



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة

كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر

في العلوم الإقتصادية

تخصص : محاسبة و جباية

بغنوان :

التكلفة المستهدفة ودورها في تخفيض التكاليف

دراسة تطبيقية في المؤسسات الاقتصادية

- بسعيدة -

من إعداد الطالبتين:

● بلحمدي فاطيمة

● بلحاج زهرة

تحت إشراف الأساتذة :

نزعي فاطمة الزهراء

أعضاء لجنة المناقشة :

الأستاذ..... رئيسا

الأستاذ..... مشرفا

الأستاذ..... ممتحنا

الأستاذ..... ممتحنا

السنة الجامعية : 2014 – 2015

أدعية :

- اللهم هب لي من أمري رشداً ووفقني لرضاكَ أبداً، ولا تجعل الحرمان عليّ رسداً.

- اللهم أخرجنا من ظلمات الوهم وأكرمنا بنور الفهم، وافتح علينا بمعرفة العلم، وحسن أخلاقنا بالعلم، وسهل لنا أبواب فضلك، وأنشر عليها من خزائن رحمتك، يا أرحم الراحمين.

" آمين يا رب العالمين "

إهداء

- الله لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضى ولك الحمد دائماً وأبداً .
- إلى من كان السند القوي في السراء والضراء، رمز الصمود والعطاء، إلى من كان قدوتا في التربية والأخلاق، إلى أبي العزيز حفظه الله.
- إلى التي كلها الله بتاج الوقار، إلى التي منحتني العطف والحنان، إلى من ربنتي دوماً على الإرتقاء أُمي أدامها الله ورزقها بالشفاء العاجل.
- إلى جميع إخوتي وأخواتي إلى زوج أختي وزوجات إخوتي وجميع أبنائهم
- إلى كل من له صلة رحم بالعائلة .
- إلى رفيق دربي ومسند ظهري والذي أعطاني دروساً في الصبر والتحمل
- "ب.محمد" دون أن أنسى عائلته وأخص بالذكر أمه.
- إلى رفيقتي وخليفتي " ب . زهرة " .
- إلى أخلص الصديقات في هذه الحياة وإلى صديقتي " نعيمة " رحمها الله.
- إلى جميع طلاب العلم والأساتذة وبالأخص أستاذة " نرعي ف . "
- إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي وحصاد عنائي.

بلحمدي فاطمة

إهداء

بسم الله والصلاة والسلام على أشرف الخلق والسادات سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

أما بعد : أهدي ثمرة جهدي.

- إلى الذي علمني معنى الحياة إلى من تعب من أجل سعادتي ونجاحي إلى مثلي الأعلى إلى حبيبي ونور عيني "علي"

- إلى التي سهرت الليالي من أجل راحتي، إلى التي أنارت دربي بدعائها أُمي الغالية "رقية".

إلى سندي في هذه الحياة إخواني، وأخواتي، وأبنائهم، وزوجة أخي.

- إلى جدي وجدتي أطال الله في عمرهما .

-إلى أحبتي، يوسف، وليد، و أية .

-إلى أختي الغالية رحمها الله " نعيمة ".

- إلى صديقة دربي التي كانت عوناً لي " ب. فاطيمة " وأخي " ب. محمد ".

-إلى كل عائلة : بلحاج، بودالي، طاوي، قندوز، نجاي.

- إلى كل اللذين ساعدونا على إتمام بحثنا : محمد، نصر الدين، عبد العزيز، صالح، أبوبكر، مراد، ف، وياسين.

-إلى كل أصدقائي وصديقاتي اللواتي يسعهم قلبي ولم يسعهم قلبي

-إلى كل طلبة العلم وأستاذة " نزعى فاطيمة "

بلحاج زهرة

شكر و تقدير :

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم "من لم يشكر الناس لم يشكر الله ومن أسدى إليك معروفًا فكافئه، فإن لم تستطع فادعوا له "

فالحمد والشكر لله العليّ القدير الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة، وأعاننا على أداء هذا الواجب، ووفقنا إلى إنجاز هذا العمل، ونثني صلاتنا وسلامنا على نبيه الكريم عليه أزكى و أطيب الصلاة و السلام، لا يسعنا إلا أن نتقدم بأسمى عبارات الشكر والعرفان إلى من ساعدنا من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل، وتخص بالذكر الأستاذة " نرعي فاطمة الزهراء " التي أشرفت على تأطيرنا ولم تبخل علينا بتوجيهاتها ونصائحها، فجزاها الله عنا كل خير، ولها منا فائق الشكر والتقدير.

والشكر موصول لجميع أساتذة "جامعة مولاي الطاهر" وكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم LMD وإلى جميع طلبة المحاسبة و الحباية .
كما نتقدم بالشكر إلى كل من قدم لنا يد المساعدة، وزودنا بالمعلومات حول المؤسسات الاقتصادية موضوع الدراسة.

وفي الأخير نرجو أن ينفع هذا العمل كل من يهمله الأمر.

-الملخص :

جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على مدى مساهمة مدخل التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وذلك بالتطرق لمختلف الجوانب النظرية المتعلقة بأنظمة التكاليف، وأهم الأسباب التي أدت إلى ظهور مدخل التكلفة المستهدفة كأحد الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف.

تهدف الدراسة إلى معرفة إمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة بالمؤسسات الاقتصادية بولاية سعيدة وذلك من خلال توزيع استبيان على إطارات كل مؤسسة بهدف جمع المعلومات والبيانات اللازمة وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي spss.

وقد كان من بين أهم نتائج الدراسة أن نظام التكلفة المستهدفة يعتبر نظام فعال لتخفيض التكاليف.

الكلمات المفتاحية:

محاسبة التكاليف، أنظمة التكاليف، تخفيض التكاليف، التكلفة المستهدفة.

Summary:

This study came to light on the contribution of the targeted entry cost to reduce costs of Algerian economic institutions and addressing the various theoretical aspects of cost systems, and the most important reasons that led to the cost entry emergence target as one of modern cost accounting systems.

The study aims to find out the possibility of applying the targeted cost in the economic institutions of the City of Saïda through the distribution of a questionnaire on frameworks of each institution to gather the necessary information and data and analyzed using the SPSS statistical program.

Among the most important results of the study is that the target cost system is a cost-effective system to reduce costs.

Keywords:

Cost accounting, cost systems, reduce costs, the target cost.

الفهرس

- العنوان.....
- دعاء.....
- الإهداء.....
- الشكر.....
- الملخص.....
- فهرس المحتويات.....
- قائمة الجداول.....
- قائمة الأشكال.....
- قائمة الملاحق.....

- الفصل التمهيدي :

- مقدمة عامة..... أ

- الفصل الأول : الجانب النظري للدراسة :

- تمهيد..... 2
- المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول التكاليف..... 3
 - I : مفهوم ومضمون التكلفة :..... 3
 - II : تبويب عناصر التكاليف:..... 5
 - 1- التبويب الأساسي..... 5
 - 2- التبويب الوظيفي... .. 6
 - 3- التبويب حسب العلاقة بالوحدة المنتجة..... 7

7	4- التوزيع حسب العلاقة بحجم النشاط.....
7	5- التوزيع لأغراض الرقابة.....
8	6- التوزيع لغرض إتخاذ القرارات.....
9	7- قوائم التكاليف.....
9	III : أساسيات حول نظام محاسبة التكاليف :
9	1- مفهوم محاسبة التكاليف.....
10	2- أهداف محاسبة التكاليف.....
11	3- وظائف محاسبة التكاليف.....
13	VI:أنظمة محاسبة التكاليف:
13	1- تعريف نظام محاسبة التكاليف.....
14	2- أنظمة محاسبة التكاليف.....
14	2-1 : الأنظمة التقليدية.....
14	2-1-1: طريقة التكاليف الكلية.....
15	2-2: طرق التكاليف الجزئية.....
18	2-1-3: طريقة التكاليف المعيارية.....
19	2-2- الأنظمة الحديثة.....
19	2-2-1- نظام التكاليف على أساس الأنشطة (A B C).....
20	2-2-2- أنظمة أخرى.....
22	2-2-3- نظام التكلفة المستهدفة.....
27	المبحث الثاني : التكلفة المستهدفة كنظام حديث لمحاسبة التكاليف
27	أ: مفهوم التكلفة المستهلكة وتطورها التاريخية.....
27	1- مفهوم التكلفة المستهدفة.....

29	2- التطور التاريخي للتكلفة المستهدفة.....
31	II- مبادئ وخصائص التكلفة المستهدفة.....
31	1- مبادئ التكلفة المستهدفة.....
32	2- خصائص التكلفة المستهلكة.....
33	III- أهمية وأهداف التكلفة المستهلكة.....
33	1- أهمية التكلفة المستهلكة.....
33	2- أهداف التكلفة المستهلكة.....
34	VI- طرق تحديد التكلفة المستهلكة وخطوات تطبيقه.....
34	1- طرق تحديد التكلفة المستهلكة.....
40	2- خطوات تطبيق التكلفة المستهلكة.....
42	المبحث الثالث : التكلفة المستهدفة كنظام لتخفيض التكاليف
42	I. أسباب ودوافع إستخدام مدخل التكلفة المستهدفة.....
45	II. متطلبات نجاح التكلفة المستهدفة.....
46	III. الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.....
48	IV. أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف.....
48	1- تخفيض التكاليف.....
48	1-1- تعريف تخفيض التكاليف.....
49	1-2- مبادئ تخفيض التكاليف.....
50	1-3- عناصر تخفيض التكاليف.....
50	1-4- تخفيض التكاليف بإستخدام التكاليف المستهدفة.....

51	2- أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف
51	2-1- مزايا تطبيق التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف
53	2-2- عيوب نظام التكلفة المستهدف
55	- خلاصة الفصل

الفصل الثاني : الإطار التطبيقي للدراسة :

57	تمهيد
58	<u>المبحث الأول: تقدير عام حول الدراسة الميدانية</u>
58	I. منهجية الدراسة وأدوات
58	1- طريقة الدراسة
58	2- أدوات الدراسة
60	II – مجتمع وعينة الدراسة:
60	1- مجتمع الدراسة
60	2- عينة الدراسة
61	<u>المبحث الثاني: عموميات حول المؤسسات محل الدراسة</u>
61	1- مؤسسة الجزائرية للمياه ADE
61	2- مؤسسة إنتاج الحليب ومشتقاته GIPLAIT:
62	3- مؤسسة التعاونية الفلاحية للحبوب والخضر الجافة CNMA:
63	4- مؤسسة نفطال . GPL:
63	5- مؤسسة منضفات الغرب ENAD:
64	6- مؤسسة نفطال للتسويق CLP:
66	<u>المبحث الثالث : التحليل الإحصائي للإستبانة</u>

66	I. صدق وثبات الاستبانة
67	II. تحديد نتائج تحليل بيانات الإستبانة :
67	1- تحديد نتائج تحليل البيانات الخاصة بأفراد عينة الدراسة.....
72	2- تحديد نتائج تحليل أسئلة الاستبيان
79	III. إعتدالية التوزيع : كولموغروف سمينروف.....
80	IV. تفسير نتائج الدراسة
82	- خلاصة الفصل
84	- خاتمة عامة.....
90	- المراجع.....
100	- الملاحق

- قائمة الجداول :

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
22	- مقارنة بين أنظمة التكاليف التقليدية وأنظمة التكاليف في ظل البيئة الحديثة.	(01-01)
60	- الاستثمارات الموزعة والمستعادة حسب المؤسسات محل الدراسة .	(02-02)
66	- مدى صدق وثبات أداة الدراسة	(03-02)
67	- توزيع عينة البحث حسب متغير الجنس	(04-02)
68	- توزيع عينة البحث حسب متغير السن	(05-02)
69	- توزيع عينة البحث حسب متغير المستوى.	(06-02)
70	- توزيع عينة البحث حسب متغير الخبرة.	(07-02)
71	- توزيع عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي .	(08-02)
72	- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات مدى الإدراك والوعي بمدخل التكلفة المستهدفة.	(09-02)
74	- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات متطلبات نجاح التكلفة المستهدفة .	(10-02)
76	- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات أهمية النظام	(11-02)

	المحاسبي في تحديد التكلفة المستهدفة.	
78	(12-02) - المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.	
80	(13-02) - الارتباط بين المحاور	

- قائمة الأشكال:

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
(01- 01)	- وظائف محاسبة التكاليف.	13
(02- 01)	- مكونات التكلفة الكلية من ناحية التقييم الوظيفي لها.	14
(03 -01)	- دالة التكاليف الثابتة.	16
(04 -01)	- علاقة التكاليف المتغيرة بحجم النشاط.	17
(05 -02)	- توزيع عينة البحث حسب متغير الجنس	67
(06 -02)	- توزيع عينة البحث حسب متغير السن	68
(07 -02)	- توزيع عينة البحث حسب متغير المستوى.	69
(08 -02)	- توزيع عينة البحث حسب متغير الخبرة.	70
(09 -02)	- توزيع عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي .	71

- قائمة الملاحق :

رقم الملحق	العنوان	الصفحة
01	- إستمارة .	100

مقدمة عامة :

إن الإنفتاح الإقتصادي الذي شهده العالم في ظل تطور البيئة الصناعية والتطورات التكنولوجية، أدى إلى وجود تحديات بيئية بين الشركات الصناعية، ومنظمات الأعمال، على المستوى المحلي والعالمي، مما أجبرها على خلق ميزة تنافسية في مجال أعمالها ومنتجاتها وخدماتها، حتى تصل إلى المستوى المطلوب من القدرة على التنافس وتعظيم حصتها من السوق، ويتوقف ذلك على قدرتها على إنتاج وتسويق منتجات متجددة تلبي متطلبات المستهلكين من حيث الجود والسعر، ولكي تضمن المؤسسة بقائها واستمرارها في هذا المحيط التنافسي، يمكنها أن تتبع إستراتيجيات مختلفة كإستراتيجية تخفيض التكاليف، والتي تسعى إدارة المؤسسة إلى التعرف على طبيعتها وخصائصها والاستفادة منها لأغراض التخطيط والرقابة، واتخاذ القرارات والتوقعات اللازمة للوصول إلى تحقيق الأهداف المرسومة، وذلك من خلال محاسبة التكاليف التي تعتمد فعاليتها على تجميع وتسجيل وتفسير هذه التكاليف، ثم تحليل عناصرها من مواد وعمالة وخدمات مع ربطها بمراكز التكلفة وبوحدات المنتجات أو الخدمات، وذلك بهدف قياس هذه التكاليف بالإضافة إلى الرقابة عليها وتخفيضها، كما تحتاج إدارة المؤسسة إلى أنظمة وتقنيات حديثة لمحاسبة التكاليف لا تقتصر على إدارة التكلفة فحسب وإنما تتعدها إلى الإهتمام بعمليات التنسيق، التخطيط، والتنظيم للعمليات الإنتاجية ابتداء من المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج إلى غاية تسويقه لتعزيز الربحية على المستوى الداخلي والخارجي للمؤسسة عوضا عن الأنظمة التقليدية التي تعطي الأولوية لتخفيض سعر البيع بما يتناسب مع السوق عن تخفيض التكلفة أولا، مع إهمالها لإقتراحات الموردين ورغبات المستهلكين، ومن أهم الأدوات الحديثة لتخفيض التكاليف نجد "مدخل التكلفة المستهدفة" الذي يقوم على فكرة التركيز على المراحل القبلية لدورة حياة المنتج، مما يتيح فرصة أوفر لتخفيض التكاليف من تلك التي تكون متاحة عند الإنتاج، مما يجعل هذا الأسلوب ليس مجرد تقنية بسيطة لتخفيض التكاليف بل يعتبر نظاما للتسعير الإستراتيجي للتكاليف والأرباح، حيث يعرف بأنه "نظام متكامل تابع لإدارة التكاليف يستخدم عند تصميم منتج

جديد أو عند تطوير منتج سابق" يتميز بعدة خصائص تميزه عن غيره من الأنظمة، حيث يطبق هذا النظام خلال مرحلة التطوير والتصميم مع فرضه لعنصر التعاون بين الأقسام المختلفة للمشروع، ويهدف إلى تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات بالإضافة إلى إشباع رغبات العملاء بتقديم منتجات متطورة ذات جودة وسعر مناسبين، وبالتالي تحقيق أهداف الإدارة العليا في المشروع من الأرباح والمنافسة على المدى الطويل .

إشكالية البحث :

- يعد مدخل التكلفة المستهدفة أسلوبا شاملا لإدارة التكاليف والأرباح، كما أنه مدخل مناظر للمدخل التقليدي للتكاليف، يهدف إلى مساعدة الإدارة السليمة في تخفيض التكاليف وتسعير المنتجات وبالتالي فإن مشكلة البحث تدور حول السؤال الرئيسي التالي : ما مدى مساهمة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟

- وللإجابة على الإشكالية المطروحة يمكن طرح الأسئلة التالية :

- 1- ما هي الأسباب والدوافع التي أدت إلى ظهور نظام التكلفة المستهدفة ؟
- 2- ما هي الخطوات المتبعة لتطبيق التكلفة المستهدفة ؟ وما هي الصعوبات التي تواجهها ؟
- 3- كيف يمكن الاعتماد على أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة فعالة لتخفيض التكاليف؟

فرضيات البحث :

بناء على مشكلة الدراسة ثم صياغة الفرضيات التالية :

- 1- التطور الاقتصادي وشدة المنافسة بين الشركات الصناعية ومنظمات الأعمال أدى إلى ظهور أنظمة جديدة لتخفيض التكاليف من بينها نظام التكلفة المستهدفة.
- 2- هناك معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- 3- تعتبر التكلفة المستهدفة أداة فعالة لتخفيض التكاليف .



مبررات إختيار الموضوع :

ارتأينا معالجة هذا الموضوع لأنه يندرج ضمن تخصصنا ونظرا لأهميته ضمن الأنظمة الحديثة لتخفيض التكاليف.

أهمية البحث :

أصبح هذا المدخل مستخدما في الكثير من الدول المتقدمة، وذلك بهدف التحكم في التكاليف وتصميم المنتج حيث أن هذا المدخل يلعب دورا حيويا في تخفيض التكاليف و المساعدة في تطوير المنتجات، وحتى نتمكن من مجاراة التقدم الصناعي في الدول المتقدمة يجب علينا الإستفادة من خبرات ودراسات ما توصل إليه سابقينا في هذا المجال، من خلال تطبيق هذا المدخل لتخفيض تكلفة المنتج وزيادة الربحية وتحقيق عنصر المنافسة، ومن ثم انعكاس ذلك على الإقتصاد القومي، من خلال زيادة الصادرات وعلى الدخل القومي بصورة عامة ودخل الفرد بصورة خاصة .

أهداف البحث :

جاءت هذه الدراسة لتحقيق مجموعة من الأهداف والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية :

- التعرف على نظام التكاليف وأنظمة محاسبة التكاليف .
- التعرف على مدخل التكلفة المستهدفة كأحد أهم المداخل الحديثة في محاسبة التكاليف.
- معرفة مدى مساهمة تطبيق التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف .
- معرفة الصعوبات (المعوقات) التي تحول دون تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في المؤسسات الإقتصادية.

حدود البحث :

تمت الدراسة النظرية حول أنظمة محاسبة التكاليف، والتكلفة المستهدفة كنظام حديث لتخفيض التكاليف، أما الدراسة الميدانية فقد تمت في ستة مؤسسات اقتصادية

بسعيدة وهي مؤسسة نפטال للتسويق CLP، مؤسسة نפטال فرع GPL، مؤسسة الحليب ومشتقاته، مؤسسة مواد التنظيف والصيانة ENAD، التعاونية الفلاحية للحبوب الجافة CNMA، الجزائرية للمياه ADE، وذلك خلال الفترة الممتدة من شهر مارس إلى شهر ماي.

المنهج المتبع في البحث :

تقوم هذه الدراسة على استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة بهدف الوصول إلى المعرفة المتعلقة بمشكلة الدراسة بالإضافة إلى إمكانية قياس المعلومات من الناحية الكمية والكيفية باستخدام المنهج الإحصائي للتحليل بالإضافة إلى توزيع قائمة الاستبيان متعلقة بموضوع الدراسة.

مرجعية البحث :

أهم المراجع المستخدمة في البحث، الكتب، المذكرات، رسائل الماجستير، المجالات والندوات.

صعوبات البحث :

- قلة المراجع العربية المتخصصة في المجال وعدم توفر المراجع الحديثة .
- صعوبة إسقاط الجانب النظري على الواقع المعاش في المؤسسات الجزائرية.

هيكل البحث :

تضمن هذا البحث ثلاثة فصول، الفصل التمهيدي وهو عبارة عن مدخل للمذكرة حيث تم التعرض فيه إلى المقدمة العامة وإشكالية البحث، وبعض الدراسات السابقة، ثم الفصل الأول والذي يدور حول المفاهيم العامة لنظام التكاليف بالإضافة إلى تعريف محاسبة التكاليف، وأهم أنظمتها التقليدية والحديثة، كما يتم فيه إستعراض أهم المفاهيم الخاصة بنظام التكلفة المستهدفة وأثره في تخفيض التكاليف، أما الفصل التطبيقي فهو يشمل الدراسة الميدانية لمجموعة من المؤسسات الإقتصادية، وذلك من خلال إسقاط بعض الجوانب النظرية على نشاط كل مؤسسة، ومعرفة إمكانية تطبيقها لمدخل التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض تكاليفها.

الدراسات السابقة :

1- دراسة جليلة عيدان الذهبي بعنوان: "استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدة الإقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة ."

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أثر السعر المستهدف على إستهداف التكلفة من خلال دراسة المداخل التقليدية المعتمدة في التسعير وآلية تطبيق السعر.

وتم التوصل إلى عدة نتائج من بينها أن تقنية التكلفة المستهدفة تتطلب الأخذ بالإعتبار السعر المستهدف والذي منه يتم الرجوع لتحديد وإستهداف التكلفة.

2- دراسة حمدي شحدة زعرب (2012) بعنوان: "أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، مع دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة ."

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أهمية استخدام هذه التكلفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية ومدى إمكانية تطبيقها في المصارف العاملة في قطاع غزة مع الوقوف على المعوقات التي تحول دون تطبيقها، وأسفرت الدراسة على إمكانية تطبيق هذا المدخل على المصارف مع وجود بعض المعوقات مثل عدم وجود نظام تكاليفي فعال في البنك.

3- دراسة محمد الحسن الحداد (2011) بعنوان : "مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة."

