأثير في أهمية تطبيق التكاليف المستهدفة وهي تتمثل في الآتي:

أ-مدى نضج وإدراك العملاء.

ان ارتفاع وعي وإدراك العملاء بالمنتجات التي تطرحها المشروعات وقدرتهم على عقد المقارنة بين مختلف هذه المنتجات من حيث السعر والجودة والخصائص الوظيفية ن تجبر تلك المشروعات على تكثيف جهوداتها في تحليل طلبات هؤلاء العملاء والسعي الدائم لتحقيقها، وعليه يمكن القول أن مثل هذه البيئات التي تشتمل على قدر كبير من الوعي تحتاج بصورة اكبر للتكاليف المستهدفة التي تهتم بإدخال الخصائص الوظيفية المطلوبة من قبل العملاء بالتكلفة المناسبة.

<sup>1</sup> منصور محمود ماهية التكاليف المستهدفة رسالة ماجستير جامعة الأزهر 2008 ص14.

**ب- معدل تغير متطلبات العملاء:**

يؤثر معدل متطلبات العملاء في مدى أهمية التكاليف المستهدفة ومدى الفوائد الناتجة عنها ، فمثلا نجد في مجال صناعة السيارات التغير السريع لمتطلبات العملاء المستقبلية . أما عندما تكون متطلبات المستقبلية ، وبذلك تحتاج إلى مجهودات أقل في عمليات التنبؤ بالمتطلبات المستقبلية، وبذلك تحتاج إلى مجهودات أقل في عمليات التنبؤ وبالتالي تكون الفائدة أقل من التكاليف المستهدفة.

ج-مدى تفهم وإدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية تحدد حجم المجهود المبذول من قبل المشروعات العاملة بنظام التكاليف المستهدفة في تحليل طلبات العملاء ورغباتهم المستقبلية، فكلما ارتفع مستوى معرفة العملاء بمتطلباتهم المستقبلية كلما كانت الحاجة أكبر لنظام التكاليف المستهدفة وكلما كانت الفائدة منه أعلى. ويرى الباحث أن المصارف لا تستطيع التعرف على ما يريده العملاء إلى من خلال دراسة السوق والتعرف على ما يحتاجه العملاء والعمل على تلبية احتياجاتهم وجذبهم.

**الفرع الثاني: العوامل الخاصة بإستراتيجية الإدارة.****1- إستراتيجية الخدمة:**

تحدد إستراتيجية الخدمة و ذلك بتحديد الجهد و الوقت اللازم لتحقيق التكلفة المستهدفة و كيفية أداءه ، وهناك ثلاثة خصائص إستراتيجية الخدمة وتمثل في الآتي<sup>1</sup>:

**أ- عدد الخدمات المقدمة :**

يعتبر عدد الخدمة التي يستطيع المصرف تقديمها والموجودة عاملا مهما في تحديد الميزانية المخصصة لتطوير وتحسين الخدمة ، فكلما ارتفع عدد الخدمات كلما ارتفعت الإمكانية لزيادة أرباحها ، مما ينتج عن ذلك زيادة في المجهودات المبذولة لتحقيق التكاليف المستهدفة و الحصول على فائدة أعلى منها.

**ب- عدد مرات إعادة التجديد في الخدمة :**

أن معظم المصارف تفضل إدخال خدمات جديدة على القيام بتطوير وتحسين الخدمة سابقة إذا كانت غير مربحة بصورة كافية أو إذا وجدت بها بعض المواصفات غير المرغوب فيها ، وان السبب في ذلك هو ارتفاع تكلفة عملية إعادة التحسين عن عملية إدخال خدمات جديدة ، بالإضافة إلى محدودية الوقت وعدم وجود زمن كاف لتصحيح الأخطاء ، فلو حدث وتم تقديم خدمة غير مربحة فانه سيظل كذلك لحين سحبها من الأسواق.

<sup>1</sup> العمرو زياد عوده انبيه العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة رسالة ماجستير جامعة آل البيت 2007 ص27.

## ج- درجة التجديد:

تساعد درجة التجديد في الخدمة على تحديد عنصرين وهما : حجم الميزانية المتخصصة لتطوير الخدمة، ومدى الاعتماد على المعلومات المتاحة لدى المصرف عن تكلفة الخدمات السابقة ، بحيث كلما ارتفعت درجة التجديد في تطوير الخدمة كلما ارتفعت تكلفته و كلما ارتفعت أيضا الحاجة إلى الحصول على معلومات جديدة لأن المعلومات القديمة لدى المصرف تصبح حين ذلك دون جدوى أو أهمية للخدمات المتغيرة بصورة جذرية والمعتمدة على التكنولوجيا الحديثة، وهكذا يكون من الصعب تطبيق التكاليف المستهدفة على الخدمات المتغيرة جذريا لعدة أسباب أولها صعوبة وضع سعر مستهدف ، وثانيها عدم وجود تكلفة تاريخه ، وثالثها أن هذه العملية تتطلب مجهودا أكبر لمعرفة رغبات العملاء.

## 2- خصائص الخدمة:

لخصائص الخدمة تأثيرا قويا على طريقة تطبيق التكلفة المستهدفة وعلى الفوائد الناتجة عنها، تتمثل في الآتي :

1- حجم الاستثمار الرأسمالي .

2- المدة التي تستغرقها الخدمة لتحسينها.

## خطوات تطبيق التسعير المستهدف والتكاليف المستهدفة:

يتم تطبيق التسعير المستهدف وفق أربع (04) خطوات أساسية:<sup>1</sup>

الخطوة الأولى: إعداد المنتج الذي يوفي باحتياجات العملاء المرتقبين.

الخطوة الثانية: اختبار السعر المستهدف.

الخطوة الثالثة: تحديد التكلفة المستهدفة للوحدة بطرح الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة من السعر المستهدف.

الخطوة الرابعة: أداء هندسة القيمة للوصول إلى هندسة القيمة للتكلفة المستهدفة وهي تقسيم منهجي منظم لكل مفاهيم وظائف مشروع سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكاليف مع الوفاء باحتياجات العملاء ويمكن أن تظهر هندسة القيمة في تطوير المنتجات وتصميماتها والتغيير في مواصفات الخامات أو تعديل طرق التشغيل.

التسعير على أساس التكلفة وجزء إضافي plus pricing cost<sup>2</sup>:

بدلا من استخدام أسلوب الاعتماد على السوق الخارجي في التسعير يمكن استخدام الأسلوب المبني على التكلفة لقرارات التسعير في المدى الطويل وتقوم المعادلة العامة لتحديد السعر المبني على التكلفة بإضافة إلى نسبة ربح إلى التكلفة Markup إلى أساس التكلفة:

- أساس التكلفة.

<sup>1</sup> . الدكتور ثناء على القباني مرجع سبق ذكره ص75.  
<sup>2</sup> .الدكتور ثناء القباني، إدارة التكلفة و تحليل الربحية الطبعة الأولى الأردن عمان دار الصفاء للنشر و التوزيع 2010.

- نسبة ربح إلى التكلفة.
- سعر البيع.

### المعدل المستهدف للعائد على الاستثمار المبني على التكلفة وجزء إضافي:<sup>1</sup>

يفترض أن المؤسسة تستطيع استخدام معادلة التسعير على أساس التكلفة ويفترض أن سعر المنتج الجديد يتحدد سعره على أساس التكلفة الإجمالية زائد نسبة مئوية من هذه التكلفة.

### التكاليف المستهدفة والتسعير المستهدف:<sup>2</sup>

السعر المستهدف هو سعر تقديري للمنتج يرغب العميل الحمل في سدداه ويعتمد تقدير السعر على فهم القيمة التي يتوقعها العميل للمنتج وعلى استجابة المنافسين، ويعتبر كل من مبيعات المؤسسة وتنظيم السوق أحسن موقع لتحديد احتياجات العملاء والقيمة التي يتوقعونها من المنتج كما تقوم المؤسسات بعمل أبحاث عن السوق حول خصائص المنتج التي يريدها العملاء والأسعار التي يرغبون في دفعها وتحتاج المؤسسة إلى فهم تكنولوجيا المنافسين والمنتجات والتكاليف والظروف المالية.

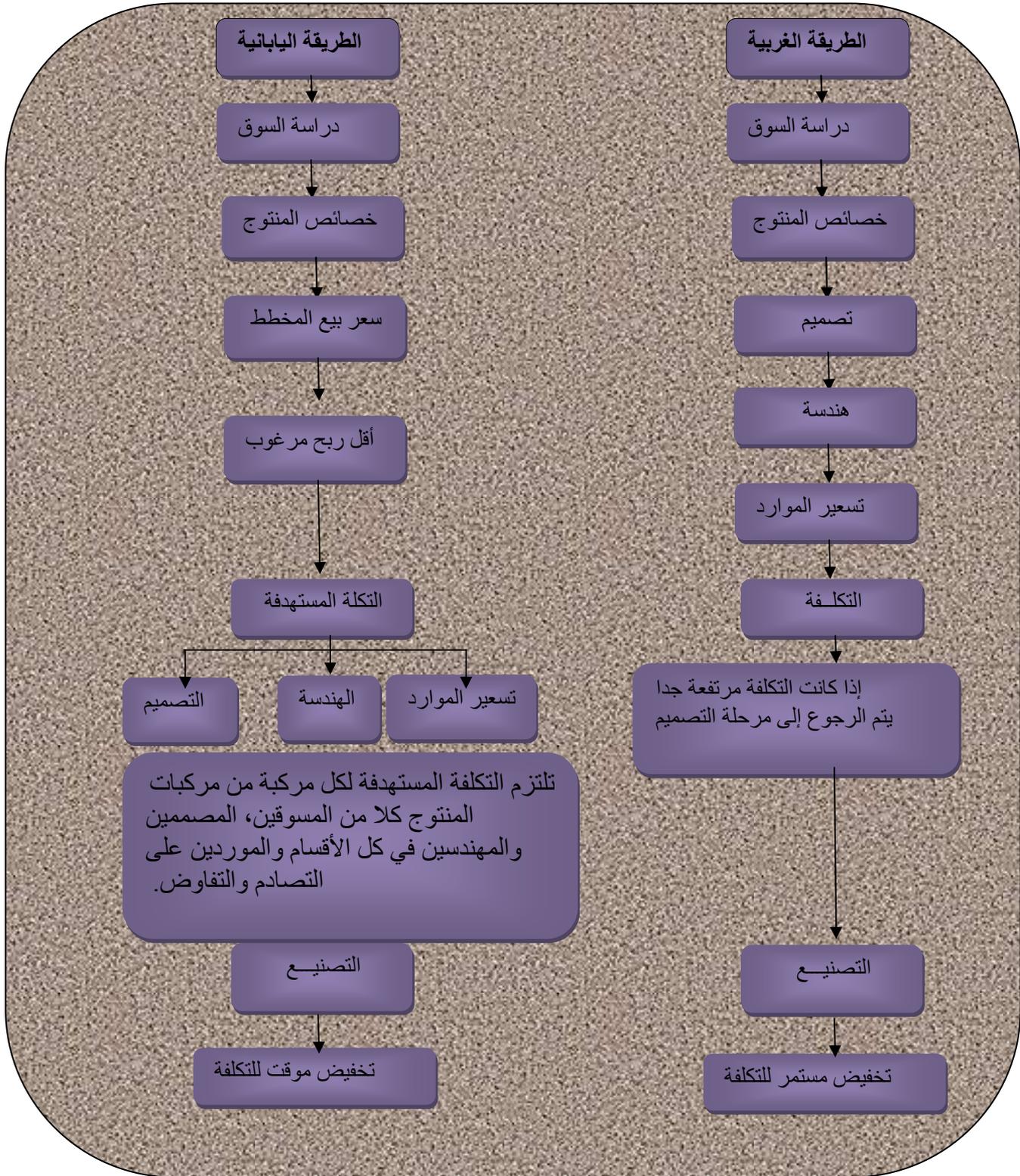
يمثل سعر البيع المبني على مدخلات بيانات العملاء والمنافسين أساس حساب التكاليف المستهدفة.

<sup>1</sup> .الدكتور ثناء القباني مرجع سبق ذكره ص 76.

<sup>2</sup> .الدكتور ثناء القباني مرجع سبق ذكره ص 77.

مقارنة بين الطريقة الغربية والطريقة اليابانية لإدارة التكلفة:

الشكل رقم (02-05): يمثل نقاط الاختلاف بين الطريقة الغربية واليابانية لإدارة التكلفة.



المصدر: راضية عطوي، مرجع سبق ذكره، ص 37

<sup>1</sup> العمرو زياد عوده انبيه العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة رسالة ماجستير جامعة آل البيت 2007 ص 25.

2. **تصميم المنتج:** يتم صياغة الفكرة الأساسية للمنتج وتحديد سعر البيع وتحديد تكلفة مستهدفة للمنتج الجديد يمكن تحقيقها وذلك في ضوء متطلبات عملية التصميم وتشتمل هذه المرحلة على عدة خطوات هي:

- تحديد الطاعات الوظيفية الرئيسية للمنتج (عليا، متوسطة، دنيا).
  - تخصيص التكاليف المستهدفة على القطاعات الوظيفية العليا.
  - تصميم الفكرة الأساسية للمنتج في ضوء تخصيص التكاليف المستهدفة.
  - التأكد من أن تصميم الفكرة الأساسية للمنتج قد تم بطريقة تلائم التكلفة المستهدفة.
3. **التصميم الأساسي:** في هذه المرحلة يتم إعداد شكل عام، بناء على التكلفة المستهدفة وتتمثل هذه المرحلة على ما يلي:

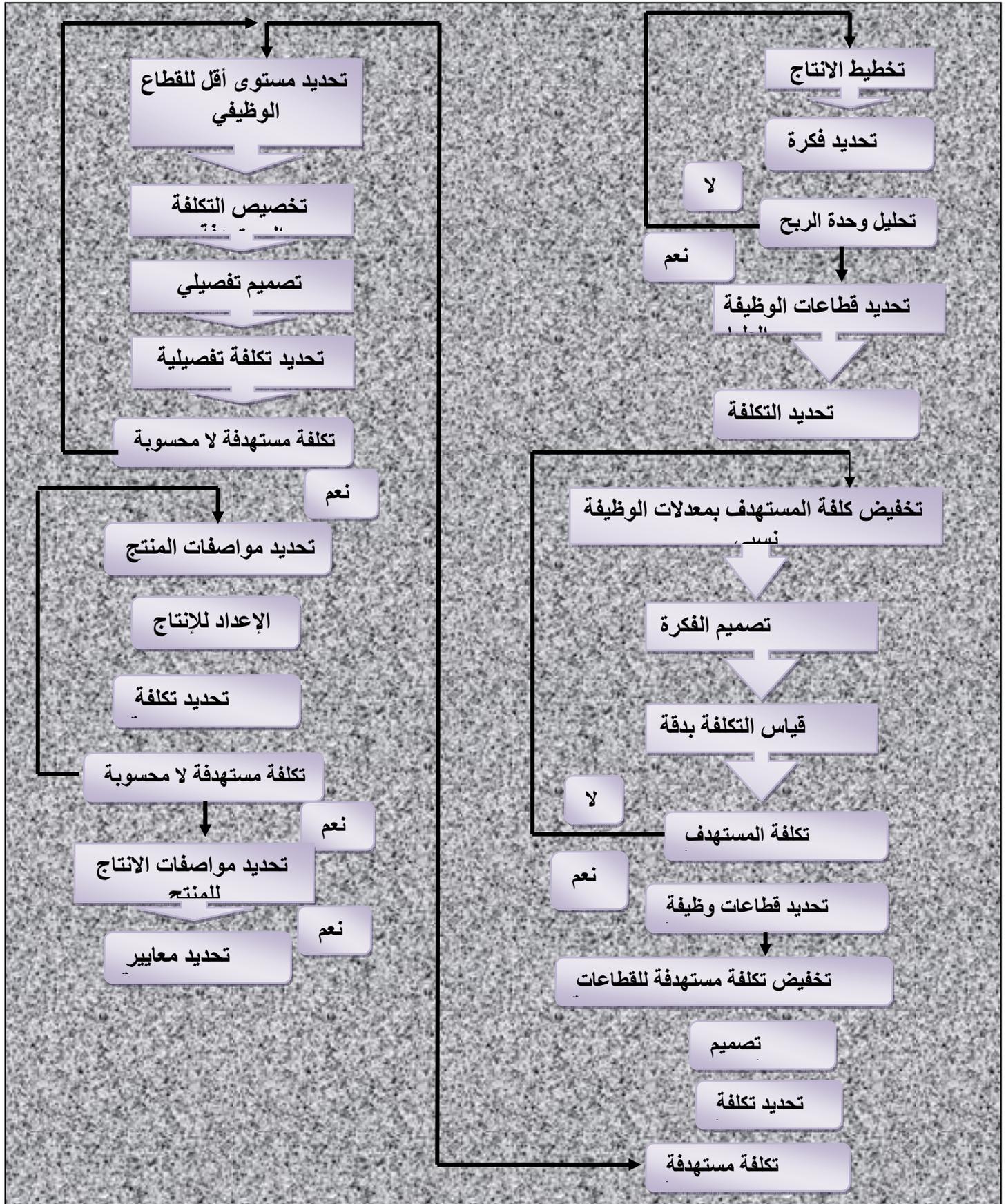
- تخصيص التكاليف المستهدفة للقطاعات الوظيفية (عليا، متوسطة) أو المكونات الأساسية لمنتج.
  - إعداد شكل عام للمنتج.
  - التأكد من أن شكل المنتج قد صمم بطريقة تلائم التكلفة المستهدفة.
4. **التصميم التفصيلي:** يتم في هذه المرحلة ترتيب مواصفات المنتج في ضوء الشكل العام للمنتج وتمثل هذه المرحلة:

- ترتيب تفاصيل مواصفات المنتج في ضوء التكلفة المستهلكة.
  - التأكد من أن مواصفات المنتج قد صممت بطريقة تلائم التكلفة المستهدفة.
5. **الإعداد للإنتاج:** وفي هذه المرحلة يتم إجراء الخطوات الآتية:
- تصميم نظام الإنتاج وتحديد الانحرافات.
  - تحديد أساليب الإنتاج، العمليات الإنتاجية في ضوء التكلفة المستهدفة.

