

Université Mohamed KHIDHER -Biskra

Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion

Département des Sciences Commerciales



جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

الموضوع

دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الإنتاج

دراسة حالة مؤسسة أميرة حليب- أورال-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية
شعبة العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

إعداد الطالبان:

الأستاذة المشرفة:

➤ د/كحول صورية

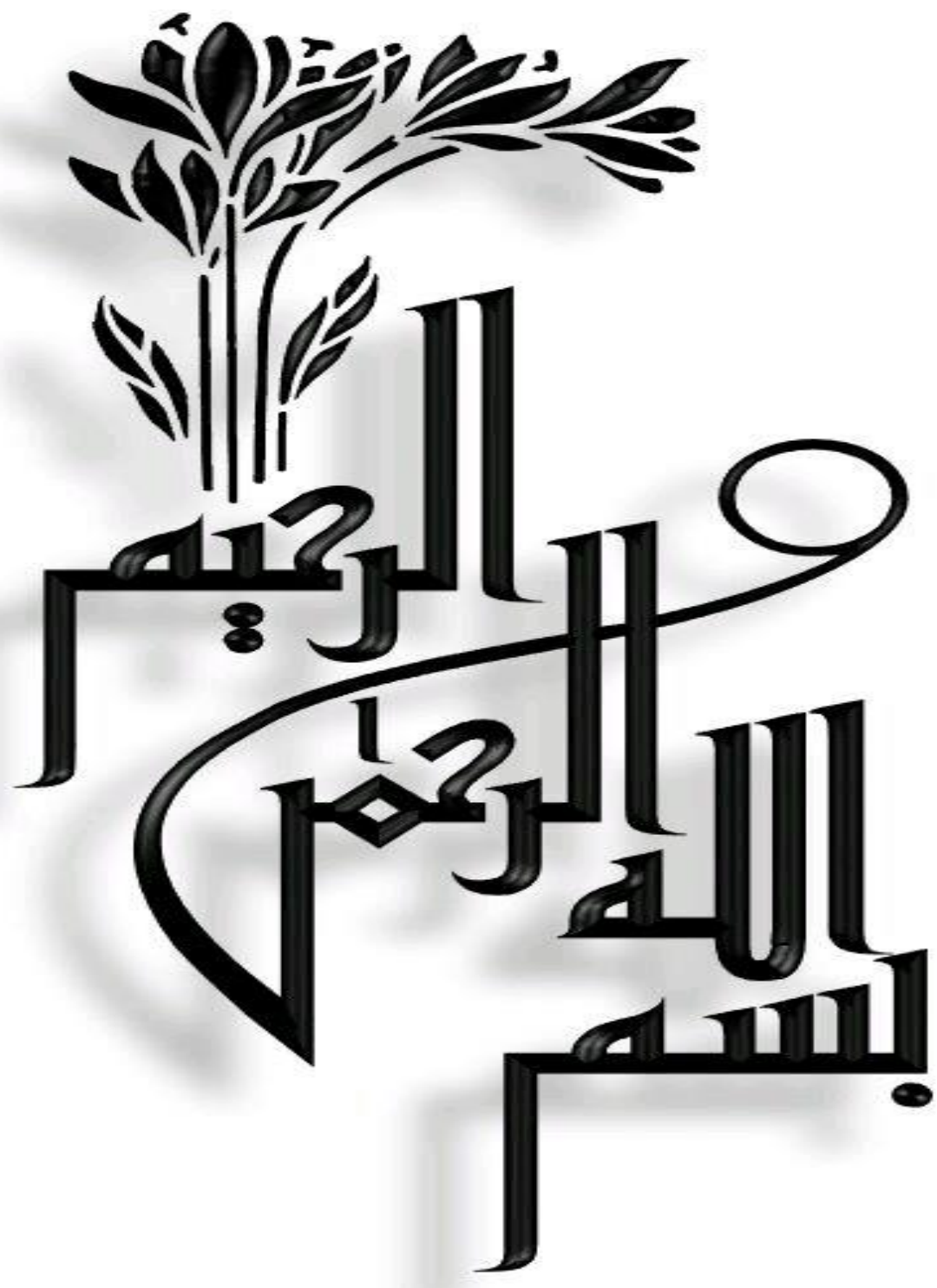
لجنة المناقشة

➤ بورزق أصالة

➤ سعدي نجاح

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	جودي محمد رمزي	أستاذ محاضر -أ-	رئيسا	جامعة بسكرة
2	كحول صورية	أستاذة محاضرة -ب-	مشرفا	جامعة بسكرة
3	العلواني عديلة	أستاذة التعليم العالي	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2020/ 2019



الإهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا

جميل أن تشعر أنك على مشارف الوصول لتقطف ثمارا وتهديها إلى من ساعدك على الصعود
إلى من قال فيهم الله عزوجل: { **وَإِخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ
ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا** } الإسراء (24)

أهدي ثمرة جهدي وخالصة عملي إلى أقرب الناس إلى قلبي وأولاهم بحبي إلى والدي العزيزان
اللذان علماني أن الدنيا أولها كفاح وآخرها بإذن الله نجاح

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار.. إلى من علمني العطاء بدون انتظار.. إلى من أحمل اسمه بكل
افتخار.. إلى من علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر.. إلى الذي ضحى من أجلي بالغالي
والنفيس وكان ولا يزال النور الذي أبصر به
إليكأبي الغالي حفظك الله وأطال في عمرك وأدامك فوق رؤوسنا.

إلى من حملتني في بطنها وأسكنتني قلبها فغمرتني بحبها.. إلى من كان رضاها منيرا لدربي
ومصدر سعادتي.. إلى من كان دعائها سر ناجحي.. إلى من بسمتها غايتي وتحت أقدامها جنتي
..إلى نبع الحنان وهبة الرحمن التي رمتني في بحر للأمان.. صاحبة القلب الواسع رمز العطاء
وصدق الإيلاء.. إلى ذروة العطف والوفاء.. يا أجمل حواء.. قرة عيني وسبب وجودي
إليك أُمي الغالية أدامك الله ورعاك لتكوني منارة دائمة في حياتنا.
إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة..إلى من حياتي معهم زاخرة بالحب نابضة بالحياة..
إلى قناديل الذكريات البعيدة.. إلى الذين أحببتهم وأحبوني..
إخوتي الأعمام "هشام، سفيان" وأختي الغالية "أمال"..

وأخص بالذكر ابنة خالي وأختي وصديقتي "أمان" فهي السند بالنسبة لي منذ الطفولة تمد لي يد
العون عمليا ومعنويا.

إلى من زرع البسمة وأضاف البهجة .. إلى عطر البراءة والشقاوة معا

صغير العائلة " محمد براء "

إلى الأرواح الطاهرة التي فارقتنا جدي نور الدين وجدي عبد القائم وجدتي "أما" حضرية

اللهم أمطر على قبورهم من سحائب رحمتك واجعل لهم في كل قطرة مطر راحة ومغفرة يا رب العالمين

إلى زوجة أخي "أمينة" وجدتي "سعدة" وكل أحوالي وخالاتي وأعمامي وعماتي وأبنائهم وبناتهم وأزواجهم وزوجاتهم.

إلى أجمل وأحلى ما منحتني الحياة من أمضيت معهم أسعد الأوقات صديقاتي الذين أشهد لهم بأنهم نعم الرفقاء

إلى من قاسمتني سطور هذا العمل "بورزق أصالة"

إلى كل من تربيت على يديه من معلمين وأساتذة

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي أمتن لكل من كان له فضل في مسيرتي وساعدني ولو باليسير

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل.

نجاح.

الإهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا و لم نكن لنصل إليه فضل اله علينا، إلى من بلغ الرسالة و أدى الأمانة

ونصح الأمة إلى نبي الرحمة

و نور العالمين سيدنا محمد صل الله عليه وسلم...

إليك يا من أنت أعلي من نفسي التي بين جوانحي و أحبابي من روعي التي تسري في جسدي يا

من أجد عنده سعة الصدر

تغمرنى بحنانك فتزرعني في حدائق قلبك تحرسن بعيونك و تحميني من نوائب الدهر و أوجاعه...

بابا تاج راسي

إلى عيني التي أرى بها و قلبي الذي ينبض يا من جسدي أيامي الجميلة التي لا يعوضني عنها

احد وجودها نعمة نشكر الله عليها

دعواتها نجاة و رضاها رحمة هي جنتي و ملكتي ... أمي نبض قلبي

إلى من هم أمني حين اشعر باليأس، سعادتني وقت الحزن، نجاحي عوض الفشل، وطني حين

اشعر بالغبرة ريحانات قلبي اللاتي لا

أقوى على العيش بدوهن ... سندس و وسيلة و ريان أخواتي و قدوتي

إلى ذلك الجبل الذي اسند عليه عند الشدائد، الشريان الموصل الدم لقلبي، الروح و الراحة معا "

سنشهد عضدك بأخيك "

... إخوتي محمد أنيس و بلالو مهدي "سيبارو"

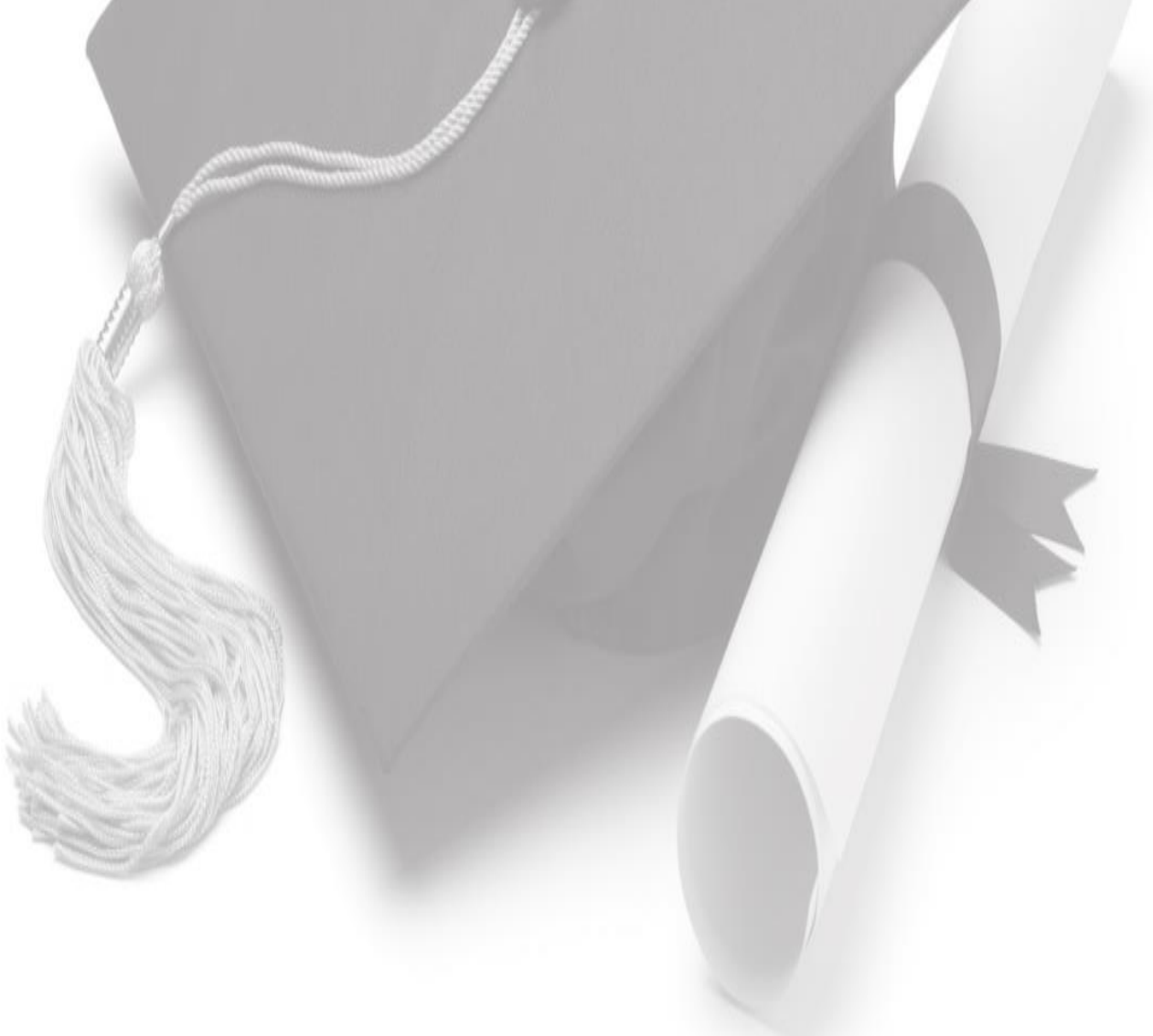
إلى الأرواح الطاهرة التي فارقتنا... جدتي "نانا" التي رحلت بعدما ربنتني وعلمتني معنى الحياة

والصبر ... وخالتي وسيلة رحمهما الله

إلى من زرع في قلبي كل الحب و التضحية و من زودني بأقوى سلاح يحميني و شاركني كل
أوقاتي الذي كان معي في السراء و الضراء لقد كنت و ما زلت الإنسان القريب لعقلي بفهمك لي
واهتمامك بي أنتالإنسان الذي يلعب دورا مهما في حياتي فشكرا لك ... احمد
إليكن صديقاتي، أخواتي اللاتي لا أري لكن شبيها و لست ارغب عنكن بديلا إكرام و هدى و نجاح و
أية و حنان و كنزة ...

إلى الأستاذ ثامر و عمي عبد السلام...

إلى من لم يقف معنا و عرقل مسيرتنا سعيا لفشلنا فلولاهم ما أحسنا بمتعة النجاح
ختاما أرجو من الله أن تكون هذه المذكرة رمز فخر لكل من ذكرت و أن تكون نتيجة كفيلة لرد جميل
أصالة.



الشكر والتقدير

بعد أن من الله علينا بإنجاز هذا العمل، فإننا نتوجه إلى الله سبحانه وتعالى أولاً وأخيراً بجميع ألوان الحمد والشكر على فضله وكرمه الذي غمرنا به فوفقنا إلى ما نحن فيه راجين منه دوام نعمه وكرمه، وانطلاقاً من قوله صلى الله عليه وسلم: "من لا يشكر الناس لا يشكر الله"، فإننا نتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذة المشرفة "كحول صورية"، على إشرافها على هذه المذكرة وعلى الجهد الكبير الذي بذلته معنا، وعلى نصائحها القيمة التي مهدت لنا الطرق لإتمام هذه الدراسة، فلها منا فائق التقدير والاحترام، كما نتوجه في هذا المقام بالشكر الخاص لأساتذتنا الذين رافقونا طيلة المشوار الدراسي ولم يبخلوا في تقديم يد العون لنا. وندين بالشكر أيضاً إلى كل موظفي وعمال مؤسسة أميرة حليب خاصة المحاسب "جدي عبد الرحمان" الذين ساعدونا من خلال تقديم جميع التسهيلات ومختلف التوضيحات والمعلومات المقدمة من طرفهم لإنجاز هذا البحث.

وفي الختام نشكر كل من ساعدنا وساهم في هذا العمل سواء من قرب أو بعيد حتى ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة عطرة.

ملخص:

تهدف الدراسة إلى التعرف على دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الإنتاج وأثارها الإيجابية عند تطبيقها في مؤسسة أميرة حليب حيث تم استعراض كل ما يتعلق بالتكلفة المستهدفة و علاقتها بتخفيض تكلفة الإنتاج، وللإجابة على الفرضيات اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي وعلى دراسة الحالة لمعرفة الدور الذي تلعبه الطرق الحديثة لحساب التكاليف خاصة طريقة التكلفة المستهدفة التي تعتمد على تخفيض تكلفة إنتاج المنتج في مرحلة تخطيطه وتصميمه مع المحافظة على جودته من خلال وضع سعر بيع مستهدف بناء على دراسة السوق ورغبة العميل وهامش الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه للوصول إلى تكلفة أقل من المنافسين.

الكلمات المفتاحية:

التكلفة المستهدفة، الإنتاج، تكلفة الإنتاج.

summary:

The study aims to identify the role of the targeted cost method in reducing the cost of production and its positive effects when applied in the Institution of Amira Milk where reviewed all related to the target cost and its relation to the reduction of the cost of production, and to answer the hypotheses we relied on the descriptive analytical method and the case study to find out the role played by modern methods of calculating costs,

especially the targeted cost method that depends on reducing the cost of production in the stage of planning and design while maintaining its quality by setting a price of sale based on Study the market, customer desire and profit margin that the organization wishes to achieve to reach a lower cost than competitors

Key words:

Target cost production cost of production

Target cost, production cost of production

فهرس المحتويات

	البسمة
	الإهداء
	الملخص
I	فهرس المحتويات
iv	فهرس الجداول والأشكال
أ	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكاليف الإنتاج	
2	تمهيد
3	المبحث الأول : أسلوب التكلفة المستهدفة
6	المطلب الأول : مفهوم التكلفة المستهدفة
9	المطلب الثاني : الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة وطرق تقديره
14	المطلب الثالث : تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة
17	المبحث الثاني : التكاليف وإدارة الإنتاج
17	المطلب الأول : مدخل لمحاسبة التكاليف
27	المطلب الثاني : طرق حساب التكاليف
44	المطلب الثالث :مدخل لإدارة الانتاج
55	المبحث الثالث : أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الانتاج
55	المطلب الأول : تأثير عوامل أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الانتاج

63	المطلب الثاني : مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الانتاج
72	المطلب الثالث : تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مراحل الانتاج
74	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: واقع أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة إنتاج مؤسسة أميرة حليب - أورال- أورال-
77	المبحث الأول: تقديم مؤسسة أميرة حليب
77	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة أميرة حليب
79	المبحث الثاني: واقع سعر التكلفة في المؤسسة محل الدراسة
82	المطلب الأول: تكاليف المؤسسة محل الدراسة
83	المطلب الثاني: حساب سعر التكلفة المستهدفة بمؤسسة أميرة حليب
86	المبحث الثالث: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الانتاج
86	المطلب الأول: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة في محل الدراسة
89	المطلب الثاني: أهمية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة
90	خلاصة الفصل
92	خاتمة
95	قائمة المراجع
100	الملاحق

فهرس الجداول والأشكال والملاحق:

أ. فهرس الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	تبويب عناصر التكاليف حسب العلاقة مع حجم النشاط	22
02	سلوك التكاليف وفقا للتقلبات في الحجم	26
03	تصنيف العمال	77
04	منتجات المؤسسة	78

ب. فهرس الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	خطوات تصميم نظام التكاليف المستهدفة	12
02	تصنيف التكاليف من حيث التبويب الأساسي (الطبيعي)	20
03	تصنيف التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج	23
04	العلاقة بين التبويات المختلفة لعناصر التكاليف	27
05	نظام التكاليف على أساس الأنشطة	42
06	النموذج العام لنظام الإنتاج	50

56	العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى السوق	07
58	منطقة البقاء للمنتج	08
59	العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج	09
62	العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج	10
71	مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة	11
80	مراحل إنتاج الحليب	12

ج. فهرس الملاحق:

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
101	فاتورة بودرة الحليب	01
102	فاتورة مواد التغليف	02

مقدمة

مقدمة

يتميز المحيط الاقتصادي بالمنافسة الشديدة و المتزايدة بين المؤسسات، نتيجة التطورات التكنولوجية السريعة المصاحبة لتغيرات متطلبات واحتياجات الزبائن، مما أدى إلى قصر دورة حياة المنتجات، وعليه وفي ظل هذه الظروف أصبحت المؤسسات تبحث عن كيفية البقاء في السوق والاستمرار فيه، وليس فقط عن كيفية الدخول إلى الأسواق، ولتحقيق ذلك كان عليها التركيز على المستهلكين الذين يمثلون الحكم الأول لأدائها ولبقائها واستمرارها من خلال تلبية احتياجاتهم من منتجات جديدة ذات جودة عالية، في الوقت المناسب وبأسعار منخفضة تلبي متطلباتهم، مما يؤدي إلى كسب ثقة أكبر عدد ممكن منهم من أجل ضمان بقائها في السوق وعليه فإن المؤسسات سوف تكون أمام تحديات كثيرة و كبيرة لذا عليها في هذه الظروف اتخاذ قرارات صعبة ورسم سياسات لتحقيق أهدافها.

إن صمود أي مؤسسة يتطلب الاستغلال الأمثل لإمكانياتها وقدراتها المالية والإنتاجية مما أدى ذلك إلى دفع الكثير من المؤسسات إلى مراجعة عملياتها وتطبيق بعض الاستراتيجيات وأدوات المحاسبة المالية الإدارية الحديثة في ظل المتغيرات الاقتصادية والبيئة التكنولوجية لتصبح أكثر كفاءة وان تسعى إلى إيجاد فرص لتخفيض تكاليفها من أجل الحفاظ على النتائج المالية ومن أبرزها التكاليف المستهدفة.

يعتبر نظام التكاليف المستهدفة احد أهم وأفضل نظم إدارة التكاليف المبتكرة، وذلك لأنه يفترض فيه العمل على تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دون المساس بالجودة النوعية للمنتجات، كما يفترض فيه إرضاء العملاء بصفة مستمرة وتحقيق أعلى نسبة ممكنة من المبيعات والأرباح.

سنحاول بعرض الجانب النظري و الجانب التطبيقي لنتوصل إلى دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الإنتاج .

و من خلال ما سبق يمكن صياغة إشكالية البحث كما يلي:

ما هو دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة إنتاج المؤسسة الاقتصادية ؟

1. تساؤلات الدراسة : إن الإجابة عن هذه الإشكالية يتطلب منا طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ماهي التكاليف وماهي تكاليف الإنتاج؟ وماذا نقصد بأسلوب التكلفة المستهدفة؟
- كيف تساهم مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الإنتاج؟

- هل يؤثر أسلوب التكلفة المستهدفة على مختلف مراحل الإنتاج؟
- هل هناك معوقات وصعوبات تحد من تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة؟
- هل المؤسسة محل الدراسة تتبع طريقة التكاليف الحقيقية في حساب تكاليف ؟
- 2. فرضيات الدراسة : من خلال التساؤلات نطرح الفرضيات التالية:
 - الفرضية الأولى: تساهم مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الإنتاج.
 - الفرضية الثانية: يؤثر أسلوب التكلفة المستهدفة على مختلف مراحل الإنتاج.
 - الفرضية الثالثة: تتبع المؤسسة محل الدراسة طريقة التكلفة الحقيقية في حساب التكاليف.
- 3. أهمية اختيار الموضوع: ان لهذا الموضوع أهمية كبيرة، تنبع من :
 - تطور الأساليب العلمية في إدارة المؤسسات أدى الى ضرورة اتباع أنظمة حديثة في مجال محاسبة التكاليف.
 - تسليط الضوء على احد أفضل المداخل للإدارة الإستراتيجية للتكلفة الا وهو أسلوب التكلفة المستهدفة وأسباب ظهورها.
 - تخفيض تكلفة إنتاج المنتجات من الأهداف الأساسية التي تسعى لها المؤسسات وخاصة الإنتاجية.
- 4. أسباب اختيار الموضوع : تتمثل دوافع و مبررات اختيار الموضوع في:
 - الميول الشخصي للمواضيع ذات الصلة بتكاليف المؤسسة.
 - قلة الدراسات في جانب التكلفة المستهدفة في الجزائر.
 - كون المؤسسة تحتاج لتطبيق آليات لتحسين القدرة التنافسية لمنتجاتها في الأسواق وبالتالي ضمان استمراريتها.
- 5. اهداف البحث :
 - البحث عن المركبات الجوهرية للتكلفة المستهدفة وإعطاء فكرة عامة عن هذا الأسلوب وكيفية تطبيقه.
 - اثبات إمكانية استعمال التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض تكلفة الإنتاج وانه يمكن للمؤسسة ان تكتسب ميزة تنافسية من تطبيقها لهذا الأسلوب.
 - التعرف على التكلفة، وتكاليف الإنتاج، وطرق حساب التكاليف.
 - التعرف على مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

- الوصول الى مجموعة من المقترحات التي من شأنها تفعيل دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة.
- 6. الدراسات السابقة : تم الاعتماد في هذا البحث على مجموعة من الدراسات الجامعية ذات صلة بالموضوع هي:
 - ميساء محمود راجحان (2003) : دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، هدفت الدراسة الى اظهار دور التكاليف المستهدفة في تخفيض و تطوير المنتجات، و التعرف على مدى تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المشروعات الصناعية في مدينة جدة، و انه يمكن استخدامه كاسلوب لمواجهة المنافسة و فرض البقاء في السوق .
 - علي عدنان أبو عودة (2010): اهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة ،قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلب الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل من كلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، قسم المحاسبة و التمويل، هدفت هذه الدراسة الى معرفة مقومات تطبيق منهج التكلفة المستهدفة و الصعوبات التي تواجهها المصارف في تطبيق التكلفة المستهدفة، و التعرف على اثر تطبيق منهج التكلفة المستهدفة على تسعير الخدمات المصرفية في ظل المنافسة .
 - راضية عطوي (2007_2008): دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، تناولت هذه الدراسة مدخل لمحاسبة التكاليف و تطويرها، و تم التركيز على التكلفة المستهدفة كاساس لتخفيض التكاليف، و تم التوصل الى انه يمكن استعمال التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة بشكل متكامل لتخفيض التكاليف.
- 7. منهج البحث: نعتمد من اجل الدراسة المعمقة والتحليل الشامل لمختلف العناصر والمتغيرات المؤثرة في متغيرات البحث الساعي الى بيان دور التكلفة المستهدفة على المنهج الوصفي، لوصف و تحليل اهم المفاهيم المتعلقة بها، الى جانب منهج دراسة الحالة الذي يمكننا من التعمق في فهم مختلف جوانب الموضوع وكشف ابعاده وذلك من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة محل الدراسة إضافة الى الملاحظة ودراسة وتحليل مختلف الوثائق والبيانات والمعطيات الفعلية.
- 8. صعوبات الدراسة:

من خلال إعدادنا لهذه الدراسة واجهتنا جملة من الصعوبات نذكر منها:

- الوضع الحالي الذي تمر به بلادنا المتمثل في جائحة كوفيد 19 التي عرقلت مسار بحثنا.
- إعتقاد المؤسسة على أنظمة تقليدية لمحاكاة التكاليف أدى إلى صعوبة تطبيق الدراسة التطبيقية.

9. هيكل البحث: للإجابة على الإشكالية المطروحة والإتمام بكل جوانب الموضوع تم تقسيم الموضوع إلى فصلين بالإضافة إلى مقدمة وخاتمة.

• مقدمة : تضمنت إشكالية الدراسة والأهداف وأهمية وأسباب اختيار الموضوع، إلى جانب أهم الدراسات التي تناولت متغيرات الدراسة وكذا المنهج وهيكل البحث.

• الفصل الأول : تحت عنوان " الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الإنتاج" حيث تطرقنا في هذا الفصل الى التعرف على التكلفة المستهدفة و المفاهيم المتعلقة بها، و تحدثنا عن كل ما يتعلق بالتكاليف وطرق حسابها، وعرفنا الإنتاج بالإضافة الى عوامله واساليبه وفي الأخير تكلمنا عن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على مراحل الإنتاج

• الفصل الثاني: تحت عنوان "واقع أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة إنتاج أميرة حليب -أورلال-"

تضمن دراسة حالة مؤسسة اميرة حليب، وواقع سعر التكلفة في المؤسسة وكذلك مساهمة التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الإنتاج.

• خاتمة: تضمنت الإجابة على الفرضيات والتوصيات.

الفصل الأول:

الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكاليف

الإنتاج

تمهيد:

أصبح العالم اليوم يتسم بالتقدم السريع في تقنية المعلومات والتحول الجذري في بيئة الأعمال، وكذا التسارع في تقديم خدمات مميزة وإنتاج منتجات جديدة حيث أن المنافسة الصناعية أصبحت عالمية، وهذا ما أدى إلى تقديم منتجات وخدمات عالية الجودة وبأقل تكلفة ممكنة من طرف المؤسسات، الأمر الذي جعل من الأنظمة الحديثة أحد أهم أسرار نجاح الكثير من المؤسسات في دول العالم فهي تسهل للإدارة القيام بمهامها ووظائفها، وأحد أهم الأساليب هو أسلوب التكلفة المستهدفة الذي سنتطرق إليه في هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: أسلوب التكلفة المستهدفة.

المبحث الثاني: التكاليف وإدارة الإنتاج.

المبحث الثالث: أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الإنتاج.

المبحث الأول: أسلوب التكلفة المستهدفة.