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كمدخل حديث لتخفيض التكاليف بالإضافة إلى التعرف على مدى ملائمة البيئة الصناعية الفلسطينية لهذا المدخل و أهم المعوقات التي تحول دون تطبيقه وقد توصلت الدراسة إلى

أن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة على وعي وإدراك بمفهوم هذا النظام إلا أنها لا تقوم باستخدام معادلة التكلفة المستهدفة بصورة علمية حديثة في تخفيض تكاليفها.

4- دراسة راضية عطوي (2008) بعنوان: "دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف".

تناول هذا المبحث مدخلين حديثين هما التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة مع محاولة تبين أهميتها وفعاليتها في تخفيض التكاليف بشكل متكامل وتحقيق ميزة تنافسية من استعمالها وإبراز محدودية أنظمة التكاليف التقليدية في ظل تطورات البيئة الاقتصادية وقد توصلت الدراسة إلى أنه يمكن استعمال التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بشكل متكامل لتخفيض التكاليف.

5- دراسة راجحان (2002) بعنوان: "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في مدينة جدة"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المشروعات الصناعية اليابانية و التعرف على إمكانية تطبيقها في المشروعات الصناعية بجدة وتوصلت الدراسة إلى أنه لا يتم تطبيق هذا النظام بجدة ويتم إتباع العديد من مبادئه إلا أنه لا يتم استخدام معادلة التكاليف المستهدفة التي تعتبر الأساس الأول لهذا النظام.

6- دراسة تهامي (2002) بعنوان: "التكلفة أداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة".

هدفت الدراسة إلى بيان دور التكلفة المستهدفة كمدخل مستحدث في رفع الكفاءة العلمية لإتخاذ قرارات تسعير المنتجات الجديدة في المنشآت الصناعية المصرية ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن المنهج المحاسبي للتسعير يقوم على تحليل هيكل التكاليف

وأنه يمكن تطبيق التكلفة المستهدفة من تخطيط المنتج بالمواصفات وبالسعر المرغوب فيهما من طرف المستهلك بأقل تكلفة ممكنة.

7- دراسة زويلف وخلف (2007) بعنوان: "التسعير بإستخدام منهج التكلفة المستهدفة، دراسة ميدانية على قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردنية"

مع بيان الإجراءات للمنتجات المراد تسعيرها في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردنية وتمثلت أهم النتائج في تأثير قرارات التسعير بالعديد من العوامل أهمها الزبائن و المنافسون والتكاليف والعوامل السياسية والقانونية والبيئية .

8- دراسة Borgernas and fridh بعنوان: "إستخدام وتطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية السويدية "

هدف الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق هذا النظام على الشركات الصناعية السويدية، وما المستوى الذي تطبق فيه بالمقارنة مع الشركات الأخرى .

ومن أهم النتائج المتوصل إليها هي أن 16.5 من الشركات محل الدراسة تستخدم التكلفة المستهدفة من أصل 81 شركة صناعية سويدية .

تمهيد:

تنشط المؤسسات حالياً في محيط إقتصادي يتميز بالمنافسة المتزايدة، التطور التكنولوجي السريع، ورغبة المستهلكين في منتجات متجددة ذات جودة عالية، لذلك تسعى كل مؤسسة للحصول على منتج نهائي بأقل تكلفة ممكنة ليتسنى لها بيعه بسعر تنافسي، وإشباع رغبات أكبر عدد ممكن من العملاء، لهذه الأسباب تولي المؤسسة أهمية بالغة إلى التكلفة .

- لهذا إرتأينا أن نتطرق في الجانب النظري لبحثنا هذا إلى مفهوم التكاليف بالإضافة إلى مختلف التغيرات التي طرأت عليه في ظل التطورات البيئية الإقتصادية، والتعرف على أنظمة محاسبة التكاليف والأسباب والدوافع التي أدت إلى التخلي عن الأنظمة التقليدية للتكاليف، وتبني أنظمة ومداخل حديثة لإدارة وخفض التكاليف، وكذلك سنحاول خلال هذا الفصل إبراز أهم الركائز التي يقوم عليها نظام التكلفة المستهدفة كأحد أهم الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف، حيث سنتطرق إلى أهم المبادئ والخصائص التي تميز هذا النظام عن غيره من الأنظمة خاصة فيما يخص مجال تخفيض التكاليف وضمان جودة المنتجات وتحقيق هدف المؤسسة وضمان حصتها وبقائها بالسوق التنافسي.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف:

تحتاج إدارة المؤسسة في العديد من المواقف إلى التعرف على طبيعة وخصائص مختلف التكاليف في المنشأة، بهدف تخفيضها، والاستفادة منها، لأغراض التخطيط والرقابة، واتخاذ القرارات والتوقعات، للوصول إلى تحقيق الأهداف المرسومة، بدءاً بتحديد المفهوم العام للتكلفة والتكاليف بصفة عامة.

1 - مفهوم ومضمون التكلفة:

تعرف التكاليف على " أنها قيمة التضحيات اللازمة للحصول على سلع وخدمات، وهذه التضحيات إذ لم يتم استنفادها خلال فترة حدوثها تعتبر أصلاً، أما إذا تم استنفادها فتعتبر مصروفاً" (محمد تيسير الرجبى ص07)

" التكلفة Coste هي تضحية معبر عنها بقيمة نقدية معينة أو ما يعادلها للحصول على الموارد أو المنافع الاقتصادية التي تستخدم في الإنتاج أو الشراء أو الخدمات" (د.عدنان هاشم السامرائي ص38).

" تمثل التكلفة تضحية إختيارية بموارد اقتصادية في سبيل الحصول على منافع مادية في الحاضر (الفترة الحالية) أو في المستقبل (الفترة التالية) وإذا ترتب على هذه التضحية منافع في الفترة الحالية فقط فإن التكلفة تتحول إلى مصروف يخص الفترة ويظهر في قائمة الدخل وفقاً لمبدأ المقابلة (مقابلة إيرادات الفترة بالمصروفات التي ساهمت في تحقيق تلك الإيرادات لتحديد صافي الربح أو الخسارة في هذه الفترة).

وإذا ترتب على هذه التضحية منافع في المستقبل (الفترة التالية) فإن التكلفة تتحول إلى أصل يظهر في الميزانية العمومية ويساهم في تحديد المركز المالي للوحدة الاقتصادية" (د.ناصر نور الدين عبد اللطيف ص37)

" هي التضحيات أو المبالغ التي تتكبدها المنشأة في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة أو منفعة ما، أو تحقيق هدف معين، وحتى يكون هناك معنى لتعريف التكاليف، فلا بد من ربطها بما يعرف بموضوع التكلفة COST OBJECTIVE

أي ما هو الموضوع الذي يراد إيجاد تكلفته، هل هو إنتاج سلعة، أم تقديم خدمات، أم قسم من أقسام المنشأة، أم مرحلة تصنيع معينة". (د. محمد أبو نصار ص 15)

ويتم تحقيق ما سبق عن طريق مرحلتين هما:

- تحديد التكاليف: COST ASSIGNMENT -

"يتم في هذه المرحلة تحديد واضح لموضوع التكلفة COST OBJECTIVE والذي قد يكون سلعة أو خدمة أو قسم أو مرحلة تصنيع".

- تجميع التكاليف: " في هذه المرحلة يتم تجميع عدد من مفردات التكاليف الخاصة بموضوع التكلفة الذي تم تحديده في الخطوة السابقة وفق أسلوب يتلاءم والغاية من ذلك". (د. محمد أبو نصار ص 15)

ومما سبق يمكننا التطرق إلى بعض المفاهيم والمصطلحات الخاصة بنظام التكاليف نذكر منها ما يلي:

- التوضيحية:

" بما أن التكلفة الفعلية تعتبر عبئا يتحمله الشخص أو المنشأة، فلا شك أن الشعور المصاحب لتحمل التكلفة غالبا ما يكون الضيق وعدم الارتياح، وبناءا على ذلك اعتبرت التكلفة توضيحية، كما أنه من الناحية الأخرى فإن التكلفة وما يترتب عنها من خروج نقدية عادة ما ينتج عنها نقص لمخزون الثروة أو الإمكانيات المتاحة مما يؤكد على كون التكلفة توضيحية ". (د. محمد سامي راضي ص 18)

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

النفقة: Expenditure:

"تعرف النفقة على أنها التضحيات النقدية أو المعنوية التي وقعت فعلا أو تلك التي يتم التعهد بوقوعها مستقبلا من أجل الحصول على سلعة أو خدمة". (عبد الحي عبد الحي المرعي ص05)

المصروف: Expense:

"وهي التكلفة المستنفذة خلال الفترة المالية والتي يقابلها إيراد خلال نفس تلك الفترة وهي أيضا تنفق من أجل الحصول على منفعة".

الخسارة:

"وهي تضحية اقتصادية يعبر عنها بقيم نقدية لكن لا تقابلها أي منفعة اقتصادية والواجب دراسة مسبباتها من أجل عدم تكرارها". (د.إسماعيل يحي التكريتي ص23)

الخدمات:

"ويشمل هذا العنصر التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المنشأة في سبيل استخدام الخدمات اللازمة لمزاولة نشاطها مثل خدمة السكن، خدمة النقل.....الخ". (د.محمد توفيق بليغ وآخرون ص22)

II -تبويب عناصر التكاليف: Classification of costs:

1-التبويب الأساسي(الطبيعي):

أ/عنصر تكلفة الموارد: (المستلزمات السلعية):

ويتمثل في كل ما ينفق من هذا العنصر من مواد خام أو نصف مصنعة أو تامة الصنع في منشأة ما تكون مادة خام في منشأة ثانية، كما أنها تشمل كل المواد التي تدخل في العملية التصنيعية و التسويقية وكذلك الوظيفة الإدارية، وعنصر تكلفة المواد من

حيث الأهمية النسبية، يعتبر من أهم عناصر التكاليف حيث يشمل أكثر من 50% من تكلفة الإنتاج لذا يستوجب الاهتمام به وفرض الرقابة الفعالة عليه.

ب/عنصر تكلفة العمل(الأجور):

إن توفر المواد في المنشآت الصناعية يحتاج إلى أيدي عاملة لتحول هذه المواد إلى منتج نهائي، ويعتبر العنصر الثاني من حيث الأهمية النسبية في المنشآت الإنتاجية فقد يصل بين 30% إلى 40% من إجمالي تكلفة الإنتاج، وهو يمثل كل ما يمثل كل ما يدفع من أجر للعاملين في مختلف أقسام المنشأة سواء كانوا يعملون في الأقسام الإنتاجية أو في الأقسام الخدمية وكذلك يشمل الأجر الذي يدفع للعاملين في مجال التسويق و الإدارة(إسماعيل يحيى التكريتي ص 33)

ج/عنصر تكلفة المصروفات:

وهي ما تتحمله المنشأة من مصاريف باستثناء المواد والأجور فهي تمثل تكلفة خدمات الإنتاج وإدارة التسويق، وخدمات الإدارة من مصاريف صيانة الآلات، وإيجار معارض للبيع، ومن مصاريف الإدارة الأخرى.

2-التبويب الوظيفي:

- الغرض الأساسي من هذا التبويب هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف الوحدة الاقتصادية، من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية، وأن الوظائف الأساسية التي تقوم بها المنشأة هي :

أ/الوظيفة الصناعية:

والتي تختص بالعمليات الإنتاجية أي تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي وفي هذه الوظيفة يوجد نوعان من مراكز التكلفة هي المراكز الإنتاجية المتخصصة بالعمليات الإنتاجية والتقنية، ومراكز خدمات إنتاجية والتي تقوم خدماتها إلى مراكز إنتاجية مثل مركز الصيانة.

لذا فإن ما ينفق من عناصر التكاليف وبالاغتماد على سندات الصرف المحددة الجهة التي صرفت لها يمكن تحديد نصيب المراكز الإنتاجية من عناصر

التكاليف.(د.إسماعيل يحيى التكريتي.34)

ب- الوظيفة التسويقية:

وهذه الوظيفة تهدف إلى تسويق وتوزيع ما أنتجته الوظيفة الصناعية، وهي أيضا ينفق عليها مواد التعبئة والتغليف وأجور العاملين... وغيرها إضافة إلى الوظائف التسويقية الأخرى مثل مصاريف الإعلان.

ج- الوظيفة الإدارية:

وهي الوظيفة الخدمية التي يتجسد نشاطها في عمليات الإشراف والتنسيق بين مختلف الأقسام في الوحدة الاقتصادية، وبالاتماد على سندات الصرف يمكن تحديد ما ينفق على هذه الوظيفة من مواد، والأجور التي تدفع للموظفين داخل هذه الوظيفة من الإدارة العليا وبقية الإدارات، أما المصروفات الإدارية فهي بقية ما ينفق على هذه الوظيفة مثل مصاريف الكهرباء، التبريد... الخ (إسماعيل يحيى التكريتي ص35)

3- تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية:

وتتمثل في عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة والتي سوف نتطرق إليها بالتفصيل في أنظمة محاسبة التكاليف.

4- تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط:

وتتمثل في التكاليف المتغيرة والثابتة والتي سوف نذكرها بالتفصيل في أنظمة محاسبة التكاليف.

5- تبويب عناصر التكاليف لأغراض الرقابة:

- وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من:

أ- التكاليف الخاضعة للرقابة:

هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة من قبل أحد المسؤولين في المنشأة وضمن مستوى إداري معين، وخلال فترة زمنية معينة، ومن أمثلة هذه التكاليف، التكاليف الثابتة.

ب- التكاليف الغير خاضعة للرقابة:

أي هي التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها ضمن مستوى إداري معين، ومن أمثلة هذه التكاليف نجد التكاليف المتغيرة التي تخصص لكل مركز إنتاجي فهي إذن تكاليف غير خاضعة للرقابة.

6- تبويب عناصر التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات:

-هناك بعض عناصر التكاليف المرتبطة باتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة ومن أمثلة هذه القرارات، قرار الزيادة أو عدم الزيادة في إنتاج معين، أو قرار تصنيع سلعة معينة أو شرائها من السوق الخارجي وهذه القرارات تعتمد على بعض البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف ومنها:

أ- التكاليف الغارقة:

وهي تلك التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الفترة الماضية ولا تستطيع إدارة المنشأة إيقافها (التكاليف التاريخية الفعلية). (إسماعيل يحيى التكريتي ص 36-37).

ب- تكاليف الفرصة البديلة :

وهي تلك التكاليف التي يمكن فقدها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة، وهي الأرباح المفقودة لأفضل بديل بعد البديل الأول، وأن هذه الخسائر لا يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية.

ج: التكاليف التفاضلية:

وهي الفرق بين تكاليف بديلين وأن هذا الفرق يلعب الدور الأساسي في اتخاذ القرارات وفي حالة تساوي تكاليف البديلين فإن هذه التكاليف لا تؤثر على اتخاذ القرارات.

7- قوائم التكاليف:

إن لقوائم التكاليف أهمية كبيرة لإدارة المنشأة حيث أنها تلخص كلف الإنتاج، وكلف المبيعات ومن ثم تحديد الربح أو الخسارة في نهاية الفترة التكاليفية وهنا لابد من الإشارة إلى أن هناك أخلاق في إعداد القوائم المالية ما بين المنشأة التجارية والمنشأة الصناعية في العديد من النقاط:

1- المخزون ومكوناته

2- طبيعة تدفق التكاليف

3- طبيعة إعداد كشف المركز المالي (إسماعيل يحيى التكريتي ص 44-46).

III - أساسيات حول نظام محاسبة التكاليف:

1- مفهوم محاسبة التكاليف:

" مفهوم محاسبة التكاليف يعني تطبيق التكلفة ومبادئ محاسبة التكاليف، وتقنياتها ومفاهيمها كعلم وفن لممارسة السيطرة على عناصر التكاليف لتحقيق الربحية، وتعني تقديم المعلومات المستخرجة من السجلات لاتخاذ القرارات الاقتصادية " (د. غسان فلاح المطارنة. ص 16)

" تعرف محاسبة التكاليف بأنها مجموعة النظريات والأساليب والإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل وتحليل وتفسير تكاليف النشاط، سواء كان إنتاجيا أو خدميا،

بهدف قياس تكلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية " (د.عباس الشافعي ص16)

" يبدوا لنا أن أفضل تعريف للمجال التطبيقي لمحاسبة التكاليف هو التعريف الإجرائي، الذي يقوم على تحديد العمليات التي تتكون منها الظاهرة المطلوب تعريفها وفي ضوء الوصف الكامل لهذه العمليات يوضع التعريف الذي يستخدم في البحث، أما أنسب التعاريف للجانب النظري من محاسبة التكاليف فهو التعريف الشيئي الذي يهدف إلى بيان ماهية الشيء ومكوناته الحقيقية والعناصر التي يتكون منها " (علي عبد العليم عبد الحميد ص205)

2- أهداف محاسبة التكاليف:

تعمل محاسبة التكاليف بما تشتمل عليه من أساليب وإجراءات على تحقيق الأهداف التالية :

أ - قياس تكاليف الأداء:

إن من الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف عن طريق تصميم المستندات والسجلات لإثبات تكلفة كل عنصر وبذلك يمكن الوصول إلى الغايات التالية :

- تحديد كلفة كل عنصر تكلفة .

- تحديد تكلفة عناصر التكاليف داخل مركز التكلفة .

- تحديد تكلفة كل منتج أو كل نشاط .

- تحديد التكاليف الإجمالية (د.محمد علي أحمد السيد ص11)

ب - مساعدة الإدارة في رسم السياسات التسعيرية السليمة للمنتجات والخدمات التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو تقديمها.

ج - توفير المعلومات اللازمة للإدارة من أجل ممارسة وظائف التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة.

د - توفير المعلومات اللازمة لإعداد الموازنات التخطيطية والتي تحتوي على معلومات يتوقع حصولها في المستقبل وتعتمد في ذلك على تحليل سلوك التكاليف تاريخيا مع وضع توقعات لما سيكون في المستقبل.(د.كمال حسن جمعة الربيعي وآخرون ص17)

هـ - أما الجمعية الأمريكية للمحاسبة فقد أصدرت من خلال اللجنة التي شكلتها تحت إسم (لجنة مفاهيم ومعايير التكلفة) ثلاثة تقارير من أهمها تقرير عام 1952 الذي لم يتعرض لتعريف لمحاسبة التكاليف وإقتصر على تحديد أهدافها فقط والتي تتمثل في:

- تجميع التكاليف الضرورية لإعداد القوائم المالية العامة .

- إمداد المستويات الإدارية بمعلومات التكاليف اللازمة للرقابة على التكاليف .

- إمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في مجال الأعمال وكذلك

السياسات الإدارية المتصلة بها.(د.على عبد العليم عبد الحميد. ص 206).

3-وظائف محاسبة التكاليف:

أ- الوظيفية التسجيلية

وهي أولى الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف، وأن الوحدة الاقتصادية هي التي تختار الطريقة المناسبة للتسجيل، إما على أساس(طريقة الاندماج)، أي بإضافة حقول السجلات المحاسبية المالية الخاصة بمحاسبة التكاليف، أو على أساس(الانفصال)، أي مسك سجلات مستقلة ومنفصلة عن سجلات المحاسبة المالية الخاصة بمحاسبة التكاليف، تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف(مواد، أجور، مصروفات.....الخ.

ب- الوظيفة التحليلية:

إقترنت هذه الوظيفة باسم محاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل منها بمركز الكلف المستفيدة، بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر، ولكل مركز تكلفة من المراكز الموجودة في الوحدة الاقتصادية.

ج- الوظيفة الرقابية:

وتعتبر من الوظائف المهمة والأساسية التي تقوم بها محاسبة التكاليف، من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة، بما ينبغي أن تحتاج إليه الوحدة المنتجة، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا على عناصر التكلفة، وتحديد الانحرافات بأنواعها، أما أن تكون انحرافات (ملائمة) عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أقل من المعايير المحددة، أو أن تكون الانحرافات (غير ملائمة) عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أكثر من المعايير المحددة، وهنا يجب أن تدرس بدقة أسباب هذه الانحرافات وإخبار الإدارة لاتخاذ القرارات الكفيلة بالحد من هذه الانحرافات.

د- الوظيفة الإخبارية:

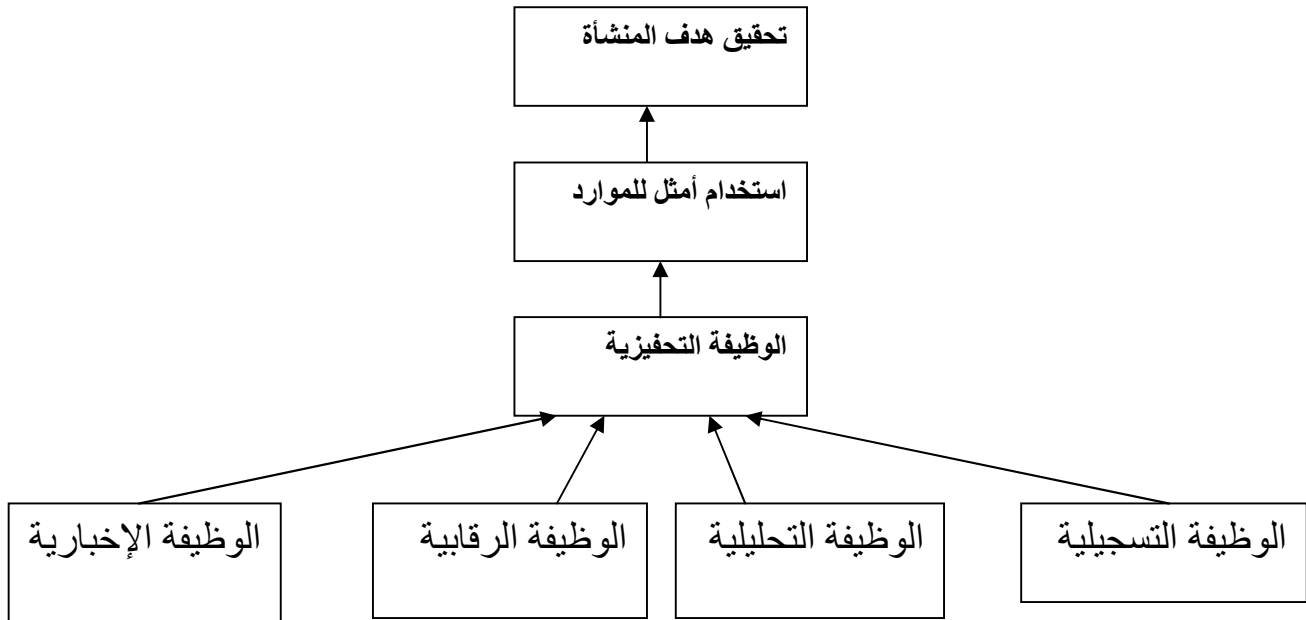
وهي مرتبطة بالوظيفة الرقابية حيث بعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تدرسها، وتتخذ القرارات الكفيلة بتصحيحها، وعدم تكرارها في الفترة اللاحقة، ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترة محددة من السنة المالية، وليس الانتظار إلى نهاية السنة المالية.