ويمكن توضيح المراحل السابقة بالشكل الآتي:

الشكل رقم (02-06): يوضح مراحل تحديد التكلفة المستهدفة.

المصدر: العمرو زياد عوده انبيه العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة رسالة ماجستير جامعة آل البيت 2007 ص 27.



الشكل رقم (02-07): المراحل الأساسية للتكلفة المستهدفة.



وموردي المنتج وذلك بطرح هامس ربح مستهدف من سعر البيع المستهدف لتحديد تكلفة المنتج التي يسمح بها السوق وهي التكلفة المستهدفة التي يجب أن تسمى المؤسسة لتحقيقها وهذا ما يعبر عنه نظريا بالمساواة التالية:

$$\text{سعر البيع المستهدف} - \text{الربح المستهدف} = \text{التكلفة المسموح به.}$$

أو:  $\text{سعر البيع الذي يحدده السوق} - \text{الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه} = \text{التكلفة المستهدفة.}$

ومن هنا فإن أول خطوة في طريقة التكلفة المستهدفة تؤدي إلى وضع سعر مستهدف للمنتج وهذا هو الاختلاف الجوهرى، عن الطريقة التقليدية لحساب التكلفة، حيث أن حساب التكلفة المستهدفة يكون على أساس السعر أي أن هناك توجه نحو السوق، وسواء تعلق الأمر بتحديد سعر منتج جديد وإعادة تقييم سعر منتج موجود في السوق فإن نقطة البداية تكون من السوق عوضاً من المعايير الداخلية للتكلفة أو تقديرات التكلفة الموجودة.

تتمثل الفكرة الرئيسية لنظام التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة أملاك المنتج وليس تخفيض السعر الذي يدفعه لعميل أثناء الشراء فقط، معنى هذا أن كل التكاليف التي تتضمنها تكلفة الامتلاك والمتمثلة في سعر الفاتورة، تكلفة النقل، التصليحات والصيانة، الخدمات وتكلفة التخلص من المنتج يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار أثناء شراء المنتج وفي هذا السياق وخلافاً للطريقة التقليدية للتسعير وحساب التكلفة يتم تحديد الأسعار في نظام التكلفة المستهدفة مع الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- احتياجات/ أذواق/ رغبات العملاء: ويقصد بذلك الخصائص المادية والوظيفية للمنتج والتي ستؤثر على السعر.
- السعر المرضى: وهو السعر الذي يستعد العملاء لدفعه مقابل الخصائص والوظائف المطلوبة في المنتج.
- الوضعية التنافسية للمنافسين: أسعارهم/ أصناف منتجاتها ووظائفها.

- هدف حصة السوق المتعلق بحجم السوق الذي ترغب المؤسسة في بلوغه، وقد أظهرت الأبحاث أن معظم الشركات اليابانية تتبع إستراتيجية وضع أسعار تنافسية لتتقدم على المنافسين.

### الإطار الفكري لمدخل التكلفة المستهدفة:

يتطلب تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة الالتزام بمنهج ذو خطوات محددة ولقد أوضح المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم أن التكاليف المستهدفة هي نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكاليف، يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام، ويتيح تطبيق نظام التكاليف المستهدفة ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية. ويقوم مدخل التكلفة المستهدفة على إتباع الخطوات الآتية:

**1. السعر يقود على التكلفة:** يتم تحديد التكلفة بناء على سعر لبيع التنافسي تم طرح هامش الربح الذي تستهدفه الشركة ثم هذا السعر لنصل إلى التكلفة المستهدفة كما سبق ذكره ففي حالة تطبيق الكلفة المستهدفة نجد أن سعر البيع هو المتغير المستقل في حين أن تكاليف التصميم والتصنيع والتسويق المسموح بها كتكاليف مستهدفة هي المتغيرات التابعة.

**2. العميل هو الهدف:** لا بد من التركيز والاهتمام بالعميل ومتطلباته من ناحية جودة المنتج والسعر والتوقيت، فهذه العوامل هي التي تحكم عملية تحليل التكاليف فلا بد من دراسة وفهم خصائص جودة المنتج وتوقيت عملية البيع كما يرغبها ويتوقعها العميل وذلك في إطار سعر البيع التنافسي ورد الفعل المتوقع من المنافسون إزاء المنتج الذي تقدمه الشركة.

وإتباع مدخل التكلفة المستهدفة لا يهدف إلى تحقيق الربح المخطط فقط ولكن يسمح للشركة بتحقيق الأبعاد التنافسية للمنتج حيث أن التكاليف المستهدفة لا يمكن الوصول إليها من خلال التضحية برغبات ومواصفات العميل أو من خلال خفض معدلات الأداء أو تأخر تقديم المنتج للسوق فبدون تكلفة تنافسية لا يمكن لأي شركة أن تلعب دورا هاما في السوق حيث أن المستهلك هذا العصر ذو ذوق متطور فالمستهلك لا يقوم بشراء أي منتج مجرد انخفاض سعره بل على العكس فهو يقوم بفحص مميزات التشغيل والمظهر والاستخدام بالإضافة إلى عوامل أخرى وذلك قبل أن يتخذ قرار الشراء أو أساليب الترغيب المبنية على تخفيض التكلفة عن طريق الاستغناء عن بعض وظائف المنتج أو مستوى جودته لم تعد تخدع المستهلك.

**3. التصميم:** تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي إلى خفض التكاليف أثناء عمليات التخطيط والتصميم والتصنيع والتسويق.

- يمكن من خلال تطبيق هذا النظام إتمام عملية تصميم المنتج وعمليات التصنيع وتسليم المنتج للعميل بشكل متزامن ومتصل وهو ما يطلق عليه الهندية المتزامنة.
- وتركز الطرق التقليدية في بيئة التصنيع على عوامل الكفاية الإنتاجية لخفض التكلفة مثل خفض التآلف والرقابة على ساعات العمل الفعلية وكذلك شراء كميات كبيرة للاستفادة من خصم الكمية ولكن في نظام التكلفة المستهدفة يتم التركيز على مرحلة تصميم المنتج وذلك لأن حوالي 85% إلى 90% من التكاليف يتم الالتزام بها خلال مرحلة التصميم في حين أن التكلفة الفعلية خلال هذه المرحلة لا تتعدى من 10% إلى 20% من إجمالي تكلفة المنتج.

الجدول رقم (02-01) الفرق بين نظام التكلفة المستهدفة والأساليب التقليدية في إدارة التكاليف:

النظم التقليدية (Cost-Plus)	التكلفة المستهدفة (Target Costing)
بحوث السوق لتحديد متطلبات التكاليف تساهم في تحديد سعر البيع	بحوث السوق لتحديد متطلبات سعر البيع ليساهم في تحديد التكاليف
تحديد أسعار الموردين	تحديد سعر البيع المستهدف
تقرير التكلفة	تحديد هامش الربح المستهدف
هامش الربح المطلوب	تحديد التكلفة المستهدفة
يتم إشراك الموردين بعد إتمام عملية التصميم	يتم إشراك الموردين في مراحل مبكرة من التصميم
محاسبي التكاليف مسؤولين عن خفض التكلفة	أعضاء الفريق مسؤولين عن إدارة التكلفة
التقييد بالتكلفة المعيارية وخفض التكلفة الدوري	خفض التكلفة المستمر
تلائم أسواق البائع	خاصة بأسواق المشتري

المصدر: مسكين الحاج، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة، مرجع سبق ذكره ص 80

### أساس التكلفة المستهدفة:<sup>1</sup>

تحدد معظم التكاليف بناء على القرارات المتخذة أثناء المراحل الأولى ولتصميم المنتج والعملية الإنتاجية وتعتبر محاولة تخفيض التكاليف عند بلوغ المنتج مرحلة الإنتاج أمراً صعباً، لذلك فإن التركيز على التكاليف أثناء المراحل الأولى للتصميم يعتبر أساس لضمان تحقيق الربح والتكلفة المستهدفة، وهذا يعني أنه يلزم معرفة تصاميم المنتج، اختيارات المواد، المواصفات والتجاوزات المسموحة، تصميم العمليات وقرارات الاستثمار قبل

<sup>1</sup> راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف مرجع سبق ذكره ص 43.

اتخاذ قرارات تصميم وتطوير المنتج وبناءا عليه فإن المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة هي كالآتي:

أ. **السعر يؤدي إلى التكلفة:** استنادا لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف تكلف بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي، وهذا ما يعبر عنه بالمعادلة التالية:

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

ب. **التركيز على العميل:** أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات وفي نفس الوقت توجه تحليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج (بالنسبة لعميل أكبر من تكلفتها).

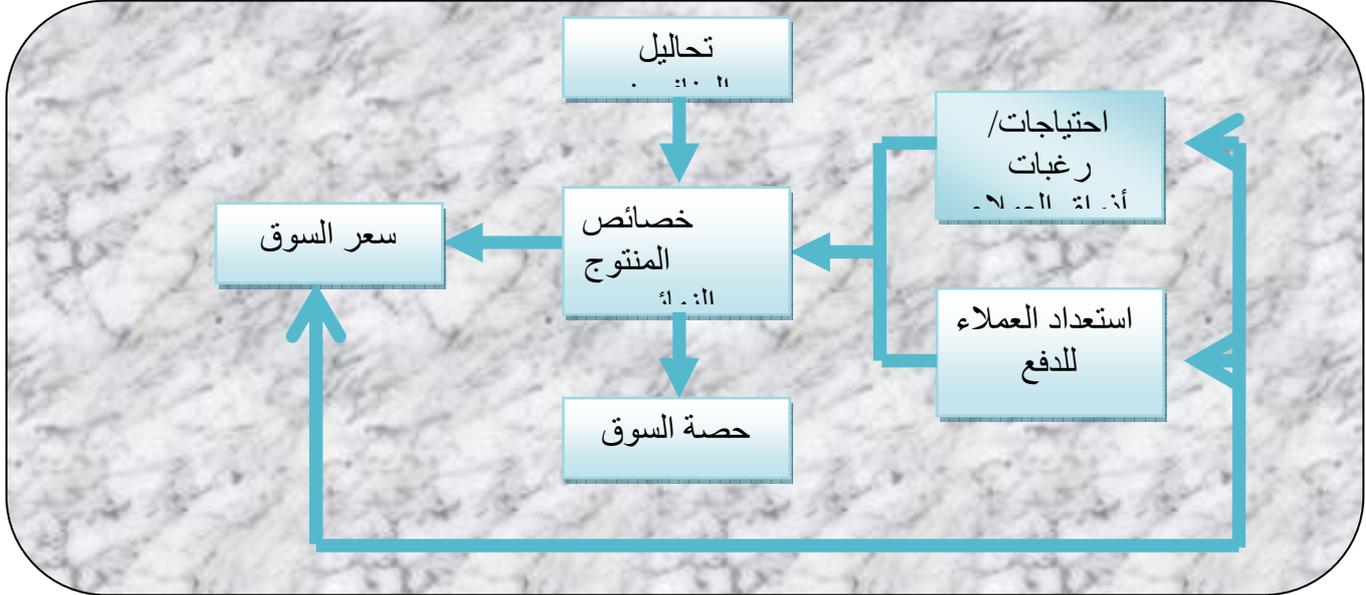
ج. **التركيز على مرحلة التصميم:** في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعملية، لذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها التكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتوجات جديدة في السوق.

د. **فريق أعضاؤه من وظائف مختلفة (Cross-Functiona Teams):** ويتعلق هذا بحقائق أن الفريق متعدد الوظائف مسؤول عن كامل العملية من الشروع، الاختبار إلى النهاية، ويعني الفريق المتعدد الوظائف هنا تفاعل أقسام مختلفة مثلا: المحلل المالي الذي يخطط طلب الإمدادات والمبيعات يتفاعل مع المصممين للاتفاق على التكلفة المستهدفة النهائية.

هـ. **تخفيض تكلفة دورة الحياة:** يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء، وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.

و. **إدماج سلسلة القيمة:** ويعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات والعملاء في أسلوب التكلفة المستهدفة.

الشكل (02-08) تحديد الأسعار في أسلوب التكلفة المستهدفة.



المصدر: راضية عطوي ، دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف مرجع سابق ذكره، ص45.

#### أ. تحديد الأسعار المستهدفة في حالة المنتجات الجديدة<sup>1</sup>

يعتبر تحديد أسعار المنتجات الجديدة صعبا جدا لأن المؤسسة لا تكون لديها أية معلومات تاريخية حول تكلفة هذه المنتجات لتقييم على أساسها تطور السوق والإستراتيجية الأكثر ملائمة في هذه الحالة هي القيام بدراسة سوق مكثفة، دراسة منتجات وتقنيات المنافسين... الخ، وتقييم تلك العوامل التي ستساعد المنتج على تقدير تكلفة الإنتاج وسعر البيع وتقييم الربح المتوقع.

#### ب. تحديد الأسعار المستهدفة في حالة المنتجات الموجودة في السوق:<sup>2</sup>

تعتبر عملية تحديد السعر المستهدف أسهل عندما يتعلق الأمر بمنتجات موجود في السوق، لأن سعر السوق يكون موجودا وينبغي فقط إعادة تقييمه مع الأخذ بعين الاعتبار أنشطة المنافسين، كما يجب التنبؤ بانخفاضات الأسعار المحتمل حدوثها في السوق واتخاذ الإجراءات المناسبة الوقت المبكر لتفادي التفاجؤ بذلك دون استعداد، ومن المهم جدا تحليل السوق التي يخدمها المنتج لأن الاختلافات الوظيفية والإقليمية للأسواق قد تؤدي إلى تطبيق بعين الاعتبار استراتيجية المؤسسة طويلة الأجل المتعلقة بالسوق، حيث أنه في العديد من الحالات تظهر الحاجة لإيجاد العلاقة بين حصة السوق أو حجمها والسعر لإيجاد مدى السعر الأمثل.

<sup>1</sup> راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف مرجع سبق ذكره ص45.  
<sup>2</sup> راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف نفس المرجع ص45.

تساعد المعلومات المتعلقة بنوعية المنتجات المتواجدة في السوق ووظائفها، التكنولوجيا الحديثة، التصاميم الجديدة، التغيرات البيئية... الخ، المنتجين على تعديل وإعادة هيكلة نظام التسعير، كما أن توفر بعض المعلومات التاريخية المتعلقة بأداء المنتج السابق يجعل إعداد مخطط السعر أسهل وعادة ما يتم تعديل سعر البيع الحالي نتيجة إضافة وظائف أو خصائص كما يمكن أن تكون تعديل السعر ناتج عن التعديل في الخصائص المادية للمنتج أو على أساس المنافسين.

**ب-1/ تعديل السعر على أساس وظائف المنتج:** في هذه الحالة يكون التسعير بناء على سعر المنتج الموجود في السوق والتعديل الوظيفي الذي سيطرت عليه، فإذا تمت لإضافة أو إزالة وظيفية للمنتج فإن قيمة هذه الوظيفة سيتم إضافتها أو طرحها من سعر المنتج الموجود في السوق للحصول على سعر المنتج بعد التعديل الوظيفي. الذي طرأ عليه.

**ب-2/ تعديل السعر على أساس الخصائص الفيزيائية للمنتج:** يتعلق الأمر هنا بكيفية تحديد الأسعار بالخصائص المادية المرتبطة بالمنتج مثل: فكرة الوزن، قوة الحصان البخاري، التأثير على المحيط... الخ. وقد يحظى هذا بعناية كبيرة عندما تكون الخصائص الوظيفية للمنتج مرتبطة بخصائصه المادية وعندما تكون التغيرات الوظيفية بطيئة جدا بعين الاعتبار منافسها وخصائص منتجاتهم وتمثل الإستراتيجية الرئيسية في تقدير قيمة التمييز التي تكتسبها منتجات المنافسين بناء على وظائفها وخصائصها.

