

مساهمة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف: دراسة حالة مؤسسة بيسكو فروي

- بسكرة -

The Contribution of Target Cost to Cost Reduction a Study of the Bisco Fruits Company - Biskra -

خشعي عفاف¹، عبد القادر الشيخ²

Khechai Afaf¹, Abdelkader Chikh²

¹ جامعة محمد خيضر (الجزائر)، afaf.khechai@univ-biskra.dz

² جامعة محمد خيضر (الجزائر)، abdelkader.chikh@univ-biskra.dz

تاريخ الاستلام: 2021/07/15 تاريخ القبول: 2021/08/30 تاريخ النشر: 2021/09/30

ملخص:

هدفنا من خلال هذه الدراسة إلى إبراز دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف، بالتعرف على خطوات عمل الأسلوب في تخفيض التكاليف وكذا أهميته في تعظيم أرباح المؤسسات من خلال تطبيقه.

خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن أسلوب التكلفة المستهدفة يجمع بين متطلبات الزبائن وجودة المنتجات وتخفيض التكاليف، لذا يعتبر مدخلا لتخفيض التكاليف وإدارتها في مرحلتي التخطيط والتصميم المنتجات، إلا أن معظم المؤسسات الجزائرية لا تستطيع تطبيق هذا الأسلوب نظرا لعدم وجود الإمكانيات.

كلمات مفتاحية: التكلفة المستهدفة، الربح المستهدف، التكلفة، تخفيض التكاليف.

تصنيفات JEL : M40.

Abstract

Our goal through this study is to highlight the role of the target cost method in reducing costs, by identifying the steps of the method in reducing costs, as well as its importance in maximizing the profits of institutions through its application.

This study concluded a set of results, the most important of which is that the target cost method combines customer requirements, product quality and cost reduction, so it is considered an entry point for cost reduction and management in the planning and product design stages, but most Algerian institutions cannot apply this method due to lack of capabilities.

Keywords: target cost, target profit, cost, cost reduction.

JEL Classification Codes: M40.

المؤلف المرسل: خشعي عفاف، الإيميل: afaf.khechai@univ-biskra.dz

1. مقدمة:

أدت التغييرات الأخيرة الحاصل في بيئة الأعمال وهذا بسبب المنافسة العالمية والتقدم التكنولوجي إلى ابتكارات في استخدام المعلومات المالية وغير المالية، خاصة في ظل زيادة في التكاليف بعد الثورة الصناعية وانخفاض خطير في أسعار المنتجات، فأصبحت المحاسبة أهم أداة لإدارة الأعمال.

أدت أساسيات المنافسة العالمية مثل السوق، العملاء، الجودة والتكلفة إلى إعاقة أساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف، ومع هذا التغيير تم تطوير أساليب جديدة كأسلوب إدارة الجودة الشاملة، أسلوب الإدارة القائمة على الوقت، أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد، أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب التكلفة المستهدفة.

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أسلوبا يهدف إلى تقليل تكاليف المنتج خلال دورة حياته الكاملة ولتلبية طلبات العملاء مثل السرعة، الجودة والموثوقية، مع فحص جميع البدائل المقدمة لتقليل تكلفة عمليات التخطيط والبحث والتطوير للمنتج.

ومن خلال ما سبق يمكن صياغة الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف لمؤسسة بيسكو فروي؟

وتقودنا هذه الإشكالية إلى صياغة الفرضية التالية والتي تقول بأن أسلوب التكلفة المستهدفة يستخدم في تخفيض التكاليف وكما يساعد المؤسسات في إدارتها لتكاليفها وهذا مع الحفاظ على جودة المنتجات، خاصة في ظل عجز أساليب التكلفة التقليدية على تخفيض التكاليف من أجل الوصول إلى السعر المقبول لدى الزبائن.

وللإجابة على الإشكالية السابقة والفرضية اتبعنا المنهج الوصفي في الجانب النظري بغية التعرف على أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل كيف يتم تخفيض التكاليف من خلال تطبيقه، أما المنهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي لدراسة باسقاط الدراسة النظرية في مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة - من أجل الحصول على نتائج أكثر موثوقية حول التكاليف.

أهمية الدراسة: وتتمثل في:

- ❖ التعرف على أسلوب التكلفة المستهدفة وخصائصه؛
- ❖ تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال معرفة مزايا وعيوب هذا الأسلوب؛
- ❖ تسليط الضوء على أحد مداخل الحديثة للتكلفة.

