

التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف- دراسة حالة: تخفيض تكلفة

صنوبر من نوع PRIMA لشركة SANIAK (BCR)

أ. راضية عطوي*

Abstract :

This paper shows how companies can achieve a competitive advantage by using target costing as an effective tool to reduce their product's cost. First, the paper deals with the theoretical framework of this approach, by introducing the concept, principles and phases of target costing. Second, through a methodological approach, it tries to apply this technique on a product of an Algerian company which is (SANIAK (BCR)) to reduce its cost.

Key words: Target costing, cost reduction, cost management, product's functions analysis, market orientation.

Résumé :

Cet article montre comment les entreprises pourront obtenir un avantage concurrentiel en ayant recours à l'approche du coût cible comme outil efficace de réduction du coût de leurs produits. Dans sa première partie, l'article est consacré à la présentation du concept et son fondement théorique. Dans la deuxième partie, nous avons tenté de développer une méthodologie pratique qui abouti à réduire le coût d'un produit de robinetterie de l'entreprise SANIAK

Les mots clés: le coût cible, la réduction des coûts, la gestion des coûts, l'analyse fonctionnelle du produit, l'orientation vers le marché.

الملخص :

يتناول المقال مدخل التكلفة المستهدفة كأداة فعالة يمكن أن تستعين بها المؤسسات لتخفيض تكاليف منتوجاتها وبذلك تحقيق ميزة تنافسية. يعرض الجزء الأول الإطار النظري للتكلفة المستهدفة من خلال التطرق إلى المفهوم، المبادئ ومراحل التطبيق. أما الجزء الثاني، فهو عبارة عن محاولة لتطبيق هذه التقنية على منتوج لمؤسسة جزائرية (SANIAK (BCR)) لأجل تخفيض تكلفته.

الكلمات المفتاحية: التكلفة المستهدفة، تخفيض التكلفة، إدارة التكلفة، تحليل وظائف المنتج،

التوجه نحو السوق

المقدمة:

باننتقال السوق من حالة الندرة إلى حالة الفائض في العرض ومع اشتداد المنافسة، أصبح النظام التقليدي للتسعير على أساس التكلفة غير ملائم، لأن سعر البيع أصبح يتحدد في السوق. وأصبح انشغال المؤسسات هو ضمان تسويق ما يتم إنتاجه، مما أدى إلى ظهور منافسة على الإنتاج بأعلى جودة وبأقل تكلفة، أي أن التحكم في التكلفة أصبح يمثل سلاحا تنافسيا مُهمًا وأصبحت التكلفة قيда ذا أولوية يتحدد انطلاقا من السوق وهدفا يجب بلوغه لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، بعد أن كانت تعتبر مجرد نتيجة لمجهودات التطوير المبذولة.

وفي ظل هذه الظروف ظهرت التكلفة المستهدفة كنظام لإدارة التكاليف يقوم على مبدأ اعتبار التكلفة هدفا إستراتيجيا وعرفت تطورا ملحوظا وانتشارا عالميا. والإشكال المطروح في هذا البحث هو التالي:

هل يمكن للمؤسسة الجزائرية الاعتماد على منهجية التكلفة المستهدفة لتخفيض تكاليف منتجاتها؟ وكيف يتم ذلك؟

ويمكن أن تندرج ضمن هذا التساؤل الرئيسي التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هي المبادئ التي يقوم عليها أسلوب التكلفة المستهدفة وما هي خطوات تطبيقه؟
- كيف يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف؟
- هل يمكن تخفيض تكلفة أحد منتجات مؤسسة SANIAK (صنوبر مخلط وحيد الثقب لحوض المطبخ من نوع PRIMA) بتطبيق منهجية التكلفة المستهدفة؟ وعلى ضوء الإشكالية المطروحة يمكن وضع الفرضيات التالية:
- التكلفة المستهدفة أكثر من مجرد تقنية لحساب التكلفة بل هي نظام لإدارة التكاليف يرتبط بإستراتيجية المؤسسة؛
- يعتمد أسلوب التكلفة المستهدفة على دراسة السوق لتحديد التكلفة؛

- يمكن تطبيق منهجية التكلفة المستهدفة على أحد منتوجات مؤسسة SANIAK (صنوبر مخلط وحيد الثقب لحوض المطبخ من نوع PRIMA) من أجل تخفيض تكلفته دون أن يؤثر ذلك سلبا على نوعيته.

ولإجابة على أسئلة الإشكالية تم تقسيم البحث إلى قسم نظري يهتم بإبراز التكلفة المستهدفة كنظام لتخفيض التكاليف من خلال تعريف المدخل، عرض مبادئه ومراحل تطبيقه. وقسم تطبيقي في شكل دراسة ميدانية نحاول من خلالها تطبيق منهجية التكلفة المستهدفة على منتج (صنوبر) للمؤسسة الجزائرية لتصنيع اللواحق الصناعية والصحية، لمحاولة تخفيض تكلفته.

1) الإطار النظري للتكلفة المستهدفة:

سننظر في هذا الجانب إلى مفهوم التكلفة المستهدفة من خلال تعريفها، مبادئها ومراحل تطبيقها.

1-1) تعريف التكلفة المستهدفة:

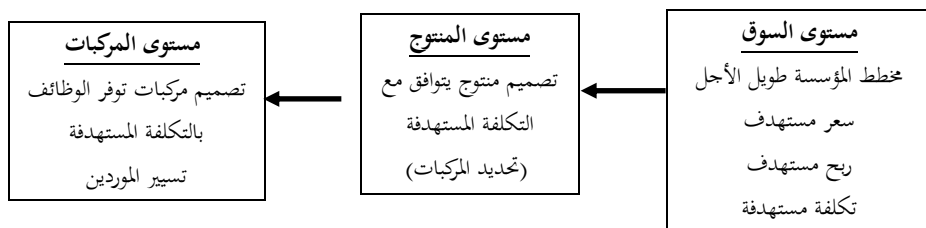
التكلفة المستهدفة هي مفهوم لإدارة التكاليف تم تطويره واستخدامه في المؤسسات اليابانية منذ سنوات السبعينات.¹ ويشتمل الأدب المحاسبي على العديد من التعاريف والمفاهيم المختلفة للتكلفة المستهدفة يمكن أن نجدها مثلا عند Horngren وآخرون (2009)² أو عند Cooper (1995)³ أو Sakurai (1989)⁴ وكذلك عند Takao Tanaka (1993)⁵.