**ج. تحديد الربح المستهدف:** تتمثل آخر خطوة على مستوى السوق في وضع ربح مستهدف للمنتج وذلك بناء على استراتيجية الربح طويل المدى للمؤسسة واستراتيجية حصة المنتج من السوق في المدى القصير ويتحدد الربح المستهدف على أساس العائد على المبيعات الذي تريده المؤسسة بهدف تحقيقه بدلا من العائد على الاستثمار وذلك لأسباب تقنية واستراتيجية يتمثل السبب التقني في كون المصنوع في حاجة لإنتاج منتجات متعددة وبكميات قليلة للحفاظ على بقائهم في الأسواق التي تتميز بسرعة تطورها ومن المستحيل استعمال العائد على الاستثمار لحساب ربحية كل منتج من منتجاتهم، أما السبب الاستراتيجي فيتمثل في كون العائد على المبيعات أكثر اختيارا لوضع الاستراتيجيات طويلة الأجل، حيث يحتاج المصنعون إلى التركيز على ربحية حافظة لمنتجاتهم والدور الذي يؤديه كل منتج فيها.

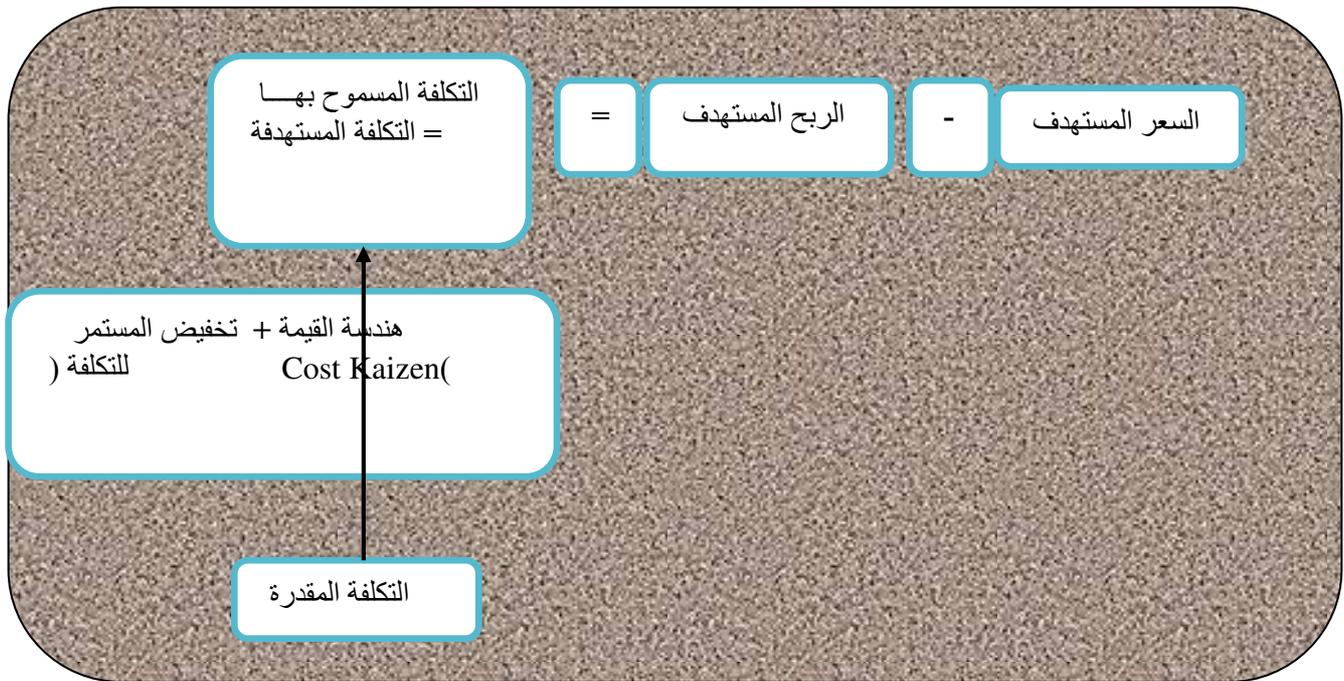
**د. حساب التكلفة المستهدفة:** بعد أن تم تحديد كل من سعر البيع والربح والذي ترغب المؤسسة في أن يحقق المنتج المعني، يمكن حساب التكلفة المستهدفة (المسموح بها) للمنتج بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المتوقع لامتص ضمان توفر جميع الوظائف الأساسية التي يريدها العملاء في المنتج.

### على مستوى المنتج:

إن التكلفة المستهدفة التي تم حسابها في المرحلة يتم تقدير تكلفة الاعتبار إمكانيات المؤسسة أو الموردين وفي هذا المرحلة يتم تقدير تكلفة المنتج التي يمكن بلوغها بالنظر إلى مؤهلات المؤسسة وتكنولوجياها

وعموما تكون هذه التكلفة المقدرة أكبر من التكلفة المستهدفة وينبغي محاولة امتصاص هذا الفرق الموجود بين التكلفتين.

الشكل رقم (02-09) طريقة التكلفة المستهدفة.



#### المطلب الرابع: قرارات التسعير والعوامل المؤثرة عليها.

في هذا المطلب سوف نتطرق إلى كل ما يخص قرارات التسعير والعوامل المؤثرة في قرارات واتخاذها من طرف إدارة المؤسسة.

#### الفرع الأول: قرارات التسعير.

إن قرارات التسعير هي عبارة عن قرارات إدارية كما يجب أن تحصل عليه المنشأة مقابل تقديمها للمنتجات والخدمات للغير، وتؤثر هذه قرارات على عدد المنتجات المباعة ومن ثم إيرادات المنتجات، وتضخيم الدخل التشغيلي تقوم المؤسسة بإنتاج وبيع الوحدات بحيث يزداد الإيراد من بيع وحدة إضافية عن تكاليف إنتاجية وعلى ذلك تختلف العمليات الحسابية لتكاليف المنتج حسب المحتوى المكون للإنتاج وحسب الوقت الذي نتج عليه ويلاحظ أن فهم الجيد لكل أنواع سلوك التكاليف ومسبباتها والمفاهيم ملائمة والتي تم التطرق لها

بالتفصيل في الفصل الأول يعتبرون مفتاح قياس تكاليف المنتج وسوف نقوم بالتطرق في هذا الفصل إلى قرارات التسعير ودورة حياة المنتج وتكلفة المستهدفة بغية الوصول إلى تحقيق الربحية<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: عوامل المؤثرة على قرارات التسعير<sup>2</sup>.

**تعريف السعر:** سعر المنتج أو الخدمة هو ناتج التفاعل بين الطلب على السلعة أو الخدمة وغرضها وعلى ذلك يجب أن تعتمد قرارات التسعير دائما على الطلب والزمن المتوقعين وهنا يمكن القول على أنه توجد ثلاثة عوامل مؤثرة على الطلب والوحدة وهم العملاء والمنافسون والتكاليف.

**1- العملاء: customers** يؤثرون على الأسعار من خلال تأثيرهم على الطلب وعلى المؤسسة أن تقوم دائما بفحص قرارات التسعير من خلال رؤية العملاء فقد يؤدي السعر العالي إلى رفض العملاء لمنتج المؤسسة واختيار المنتج المنافس.

**2- المنافسون: competitors** يجب على كل مؤسسة أن تأخذ في اعتبارها مواقف وأعمال المنافسين فالمنتجات البديلة للمنافسين تؤثر على الطلب وتدفع المشروع إلى تخفيض أسعاره، والمنافسون يستطيعون تخطي الحدود الدولية ولذلك يتأثر السعر بالتذبذبات في معدلات استبدال العملة فنقص القوة الشرائية للمنتج يؤثر على سعر المنتج عند تصديره إلى دولة أخرى.

**3- التكاليف: Costes** تؤثر على الأسعار لأنها تؤثر على العرض حيث أن التكلفة هي جزء نسبي من السعر.

**المدى الزمني وقرارات الأسعار<sup>3</sup>:** تتعلق معظم قرارات التسعير إما بالزمن القصير أو بالزمن الطويل والقرارات الزمن القصير مدى زمني أقصر من سنة واحدة، وتسجل قرارات مثل تسعير الأوامر الخاصة التي تتم لمية واحدة دون أي تأثير على المدى الزمني الطويل، أما القرارات طويلة الأجل فمداها الزمني أطول من سنة واحدة ويشمل تسعير المنتج في الزمن الطويل بعاملين هما:

- التكاليف الغير المناسبة لقرارات التسعير قصيرة الأجل مثل: التكاليف الثابتة التي لا يمكن أن تتغير وغالبا ما تكون ملائمة للزمن الطويل.

هوامش الربح في قرارات تسعير المدى الطويل والتي يجب أن تحقق عائدا مناسباً على الاستثمار.

**الأساليب البديلة للتسعير في المدى الطويل:** بعد تحديد تكاليف الإنتاج علينا أن نعرف تأثير التكاليف على قرار التسعير في المدى الطويل أي نقطة البدء في قرارات التسعير يمكن أن تكون:

■ مبنية على السوق.

<sup>1</sup> تشارلز هورنجرن تعريب احمد حامد حجاج "محاسبة التكاليف" مدخل إداري الكتاب الأول كلية التجارة جامعة الإسكندرية ص272.

<sup>2</sup> تشارلز هورنجرن تعريب احمد حامد حجاج "محاسبة التكاليف" ص273.

<sup>3</sup> نساء علي قباني إدارة التكلفة و تحليل الربحية مرجع سبق ذكره ص75.

## ■ مبنية على التكلفة.

وأسلوب بناء الأسعار على أساس يبدأ بالسؤال ومعرفة ما يريده العميل وما هو سلوك المنافسين اتجاه رغبات العملاء وبذلك يبدأ أسلوب بناء الأسعار على السوق بالسؤال عن التكلفة الناتجة من إنتاج هذا المنتج وبالتالي ما هو السعر الواجب الحصول عليه لتغطية التكاليف وتحقيق العائد المطلوب على الاستثمار والشركات المنافسة بالسوق تستخدم أسلوب الأسعار المبنية على السوق حيث تقوم الشركات المنافسة بالسوق تستخدم أسلوب الأسعار المبنية على السوق حيث تقوم الشركات المنافسة نفس الخدمة للعميل، أما الشركات التي تقدم خدمات أو المنتجات على أساس رغبة العملاء ورد فعل المنافسين وتكلفة الإنتاج والبيع، وبذلك فهذه الشركات تأخذ في اعتبارها كلا من السوق والتكلفة.

المبحث الثالث: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة.

في هذا المبحث سوف يتم تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال مميزات و الايجابيات التي جاء بها هذا النظام الحديث وذلك لسد الثغرات التي كانت تشوب نظام التكاليف الكلاسيكي أو ما يعرف بالنظام التكاليف التقليدي كما سيتم التطرق أيضا إلى السلبيات أو الانتقادات الموجهة لنظام التكلفة المستهدفة.

المطلب الأول: نقاط القوة ومزايا تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

في هذا المطلب سيتم ذكر محاسن ونقط القوة التي يتميز بها نظام التكلفة المستهدفة.

مزايا تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة:

هناك العديد من المزايا التي يمكن أن تعود على المنظمات من وراء تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، ومن أهم هذه المزايا ما يأتي<sup>1</sup> :

- 1- منهج التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية، وذلك بتخطيطه للربح المستهدف.
- 2- يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد.
- 3- يؤدي إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكن تحمله وفي ذات الوقت تكون تلك المنتجات والخدمات محققة للربح.
- 4- يمكن مدخل التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف خارجية مثل الموردين وحتى العملاء.
- 5- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الابتكار بما يفيد المنظمة والموردين معا بما يؤدي إلى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة بالتكلفة إلى الموردين.
- 6- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها.
- 7- أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من الوفورات التكاليفية عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء بحيث يتم إنتاج المنتج بأفضل توليفة ممكنة من الأنشطة.
- 8- لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظل مدخل التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقارير عنها وإنما يمتد ليشترك مع فرق العمل في مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات.

<sup>1</sup> العمرو زياد عوده انبيه العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة رسالة ماجستير جامعة آل البيت 2007 ص21.

9- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث إنه لا يمكن تبني هذا المدخل إلا من خلال تعاون مجموعات الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات التنظيمية.

### المطلب الثاني: الصعوبات التي تواجه تطبيق منهج التكلفة المستهدفة.

في هذا المطلب نتناول أهم الصعوبات التي تحول دون تطبيق التكلفة المستهدفة و التي تسبب عائق يمنع المؤسسات على تطبيق هذا المنهج.

#### الصعوبات التي تواجه تطبيق منهج التكلفة المستهدفة:

على الرغم من أهمية منهج التكلفة المستهدفة إلا أن وضع هذا المنهج قيد التنفيذ الفعلي يتجنبه بعض الصعوبات التي ينبغي أن تكون الإدارة على علم مسبق بها حتى تتمكن من تخطيطها، ومن أهم هذه الصعوبات ما يلي (أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف)<sup>1</sup>:

1- الصراع التنظيمي حيث إن اختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل قسم قد تؤدي إلى صعوبة نجاح منهج التكلفة المستهدفة ما لم يتم التنسيق بين هذه الأهداف.

2- يتطلب منهج التكلفة المستهدفة العديد من التغيرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة.

3- يحتاج تطبيق هذا المنهج إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج وهي تكاليف اختيارية، ولهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد التكلفة المستهدفة لأن علاقة المدخلات بالمرجات في هذه التكاليف غير واضحة.

4- تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي إلى الضغط على فريق العمل.

5- التزام المديرين بنظام عمل الشركة والإجراءات الروتينية، وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية، ومحاربة التغيير وكرهية تحمل المسؤولية.

6- إن تحديد التكلفة المستهدفة فنا أكثر منه علما، وبالتالي على المنشأة التعلم من التجارب والخبرة السابقة حتى لا يتم تحديد تكلفة مستهدفة يصعب الوصول إليها فيشعر العاملون بالإحباط.

7- يجب دراسة التكلفة والعائد قبل اتخاذ قرار استخدام منهج التكلفة المستهدفة.

ويرى بأن هذه الصعوبات يمكن التغلب عليها من خلال ما يأتي:

1- وضع هدف عام للمؤسسة والعمل على التنسيق بين الأهداف الفرعية للأقسام والتي يؤدي تحقيقها إلى الوصول للهدف العام.

<sup>1</sup>ميساء رجحان محمود محمد دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات رسالة ماجستير جامعة الملك عبد العزيز السعودية 2002 ص 26-31.

- 2- عمل فريق من الخبراء والمختصين يسند لهم مهمة التطوير، وذلك يجنب المؤسسة الكثير من التكاليف.
- 3- أن يكون العاملين بالمؤسسة من أصحاب الاختصاص، وذلك لإنجاز العمل بالسرعة المطلوبة وتجنب ضغوط العمل.
- 4- توعية المديرين والمسؤولين بضرورة البعد عن الروتين والعمل على التجديد، وتعريفهم بمزايا النظام الجديد.
- 5- تدريب الموظفين والعاملين بالمؤسسة على استخدام منهج التكاليف المستهدفة وفوائد تطبيقها.

**خلاصة الفصل :**

تم التطرق في هذا الفصل إلى احد المداخل الحديثة لتخفيض التكاليف ويتمثل في نظام التكلفة المستهدفة كأداة فعالة لتخفيض التكاليف الكلية للمؤسسة حيث تم من خلاله التطرق إلى العناصر الأساسية لتبسيط المفاهيم ومن بينها عموميات حول نظام التكلفة المستهدفة ونبرة التاريخية و دراسة أهم المراحل التي مرت بها وخطوات تطبيقها وأهدافها وخصائصها و مبادئها ليتم في الأخير تقييم هذا المدخل من خلال ذكر ايجابيات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة و الصعوبات التي تعيقها وتحول دون تطبيقها.

**تمهيد:**

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية على المؤسسات الناشطة في ولاية سعيدة، إذ تتناول المباحث وصفاً لمنهج الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي اعتمدها الباحث عليها في تحليل الدراسة.

إن الهدف الجوهرى والرئيسى للدراسة الميدانية هو التأكد من صحة الفرضيات ما تم التطرق إليه في الجانب النظرى .

**المبحث الأول: تقديم عام حول الدراسة الميدانية.**

في هذا المبحث سيتم التطرق الى مختلف العموميات التي تخص الدراسة الميدانية وذلك من خلال ثلاثة مطالب.