أهداف الدراسة: وهي:

- ❖ تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ومعرفة الصعوبات التي تعيق تطبيقه؛
- ❖ تخفيض التكاليف من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

دراسات سابقة:

سوف نتناول هذه الدراسات على النحو التالي:

- ❖ دراسة زعرور، كردودي، ضيف، 2017: التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، البحث عبارة عن مقالة في مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، توصل الباحثون في دراستهم إلى أن الميزة التنافسية تتحقق من خلال المبادئ التي جاءت بها التكلفة المستهدفة وهذا من خلال تقديم منتج أو خدمة متميزة؛
- ❖ دراسة نبو، بن الدين، 2019: مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الخدمية دراسة تطبيقية بالشركة الجزائرية للتأمين CAAT وكالة أدرار، البحث عبارة عن مقالة في مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، توصل الباحثان في دراستهما أن أسلوب التسعير المعتمدة حاليا في وكالة هو أسلوب تقليدي وغير مواكبة للتطورات الاقتصادية، وكما حاولا تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لتحديد سعر الخدمة وتبين أن سعر وفق التكلفة المستهدفة أقل من سعر البيع وفق الأسلوب التقليدي رغم ان هناك معوقات تحول دون تطبيقه؛
- ❖ دراسة المطازنة، 2008: متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، البحث عبارة عن مقالة في مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية،

توصل الباحث في دراسته إلى ضرورة قيام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لما يحققه من فوائد ومزايا ومقدرة تنافسية في ظل التطورات الاقتصادية والتكنولوجية.

وتختلف هذه الدراسة على باقي الدراسات السابقة أنه سوف يتم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة صناعية لمساعدتها في تخفيض تكاليف المنتج وزيادة الربحية وكما يوفر معلومات تفيد المؤسسة في إتخاذ القرارات الهامة.

هيكل الدراسة:

وللإجابة على الإشكالية السابقة والفرضية قسمنا دراسة على إلى محورين أحدهما نظري وآخر تطبيقي.

المحور الأول معنون بـ "أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف" وتم التطرق فيه إلى ماهية التكلفة المستهدفة، تخفيض التكاليف بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتقييم هذا الأسلوب.

المحور الثاني معنون بـ "تخفيض التكاليف لمؤسسة بيسكو فروي باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة" وتم التحدث فيه على واقع حساب التكلفة المؤسسة وطريقة حسابها، وكيف يتم تخفيض تكاليفها باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

2. أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف

1.2 مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة:

أدى تطور الصناعة التحويلية في بداية السبعينيات في اليابان إلى تزايد الطلب على المنتجات الذي بدوره أدى إلى تقليص في دورة حياتها، وبالتالي أصبحت جل اهتمامات المؤسسات الصناعية في البحث على أسلوب يساعدهم في إدارة التكاليف هذه المنتجات بداية من مرحلة التخطيط والتصميم إلى غاية مرحلة إطلاق هذه المنتجات في الأسواق بأسعار تجذب العملاء خاصة في ظل تزايد المستمر للمنافسة، وكان أسلوب التكلفة المستهدفة أسلوبا يحقق هذه الأهداف للمؤسسات، وظهر أسلوب التكلفة

المستهدفة لسد نقائص الأساليب التقليدية نذكر أهمها: (Al-Khateeb, Imam, Awad, & Nasir, 2019, p. 429)

- ❖ تعطي الأساليب التقليدية أولوية لتخفيض الأسعار بما يتماشى مع متطلبات الأسواق دون مراعاة تخفيض التكاليف؛
- ❖ إن أسلوب التكلفة المستهدفة يأخذ في الحسبان قرارات وتصرفات واقتراحات الموردين والمستهلكين قبل البدء في العملية الإنتاجية على العكس الأساليب التقليدية التي لا تهتم بتلك الاقتراحات إلا بعد الانتهاء من عملية الإنتاجية؛
- ❖ فشل الأساليب التقليدية في مد الإدارة بالبيانات الدقيقة حول التكاليف واللازمة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط؛
- ❖ إهمال الأساليب التقليدية بالتصميم وتطوير المنتجات قبل البدء في العملية الإنتاجية؛
- ❖ عدم الحفاظ الأساليب التقليدية على جودة المنتجات ومراعاة متطلبات الزبائن؛
- ❖ عدم الاهتمام الأساليب التقليدية ببحوث السوق قبل بدء عملية الإنتاج على عكس الأسلوب التكلفة المستهدفة.