إن المدخل التقليدي لحساب التكلفة ينطلق من تكلفة المنتج وصولاً إلى سعر بيعه وذلك من خلال إضافة هامش ربح التكلفة المحسوبة، ولتلبية متطلبات واحتياجات العميل ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة بمفاهيم جديدة ومتطورة تأخذ بعين الاعتبار هامش ربح المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم التكلفة المستهدفة.

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى دوافع التحول من النظم التقليدية للتكاليف إلى مدخل التكلفة المستهدفة والتطور التاريخي لأسلوب التكلفة المستهدفة ثم إلى مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة.

الفرع الأول: دوافع التحول من النظم التقليدية للتكاليف إلى مدخل التكلفة المستهدفة

أولاً: أوجه القصور

وهناك العديد من أوجه القصور في النظم التقليدية للتكاليف وقد كانت أوجه القصور هذه هي ذات الوقت الدوافع للبحث عن بديل أفضل ومن أهم أوجه القصور التي تعاني منها النظم التقليدية ما يلي (الحريري، 2016، صفحة 10):

1. إذا أرادت النظم التقليدية إجراء تخفيض للتكلفة فإنها تقصد بذلك التخفيض تقليل فرص الضياع والتلف بالشركة دون الأخذ في الاعتبار التكلفة المستهدفة للإنتاج.
2. الأساليب التقليدية تجعل تخفيض سعر البيع بما يتناسب مع السوق يكون له الأولوية من تخفيض التكلفة أولاً.
3. إن التكاليف التي تم تحميلها على المنتج تكون المحدد الرئيسي في تحديد سعر البيع دون النظر إلى سعر السوق مسبقاً.
4. في النظم الحديثة نرى أنها تأخذ في الحسبان قرارات وتصرفات واقتراحات الموردين والمستهلكين في الحسبان قبل عملية الإنتاج على العكس من النظم التقليدية إلى ألا تهتم بتلك الاقتراحات إلا بعد الانتهاء من عملية الإنتاج.

5. تبدأ هذه الطرق بالتكلفة أولاً في تحديد سعر البيع حيث تضيف إلى التكلفة هامش الربح ليصبح بذلك سعر البيع.

ثانياً: الأسباب:

ولقد تم ابتكار أسلوب التكاليف المستهدفة واستخدامه من قبل المؤسسات المتطورة للعديد من الأسباب التي أهمها (راجزان، 2002، صفحة 30):

1. ازدياد المنافسة بين المؤسسات دفع أصحابها ومدراءها إلى البحث عن أسلوب جديد يمكنها من البقاء والاستمرار أطول فترة ممكنة في الأسواق، عن طريق تقديم منتجات أقل تكلفة وأفضل جودة وتكنولوجيا.
2. أصبحت المؤسسات الصناعية لا تصمم المنتجات بغرض تحقيق أعلى تكنولوجيا، إنما اتجهت إلى تصميم المنتجات التي تحقق التكنولوجيا المطلوبة.
3. صعوبة اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات الجديدة نتيجة ظروف عدم التأكد والغموض المحيطة ببيئة القرار، دفعت المؤسسات إلى البحث عن نظام يدرس البيئة الداخلية والخارجية للمنتج بصورة جيدة و يكرر ذلك باستمرار.
4. في الوقت الذي تزداد فيه الأسعار اليوم بسبب ظروف العرض والطلب، ظهر أسلوب التكاليف المستهدفة ليحد من هذه الزيادة عن طريق حصر تكاليف الإنتاج في حدود معينة وتجنب جميع نواحي الإسراف والأنشطة التي لا تضيف قيمة.
5. هناك العديد من الانتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية من الأكاديميين والقائمين على المؤسسات، لذلك تم ابتكار هذا النظام ليتفادى النقص السابق.
6. عجز الأساليب الرقابية التقليدية على مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بشكل دقيق، جعل الإدارة تبتكر أسلوب التكاليف المستهدفة الذي يتبع منهج الوقاية خير من العلاج.

الفرع الثاني: التطور التاريخي لأسلوب التكلفة المستهدفة:

يعتبر أسلوب التكاليف المستهدفة عملية بسيطة الفهم و التطبيق نسبيا، وبالرغم من ذلك فإنها تؤثر تأثيرا كبيرا على ربحية المؤسسات والأعمال التجارية، كما أنها لا تتطلب جيش من المختصين والمهنيين، أو حتى تتطلب تطبيقات برامج واسعة النطاق، أو تراكيب وإجراءات إدارة معقدة ولكنها في الغالب عبارة عن حس منضبط ومنطقي يترجم الإجراءات والعمليات الحالية للمؤسسة(عبد السميع و طيبة، 2014، صفحة 75).

فيالأربعينات، وفي ظل ظروف الحرب العالمية الثانية مع بداية حدوث نقص في المواد الأولية والمنتجات الوسيطة حاول الأمريكيون وضع أسلوب مبسط سمي (بأسلوب هندسة القيمة) لتعديل مواصفات إنتاج المنتجات بهدف خفض التكلفة دون المساس بالجودة وذلك لمواجهة النقص في الموارد التي تعرضت لها(بلعجوز و عريوة، 2019، صفحة 103).

فقد بدأ ظهور هذا الأسلوب من التكلفة أولا في اليابان خلال عام 1960 حيث وجد أن % 80 من الصناعات الكبرى كانت تتبع هذا الأسلوب بالفعل(عبد السميع و طيبة، 2014، صفحة 75).

بالإضافة إلى قيام اليابانيون بتطوير الفكرة الأمريكية بما يتناسب مع ملامح البيئة الصناعية لديهم حيث قام الخبراء اليابانيون بتحويل فكرة أسلوب هندسة القيمة إلى أسلوب ديناميكي لخفض التكلفة و تخطيط الربحية سعيا لإنتاج منتج بأعلى درجات الكفاءة والفعالية مع خفض تكلفة الإنتاج الى أدنى مستوى وسمي هذا الأسلوب "بمنهج التكلفة المستهدفة".

وفي الثمانينات وما بعدها، تطور أسلوب التكلفة المستهدفة لدى اليابانيين حيث استطاعوا تحقيق نجاح كبير في اختراق الأسواق العالمية مما جعل الكثيرين يعتقدون ان ذلك النجاح يرجع الى تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة، مما شجع الأمريكيين على البدء في استخدام هذا الأسلوب كمنهج متكامل وذلك بعد عجزهم عن مواجهة المنافسة اليابانية في الأسواق العالمية، وأطلقوا عليه اسم (التصميم في حدود تكلفة معينة)، وقد طبق في العديد من المجالات حيث قامت وزارة الدفاع الأمريكية بالاستفادة منه في مجال تقدير تكاليف الأسلحة المستخدمة وكذلك على مستوى قطاع الصيانة والتوريد، حيث تم الربط بين الجهود الداخلية والتكلفة الخارجية للمنافسين والمعتمدة على دراسة السوق(بلعجوز و عريوة، 2019، الصفحات 103-104).

الفصل الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكاليف الإنتاج

واليوم أصبح هناك نسبة كبيرة جدا من الصناعات التجميعية اليابانية تستخدم هذا الأسلوب، مثل صناعة السيارات، الالكترونيات، الأدوات المنزلية وغيرها من الصناعات الحديثة و المتقدمة، ونجد ان معظم المؤسسات اليابانية العملاقة مثل تويوتا، نيسان، سوني، و شركة كانون تستخدم هذا الأسلوب. كما أن أنشطة تحديد التكاليف مرتبطة ارتباطا مباشرا بتطوير المنتجات الجديدة و هو الشيء الذي تعتبره المؤسسات سرا وهذه السرية قد تكون سببا في إخفاء الأثر الحقيقي لأسلوب تحديد التكاليف المستهدفة(عبد السميع و طيبة، 2014، الصفحات 75-76).

الفرع الثالث: مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة

أولا: تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة:

تعددت المفاهيم و التعريفات، ولم يتفق الباحثين على تعريف محدد لأسلوب التكلفة المستهدفة إذ أن هناك العديد من التعريفات نذكر منها ما يلي:

أسلوب التكلفة المستهدفة "تشير إلى تصميم المنتج والعمليات المستعملة في إنتاجه، للوصول إلى منتج يمكن أن يصنع في النهاية بكلفة تمكن المؤسسة من تحقيق الربح عند بيع هذا المنتج بسعر السوق المتوقع(المسعودي، 2010، صفحة 142)."

أيضا يعرف بأنه "أسلوب المؤسسة في تصميم منتجاتها بما يلبي رغبات الزبائن وتخفيض التكاليف وتحقيق الأرباح، وذلك ضمن مدى معين من خلال الإستهداف للتكلفة(الجنابي، 2011، صفحة 180)."

كما يعرف أسلوب التكلفة المستهدفة بأنه: "تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق أيضا العائد المطلوب ويتم الوصول إلى تكلفة الوحدة المستهدفة حسب المعادلة التالية:

تكلفة الوحدة المستهدفة = سعر الوحدة المستهدفة - ربح الوحدة المستهدف."

الفصل الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكاليف الإنتاج

"والتكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج (أو الخدمة) التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف. (ياسين، 2009-2010، صفحة 114)"

ومن خلال ما سبق نرى أن كل من التعاريف السابقة قد ألفت الضوء على أهمية التحديد الأمثل لتصميم المنتج وهذا لمدى أهميته في تخفيض تكلفة المنتج مع المحافظة على جودته لتحقيق رغبات العملاء وتمكين المؤسسة من تحقيق الربح المطلوب.

و يمكن إيجاز أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة في النقاط الثلاثة التالية(ناصر ط.، 2010، صفحة 5) :

1. تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية.
 2. تحديد هامش الربح الذي تسعى المؤسسة له قبل طرح المنتج في السوق.
 3. إنتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تفي باحتياجات العميل.
 4. تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل.
 5. خفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود من البيع.
 6. مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع
- إذن إن أهمية الكلفة المستهدفة تظهر من كونها أداة للتحسين المستمر لكلفة و أداة المنتج و مواصفاته في ظل ظروف المنافسة العالية و التطور التكنولوجي السريع.

ثانيا: مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة :

ويتضمن أسلوب التكلفة المستهدفة سبعة مبادئ أساسية هي(الخلف و زويلف، 2007، صفحة 175):

1. قيادة السعر للتكلفة : فلتحديد التكلفة المستهدفة يجب القيام أولا بتحديد السعر الذي يمكن ان يباع به المنتج ، و بطرح الربح المستهدف من هذا السعر نحصل على التكلفة المستهدفة التي يجب تصنيع المنتج بحدودها.

2. التركيز على الزبون : اذ ينبغي على الادارة معرفة تفضيلات الزبائن و ردود افعالهم و السعر الذي يناسبهم .
3. التركيز على تصميم المنتج: تعد هندسة التصميم العنصر الرئيس في التكلفة المستهدفة، اذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه في حدود تكلفته المستهدفة.
4. التركيز على عملية التصميم: وهذا يعني فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة، كما يجب تصميم جميع هذه الأوجه وفقا للتكلفة المستهدفة للمنتج.
5. فرق متداخلة المهام: يتطلب تصنيع المنتج في حدود تكلفته المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات، ومن مختلف إدارات المؤسسة كالمختصين في بحوث التسويق، والبيع، وهندسة التصميم، وهندسة الإنتاج، والتجهيز، ومناولة المواد، وإدارة التكلفة.
6. دورة حياة التكاليف : ينبغي أن ينتبه المحللون عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية اخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدور حياة المنتج في الاعتبار، فالنظام المحاسبي التقليدي يركز على التكاليف خلال مرحلة الإنتاج فقط، ولايعير اهتماما كافيا لبقية التكاليف ذات العلاقة بالمنتج.
7. توجيه سلسلة القيمة: في بعض الأحيان، قد تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة، وهنا تبذل الجهود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من اجل تخفيض التكلفة المخطط لها(عابدين، 2015، صفحة 303). وفي بعض الحالات، يمكن أن تساعد النظرة الفاحصة لسلسلة القيمة لكامل أنشطة المؤسسة المدراء على تحديد فرص تقليل التكلفة(الخلف و زويلف، 2007، صفحة 175).

ثالثا: خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة :

يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بمجموعة من الخصائص أهمها(عبد اللطيف، 2014، صفحة 318):

- يتحدد السعر المستهدف في مرحلة تخطيط المنتج بناء على بيانات السوق.

- يتحدد هامش الربح المستهدف في مرحل (مرحلة) مبكرة من عملية تطوير المنتج الجديد وقبل البدء الفعلي في تصميم وتطوير المنتج.
- تحديد التكلفة المستهدفة قبل البدء في عملية تطوير المنتج الجديد.

كما يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بالخصائص التالية (عبد السميع و طيبة، 2014، صفحة 83):

- إن تنفيذ أسلوب التكاليف المستهدفة يحتاج إلى تضافر جهود جميع الإدارات داخل المؤسسة.
- يطبق أسلوب التكاليف المستهدفة في مرحلة التطوير والتصميم وهي بالطبع تختلف عن نظم مراقبة التكاليف المعيارية التي يتم تطبيقها فدى (في إحدى) مراحل الإنتاج.
- عدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحديد السعر المتوقع الذي يمكن أن يقبله العملاء، و تحديد الكمية المتوقع بيعها، وبذلك تضمن المؤسسة أن السعر الذي سيتم تقديم المنتج أو الخدمة الجديدة للسوق سيكون مقبول (زعرور، كردودي، و ضيف، 2017، صفحة 398).

المطلب الثاني: الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة وطرق تقديره.

أولاً: الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة

تتمثل الخطوات التفصيلية اللازمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في أي مؤسسة في عشر خطوات كما يلي (خليل، 2012، الصفحات 31-33):

- إعادة توجيه الثقافة والعادات **Re-orient culture and attitudes**: وهي الخطوة الأولى والأكثر تحدياً حيث يتم فيها إعادة توجيه التفكير نحو التسعير المبني على السوق وإعطاء الأولوية لاحتياجات العميل، بدلاً من الاعتماد فقط على المتطلبات التقنية كأساس لتطوير المنتجات.
- تحديد السعر المستهدف بناء على السوق **Establish a market-driven target price**: بحيث يتم تحديد سعر مستهدف بناء على عوامل مرتبطة بالسوق مثل: حصة المؤسسة السوقية من إجمالي السوق، إستراتيجية اختراق السوق والأعمال، والمنافسة ومدى تأثير السعر بها. فإن كانت المؤسسة تستجيب لطلب شراء مقابل سعر معروض من قبل المشتري، فإن السعر

المستهدف سيكون مبنيا على السعر المعروض مع الأخذ بعين الاعتبار قدرة العميل على الدفع وتحليل للحالة التنافسية.

- تحديد التكلفة المستهدفة **Determine the target cost**: بعد تحديد السعر المستهدف يتم استخدام ورقة عمل لحساب التكلفة المستهدفة، حيث يتم طرح هامش الربح المعياري واحتياطات الضمان وأي مخصصات لا يمكن السيطرة عليها أو مراقبتها بالإضافة إلى أي تكاليف تطوير غير متكررة الحدوث، يتم طرح كل ما سبق من السعر المستهدف فتحصل المؤسسة على قيمة التكلفة المستهدفة.

- الموازنة بين التكلفة المستهدفة والمتطلبات **Balance target cost with requirements**: قبل الانتهاء من تحديد التكلفة المستهدفة يجب أخذ متطلبات المنتج بعين الاعتبار. خاصة وأن أكبر فرصة للسيطرة على تكاليف المنتج تكون من خلال الإعداد السليم للمتطلبات والمواصفات، وللقيام بذلك يجب الانتباه جيدا لما يحتاجه العميل واستخدام التحليل المشترك لفهم القيمة التي يضعها العملاء لأي إضافات في المنتج بالإضافة إلى استخدام تقنيات تساعد في المفاضلة بين المتطلبات المختلفة للمنتج في حدود التكلفة المستهدفة.

- تخطيط عملية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتأسيس عمل جماعي في المنظمة **Establish a target costing process and a team-based organization**: لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يلزم تخطيط عملية واضحة ومحددة جيدا، بحيث يتم دمج الأنشطة والمهام معا. كما يجب أخذ التكاليف المستهدفة بعين الاعتبار في وقت مبكر واستباقي عند القيام بالتخطيط. علاوة على ذلك يلزم وجود مؤسسة قائمة على العمل الجماعي بحيث يتم دمج التخصصات الأساسية مثل التسويق، الهندسة، التصنيع، الشراء، المالية، بحيث تكون المسؤوليات اللازمة لدعم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة معرفة وبوضوح.

- تبادل الأفكار وتحليل البدائل **Brainstorm and analyze alternatives**: ثاني أهم فرصة لتخفيض التكاليف تكون عبر النظر في أفكار متعددة وتصاميم مختلفة للمنتج ولعمليات التصنيع والدعم في كل مرحلة من مراحل دورة التطوير، وهذه الفرصة يمكن تحقيقها عندما يتم أخذ بدائل مبدعة بعين الاعتبار مقرونة بتحليل منظم وأساليب لاتخاذ القرارات.

- إنشاء نماذج لتكلفة المنتج بحيث تدعم اتخاذ القرارات **Establish product cost models to support decision-making**: تعتبر نماذج تكلفة المنتج وجداول التكاليف أدوات لتقييم الآثار المترتبة على كل بديل من البدائل المختلفة الخاصة بأفكار وتصميم المنتج.

وتعتمد هذه النماذج خلال مرحلة التطوير المبكرة على تقديرات بارامترية أو تقنيات مماثلة، وعندما يصبح المنتج والعملية أكثر وضوحاً يتم بناء هذه النماذج باستخدام الهندسة الصناعية أو أساليب تقديرية أخرى. كما يمكن استخدام ورقة عمل خاصة بالتكلفة المستهدفة للإلمام بعناصر تكلفة المنتج المختلفة، ومقارنة البدائل، وتتبع التغيرات في التقديرات المتعلقة بالتكلفة المستهدفة خلال مرحلة التطوير.

- استخدام أدوات لتخفيض التكاليف **Use tools to reduce costs**: استخدام أدوات ومنهجيات تتعلق بالتصميم من أجل التصنيع والتجميع والتصميم من أجل الفحص والاختبار بالإضافة إلى تحليل القيمة أو التحليل الوظيفي. ويجب أن يحتوي هذه المنهجيات على إرشادات، وقواعد بيانات، وتدريب، وإجراءات وأدوات تحليلية داعمة.

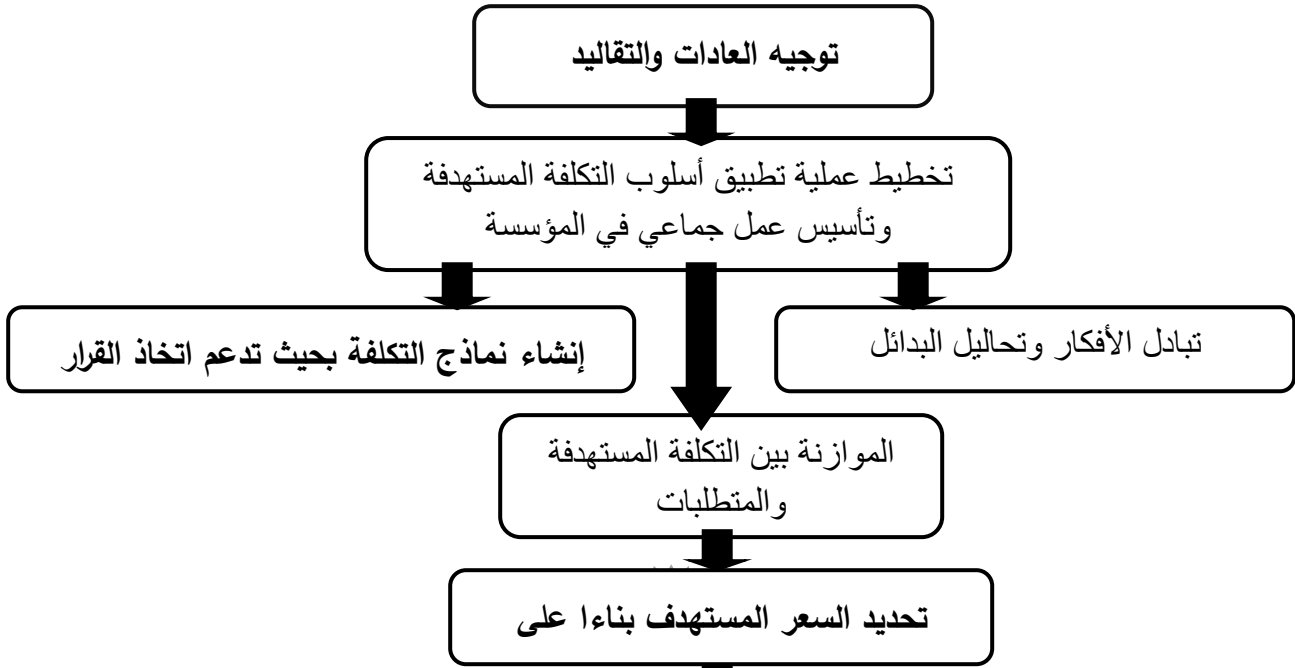
- تخفيض التكاليف غير المباشرة **Reduce indirect cost application**: غالباً ما تشكل التكاليف غير المباشرة ما نسبته 30-50% من تكاليف المنتج، ولذلك على المؤسسة دراسة هذا الجزء المهم من التكاليف وإعادة هندسة العمليات الإدارية غير المباشرة وتخفيض أي تكاليف لا تضيف قيمة، هناك قصور بشكل عام في فهم الموظفين في مجال التطوير للعلاقة بين التكاليف غير المباشرة للمنتج وقرارات عملية التصميم التي يتخذونها. إن استخدام أسلوب التكاليف المرتبط بالأنشطة (ABC) وفهم مسببات التكلفة في المؤسسة يمكن أن يساعد على فهم كيف يمكن أن تؤثر قرارات التصميم في التكاليف غير المباشرة، مما يساعد على تفادي أي تكاليف غير مباشرة غير ضرورية.

- قياس النتائج والمحافظة على اهتمام وتركيز الإدارة **Measure results and maintain management focus**: يجب مقارنة التكاليف المقدرة الحالية بالتكلفة المستهدفة خلال مرحلة التطوير، كما تحتاج الإدارة لتركيز انتباهها من أجل الوصول إلى التكلفة المستهدفة وتقييم مدى أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة بالنسبة للمؤسسة.

والشكل التالي يبين الخطوات المتبعة في تصميم نظام للتكاليف المستهدفة(عمر، 2015،

الصفحات 27-28):

الشكل(01): خطوات تصميم نظام التكاليف المستهدفة





(عمرون، 2015، صفحة 28)

ثانياً: طرق تقدير التكلفة المستهدفة:

تختلف طرق تقدير التكلفة المستهدفة وفقاً لهدف ونوع المؤسسة إلا أن هناك الطرق التالية (زعرور، كردودي، و ضيف، 2017، الصفحات 399-400):

- طريقة الإضافة: يتم وفق هذه الطريقة تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء او نشاط بدلا من مستوى التكلفة الحالية مع اخذ أي تخفيضات محتملة في التكلفة سواء لأسباب داخلية أو خارجية ، و يتم تجميع التكلفة لكل منتج وفقاً للوظائف التي يحققها حتى يتم التوصل للتكلفة المستهدفة للمنتج.

- طريقة معدل تخفيض التكلفة: يمكن تقدير التكلفة المستهدفة وفق هذه الطريقة عن طريق محاولة تخفيض التكلفة الحالية للمنتج بمعدل معين يعكس معدلات التطور في أداء المهام، وعليه يمكن تطبيق هذه الطريقة على المنتجات قائمة يراد تطويرها، او في حال إنتاج منتجات جديدة بشكل كبير تكون معادلة التكلفة المستهدفة على النحو التالي:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة الحالية} - (\text{معدل التخفيض} \times \text{التكلفة الفعلية}).$$

طريقة الخصم : تحديد التكلفة المستهدفة بطريقة خصم الربح المستهدف يتم على أساس العائد على المبيعات في كثير من الأحيان و يعتبر من الطرق شائعة الاستخدام و التي يفضل استخدامها لتقدير التكلفة المستهدفة و ذلك لأنها تمكن من ربط التكلفة المستهدفة بخطط الربحية متوسطة و طويلة الأجل ، و كذلك التخطيط الاستراتيجي للأعمال، و كذا يستعمل لرفع كفاءة قرار التسعير للمنتجات و الخدمات الجديدة، ووفقا لهذه الطريقة تصبح معادلة حساب التكلفة المستهدفة كما يلي:

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

طريقة فجوة التكلفة: حيث يتم تقدير التكلفة وفق هذه الطريقة بإضافة فجوة التكلفة إلى التكلفة الحالية و ذلك وفق العلاقة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة الجارية} + \text{فجوة التكلفة}.$$

طريقة إعادة النظر في معايير التكلفة: يتم حسب هذه الطريقة تقدير التكلفة المستهدفة بتحديد معايير التكلفة لتصل إلى مستوى التكاليف المسموح بها، وعلى ذلك يتم تقدير التكلفة وفق هذه الطريقة بالمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكاليف المعيارية بعد هندسة قيمتها}.$$

طريقة الحد الأدنى و الأعلى: يتم تقدير التكلفة المستهدفة وفق هذه الطريقة في المدى الذي يقع بين الحد الأدنى (التكلفة المسموح بها) و الحد الأقصى (التكلفة المتوقعة للتصميم) و يمكن تقدير التكلفة بالمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{المدى بين التكلفة المقدرة و التكلفة المسموح بها.}$$

المطلب الثالث: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة

الفرع الأول: عوامل نجاح التكلفة المستهدفة

لا يكفي إعجاب المؤسسة بأسلوب التكلفة المستهدفة لضمان نجاحه عند التنفيذ وإنما ينبغي أن يكون لدى الإدارة إيمان قوي بضرورة هذا الأسلوب لبقاء المؤسسة وصمودها أمام المنافسة الشرسة التي أصبحت من سمات السوق المعاصر، وقد أظهر استطلاع للرأي تم إجرائه على 135 شركة يابانية مقيدة في بورصة طوكيو تستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة أن أهم عشرة عوامل داعمة لنجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يما يلي (ابو عودة، 2010، الصفحات 28-29):

1. وجود نظام جيد لمعلومات المحاسبة.
2. وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على كلا من التكلفة التاريخية والدراسة السوقية لاتجاهات الأسعار.
3. الدعم من قبل الإدارة العليا وذلك بسبب الطبيعة الإستراتيجية لهذه التكلفة ولتأثيره على أسلوب العمل في مختلف الإدارات داخل المؤسسة بالكامل.
4. توفير الدورات العلمية والتدريب العملي للأفراد على استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.
5. تشجيع وتطوير فرق العمل من أفراد من مختلف الإدارات والتخصصات.
6. مشاركة جميع المعلومات المتاحة بين جميع الإدارات والأفراد عدم اختصاص البعض بها.
7. اعتماد الإدارة على أسلوب تفويض السلطة لفرق العمل لمساعدتها على الابتكار والإبداع.

الفصل الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكاليف الإنتاج

8. تنمية العلاقات مع الموردين بحيث تكون قائمة على التعاون بدلا من ربح طرق على حساب خسارة الطرف الآخر.
9. وجود قنوات اتصال مفتوحة بشكل دائم سواء بين المؤسسة والموردين أو بين المؤسسة والعملاء أو بين مختلف الإدارات والأقسام داخل المؤسسة لتسهيل تقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات.
10. تقييم جميع الأنشطة والأعمال والأفراد بمدى مساهمتهم في تحقيق إستراتيجية للربح للمؤسسة.

الفرع الثاني: مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة

تتعدد وتتنوع المزايا الناجمة عن استخدام المؤسسات لأسلوب التكلفة المستهدفة نذكر من بينها مايلي(طالب، 2019، صفحة 53):

1. يساعد تطبيق التكلفة المستهدفة في اجراء التحسينات الداخلية.
2. تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين.
3. يشرح ويصف هيكل أو خطة التطوير مع الأخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير وتعدد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين.
4. انها ليست أسلوب إداري لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي ولكنها أسلوب يهدف إلى تخفيض التكاليف.
5. ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين و المهندسين وجميع العاملين في المؤسسة لتحقيق العمل على إخراج المنتج بالصورة المطلوبة.
6. هو أسلوب يتنبأ بالتكاليف المطلوبة للمنتج ويجهز للإنتاج في حدودها.
7. تعتبر التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد.
8. يؤدي إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات ذات أسعار مرغوبة من قبل العملاء وتكون محققة لأهداف الربحية ذات الوقت.