وانطلاقا من هذه التعاريف يمكن الوصول إلى التعريف التالي: التكلفة المستهدفة ليست مجرد تقنية لحساب التكاليف، وإنما هي نظام للإدارة الإستراتيجية للتكاليف ينطلق من دراسة السوق لتحديد السعر التنافسي وخصائص المنتج التي ترضي العملاء، ثم يحدد التكلفة بطرح هامش الربح الذي تحدده الاستراتيجية العامة للمؤسسة من هذا السعر التنافسي، ليتم العمل على بلوغ هذه التكلفة بالتركيز على تصميم المنتج وتضافر جهود أشخاص من مختلف الأقسام لتخفيض التكلفة على كامل دورة حياة المنتج مع ضمان جودته.

2-1) مبادئ التكلفة المستهدفة:

- تتمثل المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة فيما يلي:⁶
- السعر يؤدي إلى التكلفة: يضع نظام التكلفة المستهدفة هدفاً للتكلفة يعبر عنه بالمعادلة التالية: $\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع} - \text{هامش الربح المستهدف}$ ؛
 - التركيز على العميل: وأخذ متطلباته المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات وفي توجيه تحاليل التكلفة؛
 - التركيز على مرحلة التصميم: يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعملية وإنجاز التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليفاً منخفضة؛
 - فريق أعضاؤه من وظائف مختلفة (Cross-functional teams): يكون الفريق متعدد الوظائف مسؤولاً عن كامل العملية من الشروع، الاختبار إلى النهاية. والمقصود هنا وجود تفاعل بين مختلف الأقسام؛
 - تخفيض تكلفة دورة الحياة: بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء؛
 - إدماج سلسلة القيمة: ويعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات والعملاء.
- ### 3-1) مراحل (مستويات) تطبيق التكلفة المستهدفة
- يمكن تقسيم طريقة التكلفة المستهدفة إلى ثلاث مراحل أو مستويات أساسية هي: مستوى السوق، مستوى المنتج ومستوى المركبات كما هو موضح في الشكل 1:

الشكل 1: المراحل الأساسية للتكلفة المستهدفة



المصدر: HERGETH Helmut, "Target Costing In the Textile Complex" in *Journal of Textile and Apparel Technology and Management (JTATM)*, Volume 2, Issue 1V, Fall 2002, p. 03

1-3-1) المرحلة الأولى: على مستوى السوق:

يتم في هذه المرحلة نقل الضغط الذي تواجهه المؤسسة في السوق إلى مصممي وموردي المنتج وذلك بطرح هامش ربح مستهدف من سعر البيع المستهدف لتحديد تكلفة المنتج التي يسمح بها السوق « Allowable cost ».⁷ وهي التكلفة المستهدفة التي يجب أن تسعى المؤسسة لتحقيقها. وهذا ما يعبر عنه نظريا بالمساواة التالية:⁸

سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف = التكلفة المسموح بها

أو: سعر البيع الذي يحدده السوق - الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه = التكلفة المستهدفة

ومن هنا يمكن تقسيم مستوى السوق إلى ثلاث خطوات أساسية:

أ- تحديد السعر المستهدف:

تؤدي أول خطوة في طريقة التكلفة المستهدفة إلى وضع سعر مستهدف للمنتج يتم حساب التكلفة المستهدفة على أساسه، أي أن هناك توجه نحو السوق. فتكون نقطة البداية من السوق عوضا عن المعايير الداخلية للتكلفة أو تقديرات التكلفة الموجودة.⁹

ويتم تحديد الأسعار في نظام التكلفة المستهدفة مع الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:¹⁰

- احتياجات/ أذواق/ رغبات العملاء؛

- السعر المرضي الذي يستعد العملاء لدفعه مقابل الخصائص والوظائف المطلوبة؛
- الوضعية التنافسية للمنافسين، أسعارهم، أصناف منتوجاتهم ووظائفها؛
- هدف حصة السوق المتعلق بحجم السوق الذي ترغب المؤسسة في بلوغه.

ب- تحديد الربح المستهدف:

وذلك بناء على إستراتيجية الربح طويل المدى للمؤسسة وإستراتيجية حصة المنتج من السوق في المدى القصير.¹¹ ويتحدّد الربح المستهدف على أساس العائد على المبيعات الذي تريد المؤسسة تحقيقه بدلا من العائد على الاستثمار وذلك لأسباب تقنية وإستراتيجية.¹²

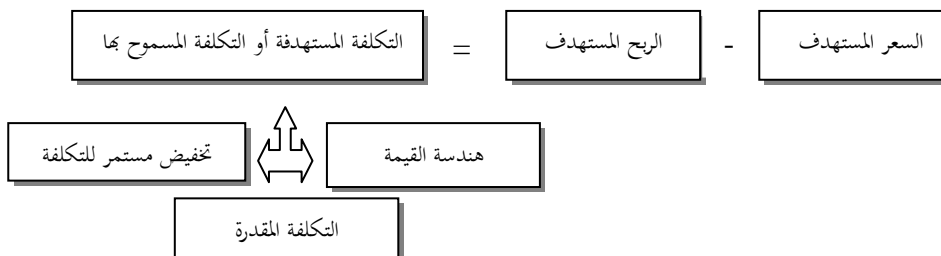
ج- حساب التكلفة المستهدفة:

بعد تحديد كل من سعر البيع والربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من المنتج المعني، يمكن حساب التكلفة المستهدفة للمنتج بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المتوقع مع ضمان توفر جميع الوظائف الأساسية التي يريدها العملاء في المنتج.¹³