هناك عدة تعاريف لأسلوب التكلفة المستهدفة نذكر بعضها:

- يعرف أسلوب التكلفة المستهدفة بأنه: "أسلوب لإدارة التكلفة من أجل تحسين قرارات التسعير وتخفيض التكاليف وزيادة الربحية، مع التركيز على رغبات الزبائن والعمل على تلبيةها." (Ghafeer, Rahman, & Mazahrih, 2014, p. 253)
- كما يعرف بأنه: "نظام لإدارة الأرباح بصفة عامة وذلك عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج وسعره وشروط توزيعه وغير ذلك من الأهداف المتعلقة بالمنتج والتي تمكن المؤسسة من تحقيق استراتيجيتها للربح على أن يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج وكذلك تطويره للمستوى الذي يقابل تطلعات واحتياجات العملاء." (الحريري، 2015، صفحة 12)
- كما تعرف بأنها: "طريقة أو منهجية تستعمل في تحديد تكلفة منتج ذو مواصفات وجودة معينة بحيث يحقق للمؤسسة الربح المتوقع من سعر بيع المتوقع." (Sharafoddin, 2016, p. 125)
- من التعاريف السابقة نستنتج بأن أسلوب التكلفة المستهدفة هي نظام، طريقة أو منهجية تعتمد في تخفيض تكاليف المنتجات في دورة حياة إنتاجها من خلال التخطيط، التصميم وتطوير المنتجات بهدف

تحقيق الأرباح المطلوبة التي يساعد المؤسسات في الحفاظ على مكانتها في السوق يبيعها لهذه المنتجات بسعر تنافسي بالمقابل الحفاظ على تطلعات واحتياجات الزبائن من هذه المنتجات.

ويتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بعدة خصائصها نذكر أهمها: (نعيمية، سهام، و ضيف،

2017، صفحة 398)

❖ عدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحديد السعر المتوقع الذي يمكن أن يقبله العملاء، وتحديد الكمية المتوقع بيعها، وبذلك تضمن المؤسسة أن السعر الذي سيتم تقديم المنتج أو الخدمة الجديدة للسوق سيكون مقبول؛

❖ تحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج الوحدة من المنتج الجديد سيكون بمثابة حافز للسيطرة على التكاليف ومحاولة تخفيضها إلى أنى حد ممكن قبل اتخاذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج؛

❖ يتم استخدامه في مرحلتي التخطيط والتصميم للمنتج وليس في مرحلة الإنتاج أو تقديم الخدمة ولذلك تعتبر التكلفة المستهدفة مدخلا وإدارة التكاليف في مرحلتي التخطيط والتصميم وليس لرقابة التكاليف في مرحلة الإنتاج أو تقديم الخدمة؛

❖ وجود الحافز القوي على البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي حتى يمكن تصنيع المنتجات أو تقديم الخدمات الجديدة وتقديمها إلى السوق بتكلفته اقتصادية.

ولأسلوب التكلفة المستهدفة مبادئ يقوم عليه، وهي: (Ansari, Bell, & Swenson,

2006, p. 21)

❖ تقدير التكلفة على أساس السعر: تستخدم أسعار السوق لتحديد التكاليف المسموح بها أو ذات التكلفة المنخفضة؛

❖ التركيز على العملاء: يتم دمج متطلبات العملاء للجودة والتكلفة والوقت في وقت واحد في قرارات المنتج والعملية وتوجيه تحليل التكلفة؛

❖ التركيز على التصميم: يتم التركيز على التحكم في التكاليف في مرحلة تصميم المنتج وعملية، باعتبار أن هذه المرحلة المهمة؛

- ❖ فريق متعددة الوظائف: أي وجود تفاعل بين أفراد مختلف الأقسام المسؤولة على التكلفة المستهدفة النهائية (التصميم، الإنتاج...)
 - ❖ المشاركة في سلسلة القيمة: يتم إدماج جميع أعضاء سلسلة القيمة بداية بالموردين ومقدمي الخدمات وصولاً إلى العملاء في عملية تحديد تكلفة التتبع.
 - ❖ خفض تكلفة دورة الحياة: يتم تخفيض إجمالي تكاليف دورة الحياة المنتج، وتشمل: سعر الشراء، تكاليف التشغيل، الصيانة وتكاليف التوزيع.
- أما أهدافه فتتمثل في: (المطارنة، 2008، صفحة 286)
- ❖ تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة حصة سوقية؛
 - ❖ تحديد هامش ربح الذي تسعى المؤسسة له قبل طرح المنتج في السوق؛
 - ❖ إنتاج المنتجات بالجودة التنافسية وتلبية طلبات العملاء؛
 - ❖ تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح وضمان منافسة على المدى الطويل؛
 - ❖ خفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر؛
 - ❖ مراقبة دورة حياة المنتج من البداية إلى غاية البيع.