هـ - الوظيفة التحفيزية:

إن هذه الوظيفة تحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة، وهي تمثل عامل دفع الأقسام المنشأة من أجل تنفيذ ما هو مخطط لها وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الأنفاق...وبهذا ونتيجة لذلك ستتحفز أقسام المنشأة في استخدام مواردها الاقتصادية

المتاحة مما يساعدها في تحقيق هدفها المرسوم (د.إسماعيل يحيى الكريتي، ص 25-26)

الشكل رقم 01 : يوضح وظائف محاسبة التكاليف :



المصدر: (د.إسماعيل يحي التكريتي ص 24)

IV - أنظمة محاسبة التكاليف :

1- تعريف نظام محاسبة التكاليف:

يعرف نظام التكاليف بأنه عبارة عن طرق وأساليب (méthode and techniques) يتم بمقتضاها تتبع التكاليف المتعلقة بالأنشطة الإنتاجية والخدمية وحركاتها، وفي ضوء مجموعة قواعد ومبادئ متعارف عليها للتسجيل والتبويب والتحليل والتحميل.....الخ(تشغيل النظام)، بهدف تقديم تقارير دورية وملخصات وافية تساعد الإدارة في تحقيق أهداف القياس والرقابة واتخاذ القرارات(مخرجات النظام). (أحمد

حلمي جمعة ص30)

2- أنظمة محاسبة التكاليف:

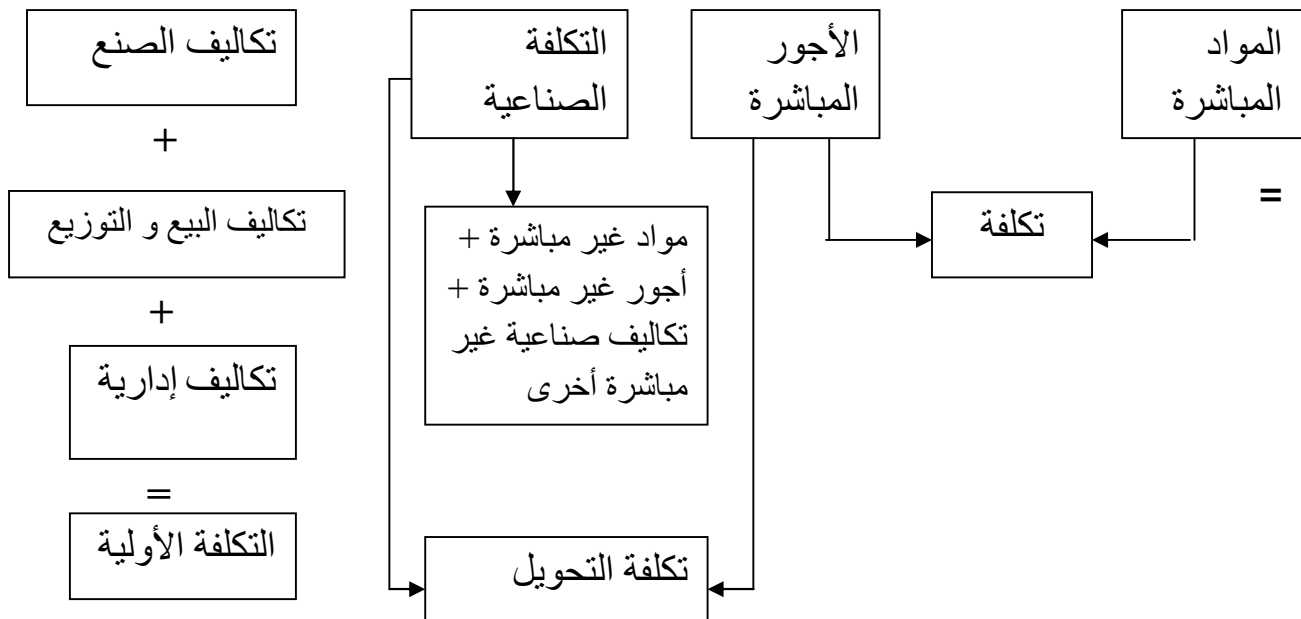
1-2 الأنظمة التقليدية:

وتشمل ثلاثة طرق لحساب التكاليف تتمثل في:

1-1-2 طريقة التكاليف الكلية:

وهي الطريقة التي تميز بين تكاليف الإنتاج والتكاليف الأخرى عند تحديد التكاليف التي سيتم تحميلها للمخزون كأصل من الأصول المتداولة، ووفقا لهذه الطريقة فإن التكاليف الخاصة بالإنتاج هي التكاليف الصناعية سواء كانت متغيرة أم ثابتة، وهي التي تستخدم لتحديد تكلفة المخزون السلعي، بينما التكاليف البيعية والتسويقية والإدارية، فهي تكاليف فترة لا تحمل للإنتاج، وإنما تحمل للفترة التي حدثت فيها، ولا تحمل تكاليف الإنتاج أو المخزون لإيرادات الفترة إلا عند بيع هذا المنتج وعند مقابلة إيرادات الفترة بالتكلفة الصناعية لهذه البضاعة الباعة (كمال خليفة أبو زيد، ص 72-73).

والشكل رقم (02) يوضح مكونات التكلفة الكلية من ناحية التقييم الوظيفي لها:



المصدر: (د. أحمد محمد نور وآخرون، مدخل معاصر في مبادئ محاسبة التكاليف) (الدار الجامعية للنشر الإبراهيمية-2002/2003)

2 - 1 - 2 طرق التكاليف الجزئية :

تعتمد هذه الطرق على التحميل الجزئي للتكاليف و بمعنى آخر فإن النشاط لا يتحمل إلا الجزء الذي يتعلق به من التكاليف في حين يحمل الجزء الباقي إلى النتيجة و هناك عدة طرق جزئية لتحمل التكاليف نذكر منها:

1-2-1-2 طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة:

وضعت هذه الطريقة أسلوب التحميل للأعباء الثابتة بطريقة عقلانية بهدف القضاء على تذبذب تكلفة الوحدة المنتجة والوصول إلى تكلفة وحدوية ثابتة، مما يساعد المؤسسة في تقدير تكاليف المنتجات في مستويات النشاط المختلفة وتخطيط الأسعار في الأجل القريب.

- يكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء من الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه سابقا كمستوى عادي أما بالنسبة لكل مرحلة (الإنتاج-التوزيع- أو أي مرحلة أخرى)

تبلغ قيمة الأعباء الثابتة المدمجة في التكاليف قيمتها الحقيقية مضروبة في معامل التحميل.

2-2-1-2: طريقة التكلفة الهامشية:

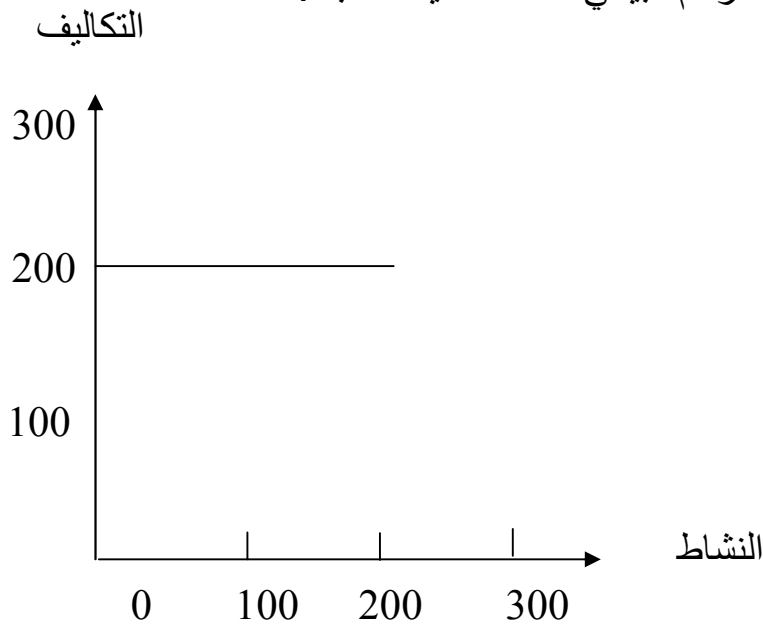
هي التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة لوحدة من وحدات الإنتاج، وبمعنى آخر هي عبارة عن زيادة في التكاليف الكلية على إثر الزيادة في كمية الإنتاج لوحدة واحدة أو هي عبارة عن نقصان في التكاليف الكلية على إثر انخفاض كمية الإنتاج (هادفي خالد ص 53-63)

3-2-1-2: التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة:

أ- التكاليف الثابتة:

تعرف على أنها التكاليف التي لا يتغير مجموعها مع التغير في حجم النشاط طالما كان التغير ضمن المدى الملائم وعليه فإذا زاد حجم النشاط أو نقص تبقى هذه التكاليف على حالتها:

الشكل رقم (03) يوضح الرسم البياني لدالة التكاليف الثابتة:

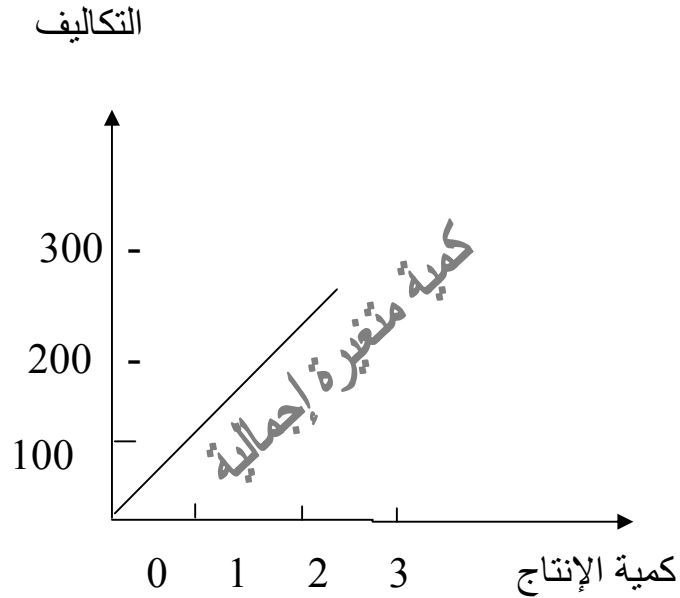


المصدر: (محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي ص 51-52-53)

ب- التكاليف المتغيرة:

تعرف على أنها التكاليف التي يتغير مجموعها طرديا مع التغير في حجم النشاط فإذا زاد أو نقص حجم النشاط بنسبة معينة، يزداد أو ينقص مجموع التكاليف المتغيرة بنفس النسبة. (محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي ص 51-52-53)

والشكل رقم (04) يوضح الرسم البياني لعلاقة التكاليف المتغيرة وحجم النشاط:



المصدر: د. عماد الشيخ (محاسبة التكاليف) إثراء للنشر والتوزيع- الطبع الأولى 2008 ص19

ج: التكاليف شبه ثابتة (مدرجة):

يقصد بها مجموعة عناصر التكاليف التي تظل ثابتة في حدود إنتاجي معين ثم تقفز مرة واحدة لمستوى آخر عند تجاوز هذا المدى وتظل ثابتة أيضا في المدى الذي يليه وهكذا أي أنها ترتبط بمدى الإنتاج وليس بالتغيرات في أحجامه (د. ناصر نور الدين عبد اللطيف وآخرون مبادئ محاسبة التكاليف ص88)

التكاليف شبه متغيرة:

وهي تكاليف متغيرة في أساسها ولكن نسبة التغير تكون أقل من نسبة التغير في حجم الإنتاج مثل مصاريف الصيانة وتبقى الصيانة ضرورية حتى في حالة توقف العمل في الإنتاج ولكن التكلفة تكون قليلة. (د. عبد الناصر نور ص35)

2-1-2: التكاليف المباشرة والغير المباشرة: direct a indirect costs:

عندما يقوم المحاسب بتحديد التكلفة المحملة، فعليه أن يفرق بين التكاليف المباشرة والغير المباشرة وهذه التفرقة تعتمد على مدى القدرة على تتبع التكلفة في مركز التكلفة، أما التكاليف الغير المباشرة فيصعب تتبعها أو ربطها مع مركز تكلفة محددة، مما أوجد الحاجة إلى تخصيصها باستخدام أساس محدد لذلك يطلق على التكاليف الغير المباشرة بالتكاليف العامة، commun costs لأنها تخدم عدة مراكز تكلفة (د. ثناء علي القباني-محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في المشروعات السياحية والفندقية ص52)

أ - التكاليف المباشرة: direct costs:

وهي المصاريف التي تخصص مباشرة لإنتاج سلعة معينة وهي تشمل تكلفة المواد المباشرة (المواد الخام) والعمل المباشر (أجور العاملين على تحويل المواد الأولية إلى مواد تامة الصنع أو نصف مصنفة)

ب- التكاليف غير المباشرة: indirect costs:

وهي المصاريف التي يدفعها المشروع لخدمة الوحدة الإنتاجية، وليس بينها وبين الوحدة ارتباط مباشر ولكنها ضرورية لإتمام عملية التصنيع وهذه النفقات لا تخص سلعة معينة ومنها التكاليف الصناعية، التسويقية، الإدارية الغير المباشرة (عبد الناصر نور. ص 30-31)

2-1-3: طريقة التكاليف المعيارية:

التكلفة المعيارية هي التي يتم قياسها على أساس معايير حجم معين من الإنتاج أو الإنجاز الذي قد يكون وحدة واحدة، ولذلك تساوي التكلفة المعيارية لكل من المواد والأجور والخدمات المستنفذة في إنتاجها على أساس معايير التكلفة المحددة مقدما:

ويمكن أن تأخذ التكلفة المعيارية لوحدة المنتج المعادلة التالية:

التكلفة المعيارية: معيار عيني (كمية أو الوقت) * معيار مالي (السعر)

ومن العرض المتقدم نخلص إلى حقيقة أن نظام التكاليف المعيارية هو النظام الذي يتم فيه تجميع وإحتساب التكلفة على أساس معياري (معايير التكلفة المحددة مقدما) (د.أحمد حلمي جمعة ص 117-118)

وعموما توجد ثلاثة أنواع أساسية للتكاليف المعيارية هي:

أ- التكاليف المعيارية المبنية على معلومات تكاليف الماضي وهي ما يطلق عليها بالمعيار التاريخي Historical standard.

ب- التكاليف المعيارية المعتمدة على ظروف التشغيل الكاملة والتي يطلق عليها بالمعيار الممكن تحقيقه theoretical standard.

ج- التكاليف المعيارية المعتمدة على ظروف التشغيل الفعال والتي يطلق عليها بالمعيار الممكن تحقيقه currently attainable standard (د.ثناء علي القباني، دراسات في نظم محاسبة التكاليف ص 308)

2-2: الأنظمة الحديثة:

1-2-2: نظام التكاليف على أساس الأنشطة: activity based costing (ABC):

يقوم هذا النظام على مبدأ توزيع الموارد على الأنشطة بمعنى أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد (وليس المنتج) وكذلك تقسيم الأنشطة على كل مسببات التكلفة Cost Object وليس على المنتجات فقط أي أن أسباب التكلفة هي التي تستهلك الأنشطة، ومن أهم الأفكار التي جاءت بها ما يلي:

أ- التسيير بالنشاطات يسمح بالتحكم الأحسن في مسارات الإنتاج ويأخذ بعين الاعتبار البيانات المختلفة للنشاطات ويسمح بإنشاء وسائل مراقبة التسيير.

ب- تتمثل قوة abc في السماح بالقيام بأحسن تشخيص للمسببات الأصلية للتكاليف والأداء داخل المؤسسة والاستعمال الأحسن للموارد المتاحة.

ج- مفهوم النشاط يتلاءم مع الجودة الشاملة والتي تحدد هدفين رئيسيين، القيام بالمهام بصفة صحيحة من أول مرة، وتقديم مسار للتحسين الدائم، وبهذا يسهل التسيير بالنشاطات بصفة كبيرة في تقييم تكاليف اللاجودة و تكاليف الحصول على الجودة.(ساحل فاتح ص 84-86-87)

2-2-2: أنظمة أخرى منها:

أ- نظام إدارة الجودة الشاملة: total quality management:

يقوم هذا النظام على مجموعة من الأفكار والمبادئ التي تهدف إلى تحسين نوعية الإنتاج والخدمات وتحقيق الأداء الأفضل وتخفيض نسب الفاقد والعمل على كسب رضا العملاء، وتعرف إدارة الجودة الشاملة بأنها منهج تطبيقي شامل يهدف إلى تحقيق حاجات وتوقعات العميل ليتم استخدام أساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات والخدمات وتطبيق نظام (TQM) يحقق المزايا التالية:

- يمثل تطبيق نظام TQM سلسلة من الفعاليات المتواصلة والمتتابعة التي تسمح للشركة بتحقيق أهدافها وهي تحقيق النمو وزيادة الأرباح والاستثمار الأمثل لمواردها.

- تعزيز الموقع التنافسي للشركات من خلال التركيز على تقديم السلع والخدمات ذات الجودة المالية

- التركيز على تحسين العمليات الإنتاجية وزيادة الكفاءة أثناء العمل وتخفيض الأخطاء الخاصة بالتشغيل. (د.حمدي شحده محمود زعرب ص 45)

ب - نظام الإدارة على أساس الأنشطة: ABM:

- يعد أحد أنظمة المحاسبة الإدارية الحديثة، يقوم على استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC كأساس لمساعدة الإدارة في القيام بمهامها المختلفة، كالتخطيط وإعداد الموازنات التقديرية على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الإدارية بأنواعها

المختلفة وأهمها قرارات تسعير المنتجات فنظام ABM يعد أسلوب لإدارة الأنشطة من خلال استخدام مخرجات ABC كمدخلات لها. (يوسف أحمد خلف ص 273)

ج- نظام أسعار التحويل (التنازل):

-جاء هذا النظام لدراسة كيفية تحديد السعر الذي يتم من خلاله عملية التبادل من أجل اتخاذ قرار قبول أو عدم قبول التحويل، فإذا كان الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن يقبله القسم البائع أصغر من الحد الأقصى الذي يمكن أن يدفعه القسم المشتري ، فإن من مصلحتها ومصلحة المؤسسة أن يحدث التبادل داخلي بين القسمين، بسعر تحويل بين الحدين الأقصى والأدنى، أما إذا كان العكس، فيكون من مصلحة الطرفين والمؤسسة أن لا يحدث تبادل داخلي، ومن الأفضل لكل منهما التعامل مع السوق، ولا تقتصر أهمية استخدام الطريقة الملائمة للتسعير الداخلي على التحديد الصحيح لقيمة التحويلات الداخلية وإنما يتعدى تقييم أداء مراكز المسؤولية، تسعير المنتجات النهائية للمؤسسة، وإعداد الموازنات الرأسمالية وغيرها .

د- نظام الإنتاج في الموعد بالضبط: JITPS:

يساهم هذا النظام مساهمة كبيرة في تخفيض التكاليف في الأنشطة المرتبطة بمرحلة الإنتاج، ولعل من أهم التكاليف التي لا تضاف إلى قيمة المنتج من وجهة نظر العميل والتي أمكن التخلص منها باستخدام هذا النظام هي التكاليف المرتبطة بالمخزون، ولذلك غالبا ما يوصف هذا النظام بأنه (ثروة نظام الإنتاج) (سالمي ياسين 159-160)

هـ- نظام التكاليف على أساس دورة حياة المنتج: Life cycle accounting:

ويعني تجميع تكاليف الأنشطة التي تحدث خلال فترة حياة المنتج من البداية حتى يسلم للعميل وربطها بهذا المنتج مرورا بتخطيط الإنتاج والتصميم المبدئي والنهائي ثم الإنتاج وأخيرا تجميع الأنشطة المرتبطة بتسويقه وتسليمه.

و- نظام التكاليف على أساس المواصفات:Attribut basses costing:

يعتمد على تحديد المواصفات الرئيسية لكل منتج وتحديد المراحل اللازمة لتحقيق مستوى إنجاز مواصفات المنتج وكذلك موارد التكاليف اللازمة لكل صفة.(أحمد حلمي جمعة ص60-61)

3-2-2:نظام التكلفة المستهدفة:Target Cost:

يمثل الطريقة المناسبة لتحديد التكلفة ثم تصميم المنتج في حدود تلك التكلفة، وهو ما يسمح للمحاسب بتوفير معلومات متعلقة بالمقدرة الربحية للمنتج كما يساعد على ضبط التصميم والطاقة الإنتاجية قبل البدء في الإنتاج ويمثل إدارة مثلى للرقابة على تكاليف الإنتاج.(د.فؤاد أحمد محمد العفيري ص17)

ومن خلال هذا التعريف نستخلص أن نظام التكلفة المستهدفة هو عبارة عن مزيج بين نظامين نظام التكاليف على أساس دورة حياة المنتج ونظام تكاليف على أساس المواصفات، مما يكسبه أهمية بالغة في تحسين أداء المؤسسة ونظرا لأهميته سوف نتطرق إلى دراسة هذا النظام بالتفصيل فيما يلي من عناصر.

وبناء على المعلومات السابقة يمكن تلخيص أهم نقاط الاختلاف والتشابه بين الأنظمة التقليدية و الأنظمة الحديثة من عدة جوانب، سنعرض أهمها في الجدول 1 الموضح أدناه :

الجدول1: مقارنة بين أنظمة التكاليف التقليدية وأنظمة التكاليف في ظل البيئة الحديثة.

