



## تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة وأثرها في تحقيق التحسين المستمر للجودة

### the application of the target cost method and its impact on the continuous optimization of quality

د/سليمان مليكة  
جامعة: مصطفى اسطيمبولي - معسكر  
slimanik05@gmail.com

#### المخلص :

Target cost is considered one of the modern methods of management control it is the effort made in the planning and development stages to achieve a cost target set by management. It is used to reabsorb the difference between the target cost and the estimated.

This method thus makes it possible to eliminate unnecessary functions and to restore to their just importance functions which are necessary but secondary. The goal is to design an optimal product, that is to say that satisfies the functions expected by the customer (and they alone) for a minimal cost

This research aims to explore the impact of presence and ownership of the target cost on the development measure of performance. We conducted a quantitative study with 46 algerien companies of different sizes. The results confirm that the use of the target cost improves the quality of the product

**Key words:** Target cost -measure of performance- Continuous quality improvement- management control.

**JEL :M21-P27-L15-M49**

#### المخلص :

تعتبر التكلفة المستهدفة احد الوسائل الحديثة لمراقبة التسيير وهي مجموع الجهد المبذول خلال مراحل التخطيط و التطوير لتحقيق أهداف التكلفة التي وضعها الإدارة، فهي تستخدم لاستيعاب الفرق بين الهدف والتكلفة التقديرية.

هذه الطريقة تسمح بإلغاء الوظائف غير الضرورية و الاحتفاظ بالوظائف المهمة فقط بهدف تصميم المنتج الأمثل من اجل تلبية حاجات العملاء و بأقل تكلفة ممكنة .

يهدف هذا البحث إلى توضيح و تأكيد أهمية تطبيق التكلفة المستهدفة كأداة للتطوير أساليب قياس الأداء، وقد أجرينا دراسة تحليلية ل 46 مؤسسة جزائرية و تأكد النتائج أن استخدام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى التحسين المستمر لجودة المنتج .

الكلمات المفتاحية: التكلفة المستهدفة، قياس الأداء، التحسين المستمر للجودة، مراقبة التسيير

**M49-L15-P27-M21:JEL** تصنيف

## مقدمة

خلال خمسين سنة الأخيرة أصبحت جودة السلع والخدمات ذات أهمية كبيرة وحاليا تعتبر عامل أساسي من اجل التمويع الاستراتيجي للمنظمة، فالمستهلك يطلب دائما سلع وخدمات ذات جودة عالية مع البحث على سعر اقل وبالتالي تحتاج المنظمة إلى وضع وسيلة لمراقبة التكاليف من اجل متابعة وتقدير تكاليف الجودة وعدم الجودة وأثرها على المنظمة حيث لا يمكن النظر إلى جودة السلع دون النظر في تكلفتها.

ضمان الجودة يقود إلى زيادة الحصة السوقية وتقليص التكاليف وكلاهما يؤثر على الربحية وتحسين سمعة المنظمة وزيادة حجم المبيعات ويعطي مجال اكبر في تحديد الأسعار مما يؤثر بالإيجاب على أرباح المنظمة، حيث بينت دراسة<sup>1</sup> قام بها معهد التخطيط الاستراتيجي في كامبردج (Cambridge) العلاقة بين الجودة والربح والحصة السوقية، حيث تمت دراسة 300 مؤسسة وتبين أن عامل الجودة بوجه الحصة السوقية وعند تحقيق جودة عالية وحصة سوقية واسعة ترتفع الأرباح. لتحقيق الجودة المطلوبة تقوم المنظمة بعدة إجراءات كدراسة السوق، البحث والتطوير، إدخال تغييرات على مستوى الجهاز التنظيمي، استعمال تكنولوجيا حديثة سواء في عملية التصنيع أو في عملية جمع وتحليل المعلومات (نظام المعلومات) وتهيئة كل هذه العناصر يشكل تكلفة بالنسبة للمنظمة.

تقوم المنظمة بوضع أنظمة تساعد على إدارة تكاليفها بالشكل الذي يمكنها من دعم ميزتها التنافسية وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المالية وغير المالية وهذا النظام يوفر المعلومات من اجل المراقبة على التكاليف، وتطبيق تقنية إدارة التكلفة الإستراتيجية لإدارة تكاليف الجودة التي تتمثل في تحليل ما تنفقه المنظمة لتحقيق ميزة تنافسية من خلال الجودة التي تنعكس على هيكل تكاليف المنظمة، ففي ظل بيئة المنافسة الحالية أصبح من الضروري تحليل تكاليف الجودة وجميع العناصر المتعلقة بها ووضع طرق لقياسها من اجل مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بسياسات الجودة ومعرفة نسبتها مقارنة مع المنظمات المنافسة من اجل ضمان توفير منتجات حسب رغبات العملاء وبأقل سعر ممكن من خلال التركيز على العناصر الأساسية التالية<sup>2</sup>:

- تحليل الوضع الاستراتيجي ولطرق التي تستعملها المنظمة لبيع منتجاتها باستعمال أدوات التحليل الاستراتيجي.

- تحليل سلسلة القيمة بدراسة الأنشطة التي تنتج قيمة انطلاقا من المواد الأولية إلى الاستهلاك النهائي للمنتوج.

- تحليل التكلفة بدراسة العوامل التي تسبب أو تؤثر في حدوث التكلفة.

فالتفكير الحديث موجه نحو النشاط من خلال وضع الأهداف الإستراتيجية المستهدفة ووضع أداة للمراقبة تسمح بفهم النتائج السلبية والإيجابية لكل نشاط بدلا من التركيز على الأرباح فقط . وعليه طرحنا الإشكالية التالية: كيف تساهم طريقة التكلفة المستهدفة في التحسين المستمر للجودة ؟

فرضيات البحث : استنادا على إشكالية الدراسة قمنا بوضع الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية الأولى: تتباين المؤسسات محل الدراسة حسب خصائصها في تبني متغيرات الدراسة

الفرضية الفرعية الأولى: تتباين المؤسسات محل الدراسة حسب خصائصها في تبني أبعاد التحسين المستمر للجودة

الفرضية الصفرية H0: لا تتباين المؤسسات محل الدراسة حسب خصائصها في تبني أبعاد التحسين المستمر للجودة

الفرضية البديلة H1 : تتباين المؤسسات محل الدراسة حسب خصائصها في تبني أبعاد التحسين المستمر للجودة

الفرضية الفرعية الثانية: تتباين المؤسسات محل الدراسة حسب خصائصها في تبني طريقة التكلفة المستهدفة

الفرضية الصفرية H0: لا تتباين المؤسسات محل الدراسة حسب خصائصها في تبني طريقة التكلفة المستهدفة

الفرضية البديلة H1 : تتباين المؤسسات محل الدراسة حسب خصائصها في تبني طريقة التكلفة المستهدفة

الفرضية الرئيسية الثانية: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة وتحقيق التحسين المستمر للجودة

فرضية الصفرية H0: لا توجد علاقة ارتباط بين تطبيق التكلفة المستهدفة وتحقيق التحسين المستمر للجودة

فرضية البديلة H1: توجد علاقة ارتباط بين تطبيق التكلفة المستهدفة وتحقيق التحسين المستمر للجودة

الفرضية الرئيسية الثالثة: وجود علاقة تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية بين تطبيق التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر للجودة.

فرضية الصفرية H0: لا توجد علاقة تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية بين تطبيق التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر للجودة

فرضية البديلة H1: توجد علاقة تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية بين تطبيق التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر للجودة

منهج الدراسة: تعتبر هذه الدراسة ضمن المنهج الوصفي التحليلي فمن اجل الوصول إلى أهداف الدراسة تم استخدام الكتب والدراسات والأبحاث ذات العلاقة بالموضوع والدوريات والمقالات التي تناولت موضوع البحث من اجل دراسة الإطار النظري.

أما بالنسبة للجانب التطبيقي تم الاعتماد على أسلوب الاستقصاء والتحليل الإحصائي للبيانات عن طريق استجواب مجموعة من المؤسسات الصناعية الجزائرية من خلال تصميم استمارة استجواب دراسة المتغيرات المستهدفة واختبار الفرضيات الموضوعية باستعمال الأدوات الإحصائية المناسبة.

#### (1) أهمية قياس الأداء:

يعتبر قياس الأداء الهدف الأول لإستراتيجية المنظمة فهو يوفر البيانات التي يتم جمعها وتحليلها لاستخدامها في اتخاذ القرارات، فقياس الأداء يوجه أعمال وأنشطة مختلف الوحدات التنظيمية والوظيفية من خلال التوزيع الأمثل للموارد والتعرف إلى نقاط القوة والضعف في النظام الداخلي والخارجي للمنظمة.