**المطلب الأول: منهجية الدراسة وادائها.**

من اجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باستخدام المنهج التحليلي والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها، ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها ويحللها. وتهدف هذه الدراسة إلى دراسة مدى فعالية نظام التكلفة المستهدفة في ظل نظام التكاليف الحديثة في المؤسسات الاقتصادية بولاية سعيدة، وقد تم استخدام منهج المسح الشامل من خلال دراسة تطبيقية للتعرف على مدى مساهمة التكلفة المستهدفة في خفض التكاليف بالمؤسسات العاملة في ولاية سعيدة، واعتمدت الدراسة على نوعين أساسيين من البيانات:

**أولا -البيانات الأولية:**

وذلك بالبحث في الجانب الميداني بتوزيع استبيانات لدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام الإحصاء واستخدام (Statistical Package for Social Science) SPSS برنامج الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

**-ثانيا-البيانات الثانوية:**

وتمت استخدام المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة و اعتبارها كمصدر ثانوي في تجميع المعلومات، وبنوي الباحث من خلال اللجوء للمصادر الثانوية في الدراسة، للتعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت وتحديث في مجال الدراسة.

**أداة الدراسة:**

تحدد أداة الدراسة التي استخدمها الباحث في الاستبانة التي تم إعدادها على النحو التالي:

- 1 -إعداد الاستبانة أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
- 2 -عرض الاستبانة على المشرف من اجل اختبار مدى ملائمتها لجمع البيانات.
- 3 -تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
- 4 -تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم.
- 5 -إجراء دراسة اختباريه ميدانية أولية للإستبانة وتعديل حسب ما يناسب.

6 -توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة ، ولقد تم تقسيم الاستبانة إلى جزأين كما يلي:

الجزء الأول : يتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة وبيانات تخص المؤسسة ويتكون من 14 فقرة  
الجزء الثاني يتناول مدى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف على المؤسسات الاقتصادية في ولاية سعيدة و الذي وتم تقسيمه إلى محورين كما يلي:

1 -المحور الأول : يناقش إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستهدفة ويتكون من 11 فقرة.

2 -المحور الثاني: يناقش مدى اعتبار التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف ، ويتكون من 05 فقرة.

وقد كانت الإجابات على كل فقرة مكونة من 5 إجابات حيث الدرجة من " 1 " إلى " 5 "

عالية جدا	عالية	متوسطة	قليلة	قليلة جدا
-----------	-------	--------	-------	-----------

#### المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة.

في هذا المطلب نتطرق الى مجتمع وعينة الدراسة وذلك لتوضيح الطريقة المستخدمة في عملية التوزيع الخاصة بالاستبانة وتبيان عدد الموزع والمسترجع واستبعاد الاستبانات الغير صالحة للدراسة.

#### الفرع الاول :مجتمع الدراسة.

يتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات الاقتصادية في ولاية سعيدة حيث يعد أكثر القطاعات الذي يفترض استخدام نظام التكلفة المستهدفة و الأكثر الحاجة لاستخدامها كأداة فعالة لتخفيض التكاليف.

#### الفرع الثاني: عينة الدراسة

اشتملت العينة على سبعة مؤسسات اقتصادية العمومية والتي تمثل ثلث المجتمع و ذلك من اجل جمع البيانات تم استخدام أسلوب الحصر الشامل وقد تم توزيع الاستبانات على جميع أفراد مصلحة المحاسبة و مصلحة التجارة لعينة الدراسة ، وتم استرداد استبانة، وبعد فحص الاستبانات تم استبعاد سبعة استبانات و ذلك لعدم مطابقتها لشروط الإجابة.

وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة من إجمالي 80 استبانة ، 73 استبانة .

حيث تم توزيع الاستبانة على ثلث المؤسسات العاملة في ولاية سعيدة .

جدول (03-01) الاستثمارات الموزعة و المستعادة حسب المؤسسات المبحوثة.

النسبة %	المستعادة	الموزعة	اسم المؤسسة
13.69%	10	10	مؤسسة الحليب ومشتقاته
17.80%	13	15	مؤسسة صناعة المواد الكاشطة ENAVA
15.06%	11	15	مؤسسة نפטال فرع GPL
12.32%	9	10	مؤسسة نפטال فرع التسويق
13.69%	10	10	تعاونية الحبوب والخضر الجافة
13.69%	10	10	مؤسسة صناعة الورق و السيليلوز
13.69%	10	10	مؤسسة منظفات الغرب ENAD
100%	73	80	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة.

### المطلب الثالث :عموميات حول مؤسسات الدراسة.

في هذا المطلب سيتم التطرق الى عموميات تخص مؤسسات محل الدراسة وذلك من خلال اعطاع نبذة تاريخية حول كل منها.

أولا : مؤسسة إنتاج الحليب و مشتقاته.

عموميات حول مؤسسة إنتاج الحليب و مشتقاته:

التعريف بمؤسسة إنتاج الحليب و مشتقاته :

- أنشئت المؤسسة بأمر رقم 69-63 في 20 نوفمبر 1996 و هي في شكل مؤسسة عمومية ذات طابع تجاري و صناعي تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلالية المالية، نلاحظ أن الديوان للحليب تحت سلطة وزارة الفلاحة .

## التعريف : GIPLAIT

يعتبر مجمع الوطني للحليب و مشتقاته مؤسسة عمومية اقتصادية، و هي مختصة في إنتاج الحليب و مشتقاته، مقرها الرئيسي في الجزائر العاصمة .

تأسست هذه المؤسسة في سنة 1948 عن طريق مجموعة من منتجي الحليب كان عددهم 150 منتج برأس مال يقدر ب 900000 فرنك فرنسي قديم و بطاقة إنتاجية تقدر ب 420 ألف لتر يوميا، عرفت المؤسسة عدة تغييرات، حيث سنة 1967 أصبحت تسمى بتعاونية حليب وهران، و في عام 1970 حل محلها الديوان الوطني للحليب و مشتقاته و الذي هو مؤسسة إنتاجية و تجارية .

أما في 12-12-1981 أنشئ الديوان الغربي للحليب و مشتقاته OROLAIT في إطار إعادة تركيب المؤسسات بمرسوم رقم 81-354، و هذا الديوان كانت له مجموعة من المهام الرئيسية كمعالجة الحليب و مشتقاته. و بعد الإصلاحات الاقتصادية دخلت المؤسسة الاستقلالية في ماي 1990، و تحررت من ناحية التسيير و التمويل و إقامة المشاريع الاستثمارية و اختيار الموردين و أصبح الديوان مؤسسة عمومية اقتصادية في شكل أسهم تنتمي لقطاع التغذية، و مزودة برأس مال يقدر ب 40 مليون دينار جزائري و يحتوي على الوحدات التالية :

- وحدة الإنتاج بوهران .
- وحدة الإنتاج بسيدي بلعباس .
- وحدة الإنتاج بمستغانم .
- وحدة الإنتاج بسعيدة .
- وحدة الإنتاج بمعسكر .
- وحدة الإنتاج ببشار .
- وحدة الإنتاج بتلمسان .

## لمحة تاريخية عن الوحدة :

وحدة سعيدة \* المنبع\* تقع بالقرب من مدينة سعيدة شمالا بالمنطقة الصناعية كانت البداية في بنائها سنة 1984 و دخلت ميدان إنتاج في 13-2-1988 بقدرة إنتاجية تقدر 95000 لتر من الحليب 15000 لتر من اللبن .

كانت هذه الوحدة تابعة إلى المؤسسة الأم OROLAIT بوهران إلى غاية 30-12-1997، من 10-1-1997 أصبحت هذه الوحدة تسمى بوحدة المنبع للحليب و هي وحدة مستقلة رأس مالها

يقدر ب 197.380.000 دج و يتمثل إنتاجها في الحليب و مشتقاته كما تتسع مناطق توزيع إلى كل من وهران ، مشرية ، عين الصفراء، فرندة ، البيض، سيق ، المحمدية .

تنقسم الوحدة إلى ثلاثة بنايات :

المخزن الخاص بالمواد الأولية و مواد التغليف .

الورشة الخاصة بالإنتاج مقسمة إلى خمسة أقسام :

أ - ورشة إعادة التركيب .

ب - ورشة التعقيم أو البسترة.

ت - ورشة التكييف أو التعليب.

ث - قسم التنظيف .

ج - غرفة التبريد.

البنية الإدارية:

تشغل الوحدة 2\*8 سا يوميا بحيث أن عدد العمال الإجمالي هو 80 عاملا موزعين حسب المصالح وذلك كتوزيع أولي كما يلي :

المديرية و الإدارة العامة و المراقبة و التسيير: 5 عمال.

المحاسبة و المالية: 4 عمال.

مصلحة الشؤون المستخدمين 3 عمال

الإنتاج : 23 عامل .

الصيانة : 8 عمال .

التموين : 3 عمال .

البيع : 17 عامل .

مصلحة الاستقبال : هذه المصلحة يستقبل فيها حليب البقر من عند الفلاحين ، العدد : 4 عمال .

المخبر : 1 عمال .

الأمن : 11 عامل .

كما يوجد توزيع ثانوي لعدد عمال الوحدة و ذلك يتم كما يلي :

منفذين : 42 عامل .

السيطرة : 18 عامل .

الإطارات : 9 عمال .

الإطارات العليا : 10 عمال .

تنتج الوحدة حوالي **95000** لتر يوميا توزع كلها و هي مقسمة كالتالي:

\* 83000 لتر حليب معقم .

\* 7000 لتر حليب بقر .

\* 5000 لتر لبن .

### ثانيا : مؤسسة منظفات الغرب ENAD

#### لمحة تاريخية عن المؤسسة

كان لزاما على الاقتصاد الجزائري إتباع سياسة التصنيع وذلك لخلق صناعة اقتصادية قوية و من خلاله كانت حتمية إنشاء المؤسسات الوطنية خطوة لا مفر منها و عليه كانت البداية مع مؤسسة سونا طراك سنة 1967 ثم تلى ذلك مجال المحروقات سنة 1971 وبعد ذلك تم التفكير في إنشاء مؤسسات عمومية تبني لها اقتصادها خارج قطاع المحروقات و هذا ما تم من خلال إنشاء الشركة الوطنية LA SNIC و التي تختص في المواد الكيماوية و مواد التنظيف و الصيانة.

وفي 12 نوفمبر 1975 تم توقيع ثلاث عقود لإنجاز الشركات الثلاثة التالية :

مركب سور الغزلان ، مركب شلغوم العيد ، مركب عين تموشنت لرأسمال قدر ب 1355 مليون دينار .  
وفي 30 أكتوبر 1975 كان هناك دعم من مؤسسة ITAL CONSOLT بقيمة مالية قدرها 130 مليون دينار وهذا الدعم موجه بالدرجة الأولى إلى إتمام البناء الأساسي للمؤسسة .

ونظرا للعوائق التي تعرض لها المكلف المسؤول عن البناء تم توقيف عملية البناء ومن ثم تخلى عن المركبات في 10 أوت 1981 ، وفي إطار إعادة إدماج المشاريع تم إمضاء شراكة جديدة مع نفس الشركة لإتمام ما تبقى وذلك بتوجيه من المؤسسات .

وفي 04 ديسمبر 1982 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 82-416 ظهرت المؤسسة الوطنية للمنظفات و مواد الصيانة ENAD كنتيجة لإعادة هيكلة الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية LA SNIC ، وبعد المناقشات تم التوصل للتوقيع على اتفاقيات العودة في 15 مارس 1984 ليتم بعد ذلك مرحلة بداية استغلال مركب المنظفات و مواد الصيانة بسور الغزلان سنة 1986 كمرحلة أولية من المفاوضات وانطلاق عملية الإنتاج في نفس السنة في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وارتباطها بهيكل البحث والإنتاج والتنمية والتسويق في مجالات المنظفات و مواد الصيانة .

**الوحدة: ENAD SODEOR سعيدة.****تعريف الوحدة:**

وحدة ENAD SODEOR سعيدة هي شركة عمومية تقع في المنطقة الصناعية رقم 01 طريق معسكر تتوسط المؤسستين SNPAC و EMIS يبلغ رأسمالها الاجتماعي 257.440.000.00 دج ، تحتل مساحة تقدر 42079 م<sup>2</sup>(متر مربع) منها 7150 م<sup>2</sup> مربع مغطاة يبلغ عدد عمالها 68 عامل ، تعتمد المؤسسة في أداء وظيفتها على قناتين هما قناة الجملة التي تركز بالدرجة الأولى على الطلبات أما الثانية فهي قناة التوزيع التي تنحصر في رجال البيع وذلك بيع منتجات المؤسسة للزبائن (أصحاب المحلات ) وقد يعتبر النشاط الرئيسي للمؤسسة في إنتاج وتوزيع مواد التنظيف والصيانة وقد يظهر ذلك من خلال الوظائف التالية :

- توسيع وتطوير نشاطات التوزيع لتحقيق أهداف المؤسسة
- استخدام القوة البيعية لتلبية حاجات المستهلكين من خلال بيع المنتجات بسعر مناسب وبخدمات جيدة.
- إن وحدة المؤسسة الصناعية التجارية يشمل نشاطها الأساسي في إنتاج وتسويق مواد الصيانة وكذلك شراء المواد الأولية وتحويلها إلى منتجات عامة لغرض بيعها .
- كما أن المؤسسة تقوم بتسويق عدة منتجات .

**ثالثا: التقديم العام للمؤسسة CCLS****لمحة تاريخية عن المؤسسة:**

تأسس الديوان الجزائري المهني للحبوب و الخضر OAIC في 1962/07/12 تحت وصاية من وزارة الفلاحة (رقم التعريفية) 30409 و هو يضم مجموعة التعاونيات على المستوى الوطني و التي من بينها تعاونية الحبوب و الخضر الجافة CCLS SAIDA

\* يضم الديوان حاليا 52 تعاونية فلاحية عبر كامل التراب الوطني و يحكمها نظام تعاوني مباشر . بعد إعادة هيكلة الديوان في سنة 1985 أصبح يضم عدة وحدات متخصصة تشمل النقل ،الخدمات التقنية (الأسمدة ،البذور ) و تدعيم الإنتاج. والتي بدورها تضم الأقاليم التالية (سعيدة-النعامة-البيض) حيث تعتبر CCLS مؤسسة تخزينية و تجارية قبل سنة 2002 لتصبح مؤسسة تخزينية و خدماتية فقط أي تقوم بعملية استقبال و تخزين الحبوب داخل الوحدات التابعة لها وقف أوامر فورية أما مقرها الاجتماعي فيتواجد حاليا في المنطقة الصناعية بسعيدة.

## التعريف بالمؤسسة: Coopérative de Céréales Est Lé Gumel Sec

### تعاونية الحبوب و الخضر الجافة:

تعاونية: هي وحدة ولائية تنطوي تحت لواء الديوان المهني للحبوب. CCLS هي مؤسسة وطنية ذات نشاط اقتصادي خدماتي لحساب الديوان الوطني للحبوب و الخضر الجافة OAIC، يعتمد بالدرجة الأولى على تطوير النشاط الفلاحي وتدعيم الإنتاج من خلال: توفير البذور، الأسمدة للفلاحين و استقبال المنتج الفلاحي بالإضافة إلى نشاطها الاقتصادي المتمثل في تزويد السوق الوطنية بالحبوب بمختلف أنواعها من خلال الإنتاج المحلي أو الاستيراد، و يعتبر الديوان المهني للحبوب أول مؤسسة اقتصادية تحتكر عملية استيراد الحبوب. حيث تقوم بعملية التخزين و التوزيع للمنتجات المتمثلة في المحاصيل كالحبوب بأنواعها المختلفة قمح صلب، قمح لين، شعير، خرطال، بالإضافة إلى البقوليات الجافة كالحمص، الأرز، العدس، الفصولياء..... الخ.

### رابعا: مؤسسة الأكياس SACAHEH .

هي وحدة تابعة للمجمع الصناعي للسيليلوز يتمثل نشاطها الرئيسي في صناعة أكياس الاسمنت تقع في دائرة عين الحجر ولاية سعيدة.

نشأت المؤسسة عام 1920 من طرف سيليلوز إفريقيا الفرنسية الشمالية (CANOF) و كانت الوحدة تنتج في السابق عجينة الحلفاء.

في عام 1963 أصبحت مؤسسة وطنية تعمل وفق نظام التسيير الداني و اندمجت عام 1969 مع الشركة الوطنية لصناعة السيليلوز (SONIC) في نهاية التسعينيات من القرن الماضي أصبحت المؤسسة وحدة تابعة لمجمع الصناعي للورق و السيليلوز ليتم بتاريخ 1999/12/25 إنشاء شركة الأكياس رسميا.

### خامسا : مؤسسة نفضال (بيع وتسويق المنتوجات البترولية) :

هي شركة عمومية تابعة لمجموعة سونطراك يتمثل نشاطها الرئيسي في نقل و إنتاج وتوزيع أنواع الوقود أنشئت عام 1981 و بدأت في النشاط في جانفي 1982.

في سنة 1987 تم الفصل بين فرع التكرير وفرع التوزيع وفي سنة 1998 أصبحت شركة ذات الأسهم تابعة لمجموعة سونطراك.