الفرع الثالث: الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

الفصل الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكاليف الإنتاج

على الرغم من المزايا العديدة التي تحققها التكلفة المستهدفة، إلا أن هناك بعض المحددات التي تعيق تطبيق هذا الأسلوب (الكبيجي، 2014، صفحة 175):

1. عدم وضوح مفهوم التكلفة المستهدفة ومفهوم هندسة القيمة في الواقع العملي لكثير من الوحدات الاقتصادية.
2. الضغط الكبير على العاملين لبلوغ التكلفة المستهدفة ضمن جدول زمني محدد.
3. ضعف قدرة إدارة المؤسسة على التنبؤ بسعر السوق، والذي يعتبر نقطة البداية لأسلوب التكلفة المستهدفة.
4. صعوبة التنبؤ بالمنافسين الجدد في المستقبل إضافة إلى المنافسين الحاليين.
5. صعوبة التنبؤ بالتطورات التكنولوجية التي ستكون في المستقبل.
6. صعوبة التنبؤ بتفضيلات العملاء المستقبلية.
7. صعوبة إدارة التكلفة المستهدفة لتحقيق التكلفة المستهدفة.
8. النقص الذي يواجه المؤسسات في توافر المعلومات التفصيلية عن تكلفة المنتجات.
9. ربط تطبيق التكلفة المستهدفة بتحقيق أرباح حالية، فعندما تحقق المؤسسة أرباحا تكون هناك علاقة ايجابية بين أسلوب التكلفة المستهدفة و مستوى الأرباح، ولكن إذا حققت خسائر غالبا ما ترحب الإدارة بآية طريقة أخرى لتخفيض التكاليف.

المبحث الثاني: التكاليف وإدارة الإنتاج

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى بعض العموميات حول التكاليف وإدارة الإنتاج لذا قمنا بتقسيمه إلى المطالب التالية:

المطلب الأول: مدخل لمحاكاة التكاليف

الفرع الأول: مفهوم التكلفة

الفصل الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكاليف الإنتاج

إن معظم المؤسسات غرضها الوحيد هو تحقيق أقصى ربح ممكن في ظل المواد المتاحة و المنافسة الحادة، مما يلزم المؤسسة من التحكم في تكاليفها وتحليلها ومراقبتها و ذلك لما له من أهمية في تحديد سعر المنتج، وإعطاءه ميزة تنافسية، و لغرض الفهم الجيد للتكلفة سنحاول من خلال هذا المبحث إسقاط الضوء على مفهوم التكلفة، وأهم عناصرها والمصطلحات المرتبطة بها، وأهم تبويباتها .

أولاً: تعريف التكلفة

- التعريف الأول: "التكلفة هي استنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة اختيارياً بهدف الحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل" (ديبان و عبد اللطيف، 2002_2003، صفحة 59).
 - التعريف الثاني: "هي إنفاقات مالية التي تتحملها إدارة المؤسسة للحصول على موارد الإنتاجية لغرض إنتاج سلع أو الخدمات يمكن بيعها" (الشنواني، 1970، صفحة 207).
 - التعريف الثالث: "يمكن تعريف التكلفة cost بأنها "قيمة" التضحية sacrifice التي تتم بهدف الحصول على البضائع أو خدمات. و تقاس تلك التضحية بقيمة الانخفاض في الأصول أو الزيادة في الالتزامات نظير الحصول على تلك البضائع أو الخدمات" (ريشو، 2010، صفحة 3).
- و تجدر الإشارة إلى ضرورة التفرقة بين التكلفة والمصروف والخسارة وبعض المصطلحات المرتبطة بها كالنفقة والأصل حيث:

- التكلفة هي: قيمة التضحيات اللازمة للحصول على سلع و خدمات وهذه التضحيات إذا لم يتم استنفادها خلال فترة حدوثها تعتبر أصلاً" (الرجبي م.، 2013، صفحة 34).
- المصروف هو: "التكلفة التي تم استهلاكها نظير الحصول على منفعة" (ريشو، 2010، صفحة 3).
- الخسارة هي: "تضحية مادية ذات طبيعة جبرية غير مرتبطة بمنافع مادية في الحاضر أو المستقبل" (ديبان و عبد اللطيف، 2002_2003، صفحة 60).

الفصل الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكاليف الإنتاج

- النفقة هي: "تضحية اختيارية بموارد إقتصادية في الماضي و المستقبل في سبيل الحصول على أصول لم تصل بعد إلى أصول الشركة" (مرغي، 2008، صفحة 13).
- الأصل هو: "عبارة عن تكلفة لم يتم استنفادها حتى نهاية الفترة المالية لأن الأصل كما هو معروف عبارة عن مخزن للقيم الاقتصادية التي لم يتم استنفادها حتى نهاية السنة المالية" (محرم، 2005).

ثانيا: سعر التكلفة

يتم حساب سعر التكلفة بعد انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع، وبالتالي انتهاء الدورة الاستغلالية، ويمكن تقديم تعريفات متعددة لسعر التكلفة:

- سعر التكلفة هو: "عبارة عن تكلفة إنتاج المنتجات المباعة، مضافا إليه مصاريف التوزيع فهي إذن تعبر عن انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي حيث يضم كل مصاريف من شراء المواد الأولية إلى حين إعداد المنتج وبيعه" (راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، 2003، صفحة 18).
- وبالتالي سعر التكلفة هو: "مجموعة التكاليف التي يتكلفتها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية" (أوكيل، 1991، الصفحات 10-11).

سعر التكلفة لمختلف المؤسسات حسب طبيعتها (عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، 2004، صفحة 32):

يمكن حساب سعر التكلفة حسب طبيعة المؤسسة كما يلي:

يمكن سعر التكلفة في المؤسسات التجارية:

سعر التكلفة = تكلفة شراء البضاعة المباعة + مصاريف التوزيع + مصاريف الملحقة بالبيع.

سعر التكلفة في المؤسسات الصناعية:

سعر التكلفة = سعر تكلفة المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع + المصاريف الملحقة للبيع

ثالثاً: تصنيفات التكاليف وتبويبها

إن المقصود بالتبويب هو تجميع عناصر التكاليف في مجموعات رئيسية و فرعية كل منها يحمل اسماً معيناً، و ذلك بهدف تسهيل تجميع و تبويب بيانات التكاليف وتسيير قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة، و تسيير إعداد قوائم التكاليف ونتائج الأعمال(المهني ا.،، صفحة 8).

1. التبويب الأساسي (الطبيعي)

يتمثل التبويب الأساسي (الطبيعي) فيما يلي(المهني ا.،، الصفحات 8-9):

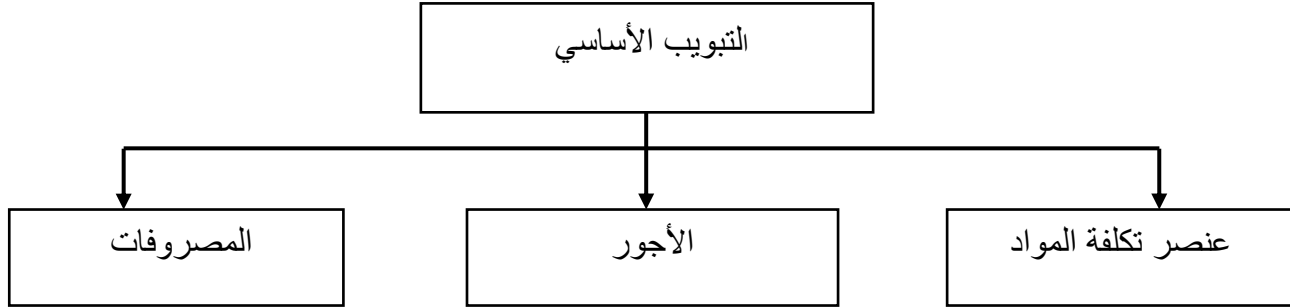
- تكلفة المواد: وهي تكلفة المواد والمستلزمات السلعية المستخدمة في الإنتاج، كما تمثل العنصر الرئيسي الذي يخضع لعملية التشكيل و التحويل حتى تصبح منتجاً نهائياً، وتأخذ المواد أشكالاً متعددة منها الخام ومنها النصف مصنعة، كما أن هناك مواد تدخل في المنتج النهائي بصورة مباشرة ومن ثم يمكن تتبعها.

مثل: الخشب أو البلاستيك في صنع الطاولة أو الكرسي، ومنها من لا يدخل في المنتج النهائي مباشرة مثل مواد النظافة التي يتطلب إعادة تحميلها على منتج.

- تكلفة العمل(الأجور): وهي كل ما تدفعه أو تتحمله المؤسسة من أجور نقدية ومزايا عينية وحصص المؤسسة في التأمينات الاجتماعية لصالح العاملين بها، للحصول على خدمات عنصر العمل، وهذه الخدمات قد تكون مباشرة أي يمكن ربطها أو تتبعها بالمنتج وهي المتصلة به مباشرة، أو قد تكون غير مباشرة أي لا يمكن ربطها أو تتبعها بالمنتج مثل مرتب المدير العام أو مرتبات إدارة الحسابات أو أجور عمال النظافة بالمؤسسة.

- تكلفة الخدمات الأخرى (المصروفات): وهي كل التكاليف اللازمة لتتمام الدورة الإنتاجية والبيعية بالمؤسسة بخلاف الأجور و المواد، مثل صيانة آلات و مباني المصنع، واستهلاك الآلات و المعدات، وإيجار المصنع، والتأمين.

الشكل رقم (02): تصنيف التكاليف من حيث التوزيع الأساسي (الطبيعي)



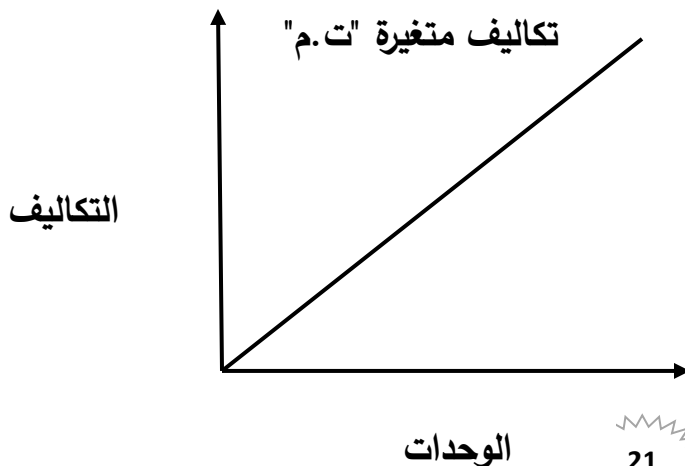
(التكريتي إ.، 2010، صفحة 35)

2. من حيث علاقة التكاليف بحجم النشاط (حجم الإنتاج):

ان احتساب تكلفة المنتج بشكل إجمالي يتأثر بحالات تغير أحجام الإنتاج والمبيعات وإذا لم يؤخذ أثر هذا التغير بالاعتبار فإن ذلك قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات تبدو ظاهريا صحيحة ومناسبة، ولكنها في الحقيقة تفتقر إلى الدقة والموضوعية لأن التكلفة الإجمالية تتأثر في الواقع بحجم النشاط ومن ذلك يمكننا القول أن كافة عناصر التكاليف تنقسم إلى مجموعات أساسية ثلاث هذه المجموعات هي (الرزق و بن و راد، مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية، 2012، الصفحات 49-50):

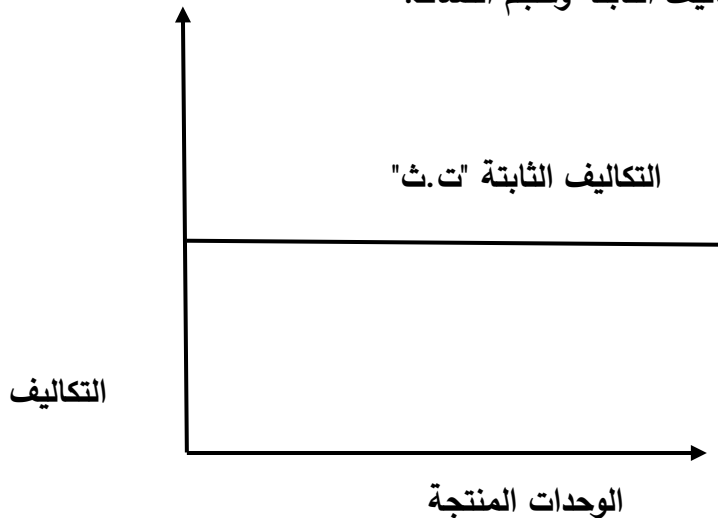
- التكاليف المتغيرة: ترتبط بعلاقة طردية بحجم الإنتاج أي انها تزداد بزيادته وتنخفض بانخفاضه. تكلفة الوحدة الواحدة من تكاليف تبقى ثابتة.

الشكل البياني التالي يمثل العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط.



- التكاليف الثابتة: وتعرف بأنها تلك التكلفة التي تميل إلى عدم التأثر بالتغيرات في حجم النشاط و تعتمد في الأساس على مرور الزمن ولا تتغير مباشرة مع حجم أو مستوى الإنتاج مثل: إيجار مبنى المصنع واهتلاكاته ومنها:
 - _ استهلاكات الآلات والمعدات والأدوات الإنتاج.
 - _ نفقات الصيانة.
 - _ مرتبات مدير المصنع.

الشكل التالي يبين العلاقة بين التكاليف الثابتة وحجم النشاط:



- التكاليف شبه متغيرة (المختلطة):

وهي التكاليف التي لا تتغير بشكل كامل مع التغير في حجم الإنتاج طالما بقيت العوامل الأخرى على ما هي عليه وتتكون من عنصر ثابت وعنصر متغير وتتميز بوجود تجاوب أو مرونة نسبية وتتغير هذه التكاليف كلما تغيرت أحجام النشاط ولكن نسبة التغير غير مماثلة.

مثل: _ تكاليف الصيانة والإصلاحات الدورية والطارئة.

_ رواتب مشرفي العمال.

_ نفقات المياه والكهرباء.

الجدول رقم(01): تبويب عناصر التكاليف حسب العلاقة مع حجم النشاط

تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقة عنصر التكلفة بحجم النشاط		
تكاليف متغيرة (شبه ثابتة)	تكاليف ثابتة	تكاليف متغيرة

(المهني ا.، صفحة 15)

3. من حيث علاقة التكاليف بوحدة الإنتاج (السلعة)

تصنف التكاليف حسب علاقتها بالسلعة إلى نوعين (الرزق و بن و راد، مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية، 2012، صفحة 51):

- التكاليف المباشرة: وهي التكاليف التي يسهل تحميلها على الوحدات المنتجة أو المراحل الإنتاجية أو الأقسام بشكل مباشر دون الحاجة إلى أية معدلات لتوزيعها. والتي يمكن ربطها مباشرة بالسلعة وتنقسم إلى:

_تكلفة المواد المباشرة.

_تكلفة العمل المباشرة.

- التكاليف الغير مباشرة: هي التكاليف التي يصعب تحميلها مباشرة على الوحدات المنتجة إذ ان هذه التكاليف أو المصروفات التي أنفقت على المشروع بأكمله وحقت الإنتاج أجمعه ولا تتفق على وحدات انتاج معينة وتنقسم إلى:

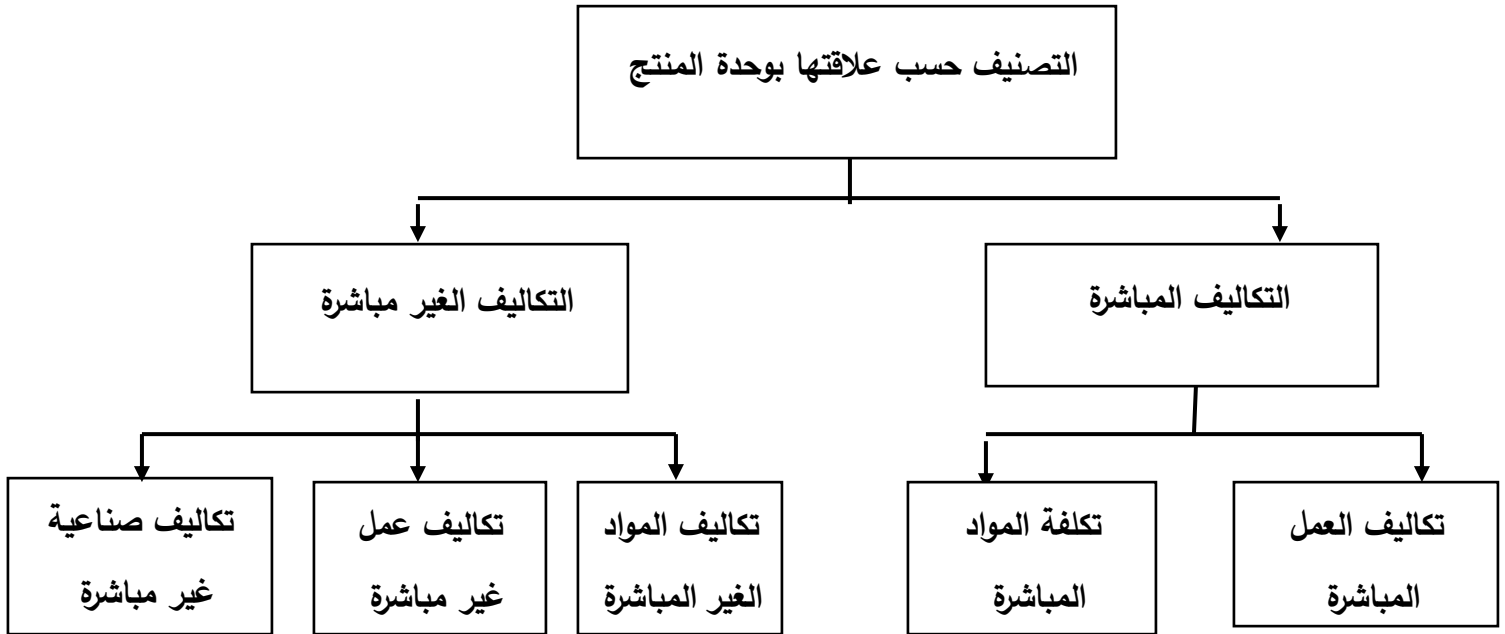
_تكاليف مواد غير مباشرة (زيوت، وقود...).

الفصل الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكاليف الإنتاج

تكاليف العمل الغير مباشرة (رواتب موظفي الصيانة، رواتب مديري مصنع، أجور مستخدمي النقل و الحراسة).

تكاليف صناعية غير مباشرة.

الشكل رقم (03): تصنيف التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج



المصدر: من إعداد الطالبة بورزق أصالة اعتمادا على: (الرزق و بن و راد، مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية، 2012)

4. من حيث علاقة التكاليف بالفترة المحاسبية

تصنف التكاليف حسب علاقتها بالفترة المحاسبية إلى نوعين (الرزق و بن و راد، مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية، 2012، الصفحات 51-52):

- المصروفات الإرادية: وهي التكاليف التي تدفع مقابل السلع والخدمات التي تستهلك في عملية إنتاجية واحدة وتستفيد منها الفترة المحاسبية التي انفقت خلالها وتحمل على حساباتها الختامية. وتنقسم إلى:

- الجزء الذي يتعلق بإنتاج المنتجات: وتعامل بالإيرادات إذا تم بيع المنتجات بالكامل أو يدخل الى فترة تالية.

- الجزء الذي يرتبط بالزمن: فانه يعتبر عبئ على إيرادات الفترة التي انفق فيها.

ملاحظة تحمل المصاريف الإيرادية على حساب الأرباح والخسائر أما المصاريف الرأسمالية توزع على عدد من الفترات المحاسبية التي تستفيد منها.

• المصروفات الرأسمالية: وهي المصاريف التي تستفيد منها أكثر من فترة محاسبية واحدة وينجم عنها زيادة في أصول المؤسسة مثل: مصاريف شراء أصل من الأصول تحمل تكاليف الأصل على عدد سنوات العمر الإنتاجي للأصل.

أي أنه يتم توزيع التكلفة على الفترات التي تستفيد منها فتحمل كل فترة بنصيبها من العناصر حسب درجة الاستفادة منها.

5. من حيث علاقة التكاليف بوظائف المؤسسة

تصنف التكاليف حسب ارتباطها بوظائف المؤسسة الى الأنواع التالية (الرزق و بن و راد، مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية، 2012، الصفحات 52-53):

• المصاريف الصناعية أو الإنتاجية: وهي المصاريف الإنتاجية المتعلقة بعملية صنع الوحدات المنتجة إلا أنه لا يمكن تخصيص هذه التكاليف مباشرة على الوحدات لأنها تخص الإنتاج بأكمله (طاقة، وقود، زيوت، أجور عمال المصنع، إيجار المصنع).

• المصاريف الإدارية والمالية: وهي المصاريف المتعلقة بإدارة المشروع وتشمل رواتب وأجور عمال الإدارة وإيجار مبنى الإدارة ومطبوعات وقرطاسية وهاتف، ديون معدومة، خصم ممنوح، فوائد مدنية... الخ.

• مصاريف البيع و التوزيع: وهي جميع المبالغ التي تدفع في سبيل توزيع وتصريف المنتجات حتى وصولها إلى المستهلك الأخير وتدخل ضمنها تكاليف دراسة الأسواق.

6. من حيث تحميل التكاليف على الإيرادات (الرزق و بن و راد، مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية، 2012، صفحة 53)

• الإنتاج (تكاليف قابلة للتخزين) (productcosts)

وتتعلق بالبضاعة المشتراة أو المنتجة لغرض إعادة بيعها وتعتبر جزء من تكلفة مخزون الإنتاج التام المتاح للبيع.

• تكاليف فترة (تكاليف غير قابلة للتخزين) (inventoriabale costs)

وهي عبارة عن مصروفات ممثلة في تكلفة البضاعة المباعة وذلك عندما يتك بيع المخزون ولا تعد تكاليف الفترة التكاليف قابلة للتخزين وذلك لأنها تخصص كمصروفات خلال الفترة الحالية مباشرة دون أن يتم ثبوتها.

7. وفقا لدرجة احتساب المتوسط (الرزق و بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية، 2012،

الصفحات 53-54)

• تكاليف إجمالية total costs: يحتاج متخذي القرارات وهم بصدد تحليل المعلومات إلى معرفة قيمة إجمالي التكلفة أكثر منه قيمة متوسط التكلفة.

وهنا يجب التركيز على دراسة نماذج سلوك التكلفة الإجمالية وعلاقتها بمستوى النشاط كوجه للتكلفة.

• متوسط تكلفة الوحدة (للطالب، للساعة، للكيلو).

معنى متوسط تكلفة (meaning of averagecost)

يتم احتساب متوسط التكلفة averagecost عن طريق قسمة إجمالي التكلفة (البسط) على عدد الوحدات التي يقاس بها النشاط (المقام)، الذي يكون أكثر ارتباطا بالتكاليف التي حدثت، وعلى سبيل المثال قد يضمن المقام عدد وحدات المنتج... أو عدد ساعات الخدمة... أو عدد ساعات التدريس... أو عدد الوحدات التي تم شحنها بواسطة قسم الشحن... أو عدد الفواتير... أو عدد السطور التي تم نسخها في قسم النسخ.

الفصل الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكاليف الإنتاج

ومن ثم فإنه يتم متوسط التكلفة لوحدة المنتج التام عن تكاليف التصنيع ثم قسمة هذا المجموع على عدد الوحدات المنتجة.

إن متوسط التكلفة غالبا ما يكون معلومة هامة ومفيدة، لكنه يجب أن يفسر بحذر شديد كما قدمنا من قبل، خاصة إذا ما كان هذا المتوسط عبارة عن التكلفة الثابتة للوحدة، هذه النتيجة يمكن تلخيصها كما يلي:

الجدول رقم (02): سلوك التكاليف وفقا للتقلبات في الحجم

سلوك التكاليف وفقا للتقلبات في الحجم		
متوسط تكلفة الوحدة	اجمالي التكاليف	
لا تتغير	تتغير	تكاليف المتغيرة
	التكاليف الثابتة	لا تتغير

8. من حيث البنود التكاليفية قائمة التكاليف الإجمالية تتضمن في طياتها (تصنيف

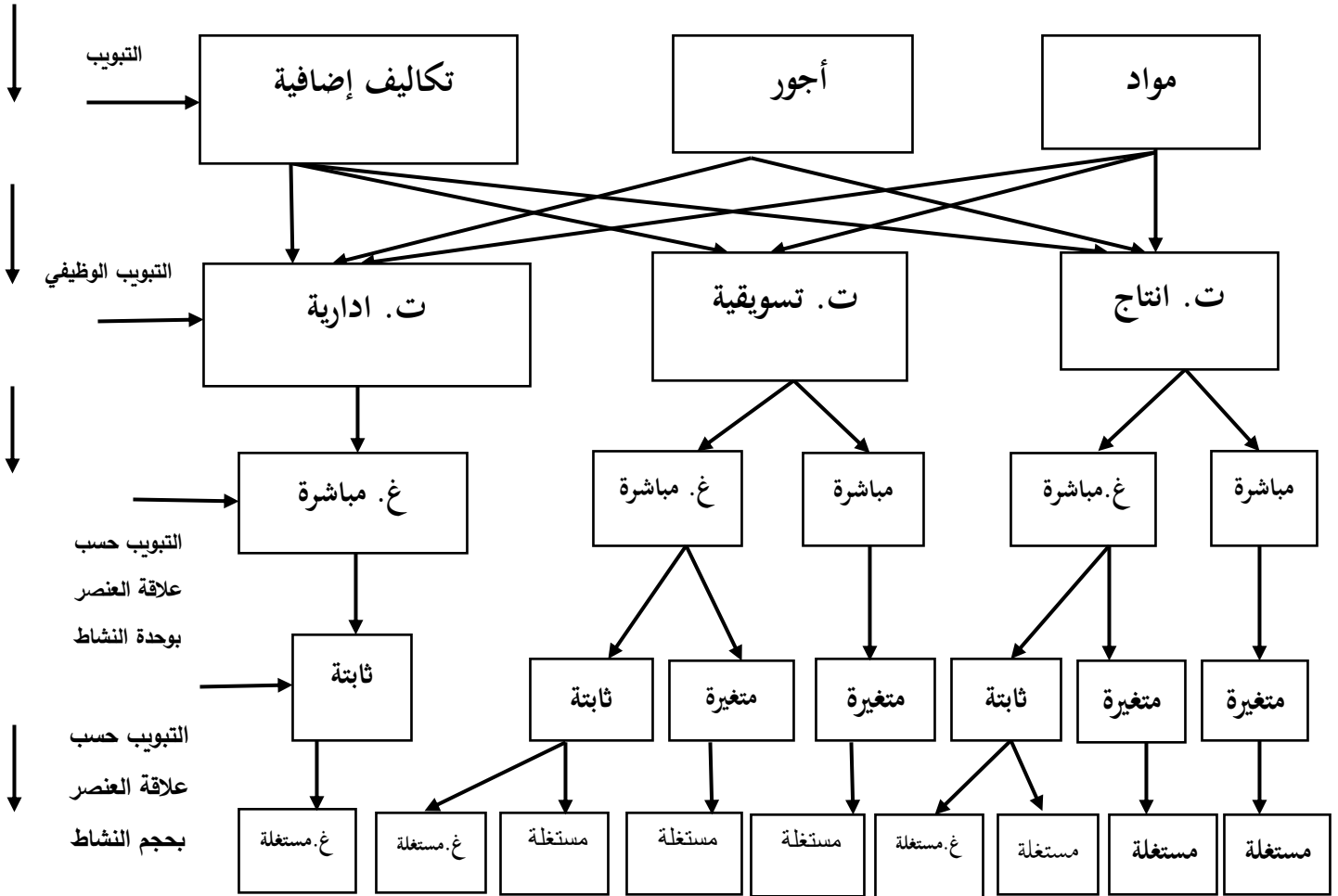
التكاليف)(الرزق و بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية، 2012، صفحة 54)

التكلفة الأولية = مواد مباشرة + أجور مباشرة + مصاريف صناعية مباشرة .

التكلفة الصناعية = التكلفة الأولية + مصاريف صناعية غير مباشرة.

تكلفة المبيعات = التكلفة الصناعية + مصاريف البيع و التوزيع + المصاريف الإدارية و المالية .

الشكل رقم(4): العلاقة بين التبويات المختلفة لعناصر التكاليف



(الرزق و بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية، 2012، صفحة 55)

المطلب الثاني: طرق حساب التكاليف

الفرع الأول: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

لقد ظل هذا المدخل (مدخل التقليدي للتكاليف) هو الأسلوب الأمثل لعدة سنوات والمدخل الأكثر شيوعاً، تصف مدخلات بيانات والمعلومات في الطرق التقليدية بأنها تعتمد على بيانات ومعلومات محاسبة التكاليف باعتبارها جزءاً متمازاً للمحاسبة المالية.