يعرف قياس الأداء على أنه المراقبة المستمرة لانجاز برامج المنظمة وتوثيقها ومراقبة تحقيق الأهداف الموضوعية مسبقا وهو أداة تساعد المنظمة على فهم وإدارة وتحسين عملياتها، فمقاييس الأداء تساعد المنظمة على فهم واستيعاب ما يلي :

- مستوى جودة أعمالها والتحسين المستمر
- مستوى تحقيق الأهداف
- مستوى التحكم في التكاليف والوقت

مقاييس الأداء توفر للمنظمة المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات الصحيحة والإجراءات التصحيحية الملائمة، كما أنها تمكن من تركيز الاهتمام على ما يجب انجازه ويحفز المنظمة على توفير الوقت والموارد والطاقة اللازمة لتحقيق الأهداف ويمكن من تحليل الفجوات والانحرافات الموجودة في الأداء.

#### (2) الانتقال من نظام قياس الأداء التقليدي إلى نظام قياس الأداء الاستراتيجي :

##### (أ) أساليب قياس الأداء التقليدية :

في سنوات الستينات زادت عوامل البيئية في التغير وأصبح نظام تسيير المنظمات أكثر تعقيدا وأدت هذه المتطلبات البيئية إلى إثقال كاهل عمليات المراقبة نظرا لظهور عوامل جديدة ولكن تأثرت القرارات الإدارية في هذه المرحلة بالمقاييس المالية التي أخفقت في التوجه المطلوب على المدى البعيد مما أدى إلى توجيه عدة انتقادات لأساليب المراقبة من بينها<sup>3</sup>:

- 1- تقديم معلومات غير كافية للمسيرين حيث تقدم معلومات عن التكاليف والأرباح المتعلقة بالماضي دون الاهتمام بالمعلومات المرتبطة بالتوجهات الإستراتيجية المستقبلية.
- 2- الاهتمام بالتفكير القصير المدى مما يؤدي إلى تقليص الاهتمام بالبحث والتطوير والتدريب أو نظام التحفيز، بالإضافة إلى تأجيل الخطط الاستثمارية مما يؤدي إلى عدم القدرة على تحقيق التوازن بين المدى القصير والبعيد.
- 3- عدم اهتمام مراقبة التسيير بجودة المنتج ورضا العميل ووقت التسليم ومرونة العمل ومهارات العمال المعرفية.

4- عدم توفير الصورة الواضحة والصادقة للأطراف ذات المصلحة التي تبحث عن معلومات صحيحة حول تسيير الأداء حتى تتمكن من وضع فرص استثمارية بديلة.

5- التركيز على التقارير الشهرية أو السنوية وبالتالي المعلومات تفتقر للمصداقية باعتبار العامل الزمني.

6- ضعف الاهتمام ببيئة العمل في أنظمة قياس الأداء التقليدية التي تتجاهل المنافسة لذا فهي لا تعطي إنذار مبكر عن التغيرات الموجودة في البيئة الخارجية للمنظمة فهي تركز على البيئة الداخلية، وغالبا ما تستعمل المقارنات مع الفترة السابقة وليس مع المنافسة الحالية أو المستقبلية .

7- الأرقام والنسب الإحصائية لا تعالج عيوب العمليات<sup>4</sup>؛ عندما تصبح الأهداف مجرد أرقام إحصائية تظهر المخاطر، حيث أن تحديد أهداف رقمية لا يؤدي إلى تحقيق تحسينات في العمليات بل يجب التعرف إلى التوجهات الحديثة ومحاولة ملائمة العمليات من خلال إدخال التعديلات المناسبة ووضع مؤشرات محددة لقياسها والقيام بتقييمها دوريا.

### (ب) الاتجاه المعاصر لقياس الأداء :

خلال سنوات الثمانينات والتسعينات من القرن الماضي ظهرت مفاهيم وأدوات في إدارة الجودة الشاملة وإعادة هندسة العمليات والقياس المقارن benchmarking وبطاقة الأداء المتوازن مما كان له اثر كبير على مفاهيم إدارة الأداء سواء في المنظمات الخاصة أو العامة فقد تحول الاتجاه إلى إدارة الأداء وتحسين الخدمات والمساءلة على النتائج لتحسين وتطوير الأداء المؤسسي، ويتحقق ذلك من خلال التركيز على مبادئ إدارة الجودة الشاملة بالتركيز على العملاء داخل وخارج المنظمة، والتحسين الدائم، والقيادة والعمل الجماعي، والوقاية من الأخطاء قبل وقوعها، والتحسين المستمر للجودة. نموذج الأعمال يختلف من منظمة إلى أخرى حيث يجب على كل منظمة وضع نموذج يعكس مهمتها وإستراتيجيتها من اجل تحقيقها وقيادتها فلا يمكن تطبيق المراقبة بدون توضيح النموذج من اجل دراسة العلاقة السببية(سبب/ نتيجة)العديد من العوامل تؤثر على أساليب المراقبة الموضوعة لذا يجب الفهم الجيد لمختلف هذه العوامل من اجل اختيار الأدوات مناسبة للقيام بالمراقبة المطلوبة .

3) مفهوم الأداء حسب الثنائية (فعالية – كفاءة) و الثنائية( تكلفة – قيمة )

### (أ) الثنائية (فعالية/ كفاءة)

الحكم على أداء المنظمة من خلال الحكم على الفعالية والكفاءة شائع ويحظى بقبول كبير من الباحثين فالفعالية تقيس مدى تقارب النتائج المحققة مع الأهداف المخططة، أما الكفاءة فتقيس مدى الاستعمال الجيد للموارد المتاحة لتحقيق أفضل النتائج بالإضافة إلى الملائمة بين الموارد المستعملة والأهداف الموضوعة.

المراقب يعمل على إيجاد العلاقة بين ثلاث عناصر للأداء وهي: الأهداف، الوسائل، والنتائج المحققة وهذا وما يجلب المراقب يعتمد على ثلاث معايير وهي : الكفاءة ، الفعالية، الملائمة وهذا ما وضعه<sup>5</sup> Thompson1994 أن احد محاور الأداء هي الفعالية إلى جانب الكفاءة والملائمة إذ تعني الكفاءة efficeience تحقيق النتائج المحددة (المخرجات ) بأقل استخدام للموارد(المدخلات)ويرتكز مفهوم

الكفاءة على الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة بأقل تكلفة ، أما الفعالية *efficacité* فهي تتعلق بتحقيق الأهداف وتعني استخدام العقلاني للموارد المتاحة يؤدي إلى تحقيق الأهداف المحددة، أما الملائمة فهي التأكد من أن الأهداف المحددة تتماشى مع الوسائل المتاحة.

أما 1983 shipper et white يرى أن قياس الفعالية يتم من منطلقين داخلي وآخر خارجي فالفعالية ضمن البيئة الداخلية تقيم على أساس درجة تحقيق المنظمة للأهداف المتعلقة بحجم المبيعات والحصة السوقية والأرباح، أما بالنسبة للبيئة الخارجية فعالية المنظمة تقاس على أساس قوتها التنافسية من خلال درجة قبول منتجاتها ومستوى التطور والإبداع ورضا العملاء .

(ب) الثنائية (تكلفة/ قيمة):

تعرضت الثنائية (فعالة/ كفاءة) إلى عدة انتقادات في السنوات الأخيرة فعموما تستند مراقبة التسيير على محاسبة التكاليف وتحليلها ولكن يجب الذهاب إلى أبعد من ذلك من أجل اخذ التوجهات الإستراتيجية المتمثلة في تسيير الثنائية (تكلفة/قيمة) أي يجب دائما الانتباه إلى الإجراءات العملية والأنشطة المتعلقة بالمنتج الذي يعتبر عنصر مكون للإستراتيجية وعليه تسيير التكاليف يستلزم أيضا تسيير القيمة المتوقعة للزبائن الناتجة عن الجودة أو الابتكار المستمر وهذا يستلزم فهم معايير القيمة من خلال (الزمن، الجودة، التقدم التقني).

القيمة تبقى ذاتية يحددها الطرف الذي أنتجت من أجله فبالنسبة للزبون تتمثل القيمة في الخصائص المادية والمعنوية التي يعترف بها، و بالنسبة للمساهم تتمثل في العوائد على رؤوس الأموال المستثمرة، أما بالنسبة للمجتمع فعادة تتمثل في مدى احترام المؤسسة للطبيعة وحماية البيئة وصحة المستهلك ورضا المجتمع وبنفس الطريقة يتم تحديد القيمة لباقي الأطراف ذات المصلحة كالعامل والموردين .