**سادسا: مؤسسة المواد الكاشطة ABRAS:**

وهي فرع من مؤسسة ENAVA تأسست عام 1982 وفي 1997/07/05 في إطار إعادة الهيكلة تخصصت المؤسسة في إنتاج الزجاج و المواد الكاشطة تتواجد بالمنطقة الصناعية الأولى بسعيده يقدر رأسمالها ب: 174500000 دج وتبلغ طاقتها الإنتاجية 1230 طن/سنة و يشتغل بها حوالي 100 عامل.

**سابعا: مؤسسة نفضال فرع GPL بسعيده:**

هي وحدة توزيع المواد الطاقوية المستخلصة من المحروقات محملة لتمويل ولاية سعيده البيض ونعامه بمواد الوقود و GPL تأسست في 1981/01/01 تحتوي على مراكز التخزين للوقود و الزيوت و المطاط . تقع مؤسسة نفضال فرع التوزيع بسعيده في المنطقة الصناعية رقم 01 و يغطي كل الاحتياجات الطاقوية للولايات سعيده البيض والنعامه مهمتها تتمثل في تمويل وتوزيع المواد البترولية يجدها من الشمال الطريق الوطني رقم 06 طريق الرباحية و جنوبا السكة الحديدية الرابطة بين الحمديه و بشار و غربا مؤسسة المواد الكاشطة و شرقا مؤسسة المياه المعدنية تتربع على مساحة تقدر ب 4 هكتارات.

المبحث الثاني: التحليل الاحصائي للاستبانة.

في هذا المبحث سوف نقوم بتفريغ البيانات المجمعة عن طريق الاستبانة وتبويبها وتحليلها باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS .

المطلب الاول: صدق وثبات الاستبانة.

صدق الاستبانة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه كما يقصد بالصدق شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها ، وقد قام الباحث بالتأكد من صدق أداة الدراسة كما يلي:  
صدق فقرات الاستبانة :تم التأكد من صدق فقرات الاستبانة بطريقة الفاكرونباخ.  
-طريقة ألفا كرونباخ:

الجدول رقم (03-02): يوضح مدى صدق وثبات والاتساق الداخلي للأداة.

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.861	16

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

من الجدول السابق يتضح لنا بان معامل الثبات للعينه كان كما يلي: 0.861 بالنسبة للعبارات المكونة لمتغير نظام التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية, وهي اكبر من القيمة 0.6, الأمر الذي يدل على صدق و ثبات و اتساق الداخلي الممتاز للأداة.

المقياس الصادق هو جدر الثبات :

من الجدول السابق يتضح لنا بان معاملات الثبات للعينه كانت كما يلي: 0.861 بالنسبة للعبارات المكونة لمتغير نظام التكلفة المستهدفة, وهي اكبر من القيمة 0.6, الأمر الذي يدل على صدق و ثبات و اتساق الداخلي الممتاز للأداة

المطلب الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي.

-اختبار التوزيع الطبيعي

H0:توزيع العينة يتبع القانون الطبيعي

H1 :توزيع العينة لايتبع القانون الطبيعي.

الحدول رقم(03): اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الاول

### Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		m1
	N	73
Paramètres normaux <sup>a,b</sup>	Moyenne	2.2116
	Ecart-type	.69590
Différences les plus extrêmes	Absolue	.109
	Positive	.109
	Négative	-.058-
Z de Kolmogorov-Smirnov		.929
Signification asymptotique (bilatérale)		.355

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات **spss**.

الحدول رقم(03-04): اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثاني

### Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		m2
	N	73
Paramètres normaux <sup>a,b</sup>	Moyenne	2.2975
	Ecart-type	.76848
Différences les plus extrêmes	Absolue	.075
	Positive	.075
	Négative	-.062-
Z de Kolmogorov-Smirnov		.637
Signification asymptotique (bilatérale)		.811

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات **spss**.

بما ان  $\text{sig} > 0.05$  فاننا نرفض الفرضية البديلة و نقبل الفرضية الصفرية التي مفادها ان توزيع العينة تتبع

التوزيع الطبيعي.

المطلب الثالث: تحليل نتائج الاستمارة.

1- توزيع العينة حسب النشاط:

الجدول رقم (03-05): يوضح مدى توزيع العينة حسب النشاط.

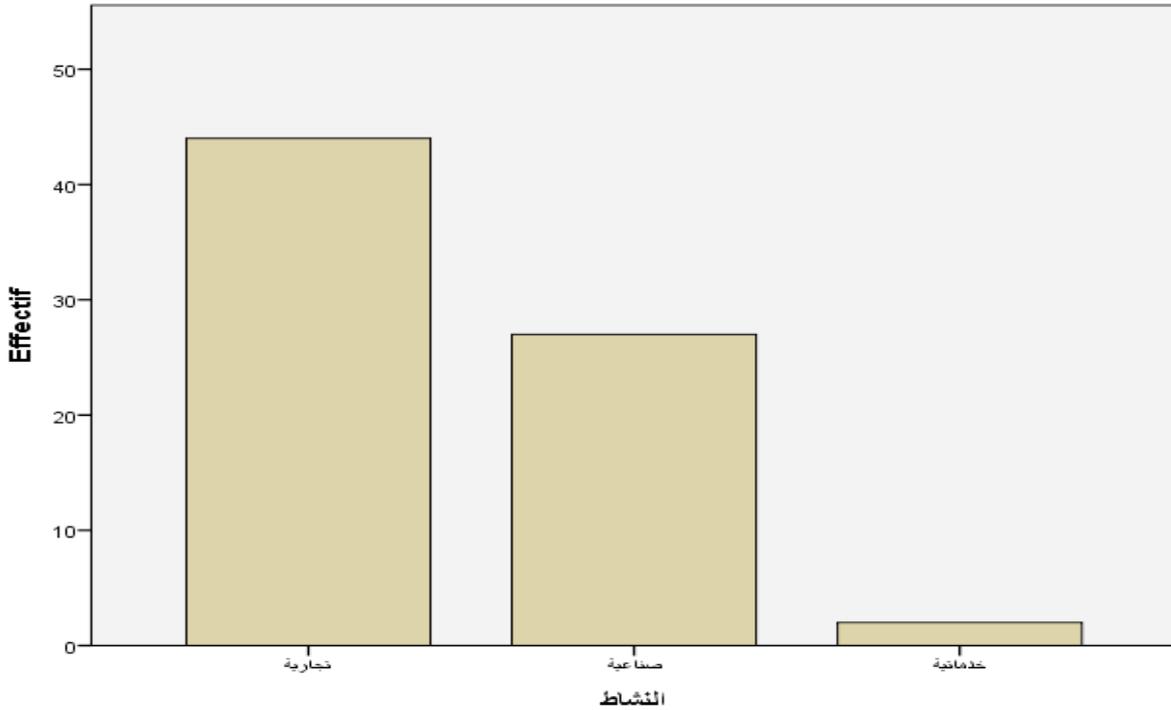
النشاط

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
تجارية	44	60.3	60.3	60.3
صناعية	27	37.0	37.0	97.3
خدمائية	2	2.7	2.7	100.0
Total	73	100.0	100.0	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

يتضح من هذا الجدول إن أكبر نسبة كانت المؤسسات التجارية بنسبة 60.3% و 37% للمؤسسات الصناعية تليها نسبة 2.7% للمؤسسات الخدمائية و نسبة ضئيلة جدا مقارنة مع نسبي المؤسسات التجارية و الصناعية.

التمثيل البياني رقم (03-01): يوضح مدى توزيع العينة حسب النشاط.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

## 2- توزيع العينة حسب طبيعة الملكية:

الجدول رقم (06): يوضح مدى توزيع العينة حسب طبيعة الملكية.

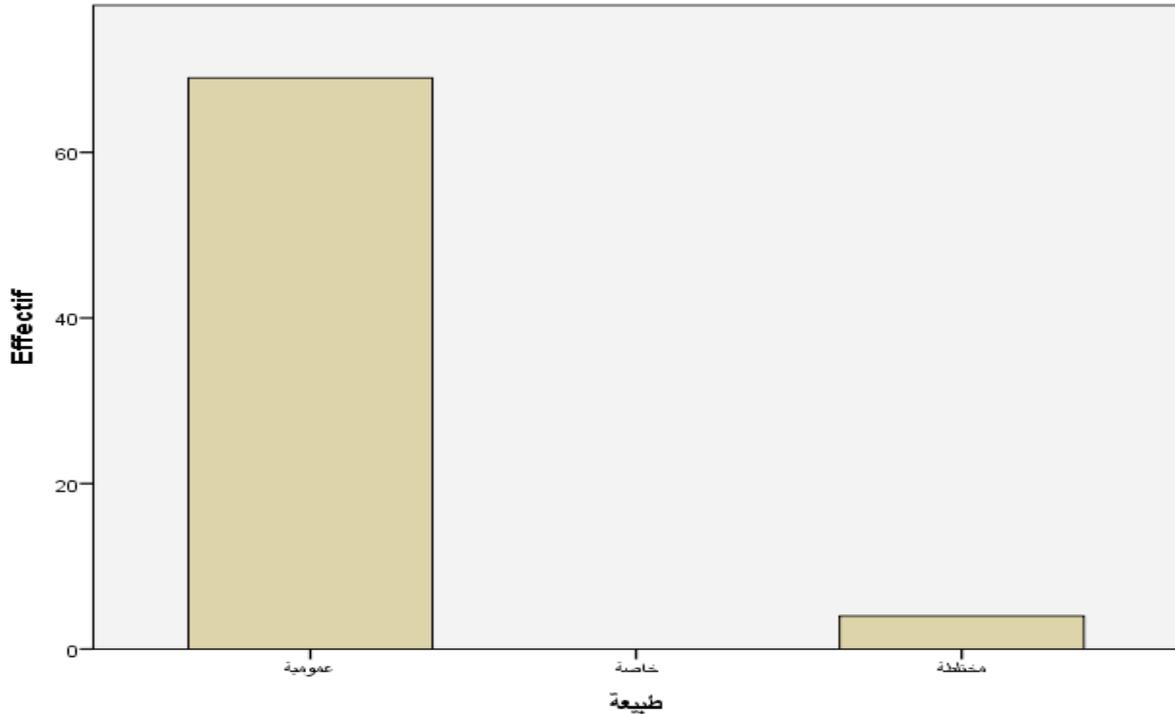
طبيعة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
عمومية	69	94.5	94.5	94.5
Valide مختلطة	4	5.5	5.5	100.0
Total	73	100.0	100.0	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

يتضح من هذا الجدول إن أكبر نسبة كانت للمؤسسات العمومية بنسبة 94.5% و 5.5% بالنسبة لمؤسسات ذات الملكية المختلطة و هذا النوع قليل جدا حسب ما توضحه النسبة.

التمثيل البياني رقم (03-02): يوضح مدى توزيع العينة حسب الملكية.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

3- توزيع العينة حسب العلامة التجارية:

الجدول رقم (07): يوضح مدى توزيع العينة حسب العلامة التجارية.

علامة

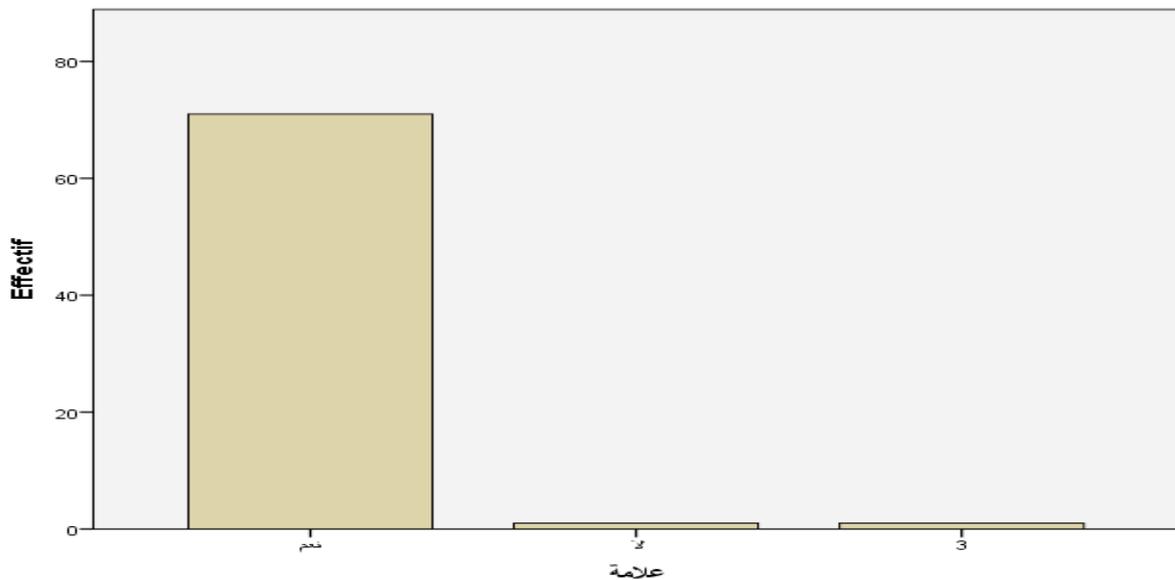
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
نعم	71	97.3	97.3	97.3
لا	1	1.4	1.4	98.6
3.00	1	1.4	1.4	100.0
Total	73	100.0	100.0	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

يتضح من هذا الجدول ان معظم المؤسسات محل الدراسة لها علامة تجارية خاصة بها وذلك بنسبة

97.3% و الباقي هم المؤسسات التي ليست لها علامة تجارية بنسبة 2.7%.

التمثيل البياني رقم (03-03): يوضح مدى توزيع العينة حسب العلامة التجارية.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

## 4-توزيع العينة حسب المنتج:

الجدول رقم (08): يوضح مدى توزيع العينة حسب المنتج.

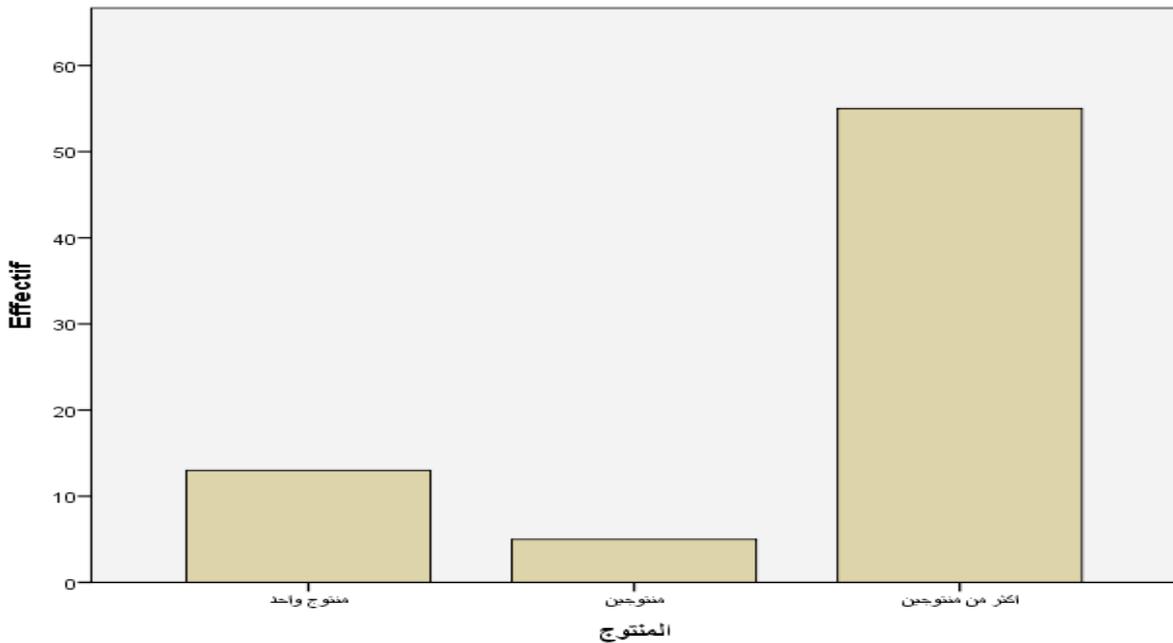
## المنتج

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
منتج واحد	13	17.8	17.8	17.8
منتوجين	5	6.8	6.8	24.7
Valide أكثر من منتجين	55	75.3	75.3	100.0
Total	73	100.0	100.0	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

يتضح من هذا الجدول إن أكبر نسبة كانت لأكثر من منتجين الذي تقوم المؤسسة بإنتاجهم بنسبة 75.3% و 17.8% بالنسبة لإنتاج منتج واحد تليها نسبة 6.8% وذلك فيما يخص المؤسسات التي تنتج منتجين فقط.

## التمثيل البياني رقم(04): يوضح مدى توزيع العينة حسب المنتج.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

5- توزيع العينة حسب الجنس:

الجدول رقم (03-09): يوضح مدى توزيع العينة حسب المنتج.