أما من حيث مخرجات المعلومات في النظم التقليدية لتحديد التكلفة فيتم:

- تقديم المعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية، مثل تقويم المخزون السلعي، تكلفة إنتاج الدورة، تكلفة الوحدة المنتجة، تكلفة المبيعات، دخل الدورة.
- تقديم المعلومات اللازمة لإعداد الموازنات التشغيلية الجارية، وذلك على الأساس المعياري أو أحيانا بالاستناد إلى المعلومات الفعلية التاريخية مثل موازنة المبيعات، موازنة المشتريات، موازنة المخزون، الموازنات المالية (قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية المتوقعة).

أولاً: طريقة التكاليف الإجمالية (الكلية)

تعد هذه النظرية من أقدم النظريات من حيث الظهور كما يطلق عليها مصطلح "طريقة الأقسام المتجانسة" أو طريقة مراكز التحليل " بحيث تعود أصول هذه الطريقة إلى فترة معتمدة بين الحربين العالميتين، لأعمال العقيد الفرنسي RIMAILLINO في اللجنة العامة للتنظيم العلمي، ثم بعد الحرب العالمية الثانية للجنة الوطنية الفرنسية للتنظيم، وقد صودق عليها من طرف لجنة التطبيع (البرلمان الفرنسي) بقرار 4 أبريل 1948 وبالمخطط المحاسبي العام لسنة 1949 ثم 1957 (ناصر د.، 2000، صفحة 36).

والتي تتماشى مع مبادئ ومفاهيم المحاسبة المالية وتستند هذه النظرية إلى المبررات التالية (المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، 2006، صفحة 82):

- إن جميع عناصر التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، ثابتة أو متغيرة تساهم في تحقيق الهدف النهائي للمؤسسة وهو تقديم سلعة أو خدمة معينة ولا يمكن ان يتم تقديم هذه السلعة او الخدمة دون إنفاق كافة هذه التكاليف بما في ذلك غير المباشرة او حتى الثابتة.
- استبعاد أي من التكاليف غير المباشرة او حتى الثابتة عند احتساب تكلفة المخزون السلعي اول واخر الفترة سوف يظهر هذا المخزون بأقل من تكلفته الحقيقية ولن يعبر رقم الربح عندئذ تعبيراً سليماً عن نتائج الاعمال.

- يساعد مبدأ التحميل الكلي أو الشامل على اعتبار متوسط تكلفة الوحدة الشامل بمثابة الحد الأدنى بسعر البيع تطبيقاً لمبدأ التغطية أو الاسترداد في الأمد الطويل لافتراض توافض ظروف التشغيل.
- معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف).
- تتمشى هذه النظرية أيضاً مع مبادئ المحاسبة المالية الأخرى مثل مبدئ التكلفة التاريخية ومبدئ مقابل الإيرادات بالمصروفات... إلخ.

1. اهداف الطريقة و مضمونها(المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، 2006، صفحة 83):

- الهدف الاول من هذه الطريقة هو البحث عن حساب بطريقة أكثر جدية ممكنة، مختلف التكاليف المهمة للمؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج. وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت الى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدمتها، خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج، والمتواجد في مراحل مختلفة لمسار التصنيع.

عملية تدخيل النشاطات هذه التي كانت في السابق موضوع نشاط المنظمات الاقتصادية الصغيرة المتخصصة، عقدت أكثر فأكثر هياكل المؤسسات، التي وجدت نفسها غير قادرة على الاكتفاء بالطرق البسيطة لتحديد تكاليفها بهدف التحكم فيها.

- كما تهدف هذه الطريقة أيضاً إلى البحث عن صيغة للتقييم، بدلا من المساعدة عن التسيير، ومن هنا يمكن القول بان التكلفة الكلية تمثل ضمناً شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار.

- اما الهدف الثالث لطريقة التكاليف الكلية فهو الاستجابة للضغوطات الخارجية حيث تشكل معلومة لا يستهان بها بالنسبة للمسيرين.

2. الأسس التقنية والتنظيمية لطريقة التكاليف الكلية:

تتمثل هذه الأسس في ابراز كيفية انشاء مراكز التحليل، توزيع الأعباء ثم المراحل المختلفة للحساب والتكاليف الوسيطة (هلال، 2005، الصفحات 189-190).

A. تقسيم المؤسسة الى مراكز تحليل: ان البحث المستمر عن تجانس أكبر لمراكز التحليل، دفع الممارسين لإعداد تسلسل بين المراكز، الذي يستند الى وجود أو عدم وجود صلة مباشرة بين نشاط المراكز والمنتجات موضوع حساب التكاليف.

من الناحية النظرية، يمكن القيام بتقسيم مراكز التحليل دون الاعتماد على الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ولكن من الناحية العملية يفضل جعل هذا التقسيم أداة لرقابة التسيير ويتحقق ذلك إذا كان يلاءم مع التقسيم الفعلي للمؤسسة المرتبط بممارسة المسؤوليات. في هذه الحالة يمكن لهذه المراكز ان تحمل عدة تسميات: مراكز المصاريف، اقسام، مراكز النشاط، مراكز المسؤولية، مراكز الربح او مراكز الاستثمار.

B. ترتيب الأعباء: لا تقتصر المحاسبة التحليلية على الأعباء التي تسجل في المحاسبة العامة لتحديد التكلفة الكلية للمنتجات، وإنما تقوم بإجراء بعض التعديلات. التعديل الأول يخص ادخال الأعباء القابلة للتحميل في تكاليف المنتجات، وذلك من خلال طرح وفق هذا المدخل يتم تحميل جميع تكاليف الإنتاج المتغيرة الأعباء التي لها صلة بالظروف العادية لتوظيف وانجاز نشاط المؤسسة وهي ما يطلق عليها (الأعباء غير القابلة للتحميل). كما يخص التعديل إضافة أعباء غير مسجلة في المحاسبة العامة لعدم توفر المؤسسة على الوثائق التبريرية لذلك، على انها تمثل مكافأة العوامل التي تساهم في السير الحسن للمؤسسة وتسمى بالأعباء المكملة.

وكما هو الشأن بالنسبة للتكاليف الكلية البسيطة، فان طريقة الأقسام المتجانسة تعتمد أيضا على التمييز بين الأعباء المباشرة والغير المباشرة لحساب التكاليف.

3. توزيع التكاليف الغير المباشرة على الأقسام المتجانسة:

وفق هذا المدخل يتم تحميل جميع تكاليف الإنتاج المتغيرة والثابتة على المنتجات بحيث يتحتم تصنيف التكاليف الى تكاليف مباشرة وغير مباشرة وذلك بسبب اختلاف طرق وإجراءات كل منها عند تحديد التكلفة الكلية.

C. التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة: نقوم بإعداد جدول التوزيع الأولي للتكاليف الغير مباشرة وهو جدول يحتوي على خانات بعدد الأقسام وعلى سطور أفقية بعدد التكاليف المرتبة حسب طبيعتها(ناصر د.، 2000، صفحة 39).

نميز بين:

التكاليف الخاصة بالأقسام: بعض التكاليف تتعلق بقسم معين لان نشاطه فقط هو الذي يسببها مثلا اجرة عامل قسم التموين، تكلفة يتحملها قسم التموين.

التكاليف المشتركة: صرفتها المؤسسة في سبيل استفادة عدة اقسام منها في آن واحد مثل التأمين، لهذا يجب استعمال إجراءات معينة لتوزيعها على مختلف الأقسام، تسمى هذه الإجراءات مفاتيح التوزيع، قد تكون على أساس نسبة مئوية، على أساس المساحة او مقياس اخر معين.

D. التوزيع الثانوي لتكاليف غير المباشرة: يعني توزيع تكاليف الأقسام التابعة (الثانوية) على الأقسام

الرئيسية التي يستفيد منها بالاستناد الى مفاتيح التوزيع.

4. المراحل المختلفة للحساب التكاليف الوسيطة:

تحتوي طريقة مراكز التحليل على ثلاثة مراحل أساسية لتحليل الأعباء (هلال، 2005، صفحة 193):

المرحلة الأولى: تجميع الأعباء حسب معيار مباشرة وغير مباشرة.

المرحلة الثانية: حساب مراكز التحليل، حيث ان الأعباء غير المباشرة تخصص وتوزع بين مراكز التحليل ثم تتم عملية التنازل بين المراكز الثانوية والمراكز الرئيسية.

المرحلة الثالثة: تحديد التكاليف النهائية حسب كل منتج، كل طلبية او نشاط او خدمة.

5. مزايا وعيوب طريقة التكاليف الكلية:

تستمد هذه الطريقة قوتها من اعتبارها الطريقة الوحيدة المقبولة لأغراض التقارير المالية الخارجية حيث تتطلب المعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما ان يتم تقييم المخزون في اخر مدة بالتكلفة التاريخية وان تتضمن هذه التكاليف حصة هذه الوحدات من التكاليف الثابتة، ويرى مؤيدو هذه النظرية ان الإنتاج هو الذي تسبب في حدوث التكاليف الصناعية الثابتة لأنها تمثل تكاليف اعداد الطاقات الإنتاجية وبدون تحميل هذه التكاليف سوف لا يتم الإنتاج انن يجب ان تحمل تكاليفها على الإنتاج.

ومن عيوب هذه الطريقة انه يمكن استخدام الإنتاج في التلاعب برقم الربح حيث انه كلما زاد حجم الإنتاج تقل تكلفة الوحدة المنتجة ومن ثم تقل تكلفة البضاعة المباعة ويزداد رقم مجمل الربح، إضافة الى ذلك فأنها قد لا تساعد الإدارة في الإجابة على تساؤلات معينة مثل ماهي الزيادة المتوقعة في الأرباح عند زيادة رقم المبيعات بنسبة 5% وكذلك قد تؤدي الى اتخاذ قرارات خاطئة في بعض الحالات الخاصة مثل قرار الإنتاج الداخلي او الشراء من المورد، قرارات مناقصات الأسعار (الرجبي م.، 2008، صفحة 249).

ثانيا: طريقة التكاليف الجزئية

بالموازاة مع الطريقة الإجمالية توجد عدة طرق جزئية تعتمد على الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة والمباشرة وغير المباشرة بدرجة ثانية، وتحليل تلك الأعباء مع اعتمادها على إيجاد الهوامش كنتائج اجمالية او جزئية وان اعتماد هذه الطرق او تركيزها على نوع معين من الأعباء في التحليل لا يعني اهمالها لأنواع الأخرى من الأعباء وانما يتم معالجتها في مرحلة ثانية وهذا طبقا لخصائص ومبادئ هذه الطرق ويتضمن ثلاث طرق لحساب التكلفة تتمثل في طريقة التكاليف المباشرة، طريقة التكاليف المتغيرة، وطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

1. طريقة التكاليف المتغيرة (الحدية)

- مفهوم طريقة التكاليف المتغيرة: ظهرت هذه الطريقة وتطورت في المؤسسات الأمريكية وتعد اكثر ملائمة من الطريقة الاجمالية (الأقسام المتجانسة) من حيث استعمالاتها في التحليل والتسيير الاقتصادي للمؤسسة وإيجاد المؤشرات التي تستخدمها الإدارة في مجالات التخطيط

والرقابة والتسيير بصفة عامة، وتعتمد على مبدا الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة واعتماد هذه الأخيرة في التحليل واتخاذ القرارات للمدى القصير المتعلق بفترة النشاط ومراقبة فعالية التسيير من خلال إمكانية متابعة سلوك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط وتحليلها.

ويسمى هذا المدخل بهذا الاسم لأنه يحمل وحدات الإنتاج بكافة تكاليف التصنيع المتغيرة فقط كما يحمل الجزء المباع من هذا الانتاج (الوحدات المباعة) بكافة تكاليف البيع المتغيرة.

الفصل الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكاليف الإنتاج

وتعتمد هذه الطريقة على الفصل بين المصاريف الثابتة والمصاريف المتغيرة وحساب التكلفة بالمصاريف المتغيرة فقط وهذا لأغراض تسيير، حيث تخصص المصاريف المتغيرة المباشرة على الخدمة مباشرة اما غير مباشرة فتحمل لها عن طريق مراكز التحليل الأقسام المتجانسة (ناصر د.، 2000، صفحة 344).

• مبادئ وأسس طريقة التكاليف المتغيرة:

تتمثل مبادئ والأسس التي تقوم عليها هذه الطريقة في (الفضل، 2007، صفحة 132):

– إن المبدأ الرئيسي لهذه الطريقة هو الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة واستخدام التكاليف المتغيرة سواء كانت مباشرة او غير مباشرة في التحليل وحساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في إيجاد نقطة التعادل، وقد عرفت هذه الطريقة شكلين او أسلوبين وهما طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة وطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة التي تأخذ بعين الاعتبار جزء من التكاليف الثابتة في التحليل وحساب الهوامش والمتمثل في الأعباء الثابتة المباشرة وتعرف بالعبء الثابتة الخاصة.

– تحليل عناصر التكاليف حسب وظائف المؤسسة وطبيعة تلك العناصر ويتم تحليلها الى تكاليف إنتاجية (صناعية) وتكاليف تسويقية وتكاليف إدارية.

– يتم تقسيم عناصر التكاليف إلى:

تكاليف متغيرة تتغير بتغيير حجم الإنتاج.

تكاليف ثابتة لا تتغير بتغيير حجم الإنتاج.

– يتم تحميل الوحدات المنتجة بتكاليف المتغيرة فقط لتحديد تكلفة الإنتاج.

– تعبر التكاليف الثابتة تكاليف زمنية (فترة) تحمل على قائمة الدخل.

– يتم تقييم انتاج تحت التشغيل وانتاج تام اول واخر الفترة بتكلفة المتغيرة فقط.

• أنواع طرق التكاليف المتغيرة:

الفصل الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكاليف الإنتاج

يوجد نوعين من طريقة التكاليف المتغيرة هما طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة، طريقة التكاليف المتغيرة المتزايدة (حمدية، 2010، صفحة 43).

طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة: يتم تحميل المصاريف المتغيرة فقط على وحدات الخدمة، واستبعاد المصاريف الثابتة كلياً عند احتساب التكلفة.

وتتمثل خطوات حساب النتيجة في:

_ حساب رقم الأعمال.

_ تحديد وحساب المصاريف الثابتة والمتغيرة.

_ حساب الهامش على التكاليف المتغيرة الذي يحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{الهامش على التكاليف المتغيرة} = \text{رقم الأعمال} - \text{المصاريف المتغيرة}$$

_ حساب النتيجة التي تمثل الفرق بين الهامش على التكاليف المتغيرة والمصاريف الثابتة كما تبينه العلاقة التالية:

$$\text{النتيجة} = \text{الهامش على التكاليف المتغيرة} - \text{المصاريف الثابتة}$$

_ الفرق موجب (ربح): يكون الهامش على التكاليف المتغيرة أكبر من المصاريف الثابتة، وتكون المؤسسة عندها قد غطت كل مصاريفها الثابتة وحققت فائضاً.

_ فرق سالب (خسارة): يكون الهامش على التكاليف المتغيرة أقل من المصاريف الثابتة، وفي هذه الحالة المؤسسة لم تغطي مصاريفها الثابتة.

فرق معدوم (لا ربح ولا خسارة): ويكون عند تساوي الهامش على التكاليف المتغيرة مع المصاريف الثابتة.

طريقة التكاليف المتغيرة المتزايدة: تركز على نفس مبدأ الطريقة السابقة بالإضافة إلى تحميل المصاريف الثابتة المباشرة على الخدمة حيث تجمع بين طريقة التكاليف المتغيرة وطريقة التكاليف المباشرة ويمكن

الفصل الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكاليف الإنتاج

من معرفة مساهمة الخدمة في تغطية المصاريف الثابتة المشتركة وتكون تكلفة الخدمة وفقها من مجموع المصاريف المتغيرة والمصاريف الثابتة المباشرة الخاصة بها.

وتتلخص خطوات حساب النتيجة في:

_حساب رقم الاعمال.

_تحديد وحساب المصاريف الثابتة والمتغيرة.

_حساب الهامش على التكاليف المتغيرة الذي يعبر عنه بالعلاقة التالية:

$$\text{الهامش على التكاليف المتغيرة} = \text{رقم الاعمال} - \text{المصاريف المتغيرة}$$

_حساب الهامش على التكاليف الخاصة الذي يعبر عنه بالعلاقة التالية:

$$\text{الهامش على التكاليف الخاصة} = \text{الهامش على التكاليف المتغيرة} - \text{المصاريف الثابتة الخاصة (المباشرة)}$$

_حساب النتيجة وفق العلاقة التالية:

$$\text{الهامش على التكاليف الخاصة} = \text{الهامش على التكاليف المتغيرة} - \text{المصاريف الثابتة الخاصة (المباشرة)}$$

_ان الهامش على التكاليف الخاصة يسمح بالحصول على المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بالحفاظ او استبعاد خدمة من خلال (حمدي، 2010، صفحة 46):

_المحافظة على خدمة لتحسين النتيجة اذا كان هامش المساهمة لها موجبا.

_التخلي عن خدمة لتحسين النتيجة اذا كان هامش المساهمة لها سالبا.

• مزايا طريقة التكاليف المتغيرة (الفضل، 2007، صفحة 139):

_تساعد على اتخاذ القرارات قصيرة الأجل خاصة فيما يتعلق بتخطيط الأرباح وتحليل التعادل للخدمات.

_تفيد الإدارة في مجال التسيير من خلال مساعدتها على تحديد السعر بما يغطي التكلفة المتغيرة على الأقل ومن ثم التكاليف الثابتة.

تُستخدم الإدارة في مجال الرقابة لكون التكاليف المتغيرة غالباً ما تكون من مسؤولية القائمين على الإنتاج.

تسهل عملية تقييم المخزونات.

2. طريقة التكاليف المباشرة:

يتم اللجوء إلى هذه الطريقة في حالة وجود نسبة كبيرة جداً من التكاليف المباشرة، مع تكاليف غير مباشرة عديمة التأثير أو نسبة تأثيرها ضئيلة مقارنة بالأولى.

- مبادئ طريقة التكاليف المباشرة: تعتمد هذه الطريقة على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة على اعتبار أن أحداث التكاليف المباشرة كان من أجلها ويتم تحميلها بشكل مباشر على وحدات الإنتاج وتتمثل غالباً في المواد الأولية واليد العاملة وبعض الخدمات المباشرة، أما التكاليف الغير مباشرة فيتم معالجتها في مرحلة ثانية بشكل إجمالي وبالتالي فإن أساس التحليل والتقييم يعتمد على سعر التكلفة المباشرة بطريقة سهلة، ونجد أن تكلفة الوحدة تبقى ثابتة ولا تتأثر بتقلبات مستويات الإنتاج، وفي هذه الطريقة يتم الاستغناء عن جدول توزيع الأعباء الغير المباشرة، هذه الأخيرة يتم تحميلها وطرحها بشكل إجمالي من الهامش على التكاليف المباشرة.

ومن خلال ما تم تقديمه يظهر الجمع بين مفهوم الطريقة الإجمالية من حيث التفريق بين الأعباء المباشرة والغير المباشرة وطريقة التكاليف المتغيرة من حيث المبدأ الجزئي لتحميل التكاليف وحساب النتيجة الجزئية (الهوامش على التكاليف) وكذلك من حيث الأعباء المباشرة أغلبها متغيرة والأعباء المتغيرة أغلبها ثابتة.

إن حساب التكاليف وفق هذه الطريقة يسمح لنا بإيجاد الهامش على التكاليف المباشرة وتحديد مدى مساهمته في تغطية التكاليف المشتركة وتحديد مردودية وأهمية كل منتج انطلاقاً من الهامش على التكلفة المباشرة.

- مزايا وعيوب طريقة التكاليف المباشرة:

تظهر مزايا هذه الطريقة في حالة إذا كانت التكاليف المباشرة تمثل نسبة كبيرة جداً من مجموع التكاليف بحيث يتم التركيز عليها في التحليل واتخاذ القرارات إلا أننا نجد في الواقع العملي نادراً ما تمثل تلك

التكاليف النسبة الغالبة من مجموع التكاليف وخاصة بعد تطور الصناعة وتوسعها، و لذلك وجهت لها عدة انتقادات منها:

_ لا تمثل تكلفة الوحدة التكلفة الحقيقية نظرا لاستبعاد التكاليف الغير المباشرة، بالرغم من ان كل التكاليف مهما كان نوعها تم استحداثها بسبب المنتجات النهائية ولذا ينبغي ان تدخل في تقييم تكلفة تلك الوحدات، بالإضافة إلى مشكلة عدم تقييم المخزون السلعي بتكلفته الحقيقية والكاملة.

_تعد نتائج هذه الطريقة جدا مضللة وغامضة بسبب عدم معالجة وتوزيع الأعباء الغير مباشرة بحس الاستفادة والاستخدام او حسب ما تم استهلاكه من موارد على مختلف مراحل الإنتاج في الأقسام والورشات، والاكتفاء بتحميلها اجماليا (الرزق و بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية، 2012، صفحة 121).

ثالثا: طريقة التكاليف المعيارية

ان الطرق التي تمت دراستها سابقا سواء الاجمالية او الجزئية في حسابها للتكاليف الى المبدأ التاريخي للأحداث المحاسبية الملاحظة، لذلك يطلق عليها اسم طرق التكاليف التاريخية، او التكاليف الملاحظة (الحقيقية)، ونفس الطرق (الكلية او الجزئية) يمكن تطبيقها ضمن نوع اخر من الطريقة التي تخضع لمبادئ خاصة (المعايير الموازنات) تسمى بطريقة التكلفة المعيارية التي تهدف الى عملية تسهيل عمليات المعالجة المحاسبية التحليلية للحصول على المعلومات في الوقت المناسب، واستعمالها لأغراض مراقبة التسيير.

ولقد ظهر استعمال التكلفة المعيارية في الولايات المتحدة الامريكية وإنجلترا بهدف تسيير اليد العاملة داخل المؤسسة بطريقة أحسن، لكن سرعان ما توسع استعمالها في المدخلات الانتاجية سواء المتغيرة منها او الثابتة، حيث شكلت احدى الأسس التي توجه العملية الإنتاجية، وأصبحت بذلك نظاما تعتمد عليه المؤسسة من اجل تقييم ادائها.

• مفاهيم عامة حول طريقة التكاليف المعيارية

1. تعريف التكاليف المعيارية:

الفصل الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكاليف الإنتاج

التعريف الأول: (هي التكاليف المعيارية المحددة مقدما على أساس علمي في ظروف معينة والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية) (عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، صفحة 227).

التعريف الثاني: (هي عملية اعداد وحساب التكاليف المعيارية (المستقبلية) التي تنجم نتيجة للممارسة المؤسسة لنشاطاتها في الظروف المتوقعة، ومقارنتها بالتكاليف الفعلية (ما حدث فعلا) من اجل حساب الانحرافات وتحليلها، وانتاج المعلومات لصالح متخذ القرار، وبالتالي فهي وسيلة من وسائل مراقبة التسيير) (فاتح، 2003، صفحة 115).

التعريف الثالث: (التكاليف المعيارية هي تكاليف خاصة بالإنتاج وتعتمد على تحديد المعيار الكمي والقيمي للمادة الأولية، اليد العاملة والمصاريف غير المباشرة، اذ انها لا تهتم بمصاريف التوزيع) (رحال، 1992، صفحة 1).

من هذه التكاليف نستنتج ان التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مسبقا، تحدد على أساس دراسات تقوم بها لجنة معينة مؤلفة من اقتصاديين واداريين ومحاسبين من كل عملية إنتاجية، ومحاولة تنفيذها بغية تحديد الانحرافات وتحديد القرارات الصائبة.

2. أنواع التكاليف المعيارية:

ان للتكاليف المعيارية عدة أنواع نوردها فيما يلي (ناصر د.، 2000، صفحة 162):

- التكلفة المعيارية النظرية: تحدد على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج الممزوجة في المؤسسة وهي تمثل الحالة المثالية للنشاط، فنلاحظ ان الحجم او التكلفة المثالية لا تحقق الا في حالات استثنائية، بل تكون غالبا بمحاولة الاقتراب من تحقيقها.
- التكلفة المعيارية المحددة انطلاقا من تكلفة تنافسية: تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق ولكن لا تحدد دائما مستوى الفعالية التقنية الذي يجب الوصول اليه، وخاصة في حالة ضعف المنافسة في السوق، ولا تتحدد بصورة حقيقية معايير الإنتاج والتوزيع التي تعتمد عليها، فرغم سهولة تحديدها فهي لا تستجيب دائما لأهداف التكلفة المثالية.

- التكلفة المعيارية التاريخية: تحدد على أساس الفترة السابقة او معدلات بين تكاليف عدة فترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، الا ان هذه التكلفة بهذه الطريقة تحمل في طياتها الضعف المسجل في الفترات السابقة المستعملة في تحديدها، لذا يجب استعمالها بكل حذر.
- التكلفة المعيارية العادية: تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج والتوزيع بالمؤسسة، وهي تتعلق بتكاليف دورة او دورات سابقة بعد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية، وبحسابها بالقيم الحالية، مع الاخذ بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلا في الدورة الاستغلالية، ولكن في حالة حدوث تغيرات معتبرة وغير محتملة فان هذه الطريقة تفقد من جودتها في الاستعمال.
- التكلفة المعيارية المقيمة بالسعر الحالي: في فترة التضخم المرتفع فان عملية ادخال أسعار عوامل الإنتاج في تكلفة نموذجية تصبح صعبة، لذا فيمكن ان يكون من الاحسن تحديدها كما يلي:

_ الكمية النموذجية تحدد على أساس الظروف العادية للنشاط، او على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج (نموذجية عادية، نموذجية نظرية).

_ السعر النموذجي يكون حسب الأسعار الملاحظة اثناء تحضير هذه التكلفة النموذجية او لأي فترة أخرى.

_ يعتبر هذا النوع من التكلفة حاليا أكثر استعمالا نسبيا في المؤسسات الصناعية الكبرى نتيجة التغيرات السريعة والكبيرة للأسعار، وهو يمثل بدون شك أحسن مؤشر لتقييم إمكانيات للمؤسسة.

3. أسس التكاليف المعيارية: تركز هذه الطريقة على أسس ومبادئ رئيسية تعبر عن منطلقاتها ومنهجها للوصول الى الأهداف المرجوة، وهذه الأسس تعتبر مبادئ عامة بغض النظر عن الطريقة المتبعة او نوع التكاليف المعيارية المعتمدة، وسنورد تلك الأسس فيما يلي (طوايبي، 2002، صفحة 105):

1. العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا بمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له، وينبغي ان يكون كل ذلك موافقا لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية او معايير محددة من الجهات أخرى.

2. العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعالية)، وحساب الانحرافات، مع ابراز الأسباب ومصادر المسؤولية.

3. العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور التقنيات ومعايير الجودة.

4. اهداف التكاليف المعيارية:

ان الغرض من دراسة التكاليف المعيارية هو تحقيق الأهداف التالية (نور و الشريف، 2002، صفحة 29):

1. تحديد الانحرافات من جراء مقارنة التكاليف بالتكاليف الحقيقية.
2. تحليل الانحرافات قصد تحديد مستوى وأسباب وقوعها والمسؤول عنها.
3. تقييم تحركات المنتج.
4. تحديد تأثير تغيرات السعر والمردودية على سعر التكلفة.
5. تعتبر المعيارية أداة من أدوات الرقابة على الكفاية الإنتاجية من حيث المواد والأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى.
5. عيوب طريقة التكاليف المعيارية:

تتمثل عيوب طريقة التكاليف المعيارية في(عطية و محمد، دراسات في المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية، 2000، صفحة 350):

1. ان وضع معيار وان تم على أساس صحيح فأنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق.
2. بعد ان تقوم بتحديد التكلفة المعيارية وتبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل او التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك.
3. مراجعة المعايير يمكن ان تتم دون ان تقتضي الحاجة الى ذلك نتيجة وقوع احداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.
4. صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.

5. المعلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة يؤدي الى اتخاذ قرارات غير رشيدة.

الفرع الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

1. نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

تتجه المؤسسات الحديثة الى استعمال أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة، بدلا من استعمال أنظمة التكاليف التقليدية.

• الملحة التاريخية لنظام التكاليف على الأنشطة ABC

كان ظهور نظام التكاليف المبني على الأنشطة والذي اختصاره ABC نتيجة الانتقادات التي وجهت لأنظمة التكاليف التقليدية، وكذا استجابة للتطور في عمليات الإنتاج وارتفاع التقنيات العالية للمعدات المستخدمة في اغلب المشاريع، وتطور نظم المعلومات سواء محاسبية او الإدارية.