وعليه الأداء يشمل كل من مفهوم التكلفة والقيمة حيث أن المؤسسة تقوم باستهلاك مجموعة من الموارد من أجل الاستجابة لطلبات الزبائن مما يؤدي إلى خلق تكلفة، أما تلبية حاجات ورغبات الزبائن يولد قيمه لدى المؤسسة والزبون، فإذا كان استهلاك الموارد يتناسب مع القيمة المقدمة للزبائن سيكون هناك زبائن مستعدين للدفع مقابل إشباع رغباتهم التي وفرتها لهم المؤسسة الأمر الذي يمكن المنظمة من المنافسة وتحقيق المردودية والاستمرار والنمو وهي الأهداف الإستراتيجية الثلاثة التي حددها HENRI BOUQUIN<sup>6</sup> .

القيام بعملية المراقبة من خلال تحويل عوامل النجاح إلى مؤشرات قياس من أجل إدارة الأداء المالي وغير المالي ' النوعي ' (الجودة، الوقت، الأمن والحماية)، فتكاليف المنظمة تعالج في شكل (قيمة / سعر) المحددة في السوق على أساس احتياجات العملاء والمنافسة لذا أصبحت المنظمة مهتمة ب<sup>7</sup> :

- تكاليف العوامل المكونة للقيمة: القدرة على تلبية حاجات العملاء من حيث الجودة والوقت المحدد وذلك من خلال الاهتمام بالأنشطة التي تعطي قيمة للسلع.
- تكاليف التي لا تساهم في القيمة: أي الإسراف في الأنشطة غير الضرورية والتي لا تساهم في تلبية الحاجات.

وبالتالي نظام التشخيص والقيادة والسيطرة من خلال المراقبة لا يقتصر على حساب التكاليف وإنما تحديد التكاليف المنتجة للقيمة وغير المنتجة للقيمة، أي تحديد الأنشطة التي لها تأثير حقيقي على كفاءة الأداء، حيث أصبحت المراقبة تساهم في إعادة تصميم المنتج أو إعادة تنظيم المنظمة عن طريق تحديد الأنشطة والعمليات وتشخيص قيمتها.

#### 4) مراقبة أداء و تكلفة الجودة

كفاءة و فعالية الأداء لا يمكن أن تتحقق إلا بالمراقبة والمتابعة المستمرة للأنشطة التشغيلية والإنتاجية والخدمية، فالمراقبة تقوم برصد أي انحراف يحصل في الأداء ثم اتخاذ الإجراء المناسب الذي يمكن أن يكون وقائي أو تصحيحي، كما أن التحسين المستمر يمكن أن يكون حالة ناتجة عن اثر المراقبة و المتابعة لاحتياجات و رغبات المستهلكين الحاليين و المتوقعين.

#### أ) علاقة الجودة بالأداء :

الجودة هي الميزة الأساسية للأداء المستهدف وبذلك تصبح إدارة الجودة بمعناها الشامل المدخل الأساسي لتحسين أداء المنظمة ككل وبذلك يتمحور منطق إدارة الجودة الشاملة حول فكرة سلسلة الجودة التي تربط بين العميل والمورد، فالجودة عبارة عن<sup>8</sup> "مجموعة خصائص السلعة أو الخدمة التي تستطيع تحقيق الحاجات المطلوبة وغير المطلوبة "

وهنا يقع على عاتق المسير تطوير وتنمية الأداء للتلاؤم مع المتغيرات التي تفرضها البيئة الداخلية والخارجية ويكون من خلال تطبيق نظام الجودة واعتماد معايير التقييس العالمية من اجل التحسين المستمر لمستوى الأداء العام للمنظمة.

#### ب) الجودة بين التكلفة والعائد:

يختلف الباحثون في وجه نظرهم حول مفهوم تكلفة الجودة فهناك من ينظر إلى الجودة على أنها تكلفة ضمن المنظور التقليدي ويعتبرون أن المنتجات التي تتميز بجودة عالية تتميز بتكاليف مرتفعة باعتبار أن تحقيق الجودة وتطوير المنتجات يحمل المنظمة مجموعة من التكاليف وبذلك تعرف تكلفة الجودة على أنها<sup>9</sup> "مجموعة الأعباء والمصاريف المطلوب تحملها لإنتاج السلع والخدمات بمستوى جودة محدد "

ولكن التجربة اليابانية بينت عكس ذلك عن طريق إمكانية تحسين الجودة مع تكاليف اقل " أداء العمل بصورة صحيحة ومن المرة الأولى سيكون اقل تكلفة من محاولة تصحيحه " واعتبار أن الجودة لا تشكل تكلفة لان لها عائد ولكن عدم توفر عامل الجودة هو الذي يشكل تكلفة، ووضوحاً أن تكلفة الجودة ترتبط بمستوى التحكم وضبط الجودة والمراقبة عليها لان مفهوم تكلفة الجودة يركز على الأداء ومدى تحكم المنظمة في عملياتها ومراحل تحقيقها للجودة المطلوبة.

#### 5) تكلفة التحسين المستمر:

يعتبر التحسين المستمر عاملاً أساسياً للتطوير المستدام لجودة أداء المنظمة وآلية لبناء المعارف الجديدة بواسطة الإبداع ومشاركة العمال ويعتبر مبدأً أساسياً للقضاء على الانحرافات في الأداء وتطبيق المعيب الصفري.

تكلفة التحسين المستمر هي إحدى تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية تتكامل مع تقنية التكلفة المستهدفة ويعتبر التحسين المستمر للجودة عنصر أساسي في إدارة الجودة الشاملة ويرى Deming<sup>10</sup> أن تحسين الجودة يؤدي إلى تكاليف منخفضة حيث تقل الأخطاء ويتحقق الاستعمال الملائم للوقت والموارد، حيث تشترك جهود التحسين بين جميع الأقسام وتوجه جميعا إلى فائدة العملاء. الجودة كوظيفة من وظائف الإدارة أو كعنصر من عناصر النجاح الأساسية تخضع كبقية العناصر أو الوظائف للتحسين المستمر، فقد أدركت المنظمات أن الطريقة الفعالة لاستعادة الموارد المالية المنفقة على الأنشطة التي لا تضيف قيمة هي بذل جهود أكبر لتحسين جودة المنتج وعمليات إنتاجه.

يمكن أن يتم التحسين من خلال الاهتمام والتركيز على عدد من العناصر أهمها النظر إلى العمليات كعملية واحدة سواء كانت مرتبطة بالإنتاج أو بأنشطة أخرى وجعل جميع العمليات فعالة وذات كفاءة، ودراسة التغيرات في رغبات العميل وضبط أداء العملية باستخدام معايير مختلفة والبحث عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج بهدف التخلص منها، كما تستخدم المقارنة المرجعية (benchmarking) من خلال المقارنة مع أفضل المنافسين بهدف تطوير الميزة التنافسية.

(أ) مفهوم تكلفة التحسين المستمر

تنطلق فكرة التحسين المستمر من مبدأ أن كل شيء قابل للتحسين بصفة مستمرة وهذا لا يقتصر على المنتجات فقط بل يشمل المؤسسة وكل ما يتصل بها، أصل هذا المفهوم هو ياباني طوره الباحث yashuhino monden<sup>11</sup> حيث أطلق على فكرة التحسين المستمر مصطلح Kaizen وهي كلمة مركبة من مفهومين هما "kai" وتعني باليابانية التغيير و "zen" تعني الجيد، والمقصود بهذا المصطلح هو العمل على إحداث التغيرات على نحو جيد وبشكل مستمر لأن البيئة غير مستقرة ومتغيرة باستمرار. يعرف التحسين المستمر<sup>12</sup> بأنه سلسلة مستمرة من التغيرات الصغيرة والمتزايدة وغير المفاجئة ولا تتطلب نفقات كبيرة وإنما تتطلب جهود مستمرة مع ضرورة التزام المنظمة والأفراد بها ولا تستوجب عملية التحسين المستمر وجود خلل معين للقيام بعملية الإصلاح وإنما تعتمد على التحسينات المستمرة والطويلة الأجل.

وبتعريف آخر<sup>13</sup> "فرص التحسين لا تنتهي مهما بلغت الكفاءة والفعالية في الأداء تبعاً لتغير رغبات وتوقعات العملاء المتغيرة بصفة دائمة".