1-3-2) المرحلة الثانية: على مستوى المنتج

لا تأخذ التكلفة المستهدفة (المسموح بها) المحسوبة في المرحلة الأولى إمكانيات المؤسسة أو الموردين بعين الاعتبار.¹⁴ وفي هذه المرحلة يتم تقدير تكلفة المنتج التي يمكن بلوغها في إطار مؤهلات المؤسسة وتكنولوجياتها. وعموما تكون التكلفة المقدرة أكبر من التكلفة المستهدفة وينبغي محاولة امتصاص الفرق الموجود بين التكلفتين.¹⁵ من خلال تصميم أفضل (إقتصادي أكثر) للمنتج وتحسين التشكيلات التشغيلية وتنظيم الإنتاج المستقبلي على أساس مثلوليّة النسبة بين القيمة والتكلفة فلا يجب أن يكون تخفيض التكلفة مصحوبا بانخفاض في قيمة المنتج لدى العميل. وتساعد تقنية تحليل القيمة على تخفيض التكاليف في مرحلة تصميم المنتج بينما يكون التخفيض المستمر للتكاليف (Kaizen Costing) في مرحلة الإنتاج. والشكل 2 المبين أدناه يلخص الطريقة.

الشكل 2: طريقة التكلفة المستهدفة



المصدر: ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, « DCG 11 : Contrôle de gestion : Manuel et Applications », éd. Dunod (3^{ème} éd.), Paris, 2013, p.665.

1-3-3) المرحلة الثالثة: على مستوى المركبات:¹⁶

في حالات عديدة تتم هذه المرحلة بالتوازي مع المرحلة الثانية، حيث تتم تجزئة المركبات إلى وظائف فرعية وتعاد نفس العملية التي تمت في المرحلة الثانية على مستوى المنتج ولكن هذه المرة على مستوى المركبات.¹⁷ ويتمثل هدف هذه المرحلة في إحداث ضغط على موردي المؤسسة لتخفيض تكاليف المركبات التي يعرضونها وبذلك تمكن المشتري (المؤسسة) من وضع السعر الذي يرغب في دفعه لكل المركبات الضرورية للمنتج.¹⁸

2) الدراسة التطبيقية: دراسة حالة تخفيض تكلفة صنبور مخلط وحيد الثقب لحوض

المطبخ من نوع PRIMA

سنحاول تطبيق منهجية التكلفة المستهدفة على أحد منتوجات مؤسسة SANIAK بعين الكبيرة بولاية سطيف (المتثل في صنبور من نوع PRIMA) من أجل تخفيض تكلفته دون الإضرار بنوعيته. ويتطلب ذلك تشكيل فريق عمل يتحد أفراداه من أجل تحقيق ذلك.

1-2) توجيه العمل:

- ستقوم الباحثة بدور منشط الفريق ومحلل القيمة حيث ستؤدي مهام فريق العمل من جمع للمعلومات (داخلية وخارجية)، تحليل وظيفي، بحث عن الأفكار، دراسة وتقييم الحلول وذلك تحت توجيه ومتابعة ممثلي مختلف المصالح لتقوم بمهامها على أكمل وجه.

- أما فريق العمل فيتشكل من: ممثل مصلحة البحث والتطوير، ممثل مصلحة المحاسبة التحليلية، ممثل المصلحة التجارية، ممثل مصلحة المشتريات، ممثل مصلحة العمليات الإنتاجية.

2-1-1) المنتج موضوع الدراسة:

يتمثل المنتج الذي سنطبق عليه دراستنا في صنوبر مخلط وحيد الثقب لحوض المطبخ من نوع PRIMA وقد تم اختياره للأسباب التالية: كونه يمثل نسبة كبيرة من مبيعات المؤسسة، ارتفاع تكلفته وبذلك ارتفاع سعر بيعه في السنة الحالية نظرا لارتفاع سعر المادة الأولية، باعتباره منتوجا واسع الاستعمال، كما أنه يتميز بدرجة كبيرة من التعقيد حيث يحتوي على عدد كبير نسبيا من المركبات (15 مركب) ويتطلب تصنيعه عددا كبيرا نسبيا من خطوات الإنتاج مما يجعله مناسباً لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

2-1-2) هدف الدراسة:

يتمثل هدف الدراسة في تخفيض تكلفة المنتج للوصول إلى التكلفة المستهدفة التي سيتم حسابها لاحقا دون الإضرار بالتنوع حيث يجب أن يؤدي المنتج الوظائف التي يريدها العميل.

3-1-2) مراحل الدراسة:

- ✓ تقديم المنتج محل الدراسة و جمع أكبر قدر من المعلومات المتعلقة به؛
- ✓ دراسة سوق المنتج والمنتجات المنافسة؛
- ✓ تحديد السعر المستهدف والتكلفة المستهدفة؛
- ✓ مقارنة التكلفة المقدرة بالتكلفة المستهدفة للمنتج؛
- ✓ تطبيق منهجية تحليل القيمة من أجل تخفيض تكلفة المنتج وامتصاص الفرق الموجود بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة.

2-2) دراسة سوق المنتج والمنتجات المنافسة

2-2-1) هدف دراسة السوق والوسيلة المستخدمة فيها:

سنعتمد لدراسة السوق على طريقة الاستقصاء باستعمال الاستمارة كأداة للحصول على المعلومات اللازمة. وتلاؤما مع متطلبات دراستنا وظروفنا ارتأينا الاكتفاء بإعداد إستمارة توجه إلى بائعي الصنابير للحصول على المعلومات اللازمة عن السوق واحتياجات العملاء واعتبار البائع المرآة التي تعكس العميل نظرا لاحتكاكه به. ويمكن أن نلخص أهداف الاستمارة فيما يلي:

- التعرف على منافسي المنتج BCR في السوق وحصص كل واحد من هذه السوق؛
- تقييم المنتج BCR والمنتجات المنافسة من حيث السعر والجودة؛
- التعرف على إيجابيات وسلبيات المنتج BCR والمنتجات المنافسة؛
- تحديد متطلبات العملاء المتعلقة بالمنتج من أجل العمل على تلبيتها؛
- تحديد سعر تنافسي لحساب التكلفة المستهدفة على أساسه.

