

التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة

الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية

تاريخ الاستلام 2015/7/6 تاريخ القبول 2016/2/1

أ صالح سميرة شهرزاد

البريد الإلكتروني samirateyar@gmail.fr

- جامعة سيدي بلعباس

أ. مسكين الحاج

عضو مخبر إدارة الابتكار و التسويق

البريد الإلكتروني hadjmeskin@yahoo.fr

- جامعة سعيدة

ملخص:

يعد أسلوب التكاليف المستهدفة أحد أهم أساليب الإدارة الحديثة للتكلفة حيث يبحث إمكانية تخفيض التكاليف على مستوى تصميم المنتج والتأكد على جودته في ظل المنافسة الكاملة لتوليد الربحية في ضوء السعر التنافسي. وعلى اعتبار أن مخرجات أنظمة الإدارة التقليدية للتكاليف لم تعد كافية في مد الإدارة بالمعلومات المتكاملة والشاملة في ظل المتغيرات المتعددة والمتسارعة التي فرضتها بيئة الأعمال الحديثة ، كان لزاما على المؤسسات الاقتصادية اعتماد أساليب الإدارة الحديثة حتى تؤمن لنفسها البقاء في هذه البيئة المتميزة بشدة التنافس.

من هذا المنطلق تحاول الدراسة تسليط الضوء على أسلوب التكاليف المستهدفة وما يمكن أن يحققه من مزايا تنافسية والتأكد ميدانيا من مدى إمكانية تطبيقه على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة.

كلمات مفتاحية: تسيير التكاليف - تصميم المنتجات - المر دودية -

التنافس -

Résumé:

La méthode des coûts cibles est l'une des méthodes les plus importantes de la gestion moderne des coûts. Elle vise principalement la minimisation des coûts au niveau de la conception des produits ainsi que l'amélioration constante de la qualité des produits afin de générer une meilleure rentabilité de l'entreprise.

Les résultats des systèmes de gestion traditionnels des coûts ne sont plus suffisants pour fournir l'information intégrée et globale eu égard au rythme d'évolution des variables relatives à l'environnement moderne des affaires. Il devient en effet utile, voire indéniablement indispensable pour les entreprises d'adopter une telle méthode moderne de gestion afin d'assurer leur pérennité dans un environnement caractérisé par une concurrence de plus en plus exacerbée.

Dans cette perspective, l'étude tente de faire la lumière sur le système des coûts cible. Elle met en exergue les avantages concurrentiels inhérents à l'adoption d'une telle approche et s'assure de la possibilité de son application au niveau des entreprises économiques algériennes, objet de notre étude.

Mots clés : Gestion des coûts - Conception des produits - rentabilité - concurrence.

مقدمة :

تواجه المؤسسات الاقتصادية في الوقت الراهن تحديات كبيرة فرضتها المنافسة الشديدة والتطورات الهائلة في التكنولوجيا في ظل بيئة ديناميكية، وحتى تضمن المؤسسات لنفسها البقاء والنمو في تلك البيئة لا بد لها من تحقيق مزايا تنافسية، باعتماد الأساليب الحديثة للإدارة، لأنه في ظل المتغيرات المتعددة و المتسارعة - في الجوانب الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية، رفع الحماية عن المنتجات المحلية، فتح الأسواق وانضمام الدول لمنظمات واتفاقيات دولية وإقليمية- قد أصبحت أنظمة التكاليف التقليدية غير قادرة على توفير المعلومات المتكاملة والشاملة لجوانب التكلفة، الأمر الذي أدى إلى تعظيم دور إدارة التكلفة، حيث حرصت المؤسسات المتنافسة على تخفيض تكاليف منتجاتها بما يؤمن بقاءها في

السوق التنافسية ، ومن هنا ظهرت أهمية قيام كل مؤسسة بتصميم نظام دقيق لإدارة التكلفة يحقق تدفق المعلومات المناسبة عن التكلفة ،تحقيقا للربح وإرضاء للعميل وذلك بتسويق منتج بسعر مناسب تراعى فيه متطلبات الجودة العالية.

تأسيسا على ماسبق نحاول من خلال هذه الورقة البحثية المتواضعة دراسة أسلوب التكاليف المستهدفة وإبراز أهميته كمدخل حديث من مداخل إدارة التكاليف وما يمكن أن تحققه المؤسسة الاقتصادية من مكاسب عديدة من خلال اعتماده، مع إثبات أو نفي إمكانية تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة الميدانية وذلك من خلال مناقشة الإشكالية التالية: ما مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟

مستنديين على الفرضيتين التاليتين:

- هناك إمكانية لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

- توجد صعوبات وعراقيل تواجه عملية تطبيق هذا الأسلوب.

وقصد الوصول إلى الغرض المطلوب تم استخدام منهج دراسة حالة باعتماد البرنامج الإحصائي (الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS :v19).

1- مفهوم نظام التكلفة وتطوراته :

يكتسي عنصر التكلفة أهمية كبيرة لما لهذا العنصر من تأثير مباشر وغير مباشر على القرارات المختلفة، إلى جانب تأثيره هو الآخر بما يتخذ من

قرارات، وزادت أهميته مع التطور التكنولوجي من ناحية وتشابك العلاقات والعوامل المؤثرة على التكلفة والتي تتأثر بها من ناحية أخرى¹.