2.2 خطوات العمل:

✓ تحديد السعر المستهدف:

- نحدد السعر المستهدف الذي يعتبر نقطة هامة في تحديد التكلفة المستهدفة للمنتجات، فسعر المستهدف هو السعر المستقبلي أو السعر البيع الذي يحدد بناء على القيمة التي يحددها تصور المستهلك تجاه المنتج، (Pazarceviren & Celayir, 2013, p. 04) وعند تحديد سعر البيع المستهدف يجب الأخذ بالاعتبارات التالية: (المطارنة، 2008، صفحة 287)
- ❖ الأسعار التي يتقبلها العميل ويمكن للمؤسسة من خلالها تحقيق حصة سوقية مرغوب فيها للمنتج المقترح أو توسيع نطاق الحصة السوقية الحالية وكسب أسواق جديد؛
 - ❖ ألا يزيد السعر بأي حال من الأحوال على الأسعار التنافسية؛

❖ الأسعار التي تحقق الربح المستهدف والذي يمثل أدنى هامش ربح تهدف إلى تحقيقه الإدارة ولا يمكنها التنازل عنها.

✓ تحديد الربح المستهدف:

يعد تحديد المؤسسة لسعر البيع المستهدف لمنتجاتها يأتي الدور على الربح المستهدف أي المقدار الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه أو الوصول إليه من بيعها لمنتجاتها، الربح المستهدف هو نقطة الجوهرية الثانية في هذا الأسلوب ويحدد من قبل الإدارة المؤسسة على أساس المنتج يحقق للمؤسسة أرباح تغطي تكاليف المنتج ، ويستند الربح المستهدف على استراتيجية طويلة الأجل لتحقيق نتائج المالية المطلوبة وعلى استراتيجية قصيرة الأجل لتضمن المؤسسة حصة سوقية.

✓ تحديد التكلفة المستهدفة:

وتحدد التكلفة المستهدفة من خلال العلاقة التالية: (M.Ellram, 2006, p. 14)

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

فبتحديد التكلفة المستهدفة يصبح على المؤسسة العمل من أجل تحقيق هذا الهدف أو الخطوة من خلال ضمانها لتوفير كافة العناصر اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب ومع مراعاة متطلبات الزبائن وتطلعاتهم وكما عليها العمل على إيجاد طرق ووسائل لسد الفجوة بين التكاليف الحقيقية والفعلية للمنتجات والتكاليف المستهدفة إن وجدت، فهذه أسلوب التكلفة المستهدفة هو تطوير المنتجات خلال فترة إنجازها مع المتابعة المستمرة لتكاليف الفعلية.

✓ تصميم المنتج:

على المؤسسة العمل على تصميم منتج تتوافق تكاليفه مع تكلفة المستهدفة المحددة مسبقا والبذل الجهد من أجل الوصول لتكلفة المستهدفة والحفاظ على جودة المنتج، تعتمد المؤسسة في تصميم أو تطوير المنتجات على العديد من العوامل الداخلية والخارجية المتعلقة بالمؤسسة أو بالمنتجات، نذكر منها:

(Baharudin & Jusoh, 2015, p. 527)

❖ خصائص المنتج والمواصفات المطلوبة من قبل العملاء؛

❖ جودة المنتج وتكاليفه؛

❖ مدى قدرة المؤسسة على توفير متطلبات الإنتاج من رؤوس الأموال ومعدات...؟

❖ وضعية المؤسسة في السوق وكذا المنتجات المنافسة.

3.2 تخفيض التكاليف بأسلوب التكلفة المستهدفة:

إن تخفيض التكاليف هو الاستراتيجية الأسهل والأكثر تأكيداً لزيادة الأرباح على المدى القصير، ويمكن أن يكون أيضاً محركاً رئيسياً للنمو على المدى الطويل، إذا تم التعامل معه بشكل صحيح، حيث يجب على المؤسسة أن تهتم بالتسعير، الهوامش، سلوكات المنافسين والتنظيم الحكومي، يعد تخفيض التكاليف أبسط طريق لزيادة الربحية وتعزيز التدفق النقدي للمؤسسات.

تعمل هذه الاستراتيجية على التركيز في تدنية التكاليف غير الضرورية باستمرار مع التحسين المستمر وتبسيط في العمليات، كما تعمل على زيادة الكفاءات العمال، بالإضافة إلى ذلك فهي تساعد المؤسسة باستمرار على إعادة استثمار جزء أو كل وفورات الناتجة على تخفيض التكاليف في الأفراد والعمليات. (Bragg, 2010, p. 07)