الأنظمة التقليدية للتكاليف	أنظمة التكاليف في ظل البيئة الحديثة
----------------------------	-------------------------------------

1-أهداف نظام التكاليف

- الرقابة على تكاليف الإنتاج لمنع الإسراف و الضياع في كافة الأنشطة باستخدام مؤشرات مالية لضمان تخفيض التكاليف	-إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج لمنع الإسراف و الضياع في كافة الأنشطة بما يحقق تخفيض التكلفة لكن مع انخفاض أهمية ودورالمقاييس و المؤشرات المالية
---	--

كأساليب وأدوات الرقابة و ازدياد أهمية المقاييس والمؤشرات الغير مالية مثل الجودة ،درجة إرضاء العملاء ،مدى استغلال المساحة المتاحة -انعدام الحاجة لوجود المخزون في حالة تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) وبالتالي انخفاض أهمية هدف تقييم المخزون . -المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات إذ أنه ومع حدة المنافسة تصبح الحاجة ملحة لتخفيض التكاليف مع المحافظة على درجة عالية من الجودة ، ومن ثم أصبحت محاسبة التكاليف مسؤولة عن توفير المعلومات التي تساعد على ترشيد متخذي القرارات الإستراتيجية خاصة عن التكلفة والجودة ، أي أن قياس الجودة وإعداد التقارير عنها والرقابة عليها أصبح أحد أهم أهداف نظام التكاليف	- توفير أساس سليم لتقييم الإنتاج التام والمخزون آخر الفترة المالية بهدف إعداد القوائم المالية . - توفير المعلومات لخدمة إدارة المنظمة ولكن لا يوفر المعلومات الضرورية للتخطيط واتخاذ القرارات الإستراتيجية
--	--

2 - هيكل التكلفة:

- تضاول أهمية تصنيف عناصر التكلفة إلى مباشرة وغير مباشرة نظرا لتزايد درجة الآلية و انخفاض حجم عنصر العمل بمفهومه التقليدي كما تضاءلت أهمية تصنيفها إلى ثابتة ومتغيرة نظرا لتضاول نسبة التكاليف	- تصنيف عناصر التكلفة إلى مباشرة وغير مباشرة، ثابتة ومتغيرة
---	--

المتغيرة والتي تكاد تكون ثابتة، ولذلك ظهر توجه كبير نحو تبويب التكاليف وفقا لارتباطها بالأنشطة (ABC) والعمل على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتوج أو للمؤسسة ككل	
---	--

3- أسس التحميل

اعتماد ساعات العمل المباشرة أو ساعات عمل الآلة كأساس لتحميل التكاليف الإضافية	تساؤل دور وأهمية العمل المباشر ومن ثم لم تعد ساعات العمل المباشرة ملئمة كأساس لتحميل التكاليف الإضافية وأصبح من الضروري إعادة النظر في أسس التحميل التقليدية و ضرورة استخدام أسس جديدة تتناسب والبيئة الجديدة (مثل: مسيبيات التكلفة)
---	--

4 - نظريات التكاليف

- يتم تحميل عناصر التكاليف على وحدات الإنتاج وفقا لأي من المدخلين الكلي أو الجزئي (المباشر، المتغير، المستقل) ويتلاءم كل مدخل مع استخدامات معين بما يوفر من معلومات	- تختلف درجة الآلية في كل منشأة ومن ثم يصعب اختيار أي المدخلين لتوفير المعلومات الملئمة
--	---

تتناسب مع تلك الاستخدامات	
---------------------------	--

5- مضمون التقارير

- تقارير مالية موجهة لإدارة المؤسسة تخص أساسا العمالة وتحديد الإنحرافات والتقارير التشغيلية	- الإستغناء عن تقارير العمالة، انخفاض عدد التقارير التشغيلية وتقارير الإنحرافات وزيادة أهمية التقارير غير المالية
---	---

6- طريقة احتساب التكلفة

-تجميع عناصر التكاليف وفقا لإحدى الطريقتين :الأوامر الإنتاجية أو المرحل الإنتاجية.	-استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC)
--	--

7- مراقبة التكاليف

-التركيز على مقارنة النتائج الحالية المتوصل إليها بمعيار ثم ضبطه من قبل وتحديد الإنحرافات وتحليلها والقيام بإجراءات تصحيحية لضمان توافق النتائج المستقبلية مع النتائج المقدرة، أي أن الهدف هو الوصول إلى التكلفة	- الإتجاه إلى إدارة التكلفة والعمل على تخفيضها بشكل مستمر بدلا من محاولة الوصول إلى التكلفة المعيارية، أي العمل على تخفيض التكلفة المعيارية المراد الوصول إليها بشكل مستمر.
--	---

المعيارية (المقدرة) دون محاولة تخفيضها.	
---	--

8- التحليل الإستراتيجي

- توفير معلومات تتعلق بالعمليات الداخلية مع إيلاء إهتمام صغير للمحيط الخارجي وأثر قرارات المنافسين وهياكل التكلفة على العمليات الحالية والمستقبلية	- ظهور محاسبة التسيير الإستراتيجية، هذا المصطلح الذي كان أول ظهور له كعنوان لمقال كتبه Simond سنة 1981 والذي يعني الأخذ بعين الاعتبار العملاء، المحيط الخارجي، المنافسين والأجل الطويل
---	---

9 - المرحلة التي تتم فيها مراقبة التكاليف

- مراقبة التكاليف بعد تحميلها في مرحلة التصنيع من دورة حياة المنتج.	- متابعة التكاليف خلال كل مراحل دورة حياة المنتج بداية من مرحلة التصميم حيث أن 80 % من تكاليف المنتج تتحدد خلال هذه المرحلة.
--	---

المبحث الثاني: التكلفة المستهدفة كنظام حديث لمحاسبة التكاليف:

ظهر نظام التكاليف المستهدفة كأحدى التقنيات الحديثة لإدارة التكلفة متميزا عن غيره من الأنظمة التكاليفية السابقة إذ أنه لا يقتصر على إدارة التكلفة فحسب وإنما يتعداها ليهتم بعمليات التنسيق والتخطيط.

التنظيم للعمليات الإنتاجية ابتداء من المرحلة المبكرة من دورة حياة المنتج إلى تسويقه لتعزيز الربحية على المستوى الداخلي للمنشأ ولمواجهة البيئة العالمية التنافسية على المستوى العالمي ونظرا لأهمية هذا المدخل فلا بد من دراسة أهم التفاصيل والأهداف والخصائص التي يتصف بها عن غيره من الأنظمة .

1. مفهوم التكلفة المستهدفة وتطورها التاريخي :

1- مفهوم التكلفة المستهدفة:

لم يتفق الكتاب فيما بينهم على تعريف محدد للتكلفة المستهدفة، إذ أن هناك العديد من التعاريف والمفاهيم المتباينة التي تعكس وجهات نظر مختلفة يمكننا أن نورد بعضها منها فيما يلي:

"يقصد بالتكلفة المستهدفة تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق أيضا العائد المطلوب ويتم الوصول إلى تكلفة الوحدة المستهدفة حسب المعادلة التالية :

التكلفة المستهدفة(التكلفة المسموح بها)=سعر البيع المتوقع – العائد(الأرباح

المستهدفة " (سالمي ياسين..ص115)

" نظام متكامل تابع لإدارة التكاليف يستخدم عند تصميم منتج جديد أو عند تطوير

منتج سابق" (bhimani and h.okano p 42.)

أما Takao tanaka (1993) فقد أورد التعريف التالي " التكلفة المستهدفة هي الجهد المبذول في مراحل التخطيط والتطوير لبلوغ هدف تكلفة محدد من طرف الإدارة ويستعمل هذا الجهد لامتصاص الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة بأفضل تصميم وأفضل خصائص للمنتج والهدف النهائي هو السماح للمنتج بتحقيق أهداف ربح خلال كامل حياته التجارية ". (راضية عطوي ص42)

" نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير وفي المراحل التجريبية للإنتاج وذلك من خلال فحص وتقييم التطورات المختلفة المتاحة لتخفيض التكلفة " (محمد عماد صلاح عبد الحفيظ. ص04)

" أحد الأدوات الإستراتيجية التي تعمل على خفض تكاليف المنتجات خلال دورة حياتها " (j .brauch p 45)

- إذا من التعاريف السابقة نستخلص أن التكلفة المستهدفة هي نظام متكامل لإدارة التكاليف يستخدم لدراسة الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف ودراسة رغبات العميل واحتياجاته، وذلك خلال مرحلة التخطيط ، التصميم والتطوير للمنتج، أي تمارس من خلال دورة حياة المنتج ، سواء كان منتج جديد أو عند تطوير منتج سابق وذلك للوصول إلى السعر المستهدف للمنتج والعائد المطلوب من طرف الإدارة بشكل خاص وضمن الاستمرارية في السوق وتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة بشكل عام .

كما أن هناك مفهومان مرتبطان بمفهوم التكلفة المستهدفة بصورة أساسية وهما:

أ: مفهوم السعر المستهدف: Target Price:

- ذلك السعر المقدر للمنتج والذي يكون المستهلك مستعدا لدفعه مقابل الحصول على المنتج ويعتبر نقطة البداية لأنشطة التكاليف المستهدفة، ويتم تحديده أساسا على دراسة السوق لعدة عوامل تشمل نوعية المنتج، خصائصه، والسعر المرغوب في دفعه من قبل المستهلك ، بالإضافة إلى معرفة رد فعل المنافسين تجاه ذلك السعر المحدد

ب: مفهوم الربح المستهدف: Target profit:

- مقدار ذلك الربح الذي ترغب الإدارة في تحقيقه من المنتج المعين والذي يتم تحديده على أساس خطة الربح الطويلة أو متوسطة الأجل والتي تعكس التخطيط الإستراتيجي للمشروع (33 p.kato .Y).

2-التطور التاريخي للتكلفة المستهدفة:

تؤكد الأبحاث أن جذور التكلفة المستهدفة تعود إلى اليابان حيث استخدمت مؤسسة (Toyota) الإدارة بالتكلفة المستهدفة سنة 1963 تحت إسم (Genka kikaku) أي مصطلح تحليل القيمة الذي برز خلال فترة ندرة الموارد بعد الحرب العالمية الثانية، فخلال هذه الفترة أوجد الأمريكيون مفهوم تعظيم خصائص المنتج المرغوب، وتدنية تكاليفه في آن واحد وعرفت هذه التقنية بهندسة القيمة (تحليل القيمة) والتي استخدمتها فيما بعد المؤسسات اليابانية للصمود أمام المنافسة الشديدة داخل اليابان باعتبارها سلاح إستراتيجي لإدارة التكلفة ما يقارب 30 سنة غير أنها لم تذكر في الكتابات اليابانية حتى سنة 1977 تم نشر أول مرجع حول إدارة التكلفة المستهدفة من قبل Tanaka، وتم ترجمة مصطلح (Genka kikaku) إلى target costing وهو المصطلح المستعمل حاليا في كل أنحاء العالم وذلك في سنة 1978.

- وكان (Hiromoto) أول من كتب حول التقنية بالإنجليزية سنة 1988 وتبعه بعد ذلك (sakura) سنة 1989 وبعدها صدرت الدراسة المقارنة بين المؤسسات اليابانية

والأوروبية (yoshikaw.t.michel.f-innes.j) سنة 1989، بعد ذلك وفي سنوات السبعينات ظهر عدد من المقالات التي تعرض تطبيق الطريقة اليابانية بتعمق أكثر وذلك بعرضها بشكل رئيسي لتطبيقات التكلفة المستهدفة في مؤسسات يابانية، وقد أسست جمعية المحاسبة اليابانية لجنة خاصة بإدارة التكلفة (1994/1992)

- وقد قام المجمع الدولي للمؤسسات والمستشارين، (CAM-I) بتشكيل فريق عمل أوروبي يهتم بطريقة التكلفة المستهدفة، وكلف الأستاذ (Horvath) سنة 1993 ببحث ببلوغرافي منظم في المجال (باليابانية-الإنجليزية-الألمانية-الفرنسية)، وقد انتشرت التكلفة المستهدفة بشكل فعلي في الكتابات الفرنسية بين سنة (1995/1993).

- وفي النصف الثاني من سنوات التسعينات كانت التكلفة المستهدفة موضوعا لكتابين يعتبران من أهم المراجع لمراقبة التسيير هما: "كتاب التكلفة المستهدفة" أقصى ما انتهى إليه العلم إلى إستراتيجية إدارة التكلفة والذي يأخذ بعين الاعتبار وطرق تفكير (Cam-i) وكتاب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة.

- واليوم أصبح هناك نسبة كبيرة جدا من الصناعات التجميعية اليابانية تستخدم هذا الأسلوب مثل صناعة السيارات، الإلكترونيات، الأدوات المنزلية وغيرها من الصناعات الحديثة والمتقدمة ونجد أن معظم الشركات اليابانية العملاقة مثل تويوتا، نيسان، سوني، وشركة كانون تستخدم هذا الأسلوب كما أن أنشطة التكاليف مرتبطة ارتباطا مباشرا بتطوير المنتجات الجديدة وهو الشيء الذي تعتبره الشركات سرا وهذه السرية قد تكون سببا في إخفاء الأثر الحقيقي لأسلوب تحديد التكاليف المستهدفة. (سالمي ياسين مرجع سبق ذكره ص116-117)

II - مبادئ وخصائص التكلفة المستهدفة:

1- مبادئ التكلفة المستهدفة:

-يتضمن منهج التكاليف المستهدفة سبعة مبادئ أساسية كمايلي:

أ:قيادة سعر البيع المستهدف للتكلفة: (Price led costing) :

يجب تحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج وطرح الربح المستهدف من هذا السعر لنحصل على التكلفة المستهدفة التي يجب تصنيع المنتج في حدودها.

ب:التركيز على العملاء:Focus on the Customer:

لابد من الاهتمام بمتطلبات العملاء من ناحية الجودة، السعر،الوقت المناسب للحصول على المنتج.

جـ التركيز على عملية التصميم:Focus on process design:

فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من تصنيع المنتج بأعلى كفاءة ممكنة، وتصميم هذه الأوجه وفقا للتكلفة المستهدفة للمنتج

د:التركيز على تصميم المنتج:Focus on Product design:

تعد هندسة التصميم هي العنصر الرئيسي في التكلفة المستهدفة، إذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه في حدودها

هـ:فرق عمل متداخلة المهام:Cross fonctionnal teams:

يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات ومن مختلف إدارات المنشأة كالمختصين في بحوث التسويق، البيع، هندسة التصميم والإنتاج، التجهيز.....الخ.

و: دورة حياة التكاليف: life cycle costs:

ينبغي أن ينتبه المحللون عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار والعمل على تخفيضها سواء الخاصة بالتوزيع أو الصيانة وصولاً إلى تكلفة التخلص منه بعد انتهاء الغرض من استخدامه.

ي: توجيه سلسلة القيمة: value Chain orientation:

قد تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة، إذ يتم بذل جهود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة، وأحياناً تساعد النظرة الفاحصة لسلسلة القيمة لكامل أنشطة المنشأة المديرين على تحديد فرص تقليل التكلفة (محمد عماد صلاح عبد الحفيظ- ص05)

2- خصائص التكلفة المستهدفة :

- أ - التكلفة المستهدفة تطبق في مرحلة التطوير والتصميم حيث أنها تختلف عن الطرق التقليدية في إدارة التكاليف التي تطبق في مرحلة الإنتاج.
- ب - التكلفة المستهدفة ليست طريقة إدارية للرقابة على التكاليف بل هي وسيلة لتخفيض التكاليف .
- ج - إن عمليات إجراءات التكلفة المستهدفة لها طرق أولية كثيرة مستخدمة، لأن الأهداف الأولية لها تشمل على تقنيات التطوير والتصميم.
- د - التعاون بين الأقسام المختلفة مطلوب لتحقيق التكلفة المستهدفة .
- هـ - تطبيق التكلفة المستهدفة مناسباً في الصناعات أو المنتجات الصغيرة المتعددة أكثر من المنتجات القليلة الكبيرة (د. سالم عبد الله حلس 307)

III- أهمية وأهداف التكلفة المستهدفة:

1- أهمية التكلفة المستهدفة:

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

- بيئة تنافسية سريعة التغير، بيئة متزايدة الطلب ولا تقبل العيوب أو التأخر.
- ولمواجهة البيئة العالمية التنافسية التي وضحت معظم خصائصها سابقا فإن مدخل التكلفة المستهدفة يستجيب لهذه الخصائص بشكل متكامل فهو مدخل يسعى لتحقيق ما يلي :

أ- توقع التكاليف قبل حدوثها .

ب- استمرارية تحسين المنتج وعمليات التصميم الخاصة به.

ج - التركيز الخارجي على متطلبات العميل ومخاطر شدة المنافسة.

د- الربط النظامي بين المنشأة وكل من الموردين والموزعين والعملاء في إطار

نظام متكامل لتخطيط التكاليف والأرباح . (<http://www.pdfatoy.com>)

2- أهداف التكلفة المستهدفة:

يهدف نظام التكاليف المستهدفة بصورة أساسية إلى التخفيض في التكاليف والتطوير في المنتجات، كما يهدف إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية :

أ - تحقيق رغبات العملاء وإشباع احتياجاتهم بتقديم منتجات متطورة وذات جودة وسعر مناسبين.

ب - تحقيق أهداف الإدارة العليا في المشروع من الأرباح والمنافسة على المدى الطويل رغم التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية واحتياجات السوق المتجددة والضغوط الداخلية والخارجية .

ج - إحداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر.

وترى الباحثة أن نظام التكاليف المستهدفة بتوفيره للمنتجات ذات الجودة والسعر المناسبين، والتطور التكنولوجي المطلوب من قبل العملاء فهو يهدف إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من العملاء، وبالتالي يتعدى الطلب على السلعة حدود البلد المنتج إلى أقطار عديدة، مما يحقق للمشروع الانتشار والوصول إلى الأسواق العالمية، وهذا ما هو حاصل بالفعل اليوم مع المنتجات اليابانية.(ميساء محمود محمد راجح ص40)

IV- طرق تحديد التكلفة المستهدفة وخطوات تطبيقها:

1 – طرق تحديد التكلفة المستهدفة :

هناك طرق مختلفة لتحديد التكلفة المستهدفة من أبرزها مايلي :

1-1:طريقة الخصم:substractive or top down méthode:

حيث تحدد التكلفة المستهدفة كمستوى للتكلفة المسموح بها وفقا للمعادلة التالية

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف – هامش الربح المستهدف

وهذه تعتبر طريقة شائعة الاستخدام وهنا تعتبر التكلفة المستهدفة مفروضة على فريق تصميم وتطوير المنتج الجديد

2-1:طريقة الإضافة: Adding up or Botton down méthode:

حيث تبدأ من خلال دائرة تطوير المنتج الجديد ويتم تقدير التكلفة على أساس التكلفة الجارية لكل جزء من المنتج وعند تخفيض التكلفة يتم الأخذ بعين الاعتبار التخفيض لكل جزء من أجزاء المنتج للوصول إلى التكلفة المستهدفة المتعلقة بكل جزء من أجزاء المنتج وبالتالي يمكن حساب التكلفة المستهدفة للمنتج ككل من خلال إضافة التكلفة المستهدفة لكل جزء من أجزاء المنتج الجديد على انفراد، حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة بناء على مهارة وخبرة المهندسين وتوفر المرافق المتعلقة بالمنتج

3-1:طريقة الدمج : combinaison méthode :

هو دمج بين طريقتي الإضافة والخصم، يمكن أن تقود إلى أفضل النتائج حيث أن الإدارة العليا تحدد الربح المستهدف وفي نفس الوقت يتم التعاون بين المهندسين والعاملين من أجل العمل على تحقيق التكلفة المستهدفة.

كما يمكن تحديد التكلفة المستهدفة من جهة أخرى إلى ثلاث مستويات أساسية هي:

4-1:التكلفة المستهدفة على مستوى السوق:

يتم في هذه المرحلة نقل الضغط التنافسي الذي تواجهه المؤسسة إلى مصممي وموردي المنتج حيث تعتبر أبحاث السوق عنصر أساسي يركز على رغبات واهتمامات العملاء وخصائص ومميزات المنتج التي يريدونها أو لا يريدونها وتصوراتهم لجودة المنتج ودراسة السعر الذي يكون المستهلك على استعداد لدفعه مقابل المنتج نظرا لوظيفته، جودته، والمنتجات المنافسة له.

1-4-1:تحديد سعر البيع المستهدف:

هو تخفيض تكلفة امتلاك المستهلك للمنتج وليس فقط السعر الذي يدفعه وقت الشراء حيث تشمل هذه التكلفة على تكلفة فاتورة الشراء، النقل، الصيانة، الإصلاح، الخدمات وكذلك تكلفة التخلص من المنتج كل ذلك يؤخذ بعين الاعتبار عند عملية الشراء

وسيتيم عرض العوامل التي تؤثر في عملية تحديد سعر البيع المستهدف (محمد حسان الحداد ص 18-19)

أ: العوامل التي تؤخذ في الاعتبار عند وضع سعر البيع المستهدف:

- إحتياجات وأذواق ورغبات المستهلكين
- السعر المقنع والذي يكون المستهلك مستعدا لدفعه مقابل الوظائف والخصائص المرغوبة في المنتج .
- المركز التنافسي للمتنافسين من حيث أسعار وأصناف المنتجات والدرجة والوظيفة لمنتجاتهم.
- حصة السوق المرغوب الحصول عليها والتي تهدف إليها المنشأة.

ب: تحديد السعر المستهدف في حالة منتج مطروح في السوق:

بالنسبة للمنتج المطروح في السوق يكون سعره محدد بصورة جاهزة لكنه يتطلب أن يكون تقسيمه مرتبط بأنشطة منافسة بالإضافة إلى التنبؤ في حالة انخفاض سعر المنتج بالسوق للأخذ في الاعتبار الإحتياجات المناسبة مسبقا لتفادي المفاجآت في انخفاض السعر، وذلك بتحليل السوق المدرج فيها المنتج لأن الاختلافات الإقليمية والوظيفية للأسواق تؤدي إلى تطبيق إستراتيجيات تسعيرية مختلفة، وبالتالي فمن المهم أن يؤخذ بالإعتبار إستراتيجية المنشأة طويلة الأجل المتعلقة بالسوق، فغالبا ما تظهر الحاجة لإيجاد العلاقة بين حصة السوق المرغوب بها من قبل المنشأة والسعر بهدف إيجاد السعر الأمثل الذي يكون به المنتج (محمد حسن الحداد ص 20).

ج: تحديد السعر المستهدف لمنتج جديد:

وضع السعر للمنتج الجديد يمتاز بصعوبة شديدة على أساس نقطة بداية لوضع سعر منتج أساسا غير موجود وهذه الحالة أكثر صعوبة في بحوث التسويق فهي حاسمة بالنسبة لهذا النوع من المنتجات .

2-4-1: تحديد الربح المستهدف:

- يتم وضع الربح المستهدف بناءا على إستراتيجية الربح الطويل لأجل المنشأة أو حصة المنتج في السوق في المدى القصير.

- كما أن الربح المطلوب لإرضاء المساهمين وتمويل البحوث وتكوين المنتجات المستقبلية، ويعتمد تحديد السعر المستهدف على العائد على المبيعات وليس على الاستثمار وذلك لأسباب تقنية أو إستراتيجية.