1-1- تعريف التكلفة: التكلفة هي تضحية اختيارية بموارد بهدف الحصول على منافع حاضرة أو مستقبلية².

من هذا التعريف يمكن استخلاص ثلاثة عوامل لتحقيق هذا المفهوم:

- عنصر التضحية بموارد اقتصادية.
- الحرية في اختيار التضحية.
- الرغبة في الحصول على المنفعة.

2-1- إدارة التكلفة: تعرف إدارة التكلفة على أنها: "أساليب وأنشطة المسيرين للتخطيط ومراقبة القرارات قصيرة الأجل والقرارات طويلة الأجل، والتي تؤدي إلى رفع القيمة بالنسبة للعملاء، وتخفيض تكاليف المنتجات والخدمات"³.

و تظهر أهمية إدارة التكلفة في المؤسسة من خلال :

- توفير المعلومات التي يحتاجها إدارة المنظمة بكفاءة، سواء كانت تلك المعلومات مالية (عن التكاليف والإيرادات) أو غير مالية (عن

¹ إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الدار الجامعية، الإسكندرية - مصر - بدون سنة نشر، ص03.

² غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان - الأردن - الطبعة الثانية، 2002.

³ عطوي راضية، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة باتنة - الجزائر - 2008.

- الإنتاجية والنوعية) والتي يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب للمفاضلة بين البدائل الممكنة.
- قياس كلفة الموارد المستهلكة في انجاز أنشطة المنظمة وتحديد فاعلية وكفاءة الأنشطة القائمة وكذا الأنشطة الجديدة .
 - تحقيق الربحية في المدى القصير والحفاظة على الموقع التنافسي في المدى الطويل إلى جانب تحسين النوعية وإرضاء العملاء.
 - المساعدة على التحكم الجيد في التكاليف من خلال إظهار تكلفة المنتوجات بصورة دقيقة ومراقبتها وقياس الأداء عن طريق متابعة التكاليف والأنشطة ، وذلك باستخدام العلاقات السببية بين التكاليف والأنشطة .

3-1- مراحل تطور نظام التكاليف :

لقد عرفت إدارة التكاليف تطورات خلال الزمن استجابة للظروف الخيطة والتغيرات البيئية ، وحدد KAPLAN Robert أربع (4) مراحل أساسية لهذه التطورات¹ هي :

المرحلة الأولى: لقد كانت إدارة التكاليف تمثل نظاما يقدم تقارير عن صفة ما أو نشاط محدد و تسجيل المعاملات من أجل إعداد التقارير المتعلقة باحتساب كلف الإنتاج.

المرحلة الثانية: في هذه المرحلة كانت إدارة التكاليف تركز على إعداد التقرير المالي الذي يقدم للجهات الخارجية ، ويكون الهدف منه الحصول

¹أقسام عمر، الإمداد الشامل - مدل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة - أطروحة دكتوراه في العلوم لاقتصادية، جامعة أوبوكر بلقايد ، تلمسان-الجزائر - 2010، ص235- محمد محمود يوسف، 1998، ص105 - إسماعيل يحي التكريبي، 2008، ص359).

على تقارير مالية موثوق منها وبهذا تكون الفائدة من نظام إدارة التكاليف محددة نوعا ما ومفيدة بهذه النوعية من التقارير.

المرحلة الثالثة: في هذه المرحلة تطور نظام الإدارة وأصبح يقوم بعملية تشغيل البيانات وتقديمها في شكل معلومات أكثر ملائمة وثقة لصنع القرارات وبذلك تعتبر المعلومات الخاصة بإدارة التكاليف معلومات متطورة ومناسبة لظروف اتخاذ القرار.

المرحلة الرابعة: وهي المرحلة التي أصبحت المعلومة الخاصة بهذه الإدارة تمثل جزءا من النظام المالي والتقني بأكمله داخل نشاط المؤسسة.

2- مفهوم أسلوب التكاليف المستهدفة:

هناك العديد من الدراسات التي تناولت مفهوم أسلوب التكاليف المستهدفة، نذكر بعضا منها فيما يلي:

عرفه sakurai على أنه "أحد أدوات إدارة التكاليف التي تخصص التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين لهندسة الإنتاج التصميم وبحوث التسويق والحاسبة¹. وعرفه كل من Ansari et Bell على أنه "نظام يهدف إلى إدارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق دراسة السوق وتحديد السعر مع محاولة إشباع رغبات العميل، وكذلك التركيز على تصميم المنتج والوظائف المترابطة للمنتج².

كما عرفه kato بأنه "نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة دوره حياة المنتجات الجديدة، مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات

¹ M. Sakurai "target costing and how to use it," journal of cost magement, vol3, n02, summer, 1989, p.39.

² غسان فلاح المطارنة "متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية - دراسة ميدانية- مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - سوريا-

الأخرى للعملاء من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف في أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير في المراحل التجريبية للإنتاج، وذلك من خلال فحص وتقييم التصورات المختلفة المتاحة لخفض التكلفة، مع ملاحظة أنه ليس أسلوباً لخفض التكلفة فقط ، بل إنه جزء من الأنظمة الإستراتيجية لإدارة ربحية المنظمة¹.