وتشير الدراسات ان اول من استعمل مصطلح النشاط هم محاسبي شركة جنرال الكريك الامريكية، وذلك لوصف العمل الذي يسبب التكاليف وكان ذلك سنة 1963.

وبعد ذلك قامت العديد من البحوث والدراسات بمحاولة إيجاد حلول لمشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة وتحميلها للمنتج النهائي، الى ان جاءت دراسة روبرت كبلان (ROBER KAPLAN) وروبن كوبر (ROBIN COOPER) في جامعة هارفارد الامريكية، وذلك في منتصف القرن العشرين سنة 1987، والتي اثمرت عن نظام جديد وهو نظام ABC (كشوف، 2007، صفحة 99).

• مفهوم نظام التكاليف على الأنشطة ABC:

اختلفت وتعددت التعاريف لنظام التكلفة على أساس الأنشطة حسب عدة جهات نظر فيعرفها بعض الأكاديميون انه عبارة عن نظام وليس أسلوب او وسيلة وذلك لشموله على مكونات النظام من مدخلات ومعالجة المخرجات والتغذية العكسية (التكريري ا.، 2007، صفحة 163).

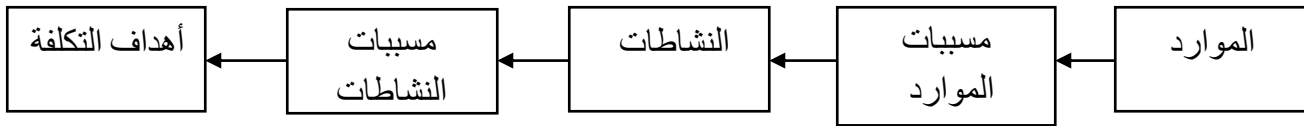
وجاء في تعريف بان نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة: (هو عبارة عن نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ومن تم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدى) (درغام، 2007).

ويعرف على انه: (استخدام خاص للتكلفة والموارد وأداء الأنشطة وأغراض التكلفة التي تستهلك الأنشطة بهدف توليد معلومات أكثر دقة وذات دلالة لاتخاذ القرار).

نستنتج من هذه التعاريف ان مفهوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة هو نظام الذي يقوم بالتركيز على الأنشطة كأهداف تكلفة رئيسية.

حيث نستخلص ان طريقة التكاليف على أساس الأنشطة تقوم على شعار القائل بان الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات وبهذا سمحت بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع الأعباء غير المباشرة وتحميلها على المنتجات والخدمات الى منطق استهلاك الموارد من طرف النشاطات على أسس أكثر دقة وفق الشكل التالي:

الشكل رقم(05): نظام التكاليف على أساس الأنشطة



(بودحوش، 2008، صفحة 100)

• مفاهيم أساسية حول نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC:

_ مفهوم الأنشطة: تعتبر الأنشطة مجموعة العمليات التي تمثل العمل الذي يتم ادائه داخل الوحدة (عبد اللطيف، 2014، الصفحات 54-55).

كما يعرف النشاط على انه بؤرة او نقطة الارتكاز الأساسية في ظل نظام محاسبة تكاليف الأنشطة، وهو حدث او اجاء يؤدي الى عمل ما او هو مجموعة من الاحداث او الإجراءات التي تتكامل معا لأداء عمل معين ويمكن تصنيف الأنشطة الى (راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، 2003، الصفحات 171-173):

_ مركز النشاط: هو عبارة عن دائرة أنشطة متجانسة او متكاملة يمكن التقرير عن التكاليف بناء على أساسها.

_ مجمع التكاليف: يمثل اقل مستوى من التفصيل يتك عنده تجميع وتوزيع التكاليف سواء كان هذا المستوى يتعلق بنشاط واحد او مجموعة متكاملة من الأنشطة لها نفس معدلات الاستخدام، ويستخدم في اعداد معدل التحميل.

الفصل الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكاليف الإنتاج

مسبب التكلفة: يمثل مقياس يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو وعاء تكلفة، وينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة سلبية واضحة، وهو العامل الذي يؤدي إلى حدوث تكلفة.

• خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة:

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ما يلي (عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، 2000، الصفحات 19-20):

تحديد الأنشطة الرئيسية: يمكن تعريف النشاط بأنه حدث أو مهمة أو وحدة عمل متعلقة بهدف معين، والنشاط يوافق عمل أو مجموعة أعمال يقوم به الشخص على آلة أو مجموعة أشخاص على مجموعة آلات، النشاط يجب أن يكون محدد ويعبر عن النتيجة.

لذا تعتبر الخطوة الأولى عند تصميم نظام تكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وهي التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المؤسسة.

تحديد تكلفة الأنشطة: بعد تجميع أعمال المؤسسة على هيئة أنشطة تكون الخطوة التالية هي تحديد مستوى التجميع الذي يستخدمه النظام عند التقرير عن تكلفة كل نشاط أي تجميع عدد معين من الأعمال في نشاط واحد مع تقرير عن تكاليف هذه الأعمال بصورة مستقلة.

تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط: مسبب التكلفة هو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط.

تحديد مراكز الأنشطة: ويقصد بمركز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية أعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.

تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات (المخرجات):

إن هذه الخطوة تعني تحميل التكاليف الأنشطة للمنتجات طبقاً لحاجة كل من هذه المنتجات للموارد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة وذلك عن طريق تحديد معدل للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام

الفصل الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكاليف الإنتاج

مسبب التكلفة المناسب، ويستخدم هذا المعدل لتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية، أي انه يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة.

• مزايا استخدام نظام التكاليف على الأنشطة:

تتمثل مزايا استخدام نظام ABC فيما يلي (مرعي و وآخرون، 2001، صفحة 96):

_تقدم محاسبة التكاليف الأنشطة مقاييس أكثر تفصيلا للتكاليف عما تقدمه طرق التوزيع على أساس الأقسام او على أساس المؤسسة كوحدة.

_توفر ارقام أكثر دقة عن تكاليف المنتج تفيد قرارات التسويق والتسعير والمنتجات التي يجب الحد منها.

_تساعد مديري الإنتاج على تقديم معلومات أفضل عن تكاليف كل نشاط.

_المساهمة في تخفيض التكاليف (تقليص الوقت والجهد للقيام بالأنشطة، إلغاء الأنظمة ذات التكلفة العالية والتي لا تحقق قيمة مضافة).

_يأثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة على قرارات التسعير من خلال حساب سعر التكلفة بدرجة أكثر دقة.

• الانتقادات (العيوب) الموجهة الى طريقة التكاليف المبني على الأنشطة:

بالرغم من المزايا التي يتمتع بها هذا النظام الى ان هناك بعض الانتقادات الموجهة اليه من بينها ما يلي (ظاهر، 2008، صفحة 218):

_ان تطبيق هذه الطريقة تتطلب تكاليف مرتفعة وجهدا كبيرا وهذا ما يجعل العديد من المؤسسات

الصناعية تتردد في استخدامها، لذلك يجب الموازنة بين تكلفة تطبيقه والمنافع التي يديرها.

_ان استخدام هذا النظام لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا

قد تكون هناك صعوبة في توزيع التكاليف بدقة على الأنشطة المختلفة، نظرا لصعوبة تحديد

مسبب التكاليف المتعلقة ببعض الأنشطة مما يؤدي الى عدم دقة التكاليف نتيجة التوزيع

العشوائي.

الفصل الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكاليف الإنتاج

يركز نظام ABC على القرارات الاستراتيجية في الامد الطويل الاجل، بينما تحتاج المؤسسات أيضا الى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير.

المطلب الثالث: مدخل لإدارة الإنتاج

مصطلح الإنتاج يطلق بشكل عام على النشاط الذي يتضمن إضافة قيمة من خلال تحويل مدخلات معينة (مواد خام، وأموال، و جهود بشرية، وتجهيزات،...الخ) الى مخرجات قابلة للاستخدام، تلك المخرجات تمثل (منتجات) والتي قد تكون منتجات مادية ملموسة مثل السيارات والطائرات وأجهزة الحاسب او تكون خدمية مثل وصف الدواء ونقل المسافرين وتدريب الموظف.

تتمثل العناصر الأساسية لعملية الإنتاج (مدخلات، وعملية تحويلية، ومخرجات) تدار العلاقات بينها باستخدام نظام الإنتاج يعمل على تحقيق أهداف المؤسسة الإنتاجية.

يعتبر الإنتاج النشاط الرئيسي لأي مؤسسة صناعية من خلال تحويل المواد الى منتجات تامة الصنع، وهذا بتشغيل الآلات ومشاركة العمال وتوظيف الأموال، واستخدام معلومات حول البيئة الداخلية والخارجية، يعتبر الإنتاج نشاطا منتجا للقيمة المضافة، وبالتالي يجب الاهتمام به لتحسينه وتسييره بشكل فعال من أجل ضمان استمرارية المؤسسة دون إهمال باقي الوظائف والأنشطة.

الفرع الأول: التطور التاريخي للإنتاج

ارتبط ظهور الإنتاج كممارسة بظهور الإنسان على سطح الأرض وسعيه إلى تلبية حاجاته الأساسية من أكل وشرب ولباس وإيواء، فالإنتاج ظهر في إطار سعي الإنسان إلى استغلال الطبيعة من أجل ضمان استمراره وتطوره.

عموما يمكن تقسيم مراحل تطور الإنتاج في الفكر الإنساني والمؤسسة الاقتصادية إلى المراحل التالية:

1. نظام الإنتاج المنزلي او الأسري(زرولة، 2015_2016، صفحة 3):

الفصل الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكاليف الإنتاج

" لقد سادت الحياة البدائية البسيطة منذ وجود الإنسان حتى اقتراب الانقلا بالصناعي في القرن الثامن عشر، وتميزت الحياة في أحقاب متواصلة بالركود والاكتفاء بالفلاحة، حيث أعتبر الإنسان زراعة الأرض وتربية المواشي أهم النشاطات وأهم موارد حياته لتلبية حاجاته الإنسانية".

امتاز نظام الإنتاج في هذه المرحلة بما يلي:

انتشار العمل اليدوي.

سعى الأفراد لتحقيق الاكتفاء الذاتي للأسرة الأم.

انتشار التعاون في العمل لعدم وجود تخصص وتقسيم عمل.

انتشار استخدام الأدوات البدائية اليدوية عدم وجود مبادلة.

عدم وجود مواصفات مسبقة محددة للمنتجات التي يقدم الأفراد على إنتاجها.

انخفاض الإنتاجية نظرا لأن العمل يتبع الكفاءة الشخصية للفرد.

2. النظام الحرفي (زرولة، 2016_2015، صفحة 4):

ظهر هذا الإنتاجي " نظرا لزيادة عدد السكان وكبير حجم المجتمع أدى ذلك لتعدد احتياجات الأسرة بالدرجة التي لم يعد أفرادها فقادرين على إنتاج ما يشبع الحاجات الأساسية المباشرة لهم وبالتالي سقط نظام الاكتفاء الذاتي وبدأ الأفراد يتخصصون في حرف تناسب قدراتهم وبدأ يظهر تقسيم العمل وانتشر ما يسمى بالإنتاج الحرفي فظهر الحداد والنساج والنجار... إلخ".

خلال هذه المرحلة اتجه الإنسان إلى " تكوين محلات أو ورشات يجمع فيها أصحاب الحرف المتشابهة من أجل إنتاج أشياء معينة، تحت إشراف كبيرهم أو اقدمهم في الحرفة، على شكل أسري قد يغيب في الاستغلال أو القسوة، وهكذا قد وجدت عدة ورشات حرفية: للتاجريين الحدادين، النساجين... إلخ".

الفصل الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكاليف الإنتاج

"وتميزت هذه الورشات بالتنظيم الدقيق في عدد المعلمين، الصناع والمتعلمين، وهم يمثلون التدرج في الأقدمية من المعلم إلى الصناعي المرافق ثم المتعلم، وكذا ما يتعلق بالأجور، ومدة الاستخدام في الأسبوع واليوم".

عموماً امتاز هذا النظام بما يلي:

انتشار سياسة التخصص وتقسيم العمل.

ارتفاع الإنتاجية ووجود فائض يوجه للمبادلة.

ارتفاع مستوى جودة المنتجات نتيجة للعنصر (1).

وجود تحديد مسبق لمواصفات الإنتاج.

انتشار أسلوب التدريب.

اتجاه أدوات العمل إلى التعقيد وامتلاك الحرفي لأدواته ولكنه لا يقوم بإنتاجها بنفسه مثل النظام السابق.

3. نظام الوسطاء (زرولة، 2016_2015، صفحة 5):

"نتيجة ظهور أسلوب المبادلة في النظام الحرفي. ظهرت طبقة من رجال الأعمال يمكنها تحمل المخاطر وتقوم بتجميع إنتاج عديد من الصناع وتتولى توزيعها على المستهلكين والتجار، وعرفت هذه الطبقة باسم طبقة الوسطاء".

"لقد أدى ظهور طبقة التجار الرأسماليين إلى استعمالهم لعدة طرق من أجل الحصول على المنتجات وبيعها في ظروف مرضية، ومن بين الطرق المستعملة، بالإضافة إلى التعامل مع المجموعات الحرفية، بالأسر في المنازل وتموينهم بالمواد من أجل إنتاجهم لسلع معينة".

عموماً، امتاز هذا النظام بما يلي:

ظهور طبقة الوسطاء التي تتحمل المخاطر وتمتلك المعدات والخامات اللازمة للإنتاج.

زيادة درجة التخصص وتقسيم العمل.

الصانع لا يمتلك معدات عمله.

حصول الصانع على أجره على أساس نظام القطعة، والوسيط على ربح مقابل استثمار أمواله وتحمل المخاطر.

اهتمام الوسيط بوضع نظام للرقابة حفاظا على أمواله.

4. نظام المانيفاكتورة:

هي أول أشكال المصانع، وقد ظهرت نتيجة اتجاه أصحاب الأموال والتجار إلى تجميع أصحاب الحرف تحت سقف واحد، "من أجل أن يتمكنوا من مراقبتهم بشكل أكبر، وأن يستعملوا وسائل انتاجهم بشكل أكثر استغلالاً".

تتكون المانيفاكتورة من أدوات بدائية يشتغل عليها العمال بأيديهم، وتخضع إلى تنظيم يختلف عن تنظيم الوحدات الحرفية السابقة، إذ أصبح فيها صاحب المحل والأدوات هو صاحب النهي والأمر، وهو الذي يقوم باستدعاء أو طرد العمال ويتحكم في ظروف الإنتاج، وفي جلب المواد الأولية وصرف المنتجات التي تقدمها، أي هو الذي أصبح يشرف على عملية الإنتاج من بدايتها إلى نهايتها اما العامل فهو الذي يقوم بتنفيذ برنامجه فقط".

5. المؤسسة الصناعية الآلية (زرولة، 2016_2015، صفحة 6):

"ظهر هذا النظام نتيجة ظهور الثورة الصناعية وما أتت به من آلات ذات إنتاجية مرتفعة وتدار آليا بدلا من اليدوي السائد في النظم السابقة، وانتشرت أساليب التخطيط والتنظيم والرقابة بأسلوب علمي وزاد التخصص في العمل بدرجة كبيرة وأصبح الإنتاج بأحجام كبيرة وتطورت طرق العمل والإدارة وتجمعت كافة عمليات وعناصر الإنتاج في مكان واحد تحت ظل تنظيم وإدارة معينة أطلق عليه مصنع "factory".

يعود ظهور أولى المؤسسات الصناعية إلى "بداية القرن الثامن عشر، إذ تكونت ورشات ومطاحن مائية من مجموعة من العمال، أما الفبركة الأكثر تطورا كان ظهورها في إنجلترا على يد (arkwright) في ميدان النسيج، حيث عوضت فيها أنوال الخيط إلى صناعة الخيط في المنازل".

الفصل الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكاليف الإنتاج

"والملاحظ أن استعمال الطاقة الحيوانية كانت من بين الاختراعات الأولى للإنسان، تأتي الآلة الميكانيكية لتعوض الأدوات الحرفية، وقد جاء أول اختراع في ميدان النسيج، وهو آلة غزل على يد جون وات سنة 1735 ميلادي ليعن عن الثورة الصناعية للقرن الثامن عشر".

عموما، تميز نظام المصنع الآلي بالآتي:

- ✓ إحلال الآلات محل العمل اليدوي.
- ✓ زيادة الإنتاج والإنتاجية.
- ✓ تجميع عمليات وعناصر الإنتاج في موقع واحد بدلا من التشتت والتفرق.
- ✓ تطوير طرق الصنع والأداء والإدارة.
- ✓ ظهور أساليب التخطيط والتنظيم والرقابة ووضع معدلات للأداء.
- ✓ تحديد دقيق لمواصفات الإنتاج مسبقا والالتزام بتنفيذها.
- ✓ الاهتمام بالعنصر الإنساني في الإدارة.
- ✓ تعقد المشكلات الإنتاجية وكثرتها والحاجة للتدخل العلمي في علاجها.

"وأخيرا كان في الماضي إنشار لنظام المصنع بل وظهرت مشاكل الإنتاج فيه وأصبحت الحاجة ملحة لوجود غدارة للتصدي لمشاكل الإنتاج، أطلق عليها في البداية إدارة التصنيع ثم إدارة الإنتاج. ومن هذا المنطق أرتبط لفظ الإنتاج بالمصنع ويقتصر نشاط الإنتاج على النشاط الصناعي لإنتاج السلع المادية الملموسة، ومن هنا كان مفهوم وظيفة الإنتاج في الماضي قاصرا على تحول عناصر الإنتاج إلى سلع صناعية مادية. واقتصرت هذه الوظيفة على المؤسسات الصناعية.

الفرع الثاني: تعريف الإنتاج

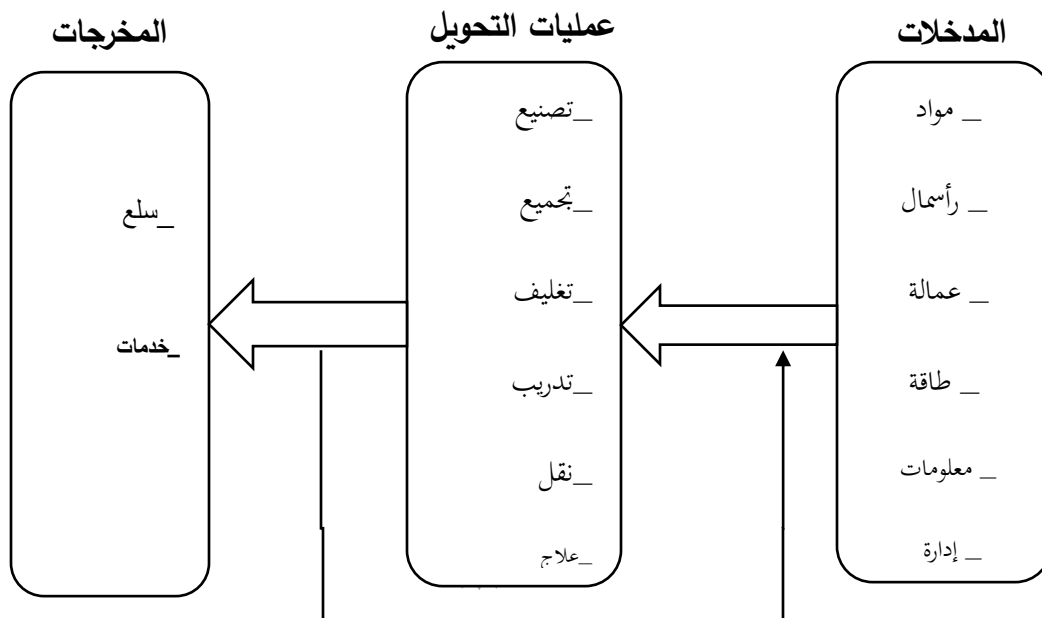
1. (هو عملية تحويل المدخلات (مواد، أموال، عمال، آلات، معلومات) إلى سلع أو خدمات) (دودين، 2014، صفحة 9).
2. (فهو مجموع المراحل المتعاقبة أو غير المتعاقبة التي تتغير فيها المادة من شكل إلى اخر) (عبد الرحمن، صفحة 35).

3. ويعرف أيضا على أنه: (إيجاد سلع أو خدمات، أي إيجاد أشياء مادية باستخدام الآلات والمعدات والمواد الخام، أو هو عبارة عن مخرجات القوى العاملة المنتجة) (عريقات و اخرون، 2012 ، صفحة 48).

4. ويرى الفكر الاقتصادي الحديث أن الإنتاج ليس الخلق المادة وإنما هو: (خلق المنفعة أو إضافة منفعة جديدة بمعنى إيجاد استعمالات جديدة لم تكن معروفة من قبل، وبهذا فانه اصطلحا يمكن أن يطلق عليه) (المنصور، 2000، صفحة 25):

1. تلك العمليات التي تغير من شكل المادة فتجعلها صالحة لإشباع حاجة ما).
2. (عمليات النقل من مكان نقل فيه منفعة الشيء الى مكان تزيد فيه المنفعة دون تغيير شكله).
3. (عمليات التخزين حيث يضيف التخزين منفعة إلى السلعة).
4. (كل صور الإنتاج غير المادي التي يطلق عليها اسم الخدمات).

الشكل رقم (06): النموذج العام لنظام الإنتاج



(المهني ا.، صفحة 02)

الفرع الثالث: مفهوم الإنتاجية

1. (الإنتاجية مفهوم اقتصادي ذو قيمة علمية وعملية بالغة الأهمية، إذ انها تعتبر مؤشر عام من مؤشرات قياس التقدم الاقتصادي والاجتماعي عموما، والتقدم الصناعي على وجه الخصوص)(جواد، 1983 ، صفحة 1).
 2. (هي استغلال الموارد التي في متناولنا بطريقة معينة، أو أنها التوازن لذي يمكن تحقيقه بين عوامل الإنتاج المختلفة. فإذا كان هدفنا هو زيادة الإنتاجية فإن هذا لا يأتي إلا باستخدام مواردنا بأحسن الوسائل الممكنة، حتى يتحقق لنا أكبر كمية من السلع والخدمات بأقل تكاليف ممكنة، وبأقل مجهود ممكن)(الشنواتي، 2000، صفحة 352).
 3. (تمثل الإنتاجية تلك النسبة الموجودة بين إنتاج ما، هذا من جهة ومن جهة أخرى العناصر التي ساهمت للحصول على هذا الإنتاج عن عمل، رأسمال، استهلاكيات وسيطية... تشكل الإنتاجية أحد المقاييس التي تسمح بقياس مدى النتائج التي تحصلت عليها المؤسسة أو تحصل عليها الاقتصاد). إن ارتفاع في مستوى الإنتاجية هو أحد محركات النمو(بوشامة، 2000، صفحة 144).
 4. (ان الإنتاجية هي مؤشر من المؤشرات التي تستخدم في الإدارة لقياس مدى الفعالية في الوصول إلى الأهداف باستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة، أو هي الناتج أو محصول معين (مخرجات) تصل إليه باستخدام موارد معينة (مدخلات)).
- ويقاس المحصول بكمية الإنتاج وجودته أو بكمية المبيعات المنتجة... أما الوسائل المستخدمة فهي وحدات العمل أو وحدات رأسمال... ويتخذ هذا المقياس الشكل التالي (الشرقاوي، 2000، صفحة 17):

الإنتاجية = المحصول / الوسائل المستخدمة

الإنتاجية هي مقياس للعلاقة بين كل من المخرجات ومدخلات المنظمة خلال فترة زمنية معينة، وتحسب الإنتاجية كما يلي: (العبد، 2002، صفحة 23):

$$\text{الإنتاجية} = \frac{\text{المخرجات}}{\text{المدخلات}}$$

وتعبر الإنتاجية عن كفاءة استخدام الموارد في تحقيق الإنتاج الكلي للمنظمة.

يشير مصطلح الإنتاجية إلى قدرة المنظمة على تحقيق أكبر قدر ممكن من الأهداف المطلوبة باستخدام أقل موارد ممكنة. فالمنظمة التي تحقق أهدافها هي فعالة. والمنظمة التي تستخدم أقل موارد ممكنة هي منظمة كفئة. وإذا تحقق الاثنان معا (أي الفعالية أو الكفاءة) فإنها تعتبر منتجة. تأخذ الإنتاجية شكل المعادلة البسيطة التالية:

$$\text{الإنتاجية} = \frac{\text{النواتج}}{\text{المواد المستعملة}}$$

يقصد بالإنتاجية ذلك المقياس الذي يستخدم لتحديد مستوى الإنجاز من المخرجات (منتجات أو خدمات) التي تولد من استخدام موارد محددة في النظام الكلي للمنشأة. وكثيرا ما يعبر عن الإنتاجية كنسبة المخرجات (المبيعات أو الإيرادات) إلى المدخلات (الموارد الإنسانية وغير الإنسانية التي تستخدم في المنظمات).

$$\text{الإنتاجية} = \frac{\text{المبيعات (الإيرادات)}}{\text{الموارد}}$$

الفصل الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكاليف الإنتاج

تشير الإنتاجية إلى قدرة المؤسسة على تحقيق أكبر قدر ممكن من الأهداف المطلوبة باستخدام أقل موارد ممكنة، فهي تربط بين الفعالية للوصول إلى الأهداف والكفاءة في حسن استخدام العناصر المتاحة بغية تحقيقها.

الفرع الرابع: التمييز بين الإنتاج والإنتاجية

إن الإنتاج هو اجمالي المخرجات (الكمية أو القيمة)، بينما الإنتاجية فهي العلاقة بين المدخلات و المخرجات و العناصر المستخدمة في انتاجها، أو هي عبارة عن النسبة بين المدخلات و المخرجات للعناصر الإنتاجية و غالبا ما يكون الإنتاج مرادفا للإنتاجية لدى الكثير من العاملين في هذا الميدان إلا ان الواقع العلمي يشير على ان هناك فرق واضح بين الإنتاج الذي يمثل الحصول على عوامل الإنتاج و استخدامها، وبين الإنتاجية التي تمثل العلاقة القائمة بين المدخلات و المخرجات، اذ ان التوسع في استخدام عناصر الإنتاج قد يؤدي إلى الزيادة في الإنتاج إلا أن هذا قد لا يؤدي بذات الوقت الى الارتفاع في الإنتاج.

ويمكن أن نقول ان زيادة الكفاءة الإنتاجية بكفاءة لأي مؤسسة اقتصادية يتم بتحقيق النقاط التالية(محمود و فاخوري، 2001، صفحة 36):

- زيادة قيمة المنتج النهائي مع ثبات قيمة الموارد المستخدمة في الإنتاج.
- زيادة قيمة المنتج النهائي مع زيادة قيمة الموارد المستخدمة بنسبة اقل.
- ثبات قيمة المنتج النهائي مع نقصان وانخفاض قيمة المواد المستخدمة.
- انخفاض قيمة المنتج النهائي مع انخفاض قيمة الموارد المستخدمة بنسبة أكبر.
- زيادة قيمة المنتج النهائي انخفاض قيمة الموارد المستخدمة.

الفرع الخامس: عوامل وأساليب الإنتاج

1. : عوامل الإنتاج

لتحقيق الإنتاجية بشكل فعال في أية مؤسسة إنتاجية أو خدماتية لا بد من الركون إلى إجراء المستلزمات أو العوامل الأساسية والتمثلة في (محمود و فاخوري، 2001، الصفحات 36-37):

- القوى البشرية: وتمثل إحدى المدخلات الأساسية لنظام الإنتاج سواء على مستوى إنتاج سلع أو تقديم خدمة ولا يمكن الحال من الأحوال الاستغناء عنها.
 - المواد: يعتمد إنتاج السلع وتقديم الخدمات على مدى توافر المواد التي تدخل ضمن عملية الإنتاج وكذلك على مدى صلاحية هذه المواد من حيث الكم والنوع والأوقات والأماكن المطلوبة.
 - المعدات والآلات: فعلى حسب الوظيفة الإنتاجية يحدد اختصاص الآلات والمعدات وعليه تصميم آلات ومعدات مختصة ومحددة الوظائف، في حين كذلك تصميم الآلات ومعدات أخرى غير مختصة تؤدي أكثر من عمل وتتسم بالمرونة في إنتاج متنوع وأداء مختلف.
 - المباني والتشييدات: لممارسة نشاط المؤسسة، تلجأ هذه الأخيرة إلى اختيار التصميم الذي يحقق أكبر عدد من المزايا لتحقيق الهدف المنشود وبأقل تكلفة وخاصة عندما تكون أرض المشروع مرتفعة، وكذا مدى مطابقة هذه التصاميم وطبيعة النشاط الإنتاجي .
2. أساليب الإنتاج:

يوجد نوعان من أساليب الإنتاج: الإنتاج المستمر والإنتاج المتقطع (دودين، 2014، صفحة 42).