مما لا شك فيه أن أسلوب التكلفة المستهدفة جاء استجابة للتحديات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية المختلفة في مجال المنافسة الشديدة وتكوين الميزة التنافسية وفي الحفاظ على الحصة السوقية، وبنفس الوقت لمعالجة عجز أساليب التكاليف التقليدية في مواجهة المتطلبات الجديدة للبيئة الصناعية، إذ أن الأساليب التكاليف التقليدية تعتمد في تسعير المنتجات على فكرة حساب كل التكاليف في سعر التكلفة ثم إضافة هامش الربح لتحديد سعر البيع، ولم يعد هذا الأسلوب يتناسب مع التطورات العالمية، ومع ذلك فهناك اختلافات في وجهات النظر لموضوع إدارة التكاليف بين إدارة المؤسسات الاقتصادية في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا وبين إدارة المؤسسات الاقتصادية في اليابان فكلاهما يسعيان إلى استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة إلا أن أهدافها مختلفة فالإدارة الغربية تسعى إلى استخدام المعلومات التكاليف في قرارات المتعلقة بالتسعير، أما الإدارة اليابانية فهي تسعى لاستخدام هذه المعلومات لغرض إدارة التكاليف والسيطرة عليها ومن ثم تخفيضها بدءاً من مرحلة تصميم وتطوير المنتج، إذ وجد بأن تكاليف مرحلة التخطيط والتصميم تشكل حوالي من 70 % من تكلفة الإنتاج في بعض المؤسسات الاقتصادية. (الركابي، 2010، صفحة 07)

4.2 تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة:

يتم تقييم الأسلوب من خلال معرفة مزاياه وعيوبه.

✓ المزايا:

إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق للمؤسسة عدة مزايا أهمها:

- ❖ تعتبر وسيلة لتخفيض التكاليف خاصة في مرحلة التصميم وكما تساعد في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج أو تقديم الخدمة؛
 - ❖ الرقابة على التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المستهدفة وتحديد الفجوة بينهما لمعرفة الأسباب التي أدت إلى ظهورها من أجل العمل على سدها؛
 - ❖ يؤدي إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة بسعر مغري مع تحقيق أرباح المرغوبة؛
 - ❖ يحفز أسلوب التكلفة المستهدفة المؤسسات على ابتكار في المنتجات أو الخدمات من أجل الاستجابة لمتطلبات السوق واتجاهات المنافسين. (Celayir, 2020, p. 1312)
- ✓ العيوب:

- لا يخلو أسلوب التكلفة المستهدفة من عيوب تعيق تطبيقه فهو مثل غيره من الأساليب المحاسبة التحليلية، نذكر أهمها: (نبو و بن الدين، 2019، صفحة 471)
- ❖ 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؛
 - ❖ صعوبة تحديد الدقيق للعناصر الأساسية لتطبيق هذا الأسلوب وهي أسعار البيع والأرباح ومن ثم التكلفة المستهدفة نتيجة لعدم توافر قواعد البيانات الملائمة خصوصا في دول العالم النامية؛
 - ❖ عدم وضوح كيفية تخصيص الخفض المستهد في تقديرات التكلفة الحالية أو المتوقعة لعمليات المؤسسة مع التكلفة المستهدفة؛
 - ❖ صعوبة استمرارية المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة في إطار تطوير تكنولوجيا سريع ومتزايد ودخول منافسين جدد للأسواق؛
 - ❖ الآثار المتعارضة المترتبة على الاستغناء عن الأيدي العاملة كنتيجة حتمية لتطبيق مدخل التكاليف المستهدفة.

3. تخفيض التكاليف لمؤسسة بيسكو فروي باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة

1.3 نبذة على مؤسسة بيسكو فروي:

تقع مؤسسة بيسكو فروي (صنع البسكويت) في منطقة التجهيزات بمدينة بسكرة، تبلغ مساحتها 5 731 م² منها 3 128 م² مغطاة، وهي عبارة عن مؤسسة إنتاجية تختص في مجال صناعة الأغذية، ولقد أنشأت في بدايتها من أجل معالجة و تحويل التمور و تغليف المنتجات الغذائية بتاريخ 1991/09/08، وفي سبتمبر 2014 تم تغيير نشاط المؤسسة من معالجة وتحويل التمور إلى صنع البسكويت برأسمال قدره 2 500 000 دج، حيث تنتج هذه المؤسسة سنويا حوالي 860 طن وتمثل منتجاتها في تسعة أنواع من البسكويت وتختلف من حيث الوزن، الحشو والشكل.

2.3 تكلفة المؤسسة:

تمر العملية الإنتاجية في المؤسسة محل الدراسة على خمس مراحل وهي: أولاً التحضير، ثانياً العجن والتخبيز، ثالثاً الحشو والتشكيل، رابعاً الطهي، خامساً التعبئة والتغليف، وتستخدم في حساب تكاليف منتجاتها أسلوب التكلفة الكلية وهو من الأساليب التقليدية التي تعتمد على تحميل كل التكاليف سواء كانت مباشرة (تكاليف العملية الإنتاجية) أو غير مباشرة (تكاليف التموين، التوزيع، الإدارة، الصيانة والأمن) للتكلفة الكلية للمنتج، ويتم توزيع التكاليف غير المباشرة على منتجات حسب الكميات المنتجة من كل نوع، والجدول التالي يوضح أسلوب حساب التكلفة المنتجة.