ويرى المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي (CAM-I) أن التكاليف المستهدفة هي "نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة إنه يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج و وجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام .

حيث يتيح تطبيق هذا النظام ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية²

من خلال التعاريف المذكورة يمكن استخلاص ما يلي:

1- التكلفة المستهدفة هي أحد أهم أساليب إدارة التكاليف الذي يسعى إلى تحديد وظائف المؤسسة من تخطيط تصميم، إنتاج ورقابة حتى يتمكن من اكتساب القوة التنافسية في السوق.

2- تسعى التكلفة المستهدفة إلى خفض التكاليف مع المحافظة على الجودة وأداء المنتج وإشباع رغبات العميل مع تحقيق الربح المطلوب.

وعلى هذا الأساس يمكن القول بأن التكلفة المستهدفة هي نظام ضبط وتحديد إجمالي تكاليف المنتج عبر مراحل التخطيط، التصميم والتطوير وذلك عن طريق القيام بدراسة السوق قصد تحديد السعر المتوقع، والتعرف على رغبات العميل لإشباعها والوصول إلى تحقيق الربح المرغوب فيه³.

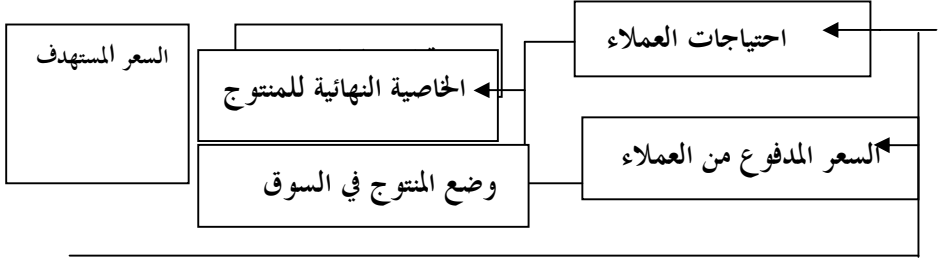
¹ محمد حسن محمد عبد العظيم "دور المعلومات الحاسوبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات" مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، جامعة دمشق - سوريا - المجلد 21، العدد الأول، 2005. ص. 19.

² www.word-acc.net/vb/sitemap/index.php/t-2070.htm/lmai/2012

³ LANGLOIS, L, BONNIER, C. BRINGER.M : *Contrôle de gestion* , BERTI Editions Foucher, Paris,2006. P. 102.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

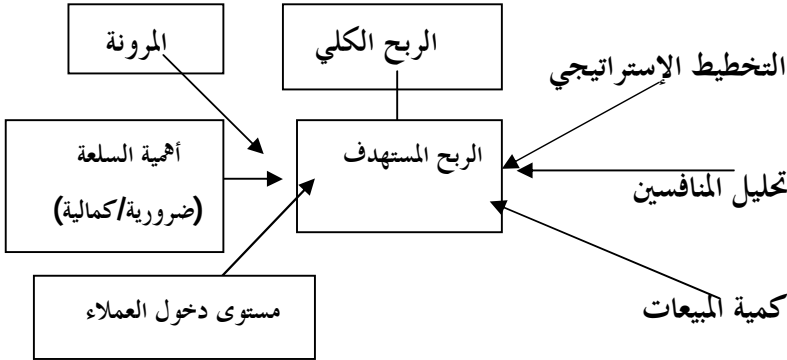
الشكل رقم (01): السعر المستهدف



المصدر: ميساء محمود راجحان، 002، ص16.

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

الشكل رقم (02): الربح المستهدف



المصدر: المرجع نفسه، ص17.

3- نشأة وتطور أسلوب التكاليف المستهدفة:

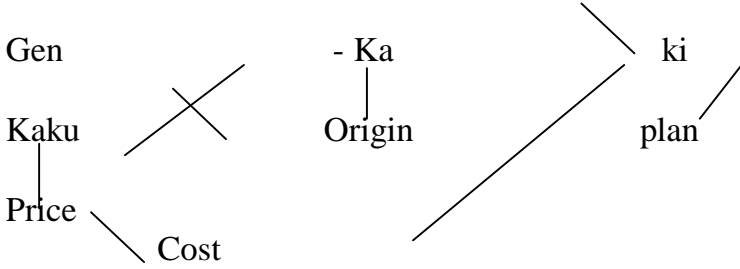
تؤكد الأبحاث أن جذور التكلفة المستهدفة تعود إلى اليابان في سنوات الستينات من القرن الماضي، بعدها ظهرت في الولايات المتحدة وأوروبا في

أواخر الثمانينات من القرن الماضي ،حيث حاولت العديد من المؤسسات الكبيرة تبني هذا النظام لتدعيم إدارة تكاليفها وبذلك رفع تنافسيتها. وتعود أفكار أسلوب التكاليف المستهدفة إلى فترة ندرة الموارد بعد الحرب العالمية الثانية ،حيث أوجد الأمريكيون مفهوم تعظيم خصائص المنتج المرغوبة وتدنية تكاليفه في آن واحد والتي عرفت بتقنية هندسة القيمة (تحليل القيمة) Value engineering والتي استخدمت فيما بعد من طرف المؤسسات اليابانية و ذلك في سنوات الستينات من القرن الماضي من خلال الجمع بين تحليل القيمة وفكرة التأثير على تكاليف المنتج وتخفيضها قدر الإمكان أثناء مراحل تخطيط وتطوير المنتج.