2-2-2) نتائج دراسة السوق

بعد صياغة الاستمارة واختيار العينة الممثلة لمجتمع الدراسة والمكونة من 17 بائع للصنابير (بائعي جملة وتجزئة) على مستوى ولاية سطيف، ومن خلال تحليل المعلومات المتوصل إليها عن طريق استقصاء أفراد العينة تم التوصل إلى النتائج التالية:

أ- حصص كل منتج من السوق: بناء على تحليل البيانات التي تم جمعها انطلاقا من عينة الدراسة، اتضح لنا أن أكبر حصص من السوق تعود إلى منتجات BCR حيث يمثل بائعوها 70,59% من إجمالي البائعين ويمثل بائعي صنابير حوض المطبخ من هذا النوع (المنتج محل دراستنا) نسبة 76,47%. تأتي في المرتبة الثانية منتجات FLR بالنسبة للصنابير بشكل عام بنسبة 64,71% والمنتجات الصينية بالنسبة للصنابير حوض المطبخ وبنفس النسبة (64,71%). أما المرتبة الثالثة فهي لصالح المنتجات الصينية بالنسبة للصنابير بشكل عام حيث تمثل نسبة 52,94% من إجمالي بائعي العينة. ومنتجات FLR الخاصة بحوض المطبخ بنسبة 58,82%. ونجد في المرتبة الرابعة المنتجات الإيطالية بنسبة 29,41% فيما يخص الصنابير بشكل عام

و47,06% بالنسبة لصنابير حوض المطبخ. وأخيرا المنتوجات الألمانية بنسبة ضئيلة جدا تقدر بـ5,88%.

ب- إقبال العملاء على كل منتج: يوضح الجدول 01 درجة إقبال العملاء على كل منتج معبر عليها بالرتبة المتوسطة والتي تم حسابها كما يلي: الرتبة × التكرار / المجموع. حيث يتبين لنا أن المنتج الذي يلقي إقبالا أكبر حسب العينة المدروسة هو BCR، ويأتي FLR في المرتبة الثانية ثم المنتوجات الصينية وبعدها الإيطالية.

الجدول 01: إقبال العملاء على كل منتج¹⁹

		الرتبة					
الرتبة المتوسطة	الرتبة × التكرار	المجموع	4	3	2	1	المنتج
1,15	15	13		1		12	BCR
1,91	21	11		1	8	2	FLR
2,77	36	13	4	4	3	2	CH
2,67	24	9	2	3	3	1	IT

CH: المنتج الصيني؛ IT: المنتج الإيطالي

* سوف نعمل المنتج الألماني في دراستنا لكونه يمثل نسبة ضئيلة جدا من السوق.

ج- العامل الرئيسي المتحكم في قرار شراء صنوبر حوض المطبخ: تم تصنيف العوامل المتحكم في قرار الشراء إلى ثلاث عوامل هي: السعر، نوعية المنتج وتوفر قطع الغيار. ومن خلال آراء أفراد العينة اتضح أن: 88,23% من العينة يعتبرون نوعية المنتج هي العامل الرئيسي الذي يتحكم في قرار شراء الصنوبر؛ 52,94% يعتبرون سعر المنتج العامل الرئيسي المتحكم في قرار شراء الصنوبر؛ 35,29% يعتقدون أن توفر قطع الغيار للمنتج هي العامل الرئيسي الذي يتحكم في قرار شراء الصنوبر.

د - تقييم سعر كل منتج: لتقييم سعر المنتج وضعنا سلما بثلاث مستويات (منخفض، مقبول، مرتفع). واتضح من خلال الإجابات أن: 90,91% من العينة يعتبرون سعر صنوبر حوض المطبخ من نوع FLR مقبولا و9,09% يعتبرونه مرتفعا؛ 76,92% يعتبرون سعر صنوبر

حوض المطبخ من نوع BCR مرتفعا، 15,38% يعتبرونه مقبولا و 7,69% يعتبرونه منخفضا؛ 53,85% من العينة يعتبرون سعر صنوبر حوض المطبخ الصيني منخفضا و 46,15% يعتبرونه مقبولا؛ 71,43% يعتبرون سعر صنوبر حوض المطبخ الإيطالي مقبولا و 28,57% يعتبرونه مرتفعا.

هـ- تقييم نوعية المنتج BCR موضوع الدراسة: باستعمالنا لسلم تقييم بخمس مستويات لتقييم نوعية الصنوبر BCR توصلنا إلى النتائج الملخصة في الجدول 02:

الجدول 02: تقييم نوعية المنتج BCR موضوع الدراسة باستعمال سلم تقييم ذو

خمس مستويات

المجموع	5	4	3	2	1	
	رديئة جدا	رديئة	مقبولة	جيدة	جيدة جدا	
عدد الأفراد	-	-	4	4	7	15
النسبة المئوية (%)	-	-	26,67	26,67	46,67	100

و- تقييم نوعية كل منتج حسب عدة معايير ووفق سلم التقييم السابق ذو الخمس

مستويات: يعرض الجدول رقم 03 النتائج المتوصل إليها فيما يخص تقييم النوعية.

الجدول 03: تقييم نوعية كل منتج حسب عدة معايير

المعايير المنتج	السعر	طول العمر	جمال الشكل	سهولة التحريك	مقاومة الصدأ	مقاومة التسرب	حرارة الماء	ضبط درجة	الصلابة	السوق	الحضور في	المجموع	النسبة (%)*
FLR	2,091	2,18	1,8	1,72	1,18	1,727	1,273	1,72	1,72	1,818	1,818	15,54	34,5
BCR	3,125	1,25	2,69	1,63	1,06	1,437	1,125	1,18	1,18	1,062	1,062	14,56	32,3
CH	1,067	4,86	3,47	3,2	4,33	4,533	2,133	4,73	4,73	1,20	1,20	29,53	65,6
IT	2,250	2,25	2,37	2,50	2	2,125	1,875	2,37	2,37	2,50	2,50	20,25	45

* تم حساب النسب بقسمة مجموع متوسطات النقاط التي تحصل عليها كل منتج على

45 (= 5 × 9) لأننا استعملنا تسعة معايير لتقييم نوعية كل منتج وسلم بخمس درجات لكل

معيار (على سبيل المثال: 34,54% = 45 / 15,545). وتمثل هذه النسب نسبة رداءة كل منتج وبالتالي فإن نسبة جودة المنتج هي النسبة المكملة (أي 100%- نسبة الرداءة).