وهناك طريقتين لتحديد هامش الربح :

أ- البدء بهامش الربح الفعلي للمنتج السابق ثم تعديله تبعا للتغير في ظروف السوق

ب- تعتمد على البدء بهامش الربح المستهدف لمجموعة المنتجات الجديدة التي تحقق خطط الأرباح طويلة الأجل للمنشأة، ثم زيادة وتخفيض هامش الربح للمنتجات بصفة فردية وفقا لمواقع مناطق تسويقها.

حساب التكلفة المستهدفة:

بعد أن تم حساب كل من سعر البيع والربح الذي ترغب الشركة في تحقيقه من المنتج يمكن حساب التكلفة المستهدفة وهي التكلفة المسموح بها وذلك بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المتوقع مع المحافظة على جودة المنتج ووظائفه التي يرغب بها العملاء.

1-5- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج:

-يتم فيها الضغط على مهندسي ومصممي المنتج في المؤسسة لابتكار الطرق لخفض تكلفة تصنيع المنتج حيث أن التكلفة المستهدفة هنا تختلف عن المسموح بها، ففي هذه المرحلة يتم الأخذ بالاعتبار مقدرات الشركة والموردين من خلال إجراءات التكلفة المستهدفة وبالتالي تكون التكلفة المقدرة أكبر من التكلفة المستهدفة، فلا بد من تخفيض الفجوة بين التكاليف، حيث أن التكلفة المستهدفة للمنتج الجديد متوافقة مع التصميم، ويتم حساب التكاليف المقدرة للمنتج الجديد من خلال المعلومات المتوفرة حول تكاليف المنتجات الحالية، ومن الأدوات التي تستخدم لامتصاص الفرق بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة ما يعرف بهندسة القيمة وهناك تقنيات مساعدة لها وهي التصميم من أجل التصنيع والتجميع بالإضافة إلى مصفوفة الجودة وجداول التكلفة(محمد حسن الحداد ص 20-22-21).

أ- تحديد هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة:

من خلال المعادلة التالية :

هدف خفض التكلفة = التكلفة التجارية(المقدرة – التكلفة المسموح بها)

حيث التكلفة الجارية هي تكلفة المنتج الجديد إذا ما تم تصنيعه الآن باستخدام العناصر الموجودة ولا يؤخذ في الاعتبار أي نشاط في تخفيض التكاليف، أما بالنسبة للتكلفة المسموح بها فهي مشتقة من الظروف الخارجية بدون الأخذ في الاعتبار تصميم ومقدرات الإنتاج الداخلي للشركة.

ب: هدف خفض التكاليف القابل للتحقيق (الممكن إنجازه):

وهي ما يعرف بهندسة القيمة التي تعتمد على وجود علاقة تفاعلية مع الموردين التي تسمح لهم بتزويد الشركة بتقديرات مبكرة وأولية عن أسعار بيع منتجاتهم بقدر الإمكان وتحقيق المستوى المطلوب من أداء الوظيفي للمنتج بالشركة.

ج: هدف خفض التكاليف الغير قابلة للتحقيق (التي لا يمكن إنجازها):

-ويسمى تحدي خفض التكلفة الاستراتيجي، وهو عبارة عن تحديد العجز في الربح الذي سوف يحدث عندما يكون المصممون للمنتج غير قادرين على تحقيق التكلفة المسموح بها، وبالتالي يمكن لهذه الشركات الاستفادة من قدراتها المتفوقة عن طريق تخفيض سعر بيع المنتج وبالتالي يمكن زيادة حصتها بالسوق من خلال زيادة الأداء الوظيفي للمنتج، مع الحفاظ على سعر بيعه عند مستوياتها المستهدفة لتحقيق أرباح أعلى وللحفاظة على انضباط التكاليف المستهدفة، فإن حجم تحدي خفض التكاليف الإستراتيجي يجب أن يدار بعناية .

-التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج = التكلفة الجارية – هدف خفض التكاليف

الممكن

- التحدي الإستراتيجي = التكلفة المستهدفة – التكلفة المسموح بها

-التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف – الربح المرغوب فيه

6-1- التكلفة المستهدفة على مستوى عناصر المنتج:

تكون على مستوى عناصر المنتج، حيث تحسب التكلفة المستهدفة لكل عنصر من عناصر مكونات المنتج وتحديد الفرق بينها وبين التكلفة المقدرة لنفس العنصر ويتم تحديد هدف التكاليف وإمتصاصه من خلال تطبيق هندسة القيمة أي إحداث الضغط على موردي الشركة لتخفيض تكاليف عناصر مكونات المنتج وبالتالي تمكين الشركة من

وضع السعر التي ترغب في دفعه مقابل عناصر مكونات المنتج الذي ينتجه الموردون بحيث يجب أن تكون هذه الأسعار واقعية وتسمح للموردين بتحقيق عوائد ملائمة لهم (محمد حسن الحداد ص 23-26)

2- خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة:

لقد حددت خطوات التكلفة المستهدفة كالآتي:

1-2: التخطيط الإستراتيجي والعملي:

في إطار التقديرات طويلة المدى تحدد الأهداف ومردودية كل منتج من مصلحة التخطيط المركزية في المؤسسة، وهذه التقديرات تتعلق بالأنشطة الحالية والتغيرات أو التعديلات المقترحة لها، مضافا إليها مخطط يتعلق بالمنتجات الجديدة وينجز هذا المخطط من طرف مكتب الدراسات لإدارة الإنتاج.

2-2: مخطط الدراسات للمنتجات الجديدة:

كل مشروع جديد أو تعديل في المنتج الحالي هو موضوع دراسة خاصة بإشراف من رئيس المشروع، في حين تقوم المصلحة المركزية لمراقبة التسيير بتقدير التكاليف والتأكد من واقعية الأهداف، ومن ثم حساب مردودية المشاريع على طول حياة المنتجات، ومن هذا تؤخذ مشاريع المنتجات المربحة.

3-2: مخطط الأساس لمنتج جديد:

بعد اختيار المنتجات من الخطوة السابقة تصبح موضوع دراسة معمقة أكثر تحدد الخصائص الأساسية لتعين التكلفة المستهدفة، ويقوم رئيس المشروع بإحصاء القطع وأوقات التصنيع المهمة، وبذلك يتم تحديد التكلفة المستهدفة التي تقع بيت التكاليفتين المقدرة والمقبولة بالعلاقة التالية :

حيث أن:

- التكلفة المقبولة تحدد من المنافسة (أي بعد الأخذ في الحسبان للاعتبارات التجارية)

- التكلفة المقدرة تحدد بوسائل الإنتاج الحالية والتكنولوجية المستعملة ويكون التحديد من طرف مصالح الإنتاج.

- ويحاول إطارات وعمال المؤسسة تصميم وإنتاج المنتجات المقبولة قدر الإمكان، ثم يتم المصادقة على التكلفة المستهدفة، وبهذا تقوم كل المصالح الأخرى بما في ذلك المقاولين من الباطن بغرض التخفيض المثالي للتكاليف التقديرية للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

4-2 تصميم المنتج:

يضع مكتب الدراسات نموذجاً عن المنتج على أساس التكلفة المستهدفة، ويؤدي تحليل القيمة إلى اختلاف مستمر بين التكاليف المستهدفة والمقدرة، وبهذا تحدث تغيرات وتعديلات تعتبر ضرورية للوصول إلى التكلفة المستهدفة .

5-2:مخطط الإنتاج:

بعد تحديد خصائص المنتج الجديد أو المعدل يتم المرور إلى خطوة الإنتاج وبعد مرور أشهر من الإنتاج تتم المتابعة والتأكد من إحترام التكلفة المستهدفة، فإذا كان هناك تجاوز تستخدم عملية جديدة لتحديد أسباب الانحراف وتصحيحه. (زليخة تفرقنييت ص94)

المبحث الثالث: التكلفة المستهدفة كنظام لتخفيض التكاليف:

تسعى كل مؤسسة في ظل التطور التكنولوجي و تزايد المنافسة بين المؤسسات إلى إشباع رغبات اكبر عدد ممكن من العملاء وبذلك تعظيم حصتها في السوق وضمان بقائها فيه ويتوقف تحقيق ذلك على عدة عوامل من بينها تخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتجات 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.

I-أسباب ودوافع استخدام مدخل التكلفة المستهدفة:

إن من أهم أسباب الاتجاه إلى نظام التكلفة المستهدفة هي العيوب التي شابت النظم التقليدية والتي أدت إلى صرف النظر عن تلك النظم نسبيا حيث أنها لا تحدد سعر البيع أولاً، بل تقوم بتحديد التكلفة وإضافة هامش الربح المناسب، فإذا كان هذا السعر أعلى من سعر السوق أو أن الشركة لا تستطيع البيع بهذا السعر فيتم تخفيض سعر البيع إلى أقل قدر ممكن، في حين نرى أن نظام التكلفة المستهدفة قد عالج هذا الأمر عن طريق تحديد سعر السوق أولاً ثم تحديد هامش الربح المخطط تحقيقه والفرق بينهما يمثل التكلفة المسموح بها وعلى ذلك يتم إجراء الاختبارات والتصميمات على المنتج من أجل الوصول إلى هذه التكلفة .

ولذلك فإن التكاليف المستهدفة تحدد التكاليف المسموح بها والتي تسمح بتحقيق معدل الربح المطلوب من بيع المنتج ، وذلك بالاعتماد على عوامل ومتغيرات السوق ، فأسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحسين الموقف التنافسي للشركة وتحقيق أهداف تحسين الجودة وخفض التكلفة والإسراع بتقديم المنتج للسوق ، حيث أن البيئة التنافسية التي تعمل فيها الشركات لا تحتل الخطأ أو التأخير ، ومن أوجه القصور في النظم التقليدية والأسباب المؤدية إلى الاتجاه إلى نظام التكلفة المستهدفة نجد مايلي :

- 1- إذا أرادت النظم التقليدية إجراء تخفيض للتكلفة فإنها 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.
- 3- إن 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 وإنما تهتم بذلك بعد الانتهاء من عملية الإنتاج ، هذا على عكس النظم الحديثة ومنها "مدخل 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.(محمد عماد صلاح عبد الحفيظ ص04)
- 6- إزدياد المنافسة بين المشروعات 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 .
- 7- أصبحت المشروعات الصناعية لا تصمم المنتجات بغرض تحقيق أعلى تكنولوجيا، وإنما إتجهت إلى تصميم المنتجات التي تحقق التكنولوجيا المطلوبة .
- 8- صعوبة اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات الجديدة نتيجة لظروف عدم التأكد والغموض المحيطة ببيئة القرار، دفعت المشروعات إلى البحث عن نظام يدرس البيئة الداخلية بصورة جيدة ويكرر ذلك باستمرار.

9- 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 جميع نواحي الإسراف والأنشطة التي لا تضيف قيمة.

- عجز الأساليب الرقابية التقليدية على مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط بشكل دقيق جعل الإدارة تبتكر أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يتبع منهج الوقاية خير من العلاج (ميساء محمود محمد راجح ص 30-31)

11- نمو واشتداد المنافسة العالمية للعديد من الصناعات إذ يتمثل هذا المدخل بمجموعة الأساليب والأدوات الإدارية المستخدمة لتوجيه أهداف التكلفة والأنشطة في التصميم والتخطيط للإنتاج لتقديم أساس الرقابة الفعالة وفي جميع المراحل المتعاقبة وعلى طول حياة المنتج وبما يضمن تحقيق الربح المستهدف.

12- التطورات التكنولوجية والتغيرات المستمرة في السوق وبما ينعكس على تعدد المنتجات البديلة، الأمر الذي يستوجب من هذه المنظمات تبني إستراتيجية تنافسية تكون الكلفة والنوعية إحدى أبعادها الأساسية.

13- التوجه نحو الزبون وتلبية ما يحقق رضاه في تقديم المنتج بالقيمة والنوعية المرغوبة من قبله وبالسعر الذي يكون على استعداد لدفعه.

14- قصور المدخل التقليدي المحاسبي في التسعير والذي يعتمد على التكلفة كأساس في التسعير، دون اللجوء إلى تحليل التكلفة و اعتماد أسلوب تحليل قيمة العملية والأنشطة المتعددة. (جليلة عيدان الذهبي ص 237)

15- أدى التطور التكنولوجي إلى تطور الأدوات والمعدات المستخدمة في الإنتاج ما ترتب عليه انخفاض في نسبة التكاليف المباشرة خاصة عنصر العمل المباشر بشكل ملحوظ، مما أدى إلى ظهور مشكلة عدم أو صعوبة تحقيق الرقابة الفعالة على نسبة

كبيرة من التكاليف خاصة غير المباشرة التي أصبحت تمثل النسبة الأكبر في الكثير من القطاعات. (أمين بن سعيد ص 84)

II-متطلبات نجاح التكلفة المستهدفة:

- لا يكفي إعجاب الإدارة بأسلوب التكلفة المستهدفة لضمان نجاح هذا الأسلوب عند التنفيذ، وإنما ينبغي أن يكون لديها إيمان قوي بضرورته لبقاء المنظمة وصمودها أمام المنافسة الشرسة التي أصبحت من سمات السوق المعاصر.

وقد أظهر الاستطلاع الذي أجري على 135 شركة يابانية العاملة بأسلوب التكلفة المستهدفة أن أهم العوامل الداعمة لنجاح هذا الأسلوب هي:

1- وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية، ولتقدير التكاليف بالاعتماد على كل من التكلفة التاريخية والدراسة السوقية لاتجاهات الأسعار.

2- الدعم من قبل الإدارة العليا وذلك بسبب الطبيعة الإستراتيجية لهذا المدخل، ولتأثيره على أسلوب العمل في مختلف الإدارات داخل المنظمة.

3- توفير الدورات العلمية والتدريب العلمي للأفراد على استخدام مدخل التكلفة المستهدفة .

4- تشجيع وتطوير فرق العمل التي يتم تكوينها من أفراد، من مختلف الإدارات والتخصصات.

5- مشاركة جميع المعلومات المتاحة بين جميع الإدارات والأفراد وعدم اختصاص البعض بها.

6- اعتماد الإدارة على أسلوب تفويض السلطة لفرق العمل لمساعدتها على الابتكار والإبداع.

7- تنمية العلاقات مع الموردين بحيث تكون قائمة على التعاون بدلا من ربح طرف على حساب خسارة الطرف الآخر.

8- وجود قنوات إتصال مفتوحة بشكل دائم سواء بين الشركة والموردين أو بين الشركة والعملاء أو بين مختلف الإدارات والأقسام داخل الشركة لتسهيل تقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات.

9- تقييم جميع الأنشطة والأعمال والأفراد بمدى مساهمتهم في تحقيق إستراتيجية الربح للشركة (محمد عماد صلاح عبد الحفيظ ص14)

III: الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

على الرغم من أهمية مدخل التكلفة المستهدفة إلا أن وضع هذا المدخل قيد التنفيذ الفعلي يواجهه بعض الصعوبات التي ينبغي أن تكون الإدارة على علم مسبق بها حتى تتمكن من تخطيها ومن أهم هذه الصعوبات ما يلي:

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

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

3- يحتاج تطبيق هذا المدخل 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 ، وكراهية تحمل المسؤولية .

6- إن تحديد التكلفة المستهدفة فنا أكثر منه علما ، وبالتالي على المنشأة 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 مدخل التكلفة المستهدفة .

8- يصعب تطبيق هذا المدخل في بعض الصناعات مثل صناعة الأدوية حيث المكونات محكومة بعوامل طبية صحية وأخرى قانونية (محمد عماد صلاح عبد الحفيظ ص 13).

9- عدم وجود إطار يتسم بالعمومية يحدد متطلبات وخطوات التنفيذ نظرا لتركز معظم الأبحاث التي تناولت هذا المدخل على تحليل التجارب الناجحة لبعض الشركات اليابانية مما أدى إلى نتائج تتسم بالخصوصية.

10- عدم وجود إطار مفاهيمي ومنهجية واضحة لتطبيق الأساليب الحديثة لخفض التكلفة في إطار المحافظة على مستوى الجودة والأداء الوظيفي وبما يؤدي إلى الوصول إلى التكلفة المستهدفة

11- صعوبة التحديد الدقيق للعناصر الأساسية لتطبيق هذا المدخل وهي أسعار البيع والأرباح ومن ثم التكلفة المستهدفة نتيجة لعدم توافر قواعد البيانات الملائمة خصوصا في دول العالم النامية.

12- عدم وضوح كيفية تخصيص خفض المستهدف في تقديرات التكلفة الحالية أو المتوقعة لعمليات المنشأة للتساوي مع التكلفة المستهدفة.

13- صعوبة استمرارية المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة في إطار تطور تكنولوجي سريع ومتزايد ودخول منافسين جدد للأسواق.

14- الآثار المتعارضة المترتبة على الاستغناء عن الأيدي العاملة المنتجة حتمية

لتطبيق مدخل التكاليف (د سالم عبد الله الحلس ص 207 - 308).

VI- أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف:**1- تخفيض التكاليف****1-1- تعريف تخفيض التكاليف:**

- حسب LORINO فإن تخفيض التكاليف يعتبر أهم اهتمامات محاسبة التسيير وهو ما يعرف بأنه "البحث عن الوسائل والطرق التي تسمح بالتحليل من التكاليف بمعنى البحث عن المستوى الأمثل للتكاليف (loptimisation des couts) خاصة بتحسين تصميم المنتجات ، المسارات والتنظيم.

- يذكر أبو زيد أن تخفيض التكاليف ليس هو الرقابة على التكاليف فحسب وإنما يقصد بها أيضا إنجاز الشيء بتكلفة أقل من التكلفة الفعلية الماضية أو بتكلفة أقل من التكلفة المعيارية ومن هنا نستنتج أن تخفيض التكاليف يعني كل من التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية فحتى عند وضع معايير التكاليف يجب أن يكون الهدف هو الحصول على أدنى تكلفة ممكنة (إبراهيم فرزي ص 108 - 109).

- إن تخفيض التكاليف بالمعنى المطلق هو التخفيض في الرقم الإجمالي للنقود وهذا النوع قد يتم بدون تخطيط أو جهود إدارية مثل أن يكون سبب الانخفاض هو التخفيض في كمية الإنتاج وبهذا تكون النتيجة الفعلية هي ارتفاع التكلفة وليس إنخفاضها وهذا ليس هو المقصود وإنما المقصود هو تخفيض مجالات الإسراف والضياع الحتمي والتخلص من تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

- إن تخفيض التكاليف الحقيقي والسليم لا يأتي عن طريق اتخاذ القرارات العشوائية بخفض مستوى الإنفاق أثناء العملية الإنتاجية أو دون سابق تخطيط دراسة لإمكانية تحقيق ذلك التخفيض ومدى تأثيره على كفاءة وفعالية العناصر التي يتم تخفيض

تكاليفها ، إنما يأتي عن طريق عمل دراسة تفصيلية تعتمد على الأساليب العلمية كأسلوب التكاليف المستهدفة والأساليب المعاونة له ليتم التخفيض منذ مرحلة التخطيط للعملية الإنتاجية وللمشروع ككل وعليه تتم معرفة احتياجات كل قسم من أقسام المشروع وكل مرحلة من مراحله بل أيضا كل عنصر من عناصر الموارد البشرية والمادية فيه مهما كان صغيرا وبالتالي توضع خطة إنتاجية مدروسة وقابلة للتنفيذ، وقبل مرحلة التنفيذ وأثنائه يتم وضع خطة رقابية تضمن سير العملية الإنتاجية كما خطط لها وتقادي الأخطاء قبل حدوثها ونكشف عن مواطن الإسراف والتبذير والأنشطة التي لا تضيف قيمة للتخلص منها وإستبدالها بالأفضل منها.(ميساء محمود محمد راجح ص 73- 80)

2-1- مبادئ تخفيض التكاليف:

- حتى يتم القيام بعملية التخفيض في التكاليف بنجاح وفعالية لا بد من مراعاة بعض المبادئ والأسس التالية :

أ - التركيز أولا على العناصر التي تحتل التخفيض الأكبر في التكاليف بأقل المجهودات مقارنة مع العناصر الأخرى .

ب - يجب أن لا تكون تكلفة دراسة وتحليل التكاليف وتطبيق المقترحات أكبر من التخفيض في التكاليف.

ج - يجب أن لا يؤدي تخفيض التكاليف إلى اتخاذ قرارات إستراتيجية خاطئة ،كالاستغناء عن أصل ثابت قد يحتاجه المشروع في المستقبل القريب.

د- يجب ألا يؤدي تخفيض التكاليف إلى إضعاف الروح المعنوية لدى العاملين مما يؤثر على الإنتاجية .(ميساء محمود محمد راجح ص 74).

3-1- عناصر تخفيض التكاليف:

تتعدد العناصر التي يمكن إخضاعها لعملية التخفيض في التكاليف وهي ليست موجودة في أي عنصر أو جزء أو قسم من أقسام المشروع أو مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية قد تعتبر عنصرا من عناصر التخفيض إذا ما تعرضت إلى الارتفاع في التكاليف، من أهم هذه العناصر مايلي:

- الأصول الرأسمالية، الأراضي، المباني، الآلات والسيارات.
- العمالة المباشرة وغير المباشرة.
- المواد الخام والمواد الأولية المصنعة.
- مصاريف البيع والتسويق وما تشمله من مصاريف النقل والتغليف والتركيب والتشغيل والصيانة.
- المصاريف الإدارية والعمومية وما تشمله من مصاريف البحث والتطوير والطاقة وصيانة الآلات والمعدات.

4-1- تخفيض التكاليف باستخدام التكاليف المستهدفة:

تهتم التكاليف المستهدفة بتخفيض التكاليف منذ بداية مرحلة التخطيط والتصميم، مطبقة في ذلك مبدأ الوقاية خير من العلاج، وهي بذلك تتفادى حدوث الإرتفاع في التكاليف من خلال الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمشروع، من مواد خام، وعمالة، وأجور، ومساحة وغير ذلك، ومن خلال إتباع جميع الوسائل الممكنة لتخفيض التكاليف بعد تحديد التكلفة المستهدفة كما أن التكاليف المستهدفة تضع أسلوب الرقابة المناسب الذي يمكنها دائما من التأكد من صحة سير وتنفيذ ما خطط له، هذا بالإضافة إلى أنها تعتمد على العلاقة الوثيقة والتعاون مع الموردين من أجل تخفيض التكاليف.

راجخان ص 75)

2- أثر تطبيق التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف :

- ويتضح أثر تطبيق التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف فيما يلي :

2- 1- مزايا تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف:

2-1-1- يساعد تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدارة الإمدادات وتحسين العلاقات مع الموردين من خلال إدماجهم في تطوير منتجات وخدمات جديدة.