ويمكن أيضاً تعريفها<sup>14</sup> بأنها الجهود المستمرة لتبسيط وتصميم كل المنتجات والعمليات من أجل التحسين المستمر للجودة وخدمة الزبون وتحقيق تخفيض الأسعار وتخفيض التكاليف على طول دورة حياة المنتج.

فالتحسين المستمر هو تقنية تؤكد على المساهمة في تحسين الكفاءة والجودة التي يمكن أن تنشأ من أنواع مختلفة من التحسينات الصغيرة والمتزايدة في عملية الإنتاج والمبدأ الرئيسي لهذه التقنية هو إلغاء كل عنصر غير ضروري ليس له قيمة من أجل حذف كل أوجه الضياع لموارد المنظمة المادية والمالية والبشرية.

بتعبير آخر<sup>15</sup> " فرص التحسين لا تنتهي مهما بلغت كفاءة وفعالية الأداء تبعاً لتغير مستوى الجودة الذي يحقق رغبات وتوقعات العملاء المتغيرة بصفة دائمة"

تطبيق تكلفة التحسين المستمر على المنتج في مرحلة التصنيع حيث يكون قد سبق وأن تم تحديد التكلفة المستهدفة في مرحلة التصميم وجمع هذين المفهومين تتكون فكرة تكلفة دورة حياة المنتج. استعمل مصطلح تكلفة التحسين المستمر (kaizen costing) بشكل واسع في المنظمات اليابانية كأداة لإدارة وتخفيض التكاليف عن طريق إجراء تحسينات تدريجية بسيطة بدلاً من التحسينات الكبيرة، ففنية تكلفة التحسين المستمر كما ذكرنا لا تقتصر على عملية تخفيض التكاليف فقط بل تشمل أيضاً عملية إدارة التكاليف من تخطيط ومراقبة وتقييم للأداء مما يعطيها مفهوماً أوسع وأهمية أكبر.

يمكن تحديد الفرق الأساسي بين تكلفة التحسين المستمر والتكلفة المستهدفة هو أن التكلفة المستهدفة تطبيق في مرحلة التصميم، بينما تكلفة التحسين المستمر تركز على عمليات الإنتاج عن طريق زيادة كفاءة الإنتاج بالتركيز على التحسين المستمر في التكاليف والجودة والتسليم للعميل حسب حاجاته أو يفوقها والتحديث المستمر للموارد البشرية.

ب) المفهوم الياباني لفكرة التحسين المستمر:

ينظر إلى عملية التحسين المستمر على أنها عملية تدريجية في شكل خطوات صغيرة مدروسة بشكل جيد ولا تأتي دفعة واحدة وترتكز على العنصر البشري أكثر من العنصر المادي أو التكنولوجي فالتحسينات المستهدفة تعتمد على العنصر البشري الذي يتمتع بالمهارة عالية لأنه هو المحور الأساسي لأي عملية تغيير تتم على مستوى المنظمة.

ج) المفهوم الأمريكي لفكرة التحسين المستمر :

ترتكز الإدارة الأمريكية في عملية التحسين المستمر على مفهوم الابتكار والتقدم في التقنيات والمعرفة ويركز على العناصر الحديثة لتحل مكان القديمة وهذا ما يعرف بعملية التحسين المستمر الذي يحدث دفعة واحدة من أجل تحقيق تحسينات كبيرة والوصول إلى أعلى مستوى في الأداء والجودة، ومن هذا المفهوم نلاحظ أنه ينظر إلى عملية التحسين المستمر على أنها عملية واسعة النطاق تشكل قفزات سريعة وكبيرة بالاعتماد على التكنولوجيا المعقدة والمتطورة وإمكانيات مادية كبيرة.

6) طريقة التكلفة المستهدفة:

ا) مفهوم التكلفة المستهدفة

مع زيادة حدة المنافسة الشديدة المتعلقة بجودة المنتج وسعره تلجأ المنظمة إلى بيع منتجاتها حسب أسعار السوق والتي يحددها المستهلك، لذلك يجب عليها الإنتاج بأقل تكلفة ممكنة لضمان قيمة مضافة وهذا ما يعرف بطريقة التكلفة المستهدفة لحساب التكاليف ظهر مفهوم التكلفة المستهدفة<sup>16</sup> في مصنع TOYOTA من طرف "TANAKA" سنة 1965 وسميت بـ 'genka kakaku' وهي مجموعة الطرق والأساليب الإدارية المبنية على أساس تحسين تصميم المنتج وتخطيطه للوصول إلى هدف تحقيق التساوي بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة التي تكون على أساس أسعار السوق

للمنتجات المستقبلية خاصة في الوقت الراهن الذي يتميز بقصر دورة حياة المنتج الناتجة عن التطور التكنولوجي السريع مما يجعل المنتج يبقى فترة قصيرة في السوق مما ينتج عن ذلك قصر الوقت اللازم لاستدراك وتغطية أخطاء التسعير<sup>17</sup>.

فالتكلفة المستهدفة هي تصميم تكاليف المنتج أثناء مرحلة البحث والتطوير لكامل دورة حياة المنتج بدلا من محاولة تخفيض التكاليف أثناء عملية التصنيع من اجل تحقيق الربح المطلوب وضمان الاستمرار في السوق .

تعتبر التكلفة المستهدفة أداة مهمة للإدارة في سعيها لتسيير التكاليف والأرباح بطريقة إستراتيجية عن طريق التأكد من أن المنتج يمكن إنتاجه بأقل تكلفة ممكنة، وعليه يمكن تسعيره بشكل تنافسي حيث أصبح الزبون أكثر وعي ومعرفة في قرارات شرائه مما يجعله يطلب منتجات تتمتع بجودة عالية وأسعار معقولة.

يرى Kaplan<sup>18</sup> أن التكلفة المستهدفة هي أداة من أدوات إدارة التكلفة التي يستعملها المخطط أثناء مرحلة تصميم المنتج من اجل توجيه الجهود نحو تخفيض تكلفة التصنيع المستقبلية. فالتكلفة المستهدفة تعتبر إحدى أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف التي تستند على طريقة هندسة القيمة من خلال تحديد الأنشطة المولدة للقيمة والأنشطة غير المولدة للقيمة والتي يمكن الاستغناء عنها من اجل تخفيض مستوى التكاليف وبالتالي التحكم في مستوى الأسعار.

طريقة التسعير في المنهج التقليدي<sup>19</sup> تبدأ بمرحلة بحوث التسويق لتحديد متطلبات الزبائن ثم تحديد مواصفات المنتج، فالتكلفة المنتج لا تعتبر عامل مهم في عملية تصميم المنتج، فبعد تحديد مواصفات المنتج تحسب تكاليفه فإذا كانت مرتفعة جدا يعاد تصميم المنتج، أي يسحب سعر المنتج على أساس تكلفة المنتج المتوقعة زائد هامش الربح المتوقع وتحسب كالتالي: سعر البيع = تكلفة المنتج المتوقعة + هامش الربح المتوقع

أما أسلوب التسعير باستعمال تقنية التكلفة المستهدفة فتختلف كليا عن الطريقة التقليدية على الرغم من التشابه في الخطوة الرئيسية الأولى المتمثلة في دراسة السوق وتحديد حاجات ورغبات المستهلك، أما بالنسبة تحديد السعر وحجم الإنتاج يكون بالاعتماد على قيمة المنتج لدى المستهلك(العميل) وتصبح التكلفة المستهدفة الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف أي يتم تحديد السعر وهامش الربح أولا ثم تحديد التكلفة كمرحل أخيرة وهذا عكس الطريقة التقليدية

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف  
ب) خطوات تحديد التكلفة المستهدفة :

تستعمل التكلفة المستهدفة كأداة للتسعير وإدارة التكلفة عن طريق إتباع المراحل التالية:  
المرحلة الأولى : تطوير منتج يلبي حاجات الزبائن:

تخطط المنظمة عملية الإنتاج بتحديد خصائص المنتج استنادا على دراسة حاجات ورغبات الزبائن وتحليل خصائص المنتجات المنافسة ذات القيمة المرتفعة في نظر الزبائن، وتتطلب مرحلة التصميم التركيز على الزبائن عن طريق تطوير العلاقات معه حيث توفر العلاقات المباشرة مع الزبائن التدفق المستمر للمعلومات حول متطلبات الزبائن.

المرحلة الثانية : تحديد السعر المستهدف الذي يكون الزبون مستعدا لدفعه مقابل المنتج وتتطلب هذه المرحلة إجراء بحوث لتحديد قيمة المنتج لدى الزبون على أساس وظائفه وخصائصه المميزة والقيمة التفاضلية المرتبطة بالمنتجات المنافسة.