وعليه فإن منتج BCR محل الدراسة يحتل المرتبة الأولى من حيث النوعية بنسبة جودة تقدر بـ 67,64% (100- 32,36) أي بين الجيدة والجيدة جدا (حيث: تمثل الدرجة 1 من السلم نوعية جيدة جدا ونسبة جودة = 80%، الدرجة 2 تقابل نوعية جيدة ونسبة جودة = 60%، الدرجة 3 تقابل نوعية مقبولة ونسبة جودة = 40%، الدرجة 4 تقابل نوعية رديئة ونسبة جودة = 20% والدرجة 5 تقابل نوعية رديئة جدا ونسبة جودة = 0%). يأتي في المرتبة الثانية منتج FLR بنسبة 65,64% أي نوعية بين الجيدة والجيدة جدا، ثم المنتج الإيطالي بنسبة 45% أي بين المقبولة والجيدة وأخيرا المنتج الصيني بنسبة جودة تعادل 34,38% وبذلك فإن نوعيته بين المقبولة والرديئة.

كما يتضح لنا من الجدول 03 أعلاه أن منتج BCR يتفوق على المنتوجات المنافسة في جميع المعايير المعتمدة للتقييم ما عدى السعر وجمال الشكل، حيث يحتل المنتج الصيني المرتبة الأولى من حيث سعره الجيد بمتوسط 1,067 وبعده FLR بمتوسط 2,091 ثم الإيطالي بـ 2,25 وأخيرا BCR بـ 3,125 أي بين المقبول والرديء (الغالي). بينما يتصدر FLR باقي المنتوجات المنافسة من حيث جمال شكله حيث تُقيم بين الجيد والجيد جدا بمتوسط 1,818 وبعده الإيطالي بمتوسط 2,375 بينما يحتل BCR المرتبة الثالثة بين الجيد والمقبول بمتوسط 2,687.

ز- الأسعار الحالية والمقترحة لكل منتج

بعد استجواب أفراد العينة لمعرفة أسعار التجزئة والجملة الحالية لكل نوع من صنابير حوض المطبخ والأسعار المقترحة التي ترضي كلا من العملاء وبائعي الجملة والتجزئة توصلنا إلى النتائج التالية الملخصة في الجدول 04 أدناه:

الجدول 04: الأسعار الحالية والمقترحة لكل منتج (الوحدة: دج)

المنتج	متوسط سعر التجزئة الحالي	متوسط سعر التجزئة المقترح	متوسط سعر الجملة الحالي	متوسط سعر الجملة المقترح
BCR	1.749	1.427,27	1.642	1.226,77
FLR	1.343,75	1.368,75	1.150	1.153,38
CH	550	550	391,11	402
IT	1.150	1.121,67	964	924,17

3-2) تحديد السعر المستهدف والتكلفة المستهدفة:

من خلال دراسة السوق التي قمنا بها وجدنا أن السعر الذي يرغب فيه المستهلك النهائي ويستعد لدفعه اعتمادا على بائعي التجزئة = 1.427,27 دج، وانطلاقا من هذا السعر وهوامش الربح التي يرغب بائعي التجزئة والجملة في تحقيقها نصل إلى السعر المستهدف الذي ينبغي على المؤسسة تطبيقه كما هو موضح في الجدول 05 أدناه:

الجدول 05: تحديد السعر المستهدف للمنتج

البيان	المبلغ (دج)
السعر المستهدف للمنتج في السوق لإرضاء العميل - متوسط الهامش الذي يرغب بائع التجزئة في تحقيقه	1.427,27 (200,5)
= سعر البيع لبائع التجزئة (الذي يطبقه الموزع) - الهامش الذي يرغب الموزع في تحقيقه	1.226,77 (66,67)
= السعر المستهدف الذي تطبقه المؤسسة على الموزع	1.160,10

من المفترض أن يتحدد هامش الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من استراتيجية المؤسسة، لكن نظرا لصعوبة حصولنا على هذه المعلومة، سنفترض أن نسبة هامش الربح المرغوب تحقيقها خلال السنة الحالية هي النسبة المحققة في السنة السابقة، أي 14,52% بالنسبة للموزعين. وبذلك تكون التكلفة المستهدفة كالتالي: (أنظر الجدول 06 المبين أدناه)

الجدول 06: حساب التكلفة المستهدفة للمنتوج

بالنسبة للموزعين (دج)	اليان
1.160,10	السعر المستهدف
(168,45)	- هامش الربح المرغوب (14,52%)
991,65	= التكلفة المستهدفة

2-4) مقارنة التكلفة المقدرة بالتكلفة المستهدفة للمنتوج:

بناء على المعلومات التي جمعناها في المرحلة الأولى من الدراسة، فإن التكلفة المقدرة للمنتوج من طرف مصلحة المحاسبة التحليلية هي: 1.237,208 دج. وتوصلنا في المرحلة السابقة إلى تكلفة مستهدفة تقدر بـ 991,65 دج. إذن: هناك فجوة بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة تقدر بـ: $991,65 - 1.237,208 = 245,558$ دج يجب العمل على تقليصها وهذا هو هدف المرحلة الموالية من الدراسة.

2-5) تطبيق منهجية تحليل القيمة من أجل تخفيض تكلفة المنتج وامتصاص الفرق

الموجود بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة: سنعتمد في هذه المرحلة على تقنية التحليل

الوظيفي لتحديد المواضع الممكن تقليص تكلفتها لبلوغ التكلفة المستهدفة المحددة سابقا، لهذا نحن بحاجة لتحديد وظائف المنتج، تكلفة كل وظيفة وأهميتها النسبية عند العملاء.

2-5-1) تحديد وظائف المنتج:

من خلال التحليل الوظيفي تم تصنيف الوظائف التي يؤديها المنتج موضوع الدراسة إلى ثلاث وظائف أساسية (توفير الماء البارد، توفير الماء الساخن وخلط الماء البارد بالساخن)، تسع وظائف ثانوية (إمكانية الاتصال بسلسلة سدادة الحوض، الإشارة إلى الماء البارد والساخن، سهولة التحكم، طول العمر (تتضمن هذه الأخيرة وظيفة الصلابة، منع التسرب ومقاومة الصدأ)، تنظيم تدفق المياه، تثبيت الصنبور على الحوض) ووظيفتي تقدير (جمال المظهر وحمل العلامة التجارية). كما تم تحديد مركبات المنتج ووظيفة كل منها إلا أننا لن نورد تفاصيل أكثر عن التحليل الوظيفي كوننا مقيدين في هذا المقال بعدد صفحات محدد.