2-1-2- يسهل العمل الجماعي بإيجاد لغة مشتركة وهدف مشترك يكتمل في التكلفة المستهدفة يعمل كل أعضاء الفريق على تطويره.

2-1-3- يصبح السعر مسببا لعملية تطوير المنتج بدلا من أن يكون ناتجا عنها مما جعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح .

2- 1- 4- تتجه التكلفة المستهدفة بسبب غرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات بينما تتجه الطرق التقليدية للتكلفة إلى تسجيل كل التكاليف بغض النظر عن ملائمتها لإتخاذ القرارات.

2-1-5- كما أنه وبإتجاه التكلفة المستهدفة نحوى السوق وبإعتبار سعر السوق نقطة محورية للتحليل فإنها تتجنب المشاكل الأخرى للتكلفة، حيث تصبح التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية.

2-1-6- كما يعد التركيز الخارجي للتكلفة المستهدفة (يجلب معلومات عن السوق لنظام التكلفة) من بين المزايا الأساسية لهذا الأسلوب على عكس الأساليب التقليدية للتكاليف التي تتميز بالتركيز الداخلي (جمع تكلفة المورد، اليد العاملة، عناصر إضافية لحساب تكلفة الوحدة). حيث أن نقطة البداية للأسلوب هي سعر السوق المستقبلي ثم الوصول إلى التكلفة المستهدفة (سالمي ياسين ص125).

2-1-7- يفيد أسلوب التكلفة المستهدفة في تسيير التكاليف بكونه يمكن المسير من النظر إلى التكاليف بشكل شامل حيث أنها لا تقتصر على إدخال التكاليف القبلية في تحليل التكاليف فحسب بل هي تحاول تحسين عمليات التصميم والهندسة بحيث تكون مجموع التكاليف إلى البيع ضمن النطاق المستهدف. (إبراهيم فرزي ص 135).

2-1-8- إن أسلوب التكلفة المستهدفة يجبر المسيرين على تغيير طريقة تفكيرهم فيما يخص العلاقة بين التكلفة وسعر البيع والربحية وهذا ما يجعل التكاليف ترتبط بأسعار البيع بدلا من إرتباط أسعار البيع بالتكاليف، ونتيجة لذلك ينبغي أن تكون كل التكاليف مبررة مما يؤدي إلى حذف (استبعاد) التكاليف غير الضرورية دون المساس بجودة المنتج.

2-1-9- هو نظام يشجع على تشغيل المراحل الإنتاجية بصورة متوازية، أي العمل على إنتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلا من إنتاجها بصورة متتابعة مما يساعد ذلك كثيرا على تقليل الزمن المخصص للتصنيع وبالتالي تخفيض التكلفة الناتجة عن ذلك.

2-1-10 - يقوم بتحليل عناصر التكاليف ويدرس تأثير كل عنصر على ربحية المنتج فتحليل هندسة القيمة المستخدمة لتخفيض التكلفة يحاول تحقيق تخفيض ملموس في التكلفة من خلال التخلص من الأنشطة والتكاليف التي لا تضيف إلى القيمة مع المحافظة على مستوى جودة المنتج وخصائصه الوظيفية التي يطلبها العميل.

2-1-11- هو نظام يتنبأ بالتكاليف المطلوبة للمنتج ويجهز للإنتاج في حدودها.

2-1-12- يعمل على هذا التخطيط في الأجل الطويل خلافا للتكاليف المعيارية التي تخطط لفترة محاسبية واحدة حيث أنه يحدد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منهما هدف يلتزم بالوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر لعدة أجيال للمنتج، أما التكاليف المعيارية وهي تقوم فقط بعملية المقارنة بين ما هو مخطط وما تم تحقيقه فعلا لفترة محاسبية واحدة.

2-1-13- وبجانب قيام التكاليف المستهدفة بالعمل على تخفيض التكاليف بالتعاون مع الموردين، فهي أيضا تقوم بفحص كافة مراحل المشروع لتكشف مناطق حدوث الإرتفاع في التكاليف ومقدار ذلك الإرتفاع لتخفيضه بالقدر اللازم من خلال الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة لدى المشروع ومن خلال التعرف على الأنشطة التي لا تضيف قيمة والإستغناء عنها. (m .morgan p 20).

2-2- عيوب نظام التكلفة المستهدفة :

-على الرغم من أهمية التكلفة المستهلكة والمزايا التي يمكن تحقيقها من ورائها إلا أن لها نقاط ضعف يمكن أن ندرج بعضها منها فيما يلي:

2-2-1- تتمثل أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضه لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل .

2-2-2- عند نقطة معينة، تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة، ترتبط إيجابيا بدرجة تعقيده وسلبيا بدقة القياس، فكلما أصبح النظام أكثر تعقيدا ومتضمنا المتغيرات وقياسات أكبر، كلما أصبح أكثر صعوبة للفهم، وعندما يكون النظام مفهوما، متكاملا وفعالا ومتعلقا بأهداف طويلة الأجل لتخفيض التكلفة تصبح السرية قيذا أساسيا، حيث أن بعض المنافسين على إستعداد لدفع أي ثمن مقابل الحصول على تطوير التكلفة المستهدفة للفترة القادمة لأهم منتج.

2-2-3- يكون ربط التكلفة المستهدفة بالأرباح العادية معقولا عندما تكون المؤسسة تحقق أرباحا قريبة من المستويات العادية، لكن في حالة بعدها عن الأرباح العادية وبالأخص عند تحقيقها لسلسلة من الخسائر فإن قيام التكلفة المستهدفة على أساس الأرباح العادية يمكن أن يؤدي إلى أهداف غير قابلة للتحقيق، وفي هذه الحالة غالبا ما ترحب الإدارة العليا بأي طريقة عقلانية لتخفيض التكاليف.

2-2-4- يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهلكة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهلكة، إذا أنه من غير السهل .

النتنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتوج معين، والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة.

2-2-5- مشكل الفرضيات التي تبنى عليها التكلفة المستهدفة والتي تتضمن مثلاً المنافسين المستقبليين إضافة إلى الحاليين، أو بالتطورات التكنولوجية المستقبلية والتي من غير الممكن أن تتنبأ بها المؤسسة وتفضيلات العملاء المستقبلية التي يجب التنبؤ بها وبما أن التكلفة المستهدفة قائمة على فرضيات فهذا يعني أنها ليست قياسات دقيقة وإنما هي عبارة عن أفضل تقدير في ظل هذه الفرضيات التي تقوم عليها .

2-2-6- مشكل إدارة التكلفة المستهدفة أو كيفية بلوغ التكلفة المستهدفة حقاً، فبعد تحديدها وتقسيمها على وظائف المنتج تأتي مرحلة أدائها التي تؤدي إلى استخدام تحليل القيمة وتحرير إبداع كل المعنيين بها.

2-2-7- مجدت الكثير من المؤلفات النجاح الذي حققته التكلفة المستهدفة . إلا أنه وإستناداً لأبحاث يابانية مازال يلاحظ لحد الآن نشوء مشاكل من إستعمالها، وهنا يمكن طرح سؤال بسيط هو: لماذا بقي أداء بعض المؤسسات أقل من أداء مؤسسات أخرى تنتمي إلى نفس المجال الصناعي على الرغم من تطبيق كل منها لنظام التكلفة المستهدفة؟

- ويمكن أن يفسر ذلك بأن التكلفة المستهدفة لوحدها لا يمكنها توفير الإستراتيجية الطويلة المدى اللازمة لنجاح المؤسسة، فعلى الرغم من أن المؤلفات كانت واضحة في طرحها للأسلوب، إلا أن البلوغ العملي للهدف المقصود يمكن أن يكون بعيداً (سالمي ياسين ص 126-127).

خلاصة :

من خلال الجانب النظري لموضوع بحثنا يمكن القول أنه في ظل البيئة الاقتصادية الحديثة أصبح لنظام التكلفة دورا إستراتيجيا مهما، إذ يتم الاعتماد على المعلومات التي يوفرها في اتخاذ القرارات الإستراتيجية، أي أن دوره وأهميته لم تعد تكمن في مجرد حساب التكاليف، لذلك فإن أنظمة التكاليف التقليدية أصبحت عاجزة عن توفير المعلومات المناسبة والتي تتلاءم مع هذه المتطلبات، كما أثرت شكوك حول مدى دقة المعلومات التي توفرها والتي قد تكون مظلة لمتخذي القرارات نظرا للتأثير الكبير للبيئة الجديدة على هيكل وسلوك التكاليف، ونتيجة لذلك ظهرت العديد من الأنظمة الحديثة والتي تعمل على تدفق المعلومات على المستوى الداخلي والخارجي من خلال العلاقات المباشرة مع الموردين والعملاء والتحسين المستمر للإنتاج، من بينها نظام التكلفة المستهدفة الذي يسعى لتخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتج بما يتوافق مع رغبات العملاء و مواقف المنافسين، وذلك من خلال عدة أساليب منها فحص كافة مراحل المشروع وكشف نقاط الإرتفاع في التكاليف ومقداره لتخفيضه بالقدر اللازم، وذلك بالإستغلال الأمثل للموارد المتاحة .

وبهذا سيكون الجانب التطبيقي لهذا الموضوع كوسيلة لمعرفة أثر نظام التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف، وذلك من خلال دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الإقتصادية بولاية سعيدة.

- تمهيد:

في ظل التوجه نحو تخفيض التكاليف، وتحسين التسيير من خلال محاربة الإسراف في استهلاك المواد والوقت، تزايد الاهتمام بأنظمة محاسبة التكاليف، وخاصة الأنظمة الحديثة، التي أصبحت من أهم مصادر المعلومات التي يتم على أساسها اتخاذ الكثير من القرارات التي يمكن أن تغير من إستراتيجية المؤسسة مما يؤثر على حاضرها و مستقبلها

فبعد استعراض نظام تكلفة المستهدفة، ومراحل تطبيقية، ودوره في تخفيض التكاليف، سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية في ولاية سعيدة كنموذج للدراسة الميدانية، حيث عرفت هذه المؤسسات توسعا كبيرا في مشاريعها.

- سنبدأ الدراسة بتعريف كل مؤسسة واستعراض النظام المستخدم لمعالجة التكاليف على مستوى هذه المؤسسة.

وبعدها سوف نحاول إيجاد بعض المقومات التي من شأنها المساعدة على خلق محيط مناسب لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة، كوسيلة لتخفيض التكاليف وذلك من خلال تحليل الأجوبة المحصل عليها من الاستبيان المقدم إلى مختلف إدارات هذه المؤسسة.

- المبحث الأول: تقديم عام حول الدراسة الميدانية :

في هذا المبحث سيتم التطرق إلى مختلف المعلومات التي تخص الدراسة الميدانية :

1. منهجية الدراسة وأدواتها:**1 - طريقة الدراسة:**

لتحقيق أهداف الدراسة ثم استخدام المنهج التحليلي، والذي يعرف بأنه طريقة تتناول أحداث وظواهر موجودة متاحة للدراسة والقياس، ويستطيع الباحث التفاعل معها وتحليلها و التنبؤ بمسارها مستقبلا، تهدف هذه الدراسة إلى دراسة مدى فعالية نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الإقتصادية بولاية سعيدة، وذلك بإستخدام منهج المسح الشامل من خلال الدراسة التطبيقية لهذه المؤسسات .

واعتمدت الدراسة على نوعين أساسيين من البيانات :

أ- البيانات الأولية :

والتي تتمثل في توزيع إستبيان على مختلف إطارات المؤسسات لجمع المعلومات والبيانات اللازمة في موضوع البحث وتحليلها بإستخدام برنامج الإختبارات الإحصائية .

spss وذلك للوصول إلى نتائج تدعم موضوع الدراسة.

ب - البيانات الثانوية :

تم إستخدام المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة كمصدر ثانوي في تجميع المعلومات، للتعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وأخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي تحدث في مجال الدراسة.

2- أدوات الدراسة :

أ- إعداد إستبانه من أجل إستخدامها لجمع البيانات والمعلومات.

ب- توزيع الإستبانه على أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة وقد تم تقسيم الإستبانه إلى جزأين :

- الجزء الأول: يتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة وبيانات تخص المؤسسة .

- الجزء الثاني: يتناول دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف على مستوى المؤسسات الإقتصادية بولاية سعيدة والذي تم تقسيمه إلى 4 محاور كما يلي :

- المحور الأول: يناقش مدى الإدراك والوعي بمدخل التكلفة المستهدفة ويتكون من 7 فقرات .

- المحور الثاني: يناقش متطلبات نجاح التكلفة المستهدفة و يتكون من 07 فقرات.

- المحور الثالث: يناقش أهمية النظام المحاسبي في تحديد التكلفة المستهدفة ويتكون من 5 فقرات.

- المحور الرابع : يناقش الصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ويتكون من 8 فقرات .

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

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
---------------	-------	-------	-----------	--------------------

II-مجتمع وعينة الدراسة:

سوف نتطرق إلى مجتمع وعينة الدراسة وذلك لتوضيح الطريقة المستخدمة في عملية التوزيع الخاصة بالإستبانة وتبيان عدد الإستبانات الموزعة والمستبعدة .

1- مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سعيدة، والتي يفترض بها استخدام نظام التكلفة المستهدفة كأداة فعالة لتخفيض التكاليف.

2- عينة الدراسة:

اشتملت الدراسة على عينة تتكون من ستة مؤسسات اقتصادية عمومية، و التي تمثل ثلث المجتمع، وذلك من أجل جمع البيانات ثم استخدام أسلوب الحصر الشامل، حيث تم توزيع الاستبيانات على جميع أفراد مصلحة المحاسبة لعينة الدراسة، ثم استردادها وفحصها، وقد تم استبعاد 12 إستمارة منها وذلك لعدم مطابقتها لشروط الإجابة :

جدول(02-02) الاستثمارات الموزعة والمستعادة حسب المؤسسات محل الدراسة:

اسم المؤسسة	الموزعة	المستعادة	النسبة
1-مؤسسة الحليب ومشتقاته GIPLAIT	10	07	14
2-مؤسسة نفطال فرع GPL	12	09	18
3-مؤسسة مواد التنظيف والصيانة ENAD	11	09	18
4- مؤسسة نفطال للتسويق CLP	12	11	22
5-التعاونية الفلاحية للحبوب والخضر الجافة CNMA	6	6	12
6- مؤسسة الجزائرية للمياه ADE	9	08	16
Σ	60	50	100

المبحث الثاني : عموميات حول مؤسسات الدراسة:

1- مؤسسة الجزائرية للمياه ADE :

تم تأسيس مؤسسة الجزائرية للمياه بناء على المرسوم التنفيذي رقم 101/01 والمؤرخ في 2001/04/21 بالتسمية "الجزائرية للمياه ADE" وهي مؤسسة عمومية تابعة للدولة "EPIC" .

مقر هذه المؤسسة بالجزائر العاصمة كما لها فروع بجميع ولايات الوطن تحت تقسيم "مديريات ولائية"

أما فيما يخص ولاية سعيدة، فقد نشأت مؤسسة الجزائرية للمياه من مؤسسة توزيع المياه المنزلية والتطهير EPDEMIAS، والتي كانت تحت وصاية الولاية إلى الجزائرية للمياه في 01 جويلية 2006 التابعة إلى وزارة الموارد المائية.

وتقع وحدة سعيدة بالمنطقة الصناعية لولاية سعيدة، ولها فروع ببعض البلديات في انتظار تعميمها على جميع تراب الولاية، حيث توجد الآن وكالات بالبلديات التالية : عين الحجر، أولاد خالد، يوب، سيدي بوبكر، كما يوجد مركز للإنتاج ينشط على جميع البلديات المذكورة، بالإضافة إلى شبكة عين السخونة التي تمتد على مسافة حوالي 100 كلم حيث تبدأ من عين السخونة مرورا ببلدية سيدي أحمد وعين الحجر إلى أن تصل إلى مدينة سعيدة.

2- مؤسسة الحليب ومشتقاته :

تعريفها:

أنشئت هذه المؤسسة بأمر رقم 63-69 في 20 نوفمبر 1996 وهي في شكل مؤسسة عمومية ذات طابع تجاري وصناعي، تتمتع بالشخصية المعنوية، والاستقلالية المالية.

تعريف GIPLAIT :

يعتبر المجمع الوطني للحليب ومشتقاته مؤسسة عمومية اقتصادية، وهي مختصة في إنتاج الحليب ومشتقاته ، مقرها الرئيسي في الجزائر العاصمة.

تأسست هذه المؤسسة في سنة 1948 عن طريق مجموعة من منتجي الحليب، كان عدد عمالها الدائمين 77 أما المؤقتين 75 و رأسمالها يقدر ب DA197000000 لسنة 2015 .وهي تحتوي على وحدات إنتاج في الولايات التالية:وهران، سيدي بلعباس، مستغانم، سعيدة، معسك، بشا، تلمسان.

أما وحدة سعيدة (المنبع) فهي تقع بالقرب من مدينة سعيدة شمالا بالمنطقة الصناعية ،تم بناءها سنة 1984، ودخلت ميدان الإنتاج في 13-20-1988، كانت تابعة إلى المؤسسة الأم OROLAIT بوهران إلى غاية 01-10-1997، أصبحت هذه الوحدة تسمى بوحدة المنبع للحليب، و هي وحدة مستقلة، تنتج مناطق توزيعها إلى كل من وهران، مشرية، عين الصفراء، فرندة، البيض، سيق، المحمدية.

3- تعاونية الحبوب والخضر الجافة (CCLS SAIDA):

COOPERATIVE DE CEREALES EST LEGUMIER SEC

وهي مؤسسة وطنية ذات نشاط اقتصادي خدماتي لحساب الديوان المهني الجزائري للحبوب والخضر الجافة OAIC، الذي يعتمد بالدرجة الأولى على تطوير النشاط الفلاحي وتدعيم الإنتاج من خلال : توفير البذور و الأسمدة للفلاحين .حيث تقوم CCLS باستقبال و تخزين الحبوب داخل الوحدات التابعة لها وفق أوامر فوقية، أما مقرها الاجتماعي فيتواجد حاليا في المنطقة الصناعية بسعيدة.

4- مؤسسة نفطال GPL:

وهي مركز لتمبيع الغاز البترولي (GPL) بولاية سعيدة، حيث تم تقدير مخزوناتنا لسنة 1975 إلى 1000 طن بوتان سائل و 150 طن بروبان بالإضافة إلى 50000 قارورة بوتان و 800 قارورة بروبان، وإنتاج يقدر ب 14000 قارورة من نوع B13 و 600 قارورة من نوع P35 يوميا..

موقعها:

يقع مركز مديريتها في المنطقة الصناعية رقم 01، ويغطي كل الإحتياجات الطاقوية للولايات :

سعيدة، البيض والنعامه مهمتها تتمثل في تمويل وتوزيع المواد البترولية، يحدها من الشمال الطريق الوطني رقم 06 (طريق الرباحية) وجنوبا السكة الحديدية الرابطة بين المحمدية و بشار وغربا مؤسسة المواد الكاشطة وشرقا شركة المياه المعدنية، تتربع على مساحة تقدر ب 4 هكتارات منها :

-المساحة المغطاة لعملية الإنتاج CE : 3200 م²

-المساحة المغطاة للإدارة : 800 م².

4 - مؤسسة منضفات الغرب ENAD :

تعريف وحدة ENAD SODEOR بسعيدة :

وهي شركة عمومية تقع في المنطقة الصناعية رقم 01 طريق معسكر تتوسط المؤسستين SNPAC - ENIS تحتل مساحة تقدر ب 42079 م² منها 7150 م² مغطاة، يبلغ عدد العمال بها 62 عامل، منها 04 إطارات، 18 فوج متخصص ، 40 فوج تطبيقي .

كما تبلغ القدرة الإنتاجية بالوحدة 12400 طن، كما يبلغ رقم أعمالها لسنة 2006، قيمة 488850.00 دج

يتمثل نشاط المؤسسة الأساسي في إنتاج وتسويق مواد التنظيف والصيانة وكذلك شراء المواد الأولية وتحويلها إلى منتجات تامة الصنع لغرض بيعها.

كما أن بعض منتجات الشركة تشترك في نفس النوع من القارورات، وفي بعض المركبات الكيماوية .

6- مؤسسة نفطال للتسويق CLP:

إن مؤسسة نفطال هي مؤسسة لتسويق وتوزيع المواد البترولية carburant ,lubrifiant , pneumatique, وبذلك فإن الإنتاج ليس من خاصيتها وإنما من خاصية المؤسسة الأم سوناطراك .

- دراسة المنتج :

تقدم مؤسسة نفطال عدد كبير من المنتجات ذات الجودة العالية وذلك لإرضاء وتلبية حاجيات ورغبات عملائها وتتمثل في:

1- الوقود carburant : و يوجد في هذا الخط 4 تشكيلات و هي:

- **بنزين عادي:** وهو خليط سائل مشتق من البترول، يتكون في الأساس من الهيدروكربونات، يستخدم كوقود في محركات الاحتراق الداخلي، عموماً فإن البنزين العادي يتكون من خليط البرافينات (ألكانات)، النافثات (ألكان حلقية)، المركبات الأروماتية، الأوليفينات (ألكينات).

- **بنزين ممتاز SUPER:** وهو بنزين ذو جودة عالية، صافي وخال من الشوائب وهو وقائي خاصة بالنسبة لمحركات السيارة.

- **بنزين ممتاز بدون رصاص SUPER SANS PLANT** : هو بنزين ممتاز منزوع الرصاص بحيث تم استبدال مركبات الرصاص بمركبات أخرى تقوم بنفس الوظيفة وهي : الهيدروكربونات الأروماتية, اللإثيرات, الوقود الكحولي (غالبا الإيثانول, أو الميثانول).

- **مازوت DIESEL** : وهو وقود خفيف ذو لون أصفر وهو غير قابل للذوبان في الماء ناتج عن تكرير البترول طبعاً لكثافته :

820 إلى 860 كلغ/م إلى 15م ويستخدم المازوت كوقود لمحركات الاحتراق الداخلي والإستعمال الذاتي ويستخدم أيضا في الصناعة و الإستعمال المحلي .

1. الزيوت: lubrifiant:

إن أنواع الزيوت التي يتم تسويقها في مقاطعة **CLP** هي عديدة ومتنوعة وعليه تم تناولها باختصار شديد.

المبحث الثالث : التحليل الإحصائي للإستبانة :

في هذا المبحث سوف نقوم بتحليل البيانات والمعلومات الواردة في الاستمارات المستعادة باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (spss) ، ومن ثم الوصول إلى تفسير وتوضيح نتائج تحليل هذه البيانات .