- الإنتاج المستمر: هو إنتاج نمطي في مخرجاته، و قد يكون نمطيا في مدخلاته، يتم على آلات متخصصة أو في خطوط الإنتاج، و نقصد بالإنتاج النمطي أن له نفس الأبعاد و الخواص خلال الفترة الإنتاجية، أي نفس المقاييس و نفس النوعية، و نفس الشكل و كذا نفس الاختصاص، و قد يكون نمطيا في المدخلات أي مدخلات مختلفة، مثل الجلد الحقيقي، الجلد المصطنع لصناعة أحذية متجانسة، أي نفس الشكل و نفس المقاييس و لكن ليس نفس النوعية، كما أنه إذا توقفت مرحلة من مراحل الإنتاج أدى إلى توقف العملية الإنتاجية و ينقسم الإنتاج المستمر إلى نوعين :
 ✓ الإنتاج المستمر الوظيفي: هو إنتاج مستمر موجود كحلقة ضمن سلسلة إنتاجية داخل المؤسسة، أو كمرحلة بين مجموعة المؤسسات يعمل كل منها دور المنبع والمصب، والخاصية المميزة أنه يستعمل في وظيفة معينة.
- ✓ إنتاج غير وظيفي ومستمر: وهو إنتاج يوجه إلى الاستهلاك مباشرة ويخضع لمحددات الطلب من سعر السلعة، أسعار السلع المنافسة، أذواق المستهلكين، سلوكياتهم، مثل الصناعة الغذائية، صناعة الجلود...إلخ.

• الإنتاج المتقطع: وهو إنتاج غير نمطي في مخرجاته، ولا يتم إنتاجه إلا بعد تحديد لمواصفات من طرف العميل أو المستهلك المباشر، وقد يكون نمطياً في مدخلاته، والمقصود بأنه غير نمطي في مخرجاته، أن مخرجاته تختلف من حيث الشكل والنوع والتخصص وذلك حسب أذواق المستهلكين وحسب طلبهم. وينقسم بدوره إلى قسمين (دودين، 2014، صفحة 43):

إنتاج دفعات متكررة للطلب: هو إنتاج متقطع، نمطياً في مدخلاته، وغير نمطي في مخرجاته، يخضع للمواصفات التي يقدمها العميل، والميزة الخاصة أنها تنتج دفعات حسب الخصائص المطلوبة أو المواصفات التي يطلبها العميل.

والشرط الرئيسي لاستعماله هو تغيير المواصفات من عميل لآخر، وهو شرط موضوعي وضروري، وقد يكون غير ضروري مثل الآلات غير متخصصة، والسبب في التغيير لا يكمن في المواصفات وإنما عدد الآلات.

الحل هو تقليل عدد المنتجات أو زيادة عدد الآلات ويمكن أن المؤسسة تعدد منتجاتها ومحدودة في المخازن فتبدأ في تغيير الإنتاج، والسبب الموضوعي الوحيد هو تغيير المواصفات والحل يكمن في إنتاج دفعات متكررة للتخزين.

• إنتاج دفعات متكررة للتخزين: فإذا كان السبب الذي جعل المؤسسة تنتج إنتاج دفعات متكررة للطلب غير موضوعي (ليس تغيير المواصفات) تحول المؤسسة الإنتاج إلى إنتاج دفعات متكررة للتخزين، وعليه إما أن تخصص الوقت أو الآلات أو المخازن لإنتاج دفعات متكررة، مثل صناعة الألبسة (حسب الفصول)، فنستعمل الإنتاج المستمر خلال الفصل، والإنتاج المتقطع خلال السنة، وهذا لتفادي مشاكل التخزين وضع الوقت.

الفرع السادس: منافع الإنتاج

يهدف الإنتاج إلى خلق منفعة لم يكن لها وجود من قبل أو هو زيادة منفعة كانت موجودة أصلاً أي أنه عملية فنية، يبذل فيها جهد بشري من أجل تحويل الموارد المتاحة لكي تصبح قابلة لإشباع الحاجات الإنسانية، ويمكن تقسيم منافع الإنتاج إلى (الخضري، شيخ، و الوندري، 1989، صفحة 138):

• المنفعة الشكلية: تتمثل المنفعة الشكلية في العمليات التي تغير من الشكل الأول للموارد الاقتصادية حتى تصبح قابلة لإشباع حاجة ما.

- المنفعة المكانية: وهي عملية نقل السلع من مناطق وفرتها وندرته دون إدخال تغيير على شكلها حيث ان هذا النقل يؤدي على زيادة في منفعتها أي اشباع قدر أكبر من الحاجات.
- المنفعة الزمانية: ونعني بهذه المنفعة تخزين السلعة في وقت نقل الحاجة اليها الى حيث تزيد فيه لحاجة اليها.
- المنفعة التبادلية: وتتمثل في الخدمات التي من شأنها تسهيل عملية التبادل، أي عملية انتقال وحياسة السلعة، كالأعمال التي يقوم بها الوسطاء في الجمع بين البائع والمشتري.
- المنفعة الشخصية: وتتولد من الخدمات التي يقدمها بعض الأشخاص عن طريق الإنتاج غير المادي والخدمات المقدمة للأفراد، وينتج عنها عمل يعتبر منتجاً وإن لم يكن في صورة مادية.

المبحث الثالث: أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الإنتاج

في هذا المبحث سيتم التطرق إلى أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الإنتاج من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: تأثير عوامل أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الإنتاج

يوجد عدد من العوامل التي تؤثر على عملية التكلفة المستهدفة، وبالتالي على مستوى الاستفادة التي تحصل عليها المؤسسة من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدف، وترتبط تلك العوامل بمراحل تطبيق عملية التكلفة المستهدفة، وتمثل تلك العوامل بصفة عامة في ثلاث أنواع من العوامل تتمثل في:

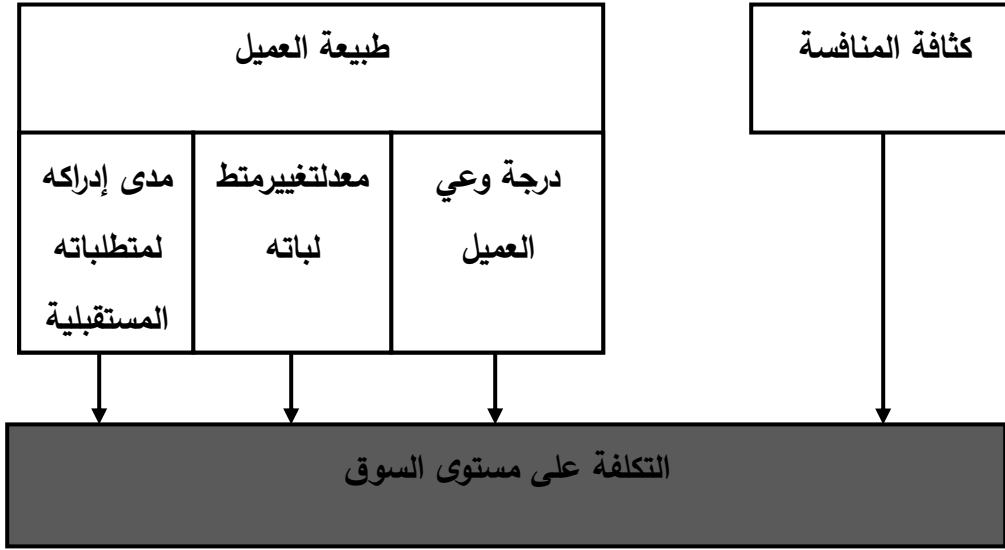
- عوامل تؤثر في عملية تحديد التكلفة المستهدفة على أساس السوق.
- عوامل تؤثر في تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى وحدة المنتج.
- عوامل تؤثر في التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج.

ونعرض تلك العوامل باختصار على النحو التالي:

العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة على أساس السوق Market driven costing:

تساعد هذه العوامل على تحديد مدى الصعوبة التي يمكن مواجهتها لضمان نجاح المنتجات عند إطلاقها وبالتالي ضخامة الأرباح المتأتية عن التكلفة المستهدفة. كما تساعد كذلك على تحديد طبيعة ومدى المعلومات التي يتم جمعها عن العملاء والمنافسين في الجزء الخاص بتحليل السوق من عملية التكلفة المستهدفة (عطوي، 2008، صفحة 50).

الشكل (06): العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى السوق



(عطوي، 2008، صفحة 50)

1) درجة كثافة وتركز المنافسة intensity of competition:

حيث تحدد درجة كثافة المنافسة مدى الاهتمام الذي تقدمه المؤسسة في عملية التكلفة المستهدفة تجاه عروض المنافسين، ويتطلب الأمر في هذه الحالة مراعاة ما يطلق عليه ثلاثية الاستمرار تلك الثلاثية التي تشمل كل من الجودة، الوظائف، وسعر المنتج باعتبارها تمثل أهم صفات المنتج التي تلعب دور أساسي في نجاح تسويقه (عبد اللطيف، 2014، الصفحات 354-355).

اذ ان لكل منتج تبعه المؤسسة قيمة مختلفة ترتبط بخصائص مثلث البقاء و فقط المنتج الذي يتلاءم مع خصائص مثلث البقاء المقبول لدى العميل لة فرصة للنجاح. لذلك فانه من المجدي تحديد منطقة البقاء لكل منتج والتي تتحدد بالفجوات الموجودة بين القيم العظمى والقيم الدنيا للعناصر الثلاثة المشكلة للمثلث، كما هو موضح في الشكل ادناه. حيث يوافق ادنى مستوى مقبول للجودة والوظيفة اقل قيمة يقبلها

الفصل الأول:

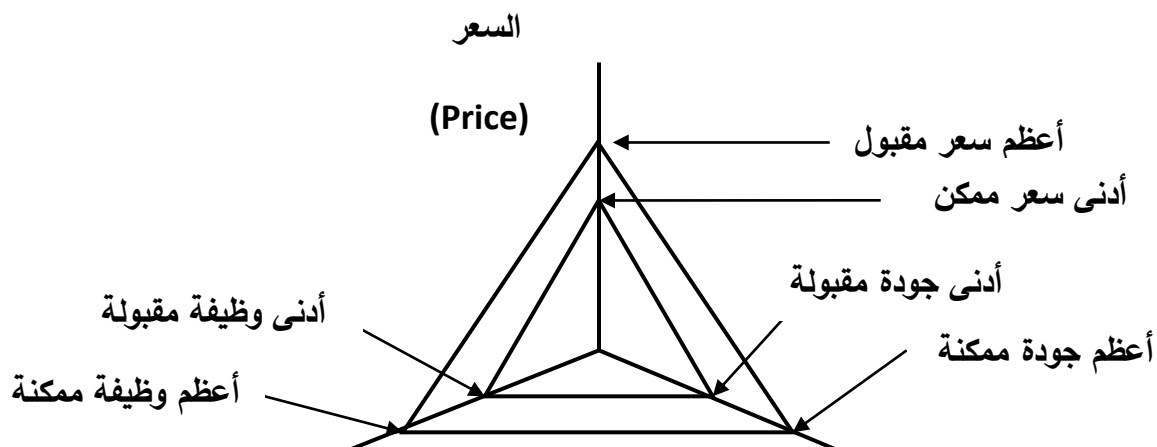
الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكاليف الإنتاج

العميل لكل منهما بغض النظر عن قيمة العنصرين الآخرين المكونين للمثلث. اما اعظم مستوى ممكن لهما فيمثل اعلى قيمة يمكن ان تحققها المؤسسة دون المساس بالعنصرين الآخرين. ويختلف السعر عن العنصرين الآخرين في مثلث البقاء حيث ان الحد الاعظم المقبول له يحدده العملاء بينما تحدد المؤسسة ادنى سعر ممكن.

فكلما زادت كثافة المنافسة كلما كانت مناطق بقاء المنتجات أكثر ضيقا ولا يصبح للمؤسسة بديل سوى ان تكون رائدة في التكلفة، الجودة و الوظيفة لتفادي إنتاج منتجات خارج مناطق بقائها وبذلك الحفاظ على استمرارها(عطوي، 2008، صفحة 51).

وبهذا تزداد أهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة حيث ان الفشل في تقديم منتج جديد داخل منطقة البقاء تؤدي الى خسارة جوهرية في حصة المؤسسة من السوق نظرا لتعدد المنافسين المتقاربين في المستوى واستهداف نفس شريحة العملاء(عبد اللطيف، 2014، صفحة 357).

الشكل(07): منطقة البقاء للمنتج.



طبيعة العملاء:

(عطوي، 2008، صفحة 51)

هناك عدة خصائص للعملاء من شأنها التأثير في أهمية تطبيق التكاليف المستهدفة وهي تتمثل في الآتي (راجزان، 2002، الصفحات 16-17):

مدى نضج و ادراك العملاء:

إن ارتفاع وعي وإدراك العملاء بالمنتجات التي تطرحها المؤسسات وقدرتهم على عقد المقارنة بين مختلف هذه المنتجات من حيث السعر والجودة والخصائص الوظيفية، تجبر تلك المؤسسات على تكثيف مجهوداتها في تحليل طلبات هؤلاء العملاء والسعي الدائم لتحقيقها، وعليه يمكن القول ان مثل هذه البيئات التي تشمل على عملاء على قدر كبير من الوعي تحتاج بصورة اكبر للتكاليف المستهدفة التي تهتم بإدخال الخصائص الوظيفية المطلوبة من قبل العملاء بالتكلفة المناسبة.

معدل تغير متطلبات العملاء:

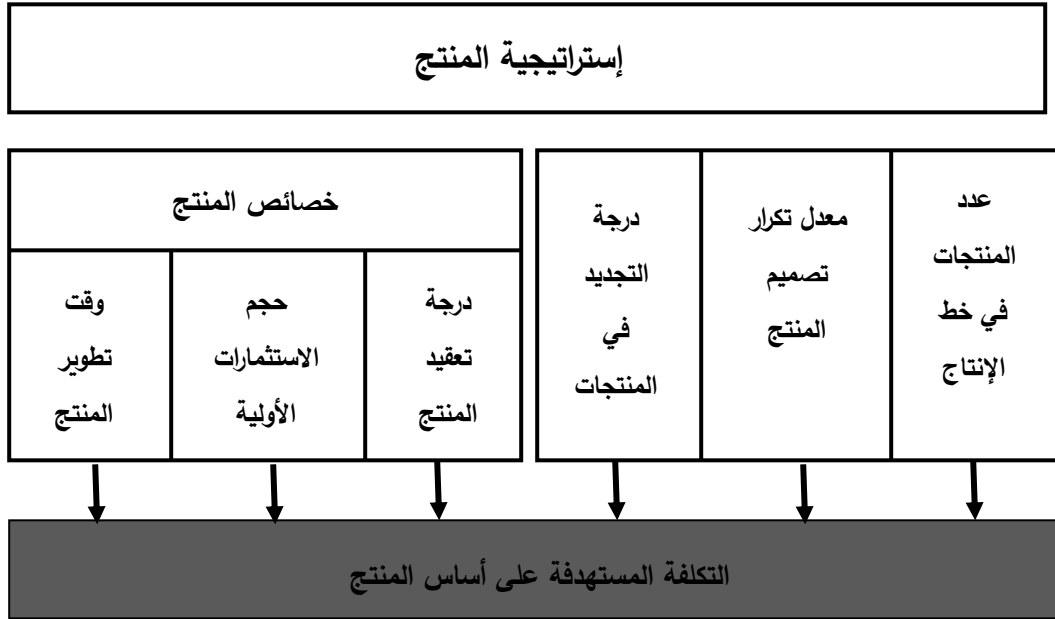
يؤثر معدل تغير متطلبات العملاء في مدى أهمية التكاليف المستهدفة ومدى الفوائد الناتجة عنها، فمثلا نجد في مجال صناعة السيارات التغير السريع لمتطلبات العملاء، مما يجعل المؤسسات العاملة فيها تبذل مجهودات كبيرة ومتواصلة في التنبؤ بمتطلبات العملاء المستقبلية. اما عندما تكون متطلبات العملاء ثابتة فان ذلك يتطلب مجهودات اقل في عمليات التنبؤ بالمتطلبات المستقبلية ومثال ذلك صناعة الجرافات وحاملات الاثقال فهي تحتاج الى مجهودات اقل في عمليات التنبؤ بالمتطلبات ومثال ذلك صناعة الجرافات وحاملات الاثقال فهي تحتاج الى مجهودات اقل في عمليات التنبؤ وبالتالي تكون الفائدة اقل من التكاليف المستهدفة.

مدى تفهم وإدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية:

ان درجة معرفة العملاء لمتطلباتهم المستقبلية تحدد حجم المجهود المبذول من قبل المؤسسات العاملة بأسلوب التكاليف المستهدفة في تحليل طلبات العملاء ورغباتهم المستقبلية، فكلما ارتفع مستوى معرفة العملاء بمتطلباتهم المستقبلية كلما كانت الحاجة اكبر لأسلوب التكاليف المستهدفة وكلما كانت الفائدة منه اعلى.

(2) العوامل المؤثرة على تحديد التكلفة المستهدفة علة مستوى وحدة المنتج **Product-level target costing**

الشكل(09): العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج



(عبد اللطيف، 2014، صفحة 358)

يلاحظ من خلال الشكل أن الخصائص المتعلقة بالمنتج والمؤثرة في التكلفة المستهدفة تتمثل في(عبد اللطيف، 2014، الصفحات 358-361):

✓ إستراتيجية المنتج **Product strategy**:

تتطلب إستراتيجية المنتج التي تتضمن درجة عالية من عدم التأكد من رد فعل العميل تجاه المنتج الجديد بذل جهد كبير وذلك من خلال تطبيق أسلوب النكلفة المستهدفة، ويمكن تحديد ثلاث خصائص

لاستراتيجية منتجات المؤسسة يتحدد من خلالها مدى المنفعة الناتجة من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، وهي:

✓ عدد منتجات خط الإنتاج:

يمكن تلبية احتياجات العملاء اما عن طريق التمييز الراسي او التمييز الافقي، فالتمييز الراسي يميز بين المنتجات عن طريق خصائصها الوظيفية واسعارها في حين ان التمييز الافقي يعطي المنتجات نفس سعر البيع مع تقديم تجميعات مختلفة من مستوى الجودة والخصائص الوظيفية، وكلما زاد عدد المنتجات التي تقدمها المؤسسة زاد الرضا العام للعملاء، ومن المتوقع مع زيادة عدد المنتجات في خط الإنتاج زيادة الاحتياج لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بسبب تكرار تقديم منتجات جديدة.

اما في حالة تنوع طلبات العملاء وعدم قدرة المؤسسة على تلبية كافة هذه المتطلبات فان دور أسلوب التكلفة المستهدفة لن يكون فقط التأكد من ربحية كل منتج على حدة (حدي)، ولكن أيضا التأكد من ربحية المنتجات، مما يزيد من أهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

✓ معدل تكرار تصميم منتج جديد:

كلما زاد معدل تقديم منتجات جديدة زادت الفائدة الناتجة من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وذلك لحاجة المؤسسة الى أسلوب تكلفة مستهدفة يخضع عملية تصميم المنتجات الجديدة الى اليات منظمة لخفض التكاليف فمع قصر دورة حياة المنتجات اصبح من الصعب تدارك وتصحيح الاخطاء بعد تقديم المنتج الى السوق، فاذا قامت المؤسسة بتقديم منتج غير مربح الى السوق فانه يظل كذلك حتى يسحب من السوق، فهو مما يفرض ضغوط كبيرة على المؤسسات لتصميم منتجات جديدة بشكل يضمن نجاحها وربحيتها عندما تقدم الى السوق.

✓ درجة التجديد في المنتجات:

تساعد درجة التجديد في كل جيل من المنتجات في تحديد كم المعلومات التاريخية التي يمكن استخدامها في تقدير التكاليف المستقبلية للمنتجات الجديدة، فكلما زادت درجة التجديد قلت قيمة المعلومات التاريخية خاصة بالنسبة للمنتجات التي تعتمد على تكنولوجيا جديدة تماما وهو ما يزيد من

صعوبة تحقيق منافع من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة حيث يصعب حينها تقدير دقيق للسعر المستهدف لصعوبة تحديد قيمة المنتج لدى العميل، كما ان عدم تطبيق المؤسسة لهذه التكنولوجيا في السابق يفقد المعلومات التاريخية عن التكاليف قيمتها.

✓ خصائص المنتج:

هناك ثلاث خصائص للمنتج يمكن ان تؤثر على الفائدة التي تحققها المؤسسة من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، وهي:

✓ درجة تعقيد المنتج:

وتتحدد درجة تعقيد المنتج بعدد اجزاء المنتجات التي تحتوي عليها، وعدد الخطوات المنفصلة التي تتطلبها عملية انتاجه، ودرجة صعوبة انتاج كل جزء من المنتج، وطبيعة التكنولوجيا المستخدمة في الانتاج. وكلما زادت درجة تعقيد المنتج زادت اهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

✓ حجم الاستثمارات المبدئية للمنتج:

حيث مع زيادة حجم الاستثمارات المبدئية التي يتطلبها تقديم منتج جديد تقل قدرة المؤسسة على تقديم عدد من المنتجات الجديدة الى السوق لعدم قدرتها على تحمل درجة اكبر من المخاطر، ويتطلب ذلك التعامل مع عدد محدود من المنتجات تكون مصممة بعناية لتلبية احتياجات قطاع مستهدف من السوق، وهو الامر الذي يزيد من اهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة للتأكد من ربحية هذه المنتجات.

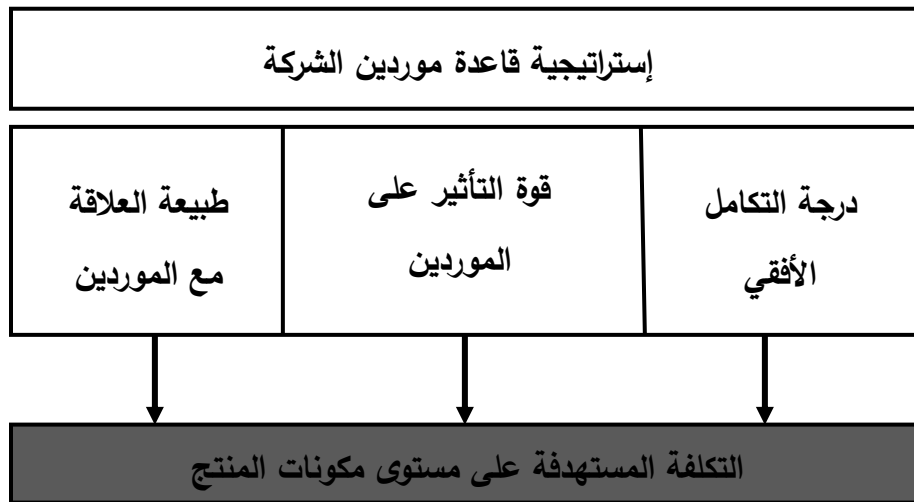
✓ وقت تطوير المنتج:

حيث مع زيادة الوقت الذي تستغرقه المؤسسة في تطوير منتج جديد تزداد احتمالية تغير ظروف السوق التي اعتمد عليها في تحديد تصميم المنتج الجديد، وهو ما قد يتطلب ان يشمل أسلوب التكلفة المستهدفة على عدة مراحل يراجع من خلالها ظروف السوق، وهو الامر الذي يؤدي الى زيادة تعقيد أسلوب التكلفة المستهدفة وزيادة ارتباطه بوظائف التسويق.

3) العوامل التي تؤثر على التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج (المركبات) -Component level target costing:

تتأثر التكلفة المستهدفة على اساس مكونات المنتج باستراتيجية موردي المؤسسة حيث نجد ثلاث محددات لاستراتيجيات الموردين:

الشكل(10): العوامل المؤثرة في أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج



(عبد اللطيف، 2014، صفحة 361)

من خلال الشكل نلاحظ أن الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة مع الموردين تؤثر على أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال العناصر التالية(عبد اللطيف، 2014، صفحة 362):

✓ درجة التكامل الافقي مع المورد:

تزداد درجة التكامل الافقي مع الموردين في المؤسسات التي تعمل بنظم الانتاج المرنة حيث تاتي نسبة كبيرة من مدخلات عملية الانتاج من مصادر خارجية، ومع زيادة الاعتماد على موردين خارجيين تزداد اهمية التكلفة المستهدفة لاجزاء و مكونات المنتج، وذلك لسببين:

- تحديد التكلفة المستهدفة لكل جزء من مكونات المنتج يؤدي الى تحقيق وفورات جوهرية في التكاليف لانه يخلق ضغط على الموردين لتخفيض اسعارهم.
 - تطبيق التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج يشجع الموردين على الابتكار والتعاون في عملية تصميم المنتج.
- ✓ قوة التأثير على الموردين الأساسيين :

عندما ترتفع قوة تأثير المؤسسة في علاقتها مع المورد يزداد الجهد الذي يتم بذله لتحديد التكلفة المستهدفة لاجزاء المنتج التي ستقوم بشرائها من الموردين، اما في حالة ضعف التأثير على المورد لن يقبل بالاسعار التي تحددها المؤسسة باستخدام التكلفة المستهدفة. زعلى ذلك كلما زادت قوة تأثير المؤسسة على مورديها كلما امكنا تحقيق منافع اكبر من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

✓ طبيعة العلاقة مع الموردين:

كلما زادت درجة تعاون المؤسسة مع مورديها كلما امكنا الاستفادة من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة خاصة بالنسبة لتحقيق التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج، وذلك لامكانية التنسيق بين جهود وخبرات المؤسسة ومورديها في ايجاد حلول لتحسين الجودة وخفض التكاليف.

المطلب الثاني: مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الإنتاج

تمر عملية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بثلاث مراحل أساسية وهي:

✓ تخطيط التكلفة المستهدفة.

✓ تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة.

✓ تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التكلفة المطور.

المرحلة الأولى: تخطيط التكلفة المستهدفة

و يمكن التعرف على هذه المرحلة من خلال الخطوات التالية:

1. تحديد السعر المستهدف:

السعر المستهدف: "يعد نقطة البدء لأسلوب التكلفة المستهدفة، إذ يوجد الكثير من العوامل التي تؤثر ببيع (في بيع) المنتج و تشمل طبيعة المنتج، و هو السعر الذي يكون الزبون مستعد لدفعه للمنتج بناء على تقرير التحليل الشامل للسوق لتحديد السعر المستهدف و السوق المستهدف، ودورة حياة المنتج، كمية المبيعات المتوقعة كذلك فحص استراتيجيات المنافسين بعناية شديدة(الحميري، 2017، صفحة 278)."

بمعنى اخر يرى الباحث ان السعر المستهدف هو السعر الذي يحقق الخصائص التالية (ابو عودة، 2010، صفحة 30):

1. هو السعر الذي يستطيع العملاء دفعه، كما يمكن المؤسسة من تحقيق الحصة السوقية المرغوبة بها.
2. هو السعر الذي يحقق الربح المستهدف التي ترغب الإدارة بتحقيقه وهو يمثل ادني ربح و لا يمكن التنازل عنه.
3. ألا يزيد السعر باي حال من الاحوال عن اسعار المنافسين .

ويتحدد السعر المستهدف بناء على عدة عوامل أهمها(الخليل، 2012، الصفحات 21-22):

- تحليل المنافسين.
- وضع المنتج في السوق و مكانته بين منافسيه.
- تحليل خصائص و أسعار المنتجات المنافسة.
- السعر الذي يكون العملاء مستعدون لدفعه مقابل الخصائص التي تميز المنتج.
- احتياجات العملاء و رغباتهم المرتبطة بالخصائص المادية للمنتج.

"و المبدأ الأساسي الذي يسترشد به عند تحديد سعر البيع المستهدف(بالنسبة للمنتجات القائمة) هو ان يظل السعر كما هو ما لم يكن هناك تغيير ما في الكفاءة الوظيفية بالمقارنة بالنموذج السابق قبل التطوير واذا كان هناك تغير فان هذا التغير سوف يغير من قيمة المنتج في عيون العميل وعليه فانه يمكن زيادة قيمة المنتج لدى العميل اما عن طريق زيادة الكفاءة الوظيفية للمنتج مع ثبات سعره أو تخفيض سعر المنتج مع ثبات كفاءته الوظيفية او زيادة الكفاءة الوظيفية بمعدل اعلى من معدل زيادة السعر."