2-5-2) تحليل تكلفة كل وظيفة:

بعد تحديد وظيفة كل مركب من مركبات المنتج وتصنيفها قمنا بتحليل تكلفة كل وظيفة بناء على جدول التكلفة المقدرة المتحصل عليه من مصلحة المحاسبة التحليلية، وهذا ما يعرضه الجدول المبين في الملحق رقم 01 والذي يحسب تكلفة كل وظيفة من الوظائف الأربعة عشر بالقيمة النقدية (تكلفة 1000 وحدة) وبالنسبة المئوية.

ولتبسيط (وفهم) أكثر للجدول يمكن إضافة ما يلي:

أ- **تكلفة وظيفة توفير الماء البارد = تكلفة وظيفة توفير الماء الساخن**

= $\frac{1}{2}$ (تكلفة إيصال الماء للحوض + تكلفة التحكم في تدفق الماء البارد والساخن + تكلفة الاتصال بمصدر الماء + تكلفة تثبيت الصنوبر)

$$= \frac{1}{2} (39.747,71) + \frac{1}{2} (112.651,71) + \frac{1}{2} (84.814) + \frac{1}{2} (39.404) = 19.702 + 42.407 + 56.325,855 + 19.873,855 = \boxed{138.308,71} \text{ دج}$$

وإذا عبرنا عليها بالنسب المئوية نحصل على ما يلي:

$$\frac{1}{2} (3,22) + \frac{1}{2} (9,10) + \frac{1}{2} (6,85) + \frac{1}{2} (3,18) = 1,61 + 4,55 + 3,42 + 1,59 = \boxed{11,17} \% = 1,59$$

*قمنا بالقسمة على 2 لأن تكلفة توفير الماء مقسمة بالتساوي بين توفير الماء البارد وتوفير الماء الساخن.

ب- **تكلفة وظيفة طول العمر = تكلفة الصلابة + تكلفة منع التسرب + تكلفة مقاومة**

$$\text{الصدأ} = 577.370 + 7.872 + 7.503,71 = \boxed{592.745,71} \text{ دج}$$

$$= 0,64 + 0,64 + 46,67 = \boxed{47,92} \% \text{ أي ما يوافق:}$$

2-5-3) أهمية كل وظيفة:

تعتبر أهمية كل وظيفة على القيمة التي يوليها لها العميل. حيث اعتمدنا على الرتبة المتوسطة لتحديد هذه الأهمية كما هو موضح في الجدول 07 في الصفحة الموالية فكلما كانت الرتبة المتوسطة أقرب إلى الواحد كلما اعتبرت الوظيفة ذات أهمية. ثم قمنا بالتعبير عن الأهمية بشكل نسبي وذلك حتى تتمكن من حساب التكلفة المستهدفة لكل وظيفة فيما بعد.

2-5-4) التكلفة المستهدفة للوظائف والفجوة الموجودة بينها وبين التكلفة المقدرة:

بعد أن حددنا نسبة التكلفة ونسبة الأهمية لكل وظيفة، يمكننا الآن إيجاد الفرق بين النسبتين لتتوصل إلى الوظائف التي تحظى بأولوية تخفيض تكاليفها - حيث أن الوظيفة التي يكون لها أعظم فرق بين النسبتين هي الأولى- وتحديد الوظائف التي ينبغي الاهتمام بتحسينها نظرا لأهميتها النسبية - الوظائف التي تفوق نسبة أهميتها نسبة تكلفتها-. كما يمكننا تحديد التكلفة المستهدفة لكل وظيفة وذلك بضرب نسبة أهميتها في التكلفة المستهدفة للمنتوج كما هو مبين في الجدول 08 والذي يتضح من خلاله أنه ولامتصاص الفجوة الموجودة بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة للمنتوج، لابد من تخفيض تكلفة وظيفتي مقاومة الصدا (F10) بمقدار 488,1215 دج وخلط الماء البارد بالساحن (F3) بـ 157,03721 دج (القيم الموجبة في العمود قبل الأخير من الجدول 08) وفي المقابل تخصيص مبالغ إضافية يقدر مجموعها بـ 399,59976 دج (مجموع القيم السالبة في العمود قبل الأخير من الجدول 08) لتحسين باقي الوظائف لتتناسب تكلفتها مع نسبة أهميتها (حيث يقسم هذا المبلغ بين الوظائف بالمبالغ المحددة في العمود قبل الأخير من الجدول 08).

وبهذا نكون قد حققنا هدفنا المحدد في إشكالية بحثنا، حيث تمكنا من تطبيق منهجية التكلفة المستهدفة وتحديد النقاط التي يجب التركيز عليها لتخفيض تكلفة المنتج مستعينين في ذلك بتقنية تحليل القيمة. لذا نكتفي بهذا القدر ونترك المراحل المتبقية المتمثلة في تقديم الحلول وتقييمها واختيار الحل الأنسب لأعضاء الفريق الممثل للمؤسسة إن أرادوا إتمامها على ضوء النتائج التي انتهت إليها دراستنا.