لقد كان أول استعمال لتحليل القيمة في اليابان تحت اسم "Genka kikaku" في مؤسسة TOYOTA سنة 1963، غير أنها لم تذكر في الكتابات اليابانية حتى سنة 1978، فيما بعد ترجم مصطلح "Genka kikaku" إلى "Target costing" وهو المصطلح المستعمل في كل أنحاء العالم، وفي سنة 1995 وأثناء الاجتماع السنوي لجمعية التكلفة اليابانية (Japen Cost Society) تم وضع الاسم الرسمي (Target Cost Management) إدارة التكلفة المستهدفة وهو ما يوضحه الشكل الموالي.

وهكذا أصبحت إدارة التكلفة المستهدفة المعيار الأساسي في اليابان في كل مؤسسات السيارات تقريبا خلال عشرين سنة، كما أن 80% تقريبا من مؤسسات قطاع التجهيز البناء و الإلكترونيك تطبق التكلفة المستهدفة .

الشكل (03): أصل التكلفة المستهدفة



Target Costing (التكلفة المستهدفة)

المصدر: عطوي راضية، 2008، ص39.

4- خصائص أسلوب التكاليف المستهدفة:

يتميز أسلوب التكاليف المستهدفة بعدة خصائص والتي تساهم في تعزيز الموقف التنافسي للمؤسسة ومن أهمها¹:

1- إنه نظام مفتوح يهتم بالتفاعل القائم بين المؤسسة وبيئتها الخارجية، من خلال التعرف على رغبات العملاء والعمل على تلبيةها، وذلك بتهيئة الظروف وتسخير الإمكانيات، أي أنه ذو توجه خارجي.

2- يستخدم كأداة للرقابة كونه يطبق في مرحلة التخطيط والتصميم وذلك قبل البدء في الإنتاج، وهذا ما يميزه عن التكاليف المعيارية التي تطبق عند مرحلة الإنتاج.

3- يساعد على خلق مستقبل تنافسي قوي للمؤسسة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة للسوق.

4- إنه نظام لإعادة تصميم المنتج وهندسة القيمة والعمليات.

¹ ميساء محمود محمد راجحان، 2002، ص19-20، غسان فلاح المطارنة، 2008، ص290-291، أقسام عمر، 2010، ص286.

5- يعمل على التخطيط للأجل الطويل ، حيث يحدد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منهما هدفا يلتزم بالوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر للمنتوج.

6- ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين داخل المؤسسة لتحقيق هدف موحد وهو إنتاج منتج بالكيفية المطلوبة.

7- يناسب المنتوجات التي تتصف بقصر دورة حياتها أكثر من المنتوجات التي لها دورة حياة طويلة، وذلك لسهولة تحديد تكاليف المدخلات بدقة في المدى القصير وكذا سرعة التعرف على ردود فعل العملاء تجاه المنتج الجديد.

8- ساهم في تغيير وتحويل نظرة الإدارة إلى برنامج شامل لخفض رقم التكلفة على مدار دورة حياة المنتج¹.

من خلال ما تم ذكره من الخصائص يمكن ملاحظة أن أسلوب التكاليف المستهدفة يختلف عن الأنظمة التقليدية كونه لا يركز فقط على الإمكانيات الداخلية للمؤسسة وإنما على كل العناصر التي لها علاقة بالتكلفة والتأثر بها.

5- مبادئ نظام التكاليف المستهدفة :

يقوم أسلوب التكاليف المستهدفة على المبادئ التالية^{2 12}.

¹خالد محمد أحمد عبد الله، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقا للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء ،دراسة حالة : الشركة السودانية للتوليد الحراري، مجلة العلوم الاقتصادية ، جامعة السودان ،المجلد16، (1) 2015. ص 223.

²حسني عابدين محمد عابدين ، مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة (دراسة ميدانية) ،مجلة جامعة الأقصى(سلسلة العلوم الإنسانية)،المجلد التاسع عشر، العدد الأول، 2015، ص302-303.

- 1 - قيادة السعر للتكلفة: يعني أن التكاليف المستهدفة يتم قياسها بناء على تحديد السعر التنافسي .
- 2 - التركيز على العميل: على الإدارة معرفة متطلبات العملاء الخاصة بالجودة وكذا تفضيلاتهم وردود أفعالهم.
- 3- التركيز على تصميم المنتج: يقصد بذلك أن هندسة تصميم المنتج تعتبر العنصر الأساسي في عملية خفض التكاليف .
- 4- عمل الفريق: يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات ومن مختلف إدارات المؤسسة من المختصين في بحوث التسويق،هندسة التصميم،التجهيز وإدارة التكلفة...
- 5- دورة حياة التكاليف وتخفيض تكلفتها: هنا يجب الأخذ بعين الاعتبار جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج.
- 6- توجيه سلسلة القيمة: يعتبر أعضاء سلسلة القيمة (الموردون، العملاء، الموزعون،القائمون على خدمات الصيانة ،...إلخ) جزءا لا يتجزأ من أسلوب التكاليف المستهدفة،حيث أن هذا الأسلوب يعتمد على وجود علاقات تعاون نشطة طويلة الأجل تعتمد على المنافع المتبادلة بين أعضاء سلسلة القيمة.
- 07- مراحل (خطوات) تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

⁽¹⁾ نضال خلف إبراهيم الخلف وإنعام محسن حسن زويلف " التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة - دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطري الأردني -"مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة- المملكة العربية السعودية- المجلد 21 العدد الأول، 2008. ص175.

² جمال سعد الخطاب، عبد الفتاح عبد الرزاق السيد، دراسات مقدمة في التكاليف، دار الحسين للطباعة والنشر - مصر - بدون سنة نشر. ص203.

يبدأ تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة بالاهتمام بالوضع الداخلي للمؤسسة ، حيث يجب أن تكون عملية حساب التكاليف المستهدفة واضحة المعالم بالنسبة لأقسام المؤسسة ككل ، وتمر عملية تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة بالخطوات التالية عبر ثلاثة مستويات من المراحل هي ¹ :

1-7- على مستوى السوق: التكلفة المحددة بناء على السوق تأخذ في الحسبان متطلبات العملاء وحالة السوق ، وفق الخطوات التالية:

- وضع أهداف المبيعات والأرباح طويلة الأجل.
- هيكلية خطوط الإنتاج بالشكل الذي يحقق متطلبات العملاء.
- تحديد سعر البيع المستهدف والذي يعتبر جوهر التكلفة المستهدفة، مع مراعاة التغيرات التي تطرأ عليه.
- تحديد هامش الربح المستهدف.
- تحديد التكلفة المستهدفة.

ومن هنا يتم تحديد التكلفة المستهدفة حسب المعادلة التالية:

سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف = التكلفة المسموح بها.

فسعر البيع يحدده السوق والربح المستهدف هو الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه، مع الأخذ في الاعتبار ما يلي ²:

2-7- على مستوى المنتج: في هذه المرحلة يتم تقدير تكلفة المنتج التي يمكن تحملها مع مراعاة مؤهلات المؤسسة التكنولوجية لأن التكلفة

¹ أقاسم عمر، الإمداد الشامل - مدل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة- أطروحة دكتوراه في العلوم لاقتصادية، جامعة أوبوكر بلقايد، تلمسان- الجزائر-2010، ص310

² عطوي راضية، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة باتنة- الجزائر - 2008، ص44.

المسموح بها (المستهدفة) التي تم احتسابها في المرحلة الأولى (على مستوى السوق) لم تأخذ في الحسبان إمكانات المؤسسة أو الموردين، إذ تركز المؤسسة في هذه المرحلة على إيجاد الطرق المناسبة لخفض التكلفة إلى المستوى المسموح به ، وذلك بتحديد فجوة التكلفة بالمعادلة التالية^{1 2 3}:

$$\text{فجوة التكلفة} = \text{التكلفة الحالية} - \text{التكلفة المسموح بها.}$$

إلا أنه قد لا تستطيع المؤسسة في ظل كل الظروف القضاء على فجوة التكلفة للوصول إلى التكلفة المسموح بها ، وهنا تقوم بتحديد أهداف خفض التكلفة الممكنة ، وبالتالي تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج ، والعمل على تدارك أهداف خفض التكلفة المتبقية (باقي فجوة التكلفة) لا حقا ، وتحدد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج بالمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج} = \text{التكلفة الحالية} - \text{أهداف خفض التكلفة الممكنة.}$$

3-7- على مستوى مكونات (مركبات) المنتج:

وهي المرحلة الأخيرة حيث يتم نقل ضغط المنافسة إلى الموردين من خلال تحديد التكلفة المستهدفة لكل مكون من مكونات المنتج ، والتي يتم تحديدها من خلال الخطوات التالية⁴:

¹ أقاسم عمر، الإمداد الشامل - مدل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة - أطروحة دكتوراه في العلوم لاقصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان - الجزائر - 2010، ص 311، ص 06.

² محمد عماد عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر 2009.

³ محمود منصور شبل موسى، ماهية التكلفة المستهدفة، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر - مصر - 2008، ص 10-11.

⁴ أقاسم عمر، مصدر سبق ذكره ، ص 312.

3-7-1. تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى الوظائف الرئيسية للمنتوج.
 3-7-2. تحديد التكلفة المستهدفة للمكونات التي تورّد من قبل الموردين والتي تساهم في أداء الوظائف الرئيسية .
 3-7-3. إدارة الموردين.

وقد لخص حسن حياي¹ المراحل المذكورة في أربع خطوات متتالية كما يلي

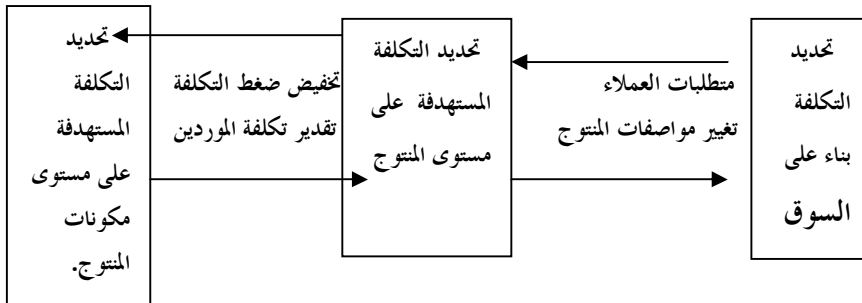
- اتخاذ القرار ودراسة السوق - اختيار سعر مستهدف - اشتقاق معادلة التكلفة المستهدفة للوحدة وعلى هذا الأساس فإن

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف

أي أن التكلفة المستهدفة وفق العلاقة الرياضية هي تابع متغير يتأثر بالتابع المستقل الذي هو سعر البيع والدخل المستهدفين.

ويمكن تلخيص خطوات تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (04) يوضح مراحل (خطوات) التكلفة المستهدفة



Source: COOPER and SLAGMUDER, 1999, p32.

¹حسن حياي، نظرية التكاليف، كلية الاقتصاد، جامعة حلب - سوريا - 2005، ص.37.

9- مزايا استخدام أسلوب التكاليف المستهدفة:

8-1- المزايا: هناك العديد من المزايا التي يمكن للمؤسسة اكتسابها من

خلال تطبيقها أسلوب التكاليف المستهدفة نذكر منها¹ :

- يساهم نظام التكاليف المستهدفة في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية

- يعتبر أسلوب التكاليف المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد، من خلال تقديم منتوجات أو خدمات مرغوبة من قبل العملاء وبسعر يمكن تحمله، وأن تكون تلك المنتوجات أو الخدمات محققة لأهداف الربحية.

- يعمل أسلوب التكاليف المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم .

- يسهل أسلوب التكاليف المستهدفة العمل الجماعي، حيث يعمل على تنمية روح الفريق.

- يبدأ أسلوب التكاليف المستهدفة بالتركيز الخارجي (جلب معلومات عن السوق لنظام التكاليف) لأن بداية هذا الأسلوب هو السوق المستقبلي للوصول إلى التكلفة المستهدفة .

- يوفر أسلوب التكاليف المستهدفة معلومات ملائمة للقرارات على اعتبار أن السوق هو الاتجاه الأول .

8-2- نقاط ضعف (صعوبات) أسلوب التكاليف المستهدفة:

بالرغم من تعدد المكاسب والمزايا التي يقدمها أسلوب التكاليف المستهدفة إلا أن له نقاط ضعف يمكن ذكر أهمها في ما يلي²

¹ أحمد محمد زامل، 1999، ص348 - شوقي السيد فوده، 2007، ص211-226 .

² عطوي راضية، 2008 مصدر سبق ذكره. ص.60-61 .

- يفرض أسلوب التكاليف المستهدفة ضغوطا كبيرة على العمال من أجل بلوغ التكلفة المستهدفة.

- إن أسلوب التكاليف المستهدفة كما سبق ذكره يبدأ عمله بتحديد السعر المستهدف (سعر تنبئ) لتحديد التكلفة المستهدفة وهذا أمر في غاية الصعوبة خاصة عند تحديد سعر مستقبلي لمنتوج جديد.

- كما أن تحديد السعر المستقبلي مبني على أساس منافسين وأسلوب تكنولوجيا معين ومع مرور الوقت يمكن دخول منافسين جدد وظهور أساليب تكنولوجيا جديدة.

9- الدراسة الميدانية للمؤسسات الاقتصادية

يمثل مجتمع الدراسة ست عشرة (16) مؤسسة من المؤسسات الاقتصادية العمومية و الخاصة التي تنشط بولاية سعيدة ، حيث امتنعت ثلاث (03) مؤسسات منها عن الإجابة ، تم طبع 80 استمارة وزعت على إدارات من مديرين ، رؤساء دوائر ومصالح بتلك المؤسسات ، فكان عدد الاستثمارات التي تمت تعقبها 55 استمارة ، تم استبعاد 13 منها لعدم موضوعيتها ، والمؤسسات التي كانت محل الدراسة هي:

- مؤسسة الإسمنت سعيدة- وحدة صنع مواد التنظيف سعيدة- مطاحن الفرسان سعيدة- ملبنة العنصر سعيدة -مؤسسة الأكياس (SACAEH) - مؤسسة نفضال (بيع وتسويق المنتوجات البيتروولية)- مؤسسة نفضال (GPL)-وحدة بيع مواد البناء (SODMAC) -مؤسسة المواد الكاشطة (ABRAS) - مؤسسة الورق والورق المقوى (PAPCAS) - مؤسسة مياه سعيدة - مجمع " نحلة " للمشروبات الغازية غير الكحولية - شركة عزوز للمياه المعدنية والمشروبات الغازية .

9-1-تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

قصد تحليل البيانات تم استخدام البرنامج الإحصائي (الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS V19)

2-9- إثبات أداة القياس:

قبل إجراء البحوث واختبار الفرضيات فإنه لابد من التأكد من صدق أداء القياس المستخدم لأن صدق (الموثوقية) تعكس درجة ثبات أداء القياس ، ويستعمل معامل الثبات (Cronbach's Alpha) لقياس مدى ثبات أداء القياس من ناحية الاتساق الداخلي لعبارات الأداء¹ :

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,876	38

جدول إثبات أداء القياس

بالنظر إلى جدول اختبار (كرونباخ ألفا) أعلاه المستخرج من البرنامج فقد بلغت قيمة $\alpha = 0.876$ وهي درجة جيدة كونها أعلى من النسبة المقبولة 0.6.

3-9- التحليل الإحصائي لعينات الدراسة:

الجدول أدناه تبين كيفية توزيع أفراد عينة الدراسة خاصة حول مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة من قبل المؤسسات محل الدراسة وأهم المعوقات التي تواجه تطبيقه وهي كما يلي:

¹محموظ جودة، التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام (SPSS)، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن - الطبعة الأولى، 2008.

الفرضية الأولى: هناك إمكانية لتطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات محل الدراسة.

يمكن صياغة هذه الفرضية على النحو التالي:

H_0 : لا يوجد إمكانية لتطبيق النظام.

H_1 : يوجد إمكانية لتطبيق النظام.

من جدول اختبار (T-Test) وبالنظر إلى خانة Sig نلاحظ أن Sig

< 0.05 ومنه نرفض الفرضية المعدومة H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1

وبالتالي يوجد إمكانية لتطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات محل الدراسة.

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenn e	Ecart- type	Erreur standard moyenne
ACC1 1	42	1,26	,445	,069

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatéral e)	Différen ce moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieu re	Supérieu re
ACC1 1	18,37 8	41	,000	1,262	1,12	1,40

- الفرضية الثانية: إمكانية وجود معوقات تحول دون تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة في المؤسسات محل الدراسة.

يمكن صياغة ذلك على النحو التالي:

H_0 : لا توجد معوقات لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة في

المؤسسات محل الدراسة.

H_1 : توجد معوقات لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة في المؤسسات محل الدراسة.

من جدول اختبار ستودنت (T-Test) وبالنظر إلى خانة Sig نلاحظ أن Sig $\leq 0,05$ ومنه ترفض الفرضية المعدومة H_0 وتقبل الفرضية البديلة H_1 وبالتالي توجد معوقات لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة في المؤسسات محل الدراسة، حيث يعتبر عدم توفر البيانات و المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب من أشد العراقيل حيث بلغ المتوسط الحسابي 4,00 بانحدار معياري 1,75 ويليه عدم دعم وإدراك الإدارة العليا للأساليب الحديثة كما هو موضح أدناه.

Statistiques sur échantillon unique
Test sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
CASC	33	2,8939	1,33321	,23208

	Valeur du test = 0					
	t	dd l	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieur e	Supérieur e
CAS C	12,469	32	,000	2,89394	2,4212	3,3667

Statistiques

	CASC1	CASC2	CASC3	CASC4	CASC5	CASC6
N Valide	33	23	28	30	29	25
Manquante	9	19	14	12	13	17
Moyenne	2,58	2,87	2,11	2,27	4,00	3,68
Ecart-type	1,501	1,660	1,449	1,112	1,753	1,701

عدم معرفة الإدارة بهذا الأسلوب سابقا	CASC 1
معوقات مالية	CASC 2
عدم وجود مؤهلين في مجال التكاليف	CASC 3
عدم وجود العمال المدربين لتطبيق هذا الأسلوب	CASC 4
عدم توفر البيانات المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية اللازمة	CASC 5
عدم دعم الإدارة العليا للأساليب الحديثة	CASC 6

ملاحظة : الجداول الموجودة في هذا الفصل من إعداد الباحث بالاعتماد على البرنامج الإحصائي (الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS V19)

9-4- النتائج المتوصل إليها:

لقد تم التوصل من خلال اختبار صحة فروض الدراسة إلى النتائج التالية:

- أثبتت الدراسة صحة الفرضية الأولى ، حيث أثبتت نتائج التحليل الإحصائي أن هناك إمكانية لدى المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة.

- أثبتت الدراسة صحة الفرضية الثانية ، فمن خلال اختبار ستودنت (T-TEST) تبين أن هناك معوقات تحول دون تطبيق أسلوب التكاليف محل الدراسة ، وكما سبق الذكر فإن عدم توفر المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية اللازمة لتطبيق هذا

النظام وكذا عدم دعم وإدراك الإدارة العليا لأساليب الإدارة الحديثة كانت من أشد العوائق .