الجدول 01: التكلفة المنتجة بأسلوب التكلفة الكلية

البيان	بيسكول 30 غ
المواد الاولية (دج)	13 014 853,22
مواد التعبئة والتغليف (دج)	2 688 635,82
مصاريف المستخدمين (دج)	6 352 957,56
مجموع التكاليف المباشرة (دج)	22 056 446,60
التكاليف غير المباشرة (دج)	7 267 463,74
مجموع التكاليف الكلية (دج)	31 363 083,96
عدد الوحدات المنتجة (وحدة)	731 187,36
تكلفة الوحدة الواحدة (دج)	40,10

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق من قسم المحاسبة.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المنتج البسكويت بيسكول وزن 30 غ قدرت تكلفة الوحدة الواحدة بـ 40.10 دج، أما التكاليف غير المباشرة التي وزعت حسب الكميات المنتجة في المؤسسة من كل نوع، فكان نصيب هذا المنتج من التكلفة غير المباشرة بـ 7 267 463,74 دج. وتحدد المؤسسة السعر بإضافة هامش الربح المرغوب فيه والذي يقدر بـ 08 % إلى تكلفة الوحدة الواحدة ويساوي:

$$\text{السعر البيع} = \text{التكلفة} + \text{هامش الربح}$$

$$\text{السعر البيع} = 40.10 + (0.08 * 40.10) = 43.30 \text{ دج}$$

3.3 تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

يتم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وفقا ما تم عرضه في الجانب النظري.

✓ تحديد السعر المستهدف:

تضم سوق إنتاج البسكويت العديد من المؤسسات التي تبحث عن السيطرة مما يجعل المنافسة شرسة وأكثر حدة، ويؤثر ذلك سلبا على الحصة السوقية التي تتناقص كلما دخل إلى السوق مؤسسات جديدة أو زادت حصة المؤسسات القديمة، وزيادة المنافسة في السوق تهدد مؤسسة بيسكو فروي في بقائها واستمرارها، وبعد دراسة السوق تبين لنا أن المنتجات المتشابهة والبديلة للمنتج البسكويت بيسكول وزن 30 غ يتراوح سعرها في حدود 42 دج، وكما تم معرفة متطلبات الزبائن وتحديد احتياجاتهم، لذا تم تحديد السعر المستهدف (المرغوب فيه) هو 40 دج.

✓ تحديد الربح المستهدف:

تم الاعتماد على نفس الهامش المعمول به من قبل المؤسسة هو 08 %، وهو الهامش المرغوب به من قبلها.

$$\text{الربح المستهدف} = 0.08 * \text{السعر المستهدف}$$

$$\text{الربح المستهدف} = 0.08 * 40 = 3.20 \text{ د ج.}$$

✓ تحديد التكلفة المستهدفة:

وكما ذكرنا في الجانب النظري يتم حساب التكلفة المستهدفة بالعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 40 - 3.2 = 36.80 \text{ د ج}$$

✓ مقارنة بين التكلفة المستهدفة والفعالية:

بعد تحديد التكلفة المستهدفة والتي تقدر بـ 36.80 دج، سيتم مقارنتها وتحديد الفرق بينها وبين التكلفة الفعلية المحددة من قبل المؤسسة بأسلوب التكلفة الكلية.

الجدول 02: الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية

المبالغ	البيان
40.10	التكلفة الفعلية
36.80	التكلفة المستهدفة
3.30	الفرق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات السابقة.

نلاحظ أن الفرق بين التكلفة المستهدفة والفعلية هو 3.30 دج.

✓ تخفيض التكاليف للوصول إلى التكلفة المستهدفة:

وفقا للمعطيات السابقة تم تحديد التكلفة المستهدفة أو المسموح بها للمؤسسة وقدرت بـ 36.80 دج، ومن أجل الوصول إلى هذه التكلفة علينا إعادة النظر في التكاليف المتعلقة بالمنتج البسكويت بيسكول وزن 30 غ، والتي يجب تخفيضها وتحكم فيها.