الفصل الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكاليف الإنتاج

اما بالنسبة للمنتجات الجديدة فانه لتحديد سعر البيع المستهدف يمكن الاختيار بين احد الاستراتيجيتين التاليتين:

✓ إستراتيجية الاختراق:

وتقضي بدفع أسعار منخفضة مبدئيا للحصول على حصة سريعة من السوق نتيجة لاقبال العملاء على الاسعار المنخفضة خاصة في حالة وجود سلع منافسة تتمتع بنفس مستوى الجودة وتتطلب هذه الاستراتيجية التضحية بالارباح في الأجل القصير من اجل الحصول على حصة من السوق في الاجل الطويل.

✓ استراتيجية تصفح السوق:

وتكون هذه الاستراتيجية مناسبة في حالة كون المنتج يتمتع بخصائص مميزة عن السلع المنافسة وتقضي هذه الاستراتيجية بتحديد اسعار مرتفعة مبدئيا لتعظيم الارباح في الاجل القصير ثم تخفيض هذه الاسعار فيما بعد للتجاوب مع السوق والمنافسة.

وتختار المنظمة بين ايا من الاستراتيجيتين السابقتين وفقا لاهدافها وينبغي التنبيه على أن مدخل التكلفة المستهدفة يركز على الزبون في التسعير اذ ينبغي على الادارة معرفة تفضيلات العملاء وردود أفعالهم تجاه السعر المتوقع أو المستهدف(الحري، 2016، الصفحات 14-15).

2. تقدير تكاليف التصميم:

حيث يتم فيها تحديد مواصفات المنتج المطلوب و مستوى الجودة، و يتم تحديد متطلبات التصميم من خلال تحديد مكونات المنتج الجزئية و الشكل النهائي المتوقع له، ويتم تقدير التكلفة اللازمة لذلك و تكون عادة اعلى بكثير من تكلفة الهدف حيث تحدد في ضوء معايير فنية و هندسية فهي اقرب الى التكاليف المعيارية التقليدية التي تحدد في معزل عن البيئة الخارجية للمنشأة(الخليل، 2012، صفحة 22).

3. تحديد هامش الربح المستهدف:

يعرف الربح المستهدف على انه : "الربح الذي ترغب المنشأة في الحصول عليه بعد القيام ببيع المنتج، و لكي يتم تحديد الربح المستهدف في أي منشأة لا بد من اخذ بعض الاعتبارات بالحسبان عند السعي لتحقيقه".

- أن يكون هذا المنتج واقعياً و كافياً لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج.

- حجم المال المستثمر و مصادر الحصول عليه و حجم القروض و معدلات الفوائد عليها.

- معدلات التوزيعات السائدة لدى الشركات المنافسة.

في بعض الاحيان يتم تحديد الربح المستهدف على أساس العائد على المبيعات عند استخدام المحاسبة على أساس التكلفة المستهدفة كمرشد في تسعير المنتجات ويقل استخدام معدل العائد على الاستثمار، والسبب في تفضيل استخدام العائد على المبيعات في ظل استخدام التكلفة المستهدفة هو (المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، 2008، صفحة 288):

✓ أن العائد على المبيعات يعكس ربحية كل منتج بوضوح عند انتاج عدد من المنتجات.

✓ قد يكون ليس من الممكن احتساب العائد على الاستثمار لكل منتج ولا سيما عندما تنتج

المنشأة عدداً من المنتجات باحجام صغيرة.

✓ يعد العائد على المبيعات مفيداً في اتخاذ القرارات ومنها الشراء أو الصنع في الصناعات التي

تعتمد على الآلية ككل.

✓ سهولة المقارنة بين المنتجات على أساس الربحية.

4. تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج (المسموح بها):

ويقصد بها أقصى تكلفة ممكن ان تتحملها المؤسسة لإنتاج منتج معين (التكلفة المسموح

بها) ويتم التوصل اليها عن طريق المعادلة التالية (نعمان، 2019، صفحة 542):

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

و عليه تعتبر التكلفة المستهدفة مفروضة على فريق تصميم و تطوير المنتج الجديد، و تسمى هذه الطريقة بطريقة الخصم أو الطرح، وتعتبر من أكثر الطرق استخداما حيث أنها تطبق في أكثر من 85% من الشركات اليابانية للأسباب التالية:

✓ تعكس كل العوامل الداخلية و الخارجية المؤثرة على الأداء، تكلفة المنتج، السعر المستهدف وعلى الربح المستهدف.

✓ تعتبر مدخلا حديثا في ادارة التكلفة على اعتبار انها نظاما مفتوحا.

من خلال ما سبق نلاحظ أنه في أسلوب التكلفة المستهدفة نبدأ بسعر البيع للوصول إلى التكلفة بينما في النظم التقليدية نبدأ بالتكلفة لنصل إلى سعر البيع.

ثانيا: المرحلة الثانية : تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة :

بعد نهاية المرحلة الاولى من مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة و معرفة رقم التكلفة المسموح بها و التكلفة المستهدفة ، و كذلك على مقدار الخفض الممكن في التكاليف ، و عند هذه النقطة يأتي دور أدوات تحجيم التكلفة و هي " مجموعة من الأساليب أو الإجراءات يتم استخدامها للقضاء على الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة و التكلفة المبدئية لتصميم المنتج (التكلفة الجارية) و من ثم تحقيق غرض خفض التكلفة الممكن ، و هناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف"، و من أشهر هذه الأدوات ما يلي :

✓ هندسة القيمة

✓ الهندسة المتزامنة

✓ جداول التكلفة

✓ تحليل التكلفة الوظيفي

✓ نظم دعم التكلفة المستهدفة

هندسة القيمة :

تعد هندسة القيمة احد الجهود المنظمة لتحليل وظائف السلع و الخدمات بهدف ايجاد طرق لتحقيق هذه الوظائف عند التكاليف المستهدفة، و تساعد هندسة القيمة على إدارة التكلفة،

و إدارة الأداء الوظيفي للخدمة او المنتج بالتناوب ليس بغرض التخفيض المطلق للتكلفة و لكن بهدف الوصول بها الى المستوى المستهدف.

يعتبر اسلوب هندسة القيمة من أشهر الأساليب لتحقيق التكلفة المستهدفة، " كان أول ظهور لأسلوب هندسة القيمة في اثناء الحرب العالمية الثانية حيث كان هناك نقص في وجود بعض المواد الخام فحاول مهندسي التصميم انتاج المنتجات بالاعتماد على مصادر بديلة للمواد و الأجزاء الغير المتاحة، ثم تم تطوير هذه الفكرة من جانب اليابانيين لاستخدامها في محاولة تخفيض تكاليف الإنتاج عن طريق اجراء بعض التغيرات الهندسية على المنتج دون الأضرار بوظائف او خصائص المنتج "(ابو عودة، 2010، صفحة 33).

و يعرف أسلوب هندسة القيمة بأنها: "عملية فحص و اختبار كل مكون من مكونات المنتج لتحديد العوامل المؤثرة في تكلفته و إمكانية تخفيض هذه التكلفة و تحسين عملية انتاجه"، ويتحقق هدفها عن طريق(نسيمة و علي، 2020، صفحة 735):

- وضع التصميم الجديدة للمنتجات بحيث تؤدي الى تخفيض تكاليف إنتاجها بدون التضحية بالوظائف التي تؤديها؛
- الغاء الوظائف غير الضرورية في المنتجات و التي تؤدي الى زيادة تكاليفها، في حين يكون الزبون غير مستعد لدفع تلك التكاليف، مع زيادة الامكانيات الوظيفية لها ان امكن دون ان يؤدي ذلك الى زيادة التكاليف.

و مراحل تطبيق اسلوب هندسة القيمة كالتالي(ساحري، 2017، صفحة 291):

- تجميع المعلومات: وهذا يتطلب معرفة متطلبات هذا الهدف، إذ أن تحليل الوظيفة Function Analysis يعد أسلوب مهم في هندسة القيمة الذي عادة ما يتم عمله وفي هذه المرحلة الأساسية، وهي تحاول تحديد الخصائص الوظيفية أو خصائص الأداء الهامة.
- إيجاد البدائل: في هذه المرحلة مهندسو القيمة يريدون معرفة ما هي الطرق البديلة المختلفة لمواجهة الاحتياجات والمتطلبات؟ وماهي الطرق الأخرى التي تحقق نفس هذه الوظائف المرغوبة؟
- التقييم: في هذه المرحلة يتم تقييم وتثمين كل البدائل المتاحة عن طريق تقييم كيفية إنجاز الوظائف المطلوبة وكيفية زيادة التخفيض في التكلفة.

الفصل الأول: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض تكاليف الإنتاج

- التقديم: في هذه المرحلة النهائية يتم تحديد واختيار البديل الأفضل والذي يتم تقديمه للزبون لغرض اتخاذ القرار النهائي.

الهندسة المتزامنة:

تعتبر الهندسة المتزامنة وسيلة لخفض زمن تطوير المنتج او الخدمة، من خلال اداء الاعمال الخاصة بالتخطيط والتطوير والتصميم التفصيلي بمنتجات او الخدمات الجديدة في وقت واحد و بطريقة متوازنة و ليست متعاقبة، بما يترتب عليه فورات زمنية بالاضافة الى الوفورات في التكاليف المرتبطة بها مما يساعد في الوصول الى التكلفة المستهدفة(ابو عودة، 2010، صفحة 35).

جداول التكلفة:

حيث تعد تلك الجداول من المصادر المهمة للمعلومات عند تحديد التكلفة المستهدفة، فهي توفر المعلومات عن اثر استخدام المواد الانتاجية المختلفة وطرق التصنيع البديلة وتصميم المنتجات البديلة على التكلفة من خلال تحليل التكاليف الخاصة بكل بديل و توفير قاعدة معلومات تكاليفية، كما تساند جداول التكلفة جهود خفض التكلفة خلال دورة حياة المنتج وبصفة خاصة مرحلة ما قبل الانتاج.

تحليل التكلفة الوظيفي:

و يتم استخدام التحليل الوظيفي في حالة توفرت معلومات عن تكاليف كل وظيفة من وظائف الخدمة او المنتج، وتقسيم الوظائف الى مجموعات رئيسية و ثانوية حتى تم عمل تعديل عليها اما بضمها مع بعضها او حذفها اذا كانت غير ذات أهمية وذلك بهدف خفض التكلفة.

نظم دعم التكلفة المستهدفة:

ساعد وجود التكنولوجيا المتقدمة للمعلومات على توفير العديد من انظمة المعلومات،

والتي لها اثر مهم في تسهيل عملية تحديد التكلفة ولعل من أهمها:

- النظم المساعدة في حساب الأسعار المستهدفة.
- النظم المساعدة في حساب الارباح المستهدفة.

- النظم المساعدة في البحوث و التطوير.

ثالثا: المرحلة الثالثة: تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التكلفة المطور Kaizen

:Cost

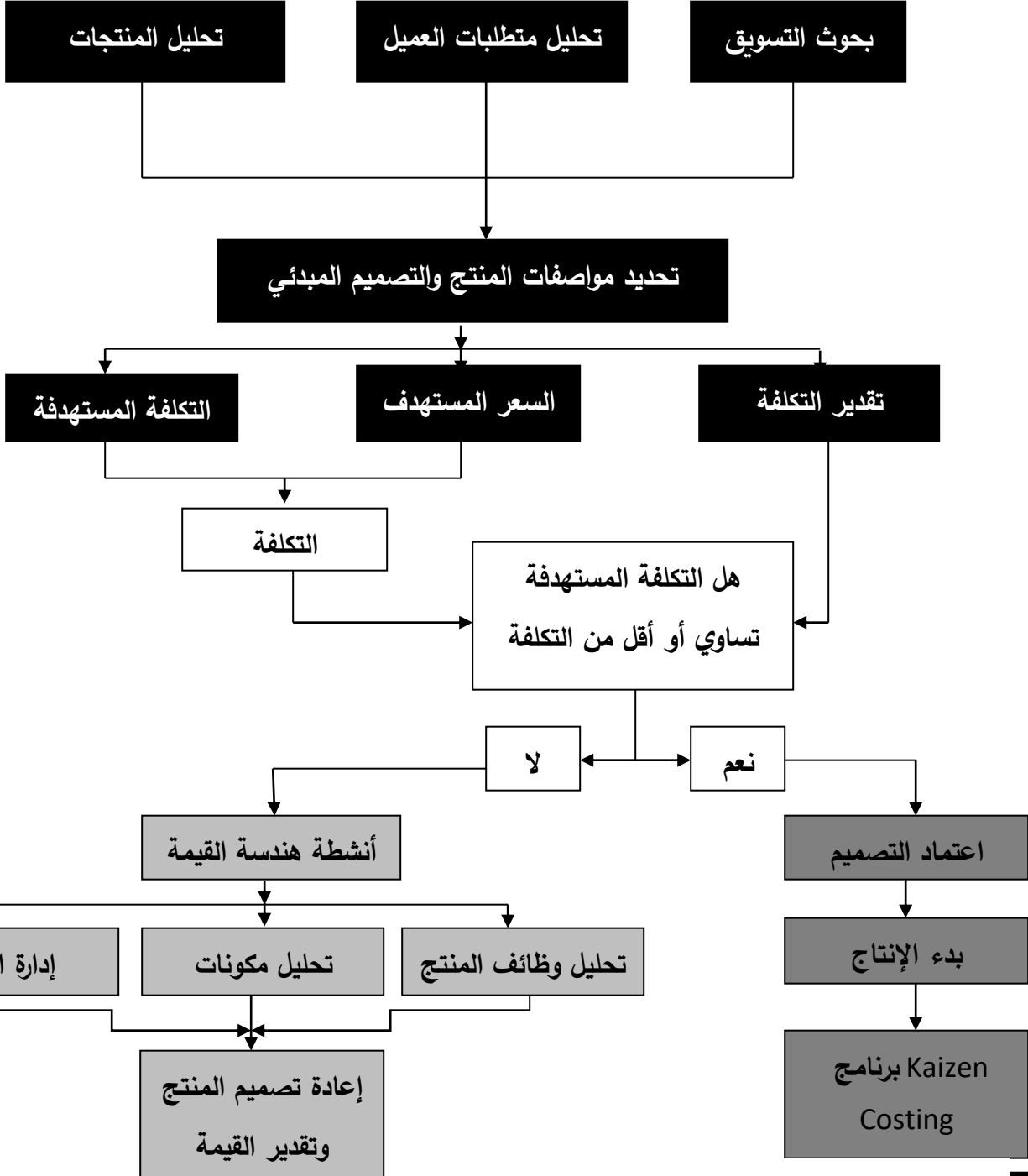
هو مصطلح ياباني يعني "التحسين المستمر" و يتكون من جزئين "Kai" - وتعني تغيير Change و"Zen" وتعني الى الافضل For the better ، بحيث المصطلح يعني "التغيير إلى الأفضل او الأحسن".

اما المعني الشائع له فهو التحسين التدريجي المستمر Continual improvement في جميع نواحي المنظمة، وليس فقط في سلسلة عمليات الإنتاج الأساسية، حيث ينخرط جميع العاملين في المنظمة في عملية التحسين، وعلى جميع المستويات الادارية، بغض النظر عن مراكزهم الوظيفية - من الادارة العليا الى عامل التنظيف فيها.

فهو اسلوب ياباني لادخال تحسينات تدريجية صغيرة و بسيطة و مستمرة على المنتجات و الخدمات و العمليات، تخفض التكاليف و تقلل من الهدر في الموارد، و تزيد من معدل الانتاجية.

لذا فهي منهجية يابانية لتحسين الاداء، و التي تتبنى مبدا التحسين المستمر لكل شئ بالمؤسسة اعتمادا على استخدام الاساليب المنطقية في الادارة و تفعيل الاستخدام الامثل للموارد الحالية دون الحاجة الى تخصيص استثمارات و موارد جديدة، وهي المنهجية التي صنعت المعجزة اليابانية و التي يمكن استخدامها في ظروف محدودية الموارد(خلف، 2015، صفحة 495).

الشكل رقم (10): مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة.



مرحلة تخطيط التكلفة المستهدفة.

مرحلة تحقيق التكلفة المستهدفة.

(ابو عودة، 2010، صفحة 36)

المطلب الثالث: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مراحل الإنتاج

يؤكد العديد من الباحثين على أهمية التكاليف باعتبارها ركيزة أساسية لتحقيق مزايا تنافسية، و أساسا قويا لبقاء و استمرار الشركات في ظل بيئة تتصف بالتغير و التطور السريع و ظروف المنافسة الشديدة، كما و أصبحت رغبات المستهلك في السلع المطلوبة كثيرة و متعددة، من بينها الجودة و تعدد الخصائص و السعر المنخفض، و ان تحقيق السعر المنخفض يتطلب تخفيض التكاليف من منظور المستهلك . يعد تخفيض التكاليف من اهم الأهداف التي يسعى أسلوب التكلفة الى تحقيقها، و ذلك مع عدم الاخلال بمواصفات المنتج و الإبقاء على مستوى الجودة المطلوبة من قبل العميل، و يتم تخفيض التكلفة و الوصول بها الى التكلفة المستهدفة من خلال المراحل الأربع التالية (الكبيجي، 2014، الصفحات 172-173):

1. مرحلة تخطيط المنتج و تصميمه : اذ يتم في هذه الخطوة تحديد التكلفة الخاصة بالمنتج المصمم وفقا لاحتياجات و تفضيلات العميل، اذ تتركز جهود المحاسب الإداري في مراجعة تقديرات تكلفة تصميم المنتج الجديد، لمقارنتها مع دراسات السوق و بيانات التكلفة المستهدفة، و تحديد مدى الجدوى من انتاج المنتج الجديد، كما يتم في هذه المرحلة العمل على ان تتساوى التكلفة المستهدفة مع التكلفة الفعلية للمنتج، مع المحافظة على مواصفات وجود المنتج .
2. مرحلة تحليل التكاليف : اذ يتم تحليل التكلفة بدراسة مكونات تكلفة المنتج، و محاولة إيجاد وسائل لتخفيضها في المنتج دون التأثير على جودة أداء المنتج لوظائفه، و تتمثل بتحليل تكلفة كل جزء من أجزاء المنتج و من ثم العمل على تخفيض تكلفته الى اقصى حد ممكن، و الوصول بها الى التكلفة المستهدفة ، و ان عملية تحليل التكاليف تتضمن الأنشطة التالية :
 - اعداد قائمة بأجزاء ووظائف المنتج.
 - اعداد التحليل الوظيفي للتكاليف .

- تحليل الأهمية النسبية للتكاليف .
- إيجاد العلاقة بين خصائص و مواصفات ووظائف المنتج .

3. مرحلة تطبيق هندسة القيمة (تحليل القيمة):

يتم في هذه الخطوة تحليل وظائف مكونات المنتج المختلفة، و ذلك بهدف انجاز هذه الوظائف عبر دورة الحياة المنتج بأقل تكلفة ممكنة، ودون المساس بجودة المنتج و أدائه، من خلال استخدام أسلوب هندسة القيمة كأداة من أدوات التحسين المستمر للمنتج عبر استخدام أساليب كمية خلال مرحلة التصميم و التصنيع للمنتجات، و الذي يتم عبر تحليل أنشطة و تكاليف المؤسسة الى أنشطة و تكاليف تضيف قيمة و أنشطة و تكاليف لا تضيف قيمة، ومن ثم العمل على المحافظة على الأنشطة المضيضة للقيمة و معالجة الأنشطة غير مضيضة للقيمة، اما بالاستغناء عنها او تحويلها الى أنشطة مضيضة للقيمة، و الذي يمكننا في النهاية من الوصول الى التكلفة المقدره النهائية ضمن أسلوب التكلفة المستهدفة، و يعتبر أيضا أسلوب هندسة القيمة و التكلفة المستهدفة مكملان لبعضهما، فبينما يسمح أسلوب هندسة القيمة بتحديد مكان خفض التكلفة، يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تحقيقي الية خفض التكلفة لضمان تحقيق الربحية على المدى الطويل للمؤسسة .

4. مرحلة الإنتاج (القرار النهائي):

بناءا على التكلفة المقدره المستهدفة، يتاح للإدارة اتخاذ القرار النهائي بالمضي قدما نحو الإنتاج، و الذي يحتاج الى الجهد الجماعي المشترك من فرق العمل المختلفة داخل المنشأة، و ذلك لتمكين المؤسسة من تحقيق التكلفة المستهدفة المرتقبة.

خلاصة الفصل

من خلال ما تقدم من هذا الفصل الذي خصصناه إلى ما يعرف بأسلوب التكلفة المستهدفة حيث يمثل تطور ليائم تطلعات الإدارة نحو دقة معلومات التكاليف ودورها في تخفيض تكلفة الإنتاج عن طريق التحديد السليم والدقيق للتكاليف المختلفة.

الفصل الثاني:

واقع أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة إنتاج مؤسسة

أميرة حليب - أورلاند -

تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الفصل الأول إلى الجانب النظري لكل من التكلفة المستهدفة و تكلفة الإنتاج بالإضافة إلى الربط بين متغيرات الدراسة سنتطرق في هذا البحث إلى الجانب التطبيقي وواقع استخدام التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الإنتاج وقد قسم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة أميرة حليب.

المبحث الثاني: واقع سعر التكلفة في المؤسسة محل الدراسة.

المبحث الثالث: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الإنتاج.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة أميرة حليب

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة أميرة حليب

أولاً: التعريف بالمؤسسة

مؤسسة أميرة حليب (AMIRA LAIT) هي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة، تأسست في سنة 2005، برأس مال 1000.000.00، يقع في حي أحمد ريس أورلال بولاية بسكرة، القطعة (B-0242537-04).

• طبيعة نشاطها: تقوم المؤسسة بإنتاج الحليب ومشتقاته

1. الحليب المبستر (أكياس)

2. حليب البقرة المبستر (أكياس)

3. لبن مبستر (أكياس)

4. لبن مبستر (قارورة)

5. شاربات (أكياس)

6. شاربات (قارورات)

7. ياغورت مبستر (أكياس)

8. ياغورت مبستر (قارورة)

9. ياغورت مبستر (وعاء)

10. زبدة

• مساحتها: تقدر مساحتها الإجمالية ب 1800م²

- المغطاة 800 م²

- الغير مغطاة 1000 م²

• الطاقة الإنتاجية:

- سعة التخزين اليومية 80000 لتر

- سعة التخزين السنوية 27300000 لتر

• سعة التخزين:

الفصل الثاني: واقع أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة إنتاج مؤسسة أميرة حليب -أورلال-

- الجهة المغطاة: 400 م²
- الجهة الغير مغطاة: 1000 م²
- الجهة تحت البرد (sous froid) 400 م²
- التوزيع:
 - محلي
 - وطني
- تأكيد المنتج:
 - السيطرة الذاتية (نعم)
 - معايير التصنيع (وطني)
- الطاقة التشغيلية: عدد العمال في المؤسسة 28 عامل موزعين كالتالي:
 - إطارات: 5 إطارات
 - عمال عاديين: 23 عامل
 - عمال إضافيين (القوى العاملة الموسمية): 8 عمال

الجدول رقم (03): تصنيف العمال

النسبة	عدد العمال	التعيين
17,85%	5	إطارات
82,14%	23	عمال عاديين
100%	28	المجموع

المبحث الثاني: واقع سعر التكلفة في المؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: تكاليف المؤسسة محل الدراسة

أولاً: تتمثل منتجات المؤسسة في:

الجدول رقم(04): منتجات المؤسسة

سعة الأكياس والقارورات	المنتج	
2000 لتر	الحليب المبستر (أكياس)	01
1500 لتر	حليب البقرة المبستر (أكياس)	02
1000 لتر	لبن مبستر (أكياس)	03
1000 لتر	قارورة لبن مبستر	04
2000 لتر	شاربات أكياس	05
2000 لتر	قارورة شاربات	06
2000 لتر	ياغورت مبستر أكياس	07
2000 لتر	قارورة ياغورت مبستر	08
2000 لتر	وعاء ياغورت مبستر	09
50كغ	زبدة	10

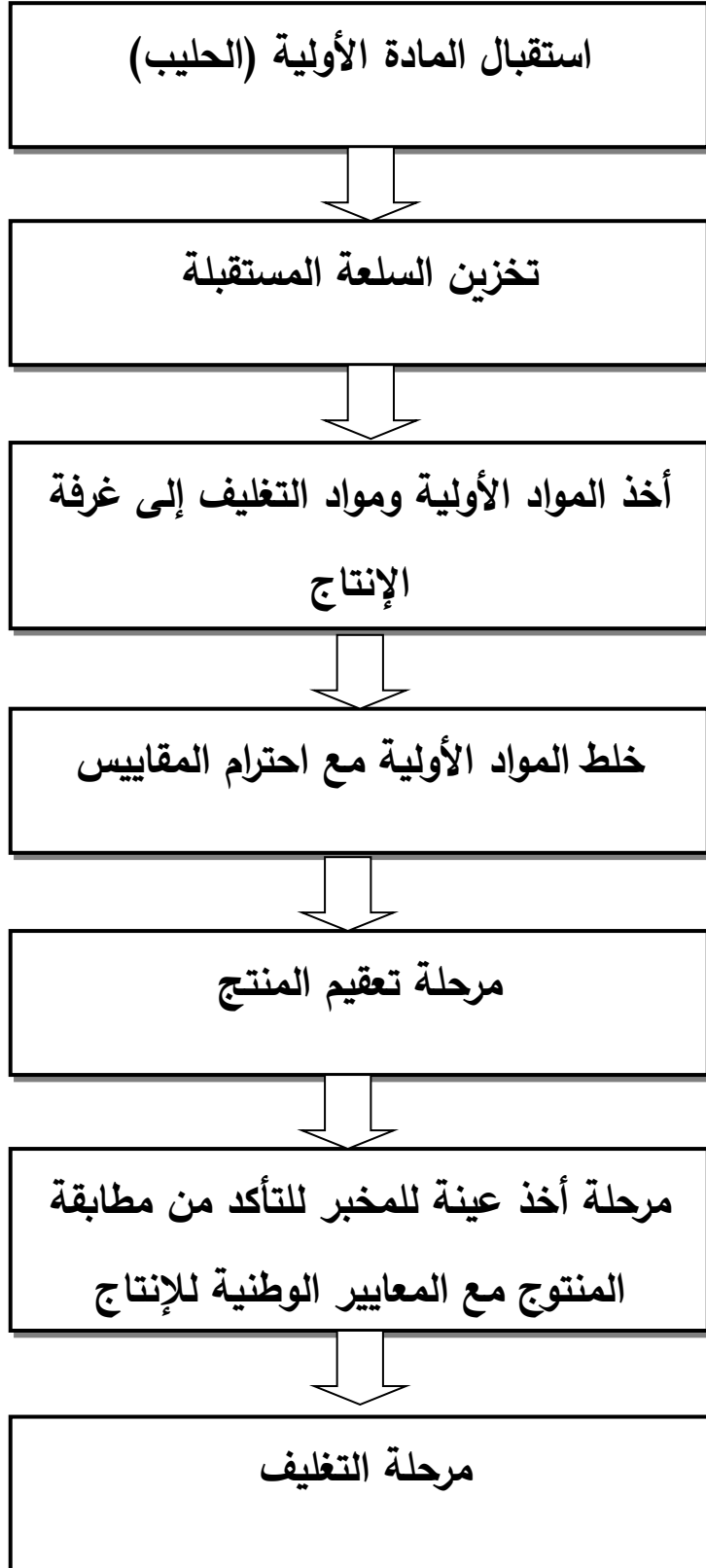
المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

تتم عملية إنتاج المنتج النهائي من خلال عدة مراحل تمر بها المادة الأولية وذلك للحصول على منتج ذو جودة عالية وتتمثل هذه المراحل في:

1. مرحلة استقبال المواد الأولية: يتم فيها استقبال المواد الأولية

2. مرحلة إرسال المواد الأولية إلى المخازن: يتم فيها إرسال المواد الأولية إلى المخزن وغرف التبريد حيث يقوم أمين المخزن بحساب السلعة المستقبلية ومطابقتها للكمية المتواجدة في الفاتورة.
3. يتم إخراج يوميا الكمية الموجهة للإنتاج اليومي من المواد الأولية ومواد التغليف موجهة إلى غرفة الإنتاج مع احترام مقاييس المكونات.
4. مرحلة الخلط: يتم خلط المكونات وفقا للمقاييس المطلوبة.
5. مرحلة تعقيم: يتم تعقيم المنتج في آلة التعقيم.
6. مرحلة التحاليل المخبرية: يتم أخذ عينة من المنتج للمخبر خلال عملية الإنتاج للتأكد من مطابقة المنتج مع المعايير الوطنية للإنتاج.
7. مرحلة التغليف: في هذه المرحلة يوضع المنتج في أكياس خاصة ذات مقاييس وسعات مختلفة.
8. مرحلة التبريد: يتم أخذ المنتج إلى غرفة التبريد في درجة حرارة (-2) من ثم يخرج للبيع.