الجنس

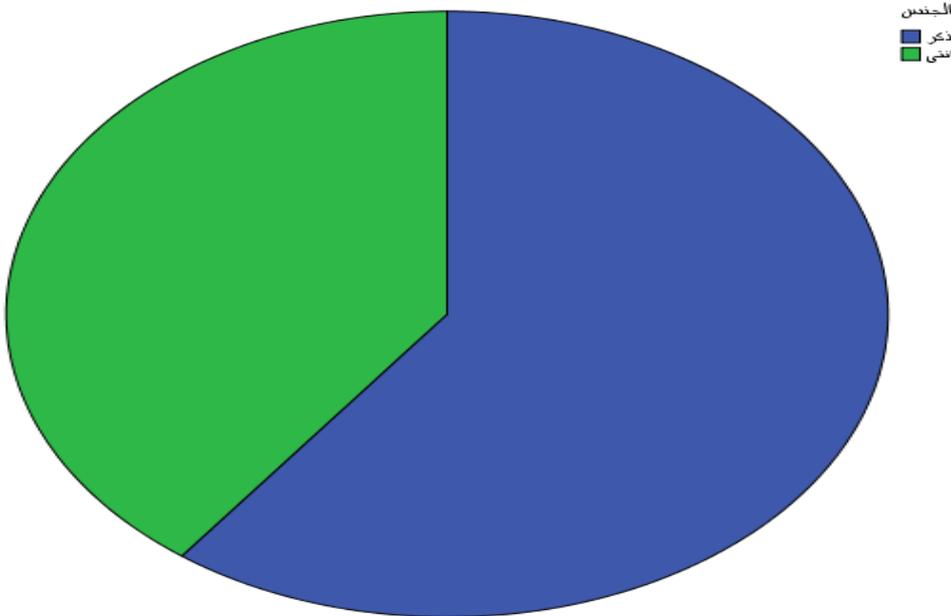
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذكر	44	60.3	60.3	60.3
انثى	29	39.7	39.7	100.0
Valide Total	73	100.0	100.0	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

يتضح من هذا الجدول إن أكبر الايجابيات كانت مقدمة من طرف العنصر الذكري بنسبة 60.3%

و 39.7% بنسبة للإناث و هذا يفسر ان المؤسسات الاقتصادية توظف الذكور أكثر من الايناث.

التمثيل البياني رقم(05): يوضح مدى توزيع العينة حسب الجنس.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

6- توزيع العينة حسب المستوى:

الجدول رقم (10): يوضح مدى توزيع العينة حسب المستوى.

المستوى

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
جامعي	56	76.7	76.7	76.7
ثانوي	16	21.9	21.9	98.6
متوسط	1	1.4	1.4	100.0
Total	73	100.0	100.0	

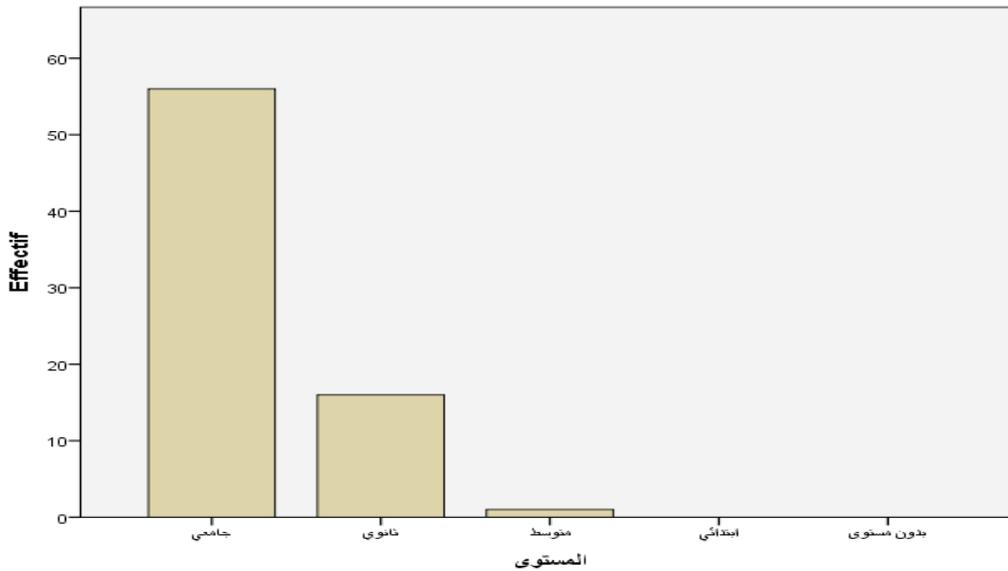
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

ويلاحظ من الجدول أعلاه أن 1.4% خاصة بالعمال الذين لهم مستوى متوسط و نسبة

21.9% لهم مستوى ثانوي و الغالبية العظمى من الموظفين العاملين في المؤسسات هم من حملة شهادة

الجامعية حيث بلغت نسبتهم حوالي 76.7% .

التمثيل البياني رقم (03-06): يوضح مدى توزيع العينة حسب المستوى.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

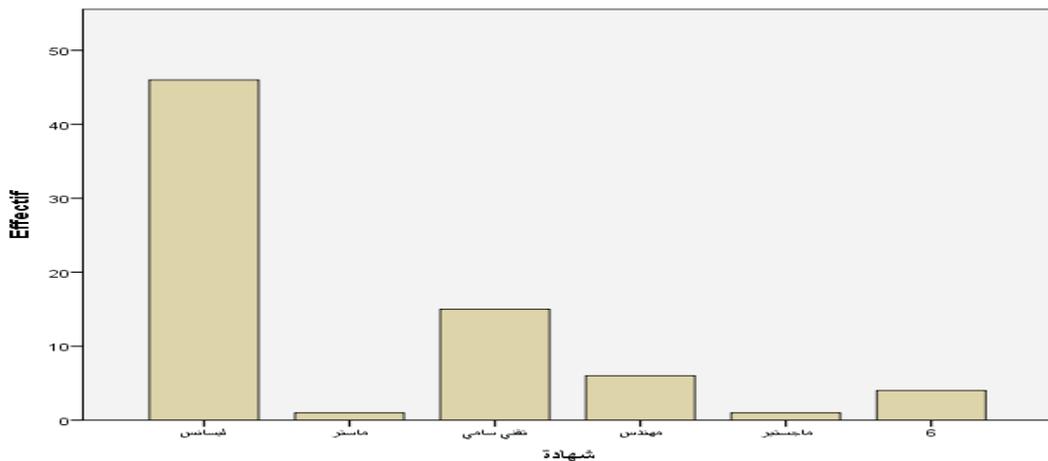
7-توزيع العينة حسب الشهادة:

الجدول رقم (11): يوضح مدى توزيع العينة حسب الشهادة.

شهادة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ليسانس	46	63.0	63.0	63.0
ماستر	1	1.4	1.4	64.4
تقني سامي	15	20.5	20.5	84.9
مهندس	6	8.2	8.2	93.2
ماجستير	1	1.4	1.4	94.5
6.00	4	5.5	5.5	100.0
Total	73	100.0	100.0	

يتضح من هذا الجدول إن أكبر نسبة كانت للعاملين الحاصلين على شهادة ليسانس بنسبة 63% و 20.5% بالنسبة للحاصلين على شهادة تقني سامي في المحاسبة تليها نسبة 8.2% بالنسبة للعمال الحاصلين على شهادة مهندس و نسبة 5.5% تمثل العمال الحاصلين على شهادات أخرى غير مذكورة و نسبة 1.4% متساوية بين العمال الحاصلين على شهادتي ماستر و ماجستير .  
التمثيل البياني رقم (03-06): يوضح مدى توزيع العينة حسب الشهادة.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

8-توزيع العينة حسب التخصص:

الجدول رقم (03-12): يوضح مدى توزيع العينة حسب التخصص.

تخصص	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
اقتصاد	35	47.9	47.9	47.9
ادارة	10	13.7	13.7	61.6
تكنولوجيا	10	13.7	13.7	75.3
اخرى	16	21.9	21.9	97.3
5.00	2	2.7	2.7	100.0
Total	73	100.0	100.0	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

يتضح من هذا الجدول إن اكبر نسبة كانت لتخصص علوم الاقتصادية بنسبة 47.9% و 21.9% لتخصصات أخرى غير مذكورة تليها نسبة متساوية بالنسبة لتخصص إدارة وتكنولوجيا بنسبة 13.7% والباقي هم من أشخاص متكونين في مركز التكوين المهني بنسبة 2.7% هذا يعني إنهم يملكون خلفية علمية عن موضوع محل البحث بحيث يعطي هذا مصداقية أكثر للإجابات المعطاة .

09-توزيع العينة حسب الوظيفة:

الجدول رقم (03-13): يوضح مدى توزيع العينة حسب الوظيفة.

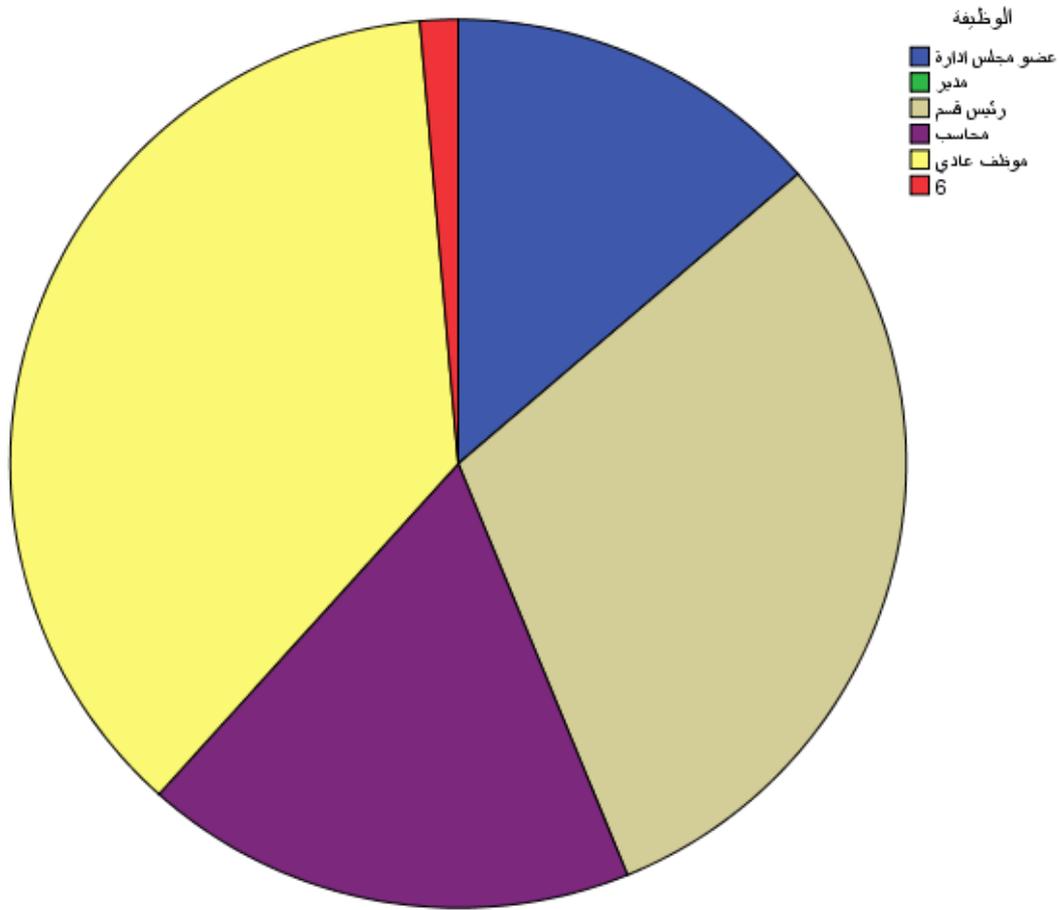
الوظيفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
عضو مجلس ادارة	10	13.7	13.7	13.7
رئيس قسم	22	30.1	30.1	43.8
محاسب	13	17.8	17.8	61.6
موظف عادي	27	37.0	37.0	98.6
6.00	1	1.4	1.4	100.0
Total	73	100.0	100.0	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

يتضح من هذا الجدول ان نسبة 13.7% لعضو مجلس إدارة و 17.8% للمحاسبين و نسبة 30.1% رؤساء الأقسام و نسبة 37% للموظفين مساعدين في الأقسام و نسبة 1.4% خاصة بالوظائف أخرى غير مذكورة.

التمثيل البياني رقم (03-07): يوضح مدى توزيع العينة حسب الوظيفة.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

## 10- توزيع العينة حسب الخبرة:

الجدول رقم (14): يوضح مدى توزيع العينة حسب الخبرة.

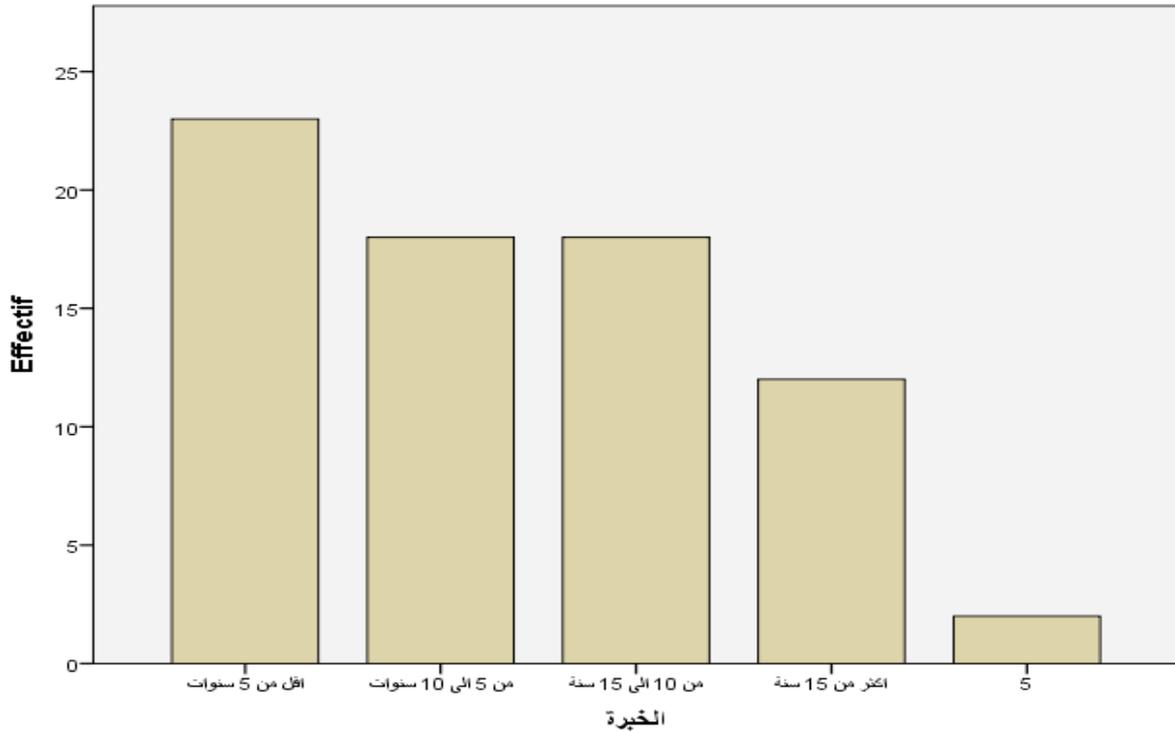
الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
اقل من 5 سنوات	23	31.5	31.5	31.5
من 5 الى 10 سنوات	18	24.7	24.7	56.2
من 10 الى 15 سنة	18	24.7	24.7	80.8
اكثر من 15 سنة	12	16.4	16.4	97.3
5.00	2	2.7	2.7	100.0
Total	73	100.0	100.0	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه ان نسبة 31.5% كانت لفئة اقل من 5 سنوات و نسبة 24.7% لفتتين من [5 إلى 10 سنوات] و [10 إلى 15 سنوات] و أن حوالي 16.4 % من عينة الدراسة يتمتعون بالخبرة في مجال عملهم والكفاءة العالية وذلك لأكثر من 15 سنة وهذا يعطي ثقة أكبر للعمل لأنه كلما زادت الخبرة لدى موظفين العاملين في المؤسسات الاقتصادية كلما زادت قدرتها علي مواجهه المخاطر التي قد يتعرض لها.

التمثيل البياني رقم (08): يوضح مدى توزيع العينة حسب الخبرة.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

11- توزيع العينة حسب الوظيفة:

الجدول رقم (03-15): يوضح مدى توزيع العينة حسب المصلحة.