❖ تكاليف المواد الأولية: تتمثل تكاليف المواد الأولية بنسبة 41.50 % من مجموع التكاليف أي

13 014 853,22 دج، على المؤسسة أن تبادر في الحصول على مواد أولية بسعر أقل مع

ضمان نوعية وجودة المواد؛

❖ تكاليف مواد التعبئة والتغليف: إن المؤسسة تستورد المواد الخاصة بالتعبئة والتغليف من الخارج

(فرنسا)، لذا عليها البحث على مورد من الداخل من أجل تقليل مصاريف مع الحفاظ على نوعية

وجودة المواد؛

❖ تكاليف غير مباشرة: وهي مجموعة المصاريف التي تتحملها المؤسسة والتي ليس لها علاقة مباشرة

مع المنتجات، وتتمثل في:

➤ **مصاريف الصيانة:** والتي قدرت بـ 1 113 232.84 دج يمكن للمؤسسة الاستغناء عن جزء

كبير منها والباقي يدمج في الأجور وهذا من خلال توظيفها لعامل تقني في متخصص بالصيانة

وهذا براتب شهري قدره 30 000 دج أي ما يقدر سنويا بـ 360 000 دج، وهذا يمكن المؤسسة من تخفيض تكاليف الصيانة بـ 753 232.84 دج، كما أن هذا العامل سوف يتواجد بصفة دائمة في المؤسسة وبالتالي لا يمكن لها أن تتوقف عن الإنتاج بسبب صيانة، لأن من كان يقوم بصيانة في المؤسسة يأتي من الجزائر العاصمة وأحيانا يتأخر في الحضور مما تتعطل المؤسسة عن الإنتاج بسبب هذا التأخر، كما أن المؤسسة تتحمل مصاريف إقامة هذا العامل في الفندق والتي قدرت بـ 210 425.63 دج، مما يمكن المؤسسة من تخفيض تكاليفها غير المباشرة بقيمة 963 658.47 دج؛

➤ **الاهتلاكات:** تحمل المؤسسة الاهتلاكات على المنتجات حسب الكمية المنتجة من كل نوع فوجدنا أنها تحمل المنتج البسكويت ببسكول بمصاريف اهتلاك آلة الحشو رغم أن المنتج لا يتم حشوه، كما أنها تحمله بكل المصاريف المتعلقة بهذه الآلة من مصاريف عمال وصيانة وكهرباء. فإذا انخفضت هذه المصاريف وتمكنت المؤسسة من تحكّم فيها سوف يكون هناك أثر إيجابي على تكلفة الوحدة الواحدة للمنتج، والجدول التالي يوضح تكلفة الوحدة للمنتج بعد القيام بهذه التعديلات:

جدول 3: تكلفة الوحدة للمنتج بعد التخفيض

البيان	بيسكول 30 غ
المواد الاولية (دج)	13 014 853,22
مواد التعبئة والتغليف (دج)	2 688 635,82
مصاريف المستخدمين (دج)	6 396 518,49
مجموع التكاليف المباشرة (دج)	22 100 007,53
التكاليف غير المباشرة (دج)	5 129 002,86
مجموع التكاليف الكلية (دج)	27 229 010,39
عدد الوحدات المنتجة (وحدة)	731 187,36
تكلفة الوحدة الواحدة (دج)	37,24

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات السابقة.

نلاحظ من الجدول أنه بعد التخفيض في التكاليف انخفضت تكلفة الوحدة الواحدة للمنتج من 40.10 دج إلى 37.24 دج، إلا أنها لم تصل إلى التكلفة المستهدفة المحددة مسبقا، والجدول التالي يبين لنا الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية بعد التعديل.

جدول 4: الفرق بين التكاليف المستهدفة والفعلية بعد التعديل

المبالغ	البيان
36.80	التكلفة المستهدفة
37.24	التكلفة الفعلية بعد التعديل
0.44	الفرق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات السابقة.

نلاحظ أن الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية بعد التعديل موجب وهو ضئيل جدا، فلو توفرت لنا معلومات أكثر دقة حول وضعية التكاليف غير المباشرة في المؤسسة لتمكنا من القيام بتخفيضات أخرى من شأنها ان تخفض تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة للمنتج البسكوييت بيسكول لتصل إلى التكلفة المستهدفة أو أقل منها، وهذا لإعطاء صورة أكثر مصداقية حول تكلفة الوحدة للمنتج بيسكول وزن 30 غ، فهذا التخفيض يمنح للمؤسسة الأفضلية في تسويق منتجاتها وتحقيق هامش ربح أكبر، كما يمكنها من زيادة حصتها السوقية.

4. خاتمة:

ومما سبق التطرق إليه في هذه الدراسة ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة لمعالجة أهم المشاكل التي تواجهها المؤسسات كمشكلة ارتفاع التكاليف الفعلية وارتفاع مستوى العام الأسعار خاصة في ظل انخفاض القدرة الشرائية للزبائن (المستهلكين)، فيعمل هذا الأسلوب على تخفيض التكاليف في مراحل المبكرة لدورة الإنتاج مرحليتي التصميم والتطوير، كما يساعد بتحقيق متطلبات الزبائن بحصولهم على منتج أو خدمة تشبع رغباتهم وأسعار المطلوبة مع ضمان جودة المنتجات أو الخدمات.