1. صدق وثبات الاستبانة :

صدق وثبات الإستبانة يعني التأكد من بلوغها للهدف الذي أعدت من أجله، كما يقصد بالصدق شمول الإستبانة لكل العناصر التي ينبغي أن تدخل في التحليل، بالإضافة إلى وضوح فقراتها ومفرداتها بالنسبة للقارئ .

- الجدول رقم (02-03) : يوضح مدى صدق وثبات أداة الدراسة .

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0.919	27
0.919	27
0.919	27

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات (spss)

من خلال الجدول أعلاه نجد أن ALFA CRONPACH يقدر ب 0.912 وهذا دليل على وجود ترابط قوي بين الأسئلة .

II. تحديد نتائج تحليل بيانات الإستبانة :

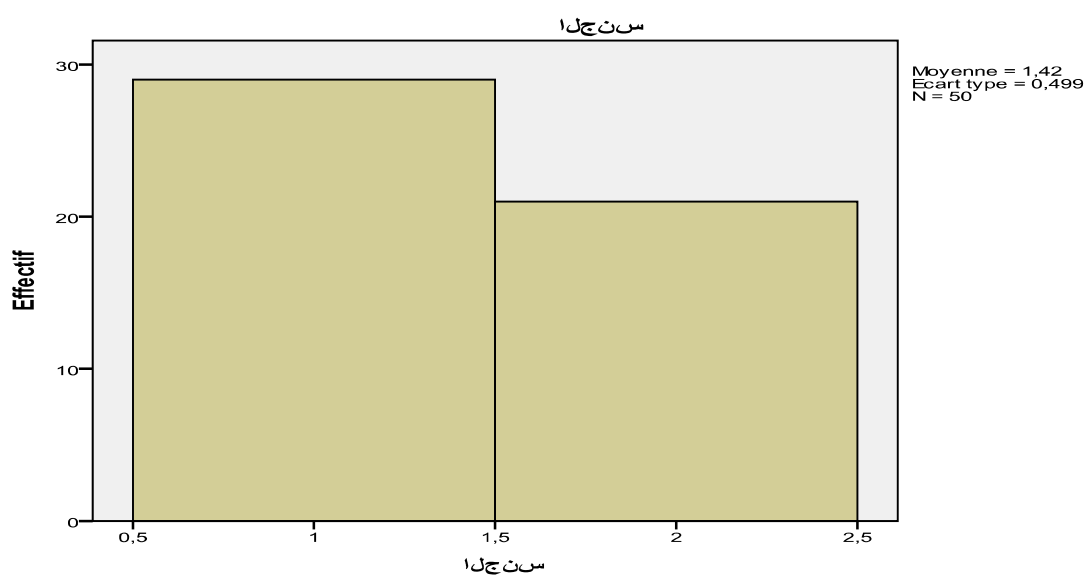
1 - تحديد نتائج تحليل البيانات الخاصة بأفراد عينة الدراسة.

الجدول رقم (02-04) : يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير الجنس.

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Val	ذكر	29	58,0	58,0	58,0
ide	أنثي	21	42,0	42,0	100,0
	Totl	50	100,0	100,0	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات (spss)

شكل رقم (02-05) : يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير الجنس .



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات (spss)

التعليق : نلاحظ أنه هناك توازن نسبي ما بين عدد الذكور وعدد الإناث 58% و 42% على الترتيب، مقارنة ببعض الشركات التي يغلب فيها نسبة الذكور وهذا دليل على أن المؤسسة تتبع سياسة توظيف تعتمد على الشروط التي تفرضها طبيعة العمل .

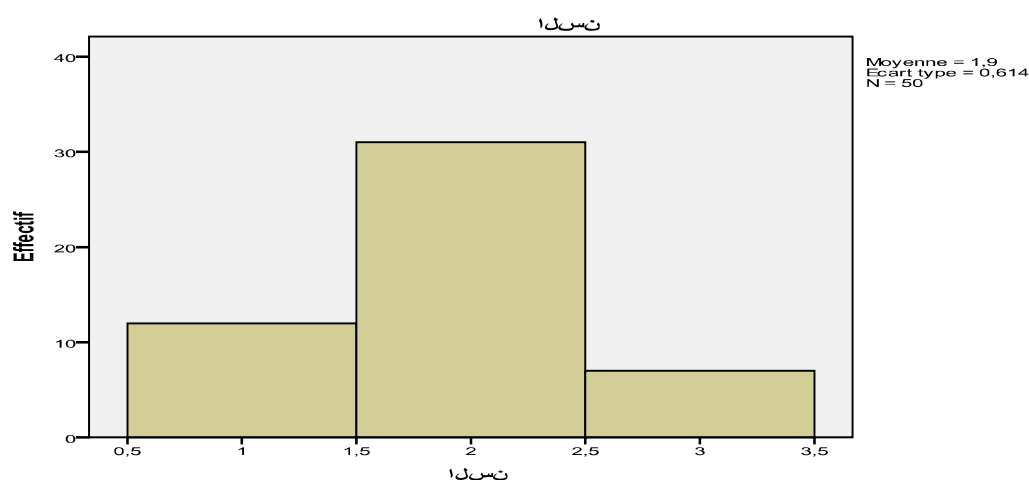
الجدول رقم (02-05) : يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير السن.

السن

		Effectif	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid	18-30	12	24,0	24,0	24,0
e	31-45	31	62,0	62,0	86,0
	أكثر 46	7	14,0	14,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات (spss)

شكل رقم (02-06) : يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير السن .



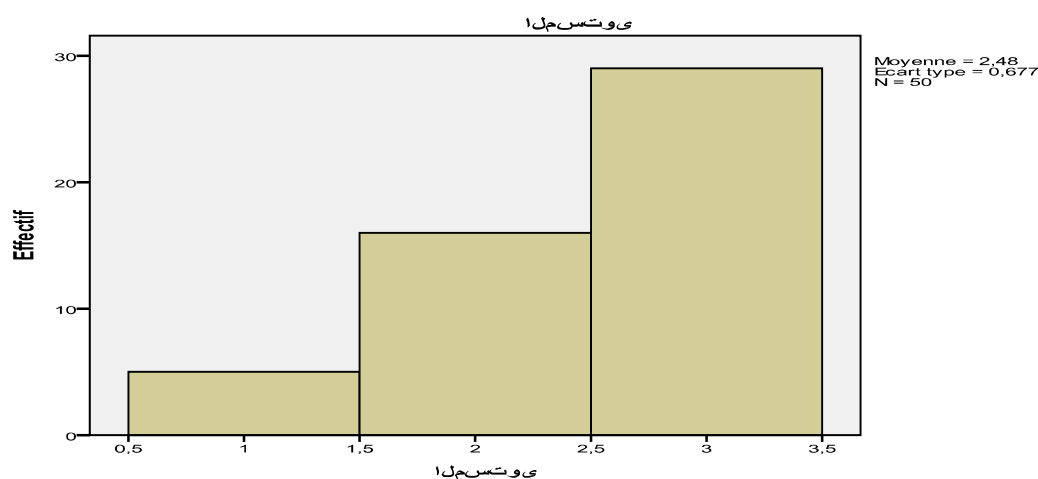
المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات (spss)

التعليق: نلاحظ أن هناك نوع من التوازن في امتلاك المؤسسة لمؤهلات بشرية توفق بين الشباب والخبرة، حتى لو أن هناك فارق يقدر بنسبة 14 % للعمال الذين يتجاوز سنهم 40 سنة.

جدول رقم (02-06) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى.

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	متوسط	5	10,0	10,0	10,0
	ثانوي	16	32,0	32,0	42,0
	جامعي	29	58,0	58,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

شكل رقم (02-07) : يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير المستوى.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات (spss)

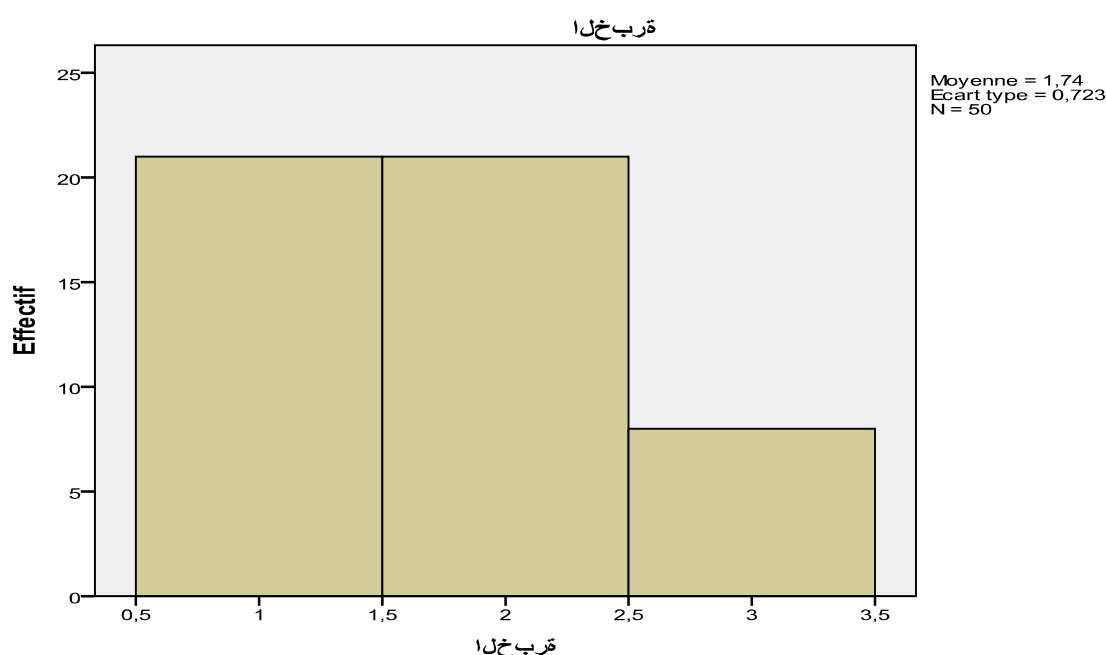
التعليق: نلاحظ أن المستوى التعليمي لمعظم عمال العينة المدروسة من المستوى المتوسط يقدر بنسبة 10% أي ما يمثل 5 عمال، أما المستوى الثانوي فيقدر بنسبة 32% أي ما يمثل 16 عامل، وهذا دليل على أن المؤسسات لا تركز كثيرا على الكفاءات العلمية بقدر ما تركز على عملية التكوين في إطار واقع الحياة العملية .

جدول رقم (02-07) : يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير الخبرة.

	Effectif	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1-10	21	42,0	42,0	42,0
10-20	21	42,0	42,0	84,0
أكثر من 20	8	16,0	16,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات (spss)

الشكل رقم (02-08) : يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير الخبرة.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات (spss)

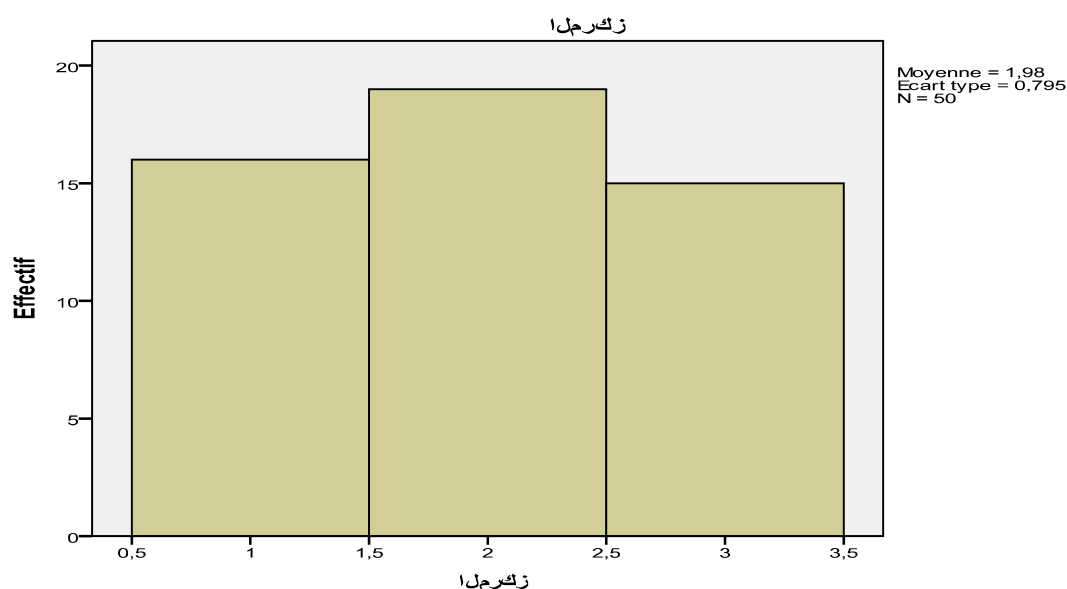
التعليق: نلاحظ أن نسبة العمال الذين تتجاوز مدة عملهم 10 سنوات في المؤسسة تقدر بـ 58 بالمئة، وهذا دليل على أن المؤسسة تمتلك يد عاملة ذات خبرة مهنية مقبولة، إضافة إلى أن هذه المؤسسة تنتهج سياسة التشجيع والتجديد في أوساط عمالها.

الجدول رقم (02-08) : يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير المركز الوظيفي.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
مدير	16	32,0	32,0	32,0
مكتب				
رئيس	19	38,0	38,0	70,0
مدير	15	30,0	30,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات (spss)

شكل رقم (02-09) : يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات (spss)

التعليق: نلاحظ أن مركز معظم عمال العينة المدروسة هم الموظفون ورؤساء المصالح وهذا دليل على أن المؤسسة تهتم بعملها .

2- تحديد نتائج تحليل أسئلة الاستبيان :

استخدم الباحث الإحصاء الوصفي لتحليل البيانات ومعرفة إجابات عينة الدراسة، إذ تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات عينة الدراسة، والتكلفة المستهدفة (الإدراك والمتطلبات) وأثرها على تخفيض التكاليف، فكانت النتائج كما يلي:

- جدول رقم(02-09) يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات مدى الإدراك والوعي بمدخل التكلفة المستهدفة.

البيانات			بعد الادراك	
			المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
يوجد بالمؤسسة قسم أو إدارة متخصصة في نظام التكاليف .	1	3,72	1.179	
يوجد نظام متكامل تابع لإدارة التكاليف يستخدم عند تصميم منتج جديد أو تطوير منتج سابق .	2	3.83	1.141	
تحدد الشركة سعر بيع المنتج بناء على دراسات السوق قبل البدء بالعملية الإنتاجية .	4	3.52	1.074	
استمرارية تحسين المنتج وعمليات التصميم الخاصة به.	6	3.64	1.064	
التركيز الخارجي على متطلبات العميل ومخاطر شدة المنافسة .	7	3.54	1.073	
يقوم عمل الشركة على تشكيل فريق عمل متخصص لدراسة التكاليف.	5	3.64	1.045	
يسعي عمال المؤسسة إلى خفض التكاليف والتحسين المستمر للتسعير .	3	3.58	1.012	
المجموع الكلي	-	3.638	1.084	

- من خلال الجدول السابق نجد أن :
- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى يساوي 3.72 أي وجود موافقة عالية من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
 - المتوسط الحسابي للفقرة الثانية يساوي 3.83 وهذا يعني أن هناك موافقة عالية من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة .
 - المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة يساوي 3.52 مما يدل على وجود موافقة جيدة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة .
 - المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة 3.64 وهذا يعني أن هناك موافقة جيدة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، مما يدل على وجود استمرارية في تحسين المنتج وتصميمه بالمؤسسة
 - والمتوسط الحسابي للفقرة الخامسة 3.54 وهذا يعني أن هناك موافقة جيدة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة .
 - المتوسط الحسابي للفقرة السادسة 3.64 وهذا يعني أن هناك موافقة جيدة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة .
 - المتوسط الحسابي للفقرة السابعة 3.58 وهذا يعني أن هناك موافقة جيدة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، مما يدل على سعي عمال المؤسسة إلى خفض التكاليف والتحسين المستمر للتسعير .

- جدول رقم (10-02): يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات متطلبات نجاح التكلفة المستهدفة .

البيانات	الترتيب	بعد الادراك	
		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
تتوفر دورات علمية وتدريب عملي للأفراد على استخدام مدخل التكلفة المستهدفة .	2	1.179	3.72
تتشارك جميع المعلومات المتاحة بين الإدارات والأفراد.	1	1.141	3.83
تعتمد الإدارة على أسلوب تفويض السلطة لفرق العمل لمساعدتها على الابتكار والإبداع .	4	1.074	3.52
الإهتمام بجودة المنتج يعد عاملا أساسيا .	6	1.064	3.64
تقوم المؤسسة بدراسة وتحليل المنافسة ومقارنتها بمنتجاتها.	7	1.073	3.54
التطور التكنولوجي يسهل تطبيق التكلفة المستهدفة .	5	1.045	3.64
تنمية العلاقات مع الموردين بحيث تكون قائمة على التعاون بدلا من ربح طرف على حساب خسارة الطرف الآخر.	3	1.012	3.58
المجموع الكلي	-	1.084	3.63

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات (spss)

من خلال الجدول نجد أن:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى يساوي 3.72 وهذا يدل على أن هناك موافقة عالية من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وهذا يعني توفر دورات علمية وتدريب عملي للأفراد
 - المتوسط الحسابي للفقرة الثانية يساوي 3.83 و هذا يعني أن هناك موافقة عالية من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة .
 - والمتوسط الحسابي للفقرة الثالثة يساوي 3.52 مما يدل على وجود موافقة جيدة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة .
 - المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة 3.64 وهذا يعني أن هناك موافقة جيدة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة .
 - المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة 3.54 وهذا يعني أن هناك موافقة جيدة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وهذا يعني أن المؤسسة تقوم بدراسة وتحليل المنتجات المنافسة ومقارنتها بمنتجاتها.
 - المتوسط الحسابي للفقرة السادسة 3.64 وهذا يعني أن هناك موافقة جيدة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
 - والمتوسط الحسابي للفقرة السابعة يساوي 3.58 مما يدل على وجود موافقة جيدة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة .
- وبالتالي فإن آراء أفراد العينة بخصوص متطلبات نجاح التكلفة المستهدفة تتجه نحو الموافقة الجيدة وذلك بمتوسط عام قدر ب 2.968 .

الجدول رقم (02-11) يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات أهمية النظام المحاسبي في تحديد التكلفة المستهدفة.

البيانات	الترتيب	بعد الادراك	
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1- وجود نظام جديد للمعلومات المحاسبية ولتقدير التكاليف بالاعتماد على كل من التكلفة التاريخية والدراسة السوقية لاتجاهات الأسعار.	3	3.62	1.048
2- تقوم الشركة باستخدام أساليب وطرق محاسبية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة.	1	3.6	1.107
3- يوجد خطط فنية ومالية تتسم بالمرونة والبساطة في متابعة الأداء.	4	3.64	0.898
4- يوجد فريق محاسبي مؤهل وقادر على إدارة النظام المحاسبي في الشركة بكفاءة .	2	3.62	1.123
5- يتم إعداد التقارير المالية لأغراض محددة في نهاية كل فترة مالية.	5	3.52	1.233
المجموع الكلي	-	3.6	1.0818

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات (spss)

من خلال الجدول نجد أن:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى يساوي 3.62 وهذا يدل على أن هناك موافقة جيدة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، مما يدل على وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية ولتقدير التكاليف بالاعتماد على كل من التكلفة التاريخية والدراسة السوقية لاتجاهات الأسعار.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية يساوي 3.6 وهذا يعني أن هناك موافقة جيدة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة يساوي 3.64 وهذا يعني أن هناك موافقة جيدة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وهذا يدل على وجود خطط فنية ومالية تتسم بالمرونة والبساطة في متابعة الأداء.

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة 3.62 و هذا يعني أن هناك موافقة جيدة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة 3.52 وهذا يعني أن هناك موافقة جيدة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، حيث يتم إعداد التقارير المالية لأغراض محددة في نهاية كل فترة مالية.

- جدول رقم (02-12) يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

البيانات	الترتيب	بعد الادراك	
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1- عدم وجود الدراية الكافية لدى المؤسسة حول الأسلوب أو النظام وبالتالي التخوف من تبنيه.	1	3.36	1.139
2- عدم توفر البيئة الملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.	8	3.04	1.109
3- عدم توفر المؤهلات العلمية والعملية .	4	3.14	1.010
4- عدم توفر الأبحاث والمنشورات المتعلقة بمدخل التكلفة المستهدفة.	7	3.24	1.021
5- عدم وجود معهد للمواصفات الخاصة بالصناعات.	3	3.16	1.076
6- عدم توفر المعلومات الواضحة والمفصلة المتعلقة بتكاليف المنتوجات.	6	3.14	1.178
7- يجب دراسة التكلفة والعائد قبل اتخاذ قرار باستخدام التكلفة المستهدفة.	5	3.22	1.277
8- تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي إلى الضغط على فريق العمل.	2	3.3	1.235
المجموع الكلي	-	3.2	1.130

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات (spss)

من خلال الجدول نجد أن :

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى يساوي 3.36 وهذا يدل على أن هناك موافقة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية يساوي 3.04 وهذا يعني أن هناك معارضة ضعيفة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وهذا دليل على عدم توفر البيئة الملائمة.
- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة يساوي 3.14 وهذا يعني أن هناك معارضة ضعيفة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة 3.24 وهذا يعني أن هناك موافقة متوسطة من العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة 3.16 وهذا يعني أن هناك معارضة ضعيفة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وهذا دليل على عدم وجود معهد للمواصفات الخاصة بالصناعات.
- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة 3.14 وهذا يعني أن هناك موافقة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة السابعة 3.22 وهذا يعني أن هناك موافقة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة 3.30 هذا يعني أن هناك موافقة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

III. إعتدالية التوزيع : كولموغوروف سمينوف :

و من أجل معرفة فيما إذا كانت بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، نقوم بإجراء إختبار (one sample kolmogorov-smirnov test كولموجوروف - سمينوف)، حيث نختبر فرضية العدم القائلة بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي ضد الفرضية

البديلة، إن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، حيث وجدنا قيمة sig للتكلفة المستهدفة 0.662. والكفاءة البشرية بقيمة 0.662 وبالتالي قيمة كل من المتغيرين أكبر من 0.05 أي إنهما يتبعان التوزيع الطبيعي .