الشكل رقم (11): مراحل إنتاج الحليب



من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

ثانيا: عناصر التكاليف

1. المواد الأولية: تتمثل في بودرة الحليب(تتحصل عليها المؤسسة من الديوان الوطني للحليب ومشتقاته)، حليب البقر الطبيعي، سكر، الماء المعالج (تتحصل عليه من ش.ذ.م.م الواحات طولقة مخبر الجزائرية للمياه)
2. الأكياس البلاستيكية والقارورات: تتحصل عليها المؤسسة من شركة فيلاي واد سمار الجزائر أو من فرع لها في سطيف.
3. أجور المستخدمين: تتمثل في أجور العمال سواء الذين يدخلون بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.
4. مصاريف الكهرباء: وتتمثل في المصاريف التي تتحملها المؤسسة نتيجة استخدام الآلات الكهربائية.
5. الصيانة والإصلاحات: هناك أعمال صيانة تقوم المؤسسة بها دوريا وهناك أعمال تقوم بها عند وجود إعطاب وتتمثل في أعمال التهيئة المختلفة للتجهيزات وصيانة مختلف المعدات من آلات الإنتاج، آلات كهربائية، آلات تبريد...إلخ
6. مصاريف التوزيع
7. الضرائب والرسوم: وتتمثل في الرسم على النشاط المهني (TAP) المفروضة على نقاط بيع إضافة إلى مختلف الضرائب والرسوم.
8. المصاريف البنكية: تتمثل في القروض ومختلف المصاريف المتعلقة، بكشف الحساب وتحويل الشيكات وتحويل الأموال بين الحسابات.
9. الإهلاكات: تتمثل في مبالغ اهتلاك الدورة لمجموع استثمارات المؤسسة.

المطلب الثاني: حساب سعر التكلفة المستهدفة بمؤسسة أميرة حليب

تعتمد مؤسسة أميرة حليب في حساب سعر تكلفة منتج الحليب على توزيع حساب مجموع التكاليف التي تحملتها من البداية شراء المواد الأولية إلى غاية توزيع المنتج.

الفصل الثاني: واقع أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة إنتاج مؤسسة أميرة حليب -أورلال-

علما أن: المؤسسة توزع مجموع التكاليف المتغيرة و الثابتة ومنه فان سعر التكلفة يحسب كما يلي:

$$\text{سعر تكلفة منتج الحليب للوحدة} = \text{تكلفة المواد المستعملة لإنتاج وحدة واحدة} + \text{مجموع التكاليف الوحودية المتغيرة} + \text{مجموع التكاليف الوحودية الثابتة}$$

ولتوضيح سعر تكلفة منتج الحليب للتر الواحد أخذنا معطيات المؤسسة لشهر أوت 2020:

1. تكلفة المواد المستعملة : (انظر للملحق رقم 1 و 2)

$$\text{مسحوق الحليب الخالي من الدسم 26\% : 29962 كغ * 15700000 دج = 470403400000 دج}$$

$$\text{مسحوق الحليب الخالي من الدسم 0\% : 23230 كغ * 15700000 دج = 364711000000 دج}$$

$$\text{مواد تغليف: 3224 كغ * 26500 دج = 85436000 دج}$$

$$\text{الماء: 387000 لتر * 5 دج = 1935000 دج}$$

ومنه مجموع تكاليف التعبئة والتغليف = ثمن مسحوق الحليب + مواد التغليف + الماء

$$\text{تكاليف التعبئة والتغليف} = (36471100000 + 470403400000) + 85436000 + 1935000$$

$$\text{ومنه تكاليف التعبئة والتغليف} = 835201771000$$

2. تحديد التكاليف المتغيرة للمؤسسة:

رقم الحساب	التعيين	المبالغ
------------	---------	---------

الفصل الثاني: واقع أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة إنتاج مؤسسة أميرة حليب -أورلال-

1935000	مشتريات المواد الغير المخزنة	6070000
360000	رسوم الشراء	6080000
2000000	ايجار	6130000
5600000	إصلاحات الصيانة	6150000
17390650	أجور المؤقتة	6220000
30000000	التكاليف البنكية	6270000
2780000	رسوم متنوعة	6280000
85300000	أجور العمال	6310000
289872812	اقتطاعات الضمان الاجتماعي	6350000
5870700	الضرائب والرسوم الغير المسترجعة	6420000
284105	الضرائب والرسوم الأخرى	6450000
34213586	أعباء الفوائد	6610000
951213706	التكاليف المتغيرة	

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

تحملت المؤسسة خلال الفترة المدروسة التكاليف المتغيرة الموضحة في الجدول التالي

3. تحديد التكاليف الثابتة للمؤسسة لشهر اوت 2020:

الفصل الثاني: واقع أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة إنتاج مؤسسة أميرة حليب -أورلال-

رقم الحساب	التعيين	المبالغ
616	مصاريف التأمين	26203.3158
681	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	1227456.92
	المجموع	1253660.23

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

4. حساب سعر تكلفة منتج الحليب:

سعر تكلفة منتج الحليب = 20.88 (معطاة من وثائق المؤسسة)

5. حساب سعر البيع منتج الحليب:

تعتمد المؤسسة لحساب سعر البيع على سعر التكلفة أي مجموع التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على المنتج المضاف اليه هامش الربح معين أي نسبة سعر التكلفة، حيث يقدر هامش ربح المؤسسة ب 10 % من سعر التكلفة و عليه يكون حساب سعر البيع كما يلي:

سعر البيع = سعر التكلفة + هامش الربح

سعر البيع = 20.88 + (20.32 * 10%)

سعر البيع = 20.88 + 2.32

سعر البيع = 23.20 دج

المبحث الثالث: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الإنتاج

المطلب الأول: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة

الفصل الثاني: واقع أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة إنتاج مؤسسة أميرة حليب -أورلال-

أسلوب التكلفة المستهدفة يعتمد على تقليل التكلفة قبل مراحل الإنتاج و ذلك في مراحل التصميم و تطوير المنتج، وذلك مع المحافظة على نفس جودة المنتج، لذا سنحاول تطبيق الأسلوب على المنتج محل الدراسة.

المرحلة الأولى:تخطيط التكلفة المستهدفة

تمر هذه المرحلة بالخطوات التالية :

تحديد سعر البيع المستهدف :يتم تحديده من خلال دراسة المؤسسة للسوق الذي يتم طرح المنتج فيه محل الدراسة، و ذلك من خلال دراسة و تحديد عدة عوامل.

و بالمساعدة مع رئيس قسم المبيعات يخفض سعر بيع المنتج محل الدراسة ليصبح سعر بيع المستهدف يقدر ب 19.72دج

وضع هامش الربح المستهدف :يتم تحديده من خلال وضع التخطيط الاستراتيجي للمؤسسة على المدى الطويل، و بناءا على استراتيجية الربح، افترضنا بمساعدة رئيس قسم المبيعات ان المؤسسة تود تحقيق هامش ربح يقدر 15%.

و عليه يمكن تحديد الربح المستهدف كما يلي :

$$\text{الربح المستهدف} = 0.15 \times 19.72 = 2.958$$

تحديد التكلفة المستهدفة : بعد تحديد سعر البيع المستهدف و الربح المستهدف لمادة الحليب، يمكن الوصول الى التكلفة المستهدفة كما يلي:

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

$$16.76 = 2.958 - 19.72$$

ومنه فان التكلفة المستهدفة = 16.76 دج

الفصل الثاني: واقع أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة إنتاج مؤسسة أميرة حليب -أورلال-

بعد ان قمنا بحساب التكلفة المستهدفة، نقوم بتحديد التكلفة للمنتوج محل الدراسة و من ثم نقوم بمقارنة التكلفة المستهدفة و التكلفة التجارية .

تحديد و تحليل هدف خفض التكلفة للوصول الى التكلفة المستهدفة :

و يعبر عنها بالمعادلات التالية :

التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

$$16.76 = 2.958 - 19.72$$

ومنه فان التكلفة المستهدفة = 16.76 دج

هدف خفض التكلفة الممكن = التكلفة الحالية - التكلفة المستهدفة

$$4.12 = 16.76 - 20.88$$

ومنه هدف خفض التكلفة = 4.12 دج

التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة المستهدفة

$$0 = 16.76 - 16.76$$

ومنه التحدي الإستراتيجي = 0

وباستخدام المعادلة (04) نجد أن:

التكلفة المستهدفة = التكلفة المسموح بها - التحدي الاستراتيجي

$$16.76 = 0 - 16.76 \text{ دج}$$

بتعويض التكلفة المسموح بها في المعادلة (01) نجد:

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

$$16.76 = 0 - 2,958 - 19.72$$

$$\text{ومنه التكلفة المستهدفة} = 16.76$$

المرحلة الثانية: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تقليل التكلفة

أدوات تقليل التكلفة عديدة و متنوعة حيث قمنا في دراستنا هذه باختيار هندسة القيمة من اجل تحقيق التكلفة المستهدفة، حيث يعمل هذا الأسلوب على تحديد تحسينات و التي يمكن إدخالها على تصميم المنتج، ويمكن من خلالها تخفيض تكلفته.

التحليل الوظيفي للمنتج محل الدراسة: بعد تحليل وظائف المنتج رفيع لما له من القيمة غذائية تبين ان وظائف المنتج ذات أهمية كبيرة و قيمة و لا يمكن الاستغناء عنها لما للمنتج من دور فعال و مهم في الجانب الغذائي.

تحليل مكونات المنتج: قمنا و بمساعدة رئيس مصلحة الإنتاج بمؤسسة أميرة حليب إلى التطرق إلى التخفيضات بحيث لا تلمس الجودة و في نفس الوقت تحقق مطالبنا.

تقوم المؤسسة أيضا بتحفيز معنوي للعمال من اجل زيادة الإنتاج والمحافظة على الآلات.

و تقوم المؤسسة أيضا بإعادة النظر في تخفيض تكاليف الإشهار وذلك من اجل تخفيض تكاليف الإنتاج.

المطلب الثاني: أهمية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة

من خلال ما تم دراسته لاحظنا أن المؤسسة محل الدراسة تتبع طريقة التكاليف الحقيقية في حساب تكاليف الإنتاج، ومن خلال الدراسة الميدانية أدركنا أن أسلوب التكلفة المستهدفة له دور كبير في تخفيض

الفصل الثاني: واقع أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة إنتاج مؤسسة أميرة حليب -أورلال-

التكلفة خلال مراحل الإنتاج إذ أننا لا ننكر أنه هناك ما يعيق تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة، نظرا لعدة صعوبات تحد من ذلك، فالمؤسسة تنشط في قطاع حساس و هو انتاج منتجات ذات الاستهلاك الواسع، وهذه المؤسسات مدعمة من قبل الدولة خاصة فيما يخص شراء المواد الأولية للحليب، إضافة الى أن المنتج له خصائص معينة لا يمكن تغييرها او تبديل مكوناتها، والتي تعتبر عناصر يمكن تخفيض التكلفة المستهدفة المحددة او المتوقع تحقيقها من خلالها، مما يصعب من تطبيق التكلفة المستهدفة.

خلاصة الفصل:

لقد حاولنا من خلال دراسة الحالة إسقاط ما تم التطرق له في الجانب النظري، حيث تعرفنا على مؤسسة اميرة حليب في المبحث الأول، و تطرقنا أيضا إلى طريقة المؤسسة في حساب تكلفة الإنتاج، وقمنا بتطبيق إحدى طرق محاسبة التكاليف الحديثة و هي التكلفة المستهدفة و ذلك من اجل تخفيض تكاليف الإنتاج.

خاتمة

خاتمة

إن ظهور أسلوب التكلفة المستهدفة كبديل للأساليب التقليدية المختلفة التي تعمل على تخفيض التكاليف في مراحل مبكرة: التصميم والتخطيط، يسمح بالاختيار في إنتاج المنتج المرغوب فيه أي تكون لديها صورة واضحة عن السعر والسوق الذي يطرح فيه أين يكون لها نظرة مستقبلية عن مصير هذا المنتج، وإستراتيجية المؤسسة في تحقيق الأرباح لتحديد هامش الربح المرغوب فيه الذي على أساسه يتم تحديد التكلفة المستهدفة على عكس الأنظمة التقليدية التي تصل أحيانا إلى الخسارة بسبب سياستها المتبعة، وعلى الرغم من المزايا العديدة لأسلوب التكلفة المستهدفة إلا أن هناك نقاط ضعف كفضه لضغط كبير على العمال، صعوبة تحديد التكلفة المستهدفة وكيفية بلوغها بعد تحديدها.

➤ اختبار الفرضيات:

✓ الفرضية الأولى: تساهم مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الإنتاج

▪ نعم تساهم مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الإنتاج وهذا ما تم التوصل إليه من خلال الدراسة النظرية وذلك من خلال التخطيط للتكلفة المستهدفة وكذا تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة بالإضافة إلى استخدام مدخل التكلفة المطور.

✓ الفرضية الثانية: يؤثر أسلوب التكلفة المستهدفة على مختلف مراحل الإنتاج .

▪ أظهرت الدراسة صحة الفرضية حيث أن أسلوب التكلفة المستهدفة يؤثر على مختلف مراحل الإنتاج مرحلة بمرحلة انطلاقا من مرحلة تخطيط المنتج وتصميمه وصولا إلى مرحلة الإنتاج.

✓ الفرضية الثالثة: تتبع المؤسسة محل الدراسة طريقة التكلفة الحقيقية في حساب التكاليف.

▪ نعم، من خلال دراستنا التطبيقية نجد أن المؤسسة محل الدراسة تتبع طريقة التكاليف الحقيقية.

➤ التوصيات: لقد استخلصت دراستنا إلى مجموعة من التوصيات منها:

✓ تقديم أهمية علمية لأسلوب التكلفة المستهدفة خاصة في مناهج الدراسة الجامعية، وهذا ما يجعل خريجي التخصصات المرتبطة بالمحاسبة أكثر إماما به.
✓ توعية وتدريب الجهات المسؤولة والعاملين في المؤسسة بأسلوب التكلفة المستهدفة والمزايا التي تحققها وذلك من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج.

✓ توفير برامج كمبيوتر اللازمة والمطلوبة لاستخدامها في تشغيل التكلفة المستهدفة في حدود التكاليف التي تتناسب مع مقدرة المؤسسات التعليمية خصوصا والإنتاجية عموما.

➤ النتائج :

✓ النتائج النظرية:

ان مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة من المفاهيم الحديثة والغير المعروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية المسؤولة.

تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لدى المؤسسات الجزائرية حتما سيكسبها الرهان "المنافسة" وهذا نظرا لدقة الأسلوب في تحديد تكلفة المنتج وتحديد السعر المناسب والذي يقبله العميل.

يتطلب تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة تكريس إمكانيات بشرية ومادية هامة، اذ يمكن تجاوز العائق المادي لدى بعض المؤسسات.

✓ النتائج الميدانية:

يمكن تلخيص اهم النتائج التي توصلنا اليها فيما يلي:

من اهم الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة الجزائرية عدم أنظمة المعلومات اللازمة.

المؤسسة تطبق جزء من المبادئ التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة وذلك من خلال التركيز على العملاء وكذلك الاهتمام بواصفات وجودة المنتج.

اذا طبقت المؤسسة أسلوب التكلفة المستهدفة ستكسب حصة سوقية اكبر في السوق و يعود عليها هذا بهامش ربح في المدى الطويل.

ان إدارات مؤسسة الاميرة حليب لم يكونوا على علم بأسلوب التكلفة المستهدفة وفي نفس الوقت يرغبون في التعرف عليه خاصة واننا راينا دورها في تخفيض التكلفة.

تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب إمكانيات بشرية و مادية هامة.

قائمة المراجع

الكتب:

- 1- احمد حسن ظاهر. (2008). المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية. الأردن: دار وائل.
- 2- أحمد يوسف دودين. (2014). إدارة الإنتاج و العمليات. عمان: الجامعة الزرقاء.
- 3- أحمد يوسف عريقات، و و اخرون. (2012). إدارة العمليات الإنتاجية . الأردن: إثراء.
- 4- اسماعيل يحيى التكريتي. (2007). محاسبة التكاليف التقدمة قضايا معاصرة. عمان: دار حامد.
- 5- التكريتي، إ. ي. (2010). محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية و التطبيق. الأردن: دار أحمد.
- 6- المؤسسة العامة للتدريب التقني و المهني. (بلا تاريخ). تخصص ميكانيكا انتاج (إدارة الإنتاج). المملكة العربية السعودية،: الغدرة العامة لتصميم و تطوير المناهج.
- 7- بديع الدين ريشو. (2010). إدارة التكاليف . الإسكندرية: دار التعليم الجامعي.
- 8- بن عنتر عبد الرحمن. (بلا تاريخ). دارة الإنتاج في المنشآت الخدمية و الصناعية. الأردن: دار اليازوري العلمية.
- 9- بويعقوب عبد الكريم. (2004). المحاسبة التحليلية . الجزائر: دار المطبوعات الجامعية.
- 10- بويعقوب عبد الكريم. (بلا تاريخ). المحاسبة التحليلية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- 11- جلال إبراهيم العبد. (2002). إدارة الإنتاج و العمليات. مصر: لدار الجامعية.
- 12- حيدر علي المسعودي. (2010). إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا. عمان: دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع.
- 13- خضير كاظم محمود، و هايل يعقوب فاخوري. (2001). إدارة الإنتاج و العمليات. عمان: دار الصفاء .
- 14- دادى عدون ناصر. (2000). تقنيات مراقبة التسيير. الجزائر: دار المحمدية.
- 15- زينات محمد محرم. (2005). أصول محاسبة التكاليف. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- 16- سعيد الخضري، أحمد شيخ، و علي الوندري. (1989). مدخل الى الاقتصاد، للنشر و التوزيع. الإمارات العربية المتحدة: دار القلم.
- 17- شوام بوشامة. (2000). مدخل في الاقتصاد العام . الجزائر: دار الغرب.
- 18- صالح الرزق، و عطا الله خليل بن وراذ. (2012). مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية. دار زهران.
- 19- صالح الرزق، و عطا الله خليل بن وراذ. (2012). مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية . الأردن: دار زهران.
- 20- صلاح الدين الشنواني. (1970). دراسات في اقتصاد الأعمال . بيروت: دار النهضة العربية.

قائمة المراجع

- 21- صلاح الشنواتي. (2000). إدارة الإنتاج (مدخل تاريخي: التطور التكنولوجي، مدخل إنشائي: المنشأة الصناعية). مصر: مركز الإسكندرية للكتاب.
- 22- عبد الحي مرعي. (2008). إدارة التكلفة لأغراض التخطيط و الرقابة و قياس التكلفة و الخدمات و التخطيط و الرقابة. الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث.
- 23- عبد المقصود محمد ديبان، و ناصر نور الدين عبد اللطيف. (2002_2003). في مبادئ محاسبة التكاليف. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- 24- عبد الناصر إبراهيم نور، و عليان الشريف. (2002). محاسبة التكاليف الصناعية. عمان: دار المسيرة.
- 25- محمد تسيير الرجبي. (2013). محاسبة التكاليف. القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات.
- 26- محمد تسيير الرجبي. (2008). محاسبة التكاليف. مصر: الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات.
- 27- محمد سامي راضي. (2003). مبادئ محاسبة التكاليف. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- 28- محمد سامي راضي. (2003). مبادئ محاسبة التكاليف. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- 29- محمد سرور الحريري. (2016). المحاسبة الإدارية المتقدمة. عمان: دار المنهجية للنشر و التوزيع.
- 30- محمد سعيد أوكيل. (1991). فنيات المحاسبة التحليلية. الجزائر: دار الأفاق.
- 31- محمد عبد المحاضر السميع، و أحمد طيبة. (2014). الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية. الإسكندرية: دار جليس الزمان للنشر و التوزيع.
- 32- عبد الحي مرعي، و وآخرون. (2001). محاسبة التكاليف. دار الجامعة الجديدة.
- 33- علي الشرقاوي. (2000). إدارة النشاط الإنساني (مدخل للتحليل الكمي). مصر: الدار الجامعية.
- 34- علي رحال. (1992). سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- 35- غسان فلاح المطارنة. (2006). مقدمة في محاسبة التكاليف. دائل وائل.
- 36- كاسر نصر المنصور. (2000). إدارة الإنتاج و العمليات. الأردن: دار حامد.
- 37- مؤيد الفضل. (2007). المحاسبة الإدارية. عمان: دار مسيرة.
- 38- ناصر نور الدين عبد اللطيف. (2014). دراسات في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- 39- هاشم أحمد عطية. (2000). محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- 40- حسين بلعجوز، و محاد عريوة. (2019). المحاسبة الإدارية الإستراتيجية. القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية جامعة الدول العربية.

قائمة المراجع

المذكرات:

- 41- أحمد طوايبية. (2002). المحاسبة التحليلية كاداة للتخطيط و مراقبة الإنتاج (مذكرة ماجستير) . جامعة الجزائر.
- 42- آلاء مصطفى خليل. (2012). نموذج مقترح لتطبيق ألوب التكلفة المستهدفة (مذكرة ماجستير) غزة، فلسطين: الجامعة الإسلامية.
- 43- حسام عمرون. (2015). دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة (مذكرة لنيل شهادة ماستر اكايمي). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، عين مليلة: جامعة أم البواقي.
- 44- درحمون هلال. (2005). المحاسبة التحليلية نظام المعلومات لتسيير و مساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية (اطروحة دكتوراه) . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة يوسف بن خدة.
- 45- راضية عطوي. (2008). دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف (مذكرة ماجستير). باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الحاج لخضر.
- 46- ساحل فاتح. (2003). دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية (مذكرة الماجستير). الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة الجزائر.
- 47- سالمى ياسين. (2009-2010). الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، (مذكرة الماجستير) الجزائر: جامعة الجزائر 3.
- 48- سعاد حمدية. (2010). استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية (مذكرة ماجستير) . بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير: جامعة محمد خيذر.
- 49- عثمان بودحوش. (2008). تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، (مذكرة ماجستير) . كلية التسيير و العلوم الاقتصادية: جامعة سكيكدة.
- 50- علي عدنان ابو عودة. (2010). أهمية استخدام التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية (مذكرة ماجستير) . غزة ، فلسطين: الجامعة الإسلامية.
- 51- محار عبد الله الخليل. (نيسان، 2012). تطبيق اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، (شهادة الماجستير). الأردن، كلية الأعمال: جامعة الشرق الأوسط.
- 52- محمد كشوف. (2007). انشاء القيمة في المؤسسة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (مذكرة ماجستير) . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، البليدة: جامعة سعد دحلب.

قائمة المراجع

- 53- ميساء محمود محمد راجحان. (2002). دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، (مذكرة ماجستير). السعودية: جامعة الملك عبد العزيز .
- المحاضرات:**
- 54- رفيق زروالة. (2016_2015). محاضرات في إدارة الإنتاج و العمليات موجهة لطلبة السنة الثالثة إدارة أعمال. قالمة.
- الدراسات:**
- 55- مجدي وائل الكبيجي. (2014). مدى تطبيق التكلفة المستهدفة هندا القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف -دراسات العلوم الإدارية- . الجامعة الأردنية.
- 56- هاشم أحمد عطية، و محمود محمد عبد ربه محمد. (2000). دراسات في المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية. مصر: الدار الجامعية.
- البحوث:**
- 57- صائب إبراهيم جواد. (نيسان, 1983). الإنتاجية و الحوافز و الكلفة في القطاع الصناعي الاشتراكي- بحث مقدم إلى مؤتمر الإقتصاديين العراقيين.
- المقالات:**
- 58- اليزيد ساحري. (2017). نظام التكلفة المستهدفة:مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة. مجلة الاقتصاد الصناعي، صفحة 291.
- 59- بتول عطية خلف. (2015). الإطار المتكامل لتقنية تخفيض التكاليف وإعادة هندسة العمليات لتطوير إستراتيجية الشركة. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، صفحة 495.
- 60- حسني عابدين. (2015). مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية. مجلة جامعة الأقصى سلسلة العلوم الإنسانية، صفحة 303.
- 61- طه عليوي ناصر. (2010). استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير. مجلة الإدارة والاقتصاد.
- 62- عباس صباح طالب. (2019). دور تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات. مجلة دراسات محاسبية ومالية.
- 63- عبد الواحد نسيم، و دبي علي. (2020). أهمية التكلفة المستهدفة في تحقيق ميزة التكلفة أقل. مجلة البشائر الاقتصادية، صفحة 735.

قائمة المراجع

- 64- غسان فلاح المطارنة. (2008). متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، صفحة 288.
- 65- فراس إبراهيم كريم الحميري. (2017). تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة. مجلة الإدارة والاقتصاد، صفحة 278.
- 66- لبنى هاشم نعمان. (2019). أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض تكاليف الإنتاج. مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، صفحة 542.
- 67- ماهر موسى درغام. (جوان، 2007). مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية. مجلة الجامعة الإسلامية.
- 68- معاد خلف ابراهيم الجنابي. (2011). الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية.
- 69- نضال محمد رضا الخلف، و إنعام محسن حسن زويلف. (2007). التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة. مجلة الملك عبد العزيز.
- 70- نعيمة زعرور، سهام كردودي، و أحمد ضيف. (2017). التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية. مجلة الأصل للبحوث الاقتصادية والإدارية.

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة الفلاحة و التنمية الريفية
الديوان الوطني المهني للحليب و مشتقاته
Office National Interprofessionnel du Lait et des Produits Laitiers
ONIL EPIC

N° RC 07/B-09/00 0977578 BOUFARIK LE: 21/05/2020
A/ N° 09200607137
ID. FISCAL 099716019869303

FACTURE N° 1125 /2020


Affectation de Matière Première laitière du Mois de mai		Eurl Amiralait Biskra	
Affectation N° 1125 /P		code client : 047	
Dépot: boufarik		N° RC 04 B 0242537	
		NIF 0	
		NIS 000407240333558	
		Adresse Hki Ahmed Rais Ourel - Biskra	
		N° AR 0	
		TEL: 033 57 01 75	
		FAX: 033 57 01 75	

	DESIGNATION	Quantités affectées en Tonnes	Prix unitaire H/T	Montant/DA
1	Poudre de Lait Ecrème 0 %	5,700	157 000,00	894 900,00
2	Poudre de Lait Entier 26 %	7,300	157 000,00	1 146 100,00
TOTAL H/T :				2 041 000,00

ARRETEE LA PRESENTE FACTURE A LA SOMME DE :

deux millions quarante et un mille DINARS ALGERIENS

Payer par cheque de banque **BADR N°0907601 Agence 00389**



Direction de la Distribution et de la Régulation

Directeur de la Distribution et de la Régulation
R. RAHMOUNE

ONIL EPIC ZONE INDUSTRIELLE BOUFARIK (FACE GARE ROUTIERE) BLIDA TEL/FAX: 025 28 37 96
Banque de l'Agriculture et du Développement Rural - Agence Boufarik - RIB n° 003 00429-000222730029

فاتورة المواد الأولية للحليب

قائمة الملاحق

SARL FILALI - FILM ALIMENTAIRE AU CAPITAL SOCIAL DE 994 269 000.00 (1A)

LOT N° 30 Z.I OUED SMAR - ALGER

NIF : 000016001325802 / N° D'ARTICILE 16151599011

R.C N° 00 B 0013258-06/16. TEL (023)92 0417

FACTURE N° 2001115

DATE	CLIENT	V/Commande	N/Commande
18/09/2020	000134		
Reglement	N° Titre	BANQUE	
VR			

EURK AMIRA LAIT
CITE AHMED RAIS OURLAL
BISKRA

N° P 005407249002948
N° Article 07140042087
N° RC 04 B 0242537
N° Telephone 033760221
Nature Annuaire
Activite

Code	Désignation	Un	Quantité	P.U HT	Montant HT	Rem.	Tva	Mt TVA	Montant TTC
000001	FILM POCHETTE LAIT	KG	1937	265.00	513 305.00		9	46 197.45	559 502.45
RECAP TVA									
					513 305.00	x 9 % =		46 197.45	
					Total HT				513 305.00
					T.V.A.				46 197.45
					Total TTC				559 502.45

Arrête la Présente Facture à la Somme de
CINQ CENT CINQUANTE NEUF MILLE CINQ CENT DEUX DINARS 45 CENTIMES

Total TTC

559 502.45



فاتورة شريط أكياس الحليب