النتائج: وتمثل في:

- ❖ تتبع الأساليب التكاليف التقليدية طريقة حصر كل التكاليف التي تحملتها المؤسسة وتحميلها وتوزيعها على المنتجات، مما ينتج على اتباع هذه الأساليب معلومات غير دقيقة على تكلفة إنتاج وهذا سوف يؤثر على القرارات التي ستتخذها المؤسسة؛
- ❖ يعتمد أسلوب التكلفة المستهدفة في تطبيقه على إمكانيات بشرية ومادية معتبرة، إلا أن الجانب البشري صعب تحقيقه بسبب صعوبة تغيير في تفكير العمال؛

- ❖ يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين عملية التطوير للحصول على المنتجات أكثر كفاءة وجودة وأقل تكلفة؛
- ❖ يؤدي تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحقيق متطلبات الزبائن بتوفير منتجات ذات جودة عالية وبسعر مناسب لهم مع ضمان تحقيق أرباح للمؤسسة؛
- ❖ إذا طبقت مؤسسة بيسكو فروي أسلوب التكلفة المستهدفة فستضمن حصة سوقية أكبر من خلال تلبية إحتياجات الزبائن بحصولهم على منتج بسعر معقول وبجودة عالية؛
- ❖ توجد صعوبات في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من قبل المؤسسات الجزائرية بسبب عدم قدرة على التنبؤ وتوقع وتحديد إحتياجات الزبائن، كما يحتاج هذا الأسلوب إلى استخدام بعض الأساليب الأخرى كأسلوب ادارة الجودة الشاملة.

التوصيات والإقتراحات: وهي:

- ❖ على المؤسسة أن تقوم بإنشاء قسم لصيانة لتقليل تكاليفها بتوظيف عامل؛
- ❖ فصل المحاسبة التكاليف من قسم المحاسبة المالية وإنشاء قسم خاص به من أجل الحصول على نتائج أكثر دقة بتطبيق أساليب تكلفة حديثة؛
- ❖ إمكانية الوصول لطاقة الإنتاجية العادية من خلال كسب رضی الزبائن لتلبية إحتياجاتهم وبالتالي زيادة الأرباح.

5. قائمة المراجع:

- Abdul Hakim Naser Mahmud Al-Khateeb ،Salah al-Din Mohammed Amin Imam ،Saad Salman Awad ،Hossen Bin Nasir .(2019) .Target Costs and the Role of Product Design in Achieving Competitive Advantage of the Iraqi Companies .*International Journal of Economics* ، .02
- Bragg, S. M. (2010). *Cost Reduction Analysis: Tools and Strategies*. New Jersey: John Wiley and Sons Publishing House.
- Celayir, D. (2020). Target Costing as a Strategic Cost Management Tool and a Survey on Its Implementation in the Turkish Furniture Industry. *Journal of Business Research-Turk* , 12 (02).

- Lisa M.Ellram .(2006) .The Implementation of Target Costing in The United States: Theory Versus Practice .*Journal of Supply Chain Management*.(42)
- Norhafiza Baharudin ،Ruzita Jusoh .(2015) .Target Cost Management (TCM): a case study of an automotive company .*Procedia - Social and Behavioral Sciences*.
- Nour Aldeen M. Ghafeer ،Abdul Aziz A. Abdul Rahman و ،Basman J. Mazahrih .(2014) .The Impact of Target Cost Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies .*International Journal of Business and Social Science*.(02) 05 ،
- Samaneh Sharafoddin .(2016) .The Utilization of Target Costing and its Implementation Method in Iran .*Procedia Journal Economics and Finance*.36 ،
- Selim Yuksel Pazarcevirin ،Duygu Celayir .(2013) .Target Costing Based on the Activity-Based Costing Method and a Model Proposal . *European Scientific Journal*.04 ،
- Shahid Ansari ،Janice Bell ،Dan Swenson .(2006) .A Template For Implementing Target Costing .*Cost Journal Management*.20 ،
- زعور نعيمة، كردودي سهام، و أحمد ضيف. (2017). التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية. مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية (01).
- غسان الفلاح المطازنة. (2008). متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، 24 (02).
- مجيد نبو، و أحمد بن الدين. (2019). مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الخدمية. مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، ، 08 (05).
- محمد سرور الحريري. (2015). المحاسبة الإدارية المتقدمة. عمان، الأردن: دار المنهجية للنشر والتوزيع.
- ناجي شايب الركابي. (2010). أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي. مجلة التقنية الإدارية .