IV. تفسير نتائج الدراسة :

- إختبار فرضيات الدراسة .

نستعمل إختبار بيرسون، عند مستوى معنوية. $\alpha = 5.50$

- الفرضية الأساسية هي : يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف .

جدول رقم (02-13) يوضح الارتباط بين المحاور:

Corrélations

		التكلفة	التخفيض
التكلفة	de	1	,786**
	Pearson		
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	50	50
التخفيض	de	,786**	1
	Pearson		
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	50	50

La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

نلاحظ أن $Sig \geq 0,05$ وبالتالي هناك علاقة خطية بين المحورين.

- إختبار الفرضية السابقة.

نختبر الفرضية التالية : يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف

ومنه نفرض: H_0 لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف .

H_1 : يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف.

التعليق : بعد اختبار صحة الفرضية اتضح من خلال الجدول أعلاه أن $Sig \geq 0,05$ وكذلك وجدنا الارتباط يساوي 0.786 أي أن هناك علاقة قوية ومنه نرفض H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 : يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف

- بناءا على المعلومات المقدمة يتضح لنا أن الاستقرار التام لمختلف أسئلة الاستبيان يوحي بشكل ما على أن نظام التكلفة المستهدفة والمتمثل في (الوعي، الإدراك، والمتطلبات) له الدور الرئيسي والهام في المؤسسة على تخفيض التكاليف (الأهمية، والصعوبات) من أجل نجاح هذه العملية، إذ تمحورت معظم الإجابات على ضرورة مسايرة هذا الأسلوب الحديث، من خلال معرفة التكلفة المستهدفة وأثرها على تخفيض التكاليف .

- خلاصة :

من خلال هذه الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سعيدة، والتي تطرقنا فيها إلى تقديم كل مؤسسة، بعرض تعريفها، ومعرفة أهم الإستراتيجيات التي تتبعها لضمان بقائها واستمرارها في المحيط التنافسي، الذي يتميز بالتطور التكنولوجي السريع، والذي يفرض عليها ضرورة إنتاج منتجات متعددة تلبي متطلبات المستهلكين من حيث الجودة والسعر، ومن خلال دراستنا تم استنتاج أن معظم المؤسسات التي تم دراسة حالتها مقتتعة بأهمية نظام التكلفة المستهدفة، باعتباره عملية بسيطة الفهم والتطبيق نسبيا، ولا تحتاج إلى مختصين ومهنيين أو برامج واسعة النطاق، أو تراكيب وإجراءات إدارة معقدة، ولكنها في الغالب عبارة عن حس منضبط ومنطقي يترجم الإجراءات والعمليات الحالية للشركة.

غير أن هذه المؤسسات مجبرة على تتبع التطورات التي قد تطرأ مستقبلا على أنظمة التكاليف، باعتبار أن هذه المؤسسات هي أحد مصادر الاقتصاد الوطني.

- خاتمة عامة :

- تختلف البيئة الاقتصادية التي تنشط فيها المؤسسات حاليا في خصائصها و سماتها عما كانت عليه قبل الثمانيات، وذلك من حيث اشتداد المنافسة بين الشركات الصناعية ومنظمات الأعمال، عولمة الأسواق، والتطور في أنظمة الاتصال ووسائل النقل، مما دعم المنافسة على المستوى المحلي والعالمي، وخلق الحاجة إلى المعلومات المتعلقة بالجوانب الداخلية للمؤسسات، والبيئة الخارجية وما يسودها من متغيرات اقتصادية خاصة بالمنافسة ورغبات العملاء، وفي ظل معطيات البيئة الاقتصادية الحديثة أصبحت المؤسسات مطالبة بإنتاج منتجات متجددة ذات جودة عالية وبتكلفة منخفضة، كما أصبحت مطالبة بالتمتع بالمرونة لمواجهة قصر دورة حياة المنتجات، طلبات واحتياجات العملاء المتنوعة، واشتداد المنافسة العالمية، مما أدى إلى عدم توافق هذه المعطيات مع أنظمة التكاليف التقليدية، وضرورة الاهتمام بتطوير أنظمة تكاليف حديثة تدعم إستراتيجية المؤسسة، وتواجه الانحرافات التي قد تتسبب في إعاقة مخططات المؤسسة، و تحقق أهدافها المسطرة، وذلك حسب خبرات وقدرات المسؤولين ومدى معرفتهم لهذه الأنظمة.

ومن خلال الإشكالية المطروحة في موضوع بحثنا والمتمثلة في، ما مدى مساهمة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في المؤسسات الاقتصادية ؟

يمكننا القول أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة أصبح ضرورة حتمية لقياس كفاءة نظام التكاليف اللازم لإحداث التغير والتطوير والتحسين المستمر، بما يحقق الإبداع وقياس

أهداف المؤسسة، باعتبار أن هذا النظام ليس مجرد تقنية لحساب التكلفة، وإنما هو نظام متكامل لإدارة الأرباح بصفة عامة عن طريق تحديد جودة المنتج والتي تمكن المنظمة من تحقيق إستراتيجيتها للربح، على أن يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل تخطيط وتطوير المنتج ليتوافق مع تطلعات و احتياجات العملاء .

- نتائج الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف، وذلك من خلال التحليل الإحصائي لعينة الدراسة الذي توصل إليه الباحثان، حيث يمكن عرض أهم الاستنتاجات الخاصة بالدراسة فيما يلي :

- تتوفر المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة على إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

- يوجد بكل مؤسسة قسم يهتم بحاسبة التكاليف و يعمل على تطبيق نظام متكامل للتكاليف، سواء التكاليف الخاصة بتصميم منتج جديد أو تطوير منتج سابق، و لكن معظم المؤسسات لا تتوفر على نظام محاسبي فعال يساهم بشكل جيد في توفير بيئة جيدة لتطبيق التكلفة المستهدفة، بالإضافة إلى عدم وجود خطط فنية ومالية تتسم بالمرونة.

- تملك بعض المؤسسات القدرة على مواكبة التحسين المستمر للمنتج لإرضاء العملاء، وبالتالي القدرة على مواجهة المنافسة .

- تتوفر بعض متطلبات نجاح مدخل التكلفة المستهدفة في بعض المؤسسات من بينها تكوين العمالة، الاهتمام بالمنافسة، تحليل المنتجات المنافسة ومقارنتها بمنتجاتها، وتطوير العلاقة مع الموردين، بينما يتم التغاضي عن بعض المتطلبات أهمها الاهتمام بجودة المنتج، التطور التكنولوجي.

- تواجه هذه المؤسسات صعوبات عديدة تحول دون نجاح تطبيق نظام التكلفة المستهدفة، أهمها عدم توفر البيئة الملائمة لتطبيق هذا النظام، عدم توفر الدراية الكافية للمؤسسات بهذا النظام ومبادئه، عدم توفر المعلومات الواضحة والمفصلة المتعلقة بتكاليف المنتجات الأخرى، عدم توفر مؤهلات علمية وعملية، احتياجها إلى ساعات عمل طويلة.

- عدم قدرة بعض المؤسسات على تشكيل فريق متخصص لدراسة التكاليف وذلك دليل على عدم إدراكها لأهمية مدخل التكلفة المستهدف.

- وجود إدراك مقبول بمدخل التكلفة المستهدفة في بعض المؤسسات.

- وجود استمرارية في تحسين المنتج وعمليات التصميم، أي عدم قدرة هذه المؤسسات على

تحديد سعر بيع المنتج بناء على العملية الإنتاجية، وذلك دليل على أن هذه المؤسسات لا يوجد فيها أقسام و إدارة متخصصة .

- زيادة اهتمام الإدارة بالمعلومات التي تساعد في التسيير، التخطيط، التوجيه، وإحكام الرقابة والمتابعة، خاصة المعلومات الكفوية لما لها من فائدة كبيرة في تقدير تكاليف المنتجات والخدمات بما يسمح بتحديد ربحيتها، ناهيك عن ترشيد استخدام الموارد والطاقات المتاحة.

- يعتبر نظام التكلفة المستهدفة نقطة تحول في مجال محاسبة التكاليف، فظهوره في فترة الثمانينات والتي تزامنت مع فقدان الثقة في الأنظمة التقليدية، بالإضافة إلى آلية عمله التي تعتبر جديدة ومختلفة عن مبادئ التنظيم المعتمدة منذ زمن، جعلت منه نظام إداري تسييري وليس نظام كلفوي فقط.

- عدم توفر الأبحاث و المنشورات المتعلقة بمدخل التكلفة المستهدفة مما يعيق عملية الفهم العلمي والإدراك السليم بمراحل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

- الاقتراحات :

- من خلال الدراسة السابقة التي قمنا بها، وعلى ضوء النتائج المستخلصة، فقد توصلنا إلى الاقتراحات التالية :

- نظرا لإمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية العاملة بولاية سعيدة ينبغي على هذه المؤسسات إتباع جميع مبادئ هذا النظام باعتباره طريقة شاملة، تهتم بإدارة جميع مراحل وعناصر المشروعات الهادفة للربح وتخفيض التكاليف وتحقيق الاستمرارية والبقاء للمؤسسة.

- تطوير وتفعيل أنظمة محاسبة التكاليف .
- العمل على إزالة المعوقات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بهذه المؤسسات سواء كانت خارجية أم داخلية.
- ضرورة القيام بالمزيد من الأبحاث والدراسات التي تتناول موضوع التكلفة المستهدفة بالشرح و التوضيح .
- إعادة النظر في تنظيم السلم والمكان الوظيفي لجميع الإداريين والموظفين والعاملين، بحيث يتم وضع الشخص المناسب في المكان المناسب له، مما يساعد ذلك كثيرا على انجاز المهام بمهارة و إبداع .
- العمل على زيادة التعاون بين جميع الإدارات والأقسام والموظفين بالمشروع ، لما لذلك من أهمية بالغة في رفع الروح المعنوية لهم وبالتالي تحقيق الأهداف المخططة بفعالية و نجاح .
- إيجاد آلية أفضل للرقابة والمراجعة داخل إدارة التصميم، حيث أن المهندس الأول لا يقوم بمراجعة تصميمه، بل يتم تعيين مهندس آخر لمراجعة وإدخال التحسينات على المنتج والحكمة من ذلك أن المهندس الجديد سوف يحرز تقدما أفضل من السابق لأن المهندس الأساسي قد يكون استنفذ كل أفكاره، فيأتي المهندس الجديد بأفكار وابتكارات جديدة.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة د. مولاي الطاهر - سعيدة-
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

تخصص: محاسبة وجباية

السنة الجامعية 2014-2015

استمارة استبيان.

في إطار البحث العلمي تم إعداد هذه الاستمارة للمساعدة في إتمام مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر تحت عنوان " التكلفة المستهدفة ودورها في تخفيض التكاليف ".
لهذا نرجو من سيادتكم المحترمة ملاءمة الاستمارة بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة. مع العلم أن ما ستحويه من معلومات لن يستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط .
تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام وجزيل الشكر.

الجزء الأول : المعلومات الخاصة بالمؤسسة :

- 1- إسم المؤسسة :
- 2- موقعها :
- 3- رأسمالها الاجتماعي :
- 4- نشاطها الرئيسي :
- 5- عدد العمال الدائمين :
- 6- عدد العمال المؤقتين :

- طبيعة نشاط المؤسسة :

☐ تجارية ☐ صناعية ☐ خدماتية

- طبيعة ملكيتها :

☐ عمومية ☐ خاصة ☐ مختلطة

- بداية نشاط المؤسسة :

- علامتها التجارية :

☐ موجودة ☐ غير موجودة

نوع المنتجات :

نوع واحد ☐ نوعين ☐ أكثر من نوعين ☐

الجزء الثاني: معلومات شخصية تخص القائم بتعبئة الاستمارة:

1-الجنس :

ذكر ☐ أنثى ☐

2-السن :

30-18 ☐ 45-31 ☐ أكثر من 46 ☐

3-المستوى التعليمي :

متوسط ☐ ثانوي ☐ جامعي ☐

4 - الخبرة المهنية :

10-01 سنوات ☐ 20 - 10 سنة ☐ أكثر من 20 سنة ☐

5- المركز الوظيفي :

موظف ☐ مدير مكتب ☐ رئيس مصلحة ☐ مدير ☐

غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
					المحور 1 : مدى الإدراك والوعي بمدخل التكلفة المستهدفة :
					1- يوجد بالمؤسسة قسم أو إدارة متخصصة في نظام التكاليف .
					2- يوجد نظام متكامل تابع لإدارة التكاليف يستخدم عند تصميم منتج جديد أو تطوير منتج سابق .
					3- تحدد الشركة سعر بيع المنتج بناءا على دراسات السوق قبل البدء بالعملية الإنتاجية .
					4- استمرارية تحسين المنتج و عمليات التصميم الخاصة به.
					5- التركيز الخارجي على متطلبات العميل ومخاطر شدة المنافسة .
					6- يقوم عمل الشركة على تشكيل فريق عمل متخصص لدراسة التكاليف.
					7- يوجد تعاون بين الشركة والمورد .
					8- يسعى عمال المؤسسة إلى خفض التكاليف والتحسين المستمر للتسعير .
					المحور 2: متطلبات نجاح التكلفة المستهدفة :

					1- تتوفر دورات علمية وتدريب عملي للأفراد على استخدام مدخل التكلفة المستهدفة .
					2-تتشارك جميع المعلومات المتاحة بين الإدارات و الأفراد.
					3- تعتمد الإدارة على أسلوب تفويض السلطة لفرق العمل.لمساعدتها على الابتكار والإبداع .
					4- الإهتمام بجودة المنتج يعد عاملا أساسيا .
					5- تقوم المؤسسة بدراسة وتحليل المنافسة ومقارنتها بمنتجاتها.
					6- التطور التكنولوجي يسهل تطبيق التكلفة المستهدفة .
					7- تنمية العلاقات مع الموردين بحيث تكون قائمة على التعاون بدلا من ربح طرف على حساب خسارة الطرف الآخر.

					المحور III: أهمية النظام المحاسبي في تحديد التكلفة المستهدفة.
					1- وجود نظام جديد للمعلومات المحاسبية ولتقدير التكاليف بالاعتماد على كل من التكلفة التاريخية والدراسة

					السوقية لاتجاهات الأسعار.
					2- تقوم الشركة باستخدام أساليب وطرق محاسبية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة.
					3- يوجد خطط فنية ومالية تتسم بالمرونة والبساطة في متابعة الأداء.
					4- يوجد فريق محاسبي مؤهل وقادر على إدارة النظام المحاسبي في الشركة بكفاءة .
					5- يتم إعداد التقارير المالية لأغراض محددة في نهاية كل فترة مالية.
					المحور VI: الصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.
					1- عدم وجود الدراية الكافية لدى المؤسسة حول الأسلوب أو النظام وبالتالي التخوف من تبنيه.
					2- عدم توفر البيئة الملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.
					3- عدم توفر المؤهلات العلمية والعملية .
					4- عدم توفر الأبحاث والمنشورات المتعلقة بمدخل التكلفة المستهدفة.
					5- عدم وجود معهد للمواصفات الخاصة بالصناعات.
					6- عدم توفر المعلومات الواضحة والمفصلة المتعلقة بتكاليف المنتوجات.

					7- يجب دراسة التكلفة والعائد قبل اتخاذ قرار باستخدام التكلفة المستهدفة.
					8- تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي إلى الضغط على فريق العمل.

- باللغة العربية :

- الكتب :

1- د أحمد حلمي جمعة "محاسبة التكاليف المعيارية، التصميم، الرقابة، محاسبة المسؤولية" دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع - عمان - الطبعة الأولى 2011.

2- د أحمد محمد نور، د شحاتة السيد شحاتة "مدخل معاصر في مبادئ محاسبة التكاليف" الدار الجامعية للنشر - الإبراهيمية 2002-2003.

3- إسماعيل يحيى التكريتي "محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق" دار الحامد للنشر والتوزيع - عمان - الطبعة الأولى 2010.

4- د ثناء علي القباني "محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في المشروعات السياحية والفندقية" الدار الجامعية للنشر - الإسكندرية 2002-2003.

5- د ثناء علي القباني "دراسة في نظم محاسبة التكاليف" الدار الجامعية للنشر - الإسكندرية الطبعة الأولى 2009.

6- د عدنان هاشم السامراني "محاسبة التكاليف (المبادئ الأساسية)" الجامعة المفتوحة - طرابلس للنشر - طبعة 1998.

- 7- عبد الحي عبد الحي المرعي "محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة" الدار الجامعية للنشر - الإسكندرية 2006.
- 8- د عباس الشافعي "محاسبة التكاليف قياس وتحليل ورقابة" مكتب التجارة و التعاون للنشر القاهرة 1965.
- 9- علي عبد العليم عبد الحميد "الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف" مكتب ومطبعة الإشعار الفنية للنشر مصر.
- 10- د عماد يوسف الشيخ "محاسبة التكاليف" إثراء للنشر والتوزيع - الطبعة الأولى 2008.
- 11- د عبد الناصر نور، أ عليان الشريف "محاسبة التكاليف الصناعية" دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة - عمان - الأردن - الطبعة الأولى 2002. - الطبعة الثالثة 2011.
- 12- غسان فلاح المطارنة "مقدمة في محاسبة التكاليف" دار وائل للنشر والتوزيع - عمان - الطبعة الثانية 2006.

- 13- د كمال حسن جمعة الربيعي وآخرون "محاسبة التكاليف المتقدمة" دار وائل للنشر والتوزيع - عمان - الأردن - الطبعة الثالثة.
- 14- د كمال خليفة أبو زيد، د كمال الدين الدهراوي "محاسبة التكاليف لإغراض التخطيط والرقابة" الشهابي للطباعة والنشر - الإسكندرية - 2000 .
- 15- د محمد تيسير الرجبى "محاسبة التكاليف" الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريد بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة للنشر الطبعة التاسعة 2008 .
- 16- د محمد أبو نصار "محاسبة التكاليف " دار وائل للنشر . الطبعة الأولى 2008.
- 17- د محمد سامي راضي "مبادئ محاسبة التكاليف" الدار الجامعية للنشر والتوزيع - الإسكندرية - طبعة 2003.
- 18- د محمد توفيق بليغ وآخرون "مبادئ محاسبة التكاليف" الدار العربية للنشر والتوزيع - القاهرة سنة 1998.
- 19- د محمد علي أحمد السيدية "محاسبة التكاليف، دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية" دار زهون للنشر والتوزيع 2012

20- د محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي "مبادئ محاسبة التكاليف" دار وائل للنشر - عمان - الأردن - الطبعة الرابعة 2007 .

21- د ناصر نور الدين عبد اللطيف ،د عبد المقصود الديبان،د صلاح الدين عبد المنعم مبارك "في مبادئ محاسبة التكاليف" الدار الجامعية للنشر، جامعة الإسكندرية 2004.

22- د ناصر نور الدين عبد اللطيف "مبادئ محاسبة التكاليف" الدار الجامعية الإسكندرية للنشر طبعة 2008 .

- المذكرات والأطروحات:

1- أمين بن سعيد "نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للري" رسالة ماجستير - في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3. 2003-2010

2- إبراهيم فرزيزي "دورة نظام المحاسبة على أساس الأنشطة (ABC) في تسيير تكاليف المؤسسة، دراسة حالة صناعة الأواني النحاسية والتتاك الجزائر (SPA ECFERAL)" رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة - المدرسة العليا للتجارة- الجزائر 2005-2006.

- 3- راضية عطوي "دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف" - مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، إدارة أعمال جامعة الحاج لخضر - باتنة 2007-2008.
- 4- زليخة تفرقنيت " تأثير التكاليف على تنافسية المؤسسة الصناعية، دراسة حالة مؤسسة صيدال" مذكرة ماجستير - كلية العلوم الاقتصادية - جامعة الحاج لخضر باتنة 2004-2005.
- 5- ساحل فاتح "دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية" مذكرة ماجستير - كلية العلوم الاقتصادية- وعلوم التسيير-جامعة الجزائر 2002-2003.
- 6- سالمى ياسين "الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرارات في المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPC- البليدة"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية- كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير - الجزائر 2009-2010 .
- 7- محمد عماد صلاح عبد الحفيظ "التكلفة المستهدفة" رسالة ماجستير- كلية التجارة - قسم الدراسات العليا، جامعة القاهرة. 2008-2009.
- 8- ميساء محمود محمد راجحان "دورة التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة" رسالة ماجستير،

كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة - جامعة الملك عبد العزيز - المملكة العربية السعودية 2002 .

9- محمد حسن الحداد "مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركاء الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، دراسة ميدانية" رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل من كلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة سنة 2011.

10- هادفي خالد "دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية" رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير، جامعة خيضر- بسكرة - الجزائر سنة 2012-2013.

المجلات والندوات:

1- د جليلة عيدان الذهبي، د ثائر صبري الغبان "استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة" مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد 13-عدد48- السنة 2007.

- 2- د حمدي شحدة محمود زعرب "مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين، دراسة ميدانية " مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، كلية التجارة - غزة - المجلد 21 . العدد 01 ص 29 ص 27، يناير 2013.
- 3- د سالم عبد الله حلس، أ محمد حسن الحداد "مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة - دراسة ميدانية" مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، غزة، فلسطين- المجلد 20-العدد 02 ص 301، ص 330.
- 4- د فؤاد أحمد محمد العفيري "مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية" - مقدم للندوة الثانية عشر سبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية تحت شعار "مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن 11 خلال الفترة 18- 19 ماي 2010 المنعقدة في رحاب كلية إدارة الأعمال - جامعة الملك سعود.

5- يوسف أحمد خلف، خالص حسن يوسف الناصر "دور الوعي التكاليفي للمستويات الإدارية في تفعيل تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية بالوحدة الصناعية، دراسة إستطلاعية في الشركة العاملة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في محافظة نينوى"، مجلة دراسة محاسبية ومالية - المجلد السابع - العدد 18- الفصل الأول - جامعة دهوك والموصل سنة 2012.

المراجع باللغة الأجنبية:

1-A.bhimani and H.okano.targeting Excellence.Target cost management at toyota in the uk. Management Accounting .vol 73 n 6 jun 1995.

2- J.Brauch. target costing for profit Enhancement.management accounting vol 76 n5. Nov1994

3-M.morgan. A case study in target costing accounting for strategy management accounting vol 71. N05 uk japan1993.

4-y.kato target costing support system lesson from leading
Japanese companies accounting research japan .vol 4 n 1 mars
1993

الأنترنت:

– [http=//w.w.w.pdfactory.com](http://w.w.w.pdfactory.com)