الجدول 07: الأهمية النسبية لوظائف المنتج

الأهمية النسبية	cm/1	الرتبة المتوسطة (cm)	cij*ni	الرتبة (cij)												الوظائف
				12	11	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	
%22	0,5494	1,82	31							2			1	2	12	توفير الماء البارد (F1)
%14	0,3401	2,94	50		1					2	1		2	5	6	توفير الماء الساخن (F2)
%7	0,1848	5,41	92	1			1	1	2	5	1		4		2	خلط الماء البارد بالساخن (F3)
%4	0,0904	11,06	188	7	6	2	2									الاتصال بسلسلة غمد الخوض (F4)
%7	0,1701	5,88	100			2	1	3	1	2	1	4	2		1	جمال الشكل (F5)
%7	0,1736	5,76	98			1	1	1	3	4	3	1	2		1	سهولة التحكم (F6)
%10	0,2538	3,94	67			1			1	2	1	6	1	1	4	الصلابة (F7)
%4	0,1063	9,41	160	1	1	8	3	2	2							الإشارة للماء البارد والساخن (F8)
%5	0,1148	8,71	148	4	2	1	4	1	2	1			1		1	حمل العلامة التجارية (F9)
%9	0,2299	4,35	74				1		2	2	3	3	2	2	2	مقاومة الصدأ (F10)
%7	0,1618	6,18	105				1	5	4	1	3		2		1	منع التسرب (F11)
%4	0,1024	9,76	166	2	6	1	7						1			تصفية وتنظيم تدفق المياه (F12)
%100	2,4775															المجموع

ni: يعبر عن تكرار الرتبة لكل وظيفة والذي تحصلنا عليه من إجابات أفراد عينة الدراسة (17 بائع) (مثلا لقراءة السطر الأول من الجدول: أعطى 12 فرد من العينة الرتبة 1 لوظيفة توفير الماء البارد، 2 أفراد منحوها الرتبة 2، فرد واحد أعطاهها الرتبة 3، وفردين أعطوها الرتبة 6)

cij: يعبر عن الرتبة لكل وظيفة التي تتغير من 1 إلى 12.

Cij*ni: هو مجموع جداء رتبة كل وظيفة في تكرارها مثلا في السطر الأول:

$$. (2 \times 6) + (1 \times 3) + (2 \times 2) + (1 \times 12) = 31$$

الرتبة المتوسطة = $cm = n / Cij*ni$ ، حيث **n** هو حجم العينة = 17. مثلا: $1,82 =$

17 / 31؛ $cm/1$ هو مقلوب الرتبة المتوسطة، مثلا: $1,82/1 = 0,5494$.

الأهمية النسبية لكل وظيفة هي: $(1 / \text{الرتبة المتوسطة}) / 2,4775$ مثلا بالنسبة ل **F1**

$$. 2,4775 / 0,5494 = \%22$$

الجدول 08: الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة للوظائف

الأولوية	EC- TC	% التكلفة -% الأهمية	التكلفة المستهدفة للوظيفة (TC)	% الأهمية للوظيفة	% التكلفة المقدرة	التكلفة المقدرة للوظيفة (EC)	الوظائف
	79,85429-	10,83-	218,163	22	11,17	138,30871	F1
	0,52229-	2,83-	138,831	14	11,17	138,30871	F2
2	157,03721	11,3	69,4155	7	18,3	226,45271	F3
	34,441-	3,58-	39,666	4	0,42	5,22500	F4
	23,39113-	3,28-	69,4155	7	3,72	46,02437	F5
	6,22479-	1,89-	69,4155	7	5,11	63,19071	F6
	91,66129-	9,39-	99,165	10	0,61	7,50371	F7
	38,80734-	3,93-	39,666	4	0,07	0,85866	F8
	44,36013-	4,58-	49,5825	5	0,42	5,22237	F9
1	488,1215	37,67	89,2485	9	46,67	577,37000	F10
	61,5435-	6,36-	69,4155	7	0,64	7,87200	F11
	18,794-	2,31-	39,666	4	1,69	20,87200	F12
	245,55895		991,65	100	100	1237,20895	المجموع

%التكلفة المقدرة لكل وظيفة = التكلفة المقدرة للوظيفة/ التكلفة المقدرة للمنتوج

وقد تم حسابها في الملحق 01. فمثلا %التكلفة المقدرة للوظيفة =F1 =138,30871 /1237,20895 =11,17%.

التكلفة المستهدفة لكل وظيفة = %الأهمية للوظيفة × التكلفة المستهدفة للمنتوج.

فمثلا التكلفة المستهدفة للوظيفة =F1 =22% × 991,65 دج = 218,163 دج.

الخلاصة

تناول هذا البحث مدخلا حديثا لمحاسبة التسيير هو: التكلفة المستهدفة مع محاولة تبين أهميته وفعالته في تخفيض التكاليف وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية. وقد تم التوصل إلى الخلاصة والنتائج التالية:

1. تختلف طريقة التكلفة المستهدفة عن الطريقة التقليدية للتسعير وحساب التكاليف في كونها تحدد التكلفة على أساس السعر الذي يفرضه السوق وتركز على تخفيض التكاليف خلال المراحل القبلية لدورة حياة المنتج (مرحلة التصميم: أي قبل التحمل الفعلي للتكاليف) وتعمل على تخفيض تكاليف كامل دورة حياة المنتج. على خلاف المدخل التقليدي المتمثل في حساب التكلفة وتحديد السعر انطلاقا من التكلفة وتعويض ارتفاع التكاليف بزيادة في الأسعار، والتركيز على تخفيض تكاليف الإنتاج فقط بعد مرحلة الإنتاج (أي بعد تحملها)؛
2. أسلوب التكلفة المستهدفة ليس مجرد تقنية لحساب التكلفة وإنما نظام متكامل للتسيير الاستراتيجي للتكاليف والأرباح يأخذ بعين الاعتبار السوق (لتحديد السعر التنافسي) ومتطلبات العملاء (لتحديد خصائص المنتج) واستراتيجية المؤسسة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها (لتحديد هامش الربح المرغوب) في تحديد التكلفة المستهدفة. وبناء على التكلفة المستهدفة التي يحددها يتم اتخاذ قرارات لإدارة التكلفة؛
3. ومن خلال الدراسة التطبيقية تمكنا من إثبات إمكانية تطبيق منهجية التكلفة المستهدفة في مؤسسة جزائرية (SANIAK) لتخفيض تكلفة أحد منتوجاتها (صنوبر من نوع PRIMA) في إطار تحليل وظيفي دون أن يؤثر ذلك سلبا على نوعيته.