المرحلة الثالثة: تحديد هامش الربح المستهدف من اجل تحديد التكلفة المستهدفة ويتم تحديد التكلفة المستهدفة من خلال حساب الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف، حيث يعتمد هامش الربح المستهدف على العائد من الاستثمار المخطط له كنسبة مئوية من المبيعات .

المرحلة الرابعة : تحديد التكلفة الفعلية للمنتج بعد تحديد التكلفة المستهدفة يتم المقارنة بين مستوى التكلفة المستهدف والتكلفة الفعلية المقدرة للإنتاج، وفي حالة ما إذا كانت التكلفة الفعلية تزيد عن التكلفة المستهدفة يجب العمل على إيجاد طريقة ملائمة لتخفيض التكلفة الفعلية من اجل الوصول إلى تحقيق التساوي بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المتوقعة من خلال مقارنة تصاميم المنظمة مع تصميم المنتج المنافس لتكوين رؤية واضحة وذلك لتشخيص فرص تحسين المنتج أو تخفيض التكلفة أو عملية هندسة القيمة التي تركز على عملية الفحص والاختبار لكل مكون من مكونات المنتج لتحديد العوامل المؤثرة في تكلفته ومحاولة تخفيض هذه التكلفة وتحسين عملية الإنتاج بحذف الوظائف أو العناصر غير الضرورية التي تزيد من تكلفة المنتج ويكون المستهلك غير مستعد لدفع مبلغ إضافي مقابلها. من بين التقنيات المستعملة لتحقيق التكلفة المستهدفة هي محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة التي تساعد على تصميم المنتج من خلال تفكيك العملية الإنتاجية إلى مكونات الأنشطة الرئيسية ومن ثم تحديد تكلفة الأنشطة ومحاولة تحسينها أو إلغائها للوصول إلى التكلفة المستهدفة. تعتمد التكلفة المستهدفة على طريقة محاسبة التكاليف بالأنشطة ABC<sup>20</sup> التي تقوم على أساسها بإدارة القيمة للمساهمين أو العملاء من خلال التخفيض الملائم للتكاليف التي تعتبر أن المنتج يستهلك أنشطة وبالتالي يمكن تحديد مصادر التكلفة التي لا تساهم في الأداء العام على المدى البعيد أي أنها تسمح بتصنيف الأنشطة حسب قيمتها المحققة. المرور على هذه المراحل يستلزم تقييم العلاقة (تكلفة/ قيمة) لكل نشاط من خلال مؤشر القيمة الذي يتم حسابه من خلال العلاقة التالية<sup>21</sup>:

$$\text{مؤشر القيمة} = \frac{\text{الأهمية (المنفعة)}}{\text{التكلفة}}$$

فإذا كان المؤشر اقل من 1 فهذا يعني أن النشاط مكلف مقارنة بالمنفعة المنتظرة أما إذا كان المؤشر اكبر من 1 هذا يعني أن النشاط له منفعة اكبر مقارنة بتكلفته

يمكن تقييم القيمة المنتظرة عن طريق الربط بين الأسعار ومواصفات المنتج لمستوى عرض معين من خلال العلاقة بين قيمة المحققة الزبون والتكاليف (قيمة / تكلفة) <sup>22</sup>

(ج) مبادئ التكلفة المستهدفة :

قدم HILTON <sup>23</sup> مجموعة من المبادئ الأساسية للتكلفة المستهدفة وهي:

- 1- السعر المستهدف يقود إلى حساب التكلفة: تقنية التكلفة المستهدفة تعتمد على تحديد السعر المستهدف أولاً وعليه يتم تحديد التكلفة المستهدفة وهذا عكس الأسلوب التقليدي الذي تحدد فيه تكلفة المنتج أولاً والسعر كمرحلة أخيرة.
- 2- التركيز على الزبون: لتحقيق النجاح في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يجب وضع الزبون أساس عملية التصميم والتصنيع من خلال تحديد المنتج الذي يلي أو يفوق طلبات وحاجات الزبائن من حيث النوعية والسعر الذي يرغب فيه.
- 3- التركيز على تصميم المنتج: التصميم هو العنصر الأساسي في التكلفة المستهدفة حيث يجب تصميم المنتج الذي يحقق التكلفة المستهدفة من أول مرة من خلال تخصيص المواد الأولية المناسبة والمكونات الرئيسية.
- 4- تكاليف دورة حياة المنتج: التكلفة التقليدية تعتمد على التركيز على مرحلة الإنتاج فقط ولا تعطي أهمية لباقي تكاليف دورة حياة المنتج التي تبدأ بمرحلة دراسة كيفية إرضاء الزبون وتنتهي بخروج المنتج من السوق، حيث تنفق المنظمة تكاليف مهمة قبل التصنيع وتستمر في الإنفاق خلال مراحل التصنيع والبيع وخدمات ما بعد البيع وتحقق هذه التكاليف على طول فترة حياة المنتج.
- 5- تحليل سلسلة القيمة: في بعض الأحيان تكون التكلفة المتوقعة أعلى من التكلفة المستهدفة حيث تساعد تحليل سلسلة القيمة على تحديد فرص تخفيض التكلفة وحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المتوقعة.

#### الدراسة الميدانية

شملت الدراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمختلف أحجامها (صغيرة متوسطة و كبيرة) التي تتوزع على مختلف مناطق الوطن وتم الاتصال إلكترونياً ب 60 مؤسسة ناشطة في مجال الصناعة والإنتاج من خلال توزيع استمارة معدة إلكترونياً باستعمال – Google drive Google forms ولكن تم استرجاع 49 استمارة فقط ومن بينها ثلاث استمارات لم تكن فيها الإجابة كاملة وتم إقصاؤها من العينة المدروسة، وبالتالي اقتصر العينة على 46 مؤسسة فقط أي قدرت نسبة استجابة المؤسسات محل الدراسة ب 70 % من العينة وهي نسبة مقبولة يمكن استخدام البيانات المتوفرة من خلالها لجراء التحليلات اللازمة لمحاورة الدراسة.

تتضمن الاستمارة ثلاثة أجزاء أساسية تعبر عن المتغيرات المعتمدة، حيث يتضمن الجزء الأول معلومات خاصة بالمؤسسات المدروسة أما الجزئين المتبقين فيخصان متغيرات الدراسة التي وزعت إلى متغيرات تابعة ومستقلة كما هي موضحة في الجدول رقم(01).

قاعدة القرارات لتحديد الإجابات المتعلقة بمحاورة الدراسة:

لتحديد الإجابات المتعلقة بمحاور الدراسة المعبر عنها في أجزاء الاستمارة الثانية والثالثة تم اعتماد مقياس ليكرت الثلاثي انظر الجدول رقم (02) و على أساسه تم تحديد قاعدة القرار كما يلي :

حساب المدى : لقيم المقياس الثلاثي كالتالي: المدى = 3-1=2

حساب طول الفئة بقسمة المدى على عدد خلايا المقياس أي  $3/2 = 0.66$  والهدف من ذلك هو تحديد الطول الفعلي لمجال كل إجابة حيث قدر ب0.66 حيث :

يضاف الطول إلى الإجابة رقم 1 و يصبح المدى يساوي  $1+0.66 = 1.66$  وبالتالي يحدد مجال الإجابة الأولى بالمجال التالي [1-1.66] أي أن كل متوسط يقع في هذا المجال تكون الإجابة (نعم)

مجال الإجابة الثانية  $1.67+0.66 = 2.33$  ويكون المجال [1.67-2.33] أي أن كل متوسط حسابي الذي يقع في هذا المجال تكون الإجابة محايد (بدون رأي)

أما مجال الإجابة الثالثة  $2.34+0.66 = 3$  ويكون المجال [2.34-3] أي أن كل متوسط حسابي يقع في هذا المجال تكون الإجابة (لا)

للإشارة حددت قيمة المتوسط الفرضي ب 1.66 باعتبارها أقصى درجة للموافقة الأدوات الإحصائية المستعملة :

تم استعمال برنامج SPSS (الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية) في تحليل البيانات من خلال استخدام بعض الأساليب الإحصائية التي يوفرها برنامج SPSS من بينها :

1- استخدام أساليب الإحصاء الوصفي : بالاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية و من بين هذه الأساليب :