خاتمة :

من خلال ما تم التوصل إليه في هذه الدراسة المتواضعة من نتائج يمكن القول بأن أسلوب التكاليف المستهدفة يعد من الأدوات الإستراتيجية لإدارة التكلفة، حيث يهدف إلى تخفيض تكلفة الإنتاج مع التأكيد على تحقيق الجودة ومتطلبات العملاء، فهو الأسلوب الذي يمكن من تحديد التكلفة ثم تصميم المنتج في حدود تلك التكلفة، وهو ما يسمح بتوفير معلومات متعلقة بالمقدرة الربحية للمنتج، كما يساعد على ضبط التصميم والطاقة الإنتاجية قبل البدء في عملية الإنتاج، و أنه نظام مفتوح يهتم بالفاعل القائم بين المؤسسة وبيئتها الخارجية، من خلال التعرف على رغبات العملاء والعمل على تلبيةها، وذلك بتهيئة الظروف وتسخير الإمكانيات مما يساعد على خلق مستقبل تنافسي قوي للمؤسسة. غير أن تطبيق هذا الأسلوب يتطلب الاستعانة بمجموعة من الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة والتي تتفق معه في أهمية التركيز على العميل وإشباع رغباته، ومن أهم تلك الأساليب: اختبار وتصميم دالة الجودة ، هندسة القيمة و التطوير(التحسين) المستمر ، كما يتطلب نجاحه تبني فلسفته من قبل المؤسسة ككل لأن سر نجاحه يتطلب الشمولية في التطبيق أي أخذ كافة المتغيرات في الاعتبار وليس فقط انتقاء بعض منها مع توفر الثقة

والاعتقاد بالمبادئ التي يقوم عليها (السالفة الذكر) و توفير الدعم الملائم لها.

في الأخير نرجو أن نكون قد وفقنا في هذا العمل المتواضع وأن يكون محفزا لأعمال أخرى تسلط الضوء على هذا الأسلوب بشكل خاص وعلى الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة بشكل عام، وذلك لما لهذه المواضيع من أهمية في مجال إدارة الأعمال الحديثة، والله ولي التوفيق .

الهوامش

- 01- إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف مدخل إداري ، الدار الجامعية ، الإسكندرية- مصر - بدون سنة نشر.
- 02- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار حامد للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن- الطبعة الثانية .
- 03- أقاسم عمر، الإمداد الشامل - مدل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة- أطروحة دكتوراه في العلوم لاقتصادية، جامعة أوبوكر بلقايد ، تلمسان-الجزائر .
- 04- جمال سعد الخطاب، عبد الفتاح عبد الرزاق السيد، دراسات مقدمة في التكاليف، دار الحسين للطباعة والنشر - مصر - بدون سنة نشر.
- 05- حسن حياي، نظرية التكاليف، كلية الاقتصاد، جامعة حلب - سوريا .
- 06- حسني عابدين محمد عابدين ، مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة (دراسة ميدانية) ،مجلة جامعة الأقصى(سلسلة العلوم الإنسانية) ،المجلد التاسع عشر، العدد الأول ،.
- 07- خالد محمد أحمد عبد الله، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقا للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء ،دراسة حالة : الشركة السودانية للتوليد الحراري، مجلة العلوم الاقتصادية ، جامعة السودان ،المجلد، 0 .
- 08- عطوي راضية، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة باتنة- الجزائر - .
- 09- غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان- الأردن- الطبعة الثانية،.
- 10- غسان فلاح المطارنة " متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية - دراسة ميدانية- مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- سوياء- المجلد العدد الثاني .
- 11- محفوظ جودة، التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام (SPSS)، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن- الطبعة الأولى،.
- 12- محمود يوسف الكاشف ، مدخل مقترح لتطوير دور المعلومات الحاسوبية في إطار المفهوم المتكامل للجودة الشاملة، جامعة المنصور، مصر ، بدون دار نشر ، بدون سنة نشر .
- 13- معاد خلف إبراهيم الجبائي، تأثير التكامل بين التقنيات المستخدمة في محاسبة التكاليف وتربطها في خدمة منظمات الأعمال، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل - العراق- بدون دار نشر، بدون سنة نشر.

- 14- محمد حسن محمد عبد العظيم " دور المعلومات الخاسية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات "مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، جامعة دمشق-سوريا-المجلد ، العدد الأول، .
- 15- محمد عماد عبد الحفيظ ،الكلفة المستهدفة، رسالة ماجستير، كلية التجارة،جامعة القاهرة - مصر - .
- 16- محمود منصور شبل موسى، ماهية التكلفة المستهدفة، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر - مصر - .
- 17- ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، رسالة ماجستير جامعة الملك عبد العزيز - المملكة العربية السعودية- .
- 18- نضال خلف إبراهيم الخلف وإنعام محسن حسن زويلف " التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة- دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطري الأردني- "مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة- المملكة العربية السعودية- المجلد العدد الأول، .
- 1- LANGLOIS.L ,BONNIER.C ,BRINGER.M ,*Contrôle de gestion* ,BERTI Editions Foucher, Paris,2006.
 - 2- M. Sakurai "*target costing and how to use it*," journal of cost magement,vol3, n02,summer,1989.
 - 3- Cooper,R.and Slagmude,R. profitable new product with target costing sloan management review,combridge,vol40,n°4,1999.

الرباط على شبكة الإنترنت

www.word-acc.net/vb/sitemap/index.php/t-2070.html (mai;2012).