الاقتراحات والتوصيات:

من بين الحلول التي نقترحها على المؤسسة محل الدراسة:

1. إعادة النظر في المادة الأولية المستعملة (المتثلة في الليتون) ومحاولة إيجاد بديل لها يكون صحيا وأقل تكلفة؛

2. تعديل تصميم المنتج لتحقيق اقتصاد في وزنه وبذلك في تكلفته بحيث يصبح جسم المخلط أخف كما يمكن الاقتصاد في طول أنبوب الصنبور؛
 3. تعديل تصميم المنتج ليصبح شكله أجمل بالأخذ بعين الاعتبار شكل المقبضين، حيث أثبتت دراسة السوق تدمير العملاء من الشكل الحالي للمقبضين ورغبتهم في مقابض أجمل، حيث يعتبرون المنتجات المنافسة أحسن من هذا الجانب؛
 4. وبشكل عام ننصح المؤسسة بالتفكير في تطبيق منهجية التكلفة المستهدفة على منتجاتها بعدما ثبت أن ذلك ممكنا وليس مستحيلا من خلال هذه الدراسة.
- وكخلاصة فإن الإجابة عن الإشكال المطروح في بداية بحثنا كانت «بِنَعْم» أي أنه يمكن للمؤسسة الجزائرية استعمال التكلفة المستهدفة لتخفيض تكاليف منتجاتها. ونصح المسؤولين بالمؤسسات التفكير في التوجه نحو هذه الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف.

مجلة "الأبحاث الاقتصادية" لجامعة البليدة 2 - العدد 15 (ديسمبر 2016)

الوظائف الأجزاء أو المركبات	الاتصال بمصدر الماء	إرسال الماء للحوض	خلط الماء البارد بالساخن	الاتصال بسلسلة سدادة الحوض	التحكم في تدفق الماء البارد والساخن	مقاومة الصدأ	سهولة التحكم	الإشارة للماء البارد والساخن	الصلابة	منع التسرب	تنظيم تدفق المياه	جمال الشكل	حمل العلامة التجارية	تثبيت الصبور
جسم المخلوط			222.089			236.55						9.234		
حلفة توصيل السلسلة				5.225		2.374						1.334		
رأسا الصنوبر					108.288	218.04				6.342				
2 Inserts						2.500								
مقبضان						43.575								
برغيان 8 M4x						2.200								
حلفتان سوداويتان												525		
قرص أزرق								429,33				429,33	429,33	
قرص أحمر								429,33				429,33	429,33	
أنبوب قابل للتوجيه		35.384				119.29	10.552			1.257		28.375		
Joint torique										273				
برغي تثبيت						1.107			3.140			1.334		
أنبوبا توصيل	84.81													
بمجموعة تثبيت الصبور														39,40
منظم تدفق المياه											20.87			
التكيب		4.363,7	4.363,7			4.363,7	4.363,7		4.363,7			4.363,7	4.363,7	
المجموع	84.81	39.747,7	4.363,7	5.225	112.651,7	577.370	63.190,7	858,66	7.503,7	7.872	20.872	46.024	5.222,3	39.404
نسبة التكلفة	%6,85	%3,22	%18,30	%0,42	%9,10	46,67%	%5,11	%0,07	%0,61	0,64%	%1,69	%3,72	%0,42	%3,18

(تكلفة 1000 وحدة)

الملحق رقم 02: تحليل تكلفة كل وظيفة

¹ ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, « DCG 11 : *Contrôle de gestion : Manuel et Applications* », éd. Dunod (3^{ème} éd.), Paris, 2013, p.665.

² HORNGREN Charles et al., « *Comptabilité de gestion* » traduction et adaptation française par LANGLOIS Georges, éd. Pearson Education France, (4^{ème} éd.), Paris, 2009, p. 406.

هورنجرن تشارلز وآخرون، "محاسبة التكاليف- مدخل إداري" الجزء 1، ترجمة حجاج أحمد حامد، ط. دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009، ص. 773.

DEMEESTERE René, LORINO Philippe et MOTTIS Nicolas, « *Le contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise* », éd. Dunod, (5^{ème} éd.), Paris, 2013, p. 353.

FEIL Patrick, YOON Keun-Hyo and Kim Il-Woon, "Japanese Target Costing: التعريف مذكور في: A Historical Perspective" in *International Journal of Cost Management*, spring 2004, p.p. 10-19.

⁵ التعريف مذكور في: DEMEESTERE, LORINO, MOTTIS, Op.cit, p. 353

⁶KWAH Discole Ganye, "Target Costing In Swedish Firms- Fiction, fad or fact? An Empirical Study of some Swedish firms", *International Management, Master Thesis Number 2004:24*, Graduate Business School, School of Economics and Commercial law, Göteborg University, Printed by Elanders Novum, 2004, p.p. 44-45

⁷COOPER Robin, SLAGMULDER Regine, « *Factors Influencing The Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice*», February 25, 1997, p.01

⁸ KWAH, Op.cit, p. 52

⁹HERGETH Helmut, "Target Costing In the Textile Complex" in *Journal of Textile and Apparel Technology and Management (JTATM)*, Volume 2, Issue 1V, Fall 2002, p. 04.

¹⁰ KWAH, Op.cit, p. 52

¹¹ HERGETH, Op.cit, p. 05

¹² KWAH, Op.cit, p. 52

¹³ MEYSSONNIER François, " *Le Target Costing Un Etat De L'Art*", dans *Finance Contrôle Stratégie*, Volume 4, No 4, Décembre 2001, p. 120

¹⁴ COOPER, SLAGMULDER, Op.cit, p.01

¹⁵CUYAUBERE Thierry, MULLER Jaques, « *Contrôle de gestion : Manuel DEFC épreuve N° 7* », éd. Groupe Revue Fiduciaire, (7^{ème} éd.), Paris, 2004, p. 441

¹⁶ لن نتطرق لهذه المرحلة بتفصيل كبير باعتبار أن ما تم قوله عن المرحلة التي سبقتها يمكن إعادته في هذه المرحلة ولكن على مستوى مركبات المنتج، أي يتم حساب التكلفة المستهدفة لمركبات المنتج وامتصاص الفرق بينها وبين التكلفة المقدرة للمركبات.

¹⁷ HERGETH, Op.cit, p. 07

¹⁸ COOPER, SLAGMULDER, Op.cit, p.01

¹⁹ كل الجداول من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية.