

مساهمة أداة التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف الانتاج في المؤسسة الاقتصادية: دراسة
حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش- بسكرة

*The contribution of the target cost tool to managing production costs in
economic institutions: Case study of the GMS- les grands moulins du sud
-Biskra*

جوامع سماعين جامعة محمد خيضر بسكرة -الجزائر- smain.djouamaa@univ-biskra.dz	قرون ملاك* جامعة محمد خيضر بسكرة -الجزائر- malak.groun@univ-biskra.dz
--	---

تاريخ النشر: 2022/12/ 31

تاريخ القبول: 2022 /12/ 12

تاريخ الاستلام: 2022 /09/ 29

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى ابراز أهمية أداة التكلفة المستهدفة والدور الذي تلعبه سواء في إدارة تكاليف الانتاج والتحكم فيها أو تحقيق جودة المنتج أو الرفع من القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية...الخ، وقد تم اختيار مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش- بسكرة لإجراء الدراسة التطبيقية عليها على اعتبار أنها أحد أهم وأكبر المؤسسات المنتجة للدقيق والفرينة والكسكس والمعجنات على المستوى المحلي والوطني، في ظل ارتفاع المنافسة السوقية وخصوصية هذا السوق في حد ذاته نظرا للسياسات التي تفرضها الحكومة عليه بما فيها سياسة تسقيف الأسعار.

ومن خلال زيارتنا الميدانية للمؤسسة والدراسة التحليلية لمختلف البيانات المالية المستخرجة من مصلحة المحاسبة والمالية ومصالحة الانتاج توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها أن أداة التكلفة المستهدفة تساهم في تشخيص حالة المؤسسة ومدى قدرتها على تخفيض تكاليفها ووصولها الى سعر البيع المستهدف، وتبسيط الضوء على بعض الجوانب المهمة التي على المؤسسة اعادة دراستها والتركيز عليها في سبيل تخفيض تكاليف الانتاج.

الكلمات المفتاحية: التكلفة المستهدفة، سعر البيع المستهدف، هامش الربح المستهدف، التكاليف المتغيرة، التكاليف الثابتة.

تصنيف JEL: M11 ;M41

Abstract :

This study aims to show the importance of the target cost tool and it's role, whether in managing and controlling production costs, achieving product quality, or raising the competitiveness of economic institutions...etc, and we chose the GMS- les grands moulins du sud -Biskra to conduct the applied study on it as one of the most important and largest enterprises producing flour, couscous and pastries at the local and national levels, in light of the high market competition and the specificity of this market in itself due to the policies imposed by the government, including the policy of price ceiling

Through our field visit to the institution and the analytical study of the various financial statements extracted from the Department of Accounting and Finance and the Department of Production. the study reached a set of results, the most important of which is that the target cost tool contributes to the diagnosis of the state of the institution and its ability to reduce its costs and reach the target sale price, and clarification the important aspects that the institution should re-study and focus on in order to reduce production costs.

Keywords: target cost, target selling price, target profit margin, variable costs, fixed costs.

JEL classification codes: M11 ;M41

ظهرت التكلفة المستهدفة لأول مرة في اليابان خلال الستينات وكانت تستخدم من طرف بعض الشركات الكبرى مثل شركة NISSAN و TOYOTA إلا أنها لم تظهر بشكل جلي ولم تبرز أهميتها في عالم الأعمال إلا في أواخر الثمانينات بعدما بدأت تشغل اهتمام الباحثين في المجال خاصة بعدما برزت كبديل فعال للعديد من الأساليب التقليدية كأسلوب التكلفة الإضافية التي تستخدم لتحديد سعر البيع بعد فرض قيمة إضافية على كل وحدة تكلفة سيتحملها المنتج، إضافة الى ازدياد حجم المنافسات في السوق ورغبة كل مؤسسة في المحافظة على مكانتها السوقية وزيادة قدرتها التنافسية. حيث فرضت بيئة المنافسة الحديثة وكل ما يصاحبها من تطور تكنولوجي وتطور في أنظمة المعلومات والأنظمة الادارية والإنتاجية الى البحث في طرق جديدة تواكب كل هذه التطورات وتساعد الشركات في إدارة تكاليف انتاجها وتخفيضها في ظل الحاجة المتزايدة لتلبية احتياجات العملاء وتحقيق الجودة اللازمة وتوفير المنتج في الوقت المناسب من أجل ضمان الاستمرارية وتحقيق الريادة في السوق، وقد كانت التكلفة المستهدفة من بين أهم أدوات المحاسبة الادارية المستخدمة في إدارة وتخفيض التكاليف. وهي تعتمد على تصميم المنتج انطلاقا من مبدأ تخفيض التكاليف قبل بداية دورة حياته على اعتبار أن عملية التحكم في تكاليف المنتج تكون أسهل وأكثر فعالية في بداية تشكيله لأن تشخيص عوامل التكلفة في بداية مرحلة الانتاج والفصل بين تلك المهمة والأكثر أهمية والأقل أهمية يلعب دورا كبيرا من أجل اتخاذ القرار المناسب بشأن التكاليف التي يمكن التخلي عنها وتلك التي تأثر بشكل مباشر على جودة المنتج ولا يمكن الاستغناء عنها.

وبناء على ما سبق جاءت اشكالية دراستنا على النحو الآتي:

كيف تساهم طريقة التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف الانتاج في المؤسسات الاقتصادية؟

وتقودنا اشكالية الدراسة الى مجموعة من الأسئلة الفرعية، كالاتي:

❖ هل تطبق مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش-بسكرة طريقة التكلفة المستهدفة؟ ومدى فعاليتها في إدارة تكاليف الانتاج؟

❖ هل تساهم طريقة التكلفة المستهدفة في إدارة وتخفيض تكاليف الانتاج في المؤسسة محل الدراسة؟

❖ كيف يتم تخفيض التكاليف باستخدام طريقة التكلفة المستهدفة؟

فرضيات الدراسة: وفي سبيل الاجابة على اشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية اعتمدنا على الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى: تستخدم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش- بسكرة طريقة التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف الانتاج.

الفرضية الثانية: تساهم طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الانتاج في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش - بسكرة.

أهداف الدراسة: جاءت هذه الدراسة في سبيل تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

- ❖ التعرف على طريقة التكلفة المستهدفة واستخداماتها؛
- ❖ إبراز العلاقة بين التكلفة المستهدفة وعملية التحكم في التكاليف الانتاج؛
- ❖ تسليط الضوء على أدوات المحاسبة الادارية ودورها في عملية التخطيط الرقابة واتخاذ القرارات الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية.

منهج الدراسة:

يهدف دراسة موضوع البحث والإلمام بمختلف جوانبه المهمة ومنه الاجابة على اشكالية الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم على أساس تجميع البيانات ثم تحليلها وطرحها بطريقة مبسطة، ومنهج دراسة حالة من خلال الاطلاع على وثائق المؤسسة محل الدراسة وتحليلها، اضافة الى المقابلة الشخصية مع بعض مسئولي المؤسسة لاستكمال جمع بعض المعلومات اللازمة .

I. دور نظام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف الانتاج

ظهرت التكلفة المستهدفة لأول مرة في الستينات كأداة لإدارة التكاليف ثم بدأ يزداد الاهتمام بها تدريجيا الى أن أصبحت في أوائل التسعينات من بين أهم الأدوات المستخدمة في زيادة القدرة التنافسية واستخدمت كإستراتيجية استباقية لإدارة التكاليف والحفاظ على الحصص السوقية. وفيما يلي عرض لدور الذي تلعبه التكلفة المستهدفة في ادارة وتخفيض تكاليف الانتاج.

1. تعريف التكلفة المستهدفة

التكلفة المستهدفة كغيرها من المصطلحات المالية التي عرفها الباحثين في المجال من وجهات نظر مختلفة رغم اتفاقهم عن الهدف الأساسي منها، فقد عرفت على أنها " نظام استباقي وتفاعلي لتخطيط ربحية المؤسسة وإدارة التكاليف التي تضمن نجاح المنتجات والخدمات الجديدة من حيث قبول السوق وإعادة التدوير المالي " (Gonçalves, Gaio, & Silva, 2018, p. 1)، كما عرفها كل من Souissi و Ito "على أنها عملية تحفيز لمهندسي التصميم على البحث عن طرق مبتكرة لإدارة التكلفة مع عدم إهمال الأبعاد المهمة الأخرى والمتمثلة في جودة المنتج ووقت الوصول الى السوق" (Souissi & Ito, 2004, p. 57)، وعرفت أيضا على أنها " أحد أشكال المحاسبة الادارية الاستراتيجية تساعد الشركات على ادارة استراتيجياتها والعمل بسرعة وبهامش مريح، حيث تضمن أن المنتجات التي سيتم انتاجها ستكون مربحة من خلال ادارة التكلفة أثناء مرحلة تصميم المنتج مع ضمان تلبية هذا الأخير لمعايير الجودة

والموثوقية وتوفير احتياجات العملاء" (Baharudin & Jusoh, 2015, p. 525)، ومنه ومن خلال ما سبق يمكننا تعريف التكلفة المستهدفة على أنها أحد أدوات المحاسبة الادارية التي تستخدم من أجل ادارة تكلفة المنتج ابتداء من مرحلة التصميم مع الأخذ بعين الاعتبار تحقيق خاصية الجودة والوقت وهي بمثابة استراتيجية استباقية للتحكم في حجم التكاليف قبل وقوعها والرفع من القدرة التنافسية والمحافظة على المكانة السوقية.

2. أهداف التكلفة المستهدفة:

تعتبر التكلفة المستهدفة أحد أهم الأدوات الحديثة المستخدمة في ادارة التكاليف والتحكم فيها، وهي تهدف الى تحديد تكلفة انتاج المنتج بحيث يحقق عند بيعه هامش الربح المطلوب، وتظهر أهم أهداف التكلفة المستهدفة في النقاط الآتية:

❖ نقل ضغوط المنافسة السوقية التي تواجهها المؤسسة الى مصممي وموردي منتجاتها، كما تساعد الأفراد على تحقيق منتجات تتمتع بالجودة وتكون جاهزة في التوقيت المناسب. (Al-Hattami, kabra, & Lokhande, 2020)

❖ تهدف الى الحفاظ على جهود الشركات المصنعة الشاملة لتظل قادرة على المنافسة من حيث التكلفة مع تلبية المعايير والمواصفات التي يطلبها العملاء. (Zengin & Ada, 2010)

❖ تسليط الضوء على البيئة الخارجية للمؤسسة من خلال التركيز على دراسة رغبات واحتياجات العملاء وظروف المنافسة في السوق.

❖ مراقبة دورة حياة المنتج منذ بدايته الى مرحلة ما بعد البيع. (بوريش وبن البار، 2021، صفحة 378)

3. خطوات تحديد التكلفة المستهدفة

هناك عمليتان رئيسيتان من أجل الوصول الى التكلفة المستهدفة وهما: تحديد التكلفة المستهدفة وتحقيقها. حيث يتم حساب التكلفة المستهدفة وفق العلاقة الآتية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

ترتبط هذه الطريقة ثلاث متغيرات أساسية: سعر البيع المستهدف، التكلفة المستهدفة والربح المستهدف.

الشكل رقم (01): متغيرات أداة التكلفة المستهدفة



المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على ما سبق.

وتجدر الإشارة الى أنه لا يتم تحديد سعر البيع على أساس تكلفة الانتاج كما هو الحال في النظام التقليدي بل يتم تحديده على أساس الوضع التنافسي في السوق وقدرة العميل على الدفع، كما يجب أن يتم تحديد هامش الربح الذي يلبي توقعات المؤسسة ومستثمريها. (Al-Hattami, kabra, & Lokhande, 2020, p. 71) أما التكلفة المستهدفة فهي منهجية تقدير التكلفة العكسية تتضح بمجرد تحديد سعر البيع المستهدف والربح المستهدف (Zengin & Ada, 2010, p. 5594)

وتمر عملية تحديد التكلفة المستهدفة وفق الخطوات الآتية:

أ. تطوير منتج يلبي احتياجات العملاء: يكون ذلك عن طريق التخطيط الفعال لعملية الانتاج من خلال التحديد الدقيق للخصائص التي يجب أن يمتاز بها المنتج انطلاقا من دراسة ظروف المنافسة في السوق واحتياجات العملاء، حيث تتطلب مرحلة التصميم التركيز على الزبائن واحتياجاتهم وتوفير ذلك يعتمد على مدى قدرة المؤسسة على بناء علاقات مباشرة مع الزبائن ما يساهم في تدفق المعلومات بشكل أسهل وأسرع. (سليمانى، 2013، الصفحات 79-80)

ب. تحديد سعر البيع المستهدف: ويعرف سعر البيع المستهدف على أنه " السعر المقدر للمنتج والذي يقبله الزبون ويكون قادر على دفعه" (بن البار و بوريش، 2021، صفحة 116)، وتحديده مبني على أساس مجموعة من المحددات نذكر منها (عبد الواحد و دبي، 2020، صفحة 732):

❖ الخصائص المادية للمنتج كالشكل، اللون، الحجم... الخ، التي يفضلها الزبائن، اضافة الى

مواصفات المنتج مقارنة بباقي المنتجات السوقية

❖ مستوى السعر المقبول والمتعلق بالسعر الذي يستطيع الزبون قبوله ودفعه.

❖ تأثير الأسعار في الحصة السوقية المرغوب فيها.

ج. تحديد هامش الربح المستهدف: يتم تحديد الربح المستهدف على أساس العائد من المبيعات التي تريد المؤسسة تحقيقه بدلا من العائد على الاستثمارات وذلك لأسباب استراتيجية. (عطوي، 2016، صفحة 112)

د. تحديد التكلفة المستهدفة: في حالة ما اذا كانت التكلفة الفعلية للمنتج تفوق التكلفة المستهدفة فيجب ايجاد طريقة ملائمة من أجل تحقيق التساوي بين التكلفتين، عن طريق مقارنة تصميم المؤسسة لمنتجها مع منتجات المؤسسات المنافسة بهدف توضيح الرؤية وتسهيل عملية تشخيص فرص تحسين المنتج وعملية هندسة القيمة التي تقوم على أساس الفحص والاختبار لكل مكون من مكونات المنتج وتحديد العوامل المؤثرة في التكلفة، ثم تخفيضها. (سليمانى، 2013، صفحة 80)

4. مبادئ التكلفة المستهدفة:

كما وضحنا سابقا فإن التكلفة المستهدفة عبارة عن أداة تعمل على أحداث تخفيض حقيقي في تكلفة انتاج المنتج مع تحقيق تحسين وتطوير مستمر للمنتج، ونجاح استخدام هذه الطريقة يعتمد على مدى احترام المبادئ الاساسية الآتية (Celayir, 2020, p. 1312):

- ❖ **التكلفة لكل سعر:** يجب أن يتم تحديد سعر البيع المستهدف أولاً ويشير هذا الأخير الى المبلغ الذي يفكر المستهلكون في دفعه مقابل شراء منتج المؤسسة، ثم يتم تحديد هامش الربح المستهدف من أجل تحديد التكلفة المستهدفة، حيث يتم تحديد التكلفة المستهدفة بناءً عن معرفة وتحليلات دقيقة للمنافسة النشطة في السوق.
- ❖ **التركيز على العملاء:** التكلفة المستهدفة هي عملية تخضع لتأثير السوق حيث يجب أخذ رأي العملاء بعين الاعتبار من خلال دمج متطلباتهم المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت في قرارات المنتج واستخدامها في توجيه تحليل التكلفة.
- ❖ **التركيز على تصميم المنتج:** التكلفة المستهدفة هي أداة تدير التكاليف قبل تكبدها، بالرغم من اغلب التكاليف تنشأ أثناء العملية الانتاجية ولكن أغلب هذه التكاليف ناتج عن مشكلات متعلقة بمرحلة التصميم، ومنه يجب التحكم في مرحلة تصميم المنتج والعملية الانتاجية.
- ❖ **تعدد الوظائف:** عملية تقدير التكلفة المستهدفة ليست عمل فردي انما هي عمل جماعي لعدة أفراد متخصصة في مجالات مختلفة كالمنتجين، المهندسين، المصممين، خبراء البحث والتطوير، متخصصين في مجال التسويق... الخ
- ❖ **المشاركة في سلسلة القيمة:** عملية تحديد التكلفة المستهدفة هي بمثابة صفقة يجب أن تتم مع جميع أصحاب المصلحة في سلسلة القيمة كالبائعين، الموزعين، خدمات العملاء... الخ، المشاركة مع جميع هذه الأطراف يساهم في خفض التكلفة عبر سلسلة القيمة بأكملها بطريقة التكلفة المستهدفة مبنية على علاقات مفيدة طويلة المدى.
- ❖ **اتجاه دورة حياة المنتج:** تهدف طريقة التكلفة المستهدفة بالدرجة الاولى الى تقليل تكاليف دورة حياة المنتج على مستوى المؤسسة المنتجة والعميل على حد سواء وتتمثل تكاليف دورة حياة المنتج في: سعر الشراء المواد الأولية وتكاليف التشغيل والصيانة وتكاليف التوزيع، حيث تعمل على مراقبة حياة المنتج من قبل انتاجه الى ما بعد بيعه.

II. دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش- بسكرة

1. التعريف بالمؤسسة

تأسست مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب في إطار الشراكة بين مستثمر وطني ومجموعة الغيرير الاماراتية المختصة في الصناعات الفلاحية والغذائية في شكل شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) برأس مال قدره 135 مليون دينار جزائري، تقع المؤسسة ببلدية أوماش التابعة لدائرة أورلال بولاية بسكرة، بمحاذاة المؤسسة توجد تعاونية الخضراوات والحبوب الجافة التي تزودها بالمواد الاولية، وفي سنة 2007 تم تحويل الشكل القانوني للمؤسسة الى شركة ذات أسهم (SPA) وتم رفع رأس مالها الاجتماعي الى 300 مليون دينار جزائري، تضم المؤسسة أربع وحدات اثنين على مستوى ولاية جيجل بميناء جن جن (وحدة الاستيراد والتصدير للمواد الغذائية ومواد تغذية الانعام ووحدة صوامع تخزين الحبوب " طور الانجاز") واثنين على مستوى ولاية بسكرة بأوماش وهما:

- وحدة انتاج الدقيق والفرينة: وهي الوحدة الرئيسة والتي ستكون محل دراستنا.
- وحدة انتاج الكسكسي.

2. طريقة حساب تكلفة الانتاج في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش-بسكرة

لا تعتمد المؤسسة محل الدراسة على أي طرق علمية لحساب تكاليف الانتاج، إنما تستعمل طريقة عملية تمر بمجموعة من المراحل وهي كالاتي:

➤ مراحل حساب تكلفة انتاج قنطار واحد من منتج " الدقيق" ومنتج " الفرينة":

- 1) تقسيم تكاليف الانتاج الى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة.
- 2) حساب تكلفة الوحدة لكل منتج من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة.
- 3) تحديد تكلفة المواد الأولية المستهلكة لإنتاج قنطار واحد من كل منتج.
- 4) تحديد سعر التكلفة لكل منتج من خلال جمع تكلفة المواد الاولية المستهلكة للقنطار الواحد + الأعباء المتغير + الأعباء الثابتة.

1.2. حساب تكلفة الوحدة لكل منتج من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة:

سنحاول من خلال الجدول الآتي توضيح قيمة التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة لإنتاج قنطار واحد من الدقيق الممتاز وزن 25 كغ.

الجدول رقم (01): التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة لإنتاج قنطار واحد من الدقيق الممتاز وزن 25 كغ

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ الاجمالي (دج)	تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز (دج)
التكاليف المتغيرة			
601014	الماء	1 070 485,75	2,92
602101	الكهرباء المستهلكة	8 510 838,39	23,23
602104	قطع الغيار	4 445 793,26	12,13
602211	خردوات	697 735,40	1,90
602220	مستلزمات مكتبية	322 022,21	0,88
602230	الوقود	1 146 598,40	3,13
602250	ملابس العمال	310 640,00	0,85
602290	مواد وأدوات مختلفة	1 190 144,72	3,25
615	صيانة وإصلاحات	3 336 648,00	9,11
622	أتعاب	7 938 559,22	21,66
624	نقل السلع	663 167,39	1,81
625	تنقلات، مهمات، استقبالات	427 111,95	1,17
626	مصاريف البريد والهاتف	1 546 831,51	4,22
627	خدمات بنكية	115 152,66	0,31
628	اقتطاعات مختلفة	1 688 063,50	4,61
642	ضرائب ورسوم على رقم الأعمال غير مسترجعة	1 300 684,80	3,55
645	ضرائب ورسوم أخرى	166 560,23	0,45
657	الأعباء الاستثنائية	764,48	0,0023
	مجموع التكاليف المتغيرة	35 027 801,87	95,18
التكاليف الثابتة			
616	مصاريف التأمين	5 109 806,74	13,94
631	أجور العاملين	66 106 311,09	180,42
681	مخصصات الاهتلاك المؤونات وخسائر القيمة	17 989 125,98	49,09
	مجموع التكاليف الثابتة	89 205 243,81	243,44
	المجموع الكلي	124233045,68	338,62

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على جدول تكاليف المؤسسة لسنة 2020.

من خلال الجدول أعلاه نجد أن قنطار واحد من الدقيق الممتاز وزن 25 كغ يتحمل 95,18 دج من التكاليف المتغيرة و 243,44 دج من التكاليف الثابتة، كما نجد أن المؤسسة لا تعتمد على طريقة منظمة دقيقة وواضحة لتوزيع تكاليفها المتغيرة والتكاليف الثابتة على منتجاتها حيث تقوم بتوزيعها وفقا للكمية المنتجة بالتساوي ومن غير الممكن أن تتحمل منتجات مختلفة نفس التكاليف ونفس النسبة.

مساهمة أداة التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف الانتاج في المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة
المطاحن الكبرى للجنوب أوماش- بسكرة

كما نلاحظ أن الكهرباء المستهلكة، الأتعب، قطع الغيار، صيانة وإصلاحات هي التكاليف المتغيرة الأكثر ارتفاعا مقارنة بباقي التكاليف المتغيرة الأخرى والأعباء الاستثنائية والخدمات البنكية هي أقلها، في حين نجد أن أجور العاملين هي الأكثر ارتفاعا مقارنة بباقي التكاليف الثابتة الأخرى.

2.2. حساب سعر تكلفة قنطار واحد من الدقيق الممتاز 25 كغ

سنحاول من خلال الجدول الآتي توضيح سعر تكلفة انتاج قنطار واحد من الدقيق الممتاز وزن 25 كغ.

جدول رقم (02): سعر تكلفة انتاج قنطار واحد من الدقيق الممتاز وزن 25 كغ

المواد المستعملة	الكمية	تكلفة الشراء (دج)	تكلفة القنطار (دج)
الدقيق الممتاز	1 قنطار	2280	2280
الأكياس	4 أكياس	13.00	52
الخيوط: 0.6 غرام لكل كيس	2.4 غرام خيوط	400	0.96
البطاقات: بطاقة لكل كيس	4 بطاقات	0,35	1.4
تكلفة المواد الأولية المستهلكة لإنتاج القنطار الواحد من منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ			
التكلفة المتغيرة			
التكلفة الثابتة			
سعر تكلفة القنطار من الدقيق الممتاز 25 كغ			
سعر بيع القنطار			
هامش الربح (سعر البيع - سعر التكلفة)			
نسبة الهامش (من سعر البيع)			
			2854,36
			95,18
			243,44
			3192,98
			3500
			307,02
			% 8,772

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على معلومات مصلحة المحاسبة والمالية.

يوضح الجدول أعلاه سعر تكلفة انتاج قنطار واحد من الدقيق الممتاز حجم 25 كغ والمتمثلة في 3192,98 دج.

3.2 استخدام أداة التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة انتاج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش- بسكرة

يضم سوق الدقيق والفرينة العديد من المنافسين وطنيا، وعلى مستوى ولاية بسكرة بلغ عدد المنافسين في سنة 2020 حوالي تسع مؤسسات توفر نفس منتجات المؤسسة وأغلبها بنفس الجودة وبأسعار متقاربة جدا تتراوح بين 3400 دج و 3500 دج للطن الواحد من الدقيق الممتاز، لذا تهدف المؤسسة الى تخفيض سعر بيع الدقيق الممتاز من 3500 دج الى 3400 دج للطن الواحد وزن 25 كغ، بهامش ربح 9% من سعر البيع، وبناء على ذلك فإن:

❖ الربح المستهدف:

الربح المستهدف = نسبة هامش الربح * سعر البيع المستهدف.

الربح المستهدف = 0.09 * 3400 = 306 دج للقنطار الواحد.

❖ التكلفة المستهدفة:

كما وضحنا سابقا فإن:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف

ومنه: التكلفة المستهدفة = 3400 - 306 = 3094

❖ الفرق بين التكلفة الفعلية والتكلفة المستهدفة

تتمثل التكلفة الكلية الفعلية لإنتاج قنطار واحد من الدقيق الممتاز (تكلفة المواد الأولية المستهلكة + التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة) في 3192,98 دج، والجدول الآتي يوضح الفرق بين التكلفة الفعلية والمستهدفة من طرف المؤسسة:

جدول رقم (03): الفرق بين قيمة التكلفة الكلية الفعلية والتكلفة المستهدفة

التكلفة الكلية الفعلية	3192,98 دج
التكلفة المستهدفة	3094 دج
الفرق	98,98 دج

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على جدول تكاليف المؤسسة لسنة 2020

من خلال الجدول أعلاه نجد أن المؤسسة بحاجة الى تخفيض ما قيمته 98,98 دج من مجموع تكاليفها الكلية لإنتاج قنطار واحد من الدقيق الممتاز ومن أجل ذلك قمنا بإجراء مقابلة مع كل من مدير المحاسبة والمالية، مدير الانتاج، مدير التجارة وبعض متخذي القرارات في المؤسسة حول التكاليف التي يمكن أن تخضع للتخفيض والتكاليف التي لا يمكن تخفيضها في الوقت الحالي، وقد تم تحديد مجموعة من التكاليف التي يمكن اجراء تخفيضات نسبية عليها والمتمثلة في المستلزمات المكتبية، مواد وأدوات مختلفة، صيانة وإصلاحات، نقل السلع، أجور العاملين، أما باقي التكاليف فمن الصعب جدا اجراء تغييرات عليها حيث تعتبرها المؤسسة من التكاليف الرئيسية التي أي تخفيض فيها قد يؤثر على العملية الانتاجية بشكل مباشر في الوقت الحالي خاصة أنها تعاني من وضعية مالية صعبة إضافة الى تراجع رقم الأعمال خلال السنوات الأخيرة.

وتتمثل نسب التخفيض التي تقترحها المؤسسة في :

الجدول رقم (04): نسب تخفيض التكاليف

التكلفة	مستلزمات مكتبية	مواد وأدوات مختلفة	صيانة وإصلاحات	نقل السلع	أجور العاملين
نسبة التخفيض الممكنة	15%	15%	10%	10%	2%

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على معلومات بعض متخذي القرارات في المؤسسة.

كان تحديد النسب الموضحة في الجدول أعلاه بناء على دراسات أولية من طرف متخذي القرارات في المؤسسة عن مدى قدرة هذه الأخيرة في التحكم والتخفيض من هذه التكاليف، وعلى سبيل المثال فإن المستلزمات المكتبية والمتمثلة في الحواسيب، الأوراق، أقلام الحبر، أقلام الرصاص ... الخ، يمكن أن يتم تخفيضها بنسبة 15% مبدئيا من خلال تقليص عدد الاوراق المستخدمة وأقلام الحبر وتعويضها بالحاسوب وتفعيل دور الرقابة والتدقيق الداخلي في التأكد من استخدام المستلزمات المكتبية بكفاءة وفعالية، أما نقل السلع فإن المؤسسة لا توفر خدمة النقل لكل زبائها إنما للبعض منهم فقط بناء على سياسة البيع المنتهجة مع العميل، أما النقل الموفر لبعض ولايات الجنوب فإنه يتم تعويضه من طرف الدولة ضمن سياسة الدعم لبعض ولايات الجنوب، ومنه وكخطوة أولية تخطط المؤسسة الى تخفيض تكاليف النقل بنسبة 10% مبدئيا، وأما بخصوص أجور العاملين تهدف المؤسسة الى تخفيض تكلفة الأجور بنسبة 2% من خلال تخفيض عدد العاملين وذلك لعدة أسباب من بينها تراجع رقم أعمال المؤسسة في آخر خمس سنوات، الوضعية المالية الصعبة للمؤسسة الناتجة عن تداعيات أزمة كورونا خلال سنة 2020 وزيادة عدد المنافسين في السوق، وقد خفضت المؤسسة من عدد العاملين في السنوات السابقة، كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (05): تطورات عدد عمال المؤسسة خلال السنوات

(2016، 2017، 2018، 2019، 2020)

السنة	2016	2017	2018	2019	2020
عدد العاملين	187	159	141	127	117

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من مصلحة المستخدمين.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المؤسسة تقوم بتسريح جزء من عمالها سنويا بهدف تخفيض التكاليف وذلك نظرا للوضعية المالية الصعبة التي تمر بها، وعدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها اتجاه عمالها، حيث نجد أنه منذ سنة 2016 الى غاية سنة 2020 قد سرحت المؤسسة 70 عامل، ومازال لديها النية في التسريح ان استمر رقم أعمالها بالانخفاض حيث بلغ رقم أعمالها خلال الثلاث سنوات الاخيرة كالاتي:

الجدول رقم (06): تطورا رقم أعمال المؤسسة للسنوات (2018، 2019، 2020)

السنة	2018	2019	2020
رقم الأعمال (دج)	884 055 293,54	776 288 962,30	752 473 883,22

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على جدول حسابات النتائج المستخرجة من مصلحة المحاسبة والمالية.

ومن خلال الجدول نجد أن رقم أعمال المؤسسة شهد انخفاض تدريجي منذ سنة 2018 ويعود ذلك للأسباب التي كنا قد وضحناها فيما سبق.

❖ تخفيض التكاليف وفقا للنسب المحددة من طرف المؤسسة:

سنحاول فيما هو آتي دراسة أثر تخفيض التكاليف وفقا للنسب التي اقترحتها المؤسسة ومدى كفايتها للوصول الى التكلفة المستهدفة وتحقيق سعر البيع المستهدف.

الجدول رقم (07): تكلفة انتاج قنطار واحد من الدقيق الممتاز 25 كغ بعد التخفيضات

التكلفة	تكلفة الوحدة قبل التخفيض (دج)	التخفيض	تكلفة الوحدة بعد التخفيض (دج)
المستلزمات المكتبية	0,88	15% = 0,132 دج	0,748
مواد وأدوات مختلفة	3,25	15% = 0,4875 دج	2,7625
صيانة وإصلاحات	9,11	10% = 0,911 دج	8,199
النقل للسلع	1,81	10% = 0,181 دج	1,629
أجور العاملين	180,42	2% = 3,6084 دج	176,8116
المجموع		5,3199 دج	190,1501

المصدر: من اعداد الباحثين.

من خلال الجدول أعلاه نجد أن قيمة التكاليف التي يمكن للمؤسسة أن تخفضها في الوقت الحالي هي 5,3199 دج فقط، حيث تمثل التكلفة التي يتحملها قنطار واحد من الدقيق الممتاز وزن 25 كغ بعد التخفيض في:

الجدول رقم (08): الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة بعد التخفيض

التكلفة المستهدفة	3094 دج
التكلفة بعد التخفيض (3192,98 - 5,3199)	3187,6601 دج
الفرق	93,6601 دج

المصدر: من اعداد الباحثين.

الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الجديدة بعد التخفيض هو 93,6601 دج أي أن المؤسسة بحاجة الى التوسع في التخفيضات بقيمة بـ 93,6601 دج من أجل الوصول الى التكلفة المستهدفة والمتمثلة في 3094 دج . ويمكن حساب سعر البيع بعد التخفيضات السابقة كالآتي:

سعر البيع بعد تخفيض التكاليف = التكلفة بعد التخفيض + الربح المستهدف

سعر البيع بعد تخفيض التكاليف = 3187,6601 + (سعر البيع بعد تخفيض التكاليف * 0.09)

سعر البيع بعد تخفيض التكاليف = 3503 دج بالتقريب.

نلاحظ أن سعر البيع بعد التخفيض (3503 دج) أكبر من سعر البيع قبل التخفيض (3500 دج) وهذا يدل على أن هامش الربح المستهدف والمتمثل في 9% لا يمكن تحقيقه في ظل نسب التخفيضات المحددة. ومن أجل الوصول الى سعر البيع المستهدف فإنه يجب على المؤسسة:

➤ إما تخفيض نسبة هامش ربحها بما يتناسب مع التخفيضات التي اقترحتها، كالاتي:

$$\text{سعر البيع المستهدف} = 3187,6601 + (\text{سعر البيع المستهدف} * \text{نسبة هامش الربح المناسبة})$$
$$3400 = 3187,6601 + (3400 * \text{نسبة هامش الربح المناسبة})$$
$$\text{نسبة هامش الربح المناسبة} = 6,24526470588235\%$$

➤ أو عليها القيام بدراسة معمقة لكل عناصر تكاليفها ودراسة كل طرق وبنود التكاليف القابلة للتخفيض ومنه رفع قيمة التخفيضات.

III. التحقق من الفرضيات

من خلال كل ما تقدم، يمكننا الاجابة عن فرضيات الدراسة وتحليلها كالاتي:

الفرضية الأولى: والتي تنص على أن " مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش- بسكرة تستخدم أداة التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الانتاج " غير محققة فهي لا تستخدم أي طريقة علمية واضحة في تخفيض تكليفها ولا تستخدم طريقة التكلفة المستهدفة.

الفرضية الثانية: والتي تنص على أن " أداة التكلفة المستهدفة تساهم في تخفيض تكاليف الانتاج في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش – بسكرة" محققة وذلك بعد ما حاولنا من خلال الجانب التطبيقي استخدام طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الانتاج لدى المؤسسة والوصول الى سعر البيع المستهدف حيث استطعنا من خلالها فحص مدى قدرة المؤسسة على تخفيض تكاليفها ووصولها الى سعر البيع المستهدف وتسييل الضوء على بعض الجوانب المهمة التي على المؤسسة اعادة دراستها والتركيز عليها في سبيل تخفيض تكاليف الانتاج.

IV. الخاتمة

حاولنا من خلال هذه الورقة البحثية تسليط الضوء على أهمية استخدام أداة التكلفة المستهدفة في المؤسسة الاقتصادية وإبراز دورها في إدارة تكاليف الانتاج والتحكم فيها من خلال انتاج سياسة مراقبة التكاليف انطلاقا من عمر صفر للمنتج الى غاية تسليمه الى الزبون، حيث قمنا بإسقاط الجانب النظري على أرض الواقع عن طريق دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش-بسكرة وهي مؤسسة تنشط في ظل سوق تنافسي من حيث الجودة والأسعار بالرغم من سياسة

تسقيف الاسعار التي تفرضها الدولة على هذا السوق. وقد توصلنا من خلال هذه الورقة البحثية الى مجموعة من النتائج والتوصيات وهي كالآتي:

النتائج:

- ❖ مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش- بسكرة لا تعتمد على طريقة منظمة واضحة ودقيقة في حساب وتوزيع تكاليفها، إنما توزيع التكاليف يتم وفقا للكمية المنتجة من كل منتج.
- ❖ ارتفاع عدد منافسين المؤسسة وطنيا وعلى مستوى ولاية بسكرة بشكل كبير وضع المؤسسة أمام تحد كبير حول ضرورة التفكير في قيمة مضافة جديدة لمنتجاتها وإعادة دراسة سياسة التسعير والقيام بدراسات أولية حول مدى امكانية تخفيض أسعار بيع المنتجات مقابل تخفيض تكاليف الانتاج.
- ❖ سوء التسيير الداخلي للمؤسسة أدى بها الى وضعية مالية صعبة جعلتها تتخذ بعض القرارات الهامة من بينها تسريح جزء من عمالها سنويا لعدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها اتجاههم.
- ❖ شهد رقم أعمال المؤسسة انخفاض تدريجي منذ سنة 2018 ويعود ذلك لزيادة عدد المنافسين الذين ينتجون نفس منتجات المؤسسة وبنفس الجودة من جهة، وما ترتب عن أزمة كوفيد-19 من جهة أخرى خلال سنة 2020.
- ❖ بهدف دراسة إمكانية تخفيض سعر منتج الدقيق الممتاز حددت المؤسسة مجموعة من التكاليف التي يمكن أن تخضع لبعض التخفيضات والمتمثلة في المستلزمات المكتبية (15%)، مواد وأدوات مختلفة (15%)، صيانة وإصلاحات (10%)، نقل السلع (10%)، أجور العاملين (2%) من بين حوالي 25 عنصر تكلفة، أما باقي التكاليف فتبرى المؤسسة أنه من الصعب تخفيضها في الوقت الحالي خوفا من تأثر العملية الانتاجية بذلك في ظل الوضعية الصعبة التي تعاني منها المؤسسة.
- ❖ بعد استخدام طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف انتاج المؤسسة وفقا للنسب المحددة من طرفها توصلنا الى أن نسب التخفيض المقترحة كانت غير كافية من أجل تحقيق التكلفة المستهدفة (3094 دج) وسعر البيع المستهدف (2400 دج) وفقا لنسبة هامش الربح المرغوب فيه والمتمثلة في 9% من رقم الأعمال.
- ❖ سعر البيع بعد التخفيضات التي اقترحتها المؤسسة (3503 دج) أكبر من سعر البيع قبل التخفيض (3500 دج) وهذا يدل على أن نسبة هامش الربح الذي حددتها المؤسسة (9%) غير مناسبة في ظل نسب التخفيضات المحددة وسعر البيع المستهدف.

❖ ساهم استخدام أداة التكلفة المستهدفة في فحص قدرة المؤسسة على تخفيض تكاليفها ووصولها الى سعر البيع المستهدف وتبسيط الضوء على بعض الجوانب المهمة التي على المؤسسة إعادة دراستها والتركيز عليها في سبيل تخفيض تكاليف الانتاج.
الاقتراحات:

- ❖ استخدام طرق دقيقة في حساب تكاليفها والتحكم فيها باستخدام نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC.
- ❖ القيام بدراسات معمقة لكل عناصر تكاليفها وتحليلها ومحاولة إيجاد الطرق المناسبة التي تساهم في تخفيض التكاليف والتحكم فيها.
- ❖ تفعيل دور الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي والمحاسبة الادارية من أجل تحسين التسيير والأداء الداخلي للمؤسسة و ضمان استخدام أصولها بكل كفاءة وفعالية.
- ❖ استخدام أدوات المحاسبة الادارية كالتحليل المالي، أداة التكلفة المستهدفة، سلاسل القيمة، لوحة القيادة، نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC ... الخ التي تلعب دور كبير في تخفيض التكاليف وتشخيص الوضعية المالية للمؤسسة وتقديم الحلول المناسبة لها.

V. المراجع

أولاً: قائمة المراجع العربية

- ❖ أمحمد بن البار، ممي بوريث: مساهمة التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض سعر تكلفة المنتجات- دراسة حالة شركة تشين حليب ببجاية، المجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية تصدر عن جامعة حسيبة بن بو علي-الشلف، المجلد 13 ، العدد 2، الصفحات 114-122، 2021.
- ❖ راضية عطوي: التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف- دراسة حالة: تخفيض تكلفة صنوبر من نوع PRIMA لشركة BCR- SANIAK، مجلة الأبحاث الاقتصادية تصدر عن جامعة بلبيدة 2 لونيبي علي، المجلد 11، العدد 15، الصفحات 107-129، 2016.
- ❖ مليكة سليمان: تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة وأثرها في تحقيق التحسين المستمر للجودة، مجلة الباحث الاقتصادي الصادرة عن جامعة 20 أوت 1955-سكيكدة، المجلد 5 ، العدد 8، الصفحات 70-90، 2017.

- ❖ مهني بوريش، أمحمد بن البار: دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض تكلفة المنتج- دراسة حالة شركة LAIT HODNA بالمسيلة، المجلة الجزائرية للعلوم الاجتماعية والإنسانية الصادرة عن جامعة الجزائر3، المجلد 9، العدد 1، الصفحات 394-357، 2021.
- ❖ نسيمة عبد الواحد، علي دبي: أهمية التكلفة المستهدفة في تحقيق ميزة التكلفة أقل- دراسة حالة شركة الأنابيب وعتاد الري بالسقي وحدة برج بوغريج، مجلة البشائر الاقتصادية الصادرة عن جامعة طاهري محمد بشار، المجلد 6، العدد 1، الصفحات 744-728، 2020.

ثانيا: قائمة المراجع الأجنبية

- ❖ Al-Hattami, Hammoud Mohamed, kabra Jawahar, Lokhande Murlidhar: Reducing costs in manufacturing firms by using arget costing technique. International Journal of Business Excellence, V22, IS1, Pages 69-82,2020.
- ❖ Baharudin Norhafiza, Jusoh Ruzita: Target Cost Management (TCM)- a case study of an automotive company. Procedia - Social and Behavioral Sciences, IS 172, Pages 525-532,2015.
- ❖ Celayir Duyigu: Target Costing as a Strategic Cost Management Tool and a Survey on Its Implementation in the Turkish Furniture Industry. Journal of Business Resarch-turk, V12 , IS 2, Pages 1308-1321,2020.
- ❖ Gonçalves Tiago, Gaio Cristina, Silva Mariana: Target costing and innovation-exploratory configurations Acomparison of fsQCA and multivariate regression and variable cluster analysis, Journal of Business Research, V 89, Pages 1-7,2018.
- ❖ Souissi Mohsen, Ito Kazunoti: Integrating Target Costing and the Balanced Scorecard, The Journal of Corporate Accounting & Finance, V15 , IS 6, Pages 57-62,2004.
- ❖ Zengin Yasmine, Ada Erhan: Cost management through product design - target costing approach, International Journal of Production Research, V 48, IS 19, Pages 5593-5611, 2010.