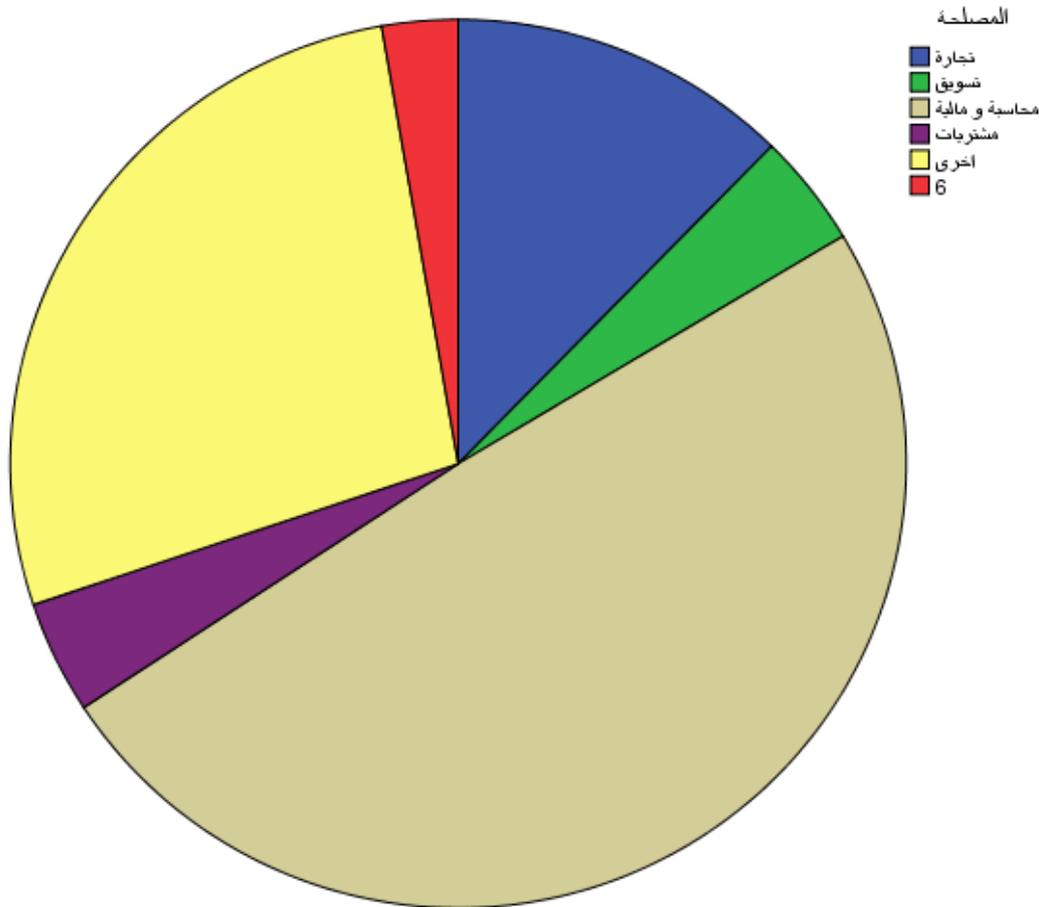
المصلحة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
تجارة	9	12.3	12.3	12.3
تسويق	3	4.1	4.1	16.4
محاسبة و مالية	36	49.3	49.3	65.8
مشتريات	3	4.1	4.1	69.9
اخرى	20	27.4	27.4	97.3
6.00	2	2.7	2.7	100.0
Total	73	100.0	100.0	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

يتضح من هذا الجدول ان اكبر نسبة كانت لمصلحة المالية والمحاسبة بنسبة 49.3% ونسبة 27.4% لمصالح أخرى غير مذكورة تليها نسبة 12.3% بالنسبة لمصلحة التجارة و نسبة 4.1% بالتساوي وذلك بالنسبة إلى مصلحي التسويق و المشتريات .

التمثيل البياني رقم (03-09): يوضح مدى توزيع العينة حسب المصلحة.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

الجدول رقم (03-16): يوضح مدى توزيع العينة حسب الدورات التكوينية.

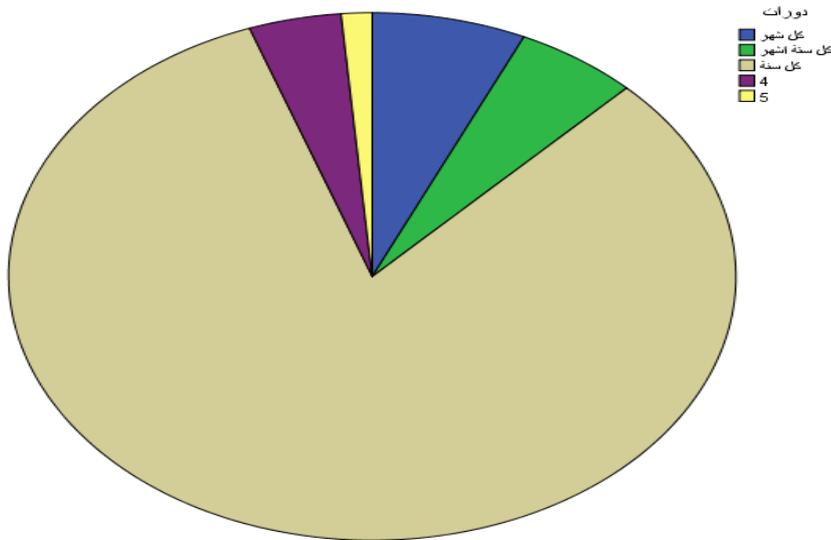
دورات

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
كل شهر	5	6.8	6.8	6.8
كل ستة اشهر	4	5.5	5.5	12.3
كل سنة	60	82.2	82.2	94.5
4.00	3	4.1	4.1	98.6
5.00	1	1.4	1.4	100.0
Total	73	100.0	100.0	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

يتضح من هذا الجدول ان اكبر نسبة كانت للدورات التكوينية المقامة كل سنة بنسبة 82.2% ونسبة 6.8% للدورات التكوينية المقامة كل شهر تليها نسبة 5.5% للدورات التكوينية المقامة كل ستة اشهر و نسبة 4.1% للدورات أخرى غير محددة المدة .

التمثيل البياني رقم (03-10): يوضح مدى توزيع العينة حسب الدورات.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

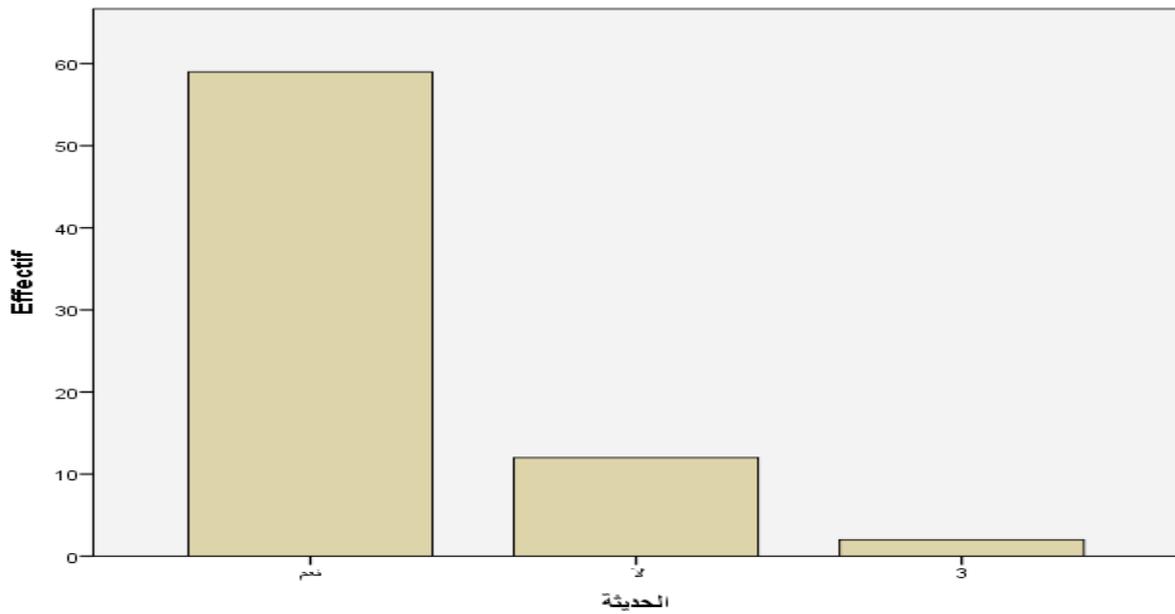
الجدول رقم (03-17): يوضح مدى توزيع العينة حسب الأساليب الحديثة.

		الحديثة		
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	59	80.8	80.8
	لا	12	16.4	97.3
	3.00	2	2.7	100.0
Total	73	100.0	100.0	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

يتضح من هذا الجدول ان غالبية المجيبين يواكبون الأساليب الحديثة نسبة بنسبة 49.3% ونسبة 80.8% تليها نسبة 16.4% بالنسبة للعمال الذين لا يواكبون الأساليب الحديثة .

التمثيل البياني رقم(11): يوضح مدى توزيع العينة حسب مواكبة الأساليب الحديثة.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

3- اختبار الفرضية الأولى:

H0: عدم وجود إمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

H1: إمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

نقارن من الجدول مخرجات Sig ب 0.05

- فإذا كان ( $\text{sig} > 0.05$ ) فإننا نقبل H0.

- فإذا كان ( $\text{sig} < 0.05$ ) فإننا نقبل H1.

الجدول رقم (03-18): يوضح نتائج اختبار الفرضية الأولى.

## Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
تبني إدارة المؤسسة فلسفة ان العميل هو العنصر المهم في السوق.	16.745	72	.000	1.71233	1.5085	1.9162
تدرك إدارة المؤسسة و تراعي عنصر المنافسة الشديدة في الأسواق.	18.105	72	.000	1.83562	1.6335	2.0377
تخص المؤسسة إدارة متخصصة لتسويق المنتجات	17.079	72	.000	2.26027	1.9965	2.5241
يوجد في المؤسسة قسم اوادارة مختصة بنظام التكاليف	15.682	72	.000	2.27397	1.9849	2.5630
العمال في قسم التكاليف يتميزون بالخبرة و الكفاءة في مجال تسعير المنتجات	17.085	72	.000	2.39726	2.1176	2.6770
يسعى عمال المؤسسة إلى خفض التكاليف و تحسين المستمر لتسعير المنتجات.	17.406	72	.000	2.52055	2.2319	2.8092
اختلاف و انخفاض أسعار المنتجات لتعزيز المنافسة يتطلب تطبيق منهج التكلفة المستهدفة	16.488	72	.000	2.53425	2.2279	2.8406
تسعى المؤسسة جاهدة لتخفيض تكاليف المنتجات و إعطائها أهمية كبيرة جدا.	16.016	72	.000	2.34247	2.0509	2.6340
تعطي المؤسسة أهمية كبيرة لتطوير منتجاتها.	14.018	72	.000	2.02740	1.7391	2.3157
تعطي المؤسسة أهمية كبيرة لتطبيق الأساليب الحديثة لنظام التكاليف.	16.321	72	.000	2.31507	2.0323	2.5978
تعطي المؤسسة أهمية كبيرة جدا لدراسة السوق و رغبات العملاء.	15.239	72	.000	2.16438	1.8813	2.4475

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

الجدول رقم (03-19): يوضح نتائج اختبار الفرضية الأولى.

### Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenn e	Ecart- type	Erreur standard moyenne
تبنى إدارة المؤسسة فلسفة ان العميل هو العنصر المهم في السوق.	73	1.7123	.87368	.10226
تدرك إدارة المؤسسة و تراعي عنصر المنافسة الشديدة في الأسواق.	73	1.8356	.86625	.10139
تخص المؤسسة إدارة متخصصة لتسويق المنتجات	73	2.2603	1.13072	.13234
يوجد في المؤسسة قسم اوادارة مختصة بنظام التكاليف	73	2.2740	1.23895	.14501
العمال في قسم التكاليف يتميزون بالخبرة و الكفاءة في مجال تسعير المنتجات	73	2.3973	1.19884	.14031
يسعى عمال المؤسسة إلى خفض التكاليف و تحسين المستمر لتسعير المنتجات.	73	2.5205	1.23726	.14481
اختلاف و انخفاض أسعار المنتجات لتعزيز المنافسة يتطلب تطبيق منهج التكلفة المستهدفة	73	2.5342	1.31320	.15370
تسعى المؤسسة جاهدة لتخفيض تكاليف المنتجات و إعطائها أهمية كبيرة جدا.	73	2.3425	1.24966	.14626
تعطي المؤسسة أهمية كبيرة لتطوير منتجاتها.	73	2.0274	1.23573	.14463
تعطي المؤسسة أهمية كبيرة لتطبيق الأساليب الحديثة لنظام التكاليف.	73	2.3151	1.21194	.14185
تعطي المؤسسة أهمية كبيرة جدا لدراسة السوق و رغبات العملاء.	73	2.1644	1.21351	.14203

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه ان sig اصغر من 0.05 ادن:

الفرضية البديلة و ذلك فيما يخص تطبيق منهج التكلفة المستهدفة من طرف المؤسسات نقبل إذن :

هناك إمكانية لتطبيق التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

ونقوم برفض الفرضية الصفرية التي تنفي وجود إمكانية لتطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

حسب النتائج المتحصل عليها من الجدول السابق والذي يخص اختبار الفرضية المطروحة لإثبات صحتها من عدمه فإننا نستنتج انه هناك إمكانية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة بالمؤسسات محل الدراسة إلا ان هذا لا يعني إنها مطبقة حالياً و إنما هناك مجموعة من العراقيل التي تحول دون تطبيقها.

4- اختبار الفرضية الثانية:

H0: عدم اعتبار التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

H1: اعتبار التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

نقارن من الجدول مخرجات Sig ب 0.05

- فإذا كان ( $\text{sig} > 0.05$ ) فإننا نقبل H0.

- فإذا كان ( $\text{sig} < 0.05$ ) فإننا نقبل H1.

الجدول رقم (20): يوضح نتائج اختبار الفرضية الثانية.

### Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
* ان اعتماد التكلفة المستهدفة يؤدي بالمؤسسة إلى تحسين المستمر.	73	1.8493	1.101 40	.12891
هدف الرئيسي والجوهرى للتكلفة المستهدفة هو إبعاد كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة و بالتالي خفض التكاليف.	73	2.4384	1.166 50	.13653
* انتهاج سياسة التكلفة المستهدفة يحفز المؤسسة على خفض من تكلفة المنتجات.	73	2.3836	1.088 20	.12736
ان إتباع نظام التكاليف المستهدفة يضاعف حصة المؤسسة في السوق و بالتالي زيادة المبيعات الناتج عنه انخفاض الملحوظ في التكلفة الكلية المنتج.	73	2.3425	1.043 75	.12216
ان تبني منهج التكلفة المستهدفة يعطي نتائج خالية من الأخطاء و العيوب بغية خفض التكاليف	73	2.5890	1.038 64	.12156

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

الجدول رقم (03-21): يوضح نتائج اختبار الفرضية الثانية.

## Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatéral e)	Différenc e moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
* ان اعتماد التكلفة المستهدفة يؤدي بالمؤسسة إلى تحسين المستمر. هدف الرئيسي والجوهري للتكلفة المستهدفة هو إبعاد كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة و بالتالي خفض التكاليف.	14.346	72	.000	1.84932	1.5923	2.1063
* انتهاج سياسة التكلفة المستهدفة يحفز المؤسسة على خفض من تكلفة المنتجات . ان إتباع نظام التكاليف المستهدفة يضاعف حصة المؤسسة في السوق و بالتالي زيادة المبيعات الناتج عنه انخفاض الملحوظ في التكلفة الكلية المنتج.	17.860	72	.000	2.43836	2.1662	2.7105
* ان تبني منهج التكلفة المستهدفة يعطي نتائج خالية من الأخطاء و العيوب بغية خفض التكاليف	18.715	72	.000	2.38356	2.1297	2.6375
	19.175	72	.000	2.34247	2.0989	2.5860
	21.298	72	.000	2.58904	2.3467	2.8314

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه ان sig اصغر من 0.05 ادن:

نقبل الفرضية البديلة و ذلك فيما يخص اعتبار منهج التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف في المؤسسات.  
إذن: يمكن اعتبار أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

ونقوم برفض الفرضية الصفرية التي تنفي اعتبار نظام التكاليف المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

من خلال النتائج المتوصل إليها وذلك عن طريق اختبار الفريضة التي تخص نظام التكاليف المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة اتضح لنا انه بفعل انتهاج نظام التكلفة المستهدفة يؤدي بالمؤسسة الاقتصادية إلى تخفيض تكاليفها و هذا ما يعزز من مكانتها في الأسواق.

### 5- اختبار الارتباط:

H0: عدم وجود ارتباط بين المحور الأول و المحور الثاني للاستبانة.

H1: اعتبار وجود ارتباط بين المحور الأول و المحور الثاني للاستبانة.

نقارن من الجدول مخرجات Sig ب 0.05

- فإذا كان ( $\text{sig} > 0.05$ ) فإننا نقبل H0.

- فإذا كان ( $\text{sig} < 0.05$ ) فإننا نقبل H1.

الجدول رقم (03-22): يوضح نتائج اختبار الارتباط.

### Corrélations

		m1	m2
m1	Corrélacion de Pearson	1	.605**
	Sig. (bilatérale)		.000
	N	73	73
m2	Corrélacion de Pearson	.605**	1
	Sig. (bilatérale)	.000	
	N	73	73

\*\* . La corrélacion est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه ان sig اصغر من 0.05 ادن:

نقبل الفرضية البديلة و ذلك فيما يخص هناك ارتباط بين المحور الأول والثاني.