- التكرارات والنسب المئوية: لوصف البيانات الخاصة بالمؤسسات المدروسة و توزيع إجاباتها حسب الإجابات المقترحة و حسب التوزيعات التكرارية و النسب المئوية لتحليل بيانات و دراسة الخصائص.
- حساب المتوسطات الحسابية و الانحراف المعياري: المتوسطات الحسابية هي احد مقاييس النزعة المركزية أما الانحراف المعياري فهو احد مقاييس التشتت لتحديد درجة الموافقة من عدمها، و معرفة مدى تشتت الإجابات عن الإجابة المتوسطة.
- حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ : لقياس مدى الاتساق الداخلي بين العبارات و المحاور الخاصة بالاستبيان من اجل معرفة قدرتها على قياس المتغيرات المدروسة و اخذ النسبة المعتمدة في العلوم الاجتماعية و المالية و هي 60 % فكلما زد معامل الثبات عن هذه القيمة دل على ثبات و مصداقية الأداة و إمكانية الاعتماد عليها .
- 2- استخدام أساليب الإحصاء الاستدلالي: من خلال الاعتماد على بعض أساليب الإحصاء الاستدلالي لدراسة العلاقة بين المتغيرات المختلفة و اختبار الفرضيات عند مستوى الدلالة 5 % و من بين هذه الأساليب:
- استخدام اختبار (T) للعينة الواحدة بمقارنة المتوسط العام للإجابات مع المتوسط الفرضي

- استخدام تحليل التباين الأحادي ONE WAY ANOVA لتحليل الفروق الموجودة حيث أن قاعدة القرار المعتمدة في هذه الحالة هي تستند إلى قوة الدلالة الإحصائية فيشر F عند مستوى معنوية اقل من 0.05 عندها تقبل الفرضية و في حالة العكس ترفض الفرضية .
- استخدام معامل الارتباط من اجل قياس درجة الارتباط بين المتغيرات التابعة والمتغيرات المستقلة. ثبات الاستبيان
- يعرف الثبات بأنه التناسق في نتائج الاستبيان في حالة ما أعيد استعمالها مرة أخرى و التأكد من أن الاستبيان مناسب لما نريد قياسه ، و من اجل اختبار مدى التناسق الداخلي لقرات الاستبيان استخدمنا معامل ألفا كرونباخ alpha de cronbach.
- باستخدام برنامج SPSS تم حساب معامل ألفا كرونباخ لجميع أسئلة الاستمارة و كان يساوي 0.912 و بالتالي الأداة تعتبر ذات ثبات مقبول بدرجة عالية فهو يقترب من 1 حيث تجاوز معامل ألفا 0.60 أي (  $0.60 < \text{Alpha} < 60\%$  ) هو الحد الأدنى للثبات في العلوم المالية و الإدارية (انظر الجدول رقم 03)

#### حساب معامل الصدق :

يتم حساب معامل الصدق من خلال حساب جذر معامل الثبات و يعني أن المقياس يقيس فعلا ما وضع لقياسه و يمكن توضيح النتائج الخاصة بمعامل الصدق في الجدول رقم 04 تبرز معطيات الجدول درجة الاتساق الداخلي بين عبارات كل محور من محاور الدراسة و انسجامها مع بعضها مما يدعم مصداقية الاعتماد على استمارة الاستبيان كأداة لجمع المعلومات الضرورية للتحليل و اختبار الفرضيات حيث تجاوزت معاملات الثبات لكل متغير 0.94 كما أن معاملات الصدق كانت مقبولة بحيث تعكس قدرة الأداة على قياس المتغيرات المحددة في الدراسة

النتائج و مناقشتها :

في هذا الجزء سيتم تحليل و مناقشة إجابات المؤسسات محل الدراسة حول تطبيق التكلفة المستهدفة و علاقتها بالتحسين المستمر للجودة

أولا : تحليل و اختبار تباين المؤسسات المبحوثة في تبني متغيرات الدراسة

يتضمن هذا الجزء قياس التباين في تبني متغيرات الدراسة التي تضمنتها الفرضية الرئيسية الأولى و ما تفرع عنها من فرضيات فرعية

اختبار الفرضية الفرعية الأولى : من اجل اختبار التباين تم استعمال اختبار التباين الأحادي بين تحقيق التحسين المستمر للجودة و بعض خصائص المؤسسة (الحجم، الملكية، نطاق السوق، امتلاك شهادة الايزو 9001، امتلاك شهادة الايزو 14001) كما هو موضح في الجدول رقم (05) و من خلال النتائج الظاهرة في الجدول نلاحظ ما يلي:

بالنسبة لمتغير الحجم: قدرت قيمة F ب 0.285 و بمستوى دلالة يساوي 0.635 أي اكبر من 0.05 و بالتالي هناك تباين في تبني أبعاد التحسين المستمر للجودة و حجم المؤسسة

بالنسبة لمتغير الملكية: قدرت قيمة F بـ 2.125 و بمستوى دلالة يساوي 0.596 أي اكبر من 0.05 وبالتالي هناك تباين في تبني أبعاد التحسين المستمر للجودة وطبيعة ملكية المؤسسة.  
بالنسبة لمتغير نطاق السوق: قدرت قيمة F بـ 5.434 و بمستوى دلالة يساوي 0.151 أي اكبر من 0.05 وبالتالي هناك تباين في تبني أبعاد التحسين المستمر للجودة وطبيعة السوق الذي تنشط فيه المؤسسة.

بالنسبة لمتغير امتلاك شهادة الايزو 9001: قدرت قيمة F بـ 2.712 و بمستوى دلالة يساوي 0.107 أي اكبر من 0.05 وبالتالي هناك تباين في تبني أبعاد التحسين المستمر للجودة ومدى اهتمامها بتطبيق عناصر الجودة.

بالنسبة لمتغير امتلاك شهادة الايزو 14001: قدرت قيمة F بـ 1.004 و بمستوى دلالة يساوي 0.322 أي اكبر من 0.05 وبالتالي هناك تباين في تبني أبعاد التحسين المستمر للجودة ومدى اهتمامها بتحقيق متطلبات الجودة البيئية

من نتائج المتغيرات السابقة يتضح لنا وجود تباين بين تبني أبعاد تبني أبعاد التحسين المستمر للجودة وخصائص المؤسسة وبالتالي فأنا نرفض الفرضية المبدئية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود تباين بين خصائص المؤسسات المدروسة وتطبيق أبعاد التحسين المستمر للجودة. اختبار الفرضية الفرعية الثانية: من أجل اختبار التباين تم استعمال اختبار التباين الأحادي بين تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة وخصائص المؤسسة (الحجم، الملكية، نطاق السوق، امتلاك شهادة الايزو 9001، امتلاك شهادة الايزو 14001) كما هو موضح في الجدول رقم (06) ومن خلال النتائج الظاهرة في الجدول نلاحظ ما يلي:

بالنسبة لمتغير الحجم: قدرت قيمة F بـ 0.213 و بمستوى دلالة يساوي 0.647 أي اكبر من 0.05 وبالتالي هناك تباين في تبني أبعاد تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة وحجم المؤسسة  
بالنسبة لمتغير الملكية: قدرت قيمة F بـ 0.348 و بمستوى دلالة يساوي 0.558 أي اكبر من 0.05 و بالتالي هناك تباين في تبني أبعاد تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة وطبيعة ملكية المؤسسة  
بالنسبة لمتغير نطاق السوق: قدرت قيمة F بـ 3.943 و بمستوى دلالة يساوي 0.053 أي اكبر من 0.05 وبالتالي هناك تباين في تبني أبعاد تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة وطبيعة السوق الذي تنشط فيه المؤسسة

بالنسبة لمتغير امتلاك شهادة الايزو 9001 : قدرت قيمة F بـ 0.747 و بمستوى دلالة يساوي 0.392 أي اكبر من 0.05 وبالتالي هناك تباين في تبني أبعاد تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة ومدى اهتمامها بتطبيق عناصر الجودة

بالنسبة لمتغير امتلاك شهادة الايزو 14001 : قدرت قيمة F بـ 0.691 و بمستوى دلالة يساوي 0.410 أي اكبر من 0.05 وبالتالي هناك تباين في تبني أبعاد تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة ومدى اهتمامها بتحقيق متطلبات الجودة البيئية

من نتائج المتغيرات السابقة يتضح لنا وجود تباين بين تبني أبعاد تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة و خصائص المؤسسة وبالتالي فإننا نرفض الفرضية المبدئية و نقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود تباين بين خصائص المؤسسات المدروسة و تطبيق التكلفة المستهدفة. ثانيا: تحليل و اختبار علاقة الارتباط بين تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة و التحسين المستمر للجودة

سيتم قياس علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة من خلال استخدام معامل الارتباط PEARSON لتوضيح مدى وجود علاقة خطية (درجة الارتباط الخطي) بين المتغيرين واتجاه هذه العلاقة الذي يكون بين (1) و (-1) والإشارة الموجبة تعني أن العلاقة طردية أما الإشارة السالبة تعني أن العلاقة سلبية بين المتغيرين.

استعمل معامل الارتباط من اجل اتخاذ القرار حول ثبوت صحة الفرضية الرئيسية الثانية "توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة وتحقيق التحسين المستمر للجودة".

من اجل قبول الفرضية قامت الباحثة باختبار قيمة معامل الارتباط عند مستوى المعنوية 0.05 أي 5 % بين تطبيق التكلفة المستهدفة (x) وتحقيق التحسين المستمر للجودة (y) الموضحة في الجدول رقم (07)

يشير الجدول إلى وجود علاقة ارتباط بين تطبيق التكلفة المستهدفة X وتحقيق التحسين المستمر للجودة Y حيث بلغ معامل الارتباط 0.335 وتشير هذه القيمة إلى وجود ارتباط بين تطبيق التكلفة المستهدفة والأداء الشامل للسلع والأسعار وبمستوى دلالة يساوي 0.023 وهو اقل من 0.05 وبالتالي فإننا نرفض الفرضية الصفرية H0 و نقبل الفرضية البديلة H1 التي تنص على وجود علاقة ارتباط بين تطبيق التكلفة المستهدفة وتحقيق التحسين المستمر للجودة أي قبول الفرضية الرئيسية الثالثة. نلاحظ من الجدول السابق أيضا وجود علاقة ارتباط بين تطبيق التكلفة المستهدفة X وتحقيق رضا العملاء Y1 حيث كان معامل الارتباط يساوي 0.341 وبمستوى دلالة 0.021 أي اقل من 0.05 أي الاهتمام بتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة يساهم في تحقيق رضا العملاء.

كما نلاحظ من الجدول السابق أيضا وجود علاقة ارتباط بين تطبيق التكلفة المستهدفة X ومحور الحصة السوقية Y2 حيث كان معامل الارتباط يساوي 0.395 وبمستوى دلالة 0.007 أي اقل من 0.05 ومما تقدم يتضح أن تطبيق التكلفة المستهدفة يساهم في رفع الحصة السوقية.

نلاحظ من الجدول السابق أيضا وجود علاقة ارتباط بين تطبيق التكلفة المستهدفة X وتحقيق صورة مدركة Y3 حيث كان معامل الارتباط يساوي 0.398 وبمستوى دلالة 0.006 أي اقل من 0.05 و مما تقدم يتضح أن تطبيق التكلفة المستهدفة بالشكل المطلوب يساهم في تحقيق صورة مدركة جيدة لدى العملاء والتي تساهم بدورها في رفع مستوى الأرباح.

نلاحظ من الجدول السابق أيضا وجود علاقة ارتباط بين تطبيق التكلفة المستهدفة X ومحور تحقيق المسؤولية الاجتماعية Y4 حيث كان معامل الارتباط يساوي 0.538 وبمستوى دلالة 0.023

أقل من 0.05 ومما تقدم يتضح تطبيق التكلفة المستهدفة يساهم في تحقيق الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة اتجاه البيئة والمستهلك من خلال التحليل الوظيفي لأجزاء السلعة وإلغاء الأجزاء غير المولدة لقيمة والتي ينتج عنها هدر للموارد الحالية والمستقبلية وارتفاع الأسعار. نلاحظ من الجدول السابق أيضا وجود علاقة ارتباط بين تطبيق التكلفة المستهدفة X ومحور تحقيق العلاقة (سعر/ قيمة) Y5 حيث كان معامل الارتباط يساوي 0.299 وبمستوى دلالة 0.044 أي أقل من 0.05 ومما تقدم يتضح أن الاهتمام بتطبيق تطبيق التكلفة المستهدفة يساهم في تحقيق العلاقة (سعر/ قيمة).

ثالثا: قياس اثر تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة على تحقيق التحسين المستمر للجودة سيتم قياس اثر التكلفة المستهدفة في تحسين التحسين المستمر للجودة الذي تضمنته الفرضية الرئيسية الثالثة وقد استخدمت الباحثة لهذا الغرض تحليل نموذج الانحدار البسيط والذي عن طريقه سيتم تحديد الأثر.

أيضا سيتم استخدام معامل التفسير  $R^2$  الذي يستخدم لقياس مقدار مساهمة تطبيق التكلفة المستهدفة لتفسير التغيرات التي تطرأ على تحسين الجودة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من اجل اختبار معنوية نموذج الانحدار الخطي البسيط استخدمت الباحثة قيمة احصاء الاختبار (t) ومستوى الدلالة لها ومقارنته بمستوى الدلالة 0.05 وذلك من اجل اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة ومدى صحتها التي تنص على (وجود علاقة تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية بين تطبيق التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر للجودة)، كما هو موضح في الجدول رقم (08) ويمكن كتابة صيغة المعادلة كالتالي:  $Y=0.995+0.612 X$

حيث Y تمثل المتغير المعتمد أي التابع (التحسين المستمر للجودة) و X تمثل المتغير المستقل (تطبيق التكلفة المستهدفة)

يتضح من خلال الجدول أن قيمة t وهي قيمة احصاء الاختبار تساوي 5.128 ومستوى الدلالة لها يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 لهذا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة أي وجود انحدار خطي و عليه تطبيق التكلفة المستهدفة له تأثير على التحسين المستمر للجودة من الجدول يتضح أيضا أن معامل التفسير  $R^2$  بلغت قيمته 0.374 أي أن تطبيق التكلفة المستهدفة يؤدي إلى 37.4% من التغيرات التي تطرأ على أداء الجودة

أما النسبة المتبقية 62.6% فتعود إلى تأثيرات متغيرات أخرى خارج نموذج الدراسة

#### الخاتمة

الانفتاح الاقتصادي الذي تتميز به الوضع الحالي وظاهرة العولمة فرض على المؤسسات الجزائرية ضرورة إدخال تغييرات في أسلوب تسييرها من اجل مواجهة المنافسة على المستوى الوطني والدولي من اجل ضمان الاستمرار والبقاء من خلال المحافظة على حصتها السوقية أو التوسع في أسواق جديدة.

الاستمرار وبقاء في السوق يفرض على المؤسسة تحسين أداء السلع والخدمات من خلال تحقيق القيمة للعملاء بكل أبعادها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية أي تحقيق الأداء الشامل للسلع، فالمستهلك الحالي أصبح يتميز بوعي أكبر في عملية الاستهلاك ولم يعد يبحث عن السعر المنخفض فقط، وإنما أصبح يركز على جانب الجودة للسلعة بالإضافة إلى التساؤلات التي يطرحها حول الآثار الجانبية التي تصاحب الاستهلاك وتأثيرها على صحة وبيئة المستهلك.

متابعة ومراقبة أداء السلع يكون عن طريق توفير أساليب وأدوات للمراقبة تهتم بقياس الأداء المالي من أجل التحكم في مستوى الأسعار من جهة ومن جهة أخرى قياس الأداء غير المالي المتعلق بالجوانب غير المالية كرضا العملاء والأداء البيئي والاجتماعي للسلع، وسائل المراقبة التي اهتمت بهذا النوع من القياس أي القياس المالي وغير المالي هي أدوات مراقبة التسيير الحديثة وعليه نقترح التوصيات التالية:

- يجب أن يؤخذ الأداء الجودة بعين الاعتبار عند وضع الإستراتيجية وتوضيح أساليب التنفيذ والمراقبة.
- الاعتماد على التحليل التنافسي لمعرفة وضعية المؤسسة في السوق.
- نشر ثقافة لدى المؤسسات بان يكون تحقيق القيمة للعملاء مسؤولية الجميع من خلال أداء السلع المعروضة وأن تشارك كل الأقسام والوحدات في رفع الأداء.
- ضرورة نشر مفهوم الأداء الشامل للسلع الذي يعتبر مفهوم حديث يجمع بين الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للسلع.
- الاهتمام بالعملاء وتطوير العلاقات معهم لرصد احتياجاتهم ومحاولة تلبيةها.
- ضرورة تغيير نظرة المؤسسات التي تهتم بالشركاء إلى الاهتمام بجميع الأطراف المعنية الأخرى (العملاء، الموردون، العمال....) بسبب علاقة المنفعة المتبادلة بين الأطراف المعنية والمؤسسة.
- بناء علاقات طويلة المدى مع الموردين باعتبار المورد له تأثير على أداء المنظمة بطريقة سلبية أو ايجابية من حيث ( الوقت، الجودة، التكلفة).
- الاهتمام بالتحسين المستمر للجودة الذي يسمح بتحسين الأداء بما يتوافق مع المعايير العالمية للجودة ومتطلبات السوق العالمية.
- محاولة الاستفادة من البحوث والدراسات الأكاديمية التي اهتمت بدراسة الجوانب التنظيمية والإدارية والتنافسية.
- توفير الحماية للمستهلك من خلال القوانين التي تفرضها الدولة على المؤسسات الصناعية من خلال وضع مجموعة من الشروط التي يجب أن تتوفر في السلع والخدمات والتي تضمن تحقيق القيمة للعملاء
- تشجيع المؤسسات على تحقيق الجودة من خلال وضع جوائز تحفيزية.
- دعم الدولة في تحسين أداء المؤسسات من خلال القوانين والتشريعات.

- تطوير تكنولوجيا المعلومات وتوفير قاعدة بيانات تساعد المؤسسات في التنبؤ بالمتغيرات البيئية وتحليل محيط الأعمال وتقييم أدائها في السوق.

## الملاحق

## الجدول رقم (01): متغيرات الدراسة

الرمز	المتغير	الأسئلة الخاصة بكل متغير
Y	التحسين المستمر للجودة	1-20
Y1	رضا العملاء	4-1
Y2	الربحية و الحصة السوقية	8-5
Y3	المسؤولية الاجتماعية	12-9
Y4	الصورة المدركة	16-13
Y5	التحكم في مستوى الأسعار(سعر/قيمة)	20-17
X	تطبيق التكلفة المستهدفة	25-21

## الجدول رقم (02) : سلم ليكارت لتحديد الإجابات

الرقم	1	2	3
الإجابة	نعم	محايد (بدون رأي)	لا

## الجدول رقم (03): معامل الثبات والاتساق الداخلي لأبعاد الاستبيان (ألفا كرونباخ)

الرقم	المتغير	قيمة ألفا
1	رضا العملاء	0.911
2	الربحية و الحصة السوقية	0.908
3	الصورة المدركة	0.911
4	المسؤولية الاجتماعية	0.909
5	تحقيق العلاقة ( قيمة / سعر)	0.910
6	تطبيق التكلفة المستهدفة	0.906
جميع الفقرات كوحدة واحدة		0.912

## الجدول رقم (04): معامل الصدق لأسئلة الاستمارة

المتغير	عدد الأسئلة	معامل الثبات	معامل الصدق
رضا العملاء	04	0.911	0.950
الربحية و الحصة السوقية	04	0.908	0.952
الصورة المدركة	04	0.911	0.951
المسؤولية الاجتماعية	04	0.909	0.955
تحقيق العلاقة ( قيمة / سعر)	04	0.910	0.952

0.951	0.906	05	تطبيق التكلفة المستهدفة
0.953	0.912	25	جميع الأسئلة

الجدول رقم (05) تبين إجابات العينة حول تحقيق مؤشرات التحسين المستمر

مستوى الدلالة	قيمة F	درجة الحرية	
0.635	0.285	45	الحجم
0.596	2.125	45	الملكية
0.152	5.434	45	نطاق السوق
0.107	2.712	45	امتلاك شهادة الايزو 9001
0.322	1.004	45	امتلاك شهادة الايزو 14001

الجدول رقم (06) تبين إجابات العينة حول تطبيق التكلفة المستهدفة

مستوى الدلالة	قيمة F	درجة الحرية	
0.647	0.213	45	الحجم
0.558	0.348	45	الملكية
0.053	3.943	45	نطاق السوق
0.392	0.747	45	امتلاك شهادة الايزو 9001
0.410	0.691	45	امتلاك شهادة الايزو 14001

الجدول رقم 07: نتائج علاقات الارتباط بين تطبيق التكلفة المستهدفة وتحقيق التحسين المستمر للجودة

مؤشرات التحسين المستمر للجودة					Y	
Y5	Y4	Y3	Y2	Y1		
0.299	0.538	0.398	0.395	0.341	0.335	X معامل الارتباط
0.044	0.023	0.006	0.007	0.021	0.023	مستوى الدلالة

الجدول رقم 08: علاقة الارتباط الخطي بين تطبيق التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر للجودة

sig	t	R <sup>2</sup>	R	X	(Constant)	تطبيق التكلفة المستهدفة X
				1β	0β	
0.000	5.128	0.374	0.612	0.612	0.995	التحسين المستمر للجودة Y

## الإيحاءات و المراجع:

<sup>1</sup> مامون الدرادكة ، إدارة الجودة و خدمة العملاء ، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2006 ، ص 72

<sup>2</sup> ALAIN COURTOIS, MAURICE PILLET, CHANTAL MARTIN

BONNEFOUS, gestion de production, édition EYROLLES, France , 2003,P 363

- <sup>3</sup> عبد الحميد عبد الفتاح المغربي ، بطاقة الأداء المتوازن المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجي ، المكتبة العصرية ، 2009 ، مصر ، ص 30
- <sup>4</sup> وائل محمد صبيح إدريس ، طاهر محسن الغالي ، أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2009 ، ص 73
- A. KHEMAKHEM, la dynamique du contrôle de gestion , édition DUNOD, <sup>5</sup> paris, 1976,p 57
- FREDREIC BUCHET , NICOLAS CARON , les tableaux de bord de la fonction <sup>6</sup> commerciale , édition DUNOD, PARIS , 2006, P 1
- FRANCOISE GIRAUD , OLIVIER SAULPIC, GERARD NAULLEAU , et <sup>7</sup> autre , contrôle de gestion et pilotage de la performance , édition GUALINO, France , 2005 , P65
- [www.iso.org](http://www.iso.org) ( norme iso 8402)<sup>8</sup>
- <sup>9</sup> محمد احمد المتيوتي ، ضبط الجودة في المنشأة الصناعية ، دراسة حالة تقويم الجودة باستخدام الخرائط الاحصائية . مجلة الإداري، معهد الإدارية العامة، سلطنة عمان العدد 106 ، ص 62
- PIERRE LOGIN, HENRI DENET, construisez votre qualité, édition DUNOD, <sup>10</sup> France, 2008, P 82
- JEAN LOUISS GIORDANO, l'approche qualité perçue, édition l'organisation, <sup>11</sup> paris, 2006, P12
- SABINE SEPARI, GUY SOLLE, management et contrôle de gestion DSCG 3, <sup>12</sup> édition DUNOD, paris, 2009, P 78
- ZOUHIR DJERBI, ZAVIER DURAND, CAROLINE SELMER, management <sup>13</sup> et contrôle de gestion , édition EYROLLES, France , 2013, P 35
- <sup>14</sup> عمرو صفي عقيقي ، المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة . دار وائل للنشر ، الأردن ، 2005 ، ص 60
- <sup>15</sup> هاني يوسف خاشقجي، نماذج إدارة الجودة الشاملة و المعوقات التي تحول دون تطبيقها في الأجهزة الأمنية العربية . مجلة جامعة الملك عبد العزيز لإقتصاد و الإدارة . المجلد رقم 17 العدد 02 ، 2003. ص 55
- François MEYSSONNIER, LE TRAGET COSTING un état de l'art, édition <sup>16</sup> PEARSON, France 2013 p2
- NICOLAS BERLAND, YVES DERONGE, contrôle de gestions perspectives <sup>17</sup> 506stratégiques et managériales, édition PEARSON, France, 2010, P
- FAROUK HEMICI, CHRISTOPHE HENOT, PHILIPPE RAIMBOURG, <sup>18</sup> contrôle de gestion, édition BREAL, France, 2007,P 23
- CLAUDE ALAZARD, SABINE SEPARI, contrôle de gestion 6<sup>ème</sup> édition , <sup>19</sup> édition DUNOD, France , 2004 , P 129
- XAVIER BUIN, FRENGOIS-XAVIER SIMON , les nouveaux visages du <sup>20</sup> 171contrôle de gestion 3<sup>ème</sup> édition , DUNOD, France 2009 , P
- NICOLAS BERLAND, YVES DERONGE, contrôle de gestions perspectives <sup>21</sup> 506stratégiques et managériales, édition PEARSON, France, 2010, P
- JEAN LOUISS GIORDANO, l'approche qualité perçue, édition l'organisation, <sup>22</sup> paris, 2006, P309
- GILLES BAROUCH, améliorer votre efficacité, édition AFNOUR, France, <sup>23</sup> 962010, p