إذن: يوجد ارتباط بين أسئلة المحور الأول والثاني.

ونقوم برفض الفرضية الصفرية التي تنفي وجود ارتباط بين أسئلة المحور الأول و الثاني. هناك ارتباط كبير بين أسئلة المحور الأول وأسئلة المحور الثاني وذلك حسب النتائج المتوصل إليها و الموضحة في الجدول أعلاه وبالتالي يمكن استخلاص ان المحور الأول له علاقة مباشرة مع المحور الثاني أي ان لتطبيق نظام التكاليف المستهدفة تأثير كبير على اعتبارها كأداة فعالة لتخفيض التكاليف وهذا ما يدعم الدراسة.

المبحث الثالث: النتائج والتوصيات.

من خلال هذا المبحث يمكن استخلاص مجموعة من النتائج المتوصل إليها كخلاصة شاملة لدراسة الميدانية وعلى ضوء ذلك نحاول تقديم بعض التوصيات يمكن اعتمادها في الدراسات المستقبلية.

المطلب الأول : النتائج.

تهدف الدراسة إلى بيان أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير المنتجات وتخفيض التكاليف و ذلك من خلال التحليل الإحصائي للعينة التي توصل إليها الباحث ون النتائج المتوصل إليها نذكر مايلي :

1- تتوفر المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة على إمكانية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وهذا ما تم إثبات صحته من خلال اختبار الفرضية الأولى.

2- تدرك المؤسسات عنصر المنافسة الشديدة في الأسواق.

3- تعطي المؤسسة أهمية بالغة لتطوير و تخفيض تكاليف منتجاتها.

4- تعطي المؤسسة أولوية كبيرة لجودة منتجاتها المقدمة لعملائها.

5- تهتم المؤسسة و تدرك ان تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على خفض التكاليف وذلك باستبعاده للأنشطة التي لا تضيف قيمة و تفادي الأخطاء و العيوب وهذا ما أثبتته الفرضية الثانية بعدما تم اختبارها.

6- تعلم المؤسسة ان تطبيق منهج التكلفة المستهدفة يؤدي بها إلى التحسين المستمر لمنتجاتها لتلبية رغبات العملاء و تخفيض التكاليف و تحقيق هامش الربح الذي تسعى إلى تحقيقه إدارة المؤسسة و التسعير وفق هذا المنهج يزيد من حصتها في السوق و بالتالي يزيد من معدل دوران المبيعات التي بدورها تحقق أرباح.

كما بينت الدراسة بان هناك معوقات تعيق عملية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في المؤسسات وتمثل فيما يلي:

1-عدم وجود نظام تكاليفي فعال.

2-وقوف المعوقات المالية أمام تطبيقه.

3-نقص توفر البيانات و المعلومات المحاسبية و غير المحاسبية اللازمة لتطبيقه.

4-نقص العنصر البشري المؤهل في إدارة التكلفة الحديثة.

5-التشبث بمفاهيم إدارة التكلفة التقليدية.

المطلب الثاني: التوصيات.

في هذا المطلب يمكننا تقديم بعض التوصيات التي رأينا أنها مهمة للإمام بموضوع الدراسة.

اعتمادا على النتائج المستخلصة يمكننا تقديم بعض التوصيات نذكر منها مايلي:

1- نظرا لوجود إمكانية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في المؤسسات العاملة بولاية سعيدة ينبغي العمل الجاد للانتقال إلى تطبيقه لما يحققه من فوائد و مزايا عديدة وما له من اثر على تحقيق الكفاءة و الفعالية لدى المؤسسة.

2- تطوير وتفعيل دور محاسبة التكاليف.

3- تطوير أنظمة المحاسبية للمؤسسة لتواكب التطور المستمر في بيئة الأعمال لما تحققه من ترشيد و تحسين في القرارات الإدارية المختلفة .

4- العمل على التخلص من المعوقات التي تحول دون تطبيق التكلفة المستهدفة.

5- إجراء المزيد من الأبحاث و الدراسات حول المنهج و تطبيقه.

### خاتمة عامة:

توجهت العديد من المؤسسات الاقتصادية إلى انتهاج نظام التكاليف الحديثة بغية بلوغ التحسين المستمر و تخفيض تكاليفها وذلك نتيجة القصور الكبير الذي شهدته الأنظمة التقليدية لتكاليف الخاصة في معالجة و مواكبة التطورات الصناعية و ما تبعها من أبعاد القياس و التحليل للمعلومات التكاليفية و تقديمها لمعلومات مظلمة ينتج عنها القرارات الخاطئة ورئينا أيضا كيف عالج مدخل التكاليف المستهدفة هذا القصور وهذه الأخطاء .

ومن خلال ما تم عرضه في موضوع بحثنا التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف و كفاءتها في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية يمكننا القول ان تكلفة المستهدفة أصبحت تمثل احد المدخل الحديثة للتكلفة في المؤسسات المعاصرة حيث تعتمد عليها اقتصاديات الدول المتقدمة و النامية على حد سواء لتحقيق تطورها ونجاحها وفق الأهداف المسطرة من طرفها.

حيث تعتبر المسؤولة بالدرجة الأولى عن تخفيض التكاليف في المؤسسة وهي الركيزة الأساسية لنظام التكاليف الأكثر فعالية و التي تؤدي نتيجة تطبيقها بفعالية إلى خلق ميزة تنافسية بين المؤسسات كما باستطلاع هذا المنهج ان ينمي قدرات المؤسسة إلى اعلى المستويات وذلك من خلال مساهمتها بمبادئها و أيضا الالتزام بتطبيقها باستمرار بطريقة سليمة كما يمكنها بالمقابل بإعاقه مخططات و مشاريع المؤسسة و ذلك حسب قدرة المسؤولين و مدى معرفتهم بها و اذا كانت درجة كفاءة المؤسسات تقاس بمدى ما ينجزه نظام التكاليف الكلاسيكي و ما ينجح من اختلالات و ثغرات فانه لم يعد كافي لوحده خاصة مع التطورات التكنولوجية أصبح تطبيق منهج التكلفة المستهدفة ضرورة حتمية لقياس كفاءة نظام التكاليف اللازم لإحداث التغيير و التطوير و التحسين المستمر بما يحقق الإبداع و قياس و أهداف المؤسسة و مع زيادة حدة المنافسة نتيجة لظهور عولة الاقتصاد تتجلى أهمية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة و بشكل يربطه بتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة و من أبرزها تحقيق الميزة التنافسية و ذلك لان هذه الأخيرة تعتبر هدفا إستراتيجيا تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى تحقيقه من خلال تطبيق نظام التكلفة المستهدفة فالميزة التنافسية أصبحت مرتبطة بمدى مواكبة المؤسسة للتطورات الحديثة لنظام التكاليف و ذلك في ظل التحولات التي طرأت على الاقتصاد و المعرفة و كخلاصة لا يمكننا القول انه أصبحت المؤسسات الاقتصادية مجبرة على التخلي على نظام التكاليف الكلاسيكي أو ما يعرف بنظام التكاليف التقليدي و تبني نظام التكاليف الحديثة و المتمثل في منهج التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف خاصة في الدول السائرة في طريق النمو.

وفي الأخير يمكن تقديم بعض الاقتراحات يمكن اعتمادها مستقبلا لإتمام النقاط التي لم يتم التطرق إليها

في هذه الدراسة و تشمل مايلي :

- 1-التطرق إلى نظام التكلفة المستهدفة و محاولة تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية و الخروج بنتائج تثبت مدى مساهمة هذا النوع من التكاليف الحديثة في تعزيز الميزة التنافسية.
- 2-دراسة نظام التكلفة المستهدفة وواقع تطبيقه في المؤسسات المالية و الخدماتية.
- 3-التطرق إلى النقاط المشتركة بين نظام التكاليف التقليدي والأنظمة الحديثة للتكاليف ومحاولة تطبيقهما معا.

الكتب :

- 1- دكتور " محمد تيسير عبد الحكيم الرجعي " مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، طبعة الثالثة، 2007.
- 2- غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، طبعة الثانية، 2002.
- 3- عبد الحي عبد الحي المرعي "محاسبة التكاليف المتقدمة الأغراض التخطيط والرقابة الدار الجامعية الإسكندرية.
- 4- دكتور محمد الفيومي محمد " أصول محاسبة التكاليف " دار النشر المكتب الجامعي الحديث بدون سنة النشر.
- 5- دكتور عدنان هاشم سامراني "محاسبة التكاليف" الجزء الثاني الجامعة المفتوحة طبعة 1996.
- 6- دكتور علي عبد العليم " أسس نظرية لمحاسبة التكاليف " مطبعة الإشعاع، طبعة 1998.
- 7- الدكتور ثناء علي القباني " إدارة التكلفة و تحليل الربحية" الطبعة الأولى، الأردن عمان دار الصفاء للنشر والتوزيع سنة 2010 .
- 8- محمد توفيق بليغ " التكاليف المعيارية لأغراض قياس و ضبط التكاليف الفعلية" دار الشباب القاهرة 1972.
- 9- تامر، البكري، استراتيجيات التسويق ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان ، 2008.
- 10- محمد، الجيلاقي، نواف ،فخر، محاسبة التكاليف(التكاليف المعيارية)، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2006 .
- 11- محمد، أبديوي الحسين، **تخطيط الإنتاج ومراقبته**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2002.
- 12- نواف، فخر، حسن، زكي ، **محاسبة التكاليف** ، منشورات جامعة دمشق ، 2005 ، دمشق .
- 13- منصور، البديوي ، رشيد ، الجمال ، **في نظم قياس التكلفة** ، دار الجامعة الجديدة ،الإسكندرية، 2006.
- 14- الرفاعي لطفي التكاليف المعيارية و الموازنات التخطيطية جامعة طنطا مصر.
- 15- المطارنة غسان فلاح متطلبات و معوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية المجلد 24 العدد 2. 2008.
- 16- حياني حسن نظرية التكاليف جامعة حلب 2005.
- 17- دكتور ناصر نور عبد اللطيف "مبادئ محاسبة التكاليف "كلية التجارة جامعة الإسكندرية سنة 2009.
- 18- هاشم محمد صلاح تقييم دور التكلفة المستهدفة في دعم و نجاح تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة في بيئة الأعمال المتقدمة مجلة البحوث الإدارية عدد خاص 2003.

- 19- الدعوار جبر إبراهيم التكاليف المستهدفة و خفض التكاليف مقال مجلة المحاسب الفلسطيني العدد 13. 2002.
- 20- تشارلز هورنجرن تعريب احمد حامد حجاج "محاسبة التكاليف" مدخل إداري الكتاب الأول كلية التجارة جامعة الإسكندرية.
- 21- دكتور عبد الحي مرعي و دكتور عطية عبد الحي المرعي " أساسيات محاسبة التكاليف - قسم المحاسبة والمراجعة- كلية التجارة - جامعة الإسكندرية- سنة 2006.

### المذكرات :

- 1- منصور محمود ماهية التكاليف المستهدفة رسالة ماجستير جامعة الأزهر 2008.
- 2- مسكين الحاج، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ،رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية جامعة الجيلالي اليباس سيدي بلعباس -الجزائر سنة 2010.
- 3- راضية عطوي "دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف" رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة باتنة - الجزائر- 2008.
- 4- خالد ، صالح المطري ، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة في تطوير أنظمة التكاليف دراسة تطبيقية للقطاع الصناعي في الجمهورية اليمنية ، جامعة دمشق.
- 5- النابلسي 'طارق تيسير إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة رسالة ماجستير جامعة الحسين بن طلال 2008 .
- 6- العمرو زياد عوده انبيه العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة رسالة ماجستير جامعة آل البيت 2007
- 7- منصور محمود ماهية التكاليف المستهدفة رسالة ماجستير جامعة الأزهر 2008.
- 8- ميساء رجحان محمود محمد دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات رسالة ماجستير جامعة الملك عبد العزيز السعودية 2002.
- 9- العمرو زياد عوده انبيه العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة رسالة ماجستير جامعة آل البيت 2007.

المراجع باللغة الاجنبية:

1^Kaplan R.S, One cost system is NotEnough "Haward Business review ; January-Febtvaty 1988 ;."

- 2- Boer G and Ettlé J. Target Costing Can boost your Bottom line. Strategic Finance. vol.81.no.1.July .1999.
- 3- Fisher J. Implementing Target costing .journal of cost management. Volume. 9.summer.1995 pp50-59..
- 4- Cooper R. and Chew B. J control Tomorrow's costs Through Today's Design. Harvard Business Review. vol.74.no.jan/Feb.1996
- 5- Gagne M. and Disenza R. Target costing journal of Business industrial marketing vol 10.no1.1995.
- 6- Drury C. Management Accounting for business decisions. London. International Thomas Computer Press.1997

الانترنت :

- <http://www.siirpnlne.org>

http : // www. **Sendspace** .com.

http //infotechaccountants.com/formus/showthread.php/298.

-



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



دكتور مولاي الطاهر

سعيدة

كلية: العلوم الاقتصادية و تجارية  
وعلوم التسيير

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة

استمارة استبيان.

إخوتي أخواتي العمال و العاملات بالمؤسسة  
لكم مني أزكي تحية وأطيبها  
أتوجه إليكم بالتقدير والاحترام راجية منكم تعاون لإنجاح هذه الدراسة الميدانية التي ترمي  
إلى فك الإبهام وعلامات الاستفهام فيما يخص التكلفة المستهدفة وبهدف الوقوف على  
المدى تطبيق النظام التكاليف على وجه العموم والتكلفة المستهدفة على وجه الخصوص  
ودلك في سياق البحوث العلمية الجامعية بغية إعداد بحثنا تحت عنوان "التكلفة المستهدفة  
كأداة لتخفيض التكاليف" حيث نصلط الضوء على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يشرفنا  
بان نضع بين أيدي حضرتكم هذا الاستبيان الذي يحتوي على مجموعة من الأسئلة تخص  
بحثنا هذا ادمه بالدعم الكبير و إثرائه بإجاباتكم راجين منكم مد يد المساعدة لنا من  
خلال تعاونكم معنا بالإجابة على الأسئلة المدرجة في استمارة وفق إرادتكم الكاملة لیتسنى  
لنا استخدام النتائج المستخلصة لأغراض البحث العلمي ومن اجل هذه الأخيرة أتعهد بان  
كل ايجاباتكم ستعالج بطريقة علمية سليمة مع المحافظة على السرية التامة فيما يخص ذلك  
و لا تستعمل إلا لأغراض البحث العلمي .

لكم مني اسمي عبارات الشكر والتقدير

ملاحظة هامة : ضع علامة (x) داخل المربع المناسب الذي يخص ايجابتم مع إضافة

وجهة نظركم ان وجدت .  
الجزء الأول : المعلومات الخاصة بالمؤسسة.

1. اسم المؤسسة

.....

2. الموقع.....

.....



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



دكتور مولاي الطاهر

سعيدة

كلية: العلوم الاقتصادية و تجارية  
وعلوم التسيير

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة  
استمارة استبيان.

إخوتي أخواتي العمال و العاملات بالمؤسسة  
لكم مني أزكي تحية وأطيبها  
أتوجه إليكم بالتقدير والاحترام راجية منكم تعاون لإنجاح هذه الدراسة الميدانية التي ترمي  
إلى فك الإبهام وعلامات الاستفهام فيما يخص التكلفة المستهدفة وبهدف الوقوف على  
المدى تطبيق النظام التكاليف على وجه العموم والتكلفة المستهدفة على وجه الخصوص  
ودلك في سياق البحوث العلمية الجامعية بغية إعداد بحثنا تحت عنوان "التكلفة المستهدفة  
كأداة لتخفيض التكاليف" حيث نصلط الضوء على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يشرفنا  
بان نضع بين أيدي حضرتكم هذا الاستبيان الذي يحتوي على مجموعة من الأسئلة تخص  
بحثنا هذا ادمه بالدعم الكبير و إثرائه بإجاباتكم راجين منكم مد يد المساعدة لنا من  
خلال تعاونكم معنا بالإجابة على الأسئلة المدرجة في استمارة وفق إرادتكم الكاملة لیتسنى  
لنا استخدام النتائج المستخلصة لأغراض البحث العلمي ومن اجل هذه الأخيرة أتعهد بان  
كل ايجاباتكم ستعالج بطريقة علمية سليمة مع المحافظة على السرية التامة فيما يخص ذلك  
و لا تستعمل إلا لأغراض البحث العلمي .

لكم مني اسمي عبارات الشكر والتقدير

ملاحظة هامة : ضع علامة (x) داخل المربع المناسب الذي يخص ايجابتم مع إضافة

وجهة نظركم ان وجدت .  
الجزء الأول : المعلومات الخاصة بالمؤسسة.

1. اسم المؤسسة

.....

2. الموقع.....

.....

ERROR: ioerror  
OFFENDING COMMAND: image

STACK: